

地方稅違章審理及行政救濟實務



台|中|市|稅|捐|稽|徵|處

REVENUE SERVICE OFFICE, TAICHUNG CITY

指導者：陳國元

研究者：何洪蜀

中華民國 96 年 7 月 19 日

壹、前言

租稅處罰是一個國家為維護其稅務秩序強制人民必須遵守租稅體制之主要手段。就一個成熟的法治國家而言，原則上租稅處罰應是愈少愈好，這不僅意味著納稅人守法，更重要的意涵是租稅的制定是否為人民所認知，而不致觸法。在我國人民違反稅法規定，以民國 94 年為例稽徵機關查獲違章審理的件數竟高達 26 萬 1,476 件¹，其中地方稅與國稅違章件數各約占 50%。

地方稅違章審理案件中以使用牌照稅約占全國總違章案件數 45% 為大宗，如此高比例且大量之裁罰案，必須建立一套審核標準，供稅捐處違章審理及新進人員遵循，俾利達到縮短違章審理作業期間之目的。為此實有必要就使用牌照稅常見案例逐案說明裁罰依據且加以分析，並將其他各稅，如房屋稅、地價稅、土地增值稅及契稅亦列舉案例探討，期能使稅捐處之同仁，增加學習之效果，並使納稅義務人瞭解相關法律規定，避免引發「不教而殺」之疑義。及因新進人員缺乏經驗，或不能掌握證據彼此之間的關聯性及正確地法律依據，用字遣詞無法表達得體，有必要整理範例一套，以提升學習效果。遂引發本研究之動機。

貳、現狀檢討

如前述納稅義務人違章案件頗多，相對性地提起

¹ 資料來源財政部 94 年度賦稅統計年報。

行政救濟案件亦隨之增高，致本處法務課人員案件承辦量頗重，在此業務量超載之情形下，導致公文積壓引發納稅義務人不滿，且法務課承辦人員因長期公文積壓之壓力常情緒失控，徵納雙方易起衝突。另一方面由於各承辦人員素質不一，對同一案情可能產生不同之見解，常為納稅義務人所詬病，有必要對相關法學概念予以介紹，並統一作法。

坊間有關地方稅參考書籍，大都僅就各稅意義、課稅範圍、稽徵作業程序及罰則做簡略介紹，鮮有就違章審理及行政救濟實務深入剖析，而稅捐處內部之稽徵作業手冊及知識文件，僅係就稽徵層面或單一之稅務問題架構而成，缺乏全面性貫穿。

參、改進意見

本研究即針對上述現狀缺失，就常引用之租稅原則作探討，且佐以行政法院之判決作分析，讓同仁瞭解當租稅裁罰與憲法位階相同之租稅原則相牴觸，將無效。進而，期能正確描繪出租稅裁罰之意涵，並以作為開展本研究的前提。

藉由蒐集 90 年起至 95 年 12 月 31 日止本處違章裁罰處分書及高等行政法院與地方稅上有關之判決書，就每一個案所持的見解歸納分析，並從財政部網站查調稅務執行機關在個案適用法律產生疑義時，財政部所訂頒之行政規則與所發布之行政函釋，加以歸納分析。(案例分析如附件)

肆、結論

一、釐清租稅裁罰之概念

租稅裁罰是一個國家為維護其稅務秩序強制納稅人必須遵守租稅體制之主要手段。可分為租稅刑罰與租稅秩序罰，可再細分為行為罰與漏稅罰二大類型。在裁處時必先認定事實而後才能適用法律，如有違反稅法法律原則尚不能謂該裁罰有效，而使該處分陷於得撤銷之狀態，而成為違法之行政處分。

稅捐稽徵機關行使裁量權必須符合法律授予裁量權限的意旨，當稅捐稽徵機關行使裁量權時悖於法律授權裁量之目的，而衡量瑕疵中行政機關對於應加衡酌的要素未做合乎授權意旨的適切考量，皆屬於違反授予裁量權規範的立法意旨。

二、具體化地方稅違章處罰類型

為了瞭解地方稅違章處罰類型如何適用邏輯三段論法，在地方稅法條之規範下，將具體案件事實透過涵攝過程，賦予該法條所規定之法律效果。乃將違反地方稅法裁罰之該當要件，以歸納分析之手法，舉出案例且藉表列分析，以利新進人員能縮短適應期，並指出應相關免予處罰之規定，以避免裁罰錯誤之發生，造成民眾權益受損。

三、歸納整理提供一套完整之工具書

在撰擬行政救濟文書時，須瞭解公文製作格式，

注意當事人之主張及一些法律用語，採用適當之法律依據來論證。因新進人員缺乏經驗，或不能掌握證據與法律之間彼此的關聯性，無法表達得體，乃就行政救濟階段各類文書之製作，整理範例供參。並就各地方稅常提起行政救濟之准駁理由透過案例分析，歸納整理提供一套完整之工具書，讓承辦人員得能儘速上手，期能縮短摸索期。

目次

第一章 緒論

第一節 研究動機與問題背景	1
第一項 從租稅違章受理件數談起	1
第二項 事實認定為租稅裁罰之先決條件	2
第三項 地方稅作為探討對象之嘗試	2
第二節 研究目的與預期結果	3
第一項 研究目的	3
第二項 預期之研究結果	4
第三節 研究方法	4
第四節 研究架構	4

第二章 租稅法律適用原則及名詞解釋

第一節 租稅法律適用原則	5
一、依法行政原則	5
二、平等原則	5
三、比例原則	6
四、信賴保護原則	6
五、明確原則	6
六、禁止恣意原則	7
七、禁止不當聯結原則	7
八、行政自我拘束原則	8
九、從新從輕原則	8
十、實質課稅原則	9
十一、程序不合，實體不究原則	9
十二、舉證責任分配原則	9
第二節 租稅名詞解釋	10
一、租稅法律主義	10
二、稅捐行政救濟	10
三、復查	10
四、撤銷重核	10
五、稅務協談	11
六、行為罰	11
七、漏稅罰	12
八、擇一從重處罰	12

第三章 違章審理

第一節 使用牌照稅	13
第一項 裁罰依據	13
第二項 違章主體認定	13
第三項 違章審理案例分析	14
第二節 印花稅	16
第三節 娛樂稅	17
第四節 房屋稅	19
第五節 地價稅	20
第六節 契稅	21
第七節 死亡免罰規定	22
第一項 財政部函釋	22
第二項 免罰簽呈範例	23
第四章 行政救濟	
第一節 行政救濟文書格式及範例	25
第一項 行政救濟文書格式	25
第二項 行政救濟文書範例	29
第二節 不受理情形	47
第一項 法律規定	47
第二項 案例	47
第三節 行政救濟類型	49
第一項 使用牌照稅	49
第二項 房屋稅	60
第三項 地價稅	65
第四項 土地增值稅	69
第五章 結論	
結論	74
參考文獻	75

第一章 緒論

租稅是人類社會最古老由國家強制加諸於人民的負擔。因為沒有經費，國家機器即難以運作，此所以各國憲法大抵承認租稅的必要性²，並容許國家對人民違反租稅義務時施以處罰。透過制裁手段來達到遏止租稅逃漏，確保國家財政健全，以謀國家永續發展之目的。我國在文獻上對租稅裁罰之相關問題，如營業稅、所得稅皆已深入探討，而有關地方稅裁罰部分，則缺乏一套有系統之整理，是以本研究擬以其為研究主題，探討現行地方稅法規範下裁罰與行政救濟之問題。

第一節 研究動機與問題背景

第一項 從租稅違章受理件數談起

實務上，租稅處罰被視為是一個國家為維護其稅務秩序強制人民必須遵守租稅體制之主要手段。就一個成熟的法治國家而言，原則上租稅處罰應是愈少愈好，這不僅意味著納稅人守法，更重要的意涵是租稅的制定是否為人民所認知，而不致觸法。在我國人民違反稅法規定，以民國 94 年為例稽徵機關查獲違章審理的件數竟高達 26 萬 1,476 件³。

探究上述租稅違章受理件數如此大量之原因，除稽徵機關固守「依法行政原則」，認為法律如此規定，稽徵機關僅能依法執行而無置喙之餘地外；納稅人不瞭解稅法規範了哪些應作為或不應作為之義務，才是主因。為使納稅人瞭解稅法之規範，讓執行國家課稅權的稽徵機關發動租稅行政罰時更符合程序正義，以符合法治國保障人民基本權利之目的。稽徵機關應將稅法中納稅人應遵守及負擔之義務，透過各種方法來傳遞訊息，讓其有知之權利，避免導致「不教而殺」之疑。更具體的作法是以納稅人之立場思索裁處時之合法性⁴，與及如何減少裁罰發生之可能性。

因此，稅捐稽徵機關於裁處時，是否有依「租稅法定主義」⁵，須滿足於稅捐

² 參許玉秀大法官釋字第 607 號協同意見書。

³ 資料來源財政部 94 年度賦稅統計年報。

⁴ 有關納稅義務人權利保障之基本原則，可參陳清秀，《納稅人權利保障之法理—兼評納稅人權利保護法草案》，法令月刊，2007 年 6 月，第 58 卷第 6 期，頁 59-83。

⁵ 按憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」，人民僅依法律規定始負納稅義務，即所謂租稅法律主義；又其範圍，依司法院大法官會議釋字第 217 號解釋「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及繳納期間等項而負納稅義務」，故人民之行為如確已符合法律之課稅要件，應依法課稅。有關稅捐法定主義之內容可參黃茂榮，稅捐法定主義（上）（下），植根雜誌，2004 年 4 月及 5 月，頁 1-20 及 1-40。

構成要件之課稅事實存在，方得對納稅義務人課徵該已發生之稅捐債務，並對違反稅法義務加以處罰⁶。倘稅捐稽徵機關對調查事證所認定之課稅事實錯誤，該課稅處分及裁罰自屬違法。因此，透過稅務訴訟程序審理課稅及處罰處分，是否基於合法調查事證所認定之事實基礎⁷，不僅具有保護納稅義務人權利之意義外，同時具有糾正違法行政之意涵。

第二項 事實認定為租稅裁罰之先決條件

租稅裁罰係依邏輯三段論法為之，在其中以適用法條（包含內容之陳述）構成大前提，將具體案件事實透過涵攝過程，歸屬於法律規範之構成要件下，形成小前提。結論則係指對此案件事實應賦予該法條所規定之法效果⁸。因此，稅捐稽徵機關在裁罰時，必須正確「認定事實、適用法律」，但顯然事實之認定遠困難於法律之適用，因其沒有法規、法學文獻、實務裁判可資參考，行政法院在審理稅務爭訟案件中，僅能依有限之證據資料，依證據法規之調查結果來判斷稅捐稽徵機關事實認定是否有誤。

再判斷稅捐之法律關係，從其內容可區分為四大類，分別是：（一）稅捐債務關係、（二）稅捐稽徵關係、（三）稅捐處罰關係以及（四）稅捐救濟關係⁹。所謂稅捐債務關係即是規範稅捐實體事項之發生、發展及消滅；稅捐稽徵關係則是規範與稅捐稽徵機關相關之行政程序或行政行為；稅捐處罰關係是規範違反稅捐義務有關之處罰，包括刑罰、行政罰以及執行罰；至於稅捐救濟關係係針對前述關於稅捐債務關係、稅捐稽徵關係及稅捐處罰關係所生紛爭之行政救濟問題。

第三項 地方稅作為探討對象之嘗試

地方稅裁罰為行政罰之一種，因此，關於地方稅裁罰之研究上，似應回歸行政罰種類進行探討即可。然而，因稅務事件具專門性、複雜性與技術性特徵，所以，外國稅務訴訟制度中，不只設立專業法院，甚至有專門之稅務訴訟法規審理稅務訴訟；此外稅務案件向來為行政訴訟之大宗，文獻中雖沒有專門針對地方稅裁罰之研究，但租稅法理有其一致性，一般租稅法律原理原則皆可於本文引用，並因本人服務於稅捐稽徵處，遂引發本文以地方稅作為租稅裁罰與行政救濟探討對象之動機。

⁶ 參黃茂榮，《稅法總論》，初版，2002年5月，頁295-296。

⁷ 參陳清秀，前揭文（同註4），頁74。

⁸ Karl Larenz著、陳愛娥譯，《法學方法論》，初版六刷，2006年4月，頁169。

⁹ 參黃茂榮，前揭書（同註5），頁1-2。

第二節 研究目的與預期結果

第一項 研究目的

一、釐清租稅裁罰之概念

法學之任務在於促進現行法之適用及續造，而非追求與任務無關之「純理論」的目標。因此，必須獲取足夠之知識，以促進對現行法、法律問題及其解決可能性之理解，始能達成法學之最終任務—協助法之發展¹⁰。我國實務上對於租稅裁罰之概念，向來遵循司法院釋字第 275 號解釋認為稅務秩序罰係屬禁止規定，不以發生損害或危險為必要，一旦納稅義務人違反稅務行政罰的事實狀態，即應受處罰。而未對相關之舉證責任與認定之證據能力做深入之探討，讓當事人知所舉證，以尋求裁罰時之正當性。

二、一般法律原則對租稅裁罰之拘束

行政法之法源，除成文法與不成文法之法源外，尚有行政法之一般原則。稅法為行政法之一種，自應受行政法一般原則之拘束¹¹。是以於租稅裁罰時，必須審查是否違反稅法一般法律原則，如有違反該裁罰處分應屬無效，為有助理解本文以行政法院之裁判¹²來強化。另從行政程序法第 4 條：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」可知租稅之課徵及處罰為政府機關之行政行為，無論是納稅人或稽徵機關皆應對其有所認識，才能使稽徵機關不會違法處罰，納稅人更能藉以保障自身之權益。

三、具體化地方稅裁罰之類型

當地方稅違章案件發生時，如何「認定事實、適用法律」？亦即，於地方稅裁處結構中，當發生違章案件時，應如何具體落實「認定事實、適用法律」之法理運用，將是本研究所欲處理之重要問題。由於本研究係從地方稅違章事件所涉及之裁罰問題，除全面性檢視地方稅所可能涉及裁罰之問題外，目前實務上關於民眾提起行政救濟之理由，亦為本研究關注之焦點。

¹⁰ Karl Larenz 著、陳愛娥譯，前揭書（同註 7），頁 131。

¹¹ 參李惠宗，《行政法要義》，2002 年 10 月，二版，頁 90。

¹² 法院就受理事件所為之判斷或意思表示統稱為裁判，裁判之分類主要區分為判決與裁定二種。判決應由行政法院為之，原則上並應經言詞辯論，且依法定方式作成判決書對外宣示，其內容係對實體上爭點之裁斷。裁定原則上不必經言詞辯論，係對當事人會關係人所為，其內容通常非實體上之爭點。相關內容請參吳庚著，行政爭訟法論，三民書局，2005 年 10 月，第三版，頁 193-195。

第二項 預期之研究結果

綜上，本研究預期達到下述結果：

- 一、常用之租稅一般法律原則之租稅名詞之介紹，強化新進人員法學概念。
- 二、以個案實例並輔以表列分析稽徵機關在地方稅法上發動裁罰權之類型，讓新進人員儘早上手。
- 三、分析納稅義務人提起行政救濟之理由，作為加強租稅宣導之方向。
- 四、總結以上研究成果，綜覽地方稅之稅務處罰，於法規範上應有之裁罰樣貌。

第三節 研究方法

為達本研究之目的，在研究過程中所採的研究方法，主要為案例研究法。藉由蒐集 90 年起至 95 年 12 月 31 日止本處違章裁罰處分書及高等行政法院與地方稅上有關之判決書，就每一個案所持的見解歸納分析，並從財政部網站查調稅務執行機關在個案適用法律產生疑義時，財政部所訂頒之行政規則與所發布之行政函釋，加以歸納分析。

第四節 研究架構

本研究第一章「緒論」首先說明本研究之「研究動機與問題背景」、「研究目的與預期結果」、「研究方法」、及「研究架構」外；於第二章「租稅法律適用原則及名詞解釋」，就常引用之租稅原則作探討，且佐以行政法院之判決作分析，讓讀者瞭解當租稅裁罰與憲法位階相同之租稅原則相抵觸，將無效。進而，期能正確描繪出租稅裁罰之意涵，並以作為開展本研究的前提。

然而，稅務案件具有不同於一般行政事件訴訟之特殊性¹³，是故，第三章「違章審理」，則擬從地方稅裁罰之進行政程序中，就不同違反地方稅法之類型歸納整理，並探討現行地方稅在實際裁罰過程應如何運用或是修正之問題，第四章「行政救濟」就納稅義務人提起行政救濟之理由，本處准駁之依據作探討。

第五章「結論」，總結以上研究成果，綜覽使用地方稅裁罰於法理上應有之

¹³ 稅務案件特殊性本質有四：一、租稅為無對待給付之公法上金錢債務；二、大量性行政；三、納稅義務人協力義務；四、稽徵程序之高度技術性與複雜性。相關論述請參本文第二章第一節稅務案件之本質。

樣貌，並提出對人民裁罰時相關法規範上如何運用、進行或相關改善之建議。

第二章 租稅法律適用原則及名詞解釋

第一節 租稅法律適用原則

一、依法行政原則

行政程序法第 4 條明定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」而依法行政原則包括法律保留與法律優位原則。所謂法律保留，即積極意義的依法行政原則，係指行政機關欲發動行政權，必須有法律的授權。所謂法律優位原則，乃指行政行為應受法律與一般法律原則的拘束，行政機關實施裁量權時，應嚴守界限，不能越權、濫權，其為消極意義的依法行政原則。中央法規標準法第 11 條：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令。」即明定憲法優於法律，法律優於命令。換句話說，低位階法規應受較高位階法規的拘束。例如臺中高等行政法院 94 年訴字第 319 號裁判要旨：「依平均地權條例第 11 條第 2 項，由主管機關於發放補償時，代為扣交之補償費予耕地承租人，其所謂耕地承租人係指承租耕地自任耕作者而言，不以書面登記為要件，而究竟原告是否為承租人，原告既已提出資料供被告審酌，自應予以調查審認，然被告逕依登記之三七五租約承租人認定為承租人，而否准原告請求扣交之處分，自有未合。」上開裁判指出所謂耕地承租人並不以書面登記為要件，而被告機關逕依登記之三七五租約承租人方認定為耕地承租人，據認原告非屬耕地承租人，顯已違反依法行政原則。

二、平等原則

行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」平等原則係指行政權的行使，不管實體或程序，無正當理由，不得有差別待遇發生。平等原則乃用以拘束行政行為的一種法律原則，一旦行政機關違反平等原則時，論理上，人民得以行政行為違法而申請行政救濟。例如臺中高等行政法院 94 年簡字第 212 號裁判要旨：「按公法上請求權時效係採債權消滅主義，與民法之規定採抗辯權主義不同，即公法上請求權於時效完成時當然消滅。此觀之稅捐稽徵法第 28 條之立法理由為：稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵收者停止徵收。至納稅義務人如有因適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因而溢繳之稅款，自應准予提出具體證明申請退回。惟該項申請退稅，應自繳納之日起 5 年內為之。而所謂類推適用，則係指法律未規定之項，比附援引與其性質相類似之規定，以為適用。故為類推適用時，首須就法律所未設之規定，確認其究為有意的不規定，抑或係立法者之疏忽、未預見或情況變更所致，如係前者，不生補充的問題；其次，必須探求法律規範意旨，覓出彼此相類似之點，建立可供比附援引之共通原則。此可由稅捐稽徵法第 28 條之立法理由得知，適用該法律規定之事實，除

明文規定之『適用法令錯誤』及『計算錯誤』二種情形，基於「其他原因」而溢繳之稅款，自得援用稅捐稽徵法第 28 條之規定，因此立法者對於該條文之構成要件事實，非一開始即限制僅『適用法令錯誤』及『計算錯誤』二種情形，從而該法律規定之構成要件事實，為一公開的漏洞，若有相類似之案件，應由類推適用補充之，以符合平等原則。」

三、比例原則

行政機關在追求目的與所採取的手段間，應有合理的關係。包括（一）適當性；（二）必要性；（三）比例性。行政程序法第 7 條亦明定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」例如某稅捐處欲收取甲滯欠房屋稅 500 元，將甲價值 200 萬之房屋移送強制執行，所欲達成稅收目的與甲之利益顯失均衡，有如用「大砲打小鳥」，該強制執行處分即屬違法。

四、信賴保護原則

行政機關與人民事務互動間，使人民對行政行為的合法性與持續性產生信賴。所以行政行為有義務保護人民正當合理的信賴。具體內容包括：（一）須有信賴基礎；（二）須有信賴表現；（三）須值得保護。至那些情形信賴不值得保護，則明定在行政程序法第 119 條：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」例如臺中高等行政法院 94 年訴字第 678 號裁定要旨：「合法之『註記』僅係客觀事實之記載，其目的在促使嗣後登記人員注意，或俾第三人知悉其事實避免遭受不利益，故『註記』原則上不得涉及人民權利之限制事項。至若地政機關假藉『註記』之名，實則在土地或建物登記簿上為限制人民之權利之記載，並發生公示之效力，應認為其行為因已影響土地或建物所有權人對該房地之使用、收益、處分等權利，並對外直接發生法律效果，自不應拘泥於其所使用之文字，而應認該『註記』為行政處分。」從上開裁判可知地政機關以「註記」來限制人民之權利之記載，並發生公示之效力時，已影響土地或建物所有權人對該房地之使用、收益、處分等權利，人民因信賴該「註記」之行政處分，而規劃有關該房地之使用、收益、處分等行為時，自應受到保護，方符信賴保護原則。

五、明確原則

此一明確性原則與可預見性、可測量性有關，旨在維持法律秩序的安定性，就行政法規的立法而言，希望行政法規盡可能具體明確，俾人民知何者許可，何

者禁止。就行政機關的行政行為言，能被人民預測、預見，人民始能據以規劃安排經濟活動，不致遭受無法預測的損害。例如某稅捐處依土地稅法施行細則第15條規定，認定適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人未於30日內向其申報，即依土地稅法第54條第1項第1款之規定，處以短匿稅額3倍之罰鍰，業經司法院大法官會議釋字第619號解釋文宣告違憲。此即對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，未經法律明確授權，不得以納稅義務人為受處罰對象，否則該處罰即屬違法。

