臺中高等行政法院判決

108年度訴更一字第17號

108年12月19日辯論終結

原　　告　林高義

訴訟代理人　陳祖祥　律師

複代理人　　陳敬中　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　鄭智仁

　　劉淑華

上列當事人間因塗銷禁止處分登記事件，原告不服財政部中華民國107年5月15日台財法字第10713918020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。

本審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」、「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」行政訴訟法第111條第1項、第2項定有明文。而變更或追加他訴是否適當，則應就訴訟資料利用之可能、當事人利益、訴訟經濟等具體情事加以衡量。經查，原告於前審起訴時狀載訴之聲明及本件更審時訴之聲明原為：「訴願決定及原處分均撤銷」，並主張係依行政訴訟法第4條第1項提起撤銷訴訟，因其訴之聲明有不明瞭及不完足之處，經本院前審闡明後，變更為「㈠訴願決定及原處分

均撤銷。㈡應判命被上訴人就系爭禁止處分作成撤銷的行政處分。」【嗣被告依最高行政法院106年度判字第492號判決意旨，就原告罰鍰部分追減新臺幣（下同）1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元），並以民國（下同）107年9月5日中區國稅員林服務字第1070804556號函（下稱「107年9月5日函」）請員林地政事務所塗銷系爭禁止處分登記的土地權利範圍1/4（尚禁處權利範圍3/4），並經該所以107年9月10日員地一字第1070006442號函覆塗銷在案。原告乃將訴之聲明再變更為「㈠先位聲明：確認原處分（按係指被告107年1月18日中區國稅員林服務字第1070800028號函）違法。㈡第一備位聲明：1.確認系爭禁止處分（即被告105年2月23日中區國稅員林服務字第1050800716號函）無效。2.被告應賠償原告自105年2月23日起因系爭禁止處分所生的損害（即1,302,827元x 5%）及至清償日止，按週年利率5%計算之利息。㈢第二備位聲明：1.確認系爭禁止處分違法。2.被告應賠償原告自105年2月23日起因系爭禁止處分所生的損害（即1,302,827元x 5%）及至清償日止，按週年利率5%計算之利息。」案經本院前審判決駁回後，經最高行政法院108年度判字第390號判決廢棄發回本院更審】，嗣於108年10月8日本院之準備程序中，將訴之聲明再變更並減縮為「㈠確認被告原處分（即被告107年1月18日中區國稅員林服務字第1070800028號函）違法。㈡被告應賠償原告新臺幣1元。」核原告上開訴之變更減縮於程序上並無不合，且被告對此並無異議並為本案言詞辯論，應予以准許。是本件應審理之範圍，自應以前揭變更後之訴之聲明為審判範圍，先予敘明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：緣被告前以原告逾期未繳納101年度綜合所得稅

罰鍰6,541,132元，為保全稅捐，乃依據稅捐稽徵法第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）就原告之不動產，於相當欠繳應納稅捐罰鍰數額範圍內，禁止移轉或設定他項權利之登記，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））知原告（處分標的為彰化縣○○市○○段○○○○○○○○號土地），該函於105年2月25日送達，因原告未依限對該函提起訴願，而告確定。嗣原告於106年12月25日依行政程序法第111條、第117條及第128條規定，申請塗銷前揭禁止財產處分登記，案經被告所屬員林稽徵所於107年1月18日以中區國稅員林服務字第1070800028號函，否准其申請。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂向本院提起本訴訟，經本院以107年度訴字第200號判決駁回，原告提起上訴，復經最高行政法院以108年度判字第390號判決廢棄並發回本院更為審理。

二、起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.按「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」、「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」稅捐稽徵法第24條第1項前段、第49條定有明文。惟稅捐稽徵法第24條第1項明定保全處分係以納稅義務人所欠應繳稅捐範圍內為之，是以，稅捐罰鍰之處分是否有稅捐稽徵法第24條第1項之適用、準用？

2.在義務人欠有本稅並有罰鍰處分時，稽徵機關固得以稅捐

稽徵法第24條第1項規定，就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產予以禁止處分。惟若是稽徵機關在為裁罰處分而納稅義務人並無欠繳本稅之情形時，稽徵機關是否能得僅憑有罰鍰處分就以該條之規定對義務人為禁止處分即成疑義，此之問題應可從2個層次為思考。

3.稅捐稽徵法第24條第1項之禁止處分應以納稅義務人有欠繳稅捐為要件：

⑴稅捐稽徵法第24條第1項「不得為移轉或設定他項權利」之規定，其立法精神，在防止納稅義務人藉移轉財產以逃避稅捐，係禁止納稅義務人之自由處分行為。

⑵是以，本條既然是為了避免義務人逃避稅捐而設，其禁止處分之要件自以納稅義務人有欠繳稅捐為要件，而所稱納稅義務人欠繳應納稅捐，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。由本條規定可知，保全處分就本條第1項之規定須以義務人有欠繳稅捐為前提要件，若義務人並無欠繳稅捐之存在，則本條項之保全處分要件並不存在，稽徵機關自不得依本條項為禁止處分。

