

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第167號

上 訴 人 花 蓮 縣 地 方 稅 務 局

代 表 人 呂 玉 枝

訴訟代理人 劉 豐 州 律 師

吳 典 倫 律 師

被 上 訴 人 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，上訴人對於中華民國110年12月30日臺北高等行政法院107年度訴字第1516號、109年度訴字第546號、110年度訴字第26號合併判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人依經濟部礦務局礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表通報，以被上訴人於民國(一)106年1月1日至同年6月30日、(二)108年1月1日至同年6月30日、(三)108年7月1日至同年12月31日，於花蓮縣境內分別開採礦石(一)1,612,789公噸、(二)100公噸、963,060公噸、(三)1,035,780公噸，按105年6月28日制定之花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條例）第6條規定，分別以106年8月11日花稅土字第1060233057號函、108年8月5日花稅土字第1080233713、1080233714號函、109年2月13日花稅土字第1090230736號函（下合稱原處分）核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣（下同）112,895,230元、7,000元、67,414,200元及72,504,600元。被上訴人不服，分別循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分及復查決定均撤銷，經原審法院合併判決將訴願決定及復查決定均撤銷。上訴人不服，乃提起本件上訴。

01 二、被上訴人起訴之主張、上訴人於原審之答辯，均引用原判決
02 所載。

03 三、原判決撤銷訴願決定及復查決定，其理由略謂：

04 (一)觀諸系爭自治條例第1條揭示之立法目的、第4條、第5條規
05 定之課稅客體與納稅義務人，及第10條所定課稅收入之用
06 途，均與101年10月18日制定、105年6月28日廢止之花蓮縣
07 礦石開採景觀維護特別稅自治條例（下稱前自治條例）並無
08 二致，是該2自治條例之名稱雖稍有不同，惟因所定稅捐構
09 成要件相同，自應認屬同一地方稅，故其稅率之調整，應受
10 地方稅法通則第4條第1項前段規定之限制，即不得超過前自
11 治條例第6條所定每公噸10元之30%。惟系爭自治條例第6條
12 規定為前自治條例規定稅率之700%，明顯違背地方稅法通
13 則第4條第1項前段規定，自屬違法。復觀諸地方稅法通則第
14 2條各款對地方稅所作定義，乃同時包括中央立法及地方立
15 法所課徵之特定稅捐，該通則第4條第1項前段有關直轄市政
16 府、縣（市）政府調高地方稅原規定稅率（額）以30%為上
17 限之規定，則僅將印花稅、土地增值稅排除於適用範圍以
18 外，依此而論，該通則第2條所定其他地方稅，不問係由中
19 央立法或係地方制定自治條例所課徵者，其稅率調高均應受
20 30%之限制。上訴人所引用立法院90年4月2日第4屆第5會期
21 財政、內政及民族、法制三委員會第一次聯席會議紀錄中，
22 時任財政部長顏慶章所言：「在個別稅法中我們授予他們在
23 原定百分之三十的範圍內，可以調高稅率，其中包括地價
24 稅、土地增值稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅
25 等。」僅在舉例說明個別稅法中如已授權地方得調高稅率
26 者，應依地方稅法通則第4條第1項規定行之，並未表示地方
27 自行課徵之地方稅即不適用該條項規定；至於立法院91年5
28 月29日第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議紀錄所
29 載，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂男詢問：為何臨
30 時稅及特別稅未規定最高限額時，答稱：「這部分是授權給
31 地方議會決定。特別稅只能辦四年，如要繼續辦，就要重頭

