臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
111年度訴字第1096號
113年3月28日辯論終結

原　　告　福安礦業股份有限公司

代　表　人　林正良（董事長）

訴訟代理人　陳冠諭　律師
被　　告　花蓮縣地方稅務局

代　表　人　呂玉枝（局長）
訴訟代理人　劉豐州　律師
　　吳典倫　律師
　　張　軒　律師
輔助參加人　財政部

代　表　人　莊翠雲（部長）
訴訟代理人　徐嘉莉

上列當事人間有關地方稅務事務事件，原告不服花蓮縣政府中華民國111年6月28日111年訴字第24號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主文

訴願決定、重核復查決定及原處分均撤銷。

被告應給付原告新臺幣23,958,525元，及自民國108年6月26日起至填發收入退還書或支票之日止，按108年1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算利息。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：按「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。……」行政訴訟法第111條定有明文。原告起訴時，原聲明：「訴願決定、原處分及重核復查決定均撤銷。」（見本院卷一第15頁），於訴訟中變更聲明為：「一、訴願決定、原處分及重核復查決定均撤銷。二、被告應給付原告新臺幣（下同）23,958,525元，及自民國108年6月26日起至填發收入退還書或支票之日止，按108年1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算利息。」（見本院卷一第485頁、本院卷二第17、221頁）。被告雖反對（本院卷一第331-334頁、本院卷二第71、77-80頁），但請求之基礎不變，無礙對造前所為之攻擊防禦，依前揭規定，應予准許。

二、事實概要：原告自民國107年7月1日起至107年12月31日止，於花蓮縣開採礦石958,341公噸，被告根據經濟部礦務局（下稱礦務局）108年1月28日礦局輔二字第10800009090號函（下稱108年1月28日函）檢送「花蓮縣礦石開採特別稅」礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表，依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條規定，以108年2月13日花稅土字第1080230644號函（下稱原處分），按礦石開採數量每公噸70元，核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元。原告不服原處分，迭遭被告以108年5月29日花稅法字第1080005591號復查決定（下稱復查決定）復查駁回，及花蓮縣政府以108年10月4日108年訴字第26號訴願決定（下稱前訴願決定）駁回，提起行政訴訟後，為本院108年度訴字第1991號判決（下稱本院前判決）訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷，經最高行政法院110年度上字第331號判決（下稱確定判決）上訴駁回確定。嗣被告應依確定判決意旨重核復查，仍以111年3月

7日花稅法字第1110430273C號重核復查決定（下稱重核復查決定）復查駁回，原告不服，提起訴願，遭決定駁回，仍有不服，提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：

(一)重核復查決定及訴願決定未依確定判決意旨，而為適法之處分，違反行政訴訟法第213條、第216條規定。本件關於原告於何地、何期間內，乃至於採取多少數量礦產等各個課稅構成要件事實，均無疑義，且單就系爭自治條例是否業已牴觸地方稅法通則規定，顯屬法律見解問題，重核復查決定及訴願決定皆係闡述系爭自治條例並無牴觸地方稅法通則第4條第1項規定等錯誤之法律見解，為確定判決已明確指出該法律見解非屬正確。確定判決並指明系爭自治條例為特別稅課，而屬地方稅法通則第2條第2款規定所定義之地方稅。地方稅法通則第4條第1項規定係指地方政府僅得就其地方稅之原規定率（額）上限30%，予以調整，而地方稅之定義，應回歸地方稅法通則第2條對於地方稅之定義性規範，當中既無區分中央立法或地方立法之明文，地方稅法通則第4條第1項之規定，自應包含所有之地方稅，亦即不論是中央立法或地方立法之地方稅，均有其適用。況地方稅法通則第4條之規範，一方面旨在節制地方自治團體施政過於求成，短時間內迅速調漲其稅率(額)，造成人民稅負過重，他方面亦係為使納稅義務人能預測其應負擔之稅捐。是地方稅法通則第4條第2項規定，係在進一步規範地方自治團體一旦做出第一次之調整後，至少要相隔2年以後才能為後續之調高。地方稅法通則即在財政收支劃分法第7條之指示下，將前揭財政收支劃分法所規定具地方稅性質者，連同地方制度法明文允許地方議會行使之立法課稅權，固可認同地方稅法通則係在憲法誡命中央與地方權限劃分下，賦予地方課稅之法律依據，以利地方自治事項之推展。地方制度法第67條第2項亦明文指示地方稅之課徵立法應遵守地方稅法通則之規定。又我國對於地方立法權之保障，在地方制度法第26條第4項規

