

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 94 年 9 月 30 日北市稽法乙字第 09461116600 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

### 主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

### 事 實

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，於 94 年 10 月 28 日向

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 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 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。」

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，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 |               |
|     | 第 23 條第 1 項  | 項或第 12 條至  |               |
|     | 違反第 8 條第 1   | 第 20 條之規定： |               |
|     | 項或第 12 條至第   | 1、貼用不足額    | 按所漏稅額處 5 倍罰鍰  |
|     | 20 條之規定，不    | 者。         | 。             |
|     | 貼印花稅票或貼      | 2、不貼印花稅    | 按所漏稅額處 7 倍罰鍰  |
|     | 用不足稅額者，      | 票者。        | 。             |
|     | 除補貼印花稅票      | 3、以詐術或其    | 按所漏稅額處 10 倍罰鍰 |
|     | 外，按漏貼稅額      | 他不正當方      | 。             |
|     | 處 5 倍至 15 倍罰 | 法不貼印花      |               |
|     | 鍰。           | 稅票或貼用      |               |
|     |              | 不足額者。      |               |

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，車輛及人員均非本公司提供，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，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、卷查訴願人於90年4月5日與○○公司簽訂「混凝土工程」工程承攬合約書，原處分機關依該合約書壹、一般規定第3條約定：「工程範圍：依據報價單、工程設計圖樣、施工圖說、施工說明書辦理，包括本工程之全部混凝土工程及其相關之安全衛生環保設施之施工及共同使用之假設工程及其施工過程中所需之工程材料（除註明由甲方提供者），施工人員管理、運輸……規定之直接及間接費用。」第8條約定：「……二、完工期限：……2.各階段工程完工期限：乙方（即訴願人）之各階段工程施工進度應依據本合約規定及合約附件辦理，倘各階段施工進度有所延誤，甲方得依約延至下一期計價或罰扣工程款，乙方不得異議。各階段工程完工期限與日曆天數依據本合約附件辦理。」第10條約定：「工程次承攬：除經甲方以書面同意函覆後，乙方不得將本工程一部份或全部以次承攬方式，交予他商承包。如經甲方核可，工程雖經次承攬方式施工仍應由乙方負其全部責任……」第11條約定：「工地勘查：乙方意欲承攬本工程時，應被視為已詳細調查及勘查工地及其四週環境，並已滿意現有道路或其它（他）交通通達工地之方式……概括言之，乙方已獲得並充份了解足以影響其承攬與辦理，完成與保固本工程一切事項之資料。並於所報之合約工程總價包含其所需之一切費用。」第13條約定：「工程變更：……乙方應確實按工程合約材料與甲方核可之施工計劃與進度施工……」第16條約定：「工程管理……二、乙方所屬人員與臨時雇用人員，及其發包之承包商參與本工程施工時應被視為已明確了解其所負責之工程施工內容，施工程序，安衛環保規定並同意切實遵守合約相關規定……」第20條約定：「衛生維護：一、工程施工進料期間與工程完竣後，所有因乙方進料施工及拆卸搬運直接或間接所產生之餘廢料，積水，雜物垃圾或致臨時架設工程損壞等應由乙方隨時清運與整理及恢復原狀；……」該合約書貳、付款規定約定：「……八、備註：……二、當預拌車卸料完畢後，其清洗下來之泥水，需統一清到專用水桶處；如有造成地面不潔，其一切清潔費用，由乙方負擔。……」核認其約定內容，實質上已有涉及需完成一定工作內容，並以完成施工進度作為付款之依據，與承攬之性質相符，而與買賣契約係著重於財產權移轉之性質明顯不同；又以訴願人所簽認之工程切結書、拋棄書、保證書、工作人員任用

切結書等合約附件亦載明系爭合約為承攬契約，且訴願人於 94 年 3 月 28 日製作之印花稅疑義補充說明中記載：「.....三、另 貴所詢問合約中所提『假設工程』之相關事宜，茲說明如下：本公司主要係提供重大公共工程及一般建築所需之預拌混凝土，部分重大公共工程及建築工地所處的位置較為偏遠且未經開發，道路均為爛泥或泥漿，為使本公司的攪拌車可以順利進出，故會先鋪上一層薄的混凝土，此即所謂的『假設工程』，待銷售交易完成後，即會拆除。」審認本件系爭合約書約定訴願人尚需負責施作假設工程及清潔地面等勞務，故該合約書性質與首揭財政部 83 年 8 月 9 日臺財稅第 831604808 號函釋所稱將預拌混凝土運至工地，卸入買方指定之場（或儲斗）者，即已完成買賣物之交付者不同，並非單純買賣預拌混凝土之合約書，據以認定系爭合約書係屬承攬契約之性質，而審認訴願人僅依買賣契約貼用印花稅票，有貼用不足稅額印花稅票之違章事實，尚非無據。

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，應以合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  $140\text{kg}/\text{cm}^3$  至  $350\text{kg}/\text{cm}^3$ ，其每  $\text{m}^3$  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。從而，原處分應予撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

五、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 林世華

委員 蕭偉松

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 95 年 2 月 24 日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行