來過；臨時稅是兩年，原則上是由地方議會處理。」等語，無非引述地方稅法通則第3條第2項規定之內容，並未提及該通則第4條第1項適用範圍之問題。又立法委員周錫瑋、蔡正元於地方稅法通則制定過程雖曾分別提出草案，且於第4條第1項均採取列舉方式，將地價稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、娛樂稅列為得以30%為上限調高原規定稅率之對象，然並未為最終三讀通過之條文所採納，則上訴人執上述財政部官員於立法院之說明及個別立法委員提案內容，主張地方政府自行課徵之地方稅，不受地方稅法通則第4條第1項前段所定稅率調高上限所拘束，自非可採。又上訴人另稱苗栗縣、宜蘭縣、桃園市課徵特別稅，亦有稅額調漲幅度逾越地方稅法通則第4條第1項前段規定之例，如確有其事，乃上述各該自治團體制定之自治條例是否牴觸地方稅法通則而無效之問題，非可據以推論地方政府自行立法課徵之稅捐，其稅率調整無須受地方稅法通則第4條第1項前段規定之限制，故亦無從執為對上訴人有利之認定。況地方稅法通則第4條第1項所揭示地方稅調漲幅度應有一定限制，俾納稅義務人得預測其所應負擔稅捐，且避免國家整體稅負比，不致因地方稅之無節制課徵而波動過大，影響國家整體財政規劃等立法意旨，與人民財產權之保障及國家整體或其他地方自治團體之公共利益均密切相關，應為中央立法與地方政府制定自治條例課徵之地方稅所一致遵循，地方政府不得藉詞憲法保障地方自治立法權及地方自治制度，即漫無限制調增地方稅之稅率，故上訴人所稱系爭自治條例課徵之礦石開採特別稅，係就礦石開採行為對花蓮縣之自然環境、居民生計造成之影響，所形成政策，屬自治事項核心領域，故其稅率應由地方自治團體自行訂定，否則將使地方財政更形惡化，有違憲法保障地方自治之精神云云，均不足據為該自治條例第6條可違反地方稅法通則第4條第1項前段規定，恣意調高稅率至原規定7倍之正當理由。

01 (二)綜上，系爭自治條例第6條因牴觸地方稅法通則第4條第1項
02 前段規定，而為無效，上訴人據以依每公噸70元之稅率，以
03 原處分對被上訴人課徵礦石開採特別稅，其稅額之計算即有
04 違誤。惟系爭自治條例其他條文核與地方稅法通則相關規定
05 尚無違背，故上訴人對被上訴人在花蓮縣境內開採礦石之行
06 為課徵特別稅，並非法所不許，惟課稅金額究為若干，尚待
07 花蓮縣議會依地方稅法通則第4條第1項前段規定，就系爭自
08 治條例第6條所定稅率重新議決，由上訴人憑以另為復查決
09 定，原審無從代為決定，為免撤銷原處分將致重行核課時逾
10 越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平，爰將復查決定及訴願
11 決定撤銷，由上訴人俟合法稅率決定後，於復查程序重為處
12 分。另上訴人於言詞辯論終結後，始提出「花蓮縣礦石開採
13 特別稅行政訴訟法律鑑定書」，既未經被上訴人辯論及表示
14 意見，自不得採為裁判之基礎等語。

15 四、上訴意旨略謂：

16 (一)地方稅法通則第2條就地方稅固有立法定義，但該通則各條
17 文所指地方稅為何，仍應參酌目的解釋、體系解釋、歷史
18 (立法)解釋等解釋方法，始能明其真義，不能率認地方稅
19 法通則各條文所定之地方稅包含第2條所規定之各種地方
20 稅。舉例而言，若因地方稅法通則第2條之立法定義，而認
21 地方稅法通則第4條第1項規定亦包含附加稅課，則可能會造
22 成直轄市政府及縣(市)政府可徵收之附加稅課超出國稅原
23 規定稅率30%限制之結果，此種解釋自非符合規範意旨之解
24 釋。而按地方稅法通則第2條規定之「地方稅」，依其性質
25 應區分為「法定地方稅」(即中央為維持全國法律秩序與生
26 活條件之統一性，立法訂定該稅種，由地方課徵，以統一確
27 保各地方財源)，及「任意地方稅」(地方自治團體基於憲
28 法所賦予地方自治之權能而自行開徵)。

29 (二)由地方稅法通則第3條明確使用「開徵」乙詞，且第6條更配
30 合規定開徵之程序，可知地方稅法通則第3條所規定之稅，
31 係指地方政府基於地方財政需要，因地制宜決定額外開徵之

