

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 111年度上字第874號

03 114年3月24日辯論終結

04 上 訴 人 福安礦業股份有限公司

05 代 表 人 林正良

06 訴訟代理人 陳冠諭 律師

07 被 上 訴 人 花蓮縣地方稅務局

08 代 表 人 呂玉枝

09 訴訟代理人 劉豐州 律師

10 吳典倫 律師

11 張 軒 律師

12 輔助參加人 財政部

13 代 表 人 莊翠雲

14 訴訟代理人 洪嘉蘭

15 徐嘉莉

16 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111
17 年9月29日臺北高等行政法院111年度訴字第151號判決，提起上
18 訴，本院判決如下：

19 主 文

20 一、上訴駁回。

21 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

22 理 由

23 一、緣上訴人自民國109年8月1日起至同年12月31日止，於花蓮
24 縣境內開採礦石907,287公噸，被上訴人依109年7月30日制
25 定公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱
26 系爭自治條例）作成110年2月8日花稅土字第1100230979號
27 函（下稱原處分），核定課徵礦石稅應納稅額新臺幣（下
28 同）63,510,090元（=907,287公噸×70元），上訴人不服，
29 循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分及復查決定
30 均撤銷。經原審判決駁回後，乃提起本件上訴。

01 二、上訴人起訴之主張、被上訴人於原審之答辯及原審輔助參加
02 人於原審之陳述，均引用原判決所載。

03 三、原判決斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略謂：：

04 (一)花蓮縣先後制定四部關於礦石稅之自治條例，相關稅率規
05 定，詳如原判決附表所示。其中，105年6月28日制定「花蓮
06 縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱前自治條例）第6條第1
07 項就稅率調幅超過前年度自治條例稅率30%部分，業經兩造
08 爭訟，而為如原判決附表所示之本院判決認定抵觸地方稅法
09 通則第4條第1項對於「地方稅」之限制，依地方制度法第30
10 條第1項規定，認定此部分應為無效，被上訴人據此作成之
11 各期核課處分，稅率超過上限部分當屬違法為由，撤銷復查
12 決定及訴願決定確定在案。基於撤銷訴訟之確認效，兩造爾
13 後就前自治條例第6條第1項所生爭議，後訴訟法院於法律與
14 事實狀態均未變更之情況下，當然應以前開判決關於訴訟標
15 的所據原因事實範圍內所為之確認作為其裁判基礎，就前自
16 治條例第6條第1項稅率調幅是否超過上限，因之無效之認
17 定，不能為相反於該等確定判決內容之判斷，雖屬當然。惟
18 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
19 稅目所為之規範，但係經改選之花蓮縣議會基於新民意，新
20 資料所決議通過之新自治法規。是而，原審於原處分是否違
21 法而侵害上訴人權利之判斷上，乃至於原處分所據系爭自治
22 條例第6條第1項是否違背地方稅法通則第4條第1項規定而無
23 效之認定上，並無援引上開本院判決就前自治條例第6條第1
24 項稅率調幅超過前年度自治條例30%部分為無效之認定，指
25 其為本件撤銷訴訟之確認效力所及，因此受其拘束之可能。
26 再者，前自治條例相較於原判決附表所示101年10月18日公
27 布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」所規定開
28 採每公噸課徵10元之原稅率，稅率提高7倍，上開確定判決
29 因此就前自治條例第6條第1項稅率調幅超過30%部分為無效
30 之認定。然此，並非通案規範審查，只發生審判個案拒絕適
31 用之效力；因而，前自治條例第6條第1項規定，於非上開個

01 案之適用上，仍係經花蓮縣議會三讀通過，而經輔助參加人
02 備查後公布之有效地方自治法規。前自治條例有效施行4年
03 後，後續經系爭自治條例第6條第1項公布之稅率，與前自治
04 條例所規定者並無不同，均為每開採1公噸課徵70元礦石
05 稅，亦即，系爭自治條例之稅率較諸前自治條例之原稅率，
06 調幅為0%，並無調幅超過30%之情事。是故，即令逕援用
07 前揭確定判決所示，系爭礦石稅屬於地方稅法通則第4條第1
08 項所示之地方稅，稅率調幅以30%為上限之法律見解，也無
09 從推導出上訴人所主張：「系爭自治條例第6條第1項稅率規
10 定牴觸地方稅法通則第4條第1項規定，乃為無效」之結論，
11 合先指明。

