

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

113年度訴字第1337號

115年8月14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

被告 花蓮縣地方稅務局

代表人 呂玉枝（局長）

訴訟代理人 劉豐州 律師

吳典倫 律師

張軒 律師

輔助參加人 財政部

代表人 莊翠雲（部長）

訴訟代理人 洪嘉蘭

徐嘉莉

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113年9月27日113年訴字第00號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告自民國112年7月1日起至112年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石141萬5,193公噸，被告依經濟部地質調查及礦業管理中心（下稱礦業中心）113年1月30日地礦行字第000000

00000號函（下稱113年1月30日函）提供之「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例）第6條規定，以113年2月15日花稅土字第0000000000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）9,796萬3,510元。原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(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，且原告開採之礦產大部分為石灰石，屬有限之自然資源，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，則系爭自治條例對於原告開採之礦石課徵特別稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負擔，復有抑制水泥產業發展，而有侵害國家整體發展之虞，違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款等規定，基於法律優位原則及地方制度法第30條第1項規定，應屬無效，此由雲林縣制定「節能減碳特別稅徵收自治條例」經財政部98年5月21日台財稅字第00000000000號函復不予備查可明。

(二)花蓮縣政府101年10月18日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱101年自治條例）、105年6月28日公布施行花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱105年自治條例）、109年7月30日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱109年自治條例）、112年1月12日公布系爭自治條例。觀之上開4部自治條例之立法目的、租稅客體、稅負能力指標為礦產數量及課稅用途為補助建設及維護景觀復育等內容，實質上係屬「同一稅目之地方稅條例」之修廢新訂。再者，地方稅之定義，應回歸地方稅法通則第2條對於「地方稅」之定義性規範，當中並無區分中央立法或地方立法之明文；因此，地方稅法通則第4條第1項之規

01 定，自應包含所有之地方稅，亦即不論是中央立法或地方立
02 法之地方稅，均有其適用，尚無從徒憑地方自治權限乙節推
03 導出必然需目的性限縮於所謂中央立法之地方稅。是以，花
04 蓮縣政府以105年自治條例第6條第1項，將101年自治條例第
05 6條第1項原定稅額每公噸10元調漲至每公噸70元，其稅額之
06 調整已高達百分之700，遠逾地方稅法通則第4條第1項所明
07 定稅率調高幅度為30%上限之規定，而屬無效，此業經前開
08 最高行政法院109年度上字第962號確定判決認定在案。從
09 而，本件系爭自治條例第6條第1項所訂定之稅額計徵方式，
10 花蓮縣政府雖因前開行政法院之確定判決，意圖規避地方稅
11 法通則第4條第1項所訂定之百分之30調漲上限之規定，而蓄
12 意以外觀形式上之安排，按不同開採數量訂定計徵稅額之級
13 距，然依前說明，花蓮縣政府前後制定公布之4部自治條例
14 均屬同一地方稅，則系爭自治條例第6條第1項規定之稅額，
15 實質上依舊係對101年自治條例第6條第1項原定稅額每公噸1
16 0元所為之調漲，仍違反地方稅法通則第4條第1項調高幅度
17 為30%上限之規定。另在貨物稅第7條中已有針對水泥課徵稅
18 捐，而水泥之最主要成份為石灰石，在貨物稅第七條之立法
19 目的上來看也是基於環境保護對水泥課貨物稅，因此系爭自
20 治條例再對石灰石課徵稅捐已有重複課稅之問題。

21 (三)系爭自治條例業已逾越必要程度，與憲法第15條保障人民營
22 業自由之意旨有違：

23 1.採礦之申請過程繁瑣，除需先行申請探勘外，尚需申請將土
24 地變更編定為礦業用地及設定採礦權、辦理水土保持計畫
25 等，所耗費之時間漫長，開採前先期投入資金成本、風險及
26 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
27 支付礦業權費、執照登記費、環評檢測費等費用，則花蓮縣
28 政府又片面調高稅額至每公噸70元，原告所留存之淨所得剩
29 餘無幾，且對於開採石灰石等礦產之原告，市場單價較其他
30 礦產為低之情形下，卻仍課徵高額不合比例之特別稅，終將
31 使原告陷入虧損甚至倒閉之危機，形成絞殺性課稅之效果，

01 除已嚴重影響並限制原告繼續營業之生存空間外，亦對原告
02 營業自由之基本權利形成嚴重之干預，系爭自治條例規制之
03 目的與手段間顯然失衡，欠缺合理之關聯性，業已逾越必要
04 程度。

05 2.系爭自治條例第4條、第6條等徵收礦石開採特別稅之規定，
06 並未限制礦石之種類，是無論開採礦石所產生經濟效益如
07 何，均以單一稅額即每公噸70元計徵，在高單價之礦石，如
08 金礦、銀礦、金剛石、大理石之情形，其手段上，或可謂無
09 過度課徵之問題，然在市場價格較低，如原告所開採之石灰
10 石，售出單價每公噸僅有127元，則依該條例對原告卻仍課
11 以每公噸70元之特別稅捐，業已強制收取原告55%(計算式：
12 $70/127=0.55$)之收益，已超逾售出價格一半以上，形同對原
13 告財產權之沒收，致使原告須承受不成比例之負擔，其措施
14 顯屬過度，而有違比例原則之狹義比例性。況且，依被告自
15 己製作之系爭自治條例成本效益評估報告附件3，被告亦明
16 確知悉大理石(供交水泥用)之平均售價僅有每公噸161元，
17 則以每公噸平均價格將近70元核課特別稅，占比已高達售價
18 之40%至50%，確有過重而違反量能課稅原則之情事。至於原
19 告以雙方約定價格，出售礦石原料予訴外人幸福水泥公司，
20 則屬合理之商業模式；○○縣○區內之其他採礦業者之所以
21 未針對稅率過高之礦石特別稅提起訴訟，係因得悉原告就10
22 7年上期特別稅案件勝訴確定後，遭受花蓮縣政府刁難、違
23 法之行政監督，所引起之寒蟬效應。

