

臺北市政府 94.12.09. 府訴字第 0 九四二六六九三五 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 94 年 9 月 13 日北市稽法甲字第 094612322 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○○道路基地開發經營契約（以下簡稱臺南市○○路○○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○○道路基地開發計畫備忘錄」，○○公司於參與臺南市○○路○○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○○道路開發計畫假設工程」、「臺南市○○道路開發計畫空調工程」、「臺南市○○道路開發計畫（工程統包合約）」、「臺南市○○道路開發計畫（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○○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 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 09166512550 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，未獲變更，於 92 年 12 月 12 日第 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 09390147300 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、訴願人就原處分機關 93 年 3 月 5 日北市稽法甲字第 09390147300 號重審復查決定仍表不服，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

0

9314231000 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。」

四、訴願人就罰鍰部分仍不服，於 93 年 12 月 24 日第 3 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 6 月

24 日府訴字第 09413039900 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 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關重核後，以 94 年 9 月 13 日北市稽法甲字第

0

9461232200 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。」上開復查決定書於 94 年 9 月 15 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 10 月 13 日第 4 次向本府提起訴願，94 年 10 月 24 日補正訴願程序，並據原處分機

關檢

卷答辯到府。

理 由

一、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	印花稅	
目		
印	印花稅法	
花	第 23 條第 1 項	
稅	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	
法	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	違反第 8 條第 1 項規定應納印花稅	
章	之憑證，於書立後交付或使用時，	
情	應貼足印花稅票：	
形	貼用不足額者。	按所漏稅額處 5 倍之罰鍰。
	不貼印花稅票者。	按所漏稅額處 7 倍之罰鍰。

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

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依訴願法第 95 條、第 96 條及行政程序法第 111 條第 7 款等規定，以及司法院釋字第 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，就原處分罰鍰部分另為處分。惟原處分機關在無法確認正道公司是否確實執有該 3 份合約正本之前提下，僅以○○公司說明書表示無法提供合約亦不否認與訴願人協商，而推論○○公司確實曾經與訴願人協商並簽署合約，並進而維持原罰鍰處分，自屬前後矛盾而有違行政一體性，與訴願法第 96 條規定有間。

- (二) 依行政法院 75 年度判字第 681 號、79 年度判字第 471 號及 74 年度判字第 1729 號等判決

之意旨，原處分機關應舉證證明其餘 3 份課罰文件並未貼用印花稅票。惟原處分機關所依據○○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，更無法證明○○公司執有 3 份合約書「正本」，尚需其他補強證據支持之。是以，其所為推論顯然違反論理法則，與行政程序法第 43 條規定之採證法則有違。又依行政程序法第 9 條規定及臺中高等行政法院 92 年度訴字第 68 號等判決，原處分機關未考量有利於訴願人之事實，顯有違行政機關之注意義務。

- (三) 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。

三、卷查經本府以 94 年 6 月 24 日府訴字第 09413039900 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 60 日內另為處分。」其理由略以：「.....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○○道路開發計劃假設工程』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 091

66512550 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○○道路開發計劃假設工程』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 xxxxxxxxxxxx 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○○道路開發計劃（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，即逕認訴願人與正道公司簽訂之 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。.....」

四、嗣經原處分機關重核後仍維持原處分，其所持理由據原處分機關 94 年 11 月 1 日北市稽法甲字第 09462033700 號訴願答辯書答辯理由載以：「.....二、訴願人主張本處應舉證明其餘 3 份課罰文件並未貼用印花稅票，及本案課罰文件皆記載正本 2 份，由雙方各執 1 份，除於○○公司查得 1 份文件外，其餘 3 份文件之另外正本是否貼用印花稅票，本處並未提出相關資料以資證明，率爾認定該公司與訴願人曾多次簽署合約，逕為裁定處 7 倍之罰鍰，其裁罰即有違財政部所頒定『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』之平等原則，自構成裁量濫用之違法，而應予撤銷等節。查依臺南縣稅捐稽徵處新化分處（以

下稱新化分處) 93 年 10 月 22 日以南縣稅新分三字第 0930034509 號函復，可知臺南市調查
查
站僅檢送○○公司與訴願人簽訂『臺南市○○道路開發計畫』工程合約正本 1 份予該分
處，是以該分處僅以該份未貼用印花稅票之合約裁罰。惟本案係臺南市調查站於 91 年 10
月 24 日以調南市字第 09166512550 號函，係檢送其依法搜索訴願人公司而查扣之涉案合
約書正本 4 份予本處。參照最高行政法院 94 判字第 161 號判決：『……按我國稅捐爭
訟制度採職權探知主義，與民事訴訟所採之辯論主義有別，關於舉證責任之分配，自不
能完全以民事訴訟舉證責任分配之原則為據。有關稅捐之法律關係，乃係依據稅捐法律
之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性。稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間
之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人方便，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證
，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未就稅捐權利發生要件盡其舉證責任。
……』。職是，依○○公司之說明書表示已無法提供涉案之合約，況其亦不否認確與
訴願人有多次協商並簽訂合約之事實，且依新化分處 91 年 8 月 16 日縣稅新分一字第 0910
092151 號函復臺南市調查站內容得知，○○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，向新化分處申請總繳印花稅，且該公司亦未提供購買印花稅票之相
關憑證之事實，益足證○○公司與訴願人所簽之合約，明顯漏未貼用印花稅票，即難謂
本處未就稅捐權利發生要件盡其舉證責任。……就臺南市調查站檢送訴願人未貼用印
花稅票之合約份數（即○○公司合約部分），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
按所漏稅額處 7 倍罰鍰，尚非無據。

五、惟查參考臺北高等行政法院 91 年度訴字第 315 號及高雄高等行政法院 91 年度訴字第 375
號、91 年度訴字第 96 號及 90 年度訴字第 2148 號等判決之意旨略以，受處分人就其所持
有

之合約書正本負有貼用印花稅票之作為義務，受處分人違反此作為義務，即違反印花稅
法第 12 條規定，而稅捐稽徵機關認受處分人之行為係違反印花稅法第 8 條規定已有未洽
；且依財政部 90 年 9 月 26 日臺財稅字第 0900453495 號函釋及行為時稅務違章案件裁罰

金

額或倍數參考表規定，違反印花稅法第 12 條之違章行為，猶須視其究係各別應貼用印花
稅票之憑證均未貼用，或其中 1 份憑證已有貼用而有不同倍數之裁罰（7 倍或 5 倍）；
稅捐稽徵機關未查明與受處分人訂約之對方公司所持有之合約書有無貼用印花稅票，或
陳明僅調查其中部分工程合約有貼用印花稅票，其餘合約書未進行調查，逕為裁處 7 倍

之罰鍰，即有違上開裁罰參考表之規定，自構成裁量濫用之違法。本件原處分機關本次重為處分仍未查明訴願人訂約之對方公司即○○公司所持有其餘 3 份工程承攬合約是否貼用印花稅票，且其重為維持原罰鍰處分復查決定所持理由，多屬陳詞，為本府前次訴願決定理由所不採，是原處分機關自應就本府前次訴願決定所質疑事項，本於職權詳加查證，不宜一再以本府所不採之事證作為重為復查決定之依據。訴願人執此指摘，非無理由。從而，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。

六、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 蕭偉松

委員 陳石獅

委員 湯德宗

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 12 月 9 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行