

訴願人 ○○股份有限公司

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二十九日北市稽法丙字第880950370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、緣訴願人於八十二年九月二十三日至八十五年五月八日書立○○國小階梯教室座椅工程、○○國中視聽教室座椅工程、○○大學工學院演講廳座椅工程及○○小學新建大樓下程附屬傢俱設備工程等合約書計四十六份，金額共計新臺幣（以下同）六七、二七一、一二二元（不含稅），應貼印花稅票六三、九七一元，僅貼印花稅票十二元。案經法務部調查局北部地區機動工作組（以下簡稱調查局北機組）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人印花稅票貼用不足稅額計二、六五四元，應按所漏貼稅額處五倍罰鍰計一三、二〇〇元（計至百元為止）；及不貼印花稅票金額計六一、三〇五元，應按未貼稅額處七倍罰鍰計四二九、一〇〇元（計至百元為止）；共計應補徵印花稅六三、九五九元，罰鍰共計四四二、三〇〇元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十八年九月二十二日府訴字第880950370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二十九日北市稽法丙字第880950370號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於同年十二月三日送達，訴願人仍表不服，於八十八年十二月三十日向本府提起訴願，八十九年二月二日補具訴願理由書，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……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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，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，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。

行政法院三十九年度判字第二號判例：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

二、本件訴願理由略謂：合約書內容條文皆係業主或買主統一格式，原處分機關復查決定書內容所稱（合約書多附有施工圖、工期、施工說明書等資料）與事實不符，合約書內容大部分係單一座椅買賣（且係訴願人規格型號產品），原處分機關復查決定書內容所稱施工圖係產品大樣圖；施工說明書係業主或買主為維護一定品質需求，所註明之規範；工期係指交貨時間。本案應依買賣合約書認定貼印花稅票，以符實情。

三、卷查本案前經本府八十八年九月二十二日府訴字第八八〇三〇九八七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……四、至訴願人主張系爭合約書大部分係單一座椅買賣，復查決定書所稱施工圖係產品大樣圖、工期係指交貨時間，應依買賣合約書認定貼印花稅票云云，經查，系爭違章之合約書其中〇〇國中視聽教室座椅等八份合約書係屬買賣動產之契據，業經原處分機關核定訴願人每份合約書不貼印花稅票十二元，除補徵所漏稅額外並按所漏貼稅額處七倍罰鍰；其餘三十八份合約書，原處分機關按合約書所附施工圖、工期、施工說明書或建築師事務所工程標單等相關資料，認為上開合約書非屬單純約定買賣動產，尚包含有一定工作之完成，係屬承攬契據；惟按上開三十八份合約書中之〇〇學校傢俱工程所附工程標單所臚列者有書櫃桌椅等項目觀之，尚難謂其非單純買賣動產之合約，原處分機關僅以該合約附有施工說明書或建築師事務所工程標單等，即以該合約為承攬契約，尚嫌率斷；準此，本件待

證事實即系爭三十八份合約之法律關係究為買賣或承攬契約乙節，原處分機關僅依合約書有附施工圖、工期、施工說明書或建築師事務所工程標單等，對合約內容並未進行實質審查，逕認為渠等合約均屬承攬契約，難謂無斟酌之餘地，揆諸首揭行政法院三十九年度判字第二號判例意旨，原處分機關認為系爭三十八份合約之性質為承攬契約，自應敘明該合約究屬哪一項特定工作之完成，惟遍查全卷猶有未明，爰將原處分撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」

四、本件原處分機關重為復查結果，續予維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，其理由依卷附訴願人合約說明及補徵稅額變動表觀之為：系爭合約中有看臺座椅工程合約三份、禮堂座椅工程合約十三份及視聽中心（教室）工程合約七份，合約中除製造特殊座椅之約定外，尚有安裝工程之約定，應屬建築及製造物品之承攬契約；另建築裝修工程合約五份，明文約定砌牆及粉刷等工程事項，屬建築承攬合約；又辦公設備及家俱工程合約八份，附有施工圖、工期及施工說明書等資料，應屬製造物品之承攬契約；其餘攝影棚觀眾看臺保養合約及校正檢修飛航測試裝備試驗儀表之安裝合約屬一方為他方完成一定工作契據，亦屬承攬契約。系爭合約既載有施工圖及施工說明，則標的物品之製造即受合約所拘束，是系爭合約應係製造物品並兼具承攬之契據。

五、惟按所謂製造物供給契約，係指當事人之一方專以或主要以自己材料作成之物供給他方，而他方給付報酬之契約。由於一般承攬，如需材料，多由定作人供給，而製造物供給契約，則全部或大部分由承攬人提供，其性質究屬承攬或買賣，頗有爭議。惟通說認為應解釋當事人之意思以資決定。若當事人意思不明，應解為承攬與買賣之混合契約，使分別適用；即有關於工作物之完成，適用承攬之規定，而關於工作物財產權之移轉，則適用買賣之規定（鄭玉波先生著「民法債編各論」上冊三五〇頁至三五一頁，六十年八月二版及最高法院五十九年度臺上字第一五九〇號判例可參）。經查上開本府前次訴願決定撤銷理由，業已就系爭三十八份合約之法律關係究為買賣或承攬契約乙節，闡明與原處分機關不同之法律見解，揆諸前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關重為處分自應受本府前開見解之拘束，惟原處分機關重為處分，猶就買賣或承攬契約持與本府不同之見解，自有不合。爰將原處分撤銷，由原處分機關路研後另為處分。

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

中 華 民 國 八十九 年 五 月 十一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行