

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第198號

上 訴 人 文 苑 實 業 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109年12月30日高雄高等行政法院109年度訴字第283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、被上訴人查得上訴人坐落於嘉義縣朴子市○○段253-3地號土地（下稱系爭土地）上之建築物（地址：嘉義縣○○市○○里○○○道000○0號，下稱系爭建物），業經嘉義縣政府於民國108年12月27日准予核發（108）嘉府經使執字第00159號使用執照，被上訴人乃依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，核定建築工地臨時稅新臺幣（下同）2,048,500元，並於109年1月13日以嘉太市財字第1090000471號函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，申經復查、訴願未獲變更，循序提起行政訴訟，求為判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯，均援引原判決所載。

01 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

02 (一)按，鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依地方制度法所
03 稱鄉（鎮、市）臨時稅課規定，開徵特別稅，為地方稅法通
04 則第3條第1項所明定。被上訴人因應地方自治財政需要，自
05 得依地方稅法通則第6條規定之程序，制定臨時稅自治條
06 例，而被上訴人制定系爭自治條例，除依據地方稅法通則第
07 3條、第6條規定，由嘉義縣太保市民代表會審議並三讀通過
08 完成立法程序，並經報請嘉義縣政府以107年1月19日府財稅
09 管字第1070017623號函准予同意備查及財政部以107年2月26
10 日台財稅字第10700516570號函同意備查外，由被上訴人以1
11 07年2月27日嘉太市財字第1070002810號公告，自107年3月1
12 日施行（施行期間2年），是系爭自治條例之施行已依地方
13 稅法通則之規定完成法定立法程序無訛。又系爭自治條例，
14 係對轄區內建築工地總樓地板面積在500m²以上之建築物起
15 造人，於接獲使用執照副本之日起15日內開徵建築工地臨時
16 稅，且系爭自治條例第3條、第6條、第7條亦已就課徵範
17 圍、納稅義務人、稅率、稅額等稅捐構成要件為明確之規
18 定，足使納稅義務人明瞭及事前預計其租稅負擔，自己符合
19 租稅構成要件明確性之要求，亦與租稅法律主義及法律保留
20 原則無違。另依系爭自治條例第1條規定，被上訴人開徵建
21 築工地臨時稅之目的，在於開闢財源，改善地方基礎建設，
22 及考量建築工地對環境及居住安寧之影響；而同條例第4條
23 第1項規定，已將課徵之對象限於總樓地板面積在500m²以上
24 之大型建築，並兼顧天然災害及減輕農民負擔等特殊需求，
25 於同條項但書將公辦建築、配合公共建設拆遷之就地整建或
26 易地重建及因震災重建者、專供農業使用及供公益或公共使
27 用者排除在課徵範圍之外，且以每平方公尺課徵200元（總
28 樓地板面積逾5,000m²部分，以每平方公尺課徵150元）之建
29 築工地臨時稅，除達成財政收入需求，對於納稅義務人之負
30 擔，亦屬相當。從而，被上訴人對於坐落其轄區內之建築工

01 地，依系爭自治條例規定對使用執照登記之建築起造人課徵
02 建築工地臨時稅，即難謂為違法。

03 (二)系爭自治條例第3條第1項規定之立法說明雖僅稱「課稅範圍
04 在本市轄區內之建築工地，起造總樓地板面及500m²以上
05 (含本數)之建築物」，而未就「開發案件」之意涵為特別
06 說明，然參諸司法院釋字第385號解釋意旨，解釋系爭自治
07 條例所稱「開發案件」，自當以系爭自治條例整體之觀察為
08 宜。依系爭自治條例第1條立法目的「為開闢財源，改善地
09 方基礎建設，及考量建築工地對本市環境及居住安寧之影
10 響」故課徵建築工地稅；而舉凡對於土地為一定措施利用，
11 小至土地上住宅整修，大至都市計畫，均屬對土地之開發利
12 用，進而對土地周遭或整體環境及居住安寧造成影響，而符
13 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
14 准之案件始該當開發案件。況系爭自治條例規定以建築樓地
15 板面積在500m²以上之建築物始為課稅標的，合理限縮「開
16 發案件之建築工地」範圍，其課稅範圍亦屬明確，無使人民
17 混淆課稅範圍之虞。此外，開發案件並不限於建築工地周遭
18 均應完成鋪設道路、水溝等公共設施為必要，亦與標的物周
19 邊之土地利用情形無涉。

