

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

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

緣訴願人於八十四年五月三十一日起至八十四年八月十日止，書立台中新聯合國B1、B2、C1區集合住宅水電工程及國揚大地五樓集合住宅第三期模板工程等五份工程承攬合約書，金額計新台幣（以下同）一七四、八六四、一二二元（不含稅），於貼用印花稅票時，誤將印花黏貼於封面標示「副本」之合約書，案經原處分機關印花稅檢查小組於八十七年四月十四日查獲標示為「正本」之合約書未貼用印花稅票，乃依法審理核定應補徵印花稅一七四、八六一元，並按漏貼印花稅額處七倍罰鍰計一、二二四、〇〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請複查，經原處分機關以八十七年八月十一日北市稽法乙字第八七一三五八九九〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八月二十日送達，訴願人仍表不服，於八十七年九月十一日向本府提起訴願，十一月二十七日補具系爭合約原本，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第五條第四款規定：「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.... 等屬之。」第六條第五款規定：「左列各種憑證免納印花稅.... 五、各種憑證之正本已貼用印花稅票者，其副本或抄本。」第七條第三款規定：「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。」第八條第一項規定：「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。」第十二條規定：「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。」第二十三條第一項規定：「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。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 因經辦人員於貼用印花稅票時，誤將印花黏貼於封面標示「副本」之合約書（有購買印花稅收據影本可憑），因印花稅票已銷花致無法更換，乃將封面標示「副本」之合約書作為正本使用，而原標示為「正本」之合約實際係副本，且未視同正本使用。原處分機關派員查核時，因承辦人請假，其他人員誤取已改為未貼印花之副本合約（封面標示為正本）供核，承辦人次日即將已貼印花之正本合約送請原處分機關檢查，且合約上貼用之印花並非補貼或新蓋核銷章。訴願人主動提供八十三年至八十七年之工程合約書約五千本受檢，除本件外餘全部符合印花稅法規定。
- (二) 原處分機關僅以形式上之名稱認定「正本」、「副本」，據此對訴願人處以罰鍰，顯違反「依法行政」原則，並有重複課稅之違法。查依印花稅法第十二條及第六條第五款規定可知，原則上副本並不須納印花稅，惟有在「副本視同正本使用」之情形時，副本才須依法貼用印花稅票，否則即有重複課稅、違法課稅之嫌。
- (三) 另查在法律效力上，只要當事人均在其上簽名用印，「正本」、「副本」並無不同，而印花稅法並未針對所謂正本、副本予以定義，祇於印花稅法施行細則第七條規定：「本法第六條第五款所稱副本或抄本，應以其內容與已貼印花稅票之正本完全相符者為限。」其旨顯在防範納稅人假藉以副本之形式而行逃稅之實，由此可見所謂正本、副本之區別，不能僅憑其外在名稱或形式而認定，此點參照印花稅法第十三條第三項規定：「凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目貼用印花稅票。」，而所謂以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，在同法施行細則第十一條第一項第一款規定：「變更應納稅憑證名稱或形式者。」，即屬以非納稅憑證代替應納稅憑證使用，而須貼用印花稅票，更可明確得知正本、副本之區別應從實質使用之情形認定，而非僅以其外在形式或名稱即予以認定。
- (四) 本件原處分機關認定訴願人違反印花稅法，係以訴願人印花稅票係貼立於封面標示為副本之合約上，而非貼立於封面標示為正本之合約上為由，如前所述，正本、副本之區別應以實際使用狀況來認定區別，今原處分機關卻捨此而不為，而從合約封面標示來認定，並稱此種認定係依「一般社會經驗」，其侵害人民權利莫此為甚！須知稅賦為行政法上之羈束處分，須嚴格遵守憲法第十九條租稅法律主義原則之精神，俾免不當侵害人民之權利。本件原處分機關僅憑一般社會經驗，從形式上認定訴願人貼立印花稅票之合約為「副本」，即認為訴願人未依規定貼立印花稅票，進而課處七倍之行政罰鍰，而不論訴願人事實上是否有逃漏稅之行為，顯有違法課稅及違法處罰之嫌，亦與司法院釋字第339號解釋意旨相違背，已嚴重侵害訴願人之權利，請撤銷原處分。

三、卷查訴願人之違章事實，有原處分機關八十七年四月十四日印花稅檢查報告表附表及提取涉嫌違反印花稅法憑證收據等附案可稽。

四、惟查訴願人主張正本、副本之區別應從實質使用之情形認定，而非僅以其外在名稱或形式認定乙節，按依印花稅法第六條第五款、第八條及第十二條等規定，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，副本原則於正本已貼用印花稅票者免納印花稅，例外於視同正本使用者，始應貼用印花稅票。是以印花稅法將承攬或買賣動產等契據區分為正本或副本之實益，旨在便於印花稅之稽查及徵收。而所謂正本、副本應否貼用印花稅票，綜合上述規定之意旨，應從該正本、副本實質上是否交付或使用認定之，而非以其外觀形式或名稱認定。是本件原處分機關核認合約正本依規定本應貼用印花稅票，副本若視同正本使用時，仍應依法貼用印花稅票，對上述規定法律○○之解釋，似有誤解。又原處分機關復以本件訴願人於標示「副本」之合約既已貼用印花稅票，訴願人顯將副本視同正本使用，推論訴願人封面標示「正本」之合約書應貼印花稅票而漏未貼用，亦與邏輯之演繹有所不合。次查訴願人主張提供八十三年至八十七年工程合約書約五千本受檢，除本案五件外餘全部符合規定，並未見原處分機關於答辯理由加以辯駁，此部分可推定訴願人主張為真正，則適足強化本件確係因訴願人誤貼所致之心證。又本件訴願人既已於封面標示「副本」之合約書依規定貼用印花稅票，且原處分機關亦查無系爭標示「正本」之合約書確有交付或使用之事實。從而原處分機關遽依前揭規定處以訴願人補稅及漏稅罰之處分，尚嫌率斷，無以維持，爰將原處分撤銷。

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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中華民國八十七年十二月十七日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 公假
執行秘書 王曼萍 代行