

臺北市政府 92.04.10. 府訴字第0九二0五四二一000號訴願決定書

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

訴願代理人 ○○○會計師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因印花稅事件，不服原處分機關九十一年九月二十五日北市稽法乙字第0九一六0三二九六00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分關於附表一契約（計六十三件）部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分；其餘訴願駁回。

事 實

緣訴願人於八十六年一月至八十九年十二月間分別與○○股份有限公司等多家公司簽訂合約計八十五份，金額計新臺幣（以下同）二二九、六八二、四七九元（不含稅），經原處分機關大安分處審認應依承攬契據之印花稅稅率按金額千分之一貼用印花稅票，共計二二九、六七八元（逐筆合計），惟訴願人僅貼用印花稅票計一、0二0元，短漏貼印花稅票共計二二八、六五八元。案經該分處查獲，經原處分機關審認訴願人漏貼印花稅票，以九十年十一月二十三日九十年印處字第九000四五號處分書，依法補徵印花稅並按其所漏貼印花稅額處五倍罰鍰計一、一四三、二00元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年九月二十五日北市稽法乙字第0九一六0三二九六00號復查決定：「復查駁回」。上開復查決定書於九十一年十月二日送達，訴願人仍不服，於九十一年十月二十四日經由原處分機關向本府聲明訴願，九十一年十一月二十八日補正訴願理由書，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第七條第三款、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……。」第十三條第一項規定：「同一憑證而具有兩種以上性質……稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。」第二十三條第一項規定：「違反第八條第一項……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。」

財政部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函釋：「主旨：同一契約書中包含器材之採購及安裝工程兩部分之概括承攬（統包）工程合約，係具有兩種以上性質之同一憑證，應依印花稅法第十三條第一項之規定，貼用印花稅票。……」八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋：「主旨：關於××公司與〇〇塑膠公司、△△電路板公司簽訂買賣合約書，內容載有買賣標的物及安裝、試車，應如何貼用印花稅票乙案，請本於職權核實認定。說明：二、本部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函固規定，『如契約當事人間將器材之採購安裝工程併載於同一契約書中，作概括之承攬，該契約書即為具有兩種以上性質之同一憑證，依印花稅法第十三條第一項規定應以承攬契據較高之稅率按合約總金額千分之一貼印花稅票。』惟關於買賣動產契據，如揆其內容實際僅為動產買賣，契約未載有收付安裝費用，且所載標的物於移轉前已具可使用程度，僅於交付時作簡易之安裝、試機，以示擔保交易品質者，該契約可免依前開函釋規定，按較高之承攬契據稅率貼用印花稅票。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人所經營者為配電盤之製造銷售業，有關配電盤之製作銷售流程，係應客戶所需之配電盤型號規格大小，訂定買賣契約書，由訴願人自行採購原料、配件，並於訴願人之工廠內裝配完成後，再依契約約定日或依客戶之通知，將已裝配完竣之配電盤運送至客戶指定地點，予以現場安裝固定，此一產銷模式，顯與一般製造產品之買賣無異，符合財政部八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋規定「僅於交付時作簡易之安裝、試機」之定義，則依該函釋規定，訴願人與買受人所簽訂之買賣契據，可免按承攬契據稅率貼用印花稅票，極為明灼。
- (二) 另原處分機關顯然未就系爭契據內容詳予探究，僅以訴願人與臺灣電力股份有限公司簽訂有「電器承裝業營業契約」，即臆測系爭契約為承攬契據，殊與證據法則相違背。訴願人基於本身為配電盤之電器用品製造銷售者，為向客戶表彰訴願人具有甲級電器承裝業資格，乃與臺灣電力股份有限公司臺北市區營業處簽訂「電器承裝業營業契約」。茲因訴願人產製配電盤之銷售對象均非臺北市區，依上開契約規定，訴願人即不得於當地經營電器承裝業務，故訴願人所銷售之電盤，其相關配電盤用電之設計審查、報竣工、檢驗送電等，均係由客戶直接聘請當地具有電器承裝業資格之業者負責，此可從訴願人與買受人簽訂之買賣契約書中均不含電器承裝業

務即明。並取具部分主要客戶○○有限公司、○○股份有限公司及○○股份有限公司等書立之說明書，提供原處分機關核參，證實訴願人與渠等間本屬買賣契約之本質。

(三) 訴願人產製銷售配電盤與買方簽訂之契約，依合約內容顯示，應屬動產買賣契約無疑，雖部分合約書名稱為承攬工程契約，惟該等合約僅係於簽訂時因考量買方之方便性，又部分合約書是由買方提供現成之工程承攬契約書逕為使用，以致有名稱上「承攬」之誤解，而訴願人與買方並無實質承攬之實。

