

訴願人 ○○股份有限公司○○分公司

代表人 ○○

代理人 ○○○律師

○○○律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因印花稅事件，不服原處分機關九十二年九月十二日北市稽法甲字第0九二六二一一七五00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人經人向財政部臺北市國稅局檢舉涉嫌逃漏印花稅，案經該局移請原處分機關查處。經原處分機關查得訴願人於八十九年五月二十五日書立之○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）低功率無線電話系統採購合約書，合約金額計美金四二、六五九、九九四元（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率三〇・八一三〇折算約新臺幣一、三一四、四八二、三九五元【不含稅】），應按千分之一稅率貼用印花稅票計新臺幣（以下同）一、三一四、四八二元，惟訴願人僅貼用印花稅票一、一四六、〇八二元，短漏貼印花稅票計一六八、四〇〇元，且所貼用之印花稅票中計有一、一四〇、〇〇〇元註銷不合規定。案經原處分機關依法審理核認訴願人違反印花稅法第八條第一項及第十條規定，乃依同法第二十三條第一項及第二十四條第一項規定，以九十一年五月十日印處字第九一〇〇一一號處分書補徵訴願人印花稅計一六八、四〇〇元，並按其所漏稅額及註銷不合規定之印花稅額一六八、四〇〇元及一、一四〇、〇〇〇元，分別處以五倍罰鍰共計六、五四二、〇〇〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年十一月二十六日北市稽法乙字第0九一六三九三五〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，第一次向本府提起訴願，經本府以九十二年六月二十日府訴字第0九二〇七五〇六三〇〇號訴願決定：「原處分關於補徵短漏貼印花稅及按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。」
- 二、嗣經原處分機關就原復查決定經訴願決定撤銷之部分重新查核，仍以九十二年九月十二日北市稽法甲字第0九二六二一一七五〇〇號復查決定：「維持原處分。」訴願人猶表不服，於九十二年十月九日第二次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第九十五條前段規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

印花稅法第一條規定：「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……」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，個人得以簽名或劃押代替圖章。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。」第二十四條第一項規定：「違反第十條之規定者，按情節輕重，照未經註銷或註銷不合規定之印花稅票數額，處五倍至十倍罰鍰。」

同法施行細則第九條規定：「本法第七條第三款之承攬契據，如必須俟工作完成後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。」

民法第四百九十條第一項規定：「稱承攬者，謂當事人約定，一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成，給付報酬之契約。」第五百零六條第一項規定：「訂立契約時，僅估計報酬之概數者，如其報酬，因非可規責於定作人之事由，超過概數甚鉅者，定作人得於工作進行中或完成後，解除契約。」

司法院二十四年院字第一三二六號解釋：「應貼印花稅票未貼印花稅或漏未蓋章畫押，於交付或使用後已補貼或補蓋圖章不得再行處罰。」

財政部四十四年五月二十四日臺財稅發第三〇四一號令：「查應貼印花之憑證，於交付使用後補貼印花，法無處罰規定。××縣稅捐處所稱查獲借款證書一批，係因提出訴訟而始補貼印花，雖具有切結書自白，證明其為事後補貼，究係於查獲前業已貼用，應免予送罰。」

四十六年一月一日臺財稅發第一三三九號通知：「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證，一經書立交付使用，即應貼足印花稅票。貴公司與日本××株式會社簽訂之『○○銷售合約』，既經書立交付使用，自應依照上述印花稅法之規定，貼用印花稅票。至合約所載事項，履行與否，並非免稅之理由，所稱合約有效期內，迄無銅精砂出售之事實，該項合約，請求准免貼印花一節，核與稅法之規定不符。」

」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，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；違反印花稅法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罰鍰。