⑶且依據稅捐稽徵法第24條第1項對禁止處分所規定之構成要件上來看，其文義上明定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。是以，稅捐稽徵機關不能就超過納稅義務人欠稅之額度而禁止納稅義務人處分其財產，稽徵機關若欲為禁止處分只能在納稅義務人所欠稅額的範圍內為之。而處分時義務人若已經繳清本稅，即無所謂應繳之稅捐數額此一構成要件事實之存在，此時僅存在有對義務人過去之義務違反所為之罰鍰處分，在此情況下，若還對義務人為禁止處

分，顯然並不符合本條構成要件所規定之文義。

⑷所謂稅捐優先權係指稅捐債權與其他債權競合時，原則上稅捐債權應優先於其他債權而徵收。法律規定稅捐具有優先權的理由，乃是因稅捐是為提供公共服務所需資金，具有強烈的公益性質，故應保障其應優先於其他債權受清償。我國稅法原無一般的稅捐優先權之規定，嗣因司法院釋字第224號解釋要求通盤檢討修正稅捐優先受償問題，稅捐稽徵法乃於79年1月24日修正增列第6條第1項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」其立法理由指出：「應國家公益之需，及為免租稅債權落於私法債權之後致不得受償，爰參酌司法院釋字第224號解釋意旨，及參考美國內地稅法及日本國稅徵收法與我國關稅法第55條第3項之規定，增訂第1項租稅債權優先於普通債權之規定俾資因應。」

4.納稅義務人僅未繳納稅捐罰鍰有無稅捐稽徵法第24條第1項之準用？

⑴肯定說：

A.在多數情形，在義務人存有欠繳本稅與受有罰鍰處分之情形下，稽徵機關以本項為禁止處分並無疑義，惟在僅有罰鍰處分之情形下，稽徵機關能否僅以罰鍰處分就依本項之規定對義務人之財產為禁止處分即生疑義。

B.稅捐稽徵實務似採肯定說，其理由為稅捐稽徵法第24條第1項及第49條前段規定，並輔以財政部65年12月31日臺財稅字第38474號函釋意旨，稅捐稽徵法第24條第1項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。故因而導出縱然義務人僅受有租稅秩序罰而無欠繳本

稅，稽徵機關仍得以本條第1項之規定禁止義務人移轉財產。

C.依臺北高等行政法院97年度訴字第1874號判決及105年度訴字第500號判決意旨，實務多數見解似乎認為，因依稅捐稽徵法第49條前段準用之規定，故罰鍰亦得準用同法第24條第1項之規定為禁止處分。

⑵否定說（若本稅已繳清，則僅有罰鍰處分並無稅捐稽徵法第24條第1項適用之餘地）：

A.肯定說以稅捐稽徵法第49條前段之規定據以認定罰鍰亦得準用本法第24條第1項禁止處分之規定，顯然忽略第49條但書之規定，而與文義解釋有違，且此之適用方法亦不符合本條之立法目的與立法理由。

B.按稅捐稽徵法第49條前段之意旨，原則本法就稅捐有關之規定罰鍰皆可準用。惟本條前段亦有「除本法另外規定」之明文除外規定，亦即如本法另外規定，即不得準用稅捐相關規定。而此所指之本法另有規定者外，所指為何？實則，同條但書之規定即屬本法另有規定，故該條但書已明示，罰鍰並不準用本法第6條租稅優先性之規定，亦即罰鍰並無如滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金等，具有優先受償權，此係因罰鍰僅具有制裁性質，並非以財政收入為目的，與稅捐之性質不同，故不在準用之列，而無優先受償權，此應無疑義。

C.換言之，罰鍰既然不具有如租稅優先權般之性質，在解釋上罰鍰應無準用本法第24條第1項之規定。蓋所謂準用，係指其性質相同者，得依照被準用之規定辦理而言，乃立法者為免重複規定，特以法律明文規定引用相類似法律性質條文之法律效果而言，本法第24條第1項禁

止處分之規定，既然是依據租稅所獨有之優先性而來，既然本法第49條但書，已經明文排除罰鍰具有優先性此一租稅所特有之性質與法律效果，罰鍰與租稅債權有否優先性上此一性質與法律效果上顯然並不相同，故罰鍰自然無得準用第24條第1項之可能。

