

訴 願 人：○○股份有限公司臺灣分公司

代 表 人：○○○

代 理 人：○○○

代 理 人：○○○

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 93 年 8 月 13 日北市稽法甲字第 09360502100 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 90 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，分別處以 5 倍罰鍰共計 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。」

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，分別處以 5 倍罰鍰共計 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。」

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。」

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。」

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。」

46 年 1 月 1 日臺財稅發第 1339 號通知：「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證，一經書立交付使用，即應貼足印花稅票。貴公司與日本××株式會社簽訂之『銅精砂銷售

合約』，既經書立交付使用，自應依照上述印花稅法之規定，貼用印花稅票。至合約所載事項，履行與否，並非免稅之理由，所稱合約有效期內，迄無銅精砂出售之事實，該項合約，請求准免貼印花 1 節，核與稅法之規定不符。」

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) 民法及印花稅法對承攬契約具有承攬報酬需俟承攬工作完成後始能精確算定其交易金額之特性，均已肯認，印花稅法施行細則第 9 條並就此更進一步明確指出「印花稅票之貼用應符合實際交易金額」之旨。再按，司法院 24 年 10 月 25 日院字第 1326 號解釋：

「(一) 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。」又財政部 44 年 5 月 24 日臺財稅發字第 3041 號令旨亦言：「應稅憑證於查獲違章前補貼者免罰辦。」又「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，是如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」，為臺北市政府 92 年 6 月 20 日府訴字第 09207506300 號訴願決定書所明確揭示之旨。原處分機關就系爭契約之商業條款約定及實際交易金額不論，而以訴願人系爭合約尚未完工，係按預估金額貼用印花稅票，再次認定訴願人有漏貼印花稅票之事實，其認事用法顯有不當而屬違法之處分，自應予以撤銷。

- (二) 查本件系爭合約乃訴願人與○○公司間之低功率無線電話系統採購合約書，核其契約實際內容，乃訴願人與○○公司間之承攬契約，訴願人為定作人，○○公司為承攬人，由○○公司為訴願人完成訴願人為提供大臺北地區 PHS 系統服務設備所需之低功率無線電話系統規劃與相關設備之供應及設置。而綜觀契約內容，其第 1.3 條已明確指出系爭契約金額於簽約當時，尚無法精確算定。由是足見，訴願人與○○公司之承攬契約上所記載金額僅為概括預定之金額乙事，誠屬信實，此亦為原處分機關所不爭者。

- (三) 原處分機關依訴願決定意旨要求訴願人另行提供相關帳證及發票，並根據訴願人於 93 年 5 月 13 日向原處分機關提出之相關文件，經原處分機關查核後認為系爭合約履約金額與訴願人本件合約貼花金額不符，且「本案查獲日 91 年 2 月 7 日後仍有系爭合約陸續請款，足見本處查獲申請人系爭合約時，申請人系爭合約工程尚未完工，申請人係按預估金額貼花，並非如申請人所主張按實際交易金額貼花……」惟訴願人將系爭合約之實際交易金額確定為美金 36,915,195 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，嗣後雖經訴願人再次稽核相關發票及

書證，發現數額有誤，將實際交易金額更正為美金 36,818,427 元，致原處分機關認為「查核後之系爭契約履約金額與訴願人本件合約貼花金額不符」，然查實際縱有誤差不應誤以此「實際金額」為原處分機關所認之「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，況最後確定之實際交易金額美金 36,818,427 元較原確定金額為少，並無漏稅之虞。

- (四) 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 36,915,195 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。退萬步言，訴願人簽訂系爭合約時，未依照印花稅法施行細則第 9 條規定，就預估金額貼用印花稅票，程序上容有值得討論之處；惟訴願人於原處分機關就系爭案件進行調查前，業已依系爭承攬契約之實際交易金額貼用印花稅票，依前揭司法院解釋及財政部函釋意旨，訴願人已無漏稅情事，原處分機關本即不得再要求訴願人補稅並處以漏稅罰。

三、卷查本件前經本府 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。」其撤銷理由略以：「……五……依系爭合約書上開條款所載，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。是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，而財政部前揭通知係指契約於訂立並交付或使用後即應貼用印花稅票，與該契約嗣後是否履行無關，是與本件納稅義務人事後按合約確定金額補貼印花稅票是否即屬漏稅乙節無關。則本件情形與財政部前揭通知所示情形有別，原處分機關未察逕援引財政部前揭通知作為本件維持原處分之依據，尚嫌疏略。未按印花稅法第 23 條第 1 項所規定者係補稅及漏稅罰，而非行為罰，訴願人如已依合約確定金額補貼印花稅票，即無漏稅之情事。綜上，本件原處分機關仍應依本府前開訴願決定意旨，釐清確認系爭合約之實際履約之確定金額並查核訴願人提供相關單據資料，方得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。……」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定，其理由依本件復查決定書理由記載：「……二……經本處於 93 年 4 月 13 日以北市稽法甲字第 09360502120 號函請申請人提

供相關帳證及發票供核，嗣經申請人於 93 年 5 月 13 日來函及其所附相關帳證及發票等資料，經查核申請人含 91 年 2 月 7 日（查獲日）後系爭契約履約金額共計美金 36,818,427 元換算之新臺幣金額 1,134,486,191 元（依簽約日中央銀行牌告新臺幣對美元匯率 30.8130），與申請人本件合約貼花金額 1,146,082 元不符；另依申請人上開資料，本案查獲日 91 年 2 月 7 日後仍有系爭合約陸續請款，足見本處查獲申請人系爭合約時，申請人系爭合約工程尚未完工，訴願人係按預估金額貼花，並非如申請人所主張按實際交易金額貼花，依印花稅法第 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；……。』申請人自應按合約金額貼花，……」是依前開復查決定意旨，原處分機關係以訴願人提出之相關帳證及發票所顯示之實際履約金額即美金 36,818,427 元與訴願人貼用印花稅票之合約金額即美金 36,915,195 元不符，而認定本件訴願人非係按實際履約金額貼用印花稅票，而仍認訴願人應按系爭合約所附載之報價金額貼用印花稅票。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。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關究明後於收受決定書之次日起 90 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 94 年 1 月 19 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行