

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1516號

109年度訴字第546號

110年度訴字第26號

110年12月2日辯論終結

原告 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

梁景岳律師（110年度訴字第26號事件未受委任）

被告 花蓮縣地方稅務局

代表人 呂玉枝

訴訟代理人 許正次律師

鄭道樞律師

程春益律師

上一人

複代理人 劉豐州律師

上列當事人間有關地方稅務事務事件，原告不服花蓮縣政府中華民國107年9月26日107年訴字第6號、109年3月11日109年訴字第8號及同年11月11日109年訴字第32號訴願決定（以下依序稱訴願決定1至3，並合稱訴願決定），提起行政訴訟，本院合併判決如下：

主 文

訴願決定及復查決定均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：按「（第1項）分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。（第2項）命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」行政訴訟法第127條定有明文。本院107年度訴字第1516號、109年度訴字第546號及110年度訴字第26號有關地方稅務事務事件（以下分別稱本院107年案、109年案、110年案），

01 係基於同一事實上及法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，
02 爰命合併辯論並合併判決，合先敘明。

03 二、事實概要：被告依經濟部礦務局（下稱礦務局）礦業權者礦
04 區資料及開採礦石數量通報表通報，以原告於民國(一)106年1
05 月1日至同年6月30日、(二)108年1月1日至同年6月30日、(三)
06 108年7月1日至同年12月31日，於花蓮縣境內分別開採礦石
07 (一)1,612,789公噸、(二)100公噸、963,060公噸、(三)1,035,780
08 公噸，按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條
09 例）第6條規定，分別以106年8月11日花稅土字第
10 1060233057號函、108年8月5日花稅土字第1080233713、
11 1080233714號函、109年2月13日花稅土字第1090230736號函
12 （以下依序稱原處分1至4，並合稱原處分）核定課徵礦石開
13 採特別稅應納稅額新臺幣（下同）112,895,230元、7,000
14 元、67,414,200元及72,504,600元。原告不服，申請復查，
15 分別經被告106年12月25日花稅土字第1060018109號、108年
16 12月23日花稅法字第1080019589、1080019590號及109年6月
17 8日花稅法字第109004980號復查決定（以下依序稱復查決定
18 1至4，並合稱復查決定）駁回。原告不服，對復查決定1、4
19 提起訴願，分經訴願決定1、3駁回，對復查決定2、3所提訴
20 願則經訴願決定2駁回，原告仍不服，遂分別提起行政訴
21 訟，經本院合併審理。

22 三、原告之主張及聲明

23 (一)主張要旨

24 1.系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4
25 款及第4條第1項規定，應屬無效：

26 (1)伊之營業處所設於宜蘭縣，於花蓮縣境內開採石灰石完竣後
27 即輸出至宜蘭縣，並於花蓮縣以外之縣市進行交易，系爭自
28 治條例就流通至轄區外之礦產交易課稅，違反地方稅法通則
29 第3條第1項但書第1、2款規定；又水泥產業乃我國重要基礎
30 產業，行政院擬定之前瞻計畫、各項基礎建設均有大量水泥
31 之需求，系爭自治條例對於開採石灰石之水泥業者課徵特別

01 稅，另違反同條項但書第4款規定。又系爭自治條例為地方
02 稅法通則所謂地方稅，應受該通則第4條第1項規定限制，僅
03 得在原規定稅率（額）上限30%範圍內予以調高，且一旦調
04 整，至少須相隔2年始能為後續調整；系爭自治條例之立法
05 目的、課徵年限、主管機關、稽徵機關、針對開採礦石之行
06 為課徵特別稅、納稅義務人、開徵期間、逾期繳納稅款之處
07 罰、課稅收入用途，與已廢止之花蓮縣礦石開採景觀維護特
08 別稅自治條例（下稱原自治條例）可謂完全相同，然稅率卻
09 由每公噸10元調漲為70元，調幅高達700%，遠超出地方稅
10 法通則第4條第1項所定30%之上限，應屬無效。

