臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴更一字第39號
113年2月29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110年7月5日110年訴字第8號訴願決定，提起行政訴訟，經本院110年度訴字第1004號判決後，最高行政法院發回更審，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

一、爭訟概要：

原告民國109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量為1,206,827公噸，被告依105年6月28日公布「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例）第6條第1項所定稅率，以109年8月13日花稅土字第1090237877號函（下稱系爭核課處分）核定原告應納礦石開採特別稅（下稱礦石稅）稅額新臺幣（下同）84,477,890元。原告不

服，循序提起行政訴訟，經本院111年9月29日110年度訴字第1003號判決將系爭核課處分所課徵之礦石稅每公噸超過13元部分，暨該部份復查決定及訴願決定均撤銷，並將原告其餘之訴駁回。兩造對各自敗訴部分不服，遂分別提起上訴，經最高行政法院112年3月30日111年度上字第873號判決該判決不利於原告部分暨該部分訴訟費用均廢棄。上開廢棄部分即該訴願決定及該原處分關於按每公噸13元計算之礦石稅部分撤銷；被告之上訴駁回確定（下稱系爭確定判決）。又被告為保障系爭核課處分所表彰之租稅債權，依行為時稅捐稽徵法第24條第1項規定，以109年11月16日花稅法字第1090431381A及B函（下合稱109年11月16日函），分別函請基隆市地政事務所就原告所有坐落基隆市安樂區代天府段487、489地號2筆土地（下合稱系爭土地，其現值以公告地價加計2成1,621,583元計算），及經濟部礦務局就原告所有之「臺濟採字第5659號採礦權」、「臺濟採字第5660號採礦權」（下合稱系爭採礦權）於82,856,307元（即系爭核課處分稅額84,477,890元－系爭土地現值1,621,583元）之範圍內，辦理禁止財產處分登記，並以109年12月15日花稅法字第1090431543號函通知原告（下稱原處分）。原告嗣繳納課徵稅額之半數42,238,945元，被告另以110年1月21日花稅法字第1100430081號函請經濟部礦務局就系爭採礦權於42,238,945元範圍內辦理塗銷禁止財產處分登記（下稱110年1月21日函）。原告不服原處分，循序提起行政訴訟，經本院111年2月17日110年度訴字第1004號判決將訴願決定及原處分均撤銷。原告不服，提起上訴，經最高行政法院112年5月4日111年度上字第326號判決將原判決廢棄，發回本院（下稱發回判決）。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

系爭確定判決已終局認定系爭核課處分違法，而將之全部予以撤銷在案，縱須由被告另為適法之處分，然本於保障人民

財產權及110年12月17日修正後稅捐稽徵法（下稱修正後稅捐稽徵法）第24條第2項規定之意旨，原告既已繳納半數稅額之擔保，亦無隱匿財產或規避執行等情，原處分所為之禁止財產處分登記，自應予以解除。又觀之系爭土地之土地買賣契約書，其客觀市價至少為9,722,000元；另礦業權之申請手續繁複，權利取得不易，除前期取得之成本高昂外，後續之設備支出亦所費不貲，參諸系爭採礦權（「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、「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)之鑑價報告（下合稱系爭鑑價報告），可知前者於106年8月28日之價值總計為2,785,524,126元、後者於105年4月7日之客觀價值為23,182,217元，共計2,808,706,343元。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，且其禁止處分之財產標的，更已遠逾被告所欲保全之稅捐額度，非惟有未盡職權調查義務之違誤，亦有超額保全而違反比例原則之違法。

㈡聲明：

訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

依發回判決意旨，原處分是否合法應以被告於「109年12月15日」作成原處分時之法律及事實為斷，至於其後系爭核課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。又稅捐稽徵機關受理擔保品計值及認定辦法（下稱擔保品計值辦法）及財政部103年11月7日臺財稅字第10304589140號令（已廢止）之主要規範目的，本皆係為合理認定擔保品之金額，以保全租稅債權，與稅捐稽徵法第24條之立法目的，並無牴觸。故原處分參酌上揭規定，按公告土地現值加二成，核定原告所有之系爭土地價值為1,621,583元；另依原告108、109年度經會計師簽證之營所稅申報書所載，於108年底、109年底，原告所有之系爭採

