臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1003號
111年8月25日辯論終結

原　　告　福安礦業股份有限公司

代　表　人　林正良（董事長）

訴訟代理人　陳冠諭律師
被　　告　花蓮縣地方稅務局

代　表　人　呂玉枝（局長）

訴訟代理人　劉豐玲
　　劉豐州律師
　　吳典倫律師
輔助參加人　財政部

代　表　人　蘇建榮（部長）

訴訟代理人　吳君泰
　　王俊龍

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110年7月5日110年訴字第9號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原處分所課徵之礦石開採特別稅每公噸超過新臺幣壹拾參元部份，暨該部份復查決定及訴願決定均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔十分之二，餘由被告負擔。

事實及理由

甲、程序事項：

按「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。」行政訴訟法第127條第1項定有明文。本院110年度訴字第1003號、111年度訴字第151號、第671號有關地方稅務事件，係基於同種類之事實上及法律上之原因而分別提起之數宗訴訟，爰予命合併辯論並分別判決之，合先敘明。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

原告自民國（下同）109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量為120萬6,827公噸，被告依經濟部礦務局「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，復按「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例）第6條規定，按每公噸70元核計，以109年8月13日花稅土字第1090237877號函（下稱原處分）核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣（下同）8,447萬7,890元，原告不服，向被告申請復查，經被告以109年12月10日花稅法字第1090017059號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、系爭自治條例業已牴觸地方稅法通則第3條第1項但書、第4條第1項等規定：

（一）原告之營業處所設於宜蘭縣，其於花蓮縣境內開採石灰石完竣後即輸出至宜蘭縣，並於花蓮縣以外之縣市進行交易，則花蓮縣政府為了對於礦石之開採行為課徵特別稅所制定之系爭自治條例，業已違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2款之規定。再者，水泥產業乃我國之重要基礎產業，而行政院所擬定之前瞻計畫、各項基礎建設均有大量水泥之需求，足徵水泥產業乃係國家亟欲扶植之基礎產業，系爭自治條例對於開採石灰石之水泥業者課徵特別

稅，亦已違法地方稅法通則第3條第1項但書第4款之規定甚明，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。

（二）參立法院審議106年度中央政府總預算案，先係以：「財政部審查『花蓮縣土石採取景觀維護特別稅自治條例』和『花蓮縣礦石開採特別稅自治條例』時，罔顧調高稅率牴觸法定上限，亦未審酌對產業與河川疏濬造成重大之影響，顯已違反地方稅法通則；且上述二條例之修正過程未充分踐行公開討論程序，造成人民蒙受無法預期之損害」為由，決議凍結賦稅業務所編列預算10分之1，至106年4月27日立法院第9屆第3會期財政委員會第14次全體委員會議，最終係以妥協、協調之方式作成附帶決議：「有關花蓮縣政府制定『花蓮縣土石採取景觀維護特別稅自治條例』及『花蓮縣礦石開採特別稅自治條例』調高徵收額，外界有適法性之疑義，財政部應對外說明地方稅法通則之適用，俾利民眾瞭解，爰請財政部儘速邀集法律學者、業者、縣市政府及相關機關召開座談會，聽取各界意見，供未來該部審查地方政府制定特別稅自治條例之參考。同時，請財政部強化審查機制，於地方政府制定特別稅自治條例函報財政部備查時，應提供與業者溝通之相關紀錄、衝擊影響及成本效益評估報告，以利審查會各審查委員參考，加強適法性之審查。」

（三）據上，立法院財政委員會自始至終均無所謂「接受」系爭自治條例適法性之情形，僅係因在我國憲政體制上，對於違反地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機關審查，而非中央立法機關，致使立法院僅能變相以「凍結預算」方式，盼使中央主管機關即輔助參加人儘速修正准予備查之錯誤決定。況立法院財政委員會衡量憲政體制，無可能永久凍結其賦稅業務之預算，最終以附帶決議方式，勉為准予動支，非謂已認同系爭自治條例之適法性。

