臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
112年度訴更一字第50號
113年5月2日辯論終結

原　　告　福安礦業股份有限公司
代　表　人　林正良（董事長）
訴訟代理人　陳冠諭　律師
被　　告　花蓮縣地方稅務局
代　表　人　呂玉枝（局長）
訴訟代理人　劉豐州　律師
　　吳典倫　律師
　　張軒　　律師

上列當事人間禁止財產處分登記事件，原告不服花蓮縣政府中華民國109年9月22日109年訴字第24號訴願決定，提起行政訴訟，經本院111年2月17日109年度訴字第1402號判決後，復經最高行政法院112年5月11日111年度上字第329號判決發回更審，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

壹、事實概要：

原告自民國（下同）105年7月1日起至108年12月31日於花蓮縣轄區內開採礦石，被告依經濟部礦務局提供之礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表通報，每年分2次開徵，上期為1至6月，下期為7至12月，按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條例）規定，核定課徵礦石開採特別稅（下稱系爭特別稅）共7件(包括105年度下期、106年度上下期、107年度上下期、108年度上下期)，稅額合計新臺幣（下同）5億7,925萬3,934元。嗣被告為保全租稅債權，依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，以109年5月1日花稅法

字第1090430501號函（下稱原處分），扣除原告已繳納部分及提供6張銀行定存單擔保合計6,307萬2,975元後，就其餘未繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對原告所有之臺濟採字第5659號採礦權及臺濟採字第5660號採礦權（下合稱系爭礦權）辦理禁止財產處分登記。原告後續就108年下期課稅處分已於109年6月29日繳納半數稅款36,252,300元，且被告109年7月9日花稅法字第1090430818號函就原告108年已繳納之半數稅額（36,252,300元）部分，已為「塗銷禁止處分」之登記。原告不服，提起訴願，經花蓮縣政府109年9月22日109年訴字第24號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，循序提起行政訴訟，聲明撤銷訴願決定及原處分均撤銷。經本院109年度訴字第1402號判決（下稱原判決）撤銷原處分及訴願決定。被告不服，遂提起上訴，由最高行政法院以111年度上字第329號判決（下稱發回判決），將原判決廢棄，發回本院更為審理。

貳、本件原告主張：

一、依最高行政法院發回判決意旨，縱認原處分之合法性，係以處分時之法律及事實狀態判斷，惟本於保障人民財產權、修正後稅捐稽徵法第24條第2項規定及其立法意旨，除非原告有隱匿財產或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，否則被告仍應解除其保全措施：

（一）觀之發回判決意旨，可得知悉縱認原處分之合法性係以處分時之法律及事實狀態判斷之，惟本於保障人民財產權、修正後稅捐稽徵法第24條第2項規定及其立法意旨，於事後發生稅額減少之情事，仍應適時檢視其是否辦理解除全部或一部禁止處分之義務。又依前揭判決之旨趣，基於保障人民財產權及修正後稅捐稽徵法第24條第2項規定意旨，足知縱使稅捐稽徵機關實施稅捐保全後，惟當納稅義務人已自行或由第三人提供相當擔保，或對於核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷確定等情形下，納稅義務人於符合上開所示之事由時，稅捐稽徵機關即「應」主動辦理保

全措施之解除，而不具任何裁量之空間。至於稅捐處分雖經撤銷確定而須另為處分時，除非納稅義務人有隱匿財產或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，否則稅捐稽徵機關亦「應」適時解除其保全措施。

（二）經查，被告依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，扣除原告斯時已繳納之253,374,667元及提供6張銀行定存單擔保合計63,072,975元後（參原判決卷第129至第141頁），按105年下期至108年下期課稅處分未繳應納稅額共計262,806,292元為由，而以原處分就原告所有之系爭採礦權之財產於上開金額之範圍內辦理禁止財產處分登記（參原判決卷第51頁、第53頁）。縱認原處分之合法性應依作成時之法律及事實狀態判斷之，惟依發回判決之旨趣及修正後稅捐稽法第24條第2項規定，此際仍應檢視原告後續就108年下期課稅處分已繳納之半數稅款36,252,300元，且105年下期、106年上下期、107年上下期、108年上下期之課稅處分，業經最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、第295號、第331號、最高行政法院111年度上字第167號（參原證19）確定判決認定違法，乃至於原告由始至終均無隱匿、移轉財產、逃避稅捐執行之跡象等情事，以據為原處分之禁止財產處分登記是否應予解除之判斷標準。

