

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第274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

程春益 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 陳冠諭 律師

上列當事人間有關稅捐事務事件，上訴人對於中華民國109年12月31日臺北高等行政法院107年度訴字第18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、緣被上訴人自民國105年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石1,802,085公噸，上訴人經經濟部礦務局依「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按105年6月28日制定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5條、第6條規定，以106年2月16日花稅土字第1060230555號函（下稱原處分）核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣（下同）126,145,950元（＝1,802,085公噸×70元）。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審法院判決將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。上訴人不服，乃提起本件上訴。

二、被上訴人起訴之主張及上訴人於原審之答辯，均引用原判決所載。

01 三、原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），其理由略
02 謂：

03 (一)原審曾因認上訴人據以課徵被上訴人礦石開採特別稅應納稅
04 額126,145,950元之系爭自治條例第4條及第6條第1項規定有
05 牴觸憲法之疑義，聲請司法院大法官解釋。嗣該聲請解釋案
06 業經109年10月23日司法院大法官第1509次會議議決不受
07 理，故原審自應審查系爭自治條例第6條規定，是否牴觸地
08 方稅法通則第4條第1項規定而無效等情形？合先敘明。我國
09 對於地方立法權之保障，在地方制度法第26條第4項規定，
10 對於未定有罰則之自治條例採取事後監督制度，「……縣
11 (市)規章發布後，應報中央各該主管機關備查……」。然
12 備查究僅係制定自治條例之一道程序，與國會之立法程序仍
13 屬有別，故經由地方議會機關制定陳報上級機關核備之自治
14 條例，即非中華民國憲法（下稱憲法）第170條所定義之法
15 律，自不具有法律位階。故自治條例縱經中央主管機關備
16 查，對於條例有無地方制度法第30條第1項所指與憲法、法
17 律牴觸而無效之情事，其既非屬法律，法院自得予以審查
18 （相同見解見江嘉琪，地方自治立法權之範圍與合法界限，
19 行政訴訟制度相關論文彙編，第8集，第169頁）。

20 (二)比較花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（98年1月12日制
21 定）、花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（101年10
22 月18日制定；105年6月28日廢止）、系爭自治條例（105年6
23 月28日制定），其內容包括立法目的、租稅客體、課稅用
24 途，雖有文字少許出入，惟均係對於業者核課礦石採取之特
25 別稅，而接續施行，實質上係同一稅目之地方稅條例之制定
26 與更迭修正，非得因名稱略有差異，而謂非屬同一部條例。
27 花蓮縣政府在「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」
28 施行期間尚未屆至前，即於105年6月28日公布並同日施行系
29 爭自治條例，等於持續「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自
30 治條例」就相同之租稅客體採取礦石核課特別稅，惟稅率則
31 是每公噸70元（系爭自治條例第6條規定參照），實與「花

蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」第6條所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第1項本文規定，已屬違法。上訴人以前述3部內容相同、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10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，諉稱無地方稅法通則之適用，實屬避就之詞。蓋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。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號對於空氣污染防制法所課徵空氣污染防制費為合憲之解釋內容為依循，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，就此已與特別公課之性質不同。地方自治團體對於自籌財源之財政工具之選擇，本有立法裁量上之自主性，本件上訴人既選擇以稅捐為工具，即應受地方稅法通則第4條第1項本文限制之理，故上訴人抗辯原處分所核課者為環境公課云云，不足採據。綜上，上訴人以採取礦石為課稅標的，固屬合法，惟原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據，乃屬違法。本件應由上訴人俟合法稅率決定後，於復查程序重為處分等語。

