臺北高等行政法院判決

111年度訴字第151號
111年8月25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　劉豐玲
　　劉豐州律師
　　吳典倫律師
輔助參加人　財政部

代　表　人　蘇建榮（部長）

訴訟代理人　吳君泰
　　王俊龍

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110年12月10日110年訴字第38號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

按「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法

律上之原因者，行政法院得命合併辯論。」行政訴訟法第127條第1項定有明文。本院110年度訴字第1003號、111年度訴字第151號、第671號有關地方稅務事件，係基於同種類之事實上及法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，爰予命合併辯論並分別判決之，合先敘明。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

一、花蓮縣為辦理自治事項，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，自民國98年起陸續制定附表所示之自治條例，就轄區內礦石開採行為，從量課徵「礦石開採景觀維護特別稅」（下稱系爭礦石稅，各年度稅率詳如附表所載）。其間，105年6月28日制定「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱前自治條例），稅率按礦石開採數量，由每公噸新臺幣（下同）10元調升為70元，每年分二期開徵（上期為1月至6月、下期為7月至12月），施行期間4年。原告於花蓮縣境內開採礦石，於105年7月至109年6月30日間，經被告依前自治條例所示稅率課徵各期礦石稅，原告不服，就各期核課處分循序提起訴訟。經最高行政法院以系爭礦石稅為「地方稅」，前自治條例第6條第1項稅率調幅超過30%上限，牴觸地方稅法通則第4條第1項之規定，依地方制度法第30條第1項，此部分乃為無效，據此作成之處分，稅率超過上限部分違法為由，撤銷復查決定及訴願決定確定（各期核課處分之爭訟及相關判決案號，詳如附表備註欄所示）。被告認前述最高行政法院判決適用地方稅法通則第4條第1項規定牴觸憲法，聲請憲法審查，惟經憲法法庭於111年5月13日以111年憲裁字第217號裁定不受理。期間，花蓮縣議會107年改選，於109年7月30日另制定公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例），仍維持按礦石開採數量，每公噸70元課徵礦石稅。

二、原告自109年8月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石907,287公噸，被告依系爭自治條例作成110年2月8日

花稅土字第1100230979號函（下稱原處分），核定課徵礦石稅應納稅額63,510,090元（＝907,287公噸x70元），原告不服，循序提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、系爭自治條例業已牴觸地方稅法通則第3條第1項但書、第4條第1項等規定，乃屬無效：

（一）本件原告之礦石開採屬有限之自然資源，流通至開採區域以外之地區供全國人民使用，另行對之課徵特別稅，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。再者，水泥產業乃我國之重要基礎產業，系爭自治條例對於開採水泥原料(即石灰石)之業者課徵高額之特別稅，無異是抑制水泥產業之發展，而有侵害國家整體發展之虞，亦已違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之規定。

（二）地方稅自治條例既仍須在財政收支劃分法、地方制度法及地方稅法通則之準則及框架下制定，且制定後亦不得牴觸憲法、中央所制定之法律或基於法律授權之法規，本件系爭自治條例縱經輔助參加人備查後，其法律位階充其量僅屬命令之地位，如有牴觸憲法、法律或基於法律授權之法規等情形，依地方制度法第30條規定，應屬無效。

（三）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稅自治條例」之同時，廢止101年10月18日「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」【施行期間自102年1月14日起至106年1月13日止】，將原定稅額由每公噸十(10)元大幅度調高至每公噸七十(70)元，嗣在105年6月28日「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」施行期間於109年6月30日屆滿後，則又接續於109年7月30日制定公布「系爭自治條例」，延續課徵每公噸七十(70)元之礦石特別稅捐。惟經比較前後三部地方稅自治條例，衡諸其立法目的，即令文字上有少許出入，實質上係屬「同一稅目之地方稅自

治條例」之修廢新訂。又復查決定及訴願決定對於「地方政府開徵地方稅不受地方稅通則第4條第1項規定限制」之見解，既經最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、110年度上字第295號、110年度上字第331號判決明確指出為錯誤之法律解釋，不論輔助參加人之說明為何，抑或民間學者有何不同於正確解釋之異說，均不足作為系爭自治條例不受地方稅法通則第4條第1項漲幅百分之三十(30%)限制之依據。

二、系爭自治條例亦已違反租稅法律原則、比例原則及平等原則所推導出之量能課稅原則、受益原則、租稅中立性原則等憲法上原理原則：

（一）系爭自治條例違反憲法之租稅法律主義、法治國之法安定性原則及信賴保護原則：

1、本件系爭自治條例與上位規範即地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款等規定有所牴觸，尤以在稅額之調整上，花蓮縣政府以系爭自治條例延續105年6月28日「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」第6條第1項違法無效之稅額即每公噸七十(70)元，經與101年10月18日「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條第1項規定稅額相較，仍然超逾地方稅法通則第4條第1項所明定稅率(額)調高幅度為百分之三十(30%)之上限。

2、立法者於設計地方稅法通則時，於第4條1項明定地方政府調高稅率(額)之上限為百分之三十，以及在同法第3條第1項第4款規範地方政府不得就損及國家整體利益之事項開徵地方稅。且立法者之所以於地方稅法通則第4條第2項中限定特別稅開徵之年限至多4年，乃因特別稅屬法定以外之稅目，非屬常規性之稅捐，而不同於所得稅係以永續經營發展為前提下進行課徵(所得稅法第24條參照)，屬固定性、常態性之稅源。是系爭自治條例牴觸上位規範，違反憲法第19條租稅法律主義之法律優位原則，並已逾越地方

