臺北市政府 95.07.26.　府訴字第 09577953400 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 95 年 3 月 6 日北市稽法甲字第 09560272200 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

一、緣臺南市○○道路基地開發經營契約（以下簡稱臺南市○○路地下街ＢＯＴ工程）係臺南市政府以ＢＯＴ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○○路地下街ＢＯＴ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○○道路開發計劃假設工程」、「臺南市○○道路開發計劃空調工程」、「臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）」、「臺南市○○道路開發計劃（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○○道路ＢＯＴ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 日向本府提起訴願，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。」訴願人就補徵稅額部分仍不服，乃向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院以 95 年 2 月 9 日 93 年度訴字第 03527 號判決：「原處分（即復查決定

）及訴願決定均撤銷。訴訟費用由被告負擔。」經原處分機關依上開臺北高等行政法院判決撤銷意旨重核後，以 95 年 3 月 6 日北市稽法甲字第 09560272200 號復查決定：「原核定補徵印花稅額更正為新臺幣 2,608,571 元。」訴願人仍不服，於 95 年 3 月 21 日向本府提起訴願，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 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。」行為時第 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。」

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 23 條第 1 項、第 3 項規定：「稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌日起算.....」「依第 39 條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第 1 項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」第 39 條第 1 項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送法院

強制執行。」財政部 89 年 11 月 9 日臺財稅第 0890068965 號函釋略以：「稅捐稽徵法第 23
條第 1 項前段規定『稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。』，第 3 項規定『依第 39 條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第 1 項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。』依上開規定，徵收期間係自稽徵機關原核定應納或應補徵稅額之繳納期間屆滿之翌日起算，惟如有暫緩執行或停止執行之原因者，則該暫緩執行或停止執行期間可予扣除，即不算入徵收期間內。而稅捐稽徵法第 39 條有關暫緩移送法院強制執行之規定，包括下列兩種情況，第 1 種為納稅義務人對於稽徵機關核定之應納稅捐已依同法第 35 條規定申請復查者，第 2 種為已依法申請復查案件，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者，或納稅義務人繳納半數確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。本案○○股份有限公司經貴處核定應補徵之營業稅（繳納期間為 83 年 4 月 11 日至 83 年 4 月 20 日），經復查決定後，納稅義務人未繳納應納稅額半數或提供
相當擔保，而繼續提起行政救濟，其徵收期間依前開所述，應自貴處核定其應補徵營業稅之繳納期間屆滿之翌日（即 83 年 4 月 21 日）起算，惟納稅義務人依稅捐稽徵法第 35 條
規定申請復查而依同法第 39 條第 1 項暫緩執行期間，則計算徵收期間時，應予扣除。」

二、本件訴願理由略謂：

（一）依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 22 條第 3 款規定，依法應由納稅義務人實貼
之印花稅，其核課期間為 5 年，自依法應貼用印花稅票日起算。又按最高行政法院 94 年度判字第 1520 號判決意旨，合約中有記載合約日期者，即應依法貼用印花稅票，其核課期間由該日期起算。復按法務部 90 年 8 月 9 日法律字第 023564 號函釋：「稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定之稅捐徵收期間，係屬公法上請求權消滅時效期間。」稅捐稽徵機關縱使於法定期間內作成課稅之行政處分，然該行政處分因遭行政法院或受理訴願機關撤銷時，則依行政程序法第 132 條規定，已中斷之時效視為不中斷。本案系爭 2 份工程合約縱使應貼用印花稅票，其核課期間應依合約日期（89 年 3 月 28 日及同年 7 月 18 日）起算，經臺北高等行政法院判決撤銷原復查決定，則已中斷之時效視為不中斷。原處分機關對該判決並未上訴而告定讞，則稅捐徵收期間應分別於 94 年 7 月 18 日及同年 3 月 28 日完成。原處分機關於 95 年 3 月 6 日始重為復
查決定，已超過上開時效期間，依行政程序法第 131 條第 2 項規定，其稅捐債權即

