

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第1142號

115年4月30日辯論終結

原告 黃慧卿
訴訟代理人 李銘洲律師
林昱齊律師
被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶
訴訟代理人 鄧美瑤
蔡佩真
鍾佑陽

上列當事人間禁止財產處分登記事件，原告不服財政部中華民國114年8月19日台財法字第1413927850號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要

原告為祥皓工業有限公司（下稱祥皓公司）股東，其前經被告審認依所得稅法施行細則第82條規定，視為已經受領祥皓公司111年度盈餘分派現金股利（下稱系爭現金股利），因而核定原告112年綜合所得稅應納稅額為新臺幣（下同）180萬3千2468元（原告就被告核定其綜合所得稅部分，現正申請復查中）。嗣因原告滯欠上揭112年度綜合所得稅，逾限繳日期仍未繳納，且未提供相當擔保，為保全稅捐債權，被告乃依稅捐稽徵法第24條第1項第1款規定，以114年4月14日北區國稅中壢服字第1140679178A號函（下稱114年4月14日A函），請桃園市中壢地政事務所（下稱中壢地政事務所），就原告所

01 有桃園市中壢區○○段0000地號土地(下稱內厝段土地)及同
02 區大崙段000地號土地(下稱大崙段土地，與內厝段土地合稱
03 系爭土地)，於7818/10000之權利範圍內，禁止移轉或設定
04 他項權利，並以同日北區國稅中壢服字第1140679178B號函
05 (下稱原處分)通知原告。原告不服，提起訴願，經財政部決
06 定駁回，遂提起本件行政訴訟。

07 二、原告主張略以：

08 (一)被告就原告實際尚未取得之祥皓公司盈餘分派股利，不應歸
09 列年度綜合所得稅核課範圍

10 1. 祥皓公司於112年2月4日寄發股利發放通知書，通知原告依
11 出資比例得領取6419萬674元之現金股利，然原告尚未領
12 得，嗣原告訴請祥皓公司給付上開股利，經臺灣桃園地方法
13 院以114年度重訴字第216號民事判決駁回原告之訴，原告提
14 起上訴，現由臺灣高等法院以114年度審重上字第737號民事
15 事件審理中，而自第一審判決主文即可知原告並未取得祥皓
16 公司所給付之現金股利。

17 2. 納稅義務人尚未欠繳稅款，稅捐稽徵機關即無從依稅捐稽徵
18 法第24條第1項第1款及「稅捐稽徵機關辦理禁止處分及塗銷
19 作業處理原則」第2條就納稅義務人之財產為禁止處分，否
20 則在稅捐稽徵機關錯誤核課所得稅之情形，縱經納稅義務人
21 對於禁止處分提起行政救濟，亦因不得實質審查納稅義務人
22 是否確有欠繳所得稅款，致使其行政救濟程序流於形式，難
23 以發揮權利保護實效。財政部65年12月31日台財稅第38474
24 號函(下稱65年12月31日函)僅在闡釋稅捐稽徵法第24條規定
25 所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」之涵義，非謂稅捐機關
26 於實施稅捐保全措施時，毋須審究納稅義務人是否確實負有
27 應納稅捐責任。是原告究竟是否有欠繳應納所得稅款，既屬
28 被告實施稅捐保全措施之重要前提，自應由被告於實施稅捐
29 保全措施前詳加調查審認。訴願決定未慮及此，徒以此部分
30 非原處分合法性所應審究之範圍為由，遽予駁回，形同寬准

01 稅捐機關得濫行實施稅捐保全，顯已逾越稅捐稽徵法第24條
02 規定適用之合理範圍，自有未洽。

03 3. 依司法院釋字第377號解釋理由書意旨可知，我國所得稅法
04 採收付實現制，亦即以個人所得實際取得之日期為準，認定
05 所得歸課年度，於所得人確實取得個人所得前，自無從納入
06 所得核課範圍。被告逕予援用所得稅法施行細則第82條第2
07 項規定，就原告尚未取得之系爭現金股利擬制「視同給
08 付」，並據此認定原告有「欠繳」稅款情事，即與前揭司法
09 院解釋意旨有違，原處分難謂正當。

