

彰化縣政府訴願決定書（案號 100—510）

府法訴字第 1000092844 號

訴 願 人：○○○

地址：○○縣○○鎮○○里○○巷○○號

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因契稅罰鍰事件，不服原處分機關 100 年 2 月 10 日彰稅法字第 1001409894 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人所有坐落本縣○○鎮里○○巷○○○號房屋（下稱系爭房屋），係其配偶○○○提供坐落本縣○○鎮○○段○○地號土地為基地，與案外人○○○於 97 年○月○日訂立土地合建契約書，以合建分屋方式所取得，而以訴願人為建造執照起造人，並取得使用執照。訴願人未依契稅條例第 12 條及第 16 條規定，申報繳納贈與契稅，經原處分機關員林分局查獲，爰依同條例第 26 條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，補徵契稅新臺幣○○○元，並按短匿稅額處 1 倍罰鍰計○萬○○○元。訴願人不服罰鍰處分，提起復查、訴願，嗣經本府 99 年 8 月 11 日府法訴字第 0990174296 號訴願決定書：「原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為適法之處分。」，原處分機關重為復查結果仍維持原處分。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，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

本違章案件起因於訴願人與配偶分別出生於民國 14 年、13 年，已是 87 歲、86 歲之老人，配偶○○○領有重度身心障礙手冊，重要器官失去功能，訴願人不識字根本不諳稅法規定，原處分機關罔顧 鈞府訴願決定，維持原復查決定，認事用法過於嚴

苛，懇請 鈞府重新審視本違章案件裁罰倍數之妥適性，將復查決定及原處分均予撤銷，將原罰鍰○○○元，扣除○○○元免予罰鍰部分後再予裁罰○○○元，以昭折服云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 卷查系爭房屋係訴願人之配偶○○○提供坐落○○鎮○○段○○地號土地，案外人○○○提供資金，以合建分屋方式興建，雙方於 97 年○月○日訂立土地合建契約書，約定房屋分配比例各取得百分之五十，○○○分得系爭房屋，惟以訴願人為建造執照起造人，並經彰化縣政府 98 年 5 月 6 日府建管字第 0980086270 號函核給使用執照在案，此有土地合建契約書影本、使用執照申請書、房屋稅主檔查詢等資料在卷足稽，亦有 98 年 11 月 6 日○○○及 99 年 1 月 25 日訴願人之子○○○談話筆錄足憑。是訴願人未依契稅條例第 12 條第 2 項及第 16 條規定申報贈與契稅，洵堪認定。本局依前揭契稅條例及財政部函釋規定，補徵契稅○○○元，因短匿稅額在 1 萬 2,000 元至 10 萬元之間，乃按「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，關於契稅條例第 26 條裁罰倍數之規定，按短匿稅額處 1 倍罰鍰分別為○○○元，依法並無不合。
- (二) 有關彰化縣政府訴願決定撤銷意旨：稅務案件減輕處罰與否，除以短匿稅額多寡為考量準據外，尚應衡酌行為人是否有因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務，得按其情節減輕處罰之情形。因目前稅務違章案件減免處罰標準，並無針對不識字不諳法令之情節有減輕處罰之規定，為求各稅務機關處理原則一致，經彙整各局（處）稅務稽徵機關意見，並於 99 年 10 月 13 日彰稅法字第 0991411718 號函請財政部核示，復經財政部 99 年 12 月 30 日台財稅字第 09904137210 號函：「納稅義務人○○君經 貴局依契稅條例第 26 條規定裁處罰鍰，應否依行政罰法第 8 條但書規定，按其情節減輕處罰一案，既經訴願決定將原處分撤銷並責由 貴

