

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第103號

上 訴 人 苗 栗 縣 政 府 消 防 局

代 表 人 徐 新 淵

訴 訟 代 理 人 饒 斯 棋 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 中 區 國 稅 局

代 表 人 宋 秀 玲

上列當事人間貨物稅罰鍰事件，上訴人對於中華民國107年10月1日臺中高等行政法院107年度訴字第167號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

緣被上訴人依據查得資料，以上訴人於民國105年4月1日起將核准免徵貨物稅之救災指揮車（車牌號碼：000-0000，下稱系爭車輛），借調予苗栗縣政府移作縣長座車使用，未於系爭車輛移作他用之次日起30日內申報補繳貨物稅，經審理違章成立，除核定補徵貨物稅新臺幣（下同）404,884元，另按補徵稅額處1倍之罰鍰404,884元。上訴人就罰鍰處分不服，申請復查未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

- 1.財政部72年8月5日台財稅第35475號函（下稱財政部72年函釋）未慮及縣長依災害防救法第9條第1項前段規定為災害防救最高指揮官，且非針對救災指揮車所為之解釋，本案自不得援用，以符裁罰明確性原則。
- 2.系爭車輛係依災害防救法循行政程序借調予苗栗縣政府，供苗栗縣災害防救最高指揮官-縣長及時指揮防救災害使用，且依地方制度法關於縣（市）災害防救之規劃及執行，屬縣

之自治事項，上訴人業於106年10月13日提示縣長104年至106年勘災行程及主持災防演習、會議等新聞資料計16則，可佐證縣長實際有從事災害之預防、應變、復原重建等災害防救之行程及會議等公務活動，系爭車輛僅係在專供防救災害使用之餘，兼具公務車使用性質，並未移作他用。另依「消防機關消防車及救災車出勤規定」第6點規定，消防機關消防車及救災車之調派以執行災害搶救、消防勤務為原則，於不影響上開案件執行，始得支援一般公務及緊急救援工作使用，是該車平時固專供縣長專用救災指揮車之任務，仍得支援一般例行性公務。系爭車輛因警示燈固定架行駛中有異音及消防標幟遭污損，必須暫時卸除調整後重新安裝與黏貼，於被上訴人所屬苗栗分局進行調查前已維修完成並復原外觀，有上訴人維修車廠（原配件保固商）結帳單影本資料可稽，系爭車輛仍屬於苗栗縣災害防救最高指揮官指揮防救災害使用，並無移作他用。

3. 苗栗縣政府對於縣（市）災害防救之規劃及執行，依災害防救法及地方制度法相關規定，自有自治權利，系爭車輛僅係在專供防救災害使用之餘，兼具公務車使用性質，並未移作他用，足見上訴人並無故意或過失之主觀犯意，自不應處罰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被上訴人則以：

1. 查財政部72年函釋係財政部就貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定所為之釋示，係闡明貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定免稅車輛之範圍，上訴人系爭車輛既經常作為縣長之公務車使用，依財政部72年函釋規定不在免稅範圍，被上訴人以系爭車輛不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定之免稅車輛，上訴人未於免稅貨物移作他用之次日起30日內申報補繳貨物稅，依貨物稅條例第32條第4款規定，依法補徵稅款並處1倍罰鍰，洵屬明確有據。
2. 上訴人於105年10月21日將補徵稅款繳納完畢，系爭車輛非屬貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定之免稅車輛，又

01 依上訴人提示之新聞資料，僅第4、5、6、7、8、9、10則新
02 聞發生於上訴人105年4月1日將系爭車輛借調予苗栗縣政府
03 至105年10月21日繳納貨物稅之期間，且其所提示之新聞資
04 料，並未能證明縣長係使用系爭車輛從事相關災害防救公務
05 活動。又依遠通電收股份有限公司提供系爭車輛自105年4月
06 1日（借調日）至10月20日（上訴人繳納補徵貨物稅之前1日
07 ）通行國道ETC之交易明細，查得系爭車輛於上開期間，行
08 駛國道高速公路使用電子收費系統，於苗栗縣轄區內交易次
09 數計935次，於苗栗縣轄區外之其他地區交易次數計1,516次
10 ，合計2,451次（935次+1,516次），系爭車輛確有經常性
11 行駛國道高速公路至苗栗縣轄區外之其他地區，且上訴人亦
12 自承系爭車輛在供縣長防救災害使用之餘，兼具公務車使用
13 性質，足認上訴人將系爭車輛借調予苗栗縣政府後，非專供
14 消防救災勤務使用，而係作為縣長公務車使用，是上訴人主
15 張系爭車輛並未移作他用乙節，核不足採。

