

臺北市政府 94.01.19. 府訴字第 0 九三二二七七九八 0 0 號訴願決定書

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

訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關 93 年 9 月 10 日北市稽法甲字第 093609841 00 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

### 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 91 年 2 月 4 日財北國稅審三字第 91107431 號函移請原處分機關查處。經原處分機關查得訴願人於 89 年 5 月 25 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 42,659,994 元【依簽約當日中央銀行對美元銀行間成交之收盤匯率 30.8130 折算約新臺幣（以下同）1,314,482,395 元（不含稅）】，應按千分之一稅率貼用印花稅票計 1,314,482 元，惟訴願人僅貼用印花稅 1,146,085 元，短漏貼印花稅票 168,397 元，且所貼用之印花稅票中計有 980,000 元註銷不合規定。原處分機關另查得訴願人於 89 年 7 月 25 日與○○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 32,590,490 元【依簽約當日中央銀行對美元銀行間成交之收盤匯率 31.0630 折算約 1,012,358,390 元（不含稅）】，該合約亦有短漏貼印花稅及註銷不合規定之情事。系爭合約 2 件金額合計 2,326,840,785 元，應貼用印花稅票合計 2,326,840 元，惟訴願人僅貼用印花稅票合計 1,904,807 元，短漏貼印花稅票合計 422,033 元，且所貼用之印花稅機關依法審理核認 0 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 8 條及第 10 條規定，乃依同法第 23 條第 1 項及第 24 條第 1 項規定，以 91 年 6 月 6 日印處字第 910010 號處分

書，按其所漏稅額及註銷不合規定之印花稅額 422,033 元及 1,630,000 元，分別處以 5 倍罰鍰共計 10,260,100 元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 92 年 9 月 12 日北市稽法甲字第 09164521200 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，第 1 次提起訴願，經本府以 93 年 4 月 1 日府訴字第 09225940400 號訴願決定：「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 168,397 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷，由短漏貼印花稅新臺幣 168,397 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分；其餘訴願駁回。」嗣就訴願決定撤銷另處部分

，經原處分機關以 93 年 9 月 10 日北市稽法甲字第 09360984100 號重為復查決定：「維持原核定補徵印花稅新臺幣（以下同） 168,397 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰 842,000 元。」該復查決定書於 93 年 9 月 14 日送達，訴願人仍不服，於 93 年 10 月 13 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 5 條第 4 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 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 23 條第 1 項規定：「違反第 8 條第 1 項或第 12 條至第 20 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 5 倍至 15 倍罰鍰。」

同法施行細則第 9 條規定：「本法第 7 條第 3 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 490 條第 1 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 506 條第 1 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 24 年院字第 1326 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 46 年 1 月 1 日臺財稅發第 1339 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，……。」

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 8 條第 1 項規定……貼用不足額者，按所漏稅額處 5 倍罰鍰……。

二、本件訴願理由略以：

（一）依印花稅法施行細則第 9 條規定、司法院 24 年院字第 1326 號解釋、財政部 44 年 5 月 24

日臺財稅發第 3041 號令意旨及印花稅法第 23 條第 1 項之規定，訴願人既於原處分機關查獲前已貼用印花稅票，則如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。

(二) 訴願人與○○公司於 89 年 5 月 25 日所書立之低功率無線電話系統採購合約之商業條款，僅為買賣及定作性質之設備採購總約定條款，有關設備採購之數量及價金尚須依實際需求並俟工作完成後，始能計算出確實金額，此參見系爭合約條文 1.3 及 2.1 之約定自明。又因系爭合約之議約及用印期間甚長，且同一憑證具備不同性質，其間對於總成交金額之估計變化不知凡幾，故訴願人於系爭合約貼用印花稅票時，即援引印花稅法施行細則第 9 條所賦予之彈性空間，先以預估金額貼用印花稅票，再依訴願人業務需求於系爭合約執行期間按實際採購金額貼用印花稅票。故迄原處分機關於 91 年 2 月 7 日進行查核時，雖系爭合約仍未執行完竣，實際之合約金額尚無法計算，惟訴願人已按所預估之系爭金額及實際採購設備可能發生之金額貼用印花稅票，貼用印花稅票之金額與事後計算之以請款金額相當趨近，可資證明訴願人預估系爭合約金額之合理性及可信度。

