

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年1月21日辯

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

李韋辰律師

鄭道樞律師

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12月18日107年訴字第28號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定、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

壹、事實概要：

原告自民國106年7月1日起至同年12月31日止，於花蓮縣境內開採礦石1,090,500.46公噸，被告經經濟部礦務局依「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6條規定，以107年2月9日花稅土字第1070230623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）7,633萬5,032元，原告不服，向被告申請復查，經被告作成10

7年6月22日花稅法字第1070006691號復查決定駁回，原告不服，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款規定：

(一) 查地方稅法通則第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。蓋納稅人之營業處所設於轄區以外，在經濟上應歸屬於轄區外之稅源，倘若對於轄區外之交易課稅，則將侵害轄區外之自治團體可掌握之稅源；且對於流通至轄區外之天然資源或礦產，以及經營範圍跨越轄區之公用事業課稅，則將轉嫁至全國使用該資源之人民負擔，實質上則係對全體國民課徵稅捐，其結果造成其他地方之居民，雖然消費地不在該地方轄區，卻仍須負擔該項消費稅，無異是將該稅捐轉嫁予其他地方居民負擔；又由行政院所推動之國家重大施政方針，地方稅卻給予打壓或抑制其發展時，則可認為已侵害國家整體之利益。從而，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，亦已違法地方稅

01 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
02 法第30條第1項規定，應屬無效。

03 (二) 此外，系爭自治條例單以礦石開採之數量作為計稅之標準
04 ，顯然即係針對礦石本身進行課稅，蓋倘若系爭自治條例
05 係針對礦石開採行為課稅，合法開採礦石業者與非法開採
06 礦石業者，二者本身造成環境汙染絕對不可能等同視之，
07 蓋單就合法開採業者而言，非但事前須經主管機關之嚴格
08 審查，於取得礦業權（採礦權）後，亦有權利年限等諸多
09 限制，且在取得礦業權之核定後，仍須進一步取得礦業用
10 地之核定，而關於礦業用地之核定之過程中，礦業權者並
11 須依照環境影響評估法第5條第1項第3款之規定實施完整
12 之環境影響評估，又如於山坡地、森林區從事採礦者，另
13 須依水土保持法第12條第1項第2款規定，擬具水土保持計
14 畫，送請礦業用地所在地之地方主管機關審查核定。再者
15 ，合法開採礦石之業者中，另有區分對於環境汙染程度較
16 高之露天開採方式，以及乾淨環保之直井開採工法。而原
17 告公司之福安二礦即係採取「階段式開採直井運輸法」之
18 開採方法，透過直井下方「密閉式帶運機」進行運輸土石
19 ，除較傳統露天開採搭配卡車運輸方式節能、環保外，並
20 且利用靜音滾輪進行密閉式輸送，能有效降低輸送過程中的
21 噪音及杜絕粉塵逸散，可大幅度減低開採及卡車載運過程
22 對環境之影響，乃全世界最先進之採礦方法。由於設置
23 「階段式開採直井運輸法」相關設備，前期投入資金動輒
24 十億元以上，僅有少數例如台灣水泥股份有限公司之寶來
25 石礦（礦區字號：A02079）、金昌石礦（礦區字號：A024
26 34）、合盛原石礦（礦區字號：A02700）、亞洲水泥股份
27 有限公司花蓮廠（原證15）及福安礦業股份有限公司之福

01 安二礦（礦區字號：A03343）採取此種開採方法。至於其
02 他採礦業者如欣欣水泥企業股份有限公司，係採取露天開
03 採方式並以外包方式委由運輸公司進行礦石載運之開採方
04 法，不僅於開採過程中所造成環境之衝擊較高，且以卡車
05 方式運輸，亦會額外耗費能源並增加排碳量之污染。據此
06 ，系爭自治條例單以礦石開採之數量作為計稅之標準，顯
07 然即係針對礦石本身進行課稅，否則即應以不同開採行為
08 態樣作為計稅標準，併此敘明。

09 （三）綜上，系爭自治條例確有違反地方稅法通則第3條第1項但
10 書第1款、第2款、第4等規定之情形，依地方制度法第30
11 條第1項規定，應屬無效，原處分、復查決定及訴願決
12 定之依據，既為無效之系爭自治條例，顯已罹有重大違法
13 之瑕疵，自應予以撤銷。

