

從合憲解釋論花蓮縣礦石開採 特別稅案爭議

——兼評最高行政法院109年度上字第962號
及111年度上字第167號判決



李惠宗

中興大學法律專業學院教授

摘要

花蓮縣議會不同屆次的議會前後四次的礦石特別稅條例，本質上不具有同一性。地方稅法通則第4條第1項漲幅30%之限制，從「合憲解釋」觀點來看，應目的性限縮至「法定地方稅」，而不及於「特別地方稅」，如此可以避免該條過度限制地方自治團體之財政收入權，使每四年須重新修法啟動的特別地方稅不受此種限制。但在該自治條例施行期間，如欲調整，仍受30%調幅的限制。如此則既可貫徹通則第4條第1項的適用，亦同時可以避免其可能過度限制地方自治權而有違憲之嫌。

目次

壹、花蓮縣礦石開採特別稅案判決始末

貳、本案之爭點

參、評析

肆、結論

DOI: 10.53106/27889866030804

關鍵詞：法定地方稅、特別地方稅、政治問題司法化、無漏洞的權利保護、客觀訴訟的主觀化、
雙重漏洞

壹、花蓮縣礦石開採特別稅案判決始末

一、案件緣由

本案戰火從105年6月28日拉開序幕，至111年3月底，花蓮縣地方稅務局（下稱「花蓮地稅局」）依據地方稅法通則開徵的「礦石開採特別稅」，採礦業者提起行政訴訟，迄今經臺北高等行政法院（下稱「北高行」）9件判決及最高行政法院7件判決，皆全面判決花蓮地稅局敗訴。因為行政法院認為，花蓮縣議會105年議決通過的「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱「礦石特別稅條例」）第6條規定，從每公噸10元調升至70元，違反地方稅法通則（下稱「通則」）第4條調幅30%之限制，應屬無效，監察院亦出面糾正花蓮縣政府¹。

由於花蓮礦石開採特別稅係每半年為一期，故案雖進入訴訟，時序進入109年，花蓮縣議會另外制定「花蓮縣礦石開採『景觀維護』特別稅自治條例」（內容完全相同、稅基相同，同樣是每公噸70元），於是花蓮地稅局仍依109年有效之礦石特別稅條例持續對業者以70元／公噸課稅。業者挾其餘威，繼續訴訟，但經北高行（111年9月29日）不同庭針對相同當事人，相同案型，不同年度的礦石開採稅，卻逆轉作成花蓮地稅局勝訴的判決（111年度訴字第151號判決；111年度訴字第671號判決）。

此一爭議涉及到稅法解釋學如何適用及是否可以使用合憲解釋來處理通則第4條第1項的規定意涵，並涉及地方自治團體的財政收入權如何受憲法保障的問題，值得深入研究。茲先就各判決的狀況，整理如下表（請參下頁）。

此一案件目前均由最高行政法院（下稱「最高行」）第二庭審理，迄至目前為止，均判決花蓮縣地方稅務局敗訴，最高行111年度上字第167號判決理由五（六）最末段甚至表明：「本件發生於（一）106年1月1日至同年6月30日、（二）108年1月1日至同年6月30日、（三）108年7月1日至同年12月31日等3段期間之採礦行為均無稅額規定可據以核算。上訴人允宜商請花蓮縣議會審議決之，以免貽誤核課期間。」

另案最高行111年度上字第873號判決主文甚至宣示：「上開廢棄部分即訴願決定及原處分關於按每公噸新臺幣壹拾參元計算之礦石開採特別稅部分撤銷。」

¹ 監察院趙永清委員、賴振昌委員於111年2月11日提出111財正0011案。

礦石開採特別稅訴訟案件一覽表

核課期別 年度及期別	105下	106上	106下	107上	107下	108上	108下	109上	109下	110上
所涉條例 名稱	花蓮縣礦石開採特別稅自治條例							花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例		
北高行判決 (案號)	107訴 18	107訴 1516	108訴 102	108訴 449	108訴 1991	109訴 546 ²	110訴 26	110訴 1003	111訴 151	111訴 671
北高行第二 次判決(案 號)				針對重 核： 111訴 394						
判決結果	福安礦業公司勝訴							花蓮地稅局勝訴		
最高行判決 (案號)	110上 274	111上 167	110上 295	109上 962	110上 331	111上167 (合併107訴 1516、109訴 546及110訴 26判決)	111上 873	福○公司上 訴，現繫屬 於最高行		

換言之，最高行上開二件判決的見解認為，聲請人即連13元／公噸的礦石稅均不能課徵，但前此的四件判決（110上274、110上295、109上962、110上331）仍維持准予課徵13元／公噸的礦石稅。

二、花蓮縣議會有關礦石開採特別稅的立法過程

有關核課採礦石特別稅，花蓮縣議會先後三讀通過礦石特別稅條例共四部：

（一）98年1月12日始訂「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，每公噸新臺幣4元，於100年6月29日修正，提升為5.2元。

（二）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」（施行期間自102年1月14日起至106年1月13日止，共4年，每公噸新臺幣10元。本條例在名稱上多增加「景觀維護」四字，除課徵金額提升為10元外，其他內容不變。惟在此一條例施行期間尚未屆至前，議會提前於105年6月28日予以廢止）。

（三）105年6月28日公布：「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，每公噸直接調高為新臺幣70元，因此引發本案一系列爭訟。

（四）109年7月30日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條

² 本案審理期間，法官曾停止審判，聲請司法院大法官釋憲，但釋憲案被裁定不予受理。

例」，施行期間1年，每公噸新臺幣70元。根據此條例，花蓮地稅局再以每公噸新臺幣70元課稅，業者雖仍提起行政訴訟，但北高行因不同庭作成不同結果的判決（111年度訴字第151號判決；111年度訴字第671號判決），此二件判決基本上認為，新的核課處分係依據新民意所制定新的「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（判決理由陸、一），故不受前案判決拘束，從而判決駁回業者之訴訟，並認為花蓮縣地稅局依最新「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條」以每公噸70元課稅，並無違法。目前此案件，福安礦業公司仍在上訴最高行中。

