

訴願人 ○○有限公司

代表人 ○○○

原處分機關臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因稅捐保全處分事件，不服原處分機關士林分處八十八年五月七日北市稽士林甲字第8800九五一四〇〇號函，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人於七十七、七十八年間進貨，涉嫌取得非交易對象○○工程行等開立之統一發票充當進項憑證，申報扣抵銷項稅額，經原處分機關認定違反營業稅法，核定應補徵營業稅新臺幣（以下同）二二、〇九八、九二〇元，並按所漏稅額處五倍罰鍰計一一〇、四九四、六〇〇元。訴願人不服，循序提起行政救濟，其補稅部分，業經財政部以八十三年一月十五日臺財訴第八三一七八二一〇二號再訴願決定：「再訴願駁回。」確定，並經訴願人繳納在案；至罰鍰部分，雖經原處分機關第三次重為復查決定改按所漏稅額處三倍罰鍰，計六六、二九六、七〇〇元（計至百元止），惟經訴願人續提訴願，迭經本府撤銷原處分，由原處分機關另為處分，嗣經原處分機關以八十八年五月二十八日北市稽法乙字第88一一七三二〇〇〇號重為復查決定：「維持按申請人所漏稅額處三倍罰鍰。」訴願人仍不服，乃於八十八年六月二十九日向本府提起訴願，因係涉及營業稅法之案件，經本府以八十八年七月三日府訴字第880四五三六七〇〇號函將該案移由財政部受理，全案刻正由財政部審理中。

二、原處分機關所屬士林分處以訴願人欠繳上開罰鍰迄未繳納，乃依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，將訴願人所有本市大同區○○段○○小段○○地號等十六筆不動產，以八十七年三月三日北市稽士林創字第87九〇四六一四〇〇號囑託禁止處分不動產登記書通知臺北市士林、建成、中山地政事務所辦理不動產禁止處分登記。訴願人不服該稅捐保全處分，於八十七年十月十二日函請原處分機關撤銷該保全處分，嗣經原處分機關以八十七年十一月三日北市稽士林甲字第87〇二六〇二一〇〇號函復否准。訴願人不服，提起訴願，經本府以八十八年四月十五日府訴字第880〇五〇一八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

三、原處分機關士林分處復以八十八年五月七日北市稽士林甲字第880〇九五一四〇〇號函復訴願人仍有維持稅捐保全處分之必要。訴願人仍表不服，於八十八年六月三日向本

府提起訴願，七月十九日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第二十四條第一項前段規定：「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。」第四十九條規定：「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。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

財政部六十五年十二月三十一日臺財稅第三八四七四號函釋：「稅捐稽徵法第二十四條規定，旨在稅捐之保全，故該條第一項所稱『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。」

八十二年十一月二十六日臺財稅第八二一五〇三一〇八號函釋：「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二十四條第一項規定，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。說明：二、查行政救濟撤銷重核，其所撤銷者……係指撤銷復查決定之處分，故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。」

行政法院八十年度判字第五九〇號判決：「……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，乃稅捐稽徵之保全程序（稅捐稽徵法第二十四條第一項參照），此與經確定後逾期未繳之稅捐，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行之情形不同（參照六十八年八月六日修正公布施行之同法第三十九條規定）；故凡納稅義務人依法應納之稅捐，未於規定期限內繳納者，即屬其欠繳應納稅捐，並不以其稅捐已稽徵確定為必要……雖然原告主張稅捐稽徵法第二十四條第一項規定納稅義務人欠繳應納稅捐者，係指已確定之應納稅捐而言，原告欠繳之地價稅，現正在行政救濟程序中，尚未確定，應非原告應納之稅捐云云，惟查稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，乃稅捐稽徵之保全程序，用以保全該項稅款將來之執行，與修正前同法第三十九條規定經確定後逾期未繳之稅捐，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行之情形，彼此不同。是以如其稅捐已經核課確定，即可依法逕予移送法院強制執行，亦毋庸再先事保全。更由此可見同法第二十四條第一項所稱納稅義務人欠繳應納稅捐者，並非指已確定之應繳稅捐而言……。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

(一) 訴願人涉嫌違反營業稅法罰鍰案，尚在行政救濟中，並未確定，既未確定，即無應納稅

捐；又原處分機關未核發應納稅額或罰鍰之稅單，故無欠繳應納稅捐，既無欠繳應納稅捐，原處分機關即無執行名義而對訴願人之不動產禁止處分，核與稅法規定不合。

(二)訴願人在行政救濟期間不但無欠繳稅捐，更未有「隱匿移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」，而且還有添購公司辦公用之房屋（含土地）的情形，原處分機關竟對以上情形不加查明，遽對訴願人不動產予以禁止處分，核與稅法規定不符。

(三)經查「罰鍰案件經提起行政救濟者，宜俟行政救濟終結後，再依稅捐稽徵法三十八條規定核發罰鍰繳款書。惟行政救濟終結前，受處分人申請先行核發者，依其申請辦理....」為財政部八十三年二月十七日臺財稅第八三一五八三六五七號函釋在案。本案在行政救濟尚未終結前，遽予核發罰鍰繳款書並予禁止財產處分，核與上開規定有違。

