

彰化縣政府訴願決定書（案號 109－1102）

府法訴字第 1090364848 號

訴 願 人：○○○

代 表 人：○○○

訴願人因使用牌照稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）109 年 8 月 24 日彰稅法字第 1090014191 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

復查決定及原處分均撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明後，另為適法之處理。

事 實

緣訴願人所有 00-0000、00-0000、000-0000、000-0000、0000-00、000-0000 號等 6 輛車輛（下稱系爭車輛），前經原處分機關依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定核准自申請日起免徵使用牌照稅在案。嗣原處分機關查得系爭車輛核與前揭免徵使用牌照稅之規定不符，爰依稅捐稽徵法第 21 條、使用牌照稅法及財政部相關函釋規定，以 109 年 6 月 30 日彰稅消字第 1090130869 號函（下稱原處分）撤銷系爭車輛免徵使用牌照稅，並依前揭規定分別補徵系爭車輛 5 年內使用牌照稅計新臺幣（下同）21 萬 2,846 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 109 年 8 月 24 日彰稅法字第 1090014191 號復查決定：「復查駁回」。訴願人不服，遂提起本件訴願。本件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：

（一）○○○（以下簡稱本家）係屬依老人福利法規定並經主管機關許可設立之社會福利機構（老人福利機構），依法得申請免徵使用牌照稅。查本家係於 63 年由臺灣省政府設立之公立老人福利機構，88 年配合臺灣省政府業務與

組織調整改隸內政部，並於 102 年配合政府組織改造，改隸屬衛生福利部，專責辦理收容照顧老人及遊民等社會福利業務。綜上，本家係屬中央主管機關衛生福利部依老人福利法第 4 條第 1 項第 8 款規定設立之社會福利機構並由其指揮監督輔導，確無疑義。承上，本家既屬依法設立許可之社會福利機構，依「使用牌照稅法」第 7 條第 1 項第 9 款規定申請免徵使用牌照稅，應符法制。有關彰化縣地方稅務局恢復課徵本家專責提供服務對象（老人及遊民）使用之車輛使用牌照稅暨追溯補徵 5 年使用牌照稅決定，於法未合，應重新審議。

(二)本家專責提供服務對象（老人及遊民）使用之車輛符合免徵使用牌照稅規定。依據財政部 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令規定略以，使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款免徵使用牌照稅規定：「專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以 3 輛為限。」所稱「社會福利團體和機構」，經洽據內政部 91 年 6 月 20 日台內社字第 0910068689 號函復略以：「所稱社會福利機構，似可指依現行兒童福利法、少年福利法（編者註：現行兒童及少年福利與權益保障法）、老人福利法、身心障礙者保護法（編者註：現行身心障礙者權益保障法）……等各類福利法規及社會救助法規定，經機構所在地主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構而言。」本家既係依老人福利法設立之社會福利機構（老人福利機構），並屬專責從事社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構，爰本家所有且專責提供老人及遊民等服務對象使用之車號 00-0000、00-0000、000-0000、000-0000、0000-00、000-0000 等 6 輛車輛，前依使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款規定申請免徵使用牌照稅，並經業務監督主管機關衛生福利部提供函文

證明後向彰化縣地方稅務局申辦免稅一案，經查符合上開財政部令之免稅意旨。

- (三)依老人福利法第 4 條第 1 項第 8 款規定，中央主管機關掌理事項為中央或全國性老人福利機構之設立、監督及輔導事項。查中央或全國性老人福利機構之服務範圍是以跨 2 個以上之直轄市政府或縣(市)政府的行政轄區，並擇一地方政府所在地做為機構設立地址，並由中央主管機關許可設立，此為老人福利法所明定。有關復查決定書駁回理由所指，本家非屬依老人福利法經社政主管機關許可設立一語，顯與事實不符，此由衛生福利部分別以 105 年 4 月 11 日部授家字第 1050008532 號函、106 年 5 月 3 日衛授家字第 1060104686 號函、107 年 8 月 8 日衛授家字第 1070108791 號函出具之老人福利機構證明函 3 份可資佐證。
- (四)次依「免徵使用牌照稅法」90 年 1 月 4 日立法院二讀及三讀通過(90 年 1 月 17 日公布)之立法理由，提及係考量國內社會福利團體維持不易，故為減輕其負擔，特作此修正。復查前揭財政部 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令意旨，係指依現行兒童及少年福利與權益保障法、老人福利法、身心障礙者權益保障法等各類福利法規及社會救助法規定，經機構主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構而言。前揭法條或令係泛指已許可設立之社會福利團體和機構，並無就團體和機構屬性究係公立或私立做規範，不宜逕自以本家屬公立社福機構而予以排除適用免徵使用牌照稅法規定。
- (五)本家服務範圍涵括全國各地，並經主管機關考量服務對象使用需求，以中部地區彰化縣為機構設立地址處所，且符合定義「社會福利團體和機構」所應具備之三項條件，爰應適用免徵使用牌照稅規定等語。

