

臺北市政府 94.06.24. 府訴字第 0 九四一三 0 三九九 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 11 月 23 日北市稽法甲字第 093625065 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 60 日內另為處分。

事 實

一、緣臺南市○○契約（以下簡稱臺南市○○工程）係臺南市政府以 B O T 方式由○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）承攬，雙方並於 88 年 12 月 17 日簽訂「臺南市○○計畫備忘錄」，○○公司於參與臺南市○○工程投標前，曾與訴願人簽訂標前承諾書，同意於得標後將興建工程以統包方式交由訴願人承攬。嗣○○公司於得標後，先後於 88 年 12 月 20 日至 89 年 3 月 28 日與訴願人簽訂「臺南市○○工程」、「臺南市○○工程」、「臺南市○○開發計劃（工程統包合約）」、「臺南市○○○開發計劃（工程統包合約，第貳之壹冊）」等工程承攬合約書共 4 份，並於 89 年 7 月 18 日與○○股份有限公司（以下簡稱

○○公司）簽訂「臺南市○○工程、○○工程」之工程承攬契約書 1 份，金額總計新臺幣（以下同）5,606,666,666 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（以下簡稱臺南市調查站）查獲，乃以 91 年 10 月 24 日調南市字第 09166512540 號函、及同日期之調南市字第

0

9166512550 號函移由臺南縣稅捐稽徵處及原處分機關查處。案經原處分機關審認訴願人違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，未貼用印花稅票計 5,606,665 元，乃依同法第 23 條第

1

項規定，補徵所漏稅額 5,606,665 元，並按所漏稅額處 7 倍罰鍰計 39,246,600 元（計至百元止）。

二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 92 年 11 月 4 日北市稽法甲字第 09261362300 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，第 1 次向本府提起訴願，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 5 倍，乃以 93 年 3 月 5 日北市稽法甲字第 093901473

00 號重審復查決定：「一、本處 92 年 11 月 4 日北市稽法甲字第 09261362300 號復查決定

作廢。二、原處分關於罰鍰部分更正為新臺幣 38,770,300 元，其餘仍維持原核定。」經本府以 93 年 4 月 1 日府訴字第 09304141000 號訴願決定：「訴願不受理。」

三、訴願人仍不服，於 93 年 4 月 9 日第 2 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 9 月 2 日府訴字第 093

14231000 號訴願決定：「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 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」嗣經原處分機關就罰鍰部分重核後，以 93 年 11 月 23 日北市稽法甲字第 09362506500 號復查決定：「罰鍰部分維持本處 93 年 3 月 5 日北市

稽

法甲字第 09390147300 號重審復查決定所為處分。」訴願人仍不服，於 93 年 12 月 24 日

第

3 次向本府提起訴願，94 年 1 月 26 日及 6 月 17 日分別補充訴願理由，並據原處分機關檢

卷

答辯到府。

理 由

一、本件提起訴願日期（93 年 12 月 24 日）距原處分書發文日期（93 年 11 月 23 日）雖已逾 30 日

，惟原處分機關未查明處分書送達日期，訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。

二、按訴願法第 95 條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力...」第 96 條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關。」稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 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 5 年。」第 49 條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。.....」

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 7 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 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 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 13 條第 1 項規定：「同一憑證而具有兩種以上性質；稅率相同者，僅按 1 種貼用印花稅票；稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。」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。」

財政部 90 年 9 月 26 日臺財稅字第 0900453495 號函釋：「主旨：關於納稅義務人違反印

花

稅法第 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，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 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。』關於納稅義務人未依上開規定就所持 1 份貼用印花稅票，而依同法第 23 條第 1 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 5 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	印花稅
稅法	印花稅法
法條	第 23 條第 1 項
文	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。
違章情形	違反第 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：
	貼用不足額者。
	不貼印花稅票者。

裁	違反第 12 條規定同一憑證須	
罰	備具 2 份以上，由雙方或各	
金	方關係人各執 1 份者，應於	
額	每份各別貼用印花稅票；同	
或	一憑證之副本或抄本視同正	
倍	本使用者，仍應貼用印花稅	
數	票。	
	僅貼用 1 份或僅正本貼用	按所漏稅額處 5 倍之罰鍰。
	而以副本或抄本視同正本	
	使用，但未貼用者。	
	均未各別貼用印花稅票者	按所漏稅額處 7 倍之罰鍰。
	。	

