

訴願人 ○○○工業同業公會

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八月十九日北市稽法乙字第8814373000號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

### 主文

原處分撤銷。

### 事實

一、訴願人於八十五年書立委託處理合約書等計七十四份，金額計新臺幣（以下同）三〇五、四三八、三四一元，涉嫌漏貼印花稅票三〇五、四一三元，經內政部警政署查獲後，移由原處分機關依法審理核定應補徵印花稅三〇五、四一三元，並按漏貼稅額處七倍罰鍰計二、一三七、八〇〇元（計至百元為止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十七年十一月十八日府訴字第870553180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。」

二、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，以八十八年一月十九日北市稽法乙字第8814373000號重為復查決定：「原核定補徵稅額更正為新台幣（以下同）二四〇、五九〇元，罰鍰金額併予更正為一、六八四、一〇〇元（計至百元為止）。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年七月一日府訴字第8802169001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八月十九日北市稽法乙字第8814373000號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額新台幣（以下同）二四〇、五九〇元，及罰鍰金額一、六八四、一〇〇元之處分。」上開決定書於八十八年八月三十日送達，訴願人仍不服，於八十八年九月二十二日第三次向本府提起訴願，十月二十六日補具訴願理由，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) 依臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書第四條「1. 在合約有效期間內乙方（即回收商）提供○○股份有限公司符合驗收標準之飲料廢寶特瓶『磚』，甲方（即訴願人）同意依照下列價格收購.....」，即指收買賣標的為廢寶特瓶「磚」，屬買賣條件之品名、規格，回收商須符合訴願人所訂條件交貨，交貨前完成之工件，不論壓縮廢寶特瓶為磚塊或設置回收點回收，均為買賣標的之無瑕疵之擔保，與印花稅法第五條所稱承攬契據指一方完成一定工作之契據之意旨不同，不宜混為一談。
- (二) 訴願人與回收商所訂買賣合約第二條約定在一定期限內，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，係配合政府辦理廢一般容器回收清除處理辦法之施行，以處理事務為本旨，非以完成一定工作始得收購為前提，如非上述辦法，訴願人即可按回收商回收之廢寶特瓶依

種類、重量以不同之價格收購，無須有收購前之各項約定，本件完全符合民法第三百四十五條約定之要件。

- (三) 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，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。
- (四) 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，受任人非經委託人同意不得使第三人處理事務，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者不同。

三、卷查本件訴願人涉嫌漏貼印花稅票之事件，前經本府以八十八年七月一日府訴字第八八〇二一六九〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」理由載明：「……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『經查依案關申請人與○○有限公司所訂合約第二條觀之，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，並定期回收廢寶特瓶後，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），是上開合約書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，難謂無兼具承攬性質』，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。」

四、卷查本府前次訴願決定所指關於「一定」之定義究何所指乙節，業經原處分機關以八十八年八月十九日北市稽法乙字第八八一四三七三〇〇〇號重為復查決定理由四論明：「……依訴願決定撤銷意旨查明系爭買賣合約書之性質，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，始給付報酬之契約。』上開條文所指關於『一定』之詞可有1·必然。2·固定。3·相當程度等三種用法，依民法第四百九十條上下文意之解釋，『一定』係屬相當程度之意，形容工作狀態之詞，而非指『特定』數量之意。」

五、另查本件系爭七十四份合約究為買賣抑或承攬性質乙節，原處分機關依卷附臺灣地區飲料廢寶特瓶回收買賣合約書之飲料廢寶特瓶磚進廠驗收規範第一條及第三條反面觀之，認回收商如未將寶特瓶壓成「磚」狀，訴願人除不給付價款於回收商外，尚須另覓廣闊之收納處，以便堆積占空間之寶特瓶，則增加其回收成本，故將寶特瓶壓成「磚」狀，實具有完成工作狀態之性質，回收商必須依約完成壓瓶之工作，並非僅為單純移轉寶特瓶所有權為唯一目的。是以認定系爭合約書顯然兼具承攬契約性質，自屬印花稅法第五條第四款所規定之「承攬契據」範疇。乃續予維持八十八年一月十九日北市稽法乙字第8717815800號復查決定之補徵稅額及罰鍰處分。

六、惟查訴願人主張需將寶特瓶壓成磚狀，係為配合政府規定，如無此規定，訴願人之收購即無須此約定。則收購前之壓縮工作，如視為係「完成一定工作」之性質，似過於嚴苛。按賣方依買方指定完成標的物之分類、包裝行為（如農產品之分級包裝、購買衣服之修改等），如未另行加計工料費，交易習慣上並未視為「承攬」，稽徵實務上亦未對相關契據依承攬契據課徵印花稅；又社會一般通念，賣方依買方之指示分類包裝，買賣之價格均認為是貨物本身（即買賣標的物）之價格，而不認為包括分類包裝之費用。本件訴願人為配合政府規定，而將寶特瓶壓成「磚」狀，情況與前述情形相類，原處分機關卻拘泥於民法第四百九十條第一項所定「一定」之文義，於別無其他論據下，即謂本件係買賣兼具承攬之性質，若採原處分機關之見解，非但與市場之交易情形及社會一般通念相悖，且動輒將許多「買賣行為」認定為另附有「承攬行為」，自有未合，爰將原處分撤銷。

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 曾巨威  
委員 黃旭田  
委員 劉興源  
委員 曾忠己

中華民國 八十九年一月十五日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

