臺北高等行政法院判決

111年度訴字第394號
111年8月11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　程春益　律師
　　劉豐州　律師
　　吳典倫　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2月18日110年訴字第59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（含重核復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告自民國107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，被告依經濟部礦務局107年7月31日礦局輔二字第10700070700號函提供之「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條第1項規定，以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（下稱原處分），原告不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，案經本院108年度訴字第449號判決撤銷訴願決定（即花蓮縣政府108年3月13日108年訴字第1號訴願決定，下稱前訴願決定）及被告107年11月8日花稅法字第1070015744號復查決定（下稱前復查決定），嗣經最高行政法院109年

度上字第962號判決駁回上訴而告確定（下合稱前程序確定判決），被告遂重為復查決定，以110年9月17日花稅法字第1100431094號函重核復查決定駁回（下稱重核復查決定），原告不服，提起訴願，經花蓮縣政府以111年2月18日110年訴字第59號訴願決定駁回（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

前程序確定判決業已明確指出行政法院具有審查地方自治條例之權限，並認系爭自治條例第6條第1項之稅率，違反地方稅法通則第4條第1項之稅率提高上限規定，因為違法，而屬無效，重核復查決定及訴願決定仍執系爭自治條例並無牴觸地方稅法通則第4條第1項規定，且系爭自治條例具有法律位階，行政法院無審查權限，僅有財政部、司法院大法官得予以審認系爭自治條例有無牴觸地方稅法通則，而重為與撤銷之前復查決定持相同之見解，顯違行政訴訟法第213條、第216條第2項、第3項規定暨其立法理由意旨，自屬違法。況系爭自治條例亦違反租稅法律原則、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，應屬無效。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（含重核復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

地方稅法通則第4條第1項「地方政府可調高徵收率，但以30％為上限」之規定，係就地方政府之稅捐行政權而為規定，且僅限於中央立法而由地方徵收之地方稅，不及於本件所涉地方自行立法開徵之地方稅，而系爭自治條例之通過，性質上乃屬地方自治團體稅捐立法權之行使，與上開規定係就地方政府之稅捐行政權而為規定者不同，自無牴觸之問題，亦無違反比例原則、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。又行政訴訟法第216條第3項係規定行政法院之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，惟本件並非適用系爭自治條例之見解有何違誤之問題，且依地方制度法第30條第4項及第5項規定可知，僅有中央主管機關及司法院有權宣告自治條例無效，行政法院並無宣告系爭自治條例無效之權限。是前程序確定判決關於系爭自治條例無效之諭示，實無拘束力，被告仍僅得依系爭自治條例所定之稅率為重核復查決定。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

被告重為之復查決定，與已為前程序確定判決撤銷之前復查決定持相同之見解，是否違法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原處分（原證1）、前程序確定判決（原證2、3）、重核復查決定（原證4）、訴願決定（原證5）可查，並經本院依職權調取前程序確定判決卷證查閱屬實，堪信為真。

㈡前程序確定判決係指摘被告適用法律之見解有違誤，而撤銷原處分（即前復查決定），被告重為復查決定時，即應受該判決所示法律見解之拘束，不得違背：

1.應適用的法規及法理的說明：

⑴行政訴訟法第216條第1項、第2項、第3項規定：「（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。……」100年11月23日增訂前引條文第3項之立法理由為：「一、按

行政訴訟法第216條立法意旨，係為課原處分機關以尊重判決內容之義務，以防杜原機關依同一違法之理由，對同一人為同一處分或決定。又原處分或決定經判決撤銷後，原機關有須重為處分或決定者，亦應依判決之意旨為之，藉以督促機關有依判決意旨作為之義務。二、司法院釋字第368號解釋亦表示：『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另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政法院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。』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。三、是以，本法第216條增訂第3項以針對行政法院判決係指摘機關適用法律之見解有違誤時，命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。」可知，依上揭行政訴訟法第216條第2項及第3項規定，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；如係指摘機關適用法律見解有違誤時，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。此等規定是為被告之稅捐機關受稅捐處分撤銷判決既判力拘束（撤銷訴訟判決既判力之確認效）之具體規定。