01 新稅，性質上係屬於「任意地方稅」。反觀地方稅法通則第
02 4條第1項規定既有「原規定稅率」用語，此係針對地方稅中
03 有「原規定稅率（額）」之稅，賦予地方政府調高於30%以
04 內作為「徵收率」之權限，再搭配同條第2項進一步規定第1
05 項稅率之調整實施後，僅能隨「中央原規定稅率」上限調整
06 之用語，可知地方稅法通則第4條第1項所規定之對象，乃法
07 定地方稅。換言之，如地方稅法通則第4條第1項之規範對象
08 包含地方自行立法之地方稅，因該稅自始非中央立法徵收，
09 從而不存在所謂「中央原規定稅率」，則同條第2項所定之
10 「中央原規定稅率」等文字即失其意義。又法定地方稅因本
11 身並無施行期間之限制，始有賦予地方在30%範圍內調整徵
12 收率之需要；任意地方稅因地方稅法通則第3條第2項規定特
13 別稅課之課徵年限至多4年，課徵年限屆滿後，地方議會乃
14 適應地方自治之需要，就課徵對象、稅基、稅率等重新檢
15 討，制定新之特別稅自治條例，換言之，任意地方稅並無如
16 法定地方稅所生之「原稅率」問題，可知地方稅法通則第4
17 條所定之地方稅，僅限於法定地方稅。原判決不察，徒以地
18 方稅法通則第2條對地方稅所做之定義係同時包含中央立法
19 及地方立法之地方稅為由，無視地方稅法通則第4條第1項
20 「原規定稅率」及第2項特別規定「中央原規定稅率」之用
21 語，即認地方稅法通則第4條第1項之規定適用於本件花蓮縣
22 議會自行立法訂定之礦石開採特別稅云云，洵有適用地方稅
23 法通則第4條規定不當之違法。復就不予採納上訴人於原審
24 已為之上開主張，未予敘明何以不可採取，亦有判決不備理
25 由之違法。

26 (三)依地方稅法通則第3條、第4條、第5條之立法目的，顯然即
27 係就地方稅法通則草案（行政院版）之立法總說明所述「開
28 徵新稅」、「調高其地方稅徵收率（額）」及「在現有國稅
29 中附加課徵」等三項立法目的而為規定，亦即，地方稅法通
30 則第4條之立法目的顯然係在賦予地方政府調高地方稅徵收
31 率（額）之權限，而非在規範地方稅之開徵；依地方稅法通

則第3條、第4條、第5條之立法體系架構，第3條第1項本文、第4條第1項本文、第5條第1項本文，乃係分別就地方政府之「開徵新稅」、「調高其地方稅徵收率（額）」及「在現有國稅中附加課徵」之權限賦予而為規定，而各該條文第1項但書及後續項次，則係就上開權限之限制而為規定，亦即，有關地方稅開徵之限制，乃係規定於地方稅法通則第3條，地方稅法通則第4條並非就地方稅之開徵而為規範，更非有關地方稅開徵限制之規定。又細繹地方稅法通則草案（行政院版）之立法總說明及官員提出之解釋（90年4月2日立法院第4屆第5會期財政、內政及民族、法制三委員會第1次聯席會議紀錄、91年5月29日立法院第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議紀錄參照），可知地方稅法通則第4條之「調高稅率」確實係針對法定地方稅所規定。再將地方稅法通則草案第4條第1項規定，就周錫瑋委員提案版本及蔡正元委員提案版本，與行政院提案版本做比較，更可知悉行政機關與立法機關於立法過程中之共識，係將地方政府得依地方稅法通則第4條第1項調高稅率之客體，僅限定於法定地方稅。則由地方稅法通則第4條之立法歷程觀之，立法者及提案之行政機關於制定時，確實僅係針對法定地方稅為之，而從無將該規定適用於任意地方稅之意思。原判決肯認時任財政部次長之對話係在回應臨時稅及特別稅無最高限額之限制，卻又稱時任財政部次長之對話「無非引述地方稅法通則第3條第2項規定……之內容，不足以認定特別稅不受地方稅法通則第4條第1項最高稅額之限制」云云，不但曲解時任財政部次長之答詢內容，造成其對地方稅法通則第4條第1項規定之解釋錯誤，而有適用該規定不當之違法，亦有判決理由矛盾之違法。另自周錫瑋委員發言：「我和蔡委員所提版本與中央的版本只有一個差別，也就是鄉鎮市能否自行開徵稅課……」等語，顯見依周錫瑋及蔡正元等其他提案委員之認知，渠等提案版本與行政院提案版本除鄉鎮市能否自行開徵稅課外，其餘都完全沒有差別，亦即，渠等所擬具草案

