最　高　行　政　法　院　判　決

112年度再字第20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
　　張　軒　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112年3月30日本院111年度上字第873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109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量為1,206,827公噸，再審原告依經濟部礦務局「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按105年6月28日公布施行之「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109年8月13日花稅土字第1090237877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）84,477,890元（＝1,206,827公噸×70元）。再審被告不服，經復查未獲變更，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。經臺北高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第1003號判決（下稱原審判決）將原處分所課徵礦石開採特別稅每公噸超過13元部分，暨該部分復查決定及訴願決定均撤銷，並將再審被告其餘之訴駁回。兩造對各自敗訴部分不服，分別提起本件上訴，經本院111年度上字第873號判決（下稱原

確定判決）將原審判決不利於再審被告部分暨該部分訴訟費用均廢棄；上開廢棄部分，訴願決定及原處分關於按每公噸13元計算之礦石開採特別稅部分撤銷，另駁回再審原告之上訴而確定。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，自有適用法規顯有錯誤之再審事由。

㈡101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）乃98年所選出之第17屆花蓮縣議會所訂定，系爭自治條例則係103年選出之第18屆花蓮縣議會所制定，基於議會不連續原則，系爭自治條例為議會基於新的民意所為政治意志決定，與101年自治條例即有本質不同，不得視為同一條例。且花蓮縣議會係為糾正101年自治條例稅額偏低，未能反映量能課稅原則，無法滿足地方財政需要，始重新制定系爭自治條例，調高稅率，以符合環境稅之「污染者負擔原則」，導正回復合理課稅狀態，施行前尚經公聽會及草案預告，應有適當緩衝期間，無違信賴保護原則。原確定判決認系爭自治條例與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，且花蓮縣議會提前廢止101年自治條例並重新訂定系爭自治條例，違反信賴保護原則，有適用地方稅法通則第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。

㈢原確定判決認定系爭自治條例第6條規定，牴觸地方稅法通則第4條規定，乃屬無效，有消極不適用納稅者權利保護法規定之顯然錯誤。

㈣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。且依地方稅法通則之編排與體例，第2條為地方稅之範圍與定義，第3條為課稅限制、年限，第4條為地方稅調高稅率限制，第5條為授權地方對國稅附加課稅，並無任何足以解為地方制定之地方稅不受地方稅法通則第4條第1項規定限制之空間。

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.原確定判決已論明：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。地方稅法通則第4條之規範意旨，係為節制地方自治團體施政過於求成，避免其在短期間內迅速增稅，造成人民稅負過重，乃有地方稅之增長速率必須平緩化，不得有過大起伏波動之限制。故從規範目的以論，無排除地方立法之地方稅之理，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。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，2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。如以其中「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針對中央立法之法定地方稅，不及於地方開徵之任意地方稅，反倒限縮同條第1項適用範圍，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。⑵地方立法機關制定自治條例，為立法權作用之行使，於民主法治國家同受一般法治國原則之拘束。地方課稅權之賦予，係提供地方自治團體自籌財源之法律權源，在地方自治團體已有中央統籌分配補助款，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之必要時，始得例外為之，不應容許特別稅等條款長期存在，因之地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」節制特別稅等條例之實施，及有定期檢討重行辦理立法事項等要求，避免濫行徵稅，侵害人民財產權。基於地方稅法通則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為4年，如提高稅率，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，應是立法機關審酌制定特別稅條例之目的已達，無繼續執行之必要，而為有利人民之稅賦免除。如於未屆期前廢止，另訂相同目的但超限增加稅額之自治條例，增加人民財產上負擔，自屬悖離地方稅法通則框限地方財政立法權之意旨。查101年自治條例與系爭自治條例，名稱雖稍有不同，惟所定立法目的、課稅客體、納稅義務人、課稅收入用途等均相同，實具同一性。101年自治條例第11條自102年1月14日起至106年1月13日止為施行期間，具有限時法性質，人民對此施行期限已具有信賴，信其因期間經過而自動失效。乃花蓮縣議會於101年自治條例未屆期前，即於105年6月28日廢止，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，為舊法第6條規定每公噸10元之7倍，加稅結果將造成礦石取得成本上漲，影響再審被告之營業損益，對信賴保護規範價值之維繫有極大威脅，顯屬恣意之立法行為，違反誠信原則。此一稅率增加乃違反地方稅法通則第4條第1項規定，而屬無效，原處分據以就再審被告自109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石1,206,827公噸，計算其應納稅額，難謂合法，應予撤銷。至於系爭自治條例應如何調整，方不致出現規避地方稅法通則第4條第1項限制規範之違法？是否區別期間規定稅額？及應為如何之調降，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節，均有待花蓮縣議會審議修正系爭自治條例，司法尚不能逾越

代為決定。則原審以已廢止之101年自治條例第6條規定稅率為每公噸10元，可知系爭自治條例可合法課徵範圍為10元×130%＝13元為由，撤銷原處分超過按每公噸13元計算稅款部分，逾越司法權限，有適用法規不當之違背法令。至原審判決撤銷原處分超過按每公噸13元計算稅款部分，因系爭自治條例第6條所定稅率70元並非合法，故屬適法有據。

2.經核原確定判決以上述理由，將原審判決關於駁回再審被告之訴暨該訴訟費用部分均廢棄，就該部分並自為判決，撤銷原處分及訴願決定，另駁回再審原告所提上訴，並無所適用法規與應適用之法規顯然相違背，抑或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨明顯牴觸之情形，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，適用法規顯然錯誤。⑵101年自治條例與系爭自治條例分別為98年選出之第17屆花蓮縣議會及103年選出之第18屆花蓮縣議會所制定，故系爭自治條例為花蓮縣議會基於新的民意所為政治意志決定，與101年自治條例即有本質不同，不得視為同一條例。且花蓮縣議會係為糾正101年自治條例稅額偏低，無法滿足地方財政需要，始重新制定系爭自治條例，導正回復合理課稅狀態，施行前尚經公聽會及草案預告，應有適當緩衝期間，無違信賴保護原則。原確定判決認系爭自治條例與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，且花蓮縣議會提前廢止101年自治條例並重新訂定系爭自治條例，違反信賴保護原則，適用地方稅法通則第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。又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，再審意旨另主張：原確定判決認定系爭自治條例第6條規定，牴觸地方稅法通則第4條規定，乃屬無效，有消極不適用納稅者權利保護法規定之顯然錯誤云云，同屬法律見解上之歧異，再審原告執以主張原確定判決有「適用法規顯有錯誤」之再審事由，顯非可採。

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。

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　許　瑞　助

法官　王　俊　雄

法官　侯　志　融

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