最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第769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111年8月30日臺北高等行政法院111年度訴字第394號判決，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、緣被上訴人自民國107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，上訴人依經濟部礦務局107年7月31日礦局輔二字第10700070700號函提供之「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日公布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條第1項規定，以107年8月9日花稅土字第1070233278號函核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣（下同）56,875,052元（下稱原處分），被上訴人不服提起復查、訴願及行政訴訟，案經原審108年度訴字第449號判決撤銷訴願決定（即花蓮縣政府108年3月13日108年訴字第1號訴願決定，下稱前訴願決定）及上訴人107年11月8日花稅法字第10070015744號復查決定（下稱前復查決定），嗣經本院109年

度上字第962號判決駁回上訴而告確定（下合稱前程序確定判決），上訴人遂重為復查決定，以110年9月17日花稅法字第1100431094號函重核復查決定（下稱重核復查決定）駁回被上訴人之復查請求，被上訴人不服提起訴願，經花蓮縣政府以111年2月18日110年訴字第59號訴願決定駁回（下稱訴願決定），被上訴人乃提起本件行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定）。經原審以111年度訴字第394號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分（含重核復查決定）均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

三、原判決撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定），其理由略以：前程序確定判決所為撤銷原處分（即前復查決定）之判決，係認原處分（即前復查決定）所據以核計稅額之系爭自治條例第6條第1項以每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，故原處分（即前復查決定）之稅額計算乃屬無據，是上訴人重為復查決定時，依行政訴訟法第216條第3項規定，自應依前程序確定之判決意旨，由上訴人審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程序重為處分，否則其重核復查決定即屬違法。又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條規定已明確定義該通則所欲規範之地方稅種類。則該通則內之其他凡與地方稅相關之規定，自應以前揭範圍為度。故同法第4條關於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。雖官員於立法院之詢答未及於任意地方稅，未為全面宏觀之列舉說明，尚不能徒以官員或立法委員於立法院之詢答內容為法律解釋基礎。又地方稅法通則第3條第2項規定以限制特別稅等

條款之有效期限，及定期檢討重行辦理立法事項之要求，係避免濫行徵收特別稅等，侵害人民財產權。則對於地方稅法通則第3條第2項之適用，整體上應注意不應突襲而生不利於人民之結果，方符其精神。故解釋上，一個課徵特別稅之自治條例最長應為4年，如有提高稅率，其幅度應不超過原訂稅率之30%；如在年限屆滿前提前終局廢止，應是有利於人民之稅賦免除。而系爭自治條例以重行立法之方式，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，自屬違反於地方稅法通則第4條第1項之稅率提高上限規定，而屬違法。而前程序確定判決及原審司法審查認為無效者，係原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第6條第1項以每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，而非指系爭自治條例全部無效，則本件應循地方課稅之立法程序，由花蓮縣議會於增加不逾101年10月18日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條第1項規定每公噸10元計徵原稅率之30％稅率（即上限每公噸13元）之範圍內，修正系爭自治條例第6條第1項稅率之規定，再由上訴人俟合法稅率決定後，於重核復查程序重為處分。縱此修正後之規定不免溯及於其發布日之前適用，然因此溯及性立法對人民有利，所造成之負擔較之前更為輕微，且係為達成衡平採礦所致之環境破壞，與增加地方自治團體自籌財源，以利地方自治事項推展之重要公益上目的所必要，仍非憲法所當然不許。上訴人竟捨此不為，仍執其歧異之法律見解，違背前程序確定判決之既判力，而重為與前復查決定法律見解相同之重核復查決定，自屬違法，訴願決定未予糾正，亦屬違誤，應撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定）等語。

四、上訴人上訴意旨略以：㈠系爭自治條例為花蓮縣議會審議通過，並經財政部備查完竣，倘其中條文有牴觸上位階法規範之疑義，應依地方制度法第30條第4項或第5項之規定，由財政部函告無效，或經司法院解釋釐清疑義，行政法院對之無