二、答辯意旨略謂：

- (一)司法院釋字第 607 號解釋前段：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則……。」是有關租稅之核課及減免，除有法律明文及法律授權之命令規定之事由外，並無類推適用課稅要件，亦不得以實質觀察方式，對於法定已明確免稅要件，另為不同之解釋，而應予免除稅捐之情形，此為所謂租稅法定主義中課稅要件法定及明確主義之實現，先予陳明。
- (二)訴願人主張使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款之立法理由，並無就團體和機構屬性究係公立或私立做規範一節，立法理由係考慮社會福利團體和機構之「經營維持不易」，對「已立案」之社會福利團體和機構所有且專用之車輛「並經社政主管機關證明」者，提供適度之租稅優惠，以落實社會福利政策之立法意旨並顧及租稅公平。訴願人前身係○○○，於 63 年 7 月成立，原隸屬於前臺灣省政府社會處，辦理老人、遊民之安養收容等業務，迭經政府組織變革，現隸屬衛生福利部，且訴願人之預算制度係以特種基金預算編列(社會福利基金)，並非前述增訂使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款之立法理由中，屬經營維持不易、經濟弱勢，為減輕其負擔而需給予租稅優惠之社會福利團體與機構。
- (三)訴願人主張其係依老人福利法經社政主管機關許可設立之老人福利機構，並有衛生福利部 105 年 4 月 11 日部授家字第 1050008532 號函、106 年 5 月 3 日衛授家字第 1060104686 號函、107 年 8 月 8 日衛授家字第 1070108791 號函之證明函 3 份可資佐證一節，訴願人既隸屬衛生福利部而為公立老人福利機構，核與前揭法條規定免稅主

體應為「已立案之社會福利團體和機構」不符，其縱有經營專責辦理收容照顧老人及遊民等社會福利業務，仍無免徵使用牌照稅規定之適用，本局依稅捐稽徵法規定補徵系爭車輛使用牌照稅，於法洵無不合等語。

理 由

- 一、按「人民因中央或地方機關之違法處分，認為損害其權利，得依訴願法提起訴願、再訴願，經依訴願法提起再訴願而不服其決定者，得向行政法院提起行政訴訟，訴願法第 1 條及行政訴訟法第 1 條，分別規定甚明。茲所謂『人民』應包括行政機關或鄉、鎮自治機關，基於與人民同一之地位而受違法不當之行政處分者在內。」最高行政法院 76 年度判字第 643 號判決意旨足資參照。查本件訴願人○○○為行政機關，其經原處分機關補徵系爭車輛 5 年內使用牌照稅計 21 萬 2,846 元，係基於與人民同一之地位而受行政處分，自得提起訴願，合先敘明。
- 二、次按使用牌照稅法第 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。」第 7 條第 1 項第 9 款規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：九、專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以 3 輛為限。但專供載送身心障礙、長期照顧服務需求而有合法固定輔助設備及特殊標幟者之社會福利團體與機構，經各直轄市及縣（市）政府同意者，得不受 3 輛之限制。」
- 三、復按稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」第 21 條規定：「（第 1 項）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 5 年。」

(第2項)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。」第22條第4款規定：「前條第1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。」稅捐稽徵法施行細則第7條規定：「本法第21條第1項第2款所稱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，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。」

四、末按老人福利法第34條第1項規定：「主管機關應依老人需要，自行或結合民間資源辦理下列老人福利機構：一、長期照顧機構。二、安養機構。三、其他老人福利機構。」第35條規定：「(第1項)私立老人福利機構之名稱，應依前條第一項規定標明其業務性質，並應冠以私立二字。(第2項)公設民營機構名稱不冠以公立或私立。但應於名稱前冠以所屬行政區域名稱。」第36條第1項規定：「私人或團體設立老人福利機構，應向直轄市、縣(市)主管機關申請設立許可。」財政部92年2月12日台財稅字第0920450239號令意旨略以：「一、使用牌照稅法第7條第1項第9款免徵使用牌照稅規定：『專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以3輛為限。』，所稱『社會福利團體和機構』，經洽據內政部91年6月20日台內社字第0910068689號函復略以：『所稱社會福利機構，似可指依現行兒童福利法、少年福利法、老人福利法、身心障礙者保護法……等各類福利法規及社會救助法規規定，經機構所在地主管機關許可設立，以興辦社會福利服務及社會救助為主要目的之非營利機構而言，另法令對社會福利機構有明文不予租稅減免排除規定者，應從其規定(如小型老人福利機構)。』，請參照內政部上開意見辦理。……」