D.肯定說忽略稅捐稽徵法第49條但書之規定，文義解釋在法律解釋方法上具有優先性，應優先於其他解釋之方法。肯定說僅以該法第49條前段規定即認罰鍰亦有本法第24條第1項禁止處分之適用，除顯然忽略了本法第49條前段所稱「除本法另外規定外」之文義，亦忽略本條但書所規定準用之限制。

E.再者，從稅捐稽徵法第24條與第49條之立法理由可知，不僅是本法第6條租稅優先權無準用，而是連同與租稅優先權相關之條文亦無準用。此可細繹本法第49條之立法理由已明示「其為免文字累贅，前此各章均僅就稅捐為規定，但其適用對象應包括滯納金、利息等在內，故明定本法稱稅捐之範圍，惟有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，應不包括罰鍰在內。」其於立法理由中稱，其「有關」租稅優先……等條文中所稱之稅捐，並不包括罰鍰在內，即已明示不僅本法第6條無準用，「有關」租稅優先的「等」條文亦無準用。所謂「有關」租稅優先權「等」條文，自然包含已於立法理由中明文表示是與租稅優先權之規定相配合而設，期收保全租稅債權的第24條第1項之規定。此之解釋方符合第24條第1項係以保全租稅優先債權為立法目的及第49條但書明文規定排除罰鍰具有優先權之文義解釋。亦符罰鍰並非如租稅般以財政收入為目的，故無如租稅般被賦予

優先性之解釋。

F.是以，稅捐稽徵法第49條前段雖規定，滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。惟復於本條但書中限縮罰鍰之準用範圍，明文排除罰鍰得準用租稅優先權之有關規定，故罰鍰並無租稅優先權可言，而與租稅優先權相配合而定本法第24條第1項保全處分，自亦無準用之可能。故就稅捐優先權之「有關」條文因須適用稅捐稽徵法第49條但書，故就租稅優先權之有關規定皆非稅捐稽徵法第49條前段之罰鍰所得準用之範圍，而無本法第24條第1項保全處分之適用，此為稅捐之徵收與罰鍰處分之本質不同所為之當然之理解。

G.查，被告認原告漏未申報基本所得額，因而處以裁處罰鍰，並依據稅捐稽徵法第49條準用第24條第1項之規定，作成系爭禁止處分。惟，原告早已於103年2月17日自動繳清本稅，則自該時點起，原告已無應納稅捐可言，被告自不得依稅捐稽徵法第24條第1項規定對原告作成禁止處分。被告之禁止處分，實明顯違背法條之文義、立法目的，顯見系爭禁止處分之瑕疵係屬重大、明顯，依據行政程序法第111條第7款，應為無效之行政處分。

H.再者，欠繳罰鍰既不得依據稅捐稽徵法第49條準用同法第24條之規定，則稅捐稽徵機關自無權限對納稅義務人之財產為禁止處分，若欲禁止受處分人脫產，應循行政執行法規定向法院聲請為之，是以稽徵機關對此欠缺事務權限、違反職權分配，依據行政程序法第111條第6款之規定，系爭禁止處分是為無效之行政處分。

⑶小結：綜上所述，稅捐債權與裁罰性質不同，稅捐罰鍰

並無稅捐優先性，不得僅因納稅義務人未繳納罰鍰，而以稅捐稽徵法第49條準用同法第24條第1項為禁止處分。

5.稅捐稽徵法第24條1項在僅有罰鍰處分（未欠繳本稅）時是否仍得適用？

⑴按稅捐稽徵法第6條、第49條分別明訂：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」、「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，執於罰鍰不在準用之列」。再按，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：其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」其立法理由二、亦明示，「本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。」

⑵依上開稅捐稽徵法第49條但書，第6條關於稅捐優先，對於罰鍰不在準用之列。即指明關於稅捐優先的規定，罰鍰不在準用之列。輔以稅捐稽徵法第24條1項立法理由既然也明示本項禁止處分規定是與租稅優先權之規定相配合，依稅捐稽徵法第49條但書之規定，罰鍰自不得依本條前段準用本法24條1項禁止處分之規定。

⑶故若是本稅債權適用稅捐稽徵法第24條1項為禁止處分，尚無疑義。然僅有罰鍰處分除不得直接以稅捐稽徵法第24條1項為禁止處分外，亦不得援引稅捐稽徵法第49條準用稅捐稽徵法24條1項之禁止處分。即在於對稅捐

稽徵法第49條但書、第6條關於稅捐優先，對於罰鍰不在準用之列。

⑷本條既然是為了避免義務人逃避稅捐而設，其禁止處分之要件自以納稅義務人有欠繳稅捐為要件，而所稱納稅義務人欠繳應納稅捐，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。由本條規定可知，保全處分就本條1項之規定須以義務人有欠繳稅捐為前提要件，若義務人並無欠繳稅捐之存在，則本條項之保全處分要件並不存在，稽徵機關自不得依本條項為禁止處分。

