

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵使用牌照稅事件，不服原處分機關九十一年六月十四日北市稽法乙字第 0 九一六二一五九八 0 0 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

緣訴願人所有之 XX-XXXX 號自用小客車，前經原處分機關依行為時使用牌照稅法第七條第一項第九款規定免徵使用牌照稅在案，嗣經原處分機關查得訴願人自八十八年七月八日起與持有身心障礙手冊之○○○（訴願人之父）不在同一戶口名簿中，應無免稅規定之適用，原處分機關遂依法補徵訴願人八十八年（八十八年七月八日至同年十二月三十一日）、八十九年全期、九十年全期及九十一年（九十一年一月一日至同年三月二十一日）使用牌照稅，金額分別為新臺幣（以下同）一三、六八四元、二八、二二〇元、二八、二二〇元及六、一八五元，合計金額為七六、三〇九元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十一年六月十四日北市稽法乙字第 0 九一六二一五九八 0 0 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於九十一年七月十二日向本府提起訴願，十月三日補充資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款、第二項規定：「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。」「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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

」

使用牌照稅法第三條第一項規定：「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。」現行（行為時）第七條第一項第八款（第九款）規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅……八、專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者使用之交通工具，每人以一輛為限。但因身心障礙情況，致無駕駛執照者，每戶以一輛為限。」

司法院釋字第四一五號解釋：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目

的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第十七條第一項第一款第四目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報所得稅時接受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：『本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限』，其應以與納稅義務人或其配偶『同一戶籍』為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。」

財政部八十八年一月二十一日臺財稅第八八一八九六五九一號函釋：「主旨：檢送本部八十八年元月八日『研商使用牌照稅法第七條、第十條及第二十八條等三條文修正後相關事宜』會議紀錄乙份.....五、結論：（一）身心障礙者使用之交通工具免徵使用牌照稅，須檢附下列證件，向車籍所在地稽徵機關申請：..... 2、適用使用牌照稅法第七條第一項第九款但書規定者，須檢附身心障礙手冊、行車執照、戶口名簿、及公路監理單位出具之因身心障礙情況致無法取得駕駛執照證明外，尚須車輛所有人與身心障礙者有親屬關係，且為同一戶口名簿之成員。.....。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）本件原處分機關係以「臺北市使用牌照稅徵收自治條例」第八條第一項、第二項之規定補徵訴願人之使用牌照稅。該自治條例係臺北市依使用牌照稅法第三十七條規定制定，惟使用牌照稅法第三十七條僅授權訂定細則，而非與該法同位階之自治條例（等同法律）。原處分機關引用前開自治條例，除有悖母法之授權外，亦紊亂法規範秩序，抵觸中央法規標準法第二條、第三條及使用牌照稅法第三十七條之規定，僭越法律名稱，自屬無效。
- （二）依民法第六條之規定，人之權利能力始於出生，而非始於戶籍登記。身心障礙者之免稅優惠，乃其身心障礙之事實，同一戶籍與否，要非所問。依憲法第一百五十五條及其增修條文第十條第七項規定，對於老弱殘障、身心障礙者之扶助與救濟，並無戶籍之限制。尤其憲法第十條明定人民有居住及遷徙之自由，是原處分機關援引財政部八十八年一月二十一日臺財稅第八八一八九六五九一號函釋，謂適用使用牌照稅法第七條第一項第九款（現行法為第八款）但書規定申請免稅者，須與身心障礙者「具有親屬關係且為同一戶口名簿成員」，已逾越母法「專供持有身心障礙手冊者，予以免徵使用牌照稅優惠」之真意不合，自非適法。

- (三) 按司法院釋字第四一五號解釋文及其理由書，憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等構成要件，均應以法律明定。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件不得另為增減或創設，遑論財政部僅以行政釋示之方式任意增減免稅範圍，顯與租稅法律主義之意旨未符。況使用牌照稅法第七條第一項第八款並無所謂「具有親屬關係且為同一戶口名簿成員」之限制。依中央法規標準法第五條第二款及第六條規定，上開財政部函釋對於適用使用牌照稅法第七條第一項第九款（現行法第八款）但書規定申請免稅者，增加「必須與身心障礙者具有親屬關係且為同一戶口名簿成員」之限制，與上開規定意旨不符，其中關於失權部分之規定，自不生法律效力。又前開財政部函釋僅係規律行政體系內部之解釋性行政規則，不直接對外發生效力，不能據以創設人民之權利義務，原處分機關以該函釋為依據，於法顯有未合。
- (四) 司法院釋字第四一五號解釋理由已明白闡述「所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準，非必以登記同一戶籍者為限。戶籍法第四條雖規定，凡在一家共同生活者為一戶，惟以永久共同生活為目的之家長家屬，有時未必登記為一戶，如警察人員，其戶籍必須設於服務地區（財政部六十九年四月二日臺財稅第三二六三一號函），即其一例。」申言之，所謂「一戶」非必以「登記同一戶籍為限」，遑論有所謂「同一戶口名簿成員」之限制。準此，財政部八十八年一月二十一日臺財稅第八八一八九六五九一號函釋顯與司法院釋字第四一五號解釋不符，應不予援用。
- (五) 訴願人乃家父在台之獨生子，大妹早已過世，二妹及三妹均已適人，小妹遠嫁美國。家父家母雖均健在，但均已年邁，無法自謀生活，均由訴願人獨立照顧及扶養。是訴願人與家父係以共同生活為目的而同居一家，亦有共同生活之客觀事實。此事實可經由里鄰長、管區警員等查證，以明真相。是訴願人之法定免稅要件，與「持有身心障礙手冊者有共同生活之客觀事實」，自始未曾變更。家父戶籍遷出係為因應國防部眷村改建計劃名冊造冊之需，實際共同生活之現狀並未改變。詎原處分機關復查後，仍維持原補徵稅額之處分，於法顯有未合，請予以撤銷，並退還已補徵之稅款，以維權益。

