

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，不服原處分機關八十八年二月二日北市稽法乙字第八七一七八一五七〇〇號復查決定，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○○」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廢寶特瓶回收買賣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，涉嫌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、四〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，乃提起訴願，經本府以八十七年十一月十八日府訴字第八七〇五七一二六〇一號訴願決定：「原處分撤銷，關於訴願人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收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。」嗣經原處分機關就上開訴願決定所指由原處分機關另為處分部分，以八十八年二月二日北市稽法乙字第八七一七八一五七〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十八年二月五日送達，訴願人仍表不服，於八十八年二月十二日向本府提起訴願，三月一日補具訴願理由，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。」第十三條第一項規定：「同一憑證而具有兩種以上性質……稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。」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) 原處分機關未尊重上級指示，仍維持原處分。查收購前之各項約定，係配合政府頒訂廢一般容器回收清除處理辦法之施行，臻環保工作之落實，並便利回收工作之進行，以處理事務為本旨，非以完成一定工作始得收購為前提。如非政府頒訂上述辦法，訴願人即可按回收商回收之廢寶特瓶，按種類及重量，以不同價格收購，無須有收購前之各項約定。本件完全符合民法第三四五條所稱當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之買賣契約之要件。
- (二) 承攬契約之特質在於無專屬性，即承攬人完成一定工作即可，工作全部或一部得使第三人完成，只要完成一定工作，即可取得報酬。惟查本案與回收商所簽訂買賣契約，即認定回收商有回收能力，始予簽約，回收商須親自處理，不得將工作全部或一部使第三人完成，因此本件買賣契約不具承攬性質。
- (三) 本件如勉強言之，應屬買賣兼具委任性質，按委任契約係以處理事務為本旨，著重人的信任關係，本件訴願人與回收商所訂買賣合約，著重回收商之回收能力及相信其能配合政府環保政策設置各回收點，係完全基於人的信任關係，故訴願人與其簽訂買賣合約書，與「完成一定工作為目的」非著重人的信任關係之承攬契約不同，原處分機關以買賣兼具承攬性質認定，似嫌武斷。

(四) 原處分機關維持原處分之另一理由，係引用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規定，按其係針對建築師之「工程委託書契約」所作之解釋令，個案均有特殊性，本件應否援引適用，亦值得商榷。

三、卷查本件訴願人涉嫌漏貼印花稅票之事件，前經本府以八十七年十一月十八日府訴字第870571260一號訴願決定：「原處分撤銷，關於訴願人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收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。」理由載明：「.....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.....函.....、受訴願人公會負責人○○○委任之公會總幹事○○○.....筆錄、受財團法人惜○○負責人○○○委任之該基金會會計○○○○.....筆錄及.....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，並依臺灣區汽水工業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臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書，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.....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臺灣地區飲料廢寶特瓶回收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臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書是否符合上開例示情形，亦有疑義。是參諸民法第四百九十條.....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.....查卷附參加臺灣區汽水工業同業公會飲料廢寶特瓶共同回收廠商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....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……」。

四、本案經原處分機關就訴願人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書未依規定貼用印花稅票部分重為復查結果，仍予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，理由為：「……三、卷查本件申請人（即訴願人）涉嫌違章之事實，有……等資料附卷可稽，事證明確，洵堪認定。四、次查本案違章憑證合約書一一三份皆係屬『臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書』，並無前開訴願決定書第五點所指委任性質合約……併予敘明。五、又本處依訴願決定撤銷意旨查明系爭買賣合約書之性質，經查案關合約第二條係約定在一定期限內回收商須在指定地區設立若干個回收點佈設及調查工作，並定時回收廢寶特瓶後，必須經過分類、壓縮打包，提供符合驗收標準之飲料廢寶特瓶磚於指定場地……再按其種類及重量依約定之價格收購（含押瓶費及回收清除費），是上開合約並非單純買賣動產契約，尚須依合約之約定完成特定事項，始給付報酬，自屬兼具承攬性質。從而系爭買賣合約書既兼具承攬性質，本處就申請人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書漏未貼用印花稅部分，依法核定補徵印花稅八三六、四九八元，並按申請人所漏稅額處七倍罰鍰……揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無不合，應予維持……」。

五、是本案經原處分機關重核結果，就本府前次訴願決定指摘「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」乙節，雖已敘稱「經查案關合約第二條係約定在一定期限內回收商須在指定地區設立若干個回收點佈設及調查工作，並定時回收廢寶特瓶後，必須經過分類、壓縮打包，提供符合驗收標準之飲料廢寶特瓶磚於指定場地，再按其種類及重量依約定之價格收購（含押瓶費及回收清除費），是上開合約並非單純買賣動產契約，尚須依合約之約定完成特定事項，始給付報酬，自屬兼具承攬性質」，姑不論原處分機關就此所稱是否詳實，蓋其仍未究明本府前次訴願決定所指關於「一定」之定義究何所指（例如相關之數據應否確定等）及訴願人與回收商所訂之臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書是否符合印花稅法第五條第四款所例示（承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等）情形等疑義，即難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，揆諸前揭訴願法規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關確實依本府前次訴願決定撤銷意旨另為處分。

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 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 六 月 三十 日

市長 馬英九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行