

訴 願 人 財團法人○○

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，不服原處分機關八十九年三月二十八日北市稽法乙字第八八一六六六八六〇〇號復查決定，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人員於八十五年十二月十六日持臺灣臺北地方法院檢察署檢察官核發之搜索票至臺北市○○街○○段○○號○○、○○樓搜索，查獲訴願人與回收商簽訂之契約書及相關帳冊等，嗣經原處分機關審理核定訴願人於八十四年及八十五年間書立廢機動車輛回收清除合約書六五六份，其中四十份合約書應貼用印花稅票計新臺幣（以下同）一、八九二、五一八元，而訴願人於交付使用時，僅貼用印花稅票四八〇元（每份貼用印花稅票十二元），短貼印花稅票一、八九二、〇三八元。又其餘合約書六一六份，依法應貼用印花稅票計二、九四六、六三一元，訴願人於交付使用時，亦漏貼印花稅票計二、九四六、六三一元，案經刑事警察局以八十六年十一月十日刑偵四字第七六一〇六號函送訴願人與廠商書立之契約書（上游製造商）四一一份，以及訴願人與回收商書立之回收清除合約書（下游回收商及警政、環保及各縣市政府等單位之合約）二四五份，移由原處分機關審理核定應補徵訴願人印花稅計四、八三八、六六九元，並按其短貼印花稅額一、八九二、〇三八元處五倍罰鍰計九、四六〇、一〇〇元（計至百元為止），暨按其漏貼印花稅額二、九四六、六三一元處七倍罰鍰計二〇、六二六、四〇〇元（計至百元為止），罰鍰合計三〇、〇八六、五〇〇元。

二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十八年一月二十七日府訴字第八七〇二八〇〇二〇一號訴願決定：「原處分關於訴願人與回收商所訂之廢機動車輛之回收清除合約書未依規定貼用印花稅票部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘部分撤銷。」嗣原處分機關以八十八年三月二十三日北市稽法乙字第八八一〇六一〇四〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額新臺幣五六五、五五二元及按所漏稅額

處七倍罰鍰。」訴願人不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年九月二十三日府訴字第八八〇三七五—〇〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

三、嗣原處分機關以八十九年三月二十八日北市稽法乙字第八八一六六六八六〇〇號重為復查決定：「維持補徵稅額為新臺幣五七九、二二二元及按其所漏稅額處七倍罰鍰。」，上開決定書於八十九年四月二十四日送達，訴願人仍不服，於八九年五月十八日第三次向本府提起訴願，六月八日補具訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

#### 理　　由

一、本案訴願人全名原為「財團法人○○」，嗣變更名稱及修改捐助章程等事宜，經行政院環境保護署（以下簡稱環保署）於八十八年五月二十五日准予備查，並於八九年一月辦妥變更設立登記，合先敘明。

二、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。……」

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一、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。二、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。違反規定者，按所漏稅額處七倍罰鍰。

