

01 最 高 行 政 法 院 判 決

02 114年度上字第142號

03 上 訴 人 花 蓮 縣 地 方 稅 務 局

04 代 表 人 呂 玉 枝

05 訴 訟 代 理 人 劉 豐 州 律 師

06 吳 典 倫 律 師

07 張 軒 律 師

08 輔 助 參 加 人 財 政 部

09 代 表 人 莊 翠 雲

10 被 上 訴 人 福 安 礦 業 股 份 有 限 公 司

11 代 表 人 林 正 良

12 訴 訟 代 理 人 陳 冠 諭 律 師

13 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 113
14 年 12 月 26 日 臺 北 高 等 行 政 法 院 111 年 度 訴 字 第 1259 號 判 決 ， 提 起
15 上 訴 ， 本 院 判 決 如 下 ：

16 主 文

17 一、原判決廢棄。

18 二、被上訴人在第一審之訴駁回。

19 三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

20 理 由

21 一、被上訴人自民國110年7月1日起至同年7月31日止，於花蓮縣
22 境內開採礦石數量為98,736公噸，上訴人依經濟部礦務局11
23 1年2月8日礦局輔二字第11100008940號函提供之「礦業權者
24 礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按109年7月30日
25 公布之「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，已於110年7月31日施行屆滿；其他年度公布
27 者則稱該年自治條例）第6條第1項規定，按每公噸新臺幣

01 (下同) 70元核計，以111年2月17日花稅土字第1110231232
02 號函(下稱原處分)核定課徵礦石開採景觀維護特別稅(下
03 或稱礦石稅)應納稅額6,911,520元。被上訴人不服，循序
04 提起行政訴訟，聲明：訴願決定、原處分及復查決定均撤
05 銷。案經臺北高等行政法院(下稱原審)111年度訴字第125
06 9號判決(下稱原判決)將訴願決定及原處分(含復查決
07 定)均撤銷後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢
08 棄；被上訴人在原審之訴駁回。

09 二、被上訴人起訴主張與上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
10 載。

11 三、原判決將訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷，係以：

12 (一)地方稅法通則第6條第2項是備查程序，而地方制度法第26條
13 第4項自治條例如規定有罰則時，是核定程序；核定程序較
14 備查程序嚴謹，且尚未完成核定程序時，該事項之法定效力
15 尚未完成(即未生效)。又依地方制度法第26條第4項規定
16 可知，地方自治條例按政府機關層級，分成直轄市政府、縣
17 (市)政府、鄉(鎮、市)公所等分層監管；地方稅法通則第1
18 條也建置直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所三個層
19 級之政府機關。財政部頒行地方稅自治條例報中央機關備查
20 之統一處理程序(下稱統一處理程序)，以供直轄市政府、
21 縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所依地方稅法通則第6條第2項規
22 定，將地方稅自治條例報中央機關備查時有所遵循。然統一
23 處理程序第2點規定(地方稅自治條例不論有無訂定罰則，
24 其備查程序均應優先適用地方稅法通則第6條第2項)卻以一
25 個層級的規範，一併處理三個層級之事務，架空政府機關層
26 級化管理之建置，且於自治條例規定「有罰則」時，掠奪中
27 央各該主管機關依地方制度法所擁有的核定權限，係以行政
28 規則限縮法律規定之適用，足見統一處理程序之違法。是
29 以，系爭自治條例未經中央主管機關經濟部「核定」後發
30 布，尚未生效。

