

臺北市政府 90.05.10. 府訴字第八九一一五一六五〇一號訴願決定書

訴 願 人 財團法人○○

代 表 人 ○○○

代 理 人 ○○○ 律師 ○○○ 律師

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十一月三日北市稽法丙字第八九一〇七三四二〇〇號復查決定，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），及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。」訴願人仍不服，第二次提起訴願，經本府以八十八年九月二十三日府訴

字第八八〇三七五一〇〇一號訴願決定：「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。」訴願人仍不服，第三次提起訴願，經本府以八十九年九月十三日府訴字第八九〇五三五一二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣原處分機關以八十九年十一月三日北市稽法丙字第八九一〇七三四二〇〇號重為復查決定：「更正補徵稅額為新臺幣五六五、五五二元及按其所漏稅額處七倍罰鍰。」上開決定書於八十九年十一月八日送達，訴願人仍不服，於八十九年十二月六日第四次向本府提起訴願，九十年一月四日補充理由，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。

二、本件訴願及補充理由略謂：

（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，以協助業者解決廢機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 0861 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，有者僅係代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 0 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關係，其所得非屬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。

三、本件前經本府八十九年九月十三日府訴字第八九〇五三五一二〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」其理由載以：「.....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，再按回收汽車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0八九0四五0五五一號函釋釋明所稱『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。……依上所述，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。……」

四、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十二月十八日北市稽法丙字第八九一二五0三四00號答辯書，理由所載略以：「……五、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0八九0四五0五五一號函釋規定：『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。……。」

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。觀諸本案訴願人於八十五年與回收商簽訂之廢機動車輛回收清除處理合約書，應屬所謂之承攬契約，而非委任契約，理由如下：

- (一) 訴願人係按每輛回收之汽車或機車支付費用，且細分為拖吊費用、貯存費用、拆解費用（第一類合約），或回收費用、拆解費用（第二類合約）。換言之，回收廠商必須有拖吊、貯存、拆解，或回收、拆解之給付行為，始得分別請求前述各項費用。因此，在第一類合約，回收廠商應完成之工作即為拖吊、貯存、拆解廢機動車輛；在第二類合約，回收廠商應完成之工作即為回收、拆解廢機動車輛。
- (二) 本合約明定，回收廠商完成各項作業（即拖吊、貯存、拆解或回收、拆解）後，始得檢附清冊及統一發票申請前述各項費用（第一類合約第十一條至第十三條，第二類合約第六條），再度彰顯承攬契約要求之「完成工作，始得請求報酬」之特徵。
- (三) 第一類合約第十條第四項明定：「除本合約有特別規定應付之款項外，乙方（即回收廠商）不得假藉任何名義請求甲方（即訴願人）支付或償還任何費用或款項」。此項約定，與承攬契約特有之「完成工作，始有報酬」，毫無差異，而與委任契約強調之「受任人因處理委任事務，支出必要費用，或負擔必要債務，或因非可歸責於自己之事由受有損害時，委任人應附加利息償還，或代為清償，或賠償損害」（民法第五百四十六條），及「委任人因受任人之請求，應預付處理委任事務之必要費用」（民法第五百四十五條），殊難相容。

六、有關訴願人主張，系爭合約乃公法契約或行政契約，與承攬契約有間乙節，查系爭合約係訴願人與回收廠商間之契約，審閱其內容全文，均為就回收、拖吊、貯存、拆解廢機動車輛，而約定之民事上權利義務。兩造之間，並無任何公法上之支配關係，故訴願人謂本合約乃公法契約，似有誤解。次查，訴願人既自認係基於民法規定而成立之財團法人，則其雖另基於與主管機關（環保署）間之委託關係，且因係由該主管機關捐助基金而設立，遂對該機關負有回收廢機動車輛之公法上義務，但仍不得因而認為訴願人係行政機關。故系爭合約，並非行政機關就公法上法律關係而與該公法關係有關連之人民所訂立之契約，自非行政契約（參閱行政程序法第一百三十五條以下規定）。又查印花稅法第五條第四款所稱「承包各種工程、承印印刷品及代理加工之契據」等，僅為例示，並非僅以該範圍為限，始為該條款所謂之承攬契據。實務上，創新技術研究發展計畫獎勵合約書、代理銷售契約書、「股務代理契約書」及「證券承銷契約書」等，均係與前開例示完全不同之合約書，但仍經認定為「承攬契據」。同理，本件合約書雖不在上述例示範圍內，但仍不因而即非屬於該條款所稱之承攬契據。

七、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。

- 八、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，為執行廢機動車輛回收清除處理工作，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，係為執行廢機動車輛回收工作之故，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八九〇〇一〇六八〇〇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.....」，可見縱然是執行課徵稅務之主管機關，對本案是否屬課稅範圍，見解亦未盡一致，則訴願人主觀上不認為本件回收合約書應依規定貼足印花稅票，難謂有何過失。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。
- 九、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 黃旭田
委員 劉興源

不同意見書：

本案件所涉契約之性質，究竟是承攬契約，或者是委任契約，或者是其他類型之契約，應有值得再行探討之處。

另外本件所涉之勞務報酬稱為「回收清除處理費」或「補貼費用」，該回收清除處理費佔回收廠商在整體回收過程中整體勞務所得之比例為若干，亦有查明之必要。

委員 王惠光

委員 黃茂榮

中 華 民 國 九 十 年 五 月 十 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

對本決定駁回部分不服者，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。