

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因使用牌照稅事件，不服原處分機關民國 115 年 3 月 24 日北市稽法甲字第 1153000223 號復查決定關於 110 年至 112 年之使用牌照稅課稅處分部分，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人之父即案外人○○○〔民國（下同）114 年 2 月 11 日死亡；下稱○君〕所有車牌號碼 XX-XXXX 自用小貨車（排氣量：2,493 CC，下稱系爭車輛），滯欠 109 年使用牌照稅，又因逾期未辦理定期檢驗，經臺北市交通事件裁決所（下稱交裁所）於 110 年 6 月 21 日逕行註銷牌照。嗣臺北市警察局文山第二分局萬盛派出所（下稱萬盛派出所）查得系爭車輛於 112 年 12 月 25 日停放於本市文山區○○○路○○段○○巷○○號前（下稱系爭地點），原處分機關審認系爭車輛於 110 年 6 月 21 日業經註銷牌照，復經查獲於 112 年 12 月 25 日有使用公共水陸道路之情事，乃依使用牌照稅法第 28 條第 1 項、第 2 項規定，以○君為納稅義務人，就系爭車輛自註銷牌照日即 110 年 6 月 21 日起至 112 年 12 月 25 日查獲日止，核定補徵 110 年（使用期間：110 年 6 月 21 日至同年 12 月 31 日）、111 年及 112 年（使用期間：112 年 1 月 1 日至同年 12 月 25 日）之使用牌照稅各計新臺幣（下同）2,391 元、4,500 元及 4,426 元，合計 1 萬 1,317 元；另依使用牌照稅法第 28 條第 1 項、第 2 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表等，以 113 年 11 月 1 日北市稽法乙字第 1138000265X 號裁處書（下稱 113 年 11 月 1 日裁處書），處○君 109 年應納稅額 0.3 倍之罰鍰 1,350 元，以及上開 110 年至 112 年補徵稅額 0.6 倍之罰鍰計 6,789 元，罰鍰金額共計 8,139 元（下稱系爭罰鍰），惟○君仍未繳納使用牌照稅及系爭罰鍰。案經原處分機關審認○君於 114 年 2 月 11 日死亡，乃以○君之繼承人即訴願人為 113 年 11 月 1 日裁處書之受處分人及上開使用牌照稅之代繳義務人，重新送達該裁處書及繳款書予訴願人。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 115 年 3 月 24 日北市稽法甲字第 1153000223 號復查決定（下稱復查決定）：「有關裁處罰鍰金額 8,139 元部分，應予撤銷，其餘復查駁回。」並檢送 110 年至 112 年使用牌照稅繳款書（均

分別加計利息 1 元)。該復查決定書於 115 年 3 月 27 日送達，訴願人不服復查決定關於系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅課稅處分，於 115 年 4 月 16 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、查本件訴願人不服原處分機關 113 年 11 月 1 日裁處書及系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅課稅處分，申請復查，經原處分機關以復查決定撤銷 113 年 11 月 1 日裁處書所處系爭罰鍰，另維持系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅課稅處分；是 113 年 11 月 1 日裁處書所處系爭罰鍰，業經撤銷而不存在，揆其真意，訴願人應係對復查決定關於系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅課稅處分部分不服而提起本件訴願，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定：「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。」第 21 條第 1 項、第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：……二、……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。……」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰……。」第 22 條第 4 款規定：「前條第一項核課期間之起算，依下列規定：……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。」第 49 條第 1 項但書規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

使用牌照稅法第 2 條第 1 款規定：「本法用辭之定義如左：一、公共水陸道路：指公共使用之水陸交通路線。」第 3 條第 1 項、第 3 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。」「使用牌照稅之稽徵，由直轄市及縣（市）主管稽徵機關辦理……。」第 6 條第 1 款規定：「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）。」第 9 條第 1 款規定：「使用牌照稅之徵收方式如下：一、汽車每年徵收一次……。」第 10 條第 1 項、第 2 項規定：「使用牌照稅於每年四月一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。」第 28 條第 1 項、第 2 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，處以應納稅額一倍以下之罰鍰，免再依第二十五條規定加徵滯納金。」「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，處以應納稅額二倍以下之罰鍰。」

大客車及貨車使用牌照稅稅額表（使用牌照稅法第六條附表二）（節錄）

車輛種類及稅額 (新臺幣/元) 汽缸總排氣量(立方公分)	貨車
二四〇一～三〇〇〇	四、五〇〇

民法第 1138 條第 1 款規定：「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。」第 1147 條規定：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」第 1148 條第 1 項本文、第 2 項規定：「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。」「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」

財政部 88 年 6 月 24 日台財稅第 881921601 號函釋（下稱 88 年 6 月 24 日函釋）：「主旨：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。說明：二、……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，行駛公路被查獲，自應比照未申報停止使用車輛，查獲年度以外之其餘年度亦應予以補稅處罰。」

89 年 8 月 2 日台財稅第 0890454897 號函釋（下稱 89 年 8 月 2 日函釋）：「主旨：逾期檢驗被註銷牌照之車輛，嗣後因違規行駛被查獲，其查獲年度使用牌照稅應補徵至最後一次查獲日止……。」

110 年 3 月 29 日台財稅字第 11004543000 號令釋（下稱 110 年 3 月 29 日令釋）：「稅務違章案件之受處分人死亡，其罰鍰處分之處理原則如下：一、受處分人於罰鍰處分送達前死亡，因受處分主體已不存在，該處分不生效力，免予處罰。……。」

