

# 新竹縣政府訴願決定書

案號：1080429-7

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

地址：新竹縣竹北市光明六路 6 號

訴願人因印花稅法罰鍰事件，不服原處分機關 108 年 1 月 30 日新縣稅法字第 1070028085 號函所為處分提起訴願，本府依法決定如下：

主 文  
訴願駁回。

## 事 實

一、緣原處分機關 107 年查核印花稅應稅憑證時，查得訴願人 103 至 106 年間有未貼印花稅票之憑證情形，訪查後與訴願人協談推計 103 年至 106 年印花稅漏稅額分別為新臺幣（以下同）1,864 元、1,859 元、2,121 元、2,107 元，是原處分機關依印花稅法第 23 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱裁罰倍數參考表）規定，以 107 年 9 月 26 日新縣稅法字第 1070017314 號裁處書對訴願人按漏貼稅額處 7 倍罰鍰合計 5 萬 5,657 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關於 108 年 1 月 30 日以新縣稅法字第 1070028085 號函：「復查駁回」，訴願人仍表不服，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、訴願意旨略謂：

- （一）按納稅者權利保護法（下稱納保法）係 105 年 12 月 28 日公布並自公布後 1 年施行，故相關稅務法令及行政法院判決（例）皆必須審度有無違反納保法之相關規定而不應援引納保法立法前不適當之法令或判決（例）。
- （二）查納保法第 3 條第 3 項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」參照同法第 1 條第 2 項之規定，可知納保法之法律位階優先適用其他稅法之規定；惟裁罰倍數參考表竟然規定第 1 次即處 7 倍之罰鍰，明顯擴增印花稅法第 23 條第 1 項之最低處罰倍數（5 倍）。既為參考表未必一定要參照，否則即有

「選擇裁量怠惰」之違法行政處分甚明。

- (三) 次查納保法第 16 條第 3 項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」為強制規定，除非依照納保法施行細則第 7 條規定：「稅捐稽徵機關依稅法或其他有關法律規定為罰鍰處分無裁量權者，不適用本法第 16 條第 3 項規定。」，故本件爭點為裁罰倍數參考表是否為稅法或其他有關之法律規定？如否，則原處分及復查決定未審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度，自與納保法第 16 條第 3 項規定不符。
- (四) 綜上所述，裁罰倍數參考表關於印花稅處罰部分有違反納保法之規定，原處分及復查決定有選擇裁量怠惰違法情事，應撤銷原處分及復查決定改為 5 倍罰鍰方為適法。

### 三、答辯意旨略謂：

- (一) 查訴願人為原處分機關 107 年度印花稅應稅憑證檢查受檢對象，嗣經原處分機關依查得資料及 107 年 8 月 14 日協談紀錄，訴願人同意 103 年至 106 年托嬰收入所書立之憑證總金額分別為 349 萬 6,000 元、348 萬 7,000 元、397 萬 8,000 元及 395 萬 1,500 元，皆以 15 分之 2 比例認列未貼用印花稅票比例補稅裁罰，此有訴願人所提示 103 年至 106 年總分類帳、托嬰家長說明書及 107 年 8 月 14 日協談紀錄表等相關資料附案可稽，故 103 年至 106 年間未貼印花稅票之憑證金額分別為 46 萬 6,133 元、46 萬 4,933 元、53 萬 400 元及 52 萬 6,866 元，是本案違反印花稅法第 8 條第 1 項規定之違章事實明確，103 年至 106 年度印花稅漏稅額分別為 1,864 元、1,859 元、2,121 元、2,107 元，原處分機關遂依同法第 23 條第 1 項暨裁罰倍數參考表規定，不貼印花稅票者，按所漏稅額處 7 倍之罰鍰，合計罰鍰金額為 5 萬 5,657 元，核屬依法有據。
- (二) 有關訴願人主張納保法應優先適用於其他稅法之規定，原處分機關逕依裁罰倍數參考表第 1 次即裁處 7 倍罰鍰，明顯擴增印花稅法第 23 條第 1 項之最低處罰倍數(5 倍)，有選擇裁量怠惰之違法行政處分乙節，按「行政規則包括下列各款之規定：……二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」為行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所明定。又按最高行政法院 104