稅法通則之授權範圍，系爭自治條例顯已罹有重大違憲之情事甚明。

3、花蓮縣政府制定公布本件之109年7月30日系爭自治條例，然原告就101年10月18日「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」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，揆諸司法院大法官釋字第574號解釋理由書及地方稅法通則第4條立法理由所闡釋之旨趣，本件系爭自治條例所延續之違法稅率(額)，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。

（二）系爭自治條例依憲法第23條之比例原則審查後，業已逾越必要程度，核與憲法第15條保障人民營業自由之意旨有違：

1、倘若該特別稅之用途，係用於景觀之復育，開徵特別稅此一措施固有助於維護自然景觀及充裕財源之目的，惟對合法之礦產開採業者，亦採取課徵特別稅之手段，且不論開採礦石之種類，就經濟效益較低之礦產，卻仍以單一稅率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。

2、採礦業者在進行開採前，既已設計嚴格之事前審核機制，而系爭自治條例對合法取得礦業權之開採業者，再額外課徵高額之特別稅，反係無端增加人民之負擔，則顯非最小侵害之手段，且另行對之課徵特別稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負擔，是以相較於任由地方自治團體各自開徵礦石特別稅，責由中央政府就開採礦石之特別稅為統一之規範，應屬相同有效之較小侵害手段。

3、採礦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，花蓮縣政府片面調高稅率至每公噸70元，不僅超過原告淨收益之「半數」，更達90%以上，終將使原告陷入虧損甚至倒閉之危機，形成「絞殺性課稅」之效果，對人民權利之侵害顯屬過度，手段與欲達成之目的欠缺合理關聯性，而與憲法第23條所揭示之比例原則不符，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效，自不待言。

（三）系爭自治條例違反憲法第7條之平等原則、司法院大法官釋字第565號、597號、745號解釋意旨所明揭之量能課稅原則及受益原則：

1、徵諸系爭自治條例第4、6條之規定，凡是於花蓮縣境內開採「礦石」者（石灰石開採業者、大理石開採業者），皆以每公噸七十(70)元計徵，本件原告礦石開採特別稅已達營業收入百分之五十五(55%)之比率，另參大理石開採業者之負擔能力顯然較高，卻均課徵每公噸七十(70)元，對於負擔能力較低之原告顯已過重，核與水平量能課稅原則之要求不符，且實與憲法第7條平等原則及司法院大法官解釋第565號、第597號、第745號解釋所揭櫫之量能課稅原則不符。

2、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，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。

3、又其他地方自治團體如宜蘭縣，為對開採礦石之行為課徵特別稅，僅以每公噸十(10)元為標準計徵特別稅，將致使在花蓮縣開採石灰石礦產之業者因特別稅之稅額過高，無法與在宜蘭縣開採石灰石之業者競爭，如此亦與租稅中立性原則之要求不符。

三、被告主張系爭自治條例之合法性，僅有司法院大法官始得審酌云云，於法實屬無據：

另案同一稅目之105年6月28日花蓮縣礦石開採特別稅自治條例之違憲爭議，亦經司法院大法官於109年10月23日第1509次、109年12月31日第1512次會議，分別以107年度憲三字第5號、108年度憲三字第7號決議，認系爭自治條例非屬法律位階，不符合司法院大法官釋字第371號、第572號、第590號解釋意旨，而為不受理。嗣被告就最高行政法院109年度上字第962號、110年度上字第274號、110年度上字第295號、110年度上字第331號之確定終局裁判及地方稅法通則第4條第1項規定之法規範，向憲法法庭聲請憲法審查，復於111年5月13日經憲法法庭全體大法官一致同意以111年憲裁字第217號裁定為不受理之決定。

四、被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：

（一）地方稅法通則第2條第2款規定可知地方稅非僅指附加稅課，亦含括特別稅課及臨時稅課，復佐以系爭自治條例第2條之規定，既載明為「特別稅」之文字，且「課徵年限為四年」，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」。循此而論，地方稅法通則第4條第1項規定，既明定「地方稅」僅得在原規定稅率(額)上限百分之三十範圍內予以調高，系爭自治條例自亦應受其限制。

（二）再者，雖有部分學者將地方稅歸類區分為法定地方稅、任意地方稅之用語，然地方稅法通則第2條之定義性規範，既未明文採取此種區分方式，地方稅法通則第3條、第4條等限制規定乃至於其他各條文，亦未明定地方自治團體所制定之地方特別稅均不受地方稅法通則第4條調漲上限30%之規範，則被告逕自將之強行區分為法定地方稅、任意地

