

訴願人：000

地址：00000000000

代理人：000000

地址：同上

原處分機關：嘉義市西區區公所

地址：嘉義市錦州二街 28 號 3 樓

法定代理人：許猛欽

地址：同上

上訴願人因申請核發農業用地作農業使用證明書事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願一案，本府依法決定如下：

主 文

訴願不受理。

事 實

緣訴願人為坐落嘉義市竹村段 000 地號土地（面積 15305.23 平方公尺，權利範圍 600 分之 120，以下簡稱系爭土地）之繼承人，為辦理免徵遺產稅，於民國（下同）107 年 3 月 7 日向原處分機關申請系爭土地農業用地作農業使用證明書（以下簡稱農業使用證明書），案經原處分機關會同訴願人現場勘查後，發現系爭土地大部分面積雖種植水稻，惟部分面積存有數十餘門墳墓，無法佐證於都市計畫發布前已有墳墓存在，與農業用地作農業使用認定及核發證明辦法（下稱農用證明辦法）規定未符，原處分機關遂以 107 年 3 月 26 日嘉市西區社字第 1070001276 號函，否准訴願人之申請。然訴願人不服，爰請求撤銷原處分，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

訴願意旨略謂：

一、訴願人為系爭土地繼承人，該系爭土地有數十餘門墳墓存在，占

總面積不到十分之一，其餘多數範圍種植水稻，行政機關卻以不符規定為由，駁回訴願人之申請，致其需要繳交遺產稅，損害訴願人之權利。

- 二、系爭土地使用分區屬農業區用地，於 107 年 3 月 7 日向原處分機關申請系爭土地之農業使用證明書，並出具林務局農林航空測量所 65 年 10 月 9 日攝影照片可稽，此農業用地為共有人使用自耕農作用地，該區域樹林下存在墳墓，不影響供農業使用者，為作農業使用，於非都市土地使用編定公告前已存在之墳墓，現場勘查足以認定前因後果存在之事實。
- 三、依農業用地作農業使用證明辦法第 6 條第 6 款規定：「農業用地部分面積有下列情形之一，且不影響供農業使用者，得認定為作農業使用：…六、共有農業用地有違反使用管制規定之情形，其違規面積未大於違規使用共有人之應有部分面積，其他未違規使用共有人之應有部分，經檢具第八條之文件。」第 8 條規定：「符合第六條第六款之共有人申請核發其應有部分作農業使用證明書時，除依前條規定辦理外，並應檢附下列文件之一：…三、因他共有人無法尋覓、死亡或不願切結違規使用等情事，共有人得檢附民法第八百二十條所為之多數決分管證明。」民法第 820 條所為之多數決規定，係指「共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意；或應有部分合計過三分之二者，其人數不予計算」。
- 四、綜上，爰依法提起訴願，惠請撤銷處分。

答辯意旨略謂：

- 一、卷查本案訴願人於 107 年 3 月 7 日申請核發系爭土地之農業使用證明書，原處分機關依據訴願人申請書及附件資料予以審查，於 107 年 3 月 22 日進行現場勘查工作，經實地會勘後發現系爭土地大部分面積雖種植水稻，但部分面積仍有數十餘門墳墓存在。
- 二、經查，系爭土地位於都市計畫農業區，未經非都市土地使用編定管制，后於 66 年 10 月 22 日公告發布實施都市計畫，計畫發布後

即有土地使用管制及建築管理，故依農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 1 款之立法意旨，應以都市計畫發布實施時點認定。訴願人雖檢具林務局農林航空測量所 65 年 10 月 9 日攝影照片，確為都市計畫發布實施時點前，欲佐證於本區域都市計畫發布前於部分面積已有墳墓存在，不影響供農業使用，惟經比對後該墳墓坐落區域為樹林，無法判別於都市計畫發布前已有墳墓存在，是原處分機關無法從該攝影照片判定，故訴願人之申請與農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第 6 條第 1 款規定未符，爰以 107 年 3 月 26 日嘉市西區社字第 1070001276 號函，否准訴願人之申請，於法並無不合。又前揭函處分因援引條文數字誤植，遂於 107 年 5 月 18 日以嘉市西區社字第 1072400441 號函予以更正。

三、至於訴願人雖主張其他共有人農業用地有違反使用管制規定之情形，其違規面積未大於違規使用共有人之應有部分面積，其他未違規使用共有人之應有部分，並出具共有人依民法第 820 條所為之多數決分管證明書圖等，於 107 年 5 月 4 日另案申請核發農業用地作農業使用證明書，目前刻由原處分機關審查中，惟與本案訴願決定不生影響。

四、綜上所述，本件訴願理由均無足採，應予駁回。

理 由

- 一、按訴願法第 1 條第 1 項規定：「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。但法律另有規定者，從其規定。」；同法第 77 條第 8 款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為 不受理之決定：……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。」
- 二、次按司法院釋字第 546 號解釋，闡明該院院第 2810 號解釋意旨略以，提起行政爭訟，須其爭訟有權利保護必要，即具有爭訟之利益為前提，倘對於當事人被侵害之權利或法律上利益，縱經審

