臺北市政府 95.04.07.　府訴字第 09570096300 號訴願決定書

訴　　願　　人：○○○
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 12 月 22 日北市稽法乙字第 09462438100 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 60 日內另為處分。

事　　實

緣訴願人向案外人○○○訂約購買本市松山區○○段○○小段○○及○○地號等 2 筆持分土地，金額計新臺幣（以下同） 5,249,766 元，並共同委託訴願代理人○○○，檢附土地買賣所有權移轉契約書及臺北縣政府稅捐稽徵處印花稅大額憑證應納稅額繳款書等資料，於 93 年 4 月 5 日向原處分機關松山分處申報土地增值稅。嗣該分處經由他案循線查獲○○○以訴願人為納稅義務人，自行填寫臺北縣政府稅捐稽徵處為受理機關之印花稅大額憑證應納稅額繳款書，金額總計 5,249 元，並偽刻○○銀行中山分行收付章加以蓋用，未依法貼用印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，乃依同法第 23 條第 1 項規定，以 94 年印處字第 9400
15 號處分書連同繳款書核定按上開所漏稅額處 10 倍罰鍰計 52,400 元（計至百元止）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 7 月 6 日北市稽法乙字第 09460841400 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 94 年 8 月 8 日第 1 次向本府提起訴願，經本府以 94 年 12 月
9 日府訴字第 09422605400 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」嗣經原處分機關重為處分，以 94 年 12 月 22 日北市稽法乙字第 0946243810
0 號復查決定：「原罰鍰處分改按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計新臺幣 36,700 元。」上開復查決定書於 94 年 12 月 26 日送達，訴願人仍不服，於 94 年 12 月 29 日第 2 次向本府提起訴願，95 年 2
月 17 日補充訴願理由，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、貼用不足者。	按所漏稅額處 5 倍罰鍰。
		2、不貼印花票者。	按所漏稅額處 7 倍罰鍰。
		3、以詐術或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、本件訴願及補充理由略以：

（一）本件訴願人係因訴願代理人代理他案經發現有偽刻○○銀行中山分行之稅款收付章蓋用印花稅大額憑證應納稅額繳款書等情，才獲知自己為受害人，訴願代理人已於清查

後自動補繳本件應納之印花稅額，原處分機關不應以其萬華分處因查獲他案簽報原處分機關之日期（即 93 年 8 月 20 日）作為本件調查基準日，而認本件無稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用。原處分機關於知悉他案違法情事後應另有函文各分處展開調查之日期，該日期才是調查基準日，本件訴願人於原處分機關調查前已自動補繳印花稅款並加計利息在案，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定，自應予以免罰。

（二）訴願人業依臺北市政府訴願審議委員會 95 年 2 月 10 日北市訴（丁）字第 09431254220 號函意旨，檢附收費明細表及印花稅大額憑證應納稅額繳款書影本各 1 份供核。

三、卷查本案前經本府以 94 年 12 月 9 日府訴字第 09422605400 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。」其理由欄載明：「.....五、惟查訴願人主張於委託代理人○○○申報移轉系爭不動產時，訴願人業已將應繳納之印花稅款全數交給該代理人，該代理人之違法行為不應由訴願人承擔等節。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，如確有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，是原處分機關就此部分應予查明。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，對若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：「原罰鍰處分改按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計新臺幣 36,700 元。」其理由依復查決定書記載略以：「.....財政部 71 年 7 月 1 日臺財稅第 34874 號函釋規定：『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 年判字第 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而是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 年訴字第 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。.....』本案申請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，對申請人處以罰鍰，並無違誤。惟審酌其違章情形，申請人於申報移轉系爭土地前，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 36,700 元.....」

五、按訴願人主張已自動補繳所漏稅款，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定應予免罰乙節，經查原處分機關萬華分處發現○○○代理他案有偽刻○○銀行之稅款收付章蓋用印花稅大額憑證應納稅額繳款書等情，係於 93 年 8 月 20 日即簽報展開查核。本案訴願人未於 93 年 4 月 5 日貼用印花稅票之違章事實，既如前述，嗣後於 93 年 10 月 21 日始補繳稅款，

核與稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定不合。訴願主張，顯係誤解法令，自不足採。

六、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。本件訴願人既未於系爭土地贈與所有權移轉契約書依法貼用印花稅票，原處分機關依印花稅法第 23 條第 1 項規定加以處罰，自以訴願人具備故意、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。原處分機關捨前開司法院解釋意旨不予適用，遽以民法之損益同歸原則認定訴願人之過失責任，顯屬無據。次查，○○○為領有證照之專業地政代理人，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。再者，○○○將系爭偽造之繳款書提出於原處分機關松山分處申報土地增值稅時，原處分機關之承辦人員亦未當場發覺該繳款書係屬偽造，並已受理其申報，訴願人之注意能力遠低於原處分機關之承辦人員，自難認訴願人就未繳印花稅款乙節有未盡監督義務之過失。原處分機關不察，於重為復查決定僅泛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，對前述交易情形漏未考量，實難謂妥適，亦與行政程序法第 9 條所示「有利不利一律注意」之原則有悖。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 60 日內另為處分。

七、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　陳石獅

委員　陳媛英

中　華　民　國　95　年　4　月　7　日市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　決行