01 (二)地方稅法通則第2條已明確定義該通則所欲規範之地方稅種
02 類，則該通則內有關地方稅之規定，除別有明文可資適用
03 外，自應以前揭範圍為度，故行為時同通則第4條第1項及第
04 2項之調高上限及期限限制等規定所應適用之範圍，也應為
05 相同解釋。又徵諸行為時地方稅法通則第4條規定及其立法
06 理由可知，該條規範意旨係為節制地方自治團體施政過於求
07 成，避免其在短期間內迅速增稅，造成人民稅負過重所設之
08 限制，故從規範目的以論，該規定自無排除地方立法之地方
09 稅（即上訴人所指之任意地方稅）之理，更遑論法未明文定
10 義法定地方稅、任意地方稅而區別其適用。況將行為時地方
11 稅法通則第4條第1項之調高比例限縮適用於中央立法之法定
12 地方稅，而不及於地方開徵之任意地方稅，將衝擊人民對限
13 時法之預期，形同地方稅法通則有保護規範不足之漏洞。10
14 5年自治條例之稅率為每公噸70元之規定，乃花蓮縣議會以
15 提前廢止舊法另訂新法達到對舊法修法之實質結果，逕將稅
16 率提高7倍，違反行為時地方稅法通則第4條第1項之規定，
17 依地方制度法第30條第1項之規定，應屬無效，其「原稅
18 率」應回歸至101年自治條例所定稅率為每公噸10元計算，
19 則系爭自治條例在第6條規定以每公噸70元計徵稅額，為原
20 訂稅率（101年自治條例第6條第1項所定每公噸10元）之7
21 倍，自屬行為時地方稅法通則第4條第1項所謂「調高」之情
22 形，違反行為時地方稅法通則第4條第1項規定而無效，縱系
23 爭自治條例乃新一屆之花蓮縣議會最新民意之展現，亦無不
24 同。本件地方稅務爭議仍在進行救濟程序中，核屬尚未核課
25 確定之案件，依稅捐稽徵法第21條第6項規定，應有110年12
26 月17日修正後稅捐稽徵法第21條第3項第1款之適用，爰逕行
27 撤銷至原處分等語。

28 四、本院按：

29 (一)依地方制度法第19條第2款第2目規定：「下列各款為縣
30 (市)自治事項：……二、關於財政事項如下：……(二)
31 縣(市)稅捐。」第67條第2項規定：「地方稅之範圍及課

01 徵，依地方稅法通則之規定。」地方稅法通則第1條規定：
02 「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所課徵地方
03 稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他
04 有關法律之規定。」第6條第2項規定：「地方稅自治條例
05 公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處
06 備查。」財政部組織法第2條第2款規定：「本部掌理下列事
07 項：……二、賦稅。」可知，為因應地方制度法制化及提高
08 縣（市）政府財政自主權，且為充實地方財政並合理規範地
09 方政府課徵地方稅之行為，明定地方稅之範圍及課徵，應優
10 先適用地方稅法通則，地方稅法通則未規定者，始依稅捐稽
11 徵法及其他相關法律規定辦理。依地方稅法通則之規定，已
12 明定地方稅範圍之界定、賦予直轄市政府、縣（市）政府、
13 鄉（鎮、市）公所得開徵新稅及其法定程序。經查，本件上
14 訴人係依系爭自治條例開徵礦石特別稅，應屬地方自治財政
15 事項，其中央主管（監督）機關應屬財政部，而系爭自治條
16 例經由花蓮縣議會於109年7月30日制定通過，並已報請輔助
17 參加人邀集行政院主計處、經濟部及學者等多人進行審議作
18 成決議，而以輔助參加人109年7月24日台財稅字第10904605
19 192號函予以備查（原審卷2第61至75頁）。準此，依前開說
20 明，本件係屬課徵礦石特別稅之事件，並無涉罰鍰爭議，地
21 方稅之課徵係優先適用地方稅法通則，系爭自治條例業經上
22 訴人依地方稅法通則第6條第2項規定報請財政部同意備查，
23 已為實質監督及審查，於法並無不合。原判決以系爭自治條
24 例規定「有罰則」，上訴人未依地方制度法第26條第4項規
25 定報經中央主管機關（經濟部）核定後發布，該條例尚未生
26 效，而撤銷原處分，自有適用法規不當之違背法令。

27 (二)地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課之課
28 徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵
29 者，應依本通則之規定重行辦理。」係對於地方稅自治條例
30 施行期限之限制。為保障地方自治事項之推動，地方自治團
31 體擁有一定之財政自主權，地方稅之課徵即為工具之一。惟

