

臺北市政府 92.06.20. 府訴字第0九二0七五0六三00號訴願決定書

訴 願 人 ○○股份有限公司臺灣分公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關九十一年十一月二十六日北市稽法乙字第0九一六三九三五三00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於補徵短漏貼印花稅及按所漏稅額處五倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。

事 實

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，案經該局以九十一年二月四日財北國稅審三字第九一一0七四三一號函移原處分機關查處。經原處分機關查得訴願人於八十九年五月二十五日書立之○○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，合約金額計美金四二、六五九、九九四元（依簽約日○○銀行牌告新臺幣對美元匯率三0．八一三0折算約新臺幣一、三一四、四八二、三九五元【不含稅】），應按千分之一稅率貼用印花稅票計新臺幣（以下同）一、三一四、四八二元，惟訴願人僅貼用印花稅票一、一四六、0八二元，短漏貼印花稅票計一六八、四00元，且所貼用之印花稅票中計有一、一四0、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八條第一項及第十條規定，乃依同法第二十三條第一項及第二十四條第一項規定，以九十一年五月十日印處字第九一00一一號處分書補徵訴願人印花稅計一六八、四00元，並按其所漏稅額及註銷不合規定之印花稅額一六八、四00元及一、一四0、000元，分別處以五倍罰鍰共計六、五四二、000元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年十一月二十六日北市稽法乙字第0九一六三九三五三00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十一年十一月二十八日送達，訴願人不服，於九十一年十二月二十六日經由原處分機關向本府提起訴願，九十二年五月八日及五月十六日分別補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第一條規定：「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。」第五條第四款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍.....四、承攬契據.....」第七條第三款規定：「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。」第八條第一項規定：「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；使稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開洽繳款書繳納之。」第十條規定：「貼用印花稅票，應由納稅義務人於每枚稅票與原件紙面騎縫處，加蓋圖章註銷之，個人得以簽名或劃押代替圖章。但稅票連綴，無從貼近原件紙面騎縫者，得以稅票之連綴處為騎縫註銷之。」第二十三條第一項規定：「違反第八條第一項或第十二條至第二十條之規定，不貼印花稅票或貼用不足稅額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處五倍至十五倍罰鍰。」第二十四條第一項規定：「違反第十條之規定者，按情節輕重，照未經註銷或註銷不合規定之印花稅票數額，處五倍至十倍罰鍰。」同法施行細則第九條規定：「本法第七條第三款之承攬契據，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。」

司法院二十四年院字第一三二六號解釋：「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。」

財政部四十四年五月二十四日臺財稅發第三〇四一號令：「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一批，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。」七十二年九月十四日臺財稅第三六四九四號函釋：「印花稅票註銷之目的在防止重用，納稅義務人將已貼用印花稅票之應稅憑證，以鉛筆劃線銷花，因易擦拭，無法達成銷花效果，應通知補行以圖章墨水筆、鋼筆或原子筆劃押註銷。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，違反印花稅法第八條第一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，按所漏稅額處五倍罰鍰；違反印花稅法第十條規定貼用印花稅票，未經註銷或註銷不合規定者，照未經註銷或註銷不合規定之印花稅票數額處五倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略謂：

（一）系爭合約書載明契約價金為美元四二、六五九、九九四元，因通訊科技一

日千里且市場價格波動劇烈，為保留若干彈性以符買方實際需求，乃於合約載明有關設備報價部分容許買方有權變更購買數量，使標的物及價金得於當事人合意下調整。嗣依合約實際履行之情形，契約當事人間議定價金為美金三六、九五一、一九五元，實際履約之成交價金明細，均有驗收紀錄、統一發票、訂單等可稽，訴願人據以按印花稅法規定計貼印花稅票一、一四六、〇八二元，並於每枚稅票與紙面間騎縫處及每枚稅票間連綴處，均以圖章劃銷。

