

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○

○○○

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九月十六日北市稽中正甲字第0九二六0九七0000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號函否准所請。
- 二、訴願人不服，第一次提起訴願，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號函否准訴願人之所請。訴願人仍表不服，第二次提起訴願，經本府以九十二年七月三十日府訴字第0九二一五四六五二00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，並以九十二年九月十六日北市稽中正甲字第0九二六0九七0000號函復訴願人略以：「……二、……查其合約內容約定○○（股）公司等五家承製公司，須依貴公司設計之規格、圖樣等製作產品，並將貴公司授權指定之商標使用於委託製造之產品上，產品產製完成，再依貴公司設計之包裝盒包裝，經貴公司認定後購回，其性質符合印花稅法第五條第四款承攬契據之規定。另其材料、零組件除部分由貴公司提

供外，尚包括向其他公司購買之材料、零組件、再依貴公司設計之樣式製作，故本案系爭七份合約並非單純買賣合約.....而兼具承攬性質，依印花稅法第十三條第一項規定，應按較高之稅率千分之一計算貼用印花稅票。本分處依法否准申請退還溢繳印花稅三一九、八三三元，並無違誤。.....」訴願人仍表不服，於九十二年十月一日第三次向本府提起訴願，同年十二月四日補充訴願理由，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，合先敘明。

二、按訴願法第九十五條前段規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

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。」第十三條第一項規定：「同一憑證而具有兩種以上性質；稅率相同者，僅按一種貼用印花稅票；稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額。」

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) 訴願人為國際知名照明電器產品之臺灣子公司，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，特與臺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〇〇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) 本案訴願人自始即一再說明，所有商品在生產過程中所使用之原、材料皆由各簽約廠商自行購入，訴願人並未提供任何原、材料，且業已檢附各簽約廠商之聲明，以資證明。本案業經臺北市政府兩次訴願決定，責令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，然原處分機關是否依該決定詳為查核，並無所悉。原處分機關在未提出任何具體事證下，即指部分材料、零組件係由訴願人提供，實與事實不符。

(三) 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。簽約後該供應廠商即負交付經雙方所認可之規格、品質之產品與訴願人。此交易型態即為「ODM」模式之貨樣買賣，已普遍適用於各行各業，原處分機關仍停留在「OEM」時代，至誤認系爭七份合約書之性質。

四、卷查本案前經本府以九十二年七月三十日府訴字第0九二一五四六五二00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。」其理由略以：「……六、惟查本府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○○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。……」

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十一月十日北市稽法甲字第0九二六三三八六五00號答辯書載以：「……五、……惟經本處重行審酌系爭七份合約書，合約內容係約定該五家承製公司，須依訴願人設計之規格、圖樣等製作產品；並將訴願人授權指定之商標使用於委託製造之產品上；產品產製完成，再依申請人設計之包裝盒包裝，經訴願人認可後購回；觀其性質，確實符合首揭印花稅法第五條第四款承攬契約之規定。另查其材料、零組件除部分由訴願人提供外，尚包括向其他公司購買之材料、零組件，再依訴願人設計之樣式製作，益證訴願人

所提供之聲明書係臨訟製作；是以本案系爭七份合約並非單純買賣合約，尚包括一定工作之完成，是其應屬兼具承攬性質之合約，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，況系爭合約書並無明定承製數量，係屬實作實算，依印花稅法施行細則第九條規定自應貼用印花稅票。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，敬請續予維持。……」

六、據上，原處分機關係重行審酌系爭七份合約書後，核認本案系爭合約尚包括一定工作之完成，並非單純買賣合約，而是兼具承攬性質之合約，故系爭七份合約書自應按承攬契據之印花稅稅率貼用印花稅票，固非無據。惟針對本案爭點即訴願人八十七年至九十年間分別與○○公司、○○公司、○○公司、○○公司、○○公司等公司所簽訂七份合約書，是否如訴願人所稱該系爭合約書均屬買賣動產契據乙節，本府前二次訴願決定撤銷理由已責令原處分機關應就訴願人所舉○○公司等聲明書之事證，詳查訴願人之主張是否屬實可採，並就系爭七份合約書之性質予以詳研審認，本次原處分機關雖認上開等聲明書係臨訟製作，惟上開認定仍係依系爭契約書內容加以推論，並未有其他諸如向○○公司等五家公司查證之資料加以佐證，是參照前揭訴願法第九十五條前段規定，原處分機關重為處分自應受本府前開見解之拘束，原處分機關此次重為處分，仍僅依系爭契約書之內容即遽予認定其兼具買賣及承攬性質，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 楊松齡
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 三 年 三 月 四 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行