二、系爭自治條例違反憲法之租稅法律主義、法治國之法安定性

原則及信賴保護原則：

（一）參諸司法院大法官釋字第277號、第527號解釋意旨，以及憲法第109條第1項第7款、第110條第1項第6款、財政收支劃分法第7條等規定，可得知悉地方自治團體在一定程度內，於不違背財政收支劃分法、地方制度法、地方稅法通則，固享有一定程度之財政自主及課稅自主權，惟觀財政收支劃分法第7條規定，仍須由中央制定地方稅法通則，作為地方政府立法之通則性規定，可得知悉立法者有意將課稅立法權專屬於中央，地方政府僅在具體授權範圍內彈性調整，而非完全任由地方政府在不受中央之監督下恣意開徵稅捐。

（二）本件由花蓮縣政府制定之系爭自治條例，在制定之法定程序上固經花蓮縣議會決議通過，並報請內政部、輔助參加人及行政院主計總處備查，外觀上似屬適法，然實質上卻與上位規範即地方稅法通則第3條第1項有所牴觸，尤以在稅率之調整上，花蓮縣政府逕自廢止舊有之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，並施行現行之系爭自治條例，新舊自治條例互相對照之下，不僅稅率調高幅度已達七倍之高，更已超逾地方稅法通則第4條第1項所明定稅率調高幅度為百分之三十之上限。承上，原告所得稅稅基已遭受花蓮縣政府以每公噸七十(70)元計徵之礦石開採特別稅侵蝕，將導致中央政府之稅源大幅度減少，不啻壓縮中央之財政空間，故而，立法者於設計地方稅法通則時，方於第4條1項明定地方政府調高稅率之上限為百分之三十，以及在同法第3條第1項第4款規範地方政府不得就損及國家整體利益之事項開徵地方稅。且立法者之所以於地方稅法通則第4條第2項中限定特別稅開徵之年限至多4年，乃因特別稅屬法定以外之稅目，非屬常規性之稅捐，而不同於所得稅係以永續經營發展為前提下進行課徵（所得稅法第24條參照），屬固定性、常態性之稅源，因此，非常規性之特別稅所徵收之稅額竟遠高於常規性之所得稅，甚至

影響納稅人之營業自由並侵蝕中央課稅收入，自非法之所許，亦無益於國家整體財政之健全。是系爭自治條例牴觸上位規範，違反憲法第19條租稅法律主義之法律優位原則甚明。

（三）花蓮縣政府為調高礦石開採特別稅，於105年7月1日系爭自治條例生效之際，同時廢止先前之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，現行施行之系爭自治條例雖無溯及效力，惟舊條例花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例第10條，既已明定施行期間為102年1月14日起至106年1月13日止，則原告因對於舊條例所建立之法秩序，以及對於地方稅法通則第4條第1項規定之調高稅率（額）之上限已有所預期，業已產生之合理信賴，例如採取豎井方式等成本較為高昂之工法以開採礦石，從而，花蓮縣政府藉由廢止原先之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，再施行系爭自治條例，將所訂定之稅率自每公噸十(10)元驟然調高為每公噸七十(70)元，原告在無預見可能性之前提下，不僅因新舊自治條例之廢止及施行而向將來負擔高額之稅捐，亦令原告無緩衝期間可資為充分之反應，是花蓮縣政府就此稅率變更竟未制定過渡條款，或採取其他合理之補救措施，揆諸司法院大法官釋字第574號解釋理由書及地方稅法通則第4條立法理由所闡釋之旨趣，系爭自治條例之制定，顯有違憲法法治國之法安定性原則、信賴保護原則及租稅法律主義，至為灼然。

三、系爭自治條例依憲法第23條之比例原則審查後，業已逾越必要程度，核與憲法第15條保障人民營業自由之意旨有違：

（一）倘若該特別稅之用途，係用於景觀之復育，開徵特別稅此一措施固有助於維護自然景觀及充裕財源之目的，惟對合法之礦產開採業者，亦採取課徵特別稅之手段，且不論開採礦石之種類，就經濟效益較低之礦產，卻仍以單一稅率課以高額不合比例之稅捐，其手段與目的之達成間是否具備合理關聯性，顯非無疑。