01 其施行之結果增加納稅義務人財產上之負擔，上開限期規定
02 給予納稅義務人一定預期，以規劃其因應稅額負擔之營運對
03 策。同時，既係課予納稅義務人之不利益，在施行期限屆滿
04 後有繼續課徵之必要時，當循制定地方稅自治條例之正當立
05 法程序辦理，重行評估地方自治團體轄區內基礎設施與公共
06 服務對於納稅義務人經濟行為所提供之助益、納稅義務人之
07 負擔能力及課稅之必要性等關係課徵地方特別稅為合憲、合
08 法所應考量之事項，並依地方稅法通則第6條規定經由地方
09 議會完成立法程序及報請備查。本件系爭自治條例係在前自
10 治條例屆期失效後，經由花蓮縣議會於109年7月30日制定通
11 過，並已報請輔助參加人邀集行政院主計處、經濟部及學者
12 等多人進行審議作成決議，而以輔助參加人109年7月24日台
13 財稅字第10904605192號函予以備查，業如前述，故系爭自
14 治條例為重新經由新的住民意志所形成，並踐行報請備查程
15 序之一部新條例，據以核課其施行期限內（自生效起算1
16 年）之地方礦石稅。系爭自治條例為一新課徵依據，有其重
17 行辦理之立法裁量，其合法、合憲與否，應就其規範內容予
18 以審究。系爭自治條例制定之稅率，並非在前自治條例施行
19 中調高，即不致有原判決所指系爭自治條例「將既定稅率調
20 高」為違法之爭議。原判決以系爭自治條例所課徵之地方稅
21 為任意地方稅性質，受行為時地方稅法通則第4條第1項調高
22 稅率之限制，系爭自治條例牴觸行為時地方稅法通則第4條
23 第1項而無效，因而撤銷原處分，自有適用法規不當之違背
24 法令。

25 (三)地方稅法通則第3條第1項規定：「直轄市政府、縣（市）政
26 府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依前條規定，開
27 徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列事項不得開
28 徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之天然資源或礦
29 產品等。三、經營範圍跨越轄區之公用事業。四、損及國家
30 整體利益或其他地方公共利益之事項。」依系爭自治條例第
31 4條文義「凡於本縣開採礦石者」，應課予稅賦；第6條不分

01 礦石種類，均按礦石開採數量每公噸70元計徵，並非區別礦
02 石種類而訂定不同之稅率。可知系爭自治條例係對採取礦石
03 行為課徵稅賦，非以礦石本身為稅基，而採礦行為於花蓮縣
04 境內即已完成，無涉轄區外交易之問題；又系爭自治條例既
05 係針對採礦行為課稅，非對礦石價值課稅，即非對「流通至
06 轄區外之天然資源或礦產品等」課稅。故系爭自治條例並不
07 違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款之限制規
08 定。系爭自治條例第1條明文立法目的之一，在為衡平礦石
09 開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響；第10條規定
10 稅課之收入，應以一定比例分配各鄉（鎮、市）用於補助建
11 設、復育景觀之用。可知系爭自治條例係以衡平採礦行為對
12 於環境永續之破壞為其目的之一，不僅不致損及公益，反可
13 充裕縣庫財源以資從事環境維護事務。系爭自治條例核課地
14 方稅，並無違反前揭地方特別稅核課範圍之3種限制。

15 (四)依行政訴訟法第307條之1規定準用民事訴訟法第476條第2項
16 規定，本院係法律審，固應以事實審判決確定之事實為法律
17 判斷之基礎，惟事實審言詞辯論筆錄已記載當事人陳述之事
18 實，而法院於判決中如未予認定，亦與言詞辯論之目的不
19 符，為達公平裁判及訴訟經濟目的，民事訴訟法第476條第2
20 項乃明定言詞辯論筆錄記載當事人陳述之事實，法律審法院
21 得斟酌之。被上訴人自110年7月1日起至同年7月31日止，於
22 花蓮縣境內開採礦石數量為98,736公噸，上訴人按系爭自治
23 條例第6條第1項規定，按每公噸70元核計，以原處分核定課
24 徵礦石開採景觀維護特別稅應納稅額6,911,520元等情，為
25 原審依法確定之事實。上訴人於原審言詞辯論主張系爭自治
26 條例之計徵均符合量能課稅計算原則，依照被證2及答辯三
27 狀相關資訊（原審卷2第215至268頁），已經足以釐清以每
28 公噸70元課徵並未違反相關法律原則等情，為原審言詞辯論
29 筆錄所記載之事實（見原審卷2第209至214頁），被上訴人
30 雖對之有爭執，然按地方特別稅之開徵，既寓有分攤修復地
31 方設施、天然景觀之意義，其公益之維護更重於業者之營運

