

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第18號

109年12月18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 梁景岳 律師

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 許正次 律師

複代理人 鄭道樞 律師

訴訟代理人 李韋辰 律師

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告不服花蓮縣政府中華民國106年11月16日106年訴字第33號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣原告自民國105年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石1,802,085公噸，被告經經濟部礦務局106年2月8日經授字第10620103160號函依「礦業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條例）第5、6條規定，以106年2月16日花稅土字第1060230555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）126,145,950元。原告不

服，申請復查，經被告作成106年6月5日花稅法字第1060005
995號復查決定（下稱復查決定）駁回。原告不服，提起訴
願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）系爭自治條例業已違反地方稅法通則第3、4條之規定，基
於法律優位原則：

1、地方稅法通則第3條第1項但書業已明定地方自治團體對於
：（1）轄區外之交易、（2）流通至轄區外之天然資源或
礦產品等、（3）經營範圍跨越轄區之公用事業、（4）損
及國家整體利益或其他地方公共利益之事項等事項，不得
開徵地方稅。本件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，亦已違反地方稅法通則第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。

2、復查決定以「行政監督」之形式上程序，遽論系爭自治條
例經財政部同意備查在案，即全然未違反地方稅法通則第
3條第1項但書不得開徵事項之規定，亦無牴觸憲法、法律
或基於法律授權之法規，殊有未洽。是本件司法機關仍應
依其職權，獨立判斷系爭自治條例是否有違反上位規範即
地方稅法通則及憲法，以遂行對地方課稅立法權行使之「

司法監督」，尚不得逕依財政部函復之內容，作為系爭自治條例適法之理由。

3、系爭自治條例為特別稅課，而屬地方稅法通則第2條第2款規定所定義之「地方稅」。從而，地方稅法通則第4條第1項規定，既明定「地方稅」僅得在原規定稅率（額）上限30%範圍內予以調高，系爭自治條例自亦應受其限制。復自地方稅法通則之法條文義、體系及立法理由以觀，均難以推論特別稅課非屬地方稅法通則第4條第1項所稱之「地方稅」。

4、花蓮縣政府為調高礦石開採特別稅，於105年7月1日施行系爭自治條例之同時，廢止先前之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（施行期間至106年1月13日止），依據地方稅法通則第3條第2項之規定，在年限屆滿時仍需繼續課徵之情形下，應依地方稅法通則之規定重行辦理，而應受地方稅法通則第4條第1項規定上限30%之限制，舉輕以明重，在年限尚未屆至，為調高稅率而主動廢止舊條例之情形下，系爭自治條例就稅率調高之部分，自更應受地方稅法通則第4條第1項規定之限制。又系爭自治條例乃花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例之修正或延續，尚不因形式上以其他名稱制定自治條例，即可逸脫地方稅法通則第4條第1項之限制，故系爭自治條例實質上既係將花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例之稅率調整遠超出30%之上限，不僅已逾越地方稅法通則之授權範圍，更有違依法行政原則之法律優位原則，應屬無效，至為明確。

（二）系爭自治條例亦已違反憲法上租稅法律原則、比例原則及平等原則所推導出之受益原則、量能課稅原則：

1、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：

(1) 本件由花蓮縣政府制定之系爭自治條例，在實質上，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，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30%之上限。是系爭自治條例既已牴觸上位規範，而有違憲法第19條租稅法律主義之法律優位原則，並已逾越地方稅法通則之授權範圍，系爭自治條例顯有重大違憲之情事甚明。

(2) 舊條例即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，今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，是花蓮縣政府就如此重大之稅率變更竟未制定過渡條款，或採取其他合理之補救措施，以適度排除新自治條例於施行後對原告之重大影響及合理之信賴，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。

2、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：

(1) 觀系爭自治條例第1條規定，可知花蓮縣政府係基於衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，並充裕財源之目的，而制定該自治條例，並以對在花蓮縣境內

開採礦石者，課徵每公噸70元之特別稅作為達成目的之手段。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。