二、本件訴願理由略以：

- (一) 民法及印花稅法對承攬契約具有承攬報酬需俟承攬工作完成後始能精確算定其交易金額之特性，均已肯認，印花稅法施行細則第九條並就此更進一步明確指出「印花稅票之貼用應符合實際交易金額」之旨。再按，司法院二十四年十月二十五日院字第一三二六號解釋：「（一）應貼印花之文件，未貼印花，或貼用時漏未蓋章畫押，於交付或使用後，已經補貼，或已補蓋圖章，不得再依印花稅暫行條例第五條規定處罰。」又財政部四十四年五月二十四日臺財稅發字第三〇四一號令旨亦言：「應稅憑證於查獲違章前補貼者免罰辦。」又「印花稅法第二十三條第一項所規定者，係補稅及漏稅罰，而非行為罰，是如訴願人如經查明確實係按實際履約金額貼用印花稅票，即無漏稅之情事，自不得補稅及處以漏稅罰」，為臺北市政府九十二年六月二十日府訴字第〇九二〇七五〇六三〇〇號訴願決定書所明確揭示之旨，此並為原處分機關所不爭者。是承攬契約具有交易金額須待承攬工作完成後始得以精確計算之特性，訴願人系爭合約乃屬具有此等特性之承攬契約，訴願人依印花稅法第五條及同法施行細則第九條之規定，依實際交易金額貼用印花稅票，誠屬適法。原處分機關就系爭契約之商業條款約定及實際交易金額不論，僅以契約書面所載預估金額為據，逕行認定訴願人有漏貼印花稅票之事實並就此部分處以漏稅罰，其認事用法顯有不當而屬違法之處分，自應予以撤銷。
- (二) 查本件系爭合約乃訴願人與〇〇公司間之低功率無線電話系統採購合約書，核其契約實際內容，乃訴願人與〇〇公司間之承攬契約，訴願人為定作人，〇〇公司為承攬人，由〇〇公司為訴願人完成訴願人為提供大臺北地區 PHS 系統服務設備所需之低功率無線電話系統規劃與相關設備之供應及設置。而綜觀契約內容，其第一·三條已明確指出系爭契約金額於簽約當時，尚無法精確算定乙事：「買方（即訴願人）所購附件各系統之詳細技術規範、設備數量，將於本商業條款簽訂完成後，由買方另行訂定，經雙方議決後，併為合約之一部分」；契約第二·一條亦載明：「附件 B 中之設備報價，買方有權決定是否購買及更改實際數量，並按實際數量核算金額.....」；契約第二十一條更就有關交易內容及價格變更乙事，為相關約定。由是足見，訴願人與〇〇公司之承攬契約上所記載金額僅為概括預定之金額乙事，誠屬信實，訴願人就前揭事證業已於前次就原處分機關所為之原處分為訴願救濟時，提出相關佐證資料。就此，臺北市政府前開訴願決定書中，針對訴願人所提出之實際交易金額與合約所載

金額之差價明細與相關訂單、驗收紀錄及統一發票等資料，要求原處分機關應予查明後，始得據以認定訴願人所貼用之印花稅票是否有漏稅情事及應否補稅及處以漏稅罰。詎原處分機關卻將系爭契約之實際交易金額、訴願決定書所指正之處及訴願人已依實際交易金額貼用印花稅票之事實，均恣置不論，而仍以訴願人未依系爭承攬契約上所記載之「預估金額」貼用印花稅票，認定訴願人有短漏貼印花稅票一六八、四〇〇元，並據之維持原處分及仍處以五倍漏稅罰計八四二、〇〇〇元，其認事用法顯有不當，至為顯然。

- (三) 此外，原處分機關另以財政部四十六年臺財稅發第一三三九號通知為據，主張其所為之行政罰乃針對訴願人未依契約所記載金額貼用印花稅票，認定訴願人有漏稅事實而處以五倍漏稅罰。然查，財政部前開通知所謂：「所稱合約有效期內，迄無銅精砂出售之事實，該項合約，請求准免貼印花一節，核與稅法之規定不符。」僅在闡明不論貼用印花稅票之憑證（契約）最終究竟有無履行，皆應貼用印花稅票，其所揭意旨要與訴願人系爭案件之爭議為「應以預估金額或實際交易金額」為貼用印花稅票之依據乙事無關，況前揭通知亦未排除對承攬契約，鑑於其交易金額有無法自始即得加以確定之特性，而允許其於承攬工作完成後，按實際交易金額決定應貼用之印花稅票數額之情形。再且，訴願人於原處分機關就系爭案件進行調查前，業已依系爭承攬契約之實際交易金額貼用印花稅票，依前揭司法院二十四年十月二十五日院字第一三二六號解釋及財政部四十四年五月二十四日台財稅發字第三〇四一號令之意旨，訴願人已無漏稅情事，原處分機關本即不得再要求訴願人補稅並處以漏稅罰。是原處分機關對訴願人所為之補稅及處以漏稅罰之處分，顯有不當，至為灼然。三、本案有關補徵短漏貼印花稅及按所漏稅額處五倍罰鍰部分（即補徵短漏稅額計一六八、四〇〇元及處五倍罰鍰計八四二、〇〇〇元，合計一、〇一〇、四〇〇元），前經本府九十二年六月二十日府訴字第〇九二〇七五〇六三〇〇號訴願決定：「原處分關於補徵短漏貼印花稅及按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。」撤銷部分理由略以：「……理由……四、惟查本件訴願人於訴願書及補充理由書均自承其係因系爭合約之實際履約價額為美金三六、九五、一九五元，遂按該金額計貼印花稅票，並提出訂約後實際履約時之訂單、驗收紀錄、統一發票等資料佐證，若然，則訴願人顯然並未依印花稅法第八條第一項及同法施行細則第九條之規定，於系爭合約書立後交付或使用時，先依合約所預計之金額按千分之一稅率貼用印花稅票，而係於嗣後系爭合約履行完成後始貼用印花稅票，此節事實徵諸於系爭合約書第三十四頁與合約書封底所蓋騎縫章之情形，應可認定。……準此，本件訴願人未於系爭合約書立後交付或使用時，即貼用印花稅票，而係事後補貼之事實，堪予認定，本件原處分機關未察及此事實，不無率斷。五、又按司法

