

臺北市政府 95.01.05. 府訴字第 0 九四二一七二六九 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 94 年 7 月 14 日北市稽法甲字第 094601275 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 50 日內另為處分。

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 日與○○股份有限公司臺灣分公司（以下簡稱○○公司）書立之○○股份有限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○○銀行牌告新臺幣對美元匯率 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票 1,146,085 元，短漏貼印花稅票計 168,397 元，且所貼用之印花稅票中計有 980,000 元註銷不合規定；另原處分機關查得訴願人於 89 年 7 月 25 日與○○公司（○○以下簡稱○○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○○銀行對美元銀行間成交之收盤匯率 31.0630 換算約 1,012,358,390 元（不含稅）】，應按千分之一稅率貼用印花稅票計 1,012,358 元，惟訴願人僅貼用印花稅票計 758,722 元，短漏貼印花稅票 253,636 元，且所貼用印花稅票中計有 650,000 元註銷不合規定。系爭 2 件合約金額合計 2,326,840,758 元，應貼用印花稅票合計 2,326,840 元，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，且所貼用之印花稅票中合計有 1,630,000 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 年印處字第 910010 號處分書補徵

訴願人印花稅共計 422,033 元，並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，處 5 倍罰鍰共計 10,260,100 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 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，仍以 93 年 9 月 10 日北市稽法甲字第 09360984100 號復查決定：「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。」訴願人仍不服，第 2 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 1 月 19 日府訴字第 09322779800 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。」案經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，而以 94 年 7 月 14 日北市稽法甲字第 09460127500 號復查決定：「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。」上開復查決定書於 94 年 7 月 19 日送達，訴願人猶表不服，於 94 年 8 月 17 日第 3 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 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

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：「.....應貼印花之文件，未貼印花，或貼用時漏未蓋章畫押，於交付或使用後，已經補貼，或已補蓋圖章，不得再依印花稅暫行條例第 5 條規定處罰。」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。XX 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、本件訴願理由略以：

(一) 按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。

(二) 因訴願人與○○公司所書立之系爭合約，雙方議約及用印期間甚長，同一憑證具備不同性質，其間對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，先行預估系爭合約金額貼用印花稅票，再依訴願人業務需求於系爭合約執行期間所實際向○○公司下單之採購設備金額貼用印花稅票。故迨原處分機關於 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合約金額及實際採購設備可能發生之金額貼用印花稅票。綜此，訴願人已於原處分機關查核前確實依預估系爭合約之金額貼用印花稅票，並無漏貼印花稅。

(三) 印花稅法施行細則第 9 條規定係為財政部報請行政院核定之印花稅法補充規定，系爭合約既具「必須俟工作完成後始能計算出確實金額之性質」，則該當印花稅法施行細則第 9 條規定逕行適用，本案實與原處分機關所稱之法律位階性無涉。

(四) 原處分機關未考量系爭合約之總約定書特性，亦未能就訴願人多次舉證之交易憑證明細逐一清查，確認系爭合約查核時點及最終履約之實際交易金額，竟擅以自行推估之合約金額認定應課稅之金額，且未遵訴願決定所為指示重為處分，請依訴願法第 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 09322779800 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：「……理由……五……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

後
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）

，系爭契約之實際履約金額共計美金 37,894,059.8 元，換算新臺幣為 1,167,629,665 元（依簽約日○○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。……」

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，該金額雖於嗣後履約時有變動，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法本法規定，本

法無明確規定時，再適用施行細則規定。……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 號函請申請人及合約相對人○○公司提出履約金額差異說明，經申請人 94 年 5 月 13 日 (94) 眾管字第 087 號函及斯達康公司提供之申請人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 2 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估概數，並非契約之實際金額；原處分機關對此一法律見解一再以訴願人未按系爭合約所載金額貼用印花稅票，而依同法第 23 條第 1 項規定補徵印花稅並裁處罰鍰，仍難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重為處分。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 50 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 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 1 月 5 日市長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠決行