

新竹縣政府訴願決定書

案號：980702-2

訴願人：○○○股份有限公司 統一編號：○○○

住址：台北市○○○號

代表人：○○○

住址：同上

送達代收人：○○○ 住址：新竹市○○○號

原行政處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因地價稅罰鍰事件，不服原處分機關 98 年 1 月 23 日新縣稅法字第 0970058532 號復查決定書所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主文

原處分裁處 96 年罰鍰部分，訴願駁回；裁處 94 年至 95 年罰鍰部分，予以撤銷。

事實

一、緣訴願人所屬加油站中，○○站、○○站、○○站…等12個加油站，所有經核准設置之加油站用地，原經原處分機關核准按加油站用地特別稅率課徵地價稅在案。惟其自90年起陸續附設加水站、洗車場及便利商店等設施，依法應按一般用地稅率課徵地價稅，卻未依土地稅法第41條第2項規定，在適用特別稅率之原因、事實消滅時，向主管稽徵機關申報，案經人檢舉並經原處分機關查獲，以97年11月26日新縣稅法字第0970037315號裁處書，依土地稅法第54條第1項第1款規定補徵94年至96年地價稅分別為新臺幣（以下同）17萬268元、22萬4,700元、28萬4,515元。另以違反土地稅法第41條第2項及同法施行細則第15條規定，依土地稅法第54條第1項第1款規定，分別按各年期所漏稅額裁處3倍罰鍰合計203萬8,449元。訴願人對罰鍰處分不服，提起復查，經原處分機關復查決定駁回在案，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。

二、訴願意旨略謂：

（一）原處分裁罰範圍橫跨 94、95 及 96 各年度，然查，土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款將「適用特別稅率之原因及事實消滅而未申報」納為裁罰原因，係於 96 年 7 月 11 日經總統公布後始生效，在生效前，並無相關「合憲」之法令可做為處罰依據，惟原處分機關卻執對訴願人不利之新法（即 96 年 7 月 11 日修正通

過之土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定)，就 94、95 及 96 年度漏繳地價稅部分課處罰鍰，實已違反行政罰法第 4 條：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限」所明定之處罰法定主義及同法第 5 條：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」稅捐稽徵法第 48 條之 3：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」所明定之從輕原則。

(二) 原處分機關依土地稅法施行細則第 15 條之規定處罰訴願人，惟該規定業經 95 年 11 月 10 日司法院釋字第 619 號解釋認有違憲，而原處分機關據以作為課處罰鍰之基礎，實無理由。司法院釋字第 619 號解釋係於 95 年 11 月 10 日公布，該解釋並稱「應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時，失其效力」，不宜解為該解釋公布之日起 1 年內該違憲之條文仍然可以有效適用，故在修法作業完成前自應停止適用已被釋憲機關宣告違憲之條文，始符合依法行政之真諦，此亦有高雄市政府訴願審議委員會 97 年 7 月 9 日高市府法一字第 0970034813 號訴願決定及 98 年 2 月 18 日高市府法一字第 0980009672 號訴願決定可參。

(三) 又訴願人為國營事業，任何作為均以「合法」為基本指導原則，本案縱有短報稅額之事實，絕非故意逃漏，而係完全不知有財政部 91 年 12 月 20 日台財稅字第 0910457590 號函所致，此可由訴願人事前願意配合調查，據實函報各加油站土地使用情形，而未有延宕匿飾行為可證，基此，依行政罰法第 8 條：「行為人雖不得因不知法規而免除其行政處罰責任，但按其情節得減輕或免除其處罰。」及同法第 18 條第 1 項：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益」之規定，訴願人實有免除或減輕處罰之必要。課處罰鍰金額計 203 萬 8,449 元整，顯非可採，原處分及復查決定當予撤銷等語。

三、答辯意旨略謂：

(一) 按「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公

眾使用之停車場用地。…。」「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰。」「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管稽徵機關申報，未於限期內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理。」分別為土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款、第 41 條及第 54 條第 1 項第 1 款及同法施行細則第 15 條所明定。