五、卷查，本件訴願人主張其屬社會福利機構(老人福利機構)，依法得申請免徵使用牌照稅，而原處分機關則答辯訴願人屬公立老人福利機構，無免徵使用牌照稅規定之適用等語。準

此，本件爭點厥為：使用牌照稅法第7條第1項第9款所稱「已立案之社會福利團體和機構」之範圍為何？究係僅限於私立社會福利團體和機構，或包含公立與私立社會福利團體和機構在內？茲論述如次。

六、按使用牌照稅法第7條第1項第9款所稱「已立案之社會福利團體和機構」，依財政部92年2月12日台財稅字第0920450239號令意旨，係指依兒童福利法、少年福利法、老人福利法、身心障礙者保護法等法規設立之非營利機構而言。而老人福利法所稱之老人福利機構，係包含公立與私立老人福利機構在內，並非僅限於私立老人福利機構。至於使用牌照稅法第7條第1項第9款之所以規定「已立案」之社會福利團體和機構始得享有租稅優惠，揆其立法本旨，係為排除「應立案而未立案」之私立社會福利團體，蓋私立社會福利團體如係「應立案而未立案」者，即非屬合法之社會福利團體，自不得享有租稅優惠。而公立社會福利機構既係依法設置，自不生「應立案而未立案」之問題，尚不得遽謂公立社會福利機構即非屬「已立案」之社會福利機構。且查衛生福利部社會及家庭署網站所公布之109年上半年老人福利機構名冊，訴願人（即○○○）之「立案日期」為63年7月，依該名冊觀之，訴願人應屬「已立案」之社會福利機構。準此，原處分機關認訴願人非屬「已立案之社會福利團體和機構」，核與免稅規定不符，而以原處分恢復課稅一節，是否適法妥當，容有再行斟酌之餘地。

七、次按使用牌照稅法第7條第1項第9款之立法理由，固載明係考慮國內社會福利團體「維持不易」，為減輕其負擔而予修正增訂。惟細譯立法理由，並未明文租稅優惠僅限於「私立」社會福利團體，而排除「公立」社會福利機構。且法律條文之解釋，應以條文本身之文義為準，立法理由僅係法律解釋方法之一，尚非全以立法理由作為解釋之依據。是原處分機關僅依立法理由，遽謂使用牌照稅法第7條第1項第9款所稱「已立案之社會福利團體和機構」不包含「公立社會福利機構」一節，亦容嫌率斷。

- 八、復查原處分機關並未提出主管機關明確之函釋，以佐證使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款所稱「已立案之社會福利團體和機構」僅限於私立社會福利團體和機構。復經本府依職權調查相關函釋及法院裁判，亦未見有將公立社會福利機構排除於上開規定適用之見解。準此，本件仍應由原處分機關函請主管機關作成明確之函釋，或依其他方法探求法律之真意後，再依法為妥適之處理，俾資周延適法。
- 九、綜上所述，原處分機關僅以立法理由為依據，遽謂使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款所稱「已立案之社會福利團體和機構」，不含公立老人福利機構，而以原處分撤銷系爭車輛免徵使用牌照稅，並補徵系爭車輛 5 年內使用牌照稅一節，非無疑義，容有再行斟酌之必要；復查決定遞予維持，亦有未洽。為求原處分之合法妥當，爰將復查決定及原處分均撤銷，由原處分機關於 2 個月內查明使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款之適用範圍，另為適法之處理。
- 十、末按行政程序法第 117 條本文規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」第 121 條第 1 項規定：「第 117 條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。」本件原處分機關以原處分撤銷系爭車輛 5 年內免徵使用牌照稅之處分，然原處分機關究係何時知有撤銷原因，將影響原處分機關是否於期間內合法行使撤銷權，此部分未見原處分機關於答辯書中說明。案經撤銷發回，亦宜一併釐清，併此指明。
- 十一、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員

主任委員 洪榮章（請假）

委員 溫豐文（代行主席職務）

委員 張奕群

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 蕭淑芬

委員 周兆昱

委員 王育琦

委員 黃耀南

委員 黃美玲

中 華 民 國 1 0 9 年 1 2 月 3 0 日

縣 長 王 惠 美