

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第1097號

113年8月15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）住同上

訴訟代理人 劉豐州 律師

吳典倫 律師

張軒 律師

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25號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應給付原告新臺幣20,312,519元，及自民國107年12月10日起至填發收入退還書或支票之日止，按107年12月10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、事實概要：

(一)原告前不服被告民國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)5,687萬5,052元(下稱系爭課稅處分)，循序提起復查、訴願及行政訴訟，經本院109年7月23日108年度訴字第449號判決撤銷訴

01 願決定及原處分(即復查決定)，嗣經110年1月21日最高行政
02 法院109年度上字第962號判決(下稱系爭確定判決)駁回被告
03 上訴，應由被告於復查程序重為處分。

04 (二)惟被告以110年9月17日花稅法字第1100431094號重核復查決
05 定，仍駁回原告復查，原告就之提起訴願仍遭訴願決定駁
06 回，提起行政訴訟後，經本院111年度訴字第394號判決撤銷
07 前開重核復查決定及其訴願決定。被告不服，提起上訴，經
08 最高行政法院111年度上字第769號判決駁回被告上訴。被告
09 再就最高行政法院111年度上字第769號判決提起再審之訴，
10 經最高行政法院112年度再字第26號裁定駁回。

11 (三)原告於系爭確定判決後，被告重核復查規定前，提出110年3
12 月15日之退稅申請書申請退稅，以本院108年度訴字第449號
13 及最高行政法院系爭確定判決其勝訴為由，向被告申請退還
14 溢繳特別稅額2,031萬2,519元並加計自107年12月10日起至
15 填發收入退還書或支票之日止之行政救濟利息(訴願卷第16
16 9頁)。被告於110年3月16日收文後，以110年4月6日花稅土
17 字第1100003902號函(下稱原處分)函知原告刻正辦理重為復
18 查決定程序，俟重核復查決定再行辦理後續事宜，原告不
19 服，提起訴願仍遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

20 二、原告起訴主張及聲明：

21 (一)被告依花蓮縣礦石開採特別稅自治條例(下稱系爭自治條
22 例)第6條第1項規定，按每公噸70元之稅率，以系爭課稅處
23 分對原告核課自107年1月1日起至同年6月30日止期間之礦石
24 開採特別稅共計56,875,052元，自有適用法令錯誤及可歸責
25 於政府之錯誤，殆無疑義，是被告至多僅能依101年10月18
26 日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」
27 (註：已廢止)第6條規定，按每公噸10元計徵特別稅。基
28 此，原告於107年12月10日所繳納之半數稅額共計28,437,52
29 6元，其中超過每公噸10元稅率之稅額總計20,312,519元部
30 分【計算式：28,437,526元-(812,500.74公噸x10元)=20,31
31 2,519元】，既屬因被告適用法令錯誤且可歸責於政府錯

01 誤，致產生溢繳稅款之情形，原告依行為時稅捐稽徵法第28
02 條第2項、第3項等規定，請求被告退還前開溢繳稅款共計2
03 0,312,519元及自107年12月10日起至填發收入退還書或支票
04 之日止，依107年12月10日郵政儲金一年期定期儲金固定利
05 率按日計算之利息，於法自屬有據。

06 (二)系爭課稅處分所核課之稅額，既經本院108年度訴字第449號
07 判決、系爭確定判決認定違法，且被告及花蓮縣政府針對系
08 爭課稅處分所為之重核復查決定及訴願決定，亦均有違反行
09 政訴訟法第213條、第216條等規定之情事，並經本院以111
10 年度訴字第394號判決撤銷至系爭課稅處分，依前說明，本
11 件原告自得就被告適用法令錯誤且可歸責於政府錯誤所溢繳
12 之稅款及利息，逕依稅捐稽徵法第28條第2項、第3項等規定
13 請求退還系爭課稅處分所核課之稅額。

