最 高 行 政 法 院 判 決

111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　劉豐州律師
　　吳典倫律師
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12月23日本院110年度上字第295號判決，提起再審之訴，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、緣再審被告自民國106年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石1,090,500.46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條規定，以107年2月9日花稅土字第1070230623號函（下稱原處分）核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣（下同）76,335,032元（＝1,090,500.46公噸×70元）。再審被告不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第102號判決（下稱原審判決）將訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。再審原告對原審判決不服，提起上訴，經本院110年度上字第295號判決（下稱原確定判決）上訴駁回確定。再審原告認原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張：

㈠原確定判決認定地方稅法通則第4條第1項適用於本件所涉地方立法之地方稅，違反憲法第110條第1項規定，適用法規顯然錯誤：地方稅法通則第2條所定「地方稅」，依其性質應再分為「法定地方稅」（即中央為維持全國法律秩序與生活條件統一，立法訂定該稅種，由地方課徵，以統一確保各地方財源）及「任意地方稅」（地方自治團體基於憲法所賦予地方自治之權能而自行開徵）。由地方稅法通則第3條明確使用「開徵」乙詞可知，係指地方政府基於地方財政需要，因地制宜決定額外徵收之新稅，性質屬「任意地方稅」，至該通則第4條第1項規定，則係針對地方稅中有「原規定稅率（額）」之稅，始賦予地方政府於30%以內調高之權限，同條第2項更明定地方政府除配合「中央」調整稅率（額）上限外，2年內不得再調高稅率（額），可知該條所定地方稅，必屬原已由中央立法並訂定稅率（額）之「法定地方稅」。另由地方稅法通則草案（行政院版）之立法總說明、立法院90年4月2日第4屆第5會期財政、內政及民族、法制三委員會第一次聯席會議紀錄中，時任財政部長顏慶章所言：「在個別稅法中我們授予他們在原定百分之三十的範圍內，可以調高稅率，其中包括地價稅、土地增值稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅等。」及立法院91年5月29日第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會中，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂男詢問：為何臨時稅及特別稅未規定最高限額時，答稱：「這部分是授權給地方議會決定。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，均可知地方稅法通則第4條之「調高稅率」係針對法定地方稅而規範。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，並參考2位委員於91年5月20日立法院第5屆第1會期財政、內政及民族委員會第1次聯席會議之發言，更可知行政與立法機關於

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，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制定該條文時，確僅針對法定地方稅，從無將該條適用於任意地方稅之意。原確定判決認定地方稅法通則第4條第1項調漲稅率上限規定適用於地方立法之地方稅，實已嚴重侵害地方自治團體之財政自主權，違反憲法第110條規定，自有適用法規顯有錯誤之再審事由。

㈡依地方制度法第30條第1、4、5項規定，有專屬權力宣告自治條例無效之機關，係為「中央各該主管機關」（於本件即為財政部）；且就自治條例究竟有無牴觸憲法、法律而無效有最終解釋權之機關則為司法院。是若行政院及中央主管機關未宣告自治條例無效，該條例即屬有效，法院不能越俎代庖宣告自治條例無效。原確定判決無視上開地方制度法明文規定，竟認行政法院有宣告系爭自治條例無效之權限，有適用地方制度法第30條第5項規定顯然錯誤之再審事由。

㈢101年公布之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（下稱101年自治條例）業經花蓮縣政府於未屆期前廢止，所定礦石開採特別稅徵收率亦因而歸於無效，系爭自治條例係花蓮縣政府依地方稅法通則第3條及第6條規定，重新制定公布以開徵新稅之全新自治條例，不論其是否受地方稅法通則第4條規定規範，該條第1項所定「原規定稅率（額）」已不復存在，同項關於調高稅率上限30%之規定對系爭自治條例自無適用餘地。原確定判決卻認系爭自治條例與101年自治條例為同一部自治條例，有地方稅法通則第4條第1項規定之適用，有適用該通則第3條第2項、第4條第1項及第6條等規定顯然錯誤之再審事由。

㈣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。

㈤並聲明：原確定判決廢棄。原審判決廢棄，再審被告第一審之訴駁回。

三、再審被告抗辯：

㈠再審原告將地方稅區分為法定地方稅及任意地方稅，並主張任意地方稅不受地方稅法通則第4條第1項調高稅率30%上限規定之限制，為錯誤之法律解釋。系爭自治條例之法律位階，充其量僅係法規命令，行政法院審酌系爭自治條例之合法性，於法並無不合。原確定判決認原審判決比對花蓮縣政府先後制定之3部自治條例內容，實質上具有同一性，最後一次立法具有對舊法修法之實質，達到提高稅率高達7倍之結果等情，並無適用法規顯有錯誤情形。再審原告無非重申其於前訴訟程序經原確定判決詳予論述而不採之歧異見解再為指摘，要難謂為適用法規顯有錯誤，本件再審之訴顯無再審理由，應予駁回。

㈡綜觀地方稅法通則第2條定義性規範及第4條第1項規定之文義，已足確認第4條第1項所定地方稅範圍，無需捨近求遠，另以體系、歷史及目的等解釋方法進行限縮解釋，否則將違反憲法第19條之租稅法定主義。且地方稅法通則第4條第1項稅率調升之規定，並無過度侵害地方自治團體之地方自治權，在地方稅法通則之體例上，亦無任何矛盾、齟齬情形，尚無從依循其他次要之解釋方法，推知該規定專指中央立法之地方稅。至再審原告聲請命財政部輔助參加本件訴訟，核無必要。

