

# 會計師與客戶簽訂之委任契約書應否繳納印花稅之探討

本篇文章刊登：稅務旬刊第 1872 期

文/黃敏清

## 壹、前言

印花稅係憑證稅，應按憑證所載內容性質，核定徵免。印花稅法第 1 條：「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。」同法第五條：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：第四款、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據。」臺北市稅捐稽徵處 91 年 10 月 4 日北市稽工乙字第 09165613300 號函釋：「有關會計師事務所書立之委任契約書具有承攬契據性質，應按千分之一稅率繳納印花稅。」然台灣省、台北市會計師公會對此提出不同看法，究竟會計師與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」、「申報增資發行新股委任契約書」及「股票上櫃申請輔導委任契約書」係單純委任契據，抑或具備承攬性質，悠關印花稅之課徵與否，實有進一步探討之必要。

## 貳、省市會計師公會認為會計師與客戶簽訂之委任契約書非屬承攬契約免貼花之理由

台灣省、台北市會計師公會認為其會員與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」、「申報增資發行新股委任契約書」及「股票上櫃申請輔導委任契約書」均係民法第五百二十八條之委任契約書，並非民法第 490 條所稱之承攬契約，應無印花稅法第五條第四款之適用。其理由如下：

一、台北市稅處所引用之財政部解釋函，專指建築師公會會員，

與會計師公會會員無關：

臺北市稅處於91年10月14日北市稽工乙字第09165613300號函，認為會計師事務所書立委任契約書具有承攬性質，所引用者為財政部80年6月7日台財稅第800200253號函。惟該函係專指建築師公會製訂之委任契約書，復依財政部77年1月13日台財稅第760307513號函可知該公會之委任契約係因建築師受託規劃、設計、監造工程而簽訂，與本會會員與客戶簽訂之委任契約書之內容及性質均不相同，應不宜比附援引而逕認為與會計師業務相關之委任契約書亦具有承攬契據之性質。

二、依財政部64年6月27日台財稅字第345855號函規定，營利事業委任會計師辦理營利事業所得稅結算申報簽證案件所書立之「委任書」應依印花稅法（修正前）第七條第十三目「代辦契據」貼花，但依民國67年7月5日修正之印花稅法規定，「代辦契據」已不屬於印花稅之課徵範圍，故會計師事務所書立之委任書非屬於印花稅之課徵範圍。

三、財政部函釋，簽證契約非屬承攬契據性質：

依財政部88年4月15日台財稅第881907933號函釋：「……說明：二、某某銀行受託辦理股票發行公司之股務、簽證及承銷等事宜，所簽訂之『簽證契約』，係由簽證機構依經濟部暨本部修正公布之『公司發行股票及公司債券簽證規則』規定，為委託人辦理審核登記之工作，尚非屬承攬契據性質。……」，而本會會員與客戶簽訂之各項委任契約書性質

與該函釋相同，如財務報表查核簽證亦係依經濟部暨財政部公布之「會計師查核簽證財務報表規則」之規定而來，依「相類似事件應為相同處理」之法理，有關會計師所簽訂之「簽證契約」亦應作與前開函釋相同之解釋，始符合平等原則。同樣會計師事務所書立之「申報增資發行新股委任契約書」約定代為編製申報募集與發行新股案件檢查表、複核案件並出具複核彙總意見書及內部控制建議函；及「股票上櫃申請輔導委任契約書」約定由事務所提出上櫃申請、辦理有關上櫃案之規劃推動及會議參與等；其工做內容亦僅屬審核、登記、申請等工作，非屬承攬契據性質。

#### 四、學者指明會計財務簽證屬於委任契約：

法律學者邱聰智所著債法各論中冊第 191 頁，「按民法所訂之勞務契約，除委任外，依次有僱傭、承攬……。例如，醫療、建照申請領、會計財務簽證、訴訟代理辯護、授課業，均在委任概念之列。」明白指出會計財務簽證屬於委任契約。

#### 五、由委任與承攬性質之區分，可知本會會員之委任契約書屬委任性質：

按鄭玉波所著民法債篇各論下冊，84 年 4 月 16 版第 419 頁，對於委任與承攬之區別載有「承攬係為他方完成一定工作（民法 490 條），委任係為他方處理事務，二者尤相類似，但仍有不同：「1、承攬以工作之完成為要件，亦即須有一定之結果；而委任則只須處理事務，至完成與否則非所問亦即不以有一定結果為必要。2、承攬既重在工作之完成，則

苟能完成其工作，即不以承攬人親自為之為必要，故得為『次承攬』；而委任則注重事務處理之過程，當事人之信賴關係較強，故受任人之事務處理，須親自為之，原則上不得為『複委任』（民法 537 條）。3、承攬雖必為有償契約，但其工作倘無結果時則不得請求報酬；而委任原則上雖為無償契約，但如約定給付報酬時，其報酬之請求，亦得按其已處理之部分為之（民法 548 條 2 項）。可見承攬與委任有別。」而本會會員與客戶簽訂之委任契約書，並不以有一定結果為必要，如不能保證結果為無保留意見等；與當事人間信賴關係強，原則上不得為「複委任」；與客戶約定報酬係按已處理之部分請求。故係屬委任性質而非承攬性質。

