臺北市政府 94.12.22.　府訴字第０九四二七四一二０００號訴願決定書

訴　　願　　人：○○股份有限公司
代　　表　　人：○○
訴 願 代 理 人：○○○律師
訴 願 代 理 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 10 月 13 日北市稽法甲字第 09461677300 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

原處分撤銷。

事　　實

緣訴願人與○○股份有限公司書立建築改良物買賣所有權移轉契約書計 7 份，金額總計新臺幣（以下同）90,979,500 元，並共同委託代理人○○○檢附此等契約書及原處分機關文山分處印花稅大額憑證應納稅額繳款書等資料，於 92 年 7 月 2 日向原處分機關中北分處申報移轉本市中山區○○路○○號○○至○○樓房屋之契稅。嗣該分處經由他案循線查獲訴願人之代理人○○○以訴願人為納稅義務人，自行填寫原處分機關文山分處為受理機關之印花稅大額憑證應納稅額繳款書計 7 份，金額總計 90,978 元，並偽刻○○銀行中山分行之稅款收付章分別加以蓋用，未依法貼用印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，案經移送原處分機關查證屬實，乃依同法第 23 條第 1 項規定，以 93 年 12 月 27 日 93 年印處字第 930063 號處分書
連同繳款書 2 紙核定補徵印花稅額計 90,978 元，並按上開違章金額處 10 倍罰鍰計 909,700 元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 5 月 4 日北市稽法甲字第 09460213900 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍未甘服，向本府提起訴願，經本府以 94 年 8 月 29 日府訴字第 09415823900 號訴願決定：「原處分關於按所漏稅額處 10 倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」嗣經原處分機關就原復查決定經訴願決定撤銷之部分重新審核，重為復查決定：「原罰鍰處分更正為按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計新臺幣 636,800 元。」上開復查決定書於 94 年 10 月 17 日送達。訴願人仍
表不服，於 94 年 11 月 9 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 5 款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：……五、典賣、讓受及分割不動產契據：設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據。」第 7 條第 4 款規定：「印花稅稅率或稅額如左：……四、典買、讓受及分割不動產契據：每件按金額千分之一，由立約人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 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 71 年 7 月 1 日臺財稅第 34874 號函釋：「代理人以委託人及代理人名義所訂立之土地買賣契約及出具之收據，未依法貼用印花稅票或註銷印花稅不合規定，應由委託人補貼印花稅票，並以委託人為違章主體。」

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	印花稅法第 23 條第 1 項違反第 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。	違反第 8 條第 1 項或第 12 條至第 20 條之規定： 1、貼用不足額者。	按所漏稅額處 5 倍罰鍰。
		2、不貼印花稅票者。	按所漏稅額處 7 倍罰鍰。
		3、以詐術或其他不正當方法不貼印花稅票或貼用不足額者。	按所漏稅額處 10 倍罰鍰。

二、本件訴願理由略以：

（一）財政部 71 年 7 月 1 日函釋所謂「以委託人為違章主體」等語，僅在闡明委託人始為印花稅之納稅義務人，而非其所委任之代理人，故於該等義務有所違反時，即應由該義務人即委託人作為違章主體，據以認定行政罰課處之對象，此乃當然之理。惟此與委託人是否因此應受處罰實屬不同層次之問題，換言之，委託人是否應被課處行政罰，則須進一步考量委託人是否具備故意、過失等主觀情事。

（二）違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，原處分機關無視上開原則，遽對訴願人處罰，實有未當。

（三）本件依法應繳納之印花稅款，訴願人早於 92 年 6 月 26 日即全數交付代理人○○○，此有○○○收款單、訴願人 92 年 6 月 19 日之請款單及同年 6 月 26 日之轉帳傳票影本附卷

可稽。○○○嗣於同年 7 月 2 日持 7 張印花稅繳款書向原處分機關辦妥移轉登記後，乃憑費用明細表及蓋有原處分機關單照專用章之繳款書收據交訴願人補款及銷帳，訴願人前揭出帳程序悉依公司內部規定辦理，並無疏失。復查決定指稱訴願人未善盡委託人之監督責任，致其違反作為義務乙節，並未說明訴願人有如何「未善盡監督責任」之過失。

三、卷查本件前經本府 94 年 8 月 29 日府訴字第 09415823900 號訴願決定：「原處分關於按所漏稅額處 10 倍罰鍰部分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分；其餘訴願駁回。」其撤銷理由略以：「……四、……經查，○○○為專業地政代理人，其對於讓受不動產應繳納印花稅之規定，當知之甚稔，訴願人既欠缺相關專業知識，其將繳納印花稅等專業事務委任○○○代為履行，並業於事先將應繳納之印花稅款交付予○○○，揆諸此等情節，實難認訴願人就系爭契約有故意不貼用印花稅票之情事。再查，民法第 103 條僅規定代理人以本人名義所為之法律行為，其效力歸屬於本人，至於代理人之違法行為並不能當然解釋亦由本人承擔。原處分機關對此不查，遽以○○○之故意違法行為認定訴願人有以詐術或其他不正當方法不貼印花稅票，而依『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』之規定，按漏稅金額處訴願人 10 倍罰鍰，於法而言，難謂妥適，對已將繳稅事務委任專業代理人之訴願人而言，亦嫌過苛。……」