14 (三)依地方稅法通則第2條定義性規範及第4條第1項規定之文義
15 及體系上之觀察，已足以確認地方稅法通則第4條第1項所明
16 定地方稅之範圍，自無需捨捷徑而求迂遠，另以其他目的及
17 歷史等解釋方法進行限縮解釋，否則將違反憲法第19條之租
18 稅法定主義。最高行政法院109年度上字第962號、110年度
19 上字第274號、第295號、第331號確定判決之所以均一致認
20 定地方稅法通則第4條第1項所明定之地方稅未區分所謂之中
21 央立法及地方立法之地方稅。此外，稅捐稽徵機關與納稅人
22 間之實力地位懸殊，假設在最極端之情境下，稅捐稽徵機關
23 即令無任何法令依據，仍得事先以行政高權逕為課稅處分，
24 透過強制力剝奪人民之財產，而納稅人對此確定違法之行
25 徑，僅能於事後循序提起復查、訴願決定及行政訴訟，缺一
26 不可，且尚需提供一定程度之擔保，始能於爭訟過程中暫時
27 免於行政執行之追討，尤其係實務運作上亦不乏人民纏訟數
28 年終於取得勝訴判決後，稅捐稽徵機關卻重為相同或違法之
29 處分，納稅人此際所能救濟之手段，竟亦僅有依序提起訴
30 願、行政訴訟，而不斷來回擺盪於訴願與訴訟程序之間。單
31 以本件特別稅爭議案件為例，原告所已取得之確定判決共計

01 4件，被告卻不僅未依法退還所溢徵之稅捐，甚至公然違背
02 確定判決之意旨，仍以違法之稅率重為相同之重核復查決
03 定，造成原告迄今尚未獲得有效之救濟，反觀被告僅需重新
04 做成相同之決定，即可以逸待勞，獲得無限救濟之權利。

05 (四)聲明：1. 訴願決定、原處分均撤銷。2. 被告就原告110年3月
06 15日申請退稅事件，應作成准予退還20,312,519元及自107
07 年12月10日起至填發收入退還書或支票之日止，按107年12
08 月10日郵政儲金一年期定期儲金固定利率按日計算利息之行
09 政處分。

10 三、被告答辯及聲明：

11 (一)系爭自治條例並未違反地方稅法通則第4條第1項規定：

12 1. 按地方稅法通則第4條第1項規定，由其文義明顯可見，其所
13 規範者係自治機關在地方稅原規定稅率（額）之外，另外訂
14 定徵收率（額）之情形，並非就自治條例應如何規定地方稅
15 稅率而為規定。查本件基礎事實並未涉及被告就地方稅原規
16 定稅率（額）予以調高訂定徵收率（額）之情形，自無所謂
17 違反通則第4條第1項規定可言。且地方稅法通則各條文所定
18 「地方稅」係何所指，仍須參酌各種解釋法以探求，不能因
19 有上述立法定義，即認係泛指包含第2條所定之各種地方
20 稅，否則即有可能發生不倫不類之解釋結果。以原告所主張
21 之通則第4條第1項所規定之地方稅為例，若認依同法第2條
22 之定義，該條項所規定之「地方稅」亦包含直轄市及縣
23 （市）特別稅及附加稅課，即可能發生下述不倫不類之結
24 果，而完全扭曲規範目的。蓋依通則第4條第1項規定，則直
25 轄市政府、縣（市）政府除將可於特別稅條例所規定稅率之
26 外，再外加至多30%之徵收率，如此豈非使地方議會決定之
27 特別稅稅率淪為兒戲；又依通則第5條第1項規定：「直轄市
28 及縣（市）政府…得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不
29 得超過原規定稅率百分之三十。」但若此種附加稅課亦有通
30 則第4條第1項之適用，則直轄市政府及縣（市）政府除將可
31 於國稅中附加徵收百分之三十之附加稅課外，又可就該附加

01 稅課再外加百分之三十，如此豈非違反附加稅課不超過國稅
02 百分之三十之限制。此種解釋自非符合規範意旨之解釋。

03 2. 是以，地方稅法通則第2條所定之「地方稅」，依其性質應
04 分為中央立法而由地方徵收之地方稅（即中央為維持全國法
05 律秩序與生活條件之統一性，立法訂定該稅種，由地方課
06 徵，以統一確保各地方財源之稅），以及地方自行立法開徵
07 之地方稅（地方自治團體基於憲法所賦予地方自治之權能而
08 自行開徵之稅）。就此，陳清秀教授亦於其著書「現代稅法
09 原理與國際稅法」中，將通則規範之地方稅內容，進一步區
10 分為「法定地方稅」及「任意地方稅」，並說明：「有關地
11 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
12 件的統一性，而由中央統一規定各個地方稅稅種者，亦即所
13 謂『法定地方稅』，以統一確保各地方財源。例如土地稅法
14 所規定之地價稅、土地增值稅、房屋稅條例所規定之房屋
15 稅、印花稅法所規定之印花稅、契稅條例所規定之契稅、娛
16 樂稅條例所規定之娛樂稅、使用牌照稅法所規定之使用牌照
17 稅等稅法規定」、「地方課稅自主權最主要表現在法定外稅
18 種的開徵。此類『法定外稅』，屬於地方自治團體自己決定
19 開徵的地方稅，又稱為『任意的地方稅』，並可區分為普通
20 稅與目的稅二種。通則第3條第1項即規定直轄市政府、縣
21 （市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，開徵特
22 別稅課、臨時稅課或附加稅課。」等語，足資參考。