(2) 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。

3、系爭自治條例違反憲法第7條之平等原則：

系爭自治條例第4、6條規定，凡是於花蓮縣境內開採「礦石」者，皆以每公噸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。而本件原告所開採之礦石種類大部分為石灰石，其在市場上出售之價格亦不過每公噸127元，單是花蓮縣政府所開徵之礦石開採特別稅，竟已佔去收益之55%，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。是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，亦未按各採礦業者間之實質負擔能力予以區分，僅以單一稅率每公噸70元為一致性之課徵，顯係在不同情形為相同之處理，至多僅有形式上、機械上之平等，而與憲法上之平等原則所追求之實質平等有違。

（三）綜上所述，聲明求為判決：

1、訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。

2、訴訟費用由被告負擔。

三、本件被告抗辯：

（一）系爭自治條例並無違反憲法第19條租稅法律主義之情形：

1、地方稅之課徵應屬於「議會保留」之事項；系爭自治條例業經花蓮縣議會審議通過，且租稅構成要件亦符合法律明確性之要求，並無違反租稅法律主義之情形：

為自然景觀之維護，環境之永續與自治財源需要，花蓮縣政府於105年6月29日經花蓮縣議會第18屆第10次臨時會議決議通過，制定系爭自治條例，以針對礦石產業於花蓮縣境內因礦石開採行為，所製造之外部環境成本，課徵地方稅特別稅；系爭自治條例之條文內容，關於課稅主體、課稅客體、稅基及稅率等租稅構成要件，要皆屬於具體明確，應無導致納稅義務人無法事先預見與知悉之情形，自無違反憲法第19條租稅法律主義之情事。

2、地方自治團體之地方稅立法權，係憲法所賦予之地方自治權限，若欲以法律規範加以限制，亦應符合比例原則：

花蓮縣政府之所以對於廠商業者於境內從事礦石開採之行為制定系爭自治條例，實係因為廠商業者之開採礦石行為，長年以來造成當地環境破壞及汙染，造成鉅額之外部成

01 本，故基於汙染者付費原則而對廠商業者進行課徵地方稅
02 。系爭自治條例之制定，應屬於憲法第110條第1項規定所
03 賦予地方自治團體，為了推行地方自治事項所必須之立法
04 權限，俾以保障地方自治團體對於地方自治事項，能有充
05 分財源以利推行各項施政計畫所必要。

06 3、系爭自治條例並未違反地方稅法通則之規定：

07 (1) 礦石開採特別稅，非以一般人民生活條件之項目為稅基；
08 況且，針對礦石開採行為賦予各地方自治團體完全自主之
09 立法權限，亦無損於全國各地方經濟均衡發展之虞；故系
10 爭自治條例，應不受地方稅法通則之限制：

11 ①由系爭自治條例第1條、第4條及第5條規定可知，系爭自
12 治條例所課徵之稅基，實為針對於花蓮縣境內所為之礦石
13 開採行為，且課稅主體，亦為依礦業登記規則申請或擅自
14 開採之礦石業者；凡此，皆與維持國民基本生活條件及法
15 律秩序統一性之事項，毫無任何關聯。

16 ②再者，以本件礦石開採特別稅而言，其課徵之對象，為於
17 花蓮縣境內從事礦石開採之廠商業者；且縱觀全國，為礦
18 石出產分布之主要行政區域，僅有花蓮與宜蘭二縣市，且
19 以花蓮縣為大宗。因此，即使針對礦石開採行為，賦予花
20 蓮縣政府擁有完全自主之地方稅立法權，亦無導致稅基移
21 動而使各地方經濟發展不均衡之情形。

22 (2) 地方稅法通則不當限縮箝制地方自治團體之地方稅立法權
23 ，已然不合時宜而有加以調整之必要：

24 因花蓮縣境內出產大量礦石資源，長期以來皆有相當多數
25 之礦石開採業者，於境內從事礦石開採之行為；然而，於
26 業者獲致營業利益的同時，卻對於當地自然景觀以及長年
27 居住於此之民眾，造成相當可觀之環境成本，且此類礦石