議或審判之結果，亦無從補救，或無法回復其法律上之地位或其他利益者，即無進行爭訟而為實質審查之實益。是提起訴願須其訴願有權利保護必要，即具有訴願實益為前提，又所謂「權利保護必要」，係指當事人有進行訴訟之正當利益，如其請求在法律上並無實益，即因欠缺訴之利益，而無保護必要。

- 三、訴願人對其所主張之事實，檢具林務局農林航空測量所 65 年 10 月 9 日攝影照片，證明於本區域都市計畫發布前於部分面積已有墳墓存在，並敘明墳墓存在占總面積不到十分之一，其餘多數範圍種植水稻，不影響供農業使用等情，以實其說。原處分機關於 107 年 3 月 22 日會勘現況結果，發現系爭土地上存有墳墓，會勘意見記載「種植水稻，但有數十門墳墓存在」，並經訴願人簽名在案。系爭土地位於都市計畫農業區雖有數十餘門墳墓存在，僅部分面積作墳墓使用，占整筆農業用地之比例甚低，且不影響整筆農業用地作主要之農業經營使用；訴願人檢具該攝影照片雖確為都市計畫發布實施時點前，惟經比對後該墳墓坐落區域為樹林，難以判斷於都市計畫發布前已有墳墓存在，亦無提出其他證明文件可資佐證，從而原處分機關以訴願人所請與農用證明辦法第 6 條第 1 款規定未符，駁回訴願人所請。然訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯。
- 四、於共有農業用地有違反使用管制規定之情形，其違規面積未大於違規使用共有人之應有部分面積，其他未違規使用共有人之應有部分，倘有因他共有人無法尋覓、死亡或不願切結違規使用等情事，共有人得依農用證明辦法第 6 條第 6 款、第 8 條第 3 款規定及民法第 820 條規定，「以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意，或應有部分合計過三分之二者，其人數不予計算。」之分管證明辦理申請核發其應有部分作農業使用證明書。是訴願人向本府提起訴願後，復於 107 年 5 月 4 日依上開規定檢具共有人依民法第 820 條所為之多數決分管證明書圖等，向原處分機關另案提出申請農業使用證明書。
- 五、經查，對於訴願人另行申請農業使用證明書乙案，原處分機關業

以 107 年 7 月 17 日 嘉市西區社字第 1070003061 號函核發農業使用證明書 2 份（竹村段 0000 地號）予訴願人。爰此，其所請農業使用證明書之訴求業已實現，從而提起本件訴願即欠缺權利保護之必要，其訴願為無實益，揆諸首揭說明，應為訴願不受理之決定。

六、據上論結，本件訴願為不合法，爰依據訴願法第 77 條第 8 款規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	賴明煌
委員	蕭文生
委員	洪千雅
委員	嚴庚辰
委員	黃崇傑
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	陳冠吟

中 華 民 國 107 年 7 月 24 日
如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向高雄高等行政
法院提起行政訴訟。

嘉義市政府訴願決定書

府行法字第 1070000000 號

訴願人：○○○

住址：○○○

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林建宏

住址：同上

上訴願人因使用牌照稅事件，不服原處分機關 107 年 5 月 3 日嘉市財服字第 1070000000 號函復查決定所為之處分，提起訴願一案，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人於民國(下同)106年12月29日過戶取得車牌號碼 0000-00 號自用小客車(汽缸總排氣量：2995 立方公分；下稱系爭車輛)，原經原處分機關依使用牌照稅法第 6 條第 1 款附表一「小客車使用牌照稅稅額表」核定 107 年全期(1 月 1 日起至 12 月 31 日止)使用牌照稅新臺幣(以下同)1 萬 5,210 元。嗣訴願人於 107 年 3 月 29 日以系爭車輛供持有身心障礙證明且領有駕駛執照者即訴願人使用，向原處分機關申請免徵使用牌照稅，經原處分機關查調相關資料及訴願人身心障礙證明「重新鑑定日期」欄位空白，乃依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 8 款及第 2 項規定以 107 年 3 月 30 日嘉市財牌字第 1070000000 號函核准系爭車輛自 107 年 3 月 29 日起至免稅原因消失之日止，免徵使用牌照稅，並重新核定系爭車輛 107 年使用牌照稅為 6,656 元，計算式為 $\{ (15,210 - 11,230) + (11,230 \times 87 \text{ 天} / 365 \text{ 天}) \}$ 即「超過免徵標準

2400 立方公分」之稅額 3,980 元加上「1 月 1 日起至 3 月 28 日期間未申請免徵天數」之稅額 2,676 元。訴願人不服 107 年 1 月 1 日起至 107 年 3 月 28 日期間未經免徵使用牌照稅，申請復查，經原處分機關以 107 年 5 月 3 日嘉市財服字第 1070000000 號函復查決定：「維持原處分」，訴願人不服，於 107 年 5 月 11 日經由原處分機關向本府提起訴願，請求撤銷復查決定及原課稅處分。