14 二、系爭自治條例違反地方稅法通則第4條第1項規定：

15 （一）查訴願決定固爰引財政部中華民國106年3月15日立法院第
16 9屆第3會期第5次會議議案關係文書，認地方稅法通則第3
17 條之特別稅課及臨時稅課，非屬地方稅法通則所規範之地
18 方稅範圍，尚無稅率（額）上限規定之適用云云。而復查
19 決定亦執前開財政部中華民國106年3月15日立法院第9屆
20 第3會期第5次會議議案關係文書院總第887號之內容謂：
21 「而對此財政部報告，財政委員會處理結果為『報告完成
22 ，准予動支』，……。爰此，本自治條例經財政部再次實
23 質審查通過，而審查結果亦為立法院財政委員會所接受」
24 云云。然究其緣由及始末，立法院財政委員會自始至終均
25 無復查決定所謂「接受」系爭自治條例適法性之情形，僅
26 係因在我國憲政體制上，對於違反地方稅法通則之自治條
27 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財政部儘速修正准予備查之錯誤決定。然財政部既已在105年間同意備查，基於政治考量，如逕予承認錯誤，相關部會首長難辭其咎，甚可能成為媒體報導之重大焦點，實無可能對其錯誤決定再予更易。更何況，立法院財政委員會現實上仍需衡量財政部其他行政事務持續運行之基本需求，倘財政部始終拒絕承認錯誤，亦無可能永久凍結財政部賦稅業務之預算，最終方以附帶決議之方式，勉為准予動支。故而，尚不因立法院財政委員會前開之附帶決議，即得謂立法院財政委員會業已認同系爭自治條例之適法性。

(二) 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，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，否則即有規避地方稅法通則限制之疑慮。再者，觀諸遭廢止之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，與現在施行之系爭自治條例等新舊自治條例之間，除稅率由每公噸10元調漲為每公噸70元外（新舊自治條例第6條參照），其餘如立法目的等可謂完全相同，顯見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。是系

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由每公噸10元調高至每公噸70元，其稅率之調整已高達七倍，顯已遠遠超出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。

三、系爭自治條例亦已違反憲法上租稅法律原則、比例原則、平等原則所推導出之受益原則、量能課稅原則及租稅中立性原則：

（一）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：

1.參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。是以，為兼顧國家、其他地方自治團體及居民之利益，地方課稅立法權尚有一定之界線範圍，原則上地方自治團體所制定之地方稅自治條例，其效力只能適用於該自治團體之行政區域範圍，不得及於轄區以外之地區，且如果其稅源在經濟上可歸屬於區域外者，亦不得納入課稅範圍，以免侵犯其他地方自治團體可掌握課稅之稅源，而損及其他地方自治團體之公共利益，故地方稅法通則第3條第1項但書即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。

2. 查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、財政部及行政院主計總處備查，外觀上似屬適法，然在實質上，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，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30%之上限。原告所得稅稅基已遭受花蓮縣政府以每公噸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30%，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，並已逾越地方稅法通則之授權範圍，系爭自治條例顯已罹有重大違憲之情事甚明。

01 3.花蓮縣政府為調高礦石開採特別稅，於105年7月1日系爭
02 自治條例生效之際，同時廢止先前之花蓮縣礦石開採景觀
03 維護特別稅自治條例，現行施行之系爭自治條例雖無溯及
04 效力，惟舊條例花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例
05 第10條，既已明定施行期間為102年1月14日起至106年1月
06 13日止，則原告因對於舊條例所建立之法秩序，以及對於
07 地方稅法通則第4條第1項規定之調高稅率（額）之上限已
08 有所預期，業已產生之合理信賴，例如採取豎井方式等成
09 本較為高昂之工法以開採礦石，從而，花蓮縣政府藉由廢
10 止原先之花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例，再施
11 行系爭自治條例，將所訂定之稅率自每公噸10元驟然調高
12 為每公噸70元，原告在無預見可能性之前提下，不僅因新
13 舊自治條例之廢止及施行而向將來負擔高額之稅捐，亦令
14 原告無緩衝期間可資為充分之反應，是花蓮縣政府就如此
15 重大之稅率變更竟未制定過渡條款，或採取其他合理之補
16 救措施，以適度排除新自治條例於施行後對原告之重大影
17 響及合理之信賴，揆諸司法院大法官釋字第574號解釋理
18 由書及地方稅法通則第4條立法理由所闡釋之旨趣，系爭
19 自治條例之制定，顯有違憲法法治國之法安定性原則、信
20 賴保護原則及租稅法律主義，至為灼然。

