

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

右訴願人因印花稅事件，不服原處分機關九十二年七月八日北市稽法甲字第0九二六一四一九五00號復查決定，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

緣訴願人於九十一年七月四日與○○有限公司書立合約書乙份，金額計新臺幣（以下同）九六、一九〇、四七六元（不含稅），經原處分機關信義分處查獲應以承攬契據之印花稅稅率按合約書金額千分之一貼用印花稅票，共計九六、一九〇元，惟訴願人僅按買賣動產契據之印花稅稅額計十二元，貼用印花稅票，致其短漏貼印花稅票計九六、一七八元；且訴願人貼用之印花稅票三枚計十二元，皆註銷不合規定，乃移由原處分機關審理核定應補徵漏貼用之印花稅票計九六、一七八元，並按所漏貼用之印花稅票金額處五倍罰鍰計四八〇、八〇〇元（計至百元止）；註銷不合規定部分，依稅務違章案件減免處罰標準規定，免予處罰。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年七月八日北市稽法甲字第0九二六一四一九五00號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九十二年七月十七日送達，訴願人仍表不服，於九十二年八月五日向本府提起訴願，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，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~~XX~~公司與○

○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、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人所購買之癌症放射治療設備，係由國外原廠在當地組合成套並經功能測試完成後，分裝成三至四大部分，各部分在啟運時均已具可使用程度，送達國內醫院後即由本地代理商調派人員進行簡易安裝、定位與試機，以擔保設備之品質。
- (二) 訴願人與設備代理商所訂合約，係按一般動產買賣慣例，要求所訂購器材「價款應包含機器安裝及試機」之動產買賣性質合約，合約並未亦毋須就廠商所做簡易安裝定位另行支付費用。
- (三) 合約中嚴格要求安裝及試機期間約二個月，係完成之最後期限，而非完成所需時間；又本放射治療機器之安裝，基於安全考量，輻射防護工程為安裝重點項目，係由訴願人（買方）自行負責相關工程及費用，為確保工程品質，訴願人未將工程委託設備廠商。本項合約確實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之要件，故按買賣動產契據之印花稅額貼用印花稅票十二元，乃屬合法。

三、卷查本件訴願人於九十一年七月四日與○○有限公司書立訂購「○○設備」乙套之合約書乙份，並以買賣動產契據之印花稅稅率按每件稅額十二元貼用印花稅票。嗣經原處分機關信義分處依系爭合約所載有關裝機及試機之義務、系爭合約書之價款已載明包含機器安裝及試機費用等，審認系爭合約書係就完成一定之工作而為之約定，其性質縱非單純之承攬契約，亦屬承攬與買賣之混同契約，而非單純之買賣動產契約，因而認定訴願人所簽訂之系爭合約書應按承攬契據之印花稅稅率補貼用印花稅票計九六、一七八元，並應按所漏貼用之印花稅票金額處五倍罰鍰計四八〇、八〇〇元（計至百元止），尚非無據。

四、按印花稅法第十三條第一項規定所稱同一憑證而具有兩種以上性質，以本系爭合約為例應係指契約內容明確包含器材之採購及安裝兩部分之概括承攬而言。經審閱系爭合約書之價款雖包含機器之安裝及試機，惟其第四條關於交貨日期約定：「自合約簽訂後四個月內運抵指定交貨地點.....」第五條關於相關費用負擔約定：「甲方因安裝設備所需之房間配合工程費用等，概由甲方自行負責，且於貨物抵港一星期前完工。另乙方提

具新臺幣伍拾萬元整作為房間裝潢之用。 甲方安裝機器場所若有水電、空調不穩或不適機器操作狀況，應由甲方負責要求醫院改善。」第七條安裝驗收期限則約定：「 甲方於收受前揭所訂貨物後應即通知乙方，乙方於收受通知後二個月內完成裝機及試機；甲方應於乙方安裝完成後立即進行物理師劑量曲線掃描與劑量量測，驗證及所安裝設備之功能測試並於一個月內完成驗收.....」等，準此，系爭合約書之標的似非賣方為訴願人完成一定工作之交付，而係賣方向國內、國外廠商購買成品再出售交付予訴願人，且依此機器之性質，系爭標的物於交付時裝置啟用動作等事實難謂係出賣人另行完成一定量之工作。另合約書之內容並無定量工作之約定，且系爭標的物使用前所需之裝置動作與標的物之交付，無法區分為分別之契約標的及分別之價格，此情形與一般商品買賣無異，亦與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同一契約書明確區分為器材之採購及安裝工程者並不相同。再者，合約書約定因安裝設備所需之房間配合工程費用等，概由訴願人自行負責，則系爭合約書可否認非單純之動產買賣，而具有兩種以上契約之性質，尚有研酌餘地。又關於系爭合約書總價包含試機部分，是否為契約標的物之買賣所需之買賣標的物之測試，為純係買賣標的物完成交貨前的驗貨動作？亦有再予究明之必要。另系爭合約書約定價款包括機器安裝，是否與買賣商品，如電器用品等，須由賣方將產品運抵交貨目的地後，再行安裝，而其中買賣金額已包括運送及安裝無異？原處分機關可否遽認定此合約書屬承攬性質，而予補稅裁罰？均宜詳研。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

五、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 十 一 月 二 十 六 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行