- 16 3.上訴人以系爭車輛係專供公共安全目的使用為由，於105年3
17 月11日以苗栗消救字第1050003451號函，向財政部賦稅署申
18 請進口免徵貨物稅，經該署於105年3月14日以臺稅消費字第
19 10504537310號函核准在案。嗣依新聞刊登媒體畫面顯示，
20 系爭車輛有拆除特殊固定裝置及標幟之情形，上訴人雖提示
21 載明警示燈拆除維修之汽車修理場結帳單資料供核，惟其將
22 系爭車輛借調予苗栗縣政府後，非專供消防救災勤務使用，
23 而係作為縣長公務車使用，是上訴人自應知悉該「特種車輛
24 （即系爭車輛）」係以專供公共安全目的使用，始得准予免
25 徵貨物稅，如有銷售、移作他用、拆除固定特殊裝置或標幟
26 情形之一者，均屬不符免稅要件。本件上訴人自105年4月1
27 日起將核准免徵貨物稅之系爭車輛，借調予苗栗縣政府移作
28 縣長座車使用，不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目
29 規定之免稅要件，上訴人未於免稅貨物移作他用之次日起30
30 日內向被上訴人所屬苗栗分局申報補繳貨物稅，核有應注意
31 、能注意而不注意之過失，自應論罰。被上訴人依貨物稅條

例第32條第4款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按補徵稅額404,884元及處1倍罰鍰404,884元，尚無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

1.前提事實：上訴人於105年1月間向旺孚企業有限公司（下稱旺孚公司）購置TOYOTA（豐田）廠牌ALPHARD型小客車1輛（即系爭車輛，委由和泰汽車股份有限公司報運進口），改裝為救災指揮車並以專供消防救災勤務使用，向財政部賦稅署申請免徵貨物稅，經該署於105年3月14日以臺稅消費字第10504537310號函核准在案，系爭車輛於105年3月31日檢驗合格取得牌照後，苗栗縣政府旋於105年4月8日以府行庶字第1050071459號函，自105年4月1日起向上訴人借調供作縣長公務車使用，並有拆除特殊固定裝置及標幟之情形，上訴人未於免稅貨物（即系爭車輛）移作他用之次日起30日內申報補繳貨物稅，違反貨物稅條例規定，經被上訴人所屬苗栗分局查獲，乃核定補徵貨物稅404,884元（系爭車輛進口完稅價格1,349,616元×30%），並經被上訴人按補徵稅額404,884元處1倍罰鍰404,884元。

2.財政部72年函釋適用於本案：

A.依財政部72年函釋內容，係在闡述貨物稅條例第12條第1項第1款第3目（即70年7月30日修正公布之貨物稅條例第4條第1項第19款第1目）規定免稅車輛之範圍，應以附有特殊裝置，專供公共安全目的使用之警備車、偵查勘驗用車、追捕提解人犯車、消防車、工程救險車等為限，如為機關主管人員經常乘用之公務車或職員使用之交通車，則不在免稅範圍。並敘明閃光燈等特殊裝置或標幟，自應固定裝置，如其所裝置之閃光燈，係採用活動式裝卸方便，若予拆除，則其外觀與一般車輛難以區分，自不能免徵貨物稅。該函釋係財政部基於主管機關地位，就貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定免稅車輛範圍之闡示，尚與法律之本旨無違，稅捐稽徵機關辦理相關案件，及行政法院

01 於審理個案時，自得予以援用。

02 B.上訴人主張財政部72年函釋未慮及縣長依災害防救法第9
03 條第1項前段規定為災害防救最高指揮官，且非針對救災
04 指揮車所為之解釋，本案自不得予以援用，以符裁罰明確
05 性原則等語，核無足採。

06 3.系爭車輛不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目所稱附
07 有特殊裝置專供公共安全及公共衛生目的使用特種車輛之要件，
08 應依貨物稅條例第23條第4項規定申報繳納貨物稅：

