

臺北市政府 94.10.26. 府訴字第 0 九四二一七五六一 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司○○分公司

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○律師

訴 願 代 理 人：○○○律師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因印花稅事件，不服原處分機關 94 年 7 月 13 日北市稽法甲字第 09460127400 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

- 一、原處分關於補徵印花稅部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 50 日內另為處分。
- 二、原處分關於按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷。

事 實

- 一、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 日書立之○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）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（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率 30.8130 折算約新臺幣 1,314,482,395 元【不含稅】），應按千分之一稅率貼用印花稅票計新臺幣（以下同）1,314,482 元，惟訴願人僅貼用印花稅票 1,146,082 元，短漏貼印花稅票計 168,400 元，且所貼用之印花稅票中計有 1,140,000 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 8 條第 1 項及第 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 5 月 10 日印處字第

910011 號處分書補徵訴願人印花稅計 168,400 元，並按其所漏稅額及註銷不合規定之印花稅額 168,400 元及 1,140,000 元，處以 5 倍罰鍰分別為 842,000 元及 5,700,000 元共計 6,542,000 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，訴願人第 1 次向本府提起訴願，經本府以 92 年 6 月 20 日府訴字第 09207506300 號訴願決定：「原處分關於補徵短漏貼印花稅及按所漏稅額處 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。」

- 二、嗣經原處分機關就原復查決定經訴願決定撤銷之部分重新查核，仍作成復查決定：「維持原處分。」訴願人不服，第 2 次向本府提起訴願，經本府以 93 年 2 月 18 日府訴字第 09225850200 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 90 日內另

為處分。」原處分機關審認後仍認訴願人未按契約金額貼用印花稅票，乃作成復查決定：「維持原核定補徵印花稅新臺幣 168,400 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰 842,000 元。」訴願人不服，第 3 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 1 月 19 日府訴字第 09322181500

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 90 日內另為處分。」原處分機關審認後對訴願人未按契約金額貼用印花稅票之事實仍為同一認定，乃以 94 年 7 月 13 日北市稽法甲字第 09460127400 號重為復查決定：「維持原核定補徵印花稅新臺幣（以下同）168,400 元及按所漏稅額處 5 倍罰鍰 842,000 元。」上開復查決定書於 94 年 7 月 15 日送達。訴願人猶表不服，於 94 年 8 月 12 日第 4 次向本府提起訴願，8 月 26

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 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 4 款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍.....四、承攬契據.....」第 7 條第 3 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 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。」

訴願法第 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。」

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。」釋字第 368 號解釋：「行政訴訟法第 4 條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定

程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

財政部 44 年 5 月 24 日臺財稅發第 3041 號令：「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。」

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、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 本件系爭合約第 1.3 條明確記載：「買方所購附各系統之詳細技術規範、設備數量，將於本商業條款簽訂完成後，由買方另行訂定，經雙方議決後，併為合約之一部分。」第 2.1 條亦載明：「附件 B 中之設備報價，買方有權決定是否購買及更改實際數量，並按實際數量核算金額……」第 21 條更就有關交易內容及價格變更乙事，為相關約定。由是足見，訴願人與大眾公司之承攬契約所記載金額僅為概括預定之金額，非實際交易金額。
- (二) 訴願人將系爭合約之實際交易金額確定為美金 36,951,195 元時，係訴願人基於相關客觀書證而主觀認知「實際交易金額已確定」，方貼用印花稅票 1,146,082 元，非原處分機關所認為之「預估金額」，實則二者差別在於：前者係業已發生之費用，且無論有無誤差皆有發票等實際憑證可稽，後者則為尚未發生之費用而係事前之估算數而無發票等實際憑證可資佐證。訴願人與合約相對人大眾公司進行帳務調節後，實際交易金額雖確定為美金 37,855,163 元，惟此係實際交易金額對帳後的調整，並非意指美金 36,951,195 元僅為預估數，且就上開金額與訴願人貼用印花稅票之交易金額美金 36,951,195 元間之差異，訴願人本於誠實納稅之精神，願繳納其間差額之印花稅 27,854 元【 $(37,855,163 \text{ 元} - 36,951,195 \text{ 元}) \times \text{新臺幣對美元匯率 } 30.813 \times 0.1\%$ 】。無奈本案合約正本目前仍為國稅局保管，訴願人事實上無法於合約正本貼用印花稅票。
- (三) 就原處分機關認系爭合約工程尚未完工乙事，訴願人已於 93 年 5 月 13 日函中說明，就「○○」服務部分（計美金 855,000 元），係於原交易金額確定後方由雙方協議納入系爭合約範圍，但此時合約正本已由原處分機關調閱作為本案卷證，因而就此部分無法依規定於合約正本貼用印花稅票。就「○○」服務部分等雙方於訂約時無法預料之

情事，因應履約之情況後方協議納入合約之情況，應為商業慣例所習見；此更進一步證明訴願人將實際交易金額確定為美金 36,951,195 元時，因認為就系爭合約並無尚待履行之項目，而方依規定貼用印花稅票。原處分機關就系爭合約之商業條款及實際交易金額置而不論，逕認定訴願人有漏貼印花稅票之事實，明顯不當。