三、行政法院判決意旨

（一）最高行111年度上字第167號判決意旨

上揭諸多最高法院判決（本判決稱地方議會制定的地方稅為「任意地方稅」，以示與「法定地方稅」的相對性）基本意旨相同，茲舉合併三件案件的111年度上字第167號判決意旨如下：「……通則第4條規定之節制調高稅額規定……僅規定原則上二年內不得調高（同條第2項參照），復透過通則第3條第2項之限時法規定（特別稅課至多為4年），讓地方自治團體之主管機關可以在4年以後重新立法時，思考調整同一稅捐之稅率（額）高低。適用結果即是『能以修法手段，利用通則第4條規定調升稅率（額）』之期間至多僅有2年（因自特定地方稅調高稅率後起算2年間不能再調高）。可知該條第1項、第2項規定已整體衡酌公私益之衡平，在允給地方自治機關財政立法權充實財源外，同時防止過度侵害人民之財產權以避免難以預期之不利益。故從規範目的以論，本條規定自無排除地方立法之地方稅（即上訴人所指之任意地方稅）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。……花蓮縣議會於98年1月12日首度訂立『花蓮縣礦石開採特別稅自治條例』，即於未屆課徵年限前之100年6月29日，以修法方式將原『原稅額』4元修正增加30%為5.2元之事實經驗……。（四）……基於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，在4年期間內如有提高稅率，其幅度應不超過原訂稅率之30%……查前自治條例於101年10月18日制定，其第11條規定自102年1月14日起至106年1月13日止為施行期間，具有限時法之性質，人民對此施行期限已具有信賴，信其因時效經過而自動失效。乃花蓮縣議會於101年10月18日所公布之前自治條例實施期間尚未屆至前，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，無視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，影響被上訴人之營業損益，對信賴保護規範價值之維繫有極大之威脅。亦即，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，規避適用通則第4條第1項提高稅率之上限限制，加重人民負擔，顯屬恣意之立法行為，違反誠信原則。」

本判決基於保護納稅義務人財產權及營業權的觀點，認為不應任意調高，且基於前此經驗，花蓮縣議會亦自我限制僅調高30%，故後來直接立法調高為70元「顯屬恣意之立法行為，違反誠信原則」。

（二）北高行判決意旨

相反地，本案針對花蓮縣議會109年新制定的礦石特別稅條例，北高行（111訴151；111訴671），卻有不一樣的判決，茲以北高行111年度訴字第671號判決為例：

「（一）……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。……

（二）……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。

（四）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：……4.承上以論，通則第4條所謂『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，自為稅捐構成要件之設計，當然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。

1.……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。……2.此外，稅捐之課徵必須符合憲法上之比例原則……其上限，以『絞殺禁止』為原則……。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……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。3.系爭礦石稅乃花蓮縣為辦理自治事項……開闢自主財源新徵之特別地方稅，其稅率之訂定當不受通則第4條第1項規定30%調幅之限制，已如前述。……5.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，……將之轉型為環境保護為主要目的之『環境稅』……於前述量益原則之審查上，其課稅並不乏其正當性。6.只是，每開採一公噸課徵70元礦石稅……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，基於過往經驗，同樣稅率也未絞殺業者生存，應認此立法預估特權所為之決定並未違背憲法上關於課稅正義上之要求，無逾立法限界，而為地方稅捐高權所享有之立法形成空間。」

本判決論述相當精詳，其法律上主要出發點是新議會制定的礦石特別稅條例是另一屆的新民意，前此縱有最高行宣告舊條例無效的判決，對本案並無拘束力，因為係新一屆民意代表所制定「新的」礦石特別稅條例，雖其規定礦石開採稅70元／公噸，因為係屬全新規定，故沒有「調高」的問題。同時，基於財政法的新興觀點：「量益原則」，地方自治團體基於

所提供之基礎設施與公共服務，在受益原則或成本費用分攤原則下，納稅義務人應負擔地方自治條例所課徵的地方自治稅捐，且該特別稅課已經從單純從財政收入目的轉成「環境稅」，且此一數額尚不至於成為「絞殺稅」而違反憲法上比例原則。並認為，本案應從基於合憲性考量，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」。

貳、本案之爭點

一、本案花蓮縣議會前後四屆所制定的礦石特別稅條例是否同一？是否可以作為比較之基礎？

二、通則第4條第1項中的「地方稅」，其範圍在法解釋論上是否兼指特別地方稅？

三、本案合憲解釋適用的可能性。

四、行政法院可否直接宣告地方自治條例無效，而拒絕適用？

五、花蓮地稅局如認為確定終局判決違憲，是否有聲請憲法法庭進行裁判憲法審查的可能？

參、評析

一、不同屆議會制定的礦石特別稅條例是否同一？

花蓮縣議會前後四次所制定的「特別稅自治條例」，名稱雖有不同，「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」與「花蓮縣礦石開採『景觀維護』特別稅自治條例」（下稱「礦石開採條例」），是否具有同一性？自治條例是否因新民意之制定，而有不同的本質？

針對同一租稅客體，花蓮縣議會之所以前後制定四個內容相同，但課稅金額不同的地方自治條例，乃因通則第3條第2項明文規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」亦即，此種特別稅課每4年必須重行辦理，故每屆議會新選舉產生之議員所制定之地方稅條例，均有所不同，儘管其名稱可能相同，但因為施行期間已有限定為4年，各屆議會所議決事項，此為依據「議會不連續」原則¹³所得出結果，蓋基於新的民意所為之

³ 此涉及「議會不連續原則」（Grundsatz der Diskontinuität），本原則意指，本屆議事程序所未能了結之議案及決議（Beratungsthemen und-ergebnisse），對下一任議會而言，視同不存在。其法理基礎乃因新民意代表的產生，代表著民主合法性的刷新，每一屆都是全新的開始。議會不連續原則有三個面向：

