

裁判字號：最高行政法院 109 年度判字第 437 號 行政判決

裁判日期：民國 109 年 08 月 14 日

案由摘要：確認行政處分無效等

最高行政法院判決

109 年度判字第 437 號

上訴人 何徐智美

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 吳蓮英

上列當事人間確認行政處分無效等事件，上訴人對於中華民國 108 年 4 月 24 日臺中高等行政法院 107 年度訴字第 255 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於駁回備位聲明請求確認被上訴人民國 105 年 2 月 22 日中區國稅員林服務字第 1050800728 號函，就上訴人如附表編號⑥和⑦之財產禁止移轉或設定他項權利登記處分違法及該訴訟費用部分均廢棄。

前項廢棄部分，確認被上訴人民國 105 年 2 月 22 日中區國稅員林服務字第 1050800728 號函，就上訴人如附表編號⑥和⑦之財產禁止移轉或設定他項權利登記處分為違法。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔；駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、被上訴人代表人由宋秀玲變更為吳蓮英，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、上訴人 101 年度綜合所得稅遭處罰鍰新臺幣（下同）5,228,486 元（下稱「第 1 次罰鍰處分」），因逾期未繳納且未提供相當欠稅金額之擔保，為保全稅捐，被上訴人乃依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及第 49 條前段規定，分別以民國 105 年 2 月 22 日中區國稅員林服務字第 1050800728 號、第 1050800729 號及

第 1050800730 號函（以下合稱「105 年 2 月 22 日函」）請彰化縣員林地政事務所（下稱「員林地政事務所」）、宜蘭縣羅東地政事務所（下稱「羅東地政事務所」）及交通部公路總局臺中區監理所彰化監理站（下稱「彰化監理站」），就上訴人所有土地、建物及車輛辦理禁止移轉或設定他項權利登記（下稱「第 1 次禁止財產處分登記」，禁止處分標的詳如附表①至⑦），並以 105 年 2 月 22 日中區國稅員林服務字第 1050800732 號函通知上訴人。嗣上訴人 101 年度綜合所得稅遭處罰鍰 5,228,486 元之行政救濟事件，經臺中高等行政法院（下稱原審法院）106 年度訴字第 106 號判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分（即第 1 次罰鍰處分），由被上訴人再作成適法之處分，上訴人乃於 107 年 1 月 3 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塗銷第 1 次禁止財產處分登記。茲被上訴人依原審法院 106 年度訴字第 106 號判決意旨，重新裁處罰鍰 4,182,788 元（下稱「第 2 次罰鍰處分」），並於 107 年 3 月 12 日送達上訴人，惟上訴人逾限繳日期仍未繳納該罰鍰 4,182,788 元，且未提供相當欠稅金額之擔保，被上訴人以 107 年 3 月 27 日中區國稅員林服務字第 1070801245A 號、第 1070801245B 號及第 1070801245C 號函（以下合稱「107 年 3 月 27 日函」），分別請員林地政事務所、羅東地政事務所及彰化監理站，塗銷如附表①至⑦禁止財產處分登記，並就上訴人所有如附表①至⑤之財產（下稱「系爭土地、建物及車輛」），禁止其移轉或設定他項權利（下稱「第 2 次禁止財產處分登記」），並以 107 年 3 月 27 日中區國稅員林服務字第 1070801246 號函通知上訴人。上訴人就第 2 次禁止財產處分登記不服，提起訴願，遭決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院 107 年度訴字第 255 號判決（下稱「原判決」）駁回，遂提起本件上訴。（一）先位聲明：1.原判決廢棄。2.確認第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記處分均無效。3.被上訴人應賠償上訴人 1 元。（二）備位聲明：1.原判決廢棄。2.確認被上訴人之 105 年 2 月 22 日函已因被塗銷而消滅之行政處分為違法。3.被上訴人應賠償上訴人 1 元。

