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

訴願人因申請退還印花稅事件，不服原處分機關民國108年3月8日北市稽大安甲字第1085301496號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人於民國（下同）102年12月23日與案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）簽訂「○○股份有限公司北部施工處103至106年技術人力支援服務契約」，契約金額合計新臺幣（下同）2億3,492萬8,492元，嗣展延契約期限至107年12月31日止（下稱系爭契約）。訴願人就系爭契約分別於104年1月22日、107年1月10日申請開立印花稅大額憑證繳款書，經原處分機關核定應納稅額各為23萬4,928元、3萬2,413元，另自動補報加計利息分別為3,483元及7元，合計繳納27萬831元，並經訴願人完納在案。嗣訴願人主張系爭契約屬勞動派遣，非印花稅課徵範圍之承攬契據，以其適用法令錯誤致溢繳稅款為由，於108年2月20日向原處分機關所屬大安分處（下稱大安分處）申請退還前揭已繳納之印花稅款。經原處分機關以108年3月8日北市稽大安甲字第1085301496號函否准所請。該函於108年3月12日送達，訴願人不服，於108年4月3日向本府提起訴願，6月12日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按稅捐稽徵法第28條第1項規定：「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請。」

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。」

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493條第1項規定：「工作有瑕疵者，定作人得定相當期限，請求承攬人修補之。」第494條規定：「承攬人不於前條第一項所定期限內修補瑕疵，或依前條第三項之規定拒絕修補或其瑕疵不能修補者，定作人得解除契約或請求減少報酬……。」第495條第1項規定：「因可歸責於承攬人之事由，致工作發生瑕疵者，定作人除依前二條之規定，請求修補或解除契約，或請求減少報酬外，並得請求損害賠償。」第497條規定：「工作進行中，因承攬人之過失，顯可預見工作有瑕疵或有其他違反契約之情事者，定作人得定相當期限，請求承攬人改善其工作或依約履行。承攬人不於前項期限內，依照改善或履行者，定作人得使第三人改善或繼續其工作，其危險及費用，均由承攬人負擔。」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。」

二、本件訴願及補充理由略以：

(一) 財政部網站說明人力派遣合約內容如僅約定提供工作人員供客戶使用，而未明定需於一定時間內完成一定工作者，非屬承攬契據性質，免貼用印花稅票。另依行政院運用勞動派遣應行注意事項及勞動部104年 4月22日勞動關2字第1040125914號函釋，勞動派遣為派遣事業單位指派所僱用之勞工至要派單位提供勞務，並接受要派單位指揮監督管理之契約；而勞務承攬契約，如承攬人依約須指派所僱用之勞工至定作人工作場所完成工作，定作人對承攬人所派駐之人員，並無指揮監督權，僅得檢驗工作成果，並依據該成果給付價金。本件系爭契約屬勞動派遣，並非印花稅課徵範圍，訴願人誤按承攬契據稅率繳納印花稅，請退還訴願人溢繳稅款。

(二) ○○公司就系爭契約向新北市稅捐稽徵處申請退稅，業經該處核准。訴願人與○○公司簽訂同性質之「核能火力發電工程處104年至105年人力支援服務契約」、「核能火力發電工程處107年及108年度委託工程顧問公司技術人力支援服務工作契約」及「南部施工處103至106年人力支援服務契約」，前亦分別經大安分處、高雄市稅捐稽徵處核准退還溢繳之印花稅款。訴願人承攬○○公司各施工處多項人力支援服務案件，其契約內容及精神均一致，然就退還印花稅之申請，不同縣市稅捐稽徵機關竟為不同決定，實難以理解。