四、本案經原處分機關重為復查決定，原罰鍰處分更正為按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計 636,800 元，其理由依原處分機關 94 年 11 月 22 日北市稽法甲字第 09462218100 號訴願答辯書理

由記載：「.....二、.....查財政部 71 年 7 月 1 日臺財稅第 34874 號函規定：『代理人以委託人及代理人之名義所立之土地買賣契約書及出具之收據，未依法貼用印花稅票或註銷印花稅票不合規定，應由委託人補貼印花稅票，並以委託人為違章主體。』，又上開見解，亦經最高行政法院 92 判字第 1175 號判決肯認，其意旨略謂：『民事法上之故

意內涵，則基於【損益同歸】原則（利用他人獲得經濟上之利益者，對該他人所肇致之有害結果，亦有填補之社會責任），而承認【法定代理人責任】、【選任責任】與【使用人過失責任】、【法人責任】等特殊侵權行為類型，其結果無異要個人或組織為其利用他人所從事社會活動之風險負責，換言之，該一定範圍內他人之故意侵權行為結果應由本人來承擔。.....行政罰之規制對象各為社會上各式各樣的組織實體（甚至沒有取得法人資格之組織，也會受到相同之行政規制），此時各種組織體運用自然人而活動，其使用之自然人如果因為實施與組織體有關連性之違法活動，其後果該組織體亦有承擔責任，因此類似於民法上【損益同歸】原則在行政罰上亦應有類推適用之餘地。.....』另按臺北高等行政法院 90 訴字第 2928 號判決略以：『.....記帳業者為原告所委任，作為其履行公法上義務之使用人，自應由原告對其行為負擔類似保證人之責任，換言之，該記帳業者之漏未申報銷售額之疏失應由原告承擔。.....被告機關對於記帳業者並無考核之權限，亦無限制其營業自由之能力.....。何況【專業能力】與【實際上之疏失】原本即是二個不同的法律概念，具備專業能力者在實際作業流程中也一樣會因疏失而導致違法狀態，因此即使假設記帳業者有法定證照肯定其專業能力，但其發生疏失導致之違章狀態仍應由原告負起違章責任.....。』訴願人未善盡委託人之監督責任，致受託人違反作為義務，參酌前揭判決意旨，對訴願人處以罰鍰，並無違誤。惟審酌其違章情形，訴願人於申報移轉系爭房屋前，業將應繳納之印花稅款交付予受託人，無故意不貼用印花稅票之情事，爰更正改按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計 636,800 元（計至百元止）。.....」

五、惟查，人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件，此業經司法院釋字第 275 號解釋在案。本件訴願人未於系爭建築改良物買賣所有權移轉契約書依法貼用印花稅票，原處分機關如欲以印花稅法第 23 條第 1 項規定加以處罰，應以訴願人具備故意、過失等責任條件為必要。財政部 71 年 7 月 1 日臺財稅第 34874 號函釋所稱以委託人為違章主體之法律適用結果，解釋上，亦當以委託人具備故意、過失等主觀情事為先決條件。次查，○○○為領有證照之專業地政代理人，其對於讓受不動產應繳納印花稅之規定，應知之甚稔，訴願人既欠缺相關專業知識，其將繳納印花稅等專業事務委任○○○代為履行，難認訴願人有選任之過失。復查，原處分機關係經由他案循線查獲○○○偽刻○○銀行中山分行之稅款收付章蓋用於印花稅大額憑證應納稅額繳款書，顯見原處分機關承辦人員最初受理其為訴願人申報契稅時，並無法辨認系爭繳款書係屬偽造，自難認訴願人事後就繳款書之真偽與否有審查之過失。且查，○○○係於 92 年 7 月 2 日持偽造之印花稅大額憑證應納稅額繳款書向原處分機關中北分處申報移轉本市中山區○○路○○號○○至○○樓房屋之契稅，而訴願人依法應繳納之印花稅款，於 92 年 6 月 26 日即已全數交付○○○，此有○○

○收款單、訴願人92年 6月19日之請款單及同年 6月26日之轉帳傳票影本附卷可稽。據

此，實難認訴願人就○○○執行委任事務未盡適當之監督義務，原處分機關復查決定僅空泛指稱訴願人未善盡委託人之監督責任，致其違反作為義務等語，未盡適當之舉證責任以實其說，顯屬無據。從而，應將原處分撤銷。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第81條第 1項前段之規定，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　林世華

委員　蕭偉松

委員　陳石獅

委員　陳立夫

委員　陳媛英

中　華　民　國　94　年　12　月　22　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行