年判字第381號判決：「『行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用之一致性及符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之基準，既能實踐具體個案正義，又能實踐行政之平等原則，非法律所不許。財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表按各種稅務違章情形及違章後情形等事項分別訂定裁罰金額或倍數，該表除訂定原則性或一般性裁量基準外，另訂有例外情形之裁量基準，與法律授權之目的，並無牴觸。』，本院93年判字第309號著有判例。可知裁罰倍數參考表之訂定，係財政部基於租稅主管機關地位，為統一法令適用，並使下級稽徵機關決定違章案件處罰金額時，有較具體之標準可供依循，避免相同案件處罰數額因機關、承辦人員之不同而有高低差異所訂定，其性質屬於裁量性行政規則。」由前揭判決內容可知，財政部發布之裁罰倍數參考表係財政部為協助下級機關決定違章案件處罰金額時，有較具體之標準可供遵循而訂頒，核屬行政程序法第159條所稱之行政規則，係為規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，且所訂裁罰金額或倍數並未逾越法定最高額度，核與納稅者權利保護法第3條第3項前段規定相符。又該裁罰倍數參考表亦已針對不同違章行為訂定不同之裁罰基準，原處分機關依其違章情節按所訂裁罰倍數裁處罰鍰，並無不合，尚無恣意裁罰或選擇裁量怠惰之情事，訴願人主張，顯無理由。

- (三) 另訴願人主張依納保法第16條第3項規定，稅捐稽徵機關應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度，本件稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表是否為稅法或其他有關之法律？如該參考表非為稅法或其他有關之法律，則原處分未審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度，自與納保法第16條第3項之規定不符乙節，查「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。」為印花稅法第23條第1項所明定，而依裁罰倍數參考表規定：「……違反（印花稅法）第8條第1項或第12條至第20條之規定：一、貼用不足額者，按所漏稅額處5倍之罰鍰。二、不貼印花稅票者，按所漏稅額處7倍之罰鍰。三、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10倍之罰鍰。」是該裁罰倍數參考表已就不同違章情節予以區別量裁，應已充分考量納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度，又所定裁罰倍數基準亦非法定最高額度，顯未逾越印花稅法第23條最高裁罰倍數之規定。另裁罰倍數參考表依前開規定係屬合於法律授權裁量目的之行政規則，稽徵機關依據該標準所為之裁罰決定，即屬於合法之裁量決定。本件訴願人係未依法貼用印花稅票，因非情節較輕之貼用不足額情形，原處分機關按印花稅法第23條第1項規定，並參照裁罰倍數參考表規定，處漏貼稅額7倍之罰鍰，核屬依法有據。

(四) 另查印花稅法第23條立法理由：「查印花稅之課徵，分為貼用印花稅票與以繳款書總繳稅兩種方式，貼用印花稅票，由於憑證在持有人手中，有無貼花，端賴檢查，倘未查獲，是否貼花，無從獲知，逃漏甚易，故稅法不得不訂定較重之處罰以為嚇阻。……。」可知印花稅法訂定裁罰倍數為5倍至15倍，乃因貼用之印花稅票憑證在持有人手中，稅捐稽徵機關查緝不易，故立法處以較重之逃漏稅捐罰則。本案訴願人自103年至106年，未依規定貼用印花稅票，逃漏印花稅，違章情節與印花稅票貼用不足不同，原處分機關依前揭印花稅法第23條規定暨裁罰倍數參考表規定，考量違章情節，參採裁罰倍數參考表，裁處漏貼稅額7倍罰鍰，核與前揭法令規定相符，訴願人主張，顯無足採。