23 3. 事實上，花蓮縣政府於110年10月29日以府稅土字第1100220
24 504號函，就花蓮縣議會通過之「花蓮縣礦石開採景觀維護
25 特別稅自治條例」，向財政部報請備查（附件13），並於11
26 1年6月21日向財政部進一步說明上開自治條例制定之合理性
27 與必要性（例如：受影響住民之回饋及補助機制，附件1
28 4），嗣經財政部於同年12月29日召開地方稅自治條例審查
29 會討論（附件15）後，財政部爰於112年1月6日以台財稅字
30 第11104732282號函准予備查，其中並明確指出：「其餘條
31 文…未違反通則第3條第1項但書不得開徵事項規定，亦未牴

01 觸中央法規相關規定，業已備查。」（附件16），依此可
02 知，系爭自治條例屬新稅之開徵，其適法與否之審查，在於
03 通則第3條規定之部分，至於通則第4條之規定，則不與焉。

04 4. 再查，李惠宗教授所出具之法律鑑定意見書（附件12）可
05 知，基於議會不連續之原則，系爭自治條例自非屬同一地方
06 稅「調高」之情形；再者，通則第4條確非就地方自主立法
07 之地方稅而為規範，僅專指由中央立法之地方稅而已。盛子
08 龍及張永明教授亦採相同見解，並出具法律鑑定意見書（附
09 件17、18）。盛子龍教授及張永明教授均指出，系爭自治條
10 例之有效性實不應由司法加以審查。蓋系爭自治條例具法律
11 位階之民主正當性，且在租稅法律主義之下，自治條例作為
12 稅目開徵之法源，自屬所謂之「法律」，此並有納稅者權利
13 保護法第3條第1、2項規定可稽。再者，系爭自治條例如由
14 司法審查並宣告無效，或將衍生一連串稅捐稽徵法第28條規
15 定之退稅問題，有害租稅之安定與財政之穩定（詳附件17之
16 第1至4頁、附件18之第2至4頁）。綜此可知，系爭自治條例
17 之有效性，實不應由法院加以審查。盛子龍教授並建議，本
18 件實應透過大法庭程序變更行政法院對於通則第4條規定之
19 見解，以期完滿解決相關連繫屬之爭訟案件（詳附件17之第
20 26至27頁）。

21 (二)系爭自治條例係經中央監督機關實質審查後同意備查，而財
22 政部前更因應立法院之要求，召開通則研討會，作成系爭自
23 治條例並未違反通則規定之結論，足見系爭自治條例確無抵
24 觸憲法或法律之情形，更遑論遭函告無效等情形，故原告主
25 張系爭課稅處分已屬於法無據，應退還稅款云云，顯無可採
26 ：

27 1. 按司法院大法官釋字第38號解釋，針對縣立法之規章可否限
28 制縣民之自由權利暨為法官審判之依據等爭議，明確揭示：
29 「憲法第八十條之規定旨在保障法官獨立審判不受任何干
30 涉。所謂依據法律者，係以法律為審判之主要依據，並非除

01 法律以外與憲法或法律不相牴觸之有效規章均行排斥而不
02 用。」

03 2. 地方制度法第30條第1項、第4項及第5項分別規定：「自治
04 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
05 治條例牴觸者，無效。」「第一項及第二項發生牴觸無效
06 者，分別由行政院、中央各該主管機關、縣政府予以函告。
07 第三項發生牴觸無效者，由委辦機關予以函告無效。」「自
08 治法規與憲法、法律、基於法律授權之法規、上級自治團體
09 自治條例或該自治團體自治條例有無牴觸發生疑義時，得聲
10 請司法院解釋之。」足見依據地方制度法規定，有專屬權力
11 宣告自治條例無效之機關，係為「中央各該主管機關」（於
12 本件即為財政部）；且就自治條例究竟有無牴觸憲法、法律
13 而無效有最終解釋權之機關，則為司法院大法官。

