

訴願人 財團法人○○

代表人 ○○○

代理人 ○○○ 會計師

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十月六日北市稽法丙字第八九一〇〇四五〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於罰鍰部分撤銷，其餘訴願駁回。

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，第一次提起訴願，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。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八九年八月九日府訴字第八九〇四六四八二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」案經原處分機關以八九年十月六日北市稽法丙字第八九一〇〇〇四五〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」上開決定書於八九年十月十七日送達，訴願人仍表不服，於八九年十一月七日第四次向本府提起訴願，同年十二月十三日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按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）頒訂之環境保護財團法人設立許可及監督準則、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，成立之共同回收清除處理組織，屬中央主管機關輔導設立具有公益性質之財團法人。系爭與○○股份有限公司等五十八家回收商簽訂之合約，約定就其實際廢鐵罐回收數量，由訴願人依政府所核定向一般容器業者收取之處理費內，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) 財政部八十九年二月十七日臺財稅第0八九〇四五〇五一號函固規定：「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。

- (五) 訴願人為達成廢鐵罐實質回收、再生之推廣效益，與回收商簽訂合約書，依約視其實際回收重量，由訴願人依核定標準發給回收商推廣補貼費用，故無所謂須俟完成一定工作，始給付報酬之情形，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，雙方所立之合約書自非屬承攬契據之範圍，最多僅屬於民法有關委任之性質。
- (六) 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。
- (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，原處分機關遽引財政部八十九年二月十七日函釋為補稅依據，顯仍無解訴願決定指摘其適用法律見解有違之情，應予撤銷。

三、本件前經本府以八十九年八月九日府訴字第八九〇四六四八二〇一號訴願決定：「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〇八九〇四五〇五五一號函釋意旨，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〇八九〇四五〇五五一號函釋，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。.....」

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〇八九〇四五〇五五一號函釋規定略謂：『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、按印花稅法第五條第四款所謂之「承攬契據」，係指承攬合約書或承攬契約書而言。該條文對於承攬契約，雖係由承攬人之義務著眼，從而規定：「指一方為他方完成一定工作」，而似無關於定作人義務之要求。惟在解釋上，本條款所稱之「承攬」，即為民法第四百九十條第一項所稱「一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成，給付報酬」之承攬契約，兩者並無差別。觀諸本案訴願人於八十三年至八十五年與回收商簽訂之臺灣地區廢鐵罐回收推廣合約書，應屬所謂之承攬契約，而非委任契約，理由如下：

(一) 回收並出售之廢鐵罐總重量未達每季契約量之九成（八十五年版合約書第三條第二項第二款）或第一期未達年契約量之九成（八十三年版合約第四條第二項B款），回收廠商即喪失請求訴願人補貼任何差額之權利。訴願人之報酬給付義務，係以回收廠商完成一定之工作（於約定之期間內，回收合約所定總重量之廢鐵罐並出售之）為必要。

(二) 訴願人雖稱本合約之回收數量及每公斤補貼之金額均為預定，故其與回收廠商之契約僅為預約之性質。惟查本件合約就整年及每季（八十五年版）或每期（八十三年版）之回收總數量、及回收重量在已達或未達契約量時，每公斤之單價、暨核計該重量之程序，均已明確約定，並無必要再為任何其他意思表示，其為本約，殊屬顯然。何況，訴願人亦未說明兩造在本合約外，另有何其他內容不同之「本約」。故本案合約非屬預約，無庸爭執。

(三) 再者，補貼費用係以回收之廢鐵罐重量計算其金額，而不論回收廠商係以如何之勞務取得廢鐵罐。就此而言，支付補貼費用，係針對完成之工作（回收之廢鐵罐重量）而發生之義務，與回收廠商提供之勞務，並無直接關聯。由此更足彰顯回收廠商應完成一定工作，始得請求報酬之承攬契約特色。據上，訴願人與回收廠商所簽訂之合約書，廠商應完成回收約定重量之廢鐵罐並出售予熔鋁廠或煉熔廠之工作，訴願人始有給付補貼費用之義務，因此，系爭契約乃民法第四百九十條第一項所稱之承攬契約。

六、雖本府前三次訴願決定撤銷原處分並責令原處分機關另為處分，係以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疑義應予究明為由，而原處分機關此次重為復查決定，未就本府前次訴願決定質疑之處予以究明，雖有未洽，然因系爭契約書應屬承攬契約，已如前述，是原處分機關重為復查決定，仍維持補徵稅額處分部分，並無不合，應予維

持。

七、至罰鍰處分部分，按人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，應以行為人有故意過失為要件，司法院釋字第二七五號解釋在案。查訴願人係依環保署頒訂之環境保護財團法人設立許可及監督準則、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，成立之共同回收清除處理組織。訴願人固不能稱係受環保署委託行使公權力之團體，但其與回收商簽訂回收合約書，係為執行廢鐵罐回收工作之故，是訴願人主觀認定系爭合約書係屬執行政府機關所為行政事宜而書立契據，合於印花稅法第六條第一款規定係免納印花稅之憑證，亦不無可能；又原處分機關就基金會與回收商所訂之回收合約書，應否依印花稅法第五條第四款貼用印花稅票，前以八十九年一月十八日北市稽工丙字第八九〇〇-〇六八〇〇號函請本府財政局釋明，該函於說明欄四指出：「本案經徵詢其他稅捐稽徵機關意見，謹就正反意見彙整歸納如次……」，可見為執行課徵稅務之主管機關，對本案是否屬課稅範圍，見解亦未盡相關，則訴願人主觀上不認為本件回收契約書應依規定貼足印花稅票，難未有何過失。依此，原處分機關遽予科處罰鍰，似嫌過苛。從而，關於漏稅罰部分應予撤銷。

八、據上論結，本件訴願部分為無理由，部分為有理由，爰依訴願法第七十九條第一項及第八十一條第一項之規定，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 曾忠己

不同意見書：

本件所涉契約之性質，是否屬於印花稅法上所稱之承攬契約，或者是屬於委任契約或其他類型之契約，應有值得再行探討之處。

另本件所涉勞務報酬以「補貼費用」稱之，且該補貼費用相對於回收廠商將回收之廢鐵罐售予熔煉廠或煉熔廠得取得之價金比例為何，亦有查明之必要。

委員 王惠光
委員 黃茂榮

中　　華　　民　　國　　九　　十　　年　　四　　月　　二　　十　　日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

對本決定補徵稅額部分不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。