六、 禁止恣意原則

禁止恣意原則源於憲法第7條的平等原則，恣意就是任性、專斷、毫無標準的意思。在實際上即欠缺適當的、充分的事理上理由，如行政行為時故意或過失，對當事人有利或不利的重要證據漏未斟酌。倘任何行政行為被證明係專斷恣意時，即屬違法行為。行政程序法第9條亦明定：「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。」又稱為注意當事人有利及不利原則，正是禁止恣意原則的最具體立法。例如高雄高等行政法院94年訴更字第20號裁判要旨：「所謂『移轉』，係指土地所有權之移轉，即土地財產權之主體變更者而言，包括繼承（遺贈）、贈與、買賣等情形在內。此觀諸司法院釋字第241號解釋：「財政部中華民國66年7月25日台財稅字第34819號函稱：『在62年9月6日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第42條第1項但書規定』，係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第42條第1項前段規定減徵土地增值稅40%，不適用同條但書減徵土地增值稅70%之規定。上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法。」意旨即明。故其適用減徵者，應以該重劃之土地，於重劃後第一次移轉為要件。依現行法制，繼承既為移轉發生原因之一，則該條項所稱『重劃後第一次移轉』，自應解釋包括因繼承而移轉者，尚不以有應徵土地增值稅為前提。」

七、 禁止不當聯結原則

禁止不當聯結原則源自治國原則及禁止恣意，具有憲法位階的效力。其意乃指行政機關的行政行為與人民的給付間，沒有實質的關連者，則不得互相結合。換言之，行政行為禁止與事件無關的考慮，否則行政機關常常毫無限制而利用行政處分加以附款，對人民產生不利。例如：某縣市政府工務局核發自用房屋建造執照時，附帶起造人要捐助若干萬元給市政府蓋游泳池是也。

八、行政自我拘束原則

行政機關在無實證法下，就事實判斷與行政裁量時仍須接受行政慣例的拘束，在我國實務上須：（一）有行政慣例在；（二）行政慣例本身合法；（三）有事實判斷餘地與行政裁量多種選擇。如果以上具備，而行政行為仍不遵守，即屬違法的行為。例如臺中高等行政法院 93 年訴字第 436 號裁判要旨：「主管機關發布之內部裁量基準，因對外發布，且在個案中被反覆遵行，基於『平等原則』或『行政自我拘束原則』而產生外部效力，得作為審查裁量是否有『濫用』情事的法規範基礎，行政機關於法律效果之選擇裁量即應依循此原則，方為適法之行政處分。」財政部頒布「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」供各稅捐機關遵行，業已拘束各稅捐機關之裁量權，各稅捐機關如有違反「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之裁量標準，即屬違反「行政自我拘束原則」，該處分即屬違法。

九、從新從輕原則

本原則係指行為後之法律有變更者，以適用裁判時之法律為原則，但裁判前之法律有利於行為人者，並無因該有利於行為人之法律變更而失其效力，仍具溯及力。

依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，納稅義務人違反稅法規定，適用裁處時之法律；但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。已使租稅秩序罰完全適用從新從輕原則。所稱之裁處，包括訴願決定及行政訴訟判決，即經提行政救濟尚未處罰確定之案件均有其適用。例如臺中高等行政法院 91 年訴字第 448 號裁判要旨：「所謂『適用裁處時之法律』，指依該法或稅法規定應處罰鍰之行為，行為後法律有變更者，適用核處時之法律，此法律之變更除罰鍰金額或倍數變更外，尚包括構成要件之變更，如修正後之規定已不構成違規行為者，即不得處罰，始符從新從輕原則之真意。又所稱之『裁處』，包括訴願、及行政訴訟之決定或判決。故該法條公布生效時仍在復查、訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件，均有該條之適用。查我國因自 87 年度起實施兩稅合一制度，故所得稅法第 88 條於 86 年 12 月 30 日經公布修正為分配予國內股東之股利免予扣繳，則公司發放股利予國內股東於上開所得稅法修正後已無扣繳之義務，縱本件未扣繳之行為係發生於上開所得稅法修正之前，依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，對於尚未核課確定之案件，既應適用裁處時之法律，而因裁處時扣繳義務人已無扣繳義務，自不符合所得稅法第 88 條規定，自不能復依該法第 114 條第 1 款規定予以處罰。」

十、 實質課稅原則

按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」大法官會議釋字第 420 號已解釋在案，可資參照。基此，實質課稅原則，應以實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為據。例如人民利用應稅與免稅土地辦理共有物分割，藉由分割改算地價之規定，墊高土地之「前次移轉現值」，使之不具備課稅要件。其取巧規避應計之土地自然漲價數額，已違反租稅法之立法意旨，顯屬脫法行為，自無信賴保護原則之適用，應依應稅土地、免稅土地未共有物分割前原地價，作為前次移轉現值，計課土地增值稅，方符「實質課稅原則」之精神。

十一、 程序不合，實體不究原則

指納稅義務人申請行政救濟時，必須於法定期限內提出申請，逾法定期限提出之申請案件，行政機關對實體部分即不予審理，逕以程序不合駁回。例如納稅義務人應於收到使用牌照稅 7,120 元及罰鍰 7,100 元之繳款書所載繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。因繳款書繳納期間屆滿日為 95 年 5 月 31 日，則申請復查法定不變期間為 95 年 6 月 1 日至 95 年 6 月 30 日止。如在該期間內，則程序合法。（稅捐稽徵法第 35 條），如逾越該期間，則以程序不合法駁回。

十二、 舉證責任分配原則

民事訴訟法第 277 條，當事人主張有利於己之事實就其事實負有舉證之責任，是舉證責任分配之原則。例如臺中高等行政法院 91 年訴字第 571 號裁判要旨：「遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受之行為，應依法課徵贈與稅，故財產所有人將其財產片面移轉予他人，並經他人受領（或提領）者，稅捐稽徵機關即可作其將財產無償移轉予他人之認定，如該財產所有人主張其財產之移轉並非無償（如買賣或借貸、清償等法律關係）之事實者，自應負舉證責任。」

第二節 租稅名詞解釋

一、租稅法律主義

按憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」，人民僅依法律規定始負納稅義務，即所謂租稅法律主義；又其範圍，依司法院大法官會議釋字第 217 號解釋「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及繳納期間等項而負納稅義務」，故人民之行為如確已符合法律之課稅要件，應依法課稅。

二、稅捐行政救濟

納稅義務人不服稅捐稽徵機關核定稅捐處分之案件，依稅捐稽徵法第 35 條及第 38 條規定，應先向原處分之稅捐稽徵機關申請復查，經復查決定仍有不服，始得依法提起訴願及行政訴訟，即復查乃訴願之前置程序，非經踐行復查程序，不得逕行提起訴願。至於稅捐稽徵機關所為非屬核定稅捐之行政處分案件，如申請退還溢繳款項，申請延期繳納等，經稅捐稽徵機關否准而有不服者，即可逕行提起訴願，不必踐行復查程序。故依現行稅捐稽徵法第 35 條、第 38 條及訴願法、行政訴訟法規定，稅捐行政救濟之層級，視須履行復查程序而分復查→訴願→行政訴訟等三級四審，及訴願→行政訴訟之二級三審等兩種行政救濟程序。

三、復查

復查係納稅義務人不服稅捐稽徵機關核定稅捐之處分，認適用法令有違誤或不當，或對課稅內容有爭議，而依規定程序敘明理由，於法定期間內向原處分機關請求撤銷或變更原處分，以謀救濟之程序。復查為訴願之前置程序，非先踐行復查程序，不得提起訴願及行政訴訟。此乃基於核定稅捐之處分乃大量性、複雜性、及具高度技術性與專門性之行政處分，為令原處分機關於納稅義務人提訴願前，得有機會自行先予審查，俾快速發現核課之違誤，及時自行糾正，以保障納稅義務人權益，減輕訴願負擔。依稅捐稽徵法第 35 條規定，納稅義務人應於繳款書送達後，繳納期間屆滿翌日起算 30 天內申請復查；因天災事變或不可抗力事由，致遲誤申請復查期間者，應於其原因消滅後一個月內，得提出具體證明，申請回復原狀。但遲誤申請期間已逾一年者，不得申請。

四、撤銷重核

撤銷重核係指稅捐行政救濟案件經上級機關或行政法院撤銷，責由原處分機關依撤銷意旨，本諸職權調查事證後另為適法處分之決定或判決。稅捐稽徵機關對核定稅捐處分之行政救濟案件，經上級機關或行政法院決定或判決撤銷重核者，原處分機關應依照上級機關或行政法院已決定或判決撤銷之意旨，踐行另一

復查程序，而為復查決定。惟稅捐稽徵機關於重核決定中，依司法院大法官會議釋字第 368 號解釋意旨，如被上級機關或行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由稅捐稽徵機關調查事證另為處分時，稅捐稽徵機關即應依決定或判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若上級機關或行政院所為撤銷原決定及原處分之決定或判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，稅捐稽徵機關即應受上級機關或行政院所為撤銷之拘束，且對同類案件，稅捐稽徵機關亦應一併注意，不得再有同樣違法或不當之處分，徒增行政救濟案件，損及納稅義務人權益。

五、 稅務協談

納稅義務人對於稅捐稽徵機關核定稅捐之處分如有不服，依稅捐稽徵法第 35 條規定，應向原處分機關提起復查。惟稅捐稽徵機關對於課稅事實不明確，證據採認未臻完備之案件，如能於審查或復查階段，與納稅義務人先行溝通協談，當可減少日後之爭議及訟累，對徵納雙方之勞費均有減省。財政部為暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，減少爭議，以疏減訟源，乃訂定「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，依該要點規定，稅務案件有下列情形之一者，稽徵機關得與納稅義務人協談：(一)稽徵機關於審查階段中，就課稅事實之認定或證據之採認，有協談必要者。(二)復查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認，徵納雙方見解歧異者。(三)申請復查之程序或理由，顯與有關法令規定不符者。(四)納稅義務人對稅務案件適用法令發生誤解，有協談之必要者。惟因目前相關稅法並未就協談制度及效力明文規定，使稅務協談制度欠缺法源依據，稅捐稽徵機關與納稅義務人達成之協談成果，對稅捐稽徵機關及納稅義務人亦不具拘束力，即經協談成果作成之核定或決定處分，納稅義務人如有不服，仍可依法提起行政救濟。

六、 行為罰

行為罰係指對納稅義務人違反行為義務並不以短漏稅款之結果為要件，而課以租稅秩序罰之處罰。如稅捐稽徵法第 30 條規定，稅捐稽徵機關之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕等，此均為課以義務人為一定行為之義務，其有違反者，稅法多規定應處以租稅秩序罰，由於此種處罰，通常不以發生納稅義務人短漏稅款之結果為要件，故被歸屬為行為罰。

七、漏稅罰

漏稅罰係指對納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅捐之義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，而減少核定應納稅額，致發生短漏稅捐結果，對此種違反稅捐秩序之行為所處之租稅秩序罰。

八、擇一從重處罰

違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰種類相同，從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。

納稅義務人因同一行為同時觸犯行為罰及漏稅罰相關罰則時，例如觸犯娛樂稅法第 12 條及第 14 條。目前已參照行政法院 84 年 5 月及 9 月庭長評事聯席會議決議意旨，採擇一從重處罰，不予併罰。

第三章 違章審理

地方稅違章案件中以使用牌照稅約占全國總違章件數 45%為大宗，如此高比例且大量之裁罰案，必須建立一套審核標準，供違章審理及新進人員遵循，俾利達到縮短違章審理作業期間之目的。為此特就使用牌照稅、房屋稅、地價稅、土地增值稅及契稅常見案例說明裁罰依據並加以分析，期能使同仁增加學習效果。

第一節 使用牌照稅

第一項 裁罰依據

- 一、使用牌稅法第 3 條規定：使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。
- 二、使用牌照稅法第 14 條規定：已領使用牌照稅之交通工具發生改換機件或改設座架等，應由交通工具所有人或使用人向交通管理機關辦理變更手續。變更前後應納稅額相同者，免再納稅；原屬免稅或原納較低稅額之交通工具，變更為應稅或應納較高稅額者，應按日計算徵收差額部分之稅額；原屬應稅或原納較高稅額變更為免稅或應納較低稅額者，應按日計算退還差額部分之稅額。前項交通工具所有人或使用人，不向交通管理機關辦理變更手續，且未依規定補繳稅款者，視為移用使用牌照。
- 三、使用牌照稅法第 28 條第 1 項規定：逾期未完稅之交通工具，在滯納期滿後使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 1 倍之罰鍰，免再依第 25 條規定加徵滯納金。
- 四、使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定：報停、繳銷或註銷牌照之交通工具使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。
- 五、使用牌照稅法第 31 條規定：交通工具使用牌照有轉賣、移用者，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。

第二項 違章主體認定標準

依使用牌照稅法第 3 條規定暨臺灣高等法院臺南分院 49 年度裁字 379 號刑事裁定要旨，使用牌照稅違章處分人原則上應以車輛所有人為主，以使用人或違章當時具結人則為例外情形。

第三項 違章審理案例分析

一、使用牌照稅法第 28 條第 1 項(逾期未完稅之交通工具)

(一) 滯欠未繳使用道路被查獲，補稅及處 1 倍罰鍰。

案例：張三所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC (使用牌照稅為 7,120 元)，滯欠 95 年使用牌照稅未繳納。於 95 年 11 月 23 日使用公共道路為警方查獲。
分析：查獲車輛使用公共道路時，95 年使用牌照稅已滯納期滿¹⁴，按使用牌照稅法第 28 條第 1 項規定，對張三裁處 95 年使用牌照稅應納稅額 1 倍之罰鍰為 7,100 元。

(二) 違章入案日前自動補繳欠稅者，免罰。

案例：張三所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，滯欠 95 年使用牌照稅未繳納。於 95 年 11 月 20 日使用公共道路為警方查獲。監理單位於 95 年 11 月 30 日將該筆違章資料建檔，而張三在 95 年 11 月 26 日已繳納 95 年使用牌照稅。
分析：查獲車輛使用公共道路時，張三繳納 95 年使用牌照稅在監理單位違章入案日前，依財政部 87 年 4 月 1 日台財稅字第 871936961 號函規定，免再依使用牌照稅法第 28 條規定處罰。

(三) 查獲日以前自動補繳欠稅者，免議。

案例：張三所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，滯欠 95 年使用牌照稅未繳納。於 95 年 11 月 20 日使用公共道路為稅捐處會同警方查獲。張三在 95 年 11 月 18 日已繳納 95 年使用牌照稅。
分析：查獲車輛使用公共道路時，張三繳納 95 年使用牌照稅在查獲日前，符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，該筆違章案免議結案。

(四) 計算罰鍰時，應扣除查獲日前已繳納使用牌照稅款。

案例：張三所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，滯欠 95 年使用牌照稅未繳納。於 95 年 11 月 6 日使用公共道路為警方查獲。張三在 95 年 10 月 31 日已繳納 95 年使用牌照稅 1,000 元。
分析：查獲車輛使用公共道路時，張三在查獲日前已納 95 年使用牌照稅 1,000 元。計算罰鍰時，應扣除已納 95 年使用牌照稅 1,000 元。本案處應納稅額 6,100 元 (7,100-1,000=6,100) 1 倍罰鍰為 6,100 元。

¹⁴ 當年度使用牌照稅，第一次開徵時限繳日期為 4 月 1 日至 4 月 30 日，因係以平信郵寄不具送達效力。第二次催繳時，將展延日期改訂為 8 月 1 日至 8 月 30 日，才以雙掛號郵寄，故當年度使用牌照稅一般滯納期滿日為當年度 9 月 30 日。

(五) 免徵車輛恢復課稅，免徵稅期間稅額，免罰。

案例：張三所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，原核准免徵，嗣 95 年 3 月 21 日恢復課稅，滯欠 95 年使用牌照稅未繳納。於 95 年 11 月 6 日使用公共道路為警方查獲。該車在 95 年 1 月 1 日至 3 月 20 日仍屬免徵稅期間。

分析：查獲車輛使用公共道路時，在查獲日前張三之車輛仍屬免稅。計算罰鍰時，應扣除免稅期間 95 年 1 月 1 日至 3 月 20 日之使用牌照稅，補徵 95 年 3 月 21 日至 12 月 31 日應納稅額 5,578 元 ($7,120 \times 286 / 365 = 5,578$) 1 倍罰鍰為 5,500 元 (計至百元)。

二、使用牌照稅第 28 條第 2 項規定(報停、繳銷或註銷牌照之交通工具)

(一) 註銷牌照，使用道路被查獲，補稅及處 2 倍罰鍰。

案例：林二所有車輛，汽缸總排氣量 1,599CC，95 年 1 月 1 日經監理單位註銷牌照後，於 95 年 11 月 14 日使用公共道路為警方查獲。

分析：查獲車輛使用公共道路時，已被監理單位註銷牌照，按使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，對林二裁處應納稅額 2 倍之罰鍰。計算違章期間及罰鍰，係依財政部 89 年 8 月 2 日台財稅字第 0890454897 號函規定，補徵註銷牌照日 95 年 1 月 1 日至違規查獲日 95 年 11 月 14 日止應納稅額 6,203 元，並處 2 倍罰鍰 1 萬 2,400 元。

(二) 查獲日以前在徵期內繳清使用牌照稅者，免罰

案例：林二所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，95 年 6 月 9 日經監理單位註銷牌照後，於 95 年 11 月 21 日使用公共道路為警方查獲。惟林二於 95 年 4 月 26 日繳清 95 年使用牌照稅。

分析：查獲車輛使用公共道路時，已被監理單位註銷牌照，但林二於 95 年 4 月 26 日已繳清 95 年使用牌照稅，依財政部 88 年 11 月 4 日台財稅字第 881953668 號函規定免罰。

(三) 經核准免稅車輛，嗣後被註銷牌照。被查獲時者，如免稅條件未變，免罰。

案例：林二所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，原經核准免稅，95 年 10 月 19 日經監理單位註銷牌照後，於 95 年 12 月 4 日使用公共道路為警方查獲。該車在 95 年 1 月 1 日至 12 月 31 日免稅條件未變。

分析：查獲車輛使用公共道路時，已被監理單位註銷牌照，但被查獲時該車免稅條件不變，依財政部 91 年 10 月 17 日台財稅字第 0910454897 號函規定，免罰。

三、逾期未完稅，嗣後又被註銷牌照，查獲使用公共道路，分別按使用牌照稅第 28 條第 1 項及第 2 項規定處罰混合案例

案例：趙四所有車輛，汽缸總排氣量 1,599 CC，滯欠 92 年、93 年使用牌照稅未繳納。93 年 6 月 7 日經監理單位註銷牌照後，於 95 年 11 月 14 日使用公

共道路為警方查獲。

使用牌照稅裁罰計算表

查獲日期	欠稅年度	送達	期間	本稅	應補稅額	倍數	罰鍰計至百元
95/11/14	92	已送達	1/1~12/31	7120	—	1	7100
車籍現況		未送達					
未稅車	93	V 已送達	1/1~6/6	7120× 158/366=3073	—		3000
V 註銷車		未送達	6/7~12/31	7120×208/366	4047	2	8000
繳銷車	94	已送達	1/1~12/31	7120	7120	2	14200
臨時牌		未送達					
繳、註銷日期	95	已送達	1/1~11/14	7120×318/365	6203	2	12400
93/6/7		未送達					
罰則		已送達					
V 28之1		未送達					
V 28之2		已送達					
合計							44700

分析：查獲車輛使用公共道路時，92、93年使用牌照稅已滯納期滿，且該車93年6月7日已被監理單位註銷牌照，按使用牌照稅法第28條第1項、第2項規定，對趙四裁處92年1月1日至93年6月6日應納稅額1倍之罰鍰及93年6月7日至95年11月14日應納稅額2倍之罰鍰共4萬4,700元。

四、小貨車擅自變更自用小客車，視為移用牌照按使用牌照稅第31條規定處罰2倍

案例：王二所有車輛，汽缸總排氣量1,599CC，於95年11月23日自用小貨車變更為自用小客貨車後，使用公共道路被稅捐處會同警方查獲。

分析：1. 本案之自用小貨車變更用途為自用小客貨車後，被查獲有使用公共道路，依使用牌照稅法第14條規定，視為移用使用牌照。

2. 對王二依使用牌照稅法第31條暨財政部80年11月19日台財稅字第800421748號函規定，裁處2倍罰鍰(7,100×2=14,200)1萬4,200元。

第二節 印花稅

一、裁罰依據：

- (一) 印花稅法第7條第1項第3款規定：承攬契據印花稅稅率，每件按金額1‰。
- (二) 印花稅法第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。

- (三) 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：違反印花稅法第 8 條第 1 項不貼印花稅票者，按所漏稅額處 7 倍之罰鍰。

二、實例分析

案例：調查站查獲甲營造股份有限公司於 91 年 4 月 19 日與市政府訂立工程採購契約工程總價 2 億 628 萬 5,714 元（不含營業稅），漏貼印花稅票。

分析：

- (一) 違章主體為甲營造股份有限公司。

- (二) 查獲機關為調查站。

- (三) 漏稅額及罰鍰計算方式

漏稅額：應貼票額 × 稅率 = 漏稅額

$$206,285,714 \text{ 元} \times 0.001 = 206,285 \text{ 元}$$

罰鍰金額：漏稅額 × 倍數 = 罰鍰（計至百元）

$$206,285 \text{ 元} \times 7 = 1,443,900 \text{ 元}$$

- (四) 工程總價不含營業稅，故不予扣除該部分，以合約金額直接乘以稅率，計算漏稅額；如合約金額敘明含營業稅，以扣除營業稅後之淨額，計算漏稅額，即 $206,285,714 \text{ 元} \div (1+5\%) \times 1\%$ 。

第三節 娛樂稅

一、裁罰依據：

- (一) 娛樂稅第 12 條規定：違反第 7 條規定，未於開業、遷移、改業、變更、改組、合併、轉讓及歇業前，向主管稽徵機關辦理登記及代徵報繳娛樂稅之手續者，處新台幣 1 萬 5,000 元以上 15 萬元以下罰鍰。
- (二) 娛樂稅法第 14 條第 1 項規定：娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處 5 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業。
- (三) 依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：違反娛樂稅法第 7 條規定，經查獲未辦登記及代徵手續者，處新台幣 1 萬 5,000 元之罰鍰。
- (四) 依稅務違章案件減免處罰標準第 22 條第 1 項第 3 款規定：依娛樂稅法第 14 條第 1 項規定應處罰鍰案件，其不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，每案應納稅額逾新台幣 6,000 元至新台幣 1 萬 2,000 元者，按應納稅額處 4 倍之罰鍰。
- (五) 財政部 92 年 3 月 20 日台財稅字第 0920451465 號令：一、視聽歌唱業（卡拉 OK、KTV）向出價娛樂之人收取入場費、包廂歡唱費、點唱設備費、場地租賃費及其他與視聽歌唱娛樂有關之費用等，應依法課徵娛樂稅；其併同上開費用強制收取之費用，如餐飲基本費、清潔費及服務費等，