14 3. 查立法院於審查106年度中央政府總預算時，曾要求財政部
15 針對花蓮縣礦石開採特別稅自治條例是否有調高稅率牴觸法
16 定上限乙情，提出專案報告，否則即凍結財政部賦稅署年度
17 預算10分之1。嗣經財政部於再次審查花蓮縣礦石開採特別
18 稅自治條例與通則第4條之立法意旨後，以106年3月6日台財
19 會字第1060990731B號函檢送歲出部分第10款第3項決議第5
20 項「賦稅業務」預算凍結案報告，再次表明其見解為：「該
21 通則第3條及第4條所規定之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭
22 自治條例開徵之『土石採取景觀維護特別稅』及『礦石開採
23 特別稅』為第3條規範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵
24 收率（額）上限規定之適用。」（附件8）。

25 4. 財政部提出前揭報告予立法院後，立法院乃於106年4月27日
26 解凍預算，並作成附帶決議請財政部邀集學者、業者、地方
27 政府及相關機關召開座談會。財政部為此於106年8月29日召
28 開「地方稅法通則座談會」，於座談會中，國內權威稅法及
29 憲法、行政法學者黃世鑫教授、陳清秀教授及蔡茂寅教授均
30 針對前述財政部認為通則第3條及第4條規定之地方稅範圍不

01 同之見解，表達肯定，並各自提出相同結論之法律意見（附
02 件9）。

03 (三)聲明：原告之訴駁回。

04 四、本件如事實概要欄所載之事實，有申請書（訴願卷第169頁
05 至172頁）、原處分（本院卷第87頁）、訴願決定書（本院
06 卷第95頁至105頁）、被告礦石開採特別稅繳款書暨繳款證
07 明（本院卷第41頁至43頁）、本院108年度訴字第449號判決
08 （本院卷第45頁至71頁）、系爭確定判決（本院卷第73頁至
09 85頁）、本院110年度訴字第563號裁定（本院卷第89頁至94
10 頁）、被告110年9月17日花稅法字第1100431094號重核復查
11 決定書（本院卷第111頁至118頁）、花蓮縣政府110年訴字
12 第59號訴願決定書（本院卷第119頁至132頁）、本院111年
13 度訴字第394號判決（本院卷第287頁至302頁）、最高行
14 政法院111年度上字第769號判決（本院卷第373頁至383頁）
15 等資料影本，附卷可稽，為可確認之事實。爰就原告請求被
16 告作成准予退還20,312,519元及自107年12月10日起至填發
17 收入退還書或支票之日止，按107年12月10日郵政儲金一年
18 期定期儲金固定利率按日計算利息之行政處分是否有據？判
19 斷如下。

20 五、本院之判斷：

21 □(一)行為時（即110年12月17日修正前）稅捐稽徵法第28條第2
22 項、第3項規定：「（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適
23 用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致
24 溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內
25 查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。（第3
26 項）前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其
27 繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日
28 止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲
29 金固定利率，按日加計利息，一併退還。」（註：現行法將
30 上開原第3項移列第4項，並參照現行第38條第2項及第3項有
31 關加計利息之利率基準日規定，將加計利息之利率基準日規

01 定，由「繳納稅款之日」修正為「各年度一月一日」) 又稅
02 捐稽徵法第28條之退稅規定，性質上係屬返還公法上不當得
03 利之性質，其規範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法
04 律上原因，使納稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，
05 納稅義務人有此請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有
06 狀態。是納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定，向稅捐機關
07 申請退還溢繳之稅款，應循序經訴願程序後，依行政訴訟法
08 第5條規定提起課予義務訴訟，請求稅捐機關作成退還溢繳
09 稅款之處分。有最高行政法院第111年度上字第967號判決可
10 參。本件原告就系爭課稅處分循序經訴願程序後，提起本件
11 課予義務訴訟，程序核無不合。