違憲、違法之審查權，然原審自行宣告系爭自治條例部分無效，實屬創設法律所未規定之權限，有違地方制度法第30條第4項及第5項規定。㈡本件並無涉適用系爭自治條例或其稅率規定之法律見解有何違誤之問題，自與行政訴訟法第216條第3項規定無關，原判決逕認上訴人應依行政訴訟法第216條第3項規定受前程序確定判決見解之拘束，實有適用行政訴訟法第216條第3項規定不當之違法。況上訴人無權審查地方自治條例之合法性，在程序上亦僅得依系爭自治條例所定之稅率為重核復查決定，乃遵守依法行政原則之必然結果，不生違反行政訴訟法第216條第3項規定之問題。㈢依地方稅法通則第4條第1項本文規定，可知其所規範之行為態樣為「就地方稅原規定稅率上限予以調高」、「訂定徵收率」與「在特定稅率下就課稅事實作成核課處分」之行為乃屬二事，而本案所涉者為一課稅處分之做成，自無適用地方稅法通則第4條第1項本文之規定，原判決逕認上訴人有適用地方稅法通則第4條規定云云，顯有適用法則不當之違誤。㈣原判決一方面肯認地方稅法通則第4條第1項規定應適用於花蓮縣議會審議修正稅率提高法案等行為，另一方面又認上訴人係適用地方稅法通則第4條第1項作成課稅處分云云，顯構成判決理由矛盾之當然違背法令。㈤依立法委員賴士葆等17人前於111年5月間提案修正地方稅法通則第4條規定之記錄及財政部112年1月6日台財稅字第11104732282號准予備查函，可知地方稅法通則第4條第1項專指由中央立法之地方稅，則本件應無地方稅法通則第4條第1項之適用；依李惠宗教授所出具之法律鑑定意見書，可知系爭自治條例既為花蓮縣議會基於新的民意於105年重新制定，則基於議會不連續原則，與102年間所公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」本質上即非同一自治條例，自無同一地方稅調高之問題；就本件所涉爭點即地方稅法通則第4條有無適用地方自主立法之地方稅，原審就此有不同法律見解，則在本院尚未統一法律見解前，實無適用行政訴訟法第216條規定。㈥依

蔡茂寅教授、張永明教授及盛子龍教授所出具之法律鑑定意見書，可知重核復查決定係適用系爭自治條例而作成，符合依法行政原則，而地方稅法通則係針對地方立法機關所制定，與上訴人（地方行政機關）不相關，系爭自治條例並無牴觸地方稅法通則第4條之問題；另盛子龍教授強調，地方稅法通則第4條使用「徵收率」此專業用語，顯見該條係針對中央立法之地方稅，蓋地方自行創設之地方稅，無所謂徵收率概念存在；地方自治團體享有之自治權既受憲法所保障，若將地方稅法通則第4條規定之限制適用於系爭自治條例，則違反比例原則之要求，故基於合憲性解釋之原則，地方稅法通則第4條不應適用於系爭自治條例等語。

五、本院查：

（一）行政法院之判決，拘束判決之當事人，亦拘束為判決之法院。前者來自判決之既判力，後者來自判決之羈束力。申言之：

1.關於判決對當事人及相關機關之拘束：

⑴作為訴訟標的之法律關係，既經法院判決形式確定者，當事人對該法律關係，不得另行起訴，亦不得嗣後在其他訴訟中為與確定判決意旨相反之主張。無論原訴訟當事人或其權利繼受人，皆不得再質疑該判決就訴訟標的所為決定之正確性。此即判決之既判力，亦稱實質確定力，係就判決內容之拘束力而言。行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」此處所為確定力，即實質確定力。