次按財政部 80 年 5 月 25 日台財稅字第 801247350 號函及 91 年 12 月 20 日台財稅字第 0910457590 號令分別明釋：「依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應如何恢復一般稅率課徵地價稅一案，請依說明二會商結論辦理。說明：二、……依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。……」及「經主管機關核准設置之加油站用地，除供加油站本業直接使用及兼營車用液化石油氣部分，得依土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款規定按千分之十稅率計徵地價稅外，其依加油站設置管理規則第 26 條規定所設置汽機車簡易保養設施、洗車設施、簡易排污檢測服務設施、銷售汽機車用品設施、自動販賣機及兼營便利商店、停車場、代辦汽車定期檢驗、經銷公益彩券使用部分，應按一般稅率計徵地價稅。」

(二) 經查訴願人所屬加油站中，○○站、○○站、○○站、…等 12 個加油站，所有經核准設置之加油站用地，原依土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款規定按千分之十稅率計徵地價稅。惟前揭加油站自 90 年起陸續附設加水站、洗車場及便利商店等設施，依前揭法令規定，申請人應於適用特別稅率之原因、事實消滅時，向主管稽徵機關申報改按一般用地稅率課徵地價稅，惟訴願人截至檢舉日 97 年 6 月 13 日前仍未向本處辦理變更申報，

則本處依土地稅法第 54 條規定除追補應納稅額外，並處短匿稅額 3 倍之罰鍰，於法洵屬有據。

- (三) 訴願人主張行為時土地稅法第 54 條第 1 項係以「減免地價稅」之土地為要件，而非「適用特別稅率之原因、事實消滅」，且行為時土地稅法施行細則第 15 條業經司法院 95 年 11 月 10 日釋字第 619 號解釋認有違憲，及原處援引 96 年 7 月 11 日始生效公布土地稅法第 54 條對訴願人處 3 倍罰鍰亦屬違法乙節，依最高行政法院 97 年 6 月 26 日 97 年度判字第 615 號判決理由略以：「土地稅法施行細則第 15 條規定，違反憲法第 23 條之法律保留原則，應自該解釋公布之日即 95 年 11 月 10 日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力，並非即時失效。參照司法院釋字第 188 號解釋：『中央或地方機關就其職權上適用同一法律或命令發生見解歧異，本院依其聲請所為之統一解釋，除解釋文內另有明定者外，應自公布當日起發生效力。…』是解釋文另定其失效日者，自應從其規定。司法院釋字第 619 號解釋既已明定，應自該解釋公布之日即 95 年 11 月 10 日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力，則其所指違憲之土地稅法施行細則第 15 條規定，在該解釋所定期限屆滿前仍屬有效，並非立即失效。」是以，司法院釋字第 619 號解釋公布之日（95 年 11 月 10 日）起 1 年內，即 96 年 11 月 9 日之前所發生違反土地稅法第 41 條及土地稅法施行細則第 15 條規定按修正前土地稅法 54 條應處罰鍰之案件，仍有其適用，並非同類案件之處罰，自上揭司法院解釋公布日起，處罰法律依據即時失效。訴願人對補徵稅額之核定不予爭執，惟對裁處罰鍰的部分，援引司法院釋字第 619 號解釋，主張本案被查獲係在 96 年 7 月 11 日土地稅法第 54 條條文修正通過前，不應予以處罰，然依上揭最高行政法院判決意旨，本處維持原處分所裁處罰鍰，於法並無不合。又訴願人引高雄高等行政法院 96 年訴字第 60 號、第 157 號、台北高等行政法院 95 年訴字第 1453 號判決、高雄市政府訴願審議委員會 97 年 7 月 9 日高市府法一字第 0970034813 號訴願決定及 98 年 2 月 18 日高市府法一字第 0980009672 號訴願決定，指土地稅法施行細則第 15 條規定因司法院釋字第 619 號解釋違憲失效，自得拒絕適用乙節，經查上開裁判書係屬個案判決及訴願決定，並非判例，對本案並無拘束力，尚難援引適用。至行政罰法第 4 條及第 5 條雖然分別