政治意志決定，每屆議會所議決通過的特別稅自治條例，有本質的不同，亦即105年6月28日公布之系爭礦石開採條例與109年7月30日公布者，乃不同之規範，因為各個特別自治條例皆屬「限時法」之規範⁴，直接訂有施行期間（4年）。最高行109年度上字第962號判決有關「同一地方稅」的見解，是基於中央立法的地方稅的「永久法」的規範而論，與地方特別稅皆屬「限時法」的態樣並不相同。

二、通則第4條中的「地方稅」的一般法律解釋方法

（一）一般法律解釋方法作為一種檢證方法

花蓮縣議會於105年6月28日通過的「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，其第6條規定，每公噸礦石開採特別稅，調高至70元課稅，是否違背通則第4條第1項之規定：「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。」

此為本案核心的爭點，「通則第4條第1項所規定30%之限制」是否及於地方議會自行立法的「特別地方稅」？

有關稅法的解釋必須符合一般法律解釋方法，否則即有違憲之虞，釋字第703號解釋【財團醫院固定資產提列案】宣示：「憲法第十九條規定……主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號解釋參照）。」

本號解釋即特別以「遵守一般法律解釋方法」作為稅捐規定是否合憲的判準。

-
- 一、人的不連續（personelle Diskontinuität）：任期結束，議員之資格即行喪失；
 - 二、事的不連續（sachliche Diskontinuität）：所有未於該任期內完成議決的提案，視同已結束；
 - 三、機構不連續（institutionelle Diskontinuität）：所有議會的組織及次級組織（如各委員會）隨著任期結束而終結。此之機構的不連續亦包括機構運作的規則——即議事規則，換言之，議事規定亦有議會不連續原則之適用。

見李惠宗，憲法要義，元照，九版，2022年9月，邊碼26166。

⁴ 最高行111年度上字第167號判決亦提及相同論點，但結論與本文不同。

(二) 通則第4條第1項的一般法律解釋方法

而所謂「一般法律解釋方法」，通說認為，包括文義解釋、體系解釋、歷史解釋、合目的解釋四種⁵。

1. 文義解釋

從一般文義解釋來看，「地方稅」一詞固然可以包括「中央立法而依財劃法由地方收取的地方稅」，可以包括「由地方依其自治財務需求而由地方議會訂定之地方稅」。但單純這樣解釋顯然無法解決本案爭議，於是必須進入體系解釋。

2. 體系解釋

體系解釋基本上有四種解釋方法，包括當然解釋、反面解釋、擴張解釋與限縮解釋。

(1) 本案無「舉重明輕」或「舉輕明重」解釋方法的適用

除文義解釋外，當然解釋中包含「舉重明輕」或「舉輕明重」解釋方法，因此必須檢討，通則第4條第1項「地方稅原規定稅率（額）上限」中的「地方稅」是否可以透過「舉輕明重」或「舉重明輕」包含進來。

所謂「舉輕明重」主要適用於「限制性」或「負擔性」的公權力措施，若輕的行為，應予限制，重的行為理所當然更應予以限制。本案所涉及兩種地方稅，本質上係屬法源不同的稅種，明顯地，「法定地方稅」與「特別地方稅」係屬二種不同立法體系的地方稅，並無輕重問題，無從適用「舉輕明重」或「舉重明輕」的法理。

(2) 本案無反面解釋方法的適用

反面解釋其適用反面解釋須同時符合兩個要件⁶：

第一：法規範就可窮盡列舉的事項，選擇部分加以規定⁷。

第二：僅就「正面」或「反面」加以規定。

本案所涉及的「地方稅不得提高超過30%」的解釋，表示既存的地方稅「已經有」一定的稅率基準，才會有「漲幅限制」，因此從反面解釋來看，若無既有的稅率，就不會有升幅的限制了。

⁵ 參陳清秀，稅法總論，修訂十二版，2022年6月，153-172頁；陳敏，稅法總論，2019年2月，167-170頁，其所使用「邏輯解釋」與本文使用的「體系解釋」相當。另參Karl Larenz原著，陳愛娥譯，法學方法論，二版，2022年9月，337-356頁。

⁶ 參楊日然，法理學，二版，2005年10月，124頁。

⁷ 參楊仁壽，法學方法論，三版，2016年5月，213-214頁。

(3) 本案不應擴張解釋

稅法規定與罪刑法定主義一樣，原則上皆不應擴張解釋。但從文義解釋來看，通則第4條第1項的用語「地方稅」本來就會包括特別地方稅，故將礦石開採條例納入地方稅範疇，並非擴張解釋。

(4) 本案不宜使用限縮解釋

稅法規定通常固應做限縮解釋，不做擴張解釋，但此一原則係針對通常實體稅法規制的內容而言。本案涉及地方財政權與納稅義務人直接衝突的案型，不是單純限縮解釋的問題。

(5) 小結——本文的出發點

本文認為，「法定地方稅」（中央立法之地方稅）與「特別地方稅」（地方自治立法之地方稅）有其法源不同的本質上不同，即此二種地方稅係屬本質不同的地方稅，不是同一種系統的地方稅。換言之，本案的議題，根本不是體系解釋可以解決的問題，必須借重歷史解釋方法，進一步探究通則第4條第1項「地方稅」所指稱的範圍。

3. 歷史解釋

(1) 地方稅法通則制定的沿革

所謂歷史解釋係指，解釋者應探求立法者之本意。所謂立法者之本意並非指法案起草者個人之意志，亦非指立法者個別之意見，而是法案草擬時經由互相辯證後之客觀的理性之總體意志。故此種解釋方法往往須借助法制史料。

此時應回到稅法通則制訂時，當時候所使用有關「地方稅」究何所指的問題。通則於91年11月19日立法通過，迄今並無任何修正。通則第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。」