01 列舉法定地方稅中之地價稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、
02 娛樂稅之範圍，係等同於行政院提出草案排除印花稅及土地
03 增值稅之範圍，是周錫瑋及蔡正元所提案之版本文字，自足
04 做為參考，亦即立法當時，行政院與立法委員各個版本對調
05 高稅率上限的共識都是僅限於中央立法的地方稅，而不包括
06 地方自行立法的地方稅。而關於周錫瑋委員發言之主張，業
07 經上訴人提出在案，原判決未予採納，亦未敘明不可採，除
08 有適用地方稅法通則第4條第1項規定不當之違法，亦有判決
09 不備理由之違法。

10 (四)地方稅法通則第4條所謂之「地方稅」，原判決認除「中央
11 立法、地方徵收」之地方稅外，亦兼及於地方自行立法課徵
12 之地方稅云云，但透過文義、歷史、體系及目的因素之檢
13 討，及合憲性之考量，均以專指「中央立法、地方徵收」之
14 地方稅為適當。亦即，中央立法之地方稅法通則至多僅能以
15 維護全國法律秩序與經濟秩序之統一之目的，就中央立法、
16 地方徵收之地方稅，規範地方自治團體補充性調高其稅率之
17 幅度，但就地方自治團體為辦理自治事項之需要而「新開
18 徵」之地方稅，自應由其因地制宜，自為稅捐構成要件之設
19 計，當然不可限制其調整稅率幅度，始合乎憲法保障地方自
20 治制度之要求。是以，最終以合憲性因素複核此地方稅法通
21 則第4條第1項所謂「地方稅」，應認其僅指法定地方稅。原
22 判決未慮及此，率認地方稅法通則第4條第1項規定所定之
23 「地方稅」，包含系爭自治條例所開徵之地方稅，自有適用
24 地方稅法通則第4條第1項規定不當之違法。

25 (五)地方稅間是否具同一性之判斷，應以實證法依據是否相同為
26 準，蓋地方稅法通則第3條第2項已規定特別稅施行期間屆滿
27 後，應「重行辦理」，從而該「重行辦理」所立法課徵之地
28 方稅，與前法所定之地方稅，自屬不同之地方稅。又地方稅
29 之制定乃地方民意之展現，前特別稅之施行期間一旦屆滿，
30 是否繼續課徵、課徵之對象及範圍是否變動，應由代表當時
31 民意之地方議會斟酌地方實際狀況決定，如徒以前、後自治

01 條例「實質上」相同，即認前、後之地方稅屬同一地方稅，
02 而認有地方稅法通則第4條第1項之適用，不但與地方稅法通
03 則第3條第2項規定不符，也與地方民意政治與責任政治之精
04 神相悖。則系爭自治條例屬新特別稅之開徵，與前自治條例
05 並不具同一性，系爭自治條例所規定之稅率縱與前自治條例
06 不同，亦不屬地方稅法通則第4條第1項所規定同一地方稅調
07 高徵收率（額）之情形。原判決認前自治條例與系爭自治條
08 例具同一性，故系爭自治條例有地方稅法通則第4條第1項規
09 定之適用云云，顯有適用地方稅法通則第4條第1項及第3條
10 第2項等規定之違誤。另其他縣市諸如苗栗縣、宜蘭縣及桃
11 園市皆有將自行立法開徵之地方稅稅率漲幅超過30%之情
12 形。地方稅法通則第4條規定所影響者，不僅唯獨上訴人而
13 已，從而如認地方議會於前特別稅自治條例期間屆滿後，重
14 新制定之自治條例受地方稅法通則第4條第1項調漲30%之限
15 制，對地方自治之推動將產生嚴重負面影響，自非妥適之解
16 釋。