方稅，並賦予不同之法律效果及適用方法，皆非屬正確之法律解釋。

五、本件有110年12月17日修正後稅捐稽徵法第21條之適用：

過往行政法院就稅捐救濟程序之判決實務上，為確保核課處分在稅捐稽徵法第21條、第22條之核課期間內作成，多僅撤銷至復查決定，以免將核課處分遽予撤銷將造成重行核課時因而逾越核課期間，惟參照110年12月17日修正後稅捐稽徵法第21條修正之立法理由旨趣，可知修正後之稅捐稽徵法第21條，為避免納稅義務人因稅捐稽徵機關重複做成相同之復查決定，導致納稅義務人無從獲得有效之救濟，業已另行增訂第3項第1款之規定，明定稅捐稽徵機關於課稅處分經撤銷須另為處分確定之日起算一年內時效不完成。是以，本件地方稅務爭議仍在進行救濟程序中，核屬尚未核課確定之案件，依110年12月17日修正後稅捐稽徵法第21條第6項規定，應有修正後稅捐稽徵法第21條第3項第1款之適用，又於稅捐稽徵法第21條修正後，既無一經撤銷即生逾越核課期間之疑慮，爰請法院逕行撤銷至原處分。

六、並聲明：

（一）訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、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：

（一）原處分係針對原告「採取礦石」之行為課稅，此觀系爭自治條例第4條自明。且系爭自治條例亦完全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。由此可見，於系爭自治條例下，不僅「礦石」本身根本並非課稅之客體，且系爭自治條例亦未針對該等礦石於轄區以外之交易行為課稅，原告主張系爭自治條例有違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款及第2款規定云云，顯有誤會。

（二）系爭自治條例第1條制定之主要目的，係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。且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，全國已有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。

二、地方稅法通則第4條第1項規定之30%調高稅率上限並不適用於地方政府依據該通則第3條規定開徵之特別稅課：

（一）按地方稅法通則第2條針對地方稅之定義，將財政收支劃分法中所載之「直轄市及縣（市）稅」、「臨時稅課」、地方制度法中所載之「直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課」、「鄉（鎮、市）臨時稅課」等內容，全部稱為「地方稅」。惟上開地方稅，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之統一性，立法訂定該稅種，由地方課徵，以統一確保各地方財源），以及「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）。

（二）復按地方稅法通則第3條明確使用「開徵」乙詞可知，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，性質上係屬於前述我國稅法界通說區分之「任意地方稅」；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30%以內調高之權限，地方稅法通則第4條第2項更是明文規定地方政府除配合「中央」調整稅率（額）上限外，2年內不得再調高該地方稅之稅率（額），可知該通則第4條所定之地方稅，必然屬於原已由中央立法並有訂定稅率（額）之「法定地方稅」。是地方稅法通則第4條規定僅得適用於法定地方稅，而不應適用於地方政府依第3條規定開徵之任意地方稅。

（三）本件前條例雖係經花蓮縣政府於未屆期前廢止，惟花蓮縣政府已依地方稅法通則第3條及第6條規定，重行辦理一切制定公布自治條例以開徵新稅之程序。前條例所定之礦石開採特別稅徵收率，皆確定已因屆期或廢止之故而歸於無效，故系爭自治條例縱受該通則第4條規範（被告認不受規範），地方稅法通則第4條第1項所載構成要件中之「原規定稅率（額）」，即已不復存在，自無再適用通則第4條第1項所定調高稅率上限30%限制之餘地。

三、105年6月28日之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」亦是訂定每公噸70元之稅額，對此立法院於審查106年度中央政府總預算時，曾要求輔助參加人針對前條例是否有調高稅率牴觸法定上限乙情，提出專案報告，否則即凍結財政部賦稅署年度預算10分之1。嗣經輔助參加人於再次審查前條例與通則第4條之立法意旨後，以106年3月6日台財會字第10609907 31B號函檢送歲出部分第10款第3項決議第5項「賦稅業務」預算凍結案報告，再次表明其見解為：「該通則第3條及第4條所規定之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭自治條例開徵之『土石採取景觀維護特別稅』及『礦石開採特別稅』為第3條規範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率(額）上限規定之適用。」。輔助參加人提出前揭報告予立法院後，立法院乃於106年4月27日解凍預算，並作成附帶決議請財政部邀集學者、業者、地方政府及相關機關召開座談會。綜上，系爭自治條例無論於形式上或實體上，皆屬合法有效，無任何牴觸通則而違法之情事存在。

四、系爭自治條例並無違反比例原則、租稅法定原則、法安定性原則及信賴保護原則：

（一）被告為抑止礦石開採行為對於環境之衝擊，採取「以量課徵」符合比例原則：

1、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。故原告主張本件應考量各類礦石之市場單價高低，以

及各類礦石之採礦業者所能獲得之收益及所得差異等因素云云，並無可採。

2、再者，被告本得針對礦石開採行為選擇採取「事前審查管制」或「事後從量課稅」，甚或以兩種方式並行之模式，做為執行環境保護、永續發展政策之手段；至於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，不容原告任意指摘。

（二）地方稅法通則第4條第1項本不適用於系爭自治條例，系爭自治條例自無原告所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：

1、系爭自治條例先經花蓮縣政府於105年3月22日召開公聽會，並經花蓮縣議會第18屆第10次臨時會三讀通過後，再經財政部於105年6月15日地方稅自治條例審查委員會第4次會議決議通過同意備查，其制訂程序完全符合上開通則第3條及第6條規定程序，自無任何違反租稅法律主義及法安定性原則之問題可言。

2、原告於本件所稱之信賴基礎，係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，亦僅屬於單純主觀之願望，並非法律上之合理信賴，足見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。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、輔助參加人陳述略以：

