

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

訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關93年9月7日北市稽法乙字第09360073700號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於87年3月至90年11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282份，金額計新臺幣（以下同）200,756,977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91年7月3日肅字第09143620560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200,706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8條第1項規定，依同法第23條第1項規定，以

92

年印處字第920001號處分書，按其漏貼印花稅額處7倍罰鍰計1,404,900元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以92年7月25日北市稽法乙字第09261369300號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，第1次提起訴願，經本府以93年1月7日

府

訴字第09228460900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90日內另為處分。」

二、嗣原處分機關以93年9月7日北市稽法乙字第09360073700號重為復查決定：「維持原核

定及原處分。」訴願人不服，於93年9月29日第2次向本府提起訴願，並據原處分機關檢

卷答辯到府。

理 由

一、按印花稅法第 5 條第 4 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 7 條第 3 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 8 條第 1 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 13 條規定：「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。應使用高稅額之憑證而以低稅額之憑證代替者，須按高稅額之憑證貼用印花稅票。凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目貼用印花稅票。」第 23 條第 1 項規定：「違反第 8 條第 1 項或第 12 條至第 20 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 5 倍至 15 倍罰鍰。」

民法第 490 條第 1 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 505 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 528 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 529 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 548 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 19 年上字第 453 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 80 年 6 月 7 日臺財稅第 800200253 號函釋：「主旨：有關貴會（○○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 77 年 1 月 13 日臺財稅第 760307513 號函釋，與上開規定尚無不合。」

行為時「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（節錄）：

--	--	--	--

稅目	稅法條文	違章情形	裁罰金額或倍數
印花稅	印花稅法		
	第 23 條第 1 項	一、違反第 8 條第 1	
	違反第 8 條第	項規定應納印	
	1 項或第 12 條	花稅之憑證，	
	至第 20 條之規	於書立後交付	
	定，不貼印花	或使用時，應	
	稅票或貼用不	貼足印花稅票	
	足稅額者，除	：	
	貼補印花稅票	1. 貼用不足額者	按所漏稅額處 5
	外，按漏貼稅	。	倍之罰鍰。
	額處 5 倍至 15	2. 不貼印花稅票	按所漏稅額處 7
	倍罰鍰。	者。	倍之罰鍰。

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 依據印花稅法第 5 條第 4 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 490 條、第 528 條及第 529 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 490 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 529 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 8 條第 1 項規定繳納印花稅之義務。
- (三) 原處分機關重為復查決定並未針對前次訴願決定內容有所反駁或有新論述，僅認徵求委託書之規劃及代為發放股東會紀念品為一定工作之完成，已兼具承攬性質，依法應就契約中所訂之報酬額按稅率課徵印花稅。此觀點似已曲解法律之本意，蓋其係屬顧問性質及協助處理事務工作，僅需處理委任人事務，完成與否則非所問。

三、卷查本案前經本府 93 年 1 月 7 日府訴字第 09228460900 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 90 日內另為處分。」其理由四載明：「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 19 年上字第 453 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 3 類，該 3 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 1 類合約書，就訴願人之工作內容記載：『1. 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：『2. 甲方.....同意於.....年.....月.....日起，支付乙方新臺幣.....元整。』或約定為：『2. 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：（1）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。（2）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 548 條第 2 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 2 類合約書就訴願人之工作內容記載：『2、乙方（訴願人）處理徵求事務之義務如下：（1）提供甲方所需之徵求事務處所。（2）提供甲方徵求事務之必要人力。（3）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。（4）負責郵電、廣告及文宣之相關作業。（5）委託書行政作業之處理。.....』就報酬之給付則約定為：『3、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 1 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3類為顧問合約書，其內容記載：『……第3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：（1）股東會議諮詢、文宣、統籌服務（2）員工在職訓練服務（3）股東會徵求委託書之規劃、輔導事宜第4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5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8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5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8條約定訴願人之報告義務，與民法第540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80年6月7日臺財稅第800200253號函釋，及91年3月14日臺北市調查處對於訴願人之前代表人○○○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。……」