四、卷查本件前經本府以八十八年四月十五日府訴字第八八〇〇五〇一八〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「.....五、惟查納稅義務人欠繳應納稅捐者，依稅捐稽徵法第二十四條第一項之規定，稅捐稽徵機關固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，然是否有採取該保全措施之必要，仍應依客觀情事予以認定，不容任意率斷，若無該必要而仍通知有關機關就納稅義務人之財產不得為移轉或設定他項權利，即有違比例原則，而非適法。查本件是否確有為前揭保全處分之必要，原處分機關並未究明，即遽予通知臺北市士林、建成、中山地政事務所將訴願人所有本市大同區〇〇段〇〇小段〇〇地號等十六筆不動產，辦理不動產禁止處分登記，尚嫌率斷；況原處分機關通知地政機關對於訴願人之不動產辦理禁止處分登記時，並未依財政部七十一年五月二十一日臺財稅第三三六二八號函釋意旨副知訴願人，其程序亦不無瑕疵。從而，本件原處分應予撤銷，由原處分機關另為處分。」

五、次按稅捐稽徵法第二十四條規定立法意旨，在於納稅義務人滯欠稅捐時，往往以移轉不動產所有權或設定抵押權等以規避執行，我國稅法乃以限制登記之法，以收釜底抽薪之效，是該條規定旨在保全各項稅捐，其第一項規定所稱「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，未依限繳納者之謂，故此規定，僅以納稅義務人欠繳應納稅捐為已足，並不以應納稅捐已確定或納稅義務人有隱匿財產、逃避稅捐執行之跡象為必要，納稅義務人對稽徵機關所核定稅額及所處罰鍰，有所不服而提起行政救濟，致使應納稅捐尚未確定，亦不影響應納稅捐之認定，仍可為限制保全處分，以免納稅義務人利用行政救濟程序之提起，而規避限制保全處分。因此，納稅義務人雖已提起行政救濟，但為確保應納稅額及所處罰鍰之執行，稅捐稽徵機關如認有必要，仍可採保全措施。本件訴願人因欠繳系爭漏稅罰鍰六六、二九六、七〇〇元，已經原處分機關裁罰而尚未繳納，為兩造所不爭之事實，原處分機關為保全稅捐之執行，函請本市士林、建成、中山地政事務所就訴願人所有本市大同區〇〇段〇〇小段〇〇地號等十六

筆不動產，辦理不動產禁止處分登記，揆諸前開說明，難謂其於法無據。雖然訴願人主張稅捐稽徵法第二十四條第一項規定納稅義務人欠繳應納稅捐者，係指已確定之應納稅捐而言，其欠繳之營業稅罰鍰，現正在行政救濟程序中，尚未確定，應非原告應納之稅捐云云，惟按首揭規定及行政法院八十年度判字第五九〇號判決意旨，訴願人之主張顯屬誤解法令。且依前揭財政部八十二年十一月二十六日臺財稅第八二一五〇三一〇八號函釋，原處分經行政救濟撤銷重核者，原禁止處分登記，仍不予塗銷，併予指明。

六、再查本府前開八十八年四月十五日府訴字第八八〇〇五〇一八〇一號訴願決定所指摘，有關本件是否確有為保全處分之必要，有無違反比例原則之問題乙節，經原處分機關八十八年六月三十日北市稽管甲字第八八一四〇〇〇六〇〇號函附答辯書查復略謂：「.....經查該公司原處分罰鍰為六六、二九六、七〇〇元（正在訴願中）迄未繳納，經本處.....囑託.....臺北市士林、建成、中山地政事務所，依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定辦理禁止○○有限公司本市○○段○○小段○○地號等十六筆土地及地上建物禁止財產移轉處分，其財產價值，依土地公告現值及房屋評定現值計算總價額為八二、四一九、〇九二元，惟根據現有資料，該公司所有之不動產，業已設有抵押權（詳如該公司禁止財產處分情形一覽表）.....且經扣除設定抵押權價款後，其財產價值尚不足償付各金融機構之抵押權計八八四、〇三〇、九〇八元.....而抵押權又有優先償付之權利.....」原處分機關以訴願人欠繳罰鍰金額高達六六、二九六、七〇〇元，又系爭十六筆不動產已有不足償還抵押債務之事實，為保全此高額稅款債權，遂依上開規定為保全處分，俾確保國家稅收，經核原處分機關所為之保全處分適合於目的之達成，且尚未超越實現保全系爭債權目的之必要程度，從而，原處分尚無違誤。

七、另有關訴願人援引財政部八十三年二月十七日臺財稅第八三一五八三六五七號函釋，主張本案在行政救濟尚未終結前，遽予核發罰鍰繳款書並予禁止財產處分，有違規定乙節，惟上開函釋係針對罰鍰案件經提起行政救濟者，因罰鍰處分在行政救濟終結前，免依稅捐稽徵法第三十九條規定予以強制執行，且罰鍰並無加徵滯納金及利息之規定，故提起行政救濟之罰鍰案件，宜俟行政救濟終結後，再依稅捐稽徵法三十八條規定核發罰鍰繳款書，此與稅捐稽徵機關得否依稅捐稽徵法第二十四條第一項之規定為保全處分無涉，亦不構成稅捐稽徵法第二十四條第一項規定適用之限制，訴願人之主張，委不足採。是原處分機關士林分處對訴願人所有系爭土地為禁止處分，並無不合，原處分應予維持。

八、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中 華 民 國 八十八 年 十二 月 一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)