一、關於地方稅法通則第4條第1項所生爭議，經輔助參加人於106年召開座談會，與會決者多數認為地方稅法通則第3條規範地方議會完成立法程序開徵之新稅，而第4條所規範者為中央立法之地方稅，彼此獨立。因之，花蓮縣109年制定系爭自治條例，已踐行公開討論程序，並報請備查，經輔助參加人109年7月15日召開地方稅自治條例審查會109年第2次會議

審議，係認定系爭礦石稅為地方稅法通則第3條第1項之特別稅課，而非第4條第1項之法定地方稅，因屬續課案件，其課徵客體係礦石開採行為，且是從數量去課稅，尚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，並經行政院主計總處及內政部審查無牴觸其業管法律及基於法律授權之法規、與地方制度法規定無違，且未違反地方稅法通則相關規定，遂決議同意備查。

二、輔助參加人在審查系爭自治條例時，是從適法性角度出發，原則上尊重地方自治；至於徵收價格及計徵標準訂定核算機制等節，認屬適當性問題，然輔助參加人仍建議花蓮縣政府於辦理特別稅課收入分配時，按開採地區受害程度（外部性）予以補償，以維護原住民族權益。

伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出被告110年2月8日花稅土字第1100230979號函及被告礦石開採景觀維護特別稅繳款書（本院卷第81至82頁）、被告110年6月11日花稅法字第11000005390號復查決定書（本院卷第85至91頁）、花蓮縣政府110年訴字第38號訴願決定書（本院卷第93至101頁）、等本院卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、系爭礦石稅，是否屬於地方稅法通則第4條第1項所規範之地方稅，因此稅率調高不得逾「原訂稅率30%之上限」？

二、若不受該等限制，本件礦石稅之課徵，是否不符合憲法關於課稅正義之要求，而應認定無效？

陸、本院判斷如下：

一、如事實欄㈠所載，花蓮縣先後制定四部關於礦石稅之自治條例，相關稅率規定，詳如附表所示。其中，前自治條例第6條第1項就稅率調幅超過前年度自治條例稅率30％部分，業經兩造爭訟，而為如附表所示之最高行政法院判決認定牴觸地方稅法通則第4條第1項對於「地方稅」之限制，依地方制度法第30條第1項規定，認定此部分應為無效，被告據此作

成之各期核課處分，稅率超過上限部分當屬違法為由，撤銷復查決定及訴願決定確定在案，有詳如附表備註欄所示確定判決可稽。基於撤銷訴訟之確認效，兩造爾後就前自治條例第6條1項所生爭議，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，當然應以前開判決關於訴訟標的所據原因事實範圍內所為之確認作為其裁判基礎，就前自治條例第6條第1項稅率調幅是否超過上限，因之無效之認定，不能為相反於該等確定判決內容之判斷，雖屬當然。惟本件原處分據以作成之系爭自治條例，與前自治條例雖屬就同一稅目所為之規範，但係經改選之花蓮縣議會基於新民意，新資料所決議通過之新自治法規。是而，本院於原處分是否違法而侵害原告權利之判斷上，乃至於原處分所據系爭自治條例第6條第1項是否違背地方稅法通則第4條第1項規定而無效之認定上，並無援引上開最高行政法院判決就前自治條例第6條第1項稅率調幅超過前年度自治條例30％部分為無效之認定，指其為本件撤銷訴訟之確認效力所及，因此受其拘束之可能。

二、再者，前自治條例相較於附表所示101年10月18公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」所規定開採每公噸課徵10元之原稅率，稅率提高7倍，上開確定判決因此就前自治條例第6條第1項稅率調幅超過30％部分為無效之認定。然此，並非通案規範審查，只發生審判個案拒絕適用之效力；因而，前自治條例第6條第1項規定，於非上開個案之適用上，仍係經花蓮縣議會三讀通過，而經財政部備查後公布之有效地方自治法規。前自治條例有效施行4年後，後續經系爭自治條例第6條第1項公布之稅率，與前自治條例所規定者並無不同，均為每開採1公噸課徵70元礦石稅，亦即，系爭自治條例之稅率較諸前自治條例之原稅率，調幅為0％，並無調幅超過30％之情事。是故，即令逕援用前揭確定判決所示，系爭礦石稅屬於地方稅法通則第4條第1項所示之地方稅，稅率調幅以30%為上限之法律見解，也無從推導出原告

所主張：「系爭自治條例第6條第1項稅率規定牴觸地方稅法通則第4條第1項規定，乃為無效」之結論，合先指明。

三、如事實欄㈡所載，原告自109年8月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石907,287公噸，被告依系爭自治條例所示稅率，核定課徵礦石稅63,510,090元之事實，為兩造所不爭執，並有經濟部礦務局「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」及原處分等件附卷為憑。兩造所爭執者，首在於系爭礦石稅，是否屬於地方稅法通則第4條第1項所規範之地方稅，因此稅率調高不得逾「原訂稅率30%之上限」？又若不受該等限制，本件礦石稅之課徵，是否不符合憲法關於課稅正義之要求，而應認定無效？茲分論述如次。

四、地方稅法通則第4條第1項所規範之地方稅，限於由中央統一立法之地方稅（下稱「法定地方稅」），不及於地方自主立法之地方稅（下稱「地方特別稅」），系爭礦石稅屬於「地方特別稅」，其稅率調幅應不受原稅率30%之限制：

