

臺北市政府 101.08.08. 府訴字第 10109115500 號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 會計師

訴 願 代 理 人 ○○○ 會計師

訴 願 代 理 人 ○○○

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 101 年 3 月 27 日北市稽法甲字第 1013018190

0 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、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 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○○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○○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計新臺幣（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+149,523 元×5=747,630 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。」訴願人不服，向本府提起訴願，經本府以 100 年 8 月 26 日府訴字第 10009097400 號訴願決定：「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。」在案。

二、原處分機關依訴願決定撤銷意旨，除以 100 年 11 月 23 日北市稽法甲字第 10032659400 號

復查決定：「本處 99 年 12 月 12 日北市稽法乙字第 09935194700 號裁處書及罰鍰計新臺幣

74 萬 7,630 元均撤銷，依法另為適當之處分。」外，並審認訴願人於 A、B 合約書交付或使用時未貼印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，乃依印花稅法第 23 條第 1 項及稅

務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，以 100 年 11 月 29 日北市稽法乙字第 10033552500 號裁處書，按 A、B 合約書未貼印花稅票之金額 14 萬 9,523 元處 7 倍罰鍰計 104 萬 6,661 元

（149,523 元×7=1,046,661 元）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 101 年 3 月 2

7 日北市稽法甲字第 10130181900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 101 年 3 月

29 日送達，訴願人仍不服，於 101 年 4 月 26 日向本府提起訴願，5 月 11 日補正訴願程式

，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。」

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。」

行政法院 62 年度判字第 298 號判例：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」

財政部 70 年 2 月 19 日臺財稅第 31318 號函釋：「稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰之

規定，以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查為要件。該條文所稱『稽徵機關或財政部指定之調查人員』，當指省、市各稅捐稽徵機關或財政部指定之稽核人員，並不包含調查局所屬之處站在內。惟條文中所稱『經檢舉』一語，並未限定檢舉人之身分，亦未限定須向稽徵機關或財政部指定之調查人員檢舉。故違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺或查獲者，均屬經檢舉之案件，無稅捐稽徵法第 48 條之 1 補稅免罰規定之適用。」

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
----	---------	------	---------

印花 稅法	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：	
		一、貼用不足 額者。	按所漏稅額處五倍 之罰鍰。
		二、不貼印花稅票 者。	按所漏稅額處七倍 之罰鍰。
	第二十四條第一項 ……。	違反第十條規定貼 用印花稅票，未經 註銷或註銷不合規 定者。	照未經註銷或註銷 不合規定之印花稅 票數額處五倍之罰 鍰。

二、本件訴願理由略以：訴願人於 97 年間購入印花稅票，即全部貼用於 97 年度所簽訂 6 項工程合約書並銷印完竣，其中 A、B 合約書因印花稅票多達數頁而無法貼用於該合約書內頁，故另以附件貼用印花稅票銷印保存，而該合約書附件已載明工程名稱、合約金額及應貼印花稅票金額等必要資料，屬工程契約之一部分，應無需與原件紙面貼近加蓋騎縫。況印花稅法並無規定貼用印花稅票不得以附件為之，印花稅法第 10 條但書規定也未以票面與原件紙面貼近加蓋騎縫為必要，且實際上印花稅票貼於附件亦無法與合約原件紙面貼近，如何於騎縫處加蓋圖章。又應稅憑證於查獲違章前補貼者免罰，A、B 合約書之印花稅票於 97 年即已張貼並銷印，應依稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款規定免罰。

。原處分機關對於相同事實前後認定不一，此為事實認定錯誤，而非法律適用錯誤，其對訴願人作成更為不利之決定，已違反訴願法第 81 條規定，影響訴願人權益，請撤銷復查決定。

三、按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 6 月 17 日

9

3 年度訴字第 304 號、最高行政法院 92 年 7 月 18 日 92 年度判字第 927 號判決意旨可參。

復查

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「以繳款書總繳」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。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..... . 」。亦有最高行政法院 94 年 9 月 29 日 94 年度判字第 1491 號判決意旨可供參照。

四、查訴願人書立之 A、B 承攬合約書金額分別為 7,200 萬元及 8,500 萬元（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】及 8 萬 952 元

【8,500 萬元（含稅） $\div$  1.05 $\times$ 1 = 8 萬 952 元】。訴願人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，並與該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，有 A、B 合約書及以附件保存之 A、B 合約書之印花稅票影本附卷可稽，是原處分機關審認 A、B 合約書未貼印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，乃依印花稅法第 23 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按 A、B 合約書未貼印花稅票之金額 14 萬 9,523 元處 7 倍罰鍰計 104 萬 6,661 元（149,523 元 $\times$ 7=1,046,661 元），

自屬有據。

五、再查訴願人主張 A、B 合約書於 97 年即以附件貼用印花稅票並銷印完竣乙節，茲將訴願人

99 年 11 月 8 日所提供之 96 年及 97 年所簽訂之 A、B、C、D、E、F 等 6 件工程合約書正本及其

貼用之印花稅票說明如下：

- (一) 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：○○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。
- (二) B 合約書部分：合約書除封面、封底（○○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：○○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。
- (三) 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。
- (四) 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。

(五) 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。

(六) 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。

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。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。復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 號函及其所附

上

開未貼用印花稅票之 A、B 合約書正本在卷可稽。

六、又訴願人主張本件應適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款規定云云。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，應貼印花之憑證，於交付使用

用

後補貼印花，如係於查獲前業已貼用，應免予處罰。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。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，即無稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款規定之適用。訴願主張，顯係誤解法令，不足憑採。

七、另訴願人主張本件為事實認定錯誤，原處分機關對其作成更不利之決定，違反訴願法第 81 條規定云云。查訴願法第 81 條雖有不利變更禁止原則之規定，惟參照行政院 62 年判字第 298 號判例意旨：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之

結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」是原處分適用法律錯誤者，重為復查結果因適用正確法條而該法條之處罰為較重者，應仍可按正確規定為處罰。本件財政部臺北市國稅局檢送之 A、B 合約書未貼用印花稅票，原經原處分機關以訴願人嗣後提供附件保存之 A、B 合約書之印花稅票註銷不合規定，乃依印花稅法第 10 條及第 24 條第 1 項規定

按註銷不合規定之印花稅票數額處 5 倍罰鍰，惟經查明 A、B 合約書未貼印花稅票，而非印花稅票註銷不合規定，原處分之認事用法既有違誤而遭撤銷，由原處分機關另為處分，原處分機關以上開查明之事實基礎所應適用之法令，審認訴願人於 A、B 合約書交付或使用時未貼印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，乃依同法第 23 條第 1 項及稅務

違

章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按未貼印花稅票金額處 7 倍罰鍰，揆諸上開說明，並無違反不利益變更禁止原則之違法。訴願主張，應係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關復查決定駁回訴願人復查之申請，揆諸前揭規定及判例意旨，並無不合，應予維持。至訴願人申請言詞辯論乙節，因本件事實及法律關係已臻明確，本件尚無進行言詞辯論之必要，併予指明。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	蔡	立	文
副主任委員	王	曼	萍
委員	劉	宗	德
委員	陳	石	獅
委員	紀	聰	吉
委員	戴	東	麗
委員	柯	格	鐘
委員	葉	建	廷
委員	范	文	清
委員	覃	正	祥
委員	傅	玲	靜
委員	吳	秦	雯

中華民國 101 年 8 月 8 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 執行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路3段1巷1號)