

臺北市政府 94.01.21. 府訴字第 0 九三二五七一二五 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司○○工程場所

代 表 人：○○○

代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關 93 年 10 月 28 日北市稽法甲字第 093905970 00 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣○○股份有限公司於 90 年 12 月 27 日與○○股份有限公司簽訂合約承包該公司所承攬之○○股份有限公司污水處理系統建置工程，嗣○○股份有限公司委託代理人○○○會計師於 92 年 2 月 12 日向財政部申請依所得稅法第 25 條第 1 項規定核計營利事業所得額，經該部以 92

年 2 月 21 日臺財稅字第 0920401920 號函核准，並請該公司針對所簽合約依印花稅法規定辦理；同函副知原處分機關注意系爭合約印花稅檢查。原處分機關大同分處乃以 92 年 3 月 7 日北市稽大同丙字第 09260150600 號函通知訴願人將於 92 年 3 月 26 日派員檢查印花稅繳納及貼用情形，經訴願人以系爭合約正本保存於日本為由，申請展延至 92 年 3 月 28 日始提示該合約書（編號 xxxxxx）正本予原處分機關大同分處。案經該分處查獲系爭合約總價計新臺幣（以下同）158,633,120 元，依法應按千分之一稅率貼用印花稅票計 158,633 元；惟系爭合約僅貼有 33 元印花稅票於原件紙面，其餘 158,600 元印花稅票則整疊夾附於該合約後，其與合約間並未加蓋騎縫章，且全數印花稅票（共計 158,633 元）均未依規定註銷，經移由原處分機關依法審理認訴願人違反印花稅法第 10 條規定，乃依同法第 24 條第 1 項規定，以 92 年 12 月 30 日

印處字第 920004 號處分書，按系爭合約未經註銷之印花稅票數額處 5 倍罰鍰計 793,100 元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 93 年 4 月 22 日北市稽法甲字第 09360707700 號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於 93 年 4 月 26 日送達，訴願人仍不服，於 93 年 5 月 24 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 7 月 28 日府訴字第 09314333400

號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 50 日內另為處分。」原處

分機關嗣以 93 年 10 月 28 日北市稽法甲字第 09390597000 號重為復查決定：「維持原核定。」

訴願人猶表不服，於 93 年 11 月 26 日第 2 次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按印花稅法第 1 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 5 條第 3 款、第 4 款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍……三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。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 7 條第 3 款、第 5 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。……五、買賣動產契據：每件稅額 4 元，由立約或立據人貼印花稅票。」第 8 條第 1 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 10 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 12 條規定：「同一憑證須備具 2 份以上，由雙方或各方關係人各執 1 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 24 條第 1 項規定：「違反第 10 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 5 倍至 10 倍罰鍰。」所得稅法第 25 條第 1 項規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十，其餘業務按其中華民國境內之營業收入之百分之十五為中華民國境內之營利事業所得額。……」第 98 條之 1 第 1 款規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，依第 25 條規定經財政部核准或核定適用該條規定計算其中華民國境內之營利事業所得額者，應依左列規定繳納其應納營利事業所得稅：一、在中華民國境內設有分支機構者，應由該分支機構依照第 67 條之規定繳納暫繳稅款並辦理結算申報。年度終了後，再依第 71 條之規定繳納結算應納稅款並辦理結算申報。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（節錄）

稅 目	印花稅法
-----	------

稅法條文	印花稅法……
	第 24 條第 1 項
	違反第 10 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 5 倍至 10 倍罰鍰。
	……
違章情形	違反第 10 條規定貼用印花稅票，未經註銷或註銷不合規定者。
裁罰金額或倍數	照未經註銷或註銷不合規定之印花稅票數額處 5 倍之罰鍰。

財政部 43 年 12 月 16 日臺財稅發第 7054 號函釋：「經稱○○公司對貼花疑義之請求解釋  
確

係本年 3 月 25 日，在請求解釋期間，○○縣稅捐處於 4 月 13 日到廠檢查印花，其請求解釋在先，而檢查在後，所有查獲該公司短貼印花當非漏稅，自不應處罰。」

44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 號令釋：「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 1 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。」