（一）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。」第4條：「（第1項）直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，『除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅』原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。（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，二年內不得調高。」財政收支劃分法第6條：「稅課劃分為國稅、直轄市及縣(市)稅。」第7條：「直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」第12條第1項、第6項：「（第1項）下列各稅為直轄市及縣(市)稅：一、土地稅，包括下列各稅：(一)地

價稅。(二)田賦。(三)土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅。七、特別稅課。……（第6項）第1項第7款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」第19條：「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。」地方制度法第67條第2項：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」是而，單純以地方稅法通則第2條、第4條之文義因素觀察，第2條既然明文地方稅包括稅財政收支劃分法所稱縣(市)稅、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別稅課，則第4條對於地方稅稅率調幅限制之規範，當然也及於縣（市）特別稅課。此為如附表所示確定判決認為系爭礦石稅應受地方稅法通則第4條第1項規範之最主要論述，並指出該條項乃賦予地方自治團體課稅權之同時，配套予以一定之節制，避免過度課稅，此於人民基本權（財產權）之保障上，確實不無貢獻。

（二）然而，探求規範之意旨，需透過解釋之方式。法律解釋應被考慮進來的因素，固然首在於文義。但文義本身具有多歧及外延不明之特性，於是，法律之解釋，雖始於以文義因素確定法律解釋活動的範圍，但並不限於此，猶應以歷史因素對此範圍為進一步確認，同時從中探究法律規範意旨，緊接著以體系因素、目的因素在此範圍內進行規範意旨的發現或確定之任務，以獲得解釋之結果，最終，再以合憲性因素複核此解釋是否合乎憲法的要求，始能得為正確之解釋。地方稅法通則第4條第1項所謂「地方稅」，透過歷史、體系、目的及合憲性之因素之檢討，勢必為目的性限縮於中央立法之「法定地方稅」，始合乎憲法本旨。蓋：

1、司法院釋字498號揭示：「地方自治為憲法所保障之制度」，第505號亦明文：「地方自治團體受憲法制度保

障」，論者莫不謂地方自治屬於受憲法所保護的公法制度。亦即，為確實保護各級地方自治團體所享有之自治地位，應該具備之自治權限之「核心內容」受憲法制度性保障，不受到嗣後來自於立法權限行使的干擾。在此前提下，為使地方自治團體所有享之自治功能能夠充分發揮，辦理地方自治事項所需之地方財政權，顯然不可或缺，地方財政權為地方自治權之重要內涵，乃毋庸置疑；而地方自治稅捐之立法權則是地方財政自主負責的構成基礎，80年3月22日作成之司法院釋字第277號即指出，中央應儘速制定地方稅法通則（我國地方稅法通則係於91年始公布施行，迄今不曾修正），或在各該稅法內增訂可適用於地方之通則性規定，俾使地方可據以行使憲法第109條第1項第7款、第110條第1項第6款賦予地方自治團體之財政及課稅立法權。且此地方自治團體享有自治稅捐之課稅高權，在其辦理自治事項所需要的必要財源範圍內，必須保障其自主，不受立法者嗣後以法律形成空間為由，藉由法律規範而加以干預或進行調整。

2、地方稅法通則於焉制定，第1條規定：「直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」立法理由略謂：「為因應地方制度法制化及提高直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所財政自主權，爰將地方稅範圍之界定、賦予直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得『開徵新稅』、『調高其地方稅徵收率（額）』、『在現有國稅中附加課徵』之權限及其他相關事項等規定於本通則，故明定地方稅之範圍及課徵，應優先適用本通則；本通則未規定者，始依稅捐稽徵法、現行由中央立法之各地方稅法及其他相關法律規定辦理。」開宗明義指出係為提高地方自治團體之財政自主權，始為本通則之制定。立法架構上，繼之以通則第2條，概括將現行法中任何可為地方財政規劃所用之稅課，均界

定為適用本通則之地方稅範圍，以便利地方自治財源之籌措，保障地方財政自主；第3條至第5條則對應第1條立法理由所揭示賦予自治團體「開徵新稅」（第3條）、「調高其地方稅徵收率（額）」（第4條）、「在現有國稅中附加課徵」（第5條）三課稅立法權，各依其特性設定實體上規範；終以第6條規範中央對地方立法高權僅能有限監督，俾使合於中央與地方均權之憲法制度。在立法架構上，可以看出立法者透過體系的編排，明白表示第2條所示之各類地方稅區隔為三種課稅立法權，各自獨立，分別受有不同限制，且其限制並不相互援用。即：

（1）開徵新稅：

①通則第2條中所謂之地方稅，中央未立法者，其實只有地方特別稅和臨時稅；因此，通則第3條第1項規定：「地方自治團體得視自治財政需要，依前條規定，開徵『特別稅課、臨時稅課或附加稅課』。」當然是指中央立法之法定地方稅目外，由地方自治團體「自主立法」開徵新稅。該等稅源，較諸中央立法選定之法定地方稅，已屬相對不重要之稅目，基於憲法保障地方自治權之精神，不違反通則第3條第1項但書（轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品等、經營範圍跨越轄區之公用事業、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項）及第3項前段（特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象）所示各類稅捐財外，地方自治團體應即享有課稅立法權，無可想像賦予自主選定稅源之權限，但限制其稅基、稅率或稅捐優惠之理。至於地方自治團體所選擇之稅目、稅率或稅基，是否致使人民負擔過重，於人民基本權保障不足，則應另透過是否符合憲法課稅正義的標準予以檢驗，不宜於規範地方財政自主之地方稅法通則討論，避免使法文承載過多價值相互衝突之意涵，治絲益棼。

