最　高　行　政　法　院　判　決

110年度再字第6號

再 審原 告　花蓮縣地方稅務局

代　表　人　呂玉枝
訴訟代理人　許正次　律師
　　劉豐州　律師
　　王健安　律師
上　一　人
複 代理 人　高羅亘　律師
再 審被 告　福安礦業股份有限公司

代　表　人　林正良
訴訟代理人　陳冠諭　律師

上列當事人間有關地方稅務事務事件，再審原告對於中華民國110年1月21日本院109年度上字第962號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主　文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、再審被告自民國107年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，再審原告經經濟部礦務局依「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按105年6月28日制定之行為時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項規定，以107年8月9日花稅土字第0000000000號函（下稱原處分），對再審被告以每公噸新臺幣（下同）70元核定課徵礦石開採特別稅應納稅額56,875,052元。再審被告不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。案經臺北高

等行政法院（下稱原審）108年度訴字第449號判決（下稱原判決)將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷後，再審原告不服，提起上訴，經本院109年度上字第962號判決（下稱原確定判決）駁回而告確定。再審原告復以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之事由，提起本件再審之訴（至再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第14款事由提起再審之訴部分，本院另為移送之裁定）。

二、再審原告起訴主張略以：

㈠觀諸地方稅法通則第4條明文排除「印花稅、土地增值稅」等依照財政收支劃分法由中央立法所規範之地方稅目，顯見該條所規定之稅率上限，應指已由中央立法所規範之地方稅目為限；依該條立法理由可知，其以框架式立法限制調漲稅率幅度之目的，除要求稅捐之構成要件應有國會或議會之保留外，更在於保障納稅義務人就稅捐負擔之預見可能性，此即信賴保護原則之體現，惟無論自地方稅法通則第4條之規範文義或立法理由，均無原確定判決所指係為增稅平緩化所設，且依地方稅法通則整體之體系解釋，亦無從得出該結論，是以，原確定判決詮釋地方稅法通則第4條第1項規定之結論——無論地方自治團體課徵何種地方稅，以及無論地方自治團體所制定之自治條例是否定有施行期間，有關稅率之修正或新立，一律皆須受到30%漲幅之限制——違背憲法第110條、第111條及憲法增修條文第9條等規定，形同剝奪地方自治團體之財政立法權，且與我國各地方自治團體具體實踐之情形不符，有適用法規顯有錯誤之違法。另地方自治團體課徵地方稅是否損及國家利益，已於地方稅法通則第3條第1項但書第4款加以規範，無須於同通則第4條第1項重複規定；地方自治團體是否因施政過於求成，而對於納稅義務人課徵過苛之稅負，事前可由地方議會加以監督，事後亦可由司法機關進行確認，原確定判決理由雖有創見，但顯然論理不夠周延，且有悖於地方稅法通則體系之違誤。從而，原確定判決對於地方稅法通則第4條之詮釋，顯逾越該條文文義

及立法理由範圍，徒增法律所無之限制於地方自治立法權，有違憲法保障中央與地方分權、地方自治權及信賴保護原則之意旨，並與地方稅法通則第1條之立法目的相左，有適用法規顯有錯誤之違法。

㈡系爭自治條例訂有施行期間，依中央法規標準法第23條規定，於施行期間屆滿時，發生當然廢止之效果，原確定判決所謂地方稅單一性判斷之論理，認為不論自治條例訂有施行期間與否，皆應視為同一部自治條例之延續施行云云，與中央法規標準法之規定有違。又依地方稅法通則第6條規定，期間屆滿後地方自治團體本可重行擬具地方稅自治條例，經議會完成立法程序，報請各該自治監督機關備查，此乃憲法及地方稅法通則所保障之地方自治團體之財政立法權，迺原確定判決以抽象不明確之法律概念即「地方稅單一性」予以剝奪，適用法律顯有違誤。況實證法修廢程序有高度民主政治意涵，非原確定判決所述，僅係流於規範效力之形式問題而已，是原確定判決所為地方稅單一性之判斷顯有違誤。

