

刊登於稅務旬刊第 2377 期，2017 年 10 月，第 18-23 頁。

使用牌照稅法律體系之分析—上

陳清秀

東吳大學法律學系教授

壹、概說

使用牌照稅早年被認定為奢侈消費稅，由於其直接對於所把握的稅捐主體車輛所有人課稅，因此可以定性為「直接的消費稅」。

然而如果使用牌照稅不僅對於私人的消費使用於公共道路的汽車課稅，也對於營業用車輛課稅時，則或許應適用受益負擔的「對價原則」(量益原則，Äquivalenzprinzip)，加以說明。亦即使用牌照稅或許可認為作為使用公共道路設施的報償，以填補公共道路之設置及維護所生費用(註1)。

另有補充的將使用牌照稅解釋為環境保護的「管制性租稅」加以正當合法化。因此以汽缸排放量大小作為稅基計算基準，而不是以行駛道路之公里數為準。使用牌照稅之課徵，並未牴觸基本生存權之保障，對於滿足基本生活所需消費支出，在稅法上要求加以友善對待。但使用汽車則認為並非屬於應免於課稅之必要的生活方式，也不是有小孩家庭的基本生活範圍(註2)。

依據財政收支劃分法第12條第1項第3款規定，使用牌照稅為直轄市及縣(市)稅，屬於地方政府稅收。105年度全國使用牌照稅稅收有630億餘元(63,016,185千元)。屬於地方政府稅收僅次於房地產稅之第三大稅目。

貳、法律性質

一、交易稅說

在各國車輛稅具有不同的衡量基礎，或者定性為交易稅(Verkehrssteuer)或者定性為「特別的消費稅」(besondere Verbrauch-oder Aufwandsteuer)。德國通說則將使用牌照稅(Kraftfahrzeugsteuer)歸類為交易稅(流通稅)(註3)。

德國學說有將交易稅區分為「法律上交易稅」(Rechtsverkehrssteuer)與「事實上交易稅」(Realverkehrssteuer, Real transfer taxes)兩種，前者法律上交易稅指課稅連結法律上交易之事實經過，亦即連結契約上法律關係或法律上關係，依據該法律關係，當事人取得貨物交付、或其他給付、或法律上請求權。例如不動產取得稅(契稅)，保險稅、樂透稅等均屬之(註4)。

而事實上交易稅，則連結技術性的流通行為，例如使用牌照稅以及航空運輸稅（Luftverkehrssteuer），均屬於涉及機動的交通工具之交易稅（註5）。此類稅捐是對於所得及財產之利用，除課徵加值型營業稅外，課予附加的額外租稅負擔。在此有學者認為僅能從管制誘導租稅觀點，可以加以正當化，而具有「生態環境稅」（Ökosteuern）性質。在此意義下，對於營業用運輸車輛也納入課稅，安排成為具有「生產工具稅」之色彩，亦可容許（註6）。

二、財產稅說

「使用牌照稅之繳納係因請領使用牌照而生。而牌照係為管理使用公共水陸【稅務旬刊第2377期，2017年10月，第18頁】道路之交通工具而賦予之標示，每一交通工具均配予與他交通工具不同之牌照，稅捐稽徵機關對請領得牌照之每一交通工具之所有人或使用人課徵使用牌照稅，核其性質為就持有交通工具者所課徵之財產稅。」（93判1278）從持有汽車財產也表彰一定的經濟上能力觀點，歸類為財產稅，也有其可參考之處。

然而由於汽車取得使用牌照其因此負擔納稅義務，乃是由於使用牌照取得後，汽車處於可行使公共道路之狀態或實際有使用道路行為，如果僅單純取得財產本體尚無納稅義務，故將使用牌照稅歸類為財產稅，仍不盡妥當（註7）。

三、檢討

使用牌照稅之課徵，不僅應注意其利用道路受益程度和納稅能力外，應兼顧能源消耗之程度及其使用目的等因素，俾使其租稅之課徵，更能符合政策之目標（註8）。可見其兼顧量能課稅之負擔能力（持有汽車財產），受益負擔（利用道路）、節約能源（環境生態維護）等多重功能目的，因此要單一面向觀察，相對不容易。

