

訴 願 人 ○○股份有限公司

代 表 人 ○○○○

代 理 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因印花稅事件，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，由原處分機關另為處分。

### 事 實

緣訴願人於八十二年至八十五年間，書立代辦留學及移民手續合約書二、七五七份，金額計新臺幣（以下同）三〇七、七五三、〇〇〇元，經法務部調查局臺北市調查處查獲，移由原處分機關審理核定，應補徵印花稅額三〇七、七五一元（按逐件核算），並按所漏稅額處七倍罰鍰計二、一五四、二〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府八十七年三月十八日府訴字第八六〇九四三九四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」原處分機關以八十七年五月六日北市稽法乙字第八七一六〇九二〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開復查決定書於八十七年五月十四日送達，訴願人仍不服，於八十七年六月三日向本府提起訴願，六月二十四日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

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。」

印花稅檢查規則第三條第一項規定：「稽徵機關對印花稅之檢查，除應隨時注意辦理外

，每年應舉行重點檢查一次或二次。重點檢查，事先應訂定檢查計畫，包括檢查範圍、檢查期間及檢查人員之分組等，指派檢查人員切實執行之。」第五條規定：「印花稅之檢查，除必要時稽徵機關得通知受檢查對象提示有關憑證到達辦公處所檢查外，應在受檢查對象之所在地，就指定應檢查之憑證，請受檢查對象逐一提示，予以檢查，並在辦公或營業時間內進行之。」

財政部七十六年八月一日臺財稅第七六一一一九三一號函釋：「貴公司……工程合約書文件既已依規定就工程造價與五％營業稅稅額分別載明，然後合併計算承包總價，該工程合約書，可按工程造價金額，依法貼用印花稅票。」

財政部賦稅署七十八年七月二十七日臺稅二發第七八〇二二二四八四號函釋：「貴公會……工程合約未就工程造價與營業稅分別載明，應就合約所載總價額貼用印花稅票。」

## 二、本件訴願理由略以：

### （一）本稅部分：

1. 本件契約書第一條、第二條之標題明定為「委任事項」、「委任合約金」，足見雙方係訂立「委任契約」，並無承攬行為。
2. 依民法第五百二十八條及第五百二十九條規定，一方當事人委託他方處理事務或提供勞務給付者，除屬於法律所特別明定其他契約類型外，原則上均應認為屬於委任契約。系爭契約係單純提供勞務而已，並未完成任何工作，核與律師、會計師或土地代書代為辦理相關申請登記事務（如商標註冊、土地登記等）之情形類似，均係當事人一方單純委託他方處理事務而獲得報酬之有償委任性質，足見並非承攬契約。
3. 依印花稅法第五條第四款規定，所謂承攬契約，均以完成一定「動產」或「不動產」之工作物為要件，至於單純提供勞務收取報酬，則為委任契約。本件代辦申請移民手續之委任合約，自非印花稅法上之課稅對象之承攬契據。
4. 代辦移民事務契約，經中央主管機關內政部八十六年一月十三日臺內戶字第八五〇五四六一號函釋為委任契約。
5. 本件合約有關收受委任酬金之約定，不得作為認定承攬之依據：
  - (1) 系爭技術移民契約第二條第二項約定：「若主申請人或其配偶面談未能通過，則乙方扣除新臺幣參萬元後，合約餘款全數退還甲方。惟主申請人及其配偶業已通過面談，而其十九歲以上（含十九歲）併案申請子女遭個別退件時，則乙方僅就該個別退件，每名退費新臺幣壹萬元整。」按該約定乃是指在因不可歸責之事由，中途遭退件，而無法提供代理申請移民手續之全部勞務時，有關委任酬金應按服務內容比例等因素計算，折讓退款，此為委任契約常有之約定。
  - 系爭投資移民契約第二條第二項約定：「若主申請人或其配偶面談未能通過，則乙方將全額退還已收之合約金額。惟主申請人及其配偶業已通過面談，而

