

01  
02  
03  
04  
05  
06  
07  
08  
09  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32

# 最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第390號

上 訴 人 林高義  
訴訟代理人 陳祖祥 律師  
楊承翰 律師  
毛繼磊 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局  
代 表 人 宋秀玲

上列當事人間塗銷禁止處分登記事件，上訴人對於中華民國107年11月15日臺中高等行政法院107年度訴字第200號判決，提起上訴，本院判決如下：

## 主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

## 理 由

一、被上訴人的代表人於案件繫屬本院後的民國108年1月31日變更為宋秀玲，且經其具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、被上訴人前以上訴人逾期未繳納101年度綜合所得稅的罰鍰計新臺幣（下同）6,514,132元，為保全稅捐，乃依稅捐稽徵法第24條第1項規定，函請彰化縣員林地政事務所（下稱「員林地政事務所」）就上訴人的不動產，於相當欠繳應納稅捐數額範圍內，禁止移轉或設定他項權利的登記，並以105年2月23日中區國稅員林服務字第1050800716號函（下稱「系爭禁止處分」）通知上訴人（標的為彰化縣○○市○○段○○○○○○○○號土地，下稱「系爭土地」），該函於105年2月25日送達，因上訴人未依限對該處分提起訴願，而告確定。嗣上訴人於106年12月25日依行政程序法第111條、第117條及第128條規定，申請塗銷系爭禁止處分登記，經被上訴人107年1月18日中區國稅員林服務字第1070800028號函（下稱「原處分」），否准所請。上訴人不服，提起訴願遭駁回後，提起行政訴訟，因其訴之聲明有不明瞭及不完足之處，經原審闡明後，變更為「(一)訴願決定及原處分均撤銷。(二)應判命被上訴人就系爭禁止處分作成撤銷的行政處分。」嗣被上

01 訴人依本院106年度判字第492號判決意旨，就上訴人罰鍰部  
02 分追減1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元），並以10  
03 7年9月5日中區國稅員林服務字第1070804556號函（下稱「  
04 107年9月5日函」）請員林地政事務所塗銷系爭禁止處分登  
05 記的土地權利範圍1/4（尚禁處權利範圍3/4），並經該所以  
06 107年9月10日員地一字第1070006442號函覆塗銷在案。上訴  
07 人乃將訴之聲明再變更為「(一)先位聲明：確認原處分違法。  
08 (二)第一備位聲明：1.確認系爭禁止處分無效。2.被上訴人應  
09 賠償上訴人自105年2月23日起因系爭禁止處分所生的損害（  
10 即1,302,827元×5%）及至清償日止，按週年利率5%計算之  
11 利息。(三)第二備位聲明：1.確認系爭禁止處分違法。2.被上  
12 訴人應賠償上訴人自105年2月23日起因系爭禁止處分所生的  
13 損害（即1,302,827元×5%）及至清償日止，按週年利率5%  
14 計算之利息。」案經原審判決駁回後，上訴人提起本件上訴  
15 ，並聲明：原判決廢棄。

16 三、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決  
17 所載。

18 四、原審為上訴人敗訴的判決，是以：

19 (一)被上訴人前以上訴人逾期未繳納101年度綜合所得稅的罰鍰  
20 計6,514,132元，為保全稅捐，依稅捐稽徵法第24條第1項規  
21 定作成系爭禁止處分，因上訴人未依限提起訴願而告確定。  
22 嗣上訴人依行政程序法第111條、第117條及第128條規定，  
23 申請塗銷系爭禁止處分登記，經被上訴人以原處分否准所請  
24 。嗣被上訴人依本院106年度判字第492號判決意旨，就上訴  
25 人罰鍰處分（下稱「原罰鍰處分」）追減1,302,827元（即  
26 變更罰鍰為5,211,305元），並重新核算系爭禁止處分登記  
27 的財產價值後，以107年9月5日函請員林地政事務所塗銷上  
28 訴人所有經系爭禁止處分登記的系爭土地權利範圍1/4，且  
29 經該所塗銷在案。

