

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

右訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關九十二年七月二十五日北市稽法乙字第0九二六一三六九三00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

緣訴願人於八十七年三月至九十年十一月間與○○○等多人及○○股份有限公司等多家公司簽訂委任契約書及顧問合約書計二百八十二份（復查決定誤載為二百七十九份），金額計新臺幣（以下同）二00、七五六、九七七元（不含稅），經法務部調查局臺北市調查處（以下簡稱臺北市調查處）查獲其涉嫌未依規定貼用印花稅票，乃以九十一年七月三日肅字第0九一四三六二0五六0號函通知原處分機關等依權責認定處理。案經財政部臺北市國稅局及原處分機關會同審理，原處分機關核認訴願人應貼用印花稅票共計二00、七0六元（逐筆合計）而漏未貼用，除由原處分機關中南分處予以補徵外，原處分機關並以訴願人違反印花稅法第八條第一項規定，依同法第二十三條第一項規定，以九十二年印處字第九二000一號處分書，按其漏貼印花稅額處七倍罰鍰計一、四0四、九00元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年七月二十五日北市稽法乙字第0九二六一三六九三00號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於九十二年八月十一日送達。訴願人仍不服，於九十二年八月二十七日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第五條第四款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：……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。」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。」

民法第四百九十條第一項規定：「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。」第五百零五條規定：「報酬，應於工作交付時給付之。無須交付者，應於工作完成時給付之。工作係分部交付，而報酬係就各部分定之者，應於每部分交付時，給付該部分之報酬。」第五百二十八條規定：「稱委任者，謂當事人約定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之契約。」第五百二十九條規定：「關於勞務給付之契約，不屬於法律所定其他契約之種類者，適用關於委任之規定。」第五百四十八條規定：「受任人應受報酬者，除契約另有訂定外，非於委任關係終止及為明確報告顛末後，不得請求給付。委任關係，因非可歸責於受任人之事由，於事務處理未完畢前已終止者，受任人得就其已處理之部分，請求報酬。」

最高法院十九年上字第四五三號判例：「契約應以當事人立約當時之真意為準，而真意何在，又應以過去事實及其他一切證據資料為斷定之標準，不能拘泥文字致失真意。」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：「主旨：有關貴會（〇〇建築師公會全國聯合會）會員使用之『委任契約書』兼具承攬性質，仍應按承攬契據貼用印花稅票。說明：二、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。貴會製訂供會員使用之『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，本部七十七年一月十三日臺財稅第七六〇三〇七五一三號函釋，與上開規定尚無不合。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依據印花稅法第五條第四款規定，印花稅以承攬契據憑證為課徵範圍，委任則不包括在內。又依據民法第四百九十條、第五百二十八條及第五百二十九條規定，承攬以工作之完成為要件，亦即需有一定之結果，而委任僅需處理事務，完成與否則非所問。
- (二) 訴願人所書立之系爭契約均已明確標示為「委任契約書」或「顧問合約書」，且契約內容均依雙方當事人約定，他方委託訴願人代為處理各種會議相關事宜，均屬事前委任型態，是否完成全數工作，並未規範；且其中並無如民法第四百九十條所謂「完成一定之工作，俟工作完成，給付報酬」之約定，該契約書自屬民法第五百二十九條規定之適用關於委任規定之他種勞務給付契約。而系爭契約書既非屬民法所謂之承攬，自無依印花稅法第八條第一項規定繳納印花稅之義務。至原處分機關提出之財政部八十年六月七日函釋，應係立契據人明知「委任契約書」具有承攬之性質者始為印花稅法之課徵範圍，而本件不論從合約名稱或其內容以觀，均非印花稅法規定之承攬契據。
- (三) 又原處分機關提出訴願人前代表人〇〇〇於九十一年三月十四日於臺北市調查處所作調查筆錄記載承認未貼立印花，則有誤導一般人以印花稅之課徵需納稅義務人表示同

意或承諾之虞，蓋訴願人對本案堅持主張系爭契約書均屬民法第五百二十九條所規範之委任契約範疇，並非承攬契據，是並非印花稅法所規定之課徵範圍。綜上，原處分及復查決定均有違法之處，自應予以撤銷。

三、卷查本件訴願人於八十七年三月至九十年十一月間書立委任契約書及顧問合約書共計二百八十二份（復查決定誤載為二百七十九份），金額計二〇〇、七五六、九七七元（不含稅），經臺北市調查處查獲涉嫌未依規定貼用印花稅票，乃以九十一年七月三日肅字第〇九一四三六二〇五六〇號函通知原處分機關等依權責認定處理。案經原處分機關核認訴願人漏未貼用印花稅票共計二〇〇、七〇六元（逐筆合計），即據以補徵前開稅額，並按其所漏貼印花稅額處七倍罰鍰計一、四〇四、九〇〇元（計至百元止），尚非無據。