亦屬娛樂價款之一種，亦應課徵娛樂稅。至於其他收費項目，如標示明確且採使用者付費，由娛樂人自行選擇而非強制收取者，非屬娛樂之價款，無須課徵娛樂稅。

二、實例分析

案例：警察局於 95 年 9 月 6 日查獲張三在本市天堂路自 93 年 3 月 12 日開始經營甲乙卡拉 OK，其間有 30 天未營業，每日營業額 3,000 元，其中專屬卡拉 OK 銷售額 600 元，未申請營利事業登記證，設置「卡拉 OK」歌唱設施，提供場所及歌唱設施供不特定對象喝酒唱歌。張三嗣後於 95 年 9 月 21 日辦理營利事業登記。

分析：

- (一) 違章主體為張三，即甲乙卡拉 OK。
- (二) 查獲機關及調查基準日：本案查獲機關為警察局；調查基準日為查獲日 95 年 9 月 6 日。
- (三) 違章期間、銷售額、收費額及稅率：
 1. 違章期間：依筆錄記載自 95 年 3 月 12 日開始兼營卡拉 OK 至查獲日 95 年 9 月 6 日止。
 2. 銷售額及收費額：違章期間有 30 天未營業；每日營業額約 3,000 元，其中專屬卡拉 OK 銷售額為 600 元，其餘為餐飲服務收入。
 3. 稅率：店內有 5 位小姐為客人點歌、倒茶水及飲料應認屬有女陪侍之非自助式 KTV 視唱中心，娛樂稅稅率依「臺中市稅捐稽徵處娛樂稅各業別查定課徵、自動報繳查定報繳稅額標準表」為 15%。

(四) 漏稅額及罰鍰計算：

$$\begin{aligned} \text{銷售額} &: \text{每日銷售額} \times \text{天數} = \text{銷售額} \\ & 600 \text{ 元} \times 149 = 89,400 \text{ 元} \\ \text{收費額} &: \text{銷售額} \div (1 + \text{娛樂稅稅率}) = \text{收費額} \\ & 89,400 \text{ 元} \div (1 + 15\%) = 77,739 \text{ 元} \\ \text{漏稅額} &: \text{收費額} \times \text{徵收稅率} = \text{漏稅額} \\ & 77,739 \text{ 元} \times 15\% = 11,660 \text{ 元} \\ \text{罰鍰金額} &: \text{漏稅額} \times \text{倍數} = \text{罰鍰 (計至百元)} \\ & 11,660 \text{ 元} \times 4 = 46,600 \text{ 元} \end{aligned}$$

應處罰鍰分析：

1. 依稅務違章案件處罰標準第 22 條第 1 項第 3 款規定，按應納稅額 1 萬 1,660 元處 4 倍之罰鍰為 4 萬 6,600 元。
2. 未辦理登記及代徵報繳娛樂稅手續者，應處 1 萬 5,000 元之罰鍰。
3. 本案漏稅罰與行為罰擇一從重，應處罰鍰為 4 萬 6,600 元。

第四節 房屋稅

一、裁罰依據：

- (一) 房屋稅條例第 7 條規定：納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。
- (二) 房屋稅條例第 16 條規定：納稅義務人未依第 7 條規定之期限申報，因而發生漏稅者，除責令補繳應納稅額外，並按所漏稅額處以 2 倍以下罰鍰。
- (三) 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，漏稅額逾新台幣 1 萬元至 5 萬元者，按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰。且漏稅額係以每一納稅義務人單一層或單一戶每一年所核算稅額為準。

二、實例分析

案例：本處於 95 年 2 月 20 日查獲王二所有鋼架造房屋，91 年 1 月 1 日完工，面積 175 平方公尺，94 年 2 月增建棚架 703 平方公尺，未依法申報房屋稅籍。

分析：

- (一) 違章主體為房屋所有權人王二。
- (二) 調查基準日為查獲時間 95 年 2 月 20 日。
- (三) 漏稅額合計 2 萬 8,484 元，罰鍰 5,600 元。

房屋稅稅額計算表 單位：元

年度	面積	標準單價	現值率	地段調整率	稅率	稅額
91	175	1,000	1	110%	3%	5,775
92	175	1,000	1-1.2%	110%	3%	5,706
93	175	1,000	1-1.2% ×2	110%	3%	5,636
94	175	1,000	1-1.2% ×3	110%	3%	5,567
	703	600	5÷12	110%	3%	5,800
合計						28,484

房屋稅罰鍰計算表 單位：元

年度	課徵所屬期間	漏稅金額	倍數	罰鍰 (計至百元)
91	90/07/01~91/06/30	5,775		0
92	91/07/01~92/06/30	5,706		0
93	92/07/01~93/06/30	5,636		0
94	93/07/01~94/06/30	11,367	0.5	5,600
合計		28,484		5,600

第五節 地價稅

一、裁罰依據

- (一) 土地稅法第 54 條地 1 項規定：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰。二、規避繳納實物者，除追補應納部分外，處應繳田賦實物額 1 倍之罰鍰。
- (二) 稅務違章案件減免處罰標準第 18 條第 1 項規定：依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定應處罰鍰案件，其短匿稅額符合下列規定之一者，減輕或免予處罰：
1. 短匿稅額每年在新台幣 2 萬元以下者，免予處罰。
 2. 短匿稅額每年逾新台幣 2 萬元至新台幣 5 萬元者，按短匿稅額處 1 倍之罰鍰。
 3. 短匿稅額每年逾新台幣 5 萬元至新台幣 8 萬元者，按短匿稅額處 2 倍之罰鍰。
- (三) 財政部 73 年 11 月 5 日台財稅字第 62470 號函規定：貴轄○○縣○○鄉私有山坡地，原屬符合土地稅法第 22 條規定課徵田賦之農業用地，既經查明為供埋葬之墳場使用，事實上已變更為非農業使用，自應依同法第 14 條規定改課地價稅。

二、實例分析

案例：本處於 93 年 2 月 24 日查獲張三所有坐落本市土地面積 12,988.74 平方公尺，原為課徵田賦之農業用地，87 年起變更為墳場使用，未依法申報改課地價稅。

分析：

- (一) 違章主體為土地所有權人張三。
- (二) 調查基準日為查獲時間 93 年 2 月 24 日。
- (三) 應補稅金額合計 23 萬 9,857 元，罰鍰 41 萬 9,100 元。

地價稅額計算表

單位：元

年度	面積	公告地價	稅率	稅額
88	12,988.74	88	1%	11,430
89	12,988.74	88	1%	37,531
90	12,988.74	400	1.5%	63,632
91	12,988.74	400	1.5%	63,632
92	12,988.74	400	1.5%	63,632
合計				239,857

備註：90-92 年已達累進起點地價，適用稅率 1.5%，計算稅額時需扣除累進差額 1 萬 4,300 元。

地價稅罰鍰計算表

單位：元

年度	應補稅額	倍數	罰鍰計至百元
88	11,430		稅額低於2萬元免罰
89	37,531	1	37,500
90	63,632	2	127,200
91	63,632	2	127,200
92	63,632	2	127,200
合計	239,857		419,100

第六節 契稅

一、裁罰依據

- (一) 契稅條例第12條第2項：建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照者，應由使用執照所載起造人申報納稅。
- (二) 契稅條例第16條第1項前段規定：納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起30日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。
- (三) 契稅條例第24條規定：納稅義務人不依規定期限申報者，每逾3日，加徵應納稅額1%之怠報金。但最高以應納稅額為限。

二、實例分析

案例：王二提供所有土地，與甲建設股份有限公司（以下簡稱甲公司）於92年間訂立合建契約，並以該公司為建造執照起造人，嗣後於93年1月8日變更起造人為王二，93年10月8日核發使用執照，王二未於該建物建造完成取得使用執照之日起60日內（申報期限93年12月7日）報繳契稅。

分析：

- (一) 王二與甲公司合建契約第3條約定：「本合建房屋由乙方（即甲公司）負責聘請建築師，依照政府許可核准之原則設計，建築技術及設計費用，土地加高，整理費用及有關房屋建造之工料和所需之一切費用（包括道路、水溝等公共設施）均由乙方負擔。」等，故房屋係由甲公司投資興建，中途變更起造人為王二。
- (二) 本處依契稅條例第12條第2項規定，於93年11月26日函請王二，應於該6戶建物建造完成取得使用執照之日起60日內（申報期限93年12

月 7 日) 報繳契稅，而遲至 94 年 1 月 14 日始行報繳，經核定應納契稅共計新台幣 20 萬 9,610 元，並依同條例第 24 條規定加徵怠報金共計 2 萬 5,153 元 (209,610×36 天÷3 天×1%)。

第七節 免罰規定

第一項 財政部函釋

一、納稅義務人於處罰確定前死亡可對其配偶補稅免罰

依財政部 68 年 1 月 23 日台財稅字第 30475 號函規定：綜合所得稅納稅義務人未依規定辦理結算申報，而有違章情事者，如尚未經稽徵機關裁罰確定前，納稅義務人業已死亡，因該違章主體已不存在，可對其配偶補稅，免再予處罰。¹⁵

二、納稅義務人違法於裁處確定後死亡者仍得就遺產執行

依財政部 92 年 9 月 23 日台財稅字第 0920456111 號函規定：關於納稅義務人違反稅法規定，於裁處罰鍰確定後死亡者，得否就其遺產或繼承人之固有財產強制執行乙節，請確實參照法務部 92 年 8 月 27 日 7 法律字第 0920030676 號函辦理。說明：二、關於旨揭問題經轉據法務部前開函略以：「按『法院依財務法規科處罰鍰之裁定確定後，未執行前被罰人死亡者，除法令有特別規定外，自不能向其繼承人執行……。』司法院院解字第 2911 號解釋有案。另司法院秘書長於 92 年 7 月 4 日以(92)秘台廳家二字第 13693 號函復本部略以：『行政罰乃為維持行政上秩序，達成國家行政之目的，對違反行政上義務者，所科之制裁，具有一身專屬性，除法律另有規定外，非屬繼承標的；本院院解字第 2911 號解之見解迄未變更。』準此，如法律有特別規定，自仍得向其繼承人執行。又行政執行法第 15 條規定：『義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行。』其立法說明：『按公法上金錢給付義務之執行，主要係對義務人之財產為執行，如義務人死亡而遺有財產者，為貫徹行政目的、迅速執行起見，自得對其遺產強制執行，爰參照財務案件處理辦法第 37 條訂定之。』該規定係上開解釋之『特別規定』，準此，於義務人死亡後而遺有財產者，行政執行處自得逕對其遺產強制執行。」依法務部上開見解，納稅義務人違反稅法規定，於裁處罰鍰確定後死亡者，稅捐稽徵機關不就繼承人之固有財產移送執行，惟仍依行政執行法第 15 條規定，就其遺產移送執行。

¹⁵ 參 90 年 12 月所得稅法令彙編第 631 頁。

第二項 免罰簽呈範例

為使稅捐處同仁瞭解納稅義務人違章時免罰理由、簽呈之格式，以及如何以簡、淺、明、確之用字遣詞，使整篇簽呈條理分明、辭意清晰，讓核稿人員一目瞭然，特舉數例供參考。

(一) 查獲違章，嗣後車主死亡。

簽 於 法務課

日期：96 年 2 月 9 日

主旨：陳一所有車輛被舉發違反使用牌照稅法處罰緩案，因陳一已死亡，違章主體已不存在。原處分擬予撤銷，可否？請 核示。

說明：

- 一、依據本處消費稅課移送陳一戶籍等相關資料辦理。
- 二、按「...，有違章情事者，如尚未經稽徵機關裁罰確定前，納稅義務人業已死亡，因違章主體已不存在，...，免再予處罰」為財政部 68 年 1 月 23 日台財稅第 30475 號函釋有案。
- 三、旨揭車輛於 88 年 3 月 20 日經臺中區監理所逾檢註銷牌照後，嗣分別於 91 年 8 月 11 日使用公共道路被查獲，經本處核定補徵使用牌照稅 2 萬 4,189 元及 6,066 元，並處罰鍰 4 萬 9,700 元及 1 萬 2,000 元。因陳一於 91 年 11 月 4 日死亡，依上揭財政部函釋意旨，違章主體既已不存在，且罰鍰之行政處分，屬公法上具有「一身專屬性」之金錢給付義務，則 91 年 8 月 11 日之違章案自不得對之論處。
- 四、補徵使用牌照稅部分請消費稅課卓處。
- 五、本案文號為 95 年 12 月 18 日中市稅法字第 1234 號，管理代號：1234，違章編號：1234。

(二) 未依規定貼足印花稅票，漏稅罰在 300 元以下，免罰。

簽 於 法務課

日期：95 年 9 月 9 日

主旨：甲公司於 94 年 7 月 15 日訂立維護管理契約書，未依規定貼足印花稅票一案，擬依稅務違章案件減免處罰標準第 23 條規定免罰，至補徵印花稅 60 元部分，另請消費稅課辦理。可否？請 核示

說明：

- 一、依據本處消費稅課 95 年 7 月 6 日移辦單暨相關資料辦理。
- 二、甲公司未依規定貼足印花稅票 60 元，案經本處於 95 年 7 月 6 日查獲，經核其漏稅罰計 300 元。按「稅務違章案件應處罰鍰金額在新台幣 300 元以下者，免予處罰。」為稅務違章案件減免處罰標準第 23 條規定，因本案漏稅罰 300 元，在 300 元以下，擬免罰結案，並另請消費稅課辦理補徵印

花稅事宜。

(三) 娛樂業未依法辦理設立登記及代徵報繳娛樂稅手續，漏稅額在 1,500 元以下免罰。

簽 於 法務課

日期：95 年 11 月 1 日

主旨：林二經營娛樂業未於開業前向本處辦理設立登記及代徵報繳娛樂稅手續一案，擬依稅務違章案件減免處罰標準第 21 條規定免罰，至補徵娛樂稅 5 元部分，另請消費稅課辦理。可否？請 核示

說明：

- 一、依據本處消費稅課 95 年 10 月 13 日移辦單暨相關資料辦理。
- 二、按「依娛樂稅法第 12 條規定應處罰鍰案件，如無漏稅額或所漏稅額在新台幣 1,500 元以下，經輔導已於規定期間內辦理相關登記及代徵報繳娛樂稅手續者，免予處罰。」為稅務違章案件減免處罰標準第 21 條所規定。
- 三、林二未依法辦理設立登記及代徵報繳娛樂稅手續，擅行在本市擺設電玩 1 台，供不特定客人賭玩，案經警察局於 95 年 8 月 14 日查獲，移送本處審理。經核其營業伊始至查獲日止營業額共計 35 元，漏稅額計 5 元。依上揭規定，因本案漏稅額 5 元在 1,500 元以下，且消費稅課派員現場訪查時該商號已無電玩擺放，擬依上開規定免罰，並另請消費稅課辦理補徵娛樂稅事宜。

(四) 移法院執行時，違章主體死亡，且無財產可供執行，應註銷原處分。

簽 於 法務課

日期：95 年 12 月 14 日

主旨：張三違反娛樂稅法經本處處罰鍰案，因張三業死亡，違章主體已不存在且無財產可供執行，擬依財政部 88 年 7 月 27 日台財稅字第 881096803 號函釋註銷本案罰鍰處分，可否？請 核示。

說明：

- 一、依據本處稅務管理課 95 年 12 月 12 日移送張三戶籍資料暨相關規定辦理。
- 二、按「貴轄欠稅人李○○君死亡，如經查明其各順序繼承人(含配偶)均確已依法拋棄繼承，且該欠稅人亦確無財產可供執行，其滯欠之稅捐，同意予以註銷」為財政部 88 年 7 月 27 日台財稅字第 881096803 號函釋有案。
- 三、張三未依法辦理娛樂稅登記與代徵報繳手續，擅行於台中市天堂路開設 KTV，經本處以 86 年 10 月 8 日中市稅法字第 1234 號處分書處罰鍰新台幣 96 萬 3,900 元整，並補徵娛樂稅 13 萬 7,712 元整，及教育捐 4 萬 1,314 元整。嗣取具合法送達憑證後移送法務部行政執行署臺中行政執行處(移送案號：1234)執行。惟張三於 93 年 8 月 1 日死亡，且從臺灣臺中地方法院 95 年 7 月 10 日中院慶家維 93 繼 1320 字第 66348 號函得知其繼承人已拋棄繼承，並經電腦查詢其全國財產總歸戶，其名下無任何財產。依上揭財政部函釋意旨，本案違章主體既已不存在且無財產可供執行，擬予註銷該處分。

第四章 行政救濟

第一節 行政救濟文書格式及範例

在撰擬行政救濟文書時，須瞭解公文製作格式，注意當事人之主張及一些法律用語，採用適當之法律依據來論證。因新進人員缺乏經驗，或不能掌握證據與法律之間彼此的關聯性，無法表達得體，茲就行政救濟階段各類文書之製作，整理範例一套供參。

第一項 行政救濟文書格式

一、復查決定書格式

(一) 常犯錯誤說明

臺¹⁶中市稅捐稽徵處 復查決定書(稿)

申請人：張三 **君¹⁷**

住¹⁸ 址：412 **台中縣¹⁹大里市**天堂路 122 號

申請人因違反使用牌照稅法處罰鍰及補徵 91 至 94 年使用牌照稅事件，不服本處 95 年 12 月 20 日中市稅法字第○○號²⁰處分書所為處分，申請復查一案，本處**依法²¹**決定如下：

主文：維持原處分。²²

事實：申請人所有 NY-○○號自用小客車，因逾限未參加定期檢驗，經交通部公路總局**臺中區監理站²³**於 91 年 9 月 13 日逕行註銷牌照。嗣於 94 年 12 月 20 日上午 10 時 03 分，停放於本市文心路 99 號對面，為本處會同警方查獲。案經審理結果，依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，除處以該應納稅額 2 倍之**罰鍰**計 73,200 元（計至百元止）外，並追補 91 年 9 月 13 日註銷牌照日起至 94 年查獲日止**應納稅額²⁴**36,735 元。申請人不服，**依**

¹⁶有時用臺，有時用台，不一致。

¹⁷有用先生、女士、小姐或不加尊稱等情形，為避免將先生誤稱女士或女士誤稱先生，參照財政部訴願決定書統一規定用「君」尊稱。

¹⁸不論法人、自然人、團體等，用地址較廣泛，住址則較限於自然人，如住所，以有久住意思，改用地址為宜。

¹⁹不能只寫大里市，須將縣市寫出。

²⁰如有行政處分書函，須將行政處分之日期文號寫出。

²¹本來就依法，多餘，刪去。

²²須有句號；又如係行政處分書函，用「維持原處分」；如定期開徵稅單或核定稅額，用「維持原核定」。

²³常將監理所誤稱為站。

²⁴應先寫稅額，再寫罰鍰。

~~法~~申請復查到處。

(二) 正確格式

臺中市稅捐稽徵處 復查決定書(稿)

發文日期：95 年 月 日

發文字號：中市稅法字第 號

申請人：王二 君

地 址：403 台中市西區天堂路 168 號

申請人因土地增值稅事件，不服本處所為核定，申請復查一案，本處決定如下：

主文：維持原核定。

事實：申請人 94 年 1 月 1 日立契出售所有本市地號土地，經本處核課土地增值稅 100,000 元。申請人不服，申請復查到處。

理由：

一、(法令依據)

二、(敘明復查主張及本處之查核過程、准駁認定之依據等)。準此，原核定洵屬有據，應予維持。

基上論結，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條第 4 項規定決定如主文。

二、訴願答辯書格式

臺中市稅捐稽徵處訴願答辯書

發文日期：95 年 2 月 1 日

發文字號：中市稅法字第號

速別：最速件

附件：見第五點

訴願人：陳一 君

代理人：王二 君

地址：403 台中市西區天堂路 100 號

原處分機關：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○

副本收受者：本處法務課二股、訴願人

事實理由及法令依據

一、程序部分：

二、實體部分：

三、基上論結，本件訴願無理由，請予駁回，以維稅政。

四、依據訴願人 95 年 1 月 22 日訴願書辦理。

五、檢陳行政救濟關係卷 3 份暨磁片 1 枚。

謹 陳
臺中市政府 公鑒

答辯機關 臺中市稅捐稽徵處

代表人 陳○○

三、行政訴訟答辯格式

答 辯 書(稿)

原告：張三 君

地址：403 台中市西區天堂路 1 號

被告機關：臺中市稅捐稽徵處 代表人：陳○○

速別：²⁵

發文日期：95 年 7 月 27 日

發文字號：中市稅法字第 號

事由：

原告因補徵土地增值稅事件，不服臺中市政府 95 年 5 月 4 日府法訴字第○
○號訴願決定，提起行政訴訟乙案，謹依法答辯如后：

一、答辯聲明：

駁回原告之訴。

二、答辯之事實及理由：

(一)事實：

(二)理由：

三、證明應證事實所用之證據：

證據 1：改制前行政法院 82 年 10 月 28 日 82 年度判字第 2410 號判決。(第 36-1
頁)

證據 2：財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋。(第 92 頁)

證據 3：○○稅捐稽徵處以 93 年 5 月 27 日○稅土字第○○號函。(第 36 頁)

四、對原告主張之事實及證據為承認與否之陳述，如有爭執，其理由

(一)

(二)

五、本件行政訴訟之爭點：

(一)原告主張：

(二)

六、原告主張無理由，請判決如被告之聲明。

七、檢陳行政救濟關係卷乙宗及磁片乙份。

八、依據 大院 95 年 7 月 10 日中高行祥審二 95 訴 00352 字第 095○○號函辦

²⁵速別、發文日期及字號應列在首行答辯書之下。

理。

謹 上

臺中高等行政法院 公鑒

答辯機關 臺中市稅捐稽徵處

代 表 人 陳○○

中 華 民 國 9 5 年 7 月 日

四、上訴答辯狀格式

(一)原答辯狀(稿)

上訴人：張三 君

住址：403 台中市西區天堂路 1 號

被上訴人：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○²⁶

速別：²⁷

發文日期：

發文字號：中市稅法字第 號

(二)統一規定答辯狀(稿)

上訴答辯書狀(稿)

發文日期：96 年 1 月 日

發文字號：中市稅法字第 號

速別：

密等及解密條件：

附件：

上訴人：張三 君

地 址：403 台中市西區天堂路 1 號

被上訴人：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○

事由：

上訴人因增建房屋構造別核定事件，不服臺中高等行政法院 94 年度訴字第 00152 號判決，提起上訴一案，謹依法答辯如后：

²⁶有用法定代理人，現統一用代表人，且另成一行。

²⁷速別、發文日期及字號應列在首行答辯書之下。

一、答辯聲明：

駁回上訴人之訴。

二、答辯之事實及理由：

(一)事實：

(二)理由：

三、上訴人主張之事實及證據為承認與否之陳述，如有爭執，其理由：

(一)

(二)

四、本件上訴之爭點：

(一)

(二)