30 (二)有關先位聲明「確認原處分違法」部分：原處分乃上訴人於  
31 系爭禁止處分確定後，另依行政程序法第111條、第117條及

01 第128條規定，向被上訴人申請塗銷系爭禁止處分登記所為  
02 的處分，原處分是認定上訴人的申請不具行政程序法第111  
03 條、第117條及第128條規定事由而否准，其否准效力始終存  
04 在，不因被上訴人事後依本院106年度判字第492號判決意旨  
05 追減上訴人罰鍰1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元）  
06 ，並重新核算系爭禁止處分登記的財產價值後，另以107年9  
07 月5日函請員林地政事務所塗銷上訴人所有經系爭禁止處分  
08 登記的系爭土地權利範圍1/4所影響，上訴人仍可就原處分  
09 提起課予義務訴訟，其提起確認原處分違法訴訟，不符提起  
10 確認訴訟補充性原則，顯非合法，應予駁回。

11 (三)有關第一備位聲明部分：稅捐稽徵法第49條但書，僅規定同  
12 法第6條關於稅捐優先及第38條關於加計利息等規定，對於  
13 罰鍰不在準用之列，依明示其一、排除其他的法理，同法第  
14 24條未列於但書規定，即得準用。是稅捐稽徵機關得為應納  
15 稅捐及罰鍰的保全，就納稅義務人的財產，為禁止移轉或設  
16 定他項權利的決定，且稅捐稽徵法第24條的立法理由第3項  
17 亦指出本條亦為保全「稅款」或「罰鍰」的執行而訂定，更  
18 可揭示上旨。上訴人主張稅捐罰鍰並無稅捐優先性，被上訴  
19 人依稅捐稽徵法第49條準用同法第24條第1項規定為系爭禁  
20 止處分是無效處分云云，容有誤解，且非任何人一望即知而  
21 屬行政處分無效的重大明顯瑕疵，是上訴人依行政程序法第  
22 111條第6款及第7款規定，訴請確認系爭禁止處分登記為無  
23 效，並無理由，應予駁回。系爭禁止處分既非無效，則上訴  
24 人以系爭禁止處分係無效為基礎，請求被上訴人賠償其自10  
25 5年2月23日起因禁止處分所生的損害（即1,302,827元×5%  
26 ）及至清償日止，按週年利率5%計算利息的損害賠償部分，  
27 亦屬無據，應予駁回。

28 (四)有關第二備位聲明部分：

29 1.系爭禁止處分登記經被上訴人107年9月5日函請員林地政  
30 事務所塗銷上訴人所有經系爭禁止處分登記的系爭土地權  
31 利範圍1/4，則該減縮1/4禁止處分登記部分，依司法院釋

01 字第423號解釋意旨，屬撤銷系爭禁止處分的性質，且經  
02 原處分機關撤銷而不存在，惟有受確認判決的法律上利益  
03 ，而可依行政訴訟法第6條第1項規定，提起確認違法訴訟  
04 ，故應就此部分審查是否有理由。但關於尚禁處權利範圍  
05 3/4部分，因上訴人未依限對系爭禁止處分提起訴願而告  
06 確定，上訴人本可就此部分提起撤銷訴訟，但其捨此不由  
07 逕行提起確認違法訴訟，不符確認訴訟補充性原則，顯非  
08 合法，應予駁回。