21 （二）系爭自治條例依憲法第23條之比例原則審查後，業已逾越
22 必要程度，核與憲法第15條保障人民營業自由之意旨有違
23 ；

24 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
25 礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，並充
26 裕財源之目的，而制定該自治條例，並就在花蓮縣境內開
27 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.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。

3.綜上，採礦之申請過程繁瑣，除需先行申請探勘外，尚需申請將土地變更編定為礦業用地及設定採礦權、辦理水土保持計畫等，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共計76,335,032元，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，系爭自治條例規制之目的與手段間顯然失衡，欠缺合理之關聯性，業已逾越必要程度。基於憲法財產權、生存權、一般行為自由權所派生之垂直量能課稅原則，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，已罹有重大違憲之情事，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效，自不待言。

（三）系爭自治條例違反憲法第7條之平等原則、司法院大法官釋字第565號、597號、745號解釋意旨所明揭之量能課稅原則及受益原則：

- 1.按憲法第7條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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，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，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，實與憲法第7條平等原則及司法院大法官解釋第565號、第597號、第745號解釋所揭櫫之量能課稅原則不符。

2.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。

3.又其他地方自治團體如宜蘭縣，為對開採礦石之行為課徵特別稅，亦有制定宜蘭縣礦石開採特別稅自治條例，而觀諸該自治條例第5條第1項之規定，僅以每公噸10元為標準計徵特別稅，則相同係就礦石之開採課徵特別稅，在宜蘭縣開採石灰石之業者，所應負擔之稅捐則遠遠低於在花蓮縣開採礦石之業者，則將致使在花蓮縣開採石灰石礦產之業者因特別稅之稅率過高，在價格上無法與在宜蘭縣開採石灰石之業者競爭，如此亦與租稅中立性原則之要求不符等情。

四、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。

01 參、被告則以：

02 一、系爭自治條例之特別稅，係針對「開採行為」所課徵，並非
03 天然資源或礦石本身，是應無違反地方稅法通則第3條第1項
04 但書第1款、第2款所指之情形；且係為追求環境復育保護政
05 策，並非打擊礦石產業，難認有同條但書第4款所指，損及
06 國家整體利益之情事：

07 （一）經查，系爭自治條例制定礦石開採特別稅，稅捐客體乃礦
08 石業者的「開採行為」（因為不論礦石種類或價值，開採
09 行為對於環境汙染的程度是一樣的，是無區分礦石之經濟
10 價值，而異其課徵標準之必要），並非針對天然資源或礦
11 產品本身進行課稅。

12 （二）次查，環境保護與經濟發展同為國家應實現之政策目標，
13 原則上應兼籌並顧；但遇有衝突時，應以環境保護為優先
14 ；是本案亦無違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之
15 情形：

16 1.原告為花蓮地區礦石開採業者，在追求經濟利潤的同時，
17 應對於自己礦石開採行為所造成的環境危害與風險負責，
18 被告以課徵礦石開採特別稅之方式，作為環境保護政策上
19 的誘因，亦即，除將稅收用於環境復育及防止危害之外，
20 亦希冀督促原告傳統產業在技術上發展更友善環境的製程
21 ，是被告課徵礦石開採特別稅，係為持續地維護花蓮地區
22 得天獨厚的自然景觀而設，更符合當前國家所追求的整體
23 利益；縱然因此而增加原告營運上之成本，但實難遽論係
24 為打擊礦石產業而設，難認有違反國家利益之情形。再者
25 ，原告個別廠商的營運狀況，不能代表整個國家的礦石產
26 業，是有無打擊礦石產業之情形，並不應該單單以原告營
27 運情形來作為判斷標準

