最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第329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109年度訴字第1402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、緣被上訴人自民國105年7月1日起至108年12月31日於花蓮縣轄區內開採礦石，上訴人依經濟部礦務局提供之礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表通報，每年分2次開徵，上期為1至6月，下期為7至12月，按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條例）規定，核定課徵礦石開採特別稅（下稱系爭特別稅）共7件（包括105年度下期、106年度上下期、107年度上下期、108年度上下期），稅額合計新臺幣（下同）5億7,925萬3,934元。嗣上訴人為保全租稅債權，依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，以109年5月1日花稅法字第1090430501號函（下稱原處分），扣除被上訴人已繳納部分及提供6張銀行定存單擔保合計6,307萬2,975元後，就其餘未繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對被上訴人所有之臺濟採字第5659號採礦權及臺濟採字第5660號採礦權（下合稱系爭礦權）辦理禁止財產處分登記。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：

稅捐稽徵機關為稅捐保全時，對於保全財產之價值計算應客觀合理，以與實際價值相當。而本件遍觀上訴人所提相關卷證資料，並無上訴人對於系爭礦權之價值評估或計算之依據，上訴人訴訟代理人亦表示並無法確定該2個採礦權各自有多少擔保的價值等語，則上訴人所禁止處分之財產是否與被上訴人欠繳稅額相當，洵非無疑。況被上訴人因不服上訴人所為系爭特別稅之核課處分，循序提起行政訴訟，其中105年度下期、106年度下期、107年度上期及107年度下期，分別經臺北高等行政法院107年度訴字第18號（本院110年度上字第274號）、108年度訴字第102號（本院110年度上字第295號）、108年度訴字第449號（本院109年度上字第962號）、108年度訴字第1991號（本院110年度上字第331號）判決被上訴人勝訴確定；另106年度上期及108年度上下期之課稅處分，亦經臺北高等行政法院於110年12月30日以107年度訴字第1516號、109年度訴字546號、110年度訴字26號判決被上訴人勝訴在案。上開判決理由均指明105年6月28日施行、000年0月0日生效之系爭自治條例第6條第1項規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項前段關於稅率調高上限規定之限制，即不得超過原自治條例第6條所定每公噸10元之30％，而為無效；上訴人依據每公噸70元之稅率，對被上訴人課徵系爭特別稅，其稅額之計算即有違誤，復查決定予以維持，係屬違法，因而將復查決定及訴願決定撤銷；復說明上訴人應俟合法稅率決定後，於復查程序重為處分等語。是以，系爭特別稅課稅處分既有如上之違誤，則上訴人猶以原處分就被上訴人欠繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對系爭礦權辦理禁止財產處分登記，已失其依據。再者，行政訴訟法第

216條規定，即使被上訴人仍有繳納系爭特別稅之義務，惟就被上訴人應繳系爭特別稅額若干，上訴人自應依法院判決意旨重為復查決定。依上開判決之結果，足認上訴人就系爭特別稅課稅之上限至多為每公噸13元，尚不到原核定稅捐數額每公噸70元之5分之1。而被上訴人因對系爭特別稅提起行政救濟，所繳納稅額合計達2億8,962萬6,967元（其中有一筆36,252,300元是原處分作成後方繳納，見原處分卷第376頁），再加上被上訴人提供之6張銀行定存單擔保合計6,307萬2,975元後，總金額已達3億5,269萬9,942元。則縱使被上訴人仍有繳納系爭特別稅之義務，惟被上訴人已繳納及供擔保之金額亦已超出上訴人所能核課之稅捐範圍，自無再就系爭礦權為禁止處分登記以保全稅捐債權之必要，與行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定之要件不符。又原處分對系爭礦權辦理禁止財產處分登記，係具有持續效力之行政處分，系爭特別稅之稅額既經臺北高等行政法院及本院判決認有違誤，而影響原處分之合法性，上訴人辯稱被上訴人仍負有繳納稅款之義務，僅生重新核算禁止處分之財產價值之效果，而是否就超過尚欠應納稅捐部分辦理塗銷問題，尚非原處分作成時有何違法或瑕疵云云，亦難憑採等語。

四、上訴意旨略謂：

㈠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號判決均未確定，上訴人業已依法聲明上訴，實無適用行政訴訟法第216條規定之餘地，有鈞院104年度判字第554號判決可稽，原判決顯已構成適用法則不當之違誤。原判決以上開未確定判決，遽認上訴人應依行政訴訟法第216條規定重為系爭特別稅核課之復查決定，又系爭特別稅課稅上限應為每公噸13元，故被上訴人目前已繳納及供擔保之金額，已超出上訴人所能核課之稅捐範圍，從而本件不具備為禁止處分之要件云云，然原判決卻未具體說明與認定：上訴人所能核課稅捐範圍究係多少？如上開未確定判決不適用行政訴訟法第216條規定，則被上訴人已繳納及

供擔保之金額是否仍超出上訴人所能核課之範圍？等問題，而此攸關本件禁止處分是否與行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定之要件相符（即「納稅義務人欠繳應納稅捐」），洵有理由不備之當然違背法令。原判決亦未說明本件禁止處分何以不得部分撤銷，而保留其餘必要部分之禁止處分，蓋此與本件禁止處分所欲達成之目的即避免債務人脫產而稅捐債權難以實現，密切相關，原判決確有理由不備及不適用法則之違誤。

