

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第962號

上 訴 人 花蓮縣地方稅務局

代 表 人 呂玉枝

訴訟代理人 許正次 律師

鄭道樞 律師

王健安 律師

複 代 理 人 高羅亘 律師

被 上 訴 人 福安礦業股份有限公司

代 表 人 林正良

訴訟代理人 梁景岳 律師

陳冠諭 律師

上列當事人間有關地方稅務事務事件，上訴人對於中華民國109年7月23日臺北高等行政法院108年度訴字第449號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、事實概要：

(一)緣被上訴人自民國107年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74公噸，上訴人取得經濟部礦務局依「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」所發出之通報資料後，依105年6月28日制定之現行「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（即「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）七十元計徵。」），於107年8月9日作成花稅土字第1070233278號函（下稱原處分），核定對被上訴人課徵礦石開採特別稅，應納

01 稅額按每公噸新臺幣(下同)70元計算，共計課徵56,875,052
02 元。

03 (二)被上訴人不服原處分，申請復查，經上訴人作成107年11月8
04 日花稅法字第1070015744號復查決定予以駁回。被上訴人提
05 起訴願，亦遭決定駁回。被上訴人仍不服，遂提起行政訴
06 訟。經臺北高等行政法院(下稱原審法院)以108年度訴字第4
07 49號判決(下稱原判決)，將訴願決定及原處分(即復查決定)
08 均撤銷。上訴人不服原判決，因此遂提起本件上訴。

09 二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決之
10 記載。

11 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

12 (一)基於租稅法定主義，本件地方稅之法律基礎，在基於地方
13 稅通則之授權而於105年6月28日公布之系爭自治條例，則
14 依被上訴人之主張，原處分所依據之法規範基礎，即系爭
15 自治條例第6條之規定，有無牴觸地方稅法通則，乃首要
16 爭點。茲分述之：

17 1.系爭自治條例之制定本身，尚未違反地方稅法通則第3條
18 第1項但書第1款、第2款、第4款規定：

19 (1)有關地方稅法通則第3條第1項對自治團體課徵地方稅之
20 一般限制，其經被上訴人指為課徵地方特別稅「違法疑
21 義」之3種情況分別為：對「轄區外之交易」(第1款)、
22 「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」(第2款)及
23 「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」(第3
24 款)等事由。該等事由應為以下之詮釋：

25 ①轄區外之交易係指：購買人在當地利用郵政劃撥或電
26 話、網際網路等方式，向其他轄區之營業人購物等，
27 地方政府不能對轄區外之交易開徵地方稅；亦即某一
28 地方政府課徵地方稅，該地方稅之租稅主體(亦即納
29 稅義務人)僅限於該地方者。

30 ②流通至轄區外之天然資源或礦產品，其意義為：天然
31 資源或礦產品等，可以流通到出產地以外之其他區域

者均屬之，例如水資源(水庫水源)、油礦、天然氣、石礦(如花崗石、大理石等)等，均流通到產地以外之其他區域者。此條款之限制，主要係考量地方自治團體得以課稅之對象，大概只有具「外部經濟」之特有資源，例如水源、礦產等等加以課稅，結果造成各地方政府可以對轄區以外之受益者課稅而「租稅輸出」；如許多河川源自於南投縣內，如果南投縣政府向水公司課徵水源稅，引發水公司調高水費，將影響與使用水有關的產業活動及日常生活。

③損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項：乃指對國家整體利益或其他地方公共利益會造成損害之事項，例如對軍用機場、軍用港口或其他國防設施等課徵特別稅課、臨時稅課，可能直接造成國家整體利益之損害外，亦可能間接損害其他地方之公共利益。整體來說，前2項是係以「轄區」為分界，涉及地的範圍，其目的在於避免地方課徵權的衝突，並防止重複課徵影響人民權益；故該條項最後1款明定以「公益」作為衡量基準。是以一言以蔽之，地方稅自治條例是走不出該地方自治團體所轄範圍。

(2)本件課稅客體乃就業者之「採取礦石」核課稅捐。稽之系爭自治條例第1條明文立法目的在為衡平採礦所致之環境損壞；及第4條文義「凡於本縣開採礦石者」，應課予稅賦；及第6條不分礦石種類，均按每公噸70元計徵，無以礦石種類為考量因素之規定可明。此採取礦石，無涉轄區外交易，也非以礦石本身為課稅客體，又未見何等損及公益之情狀。即本件與前揭地方稅核課範圍之3種限制所涉及之情形，均不相同。