12 (二)行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中
13 經裁判者，有確定力。」第216條規定：「(第1項)撤銷或
14 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
15 力。(第2項)原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處
16 分或決定者，應依判決意旨為之。(第3項)前2項判決，如
17 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
18 拘束，不得為相左或歧異之決定或處分。……」準此，為訴
19 訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該
20 法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所
21 提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為
22 與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判
23 決意旨之裁判(最高行政法前72年判字第736號判例參
24 照)。又撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第4條規定，
25 應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法
26 律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處分之主張」，如
27 果原告獲得確定勝訴判決，其既判力及於確認「訟爭行政處
28 分違法，並損害原告權利或法律上之利益」，且產生撤銷之
29 形成力，使訟爭行政處分自始歸於消滅。因此，訴訟標的於
30 確定終局判決中經裁判者，嗣後當事人即不得為與該確定判
31 決意旨相反的主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反的

01 判斷。機關如違背該法律見解而為相歧異之處分，該處分即
02 違反上開規定，而為違法之處分。

03 (三)地方稅法通則第3條規定：「(第1項)直轄市政府、縣
04 (市)政府、鄉(鎮、市)公所得視自治財政需要，依
05 前條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列
06 事項不得開徵：……(略)(第2項)特別稅課及附加稅課
07 之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼
08 續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。(第3項)……
09 (略)」第4條規定：「(第1項)直轄市政府、縣(市)
10 政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅
11 外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分之三十
12 範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。……(略)」第5
13 條規定：「(第1項)直轄市政府、縣(市)政府為辦理
14 自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，
15 得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率
16 百分之三十。(第2項)前項附加徵收之國稅，如其稅基已
17 同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收。(第
18 3項)附加徵收稅率除因配合中央政府增減稅率而調整外，
19 公布實施後二年內不得調高。」

20 花蓮縣政府先前於105年6月28日公布「花蓮縣礦石開採特別
21 稅自治條例」(下稱系爭自治條例。見本院卷第107頁原證
22 8)。系爭自治條例第6條第1項規定：「本特別稅之課徵標
23 準，按礦石開採數量，每年分二期依下列課稅級距及累進稅
24 額計徵：一、每期開採數量在一萬公噸以下者，每公噸課徵
25 新臺幣五十元。二、超過一萬公噸至十萬公噸者，課徵新臺
26 幣五十萬元，加超過一萬公噸部分之每公噸課徵新臺幣六十
27 元。三、超過十萬公噸者，課徵新臺幣五百九十萬元，加超
28 過十萬公噸部分之每公噸課徵新臺幣七十元。」

29 (四)經查：

30 1. 花蓮縣政府於105年6月28日公布系爭自治條例，同時廢止10
31 1年10月18日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條

01 例」(下稱已廢止之自治條例。見本院卷第109頁原證8。其
02 第11條規定：已廢止自治條例施行期間自102年1月14日起至
03 106年1月13日止)，先予敘明。

- 04 2. 原告自107年1月1日起至同年6月30日期間，於花蓮縣境內分
05 別開採礦石812,500.74公噸，被告按105年6月28日公布之系
06 爭自治條例第6條規定，以系爭課稅處分核定課徵礦石開採
07 特別稅應納稅額56,875,052元，經原告於107年12月10日繳
08 納半數28,437,526元，有礦石開採特別稅繳款書及合作金庫
09 代收證明聯可稽(本院卷第43頁礦石開採特別稅繳款書及合
10 作金庫代收證明聯)。惟已廢止之治條例原定稅額為每公噸
11 10元，系爭自治條例例第6條大幅度調高至每公噸70元，其
12 稅額之調整已高達700%，遠逾30%之上限，本院108年度訴字
13 第449號判決(本院卷第45頁)認系爭自治條例第6條之調整
14 違反地方稅法通則第4條第1項規定，依地方制度法第30條第
15 1項之規定乃屬無效，撤銷訴願決定及系爭課稅處分，被告
16 不服，提起上訴，經最高行政法院以系爭確定判決駁回被告
17 上訴而確定。查本院108年度訴字第449號判決載明系爭課稅
18 處分以每公噸70元計徵稅額之規定，乃屬無效之理由如下：
19 「八、(二)惟本院基於以下之理由，認系爭自治條例第6條以
20 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
21 本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效。……2. 地方稅法通
22 則第4條第1項規定稅率調高上限，其立法理由為『依基於租
23 稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、
24 標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔
25 稅捐，因此，直轄市政府、縣(市)政府調高其地方稅徵收
26 率(額)時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收
27 率(額)，以原規定稅率(額)上限之百分之三十範圍內為
28 之。』系爭條例於『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條
29 例』施行期限未屆前，即於105年6月28日公布並同日施行，
30 等於延續『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例』就相
31 同之租稅客體採取礦石核課特別稅，惟稅率則是每公噸70