59 年 7 月 28 日臺財稅字第 25683 號令釋：「查本案○○股份有限公司在我國既未辦營業登記，由該公司副理○○○負責承辦工程業務並經稽徵機關查獲該公司涉嫌違章帳冊憑證，可資證明，如該外國公司未經依法取得認許，其外國法人資格無從認定，應即責由實際行為人負責，依法予以課稅並予處罰。」

最高法院 67 年 4 月 7 日 67 度臺上字第 865 號判例：「……按民事訴訟法第 40 條第 3 項  
固

規定『非法人之團體，設有代表人或管理人者，有當事人能力』，並可據此規定，認非法人團體於民事訴訟程序得為確定私權請求之人或為其相對人，惟此乃程序法對非法人團體所認其可有形式上當事人能力，其權利能力是為程序法所擬制，尚不能因之而謂非法人團體有實體法上之權利能力，……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關對訴願人之處分雖在「當事人適格」之項目即有錯誤，惟訴願人必須重申有關本案事實真相，並請對本案實體上應為何種處分於決定中明示其法律上理由及依據，以免再度於程序上往返，徒增雙方之勞費。

(二) 訴願人於 92 年 2 月 21 日接獲財政部函核准依所得稅法第 25 條規定核計營利事業所得額

並請訴願人依印花稅法規定辦理。因訴願人係日商在臺工程場所，對於臺灣印花稅法不甚熟悉，經請教會計師研商認是項污水處理設備供應合約係動產買賣合約，但似亦可廣義認定為承攬合約，乃依承攬契據計算應納稅額，並購買等額印花稅票；惟因考量買賣與承攬合約之印花稅額相差過大，倘若先行貼花、銷花，即使適用稅率錯誤亦恐不得申請退還溢繳稅額，訴願人乃於 92 年 3 月 28 日赴原處分機關大同分處時，將預估金額之印花稅票裝訂於合約書一角，並擬於當場請示稅務人員確認稅額後再依指示貼花及銷花。本案實際情形實與一般未依規定銷花之違章案件全然不同，訴願人若蓄意逃漏印花稅，則無須預先購買印花稅票並連同合約一併提示稅捐機關。原處分機關逕將訴願人以違章處罰，實不合理。本案訴願人實完全符合財政部 43 年 12 月 16 日臺財稅發第 7054 號、44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 號函釋之規定，而不應認訴願人有任何

何

過失，依司法院釋字第 275 號之解釋，不應課予任何行政罰。

三、卷查本件前經本府以 93 年 7 月 28 日府訴字第 09314333400 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 50 日內另為處分。」其撤銷理由 4 載明：「惟按前揭印花稅法第 1 條規定，凡在中華民國領域內書立之憑證，均應納印花稅；而本法第 7 條第 3 款及第 5 款除分別規定承攬契據與買賣動產契據之印花稅稅率外，並明文規定關於承攬契據與買賣動產契據貼用印花稅票之義務人均為立約或立據人；……經查本案系爭合約之立約雙方為○○股份有限公司（總經理○○○○）及○○股份有限公司（副總經理○○○），且所查獲之合約係由前者持有使用，姑不論系爭合約之性質究屬承攬契據或買賣動產契據，依上開規定，系爭合約貼用印花稅票之納稅義務人即應為『○○股份有限公司』。……訴願人尚非該合約之立約當事人，亦非前揭印花稅法規定之納稅義務人，原處分機關遽以訴願人為本案違規行為人及受處分人之認定依據為何，遍觀全卷仍有未明，原處分及復查決定未審及此，尚嫌率斷。……」本次原處分機關依訴願決定意旨重新審查後，以○○股份有限公司乃未依法取得認許之外國法人，無實體上權利能力，不得作為權利主體，並依前揭財政部 59 年 7 月 28 日臺財稅第 25683 號令釋意旨，及參照系爭契約（編號 xxxxxx）第 3 頁載明○○股份有限公司應付款予訴願人；訴願人應於每次收到款項時開立統一發票予○○股份有限公司及訴願人係○○股份有限公司之在臺辦事處且已設立稅籍課稅等，按實質課稅原則，以○○股份有限公司之在臺辦事處即實際負責在臺承辦業務之訴願人為違規行為人及受處分人，自屬有據。

