新竹縣政府訴願決定書　　案號：960905-4

訴願人：○○○○股份有限公司

原處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因印花稅及罰鍰事件，不服原處分機關95年12月28日新縣稅法字第0950031679號復查決定書所為之處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人與○○○股份有限公司書立承攬契據後交付使用，應貼印花稅票24萬4,144元，但其僅繳納印花稅款511元，致貼用印花稅票不足24萬3,633元；另與○○○人力仲介有限公司等公司書立36件承攬契據及與○○紙業股份有限公司書立買賣動產契據，未於書立後交付或使用時貼用印花稅票，致漏印花稅81萬9,236元，合計漏貼印花稅106萬2,869元，案經人檢舉並經原處分機關查獲，遂依印花稅法第23條第1項規定，除補徵印花稅額計106萬2,869元外，並按所漏貼稅額，處罰鍰合計695萬2,700元（計至百元），訴願人不服，提起復查，經原處分機關95年12月28日新縣稅法字第0950031679號復查決定書駁回其復查之申請，訴願人不服，提起復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願及補充訴願意旨略謂：

（一）訴願人因所屬產業特性，與他人所簽立之承攬契約實僅屬同意合作之備忘錄，在契約期間，對方當事人有要求訴願人依其要求提供服務之義務，但訴願人無請求提供服務之權利，因立約之初，訴願人亦無從判斷在契約屆期之前，是否能實際提供所欲承攬項目之服務，故契約金額無從核計，並進一步先行貼用印花稅票，此確實為訴願人所屬半導體測試產業之特性使然，又貴處核課處分所依據之承攬契約編號20040018等13件（註：附件明細表內編號4、5、6、9、14、16、17、18、23、27、31、34、37）尚未屆期，在工作尚未完成前，並無確實金額可供計算貼用印花稅票，僅能在合約期間完成後，依合約期間實際承攬之數額依規辦理，後因合約正本送交貴處審核中，訴願

人自無法將印花稅票貼用其上，實非不為。

（二）訴願人主張依原處分機關所稱須於發票開立時即貼用印花者，依據行政罰法第 27 條規定：「行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅。」，則原處分機關據以科處訴願人罰鍰之契約中，其中自發票開立時起迄至原處分機關裁罰時止，已逾 3 年期間之部分，應不得再行裁罰，該部分之處分亦應予以撤銷，原處分機關否准訴願人所請已然嚴重損害訴願人權益等語。

三、答辯及補充答辯意旨略謂：

（一）按「印花稅以左列憑證為課徵範圍：…3、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。4、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。」、「印花稅稅率或稅額如左：…3、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。5、買賣動產契據：每件稅額 4 元，由立約或立據人貼印花稅票」、「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。」、「違反第 8 條第 1 項規定，…不貼印花稅票或貼用不足額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰。」、「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」及「現行法規所定金額之貨幣單位為圓、銀元或元者，以新台幣元之三倍折算之」。分別為印花稅法第 5 條第 3、4 款、第 7 條第 3、5 款、第 8 條第 1 項、第 23 條第 1 項、印花稅法施行細則第 9 條及現行法規所定貨幣單位折算新台幣條例所規定。

（二）次按前揭法條之規定，係指應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，即應貼足印花稅票，又承攬契據係屬雙方契約，其成立以雙方意思表示合致為必要，倘承攬契據須俟工作完成後，始能計算出確實金額者，亦應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票，並俟工作完成後，再依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。本件系爭 37 份承攬合約，皆蓋有雙方公司之大小章，並詳細載明承攬工作內容、合約期間、付款方式、固定合約金額或按實際承作數量

結算工程款及訂約日，並皆由雙方各收執一份，是以雙方就承攬契約之成立已達成合致之意思表示，難謂僅屬同意合作之備忘錄，實為應納印花稅之憑證。

（三）次查，訴願人主張之13件合約書中，如附表中編號4、5、6、9、14、16、17、18、23、27等10件承攬契據，其合約書內已明確記載合約金額，則訴願人自應於書立後交付時貼足印花稅票，至合約書是否已屆期限，並不影響其於書立後交付時即應貼印花稅票之事實；另訴願人主張之附表中編號31、34、37等3份承攬契據，則係由雙方依實際承作數量計算金額並按月彙計請款或依合約所規定方式付款，且依訴願人所提供之科目明細帳顯示，訴願人均已按實際承作工程數量結算，並分次認列為「銷貨收入」或「應付費用」，故縱訴願人如未能於書立後交付時先預計其金額貼用印花稅票，但在認列為「銷貨收入」或「應付費用」時，已得知確實交易金額，亦應貼用印花稅票，惟訴願人迄至經人檢舉時仍未貼用印花稅票，則本處就該明細帳內記載已按實際承作數量認列為「銷貨收入」或「應付費用」之金額，據以補徵印花稅及處罰，並無不合，與該合約書是否已屆，即無關聯。訴願人所訴，顯有誤解。

