

刊登於稅務旬刊第 2268 期，2014 年 9 月，第 20-25 頁。

使用牌照稅法違章之處罰（下）

尤重道

雲林縣政府法制科長兼訴願會執行秘書

叁、違章處罰之對象

一、學說見解—行為責任優先於狀態責任

違反行政法義務應負責任的類型，以義務人應負責的行為或狀態為準，可分為行為責任與狀態責任⁷。行政法對於因物的狀況而生的特殊責任類型，學界通常將其稱之為「狀態責任」，「狀態責任」係指人民依據法規對於物的特態具有行政法上公共秩序維護之義務，因物之狀態或性質所致應受行政罰之責任類型⁸。行政法上責任之論究，通常先從「人之行為」著手，尤其行為責任「原則上」先於狀態責任追究⁹。

「行為責任」係指因自身行為（包含作為與不作為）肇致危險者，負有排除危險之義務；而「狀態責任」係指人民依法規之規定，對某種狀態之維持，具有義務，故對於物的狀態，具有事實管領力者，得以負責之觀點，科予排除危險、回復安全之義務¹⁰。行為人兼具所有人或管理人時，同時負有「行為責任」與「狀態責任」；「狀態責任」係一種對物責任，狀態責任所致之義務，為一種以物為中心的義務，此等義務本身並無「人的行為」要素存在¹¹，「狀態責任」性質上是一種「結果責任」¹²。

學者洪家殷認為，區別「行為責任」與「狀態責任」兩種責任類型之主要實益，應在於依法應承擔責任之人，對於該責任之產生，是否須源自於其行為，倘係狀態責任，只要相對人與物所生之狀態間，具有一定之關係時，即負有責任¹³。行政處罰之對象原則上應以「行為人」為重心，在例外情形方處罰非行為人，此即所謂「行為責任」（Verhaltenshaftung）與「狀態責任」（Zustandsverantwortung）之區別，凡非行為人而須對某種違法狀態負責者，應以無行為人存在為前提¹⁴。

依學說上之見解，行政法上責任之論究，以行為責任優先於狀態責任追究。就使用牌照稅法違章處罰之對象而言，應以處罰交通工具使用人為原則，處罰交通工具所有人

7 楊文蘭，《警察與秩序法上責任人》，東海大學法研所碩士論文，1998 年 7 月，頁 47 以下。

8 李惠宗，《行政罰法之理論與案例》，元照，初版 1 刷，2005 年 6 月，頁 76。

9 李建良，〈論行政法上「責任」概念及責任人的選擇問題—最評最高行政法院 93 年度判字第 628 號、95 年度判字第 1421 號判決及其相關判決〉，中央研究院法律學研究所籌備處，《2007 行政管制與行政爭訟》，2008 年 11 月，頁 50。

10 最高行政法院 99 年度判字第 4 號判決參照；同旨：臺北高等行政法院 97 年訴字第 2193、2457 號判決。

11 臺北高等行政法院 97 年度簡字第 731 號判決參照。

12 黃啟禎，〈干涉行政法上責任人之探討〉，收錄於《當代公法新論（中）》，翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，2002 年 7 月，頁 295 以下；李惠宗，《行政法要義》，2004 年 7 月，2 版，頁 521。

13 洪家殷，〈行政罰之狀態責任及一行為不二罰原則—台北高等行政法院九六年訴字第一二八八號判決簡評一〉，《台灣法學》，第 104 期，2008 年 3 月，頁 330、332。

14 林明鏘，〈論行政罰之處罰對象〉，收錄於廖義男主編，《行政罰法》，元照，初版 1 刷，2007 年 11 月，頁 157~158。

為例外。亦即，交通工具使用人優先於交通工具所有人。如交通工具使用人兼具所有人時，同時負有「行為責任」與「狀態責任」；交通工具所有人非行為人而須對違法狀態負責者，應以無交通工具使用人存在為前提。

二、實務見解

依使用牌照稅法第3條第1項後段規定：「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。」故對於違章之處罰，在實務上有以「交通工具所有人」為處罰對象，亦有以「交通工具使用人」為處罰對象，茲分述如下：