09 A.本件上訴人將105年1月所購置，申經財政部賦稅署核准免
10 徵貨物稅之系爭車輛，於105年4月借調予苗栗縣政府供作
11 縣長公務車使用，雖主張期間部分時間供作救災指揮車，
12 然有將車輛警示燈拆除之情形，依上述規定，系爭車輛不
13 符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目所稱附有特殊裝
14 置專供公共安全及公共衛生目的使用特種車輛之要件，自
15 應依貨物稅條例第23條第4項規定，自移作他用之次日起
16 30日內，向被上訴人申報繳納貨物稅，方為適法。

17 B.上訴人主張系爭車輛為縣長專用救災指揮用，偶兼任公務
18 車使用，未移作他用，應有免徵貨物稅之適用乙節，然查
19 ，貨物稅條例得以免稅之車輛，乃專供公共安全目的使用
20 之車輛，以警備車、偵查勘驗用車、追捕提解人犯車、消
21 防車、工程救險車等為限，或消防員、消防局長、縣長或
22 其他救災人員於災害搶救或消防勤務使用該車輛，亦均符
23 合規定，係對「物」之專用免稅，而系爭車輛經被上訴人
24 調閱通行國道ETC之交易明細，查得系爭車輛自105年4月1
25 日（借調日）至10月20日（上訴人繳納補徵貨物稅之前1
26 日）期間，行駛國道高速公路使用電子收費系統，於苗栗
27 縣轄區內交易次數計935次，於苗栗縣轄區外之其他地區
28 交易次數計1,516次，合計2,451次（935次+1,516次），
29 系爭車輛確有經常性行駛國道高速公路至苗栗縣轄區外之
30 其他地區，且上訴人亦自承系爭車輛在供縣長防救災害使
31 用之餘，兼具公務車使用性質，足認上訴人將系爭車輛借

01 調予苗栗縣政府後，非專供消防救災勤務使用，而係作為
02 縣長公務車使用。另依上訴人所提之新聞資料，其中第4
03 、5、6、7、8、9、10則新聞發生於上訴人105年4月1日將
04 系爭車輛借調予苗栗縣政府起至105年10月21日繳納貨物
05 稅之期間，該新聞資料，僅能證明縣長之公務行程中有巡
06 視、勘災，然巡視、勘災非消防勤務行程，屬於縣長例行
07 職務性之公務行程，與專供公共安全目的使用之車輛要件
08 不符。

09 C.另上訴人主張系爭車輛因警示燈固定架行駛中有異音及消
10 防標幟遭污損，必須暫時卸除調整後重新安裝與黏貼，於
11 被上訴人所屬苗栗分局進行調查前已維修完成並復原外觀
12 乙節。經查，被上訴人曾於106年5月9日以中區國稅法一
13 字第1060005978號函，請上訴人提示拆除裝置及復原過程
14 、時間等相關證明文件供核，依上訴人提供冠均汽車修理
15 場結帳單影本所載，系爭車輛進廠及出廠日期為105年4月
16 29日及同年5月6日，工作內容為警示燈拆卸維修（保固）
17 及汽車美容。被上訴人於106年7月17日以中區國稅法一字
18 第1060008791號函，請冠均汽車修理場提示保固合約及維
19 修紀錄明細等資料供核，該汽車修理場出具說明書稱，旺
20 孚公司向其購買（含安裝）系爭車輛警示燈及標幟，由其
21 負責保固，因警示燈及標幟配件尚在保固中，故未填寫維
22 修紀錄明細，系爭車輛警示燈裝設及標幟復原確係於該汽
23 車修理場維修無誤，並檢附系爭車輛安裝固定式閃光燈與
24 標幟結帳單及統一發票影本等相關資料供核。惟查經核准
25 免徵貨物稅之免稅貨物（即本件系爭車輛），如有銷售、
26 移作他用、拆除固定特殊裝置或標幟情形之一者，均屬不
27 符免稅要件，應依貨物稅條例第23條第4項規定申報納稅
28 。本件上訴人雖提示載明警示燈拆除維修之汽車修理場結
29 帳單資料供核，惟其將系爭車輛借調予苗栗縣政府後，非
30 專供消防救災勤務使用，而係作為縣長公務車使用，仍不
31 符合免徵貨物稅之規定。

