

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第514號

上 訴 人 富椿有限公司

代 表 人 林通義

訴訟代理人 顏伯奇 律師

被 上 訴 人 嘉義縣太保市公所

代 表 人 鄭淑分

上列當事人間地方稅事件，上訴人對於中華民國110年4月28日高雄高等行政法院109年度訴字第378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：

緣被上訴人查得上訴人坐落於嘉義縣朴子市嘉朴段253地號土地（下稱系爭土地）上之建築物（地址：嘉義縣○○市○○里00鄰○○○道000號等，下稱系爭建物），業經嘉義縣政府於民國109年3月13日准予核發（109）嘉府經使執字第00032號使用執照，被上訴人乃依行為時嘉義縣太保市建築工地臨時稅自治條例（下稱系爭自治條例）規定，以上訴人為納稅義務人，核定建築工地臨時稅新臺幣（下同）2,492,500元，並於109年4月9日以嘉太市財字第1090005086號函（下稱原處分）檢附建築工地臨時稅核定納稅通知書及繳款書通知上訴人繳納。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

01 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

02 (一)本件被上訴人為課徵建築工地臨時稅之稽徵機關。

03 1.查系爭自治條例業經合法完成立法程序，核其立法目的為
04 自治財政需要，而為稅捐之課徵，並不涉土地管理及建築
05 管理權限，自與系爭土地地籍管理及建造、使用執照之核
06 發無涉。故系爭建物坐落土地雖為嘉義縣朴子市嘉朴段25
07 3地號土地上，然僅表示土地相關管理屬嘉義縣朴子地政
08 事務所。而系爭建築工地臨時稅係以建築物本體為課稅標
09 的，自應以該建築物所在地址之管轄機關為判斷。

10 2.查系爭建物既屬被上訴人轄區內建築物（地址：嘉義縣○
11 ○市○○里00鄰○○○道000號等），則依系爭自治條例
12 規定，被上訴人自屬系爭建築工地臨時稅之稅捐稽徵機
13 關。是被上訴人依嘉義縣政府之通知據以核定上訴人應課
14 徵建築工地臨時稅，即難認與法有違。上訴人稱系爭土地
15 依地號乃朴子市之土地，且建築管理單位為嘉義縣政府，
16 被上訴人無管轄權等語，容有誤解。

17 (二)系爭自治條例並未違反租稅法律明確性及法律保留原則。

18 1.關於法律保留原則部分：

19 (1)鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依地方制度法所
20 稱鄉（鎮、市）臨時稅課規定，開徵特別稅，為地方稅
21 法通則第3條第1項所明定。被上訴人因應地方自治財政
22 需要，自得依地方稅法通則第6條規定之程序，制定臨
23 時稅自治條例，而被上訴人制定系爭自治條例，除依據
24 地方稅法通則第3條、第6條規定，由嘉義縣太保市民代
25 表會審議並三讀通過完成立法程序，並經報請嘉義縣政
26 府以109年1月2日府財稅管字第1090001936號函准予同
27 意備查及財政部以109年2月18日台財稅字第1090000294
28 0號函同意備查外，由被上訴人以109年2月24日嘉太市
29 財字第1090002562號公告（下稱109年2月24日公告），自
30 109年3月1日施行（施行期間2年），是系爭自治條例之
31 施行已依地方稅法通則之規定完成法定立法程序無訛。

01 (2)又系爭自治條例，係對轄區內建築工地總樓地板面積在
02 500平方公尺以上之建築物起造人，於接獲使用執照副
03 本之日起15日內開徵建築工地臨時稅，且系爭自治條例
04 第3條、第6條、第7條亦已就課徵範圍、納稅義務人、
05 稅率、稅額等稅捐構成要件為明確之規定，足使納稅義
06 務人明瞭及事前預計其租稅負擔，自己符合租稅構成要
07 件明確性之要求，亦與租稅法律主義及法律保留原則無
08 違。