09 2. 稅捐稽徵法第24條的立法理由謂：「一、納稅義務人滯欠  
10 稅捐，往往以移轉不動產所有權或設定抵押權等以規避執  
11 行。美國聯邦稅法有租稅審置權以防止之，我國無此制度  
12 ，故以限制登記之法，以收釜底抽薪之效。二、本條規定  
13 與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。三  
14 、本條亦為保全稅款或罰鍰之執行而訂定，惟依民事訴訟  
15 法之規定，聲請假扣押者，法院得令提供擔保，稽徵機關  
16 則難於提供擔保，爰予明訂免提供擔保，以利執行，但納  
17 稅義務人能提供相當財產擔保者，則稅款之徵收已有保障  
18 ，以上各種保全措施自無必要，故以但書予以排除之。…  
19 …」顯見，該條所明定納稅義務人欠繳應納稅捐（依同法  
20 第49條規定罰鍰亦有準用）者，稅捐稽徵機關得就納稅義  
21 務人相當於應繳稅捐數額的財產，通知有關機關不得為移  
22 轉或設定他項權利，旨在保全國家的稅捐債權，性質上類  
23 似民事訴訟法所規定假扣押程序。又稅捐稽徵機關作成財  
24 產禁止處分，性質上既屬保全程序，且著重在保全稅款或  
25 罰鍰執行的及時性，故依其法律關係而言，當事人不服該  
26 財產禁止處分而提起行政訴訟，法院即應以稅捐稽徵機關  
27 作成行政處分時已終結的事實及當時有效的法規為裁判基  
28 礎，此觀民事訴訟法第531條第1項規定及最高法院67年臺  
29 上字第1407號民事判例要旨可知。該判例已定性假扣押裁  
30 定是否自始不當，係以命假扣押時客觀存在的情形為斷；  
31 復將假扣押裁定因自始不當而撤銷，與因本案訴訟敗訴確

01 定而撤銷該假扣押裁定的情形分別看待，前者有可歸責的  
02 原因，而後者僅屬情事變更性質，不能主張有損害賠償的  
03 適用。此在行政訴訟法第296條亦有相類似的規定。準此  
04 ，系爭禁止處分是否有違法情事，應以稅捐稽徵機關作成  
05 該處分時已終結的事實及當時有效的法規為裁判基礎。

06 3. 被上訴人於105年2月23日作成系爭禁止處分時，上訴人尚  
07 有逾期未繳納的101年度綜合所得稅罰鍰6,514,132元，雖  
08 上開罰鍰經本院於106年9月14日以106年度判字第492號判  
09 決撤銷原罰鍰處分（即復查決定）確定，但係發生在系爭  
10 禁止處分作成後，依上開說明，法院於審查該財產禁止處  
11 分的適法性時，應以被上訴人作成行政處分時已終結的事  
12 實及當時有效的法規為裁判基礎，是經本院判決撤銷復查  
13 決定的結果，並不影響該禁止處分作成時的合法性。又被  
14 上訴人依稅捐稽徵法第24條規定作成系爭禁止處分，業經  
15 其審酌上訴人欠繳的罰鍰數額，並就上訴人相當於該數額  
16 的財產為禁止處分，雖事後經被上訴人撤銷其土地權利範  
17 圍1/4，亦均係在原罰鍰數額範圍內，自屬有據，尚難認  
18 為違法。從而，上訴人以事後本院判決撤銷復查決定的結  
19 果，主張系爭禁止處分登記減縮1/4權利範圍部分，係屬  
20 違法的依據，即非可採。上訴人此部分起訴為無理由，應  
21 予駁回。

22 4. 假扣押裁定因自始不當而撤銷，係指對於假扣押裁定抗告  
23 ，經抗告法院依命假扣押時客觀存在的情形，認為不應為  
24 此裁定而撤銷的情形而言，與因本案訴訟敗訴確定而撤銷  
25 該假扣押裁定的情形有別，前者有可歸責的原因，而後者  
26 僅屬情事變更性質，不能主張有損害賠償的適用。系爭禁  
27 止處分既未經認定依作成行政處分時客觀存在的情形，認  
28 為不應為此處分而撤銷的情形，其事後因原裁罰處分的本  
29 案訴訟敗訴確定，而經被上訴人重核復查決定，予以追減  
30 罰鍰1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元），核此僅  
31 屬系爭禁止處分作成後所發生的情事變更，尚非行政訴訟

