最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第326號

上　訴　人　花蓮縣地方稅務局
代　表　人　呂玉枝
訴訟代理人　劉豐州　律師
　　吳典倫　律師
被 上訴 人　福安礦業股份有限公司
代　表　人　林正良
訴訟代理人　陳冠諭　律師

上列當事人間禁止財產處分登記事件，上訴人對於中華民國111年2月17日臺北高等行政法院110年度訴字第1004號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、緣被上訴人民國109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量為1,206,827公噸，上訴人依105年6月28日公布「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例）第6條第1項所定稅率，以109年8月13日花稅土字第10990237877號函（下稱系爭核課處分）核定被上訴人應納礦石開採特別稅額新臺幣（下同）84,477,890元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院110年度訴字第1003號判決將系爭核課處分所課徵之礦石開採特別稅每公噸超過13元部份，暨該部份復查決定及訴願決定均撤銷，並將被上訴人其餘之訴駁回。兩造對各自敗訴部分不服，遂分別提起上訴（本院111年度上字第873號）。上訴人為保障系爭核課處分所表彰之租稅債權，依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，以109年12月15日花稅法字第1090431543號函（下稱原處分），分別函請基隆市地政事務所就被上訴人所有坐落基隆市安樂區代天府段487、489地號2筆土地（下稱系爭土地，其現值以公告地價加計2成1,621,583元計算），

及經濟部礦務局就被上訴人所有之「臺濟採字第5659號採礦權」、「臺濟採字第5660號採礦權」（下合稱系爭礦權）於82,856,307元（＝系爭核課處分稅額84,477,890元－系爭土地現值1,621,583元）之範圍內，辦理禁止財產處分登記。被上訴人嗣繳納課徵稅額之半數42,238,945元，上訴人另以110年1月21日花稅法字第1100430081號函請經濟部礦務局就系爭礦權於42,238,945元範圍內辦理塗銷禁止財產處分登記。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經原審法院判決將訴願決定及原處分均撤銷。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、被上訴人起訴之主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分，其理由略謂：

上訴人援引系爭自治條例第6條第1項為系爭核課處分之依據，然此規定抵觸地方稅法通則第4條第1項本文。因此，關於超過30％上限部分，應屬違法而無效，迭經如原判決附表所示之本院判決指明。前揭本院判決所撤銷之前期核課處分，與原處分所保全之系爭核課處分，同以系爭自治條例第6條第1項所規範之「稅率」為其標準，只是年度期別有所不同。被上訴人對前期核課處分提起撤銷訴訟，於其主張的原因事實範圍內，該處分合法與否為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如法院實體判決之所以認前期核課處分違法，係因該處分關於「稅率」此構成要件之認定超過法律上限，則此部分法律效果，即系爭自治條例調高礦石開採特別稅率超過「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱前自治條例）30％部分為無效之確認，乃有既判力，於前期核課處分撤銷訴訟之當事人均應受其拘束。於法律與事實狀態均未變更之情況下，兩造當事人另有爭執涉訟，受訴法院也必須以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷（行政訴訟法第213條、本院108年度判字第461號判決參照）。亦即，系爭核課處分撤

銷訴訟之受訴法院，乃至於本件所受理保全系爭核課處分執行之禁止處分撤銷訴訟，關於系爭核課處分稅率適用之法律效果，均應受前期核課處分撤銷訴訟就此認定之拘束，無從為相異之認定。從而，系爭自治條例第6條第1項調高之「礦石開採特別稅」稅率，不得超過前自治條例所規定之每公噸10元之130%（即每公噸約僅得課徵13.33元租稅），系爭核課處分超過該稅率部分所確認之租稅債權應為不存在（即每公噸超過13.33元部分均為違法）。而被上訴人就系爭核課處分提起訴願時，復已繳納該處分所表彰之半數稅額（相當於每公噸已繳納35元租稅），已屬超額擔保該期租稅債權之執行，原處分猶就系爭核課處分之稅額全部就被上訴人特定財產為禁止處分，顯然逾越必要，有失比例原則，乃有違法。上訴人嗣雖因被上訴人繳納半數稅額，亦減縮半數禁止處分內容，仍屬超額擔保，併予指明等語。

