

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九十三年五月二十七日北市稽中正甲字第0九三九0一四二三00號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

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）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。」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號函否准訴願人之所請。訴願人仍表不服，第三次提起訴願，經本府以九十三年三月四日府訴字第0九二二四六一九八00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，以九十三年五月二十七日北市稽中正甲字第0九三九0一四二三00號函復訴願人否准所請。訴願人仍表不服，於九十三年六月二十三日第四次向本府提起訴願，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、本件訴願理由略以：

原處分機關中正分處以九十三年五月二十七日北市稽中正甲字第〇九三九〇一四二三〇〇號函否准訴願人所請。然原處分機關並未對所謂不符之處提出進一步說明，即便有所謂不符，與判定本案契約性質有何關聯亦未敘明，實令人不解。

訴願人之所以對包裝之內外包裝盒、使用說明之部分在合約內有所規範，實係因產品在出售時，皆需依據商標法，標上飛利浦集團所擁有之商標。訴願人唯恐製造商在製作商標方面有所疏失，損及訴願人權益，或造成雙方無謂的浪費或爭訟，乃於合約有所規範，此僅係買賣雙方為確保其貨物包裝品質暨授權商標使用之方法。本案雖由訴願人提供包裝之設計，然仍係由製造商自行購入生產（包括產品及包裝盒）所需原物料，完成相關製作及產品包裝工作，故不能因此改變本案買賣之本質。

依據原處分機關所謂調查結果，五家製造廠商中計有四家廠商認同此為「買賣契約」，則表示 本案確為「買賣契約」的可能性應較大，原處分機關豈可因其中一家模糊的回答，而遽以認定。訴願人曾一再說明訴願人與該等五家公司簽訂七份合約，其模式

皆係由該供應商自行設計產品，訴願人並非該產品之原始設計者，原處分機關所述製造商需依訴願人設計之規格、圖樣等製作產品之陳述，並非事實。

四、卷查本案前經本府以九十三年三月四日府訴字第0九二二四六一九八00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、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。……」

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九十三年八月十日北市稽法乙字第0九三六二二九五三00號訴願答辯書理由載以：「……一、……中正分處……於九十三年四月六日以北市稽中正甲字第0九三六0二二五二00號函及九十三年四月二十日北市稽中正甲字第0九三九0一一二四00號函請系爭合約書相對人○○公司等五家公司就其與訴願人簽訂之契約性質予以認定，其中○○公司勾選『其他』|並填註『○○(股)公司委請本公司代工該公司燈管(PHI)所以雙方簽訂製造供應合約書』；其他四家公司則勾選為買賣契約。次查系爭七份合約書均屬同性質契約，對委託製造之貨品內容，包括品名、規格、價格均有詳實規定，尤其合約書之第參款包裝部分，敘明『一、該照明產品之內外包裝盒、使用說明，由甲方(即訴願人)負責提供設計。乙方將自行負責負擔製作成本按甲方提供之設計圖說製作，並完成包裝工作。乙方製作過程及完稿均需甲方確認認可。』是受託製造之貨品，須依合約書規定之規格、圖樣等製作產品，並依訴願人所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訴願人確認，已具有一方為他方完成一定工作之性質，非一般性買賣商品，是系爭合約書並非單純買賣合約，而是兼具承攬性質之合約，依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。』同法第七條第三款規定：『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。』同法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。』……中正分處否准訴願人申請退還溢繳印花稅，並無不合。……」

六、據上，原處分機關中正分處已參照本府前次訴願決定撤銷意旨，於九十三年四月間函送合約調查表請系爭七份合約書之相對人即○○公司等五家公司確認其與訴願人所簽訂契約之法律性質，又○○公司於合約調查表勾選「其他」並填註「○○（股）公司委請本公司代工該公司燈管（PHI）所以雙方簽訂製造供應合約書」，其餘四家公司則勾選雙方簽訂為買賣契約。案經原處分機關審認系爭七份合約均屬同性質並參酌○○公司之合約調查表，及系爭合約書對委託製造之貨品內容，包括品名、規格、價格均有詳實規定之事證；另合約書第參款，就包裝部分載明「一、該照明產品之內外包裝盒、使用說明，由甲方（即訴願人）負責提供設計。乙方將自行負責負擔製作成本按甲方提供之設計圖說製作，並完成包裝工作。乙方製作過程及完稿均需甲方確認認可。」等約定，乃以系爭合約相對人就貨品之製造，均須遵照約定之規格、圖樣等製作，並依訴願人提供之設計圖完成產品包裝工作，其製作過程及完稿尚需訴願人之確認，按依前揭民法第三百四十五條第一項、第四百九十條之規定，雙方所簽訂之合約具有一方為他方完成一定工作之承攬性質，非一般通念所謂之商品買賣，而認定系爭合約書並非單純買賣合約，乃是兼具承攬性質之合約，洵屬有據。至訴願人訴稱製造商自行購置原料，產品規格由製造商自行設計，俟其對此規格之產品及報價滿意後，始與該製造商簽約等由，主張系爭契約為買賣契約，因與系爭合約書所載容有未合，況系爭合約之產品，屬代工之性質，其產品規格僅供應訴願人公司，自與一般買賣有別。是訴願主張尚難憑採。從而，原處分機關中正分處以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，並以九十三年五月二十七日北市稽中正甲字第〇九三九〇一四二三〇〇號函否准訴願人申請退還溢繳之印花稅，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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

中 華 民 國 九 十 三 年 九 月 二 十 二 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 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 ）