⑸且依據稅捐稽徵法24條第1項對禁止處分所規定之構成要件上來看，其文義上明訂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。是以，稅捐稽徵機關不能就超過納稅義務人欠稅之額度而禁止納稅義務人處分其財產。稽徵機關若欲為禁止處分只能在納稅義務人所欠稅額的範圍內為之。而處分時義務人若已經繳清本稅，即無所謂應繳之稅捐數額顯此一構成要件事實之存在，此時僅存在有對義務人過去之義務違反所為之罰鍰處分，在此情況下，若還對義務人為禁止處分，顯然並不符合本條構成要件所規定之文義。

⑹又所謂稅捐優先權係指稅捐債權與其他債權競合時，原則上稅捐債權應優先於其他價權而徵收。法律規定稅捐具有優先權的理由，乃因稅捐是為提供公共服務所需資金，具有強烈的公益性質，故應保障其應優先於其他債權受清償。我國稅法原無一般的稅捐優先權之規定，嗣因釋字第224號解釋要求通盤檢討修正稅捐優先受償問題，稅捐稽徵法乃於79年1月24日修正增列第6條第1項

規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權其立法理由肆應國家公益之需，及為免租稅債權落於私法債權之後致不得受償，爰參酌釋字第224號解釋意旨，及參考美國內地稅法及日本國稅徵收法與我國關稅法第55條第3項之規定，增訂第1項租稅債權優先於普通債權之規定俾資因應。」。

⑺綜上，稅捐稽徵法第24條1項於僅有罰鍰處分，依稅捐稽徵法第49條但書規定，第6條關於稅捐優先對於罰鍰不在準用之列。

6.原裁罰處分經行政訴訟撤銷確定後，依原裁罰處分而生之禁止處分其效力應解消或應變更，原告得請求機關程序重開，使被告機關撤銷原第1次禁止處分，更為第2次禁止處分。

⑴第1次禁止處分其作成與範圍皆係基於原罰鍰處分，而原罰鍰處分既經最高行政法院106年度判字第492號判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。罰鍰處分撤銷非如本稅僅撤銷復查決定不至原核課處分，況該判決亦指明原處分亦為撤銷。原處分既經行政法院為撤銷，禁止處分亦失所附麗而失其效力。原告乃於106年12月25日具文依行政程序法第117條及第128條規定申請程序重開並申請塗銷第1次禁止財產處分登記，自屬於法有據。

⑵又參照稅捐稽徵法第24條修正草案，明文規定對核定稅捐處分提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷確定者，稅捐稽徵機關於撤銷範圍內，應即辦理解除（附件1）。此雖僅為修正草案，但不過是將法理推論之必然加以明確並明文化，而非如何之新創。

⑶故無論從法理與修正草案之趨勢，皆認禁止處分應於撤

銷範圍內，應即辦理解除，原裁罰處分既經最高行政法院撤銷，被告當即解除禁止處分，然被告卻怠為解除，甚至作成否准原告申請解除之處分，至遲於行政訴訟階段方為減縮，故被告否准處分自屬違法。

7.被告否准原告程序重開之申請，未即時解消第1次禁止處分，僅事後於行政訴訟救濟程序中更為第2次禁止處分（變更禁止處分範圍），原告得確認被告機關否准程序重開之處分為違法，並請求被告賠償此一期間應變更而未變更所造成之損害的賠償（補償）責任。

⑴承上，原告請求被告程序重開既為有理由，被告否准原告程序重開之處分即為違法。原告對被告提起課予義務訴訟，請求被告作成程序重開之處分即屬於法有據。

⑵惟，被告後於行政訴訟程序中，更為裁罰處分並作成第2次禁止處分，變更第1次禁止處分之範圍。於此意義下，等同滿足部分原告申請程序重開之請求於此部分，原告即無再請求被告為程序重開之實益，但仍有確認被告107年1月18日否准程序重開處分為違法之必要。故本件原告此部分所欲主張者無法以撤銷訴訟、課予義務訴訟之訴訟類型為主張，僅能以確認訴訟為之，故原告以確認訴訟之類型為請求自屬於法有據。

⑶且按行政訴訟法第307條之1，民事訴訟法之規定，除本法規定準用者外，與行政訴訟性質不相牴觸者，亦準用之。民事訴訟法第530條規定，假扣押之原因消滅、債權人受本案敗訴判決確定或其他命假扣押之情事變更者，債務人得聲請撤銷假扣押裁定。再按民事訴訟法第531條亦規定假扣押裁定因自始不當而撤銷，債權人應賠償債務人因假扣押或供擔保所受之損害。查被告之原罰