開採行為之模式，對於當地環境造成的破壞，更屬於即使歷經多年以後亦難以逆轉及回復之重大損害；另一方面，近年來國內環保意識逐漸抬頭，為了順應民意以維護花蓮縣境內豐富多元之自然景觀，應有將礦石開採地方稅隨前揭客觀環境之改變，而加以調整之必要。然而，地方稅法通則遠於91年時所制定，且事實上當時亦無法預先慮及有此等情事變更之情形，若繼續任由以地方稅法通則不當限縮地方自治團體之地方稅立法權限，非但不合時宜，且實際上亦將有違損全國與花蓮地區人民之權益與福祉。

(二) 本件花蓮縣政府廢止花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，免除原有之納稅義務，應無侵害人民信賴保護利益之問題：

花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例就特別稅原定預計課徵期間為4年，花蓮縣政府提前廢止系爭稽徵規範，形同免除採礦業者其餘之納稅義務，應係有利於原告經濟上地位之變更，於此種廢止法律而有利於原告之情形，應無侵害原告信賴利益之問題。再者，花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例中所規定，於花蓮縣境內從事礦石開採業者，應按照開採數量依每公噸10元計徵礦石開採特別稅，顯然並非對於人民授予經濟利益之法律規定，依照司法院大法官第525號及第717號解釋之意旨，應無須賦予其高度之信賴保護之必要。

(三) 系爭自治條例所課徵之地方稅特別稅，並無違反憲法第7條平等原則、水平量能課稅原則：

1、本件花蓮縣政府針對於花蓮縣境內從事礦石開採之業者，基於地方自治權限所課徵之地方稅特別稅，其目的在於藉由此等特別稅之收入，維護因礦石開採行為所導致之水土

、空氣及自然景觀破壞等環境成本；故系爭特別稅之課徵，主要係針對礦石開採行為而言，並非針對各家礦石開採業者本身之經濟收入，亦非針對礦石本身。

2、從而，為迎合前揭行政目的，本件應無依據各家礦石開採業者之實際經濟收入多寡，而為區分稅率之必要；蓋業者本身之經濟收入多寡，實與其礦石開採行為所造成之環境汙染之間，並無直接之關聯性。若欲貫徹汙染者付費原則，而針對礦石開採行為於當地造成之環境汙染，課徵特別稅，則標準應以各家礦石業者開採礦石數量多寡所造成之環境汙染程度為基準，始為允洽。故有關於原告陳稱本件課徵地方稅特別稅，應考量各礦石業者經濟收入，顯然係將顯不相干之因素，作為其主張應區別對待之理由，關於原告陳稱本件違反憲法第7條平等原則云云，顯有誤會。

（四）礦石開採行為業於花蓮當地造成鉅量環境成本，本件針對礦石開採行為課徵地方稅特別稅，應屬於當地居民所受犧牲之特別負擔，並無損及國家整體利益或其他地方公共利益之情事：

1、本件係針對開採礦石行為課徵地方稅特別稅，並非礦石本身或交易行為而言；故應無違反地方稅法通則第3條第1項第1、2、3款之情形：

本件花蓮縣政府針對於花蓮縣境內從事礦石開採之業者，所課徵之地方稅特別稅，係針對其於境內開採礦石之行為所為之課稅處分，並非針對礦石本身或業者之交易行為，；從而，系爭礦石開採行為既然實際上係於花蓮縣境內所從事，自無地方稅法通則第3條第1項第1、2、3款所指，轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品或經營範圍跨越轄區之公用事業之情形。

01 2、礦石開採行為造成花蓮當地居民必須忍受空氣汙染、水土
02 保持崩解以及自然景觀破壞等特別犧牲，本件課徵地方稅
03 特別稅，應屬適法而無損及國家整體利益及其他地方公共
04 利益之情事：