（三）循此而論，原告既已就108年下期課稅處分繳納之半數稅款共計36,252,300元，被告自應依修正後之稅捐稽徵法第24條第2項第1款規定，於該範圍辦理保全措施之解除，然被告卻仍維持該部分禁止財產處分登記之效力，而未自行變更保全措施之範圍，於法即有未合。再者，105年下期、106年上下期、107年上下期、108年上下期之課稅處分，既均經最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、第295號、第331號、111年度上字第167號確定判決認定系爭自治條例第6條第1項牴觸地方稅法通則第4條第1項，前開各期課稅處分均屬違法，縱該等確定判

決係判命由被告另為適法之處分，惟依修正後稅捐稽徵法第24條第2項第2款之規定，足知除非係原告存在隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行等跡象，否則在判決確定後，被告即應立即解除禁止處分之保全措施。故原告已繳納半數稅額並提供6張銀行定存單擔保合計63,072,975元，在在足徵原告由始至終均無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行等跡象。是原處分所為之禁止財產處分登記，已無維持之必要，依修正後稅捐稽徵法第24條第2項第2款之規定，原處分所為之禁止財產處分登記，自應予以解除，方屬適法，以免過度侵害原告受憲法上所保障之財產權。

二、被告在為禁止處分前，未依職權妥適調查其禁止處分財產之客觀價值為何，且其所禁止財產處分標的之價值，亦與未繳納之稅額顯不相當，不僅有未盡職權調查義務之違法，亦有超額保全而違反比例原則之情事：

（一）被告雖否認福安二礦已核定礦業用地範圍鑑價報告書、長興石礦鑑價報告書（原證22、23；下合稱系爭鑑價報告）之形式上真正，並辯稱系爭鑑價報告之鑑價標的分別為「臺濟採字第5513號礦業權」、「臺濟採字第5308號礦業權」，且長興石礦鑑價報告書（原證23）所示礦業權人為蕭昌貴，而非原告，況系爭鑑價報告作成日期分別為106年8月28日、105年4月27日，該等鑑價報告亦無足作為原處分作成時，前開礦業權價值之依據云云。

（二）然福安二礦已核定礦業用地範圍鑑價報告書（原證22）已記載其鑑價之礦區位置為「花蓮縣秀林鄉大清水溪上游地方」、礦區面積「486公頃39公畝45平方公尺」，以及長興石礦鑑價報告書（原證23）所記載之礦區位置為「花蓮縣秀林鄉和仁溪上游地方」、礦區面積為「178公頃81公畝13平方公尺」，經核與經濟部公告現存礦業權清冊（截至112年7月31日止）中，所揭示「臺濟採字第5659號礦業權」之礦區所在地「花蓮縣秀林鄉大清水溪上游地方」、礦區面積「486.3945公頃」（參原證21第2頁），以及

「臺濟採字第5660號礦業權」之礦區所在地「花蓮縣秀林鄉和仁溪上游地方」及礦區面積「178.8113公頃」（參原證21第1頁），均相符一致。再者，「臺濟採字第5659號礦業權」之礦區字號為「A03343」、「臺濟採字第5660號礦業權」之礦區字號為「A02406」，亦分別與原證22、原證23鑑價報告所示礦區字號為「第3343號」、「第2406號」可資勾稽對照，況綜觀經濟部公告現存礦業權清冊（截至112年7月31日止，原證21），除「臺濟採字第5659號礦業權」、「臺濟採字第5660號礦業權」之外，別無其他礦業權之礦區字號、所在地及面積，與系爭鑑價報告所示鑑價標的相同，足見前開鑑價報告之對象，即為原處分禁止處分之標的即系爭礦權。再依經濟部112年11月3日經授地礦字第11200096970號函（原證24）及本院另案112年度訴更一字第39號禁止處分行政訴訟事件詢問該函說明二之電話紀錄（原證25）內容以觀，可知經濟部亦已認定原證22鑑價報告書所示「臺濟採字第5513號採礦權」，即為「臺濟採字第5659號採礦權」，且原證23鑑價報告書所示「臺濟採字第5308號採礦權」，亦因原告受讓為採礦權人，其採礦執照變更為「臺濟採字第5660號採礦權」。據此，系爭鑑價報告確實係分別對應本件禁止處分標的即原告所有之系爭礦權。

