

訴願人 ○○股份有限公司

代表人 ○○○

代理人 ○○○

○○○

○○○律師

複代理人 ○○○律師

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，不服原處分機關九十三年五月二十五日北市稽法甲字第0九三六0八八八四00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

#### 主 文

訴願駁回。

#### 事 實

緣訴願人於九十年四月與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）簽訂有關汽車貸款專案服務之合約書，經人檢舉其未依規定貼用印花稅票，嗣經原處分機關核認○○公司自九十年四月三十日至九十二年十一月止，因合作辦理汽車融資貸款業務而產生之佣金收入計新臺幣（以下同）一四六、五二三、八二三元，乃審理核定訴願人漏未貼用印花稅票共計一四六、五二三元，除由原處分機關中正分處予以補徵外，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，以九十三年印處字第九二00三九號處分書，按其漏貼印花稅額處七倍罰鍰計一、0二五、六00元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十三年五月二十五日北市稽法甲字第0九三六0八八八四00號復查決定：「原核定罰鍰處分改按漏貼印花稅票金額處五倍罰鍰計新臺幣七三二、六00元（計至百元為止）；其餘復查駁回。」該復查決定書於九十三年五月二十七日送達。訴願人仍不服，於九十三年六月二十五日經由原處分機關向本府提起訴願，七月二十一日、十二月六日補充訴願理由及訴願資料，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。」第五百六十五條規定：「稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。」第五百六十八條規定：「居間人，以契約因其報告或媒介而成立者為限，得請求報酬。契約附有停止條件者，於該條件成就前，居間人不得請求報酬。」第五百七十四條規定：「居間人就其媒介所成立之契約，無為當事人給付或受領給付之權。」

印花稅法施行細則第九條規定：「本法第七條第三款之承攬契據，如必須俟工作完成後始能計算出確實金額者，應在書立後交付或使用時，先預計其金額貼用印花稅票，俟該項工作完成時，再按確實金額補足其應貼印花稅票或退還其溢貼印花稅票之金額。」

財政部八十年六月七日臺財稅字第八〇〇二〇〇二五三號函釋：「主旨：有關貴會（編者註：中華民國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台財稅第七六〇三〇七五一三號函釋，與上開規定尚無不合。」

九十年九月二十六日臺財稅字第〇九〇〇四五三四九五號函釋：「主旨：關於納稅義務人違反印花稅法第十二條規定，同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，未依規定貼用印花稅票之裁罰倍數適用疑義乙案……說明：二、印花稅法第十二條規定，『同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票。』關於納稅義務人未依上開規定就所持一份貼用印花稅票，而依同法第二十三條第一項規定處罰者，可視稽徵實務需要，查明他方是否已貼用印花稅票後，依『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』規定，認定適用裁罰倍數。至如他方立約人為政府機關時，因其係依法無須貼用印花稅票，可視同已貼花，仍按所漏稅額處五倍罰鍰。」

行為時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（節錄）：

稅	稅法條文	違章情形	裁罰金額或倍數
---	------	------	---------

目			
印花稅法	違反第八條第一項規定應納印花稅之憑證	按所漏稅額處五倍之罰鍰。	
第二十三條第一項	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	，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票：	按所漏稅額處七倍之罰鍰。
	，除補貼印花稅票外	貼用不足額者。	
	，按漏貼稅額處五倍	不貼印花稅票者。	
花稅	至十五倍罰鍰。		
	違反第十二條規定同一憑證須備具二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票；同一憑證之副本或抄本視同正本使用者，仍應貼用印花稅票。	按所漏稅額處五倍之罰鍰。	
	僅貼用一份或僅正本貼用而以副本或抄本視同正本使用，但未貼用者。	按所漏稅額處七倍之罰鍰。	
	均未各別貼用印花稅票者。		

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 居間契約等相關訂約媒介之工作，乃居間人履行居間契約義務之範疇，並非為完成委託人之工作。居間人若無提供訂約之機會或訂約之媒介，他方當事人並無有待完成之一定工作，故居間人因居間契約而提供之勞務，要與財政部八十年六月七日臺財稅字第八〇〇二〇〇二五三號函釋有關承攬契約之情形截然有別，未可混淆誤予比附援引。

(二) 訴願人係與○○公司簽署「合約書」並非「汽車貸款專案服務合約書」，依合約整體內容觀之，應係訴願人與○○公司共同合作汽車融資貸款業務「合約書」，○○公司為訂約媒介之相關工作，訴願人則純粹提供貸款之資金。○○公司依契約履行之行為，係為完成自己訂約媒介工作以獲取居間之報酬，而非承包訴願人特定工作以獲取勞務之報酬，雙方係以共同合作業務之意思簽訂契約書，故本件洵為共同合作契約融資貸款業務之合作關係，係全部完成後方可依合約獲取居間之報酬。依雙方簽訂合約書之內容可知，訴願人完全獲取基準利率之固定報酬，○○公司反而依個別授信利率高低而影響其利潤，同時負擔應收本息帳款之風險。