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。」可知，稅捐之核課期間已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，核定稅捐處分尚未確定者，亦有適用。

2.原告自107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，被告依系爭自治條例第6條第1項規定〔即「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣(以下同)70元計徵。」〕，於107年8月9日作成原處分，核定對原告課徵礦石開採特別稅，應納稅額按每公噸70元計算，共計課徵56,875,052元〔812,500.74公噸×70公噸／元＝56,875,052元（元以下四捨五入）〕之事實，為兩造所無異詞，並有原處分（原證1）可稽，自堪認定。

3.原告不服原處分，循序提起復查、訴願及行政訴訟，案經本院於前程序確定判決以原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第6條第1項以每公噸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，亦即原處分之稅額計算乃屬無據為由，將前訴願決定及原處分（即前復查決定）均撤銷，本院108年度訴字第449號判決並附帶說明：本件應由被告審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程序重為處分（本院卷一第127頁），最高行政法院109年度上字第962號判決理由亦論明：「……五、本院按：㈠地方稅法通則第4條規定之詮釋說明：1.地方稅法通則第4條之規定內容如下：⑴第1項規定：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30％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。⑵第2項規定：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。2.前開法規範第1項所稱之『地方稅』，依同法第2條對『地方稅』所為之定義性規定〔即『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。』〕，應同時包括中央立法及地方立法所課徵之特定稅捐。只不過若屬中央立法之特定稅捐，必須該課稅法規範有授權地方自治團體調整稅率(額)之明文者，地方自治團體方可依前開法規範調高稅率(額)。3.又上述『地方稅』單一性之判斷，要回到稅捐構成要件來決定，只要稅捐客體種類範圍相同(包括外延範圍大小之伸縮調整)，對主體之歸屬判準相同，稅負能力之指標(所得、消費、財產或其他標準)相同，即可判斷為『同一地方稅』。而不用考量架構稅捐法定要件之實證法依據，其法典名稱是否曾經更改，規範之規制效力是否始終前後相續，無新、舊法比較問題存在。因為：⑴實證法之名稱及修廢新訂等調整，均為規範效力形式層面之議題，與稅負在法理上是否實質同一，並無關係。⑵另外依事務本質所為之『稅捐同一性』判斷，也可避免地方自治團體藉由變更實證法名稱或廢立新訂實質內容相同之實證法，來迴避地方稅法通則第4條稅額限制規定之適用。4.而該法規範意旨之詮釋更要聯結該條第1項及第2項規定，而為整體觀察。詳言之，此等法規範乃為節制地方自治團體施政過於求成，造成財政需求急速增加，而在短期間內迅速增稅，造成人民稅負過重(立法理由所稱『使納稅義務人可預測其應負擔稅捐』，乃屬較不精確之說法)，亦不利全國總體預算規範之結果，要求地方稅之增長速率必須『平緩化』，不能讓起伏波動過大。因此要求地方自治團體每次調升之稅額，不得超過原稅額的30％，而且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(除非是中央立法之實證法原定稅率上限有調整，而配合調整，見同條第2項規定)。5.在前開法理基礎下，上訴理由中有關『原判決對地方稅法通則第4條規定，規範意旨詮釋有誤』之各項論述……，均非有據，無從據為推翻原判決之合法依據。而本案有待為法律判斷之事項，僅餘『地方稅法通則第4條規定之前開規範意旨，是否與憲法所定“中央與地方分權”規範安排相容(憲法第110條、第111條與中華民國憲法增修條文第9條規定參照)，而能通過合憲性之檢驗』。此為本案有待接續判斷之法律爭點。㈡而地方稅法通則第4條之規定內容，依下述理由，難認有違憲情事：1.本院固然同意上訴意旨所稱『地方自治團體享有調整課徵地方稅之權限，接近地方自治事項核心領域，地方稅法通則對權限事項之限制應受節制』之法律論點。也認同上訴人所指『礦石開採之特別稅課徵，與地方居民公共事務有較深之連結』等實證觀點。但在此仍需強調以下之法律論點：⑴地方稅法通則第4條規範意旨之理解，實與『稅捐法律主義』及由該主義所延伸而出之信賴保護原則，並無太大之關連性。⑵實證法本來即會因應社會實證環境之變化，而不斷而增刪補修，以為調整，規範架構亦會隨時間經過而改變。但立法者至少可以對規範變遷之速率及程度預為規畫(若其規劃有誤，仍可事後以新法來廢置該『預定調整法規定』)。⑶而國家公法人對地方自治團體之課稅高權事項，雖不得任意限制，但預為規劃其增稅速率，以求國家整體財政之穩定。只要其所規劃之增稅速率限制，沒有對地方自治團體之長期財政規劃，造成過度干涉，尚難指為違反憲法上有關『中央與地方權限劃分』之法規範。2.至於上訴意旨稱：地方稅法通則第4條第1項所指『地方稅』，應指中央立法之地方稅。核與地方稅法通則之整體架構不符，其非屬正確之法律解釋，理由詳前所述。上訴理由謂『地方自治團體本於其財政自主權，而以自治條例自行規定徵收之地方稅目，可以不受地方稅法通則第4條“平緩增稅”規定