24 3.花蓮縣政府自98年起制定礦石開採特別稅自治條例課徵礦石
25 特別稅，迭次變更名稱及調整稅額，105年自治條例將101年
26 自治條例原定稅額每公噸10元大幅度調漲至每公噸70元，自
27 應有相關研究分析報告推導該稅率之合理性何在，然被告迄
28 今無法提出實證敘明每公噸70元稅額計徵特別稅捐之數據分
29 析報告，顯見該稅額之訂定屬恣意妄為；至於被告稱參考花
30 蓮縣107年總決算資料並加總環保業務、道路橋樑工程、交
31 通管理等支出計算云云，然該等資料並未見於109年自治條

01 例抑或是系爭自治條例之制定過程中，是被告前揭主張及計
02 算方法，顯係事後臨訟拼湊而成；又被告所表列「其他經濟
03 服務服務支出」之「其他公共工程」、「原住民族部落工
04 程」，以及「交通支出」之「交通管理業務」等項目，相關
05 細項究竟為何，何以與「山林保育」、「水土保持」或「維
06 護自然景觀」有關，凡此諸端，均有未明；是以被告顯係將
07 不相干因素作為其衡量稅率之憑據，更遑論被告所表列之其
08 他支出項目，亦無相關細項可供勾稽是否與系爭自治條例所
09 稱山林保育之目的相符，可見被告所提出計算方法第一步之
10 支出統計數據，應係事後彌縫而成。

11 4.綜觀「105至111年經濟部礦務局礦業統計年報」，足知在10
12 8年、109年及110年間之全國開工礦區分別減少6個、10個及
13 4個。然花蓮縣107年、108年、109年及110年之開工礦區分
14 別為66個、62個、56個及54個，○○縣○○○區分別在108
15 年、109年及110年間分別減少4個、6個及2個，各占全國減
16 少開工礦區之66%、60%及50%【計算式： $4 \div 6 = 66\%$; $6 \div 10 = 60\%$; $2 \div 4 = 50\%$ 】，其占比均高於其他各縣市。據此可證花蓮
17 縣政府以每公噸70元開徵特別稅，對於○○縣○區內之採礦
18 業者影響重大。

19 5.系爭自治條例之租稅主體即課徵對象，乃開採礦石之業者，
20 而非水泥業者，是被告所謂石灰石佔水泥銷售價格之比例低
21 微，顯係以礦產經過加工所增加之經濟價值作為其衡量特別
22 稅稅率之基礎，惟石灰石加工成為水泥產品前，其中包含了
23 巨大之燃料成本、電力成本、設備折舊、運輸及人事等成本
24 費用，而水泥係因前開之成本費用投入，方增值至每公噸2,
25 000元以上之價格，在邏輯上，自無從以水泥終端售價作為
26 制定礦產稅率之依據。又經濟部於制定系爭自治條例之公聽
27 會中，對此並明確表示：倘係以水泥售價回推估算採礦銷售
28 營利是否恰當，應再傾聽礦業權者心聲，以免扼殺礦業經營
29 等語，足見經濟部亦認以水泥終端售價回推採礦銷售利益，
30 有待商榷。
31

01 6.被告固以所謂其歷年抽查○○縣○區內開採大理石業者之銷
02 售發票，作為系爭自治條例所制定稅率並無過高之論據，惟
03 大理石區分為「石材用」與「供交水泥用或原料石（即石灰
04 石）」，「石材用」之均價高、產量少，而「供交水泥用或
05 原料石（即石灰石）」均價低，產量高，先不論該等銷售發
06 票數據之形式及實質上真正，被告既不否認其所提出之數據
07 僅係抽查，則該等抽查數據，究竟是抽查到大理石之「石材
08 用」抑或是「供交水泥用或原料石（即石灰石）」，尚有未
09 明，上開數據自難謂有何代表性可言。

10 7.系爭自治條例於制定過程所召開之公聽會，有經濟部表示：
11 105年調整徵收標準至每公噸70元，業者每年負擔之特別稅
12 占花蓮縣內水泥業者開採成本百分之40至50，已造成業者沉
13 重負擔，且礦場周邊部落對於開徵礦石特別稅之回饋及補助
14 表示無感等語，台灣區水泥工業同業公會、台灣區石礦業同
15 業公會及業者，亦紛紛表達：中央、地方政府已對水泥業者
16 課徵許多稅費，且礦業權者除須對國有地租用繳交植生復育
17 保證金外，因應礦山採礦環保要求，開採時即投入鉅額經費
18 進行水土保持及環境復育，負擔沉重，再課徵礦石特別稅每
19 公噸70元，已使礦業權者無法經營等語；有礦石同業公會表
20 達：林務局、環保署及水保機關已按相同目的收取規費，顯
21 然重複徵收，應統一由礦務局管理收費，且許多礦石原料每
22 公噸售價僅100元，課徵70元不合理等語；經濟部並發函重
23 申：自105年徵收額度調漲至每公噸70元，採礦權者每年負
24 擔之礦石特別稅占縣內水泥業者原料開採成本百分之40至5
25 0，已造成業者沉重負擔，因水泥下游價格無明顯上漲，據1
26 05年工業及服務普查，礦業及土石採取業之利潤率由正轉
27 負，水泥業者已有營收虧損情形，顯示礦業經營成本支出沉
28 重，建議減低徵收價格等語，復特別指明：花蓮縣政府撰擬
29 之評估報告仍以每公噸70元計徵，惟評估報告未有相關該標
30 準訂定之說明（如何計算得出？），建議應有核算機制，避
31 免未來計徵標準浮濫制定等語。凡此均在在足徵系爭自治條

01 例第6條第1項於制定每公噸70元稅率之計徵標準時，並未具
02 體考量量能課稅平等負擔原則，而已嚴重影響並限制花蓮縣
03 境內礦業權者繼續營業之生存空間，並對業者營業自由之基
04 本權利形成嚴重之干預，系爭自治條例規制之目的與手段間
05 顯然失衡，欠缺合理之關聯性，業已逾越必要程度。