規定，「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限」、「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最初有利於受處罰者之規定。」及稅捐稽徵法第 48 條之 3：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」所明定之從輕原則，惟申請人遲至本處查獲前均未向本處提出變更申請，且申請人違反行政法上義務之行為，並非只限於變更設置之當年度，且行為時、行為後之法令無失效、違憲、變更之問題，自無適用最初有利於處罰者之規定的疑義，是本處依查獲時之法令裁處，尚無不合。

(四) 另訴願人主張其為國營事業，任何作為均以「合法」為基本指導原則，本案縱有短報稅額之情事，絕非故意逃漏，依行政罰法第 8 條但書及第 18 條第 1 項規定，實有免除或減輕處罰之必要乙節，按地價稅係稅捐稽徵機關依稅籍底冊發單課徵之稅捐，訴願人自 90 年起，因未踐行法定之申報義務，致使本處在發單課徵時仍以優惠稅率計算其稅額，訴願人亦依此優惠稅額逐年繳納較法定應納稅額為少之地價稅，客觀上已構成漏稅結果。訴願人依法於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報，若有違反即應受土地稅法第 54 年第 1 項第 1 款之規定處罰，而該處罰之規定，並不以故意為限，訴願人應注意能注意而未注意致漏未申報，縱非故意亦難辭過失之責任。租稅稽徵程序中，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，此亦有司法院釋字第 537 號解釋可資參照。故本處補徵其 5 年核課期間內之稅款，並處以漏稅罰，並無不合。

(五) 綜上所陳，本案 96 年期地價稅裁處罰鍰 85 萬 3,545 元，因事實發生於土地稅法第 54 條修正通過後，處罰法令依據明確，至於 94 年及 95 年期裁處罰鍰 118 萬 4,904 元(=51 萬 804 元 + 67 萬 4,100) 事實雖發生在土地稅法第 54 條修法之前，惟依前述大法官解釋及最高行政法院判決等足證以違反土地稅法第 41 條及土地稅法施行細則第 15 條規定，原處分仍屬適法，本案違章事實既為訴願人所不爭執，原處分依首揭稅法規定

，就補徵應納稅額 67 萬 9,483 元，並處以短匿稅額 3 倍之罰鍰共計 203 萬 8,449 元，認事用法並無違誤云云。

理 由

- 一、本件訴願人代表人原為○○○，訴願中變更為○○○，業據訴願人新任代表人提出聲明承受訴願狀承受訴願，核無不合，應予准許。
- 二、按「供左列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用之：…四、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地。…」 「依第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵 40 日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」分別為土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款、第 41 條所明定。96 年 7 月 11 日修正前第 54 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰。」96 年 7 月 11 日修正後第 54 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於適用特別稅率、減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額 3 倍之罰鍰。」

次按「依本法第 18 條第 1 項特別稅率計徵地價稅之土地，指左列各款土地經按目的事業主管機關核定規劃使用者。…五、經主管機關核准設置之加油站及依都市計畫法規定設置之供公眾使用之停車場用地：為經目的事業主管機關核准設立之加油站用地，及依都市計畫法劃設並經目的事業主管機關核准供公眾停車使用之停車場用地。」 「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理。」分別為土地稅法施行細則第 13 條第 5 款及第 15 條所規定。

又按財政部 91 年 12 月 20 日台財稅字第 0910457590 號函釋示：「經主管機關核准設置之加油站用地，除供加油站本業直接使用及兼營車用液化石油氣部分，得依土地稅法第 18 條第 1 項第 4 款規定按千分之十稅率計徵地價稅外，其依加油站設置管理規則第 26 條規定