四、上訴意旨略謂：

(一)地方自治團體的地方課稅立法權為地方自治之核心，其並非基於法律之授權而取得，而是直接受憲法保障之核心權利（憲法第110條第1項第6款規定參照）。參照司法院釋字第550號解釋文，可知屬於地方自治核心領域之事項，非中央得以法律干涉之。司法院釋字第277號解釋文，係於80年3月20日所作成，其意旨在於指明，中央應就劃歸省、縣地方之稅課，制定地方稅法通則，俾地方自治團體得據以行使憲法所賦予之地方課稅立法權，以符合租稅法律主義。該號解釋之射程範圍，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（司法院釋字第769號解釋羅大法官昌發提出之協同意見書參照）。系爭自治條例之制定，實與花蓮觀光產業及當地居民生活與生計所形成之政策息息相關，依憲法第111條所定之事物本質劃分權限，應專屬於地方自治團體；系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵礦石開採特別稅，是否為中央以地方稅法通則所得以干涉，似非無討論之空間，迺原判決卻逕以司法院釋字第277號解釋文及所謂之「稅法原理」，認系爭自治條例違反地方稅法通則第4條第1項本文云云，容有判決不適用法令之違誤。因系爭自治條例之制定，在於擔負花蓮當地居民生活環境之維護責任，依利害關係，與中央並無直接之連結；就立法技術而言，亦非事先以框架式之模式，得以規範周全；是為了因地制宜，地方自治團體得以超越中央框架式立法之規定，自行設定較嚴格或符合當地需求之必要管制，基於人權保障之要求，就地方自治事項，以地方立法突破中央立法，實與法治主義之意旨無違（司法院釋字第769號解釋許大法官志雄提出之協同意見書參照）。則課稅立法權屬於地方自治之核心，受憲法制度性保障，原判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別稅之課徵，顯有違

01 反憲法第110條、第111條、中華民國憲法增修條文第9條等
02 規定。

03 (二)上訴人自98年1月12日起至105年6月28日止先後制定之3部地
04 方稅自治條例，皆定有施行期間，依論理法則，於施行期間
05 屆滿時，規範之效力即當然失效。因地方稅自治條例施行期
06 間屆滿以後，須依地方民意反省檢討地方稅之政策後進行調
07 整（此為地方自治及責任政治之精神），再依地方稅法通則
08 第6條第1項規定完備相關程序，是前揭3部地方稅自治條
09 例，絕非原判決所認為，為同一部自治條例，若為同一部自
10 治條例，何須反覆履踐上開法定程序。原判決認定為同一部
11 自治條例之理由，僅係因上訴人之自治條例稅目相同、課稅
12 用途無異及歷次條文之文字酌作修正，似嫌粗略，顯然違背
13 論理法則，且未憑證據認定事實，更有無視地方稅法通則第
14 3條第2項規定、自治條例本身皆定有施行期間，及上訴人歷
15 次自治條例皆分別經議會議決通過，報經財政部等機關備查
16 之事實，有判決不備理由之違誤。

17 (三)就地方自治團體所制定之地方稅（非中央制定者），是否仍
18 應受地方稅法通則第4條第1項本文所框限之爭點，本件判決
19 論述之核心，即涉及中央與地方自治團體權限劃分、剩餘權
20 之範圍、中央框架式規範密度之選擇（嚴格或寬鬆）暨相關
21 法律規定（憲法第110條、第111條、地方稅法通則第4條及
22 相關司法院解釋）等解釋論。上訴人曾於原審提出任意地方
23 稅應不受地方稅法通則第4條第1項本文框限之解釋論及相關
24 理論依據。迺原判決卻逕以極度抽象之「稅法原理」云云，
25 斷然認定上訴人之答辯純屬避就之辭，而未有實質之論述，
26 自有未斟酌全辯論意旨及調查證據之結果之疵累，其理由顯
27 不完備，暨不適用行政訴訟法第189條、第209條等規定之違
28 誤。按財政部106年8月29日「地方稅法通則」座談會紀錄，
29 關於系爭自治條例並非地方稅法通則第4條第1項規範之對
30 象，且皆認為本件特別稅之課徵，並無違反該條項規定，蓋
31 該條之立法目的，係針對中央統一立法之地方稅，給予地方

01 自治團體可以調整稅率之空間，惟上訴人制定之礦石開採特
02 別稅，並非係由中央統一立法之地方稅，自非該條框限之對
03 象。又原判決未闡明令上訴人就「地方稅法通則」座談會
04 中，與會專家學者所提出有利於上訴人之意見，命兩造為法
05 律上適當完全之辯論，逕以臺北高等行政法院108年度訴字
06 第449號判決相同之理由，認上訴人系爭自治條例違反地方
07 稅法通則第4條第1項漲幅規定云云，容有未盡闡明義務之
08 嫌，況原判決既然係以系爭自治條例違反地方稅法通則第4
09 條第1項規定為上訴人敗訴之主要論據，則於理由中，至少
10 應對於上訴人歷來所提出之法律意見及前揭座談會法律學者
11 專家意見等證據，於論理上詳加說明何以不採納之理由，卻
12 置有利於上訴人之證據而不論，則顯有判決不備理由及突襲
13 性裁判之違誤。