06 (四)系爭自治條例不僅未區分採礦業者所開採之礦石種類為何，
07 亦未按各採礦業者間之實質負擔能力、開採方式對環境污染
08 程度高低予以區分，顯係在不同情形為相同之處理，違反憲
09 法第7條平等原則、第15條保障人民財產權、生存權、營業
10 自由之意旨、量益課稅原則、量能課稅原則。

11 (五)地方稅法通則僅就地方稅之範圍、種類及開徵限制等事項為
12 規範，對於訂有罰則規定之地方稅自治條例，本應依有關規
13 定辦理，然財政部逕以「地方稅自治條例報中央機關備查之
14 統一處理程序」第2點排除地方制度法第26條第4項關於核定
15 程序之適用，顯係片面以行政規則變更法律之規範，有違法
16 律保留原則，應拒絕適用。從而，系爭自治條例既訂有罰
17 則，卻未依循地方制度法第26條第4項規定辦理核定程序，
18 自難謂業已生效而得對原告核課本件之特別稅；此外，因10
19 5年花蓮特別稅自治條例第6條第1項，將101年花蓮特別稅自
20 治條例原定稅率調升7倍至每公噸70元，因有探討上開條例
21 是否違法地方稅法通則第4條第1項規定等重要爭點，業經兩
22 造實質攻擊防禦，已經最高行政法院111年度再字第5號判
23 決，本諸爭點效法理，本件應受該確定判決見解拘束，俾符
24 訴訟法上之誠信原則等語。並聲明：訴願決定、復查決定及
25 原處分均撤銷。

26 三、被告則以：

27 (一)系爭自治條例屬花蓮縣議會自行立法開徵之地方稅（任意地
28 方稅），不受地方稅法通則第4條第1項規定之限制，並無違
29 反地方稅則通則第4條規定之情。

30 (二)系爭自治條例符合量能課稅原則及量益課稅原則，與憲法第
31 7條平等原則、第23條比例原則及憲法第15條保障人民財產

01 權及營業自由之意旨無違：

02 1.系爭自治條例既係於109年自治條例屆期後，依地方稅法通
03 則第3條第2項規定重行辦理立法。而依據系爭自治條例所為
04 之原處分，係針對原告採取礦石之行為課稅，且系爭自治條
05 例亦完全未就礦石之種類為特定，針對該等礦石之交易，亦
06 無任何限制。由此可見，於系爭自治條例下，不僅礦石本身
07 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
08 轄區以外之交易行為課稅。又依系爭自治條例第1條規定，
09 該條例之主要目的，係在使業者於追求經濟利潤的同時，應
10 對於礦石開採行為所造成的環境危害與風險負責，並使花蓮
11 縣有財源可用於環境復育及防止危害，以持續維護花蓮地區
12 之自然景觀，故花蓮縣政府對礦石業者課徵礦石特別稅，其
13 目的應屬正當。再者，系爭自治條例以納稅義務人開採礦石
14 之數量，依3種課稅級距及累進稅額，最高採每公噸70元之
15 價格開徵，係經參考花蓮縣總決算資料，並加總環保業務、
16 道路橋樑工程、交通管理等支出，計算出每開採1公噸礦石
17 之外部成本至少即為78元；另參酌各業者礦石銷售價格，衡
18 量業者負擔能力與市場條件，訂定累進稅額，不僅對小型礦
19 業權者將大幅減輕稅收負擔，亦兼顧外部成本回收與產業經
20 營可行性。

21 2.108年大理石及蛇紋石前端售價(不含運費)每公噸分別為159
22 元及997元、109年則為167及599元，且礦業權者係特許開
23 採，形同獨占銷售，其本可將自用部分轉入生產成本，售出
24 部分則可轉嫁於銷售價格上。又花蓮縣開採之礦石，大理石
25 佔99%，其中約有80%係作水泥使用，而水泥業之開採，製造
26 一貫作業，大理石(石灰石)之成本比重佔水泥成本之比重為
27 25%，若依系爭自治條例規定，大理石每公噸課徵70元之稅
28 率，按每公噸水泥約需用1.4公噸之大理石，及行政院公共
29 工程委員會公布108年12月一般散裝水泥價格2,260元計算，
30 特別稅佔售價之4.34%；若按袋裝水泥價格148元計算，特別
31 稅更僅佔售價之3.31%、經濟部統計處工業產銷存動態調查

統計109年水泥單價2,013元計算，特別稅僅占售價之4.87%。

3.自系爭自治條例將稅率訂為每公噸70元後，○○縣○○○區減少幅度低於全國，且礦石生產量、銷售量則均增加，相關業者獲利、市場競爭力亦未受影響，足認系爭稅率已考量業者之負擔能力。至於原告主張稅率大幅提升導致其經營困難云云，係其與幸福水泥公司間存在低於市場行情之非常規交易之問題，並非系爭礦石開採特別稅所造成。況且，課徵礦石開採特別稅後，除原告外，其餘所有業者均未提起行政救濟。

4.礦石開採行為對於「山林保育、水土保持及自然景觀之影響」大致相同，不因礦石之種類及價值及業者規模等因素有所影響，故系爭自治條例未區分礦石種類、業者規模等細項分別計價，而係統一按業者開採之礦石重量課稅，可直接簡化稅額計算並降低行政負擔，自屬正當之公益目的。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；稅法通則已規範針對流通到轄區外的礦產本身不能課稅；貨物稅條例第7條是針對水泥，終端貨物的概念為課稅。本件課稅針對不論品項，依據開採數量去課徵本件特別稅(以開採數量對環境的影響考量)，兩者間並無重複課稅之問題等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、輔助參加人則以：

(一)地方稅法通則為地方制度法之特別法，依中央法規標準法第16條規定，地方稅自治條例如訂有罰則，其制定及監督程序應優先適用地方稅法通則，且無需同時適用地方制度法第26條第4項之核定程序。再者，地方稅法通則第6條第2項所定之「備查」，屬地方稅自治條例公布前之事前審查程序，與地方制度法第26條第4項規定訂有罰則之自治條例應於核定