（三）又參佐原告106年度財務報表暨會計師查核報告所載附註十之內容（參原證20），可得知悉107年至109年營利事業所得稅查核申報書所載礦產資源價值，僅係以取得成本及各年度增值利益價值之估算入帳，且內容為礦產資源，而非礦業權，其價值之衡量方式，亦非如同系爭鑑價報告係以「先期探勘費用」、「採礦權申請與礦權維持費」、「礦場機器設備」、「礦場聯外道路修築及礦產布設費用」、「已核定礦業用地內可採礦量估計礦利」等各面向，客觀衡量系爭礦權之市場價值，尚無從徒憑107年至109年原告營利事業所得稅申報書所登載之內容，作為認定

系爭礦權客觀公允價值之依據。是系爭鑑價報告（原證22、原證23）雖非於109年至110年間所作成，然依該等鑑價報告所示內容包含前開各面向之分析，而非單純以取得成本及各年度增值利益價值估算，亦足以說明107年至109年營利事業所得稅查核申報書所載「礦產資源」之帳上金額，與「礦業權」客觀公允價值之間，乃二者不同之概念。

（四）據此，依行政程序法第36條、納稅者權利保護法第15條等規定之要求，被告為禁止處分前，仍應依職權及法定程序進行稅捐調查，於查明原告名下財產之客觀公允價值後，再妥適衡量該等禁止處分財產與其所欲保全稅捐間，是否相當，倘被告未予踐行，其所為之禁止處分，即難謂適法。惟被告至今既無法舉證證明其作成原處分時，關於系爭礦權之客觀公允價值為何，足徵被告於作成原處分前，顯未善盡其職權調查義務，原處分之作成，於法自有未合。

三、另依發回判決意旨，雖應由被告就該等禁止處分標的之價值相當於原告未繳稅額等事實，負擔舉證責任，惟原告仍就該等禁止處分標的之客觀市價補充並陳報下列資料，以供本院參酌：

（一）關於原告之108年度、109年度營利事業所得稅查核申報書所載礦產資源價值77,800,000元之額度，係以取得成本及各年度增值利益價值估算入帳，並非實際上之客觀價值，此有原告106年度財務報表暨會計師查核報告所載附註十之內容可稽（原證20）。

（二）參諸系爭鑑價報告（原證22、原證23），可知「臺濟採字第5659號礦業權」（即福安二礦；花蓮縣秀林鄉大清水溪上游地方）於106年8月28日之價值總計為2,785,524,126元、「臺濟採字第5660號礦業權」（即長興石礦；花蓮縣秀林鄉和仁溪上游地方）（原證21）於105年4月7日之客觀價值為23,182,217元，共計為2,808,706,343元。