（二）採礦業者在進行開採前，既已設計嚴格之事前審核機制，而系爭自治條例對合法取得礦業權之開採業者，再額外課徵高額之特別稅，反係無端增加人民之負擔，則顯非最小侵害之手段，如欲達到「衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響」之立法目的，亦應僅對未經礦業法層層審核之違法礦石開採業者開徵，方屬較小之侵害手段。再者，倘若係基於充裕財源之目的，礦產乃有限之自然資源，合法之採礦業者於開採礦產後，必然流通至開採區域以外之地區，以供全國人民使用，絕非僅供礦石開採所在地之地方居民使用，則此際另行對之課徵特別稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負擔，是以相較於任由地方自治團體各自開徵礦石特別稅，責由中央政府就開採礦石之特別稅為統一之規範，應屬相同有效之較小侵害手段，如此，不僅得令人民事前預期稅捐或費用之負擔，而有選擇之自由，亦可避免各地方自治團體恣意設定稅率，致使人民在事前投入大量成本從事開採礦石之準備工作，事後卻須承受難以預測之租稅負擔。

（三）且採礦之申請過程繁瑣，所耗費之時間漫長，開採前先期投入資金成本、風險及資本支出相對於一般營利事業體均高，且採礦業者復須定期支付礦業權費、執照登記費、環評檢測費等費用，則花蓮縣政府又片面調高稅率至每公噸70元，不僅超過原告淨收益之「半數」，更達90％以上，原告所留存之淨所得剩餘無幾，且對於開採石灰石等礦產之原告，市場單價較其他礦產為低之情形下，卻仍課徵高額不合比例之特別稅，終將使原告陷入虧損甚至倒閉之危機，形成「絞殺性課稅」之效果，除已嚴重影響並限制原告繼續營業之生存空間外，亦係對原告營業自由之基本權利形成嚴重之干預。基於憲法財產權、生存權、垂直量能課稅原則以及參酌德國聯邦法院所發展而出之「絞殺禁止原則」、「半數原則」等由比例原則所派生之具體化標準，系爭自治條例第6條第1項所明定之稅率，對人民權利

之侵害顯屬過度，手段與欲達成之目的欠缺合理關聯性，而與憲法第23條所揭示之比例原則不符，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效，自不待言。

四、系爭自治條例違反憲法第7條之平等原則、量能課稅原則及受益原則：

（一）徵諸系爭自治條例第4、6條之規定，凡是於花蓮縣境內開採「礦石」者，皆以每公噸七十(70)元計徵，惟各類礦石不僅開採之成本不同，市場單價高低亦有不同，採礦業者所獲得之經濟效益及所得額更將因此產生差異，就開採大理石業者而論，大理石市場上單價甚高，花蓮縣政府提高特別稅稅率對其影響較小，然對於開採石灰石之採礦業者，如本件原告，其在市場上出售之價格亦不過每公噸一百二十七(127)元，單就花蓮縣政府所開徵之礦石開採特別稅，竟已達營業收入百分之五十五(55%)之比率，如若再扣除開採石灰石之成本、營業上之管銷費用，原告幾無可自由支配之所得，則相同係於花蓮縣○區內開採礦石之業者，大理石開採業者之負擔能力顯然較高，石灰石業者則反之，相形之下，系爭自治條例就不同負擔能力之業者，均課徵每公噸七十(70)元，對於負擔能力較低之原告顯已過重，核與水平量能課稅原則之要求不符。

（二）再者，原告固然於花蓮縣境內開採石灰石等礦石而獲得一定程度之經濟利益，惟石灰石在市場上之售出單價每公噸僅一百二十七(127)元，原告卻因系爭自治條例之訂定，須額外支付半數以上之收益予花蓮縣政府，是以基於憲法平等原則所蘊含之受益原則，原告之稅捐負擔與自花蓮縣境內開採礦石所獲得之利益間，顯非相當。況倘因此造成原告營業上之虧損，該特別稅之開徵，亦將對實質上無稅捐負擔能力之人民徵收稅捐，從而有違憲法第15條保障人民財產權、生存權、營業自由之意旨，以及平等原則所推導出之量能課稅原則。