②佐以立法院91年5月29日第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議記錄所載，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂楠詢問：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。特別稅只能半四年，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，可見財政部提出法案時，對於地方開徵新稅部分，即地方特別稅之稅率，並不以地方稅自治通則此等中央立法為框架以限制其調整幅度；而係訴諸住民自決，而由地方議會4年定期改選確保立法與民意相符。時至今日，財政部於本件訴訟中擔任被告之輔助參加人，其意見依然相同，應予高度尊重。否則，無從期待地方自治團體辦理地方自治事項所需之地方財政權，能得落實；當然，地方自治也無實現可能。

（2）調高地方稅之稅率：

①基於前述立法體系架構之觀察，通則第4條:「（第1項）直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)」上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。（第2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，二年內不得調高。」之規定，所規範標的，解釋上，以限於法定地方稅為適當。亦即，通則第2條所泛稱應受本通則規範之地方稅，對應第1條立法理由所揭示賦予自治團體「開徵新稅」、「調高其地方稅徵收率（額）」、「在現有國稅中附加課徵」三類稅捐立法高權，分別於通則第3條、第4條及第5條予以規範。通則第3條專指地方自治團體「新開徵」之特別稅、臨時稅，第4條則為經「中央立法之法定地方稅」（即地價稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、娛樂稅，財政收支劃分法第12

條第1項第1款至第6款參照）之調高徵收率，第5條則係國稅之附加課徵，體系分明。對照通則第4條條文第2項「中央原規定稅率（額）」等文字，也可推知第1項所謂「地方稅」，限於中央立法之地方稅，不及於地方自治團體自主開徵之稅目，否則何來「中央原規定稅率（額）」之可言？基此，通則第4條法文中所謂得就其「地方稅原規定」稅率（額）」上限，於百分之三十範圍內，予以調高之規定，也適當解讀為調高「法定地方稅中央原規定（當年度）稅率」上限之規定；如使之「兼具」調高「特別地方稅地方原規定（前年度或前期）稅率」，甚至為調高「國稅附加課徵地方原規定（前年度或前期）稅率」之規定，一則體例混淆，二則語意難解。立法技術上，立法者若有意對地方自治團體就特別地方稅、國稅附加課徵，乃至於法定地方稅之「逐年調高額度」予以限制，體例上，務必與「相對應於中央當期原規定稅率之調高」分別規定，蓋二者之規範目的迥然有異。

②徵諸通則第4條之立法目的：「基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收稅（額），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為之。」以觀，可窺知立法者之所以將地方自治團體就中央已立法之法定地方稅調高稅率之開徵權，以調高稅率30％為上限，目的在於維護全國法律秩序與經濟秩序之統一，以中央法律「框架式立法」統一重要的地方稅稅目（法定地方稅）及標準稅率，再賦予地方自治團體有限度的補充性自治立法權空間，使納稅義務人得明確預測其應負擔之稅額，以實現「租稅法定主義」；如果於此之外，復將本規定之目的認知為包含地方自治團體立法自主之地方特別稅、臨時稅「逐年調高」稅率之限

制，期以「平緩徵稅」云云，似與租稅法定主義之意涵無涉，恐有過度解讀之虞毫無干涉。

（3）國稅之附加徵收：

通則第5條就地方自治團體關於國稅之附加徵收，予以授權並限制：「（第1項）直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，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百分之三十。（第2項）前項附加徵收之國稅，如其稅基已同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收。（第3項）附加徵收稅率除因配合中央政府增減稅率而調整外，公布實施後二年內不得調高。」第1項但書關於稅率調幅的限制，以前後文義觀察，顯然專指地方自治團體就「現有國稅原規定（當期）稅率」予以調高而作為當期地方稅率而言，而無兼指就「附加徵收國稅之地方稅調幅以『前期』稅率30%為限」之意涵，幾無可疑。而通則第4條第1項與第5條第1項分係就立法體例類似，第5條所謂原規定稅率既相應專指國稅原規定（當期）稅率，自無令第4條所謂原規定稅率兼指「地方稅『當期』稅率」外，另又兼指「地方稅『前』稅率」之理；易言之，就通則第5條第1項之文義與立法體例，也可推知第4條第1項所謂「地方稅原規定稅率」專指「中央法定地方稅之當期稅率」。

（三）徵諸前述，地方自治屬於受憲法所保護的公法制度，實踐上，財政基礎是絕對必要考量因素；若其財政、稅賦該等自治權之核心內容，始終受限於中央立法權之干擾，無穩固而充足之財源以為辦理地方自治事項所需之經費，自治功能即不能發揮。中央過度限制地方稅捐立法高權之法律，以致地方不能基於住民自治以取得相當財源辦理自治事項者，當屬違憲。而地方稅法通則之制定，當不以壓縮地方稅捐高權為本旨，反之，是在「確保」其有實體法依據行使憲法第110條第1項第6款賦予地方自治團體之財政