01 D.綜上所述，系爭車輛已由專供消防救災勤務使用，轉供為
02 縣長公務車使用，不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第
03 3目所稱附有特殊裝置專供公共安全及公共衛生目的使用
04 特種車輛之要件，應依貨物稅條例第23條第4項規定申報
05 繳納貨物稅。

06 4.上訴人對於本案有過失，被上訴人所為裁罰處分，並無違誤
07 ；

08 A.應適用的法令：貨物稅條例第32條第4項、稅務違章案件
09 裁罰金額或倍數參考表。

10 B.依上述法令規定，貨物稅納稅義務人因過失，將免稅貨物
11 擅自銷售或移作他用，除補徵稅款外，若於裁罰處分核定
12 前已補繳稅款者，按補徵稅額處1倍罰鍰。

13 C.本件上訴人自105年4月1日起將核准免徵貨物稅之系爭車
14 輛，借調予苗栗縣政府，轉供為縣長公務交通工具使用，
15 不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定之免稅車
16 輛，上訴人未善盡注意義務，未於系爭車輛移作他用之次
17 日起30日內向被上訴人所屬苗栗分局申報補繳貨物稅，核
18 有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰，因上訴人
19 已於裁罰處分核定前之105年10月21日補繳稅款，並以書
20 面承認違章事實及承諾繳清罰鍰，故被上訴人按應補徵稅
21 額404,884元（進口完稅價格1,349,616元×30%）處法定
22 最低裁罰倍數之1倍罰鍰404,884元，經核並無違誤。上訴
23 人主張系爭車輛未作他用，應屬免稅貨物乙節，亦無可採
24 。

25 5.本件判決基礎事證已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴
26 訟資料經原審法院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一
27 論述的必要，併予敘明。

28 五、上訴人上訴意旨除復執與原審起訴相同之主張外，另略以：

29 1.針對上訴人抗辯原處分之裁罰行為有違行政罰法第4條、司
30 法院大法官釋字402號解釋之裁罰明確性原則，原判決未說
31 明不採之理由為何，顯屬判決不備理由之違背法令。

- 01 2. 本案上訴人並無將系爭免稅之救災指揮車移作他用，仍供依
02 災害防救法第22條及第23條之規定進行實施相關減災及整備
03 等事項，並依地方制度法第19條第11款第2目規定供縣自治
04 事項予災害防救之規劃及執行使用，原判決逕認系爭車輛已
05 由專供消防救災勤務使用，轉供為縣長公務車使用，有判決
06 不備理由之違法。
- 07 3. 原判決所認定之「於105年4月1日將救災指揮車拆除特殊固
08 定裝置及標幟，並移作縣長座車使用」並非客觀事實，系爭
09 車輛前因警示燈固定架行駛中有異音及消防標誌遭汙損，為
10 安全及整備之緣故必須暫時卸除調整後重新安裝與黏貼，進
11 場拆除時間為105年4月29日，且於被上訴人進行調查前業已
12 維修完成並復原外觀，此亦有上訴人維修車廠(原配件保固
13 商)結帳單影本資料，足可證明於105年5月6日完成復原。又
14 本案之發生緣由係於105年5月2日經民眾投書方見於媒體報
15 章，但其並非投訴警示燈及消防標誌拆除，僅因適逢上開裝
16 備拆卸維修調整期間，致被上訴人單位參考報章新聞來函請
17 上訴人說明，然在此期間系爭車輛仍屬苗栗縣災害防救最
18 高指揮官指揮防救災害之用，未曾有轉讓或移作他用之情事
19 。
- 20 4. 揆諸中央主管機關內政部消防署105年6月24日之函示，其明
21 確表示關於此部分係屬地方自治之範疇，且得由上訴人自行
22 本於權責辦理，故救災指揮車僅規定災害發生時之用途，並
23 未規定平時之用途，而上訴人基於地方自治之權責將救災指
24 揮車平時之用途兼做苗栗縣災害防救最高指揮官指揮防救災
25 害之公務車使用係屬合法之情事，此並非移做他用。從而，
26 依前開函文所示足證原處分之認定有誤，原判決對於上訴人
27 前揭抗辯，未加以審酌，亦未於判決說明不採之理由為何，
28 有判決不備理由之違法。
- 29 5. 本案上訴人並無故意或過失之主觀犯意，原審竟以過失犯意
30 認定上訴人之犯意，有適用行政罰法第7條第1項之法規不當
31 之違誤：