（一）處罰交通工具所有人

使用牌照稅應以車輛所有人為納稅義務人，新購置或新裝修之車輛，應由納稅義務人於使用前向主管稽徵機關請發使【**稅務旬刊第2268期，2014年9月，第20頁**】用牌照。未稅車違章行駛不論有無借用情形，仍應以車輛所有人為處分對象¹⁵。使用牌照稅之違章人以車主為處罰對象，車主不明時以使用人為處罰人，使用人身分姓名不明時，自以違章當時具結人為處罰對象¹⁶。

交通工具之所有人或使用人均為使用牌照稅之納稅義務人，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逾期使用被查獲，依上開規定，應以其為處罰對象。至於該車滯欠84年使用牌照稅部分，因現持有人非該年期車輛之所有人或使用人，而該年期持有人亦無未稅使用被查獲之事實，故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追繳¹⁷。

（二）處罰交通工具使用人

未依規定辦理過戶手續，新所有人（使用人）逾期使用違章被查獲，應以新所有人為處罰對象¹⁸。又「系爭車輛於87年即經林君同意供陳君使用，如所稱屬實，則以所有人為處罰對象即未盡合理，應以使用人為補稅及處罰對象。」¹⁹再者，「未辦過戶車輛查獲滯欠稅款以使用人為課稅對象」²⁰、「遭侵占車輛之應納牌照稅以使用人為課稅對象」²¹、「查獲滯欠以前年期牌照稅應向實際使用人追繳」²²，滯欠稅款既應向實際使用人追繳，則涉及違章之處罰，亦應以交通工具使用人為處罰對象。

臺北高等行政法院91年度簡字第3號判決謂：「逾期未完稅之交通工具，在滯納期滿後使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額1至2倍罰鍰。」行為時使用牌照稅法第28條第1項所規定（本條項規定於90年1月17日修正為1倍罰鍰）。該規定在處罰滯納期滿後，使用逾期未完稅之交通工具之行為，其可責性在於使用行為，而非在於逾期不繳使用牌照稅，其處罰之對象應是滯納期滿後使用逾期未完稅交通工於

15 財政部44台財稅發第5575號令參照。

16 臺灣省政府財政廳57年3月18日財稅三第41042號令參照。

17 財政部86年5月30日台財稅字第861899608號函參照。

18 財政部83年12月10日台財稅第831625627號函參照。

19 財政部92年2月24日台財稅字第920450240號函參照，《財政部公報》，第41卷2052期，頁2140。

20 財政部87年4月10日台財稅第871938822號函參照。

21 財政部87年10月23日台財稅字871970815號函參照。

22 財政部86年6月16日台財稅字第861888355號函參照。

公共水陸道路之行為人（行為人如係車主逾期未完稅交予使用者，車主亦屬共同實施違反此行政法上義務之人，亦應受處罰）。

（三）交通工具所有人違章後死亡如何裁處

關於交通工具所有人違章後死亡如何裁處之問題，在稽徵實務上有如下之做法²³：

1. 未納之使用牌照稅繳款書，由於未向繼承人或使用人送達，不處罰。
2. 以該交通工具之繼承人為受處罰對象，繼承人因繼承該交通工具而為所有人，於分割遺產前，該交通工具為繼承人公同共有，全體繼承人均為受處罰對象。
3. 裁罰該交通工具之使用人，以被查獲使用該交通工具之行為人為受處罰對象。惟關於以交通工具之全體繼承人為裁罰之對象乙節，此涉及行政法上義務可否移轉或繼受之問題，須再作探討。

肆、違章處罰責任可否移轉或繼受

違章行為人於違章行為後死亡，可否對其繼承人裁處罰鍰？或行政罰受處分人之繼承人得否承受行政爭訟程序？此涉及行政罰鍰是否具有「一身專屬性」？或違章行為人於罰鍰確定後死亡，能否對其遺產強制執行？此涉及罰鍰是否用以建立法治秩序與促進公共利益之作用？均屬行政法上義務可否移轉或繼受之問題。茲分述如下：