定，對於未定有罰則之自治條例採取事後監督制度。準此，國家對於地方自治團體之核心自治事項，具有監督權限，旨在確保地方自治團體辦理自治事項之合法性。

(二)系爭自治條例牴觸地方稅法通則第3條、第4條規定，基於法律優位原則及地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。原告之營業處所設於宜蘭縣，其於花蓮縣境內開採石灰石完竣後即輸出至宜蘭縣，並於花蓮縣以外之縣市進行交易，且原告開採之礦產大部分為石灰石，屬有限之自然資源，必然流通至開採區域以外之地區，以供全國人民使用，絕非僅供礦石開採所在地之地方居民使用，對之課徵特別稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負擔，則系爭自治條例對於原告開採之礦石課徵特別稅，業已違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2款之規定甚明，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。參照地方稅法通則第6條第2項規定，我國地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查，而此項備查，依地方制度法第2條第5款規定，係指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂，是以縱令財政部函復同意備查，至多僅得推知財政部業已知悉系爭自治條例，尚非得據此推論系爭自治條例並無適法性之問題。地方稅法通則第2條第2款規定非僅指附加稅課，亦含括特別稅課及臨時稅課，佐以系爭自治條例第2條規定，既載明為特別稅之文字，且課徵年限為4年，亦與地方稅法通則第3條第2款明定限制特別稅課之年限相同，足徵系爭自治條例為特別稅課，而屬地方稅法通則第2條第2款規定所定義之地方稅。花蓮縣政府於105年6月28日公布施行系爭自治條例之同時，廢止先前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」(下稱景觀自治條例，施行期間至106年1月13日止)，藉以調高礦石開採特別稅之稅率，依據地方稅法通則第3條第2項規定，在年限屆滿時仍需繼續課徵之情形下，應依地方稅法通則之規定重行辦理，而應受地

方稅法通則第4條第1項規定上限30%之限制，舉輕以明重，在年限尚未屆至，為調高稅率而主動廢止景觀自治條例之情形下，系爭自治條例就稅率調高之部分，自更應受地方稅法通則第4條第1項規定之限制。系爭自治條例第6條將原訂稅額每公噸10元大幅度調高至每公噸70元，超逾地方稅法通則第4條第1項所明定稅率調高幅度為30%上限之規定，系爭自治條例第6條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，確屬無效。

(三)系爭自治條例雖無溯及效力，惟101年10月18日公布之景觀自治條例第10條規定，既已明定施行期間為102年1月14日起至106年1月13日止，則原告就景觀自治條例所建立之法秩序，以及對於地方稅法通則第4條第1項規定之調高稅率(額)之上限已有所預期，業已產生之合理信賴。從而，原告在無預見可能性之前提下，不僅因新舊自治條例之廢止及施行而向將來負擔高額之稅捐，亦令原告無緩衝期間可資為充分之反應，是花蓮縣政府就如此重大之稅額變更竟未制定過渡條款，或採取其他合理之補救措施，有違憲法法治國之法安定性原則、信賴保護原則及租稅法律主義。

(四)系爭自治條例依憲法第23條之比例原則審查後，核與憲法第15條保障人民營業自由之意旨有違。系爭自治條例第1條規定，可知花蓮縣政府係基於充裕財源並衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響而制定。系爭自治條例第4條、第6條規定，就在花蓮縣境內開採礦石者，課徵每公噸70元之特別稅作為達成目的之手段。惟對合法之礦產開採業者，亦採取課徵特別稅之手段，不論開採礦石之種類，就經濟效益較低之礦產，卻仍以單一稅額課以高額不合比例之稅捐，其手段與目的之達成間是否具備合理關聯性，顯非無疑。採礦之申請過程繁瑣，所耗費之時間漫長，開採前先期投入資金成本、風險及資本支出相對於一般營利事業體均高，花蓮縣政府又片面調高稅額至每公噸70元，原告所留存之淨所得剩餘無幾，且原告所開採石灰石等礦產市場單價較

其他礦產為低，卻仍課徵高額不合比例之特別稅，已嚴重影響並限制原告繼續營業之生存空間外，亦對原告營業自由之基本權利形成嚴重之干預，系爭自治條例規制之目的與手段間顯然失衡，欠缺合理之關聯性，業已逾越必要程度。

(五)花蓮縣政府對原告所開徵之礦石開採特別稅，已達營業收入55%之比率，如若再扣除開採石灰石之成本、營業上之管銷費用，原告幾無可自由支配之所得，核與水平量能課稅原則之要求不符。再者，原告因系爭自治條例之訂定，須額外支付半數以上之收益予花蓮縣政府，是以基於憲法平等原則所蘊含之受益原則，原告之稅捐負擔與自花蓮縣境內開採礦石所獲得之利益間，顯非相當。況倘因此造成原告營業上之虧損，該特別稅之開徵，亦將對實質上無稅捐負擔能力之人民徵收稅捐，從而有違憲法第15條保障人民財產權、生存權、營業自由之意旨，以及平等原則所推導出之量能課稅原則。