四、本案經原處分機關重為復查決定，仍予維持原核定，其理由依原處分機關93年10月28日北市稽法乙字第09362749500號訴願答辯書理由記載：「一、……本件之爭議在於系爭合約書，是否屬單純處理事務之委任契約書？亦（抑）或包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，屬委任與承攬混合型契約？經查系爭合約書內容分為3類，第1類合約內容……包含執行會議文宣、會議內容規劃及各項會議庶務等一定工作項目之完成，具有承攬之性質。第2類合約內容……訴願人有提供處所、提供人力、負責股東會紀念品之發放等一定工作之完成，已具有承攬之性質。是系爭第1類、第2類合約之名稱雖為委任契約書，然觀其合約內容，當事人間權利義務關係，顯有乙方應完成一定工作，並非單純之事務處理。按財政部80年6月7日臺財稅第800200253號函釋規定：『主旨：

有關貴會（編者註：○○會）會員使用之【委任契約書】兼具承攬性質，仍應按承攬契約貼用印花稅票。說明：二、印花稅法第5條第4款規定，承攬契約，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 77 年 1 月 13 日臺財稅第 760307513 號函釋，與上開規定尚無不合。』，系爭第 1、2 類合約書，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，依法應就契約中所訂之報酬額計徵印花稅。二、次查系爭第 3 類『顧問合約書』為訴願人與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）、○○股份有限公司（以下簡稱○○企銀）等 2 家公司所訂立之合約書共計 3 份。按顧問契約性質上具有專屬性、人格性，且當事人間信賴關係較強，惟查系爭顧問合約書之相對人為公司法人，非一般自然人不具專屬性及人格性。本處乃函請訴願人提供有關股東會議諮詢、文宣、統籌服務、員工在職訓練服務等所有工作項目之相關資料（如會議紀錄、文宣及員工訓練方式等資料）供核。經訴願人委託○○○於 93 年 3 月 31 日至本處製作談話筆錄表示，大部分相關資料由臺北市調查處於 91 年 1 月 8 日以整箱方式一併扣押，該資料已移由法院調查中，及因公司搬遷查無留存資料，並主張系爭 2 份顧問合約純屬顧問性質，惟未為能提供相關資料以實其說。嗣經本處函請臺灣高等法院提供訴願人顧問合約書相關之股東會議諮詢、文宣、統籌服務、員工在職訓練服務及會議紀錄、文宣等資料，經該院於 93 年 7 月 1 日以院信刑溫字第 0930007921 號函復略以：『……關於○○股份有限公司相關的扣案物品，經查並無該公司與○○股份有限公司、○○股份有限公司等 2 家公司有關股東會議諮詢、文宣、統籌服務、員工在職訓練服務等相關資料……』是訴願人主張，顯不足採。三、本處復函請合約相對人○○公司、○○企銀（行）等 2 家公司所屬稽徵機關新竹市稅捐稽徵處及高雄市稅捐稽徵處代為向該 2 公司查核系爭第 3 類合約是否僅為顧問性質或仍須實際執行相關工作，經高雄市稅捐稽徵處鹽埕分處 93 年 8 月 17 日高市稽鹽房字 09300010298 號函檢送○○銀（行）（總行）函復略以：『主旨：有關本公司於 89 年 5 月 2 日與○○股份有限公司簽訂之顧問合約書覆如說明…… 說明…… 二、該合約實際委任項目為股東會籌備事項之諮詢及股東會徵求委託書之規劃、輔導事宜並協助代為發放紀念品……』該函並未敘及合約書內容中：「第 2 條：顧問期間……共 5（6）個月。第 3 條：顧問工作項目，乙方依本顧問契約提供之顧問工作如下：（1）股東會議諮詢、文宣、統籌服務。（2）員工在職訓練服務。（3）股東會徵求委託書之規劃、輔導事宜。（4）代為訂製股東會紀念品……』其中有關員工在職訓練服務乙項，然徵求委託書之規劃及代為發放股東會紀念品為一定工作之完成，已兼具承攬性質，依法應就契約中所訂之報酬額按稅率課徵印花稅。四、有關○○公司與訴願人訂立之 2 份『顧問合約書』，雖經新竹市稅捐稽徵處向○○公司查核尚無結果，惟就合約內容：『第 2 條：顧問期間……共 5（6）個月。第 3 條：顧問工作項目，乙方依本顧問契約提供之顧問工作如下：（1）股東會議諮詢、文宣、統籌服務。（2）員工在職訓練服務。（3）股東會徵求委託書之

