臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1402號
111年1月13日辯論終結

原　　告　福安礦業股份有限公司

代　表　人　林正良（董事長）

訴訟代理人　陳冠諭　律師
被　　告　花蓮縣地方稅務局

代　表　人　呂玉枝（局長）
訴訟代理人　張秉正　律師
複 代理 人　陳映亘　律師
訴訟代理人　程春益　律師
複 代理 人　吳典倫　律師

上列當事人間禁止財產處分登記事件，原告不服花蓮縣政府中華民國109年9月22日109年訴字第24號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：原告自民國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，被告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。嗣被告為保全租稅債權，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），扣除原告已繳納部分及提供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，對原告所有之臺濟採字第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。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.原告之營業處所設於宜蘭縣，其於花蓮縣境內開採礦產完竣後即輸出至宜蘭縣，並與花蓮縣以外之縣市進行交易，系爭自治條例已違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2款規定。又系爭自治條例以每公噸70元計徵之礦石開採特別稅，導致原告幾無淨利可言，中央政府課徵營利事業所得稅之稅源將大幅度減少，而無從就國家國防安全及重大經濟建設發展等與全體國民福祉有關事項為妥善有效之規劃，影響全體國民之權益甚鉅，是系爭自治條例亦已違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之規定。再者，系爭自治條例於稅率之調整，業已逾地方稅法通則第4條第1項所明定稅率調高幅度之上限，並有違憲法法治國之法安定性原則、信賴保護原則、平等原則及量能課稅原則。況本院及最高行政法院判決均已認系爭自治條例第6條將原訂稅額自每公噸10元大幅度調高至每公噸70元，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，依地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。則被告依系爭自治條例第4條、第6條第1項等規定，課徵原告礦石特別稅捐等行政處分，亦將失所附麗。

2.原告已按相關法令之規定，繳納半數稅捐，甚至提出銀行定存單，以供擔保，金額總計高達3億1,644萬7,642元之多，從未有遲繳或拒繳礦石特別稅捐之情形。另有關108年度下期課稅處分之稅額7,250萬4,600元，原告亦已繳納

半數稅額3,625萬2,300元。據此，系爭特別稅既有明顯重大之違法違憲情節，原告又無任何違規逃漏地方稅捐之行為，自無必要再另行為禁止財產處分之決定。再者，原告之礦場係採取「階段式開採直井運輸法」之開採方法，乃全世界最先進之採礦方法，單是建置成本，即需置少投注至少10億元以上之資金，而原告既已投注採礦設備之建置，該設備與礦業權之存在顯然無從分離，故於計算原告所有之系爭礦權等資產之價值時，自應予以加計採礦設備之資本支出，始能充分衡量其經濟價值。是系爭礦權之客觀價值粗估至少有4、50億元以上之價值，已遠逾2億6,280萬6,292元稅額。然被告卻未依職權查證原告所有之系爭礦權之客觀公允價值，有未盡職權調查義務之違法，且其就系爭礦權辦理禁止處分，亦與所欲保全之稅捐債權數額顯不相當，實有超額保全之情事，於法未合等語。

（二）聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1.原告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，顯無法保障被告之租稅債權。是以，被告就原告未繳納且未提供擔保稅額2億6,280萬6,292元範圍內辦理禁止處分，並無違反不當聯結禁止原則。又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號函提供原告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，原告資本額為500萬元，並無4、50億以上採礦權之申報資料，此部分亦未見原告提出客觀之證據資料以實其說，已難遽信。另申報之財產目錄僅列報新建炸藥庫而無採礦設備相關之資本支出。且前開原告申報之資產負債表所示，現金僅6,773元及銀行存款僅2,704萬6,490元，又查無其他相當未擔保稅額不動產之情形下，被告所作稅捐保全之處分，實為確保稅捐債權之必要措施。