已消滅，自無再行課徵印花稅之餘地。

（二）本案訴願人與○○公司間之課稅文件，乃為因應○○公司與臺南市政府間之臺南市○○道路開發計劃案之投標而為之討論文件，惟迄今尚未議定具體細節或執行方案，○○公司亦未取得金融機構之融資，無從將本計劃之興建工程交由訴願人承攬，足見該課稅文件之內容，因標的不存在而自始給付不能。準此，系爭工程契約自始無效，並非印花稅法之課稅客體，原處分機關以契約憑證是否履行不影響印花稅之課徵，實有違誤。

（三）另訴願人與○○公司間所訂立之契約，○○公司雖已貼花，然僅為訴願人與協力廠商間之協商過程，應等同於事業組織內部往來磋商之參考文件，實無貼印花稅票之必要。又參考行政院公共工程委員會 94 年 11 月 8 日工程企字第 09400395100 號函釋，系爭課稅文件僅為雙方正式議約前之協商過程確認文件，其性質與政府機關辦理採購廠商投標時檢附之投標文件雷同，均包含合約金額、工作範圍、權利義務等約定，應係議約過程中雙方對契約內容要項之意見，應屬預約，並非印花稅課稅標的。

三、卷查本案訴願人就補徵稅額部分仍不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院以 95 年 2 月 9 日 93 年度訴字第 03527 號判決：「原處分（即復查決定）及訴願決定均撤銷。訴訟費用由被告負擔。」其撤銷理由略以：「.....三、本院判斷如下：.....（三）.....查上開 5 項工程合約，其約定總金額業已確定，依上開印花稅法施行細則第 9 條規定意旨，倘縱事後工作完成金額不足約定金額，亦僅得請求退還其溢貼印花稅票之金額，尚不得據以減貼印花稅票之理由。是原告系爭 5 紙工程合約書，並非屬印花稅法第 8 條所謂應納印花稅之憑證，自不足採。（四）惟查原告於 88 年 11 月 15 日與○○公司所訂立『臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）』，其不含稅合約價為 2,370,476,190 元，於 88 年 12 月 20 日與○○公司所訂立『臺南市○○道路開發計劃假設工程』，其不含稅合約價為 39,523,810 元，於 88 年 12 月 20 日與○○公司所訂立『臺南市○○道路開發計劃空調工程』，其不含稅合約價為 588,095,238 元，於 89 年 3 月 28 日與○○公司所訂立『臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）』，其不含稅合約價為 2,370,476,190 元；其中 88 年 11 月 15 日所訂立『臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）』，與 89 年 3 月 28 日所訂立『臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）』，其不含稅合約價均為 2,370,476,190 元，且工程名稱亦相同；原告主張乃屬同一工程，尚非無據；另『臺

南市○○道路開發計劃假設工程』是否屬『臺南市○○道路開發計劃』之假設工及（程），及『臺南市○○道路開發計劃空調工程』是否屬『臺南市○○道路開發計劃』工程中之單項，被告亦未查明，即屬率斷。況依卷附○○公司歷年來揭露之財報可知，○○公司投資於本 BOT 案之總價為 34 億 7 千 9 百萬元，扣除支付臺南市政府之權利金 8 億元，其餘投資金額為 26 億餘元，而被告據以課稅之 4 份工程合約，契約金額總合約將近 56 億（不含稅），遠高過○○公司投資資本 BOT 案之總價甚多，則○○公司不但無利潤，且須虧損近 20 多億，與一般商業常理不符，顯有違經驗法則。四、綜上所述，原告主張系爭 5 紙工程合約書，非屬印花稅法第 8 條所謂應納印花稅之憑證，自不足採。惟被告認本件總金額總為 5,606,666,666 元（不含稅），原告據以指摘，於法尚非無據。則原處分（即復查決定）既有違誤之處，訴願決定未予糾正，亦非妥適，原告訴請撤銷，即屬有理；爰由本院予以撤銷，並由被告另為適法處分。.....」