01 A.上訴人所屬人員認知：苗栗縣長依「災害防救法」第9條
02 第1項前段規定係屬苗栗縣災害防救最高指揮官，其依災
03 害防救法第22條及第23條之規定得依其權責進行實施相關
04 減災及整備等事項，且依地方制度法第19條第11款第2目
05 規定關於公共安全事項之縣(市)災害防救之規劃及執行係
06 屬縣之自治事項，故苗栗縣政府對此自有相關自治權利。
07 故上訴人主張：苗栗縣政府其以苗栗縣災害防救最高指揮
08 官-縣長及時指揮防救災害使用，以105年4月8日府行庶第
09 0000000000號函，自105年4月1日起向上訴人調借系爭車
10 輛，將該系爭車輛專供予苗栗縣災害防救最高指揮官指揮
11 防救災害使用，上訴人之前業於106年10月13日以苗消救0
12 0000000000號函提具縣長104-106年勘災行程及主持災防演
13 習、會議等新聞資料計16則，加以佐證縣長實際有從事災
14 害之預防、災害發生時之應變及災後之復原重建等災害防
15 救行程、會議等公務活動，系爭車輛僅係在專供予苗栗縣
16 災害防救最高指揮官指揮防救災害使用之餘，兼公務車使
17 用性質，確實並未曾有轉讓或移作他用之情事。因此，足
18 見上訴人並無故意或過失之主觀犯意，參酌行政罰法第7
19 條之規定，本件自不應處罰之。

20 B.本案縱令上訴人其行為為有過失(純屬假設，非表自認)，
21 上訴人因不知系爭被上訴人之函釋，未於系爭車輛移作他
22 用之次日起30日內向被上訴人所屬苗栗分局申報補繳貨物
23 稅，依行政罰法第8條規定，雖不得因不知法規而免除行
24 政處罰責任，但按其情節，得減輕或免除其處罰；於選擇
25 減輕處罰時，並有行政罰法第18條第3項後段規定：「同
26 時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之
27 一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。」之適用，
28 原判決未審酌上訴人係因不瞭解法規與本案系爭函釋之適
29 用，而不知其行為違反行政法上義務，以致未適用行政罰
30 法第8條、第18條第3項後段規定，更有未洽等語。

31 六、本院按：

01 1.本案上訴爭點之確定：

02 A.原因事實：

03 (1).縣有、而用途經指定為「救災指揮車」，且依貨物稅條
04 例第12條第1項第1款第3目規定，以「附有特殊裝置專
05 供公共安全……使用之特種車輛專供公共安全目的使用
06 」之貨物屬性、免徵貨物稅之系爭車輛，由上訴人本諸
07 自身之行政職掌而管理使用。

08 (2).但上訴人於105年4月1日起拆除系爭車輛之特殊裝置，
09 而借調予苗栗縣政府，移作「縣長座車」使用，且未依
10 貨物稅條例第23條第4項規定，於系爭車輛移作他用之
11 次日起30日內申報補繳貨物稅。

12 (3).被上訴人查獲上情後，除對上訴人補徵貨物稅404,884
13 元外，另以上訴人前開不作為違反報繳貨物稅之義務，
14 且造成漏稅結果，符合貨物稅條例第32條第4款規定（
15 即「免稅貨物未經補稅，擅自銷售或移作他用」）之裁
16 罰要件，對其處以補徵稅額1倍之罰鍰404,884元。

17 (4).上訴人不服罰鍰處分，提起行政爭訟，經原審法院駁回
18 其所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。

19 B.原判決駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，其理由不外是：

20 (1).財政部72年函釋對貨物稅條例第12條第1項第1款第3目
21 有關「專供公共安全目的使用而免貨物稅」之「特種車
22 輛」定義所為之法律詮釋，符合規範本旨，應得適用於
23 本案。