11 (2)財政部就花蓮縣政府陳報系爭自治條例同意備查，僅係知悉
12 該自治條例，不得據此而謂系爭自治條例未違法、違憲。另
13 立法院審議106年度中央政府總預算案，先係以：「財政部
14 審查『花蓮縣土石採取景觀維護特別稅自治條例』和『花蓮
15 縣礦石開採特別稅自治條例』時，罔顧調高稅率牴觸法定上
16 限，亦未審酌對產業與河川疏濬造成重大之影響，顯已違反
17 地方稅法通則；且上述二條例之修正過程未充分踐行公開討
18 論程序，造成人民蒙受無法預期之損害」為由，決議凍結賦
19 稅業務所編列預算10分之1，僅因憲政體制上，對於違反地
20 方稅法通則之自治條例，審查權限終究歸於中央主管之行政
21 機關，致立法院僅能變相以凍結預算方式，盼財政部儘速修
22 正准予備查之錯誤決定。然財政部基於政治考量，如逕予承
23 認錯誤，相關部會首長難辭其咎，實無可能再予更易。況立
24 法院財政委員會衡量財政部其他行政事務持續運行之基本需
25 求，無可能永久凍結其賦稅業務之預算，最終以附帶決議方
26 式，勉為准予動支，非謂已認同系爭自治條例之適法性。

27 2.系爭自治條例有違法安定性原則、信賴保護原則及租稅法律
28 主義：

29 系爭自治條例調高稅率達7倍之高，導致伊營利事業所得稅
30 稅基遭受侵蝕，中央政府稅源因而大幅減少，顯逾地方稅法
31 通則第4條第1項、第3條第1項但書第4款之授權範圍，違反

01 憲法第19條租稅法律主義之法律優位原則。且原自治條例第
02 10條明定施行期間為102年1月14日起至106年1月13日止，伊
03 對此建立之法秩序已產生合理信賴，於前期採取乾淨、環保
04 之階段式開採直井運輸法，已投入鉅額資本，生產成本高出
05 其他採礦業者甚多，系爭自治條例就重大之稅率變更未制定
06 過渡條款，或採取其他合理之補救措施，有違法安定性原
07 則、信賴保護原則及租稅法律主義。

08 3.系爭自治條例侵害伊受憲法保障之財產權、營業自由權及生
09 存權，有違比例原則、平等原則、量能課稅原則及租稅中立
10 性原則：

11 採礦業者在進行開採前，相關之礦業法、環境影響評估法、
12 水土保持法等法規，已設計嚴格之事前審核機制，系爭自治
13 條例對合法取得礦業權之開採業者，額外課徵高額之特別
14 稅，無端增加人民負擔，顯非最小侵害手段，欲衡平礦石開
15 採對自然環境之影響，應僅對違法礦石開採業者徵稅；又考
16 量合法採礦業者開採礦產後，必然流通至開採區域以外，供
17 全國人民使用，責由中央政府就開採礦石之特別稅為統一之
18 規範，或如宜蘭縣礦石開採特別稅自治條例第5條第1項規
19 定，僅以每公噸10元為標準計徵特別稅，均屬相同有效之較
20 小侵害手段。惟系爭自治條例第4、6條未區分業者開採之礦
21 石種類及各採礦業者間實質負擔能力，均以單一稅率即每公
22 噸70元計徵，就市場價格較低之礦產，如伊開採之石灰石，
23 售出單價每公噸僅127元而言，稅額已達營業收入之55%，
24 形同對伊財產權之沒收，若再扣除開採成本、營業上之管銷
25 費用，伊幾無可自由支配之所得，將使伊陷入虧損甚至倒閉
26 危機，形成絞殺性課稅，過度侵害伊受憲法保障之財產權、
27 營業自由及生存權，有違比例原則，並致伊之銷售金額無法
28 與在稅負較低之宜蘭縣開採石灰石之業者競爭，與平等原
29 則、水平量能課稅原則及租稅中立性原則之要求不符。