17 (六)按多位立法委員於111年5月間就地方稅法通則第4條規定所
18 提出之修正案及時任財政部長於同年12月間於立法院第10屆
19 第6會期財政、內政委員會第1次聯席會議之說明，可證地方
20 稅法通則第4條第1項規定從頭到尾均不包括任意地方稅，僅
21 專指法定地方稅。又關於法院就地方自治條例有無抽象法規
22 審查權、地方稅法通則第4條規定之適用範圍、系爭自治條
23 例所定之地方稅是否同一等問題，有多位學者之法律鑑定意
24 見書可參等語，為此請求廢棄原判決，並就廢棄部分，駁回
25 被上訴人於原審之訴。

26 五、經核原判決尚無違誤，茲援引如附表所示相關法規補充論述
27 如下：

28 (一)按地方自治條例非屬憲法第170條所定義之法律，本院審查
29 行政處分之違法性，對於作成行政處分之法規依據如屬地方
30 自治條例，自有權審查該條例之規範內容有無「與憲法、法
31 律或基於法律授權之法規或上級自治團體自治條例牴觸者，

無效」之地方制度法第30條第1項所規定之情事，合先指明。

(二)次按財政收支劃分法第7條明文「直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」地方制度法第67條第2項亦明文「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，明確指示地方稅之課徵立法應遵守地方稅法通則之規定，自包括課稅權之賦予及其框限之節制，如有違反，依地方制度法第30條第1項之規定，即屬無效。次按地方稅法通則自91年立法實行以來，從未修正，為各地方自治團體立法徵收地方稅之框架規範，其中第2條列舉說明地方稅種類，提供地方自治團體增加財源之路徑；另第3條為課徵限制、年限，第4條為調高稅率限制、第6條為制定程序及中央監督等具體規定。可謂已提供增加經費來源之管道，並同時予以一定之限制，避免過度侵害人民之財產權，其旨同時寓有保障納稅義務人之意義。按法律作為規範社會生活之工具，其規定具有引導之作用，為供適用者遵循及預知，其脈絡必須一致合於邏輯，用語必須明確足以理解。在同一部法典中，對於相同事物原則上不應有不同之解釋，尤其已有定義性或說明性之條文，其明確性之要求更甚於其他，以作為同一體系內法律解釋之基礎。地方稅法通則第2條明文「本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣(市)稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉(鎮、市)臨時稅課。」已明確定義該通則所欲規範之地方稅種類。則該通則內有關地方稅之規定，除別有明文可資適用外，自應以前揭範圍為度。故同通則第4條第1項關於「……得就『其地方稅』原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。……」及第2項「……除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調

高。」之調高上限及期限限制等規定所應適用之範圍，也應為相同解釋。

(三)上訴意旨仍執地方稅法通則第4條於立法審議時財政部官員詢答紀錄及其他立法委員提出之草案版本，指該條關於稅率調高限制之規定，係針對中央立法地方課徵之「法定地方稅」，不及於地方議會機關制定開徵之「任意地方稅」等原審所不採之理由，指摘原審判決違背法令。查立法過程中官員之詢答及立法委員所持之立場，固屬得為解釋法律之歷史資料，然其究屬民主辯正交換意見之審議，唯待完成立法程序經總統公布之內容，方對人民形成拘束力。當立法資料與法條文字所呈現之客觀文義不盡相符時，歷史解釋即有其界限，應注意法律目的之實現、所涉事項與時俱進之適用經驗、人民權利之保障（尤其對於剝奪或限制人民基本權等重大權益之法規）等等面相，妥適解釋有限之條文文字，以適用該領域內無限變動之社會事實。須知上訴人所稱之「任意地方稅」，大多以地方自治團體地理上擁有的特定資源為稅捐客體（例如本案之礦石稅），涉及之稅捐主體人數較少且範圍明確，客體類別特定，因此縣級地方自治團體之主管機關調高稅率課徵所面臨之政治阻力較小，也較易採行。然而對納稅義務人而言，此等涉及資源開採之任意地方稅，乃屬間接稅，要透過交易轉嫁予最終消費者。且此等開採行為常有鉅額之先期成本投入，礦石稅之稅額，亦為先期成本之一部，為作成「是否為採礦投資」決策之重要參考因素之一，必須具有一定程度的可預測性。如果此等投入成本事後變動太大，會使原來預期之合理利潤消失甚或產生始料未及之虧損，因此必須要有節制規定，以降低預估成本之變異性，維護納稅義務人對投資收益之合理預期。徵諸地方稅法通則第4條規定並立法理由載明：「四、基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收率（額）時，應明