24 (A).貨物稅條例第12條第1項第1款第3目之規定內容與本
25 案有關部分為「……附有特殊裝置專供公共安全……
26 目的使用之特種車輛……」。

27 (B).財政部72年函釋之全文為：

28 要旨：警察局購置之轎車視其裝置使用而定徵免貨物
29 稅

30 全文內容：

31 二 依貨物稅條例第4條第1項第19款第(1)目但書(註

：現行法為第12條第1項第1款第3目)規定，免稅之車輛，應以附有特殊裝置，專供公共安全目的使用之警備車，偵查勘驗用車、追捕提解人犯車、消防車、工程救險車等為限，如為機關主管人員經常乘用之公務車或職員使用之交通車，則不在免稅範圍。

三 本案××縣警察局購置福特跑天下轎車五輛，如確屬供公共安全使用之偵防、巡邏、警備車，而非主管人員乘用之公務車或職員上下班使用之交通車，其應行具備之閃光燈等特殊裝置或標幟，自應固定裝置，如其所裝置之閃光燈，係採用活動式裝卸方便，若予拆除，則其外觀與一般車輛難以區分，自不能免徵貨物稅。

(2).將本案事實對前開貨物稅條例第12條第1項第1款第3目規定及財政部72年函釋之內容為法律涵攝，則在「系爭車輛曾拆除警示燈而移供縣長座車使用」之客觀事實得以確定後，已全然不符合貨物稅條例第12條第1項第1款第3目所定「附有特殊裝置專供公共安全目的使用特種車輛」之免徵貨物稅要件。

(3).因此上訴人針對系爭車輛應依貨物稅條例第23條第4項規定，應於移作他用之次日起30日內，報繳貨物稅。其未盡此等報繳義務，且造成漏稅結果，符合貨物稅條例第32條第4款之裁罰要件，被上訴人對其處以漏稅罰，並無裁量濫用情事，故裁罰處分合法。

C.上訴意旨已詳前述，其核心論點不外：

(1).主張裁罰構成要件規範，違反明確性原則。

(2).主張苗栗縣縣長為苗栗地區災害防救之最高指揮官，系爭車輛供苗栗縣縣長使用，只要使用過程中，有部分用途用於災害防救，即符合前開法規範所定「專供」之定義。

(3).主張系爭車輛所附、專供公共安全目的使用之特殊裝置

，僅於「105年4月29日至同年5月6日」之期間內，因故障送修拆除，但已於105年5月6日修竣回復。

(4).主張其曾對本案法律爭議請示上級機關，經內政部消防署以105年6月24日函（見原審卷第181頁，甲證11）答覆稱「屬地方自治事項」。因此上訴人得本諸行政權責，在無災害之平日，將系爭車輛移交予「所屬地方自治團體代表機關苗栗縣政府代表人、兼具該地災害防救最高指揮官身分」之縣長，作常態使用，並無違反「專用」目的。

(5).主張其無過失，因為按上訴人所屬公務員之認知：「依災害防救法及地方制度法之相關規定，苗栗縣縣長為苗栗縣災害防救最高指揮官，有權實施『相關減災及整備等事項』等自治事項。且該縣縣長實際上亦有參與災害防救等活動之客觀事實存在」。則在此客觀背景下，當苗栗縣政府要求借調系爭車輛「專供予苗栗縣災害防救最高指揮官指揮防救災害使用」時，上訴人所屬公務員主觀上認為該借調非屬「移作他用」，即屬合理，難指為有何「應注意、能注意而不注意」之過失存在。

(6).又即使假設上訴人（所屬公務員）在本案中有所過失，但其原因是因為不知相關法規範（主要指財政部72年函釋）之具體規定，所以得依行政罰法第8條規定，按其情節，得減輕或免除其處罰。且於選擇減輕處罰時，有行政罰法第18條第3項後段規定（即「同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之1/3，亦不得低於法定罰鍰最低額之1/3」）之適用。

2.本院對前開各項上訴爭點之判斷結論為「上訴人所言各節上訴主張於法均非有據」，而其理由形成則可分述如下：

A.本案所涉免稅判準規範之規範意旨詮釋：

按貨物稅條例第12條第1項第1款第3目有關「專供公共安全目的使用而免貨物稅」之「特種車輛」定義規定，經本院參考財政部72年函釋之全文，認其規範意旨如下：

(1).該特種車輛之「公共安全使用目的」，需先行確定。而在本案中，系爭車輛之「公共安全使用目的」為「災害防救」，此點訴訟兩造均無爭議。

(2).而該特種車輛使用目的之專屬性判斷（即條文中所定稱之「專供」二字），則需透過以下2項規範標準予以評價，必須同時符合2項規範標準，才能確定該特種車輛之「使用專屬性」，而認其符合免徵貨物稅之法定要件：