30 4.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
31 方稅法通則第4條第1項規定，業經兩造實質攻擊防禦，由最

01 高行政法院109年度上字第962號確定判決具體審酌在案，本
02 諸爭點效法理，本件應受該確定判決見解拘束，俾符訴訟法
03 上之誠信原則。詎被告無視另案課稅處分業經上開最高行政
04 法院判決確認違法，仍以110年9月17日花稅法字第
05 1100431094號重核復查決定書維持違法之稅額，為保障原告
06 受憲法所保障訴訟權，請衡酌本件事實及法律見解已臻明
07 確，逕行撤銷至原處分。

08 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

09 四、被告之答辯及聲明

10 (一)答辯要旨

11 1.系爭自治條例之課稅客體為礦石業者於花蓮縣境內之開採行
12 為，非天然資源或礦石本身，無違地方稅法通則第3條第1項
13 但書第1、2款規定；且被告課徵礦石開採特別稅，係用於環
14 境復育及防止危害，並希冀礦石開採業者發展更友善環境製
15 程，俾能持續維護花蓮地區自然景觀，並無同條項但書第4
16 款所指損及國家整體利益之情事。礦石開採特別稅之課徵係
17 基於環境保護永續發展之目的，各地方自治團體本有調整稅
18 負高低之權限，此為憲法保障地方自治權之核心，縱使間接
19 造成礦石業者營業成本增加，亦為地方自治權合法行使之結
20 果，未對原告選擇經濟市場之自由造成限制，且其他花蓮地
21 區礦石開採業者從未表示反對，原告稱係絞殺性租稅，乃言
22 過其實。

23 2.地方稅法通則第4條第1項係針對中央規定之地方稅目所為
24 （即法定地方稅），至憲法所保障地方政府得開徵之特別稅
25 課，常有根據地方財政需求而另行課徵之情形，其起徵客觀
26 上應無使納稅義務人預測之可能性，故前揭條文之射程範
27 圍，應不及於地方政府課徵之特別稅。系爭自治條例係經花
28 蓮縣議會三讀通過，乃針對礦石開採行為對花蓮縣境內長期
29 產生諸多環境汙染、山坡崩塌、道路及設施消耗待修等外部
30 成本負擔，及避免花蓮縣地區居民生計高度仰賴之觀光產
31 業，因礦石開採導致花蓮地區天然資源破壞浩劫而受影響，

所形成之政策，屬依地方稅法通則第3條開徵之特別稅課，其稅率（額）應由地方自治團體以因地制宜之方式自行訂定，始符憲法第111條所定均權原則。況地方自治團體先天財政體質貧弱，若以地方稅法通則第4條第1項限制特別稅之漲幅，將使地方財政更形惡化，致憲法所保障之地方自治形同虛設，自非合理。立法院審查106年度中央政府總預算時，曾要求財政部針對系爭自治條例調高稅率有無牴觸法定上限，提出專案報告，否則將凍結財政部賦稅署年度預算10分之1，嗣財政部以106年3月6日台財會字第1060990731B號函檢送之報告，表明系爭自治條例開徵之礦石開採特別稅為地方稅法通則第3條所定特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率（額）上限規定之適用，其後立法院乃於106年4月27日解凍預算，財政部並依立法院之附帶決議，於106年8月29日召開地方稅法通則座談會，與會學者亦認本件礦石開採特別稅非地方稅法通則第4條規範之標的。又原自治條例所定礦石開採特別稅徵收率，業經花蓮縣政府於未屆期前廢止而歸於無效，就花蓮縣政府依地方稅法通則第3條及第6條規定，重行制定公布系爭自治條例所開徵新稅，自無再適用地方稅法通則第4條第1項所定調高稅率上限30%限制之餘地。