05 礦石業者於花蓮縣境內，從事大量之礦石開採行為，實際
06 上已經直接造成花蓮縣境內居民，必須位居第一線長期忍
07 受，因為業者開挖行為所導致之空氣汙染（巨量之粉塵）
08 、山地水土保持破壞、以及自然景觀之消失；原告援以抽
09 象之國防安全或尚未具體之重大經濟建設發展等，作為拒
10 絕負擔稅賦之理由，恐有輕重失衡之虞。況且，花蓮縣居
11 民之生活品質與福祉，亦為整體國家利益之一部分，若藉
12 由本件課徵地方稅特別稅，於行政目的上確實能有助於花
13 蓮境內生態自然環境之維護，以及保障花蓮地區居民最起
14 碼之生活環境品質，則應係促進整體國家利益之一部分，
15 要屬無疑。

16 （五）綜上所述，聲明求為判決：

17 1、原告之訴駁回。

18 2、訴訟費用由原告負擔。

19 四、本院之判斷：

20 （一）本件應適用之法令：

21 1.憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」第23條
22 規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自
23 由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必
24 要者外，不得以法律限制之。」第107條第7款規定：「左
25 列事項，由中央立法並執行之：一 ……七、國稅與省稅
26 、縣稅之劃分。……」第170條規定：「本憲法所稱之法
27 律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」

2.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：一、…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。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」第19條規定：「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。」

3.地方制度法第2條第5款規定：「本法用詞之定義如下：…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30條第1項至第4項規定：「（第1項）自治條例與憲法、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者，無效。（第2項）自治規則與憲法、法律、基於法律授權之法規、上級自治團體自治條例或該自治團體自治條例牴觸者，無效。（第3項）委辦規則與

01 憲法、法律、中央法令牴觸者，無效。（第4項）第1項及
02 第2項發生抵觸無效者，分別由行政院、中央各該主管機
03 關、縣政府予以函告。第3項發生抵觸無效者，由委辦機
04 關予以函告無效。」第36條第3款規定：「縣（市）議會
05 之職權如下：一、…。三、議決縣（市）特別稅課、臨時
06 稅課及附加稅課。……」第67條第1項、第2項規定：「（
07 第1項）直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）之收入及支出
08 ，應依本法及財政收支劃分法規定辦理。（第2項）地方
09 稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」

10 4.地方稅法通則第2條規定：「本通則所稱地方稅，指下列
11 各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨
12 時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課
13 、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市
14 ）臨時稅課。」第3條規定：「直轄市政府、縣（市）政
15 府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依前條規定，
16 開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列事項不得
17 開徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之天然資源
18 或礦產品等。三、經營範圍跨越轄區之公用事業。四、損
19 及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。特別稅課及
20 附加稅課之課徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆
21 滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。特別稅
22 課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象；臨時
23 稅課應指明課徵該稅課之目的，並應對所開徵之臨時稅課
24 指定用途，並開立專款帳戶。」第4條第1項前段規定：「
25 直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，
26 除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額
27 ）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（

額)。」第6條規定：「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。」

- 5.花蓮縣礦石開採特別稅自治條例(98年1月12日制定，100年6月29日修正第6條)第1條規定：「為衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之負面影響，特依地方稅法通則規定，制定本自治條例。」第2條規定：「依本自治條例開徵之礦石開採特別稅(以下簡稱本特別稅)，課徵年限為4年。」第4條規定：「本自治條例所稱之礦石開採，係指石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石之開採。前項礦石開採者，依本自治條例課徵本特別稅。」第6條規定：「本特別稅按開採數量，依每公噸新臺幣(下同)5.2元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由稽徵機關製定。」

- 6.花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例(101年10月18日發布、105年6月28日廢止)第1條規定：「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，特依地方稅法通則規定，制定本自治條例。」第2條規定：「本自治條例開徵之礦石開採景觀維護特別稅(以下簡稱本特別稅)，課徵年限為4年。」第4條規定：「在本縣境內開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅。前項所稱礦石指石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石。」第5條規定：「本特別稅之納稅義務人如下：一、開採前條各礦之礦業權者。二、未依規定取得礦業權，擅自開採前條礦石之行為人。」