20 (三)系爭自治條例核其立法目的為自治財政需要，而為稅捐之課
21 徵，並不涉土地管理及建築管理權限，自與系爭土地地籍管
22 理及建造、使用執照之核發無涉。故系爭建物坐落土地雖為
23 嘉義縣朴子市○○段253-3地號土地上，然僅表示土地相關
24 管理屬嘉義縣朴子地政事務所。而系爭建築工地臨時稅係以
25 建築物本體為課稅標的，自應以該建築物所在地址之管轄機
26 關為判斷。則系爭建物既屬被上訴人轄區內建築物（地址：
27 嘉義縣○○市○○里○○大道000之0號等），依系爭自治條
28 例規定，被上訴人自屬系爭建築工地臨時稅之稅捐稽徵機
29 關，其依嘉義縣政府之通知據以核定上訴人應課徵建築工地
30 臨時稅，即難認與法有違。

01 (四)系爭自治條例第8條規定「建築工地稅之課徵始於使用執照
02 登記核發日……」係為課徵技術需要，在系爭自治條例施行
03 期間內取得使用執照者，因其已完成建築，對地方環境與地
04 方安寧造成衝擊，故作為課徵之時點；參以起造人取得建造
05 執照後，未必立即為房屋之興建，須待確實動工，始對地方
06 環境、安寧產生影響，且因建造執照有可能發生內容修改、
07 自行中止、廢止工程或遭勒令停工等情事，是課稅基準即建
08 築物總樓地板面積須待查驗而完成核發使用執照時方可確
09 定，故立法上選擇以「使用執照核發時」為建築工地臨時稅
10 之起徵時點，尚屬適當。本件系爭建物之建造執照係於107
11 年3月30日核發、使用執照係於108年12月27日核發，均已在
12 系爭自治條例生效施行後（自107年3月1日施行，施行期間2
13 年），故上訴人於本件遭開徵建築工地臨時稅之構成要件事
14 實，既係於自治條例生效施行後繼續存在，本應適用法條構
15 成要件與生活事實合致時有效之系爭自治條例，且亦無溯及
16 既往對已終結之事實發生規範效力之情事，尚與法律不溯既
17 往原則無違。況上訴人取得建造執照時，系爭自治條例已施
18 行，本已可預見此增加之臨時稅成本，並無因系爭自治條例
19 之施行而有額外成本之支出。參以法律規定本因應法律秩序
20 、社會變遷等實際需要，永遠處在新增、消滅或更易的狀態
21 中，人民無從期待法律永不變動，上訴人既未因系爭自治條
22 例施行而損及其已得之建造執照核發利益情事，復於系爭自
23 治條例施行期間取得使用執照，合致課稅構成要件，被上訴
24 人對上訴人核課建築工地臨時稅，難謂有違信賴保護原則。

25 (五)上訴人為系爭建物之起造人，系爭建物總樓地板面積為11,9
26 90.75m²，有嘉義縣政府核發（108）嘉府經使執字第00159
27 號使用執照可參，依系爭建物使用執照所載總樓地板面積，
28 已達系爭自治條例第3條第1項規定之課稅標準，且無同條但
29 書之情形，上訴人即有繳納建築工地臨時稅之義務，原處分
30 按系爭建物使用執照登記之總樓板面積，以每平方公尺200
31 元計算，超過5,000m²部分，以每平方公尺150元計算，課徵

01 建築工地臨時稅共2,048,500元（5,000m²×200元+6,990.75
02 m²×150元），於法尚無不合。

03 (六)綜上，上訴人主張各節，均無可採。被上訴人所為原處分，
04 殊無違誤，復查決定及訴願決定，遞予維持，核無不合。上
05 訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