五、上訴人主張無理由，請判決如被上訴人之聲明。

六、依據臺中高等行政法院 94 年 7 月 9 日郵寄上訴人張三行政訴訟上訴狀辦理。

謹 狀

臺中高等行政法院

轉陳

最高行政法院

公鑒

答辯機關 臺中市稅捐稽徵處

代 表 人 陳○○

中 華 民 國

年

月

日

第二項 行政救濟文書範例

一、復查決定書範例

臺中市稅捐稽徵處復查決定書

申請人：甲公司

代表人：王二 君

地 址：403 台中市西區天堂路 1 號

申請人因 95 年房屋稅事件，不服本處核定，申請復查一案，本處決定如下：

主文：維持原核定。

事實：申請人所有坐落本市西區天堂路 1 號房屋，其 95 年房屋稅經本處所屬民權分處核定營業用現值 136,698,300 元，稅額 4,100,949 元；住家用現值 402,400 元，稅額 4,828 元，合計課徵 95 年房屋稅 4,105,777 元。申請人不服，申請復查到處。

理由：

一、按「本條例用辭之定義如左：一、…。二、增加該房屋使用價值之建築物，指附屬於應徵房屋稅房屋之其他建築物，因而增加該房屋之使用價值者。」、「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用

價值之建築物，為課徵對象。」、「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：一、住家用房屋最低不得少於其房屋現值 1.2%，最高不得超過 2%。…二、非住家用房屋，其為營業用者，最低不得少於其房屋現值 3%，最高不得超過 5%。其為私人醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用者，最低不得少於其房屋現值 1.5%，最高不得超過 2.5%」、「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」、「房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣（市）政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。前項房屋標準價格每 3 年重行評定一次，並應依其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格。」房屋稅條例第 2 條、第 3 條、第 5 條、第 10 條第 1 項及第 11 條定有明文。又「臺中市房屋稅徵收率規定如下：一、住家用房屋其現值 1.2%。二、私立醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用房屋，其現值 2%。三、營業用房屋其現值 3%。」為臺中市房屋稅徵收率自治條例第 2 條所規定。再「房屋現值之核計，以『臺中市房屋標準單價表』、『臺中市各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準』、『臺中市房屋地段等級率標準表』、『臺中市特殊構造物現值評價方式』、『臺中市電梯設備工程費概算表』…。及本要點規定為準據。」、「適用『臺中市房屋標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途總層數等，應依建築管理機關核發之使用執照（未領使用執照者依建造執照）所載之資料為準。」、「下列房屋，除依據使用執照（未領使用執照者依建造執照）所載之資料為準外，得派員至現場勘查後，依本要點之規定，增減其房屋標準單價：（一）國際觀光旅館…。」、「第五點第（一）款至第（四）款之房屋有下列設備者，按所應適用之標準單價另予加價如下：（一）中央系統型冷氣機：加價 5%。（二）電扶梯：每部加價 2%（以裝設之樓層為限）。」為臺中市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點（以下簡稱評定房屋現值作業要點）第 2 點、第 4 點、第 5 點及第 11 點所訂定。另「本案 xx 大飯店以生意清淡為由，申請將部分樓層關樓停用，如經查證屬實，在其停用期間准以『一層樓』為核准單位改按『非住家非營業用』稅率課徵房屋稅。」、「房屋供共同使用之電梯及公共設施之房屋稅，按該主建物之用途所適用之稅率分攤課徵。」分別為財政部 80 年 4 月 17 日台財稅第 800686350 號函及 74 年 12 月 14 日台財稅第 26271 號函所釋示。

二、按系爭房屋經本處所屬民權分處核定營業用現值 136,698,300 元，稅額 4,100,949 元；住家用現值 402,400 元，稅額 4,828 元，合計課徵 95 年房屋稅 4,105,777 元。申請人不服，復查主張略以，該屋部分樓層供營業使用之面積已有縮減，甚有部分面積已空置未使用，另第 5 層有 5% 面積為員工健身房，第 17 層及第 19 層則分別有 38% 及 11% 面積為員工宿

舍。請實地調查丈量，改按所適用稅率課徵。又本處所定應另予加價之中央系統型冷氣機及電扶梯，高雄市政府自 90 年度起即已免除加價，應比照該市之核課情形，始為適當云云。並於 95 年 6 月 22 日補具補充理由說明書，指稱該屋第 21 層樓原有設施已廢置，整層樓已空置未使用，請改按適當稅率核課等語。查系爭房屋係地下 2 層，地上 20 層之鋼筋混凝土造建物，其使用執照所載用途為辦公室、夜總會、餐廳、三溫暖及客房等，作為國際觀光旅館使用。申請人主張該屋部分樓層營業面積有變更，有部分面積空置未使用，經本處現場勘查結果，所稱空置未使用之部分，係作為堆放與營業相關物品，或供內部通行之樓梯間，與空置未使用之情形尚屬有別。況飯店於經營上，倘原供住宿或短暫光臨之旅客使用之營業用房屋，如有於一定之期間不擬開放提供使用而必須空置者，依財政部 80 年 4 月 17 日台財稅第 800686350 號函釋，仍須以「一層樓」為單位，即整層樓均呈空置未使用之狀態，始足認之；並應依房屋稅條例第 7 條所定，於 30 日內申請使用情形變更。否則，事過境遷後，顯難溯及查明。申請人以部分樓層房屋營業使用面積已變更且有部分比例空置未用，主張改按非營業用稅率課徵，於法無據。又 5 樓之健身房，並未明顯標示為員工專屬且該項設施與飯店之經營有關；第 17 層及第 19 層主張為員工宿舍之部分，則未與客房有所差異並與之區隔，亦難核認該部分為員工使用，原核定按營業用稅率課徵，並無不合。另第 21 層係屬屋頂突出物，依首揭財政部 74 年 12 月 14 日台財稅第 26271 號函釋，應按主建物之用途所適用之稅率分攤課徵，故亦按營業用稅率核課，尚無不合。另查系爭房屋安裝中央系統型冷氣，此屬增加房屋使用價值之附屬設備，本處所屬民權分處依首揭評定房屋現值作業要點第 11 點所訂，按所應適用之標準單價另予計算加價，再以加價後之價格，作為各層之核定單價，核算房屋現值，洵屬有據。至高雄市政府雖規定自 90 年度起，該市房屋具有中央系統型冷氣機設備者，不適用按標準單價另予加價之規定。惟究屬該府自行訂頒之行政規則而已，就其他縣市之稅捐機關並無拘束力。況依房屋稅條例第 11 條第 1 項規定可知，房屋標準價格係由各直轄市及縣（市）不動產評價委員會評定，並由直轄市、縣（市）政府公告之，作為各縣（市）稅捐稽徵處核計房屋現值之依據，是以其所為處分對於其他機關不生行政自我拘束原則之效力。綜上，原核定並無不合，應予維持。

基上論結，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條第 4 項規定決定如主文。

處長 陳 ○ ○

附註：

- 一、檢送房屋稅繳款書 1 份。
- 二、申請人若有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內繕具訴願書，以臺中市政府為受理訴願機關，並將訴願書送本處收受。
- 三、提起訴願時若未先按核定應納稅額繳納二分之一者，依法本處將依全額移

送強制執行。

二、訴願答辯書範例

(一) 稅捐案件

臺中市稅捐稽徵處訴願答辯書

發文日期：96年2月1日

發文字號：中市稅法字第000001號

速別：最速件

訴願人：張三 君

代理人：王二 君

地址：406 台中市北屯區天下路1號

原處分機關：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○

副本收受者：本處法務課二股、訴願人

訴願人因申請改按土地稅法第39條之2第4項規定課徵土地增值稅並退還溢繳稅款事件，不服本處所屬東山分處95年8月14日中市稅財字第0001號函所為處分，提起訴願一案，謹依法答辯。

事實

訴願人原有本市北屯區兩筆土地，各持分四分之一，於91年12月間經臺灣臺中地方法院91年執六字第0002號函執行拍定，本處所屬東山分處按一般用地稅率核算應納土地增值稅為560,467元，據以函請該法院代為扣繳。嗣於95年8月9日，訴願人以系爭土地係屬「作農業使用之農業用地」，申請依土地稅法第39條之2第4項規定，改以土地稅法89年1月6日修正施行當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，從而將溢繳稅款退返法院重新分配，該分處未准其請，乃提起訴願。

理由及法令依據

一、程序部分：

本處所屬東山分處95年8月14日中市稅財字第0001號函於同年月18日送達，訴願人於96年1月22日提起訴願，已逾30日之法定不變期間，程序不合，請審酌。

二、實體部分：

- (一) 按「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」、「作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第一次移轉，或依第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」、「本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供下列使用者：一、供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。二、供與農業經營不可分離之

農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地。三、農民團體與合作農場所有直接供農業使用之倉庫、冷凍(藏)庫、農機中心、蠶種製造(繁殖)場、集貨場、檢驗場等用地。」為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 4 項及第 10 條第 1 項(平均地權條例第 45 條第 1 項、第 4 項及第 3 條第 3 款)之規定。次按「本法第 39 條之 2 第 1 項所稱農業用地，其法律依據及範圍如下：一、農業發展條例第 3 條第 1 項第 11 款所稱之耕地。二、依區域計畫法劃定為各種使用分區內編定之林業用地、養殖用地、水利用地、生態保護用地、國土保安用地及供農路使用之道地目土地，或上開分區內暫未依法編定用地別之土地。三、依區域計畫法劃定為特定農業區、一般農業區、山坡地保育區、森林區以外之分區內所編定之農牧用地或暫未依法編定之田、旱地目之土地。四、依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。五、依國家公園法劃定為國家公園區內按各分區別及使用性質，經國家公園管理處會同有關機關認定合於前 3 款規定之土地。」為土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所訂定。

- (二) 緣訴願人原與張三、李六等人共有系爭土地，經執行拍定後，本處所屬東山分處按一般土地移轉核算土地增值稅，函請法院代為扣繳。嗣於 95 年 8 月 9 日，訴願人以系爭土地係屬農業用地，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定，改以土地稅法 89 年 1 月 6 日修正施行當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅並退還溢繳之稅款，經該分處 95 年 8 月 14 日中市稅東字第 0001 號函復略以「…旨揭土地依所附臺中市政府都市計畫土地使用分區證明書所載為『65 年 8 月 25 日府工都字第 46783 號公告台中市第二、三、四期擴大都市計畫(大坑風景區)』，與台端所述財政部 79 年 7 月 4 日台財稅字第 790225872 號函釋中『未編定用地之森林區旱地目土地』，尚有不同，是既非屬土地稅法施行細則第 57 條第 1 項所稱之農業用地，依上開部函核示，移轉時自無該法條之適用。…」否准所請，訴願人不服，提起訴願主張略謂，行政程序法第 98 條第 4 項明文規定，處分機關未告知救濟期間，如自處分書送達後一年內聲明不服時，視為法定期間所為。暨土地稅法第 39 條之 2 第 4 項所指農業用地之定義，應參照 89 年 1 月 6 日修正前土地稅法第 10 條前段規定，凡供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍、曬場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地即屬之，與現行法限縮為非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內之土地不同。暫不論修正前同法施行細則第 57 條第 1 及第 2 款規定關於農業用地之定義，有否逾越母法之考量。系爭土地既屬「65 年 8 月 25 日府工都字第 46783 號公告台中市第二、三、四期擴大都市計畫大坑風景區」，並未編定用地別，與內政部 79 年 7 月 3 日台內地字第 811153 號函釋「…非都市土地使用管制規則第 4 條第 2 項規定，山坡地範圍內之森林區、山坡地保育區及風景區在未編定使用地之類別前，適用林業用地管制。」所揭情形相同，即與土地稅法施行細則第 57 條第 1 項第 2 款所定者，尚無異致，為現行土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之

「農業用地」，自無財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令之適用云云。據查，本案前經本處所屬東山分處 92 年 1 月 9 日中市稅東字第 0002 號函訴願人如符合要件，依土地稅法第 39 條之 2 規定申請不課徵土地增值稅，應於收到通知之次日起 30 日內提出申請，逾期不得申請有案。訴願人訴稱未告知，容有誤解；且本案既經確定，自不得以另申請溢繳退稅為由，重提訴願，縱許其重新提起救濟，亦逾 30 日之法定不變期間，合先敘明。又系爭土地共有人之一林君，曾因相同之核課事件，申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵並退還溢繳之土地增值稅，案經否准後，循序提起爭訟，業經最高行政法院 95 年度判字第 01018 號判決上訴駁回。今訴願人復針對同一標的，改以申請適用同法條第 4 項規定課徵土地增值稅為訴求，揆其根本，仍係執相同之論據，反覆就系爭土地是否屬於土地稅法所定「農業用地」一事為爭。按系爭土地既於民國 65 年間，已依都市計畫法編屬大坑風景區，無論依 89 年 1 月 6 日修正前，抑或修正後之土地稅法第 10 條第 1 項及同法施行細則第 57 條所定範圍觀之，皆未符合「農業用地」之要件(附法令比較表)。此外，徵諸財政部 90 年 5 月 4 日台財稅字第 0900452810 號令「土地稅法第 39 條之 2 第 4 項有關以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅規定之適用，應以土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地符合同法施行細則第 57 條第 1 項所定之農業用地為適用範圍；倘土地稅法 89 年 1 月 28 日修正公布生效時，該土地業依法律變更編定為非農業用地，縱其尚未完成細部計畫或已完成細部計畫而尚未開發完成，均無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項原地價認定規定之適用。」及 91 年 12 月 26 日台財稅字第 0910458277 號函釋「…本案土地於 65 年既經都市計畫編定為○○風景區土地（非屬都市計畫內農業區或保護區之農業用地），其於 72 年 8 月 3 日農業發展條例修正增訂第 27 條條文生效時，已非屬農業發展條例施行細則第 2 條第 2 項規定之『前項農業用地』，故於移轉時應無上述農業發展條例第 37 條第 1 項（土地稅法第 39 條之 2 第 1 項）不課徵土地增值稅規定之適用。」之相同意旨，系爭土地既非農業用地，其移轉自亦無土地稅法第 39 條之 2 第 4 項規定之適用。至所引據內政部 79 年 7 月 3 日台內地字第 811153 號函，係針對「非都市土地」農業用地為論，本案則屬都市土地，殊無援引適用之餘地。訴願人所訴，尚無足採。

三、基上論結，本件訴願無理由，請予駁回，以維稅政。

四、依據訴願人 96 年 1 月 22 日訴願書辦理。

五、檢陳行政救濟關係卷 3 份暨磁片 1 枚。

(二) 限制出境案件

答 辯 書 (稿)

發文日期：95 年 10 月 1 日

發文字號：中市稅法字第 號

速別：最速件

附件：

訴 願 人：王二 君

地 址：403 台中市西區天堂路 1 號

原處分機關：財政部

代 表 人：何○○

訴願人因限制出境事件，不服內政部警政署入出境管理局（目前已改為內政部入出國及移民署）依據本部 95 年 9 月 15 日台財稅字第 0950088742 號函所為限制出境處分，提起訴願一案，謹依法答辯。

事實

甲公司（統一編號：○○）欠繳地價稅及房屋稅款合計 1,305,032 元（含滯納金），臺中市稅捐稽徵處以其欠繳稅額已達「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 1 項所定標準，爰依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，以 95 年 9 月 12 日中市稅管字第 0951606130 號函報本部以 95 年 9 月 15 日台財稅第 0950088742 號函轉內政部警政署入出境管理局限制該公司負責人，即訴願人出境。訴願人不服，遂提起本訴願。

答辯理由

一、按「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制負責人出境。」、「財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，得公告其欠稅人或逃漏稅捐人姓名或名稱與內容，…。第 1 項所稱確定，係指左列情形：一、經稅捐稽徵機關核定案件，納稅義務人未依法申請復查者。…」為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項、第 34 條規定。次按「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣 50 萬元以上，營利事業在新台幣 100 萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」為「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 1 項所明定。再「本法所稱公司負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。」為公司法第 8 條第 1 項規定。又「依『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』規定限制出境之營利事業負責人，係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係指經公司董事會或股東會議合法授權之

董事長或執行業務而代表公司之股東。…」、「修正後該辦法（限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）第 2 條所稱之欠繳稅款，應包括本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及教育經費或教育捐在內。」、「納稅義務人欠繳應納稅捐，經稽徵機關就其相當於應繳稅捐數額之財產禁止處分，且該禁止處分財產，其價值相當於納稅義務人欠繳之應納稅捐者，得免再對其為限制出境處分，惟該禁止處分之財產，其價值如不足欠繳之應納稅捐者，則仍得依有關規定限制其出境。」、「有解散事由應行清算之股份有限公司，倘其欠稅達『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』規定之標準，應限制其負責人出境時，如公司法或公司之章程對於清算人未有規定，其股東會亦未選任清算人者，應以全體董事為限制出境對象。」為本部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號、73 年 10 月 24 日台財稅第 61849 號、87 年 8 月 27 日台財稅第 871958556 號函、94 年 4 月 21 日台財稅字第 09404522480 號函所規定。

- 二、經查，甲公司所有坐落台中市自由路○號等房屋，及○段○小段○地號等土地，分別滯欠 93、94 年房屋稅計 1,294,873 元，93 年地價稅計 10,159 元，合計 1,305,032 元。並未依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定申請復查，依同法第 34 條第 3 項第 1 款規定已告確定在案。由於所滯欠稅額併滯納金合計已達「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 1 項所定金額標準。復因該公司經經濟部 95 年 3 月 21 日經授中字第 09534676680 號函廢止其公司登記，嗣未選任清算人，依本部 94 年 4 月 21 日台財稅字第 09404522480 號函釋，應以全體董事為限制出境對象。爰函請內政部警政署入出境管理局限制該公司董事之一，即訴願人出境，揆諸首揭規定，尚無違誤。
- 三、至訴願人訴稱，按公司與董事之關係，應適用民法關於委任之規定，依民法第 549 條第 1 項規定：當事人之一方得隨時終止委任契約。即公司之董事，一經提出辭職，無須公司之同意，當然失其董事身分。訴願人於民國 93 年間即向太府建設開發股份有限公司寄發董事請辭書，中止雙方董事之委任關係，惟因該公司遷移不明，其法定代理人陳一之住居所亦所在不明，訴願人爰依法聲請公示送達，並經臺灣臺中地方法院以 93 年聲字第 1437 號裁定確定在案。訴願人已合法解除甲公司之董事間之委任關係，而不具有董事身分。縱未辦理變更登記，亦不影響其效力。至公司法第 12 條所稱之不得以其事項對抗第三人之規定，旨在保護因信賴公司登記而與公司交易之善意第三人，係適用於私法關係，在國家機關因行使公權力所形成之公法關係，應無適用之餘地。國家對人民之稅捐債權，乃公法上之權利義務關係，其享有調查權、搜索權、移送執行等公權力。是，對公司登記之事項得依職權發動調查，確認記載事項與事實有無違誤，自無所謂信賴公示登記保護之餘地云云。
- 四、按「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 1 項，及本部 87 年 8 月 27 日台財稅第 871958556 號函示，在中華民國境內之營利

事業，倘確定欠稅已達新台幣 100 萬元以上者，除非稽徵機關已就相當於報請限制出境金額之財產禁止處分，否則即應報由本部函請內政部入出境管理局限制其負責人出境。另按本部 94 年 4 月 21 日台財稅字第 09404522480 號函，有解散事由應行清算之股份有限公司，倘其欠稅業達前開金額標準，限制其負責人出境時，如公司法或公司之章程對於清算人未有規定，其股東會亦未選任清算人者，應以全體董事為限制出境對象。卷查經濟部中部辦公室 95 年 8 月 18 日經中三字第 09530954290 號書函附送公司變更登記事項卡暨相關資料，甲公司，係於 94 年 12 月 27 日，經經濟部經授中字第 ○○ 號函命令解散，迄未依規定辦理解散登記。爰經該部 95 年 3 月 21 日經授中字第 ○○ 號廢止其公司登記。屆此，公司應依公司法第 26 條之 1 準用同法第 24 條之規定，進行清算程序，惟詢據臺灣臺中地方法院查無其呈報清算人就任及清算完結事件資料。又其名下坐落台中市自由路 ○ 號等房屋，及 ○ 段 ○ 小段 ○ 地號等土地計 30 筆不動產，雖以土地公告現值加四成，房屋現值加二成估算結果，價值總額為 57,253,279 元，惟在均以最高限額設定抵押權，權利總值高達 72,320,000 元，並遭債權人辦理查封登記之情形下，難言尚有剩餘價值足供清償稅捐。次按董事之人數及任期屬公司章程之絕對應記載事項，為公司法第 129 條所明定。再同法第 12 條規定：「公司設立登記後，……已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」即董事在解任原因發生後，董事是否已辭卸董事職務，就公司內部而言，其效力之發生固不以登記為生效要件。惟此等公司本應辦理變更之登記事項如未加以辦理變更登記，對公司外部之第三人，仍不得加以對抗，且不論該第三人係私人或行使公權力之機關均同。否則，相關之人如已變更而遲不為變更登記，以達其規避公法上之責任，殊不符公平正義原則，此亦有最高行政法院 95 年 9 月 28 日 95 年判字第 01612 號判決可資參照。訴願人登記為甲公司董事，於請辭後，迄未主管機關辦理變更登記，徵諸前述，即屬法定清算人。臺中市稅捐稽徵處以該公司業滯欠稅額達 100 萬元以上，另未依法提供相當擔保，函報本部函請內政部警政署入出境管理局限制訴願人出境，於法並無不合。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，敬請察核予以駁回。

答辯機關：財 政 部

代 表 人：何 ○ ○

中 華 民 國 95 年 10 月 日

三、行政訴訟答辯範例

行政訴訟答辯狀（稿）

原告：張三 君

地址：403 台中市西區天堂路 1 號

被告機關：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○

副本收受者：本處法務課二股、原告

事由：

原告因使用牌照稅事件，不服臺中市政府 95 年 6 月 23 日府法訴字第○○號訴願決定，提起行政訴訟一案，謹依法答辯如后：

一、答辯聲明：

駁回原告之訴。

二、答辯之事實及理由：

（一）事實：

原告所有 NE-○○號自用小客車，因逾限未參加定期檢驗，經交通部公路總局臺中區監理所於 87 年 6 月 10 日逕行註銷牌照，嗣 92 年 5 月 19 日使用公共道路為警方查獲，移經本處審理結果，除依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，追補 90 年 1 月 1 日起至 92 年 5 月 19 日止應納稅額 16,591 元，並處 88 年 1 月 1 日起至 92 年 5 月 19 日查獲日止應納稅額 2 倍之罰鍰共 62,200 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本訴訟。