㈡原判決以系爭特別稅課稅處分之4則確定判決（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），認定上訴人至多不應超過每公噸13元之範圍內為禁止處分云云，惟暫不論上開判決有適用法規顯有錯誤情形，上訴人業已提出再審之訴，觀諸該等案件之事實審判決（即臺北高等行政法院107年度訴字第18號、108年度訴字第102號、108年度訴字第449號及108年度訴字第1991號），其等均未撤銷原課稅處分，課稅處分既仍存在，上訴人依稅捐稽徵法第24條第1項規定，即應依各該課稅處分之金額（扣除已繳納及另提供擔保部分之金額）為本件保全處分，原判決為相反之認定，有違反稅捐稽徵法第24條第1項規定之違法。

㈢原判決消極不依法行使其職權，竟謂依卷內資料無從認定系爭礦權價值，顯然構成調查未盡之適用法則不當之違誤。又上訴人於原審已主張並舉證：1.被上訴人名下財產僅有未辦理保存登記建物1棟，其房屋評定現值為169萬200元，與欠繳之系爭特別稅金額差距甚大，顯無法保障上訴人之租稅債權；2.依財政部北區國稅局宜蘭分局109年7月3日北區國稅宜蘭營字第1090206728號函提供被上訴人107年營利事業所得稅結算申報書資產負債表及財產目錄所示，被上訴人資本額為500萬元，並無4、50億以上採礦權之申報資料。迺原判決就上開主張及事證未置一詞，遽謂「本件被告所禁止處分之財產是否與原告欠繳稅額相當，洵非無疑」云云，已然速

斷（假設被上訴人名下除系爭礦權外，確無其他足以抵償系爭稅捐債權之財產，則無從謂本件禁止處分之財產與欠繳稅額並不相當），自有判決不備理由之違法。另依行政訴訟法第1條規定，可知行政訴訟係處理行政權行使「合法性」之問題，惟禁止處分之財產與欠繳稅額是否相當，乃屬禁止處分「不當」，而非「不法」之問題，並非行政法院所得審究，有鈞院86年度判字第3128號判決所揭櫫之意旨：「稅捐單位禁止處分之不動產，其價值與應繳稅款顯不相當，係屬『不當』而非『不法』，依行政訴訟法第1條規定，尚非本院所得審酌。」可稽，迺原判決就不應審究之問題為審究，並進而為對上訴人不利之論斷，亦有違反行政訴訟法第1條規定之違法。

㈣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，故原判決以上訴人就此重為之課稅處分至多不應超過每公噸13元，被上訴人已繳納及供擔保金額已超過上訴人所能核課之範圍為由，認本件無為禁止處分之可能云云，確已構成判決理由不備與適用法則不當等違誤等語，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，本件原處分乃以上訴人109年5月1日花稅法字第10904 30501號函作成，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7件課稅處分之撤銷訴訟事件，迄今均經本院先後以109年度上字第962號、110年度上字第274號、第295號、第331號及111年度上字第167號等判決駁回上訴人於各該事件之上訴而告確定，稅額尚待○○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（另有一筆半數稅款36,252,300元，被上訴人已在原處分作成後補繳，亦應採取相同之處理方式）。惟對於原處分之合法性，則應以其於109年5月1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，予以判斷。乃原審在稅額無法確定下，參酌原審言詞辯論終結時，上開7件課稅處分爭訟事件經原審各合議庭及本院受理上訴審理結果所持理由，為調高稅率不得超過原定每公噸10元之30％，據以依每公噸13元推算7期總稅額尚不到原核定稅額之5分之1，據以比較被上訴人已納稅額2億8,962萬6,967元（含上述36,252,300元之半數稅款），及所提供6張銀行定存單擔保共計6,307萬2,975元，總金額為3億5,269萬9,942元，已超過前開推算之稅捐範圍，因認上訴人無再就系爭礦權為禁止處分登記以保全稅捐債權之必要云云，等同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。至禁止處分所限制之財產價值是否相當於所欠稅額，則係原處分為合法之要件之一。原處分為限制人民權利之負擔處分，上訴人選擇系爭礦權為禁止標的，即應舉證證明其價值相當於被上訴人所欠稅額，並無超額禁止致侵害人民財產權之違法疑慮。原審應行使闡明權令上訴人盡其舉證責任表明證據方法進行調查，乃原審就此一關於原處分是否合法性之爭點，僅論斷以「洵非無疑」，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，乃上訴人以各該事實審判決主文之諭示，爭執其各該課稅處分未經撤銷，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。原判決雖已認定在原處分作成前之109年4月20日，經上訴人所核課之系爭特別稅稅額合計5億7,925萬3,934元，扣除被上訴人已繳納、已提供擔保者，被上訴人尚未繳納之稅額為2億6,280萬6,292元，惟對於禁止處分之系爭礦權之價值則尚待調查，以供判斷原處分之禁止範圍與當時被上訴人所欠稅額是否相當，故本院尚無法為終局判決，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　　11　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　梁　哲　瑋

法官　林　玫　君

法官　洪　慕　芳

法官　李　玉　卿

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　5　　月　　11　　日

書記官　高　玉　潔