

臺北市政府 100.08.26. 府訴字第 010009097400 號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 許○○

訴 願 代 理 人 柯○○ 會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關民國 100 年 4 月 19 日北市稽法乙字第 1003055 8900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事 實

財政部臺北市國稅局於查核訴願人營利事業所得稅案件，發現訴願人於民國（下同） 97 年 2 月 1 日簽訂○○影城裝修工程合約書正本（下稱 A 合約書）及 97 年 2 月 20 日簽訂○○影城

改建工程合約書正本（下稱 B 合約書）均未貼用印花稅票，乃以 99 年 10 月 6 日財北國稅稽字第 0990222112 號函檢送上開未貼用印花稅票之 A、B 合約書正本移請原處分機關查處，並副知訴願人。旋訴願人於 99 年 10 月 18 日向原處分機關說明上開 2 合約書之印花稅票係以附件保存，如需查核請來函告知，而其 97 年度所簽訂 6 項工程合約書之印花稅票均另以附件保存，並檢送購買印花稅票證明單供核。嗣原處分機關以 99 年 10 月 25 日北市稽法乙字第 099 33441300 號函請訴願人於 99 年 10 月 29 日前提出其以附件保存之 A、B 工程合約書之印花稅票

及其餘 4 項工程合約書正本供核，訴願人乃於 99 年 11 月 8 日檢送其以附件保存之 A、B 工程合約書之印花稅票，及其於 97 年 3 月 17 日分別簽訂之○○影城改建工程品牌設計製作合約書正本（下稱 C 合約書）、○○影城改建工程合約書正本（下稱 D 合約書）、96 年 3 月 28 日簽訂之新店七張晶華館工程裝修合約書正本（下稱 E 合約書）、新店七張捷運聯開案晶華館綜合規劃及設計統合顧問契約書正本（下稱 F 合約書）。經原處分機關審認訴願人以附件保存之 A、B 合約書之印花稅票共新臺幣（下同）14 萬 9,523 元註銷不合規定，C 合約書漏貼印花稅票 3 元，分別違反印花稅法

第 8 條第 1 項及第 10 條規定，乃依印花稅法第 23 條第 1 項及第 24 條第 1 項規定，除補徵訴願

人所漏稅額 3 元外，並以 99 年 12 月 22 日北市稽法乙字第 09935194700 號裁處書，按漏貼稅額

3 元及註銷不合規定之印花稅票金額

14 萬 9,523 元各處 5 倍罰鍰，共計處 74 萬 7,630 元 (3 元 × 5 + 14 萬 9,523 元 × 5 = 74 萬 7

,630 元) 罰鍰。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 100 年 4 月 19 日北市稽法乙字第 10030558900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 100 年 4 月 21 日送達，訴願人猶表不服，於 100 年 5 月 18 日向本府提起訴願，6 月 17 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按印花稅法第 1 條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅。」第 5 條第 4 款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：……四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。」第 7 條第 3 款規定：「印花稅稅率或稅額如左：……三、承攬契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。」第 8 條第 1 項規定：「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納之。」第 9 條規定：「印花稅以計至通用貨幣元為止，凡按件實貼印花稅票者，如每件依稅率計算之印花稅額不足通用貨幣一元及每件稅額尾數不足通用貨幣一元之部分，均免予貼用。經核准彙總繳納印花稅者，如彙總繳納稅額不足通用貨幣一元及應納稅額尾數不足通用貨幣一元之部分，均免予繳納。」第 10 條規定：「貼用印花稅票，應由納稅義務人於每枚稅票與原件紙面騎縫處，加蓋圖章註銷之，個人得以簽名或畫押代替圖章。但稅票連綴，無從貼近原件紙面騎縫者，得以稅票之連綴處為騎縫註銷之。」第 12 條規定：「同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票；同一憑證之副本或抄本視同正本使用者，仍應貼用印花稅票。」第 23 條第 1 項規定：「違反第八條第一項或第十二條至第二十二條之規定，不貼印花稅票或貼用不足稅額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處五倍至十五倍罰鍰。」第 24 條第 1 項規定：「違反第十條之規定者，按情節輕重，照未註銷或註銷不合規定之印花稅票數額，處五倍至十倍罰鍰。」

稅務違章案件減免處罰標準第 23 條規定：「稅務違章案件應處罰鍰金額在新臺幣三百元以下者，免予處罰。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表 (節略)