12 (二)地方自治屬於受憲法所保護的公法制度，實踐上，財政基礎
13 是絕對必要考量因素；若其財政、稅賦該等自治權之核心內
14 容，始終受限於中央立法權之干擾，無穩固而充足之財源以
15 為辦理地方自治事項所需之經費，自治功能即不能發揮。中
16 央過度限制地方稅捐立法高權之法律，以致地方不能基於住
17 民自治以取得相當財源辦理自治事項者，當屬違憲。而地方
18 稅法通則之制定，當不以壓縮地方稅捐高權為本旨，反之，
19 是在「確保」其有實體法依據行使憲法第110條第1項第6款
20 賦予地方自治團體之財政及課稅立法權。當然，地方之稅捐
21 高權並非漫無以限制，依其所規範稅務事項之本質，本應以
22 憲法上課稅正義為其限界。除此之外，基於憲法採取中央與
23 地方均權制度，中央已得藉財政收支劃分法就較為重要之稅
24 源及收入予以分配，地方稅法通則再就地方稅捐高權行使設
25 限，就必須盡量限縮於地方之稅源規範基礎有「歸於中央統
26 一之必要」而應由中央統籌規劃此部分，如再基於多餘之考
27 量，尤其是重複評價憲法課稅正義業經考量之事由，並委由
28 中央法律統一設限，致使地方自治團體無法藉由住民自決以
29 因地制宜，即係破壞憲法上保障之地方自治制度，應屬違
30 憲。申言之，中央已藉財政收支劃分法掌握重要稅源及收入
31 並得分配，則地方自治團體基於土地管轄之權限，對於管轄

01 土地範圍內所具有稅捐負擔能力之稅捐財課徵稅捐，以提供
02 公共服務，如何選擇稅捐財及其內涵，於憲法上課稅正義之
03 限界內，應委由住民自決而定期受民意檢驗，並不容立法者
04 再以法律形成空間為由，藉由法律規範而加以干預或進行調
05 整。特別地方稅是否開徵或停徵，客體、主體、稅基、稅率
06 及稅捐優惠等稅捐構成要件，本來就是地方自主立法，稅率
07 是否調高及調高之幅度，均為稅捐構成要件之內涵，如稅率
08 過高或稅率提升過劇，有違憲法上課稅正義，大可透過憲法
09 解釋使該特別地方稅自治條例無效；但如以「平緩開徵」以
10 避免激進侵害人民財產權之思考，而於地方稅法通則統一設
11 定稅率各期調升之幅度，則限制稅率無異於限制開徵，乃侵
12 害地方自治權，而有違憲之虞。地方稅法通則第4條所謂之
13 「地方稅」，文義上雖除由中央統一立法之地方稅（下稱法
14 定地方稅）外，也可兼及於「特別地方稅」，但透過歷史、
15 體系及目的因素之檢討，均以專指「法定地方稅」為適當。
16 尤其，基於合憲性考量，地方稅法通則第4條關於「地方
17 稅」之解釋，必須目的性限縮為「法定地方稅」，亦即，中
18 央立法之地方稅法通則至多僅能以維護全國法律秩序與經濟
19 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
20 率之幅度，但就地方自治團體為辦理自治事項之需要而「新
21 開徵」之特別地方稅，自應由其因地制宜，不可限制其調整
22 稅率幅度，始合乎憲法保障地方自治制度之要求。是以，最
23 終以合憲性因素複核此地方稅法通則第4條第1項所謂「地方
24 稅」，限縮解釋為「法定地方稅」乃為必然。

25 (三)系爭礦石稅乃花蓮縣為辦理自治事項，充裕財源並衡平礦石
26 開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，而就花蓮縣
27 政府土地管轄內開採礦石行為所課徵之稅捐，業據系爭自治
28 條例第1條所明揭；並非就中央立法之地方稅調高稅率予以
29 開徵之法定地方稅，而係地方自治團體為辦理轄區內環境保
30 護自治事項（地方制度法第19條第9款第2目參照），開闢自
31 主財源新徵之特別地方稅，其稅率之訂定當不受地方稅法通