(A).車輛在「物理」性質上所呈現之專屬性，即條文所定之「附有特殊裝置」文字。該等「特殊裝置」在車輛之「安裝」，客觀上正是用於「實現」前開特定使用目的。如果非以保養維修目的，而暫時「拆卸」該等「特殊裝置」，則其「拆卸」行為一經完成，該特種車輛之免稅（貨物稅）屬性即行喪失，而持有該車輛之所有人或管理人，即會因貨物稅條例之相關規定，即有後續補稅申報義務之形成。不會因為事後有「特殊裝置」之裝回，而使已成為應稅（貨物稅）之一般車輛稅捐客體，又「回復」成免稅（貨物稅）之「特種車輛」稅捐客體。

(B).車輛在「日常活動」中所呈現之使用專屬性。簡言之，該特種車輛應持續供原來已被特定化之「使用目的」，而為實際之使用。而「實際使用與使用目的是否符合」一事之判斷，又有以下法律觀點須予闡明：

a.在此所涉及規範評價爭議，主要是「車輛特定用途之使用頻率要多密集，才算是『專供使用』」。

b.此項標準自然不能太過嚴苛，認為車輛只能在符合使用目的之小範圍時空環境內為實際之使用，平日即應「閒置」不用。這不符合「物盡其用」之效率目標。

c.再者所謂「使用目的」，本屬是同心圓式的「層次」概念，可由實際管理特種車輛之特種機關（亦為

貨物稅之潛在納稅義務人，貨物稅條例第2條第1項第5款規定參照），本諸其專業，視其車輛使用活動內容，與專屬使用目的之關聯性，建立起「使用目的」範圍之彈性觀點。

d. 是以使用持有該免稅（貨物稅）特種車輛之特種機關，在日常使用該車輛之過程中，即應確認車輛使用之優劣順位，越核心之「專門」使用目的，應越優先使用該車輛。如此方能「實質且合理」地踐行「特種車輛使用專屬性」，而實現「特種用途車輛免徵貨物稅」之規範目的。而稅捐機關事後亦可檢證該車輛各式不同用途之頻率，依社會常態經驗，判斷「專門使用」之合理性是否得以維持（如果使用雖然依同心圓方式規劃，但距離「專門使用目的」關聯性較遠之使用頻率過於頻繁時，則從「量變到質變」，稅捐機關仍可本諸職掌，判定車輛之使用專屬性，是否依舊維持）。

e. 如果持有免稅（貨物稅）特種車輛之專業行政機關（潛在納稅義務人），逕行將該車輛之實質管理使用權限，長期移轉予上級機關，供上級機關代表人為長期持續之使用。因為上級機關既無專業能力，也無誘因動機，有效規劃、控管該特種車輛之專門用途，則該特種用途車輛之使用專屬性已全然遭到破壞，免徵貨物稅之規範正當性即行喪失。自應對原持有免稅（貨物稅）特種車輛之專業行政機關（因貨物稅條例第2條第1項第5款之規定，成為納稅義務人），依法追補貨物稅。

B. 適用上述判準規範，而依前述規範意旨，對本案事實為法律涵攝，應得確認系爭車輛於上訴人於105年4月1日移作苗栗縣縣長座車使用之時點起，該車輛即因符合「移作他用」要件，而喪失免稅資格。因為即使忽略系爭車輛在物理性質上所呈現之使用專屬性判準，單由系爭車輛在「日