三、本件訴願理由略以：依司法院大法官釋字第 622 號解釋意旨，繼承人於被繼承人遺有財產範圍內，代為繳納稅款。因訴願人繼承○君遺產為零，無額度可執行，請依法查清○君遺產總數，如為零，依法撤銷一切款項。

四、查案外人○君所有系爭車輛前經交裁所於 110 年 6 月 21 日逕行註銷牌照；嗣萬盛派出所查得系爭車輛於 112 年 12 月 25 日停放於系爭地點，經原處分

機關審認系爭車輛經註銷牌照後，經查獲於 112 年 12 月 25 日有使用公共水陸道路之情事，爰如事實欄所述向○君補徵系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅各計 2,391 元、4,500 元及 4,426 元，合計 1 萬 1,317 元，並處○君系爭罰鍰。因○君於 114 年 2 月 11 日死亡，原處分機關改以○君之繼承人即訴願人為受處分人及代繳義務人，向訴願人補徵稅額及罰鍰；經復查決定以 113 年 11 月 1 日裁處書未於○君 114 年 2 月 11 日死亡前合法送達，依財政部 110 年 3 月 29 日令釋意旨，該裁處書不生效力，免予處罰，爰撤銷系爭罰鍰，另維持補徵使用牌照稅課稅處分；有 110 年至 112 年使用牌照稅繳款書、違章案件罰鍰繳款書及送達證書、113 年 11 月 1 日裁處書及送達證書、汽機車最新車籍查詢畫面列印、車籍異動歷史查看作業畫面列印、車輛禁動資料查看作業畫面列印、交通違規歷史查詢作業畫面列印、車輛檢查違反使用牌照稅法案件舉發單及 112 年 12 月 25 日系爭車輛停車採證照片、查詢徵銷明細檔、○君之個人除戶資料、家庭成員（一親等）資料查詢清單、遺產稅共繼人檔查詢等影本附卷可稽。是原處分機關所為 110 年至 112 年使用牌照稅課稅處分及復查決定駁回該等課稅處分部分，均屬有據。

五、至訴願人主張其所繼承○君遺產為零，無額度可執行請依法撤銷一切款項云云：

（一）按納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由繼承人等，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；使用公共水陸道路之交通工具，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；所稱公共水陸道路係指公共使用之水陸交通路線；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 倍以下之罰鍰；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 倍以下之罰鍰；揆諸稅捐稽徵法第 14 條第 1 項、使用牌照稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 28 條第 1 項、第 2 項等規定自明。另按經監理機關逕行註銷牌照之車輛，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 條規定補稅及處罰；查獲年度使用牌照稅應補徵至最後 1 次查獲日止；稅務違章案件受處分人於罰鍰處分送達前死亡，因受處分主體已不存在，該處分不生效力，免予處罰；並有財政部 88 年 6 月 24 日函釋、89 年 8 月 2 日函釋及 110 年 3 月 29 日令釋意旨可資參照。

（二）查本件依卷附資料所示，案外人○君所有之系爭車輛前經交裁所於 110 年 6 月 21 日逕行註銷牌照，嗣經萬盛派出所查得系爭車輛於 112 年 12 月 25 日停放於系爭地點，經查系爭地點為供公眾通行之道路，並有車輛檢查違反使

用牌照稅法案件舉發單及 112 年 12 月 25 日系爭車輛停車採證照片等影本附卷可稽；是原處分機關審認系爭車輛於 110 年 6 月 21 日經註銷牌照後，有經查獲於 112 年 12 月 25 日使用公共水陸道路之情事，爰參照財政部 88 年 6 月 24 日及 89 年 8 月 2 日函釋意旨，其查獲年度及以前年度應依使用牌照稅法第 28 條規定補稅及處罰，乃依使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定，以系爭車輛所有人○君為納稅義務人，就系爭車輛自註銷牌照日即 110 年 6 月 21 日起至 112 年 12 月 25 日查獲日止，核定補徵 110 年（使用期間：110 年 6 月 21 日至同年 12 月 31 日）、111 年及 112 年（使用期間：112 年 1 月 1 日至同年 12 月 25 日）之使用牌照稅各計 2,391 元、4,500 元及 4,426 元，合計 1 萬 1,317 元，並無違誤。另查，原處分機關審認案外人○君並未繳納上開年度之使用牌照稅額，因○君嗣於 114 年 2 月 11 日死亡，乃依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，以○君之繼承人即訴願人為代繳義務人，掣發系爭車輛 110 年至 112 年之使用牌照稅繳款書予訴願人，亦無違誤。復觀諸司法院大法官釋字第 622 號解釋意旨，依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納；遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立之稅捐義務。是訴願人就被繼承人○君生前尚未繳納之系爭車輛 110 年至 112 年使用牌照稅債務，係於○君遺有財產之範圍內，依法代為繳納，至於訴願人主張其繼承○君之遺產為 0 元，無額度可執行一節，屬後續行政執行問題，尚不影響本件原處分機關依稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定所為訴願人為被繼承人○君之代繳義務人之認定。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關對訴願人所為系爭車輛 110 年至 112 年使用牌照稅課稅處分，並無違誤，復查決定就此部分遞予維持，揆諸前揭規定及函釋意旨，亦無不合，均應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱（公出）

委員 張 慕 貞（代行）

委員 陳 愛 娥

委員 盛 子 龍

委員 邱 駿 彥

委員 李 瑞 敏

委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭

中 華 民 國 115 年 7 月 14 日

本案依分層負責規定授權人員決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）