（二）理由：

1. 按「交通工具所有人或使用人對已領使用牌照之交通工具，不擬使用者，應向交通管理機關申報停止使用，其已使用期間應納稅額，按其實際使用期間之日數計算之；…交通工具未經所有人或使用人申報停止使用者，視為繼續使用，仍應依法課徵使用牌照稅。」、「報停、繳銷或註銷牌照之交通工具使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。」為使用牌照稅法第 13 條及第 28 條第 2 項所規定。又「汽車因故停駛或依法令規定責令停駛時，應填具異動登記書向公路監理機關辦理停駛登記，並將號牌及行車執照繳存。」、「汽車報廢，應填具異動登記書，向公路監理機關辦理報廢登記，並同時將牌照繳還。」、「經註銷牌照之汽車重行申領牌照時，應繳異動登記書或牌照註銷處分書及原領牌照登記書車主聯。…註銷時原牌照未繳回者，並應同時追繳。」為道路交通安全規則第 25 條、第 30 條第 1 項及第 33 條第 4 項所訂定。再「…經監理機關吊銷或逕行註銷牌照之車輛，由於車輛所有人未辦理報停及繳回牌照，與一般車輛無異，仍可照常懸掛牌照行駛公共道路，為防杜取巧逃漏，類此經監理機關吊銷或逕行註銷牌照之車輛，其行駛

公路被查獲，自應比照未申報停止使用車輛，……其查獲年度以外之其餘年度亦應予補稅處罰。」為財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函所釋示。

2. 原告所有系爭車輛經公路監理機關逕行註銷牌照，卻違反不得再行使用公共道路之禁止規定，任車輛停放公共道路，已觸犯使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，本處乃追補其稅額並處罰鍰。原告不服，主張系爭車輛於 84 年間，即因不堪使用閒置於住家旁空地，未再使用，嗣並以其妻之名義購入新車。該車在經監理機關逕行註銷牌照前，從未欠稅，並於 92 年 5 月遭警方舉發後，移往地下停車場放置。係因未諳法令，始未即時向監理機關辦理報廢手續云云。申經本處復查結果以，系爭車輛逾期未參加定期檢驗，經監理機關逕行註銷牌照後，復使用公共道路被查獲，即已具備依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定論處之要件，乃復查決定維持原處分。原告猶未甘服，提起訴願，亦經臺中市政府 95 年 5 月 11 日訴願決定以，系爭車輛經交通部公路總局臺中區監理所於 87 年 6 月 10 日逕行註銷牌照，原告並未依規定將號牌繳回監理機關，亦未辦理停駛或報廢登記，嗣 92 年 5 月 19 日於本市國光路上斜向停車，自應認有使用公共道路經查獲情事，基於牌照並未繳回監理機關，與一般車輛無異，仍可隨時使用公共道路，依財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋，其查獲年度及以前年度，均應依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定補稅處罰等由，乃駁回其訴願。原告遂提起本訴訟。

三、證明應證事實所用之證據：

證據 1：臺中市警察局第○分局 95 年 1 月 3 日中分三交字第 094○○號函暨隨附中市警交字第 GC○○號舉發單。(第 29、30 頁)

證據 2：財政部 88 年 12 月 15 日台財稅第 0880450983 號函。(第 51 頁)

四、對原告或參加人士主張之事實及證據為承認與否之陳述，如有爭執，其理由：

- (一) 原告訴稱主張系爭車輛於 84 年 4 月間，即因機件毀損不堪使用，棄置於國光路旁不影響交通流量之空地上，惟在經監理機關逕行註銷該車牌照以前，皆按年繳稅，從未拖欠。僅因 鈞府在該地段違法增設公車招呼站及劃設停車格，故在警方加強取締下，於 92 年 5 月 19 日遭到舉發，當時並未提出申訴，法定期間內繳納罰金後，即雇用推高機將車輛移往成功路之地下停車場放置迄今，絕無行駛公共道路情事，該等事實既經查明並據載於復查決定書內，訴願決定書述及「防杜牌照未繳回，因而繼續照常懸掛，既與一般車輛無異，自得隨時使用公共道路…」應非實情。系爭車輛所餘僅環保回收之殘值 3,000 元，卻遭追補 31,191 元之本稅，並處高達 62,200 元之罰鍰，顯不符合比例原則，盼能體察民意，本

於社會公平正義及法律平等原則秉公審理，予以撤銷云云。

(二) 按未參加定期檢驗之車輛一經監理機關逕行註銷牌照，車主除負有不得任車輛再行使用公共道路之不作為義務外，尚須依交通安全規則第 33 條第 4 項規定將號牌及行車執照繳還，俾主管之公路監理機關登載於車籍資料並管制其動態。所以如此，旨在防杜牌照未繳回因而繼續照常懸掛，既與一般車輛無異，自得隨時使用公共道路，除於應盡之各種義務上造成諸多不公外，更可能損及交通安全管理。至如仍有使用之需，必俟依同條項規定，重行申領牌照後始得為之。縱合於規定之一般車輛倘有不擬使用情形或不堪使用之虞，亦應依道路交通安全規則第 25 條或第 30 條第 1 項規定，填具異動登記書向公路監理機關辦理停駛或報廢登記。否則，參照使用牌照稅法第 13 條第 2 項規定，視為繼續使用，仍應依法課徵使用牌照稅。辦理異動登記同時，尚須將牌照及行車執照繳存或繳還。此為前開規則同條項規定，乃當然之理。卷查系爭車輛，因逾期未參加定期檢驗，業經監理機關逕行註銷牌照在案，原告迄未將該牌照繳回，亦未重行申領，或踐行報廢登記手續，嗣 92 年 5 月 19 日，於本市國光路上斜向停車，經臺中市警察局第○分局以違反道路交通管理處罰條例第 56 條第 1 項第 9 款規定加以舉發，有取具該局所開立 GC○○號舉發單併卷可稽，無論該處是否繪製停車格或設有公車招呼站等，皆不影響係屬使用牌照稅法第 2 條第 1 款「公共水陸道路：指公共使用之水陸交通路線。」及道路交通處罰條例第 3 條第 1 款「道路：指公路、街道、巷街、廣場、騎樓、走廊或其他供公眾通行之地方。」所定供公共通行道路之事實。此外，車輛於公共道路上行駛，固屬有使用該道路之態樣，然停置路旁或暫停於路口亦屬其態樣之一，縱非行駛中，仍不影響有使用該道路事實之認定。此徵諸財政部 88 年 12 月 15 日台財稅第 0880450983 號函檢送同部 88 年 12 月 3 日研商「使用牌照稅法修正後所衍生之相關問題，應如何解決」會議紀錄「五、會議結論：(一) 逾期未完稅車輛在滯納期滿後被查獲停放公共道路或監理機關辦理車輛檢驗時發現之車輛欠稅，均可依使用牌照稅法第 28 條規定處罰…」益見明晰。綜上，系爭車輛業經監理機關註銷牌照，復使用公共道路被查獲，徵諸前述，即已符合依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定論處之要件，尚無由以車輛損壞、無法行駛或車輛查獲後之動向為免罰之論據。又註銷牌照之車輛應依使用牌照稅法第 28 條第 2 項處罰之事件，基於要件單一，規定明確，顯無容許稽徵機關就有無比例原則之適用而再事裁量之餘地。準此，原核定即無不合。

五、本件行政訴訟之爭點：

- (一) 原告訴稱系爭車輛之牌照註銷後長年未使用，因原停放地點之房屋將拆除，而將車推置於路旁被查獲，經本處以違反使用牌照稅法處罰，除徵收當年度外，甚至往前追補 5 年稅款，令人無法認同等語。
- (二) 本處以系爭車輛因逾限未參加定期檢驗，經交通部公路總局臺中區監理所於 87 年 6 月 10 日逕行註銷牌照，原告並未依規定將號牌繳回監理機關，亦未辦理停駛或報廢登記，嗣 92 年 5 月 19 日，於本市國光路上斜向停車為警方查獲，自應認有使用公共道路經查獲情事，基於牌照並未繳回監理機關，與一般車輛無異，仍可隨時使用公共道路，依首揭財政部函釋，其查獲年度及以前年度，均應依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定論處。
- 六、原告主張無理由，請判決如被告之聲明。
- 七、檢送本處行政救濟關係卷乙宗及磁片乙片。
- 八、依據 大院 95 年 8 月 23 日中高行祥審二 95 簡 00124 字第 095○○號函辦理。

謹 上

臺中高等行政法院 公鑒

答辯機關 臺中市稅捐稽徵處

代 表 人 陳○○

四、上訴答辯狀範例

上訴答辯狀（稿）

上訴人：王二 君

地 址：403 台中市西區天堂路 1 號

被上訴人：臺中市稅捐稽徵處

代表人：陳○○

副本收受者：法務課二股、上訴人

事由：

上訴人因補徵土地增值稅事件，不服臺中高等行政法院 95 年度訴字第 00352 號判決，提起上訴一案，謹依法答辯。

答辯聲明：

駁回上訴人之訴。

答辯之事實及理由：

一、事實：

緣本市○○區○○段○○地號等 2 筆土地原為王大所有，91 年 8 月間以

贈與方式移轉部分所有權予上訴人，創設共有型態後，與○○縣○○鄉○○段○○地號土地於91年9月5日辦理共有物分割。由上訴人取得本市○○段○○地號土地所有權全部及同段○○地號土地10萬分之89725持分。賴君取得○○鄉○○段○○地號土地(嗣於93年4月贈與移轉經分割所新增之同段○○地號土地，依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅)。同時藉由分割改算過程將○○段系爭2筆土地之前次移轉現值墊高，同年月13日復與同段他地號13筆土地合併分割為○○地號等78筆土地，旋於同年月17日出售予李君等5人，經本處依實質課稅原則，以系爭2筆土地創設共有前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額計徵土地增值稅，核定補徵該78筆土地之稅額共計16,764,745元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、行政訴訟，遞遭駁回，乃提起本案上訴。

二、理由：

- (一) 按「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」、「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」、「前條之原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，遇一般物價有變動時，應按政府發布之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」為土地稅法第28條前段、第31條第1項第1款及第32條所明定。又「本法第31條所稱土地漲價總數額，在原規定地價後曾經移轉之土地，於所有權移轉或設定典權時，以其申報移轉現值超過前次移轉時申報之現值之數額為準。」為同法施行細則第47條所訂定。再「土地所有權移轉，其移轉現值超過原規定地價或前次移轉申報之現值，應就其超過總數額依第36條第2項規定扣減後，徵收土地增值稅。前項所稱原規定地價，係指中華民國53年規定之地價；其在中華民國53年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國53年以後舉辦規定地價之土地，均以其第1次規定之地價為原規定地價。所稱前次移轉申報之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告土地現值。」為平均地權條例第38條所規定。另「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第28條、第31條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有物分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。」則為財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號令所釋示。

(二) 系爭土地係上訴人透過取巧安排，形成共有關係後，復辦理共有物分割，藉由地政機關分割改算過程墊高前次移轉現值，規避自然漲價總數額之核計。原核定依實質課稅原則乃核定補徵土地增值稅。上訴人不服，主張系爭 2 筆土地及○○縣○○鄉○○段○○地號土地，於所有權移轉時，皆須依土地稅法第 28 條規定課徵土地增值稅，而非屬按同法第 39 條第 2 項或第 39 條之 2 規定，免徵或不課徵土地增值稅之土地，因此，應非財政部函釋所指，應採實質課稅原則，補徵稅捐所適用之對象云云。申經本處復查結果以，系爭土地之移轉，符合應補徵稅捐之規定，乃復查決定維持原核定。上訴人不服，提起訴願，經臺中市政府 95 年 5 月 4 日訴願決定，持與本處相同之論見予以駁回。上訴人猶未甘服，提起行政訴訟，亦經臺中高等行政法院判決略以，系爭土地經贈與、創設共有關係、分割、復消滅共有關係、再分割、出售土地，悉在 91 年 8 月至同年 9 月之 1 個月左右之短時間為之，顯見該等贈與、分割等過程，僅係利用分割改算地價之規定，墊高系爭土地之「前次移轉現值」，使之降低系爭土地之土地自然漲價數額，惟實際上並未有實質之移轉，而屬出售土地前之刻意安排，藉以規避土地增值稅之課徵無疑。是本處依據財政部 93 年 8 月 11 日台財稅第 09304539730 號令規定意旨，以分割前之原規定地價或前次移轉現值核定補徵系爭土地增值稅，於法核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。至上訴人主張補徵稅額後，上訴人與王大 2 人所繳納之土地增值稅總額，將大於未經合併分割後所繳納者，其差額 362 萬餘元應扣除一事，按該部分稅款，係賴君經共有物合併分割，取得坐落○○縣○○鄉○○段○○地號土地後，讓售第三人○○大學時所繳納。上訴人如認有主張應予扣除情事，應逕洽管轄該土地之○○縣稅捐處辦理等由，乃駁回其訴。上訴人仍不服，遂提起上訴。

三、對上訴人主張之事實及證據為承認與否之陳述，如有爭執，其理由：

(一) 上訴人提起上訴主張：本件各筆土地均屬應稅土地，並非財政部令釋所指利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地之情形。原審判決援引財政部 93 年 8 月 11 日台財稅第 09304539730 號令釋，認本處對上訴人補徵土地增值稅之處分並無違誤，乃屬違背法令。且王大將其所有土地之一部分所有權應有部分贈與其子即上訴人，其目的在於使其子確實經該贈與行為，取得該部分土地產權，此為合理目的，雖嗣後合併分割之結果，土地增值稅負擔有所減輕，但該贈與行為，並非純粹基於減少稅捐之目的，此種情形，不應將其視為脫法避稅。又上訴人與王大二人，係因本處補稅處分，始有溢繳 362 萬餘元土地增值稅，自應於上訴人就該處分提起行政救濟時，予以處理等語。

(二)

1. 按憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務。」，人民僅依法律規定始負納稅義務，即所謂租稅法律主義；又其範圍，依司法院大法官會議釋字第217號解釋「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及繳納期間等項而負納稅義務」，故人民之行為如確已符合法律之課稅要件，本應依法課稅。惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵。復參照最高行政法院82年度判字第2410號判決：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則。而實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨，故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求」可資參照。再對於共有物分割，依民法第825條規定觀之，係各共有人就存在於共有物全部之應有部分互相移轉，使各共有人取得各自分得部分之單獨所有權。其目的，係在消滅共有關係。然，部分土地所有權人為規避土地增值稅之課徵，藉由部分持分土地之移轉以創造共有關係，再辦理共有物分割，經共有土地分割改算原地價之程序，提高該一般應稅土地之前次移轉現值，嗣後再行移轉該應稅土地。此類取巧案件，原即無共有關係，而係為了規避稅負，蓄意製造外觀上存在之法律關係，究其實質，係運用免徵或不課徵土地增值稅之土地與應稅土地辦理共有物分割的手段，以達墊高應稅土地之前次移轉現值，冀於該應稅土地再移轉時得減輕或規避土地增值稅之負擔，顯與共有土地之分割係在消滅共有關係之目的有違。有鑑於此，財政部乃本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上的意義等重要事由，作充分具體之考量後，以93年8月11日台財稅字第09304539730號令釋，重申實質課稅原則之意涵及是類案件之處理原則，並自法規生效之日起有其適用。次按平均地權條例施行細則第23條，係就土地之分割，其分割後土地之原規定地價（或前次移轉現值）、最近一次申報地價及當期公告土地現值如何分割改算所為之規定，至土地所有權之移轉，其土地漲價總數額之計算，則應依土地稅法第31條之規定辦理。又與系爭

土地辦理共有物分割之○○縣○○鄉○○段○○地號土地，固非屬土地稅法第39條第2項，於徵收前移轉得免徵土地增值稅所定之公共設施保留地，或同法第39條之2第1項，移轉與自然人時得申請不課徵土地增值稅所定作農業使用之農業用地。惟觀該土地先行與本市○○區○○段○○地號土地辦理共有物分割，嗣再捐贈與私立學校由其取得所有權，並依土地稅法第28條之1規定免徵土地增值稅；此類安排方式即屬前揭函釋所定，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地，墊高應稅土地前次移轉現值者。再查系爭○○段○○地號土地，經賴君於91年8月贈與上訴人部分持分，創設共有形態後，隨即於91年9月5日辦理共有物分割，同年9月13日再次辦理合併、分割成○○地號等78筆土地；其前次移轉現值分別由53年之每平方公尺21.3元及36.3元，墊高為每平方公尺18,547.3元、20,229.2元、37,596.2元、29,507元、34,869.7元及42,152.9元不等。致申報移轉第三人時無漲價總數額，毋須課徵土地增值稅。按「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第36條規定徵收土地增值稅。…」為平均地權條例第35條所明定，上訴人利用應稅與免稅土地辦理共有物分割，藉由分割改算地價之規定，墊高系爭土地之「前次移轉現值」，使之降低其土地自然漲價總數額，顯屬脫法行為。且各該筆土地合併分割前係藉贈與之方式先行形成共有，揆諸首揭財政部93年8月11日台財稅字第09304539730號函釋規定，自應以創設共有前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，尚不得以地政機關分割改算後之前次移轉現值為計算課稅之依據。從而，本處本於實質課稅及租稅公平之理念，依據財政部首揭令釋，以分割前之原規定地價或前次移轉現值核定補徵原應課徵之土地增值稅，自無未洽。至訴稱補徵稅額後，上訴人等二人所繳納之土地增值稅總額，將大於未經合併分割後所繳納者，其差額362萬餘元應予扣除一事，查該部分稅款，係王大經共有物合併分割，取得坐落○○縣○○鄉○○段○○地號土地後，讓售第三人○○大學時所繳納。上訴人如認有主張應予扣除情事，應逕洽管轄該土地稅捐稽徵之高雄縣政府稅捐稽徵處辦理。併此陳明。綜上，上訴人主張，顯無可採。

2. 按行政訴訟法 242 條規定：「對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之。」，所指違背法令，依同法第 243 條第 1 項規定，為判決「不適用法規」或「適用不當」者。而所謂「不適用法規」，係指判決應適用某法規，竟不予適用而為判斷；另「適用不當」者，則如誤解法令、誤用法令、適用已廢止或失效之法令等情。是對於高等行政法院判決提起上訴，若未具體指摘原判決違背何項法令、

不適用或如何適用不當之具體情事，即非主張原判決違背法令以為上訴之理由。質言之，上訴人提起上訴，必以原審判決確有違背法令情事，始得為之；倘一再爭執其所持之說詞，即無由認之。茲以上訴人提起上訴之主張，均屬一再之陳稱，縱有與原審所持認定不同，亦僅其一己之見解而已，殊難謂此即原審判決有違背法令情事。自無許其執以提起上訴之餘地。

四、本件上訴之爭點：

- (一) 上訴人主張，本件各筆土地均屬應稅土地，並非財政部令釋所指，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地之情形。原審判決援引財政部 93 年 8 月 11 日台財稅第 09304539730 號令釋，認本處對上訴人補徵土地增值稅之處分並無違誤，屬違背法令。
- (二) 本處則以，與系爭辦理共有物分割之○○縣○○鄉○○段○○地號土地，固非屬土地稅法第 39 條第 2 項，於徵收前移轉得免徵土地增值稅所定之「公共設施保留地」，或同法第 39 條之 2 第 1 項，移轉與自然人時得申請不課徵土地增值稅，所定作農業使用之農業用地。惟觀該土地先行與本市○○區○○段○○地號土地辦理共有物分割，嗣再捐贈與私立學校由其取得所有權，並依土地稅法第 28 條之 1 規定免徵土地增值稅；此類安排方式即屬財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令所定，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地，墊高應稅土地前次移轉現值者。其取巧規避應計之土地自然漲價總數額，已違反租稅法之立法意旨，本處對之補徵土地增值稅並無不合。

五、上訴人主張無理由，請判決如被上訴人之聲明。

六、依據臺中高等行政法院 95 年 12 月 25 日郵寄上訴人王二君上訴狀辦理。

謹 狀

臺中高等行政法院

轉陳

最高行政法院

公鑒

答辯機關 臺中市稅捐稽徵處

代表人 陳○○

第二節 行政救濟不受理情形

第一項法律規定

依據訴願法第 77 條規定訴願事件有下列各款情形之一者，應為不受理之決定：

- 一、訴願書不合法定程式不能補正或經通知補正逾期不補正者。
- 二、提起訴願逾法定期間或未於第 57 條但書所定期間內補送訴願書。
- 三、訴願人不符合第 18 條之規定者。
- 四、訴願人無訴願能力而未由法定代理人代為訴願行為，經通知補正逾期不補正者。
- 五、地方自治團體、法人、非法人之團體，未由代表人或管理人為訴願行為，經通知補正逾期不補正者。
- 六、行政處分已不存在者。
- 七、對已決定或已撤回之訴願事件重行提起訴願者。
- 八、對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願者。

第二項 案例

茲將不受理情形，蒐集相關案例擇要供參。

一、非行政處分

訴願人：陳一君 地址：403 台中市西區天堂路 1 號

代理人：王二君 聯絡地址：403 台中市西區天堂路 2 號

原行政處分機關：臺中市稅捐稽徵處

訴願人因申請變更房屋前次移轉現值或原規定地價記載事件，不服本市稅捐稽徵處東山分處 91 年 9 月 6 日中市稅東分二字第 091○○號函所為處分，提起訴願乙案，本府依法決定如下：

主 文

訴願不受理。

理 由

按「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。」為訴願法第 1 條第 1 項本文所明定。本件訴願人主張其所有本市北屯區○○段○○地號之土地係於 91 年 5 月 17 日經法院拍賣取得，惟其土地登記簿謄本中前次移轉現值或原規定地價欄仍記載為 80 年 5 月地價 900 元／平方公尺，對其將來權益受損而提起訴願，而申請更正為 91 年 5 月地價 6,800 元／平方公尺。查原處分機關東山分處之函復內容係說明訴願人所要求之更正登記謄本資料係屬地政機關職掌，原處分機關無權為之等語，另其對

移轉現值之解釋亦非對訴願人之請求有准駁之決定，是本函應非行政處分，依首揭規定，訴願人尚不得對之提起訴願。復查訴願人訴請更正土地登記謄本所載之資料係屬地政機關之權責，原處分機關東山分處函復訴願人並無具單方行政行為而有發生具體之法律效果者，故應非行政處分，訴願人逕就該函提起訴願，揆諸首揭規定，確有未合，訴願應不予受理。惟原處分機關如認訴願人之請求非屬其職掌者，應另將本案依行政程序法第 17 條「行政機關對事件管轄權之有無，應依職權調查；其認無管轄權者，應即移送有管轄權之機關，並通知當事人。」之規定處理，併予敘明。

二、通知補正逾期不補正

訴願人因 90 年度綜合所得稅事件，不服原處分機關 95 年 7 月 8 日中區國稅法二字第 09036700 號復查決定，於 95 年 8 月 31 日提出訴願書，惟其訴願書並未載明訴願理由，案經本部以 93 年 10 月 1 日台財訴字第 093○○號函請其於文到 20 日內將訴願理由書補送到部，函內並敘明「逾期即為不受理之決定」。查本部上開函業於 93 年 10 月 5 日經訴願人住所所在地之大廈管理委員會蓋章及管理員王二簽名收受，有本部訴願文書郵務送達證書附卷可稽，訴願人逾期迄未補正，揆諸首揭規定，則本件訴願程序自有未合，應不受理。