確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率（額），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為之。」可明其旨。同時地方稅法通則第4條規定之節制調高稅額規定，並非沒有考量地方自治團體在制定任意地方稅後，因情事變更所新面臨之財政需求壓力，故僅規定原則上二年內不得調高（同條第2項參照），復透過地方稅法通則第3條第2項之限時法規定（特別稅課至多為4年），讓地方自治團體之主管機關可以在4年以後重新立法時，思考調整同一稅捐之稅率（額）高低。適用結果即是「能以修法手段，利用地方稅法通則第4條規定調升稅率（額）」之期間至多僅有2年（因自特定地方稅調高稅率後起算2年間不能再調高）。可知該條第1項、第2項規定已整體衡酌公私益之衡平，在允給地方自治機關財政立法權充實財源外，同時防止過度侵害人民之財產權以避免難以預期之不利益。故從規範目的以論，本條規定自無排除地方立法之地方稅（即上訴人所指之任意地方稅）之理，更遑論法未明文定義法定地方稅、任意地方稅而區別其適用。此適為花蓮縣議會於98年1月12日首度訂立「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，對礦石開採業者開徵礦石稅後，於未屆地方稅法通則第3條第2項所規定之最多開徵年限4年之前，即於100年6月29日以修法方式，將該自治條例第6條原規定計稅基礎，按礦石開採數量每公噸4元，修正為每公噸5.2元之合法基礎。再對照花蓮縣議會接續於101年10月18日制定之前自治條例，於第6條規定稅額為每公噸10元，乃依地方稅法通則第3條第2項「重行辦理」之結果，而非同通則第4條第1項所指之「調高」稅率，而無與原稅率相較增加不得超過30%之限制，其理益明；上訴主張地方自治團體為辦理自治事項之需要而「新開徵」之地方稅，但因地制宜，不可限制其調整稅率幅度等語，與上開意旨相符，惟本件應予探究者為系爭自治條例之制定，是否具備地方稅法通則第3條第2項所規定「重行辦理」之實質，另詳論於後。原審引用前述地方稅法通則第4條之立法理由，論述系爭自治條例同

有該條第1項前段之適用，核無不合。至地方稅法通則第4條第2項：「前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」之適用，乃遇有中央立法調整稅率之上限時，所指向之地方稅不受2年內不得調整之限制而已。上訴意旨援引其中「除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外」等文義，推論第4條第1項之調高比例限制僅係針對中央立法之法定地方稅，而不及於地方開徵之任意地方稅一節，反倒限縮同條第1項之適用範圍，將發生地方立法之地方稅得於施行期限內任意調高稅率，衝擊人民對限時法之預期，形同地方稅法通則有保護規範不足之漏洞。上訴意旨又稱地方立法之地方稅課徵年限最多4年，屆期檢討後認有必要即另訂新自治條例，故無所謂「原稅率」可言一節，則顯然忽視前述花蓮縣議會於98年1月12日首度訂立「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，即於未屆課徵年限前之100年6月29日，以修法方式將原「原稅額」4元修正增加30%為5.2元之事實經驗於不論，自不可採。復次，地方稅法通則第2條、第3條所指之附加課稅，依該通則第5條第1項規定：「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率百分之三十。」係就國稅為附加，而規定其附加稅率之上限，並依同條第3項規定，除因配合中央政府增減稅率而調整外，公布實施後2年內不得調高，整條規範乃就地方稅中之附加稅課單獨規定，其文義清楚，即前揭「別有明文可資適用」之情形，自無適用同通則第4條之必要。稽其立法理由：「一、地方政府為辦理地方自治事項，除得以第三條及第四條規定開徵新稅，及就其地方稅調高徵收率(額)外，如其財政仍有不足，尚須籌措財源支應所需，爰授權地方政府，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅開徵附加稅課。二、明定地方政府就國稅開徵附加稅課之限制。」亦同此旨。從而，上訴意旨主張「若因地方稅法通則

