

訴願人 財團法人○○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十一月二十四日北市稽法乙字第8813087300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

一、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派員於八十五年十二月十三日持搜索票前往臺北市○○路○○段○○號○○樓之○○訴願人原會址搜索，查獲訴願人與上游製造商簽訂之委託書五十六份及訴願人與回收商簽訂之臺灣地區廢鋁罐回收補貼合約書一一○份等證物。嗣由原處分機關依法審理核定訴願人於八十四年至八十五年度間與上游製造商簽訂之委託書其中一份，金額計新臺幣（以下同）一、二一五元（不含稅），應貼用印花稅票一元；與回收商簽訂之廢鋁罐回收補貼合約書一一○份，金額計四九、一二七、四七八元（不含稅），應貼用印花稅票四八、九七三元，均漏貼印花稅票，合計應補徵印花稅四八、九七四元，並按其漏貼印花稅額處七倍罰鍰計三四二、八○○元（計至百元為止）。

二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年七月二十九日北市稽法乙字第8714221100號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，提起訴願，經本府以八十八年五月十三日府訴字第8802025801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十一月二十四日北市稽法乙字第8813087300號重為復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣（以下同）四八、九七三元；另罰鍰處分改按其更正後漏貼印花稅額四八、九七三元處七倍罰鍰，計三四二、八○○元（計至百元止）。」上開決定書於同年十二月二日送達，訴願人猶表不服，於八十八年十二月二十七日向本府提起訴願，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；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。……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) 查民法第四百九十條規定之承攬係指「當事人一方為他方完成一定工作，他方俟工作完成給付報酬之契約」，其契約內容應有一定金額之報酬，本件合約內容並無確定之數量及金額，僅為預約之性質，而預約則依規定尚不必貼用印花，原處分機關依預約之內容逕行計算承攬金額及應貼用之印花稅並認定該合約係承攬契據，顯為單方錯誤解釋之違法處分。
- (二) 原處分機關重核決定僅泛稱「系爭合約非單純之買賣契約，尚包含一定工作之完成，而兼具承攬性質，依法予以補稅、裁罰，尚非無據」云云，有決定不備理由之違法，按訴願人與下游廠商所訂之契約僅為預約性質並無確定數量金額已路如前述，而原處分機關從未說明該契約確定數量金額即違法決定，顯有違法。

三、查本府八十八年五月十三日府訴字第八八〇二〇二五八〇一號訴願決定撤銷意旨略為：

「……四、惟按民法第四百九十條規定，所謂『承攬』，指當事人約定，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。又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。查原處分機關對訴願人與回收商間所訂之臺灣地區廢鋁罐回收補貼合約書，僅泛言其『非單純之買賣契約，尚包含有一定工作之完

成，而兼具承攬性質』，對訴願人主張之理由及系爭合約內容何以屬承攬契據性質，卻全然未加審酌及說明；且關於上游業者委託訴願人辦理鋁罐回收處理工作之委託書於原卷內亦付之闕如，致完全無從審酌，是原處分尚嫌率斷。又本件原處分機關既指系爭合約內容核屬承攬契據，即指系爭合約含有一定工作之完成，則所稱『一定』，究何所指？係完成何種一定之工作？又此種見解是否符合上開規定中有關承攬之法律定義及性質？均不無疑義。爰將原處分撤銷，由原處分機關究明後另為處分。」

四、本案經原處分機關重為復查決定，將原核定補徵印花稅額更正為四八、九七三元，並按更正後漏貼印花稅額處七倍罰鍰計三四二、八〇〇元（計至百元止），所持理由依八十九年一月四日北市稽法丙字第八八一八八〇七七〇〇號函檢附之訴願答辯書為：「.... 惟訴願人與上游製造商（○○有限公司）訂定之委託書一份，原核定應貼用印花稅票一元部分，經依前次訴願決定撤銷意旨查明核其內容應屬委任性質，非屬印花稅法第五條規定課稅範圍。爰將原核定補徵稅額及罰鍰處分，予以撤銷，先予敘明。四、訴願人主張回收補貼合約為預約性質，無確定之數量及金額不貼用印花乙節，惟依印花稅法施行細則第九條規定該項合約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，不因系爭合約無確定之數量及金額而免貼用印花稅票之責，是訴願人復查理由，顯與法不合。五、又前次訴願決定撤銷意旨謂本處對訴願人主張之理由及其與回收商所訂之臺灣地區廢鋁罐回收補貼合約書，何以屬承攬契據性質，未加審酌及說明乙節，經查依訴願人與回收廠商「○○有限公司（下游業者）簽訂之『臺灣地區廢鋁罐回收補貼合約書』第二條所載：『廢鋁罐回收說明規定，1·凡國內消費使用之廢鋁罐皆屬回收項目。2·為防止廢鋁罐流入地下熔鋁廠造成環境污染，乙方需將回收之廢鋁罐售予甲方指定之合法熔鋁廠熔煉再生。』可知雙方係約定在一定期間內，回收廠商需將回收之廢鋁罐，經過堆高、壓縮程序售予合法熔煉廠熔煉再生後，再依其約定出貨，而訴願人依重量支付回收補貼費用。是訴願人與回收廠商（下游業者）書立之合約書並非單純買賣動產契約，尚須依合約所約定完成特定事項，始給付報酬，故兼具承攬性質，仍應依印花稅法施行細則第九條規定貼用印花稅票。.... .」

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，則所稱『一定』，究何所指？係完成何種一定之工作？」乙節，雖已敘稱「經查依訴願人與回收廠商「○○有限公司（下游業者）簽訂之『臺灣地區廢鋁罐回收補貼合約書』第二條所載，係約定在一定期限內，回收廠商需將回收之廢鋁罐，經過堆高、壓縮程序售予合法熔煉廠熔煉再生後，再依其約定出貨，而訴願人依重量支付回收補貼費用。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，故兼具承攬性質」，姑不論原處分機關就此所稱是否路實，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廢鋁罐回收補貼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 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 三 月 二十二 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行