06 四、上訴人上訴意旨略以：

07 (一)依司法院釋字第607號解釋意旨，租稅主體、租稅客體、稅
08 基、稅率等租稅構成要件，應以法律明定，不可透過法律授
09 權予立法院以外機關制定。而依中央法規標法（下稱中標
10 法）第1條、第4條規定，工地臨時稅之租稅構成要件，即應
11 由立法院制定，原判決認為其可透過法律授權，由地方機關
12 自治條例制定，即違反上開規定。又原判決透過納稅者權利
13 保護法第3條規定，讓地方稅自治條例成為法律地位，並認
14 為自治條例具有法律性質，卻認為系爭自治條例乃地方稅法
15 通則授權制定，理由顯互相矛盾，且原審認為地方稅自治條
16 例乃法律，亦與中標法第2條規定有違。另對於系爭自治條
17 例有無違反中標法第4條、司法院釋字第607號解釋意旨，原
18 判決並未說明，有判決理由不備之違法。

19 (二)原判決認為系爭自治條例所稱「開發案件」之解釋，應符合
20 該條例第1條立法目的「改善地方基礎建設」，卻認為「開
21 發案件不限於建築工地周遭均應完成鋪設道路、水溝等公共
22 設施為必要」，然若建築基地之基礎建設非上訴人所負責，
23 卻仍須課稅，是否符合公平原則即應予審酌，由此可知系爭
24 自治條例之矛盾與不確定性。又被上訴人亦自承開發案件之
25 範圍不明確，而此涉及開發案件若是不確定法律概念，行政
26 機關是否有怠於判斷之情形，然原判決並未明確就開發案件
27 之性質為認定，屬不備理由之違法。另臺灣彰化地方法院10
28 2年度簡字第4號及臺中高等行政法院102年度簡上字第47號
29 判決認為「系爭自治條例涉及對人民課徵稅賦，而人民對該
30 條例在缺乏『可理解性』、『可預見性』之情形下，全由行
31 政機關以自身立場，標榜立法意旨、隨個案情況而可任意解

01 釋其課稅範圍，豈非有害稅法之法律安定性及對人民財產權
02 之保障？」而究竟「開發案件」之涵義為何，原判決似認為
03 只須建築行為就屬之，惟此有失立法之意旨，原判決未就開
04 發案件是否具有明確性為判斷，亦屬不備理由之違法。

05 (三)土地開發利用需主管機關核准，若非主管機關核准，殊無可
06 能有土地開發行為。而依地方制度法第19條第6款規定，土
07 地開發行為並非被上訴人之自治事項，原判決認為無須主管
08 機關之核准，就可認定屬於開發案件，進而課徵工地臨時
09 稅，即於法有違。上訴人請求原審向嘉義縣政府調查「嘉義
10 縣太保市嘉保段213-246地號等2筆土地，是否曾向嘉義縣政
11 府申請為土地開發許可，或因開發案件涉及都市計畫之擬
12 定、變更而申請核可」之證據，原判決認為無必要調查，自
13 屬判決不備理由。

14 (四)系爭自治條例第3條係規定於本市轄區內開發案件之建築工
15 地起造建築物，且名為建築工地稅，即應以該建築基地為
16 準，而系爭土地係坐落於嘉義縣朴子市嘉朴段253-3地號土
17 地，其應為嘉義縣朴子市之土地，原判決卻以「系爭建築物
18 乃被上訴人轄區建物」，此認定自有違誤。

19 五、本院按：

20 (一)地方稅法通則第1條：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉
21 （鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規
22 定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」第2條第3
23 款：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：……□、地方制度
24 法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。」第3條：「（第1項）直轄
25 市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需
26 要，依前條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。
27 ……（第2項）特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨
28 時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之
29 規定重行辦理。（第3項）……臨時稅課應指明課徵該稅課
30 之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳
31 戶。」第6條：「（第1項）直轄市政府、縣（市）政府、鄉