09 (3)另依系爭自治條例第1條規定，被上訴人開徵建築工地
10 臨時稅之目的，在於開闢財源，改善地方基礎建設，及
11 考量建築工地對環境及居住安寧之影響；而同條例第3
12 條(原判決誤載為第4條)第1項規定，已將課徵之對象限
13 於總樓地板面積在500平方公尺以上之大型建築，並兼
14 顧天然災害及減輕農民負擔等特殊需求，於同條項但書
15 將公辦建築、配合公共建設拆遷之就地整建或易地重建
16 及因震災重建者、專供農業使用及供公益或公共使用者
17 排除在課徵範圍之外，且以每平方公尺課徵200元（總
18 樓地板面積逾5,000平方公尺部分，以每平方公尺課徵1
19 50元）之建築工地臨時稅，除達成財政收入需求，對於
20 納稅義務人之負擔，亦屬相當。

21 (4)從而，被上訴人對於坐落其轄區內之建築工地，依系爭
22 自治條例規定對使用執照登記之建築起造人課徵建築工
23 地臨時稅，要難指其違反法律保留原則而違法。

24 2.上訴人主張系爭自治條例第3條規定之「開發案件」為不
25 確定法律構成要件，違反法律明確性部分，查：

26 (1)系爭自治條例第3條第1項其立法說明雖僅稱「課稅範圍
27 在本市轄區內之建築工地，起造總樓地板面積及500平
28 方公尺以上（含本數）之建築物」，而未就「開發案
29 件」之意涵為特別說明，然參諸司法院釋字第385號解
30 釋意旨，解釋系爭自治條例所稱「開發案件」，自當以
31 系爭自治條例整體之觀察為宜。

01 (2)而依系爭自治條例第1條立法目的「為開闢財源，改善
02 地方基礎建設，及考量建築工地對本市環境及居住安寧
03 之影響」乃課徵建築工地稅綜合觀之，舉凡對於土地為
04 一定措施利用，小至土地上住宅整修，大至都市計畫，
05 均屬對土地之開發利用，進而對土地周遭或整體環境及
06 居住安寧造成影響，而符合系爭自治條例之課稅目的，
07 自不以向主管機關申請開發核准之案件始該當開發案
08 件。

09 (3)況且系爭自治條例規定以建築樓地板面積在500平方公
10 尺以上之建築物始為課稅標的，合理限縮「開發案件之
11 建築工地」範圍，其課稅範圍亦屬明確，無使人民混淆
12 課稅範圍之虞。

13 (4)從而上訴人指稱系爭自治條例違反租稅法律明確性原
14 則，並不足採。此外，開發案件並不限於建築工地周遭
15 均應完成鋪設道路、水溝等公共設施為必要，亦與標的
16 物周邊之土地利用情形無涉。是上訴人另稱本案建造時
17 周邊已開發，無須鋪設公共建設，不符合開發案件等
18 語，亦無可採。

19 (三)本件建築工地臨時稅之核課未違反信賴保護原則。

20 本件系爭建物之使用執照係於109年3月13日核發，係在系爭
21 自治條例生效施行後（自109年3月1日施行，施行期間2
22 年），抑且，系爭自治條例第8條規定，係以使用執照登記
23 核發日作為課徵之時點，故上訴人於本件遭開徵建築工地臨
24 時稅之構成要件事實，既係於自治條例生效施行後繼續存
25 在，縱稱其取得嘉義縣政府核發建築執照時，系爭自治條例
26 尚未制定施行，亦不影響本應適用法條構成要件與生活事實
27 合致時有效之系爭自治條例，且亦無溯及既往對已終結之事
28 實發生規範效力之情事，尚與法律不溯及既往原則無違。參
29 以法律規定本因應法律秩序、社會變遷等實際需要，永遠處
30 在新增、消滅或更易的狀態中，人民無從期待法律永不變
31 動，上訴人既未因系爭自治條例施行而損及其已取得之建造

01 執照核發利益情事，復於系爭自治條例施行期間取得使用執
02 照，合致課稅構成要件，被上訴人對上訴人核課建築工地臨
03 時稅，難謂有違信賴保護原則。

04 (四)查，上訴人為系爭建物之起造人，系爭建物總樓地板面積為
05 14,950.42平方公尺，有嘉義縣政府核發(109)嘉府經使執
06 字第00032號使用執照可參，依此，系爭建物使用執照所載
07 總樓地板面積，已達系爭自治條例第3條第1項規定之課稅標
08 準，且無同條但書之情形，上訴人即有繳納建築工地臨時稅
09 之義務。原處分按系爭建物使用執照登記之總樓板面積，以
10 每1平方公尺200元計算，超過5,000平方公尺部分，以每1平
11 方公尺150元計算，課徵建築工地臨時稅共2,492,500元【5,
12 000 m^2 ×200元+(14,950 m^2 -5,000 m^2)×150元】，於法尚無不
13 合。