- (二) 應納印花稅之承攬契據固應於交付後或使用時按千分之一計繳印花稅，惟本件契約性質屬賦予買方選擇權之概括承攬契約，標的及價金均尚未確定，契約所附之報價明細亦基於買方保留更改之權利，依民法第一百五十三條規定，尚不具拘束當事人之效力，訴願人嗣依實際執行情形另行發函報價，並經買方同意，此時契約當事人之權利義務始告確定，訴願人據以計貼印花稅票，尚無不符。原處分機關拘泥於契約文字，逕依契約原載初步報價據以核算逃漏印花稅，未探尋立約當事人之真意，明顯違法。
- (三) 印花稅票之註銷屬完納稅捐之法定程序，是印花稅法第十條規定乃屬課稅手續之法律程序規範，自該規定做文字觀察，並無不確定法律概念，亦無裁量問題及法律解釋空間，其構成要件堪稱明確，依課稅要件明確主義，不容行政機關任意裁量或擴張解釋，原處分機關另增加「貼用印花稅票之紙面應與印載契約文字之紙面加蓋騎縫章」之限制，已屬不當。訴願人既已依該規定於稅票及稅票連綴處蓋章註銷，已符合法律要件，應屬適法。
- (四) 原處分機關認倘貼用印花稅票之紙面與印載契約之紙面間未加蓋騎縫章，則該等稅票有重複使用之虞，有違印花稅法第十條之立法目的。惟納稅義務人是否涉及重複使用印花稅票，係印花稅法第十一條之規範範圍，與第十條係註銷方式之規定不同，不容混淆。再者，訴願人主觀上並無重複使用印花稅票之犯意，客觀上系爭契約已整冊裝訂，無揭下重用之可能。原處分機關不應僅憑臆測，即擴張解釋印花稅法第十條並處罰訴願人。
- (五) 退萬步言之，即使訴願人確屬違反印花稅法第十條規定，因不論印花稅法第十條所規定之銷花方式，抑或原處分機關刊印之「印花稅法暨附屬法規」所列舉之合法及不合法註銷圖例，均未指明貼附稅票之紙面與印載契約本文之紙面間，應加蓋騎縫章，倘稅捐機關認合法註銷印花稅票對納稅義務人而言不易了解而有宣導之必要性，則對其漏未釋明事項，苛求納稅人恪遵無違，實屬期待不可能，故訴願人對此並無過失，依司法院釋字第二七五號解釋，不應處罰。況財政部七十二年九月十四日臺財稅第三六四九

四號函釋意旨，原處分機關亦可通知訴願人改善，卻捨此不為，顯然違反行政程序法第六條及第九條所揭示之比例原則及注意當事人有利及不利原則。

三、按應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；而承攬契據，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，此為印花稅法第八條第一項及同法施行細則第九條所明定。卷查本件訴願人與大眾公司於八十九年五月二十五日書立之低功率無線電話系統採購合約書，合約金額計美金四二、六五九、九九四元，依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率三〇・八一三〇折算約新臺幣一、三一四、四八二、三九五元（不含稅），經原處分機關審認系爭合約屬承攬契據，訴願人應依前揭規定於書立後交付或使用時，先依合約所預計之金額按千分之一稅率貼用印花稅票，計一、三一四、四八二元，惟訴願人僅貼用印花稅票一、一四六、〇八二元，短漏貼印花稅票計一六八、四〇〇元，此有系爭合約書正本乙份及原處分機關稽核報告書等附卷可稽，原處分機關遂以訴願人違反印花稅法第八條第一項規定，依同法第二十三條第一項規定，補徵訴願人印花稅計一六八、四〇〇元，並按其所漏稅額處以五倍罰鍰八四二、〇〇〇元，尚非無據。

四、惟查本件訴願人於訴願書及補充理由書均自承其係因系爭合約之實際履約價額為美金三六、九五一、一九五元，遂按該金額計貼印花稅票，並提出訂約後實際履約時之訂單、驗收紀錄、統一發票等資料佐證，若然，則訴願人顯然並未依印花稅法第八條第一項及同法施行細則第九條之規定，於系爭合約書立後交付或使用時，先依合約所預計之金額按千分之一稅率貼用印花稅票，而係於嗣後系爭合約履行完成後始貼用印花稅票，此節事實徵諸於系爭合約書第三十四頁與合約書封底所蓋騎縫章之情形，應可認定。蓋本件系爭合約書（A 4 格式，210 * 297mm）係採於合約左邊頁面打洞（二十孔）以活頁方式裝訂成冊，除封面與封底外，合約書之第一至三十四頁記載合約約款內容（含附件），第三十五至二六三頁則係印花稅票之貼用頁面，訴願人於記載合約約款內容之末頁即第三十四頁與其次頁接連二紙面所蓋之騎縫章並無相符合之騎縫章，即第三十四頁並未與其次頁連續（其次頁及次二頁經查均無蓋用騎縫章），卻與合約書第二六三頁後之封底頁面上之騎縫章相符合（即第三十四頁與合約封底之騎縫章經比對相符而為連續），足見訴願人於系爭合約書立後交付或使用時，並未有第三十五至二六三頁之印花稅票頁