五、並聲明：

（一）訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。
（二）訴訟費用由被告負擔。
參、被告則以：
一、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款、第2款及第4款規定：
（一）原處分係針對原告「採取礦石」之行為課稅，此觀系爭自治條例第4條自明。且系爭自治條例亦完全並未就礦石之種類為特定，針對該等礦石之交易，亦無任何限制。由此可見，於系爭自治條例下，不僅「礦石」本身根本並非課稅之客體，且系爭自治條例亦未針對該等礦石於轄區以外之交易行為課稅，原告主張系爭自治條例有違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款及第2款規定云云，顯有誤會。
（二）依系爭自治條例第1條可知，該條例制定之主要目的，係使業者於追求經濟利潤的同時，應對於礦石開採行為所造成的環境危害與風險負責，並有財源可用於環境復育及防止危害，以持續維護花蓮地區得天獨厚之自然景觀，對於國家整體利益及地方公共利益不僅並無任何危害，反係有利。且放眼全國，基於此等環境永續因素，以採取土石、礦石為課稅客體之地方稅，已有桃園、苗栗、南投、嘉義、雲林、高雄、屏東、臺東、宜蘭各地方自治團體立法開徵，更足證明此類以保護環境為目的開徵之地方稅，亦無原告所稱違反地方稅法通則第3條第1項第4款規定之虞。
二、地方稅法通則第4條第1項規定之30%調高稅率上限並不適用於地方政府依據該通則第3條規定開徵之特別稅課：
（一）按地方稅法通則第2條針對地方稅之定義，將財政收支劃分法中所載之「直轄市及縣（市）稅」、「臨時稅課」、地方制度法中所載之「直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課」、「鄉（鎮、市）臨時稅課」等內容，全部稱為「地方稅」。惟上開地方稅，依其性質應再分為「法定地方稅」（即中央為維持全國法律秩序與生活條件

之統一性，立法訂定該稅種，由地方課徵，以統一確保各地方財源），以及「任意地方稅」（地方自治團體基於憲法所賦予地方自治之權能而自行開徵）。

（二）復按地方稅法通則第3條明確使用「開徵」乙詞可知，第3條規定之稅，係指地方政府基於地方財政需要，因地制宜決定另外徵收之新稅，性質上係屬於前述我國稅法界通說區分之「任意地方稅」；反觀地方稅法通則第4條第1項規定，則皆係針對地方稅中有「原規定稅率（額）」之稅，始賦予地方政府於30％以內調高之權限，地方稅法通則第4條第2項更是明文規定地方政府除配合「中央」調整稅率（額）上限外，2年內不得再調高該地方稅之稅率（額），可知該通則第4條所定之地方稅，必然屬於原已由中央立法並有訂定稅率（額）之「法定地方稅」。是地方稅法通則第4條規定僅得適用於法定地方稅，而不應適用於地方政府依第3條規定開徵之任意地方稅。

（三）特別稅課及附加稅課係有一定之課徵年限，年限屆滿仍需繼續課徵者，即須依地方稅法通則第6條規定，擬具地方稅自治條例，經地方議會完成三讀立法程序，並報請自治監督機關即輔助參加人及行政院主計處備查後，始能公布施行。本件前條例雖係經花蓮縣政府於未屆期前廢止，惟花蓮縣政府已依地方稅法通則第3條及第6條規定，重行辦理一切制定公布自治條例以開徵新稅之程序。無論如何，前條例所定之礦石開採特別稅徵收率，皆確定已因屆期或廢止之故而歸於無效，故系爭自治條例縱受該通則第4條規範（被告認不受規範），地方稅法通則第4條第1項所載構成要件中之「原規定稅率（額）」，即已不復存在，自無再適用通則第4條第1項所定調高稅率上限30％限制之餘地。

三、系爭自治條例係經花蓮縣政府於105年3月22日召開公聽會，並經花蓮縣議會第18屆第10次臨時會三讀通過後，經財政部於105年6月15日地方稅自治條例審查委員會第4次會議決議