參、使用牌照稅與汽車燃料使用費之區別

使用牌照稅如果理解認為作為使用公共道路設施的報償，以填補公共道路之設置及維護所生費用，亦即作為環境稅性質時，則與汽車燃料使用費即有相同或類似功能性質。二者差異僅在於使用牌照稅收入作為一般財政收入，納入預算統收統支。而汽車燃料使用費則專款專用，用於開闢維護道路使用。

實務上以往大法官解釋認為：「使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有大或使用人課徵之租稅，汽車燃料使用費則為公路養護、修建及安全管理所徵收之費用，二者之性質及徵收目的迥然不同深不生雙重課稅問題」（釋字第593號解釋理由書）。

肆、課稅要件

一、稅捐主體

（一）納稅義務人

使用公共水陸道路之交通工具之所有人或使用人，為納稅義務人（使用牌照稅法第 3 條第 1 項及第 10 條第 2 項）。已納使用牌照稅之交通工具，所有權轉讓時，如原所有人已納全期使用牌照稅者，新所有人免納當期之稅（本法第 16 條第 2 項）。

如果車輛轉讓而未辦理過戶登記時，由於汽車屬於動產，依據民法第 761 條第 1 項規定：「動產物權之讓與，非將動產交付，不生效力。但受讓人已占有動產者，於讓與合意時，即生效力。」其所有權移轉僅需讓與雙方當事人（讓與人與受讓人）合意及交付，即發生物權移轉效力，並未以過戶登記為生效要件。故如能證明所有權移轉，自應以受讓人（所有權人）為納稅義務人（註 9）。但倘若未辦理過戶登記，則應可「推定」汽車登記名義人為所有權人，原車籍登記所有人如主張真正的法律關係已經產權移轉時，似應負擔舉證證明之責任。

例如車輛經法院或債權人拍賣，拍定人並無辦理過戶手續，其當年度使用牌照稅之課徵，應查明點交或拍定前後實際所有或使用情形，分別向所有人或使用人核課（註 10）。

又如車輛輾轉出售 3 次，雖未依規定辦理過戶手續，惟該車輛滯欠 85 年使用牌照稅，既經查明係現持有人某甲先生逾期使用被查獲，應以其為處罰對象。至於該車滯欠 84 年使用牌照稅部分，因現持有人某甲非該年期車輛所有人或使用人，而該年期持有人乙先生亦無未稅使用被查獲之事實，故甲乙兩者均免按使用牌照稅法第 28 條規定處罰，惟該年期之欠稅，仍應向該年期持有人乙先生追繳（註 11）。

（二）稽徵機關【稅務旬刊第 2377 期，2017 年 10 月，第 19 頁】

使用牌照稅屬於地方稅，由直轄市及縣（市）主管稽徵機關辦理稅捐稽徵；必要時，得由直轄市及縣（市）政府核定，委託當地交通管理機關，代徵稅款及統一發照（第 3 條第 3 項）。

如果交通工具行駛於國道或省道上，已經跨越縣市地方政府轄區，則如將使用牌照稅作為環境負擔之對價關係之稅捐，則其稅目應可歸屬於國稅，例如德國於 2009.3.19 修正基本法第 106 條第 1 項第 3 款將使用牌照稅改為國稅稅目，由聯邦稽徵機關徵收，但各邦因此修正而導致之每年預估稅收損失則由聯邦給予補償（註 12）。

二、課稅客體

使用牌照稅之稅捐客體，為持有汽車交通工具之行為（das Halten von Fahrzeugen）或車輛行駛於公共道路之行為，亦可認為是持續使用公共道路之行為，至於實際上其持有之交通工具有無使用，則在所不問（註 13）。在此，持有車輛乃是連結在道路交通法

上使用公共道路之權利，在需要取得使用牌照之車輛，乃是連結使用牌照之許可。因此單純擁有車輛之所有權或單純占有，如未使用公共道路，仍欠缺課稅可能性（註 14）。

課稅對象之交通工具車輛，包括機動車輛之小客車、大客車、貨車、機器腳踏車四類車輛。至於非機動的腳踏車，則不包括在內。

本稅之課稅對象，原本包括船舶在內。但各縣市許多並無船舶或數量極少，故使用牌照稅法第 4 條規定：「直轄市及縣（市）政府得視實際狀況，對船舶核定免徵使用牌照稅，並報財政部備查（第 4 條）。」例如台北市及高雄市之使用牌照稅徵收自治條例第 4 條均規定：「本市船舶免徵使用牌照稅。」