三、程序不合

本案核發之使用牌照稅罰鍰繳款書，繳納期間訂於 93 年 11 月 16 日至同年 12 月 15 日，同年 10 月 21 日郵寄至系爭車輛車籍，亦即申請人戶籍所在之「○○○」大樓，業由受雇之大廈管理員代為收受。此有加蓋「○○○住戶管理委員會」收發專用章，及受雇蔡君署名之送達證書可憑。依首揭規定，本案至遲應於 94 年 1 月 14 日前申請復查，始認程序符合；申請人迨 94 年 3 月 29 日申請復查到處，顯已逾前開法定得申請復查之不變期間，程序尚有未合，應予駁回。

四、土地拍賣經通知如符合優惠稅率請於 30 日內提出，逾期未提出已確定，嗣後以退稅為由提起訴願

訴願人原所有本市土地，經臺灣臺中地方法院於 94 年拍賣，原處分機關 94 年 10 月 1 日中市稅民分二字第○○號函通知訴願人「如符合優惠稅率，請於收到通知之次日起 30 日內提出申請，逾期申請者，不得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅」，該通知函於 94 年 10 月 3 日經郵政機關送至訴願人戶籍地，即本市○○路○○號，由訴願人收受，有收件戳章附卷可稽，已生送達效力，訴願

人迨至 94 年 12 月 5 日始向本處申請，已逾首揭土地稅法第 34 條之 1 第 2 項，得申請適用優惠稅率規定之期限，經該分處予以否准，洵無違誤；本案既經確定，自不得另依稅捐稽徵法第 28 條規定以申請溢繳退稅為由，重提訴願，且經查本處並無適用法令錯誤或計算錯誤情形，訴願人所訴，核無足採。

第三節 行政救濟類型

目前稅捐處受理復查案件以使用牌照稅為最多，大部分是觸犯使用牌照稅法第 28 條第 1 項欠稅使用公共道路處 1 倍罰鍰及第 2 項註銷牌照後使用公共道路處 2 倍罰鍰之違章案件，爭議最多的屬逾檢逕行註銷牌照處罰情事；至於其他各稅，如房屋稅、地價稅、土地增值稅及契稅件數雖不多，但因較冷僻，駁回理由較具難度，亦選具代表性納入範例，爰依納稅義務人申請復查之理由分類，按各類型的法令規定、駁回或撤銷理由稍作簡述，俾供同仁擬具決定書稿參考，以加速處理，提高行政效率。

第一項 使用牌照稅

一、駁回案例

(一) 主張未收到稅單；此為寄存送達問題。

法令規定：

按「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」為稅捐稽徵法第 18 條第 4 項規定。再「送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之…」、「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員。…應受送達人或其同居人、受雇人或接收郵件人員無正當理由拒絕收領文書時，得將文書留置於應送達處所，以為送達。」、「送達，不能依前二條規定為之者，得將文書寄存送達地之地方自治或警察機關，並作成送達通知書二份，一份黏貼於應受送達人之住居所、事務所、營業所或就業處所門首，另一份交由鄰居轉交或置於該送達處所信箱或其他適當位置，以為送達。前項情形，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於送達地之郵政機關」分別為行政程序法第 72 至第 74 條所明定。另「…在行政程序法公布施行後，稅捐稽徵文書送達於納稅義務人之住居所、事務所或營業所不獲會晤納稅義務人，亦無受領文書之同居人、受雇人及應送達處所之接收郵件人員時，得依稅捐稽徵法第 1 條適用行政程序法第 74 條規定，辦理寄存送達…。」為財政部 94 年 4 月 13 日台財稅字第 09404524570 號函釋示。

駁回理由：

系爭繳款書，本處係委由郵政機關辦理送達，經其依行政程序法第 74 條所定「寄存送達」方式，遞送至「台中市○區○○里○○街○號」一址，有受託郵局於送達證書上勾註“未獲會晤本人亦無受領文書之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員，於 94 年 7 月 12 日(郵戳)將文書寄存於本市雙十路郵局，並作成送達通知書二份，一份黏貼於應受送達人之門首，另一份置於受送達處所信箱或其他適當位置，以為送達”等可憑，足徵已踐行寄存送達所需之程序，其法定程式已無不合，即生送達效力。又系爭送達地，雖經申請人於 94 年 10 月 19 日為戶籍遷出登記，然在受託郵局 94 年 7 月 12 日遞送當時，仍為申請人乃至其家屬全戶之戶籍所在地；而該址亦係申請人向公路監理機關辦理車輛異動登記之車籍地址，即為首揭行政程序法第 72 條「應送達地」所定之「住居所」。此一處所，不因工作性質或日常生活所需，因而未經常居住，致主觀上認為非實際居住所在而受影響。

(二) 主張於期限內繳納使用牌照稅，此為繳納年度不同問題。

法令規定：

按「使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向當地主管稽徵機關，請領使用牌照，繳納使用牌照稅。」、「使用牌照稅於每年 4 月 1 日起一個月內一次徵收。主管稽徵機關於開徵使用牌照稅前，應填發使用牌照稅繳款書送達交通工具所有人或使用人，並將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。」及「逾期未完稅之交通工具，在滯納期滿後使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 1 倍之罰鍰，免再依第 25 條規定加徵滯納金」為使用牌照稅法第 3 條第 1 項、第 10 條及第 28 條第 1 項明定。

駁回理由：

申請人未依繳款書所訂期限 92 年 8 月 31 日前完納，迨至同年 9 月 30 日滯納期滿仍未繳，於 93 年 1 月 16 日違規停放於鳳山市○○路，為高雄縣警察局交通隊查獲，即屬首揭使用牌照稅法第 28 條之 1 所定「在滯納期滿後使用公共道路經查獲者」，違章事證明確。並查 92 年使用牌照稅繳款書，於同年 7 月 4 日即遞送至車籍所在「高雄縣鳳山市○○里○○路○○之○號」一址，有申請人蓋章簽受之掛號收執附卷可稽；次查本案係在查獲後始於 93 年 10 月 8 日完納，不符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報補繳免罰之要件，仍應受罰；又所檢附係 93 年使用牌照稅收據，與本案欠繳 92 年使用牌照稅之裁處不生扞搭。

(三)主張未接到監理機關車輛逾檢註銷裁決書。此為裁決書有無合法送達問題。

法令規定：

按「使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。前項使用牌照得以交通管理機關核發之號牌替代，不再核發使用牌照。」、「報停、繳銷或註銷牌照之交通工具使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。」為使用牌照稅法第 13 條及第 28 條第 2 項所規定。又「…經監理機關吊銷或逕行註銷牌照之車輛，由於車輛所有人未辦理報停及繳回牌照，與一般車輛無異，仍可照常懸掛牌照行駛公共道路，為防杜取巧逃漏，類此經監理機關吊銷或逕行註銷牌照之車輛，其行駛公路被查獲，自應比照未申報停止使用車輛，……其查獲年度以外之其餘年度亦應予補稅處罰。」為財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋示。

駁回理由：

按「汽車不依限期參加定期檢驗或臨時檢驗者，處汽車所有人新台幣 900 元以上 1,800 元以下罰鍰；逾期 1 個月以上者並吊扣其牌照，並檢驗合格後發還，逾期 6 個月以上者，註銷其牌照。」為道路交通管理處罰條例第 17 條第 1 項之規定；同法第 8 條並規定，違反本條例第 12 條至第 68 條之行為，由公路主管機關處罰之。是以系爭車輛既因逾期未參加定期檢驗，經職司之公路主管機關，即交通部公路總局臺中區監理所，依上開條例處逕行註銷牌照在案；又本案經函據該所 93 年 11 月 2 日中監自字第 0930066443 號函復：檢送黃君所有 NU-○○號車，經本所依法逕行註銷之裁決書送達回執影本一份，本案本所依法裁處並無違誤等語，本處自無再事變更之權限；況依前開送達回執聯所載，系爭裁決書於 89 年 6 月 21 日由大廈管理委員會簽收，即於申請人聲稱大廈管理公司遭撤換前，該裁決書便已送達。則本處自應倚為稅務違章裁處要件之一，並認該要件已生效力。

或基於公路監理機關所為車輛牌照註銷之處分，係道路交通管理處罰條例第 8 條、第 17 條賦予之職權所作成，倘有爭執應依同條例第 87 條規定之程序，即得於接到裁決書之翌日起 20 日內，向管轄地方法院聲明異議。惟在未經處分機關自行撤銷前，該行政處分仍屬有效。且類此案件亦經臺中高等行政法院判決以，如一行政處分（前行政處分）之存在及內容，係成為作成他行政處分之前提要件時，前行政處分作成後，他行政處分應以前行政處分為其構成要件作為決定之基礎。是，該註銷牌照之處分，本處自應倚為稅務違章裁罰要件之一，並認該

要件已具備。

(四) 主張僅因未向監理機關辦理報廢手續，即遭處罰，表示不服；此為未繳回牌照，復使用公共道路問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條、第 13 條及第 28 條第 2 項、道路交通安全規則第 30 條及第 33 條第 4 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋（參閱例三）。

駁回理由：

查系爭車輛，因逾限未參加定期檢驗，經交通部公路總局臺中區監理所 87 年 6 月 10 日逕行註銷牌照在案。本處固依規定不再對之核課此後之使用牌照稅，惟車輛所有人除同時負有不得任其使用公共道路之不作為義務外，尚應依道路交通安全規則第 33 條第 4 項規定，將牌照及行照繳回監理機關，再倘車輛有不堪使用之虞，亦應依同規則第 30 條第 1 項規定填具異動登記書向公路監理機關辦理報廢登記，並同時將牌照繳還。系爭車輛既於 92 年 5 月 19 日違規停放本市國光路上，經臺中市警察局查獲，有取具該局所開立 GC○○號舉發單併卷可稽，此亦申請人所自承，依財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋意旨，自應按使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定論處。

(五) 主張交通違規已處罰，不應再罰；請審酌其違反行政法上義務應受責難程度與受處罰者資力及所處罰鍰間是否符合比例原則；有無微罪不舉及運用行政裁量權准予免罰或改以較輕處分等。此為一事不二罰、減免處罰標準、罰鍰已逾 3,000 元門檻問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 28 條第 2 項、道路交通安全規則第 33 條第 4 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋（參閱例三）。

駁回理由：

車輛逾限未參加定期檢驗，經監理機關逕行註銷牌照。經函據交通部公路總局臺中區監理所 95 年 2 月 17 日中監自字第 0950018900 號函復略以，其逕行註銷系爭車輛牌照所為之裁決書已送達由申請人本人簽收，完成法定送達程序，該裁決並無違誤等語，並取具申請人本人蓋章收受之郵政掛號回執聯併卷可稽。基於公路監理機關所為車輛牌照註銷之處分，係道路交通管理處罰條例第 8 條、第 17 條賦予之職權，於其自行撤銷前，該行政處分仍屬有效，本處自應倚之為

稅處違章裁處要件之一。第以，車輛牌照雖經監理機關逕行註銷，然車主仍須依交通安全規則第 33 條第 4 項規定將牌照繳還，俾主管機關登載於車籍資料並管制其動態；倘仍有使用公共道路之需要，亦須俟重行申領牌照，續行繳稅義務，始得為之。所以如此，旨在防杜牌照未繳回因而繼續照常懸掛，既與一般車輛無異，自得隨時使用公共道路，除於應盡之各種義務上造成諸多不公外，更可能損及交通安全管理，一旦被查獲有使用該道路情事，依首揭財政部函釋，自應依本法規定補稅處罰。

至稽徵機關為稅捐之核課，應以稅捐稽徵法之規定為依循，該法未規定者，始有依其他有關法律補充之，此於該法第 1 條規定甚明。同法第 48 條之 2 第 2 項並就第 1 項所定，違章情節輕微或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰之規定，授權主管機關訂定減免之標準。財政部據此擬訂並報請行政院核定後發布之「稅務違章案件減免處罰標準」及該部發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，均係分別違章情節輕重而為不同裁處程度之規定。此固賦予稽徵機關個案審處時一定之裁量權，他方面言之，亦係權限之限制。尤有甚者，基於該等減免規定均本於違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響等情事為訂定，除已蘊含行政罰法第 18 條第 1 項一裁處罰鍰時應審酌之因素等意旨外，更為處罰力求適度、允當等之體現。惟檢視該等規定，尚無本案違章情節得予減輕或免予處罰者，即無就裁量權一事探究之餘地。縱認行政罰法第 19 條第 1 項「職權不處罰」規定，應一併適用，暫不論“違章情節必須輕微”乃其中要件之一，究是否已達致？然以所須另一要件觀之，本案應受之法定最高額罰鍰已逾“應受最高額罰鍰須在新台幣 3,000 元以下”之門檻，則根本無該規定之適用乃至臻明確。

又系爭違規事件，雖同時觸犯道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 4 款及使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，分別經臺中市警察局及本處依法論處，惟在法令之立法精神各異，構成要件與法律效果皆不相同之情形下，尚無行政罰法第 24 條一事不二罰規定之適用。

（六）主張停放路邊，未行駛公共道路；此為行駛與使用認知問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條第 1 項及第 28 條第 2 項規定。

駁回理由：

車輛行駛公共道路，固屬有使用道路之態樣，然停置路旁或暫停於路口亦屬其態樣之一，縱非行駛中，仍不影響有使用公共道路事實之認定。

(七) 主張停放地，非屬公共道路；此為公共道路範圍認知問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條、第 13 條及第 28 條第 2 項、道路交通安全規則第 30 條及第 33 條第 4 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋（參閱例三）。

駁回理由：

車輛停放於本市○○路○○號對面空屋前繪有白色標線處。基於該停放處所，查為本市西屯段○○-○○地號市府所有土地，經函據臺中市政府都市發展局 95 年 10 月 11 日中都計字第 0950025490 號函復，係屬都市計畫道路用地，即使用牌照稅法第 2 條第 1 款「公共水陸道路：指公共使用之水陸交通路線。」及道路交通處罰條例第 3 條第 1 款「道路：指公路、街道、巷街、廣場、騎樓、走廊或其他供公眾通行之地方。」所定之公共道路。

(八) 主張已讓渡或已移轉；此為處罰對象認定問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條、第 13 條及第 28 條第 2 項、道路交通安全規則第 30 條及第 33 條第 4 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋（參閱例三）。

駁回理由：

系爭車輛既經主管之公路監理機關車籍登記為甲乙廣告社所有，即為使用牌照稅法第 3 條第 1 項所定，負使用牌照稅繳納義務之納稅義務人，於有違反使用牌照稅法規定時，自應以其為處分之相對人，另營利事業登記為負責人之申請人，併列為處分相對人之負責人，論處之。此依前臺灣省財政廳 57 年 3 月 18 日財稅三第 41042 號令釋「參照臺灣高等法院臺南分院 49 年度裁字第 379 號刑事裁定要旨：使用牌照稅之違章人以車主為處罰對象，車主不明時以使用人為處罰人，使用人身份不明時，自以違章當時具結人為處罰對象。」益見明晰。再車輛倘有移轉所有情事，應依道路交通安全規則第 15 條第 2 項規定，申請主管之公路監理機關，為過戶之異動登記，惟查系爭車輛並未有此過戶登記情事。此外，亦無足認確已移轉該車所有或由他人占有使用之具體事證。準此，原處分以甲乙廣告社為處分之相對人，申請人併列負責人，追補稅額並處其罰鍰，並無不合，應予維持。

(九) 主張遺失身分證，遭冒名購買；此為違章主體認定問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條及第 28 條第 2 項規定。

駁回理由：

查丙丁商店(即申請人)，乃 69 年 2 月 1 日辦理營業設立登記在案，而系爭車輛之舊式牌照，則係 78 年 11 月 7 日方以申請人名義向交通部公路總局臺中區監理所領用，除領牌時點為商號成立之後，領牌程序亦符於法定要式，此依汽車新領牌照登記書上，蓋有申請人及其負責人之印章即堪認定。次查本處先後以 93 年 7 月 9 日中市稅法字第 0931501850 號及 93 年 11 月 30 日中市稅法字第 0931504688 號函，請申請人之負責人到處說明，或親向警察機關完成報案手續，俾釐清責任歸屬，惟均未見復；僅憑數紙由「林三」君為駕駛人之違規紀錄，尚無得據以證實系爭車輛確係遭人冒名領牌，而非申請人所有。徵諸前臺灣省財政廳 57 年 3 月 18 日財稅三第 41042 號令「參照臺灣高等法院臺南分院 49 年度裁字 379 號刑事裁定要旨：使用牌照稅之違章人以車主為處罰對象，…。」之規定，原處分並無不合。

(十) 主張車輛已因車禍、報廢等理由交由修理廠處理；此為未向監理單位辦理報廢問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條及第 28 條第 2 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋(參閱例三)。

駁回理由：

車輛如有不擬使用情形或不堪使用之虞，應依道路交通安全規則第 25 條或第 30 條第 1 項規定，填具異動登記書向公路監理機關辦理停駛或報廢登記。辦理異動登記同時，尚須將牌照及行車執照繳存或繳還，否則，參照使用牌照稅法第 13 條第 2 項規定，應視為繼續使用。

(十一) 主張車輛係公司所有，公司已倒閉，不應對其處罰；此為未辦理清算完結前，法人人格存續，尚未消滅問題。

法令規定：

引用使用牌照稅法第 3 條、第 13 條及第 28 條第 2 項、道路交通安全規則第 30 條及第 33 條第 4 項規定及財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋(參閱例三)。

駁回理由：

系爭車輛既登記於申請人名下，依使用牌照稅法第3條第1項規定，於有違反使用牌照稅法規定時，自應以其為受處分人。此依前臺灣省財政廳57年3月18日財稅三第41042號令釋「參照臺灣高等法院臺南分院49年度裁字第379號刑事裁定要旨：使用牌照稅之違章人以車主為處罰對象，車主不明時以使用人為處罰人，使用人身分不明時，自以違章當時具結人為處罰對象。」益見明晰。又「張三」君係主管機關經濟部建置之公司登記基本資料系統查得之代表人，本處乃據載為本案受處分人之負責人填發繳款書促請繳納。至於張三君於違規日是否在境內，有無親自或授權他人駕駛，均不影響本案違章事實之認定。末按財政部84年7月12日台財稅第841634470號函附件二「司法院祕書長84年6月22日秘台廳民三字第10876號函」釋以「…法人人格之消滅，依民法、公司法等有關規定，均以完成合法清算為前提，如尚未完成合法清算，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果，法人人格即仍未消滅。」。綜上，申請人雖於84年7月辦理解散登記，惟在未辦理清算事務乃至完結前，依前開函釋，其法人人格自存續而未消滅，是全案自應以申請人為受處分人補稅處罰，併予指明。

(十二) 主張車輛係公司所有，申請人已不是公司代表人；此係以公司登記之代表人為送達對象問題。

法令規定：

又「稽徵機關對於公司組織之營利事業，於商業主管機關核准公司負責人變更登記後，如發現尚有涉嫌違章未結或欠稅未清，應書面通知限期依法繳清稅款或提供擔保後始准予辦理營業負責人變更登記；但其有核定應補徵稅款，尚待填發繳款書通知限期繳納者，應以商業主管機關核准變更登記之負責人為準」、「……，依照公司法成立之公司，變更公司名稱及其他法定登記事項，其登記事項雖有變更，但其為權力義務之主體（法人）並未變更，故其所享權利與應負義務，並不因法人登記事項之變更有所更易，亦即公司變更名稱前與公司變更名稱後，其為權利義務之主體（公司）自應前後繼續，不能中斷。」為財政部78年9月2日台財稅第780650540號及85年3月12日台財稅字第851898417號函釋示。

駁回理由：

按首揭財政部函釋意旨，公司組織於永續經營期間，所享受權利及負擔義務，不因法定登記事項之變更而更易，另商業主管機關核准公司負責人變更登記後，尚有待填發繳款書通知補徵之稅款，亦以核准變更登記之負責人為準。是，本案受處分人為公司組織，系爭罰鍰乃因其名下車輛違反使用牌照稅法規定所生之義務，此義務隨公司存續，不因法定登記之負責人變更而變更，本處裁處系爭罰鍰時，自主管機關經濟部建置之公司登記基本資料系統查得申請人當時之代表人為「李四」君，乃據載為本案受處分人之負責人並填發繳款書促請繳納。次按查系爭車輛因失竊經交通部公路總局臺中區監理所於86年10月7日註銷牌照，

88年3月27日尋獲，此有失竊證明單及警方提供之查詢報表可稽，復於89年1月14日使用公共道路為警方查獲，則重核結果，除失竊期間，基於所有人已喪失對車輛管領支配之能力，於計算罰鍰時，援財政部台財稅第842116821號函送交通部交路84字第○○號函意旨，應不予併入裁處外，其餘就尋獲日起至查獲日止，依使用牌照稅法第28條第2項暨前揭財政部第0910456407號函釋規定，仍應裁處應納稅額2倍罰鍰，即重行核定罰鍰計4,800元。至「使用人」應定義為實際管領支配者，本案車輛既經尋獲，回復由所有人（即申請人）管領支配，自仍應以所有人之申請人為論處對象；至違規駕駛人，僅當次之行為人，與車輛實際使用人，顯屬有間。再89年1月14日查獲系爭違章，經交通部公路總局臺中區監理所以91年12月18日91中監稅字第○○號函送，同年月20日本處獲案後，即於92年1月23日作成處分，並未逾稅捐稽徵法第49條準用第21條之「5年」核課期間，併此指明。

（十三）主張已補繳稅款，不應處罰；此係不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰問題。

法令規定：

按「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除。一、……。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」為稅捐稽徵法第48條之1規定。

駁回理由：

如在未經稽徵機關查獲前，自動補報補繳，可適用稅捐稽徵法第48條之1規定免罰，該查獲日之認定標準，依財政部80年8月16日台財稅第801253598號函意旨，係以稽徵機關發調查函發文日為調查基準日，如在該日及以前，補報補繳仍可免罰；在該日後即無從適用。以本案顯係在調查函後，始於94年7月26日申報，已不得免罰。

二、撤銷案例

（一）監理機關逾檢註銷裁決書未合法送達。

經函據交通部公路總局臺中區監理所93年11月25日中監自字第0930070090號函復略以：本所依法逕行註銷余簡君所有NU-○○號自用小客車牌照處分案，…查本所公文書（第60819926號裁決書）核有行政程序法規定之送達程序瑕疵，同意依規定撤銷該註銷處分，另為適法裁處等語。準此，該車輛既回復牌照未經註銷之狀態，自無援依使用牌照稅法第28條第2項規定論處之餘地，原處分處註銷牌照日起至查獲日止應納稅額之2倍罰鍰38,500元，應予撤銷。