該立法理由即明示：「一、本通則與其他法律適用之順序。二、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。」

此一理由非常明確指出：「……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。」

(2) 通則的歷史解釋與財政收支劃分法的關聯性

本通則的歷史解釋，必須與當時已經生效的財政收支劃分法（下稱「財劃法」）合併觀察，因為通則立法當時的情事，具有希望緩解地方財務與中央財政分配權的意義。財劃法第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，並應依通則之規定。」

本條所規定的「通則」，係修訂於88年1月25日⁸，且迄今並無再修正，然當時通則尚未制訂完成，故立法者尚無法預見將來的通則（91年）會有第4條第1項30%的漲幅限制。

財劃法第12條第1項又進一步規定：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：……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。」

本項第1款至第6款非常明顯係屬「中央立法之地方稅」，至於第7款「特別稅課」，依同條第6項則規定係指：「第一項第七款之特別稅課，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。」

當時的立法意旨，只是指明，地方的特別稅課，須經地方議會立法程序，以符合憲法「租稅法定主義」的要求。此一要求亦見諸於納稅者權利保護法第3條第1、2項之規定。

然本案所涉及的「花蓮縣礦石開採特別稅」，乃花蓮縣議會制訂，屬於財劃法第12條第1項第7款的「特別稅課」。問題的爭點在於特別稅課是否即屬通則第4條30%調幅限制的地方稅？

由於財劃法第12條的各款係屬「例示規定」之性質，例示規定的特徵，乃最末的概括或剩餘規定的內容，須與前面各款列舉之性質具有相同共同的特徵，而前面第1至第6款的特徵，皆屬中央已立法之地方稅，不包括新創的特別地方稅，故此之「特別稅課」固指中央已經立法的地方稅，但是否及於「地方自治立法之地方稅」，本文認為，也無法經由歷史解釋即可明確得出。

⁸ 財政收支劃分法第7條於70年1月6日制訂（1月21日公布）時係規定為：「省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，以本法有明文規定者為限，並由中央制定各該稅法通則，以為省縣立法之依據。」

因為當時已生效的地方制度法第67條第2項之規定：「地方稅之範圍及課徵，依通則之規定。」此規定制訂於88年1月13日（公布於1月25日），但當時並無通則的制訂。通則係於將近4年後的91年11月19日始行制訂（同年12月11日公布），故此通則所規範的「地方稅」及其「漲幅30%的限制」，在歷史解釋上，應指「已經有」一定的稅率的地方稅，才会有「漲幅限制」；從反面解釋來看，若特別地方稅乃屬新創的稅制，無既有的稅率，就不會有升幅的限制了。亦即所謂的「地方稅」應區分為二大類：

A. 「中央立法而依財劃法由地方收取的地方稅」（「法定地方稅」）。

B. 「由地方依其自治財務需求而由地方議會訂定之地方稅」（「地方特別稅」）。

從歷史解釋法來看，而通則第4條第1項所稱的升幅限制，係指「法定地方稅」，而不及於「地方特別稅」。

4. 客觀目的解釋

本案爭點是否涉及法律漏洞問題，也須進一步探討。

一般法律解釋方法，包括第四個階段，應適用目的性解釋方法，包括(1)如果法律有「明顯漏洞」（規範不足），從而應透過類推適用擴大適用範圍；(2)如果法律有「隱藏漏洞」（規範過廣），有應除外而未除外的情形（規範過度），從而應透過目的性限縮，限縮適用的範圍⁹。

本文認為，本案如果有涉及法律漏洞的問題，有可能是規範過廣而有「應除外而未除外」的「隱藏漏洞」問題，亦即「地方稅」如果解釋為包括「法定地方稅」及「特別地方稅」，將會形成過度寬泛的結果，而有害於地方財政制度。從而通則第4條第1項「地方稅」一詞，應做目的性限縮，限於適用「法定地方稅」，不及於「特別地方稅」。

三、合憲解釋的可能性

合憲解釋（*verfassungskonforme Auslegung*）或稱為合憲性解釋，係指某一法律條文的解釋，如果有多種結果，只要有一種結果可以避免宣告該法律違憲時，便應選擇該解釋作為結論，而不採納其他可能導致違憲的法律解釋¹⁰。因此，合憲解釋不是一般法律解釋的方法，而是一種違憲審查的態度。在一般法律解釋方法都難以找到客觀具有說服力的結論時，為避

⁹ 參李惠宗，法學方法論，四版，2022年1月，367-376頁。

¹⁰ 有關合憲解釋原則，請參吳庚、陳淳文，憲法理論與政府體制，增訂六版，2019年9月，305頁。

免導出規範違憲的結論，合憲解釋是可以思考的方式¹¹。

上開一般法律解釋方法，從歷史解釋及反面解釋來看，應該可以限縮解釋通則第4條第1項的地方稅不及於「特別地方稅」，但仍缺乏十足的說服力，於是有引進合憲解釋的必要。

（一）合憲解釋的特徵

1. 合憲解釋係司法自制的呈現

國會具有直接民主合法性，國會的決定直接表彰著民意，從「代表理論」來看，國會議員等於直接表達民意。在早期的「組織性的權力分立原則」的要求下，司法機關只能作為「法律之口」，由司法機關對法律進行違憲審查，是孟德斯鳩等權力分立理論主張者所無法想像的情境。但二次大戰後的「權力分立理論」，從「組織性權力分立」轉向「功能性權力分立」，強調的是，各個權力核心不要被侵越，且能有共同協力，發揮國家組織功能，仍屬符合權力分立的理論。故功能性權力分立，不一味只強調「對抗性制衡」，而是「適當的制衡」。

由於立法機關在民主國家中獨占國家機關的「民主合法性」，雖司法者的違憲審查制度則係基於憲政主義的「實質正當性」，故司法機關要判斷法律違憲，應有極為堅強的論述。德國聯邦憲法法院在「立法裁量」的概念下，常運用到「合憲解釋」，在法律未被確定為違憲之前，常先推定為合憲¹²，故又稱為「合憲性解釋」或「合憲推定原則」¹³。