01 第2條之立法定義，而認地方稅法通則第4條第1項規定亦包
02 含附加稅課，則可能會造成直轄市政府及縣（市）政府可徵
03 收之附加稅課超出國稅原規定稅率30%限制之結果，此種解
04 釋自非符合規範意旨之解釋」云云，即難成立。

05 (四)按我國憲法保障地方自治制度，地方自治團體亦享有權力分
06 立意義下之「立法權」，地方立法機關制定自治條例，即為
07 立法權作用之行使，於民主法治國家同受一般法治國原則之
08 拘束。次按地方課稅權之賦予，係提供地方自治團體自籌財
09 源之法律權源，在地方自治團體已有中央統籌分配補助款，
10 及其他非稅公課等財源收入下，應在歲出不足或有建設推展
11 之必要時，始得例外為之，自不應容許特別稅等條款長期存
12 在，因之地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加
13 稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍
14 需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」以節制特別
15 稅之開徵，及有定期檢討重行辦理立法事項等要求，避免濫
16 行徵稅，侵害人民財產權。因此該條項之期限規定，本質上
17 亦寓有節制稅率增長之功能。故解釋上，基於地方稅法通則
18 之明文指引及法安定性，一個課徵特別稅之自治條例最長應
19 為4年，在4年期間內如有提高稅率，其幅度應不超過原訂稅
20 率之30%；如在年限屆滿前提前終局廢止，應是地方立法機
21 關審酌制定特別稅條例之目的已達，無繼續執行之必要，而
22 為有利於人民之稅賦免除。如於未屆期前予以廢止，另在期
23 間內制定相同目的但超限增加稅額之課稅自治條例，增加人
24 民財產上負擔，自屬悖離地方稅法通則框限地方財政立法權
25 之意旨。原審調查認定前自治條例與系爭自治條例，名稱雖
26 稍有不同，惟所定立法目的、課稅客體、納稅義務人、課稅
27 收入用途等均相同，並無不合。查前自治條例於101年10月1
28 8日制定，其第11條規定自102年1月14日起至106年1月13日
29 止為施行期間，具有限時法之性質，人民對此施行期限已具
30 有信賴，信其因時效經過而自動失效。乃花蓮縣議會於101
31 年10月18日所公布之前自治條例實施期間尚未屆至前，即於

105年6月28日予以廢止，並同日公布系爭自治條例，在第6條規定以每公噸70元計徵稅額，為舊法規定於第6條之每公噸10元之7倍，無視礦石採集有龐大的先期成本投入，加稅結果將造成礦石取得成本上漲，影響被上訴人之營業損益，對信賴保護規範價值之維繫有極大之威脅。亦即，其提前廢止舊法非出於無徵稅必要而免除原稅目，反以重行立法之方式，規避適用地方稅法通則第4條第1項提高稅率之上限限制，加重人民負擔，顯屬恣意之立法行為，違反誠信原則。就此稅率增加一節，即有違反地方稅法通則第4條第1項稅率提高上限規定，而屬違法。原審比對前後2部針對採取礦石課稅之自治條例之內容，認其實質上具有同一性，系爭自治條例第6條因牴觸地方稅法通則第4條第1項前段規定，而為無效，上訴人據以依每公噸70元之稅率，以原處分對被上訴人課徵礦石開採特別稅，其稅額之計算即有違誤之判斷，經核其認事用法並無不合。上訴主張系爭自治條例乃前自治條例施行期間屆滿，由代表當時民意之地方議會斟酌地方實際狀況決定而制定，係依地方稅法通則第3條第2項規定「重行辦理」之結果，與前自治條例並無同一性云云，亦昧於系爭自治條例係提前廢止前自治條例而來，非因前自治條例屆期而重行辦理之事實，自不可採。至上訴人主張其他地方自治團體關於課徵特別稅之地方自治條例，亦有類似逾越上限增加稅額之情事，原審應加以審酌一節，基於司法審查乃就個案而為，不得外溢於其他，原審敘明其他自治團體之案例無可援用，自無不當。另有關立法院刻正進行地方稅法通則第4條之修正，財政部所持意見，及有專家學者之鑑定意見等，因與本院審判權之行使無涉，爰不予論究。

