

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

右訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關八十八年二月九日北市稽法乙字第八七一七七六九三〇〇號復查決定，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，應貼印花稅票三〇七、七五一元（按件核算），漏未貼用，案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，經本府以八十七年三月十八日府訴字第860943940號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣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。」訴願人仍不服，第二次向本府提起訴願，經本府以八十七年十一月十七日府訴字第870537020號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十八年二月九日北市稽法乙字第八七一七七六九三〇〇號重為復查決定：「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十二日送達，訴願人仍表不服，於八十八年三月十一日第三次向本府提起訴願，八十八年三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。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維

持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」

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。」

印花稅檢查規則第二條規定：「印花稅之檢查，由主管稽徵機關派員執行之。」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七六一一九三一一號函釋：「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。」

八十六年四月七日臺財稅第八六一八九一七九八號函釋：「關於貴轄○○股份有限公司與客戶簽訂之留學代辦委任書及協助辦理移民委任合約書，據其契約約定，既含有一定工作之完成及報酬之給付，核屬兼具承攬契據性質，應依印花稅法第七條第三款規定貼用印花稅票。」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)原處分機關顯已違反司法院釋字第三六八號解釋及訴願法第二十四條規定，請逕行撤銷補稅及罰鍰處分。

(二)本稅部分：原處分關於「移民契約」之認定，有違當事人之意思及訴願決定之拘束力：

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」，係辦理委任事務，並無承攬行為。本件契約書既明示為「委任契約

」，自無須別事探求，反捨委任契約文字而曲解為「承攬契約」。

2. 依民法第五百二十八條以下之規定，本件合約亦屬委任契約：

- (1) 按委任及承攬契約均以勞務之給付為類型特徵，其區別在於負責提供勞務之債務人，在各該契約中所應提供之勞務範圍應如何界定。二者間最顯著的區別是契約中有無將「完成一定之工作」定性為債務人之契約義務。查系爭契約，無論投資移民部分或技術移民部分，均無訴願人必定會使客戶取得加拿大永久居留簽證之契約內容，系爭契約應屬委任契約無疑。
- (2) 系爭契約為委任事務性質，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之情形類似，未及於「一定工作之完成」，足見系爭契約並非承攬契約。

3. 系爭契約之「技術移民契約」部分，業經前二次訴願決定將之定性為「委任契約」。系

4. 爭契約之「投資移民契約」部分實屬委任契約：

- (1) 委任契約本可分為無償委任及有償委任。依私法自治原則，在當事人並未以「完成一定之工作」為債務內容的前提下，因非可歸責於雙方當事人之事由致委任關係終止，債務人自願放棄已發生之報酬請求權，亦不會使當事人之委任關係轉為承攬關係。
 - (2) 有關「投資移民」之委任合約第二條第二項及第六條之約定條款，係約定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，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，委任報酬究應如何處理，本諸契約自由原則，雙方乃約定同意以「無償委任」方式處理辦理退款，於法並無不合。
5. 依印花稅法第五條第四款規定，本件合約並非承攬契據：原處分將印花稅法第五條第四款所例示之事項，擴張解釋至無形勞務之提供，進而認為代辦移民申請事務單純勞務之提供，亦屬承攬範圍，顯無法從法條文義解釋所能理解及涵蓋。再者，雖本條有與民法承攬定義相仿之規定（即以「完成一定之工作」為要件），但因其尚對何謂「完成一定之工作」有例示規定，故就該條規定之適用，即應為與該例示性質相同之解釋，否則即與租稅法律主義之精神相悖。

6. 依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見解，本件移民合約為委任契約。此項行政解釋，係內政部就其主管之移民行政法規所為之釋示，依中央法規標準法第七條規定及司法院釋字第一三七號、第二八七號解釋，自有其法律上拘束力。

(三) 罰鍰部分：

1. 原處分機關未依印花稅檢查規則所定程序重為稽查，卻維持原補稅及罰鍰處分：按印花稅檢查規則第五條規定意旨，不無輔導貼用印花稅之用意，亦即稽徵機關應事先通知檢查印花稅貼用情形，要求受通知人提示有關憑證接受檢查。原處分機關逕以印花稅法第

二十二條規定作為其並無違反印花稅檢查規則第五條之依據，然印花稅檢查規則係依印花稅法授權制定之中央法規，當然具拘束稽徵機關的效力。縱依印花稅法第二十二條規定，任何人均得向主管稽徵機關舉發，然並不因此免除稽徵機關依印花稅檢查規則第五條所負之檢查義務，亦即此項舉發僅可視為稽徵機關發動檢查的原因之一，否則財政部輔導貼用印花稅之用意形同落空。

