

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○

○○○

○○○

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0九一六四五二一二00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於補徵訴願人與○○股份有限公司臺灣分公司之合約短漏貼印花稅新臺幣一六八、三九七元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。

事 實

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，案經該局以九十一年二月四日財北國稅審三字第九一一0七四三一號函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與○○股份有限公司臺灣分公司（以下簡稱○○公司）書立之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【依簽約當日中央銀行對美元銀行間成交之收盤匯率三〇・八一三〇折算約新臺幣（以下同）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一、三一四、四八二元，惟訴願人僅貼用印花稅一、一四六、〇八五元，短漏貼印花稅票一六八、三九七元，且所貼用之印花稅票中計有九八〇、〇〇〇元註銷不合規定。原處分機關另查得訴願人於八十九年七月二十五日與日本○○公司（○○ Corporation, 以下簡稱○○公司）書立之低功率公共通信系統移動通信臺採購合約書，合約金額計美金三二、五九〇、四九〇元【依簽約當日○○銀行對美元銀行間成交之收盤匯率三一・〇六三〇折算約一、〇一二、三五八、三九〇元（不含稅）】，應按千分之一稅率貼用印花稅票計一、〇一二、三五八元，惟訴願人僅貼用印花稅七五八、七二二元，短漏貼印花稅票二五三、六三六元，且所貼用之印花稅票中計有六五〇、〇〇〇元註銷不合規定。系爭合約二件金額合計二、三二六、八四〇、七八五元，應按貼用印花稅票合計二、三二六、八四〇元，惟訴願人僅貼用印花稅票合計一、九〇四、八〇七元，短漏貼印花稅票計合計四二二、〇三三元，且所貼用之印花稅票中合計有一、六三

0、000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，以九十一年六月六日印處字第九一〇〇一〇號處分書，按其所漏稅額及註銷不合規定之印花稅額四二二、〇三三元及一、六三〇、〇〇〇元，分別處以五倍罰鍰共計一〇、二六〇、一〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年九月十二日北市稽法甲字第〇九一六四五二一二〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十二年九月十九日送達，訴願人不服，於九十二年十月十五日經由原處分機關向本府提起訴願，九十二年十一月七日及九十三年三月一日補充訴願資料及理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按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，均應依法納印花稅。」第五條第一項第四款規定：「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。」第七條第一項第三款規定：「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。」

司法院釋字第二七五號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。……」

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。」

財政部四六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。……至合約所載事項，履行與否，並非免稅

之理由，……」

七十四年二月九日臺財稅第一一七五〇號函釋：「依印花稅法第一條規定，凡在中華民國領域內書立之應納印花稅憑證，均應依法貼用印花稅票。貴公司與外國事業簽訂之技術服務承攬契約，無論係由貴公司在我國境內先簽章，再送交國外由國外事業簽章，或由外國事業在國外先簽章，再送交貴公司在國內簽章，該項契約既均須由貴公司在我國境內簽章，核屬在我國境內書立之憑證，應依法貼用印花稅票。」