01 (鎮、市)公所開徵地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直
02 轄市議會、縣(市)議會、鄉(鎮、市)民代表會完成三讀
03 立法程序後公布實施。(第2項)地方稅自治條例公布前，
04 應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」
05 系爭自治條例第1條：「為開闢財源，改善地方基礎建設，
06 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
07 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
08 2條：「嘉義縣太保市(以下簡稱本市)開徵建築工地臨時
09 稅(以下簡稱建築工地稅)，依本自治條例之規定。」第3
10 條第1項：「凡於本市轄區內開發案件之建築工地起造建築
11 物，其總樓地板面積規模在500平方公尺以上者(含本
12 數)，應就其全部樓地板面積課徵建築工地稅。」第5條：
13 「本市建築工地稅以嘉義縣太保市公所(以下簡稱本所)為
14 稽徵機關。」第6條：「建築工地稅之課徵以使用執照登記
15 之建築起造人為納稅義務人。」第7條第1項：「建築工地稅
16 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
17 新臺幣200元，未足1平方公尺部分，免予課徵。但使用執照
18 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
19 徵新臺幣150元。」第8條：「建築工地稅之課徵始於使用執
20 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
21 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
22 之稅額繳款書及核定納稅通知書，通知納稅義務人。納稅義
23 務人應按本所送達之稅額繳款書，於繳納期限內繳清稅款；
24 必要時，得於繳納限期內向本所申請核准延期，但延期之期
25 限以4個月為限。」第11條第1項：「本自治條例自107年3月
26 1日施行，施行期間2年。」

27 (二)經查上訴人為系爭建物之起造人，系爭建物總樓地板面積為
28 11,990.75^m，有嘉義縣政府核發(108)嘉府經使執字第00
29 159號使用執照可參，依系爭建物使用執照所載總樓地板面
30 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
31 條但書之情形，上訴人即有繳納建築工地臨時稅之義務，原

01 處分按系爭建物使用執照登記之總樓板面積，以每平方公尺
02 200元計算，超過5,000m²部分，以每平方公尺150元計算，
03 課徵建築工地臨時稅共2,048,500元（5,000m²×200元+6,99
04 0.75m²×150元），於法尚無不合。

05 (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
06 布施行，各直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市），乃在該通則
07 授權範圍，經地方立法機關制定地方自治條例，開徵特別稅
08 課、臨時稅課或附加稅課，籌措地方財源，以符憲法保障地
09 方自治之要求，不因之違反租稅法律主義。且納稅者權利保
10 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
11 義務。」並於第2項補充規定：「前項法律，在直轄市、縣
12 （市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。」用以表
13 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
14 法律主義（陳敏著「稅法總論」108年2月1版，第40-41頁足
15 資參照）。而被上訴人制定系爭自治條例，除依據地方稅法
16 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
17 讀通過完成立法程序，並經報請嘉義縣政府以107年1月19日
18 府財稅管字第1070017623號函准予同意備查及財政部以107
19 年2月26日台財稅字第10700516570號函同意備查外，由被上
20 訴人以107年2月27日嘉太市財字第1070002810號公告，自10
21 7年3月1日施行（施行期間2年），是系爭自治條例之施行已
22 依地方稅法通則之規定完成法定立法程序無訛等情，業據原
23 判決敘明甚詳，上訴意旨猶主張原判決認為可透過法律授
24 權，由地方機關自治條例制定以為課稅依據，違反憲法第19
25 條租稅法定主義；且認為地方稅自治條例乃法律，亦與中標
26 法第2條、第4條規定及司法院釋字第607號解釋所示租稅構
27 成要件應由法律明定意旨有違云云，自不足採。

28 (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
29 自治財政需要，自符地方制度法第20條第2款第2目鄉（鎮、
30 市）財政稅捐自治事項，被上訴人為稅捐之課徵，並不涉土
31 地管理及建築管理權限，自與系爭土地地籍管理及建造、使