訴願意旨略謂：

- 一、訴願人於 91 年 11 月 13 日即持有身心障礙證明，並於 94 年 5 月 27 日換發駕駛執照，系爭車輛於 106 年 12 月 29 日即已過戶至訴願人名下所有，因此，系爭車輛自 107 年 1 月 1 日起至 107 年 3 月 28 日止期間既已為訴願人所有並正常使用中，且該期間並未發生任何免稅原因消失之情事，自應准其以 2400 立方公分為限依法免徵使用牌照稅。
- 二、使用牌照稅法第 7 條第 2 項及嘉義市使用牌照稅徵收細則第 10 條均並無「並自核准之日起免徵」之明文規定，原處分機關未遵守法律明確性、法律保留、法律位階等原則而為處分。使用牌照稅法第 7 條第 2 項既未對免徵為限制或剝奪之「排除免徵」予以明文規定，縱訴願人至 107 年 3 月 29 日始檢附有關證件至原處分機關申報系爭車輛之免稅事宜，該期間之免徵權益自應予以維持，原處分機關有違誤，請撤銷復查決定及原課稅處分云云。

答辯意旨略謂：

- 一、查臺中高等行政法院 93 年度簡字第 65 號判決意旨略以，稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，而有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，因此，依憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申辦協力義務，使用牌照稅法第 7 條第 2 項規定「前項各款免徵使用牌

照稅之交通工具，應於使用前辦理免徵使用牌照稅手續……」，納稅義務人應檢附相關資料向稅捐機關提出申請，經核准後始適用使用牌照稅法第7條第1項規定免徵使用牌照稅。

二、適用使用牌照稅法第7條第1項規定免徵使用牌照稅案件，法已明定應於使用前辦理免徵手續，且為稽徵行政一致性，經財政部編定應檢附相關證明文件供主管稽徵機關查核，故是否予以免徵使用牌照稅仍需俟審查後方能確認。至免稅案件查核，原則上以書面審查方式辦理，財政部編印之使用牌照稅稽徵作業手冊核屬解釋性行政規則，屬法律必要之補充，並未對人民權利之行使增加法律所無之限制，亦未違反法律規定之意旨，本案乃基於法令明文限制之事項，原處分機關並無衡酌個案情節，例外給予相異對待之餘地。

三、訴願人於3月29日提出免稅申請，1月1日至3月28日部分並未於使用前辦理免徵手續，故原處分機關依訴願人提出免徵使用牌照稅申請日，核准自3月29日起至免稅原因消失之日止免徵使用牌照稅，並重新核定系爭車輛107年使用牌照稅額6,656元，並無不合，本件訴願無理由請予以駁回云云。

理 由

一、按使用牌照稅法第3條第1項規定：「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。」。同法第7條第1項第8款規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：八、供持有身心障礙手冊或證明，並領有駕駛執照者使用，且為該身心障礙者所有之車輛，每人以一輛為限；……但汽缸總排氣量超過二千四百立方公分……者，其免徵金額以二千四百立方公分……車輛之稅額為限，超過部分，不予免徵。」。同法第7條第2項規定：「前項各款免徵使用牌照稅之交通工具，應於使用前辦理免徵使用牌照稅手

續，……」次按嘉義市使用牌照稅徵收細則第10條規定：「符合本法第七條第一項各款免稅範圍之交通工具所有人或使用人，應於使用前檢附該交通工具使用性質、所有人身分、主管機關或特殊改裝等證明文件及車輛資料，向主管稽徵機關申請免徵使用牌照稅。」

二、查訴願人於107年3月29日以系爭車輛供持有身心障礙證明且領有駕駛執照者即訴願人使用，且為訴願人所有之車輛，向原處分機關申請系爭車輛免徵使用牌照稅，加以訴願人身心障礙證明「重新鑑定日期」欄位空白，經原處分機關核准系爭車輛自107年3月29日起至免稅原因消失之日止，免徵使用牌照稅，有107年3月29日使用牌照稅身心障礙者免稅申請書、訴願人身心障礙證明、汽車駕駛執照及原處分機關使用牌照稅身心障礙者免稅核准書等影本附卷可稽。是原處分機關核定系爭車輛107年使用牌照稅稅額為6,656元（超過免徵標準2400立方公分不予免徵之稅額為3,980元，1月1日至3月28日之稅額為2,676元），自屬有據。

三、至訴願人主張系爭車輛自107年1月1日起至107年3月28日止之期間既已為訴願人所有並正常使用中自應准其金額以二千四百立方公分之稅額為限免徵使用牌照稅云云。惟按司法院大法官釋字第537號解釋文：「有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」大法官釋字第537號解釋之申報義務是使納稅義務人享受優惠租稅所必要的程序，納稅義務人如認自己符合減免規定，應向稽徵機關申報，是否申報取決於納稅義務人之自由意志，若其不欲享受優惠，行政機關並無強制其履行之必要，未盡申報義務的法律效果則是無法享受租稅優惠。（蕭文生，國家·地方自治·行政秩序，頁253-254，2009年）就供身心障礙者使用之車輛免徵使用牌照稅，其屬租稅優惠措施，依使用牌照稅法第7條第2項規定，免徵使用牌照稅之交通工具，應於使用前辦理免徵使用牌照稅手續，是納稅義務人本應於合致