01 則第4條第1項規定30%調幅之限制。當然，系爭礦石稅之課
02 徵仍必須遵循憲法上關於課稅正義之要求。系爭自治條例之
03 制定，於地方稅法通則第6條地方稅自治條例公布之要件並
04 無不合，系爭礦石稅之課徵符合稅捐法定之要求。再者，系
05 爭礦石稅經前自治條例於105年將稅率由每開採1公噸課徵10
06 元驟然調高為70元，幾經訴訟而生是否違憲之爭議，迄系爭
07 自治條例109年公布，花蓮縣議會仍維持每開採1公噸課徵70
08 元之決議，對照時空背景因素觀察，顯然花蓮縣就系爭礦石
09 稅之課徵，已然由財政收入之主要目的，因環保意識抬頭，
10 認知礦石開採所形成之環境危害，復育不易，花費雖難以精
11 確評估，但必然至鉅，因將之轉型為環境保護為主要目的之
12 「環境稅」，蘊含將開採行為對花蓮縣山林保育、水土保持
13 及自然景觀影響所生之外部成本，內部化由開採礦石業者負
14 擔之意旨，於量益原則之審查上，其課稅並不乏其正當性。
15 前自治條例於105年將其稅率由每開採1公噸課徵10元驟然調
16 高為70元時，因欠缺有效之評估資料，復無任何實證經驗，
17 是否影響礦石業者從事該等行為之可能性，確有不明。然
18 則，前自治條例之施行，固然調高了礦石稅，無異於調高了
19 礦石業者之成本，但相對應所得降低，屬於國稅之所得稅也
20 隨之降低，損益同歸之情況下，尚無任何業者因此無法經營
21 而退場之情事發生；同時，系爭自治條例制定時，雖仍無核
22 算機制足以具體說明計徵標準，但花蓮縣政府已舉辦公聽
23 會，並提出「花蓮縣政府業者衝擊及成本效益評估報告」
24 （下稱評估報告）供花蓮縣議會參考，就該報告所述，103
25 年至107年全國開工礦區及面積之減少幅度均高於花蓮縣，
26 同時期全國開採量、銷售量下滑幅度也均高於花蓮縣，足徵
27 花蓮縣礦石開採業者尚不致因系爭礦石稅高於全國其他各縣
28 市，而市場競爭力下滑，也無因此退出市場之可能。因之，
29 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
30 1公噸徵收70元礦石稅之稅率，既有其量益課稅上之正當理
31 由，復顯然未絞殺業者生存，應認此決定並未違背憲法上關

01 於課稅正義上之要求，並未逾越立法限界，而為地方稅捐高
02 權所享有之立法形成空間。

03 (四)綜上，系爭自治條例課徵系爭礦石稅，乃為花蓮縣此一地方
04 自治團體於法定地方稅外，為籌措財源、保護環境，就土地
05 轄區內開採礦石行為所課徵之特別地方稅，其稅率之訂定不
06 受地方稅法通則第4條第1項就法定地方稅所設調幅30%之限
07 制，且核其稅率之制訂，於憲法上關於課稅正義之要求無
08 違。被上訴人援引系爭自治條例為課稅依據，適用該條例第
09 6條第1項所示稅率，以原處分核定課徵礦石稅應納稅額63,5
10 10,090元(=907,287公噸x70元)，認事用法，均無不合等
11 語，判決駁回上訴人於原審之訴。

12 四、經核原判決駁回上訴人於第一審之訴之結果尚無不合，茲予
13 補充論述如下：

14 (一)地方自治制度之保障與監督

15 1.我國對於地方實施自治提供制度性保障，地方自治團體在
16 憲法或法律規定範圍內，享有自治權，司法院釋字第498
17 號解釋文即指出：「地方自治為憲法所保障之制度。……
18 地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨
19 立之地位」。又依司法院釋字第527號解釋文：「地方自
20 治團體在受憲法及法律規範之前提下，享有自主組織權及
21 對自治事項制定規章並執行之權限。」一般認為所謂地方
22 自治權包括自主組織權及自治立法權，惟在單一國體制下
23 (憲法法庭111年憲判字第6號判決理由第60段)地方自治
24 團體係由國家劃分而出，其行為仍應符合國家秩序之要
25 求，故而國家仍應施予監督。為維護地方自治團體之獨立
26 性，國家對於地方自治事項之監督，僅能施以合法性之監
27 督。