其十九歲以上（含十九歲）併案申請子女遭個別退件時，則乙方僅就該個別退件，每名退費新臺幣壹萬元整。」第六條約定：「甲方於申請過程中，因個人原因，如體檢未能通過，有犯罪紀錄、自動放棄申請，或提供不實資料或拒絕履行此合約之各項條款時，視同乙方已完成本合約，則乙方已收之合約金將不退還」，亦即若因可歸責於客戶之事由，而未能履行委任合約時，委任酬金照付，只有在不可歸責於委任人之事由，而中途面談未能通過時（例如移民配額縮減、移民法規變更、政治局勢變動時），始退還全部酬金予委任人，此種因不可歸責於雙方當事人事由，而提前終止或解除委任合約的情形，雙方約定同意以「無償委任」方式處理辦理退款，於法並無不合。

再退步言，本件縱如原處分所持見解，應以是否須完成工作時始有報酬請求權判斷其為委任或承攬，則就技術移民契約部分，前訴願決定既已認屬委任契約，原處分機關即應於重為復查決定時予以撤銷。乃其竟仍維持原處分，於法顯有違誤。至於投資移民契約部分，固然於申請人或其配偶未通過面談時全額退費，但此為有條件退費，並非無條件退費，故與承攬仍屬有別。亦即依委任合約第六條約定，大多數情形，仍不得請求退費，此部分亦屬於就已處理之部分而仍得請求報酬者，故應具有委任之性質。換言之，系爭二七五七份代辦留學及移民手續合約書中，未涉及上開全額退費者（技術移民契約部分）有九百四十四筆，合約金額計一六〇、三五二、〇〇〇元，依原訴願決定屬委任契約性質，不應課予印花稅。（其餘涉及上開約定全額退費者，投資移民契約部分共五〇三筆，金額一一六、〇一七、〇〇〇元，留學部分共九八〇筆，金額共三三、三二〇、〇〇〇元，合計一四九、三三七、〇〇〇元）。然原處分機關重為復查決定，未依訴願決定意旨辦理。

罰鍰部分：

原處分機關未事先通知檢查印花稅，即逕行補稅處罰，有違印花稅檢查規則第五條規定。且原處分機關重為復查決定時，竟仍僅憑調查處移送之不完整資料（按：調查處所移送資料中有關留學代辦委任合約書漏貼印花明細表，並未詳明究係何件合約，且確切日期、客戶姓名均不詳，此不足為裁罰之依據，且縱令訴願人欲舉證反駁，亦無資料可憑）維持原核定，實難昭人信服。

訴願人未貼印花稅票，並無故意、過失：

歷年來代辦移民事務之同業者，從未聞稽徵機關曾以其代辦移民之委任契約視為承攬契約，財政部歷年來亦未對此發布任何解釋令函變更此項見解。自無理由期待人民認知代辦移民申請手續屬於承攬，而非委任。

原處分機關從未依印花稅檢查規則所定程序進行輔導應貼用印花稅票，故原處分機關亦有過失，處以訴願人七倍鉅額罰鍰，實不合理。本件移民契約財政部歷年來從未解釋為承攬契據，致移民業者均不

知應貼用印花稅，而移民契約性質上應屬委任契約，目的事業中央主管機關內政部亦持此見解，從而訴願人選擇對自己有利之法令解釋，訂立稅務處理，難謂無正當理由，為不可避免之法規錯誤，具不可歸責事由，依法應准免罰。

承攬契據之印花稅，性質上具有消費稅或間接稅性質，原本可於訂立契約當時轉嫁予消費者負擔，今原處分機關嗣後追溯既往補徵過去數年度之印花稅，使訴願人毫無轉嫁稅負之可能性，顯不合理，參照稅捐稽徵法第四十條規定，應准免徵稅款。倘若再科處七倍罰鍰，更使訴願人蒙受不利益。