通過同意備查。之後立法院於審查106年度中央政府總預算時，曾要求輔助參加人針對系爭自治條例是否有調高稅率牴觸法定上限乙情，提出專案報告，否則即凍結財政部賦稅署年度預算10分之1。嗣經輔助參加人於再次審查系爭自治條例與地方稅法通則第4條之立法意旨後，以106年3月6日台財會字第1060990731B號函檢送歲出部分第10款第3項決議第5項「賦稅業務」預算凍結案報告，再次表明其見解為：「該通則第3條及第4條所規定之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭自治條例開徵之『土石採取景觀維護特別稅』及『礦石開採特別稅』為第3條規範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率（額）上限規定之適用。」。輔助參加人提出前揭報告予立法院後，立法院乃於106年4月27日解凍預算，並作成附帶決議請輔助參加人邀集學者、業者、地方政府及相關機關召開座談會。綜上，系爭自治條例無論於形式上或實體上，皆屬合法有效，無任何牴觸通則而違法之情事存在。

四、系爭自治條例並無違反比例原則、租稅法定原則、法安定性原則及信賴保護原則：

（一）被告為抑止礦石開採行為對於環境之衝擊，採取「以量課徵」符合比例原則：

1、礦石開採行為對於自然景觀所造成之環境負擔外部成本大同小異，外部成本之高低，主要取決於業者開採礦石之開採量，而開採量又與造成之環境汙染成本為正相關，是被告為衡平礦石開採行為對於花蓮地區山林保育、水土保持、自然景觀及生物多樣性所造成之負面影響，採取「從量課稅」之方式開徵礦石開採特別稅，所採手段與目的具有正當合理之關聯性。至於礦石本身之經濟價值，則並非本件量化特別稅額高低時所應參考之依據。且既然本件特別稅之性質並非「採礦收益稅」或「特別所得稅」，當然不應該以採礦之收益多少，作為衡量稅負之標準。故原告主張本件應考量各類礦石之市場單價高低，以及各類礦石

之採礦業者所能獲得之收益及所得差異等因素云云，並無可採。

2、再者，被告為落實環境保護、永續經營之理念，本得針對礦石開採行為選擇採取「事前審查管制」或「事後從量課稅」，甚或以兩種方式並行之模式，做為執行環境保護、永續發展政策之手段；至於被告以何種方式進行礦石開採作業對於當地環境影響之風險控管，地方機關為維護環境保護之整體利益，本有相當之裁量權限，不容原告任意指摘。

（二）地方稅法通則第4條第1項本不適用於系爭自治條例，系爭自治條例自無原告指摘違反租稅法律主義、法治國之法安定性原則與信賴保護原則之問題：

1、關於地方稅法通則第4條第1項規定之30%調高稅率上限並不適用於地方政府依據地方稅法通則第3條規定開徵之特別稅課乙節，已如前述。是以，系爭自治條例先經花蓮縣政府於105年3月22日召開公聽會，並經花蓮縣議會第18屆第10次臨時會三讀通過後，再經輔助參加人於105年6月15日地方稅自治條例審查委員會第4次會議決議通過同意備查，其制訂程序完全符合上開通則第3條及第6條規定程序，自無任何違反租稅法律主義及法安定性原則之問題可言。

2、再者，原告本件之所謂信賴基礎，既係存在於根本不得適用於地方特別稅自治條例之地方稅法通則第4條第1項規定，則其信賴基礎根本不存在，其預期於原自治條例屆期失效後礦石特別稅仍不會有調漲之期待，亦僅屬於單純主觀之願望，並非法律上之合理信賴，足見本件系爭自治條例之訂定，並無原告所謂違反信賴保護原則之情形。

五、於系爭自治條例生效後，花蓮地區多數礦石開採業者之開採量不減反增，且被告並未限制原告選擇經濟市場之權利，難認有任何違反平等原則、量能課稅原則之情事：

（一）參照行政答辯狀（一）表1及表2之數據統計可知系爭自治條例施行期間，市場上多數礦石開採業者之開採數量，有逐年增加趨勢，根本並未如原告所述，因被告將礦石開採特別稅調整為每公噸70元，即導致國內礦石開採業者受有無法生存發展之衝擊，更遑論有所謂「絞殺性課稅」之情形云云。