14 (四)地方稅法通則第2條規定之「地方稅」，依其性質應再分為
15 「法定地方稅」（即中央為維持全國法律秩序與生活條件之
16 統一性，立法訂定該稅種，由地方課徵，以統一確保各地方
17 財源），及「任意地方稅」（地方自治團體基於憲法所賦予
18 地方自治之權能而自行開徵）。由地方稅法通則第3條明確
19 使用「開徵」乙詞可知，係指地方政府基於地方財政需要，
20 因地制宜決定額外徵收之新稅，性質上係屬於「任意地方
21 稅」。反觀地方稅法通則第4條第1項規定，明文排除「印花
22 稅、土地增值稅」等依財政收支劃分法已由中央立法所規範
23 之地方稅目，顯見該條項所稱地方稅原規定稅率（額），應
24 指法定地方稅；同條第2項規定，明確指摘其調整後得否於2
25 年內再調整之對照依據為「中央原規定稅率」，顯見其稅率
26 調整應否受限，自係對照原已由中央立法並有訂定稅率
27 （額）之法定地方稅而言，並非針對任意地方稅。系爭自治
28 條例規定之礦石開採特別稅既屬依地方稅法通則第3條開徵
29 之特別稅課，就不涉及中央立法稅種，且係因地方特殊景觀
30 及地質條件始能徵收之稅課，本應交由地方自治團體以因地
31 制宜之方式自行訂定稅率（額）高低，始符憲法第111條所

01 定之均權原則；就地方稅法通則對於依第3條開徵之特別稅
02 課之稅率（額），亦未規定任何上限，自不應受第4條之限
03 制。況先前地方稅自治條例所定之礦石開採特別稅徵收率，
04 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
05 受地方稅法通則第4條規範（上訴人認不受規範），該條第1
06 項所載構成要件中之「原規定稅率（額）」，即已不復存
07 在，自無再適用調高稅率上限30%限制之餘地。則就法條文
08 義解釋及實際適用之情形而言，地方稅法通則第4條確實不
09 應也不得適用於依同通則第3條規定制定之任意地方稅，原
10 判決認定系爭自治條例牴觸地方稅法通則，顯有判決適用法
11 規不當之違背法令。另由地方稅法通則草案（行政院版）之
12 立法總說明及官員之說明（90年4月2日立法院第4屆第5會期
13 財政、內政及民族、法制三委員會第1次聯席會議紀錄、91
14 年5月29日立法院第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員
15 會議紀錄參照），可知地方稅法通則第4條之「調高稅率」
16 確實係針對法定地方稅而規範。再將地方稅法通則草案第4
17 條第1項規定，就周錫瑋委員提案版本及蔡正元委員提案版
18 本，與行政院提案版本做比較，並參考2位委員之發言（91
19 年5月20日立法院第5屆第1會期財政、內政及民族委員會第1
20 次聯席會議紀錄參照），更可知悉行政機關與立法機關於立
21 法過程中之共識，係將地方政府得依地方稅法通則第4條第1
22 項調高稅率之客體，僅限定於法定地方稅。則由地方稅法通
23 則第4條之立法歷程觀之，立法者及提案之行政機關於制定
24 時，確實僅係針對法定地方稅為之，而從無將該條規定適用
25 於任意地方稅之意思。故原判決誤認系爭自治條例亦應有地
26 方稅法通則第4條第1項規定之適用云云，自有適用法規不當
27 之違背法令。

28 (五)系爭自治條例係經縣議會三讀通過後，復經財政部同意備
29 查。而立法院曾要求財政部針對系爭自治條例是否有調高稅
30 率牴觸法定上限乙情，提出專案報告。經財政部再次審查，
31 提出報告予立法院，表明其見解為：「該通則第3條及第4條