（四）另查附表中編號7、8、10、11、12、13、15、19、20、21、22、24、25、26等14件承攬契據，因合約內已載明金額，則訴願人自應於書立後交付時貼用印花稅票；而附表中編號1、2、28、29、30、32、33、35、36、38等10件承攬契據，係雙方依實際承作數量計算金額並按月彙計請款或依合約所規定方式付款之合約書，因訴願人均已按實際承作數量結算並分次認列為「銷貨收入」或「應付費用」，但迄至經人檢舉時仍未貼用印花稅票；其餘附表中編號3之買賣動產契據，則應依前揭法條規定按每件貼用12元印花稅票，但訴願人亦未在書立後交付時貼用印花稅票。顯然訴願人已有逃漏印花稅之行為。則原核定補徵稅額及罰鍰處分並無不合。

（五）再者，該38件合約書雖已送本處查核，惟系爭合約書中有載明金額者於書立後交付時即應貼用印花稅票，如屬依實際承作數量計算金額並按月彙計請款或依合約所規定方式付款之合約書者，亦應在按實際承作數量結算並彙計請款時貼用印花稅票，但訴願人迄至經人檢舉時仍未貼用印花稅票，故並無因合約書被查扣，致其無法貼用印花稅票之情形，且依前揭印花稅

法第 8 條規定，印花稅除貼用印花稅票外，亦可申請開給繳款書繳納，則訴願人所稱合約尚未屆期，且已送交本處審核，無法貼用印花稅票，顯為卸責之詞。故原核定補徵印花稅及罰鍰揆諸前揭法條規定並無不合。

（六）按「稅捐之核課期間，依左列規定：2、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，…其核課期間為 5 年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰…」及「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。」分別為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項及第 49 條前段所明定。又「納稅義務人違反稅法規定裁罰期間之起算，規定如左：(二)關於稅捐核課期間及其起算之規定，於罰鍰案件依稅捐稽徵法第 49 條準用時，應準用同法第 21 條規定，視其有無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為 5 年或 7 年。…」則為財政部 74 年 3 月 20 日台財稅第 13298 號函釋有案。

次按「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」為行政罰法第 1 條所明定。

（七）、查行政罰法乃各種行政法律中有關行政罰之一般性總則規定，為普通法性質，如其他法律中就行政罰之規定有特別規定者，即為特別法性質，自應優先適用，此觀行政罰法第 1 條規定即明。次查，納稅義務人違反稅法規定裁罰期間之起算，依稅捐稽徵法第 49 條準用第 21 條規定，分別認定為 5 年或 7 年，故稅捐稽徵法對於各稅罰鍰案件處罰期間之起算，已有相關規定，按行政罰法第 1 條規定，即應優先適用稅捐稽徵法之規定，則本件訴願人未依規貼用印花稅票，除補徵印花稅外，其罰鍰之處罰期間即應認定為 5 年，是訴願人主張依行政罰法第 27 條規定就發票開立時起迄至原處分機關裁罰時止，已逾 3 年期間之部分，應不得再行裁罰，該部分之處分亦應予以撤銷，顯係誤解法令。從而，原核定揆諸前揭法令規定，並無不合云云。

理　　由

一、按「印花稅以左列憑證為課徵範圍：…三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加

工契據等屬之。」、「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」、「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。」、「違反第 8 條第 1 項規定，…不貼印花稅票或貼用不足額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰。」、「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」。分別為印花稅法第 5 條第 3、4 款、第 7 條第 3、5 款、第 8 條第 1 項、第 23 條第 1 項、印花稅法施行細則第 9 條所規定。

財政部 93 年 3 月 29 日台財稅字第 0930451133 號令修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（節錄）：

稅目	稅法條文	違章情形	裁罰金額或倍數
印花稅	印花稅法第 23 條第 1 項違反第 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。	違反第 8 條第 1 項或第 12 條至第 20 條之規定： 1、貼用不足額者。 2、不貼印花稅票者。 3、以詐術或其他不正當方法不貼印花稅票或貼用不足額者。	按所漏稅額處 5 倍罰鍰。 按所漏稅額處 7 倍罰鍰。 按所漏稅額處 10 倍罰鍰。

次按「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，…其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰…」及「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。」分別為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項及第 49 條前段所明定。