01 公益，量能課稅原則之適用，應以不致形成絞殺為度，以衡
02 平業者之公益與住民之公益。地方特別稅之本質既係對於地
03 方自治團體區域內之公共設施、天然資源之利用，應重在量
04 益原則之調控。再者，地方自治團體有其獨立自主之地位，
05 於自治事項範圍內，其對於如何發展建設其所在區域，有政
06 策決定權，同時搭配應有如何規模之財源以供支應，應屬其
07 自主權核心領域之事項，司法審查上不應過度干預。關於地
08 方特別稅稅率之決定，地方自治團體秉持與中央立法裁量相
09 同之考量，即稅目特性、財政需要、政策目的、社會期待、
10 避免規避等因素決之，除非顯然違法、違憲外，司法審查應
11 予尊重。經核由前述被證2花蓮縣政府所提出之評估資料，
12 從花蓮縣縣區內蘊含豐富且不具再生性質之礦石資源，歷經
13 業者多年來之開採，說明對於景觀、環境、生態及公共運輸
14 產生不利影響，所致生之社會成本，基於使用者付費原則，
15 外部成本應內部化，並冀以價制量，避免過度開發等考量，
16 因而擬定系爭自治條例，向礦業權者課徵地方特別稅等語。
17 審認採取礦石並為運送之經濟活動，對於業者之獲益，及對
18 於當地景觀、水土、交通運量所生不利影響，利與害均相對
19 於數量之增加而隨之擴大，花蓮縣政府提案於系爭自治條例
20 第6條具體規定以開採噸數計稅，即以開採數量作為衡量業
21 者之利與對於當地之害之標準，用為計算業者之應付稅額，
22 其審酌之因素並無不當，所為之立法裁量並無悖於量益原則
23 之精神。另評估資料尚敘明「就縣內二大礦業權者，大理石
24 全數自採自用，可以自行吸收轉入生產成本，其他礦業權者
25 之自用部分可轉入生產成本，售出部分可轉嫁於銷售價格
26 上」「在本縣開採之礦石，大理石佔99%，其中約有80%係作
27 水泥使用……依據現行花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治
28 條例第6條規定，大理石每公噸課徵70元特別稅，按每公噸
29 水泥約需用1.4公噸之大理石（附件6），及行政院公共工程
30 委員會公布108年12月一般散裝水泥價格2,260元計算，特別
31 稅占售價之4.34%；若按袋裝水泥價格148元計算，特別稅更

01 僅占售價之3.31%（附件5）。」顯示礦石稅於業者之負擔占
02 比極微，故系爭自治條例第6條之稅率訂定裁量並非無據，
03 難指為有恣意之違法。上訴人以原處分核定課徵礦石開採景
04 觀維護特別稅應納稅額6,911,520元，洵屬合法有據。被上
05 訴人主張系爭自治條例過度課徵，違反量能課稅原則等語，
06 自非可採。又上訴人主張本件訴訟，有由經濟部輔助上訴人
07 參加本件訴訟，聲請對經濟部告知訴訟，並依法命該機關參
08 加訴訟等情，本院認核無必要，附此敘明。

09 (五)綜上所述，原判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），
10 既有如上所述適用法規不當之違法，且其違法情事足以影響
11 判決結果，故上訴人求為廢棄，即有理由。因本件事實已臻
12 明確，且兩造已就系爭自治條例第6條第1項規定，按每公噸
13 70元計徵礦石稅，是否違反量能課稅之爭點，為充分攻防，
14 本院自為判決，並不會對兩造造成突襲，故由本院基於確定
15 之事實已得認定，爰將原判決廢棄，駁回被上訴人在第一審
16 之訴。

17 五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1
18 項、第259條第1款，第98條第1項前段，判決如主文。

19 中 華 民 國 115 年 2 月 12 日

20 最高行政法院第四庭

21 審判長法官 王 碧 芳

22 法官 鍾 啟 煒

23 法官 陳 文 燦

24 法官 羅 月 君

25 法官 王 俊 雄

26 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

27 中 華 民 國 115 年 2 月 12 日

28 書記官 張 玉 純