局另為適法之處分，自應依訴願法第 96 條規定，依訴願決定意旨本於職權辦理。」。

- (三) 另為查明本案行為人主張不識字及不諳稅法規定，請求減輕處罰乙節，經本局 100 年 1 月 14 日彰稅法字第 1009900708 號函請彰化縣員林鎮戶政事務所查明檢附○○○及訴願人有記載教育程度之最後除戶資料，復經員林鎮戶政事務所查復，○○○之教育程度為國校畢業，○○○不識字在案，與訴願人主張其與配偶均不識字不諳法令等情不符合。另法務部 95 年 10 月 5 日法律字第 0950037688 號書函見解，行政罰法第 8 條所稱「不知法規」係指行為人不知法規所「禁止」或「要求應為」之行為或不行為義務為何而言，並非指違反行政法上義務行為人必須對自己的行為究係違反何法規之規定有所認知。是以，行為人如已知悉法規所禁止或要求應為之行為義務為何，就該違反行政法上義務之行為而言，行為人即已具備不法意識（違法性認識），應無行政罰法第 8 條但書適用之餘地。本案行為人○○○提供土地與建商合建房屋，該建案事涉合建之契約行為、申請使用執照與建築法等相關事宜，涉及之領域較稅法更專業，行為人（或有代理人）均可知悉相關規定並辦理合建分屋相關事宜，並無因不識字不諳法令之情形，且彰化縣政府 98 年○月○日府建營字第 0980086263 號核發使用執照函知○○○（請週知關係人）說明四：「台端取得使用執照若非本人自行建造，而係因買賣、交換、贈與而承受者，請於核發使用執照之日起滿三十日為申報起算日，於三十日內逕向戶籍所在地鄉、鎮、（市）公所申報繳納契稅，以免受罰。」及本局於調查前，基於愛心辦稅亦以 98 年 7 月 22 日彰稅員分二字第 0982035084 號函輔導訴願人：「…台端興建座落○○鎮○○里○○巷○○號及同巷○○號、○○號、○○號房屋，如係因買賣、交換、贈與，以台端為建造執照原始起造人並取得使用執照之情形，請速向房屋所在地鄉（鎮）公所申報繳納

契稅，以免經查獲加處罰鍰。」該函於 98 年 7 月 24 日送達，並由訴願人之配偶○○○簽收在卷，且其對於土地換房屋時能指定以訴願人名義為起造人，就該違反行政法上義務之行為而言，其已具備不法意識，應無行政罰法第 8 條但書適用之餘地，顯見其主張不知申報契稅乙節應為推託之詞。又稅捐稽徵法為行政罰之特別法，應優先適用，稅捐稽徵法第 48 條之 2 對於「情節輕微」，或「漏稅在一定金額以下」者之應處罰鍰行為，已授權財政部訂定減輕或免予處罰之標準，依稅務違章案件減免處罰標準第 20 條規定：「依契稅條例第 26 條規定應處罰鍰案件，其短匿稅額符合下列規定之一者，減輕或免予處罰：一、短匿稅額每件在新臺幣 6 千元以下者，免予處罰。二、短匿稅額每件逾新臺幣 6 千元至新臺幣 1 萬 2 千元者，按短匿稅額處 0.5 倍罰鍰。」，本案逃漏稅額○○○元，並不適用減輕或免予處罰規定。另依契稅條例第 26 條規定：「納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管稽徵機關查得，或經人舉發查明屬實者，除應補徵稅額外，並加處以應納稅額 1 倍以上 3 倍以下之罰鍰。」，本案依逃漏稅額裁處 1 倍罰鍰，已為最低倍數，並無不合云云。

理 由

- 一、按「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」、「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」、「契稅稅率如下…四、贈與契稅為其契價百分之六…。」、「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」、「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。」、「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三十日內，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。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報…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，以主管建築機關核發使用執照之日起滿三十日為申報起算日。」、「納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管稽徵機關查得，或經人舉發查明屬實者，除應補繳稅額外，並加處以應納稅額一倍以上三倍以下之罰鍰。」於稅捐稽徵法第 48 條之 2 暨契稅條例第 2 條、第 3 條、第 7 條、第 12 條第 2 項、第 16 條、第 26 條分別定有明文。