01 用執照之核發無涉。故系爭建築工地臨時稅係以建築物之起
02 造為課稅標的，自應以該建築物所在地址之管轄機關為判
03 斷。查系爭建物既屬被上訴人轄區內建築物(嘉義縣○○市
04 ○○里○○大道000之0號)，則依系爭自治條例第2條規定，
05 被上訴人自屬系爭建築工地臨時稅之稅捐稽徵機關。上訴意
06 旨主張依地方制度法第19條第6款規定，「縣(市)建築管
07 理」為縣(市)自治事項。故土地開發之建築管理，乃嘉義
08 縣政府之事務管轄範疇。土地之開發利用需要主管機關核
09 准，因此土地開發行為並非被上訴人自治事項云云，即無足
10 採。

11 (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
12 案件之建築工地起造建築物，其總樓地板面積規模在500平
13 方公尺以上者(含本數)，應就其全部樓地板面積課徵建築
14 工地稅。」其立法說明固僅稱「課稅範圍在本市轄區內之建
15 築工地，起造總樓地板面積及500平方公尺以上(含本數)
16 之建築物」，而未就「開發案件」之意涵為特別說明，然參
17 諸司法院釋字第385號解釋意旨「憲法第19條規定人民有依
18 法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、
19 稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，
20 然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項
21 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
22 衡平性，當不得任意割裂適用。」則解釋系爭自治條例所稱
23 「開發案件」，自當以系爭自治條例整體之觀察為宜。而依
24 系爭自治條例第1條立法目的「為開闢財源，改善地方基礎
25 建設，及考量建築工地對本市環境及居住安寧之影響」乃課
26 徵建築工地稅綜合觀之，舉凡對於土地為一定措施利用，小
27 至土地上住宅之興建，大至都市計畫，均屬對土地之開發利
28 用，進而對土地周遭或整體環境及居住安寧造成影響，而符
29 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
30 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
31 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

01 建築工地，起造總樓地板面積500平方公尺以上之建築物，
02 始依據本自治條例課徵建築工地稅。再系爭自治條例第3條
03 第2項規定之3種建築物可免徵建築工地稅，亦不以是否向主
04 管機關申請開發核准之案件為限，則亦足見倘該3種未向主
05 管機關申請開發核准之案件之建築物如無該條第2項免徵建
06 築工地稅，亦在課徵建築工地稅之列。可徵系爭自治條例第
07 3條所稱「開發案件」，僅泛指一般之建築物而言，並不以
08 向主管機關申請開發核准之案件之建築物為限。況且系爭自
09 治條例規定以建築樓地板面積在500平方公尺以上之建築物
10 始為課稅標的，合理限縮「開發案件之建築工地」範圍，其
11 課稅範圍亦屬明確，無使人民混淆課稅範圍之虞。上訴意旨
12 主張該自治條例規範明確性有所疑問，原審未依上訴人所請
13 向嘉義縣政府查詢本件是否曾向該府申請開發許可，有判決
14 不備理由之違法，即無足採。至上訴人所引臺灣彰化地方法
15 院102年度簡字第4號及臺中高等行政法院102年度簡上字第4
16 7號判決固認「系爭自治條例涉及對人民課徵稅賦，而人民
17 對該條例在缺乏『可理解性』、『可預見性』之情形下，全
18 由行政機關以自身立場，標榜立法意旨、隨個案情況而可任
19 意解釋其課稅範圍，豈非有害稅法之法律安定性及對人民財
20 產權之保障？」等語，惟查上開判決非惟無拘束本院之效
21 力，且該案乃係地方政府對3位土地所有權人所分別建造4棟
22 建物並申請4份使用執照，惟共同委請同一建築師設計及同
23 一廠商承攬建造，竟合併計算其樓地板面積，致遭該判決撤
24 銷原處分及訴願決定，案情互異，自難比附援用。

25 (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
26 分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤。上訴論
27 旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理
28 由，應予駁回。

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

31 中 華 民 國 112 年 2 月 16 日

01
02
03
04
05
06

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶
法官 林 玫 君
法官 李 玉 卿
法官 洪 慕 芳
法官 鄭 小 康

07
08
09

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 112 年 2 月 16 日
書 記 官 徐 子 嵐