

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1991號

) 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108年10月4日108年訴字第26號號訴願決定，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，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108年2月13日花稅土字第1080230644號函（下稱原處分）核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新台幣（下同）6,708萬3,870元。原告不服，申請復查，經被告作成108年5月

29日花稅法字第1080005591號復查決定（下稱復查決定）駁回。原告不服，提起訴願仍遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）系爭自治條例違反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款等規定，依地方制度法第30條第1項規定，該自治條例應屬無效：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，則花蓮縣政府對於礦石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，乃國家亟欲扶植之基礎產業，系爭自治條例對於開採石灰

01 石之水泥業者課徵特別稅，亦已違法地方稅法通則第3條
02 第1項但書第4款之規定甚明，依地方制度法第30條第1項
03 規定，應屬無效。

04 (二) 被告稱系爭自治條例係針對礦石開採行為，開採行為對於
05 環境污染是一樣的，而非針對天然資源或礦產本身進行課
06 稅云云。然合法開採礦石之業者中，另有區分對於環境污
07 染程度較高之露天開採方式，及乾淨環保之直井開採工法
08 。而原告之福安二礦即係採取「階段式開採直井運輸法」
09 之開採方法，透過直井下方「密閉式帶運機」進行運輸土
10 石，除較傳統露天開採搭配卡車運輸方式節能、環保外，
11 並且利用靜音滾輪進行密閉式輸送，能有效降低輸送過程
12 中的噪音及杜絕粉塵逸散，可大幅度減低開採及卡車載運
13 過程對環境之影響，乃全世界最先進之採礦方法。至於其
14 他採礦業者如欣欣水泥企業股份有限公司，係採取露天開
15 採方式，並以外包方式委由運輸公司進行礦石載運，不僅
16 於開採過程中所造成環境之衝擊較高。系爭自治條例單以
17 礦石開採之數量作為計稅之標準，顯然即係針對礦石本身
18 進行課稅，否則即應以開採行為態樣作為計稅標準，是被
19 告前開所辯，自不足採。

20 (三) 系爭自治條例仍應受地方稅法通則第4條第1項所定上限
21 30%之限制：

22 1. 所謂之地方稅，觀諸地方稅法通則第2條第2款規定：「
23 本通則所稱地方稅，指下列各稅：……二、地方制度法所
24 稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課」可
25 知非僅指附加稅課，亦含括特別稅課及臨時稅課，復佐以
26 系爭自治條例第2條：「本自治條例開徵之礦石開採特別
27 稅（以下簡稱本特別稅），課徵年限為4年。」之規定，

與地方稅法通則第3條第2款規定：「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。」限制特別稅課之年限相同，足徵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」。

2. 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）；依地方稅法通則第3條第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。」之規定，在年限屆滿時仍需繼續課徵之情形下，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，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。

3. 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，其餘如立法目的皆為衡平礦石開採對自然景觀之影響並充裕財源、課徵年限為4年、主管機關為花蓮縣政府、稽徵機關為花蓮縣地方稅務局、針對開採礦石之行為課徵特別稅、納稅義務人為依法開採礦石及違法開採礦石者、開徵期間、逾期繳納稅款之處罰、課稅收入用途為補助建設及維護景觀復育之用等，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

01 條第1項之限制。是系爭自治條例實質上既係將花蓮縣礦
02 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
03 至每公噸70元，其稅率之調整已高達7倍之譜，顯已遠遠
04 超出30%之上限，不僅已逾越地方稅法通則之授權範圍，
05 更有違依法行政原則之法律優位原則，應屬無效。