對於租稅規避行為，稽徵機關或本於愛心查稅之精神，著重事前輔導，事前進行調查，只要納稅未隱匿事實，違背其陳述說明課稅事實的協力義務，則依實質課稅原則，固然可以加以調整補稅，但不應視為違章漏稅行為加以處罰。

三、本件前經本府八十七年三月十八日府訴字第八六〇九四三九四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「……三、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。』是以：承攬契約以工作完成為要件，委任契約只須處理事務，至是否完成則非所問。承攬契約，若工作未完成時，不得請求報酬。委任契約約定報酬時，得約定按已處理之部分給付報酬；又上開民法第四百九十條規定所謂『工作』者，乃依勞務而發生之一定結果。建築、製造、改造物品，固為最主要之事例，惟無形之宣傳、設計、講演、評估、鑑定、審查等，亦屬之（參照邱聰智教授八十四年十月初版『債法各論』中冊第三十六頁至三十七頁）。是以，本件系爭契約究屬承攬契約，抑為委任契約，應就系爭契約是否以完成工作為要件、是否須完成工作時始有報酬請求權等為斷。訴願人所稱承攬係專指建築、製造及改造物品而言，訴願人代理申請移民，並非承攬契約乙節，自不足採。至系爭契約與內政部發布之『移民契約書範本』亦不相同，故難以內政部八十六年一月十三日臺內戶字第八五〇五四六一號函釋作為認定系爭契約屬性之依據，合先論明。四、本件系爭二、七五七份代辦留學及移民手續合約書中，包含投資移民契約及技術移民契約，而投資移民契約第二條第二項約定：『若主申請人或其配偶面談未能通過，則乙方將全額退還已收之合約金額。……』則訴願人須代申請人完成移民時，始得請求報酬，揆諸上開論旨，似為承攬契約；又技術移民部分，按該契約第二條第二項約定：『若主申請人或其配偶面談未能通過，則乙方扣除新臺幣參萬元後，合約餘款全數退還甲方。……』似謂訴願人雖未代申請人完成移民，仍得按已處理之部分請求報酬，而屬委任契約。從而，原處分機關未就各個合約書約款逐一認定，一概課予印花稅，即不無斟酌之餘地。五、復查訴願人主張合約金額應扣除其內含之營業稅，方屬應課稅基礎金額云云；按原處分機關以系爭合約書未就合約金額與營業

稅額分別載明為由，依前揭財政部及所屬賦稅署函釋意旨，按合約書所載總價額核定印花稅，固非無據。惟營業稅金額究非課徵印花稅之標的，則原處分機關應向訴願人闡明，由訴願人提示相關資料證明合約書所載總價額包含營業稅金額，始符實質課稅原則。原處分機關未予查證，尚嫌速斷。六、再查本件係經法務部調查局臺北市調查處查獲後，移由原處分機關處理，則訴願人縱有違章事實，惟原處分機關之稽查過程與前揭印花稅檢查規則規定之檢查程序似有不合，是原處分機關遽予裁罰，亦有再酌之餘地。……」

#### 四、原處分機關重為復查，維持其原處分之理由如下：

原處分機關就系爭留學代辦委任書及協助辦理移民委任合約書逐一審理查核，並以合約內明定各階段應付款金額，無法完成合約時應退款金額其委任合約書是否兼具承攬性質，及應否適用印花稅法第五條第四款規定貼用印花稅票等問題，報經財政部八十六年四月七日臺財稅第八六一八九一七九八號函釋略以：「……據其契約約定，既含有一定工作之完成及報酬之給付，核屬兼具承攬性質，應依印花稅法第七條第三款規定貼用印花稅票。」是本案並無前訴願決定撤銷理由四所稱「原處分機關未就各個合約書約款逐一認定，一概課予印花稅，即不無斟酌餘地。」及理由六所指「原處分機關之稽查過程與印花稅檢查規則所定程序似有不合」之情形。

