

訴 願 人 〇〇股份有限公司

代 表 人 〇〇〇

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，不服原處分機關八十九年十一月十三日北市稽法丙字第八九〇七七五七一〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人於八十二年九月二十三日至八十五年五月八日書立〇〇國小階梯教室座椅工程、臺中〇〇國中視聽教室座椅工程、〇〇大學工學院演講廳座椅工程及〇〇大學附設實驗小學新建大樓工程附屬傢俱設備工程等合約書計四十六份，金額共計新臺幣（以下同）六七、二七一、一二二元（不含稅），應貼印花稅票六三、九七一元，僅貼印花稅票十二元。案經法務部調查局北部地區機動工作組（以下簡稱調查局北機組）查獲後，函移原處分機關依法審理核定訴願人印花稅票貼用不足稅額計二、六五四元，應按所漏貼稅額處五倍罰鍰計一三、二〇〇元（計至百元為止）；及不貼印花稅票金額計六一、三〇五元，應按未貼稅額處七倍罰鍰計四二九、一〇〇元（計至百元為止）；共計應補徵印花稅六三、九五九元，罰鍰共計四四二、三〇〇元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以八十八年九月二十二日府訴字第八八〇三〇九八七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十八年十一月二十九日北市稽法丙字第八八一六六一五六〇〇號重為復查決定：「維持原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人仍表不服，第二次提起訴願，經本府以八十九年五月十一日府訴字第八八〇九五〇三七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以八十九年十一月十三日北市稽法丙字第八九〇七七五七一〇〇號重為復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣（以下同）六〇、八九六元，原罰鍰處分金額更正為四二〇、八〇〇元（計至百元止）。」上開決定書於八十九年十一月十五日送達，訴願人仍表不服，於八十九年十二月十四日第三次向本府提起訴願，九十年一月八日補具訴願理由書，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.....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。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，違反印花稅法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，貼用不足額者，按所漏稅額處五倍罰鍰；不貼印花稅票者，按所漏稅額處七倍罰鍰。

財政部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函釋：「主旨：同一契約書中包含器材之採購及安裝工程兩部分之概括承攬（統包）工程合約，係具有兩種以上性質之同一憑證，應依印花稅法第十三條第一項之規定，貼用印花稅票。說明：二、印花稅法施行細則第十條第一項規定『本法第十三條第一項所稱同一憑證而具有兩種以上性質，係指一種憑證之內容包括兩種以上性質而言，.....。』如契約當事人間將器材之採購及安裝工程併載於同一契約書中，作概括之承攬，該契約書即為具有兩種以上性質之同一憑證，依印花稅法第十三條第一項規定應以承攬契據較高之稅率按合約總金額千分之一貼用印花稅票。」八十三年八月九日臺財稅第八三一六〇四八〇八號函釋：「.... ..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浦車（壓送車）完成澆置（灌漿）及養護等工作，已兼具『承攬』之性質，應按承攬契據貼用印花稅票。」八十八年九月二十二日臺財稅字第八八一九四五八六一號函釋：「主旨：關於太平洋建築物管理維護股份有限公司高雄分公司與客戶簽訂之『清潔維護契約』及『綜合管理契約』，核屬兼具承攬契據性質，仍應依印花稅法規定貼用印花稅票。.....說明.....三、本案所附『清潔維護契約』及『綜合管理契約』，其一般公共事務管理業務、環境清潔業務及設備保養業務等，已明定業務範圍、清潔區域、保養項目等工作項目，並規定應完成一定工作，始給付約定報酬，兼具承攬契據性質，除『綜合管理契約』中，有關警衛安全業務，前經本部八十七年九月二十四日臺財稅字第八七一九六六九二三號函釋非屬承攬契據性質，如其金額可明確區分者，可免予列入計課印花稅外，均須按規定之稅率貼用印花稅票。」

八十九年七月十四日臺財稅第〇八九〇四五三二七九號函釋：「.....說明.....二、

本部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函固規定，『如契約當事人間將器材之採購及安裝工程併載於同一契約書中，作概括之承攬，該契約書即為具有兩種以上性質之同一憑證，依印花稅法第十三條第一項規定應以承攬契據較高之稅率按合約總金額千分之一貼用印花稅票。』惟關於買賣動產契據，如揆其內容實際僅為動產買賣，契約未載有收付安裝費用，且所載標的物於移轉前已具可使用程度，僅於交付時作簡易之安裝、試機，以示擔保交易品質者，該契約可免依前開函釋規定，按較高之承攬契據稅率貼用印花稅票。」

二、本件訴願理由略謂：系爭三十八份合約交貨內容皆為單一座椅買賣，係銷售本公司規格型號之產品。惟因取用之合約書為定型化合約。縱附有施工圖、工期、施工說明書等文字，原處分機關未予查明實情，逕以合約內含有上揭文字，片面認定系爭三十八份合約為承攬契約，本公司上揭買賣合約書或有應客戶要求，係提供產品大樣圖；施工說明書僅係應買主為維護一定品質之需求所註明的品質規範；至於建築師事務所工程標單係每一家廠商銷售公家機關必備之規定文件；至於工期，則係指交貨時間。