三、卷查訴願人所有之 XX—XXXX 號自用小客車，前經原處分機關依行為時使用牌照稅法第七條第一項第九款規定免徵使用牌照稅在案，嗣經原處分機關查得訴願人自八十八年七月八日起與持有身心障礙手冊之○○○（訴願人之父）不在同一戶口名簿中，此有戶政資料交查免稅異常清冊乙份附卷可稽。是原處分機關依前揭使用牌照稅法之規定及財政部函釋意旨，補徵訴願人八十八年七月八日至同年十二月三十一日使用牌照稅一三、六八四元、八十九年全期使用牌照稅二八、二二〇元、九十年全期使用牌照稅二八、二二〇

元及九十一年一月一日至同年三月二十一日使用牌照稅六、一八五元，尚非無據。至訴願人主張本件原處分機關係以臺北市使用牌照稅徵收自治條例第八條第一項、第二項之規定為補徵系爭稅款之依據，且該自治條例有悖母法之授權，抵觸中央法規標準法第二條、第三條及使用牌照稅法第三十七條之規定，應屬無效云云。經查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，此為稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款所明定。本件原處分機關係按前揭規定，依其查得之資料核課訴願人系爭年度之使用牌照稅，此徵諸原處分機關九十一年六月十四日北市稽法乙字第〇九一六二一五九八〇〇號復查決定書理由一之內容甚明，是訴願主張，顯有誤會。況依地方制度法第十八條第二款第二目規定，臺北市稅捐係直轄市自治事項，臺北市使用牌照稅徵收自治條例即係經地方立法機關本市市議會通過，本府九十年十月二十三日府法三字第九〇一六一三四六〇〇號令修正公布名稱（原名稱：臺北市使用牌照稅徵收細則），又依地方制度法第二十八條第二款規定，自治條例之規定得創設、剝奪或限制地方自治團體居民之權利義務，是該自治條例就臺北市使用牌照稅之稽徵事宜所為之規定，非經違憲之宣告，自屬有效，原處分機關自得依該自治條例辦理。訴願人所訴，核屬誤解法令。

四、惟按「國家對於身心障礙者之保險與就醫、無障礙環境之建構、教育訓練與就業輔導及生活維護與救助，應予保障，並扶助其自立與發展。」憲法增修條文第十條第七項定有明文，身心障礙者保護法第四十六條第一項本此復規定「對於身心障礙者或其扶養者應繳納之稅捐，政府應按障礙等級及家庭經濟狀況，依法給予適當之減免。」，故使用牌照稅法第七條第一項第八款規定「……免徵使用牌照稅……八專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者使用之交通工具，每人以一輛為限。但因身心障礙情況，致無駕駛執照者，每戶以一輛為限。」則參酌前開身心障礙者保護法第四十六條第一項規定，前揭使用牌照稅法第七條第一項第八款就身心障礙者非自任駕駛時之免徵使用牌照稅所加諸條件應係「其扶養者」甚為明確，換言之，凡扶養者縱非同一戶仍應受有減免，反之，同一戶若非扶養者亦不得減免，而使用牌照稅法第七條第一項第八款亦僅規定「每戶以一輛為限」。然就前開規定所謂「每戶以一輛為限」之認定標準，本件原處分機關係依據財政部八十八年一月二十一日臺財稅第八八一八九六五九一號函釋，以車輛所有人與身心障礙者須有親屬關係，且為同一戶口名簿之成員為要件。惟按使用牌照稅第七條第一項第八款後段規定之立法意旨，係因殘障者本身無法駕駛交通工具，有由共同生活之家屬負責接送之需要，故特予以租稅之優惠。經參酌司法院釋字第四一五號解釋意旨，車輛所有人與身心障礙者是否為「同一戶」，似應取決於車輛所有人與身心障礙者有無共同生活之客觀事實，而不應以是否為同一戶口名簿之成員為唯一認定之標準。準此，前揭財政部函釋所採之標準似與司法院釋字第四一五號解釋及使用牌照稅第七條第一項第八款後段規定之立法意旨有違；而司法院釋字第四一五號解釋係八十五年十一月

八日作成，則財政部嗣於八十八年一月二十一日作成臺財稅第八八一八九六五九一號函釋時，是否已斟酌司法院釋字第四一五號解釋意旨？前揭函釋就是否為「同一戶」採取以同一戶口名簿之成員為標準之依據及理由何在？其以戶籍登記為是否同一戶之唯一認定標準是否有因應社會現況之變遷，而有再為研議及檢討之必要？從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 王惠光
委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 劉興源

中 華 民 國 九 十 一 年 十 月 九 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行