⑵撤銷訴訟之標的，係經訴願決定形成之原處分，該訴願決定亦經行政法院判決，故判決之實質確定力，除原處分機關外，亦應及於訴願決定機關。無論被告機關係原處分機關或訴願決定機關，皆受行政法院撤銷或變更原處分或原決定判決之拘束。

⑶行政法院於撤銷訴訟中，判決撤銷違法行政處分，原處分機關於判決確定後，在為該判決基礎之事實及法律狀

態未變更之情形下，不得再作成與經行政法院判決撤銷之行政處分內容相同之行政處分，此為原處分機關受確定判決實質確定力拘束之當然結果。行政訴訟法第216條第1項、第2項復明文規定：「（第1項）撤銷或變更原處分或決定之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。（第2項）原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。」其立法理由即說明「為使行政法院所為撤銷或變更原處分或決定之判決，對於原告之權利救濟具有實效，應課原機關以尊重判決內容之義務，以防杜原機關以同一違法之理由，對同一人為同一之處分或決定。又原處分或決定經判決撤銷後，原機關有須重為處分或決定者，亦應依判決意旨為之，藉以督促原機關有依判決意旨作為之義務。」（行政訴訟法第216條第1、2項立法理由參照）。俟於100年間，立法委員黃偉哲、管碧玲等人，鑑於行政訴訟法第216條雖已有規定，但仍頻傳行政機關「依然故我」、「堅持原處分，不願更正」之情事，遂參酌司法院釋字第368號解釋意旨，提案增訂行政訴訟法第216條第3項，以針對行政法院判決係指摘機關適用法律之見解有違誤時，命該機關即應受行政法院判決之拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。經100年11月23日修正通過增訂行政訴訟法第216條第3項規定：「前2項判決，如係指摘機關適用法律之見解有違誤時，該機關即應受判決之拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。」

⑷綜上，行政訴訟法第216條為關於判決拘束力之規定，課原處分機關尊重判決內容之義務。如原處分經判決撤銷後，原處分機關須重為處分者，應依判決意旨為之；如判決係指摘原處分機關適用法律之見解有違誤，原處分機關不服上開判決之法律見解，應循上訴途徑救濟。爭訟確定後如須重為處分，即應受該確定判決法律見解

之拘束。如違背該法律見解而為相歧異之處分，該處分即違反上開規定，而為違法之處分。

2.關於判決對為判決法院之拘束：

如果法院基於實體上之理由，判決撤銷行政處分，則行政機關在相同事實及法律狀態下，不得以法院所認定違法之方式，再度為相同內容之行政處分，已如前述。在撤銷判決確定後，如行政機關於事實及法律狀況未變更之情況下，未遵循原撤銷判決意旨，再度重為相同法律效果之行政處分，以致受處分人必須就行政機關違反行政法院前判決既判力所作成之新處分起訴，以保障其於前訴訟程序所獲勝訴判決之結果，此時受理新案行政法院即須就已經該院判決之同一法律爭議，進行第二次審理裁判，進而發生前判決對為裁判法院（不限於同一審判庭）之實質羈束力問題。基於法治國家法律秩序安定性之要求，為判決之法院，就相同法律爭議應為第2次裁判之情形，於事實及法律狀況未變更之情況下，縱使受訴之審判庭與前審判庭之見解不同，受訴之審判庭仍應受前審判庭判決見解之拘束。

（二）經查：

1.被上訴人自107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，上訴人前依系爭自治條例第6條第1項規定，以原處分核定課徵礦石開採特別稅應納稅額56,875,052元，被上訴人不服提起復查、訴願及行政訴訟，案經原審108年度訴字第449號判決撤銷前訴願決定及前復查決定，嗣經本院109年度上字第962號判決駁回上訴而告確定。上訴人於事實及課徵礦石開採特別稅之法律並未變更之情形，以重核復查決定，將復查駁回，而維持原依系爭自治條例第6條第1項規定，核定課徵礦石開採特別稅應納稅額56,875,052元之原處分。被上訴人不服提起訴願，經花蓮縣政府訴願決定駁回，被上訴人乃提起本件