2.被告為執行環境保護永續發展之目的，不應該隨業者經營規模的大小而為差別待遇；且參照數據統計分析，於系爭自治條例公布以前，早年稅率以每公噸10元核課之期間，花蓮地區礦石開採總量從103年度、104年度及105年度，分別為1,678萬公噸、1,498萬公噸、1,429萬公噸；然而，在系爭自治條例提高徵收率為每公噸70元後，礦石開採之數量雖然略為減少，而發生減量開採礦石以維護生態環境之效果；但於106年度時，礦石開採的總量仍高達1,359萬公噸，107年度甚至為1,406萬公噸，從這些客觀上的數據可以見得，市場上多數的礦石開採業者，並未因為被告將礦石開採特別稅調徵為每公噸70元，而有導致其生產營業蒙受無法生存發展之急迫危險，是本件原告所陳稱違反絞殺性禁止原則，應屬言過其實。

(三) 若原告認為於花蓮地區從事礦石開採行為成本過高，則可選擇於宜蘭地區從事礦石開採行為；被告課徵特別稅並無針對性，原告陳稱損及市場中立性云云。惟本件礦石開採特別稅寓有「環境保護稅」之性質，是各地方自治團體本有依據環境成本而調整稅負高低之權限，此亦憲法所保障地方自治權之核心，據此所為之環境引導措施，縱使間接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果，蓋倘若原告覺得於宜蘭地區從事開採事業的成本較低，導致於繼續在花蓮地區從事礦石開採行為有降低市場競爭力之風險，則解決辦法應當係原告在宜蘭地區設廠從事礦石開採行為；事實上，被告未有非得原告繼續在花蓮從事礦石開採的意思，是被告針對礦石開採行為造成花蓮地區環境成本開徵特別稅，並不會限制原告選擇開採礦石地區及從事經濟活動之自由。

01 (四) 又參照其他花蓮地區礦石開採業者(例如：台灣水泥股份
02 有限公司、亞州水泥股份有限公司)，從未針對本件礦石
03 開採特別稅之課徵表示反對之意見；且被告於系爭自治條
04 例報請財政部、內政部及行政院主計總處備查程序時，財
05 政部曾就系爭自治條例總說明及逐條說明內容函請經濟部
06 提供意見，經經濟部函復：「說明二：旨案經洽台灣區石
07 礦業同業公會、台灣區水泥工業同業公會及花蓮縣水泥業
08 表示，雖然提高礦石特別稅恐增加成本負擔，但明年自治
09 條例施行後，可望鬆綁八不政策，故業者仍願意配合政策
10 施行，並擬從管控水泥製程節省成本，或調整末端售價因
11 應，本部尊重業者意見，對於自治條例內容尚無異議。」
12 等語，可徵在本案特別稅的課徵與礦石業者的營收之間，
13 尚有合理關聯之對價性，且更重要的是，系爭特別稅之制
14 定，花蓮縣境內之礦石業者於營運上尚無難以負擔之情形
15 ；因此，原告陳稱宜蘭地區始終維持每公噸10元之特別稅
16 額，唯獨被告以每公噸70元開徵，故有違反租稅競爭中立
17 性原則云云，顯屬無據。

18 二、地方稅法通則第4條漲幅限制之規定，係針對「法定地方稅
19 」而設(此規範之效力並不及於本案之任意地方稅)；且基
20 於環境稅要能反映環境外部成本(受益者負擔)，是自治條
21 例並無違反地方稅法通則第4條之規定：

22 (一) 查地方稅法通則第4條規定所示，印花稅、土地增值稅，
23 皆屬於中央法律所規定之地方稅目，屬於法定地方稅，是
24 該條文義所指之地方稅，其實並不及於地方立法之「任意
25 性地方稅」，然而，本件被告所課徵之礦石開採特別稅，
26 係屬於任意性地方稅。且主管機關(即財政部)對於任意
27 地方稅(礦石開採特別稅)之解釋略以：「本部審查『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』（以下簡稱自治條例），尚符合地方稅法通則規定……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。」故系爭自治條例應不受地方稅法通則第4條漲幅30%之限制。