(二) 繳款書尚未送達或送達不合法。

案例 1：繳款書於 94 年 6 月 30 日送至申請人於 92 年 11 月已遷移之戶籍所在地，該址所在之社區管理委員會查告，繳款書係由管理員收受，然當時申請人已遷出，乃於同年 7 月 22 日交郵局辦理退回。徵此，繳款書不生送達效力，原處分應予撤銷。

案例 2：繳款書係送至申請人戶籍所在之地址，因未會晤應受送達人，乃以「補充送達」為之，惟收受者雖署名申請人姓名，並註記兒代，然並未簽署其本人姓名，即難認收受者為何人。徵此，繳款書不生送達效力，原處分應予撤銷。

案例 3：繳款書係 94 年 7 月送至申請人戶籍地址，惟該址所在之「○○二村」經國防部辦理改建搬遷作業，有國防部總政治作戰局公告及本市○○二村違建戶名冊可憑。則申請人所稱為配合搬遷作業，於 93 年 3 月即遷出該址，非無可能。且查該址用電戶於 93 年 3 月後即無用電度數。徵此，申請人戶籍所在因配合眷村改建搬遷，致未能以之為住居所，即非行政程序法第 74 條寄存送達所定之應送達處所。從而，系爭繳款書乃不生送達效力，原處分應予撤銷。

(三) 車輛雖未辦異動登記，惟已移轉。

申請人於 84 年 12 月 5 日與宋君簽訂汽車買賣合約書，除載明宋君付款情形外，並載有買方於 84 年 12 月 8 日接管該車，其行駛、民刑事責任或遺失，概由買方負責，及交車後之稅金，由買方負責。可知車輛於出售後，雖未辦理過戶登記，實為宋君所管領占有。原處分以申請人為論處對象，應予撤銷，改按向宋君處罰。

(四) 車輛已辦異動登記移轉。

按車籍資料查詢檔雖註記系爭車輛之異動情形為「車輛尋獲註銷」，惟查，申請人業將系爭車輛讓售楊君，於 93 年 1 月 10 日登載新聞紙，要求買受人楊君辦理過戶手續；楊君嗣未配合辦理，申請人乃於同年 1 月 20 日持新聞紙公告啟事等資料，申請監理機關註銷牌照。然系爭車輛前因失竊經尋獲後，未參加檢驗，而經該所於 92 年 6 月 19 日註銷牌照，致電腦檔案已無法再予異動為「拒不過戶註銷」，而仍維持異動情形為「車輛尋獲註銷」。另一方面，正確之異動情形則改採書面作業註記，此有汽車異動登記書附卷可稽。可知系爭車輛於 93 年出售後，雖嗣未辦理過戶登記，惟該車已交付由買受人持有，則申請人對該車根本不具管領力，且交通部公路總局臺中區監理所亦為拒不過戶註銷牌照之異動。依首揭財政部 83 年 12 月 10 日台財稅第 831625627 號函釋意旨，原處分以申請人為論處

之相對人，即非妥適，應予撤銷。

(五) 違規車廠牌、顏色、式樣不同，非其所有。

按申請人所有經本處裁處罰鍰並追補稅款之車輛，係「三富」廠牌之五門式轎車，業於 91 年 10 月 11 日辦理廢車回收在案，此有取具該車之相片、車牌及編號○○號「行政院環保署廢機動車輛回收管制聯單」可憑，並經回收廠商甲乙企業社證實無訛。第以本案裁罰所據之違章採證照片，雖因舉發拍攝當時距離較遠致車號模糊，惟依車型、車色以觀，仍可認定並非申請人所有之車輛。而本處再事追查結果，確屬如此。準此，本案論處援認申請人所有之系爭車輛既無使用公共道路經查獲之事實，即無得依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定論處之餘地，原追補使用牌照稅及罰鍰之處分應予撤銷。

三、重核案例

逾核課期間，不得再行補徵稅額時，則該年度應免予處罰。

法令規定：

財政部 95 年 7 月 26 日台財稅字第 09504540330 號函釋「…。車輛經監理機關吊銷及逕行註銷牌照後行駛公路被查獲，其查獲年度及以前年度，均應依使用牌照稅法第 28 條規定補稅處罰…。以前年度罰鍰部分，應於處罰期間內裁罰，但如當年度本稅因已逾核課期間，不得再行補徵，致無應補稅額時，則該年度應免予處罰…。」

重核理由：

裁處時，所應追補之 88 年至 90 年使用牌照稅已逾核課期間，不得再行補徵。則原處分所處 88 年至 90 年應納稅額 2 倍之罰鍰部分，依財政部 95 年 7 月 26 日台財稅字第 09504540330 號函釋，已無論處之餘地，重行核定罰鍰為 2 萬 8,400 元。

原核定罰鍰計算表

單位：元

年度	應補稅額	倍數	罰鍰計至百元
88	7,120	2	14,200
89	7,120	2	14,200
90	7,120	2	14,200
91	7,120	2	14,200
92	7,120	2	14,200
合計	35,600		71,000

重核後罰鍰計算表

單位：元

年度	應補稅額	倍數	罰鍰計至百元
91	7,120	2	14,200
92	7,120	2	14,200
合計	14,240		28,400

第二項 房屋稅

一、駁回案例

(一) 主張部分面積空置未使用，部分為員工健身房及宿舍，營業用面積縮減。
事實：

申請人所有坐落本市房屋，其 95 年房屋稅經本處核定營業用現值 169,830,000 元，稅額 4,100,949 元；住家用現值 402,400 元，稅額 4,828 元，合計課徵 95 年房屋稅 4,105,777 元。申請人不服，主張略以，該屋部分樓層供營業使用之面積已有縮減，甚有部分面積已空置未使用，另第 5 層有 5% 面積為員工健身房，第 17 層及第 19 層則分別有 38% 及 11% 面積為員工宿舍。請實地調查丈量，改按所適用稅率課徵。又本處所定應另予加價之中央系統型冷氣機及電扶梯，高雄市政府自 90 年度起即已免除加價，應比照該市之核課情形，且該屋第 21 層樓原有設施已廢置，整層樓已空置未使用，請改按適當稅率核課等語。

依據：

按「本條例用辭之定義如左：一、…。二、增加房屋使用價值之建築物，指附屬於應徵房屋稅之其他建築物，因而增加該房屋之使用價值者。」、「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」、「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：一、住家用房屋最低不得少於其房屋現值 1.2%，最高不得超過 2%…。二、非住家用房屋，其為營業用者，最低不得少於其房屋現值 3%，最高不得超過 5%。其為私人醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用者，最低不得少於其房屋現值 1.5%，最高不得超過 2.5%」、「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」、「房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣(市)政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。前項房屋標準價格每 3 年重行評定一次，並應依其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格。」房屋稅條例第 2 條、第 3 條、第 5 條、第 10 條第 1 項及第 11 條定有明文。又「臺中市房屋稅徵收率規定如下：一、住家用房屋其現值 1.2%。二、私立醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用房屋，其

現值 2%。三、營業用房屋其現值 3%。」為臺中市房屋徵收率自治條例第 2 條所規定。再「房屋現值之核計，以『臺中市房屋標準單價表』、『臺中市各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準』、『臺中市房屋地段等級率標準表』、『臺中市特殊構造物現值評價方式』、『臺中市電梯設備工程費概算表』…。及本要點規定為準據。」、「適用『臺中市房屋標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途總層數等，應依建築管理機關核發之使用執照（未領使用執照者依建造執照）所載之資料為準…。」、「下列房屋，除依據使用執照（未領使用執照者依建造執照）所載之資料為準外，得派員至現場勘查後，依本要點之規定，增減其房屋標準單價：（一）國際觀光旅館…。」、「第五點第（一）款至第（四）款之房屋有下列設備者，按所應適用之標準單價另予加價如下：（一）中央系統型冷氣機：加價 5%。（二）電扶梯：每部加價 2%（以裝設之樓層為限）。」為臺中市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點（以下簡稱評定房屋現值作業要點）第 2 點、第 4 點、第 5 點及第 11 點所訂定。另「本案 xx 大飯店以生意清淡為由，申請將部分樓層關樓停用，如經查證屬實，在其停用期間准以『一層樓』為核准單位改按『非住家非營業用』稅率課徵房屋稅。」、「房屋供共同使用之電梯及公共設施之房屋稅，按該主建物之用途所適用之稅率分攤課徵。」分別為財政部 80 年 4 月 17 日台財稅第 800686350 號函及同部 74 年 12 月 14 日台財稅字第 26271 號函所釋示。

理由：

查系爭房屋係地下 2 層，地上 20 層之鋼筋混凝土造建物，其使用執照所載用途為辦公室、夜總會、餐廳、三溫暖及客房等，作為國際觀光旅館使用。申請人主張該屋部分樓層營業面積有變更，有部分面積空置未使用，經本處現場勘查結果，所稱空置未使用之部分，係作為堆放與營業相關物品，或供內部通行之樓梯間，與空置未使用之情形尚屬有別。況飯店於經營上，倘原供住宿或短暫光臨之旅客使用之營業用房屋，如有於一定之期間不擬開放提供使用而必須空置者，依財政部 80 年 4 月 17 日台財稅第 800686350 號函釋，仍須以「一層樓」為單位，即整層樓均呈空置未使用之狀態，始足認之；並應依房屋稅條例第 7 條所定，於 30 日內申請使用情形變更。否則，事過境遷後，顯難溯及查明。申請人以部分樓層房屋營業使用面積已變更且有部分比例空置未用，主張改按非營業用稅率課徵，於法無據。又 5 樓之健身房，並未明顯標示為員工專屬；第 17 層及第 19 層主張為員工宿舍之部分，則未與客房有所差異並與之區隔，亦難核認該部分為員工使用，原核定按營業用稅率課徵，並無不合。另第 21 層係屬屋頂突出物，依首揭財政部 74 年 12 月 14 日台財稅第 26271 號函釋，應按主建物之用途，按營業用稅率核課。另查系爭房屋安裝中央系統型冷氣，此屬增加房屋使用價值之附屬設備，本處依首揭評定房屋現值作業要點第 11 點所訂，按所應適用之標準單價另予計算加價，再以加價後之價格，作為各層之核定單價，核算房屋現值，洵屬有據。至高雄市政府雖規定自 90 年度起，該市房屋具有中央系統型冷氣機

設備者，不適用按標準單價另予加價之規定。惟究屬該府自行訂頒之行政規則而已，就其他縣市之稅捐機關並無拘束力。況依房屋稅條例第 11 條第 1 項規定可知，房屋標準價格係由各直轄市及縣（市）不動產評價委員會評定，並由直轄市、縣（市）政府公告之，作為各稅捐稽徵處核計房屋現值之依據，是以其所為處分對於其他機關自不生行政自我拘束原則之效力。綜上，原核定並無不合，應予維持。

（二）921 地震半倒，現地段率調整。

事實：

申請人所有坐落本市房屋，為一地下 3 層，地上 17 層之鋼筋混凝土造建築之第 8 層，課稅面積為 92.1 平方公尺，做住家使用。經本處核定其每平方公尺房屋單價為 5,600 元，自 86 年起課伊始，逐年按年折舊率 1%遞減其價格；併同附屬電梯設備，按其規格核認工程費，逐年按年折舊率 5.55%遞減其價格結果，核定 95 年房屋課稅現值 584,500 元，按住家用稅率課徵房屋稅 7,013 元。申請人不服，復查主張系爭房屋曾因 921 地震被判半倒，房屋現值已大為減損，據知本年房屋稅調漲約 20%，係因地段率調整所致，惟此應僅反映於地價上，與房屋價值似無多牽連云云。

依據：

按「主管稽徵機關依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」、「房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣（市）政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。前項房屋標準價格，每三年重新評定一次，並依其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格。」分別為房屋稅條例第 10 條第 1 項及第 11 條所明定。又「本條例第 11 條所稱之房屋標準價格，應依同條第 1 項第 1 款至第 3 款規定之房屋種類、等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，經由不動產評價委員會審查評定後，由本府公告之。」為「臺中市房屋稅徵收細則」第 9 條所規定。再「房屋現值之核計，以『臺中市房屋標準單價表』、『臺中市各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準』、『臺中市房屋地段等級率標準表』、『臺中市特殊構造物現值評價方式』、『臺中市電梯設備工程費概算表』、『臺中市無電梯設備之五層以下分層所有樓房價值分擔標準表』及本要點規定為準據。」則為臺中市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點第 2 點所訂定。

理由：

按房屋現值之核計，係依各類房屋標準單價、折舊標準及房屋位置所在地段等級率為準據。卷查系爭房屋坐落所在，為一地上總層數 17 層之鋼筋混凝土造

建物。申請人所有該房屋位處其中第 8 層，其建造用途為住家用，原核定依其構造、用途類別及所在建物總層數等以觀，其標準單價係屬「臺中市房屋標準單價表」所列之每平方公尺 5,600 元，因未有另予加價之項目，乃核定單價每平方公尺 5,600 元，自 86 年 4 月起課伊始，逐年按年折舊率 1%遞減其現值，又該屋坐落於○○路至縣市界間之○○路上，依「臺中市房屋地段等級率標準表」所訂，其地段等級率為 120%，經按主建物連同屋突合計課稅之面積 92.1 平方公尺，核算房屋現值。基於核計房屋現值所據之「臺中市房屋標準單價表」係依房屋稅條例第 11 條及「臺中市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點」第 4 點規定，就本市之房屋，依其構造、用途類別、樓層數為統一之擬訂後，經本市不動產評價委員會會議審查評定，並由臺中市政府 94 年 6 月 29 日府稅財字第 0940114049 號公告在案，至房屋所處街道村里之商業交通發展情形及房屋之供求概況每影響其現值，則以另訂之「臺中市房屋地段等級率標準表」表現之。該次評定，對於系爭房屋所屬鋼筋混凝土造該類房屋並未變更其房屋標準單價，惟鑑於本市近年來因各地發展程度已有相當變化，榮枯趨勢已趨明顯，乃決議就本市房屋地段率予以調整。系爭房屋所在地段亦在其列。申言之，自課徵之 95 年房屋稅起（按 95 年房屋稅所屬期間為 94 年 7 月 1 日起至 95 年 6 月 30 日止），系爭房屋由適用地段率 100%，調整為適用地段率 120%。本處除據以核算稅額外，顯無嗣後得因個別之主張而得再予調整之餘地。至土地之規定地價或重新規定地價之辦理，係依平均地權條例第 13 至 16 條規定，由臺中市政府分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格，劃分並估計區段地價，提交地價評議委員會評議後，訂定 30 日公告申報地價期間，俾土地所有權人申報地價，復依其申報地價計算徵收地價稅，自亦反映各地區發展程度及榮枯趨勢。惟房屋現值之核計，則應依房屋稅條例之有關規定辦理。準此，原核定並無不合，應予維持。

二、撤銷案例

查無營業登記，且住家房屋現值在 10 萬元以下者，追溯免徵房屋稅。

事實：

申請人房屋經本處依臺中市中興地政事務所建物測量成果圖設立房屋稅籍，並據所記載之主要用途為倉庫，測量日期為 95 年 3 月 7 日，乃自 95 年 3 月起按營業用稅率課徵 95 年房屋稅。申請人主張系爭房屋未申領建築執照，申請人僅堆放閒置物品並未營業，經本處核定按營業用稅率核課房屋稅，顯與事實不符，且該屋現值 43,400 元，未達房屋稅課徵起點，懇請派員勘查，另為適法核定

依據：

房屋稅條例第 15 條第 1 項第 9 款所規定：私有房屋有左列情形之一者，免徵房屋稅：…。九、住家房屋現值在新台幣 10 萬元以下者。

理由：

經詢據國稅局函告，該址查無營業登記資料。且經本處赴現場實地勘查結

果，為供住家使用之態樣，並無放置營業用物品，有現場照片附卷可憑。參照財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋意旨，為顧及當事人權益，應准按實際情形，追溯核認該屋係作住家使用。復因該屋核定現值為 43,400 元，依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 9 款所定，住家房屋現值在 10 萬元以下者，免徵房屋稅。準此，原核定 95 年房屋稅，予以撤銷。

三、重核案例

(一) 依租賃契約房屋四分之一面積按營業用稅率課徵。

事實：

申請人所有房屋，因於 94 年 9 月 23 日供辦理營業登記，經本處自 94 年 10 月起全面改按營業用稅率計課。嗣於 95 年 5 月 1 日，因申請人申報變更使用情形，乃於實地勘查後，改以六分之一面積按營業用稅率計課，從而核定 95 年房屋稅 10,666 元。申請人申請復查主張，該屋僅六分之一面積供營業使用，此於辦理營業登記時即附配置圖可稽，應於實際查核後予以更正稅額云云。

依據：

「本部 66/05/10 台財稅第 33052 號函示，原供營業用房屋，已停業但未依法申請歇業註銷登記，亦未依房屋稅條例第 7 條規定申報房屋變更使用前，按營業用稅率課徵房屋稅…。惟為顧及當事人權益，倘納稅義務人能提供確切證明或經查得事實，其使用情形已變更者，應准按實際使用情形，追溯依同條例第 5 條規定稅率核課房屋稅」、「…。本案房屋自 xx 壁紙股份有限公司於 73 年 9 月 12 日遷出後，至房屋稅納稅義務人於 74 年 5 月 14 日申報使用情形變更為止之期間，究係供住家用、非住家營業用或非住家非營業用，既未據納稅義務人依限申報，稽徵機關無法追溯查明其使用情形，依首揭條文規定應自 74 年 5 月 14 日申報之當月起適用變更後之稅率，經核尚無不合」分別為財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函及 75 年 8 月 15 日台財稅第 7562653 號函所釋示。

理由：

經調閱國稅局檔存甲公司申辦設籍時所附房屋租賃契約書、配置圖可知，申請人依約租予該公司使用之面積僅占四分之一。再其水電之使用度數，尚無因該公司之設立而發生異常增加等情，亦足認該屋僅就該四分之一面積供營業使用。徵於財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋意旨，准予追溯自 94 年 10 月起，以該屋四分之一面積按營業用稅率課徵。

(二) 按實際使用情形，追溯依所適用之稅率核課房屋稅。

事實：

申請人於系爭房屋變更使用後，因未依規定向本處申報，仍續按營業用稅率課徵房屋稅。申請人復查主張該屋自 94 年 8 月 16 日終止租約，即為空屋狀態。本處核認 95 年房屋稅所屬徵期 94 年 7 月 1 日至 95 年 6 月 30 日止，房屋使用情形均為營業用，不符實情。

依據：

「房屋空置不為使用者，應按現值依據使用執照所載用途課稅，如無使用執照者，按都市計劃分區使用範圍，分別以住家用或非住家用稅率課徵」為臺中市房屋稅徵收細則第 4 條所訂定。又財政部 75 年 11 月 26 日台財稅第 7575088 號函：「空置房屋，其使用執照所載用途為非住家用（包括營業用與非營業用）者，自 75 年 7 月 1 日起一律按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。」及 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函（參閱例一，不再贅敘）所釋示。

理由：

依財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋規定，倘能查明房屋使用情形業已變更，為顧及當事人權益，應准按實際使用情形，追溯依所適用之稅率核課房屋稅。查原設籍於系爭房屋之「丙丁飲料店」，業於 93 年 12 月 10 日申經國稅局為歇業之登記，惟因尚有違欠，而暫緩註銷營業稅籍。再查臺中市政府函附資料亦顯示，該屋於主管機關 93 年 11 月 26 日稽查時，經斷水斷電、強制拆除在案。準此，該房屋於 95 年課稅所屬期間應已無營業情形，而係空置狀況。其房屋稅應准按非住家非營業用稅率課徵。

(三) 拍賣取得房屋，如查無營業登記資料，追溯拍定取得當月依所適用之稅率核課房屋稅

事實：

申請人取得系爭房屋所有權後，因未向本處申報其使用情形，經本處以申請變更使用係在當月 15 日以後，乃核准自次月起，即 95 年 6 月起改按住家用稅率課徵房屋稅 2 至 5 月則仍按營業用稅率課徵。申請人復查主張系爭房屋係於 95 年 1 月 26 日法拍得標，同年 2 月 22 日辦理過戶，自始作住家用，絕無營業情事。本處理應於核課前調查使用情形，不應依臆測有營業可能而按營業用稅率核課，請改為住家用稅率核課。

依據：

財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋（參閱例一，不再贅敘）。

理由：

申請人係於 95 年 2 月拍賣取得系爭房屋，原核定係按營業用稅率課徵房屋稅。經詢據國稅局查告，該址查無營業登記資料。且該房屋 95 年 2 月至 95 年 6 月，用電種類均為「非營業表燈」，依財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋意旨，為顧及當事人權益，應准按實際情形，追溯核認該屋自申請人拍定取得當月，係作住家使用，按住家用稅率核課房屋稅。

第三項 地價稅

一、拍賣自核發權利移轉證書之日起，取得土地所有權駁回案例。

事實：

申請人拍定取得坐落本市土地，業經臺灣臺中地方法院於 92 年 8 月 26 日以

中院清民執字 93 執子字第 17170 號函核發權利移轉證書在案。本處以其為 93 年納稅基準日(8 月 31 日)之土地所有權人，按一般用地稅率核課 93 年地價稅 2,872 元。申請人不服，主張系爭土地於 93 年 8 月 24 日拍定，依法院處理之慣例，拍定人有 7 天之繳款期限，以此推算，倘遲至末日，即 93 年 9 月 1 日始繳足價金，權利移轉證書勢將延至同年 9 月 3 日核發，如此即可越過納稅基準日，而毋須繳交全年地價稅。貴處未衡酌給予 7 天之緩衝期，執意就本人尚未使用之土地強行課徵全年稅款，豈不擾民。祈貴處給予行政裁量予以免徵；如真要課稅，亦請以自用稅率課徵云云。