14 (五)綜上，上訴人主張各節，均無可採。被上訴人所為原處分，
15 殊無違誤，復查決定及訴願決定，遞予維持，核無不合。上
16 訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又上訴人主張系爭自
17 治條例有違反憲法第19條之疑慮，應屬無效，請求聲請司法
18 院大法官解釋，惟系爭自治條例既已依法定程序完成立法並
19 檢送相關單位准予同意備查，就上訴人所請，認殊無必要。
20 另上訴人申請向嘉義縣政府函詢系爭土地之開發，有無申請
21 土地開發許可？亦屬多餘，要無必要，併此說明。

22 四、上訴人上訴意旨略以：

23 (一)系爭自治條例之規定有違憲法第19條租稅法定主義：

24 1.依中央法規標準法第1條及第4條規定，系爭自治條例之租
25 稅構成要件，應由立法院制定、總統公布，與法律授權由
26 其他機關制定細節性之事項，並不相同。惟原判決卻認為
27 可透過法律授權，由地方機關自治條例制定，乃違反上開
28 規定，係判決違背法令。

29 2.另原判決又透過納稅者權利保護法第3條規定，讓地方稅
30 自治條例成為「法律」地位，不違反租稅法定主義。此一

01 認定，與前開認為自治條例乃地方稅法通則授權制定，前
02 後理由相互矛盾，已屬違背法令。

03 3.又中央法規標準法第2條規定「法律得定名為法、律、條
04 例或通則」，法律由立法院制定。原審似認地方稅自治條
05 例乃法律，自有疑義之處。

06 4.若認系爭自治條例係地方稅法通則授權訂定，則就租稅構
07 成要件規範，顯非細節性規範，有無超越授權範圍？均屬
08 規範審查範疇。原判決對此未有論述，自有理由不備之違
09 法。

10 (二)查被上訴人於109年5月21日訴願答辯書第4頁「開發案件之
11 範圍雖不明確，惟本自治條例課稅範圍所強調在於建築工地
12 之樓地板面積」。又原判決似認為開發案件之要件非明確，
13 需透過事後司法解釋。該規範之明確性已生疑問，原判決就
14 此未予著墨，自有判決不備理由之違法。

15 (三)依地方制度法第19條第6款規定，「縣（市）建築管理」為
16 縣（市）自治事項。故土地開發之建築管理，乃嘉義縣政府
17 之事務管轄範疇。土地之開發利用需要主管機關核准，因此
18 土地開發行為並非被上訴人自治事項。原判決認為無需主管
19 機關之核准，就可認定屬於開發案件，進而課徵工地臨時
20 稅，與上開規定不合。

21 (四)上訴人於原審聲請向嘉義縣政府調查「嘉義縣太保市嘉保段
22 213-246地號等2筆土地，是否曾向貴府申請為土地開發許
23 可，或因開發案件涉及都市計畫之擬定、變更申請而申請核
24 可？」之證據，原判決認為無必要調查，自屬判決不備理
25 由。

26 (五)系爭自治條例第3條規定「凡於本市轄區內開發案件之『建
27 築工地』起造建築物……」，且名為「建築工地稅」，應以
28 該建築基地為準。則本件系爭土地乃「嘉義縣朴子市嘉朴段
29 253-3地號土地」，依其地號乃嘉義縣朴子市之土地。原判
30 決卻以「系爭建築物乃被上訴人轄區建物」，此認定自有違
31 誤，有判決理由不備之違法。