四、上訴意旨略謂：

㈠原判決所指發生既判力而拘束本件者，乃原判決附表所示鈞院及臺北高等行政法院判決。其中臺北高等行政法院107年度訴字第1516號、109年度訴字第546號及110年度訴字第26號判決尚未確定，本不生既判力之問題。至鈞院110年度上字第274號、110年度上字第295號、109年度上字第962號及110年度上字第331號判決，其下級審判決之主文係撤銷各該案件之訴願決定及復查決定，未及於原核課處分，況各該案件之核課處分，均非本件所涉之核課處分。從而上開鈞院及臺北高等行政法院判決或根本不發生既判力，或其既判力範圍僅及於各該案件之判決主文，無論如何均不及於本件所涉核課處分，更無從認定本件禁止處分屬超額擔保而應撤銷云云，原判決自有違反行政訴訟法第213條規定之違法。至原判決以鈞院108年度判字第461號判決，謂當事人應受前訴訟關於訴訟標的所為之確認作為裁判基礎云云，惟該判決係關於著作強制授權許可之案件，其係曉諭：1.該案上訴人於原處分做成前，無須給予陳述意見之機會、2.原審並未行使闡

明權，及3.原審未依職權調查證據，並未論及確定判決之既判力。由此更見，原判決稱本件應受另案判決既判力之拘束云云，要屬無據，而有違反行政訴訟法第213條規定之違法。

㈡原判決謂系爭自治條例所調高之稅率，不得超過前自治條例所定每公噸10元之130％，即每公噸13.33元云云，惟10元之130％應為13元（＝10元×130％），原判決載為13.33元，並執為認定本件禁止處分構成超額擔保之依據，有違反論理法則之違法。

㈢關於系爭自治條例並無所謂牴觸地方稅法通則第4條規定等問題，有盛子龍教授及張永明教授所出具之法律鑑定意見書可參，故原判決援引另案判決所認定「地方稅法通則第4條適用於系爭自治條例」之見解，認原處分所憑之系爭核課處分超過13.33元之租稅債權不存在，本件有超額擔保之情形，而撤銷原處分自有違法等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人於原審之訴。

五、本院按：

㈠行為時稅捐稽徵法第24條第1項：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；……」故上訴人以被上訴人欠繳稅額為由，對其財產施予禁止處分，其禁止範圍之價值必須相當於被上訴人之所欠稅額，如有超額，即有濫行禁止，損害人民對於其財產之用益權能。惟應予注意者為，納稅義務人欠繳應納稅額之金額可能因有部分之完納、稽徵機關發現錯誤而自行更正、行政救濟過程因違法性之爭點釐清而經稽徵機關自行重核等等，而發生減少之變動。故禁止處分是否合致法定要件，應以處分時納稅義務人所欠繳應納稅額之金額予以衡量。至禁止處分作成後，始發生所欠稅額減少之情形，稽徵機關本應裁量調整其禁止範圍，方不致發生過度侵害人民財產權之違誤。稅捐稽徵法於110年12月17日修法（下稱新法），其第24條第2項即