行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定）等情，為原判決依法確認之事實。

2.本件前程序確定判決係以系爭自治條例並非憲法第170條所定義之法律，故系爭自治條例縱經中央主管機關備查，對於系爭自治條例有無地方制度法第30條第1項所指與憲法、法律牴觸而無效之情形，行政法院自得予以審查，並於審查後認定系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所定之稅率調高上限，乃屬無效，原處分依據系爭自治條例第6條規定課稅，乃屬無據而違法，前訴願決定未予糾正，亦有違誤，而判決撤銷原處分（即前復查決定）及前訴願決定，上訴人應俟稅率決定後重為處分（即重核復查決定），有前程序確定判決在卷可稽（見原審卷一第103頁至第143頁）。前程序確定判決核已指明原處分依據系爭自治條例第6條規定核課稅捐為違法，亦即指摘原處分認為系爭自治條例第6條規定得據以課稅之法律見解有所違誤，且上訴人即為前程序確定判決之原處分機關（被告），上訴人於事實及法律狀態未變更之情形下，依前開說明及規定，自需受前程序確定判決實質確定力之拘束，且受前程序確定判決法律見解之拘束。然上訴人仍執系爭自治條例經花蓮縣議會完成立法程序，報請財政部、內政部及行政院主計總處等中央機關審查同意備查後公布實施，即屬有效法律，上訴人依系爭自治條例第6條規定課徵特別稅款，於法有據，並稱前程序確定判決法律見解非正確之法律解釋，前程序確定判決雖撤銷前訴願決定及前復查決定，但並非指摘其適用系爭自治條例之法律見解有何違誤云云，而於110年9月重作違反判決意旨之處分，參照前揭說明，自係違反判決之實質確定力，且違反行政訴訟法第216條規定而違法，此與原審法院就此法律爭議是否存有不同法律見解無涉。上訴意旨主張：就本件所涉爭點即地方稅法通則第4條有無適用地方自主立法之地方稅，原審法院就

此有不同見解，在本院尚未統一法律見解前，實無適用行政訴訟法第216條規定云云，自不足採。

3.且因鑑於原稅捐稽徵法關於核課期間之規定，造成行政法院認為納稅義務人主張有理由時，為避免核定稅捐處分一經行政訴訟撤銷確定即逾核課期間，影響稅捐稽徵機關依判決意旨重為審酌空間，於實務上多僅撤銷復查決定，而未包含核定稅捐處分，致遭外界質疑法制未臻完備及影響行政救濟有效性。稅捐稽徵法於110年12月17日已修正第21條規定，原判決認為重核復查決定違反行政訴訟法第216條規定而屬違法，應予撤銷，遂參照修正後稅捐稽徵法第21條規定，將訴願決定及原處分（含重核復查決定）均予撤銷，自無不合，原判決並無上訴人所指適用行政訴訟法第216條第3項規定不當之違法。

4.又，本件重核復查決定違反判決實質確定力及行政訴訟法第216條規定，應逕予撤銷，且因實質羈束力之緣故，原審法院亦毋須重新審查，原判決關於上訴人其餘主張（例如：行政法院無權審查系爭自治條例，地方稅法通則第4條規定不適用於任意地方稅等等）之論述，核屬贅述。上訴意旨據以指摘原判決違法，自非可採。

（三）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條輔助參加制度準用民事訴訟法第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，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，不論其不利益之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。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或法律關係將因上訴人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，上訴人此部分之聲請於法未合，未便照准送達於財政部告知訴訟，併予敘明。

（四）綜上所述，上訴人之主張均無可採，是原判決撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定），核無違誤。上訴論旨，

指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　4　　月　　13　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　李　玉　卿

法官　鍾　啟　煒

法官　洪　慕　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　4　　月　　13　　日

書記官　張　玉　純