之節制』云云，缺乏實質上之具體理由論述，說服力顯有不足。3.憲法有關『保障地方自治立法權及地方自治制度』之規範意旨，必須置於現實之實證環境來詮釋，讓國家整體稅負比，不因地方稅之無節制課徵而波動過大，亦屬國家整體利益，或其他地方自治團體之公共利益攸關。因此地方稅法通則第4條規定，不能視為對自治事項之過多限制。㈢總結前開法理說明，應認原判決認事用法均無違誤，上訴人指摘原判決違背法令之各項主張，於法均非有據」等語（本院卷一第140-143頁）。

4.足見前程序確定判決所為撤銷原處分（即前復查決定）之判決，係認原處分（即前復查決定）所據以核計稅額之系爭自治條例第6條第1項以每公噸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，故原處分（即前復查決定）之稅額計算乃屬無據，顯係指摘其適用法律之見解有違誤，是被告機關重為復查決定時，依行政訴訟法第216條第3項規定，自應依前程序確定之判決意旨，由被告審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程序重為處分，否則其處分（重核復查決定）即屬違法。

5.被告所為重核復查決定固以：「五、本件重核論述如下：㈠查……本自治條例既依地方稅法通則第6條規定，經花蓮縣議會完成三讀立法程序，報請財政部、內政部及行政院主計總處等中央機關實質審查並函復同意備查後公布實施，即屬有效之法律，本局（即被告，下同）依前揭規定課徵特別稅款，自屬於法有據，……㈡次查，……就本自治條例之適法性問題，中央主管機關財政部再於106年8月29日召開地方稅法通則座談會之結論，經學者專家及賦稅署說明，尚無違反地方稅法通則第3條第1項不得開徵事項，無適法性問題；另會中亦提及地方稅法通則第4條及第5條都是指中央統一立法給地方自治空間，賦予地方調整徵收率或附加徵收之精神，與第3條完全無關。此有財政部106年9月15日台財稅字第10604654240號函佐參，……㈢再查，……司法院大法官釋字第