01 」第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺
02 幣（以下同）10元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由
03 稽徵機關製定。」第11條規定：「本自治條例施行期間，
04 自中華民國102年1月14日起至106年1月13日止。」

05 7.系爭自治條例（105年6月28日制定）第1條規定：「花蓮
06 縣（以下簡稱本縣）為辦理自治事項，衡平礦石開採對山
07 林保育、水土保持及自然景觀之影響，並充裕財源，特依
08 地方稅法通則制定本自治條例。」第2條規定：「本自治
09 條例開徵之礦石開採特別稅（以下簡稱本特別稅），課徵
10 年限為4年。」第4條規定：「凡於本縣開採礦石者，應依
11 本自治條例課徵本特別稅。」第5條規定：「本特別稅之
12 納稅義務人如下：一、依礦業登記規則第十五條規定，申
13 請設定採礦權者。二、未依規定取得礦業權擅自開採礦石
14 者。」第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每公噸
15 新臺幣（以下同）70元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書
16 ，由稽徵機關製定。」

17 8.司法院釋字第277號解釋：「財政收支劃分法第7條後段關
18 於省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，由中央制定各
19 該稅法通則，以為省、縣立法依據之規定，係中央依憲法
20 第107條第7款為實施國稅與省稅、縣稅之劃分，並貫徹租
21 稅法律主義而設，與憲法尚無牴觸。因此中央應就劃歸地
22 方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通
23 則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾
24 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
25 第6款賦予之立法權。目前既無地方稅法通則，現行稅法
26 又有未設上述通則性規定者，應從速制定或增訂。在地方
27 未完成立法前，仍應依中央有關稅法辦理。至中央與地方

財政收支劃分之規定，中央自應斟酌實際情形，適時調整，以符憲法兼顧中央與地方財政均衡之意旨，併予說明。

」

（二）經查：本院曾因認被告據以課徵原告礦石開採特別稅應納稅額126,145,950元之系爭自治條例第4條及第6條第1項規定有牴觸憲法之疑義，聲請司法院大法官解釋。嗣該聲請解釋案業經109年10月23日司法院大法官第1509次會議議決不受理（見本院卷第206頁至第208頁），故本院自應審查系爭自治條例是否牴觸地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款規定而無效；又系爭自治條例第6條規定，是否牴觸地方稅法通則第4條第1項規定而無效等情形？合先敘明。

（三）按我國憲法第10章關於中央與地方權限之劃分、第11章地方制度則明定地方自治團體之制度。依憲法第107條第7款規定「國稅與省稅、縣稅之劃分」，屬中央立法並執行之，財政收支劃分法由是制定。該法舊法第7條明文「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。」即待中央另行制定原則法，以供各地方自治團體制定自治規章核課稅捐之準則。復為確保地方自治事項之運作，除中央分配予統籌款支應以外，並容許其自籌財源，88年修正之財政收支劃分法第12、19條規定即允許地方自治機關徵收「適應地方自治之需要」之「特別稅課」，及「舉辦臨時性質之稅課」。嗣後，有關我國之地方自治制度，在憲法增修條文第9條凍結省地方自治制度後，88年制定地方制度法明定各級地方自治團體之公法人地位，始告明確。該法第25條賦予地方立法權；該法第36條第3款明訂「

議決縣(市)特別稅課、臨時稅課及附加稅課」，為縣(市)議會之職權；第67條第2項明文「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，惟所要求之地方課稅原則法仍遲未制定。迄至91年地方稅法通則終告制定公布，於第2條規定租稅種類、第3條課徵限制、年限，第4條調高效率限制、第6條制定程序及中央監督等具體之規定，作為地方自治團體制定地方稅條例之框架（釋字第277號解釋參照）。以上中央立法、授權地方自治團體立法補充之法制，在憲法第19條稅捐法定原則，及第23條對人民基本權之干預採法律保留原則下，始得謂為合憲之立法設計（相同見解，見陳敏、稅法總論、1版，2019年，頁91；葛克昌，規費、地方稅與自治立法，財稅法基本問題——財政憲法篇，2020年3版，頁783）。