01 元，與『花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例』所定之
02 每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第1項規定『原規
03 定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高』之規
04 定，已屬違法，至為明確。……綜上，被告以採取礦石為課
05 稅標的，固屬合法，惟原處分所據以核計稅額之系爭自治條
06 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
07 第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，即系爭
08 原處分之稅額計算乃屬無據。」最高行政法院系爭確定判決
09 維持本院108年度訴字第449號判決，以：「五、本院按：
10 ……5. 在前開法理基礎下，上訴理由中有關「原判決對地方
11 稅法通則第4條規定，規範意旨詮釋有誤」之各項論述(即載
12 於前述四、(二)(三)之部分)，均非有據，無從據為推翻原判決
13 之合法依據。而本案有待為法律判斷之事項，僅餘地方稅法
14 通則第4條規定之前開規範意旨，是否與憲法所定『中央與
15 地方分權』規範安排相容(憲法第110條、第111條與中華民國
16 國憲法增修條文第9條規定參照)，而能通過合憲性之檢
17 驗」。此為本案有待接續判斷之法律爭點。(二)而地方稅法通
18 則第4條之規定內容，依下述理由，難認有違憲情事：……
19 2. 至於上訴意旨稱：地方稅法通則第4條第1項所指『地方
20 稅』，應指中央立法之地方稅。核與地方稅法通則之整體架
21 構不符，其非屬正確之法律解釋，理由詳前所述。上訴理由
22 謂地方自治團體本於其財政自主權，而以自治條例自行規定
23 徵收之地方稅目，可以不受地方稅法通則第4條『平緩增
24 稅』規定之節制」云云，缺乏實質上之具體理由論述，說服
25 力顯有不足。3. 憲法有關「保障地方自治立法權及地方自治
26 制度」之規範意旨，必須置於現實之實證環境來詮釋，讓國
27 家整體稅負比，不因地方稅之無節制課徵而波動過大，亦屬
28 國家整體利益，或其他地方自治團體之公共利益攸關。因此
29 地方稅法通則第4條規定，不能視為對自治事項之過多限
30 制。(三)總結前開法理說明，應認原判決認事用法均無違誤，
31 ……」上開行政法院判決之法律見解被告應受拘束，其以系

01 爭課稅處分依系爭自治條例第6條規定，按每公噸70元之稅
02 率，對原告課徵礦石開採特別稅，被告適用法令錯誤，且屬
03 可歸責。

04 3. 被告雖辯稱系爭自治條例並無違反地方稅法通則第4條第1項
05 規定，略以：依地方稅法通則第3條及第4條條文之文義，地
06 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
07 地方稅，而不應適用於地方政府依通則第3條規定開徵之地
08 方稅；依通則第3條、第4條、第5條之立法目的及立法體系
09 架構，通則第4條亦非在規範地方稅之開徵，依通則第4條
10 之立法歷程而言，立法者於訂定通則第4條時，確實僅係針
11 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
12 方立法開徵之地方稅，並提出學者意見為證；系爭自治條例
13 確無違反通則規定，故被告依據系爭自治條例所為之系爭課
14 稅處分，自屬合法有效，且非於法無據云云。惟被告上開見
15 解為最高行政法院確定判決所不採，並認地方稅法通則第4
16 條規定內容難認有違憲情事，被告依系爭自治條例第6條以
17 每公噸70元計徵稅額之規定，抵觸地方稅法通則第4條第1項
18 本文所規定，乃屬無效，系爭原處分之稅額計算乃屬無據，
19 從而被告所辯均不可採。

20 4. 另查被告於系爭確定判決後，作成110年9月17日花稅法字第
21 1100431094號重核復查決定，駁回原告復查，原告就重核復
22 查決定提起訴願，仍遭花蓮縣政府以110年度訴字第59號訴
23 願決定駁回，原告續提起行政訴訟救濟，經本院以111年8月
24 30日111年度訴字第394號判決撤銷前開重核復查決定，及花
25 蓮縣政府110年度訴字第59號訴願決定。被告上訴後，最高
26 行政法院以112年4月13日111年度上字第769號判決駁回被告
27 上訴，即維持本院111年度訴字第394號判決而確定。被告再
28 就最高行政法院111年度上字第769號判決提起再審之訴，經
29 最高行政法院以113年7月18日112年度再字第26號裁定駁
30 回，附此敘明。

