

臺北市政府 88.01.27. 府訴字第八七〇二八〇〇二〇一號訴願決定書

訴 願 人 財團法人○○

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

原處分關於訴願人與回收商所訂之廢機動車輛之回收清除合約書未依規定貼用印花稅票部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘部分撤銷。

事 實

緣訴願人經人向內政部警政署刑事警察局（以下簡稱刑事警察局）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十六日持臺灣臺北地方法院檢察署檢察官核發之搜索票至臺北市○○街○○段○○號○○、○○樓搜索，查獲訴願人與回收商簽訂之契約書及相關帳冊等，嗣經原處分機關審理核定訴願人於八十四年及八十五年間書立廢機動車輛回收清除合約書六五六份，其中四十份合約書應貼用印花稅票計新臺幣（以下同）一、八九二、五一八元，而訴願人於交付使用時，僅貼用印花稅票四八〇元（每份貼用印花稅票十二元），短貼印花稅票一、八九二、〇三八元。又其餘合約書六一六份，依法應貼用印花稅票計二、九四六、六三一元，訴願人於交付使用時，亦漏貼印花稅票計二、九四六、六三一元，案經刑事警察局以八十六年十一月十日刑偵四 字第七六一〇六號函送訴願人與廠商書立之契約書（上游製造商）四一一份，以及訴願人與回收商書立之回收清除合約書（下游回收商及警政、環保及各縣市政府等單位之合約）二四五份，移由原處分機關依法審理核定應補徵訴願人印花稅計四、八三八、六六九元，並按其短貼印花稅額一、八九二、〇三八元處五倍罰鍰計九、四六〇、一〇〇元（計至百元為止），暨按其漏貼印花稅額二、九四六、六三一元處七倍罰鍰計二〇、六二六、四〇〇元（計至百元為止），罰鍰合計三〇、〇八六、五〇〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年三月十九日北市稽法乙字第八七一〇六〇二七〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於八十七年四月十四日向本府聲明訴願，四月二十二日補送訴願理由，八十七年七月二日、十一月二十七日補充訴願理由並檢送相關資料，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一、違反印花稅法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。（一）貼用不足額者，按所漏稅額處五倍罰鍰。不貼印花稅票者，按所漏稅額處七倍罰鍰。二、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。違反規定者，按所漏稅額處七倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略謂：

- （一）訴願人書立之「受委託執行廢機動車輛之回收清除處理契約書」（以下簡稱系爭契約書），係代機動車輛業者履行公法上義務之公法委任契約，並非私法上一般之承攬契約，亦非印花稅法第五條第四款之承攬契據，因之非屬印花稅課徵之範圍，乃原處分竟補徵印花稅額並科處罰鍰，復查決定亦率予維持，有認事用法之重大違誤，應予撤銷。
- （二）訴願人係行政院環境保護署（以下簡稱環保署）依據廢機動車輛回收清除處理辦法第二十條授權成立，並由環保署捐助設立基金共新臺幣五百萬元，訴願人再依據民法及環境保護財團法人設立及監督準則組織之，藉以協助機動車輛業者解決廢機動車輛污

染問題及執行回收清除處理事務，此觀諸訴願人捐助章程第一條及第二條，即可明瞭。是故，訴願人係負有配合及協助推動環境保護政策所特別成立之基金會，與一般財團法人尚屬有間。復查決定僅謂訴願人「仍屬財團法人性質」，而未慮及訴願人之成立目的及性質，足以影響系爭契約書法律性質之認定，實有未洽。

- (三) 本件廢機動車輛回收清除事務之處理，為「法定委託」性質，亦即為法律上之委任關係，並非承攬，訴願人與汽車代理商貿易商等所簽訂之系爭契約書即係依據上開法律規定所訂定之「委託契約」，並非承攬。
- (四) 系爭契約書第八條「回收清除處理費」為法令明定之作業費用，非屬訴願人得自由支配之承攬報酬，訴願人係為依廢棄物清理法相關法令所成立之財團法人，依委託契約收取費用，應屬類似行政使用規費性質，且專款專用，並應移撥資源回收管理基金，與一般私人企業以營利為目的截然不同。
- (五) 系爭契約書為代為履行公法上義務之「公法契約」，非屬私法上之承攬契約，財政部八十七年三月五日臺財稅第八七一九三二五一四號函釋亦謂：「本部八十六年九月十三日臺財稅第八六一九一六三四〇號函釋：『依廢棄物清理法第十條之一成立之各資源回收管理基金管理委員會，依法向業者收取之回收清除處理費，係公法上收取之費用，尚無涉銷售貨物或勞務之關係，非屬營業稅課稅範圍。』，各資源回收管理基金管理委員會所收取之處理費既無涉銷售貨物或勞務之關係，其所得非屬銷售貨物或勞務之所得，免依免稅標準第二條之一規定課徵所得稅」，足見財政部亦認為回收清除處理委託合約為「公法契約」，故其收取之費用並非私法上承攬報酬，應非屬印花稅課稅範圍。
- (六) 退萬步言，縱認系爭契約書確屬印花稅課徵之範圍，惟因訴願人就本件違章事實並無故意過失，且已自行補貼應納印花稅票，自應以「補繳免罰」處理。訴願人因確信系爭契約書為公法上委任契約，不在印花稅課徵範圍，乃未貼用印花稅票，故就違反印花稅法之違章情事，訴願人並不知情，而無主觀上之故意，且訴願人依廢棄物清理法相關法令執行回收清除事務，僅因法律解釋之不同，衍生有無違反印花稅法之違章情事，顯不可歸責於訴願人，訴願人既不具行政罰之責任條件，原處分顯有不當，應予撤銷。
- (七) 本案縱如原處分機關答辯書所持見解，認系爭契約書內容，已非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，惟訴願人於知悉原處分機關法律見解之不同，認有貼用印花稅票之必要後，即自行以另紙補貼足額印花稅票，並於各枚印花稅票騎縫處加蓋圖章註銷，預備補貼於系爭契約書之後，僅因系爭契約書已遭警察機關扣押，致訴願人無法將印花稅票貼於系爭契約書之後，此雖與印花稅所定之繳納、註銷程序略有出入，但仍無損於訴願人已自行補繳應納印花稅之事實。準此，應認為訴