28 2.又地方自治團體本於地方自治之本旨，為處理其自治事項
29 所必須支出之經費，必須有自行籌措財源之權能，即所謂
30 財政自主權，同時賦予課稅立法權，憲法第110條第1項第
31 6款即規定：「左列事項，由縣立法並執行之：……六、

01 縣財政及縣稅。……」另依憲法第107條第7款規定「國稅
02 與省稅、縣稅之劃分」，屬中央立法並執行之，財政收支
03 劃分法由是制定。該法於88年1月25日修正前第7條明文
04 「省及直轄市、縣(市)(局)稅課立法，以本法有明文規定
05 者為限，並由中央制定各該稅法通則，以為省縣立法之依
06 據。」復為確保地方自治事項之運作，除中央分配予統籌
07 款支應以外，並容許其自籌財源，88年修正後之財政收支
08 劃分法第12條第1項明定7項稅目，為直轄市及縣(市)
09 稅。迄至91年地方稅法通則制定公布，作為88年1月25日
10 財政收支劃分法修正前第7條所指之「省縣立法之依
11 據」，規定租稅種類、課徵限制、制定程序及中央監督等
12 具體之規定，作為地方自治團體制定地方稅條例之框架，
13 俾地方得據以行使憲法第109條第1項第7款及第110條第1
14 項第6款賦予之立法權（釋字第277號解釋參照）。地方稅
15 法通則第3條第1項、第2項分別規定：「直轄市政府、縣
16 (市)政府、鄉(鎮、市)公所得視自治財政需要，依前
17 條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列
18 事項不得開徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之
19 天然資源或礦產品等。三、經營範圍跨越轄區之公用事
20 業。四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事
21 項。」「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨時
22 稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之
23 規定重行辦理。」第6條規定：「(第1項)直轄市政府、
24 縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所開徵地方稅，應擬具地
25 方稅自治條例，經直轄市議會、縣(市)議會、鄉(鎮、
26 市)民代表會完成三讀立法程序後公布實施。(第2項)
27 地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政
28 部及行政院主計處備查。」

29 (二)地方稅務事件之司法審查：

30 我國對於地方課稅立法權之監督，依地方稅法通則第6條規定
31 辦理，於完成立法程序後，應報請各該自治監督機關、輔助參

01 加人及行政院主計處進行合法性審查並予備查。此一備查程序
02 為制定自治條例應踐行之程序，旨在落實上級機關之監督，惟
03 究與國會之立法程序仍屬有別，故地方稅自治條例雖經上級機
04 關備查，惟對於條例有無地方制度法第30條第1項所指與憲
05 法、法律牴觸而無效之情事，法院自得本諸地方稅法通則之框
06 架及憲法原則予以審查。

07 (三)經核：

08 1.系爭自治條例尚未違反地方稅法通則第3條第1項但書第1
09 款、第2款、第4款規定：

10 (1)地方稅法通則第3條第1項但書各款，為對於地方自治團體
11 課徵地方特別稅之一般限制，第1款「轄區外之交易」，
12 係以轄區為分界，其目的在於避免地方課徵權之衝突，並
13 防止重複課徵影響人民權益，故稅捐稽徵機關不能對轄區
14 外之交易開徵。第2款「流通至轄區外之天然資源或礦產
15 品等」，乃為避免對於具流通性天然資源課稅，可能轉嫁
16 而由轄區外使用資源之產業負擔之稅捐輸出，故予限制。
17 第4款「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事
18 項」，輔以「公益」作為衡量基準。