故合憲解釋原則是司法權與立法權潛在衝突的潤滑劑，德國聯邦憲法法院多根據憲法精神，轉換法條含意或限縮其適用範圍的方式，以達到合憲解釋的目標。運用合憲解釋原則，不會導致法律違憲，反而是希望避免宣告法律違憲，但增加規範適用上的要件，等於司法者成為一位「理性立法者」，或稱為「理性的代位立法者」。

2. 權力分立也是一種工具式的理論

權力分立是避免國家權力獨大所設計的機制，特別是為了控制行政權獨大的設計。以今日民主理論來看，權力分立也是一種工具式理論，其目標仍是避免國家權力濫用而傷及人民的基本權。但如果司法權變成過度積

¹¹ 參Karl Larenz原著，陳愛娥譯，法學方法論，二版，2022年9月，357頁。

¹² Vgl. v. Münch/Kunig, GG, Vorb. Art. 1-19, Rn. 66; 司法院印行，德國聯邦憲法法院裁判選輯（七）【限制第二學位攻讀案】B. II；【統一條約案】C. III. 3. d.。

¹³ 參陳慈陽，憲法學，元照，二版，2005年11月，99頁以下。

極，也可能會產生另外一種，權力不受制衡的現象。故透過合憲解釋，權力分立原則可以避免過度向司法權傾斜。

3. 違憲審查目的係在追求法秩序的協和性

一個國家的法律秩序，從憲法的規定錨定下來之後，應維持其一貫性及協和性，違憲審查制度在今日的發展，應不在孟德斯鳩當初提出權力分立理論的想像範圍，因為直接由司法者宣告立法違憲，等於由司法者超越民主程序，並非孟德斯鳩當初設計的「法官為法律之口」的概念射程。但儘管如此，並不代表此種發展違反民主原則或違反權力分立原則。司法權擁有違憲審查權，可以實質維持憲法的優越性，也能夠發揮司法權作為保障人民權利最後一道防線的功能。

雖然司法權係屬「被動性的國家權力」，並有「最不危險的國家權力」之稱，但在擁有違憲審查權之後，其成為「理性的代位立法者」在某種狀況下，已成為具體事實。然若干議題，在見仁見智的觀點下，宣告某種法律違憲或合憲具有可能時，等於司法機關取得了「講最後一句話」的權限。

同時在「司法自制」的理論下，司法的違憲審查權也應避免與立法在政治議題上產生正面衝突或維持法律秩序的協和性，在憲政理論上也具有重要價值。而在此價值下，合憲解釋也能夠使法律秩序獲得更和諧的施行。

4. 司法者分擔「理性立法者」任務

專制國家依賴「明君或賢君」，但「明君或賢君」如鳳毛麟角，大部分的專制國家更容易出產「暴君或昏君」，更多的情形是，專權者假借公益、全民富裕等泛政治性口號，剝奪人民財富或限制人民言論、行動自由，以達鞏固政權，獲得私益為目標。故專制國家的政治、經濟會有「大好」「大壞」的問題。

司法者因不必具有民主合法性，可以不受民粹的影響，故擁有違憲審查制度，在實質憲政主義的觀點下，有其價值。但立法者畢竟有優越的民主合法性，司法者透過違憲審查制度固可以糾正類此不當立法，但司法過度行使，也偏離了「司法自制」原則。所有秩序的過度司法化與過度行政化，皆有其弊端。

稅捐機關職權的遂行，依稅法規定，涉及國家財政收入的效能與人民財產權的均衡維護。稅捐立法及執行上，由於皆由國家機關（財政部）提案，故可能使稅法規定向國家財政收入傾斜之虞，此時如果能夠利用「合

憲解釋」，就部分不合理稅法，容易產生稅務冤案的規定，限縮其適用範圍，應屬適當方法，此乃使司法者能夠成為「理性立法者」的路徑。

（二）我國司法院大法官運用合憲解釋的情境¹⁴

司法院大法官亦常使用合憲解釋¹⁵，運用合憲解釋的原則，可以降低司法與立法可能的衝突。因為法律規定如果過於籠統、寬泛，或有難以預見的類型，常容易產生過度運用文義解釋的結果，以至於針對特別案型，難有符合法規範目的的結果。使用「合憲解釋」時，通常會「限縮一定適用範圍」而作合憲宣告，其方法是「增加適用上的構成要件」或「限縮既有規定的適用範圍」。例如釋字第362號解釋【重婚無效案】稱：「民法第988條第2款關於重婚無效之規定，乃所以維持一夫一妻婚姻制度之社會秩序，就一般情形而言，與憲法尚無抵觸。惟如前婚姻關係已因確定判決而消滅，第三人本於善意且無過失，信賴該判決而與前婚姻之一方相婚者，雖該判決嗣後又經變更，致後婚姻成為重婚，究與一般重婚之情形有異，依信賴保護原則，該後婚姻之效力，仍應予以維持。首開規定未兼顧類此之特殊情況，與憲法保障人民結婚自由權利之意旨未盡相符，應予檢討修正。」

其中「就一般情形而言」就是限定一定範圍作合憲解釋，如果完全以文義解釋為方法是用於所有的婚姻案件，將產生針對特別類型（中國大陸變色，政府播遷來臺，配偶一方來臺重婚的情形），如果依通常情形一樣，使「重婚無效」，將產生更不合乎婚姻法規範的目的，反有違憲的問題。