01 五、本院查：

02 (一)地方稅法通則第1條：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉
03 （鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規
04 定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」第2條第3
05 款：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：……三、地方制度
06 法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。」第3條：「（第1項）直轄
07 市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需
08 要，依前條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。
09 ……（第2項）特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨
10 時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之
11 規定重行辦理。（第3項）……臨時稅課應指明課徵該稅課
12 之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳
13 戶。」第6條：「（第1項）直轄市政府、縣（市）政府、鄉
14 （鎮、市）公所開徵地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直
15 轄市議會、縣（市）議會、鄉（鎮、市）民代表會完成三讀
16 立法程序後公布實施。（第2項）地方稅自治條例公布前，
17 應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」
18 系爭自治條例第1條：「為開闢財源，改善地方基礎建設，
19 及考量建築工地對本市環境及居住安寧之影響，特依地方稅
20 法通則第3條第1項及第6條第1項規定制定本自治條例。」第
21 2條：「嘉義縣太保市（以下簡稱本市）開徵建築工地臨時
22 稅（以下簡稱建築工地稅），依本自治條例之規定。」第3
23 條第1項：「凡於本市轄區內開發案件之建築工地起造建築
24 物，其總樓地板面積規模在500平方公尺以上者（含本
25 數），應就其全部樓地板面積課徵建築工地稅。」第5條：
26 「本市建築工地稅以嘉義縣太保市公所（以下簡稱本所）為
27 稽徵機關。」第6條：「建築工地稅之課徵以使用執照登記
28 之建築起造人為納稅義務人。」第7條第1項：「建築工地稅
29 按使用執照登記之總樓地板面積核算，以每1平方公尺課徵
30 新臺幣200元，未足1平方公尺部分，免予課徵。但使用執照
31 登記總樓地板面積逾5,000平方公尺部分，以每1平方公尺課

徵新臺幣150元。」第8條：「建築工地稅之課徵始於使用執照核發日，本所應於接獲嘉義縣政府建管單位核發使用執照副本之日起15日內核定應納稅額，並開立繳納期限為1個月之稅額繳款書及核定納稅通知書，通知納稅義務人。納稅義務人應按本所送達之稅額繳款書，於繳納期限內繳清稅款；必要時，得於繳納限期內向本所申請核准延期，但延期之期限以4個月為限。」第11條第1項：「本自治條例自109年3月1日施行，施行期間2年。」

(二)經查本件系爭建物之使用執照係於109年3月13日核發，係在系爭自治條例生效施行後（自109年3月1日施行，施行期間2年），上訴人為系爭建物之起造人，系爭建物總樓地板面積為14,950.42平方公尺，有嘉義縣政府核發（109）嘉府經使執字第00032號使用執照可參，依此，系爭建物使用執照所載總樓地板面積，已達系爭自治條例第3條第1項規定之課稅標準，且無同條第2項（原判決誤載為但書）之情形，上訴人即有繳納建築工地臨時稅之義務。原處分按系爭建物使用執照登記之總樓板面積，以每1平方公尺200元計算，超過5,000平方公尺部分，以每1平方公尺150元計算，課徵建築工地臨時稅共2,492,500元【 $5,000\text{m}^2 \times 200\text{元} + (14,950\text{m}^2 - 5,000\text{m}^2) \times 150\text{元}$ 】，於法尚無不合。

(三)另查立法院已制定地方稅法通則，於91年12月11日經總統公布施行，各直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市），乃在該通則授權範圍，經地方立法機關制定地方自治條例，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課，籌措地方財源，以符憲法保障地方自治之要求，不因之違反租稅法律主義。且納稅者權利保護法第3條除於第1項明定：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」並於第2項補充規定：「前項法律，在直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。」用以表示以地方自治條例為依據課徵地方自治稅捐，並不違反租稅法律主義（陳敏著「稅法總論」108年2月1版，第40-41頁足資參照）。再被上訴人制定系爭自治條例，除依據地方稅法

01 通則第3條、第6條規定，由嘉義縣太保市民代表會審議並三
02 讀通過完成立法程序，並經報請嘉義縣政府准予同意備查及
03 財政部同意備查外，由被上訴人以109年2月24日公告，自10
04 9年3月1日施行（施行期間2年），是系爭自治條例之施行已
05 依地方稅法通則之規定完成法定立法程序。另系爭自治條例
06 第3條、第6條、第7條亦已就課徵範圍、納稅義務人、稅
07 率、稅額等稅捐構成要件為明確之規定，足使納稅義務人明
08 瞭及事前預計其租稅負擔，自己符合租稅構成要件明確性之
09 要求等情，業據原判決敘明甚詳，上訴意旨猶主張原判決認
10 為可透過法律授權，由地方機關自治條例制定以為課稅依
11 據，乃違反憲法第19條租稅法定主義；另系爭自治條例係地
12 方稅法通則授權訂定，則就租稅構成要件規範，有無超越授
13 權範圍，未見原判決審查，有判決違背法令及理由不備之違
14 法云云，自不足採。