- 3.系爭自治條例符合比例原則：礦石開採行為對自然景觀造成之環境負擔外部成本大同小異，主要取決於業者開採礦石之數量，被告採取從量課徵礦石開採特別稅之模式，手段與目的間有正當合理關聯性，至礦石本身之經濟價值，及各類礦石開採業者所能獲得收益之差異，非量化特別稅額高低時應參考因素。又被告為落實環境保護、永續經營之理念，就應採取何種方式，控管礦石開採對當地環境所造成影響，本有相當之裁量選擇權限，其裁量權之行使並無明顯瑕疵。
- 4.系爭自治條例並無違反平等原則、量能課稅原則：系爭自治條例施行以來，多數礦石業者開採數量不減反增，且除原告以外之其他花蓮地區礦石開採業者，從未針對礦石開採特別稅之課徵表示反對意見，足見該特別稅課徵與礦石業者營收

間，尚有合理關聯之對價性，為礦石業者在營運上可以負擔。原告為幸福水泥股份有限公司（下稱幸福水泥公司）為規避稅捐所設立之從屬公司，自101年1月至106年12月間，將開採礦石出售予幸福水泥公司之金額，占其總交易金額達99.87%，是其無法正常營運，可能因長期將所開採石灰石以遠低於市場行情之價格出售幸福水泥公司所致，與礦石開採特別稅之課徵無關，不應以原告之特殊狀況，即認系爭自治條例違反租稅中立性原則。

5.被告未違反信賴保護原則：本件礦石開採特別稅性質屬任意性地方稅，不受地方稅法通則第4條第1項規定漲幅之限制，且可於系爭自治條例施行期間調漲變動稅率；單純從法令本身定有施行期間觀點，無法直接得出稅率一律不能調漲變動之結論。原告預期於舊法施行期間，一律不會有稅率變動，純屬個人主觀之願望或期待，並非信賴外觀，難認本件有違反信賴保護原則之情形。

6.依地方制度法第30條第1、4、5項規定，有專屬權力宣告自治條例無效之機關，為中央各該主管機關（於本件即為財政部），就自治條例有無牴觸憲法、法律而無效有最終解釋權之機關，則為司法院大法官。系爭自治條例業經財政部同意備查，在未經司法院大法官作成相反解釋前，自屬合法有效，最高行政法院109年度上字第962號判決認系爭自治條例第6條違反地方稅法通則第4條第1項規定而無效，乃侵犯財政部與司法院大法官專屬無效宣告權，及憲法所保障地方自治團體立法權，係屬違法、違憲，對本件自無拘束力。□

(二)聲明：駁回原告之訴。

五、如事實概要欄所載之事實，有礦務局106年7月28日礦局輔二字第10600068670號函檢附礦區資料及開採礦石數量通報表、原處分1、復查決定1及訴願決定1，附原處分卷(一)第42至43、44、61至67及71至75頁；礦務局108年7月25日礦局輔二字第10800063790號函檢附礦區資料及開採礦石數量通報表、原處分2、3、復查決定2、3及訴願決定2，附原處分卷

01 (二)第1至5、43至51、23至40及11至20頁；礦務局109年2月3
02 日礦局輔二字第10900009180號函檢附礦區資料及開採礦石
03 數量通報表、原處分4、復查決定4及訴願決定3，附原處分
04 卷(三)第115至117、33至34、35至41及3至11頁可稽，且為兩
05 造所不爭執，堪信為真實。

06 六、本件爭點：被告依原告於106年1月1日至同年6月30日止、
07 108年1月1日至同年6月30日止、108年7月1日至同年12月31
08 日止，於花蓮縣境內開採礦石之數量，按系爭自治條例第6
09 條所定稅率即每公噸70元，以原處分1至4對原告核課礦石開
10 採特別稅112,895,230元、7,000元、67,414,200元及
11 72,504,600元，有無違法？本院判斷如下：

