

臺北市政府 92.01.29. 府訴字第0九一二0五八0一一0號訴願決定書

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

右訴願人因申請退還溢繳印花稅事件，不服原處分機關中正分處九十一年七月十日北市稽中正甲字第0九一六一六七六六00號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

緣訴願人於八十七年至九十年間分別委託○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司（以下分別簡稱○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司）等五家公司製造螢光燈管、滅蚊燈、起動器、檯燈燈具、傳統式省電燈泡等產品，而與各該公司分別簽訂「委託製造合約書」共計七份，並均以承攬契據之印花稅稅率按其金額千分之一貼用印花稅票，共計新臺幣（以下同）三一九、九一七元。嗣訴願人以其前開七份合約係屬貨物買賣合約，應依買賣動產契據貼用印花稅票，卻誤依承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票為由，於九十一年七月九日向原處分機關中正分處申請退還其溢繳之印花稅共計三一九、八三三元，案經該分處以九十一年七月十日北市稽中正甲字第0九一六一六七六六00號函復訴願人略以：「主旨：貴公司與進貨廠商簽訂之七份合約，申請依買賣動產契據稅率貼用印花，退還原依承攬合約稅率溢繳之印花稅票三一九、八三三元乙案，復如說明，請查照。說明.二、依印花稅法第五條第一項第四款規定，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。經查貴公司簽訂合約之內容均依貴公司設計規格，指示製作、包裝及標示，由承攬一方完成，核屬上開稅法規定之承攬契據，應依同法第七條第一項第三款規定之稅率（千分之一）貼用印花，所請退稅恕難照准。」訴願人不服，於九十一年八月一日經由原處分機關向本府提起訴願，九十一年九月十七日及九十二年一月二日、一月十七日補充理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍應視為原處分機

關所為之處分，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第二十八條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

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。」

民法第三百四十五條第一項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」第四百九十條規定：「稱承攬者，謂當事人約定，一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成，給付報酬之契約。約定由承攬人供給材料者，其材料之價額，推定為報酬之一部。」

財政部七十九年七月九日臺財稅第七九〇二一〇六三八號函釋：「以實貼方式繳納之印花稅，如有適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，亦得適用稅捐稽徵法第二十八條之規定。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人為推展業務，擴張行銷產品線，特與臺灣之製造廠商策略聯盟以求穩定供貨來源，並由雙方簽訂合約以確保交易內容之執行。合約內訂明雙方同意之產品品質規格、售價、交貨、付款等內容，惟合約中並無約定交貨數量，端視訴願人業務推展之成果，另以書面或傳真方式正式向廠商分批訂貨，此種合約僅係買賣雙方對貨物買賣之條件先行約定，屬採購之行為，非屬承攬合約。此種代工模式在臺灣非常普遍。
- (二) 系爭交易需買賣雙方皆能滿足需求，即買方對欲購之商品提出所需規格並指示包裝方法及產品標示等要求，而從事製造生產者，能生產符合買方所需商品，且雙方於價格上合意，始能達成交易。故買方提出所需商品規格，於合約中敘明，僅是商場上確保交易產品品質之買賣行為。此外，訴願人之進貨廠商依合約交付訴願人者，皆屬燈管、燈具、燈泡類之一般性貨品，並非完成一定工作。原處分機關將前述合約認定為承攬契據，應屬無據。
- (三) 訴願人與各供應商簽訂合約，委其供應商品，各供應商於生產過程中所使用之原料皆由各該供應商自行購入，即使於生產過程中需使用〇〇品牌之

燈泡或燈管等，亦係由各供應商直接向訴願人或訴願人之經銷商購買，製作完成商品後，再依合約之規定出售給訴願人。訴願人並無提供任何材料，委託代為加工之事實。

四、卷查本件訴願人於八十七年至九十年間分別委託○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司等製造螢光燈管、滅蚊燈、起動器、檯燈燈具、傳統式省電燈泡等產品，而與各該公司分別簽訂合約書共計七份，並均以承攬契據之印花稅稅率按其金額千分之一貼用印花稅票，此有訴願人所提供其與前開公司所簽訂之「委託製造合約書」影本七份附卷可稽。嗣訴願人以前開合約係屬買賣契約之性質，卻誤按承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票為由，向原處分機關中正分處申請退還其溢繳之印花稅，經該分處依系爭合約所載有關設計規格、指示製作、包裝及標示方式等約款之內容審認系爭合約係屬承攬契約，而非單純之買賣動產契約，乃以訴願人所簽訂系爭七份合約按承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票，並無適用法令錯誤或計算錯誤之情事，乃否准訴願人退稅之申請，尚非無據。又本件訴願人主張其與○○公司等所訂定之七份合約書屬買賣之性質，並非約定完成一定工作之承攬契約云云。經查卷附系爭七份「委託製造合約書」之內容，均載明係訴願人以一定之規格及價格分別向○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司等「訂製」相關產品，前開五家公司除依訴願人指定之規格「承製」相關產品外，尚需依訴願人指定之方式完成各該產品之內外盒包裝、使用說明，及使用訴願人指定之國際商標，準此，實難遽謂系爭合約書未具民法第四百九十條所規定承攬契約之性質，而單純地屬民法第三百四十五條第一項所規定之買賣契約。

五、惟按承攬之一般交易型態，承攬人僅負完成工作之義務，至於材料之供給，則由定作人負擔，此雖為學理及司法實務之共通見解；然實務上則有以約定由承攬人供給材料以完成工作之特殊交易型態，即當事人約定，一方以自己之材料，製作物品供給他方，他方給付報酬，即所謂製作物供給契約（學理上或稱工作物供給契約，或承攬供給契約或買賣承攬契約，亦有簡稱買賣承攬者），俗稱包工包料。是以，製作物供給契約與承攬契約之區別，係在於材料供給之部分。而製作物供給契約之性質究屬買賣或承攬，學理上不無爭論。通說認原則上應解釋當事人之意思，以資決定。若意思不明，應解為承攬與買賣之混合契約，分別適用。即當事人之意思重在工作物財產權之移轉時，應認屬買賣；重在工作物之完成時，則屬承攬。如無所偏重或輕重不明，則解為承攬與買賣之混合契約，此亦為司法實務所肯認。（詳參○○○先

生著「民法概要」，九十一年九月出版，頁三九三至四〇二；○○○先生著「民法債編各論」上冊，六十年八月二版，頁三五〇至三五二；○○○先生著「債法各論」中冊，八十四年十月初版，頁四〇至四九；最高法院五十九年度臺上字第一五九〇號判例）。查本件訴願人主張其委由○○公司等五家公司製造商品，各該公司於生產過程中所使用之原料皆由各該供應商自行購入，即使於生產過程中需使用○○品牌之燈泡或燈管等，亦係由各供應商直接向訴願人或訴願人之經銷商購買，訴願人並無提供任何材料，委託代為加工之事實，並提出○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司所出具之聲明書為證，果如此，則訴願人與前開公司間所簽訂之系爭合約書即屬前述之製作物供給契約，而應依前揭原則就系爭契約之性質予以定性。是本件原處分機關應就訴願人所舉○○公司等聲明書之事證，再為詳查訴願人之主張是否屬實可採，並依前揭原則就系爭七份合約書之性質予以詳研審認。惟本件原處分機關僅依系爭契約書之部分內容即遽予認定其性質為承攬契約，似嫌速斷。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研後，於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

六、綜上論結，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 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉靜嫻
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 一 月 二 十 九 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行