緩處分業經撤銷確定如債權人本案訴訟遭敗訴確定，禁止處分亦如假扣押之效力，故原告自有上開條文的準用或類推適用。

⑷再查，原裁罰處分既經法院撤銷確定，代表被告之行政處分業經司法機關檢視而認定為違法，禁止處分自失所附麗。原告自可向被告申請程序重開以變更原禁止處分之範圍，並可依行政訴訟法第307條之1準用民訴法第530條，就系爭禁止處分之不當，準用或類推適用民事訴訟法第531條向被告請求損害賠償並依行政訴訟法第7條於同一程序中合併請求損害賠償。

⑸承上所述，若認被告機關民國107年1月18日否准原告程序重開之處分為違法，至少最保守而言，應肯認原告得請求被告賠償從原告申請程序重開之日起（民國106年12月25日）至被告變更禁止處分範圍之日（民國107年9月5日）止，此一8.3個月期間內原告之損失。於本案即以減縮的1,302,827元（減縮的範圍=6,514,13 2-5,211,305)* 5 % * (法定利率）*0.69（單位年：遲延變更禁止範圍的時間）即44,947.5元。然本件當事人所求者乃國家公權力應正當行使，故僅請求1元。

㈡聲明：

1.確認被告107年1月18日中區國稅員林服務字第1070800028號函之駁回處分違法。。

2.被告應賠償原告1元。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.稅捐稽徵法第24條第1項前段規定：「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。」第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」而財政部65年12月31日台財稅第38474號函：「稅捐稽徵法第24條規定，旨在稅捐之保全，故該條第1項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」82年11月26日台財稅第000000000號函：「納稅義務人欠繳應納稅捐經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第24條第1項規定，就其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後，復經行政救濟撤銷重核者，原禁止處分登記，仍不予塗銷。」

2.本件被告以原告逾期未繳納101年度綜合所得稅之罰鍰6,514,132元，為保全稅捐，依據稅捐稽徵法第24條第1項規定，以105年2月23日中區國稅員林服務字第1050800712號函（原處分卷第48頁至第49頁），請員林地政事務所，就原告所有彰化縣○○市○○段○○○○○○○○○號土地（權利範圍1/1）禁止處分之財產價值為6,976,816元【面積83.25平方公尺公告土地現值每平方公尺69,838元權利範圍1/1 x 1.2（按公告上地現值加2成估價）】，於相當欠繳應納稅捐數額範圍內，不得為移轉或設定他項權利登記，經該地政事務所函復辦竣登記在案。又原告對101年度綜合所得稅之罰鍰不服，申請復查及提起訴願，均遭駁回，循序提起行政訴訟，經最高行政法院106年9月14日106年度判字第492號判決（原處分卷第30頁至第45頁），將原處分

（即105年3月22日中區國稅法二字第1050003474號復查決定）及訴願決定均撤銷，並囑由被告再作成適法之復查決定，因未將原核定之處分撤銷，參諸財政部82年11月26日台財稅第000000000號函釋意旨，原核定之處分仍然存在，限制納稅義務人財產移轉或設定他項權利之原因並未消滅，原禁止處分登記自不應塗銷，合先敘明。

3.按行政訴訟法第6條第1項前段及第3項分別規定：「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。」及「認訴訟，於原告得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。但確認行政處分無效之訴訟，不在此限。」準此，確認訴訟具有補充性，若該確認訴訟求為確認公法關係是否成立或違法的行政處分，屬得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，則不得提起之。

4.系爭罰鍰6,514,132元，嗣經被告依最高行政政法院撤銷意旨，於107年2月7日以中區國稅法二字第1070001481號重核復查決定追減罰鍰1,302,827元（即變更罰鍰為5,211,305元）。被告乃於107年9月5日以中區國稅員林服務字第1070804556號函請員林地政事務所塗銷原告所有前揭土地權利範圍1/4之禁止處分登記，並經該地政事務所於107年9月10日以員地一字第1070006442號函復已辦妥塗銷部分禁止處分在案。

5.本件原告主張確認原處分（107年1月18日函）全部違法，惟原禁止財產處分範圍1/4部分，業經被告塗銷已如前述，此部分原告並無受確認判決之法律上利益，自不得提起確認訴訟；其餘部分原告本可依行政訴訟法第4條第1項提

起撤銷訴訟，但原告捨此不為，逕行提起本件確認違法訴訟，即不符前揭行政訴訟法第6條第3項提起確認訴訟應具補充性原則，核不足採。原告主張被告應賠償因禁止處分所生之損害1元乙節，經查被告既係依法所為之囑託禁止財產處分登記，並非故意或過失侵害其權益，被告無由負損害賭償責任，且原告亦未具體說明其所受之損害為何，主張損害賠償實無理由。