(3)又鑑於環境永續之因素，以採取土石、礦石為課稅客體之地方稅，在五都改制前後已有桃園、苗栗、南投、嘉義、雲林、高雄、屏東、臺東、花蓮、宜蘭等各地方自治團體立法辦理徵收。地方稅法通則既允給地方自治團

01 體以徵稅為增加財源之工具，對於其立法裁量自應給予
02 尊重，以保障其地方自治地位。此種關係環境議題之課
03 稅政策，既無明顯違反地方稅法通則第3條範圍限制之
04 規定，即應予合法之肯認。

05 (4)故被上訴人以系爭自治條例之制定本身，違反地方稅法
06 通則第3條第1項但書第1、2、4款之規定，應屬無效；
07 原處分據以作成，乃屬違法，應予撤銷，即屬無據。

08 2.惟系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，牴
09 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，
10 乃屬無效。理由如下：

11 (1)查有關核課採礦特別稅，上訴人先後公布經縣議會三讀
12 通過之地方稅條例共三部，即：

13 ①98年1月12日訂立與系爭自治條例同名之「花蓮縣礦
14 石開採特別稅自治條例」。

15 ②101年10月18日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特
16 別稅自治條例」(施行期間自102年1月14日起至106年
17 1月13日止，惟在此一條例施行期間尚未屆至前，上
18 訴人即在105年6月28日予以廢止)。

19 ③於105年6月28日公布之現行系爭自治條例。

20 (2)比較此先後3種自治條例，其內容包括立法目的、租稅
21 客體、課稅用途，雖有文字少許出入，惟可謂均係對於
22 業者核課礦石採取之特別稅，而接續施行，實質上係同
23 一稅目之地方稅條例之制定與更迭修正，非得因名稱略
24 有差異，而推稱非同一部條例。

25 (3)又地方稅法通則第4條第1項前段規定「直轄市政府、縣
26 (市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地
27 增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分
28 之三十範圍，予以調高訂定徵收率(額)。但……」。該
29 條文所定「稅率調高上限」，其立法理由為「依基於租
30 稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內
31 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率(額)時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率(額)，以原規定稅率(額)上限之百分之三十範圍內為之。」

(4)系爭自治條例於「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」施行期限未屆前，即於105年6月28日公布並同日施行，等於延續「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，與「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第1項規定「原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高」之規定，已屬違法，至為明確。

(5)上訴人以前述內容相同、名稱略有相異之本質上屬同一自治條例核課地方特別稅，始自98年，迄今十年，體例均以稅則為之，也陳報中央主管機關亦為主管稅賦之財政部備查，法制之執行悉以相關稅法法理為之，例如仍以稅捐稽徵法為原則法，補充適用上之不足，乃竟於本件始以之為環境公課，或以任意稅名目指為不同於法定稅，推稱無地方稅法通則之適用，實屬避就之詞。蓋前已析理在租稅法定主義之憲法原則下，對於地方自治團體以課稅開拓財源之法理支持所在，即司法院釋字第277號解釋催生之地方稅法通則，只要以課稅為地方財源，即無不受此法制框限之理，否則即違租稅法定原則。

(6)又用為財政工具之特別公課、租稅，乃至規費、受益費等，性質有別，其分類標準學說紛紜，以司法院釋字第426號解釋對於空氣污染防治法所課徵空氣污染防治費為合憲之解釋內容，即揭示以特別公課之特色即在收入必須限定其課徵所得之用途，即「專款專用」。觀之系爭自治條例第10條規定僅以一定比例之稅課收入，供作維護景觀復育之用，所剩收入稅款之用途並未限定，就

01 此已與特別公課之性質不同。地方自治團體對於自籌財
02 源之財政工具之選擇，本有立法裁量上之自主性，本件
03 上訴人既選擇以稅捐為工具，即無不受地方稅法通則限
04 制之理。上訴人抗辯原處分所核課者為環境公課，自難
05 成立。