三、卷查本件訴願人於八十六年一月至八十九年十二月間分別與○○股份有限公司等多家公司簽訂合約共計八十五份，並均以買賣動產契據之印花稅稅率按其每件稅額四元貼用印花稅票。嗣經原處分機關大安分處依系爭合約所載有關工程承攬、工程發包、工程估價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，乃審認訴願人所簽訂系爭八十五份合約應按承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票，並據以補徵短漏貼印花稅票計二二八、六五八元，並按其所漏貼印花稅額處五倍罰鍰一、一四三、二〇〇元（計至百元止）。

四、惟查關於附表（一）契約（計六十三件）部分：

(一) 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「○○要」，九十一年九月出版，頁三九三至四〇二；○○○先生著「○○」上冊，六十年八月二版，頁三五〇至三五二；○○○先生著「○○」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）。經查本件訴願人主張其有關配電盤之製作銷售流程，係應客戶所需之配電盤型號規格大小，由訴願

人自行採購原料、配件，並於訴願人之工廠內裝配完成後，再將已裝配完竣之配電盤運送至客戶指定地點，予以現場安裝固定。果如此，則訴願人與前開公司間所簽訂附表契約（計六十三件）部分之系爭合約書似屬前述之製作物供給契約，而應先依前揭原則就系爭契約之性質予以定性。

- (二) 復依首揭財政部八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋意旨，關於買賣動產契據，如揆其內容實際僅為動產買賣，契約未載有收付安裝費用，且所載標的物於移轉前已具可使用程度，僅於交付時作簡易之安裝、試機者，以示擔保交易品質，均免依承攬契據稅率貼印花稅。經查依附表六十三件契約觀之，該等契約僅約定品名規格、數量、總價、交貨地點、付款辦法、驗收方式等，並未約定收付安裝費用；又依該等契約內容所載，此部分系爭契約之標的物，於移轉前似已具可使用程度。準此，系爭契約之產銷流程是否僅為簡易之安裝固定，符合財政部前揭函釋之適用要件，免依承攬契據稅率貼印花稅票，亦應再予詳研審認。惟本件原處分機關僅依臺灣電力股份有限公司「屋內線路裝置規則」之規定認訴願人為電器承裝業者即遽予認定系爭契約其性質為承攬契約，似嫌率斷。從而，應將原處分關於附表契約（計六十三件）部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

五、另關於附表（二）契約（計二十二件）部分：

- (一) 經查卷附系爭二十二份合約書之內容，均載明係訴願人以一定之規格及價格分別向○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司、○○股份有限公司等承包相關工程，並於前開六家公司指定之工廠施工、驗收，費用明細中亦載有收付安裝費用，此有前開契約所附工程發包單附卷可稽。是訴願人主張該等契約僅係於交付實作簡易之安裝、試機，並未約定收付安裝費用等節，尚不可採。
- (二) 另訴願人主張其契約規定，不得在非臺北市區經營承裝業務乙節，經查依卷附訴願人與臺灣電力股份有限公司臺北市區營業處所訂電器承裝契約第一條約定，訴願人電氣承裝業務之區域，雖以臺北轄區為限，惟依前開契約第一條後段復約定：「……如甲方（訴願人）須在乙方轄區外之臺灣電力公司其他區營業處轄區內承辦工程時，應將本契約或經乙方（臺灣電力股份有限公司臺北區營業處）核發之當年度承裝業印鑑卡送經當地區營業處核對無誤外，竣工報告單尚須照本契約第十六條規定，經臺灣區電氣工程工業同業公會當地辦事處證明後，方得申報內線竣工。該當地區營業處並得依本契約規定，行使乙方權利。」，則訴願人尚難以不能於非臺北

地區經營承裝業務主張系爭契約非屬承攬契約。準此，系爭契約係屬民法第四百九十條所規定承攬契約，依財政部八十九年七月十四日臺財稅第八九〇四五三二七九號函釋意旨，應依承攬契據稅率貼用印花稅票。從而，此部分二十二件契約原處分機關據以補徵印花稅，並按所漏稅額處五倍罰鍰，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項及第八十一條規定，決定如主文。

十七	○○股份有限公司	八十年六月十五日
五	○○股份有限公司	八十八年七月二十九日
六	○○股份有限公司	八十九年七月三十一日
七	○○股份有限公司	八十八年五月三日
九	○○股份有限公司	八十九年五月九日
十	○○股份有限公司	八十九年十月五日
十一	○○股份有限公司	八十六年九月五日
十二	○○股份有限公司	八十六年八月一日
十三	○○股份有限公司	八十八年十二月六日
十四	○○股份有限公司	八十九年三月二十七日
十五	○○股份有限公司	八十九年四月二十一日
十六	○○股份有限公司	八十六年十二月二十六日
十七	○○股份有限公司	八十年六月十五日