三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決

的記載。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：

(一)先位聲明確認行政處分無效部分：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（罰鍰）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，是稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐（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。本件僅係租稅保全階段，核與上訴人主張之租稅優先無涉，且被上訴人原為第 1 次禁止財產處分登記標的為土地 3 筆、建物 3 筆及車輛 1 部，嗣因上訴人欠繳 101 年度綜合所得稅之罰鍰減縮為 4,182,788 元，被上訴人第 2 次禁止財產處分登記之財產範圍為土地 2 筆、建物 2 筆及車輛 1 部，保全範圍顯已減少（即已減少座落彰化縣○○市○○段 00 00000 號土地及房屋之禁止處分登記）。又依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，被上訴人為稅捐稽徵機關，本即有為稅捐保全之權限，且上訴人所為之主張，尚非任何人一望即知而屬行政處分無效之重大明顯瑕疵，是上訴人依據行政程序法第 111 條第 6 款及第 7 款規定，訴請確認第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記均為無效，並無理由，應予駁回。第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記既非無效，則上訴人以禁止處分係無效為基礎，請求被上訴人應賠償上訴人 1 元，即屬無據，應併予駁回。

(二)備位聲明確認處分違法部分：上訴人於被上訴人以 105 年 2 月 22 日函，通知為第 1 次禁止財產處分登記時，未於 30 日內提起訴願而告確定，上訴人至 107 年 1 月 4 日始向被上訴人申請塗銷該禁止處分，則除嗣後遭第 2 次禁止財產處分登記減縮之範圍可提起確認該部分行政處分違法之訴外，其餘部分上訴人本可依行政訴訟法第 4 條第 1 項提起撤銷訴訟，但其捨此不由逕行提起本件確認違法訴訟，不符行政訴訟法第 6 條第 3 項提起確認訴訟應具補充性原則，顯非合法，應予駁回。而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，此觀民事訴訟法第 531 條第 1 項規定及最高法院 67 年臺上字第 1407 號民事判例要旨即可知，行政訴訟法第 296 條亦有相類似之規定。被上訴人於 105 年 2 月 22 日函作成第 1 次禁止財產處分登記時，上訴人尚有逾期未繳納之 101 年度綜合所得稅之罰鍰 5,228,486 元。雖上訴人 101 年度綜合所得稅之罰鍰事件，嗣經原審法院於 106 年 11 月 22 日以 106 年度訴字第 106 號判決撤銷原處分及復查決定確定在案，但此撤銷決定乃係發生在系爭禁止處分作成之後，法院於審查該財產禁止處分之適法性時，應以被上訴人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，是第 1 次罰鍰處分經原審法院事後判決撤銷之結果，並不影響該禁止財產處分登記作成時之合法性。又被上訴人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，業經被上訴人審酌上訴人之欠繳罰鍰數額，並就上訴人相當於該數額之財產為禁止處分，雖事後經被上訴人囑託員林地政事務所塗銷座落彰化縣○○市○○段○○○○○○號地號土地及房屋之禁止處分，亦均係在第 1 次罰鍰處分原罰鍰數額範圍內，自屬有據，尚難認為違法。從而，上訴人以事後經原審法院判決撤銷第 1 次罰鍰處分及復查決定之結果，主張第 1 次禁止財產處分登記超過第 2 次禁止處分登記之範圍部分為違法，即非可採，此部分之確認違法之訴為無理由，應予駁回。又第 1 次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，其事後因原裁罰處分之本案訴訟經原審法院判決撤銷，而經被上訴人重新裁處罰鍰為 4,182,788 元，核此僅屬第 1 次禁止財產處分登記以後所發生之情事變更，尚非行政訴訟法第 296 條所謂因自始不當而撤銷，自不符合損害賠償之要件，是上訴人請求類推適用行政訴訟法第 296 條，民事訴訟法第 531 條假扣押裁定撤銷賠償之規定，請求被上訴人賠償 1 元，亦屬無理由，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

(一)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；……。」本條項規範之目的乃為保全稅捐，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。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，稅捐稽徵機關亦得依上述規定辦理禁止處分登記。惟禁止處分之旨在保全稅捐，應符合比例原則。當須衡量稅捐保全時不動產價值，是否與被上訴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。