依據：

按「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人…。」、本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」、「地價稅基本稅率為 10%，土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣(市)累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：1. 超過累進起點地價未達 5 倍者，就其超過部分課徵 15%……前項所稱累進起點地價，以各該直轄市及縣(市)土地 7 公畝之平均地價為準。但不包括工業用地、礦業用地、農業用地及免稅土地在內。」、「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按 2%稅率計徵：一、都市土地未超過 3 公畝部分。二、非都市土地未超過 7 公畝部分。……土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第 1 項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處為限」、「地價稅由直轄市或縣(市)主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；其開徵日期，由省(市)政府定之。」、「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年(期)地價稅開徵 40 日前提出申請；逾期申請者，自申請之次年(期)起開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。」分別為土地稅法第 3 條、第 9 條、第 16 條、第 17 條、第 40 條及第 41 條第 1 項明定。再「地價稅依本法第 40 條之規定，每年一次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；…各年(期)地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」係土地稅法施行細則第 20 條規定。又「經法院判決確定或拍賣取得物權之土地，在未辦理產權移轉登記前，其地價稅應向何人課徵乙案，復如說明。說明：二、查地價稅課徵基準日，原則上應依照土地稅法施行細則第 14 條(註：現行細則第 20 條)之規定辦理。惟經法院拍賣取得土地物權，在未辦理所有權移轉登記前其應納之地價稅，依本部 49 年 8 月 2 日台財稅發第 05701 號令釋：「依民法第 759 條規定解釋，因強制執行取得不動產物權者，不以登記為要件。再強制執行法第 98 條更明定拍賣之買受人，自領得執行法院所發權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，亦不以登記為要件，在拍賣並發給權利移轉證書之日起，該項不動產即已負有繳納稅捐之義務」之規定，如該日係在土地稅法施行細則第 14 條規定之上期基準日，亦即 6 月 30 日以前(包括 6 月 30 日)者，上期地價稅，即應向拍定人徵收；如該日係在同條規定之下期基準日，亦即 12 月 31 日以前(包括 12 月 31 日)者，下期地價稅即應

向拍定人徵收。(註：依現行細則第 20 條規定，每年一次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以 2 月 28 日(閏年為 2 月 29 日)，下期以 8 月 31 日為納稅義務基準日。)至經法院判決確定移轉他人之土地，在未辦理產權移轉登記前，該他人如依民法第 759 條規定已取得不動產物權者，其地價稅之課徵自亦應依上開釋示，向法院判決確定取得不動產物權之人課徵。」則係財政部 68 年 6 月 1 日台財稅第 33588 號函釋示。

理由：

按土地稅法第 40 條暨同法施行細則第 20 條之規定，地價稅係由主管稽徵機關依照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料所核定，每年一次徵收者，以 8 月 31 日為納稅基準日，當日土地登記簿上之土地所有權人，即該期地價稅之納稅義務人。惟經由法院拍賣取得物權之土地，在未辦理產權移轉登記前，其地價稅應如何課徵，財政部 49/08/02 台財稅發第 05701 號令釋以：依民法第 759 條規定之解釋，因強制執行取得不動產物權者，不以登記為要件。強制執行法第 98 條更明定拍賣之買受人，自領得執行法院所發權利移轉證書之日起，取得該不動產之所有權，亦不以登記為要件。第以同部 68 年 6 月 1 日台財稅第 33588 號函明示，經法院拍賣取得土地物權，倘其核發權利移轉證書之日，確在土地稅法施行細則規定之納稅基準日以前者，當期地價稅即應向拍定人徵收。是本案申請人拍定系爭土地，93 年 8 月 26 日即經臺灣臺中地方法院中院清民執 93 執子字第 17170 號函核發權利移轉證書在案，該日既係納稅基準日 8 月 31 日以前，縱俟同年 9 月 9 日始完成所有權移轉登記，系爭 93 年地價稅，仍無不向為拍定人之申請人課徵之餘地。至主張或可按自用住宅用地稅率課徵地價稅乙節，倘經查明系爭土地自拍定之始，即符於首揭土地稅法第 9 條所定之要件，業移請業務單位輔導申請人依同法第 41 條第 1 項補行申請手續，復辦理稅額更正。惟於究明暨輔導之前，原處分以申請人為土地所有權人，按一般用地稅率課徵系爭 93 年地價稅，於法尚無不合，仍應予以維持。

二、撤銷案例

(一) 第二次裁決非重覆處置，屬一新的行政處分，不可逕予不受理。

原告於 93 年 12 月 21 日接獲被告核發之系爭土地 93 年地價稅繳款書(限繳期限為 93 年 11 月 1 日至 93 年 11 月 30 日，經展延為 93 年 12 月 27 日至 94 年 1 月 25 日)，惟未依稅捐稽徵法第 35 條所定法定期限申請復查，該 93 年度地價稅之核課處分固已具有形式確定力。惟原告因嗣後於 94 年 3 月 8 日接獲其對被告核課系爭土地 92 年地價稅提起訴願之訴願決定書，乃有利於原告之認定，並載明有利於原告之法律上見解，原告遂旋於同年 17 日以台基長經董字第 00 號函請被告「重新核發 93 年地價稅額繳款書」，並於其申請函之說明欄明「... 00 市政府訴願委員會於 94 年 3 月 7 日針對貴處之重為復查決定，作成訴願決定書：『本案前開訴願決定書理由欄已明白揭示訴願人為宗教教義研究機構，雖依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款規定，宗教教義研究機構需經內政部核准設立，惟內政部既已敘明無庸報經其核可，則前揭規定之適用應視為不

須經內政部核准設立；次按土地稅減免規則之立法依據為土地法第 6 條，其立法意旨開宗明義：『為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利』，對於…宗教…等使用之土地…得予適當之減免。則本案訴願人既經內政部認定其屬廣義宗教團體組織，依前揭立法意旨，若適用土地稅減免規定，得透過土地減免之方法培植發展宗教團體，促進土地利用，增進社會福利之目的，即應以有利於人民之解釋為適用，從寬認定…，本案應有土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 9 款免徵地價稅規定之適用。故此，依訴願委員會作成兩次裁定結果，貴處 93 年之地價稅稅額繳款書金額 6,897,301 元顯為有誤，懇請貴處體恤民意，重新開立 93 年之地價稅稅額繳款書」，此有該申請函附卷可稽。稽之上開申請書之文義，原告已表明以訴願機關就系爭土地 92 年地價稅爭議於 94 年 3 月 7 日作成之訴願決定書所持之理由為依據，認被告原核定之 93 年地價稅有誤，請求被告「重新」核發繳款書，已具請求重開行政程序之意思。雖申請函未表明行政程序法第 128 條之規定，然無礙於其請求之意旨。

(二) 裁罰倍數未按每年短匿稅額，而按歷年短匿稅額合計，作裁量標準，違反「行政自我拘束原則」。

事實：

申請人所有土地原經核准按工業用地稅率課徵地價稅，嗣經本處查獲系爭土地上承租人甲公司之工廠登記證於 88 年註銷，而申請人未依土地稅法第 41 條第 2 項及同法施行細則第 15 條規定，於適用工業用地稅率課徵地價稅之原因、事實消滅時，向本處申報改按一般用地稅率計徵地價稅，遂予以補徵 89 年至 92 年原按工業用地稅率與改按一般用地稅率核課地價稅之差額，並處以 3 倍罰鍰，申請人不服主張按稅務違章案件減免處罰標準第 18 條應處 2 倍罰鍰。

依據：

按「依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定應處罰鍰案件，其短匿稅額符合下列規定之一者，減輕或免予處罰：一、短匿稅額每年在新台幣 2 萬元以下者，免予處罰。二、短匿稅額每年逾新台幣 2 萬元至新台幣 5 萬元者，按短匿稅額處 1 倍之罰鍰。三、短匿稅額每年逾新台幣 5 萬元至新台幣 8 萬元者，按短匿稅額處 2 倍之罰鍰。依土地稅法第 54 條第 2 項規定應處罰鍰案件，其移轉現值在新台幣 100 萬元以下者，或辦竣權利移轉登記前經依規定撤回或註銷移轉現值申報者，免予處罰。」為稅務違章案件減免處罰標準第 18 條所明定。

理由：

查原核定補徵地價稅 89 年為 70,056 元，90 年至 92 年各為 72,730 元，依稅務違章案件減免處罰標準第 18 條第 1 項第 3 款規定，短匿稅額每年逾 5 萬元至 8 萬元者，應按短匿稅額處 2 倍之罰鍰，從而原核定罰鍰係按補徵之 89 至 92 年地價稅額總額 288,246 元處 3 倍罰鍰計 864,700 元（計至百元為止），漏未考量其違章情節應按每年漏稅額核計應罰倍數，是應將罰鍰變更改按每年短匿稅額各處 2 倍罰鍰計 576,300 元（ $70,056 \times 2 + 72,730 \times 2 \times 3 = 576,300$ ，各年度罰鍰計至百元為止）。

第四項 土地增值稅

一、駁回案例

土地創設共有，依實質課稅原則駁回

事實：

系爭坐落本市○○地號等 20 筆土地，原為何君所有，於 93 年 1 月 14 日移轉萬分之一持分與申請人，創設共有型態後，復與臺中縣○○地號土地及彰化縣彰化市○○地號土地共同參與共有物分割後，由申請人取得系爭○○段○○地號等 20 筆土地，嗣 93 年 2 月 23 日移轉與第三人陳一，其前次移轉現值業由 81 年 11 月之每平方公尺 90 元，調整為 93 年 1 月之每平方公尺 20,000 元。本處爰依實質課稅原則核定該 20 筆土地前次移轉現值應回復至創設分割前之原規定地價或前次移轉現值暨前次移轉日期，從而補徵土地增值稅共計 4,545,691 元，申請人不服，主張系爭土地之原地價，係經地政機關依內政部所發布之相關法令改算而得，土地移轉亦依法申經本處核定免稅在案。是財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函規定既與內政部之法規相悖並有違稅法之安定性，本處據之補徵土地增值稅亦屬有誤，應予撤銷云云。

依據：

按「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除左列各項後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」「本法第 31 條所稱土地漲價總數額，在原規定地價後曾經移轉之土地，於所有權移轉或設定典權時，以其申報移轉現值超過前次移轉時申報之現值之數額為準。」分別為土地稅法第 28 條前段、第 31 條第 1 項第 1 款及同法施行細則第 47 條所明定。另「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有物分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅…。」「…有關納稅義務人利用應稅與免稅土地辦理共有物分割，墊高應稅土地前次移轉現值，該土地之前次移轉現值改算仍應由地政機關辦理地價改算事宜，惟於土地所有權部地價備註事項欄及地價改算通知書應加註並列印『前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據』等文字，稅捐稽徵機關如有更改分割前之原規定地價或前次移轉現值時，應通知地政機關釐正地籍資料，地政機關於釐正地籍資料後，應於土地所有權部地價備註事項上

加註並列印『依○○稅捐分處○年○月○日○字第○○號函釐正原地價。』…。』則為財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令及內政部 93 年 12 月 3 日台內地字第 0930074987 號函所釋示。

理由：

按共有物分割之意義，依民法第 825 條規定觀之，係各共有人就存在於共有物全部之應有部分互相移轉，使各共有人擁有單獨之所有權，從而盡其物利。是共有土地之分割，亦應本此意旨為之。但凡原無共有關係，係經土地所有權人移轉部分持分土地創造共有型態，復辦理共有物分割，嗣再移轉分割取得之土地，以圖規避稅負之取巧行為，究其實質，係運用辦理共有物分割的手段，藉由地政機關地價分算過程墊高應稅土地之前次移轉現值，冀於該應稅土地再移轉時得減輕或規避土地增值稅之負擔，顯與共有土地分割旨在消滅共有關係之立法原意相違。再租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，對實質上經濟活動所產生相同經濟利益者，應課以相同之租稅，始符合實質課稅、租稅公平等原則，亦租稅法律主義之當然歸趨。此參諸司法院大法官會議釋字第 420 號解釋「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實現課稅之公平原則為之…。」益見明晰。財政部有鑑於此，爰以 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令釋是類案件處理原則，係於法條之規定內所為，旨在闡明法規原意，重申實質課稅原則之意涵，依同部 61 年 8 月 2 日台財稅字第 36510 號令釋，自應自法律生效之日有其適用。況依內政部 93 年 12 月 3 日台內地字第 0930074987 號函「…該土地之前次移轉現值改算仍應由地政機關辦理地價改算事宜，惟於土地所有權部地價備註事項欄及地價改算通知書應加註並列印『前次移轉現值資料，於課徵土地增值稅時，仍應以稅捐稽徵機關核算者為依據』…。」意旨觀之，亦足見分割改算地價固為地政機關之權責，雖慣例上稽徵機關均以地政機關分算之前次移轉現值核定土地增值稅，惟既土地增值稅屬稅捐機關之職責，稅捐機關若認依平均地權條例施行細則第 23 條規定所分算之前次移轉現值核計土地增值稅有違實質課稅原則及租稅公平原則時，自仍應依土地稅法之相關規定核計土地增值稅，始為正辦。查系爭坐落本市○○地號等 20 筆土地，原為何君所有，透過移轉部分持分與申請人，創設共有型態後，復與臺中縣○○地號土地及彰化縣彰化市○○地號等土地辦理共有物分割，即由申請人取得系爭等 20 筆土地全部持分。嗣 93 年 2 月 23 日，移轉與第三人陳一時，其前次移轉現值業由 81 年 11 月之每平方公尺 90 元，調整為 93 年 1 月之每平方公尺 20,000 元，甚毋須課徵土地增值稅。基於「為實施漲價歸公，土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，應依第 36 條規定徵收土地增值稅…。」為平均地權條例第 35 條所明定，系爭土地之所以無漲價數額，係申請人利用共有物

分割，藉由分割改算地價之規定，墊高系爭土地之「前次移轉現值」，使之不具備課稅要件，規避土地應核計之自然漲價數額，顯屬脫法行為，為實現租稅公平，仍應以事實上存在之事實為準據，對其課稅。查該 20 筆系爭土地於分割前係以買賣方式先行形成創設共有，除就該次取得之持分已繳納土地增值稅外，其餘持分，揆諸首揭財政部函釋規定，自應以創設共有前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，尚不得以地政機關分割改算後之前次移轉現值為計算課稅之依據。又本案為規避納稅義務，不當利用法律行為蓄意製造共有型態，違反租稅法之立法意旨，自無信賴保護原則適用之餘地。從而，本處基於實質課稅原則，依據首揭財政部令釋，以分割前之原規定地價或前次移轉現值核定向申請人補徵土地增值稅，係維護法律正義，保障租稅公平，自無損法之安定性。準此，原核定並無不合，應予維持。

二、重核案例

(一) 確認無租賃事實，准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

事實：

申請人所有坐落本市土地，因查有租賃資料顯示，於出售前一年內有出租情事，無土地稅法第 34 條按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅規定之適用。申請人復查主張，確於 93 年 7 月間與承租人葉君提前解約，葉君經營之托兒所亦於 93 年 7 月 31 日結束營業，並經臺中市政府於 93 年 8 月 17 日府社婦字第 0930131185 號函核准註銷立案，該托兒所所開立之租賃扣繳憑單亦註明所得期間為 93 年 1 月至 7 月份。該地於 93 年 9 月後之電費及水費收據顯示僅屬基本費…承租人不願出面解除租約，申請人實感無奈，請深入調查。

依據：

按「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」、「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過 3 公畝部分或非都市土地面積未超過 7 公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按 10% 徵收之；超過 3 公畝或 7 公畝者，其超過部分之土地漲價總數額依前條規定之稅率徵收之。前項土地於出售前 1 年內，曾供營業使用或出租者，不適用前項規定。」土地稅法第 9 條及第 34 條定有明文。

理由：

依租賃合約所載，租賃期間為 89 年 1 月 1 日起至 95 年 10 月 31 日止。惟查，托兒所已於 93 年 7 月結束經營，承租人與申請人雖未書具書面終止雙方所簽定之租賃契約，然該托兒所業申經臺中市政府於 93 年 8 月 17 日准予註銷立案。兼以申請人經國稅局所核定之租金收入，亦以提前終止契約為由，予以註銷更正。徵此，該土地於出售前一年內，已無租賃情事，應准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。

(二)按房屋使用情形所占土地面積比例，就仍作自用住宅使用部分土地地價，計算新購土地地價，重新核算應退稅額。

事實：

申請人於 92 年 6 月 25 日先行出售所有坐落本市地號之自用住宅用地，另於同年 8 月 15 日購買坐落桃園縣地號土地，仍作自用住宅用地使用，經本處核准於已繳納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額 20,935 元在案，嗣桃園縣政府稅捐稽徵處通報，重購地查有「甲公司」設立營業登記，已變更用途，本處爰依土地稅法第 37 條規定追繳原退還之土地增值稅款。申請人主張其重購之土地，仍做為住宅使用，因公司法於 94 年修正，規定一般住宅可登記為公司，遂將 94 年 5 月新成立之甲公司登記於系爭土地地上建物，乃增加土地用途，本質上並未實際改變用途。

依據：

按「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」、「土地所有權人於出售土地或土地被徵收後，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，二年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售之土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售或被徵收後，另行購買都市土地未超過 3 公畝部分或非都市土地未超過 7 公畝部分，仍作自用住宅用地者。」、「土地所有權人因重購土地退還土地增值稅者，其重購之土地，自完成移轉登記之日起，五年內再行移轉時，除就該次移轉之漲價總數額課徵土地增值稅外，並應追繳原退還稅款；重購之土地改作其他用途者亦同。」分別為土地稅法第 9 條、第 35 條及第 37 條所規定。再「土地所有權人重購自用住宅用地經核准退稅後，清查發現該重購土地地上建物部分已變更使用，如其仍作自用住宅使用部分土地地價超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額，惟超過之金額，小於原退稅款者，應按房屋使用情形所占土地面積比例，就仍作自用住宅使用部分土地地價，計算新購土地地價，重新核算應退稅額，原退稅款超過重新核算應退稅額部分，應予追繳。」、「至於共同使用部分之國宅地下停車場，由國宅社區管理委員會自行管理，部分收費供訪客停放，該收益並歸該國宅共同基金共同使用者，准由停車位所有權人與國宅管理委員會共同出具切結書載明各類使用情形之面積，按其申報各類使用面積徵免房屋稅，並就其自用部分按比例適用自用住宅用地稅率課徵地價稅及土地增值稅；…。」分別為財政部 86 年 12 月 23 日台財稅第 861932486 號及 89 年 6 月 16 日台財稅第 0890453933 號函所釋示。

理由：

系爭地上房屋雖有「甲公司」設籍營業，惟該地上建物之房屋稅仍有 84.3 平方公尺按住家用稅率課徵。依財政部 86 年 12 月 23 日台財稅第 861932486 號

函釋規定，應按房屋使用情形所占土地面積比例，就仍作自用住宅使用部分土地地價，計算新購土地地價，重新核算應退稅額。另屬共同使用之地下一層停車空間計 20.9 平方公尺，既經○○縣稅捐稽徵處核認係供自用停車而核准免徵房屋稅，則一併計入自用部分面積，計算新購土地地價。是，本案經重新核算應退稅額為 18,289 元。其原退稅額 20,935 元超過重新核算應退稅額部分，應予追繳，重行核定應追補之土地增值稅為 2,646 元。

第五章 結論

一、釐清租稅裁罰之概念

租稅裁罰是一個國家為維護其稅務秩序強制納稅人必須遵守租稅體制之主要手段。可分為租稅刑罰與租稅秩序罰，可再細分為行為罰與漏稅罰二大類型。在裁處時必先認定事實而後才能適用法律，如有違反稅法法律原則尚不能謂該裁罰有效，而使該處分陷於得撤銷之狀態，而成為違法之行政處分。

稅捐稽徵機關行使裁量權必須符合法律授予裁量權限的意旨，當稅捐稽徵機關行使裁量權時悖於法律授權裁量之目的，而衡量瑕疵中行政機關對於應加衡酌的要素未做合乎授權意旨的適切考量，皆屬於違反授予裁量權規範的立法意旨。

二、具體化地方稅違章處罰類型

為了瞭解地方稅違章處罰類型如何適用邏輯三段論法，在地方稅法條之規範下，將具體案件事實透過涵攝過程，賦予該法條所規定之法律效果。乃將違反地方稅法裁罰之該當要件，以歸納分析之手法，舉出案例且藉表列分析，以利新進人員能縮短適應期，並指出應相關免予處罰之規定，以避免裁罰錯誤之發生，造成民眾權益受損。

三、歸納整理提供一套完整之工具書

在撰擬行政救濟文書時，須瞭解公文製作格式，注意當事人之主張及一些法律用語，採用適當之法律依據來論證。因新進人員缺乏經驗，或不能掌握證據與法律之間彼此的關聯性，無法表達得體，乃就行政救濟階段各類文書之製作，整理範例供參。並就各地方稅常提起行政救濟之准駁理由透過案例分析，歸納整理提供一套完整之工具書，讓承辦人員得能儘速上手，期能縮短摸索期。

參考文獻

一、專書及學業論文

1. 李惠宗 (2002), 行政法要義, 二版, 五南圖書出版股份有限公司。
2. 李惠宗 (2005), 行政罰法之理論與案例, 初版, 元照出版有限公司。
3. 吳庚 (2005), 行政爭訟法論, 第三版, 三民書局。
5. 吳庚 (1999), 行政法之理論與實用, 三民書局。
6. 財政部財稅人員訓練所編印 (2001), 財稅名詞辭典。
7. Karl Larenz 著、陳愛娥譯 (2006), 法學方法論, 初版六刷。

二、期刊論文

- 黃俊杰, 稅捐優惠之憲法基礎與信賴保護, 臺大法學論叢第三十一卷第六期, 183-265 頁
- 川端博, 藍傳貴譯 (2004), 罪刑法定主義—刑法之基本原則, 月旦法學雜誌, 196-203 頁
- 洪家殷, 我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討, 臺大法學論叢第三十卷第三期, 235-277 頁
- 洪家殷 (2004), 九十二年度行政法院裁判之檢討—行政罰部分, 台灣本土法學, 119-143 頁
- 謝榮堂 (2004), 行政行為明確性原則與信賴保護之實例探討, 台灣法學, 147-155 頁
- 陳清秀, 納稅人權利保障之法理—兼評納稅人權利保護法草案, 法令月刊第五十八卷第六期, 59-83 頁
- 蕭文生 (2006), 裁量濫用, 月旦法學教室第 51 期, 22-23。

三、網路資料

<http://etds.ncl.edu.tw/theabs/index.jsp>，國家圖書館—全國碩博士論文資訊網，最後拜訪日期 96 年 7 月 20 日。

<http://nwjirs.judicial.gov.tw/FJUD/index.htm>，司法院網站法學檢索系統，大法官解釋文，大法官意見書，我國高等行政法院裁判，行政法院判例及聯席會議決議，最後拜訪日期 96 年 7 月 25 日。

http://dotsearch.dot.gov.tw/Searchall/search_1.asp，賦稅法令條文全文檢索，最後拜訪日期 96 年 5 月 25 日。

<http://www.ttc.gov.tw/qp.asp?ctNode=97&CtUnit=40&BaseDSD=31>，財政部法令彙編釋示函令檢索系統，最後拜訪日期 96 年 5 月 25 日。

<http://dotsearch.dot.gov.tw/Searchnew/index.asp>，新頒賦稅法令釋函檢索系統，最後拜訪日期 96 年 5 月 25 日。

<http://tw.knowledge.yahoo.com/>，雅虎奇摩知識+，最後拜訪日期 96 年 7 月 25 日。