

臺中市政府地方稅務局 復查決定書

申請人因印花稅事件，不服本局所為處分，申請復查，本局決定如下：

主文

維持原處分。

事實

申請人於 108 年○月○日與○○市政府環境清潔稽查大隊（以下簡稱○○市清潔大隊）就「108 年度灑水洗街車輛採購案」簽訂價金總額計新臺幣(以下同)349 萬 9,200 元（含稅）之契約書，僅依買賣動產契據貼用印花稅票 12 元，惟查該契約兼具承攬契據之性質，依印花稅法第 13 條第 1 項規定，應按合約總金額 1‰貼用印花稅票 3,332 元，爰補徵其短繳之印花稅 3,320 元。

理由

- 一、按「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。」、「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……」、「印花稅稅率或稅額如左……三、承攬契據：每件按金額 1‰，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。」（註：依現行法規所定貨幣單位折算新臺幣條例第 2 點規定，貨幣單位為元者，以新臺幣之 3 倍折算。）、「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……」分別為印花稅法第 1 條、第 5 條、第 7 條及第 13 條第 1 項所明定。次按「本法第 13 條第 1 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……」為印花稅法施行細則第 10 條第 1 項所規定。

二、申請人訂立具有承攬契據性質之契約書，僅按買賣動產契據貼用印花稅票，爰補徵其短繳之稅款。

三、申請人復查主張略以，系爭灑水洗街車輛採購案，依投標須知所載，係財物採購，兼具購買及定製兩種以上性質，並非工程或勞務採購，且於交車驗收合格後，最終財產權係移轉○○市清潔大隊，參照最高法院 59 年台上字第 1590 號判例及 99 年度台上字第 170 號民事裁判意旨，按稱「製造物供給契約」（作成物供給契約或工作物供給契約或買賣承攬）者，乃當事人之一方專以或主要以自己之材料，製成物品供給他方，而由他方給付報酬之謂。此項契約之性質，究係買賣，抑屬承攬？自以依當事人之意思而為解釋，以資定之。如當事人之意思，重在工作之完成（勞務之給付），適用承攬之規定；側重於財產權之移轉者，適用買賣之規定；兩者無所偏重或輕重不分時，則認為承攬與買賣之混合契約，關於工作之完成，適用承攬之規定，關於財產權之移轉，即適用買賣之規定，是系爭契約是否應歸類為買賣動產契據云云。

四、按「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」；「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。」民法第 345 條第 1 項及第 490 條第 1 項分別定有明文。次按解釋當事人之契約，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。故於探求當事人立約真意時，所應力求者，乃於解釋契約條款時，斟酌當事人訂約時客觀上所存在之一切情事，以契約當事人所欲達成之契約目的為基準，不違背契約本質，而為符合公平正義之契約解釋。至所謂契約之目的，係指當事人基於契約內容所欲達成之經濟效果。而所謂契約之本質，則係指通常交易觀念，及一般交易當事人所得合理預期之給付目的與契約利益而言，此有最高法院 39 年台上字第 1053 號判例及臺灣高等法院臺中分院 107 年度重上更一字第 11 號判決意旨可資參照。卷查○○市清潔大隊就「108 年度灑水洗街車輛採購案」辦理公開招標，由申請人以最低總價 349 萬 9,200 元得標，渠等乃於 108 年 2 月 27 日簽訂系爭契約書，而觀諸其財物採購契約「第 1 條契約文件及效力：（一）契約包括下列文件：1. 招標文件及其變更或補充……4. 契約本文、附件及其變更或補充。5. 依契約所提出之履約文件或資料。」、「第 2 條履約標的：（一）廠商應給付之標的及工作事項（由機關於招標時載明）：詳投標須知補充規定。」、「第 4 條契約價金之調整：（一）驗收結果與規定不符，而不妨礙安全及使用需求，亦無減少通常效用或契約預定效用，經機關檢討不必拆換、更換或拆

換、更換確有困難者，得於必要時減價收受。」、「第 5 條契約價金之給付條件：（一）……15. 契約價金總額，除另有規定外，為完成契約所需全部材料、人工、機具、設備及施工所必須之費用。」、「第 7 條履約期限：（一）……完成交貨之期限：決標次日起算 230 日曆天內履約完畢（包含車輛型式安全審驗、規格檢測、教育訓練等）。」、「第 9 條履約標的品管：（一）廠商在履約中，應對履約品質依照契約有關規範，嚴予控制，並辦理自主檢查。（二）機關於廠商履約期間如發現廠商履約品質不符合契約規定，得通知廠商限期改善或改正。廠商逾期未辦妥時，機關得要求廠商部分或全部停止履約，至廠商辦妥並經機關書面同意後方可恢復履約……」；投標須知「第 3 點：採購標的為財物；其性質為購買、定製兼具兩種以上性質者。」；投標須知補充規定「第 8 點灑水洗街車輛採購規格：（一）規範：1. 本規範係用以採購專用於本市道路所使用之灑水洗街，本車輛設備必須架裝於 2019 年（含）或以後出廠符合亞熱帶氣候標準車型或規格產品（不可以寒帶規格車輛改裝）之卡車底盤上，並配備所有灑水洗街正常操作所需之新車車體及原廠標準配件……3. 廠商所交付機關之車輛……全車所使用之材料、零件等均需為新品，機關亦得派員不定時至工廠勘驗。4. ……另本採購若無臚列者且涉及安全或規格規定，廠商需依相關安全法規或其他之相關法規之規定，配附所有正常運作所需之原廠或原廠指定之零配件，所有製作規範須依原廠所制定最新設計標準之品管標準施作。（二）底盤規格……

12. 廠商應設計本車輛電源之供應須能滿足並超過車上所加裝之各項耗電裝置之負載需求。13. 底盤除原出廠所施作之防鏽處理外，需另施以噴塗防鏽塗料，以延長車體耐用年限。（三）車廂罐體規格……（四）灑水泵浦規格……（五）吸水汽油引擎泵浦規格……（六）灑水車功能……（七）消防設備……（八）整車尺寸及罐體檢驗要求……（九）配件規格及要求……」、「第 9 點其他要求……2. 廠商應負責辦理本採購車輛之進口、製造、審驗、登記、檢驗、領牌、1 年期保險……及運送等相關事宜，所有費用及依法應支付之一切規費、稅捐、牌照請領及雜費等，均由廠商支付……」等約定，足見渠等訂約當時所欲達成之契約目的，並非僅限申請人出售市面流通特定規格或廠牌之車輛予○○市清潔大隊，而係約定由申請人依○○市清潔大隊之需求設計、製造及交付灑水洗街車輛，已具有一方為他方完成一定工作，他方再給付報酬之承攬性質，是渠等訂約之目的不僅在於工作物所有權之移轉，亦著重於工作物之完成，系爭契約並非單純之買賣契約，而兼具承攬契約之性質甚明，依印花稅法第 13 條第 1 項規定，自應適用較高之承攬契據稅率課徵印花稅。從而，原處分認系爭契約兼具承攬契據性質，應按承攬契據稅率貼用印花稅票 3,332 元，扣除申請人已依買賣動產契據貼用印花稅票之 12 元，補徵印花稅 3,320 元，並無不合，應予維持。

基上論結，本件申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條規定決定如主文。