（三）另依最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、第295號、第331號、111年度上字第167號、第873號確定判決意旨，105年6月28日制定公布之系爭自治條例）第6條第1項規定，將101年10月18日公布施行之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條第1項，從原訂稅率每公噸10元大幅度調高至每公噸70元，漲幅高達700%，已牴觸地方稅法通則第4條第1項前段關於稅率調高30%上限規定之限制，而屬無效，據此可知，被告至多僅能依101年10月18日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條原訂稅率每公噸10元之規定對原告課徵礦石特別稅。而原告因不服被告依系爭自治條例所為之課稅處分，均有依法循行政救濟途徑提起訴訟，同時繳納半數之稅捐（參原判決第57頁、第87頁至第101頁），亦即先按每公噸35元之稅率繳納，惟依前說明，原告實質上既無繳納超過每公噸10元稅率特別稅捐之義務，可知原告係額外溢繳以每公噸25元核計之特別稅，因此，苟無需繳納額外每公噸25元之特別稅，於估算「臺濟採字第5659號礦業權」之可採礦量價值時，則將能多出每公噸25元之礦產利益。循此而論，徵之「臺濟採字第5659號礦業權」（即福安二礦；花蓮縣秀林鄉大清水溪上游地方）之鑑價報告，其礦產可採量為142,560,000公噸，利潤為每公噸15元，於加計本無須繳納之每公噸25元特別稅，其利潤之核算基礎應為每公噸40元。是以，按此基礎核算，單就「臺濟採字第5659號礦業權」（即福安二礦；花蓮縣秀林鄉大清水溪上游地方）已核定礦業用地內之礦產利益，其客觀價值估算應至少有5,702,400,000元【計算式：可採量142,560,000公噸x每公噸利潤40元=5,702,400,000元】。

四、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、依最高行政發回判決意旨，原處分是否合法應以被告於「109年5月11日」作成原處分時之法律及事實為斷，至於其後課稅處分之合法性經法院判斷結果為何，與本件程序標的（原處分）之合法性判斷無涉。

二、原處分限制原告之財產價值總額，與原告所欠稅額相比，並無超額禁止之違誤：

（一）依原告107、108、109年度經會計師簽證之營所稅申報書可知，原告所有之採礦權價值於107年底（更被證2號）、108年底（更被證1號）、109年底（更被證1號）分別為5,153萬3,019元、4,553萬6,859元、3,851萬2,539元。又依礦業法第8條規定，礦業權本得依民法物權之規定為處分，故被告於109年5月1日以原處分（見原證1）請經濟部礦務局就原告系爭礦權於2億6,280萬6,292元之範圍內辦理禁止財產處分登記，實無涉於超額禁止處分問題，亦無違法。

（二）原告雖提出系爭鑑價報告（原證22、23），並主張其內所載系爭礦權價值為28億870萬6,343元云云，惟查：

1、原處分並非將系爭礦權全數禁止處分，被告僅係於原告欠稅範圍內為禁止處分，換言之，礦權價值究竟為何，均不會發生超額禁止問題。

2、系爭鑑價報告之作成日期分別為106年8月28日、105年4月7日，而原處分係於109年5月11日作成，相距已達3到4年之久，該等鑑價報告亦無足作為109年5月原處分作成時系爭礦權價值認定之依據。

3、系爭鑑價報告估算價值範圍尚包括「先期探勘、申請、設備」等費用，並非僅估算礦權本身，被告僅係禁止原告處分系爭礦權，是無必要估算其所謂資本支出等相關價值為何。

4、系爭鑑價報告內容，其內僅有自製表格、文字、數字，完全未見表格內數字之計算佐證資料，內容甚為簡陋，其憑

信性甚低，無足作為認定礦權價值之依據。

5、再者，系爭鑑價報告係由採礦工程技師作成，依照行政院公共工程委員會官方網頁資料所示，採礦工程技師主要工作內容為「辦理礦物行政、礦區開發、土石開採規劃、土地使用分區及變更編定、環境影響評估及水土保持計畫、土地測量」等（更被證3號），換言之，對礦權或資產估價，並非其專業，故系爭鑑價報告所示內容之正確性，即有重大疑義。

6、相對而言，對於資產估價、價值評定等事項，應係會計師之專業，故經會計師簽證查核之申報書所載系爭礦權價值，更具參考價值，被告於作成處分時，以申報書作為價值認定依據，實無違誤。