願人已清償其印花稅之稅捐債務，故本件原處分機關亦不得再補稅，其再補稅之處分即屬違法，請撤銷原處分，俾維訴願人合法權益。

三、卷查訴願人之違章事實，有刑事警察局八十六年十一月十日刑偵四字第七六一〇六號函及所附合約書、八十六年十一月十四日刑偵四字第七七二七三號函及檢附之受訴願人委任之基金會業務組副組長〇〇〇八十六年十一月十三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十一月二十九日北市稽法甲字第三二二七八號函等附卷可稽。

四、雖訴願人主張其係負有配合及協助推動環境保護政策所特別成立之基金會，與一般財團法人不同，其從事之廢機動車輛回收清除事務之處理，系爭合約書為法律上之委任關係，並非承攬，係代機動車輛業者履行公法上義務之公法委任契約，並非私法上一般之承攬契約，非屬印花稅課徵之範圍云云。原處分機關以訴願人雖係負有配合及協助推動環境保護政策所成立之基金會，惟其仍屬財團法人性質，系爭合約書並不符合印花稅法第六條各款免納印花稅之規定；且依獲案之合約書內容，已非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，依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：「……，應依法就契約中所訂之報酬額按稅率課徵印花稅，……」意旨，系爭合約書即應貼用印花稅票，是則本案原處分機關認定訴願人違章，並予以補稅、裁罰。

五、惟查訴願人與回收商所訂之廢機動車輛回收清除合約書範本內容，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廢機動車輛回收清除合約書是否符合上開例示情形，亦有疑義。是參諸民法第四百九十條：「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，本案關於上開回收清除合約書之性質為何？訴願人主張係履行公法上義務之公法委任契約，並非私法上一般之承攬契約，原處分機關並未就此提出答辯，在上述疑義未究明前，原處分機關遽認其屬承攬性質，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。

六、另關於業者委託訴願人辦理廢機動車輛回收清除處理工作之系爭契約書部分，雖原處分機關認其內容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；惟查卷附財團法人〇〇受委託執行廢機動車輛之回收清除處理契約書約定：「本契約書由財團法人〇〇（以下簡稱甲方）與〇〇公司（以下簡稱乙方）依據廢棄物清理法、廢機動車輛回收清除處理辦法等相關法規，由乙方委託甲方執行回收、清除、處理廢機動車輛，雙方約定事項如下：第一條…第八條：甲方為乙方辦理本契約第三條之事項以及執行回收

清除處理廢機動車輛，應向乙方收取之費用，為汽車每輛收取新臺幣三千元，機車每輛收取新臺幣七百元。上述費用均包括營業稅、廢輪胎、廢鉛蓄電池及廢機動車輛所產生其他廢棄物之回收清除處理費用。甲方應向乙方收取之每月廢機動車輛之總回收清除處理費為乙方每月營業量乘以每輛汽機車之回收清除處理費。……第十條：乙方應於本契約所訂之期限內繳交費用，若逾期未繳費用，則每逾一日，乙方應按該月應支付契約價款千分之0.5金額繳納甲方懲罰性違約金，直至付清依本契約應繳納之款項時為止；且甲方於催告乙方後十日內，未獲合理答復時得停止廢機動車輛回收、清除、處理之執行，並向主管機關通知，倘超過三十日，乙方仍未付清款項，甲方得不經催告，逕自解除或終止本契約，……」依上開內容觀之，顯與民法第四百九十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）及廢機動車輛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，本案系爭契約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。

七、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 張明珠

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 黃旭田

委員 劉興源

委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 一 月 二 十 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行