㈢原判決認所有之地方稅皆有地方稅法通則第4條第1項本文之適用，顯忽略「原規定稅率」之法律明文規定而有所矛盾。且本件所涉自治條例課徵之地方稅，佔再審原告年度歲收預算極鉅，且是再審原告因應地方特殊、獨有之資源所生之特別稅收，自屬地方有高度自主權之自治事項，應受憲法制度性保障。而依原確定判決之解釋，將使系爭特別稅收造成鉅額減幅，對地方自治立法權、財政權自主造成重大侵害，原判決顯未遵循合憲性解釋之方式，錯誤適用地方稅法通則第4條規定。又系爭自治條例所規範者，屬憲法第110條第1項第6款「縣財政及縣稅」之範疇，係專屬地方自治之事項，系爭自治條例並經花蓮縣議會通過，自應具備法律性質，是以，原判決若認系爭自治條例違反地方稅法通則第4條第1項規定而無效，即應裁定停止訴訟程序，聲請司法院大法官解釋，惟原判決未查此情，逕以之無效而拒絕適用，顯逾越其審判權限，而有行政訴訟法第243條第2項第3款之行政法院

於權限之有無辨別不當之違法，原確定判決未察此情予以維持，當屬行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤。再者，行政法院法官有無權限宣告地方自治條例無效，係以憲法第80條「法律」為主要依據。就此，憲法第80條之「法律」是否包括地方自治條例，原審及本院係一致性未優先適用納稅者權利保護法第1條及第3條已明確將自治條例包括在法律範圍內，有消極不適用上開法規之顯然錯誤之違法。

㈣101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」（下稱前自治條例）雖經花蓮縣政府於未屆期前廢止，惟花蓮縣政府已依地方稅法通則規定，重行辦理一切制定公布自治條例以開徵新稅之程序，則前自治條例所定之礦石開採特別稅率確已歸於無效，故地方稅法通則第4條第1項所載「原規定稅率」即不復存在，自無該條項所規定調高稅率上限30%限制之餘地。況系爭自治條例規定之礦石開採特別稅係屬依地方稅法通則第3條開徵之特別稅課，就此等不涉及中央立法稅種，且係因地方特殊條件始能徵收之稅課稅率，本應交由地方自治團體訂定，始符合憲法第111條所定之均權原則。且地方稅法通則本身對於依其第3條開徵之特別稅課之稅率，亦未規定任何上限，自不應受地方稅法通則第4條之限制，原確定判決違法認定系爭自治條例牴觸法律，有判決適用法規顯有錯誤之情形。

㈤依地方稅法通則第4條之立法歷程觀之，立法者及提案之行政機關於訂定該條時，確實僅針對中央立法且訂定稅率（額）而由地方課徵之法定地方稅為之，而不及於地方政府依地方稅法通則第3條規定開徵之任意地方稅，原確定判決認系爭自治條例亦有地方稅法通則第4條第1項之適用，有適用法規顯有錯誤之情形。另系爭自治條例係經中央監督機關及財政部審查後同意備查，嗣後財政部更因應立法院要求，召開地方稅法通則研討會，作成系爭自治條例並未違反地方稅法通則規定之結論，足見系爭自治條例並無牴觸憲法或法

律之情形，原確定判決更屬欠缺審判權及侵害財政部與司法院大法官專屬無效宣告權，及地方自治立法權之違法裁判等語，並聲明：原確定判決及原判決均廢棄，上開廢棄部分，駁回再審被告之訴。另系爭自治條例係經財政部實質審查後同意備查，實有由其輔助再審原告參加本件訴訟之必要，爰依行政訴訟法第48條準用民事訴訟法第65條第1項規定，聲請對財政部告知訴訟，俾其為訴訟參加，或由本院逕命其為訴訟參加。

三、再審被告答辯略以：

㈠再審原告以地方稅法通則第4條第1項規定係為使納稅義務人事先可以預測之法律見解，與原確定判決認該條項實質上係要求地方稅之增長必須平緩化不同，作為提起再審之事由，然此僅係就法律上見解之歧異再事指摘，尚未達再審之門檻。而再審原告對其所主張之實證情況，並未提出任何佐證資料，且「實證情況」亦非行政訴訟法第273條第1項第1款之合法再審事由。至再審原告主張之「原確定判決適用地方稅法通則第4條第1項規定違背憲法第110條、第111條及憲法增修條文第9條等規定，形同剝奪地方自治團體之財政立法權」「原確定判決認不論自治條例有無施行期間與否，皆應視為同一部自治條例之延續施行，與中央法規標準法之規定相違」「原確定判決顯誤解地方稅法通則第4條之立法目的，徒增法律所無之限制於地方自治立法權」云云，均僅重申其於前訴訟程序所提之上訴理由，而此均經原確定判決就其得心證理由及再審原告之主張何以不足採詳述其理由，再審原告再予爭執自非合法。另再審原告所爭執原確定判決有判決不備理由、判決理由矛盾之情形，均非行政訴訟法第273條第1條第1項「適用法規顯有錯誤」之合法再審事由。