01 後始能公布生效，並無不同，尚不因優先適用地方稅法通則
02 而有監督密度之差異。

03 (二)花蓮縣政府112年1月12日制定公布之系爭自治條例，係經輔
04 助參加人實質審查，召開地方稅自治條例審查會111年第2次
05 會議，審議無違反地方稅法通則第3條規定，亦無牴觸憲
06 法、法律或基於法律授權之法規，以同年月6日台財稅字第1
07 1104732282號函同意備查。復依地方稅法通則第3條規定，
08 特別稅係由地方政府制定地方稅自治條例提經議會完成立法
09 程序開徵之新稅，屬憲法第110條第1項第6款規範之地方自
10 治立法權之範圍，尚無地方稅法通則第4條之適用。又，114
11 年1月3日增修之地方稅法通則第4條，定明該條第1項「地方
12 稅」範圍為「中央立法所定地方稅」，並增訂第3項，定明
13 地方政府依地方稅法通則規定開徵之特別稅課、臨時稅課或
14 附加稅課，不適用該條第1項調高稅率30%之限制，與第4條
15 原立法意旨相符。

16 (三)由系爭自治條例第4條、第6條等規定可知，系爭自治條例課
17 徵之租稅客體為花蓮縣境內開採礦石之行為，而開採礦石行
18 為對環境之破壞亦位於花蓮縣境內，對該行為課徵特別稅使
19 外部成本內部化，具環境稅之性質，並非建置在量能原則之
20 基礎上，而係以量益原則加以正當化，並無損及國家整體利
21 益或其他地方公共利益，是以系爭自治條例未違反地方稅法
22 通則第3條第1項但書第1款、第2款及第4款不得開徵事項規
23 定。再者，系爭自治條例對礦石開採行為分3級累進稅額課
24 徵特別稅，其稅率（額）之訂定係為有效達成立法目的所必
25 要，應無違反量益原則。

26 (四)98年間雲林縣政府制定之「雲林縣節能減碳特別稅徵收自治
27 條例」，經輔助參加人召開地方稅自治條例審查委員會98年
28 第2次會議審議，認為該自治條例對轄內使用煤及石油焦為
29 燃料產生二氧化碳之營利事業課徵特別稅，因二氧化碳係可
30 能在「全國」境內流動之氣體，應由中央統一管理及規範，
31 若由地方政府開徵特別稅產生租稅輸出之效應，有損國家整

體利益，不予備查；同理，貨物稅課徵客體為貨物本身，原告將礦產品及開採行為混為一談。地方稅法通則第3條第1項但書是否違反、貨物稅第7條是否違反，在地方稅法通則第3條已將產品本身排除，不會有貨物稅第7條之問題，並非對礦產品課稅，本件並無重複課稅問題等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有礦業中心113年1月30日函（原處分卷第1-1至1-4頁）、原處分（本院卷1第109頁）、復查決定（本院卷1第113至120頁）、訴願決定（本院卷1第121-134頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：(一)系爭自治條例業經被告依地方稅法通則第6條第2項規定報請財政部備查，是否合法？(二)系爭自治條例是否違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款等規定？(三)系爭自治條例是否牴觸地方稅法通則第4條第1項規定？(四)系爭自治條例是否違反量能課稅原則？

六、本院得判斷之心證

(一)本件應適用之法令：

1. 財政收支劃分法第7條規定：「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。」第12條第1項第7款、第6項規定：「（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，並經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」
2. 地方制度法第2條第4、5款規定：「本法用詞之定義如下：……四、核定：指上級政府或主管機關，對於下級政府或機關所陳報之事項，加以審查，並作成決定，以完成該事項之法定效力之謂。五、備查：指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂。」第25條規定：「直轄市、縣（市）、鄉

（鎮、市）得就其自治事項或依法律及上級法規之授權，制定自治法規。自治法規經地方立法機關通過，並由各該行政機關公布者，稱自治條例；自治法規由地方行政機關訂定，並發布或下達者，稱自治規則。」第26條第4項規定：「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，直轄市法規發布後，應報中央各該主管機關轉行政院備查；縣（市）規章發布後，應報中央各該主管機關備查；鄉（鎮、市）規約發布後，應報縣政府備查。」第36條規定：「縣（市）議會之職權如下：……三、議決縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。」第67條第2項規定：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」

3. 地方稅法通則第1條規定：「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。」第2條規定：「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。」第3條規定：「（第1項）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。（第2項）特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。（第3項）特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象；臨時稅課應指明課徵該稅課之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳戶。」第4條規定：「（第1項）直轄市政府、縣

01 (市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增
02 值稅外，得就中央立法所定地方稅原規定稅率(額)上限，
03 於30%範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅
04 率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變
05 更。(第2項)前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規
06 定稅率(額)上限調整而隨之調整外，2年內不得調高。

07 (第3項)第3條直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)
08 公所依第2條規定開徵之特別稅課、臨時稅課或附加稅課不
09 適用第1項之規定。」第6條規定：「(第1項)直轄市政
10 府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所開徵地方稅，應擬具
11 地方稅自治條例，經直轄市議會、縣(市)議會、鄉(鎮、
12 市)民代表會完成三讀立法程序後公布實施。(第2項)地
13 方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及
14 行政院主計處備查。」