(六)被告所屬公務員明知前情，竟仍無視確定判決意旨，一方面怠為適法之復查決定並予以退還原告溢繳之稅捐，另一方面違法維持相同稅額之重核復查決定，侵害原告之財產權。關於被告對原告核課之礦石特別稅共計67,083,870元，依確定判決，系爭自治條例牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高30%上限規定，而屬無效，故被告至多僅能依101年10月18日公布之景觀自治條例第6條原訂稅率每公噸10元之規定，以原告自107年7月1日起至同年12月31日止期間開採礦石958,341公噸，按每公噸10元計徵特別稅共計9,583,410元，逾此部分即屬原告因被告違法作成重核復查決定所蒙受之損害。是以，原告於108年6月26日所繳納之半數稅額共計33,541,935元，被告自應依國家賠償法，賠償原告所繳納超過每公噸10元稅率之特別稅稅捐共計23,958,525元，且此係因被告適用法令錯誤且可歸責於政府錯誤，致產生溢繳稅款之情形，爰併請求依稅捐稽徵法第28條第1項規定，與行政訴訟法第8條第2項規定，擇一判令被告退還前開溢繳稅款，並依稅捐稽徵法第28條第4款規定核算利息。

(七)並聲明：1.訴願決定、原處分及重核復查決定均撤銷。2.被告應給付原告23,958,525元，及自108年6月26日起至填發收入退還書或支票之日止，按108年1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算利息。

四、被告答辯略以：

(一)重核復查決定及訴願決定並無違反行政訴訟法第213條及第216條規定。系爭自治條例為花蓮縣議會審議通過，並經中央主管機關輔助參加人備查完竣，被告身為行政機關，即應受其拘束。縱其中條文有牴觸上位階法規範之疑義，也應是依地方制度法第30條第4項或第5項之規定，由輔助參加人函告無效，或經司法院解釋釐清疑義。系爭自治條例既為代表民意之議會三讀通過之地方性法律，具有民主正當性，在法理上，實難以套用各級法院針對命令逕自行使司法審查權的模式。又本件適用系爭自治條例，並不存在適用條例乃至於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。退萬步言，縱採廣義解釋認定本件被告在實體上適用之法律包括地方稅法通則，而被告適用地方稅法通則之見解應受行政法院判決諭知內容拘束，被告在程序上無權自行拒卻適用尚未遭函告無效或未經有關法定程序認定無效之系爭自治條例，僅得依系爭自治條例所定之稅率為重核復查決定，不存在確定判決指摘被告適用系爭自治條例之稅率規定有何違誤之情形，從而無違反行政訴訟法第213條及第216條之問題。

(二)系爭自治條例並未違反地方稅法通則第4條第1項規定。地方稅法通則第4條第1項所規範者係自治機關在地方稅原規定稅率（額）之外，另外訂定徵收率（額）之情形，並非就自治條例應如何規定地方稅稅率而為規定。本件基礎事實並未涉及被告就地方稅原規定稅率（額）予以調高訂定徵收率（額）之情形，自無所謂違反地方稅法通則第4條第1項規定可言。何況，地方稅法通則第4條所定之地方稅，並不包含本件所屬由地方議會立法開徵之特別稅課，係專指中央立

法、地方徵收之地方稅之問題，立法委員賴士葆等17人前於111年5月間提案修正通則第4條規定之議案中即指出，地方稅法通則第4條與地方政府以自治權力訂定之地方稅無涉，擬將現行條文文字「其地方稅」調整為「中央立法之地方稅」等語。又花蓮縣政府就花蓮縣議會通過之景觀自治條例，向輔助參加人報請備查，並向輔助參加人說明景觀自治條例制定之合理性與必要性，嗣經輔助參加人於同年12月29日召開地方稅自治條例審查會討論後，輔助參加人爰於112年1月6日准予備查，更可知系爭自治條例適法與否之審查，主要在於地方稅法通則第3條規定部分，核與同法第4條規定無涉。

(三)承上，地方稅法通則第2條所定之「地方稅」，依其性質應分為中央立法而由地方徵收之地方稅，以及地方自行立法開徵之地方稅。有關地方稅之範圍及課徵，中央法律為維持全國法律秩序與生活條件的統一性，而由中央統一規定各個地方稅稅種者，亦即所謂法定地方稅；地方課稅自主權最主要表現在法定外稅種的開徵。依地方稅法通則第3條及第4條條文之文義，地方稅法通則第4條規定僅得適用於中央立法而由地方徵收之地方稅。地方稅法通則第3條明確使用「開徵」乙詞可知，地方稅法通則第3條規定之稅，係指地方政府基於地方財政需要，因地制宜決定另外徵收之新稅，性質上係屬於地方自行立法開徵之地方稅；反觀地方稅法通則第4條第1項規定，則皆係針對地方稅中有「原規定稅率（額）」之稅，始賦予地方政府於原定稅率30%以內調高徵收率之權限，可知地方稅法通則第4條所定之地方稅，必然屬於原已由中央立法並已訂定稅率（額）之地方稅。又依地方稅法通則第3條、第4條、第5條之立法目的而言，地方稅法通則第4條亦非在規範地方稅之開徵。地方稅法通則第3條、第4條、第5條係分別顯然即係就草案總說明所述「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」等三項立法目的而為規定。復依地方稅法通則第