(二)行政程序法第 111 條第 6 款、第 7 款規定：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：……六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」所稱「缺乏事務權限」者，當指已達同條第 7 款重大而明顯之程度，諸如違背權力分立等憲法層次之權限劃分基本原則，任何人一望即知，已達重大明顯程度，方屬無效；反之，如未達到重大明顯程度，欠缺事務管轄權限之行政處分，其違法之法律效果不外得撤銷而非無效，觀諸行政程序法第 18 條規定即可明瞭欠缺事務管轄權限尚可以補正，是以欠缺事務管轄權限並非當然無效。又行政處分是否具有重大明顯之瑕疵而無效，並非依當事人之主觀見解，亦非依受法律專業訓練者之認識能力判斷，而係依一般具有合理判斷能力者之認識能力決定之。簡言之，係以普通社會一般人一望即知其瑕疵為判斷標準，若普通社會一般人對其違法性的存在與否猶存懷疑，基於維持法安定性之必要，均不令該處分無效。

(三)關於先位聲明即確認無效及請求損害賠償部分：被上訴人以上訴人 101 年度綜合所得稅遭處罰鍰 5,228,486 元，因逾期未

繳納且未提供相當欠稅金額之擔保，為保全稅捐，以 105 年 2 月 22 日函，就上訴人之財產為第 1 次禁止財產處分登記，嗣上訴人 101 年度綜合所得稅遭處罰鍰 5,228,486 元之行政救濟事件，經原審法院 106 年度訴字第 106 號判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分，由被上訴人再作成適法之處分。據此，上訴人於 107 年 1 月 3 日具文依行政程序法第 117 條及第 128 條規定，申請程序重開並塗銷第 1 次禁止財產處分登記。被上訴人亦依原審法院 106 年度訴字第 106 號判決意旨，重新裁處罰鍰 4,182,788 元，並於 107 年 3 月 12 日送達上訴人，惟上訴人逾限繳日期仍未繳納重處罰鍰 4,182,788 元，且未提供相當欠稅金額之擔保，被上訴人遂以 107 年 3 月 27 日函，塗銷第 1 次禁止財產處分登記，另為第 2 次禁止財產處分登記，並以 107 年 3 月 27 日函通知上訴人，為原判決認定之事實，核與卷內資料相符。依此事實，上訴人欠繳 101 年度綜合所得稅罰鍰，稅捐稽徵機關自得依稅捐稽徵法第 49 條準用第 24 條第 1 項規定，辦理禁止處分登記。原判決已敘明被上訴人為稅捐稽徵機關，本即有為稅捐保全之權限，故被上訴人基於罰鍰處分而為之禁止財產處分登記，並無違反行政程序法第 111 條第 6 款之規定；且上訴人所為主張，尚非任何人一望即知而屬行政處分無效之重大明顯瑕疵，是上訴人依據行政程序法第 111 條第 6 款及第 7 款規定，訴請確認第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記均為無效，並無理由，原判決亦就上訴人主張第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記，有行政程序法第 111 條第 6 款、第 7 款情形而無效之理由，何以不足採，分別指駁甚明，且納稅義務人欠繳罰鍰，稅捐稽徵機關得依上述規定辦理禁止處分登記，為本院之見解（本院 104 年度判字第 622 號判決及 107 年度判字第 730 號判決參照）。是原判決並無判決不適用法令亦無不備理由之違法。原判決亦敘明：第 1 次及第 2 次禁止財產處分登記既非無效，上訴人以無效為基礎，請求被上訴人賠償 1 元，即屬無據，予以駁回，核無違法。綜上，上訴人以罰鍰不得準用稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，原判決對此未為詳查，針對上訴人已繳清本稅之情形未做適用上合憲之解釋，而未附任何理由，即認定第 1 次及第 2 次禁止