八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋：「主旨：關於××公司與〇〇塑膠公司、△△電路板公司簽訂買賣合約書，內容載有買賣標的物及安裝、試車，應如何貼用印花稅票乙案，請本於職權核實認定。說明：二、本部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函固規定，『如契約當事人間將器材之採購安裝工程併載於同一契約書中，作概括之承攬，該契約書即為具有兩種以上性質之同一憑證，依印花稅法第十三條第一項規定應以承攬契據較高之稅率按合約總金額千分之一貼印花稅票。』惟關於買賣動產契據，如揆其內容實際僅為動產買賣，契約未載有收付安裝費用，且所載標的物於移轉前已具可使用程度，僅於交付時作簡易之安裝、試機，以示擔保交易品質者，該契約可免依前開函釋規定，按較高之承攬契據稅率貼用印花稅票。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人於八十九年七月二十五日與〇〇公司書立低功率無線電話系統採購合約書，由訴願人之代理人〇〇〇與日方在日本書立並簽訂之，緣訴願人相關承辦單位當時無法確認是否符合免稅標準，乃先行依據較嚴格標準及稅率乘以當時之預估採購金額貼花並銷花，今實際確認法令相關規定後，始確知依印花稅法第一條規定，境外書立憑證之成立要件乃單純指憑證係雙方在境外書立，故本合約並非印花稅法之課稅對象，所有因該合約所衍生之原行政處分均應撤銷，並退還訴願人因本合約而溢繳之稅款。
- (二) 即使訴願人與〇〇公司於境外書立合約之主張未獲採信，然經查本採購合約之交易內容係買賣動產（〇〇公司製造之無線電話系統移動通信基地臺），雖於合約中部分條文所協議之交易價格包含訴願人自行施工架設與由〇〇公司代為施工二種選擇，然自合約生效日起訴願人已確定不委託〇〇公司代為施工，而由訴願人自行在國內委託廠商代為施工，且訴願人從未支付日方分毫非基地臺本體交易以外之費用，本採購合約係純屬買賣動產契據，殆無疑義。
- (三) 原處分機關單純依據該二合約所揭示金額認定訴願人漏貼印花稅票，進而裁定罰鍰，然除訴願人與〇〇公司於境外書立之合約依法免繳印花稅之外，訴願人與〇〇公司所書立之採購合約，雙方議約及用印期間甚長，且同一憑證具備不同性質，期間對於總成交金額之估計變化不知凡幾，訴願人乃依據印花稅法施行細則第九條規定，於合約正式使用時預先估計可能發生金額貼花。訴願人於合約使用時已基於納稅義務人之作

為義務，先預估其金額並貼花，且訴願人與○○公司所書立之採購合約於正式使用時，雙方已針對部分事項達成減價協議，故訴願人於貼用印花時援引法令所賦予之彈性空間貼用合理估計值之印花，迨訴願人申復日止該合約仍未執行完竣，且已發生及撥款之金額仍低於原先預估值，可見原先之預估具備合理性及可信度。

(四) 又該二合約書因交易金額甚大，故實際上稅票無法完全黏貼於合約本體，經查「印花稅票註銷圖例」，對於印花稅票金額龐大，無法全數黏貼於合約本體紙面之註銷，並無顯著且強制性規定，僅於印花稅法第十條有所規定。然此係一權宜性方法，實則並無強制性方法供遵循，遍查「印花稅票註銷圖例」亦無對於訴願人實務上遭逢之銷花疑難提供足堪遵循之圖例，即對此一裁罰之構成要件，原處分機關並未存有任何行政先例或行政規則可供人民依循，訴願人顯無違章之故意。原處分機關顯已違背司法院釋字第二七五號及第四九五號解釋文之意旨。

三、卷查本件訴願人於八十九年五月二十五日及同年七月二十五日分別與○○公司及○○公司書立合約書共二份，金額共計二、三二六、八

四〇、七八五元（不含稅），經人向財政部臺北市國稅局檢舉涉嫌逃漏印花稅，案經該局以九十一年四月二十一日財北國稅審三字第九一一〇七四三一號函移原處分機關查處。嗣經原處分機關核認訴願人漏未貼用印花稅票共計四二二、〇三三元，註銷不合規定共計一、六三〇、〇〇〇元，乃據以補徵前開漏未貼用印花稅票之稅額，並按其所漏貼及註銷不合印花稅額處五倍罰鍰計一〇、二六〇、一〇〇元（計至百元止）。

四、復查本件訴願理由主張系爭與○○公司之合約係於八十九年七月二十五日由訴願人代理人○○○於日本簽訂完成，因合約簽署地點並非在中華民國境內，而認系爭合約非屬印花稅法規定之課稅範圍乙節。按依首揭財政部七十四年二月九日臺財稅第一一七五〇號函釋意旨，本國公司與外國事業機構簽訂承攬契約，若該項契約係由本國公司在我國境內簽章，即核屬在我國境內書立之憑證，應依法貼用印花稅票。再依卷附訴願人所提供之○君護照影本，僅足以確知○君於八十九年七月二日入境日本，並於同年五月五日出境，又原處分機關為了解○君入出境詳情，以九十二年二月二十一日北市稽法甲字第〇九一六四五二一二一〇號函詢內政部警政署入出境管理局，嗣入出境管理局以九十二年二月二十六日境信伶字第〇九二〇〇〇七九四六號函復並檢送○君之入出境紀錄顯示，○君於八十九年七月二十三日入境，至同年八月二日始再次出境，準此，○君於八十九年七月二十五日應係在境內，則實難據此認定系爭合約確係八十九年七月二十五日在日本經雙方共同簽訂完成，況訴願人亦未能進一步提出系爭合約確係於日本簽訂之具體事證，訴願理由尚不足採。