一、須視有無一身專屬性而定

學者間認為，人民之行政法上義務可否移轉，首應視法規規定內容而定，法規未特別規定者，應視該義務是否具有高度屬人性（或稱一身專屬性）而定，其具有一身專屬性者（例如受國民教育義務、服兵役義務），不得移轉，不具一身專屬性者（例如納稅義務、清理廢棄物義務），則可移轉。至於人民之行政法上義務，有無一身專屬性，應就各個義務內容予以認定。通常，對物之處分所生之權利義務，可移轉，例如將建築許可予以廢止，對不【稅務旬刊第 2268 期，2014 年 9 月，第 21 頁】動產之受讓人亦有效力²⁴。

學者李建良認為，行政處分之內容若係著眼於處分相對人之「人的屬性」，如相對人之資格或能力，則該行政處分即因相對人之不存在而失其效力；反之，行政處分之內容若以「物的屬性」規範重點，例如建築物之設備、狀態或位置等，則該行政處分所規範之權利義務，將隨標的物之移轉而生繼受之結果²⁵。

學者廖義男認為，行政罰鍰之受處分人死亡，依據司法實務解釋，處罰目的既無法達成，無論該罰鍰是否已確定，均應予註銷。倘依該罰鍰之性質，認應繼續執行，其執行標的為何，即應以法律明確規定之，俾符現代法治國家「處罰法定主義」、「法律明確性原則」及「罰（罪）及一身」等原則；按公法上權利義務，係因人而生者，原則上，隨其主體而存續，如權利義務之主體死亡者，其原有之公法上權利義務關係，原則上，即隨之消滅。行政罰鍰具有「一身專屬性」向為實務及通說所肯認，其與一般公法上金錢給付義務之具有「財產性」，顯然不同。歷年來，司法實務即自行政罰鍰之目的解釋，

23 何洪蜀，〈車主死亡後之牌照稅課稅問題〉，《稅務旬刊》第 2006 期，2007 年 6 月 20 日，頁 17~20。

24 陳敏，〈行政法總論〉，著者自印，5 版，2007 年 10 月，頁 292~295；林錫堯，〈行政法要義〉，著者自印，3 版 1 刷，2006 年 9 月，頁 310。

25 李建良，〈違法的正當娛樂—行政法上權利義務之繼受〉，《月旦法學雜誌別冊（1）—公法學篇》，元照，初版 1 刷，2000 年 1 月，頁 104~105。

罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍。故不論於義務人死亡時，罰鍰是否已經確定，均應歸於消滅，應予註銷，不得就遺產續為執行²⁶。

關於人民違反行政法上義務裁處罰鍰前死亡，是否仍可對之裁罰？司法院釋字第621號解釋理由書謂：「行政罰鍰係人民違反行政法上義務，經行政機關課予給付一定金錢之行政處分。行政罰鍰之科處，係對受處分人之違規行為加以處罰，若處分作成前，違規行為人死亡者，受處分之主體已不存在，喪失其負擔罰鍰義務之能力，且對已死亡者再作懲罰性處分，已無實質意義，自不應再行科處。本院院字第1924號解釋『匿報契價之責任，既屬於死亡之甲，除甲之繼承人仍應照章補稅外，自不應再行處罰』，即係闡明此旨。」

針對使用牌照稅法違章事件，臺中高等行政法院97年度簡字第141號判決認為：「對法律上已不存在之法律主體所為行政處分，應屬無效。如發生權利之概括繼受，應以權利繼受人為行政處分之相對人，並對其為通知，對已不存在之法律主體所為之行政處分，並不因通知其權利概括繼受人而生效。如對已死亡之交通工具所有人為註銷牌照之處分，應屬無效之行政處分，該交通工具即應認係未經註銷牌照，該交通工具縱使用於公共水陸道路經查獲者，要與使用牌照稅法第28條第2項規定之要件不符。」²⁷