(五)末按行政訴訟法第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。」係關於輔助參加制度之規定；另依同法第48條規定：「民事訴訟法第五十九條至第六十一條、第六十三條至第六十七條

之規定，於第四十四條之參加訴訟準用之。」即行政訴訟法第44條輔助參加制度準用民事訴訟法第65條至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，依民事審判權領域之通說見解認為「係指第三人在私法或公法上之法律關係或權利義務，將因其所輔助之當事人受敗訴判決有致其直接或間接影響之不利益，倘該當事人獲勝訴判決，即可免受不利益之情形而言，且不問其敗訴判決之內容為主文之諭示或理由之判斷，祇需其有致該第三人受不利益之影響者，均應認其有輔助參加訴訟之利益而涵攝在內，以避免裁判歧異及紛爭擴大或顯在化」（最高法院94年度台抗字第1183號、97年度台抗字第414號、99年度台抗字第191號裁定意旨參照）。同理於公法訴訟領域內，如第三人之權義或法律關係將因當事人受敗訴判決而有不利益之影響時，不論其不利益影響事涉公法或私法，當亦屬得受告知之範圍。查本件上訴人固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，以民國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，實有由財政部輔助上訴人參加本件訴訟之必要。」等語（見本院卷三）。按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，無涉國家稅務政策決定；判決所持理由為法院之法律見解，均得公開閱覽，可供財政部於擬定政策、提案修法時參酌思辨，惟無以撼動財政部之法定職權，難謂其有何等權利義務

01 或法律關係將因上訴人受敗訴判決而有不利益之影響。從
02 而，財政部於本件即非屬法律上利害關係之第三人，上訴人
03 此部分之聲請於法未合，未便照准送達於財政部告知訴訟，
04 併予敘明。

05 (六)綜上，原審認定系爭自治條例第6條因牴觸地方稅法通則第4
06 條第1項前段規定，而為無效，上訴人據以依每公噸70元之
07 稅率，以原處分對被上訴人課徵礦石開採特別稅，其稅額之
08 計算即有違誤，而為被上訴人勝訴之判決，核無違誤。原審
09 並闡述系爭自治條例其他條文則與地方稅法通則相關規定尚
10 無違背，故上訴人對被上訴人在花蓮縣境內開採礦石之行為
11 課徵特別稅，並非法所不許，惟課稅金額究為若干，尚待花
12 蓮縣議會依地方稅法通則第4條第1項前段規定，就系爭自治
13 條例第6條所定稅率重新議決等語。即再予申明，本件經司
14 法審查認為無效者，為系爭自治條例第6條之稅率，其違法
15 之理由在於前自治條例施行期間未屆前，以廢止舊法另訂新
16 法達到對舊法修法之實質結果，逕將稅率提高7倍，違反地
17 方稅法通則第4條第1項之規定。故所涉者為前自治條例屆期
18 (106年1月13日)前之稅額每公噸70元為不合法。雖系爭自
19 治條例實施期間已屆至，惟實施期間內被上訴人之開採行為
20 已完成，上訴人核課本件礦石稅之法規範規制效力仍然續
21 存，故於此範圍內，仍得由花蓮縣議會為系爭自治條例第6
22 條之修正。至於對自105年6月28日起施行之系爭自治條例應
23 為如何之調整，方不致出現規避地方稅法通則第4條第1項限
24 制規範之違法？是否區別期間規定稅額？及應為如何之調
25 降，以符合地方稅法通則第3條第2項慎重立法之規範意旨等
26 節，均有待花蓮縣議會審議修正系爭自治條例，司法尚不能
27 逾越代為決定，以致本件發生於(一)106年1月1日至同年6月30
28 日、(二)108年1月1日至同年6月30日、(三)108年7月1日至同年1
29 2月31日等3段期間之採礦行為均無稅額規定可據以核算。上
30 訴人允宜商請花蓮縣議會審議決之，以免貽誤核課期間，並

01 此敘明。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予
02 廢棄，為無理由，應予駁回。

03 據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第
04 98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

06 最高行政法院第二庭

07 審判長法官 帥 嘉 寶

08 法官 鄭 小 康

09 法官 林 玫 君

10 法官 洪 慕 芳

11 法官 李 玉 卿

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

14 書記官 高 玉 潔