

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，不服原處分機關九十三年三月五日北市稽法甲字第0九三九0一四七三00號重審復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主 文

原處分關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分；其餘訴願駁回。

### 事 實

- 一、緣訴願人於八十八年十一月十五日至八十九年三月二十八日與○○股份有限公司（以下稱○○公司）訂立「臺南市海安景觀道路開發計劃（工程統包合約）」、「臺南市海安景觀道路開發計劃（工程統包合約，第貳之壹冊）」、「臺南市海安景觀道路開發計劃假設工程」、「臺南市海安景觀道路開發計劃空調工程」等工程承攬合約書共四份，並於八十九年七月十八日與○○股份有限公司（以下稱○○公司）簽訂「臺南市海安景觀道路BOT案相關水電工程、消防工程及部分土建興建工程」之工程承攬契約書乙份，金額總計新臺幣（以下同）五、六0六、六六六、六六六元（不含稅），均未申請以大額總繳之方式繳納印花稅，涉嫌漏未貼用印花稅票逃漏印花稅，經法務部調查局臺南市調查站（以下稱臺南市調查站）查獲，乃以九十一年十月二十四日調南市字第0九一六六五一二五五0號函移由原處分機關查處。案經原處分機關審認訴願人違反印花稅法第八條第一項規定，未貼用印花稅票計五、六0六、六六五元，乃依同法第二十三條第一項規定，補徵所漏稅額五、六0六、六六五元，並按所漏稅額處七倍罰鍰計三九、二四六、六00元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年十一月四日北市稽法甲字第0九二六一三六二三00號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，向本府提起訴願，嗣經原處分機關重新審查後，以訴願人與○○公司所簽訂之工程承攬契約，○○公司所持有之合約已貼用印

花稅票，該部分之罰鍰倍數應更正為五倍，乃以九十三年三月五日北市稽法甲字第0九三九0一四七三00號重審復查決定：「一、本處九十二年十一月四日北市稽法甲字第0九二六一三六二三00號復查決定作廢。二、原處分關於罰鍰部分更正為新臺幣三八、七七0、三00元，其餘仍維持原核定。」訴願人猶未甘服，於九十三年四月九日向本府提起訴願，七月二十日補充訴願理由，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，均應依本法納印花稅。」第七條規定：「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。..... 五、買賣動產契據：每件稅額四元，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。」第十三條第一項規定：「同一憑證而具有兩種以上性質；稅率相同者，僅按一種貼用印花稅票；稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。」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。」稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定..... 二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」

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。貴公司與日本××株式會社簽訂之『銅精砂銷售合約』，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。」

六十七年十月二十七日臺財稅第三七二三九號函釋：「印花稅涉嫌違章案件，如查獲涉嫌漏貼印花稅票之憑證為影本，但經違章人在筆錄

中承認影本所載事項與原憑證相符，且未貼印花稅票者，雖涉嫌違章人未能提出憑證原本，可憑該筆錄與該憑證影本作為違章之證據，依照稅捐稽徵法第二十一條第二項之規定依法補徵並予處罰。」

八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函釋：「主旨：同一契約書中包含器材之採購及安裝工程兩部分之概括承攬（統包）工程合約，係具有兩種以上性質之同一憑證，應依印花稅法第十三條第一項之規定，貼用印花稅票。說明：二、印花稅法施行細則第十條第一項規定『本法第十三條第一項所稱同一憑證而具有兩種以上性質，係指一種憑證之內容包括兩種以上性質而言……』如契約當事人間將器材之採購及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用印花稅票。」

九十年九月二十六日臺財稅字第〇九〇〇四五三四九五號函釋：「主旨：關於納稅義務人違反印花稅法第十二條規定，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，未依規定貼用印花稅票之裁罰倍數適用疑義乙案…… 說明：二、印花稅法第十二條規定，『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。』關於納稅義務人未依上開規定就所持一份貼用印花稅票，而依同法第二十三條第一項規定處罰者，可視稽徵實務需要，查明他方是否已貼用印花稅票後，依『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』規定，認定適用裁罰倍數。至如他方立約人為政府機關時，因其係依法無須貼用印花稅票，可視同已貼花，仍按所漏稅額處五倍罰鍰。」行為時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（節錄）：

稅目	稅法條文	違章情形	裁罰金額或倍數
印	印花稅法第二十三條第一項	違反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	

花	條第一項	足印花稅票：	
	或第十二	(一) 貼用不足額	按所漏稅額處五
	條至第二	者。	倍之罰鍰。
稅	十條之規	(二) 不貼印花稅	按所漏稅額處七
	定，不貼	票者。	倍之罰鍰。
	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		
	。		
		違反第十二條規定	
		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。	
		(一) 僅貼用一份	按所漏稅額處五
		或僅正本貼用而以	倍之罰鍰。
		副本或抄本視同正	
		本使用，但未貼用	
		者。	
		(二) 均未各別貼	按所漏稅額處七
		用印花稅票者。	倍之罰鍰。