（三）依原告105、106年度經會計師簽證查核之申報書（更被證4、5號）所示採礦權價值，可證明其上所載採礦權價值確係經鑑價公司估價後之價值，應可認屬市場客觀價值：105年度經會計師簽證查核之申報書（更被證4號）第5頁「1421礦產資源」部分明載「本年度增加-係取得採礦權17,500,000元，經抽取核具採礦權移轉契約書等相關憑證，並與帳載金額核對相符，另本年度礦產資源經鑑價公司評估，認列增值利益15,000,000元」；106年度經會計師簽證查核之申報書（更被證5號）第5頁「1421礦產資源」部分亦明載「…本年度礦產資源經鑑價公司評估，認列增值利益40,900,000元」故依上開申報書上之記載可知，系爭經會計師簽證之申報書，其上所載採礦權價值，不僅係依據移轉契約書所載價金核實入帳（即市場交易價值），更係按年委請鑑價公司針對原告採礦權進行估價，並將增值利益列入公司資產價值，應可認所載金額符合原告所指採礦權客觀價值，而被告依據系爭申報書作為價值調查之憑據，並無可議之處。

（四）綜上，依原告所欠稅額，與被告作成禁止處分時，原告受限制之財產價值相比，並無不相當之違誤，甚且對被告而

言，尚有保障不足之虞等語。

三、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出系爭特別稅繳款書（見原判決卷第129至141頁、第376頁）、原處分（見原判決卷第51至53頁）、訴願決定（見原判決卷第55至63頁）、原判決（見原判決卷第500至507頁）及發回判決（見本院卷第13至22頁）等本院卷、原判決卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、原告原欠繳之系爭特別稅（105年下期至108年下期），是否與原處分作成時所禁止之財產價值相當？有無超額保全之情形？

二、原處分作成後，是否已因事實或法律之變更成為違法，而應予撤銷？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）稅捐稽徵法第11條之1第1項第3款、第4款、第5款及第2項規定：「（第1項）本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之下列擔保品：……三、銀行存款單摺，按存款本金額計值。四、易於變價、無產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。五、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。（第2項）前項第1款、第4款與第5款擔保品之計值、相當於擔保稅款之認定及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」

（二）110年12月17日修正前之稅捐稽徵法第24條：「（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項規定函請內政部移民署限制出境。（第6項）限制出境之期間，自內政部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。」

（三）110年12月17日修正之稅捐稽徵法第24條：「（第1項）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；其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。二、納

稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。（第2項）納稅義務人之財產經依前項規定實施稅捐保全措施後，有下列各款情形之一者，稅捐稽徵機關應於其範圍內辦理該保全措施之解除：一、納稅義務人已自行或由第三人提供相當擔保。二、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷確定。但撤銷後須另為處分，且納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，不辦理解除。（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移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，並應依下列規定辦理。但已提供相當擔保者，或稅捐稽徵機關未實施第1項第1款前段或第2款規定之稅捐保全措施者，不適用之：一、財政部函請內政部移民署限制出境時，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。二、限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日起，不得逾5年。（第4項）納稅義務人或其負責人經限制出境後，有下列各款情形之一者，財政部應函請內政部移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項第2款所定期間。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。三、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定。但一部撤銷且其餘未撤銷之欠稅金額達前項所定標準，或納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡

象，其出境限制不予解除。四、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達前項所定標準。五、欠稅之公司或有限合夥組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰。六、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。（第5項）關於稅捐之徵收，準用民法第242條至第245條、信託法第6條及第7條規定。」，且行為時稅捐稽徵法第24條第1項前段規定之規範目的乃為保全租稅債權，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的稅捐，而納稅義務人未於規定期限內繳納，不以該應繳納的稅捐業已核課確定為必要（最高行政法院111年度上字第820號判決意旨參照）。

二、原處分作成時所禁止之財產價值，顯低於原告原欠繳之系爭特別稅（105年下期至108年下期），並無超額保全之情形：

（一）本件為經最高行政法院發回更審之案件，本院在此個案中，自應受發回判決前揭所表示個案法律意見之拘束，並依其提示之法律意見，據以為解釋法律之指針。亦即撤銷訴訟判斷行政處分合法性之基準時，原則上為原處分發布時之事實或法律狀態（最高行政法院92年12月份第2次庭長法官聯席會議決議參照），故原處分作成時若有超額保全之情形，自屬原處分違法而應撤銷。又因原處分具有持續效力，如依作成時之事實及法律，並未違法，然於作成後，於事實審言詞辯論終結時，已因事實或法律之變更而不符合法律，在內容上已成為違法，即不得再予以維持，自應撤銷（另參照陳敏，行政法總論，108年11月10版，第1546頁）。