19 (2)上訴人主張系爭自治條例核課礦石稅違反地方稅法通則第
20 3條第1項但書第1款、第2款、第4款規定一節，經核：

21 ①稽之系爭自治條例第4條文義「凡於本縣開採礦石
22 者」，應課予賦稅；第6條不分礦石種類，均按礦石開
23 採數量每公噸70元計徵，並非區別礦石種類而訂定不同
24 之稅率。可知系爭自治條例係對採取礦石行為課徵稅
25 賦，非以礦石本身為稅基，而採礦行為於花蓮縣境內即
26 已完成，無涉轄區外交易之問題；又系爭自治條例既係
27 針對採礦行為課稅，非對礦石價值課稅，即非對「流通
28 至轄區外之天然資源或礦產品等」課稅。故系爭自治條
29 例並不違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款
30 之限制規定。

01 ②又系爭自治條例第1條明文立法目的之一，在為衡平礦
02 石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響；第1
03 0條規定稅課之分配，應以一定比例分配各鄉市鎮用於
04 補助建設、復育景觀之用。可知系爭自治條例係以衡
05 平採礦行為對於環境永續之破壞為其目的之一，不僅
06 不致損及公益，反可充裕縣庫財源以資從事環境維護
07 事務。又輔助參加人於本院以陳述意見狀表示，略
08 以：「營利事業以年度收入總額扣除成本、費用、損
09 失及稅捐後之所得額，繳納營利事業所得稅，其扣除
10 項目，不僅限地方立法之特別稅課，亦包括所繳納中
11 央立法之房屋稅、地價稅及土地增值稅等，爰舉凡業
12 者進行營業活動所需繳納之稅捐，依稅法規定，即可
13 自營利事業收入中扣除，又不論中央或地方立法之稅
14 捐，皆為全國財政系統之一環，應不滋生因地方政府
15 開徵地方稅，導致營利事業所得稅減少，而損及國家
16 整體利益之情事。」等意見（見本院卷三第11頁）。
17 輔助參加人為主管全國財稅事務之主政機關，綜理稅
18 收及運用事宜，本於職權審認同一事業因繳納地方特
19 別稅致所得減少，而於營利事業所得稅之稅額併予減
20 少，不致損及國家整體利益，並無不可採取之慮。上
21 訴人指此併徵地方特別稅有損國家利益一節，自無可
22 採。

23 ③綜上，系爭自治條例核課地方稅，並無違反前揭地方特
24 別稅核課範圍之3種限制。

25 (3)綜核，原判決就上訴人主張此項爭點是否可採，並未敘明
26 其不予採取之理由，固有理由未備，惟並不影響判決結
27 果，上訴人以系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項
28 但書第1、2、4款之規定，應屬無效，原判決為理由未
29 備，應予廢棄一節，亦難成立。

30 2.系爭自治條例第6條規定以每公噸70元計徵稅額，並無牴觸
31 地方稅法通則第4條第1項規定之慮：

01 (1)按地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課
02 之課徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼
03 續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」係對於地方稅
04 自治條例施行期限之限制。為保障地方自治事項之推動，
05 地方自治團體擁有一定之財政自主，地方稅之課徵即為工
06 具之一。惟其施行之結果增加納稅義務人財產上之負擔，
07 上開限期規定給予納稅義務人一定預期，以規劃其因應稅
08 額負擔之營運對策。同時，既係課予納稅義務人之不利
09 利益，在施行期限屆滿後有繼續課徵之必要時，當循制定地
10 方稅自治條例之正當立法程序辦理，重行評估地方自治團
11 體轄區內基礎設施與公共服務對於納稅義務人經濟行為所
12 提供之助益、納稅義務人之負擔能力，及課稅之必要性等
13 關係課徵地方特別稅為合憲、合法所應考量之事項，並依
14 地方稅法通則第6條規定經由地方議會完成立法程序及報
15 請核備，自不待言。本件系爭自治條例係在前自治條例屆
16 期失效後，經由花蓮縣議會於109年7月30日制定公布，並
17 已報請輔助參加人邀集行政院主計處、經濟部，及學者等
18 多人進行審議作成決議，而以輔助參加人109年7月24日台
19 財稅字第10904605192號函予以備查，此為原審所確定之
20 事實，故系爭自治條例為重新經由新的住民意志所形成，
21 並踐行報請備查程序之一部新條例，據以核課其施行期限
22 內（自生效起算1年）之地方礦石稅。