## 二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 工程內容尚未確定，草約內容即無法確定，不構成印花稅法課徵之承攬契據。按印花稅法第一條、第五條第四款及第八條等規定，印花稅之課稅對象乃係表彰其財產或權利關係之憑證，須已交付或使用，方為當之。該工程計畫乃國內當時採BOT模式之先驅，因無類似經驗，仍沿襲傳統工程形式將相關草案冠以「合約正本」之名，並採用傳統工程慣用之條款內容。然雙方當事人之本意實係作為歷次研商之記載及議約之參考，該等草案具有替代性，且無任何合約或憑證之效力，此可自該四份文件之法律條款及工作內容均為重複相同，僅工程金額及執行範圍之商業條款或有差異可證，實為商業行為記錄，並無交付使用之情。又○○公司與臺南市政府迄今未能議定「臺南市海安景觀道路開發計畫」具體細節，致訴願人與正道公司所商議之系爭草案至今仍未確定，僅屬草約之性質，並未有任何合約或憑證之效果，此點亦在雙方八十九年五月二十七日簽訂之備忘錄中，加以重申確認。
- (二) 系爭文件乃內部組織往來文件，非印花稅法課徵之對象。依印花稅法第六條第三款及同法施行細則第五條等規定，該BOT案在民間機構與政府確認合約關係及執行範圍前，其與主要執行協力廠商之間之協商研討過程，等同於事業組織間內部之往來，相關單據即非印花稅課徵之對象。又本案移送單位臺南市調查站僅蒐得記載八十九年三月二十八日之工程統包草約，而查無其他本案課罰之草約或合約存在之事實，可證本案僅係訴願人之內部參考文件，對外並不生任何權利義務。
- (三) 臺南市調查站對訴願人及○○公司多次搜索後，並未於該公司處找到未填日期之統包合約草案之另份正本，亦未查得有關八十八年十二月二十日之假設工程及空調工程草約之另份正本；又八十九年三月二十八日之統包合約草案，用以取代先前三項草約，亦屬草約之性質，此由雙方之備忘錄可知。臺南市調查站既已竭力對○○公司進行搜索，仍未發現該公司存有相關草約，顯見該等文件並未「交付或使用」予對造公司之事實，非構成課徵印花稅要件，原處分機關之認定實有不當。
- (四) 訴願人與○○公司間之四份課罰文件並無同時存在及構成課徵印

花稅標的之可能，雙方先後協議之四份草案總額為五十四億餘元，超過○○公司揭露之投資成本逾二倍，益見其不合理；且當事人主觀既無正式簽訂契約之意，當無於文件中記載或註明「後契約取代前契約」之必要。依印花稅法第十二條規定及財政部九十年九月二十六日臺財稅字第0900四五三四九五號函釋，關於納稅義務人未依上開規定就所持一份契約貼用印花稅票，而依同法第二十三條第一項規定處罰者，可視稽徵實務需要，查明他方是否已貼用印花稅票後，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，認定適用裁罰倍數。本案縱認相關文件應為課徵印花稅之標的，惟該等文件皆記載正本二份，副本二份，由雙方各執一份，應各自貼用印花，若乙份正本已貼用印花者，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，應處五倍罰鍰；若皆未貼用印花者，始處七倍罰鍰。原處分機關就本案相關文件之他份正本或副本，是否有貼用印花之情，均未調查，逕處訴願人七倍之罰鍰，構成裁量濫用之違法。

三、卷查系爭違章事實，前經原處分機關大安分處以九十一年九月五日北市稽大安甲字第09190989700號函查復臺南市調查站略以：「主旨：依本分處印花稅大額總繳徵收底冊及印花稅大額憑證繳款書申請表所載，查自八十八年十二月至九十一年八月並無『開立工程股份有限公司』提出開立大額印花稅（繳款書）之申請……」並有臺南市調查站九十一年十月二十四日調南市字第09166512550號函及九十一年十一月十五日調南市字第09166512710號函檢送案關工程承攬契約五份，及經訴願人之代理人○○○簽名並蓋章之原處分機關九十一年十一月十一日談話筆錄影本等資料附卷可稽，其違章事證明確。復查原處分機關原審認訴願人未貼印花稅票計五、六0六、六六五元，除應補徵上述印花稅額外並應按漏貼印花稅額處七倍罰鍰計三九、二四六、六00元（計至百元止）。惟嗣重核發現訴願人與○○公司所簽訂之工程承攬契約，○○公司所持有之合約已貼用印花稅票，乃依前揭財政部九十年九月二十六日臺財稅字第0900四五三四九五號函釋意旨，將該部分之罰鍰倍數更正為五倍，罰鍰金額更正為一、一九0、四00元（ $238,095 \times 5 = 1,190,400$  計至百元止）；與○○公司簽訂合約漏貼印花稅部分，仍維持七倍罰鍰（ $5,368,570 \times 7 = 37,579,900$  計至百元止）。