（二）稽諸系爭自治條例第1條規定可知，本件礦石開採特別稅開徵之目的，其中之一，無非係為了衡平礦石開採業者於花蓮地區長期從事礦石開採行為，大範圍且深入地對於當地山林保育、水土保持及自然景觀造成難以回復之破壞所為；是礦石開採特別稅本身實具有環境誘導管制作用之功能，用以減少礦石業者危害當地環境之行為，富有維護生態環境之公共利益之政策目的，性質上為環境稅。環境保護稅要能反映當地的外部成本，實不應事先受漲幅之限制。故本案礦石開採特別稅，同時寓有環境保護稅之性質；必須要能反映污染者付費原則，以及滿足環境誘導管制的政策理念（督促傳產業者發展友善環境的製程）。是解釋上倘若以地方稅法通則第4條漲幅限制之規定，預先限制本件稅率之漲幅，顯然已經違反了系爭公法上給付義務設置之目的。

（三）倘認地方自治團體一旦開始訂立自治條例課徵礦石開採特別稅，則日後無論有無重行檢討稅率是否過低而有另行開徵之必要時，一律不得依地方稅法通則第3條第2項、同法第6條規定重行辦理，反而僅能於原自治條例施行期間內（或每隔四年施行期間屆滿時，進行於不超過原規定稅率百分之三十範圍內進行調整），則顯有過度侵害地方自治

之嫌。為保障地方自治權，不應以地方稅法通則第4條之規定，即中央事先以「框架式立法」之模式加以限制「任意性地方稅」之調漲。

三、系爭自治條例並無違反量能課稅、受益原則、信賴保護原則、法安定性原則、租稅法定原則、比例原則：

（一）鑑於本件特別稅具有「環境保護稅」之性質，自應著重開採礦石數量之多寡，導致造成環境破壞之程度高低，作為衡量稅負之標準，至於礦石本身之經濟價值並非本件量化特別稅額高低時所應參考之依據，自不宜採「從價課稅」之標準。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」，甚至以兩種方式併行之模式，來作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的風險控管，國家或地方機關為維護國家環境保護之整體利益，本應有相當之裁量權限，此部分裁量權之行使倘無明顯之瑕疵，自不容原告任意指摘。是以，被告為抑止礦石開採行為對於環境的衝擊，採取「以量課徵」，與政策達成有正當合理關聯（適當性）；且為侵害最小手段，符合比例原則。

（二）查被告為執行環境保護永續發展之目的，不應該隨業者經營規模的大小而為差別待遇，業如前揭所述；且參照被告上開數據統計分析簡表，亦可推知本件特別稅之核課，並未違反半數原則。假設原告有營業困難之情形（被告否認之），亦係因為伊與幸福水泥公司內部間訂定顯不合理之契約，以相當低廉之價格，將開採之石灰石出售予幸福水泥公司之故。且參照其他花蓮地區礦石開採業者（例如：台灣水泥股份有限公司、亞州水泥股份有限公司），從未

01 針對本件礦石開採特別稅之課徵表示反對之意見，可徵在
02 系爭特別稅的課徵與礦石業者的營收間，尚有合理關聯之
03 對價性，且更重要的是，顯然礦石業者在營運上是可以負
04 擔的。故花蓮地區多數礦石開採業者，礦石開採數量不減
05 反增，且被告並無限制原告選擇經濟市場之權利，難認有
06 何違反平等原則、量能課稅原則之情事。

07 四、原告期待在原自治條例預定施行期間，一律不得有稅率調整
08 ；惟查，按地方稅法通則第4條第1項業已規定如下：「直轄
09 市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花
10 稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，
11 於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。」從前
12 揭條文來看，地方政府既然可以在原法規施行期間內調漲「
13 法定地方稅」，顯然於法令施行期間內調整稅率，為原告事
14 先所得加以預見。於本案「任意性地方稅」的情形，應做相
15 同之解釋，「任意性地方稅」依然可以於系爭自治條例施行
16 期間，就稅率加以調漲變動。自單純從「法令本身定有施行
17 期間」這一點來看，並無法直接得出「稅率一律不能做調漲
18 變動」之結論。即可知「於法令施行期間一律不允許調漲特
19 別稅率」，實為原告自己主觀上之願望與期待，難認已有信
20 賴外觀；被告並無違反信賴保護原則等語，資為抗辯。