（四）又我國對於地方立法權之保障，在地方制度法第26條第4項規定，對於未定有罰則之自治條例採取事後監督制度，「縣(市)規章發布後，應報中央各該主管機關備查」。又依同法第2條第5款對於「備查」之定義規定，僅有陳報上級知曉之效果，故有認此備查僅為觀念通知；惟亦有學者主張基於單一國體制，上級機關之備查決定仍享有審查權（黃錦堂，地方制度法論，2版，2012年，頁413）。輔以同法第30條第4項規定上級機關對於違法、違憲之自治條例具有函告無效之權力，參酌釋字第553號解釋意旨，此一函告具有行政處分之性質以觀，上級機關對於地方自治團體陳報之無罰則規定之自治條例，有違憲、違法之情事時，只要不予備查即可立即使自治條例失其效力，殊無先為無審查權限之備查，再予另作函告其為無效之必要，則此備查應以含有審查權限為當。且本諸體系解釋原則，應

01 認此一備查同具行政處分之性質。然姑不論備查程序之法
02 律性質如何，其究僅係制定自治條例之一道程序，與國會
03 之立法程序仍屬有別，故經由地方議會機關制定陳報上級
04 機關核備之自治條例，即非憲法第170條所定義之法律，
05 自不具有法律位階。故自治條例縱經中央主管機關備查，
06 對於條例有無地方制度法第30條第1項所指與憲法、法律
07 牴觸而無效之情事，其既非屬法律，法院自得予以審查（
08 相同見解見江嘉琪，地方自治立法權之範圍與合法界限，
09 行政訴訟制度相關論文彙編，第8集，第169頁）。

10 （五）系爭自治條例並未違反地方稅法通則第3條第1項但書第1
11 款、第2款、第4款規定：

12 1.有關前揭地方稅法通則第3條第1項對自治團體課徵地方稅
13 之一般限制（以下僅摘取原告主張有違法疑義之3項情事
14 ，即違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第
15 4款規定），其意義為：

16 (1)轄區外之交易：例如購買人在當地利用郵政劃撥或電話、
17 網際網路等方式，向其他轄區之營業人購物等，地方政府
18 不能對轄區外之交易開徵地方稅；亦即某一地方政府課徵
19 地方稅，該地方稅之租稅主體（亦即納稅義務人）僅限於
20 該地方者。

21 (2)流通至轄區外之天然資源或礦產品等：係指天然資源或礦
22 產品等，可以流通到出產地以外之其他區域者均屬之，例
23 如水資源（水庫水源）、油礦、天然氣、石礦（如花崗石
24 、大理石等）等，均流通到產地以外之其他區域者。此條
25 款之限制，主要係考量地方自治團體得以課稅之對象，大
26 概只有具「外部經濟」之特有資源，例如水源、礦產等等
27 加以課稅，結果造成各地方政府可以對轄區以外之受益者

課稅而「租稅輸出」；如許多河川源自於南投縣內，如果南投縣政府向水公司課徵水源稅，引發水公司調高水費，將影響與使用水有關的產業活動及日常生活。

(3) 損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項：係指對國家整體利益或其他地方公共利益會造成損害之事項，例如對軍用機場、軍用港口或其他國防設施等課徵特別稅課、臨時稅課，可能直接造成國家整體利益之損害外，亦可能間接損害其他地方之公共利益。

2. 整體而言，前2項是係以「轄區」為分界，涉及地的範圍，其目的在於避免地方課徵權的衝突，並防止重複課徵影響人民權益；最後1項則以「公益」作為衡量基準。（以上參見葛克昌，地方稅法通則之研究：以地方財政自主權為中心，行政院國家科學委員會補助研究案，2003年，第112頁、第113頁）。易言之，地方稅自治條例係無法超出該地方自治團體所轄範圍。