- 15 4.系爭自治條例第1條規定：「花蓮縣(以下簡稱本縣)為辦
16 理自治事項，充裕財源並衡平礦石開採對山林保育、水土保
17 持及自然景觀之影響，特依地方稅法通則制定本自治條
18 例。」第4條規定：「凡於本縣開採礦石者，應依本自治條
19 例課徵本特別稅。」第5條規定：「本特別稅之納稅義務人
20 如下：一、依礦業登記規則第15條規定，申請設定採礦權而
21 登記有案者。二、未依規定取得礦業權擅自開採礦石者。」
22 第6條規定：「(第1項)本特別稅之課徵標準，按礦石開採
23 數量，每年分2期依下列課稅級距及累進稅額計徵：一、每
24 期開採數量在1萬公噸以下者，每公噸課徵新臺幣50元。
25 二、超過1萬公噸至10萬公噸者，課徵新臺幣50萬元，加超
26 過1萬公噸部分之每公噸課徵新臺幣60元。三、超過10萬公
27 噸者，課徵新臺幣590萬元，加超過10萬公噸部分之每公噸
28 課徵新臺幣70元。(第2項)本特別稅開徵之稅額繳款書
29 (以下簡稱繳款書)，由地方稅務局製定。」

- 30 (二)本件係屬課徵礦石開採特別稅之事件，並無涉罰鍰爭議，地
31 方稅之課徵係優先適用地方稅法通則，系爭自治條例業經被

告依地方稅法通則第6條第2項規定報請財政部備查，並經實質監督及審查，於法並無不合：

1. 地方稅法通則就課稅而言，為地方制度法之特別規定，應優先適用。故依司法院釋字第277號解釋意旨，中央制定地方稅法通則作為地方稅自治條例之準則，並無違憲之虞。且因自治條例不得與憲法、法律或基於法律授權之法規或上級自治團體自治條例牴觸，稅課又屬嚴重剝奪人民財產權之強制處分，地方稅自治條例自應由主管機關事前予以審查，是地方稅法通則第6條第2項規定，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，以審查地方稅自治條例有無牴觸憲法及上位法律規定，自無不合（最高行政法院100年度裁字第391號、100年度裁字第926號裁定意旨參照）。
2. 復按財政部訂頒之「地方稅自治條例報中央機關備查之統一處理程序」（下稱統一處理程序）之規定，財政部對報請備查之案件，須先彙整各機關意見（統一處理程序第4點參照），並召開審查會審議（統一處理程序第5點參照），經審查會審議後由財政部依據決議內容擬具函稿（統一處理程序第6點參照），亦足見財政部對於地方政府開徵地方稅，本於法律之授權，具有實質監督及審查「地方稅自治條例」是否違法之權限，應認「報請備查」並非僅係「報請知悉」之性質（最高行政法院98年度判字第885號、98年度判字第890號、100年度判字第167號、100年度判字第492號、100年度判字第473號判決意旨參照）。
3. 再我國對於地方課稅立法權之監督，依地方稅法通則第6條規定辦理，於完成立法程序後，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處進行合法性審查並予備查。此一備查程序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項所指與憲法、法律牴觸而無效之情事，法院自得本諸地方稅

01 法通則之框架及憲法原則予以審查（最高行政法院111年度
02 上字第874號、111年度上字第883號判決意旨參照）。

- 03 4. 又依地方制度法第19條第2款第2目規定：「下列各款為縣
04 （市）自治事項：……二、關於財政事項如下：……（二）
05 縣（市）稅捐。」第67條第2項規定：「地方稅之範圍及課
06 徵，依地方稅法通則之規定。」地方稅法通則第1條規定：
07 「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所課徵地方
08 稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其
09 其他有關法律之規定。」第6條第2項規定：「地方稅自治條例
10 公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處
11 備查。」財政部組織法第2條第2款規定：「本部掌理下列事
12 項：……二、賦稅。」可知，為因應地方制度法制化及提高
13 縣（市）政府財政自主權，且為充實地方財政並合理規範地
14 方政府課徵地方稅之行為，明定地方稅之範圍及課徵，應優
15 先適用地方稅法通則，地方稅法通則未規定者，始依稅捐稽
16 徵法及其他相關法律規定辦理。依地方稅法通則之規定，已
17 明定地方稅範圍之界定、賦予直轄市政府、縣（市）政府、
18 鄉（鎮、市）公所得開徵新稅及其法定程序（最高行政法院
19 114年度上字第142號判決意旨參照）。

- 20 5. 經查，本件被告係依系爭自治條例開徵礦石開採特別稅，應
21 屬地方自治財政事項，其中央主管（監督）機關應屬財政
22 部，而系爭自治條例經由花蓮縣議會於110年10月22日制定
23 通過（參原處分卷第11-1至11-5頁），並已報請財政部邀集
24 行政院主計總處、內政部、經濟部及學者等多人進行審議作
25 成決議（參原處分卷第13-1至13-6頁），而以財政部112年1
26 月6日台財稅字第00000000000號函，就草案第8條關於滯納
27 金每逾2日加徵1%部分不予備查外（因違反110年12月17日修
28 正公布稅捐稽徵法第20條每逾3日加徵1%規定），至就系爭
29 自治條例其餘部分則均同意予以備查（參原處分卷第14-1至
30 14-6頁）。準此，依前開說明，本件係屬課徵礦石開採特別
31 稅之事件，並無涉罰鍰爭議，地方稅之課徵係優先適用地方

01 稅法通則，系爭自治條例業經被告依地方稅法通則第6條第2
02 項規定報請財政部備查，亦經實質監督及審查，於法並無不
03 合。原告以系爭自治條例規定「有罰則」，被告未依地方制
04 度法第26條第4項規定報經中央主管機關（經濟部）核定後
05 發布，該條例全部均尚未生效，被告本件不應課徵礦石開採
06 特別稅云云，容有誤會，難以憑採。

- 07 6. 是以，原告雖主張系爭自治條例並未生效云云（參本院卷1第
08 271至274頁）。然而，花蓮縣政府於110年間擬具系爭自治條
09 例草案，經該縣議會於110年10月22日第19屆第17次臨時大
10 會完成三讀立法程序後，報請財政部備查，財政部於111年1
11 2月29日召開地方稅自治條例審查會111年第2次會議審議，
12 除草案第8條關於滯納金每逾2日加徵1%部分不予備查外，至
13 就系爭自治條例其餘部分則決議同意備查等節，均如上述。
14 是系爭自治條例既已依地方稅法通則第6條第2項規定，踐行
15 備查之法定程序，並經花蓮縣政府於112年1月12日公布施行
16 （惟第8條加註「本條有關滯納金計徵標準，依據財政部函
17 說明，應依稅捐稽徵法第20條規定辦理」等語），則被告以
18 112年1月12日公布施行之系爭自治條例（參原處分卷第15-1
19 至15-3頁），作為本件核課礦石開採特別稅之準據，於法並
20 無不合，原告前開主張，尚不足採。