01 所規定之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭自治條例開徵之
02 『土石採取景觀維護特別稅』及『礦石開採特別稅』為第3
03 條規範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率（額）上
04 限規定之適用。」立法院乃作成附帶決議請財政部邀集學
05 者、業者、地方政府及相關機關召開座談會。故財政部於10
06 6年8月29日召開「地方稅法通則」座談會，於座談會中，國
07 內權威稅法、憲法、行政法學者黃世鑫教授、陳清秀教授及
08 蔡茂寅教授均針對財政部認為地方稅法通則第3條及第4條規
09 定之地方稅範圍不同之見解，表達肯定，並各自提出相同結
10 論之法律意見。則關於系爭自治條例並無違反地方稅法通
11 則，該通則第4條亦無從適用於系爭自治條例等節，不僅事
12 實上經立法院認可、國內權威稅法、憲法、行政法學者等詳
13 為討論並提出確認意見在案，且有權之中央主管機關即財政
14 部早已明確表達認定系爭自治條例並無牴觸地方稅法通則之
15 法律見解，故在本件未經司法院大法官作成相反解釋之前，
16 參酌司法院釋字第38號解釋意旨，系爭自治條例無論於形式
17 上或實體上，皆屬合法有效，無任何牴觸地方稅法通則而違
18 法之情事存在，且行政法院亦無認定其無效之審判權限〔按
19 地方制度法第30條第1項、第4項及第5項規定，有專屬權力
20 宣告自治條例無效之機關，係為「中央各該主管機關」（於
21 本件即為財政部）；且就自治條例究竟有無牴觸憲法、法律
22 而無效有最終解釋權之機關，則為司法院大法官。〕迺原判
23 決卻不適用應適用之地方制度法，及錯誤將不應適用於系爭
24 自治條例之地方稅法通則第4條限制強加適用於本件，不僅
25 屬適用法規顯有不當，更屬欠缺審判權，且侵犯財政部與司
26 法院大法官專屬無效宣告權及地方自治立法權。

27 (六)系爭自治條例所規範者，顯屬憲法第110條第1項第6款之範
28 疇，係專屬地方自治之事項，並經縣議會通過，則系爭自治
29 條例自應具備法律性質（107年度憲三字第5號黃大法官虹霞
30 不同意見書參照），自屬於憲法第80條各級法院法官審理案
31 件時之依據。行政法院是否有宣告地方自治條例違法無效之

01 權限，現行並無如憲法第171條明文將該疑義之解釋權限交
02 由特定機關予以行使之規範，自不得逕以地方制度法第30條
03 及憲法第80條規定，即得認行政法院有宣告地方自治條例違
04 法無效之權限。是以，地方稅法通則雖為法律之性質，但系
05 爭自治條例解釋上亦應具有法律之性質（否則即有違反地方
06 自治之制度性保障），依司法院釋字第371號解釋意旨，各
07 級法院並無審判法律是否無效之權限。則原判決認定系爭自
08 治條例，違反地方稅法通則第4條第1項，並認定其為無效，
09 自應裁定停止訴訟程序，聲請司法院大法官解釋。原審漏未
10 審酌系爭自治條例應具有法律之性質，逕認系爭自治條例，
11 違反地方稅法通則第4條第1項無效而拒絕適用，顯已逾越行
12 政法院應有之審判權限，則顯有違反行政訴訟法第243條第2
13 項第3款之行政法院於權限之有無辨別不當之當然違背法
14 令。

15 (七)按地方稅法通則第4條之立法理由，雖係基於「租稅法定主
16 義」而為限制之基礎，然所謂租稅法定主義，依其立法理由
17 亦已明確指摘，僅應就其內容、標的、範圍等予以明確規
18 定，則僅須立法明定「稅率」即可，無庸對於稅率之修正進
19 行限制，且綜觀現行中央立法中，亦未見有因租稅法定主義
20 而要求中央立法之稅捐（無論國稅或地方稅），有對於其稅
21 率（額）變更預先設定限制之情況。且該條規定理由除租稅
22 法定主義，要求稅捐之構成要件應有國會或議會之保留外，
23 更在於保障納稅義務人就其稅捐負擔之預見可能性，而預見
24 可能性自可引伸為信賴保護原則之體現。則該條之所以限制
25 地方政府對稅率調整以30%為上限，自是因中央法律已對法
26 定地方稅有所規定，納稅義務人對該稅目之稅捐構成要件
27 （包括內容、目的及範圍等）存有信賴，且在法定地方稅之
28 相關稅率（額）尚未修正或變更，地方如欲變更或調整其稅
29 率（額）時，始有應保障納稅人信賴（中央法規）及預測可
30 能性之必要，才有基於信賴保護原則，而限制地方政府稅率
31 調整之正當理由；至於任意地方稅係由地方自治團體以自治

