

訴 願 人 〇〇股份有限公司

代 表 人 〇〇〇

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，不服原處分機關九十年五月九日北市稽法乙字第九〇六一八六三〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十五年至八十八年間分別與〇〇科技股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）、〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）及〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）等十三家公司書立承攬合約書計十七份，金額計新臺幣（以下同）九五三、九一六、〇九八元（不含稅），未依規定貼用印花稅票。案經法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱臺北市調查處）於八十九年二月十四日執行搜索查獲，以八十九年七月十七日肅字第八九六一三九三號函移原處分機關依法裁罰。經原處分機關審認訴願人漏貼印花稅票，逃漏印花稅計九五三、九〇八元，乃以九十年一月十日印處字第八九〇〇三三號處分書補徵所漏稅款，並按其所漏貼印花稅額處七倍罰鍰計六、六七七、三〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十年五月九日北市稽法乙字第九〇六一八六三〇〇號復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣九二九、一四七元，原罰鍰處分併予更正為新臺幣六、五〇四、〇〇〇元。」，訴願人仍表不服，於九十年六月五日向本府提起訴願，七月二日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第四十八條之一第一項第二款規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；……二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

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、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。」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。」

同法施行細則第十四條第一項規定：「公務員因執行職務發覺違反本法之憑證，應依本法第二十二條規定向當時當地主管徵收機關舉發。」

財政部七十年二月十九日臺財稅第三一三一八號函釋：「說明：二、稅捐稽徵法第四十八條之一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，無稅捐稽徵法第四十八條之一補稅免罰規定之適用。」

八十三年十一月三日臺財稅第八三一六一八九五七號函釋：「關於稅捐稽徵法第四十八條之一所稱進行調查之基準日，於印花稅案件，應以稽徵機關實施檢查日為準。」

八十八年一月四日臺財稅第八七一九八三四〇二號函釋：「說明：二、……同一憑證如書立二份以上，由雙方或各方關係人各持一份者，每人所執之一份均屬正本，應依法貼用印花稅票；然一人持有一式二份以上者，如印花稅檢查時，其中一份已依法貼用印花稅票，則其餘可視同副本免予貼花；蓋應納印花稅之憑證，需先有正本，而後始有副本，如雙方或各方關係人，未就所執憑證中之一份依法貼用印花稅票，而將所書立之憑證均載明為副本或未載明正副本並主張其為副本，即為上開稅法所稱之副本或抄本視同正本使用，仍應依法貼用印花稅票。故應納印花稅之憑證有無以副本或抄本視同正本使用，在課稅之認定上，應以印花稅檢查時，納稅義務人能否提示已貼花之正本以為斷。

……」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中關於一、違反印花稅法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。貼用不足額者，按所漏稅額處五倍罰鍰。不貼印花稅票者，按所漏稅額處七倍罰鍰。二、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。違反規定者，按所漏稅額處七倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 財政部八十三年十一月三日臺財稅第八三一六一八九五七號函釋意旨「關於稅捐稽徵法第四十八條之一所稱進行調查之基準日，於印花稅案件，應以稽徵機關實施檢查日

為準。」苟如原處分機關所言，所提示已貼印花稅票正本，顯為事後補貼，則補貼亦在稅捐稽徵機關實施檢查日（八十九年八月二十四日）之前，亦符合稅捐稽徵法第四十八條之一免罰之規定。