(四) 本件先前已向 鈞府提起 3 次訴願，均認為原處分違法並命原處分機關另為處分，原處分機關置若罔聞，竟維持原處分，顯然違背司法院釋字第 368 號解釋意旨。基於行政一體及保障人民權益之意旨，並避免耗費程序，爰請 鈞府依訴願法第 81 條逕為變更決定。

三、卷查本件前經本府 94 年 1 月 19 日府訴字第 09322181500 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 90 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……四……惟查依前開本府 2 次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，系爭合約之契約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，縱訴願人於事後方依其認定之契約金額補貼印花稅票，其貼用金額雖與系爭合約實際履約金額有所出入，惟依訴願人提供之帳證及發票所示，訴願人貼用印花稅票之契約金額較實際履約金額為高，是否仍係漏稅而應予補稅並按所漏稅額處 5 倍罰鍰？非無疑義。五、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 37,894,059.8 元，與訴願人所提出系爭合約之實際履約金額美金 36,818,427 元不符。按訴願人與○○公司係系爭合約書之雙方當事人，實際履約金額應屬相同，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 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等重要疑點？原處分機關自應加以釐清。」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍維持原核定，其理由依本件復查決定書理由記載：「一、……惟查系爭合約非僅為承攬人承攬報價而已，該金額經立約雙方合意而載明於系爭合約上，並經雙方簽約用印，該金額雖經嗣後履約時有變動，然於系爭合約簽訂時為一明確且可供履約之依據。……二、次查，依印花稅法第 8 條第 1 項及同法施行細則第 9 條……之規定，依法源位階性觀之，原則上應先適用印花稅本法規定，本法無明確規定時，再適用施行細則。……本案合約金額為美金 42,659,994 元，自應優先適用本法原則性規定，即應依印花稅法第 8 條第 1 項規定，按合約金額貼足印花稅票，

本案性質非屬印花稅法施行細則第 9 條規定之例外情形自明。..... 三、關於訴願決定指稱系爭合約雙方當事人履約金額不同乙節，經本處於 94 年 4 月 13 日分別以北市稽法甲字第 09460127520 號及第 09460127420 號函請合約相對人○○公司及申請人提出履約金差異說明，經大眾公司 94 年 5 月 13 日 (94) 眾管字第 087 號函及申請人提供之○○電信股份有限公司低功率無線電話系統採購合約金額說明表所載，其履約金額均為美金 37,855,163 元，併此敘明。」

- 五、惟查，訴願決定撤銷原處分時，如其理由係指摘原處分適用法律之見解有違誤時，原處分機關應即受該訴願決定之拘束，此揆諸司法院釋字第 368 號解釋意旨及訴願法第 96 條規定自明。本府前開 3 次訴願決定意旨就系爭合約所記載之金額皆已認定僅係預約概數，並非契約之實際金額，並已明確表明訴願人事後若按合約確定金額，依印花稅法施行細則第 9 條規定補貼印花稅票，即無適用同法第 23 條第 1 項規定裁罰之餘地。原處分機關對此一法律見解置而未論，一再以訴願人未按系爭合約所載金額貼用印花稅票，而爰依同法第 23 條第 1 項規定補徵印花稅並裁處罰鍰，除與前開解釋及規定意旨有違，亦不符行政救濟之目的。
- 六、再者，根據卷附系爭合約相對人○○公司 94 年 5 月 13 日 (94) 眾管字第 087 號函所附採購金額說明之記載，訴願人係於 91 年 6 月 (91 年 2 月 7 日查獲日之後) 始完成系爭合約所定之承攬事項，該系爭合約最後確定金額為美金 37,855,163 元，此金額部分亦經原處分機關於本次復查決定書中予以採認。又系爭合約查獲時之金額為美金 36,951,195 元，其與上開最後確定金額美金 37,855,163 元間之差異部分，考量系爭合約正本於查獲時即經財政部臺北市國稅局保管，訴願人事實上無法於該系爭合約正本貼用印花稅票，及期間 (即本府第 3 次訴願決定書送達之後) 訴願人與相對人○○公司就實際交易金額復有帳務調整之行為，而原處分機關對系爭合約金額何時確定，始終未提出適當之證明，另訴願人於本次訴願書亦表明願繳納美金 36,951,195 元與 37,855,163 元間之差額印花稅 27,854 元【 $(37,855,163 \text{ 元} - 36,951,195 \text{ 元}) \times \text{新臺幣對美元匯率 } 30.813 \times 0.1\%$ 】，核其情節尚與印花稅法施行細則第 9 條後段規定意旨相符。職是，本件訴願人就系爭合約應無違反印花稅法第 8 條第 1 項規定之事實，原處分機關據以處罰，其適法性即有疑義；另關於補徵印花稅部分則應由原處分機關依上開事證另處。從而，應將原處分關於按所漏稅額處 5 倍罰鍰部分撤銷；關於補徵印花稅部分撤銷，由原處分機關依上開意旨於收受決定書之次日起 50 日內另為補徵處分。
- 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 曾忠己
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 10 月 26 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行