免稅要件時檢附相關資料向稅捐稽徵機關提出申請，經核准後始有免稅規定適用，與法律位階、法律保留原則尚無不合。是訴願人之主張，對法令有所誤解。

四、經查訴願人雖於 106 年 12 月 29 日取得系爭車輛，過戶日起至 107 年 3 月 28 日止，訴願人皆未依規定檢附相關證明文件，向原處分機關提出免徵使用牌照稅之申請，屬其申報協力義務之違反。訴願人 107 年 3 月 29 日始向原處分機關提出免徵之申請，故而原處分機關核准自 107 年 3 月 29 日起至免稅原因消失之日止，免徵使用牌照稅，且依規定課徵系爭車輛 107 年使用牌照稅 6,656 元，並無違誤。從而，原處分機關復查決定：「維持原處分」，揆諸前揭規定，並無不合。

五、據上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項決定如主文。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，爰毋庸逐一論述，併予敘明。

訴願審議委員會主任委員	賴明煌
委員	蕭文生
委員	洪千雅
委員	嚴庚辰
委員	黃崇傑
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	陳冠吟

中華民國 107 年 7 月 24 日
如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方法院提起行政訴訟。

嘉義市政府訴願決定書 府行法字第 1070000000 號

訴願人：○○○ 身分證字號：○○○○○○○

居所：○○○○○○○

原處分機關：嘉義市政府財政稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：林建宏

住址：同上

上訴願人因使用牌照稅事件，不服原處分機關 107 年 5 月 23 日嘉市財牌字第 1070000000 號處分書所為之處分提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有車牌號碼○○○○○○○號車輛，於 107 年 4 月 18 日向新北市政府稅捐稽徵處申請身心障礙者免徵使用牌照稅及退還溢繳使用牌照稅，經該機關核准自 107 年 4 月 18 日起自 108 年 11 月 30 日止，於免稅標準之稅額內，全額免徵使用牌照稅，並核退自 107 年 4 月 18 日起至 107 年 12 月 31 日止之使用牌照稅額共計 7,938 元，並以 107 年 4 月 20 日新北稅莊四字第 1070000000 號函移送原處分機關辦理上開退稅事宜。又，訴願人之被繼承人○○○於民國 100 年 9 月 1 日死亡，其遺產即車牌號碼○○○號車輛，尚欠繳 101 年全期使用牌照稅計 6,594 元及逾限繳日加徵滯納金 989 元，共計欠稅 7,583 元。是原處分機關遂以 107 年 5 月 23 日嘉市財牌字第 1070000000 號函及退稅抵繳通知書(下稱系爭處分)略以，訴願人及訴外人○○○為納稅義務人，因查另有欠稅，依稅捐稽徵法第 29 條規定，就訴願人應退稅款(107 使用牌照稅 7,938 元)

依規定辦理抵繳欠稅(101 使用牌照稅 6594 元，滯納金 989 元)，抵繳金額 7583 元，抵繳有餘應退還款 355 元，抵繳日期 107 年 5 月 18 日等語。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

訴願意旨略謂：

- 一、訴願人表示：「事因我父親 100 年 9 月 10 日死亡，那來的欠稅 101 年的稅，而且財產今天又不是我個人的為何全部扣我的」、「嘉義市、○○○○○○核退○○○7938 元，但是抵繳嘉義縣○○○○○○欠稅 7583 元」。
- 二、又，訴願人謂：「我現因身心障礙無法上班又加上我腦中風導至我經濟困難，請求縣政府能從新審酌」。

答辯意旨略謂：

- 一、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。」、「各種交通工具使用牌照稅額，依下列規定課徵：一、機動車輛：分小客車、大客車、貨車、機車四類車輛，依本法機動車輛使用牌照稅分類稅額表之規定課徵之(如附表一至六)。」、「下列交通工具，免徵使用牌照稅：……八、供持有身心障礙手冊或證明，並領有駕駛執照者使用，且為該身心障礙者所有之車輛，每人以一輛為限；因身心障礙情況，致無駕駛執照者，其本人、配偶或同一戶籍二親等以內親屬所有，供該身心障礙者使用之車輛，每一身心障礙者以一輛為限。但汽缸總排氣量超過二千四百立方公分……者，其免徵金額以二千四百立方公分……車輛之稅額為限，超過部分，不予免徵。前項各款免徵使用牌照稅之交通工具，應於使用前辦理免徵使用牌照稅手續，……。」、「符

合本法第七條第一項各款免稅範圍之交通工具所有人或使用人，應於使用前檢附該交通工具使用性質、所有人身分、主管機關或特殊改裝等證明文件及車輛資料，向主管稽徵機關申請免徵使用牌照稅。」分別為使用牌照稅法第3條第1項、第6條第1款、第7條及嘉義市使用牌照稅徵收細則第10條第1項所明定。

二、次按「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」、「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」、「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體共同共有人。……」、「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」分別為稅捐稽徵法第1條、第2條、第12條、第19條第3項前段及第29條所明定。

三、再按「連帶債務之債權人，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」、「繼承，因被繼承人死亡而開始」、「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。」、「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」分別為民法第273條第1項、第1147條、第1148條第1項前段、第1151條所明定。