礦權價值依序為45,536,859元、38,512,539元，被告遂以109年11月16日函請基隆市地政事務所及經濟部礦務局，分別就原告所有之系爭土地及系爭採礦權於系爭核課處分稅額之範圍內，辦理禁止財產處分登記，並無違誤，並因原告嗣後繳納課徵稅額之半數42,238,945元，另以110年1月21日函請經濟部礦務局就系爭採礦權於該金額範圍內辦理塗銷禁止財產處分登記，亦不生超額禁止財產處分之問題。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告原欠繳之109年上期礦石稅稅額，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？

㈡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？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有系爭核課處分（原證1）、本院110年度訴字第1003號判決（原證15）、系爭確定判決（原證16）、原處分及送達證書（原證2、訴願卷第71-74頁）、109年11月16日函（原處分卷第12、13頁）、原告繳納109年上期礦石稅半數之單據（原證3）、被告110年1月21日函（原證4）、訴願決定及送達證書（原證5、訴願卷第115-122頁）、發回判決（本院卷1第13-21頁）可查，堪信屬實。

㈡應適用的法令及法理的說明：

1.行政訴訟法第260條第3項規定：「受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」此一規定係基於最高行政法院原則上為法律審，就廢棄理由應有法律上判斷，受發回或發交之高等行政法院應受此項判斷之拘束，不許更持相異之見解，以收統一法令

見解之效果（最高行政法院111年度上字第573號判決意旨參照）。

2.行為時稅捐稽徵法第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；……」故被告以原告欠繳稅額為由，對其財產施予禁止處分，其禁止範圍之價值必須相當於原告之所欠稅額，如有超額，即有濫行禁止，損害人民對於其財產之用益權能。惟應予注意者為，納稅義務人欠繳應納稅額之金額可能因有部分之完納、稽徵機關發現錯誤而自行更正、行政救濟過程因違法性之爭點釐清而經稽徵機關自行重核等等，而發生減少之變動。故禁止處分是否合致法定要件，應以處分時納稅義務人所欠繳應納稅額之金額予以衡量。至禁止處分作成後，始發生所欠稅額減少之情形，稽徵機關本應裁量調整其禁止範圍，方不致發生過度侵害人民財產權之違誤。稅捐稽徵法於110年12月17日修法，其第24條第2項即明文：「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。」修法理由說明其增訂此第2項之理由為「㈠考量稅捐稽徵機關實施第1項規定財產保全措施後，納稅義務人已自行或由第三人就欠繳應納稅捐提供相當財產之擔保，稅捐債權已獲保障，無續為稅捐保全措施之必要，爰於第1款定明納稅義務人已自行或由第三人提供相當財產擔保者，稅捐稽徵機關應於提供擔保之範圍內通知相關機關辦理塗銷禁止處分登記、限制減資登記或向法院聲請撤銷假扣押裁定。㈡為保障納稅義務人有效救濟程序，並兼顧確保將來稅款之徵起，避免納稅義務人取巧藉此移轉財產或逃避稅捐執行，爰於第2款定明核定稅

捐處分經訴願或行政訴訟撤銷確定者，因核定稅捐處分在撤銷範圍內已不存在，稅捐稽徵機關應於撤銷範圍內通知相關機關辦理塗銷禁止處分登記、限制減資登記或向法院聲請撤銷假扣押裁定，惟如核定稅捐處分經撤銷確定須另為處分者，倘納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，於重行作成核定稅捐處分前，仍暫維持原稅捐保全措施，爰為但書規定。」即修正後稅捐稽徵法已將禁止處分應視欠稅情形為合理調整之要件明文化，課予稽徵機關此一職權義務，避免爭議。故從保障人民財產權之角度以論，不問新舊法之適用，稽徵機關於作成禁止處分後，遇有欠稅金額下降時，本有為合理調整之義務（發回判決第4-5頁理由五㈠段參照）。