4條之立法歷程而言，立法者於訂定地方稅法通則第4條時，確實僅係針對中央立法而由地方徵收之地方稅為之，並未思及適用於地方立法開徵之地方稅。於90年4月2日立法院第4屆第5會期財政、內政及民族、法制三委員會第一次聯席會議紀錄中，時任輔助參加人部長之顏慶章先生針對行政院版草案之地方稅法通則第4條說明提及個別稅法以及授予地方政府可以調高稅率等語，且所舉例子全部皆係財政收支劃分法第12條第1項第1至6款所列。另時任輔助參加人次長王得山於91年5月29日立法院第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議中，針對陳茂男委員詢問回覆，亦可證明行政院於研擬地方稅法通則內容時，並未就特別稅課、臨時稅課等地方自行立法開徵之地方稅之稅率（額）加以限制之意，故第4條自非係針對地方政府經由議會立法開徵之特別稅課而規定。再將周錫瑋版及蔡正元版草案之第4條第1項規定，與行政院版地方稅法通則草案第4條第1項條文比較，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項規定調高徵收率之客體，僅限定於中央立法、地方徵收之地方稅。二位立法委員就地方稅法通則第4條可適用之稅種，係以列舉之方式，列出了財政收支劃分法第12條第1項第1至6款中央立法而由地方徵收之地方稅中除印花稅、土地增值稅及田賦以外之所有項目；至於行政院版本，即最終三讀通過條文，則係以將印花稅、土地增值稅除外之概括方式規定。則地方稅法通則第4條第1項所規定調高徵收率之客體，僅限於財政收支劃分法第12條第1項所規定中央立法而由地方徵收之地方稅，此為立法當時行政機關與立法機關間之共識至明。立法院於審查106年度中央政府總預算時，曾要求輔助參加人針對系爭自治條例是否有調高稅率牴觸法定上限乙情，提出專案報告，否則即凍結輔助參加人賦稅署年度預算10分之1。嗣經輔助參加人於再次審查系爭自治條例與地方稅法通則第4條之立法意旨後，立法院乃於106年4月27日解凍預算，並作成附帶決議請輔助

參加人邀集學者、業者、地方政府及相關機關召開座談會。輔助參加人為此於106年8月29日召開地方稅法通則座談會，國內權威稅法及憲法、行政法學者均針對前述輔助參加人認為地方稅法通則第3條及第4條規定之地方稅範圍不同之見解，表達肯定。足見系爭自治條例確無牴觸憲法或法律之情形。

(四)系爭自治條例並無違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款及第4款規定。被告依系爭自治條例所為之原處分，係針對原告採取礦石之行為課稅，且系爭自治條例並未就礦石之種類為特定，針對該等礦石之交易，亦無任何限制。系爭自治條例第1條規定，足見系爭自治條例制定之主要目的，即係在使業者於追求經濟利潤的同時，應對於礦石開採行為所造成的環境危害與風險負責，並有財源可用於環境復育及防止危害，以持續維護花蓮地區得天獨厚之自然景觀，對於國家整體利益及地方公共利益不僅並無任何危害，反係有利。且放眼全國，基於此等環境永續因素，以採取土石、礦石為課稅客體之地方稅，已有桃園、苗栗、南投、嘉義、雲林、高雄、屏東、臺東、宜蘭各地方自治團體立法開徵，更足證明此類以保護環境為目的開徵之地方稅，亦無原告所稱違反地方稅法通則第3條第1項第4款規定之虞。

(五)系爭自治條例並無違反比例原則、量能課稅原則、租稅法定原則、法安定性原則及信賴保護原則。礦石開採行為對於山林保育、水土保持及自然景觀之影響大致相同，不因礦石之種類及價值有所影響，自不宜採從價課稅之標準。礦石開採行為對於自然景觀所造成之環境負擔外部成本大同小異，外部成本之高低，主要取決於業者開採礦石之開採量，而開採量又與造成之環境污染成本為正相關，是被告為衡平礦石開採行為對於花蓮地區山林保育、水土保持、自然景觀及生物多樣性所造成之負面影響，採取從量課稅之方式開徵礦石開採特別稅，所採手段與目的具有正當合理之關聯性。至於礦石本身之經濟價值，則並非本件量化特別稅額高低時所應參