二、行政罰受處分人之繼承人得否承受行政爭訟程序

學者間有認為，罰鍰處分具有一身專屬性，原則上並無法律上利害關係人。罰鍰處分生效後、繳納前，受處分人死亡而遺有財產者，依行政執行法第15條規定，行政執行處得逕對該遺產強制執行，致對其繼承人依民法第1148條規定所得繼承之遺產，有所限制。此種繼承人依民法第1148條規定所得繼承遺產之權利，因罰鍰處分適用行政執行法第15條規定之結果而受限制，故該繼承人就該罰鍰處分是否適法，具有法律上利害關係，而非事實上利害關係，自得於法定期間內，提起訴願及撤銷訴訟，請求救濟（訴願法第14條第2項及第18條、行政訴訟法第4條第1項、第3項參照）。受理訴願機關及行政法院，得依職權調查證據（訴願法第67條、行政訴訟法第133條參照），各本其審理權限，就系爭罰鍰是否合法、適當，為實體決定及判決²⁸。

惟最高行政法院90年12月份第2次庭長法官聯席會議決議：「行政罰鍰係國家為確保行政法秩序之維持，對於違規之行為人所施之財產上制裁，而違規行為之行政法上責任，性質上不得作為繼承之對象。如違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，其當事人能力即行喪失。**【稅務旬刊第2268期，2014年9月，第22頁】**尚未確定之罰鍰處分，對該違規行為人也喪失繼續存在之意義而失效。又其繼承人復不得承受違規行為人之訴訟程序，受理行政訴訟之高等行政法院應適用行政訴訟法第107條第1項第3款，以裁定駁回違規行為人之起訴。」²⁹

26 司法院釋字第621號解釋—大法官廖義男不同意見書。

27 同旨：財政部96年11月15日台財稅字第09600422270號函：「車輛所有人於監理機關逾檢註銷牌照處分之前死亡，所有車輛逾檢註銷後，被查獲使用公共道路，如其註銷牌照之處分確經查明未符前開規定，應無使用牌照稅法第28條第2項處罰規定之適用。」

28 司法院釋字第621號解釋—大法官彭鳳至、徐壁湖、許宗力、林子儀協同意見書。

29 同旨：最高行政法院90年度裁字第1111號裁定，臺北高等行政法院95年度訴字第4550號判決。

三、罰鍰確定後得否對受處分人之遺產強制執行

關於違反行政法上義務人經裁處罰鍰處分後死亡，是否得對遺產執行？司法院釋字第 621 號解釋理由書謂：「罰鍰處分後，義務人未繳納前死亡者，其罰鍰繳納義務具有一身專屬性，至是否得對遺產執行，於法律有特別規定者，從其規定。蓋國家以公權力對於人民違反行政法規義務者科處罰鍰，其處罰事由必然與公共事務有關。而處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益。行為人受行政罰鍰之處分後，於執行前死亡者，究應優先考量罰鍰報應或矯正違規人民個人行為之本質，而認罰鍰之警惕作用已喪失，故不應執行；或應優先考量罰鍰制裁違規行為外部結果之本質，而認罰鍰用以建立法治秩序與促進公共利益之作用，不因義務人死亡而喪失，故應繼續執行，立法者就以上 2 種考量，有其形成之空間。」

至司法院院解字第 2911 號解釋前段所謂：「法院依財務法規科處罰鍰之裁定確定後，未執行前，被罰人死亡者，除法令有特別規定外，自不能向其繼承人執行」，係指如無法令特別規定，不能向其繼承人之固有財產執行而言³⁰。根據行政執行法第 15 條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行。」就執行實務而言，不具一身專屬性之公法上金錢給付義務，例如一般之稅捐義務，既得由繼承人繼承，義務人死亡如遺有財產可併就該遺產及繼承人之固有財產執行，無需援用行政執行法第 15 條規定；具一身專屬性之公法上金錢給付義務例如罰鍰，性質上不得由繼承人繼承，則依行政執行法第 15 條規定對義務人之遺產繼續執行³¹。惟義務人在罰鍰處分送達後，移送執行前死亡，已無執行當事人能力。因此，移送機關移送執行時，應以義務人之繼承人為執行義務人（如有遺產管理人或遺囑執行人，則以遺產管理人或遺囑執行人為執行義務人），並註明僅對義務人之遺產執行（即不得對繼承人之固有財產執行）³²。