- 二、訴願人所有系爭房屋係以合建分屋方式所取得，係以訴願人為建造執照起造人，並取得使用執照。訴願人未依契稅條例第 12 條及第 16 條規定，申報繳納贈與契稅，經原處分機關員林分局查獲，爰依同條例第 26 條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按短匿稅額處 1 倍罰鍰計 2 萬 8,356 元。訴願人不服罰鍰處分，提起復查、訴願，前經本府 99 年 8 月 11 日府法訴字第 0990174296 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為適法之處分。」，蓋稅捐稽徵法第 48 條之 2 就情節輕微或漏稅在一定金額下之情形，授權財政部訂定減輕或免予處罰之法規命令（即稅務違章案件減免處罰標準），其 81 年 11 月 23 日修正理由略為：「鑒於工商社會生活步調緊湊，而納稅事務又日趨專業化，複雜化，納稅義務人或因不諳稅法規定，或因一時疏失而違反稅法規定者在所難免，如不分情節輕重，概加處罰，對納稅義務人恐失之嚴苛。爰明定依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰，以為執行之依據…。」，惟對於不法意識欠缺而產生之「禁止錯誤」，則未設規範，故而依行政罰法第 1 條規定，仍有同法第 8 條：

「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」之適用。惟並非不知法規下所為違反行政法上義務之行為，其「可非難性程度」均較低，實則，「按其情節，得減輕或免除處罰」的情況，應限於「人民有具體特殊情況存在，而導致其無法得知法規存在」的情形（參閱行政罰法，廖義男主編，第 99 頁，元照出版社），如僅係卸責之託辭，仍不得減輕或免除處罰；若屬不可避免之禁止錯誤，將構成排除可非難之事由，行為人將因此不成立應受處罰之行為。而禁止錯誤是否為可避免之判斷，應依具體個案情形，就行為人個人之狀況為依據，即以其社會地位及個人能力為準，於可期待運用其認識能力，是否能意識到該行為為係屬不法，並於對該行為之合法性產生懷疑時，負有查詢義務（參閱行政罰之責任要件及行為，洪家殷著，月旦法學教室第 93 期），合先敘明。

- 三、訴願人訴稱配偶○○○領有重度身心障礙手冊，重要器官失去功能，訴願人不識字根本不諳稅法規定云云。經查，訴願人之配偶○○○為國校畢業，職業為自耕農；訴願人為不識字，無職業而從事家庭管理，有卷附戶籍資料可稽。惟原處分機關員林分局於接獲本府 98 年 5 月 6 日府建管字第 0980086263 號有關使用執照核發之函文後，曾以 98 年 7 月 22 日彰稅員分二字第 0982035084 號函通知訴願人，系爭房屋之取得如係因買賣、交換、贈與而成為建造執照原始起造人並取得使用執照時，應依契稅條例第 12 條第 2 項、第 16 條第 5 項規定，速向房屋坐落所在地鄉（鎮）公所申報繳納契稅，以免經查獲而依同條例第 26 條加處罰鍰。該輔導函文並於 98 年 7 月 24 日由訴願人之同居人即配偶○○○簽收在案。則一般人於接獲檢附送達證書之機關函文時，依經驗法則推斷，理應知悉該等文書之重要性，訴願人之配偶○○○雖因重要器官失去功能而領有本國身心障礙手冊，但自其為國校畢業且得與案外人○○○於 97 年 4 月 1 日簽訂合建契約書觀之，應非不識字，訴願人尚得請接收該函文之配偶○○○

○或同戶籍之子○○○代為查看；且原處分機關員林分局於98年6月15日以彰稅員分二字第0982026943B號通知書核定訴願人之房屋現值，該通知書說明三亦載明：「依契稅條例第12條第2項及第16條第5項規定，起造人如因買賣、交換、贈與而取得使用執照者，請於使用執照核發日起60日內，填具契稅申報書檢附有關文件，申報契稅，以免逾期受罰。」，則訴願人既已按原處分機關核定之房屋稅額如期繳納，對於不知法令課予申報契稅義務一事，實難謂有具體特殊情事存在，核屬可避免之情況，而未有減輕或免除處罰之正當事由存在。是以，原處分機關已依本府99年8月11日府法訴字第0990174296號訴願決定意旨查明並作成處分，訴願人所述，洵無可採。至訴辯雙方其餘爭辯，因與本件訴願決定結果不生影響，不再一一論述，併予敘明。

四、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱（請假）
	委員	呂宗麟
	委員	邱文津
	委員	陳廷墉
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 100 年 6 月 10 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)