(三) 原處分機關並未遵照臺北市政府訴願決定所為之指示，先予釐清、確認系爭合約之實際履約金額已就部分事項達成減價協議，亦未就訴願人當時已盡納稅義務人之作為義務及已按預估及實際可能發生之系爭合約金額貼用印花稅票之事實詳予查明，而竟以事後系爭合約履行完竣後所推算之臆定金額美金 37,894,059.8 元換算成 1,167,629,665 元，逕認於法不合，同時就系爭合約特性未加考量且率爾認定訴願人漏貼印花稅票，實難使訴願人信服。

三、卷查本件前經本府 92 年 4 月 1 日府訴字第 09225940400 號訴願決定：「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 168,397 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分；其餘訴願駁回。」其理由七載明：「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 24 年院字第 1326 號解釋及財政部 44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 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 23 條第 1 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 168,397 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定，其理由依原復查決定書理由記載：「……二、有關本件系爭合約之實際履約金額是否確如申請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金額及金額是否確實後，再據以認定本件申請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乙節，經本處於 93 年 4 月 13 日以北市稽法甲字第 0936 094120 號函請申請人提供相關帳證及發票供核，嗣經申請人於 93 年 5 月 11 日（應為 10 日

）來函及其所附相關帳證及發票等資料，經查核申請人含 91 年 2 月 7 日（查獲日）後（如申請人發票統計所示）系爭契約金額共計美金 37,894,059.8 元換算之新臺幣金額 1,167,629,665 元（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率 30.8130），與申請人本件合約貼花金額 1,146,085 元不符；另依申請人上開資料，本案查獲日 91 年 2 月 7 日後仍有系爭合約陸續請款，足見本處查獲申請人系爭合約時，申請人係按預估金額貼花，是時合約所載工程尚未完工，並非如申請人所主張按實際交易金額貼花，依印花稅法第 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……』申請人自應按合約金額貼花，是本處原處分按申請人所漏貼印花稅票 168,397 元補徵印花稅及處 5 倍罰鍰 842,000 元揆諸前揭法條並無不合，應予維持。……」

五、是就訴願決定撤銷另處部分，本次原處分機關重為復查決定，仍認訴願人未按合約金額貼花，短漏貼印花稅票 168,397 元，並應按所漏稅額處 5 倍罰鍰計 842,000 元。惟依前開本府訴願決定意旨業已肯認依系爭合約書條款所載，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，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，訴願人應於事後始按合約確定金額補貼印花稅票。是系爭合約所載金額僅係承攬人之報價金額，非謂系爭合約之契約金額即係其報價金額。經查本件原處分機關為查明訴願人是否依實際履約金額貼用印花稅票，乃以 93 年 4 月 13 日北市稽法甲字第 09360984120 號函請訴願人提供相關帳證及發票予原處分機關，案經訴願人以 93 年 5 月 10 日眾管字第 084 號函及 93 年 7 月 6 日眾管字第 118 號函檢具補充說明資料，嗣並於

93

年 8 月 2 日至原處分機關陳述意見，原處分機關依其所提供之相關帳證及發票查核，系爭合約至 91 年 6 月全部履行完畢，含 91 年 2 月 7 日（查獲日）後，系爭契約之實際履約

約

金額共計美金 37,894,059.8 元，換算新臺幣為 1,167,629,665 元（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率 30.8130），準此，訴願人應依系爭合約實際履約金額之千分之一稅率貼用印花稅票，則印花稅票金額應係 1,167,629 元，訴願人已貼用 1,146,085 元，

短漏貼之金額為 21,544 元，惟原處分機關仍認其應按所漏貼印花稅票 168,397 元補徵印花稅並按所漏稅額處 5 倍罰鍰計 842,000 元，是本件原處分機關自難謂已依前次訴願決定撤銷意旨重為處分。

六、另查系爭合約另一方當事人即○○公司，亦提供相關帳證及發票供原處分機關查核，惟該公司提出之帳證及發票等資料顯示系爭合約之實際履約金額為美金 36,818,427 元，與訴願人所提出系爭合約之實際履約金額美金 37,894,059.8 元不符。按訴願人與○○公司係系爭合約書之雙方當事人，契約金額應屬相同，何以雙方提出之帳證及發票等資料所示系爭合約之實際履約金額有高達美金 1,075,632.8 元之差距，究係何者提供之資料為正確？並未見原處分機關究明，此節關乎系爭合約之契約金額多少？訴願人有無漏貼印花稅票及漏貼金額之多寡？原處分機關自應加以釐清。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關究明後於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

七、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，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 19 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行