（二）況且，以台灣水泥股份有限公司為例，於系爭自治條例以每公噸70元計徵礦石開採特別稅之情況下，該公司近年來仍有相當之營收獲利，故該公司董事長於被告109年重新制定「礦石開採景觀維護特別稅自治條例」草案送議會審議期間接受媒體採訪時，乃明確表示，在公司有獲利之情況下，109年度百分之百不適合調降礦石開採特別稅等語。由此即可證明，於系爭自治條例施行期間，花蓮縣境內之礦石開採業者，根本並未因系爭自治條例課徵之稅額而面臨企業難以經營之困境。如本件原告有所謂經營困難之情形發生（假設語氣，被告否認），亦極可能係因原告與幸福水泥公司間有訂定不合理契約，以相當低廉之價格將開採之石灰石出售予幸福水泥公司所致。

六、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、輔助參加人陳述略以：

一、關於地方稅法通則第4條第1項所生爭議，經輔助參加人於106年召開座談會，與會決者多數認為地方稅法通則第3條規範地方議會完成立法程序開徵之新稅，而第4條所規範者為中央立法之地方稅，彼此獨立。因之，花蓮縣109年制定系爭自治條例，已踐行公開討論程序，並報請備查，經輔助參加人109年7月15日召開地方稅自治條例審查會109年第2次會議審議，係認定系爭礦石稅為地方稅法通則第3條第1項之特別稅課，而非第4條第1項之法定地方稅，因屬續課案件，其課徵客體係礦石開採行為，且是從數量去課稅，尚無違反地方

稅法通則第3條第1項但書各款不得開徵之情形，並經行政院主計總處及內政部審查無牴觸其業管法律及基於法律授權之法規、與地方制度法規定無違，且未違反地方稅法通則相關規定，遂決議同意備查。

二、輔助參加人在審查系爭自治條例時，是從適法性角度出發，原則上尊重地方自治；至於徵收價格及計徵標準訂定核算機制等節，認屬適當性問題，然輔助參加人仍建議花蓮縣政府於辦理特別稅課收入分配時，按開採地區受害程度（外部性）予以補償，以維護原住民族權益。

伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：如事實概要欄所述之事實，業據提出被告109年8月13日花稅土字第1090237877號函及礦石開採特別稅繳款書（見本院卷一第83至85頁）、被告109年12月10日花稅法字第1090017059號復查決定書（見本院卷一第87至97頁）、花蓮縣政府110年7月5日110年訴字第9號訴願決定書（見本院卷一第99至113頁）、立法院第9屆第3會期財政委員會第14次全體委員會議紀錄（見本院卷一第153至167頁）、經濟部礦務局109年8月7日礦局輔二字第10900080630號礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表（見原處分可閱覽卷第23至25頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：原處分依修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（105年6月28日制定公布）第6條規定，核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新臺幣8,447萬7,890元，是否適法？

陸、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）財政收支劃分法第12條第6項規定：「第一項第七款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅……。」

（二）地方稅法通則第1條及第3條至第6條分別規定：「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。」、「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。三、經營範圍跨越轄區之公用事業。四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。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。……」、「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」、「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率百分之三十。……」、「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總處備查。」

（三）修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（105年6月28日制定公布）第5及第6條規定：「本特別稅之納稅義務人如下：一、依礦業登記規則第十五條規定，申請設定採礦權者。二、未依規定取得礦業權擅自開採礦石者。」、「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）七十元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由稽徵機關製定。」

二、原處分依修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（105年6月28日制定公布）第6條規定，核定每公噸按70元課徵礦石開

採特別稅（應納稅額8,447萬7,890元），其每公噸按超過13元課徵之部份，係屬違法：

（一）依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的應為「原告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主張」，且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）自及於確認「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利或法律上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效（最高行政法院109年度上字第800號判決參照）。