3. 本件課稅客體乃就原告之「採取礦石」核課稅捐，揆諸系爭自治條例第1條明文立法目的在為衡平採礦所致之環境損壞；及第4條文義「凡於本縣開採礦石者」，應課予稅賦；及第6條不分礦石種類，均按每噸70元計徵，無以礦石種類為考量因素之規定可明。此採取礦石，無涉轄區外交易，也非以礦石本身為課稅客體，又未見何等損及公益之情狀。亦即，系爭自治條例與前揭地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款所定之地方稅核課範圍之3種限制所涉及之情形，均不相同。

4. 又鑑於環境永續之因素，以採取土石、礦石為課稅客體之地方稅，在五都改制前後已有桃園、苗栗、南投、嘉義、雲林、高雄、屏東、臺東、花蓮、宜蘭等各地方自治團體

立法辦理徵收。地方稅法通則既允給地方自治團體以徵稅為增加財源之工具，對於其立法裁量自應給予尊重，以保障其地方自治地位。此種關係環境議題之課稅政策，並未明顯違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款所定範圍之限制，即應予合法之肯認。

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項但書第1款、第2款、第4款之規定，應屬無效；原處分據以作成，乃屬違法，應予撤銷云云，此部分之理由即屬無據，不足採信。

（六）惟本院基於以下之理由，認系爭自治條例第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，乃屬無效。

1. 查有關核課採礦特別稅，花蓮縣政府先後公布經縣議會三讀通過之地方稅條例共3部，即花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（98年1月12日制定，100年6月29日修正第6條）、花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（101年10月18日發布、105年6月28日廢止）、系爭治條例（105年6月28日制定）：

（1）花蓮縣政府為衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之負面影響，早在98年1月12日即訂立「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4條規定租稅客體「（第1項）本自治條例所稱之礦石開採，係指石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石之開採。（第2項）前項礦石開採者，依本自治條例課徵本特別稅。」；第6條規定計稅基礎按礦石開採數量，每公噸4元；100年6月29日修正為5.2元計徵；第1條規定用途「本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市

01) 建設之用……」。

02 (2) 花蓮縣政府嗣於101年10月18日公布「花蓮縣礦石開採景
03 觀維護特別稅自治條例」，其第1條揭示立法理由，同樣
04 為「衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影
05 響，並充裕財源」（僅增加「充裕財源」一項）；第4條
06 之租稅客體為「在本縣境內開採礦石者，應依本自治條例
07 課徵本特別稅。前項所稱礦石指石灰石、大理石、白雲石
08 、蛇紋石」；第6條規定每公噸10元計徵稅額，第10條用
09 途規定：「本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配
10 各鄉（鎮、市）補助建設及維護景觀復育之用」；第11條
11 規定施行期間自102年1月14日起至106年1月13日止。

12 (3) 惟在上開「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」施
13 行期間尚未屆至前，花蓮縣政府即於105年6月28日予以廢
14 止上開自治條例，並同日公布及施行系爭自治條例，依第
15 1條所定「衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景
16 觀之影響，並充裕財源」，立法意旨亦無不同；第4條規
17 定「凡於本縣開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅
18 。」；乃在第6條規定以每公噸70元計徵稅額；第10條規
19 定「本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（
20 鎮、市）補助建設及維護景觀復育之用」；亦於第11條規
21 定自公布日施行。

22 2. 本院比較上開3部自治條例，其內容包括立法目的、租稅
23 客體、課稅用途，雖有文字少許出入，惟均係對於業者核
24 課礦石採取之特別稅，而接續施行，實質上係同一稅目之
25 地方稅條例之制定與更迭修正，非得因名稱略有差異，而
26 謂非屬同一部條例。

