

訴願人 ○○同業公會

代表人 ○○○

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

原處分撤銷，關於訴願人與回收商所訂之○○買賣合約書未依規定貼用印花稅票部分，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人經人向內政部警政署刑事警察局檢舉涉嫌逃漏印花稅，案經該局會同原處分機關人員於八十五年十二月二十七日持搜索票至臺北市○○○路○○段○○號○○樓之○○「財團法人○○基金會」搜索，查獲訴願人與回收商簽定之契約書等，嗣經原處分機關審理核定訴願人於八十二年七月一日起至八十六年間書立○○合約書等計一一三份，金額計新臺幣（以下同）八三六、五四八、四五一元，漏貼印花稅票八三六、四九八元，除應補徵上開稅額外，並按未貼用印花稅票數額處七倍罰鍰計五、八五五、四○○元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年五月二十九日北市稽法乙字第87121972○○號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年六月四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年七月一日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第五條第三款、第四款規定：「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。」第七條第三款、第五款規定：「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……五、買賣動產契據：每件稅額四元，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；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。」

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。」

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.....」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中關於違反印花稅法第八條第一項或第十二條之規定不貼印花稅票者，規定按所漏稅額處七倍罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人為遵照廢一般容器回收清除處理辦法第二十一條規定，接受會員廠商委託執行飲料廢寶特瓶共同回收清除處理事務，乃與回收廠商簽訂「〇〇買賣合約書」（以下稱買賣合約書）。按上開買賣合約書應屬民法第三百四十五條之買賣契約，亦屬印花稅法第五條第三款「買賣動產契據」之應稅憑證，每件稅額十二元；然原處分機關誤認上開憑證屬動產買賣兼具承攬性質，其認事用法，顯有違誤。又本件買賣合約書主要內容為【A】乙方（回收商）同意在合約有效期間，提供甲方（訴願人）一定重量之飲料廢寶特瓶（合約書第一條）。【B】乙方透過各種回收管道回收飲料廢寶特瓶（合約書第二條）。【C】甲方再向乙方按每公斤五十一元、七十元、八十五元等不同價格收購（合約書第四條第一項）。應屬單純之動產買賣契約，僅須貼用印花稅票十二元。

(二) 原處分機關認本件屬買賣兼具承攬性質，乃屬牽強附會，如勉強言之，應屬買賣兼具委任性質。按承攬契約之特質，在於完成一定工作為目的，而訴願人與回收商簽訂之買賣契約書，係就乙方（回收商）收回之廢寶特瓶，按種類及重量以不同價格收購，並非以完成一定工作為目的，只要回收多少數量，即無條件收購，應屬買賣行為。至於合約書第二條所訂回收點經營等各點，無非配合廢一般容器回收清除處理辦法之施行，為便利回收工作進行，以處理事務為本旨，非以完成一定工作為目的，著重人的信任關係（訴願人與回收商），具有委任性質。因此，本件如勉強言之，應屬買賣並兼具委任性質。再者，印花稅係憑證稅，按憑證上所載金額計貼印花，而原處分機關竟另依其他帳證核定稅額，顯有錯誤。

三、卷查本件訴願人涉嫌違章之事實，有內政部警政署刑事警察局八十六年十二月十五日刑偵四字第八四九九五號函、受訴願人公會負責人〇〇〇委任之公會總幹事〇〇〇於八十六年十二月二日在刑事警察局偵四隊所作調查筆錄、受財團法人〇〇基金會負責人〇〇〇委任之該基金會會計〇〇〇〇於八十六年十二月九日在刑事警察局偵四隊所作調查筆錄及原處分機關請訴願人攜帶帳簿憑證接受調查之八十六年十二月二十三日北市稽法甲

字第三四〇九二號函等附卷可稽。又原處分機關以訴願人受委託辦理廢寶特瓶回收清除處理工作之系爭委託書係約定於一定期間內辦理回收清除處理工作，並依〇〇同業公會飲料廢寶特瓶回收清除處理費及押瓶費收取辦法之規定收取費用，乃認系爭契約內容既含有一定工作之完成及報酬之給付，係屬委任兼具承攬性質；另認訴願人與回收商簽訂之〇〇買賣合約書，係約定於一定期間完成一定回收點佈設及廢寶特瓶回收等工作，而由訴願人收購回收廢瓶並支付押瓶費及回收清除費，即認其合約內容亦含有一定工作之完成及物品之買賣，係屬動產買賣兼具承攬性質；此並有上開委託書（範本）影本及合約書（範本）影本等可稽。且以系爭一一三份合約書既具有承攬之性質，又未明定合約總金額，遂亦認其係屬實作實算性質，應依前揭印花稅法施行細則第九條規定貼用印花稅票。是則本案原處分機關認定訴願人違章，並予以補稅、裁罰，尚屬有據。

四、惟查訴願人與回收商所訂之〇〇買賣合約書範本內容，原處分機關指其合約內容含有一定工作之完成，實不知係完成什麼一定工作？又其所稱「一定」，究何所指？另依前揭印花稅法第五條第四款規定，所謂「承攬契據」，係指一方為他方完成一定工作之契據，並例示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；而訴願人與回收商所訂之〇〇買賣合約書是否符合上開例示情形，亦有疑義。是參諸民法第四百九條：「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。」有關承攬之定義，本案關於上開回收買賣合約書之性質為何？在上述疑義未究明前，原處分機關遽認其屬動產買賣兼具承攬性質，尚嫌率斷，此部分原處分應予撤銷，由原處分機關究明後另為處分。

五、另關於業者委託訴願人辦理廢寶特瓶回收清除處理工作之系爭委託書部分，雖原處分機關認其內容既含有一定工作之完成及報酬之給付，係屬委任兼具承攬性質；惟查卷附參加〇〇同業公會飲料廢寶特瓶共同回收廠商配合作業實施要點第四點規定，參加該公會廢寶特瓶共同回收組織之廠商應於每年十月底前簽妥次年度委託書並同時繳納共同回收服務年費二十四萬元，且申請加入生效後概不退費；此與民法第四百九條有關承攬之定義所指「他方俟工作完成給付報酬」之情形有別。又依廢棄物清理法（第十條之一、第二十三條之一）及廢一般容器回收清除處理辦法之相關規定以觀，回收之法律責任似仍在個別廠商（業者），並未因此而轉移；且經審究委任及承攬之定義，並參諸民法第五百二十九條規定：「關於勞務給付之契約，不屬於法律所定其他契約之種類者，適用關於委任之規定。」之意旨，本案系爭委託書堪認係屬委任性質，是原處分機關認其屬委任兼具承攬性質，並予以補稅、裁罰，即有違誤，此部分原處分應予撤銷。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，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 十一 月 十八 日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行