15 (四)復查系爭自治條例業經合法完成立法程序，核其立法目的為
16 自治財政需要，自符地方制度法第20條第2款第2目鄉(鎮、
17 市)財政稅捐自治事項，被上訴人為稅捐之課徵，並不涉及
18 土地管理及建築管理權限，自與系爭土地地籍管理及建造、
19 使用執照之核發無涉。故系爭建築工地臨時稅係以建築物本
20 體之起造為課稅標的，自應以該建築物所在地址之行政管轄
21 機關為判斷。查系爭建物既屬被上訴人轄區內建築物(嘉義
22 縣○○市○○里00鄰○○○道000號等)，則依系爭自治條例
23 第2條規定，被上訴人自屬系爭建築工地臨時稅之稅捐稽徵
24 機關。上訴意旨主張依地方制度法第19條第6款規定，「縣
25 (市)建築管理」為縣(市)自治事項，故土地開發之建築
26 管理，乃嘉義縣政府之事務管轄範疇，土地之開發利用需要
27 主管機關核准，因此土地開發行為並非被上訴人自治事項云
28 云，即無足採。

29 (五)末查系爭自治條例第3條第1項規定：「凡於本市轄區內開發
30 案件之建築工地起造建築物，其總樓地板面積規模在500平
31 方公尺以上者（含本數），應就其全部樓地板面積課徵建築

01 工地稅。」其立法說明固僅稱「課稅範圍在本市轄區內之建
02 築工地，起造總樓地板面積及500平方公尺以上（含本數）
03 之建築物」，而未就「開發案件」之意涵為特別說明，然參
04 諸司法院釋字第385號解釋意旨「憲法第19條規定人民有依
05 法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、
06 稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，
07 然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項
08 若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之
09 衡平性，當不得任意割裂適用。」則解釋系爭自治條例所稱
10 「開發案件」，自當以系爭自治條例整體之觀察為宜。而依
11 系爭自治條例第1條立法目的「為開闢財源，改善地方基礎
12 建設，及考量建築工地對本市環境及居住安寧之影響」乃課
13 徵建築工地稅綜合觀之，舉凡對於土地為一定措施利用，小
14 至土地上住宅整修，大至都市計畫，均屬對土地之開發利
15 用，進而對土地周遭或整體環境及居住安寧造成影響，而符
16 合系爭自治條例之課稅目的，自不以向主管機關申請開發核
17 准之案件始該當開發案件。且參諸系爭自治條例第3條第1項
18 立法說明，亦說明系爭自治條例之課徵範圍在該市轄區內之
19 建築工地，起造總樓地板面積500平方公尺以上之建築物，
20 始依據本自治條例課徵建築工地稅，亦未見須以開發案件為
21 限。再系爭自治條例第3條第2項規定之3種建築物可免徵建
22 築工地稅，亦不以是否向主管機關申請開發核准之案件為
23 限，則亦足見倘該3種未向主管機關申請開發核准之案件之
24 建築物如無該條第2項免徵建築工地稅，亦在課徵建築工地
25 稅之列。復可徵系爭自治條例第3條所稱「開發案件」，僅
26 泛指一般建築物之起造而言，並不以向主管機關申請開發核
27 准之案件之建築物為限。況且系爭自治條例規定以建築樓地
28 板面積在500平方公尺以上之建築物始為課稅標的，合理限
29 縮「開發案件之建築工地」範圍，其課稅範圍亦屬明確，無
30 使人民混淆課稅範圍之虞。上訴意旨主張該自治條例規範明
31 確性有所疑問，原審未依上訴人所請向嘉義縣政府查詢本件

01 是否曾向該府申請開發許可，有判決不備理由之違法，即無
02 足採。

03 (六)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決將訴願決定及原處
04 分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤。上述論
05 旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理
06 由，應予駁回。

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

09 中 華 民 國 112 年 2 月 8 日

10 最高行政法院第二庭

11 審判長法官 帥 嘉 寶

12 法官 林 玫 君

13 法官 李 玉 卿

14 法官 洪 慕 芳

15 法官 鄭 小 康

16 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

17 中 華 民 國 112 年 2 月 8 日

18 書記官 徐 子 嵐