21 五、並聲明：

22 （一）駁回原告之訴。

23 （二）訴訟費用由原告負擔。

24 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

25 如事實概要欄所述之事實，業據提出被告107年2月9日花稅
26 土字第1070230623號函（見本院卷第85至87頁）、被告107
27 年6月22日花稅法字第1070006691號復查決定書（見本院卷

01 第91至101頁）、花蓮縣政府107年12月18日107年訴字第28
02 號訴願決定書（見本院卷第107至119頁）等原處分卷、訴願
03 卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，
04 兩造之爭點厥為：

05 一、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
06 、第2款、第4款規定而無效？

07 二、系爭自治條例有無違反信賴保護原則、平等原則、稅捐法定
08 主義、法安定性原則、比例原則？

09 三、原處分依系爭自治條例第6條規定，核定課徵礦石開採特別
10 稅應納稅額新台幣7,633萬5,032元，是否適法？

11 伍、本院之判斷；

12 一、本件應適用之法條與法理：

13 （一）憲法：

14 1、第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」

15 2、第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨
16 礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公
17 共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

18 3、第107條第7款規定：「左列事項，由中央立法並執行之
19 ：……七、國稅與省稅、縣稅之劃分。……」

20 4、第170條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過
21 ，總統公布之法律。」

22 （二）財政收支劃分法：

23 1、第7條規定：「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法
24 課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法
25 通則之規定。」

26 2、第12條第1項第7款、第6項規定：「（第1項）下列各稅
27 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。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」

3、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。」

(三)地方制度法：

1、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。」

2、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。」

3、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。」

4、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)委辦規則與憲法、法律、中央法令牴觸者，無效。(第4項)第1項及

第2項發生抵觸無效者，分別由行政院、中央各該主管機關、縣政府予以函告。第3項發生抵觸無效者，由委辦機關予以函告無效。」

- 5、第36條第3款規定：「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1項、第2項規定：「（第1項）直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）之收入及支出，應依本法及財政收支劃分法規定辦理。（第2項）地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」

（四）地方稅法通則：

- 1、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。」

- 2、第3條規定：「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。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。」

- 3、第4條第1項前段規定：「直轄市政府、縣（市）政府為

01 辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，
02 得就其地方稅原規定稅率（額）上限，於百分之三十範
03 圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。」第6條規定：
04 「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所開徵
05 地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直轄市議會、縣（
06 市）議會、鄉（鎮、市）民代表會完成三讀立法程序後
07 公布實施。地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監
08 督機關、財政部及行政院主計處備查。」

09 （五）花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（98年1月12日制定，100
10 年6月29日修正第6條）：

11 1、第1條規定：「為衡平礦石開採對山林保育、水土保持
12 及自然景觀之負面影響，特依地方稅法通則規定，制定
13 本自治條例。」

14 2、第2條規定：「依本自治條例開徵之礦石開採特別稅（
15 以下簡稱本特別稅），課徵年限為4年。」

16 3、第4條規定：「本自治條例所稱之礦石開採，係指石灰
17 石、大理石、白雲石、蛇紋石之開採。前項礦石開採者
18 ，依本自治條例課徵本特別稅。」

19 4、第6條規定：「本特別稅按開採數量，依每公噸新臺幣
20 （下同）5.2元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由
21 稽徵機關製定。」

22 （六）花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例（101年10月18
23 日發布、105年6月28日廢止）：

24 1、第1條規定：「花蓮縣（以下簡稱本縣）為辦理自治事
25 項，衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之
26 影響，並充裕財源，特依地方稅法通則規定，制定本自
27 治條例。」

2、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。」

3、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。」

4、第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）10元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由稽徵機關製定。」

5、第11條規定：「本自治條例施行期間，自中華民國102年1月14日起至106年1月13日止。」

（七）系爭自治條例（105年6月28日制定）：

1、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，特依地方稅法通則制定本自治條例。」

2、第2條規定：「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。」

3、第4條規定：「凡於本縣開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅。」

4、第5條規定：「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、未依規定取得礦業權擅自開採礦石者。」