06 (四) 被告稱系爭自治條例係之性質為環境保護稅，為任意性地
07 方稅，具有誘導管制之功能，不受地方稅法通則第4條第
08 1項規定漲幅之限制云云，惟：

09 1. 被告既主張系爭自治條例之開徵，係因礦石開採行為而造成
10 成「空氣污染」之環境成本，若欲貫徹污染者付費原則，
11 而針對礦石開採行為於當地造成之環境污染，則標準應以
12 各家礦石業者開採礦石數量多寡所造成之環境污染為基準
13 云云。可見其認為系爭自治條例為具有「非稅公課」，或
14 稱「環境公課」之性質。然依司法院釋字第426號解釋理
15 由書見解及第593號解釋意旨，非稅公課係對義務人課予
16 繳納金錢之負擔，其徵收目的、對象、用途應由法律予以
17 規定，如係由法律授權命令訂定者，並須符合具體明確之
18 標準。然系爭自治條例之開徵，既無中央法律之依據，亦
19 無中央法律之具體明確授權，已有違反法律保留原則、授
20 權明確性原則之違法。

21 2. 再者，就地方自治團體得否開徵環境稅或環境公課之爭議
22 ，參照我國中央與地方機關之實務運作，針對雲林縣制定
23 「節能減碳特別稅徵收自治條例」報請備查之案件，財政
24 部前以98年5月21日台財稅字第09804723232號函復不予
25 備查。嗣該雲林縣政府改以「特別公課方式進行課徵碳費
26 」，於100年3月25日經雲林縣議會審議通過，完成「碳費
27 徵收自治條例」的地方自治立法，報請中央行政院環境保

護署（下稱環保署）核定，環保署仍以100年8月31日環署溫字第1000075360號函復：「溫室氣體減量排放管理非屬地方自治事項，且無法律授權徵收碳費，所報『碳費徵收自治條例』，不予核定」等語。益見地方自治團體以維護環境為目的所開徵之稅捐，仍須符合地方稅法通則相關規定，且縱使性質上為環境公課而以稅捐為名開徵之地方稅，亦同。

（五）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. 本件以原告106年11月份損益表為例，原告淨利為1,338,777元，按當時所得稅法第5條規定營利事業所得稅稅率百分之17核計（按：自107年度開始，營利事業所得稅稅率為百分之20），中央可得課徵之稅捐僅有227,592元
計算式： $1,338,777 \times 0.17 = 227,592 \vee$ ，且姑先不置論將盈餘分派予股東後應核課之綜合所得稅，依當時所得稅法規定就原告未分配盈餘加徵10%之營利事業所得稅（按：自107年度開始，未分配盈餘加徵稅率為5%），為111,119元
計算式： $(1,338,777 - 227,592) \times 0.1 = 111,118.5 \vee$ ，中央可獲得之稅課收入共計僅有338,711元。然倘若係以舊自治條例規定之稅率每公噸10元核計，原告原本之淨利為14,468,988元，中央本得就106年11月份課徵原告淨利17%之營利事業所得稅共計2,459,728元
計算式： $14,468,988 \times 0.17 = 2,459,727.96 \vee$ ，且就原告之未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅，尚有1,200,926元
計算式： $(14,468,988 - 2,459,728) \times 0.1 = 1,200,926 \vee$ ，從而就原告營利事業所得稅稅課收入原共計有3,660,654元
計算式： $2,459,728 + 1,200,926 = 3,660,654 \vee$ 。兩

相對照之下，單以營利事業所得稅部分而論，中央竟已先遭花蓮縣政府掏空並侵蝕3,321,943元 計算式：3,660,654－338,711＝3,321,943V。而前開計算結果，亦不過是106年11月份部分，如以全年核計，其間遭侵蝕之國稅將高達數千萬元以上。

2. 據上例可知，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，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。因此，非常規性之特別稅所徵收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憲法第19條租稅法律主義，並已逾越地方稅法通則之授權範圍。

3. 現行施行之系爭自治條例雖無溯及效力，惟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，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10元驟然調高為每公噸70元，令原

告無緩衝期間可為充分反應。而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，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。

4.系爭自治條例一方面係依循地方稅法通則第6條規定，於105年4月13日報請內政部、財政部及行政院主計總處備查，應屬租稅之性質，被告他方面卻又主張系爭自治條例為環境稅、任意稅，不受地方稅法通則第3條、第4條之限制，如此無異係以租稅之外觀，脫免於法律保留原則、授權明確性之適用，不僅規避中央主管機關行政院環境保護署之審查，同時又可不受地方稅法通則之框架及準則拘束，實難謂適法。