2. 訴願人未貼印花稅票，並無故意、過失：

- (1) 歷年來代辦移民事務者，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，財政部亦未對此發布任何解釋令函，自無理由期待人民認知系爭契約屬於承攬，而非委任。
- (2) 原處分機關從未依印花稅檢查規則所定程序，進行輔導業者應貼用印花稅票，故原處分機關亦有過失，處以訴願人七倍罰鍰，實不合理。
- (3) 行為人遂行其行為時，對於從事某種不法行為欠缺認識，尤其因為不知法規存在或其適用可能性時，則在其不能避免此項錯誤的情形，其行為即無可歸責的情形而不應處罰。又如在一個法律規定有不同的解釋可能性，且欠缺法院裁判，其法律關係並不明確，則當事人之行為係以其中一種可能的解釋為基礎時，即具不可避免的法規錯誤存在而不具可歸責性。系爭移民契約，財政部歷年來從未解釋其為「承攬契據」，致移民業者均不知應貼用印花稅票，而移民契約性質上應屬「委任契約」，連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，進行委任契約之訂立與稅務處理，難謂無正當理由，依法應准免罰。又本件法規認識錯誤係存在於移民契約究係該當「委任契約類型」抑或「承攬契約類型」？即係法規適用解釋上之錯誤而非法規存在與否之錯誤。是以原處分機關僅以印花稅法第五條第四款及第七條第三款規定與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，係於訴願人行為前即已發布，認訴願人未貼用印花稅票，即非故意亦有過失。此種立論完全忽略本件訴願人之法規錯誤係來自對法律關係定性之不明確而非「不知法律」。原處分機關對於訴願人該當漏稅罰之主觀構成要件舉證責任並未完備。
- (4) 承攬契據之印花稅，性質上具有消費稅或間接稅性質，原可於訂立契約時轉嫁予消費者負擔，今原處分機關嗣後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，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。

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

三、本件前經本府八十七年十一月十七日府訴字第八七〇五三七〇二〇一號訴願決定：「原

處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載以：「……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七六一一九三一一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。……」

四、嗣經原處分機關重為復查決定，理由載以：「……三、……至訴願決定撤銷意旨謂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？及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，是申請人（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乙節，惟按稅捐稽徵法第一條之一規定：『財政部依本

法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。……』是本案既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規定應貼用印花稅票，及經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明釋工程合約書未就工程造價與營業稅分別載明者，應按契約所載總金額貼用印花稅票，依前開法條規定對於據以申請之案件均發生效力，行政機關自應本持依法行政原則，依此財政部行政命令為行政行為，蓋該行政命令乃行政法之成文法源，其效力不容忽視。……四、另關於訴願決定撤銷意旨謂按司法院釋字第二七五號解釋，行為人倘能反證其無過失，仍應予免罰，故申請人（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，應由本處詳予論明云云，惟查本案裁罰依據之印花稅法第五條第四款及第七條第三款規定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規定，皆係申請人（訴願人）行為前發布，行之有年，是訴願人未能依已頒法令及發布之函釋規定貼用印花稅票，即非故意亦係過失，自無免罰之適用。又關於訴願決定撤銷意旨謂本件稽查過程與前揭印花稅檢查規則規定之檢查程序不合乙節，惟查本案系爭憑證係經臺北市調處查獲後，移送本處依法審理核定，按印花稅法第二十二條規定：『違反本法之憑證，任何人得向主管徵收機關舉發之。』是本件自無所謂與印花稅檢查規則規定之檢查程序有無不合之問題。五、至訴願決定撤銷意旨謂申請人（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，今本處嗣後追溯既往補徵過去數年度之印花稅，使其毫無轉嫁稅負之可能性，顯不合理，應免徵稅款；暨對申請人（訴願人）此租稅規避行為，固得予補稅，但不應加以處罰等節，本處應善盡職責，充分表示見解，予以論明，以利審議云云，惟查本案系爭合約書第柒項第一款約定：『本合約壹式貳份，甲、乙雙份各執一份為憑。』按印花稅法第十二條前段規定：『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。』合約雙方均為納稅義務人，應於每份各別貼用印花稅票，應無轉嫁問題。從而，原核定補徵稅額及罰鍰處分，揆諸首揭法條及財政部函釋規定，並無不合，應予維持。……』

五、按本府八十七年十一月十七日府訴字第八七〇五三七〇二〇一號訴願決定指明有關：「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；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？上開財政部函釋並未論明，自難採據。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。」等意旨部分，查原處分機關對上述部分仍執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為據，仍未斟酌前開本府訴願決定撤銷意旨之法律見解及指摘疑義部分予以研議並向訴願人闡明提示資料證明，殊有未合。

- 六、第按上開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，原處分機關係以印花稅法第二十二條規定為據，說明本件自無不合印花稅檢查規則所定檢查程序之問題，惟查本件訴願人主張縱依印花稅法第二十二條規定，任何人均得向主管稽徵機關舉發，然此項舉發並不因此免除稽徵機關依印花稅檢查規則第五條所負之檢查義務乙節，非無理由，此部分仍宜由原處分機關詳予研議。
- 七、另上開訴願決定指明有關「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。」之意旨部分，原處分機關以系爭合約書第柒項第一款約定及印花稅法第十二條前段規定為據，說明合約雙方均為納稅義務人，應於每份各別貼用印花稅票，應無轉嫁問題，原處分機關所持見解，亦有可議。從而原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。

- 八、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 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 八 月 四 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 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，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。