二、卷查本案訴願人主張因所屬產業特性，與他人所簽立之承攬契約實僅屬同意合作之備忘錄，在契約期間，對方當事人有要求訴願人依其要求提供服務之義務，但訴願人無請求提供服務之權利，因立約之初，訴願人亦無從判斷在契約屆期之前，是否能實際提供所欲承攬項目之服務，故契約金額無從核計，並進一步先行貼用印花稅票，此確實為訴願人所屬半導體測試產業之特性使然，又貴處核課處分所依據之承攬契約編號 20040018 等 13 件（註：附件明細表內編號 4、5、6、9、14、16、17、18、23、27、31、34、37）尚未屆期，在工作尚未完成前，並無確實金額可供計算貼用印花稅票，僅能在合約期間完成後，依合約期間實際承攬之數額依規辦理，後因合約正本送交貴處審核中，訴願人自無法將印花稅票貼用其上，實非不為云云。惟查「印花稅核其性質應屬憑證稅，課稅之依據為憑證之作成，故印花稅法第 1 條開宗明義規定，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。職是，印花稅之核課，係以憑證在中華民國境內書立為基礎。另同法第 8 條規定，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。此所謂『交付』，係指交易雙方將共同書立之合約書分別持有或由書立之一方將書立之合約書交給他方而言。另所謂『使用』，核其義，應係運用器物之義，若將該涵義適用於契約關係上，則可解為運用契約之行為。故契約當事人依民法第 153 條第 1 項規定，互相表示意思一致，無論其係明示抑或默示，該契約即為成立。而契約於當事人間意思合致成立之後，訂約之雙方當事人即應受該合約所生效力之拘束，且互負私法上之權利義務。又立約之雙方當事人同意契約所定內容，於經審認無誤後簽章確認，同意受合約拘束，並履行、實現合約所定內容，即為運用契約內容之結果。」（參照高雄高等行政法院 91 年訴字第 375 號判決）。經查綜觀本件卷附訴願人 37 件與第三人訂立之承攬合約及買賣合約，除封面標明工程合約書（或承攬契約、買賣契約）、合約編號外，合約內頁均詳細載明工程名稱、工程地點、工程範圍及內容、合約期間、付款方式、固定合約金額或按實際承作數量結算工程款及訂約日等，且契約當事人亦在合約上加蓋公司及負責人印章，經本府訴願審議委員會核閱上開之合約書甚明，並有該等合約書影本在卷可按。故系爭合約依其外觀形式及所載內容觀之，可謂已就承攬工程內容有關細節詳為約定，非僅屬同意合作之備忘錄之性質。再查本件依卷附訴願人提供之科目明細帳資料及開立之發票得知該等合約已生拘束當事

人之效力，亦即訴願人已依據簽立之該等合約書施工及雙方互為付款之行為，此項當事人履行、實現合約所定內容之事實，即係該契約內容業經妥為運用之證明。且由上開系爭契約書末尾均約定：「本契約正本一式二份，甲乙雙方各執一份。」觀之，足見系爭契約書均已交付使用，依法自應貼用印花稅票，允無疑義，則訴願人主張，委無足取。

三、次查訴願人主張依原處分機關所稱須於發票開立時即貼用印花者，依據行政罰法第 27 條規定：「行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅。」，則原處分機關據以科處訴願人罰鍰之契約中，其中自發票開立時起迄至原處分機關裁罰時止，已逾 3 年期間之部分，應不得再行裁罰，該部分之處分亦應予以撤銷等語，參照財政部 95 年 2 月 6 日台財稅 09504508130 號函釋意旨：「行政罰法施行後，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第 1 條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 21 條第 1 項核課期間之規定，分別為 5 年或 7 年，不適用行政罰法第 27 條第 1 項 3 年裁處權時效之規定；稅捐罰鍰裁處期間之起算，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 22 條各款之規定。」經查系爭訴願人與第三人書立之 38 件合約書仍在 5 年核課期間內，經發現貼用不足印花稅票及不貼印花稅票者，仍應依法補徵並予以處罰，是以訴願人之主張顯係誤解法令，尚非可採。從而原處分機關對訴願人與第三人書立之 38 件合約書，因貼用不足印花稅票及不貼印花稅票而予以補徵印花稅額外，並按違章情形及所漏貼稅額，分別處以 5 倍及 7 倍之罰鍰，揆諸首揭規定，並無不合，原處分機關 95 年 12 月 28 日新縣稅法字第 0950031679 號復查決定書應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、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。

中　華　民　國　96 年 9 月 5 日