### 三、本件訴願理由略謂：

(一) 訴願人與回收商所訂立之廢機動車輛之回收清除處理合約書屬「公法上委任契約」性質，與印花稅法第五條第四款之「承攬契據」有間：

1. 查公法契約（行政契約）之意義，依德國及我國通說均認為：以行政法上之法律關係為契約標的（內容），而發生、變更或消滅行政法上之權利或義務之合意而言（德國行政程序法第五十四條及我國行政程序法第一百十九條）。本件訴願人雖基於民法規定而成立，惟係負有執行公法上任務，基於環保法令之特別法規定之目的而成立，與一般財團法人究有不同，訴願人與其他私人或行政機關間為達成國家行政目的而締結契約，以履行（消滅）該私人之行政法上義務者，該等契約仍屬公法契約無疑。
2. 查廢棄物清理法第十條、第十三條第一項，及廢機動車輛清除處理辦法第四條第二款、第二十二條第一項等，均明文對執行機關及產生廢棄物之事業機構課以行政法上回收清除處理義務，且規定該等主體得「委託」公、民營清除處理機構辦理。而環保署依廢棄物清理法第十條之一規定，亦於八十二年九月八日以環署廢字第四〇一九八號公告廢機動車輛為不易清除處理及含長期不易腐化成分之一般廢棄物，賦予機動車輛製造業、進口業者回收清除廢機動車輛之法定義務（見環保署八十七年一月十六日環署廢字第八〇八六一號函說明二），故機動車輛業者依廢棄物清理法第十條之一規定，就其所產生之事業廢棄物負有回收清除處理之「公法上義務」，而訴願人則受該事業機構委託履行其公法上義務，故訴願人係以受委託人地位代為履行公法上義務，其受委託處理事項，並非完成特定工作物，而係代事業機構履行其公法上完成之各項義務。
3. 職此，訴願人乃經由行政法令規定公法上委託之方式，與執行機關或產生廢棄物之事業機構，為達成行政目的而締結契約，俾消滅該執行機關或事業機構之行政法上義務。同時，因受限於訴願人本身之設備及人力，訴願人於接受業者「委託」辦理回收業務後（按：此部分業經市府訴願決定認定，係屬委任性質），再與一般回收商業者，訂立執行此一公法上義務之委託契約，此種轉委託之方式，其性質亦應屬「公法上委託（任）」契約（行政契約），與印花稅法第五條第四款之私法上「承攬契據」迥然有別。
4. 有關訴願人與回收業者所訂立之合約，亦屬公法契約，揆諸合約書中，如第一類合約商部分之第十六條，第二類合約商部分之第十條，均訂有得對回收商業者執行回收作

業之成效予以適當「獎懲」等規定自明。此種相當於賦予訴願人對回收業者受委任義務之履行，施以具有「公權力行使」性質之監督手段，顯非一般私法契約上，契約雙方立於對等之地位，倘契約義務履行有瑕疵，則充其量僅係通知或要求相對人為改善或要求解約之情形，可相比擬，仍不應認為系爭回收清除合約書屬私法上承攬契約。

(二) 訴願人與回收商所簽訂之合約書，係代委託之業者執行其公法上義務，仍屬委任性質：

1. 按廢棄物清理法等相關法規所規定之回收、清除、處理廢機動車輛之義務，係對執行機關及產生廢棄物之事業機構所課之行政法上回收清除處理義務，訴願人係由環保署所捐助成立之基金會，僅為依法令將自執行機關或事業機構所籌措之委託費用加以管理運用，以協助業者解決廢棄動車輛回收處理等問題，已如前述。故縱訴願人以轉委託方式，尚與業者簽訂廢機動車輛回收清除處理契約，其回收之法律責任仍在個別廠商（業者），並未因此移轉（此點，亦經前次訴願決定所肯認）。故訴願人於接受業者回收等事務之委託後，再與回收業者訂立契約來執行此一業務（此時，回收責任應仍在業者，而非訴願人），同樣是委託回收清除處理業務之執行，前者既可認為係委任契約性質（無兼具承攬性質），後者亦應為相同解釋。
2. 按回收清除處理費係訴願人依廢機動車輛回收清除處理辦法第二十一條第一項第一款規定：「機動車輛業者得依左列規定向基金會『繳交』回收清除處理費：一、機動車輛製造業依每月國內營業量於次月月底前『繳交』。……」而依廢機動車輛回收清除處理辦法第二十二條第一項規定：「基金會執行廢機動車輛之回收清除處理工作，向委託之業者收取之費用或獲得之收入，應成立專戶保管運用。」及第二項：「前項費用之收取標準，應報請中央主管機關核定。」另第二十三條並明定費用之用途包括廢機動車輛之回收清除、處理、宣導作業，及廢機動車輛資源回收、再生之研究發展等工作。
3. 換言之，有關回收清除處理費用係由訴願人向該委託業者收取，即依法令所收取之「作業費用」，訴願人收取後，再將該筆費用支付予受委任之回收業者處理。亦即，縱依訴願人與回收業者之合約書，訂有回收業者得向訴願人收取拖吊、貯存、拆解等處理費用之規定，依環保署八十七年一月十六日環署廢字第八〇八六一號函亦認定：「基金會得向簽約之業者收取『回收清除處理費』，其性質為代收代付性質，而非完成一定工作之對價，殊與承攬所獲之報酬有異」。即此種由委託處理業者所收取之作業費用，再轉支付予回收業者，實具有「代收代付」性質，訴願人本身並未因回收商執行所委任之行為，有所營利或獲得任何利益，實無支付額外報酬之必要，有者僅係業者善盡上開法令所賦予之公法上義務，此與由承攬人完成一定工作後，定作人除於承攬工作物之完成所需費用外，尚需支付所約定之額外報酬情形有別。