四、又按「納稅義務人欠繳應納稅捐，已逾限繳日期，而於本法第35條第1項第1款及第3款所定申請復查期間，尚未依法申請復查者，應俟其期間屆滿後，確未申請復查，再依本法第29條規定辦

理退稅抵欠。」、「未設管理人之共同共有土地以全體共有人為納稅義務人負連帶責任」、「……因繼承而取得物權者，無須登記即發生取得效力，已為民法第 759 條所規定。從而繼承人因繼承而取得之財產，雖未登記，亦應就該財產履行納稅義務。又繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有，民法第 1151 條亦定有明文。……」、「共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，並經本部 68 台財稅第 34348 號函核釋有案。依民法第 273 條第 1 項之規定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」、「退稅跨機關抵繳以退稅機關為退稅抵繳欠稅行政處分之機關。」分別為稅捐稽徵法施行細則第 8 條第 3 項所明定及財政部 68 年 6 月 24 日台財稅第 34348 號函釋、財政部 66 年 10 月 4 日台財稅字第 36740 號函釋、74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函釋、財政部賦稅署 103 年 12 月 5 日臺稅稽徵字第 10304586430 號函釋有案。

五、查訴願人所有車牌號碼○○○○○○號自用小客車係於 107 年 4 月 3 日過戶取得，汽缸總排氣量 2349 立方公分，於同年月 18 日以系爭車輛供身心障礙者即訴願人使用，向新北市政府稅捐稽徵處申請依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 8 款規定免徵及退還溢繳之使用牌照稅，經該處核准自申請日起至 108 年 11 月 30 日止，於免稅標準之稅額內全額免徵使用牌照稅，並核退自申請日即 107 年 4 月 18 日起至同年 12 月 31 日期間之使用牌照稅 7,938 元在案，然因稅屬本局管轄，該處新莊分處爰以 107 年 4 月 20 日新北稅莊四字第 1070000000 號函檢附相關申請資料通知本局辦理退稅，據此，本局乃依據 107 年 4 月 23 日產出之賦額更正案件退稅清冊交查勾稽欠稅檔查無欠稅，再依稅捐稽徵法第 29 條規定，透過全國退稅查欠功能，勾稽共同欠稅索引檔查得訴願人為嘉義縣財政稅

務局所轄欠稅人○○○之共同欠稅人，滯欠○○○○○○○車輛 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅 6,594 元及滯納金 989 元，共計 7,583 元(管理代號:Q00000000000000)，即運用財稅內網線上退稅抵繳檔通知該局，經承辦人員確認抵繳後產出退稅查欠清單辦理退稅，本局遂依前揭規定將核退稅款先行抵繳欠稅，再就所餘 355 元採直撥退稅方式匯入其新莊中港郵局帳戶併同系爭通知書以 107 年 5 月 23 日嘉市財牌字第 1070000000 號函送達訴願人，認事用法並無不合。

六、按稅捐稽徵法第 12 條規定及 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函釋意旨，共有財產為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，又民法第 273 條第 1 項亦明定，得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。另納稅義務人欠繳應納稅捐，已逾限繳日期，應俟申請復查期間屆滿後，確未申請復查，再依本法第 29 條規定就其應退之稅捐先行抵繳其積欠稅額，為稅捐稽徵法施行細則第 8 條第 3 項所明定。查案外人○○○於 100 年 9 月 1 日死亡，遺有嘉義縣車籍○○○○○○○號車輛(有全國財產稅總歸戶財產清單可稽)，案經嘉義縣財政稅務局運用國稅地方稅資訊系統查詢，查得其遺產係由訴願人與案外人○○○繼承，餘繼承人○○○與○○○等 2 人註記拋棄，依民法第 1151 條規定在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有，故訴願人對該車輛應納稅捐負連帶責任，又查調車籍檔業經監理機關於 101 年 12 月 5 日註記逾檢註銷牌照有案，且該車輛並無向該機關申報停止使用等相關資料，依使用牌照稅法第 3 條第 1 項規定，仍應依法課徵 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅，此屬繼承人公法上之債務，非屬繼承債務，按上開財政部 74 年函釋應以全體共同共有人為納稅義務人，並對應納稅捐負連帶責任，另民法第 273 條第 1 項亦明定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後

請求全部或一部之給付，準此，對訴願人核課 101 年使用牌照稅，依法並無違誤。再者，前揭使用牌照稅繳款書業按稅捐稽徵法第 19 條規定於 102 年 1 月 10 日送達由○○○本人簽收，另繕發核定稅額通知書於 102 年 3 月 5 日送達訴願人，迄今尚無向該局申請復查，有繼承人等戶籍資料、遺產稅共繼人檔查詢畫面、臺灣嘉義地方法院 100 年 10 月 20 日嘉院貴家澈 100 繼字第 1045 號准予拋棄繼承備查函、送達證書及嘉義縣財政稅務局 107 年 6 月 13 日嘉縣財稅消字第 107000000 號函等資料附卷可稽。是，本案既經查明訴願人尚滯欠嘉義縣財政稅務局 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅 6,594 元及滯納金 989 元共計 7,583 元，本局按前揭相關規定就負連帶責任之全體共同共有人，查得任一人有應退稅捐時，先行就全部稅捐債務之積欠，抵繳訴願人所共同共有欠繳之稅款，再就所餘 355 元採直撥退稅方式匯入其指定帳戶併同系爭通知書送達訴願人，揆諸首揭法令，並無不合。