38號解釋，針對縣立法之規章可否限制縣民之自由權利暨為法官審判之依據等爭議，明確揭示：『憲法第80條之規定旨在保障法官獨立審判不受任何干涉。所謂依據法律者，係以法律為審判之主要依據，並非除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用。』……再者，按地方制度法第30條第1項、第4項及第5項分別規定……足見依據地方制度法規定，有專屬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者，則為司法院大法官。㈣末查，中央立法、由地方課徵之地方稅（下稱『法定地方稅』），與地方政府制定自治條例開徵之特別稅課、臨時稅課（下稱『任意地方稅』），應予區分……本通則第2條雖未於文字中區分『法定地方稅』及『任意地方稅』，惟於其整體條文文義及立法歷程解釋上，均可知悉本通則立法者仍有意區分該二稅種，尚非原判決所稱與本通則之整體架構不符，而非屬正確之法律解釋。……㈤另按行政訴訟法第216條第3項明文……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。㈥綜上所述，本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，本件申請人（即原告，下同）係有礦業權之採礦業者，且在花蓮縣境內確有開採礦石之事實，此為雙方所不爭執。基此，申請人依本通則及本自治條例即有繳納特別稅之義務，揆諸前揭法令，申請人作為本自治條例課徵範圍之納稅義務人，本局據依前揭規定以每公噸70元計徵，核定

課稅稅額5,687萬5,052元，認事用法並無違誤」等語（原證4）為由，而重為與已撤銷前復查決定相同之法律見解。惟：

⑴我國憲法第107條第7款明文「國稅與省稅、縣稅之劃分」，由中央立法並執行之，因而財政收支劃分法第7條規定：「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。」並在第8條、第12條明定國稅、直轄市及縣(市)稅之稅目類別；此外，為提供足資運作之財源，以確保地方自治事項之順利推動，同法第12條、第19條即明文允許地方自治機關徵收「適應地方自治之需要」之「特別稅課」，及「舉辦臨時性質之稅課」。地方稅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之具地方稅性質者，連同地方制度法明文允許地方議會行使之立法課稅權，即該法第35條第3款「議決直轄市特別稅課、臨時稅課及附加稅課」，及第36條第3款「議決縣(市)特別稅課、臨時稅課及附加稅課」，併予規定於第2條，確定地方稅之範圍，於91年完成立法程序。由以上立法歷程，固可認同地方稅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。惟從課稅乃加諸人民以財產負擔之性質以觀，政府負有履行憲法託付予保障人民財產權之義務，在立法賦予課稅權之同時，配套予以一定之節制，乃屬當然。職是之故，財政收支劃分法第7條承憲法第107條第7款之命，明文「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。」地方制度法第67條第2項亦明文「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，均明確指示地方稅之課徵立法應遵守地方稅法通則之規定，自包括課稅權之賦予及其框限之節制。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，即「……縣(市)規章發布後，應報中央各該主管機關

備查……」。準此可知，國家對於地方自治團體之核心自治事項，具有監督權限，並非干預，旨在確保地方自治團體辦理自治事項之合法性。

⑵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條為調高效率限制、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。固然該法典於立法機關立法時就前開第4條稅率調整上限等規定之適用，時任財政部長顏慶章先生發言稱：「在個別稅法中我們授與他們在原定百分之30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」（立法院公報第90卷第21期委員會紀錄第248頁），似指向上開第4條之限制僅及於中央已規定之地方稅（重核復查決定指為「法定地方稅」），惟應予注意者為，該通則草案早在83年2月14日送請立法院審議，因屆期不連續而有後續於他屆立法委員會期之提案審查（同上公報第245頁），而自8

3年迄該次草案審查之90年間，地方自治團體正因缺乏自行徵稅之法律依據而無自行立法開徵之任意地方稅先例（所稱「任意地方稅」一詞，係援用重核復查決定之用語），則官員於立法院之詢答未及於任意地方稅，或難以預測未來稅目之增加，而未為全面宏觀之列舉說明，尚不能徒以官員或立法委員於立法院之詢答內容為法律解釋基礎。況徵諸被告經花蓮縣議會立法就採取礦石課徵特別稅，始於98年1月12日所訂立之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，共計11條，第2條規定課徵年限為4年，第6條第1項規定稅率為每公噸4元；於施行逾2年後，於100年6月29日修訂提高為每公噸5.2元，即將稅率依法定上限30％予以提高，迄施行年限4年屆滿，方另行立法於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」，持續就採取礦石課徵特別稅。可知花蓮縣議會審議修正通過之稅率提高法案，原亦遵守地方稅通則第4條不得逾30％之上限及2年內禁止提高之期限規定。且前述地方稅法通則為各地方自治團體立法徵收地方稅之框架規範，此係在保障地方自治制度，同時兼顧納稅義務人之基本人權，其中第2條列舉說明地方稅種類即係提供地方自治團體增加財源之路徑；另第3條、第4條分別為施行期限限制、定期重行檢討之要求，及稅率提高之上限並期限限制（詳後述），可謂是已提供增加經費需求來源之管道，並同時予以一定之限制，避免侵害人民之財產權，其旨寓有保障納稅義務人之意義。