㈡地方課稅自主權的行使，事涉稅源的掌握、分配及國民負擔均衡問題，也涉及國家整體經濟發展等各個面向問題，如任由各地方自治團體各自單獨立法，勢將產生困擾。而地方加重課稅結果，實際上將導致國家及其他地方自治團體稅收之

損失，故地方自治團體雖享有憲法所賦予之地方課稅權，然應有其適度節制，是我國中央對地方稅法採取大綱式立法，即係為同時兼顧各方利益。地方稅法通則既僅係作框架、準則式立法，地方自治團體在不違反地方稅法通則框架前提下，仍得就其地方自治事項制定自治條例，原確定判決認地方稅法通則第4條之限制，毋寧係為節制地方自治團體施政過於求成，造成財政需求急速增加，而在短期間內迅速增稅，造成人民稅負過重，亦不利全國總體預算規範之結果，因此要求地方稅之增長速率必須平緩化，並無與應適用之現行法規違背，或與司法院大法官解釋牴觸之情形，地方稅法通則第4條第1項規定無任何違反憲法之疑慮。

㈢系爭自治條例之所以完成立法三讀程序、報請自治監督機關、財政部及行政院主計處備查等法定程序，並明定課徵年限，僅係遵循地方稅法通則第3條第2項及第6條規定之要求，尚無從以系爭自治條例是否存在課徵年限、完竣地方立法程序等條件，作為系爭自治條例與前自治條例間是否為同一地方稅之判斷標準。原確定判決既已明確指出地方稅單一性判斷，應回歸稅捐構成要件觀之，只要稅捐客體種類範圍相同，對主體之歸屬判斷相同，稅負能力指標相同，即可判斷為同一地方稅等判斷標準，並進一步敘明其理由，顯見原確定判決之認定並無任何不明確或抽象之處，難謂有何適用法規錯誤之情形。

㈣地方稅法通則第2條第2款所定義之「地方稅」非僅指附加稅課，亦包含特別稅課及臨時稅課，佐以系爭自治條例第2條，既載明特別稅之文字，且課徵年限為4年，亦與地方稅法通則第3條第2項明定特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年之規定相同，足見系爭自治條例為特別稅課，屬地方稅法通則第2條第2款定義之地方稅。是以，地方稅法通則第4條第1項規定，無論係中央或地方立法之地方稅均有其適用，則再審原告將地方稅法通則第4條之適用，區分為中央立法之地方稅與地方立法之地方稅等不同情形，有悖於地方

稅法通則整體法規範意旨。原確定判決衡酌地方稅法通則整體法規範架構所為論斷，並無任何與應適用之法規相違背或與現尚有效之司法院大法官解釋有所牴觸之情形等語，資為抗辯，並聲明：駁回再審原告之訴。

四、本院按：

㈠確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定：「適用法規顯有錯誤」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決所適用之法規與該案應適用之法規顯然相違悖，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸者，始足當之。至於法律上見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯然錯誤，而據為再審之理由。

㈡經查，原確定判決肯認原判決就系爭自治條例第6條規定牴觸地方稅法通則第4條第1項本文之規定，而屬無效，拒絕適用之見解，原確定判決於判決理由闡釋：1.地方稅法通則第4條第1項所稱之「地方稅」，依同法第2條對「地方稅」所為之定義性規定，應同時包括中央立法及地方立法所課徵之特定稅捐。只不過若屬中央立法之特定稅捐，必須該課稅法規範有授權地方自治團體調整稅率(額)之明文者，地方自治團體方可依前開法規範調高稅率(額)。2.上述「地方稅」單一性之判斷，要回到稅捐構成要件來決定，只要稅捐客體種類範圍相同(包括外延範圍大小之伸縮調整)，對主體之歸屬判準相同，稅負能力之指標(所得、消費、財產或其他標準)相同，即可判斷為「同一地方稅」。而不用考量架構稅捐法定要件之實證法依據，其法典名稱是否曾經更改，規範之規制效力是否始終前後相續，無新、舊法比較問題存在。此外依事務本質所為之「稅捐同一性」判斷，也可避免地方自治團體藉由變更實證法名稱或廢立新訂實質內容相同之實證法，來迴避地方稅法通則第4條稅額限制規定之適用。3.地方稅法通則第4條法規範意旨之詮釋更要聯結該條第1項及第2項規定，而為整體觀察。詳言之，此等法規範乃為節制地