七、至訴願人主張欠繳嘉義縣車籍○○○號車輛 101 年使用牌照稅，該財產並非個人所有，為何全部抵繳其退稅款 7,583 元，請求重新審核云云。按民法第 273 條第 1 項規定：「連帶債務之債權人，得向債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」換言之，訴願人繼承後尚未分割之遺產與其他繼承人屬共同共有關係，亦即該遺產所積欠之使用牌照稅，屬全體共同共有人之連帶債務，據此，得向共同共有人中任一人請求為全部稅捐債務之給付。是，本局以訴願人應退 107 年使用牌照稅，抵繳其所負嘉義縣 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅欠稅款項之連帶債務，依法並無違誤，訴願人所言顯係對法令有所誤解，實無可採。另訴願人給付全部債務後，尚得循民事途徑向其他共同共有人求償，並無因其先行繳納全部稅捐而較其他共同共有人負有較重責任之情，併予說明。

八、又，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。」、「稅捐之核課期間，依左列規定：一、……。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」、「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」、「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。……稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」、「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。」分別為稅捐稽徵法第 18 條、第 21 條、第 22 條、第 23 條及第 39 條第 1 項所明定，另「取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件不生執行程序終結之效果仍屬已移送執行尚未結案之情形」為財政部 104/9/25 台財稅字第 10400634010 號令釋規定。

九、本案系爭退稅抵繳滯欠嘉義縣財政稅務局管轄車籍○○○○○○號車輛 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅，查該筆欠稅款屬底冊稅，經該局於 101 年 4 月 1 日至同年月 30 日開徵，嗣後展延繳納期限自 102 年 1 月 20 日起至 102 年 2 月 27 日止，並於同年 1 月 10 日送達繳款書，由○○○本人(即訴願人之共同共有人)簽收，核定稅額通知書於 3 月 5 日送達訴願人，前已檢附繼承人等戶籍資料及送達證書附卷可稽，符合稅捐稽徵法第 21 條所定 5 年核課期間，屬合法送達。另因訴願人等逾繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納，爰於 102 年 4 月 30 日移送法務部行政執行署嘉義分署強制執行(移送案號:Q671100000000)，且經嘉義分署於同年 5 月 7 日執行(執

行案號:102010000000)，並於 103 年 2 月 10 日核發執行憑證在案(憑證案號:Q6710000000)，有該局查詢徵銷明細檔畫面供參，是該筆滯欠稅款尚在稅捐稽徵法第 23 條所定執行期間內，且依財政部 104/9/25 台財稅字第 1000000000 號令釋仍屬已移送執行尚未結案案件，不生執行程序終結情事。綜上，本局系爭退稅抵繳滯欠嘉義縣財政稅務局管轄車籍○○○○○○號車輛 101 年(1/1-12/4)使用牌照稅，於法並無不合。

十、綜上所述，原處分並無不合，本件訴願顯無理由，敬請察核予以駁回，以維稅政。

理 由

一、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。」、「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。」、「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」、「稅捐之核課期間，依左列規定：…二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」、「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」、「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」、「稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得

繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」為稅捐稽徵法第 18 條、第 20 條、第 39 條第 1 項、第 21 條第 1 項第 2 款、第 22 條第 4 款及第 23 條第 1 項、第 4 項規定所明文。

二、次按「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。」、「下列交通工具，免徵使用牌照稅：…八、供持有身心障礙手冊或證明，並領有駕駛執照者使用，且為該身心障礙者所有之車輛，每人以一輛為限；因身心障礙情況，致無駕駛執照者，其本人、配偶或同一戶籍二親等以內親屬所有，供該身心障礙者使用之車輛，每一身心障礙者以一輛為限。但汽缸總排氣量超過二千四百立方公分、完全以電能為動力之馬達最大馬力超過二百六十二英制馬力(HP)或二百六十五點九公制馬力(PS)者，其免徵金額以二千四百立方公分、二百六十二英制馬力(HP)或二百六十五點九公制馬力(PS)車輛之稅額為限，超過部分，不予免徵。」、「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。」使用牌照稅法第 3 條第 1 項、第 7 條第 1 項第 8 款、第 13 條第 2 項定有明文。且按車主死亡，雖可經由稽徵機關查明，但車輛是否毀損不堪使用，無從推斷，且車輛如不再使用，亦可由其家屬或使用人代為辦理報停手續，因未依法辦理報停手續，該車輛仍可能由他人繼續使用。為期課稅公平，尚不宜僅因車主死亡，家屬退回使用牌照稅單，即暫停徵收其使用牌照稅。為財政部賦稅署 82 年 8 月 16 日臺稅三發字第 820795891 號函釋揭明。

三、續按「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，

依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」、「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」稅捐稽徵法第 12 條、第 14 條及第 29 條亦有明文。