5、第6條規定：「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）70元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由稽徵機關製定。」

01 二、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款
02 、第2款、第4款規定：

03 （一）按我國憲法第10章關於中央與地方權限之劃分、第11章地
04 方制度則明定地方自治團體之制度。依憲法第107條第7款
05 規定「國稅與省稅、縣稅之劃分」，屬中央立法並執行之
06 ，財政收支劃分法由是制定。該法舊法第7條明文「省及
07 直轄市、縣(市)(局)稅課立法，以本法有明文規定者為限
08 ，並由中央制定各該稅法通則，以為省縣立法之依據」，
09 係俟中央另行制定原則法，以供各地方自治團體制定自治
10 規章核課稅捐之準則。復為確保地方自治事項之運作，除
11 中央分配予統籌款支應以外，並容許其自籌財源，88年修
12 正之財政收支劃分法第12、19條規定即允許地方自治機關
13 徵收「適應地方自治之需要」之「特別稅課」，及「舉辦
14 臨時性質之稅課」。嗣後，有關我國之地方自治制度，在
15 憲法增修條文第9條凍結省地方自治制度後，88年制定地
16 方制度法明定各級地方自治團體之公法人地位，始告明確
17 。該法第25條賦予地方立法權；該法第36條第3款明訂「
18 議決縣(市)特別稅課、臨時稅課及附加稅課」，為縣(市)
19)議會之職權；第67條第2項明文「地方稅之範圍及課徵
20 ，依地方稅法通則之規定」，惟所要求之地方課稅原則法
21 仍遲未制定。迄至91年地方稅法通則終告制定公布，於第
22 2條規定租稅種類、第3條課徵限制、年限，第4條調高效
23 率限制、第6條制定程序及中央監督等具體之規定，作為
24 地方自治團體制定地方稅條例之框架（釋字第277號解釋
25 參照）。以上中央立法、授權地方自治團體立法補充之法
26 制，在憲法第19條稅捐法定原則，及第23條對人民基本權
27 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）。另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，應認此一備查同具行政處分之性質。然姑不論備查程序之法律性質如何，其究僅係制定自治條例之一道程序，與國會之立法程序仍屬有別，故經由地方議會機關制定陳報上級機關核備之自治條例，即非憲法第170條所定義之法律，自不具有法律位階。故自治條例縱經中央主管機關備查，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，其既非屬法律，法院自得予以審查（相同見解見江嘉琪，地方自治立法權之範圍與合法界限，行政訴訟制度相關論文彙編，第8集，第169頁）。而依兩造前開陳述，本院應予審查者，在於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。

(二) 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之一般限制，原告主張有違法疑義之3則情事，即違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款、第4款規定，其意義為：

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

2、流通至轄區外之天然資源或礦產品等：係指天然資源或礦產品等，可以流通到出產地以外之其他區域者均屬之，例如水資源（水庫水源）、油礦、天然氣、石礦（如花崗石、大理石等）等，均流通到產地以外之其他區域者。此條款之限制，主要係考量地方自治團體得以課稅之對象，大概只有具「外部經濟」之特有資源，例如水源、礦產等等加以課稅，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。
- （三）整體而言，前2則是係以「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則則以「公益」作為衡量基準（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頁參照）。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。
- （四）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。
- （五）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，即應認定合法。
- （六）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。

三、系爭自治條例第6條每公噸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，應屬無效：

（一）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）、系爭自治條例（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10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）建設之用……」。

2、花蓮縣政府嗣於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」，其第1條揭示立法理由，同樣為「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」（僅增加「充裕財源」一項）；第4條之租稅客體為「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6條規定每公噸10元計徵稅額，第10條用途規定：「本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市）補助建設及維護景觀復育之用」；第11條規定施行期間自102年1月14日起至106年1月13日止。

3、惟在上開「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」施行期間尚未屆至前，花蓮縣政府即於105年6月28日予以廢止上開自治條例，並同日公布及施行系爭自治條例，依第1條所定「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」，立法意旨亦無不同；第4條規定「凡於本縣開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅。」；乃在第6條規定以每公噸70元計徵稅額；第10條規定「本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市）補助建設及維護景觀復育之用」；亦於第11條規定自公布日施行。