23 (2)查系爭自治條例為一新課徵依據，有其重行辦理之立法裁
24 量，其合法、合憲與否，應就其規範內容予以審究。系爭
25 自治條例制定之稅率，並非在前自治條例施行中調高稅
26 率，即不致有上訴人所指系爭自治條例「將既定稅率調
27 高」為違法之爭議。原判決關於系爭自治條例所課徵之地
28 方稅為任意地方稅性質，不受調高稅率之限制之論斷，屬
29 於判決結果無影響之贅論。故上訴人所為系爭自治條例關
30 於稅率之制定，乃抵觸本院前確定判決針對前自治條例，

01 關於稅率於施行期間自每公噸10元調高為70元之指摘一
02 節，即因與判決結論無影響，本院自無再予審究之必要。

03 3.系爭自治條例第6條所定之稅率，按開採數量每公噸70元計
04 徵，並未違反量能課稅原則、量益課稅原則：

05 (1)按司法院釋字第597號解釋係針對輔助參加人函釋認為被
06 繼承人死亡日後之利息應歸繼承人之個人綜合所得課稅所
07 為，解釋文指出：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅
08 之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅
09 基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律
10 之內容且應符合量能課稅及公平原則。」指出量能課稅原
11 則為稅法合憲性之指標。另地方特別稅之立法正當性，係
12 基於業者利用地方公共設施、服務或地方資源，以發展其
13 產業而受益，相對於地方自治團體為維護轄區內因業者之
14 利用而耗損之公共設置、天然資源，而有成本、費用之負
15 擔，應由業者予以分攤，於此即有學說上所謂量益原則之
16 適用。徵諸輔助參加人於本院說明，主管機關制定各類中
17 央稅目稅率之立法裁量，其所衡酌之因素，包括稅目特
18 性、財政需要、政策目的、社會期待、避免規避等。至於
19 量能原則及量益原則之考量，則視稅目而定，例如直接稅
20 如所得稅等採取累進稅率，以符合量能原則；間接稅如營
21 業稅等，納稅義務人非最終負擔者，即無量能原則之適用
22 （見本院卷二第84頁）。亦即關於課徵稅賦之各項原則，
23 應隨各種稅目之性質差異而有不同程度之考量。地方特別
24 稅之本質既係對於地方自治團體區域內之公共設施、天然
25 資源之利用，應重在量益原則之調控。再者，地方自治團
26 體有其獨立自主之地位，於自治事項範圍內，其對於如何
27 發展建設其所在區域，有政策決定權，同時搭配應有如何
28 規模之財源以供支應，應屬其自主權核心領域之事項，司
29 法審查上不應過度干預。關於地方特別稅稅率之決定，地
30 方自治團體秉持與中央立法裁量相同之考量，即稅目特

01 性、財政需要、政策目的、社會期待、避免規避等因素決
02 之，除非顯然違法、違憲外，司法審查應予尊重。

03 (2)經核，花蓮縣政府提案審查系爭自治條例及陳報審議時，
04 提出評估報告，從花蓮縣縣區內蘊含豐富且不具再生性質
05 之礦石資源，歷經業者多年來之開採，說明對於景觀、環
06 境、生態及公共運輸產生不利影響，並相對排擠花蓮縣特
07 有臺灣後花園觀光產業之發展，所致生之社會成本，基於
08 使用者付費原則，外部成本應內部化，並冀以價制量，避
09 免過度開發等考量，因而擬定系爭自治條例，向礦業權者
10 課徵地方特別稅等語。本院審認採取礦石並為運送之經濟
11 活動，對於業者之獲益，及對於當地景觀、水土、交通運
12 量所生不利影響，利與害均相對於數量之增加而隨之擴
13 大，花蓮縣政府提案於系爭自治條例第6條具體規定以開
14 採噸數計稅，即以開採數量作為衡量業者之利與對於當地
15 之害之標準，用為計算業者之應付稅額，其審酌之因素並
16 無不當，所為之立法裁量並無悖於量益原則之精神。另評
17 估報告尚敘明「就縣內二大礦業權者，大理石全數自採自
18 用，可以自行吸收轉入生產成本，其他礦業權者之自用部
19 分可轉入生產成本，售出部分可轉嫁於銷售價格上」「在
20 本縣開採之礦石，大理石佔99%，其中約有80%係作水泥
21 使用……依據現行花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條
22 例第6條規定，大理石每公噸課徵70元特別稅，按每公噸
23 水泥約需用1.4公噸之大理石（附件6），及行政院公共工
24 程委員會公布108年12月一般散裝水泥價格2,260元計算，
25 特別稅占售價之4.34%；若按袋裝水泥價格148元計算，特
26 別稅更僅占售價之3.31%（附件5）。」並輔以附件6之工
27 業研究院說明：以105年為例，亞泥、台泥每公噸水泥使
28 用1.59公噸、1.38公噸石灰石，及附件5大宗資材漲跌幅
29 趨勢分析圖，顯示108年水泥價格為每公噸2,260元為佐
30 證，即由主要業者之產銷面說明礦石稅於業者之負擔占比
31 極微。故系爭自治條例第6條之稅率訂定裁量並非空談，