06 (7)綜合以上所述，上訴人以採取礦石為課稅標的，固屬合
07 法，惟原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第6條以
08 每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條
09 第1項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，即系爭
10 原處分之稅額計算乃屬無據。

11 (二)本件原處分之違法性已如前述，訴願決定未予糾正，亦有違
12 誤，被上訴人訴請撤銷，為有理由，應予准許，爰為判決如
13 主文。原判決並附帶說明：

14 1.本件應由上訴人審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程
15 序重為處分。

16 2.被上訴人其餘主張，如系爭自治條例有違反量能課稅原
17 則、受益原則、租稅中立原則、比例原則，致侵害被上訴
18 人之營業自由，乃屬違憲等情。均係基於系爭自治條例第
19 6條以每公噸70元計徵稅額之規定，所導致之推論。是以
20 兩造其餘主張即與本件判斷不生影響，爰不逐項贅述。

21 四、上訴人上訴意旨略以：

22 (一)課稅立法權屬於地方自治之核心，受憲法制度性保障，原判
23 決以地方稅法通則第4條第1項規定，框限上訴人礦石開採特
24 別稅之課徵，顯有違反憲法第110條、同法第111條、憲法增
25 修條文第9條等規定之情事：

26 1.原判決固然以司法院釋字第277號解釋文，以及租稅法律
27 主義，認系爭自治條例應受地方稅法通則之拘束云云；惟
28 上開解釋文，係於80年3月20日所作成，其意旨在於指
29 明，中央應就劃歸省、縣地方之稅課，制定地方稅法通
30 則，俾地方自治團體得據以行使憲法所賦予之地方課稅立
31 法權，以符合租稅法律主義；然上開解釋之射程範圍，或

所謂租稅法律主義等原理(原判決所根據之理論)，並未進一步論及，屬於一縣特殊性之地方稅，是否應受地方稅法通則第4條第1項本文漲幅規定之限制，而此部分乃涉及依地方自治事務之本質(越接近核心領域)，所受地方稅法通則規範密度採取更寬鬆之標準。

2. 況依地方自治法理之「就近原理」，關於本案礦石開採特別稅之課徵，與地方居民公共事務連結性甚深(相對於中央而言，無法切身感受)，是此等事務本應盡可能由地方自治團體為之，故非地方稅法通則第4條第1項規定框限之列。

3. 由地方稅法通則第4條及立法理由規定可知，該條規定理由雖係基於「租稅法定主義」原則而為限制之基礎，然所謂租稅法定主義，依照其立法理由亦已明確指摘，僅應就其內容、標的、範圍等予以明確規定。顯見，單純以租稅法定主義為由，僅須立法明定「稅率」即可，無庸對於稅率之修正進行限制。且綜觀現行中央立法中，亦未見有因為租稅法定主義而要求中央立法之稅捐中(無論國稅或地方稅)，有對於其稅率(額)變更預先設定限制之情況。

4. 而觀諸地方稅法通則第4條之立法理由，進一步稱立法之目的係「使納稅義務人可預測其應負擔稅捐」，顯見有保障納稅義務人預見可能性之目的存在。然而，任何之立法規定均不可能期待法律永遠不予變更(參司法院釋字第525號、第717號解釋及第781號至第783號解釋理由書)，而法律欲變更時，自應踐行一定之立法程序，並有一定預告及公示之程序要求，顯見如為保障納稅義務人可預測應負擔稅捐之角度觀察，並非針對一般法律(或自治條例)變更稅率之情況而言。地方稅法通則第4條所以限制地方政府對稅率調整以30%為上限，自是因中央立法之地方稅，中央法律已對該稅目有所規定，納稅義務人對該稅目之稅捐構成要件(包括內容、目的及範圍等)，存有信賴，且在中央立法之地方稅中相關稅率(額)尚未修正或變更，地方如欲

變更或調整其稅率(額)時，始有應保障納稅人信賴(中央法規)及預測可能性之必要。也因此，才有基於法治國原則下，信賴保護原則之確保，而限制地方政府稅率調整之正當理由；至於自治條例地方稅，係由地方自治團體以自治條例自行規定之地方特別稅課，在其經議會立法程序通過前，中央若無法律對該稅目有所規定，納稅義務人對該稅目之稅捐構成要件，自不能僅以「原(自治條例)地方稅」規範作為信賴之基礎，蓋任何法規範均不可能永久不變，受規範對象對於未來法規範之變動，亦非不能預見。故如依原判決解釋為任意性地方稅均應使納稅義務人可預測時，顯然與前揭司法院大法官解釋意旨相違背，其自有適用法令不當之違背法令事由。

