

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷。

事 實

- 一、訴願人於八十一年九月二十五日起至八十三年三月十二日止，書立附表所列合約書七份，金額計新臺幣（以下同）二、四二四、九一〇、一六二元，應貼印花稅票二、四二四、九〇八元，而僅貼印花稅票二、三一五、三五八元，短漏貼印花稅票一〇九、五五〇元。案經原處分機關查獲後，依法審理核定應補徵印花稅一〇九、五五〇元（已於八十六年八月二十日繳納）及處漏稅額五倍之罰鍰計五四七、七〇〇元（計至百元止，已於八十七年二月二十七日繳納）。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十六年十一月十日府訴字第八六〇六八七七七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」
- 三、嗣原處分機關以八十七年二月二十五日北市稽法乙字第一七四一五二〇〇號重為復查決定：「維持原核定稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十七年三月二日送達，訴願人仍不服，於八十七年三月二十七日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。」

- 二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人八十三年至八十六年投資興建中之工程發包合約達一百三十餘冊，實際結算發包金額合計達六、八四七、六二五、一一八元，其中合約無後續工程變動者，均以合約價格按千分之一貼用印花稅票。系爭七冊工程合約因配合建材進口作業程序困難及時效性，由承攬商同意放棄承攬，由訴願人另行對其他建材進口商購買，依合約約定，工程總價及其計算標準為成本價格另加管理費用及利潤，而成本價格係以工程預算單之數量價格訂約，依實際數量發包價格結算，故訴願人依實際結算之給付價款，計算印花稅票貼用，於法並無不符。
- (二) 再就實質課稅與稅賦公平性觀之，訴願人因工程實質施工因素與承包商兩願協議變更工程項目，其有工程追加者，本於實質受益原則及印花稅法第十六條明定，補足印花稅票，而工程中因部分工項追減或追加者，則以追加減後實付淨額計算貼用稅票，此仍本於稅賦之公平性。
- (三) 依司法院釋字第二七五號明示，行政罰以人民因故意或過失為主要處罰判定，訴願人貼用承攬契據印花稅票，實奉印花稅法施行細則第九條之文示，絕無於實納六佰餘萬元印花稅票之餘，尚有短漏十萬元稅票之心。

三、卷查本件前經本府以八十六年十一月十日府訴字第八六〇六八七七七〇一號訴願決定：

「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由欄載明：「……五、本件爭執點在於是否俟工作完成後始能計算出確實金額，上開契約第三點、第六點固有載明工程總價及其計算標準為成本價格另加管理費用利潤，以工程預算單數量價格訂約，依實際數量發包價格結算，惟第十六點則載明必要時得變更工程之設計及內容，其因此而需變更承包造價，由簽約雙方協議以書面訂定。且參酌前揭營業人開立銷售憑證時限表有關勞務承攬業開立憑證時限，亦以收款時為限觀之，則系爭七冊承攬契據是否屬必須俟工作完成後始能計算出確實金額，而按前揭印花稅法施行細則第九條規定以實際工程結算金額貼用印花稅票，即不無斟酌之餘地。原處分機關核定訴願人補稅及裁罰處分，自有未洽。從而原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。」

四、原處分機關以本件系爭合約第三條明定工程總價金額及於第六條明定本工程為總價承包，施工中，不論物價、工資漲落、稅則變更，或其他情事，雙方均不得要求增減工程總價為由，而認訴願人系爭合約訂立時，應不須俟工作完成後即能算出確實金額，自非印花稅法施行細則第九條所指必須俟工作完成後始能計算出確實金額之承攬契據。且契約經當事人意思表示一致後，縱規定訴願人有變更工程之設計而增減工程總價，係屬契約變更，為一新契約，並不能改變變更工程設計前合約於訂約日即已發生權利義務關係，自應依法貼足印花。

惟查系爭合約固約定工程總價金額及不論情事均不得要求增減工程總價，然上開合約第十六條既載明必要時得變更工程之設計及內容，其因此而需變更承包造價，由簽約雙方

協議以書面訂定，足見雙方已合意如有變更設計致變更承包之造價，則以變更後之承包造價為最後之確實金額。該合約所約定之工作，應屬須俟工作完成後，始能計算出確實金額，而有印花稅法施行細則第九條之適用。訴願人於原處分機關八十六年二月十八日北市稽工乙字第六二八九號函查前，與承包商協議變更工程項目，其工程有追加者，已補足印花稅票，而工程中因部分工項追減或追加者，亦以追加減後實付淨額計算貼用稅票，應已無短漏貼情事。從而，原處分應予撤銷。

五、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

協同意見書

本件訴願人實際應納印花稅額應以追加減後之最後承包造價為準，始符合實質課稅原則與印花稅法施行細則第九條規定（得退還溢貼印花稅額）之意旨，縱令訴願人於系爭合約訂立時未貼足全額之印花稅額，如已於原處分機關函查前，即已依實際應納稅額貼足印花稅票，亦應有稅捐稽徵法第四十八條之一規定免除其逃漏稅處罰之適用。

委員 陳明進

中 華 民 國 八 十 七 年 五 月 二 十 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行