稅法	稅法條次及內容	違章情形	裁罰金額或倍數

	第二十三條第一項	違反第八條第一	
。	項或第十二條至	
		第二十條之規定	
		:	
印花稅法		一、貼用不足	按所漏稅額處五倍
		額者。	之罰鍰。
		二、不貼印花稅	按所漏稅額處七倍
		票者。	之罰鍰。
	第二十四條第一項	違反第十條規定	照未經註銷或註銷
。	貼用印花稅票，	不合規定之印花稅
		未經註銷或註銷	票數額處五倍之罰
		不合規定者。	鍰。

二、本件訴願及補充理由略以：因 A 合約書及 B 合約書紙本較厚，且應貼印花稅票多達數頁而無法貼用於該合約書內頁，故將印花稅票貼於合約書附件，其每枚印花稅票間、稅票與紙面間及紙面與紙面間均分別蓋以註銷騎縫章註銷，應與貼用印花稅票於主契約註銷之效果相同。又上開工程合約書附件已載明工程名稱、承包廠商、工程地點及工程總價，係主契約之一部或延伸，如同一般公文常包含多項附件，但無需於附件加蓋騎縫始能證明為同份公文。況印花稅法並未明文規定貼用印花稅票不得以附件為之，或不得於附件註銷，印花稅票貼於附件當然無法與合約原件紙面貼近，自不可能於騎縫處加蓋圖章註銷。原處分機關既認同印花稅票可貼用於附件，何以於附件註銷印花稅票不合規定？原處分機關任意擴充或限縮解釋法律未明文規定事項，其所為處分違反租稅法律原則。

三、查訴願人書立之承攬契約 A 合約書、B 合約書及 C 合約書金額分別為 7,200 萬元、8,500 萬

元及 97 萬 4,800 元（均含稅），依印花稅法第 7 條第 3 款規定，應按合約書金額千分之

一貼用印花稅票，該等合約書應貼用印花稅票分別為 6 萬 8,571 元【7,200 萬元（含稅） $\div 1.05 \times 1\% = 6$ 萬 8,571 元】、8 萬 952 元【8,500 萬元（含稅） $\div 1.05 \times 1\% = 8$ 萬 952 元】及 928 元【97 萬 4,800 元（含稅） $\div 1.05 \times 1\% = 928$ 元】。惟查訴願人提供財政部臺北市國稅局查核營利事業所得稅案件之 A、B 合約書正本均未貼用印花稅票，嗣經該局於 99 年 10 月 6 日檢送上開未貼用印花稅票之 2 合約書正本移請原處分機關查處，並副知訴願人。旋訴願人於 99 年 10 月 18 日向原處分機關說明上開 2 合約書

之印花稅票係以附件保存，如需查核請來函告知，而其 97 年度所簽訂 6 項工程合約書之印花稅票均另以附件保存，並檢送購買印花稅票證明單供核。嗣原處分機關以 99 年 10 月 25 日北市稽法乙字第 09933441300 號函請訴願人於 99 年 10 月 29 日前提出其以附件保

存之 A、B 工程合約書之印花稅票及其餘 4 項工程合約書正本供核，訴願人乃於 99 年 11 月 8 日檢送其以附件保存之 A、B 工程合約書之印花稅票，及其於 97 年 3 月 17 日簽訂之

C、D 合約書、96 年 3 月 28 日簽訂之 E、F 合約書等 4 件合約書正本供核。訴願人遲至

99 年 11 月 18 日始提出其以附件保存之 A、B 合約書之印花稅票各 1 本（封面載明合約名稱、工程總價及印花稅金額），該等印花稅票均黏貼在 A4 白紙上，除封面與原件紙面頁騎縫處並無加蓋任何圖章，並與其等合約書原件無任何裝訂成冊之痕跡外，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均加蓋圖章，原處分機關乃審認訴願人另以附件保存之 A、B 合約書印花稅票全部均與 A、B 合約書之原件紙面頁騎縫處並未加蓋任何圖章，仍可供揭下重複使用，該等印花稅票之註銷，與印花稅法第 10 條規定不符。又查訴願人於 C 合約書原件紙面貼用，並合法註銷印花稅票計 925 元，惟查 C 合約書應貼用之印花稅票應為 928 元，訴願人漏貼印花稅稅額 3 元，此亦為訴願人所自承，是原處分機關審認 C 合約書漏貼印花稅票 3 元及 A、B 合約書應貼用之印花稅票 14 萬 9,523 元（6 萬 8,571 元 + 8 萬 952 元 = 14 萬 9,523 元）註銷不合規定，乃依印花稅

法第 23 條第 1 項及第 24 條第 1 項規定，除補徵訴願人所漏稅額 3 元外，並裁處訴願人按其漏貼稅額 3 元及註銷不合規定稅額 14 萬 9,523 元各處 5 倍之罰鍰共計處 74 萬 7,630 元