院二十四年院字第一三二六號解釋及財政部四十四年五月二十四日臺財稅發第三〇四一號令之意旨，應貼印花稅票未貼印花稅，於交付或使用後已補貼者，不得再行處罰。查本件訴願人既已於原處分機關查獲前業已貼用印花稅票，即應免予處罰；且觀諸印花稅法第二十三條第一項所規定者係補稅及漏稅罰，而非行為罰，是訴願人如經查明確實係按實際履約金額貼用印花稅票，即無漏稅之情事，自不得補稅及處以漏稅罰。準此，本件訴願人是否應予補稅及處漏稅罰，應先釐清確認系爭合約之實際履約金額是否確如訴願人所主張係美金三六、九五、一九五元？而有關本件系爭合約之實際履約金額，既經訴願人提出實際成交金額與合約所載金額之差價明細與相關訂單、驗收紀錄及統一發票等資料供核，即應由原處分機關就各該單據憑證詳予查明是否可採及金額是否確實後，再據以認定本件訴願人所貼用之印花稅票是否有漏稅之情事及應否補稅及處以漏稅罰。……」四、惟查本件復查決定仍維持原核定，其理由略以：「……四……然查本件系爭工程合約於立約時已明訂合約金額，依首揭印花稅法第八條規定及財政部四六臺財稅發字第一三三九號通知意旨，自應依合約金額貼足印花稅票並依規定銷花。……」故本件原處分機關係依前揭財政部四十六年臺財稅發第一三三九號通知意旨，逕認本件印花稅之核算概依合約契據所定報價金額為基準。惟原處分機關並未依本府前開訴願決定撤銷意旨，實際查核訴願人於前案中所提出之實際成交金額與合約所載金額之差價明細與相關訂單、驗收紀錄及統一發票等資料，以確認系爭合約之實際履約金額，再據以認定本件訴願人所貼用之印花稅票是否有漏稅之情事及應否補稅及處以漏稅罰，顯與首揭訴願法第九十五條前段規定不合。

五、又本府前開訴願決定業已指明「……訴願人如經查明確實係按實際履約金額貼用印花稅票，即無漏稅之情事，自不得補稅及處以漏稅罰。……」之法律見解。本件原處分機關所引財政部前揭通知在契據已訂立而金額業已約定，然於合約所訂事項未履行之情形固有適用，惟本件是否屬財政部前揭通知意旨所涵攝之情形，即值深究。按印花稅法第五條第四款、第七條第三款、第八條及同法施行細則第九條規定，承攬契據應課徵印花稅，其稅率為契據金額千分之一，且於書立後使用或交付時即應貼用足額印花稅票，如承攬契據係俟工作完成後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。次按民法第四百九十條第一項及第五百零六條第一項規定，承攬契約係當事人約定，一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成，給付報酬之契約，且報酬之金額包含訂立契約時僅估計報酬概數之情形。查本件訴願人未於系爭合約書立後交付或使用時，貼用印花稅票，而係事後補貼乙節之事實業經本府前開訴願決定肯認，而系爭合約書（○○公司低功率無線電話系統採購合約之商業條款）第一、二條固載明：「買賣雙方同意本合約所規範之內容、範圍，其『報價』如附件A（即美金四二、

六五九、九九四元（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率三〇·八一三〇折算約新臺幣一、三一四、四八二、三九五元【不含稅】）」，惟該合約商業條款第一·三條則明定：「買方（即訴願人）所購附件各系統之詳細技術規範、設備數量，將於本商業條款簽訂完成後，由買方另行訂定，經雙方議決後，併為合約之一部分。」第二·一條亦明定：「.....附件B中之設備報價，買方有權決定是否購買及更改實際數量，並按實際數量核算金額.....。」是依系爭合約書上開條款所載，系爭合約之金額係報價金額，並非於訂定時即已確定，徵諸承攬契約係以完成一定工作後始給付報酬之性質，而報酬數額亦有於訂立契約時僅約定概數之情形。是系爭合約於訂立時合約金額應僅係預估概數，金額尚未確定，訴願人於事後始按合約確定金額補貼印花稅票，而財政部前揭通知係指契約於訂立並交付或使用後即應貼用印花稅票，與該契約嗣後是否履行無關，是與本件納稅義務人事後按合約確定金額補貼印花稅票是否即屬漏稅乙節無關。則本件情形與財政部前揭通知所示情形有別，原處分機關未察逕援引財政部前揭通知作為本件維持原處分之依據，尚嫌疏略。末按印花稅法第二十三條第一項所規定者係補稅及漏稅罰，而非行為罰，訴願人如已依合約確定金額補貼印花稅票，即無漏稅之情事。綜上，本件原處分機關仍應依本府前開訴願決定意旨，釐清確認系爭合約之實際履約之確定金額並查核訴願人提供相關單據資料，方得據以認定本件訴願人所貼用之印花稅票是否有漏稅之情事及應否補稅及處以漏稅罰。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 二 月 十 八 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行