

訴 願 人 財團法人○○

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，不服原處分機關八十九年四月十一日北市稽法丙字第八一七九四二一〇〇號復查決定，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

- 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本市○○街○○號○○樓訴願人處搜索，查獲訴願人與上游製造商簽訂之委託書二二二份及訴願人與回收商簽訂之臺灣地區廢鐵罐回收推廣合約書一七七份等證物，嗣由原處分機關審理核定訴願人於八十三年至八十五年與回收商簽訂合約書部分計五十八份，金額計新臺幣（以下同）一五〇、一四八、五四三元（不含稅），漏未貼用印花稅票一五〇、一一六元，除應補徵上開稅額外，並按訴願人漏貼印花稅額處七倍罰鍰計一、〇五〇、八〇〇元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以八十八年三月二十三日府訴字第八七〇八二〇一五〇一號訴願決定：「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五月三十一日北市稽法乙字第八八一七九〇〇〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」
- 二、訴願人仍表不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年十一月十七日府訴字第八八〇四六八二〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關以八十九年四月十一日北市稽法丙字第八八一七九四二一〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八十九年四月十四日送達，訴願人仍表不服，於八十九年五月十日第三次向本府提起訴願，六月十六日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按訴願法第九十五條規定：「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；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。」第十八條規定：「應貼印花稅票之憑證，如未載明金額，應按憑證所載品名及數量，依使用時當地時價計貼。」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。」

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之規定不貼印花稅票者，按所漏稅額處七倍罰鍰。

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人係依行政院環境保護署（以下簡稱環保署）訂定之廢一般容器回收清除處理辦法第二十一條規定，為執行廢鐵罐回收清除處理工作而成立之回收清除處理組織，並由中央主管機關輔導設立具有公益性質之財團法人。系爭與回收商簽訂之五十八份合約，約定就其實際廢鐵罐回收數量，由訴願人依政府核定之處理費率，發給渠等回收推廣補貼費用，屬執行政府環保政策所為行政事宜而書立之契據，應非屬印花稅核課範疇。
- (二) 基於行政救濟制度設置之同一法理，司法院釋字第三六八號解釋於訴願程序自有同一適用。本案原處分機關重為復查決定仍維持訴願決定撤銷前之見解，顯有違誤。
- (三) 依民法第四百九十條之立法意旨，所稱承攬係專指建築、製造及改造物品而言，訴願人與回收商簽訂之合約，應屬監督、獎勵廢鐵罐回收工作之推廣合約書，僅為便利補貼費用之計算及發給，更無對回收量不足或未執行回收工作者訂定違約處罰及責任追究，顯見系爭合約即無確定履行達成一定作為或完成一定工作之限制，顯與民法所稱承攬不同。

- (四) 按臺灣省政府糧食局各管理處委託農會及民營倉庫代辦業務所簽訂之「委託辦理代發收購稻穀價款及貸放雜糧生產貸款業務合約書」，屬執行政策所為行政事宜而書立之契據，依財政部七十九年十一月二十日臺財稅第七九〇七〇一二一六號函釋意旨，免貼印花稅票。
- (五) 查系爭合約書針對廢鐵罐回收數量，係為配合中央主管機關訂定之回收率，由回收商自行評估其回收能力所載列之預估回收數量，縱回收商未達成回收數量亦仍按實際回收數量發給推廣補貼費用，更無對回收量不足或未執行回收工作者訂定違約處罰及責任追究，核其情節顯與民法第四百九十條規定及承攬之立法理由不同，且訴願人並非定作人，回收商亦非承攬人，亦無明定需於一定時間內完成一定之工作，更顯非印花稅法第五條第四款規定所稱承攬契據之課稅範圍。原處分機關答辯理由不審酌合約內容之實質，僅固執己見論斷系爭合約為承攬契據，並未就合約內容無確定履行達成一定作為或完成一定工作之限制情形，及明顯與前述承攬性質之差異提出任何見解，僅以系爭合約載有回收數量，即認定屬承攬契據，顯與訴願決定意旨有違。請撤銷原處分。
- (六) 財政部八十九年二月十七日臺財稅第〇八九〇四五〇五五一號函固規定：「印花稅法第六條第一款規定，政府機關書立憑證免稅，所稱政府機關，乃指行政機關而言，所有政府投資之公營事業以及政府機關所屬商業性機構，均不適用該項免稅條款。」，惟限於政府投資之公營事業以及政府機關所屬之商業性機構為範圍，至政府為執行政策所為行政事宜而書立之契據，仍非不得適用免稅之規定。
- (七) 承攬契據須於一定時間內完成一定之工作，訴願人與回收商簽訂之合約書，因係主管機關委託辦理範圍，而對於廢鐵罐之回收，又屬於政府持續性之行政工作，並不具一定時間完成一定工作之性質，原處分機關徒以財政部八十九年二月十七日函釋：「...所稱『一定』工作，應非指固定之工作」乙語，遽認其所為補稅處罰並無不合，顯為模糊問題之所在，應予撤銷。