（二）查原告自107年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石958,341公噸，經被告依修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（105年6月28日制定公布）第5條、第6條規定，以108年2月13日花稅土字第1080230644號函核定課徵礦石開採特別稅應納稅額67,083,870元（＝958,341公噸×70元），業經本院108年度訴字第1991號判決「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷」，經最高行政法院判決110年度上字第331號上訴駁回而確定，其內容略以：【１、修正前系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，牴觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限30%，應屬無效。地方制度法第67條第2項明確指示地方稅之課徵立法應遵守地方稅法通則之規定，包括課稅權之賦予及其框限之節制。原審判決乃以系爭自治條例

第6條之稅率為違法，非指系爭條例無效，亦非指上訴人（花蓮縣地方稅務局）無課徵礦石採取特別稅之權力。２、花蓮縣議會立法就採取礦石課徵特別稅，始於98年1月12日所訂立之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，共計11條，第2條規定課徵年限為4年，第6條第1項規定稅率為每公噸4元；於施行逾2年後，於100年6月29日修訂提高為每公噸5.2元，即將稅率依法定上限30%予以提高，迄施行年限4年屆滿，方另行立法於101年10月18日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」，持續就採取礦石課徵特別稅。可知花蓮縣議會審議修正通過之稅率提高法案，原亦遵守地方稅通則第4條不得逾30%之上限及2年內禁止提高之期限規定。３、如於舊法施行期間有增加稅收之必要，花蓮縣議會應循前次模式修法增加不逾原稅率30%之稅率，乃捨而不為，以形式上經花蓮縣議會審議廢止舊法，再通過系爭條例，以達到原屬舊法施行期限內提高無上限限制稅率之目的，究其實質自屬違反於地方稅法通則第4條第1項之稅率提高上限規定，而屬違法。４、同一法律爭議，前經臺北高等行政法院以系爭條例第4條等規定牴觸憲法第7條、第19條、第23條等規定為由，聲請釋憲，結果於109年10月23日經大法官決議不受理。應予強調者，乃本件經司法審查認為無效者，為系爭自治條例第6條之稅率，非指系爭條例全部無效，亦即上訴人對其轄區內採礦行為課稅乃屬正當合法】。

（三）按花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例於101年10月18日公布，施行期間為4年(102年1月14日至106年1月13日)，其係按每公噸10元核計，但遭提前廢止，而修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例於105年6月28日公布，施行期間為4年(105年7月1日至109年6月30日)。本件原處分所涉之「109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量120萬6,827公噸，經被告依修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例第6條規定，按每公噸70元核計

（共課徵8,447萬7,890元）」之事實，與本院108年度訴字第1991號判決所審理之爭議內容相同，而前揭判決中所涉之課稅行政處分，業經最高行政法院110年度上字第331號判決認定為「超過稅率調高上限30%，應屬無效」，則前訴訟對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認，已有確認效。於本訴訟中，課稅之原因事實均未改變，則原處分依修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例6條規定，核定每公噸按70元課徵礦石開採特別稅，其每公噸超過稅率調高上限30%課徵之部份，即屬違法，被告不得為與該確定判決意旨相反之主張，本院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷。而修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例於105年6月28日公布前之前一個稅率，是花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（按每公噸10元核計），可知修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例可合法課徵之範圍為10元×130%＝13元，逾此範圍，修正前花蓮縣礦石開採特別稅自治條例即因抵觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定，而屬無效。易言之，本件原處分每公噸按13元課徵之部份，係屬合法，其超過每公噸按13元課徵之部份，則係違法，原告訴請撤銷，於此部份，為有理由。

三、從而，被告就原告自109年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石數量120萬6,827公噸，按每公噸70元核計應納稅額8,447萬7,890元，於超過每公噸按13元課徵之部份，係屬違法，訴願決定未予糾正，亦屬違誤。因本件事實明確，已無發回重行核課之必要，縱撤銷原處分超過每公噸按13元課徵之部份，亦不會因重行核課時逾越核課期間，而有違稅捐稽徵之公平，爰將訴願決定、原處分及復查決定此部分均撤銷，以資適法。至被告每公噸按13元課徵之部份，則無違誤，原告訴請撤銷，應予駁回。

四、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第104條、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　29　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　楊得君

法　官　鄭凱文

法　官　畢乃俊

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
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　29　　日

書記官　李依穎