(三) 查財政部八十七年三月五日臺財稅第八七一九三二五一號函釋：「本部八十六年九月十三日臺財稅第八六一九一一六三四〇號函釋：『依廢棄物清理法第十條之一成立之各類資源回收管理基金管理委員會，依法向業者收取之回收清除處理費，係公法上收取之費用，尚無涉銷售貨物或勞務之關係，非屬營業稅之課稅範圍』，各資源回收管理基金管理委員會所收取之處理費，既無涉銷售貨物或勞務之所得，免依免稅標準第二條之一規定課徵所得稅」。基此，各類資源回收管理基金管理委員會與回收商業者間所簽訂之契約，為公法上委託契約之性質，其所收付之款項，自亦屬公法上收取之費用，且須依法令規定移撥資源管理基金，與私法上一般民間企業以營利為目的之承攬報酬殊異。按印花稅與營業稅二者均屬交易稅性質，財政部既認為就前開收取之款項免徵營業稅，同理可證，就收取該款項依據之公法委託契約亦應免課印花稅，方符合相同事務應為相同處理之一般法律原則。

(四) 退萬步言，縱認系爭契約書確屬印花稅課徵之範圍，惟因訴願人就本件違章事實並無故意過失，且已自行補貼應納印花稅票，自應以「補繳免罰」處理。訴願人因確信系爭契約書為委任契約，不在印花稅課徵範圍，乃未貼用印花稅票，故就違反印花稅法之違章情事，訴願人並不知情，而無主觀上之故意；且訴願人依廢棄物清理法相關法令執行回收清除事務，僅因法律解釋之不同，衍生有無違反印花稅法之違章情事，顯不可歸責於訴願人，訴願人既不具行政罰之責任條件，原處分顯有不當，應予撤銷。

(五) 訴願人於知悉系爭契約書因主管機關見解不同，認似有貼用印花稅票之必要後，即自行以另紙補貼足額印花稅票，並於各枚印花稅票騎縫處加蓋圖章註銷，準備補貼於系爭契約書之後，惟因調查局已先行扣押原書立系爭契約書，致訴願人無法將印花稅票貼於系爭契約書之後，因而與印花稅法第八條及第十條之繳納及註銷方法，略有出入，但仍無損於訴願人已自行補繳應納印花稅額之事實，故本件原處分機關不得再補稅，其再補稅即有重複課徵之重大違誤，自應予以撤銷。

四、本件前經本府八十八年九月二十三日府訴字第八八〇三七五一〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載以：「.....五、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所認訴願人與回收商所訂之廢機動車輛回收清除合約書性質為何，以及所稱含有一定工作之完成之『一定』究何所指等節，....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（例如相關之數據及完成工作期間應否確定等）。再者原處分機關就本府前次訴願決定所指摘本件究屬為履行公法上義務之公法委任契約抑或屬私法上一般之承攬契約，以及訴願人與回收商所訂之廢機動車輛回收清除合約書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，並未提出答辯.....又原處分機關前次復查決定所核定訴願人與下游回收商及警政、環保、各縣市政府等單位書立之回收清除合約書係為二四五份，應補徵印花

稅計四、八三八、六六九元，並按其短貼印花稅額一、八九二、〇三八元處五倍罰鍰計九、四六〇、一〇〇元，暨按其漏貼印花稅額二、九四六、六三一元處七倍罰鍰計二〇、六二六、四〇〇元，罰鍰合計三〇、〇八六、五〇〇元。然本次重為復查決定卻謂原核定補徵訴願人與下游回收商書立之廢機動車輛回收清除合約書係一三九本，應貼印花稅票金額五六五、五五二元及按所漏稅額處七倍罰鍰計三、九五八、八〇〇元，則本次復查決定所核定之合約書一三九本是否係前次所核定二四五份經減除後之數量，又是否均屬漏報而處七倍罰鍰，原處分機關自應說明之，以求明確。從而原處分機關所為復查決定應予撤銷，由原處分機關另為處分。……」