6.至原告主張稅捐罰鍰並無稅捐優先性，被告依據稅捐稽徵法第49條準用同法第24條第1項規定為上開禁止財產處分係違法行政處分乙節，查稅捐稽徵法第49條但書，僅規定同法第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列，依明示其一排除其他之法理，同法第24條未列於但書規定，即得準用，原告對上開規定容有誤解，併予敘明。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告提起之確認原處分違法訴訟是否合法？

㈡稅捐稽徵法第24條第1項之禁止處分是否應以納稅義務人欠繳稅捐為要件？僅未繳納稅捐罰鍰是否有該條項之準用？

㈢原告主張被告因系爭禁止處分不當而撤銷應為賠償是否有理由？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

被告前以原告逾期未繳納101年度綜合所得稅之罰鍰計6,514,132元，為保全稅捐，乃依據稅捐稽徵法第24條第1項規定，函請員林地政事務所就原告之不動產，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之登記，並以系爭

禁止處分函（即被告105年2月23日中區國稅員林服務字第10
50800716號函）通知原告，該函於105年2月25日送達，因原
告未依限對該函提起訴願，而告確定。嗣原告於106年12月2
5日依行政程序法第111條、第117條及第128條規定，申請塗
銷前揭禁止財產處分登記，案經被告以原處分否准其申請，
後又於107年9月5日以中區國稅員林服務字第1070804556號
函請彰化縣員林地政事務所塗銷原告前揭土地權利範圍1/4
之禁止處分登記並副知原告，經彰化縣員林地政事務所於10
7年9月10日以員地一字第1070006442號函復被告已辦妥塗銷
部分禁止處分在案，以上事實有各項資料可查（乙證2、4-1
、4-2、附件1、附件2、附件3，本件判決相關證據之編號詳
如附表）。

㈡應適用之法令：

1.稅捐稽徵法第6條第1項規定：「稅捐之徵收，優先於普通
債權。」

2.稅捐稽徵法第24條規定：「（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
；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註
銷之登記。（第2項）前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，
有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機
關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納
稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。（第3項）
在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業
，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所
欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣100
萬元以上，營利事業在新臺幣200萬元以上者；其在行政

救濟程序終結前，個人在新臺幣150萬元以上，營利事業在新臺幣300萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。（第4項）財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。（第5項）稅捐稽徵機關未執行第1項或第2項前段規定者，財政部不得依第3項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。（第6項）限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制出境之日起，不得逾5年。（第7項）納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第3項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」本條立法理由第2項、第3項載明：「二、本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。三、本條亦為保全稅款或罰鍰之執行而訂定，惟依民事訴訟法之規定，聲請假扣押者，法院得令提供擔保，稽徵機關則難於提供擔保，爰予明訂免提供擔保，以利執行，但納稅義務人能提供相當財產擔保者，則稅款之徵收已有保障，以上各種保全措施自無必要，故以但書予以排除之。」

3.稅捐稽徵法第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有

關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

4.行政程序法第128條規定：「（第1項）行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害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由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。（第2項）前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」

5.財政部65年12月31日台財稅第38474號函釋：「稅捐稽徵法第24條規定，旨在稅捐之保全，故該條第1項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」、82年11月26日台財稅第000000000號函釋：「納稅義務人欠繳應納稅捐經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第24條第1項規定，就其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後，復經行政救濟撤銷重核者，原禁止處分登記，仍不予塗銷。」上開函釋係主管機關財政部本於職權所作成之解釋性行政規則，因未增加法律所無之限制，亦無違反稅捐稽徵法之立法意旨，行政機關於辦理相關事務時，自得援引適用。

㈢按行政訴訟法第6條第1項規定：「確認行政處分無效及確認

公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行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訴訟，亦同。」即行政訴訟法所規定之確認訴訟，係人民就特定之公法上法律關係之存在與否以及其內容請求行政法院予以確認之訴訟，其種類包含確認行政處分無效；確認公法上法律關係成立或不成立；確認已執行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等3種。又按同條第3項規定：「確認訴訟，於原告得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。但確認行政處分無效之訴訟，不在此限。」公法上關係成立或不成立，得提起確認訴訟，固為行政訴訟法第6條第1項所明定，惟該確認訴訟求為確認公法關係是否成立或違法之行政處分，屬得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，則不得提起之，此即學說上所稱確認訴訟之補充性（最高行政法院105年度裁字第379號裁定意旨參照）。

㈣查原告於106年12月25日向被告提出就系爭禁止處分之重開程序申請，而本院於108年10月8日所行準備程序中原告之陳述：「106年12月25日申請時，只知道原處分全部被撤銷，機關還沒有作出第2次罰鍰處分，106年12月25日針對全部的禁止處分被撤銷。……（見本院卷第84頁）」可知，原告向被告所申請之程序重開係針對全部之系爭禁止處分而為，是以被告於107年9月5日以中區國稅員林服務字第1070804556號函請彰化縣員林地政事務所塗銷原告前揭土地權利範圍1/4之禁止處分登記，僅等同撤銷其於107年1月18日以中區國稅員林服務字第1070800028號函之部分否准（即原處分針對1/ 4禁止處分之部分），其餘就土地權利範圍3/4禁止處