（二）觀諸上開3部自治條例，其內容包括立法目的、租稅客體、課稅用途，雖有文字少許出入，惟均係對於業者核課礦石採取之特別稅，而接續施行，實質上係同一稅目之地方稅條例之制定與更迭修正，非得因名稱略有差異，而可謂「非屬同一部條例」。

（三）地方稅法通則第4條第1項本文規定：「原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高」，亦即，規定稅率調高上限，其立法理由為「依基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收率（額）時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率（額）」。

，以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為之。」
。查花蓮縣政府在「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治
條例」施行期間尚未屆至前，即於105年6月28日公布並同
日施行系爭自治條例，等於持續「花蓮縣礦石開採景觀維
護特別稅自治條例」就相同之租稅客體採取礦石核課特別
稅，惟稅率則是每公噸70元（系爭自治條例第6條規定參
照），實與「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」
第6條所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第
1項本文：「原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內
，予以調高」之規定，已屬違法。

（四）被告雖主張「其所核課者，乃任意稅，屬於環境公課，所
核課之金額以反應外部成本為原則，具有受益者負擔之特
色，自無地方稅法通則第4條第1項調高上限之適用」云云
。惟被告以前述花蓮縣礦石開採特別稅自治條例、花蓮縣
礦石開採景觀維護特別稅自治條例、系爭治條例等3部內
容相同、名稱略有相異之本質上屬同一自治條例核課地方
特別稅，始自98年，迄今10年，體例均以稅則為之，也陳
報中央主管機關亦為主管稅賦之財政部備查，法制之執行
悉以相關稅法法理為之，例如仍以稅捐稽徵法為原則法，
補充適用上之不足，乃竟於本件始以之為環境公課，或以
任意稅名目指為不同於法定稅，諉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

01 法院釋字第426號對於空氣污染防治法所課徵空氣污染防
02 制費為合憲之解釋內容為依循：「依該法徵收之空氣污染
03 防制費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共
04 同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度
05 ，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵
06 收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基
07 金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。此項防制
08 費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國
09 民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學
10 理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具」此
11 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
12 用途，即「專款專用」。觀之系爭自治條例第10條規定僅
13 以一定比例之稅課收入，供作維護景觀復育之用，所剩收
14 入稅款之用途並未限定，就此已與特別公課之性質不同。
15 地方自治團體對於自籌財源之財政工具之選擇，本有立法
16 裁量上之自主性，本件被告既選擇以稅捐為工具，即應受
17 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
18 分所核課者為環境公課云云，不足採信。

19 (五) 從而，被告以採取礦石為課稅標的，固屬合法，惟原處分
20 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
21 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
22 稅率調高上限，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據
23 ，乃屬違法，自應予以撤銷。

24 四、綜上，系爭自治條例第6條規定牴觸地方稅法通則第4條第1
25 項本文規定，應屬無效，原處分之稅額計算自屬違法無據，
26 訴願決定未予糾正，竟予維持，亦非正確，原告訴請撤銷，
27 為有理由，應予准許。本件應由被告俟合法稅率決定後，於

01 復查程序重為處分。
02 五、至原告其餘主張，即系爭自治條例有違反租稅法律原則、量
03 能課稅原則、受益原則、比例原則，致侵害原告之營業自由
04 乃屬違憲等，均係基於系爭自治條例第6條以每公噸70元
05 計徵稅額之規定所導致之推論，即與本件判斷不生影響，爰
06 不一一贅述。

07 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
08 前段，判決如主文。

09 中 華 民 國 110 年 2 月 4 日

10 臺北高等行政法院第五庭

11 審判長法官 陳金圍

12 法官 侯志融

13 法官 畢乃俊

14 一、上為正本係照原本作成。

15 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
16 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
17 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

22		
23	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
24	代理人之情形	
25		
26	(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
27	者，得不委任律師	格或為教育部審定合格之大學或獨

01 02 03 04 05 06 07	為訴訟代理人	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。
08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18	(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。
19 20 21 22	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 2 月 4 日

書記官 李依穎