此外，釋字第509號解釋【誹謗罪案】也明白使用合憲解釋方法，增加適用上的要件，從而限縮刑法第310條的適用範圍，並宣告該規定合憲¹⁶。再者，釋字第656號解釋【公開道歉案】對於民事判決中，亦即民法第195條「回復名譽」的措施，法院若以判決採取強制他人對以公開方式表達道歉的方式，是否產生侵害人性尊嚴或侵害個人良心自由的問題，而使民法第195條規定違憲，該號解釋也是以合憲解釋作成民法第195條的強制公開道歉，即加設一個要件：「如果未涉及加害人自我羞辱等損及人性尊嚴之情事的公開道歉」，就不會違憲，透過目的性限縮限定「公開道歉」的適用範圍，雖然本號解釋後來經憲法法庭111年憲判字第2號判決【強制公開道歉案】推翻，但仍可顯示出合憲解釋的操作過程。

¹⁴ 本段大幅引用李惠宗，法學方法論，四版，2022年1月，258-262頁。

¹⁵ 參蘇永欽，合憲法律解釋原則——從功能法上考量其運用界限與效力問題，憲政時代，19卷3期，1994年1月，50頁以下。

¹⁶ 參李惠宗，憲法要義，元照，九版，2022年9月，邊碼0275-0278。

此種合憲解釋的採用，具有避免衝擊法律秩序之意義，不只是大法官，一般法院法官即有權使用合憲解釋，限縮法律的適用以作成判決，其亦可因此免於聲請釋憲的繁瑣程序。

（三）本案審查通則第4條第1項的方式

本案礦石採取應以多少金額收取，涉及如何解釋通則第4條第1項「地方稅」的範圍。如果將該條之地方稅，限縮解釋為僅為法定地方稅，就等於限縮適用範圍，而可避免宣告該條過度限制地方自治團體之財政收入權，當然此一結果會反射成為業者的負擔，而此為各地方政府必須納入考量的政治效應。

如此解釋，可以使每4年須重新修法啟動的「特別地方稅」不受此種漲幅限制，然在該自治條例施行期間，如欲調整，仍受30%調幅的限制。如此則可避免通則第4條第1項可能過度限制地方自治團體的自治權之虞。因此本文較贊同上揭北高行111年度訴字第671號判決，理由（四）所論：「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』……。」

本判決已帶入合憲解釋的論證，值得贊同。

四、行政法院可否直接宣告地方自治條例無效？

本案一系列判決較為特殊的是，原審北高行108年度訴字第449號判決宣示（理由八（二））：「惟本院基於以下之理由，認系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，抵觸通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效。」

而最高行109年度上字第962號判決雖未出現此種文字，但更細緻地闡述通則第4條第1項升幅（30%）及期間（2年）之限制的法理：「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）。」

換言之，最高行109年度上字第962號判決亦支持北高行見解。相同地，本聲請案判決1理由五（六）亦宣示：「綜上，原審認定系爭自治條例第6條因抵觸通則第4條第1項前段規定，而為無效，上訴人據以依每公噸70元之稅率，以原處分對被上訴人課徵礦石開採特別稅，其稅額之計算即有違誤。」

最高行111年度上字第873號判決亦於理由六（五）宣示：「惟本件經司法審查認為無效者，為系爭自治條例第6條之稅率，其違法之理由在於前自治條例施行期間未屆前，以廢止舊法另訂新法達到對舊法修法之實質結果，逕將稅率提高7倍，違反通則第4條第1項之規定。」

從花蓮地稅局敗訴的判決來看，各該判決中，皆宣告花蓮縣議會所制定的礦石開採條例係屬無效。然則，行政法院是否有權直接宣告經地方民意機構合法制定之自治條例無效，在法理上應有可疑。

蓋宣告地方自治條例「無效」，係屬司法審查中的「廢棄權限」，行政法院對於地方自治條例是否有此「廢棄權限」而可直接宣告本案系爭條例無效，乃本件判決所另外產生的問題。蓋行政法院認為地方自治條例有違法或違憲之虞，頂多只有「程序暫停權限」或「拒絕適用權限」，並無「廢棄權限」¹⁷，故北高行及最高行就此的判決意旨，有商榷餘地。但此並不影響論證過程及結論。因為縱使行政法院未有「廢棄權限」，亦得直接拒絕適用該地方自治條例，其結果亦屬相同。

五、花蓮地稅局是否有聲請裁判憲法審查的可能？

此一問題，端視憲法訴訟法第59條規定，除了維護人民的基本權外，是否兼具維護憲政秩序或統一法秩序的功能而定。此外，行政機關的公權力是否可以主觀化而成為機關的「權利」？

地方自治團體自治權受憲法的制度性保障，迭經司法院大法官解釋甚詳，茲僅舉釋字第498號解釋說明如下：「地方自治為憲法所保障之制度。基於住民自治之理念與垂直分權之功能，地方自治團體設有地方行政機關及立法機關，其首長與民意代表均由自治區域內之人民依法選舉產生，分別綜理地方自治團體之地方事務，或行使地方立法機關之職權，地方行政機關與地方立法機關間依法並有權責制衡之關係。中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治事項、委辦事項，依法僅得按事項之性

¹⁷ 見李惠宗，行政法要義，元照，八版，2020年9月，邊碼03205。

質，為適法或適當與否之監督。地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予以尊重。」

本號解釋的「國家機關自應予以尊重」，自包括行政法院亦應尊重地方自治團體的各種型態的自治權。本案所涉及的依自治條例的課稅權，乃屬地方自治團體的財政收入權，至為明顯。

本件聲請人係花蓮地稅局，乃各判決之當事人。而本案並非涉及憲法訴訟法第7章所規定的「地方自治保障案件」，因為本案礦石開採條例，不論是徵收10元／公噸，或70元／公噸，均經財政部核定許可徵收，並無憲法訴訟法第82條「立法或行政機關」過度干預自治權的問題，也非同法第83條所列自治法規不予核定、議決之自治事項經監督機關函告無效，或監督機關對其辦理之自治事項予以撤銷等情事。

（一）文義上，花蓮地稅局非屬裁判憲法審查的聲請主體

本案涉及的是判決可能侵害稅捐徵收權的「裁判憲法審查」問題，若可聲請釋憲，其依據應為憲法訴訟法第59條：「人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判所適用之法規範或該裁判，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」