5. 再由地方稅法通則第4條第1項明文排除「印花稅、土地增值稅」等依照財政收支劃分法已由中央立法所規範之地方稅目，顯見該項所稱地方稅原稅率(額)，應指依財政收支劃分法等已由中央立法所規範之地方稅目(下稱中央立法之地方稅)。又依照同條第2項規定，明確指摘其調整後得否於2年內再調整之參考對照依據為「中央原規定稅率」，顯見其稅率調整應否受限，自係對照中央立法之地方稅稅率而言，並非針對地方自治團體本於其財政自主權，以自治條例自行規定徵收之地方稅目。
 6. 又由地方稅法通則第1條對於適用範圍規定之立法理由可知，除非與中央立法顯然有牴觸或危害納稅人權利之情況下，否則不應以中央立法預先給予過多限制，以維護憲法保障地方自治立法權及地方自治制度之推行。由此可知，地方稅法通則第4條以「原稅率」作為變更稅率限制規範，更應基於合憲性解釋，限於中央立法之地方稅，否則即顯有侵害地方自治立法權及財政權之疑義。
- (二)原判決以下認定事實及適用法律部分，與本案所憑證據不符，顯有判決理由矛盾之違誤：

01 1.原判決未見花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例縱使
02 未經上訴人於105年6月28日廢止，則依原定施行期間之規
03 定，亦將於106年1月13日時因施行期間屆滿而當然失效。
04 則自106年1月14日起，上訴人以新法即系爭自治條例第6
05 條之規定，礦石開採特別稅每公噸以70元計徵，則已無違
06 反地方稅法通則第4條第1項規定之情形。

07 2.是原判決未依卷內所附資料認定事實，以致於誤將被上訴
08 人107年1月1日至同年6月30日之礦石開採行為，仍執意用
09 花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，顯有認定事實
10 不憑證據之違誤。

11 3.再按，系爭自治條例就租稅客體所為之規定，即系爭自治
12 條例第4條係以「所有於本縣開採之礦石」之經濟過程或
13 狀態為租稅客體，對之課徵特別稅；而101年10月18日之
14 花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例則不然，其第4
15 條係以「於本縣內開採石灰石、大理石、白雲石、蛇紋
16 石」之經濟過程或狀態為租稅客體，對之課徵特別稅。二
17 者之租稅客體顯有一望即知之不同。惟原判決竟無視於上
18 開二條例就租稅客體顯有不同之規範，逕認二者具有延續
19 之關係，顯有認定事實違反論理及經驗法則，而有違行政
20 訴訟法第189條，更有認定事實與所憑證據內容不符，而
21 有判決理由矛盾之違法。

22 (三)原判決亦容有以下判決不備理由(並不適用行政訴訟法第189
23 條、第209條)之違誤：

24 1.依地方稅法通則第3條第2項規定，「特別稅課課徵年限至
25 多四年」，且上訴人自98年1月12日起至105年6月28日止
26 分別訂立之三部地方稅自治條例，本身皆定有施行期間，
27 依論理法則，法規本身所定之施行期間屆滿，規範之效力
28 即當然失效。原判決卻逕以系爭自治條例之稅目相同、課
29 稅用途無異及文字酌作修正，故為同一部自治條例云云，
30 顯然違背論理法則，且無視地方稅法通則第3條第2項及自
31 治條例本身皆定有施行期間之事實。

01 2.復查，依地方稅法通則第6條第1項規定，縣(市)政府開徵
02 地方稅，應擬具地方稅自治條例，並經縣(市)議會完成三
03 讀立法程序後公布實施，於自治條例公布前，更應報請各
04 該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。上訴人先
05 後公布施行之三部自治條例，皆依法定程序完成上開法制
06 作業，若為同一部自治條例，何須反覆履踐上開法定程
07 序。故絕非原判決所認為，為同一部自治條例，自有判決
08 不備理由之違誤，且未使上訴人對此適當表示意見，致有
09 突襲性裁判之違誤。