10 4. 依最高行政法院98年10月第2次庭長法官聯席會議決議意
11 旨，所得稅法施行細則第82條第2項乃為使扣繳義務人有明
12 確之扣繳時點以便對扣繳義務人進行扣繳行為之細節性及技
13 術性規定，不得作為股東之股利所得是否實現之法令依據，
14 被告自不得依此逕就實際尚未取得之系爭現金股利「擬制」
15 為原告已實際取得此部分所得，並歸列所得年度核課稅捐，
16 否則無異使原告面臨尚未取得系爭現金股利，卻必須被迫以
17 個人固有財產抵償所得稅款之不當加諸原告財產權負擔及限
18 制之結果。是被告對原告作成原處分，實屬不當加諸原告財
19 產權負擔及限制。

20 5. 祥皓公司之金融帳戶（遠東銀行崇德分行，帳號：00000000
21 000000號，下稱系爭金融帳戶）內尚有系爭現金股利款項尚
22 未核發予原告，該公司原董事廖永澄已於112年7月10日過
23 世，致無法定代理人可得代表該公司執行業務等事實，本為
24 被告知之甚詳。詎被告不僅未究明該公司原董事已於所得稅
25 法施行細則第82條第2項所定「6個月」期間內過世，是否足
26 以影響該公司「未」於6個月內給付系爭現金股利之認定，
27 亦未究明所得稅法施行細則第82條第2項規定所載「6個月內
28 未給付」，是否於不可歸責於扣繳義務人之情形，仍一概視
29 為已實現股利所得，予以歸列課稅；且被告亦未審慎考量本
30 件屬未實際取得現金股利之特殊案例，僅須於系爭現金股利
31 範圍內，就祥皓公司金融帳戶內之存款保全稅捐債權即可，

01 被告仍逕為原處分，核已逾手段目的間之必要範圍，對於原
02 告之財產權影響非輕，自有違法。

03 (二)聲明：原處分及訴願決定均撤銷。

04 三、被告答辯則以：

05 (一)原處分並無違誤，且合於比例原則

06 1. 稅捐稽徵法第24條第1項第1款之立法意旨，在使稅捐債權獲
07 得保全，避免欠稅人藉移轉財產所有權或設定他項權利等方
08 式規避執行；至該規定所稱之「欠繳應納稅捐」，依財政部
09 65年12月31日函釋意旨，係指依法應由納稅義務人繳納之稅
10 捐，未於規定期限內繳納者而言；此與納稅義務人是否刻正
11 進行行政救濟無涉，亦不以稅捐已確定為必要。

12 2. 被告於核課期間內，核定原告112年度綜合所得稅為1803萬2
13 468元並已送達原告，該公法上債權債務關係已成立，原告
14 即負有租稅債務。原告未於規定期限內繳納，自己該當稅捐
15 稽徵法第24條第1項第1款所稱「欠繳應納稅捐」情事。從
16 而，被告為防止稅捐債權不能實現，以原處分就原告所有之
17 系爭土地禁止移轉或設定他項權利，並無不合。

18 3. 依「稅捐稽徵機關受理擔保品計值及認定辦法」（下稱擔保
19 品計值辦法）第5條第1項規定，土地按公告現值加2成估
20 價，經核算系爭土地禁止處分之財產價值與原告欠繳應納稅
21 捐1803萬2468元相當，被告以原處分通知有關機關就系爭土
22 地禁止移轉或設定他項權利，係為確保稅捐債權，所為必要
23 合理手段，並未違反比例原則。

24 4. 稅捐稽徵機關所為之行政處分有二種，一類為核定稅捐處
25 分，另一類為非核定稅捐處分；原告倘係對被告核定綜合所
26 得稅款之處分不服，應依稅捐稽徵法第35條規定申請復查。
27 原告主張尚未取得之股利所得卻擬制「視同給付」等情，核
28 係對核定補徵112年度綜合所得稅之處分不服，尚非本件所
29 應審究範圍。