所設置汽機車簡易保養設施、洗車設施、簡易排污檢測服務設施、銷售汽機車用品設施、自動販賣機及兼營便利商店、停車場、代辦汽車定期檢驗、經銷公益彩券使用部分，應按一般稅率計徵地價稅。」

再按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」為稅捐稽徵法第 48 條之 3 所規定。

另按「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」分別為行政罰法第 1 條及第 4 條所規定。

末按「對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第 23 條法律保留原則之意旨（本院釋字第 394 號、第 402 號解釋參照）。土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所稱『減免地價稅』之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第 6 條、第 18 條第 1 項與第 3 項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第 6 條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第 15 條規定：『適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理』，將非依土地稅法第 6 條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依 30 日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款之規定，處以短匿稅額 3 倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第 23 條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力。」為司法院釋字第 619 號解釋所闡釋（95 年 11 月 10 日公布）。

三、卷查如事實欄所述，系爭訴願人所有經核准設置之加油站用地，自 90 年起陸續附設加水站、洗車場及便利商店等設施，原處分機關以訴願人未於適用特別稅率之原因、事實消滅時起 30 日內申報改按一般用地稅率課徵地價稅，違反土地稅法第 41 條及同法施行細則第 15 條規定，依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定，除追補系爭

土地 94 年至 96 地價稅差額共計 67 萬 9,483 元外，並按每年短匿稅額處 3 倍罰鍰計 203 萬 8,449 元，於法固非無見。

- 四、惟按前揭 95 年 11 月 10 日司法院釋字第 619 號解釋意旨，土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所稱「減免地價稅」之意義，係限於依土地稅法第 6 條授權行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言，並不及於其他適用特別稅率之原因、事實消滅之情形；是土地稅法施行細則第 15 條之規定，係以命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，與法律保留原則有違，已牴觸憲法第 23 條規定。雖該解釋文並稱「應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力。」等語，該號解釋非謂前揭土地稅法施行細則第 15 條自公布之日起屆滿 1 年使失其效力，其所謂 1 年之期限，毋寧解讀為相關機關完成相關法制作業之最長期限，而不宜解為該解釋公布之日起 1 年內該違憲之條文仍然有效適用，況且上揭解釋既已明確認定該條之規定，顯已牴觸憲法第 23 條之規定，則各機關在修法作業完成前自應停止適用已被釋憲機關宣告違憲之條文，使符依法行政之真諦，（參照高雄市政府案號：第 9701394 號訴願決定書）。是原處分機關辯稱司法院釋字第 619 號之解釋公布之日（95 年 11 月 10 日）起 1 年內，即 96 年 11 月 9 日之前所發生違反土地稅法第 41 條及土地稅法施行細則第 15 條規定按修正前土地稅法 54 條應處罰鍰之案件，仍有其適用云云，尚非可採（參照高雄高等行政法院 96 年度訴字第 60 號、第 157 號及台北高等行政法院 95 年度訴字第 1453 號判決）。是以本案裁處罰鍰事實係在土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款於 96 年 7 月 11 日修正公布之前發生者，揆諸前揭行政罰法第 4 條、稅捐稽徵處第 48 條之 3 規定及司法院釋字第 619 號解釋意旨，原處分機關即有再行斟酌之處。從而，原處分機關就訴願人於 96 年 7 月 11 日土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款修正前違反同法施行細則第 15 條規定之事實，即 94 年及 95 年未踐行土地稅法第 41 條第 2 項之申報程序，裁處訴願人罰鍰，尚屬不當，至 96 年就訴願人未踐行申報程序，違反同法施行細則第 15 條規定之事實，依修正後之土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款規定處以短匿稅額 3 倍之罰鍰 85 萬 3545 元，尚無違誤；而 94 年至 95 年所處罰鍰部分，則應予撤銷，以符法制。
- 五、綜上論結，本件 96 年罰鍰部分所提訴願為無理由，94 年至 95 年罰鍰部分所提訴願為有理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項及第 81 條第 1 項規定，決定如主文。

中 華 民 國 98 年 7 月 2 日