三、稅捐客體之歸屬

使用牌照稅之課稅客體在於把握持有車輛行駛道路之行為，因此，稅捐客體應歸屬於所有人或使用人，應本於實質課稅原則，採取實質經濟活動之經濟歸屬原則，原則上應歸屬於實質占有支配車輛而得行駛道路之人（註 15）。

在車輛出借予他人使用之情形，其所有權人仍管理支配該車輛，故仍應以所有權人為納稅義務人。例如未稅車輛違章行駛道路，不論有無借用情形，仍應以車輛所有人為處分對象（註 16）。

在遭人冒用名義領用牌照案件，如經法院判決確定，其被冒領牌照期間欠繳之使用牌照稅，應以車輛使用人為納稅義務人（註 17）。為維護納稅義務人權益，前開案件未經法院判決確定前，准參照交通部公路總局做法，於公路監理機關受理民眾申訴將案件移送警察機關及稽徵機關辦理時，暫停向當事人（遭冒用名義之人）催繳欠稅及罰鍰，俟法院判決確定或確認使用人時，向冒領人或實際使用人一併課徵或催繳（註 18）。

在車輛由所有人以外之第三人違法占有使用之情形，所有人已經未能支配使用該車輛，應改以「使用人」作為納稅義務人（註 19），例如某甲所有車輛遭他人某乙侵占，如經法院判決確定，其彼侵占期間應納之使用牌照稅，應以某乙使用人（侵占人）為課徵對象（註 20）。

又如實務上認為「計程車公司行號所有註銷牌照車輛積欠之使用牌照稅，於牌照註銷日前之部分由該公司行號負責清理。至牌照註銷以後該車仍違規行駛者，准依計程車公司行號提供向法院訴訟判決返還之判決書及使用人之身分證資料等向使用人補稅處罰」（註 21）。

上述以法院判決書作為證據方法，證明使用人為占有支配車輛行駛道路之人，故應為納稅義務之主體。倘若所有人有其他確實證據證明被第三人占有使用，所有人已經實質上喪失占有支配權利時，則亦應得比照辦理，改以占有人為納稅義務人，在此尚非以法院判決作為唯一法定證據方法，僅是法院判決具有公信力與強【稅務旬刊第 2377 期，2017 年 10 月，第 20 頁】大的證明力，故較能憑以認定課稅要件事實。此從行政程序法

第 43 條對於事實認定採取自由心證認定事實（註 22），即可佐證。

就此在違章事實之認定，實務上亦認為：「營利事業或個人如有違反稅法規定之事實，依法應予處罰時，即可據以裁罰，其違章證據並無規定須具備任何形式要件，是以，使用牌照稅違章案件，如警方逕以電腦傳檔，監理單位以電腦列印「代違反交通管理事件通知單」取代警方原所開立之「舉發違反交通管理事件通知單」並移送稅捐單位，自可據以裁罰。」（註 23）

四、稅基及稅率

（一）車輛

使用牌照稅按交通工具種類、自用與營業用，分別課徵，機動車輛應就其種類按汽缸總排氣量或其他動力劃分等級，其中按照汽缸總排氣量大小區分等級課徵，具有污染者負擔原則（對債原則）之環境負擔捕償之環保稅之意義，也兼具有表彰經濟能力差異（大車價格較高，小車價格較低）之財產稅意義。而其中小客車按照「營業用」與「自用」分別計算稅額，營業用稅負較輕，自用稅負較重，應是考量營業用車輛屬於生產工具，從消費稅觀點而言，營業用車輛尚非屬最終消費性質，故給予較低稅負。

有關營業用或自用之事實認定，本於實質課稅原則，應依其實際狀況認定之。例如小客車租賃業之出租車輛，應納之使用牌照稅，准予比照汽車燃料使用費，按營業小客車稅額課徵（註 24）。但如租賃小客車業歇業，出售作為非營業用車輛時，應將牌照繳銷，如未依規定向公路監理機關辦理異動登記者，其車籍資料雖仍載為「租賃小客車」，惟實質上營業主體已未營運，該車輛實際上亦非營業使用，自無按營業小客車稅額課徵規定之適用（註 25）。