12 (一)首按地方制度法第25條規定：「直轄市、縣（市）、鄉
13 （鎮、市）得就其自治事項或依法律及上級法規之授權，制
14 定自治法規。自治法規經地方立法機關通過，並由各該行政
15 機關公布者，稱自治條例；……。」第30條第1項規定：
16 「自治條例與憲法、法律或基於法律授權之法規或上級自治
17 團體自治條例牴觸者，無效。」次按法官依據法律獨立審
18 判，憲法第80條定有明文，故依法公布施行之法律，法官應
19 以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕行拒絕適用。
20 惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，法官於
21 審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有
22 牴觸憲法之疑義者，應許其先行聲請解釋憲法，以求解決，
23 為司法院釋字第371號解釋闡釋甚明。依此解釋文意旨之反
24 面推理，法官於具體個案審判時，就個案所適用位階低於法
25 律之法規命令、自治團體自治條例及自治規則等，當可附帶
26 審查是否牴觸憲法及法律，並於確信法規命令、自治團體自
27 治條例及自治規則牴觸法律或憲法時，表明適當見解，不受
28 其拘束（司法院釋字第216號解釋意旨參照）。被告作成原
29 處分所依據之系爭自治條例，係經花蓮縣議會通過之自治法
30 規，原告既以系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項但
31 書第1、2、4款及第4條第1項等規定，應屬無效為由，對原

處分提起本件撤銷訴訟，則系爭自治條例有無原告主張上述
牴觸法律而無效之情事，自為本院於本件訴訟應審查之事
項。至於地方制度法26條第4項：「自治條例經各該地方立
法機關議決後，如規定有罰則時，應分別報經行政院、中央
各該主管機關核定後發布；其餘除法律或縣規章另有規定
外，……縣（市）規章發布後，應報中央各該主管機關備
查……。 」及第30條第4項：「第1項及第2項發生牴觸無效
者，分別由行政院、中央各該主管機關、縣政府予以函
告。」規定縣（市）政府就其所制定無罰則之自治條例，應
於發布後報中央各該主管機關備查，且中央主管機關對於違
法、違憲之自治條例具有函告無效之權力，乃賦與中央主管
機關對於自治條例事後審查與監督之權限，並不排除法院審
理撤銷訴訟時，就原處分作成所根據之自治條例，有無牴觸
憲法、法律一事，得予審查並表明適當見解之權。又地方制
度法第30條第5項關於自治法規有牴觸憲法或法律疑義時，
得聲請司法院解釋之規定，無非表明自治法規之效力問題應
由司法院作成解釋而為對世性之宣示，亦非否定法院在個案
爭議事件中，附帶審查自治法規是否違反憲法或法律，並決
定應否於個案中適用之權限，法院判決理由中關於自治法規
是否因牴觸憲法或法律而無效之認定，既未於主文中宣告，
即不違背地方制度法第30條第5項關於宣示自治法規無效之
權限應歸屬於司法院大法官之規定。是被告抗辯：系爭自治
條例業經財政部同意備查，在未經司法院大法官作成相反解
釋前，自屬合法有效，法院不得於個案爭議中，逕自認定系
爭自治條例有牴觸憲法或法律而無效情事，否則即侵犯財政
部與司法院大法官專屬無效宣告權，及憲法所保障地方自治
團體立法權，係屬違法、違憲云云，並無可採。

(二)次按「左列事項，由中央立法並執行之：……七、國稅與省
稅、縣稅之劃分。」憲法第107條第7款定有明文。立法者據
此制定財政收支劃分法，作為我國各級政府財政收支劃分、
調劑及分類之準據，88年1月25日修正前該法第7條原規定：