三、查本件訴願人與○○公司簽訂系爭契約，經訴願人按承攬契據申報合計繳納印花稅合計27萬 831元在案。嗣訴願人以系爭契約非屬承攬契約，並以其適用法令錯誤致溢繳稅款為由，於108年2月20日向大安分處申請退還溢繳之印花稅款。有系爭契約及所附詳細價目表、○○公司核能火力發電工程處北部施工處 106年10月20日北施字第1068083797號函、訴願人技術人力支援服務實作明細表、原處分機關104年1月印花稅大額憑證應納稅額繳款書、107年1月印花稅大額憑證自動補報補繳稅額繳款書及訴願人填具之一般各稅申請更正書等資料影本在卷可稽。原處分機關審認系爭契約係屬承攬契據，應依印花稅法第7條第3款規定，按金額千分之一課徵印花稅，訴願人並無溢繳稅款情事，乃否准訴願人退還溢繳印花稅之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張系爭契約屬勞動派遣，非印花稅課徵範圍之承攬契據等語。按納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5年內提出具體證明，申請退還；承攬契據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；稅捐稽徵法第28條第 1項前段、印花稅法第5條第4款及第8條第1項定有明文。次按承攬者，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；承攬之工作有瑕疵者，承攬人應負瑕疵擔保責任；工作進行中，因承攬人之過失，可預見工作有瑕疵或有其他違反契約之情事者，定作人得定相當期限，請求承攬人改善；定作人應於承攬人交付或完成工作時給付報酬；並有民法第 490條、第493條至第495條、第497條及第505條等規定可資參照。是承攬契約之內容著重在一定工作之完成，其契約標的為勞務之結果，故承攬人雖為勞務之提供，但如未能完成工作，即無報酬請求權，且因承攬契約著重工作之完成，故承攬人進行工作（提供勞務）具有獨立性。經查系爭契約：

(一) 依第 2條約定：「……履約標的：乙方（即訴願人，下同）應依甲方（即○○公司，下同）需求，選派具教育部認可之國內、外大專以上學歷，且修讀科系與擔任工作類別相關之專業性或技術性人員，赴甲方工作地點，完成甲方交辦之專業性相關工作……。」第 8條約定：「履約管理……四、行政管理：（一）乙方應於履約期間在甲方指定之處所，派駐人力管理員 1名、勞工安全衛生管理人員1名及行政助理1名

..... (二) 人力管理員..... 職責如下：1. 與甲方來往..... 工作協調及各項聯繫事宜。..... (三) 勞工安全衛生管理人員..... 職責如下：1. 擬訂、規劃、督導及推動安全衛生管理事項，並協助相關人員實施。..... 7. 實施安全衛生定期檢查、重點檢查、作業檢點及作業環境測定等，並留存紀錄備查。..... 15. 輔導、督促相關人員做好各項工安措施，嚴格執行契約有關安全衛生事宜。..... (四) 行政助理..... 職責如下：..... 2. 支援人員之出勤、差假登記，及支援人員各項通報聯繫事宜。3. 依甲方之要求，配合辦理各部門支援人員之考評及考勤抽查.....。」第14條約定：「權利、義務及責任..... 十七、安全與衛生之責任：(一) 乙方應遵照職業安全衛生法..... 及其他有關安全衛生法規之規定，採取一切妥善措施，辦理工作安全與衛生事項。(二) 乙方於履約期間應依法在工作地點設置適當之勞工安全衛生管理組織及勞工安全衛生管理人員，負責安全與衛生之執行.....。」是訴願人應依○○○公司需求，選派各類專業性或技術性人員(土木、建築、機械、電機工程師等)，至○○○公司工作地點完成該公司交辦之專業性工作。履約期間訴願人並應派駐專職管理人員，負責工作之協調與聯繫，並於工作地點設置適當勞工安全衛生管理組織，負責規劃、督導及辦理各項勞工安全衛生管理等事項。

(二) 依第 3 條約定：「..... 二、契約價金總額，除另有約定外，含乙方及其支援人員依中華民國法令應繳納之稅捐、規費及強制性保險之保險費，以及為完成契約所需全部材料、人工、機具、設備及履約所必要之費用。三、本契約詳細價目表各項服務費用給付說明詳附件一.....。四、本契約..... 詳細價目中『一、直接費用』及『二、其他直接費用』..... 實際各項費用之計算以每月實際發生為準，服務費用總價最後按實作數量結算.....。」另詳細價目表載明：「..... 3. 契約金額=直接費用+其他直接費用 + 乙方管理費用.....」系爭契約附件一「詳細價目表各項服務費用給付說明」載明：「一、直接費用：(一) 基本薪資：..... 2. 人時單價：契約規定乙方須給付各等級支援人員之保障基本月薪除以 168 小時。3. 支援人員每月可計價時數：於甲方正常上班時間出勤時數..... 二、其他直接費用：..... (一) 假日出勤費..... 三、乙方管理費用：(一) 支援人員管理、風險及利潤：包含..... 執行本契約管理相關之費用，風險及利潤.....。」第 5 條約定：「契約價金之給付條件 一、契約依下列規定辦理付款：(一) 本契約價金係依每月實際發生額，於次月結算覈實支付.....。」第 12 條約定：「驗收 甲方每月依約覈實支付乙方服務費用，替代驗收.....。」是系爭契約價金之給付，包含依人時單價，按訴願人完成之實作數量，由○○○公司每月覈實支付訴願人之服務費用，及訴願人為執行契約管理相關之費用。