㈢並聲明：再審原告之訴駁回。

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：「適用法規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決就事實審法院所確定之事實而為之法律上判斷，有適用法規錯誤之情形。即確定判決所適用之法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之解釋，或憲法法庭之裁判顯然違反者，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，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

㈡經查：

1.原確定判決駁回再審原告對原審判決所提上訴，係以：⑴地方稅法通則第2條「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，故同法第4條關於「……得就其『地方稅』原規定稅率（額）上限，於30%範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。……」及「……除因中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，2年內不得調高」之調高上限及期限限制等規定應適用範圍，應為相同解釋。是法律既無明文區分地方稅有法定地方稅及任意地方稅之別，再審原告所持任意地方稅不受地方稅法通則第4條限制之法律見解，難以採認。又地方稅法通則草案早在83年2月14日即送請立法院審議，惟因屆期不連續而後續於90年間他屆立法委員會期提案審查，自83年迄90年間，地方自治團體正因缺乏自行徵稅之法律依據而無自行立法開徵之任意地方稅先例，則時任財政部長顏慶章於立法院之發言：「在個別稅法中我們授與他們在原定30%的範圍內，可以調高稅率，其中包括地價稅、土地增值稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅等。」未提及再審原告所指任意地方稅，乃屬當然。⑵再審原告經花蓮縣議會立法就採取礦石課徵特別稅，始自98年1月12日訂立「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，於第2條規定課徵年限為4年，第6條第1項規定稅率為每公噸4元，於施行2年後之100年6月29日，將稅率依法定上限30%提高為每公噸5.2元，迄施行年限4年屆滿，始另於101年10月18日公布101年自治條例，持續就採取礦石課徵特別稅，惟未循前次模式修法增加不逾原稅率30%之稅率，卻於101年自治條例第11條所定施行期間於106年1月13日屆滿前，

於105年6月28日廢止，並於同日公布系爭自治條例，其第6條規定稅額每公噸70元，為101年自治條例第6條所定每公噸10元之7倍，藉此達成在101年自治條例施行期限內提高無上限限制稅率之目的。原審判決比對前後3部針對採取礦石之自治條例內容，認其實質上具有同一性，最後一次立法具有修法之實質，達到提高稅率高達7倍之結果，違反地方稅法通則第4條第1項而為不合法，尚無造法剝奪自治團體財政立法權之情事。⑶有關司法權具有審查地方自治條例之權限一節，原審判決已參酌司法院釋字第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條規定之法律意義，說明審查權源甚詳；另同一法律爭議，前經原審以系爭自治條例第4條等規定牴觸憲法第7條、第19條、第23條等規定為由，聲請釋憲，於109年10月23日經大法官決議不受理。上訴意旨猶執其相歧見解指摘自治條例無效唯大法官所得宣告，原審行使地方自治條例合法與否之審查權為不合法云云，即難成立等語，為其判斷之依據。

2.經核原確定判決已就前程序本案訴訟所涉：地方自治團體制定自治條例課徵之地方稅，有無地方稅法通則第4條第1項規定之適用？系爭自治條例第6條是否牴觸地方稅法通則第4條第1項規定？及行政法院對於地方自治條例是否違法、違憲，有無審查權限等爭點，詳予敘述其法律上之意見，所為論斷並無與該案應適用之法規顯然相違背，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之情形。且原確定判決已清楚說明其認定系爭自治條例第6條關於課稅額之規定，因牴觸地方稅法通則第4條第1項規範意旨，故不應適用之理由，並無司法院釋字第177號解釋所稱消極不適用法規情事，揆諸上述規定及說明，與行政訴訟法第273條第1項第1款所定「適用法規顯有錯誤」之再審事由要件，顯屬不合。再審原告提出多位學者鑑定意見書，主張：⑴由地方稅法通則第3條及第4條之文義及體系解釋，與第4條之立法歷程，可知第4條第1項僅係針對法定地方稅，

並不適用於任意地方稅，原確定判決認定地方稅法通則第4條第1項調漲稅率上限規定適用於地方立法之地方稅，違反憲法第110條規定。2.101年自治條例既於未屆期前遭廢止，地方稅法通則第4條第1項「原規定稅率（額）」即不復存在，系爭自治條例自不受該條項所定調高稅率上限30%之限制，原確定判決認101年自治條例與系爭自治條例實質上同一，有地方稅法通則第4條第1項規定之適用，適用法規顯有錯誤。3.原確定判決認行政法院有宣告系爭自治條例無效之權限，與地方制度法第30條第1項、第4項、第5項規定不符，有消極不適用上開法規之顯然錯誤云云，無非執與原確定判決歧異之法律見解而為爭議，自不構成「適用法規顯有錯誤」之再審事由。

㈢綜上所述，原確定判決並無再審原告所指適用法規顯有錯誤之情形，故再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1款規定提起本件再審之訴，並無再審理由，應予駁回。又本院業將再審原告所具行政告知訴訟聲請狀送達財政部，惟財政部並未聲請輔助參加訴訟，且本件再審之訴既顯無再審理由，本院即無須進入本案審理程序，是再審原告以系爭自治條例係經財政部實質審查後同意備查，由財政部說明系爭自治條例備查經過或提供其他相關資料，有助訴訟程序進行為由，主張本院應命財政部輔助參加本件訴訟，核無必要，附此敘明。

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　　25　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　林　淑　婷

法官　許　瑞　助

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　25　　日

書記官　廖　仲　一