

臺北市政府 95.08.11. 府訴字第 09584324700 號訴願決定書

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 95 年 5 月 4 日北市稽法乙字第 09560347200 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

事 實

一、緣訴願人於 90 年 4 月 5 日與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司

）簽訂「混凝土工程」工程承攬合約書 1 份，工程實作金額共計新臺幣（以下同）122,388,202 元，應貼用印花稅票 122,388 元，訴願人僅貼用印花稅票 12 元。案經臺南市稅捐稽徵處查獲，以 93 年 10 月 20 日南市稅工字第 0930128486 號函移原處分機關依法審理核

定

補徵訴願人印花稅票貼用不足稅額計 122,376 元，並以 94 年 5 月 6 日印處字第 940048 號

處

分書按所漏稅額處 5 倍罰鍰，金額計 611,800 元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 9 月 30 日北市稽法乙字第 09461116600 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，第 1 次向本府提起訴願，經本府以 95 年 2 月 24 日府訴字第

09427041

200 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、嗣經原處分機關以 95 年 5 月 4 日北市稽法乙字第 09560347200 號重為復查決定：「維持原

核定。」訴願人仍表不服，於 95 年 6 月 5 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、按訴願法第 95 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

。」印花稅法第 1 條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅。」第 5 條第 3 款、第 4 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 7 條第 3 款、第 5 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 4 元，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 12 條規定：「同一憑證須備具 2 份以上，由雙方或各方關係人各執 1 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。」第 13 條第 1 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。」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 345 條第 1 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 490 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。」行政法院 39 年度判字第 2 號判例：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋：「……本案買賣預拌混凝土

契約書內容，如僅載明賣方負責將預拌混凝土運至工地，卸入買方指定之場（或儲斗）者，應屬完成買賣物之交付，尚非屬上開承攬範圍，應依買賣動產契據貼用印花稅票。至如約定賣方尚須負責以邦（幫）浦車（壓送車）完成澆置（灌漿）及養護等工作者，已兼具『承攬』之性質，應按承攬契據貼用印花稅票。」

93 年 3 月 29 日臺財稅字第 0930451133 號令修正之「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	違反第 8 條第 1 項 或第 12 條至第 20 條之規定：	
		第 12 條至第 20 條	1. 貼用不足額者 按所漏稅額處 5 倍罰鍰

之規定，不貼印	。	。
花稅票或貼用不	2. 不貼印花稅票	按所漏稅額處 7 倍罰鍰
足稅額者，除補	者。	。
貼印花稅票外，	3. 以詐術或其他	按所漏稅額處 10 倍罰鍰
按漏貼稅額處 5	不正當方法不	。
倍至 15 倍罰鍰。	貼印花稅票或	
	貼用不足者。	

二、本件訴願理由略以：

(一) 依財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋，本案買賣預拌混凝土契約書內容，

如僅載明賣方負責將預拌混凝土運至工地，卸入買方指定之場（或儲斗）者，應屬完成買賣之交付，尚非屬承攬範圍，應依買賣動產契據貼用印花稅票。

(二) 訴願人所營業務為預拌混凝土之生產及銷售，係屬營建工程建材供應商，訴願人與營造廠商所簽訂的合約，僅言明訴願人需將混凝土卸入指定的地點及位置，即完成必要之銷售行為，幫浦車的灌漿作業，係由工地（也就是營造廠商）另外請其他人員進行，車輛及人員均非訴願人提供，訴願人僅需配合幫浦作業時間，調配攪拌車的運送及到達時間，訴願人並無任何施作行為，本件系爭合約為買賣契約，訴願人亦貼足印花

(三) 訴願人所提供的商品具時效性，當然必須在一定的時間內配合營造廠商施作進度準時供貨，且訴願人與○○公司所簽訂之合約並未載明合約總價，係因訴願人與○○公司的合約為實作實算，訴願人之供料需要配合營造廠商施作時間，實質上訴願人並無承攬施作之事實，原處分機關判定買賣混凝土之契約是否為「承攬」，應依個案事實，而非契約是否出現相關用字。

三、本案前經本府以 95 年 2 月 24 日府訴字第 09427041200 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。」其撤銷理由略以：「.....四、惟查訴願人主張系爭合約中訴願人並無任何施作行為，依財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋，該合約為預拌混凝土之買賣契約乙節，按上開財政部函釋意旨，預拌混凝土契約書之內容，倘若僅載明賣方負責將預拌混凝土運至工地，卸入買方指定之場（或儲斗）者，應屬完成買賣物之交付，係屬買賣契約之範圍；倘若約定賣方尚須負責以邦