分之重開程序申請之否准效力，則仍然存在，故原告仍得就此部分提起課予義務訴訟，訴請塗銷土地權利範圍3/4禁止處分，原告捨此不為，執意對之為確認違法訴訟，不符前揭提起確認訴訟應具補充性原則，顯非合法，應予駁回。至原處分針對1/4禁止處分之部分既已撤銷，為一已消滅之行政處分，則原告對之為確認違法訴訟應為合法，是應就此部分進一步審查是否有理由，合先敘明。

㈤次按稅捐稽徵法第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；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」其立法理由已載明：「二、本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。三、本條亦為保全稅款或罰鍰之執行而訂定，惟依民事訴訟法之規定，聲請假扣押者，法院得令提供擔保，稽徵機關則難於提供擔保，爰予明訂免提供擔保，以利執行，但納稅義務人能提供相當財產擔保者，則稅款之徵收已有保障，以上各種保全措施自無必要，故以但書予以排除之。」即禁止納稅義務人處分財產，目的在於保全稅捐稽徵機關對於稅捐債權及罰鍰等之執行，以確保國家稅捐債權之徵起，是納稅義務人如有欠稅事實，稅捐稽徵機關基於保全稅捐之徵起，自得依該規定，對於納稅義務人之財產禁止處分。又同法第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。……」故納稅義務人欠繳罰鍰等，稅捐稽徵機關亦得依上述規定辦理禁止處分登記（最高行政法院107年度判字第730號參照）。

㈥原告主張：「稅捐稽徵法第24條1項於僅有罰鍰處分，依稅

捐稽徵法第49條但書規定，第6條關於稅捐優先對於罰鍰不在準用之列。」、「稅捐稽徵法第24條第1項之禁止處分應以納稅義務人有欠繳稅捐為要件」云云，然依稅捐稽徵法第49條準用同法第24條規定，稅捐稽徵機關對滯欠稅款之納稅義務人，得就其所有財產為禁止處分，乃為防杜欠稅人以移轉不動產所有權或設定抵押權等方式藉以規避執行之保全措施，是該條所規定之「稅捐」亦應包含罰鍰在內，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐或罰鍰數額之財產，通知有關機關，為禁止移轉或設定他項權利之決定自無疑義（最高行政法院104年度判字第622號、107年度判字第730號判決意旨參照）。且本件僅係租稅保全階段，核與原告主張之租稅優先無涉，再觀該條立法理由第3項，明白指稱稅捐稽徵法第24條1項亦為保全稅款「或罰鍰」之執行而訂定，是以立法者亦有意令單純僅有欠繳罰鍰得以適用禁止處分，原告所認應兼具本稅欠繳部分始有適用，尚屬誤解，職是，原告主張罰鍰並無適用稅捐稽徵法第0024條第1項規定而對於納稅義務人之原告為財產禁止處分，核無足採。

㈦又原告主張原處分違法之部分，即針對該土地權利範圍1/ 4部分之禁止處分訴請塗銷否准之處分是否違法部分，按被告所為之系爭禁止處分為一具有持續效力之行政處分固無疑問，其所依據之事實（被告以原罰鍰處分裁處原告罰鍰6,514,132元），已於事後發生有利於原告的變更（即變更罰鍰為5,211,305元），且因被告遲未作成新的罰鍰處分，原告自得按行政程序法第128條申請程序重開。惟就該1/4部分禁止處分之作成，其適法性應就稅捐稽徵機關作成該行政處分時已終結的事實及當時有效之法規為裁判基礎，準此，1/4部分禁止處分是否有違法情事，即應以稅捐稽徵機關作成該行政

處分時已終結的事實及當時有效之法規為裁判基礎。再按行政機關如對原處分基礎事實關係之全部範圍重新審查，並作成變更原處分之復查決定，則有關納稅義務應以變更後之復查決定為準，而原處分在復查決定承受之範圍內，暫停其效力；又該復查決定倘經撤銷，即溯及既往歸於消滅，原處分又發生其效力（最高行政法院94年判字第8號判決意旨參照）。查本件被告就1/4部分禁止處分作成時，係依據當時原告欠繳之罰鍰數額為認定，又僅欠繳罰鍰亦得為禁止處分已如前述，縱事後被告所為之復查決定遭最高行政法院以106年度判字第492號判決撤銷後，變更禁止處分所依據之罰鍰數額，亦僅使原禁止處分又發生其效力，並非使該禁止處分即變成違法，故被告對原告1/4部分之禁止處分塗銷請求為否准之處分並無違法，原告此部分之主張亦非可採。