考之依據。且既然本件特別稅之性質並非採礦收益稅或特別所得稅，當然不應該以採礦之收益多少，作為衡量稅負之標準。被告為抑止礦石開採行為對於環境之衝擊，採取以量課徵，與政策達成有正當合理關聯，且為侵害最小手段，符合比例原則。被告以何種方式進行礦石開採作業對於當地環境影響之風險控管，地方機關為維護環境保護之整體利益，本有相當之裁量權限。系爭自治條例生效後，花蓮地區多數礦石開採業者之開採量不減反增，且被告並未限制原告選擇經濟市場之權利，難認有任何違反平等原則、量能課稅原則之情事。被告為執行環境保護、永續發展之目的，本不應隨經營業者規模大小而為差別待遇；且於105年間調漲每公噸課稅金額為70元之後期間，花蓮地區之開採礦石課稅數量逐年增加，可知本件特別稅之核課，並未違反平等原則及量能課稅原則。據原告與位於○○縣○區內之幸福水泥公司間有長期之石灰石買賣交易關係，於101年1月至106年12月間，原告將所開採礦石銷售予幸福水泥公司之交易金額占比，高達99.87%。而原告長期以與幸福水泥公司簽訂合作採礦契約書或協議書之方式，規避營業稅之查核，且原告所開採之礦石，以遠低於一般商業行情之價格出售予幸福水泥公司，甚至契約中還曾經約定，必須待石灰石生產年產量達6,000,000公噸後，幸福水泥公司始給付原告每公噸5元之價金，原告縱有所謂經營困難，亦係自身經營決策所造成，與礦石開採特別稅無關。地方稅法通則第4條第1項本不適用於系爭自治條例，自無原告指摘違反租稅法律主義、法治國之法安定性原則與信賴保護原則之問題。原告所謂信賴基礎，既係存在於根本不得適用地方稅法通則第4條第1項規定，則其信賴基礎根本不存在，其預期於原自治條例屆期失效後礦石特別稅仍不會有調漲之期待，僅屬於單純主觀之願望，並非法律上之合理信賴，本件系爭自治條例之訂定，並無原告所謂違反信賴保護原則之情形。

(六)確定判決並未撤銷原處分，是被告就原告主張溢繳稅額33,541,935元部分應有其法律上原因。原告應先依稅捐稽徵法第28條規定請求被告作成退稅處份，尚不得依稅捐稽徵法之規定請求所謂退還溢繳稅額。又原告迄今未依稅捐稽徵法第28條規定請求被告作成退稅處分，逕依行政訴訟法第8條第2項及稅捐稽徵法第28條規定，追加請求被告退還溢繳稅款及利息，即非適法，應予以駁回。原告於109年11月25日就禁止財產處分登記等事件向本院提呈之行政起訴狀，由此可見原告至遲於109年11月25日已知悉其於本件訴訟所主張之損害及相關行政處分乃屬違法無效等情，縱有所謂原告對被告之賠償請求權，至少亦應自109年11月25日起算2年之消滅時效。原告至遲於109年11月25日即知悉其所主張之損害，故縱有原告所謂之賠償請求權存在，業已罹於時效而不得請求。

(七)並聲明：原告之訴駁回。

五、輔助參加人陳述意見略以：

(一)為賦予地方自主之彈性空間，以符地方制度法規定，地方稅法通則分別於第3條、第4條及第5條明定，直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所得開徵新稅、調高其地方稅徵收率(額)及在現有國稅中附加課徵之權限。是以，第3條規定係地方政府制定地方稅自治條例提經議會完成立法程序開徵之特別稅課、臨時稅課或附加稅課，核屬地方自治立法權之範圍，稅率之訂定為地方權責；與第4條及第5條規定係就由中央立法之地方稅與國稅所為規範，賦予地方政府調整地方稅徵收率或於國稅原規定稅率附加徵收之精神有別，爰依第3條規定由地方政府完成立法程序開徵之地方稅，應不受第4條第1項有關調高中央立法之地方稅稅率上限規定之限制。

(二)按司法院釋字第498號及第553號解釋意旨，中央對地方自治團體辦理自治法規，僅得就適法性而不為適當性之監督；地方制度法第30條第1項規定，自治條例與憲法、法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。本

件礦石開採特別稅屬典型地方自治立法權範圍，稅率之訂定為地方權責，中央無權干預，亦無違反地方稅法通則第3條第1項但書各款不得開徵之情形。又經行政院主計總處及內政部審查無牴觸其主管法律及基於法律授權之法規，與地方制度法規定無違，輔助參加人於審查花蓮縣政府函報之各次自治條例（含系爭自治條例）乃予備查。

(三)並聲明：原告之訴駁回。

六、前揭事實概要欄所載，除後述爭點外，為兩造所不爭執，並有108年1月28日函（訴願卷第322-323頁）、原處分（本院卷一第101-103頁）、復查決定（訴願卷第240-245、288-293頁）、前訴願決定（訴願卷第206-213頁）、本院前判決（本院卷一第105-135頁）、確定判決（本院卷一第137-150頁）、重核復查決定（本院卷一第151-158頁）、訴願決定（本院卷一第159-173頁）在卷可稽，應可認定。本件爭點為：被告作成重核復查決定，是否有未依本院前判決及確定判決意旨為適法處分，而有違反行政訴訟法第213條及第216條規定？原告追加請求被告返還已繳納之部分稅款暨利息，是否有據？