「省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，以本法有明文規定者為限，並由中央制定各該稅法通則，以為省縣立法之依據。」嗣因司法院作成釋字第277號解釋，除肯認該條文係中央依憲法第107條第7款為實施國稅與省稅、縣稅之劃分，並貫徹租稅法律主義而設，與憲法尚無牴觸外，並要求中央應就劃歸地方之稅課，從速制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，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項第6款賦予之立法權，財政收支劃分法第7條乃於88年1月25日修正為：「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。」地方制度法亦於同日制定公布，於第67條第2項明定：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」地方稅法通則復於91年12月11日公布施行，依其第1條：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」第2條：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。」及第6條：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所開徵地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直轄市議會、縣（市）議會、鄉（鎮、市）民代表會完成三讀立法程序後公布實施。地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」等規定，縣（市）政府開徵屬該通則第2條各款所定地方稅者，程序上應擬具地方稅自治條例，經直轄市議會、縣（市）議會、鄉（鎮、市）民代表會完成三讀立法程序後公布實施，且該自治條例之實體內容不得與該通則之規定有所牴觸。系爭自治條例於第1條：「花蓮縣（以下簡稱本縣）為辦理自治事項，衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，並充裕財源，特依地方稅法通

則制定本自治條例。」及第2條：「本自治條例開徵之礦石開採特別稅……課徵年限為4年。」表明其係基於辦理自治事項及充實財政之需要，開徵之特別稅，故其性質屬財政收支劃分法第12條第1項第7款、第6項：「（第1項）下列各稅為直轄市及縣（市）稅：……七、特別稅課。……（第6項）第1項第7款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。……」規定之縣（市）稅，即為地方稅法通則第2條第1款規定之地方稅，依上說明，其內容不得與地方稅法通則規定有所違背，否則將生地方制度法第30條第1項所定因牴觸法律而無效之情事。茲就原告主張系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款及第4條第1項等規定，是否可採，分別論述如下：

1.系爭自治條例並無違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款等規定：

按「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依前條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列事項不得開徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之天然資源或礦產品等。……四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。」地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款分別定有明文。前述第1、2款規定，強調地方稅之課徵以轄區為界限，旨在防止不同地方政府對同一事項重複課稅，影響人民權益，第2款並同時考量天然資源及礦產品之有限性，終將流通全國由全體人民使用，為避免地方自治團體就天然資源或礦產品課徵地方稅而獲取利益，卻將該等資源價格因其課稅而上漲之不利益轉嫁由全國使用者負擔，因而禁止地方自治團體對流通轄區以外之資源課稅；第4款則係基於公益目的，明定地方稅之課徵不得損及國家整體利益或其他地方之公共利益。依系爭自治條例第4條：「凡『於本縣開採礦石』者，應依本自治條例課徵本特別稅。」第5條：「本特別稅之納稅義務人如下：一、依礦業登記規則第15條規定，申請設定採礦權者。二、未依規

01 定取得礦業權擅自開採礦石者。」等規定，可知該地方稅係
02 以在花蓮縣境內開採礦石作為課稅客體，並以從事開採礦石
03 行為之人為納稅義務人，故非以轄區外之交易或礦石本身為
04 課稅對象；且該自治條例第1條，明白揭示其開徵礦石開採
05 特別稅之目的，係為「衡平礦石開採對山林保育、水土保持
06 及自然景觀之影響，並充裕財源」，亦難謂有何損及國家或
07 其他地方利益之情事，故與地方稅法通則第3條第1項但書第
08 1、2、4款等規定，並無牴觸，原告主張系爭自治條例違反
09 上述地方稅法通則條文，係屬無效云云，尚非可採。

10 2.系爭自治條例第6條規定，因與地方稅法通則第4條第1項前
11 段規定相牴觸，故屬無效：

12 (1)次按地方稅法通則第4條第1項規定：「直轄市政府、縣
13 (市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增
14 值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分之三
15 十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為
16 累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變
17 更。」依其立法理由：「基於租稅法定主義原則，政府明定
18 納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規
19 定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政
20 府、縣(市)政府調高其地方稅徵收率(額)時，應明確規
21 定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率(額)，以原規定稅
22 率(額)上限之百分之三十範圍內為之。」並與同條第2項
23 規定：「前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率
24 (額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」結合而
25 為整體觀察，可知該條規範意旨，係為節制地方自治團體施
26 政過於求成，造成財政需求急速增加，而在短期間內迅速增
27 稅，造成人民稅負過重，且不利全國總體預算規範之結果，
28 故要求地方稅之增長速率必須平緩化，不得有過大起伏波
29 動；該條所規劃之增稅速率限制，並未對地方自治團體之長
30 期財政規劃，造成過度干涉，尚難指為違反憲法上有關「中