（二）原告於105年7月1日至108年12月31日期間，於花蓮縣境內開採礦石，被告每年分2期，上期為1至6月，下期為7至12月，對原告核定課徵礦石稅。上開各期應納稅額分別為：

105年下期126,145,950元、106年上期112,895,230元、106年下期76,335,032元、107年上期56,875,052元、107年下期67,083,870元、108年上期67,414,200元、108年下期72,504,600元，業經被告作成系爭核課處分並送達原告見（見原處分卷第1-12頁），因原告欠繳，經被告查得原告名下有系爭採礦權之財產，乃據原告欠繳之系爭核課處分稅額5億7,925萬3,934元，以原處分扣除原告已繳納部分及提供6張銀行定存單擔保合計6,307萬2,975元後，就其餘未繳稅額2億6,280萬6,292元範圍內，對原告所有之系爭礦權辦理禁止財產處分登記，作成原處分送達原告（見原處分卷第22頁）等情，為兩造所不爭執，並有前揭書證佐參，此部分事實應堪認定。

（三）原告雖主張被告未依職權妥適查明原告所有土地及礦業權之客觀公允價值，原處分有超額保全而違反比例原則之違法云云，惟查：

1、「礦業」乃是從事探礦、採礦及其附屬選礦、煉礦之事業；「採礦」之意義除含有採取礦產物之事實行為外，尚包括就所採礦產物進行經濟有效利用之行為。「採礦權」為得以從事採礦活動之權利，屬於「礦業權」之一種，「礦區」則為依礦業法取得礦業權登記之地理範圍，此觀礦業法第4條第1款、第3款、第7款及第9款前段規定自明。又附著於土地之礦屬於國家所有，不因人民取得土地所有權而受影響，憲法第143條第2項定有明文。礦業法第2條規定，中華民國領域、專屬經濟海域及大陸礁層內之礦，均為國有，非依礦業法取得礦業權，不得探礦及採礦。準此，欲經營礦業從事採礦活動者，縱為礦區土地之所有權人，亦須先依礦業法之規定取得採礦權，始得經營採礦事業，否則即屬私自採礦，依112年6月21日修正前礦業法第69條（現行法為第77條）規定得處以刑罰。再者，礦業法第2條既規定礦屬於國家所有，非依礦業法取得礦業權不得探礦及採礦，主管機關對於探採礦產之申請，本

有准駁之裁量權（司法院釋字第383號解釋參照）。又所有權乃對於標的物為全面支配之物權，而包括探礦權及採礦權在內之礦業權，並非物，亦非民法規定之物權，僅因112年6月21日修正前礦業法（下稱修正前礦業法）第8條（修正後移列至第10條）之規定，而將其視為物權，並準用民法關於不動產物權之規定。準此，礦業權（探礦權或採礦權）係由國家管制特許，而對國有之礦為使用收益之具有用益物權性質之準物權。

2、採礦權依法得為繼承、讓與、抵押、信託、強制執行之標的（修正前、後礦業法第10條、第12條參照）。基於採礦重在就所採礦產物進行經濟有效利用，則採礦權之客觀公允價值，即應按存餘礦產經濟價值予以衡量。又會計上所稱「可回收金額」係指資產之公允價值減處分成本（例如印花稅及類似交易稅等），與其使用價值兩者較高者；至於「使用價值」係指預期將由資產產生之未來現金流量之現值（企業會計準則公報第19號「資產減損」第3條、第11條參照）。

3、觀之原告所提出106年度經會計師查核簽證之資產負債表及財務報表附註（見原證20）可知，原告所有之系爭採礦權（見本院卷第155頁）係於「無形資產」項下列示，就其評價方式則載明：「……三無形資產之減損：與礦石開採相關之採礦權係按該等無形資產之可回收金額（即該等資產之公允價值減出售成本與其使用價值之較高者）評估，市場價格或未來現金流量變動將影響該等資產可回收金額，可能導致本公司須額外認列減損損失或迴轉已認列之減損損失。」等語（見本院卷第151頁）。足見原告經考量系爭採礦權本身之客觀公允價值水準，乃揭露其所有系爭採礦權於106年12月31日之取得成本及增值利益合計為77,800,000元；然因按實際已開採量減少採礦權剩餘價值（本院卷157頁），而至106年12月31日累計折耗20,954,455元（見本院卷157頁），故106年12月31日系爭採礦