浦車（壓送車）完成澆置（灌漿）及養護等勞務工作者，則屬買賣與承攬之混合契約。準此，系爭合約書究屬買賣契約或買賣與承攬之混合契約，應以契約中訴願人是否須負責以邦浦車（壓送車）完成澆置（灌漿）及養護等勞務工作為斷。經查系爭合約書中之假設工程及清潔地面等勞務與邦（幫）浦車（壓送車）完成澆置（灌漿）及養護等混凝土工程施作之性質不同，此等勞務是否有前揭財政部函釋之適用，尚有可議之處，原處分機關以訴願人須施作假設工程及清潔地面等勞務為由，遽認系爭合約具有承攬性質，尚嫌率斷。再按系爭合約書壹、一般規定第 4 條約定：『工程單價：詳見附件之工程單價表。』及卷附工程報價單所載預拌混凝土磅數自 140kg/· 至 350kg/·，其每·之單價為 1,080 元至 1,699 元，上開單價在立約時（即 90 年 4 月 5 日）與預拌混凝土市場價格之

價

差為何？倘若上開單價與市場價格相差無幾，則系爭合約中之假設工程及清潔地面，是否得類同購買電器時所附隨電器安裝之勞務行為，以其占該項買賣契約之比例極小，而將整個契約定性為買賣契約？倘若上開單價與市場價格有相當差距時，該價差是否得視為系爭合約中之假設工程及清潔地面等勞務之價格，而以該等勞務價格按承攬契約稅率貼用印花稅？凡此有利於訴願人之情形，原處分機關漏未審酌，顯與行政程序法第 9 條規定：『行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。』不合。復按民法第 98 條規定：『解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。』準此，本件系爭合約書之名稱雖記載為『混凝土工程』工程承攬合約書，仍應以實際發生之事實及其他一切證據資料來判定其契約之性質，不應僅以該契約名稱中有承攬字樣，即率認其為承攬契約。……」

四、復查本案經原處分機關重為復查決定仍維持原處分之論據，有以下兩點：依首揭財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋意旨所謂以幫浦車完成澆置及養護等工作，僅係表達承攬工作特質，係屬例示規定，是否為承攬工作，仍應依個別合約性質具體審認。本件關於假設工程及清潔地面工程僅係該合約最後之附款，故本件應依合約條款之性質決定契約之性質。而本案合約書之名稱及約定條款均已具體載明本件為承攬工程之承作，本件合約書自應依承攬契據稅率貼用印花。原處分機關就預拌混凝土市場價格以 95 年 3 月 15 日北市稽法乙字第 09560347220 號函詢臺灣區預拌混凝土工業同業公會，經該同業公會以 95 年 3 月 21 日預拌業字第 95054-1 號函復略以：「主旨：貴處函詢 90

年

4 月 5 日預拌混凝土單價乙節，因各預拌廠成本及運費等均各有不同，其平均單價實難推定，宜由買賣雙方當時交易價格為依據……」，故混凝土之售價與合約性質無絕對之關聯性。

五、然本件訴願主要爭點為系爭合約究為單純買賣預拌混凝土之契約，或是買賣預拌混凝土

與兼具施作工程之買賣與承攬之混合契約？經查原處分機關本次重為復查決定，仍主張本案合約書之名稱及合約條款已具體載明本件為承攬工程之承作，自應依承攬契據稅率貼用印花，並據以補徵訴願人印花稅票貼用不足之稅額，另按所漏稅額處 5 倍罰鍰。惟按首揭行政法院 39 年度判字第 2 號判例意旨，原處分機關對於訴願人印花稅票貼用不足稅額予以處罰，必須確實證明訴願人印花稅票貼用不足稅額之事實。易言之，原處分機關必須確實證明系爭合約書之性質確屬承攬契約或買賣與承攬之混合契約，始有訴願人未按承攬契據之稅率貼用印花稅票，而有印花稅票貼用不足稅額之違法事實存在；倘若原處分機關無法確實證明上開違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。經查本件系爭合約書中，關於預拌混凝土買賣部分，於訴願人將預拌混凝土運至工地完成交付，此階段之契約性質係屬買賣契約之範圍，至為顯然；至於本件是否有預拌混凝土工程施作之部分，訴願人已主張係單純買賣預拌混凝土之契約，縱有假設工程及清潔地面等勞務，亦僅係附隨性質云云，又此於本府前次訴願決定撤銷意旨，業已指明本件契約性質之判斷標準，應按民法第 98 條規定：「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」及首揭財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋意旨辦理。然原處分機關本次仍未具體舉證證明訴願人因系爭契約所實際施作工程之勞務內容，緣此涉及訴願人是否有未按承攬契據之稅率貼用印花稅票，而有印花稅票貼用不足額之違法事實存在，準此，系爭契約是否有承攬契約之性質仍有未明。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 60 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，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 蕭偉松
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 8 月 11 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，得於本決定書送達之次日起 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)