及課稅立法權。當然，地方之稅捐高權並非漫無以限制，依其所規範稅務事項之本質，本應以述憲法上課稅正義為其限界。除此之外，基於憲法採取中央與地方均權制度，中央已得藉財政收支劃分法就較為重要之稅源及收入予以分配，地方稅法通則再就地方稅捐高權行使設限，就必須盡量限縮於地方之稅源規範基礎有「歸於中央統一之必要」而應由中央統籌規劃此部分，如再基於多餘之考量，尤其是重複評價憲法課稅正義業經考量之事由，並委由中央法律統一設限，致使地方自治團體無法藉由住民自決以因地制宜，即係破壞憲法上保障之地方自治制度，應屬違憲。申言之，中央已藉財政收支劃分法掌握重要稅源及收入並得分配，則地方自治團體基於土地管轄之權限，對於管轄土地範圍內所具有稅捐負擔能力之稅捐財課徵稅捐，以提供公共服務，如何選擇稅捐財及其內涵，於憲法上課稅正義之限界內，應委由住民自決而定期受民意檢驗，並不容立法者再以法律形成空間為由，藉由法律規範而加以干預或進行調整。特別地方稅是否開徵或停徵，客體、主體、稅基、稅率及稅捐優惠等稅捐構成要件，本來就是地方自主立法，稅率是否調高及調高之幅度，均為稅捐構成要件之內涵，如稅率過高或稅率提升過劇，有違憲法上課稅正義，大可透過憲法解釋使該特別地方稅自治條例無效；但如以「平緩開徵」以避免激進侵害人民財產權之思考，而於地方稅法通則統一設定稅率各期調升之幅度，則限制稅率無異於限制開徵，乃侵害地方自治權，而有違憲之虞。

（四）承上以論，地方稅法通則第4條所謂之「地方稅」，文義上雖除「法定地方稅」外，也可兼及於「特別地方稅」，但透過前述歷史、體系及目的因素之檢討，均以專指「法定地方稅」為適當。尤其，基於合憲性考量，通則第4條關於「地方稅」之解釋，必須目的性限縮為「法定地方稅」，亦即，中央立法之地方稅法通則至多僅能以維護全

國法律秩序與經濟秩序之統一之名，規範地方自治團體補充性調高法定地方稅率之幅度，但就地方自治團體為辦理自治事項之需要而「新開徵」之特別地方稅，自應由其因地制宜，不可限制其調整稅率幅度，始合乎憲法保障地方自治制度之要求。是以，最終以合憲性因素複核此地方稅法通則第4條第1項所謂「地方稅」，限縮解釋為「法定地方稅」乃為必然。

五、系爭自治條例所課徵之礦石稅為特別地方稅，其稅率之訂定不受地方稅法通則第4條第1項規定30%調幅之限制，但其內涵仍應合於於憲法上課稅正義之要求。

（一）稅捐之課徵所介入者，為人民受憲法保障之基本權利，所以相應的，稅捐之課徵，必須有法律為其依據，憲法第19條因此宣示：「人民有依法律納稅之義務」，即為稅捐法定主義之憲法依據。不過，並非所有形式上經過立法機關議決之法律，即可認為合於憲法之要求。此因，規範上之當為要求，必須有事實上之存在基礎，其關連為蘊藏其間之事務法則（正當理由），這也是立法機關在立法形成空間之「限界」。欠缺對應存在基礎的法律，必然背離實質正義之要求，即使經過立法機關議決，透過憲法解釋反映公平正義，仍終將被宣告為違憲。就地方稅課稅與中央課稅立法權之行使，所應遵守憲法上課稅正義原則並無不同。傳統上，以「量能課稅」原則為主軸，亦即，課稅應符合納稅義務人之經濟上負擔能力；晚近財政學理論則另外強調「量益原則」，特別是因地方自治團體基於土地管轄之權限，僅能對於所管轄土地範圍內所具有稅捐負擔能力之稅捐財，進行屬於地方自治稅捐課徵，其課稅之正當理由在於，因地方自治團體所提供之基礎設施與公共服務，才讓在土地管轄範圍內之權利主體享有稅捐財，而具備稅捐負擔能力，該特定之權利主體因此受益或行為造成地方之行政成本費用負擔的增加，在受益原則或成本費用分攤原則下，應負擔地方自治條例所課徵的地方自治稅

捐。在現行重要稅源收入大致由中央統籌劃分下，地方課稅立法權之行使，以受益負擔原則加以正當化之論述及必要，日趨重要。

（二）此外，稅捐之課徵必須符合憲法上之比例原則，為避免對納稅義務人造成過於沈重的稅捐負擔，其上限，以「絞殺禁止」為原則。此上限之界定，可分就稅捐本質以及納稅者基本權利保障來討論。就稅捐本質而言，稅捐既是國家或地方自治團體，基於財政收入之目的，對於所有滿足法定構成要件之人民，所課徵不具有對價性的金錢給付，從而，稅捐之課徵不能完全排除財政收入的目的，亦即，財稅之課徵至少必須以財政收入作為輔助或次要目的，而完全排除財政目的，甚至以禁止稅捐財發生為目的之稅捐，觀念上不可想像其存在。就納稅者基本權利保障而言，課稅既然對人民財產權等基本權構成侵害，其行使，當然必須符合憲法上比例原則，若對於人民因從事職業或營利活動所取得之經濟成果，令其負擔過重之稅捐額度，竟然達到足以絞殺納稅義務人從事該等行為之可能性者，稱之為「絞殺性課稅」，應為憲法所不許。