01 條例自行規定之地方特別稅課，在其經議會立法程序通過
02 前，中央若無法律對該稅目有所規定，納稅義務人對該稅目
03 之稅捐構成要件，自不能僅以「原（自治條例）地方稅」規
04 範作為信賴之基礎，蓋任何法規範均不可能永久不變，受規
05 範對象對於未來法規範之變動，亦非不能預見，此為司法院
06 解釋一再揭示（司法院解釋第525號及第717號等解釋參
07 照）。則就地方稅法通則第4條之立法理由中所稱「使納稅
08 義務人可預測其應負擔稅捐」，如依原判決解釋為任意地方
09 稅均應使納稅義務人可預測時，顯然與司法院解釋第525號
10 及第717號等解釋意旨相違背，自有適用法令不當之違背法
11 令。次按地方稅法通則第1條之立法理由，對於任意地方稅
12 基於尊重憲法保障地方自治權之精神，賦予其財政自主權，
13 不宜過度干涉其地方稅立法。是以，除非與中央立法顯然有
14 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
15 給予過多限制，以維護憲法上保障地方自治立法權及地方自
16 治制度之推行。則地方稅法通則第4條以「原稅率」作為變
17 更稅率限制規範，更應基於合憲性解釋，限於法定地方稅，
18 否則即顯有侵害地方自治立法權及財政權之疑義。原判決顯
19 然誤解地方稅法通則第4條之立法理由，在納稅義務人無庸
20 可預測之情況下，徒增法律所無之限制於地方自治立法權，
21 而有違地方稅法通則尊重地方自治團體地方稅立法權行使、
22 憲法保障地方自治權之精神及信賴保護原則之規範意旨。系
23 爭自治條例並無相關中央立法存在，自不受地方稅法通則第
24 4條之限制。原判決逕認系爭自治條例與地方稅法通則第4條
25 第1項本文牴觸而無效，顯係錯誤解釋該條項本文規定，違
26 法擴張其適用之範圍，有適用法令不當之違背法令。

27 (八)系爭自治條例第4條係以「所有於本縣開採礦石」之經濟過
28 程或狀態為租稅客體；101年10月18日制定公布之花蓮縣礦
29 石開採景觀維護特別稅自治條例第4條係以「於本縣境內開
30 採石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石」之經濟過程或狀態為
31 租稅客體。二者之租稅客體顯有不同，原判決竟無視之，逕

謂系爭自治條例係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，顯有認定事實違反論理及經驗法則，而違反行政訴訟法第189條，更有認定事實與所憑證據內容不符，而有判決理由矛盾之當然違背法令等語，為此請求廢棄原判決，並駁回被上訴人於原審之訴。

五、經核原判決尚無違誤，茲援引如附表所示相關法規補充論述如下：

(一)本件重要之法律爭點，在於系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，有無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30%，而屬無效？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、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誠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)」

01 及鄉(鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並
02 應依地方稅法通則之規定。」地方制度法第67條第2項亦明
03 文「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，均明
04 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
05 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
06 保障，在地方制度法第26條第4項規定，對於未定有罰則之
07 自治條例採取事後監督制度，即「……縣(市)規章發布後，
08 應報中央各該主管機關備查……」。準此可知，國家對於地
09 方自治團體之核心自治事項，具有監督權限，並非干預，旨
10 在確保地方自治團體辦理自治事項之合法性。上訴意旨指摘
11 課稅立法權屬於地方自治之核心，受憲法制度性保障，原判
12 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
13 別稅之課徵（按原審判決乃以系爭自治條例第6條之稅率為
14 違法，非指系爭條例無效，而指上訴人無課徵礦石採取特別
15 稅之權力，上訴人就此顯有誤解，詳後述）顯屬違憲云云，
16 即難成立。

17 (二)地方稅法通則自91年立法實行以來，從未修正，體例上於第
18 2條即定義所稱地方稅之範圍、第3條為課徵限制、年限，第
19 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
20 定。按法律作為規範社會生活之工具，其規定具有引導之作
21 用，為供適用者遵循及預知，其脈絡必須一致合於邏輯，用
22 語必須明確足以理解。在同一部法典中，對於相同事物原則
23 上不應有不同之解釋，尤其已有定義性或說明性之條文，其
24 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
25 礎。地方稅法通則第2條明文「本通則所稱地方稅，指下列
26 各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時
27 稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨
28 時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時
29 稅課。」已明確定義該通則所欲規範之地方稅種類。則該通
30 則內之其他凡與地方稅相關之規定，自應以前揭範圍為度。
31 故同法第4條關於「……得就『其地方稅』原規定稅率