十八	○○股份有限公司	八十六年十月四日
十九	○○股份有限公司	八十六年十月十六日
二〇	○○股份有限公司	八十六年十一月五日
二十一	○○股份有限公司	八十六年十二月二十六日
二十二	○○股份有限公司	八十七年一月二十二日
二十三	○○股份有限公司	八十七年三月二日
二十四	○○股份有限公司	八十七年二月二十日
二十五	○○股份有限公司	八十六年九月十九日
二十六	○○股份有限公司	八十九年十月五日
二十七	○○股份有限公司	八十八年六月十一日
二十八	○○股份有限公司	八十八年六月三十日
二十九	○○股份有限公司	八十八年六月三十日
三〇	○○股份有限公司	八十八年六月三十日
三十一	○○股份有限公司	八十八年一月二十六日
三十二	○○股份有限公司	八十八年四月二日
三十三	○○股份有限公司	八十八年三月八日

三十四	〇〇股份有限公司	八十八年四月二十六日
三十五	〇〇股份有限公司	八十八年一月二十六日
三十七	〇〇股份有限公司	八十七年七月二十日
三十八	〇〇股份有限公司	八十七年四月一日
三十九	〇〇股份有限公司	八十七年六月八日
四〇	〇〇股份有限公司	八十七年六月十二日
四十一	〇〇股份有限公司	八十七年八月二十八日
四十二	〇〇股份有限公司	八十七年十一月十八日
四十三	〇〇有限公司	八十六年二月二十六日
四十四	〇〇股份有限公司	八十六年七月二十八日
四十五	〇〇股份有限公司	八十八年一月四日
四十六	〇〇股份有限公司	八十年一月四日
四十七	〇〇股份有限公司	八十八年十月五日
四十八	〇〇股份有限公司	八十八年九月七日
四十九	〇〇股份有限公司	八十八年十月五日
五〇	〇〇股份有限公司	八十八年十一月四日
五十一	〇〇股份有限公司	八十八年十一月四日

五十二	○○股份有限公司	八十八年二月二十九日
五十三	○○股份有限公司	八十九年三月二十七日
五十四	○○股份有限公司	八十九年五月十一日
五十五	○○股份有限公司	八十九年二月十四日
五十六	○○股份有限公司	八十九年六月十五日
五十七	○○股份有限公司	八十九年六月十五日
六十一	○○股份有限公司	八十九年十月十一日
六十三	○○股份有限公司	八十九年六月十五日
六十四	○○股份有限公司	八十九年九月五日
六十五	○○股份有限公司	八十九年十月五日
六十六	○○股份有限公司	八十九年十月五日
六十七	○○股份有限公司	八十九年十一月六日
六十八	○○股份有限公司	八十九年十一月二十八日
六十九	○○股份有限公司	八十六年八月三十日
七〇	○○股份有限公司	八十八年十一月二十六日
七十一	○○股份有限公司	八十八年十一月二十六日

八十二	○○股份有限公司	八十七年一月七日
八十五	○○股份有限公司	八十八年十二月八日

契約編號	契約相對人	訂約日期
二	○○股份有限公司	八十八年三月十五日
三	○○股份有限公司	八十八年三月一日
四	○○股份有限公司	八十八年三月一日
八	○○股份有限公司	八十八年四月十九日
三十六	○○股份有限公司	八十八年十月十一日
五十八	○○股份有限公司	八十六年十一月七日
五十九	○○股份有限公司	八十六年十一月二十九日
六〇	○○股份有限公司	八十九年十二月十八日
六十二	○○股份有限公司	八十九年八月二十八日
七十二	○○股份有限公司	八十九年十月二十五日
七十三	○○股份有限公司	八十九年六月三日
七十四	○○股份有限公司	八十九年六月十三日
七十五	○○股份有限公司	八十九年六月十四日

七十六	○○股份有限公司	八十六年二月十五日
七十七	○○股份有限公司	八十六年五月二十六日
七十八	○○股份有限公司	八十六年一月二十日
七十九	○○股份有限公司	八十六年三月十四日
八〇	○○股份有限公司	八十六年一月二十九日
八十一	○○股份有限公司	八十六年四月二日
八十三	○○股份有限公司	八十七年四月十日
八十四	○○股份有限公司	八十七年四月十日

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 四 月 十 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如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。

(臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號)

