臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1004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
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
訴訟代理人　程春益　律師
複　代理人　駱建廷　律師
訴訟代理人　劉豐州　律師
　　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110年7月5日110年訴字第8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、事實概要：

㈠原告為花蓮縣之礦業權者。茲因花蓮縣政府於民國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），並同時廢止「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），將對花蓮縣礦業權者課徵之「礦石開採特別稅」稅率，由前自治條例所定開採每公噸新台幣（下同）10元，調高至每公噸70元。被告乃依系爭自治條例第6條第1項規定，自105年7月1日起至108年12月31日止，以每半為一期，按每公噸70元稅率，對原告各期核課礦

石開採特別稅，原告皆表不服，循序提起行政訴訟救濟在案。各期租稅及對應判決文號詳如附表所示，該等判決均以系爭自治條例第6條第1項驟將稅率提高，牴觸地方稅法通則第4條第1項關於稅率調高幅度以百分之三十為上限之規定，依地方制度法第30條第1項，應屬無效為理由，因此撤銷被告上開各期核課處分（復查決定）。

㈡ 原告109年1月1日起至同年6月30日止（下稱109年上期）於花蓮縣境內開採礦石數量為1,206,827公噸，被告仍依系爭自治條例第6條第1項所定稅率，以109年8月13日花稅土字第1090237877號函（下稱系爭核課處分）核定原告應納礦石開採特別稅額84,477,890元。原告就此亦不服，循序提起行政訴訟，現繫屬於本院110年度訴字第1003號事件。

㈢被告為保障系爭核課處分所表彰之租稅債權，依稅捐稽徵法第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○○○○○○○○○○○○○○○○○區○○○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二成1,621,583元計算），及經濟部礦務局就原告所有之「臺濟採字第5659號採礦權」、「臺濟採字第5660號採礦權」（下稱系爭採礦權）於82,856,307元（即系爭核課處分稅額84,477,890元-系爭土地現值1,621,583元=82,856,307元）之範圍內，辦理禁止財產處分登記。原告嗣繳納課徵稅額之半數42,238,945元，被告另以110年1月21日花稅法字第1100430081號函請經濟部礦務局就系爭採礦權於42,238,945元範圍內辦理塗銷禁止財產處分登記。原告不服原處分，循序提起本件訴訟。

二、原告起訴主張：

被告前依系爭自治條例第6條第1項規定之稅率，以各期之課稅處分核課原告應納礦石開採特別稅，皆經原告提起訴訟救濟，若干期別並經最高行政法院判決認定系爭自治條例第6條第1項稅率調高之規定牴觸地方稅法通則第4條第1項，就

超過百分之三十上限部分，應屬違法無效確定。該等終局確定判決，有其確定力及拘束力，故原告實質上無需繳納系爭課稅處分之礦石開採特別稅，被告以原處分為原告財產之禁止處分，不具正當性及必要性等語。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：

系爭自治條例第6條第1項規定符合地方稅法通則第4條之規定，不會因相關最高行政法院判決宣告其違法無效，即失其效力；且上開規定經財政部准予備查，其合法性無庸置疑，被告將對上開最高行政法院判決提起再審及憲法訴訟，以排除其效力。況且，原處分之性質為保全程序，其適法性與系爭課稅處分之適法性無涉等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

㈠按，裁處時稅捐稽徵法第24條第1項前段：「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；……。」（110年12月17日修正移列為第24條第1項第1款，加註但書：「但已提供相當擔保者，不適用之」）。核此係配合租稅優先於普通債權受償（稅捐稽徵法第6條參照）規定，所為之租稅保全措施。蓋，納稅義務人如未依核課處分所定期限繳納租稅，稽徵機關固得依稅捐稽徵法第39條規定，將案件移送行政執行分署強制執行，納稅義務人並應以其全部財產作為清償租稅債務之擔保。只是，任一欠稅案件，稽徵機關自蒐集資料、調查事實、核定發單以至移送強制執行，常歷時甚久，為避免納稅義務人滯欠租稅，卻將其財產移轉他人或設定擔保物權，以致經由強制執行而實現租稅債權之可能性受有妨礙，稽徵機關乃得依本項前段規定，禁止欠稅人為財產之移轉或設定他項權利，並通知有關機關執行之。惟該等禁止處分既係為保全租稅債權之手段，原以租稅債權之存在為必要條件；且其範圍，除應以其價值