㈧原告另主張：「原裁罰處分既經法院撤銷確定，代表被告之行政處分業經司法機關檢視而認定為違法，禁止處分自失所附麗。原告自可向被告申請程序重開以變更原禁止處分之範圍，並可依行政訴訟法第307條之1準用民事訴訟法第530條，就系爭禁止處分之不當，準用或類推適用民事訴訟法第531條向被告請求損害賠償並依行政訴訟法第7條於同一程序中合併請求損害賠償。」云云，按稅捐稽徵機關作成禁止財產處分登記，性質上既屬保全程序，且著重在保全稅款或罰鍰執行之及時性，故依其法律關係而言，當事人不服該財產禁止處分而提起行政訴訟，法院即應以稅捐稽徵機關作成行政處分時已終結的事實及當時有效之法規為裁判基礎，已如前述。經查，本件被告於105年2月23日作成系爭禁止財產處分登記時，尚有逾期未繳納之101年度綜合所得稅之罰鍰6,514,132元，此有被告裁處書附原處分卷可稽（見原處分卷第48

頁至第49頁），原告對此亦不爭執。雖原告上開101年度綜合所得稅之罰鍰事件，嗣經最高行政法院於106年9月14日以106年度訴字第492號判決撤銷原處分（復查決定）確定在案。但此撤銷決定乃係發生在系爭禁止處分作成之後，依照上開說明，法院於審查該財產禁止處分之適法性時，應以被告作成行政處分時已終結的事實及當時有效之法規為裁判基礎，是該經最高行政法院事後判決撤銷僅係撤銷復查決定之處分，原處分並未撤銷，即原核定之處分仍然存在，並不影響該禁止處分作成時之合法性，則限制納稅義務人財產移轉或設定他項權利之原因並未消滅，原禁止處分登記自不應塗銷，原禁止處分登記尚無行政程序法第111條所定重大明顯瑕疵而無效，亦無行政程序法第128條第1項所定3款事由而有程序重開等規定之適用。又被告係依據稅捐稽徵法第24條規定作成系爭禁止財產處分登記，業經被告審酌原告之欠繳罰鍰數額，並就原告相當於該數額之財產為禁止處分，有卷附之土地建物查詢資料及原告全國財產稅總歸戶財產查詢清單、應辦理禁止財產處分清冊（見乙證5、乙證6）可稽，雖事後經被告註銷其土地權利範圍1/4部分，亦均係在原罰鍰數額範圍內，自屬有據，尚難認為違法。故禁止財產處分登記既無未依作成行政處分時客觀存在之情形，而認有不應為此處分而遭撤銷之情形，其事後經被告重核復查決定裁處罰鍰為5,211,305元，核此僅屬系爭禁止財產處分登記以後所發生之情事變更，尚非行政訴訟第296條所謂因自始不當而撤銷，依照上開說明，自不符合損害賠償之要件，是原告請求依行政訴訟法第307條之1準用民事訴訟法第530條，就系爭禁止處分之不當，準用或類推適用民事訴訟法第531條撤銷賠償之規定，請求被告賠償1元，亦無足取，核無理由，應

予駁回。

㈨本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，均核與本判決之結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　年　　1　　月　　9　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　莊　金　昌

法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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。
（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。	

中　　華　　民　　國　　109　年　　1　　月　　9　　日

書記官　蔡　逸　媚

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	所附卷宗	頁碼
甲證1	甲證1、訴願決定書	107訴200本院卷	43-55

（續上頁）

乙證2(原處分)	被告107年1月18日中區國稅員林服務字第1070800028號函	原處分卷二	29-31
乙證4-1	被告105年2月23日中區國稅員林服務字第1050800712號函：通知地政事務所	原處分卷一	48
乙證4-2	被告105年2月23日中區國稅員林服務字第1050800716號函：通知已為禁止移轉登記	原處分卷一	49
乙證5	土地建物查詢資料：彰化縣員林市	107訴200本院卷	135

（續上頁）

	橋信段646-126地號		
乙證6	全國財產稅總歸戶財產查詢清單	107訴200本院卷	137-140
附件1	被告107年9月5日中區國稅局員林服務字第10000000000號函：通知員林地政事務所塗銷系爭禁止處分登記土地權利1/4	108訴更一17本院卷	99
附件2	彰化縣員林地政事務所員地一字10000000000號函：函覆塗銷	108訴更一17本院卷	101
附件3	彰化縣員林	108訴更一	102

（續上頁）

	地政事務所 法院囑託限 制登記網路 作業登記完 畢通知清單	17本院卷	