有關各種交通工具使用牌照稅額，原則上按照車輛種類分別「定額課稅」，亦即依據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，省略）（本法第 6 條第 1 項）。

在例外特殊情形，在課稅期間內車籍或使用情況有異動等特殊情形時，則原則上照持有期間比例課稅。其情形如下：

1. 新車開始使用

使用牌照稅屬於期間稅，如果在課稅年其中，新產製、新進口或新裝配開始使用之交通工具，其應納使用牌照稅，為求課稅公平合理，應按照使用期間比例計算，亦即應按日計徵，按全年稅額減除已過期間日數之稅額，計算徵收（本法第 16 條第 1 項）。

2. 車輛轉讓並變更使用性質

已領使用牌照之交通工具所有權轉讓時，應依照規定向「交通管理機關」辦理過戶登記（註 26）。交通工具過戶後之使用性質原屬免稅或原納較低稅額變更為應稅或應納

較高稅額者，應按日計算差額部分之稅額，由新所有人或使用人繳納之；原屬應稅或原納較高稅額變更為免稅或應納較低稅額者，應按日計算退還差額部分之稅額，由稽徵機關退還之。不依規定辦理過戶登記且未依規定補繳稅款者，視為移用使用牌照（本法第15條）。

例如營業用小客車，稅負較低，轉讓後改供自用，稅負較高，故應補繳差額稅款。又如自用小客車，稅負較高，轉讓後改供營業用，稅負較低，故應退稅退還差額。

3. 課稅期間中途停止使用

交通工具所有人或使用人對已領使用牌照之交通工具，不擬使用者，應向交通管理機關申報停止使用，其已使用期間應納稅額，本於實質課稅原則，為求課稅公平合理，應按其實際使用期間之日數計算之；如恢復使用時，其應納稅額之計算亦同，亦即應按全年稅額減除已過期間日數之稅額計算之（本法第13條第1項）。

在車輛報廢登記，已停止使用道路，【稅務旬刊第2377期，2017年10月，第21頁】自不得繼續徵收使用牌照稅，故其使用牌照稅比照汽車燃料使用費，計徵至報廢前一日（註27）。例如因交通事故毀損不堪使用（註28），或因遭颱風侵襲受損（註29），向監理單位辦理車輛報廢，均屬之。

又車輛經交通事件裁決所吊扣牌照，如確實將牌照繳回接受吊扣處分者，其執行吊扣期間，除違規使用公共道路應按使用牌照稅法第28條規定補稅處罰外，該吊扣期間之使用牌照稅准予免徵（註30）。同理，因車輛所有人因債權債務糾紛，法院查封扣押車輛牌照2面，交由債權人保管，該車於扣押牌照期間如確無違規使用公共道路情事，准予免徵使用牌照稅（註31）。

自用小客車註記號牌失竊登記，如經向監理單位辦理停駛或牌照註銷手續，其使用牌照稅准計徵至辦理停駛或牌照註銷前一日（註32）。

交通工具如已經「事實上停止使用」，納稅義務人有應向交通管理機關申報停止使用之協力義務。否則，如未經所有人或使用人申報停止使用者，為免稽徵機關查證困難，在法律上「視為繼續使用」，仍應依法課徵使用牌照稅（本法第13條第2項）。在此情形，納稅義務人原則上不得主張已經停止使用而免納使用牌照稅。

4. 車輛改裝致變更應納稅額

已領使用牌照之交通工具發生改換機件或改設座架等，應由交通工具所有人或使用人向交通管理機關辦理變更手續。變更前後應納稅額相同者，免再納稅；原屬免稅或原納較低稅額之交通工具，變更為應稅或應納較高稅額者，應按日計算徵收差額部分之稅額；原屬應稅或原納較高稅額變更為免稅或應納較低稅額者，應按日計算退還差額部分之稅額。

前項交通工具之所有人或使用人，不向交通管理機關辦理變更手續，且未依規定補

繳稅款者，視為移用使用牌照（本法第 14 條）。

如果交通工具之所有人或使用人擅自改裝、改設，但並未變更交通工具之使用性質或變更應課稅金額者，亦即並無應「依規定補繳稅款」之情形時，則雖未向交通管理機關辦理變更手續，亦不發生「視為移用使用牌照」之問題。亦即「未依規定補繳稅款」，為認定移用使用牌照之要件（參見本條立法理由說明）。