10 五、本院按：

11 (一)地方稅法通則第4條規定之詮釋說明：

12 1.地方稅法通則第4條之規定內容如下：

13 (1)第1項規定：

14 直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，
15 除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率
16 (額)上限，於30%範圍內，予以調高，訂定徵收率
17 (額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時
18 調高，級距數目不得變更。

19 (2)第2項規定：

20 前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上
21 限調整而隨之調整外，二年內不得調高。

22 2.前開法規範第1項所稱之「地方稅」，依同法第2條對「地
23 方稅」所為之定義性規定【即「本通則所稱地方稅，指下
24 列各稅：……一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣(市)
25 稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別
26 稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉
27 (鎮、市)臨時稅課。」】，應同時包括中央立法及地方立
28 法所課徵之特定稅捐。只不過若屬中央立法之特定稅捐，
29 必須該課稅法規範有授權地方自治團體調整稅率(額)之明
30 文者，地方自治團體方可依前開法規範調高稅率(額)。

01 3.又上述「地方稅」單一性之判斷，要回到稅捐構成要件來
02 決定，只要稅捐客體種類範圍相同(包括外延範圍大小之
03 伸縮調整)，對主體之歸屬判準相同，稅負能力之指標(所
04 得、消費、財產或其他標準)相同，即可判斷為「同一地
05 方稅」。而不用考量架構稅捐法定要件之實證法依據，其
06 法典名稱是否曾經更改，規範之規制效力是否始終前後相
07 續，無新、舊法比較問題存在。因為：

08 (1)實證法之名稱及修廢新訂等調整，均為規範效力形式層
09 面之議題，與稅負在法理上是否實質同一，並無關係。

10 (2)另外依事務本質所為之「稅捐同一性」判斷，也可避免
11 地方自治團體藉由變更實證法名稱或廢立新訂實質內容
12 相同之實證法，來迴避地方稅法通則第4條稅額限制規
13 定之適用。

14 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，
15 而為整體觀察。詳言之，此等法規範乃為節制地方自治團
16 體施政過於求成，造成財政需求急速增加，而在短期間內
17 迅速增稅，造成人民稅負過重(立法理由所稱「使納稅義
18 務人可預測其應負擔稅捐」，乃屬較不精確之說法)，亦
19 不利全國總體預算規範之結果，要求地方稅之增長速率必
20 須「平緩化」，不能讓起伏波動過大。因此要求地方自治
21 團體每次調升之稅額，不得超過原稅額的30%，而且一旦
22 做出第一次之調整後，至少要相隔2年以後才能為後續之
23 調高(除非是中央立法之實證法原定稅率上限有調整，而
24 配合調整，見同條第2項規定)。

25 5.在前開法理基礎下，上訴理由中有關「原判決對地方稅法
26 通則第4條規定，規範意旨詮釋有誤」之各項論述(即載於
27 前述四、(二)(三)之部分)，均非有據，無從據為推翻原判決
28 之合法依據。而本案有待為法律判斷之事項，僅餘「地方
29 稅法通則第4條規定之前開規範意旨，是否與憲法所定
30 『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。

(二)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：

(1)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。

(2)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」）。

(3)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。

01 3.憲法有關「保障地方自治立法權及地方自治制度」之規範
02 意旨，必須置於現實之實證環境來詮釋，讓國家整體稅負
03 比，不因地方稅之無節制課徵而波動過大，亦屬國家整體
04 利益，或其他地方自治團體之公共利益攸關。因此地方稅
05 法通則第4條規定，不能視為對自治事項之過多限制。

06 (三)總結前開法理說明，應認原判決認事用法均無違誤，上訴人
07 指摘原判決違背法令之各項主張，於法均非有據，其上訴為
08 無理由，應予駁回。

09 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
10 項、第98條第1項前段，判決如主文。

11 中 華 民 國 110 年 1 月 21 日

12 最高行政法院第四庭

13 審判長法官 鄭 小 康

14 法官 王 碧 芳

15 法官 劉 介 中

16 法官 林 玫 君

17 法官 帥 嘉 寶

18 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

19 中 華 民 國 110 年 1 月 21 日

20 書記官 徐 子 嵐