財產處分登記並非無效云云，以其一己之見，指摘原判決有違背論理法則、經驗法則、判決不適用法令及判決不備理由之違法，自無可取。

(四)關於備位聲明即確認違法及請求損害賠償部分：

1. 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。其確認已執行完畢或因其他事由而消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」據此，因行政處分已執行完畢或因其他事由而消滅，提起確認該行政處分為違法之訴訟，須原告有即受確認判決之法律上利益者，始有提起確認訴訟之訴之利益，如無此訴之利益，該訴訟欠缺權利保護必要，應受駁回之判決。申言之，原告若以行政處分違法為由，請求損害賠償，提起確認行政處分違法之訴，則違法行政處分之確認為有利其損害賠償之請求之先決問題。但原告仍須說明違法行政處分之執行致生損害，且其間有因果關係。而所謂「負損害賠償責任」者，即負填補被害者所受損害及其所失利益之責任。關於賠償之方法，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以回復原狀為原則，故違法禁止財產處分登記處分，亦當以回復原狀為損害賠償之方法，而將被禁止財產處分登記予以塗銷，使財產回復登記前無禁止處分之狀態，即屬回復原狀。若於回復原狀外，尚請求金錢損害賠償，原告對此有利於己之事實，自應說明其依據及計算數額。
2. 依前開(三)原判決確定之事實，第1次罰鍰處分因裁量怠惰、濫用裁量之情事而違法，遭原審法院撤銷，未據被上訴人上訴而告確定，被上訴人重新作成第2次罰鍰處分，罰鍰金額由5,228,486元減為4,182,788元，可見第1次罰鍰處分之金額逾4,182,788元部分違法，於該違法範圍內罰鍰處分溯及失其效力。被上訴人據以辦理第1次禁止財產處分登記之第1次罰鍰處分逾4,182,788元部分既違法失其效力，則被上訴人對上訴人之第1次禁止財產處分登記逾保全4,182,788元部分，自屬違法，原判決認無違法，適用法規不當。
3. 上訴人就違法部分主張類推適用行政訴訟法第296條、民事

訴訟法第 531 條規定，請求損害賠償云云。按所謂類推適用，係就法律未規定之事項，比附援引與其事物性質類似之規定，加以適用。次按行政訴訟法第 296 條第 1 項規定：「假扣押裁定因自始不當而撤銷，或因前條及民事訴訟法第 530 條第 3 項之規定而撤銷者，債權人應賠償債務人因假扣押或供擔保所受之損害。」查其立法目的在於：假扣押裁定，凡因抗告、逾期未提起本案訴訟或因債權人聲請撤銷者，不問債權人有無故意或過失，對於債務人因假扣押或供擔保所受之損害，應負賠償責任，以防止債權人濫行聲請假扣押。而假扣押係債權人為保全金錢請求或得易為金錢請求之請求之強制執行，得聲請法院以裁定禁止債務人處分其財產之謂也。依行政訴訟法第 296 條第 1 項或民事訴訟法第 531 條規定，假扣押裁定因自始不當而撤銷，或因前條及民事訴訟法第 530 條第 3 項之規定而撤銷者，債權人應賠償債務人因假扣押或供擔保所受之損害。惟本件係被上訴人以自己作成的第 1 次罰鍰處分，並以 105 年 2 月 22 日函對上訴人之財產為禁止處分登記，與假扣押係債權人聲請法院以裁定禁止債務人處分其財產，由法院作成假扣押並扣押債務人財產，顯有不同。又本件係上訴人請求作成禁止財產為處分登記之被上訴人賠償損害，而行政訴訟法第 296 條第 1 項及民事訴訟法第 531 條係規定債權人應賠償債務人因假扣押或供擔保所受之損害，即當事人間之損害賠償與作成假扣押裁定之法院無關，亦見本件與持假扣押裁定查封債務人財產情形不同，自無從類推適用。上訴人主張類推適用上開規定，請求被上訴人賠償損害 1 元，為無理由，應予駁回。至於本件有無國家賠償法之適用或上訴人能否依據其他規定，請求被上訴人賠償損害，並非本件上訴審理範圍，併予敘明。

(五)綜上所述，原判決駁回先位聲明，並無違背法令情形，上訴意旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由。備位聲明關於確認第 1 次禁止財產處分登記處分超過第 2 次範圍部分，即如附表編號⑥和⑦之財產部分，原判決既有如上述之違誤，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又因違法事實已臻明確，由本院依行政訴訟法第

259 條第 1 款規定，本於上訴聲明確認此部分違法。至金錢損害賠償部分，原判決駁回上訴人之訴，結論無不合，上訴意旨求予廢棄，並無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 256 條第 1 項、第 259 條第 1 款、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 109 年 8 月 14 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 8 月 14 日

書記官 楊 子 鋒

資料來源：司法院最高行政法院裁判書彙編（109 年 1 月至 12 月）第 417-425 頁