行政法院 39 度判字第 2 號判例：「…… 行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 前次訴願決定要求原處分機關應於收受決定書之次日起 60 日內另為處分，惟原處分機關竟未遵守上開處理期間之限制，遲至 93 年 11 月 23 日始作成處分，亦未於期限屆滿前通知訴願人延長事由，依行政程序法第 51 條及第 111 條第 7 款等規定，已構成重大明顯之瑕疵，應屬無效。
- (二) 依訴願法第 95 條、第 96 條規定及司法院釋字第 368 號解釋，訴願決定有拘束原處分機關與各關係機關之效力，原處分機關於另為處分時自應依前次訴願決定意旨為之。惟原處分機關在無法確認○○公司是否確實執有該 3 份合約正本之前提下，僅以○○公司回函所稱「協商過程草約未成立生效，無留存該文件之必要，故無法要求合約正本」等內容，推論○○公司確實曾經與訴願人協商並簽署合約，並據此維持其原處分，顯然違背前次訴願決定要求據實查證之義務，並棄訴願人之信賴保護於不顧。
- (三) 由○○公司回函以觀，至多僅可認為○○公司曾與訴願人為協商，今契約協商既不以簽名為要件，如何能為有協商即有簽署合約之推論，原處分機關以○○公司與訴願人「簽署合約」為認定，實無依據。又○○公司之回覆，僅表示○○公司並無留存該等文件，並未陳述其曾與訴願人「簽署合約」，則原處分機關既無法確認○○公司與訴願人間有多次訂約之事實，亦無法證明○○公司執有 3 份合約書「正本」，仍為維持原罰鍰之處分，顯有不當。

(四)按印花稅法第 8 條規定，構成印花稅課徵對象之憑證，應符合交付或使用之要件，方足當之。又按財政部 88 年 1 月 4 日臺財稅第 871983402 號函表示：按印花稅法第 12 條規定

，
同一憑證如書立 2 份以上，由雙方或各方關係人各持 1 份者，每人所執之 1 份均屬正本，應依法貼用印花稅票，然 1 人持有一式 2 份以上者，僅需 1 份貼花，其餘得視同副本免予貼花。本案臺南市調查站已竭盡全力多次於○○公司進行搜索，仍未發現○○公司存有 89 年 3 月 28 日工程統包合約以外之文件，顯見系爭文件並未有「交付或使用」予○○公司之事實，非構成課徵印花稅要件，自不符印花稅法第 23 條處罰要件。

(五)按行政程序法第 6 條規定，行政機關之裁量性行政行為有違其行政慣例，而造成差別待遇時即應認該行政行為有違平等原則，即屬有裁量濫用情況。本案系爭文件縱認應屬印花稅之標的，然查該等文件皆記載正本 2 份，副本 2 份，由雙方各執 1 份，則依照印花稅法第 12 條規定，應各自貼用印花，若 1 份正本已貼用印花者，依照稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，應處 5 倍罰鍰；若皆未貼用印花者，始處罰 7 倍罰鍰。惟原處分機關就相關文件之他份正本或副本是否有貼用印花之情，均無從證明，僅以○○公司承認有多次協商之事實，率爾為○○公司與訴願人曾多次簽署合約之認定，逕為裁定處訴願人 7 倍之罰鍰，即有違反上開裁罰金額或倍數參考表之規定，而構成裁量濫用之違法，請求撤銷原處分。

四、卷查經本府以 93 年 9 月 2 日府訴字第 09314231000 號訴願決定：「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 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」其理由略以：「……六、惟查原處分關於罰鍰部分，依前揭財政部 90 年 9 月 26 日臺財稅字第

090

0453495 號函釋，納稅義務人違反印花稅法第 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，未依上開規定就所持 1 份貼用印花稅票，而依同法第 23 條第 1 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 23 條第 1 項之違章情形，規定『二、違反第 12 條規定同一憑證須具備 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。（一）僅貼用 1 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 5 倍罰鍰，（二）均未各別貼用印花稅票者，按所漏稅額處 7 倍罰鍰。』本件原處分機關雖查證訴願人與○○公司簽訂之 1 份工程承攬合約，○○公司所持有之合約已依規定貼用印花稅