權價值淨額為56,845,545元（77,800,000－20,954,455）。再依被告所提出原告108年度營利事業所得稅結算申報書（見更被證1）顯示，系爭採礦權於107年度因採礦折耗礦產5,312,526元，結至107年12月31日止（見本院卷239頁），累計折耗26,266,981元（20,954,455＋5,312,526），致107年12月31日之價值淨額為51,533,019元（77,800,000－26,266,981）；於108年度因採礦折耗礦產5,996,160元，結至108年12月31日止（見本院卷86頁），累計折耗32,263,141元（26,266,981＋5,996,160），致108年12月31日之價值淨額為45,536,859元（77,800,000－32,263,141），於109年度因採礦折耗礦產7,024,320元，結至109年12月31日止（見本院卷第104頁），累計折耗39,287,461元（32,263,141＋7,024,320），致109年12月31日之價值淨額為38,512,539元（77,800,000－39,287,461）。是原告就所有系爭採礦權之價值衡量，既已考量其實際已開採之礦產折耗、剩餘公允價值、市場價格等因素，於108年12月31日資產負債表揭明其系爭採礦權之客觀價值淨額為45,536,859元，則被告於原處分109年5月1日作成時，以108年12月31日之價值淨額為45,536,859元作為系爭採礦權之客觀公允價值，即非無據。

4、原告雖主張系爭採礦權公允價值應加計先期探勘費用、採礦權申請與礦權維持費、礦場機器設備、礦場聯外道路修築及礦場布設費用等各種開支云云，並提出系爭鑑價報告（見原證22）為據。然原告上述費用等各種開支，或為取得動產物權、不動產物權、智慧財產權等其他財產權利，或係原告營業活動之花費，與系爭採礦權之權利性質互殊。況依原告106年度營利事業所得稅結算申報書（見更被證5），已載明系爭採礦權「年初餘額—經與上年度帳載及申報金額核對相符」、「本年度增加—係(1)鑑價報告書製作費800,000元……(2)本年度礦產資源經鑑價公司評估，認列增值利益40,900,000元……經覆核鑑價報告並

與帳載金額核對相符」等語，並記載系爭採礦權於106年12月31日之客觀公允價值為56,845,545元（見本院卷331頁）明確。足見原告就系爭採礦權之價值，係經鑑價公司予以專業評估後，而為客觀公允價值之帳載及依法結算申報，則被告以原告系爭採礦權之帳載鑑價金額為價值認定之基礎，核屬有據，原告前開主張，並非可採。

三、原處分作成後，已因事實或法律之變更成為違法，而應予撤銷：

（一）原處分係具有持續效力之處分，被告於作成原處分並送達原告後，原告斯時已繳納253,374,667元及提供6張銀行定存單擔保合計63,072,975元（見原判決卷第129至第141頁），105年下期至108年下期課稅處分未繳應納稅額共計262,806,292元，故原處分就原告所有之系爭採礦權之財產於上開金額之範圍內辦理禁止財產處分登記（見原判決卷第51頁、第53頁）。縱原處分之合法性應依作成時之法律及事實狀態判斷之，但依發回判決之旨趣及修正後稅捐稽法第24條第2項規定，仍應檢視原告後續就108年下期課稅處分已繳納之半數稅款36,252,300元（見原判決卷第376頁），惟前揭未繳稅額2億6,280萬6,292元，扣除108年下期課稅處分已繳納之半數稅款36,252,300元後，仍餘2億2,655萬3,992元，而系爭採礦權之價值衡量，於108年12月31日資產負債表揭明其系爭採礦權之客觀價值淨額為45,536,859元，原告於本件更審時，並未就其尚欠之礦石稅稅額，自行或由第三人另提供相當擔保，而原處分作成時系爭採礦權之客觀公允價值僅45,536,859元，顯低於原告累計尚欠礦石稅稅額2億2,655萬3,992元，更遑論原告迄今仍持續採礦，系爭採礦權當因累計折耗，其價值淨額相較於原處分作成時更低。是原處分就系爭採礦權之禁止財產處分登記，並無超額保全之情形。