21 (三)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、
22 2、4款等規定：

- 23 1. 地方稅法通則第3條第1項規定：「直轄市政府、縣（市）政
24 府、鄉（鎮、市）公所視自治財政需要，依前條規定，開
25 徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列事項不得開
26 徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之天然資源或礦
27 產品等。三、經營範圍跨越轄區之公用事業。四、損及國家
28 整體利益或其他地方公共利益之事項。」依系爭自治條例第
29 4條文義「凡於本縣開採礦石者」，應課予稅賦；第6條不分
30 礦石種類，均按礦石開採數量予以計徵，亦即，按開採數量
31 區分3級課稅級距（1萬公噸以下、超過1萬公噸至10萬公

噸、超過10萬公噸），及累進稅額（每公噸50元、定額課徵50萬元加超過1萬公噸部分之每公噸60元、定額課徵590萬元加超過10萬公噸部分之每公噸70元），足見系爭自治條例並非區別礦石種類而訂定不同之稅率或稅額。可知系爭自治條例係對「採取礦石行為」課徵稅賦，非以礦石本身為稅基，而採礦行為於花蓮縣境內即已完成，無涉轄區外交易之問題；又系爭自治條例既係針對採礦行為課稅，非對礦石價值課稅，即非對「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」課稅。故系爭自治條例並不違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款之限制規定。系爭自治條例第1條明文立法目的之一，在為衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響；第10條規定稅課之收入，應以一定比例分配各鄉（鎮、市）用於補助建設、復育景觀之用。可知系爭自治條例係以衡平採礦行為對於環境永續之破壞為其目的之一，不僅不致損及公益，反可充裕縣庫財源以資從事環境維護事務。是以，系爭自治條例核課地方稅，並無違反前揭地方稅法通則第3條關於地方特別稅核課範圍之3種限制（最高行政法院114年度上字第142號判決意旨參照）。

2. 又前揭地方稅法通則第3條第1項但書第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，申請設定採礦權而登記有案者。二、未依規定取得礦業權擅自開採礦石者。」等規定，可知該地

01 方稅係以在花蓮縣境內開採礦石作為課稅客體，並以從事開
02 採礦石行為之人為納稅義務人，故非以轄區外之交易或礦石
03 本身為課稅對象；且該自治條例第1條，明白揭示其課徵礦
04 石開採特別稅之目的，係為「充裕財源並衡平礦石開採對山
05 林保育、水土保持及自然景觀之影響」，亦難謂有何損及國
06 家或其他地方利益之情事，故與地方稅法通則第3條第1項但
07 書第1、2、4款等規定，並無牴觸（最高行政法院111年度上
08 字第874號、111年度上字第883號判決意旨參照）。

- 09 3. 原告雖又主張98年間雲林縣政府制定之「節能減碳特別稅徵
10 收自治條例」（下稱碳稅自治條例），財政部以有地方稅法
11 通則第3條第1項但書第4款損及國家整體利益或其他公共利
12 益之事項，不予備查，其與本件情形雷同，應認本件亦有地
13 方稅法通則第3條第1項但書第4款不得開徵規定的適用云云
14 （參本院卷1第276至277頁）。惟查，雲林碳稅自治條例第
15 1條規定：「為改善環境品質，減輕環境負荷，依地方稅法
16 通則規定制定本自治條例。」第3條規定：「本縣轄內使用
17 煤、石油焦、燃料油為燃料產生二氧化碳，每月排放量達1
18 0萬公噸以上之營業人為納稅義務人，應依本自治條例規
19 定，課徵節能減碳特別稅。」從上得知，雲林縣碳稅自治條
20 例未經財政部同意備查，主要係因：課稅對象包含經營「電
21 廠」企業，此屬於地方稅法通則第3條第1項但書第3款「經
22 營範圍跨越轄區之公用事業」，不得開徵；課稅項目包含燃
23 料油（其使用亦產生二氧化碳），違反地方稅法通則第3條
24 第3項前段「不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對
25 象」等由所致。再者，生煤及石油焦之使用，應屬能源管理
26 事項，依能源管理法，此乃專屬中央事項，不允許地方自訂
27 自治條例。至就本件礦石開採特別稅之課徵，並「無」前述
28 地方稅法通則第3條第1項但書第3款、第3條第3項前段等情
29 形，亦非專屬中央事項。是以，雲林縣碳稅自治條例與本件
30 系爭自治條例，二者具體情由及所涉公共利弊關係並非相
31 同，尚難比附援引，此部分亦不足以對原告為有利認定。

01 4. 原告雖於言詞辯論時爭執系爭自治條例與貨物稅條例第7條
02 重複課稅云云。然而，系爭自治條例係對「採取礦石行為」
03 課徵稅賦，非以礦石本身為稅基，而採礦行為於花蓮縣境內
04 即已完成，無涉轄區外交易之問題，自與貨物稅條例第7
05 條：「水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左：
06 一、白水泥或有色水泥每公噸徵收新臺幣六百元。二、卜特
07 蘭一型水泥每公噸徵收新臺幣三百二十元。三、卜特蘭高爐
08 水泥：水泥中高爐爐。」課稅客體係以貨物本身為主不同，
09 並無重複課稅之問題。

10 5. 綜上，原告主張系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項
11 但書第1、2、4款規定，依地方制度法第30條第1項規定應屬
12 無效，原處分據以作成，乃屬違法，應予撤銷云云，均非可
13 採。