2.被告僅就原告欠繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對其所有之系爭礦權辦理禁止財產處分登記，所設定禁止處分之範圍，並未超出上開租稅債權，被告已確實考量並採取對原告造成財產最小侵害之方法，來達成確保租稅債權之必要性，被告已善盡稅捐保全比例原則之注意義務，所作稅捐保全之處分尚無裁量怠惰或超額保全之情事，亦無違平等原則或比例原則。再者，即令原告就系爭特別稅之行政處分，已分別提起行政救濟，亦不影響被告依行為時稅捐稽徵法第24條第1項之規定就原告欠繳應納稅額為保全程序之合法性。且依本院108年度訴字第449號判決理由提及「被告應俟稅率確定後，重為處分（即復查決定）」，顯見原告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，而此乃稅捐稽徵機關禁止處分後，發生其他事實，致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。

3.綜上所陳，原告欠繳稅捐仍屬現存之事實，原處分於法即無不合等語。

（二）聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）按行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定：「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；……。」規範之目的乃為保全租稅債權，防杜納稅義務人以移轉財產所有權或設定抵押權等方式規避稅捐之執行，故該條項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，而納稅義務人未於規定期限內繳納者之謂，並不以該應繳納之稅捐業已核課確定為必要。惟禁止處分旨在保全稅捐，國家為確保稅收之目的，禁止納稅義務人就其財產移轉或設定他項權利，涉及對人民財產權之限制，應同時兼顧納稅義務人權益，以符比例原則。是以，稅捐稽徵機關禁止納稅義務人處分之

財產價值，必須與納稅義務人欠繳稅捐數額相當，及所採取之多種限制手段中應選擇侵害最小之手段，以符合相當性及必要性，不應為超額保全，方屬適法。又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，亦屬當然。

（二）查原告自105年7月1日起截至109年4月20日止，經被告核課系爭特別稅7件，稅額合計5億7,925萬3,934元，此有被告7件花蓮縣礦石開採特別稅繳款書檢送函附卷可稽(見原處分卷第1至14頁)。其中105年度下期、106年度上下期、107年度上下期、108年度上期稅額，原告於繳納半數後尚有未繳稅額合計3億2,587萬9,267元，嗣經被告於扣除原告提供之6張銀行定存單擔保合計6,307萬2,975元後，依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，就原告未繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對其所有之系爭礦權辦理禁止財產處分登記等情，亦有原處分在卷足憑，復為兩造所不爭，堪認屬實。

（三）依前說明，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。而本件遍觀被告所提相關卷證資料，並無被告對於系爭礦權之價值評估或計算之依據，被告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(見本院卷第320頁)，則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。況原告因不服被告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，分別經本院107年度訴字第18號(最高行政法院110年度上字第274號)、108年度訴字第102號(最高行政法院110年度上字第295號)、108年度訴字第449號(最高行政法院109年度上字第962號)、108年度訴字第1991號(最高行政法院110年度上字第331號)判決原告勝訴確定(見本院卷第101至127頁、第208至312頁、第436至479頁)；另106年度上期及108年度上下期之

課稅處分，亦經本院於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號判決原告勝訴在案(見本院卷第418至434頁)。上開判決理由均指明105年6月28日施行、105年7月1日生效之系爭自治條例第6條第1項「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）70元計徵。……」之規定，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；被告依據每公噸70元之稅率，對原告課徵系爭特別稅，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；復說明被告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，則被告猶以原處分就原告欠繳稅額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：「(第1項)撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。(第2項)原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。(第3項)前2項判決，如係指摘機關適用法律之見解有違誤時，該機關即應受判決之拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。(第4項)前3項之規定，於其他訴訟準用之。」是即使原告仍有繳納系爭特別稅之義務，惟就原告應繳系爭特別稅額若干，被告自應依法院判決意旨重為復查決定。依上開判決之結果，足認被告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。而原告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，有繳款書及證明聯影本等件在卷可稽(見本院卷第129至141頁、第376頁)，再加上原告提供之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。則縱使原告仍有繳納系爭特別稅之義務，惟原告已繳納及供擔保之金額亦已超出

被告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本院及最高行政法院判決認有違誤，而影響原處分之合法性，已如前述，被告辯稱原告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。

五、綜上所述，原處分於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未合。原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　2　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　高愈杰

法　官　鍾啟煒

法　官　李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　2　　月　　17　　日

書記官　樓琬蓉