方自治團體施政過於求成，造成財政需求急速增加，而在短期間內迅速增稅，造成人民稅負過重，亦不利全國總體預算規範之結果，要求地方稅之增長速率必須「平緩化」，不能讓起伏波動過大。因此要求地方自治團體每次調升之稅額，不得超過原稅額的30%，而且一旦作出第1次之調整後，至少要相隔2年以後才能為後續之調高（除非是中央立法之實證法原定稅率(額)上限有調整，而配合調整，見同條第2項規定）。4.國家公法人對地方自治團體之課稅高權事項，雖不得任意限制，但預為規劃其增稅速率，以求國家整體財政之穩定。只要其所規劃之增稅速率限制，沒有對地方自治團體之長期財政規劃，造成過度干涉，尚難指為違反憲法上有關「中央與地方權限劃分」之法規範。憲法有關「保障地方自治立法權及地方自治制度」之規範意旨，必須置於現實之實證環境來詮釋，讓國家整體稅負比，不因地方稅之無節制課徵而波動過大，亦屬國家整體利益，或其他地方自治團體之公共利益攸關。因此地方稅法通則第4條規定，不能視為對自治事項之過多限制。前揭各節已經原確定判決論述甚明，從而原確定判決及原判決以系爭自治條例第6條規定牴觸地方稅法通則第4條第1項本文之規定，而屬無效，並基此解釋因認原處分之稅額計算自屬無據，而為判決。經核原確定判決所適用之法規並無與該案應適用之法規顯然相違悖，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸，尚難認有何適用法規顯有錯誤情事。

㈢再審原告雖提出多位學者鑑定意見書，並主張：1.依地方稅法通則第4條規定之文義或立法理由，均無原確定判決所指係為增稅平緩化所設，原確定判決對於地方稅法通則第4條之詮釋，顯逾越該條文文義及立法理由範圍，徒增法律所無之限制於地方自治立法權，有違憲法保障中央與地方分權、地方自治權及信賴保護原則之意旨，並與地方稅法通則第1條之立法目的相左，有適用法規顯有錯誤之違法。2.系爭自治條例訂有施行期間，依中央法規標準法第23條規定，於施

行期間屆滿時，發生當然廢止之效果，原確定判決以抽象不明確之法律概念即「地方稅單一性」予以剝奪，適用法律顯有違誤。況實證法修廢程序有高度民主政治意涵，非原確定判決所述，僅係流於規範效力之形式問題而已，是原確定判決所為地方稅單一性之判斷顯有違誤。3.前自治條例雖經花蓮縣政府於未屆期前廢止，惟花蓮縣政府已依地方稅法通則規定，重行辦理一切制定公布自治條例以開徵新稅之程序，則前自治條例所定之礦石開採特別稅率確已歸於無效，故地方稅法通則第4條第1項所載「原規定稅率」即不復存在，自無該條項所規定調高稅率上限30%限制之餘地。且地方稅法通則本身對於依其第3條開徵之特別稅課之稅率，亦未規定任何上限，自不應受地方稅法通則第4條之限制，原確定判決違法認定系爭自治條例牴觸法律，有判決適用法規顯有錯誤之情形。4.依地方稅法通則第4條之立法歷程觀之，立法者及提案之行政機關於訂定該條時，確實僅針對中央立法且訂定稅率（額）而由地方課徵之法定地方稅為之，而不及於地方政府依地方稅法通則第3條規定開徵之任意地方稅等語。再審原告前開主張核屬與原確定判決所採之法律見解歧異。再審原告執此歧異之法律見解，繼而主張原確定判決及原判決，逕予撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），構成行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由云云，自無可取。又原確定判決及原判決係就地方稅法通則第4條第1項之適用範圍為積極適用的解釋，並認為系爭自治條例第6條關於課稅額部分的規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項的規範意旨，並未有不知法規而不用或捨法規而不用等消極「不適用」法規的情事，核與司法院釋字第177號解釋所指消極不適用法規之情形，尚屬有間。原判決於判決理由亦論明參酌司法院釋字第553號解釋意旨，及從法律位階觀察地方自治條例不具憲法第170條所定義之法律意義，敘明法院自得審查系爭自治條例。再審原告主張系爭自治條例具備法律性質，原判決未查此情，逕以之無效而拒絕適