⑶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，自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。」以限制特別稅等條款之有效期限，及定期檢討重行辦理立法事項之要求，避免濫行

徵收特別稅等，侵害人民財產權。則對於地方稅法通則第3條第2項之適用，整體上應注意不應突襲而生不利於人民之結果，方符其精神。故解釋上，基於對於法律明文之指引及法安定性，一個課徵特別稅之自治條例最長應為4年，如有提高稅率，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，應是有利於人民之稅賦免除。而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，再通過系爭條例，以達到原屬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。

⑷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並不具憲法第170條所定義之法律意義，行政法院於具體個案應有審查地方自治條例之權限。況就同一法律爭議，前經本院以系爭條例第4條等規定牴觸憲法第7條、第19條、第23條等規定為由，聲請釋憲，結果於109年10月23日經大法官決議不受理（最高行政法院110年度上字第331、295、274號判決意旨參照）。

⑸應予強調者，乃本件具體個案經前程序確定判決及本院司法審查認為無效者，係原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第6條第1項以每公噸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，亦即被告對其轄區內採礦行為課稅乃屬正當合法，但原處分之稅

額計算係屬無據，而非指系爭條例全部無效，本件應循地方課稅之立法程序，由花蓮縣議會於增加不逾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」第6條第1項規定每公噸10元計徵原稅率之30%稅率（即上限每公噸13元）之範圍內，修正系爭條例第6條第1項稅率之規定，再由被告俟合法稅率決定後，於重核復查程序重為處分。縱此修正後之規定不免溯及於其發布日之前適用，然因此溯及性立法對人民有利，所造成之負擔較之前更為輕微，且係為達成衡平採礦所致之環境破壞，與增加地方自治團體自籌財源，以利地方自治事項推展之重要公益上目的所必要，仍非憲法所當然不許（司法院釋字第142號解釋理由書、最高行政法院98年12月份第2次庭長法官聯席會議決議理由參照）。被告竟捨此不為，在無明文區別地方稅有法定地方稅及任意地方稅之別下，仍執其歧異之法律見解，違背前程序確定判決之既判力，認任意地方稅不受地方稅法通則第4條限制，系爭條例之無效唯司法院大法官所得宣告，前程序確定判決撤銷被告復查及訴願決定之理由係「系爭自治條例有牴觸地方稅法通則之情形」，並非被告於適用系爭自治條例時之法律見解有任何違誤為由，猶適用原系爭條例第6條第1項規定之稅率，而重為與前復查決定法律見解相同之重核復查決定，自屬違法。

6.從而，被告依原告107年1月1日起至107年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，重核復查決定仍依系爭自治條例第6條第1項規定，以每公噸70元計徵，核定課徵礦石開採特別稅課稅稅額5,687萬5,052元，即屬違法，訴願決定未予糾正，亦屬違誤，應由本院撤銷訴願決定及原處分（含重核復查決定），以資適法。又依前述稅捐稽徵法第21條第3項第1款及第6項規定，本件原處分（含重核復查決定）經本院撤銷確定之日起1年內，其時效不完成，被告非不得於上開期間內俟前揭應行之修法程序決定合法稅率後，重為處分，若被告猶執意違法適用原系爭條例第6條第1項規

定之稅率重為處分，則原告如因此違法之處分，而遭受損害，自得依法請求國家賠償，併此指明。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　8　　月　　30　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林麗真

法　官　孫萍萍

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	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。

政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　8　　月　　30　　日

書記官　李虹儒