(五) 結論：據上論結，本件訴願為無理由，謹請駁回其訴願，以維稅政。

## 理 由

一、按「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。」「印花稅以左列憑證為課徵範圍：…二、銀錢收據：指收到銀錢所立之單據、簿、摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之。但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。」「印花稅稅率或稅額如左：…二、銀錢收據：每件按金額千分之四，由立據人貼印花稅票。…」「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。」分別為印花稅法第 1 條、第 5 條第 2 款、第 7 條第 2 款、第 8 條第 1 項、第 23 條第 1 項定有明文。

次按「本法所稱行政程序，係指行政機關作成行政處分、締結行政契約、訂定法規命令與行政規則、確定行政計畫、實施行政指導及處理陳情等行為之程序。」、「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」、「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。…二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」、「有效下達之行政規則，具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力。」分別為行政程序法第 2 條第 1 項、第 3 條第 1 項、第 159 條、第 161 條所明定。

再按「稅法－印花稅法…違章情形－違反第 8 條第 1 項或第 12 條至第 20 條之規定：…。二、不貼印花稅票者。…裁罰金額或倍數－…按所漏稅額處 7 倍之罰鍰」為財政部 107 年 7 月 19 日台財際字第 10700626521 號令之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所明訂。

二、卷查原處分機關於 107 年度辦理印花稅應稅憑證檢查作業時，發現訴願人 103 年至 106 年間憑證有未貼印花稅票情形，經訪查後與訴願人協談，訴願人同意以 103 年至 106 年每年憑證總金額之 15 分之 2 比例認列未貼用印花稅票比例補稅裁罰，原處分機關遂認訴願人 103 年至 106 年未貼用印花稅票之憑證金額分別為 46 萬 6,133 元、46 萬 4,933 元、53 萬 400 元及 52 萬 6,866 元，印花稅漏稅額分別為 1,864 元、1,859 元、2,121 元、2,107 元，此有訴願人 103 年至 106 年總分類帳、托嬰家長之調查表與說明書、原處分機關 107 年 8 月 14 日協談紀錄表附卷可稽，是訴願人於 103 年至 106 年印花稅漏稅之事實，洵堪認定，故原處分機關依前揭規定處訴願人漏稅額 7 倍罰鍰為 5 萬 5,657 元，於法洵屬有據。

三、次查訴願人主張主張納保法應優先適用於其他稅法之規定，裁罰倍數參考表規定第 1 次即裁處 7 倍罰鍰，明顯擴增印花稅法第 23 條第 1 項之最低處罰倍數，且未必一定要依照，否則有選擇裁量怠惰之違法行政處分云云，按裁罰倍數參考表立法意旨

其係為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，並以令下達，屬行政程序法第 159 條第 2 項所稱之行政規則。此係稅法主管機關為避免裁罰機關裁罰之審酌標準不一造成民眾困擾，先行審酌違反稅法上義務應受責難程度、所生影響等訂定各法規之裁罰倍數給予裁罰機關依循，且其規定之裁罰倍數仍為印花稅法第 23 條第 1 項規定之裁罰倍數額度內，與納稅者保護法規定尚無有違，原處分機關就本案事實情形依印花稅法及裁罰倍數參考表規定予以裁罰似未有裁量怠惰之情形，是訴願人主張恐有誤解。

四、訴願人主張本件爭點為稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表是否為稅法或其他有關之法律？如非為稅法或其他有關之法律，則原處分機關未審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度，自與納保法第 16 條第 3 項之規定不符乙節，按裁罰倍數參考表係為稅法主管機關訂定之協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權之行政規則，依行政程序法第 2 條及第 3 條規定，原處分機關為行政處分時，除法律另有規定外，應依行政程序法規定辦理，又同法第 161 條規定，行政規則具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力，故原處分機關辦理裁處案件自應受裁罰倍數參考表規定之拘束，符合納保法施行細則第 7 條規定，尚與納保法第 16 條第 3 項規定無違，是以，訴願人主張尚不足採據。綜上，揆諸首揭規定原處分機關之處分尚無違誤，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，自無一一斟酌，併此敘明。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。