三、本件前經本府以八十八年十一月十七日府訴字第八八〇四六八二〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載明：「.....五、按本府前次訴願決定指摘原處分機關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，全然未加審酌及說明；又既認系爭合約書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？是否符合承攬之法律定義及性質等節，雖經原處分機關說明系爭合約係約定在一定期限內，回收商須在回收責任區內，配合訴願人回收政策，回收符合規定之廢鐵罐，再按其重量依約定之價格由訴願人補貼，是以系爭合約書並非單純委任契約，尚須依合約之約定完成特定事項，始給付報酬，其兼具承攬性質至為明確云云。姑不論上開說明是否符合有關承攬之法律定義及性質，查本件原處分機關仍未就本府前

次訴願決定所指摘關於『一定』之定義究何所指（例如相關之數據及完成工作期間應否確定等）及是否符合印花稅法第五條第四款規定關於承攬契據所例示之情形等疑義予以究明；且對訴願人所主張之理由仍未提出答辯說明，是難謂已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，其復查決定維持原補稅裁罰之處分，揆諸首揭規定，自有未合……」

四、嗣經原處分機關重為復查決定仍維持原核定補徵稅額及罰鍰處分，其理由載以：「……四、……經參照財政部八十九年二月十七日臺財稅第0八九0四五0五五一號函釋規定略謂：『主旨：關於財團法人○○與回收商所訂之廢機動車輛之回收清除合約書，應否貼用印花稅票乙案，係屬事實認定範疇，……說明：……二、依據本部四五臺財稅發第六一九一號函釋，印花稅法第六條第一款規定，政府機關書立憑證免稅，所稱政府機關，乃指行政機關而言，所有政府投資之公營事業以及政府機關所屬商業性機構，均不適用該項免稅條款。又同法施行細則第九條規定：『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。』故印花稅法第五條第四款規定……所稱『一定』工作，應非指固定之工作。』是本件原核定補徵印花稅額及罰鍰處分……並無違誤……」

五、按本府前二次訴願決定已指摘原處分機關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，並未加以審酌及說明；又既認系爭合約書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？是否符合承攬之法律定義及性質等節，雖經原處分機關依財政部八十九年二月十七日臺財稅第0八九0四五0五五一號函釋意旨，認「一定」工作，應非指固定之工作。姑不論上開說明是否符合有關承攬之法律定義及性質，查本件原處分機關仍未就本府前次訴願決定所指摘關於「一定」之定義究何所指（例如相關之數據及完成工作期間應否確定等）及是否符合印花稅法第五條第四款規定關於承攬契據所例示之情形等疑義予以究明；另原處分機關引據財政部八十九年二月十七日臺財稅第0八九0四五0五五一號函釋，以為本案訴願人不適用免納印花稅之依據，因該函釋與本案尚未釐清之爭點，未有必然之關係，是難謂原處分機關已依本府前次訴願決定撤銷意旨重核，其復查決定維持原補稅裁罰之處分，揆諸首揭規定，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之日起三十日內另為處分。

六、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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 八 月 九 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行