亦即，本條聲請主體，「文義上」明文限於「人民」，本條立法理由是：「完整地保護人民的權利」，而花蓮地稅局並非人民；然，花蓮地稅局係「代表」花蓮縣執行地方稅捐徵收事務，而稅捐依法徵收係屬地方自治團體財政權重要的手段。若地方自治團體的下級機關因「司法判決」使其財政收入權受到重大的侵害，是否亦應賦予其有提起裁判憲法訴訟？乃屬可以討論之問題。

從比較法的觀點上看，德國的憲法法院法第91條的內涵，通說亦認為：「鄉鎮市或鄉鎮市聯合團體本身不是基本權主體，不能以憲法訴願捍衛自己受行政機關或司法執行措施的侵害。因此，依（德國憲法法院法）第91條憲法訴願的標的，僅僅只能是法律本身，而不是法律執行。」¹⁸

換言之，在德國「鄉鎮市」的地方自治團體，不得以其基本權受判決侵害為由，而聲請憲法訴願¹⁹。

然德國此種見解在我國憲法訴訟法是否要相沿繼受，亦有討論餘地。

¹⁸ 見黃相博譯，德國聯邦憲法法院法逐條釋義第91條，初版2刷，2022年12月，737頁。

¹⁹ 另參陳怡凱譯，「公法法人之地方自治團體可否以基本權主體之身分主張財產權？」裁定，收於德國聯邦憲法法院裁判選輯（17），2022年12月，163-165頁。

因為我國地方自治的保障，係屬單一國下的地方自治（111年憲判字第6號判決【萊豬案】參照），與德國的聯邦國家的地方自治不同。我國單一國的地方自治保障，相對地比較薄弱，必須透過全面的憲法訴訟，始能無漏洞地保護地方自治團體的自治權不至於被法院判決侵害，此為地方自治團體的自治權，可否主觀化的問題。憲法訴訟法第59條的立法理由亦提及：「可能侵害人民憲法上權利的國家權力，不僅包括立法權與行政權，也包括司法權。」相同法理，可能侵害地方自治權的國家權力，也包括司法權（法院判決）。

（二）文義上，花蓮地稅局不得聲請地方自治監督憲法訴訟

地方自治團體以自治權受侵害，可以提起憲法訴訟的案型，依現行憲法訴訟法規定，路徑有二：

1. 立法侵害型的抽象規範審查

憲法訴訟法第82條第1項規定：「地方自治團體之立法或行政機關，因行使職權，認所應適用之中央法規抵觸憲法，對其受憲法所保障之地方自治權有造成損害之虞者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」

本項規定，屬立法可能侵害自治權的類型，地方自治團體（於本案須為花蓮縣政府）必須主張通則第4條第1項30%漲幅限制係屬過度侵害其財政自主權（或其他規定的侵害，例如特別稅課何以必須每4年重辦一次，而不能長期有效）。然則於本案情形，僅為行政法院「可能」誤解通則第4條第1項的範圍，就本質而言，通則規範本身並不存在太大的爭議。

2. 行政侵害型的具體違憲審查

憲法訴訟法第83條規定：「地方自治團體，就下列各款事項，依法定程序用盡審級救濟而受之不利確定終局裁判，認為損害其受憲法所保障之地方自治權者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決：一、自治法規，經監督機關函告無效或函告不予核定。二、其立法機關議決之自治事項，經監督機關函告無效。三、其行政機關辦理之自治事項，經監督機關撤銷、變更、廢止或停止其執行。」

此一規定，係針對特定的自治法規或具體自治措施效力，受到自治監督機關之阻礙所提請之憲法訴訟，本條係將行政權可能侵害地方自治權的情形概括規範，屬於「行政侵害型的憲法訴訟」，但此種規定須先窮盡經法院救濟途徑，亦即，行政法院繼續維持中央行政機關的見解而判決駁回地方自治團體主張，才可以聲請憲法訴訟。在此種案型，中央監督機關是「初步的侵害」自治權的機關，法院的終局裁判僅屬「繼續幫助侵害」的角色。

本條意旨，就是將地方自治團體自治權「主觀權利化」（簡稱自治權主觀化）的設計，該自治團體的自治權本質也是公權力的一種，其行使對象也是人民，其自治權措施被上級監督機關過度限制，本質上本係國家內部組織法權限紛爭的問題，但透過此一規定，將此種內部組織的紛爭，付諸司法判決，使地方自治團體的自治權可以主觀化成為類似人民的基本權一樣，其受侵害可以藉由法院是非對錯判斷機制予以糾正，亦寓有「政治問題司法化」的意義，也等於「客觀訴訟的主觀化」。在此種制度的意義下，地方自治團體的自治權（本文所討論的，即為自治財政權），同樣可能受到司法判決的直接侵害。

3. 司法侵害型的憲法訴訟？

以上二種「立法侵害」及「行政侵害」自治權的類型，地方自治團體俱有提起憲法訴訟的權利，若因判決直接造成自治權的侵害，是否可以提起憲法訴訟？憲法訴訟法即無明文規定，本案剛好就是此種案型。因為本案「如果」有造成花蓮縣自治權（財政權）受侵害的問題，只是行政法院單純適用文義解釋的結果。

因為憲法訴訟法未規定：「地方自治團體辦理自治事項，受到法院違法裁判終局確定，致其自治權受侵害者，得聲請憲法法庭宣告該確定終局判決違憲之判決」，故目前地方自治團體面對此種司法侵害型的確定終局判決，亦無法聲請釋憲。

但基於「無漏洞的權利保護」原則，本文認為，憲法訴訟法第83條就此而言，有「應規定而未規定」的明顯法律漏洞，應從法解釋論觀點，透過類推適用或透過立法論以明文規定，加以解決。