01 央與地方權限劃分」之法規範（最高行政法院109年度上字
02 第962號判決意旨參照）。

03 (2)經查，花蓮縣政府前於101年10月18日公布原自治條例，其
04 第1條規定：「花蓮縣（以下簡稱本縣）為辦理自治事項，
05 衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，並
06 充裕財源，特依地方稅法通則規定，制定本自治條例。」第
07 2條規定：「本自治條例開徵之礦石開採景觀維護特別稅
08 （以下簡稱本特別稅），課徵年限為4年。」第4條規定：
09 「在本縣境內開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅。
10 前項所稱礦石指石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石。」第5
11 條規定：「本特別稅之納稅義務人如下：一、開採前條各礦
12 之礦業權者。二、未依規定取得礦業權，擅自開採前條礦石
13 之行為人。」第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每
14 公噸新臺幣（以下同）10元計徵。……」第10條規定：「本
15 特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市）
16 補助建設及維護景觀復育之用。」第11條規定：「本自治條
17 例施行期間，自中華民國102年1月14日起至106年1月13日
18 止。」惟該府在原自治條例施行期間尚未屆滿前，即於105
19 年6月28日將之廢止，並於同日公布及施行系爭自治條例；
20 觀諸前引系爭自治條例第1條揭示之立法目的、第4、5條規
21 定之課稅客體與納稅義務人，及第10條：「本特別稅之稅課
22 收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市）補助建設及維
23 護景觀復育之用。」所定課稅收入之用途，均與原自治條例
24 並無二致，是該2自治條例之名稱雖稍有不同，惟因所定稅
25 捐構成要件相同，自應認屬同一地方稅，故其稅率之調整，
26 應受地方稅法通則第4條第1項前段規定之限制，即不得超過
27 原自治條例第6條所定每公噸10元之30%。惟系爭自治條例
28 第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣
29 （以下同）70元計徵。……」為原自治條例規定稅率之70
30 0%，明顯違背地方稅法通則第4條第1項前段規定，自屬違
31 法。

(3)被告雖抗辯：地方稅法通則第4條漲幅限制之規定，係針對中央立法並訂有稅率（額）之法定地方稅而設，規範效力不及於地方政府基於地方財政需要，因地制宜而開徵之任意地方稅云云。惟觀諸地方稅法通則第2條各款對地方稅所作定義，乃同時包括中央立法及地方立法所課徵之特定稅捐，該通則第4條第1項前段有關直轄市政府、縣（市）政府調高地方稅原規定稅率（額）以30%為上限之規定，則僅將印花稅、土地增值稅排除於適用範圍以外，依此而論，該通則第2條所定其他地方稅，不問係由中央立法或係地方制定自治條例所課徵者，其稅率調高均應受30%之限制。被告所引用立法院90年4月2日第4屆第5會期財政、內政及民族、法制三委員會第一次聯席會議紀錄中，時任財政部長顏慶章所言：「在個別稅法中我們授予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。」（參見外放之本院107年案被告答辯二狀、109年案被告答辯三狀、110年案被告答辯三狀之附件8）僅在舉例說明個別稅法中如已授權地方得調高稅率者，應依地方稅法通則第4條第1項規定行之，並未表示地方自行課徵之地方稅即不適用該條項規定；至於立法院91年5月29日第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議紀錄所載，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂男詢問：為何臨時稅及特別稅未規定最高限額時，答稱：「這部分是授權給地方議會決定。特別稅只能辦四年，如要繼續辦，就要重頭來過；臨時稅是兩年，原則上是由地方議會處理。」等語（參見外放之前述3份被告答辯狀附件9），無非引述地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」之內容，並未提及該通則第4條第1項適用範圍之問題。又立法委員周錫瑋、蔡正元於地方稅法通則制定過程雖曾分別提出草案，且於第4條第1項均採取列舉方式，將地價稅、房屋稅、使用牌照稅、契