參、臺北市稅捐稽徵處認為會計師與客戶簽訂之委任契約書兼具承攬性質應貼花之理由

台北市稅捐稽徵處認為會計師與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」兼具委任與承攬性質，每件應按報酬金額千分之一貼印花稅票，理由如下：

一、民法第 528 條：「稱委任者，謂當事人約定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之契約。」依據黃宗樂先生監修之六法全書 | 民法第 528 條立法理由「：：有以有報酬之委任，祇能以僱傭、承攬、居間等契約論，非真正之委任者。」本法不問受報酬與否，凡為他人處理事務者，皆視為委任。另依民法第 490 條：「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。」故

委任與承攬最大分野，即在有無給付報酬。查會計師與客戶簽訂之「委任契約書」約定條款三訂有酬金計算辦法，約定條款四其他事項訂有委任人有虛偽不實等情事，應付清酬金及墊付之費用與受任人；此項約定與民法第 509 條規定：承攬工作因定作人因素造成工作不能完成者，應給付報酬及墊付款之償還乙節，類同。

二、印花稅法第五條第四款規定，承攬契據，指一方為他方完成一定工作之契據，為印花稅課徵範圍。會計師與顧客簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」，有關委任人接受委託之事項，並非單純之事務處理，尚包含有一定工作之完成，而兼具承攬性質，例如該契約工作內容包含：對委任人內部控制制度及會計程序加以研究及評估、釐訂查核程序，決定抽查範圍並提供改進之建議等。另會計師與客戶簽訂之「申報增資發行新股委任契約書」及「股票上櫃申請輔導委任契約書」，其契約內容，均明定會計師須代客戶辦理之工作項目，包括由會計師事務所代為編製申報募集與發行新股案件檢查表、提出上櫃申請、辦理有關上櫃案之規劃、推動及會議參與、審議問題之補充說明、諮詢與顧問，並規定完成工作報酬給付之方法，與「財務報表查核簽證委任契約書」性質雷同，均屬承攬契據之課徵範圍。

三、會計師與客戶簽訂之委任契約書既與建築師公會印發供會員建築師使用之「工程委託契約」之委任性質相似，財政部 80 年 6 月 7 日台財稅第 80020025 號函釋，對建築師公會會

員使用之「委任同意書」認定其兼具承攬性質應繳納印花稅，基於「相類似事件應為相同處理」及「公平課稅」原則，應為相同課稅。

四、銀行受託辦理股票發行之簽證契約，依財政部 88 年 4 月 15 日台財稅第 881907933 號函釋，前述簽證契約，係由簽證機構依經濟部暨財政部修正公布之「公司發行股票及公司債券簽證規則」規定，為委託人辦理審核登記之工作，尚非屬承攬契據性質。惟會計師與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」，查其工作內容除審核登記外，尚需完成查帳、詢問、盤點、編製工作底稿、撰寫查核報告、揭露有無保留意見等一定之工作，兼具承攬契約性質，即便會計師簽註「有保留意見」亦為一連串查帳、詢問、盤點、編製工作底稿、撰寫查核報告等一定工作完成的結果，與前述銀行受託辦理股票發行之「證券簽證」，工作內容僅只審核登記，內容之難易度有別，而會計師所辦理為「財務報表簽證」，更須具備稅法、會計、財報分析等專業知識，且查核工作繁重複雜，兩者實無法相提並論，故視為兼具承攬性質貼用印花稅票較為妥適。

五、會計師與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」，非保證財務報表簽證的結果為無保留意見，而係保證將完成簽證工作，即為完成一定之工作。不得為「複委任」，係因完成工作須具有高度專業技能，而不易為「次承攬」所致，故前述委任契約仍兼具有承攬性質。

#### 肆、結語

長期以來，會計師與客戶簽定之各項委任契約書，因稅法規定未臻明確，故迄今前述契約書仍未貼用印花稅票，不但數量且金額龐大，如將來財政部做成須貼花之解釋，則相關類似之自由業如律師業、代客記帳業、代辦勞保給付業等，牽涉範圍極為廣泛，影響深遠，勢必引爆連瑣爭議及論戰，故建議財政部應就會計師與客戶簽訂之「財務報表查核簽證委任契約書」、「申報增資發行新股委任契約書」及「股票上櫃申請輔導委任契約書」應否貼用印花稅票案儘速核釋，俾稅捐稽徵機關及會計師事務所一體遵行，而各地稅捐稽徵機關應本於愛心辦稅原則，主動輔導會計師事務所及其往來客戶自動補報補繳印花稅，並准予適用稅捐稽徵法第四十八條之一規定，免予處罰，以杜紛爭。