用，顯逾越其審判權限，原確定判決未優先適用納稅者權利保護法第1條及第3條規定已明確將自治條例包括在法律範圍內，有消極不適用上開法規之顯然錯誤之違法等語。依上說明，核係原確定判決及原判決於解釋地方稅法通則第4條第1項的適用範圍，與再審原告所持的法律見解不同而已，應屬法律上見解的歧異，自不符合「適用法規顯有錯誤」之再審事由，再審原告前開主張，亦無足採。

㈣行政訴訟法第44條規定：「（第1項）行政法院認其他行政機關有輔助一造之必要者，得命其參加訴訟。（第2項）前項行政機關或有利害關係之第三人亦得聲請參加。」係關於輔助參加之規定；另依同法第48條規定：「民事訴訟法第59條至第61條、第63條至第67條之規定，於第44條之參加訴訟準用之。」即行政訴訟法第44條輔助參加準用民事訴訟法第65條至第67條關於訴訟告知之規定。依民事訴訟法第65條第1項規定：「當事人得於訴訟繫屬中，將訴訟告知於因自己敗訴而有法律上利害關係之第三人。」使第三人有聲請輔助參加訴訟之機會。而民事訴訟法第65條所稱有法律上利害關係之第三人，係指：「告知訴訟乃當事人一造於訴訟繫屬中，將其訴訟告知於因自己敗訴而有法律上利害關係之第三人，以促其參加訴訟。而所謂有法律上利害之關係之第三人，係指本訴訟之裁判效力及於第三人，該第三人私法上之地位，因當事人之一造敗訴，而將致受不利益，或本訴訟裁判之效力雖不及於第三人，而第三人私法上之地位因當事人之一造敗訴，於法律上或事實上依該裁判之內容或執行結果，將致受不利益者而言。」（最高法院51年台上字第3038號前判例參照）。準此，於行政訴訟繫屬中，倘第三人之權利或法律上利益將因當事人受敗訴判決而有不利益之影響時，固屬得受告知之範圍。再審原告向本院遞狀聲請將訴訟告知送達於財政部，所持理由為：「本案事涉系爭自治條例相關規範之爭議，而系爭自治條例係經財政部實質審查後，以105年6月20日台財稅字第10500565841號函同意備查，故

由其說明系爭自治條例備查之經過或提供其他相關資料，實有助本案訴訟程序之進行。再者，法院對系爭自治條例相關爭議所表示之見解，對財政部未來對類似之自治條例之審查，或將造成影響，實有由財政部輔助再審原告參加本件訴訟之必要。」等語。惟按再審之訴，係對已確定之判決謀求救濟，須再審之訴合法且有再審理由，始進入本案程序，而為本案之裁判，倘無法通過門檻者，再審法院即無須進一步對本案進行全面重複之實體審理。本件再審原告所提起再審之訴，不符合「適用法規顯有錯誤」之再審事由，已如前述，自無告知財政部輔助參加訴訟之必要。況賦稅為財政部職掌之一，財政部基於主管機關為落實其施政方針而推動政務，有其政策擬定、立法提案之固有職權，司法判決結果乃關係個案課稅處分之合法與否，無涉財政部之法定職權，難謂其有何等權利或法律上利益將因再審原告受敗訴判決而有不利益之影響。從而，財政部於本件即非屬有法律上利害關係之第三人，再審原告此部分之聲請於法未合，附此敘明。

㈤綜上所述，再審原告所為原確定判決有適用法規顯有錯誤之指摘，均無可採。故再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　18　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　許　瑞　助

法官　簡　慧　娟

法官　蔡　如　琪

法官　侯　志　融

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　18　　日

書記官　張　玉　純