(三) 原處分關於認定漏貼印花稅票金額部分，依印花稅法施行細則第九條之規定，亦有預將工作完成後始計算確實金額之納稅義務，提前至查獲時課以全部義務之不當，與該條所示工作未完成前，即使契約實際發生之金額超過預計貼用之印花稅票，亦無即時補足差額義務之規定不符。本件訴願人認為系爭契約之性? 為居間契約，故毋庸貼用印花稅票，與原處分機關認定系爭契約具承攬契約之性質，需貼用印花稅票，係屬法律見解之歧異，訴願人並無故意或過失，原處分機關按漏貼稅額處五倍罰鍰，顯為違背法令，請求撤銷裁罰。

三、卷查訴願人於九十年四月三十日與○○公司簽訂有關汽車貸款專案服務之合約書，因合約書內容包含有一定工作之完成，兼具承攬性質，依印花稅法第五條第四款及第七條第三款規定，自應按承攬契據貼用印花稅票。原處分機關查獲其未依規定貼用印花稅票，乃審理核定除應補徵印花稅額外，並依印花稅法第二十三條第一項規定，按所漏貼印花稅票金額處以罰鍰，洵屬有據。

四、至訴願主張系爭合約書係與○○公司共同合作汽車融資貸款業務「合約書」，並非「汽車貸款專案服務合約書」，○○公司依契約履行行為，係為完成自己訂約媒介工作以獲取居間之報酬，故合約書非屬承攬性質係屬「居間」，原處分認定漏貼印花稅票金額部分預將工作完成後始得計算之金額提前至查獲時核課係屬不當云云。按稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約，民法第五百六十五條定有明文。再由民法居間之立法理由：「……自其所服勞務之性質言之，與委任契約異，蓋委任事務之處理，必須為法律行為，而居間則僅報告訂約之機會，或為訂約之媒介也。……自其於勞務之結果祇有權利不負義務之點言之，與承攬契約有異。蓋承攬受報酬而負義務，而居間則僅有報酬而無義務也。……」足徵居間則僅報告訂約之機會，或為訂約之媒介。經查系爭合約書除經載明訴願人欲推展購置非營業用汽車貸款業務，委請○○公司提供本合約業務之行銷、貸放作業管理等服務，再依系爭合約書第一條約定：「服務項目：行銷服務：甲方（即○○公司）提供此項服務所使用之文宣、手冊、海報、印刷品及其他一切文書，均應經乙方（即○○股份有限公司）同意，

並以乙方之名義為之。收集，整理，核對並彙總借款人所填載之借款申請書及其他相關書類，以及乙方要求借款人提供之證明文件與資料，送交乙方審閱，供乙方決定是否核准貸款。查驗借款人及保證人之身分及其簽字或用印，以及其等提交乙方審閱之所有書類、文件及資料。依相關貸款契約規定，借款人應提供其所購置之車輛辦理動產抵押登記予乙方，……甲方應負責辦理此動產抵押登記及踐行其他相關程序，俾乙方取得完整有效之擔保利益。……帳戶管理服務，包括但不限於對帳單之列印、封裝、付交郵寄等作業。…… 乙方隨時指定之其他一切服務，包括但不限於貸款逾期繳款之尋車作業及處分抵押車輛、催收、法務諮詢等服務。」第三條約定：「作業流程：甲方收齊、核對借款人填載之借款申請書及乙方要求借款人及保證人申貸時應備之文件、資料後，應依乙方隨時通知或指示之徵審準則進行初閱，並簽註意見，送請乙方法行。……」第六條約定：「繳款方式……甲方同意於本合約下每一借款人應攤還本息日之當日，將各該借款人於當日應攤還之本息總額全數墊付與乙方……」第十一條約定：「逾期貸款： 乙方同意依本合約所承做之貸款，如有借款人逾期還本付息或繳付費用之情事，統籌交由甲方負責催收。甲方應盡全力處理催收事務，包括進行訴訟及處分擔保品。其因此所發生之費用（包括但不限於律師費、訴訟費）應由甲方負擔……」等約定之內容觀之，訴願人與○○公司簽訂之工作事項，並非單純之居間媒介，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質。是訴願主張，核不足採。又訴願主張其之未貼用印花稅票係因與原處分機關法律見解歧異，並無故意過失乙節，按依訴願人與○○公司之約定工作事項，系爭契約並非單純之居間媒介，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質已如上述，訴願人尚難藉法律見解歧異為由而謂其無故意過失，訴願主張，無從憑採。

五、另查依首揭財政部九十年九月二十六日臺財稅字第0九00四五三四九五號函釋及行為時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所示，違反印花稅法第十二條規定同一憑證須具備二份以上，由雙方或各方關係人各執一份者，應於每份各別貼用印花稅票，僅貼用一份者，按所漏稅額處五倍罰鍰。本件系爭合約書之甲方○○公司既經原處分機關另案查核結果，已依印花稅法施行細則第九條規定，預估仲介管理服務費金額計算貼足印花稅票，是原處分機關本於職權於復查決定改按漏貼印花稅票金額處五倍罰鍰計七三二、六00元（計至百元為止），並維持原核定補徵稅額，揆諸前揭規定及財政部函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、末查系爭合約書之甲方即○○公司業依印花稅法第七條第三款及同法施行細則第九條規定，預估仲介管理服務費金額並按承攬契據之稅率貼用印花稅票在案，併予敘明。

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 楊松齡  
委員 曾巨威  
委員 曾忠己  
委員 陳淑芳  
委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 十 二 月 九 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)