五、另訴願人主張其與○○公司所簽訂之合約係屬買賣契約乙節，經查訴願人雖提供委由國內廠商施工安裝設備之相關請款契據為憑，惟依系爭合約書中文版第五條五．二約定：

「.....在見證測試完成，當系統已經能夠進行使用測試時，應將真實或模擬通信量載入系統中，至少進行三週的使用測試。.....假如於使用測試中發現提供的設備具有不符合雙方協議規格的很大缺陷，並會嚴重影響到系統的正常操作時，賣方應以自費解決問題，並重作三週之相關使用測試。除非該缺陷及問題經過完全改正，否則買方將據以認定設備尚不足以進行最終檢測。.....」第十二條約定：「賣方應負責一百套G3CS臺站的設備與材料的工程。工程包括網路規劃及安裝臺站的工程指導。.....十二·二安裝臺站之工程賣方應協助買方在所計畫的服務地區進行建臺站工程。應當根據第十一條第三款的規定支付技術支援費。.....一百套G3CS臺站的工程，至少應包括每個安裝臺站的臺站考察及調查、並且準備考察報告以及安裝文件。以上工作應由賣方及買方共同執行。臺站考察及調查至少應包括：臺站的系統設計。臺站的結構設計及工程。臺站的布置。天線的安排。供應後的涵蓋範圍及預測。」第十三條約定：「.....由買方及／或經過買方指派的安裝法人所進行的一百套G3CS臺站的安裝，都應該在賣方的監督下執行。.....」準此，○○公司縱未施作無線電話系統移動通信基地臺之安裝工程，仍應依前開合約條款約定，為訴願人進行長達至少三週之使用測試，並應負責網路之規劃及臺站安裝之監督，亦即仍須為訴願人完成一定之工作，故核其性質非屬單純之買賣契約，揆諸首揭財政部八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋意旨，應具承攬契據之性質，是訴願人前揭主張不足採據。

- 六、訴願人復主張因印花稅票註銷圖例對於稅票龐大之銷花方式並無強制性規定，故訴願人縱銷花不合規定亦無違章之故意或過失乙節。經查首揭印花稅法第八條第一項後段規定，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，準此，系爭二合約如因稅額巨大不便貼用印花稅票，訴願人自應依前開規定，請求稽徵機關開給繳款書繳納之，惟訴願人仍採貼花方式貼用印花稅票，且已貼用之印花稅票中計一百六十三張（每張印花稅票共計一萬元）係單獨分立且與原件紙面間未加蓋騎縫章，頁面銷花不連續，此有系爭一百六十三張印花稅票頁面附卷可稽，準此，原處分機關據此審認訴願人共有一、六三〇、〇〇〇元銷花不合規定，並按所註銷不合規定印花稅票金額處五倍罰鍰八、一五〇、〇〇〇元，並無不合。從而，原處分機關審認訴願人與○○公司書立之合約書短漏貼印花稅票及系爭二合約貼花註銷不合規定，並按其短漏貼及註銷不合規定之印花稅額二五三、六三六元及一、六三〇、〇〇〇元，各處法定最低額五倍罰鍰及復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，此部分應予維持。
- 七、至訴願人與○○公司所簽訂之採購合約部分，經查系爭合約依其性質係屬必須俟工作完成後始能計算出確實金額者，按依首揭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；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，而非行為罰等規定，訴願人既於原處分機關查獲前已貼用印花稅票，則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已針對合約部分事項達成減價協議？而有關本件系爭合約之實際履約金額，即應由原處分機關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。從而，應將原處分關於補徵訴願人與○○公司書立之合約短漏貼印花稅票一六八、三九七元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。

八、綜上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項及第八十一條之規定，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 陳淑芳

委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 四 月 一 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定訴願駁回部分不服者，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）