七、本院之判斷：

(一)被告作成重核復查決定，有違行政訴訟法第213條及第216條規定：

1.應適用之相關法令：

⑴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。訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，其實體之權利關係即告確定。當事人就此不得有效的為與該確定判決內容相矛盾之主張；法院亦不得為與該確定判決內容相牴觸之裁判。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。同法第216條規定：「（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。（第3項）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。……」準此，行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證後另為處分者，該機關依判決意旨或本於職權再調查事證，倘依調查結果重為認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，而維持已撤銷之前決定之見解者，於法固非有違；惟如係指摘原決定及處分之法律見解有違誤者，該管機關即應受行政法院判決所示法律見解之拘束，不得違背。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。

⑵110年12月17日修正公布施行之稅捐稽徵法第21條第3項第1款、第5項、第6項規定：「……（第3項）稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完成：一、納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算1年內。……（第5項）稅捐之核課期間，不適用行政程序法第131條第3項至第134條有關時效中斷之規定。（第6項）中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，尚未核課確定之案件，亦適用前3項規定。」依其修正之立法理由可知，鑑於現行核課期間之規定，造成以往受理訴願機關或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訴願或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，故依新修正前揭規定已將稅捐之核課期間定性為公法上請求權之消滅時效，並採時效不完成作為核課期間適用時

效之配套措施，不適用行政程序法時效中斷之規定，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權，而本條修正施行時，對核定稅捐處分提起行政救濟尚未確定者，亦有適用。

2. 查原告自107年7月1日起至同年12月31日期間，於花蓮縣境內分別開採礦石958,341公噸，被告按105年6月28日公布之系爭自治條例第6條規定，以108年2月13日原處分核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元。原告不服，申請復查，經被告復查決定駁回，循序提起行政救濟，經本院前判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），被告不服，提起上訴，經最高行政法院確定判決駁回上訴而確定。嗣被告依上開確定判決意旨重核復查，以111年3月7日重核復查決定駁回復查。原告不服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定、原處分及重核復查決定。觀諸本院前判決理由載稱略以：「經由地方議會機關制定陳報上級機關核備之自治條例，即非憲法第170條所定義之法律，自不具有法律位階。故自治條例縱經中央主管機關備查，對於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事，其既非屬法律，法院自得予以審查。……花蓮縣政府在『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例』施行期間尚未屆至前，即於105年6月28日公布並同日施行系爭自治條例，等於持續『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例』就相同之租稅客體採取礦石核課特別稅，惟稅率則是每公噸70元（系爭自治條例第6條規定參照），實與『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例』第6條所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第1項本文：『原規定稅率(額)上限，於百分之30範圍內，予以調高』之規定，已屬違法……系爭自治條例第6條規定牴觸地方稅法通則第4條第1項本文規定，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據，乃屬違法。」等語（本院卷一第105-135頁），依此認原告所提撤銷訴訟，為有理由，應予准許，並命被告俟合法稅率決定後，於復查程序重為處分。被告對上開本院前

判決不服，提起上訴，經最高行政法院確定判決予以維持，且依該判決意旨已明白闡述：「上訴人（按即被告）在法無明文區別地方稅有法定地方稅及任意地方稅之別，而持任意地方稅不受地方稅法通則第4條限制之法律見解，忽略了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（按即原告）之營業損益，對信賴保護規範價值之維繫有極大之威脅，難以採認。原審業已敘明地方稅法通則之立法緣起，其作為地方自治團體之立法機關制定地方稅條例之準據，乃合憲之立法設計，並無不合。……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。進一步而言，如於舊法施行期間有增加稅收之必要，花蓮縣議會應循前次模式修法增加不逾原稅率30%之稅率，乃捨而不為，以形式上經花蓮縣議會審議廢止舊法，再通過系爭自治條例，以達到在舊法施行期限內提高無上限限制稅率之目的，究其實質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。」等語（參本院卷一第137-150頁），是本院前判決及最高行政法院確定判決皆已指明系爭自治條例第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項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效。並指摘被告適用法律之見解有違誤，則依前揭規定，被告於重核復查程序另為適法之處分時，在為該判決基礎之事實及法律狀態未變更之情形下，即應受行政法院判決之拘束，不得違背行政法院判決之見解。