01 5. 按地方稅法通則第3條第2項規定：特別稅課及附加稅課之課
02 徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課
03 徵者，應依本通則之規定重行辦理；第4條第1項規定：直轄
04 市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花
05 稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，
06 於30%範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）；第6條第2
07 項。地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財
08 政部及行政院主計處備查。本件就實體爭執，原告福安公司
09 應歸屬上述第4條第1項，調高稅率（上限30%），而被告花
10 蓮稅局應適用第3條第2項，重行辦理（無涉上限）。但就程
11 序爭執，按財政部頒行之地方稅自治條例報中央機關備查之
12 統一處理程序（下稱統一處理程序）。統一處理程序係為使
13 直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所依地方稅法
14 通則第6條第2項規定，將地方稅自治條例報中央機關備查之
15 處理程序有一致做法，而訂定以供遵行，統一處理程序全文
16 9點中之第2點「地方稅自治條例不論有無訂定罰則，其備查
17 程序均應優先適用地方稅法通則第六條第二項之規定」。然
18 查，地方制度法第26條第4項「自治條例經各該地方立法機
19 關議決後，如規定有罰則時，應分別報經行政院、中央各該
20 主管機關核定後發布；其餘除法律或縣規章另有規定外，直
21 轄市法規發布後，應報中央各該主管機關轉行政院備查；縣
22 （市）規章發布後，應報中央各該主管機關備查；鄉（鎮、
23 市）規約發布後，應報縣政府備查。地方稅法第6條第2項是
24 備查程序，而地方制度法第26條第4項自治條例如規定有罰
25 則時，是核定程序，核定較備查為嚴謹，財政部以地方稅自
26 治條例報中央機關備查之統一處理程序認為不論有無訂定罰
27 則，其備查程序均應優先適用地方稅法通則第6條第2項之規
28 定。換言之，以地稅通則第6條第2項之「備查」為地方稅自
29 治條例公布前之監督。能取代地制法26第4項「核定」？能
30 取代立法上選擇之規範價值？而以行政規則限縮法律規定之
31 適用，妥適？雖有上開疑惑，究竟在程序上或實體上動搖原

01 處分之依據，均屬可歸責於被告之適用法令錯誤之認定，而
02 不影響於原告本案請求之結論，亦此敘明

03 6. 綜上，被告依系爭自治條例第6條作成系爭課稅處分，核定
04 課徵礦石開採特別稅應納稅額 56,875,052元，適用法令錯
05 誤且屬可歸責於被告之錯誤，原告依行為時稅捐稽徵法第28
06 條第2項規定請求退還溢繳稅款，請求被告退還如訴之聲明
07 所示的已繳納之部分稅款20,312,519元【計算式：56,875,0
08 52元 \times 1/2-8,125,007元 \times 1/10=20,312,519元。每公噸70元計
09 算之稅額56,875,052元，原告已繳納半數28,437,526元，減
10 去按每公噸10元計算之全部稅額8,125,007元】，自屬有
11 據。關於利息部分之請求，揆諸前開規定及說明，依行為時
12 稅捐稽徵法第28條第3項規定，應自納稅義務人繳納溢繳稅
13 款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之
14 稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期存款利率，按日
15 加計利息，一併退還。從而，原告請求被告給付自原告於10
16 7年12月10日繳納稅款之日起，至被告填發收入退還書或國
17 庫支票之日止，按溢繳稅款20,312,519元，依繳納稅款之日
18 107年12月10日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日計算
19 利息，亦屬有據，應予准許。

20 六、本件事證已臻明確，兩造之其餘攻擊防禦及陳述，經本院詳
21 加審究，或與本件之爭執無涉，或對本件判決之結果不生影
22 響，爰不逐一論述，附此指明。

23 七、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第
24 1項前段，判決如主文。

25 中 華 民 國 113 年 9 月 5 日

26 審判長法官 陳心弘

27 法官 鄭凱文

28 法官 林妙黛

29 一、上為正本係照原本作成。

30 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
31 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

01 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
02 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
03 繕本）。

04 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，
05 逕以裁定駁回。

06 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
07 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
08 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
09

得不委任律師為 訴訟代理人之情形	所需要件
(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	

01
02
03

書影本及委任書。

中 華 民 國 113 年 9 月 5 日

書記官 李建德