四、至訴願主張系爭工程內容尚未確定，草約內容即無法確定，不構成印

印花稅法課徵之承攬契據乙節，查依前揭印花稅法第一條、第八條前段等規定及財政部四六臺財稅發第一三三九號通知之意旨，在中華民國領域內書立之各種憑證，例如承攬契據，均應依印花稅法納印花稅；又印花稅之本質係屬憑證稅，合約所載事項是否履行，並不影響該等合約應貼用之印花稅票，是本件訴願人自不得以系爭工程合約尚未確定，而免除其貼用印花稅票之課稅義務，前述主張，顯有誤解。又訴願主張系爭文件為商業行為記錄或內部組織往來文件，並未交付使用，尚非印花稅法課徵之對象乙節，經查訴願人與○○公司、○○公司分別簽訂之「臺南市海安景觀道路開發計劃」及「臺南市海安景觀道路BOT案相關水電工程、消防工程及部分土建興建工程」等五份工程承攬契約，既經雙方用印，並依約定條款標明「正本」或「副本」交由雙方收執，且經臺南市調查站於訴願人之營業處所搜索並扣押案關工程承攬契約正本四份、副本乙份，即得認定已交付使用，應屬上開規定之應課徵印花稅之契據，訴願人前述主張，核與事實不符，尚難採據。

五、另訴願主張其與○○公司簽訂之四份工程合約總額計五十四億餘元，超過○○公司揭露之投資成本逾二倍，且雙方既無正式簽訂契約之意，並無於文件中記載後契約取代前契約之必要乙節。查依卷附訴願人八十九年十月八日（八九）開字第三〇一號函復○○公司略以：「主旨：檢送『臺南市海安景觀道路開發計畫（劃）』興建工程之第一次估驗計價資料，請惠予審核及付款。說明：一、本次估驗計價金額合計新台幣壹億零玖佰陸拾柒萬玖仟伍佰陸拾玖元整含稅（詳附件），依合約付款辦法，本次估驗實領金額合計壹億零肆佰壹拾玖萬伍仟伍佰玖拾壹元整含稅。二、附件含工程計價明細表、施工圖說、施工日報表、數量統計說明、品管文件及施工照片。……」由上開函及工程日報表等附件資料以觀，訴願人為履行與○○公司簽訂之上開工程統包合約，除已依約交付履約保證金外，並已著手執行該工程之分包作業與興建工程；又訴願人與○○公司之四份工程承攬合約係於不同時點所簽訂，上開合約既未記載後契約取代前契約，自應於簽章後交付使用時，分別貼足印花稅票，始為適法，是訴願人前述主張，亦難憑採。準此，原處分關於補徵所漏稅額部分，並無不合，應予維持。

六、惟查原處分關於罰鍰部分，依前揭財政部九十年九月二十六日臺財稅字第〇九〇〇四五三四九五號函釋，納稅義務人違反印花稅法第十二

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，未依上開規定就所持一份貼用印花稅票，而依同法第二十三條第一項規定處罰者，可視稽徵實務需要，查明他方是否已貼用印花稅票後，依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，認定適用裁罰倍數；又查依行為時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關印花稅法第二十三條第一項之違章情形，規定「二、違反第十二條規定同一憑證須具備二份以上，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。僅貼用一份或僅正本貼用而以副本或抄本視正本使用，但未貼用者，按所漏稅額處五倍罰鍰，均未各別貼用印花稅票者，按所漏稅額處七倍罰鍰。」本件原處分機關雖查證訴願人與○○公司簽訂之乙份工程承攬合約，○○公司所持有之合約已依規定貼用印花稅票，且已更正該部分罰鍰為五倍；惟依卷附臺南縣稅捐稽徵處九十一年十二月二十四日縣稅法字第0九一0一二九六八三號處分書及九十二年四月二十五日南縣稅法字第0九二0一0六一三00號復查決定書等資料，原處分機關就訴願人與○○公司簽訂之四份工程承攬合約，僅查得○○公司所持有之乙份工程承攬合約（即「臺南市海安景觀道路開發計劃（工程統包合約）」，工程金額計二、四八九、000、000元）未依規定貼用印花稅票，應屬契約雙方「均未各別貼用印花稅票」之情形，並未能查明○○公司所持有其餘三份工程承攬合約是否貼用印花稅票之事實，遍觀全卷，亦無相關資料可供勾稽，則原處分機關就訴願人與○○公司簽訂之四份工程承攬合約，逕按所漏稅額處以七倍罰鍰，尚嫌率斷。從而，為求處分之正確並維護訴願人之權益，應將原處分關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。

七、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 薛明玲  
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

委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 九 月 二 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份不服者，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）