- （二）八十九年二月十四日臺北市調查處人員搜索訴願人辦公處所，其目的係在調查訴願人公司代表人○○○有無涉及他案，並非在調查訴願人有無逃漏印花稅，且依財政部之解釋，臺北市調查處亦絕非合法之印花稅檢查人員。又臺北市調查處人員於八十九年二月十四日搜索訴願人辦公處所時，原處分機關並未派員參與調查，且實施檢查時又未向訴願人表明檢查印花稅之意圖，又取走合約時，並非向憑證保管人員○副理取得，顯不符印花稅法第二十一條、印花稅檢查規則第二條、第五條及第六條規定之立法意旨，亦與財政部前揭函釋有違。原處分機關前以八十九年八月十五日北市稽核丙字第八九〇一四一六二〇〇號函通知訴願人檢具系爭工程合約書接受印花稅檢查，訴願人依來函之指示於八十九年八月二十四日將工程合約正本十八冊備妥，並指派憑證保管人員○○○副理將合約正本送該處檢查，檢查結果為全部合法，故訴願人已通過原處分機關之印花稅檢查。另依「同一事實，同一審理」之法理，經市府訴願決定撤銷之○○股份有限公司之案例與訴願人之情形相同，本案原處分及復查決定亦應撤銷。

- （三）訴願人與○○公司原簽訂之○○線環境控制系統 xxxxx 標之草約因價格過高並未成立，早應銷毀，該約既未交付，亦未使用，當然不用貼花；另與○○公司簽訂之○○線環境控制系統工程之草約亦因價格過高，並未成立，既未交付，亦未使用，本來就不用貼花（以上二工程與○○公司所訂工程完全相同）。訴願人提出並未開立任何一張發票予○○公司或○○公司之事實，以證此兩份合約未交付、未使用，原處分機關竟視而不見，未加審酌。

三、卷查本件訴願人未依規定貼用印花稅票之違章事實，有臺北市調查處八十九年二月十四日查獲證物啟封紀錄，八十九年七月十七日肅字第八九六一三九三號函及扣押證物合約書計十七份及清冊等影本附卷足稽。至訴願人主張與○○公司及○○公司簽訂之合約係為草約，並未成立，既未交付亦未使用，本來就不必貼花云云，經查系爭契約書皆載有工程地點、範圍、總價、期限、付款辦法及合約時效等承攬契據之重要規範事項，且均載明「本合約正本一式二份，立約雙方各執一份，印花稅票各自黏貼」字樣，並蓋有公司章及負責人印章，逐頁加蓋立約公司騎縫章以確認內容，系爭契約書立並經合約雙方當事人用印後由訴願人收執，訴願人主張顯不可採；其復於訴願書陳述已依原處分機關來函之指示於八十九年八月二十四日將工程合約正本十八冊備妥，並指派憑證保管人員○○○副理將合約正本送該處檢查，檢查結果為全部合法，此與前述主張系爭合約書為草約既未交付亦未使用何必貼花等語前後矛盾，無從採憑，其未依印花稅法第八條規定

貼足印花稅票，逃漏印花稅之違章事證明確，洵堪認定。嗣原處分機關於復查決定時，就訴願人主張與○○有限公司所訂之合約書並未成立，其亦未在該合約上用印，乃就系爭合約金額二四、七六一、九〇五元（不含稅）所為補徵印花稅二四、七六一元及處七倍罰鍰計一七三、三〇〇元（計至百元止）部分撤銷，將補徵稅款更正為九二九、一四七元，罰鍰處分併予更正為六、五〇四、〇〇〇元（計至百元止），並無違誤。

四、復按首揭印花稅法第二十三條第一項規定及財政部函釋意旨，系爭工程合約書在臺北市調查處於八十九年二月十四日查獲扣押時，未依法貼用印花稅票，且至臺北市調查處以八十九年七月十七日肅字第八九六一三九三號函檢送訴願人違章帳證資料予原處分機關前，訴願人亦未申請補繳所漏稅款。臺北市調查處依法而論雖非財政部指定之調查人員，故其於八十九年二月十四日發現系爭工程合約書，獲悉違章事實，於本案中僅係檢舉人身分，惟本件既經該處檢送相關違章資料函移原處分機關處理，即屬經檢舉之案件，自無稅捐稽徵法第四十八條之一之適用，是本件訴願人認依財政部八十三年十一月三日臺財稅第八三一六一八九五七號函釋意旨本件即有稅捐稽徵法第四十八條之一之適用，恐係誤解。至於訴願人主張應按「同一事實，同一審理」之法理審理乙節，查本件之事實與經本府訴願決定撤銷之○○開發建設股份有限公司之案情並不全然相同，又臺北市調查處於本案僅係檢舉人之身分，其所為之扣押、函送自非屬印花稅之檢查程序，自無由違反印花稅之稽徵程序；且訴願案件之審理係屬個案之救濟，並無拘束其他案件之效力，訴願人之主張，顯不足採。從而，原處分機關補徵訴願人所漏稅款，並按其所漏貼印花稅額處七倍罰鍰及復查決定依職權更正補徵稅額及罰鍰，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 劉興源
委員 黃旭田