（二）然具有繼續性效力之行政處分具有持續性，此種繼續性之行政處分所需要之法定構成要件不只應於處分作成時具

備，也應於其效力存續期間保持符合之狀態，故法院在判斷繼續性效力處分違法與否時，其判斷之基準時自不以處分作成時為已足，固應包括事實審言詞辯論終結時。然若實體法針對繼續性行政處分作成後就影響處分之合法性乙事有加以規定，行政法院判斷繼續性行政處分嗣後合法性是否仍得維持時，仍應優先適用實體法規定作為裁判基準之認定（最高行政法院110年度上字第548號判決意旨參照）。針對原處分作成後在效力持續中，稅捐稽徵法於110年12月17日修法，其第24條第2項第2款增訂：「納稅義務人之財產經依前項規定實施稅捐保全措施後，有下列各款情形之一者，稅捐稽徵機關應於其範圍內辦理該保全措施之解除：……二、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷確定。但撤銷後須另為處分，且納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，不辦理解除。」，亦稅捐稽徵機關為禁止處分登記後，如核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷確定，雖撤銷後須另為處分，但經稅捐稽徵機關調查，納稅義務人並無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象時，稅捐稽徵機關即有依職權主動辦理解除禁止處分登記之義務，此不待納稅義務人申請，且稅捐稽徵機關「應」主動辦理保全措施之解除，而不具任何裁量之空間。

（三）本件原處分作成後，105年下期、106年上下期、107年上下期、108年上下期之課稅處分，業經最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、第295號、第311號及111年度上字第167號（參原證19）確定判決認定違法，稅額尚待花蓮縣議會修正稅率據以計算確定，而被告迄本件言詞辯論終結時，並未舉證已就「遭前開確定判決撤銷確定之課稅處分，另為處分」，被告又不能指出原告有何隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，系爭採礦權復為他案禁止處分而無法移轉，本院亦查無原告有上開第2款但書所規定之情事。依前揭說明，原處分作成後，本

件因符合修正後稅捐稽徵法第24條第2項第2款本文所定情形，稅捐稽徵機關「應」主動辦理全部保全措施之解除，而不具任何裁量之空間，更被證6即被告109年7月9日花稅法字第1090430818號函（見本院卷第353頁）雖就原告108年已繳納之半數稅額（36,252,300元）部分，已為「塗銷禁止處分」之登記，但就仍存在保全措施之其他部分，被告仍未主動辦理全部保全措施之解除，致原處分作成後，已因事實及法律之變更而成為違法，原處分自應撤銷。且本院並未依每公噸13元推算原告7期總稅額，自未代替被告行使其解除禁止處分之「裁量」，本院僅就具有繼續性效力之原處分之合法性為審酌，併此敘明。

四、綜上，原告尚欠繳之105年下期、106年上下期、107年上下期、108年上下期之礦石稅稅額，原處分所禁止之財產價值並無超額保全之情形，被告109年7月9日花稅法字第1090430818號函雖就原告108年已繳納之半數稅額（36,252,300元）部分，已為「塗銷禁止處分」之登記，然原處分作成後，本件因符合修正後稅捐稽徵法第24條第2項第2款本文所定情形，稅捐稽徵機關「應」主動辦理全部保全措施之解除，不具任何裁量之空間，但被告並未主動辦理全部保全措施之解除，致原處分作成後，已因事實及法律之變更而成為違法，原處分自應撤銷，訴願決定未及審酌於此，予以維持，容有違誤。是原告訴請撤銷原處分及訴願決定，為有理由，應予准許。

五、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

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

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　23　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　鄭凱文

法　官　畢乃俊

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。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　23　　日

書記官　李依穎