（三）小結：雙重漏洞的解決方案

從提起憲法訴訟的角度來看，依現制，花蓮地稅局（或花蓮縣政府）既不能依憲法訴訟法第59條，也不可能依第83條聲請憲法訴訟，本案亦非立法過度限制自治權的問題，此時花蓮地稅局（或花蓮縣政府）會陷入「**雙重漏洞**」的流沙中，而本案正可以顯示出憲法訴訟法對於法院判決直接造成地方自治團體自治權受損，卻難以尋求憲法訴願的窘境。

憲法訴訟制度除保障人民主觀基本權利之外，亦有形成客觀憲政秩序的功能。本文認為，制度上應容許地方自治團體下的行政機關，單純因法院判決而過度侵越其自治財政權，直接聲請憲法法庭的裁判，以確保地方自治團體的完整，同時也可以確保法律見解的一致。

因為憲法訴訟法的制定及施行旨在建構一個「無漏洞的救濟制度」²⁰，且憲法訴訟法第83條規定的立法理由亦指出：「（三）衡諸地方自治團體應受憲法制度性保障，惟亦衡諸憲法設立釋憲制度之本旨，主要係授予釋憲機關從事規範審查權限，且基於釋憲機關之最後性，尚不及於具體處分違憲或違法之審理，是地方自治團體就其與自治監督機關因地方自治事項監督權之爭議，雖地方制度法第三十條第五項、第四十三條第五項及第七十五條第八項之規定有得聲請司法院解釋之規定，惟依本法第一條第二項之意旨，其聲請程序應依其性質，適用所應依循之聲請解釋憲法之程序。地方自治團體既係基於憲法所保障之地方自治權受侵害，類同於人民憲法所保障之基本權受侵害，而得提起行政爭訟，則於其用盡審級救濟途徑，仍受有不利之確定終局裁判之情形下，應許其類同於人民之地位，聲請憲法法庭為裁判憲法審查。」

亦即，地方自治團體自治權被行政機關不當干預，仍然被法院維持的情形，若此種維持構成侵害，法院只是一種間接侵害（或幫助侵害），針對間接侵害，現行法都可以比照人民之提起訴願、訴訟，最後得聲請釋憲。

則本案乃屬直接受到法院判決之侵害，法理上，間接侵害都可以提出憲法訴訟，沒有理由禁止對於直接侵害提出憲法訴訟。因為地方自治團體在此時，亦「類同於人民」。地方自治團體的自治權的訴訟，本質上係「客觀訴訟的主觀化」。雖然地方自治團體本身亦承擔著國家公權力的運作，其自治權受到國家立法或行政的干預，類似人民受國家之侵害，是以最後仍賦予地方自治團體得以釋憲方式聲請做最後的救濟。本件聲請人受判決之地位，類似人民，如立法理由所述：「類同於人民憲法所保障之基本權受侵害，而得提起行政爭訟，則於其用盡審級救濟途徑，仍受有不利之確定終局裁判之情形下，應許其類同於人民之地位，聲請憲法法庭為裁判憲法審查。」

本案係花蓮縣議會之制定礦石開採條例，先受到財政部的核准，可合法徵收特別稅，卻因該礦石特別稅條例受行政法院判決宣告無效而不能徵收，此種情形，對自治權的侵害，更甚於憲法訴訟法第83條所列舉的三種態樣。依「舉輕以明重」之法理，輕的類型都能聲請憲法審查，更嚴重的侵害，豈有不准聲請釋憲的道理？

解決之道是，本文認為，在確認此屬法律漏洞的前提下，在法解釋論

²⁰ 參憲法訴訟法第1條立法理由：「憲法審查客體向來限於法規範，司法裁判未能納入，致生憲法保障人民權利之闕漏……」。

上，有二個路徑可擇其一：

1.類推適用憲法訴訟法第59條第1項規定，此時須以訴訟當事人之花蓮地稅局為裁判憲法審查的釋憲聲請人；

2.類推適用第83條第1項規定，而以花蓮縣政府為釋憲當事人，此屬則屬地方自治權的監督的憲法訴訟。

肆、結 論

本案係屬花蓮縣的自治事項，應無爭議。


一、花蓮縣議會不同屆次的議會前後四次的「自治條例」，名稱固有不同；縱使相同，基於「議會不連續」原則，本質上不具有同一性。

二、通則第4條第1項地方稅調幅30%限制，若擴及地方自治團體議會基於地方自治財政需要所自主立法之「特別地方稅」，將危害地方自治團體的財政權。故該條解釋上，應限於中央立法的「法定地方稅」。蓋從法律一般解釋方法來看，從「文義解釋」、「體系解釋」及「歷史解釋」及「目的解釋」的來看，都得出地方漲幅30%之限制，必然應及於「特別地方稅」。

故再從「合憲解釋」觀點來看，將通則第4條第1項「地方稅」30%調幅限制的適用範圍，限縮至法定地方稅，而不及於特別地方稅，如此可以避免宣告該條過度限制地方自治團體之財政收入權，使每4年須重新啟動立法的特別地方稅不受此種限制，但在該自治條例施行期間，如欲調整，仍受30%調幅的限制。如此則既可貫徹通則第4條第1項的適用，亦同時可以避免過度限制地方自治權而有違憲之嫌。故本文較贊同上揭北高行111年度訴字第671號判決所採取的合憲解釋觀點：「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」。

目前憲法訴訟法第59條及第82條與第83條規定，對於地方自治團體的行政機關，剛好都形成漏洞，本案如果從法解釋論來看，應類推適用第59條或第83條，容許花蓮地稅局就各該判決聲請釋憲，否則等於形成雙重漏洞，形成對地方自治團體絕命幽谷的窘境。而從立法論來看，憲法訴訟法第83條應增加第2項之規定：「地方自治團體辦理自治事項，受到法院違法裁判終局確定，致其自治權受侵害者，亦同。」

如此或許可解決本案所面臨的困境。♣

 相關文獻 ◀ 月旦知識庫 www.lawdata.com.tw，更多裁判分析 ▶ 月旦法律分析庫 lawwise.com.tw