三、卷查本案前經本府以八十九年五月十一日府訴字第八八〇九五〇三七〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「……五、惟按所謂製造物供給契約，係指當事人之一方專以或主要以自己材料作成之物供給他方，而他方給付報酬之契約。由於一般承攬，如需材料，多由定作人供給，而製造物供給契約，則全部或大部分由承攬人提供，其性質究屬承攬或買賣，頗有爭議。惟通說認為應解釋當事人之意思以資決定。若當事人意思不明，應解為承攬與買賣之混合契約，使分別適用；即有關於工作物之完成，適用承攬之規定，而關於工作物財產權之移轉，則適用買賣之規定（鄭玉波先生著「民法債編各論」上冊三五〇頁至三五二頁，六十年八月二版及最高法院五十九年度臺上字第一五九〇號判例可參）。經查上開本府前次訴願決定撤銷理由，業已就系爭三十八份合約之法律關係究為買賣或承攬契約乙節，闡明與原處分機關不同之法律見解，揆諸前揭訴願法第二十四條規定及司法院釋字第三六八號解釋意旨，原處分機關重為處分自應受本府前開見解之拘束，惟原處分機關重為處分，猶就買賣或承攬契約持與本府不同之見解，自有不合。爰將原處分撤銷，由原處分機關路研後另為處分。」

四、本件原處分機關重為復查結果，審認除「〇〇採購合約」因係屬買賣契約，核定補徵稅額應更正為十二元（原核定為二、二五二元）外，其餘三十七份合約書大部分均附有施工圖，內含材料規格及施工說明，且係將半成品及相關零組件運至施工之工地，再依照圖說進行施工，付款條件則需於工程驗收合格後，始付清尾款，顯示施工品質之重要性。又施工之工地須於合約到期前六至三十天不等，提交予訴願人進行施工，否則合約完工日期將順延。此亦顯示現場施作之工程需要較長時間始能完成，自非屬前開財政部八

十九年七月十四日臺財稅第〇八九〇四五三二七九號函釋所稱僅於交付時作簡易之安裝、試機性質之買賣動產契據，此與訴願人主張合約書內容係屬單一座椅買賣不符。是渠等三十七份合約書係屬承攬或兼具承攬性質之合約，依前開財政部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函釋，凡買賣動產及承攬工程事項記載於同一合約者，應按承攬契據貼用千分之一印花稅票。又系爭三十七份合約中，「○○股份有限公司攝影棚觀眾看臺保養契約書」之核定補徵稅額，因計算錯誤應更正為九十一元（原核定誤為九一四元）。是原核定補徵稅額六三、九五九元中關於補徵訴願人未貼用印花稅票稅額六一、三〇五元部分經扣除前開二項合約多計之印花稅額，經原處分機關重為復查決定更正為五八、二四二元，該部分按訴願人未貼印花稅額處七倍罰鍰金額應併予更正為四〇七、六〇〇元（計至百元止）。至原核定訴願人貼用印花稅票不足稅額二、六五四元及按該貼用不足額部分處五倍罰鍰部分，因原處分並無違誤，是原處分機關重為復查決定仍予維持。又按首揭印花稅法第五條第四款規定列舉承印印刷品契約係按承攬契據課稅，然其亦屬學說上之製造物供給契約，換言之，依上開規定，本案系爭三十七份合約中，縱有製造物供給契約，依法仍應按承攬契據核課印花稅。

五、再按財政部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號、八十三年八月九日臺財稅第八三一六〇四八〇八號函釋意旨，契約當事人間倘若將器材之採購及安裝工程併載於同一契約書中，作概括之承攬，該契約書即為具有兩種以上性質之同一憑證，依印花稅法第十三條第一項規定應以承攬契據較高之稅率按合約總金額千分之一貼用印花稅票；而所謂買賣動產契據，如揆其內容實際僅為動產買賣，契約未載有收付安裝費用，且所載標的物於移轉前已具可使用程度，僅於交付時作簡易之安裝、試機，以示擔保交易品質者，該契約可免依前開函釋規定，按較高之承攬契據稅率貼用印花稅票。經查系爭三十八份合約中，「○○採購合約」係屬買賣契約；「○○股份有限公司攝影棚觀眾看臺保養契約書」，依首揭財政部八十三年八月九日臺財稅第八三一六〇四八〇八號函釋意旨，係屬承攬契約；其餘三十六份合約書中有二十二份合約內載有收付安裝費用；其餘十四份合約，依合約內容或所附之施工圖所載，可知標的物於移轉前尚未具有可使用程度，並非於交付時作簡易之安裝者，有屬建築及製造物品之承攬契約、或建築承攬合約、或製造物品之承攬契約；經查製造物供給契約，若當事人意思不明，應解為承攬與買賣之混合契約，依首揭財政部八十年三月十三日臺財稅第八〇〇六七五六六九號函釋，凡買賣動產及承攬工程事項記載於同一合約者，應按承攬契據貼用千分之一印花稅票；職是，原處分機關審認系爭三十八份合約中，「○○股份有限公司攝影棚觀眾看臺保養契約書」之核定補徵稅額，因計算錯誤應更正為九十一元（原核定誤為九一四元）。原核定補徵稅額六三、九五九元中關於補徵訴願人未貼用印花稅票稅額六一、三〇五元部分經扣除前開「○○採購合約」、「○○股份有限公司攝影棚觀眾看臺保養契約書」

二項合約多計之印花稅額，經原處分機關重為復查決定時更正為五八、二四二元，該部分按訴願人未貼印花稅額處七倍罰鍰金額應併予更正為四〇七、六〇〇元（計至百元止），至臺中〇〇國中視聽教室座椅等八份合約書係屬買賣動產之契據，業經原處分機關核定訴願人每份合約書不貼印花稅票十二元，除補徵所漏稅額外並按所漏貼稅額處七倍罰鍰，訴辯雙方並無爭執，業經前二次訴願決定所肯認，從而原處分機關重為之復查決定，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，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 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 黃旭田

委員 劉興源

委員 曾忠己

中 華 民 國 九 十 年 四 月 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。