四、次查○○股份有限公司係於 90 年 12 月 27 日與○○股份有限公司簽訂系爭合約，並經財政

部以 92 年 2 月 21 日臺財稅字第 0920401920 號函認該公司依據合約承包○○股份有限公司

所承包○○股份有限公司污水處理系統建置工程等所取得之收入，可依所得稅法第 25 條第 1 項規定核計營利事業所得額，並依同法第 98 條之 1 第 1 款規定由該公司○○工程場所即訴願人辦理結算申報。又○○股份有限公司 92 年 2 月 12 日向財政部賦稅署申請依所得稅法第 25 條第 1 項規定核計營利事業所得額，並由訴願人辦理結算申報之申請書說明記載：「……二、本案合約之工作範圍及服務內容，係對工程之技術、品質提供技術諮詢服務暨現場設備檢測及技術支援。除須專業技術人員往返於現場了解及蒐集相關資訊外，尚須由申請人所屬之專業團隊透過共同討論及高性能之器材、電腦軟體之協助才能提供有效之工程品質與作業成效，……」原處分機關遂依據上開財政部函之認定及前揭申請書之記載，認定系爭合約內容係以特定性質、規格之設備，完成一定之生產、移裝及測試工程，約定○○股份有限公司必須提供技術支援，尚非移轉一般商品之買賣合約，乃核認該合約屬承攬契據之性質，依印花稅法第 7 條第 3 款規定，應按系爭合約金額（總價 158,633,120 元）千分之一稅率貼用印花稅票計 158,633 元；復經查獲該合約僅貼有 33 元印花稅票於原件紙面，其餘 158,600 元印花稅票則整疊夾附於該合約後，其與合約間並未加蓋騎縫章，且全數印花稅票（共計 158,633 元）均未依規定註銷，乃審認訴願人違反印花稅法第 10 條規定，並依同法第 24 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按系爭合約未經註銷之印花稅票數額處法定最低額 5 倍罰鍰計 793,100 元（計至百元為止），而維持原處分。

五、至訴願人主張因合約性質不明，不知如何貼花及銷花，並非蓄意逃漏印花稅，依財政部 43 年 12 月 16 日臺財稅發第 7054 號、44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 號函釋及司法院釋字第

275 號解釋意旨，不應課予行政罰乙節，查本件訴願人業於 92 年 2 月 12 日向財政部申請就依據系爭合約承包系爭工程所取得之收入，依所得稅法第 25 條第 1 項規定核計營利事業所得額，並由訴願人辦理結算申報且陳述系爭合約之工作範圍及服務內容，並購得足額印花稅票，已如前述，足見訴願人自始即已辨明系爭合約係屬承攬契據無誤，系爭合約既於 90 年 12 月 27 日即已簽訂，依印花稅法第 8 條及第 10 條規定，即應於書立後交付

或

使用時貼用印花稅票，是訴願人未依法銷花，縱非故意，亦難謂無過失，訴願人主張依司法院釋字第 275 號解釋意旨以邀免責乙節，自不足採。又本件自契約簽訂之日起至原處分機關大同分處派員於 92 年 3 月 26 日至訴願人營業場所檢查、訴願人於 92 年 3 月 26

日

申請延期提示合約止，訴願人均無任何書面或口頭請求釋疑之情事，且訴願人係因未依

法銷花經原處分機關處以罰鍰，與財政部 43 年 12 月 16 日臺財稅發第 7054 號、44 年 5 月 24

日臺財稅發第 3041 號函釋意旨認定憑證貼花請釋期間短貼花及應稅憑證於查獲違章前補貼者得免予處罰之情形有間。是訴願人各節主張，尚難採據，從而，原處分機關依首揭印花稅法第 24 條第 1 項規定，照未經註銷或註銷不合規定之印花稅票數額處法定最低額之 5 倍罰鍰，並重為復查決定予以駁回，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳敏

委員 曾巨威

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 1 月 21 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 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 3 段 1 巷 1 號)