14 (四)系爭自治條例第6條第1項所定之稅率，並無牴觸地方稅法通
15 則第4條第1項規定：

16 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
17 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
18 者，應依本通則之規定重行辦理。」係對於地方稅自治條例
19 施行期限之限制。為保障地方自治事項之推動，地方自治團
20 體擁有一定之財政自主權，地方稅之課徵即為工具之一。惟
21 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
22 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
23 策。同時，既係課予納稅義務人之不利益，在施行期限屆滿
24 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
25 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
26 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
27 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
28 法所應考量之事項，並依地方稅法通則第6條規定經由地方議
29 會完成立法程序及報請備查。本件系爭自治條例係在前自治
30 條例屆期失效後，經由花蓮縣議會於110年10月22日制定通
31 過，並已報請財政部邀集行政院主計總處、內政部、經濟部

01 及學者等多人進行審議作成決議，除草案第8條關於滯納金每
02 逾2日加徵1%部分不予備查外，至就系爭自治條例其餘部分則
03 決議同意備查等節，均如上述。故系爭自治條例為重新經由
04 新的住民意志所形成，並踐行報請備查程序之一部新條例，
05 據以核課其施行期限內（自112年1月12日公布生效起算4年）
06 之地方礦石稅。系爭自治條例為一「新」課徵依據，有其重
07 行辦理之立法裁量，其合法、合憲與否，應就其規範內容予
08 以審究（最高行政法院114年度上字第142號判決意旨類此可
09 資參照）。系爭自治條例制定之稅率，並「非」在前自治條
10 例施行中調高，即不致有原告所指系爭自治條例「將既定稅
11 率調高」為違法之爭議。原告以系爭自治條例所課徵之地方
12 稅，受地方稅法通則第4條第1項調高稅率之限制，系爭自治
13 條例牴觸地方稅法通則第4條第1項而無效云云，容有誤會，
14 難以憑採。同理，因系爭自治條例為一「新」課徵依據，自
15 與原告主張過往105年自治條例、101年自治條例不同，重要
16 爭點並非相同，而無爭點效之適用。

17 (五)系爭自治條例第6條第1項所定之稅率，並未違反量能課稅原
18 則、量益課稅原則：

- 19 1. 按司法院釋字第597號解釋係針對財政部函釋認為被繼承人死
20 亡日後之利息應歸繼承人之個人綜合所得課稅所為，解釋文
21 指出：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂
22 依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅
23 構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量
24 能課稅及公平原則。」指出量能課稅原則為稅法合憲性之指
25 標。另地方特別稅之立法正當性，係基於業者利用地方公共
26 設施、服務或地方資源，以發展其產業而受益，相對於地方
27 自治團體為維護轄區內因業者之利用而耗損之公共設施、天
28 然資源，而有成本、費用之負擔，應由業者予以分攤，於此
29 即有學說上所謂量益原則之適用。徵諸財政部因原告相類案
30 件而於最高行政法院之說明，主管機關制定各類中央稅目稅
31 率之立法裁量，其所衡酌之因素，包括稅目特性、財政需

要、政策目的、社會期待、避免規避等。至於量能原則及量
益原則之考量，則視稅目而定，例如直接稅如所得稅等採取
累進稅率，較為側重量能原則；間接稅（形式上納稅義務人
與實質負擔稅捐者分離）如營業稅（性質為消費稅），其納
稅義務人非最終負擔者（由消費者最終負擔，實際上表彰經
濟能力者為消費者的消費行為），對於營業稅「納稅義務
人」較未側重量能原則之考量【註：學說對於量能課稅的適
用範圍曾有論爭，認為量能課稅原則僅適用於直接稅，間接
稅則不適用；然而直接稅是透過顯性指標（如所得、財產）
來表彰稅捐負擔能力，間接稅則是使用隱性指標來表彰經濟
負擔能力（消費亦為經濟能力表現），顯性及隱性兩者均為
衡量經濟能力之指標，因此尚難於間接稅完全否定消費經濟
能力量能原則之存在】；亦即，關於課徵稅賦之各項原則，
應隨各種稅目之性質差異而有不同程度之考量。地方特別稅
之本質既係對於地方自治團體區域內之公共設施、天然資源
之利用，應重在量益原則之調控。再者，地方自治團體有其
獨立自主之地位，於自治事項範圍內，其對於如何發展建設
其所在區域，有政策決定權，同時搭配應有如何規模之財源
以供支應，應屬其自主權核心領域之事項，司法審查上不應
過度干預。關於地方特別稅稅率之決定，地方自治團體秉持
與中央立法裁量相同之考量，即稅目特性、財政需要、政策
目的、社會期待、避免規避等因素決之，除非顯然違法、違
憲外，司法審查應予尊重（最高行政法院111年度上字第874
號、111年度上字第883號判決意旨參照）。

2. 經核，原告自112年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境
內開採礦石1,415,193公噸，被告按系爭自治條例第6條第1項
第3款「超過10萬公噸者，課徵新臺幣590萬元，加超過10萬
公噸部分之每公噸課徵新臺幣70元」規定，核計本件應納稅
額為97,963,510元〔=5,900,000元+（1,415,193公噸—10
0,000公噸）×70元〕，以原處分核定課徵礦石開採特別稅97,
963,510元（參本院卷1第109頁），已如上述。原告雖對之有

爭執，然按地方特別稅之開徵，既寓有分攤修復地方設施、天然景觀之意義，其公益之維護更重於業者之營運私益，量能課稅原則之適用，應以不致形成絞殺為度，以衡平業者之私益與住民之公益。地方特別稅之本質既係對於地方自治團體區域內之公共設施、天然資源之利用，應重在量益原則之調控。再者，地方自治團體有其獨立自主之地位，於自治事項範圍內，其對於如何發展建設其所在區域，有政策決定權，同時搭配應有如何規模之財源以供支應，應屬其自主權核心領域之事項，司法審查上不應過度干預。關於地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同之考量，即稅目特性、財政需要、政策目的、社會期待、避免規避等因素決之，除非顯然違法、違憲外，司法審查應予尊重等節，均如上述。