明文：「納稅義務人之財產經依前項規定實施稅捐保全措施後，有下列各款情形之一者，稅捐稽徵機關應於其範圍內辦理該保全措施之解除：一、納稅義務人已自行或由第三人提供相當擔保。二、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷確定。但撤銷後須另為處分，且納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，不辦理解除。」修法理由說明其增訂此第2項之理由為「（一）考量稅捐稽徵機關實施第一項規定財產保全措施後，納稅義務人已自行或由第三人就欠繳應納稅捐提供相當財產之擔保，稅捐債權已獲保障，無續為稅捐保全措施之必要，爰於第一款定明納稅義務人已自行或由第三人提供相當財產擔保者，稅捐稽徵機關應於提供擔保之範圍內通知相關機關辦理塗銷禁止處分登記、限制減資登記或向法院聲請撤銷假扣押裁定。（二）為保障納稅義務人有效救濟程序，並兼顧確保將來稅款之徵起，避免納稅義務人取巧藉此移轉財產或逃避稅捐執行，爰於第二款定明核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷確定者，因核定稅捐處分在撤銷範圍內已不存在，稅捐稽徵機關應於撤銷範圍內通知相關機關辦理塗銷禁止處分登記、限制減資登記或向法院聲請撤銷假扣押裁定，惟如核定稅捐處分經撤銷確定須另為處分者，倘納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，於重行作成核定稅捐處分前，仍暫維持原稅捐保全措施，爰為但書規定。」即新法已將禁止處分應視欠稅情形為合理調整之要件明文化，課予稽徵機關此一職權義務，避免爭議。故從保障人民財產權之角度以論，不問新舊法之適用，稽徵機關於作成禁止處分後，遇有欠稅金額下降時，本有為合理調整之義務。

㈡經查，原審以上訴人109年12月15日花稅法字第1090431543號函作成之禁止處分為原處分，嗣因被上訴人繳納課徵稅額之半數42,238,945元，此一原處分即經上訴人自行另以110年1月21日花稅法字第1100430081號函請經濟部礦務局就系爭礦權於42,238,945元範圍內辦理塗銷禁止財產處分登記，

為部分解除，故對於本件原處分違法性之審查，即應併予考量經部分解除後之狀態，首予指明。又揆諸前揭說明，此一處分之合法性當依處分時之法律及事實狀態判斷之；如事後發生稅額減少之情事，上訴人即有本於保障人民財產權之意旨或依新法第24條第2項規定，適時辦理解除全部或一部禁止處分之義務。誠本件原處分所欲保全之上開課稅處分之撤銷訴訟事件，已經本院以111年度上字第873號判決確定，其終局結果為上開課稅處分為違法，稅額尚待花蓮縣議會修正稅率據以計算。惟此乃原處分作成後所發生，即關涉上訴人有依新法第24條第2項規定，檢視其是否應辦理解除全部或一部禁止處分之義務。惟對於原處分之合法性，則應以其於109年12月15日作成時，被上訴人所欠稅額與禁止處分所限制之財產價值是否相當，並其後續因被上訴人繳納課徵稅額之半數42,238,945元，而自行通知經濟部礦務局就禁止財產處分登記為部分解除後，被上訴人所欠稅額與其仍予禁止處分所限制之財產價值是否相當，予以判斷。乃原審並未審究及此，而係以系爭核課處分撤銷訴訟之受訴法院，乃至於本件所受理保全系爭核課處分執行之禁止處分撤銷訴訟之受訴法院，關於系爭核課處分稅率適用之法律效果，均應受前期核課處分之其他撤銷訴訟確定判決就此認定之拘束。其他確定判決認定系爭自治條例第6條第1項調高之「礦石開採特別稅」稅率，不得超過前自治條例所規定之每公噸10元之130%（即每公噸約僅得課徵13.33元租稅），系爭核課處分超過該稅率部分所確認之租稅債權應為不存在（即每公噸超過13.33元部分均為違法）。而被上訴人已繳納該處分所表彰之半數稅額（相當於每公噸已繳納35元租稅），已屬超額擔保該期租稅債權之執行，因認原處分顯然逾越必要，有失比例原則而為違法云云，等同代替花蓮縣議會決定稅率，並代替上訴人行使其解除禁止處分之裁量，即有判決適用法規不當之違誤。至原處分作成時，上訴人主張被上訴人所欠繳之稅額即系爭核課處分稅額84,477,890元，嗣被上訴人繳納課

徵稅額之半數42,238,945元，上訴人自行通知經濟部礦務局就禁止財產處分登記為部分解除後，被上訴人所欠稅額與禁止處分所限制之財產價值即被上訴人所有系爭土地，及被上訴人所有系爭礦權於一定範圍內，是否相當一節，則未予調查認定之。而就被上訴人於原審即已爭執本件有超額禁止之違誤一節，也未為判斷。凡此均關係原處分之合法性判斷，原審即有應予調查之證據未予調查並敘明其心證之理由不備。