3.被告重核復查決定載述其重新查核之理由略以：「……本自治條例既經財政部本於法律之授權，具有實質監督及審查『地方稅自治條例』是否違法之權限，足見本自治條例並無違反本通則第3條第1項但書不得開徵事項之規定，亦未牴觸憲法、法律或基於法律授權之法規……依據地方制度法規定，有權力宣告自治條例牴觸法律無效者，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法律無效有最終解釋權之司法機關為司法院。換言之，若行政院及中央主管機關並未宣告本自治條例無效，則本自治條例即屬有效。……執此……該確定判決撤銷本局復查及訴願決定之理由為『本自治條例有牴觸地方稅法通則之情形』，並非本局於適用本自治條例時之法律見解有任何違誤。於此情形，依據前述行政訴訟法規定，本局依法並非不得再做成與原復查決定內容相同之決定；再依地方制度法第30條第4項及第5項規定，如前所述，自治條例若因與法律發生牴觸無效時，應由中央各該主管機關予以函告無效；另如有無牴觸發生疑義時，得聲請司法院解釋之。故本自治條例不因確定判決宣告其無效而失其效力。」等語（本院卷一第151-158頁），可見被告重為重核復查決定之基礎事實及法律狀態並無任何變更，竟仍執於前訴訟程序同一情詞主張系爭自治條例並無任何違法之處，違反前揭確定判決之意旨，援引系爭自治條例第6條規定作成重核復查決定駁回復查，即有違法之處，無法維持。被告辯稱：被告在程序上無權自行拒卻適用尚未遭函告無效或未經有關法定程序認定無效之系爭自治條例，僅得依系爭自治條例所定之稅率為重核復查決定，不存在確定判決指摘被告適用系爭自治條例之稅率規定有何違誤之情形，無違反行政訴訟法第213條及第216條之問題云云，即非可採。至被告其餘關於系爭自治條例無違地方稅法通則第3條及第4條規定等答辯理由，其所持法律見解均非可採，業經本院前判決及最高行政法院確定判決論述綦詳，基於確定判決之實質確定力，本院應受前訴訟程序確定

判決見解之拘束，爰無再就被告此等答辯內容重為審查及逐一論駁之必要，併此敘明。

4.末以，被告按系爭自治條例第6條規定，以108年2月13日原處分核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元。原告不服，提起行政救濟後，原稅捐核課處分既經本院前判決及最高行政法院確定判決指摘存在上述違法之瑕疵，被告即應受本院及最高行政法院裁判之拘束，不得違背。惟被告嗣於111年3月7日重核復查決定並未依照行政法院前開判決所指摘之法律意見作成，顯有違反判決意旨所指摘法律見解之違背法令，被告以重核復查決定維持前揭課徵礦石開採特別稅應納稅額之核定即非適法妥適，應予撤銷。又稅捐稽徵法第21條既已於110年12月17日為前揭修正，採時效不完成作為核課期間適用時效之配套措施，原核定稅捐處分縱經行政訴訟判決撤銷須另為處分確定之日起算1年內，其時效仍不完成，此規定於原告對本件原核定稅捐處分提起行政救濟尚未確定，亦有適用，故基於行政救濟有效性之考量，被告108年2月13日所為原處分亦應併予撤銷，由被告於前揭期限內，另依合法決定之稅率重為處分。

(二)原告請求被告返還已繳納之部分稅款暨利息為有理由：

1.應適用之相關法令：

⑴行政訴訟法第8條規定：「（第1項）人民與中央或地方機關間，因公法上原因發生財產上之給付或請求作成行政處分以外之其他非財產上之給付，得提起給付訴訟。因公法上契約發生之給付，亦同。（第2項）前項給付訴訟之裁判，以行政處分應否撤銷為據者，應於依第4條第1項或第3項提起撤銷訴訟時，併為請求。原告未為請求者，審判長應告以得為請求。」所謂發生公法上給付之原因，無論基於法規之規定、行政契約之約定、公法上不當得利返還請求權或公法上無因管理之費用償還請求權等均屬之。公法上不當得利之法律關係，乃受損害者對無法律上原因受利益者，請求返還所受利益，以調整兩者間不當的損益變動。尤其就稅捐債務關

係，以金錢給付義務為內容，最易發生徵納雙方無法律上原因而繳納或退還金錢給付之情事，自亦應調整所發生之不當財產變動。納稅義務人繳納稅款，通常係基於核定稅捐之處分而為，其因稅捐機關適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款者，縱該處分溢課稅捐為違法，在未經撤銷之前，固仍不能否定其效力，惟如經法院判決撤銷，納稅義務人給付稅款之法律上原因既將不復存在，如納稅義務人就原課稅處分提起行政救濟向法院請求撤銷時，自得依行政訴訟法第8條第2項規定，本諸不當得利返還請求權，併為退稅及加計利息之請求，一併受行政法院判決。

⑵稅捐稽徵法第38條第2項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內退回；並自納稅義務人繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」該條文係規定於行政救濟章，就核定稅捐之處分提起行政救濟之案件而設，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，如經法院判決應退還稅款者，除應於前述法定期間內退回外，並應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之1年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。

2.查被告以108年2月13日原處分對原告核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元後，原告嗣於108年6月26日已繳納之半數稅額共計33,541,935乙節，有礦石開採特別稅繳款書在卷可參（本院卷一第539頁），而被告收取前揭稅款之法律上依據，係依系爭自治條例核定課徵礦石開採特別稅之原核定稅捐處分，然系爭自治條例第6條每公噸70元之稅率規定牴觸地方稅法通則第4條第1項本文規定而屬無效，據以核算之原處分稅額計算結果自屬無據。又被告嗣於111年3月7