30 (二)聲明：原告之訴駁回。

31 四、本件前提事實及爭點

如事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，並有原告個人戶籍資料查詢清單影本（見原處分卷第2頁）、原告復查申請書影本（見原處分卷第3至8頁）、原告112年度綜合所得稅核定稅額繳款書、送達證書及救濟查詢資料影本（見原處分卷第9至11頁）、系爭土地建物查詢資料影本（見原處分卷第12至13頁）、應辦理禁止財產處分清冊影本（見原處分卷第14至17頁）、全國財產稅總歸戶財產查詢清單影本（見原處分卷第18至21頁）、欠稅查詢情形表（見原處分卷第22頁、第52頁）、被告114年4月14日A函影本（見原處分卷第23頁）、原處分及訴願決定書影本（見原處分卷第42至43頁、本院卷第25至31頁）各1份在卷可證，堪信為真實。又兩造既以前詞爭執，經整理雙方之陳述，本件爭點應為：被告作成原處分就原告所有之系爭土地於7818/10000之權利範圍內，禁止移轉或設定他項權利，是否適法有據？

五、本院之判斷

（一）按稅捐稽徵法第24條第1項第1款規定：「稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：一、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稅捐債權，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，故該規定所稱「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，應符合比例原則。當須衡量稅捐保全時不動產價值，是否與納稅義務人所欠稅捐數額相當，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（最高行政法院107年度判字第730號判決意旨參照）。

（二）依稅捐稽徵法第11條之1第2項規定授權訂定的擔保品計值辦法第5條規定：「（第1項）納稅義務人提供易於變價、無產

01 權糾紛且能足額清償之土地或已辦妥建物所有權登記之房屋
02 作為繳納稅款之擔保品者，土地按公告土地現值加2成、房
03 屋按稅捐稽徵機關核計之房屋現值加2成估算。但納稅義務
04 人能提示下列時價資料，經稅捐稽徵機關查明屬實者，得予
05 核實認定：一、報章雜誌所載市場價格。二、各直轄市、縣
06 （市）同業間帳載房地之加權平均售價。三、不動產估價師
07 之估價資料。四、銀行貸款評定之房屋及土地款價格。五、
08 大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。六、法院
09 拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格。七、其他公允客
10 觀之土地或房屋時價資料。八、時價資料同時有數種者，得
11 以其平均數為時價。（第2項）土地或房屋經設定他項權利
12 者，稅捐稽徵機關除依前項及第6條規定估算土地或房屋擔
13 保價值，並應扣除該他項權利之價值或擔保之債權額。但擔
14 保本法第6條第2項規定應優先受償之稅捐者，無須扣除擔保
15 之債權額。（第3項）稅捐稽徵機關依前2項規定估算土地之
16 價值時，無須減除預估應納之土地增值稅。」此為財政部依
17 稅捐稽徵法第11條之1第2項規定授權訂定之法規命令，其內
18 容係強調稅捐稽徵機關為稅捐保全時不動產價值之計算應客
19 觀合理，以與實際價值相當。如納稅義務人未主動提示足供
20 認定土地、房屋時價資料及證明文件，稅捐稽徵機關依職權
21 調查仍無所獲，得就土地按土地公告現值加2成、房屋按房
22 屋現值加2成估價，並應扣除不動產他項權利之價值或擔保
23 的債權額，核與比例原則、稅捐稽徵法第6條及第24條第1項
24 規定意旨相符，無違法律保留原則，自得為本院裁判所適
25 用。

26 （三）被告先前依據查得資料，以原告依所得稅法施行細則第82條
27 規定，視為已經受領系爭現金股利，因而核定原告112年綜
28 合所得稅應納稅額為1803萬2468元（限繳日期為114年2月20
29 日，繳款書於114年2月5日送達），惟原告逾限繳日期仍未
30 繳納，且未提供相當擔保等情，為兩造所不爭執，並有原告
31 112年度綜合所得稅核定稅額繳款書、送達證書影本（見原