(三) 依第 8 條約定：「履約管理..... 十四、勞工權益保障：(一) 乙方對各支援人員，應訂立書面勞動契約..... (二) 乙方對各支援人員，應依法給付薪資，與依法投保勞工保險.....。」第 14 條約定：「權利、義務及責任..... 十四、支援人員與派駐人員與甲方無任何僱傭、委任或直接、間接之法律關係，不得對甲方提出任何要求；..... 支援人員與派駐人員如於執行本契約之職務時有侵權行為或其他違法行為，致甲方或任何第三人遭受損害，乙方應負完全責任.....。」是訴願人選派之支援人員與派駐人員，均為訴願人之受僱人，該等人員與○○○公司無任何直接或間接之法律關係，如於執行契約職務時，有侵權行為或其他違法行為，致○○○公司或第三人遭受損害，訴願人應自行負責。又如前所述，訴願人於履約期間須派駐專職管理人員，負責工作之協調、聯繫及督導等事宜，是訴願人對於選派至○○○公司之支援人員與派駐人員，具有指揮監督權。

(四) 依第 5 條約定：「契約價金之給付條件..... 二、乙方履約有下列情形之一者，甲方

得暫停給付契約價金至情形消滅為止：（一）履約有瑕疵，經書面通知改善而逾期未改善者.....。」第 8 條約定：「履約管理.....十二、甲方於乙方履約中，若可預見其履約瑕疵，或其有其他違反契約之情事者，得通知乙方限期改善。十三、乙方不於前項期限內，依照改善或履行者，甲方得採行下列措施：（一）終止或解除契約，並得請求損害賠償。（二）通知乙方暫停履約。」是訴願人履約有瑕疵，經○○公司通知改善而逾期未改善者，○○公司得暫停給付契約價金。○○公司於訴願人履約過程，若可預見其履約瑕疵或有其他違反契約之情事者，得通知訴願人限期改善，訴願人屆期未改善者，○○公司得終止或解除契約，並得請求損害賠償。其契約內容已明定瑕疵擔保及損害賠償責任。

（五）綜上，系爭契約內容所訂之服務範圍，係由訴願人依○○公司需求，選派各類專業人員完成該公司交辦之工作，訴願人對其選派人員負有指揮監督及管理責任，且須指派專職管理人員負責協調、聯繫及督導工作之進行；並訂有訴願人履約瑕疵擔保責任及違約時○○公司得終止契約、請求損害賠償等條款，為承攬人對承攬工作負完全責任及完成一定工作之約定。又系爭契約訂有契約總金額及服務費用按完成之實作數量結算，始得請求○○公司給付報酬，是系爭契約具有承攬契約之性質。且系爭契約第 14 條約定，訴願人因辦理本件人力支援服務工作所產生之任何智慧財產權（如依約完成開發設計之工程圖面、施工規範、工務文件等著作）及受讓之任何智慧財產權，應全部讓與○○公司，該等智慧財產權讓與之對價已包含於契約總價內，是系爭契約內容非僅訴願人單純提供人員供○○公司使用，而係著重於一定工作之完成。是系爭契約既具有承攬契約之性質，自屬印花稅法第 5 條第 4 款所訂之承攬契據，訴願人並無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所定因適用法令錯誤致溢繳印花稅款之情事。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關否准訴願人退稅之申請，揆諸前揭規定，並無不合，原處分應予維持。

五、至有關訴願人主張其與○○公司簽訂「核能火力發電工程處 104 年至 105 年人力支援服務契約」、「核能火力發電工程處 107 年及 108 年度委託工程顧問公司技術人力支援服務工作契約」，前經原處分機關核准退還溢繳之印花稅款 1 節。查原處分機關重新審核上開契約，認屬承攬契約性質，業分別以 108 年 7 月 24 日北市稽大安甲字第 1085408095 號、108 年 7 月 25 日北市稽大安甲字第 1085408143 號函通知訴願人及○○公司核定補徵印花稅在案，併予敘明。

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

訴願審議委員會主任委員 袁 秀 慧（公假）
委員 張 慕 貞（代行）
委員 范 文 清
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽

中華民國 108 年 9 月 10 日
如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺灣臺北地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。（臺灣臺北地方法院行政訴訟庭地址：新北市新店區中興路 1 段 248 號）