日所為重核復查決定並未依照行政法院前揭確定判決所指摘之法律意見作成，顯有違反判決意旨所指摘法律見解之違背法令，均應予撤銷，業經本院認明如前，是被告收取前揭稅款之法律上原因其後已不存在，又在花蓮縣議會遲未審議修正系爭自治條例，致令被告無從據以另為適法重新核課，自有透過不當得利返還請求權加以調整之合理性及必要性存在。原告依行政訴訟法第8條第2項規定，本諸公法上不當得利返還請求權提起給付訴訟，請求被告退還已繳納之部分稅款23,958,525元（按每公噸10元計徵特別稅共計9,583,140元，原繳納半數稅額其中超逾原告主張被告至多所得課徵之稅額為23,958,525元），自屬有據。至關於原告利息部分之請求，揆諸前開規定及說明，依稅捐稽徵法第38條第2項規定，如經法院判決應退還稅款者，稅捐稽徵機關除應於前述法定期間內退回外，本應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之1年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。從而，原告合併請求被告給付自其於108年6月26日繳納稅款之日起至被告填發收入退還書或支票之日止，按108年1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算利息，亦屬有據，應予准許。

3. 再者，原告固另援引稅捐稽徵法第28條第1項、第4項關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得申請退還溢繳稅款及利息等規定，惟該條文性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，旨在便利納稅義務人據以直接請求退還，不待乎對於核定稅捐之違法處分為行政救濟，亦不待行政機關自行撤銷，此與本件原告已對原核定稅捐處分循序提起復查、訴願及撤銷訴訟，而經法院判決撤銷違法處分之情況有別，自無併援引稅捐稽徵法第28條第1項、第4項為請求權依據之必要（改制前行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議意旨參照）。是以，原告有關此部分條文規定之主張應屬贅載。蓋原處分縱有前述違法瑕

疵，在未經撤銷之前，固仍不能否定其效力，惟如經本院認原告請求撤銷有理由，准予撤銷原處分及重核復查決定，原告原給付稅款之法律上原因既將不復存在，其請求撤銷原處分及重核復查決定之同時，自得依行政訴訟法第8條第2項規定，本諸不當得利返還請求權，併為退稅及加計利息之請求，以達紛爭解決之一次性，是原告合併提起一般給付之訴，於法並無不合。至被告另援引最高行政法院99年裁字第2452號裁定意旨，辯稱：人民依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅時，應先請求稅捐稽徵機關作成特定內容之處分，亦即人民應先對稅捐稽徵機關提起課予義務訴訟，不得直接提起一般給付訴訟，原告迄今未依稅捐稽徵法第28條規定請求被告作成退稅處分，尚不得依稅捐稽徵法規定請求退還溢繳稅款云云，惟查，該件案例事實係當事人對於原核定稅捐之處分未曾提起行政救濟而告確定後，始本於稅捐稽徵法第28條之規定請求退稅，並申請稅捐稽徵機關作成特定內容之退稅處分，與本件顯有不同，自無以比附援引為其有利之認定。

4. 此外，原告本諸請求權競合之法律關係，另援引依國家賠償法第2條第2項、同法第5條適用民法第216條第1項、第213條第1項、第203條、第229條及國家賠償法第7條等規定，提起被告應退還溢繳稅款及利息聲明之給付訴訟，並請求本院擇一為其有利之判決，惟其請求既已獲滿足，本院就此同一原因事實，自無再就其所主張有關國家賠償請求權部分為進一步論究之必要。至被告針對最高行政法院確定判決提起再審之訴，業經最高行政法院111年度再字第5號判決再審之訴駁回(本院卷二第291-300頁)，併予敘明。

八、綜上所述，被告以原告於107年7月1日起至同年12月31日期間，在花蓮縣境內開採礦石958,341公噸，按系爭自治條例第6條規定，以108年2月13日原處分核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元，被告嗣於111年3月7日所為重核復查決定並未依照行政法院前開判決所指摘之法律意見作成，仍維持前揭核課處分，顯有違反判決意旨所指摘法律見

解之違背法令，訴願決定未予糾正，亦有違誤，原告訴請撤銷訴願決定、原處分及重核復查決定，為有理由，應予准許，並應由被告於法定期限內依合法稅率重為處分。又本件原核定稅捐處分既應予撤銷，致被告收取稅款之法律上原因其後已不存在，原告依行政訴訟法第8條第2項規定，本諸公法上不當得利返還請求權合併提起給付訴訟，請求被告給付23,958,525元，及自108年6月26日起至填發收入退還書或支票之日止，按108年1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率按日計算利息為有理由，亦應予准許。

九、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影響，爰不逐一論述，附此指明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　9　　日

審判長法　官　蕭忠仁

法　官　林秀圓

法　官　羅月君

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人	所需要件

之情形	
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　9　　日

書記官　陳又慈