處分卷第9頁、第11頁）、欠稅查詢情形表（見原處分卷第2
2頁、第52頁）各1份在卷可稽，自己該當稅捐稽徵法第24條
第1項第1款規定所稱欠繳應納稅捐之情事。又依卷附系爭土
地建物查詢資料影本（見原處分卷第12至13頁）、原告之全
國財產稅總歸戶財產查詢清單影本（見原處分卷第18至21
頁）之記載，原告名下財產包含系爭土地，共有土地32筆，
而系爭土地並無他項權利設定，且內厝段土地114年1月公告
土地現值為每平方公尺5200元，大崙段土地114年1月公告土
地現值為每平方公尺4600元。是被告依照擔保品計值辦法第
5條第1項規定，按系爭公告土地現值加2成估價，估計內厝
段土地財產價值為1533萬7920元（114年1月公告土地現值每
平方公尺5200元 $\times$ 2458平方公尺 $\times$ 估價成數120%）；大崙段
土地財產價值為772萬8828元（114年1月公告土地現值4600
元 $\times$ 1400.15平方公尺 $\times$ 估價成數120%），並分別就內厝段土
地、大崙段土地在權利範圍7818/10000內禁止移轉或設定他
項權利（禁止移轉或設定他項權利之權利價值合計1803萬35
84元，計算式為：1533萬7920元+772萬8828元=2306萬6748
元，2306萬6748元 $\times$ 0.7818=1803萬3584元，小數點以後四
捨五入，為足額保全稅捐債權，若降低比例至0.7817，則無
法足額保全稅捐債權），核屬有助於保全稅捐債權之目的，
且為保全稅捐債權所必要，及對於原告侵害最小之手段，尚
與比例原則無違。故被告為保全稅捐債權，依稅捐稽徵法第
24條第1項第1款規定，以原處分就系爭土地禁止移轉或設定
他項權利，於法無違。

（四）原告前揭關於原告實際尚未取得系爭現金股利，被告不應就
原告實際尚未取得之系爭現金股利，擬制「視同給付」，並
據此認定原告就系爭股利所得有「欠繳」稅款等主張，無非
係對於被告就原告112年度綜合所得稅核課處分所為之爭
執。惟行政處分具有構成要件效力，因而一有效行政處分
（前行政處分）之存在及內容，成為作成他行政處分之前提要
件時，前行政處分作成後，他行政處分應以前行政處分為其

構成要件作為決定之基礎，該他行政處分成為行政訴訟之訴訟對象時，由於前行政處分並非訴訟對象，該他行政處分之受訴行政法院，並不能審查前行政處分之合法性，前行政處分之合法性應由以前行政處分為程序對象或訴訟對象之訴願機關或行政法院審查之（最高行政法院100年度判字第1118號判決、107年度判字第712號判決、109年度判字第374號判決意旨參照）。本件被告對原告作成112年度綜合所得稅之核課處分後，原告已針對該核課處分申請復查，目前尚無結果等情，業經原告訴訟代理人陳述明確（見本院卷第174頁），並有原告復查申請書影本1份在卷可據（見原處分卷第3至8頁），則依前述說明，被告對原告所為112年度綜合所得稅核課處分即有構成要件效力，不僅被告應以之作為原處分之基礎，且本院亦不得在本件訴訟審查該核課處分之合法性，而應尊重該行政處分，以其認定為審查原處分合法性之基礎，是原告若對被告所為核課處分爭執所有，自應另循行政救濟程序以為主張，要非本件所得審究，其聲請本院函調祥皓公司系爭金融帳戶自112年2月1日迄今之交易往來明細資料，以證明原告是否有領取系爭現金股利，當然亦無調查之必要，殊難准許。

（五）原告雖又稱祥皓公司之金融帳戶內尚有系爭現金股利款項尚未核發予原告，被告可於系爭現金股利範圍內，就祥皓公司金融帳戶內之存款保全稅捐債權，故原處分已逾手段目的間之必要範圍，對於原告之財產權影響非輕，而有違法云云。然稅捐稽徵法第24條第1項第1款係規定，稅捐稽徵機關僅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，可見被告無從對非屬行政機關之祥皓公司，抑或是遠東銀行為保全處分，是原告此部分主張容有誤會，並不可採。

（六）綜上所述，原告所訴各節，均非可採，被告以原處分就原告所有之系爭土地於7818/10000之權利範圍內，禁止移轉或設定他項權利，於法並無違誤，訴願機關遞予維持，亦無不

合，原告徒執前詞，訴請撤銷原處分及訴願決定，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊及防禦方法，均與本件判決結果不生影響，爰不一一論駁，併予敘明。

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

中 華 民 國 115 年 6 月 4 日

審判長法官 陳心弘

法官 畢乃俊

法官 彭康凡

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。

	3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 115 年 6 月 4 日

03 書記官 羅雅馨