最　高　行　政　法　院　判　決

111年度再字第7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

上列當事人間有關稅捐事務事件，再審原告對於中華民國110年12月23日本院110年度上字第274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、再審被告自民國105年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石1,802,085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5條、第6條規定，以106年2月16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126,145,950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）107年度訴字第18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110年度上字第274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。

二、再審原告起訴主張略以：

㈠地方稅依其性質應區分為由中央立法統一規定之「法定地方稅」以及地方政府依地方自治需要經議會立法課徵之「任意地方稅」。依地方稅法通則第3條及第4條文義及體系解釋、第4條之立法歷程可知，第4條第1項規定僅適用於法定地方稅，而不應適用於地方政府依第3條規定開徵之任意地方稅，原確定判決不察，認地方稅法通則第4條第1項規定適用於花蓮縣議會自行立法訂定之礦石開採特別稅，已侵害地方自治團體之財政自主權而有侵犯地方自治核心領域，違反憲法第110條地方自治之保障，有適用法規顯有錯誤之違法。

㈡當中央與地方就自治條例有無牴觸憲法、法律有爭議時，有最終解釋權之司法機關乃是司法院，且於未宣告該自治條例無效前，該條例仍屬有效，法院不能逕自宣告自治條例無效，然原確定判決無視地方制度法第30條第1項、第4項及第5項規定，竟認行政法院得以宣告系爭自治條例無效，違反上開地方制度法規定，有適用法規顯有錯誤之違法。又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。

㈢依地方稅法通則第3條第2項規定，特別稅及附加稅課有一定之課徵年限，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依第6條規定重新辦理，即擬具地方稅自治條例，經地方議會完成三讀立法程序，並報請財政部及行政院主計處備查，故再制定之自治條例為一獨立全新之自治條例，與原先之自治條例並不具同一性，否則特別稅課應有課徵年限之規定將失其意義，且與地方民意政治與責任政治之精神相悖。101年公布之「花蓮

縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」既已於未屆期前遭廢止，則地方稅法通則第4條第1項「原規定稅率（額）」即不復存在，系爭自治條例自無適用地方稅法通則第4條第1項所定調高稅率上限30%限制之餘地。原確定判決認101年公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」與系爭自治條例實質上同一，而有地方稅法通則第4條第1項規定之適用，有適用地方稅法通則第3條第2項及第4條第1項、第6條規定顯然錯誤之違法。

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等語，並聲明：原確定判決及原判決廢棄，再審被告第一審之訴駁回。

三、再審被告答辯略以：

㈠再審原告以：1.原確定判決認定地方稅法通則第4條第1項規定適用於系爭自治條例，顯然錯誤，並違反憲法第110條第1項規定；2.原確定判決認定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項規定之顯然錯誤；3.原確定判決認定101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」與系爭自治條例實質上同一，而有地方稅法通則第4條第1項規定之適用，有適用地方稅法通則第3條第2項、第4條第1項、第6條規定顯然錯誤云云，核其主張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。

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行其道，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，地方自治團體在其節制下仍得據以行使憲法賦予之地方自治立法權。系爭自治條例為特別稅課，屬地方稅法通則第2條第2款規定之地方稅，而該條既無明文區分中央立法或地方立法，且同通則第4條第1項亦明定地方稅僅得在原規定稅率（額）上限百分之30範圍內予以調高，系爭自治條例自應受其限制。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，洵屬無據。原確定判決認系爭自治條例有地方稅法通則第4條第1項之適用，自無違反憲法之疑慮。

㈢系爭自治條例之法律位階充其量僅屬法規命令，而有關系爭自治條例違憲爭議，亦經司法院大法官決議認其非屬法律位階而為不受理決議，則再審原告執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，再為指摘行政法院不得審酌系爭自治條例之合法性，於法無據。

㈣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」是否為同一地方稅之判斷標準，或脫免地方稅法通則第4條第1項規定之適用。原確定判決肯認原判決比對花蓮縣政府先後制定3部自治條例之內容，實質上具有同一性，最後一次立法具有對舊法修法之實質，達到提高稅率達7倍之結果，並無適用法規顯然錯誤之情形。

㈤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，已足以確認第4條第1項所明定地方稅之範圍，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條租稅法定主義。又地方稅法通則第4條第1

項稅率調升限制之規定，並無過度限制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、齟齬之情形，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，核無必要等語，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」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，於判決理由闡釋：1.地方稅法通則自91年立法實行以來，從未修正，體例上於第2條即定義所稱地方稅之範圍、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。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「……得就『其地方稅』原規定稅率（額）上限，於百分之

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所應適用之範圍，也應為相同解釋。2.系爭自治條例之立法，係101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」在其依第11條規定自102年1月14日起至106年1月13日止之施行期間未屆前，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。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。原判決比對前後3部針對採取礦石之自治條例之內容，認其實質上具有同一性，最後一次之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，違反地方稅法通則第4條第1項而屬無效，尚無造法剝奪地方自治團體財政立法權之情事。3.有關行政法院具有審查地方自治條例之權限一節，已經原判決參酌司法院釋字第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，說明審查權源甚詳。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3條及第4條文義及體系解釋、第4條之立法歷程可知，第4條第1項規定僅適用於法定地方稅，而不應適用於地方政府依第3條規定開徵之任意地方稅，原確定判決認地方稅法通則第4條第1項規定適用於花蓮縣議會自行立法訂定之礦石開採特別稅，已侵害地方自治團體之財政自主權而有侵

犯地方自治核心領域，違反憲法第110條地方自治之制度性保障，其適用法規顯有錯誤。2.101年公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」既已於未屆期前遭廢止，則地方稅法通則第4條第1項「原規定稅率（額）」即不復存在，系爭自治條例自無適用地方稅法通則第4條第1項所定調高稅率上限30%限制之餘地，原確定判決認101年公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」與系爭自治條例實質上同一，而有地方稅法通則第4條第1項規定之適用，適用法規顯有錯誤。3.當中央與地方就自治條例有無牴觸憲法、法律有爭議時，有最終解釋權之司法機關乃是司法院，且於未宣告系爭自治條例無效前，該條例仍屬有效，法院不能逕自宣告系爭自治條例無效，原確定判決無視地方制度法第30條第1項、第4項及第5項規定，竟認行政法院得以宣告系爭自治條例無效，違反上開地方制度法規定，有消極不適用上開法規之顯然錯誤情形云云，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，僅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　王　碧　芳

法官　林　淑　婷

法官　許　瑞　助

法官　鍾　啟　煒

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