四、又按「本法第十四條第一項有關納稅義務人死亡遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，由左列之人負繳納義務：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人。」、「稅捐稽徵機關依本法第二十九條規定，就納稅義務人應退之稅捐抵繳其積欠者，應依下列順序抵繳：一、同一稅捐稽徵機關同一稅目之欠稅。二、同一稅捐稽徵機關同一稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。三、同一稅捐稽徵機關其他稅目之欠稅。四、同一稅捐稽徵機關其他稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。五、同級政府其他稅捐稽徵機關各項稅目之欠稅。六、同級政府其他稅捐稽徵機關各項稅目欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。七、其他各項稅目之欠稅及欠繳之滯納金、滯報金、怠報金、利息及罰鍰。」為稅捐稽徵法施行細則第 4 條第 1 項、第 8 條第 1 項所明定。

五、再按「繼承，因被繼承人死亡而開始。」、「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」、「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」分別為民法第 1147 條、第 1148 條第 1 項及第 1138 條所明定。故凡被繼承人所負之債務，不論係私法上之債務或公法上之債務，除被繼承人一身專屬之債務外，依我國學者通說見解及參酌日本國稅通則法第五條之立法條例，均得為繼承之標的。惟繼承人得主張限定繼承或拋棄繼承，俾免以其固有財產清償被繼承人之債務。公法上之租稅債務具有財產性，而

不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理。此有法務部 81 年 3 月 4 日(81)法律字第 02998 號、92 年 9 月 1 日法律字第 0920035861 號函釋意旨參照。是依上所述，義務人欠繳係屬稅捐者，因不具專屬性，故於其死亡時，除拋棄繼承或另有規定外，應由繼承人承受該公法上之租稅債務。

六、復按「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。」民法第 1151 條定有明文。且按財政部 74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函明釋：「本共同共有土地未設管理人者，依稅捐稽徵法第十二條後段規定，以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有人係對應納稅捐負連帶責任，並經本部第六十八台財稅第三四三四八號函核釋有案。依民法第二百七十三條第一項之規定，自得向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」可知此共同共有之財產，依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，其所負納稅義務，以全體共同共有人即全體繼承人為納稅義務人，亦即每一繼承人對稅之全部，均有繳納義務，此與分別共有之財產，由共有人各按其應有部分負納稅義務之情形不同。則遺產繼承人有數人時，在分割遺產前，所負納稅義務應以繼承人之全體共同共有人為納稅義務人，而非按其應繼分之比率，各別分擔，是以繼承人對於因繼承所負納稅義務之債務，即屬連帶債務，而須就整體給付負擔義務。此亦迭有最高行政法院 77 年度判字第 535 號判決、93 年度判字第 1275 號判決、94 年度判字第 1448 號判決、95 年度判字第 1191 號判決同旨可參。

七、末按「就因共同共有而發生之稅捐債務，共同共有人所負之義務，極其量為就該債務負連帶繳納義務。此為一種連帶債務。關於公法上之連帶債務，現行行政法固無相關明文規定，然鑑於連帶債務不論其規範依據係公法或私法，皆有相同之存在特徵，所以，民法中關於連帶債務之規定應可類推適用至公法上之連帶債務。

依民法第二百七十三條第一項，連帶債務之債權人，得對債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。此即連帶債務之外部連帶的效力。基於該外部連帶效力，債權人得自由決定，向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付，各連帶債務人之消滅時效期間分別進行。」此有釋字第 663 號解釋黃大法官茂榮提出之協同意見書參照。

八、經查，訴願人就其所有車牌號碼○○○○○○車輛，以該車輛符合使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 8 款規定之事由，於 107 年 4 月 18 日向新北市政府稅捐稽徵處申請免徵及退還溢繳之使用牌照稅，經新北市政府稅捐稽徵處核准自 107 年 4 月 18 日起至 108 年 11 月 30 日止，於免稅標準之稅額內，全額免徵，核退使用牌照稅額計 7,938 元，並移送予原處分機關辦理，此有新北市政府稅捐稽徵處新莊分處 107 年 4 月 20 日新北稅莊四字第 1073754637 號函、107 年 4 月 18 日新北市政府稅捐稽徵處使用牌照稅身心障礙者免稅申請書、107 年 4 月 18 日新北市政府稅捐稽徵處使用牌照稅退稅申請書、嘉義市政府財政稅務局總局使用牌照稅賦額更正案件退稅清冊在卷可稽。

九、次查，訴願人之被繼承人○○○，於 100 年 9 月 1 日死亡，惟其所有車牌號碼○○○○○○車輛(下稱系爭車輛)，經嘉義市監理站註記於 101 年 12 月 5 日逾檢註銷，且現況並無免稅，亦未經所有人或使用人向交通管理機關申報停止使用，此有 2018 年 6 月 11 日○○○汽機車最新車籍查詢/列印作業資料在卷足稽。是依首揭使用牌照稅法第 3 條第 1 項、第 13 條第 2 項及財政部賦稅署 82 年 8 月 16 日臺稅三發字第 820795891 號函釋意旨，系爭車輛未經申報停止使用，視為繼續使用，仍應依法課徵使用牌照稅，尚不因車主○○○死亡，即暫停徵收系爭車輛之使用牌照稅。