5. 領用臨時牌照或試車牌照之機動車輛

交通工具所有人或使用人領用臨時牌照；汽車運輸機構、汽車買賣、製造、修理行廠領用試車牌照；其應納稅額，按日計算。但領用臨時牌照，期間以 15 日為限。前項領用臨時牌照車輛之應納稅額，依第 6 條附表規定各類車輛稅額之中位數計算；領用試車牌照者之應納稅額，按表列汽車、機器腳踏車之最高稅額計算之（本法第 11 條）。

上述領用臨時牌照逾期繳回，如逾期使用而行駛公共道路，其逾期部分未按按日繳納使用牌照稅者，應予補徵（註 33）。

（二）船舶

總噸位在 5 噸以上者，營業用每艘全年新臺幣 16,380 元，非營業用每艘全年新臺幣 40,320 元；未滿 5 噸者，營業用每艘全年新臺幣 9,900 元，非營業用每艘全年新臺幣 17,550 元（本法第 6 條第 1 項）。（待續）

〔註釋〕

註 1：Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 18 Rz. 85.

註 2：Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 18 Rz. 86.

註 3：BFH v. 27. 6. 1973, BStBl. II 1973, 807, Peters/Bongartz/Schroer/Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 1. Aufl., 2000, S. 2f.

註 4：Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 7 Rz. 102.

註 5：同前註。【稅務旬刊第 2377 期，2017 年 10 月，第 22 頁】

註 6：Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 7 Rz. 105.

註 7：盛子龍，使用牌照稅，載於黃茂榮/葛克昌/陳清秀主編，稅法各論，2015 年第 1 版，頁 482。

註 8：立法院公報，68 卷 74 期，頁 2 所載 68.6.27 財政部長張繼正在立法院委員會之本法修法說明。

註 9：盛子龍，使用牌照稅，載於黃茂榮/葛克昌/陳清秀主編，稅法各論，2015 年第 1 版，頁 483。

註 10：財政部 96/01/29 台財稅字第 09604500590 號函。

註 11：財政部 86/05/30 台財稅第 861899608 號函。

註 12：Englisch, in：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22.Aufh., 2015, § 7Rz.87.

註 13：Englisch, in：Tipke/Lang Steuerrecht, 22.Aufh., 2015, § 18Rz.89.

註 14：Englisch, in：Tipke/Lang Steuerrecht, 22.Aufh., 2015, § 18Rz.90.

註 15：亦有認為解釋上應先以交通工具所有人為納稅義務人，如發生車主不明，如無法查得車籍資料之交通工具或車主死亡後無人繼承該交通工具時，才以實際使用人為納稅義務人（盛子龍，使用牌照稅，載於黃茂榮/葛克昌/陳清秀主編，稅法各論，2015 年第 1 版，頁 483）。

註 16：財政部 44 台財稅發第 5575 號令。

註 17：財政部 82 年 1 月 7 日台財稅第 810558210 號函。

註 18：財政部 99/04/16 台財稅字第 09900017400 號函。

註 19：德國使用牌照稅法第 1 條第 1 項第 3 款在車輛違法使用之情形，也以使用人作為納稅義務人。

註 20：財政部 87/10/23 台財稅第 871970815 號函。

註 21：財政部 89/01/24 台財稅第 0890450743 號函。

註 22：該條規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」

註 23：財政部賦稅署 89/12/19 台稅中一發第 8925349 號函。

註 24：財政部賦稅署 85/09/25 台稅中一發第 851918302 號函。

註 25：財政部 101/07/11 台財稅字第 10104586770 號函。

註 26：目前交通工具所有權轉讓，無須向主管稽徵機關辦理過戶登記。

註 27：財政部 85/09/04 台財稅字第 851916490 號函。

註 28：財政部 101/11/19 台財稅字第 10100669900 號令。

註 29：財政部 85/09/02 台財稅字第 850530491 號函。

註 30：財政部 89/07/29 台財稅字第 0890454902 號函。

註 31：財政部 91/10/25 台財稅字第 0910455713 號函。

註 32：財政部 96/09/29 台財稅字第 09600338640 號函。

註 33：財政部 80/07/17 台財稅字第 800700582 號函。【稅務旬刊第 2377 期，2017 年 10 月，第 23 頁】