3.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）。

㈢原處分作成時所禁止之財產價值，顯低於原告原欠繳之109年上期礦石稅稅額，並無超額保全之情形：

1.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）。

2.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。」又擔保品計值辦法第5條規定：「納稅義務人提供易於變價、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作為繳納稅款之擔保品者，土地按公告土地現值加二成、房屋按稅捐稽徵機關核計之房屋現值加二成估算。但納稅義務人能提示下列時價資料，經稅捐稽徵機關查明屬實者，得予核實認定：一、報章雜誌所載市場價格。二、各直轄市、縣（市）同業間帳載房地之加權平均售價。三、不動產估價師之估價資料。四、銀行貸款評定之房屋及土地款價格。五、大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。六、法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格。七、其他公允客觀之土地或房屋時價資料。八、時價資料同時有數種者，得以其平均數為時價。（第2項）土地或房屋經設定他項權利者，稅捐稽徵機關除依前項及第6條規定估算土地或房屋擔保價值，並應扣除該他項權利之價值或擔保之債權額。但擔保本法第6條第2項規定應優先受償之稅捐者，無須扣除擔保之債權額。（第3項）稅捐稽徵機關依前2項規定估算土地之價值時，無須減除預估應納之土地增值稅。」此為財政部依稅捐稽徵法第11條之1第2項規定授權訂定之法規命令，上開規定係核釋稅捐稽徵機關為稅捐保全時不動產價值之計算應客觀合理，以與實際價值相當。如納稅義務人未主動提示足供認定土地、房屋時價資料及證明文件，稅捐稽徵機關依職權調查仍無所

獲，得就土地按土地公告現值加二成、房屋按房屋現值加二成估價，並應扣除不動產他項權利之價值或擔保的債權額。核與比例原則、稅捐稽徵法第24條第1項規定意旨相符，無違法律保留原則，得為本院裁判所適用。

3.原告於105年7月1日至109年6月30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、109年上期84,477,890元，總計663,731,824元（原處分卷第82頁）。其中109年上期礦石稅部分，經被告係於109年8月13日作成系爭核課處分並送達原告（原處分卷第4-5頁），因原告欠繳，經被告查得原告名下有系爭土地（權利範圍均為900分之841，原處分卷第6-9、10頁）及系爭採礦權（本院卷1第473、477頁）等財產，乃據原告欠繳之系爭核課處分稅額84,477,890元，以109年11月16日函請基隆市地政事務所及經濟部礦務局於該稅額範圍內，辦理禁止財產處分登記（原處分卷第12、13頁）後，作成原處分送達原告（原處分卷第18-20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。

4.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等語。惟：

⑴被告就系爭採礦權辦理禁止財產處分登記部分：

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（原證19）可知，原告所有之系爭採礦權（本院卷1第207-209、413頁）係於「無形資產」項下列示，就其評價方式則載明：「……㈢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（本院卷1第199、183、187、189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1第189頁），而至106年12月31日累計折耗20,954,455元（本院卷1第205、183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年度及109年度營利事業所得稅結算申報書（被證4）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（本院卷1第42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（本院卷1第42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（本院卷1第60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109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38,512,539元，則被告於原處分作成時，以該金額作為原告所有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等語，並提出系爭鑑價報告（原證21、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（被證13），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⑴鑑價報告書製作費800,000元……⑵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（本院卷2第33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。

⑵被告就系爭土地辦理禁止財產處分登記部分：

①被告經查得系爭土地為原告所有（權利範圍均為900分之841，原處分卷第6、8頁），因原告未能提示足供認定系爭土地之時價資料，被告依職權調查亦無所獲，乃參酌擔保品計值辦法第5條第1項規定，就系爭土地按土地公告現值加二成估價為1,621,583元〔109年1月土地公告現值9,000元×（107.25平方公尺＋53.43平方公尺）×120％×權利範圍900分之841，原處分卷第6、8頁〕，於法尚無不合。

②原告雖主張擔保品計值辦法之規定，僅適用於納稅義務人「主動」提供擔保品之情形，於本件應無適用等語。然由稅捐稽徵法第11條之1第1項第4款之規定可知，可供擔保稅款之土地等不動產，不限於僅納稅義務人「主動」提供，且擔保品計值辦法第5條第1項亦未規定，就稅捐稽徵法第11條之1第1項第4款所定之擔保品，限於「納稅義務人主動提供者」，始有適用。亦即納稅義務人提供易於變價、無產權糾紛且能足額清償之土地作為繳納稅款之擔保品者，不論係「主動或被動」提供，原則上以公告土地現值加二成計值，例外於納稅義務人能提示時價資料，經稅捐稽徵機關查明屬