01 法第296條所謂因自始不當而撤銷，依上開說明，不符合  
02 損害賠償的要件，是上訴人請求被上訴人應賠償其自105  
03 年2月23日起因禁止處分所生的損害（即1,302,827元×5%  
04 ）及至清償日止，按週年利率5%計算利息的損害賠償部分  
05 ，即屬無理由，亦應予駁回。

06 (五)綜上，上訴人提起本件確認訴訟，其聲明主張或屬不合法，  
07 或為無理由，爰合併以判決駁回等詞，為其判斷的基礎。

08 五、本院判斷如下：

09 (一)行政訴訟法第6條第1項及第3項分別規定：「確認行政處分  
10 無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有  
11 即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行  
12 而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之  
13 訴訟，亦同。」及「確認訴訟，於原告得提起或可得提起撤  
14 銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。但  
15 確認行政處分無效之訴，不在此限。」可知，行政訴訟法所  
16 規定的確認訴訟，是人民就特定公法上法律關係的存在與否  
17 以及其內容請求行政法院予以確認的訴訟，其種類包含確認  
18 行政處分無效、確認公法上法律關係成立或不成立、確認已  
19 執行而無回復原狀可能的行政處分或已消滅的行政處分為違  
20 法等3種。而且確認訴訟具有補充性，若該確認訴訟求為確  
21 認公法關係是否成立或違法的行政處分，屬得提起或可得提  
22 起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，則不得提起  
23 之。

24 (二)被上訴人前以上訴人逾期未繳納101年度綜合所得稅的罰鍰  
25 計6,514,132元，為保全稅捐，乃依稅捐稽徵法第24條第1項  
26 規定，函請員林地政事務所就上訴人的系爭土地，於相當欠  
27 繳應納稅捐數額範圍內，禁止移轉或設定他項權利的登記，  
28 並以系爭禁止處分通知上訴人（於105年2月25日送達），因  
29 上訴人未依限對該處分提起訴願，而告確定；另上訴人針對  
30 原罰鍰處分循序提起行政訴訟，經本院106年9月14日106年  
31 度判字第492號判決以：上訴人於被上訴人裁罰前即已補申

01 報並補繳稅款，被上訴人未依稅務違章案件裁罰金額或倍數  
02 參考表使用須知第4點予以裁量審酌，並於審查報告中敘明  
03 其裁量的理由，而有裁量怠惰的違法，乃將該案原判決廢棄  
04 ，並撤銷訴願決定及原罰鍰處分（復查決定），由被上訴人  
05 再作成適法的處分（復查決定）；又因被上訴人遲未作成新  
06 的罰鍰處分，上訴人遂於106年12月25日依行政程序法第111  
07 條、第117條及第128條規定，向被上訴人申請塗銷系爭禁止  
08 處分登記，經被上訴人於107年1月18日以原處分予以否准，  
09 上訴人不服，循序提起行政訴訟，為原審依法確定的事實。  
10 本院自得據以為判決的基礎。

11 (三)行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟  
12 期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係  
13 人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害  
14 關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事  
15 由者，不在此限。一、具有持續效力之行政處分所依據之事  
16 實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。……（第  
17 2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其  
18 事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算，但自法  
19 定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」上述行政程序  
20 重新進行的規定，是在一般行政救濟途徑以外，另設的特別  
21 救濟途徑，係指行政機關基於行政處分相對人或利害關係人  
22 的申請，就已確定的行政處分所規律的事項，重為實質審查  
23 ，以達成適當的新決定，且重新進行行政程序以撤銷、廢止  
24 或變更原行政處分的目的，在於調和法之安定性與目的性間  
25 的衝突，以保護相對人或利害關係人的權益，並確保行政處  
26 分的合法性。被上訴人既然是依據原罰鍰處分所裁處上訴人  
27 的罰鍰金額作成系爭禁止處分，而系爭禁止處分的性質，又  
28 屬於具有持續效力的行政處分，故該處分雖因上訴人未依限  
29 提起訴願而發生形式上確定力，惟因原罰鍰處分嗣經本院於  
30 106年9月14日以106年度判字第492號判決予以撤銷確定，則  
31 系爭禁止處分所依據的事實（被上訴人以原罰鍰處分裁處上