面。準此，本件訴願人未於系爭合約書立後交付或使用時，即貼用印花稅票，而係事後補貼之事實，堪予認定，本件原處分機關未察及此事實，不無率斷。

五、又按司法院二十四年院字第一三二六號解釋及財政部四十四年五月二十四日臺財稅發第三〇四一號令之意旨，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。查本件訴願人既已於原處分機關查獲前業已貼用印花稅票，即應免予處罰；且觀諸印花稅法第二十三條第一項所規定者係補稅及漏稅罰，而非行為罰，是訴願人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。準此，本件訴願人是否應予補稅及處漏稅罰，應先釐清確認系爭合約之實際履約金額是否確如訴願人所主張係美金三六、九五、一九五元？而有關本件系爭合約之實際履約金額，既經訴願人提出實際成交金額與合約所載金額之差價明細與相關訂單、驗收紀錄及統一發票等資料供核，即應由原處分機關就各該單據憑證詳予查明是否可採及金額是否確實後，再據以認定本件訴願人所貼用之印花稅票是否有漏稅之情事及應否補稅及處以漏稅罰。從而，應將原處分關於補徵短漏貼印花稅一六八、四〇〇元及按所漏稅額處五倍罰鍰八四二、〇〇〇元部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

六、再按印花稅票註銷之目的在防止重用，此為印花稅法第十條規定之立法意旨，業經財政部七十二年九月十四日臺財稅第三六四九四號函釋闡明在案。又依印花稅法第十條規定，印花稅票之註銷，應由納稅義務人於每枚稅票與原件紙面騎縫處，加蓋圖章註銷之，個人得以簽名或劃押代替圖章。但稅票連綴，無從貼近原件紙面騎縫者，得以稅票之連綴處為騎縫註銷之。經查本件訴願人黏貼及註銷系爭印花稅票之方式為：其印花稅票係採連綴之方式黏貼於系爭合約書第三十五至二六三頁之每一獨立紙面，所貼用之印花稅票係採活頁式裝訂，是並非每枚稅票與原紙面均有騎縫處，而該等獨立紙面連接系爭契約書之接縫處均無騎縫章。訴願人既未於所貼印花稅票與契約原件紙面騎縫處加蓋銷花章及印花稅票頁與頁間加蓋騎縫章，其註銷方式顯無法達到防止重用之目的，不符印花稅法第十條規定意旨甚明。是本件訴願人主張原處分機關不當擴張印花稅法第十條規定及客觀上系爭契約已整冊裝訂，無揭下重用之可能等情，均屬誤解法令，委難憑採。次查訴願人係未依規定於稅票與契約原件紙面騎縫處，加蓋圖章註銷之，而非以鉛筆劃線銷花，此觀卷附合約所貼稅票甚明，核與財政部七十二年九月十四日臺財稅字第三六四九四號函釋係針對使用鉛筆銷用印花稅票之案例所為之釋示有別，於本案違章

情形殊難援引適用。又在所貼印花稅票與契約原件紙面騎縫處加蓋銷花章及在印花稅票頁與頁間連綴處為騎縫註銷，以防揭下重用而符銷花之本旨，係一般納稅義務人應具之普通常識，訴願人應注意並能注意而疏未注意，未依法為騎縫銷花，縱非故意，亦難謂無過失，是訴願人主張原處分機關刊印之「印花稅法暨附屬法規」所列舉之合法及不合法註銷圖例，未予指明，故其無過失，依司法院釋字第二七五號解釋意旨以邀免罰乙節，自不足採（行政院八十四年判字第二六六號、第一六〇五號及八十五年判字第四〇七號判決參照）。從而，原處分關於按訴願人註銷不合規定之印花稅額一、一四〇、〇〇〇元，處最低倍數五倍罰鍰計五、七〇〇、〇〇〇元部分，及復查決定予以駁回，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項及第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

委員 陳 敏

委員 楊松齡

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 劉靜嫻

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 六 月 二 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 請假

執行秘書 王曼萍 代行

如對本決定訴願駁回部分不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，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三段一巷一號）