案兼具承攬性質，於交付使用時應依法就契約中所定之報酬金額按規定之稅率課徵印花稅，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，可資參照。

扣案之訴願人合約書僅載明合約總金額，並未就合約金額與營業稅額分別載明，依財政部七十六年八月一日臺財稅第七六一一一九三一號函釋略以：「……工程合約書文件既已依規定就工程總價與五％營業稅稅額分別載明，然後合併計算承包總價，該工程合約書，可按工程造價金額，依法貼用印花稅票。」及財政部賦稅署七十八年七月二十七日臺稅二發第七八〇二二二四八四號函釋略以：「貴公會……工程合約未就工程造價與營業稅額分別載明，應就合約所載總價額貼用印花稅票。」，原處分按合約書所載總價額核定印花稅，並依系爭合約每件金額千分之一計算訴願人漏貼印花稅票稅額及處罰鍰，並無違誤，

至訴願人主張其無故意或過失，不應科處罰鍰處分乙節，查訴願人未依規定貼用印花稅票，雖無證據證明其為故意，惟訴願人既違反應貼用印花稅票之作為義務難謂無過失，是自無司法院釋字第二七五號解釋之適用甚明。

#### 五、惟按本府前訴願決定已指明：本件系爭契約究屬承攬契約，抑為委任契約，應就系爭契約是否以完成工作為要件、是否須完成工作時始有報酬請求權等為斷。而系爭契約中之投資移民契約，因訴願人須代申請人完成移民時，始得請求報酬，似為承攬契約。技術

移民契約部分，因訴願人雖未代申請人完成移民，仍得按已處理之部分請求報酬，似屬委任契約；茲原處分機關仍執舊詞，答辯稱本件業經上開財政部八十六年四月七日臺財稅第八六一八九一七九八號函釋應貼用印花稅票云云，然所謂系爭契約含有一定工作之完成及報酬之給付，核屬兼具承攬性質等語，係就何事項所為之判斷？上開財政部函釋及原處分機關均未論明，自難採據。原處分機關未就本府前訴願決定指摘之疑義予以研議，殊有未合。

六、復按實質課稅向為稽徵機關稽徵時所秉持之原則，印花稅之課徵亦應適用。是以，訴願人倘確能提出證據證明系爭契約所載總額確包含營業稅金額，自無就營業稅金額課徵印花稅之理。惟原處分機關未依前揭訴願決定向訴願人闡明，由訴願人提示資料證明而仍依財政部七十六年八月一日臺財稅第七六一一一九三一號函釋及財政部賦稅署七十八年七月二十七日臺稅二發第七八〇二二二四八四號函釋，指稱本件應就合約所載總價額核定印花稅，核與前揭訴願決定意旨未合，亦有可議。

七、又司法院釋字第二七五號解釋謂「應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件，『推定』為有過失」，則行為人倘能反證其無過失，仍應予免罰。是以，原處分機關答辯稱訴願人既違反應貼用印花稅票之作為義務難謂無過失乙節，不無商榷之餘地。故訴願人以法規認識錯誤等理由，主張其無過失應予免罰乙節，應由原處分機關詳予論明。

八、再查本府前訴願決定責請原處分機關研議，本件稽查過程與前揭印花稅檢查規則規定之檢查程序有無不合乙節，與上開財政部八十六年四月七日臺財稅第八六一八九一七九八號函釋意旨關係何在？原處分機關據以答辯稱無此問題，核有未明。

九、另訴願人所稱印花稅具有消費稅或間接稅之性質，應由消費者負擔，今原處分機關嗣後追溯既往補徵過去數年度之印花稅，使訴願人毫無轉嫁稅負之可能性，顯不合理，應免徵稅款；暨對訴願人此租稅規避行為，固得予補稅，但不應加以處罰等節，原處分機關應善盡職責，充分表示見解，予以論明，以利審議。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關詳究後另為處分。

十、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 七 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