01 常活動」中所呈現之使用專屬性言之，基於下述理由，即
02 可判斷其不符合免稅要件：

- 03 (1).按苗栗縣縣長必須綜理地方自治團體苗栗縣之全縣事務
04 ，並非以災害防救為其唯一之工作，系爭車輛又供作「
05 縣長座車」使用。則其使用方式規劃，首先脫離了上訴
06 人之掌握，無法從專業角度確保「專供災害防救使用」
07 之使用專屬性。再者對取得系爭車輛保管使用權限之苗
08 栗縣政府而言，其要因應縣長之繁雜任務，而為多樣化
09 之使用，自然不會以「專供災害防救使用目的」為核心
10 ，來排定該車輛之使用優先順位。
- 11 (2).再從事實審法院之調查結果，亦確認「自105年4月1日
12 上訴人將系爭車輛借調予苗栗縣政府起，至105年10月2
13 0日上訴人繳納貨物稅之前一日止，系爭車輛行駛國道
14 高速公路而使用電子收費系統，於苗栗縣轄區內交易次
15 數計935次，於苗栗縣轄區外之其他地區交易次數計1,5
16 16次，合計2,451次」等客觀事實，則以該車輛使用頻
17 率如此之高，但其中涉及災害防救事項之絕對數量與相
18 對比例，上訴人卻無法有數據為憑。而且各次車輛使用
19 活動，與災害防救目的之關聯性，也一無說明，實難判
20 斷「系爭車輛在供苗栗縣縣長座車使用期間，係專供災
21 害防救目的使用」。

22 C.至於上訴意旨所主張之各項論點，於法均非可採，爰說明
23 如下：

- 24 (1).透過上述免稅判準規範之要件分析，本案之裁罰構成要
25 件規範，實甚明確。並無違反「裁罰明確性」原則之要
26 求，上訴人此部分主張，於法無據。
- 27 (2).再者即使苗栗縣縣長為苗栗地區災害防救之最高指揮官
28 ，也不表示縣長之日常業務只有「災害防救」一項而已
29 。上訴人不顧自身對系爭車輛「使用專屬性」之控管權
30 責，而將系爭車輛交由無此控管權責及能力之苗栗縣政
31 府，供苗栗縣長為常態性、綜合性之座車使用，使系爭

車輛完全喪失「專用」之使用狀態，豈能謂符合前開「免徵貨物稅」法規範所定「專供」之要件。

(3).又系爭車輛在物理性質上所呈現之使用專屬性是否具備，對本案事實而言，並非重要。

(4).而經本院審閱內政部消防署105年6月24日函內容，並未以上級機關之身分為任何明確法律見解之表示，僅載明「……來函所述使用救災防救指揮車執行災害防救相關事宜，是否符合上開規定，基於地方自始精神，請本於權責認定。」何況該行政函文對法院亦毫無任何拘束力。

(5).其實依前開免稅判準規範之法理所述，身負災害防救行政任務之上訴人放棄對專供災害防救目的使用之系爭車輛之實際控管權，交由毫無災害防救專業能力之苗栗縣政府，任其供為「與災害防救任務關聯性極疏遠」之「縣長座車」使用。則其所屬作此決策之公務員，主觀上應可清楚認知到所作所為，除了違反行政專業分工之要求外，亦可得知悉，其等已將所屬專業「災害防救」機關，原本專供災害防救之車輛「移作他用」，難謂無主觀歸責事由存在。

(6).至於上訴意旨主張本案有行政罰法第8條所定、減輕或免除處罰規定之適用。本院則認本案應適用之應、免稅判準法規範極其明確，亦不乏眾多先例（不然不致遭人檢舉），且在日常經驗法則上，該等借調行為之可議性實可輕易查覺，是以客觀上並無依其情節減輕或免除處罰之正當性，上訴人此等要求，於法無據。

3.但本院依職權為法律適用後，認為原判決有未經上訴人指摘之「裁量」違法事由，故原判決無從維持，應予以廢棄。且該違法裁量事項，行政法院無從自為認事用法，應由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），由被上訴人依法裁量，另為適法處分。

A.按本件訴願決定作成時（107年4月16日），所適用裁量基

準行政規則為107年2月26日財政部以台財稅字第10600115361號令修正發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱參考表）。

B.但其後參考表有關貨物稅條例第32條部分於107年11月23日經財政部以台財稅字第10704651550號令修正發布並立即生效，其中貨物稅條例第32條第4款之違章裁罰參考倍數有所調整（降低，有利於上訴人）。

C.依稅捐稽徵法第1條之1第4項規定（即「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」），本案應適用較低之裁罰參考倍數。故有發回被上訴人，重為裁量之必要。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 3 月 14 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 林 樹 埔

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 3 月 14 日

書記官 徐 子 嵐