第
原

票，且已更正該部分罰鍰為 5 倍；惟依卷附臺南縣稅捐稽徵處 91 年 12 月 24 日縣稅法字第 0910129683 號處分書及 92 年 4 月 25 日南縣稅法字第 09201061300 號復查決定書等資料，

處分機關就訴願人與○○公司簽訂之 4 份工程承攬合約，僅查得○○公司所持有之 1 份工程承攬合約（即『臺南市○○計畫【工程統包合約】』，工程金額計 2,489,000,000 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 3 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 4 份工程承攬合約，逕按所漏稅額處以 7 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 60 日內另為處分。……」

五、嗣經原處分機關就罰鍰部分重核後仍維持原處分，其所持理由據原處分機關 94 年 4 月 11 日北市稽法甲字第 09363324700 號訴願答辯書載以：「…… 答辯理由…… 二、本件罰鍰處分經前開訴願決定撤銷之理由，係指摘本處未依財政部所訂『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』之規定認定適用裁罰倍數，乃責由本處應查明○○公司所持有其餘 3 份工程承攬合約是否貼用印花稅票以為適當之裁罰，尚非謂本處原核定短漏貼之合約有何瑕疵。本件依臺南縣稅捐稽徵處新化分處（以下稱新化分處） 91 年 8 月 16 日縣稅新分一字第 0910092151 號函復臺南市調查站內容，○○公司顯未就其 88 年 12 月至 89 年

3

月間與訴願人簽訂之涉案合約，向新化分處繳納印花稅。況本處依前開訴願決定撤銷意旨於 93 年 9 月 16 日以北市稽法甲字第 09390507000 號函詢新化分處結果，經該分處 93

年

10 月 22 日南縣稅新分三字第 0930034509 號函復略以：『…… 說明：…… 二、依據法務部臺南市調查站 91 年 10 月 24 日調南市字第 09166512540 函送該案之扣押工程合約

書

，有關○○股份有限公司與貴轄○○股份有限公司（即訴願人）簽訂之合約部份，僅有【臺南市○○計畫】工程合約書正本 1 份，業已依法裁罰在案。』隨函並檢送○○公司 93 年 10 月 18 日出具之說明資料，查上開說明內容略以：『…… 雙方協商過程之草約既未成立生效，本公司再無留存該等文件之必要，故來函要求提供相關文件正本，實礙難提供。』基上，○○公司既已無法提供涉案合約之正本，且新化分處亦查無○○公司申報繳納之資料。從而，本處就臺南市調查站檢送之未貼用印花稅票之合約份數（即○

○公司合約部分) 依法審理並按印花稅法第 23 條第 1 項：『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。』規定，按所漏稅額處以 7 倍罰鍰，於法並無違誤，復查決定遞予維持亦無不合，……」是以，原處分機關以○○公司已無法提供涉案合約正本，而臺南縣稅捐稽徵處新化分處亦查無○○公司申報繳納之資料為由，仍維持 7 倍罰鍰，尚非無據。

六、惟查依前揭行政法院 39 度判字第 2 號判例之意旨，行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。本件訴願人與○○公司簽訂之「臺南市○○工程」等 4 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 4 份，並以 91 年 10 月 24 日調南市字第 0916651255

0 號函移由原處分機關查處；又訴願人為履行與○○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，即得認定已交付使用，應屬上開印花稅法規定之應課徵印花稅之契據。又訴願人未於系爭「臺南市○○工程」等 4 份工程承攬契約貼用印花稅票或辦理總繳，其違章事證明確，業經本府 93 年 9 月 2 日府訴字第 09314231000 號訴願決定所核認在案。則原處分機關就訴願人與○○公司簽訂之 4 份工程承攬合約，僅查得○○公司所持有之 1 份工程承攬合約〔即「臺南市○○計劃（工程統包合約，第貳之壹冊）」，工程金額計 2,489,000,000 元〕未依規定貼用印花稅票，既未能查明○○公司所持有其餘 3 份工程承攬合約是否貼用印花稅票之事實，即逕認訴願人與○○公司簽訂之 4 份工程承攬合約皆屬契約雙方「均未各別貼用印花稅票」之情形，按所漏稅額處以 7 倍罰鍰，尚嫌率斷。從而，為求原處分之正確並維護訴願人之權益，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 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 6 月 24 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行