規劃、輔導事宜……」觀之，上開『顧問合約書』名稱形式上雖為顧問，惟與第 1、2 類『委任契約書』合約實質上同屬股東會統籌服務之執行工作，非單純處理事務而係兼具承攬性質，況且如前所述，訴願人雖主張系爭顧問合約書純屬顧問性質，惟未（為）能提供相關資料以實其說，自不能認其主張之事實為真實。……」

五、卷查本件依本府前次訴願決定及原處分機關重為復查決定之分類方法，將上開合約書依據內容分成 3 類，分別論述如下：（一）關於第 1 類合約書部分，依據本次原處分機關重為復查決定之結果，其契約書約定內容，甲方均有指定訴願人工作內容，而有完成一定工作項目之約定；該類合約書中關於報酬給付之約定，雖有記載特定日期，惟基於契約自由原則，雙方約定先行給付一部或全部報酬，並無不可，非謂報酬之支付不以訴願人完成一定之工作為要件，此觀諸乙方於「完成服務」後，甲方得視相關情形計算剩餘報酬額之約定可證。（二）關於第 2 類合約書部分，甲方有指定訴願人之工作內容，並有按實際完成工作件數計算報酬之部分，難謂訴願人僅單純處理約定事務，其應兼具有承攬之性質。（三）關於第 3 類顧問合約書部分，依據該契約內容，訴願人在契約期間須提供：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；甚或代為訂製股東會紀念品等之一定工作，並且間最雙方議定內容，召開相關會議及交付相關資料，顯見訴願人仍屬在約定時間內就該約定之工作項目範圍須有一定工作之完成，又關於該類契約約定報酬方式，雖以約定總額按月給付之方式，惟該報酬約定之方式並無礙於承攬工作之特質，業如前述。另第 1 類、第 2 類合約書中，甲方對於訴願人從事之業務均無具體方法、措施之指示；而第 2 類、第 3 類合約書則有轉讓禁止之規定，即訴願人不得再委付他人承作各項顧問工作，顯見各該類合約書均具有極高之獨立性，而民法所定各式勞務契約中，亦以承攬契約之獨立性最高。綜上，系爭合約書確係兼具有承攬性質，則依據首揭印花稅法第 5 條及第 13 條第 1 項之規定及財政部 80

年

6 月 7 日臺財稅第 800200253 號函釋意旨，系爭合約書係屬印花稅課徵之客體，訴願人書立、使用系爭合約書自應依法貼足印花稅票或繳納之。從而，原處分機關核認訴願人應貼用印花稅票共計 200,706 元而漏未貼用，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 8 條第 1 項規定，依同法第 23 條第 1 項規定，以 92 年

印

處字第 920001 號處分書，按其漏貼印花稅額處 7 倍罰鍰計 1,404,900 元（計至百元止），及以 93 年 9 月 7 日北市稽法乙字第 09360073700 號復查決定遞予維持，揆諸首揭規定

及

函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍
委員 陳 敏
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
委員 陳石獅
委員 湯德宗
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 2 月 2 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 2 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 3 段 1 巷 1 號）