四、嗣經原處分機關依上開臺北高等行政法院判決意旨重核結果，以訴願人與○○公司先後於 88 年 12 月 20 日至 89 年 3 月 28 日簽訂「臺南市○○道路開發計劃假設工程」、「臺南市○○道路開發計劃空調工程」、「臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）」、「臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約，第貳之壹冊）」等工程承攬合約書中應有屬統包合約單項工程合約而重複訂立之情形，乃僅就 89 年 3 月 28 日訂立「臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）」之承攬工程合約 1 份（金額計 2,370,476,190 元，不含稅），核定補徵所漏印花稅額計 2,370,476 元。另訴願人與○○公司所簽訂之工程承攬合約書 1 份 （金額計 238,095,238 元，不含稅），經原處分機關大安分處查證○○公司就其持有合約書已貼用印花稅票，原核定應補徵印花稅額 238,095 元，並無不合。是原處分機關重為復查決定將原核定補徵印花稅額更正為 2,608,571 元（ 2,370,476＋238,095=2,608,571 ），洵屬有據。

五、至訴願人主張本案經臺北高等行政法院判決將原復查決定撤銷，則已中斷之時效視為不中斷，原處分機關重為復查決定，已逾稅捐徵收期間，依行政程序法第 131 條第 2 項規定，其稅捐債權即已消滅乙節。查依首揭財政部 89 年 11 月 9 日臺財稅第 0890068965 號函釋，稅捐稽徵法第 23 條規定之徵收期間係自稽徵機關原核定應納或應補徵稅額之繳納期間屆滿之翌日起算，惟如有暫緩執行或停止執行之原因者，則該暫緩執行或停止執行期間可予扣除，即不算入徵收期間內。而同法第 39 條有關暫緩移送法院強制執行之規定，包括納稅義務人對於稽徵機關核定之應納稅捐已依同法第 35 條規定申請復查者，及已依法申請復查案件，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者，或納稅義務人繳納半數確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。本案原核定補徵印花

稅額之徵收期間應自繳納期間屆滿之翌日起算，訴願人既已申請復查，並繼續提起訴願、行政訴訟，則上開行政救濟期間均屬暫緩移送法院強制執行之期間，應予扣除而不算入徵收期間內。又本案雖經臺北高等行政法院以 95 年 2 月 9 日 93 年度訴字第 03527 號判

決將原處分（即復查決定）及訴願決定撤銷，惟原核定補徵印花稅之處分並未經撤銷，僅係回復訴願人申請復查之程序，則迄原處分機關重為復查決定之時，仍屬暫緩移送法院強制執行之期間，應予扣除而不算入徵收期間內，是以，本案原核定補徵稅額之 5 年徵收期間尚未屆滿。另查行政程序法第 131 條、第 132 條之時效中斷規定，係指公法上請求權因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷，嗣因該行政處分因撤銷、廢止或其他事由而溯及既往失效之情況，核與本案之稅捐徵收期間應扣除暫緩移送法院強制執行之期間，應屬二事，前述主張，顯有誤解法令，尚難採據。另訴願人主張系爭工程契約自始無效，且屬內部研討過程紀錄，並非正式合約，及與政府採購制度之投標行為雷同，並非印花稅課稅標的等節。經查訴願人主張系爭 5 份工程合約書，非屬首揭印花稅法第 8 條規定應納印花稅之憑證，業經上開臺北高等行政法院判決理由指明不予採用，惟上開判決以系爭 4 份工程合約金額遠高於○○公司歷年財報揭露之投資總價，有違經驗法則，乃責由原處分機關查明後另為適法之補稅處分。嗣經原處分機關重核僅就系爭 4 份工程合約中之 89 年 3 月 28 日訂立「臺南市○○道路開發計劃（工程統包合約）」之承攬工程合約

1 份，審認係上開規定之應課徵印花稅之契據，並據以核定補徵所漏印花稅額，自無不合。是訴願前述主張，不足採據。從而，原處分機關重為復查決定所為補徵所漏印花稅額計 2,608,571 元，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，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　95　年　7　月　26　日市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）