（3 元 × 5 + 14 萬 9,523 元 × 5 = 74 萬 7,630 元）罰鍰，固非無見。

四、惟查，印花稅係就契據之交付、使用所課徵之稅賦，其性質係屬契據稅，故如契據業已作成，並經交付或使用，稅捐債務即已成立，而承攬契據為應納印花稅之憑證，自應依印花稅法第 1 條、第 5 條第 4 款及第 8 條第 1 項規定，於書立後交付或使用時，按每件金額

千分之一，由立約或立據人貼足印花。易言之，承攬契據於交付或使用時，即應貼用印花，立約或立據人未於當時貼用，即購成未貼用印花之違章。而所謂未依規定註銷，係指已於契約書上貼用印花稅票而未依規定為註銷行為者。有高雄高等行政法院 93 年度訴字第 304 號、最高行政法院 92 年度判字第 927 號判決意旨可參。第查，印花稅之課徵方式

分別有「購用印花稅票實貼」與「以繳款書總繳」兩種。所謂「購用印花稅票實貼」方式，依據前揭印花稅法第 8 條及第 10 條規定，乃將印花稅票貼用於憑證上並予銷花者；而所謂「繳款書總繳」方式，係指納稅義務人得申請核准總繳，如應納憑證稅額鉅大，不便貼用印花稅票者，亦得依印花稅法第 8 條第 1 項規定，經向稽徵機關申請開予繳款書繳納後，黏貼於應納印花稅之憑證上代替印花稅票。復按稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」及財政部 44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 號令釋意旨認為，應貼印花之憑證，於交付使用後補貼印花，如係於查獲前業已貼用，應免予送罰。準此，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，始有上開規定免罰之適用。是本件 A、B 合約書究係未貼印花稅票，或事後補貼印花稅票卻有稅票註銷不合規定之情形，又是否有上開免罰規定之適用，即應予以究明。

五、再按「……依印花稅法第 8 條規定應納印花稅之憑證，除以繳款書繳納者外，於書立後交付或使用時，應黏貼足額印花稅票於憑證，且應由納稅義務人於每枚稅票與原件紙面騎縫處，加蓋圖章註銷之，是所貼用之印花稅票自不能脫離原件紙面另予保存，而查扣案關合約書 26 冊全數皆為應貼用印花稅之正本，且合約書正本之騎縫章係由立約雙方共同逐頁蓋章，而上訴人所提出之印花稅票，係貼於憑證以外之紙面，雖已註銷印花稅票，但上訴人函送之印花稅票正本之騎縫章與工程合約正本上之騎縫章並不能合致，是以自無從認定該印花稅票正本係由合約書正本取下另外保存者，難認該合約正本已貼印花稅票……。」有最高行政法院 94 年 9 月 29 日 94 年度判字第 1491 號判決意旨可供參照。

。

(一) 訴願人主張其於 96 年及 97 年所簽訂 6 件工程合約書（包含 A、B 合約書）之印花稅票均

以附件方式銷印保存是否屬實，茲分述該等合約書正本及其貼用之印花稅票情形如下：

1. A 合約書部分：合約書超過百頁，有紅色雲彩紙之封面及封底，然訴願人於 99 年 11 月 8 日提出之印花稅票 1 本（除封面及封底外，黏貼印花稅票部分計有 8 頁）係獨立於 A 合約書之憑證紙面之外，其白色 A4 封面頁之標題為「工程合約書（附件）」，並記載工程名稱：東南亞影城裝修工程，工程總價：7,171 萬 4,286 元（A 合約書記載工程總價含稅為 7,200 萬元，未含稅為 6,857 萬 1,428 元），印花金額：7 萬 1,714 元（應納印花稅為 6 萬 8,571 元，訴願人多貼印花稅票 3,143 元），該等印花稅票黏貼

在 A4 白紙上，與 A 合約書原件紙面頁騎縫處並無加蓋任何圖章，亦無任何裝訂成冊之痕跡，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均加蓋圖章。

2. B 合約書部分：合約書除封面、封底（鼎甫都會開發機構印製之制式封面及封底）外共計 5 頁，然訴願人於 99 年 11 月 8 日提出之印花稅票 1 本（除封面及封底外，黏貼

印

花稅票部分計有 9 頁）係獨立於 B 合約書之憑證紙面之外，其白色 A4 封面頁之標題為「合約書附件」，並記載工程名稱：東南亞影城改建工程，工程總價：8,457 萬 1,429 元（B 合約書記載工程總價含稅為 8,500 萬元，未含稅為 8,095 萬 2,380 元），印花金額：8 萬 4,571 元（應納印花稅為 8 萬 952 元，訴願人多貼印花稅票 3,619 元），該等印花稅票黏貼在 A4 白紙上，與 B 合約書原件紙面頁騎縫處並無加蓋任何圖章，亦

