

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九十二年二月十七日北市稽中正甲字第0九二六0一三七九00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

- 一、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號函否准所請。
- 二、訴願人不服，向本府提起訴願，經本府以九十二年一月二十九日府訴字第0九一二0五八0一00號訴願決定：「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。」案經原處分機關中正分處重核，並以九十二年二月十七日北市稽中正甲字第0九二六0一三七九00號函復訴願人略以：「……二、……經查貴公司與○○股份有限公司等五家公司簽訂之系爭『委託製造合約書』共計七份。既約定該等承製公司，需依貴公司指定規格、圖樣製作產品；依貴公司提供之設計圖製作完成產品包裝工作，其製作過程及完稿均需貴公司確認，已具有一方為他方完成一定工作之性質，即當事人之意思重在工作物之完成時，應屬承攬契據之課稅範圍。……本分處依法否准貴公司申請退還溢繳印花稅三一九、八三三元乙案，並無違誤。」訴願人仍表不服，於九十二年三月十九日向本府提起訴願，七月二十八日補充訴願理由，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；又本件訴願人原為○○股份有限公司，嗣訴願人與○○股份有限公司合併並經經濟部九十二年二月二十六日經授商字第0九二0一0五九二四0號函核准登記，是以本訴願案改由○○股份有限公司提起，自無當事人不適格之問題，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、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。」

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七九0二一0六三八號函釋：「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、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人為國際知名照明電器產品之台灣子公司，除有自行生產之室內、外照明燈具外，為推展業務，擴張行銷產品線，特與台灣之製造廠商策略聯盟，以長期合約方式訂製產品，穩定供貨來源。訴願人於八十七年至九十年間分別與○○公司等五家公司簽約，以增加傳統式省電燈泡之供應，訴願人之前有七份如上述與進貨廠商簽訂之貨物買賣合約書，應依買賣動產契據稅率即每件十二元貼用印花，然誤依承攬契據之稅率即按合約金額千分之一貼用，乃依據稅捐稽徵法第二十八條規定，申請退還溢繳之印花稅。
- (二) 本案合約之簽訂，重點在於向製造商購入其所製造之產品。有關產品規格之設計圖、規格及報價，係由製造供應商提出，俟訴願人對此規格之產品及報價覺得滿意，始與該製造商簽訂合約及下訂單訂購。此交易型態應屬貨樣買賣，即訴願人要求製造廠商交付之產品與貨樣有同一品質。
- (三) 本案訂製產品在出售時，皆需依據商標法，標上飛利浦集團所擁有之商標，依照原處分機關所認定之「係一方為他方完成一定工作」，則當完成該項工作時，訴願人即需

對此部分有給付之義務，事實並非如此，訴願人之給付義務產生於產品（含包裝）移轉時。依訴願人前述之理由說明，本案之意思重在工作物財產權之移轉時，本案應認屬買賣。原處分機關僅因產品商標、包裝部分，係依訴願人提供之設計圖製作，其製作過程及完稿均需訴願人確認，遽認定為一方為他方完成一定工作之性質，屬承攬契約，應為曲解合約當事人之意思。

四、卷查本案前經本府以九十二年一月二十九日府訴字第〇九一二〇五八〇一〇〇號訴願決定：「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。」其理由略以：「……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。（詳參〇〇〇先生著『民法概要』，九十一年九月出版，頁三九三至四〇二；〇〇〇先生著『民法債編各論』上冊，六十年八月二版，頁三五〇至三五二；〇〇〇先生著『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〇〇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，訴願人並無提供任何材料，委託代為加工之事實，並提出〇〇公司、〇〇公司、〇〇公司、〇〇公司、〇〇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遠新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。……」

五、嗣經查原處分機關中正分處重核後仍維持原處分，其所持理由據原處分機關九十二年六月十一日北市稽法甲字第〇九二九〇五八一七〇〇號答辯書載以：「……六、……經本處重行審酌系爭七份合約書，〇〇公司、〇〇公司、〇〇公司、〇〇公司、〇〇公

司於製作訴願人訂製之貨品後，並非立即交付訴願人，尚需經過包裝動作始可完成交貨之工作，亦始得向訴願人請求款項支付。故此，系爭七份合約書內容雖有重於工作物財產權之移轉意思，亦有重於工作物之完成；實難明顯區分其輕重。且觀其系爭七份合約書中提及包裝內容『產品之內外包裝盒、使用說明，由甲方（即○○公司）負責提供設計，乙方自行按甲方提供之設計圖說製作並完成包裝工作』，此部分顯與首揭印花稅法第五條第四款承攬契據所列舉之『承印印刷品契約』相同。

是系爭七份合約書顯然已兼具承攬之性質，依上開印花稅法第十三條第一項規定，仍應依較高之稅率，按承攬契據之印花稅稅率按其金額千分之一貼用印花稅票。從而，本處中正分處原核定系爭七份合約書應按承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票，否准訴願人申請退還溢繳印花稅之處分，揆諸首揭法條規定並無不合，請續予維持。……」

六、惟查本府九十二年一月二十九日府訴字第〇九一二〇五八〇一〇〇號訴願決定於理由欄已指出「……五、……本件訴願人主張其委由○○公司等五家公司製造商品，……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。」是以，本府上開訴願決定，已責令原處分機關應就訴願人所舉遠新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，惟本件原處分機關仍僅依系爭契約書之內容即遽予認定其性質為承攬契約，自嫌速斷。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。

七、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 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 七 月 三 十 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