實，得予核實認定。是原告上開主張，容有誤會，難以憑採。

③原告於本件更審審理時，固另提出系爭土地之買賣契約書及付款資料（原證18、23、24），佐證其於109年5月23日買受系爭土地之時價為9,722,000元。然原處分作成時系爭採礦權之客觀公允價值僅38,512,539元，已如前述。故縱認原告所有系爭土地之價值應核實以9,722,000元核估，而應再加計其與以公告土地現值加二成計值之差額8,100,417元（9,722,000－1,621,583），前開總保全財產之客觀價值合計亦僅48,234,539元（38,512,539＋1,621,583＋8,100,417），相較於原處分作成時，原告原欠繳之109年上期礦石稅稅額為84,477,890元，顯有未足，足見原處分並無超額保全之情形，原告此部分主張，不足採取。

㈣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：

1.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，因原告於110年1月5日繳納系爭核課處分稅額之半數即42,238,945元（原證3），被告乃自行以110年1月21日函通知經濟部礦務局就禁止財產處分登記之系爭採礦權，於該金額範圍內辦理禁止處分之塗銷（原處分卷第77頁），致本件原處分就系爭採礦權之禁止財產處分登記，尚未解除之效力金額僅餘40,617,362元（82,856,307－42,238,945），連同禁止處分登記之系爭土地估價1,621,583元，二者合計即係原告尚欠繳之109年上期礦石稅稅額42,238,945元（40,617,362＋1,621,583），與原告尚欠之稅額相當。

2.原告截至110年1月5日止（原處分卷第83、85頁），累計105年7月1日至109年6月30日期間，應繳納之礦石稅稅額為331,865,912元（即總計應納稅額663,731,824元之半數）；換言之，原告累計尚欠105年下期至109年上期之礦石稅稅額達331,865,912元。而原告就該累欠稅額，就其中63,072,975元係提供6紙銀行定存單作為擔保（原處分卷第83頁、本院卷

第179-180頁）、其中1,621,583元係以其所有系爭土地之禁止處分登記作為保全、其餘則以其所有系爭採礦權於267,171,354元範圍內之禁止處分登記作為保全（本院卷1第413-415、471-479頁經濟部112年11月3日經授地礦字第11200096970號函及112年11月27日經授地礦字第11200103510號函）。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又僅38,512,539元，已如前述。故縱認原告所有系爭土地之價值應核實以9,722,000元核估，而應再加計其與以公告土地現值加二成計值之差額8,100,417元（9,722,000－1,621,583），原告前開總保全財產之客觀價值合計亦僅111,307,514元（63,072,975＋1,621,583＋8,100,417＋38,512,539），顯低於原告累計尚欠礦石稅稅額331,865,912元近3倍，更遑論原告迄今仍持續採礦（本院卷2第24、126、127頁），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。是原告於110年1月5日繳納系爭核課處分稅額之半數，被告以110年1月21日函就該金額範圍內解除禁止處分，可認被告就原告欠稅金額下降，已就禁止財產處分登記為合理之調整，並無超額保全之情形。

3.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。」準此，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。

4.被告為上開合理之調整後，系爭核課處分因系爭確定判決於112年3月30日作成，其判決結果為系爭核課處分為違法，稅額尚待花蓮縣議會修正稅率據以計算（原證16）確定，而被告就此原處分作成後所發生之事實變更，仍有依修正後稅捐稽徵法第24條第2項第2款規定，檢視其是否應辦理解除全部或一部禁止處分之義務，此並經原告於本件更審時所主張（本院卷1第274頁、本院卷2第54、194、195頁）。而被告迄本件言詞辯論終結時，既尚未就已遭系爭確定判決撤銷確定之系爭課稅處分另為處分（本院卷2第195頁），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，應認系爭確定判決後，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，致原處分作成後，已因事實及法律之變更而成為違法，自應撤銷。

㈤綜上所述，原告尚欠繳之109年上期礦石稅稅額，雖與原處分所禁止之財產價值相當，並無超額保全之情形；然系爭確定判決後，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，致原處分作成後，已因事實及法律之變更而成為違法，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。

六、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。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　28　　日

審判長法　官　高愈杰

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

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	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親

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	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　　3　　月　　28　　日　　書記官　李虹儒