01 稅、娛樂稅列為得以30%為上限調高原規定稅率之對象（參
02 見外放之前述3份被告答辯狀附件10），然並未為最終三讀
03 通過之條文所採納，則被告執上述財政部官員於立法院之說
04 明及個別立法委員提案內容，主張地方政府自行課徵之地方
05 稅，不受地方稅法通則第4條第1項前段所定稅率調高上限所
06 拘束，自非可採。又被告另稱苗栗縣、宜蘭縣、桃園市課徵
07 特別稅，亦有稅額調漲幅度逾越地方稅法通則第4條第1項前
08 段規定之例（參見本院107年案卷第458頁、109年案卷第450
09 頁、110年案卷第304、305頁），如確有其事，乃上述各該
10 自治團體制定之自治條例是否抵觸地方稅法通則而無效之問
11 題，非可據以推論地方政府自行立法課徵之稅捐，其稅率調
12 整無須受地方稅法通則第4條第1項前段規定之限制，故亦無
13 從執為對被告有利之認定。況且，前述地方稅法通則第4條
14 第1項所揭示地方稅調漲幅度應有一定限制，俾納稅義務人
15 得預測其所應負擔稅捐，且避免國家整體稅負比，不致因地
16 方稅之無節制課徵而波動過大，影響國家整體財政規劃等立
17 法意旨，與人民財產權之保障及國家整體或其他地方自治團
18 體之公共利益均密切相關，應為中央立法與地方政府制定自
19 治條例課徵之地方稅所一致遵循，地方政府不得藉詞憲法保
20 障地方自治立法權及地方自治制度，即漫無限制調增地方稅
21 之稅率，故被告所稱系爭自治條例課徵之礦石開採特別稅，
22 係就礦石開採行為對花蓮縣之自然環境、居民生計造成之影
23 響，所形成政策，屬自治事項核心領域，故其稅率應由地方
24 自治團體自行訂定，否則將使地方財政更形惡化，有違憲法
25 保障地方自治之精神云云，均不足據為該自治條例第6條可
26 違反地方稅法通則第4條第1項前段規定，恣意調高稅率至原
27 規定7倍之正當理由，其上述抗辯並無足取。

28 七、綜上所述，系爭自治條例第6條因抵觸地方稅法通則第4條第
29 1項前段規定，而為無效，被告據以依每公噸70元之稅率，
30 以原處分對原告課徵礦石開採特別稅，其稅額之計算即有違
31 誤，復查決定予以維持，係屬違法，訴願決定未予糾正，亦

有未合。惟系爭自治條例其他條文核與地方稅法通則相關規定尚無違背，故被告對原告在花蓮縣境內開採礦石之行為課徵特別稅，並非法所不許，惟課稅金額究為若干，尚待花蓮縣議會依地方稅法通則第4條第1項前段規定，就系爭自治條例第6條所定稅率重新議決，由被告憑以另為復查決定，本院無從代為決定，為免撤銷原處分將致重行核課時逾越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平，爰將復查決定及訴願決定撤銷，由被告俟合法稅率決定後，於復查程序重為處分。

八、本件事證已臻明確，被告於言詞辯論終結後，始提出「花蓮縣礦石開採特別稅行政訴訟法律鑑定書」，既未經原告辯論及表示意見，自不得採為裁判之基礎；又兩造其餘攻擊防禦方法，經核對判決結果均不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 12 月 30 日
臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 高 愈 杰

法官 楊 坤 樵

法官 鍾 啟 煒

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格

者，得不委任律師為訴訟代理人	或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 110 年 12 月 30 日

書記官 李 建 德