（三）系爭礦石稅乃花蓮縣為辦理自治事項，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，而就花蓮縣政府土地管轄內開採礦石行為所課徵之稅捐，業據系爭自治條例第1條所明揭；並非就中央立法之地方稅調高稅率予以開徵之法定地方稅，而係地方自治團體為辦理轄區內環境保護自治事項（地方制度法第19條第9款第2目參照），開闢自主財源新徵之特別地方稅，其稅率之訂定當不受地方稅法通則第4條第1項規定30％調幅之限制，已如前述。原告關於系爭自治條例關於稅率之制訂應受上開規定規制，違反部分為無效之主張，要無可採。

（四）當然，系爭礦石稅之課徵仍必須遵循前述憲法上關於課稅正義之要求。於稅捐法定原則之要求上，課徵系爭礦石稅之自治條例，確經花蓮縣政府擬具並檢具草案公聽會會議

紀錄（109年1月21日）、花蓮縣政府業者衝擊及成本效益評估報告等送花蓮縣議會審議，經完成三讀立法程序，而送請財政部邀集行政院、行政院主計總處、內政部、經濟部、原住民族委員會、財政部國庫署及學者委員召開審查後予以備查，有卷附前揭公聽會、評估報告、花蓮縣議會第19屆第8次臨時大會議決案、財政部地方稅自治條例審查會109年第2次會議資料可憑（附本院卷二第141頁至第178頁）。基此，系爭自治條例之制定，於地方稅法通則第6條地方稅自治條例公布之要件並無不合，系爭礦石稅之課徵符合稅捐法定之要求。

（五）再者，系爭礦石稅經前自治條例於105年將稅率由每開採一公噸課徵10元驟然調高為70元，幾經訴訟而生是否違憲之爭議，迄系爭自治條例109年公布，花蓮縣議會仍維持每開採一公噸課徵70元之決議，對照時空背景因素觀察，顯然花蓮縣就系爭礦石稅之課徵，已然由財政收入之主要目的，因環保意識抬頭，認知礦石開採所形成之環境危害，復育不易，花費雖難以精確評估，但必然至鉅，因將之轉型為環境保護為主要目的之「環境稅」，蘊含將開採行為對花蓮縣山林保育、水土保持及自然景觀影響所生之外部成本，內部化由開採礦石業者負擔之意旨，於前述量益原則之審查上，其課稅並不乏其正當性。

（六）只是，每開採一公噸課徵70元礦石稅，是否稅捐負擔過重，以致絞殺業者，而有違憲法上比例原則，並非全無爭議。經查，前自治條例於105年將其稅率由每開採一公噸課徵10元驟然調高為70元時，因欠缺有效之評估資料，復無任何實證經驗，是否影響礦石業者從事該等行為之可能性，確有不明。然則，前自治條例之施行，固然調高了礦石稅，無異於調高了礦石業者之成本，但相對應所得降低，屬於國稅之所得稅也隨之降低，損益同歸之情況下，尚無任何業者因此無法經營而退場之情事發生；同時，系爭自治條例制定時，雖仍無核算機制足以具體說明計徵標

準，但花蓮縣政府已舉辦公聽會，並提出「業者衝擊及成本效益評估報告」供花蓮縣議會參考，就該報告所述，103年至107年全國開工礦區及面積之減少幅度均高於花蓮縣，同時期全國開採量、銷售量下滑幅度也均高於花蓮縣，足徵花蓮縣礦石開採業者尚不致因系爭礦石稅高於全國其他各縣市，而市場競爭力下滑，也無因此退出市場之可能。因之，花蓮縣議會決議以系爭自治條例維持前自治條例關於每開採一公噸徵收70元礦石稅之稅率，既有其量益課稅上之正當理由，復顯然未絞殺業者生存，應認此決定並未違背憲法上關於課稅正義上之要求，並未逾越立法限界，而為地方稅捐高權所享有之立法形成空間。

六、綜此，系爭自治條例課徵系爭礦石稅，乃為花蓮縣此一地方自治團體於中央法定地方稅外，為籌措財源、保護環境，就土地轄區內開採礦石行為所課徵之特別地方稅，其稅率之訂定不受地方稅法通則第4條第1項就法定地方稅所設調幅30%之限制，且核其稅率之制訂，於憲法上關於課稅正義之要求無違。被告援引系爭自治條例為課稅依據，適用該條例第6條第1項所示稅率，就原告109年度第2期（自109年8月1日起至同年12月31日止）於花蓮縣境內開採礦石907,287公噸之事實，以原處分核定課徵礦石稅應納稅額63,510,090元（＝907,287公噸×70元），認事用法，均無不合。

七、從而，原告主張並無可採。原處分依法核定原告109年度第2期礦石稅額，復查決定、訴願決定遞予維持，均無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　29　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　楊得君

法　官　鄭凱文

法　官　畢乃俊

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之	

釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　29　　日

書記官　李依穎