27 3. 而地方稅法通則第4條第1項本文規定：「原規定稅率（額）

01 上限，於百分之三十範圍內，予以調高」，亦即，規定稅
02 率調高上限，其立法理由為「依基於租稅法定主義原則
03 ，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等
04 予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此
05 ，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收率（額）
06 時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率（額）
07 ），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為之。
08 」。查：花蓮縣政府在「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅
09 自治條例」施行期間尚未屆至前，即於105年6月28日公布
10 並同日施行系爭自治條例，等於持續「花蓮縣礦石開採景
11 觀維護特別稅自治條例」就相同之租稅客體採取礦石核課
12 特別稅，惟稅率則是每公噸70元（系爭自治條例第6條規
13 定參照），實與「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條
14 例」第6條所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4
15 條第1項本文：「原規定稅率（額）上限，於百分之三十範
16 圍內，予以調高」之規定，已屬違法，至為明確。

17 4.至被告抗辯所核課者，乃任意稅，屬於環境公課，所核課
18 之金額以反應外部成本為原則，具有受益者負擔之特色，
19 自無地方稅法通則第4條第1項調高上限之適用乙節。惟查
20 ，被告以前述花蓮縣礦石開採特別稅自治條例、花蓮縣礦
21 石開採景觀維護特別稅自治條例、系爭自治條例等3部內容
22 相同、名稱略有相異之本質上屬同一自治條例核課地方特
23 別稅，始自98年，迄今10年，體例均以稅則為之，也陳報
24 中央主管機關亦為主管稅賦之財政部備查，法制之執行悉
25 以相關稅法法理為之，例如仍以稅捐稽徵法為原則法，補
26 充適用上之不足，乃竟於本件始以之為環境公課，或以任
27 意稅名目指為不同於法定稅，謾稱無地方稅法通則之適用

，實屬避就之詞。蓋前已析理在租稅法定主義之憲法原則下，對於地方自治團體以課稅開拓財源之法理支持所在，即司法院釋字第277號解釋催生之地方稅法通則，只要以課稅為地方財源，即無不受此法制框限之理，否則即違租稅法定原則。又用為財政工具之特別公課、租稅，乃至規費、受益費等，性質有別，其分類標準學說紛紜，以司法院釋字第426號對於空氣污染防治法所課徵空氣污染防治費為合憲之解釋內容為依循：「依該法徵收之空氣污染防治費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防治基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具」此即揭示以特別公課之特色即在收入必須限定其課徵所得之用途，即「專款專用」。觀之系爭自治條例第10條規定僅以一定比例之稅課收入，供作維護景觀復育之用，所剩收入稅款之用途並未限定，就此已與特別公課之性質不同。地方自治團體對於自籌財源之財政工具之選擇，本有立法裁量上之自主性，本件被告既選擇以稅捐為工具，即應受地方稅法通則第4條第1項本文限制之理，故被告抗辯原處分所核課者為環境公課云云，不足採據

5. 綜上，被告以採取礦石為課稅標的，固屬合法，惟原處分所據以核計稅額之系爭自治條例第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

01 稅率調高上限，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據
02 乃屬違法，自應予以撤銷。

03 五、綜上所述，系爭自治條例第6條規定牴觸地方稅法通則第4條
04 第1項本文規定，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據
05 乃屬違法，訴願決定未予糾正，亦有違誤，原告訴請撤銷
06 為有理由，應予准許。又本件應由被告俟合法稅率決定後
07 於復查程序重為處分，併予指明。

08 六、至原告其餘主張，即系爭自治條例有違反租稅法律原則、量
09 能課稅原則、受益原則、比例原則，致侵害原告之營業自由
10 乃屬違憲等，均係基於系爭自治條例第6條以每公噸70元
11 計徵稅額之規定所導致之推論，即與本件判斷不生影響，爰
12 不一一贅述。

13 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
14 前段，判決如主文。

15 中 華 民 國 109 年 12 月 31 日

16 臺北高等行政法院第五庭

17 審判長法官 陳金圍

18 法官 侯志融

19 法官 許麗華

20 一、上為正本係照原本作成。

21 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
22 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
23 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

26 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
27 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。
(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。	

01

02 中 華 民 國 109 年 12 月 31 日

03 書記官 賴淑真