01 訴人罰鍰6,514,132元)，已於事後發生有利於上訴人的變  
02 更，且因被上訴人遲未作成新的罰鍰處分，故上訴人於106  
03 年12月25日依行政程序法第111條、第117條及第128條第1項  
04 第1款規定，向被上訴人申請重開行政程序，以撤銷、廢止  
05 或變更原處分，且因是否准予重開行政程序的決定，性質上  
06 為一不可分的行政處分，故被上訴人以原處分否准上訴人程  
07 序重開的申請，即屬於法有違。

08 (四)上訴人針對原處分循序提起行政訴訟，並經原審闡明後，變  
09 更聲明為「(一)訴願決定及原處分均撤銷。(二)應判命被上訴人  
10 就系爭禁止處分作成撤銷的行政處分。」本屬正確的訴訟類  
11 型（惟漏未聲明「被上訴人應依上訴人106年12月25日的申  
12 請，作成准予重開行政程序的行政處分」）。然而，因被上  
13 訴人嗣於依本院106年度判字第492號判決意旨，作成追減上  
14 訴人罰鍰1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元）的復查  
15 決定，並以107年9月5日函請員林地政事務所塗銷系爭禁止  
16 處分登記的土地權利範圍1/4（尚禁處權利範圍3/4）及副知  
17 上訴人，且經該所以107年9月10日員地一字第1070006442號  
18 函覆塗銷在案。顯見被上訴人嗣後業已就系爭禁止處分重開  
19 行政程序，並變更該處分所禁止上訴人處分系爭土地的權利  
20 價值範圍，等同撤銷其否准上訴人重開程序申請的原處分，  
21 故原處分業因被上訴人作成107年9月5日函而消滅，則上訴  
22 人是否因其申請重開行政程序的目的已經達成（即上訴人的  
23 目的究係撤銷系爭禁止處分1/4即可，抑或全部予以撤銷）  
24 ，而不得或無庸再針對依法申請程序重開事件的全部或部分  
25 提起課予義務訴訟？亦即上訴人將原訴之聲明再變更為先位  
26 聲明「確認原處分違法」部分，是否全部或僅部分違反行政  
27 訴訟法第6條第3項所規定的「補充性原則」？即有疑義。原  
28 審未予究明，即以上訴人先位聲明「確認原處分違法」違反  
29 補充性原則為由，予以駁回，容有未洽。上訴意旨指摘原判  
30 決此部分違背法令，求予廢棄，為有理由。又上訴人先位聲  
31 明是否合法及有無理由，既有待原審調查審究，則其備位訴

01 訟的停止條件尚未成就，原審就上訴人的第一、二備位聲明  
02 併為其敗訴的判決，亦有違誤，應併予廢棄。此外，上訴  
03 人提起的先位聲明與第一、二備位聲明之間，以及第一備位  
04 聲明與第二備位聲明之間，是否均因相互排斥而不能併  
05 存，而屬於訴之客觀預備合併或僅屬單純的訴之客觀合併？  
06 抑或屬學說上基於處分權主義所承認的「不真正預備合併」  
07 ？案經發回，原審應一併調查究明，併予敘明。

08 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項  
09 、第260條第1項，判決如主文。

10 中 華 民 國 108 年 7 月 31 日

11 最高行政法院第二庭

12 審判長法官 吳 東 都

13 法官 高 愈 杰

14 法官 胡 方 新

15 法官 程 怡 怡

16 法官 張 國 勳

17 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

18 中 華 民 國 108 年 8 月 8 日

19 書記官 張 玉 純