無任何裝訂成冊之痕跡，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均加蓋圖章。

3. C 合約書部分：合約書除白色 A4 封面頁外共計 6 頁，印花稅票係貼於憑證封面背頁，工程總價含稅為 97 萬 4,800 元，未含稅為 92 萬 8,380 元），貼用之印花稅票金額為 925

元

（應納印花稅為 928 元，訴願人漏貼印花稅稅額 3 元），該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均有蓋章註銷。

4. D 合約書部分：合約書除白色 A4 封面頁及封底頁外共計 8 頁（含黏貼印花稅票頁計 1

頁

），工程總價含稅為 550 萬元，未含稅為 523 萬 8,095 元，貼用之印花稅票金額為

5,500

元（應納印花稅為 5,238 元，訴願人多貼印花稅票 262 元），該等印花稅票係黏貼於憑證末頁外之紙面，黏貼印花稅票頁與 D 合約書間並無加註合約書附件之頁面區隔，該等印花稅票正本與工程合約書正本裝訂成冊，且印花稅票正本之騎縫章與工程合約書正本之騎縫章合致，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均有蓋章註銷。

5. E 合約書部分：合約書除黃色 A4 封面頁外共計 14 頁（含黏貼印花稅票頁計 5 頁），工程總價含稅為 4,966 萬 4,785 元，未含稅為 4,729 萬 9,795 元，貼用之印花稅票金額為 4,729 元（應納印花稅為 4,729 元），該等印花稅票係黏貼於憑證末頁外之紙面，黏貼印花稅票頁與 E 合約書間有黃色 A4 封底頁，該黃色 A4 封底頁為空白，並無加註「合約書附件」等文字，該等印花稅票正本與工程合約書正本裝訂成冊，且印花稅票正本之騎縫章與工程合約書正本之騎縫章合致，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分

與所黏貼之紙面騎縫處均有蓋章註銷。

6. F 合約書部分：合約書除粉紅色 A4 封面頁外共計 7 頁（含黏貼印花稅票頁計 2 頁），工程總價含稅為 2,100 萬元，未含稅為 2,000 萬元，貼用之印花稅票金額為 2 萬元（應納印花稅為 2 萬元），該等印花稅票係黏貼於憑證末頁外之紙面，黏貼印花稅票頁與 F 合約書間有粉紅色 A4 封底頁，該粉紅色 A4 封底頁為空白，並無加註「合約書附件」等文字，該等印花稅票正本與工程合約書正本裝訂成冊，且印花稅票正本之騎縫章與工程合約書正本之騎縫章合致，該等稅票連綴處及全張稅票票沿部分與所黏貼之紙面騎縫處均有蓋章註銷。

7. 綜上所述，訴願人所稱其以附件保存之 A、B 合約書印花稅票（下稱系爭印花稅票）與其他 4 本合約書貼用之印花稅票不同之情形為：（1）系爭印花稅票獨立於合約書外，其餘 4 本合約書所貼用之印花稅票均與合約書正本裝訂成冊。（2）系爭印花稅票前有加註「合約書附件」等文字之區隔頁面，其餘 4 本合約書所貼用之印花稅票則無。（3）系爭印花稅票與合約書原件紙面頁騎縫處並無加蓋任何圖章，其餘 4 本合約書所貼用之印花稅票與合約書原件紙面頁騎縫處均有加蓋圖章，且其等騎縫章均合致。（4）系爭印花稅票金額與其等合約之工程總價含稅或未稅金額之千分之一不符，C 合約書漏貼印花稅稅額 3 元，D 合約書印花稅票金額與其工程總價含稅金額之千分之一相符，E、F 合約書印花稅票金額與其工程總價未稅金額之千分之一相符。（5）A 合約書超過百頁，黏貼印花稅票頁為 8 頁，而 B 合約書內頁為 5 頁，黏貼印花稅票頁為 9 頁與其餘 4 本合約書內頁分別為 6 頁、8 頁、14 頁、7 頁，黏貼印花稅票頁分別為 1 頁、1 頁、5 頁、2 頁，A、B 合約書與其黏貼印花稅票並無因稅票太多難以裝訂成冊之情形，是訴願人主張其於 96 年及 97 年所簽訂 6 件工程合約書（包含 A、B 合約書）之印花稅票均以附件方式銷印保存，應屬事後卸責之詞，不足採據。