相當於欠繳應納稅額之財產為度外，並應考慮避免對納稅義務人產生不必要之損害，否則於比例原則有悖。

㈡又，基於核課處分之存續力，納稅義務人只要未依核課處分所定期限繳納租稅，即使該處分嗣後經法院判決確認為違法，在未經撤銷、廢止前仍有其效力，並得以之為強制執行名義（行政程序法第110條第3項參照）；核課處分所「確認之具體租稅債權內容」，也當然應引之為以租稅債權保全為目的之禁止處分之構成要件事實。是以，對違法而有效之核課處分，人民雖得依法提起行政爭訟，請求撤銷，以消滅其效力；且即使逾期未繳納稅款，只要合致稅捐稽徵法第39條第1項但書、第2項各款情形時，就救濟程序中未確定之核課處分，也不得予以強制執行；但此之同時，稽徵機關為保全租稅債權，於核課處分未經法院判決撤銷確定前，原則上得以核課處分所確認之租稅債權內容為禁止處分，以確保租稅債權之滿足。

㈢然而，租稅正義首以租稅法定主義為表現，無法律規定者不得課以人民租稅，侵害其財產權。租稅既為法定之債，租稅債權因構成要件（即租稅客體、主體、歸屬、稅基及稅率）滿足而當然發生，並非由核課處分所形成，核課處分僅具有「確認」具體租稅債務內容之性質，而非創設其原所未有之納稅義務；因此，人民要不因稽徵機關錯誤之課稅處分，即必須負擔法無明文之租稅債務。是而，違法之核課處分即使因法定救濟期間之經過而有形式存續力，人民仍得反於確定核課處分之效力，為租稅債權不存在之主張，基於公法上不當得利，請求國家退還無法律依據而取得之租稅利益，而為行政處分存續力規定之例外，此參照稅捐稽徵法第28條退稅請求權規定之立法意旨即明。職是以故，爭訟中之核課處分所確認之具體租稅債權內容，若基於不同年度核課處分撤銷訴訟判決既判力之確認效，已可確定不存在或部分不存在，則該核課處分即使尚未經法院判決撤銷，以保全該等核課處分所確認之租稅債權為目的之禁止處分，就已可確定不存在

租稅債權之範圍，當無由附麗，此等禁止處分即顯然過度侵害人民財產權，有違比例原則，違法至明。

㈣如事實欄所載，被告依花蓮縣政府105年6月28日公布之系爭自治條例第6條第1項規定，自105年7月1日起至108年12月31日止，按每公噸70元稅額標準，以半年為一期對原告核課各期礦石開採特別稅，原告就各期核課處分均循序提起行政訴訟救濟，其中，該等處分若非業經如附表所示最高行政法院判決撤銷確定，即係經本院判決撤銷而為被告上訴繫屬最高行政法院審理中。被告就109年上半期之礦石開採特別稅作成系爭核課處分，又為保全系爭核課處分而作成原處分等節，為兩造所不爭執，並有原處分、系爭核課處分及如附表所示判決在卷為憑。兩造爭執原處分合法與否，無非聚焦於以原處分保全系爭核課處分之執行，是否具有必要性而合於比例原則。就此，本院查明如下：

1.被告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：「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。」因此，關於超過百分之三十上限部分，應屬違法而無效，迭經如附表所示之最高行政法院判決指明，此有上開判決附卷可憑。

2.前揭最高行政法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。原告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前自治條例百分之三十部分為無效之確認，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、最高行政法院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。

3.從而，花蓮縣政府105年6月28日公布系爭自治條例，其第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元之百分之一百三十（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）。而原告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原告特定財產為禁止處分，徵諸首揭法文及說明，顯然逾越必要，有失比例原則，乃有違法。被告嗣雖因原告繳納半數稅額，亦減縮半數禁止處分內容，仍屬超額擔保，併予指明。

五、綜上，原處分係針對系爭核課處分所確認之租稅債權內容（即每公噸課徵70元礦石開採特別稅）所為之保全處分，然系爭核課處分就每公噸礦石開採超過13.33元課徵之礦石開採特別稅，本院受如附表所示之最高行政法院判決之確認效之拘束，亦認其為違法。原告既已繳納半數稅額，已係超額擔保系爭核課處分之執行，原處分猶就系爭核課處分所表彰之全額租稅債權（嗣減縮為半額）為禁止處分，顯無必要，逾越比例，乃有違法；訴願定未予糾正，亦有未合，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許。

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三庭

審判長法　官　楊得君

法　官　畢乃俊

法　官　鄭凱文

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符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資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、三親等內之血親、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　方偉皓