四、惟依據首揭民法有關承攬之規定，承攬須有「一定工作之完成」，而委任僅須「處理委任人事務」；承攬人與受任人雖均以提供勞務為其主要給付義務，惟二者之重要區別在於：受任人除提供勞務以處理委任事務外，並不負責完成一定之工作結果；承攬人則於提供勞務外，並以造成有利於定作人之工作成果為必要。從而，有償委任之受任人為處理委任事務而提供勞務者，即得請求報酬；承攬人雖已提供勞務，但尚未完成約定之工作結果者，則無報酬請求權。又依據首揭最高法院十九年上字第四五三號判例意旨，解釋契約，應以當事人立約之當時之真意為準，不能拘泥文字或截取契約中部分字句任意解釋，致失真意。復查系爭合約書內容分為三類，該三類合約書是否均符合印花稅法規定應課徵印花稅之承攬契據之要件？茲分述如下：

（一）第一類合約書，就訴願人之工作內容記載：「 甲方委任乙方（訴願人）於..... 會議，及甲方主辦之其他對外會議，提供有關會議文宣、會議內容之規劃、顧問事宜，並襄助甲方處理各項會議之庶務工作。」而就報酬之給付則約定為：「 甲方..... 同意於..... 年..... 月..... 日起，支付乙方新臺幣..... 元整。」或約定為：「 甲方就乙方提供之前項服務視其工作態度、品質等情形，給付新臺幣..... 元為限（含稅）之委任報酬，並同意以如下方式支付之： 甲乙雙方簽約後，甲方依其會計作業期間開立票據，預付新臺幣..... 元整。 乙方於完成服務後，甲方得依乙方受任工作處理之瑕疵給付、完成比例等相關情形計算剩餘報酬額。」本類合約書中，甲方雖指定訴願人之工作內容，惟並未對訴願人從事業務做具體方法、措施之指定，故訴願人似得於工作範圍內，自行裁量決定處理事務之方法，以完成委任之目的。又就報酬給付之約定，有記載特定期日（或特定月份）者，契約中既未要求訴願人完成一定進度之工作，報酬之支付即不以訴願人完成一定之工作為要件；至約定訴願人「完成服務」後，甲方始依據訴願人處理之瑕疵狀況、「完成比例」等相關情形計算剩餘報酬額者，則係依據首揭民法第五百四十八條第二項之規定，為訴願人處理前揭約定

工作所付出之勞務比例給付之對價，且自該約定之文字敘述以觀，亦可得知甲方給付報酬並不以訴願人完成全部工作為要件，是本類合約書與承攬契約之定義似屬有間。

(二) 第二類合約書就訴願人之工作內容記載：「二、乙方（訴願人）處理徵求事務之義務如下：提供甲方所需之徵求事務處所。提供甲方徵求事務之必要人力。負責處理股東會紀念品之發放。包括發放之人工及提供運送紀念品之交通工具，及其他必要或授權之處理方式。負責郵電、廣告及文宣之相關作業。委託書行政作業之處理。……」就報酬之給付則約定為：「三、本次契約之報酬為新臺幣……元整，乙方除收取前述報酬外，另得向甲方請求支付代為處理徵求事務之費用，……」或約定為：「甲方應支付乙方處理徵求事務費用每仟股……元，按實際發生股數計算之。」自本類合約書中訴願人之工作範圍以觀，甲方所指定訴願人處理徵求股東會委託書之相關事務雖多，惟其似僅為工作範圍之描述，與第一類之合約書相似，其並未對訴願人從事業務做具體方法、措施之指定，亦未要求訴願人完成一定進度之工作。至給付報酬方式之約定，有未就給付報酬之時間為約定者，亦即訴願人之報酬請求權於契約成立後即發生，並不要求一定工作之完成；有按實際發生之股數計算者，亦即依工作完成之多寡計算報酬，但仍不以一定工作之完成為要件，只要訴願人處理合約約定事務，即有報酬給付請求權。是本類合約書與承攬契約之定義是否相符，容有疑義。

(三) 第三類為顧問合約書，其內容記載：「……第三條：顧問工作項目 乙方（訴願人）依本顧問契約所提供之顧問工作如下：股東會議諮詢、文宣、統籌服務 員工在職訓練服務 股東會徵求委託書之規劃、輔導事宜 第四條：顧問費用 本顧問工作之服務費用為每個月新臺幣……元整，總顧問費為……元整，……第五條：顧問費付款方式：甲方應按月於收到乙方發票後……日內，以……日期票給付顧問費予乙方。……第八條：會議、資料 乙方於擔任甲方顧問工作期間，應依雙方議定日期，至甲方指定地點召開本顧問工作之相關會議，乙方並應依雙方議定內容，支付本顧問工作相關資料，報告予甲方。」本類顧問合約係約定報酬總額，並定期給付報酬予訴願人之合約，依據該合約書第五條約定，一旦甲方收受訴願人之發票，即應給付訴願人當月應得報酬，訴願人毋需完成甲方所指定之一定之工作，與承攬契約之要件是否相符，亦有疑義。又依合約書第八條約定訴願人之報告義務，與民法第五百四十條就受任人報告義務之規定相近，益證該合約書與承攬契約之規定似有未符。

綜上所述，系爭合約書之性質是否為承攬契約，而應依法繳納印花稅，容有疑義；而原處分機關僅援引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，及九十一年三月十四日臺北市調查處對於訴願人之前代表人〇〇〇之調查筆錄，逕予認定訴願人

之違章事證，而非就契約內容實際核認，自嫌率斷，而其為復查決定逕予維持原處分，即有可議之處，訴願人執此指摘，非無理由。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 三 年 一 月 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行