不同意見書

本案多數意見以訴願人○○股份有限公司（以下稱○○公司）確實經臺北市調查處查獲與○○公司、○○公司間訂有合約書，兩份合約書均載有工程地點、範圍、總價、期限、付

款辦法及合約時效等重要事項，且已蓋有公司章及負責人印章、逐頁亦有騎縫章等情，認訴願人所辯係草約不足採，固非無見，但本席尚有不同意見，並說明如下：

按依民法意思表示之法理，通謀虛偽意思表示為無效（民法第八十七條），若形式上契約文書之締約雙方自始無受契約拘束之意思，可否認有契約之合意，即有疑問。本件或許訴願人係以查獲之合約書預備作競標時比價之用，或許是用來與其它廠商議價時作為談判之籌碼，各種情形均有可能，衡諸本案訴願人稱查獲二件合約之工程標的事實上均與另外廠商另行締約，倘所辯屬實，則訴願人與○○公司、○○公司究竟有無受上述合約拘束之意思，即不無疑問，否則試問○○公司、○○公司何以從未要求訴願人履約？

其次，觀乎本案之兩份合約書並無履約之連帶保證人簽署用印，此已與常情不符，況似乎二份合約書並無締約日期，而兩份相同之合約第十九條又載明「合約及其附件自簽訂日起生效」，則該兩份合約豈非自始無生效之可能，因此可否認雙方有受契約拘束之意思，更有可疑！蓋依財政部民國四十六年臺財稅發字第一三三九號函曾表示，合約有效期間內有無履約事實均不論，仍應課印花稅，則若無合約有效期間如何能課印花稅？

再者，依卷查資料，訴願人曾另與該二家公司訂有「合作協議書」（該合作協議書載有日期，可推測涉案二份合約書未載日期應非疏忽），其第四條均載明為利於訴願人取得案外人即業主之工程，雙方同意先訂立工程承攬合約（應即本案中涉案之合約），但在○○公司、○○公司未提出必要文件前，則「該承攬契約視為未成立」，因此就當事人真意可能是先為本件之契約文件製作，若條件成就再將承攬合約日期填上，使雙方受拘束，此種交易態樣在業界並非罕見，但是否應課印花稅，亦不無衡酌餘地。

末按，印花稅法第八條規定「應納印花稅之憑證於書立後交付或使用時應貼足……」則姑不論契約有無成立，但訴願人既然未必有意使契約生效，則究竟有無「交付」或「使用」？亦有待查明，蓋所謂交付，此指單方面行為，則似應指「銀錢收據」，本件情形似屬有無「使用」問題，依財政部八十一年九月三十日臺財稅字第八一〇三七五六〇四號解釋，不動產移轉契約計算印花稅之起算日是以辦理過戶登記時為起算日，換言之，以具體對外行使為標準，則姑不論本件卷內並未有在相對人處亦查獲本案合約之情形，本件雙方縱有相互交換可否認係「使用」亦不無疑問，則本案是否滿足課稅要件亦待查明。

綜上，爰提不同意見書如前。

委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 年 十 一 月 三十 日市長 馬英九 休
假

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行

政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）