四、小結

就使用牌照稅法違章處罰而言，違章行為人於違章行為後死亡，因行政罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍，故違章行為人於違章行為後死亡，不得對其繼承人裁處罰鍰；使用牌照稅之繳納義務，係屬不具一身專屬性之公法上金錢給付義務，如不涉及裁罰性單純補徵使用牌照稅者，得對納稅義務人之繼承人補徵之。其次，違章行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，其當事人能力即行喪失，尚未確定之罰鍰處分，對該違規行為人也喪失繼續存在之意義而失效，其繼承人不得承受行政訴訟程序，受理行政訴訟之行政法院應以「原告或被告無當事人能力」為理由，以裁定駁回違章行為人之起訴（行政訴訟法第 107 條第 1 項第 3 款）；惟在訴願程序中死亡者，其繼承人得承受其訴願（訴願法第 87 條第 1 項）。再者，違章行為人於罰鍰確定後死亡，因行政罰鍰屬於具一身專屬性之公法上金錢給付義務，性質上不得由繼承人繼承，然得依行政執行法第 15 條規定對違章行為人之遺產繼續執行。

30 司法院釋字第 621 號解釋理由書後段參照。

31 法務部 96 年 1 月 2 日法律字第 950047173 號函參照，《行政執行業務相關令函彙編》，2007 年 7 月，頁 239-242。

32 法務部 99 年 12 月 10 日法律字第 0999051445 號函參照。【稅務旬刊第 2268 期，2014 年 9 月，第 25 頁】

伍、結語

使用牌照稅法違章之處罰內容，可分為「加徵滯納金」或「科處罰鍰」，然滯【稅務旬刊第 2268 期，2014 年 9 月，第 23 頁】納金是否為屬於行政罰，學者或實務見解均不一致；至「科處罰鍰」之部分，其規範內容為「除責令補稅外」—「處以應納稅額 1 倍罰鍰」或「處以應納稅額 2 倍之罰鍰」者，係以納稅義務人未依稅法之規定繳納其應負擔之稅款，致影響國家租稅請求權之行使，並發生短漏稅損之結果，似應認屬漏稅罰性質；惟第 31 條：「交通工具使用牌照有轉賣、移用者，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。…」以人民單純作為或不作為義務之處罰，不涉及短漏稅損的結果，應認屬行為罰，惟其規範文義，應以科處一定金額之罰鍰，而不應以應納稅額作為科處罰鍰之基礎，且處罰額度應有合理最高額之限制，以避免處罰之目的混淆不清或處罰額度有違比例原則。

就違章處罰之對象而言，交通工具使用人優先於交通工具所有人。如交通工具使用人兼具所有人時，同時負有「行為責任」與「狀態責任」；交通工具所有人非行為人而須對違法狀態負責者，應以無交通工具使用人存在為前提。

違章行為人於違章行為後死亡，因行政罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍，故不得對其繼承人裁處罰鍰；惟使用牌照稅之繳納義務，係屬一般稅捐，不具一身專屬性之公法上金錢給付義務，如不涉及裁罰性單純補徵使用牌照稅者，仍得對納稅義務人之繼承人補徵之。

違章行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，其當事人能力即行喪失，尚未確定之罰鍰處分因而失其效力，其繼承人亦不得承受行政訴訟程序；惟在訴願程序中死亡者，其繼承人得承受其訴願（訴願法第 87 條第 1 項），訴願受理機關基於「違章行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，尚未確定之罰鍰處分因而失其效力」之同一法理，似應單純撤銷原處分，而不得發回原處分機關重為處分，蓋此時原處分機關因不得對已死亡之人為裁處罰鍰，將無從另為處分。

違章行為人於罰鍰確定後死亡，行政罰鍰屬於具一身專屬性之公法上金錢給付義務，性質上不得由繼承人繼承，雖不得對繼承人之固有財產執行，然得依行政執行法第 15 條規定對違章行為人之遺產繼續執行。【稅務旬刊第 2268 期，2014 年 9 月，第 24 頁】