(額) 上限，於百分之三十範圍內，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，二年內不得調高」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三十的範圍內，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」(見立法院公報第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(上訴人指為「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(見同上公報第245頁)，而自83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，係援用上訴人之用語)，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。況徵諸本件上訴人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。上訴人在法無明文區別地方稅有法定地方稅及任意地方稅之別，而持任意地方稅不受地方稅法通則第4條限制之法律見解，忽略了礦石採集有龐大的先期成本投入，加稅結果

01 將造成礦石取得成本上漲，影響被上訴人之營業損益，對信
02 賴保護規範價值之維繫有極大之威脅，難以採認。原審業已
03 敘明地方稅通則之立法緣起，其作為地方自治團體之立法機
04 關制定地方稅條例之準據，乃合憲之立法設計，並無不合。
05 上訴意旨一再主張以所稱任意稅若有地方稅法通則第4條之
06 適用，實為侵犯其地方自治立法權云云，惟揭櫫前述地方稅
07 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
08 在保障地方自治制度，同時兼顧納稅義務人之基本人權，其
09 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
10 源之路徑；另第3條、第4條分別為施行期限限制、定期重行
11 檢討之要求，及稅率提高之上限並期限限制（詳後述），可
12 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
13 制，避免侵害人民之財產權，其旨寓有保障納稅義務人之意
14 義。是以，上訴意旨指摘原審見解侵犯地方自治立法權，實
15 乃疏漏人民權益保障而偏執於地方自治保障之見解。另上訴
16 人指摘原判決未參酌學者見解，亦未說明不予採取之理由，
17 而有理由未備之違誤，難以成立。

18 (三)查地方課稅權之賦予，係提供地方自治團體自籌財源之法律
19 權源，在地方自治團體已有中央統籌分配補助款，及其他非
20 稅公課等財源收入下，應在歲出不足或有建設推展之必要
21 時，始得例外為之，自不應容許特別稅等條款長期存在，因
22 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
23 課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續
24 課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」以限制特別稅等條
25 款之有效期限，及定期檢討重行辦理立法事項之要求，避免
26 濫行徵收特別稅等，侵害人民財產權。則對於地方稅法通則
27 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
28 之結果，方符其精神。故解釋上，基於對於法律明文之指引
29 及法安定性，一個課徵特別稅之自治條例最長應為4年，如
30 有提高稅率，其幅度應不超過原訂稅率之30%；如在年限屆
31 滿前提前終局廢止，應是有利於人民之稅賦免除。乃系爭自

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。原審比對前後3部針對採取礦石之自治條例之內容，認其實質上具有同一性，最後一次之立法具有對舊法修法之實質，達到提高稅率高達7倍之結果，違反地方稅法通則第4條第1項而屬無效，尚無造法剝奪自治團體財政立法權之情事，亦無理由不備之違法。至系爭條例第4條將課稅客體修改為「凡於本縣開採礦石者」，與舊法第4條之規定「前項（在本縣境內開採礦石者）所稱礦石指石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石」不同，只是將採取標的由列舉項目改以通稱概括之，本質上仍係對採取礦石課徵特別稅，實不足以改變其實質。上訴意旨此部分之指摘，亦難成立。

(四)有關行政法院具有審查地方自治條例之權限一節，已經原審參酌司法院釋字第553號解釋意旨，及從法律位階觀察地方自治條例不具憲法第170條所定義之法律意義，說明審查權源甚詳。另者，本件法律爭議，曾經原審以系爭條例第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。上訴意旨猶執其相歧見解指摘在系爭條例之無效唯大法官所得宣告，原審行使地方自治條例合法與否之審查權為不合法云

云，即難成立。惟應予強調者，乃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，非指系爭條例全部無效，亦即上訴人對其轄區內採礦行為課稅乃屬正當合法，爰予敘明。

(五)綜上，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 110 年 12 月 23 日

最高行政法院第三庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 12 月 24 日

書記官 楊 子 鋒