01 難指為有恣意之違法。原審論以前自治條例所定稅率已是
02 1公噸課徵70元，礦石稅雖然增加，但成本提供使營利事
03 業所得稅下降，損益同歸之結果並無業者退場，由客觀事
04 實以論，尚屬覈實。

05 (3)至上訴人主張以每公噸70元計算其應納稅額，占其當月淨
06 所得之90%以上，已屬過苛而違反量能課稅原則一節。按
07 地方特別稅之開徵，既寓有分攤修復地方設施、天然景觀
08 之意義，其公益之維護更重於業者之營運私益，量能課稅
09 原則之適用，應以不致形成絞殺為度，以衡平業者之私益
10 與住民之公益。由前述花蓮縣政府所提出之評估資料，可
11 知108年12月一般業者採取大理石製成水泥之售價可達每
12 公噸2,260元，並指出從經營策略以觀，非供自製水泥而
13 係供銷售之採礦業者，可將稅負轉嫁於銷售價格上。上訴
14 人持續以低價出售所採得之礦石，致不堪稅負，乃應從營
15 運策略上思考如何增加其營收，尚難以其低價銷售獨厚下
16 游廠商之私益考量，推稱本件違反量能課稅原則。另上訴
17 人指出於系爭自治條例所召開之審議會，與會之經濟部向
18 被上訴人建議減低徵收價格，以免造成業者過度負擔，及
19 應有核算機制，避免未來計徵標準浮濫制定等節，均屬本
20 於經濟部立場為業者發聲所為之建議事項；另該部指出前
21 揭報告引用該部數據製作「103年至107年花蓮縣及全台礦
22 石生產量明細表」有引用錯誤情事，稽之該明細表係花蓮
23 縣政府用以說明全國礦石生產量及銷售量下滑幅度，均高
24 於花蓮縣境內業者，即難以顯示花蓮縣礦石生產量及銷售
25 量下滑與該縣提高稅率有正相關。以上經濟部與會所表達
26 之意見，經核與系爭自治條例關於訂定稅率之裁量因素，
27 欠缺具體關連性，不足以證立系爭自治條例第6條以採取
28 礦石每公噸課徵70元為違法、違憲。原審就此爭點雖未為
29 探究並說明不予採取之理由，亦不影響本件判決結果。故
30 上訴意旨指摘原審未斟酌前開經濟部之意見，亦未依職權
31 調查評估報告資料之真實性，有認定事實未憑證據之違

01 法，亦有應調查事項未予調查，而構成判決理由不備之當
02 然違背法令，應予廢棄等語，均不足採。

03 (四)綜上，本件上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無
04 理由，應予駁回。

05 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
06 項、第98條第1項前段，判決如主文。

07 中 華 民 國 114 年 3 月 31 日

08 最高行政法院第一庭

09 審判長法官 胡 方 新

10 法官 李 君 豪

11 法官 張 國 勳

12 法官 林 欣 蓉

13 法官 李 玉 卿

14 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

15 中 華 民 國 114 年 3 月 31 日

16 書記官 高 玉 潔