

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 律師

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，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十五年六月四日與○○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）書立證券承銷合約書乙份，金額計新臺幣（以下同）二、〇六八、二〇〇元，應貼印花稅票二、〇六八元，而漏未貼用印花稅票，經原處分機關依法審理核定訴願人漏貼印花稅票，應補徵印花稅款二、〇六八元，並按漏貼稅額處七倍罰鍰計一四、四〇〇元（計至百元止），訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年三月二十七日北市稽法乙字第八七一〇三四五六〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於八十七年五月八日向本府提起訴願，八月三日補送證明文件，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本件訴願提起日期距原處分發文日期雖已逾三十日，惟原處分機關前於答辯理由中並未查告送達日期，嗣雖查復係以雙掛號函件郵寄，送達日期為八十七年四月四日，然僅有國內各類掛號郵件查單、掛號函件清單收據、交寄大宗掛號函件存根等影本附卷，並無掛號郵件收件回執，尚難以證明訴願人設址所在之○○大樓於八十七年四月四日所收受郵件號碼為二一六〇〇之函件即為原處分機關八十七年三月二十七日北市稽法乙字第八七一〇三四五六〇〇號復查決定。職是，本件原處分送達日期即無由確切證明，訴願期間無從起算，自無逾期問題，合先說明。
- 二、按印花稅法第五條第四款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍……四、承攬契據：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。」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……」第十二條規定：「同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，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。」

財政部八十年六月七日臺財稅第八〇〇二〇〇二五三號函釋：「....印花稅法第五條第四款規定，承攬契據，指一方為他方完成一定工作之契據，為印花稅課徵範圍。....使用之『委任契約書』中，有關受任人接受委託之事項，並非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，應依法就契約中所訂之報酬額按稅率課徵印花稅..」

又稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於違反印花稅法第八條第一項規定者，在不貼印花稅票之情形，規定按所漏稅額處七倍罰鍰。

三、本件訴願理由略以：

- (一) 印花稅法所規定之課徵範圍，既不及於委任契約，原處分機關竟對屬於委任契約之證券承銷契約自行解釋為承攬契約而課徵印花稅，自己違反租稅法律主義，而有抵觸憲法第十九條之虞。
- (二) 我國學者就證券承銷契約之法律性質有不分承銷種類而認為委任契約者（○○○著「○○」增修訂版二刷一八六頁），有就承銷種類予以區分，而認餘額包銷契約屬委任與買賣之契約聯立者（○○○著「○○」八五年修訂版七九頁）。是本契約應屬委任與買賣之契約聯立，與承攬契約無涉；原處分機關逕認其具承攬性質而予課稅，不僅扭曲契約當事人真意，且與民法規定本旨不符，更有違憲之虞。

四、卷查本件違章事實，有訴願人與○○公司所訂立之證券承銷契約書影本乙份附卷可稽，是本件訴辯雙方爭執之關鍵在於系爭證券承銷契約之法律性質。按民法第四百九十條規定：「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。」第五百二十八條規定：「稱委任者，謂當事人約定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之契約。」本件系爭證券承銷契約內容載明：「○○股份有限公司（以下簡稱甲方）為股票上市，委託○○股份有限公司.....等為證券承銷機構（以下簡稱乙方），.....茲簽訂證券承銷契約條款如左：第一條：雙方簽訂本契約時，同意指定○○證券股份有限公司為乙方之代理人（以下簡稱主辦證券承銷商），授權代表乙方與甲方接洽及辦理有關本證券承銷契約業務上一切事宜，.....第四條：本股份之承銷為包銷，銷售之股份定為貳仟陸拾捌萬貳仟股（每股面額壹拾元整），各家承銷商包銷之股數如左.....○○證券 陸佰貳拾萬肆仟股.....第五條：本股份之承銷期間自八十五年六月二十五日起至同年七月二十三日止，承銷期間屆滿如尚有餘額未能銷售時，乙方應依證券交易法第七十一條第一項之規定辦理。.....第八條：本股份甲方應給付乙方之包銷手續費按包銷總金額之千分之八計算，其中千分之五係主辦承銷商○○綜

合證券之管理規劃報酬、千分之一·五係○○證券之規劃報酬，其餘千分之一·五由乙方其餘各家承銷商各按實際包銷價款比例分配之，並由乙方各家依甲方指示開立以甲方為付款人抬頭之收據，交由主辦承銷商於不抽籤時在公告申購期間屆滿後或抽籤時於抽籤完畢後五日內彙交甲方，甲方應於收到收據後七個營業日內一次付清包銷手續費，本項手續費所生之一切稅捐概由乙方負擔。……。第十一條：本股份承銷所需之單據（包括發放股票領取單、印鑑卡、代收股款日報表）、中籤人資料電腦建檔費、公開說明書及聘請會計師、律師、專家表示意見等一切事宜及費用，概由甲方負擔、但乙方承銷時所發生之繳款書、中籤通知書、承銷公告……等費用則由乙方負擔。其他未議定事項之費用負擔由甲、乙雙方本誠信協議定之。……」依上開承銷契約內容觀之，系爭股票○○公司係以包銷方式委由訴願人等辦理承銷，包銷手續費係按包銷總金額之千分之八計算，且承銷期間屆滿如尚有餘額未能銷售時，訴願人等應依證券交易法第七十一條第一項之規定辦理自行認購。是由契約內容觀之，係規定應完成銷售全部股份之一定工作，始給付約定之報酬，是原處分機關核其性質，認屬前揭印花稅法第五條第四款所訂之「承攬契據」，並無不合。是以訴願人於交付該合約時，即應依印花稅法第七條第三款規定貼用印花稅票，其未貼用者即應依法補徵及處罰。從而本件原處分機關所為之處分，揆諸首揭規定及函釋，洵屬有據，應予維持。

五、至訴願人主張系爭證券承銷契約應屬委任與買賣之契約聯立，並舉學者論著以為佐證（另查學者○○○亦認證券承銷契約為委任契約，見氏著債法各論中冊第一八六頁），是證券承銷契約法律性質之判斷，應認係一法律爭議，如各方見解歧異，毋寧為正常現象，尚不得據以否定前述原處分機關所持見解；惟該爭議既涉及證券業行業慣例，攸關人民權益，自宜由原處分機關報請財政部釋示予以釐清，以杜爭議。又委任契約並非印花稅法所規定之課徵範圍，而承攬契約有時具有委任之性質，惟前揭財政部八十年六月七日臺財稅第八〇〇二〇〇二五三號函釋，認委任契約書中，就有關受任人接受委託之事項，並非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而認其兼具承攬性質之見解，是否妥適？似不無研酌餘地，併予敘明。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	張富美
委員	黃茂榮
委員	鄭傑夫
委員	楊松齡
委員	薛明玲
委員	王清峰
委員	黃昭元

委員 陳明進

委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 九 月 五 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）