㈢再按財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函釋：「關於納稅義務人不服稽徵機關核定之所得額及應納稅額者，依法申請復查及提起訴願，經訴願決定『原處分撤銷發還原處分之稽徵機關重行查核課徵』者，納稅義務人對於稽徵機關重行核課之稅額如仍有不服時，應如何申請行政救濟一節。查訴願決定『原處分撤銷』係指撤銷復查決定之處分而言，復查決定既因訴願決定而撤銷，則原處分之稽徵機關應依照訴願決定意旨就原核定之所得額及應納稅額『重行查核』，此項重行查核即係踐行另一『復查』程序，故所作之『復查決定』處分已屬另一新處分，訴願人對此項新處分如仍有不服，得逕依法提起訴願及行政訴訟。」司法實務上，本院89年9月13日第1次庭長法官聯席會議內部曾作成決議：「高等行政法院為撤銷判決後：（一）需重為復查決定之主文：『訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。』（二）毋庸重為復查決定之主文：『訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷。』」以上實務所揭示之主文意義，雖未論及法理依據，惟見諸學術即已闡述，此乃因稅捐稽徵法第21條的核課期間所規範的核課及裁罰，未如德國稅法通則定有時效的停止、不完成等規定（見陳敏，稅法總論，108年2月1日版，頁522以下）。故於行政救濟實務上，有如前述2種主文之呈現，援為比較即可明瞭實務意旨即在縱使原核定違法，惟在必須重新調查、裁量、計算如採稅率累進、財產之集體計價等有待重為復查決定時，也僅能撤銷復查決定，以

承認核課權已於核課期間行使，不致使該稅負因行政救濟後之重為而逾核課期間（見本院109年度上字第956號判決意旨）。嗣110年12月17日修法公布於新法第21條第3項第1款規定：「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完成：一、納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內。…」其修法理由即說明：「現行核課期間之規定，造成受理訴願機關或行政法院認為納稅義務人主張有理由時，為避免核定稅捐處分一經訴願或行政訴訟撤銷確定即逾核課期間，影響稅捐稽徵機關依判決意旨重為審酌空間，於實務上多僅撤銷復查決定，而未包含核定稅捐處分，致遭外界質疑法制未臻完備及影響行政救濟有效性。…參酌國內學者通說及國外立法例，核課期間宜定性為公法上請求權之消滅時效，並採時效不完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權，爰參考國內學者意見及德國租稅通則第一百七十一條規定，增訂二款有關核課期間屆滿時之時效不完成事由」等語，足明現行稽徵制度已立法裁量將核課定性為公法上請求權，並有時效不完成之規定，如課稅處分違法經行政訴訟予以撤銷，縱其核課期間已屆滿，仍有一年之不完成期間提供稽徵機關依判決意旨重為核課。是故，在110年12月17日修法公布前，訴訟實務如認課稅處分違法而僅撤銷復查決定，其旨僅係維持已於核課期間行使核課權之效力而已，非指其課稅處分之拘束力仍然有效存在。惟關於本件原處分之違法性判斷，應以其作成時之事實及法律狀態為據，已經詳論於前，嗣後各該課稅處分經法院判決結果，與本件程序標的（原處分）之合法性判斷無涉，乃上訴人以兩造間其他各期礦石開採特別稅核課處分之事實審判決主文之諭示，爭執其各該課稅處分均未經撤銷，並其各該課稅處分為合法已經學者鑑定等節，均非本件爭點，爰予敘明。

㈣綜上，原判決既有前述違背法令之違誤，上訴意旨請求予以廢棄，即屬有據。原判決關於原處分之合法要件，即其作成之109年12月15日被上訴人所欠繳之稅額是否與原處分所禁止之財產價值相當一節，未為調查認定，本院即無從為終局判決，爰將原判決予以廢棄，發回原審依本判決之見解重為調查，另為適法之判決。

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260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　4　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　洪　慕　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　李　玉　卿

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　4　　日

書記官　高　玉　潔