（二）又訴願人為經驗豐富之工程廠商，並非僅承攬系爭 2 件工程而已，繳納承攬憑證之印花稅應為其經常處理之業務，觀諸上開 D、E、F 合約書所貼用之印花稅票，足證訴願人對於如何合法繳納承攬契約之印花稅乙事，應已知悉。查訴願人提供財政部臺北市國稅局查核之未貼用印花稅票之 A、B 合約書正本各頁騎縫處，均由立約雙方共同逐頁蓋章，而訴願人所提出之系爭印花稅票正本，係獨立於 A、B 合約書以外，又貼於憑證以外之紙面，其與 A、B 合約書原件紙面頁騎縫處並無加蓋任何圖章，參諸上開判決意旨，自無從認定系爭印花稅票正本係由 A、B 合約書正本取下另外保存者，尚難認為 A、B 合約書正本已貼用印花稅票，至為顯然。準此，訴願人未於 A、B 合約書交付或使用時貼用印花，即已構成未貼用印花之違規事證明確，有財政部臺北市國稅局 99 年 10 月 6 日財北國稅稽字第 0990222112 號函及其檢送上開未貼用印花稅票之 A、B 合約書正本附卷可稽。原處分機關以訴願人提供之系爭印花稅票之封面有記載

工程名稱、金額，且系爭印花稅票為 97 年度發行之印花稅制百年紀念票及上開印花稅票水單等，逕認該等印花稅票確於 97 年間購入，乃審認訴願人簽訂 A、B 合約書交付使用時已貼用印花稅票，惟因該等印花稅票與 A、B 合約書原件紙面頁無騎縫章而有未依規定註銷印花稅票之違規情事，原處分機關係將未貼用印花稅票與未依規定註銷印花稅票兩種違規情事予以混淆，原處分機關上開認定業與印花稅法第 8 條至第 10 條所定繳納印花稅之規定不合。復查訴願人於 99 年 11 月 8 日提出之 2 本印花稅票既係事後所為，而本件 A、B 合約書未貼用印花稅票之違規情事係由財政部臺北市國稅局以檢舉人身分移送原處分機關查處，該部分既屬檢舉案件，即無前開稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰規定之適用。

(三) 次查 C 合約書貼用不足額印花稅票部分，並非上開檢舉範圍，惟因訴願人並未於原處分機關進行調查前自動補繳稅款，故無上開稅捐稽徵法第 48 條之 1 之適用。惟按稅務違章案件減免處罰標準第 23 條規定，稅務違章案件「應處罰鍰金額」在 300 元以下者，免予處罰。而行政罰法第 19 條第 1 項規定，違反行政法上義務應受法定最高額 3,000 元以下罰鍰之處罰，其情節輕微，認以不處罰為適當者，得免予處罰。經查 C 合約書漏貼印花稅票 3 元，依印花稅法第 8 條第 1 項、第 23 條第 1 項規定及稅務違章案

件

裁罰金額或倍數參考表，按其所漏稅額 3 元處 5 倍之罰鍰為 15 元（3 元×5=15 元），

似

乎符合稅務違章案件減免處罰標準第 23 條關於處罰金額在 300 元以下免罰之要件。惟查原處分機關以本件 1 次查獲之違規案件，除貼用不足額之印花稅票外，尚有稅票註銷不合規定，應一併合計其處罰金額。然違反印花稅法之違規態樣計有：不貼印花稅票、貼用不足額、稅票未經註銷、稅票註銷不合規定及揭下重用等 5 種，且其處罰之罰鍰倍數由 1 倍至 10 倍不等，則於一次查獲數個稅務違規情事時，究係依其違規態樣個別認定稅務違章案件之應處罰鍰金額？抑或將全部違規態樣罰鍰之總和作為 1 件稅務違規案件之應處罰鍰金額？對此，尚查無財政部作成通案適用之解釋函令可資參照，容有疑義。又稅務違章案件減免處罰標準第 23 條規定與行政罰法第 19 條第 1 項規定之適用關係如何，凡此事涉訴願人是否有免罰規定之適用，亦有進一步探究之必要。從而，為求原處分之正確及維護訴願人權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡立文（公假）

副主任委員 王曼萍（代理）

委員 陳石獅

委員 紀聰吉
委員 戴東麗
委員 柯格鐘
委員 范文清
委員 王韻茹
委員 覃正祥
委員 傅玲靜

中華民國 100 年 8 月 26 日市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文公假
副主任委員 王曼萍代行