十、續查，系爭車輛 101 年全期使用牌照稅(使用期間 101 年 1 月 1 日至 101 年 12 月 4 日止)屬底冊稅，經嘉義縣財政稅務局於 101 年 4

月 1 日至 101 年 4 月 30 日開徵，並以訴願人及訴外人○○○為納稅義務人，核發 101 年全期使用牌照稅繳款書於 102 年 1 月 10 日送達於訴外人○○○，嗣對訴願人及訴外人○○○均作成嘉義縣財政稅務局○○○分局 101 年使用牌照稅核定稅額通知書，就系爭車輛上開稅款之繳納期間展延自 102 年 1 月 28 日至 102 年 2 月 27 日止，並於 102 年 3 月 5 日送達於訴願人，此有嘉義縣財政稅務局 107 年 6 月 13 日嘉縣財稅消字第 1070110871 號函，嘉義縣財政稅務局 101 年全期使用牌照稅繳款書及 102 年 1 月 10 日送達證書、嘉義縣財政稅務局民雄分局 101 年使用牌照稅核定稅額通知書及 102 年 3 月 5 日送達證書附卷足稽。是依首揭稅捐稽徵法第 18 條規定，上開繳款書及核定稅額通知書已生合法送達之效力，並符合稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款、第 22 條第 4 款所定 5 年之核課期間。

十一、又查，訴願人就系爭車輛之使用牌照稅之本稅及滯納金，應納金額共計為 7,583 元，繳納期間屆滿日為 102 年 2 月 27 日，經嘉義縣財政稅務局於 102 年 4 月 30 日移送法務部行政執行署嘉義分署(以下稱嘉義分署)強制執行，並經嘉義分署於 102 年 5 月 7 日為執行，嗣於 103 年 2 月 10 日核發執行憑證在案，且查該執行憑證記載：「三、…另依法務部 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號令釋：行政執行，除法律有特別規定外，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，5 年內已開始執行，經行政執行分署核發執行憑證交由行政機關收執者，不生執行程序終結之效果；行政機關自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起 10 年內，得再移送執行。」，此有 107 年 7 月 4 日嘉義縣財政稅務局查詢徵銷明細資料、法務部行政執行署嘉義分署 103 年 2 月 10 日嘉執乙 102 年牌稅執字第 00017694 號執行憑證在卷可憑。是依前開稅捐稽徵法第 23 條第 1 項、第 4 項規定，系爭車輛此一使用牌照稅滯欠稅款，尚未逾執行期間，並

已取得執行憑證，不生執执行程序終結之效果。

十二、再查，系爭車輛所有人○○○共有子女四人，惟另二訴外人已為拋棄繼承，是其繼承人即為訴願人及另一訴外人○○○，此有全戶除戶資料、戶政連線戶籍資料、南區國稅局遺產稅共同繼承人檔案查詢資料、臺灣嘉義地方法院 100 年 10 月 20 日嘉院貴家澈 100 繼字第 1045 號函在卷足堪。據此，揆諸上開民法第 1147 條、第 1148 條第 1 項、第 1138 條及法務部函釋見解，於納稅義務人○○○死亡後課徵之稅款，屬其公法上之租稅債務，不具一身專屬性，應依民法繼承編有關規定處理，是訴願人及訴外人○○○既未拋棄繼承，則自繼承開始時，即承受被繼承人○○○財產上之一切權利及義務，應就被繼承人之公法上稅款負清償責任。是依上開民法第 1151 條、稅捐稽徵法第 12 條後段規定及最高行政法院判決意旨，系爭車輛之繼承人既有訴願人及訴外人○○○二人，則在分割遺產前，應以全體繼承人為共同共有人，並就系爭車輛之使用牌照稅稅捐債務，成立連帶債務，而須就整體債務負擔義務，非依應繼分之比例各別分擔。

十三、綜上所述，本件訴外人○○○死亡時其名下所有系爭車輛應列入遺產，於分割前，由全體繼承人即訴願人及訴外人○○○為共同共有人，並就系爭車輛滯欠之 101 年使用牌照稅共計 7,583 元（含本稅 6594 元、滯納金 989 元）成立稅捐連帶債務清償責任，是參諸前開民法第 273 條第 1 項規定及說明，稅捐債權人得對訴願人或訴外人中之一人，或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。職是之故，系爭處分以訴願人應退稅款 7,938 元，抵繳上開系爭車輛使用牌照稅債務共計 7,583 元，餘應退還款 355 元，核諸前開法令規定，並無不合。

十四、據上論結，原處分機關依稅捐稽徵法第 29 條規定，就訴願人應退稅款辦理抵繳欠稅，揆諸上述規定及說明，尚無違誤，原處分應予維持。是以，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	賴明煌
委員	蕭文生
委員	嚴庚辰
委員	洪千雅
委員	涂美娟
委員	謝靜容
委員	黃崇傑
委員	陳冠吟

中 華 民 國 107 年 7 月 24 日

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。