五、嗣經原處分機關重為復查決定仍維持原補徵稅額及罰鍰，所持理由依其八十九年六月二十二日北市稽法丙字第八九〇八三八四六〇〇號答辯略以：「……三、又訴願人主張其與回收商所定之系爭廢機動車輛回收清除合約書，是否為印花稅法第五條第四款所規定之承攬契據乙節，經查依訴願人與○○有限公司（第一類合約商）簽訂之廢機動車輛回收清除合約書第四條規定，回收商應依規定設置貯存拆解場，負責貯存、拆解廢機動車輛，並依其附件二『廢機動車輛回收清除作業管理辦法』執行廢機動車輛拖吊業務，再按回收汽機車之數量收取拖吊、貯存、拆解等處理費用，次查訴願人與榮興行（第二類合約商）簽訂之合約書第三條規定，回收商設置回收清除場，並進行廢機動車輛回收清除工作後，再按回收汽車機車數量收取回收費用及拆解費用，由此觀之，上開二類合約書非單純委任契約，尚須依合約之約定完成特定事項始給付報酬，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，是訴願人與下游回收商訂定之合約有一定工作完成，而兼具承攬性質。至前次訴願決定撤銷理由所指關於『一定』之定義究係何指及本件究屬為履行公法上義務之公法委任契約抑或屬私法上一般之承攬契約等節，依財政部八十九年二月十七日臺財稅第〇八九〇四五〇五一號函釋規定：『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，『承攬契據係指一方為他方完成一定工作之契據。』所稱『一定』工作，應非指固定之工作。』是本案訴願人既非屬政府機關，自無印花稅法第六條第一款免納印花稅規定之適用。原核定訴願人與下游回收商及警政、環保等單位書立之合約應補徵稅額五七九、二二二元及按上開所漏稅額處七倍罰鍰……並無不合……。」

六、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所認訴願人與回收商所訂之廢機動車輛回收清除合約書性質為何，以及所稱含有一定工作之完成之「一定」

究何所指等節，原處分機關雖已敘稱依訴願人與第一類合約商簽訂之廢機動車輛回收清除合約書第四條規定，回收商應依規定設置貯存拆解場，負責貯存、拆解廢機動車輛，並依其附件二「廢機動車輛回收清除作業管理辦法」執行廢機動車輛拖吊業務，再按回收汽機車之數量收取拖吊、貯存、拆解等處理費用，且依訴願人與第二類合約商簽訂之合約書第三條規定，回收商設置回收清除場，並進行廢機動車輛回收清除工作後，再按回收汽車機車數量收取回收費用及拆解費用，上開二類合約書非單純委任契約，尚須依合約之約定完成特定事項始給付報酬，故兼具承攬性質云云，姑不論原處分機關上開說明是否符合相關規定有關承攬之法律定義及性質，然原處分機關就本府前次訴願決定所指摘本件究屬為履行公法上義務之公法委任契約抑或屬私法上一般之承攬契約，以及訴願人與回收商所訂之廢機動車輛回收清除合約書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，答辯書並未說明；雖原處分機關關於訴願答辯書內引據財政部八十九年二月十七日臺財稅第0八九〇四五〇五五一號函釋釋明所稱「一定」工作，應非指固定之工作，並認為本案訴願人不適用免納印花稅之依據，然該函釋似未完全闡明本案尚未釐清之爭點。又關於本府前次訴願決定指摘原處分機關為第一次復查決定謂原核定補徵訴願人與下游回收商書立之廢機動車輛回收清除合約書係一三九本，則第二次復查決定所核定之合約書一三九本是否係前次所核定二四五份經減除後之數量，又是否均屬漏報而處七倍罰鍰乙節，原處分機關為第三次復查決定時，已於八九年三月二十八日北市稽法乙字第8816668600號復查決定書中敘明，本案訴願人漏報之合約份數應為一七五份，而非一三九份，是補徵稅額應由五六五、五五二元改為五七九、二二二元，惟按行政法院六十二年度判字第二九八號「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」判例意旨，原處分機關所為之復查決定仍應遵照上開判例意旨為之，併予指明。依上述述，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。

七、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 九 月 十三 日

市長 馬英九  
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行