3. 再由卷附花蓮縣政府所提出之評估資料可知（參原處分卷第12-32至12-55頁），從○○縣○區內蘊含豐富且不具再生性質之礦石資源，歷經業者多年來之開採，說明對於景觀、環境、生態及公共運輸產生不利影響，所致生之社會成本，基於使用者付費原則，外部成本應內部化，並冀以價制量，避免過度開發等考量，因而擬定系爭自治條例，向礦業權者課徵地方特別稅等語（參原處分卷第12-32頁）。審認採取礦石並為運送之經濟活動，對於業者之獲益，及對於當地景觀、水土、交通運量所生不利影響，利與害均相對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第6條具體規定以開採噸數，分成3種課稅級距及累進稅額計徵，即以開採數量作為衡量業者之利與對於當地之害之標準，用為計算業者之應付稅額，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之精神。另評估資料尚敘明「就縣內二大礦業權者，大理石全數自採自用，可以自行吸收轉入生產成本，其他礦業權者之自用部分可轉入生產成本，售出部分可轉嫁於銷售價格上」、「本縣開採之礦石，大理石佔99%，其中約有80%係作水泥使用」、「本次制定採用超額累進稅率，針對

01 在本縣境內開採礦石者，按礦石開採數量，每年分二期依3種
02 課稅級距及累進稅額計徵……採用累進稅額徵稅幅度較緩
03 和，對本縣小型礦業權者而言，將減輕稅收負擔」【註：以
04 系爭自治條例第6條第1項第3款最高級距而言，開採10萬公噸
05 部分其每公噸課稅59元，超過10萬公噸部分其每公噸課稅70
06 元，如此則整體平均每公噸課稅未達70元】、「按每公噸水
07 泥約需用1.4公噸之大理石（附件5），及經濟部統計處工業
08 產銷存動態調查統計109年水泥單價2,013元計算，特別稅僅
09 占售價之4.87%（附件6）」（參原處分卷第12-34至12-36
10 頁、第12-47至12-48頁）【註：4.87%＝（每公噸開採課稅70
11 元×每公噸水泥約需用1.4公噸大理石）÷109年水泥單價每公
12 噸2,013元；又本件平均每公噸開採之課稅實際未達70元，已
13 如前述，則開採每1.4公噸大理石之特別稅占每公噸水泥售價
14 之比例應低於4.87%】，顯示礦石開採特別稅於業者之負擔占
15 比極微，故系爭自治條例第6條之稅率訂定裁量並非無據，難
16 指為有恣意之違法（關於評估資料，同可參最高行政法院114
17 年度上字第142號判決意照）。原告主張系爭自治條例過度課
18 徵，違反量能課稅原則等語，自非可採。

- 19 4. 至原告主張若以開採每公噸70元計算其應納稅額，占其每公
20 噸售價127元約55%，已屬過苛而違反量能課稅原則云云（參
21 本院卷1第296頁）。然而，地方特別稅之開徵，既寓有分攤
22 修復地方設施、天然景觀之意義，其公益之維護更重於業者
23 之營運私益，量能課稅原則之適用，應以不致形成絞殺為
24 度，以衡平業者之私益與住民之公益。由前述花蓮縣政府所
25 提出之評估資料，可知109年一般業者採取大理石製成水泥之
26 售價可達每公噸2,013元，是從經營策略以觀，非供自製水泥
27 而係供銷售之採礦業者，可將稅負轉嫁於銷售價格上（最高
28 行政法院111年度上字第874號、111年度上字第883號判決意
29 旨參照）。原告持續以低價出售所採得之礦石，致不堪稅
30 負，乃應從營運策略上思考如何增加營收，尚難以其低價銷
31 售獨厚下游廠商之私益考量，推稱本件違反量能課稅原則。

01 5. 另原告指出經濟部曾向被告建議減低徵收價格，以免造成業
02 者過度負擔，及應有核算機制，避免未來計徵標準浮濫制定
03 等節（參本院卷1第342至343頁、本院卷2第127頁），惟此屬
04 經濟部本於自己立場為業者發聲所為之建議事項，而經濟部
05 所表達之意見，經核與系爭自治條例關於訂定稅率之裁量因
06 素，欠缺具體關連性，不足以證立系爭自治條例第6條以開採
07 噸數，分成3種課稅級距及累進稅額計徵為違法、違憲（最高
08 行政法院111年度上字第874號、111年度上字第883號判決意
09 旨參照）。故此部分亦難以對原告為有利之認定。

10 (六)綜上，系爭自治條例課徵礦石開採特別稅，乃為花蓮縣此一
11 地方自治團體為籌措財源、保護環境，就土地轄區內開採礦
12 石行為所課徵之特別地方稅，其係重新經由新的住民意志所
13 形成，並踐行報請備查程序之一部新條例，為一新課徵依
14 據，有其重行辦理之立法裁量，並非在前自治條例施行中調
15 高，即不致有原告所指系爭自治條例「將既定稅率調高」為
16 違法之爭議，均如上述。被告援引系爭自治條例為課稅依
17 據，適用該條例第6條第1項第3款級距之規定（即超過10萬公
18 噸者，課徵590萬元，加超過10萬公噸部分之每公噸課徵70
19 元），就原告112年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境
20 內開採礦石1,415,193公噸之事實，以原處分核定課徵礦石開
21 採特別稅應納稅額97,963,510元，應認於法並無不合。

22 (七)從而，原告主張並無可採。原處分依法核定原告本件112年度
23 下期礦石開採特別稅之應納稅額，復查決定、訴願決定遞予
24 維持，均無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

25 七、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
26 一論述，併此敘明。

27 八、結論：原告之訴無理由。

28 中 華 民 國 115 年 8 月 24 日

29 審判長法官 洪慕芳

30 法官 孫萍萍

31 法官 周泰德

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。

01

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。

02

中 華 民 國 115 年 8 月 24 日

03

書記官 黃靖雅