(六)系爭自治條例依憲法第23條比例原則之審查後，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.依系爭自治條例第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。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。此外，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，宜蘭縣政府卻係選擇相對較為合理之稅率課徵。

3. 又徵諸系爭自治條例第4、6條等徵收礦石開採特別稅之規定，並未限制礦石之種類，是無論開採礦時所產生經濟效益如何，均以單一稅率即每公噸70元計徵，然在高單價之礦石，如金礦、銀礦、金剛石、大理石之情形，其手段上，或可謂無過度課徵之問題，然在市場價格較低，如本件之原告所開採之石灰石，售出單價每公噸僅有127元，則依該條例對原告卻仍課以每公噸70元之特別稅捐，業已強制收取原告百分之55（計算式： $70/127=0.55$ ）之收益，已超逾售出價格一半以上，形同對原告財產權之沒收，致使原告須承受不成比例之負擔，其措施顯屬過度，而有違比例原則之狹義比例性。

4. 另再以原告106年11月份之損益表為例，營業收入合計為

27,820,901元，以每公噸70元之特別稅稅率核算，原告竟直接遭被告課徵15,318,580元之特別稅，致原告之淨利僅存1,338,777元。倘未課徵開採礦石特別稅，原告之淨利應為16,657,357元 計算式： $1,338,777 + 15,318,580 = 16,657,357$ ，則被告以每公噸70元課徵共計15,318,580元，形同對原告之淨所得課徵91.96%之稅捐 計算式： $15,318,580 / 16,657,357 = 0.9196$ 。且縱使以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訂定之稅率每公噸10元核計，礦石開採特別之稅額為2,188,369元，原告之淨利為14,468,988元，則花蓮縣政府為調高稅率先廢止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，所額外課徵之每公噸60元部分共計13,130,211元，該調高額外課徵之部分，仍佔去原告淨所得90.74% 計算式： $13,130,211 / 14,468,988 = 0.9074$ 。無論如何計算，均在彰顯系爭自治條例第6條第1項以每公噸70元稅率計徵特別稅捐之不合理性，並已過度侵害原告之財產權、營業自由權及生存權等憲法上所保障之基本權利，且逾越必要程度，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，依地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。

5. 此外，因原告所採用之「階段式開採直井運輸法」需投注10億元以上之資金建置，因此就相關設備係由訴外人幸福水泥股份有限公司（下稱幸福水泥公司）協助出資部分，原告自需以雙方先前約定價格，出售礦石原料予訴外人幸福水泥公司。再者，於花蓮縣政府大幅度調高特別稅之稅率為每公噸70元前，銷售價格無需加計特別稅捐之成本，仍有其他公司願意向原告購買礦產，然於花蓮縣政府以系

爭自治條例課徵每公噸70元之特別稅後，導致原告銷售金額需加計特別稅之成本，在銷售價格高昂之情況下，其他水泥公司大多選擇自境外進口或係向宜蘭縣境內之採礦業者購買水泥生產原料，原告已無法與其他公司競爭，進而陷入經營困難之窘境。是以，原告出售礦產予幸福水泥公司之價格，即已反映現時市場狀況，且該景況反而係系爭自治條例所造成之結果，自不得倒果為因，遽認系爭自治條例尚未達到「絞殺性課稅」之程度。

(七) 系爭自治條例違反平等原則、量能課稅原則及受益原則：

1. 系爭自治條例就不同負擔能力之業者，均課徵每公噸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。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釋字第565號、第597號、第745號解釋所揭櫫之量能課稅原則不符。

2. 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，亦有於104年10月6日公布制定宜蘭縣礦石開採特別稅自治條例，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。尤有甚者，由於104年10月6日公布制定之宜蘭縣礦石開採特別稅自治條例施行期間為自104年12月1日起至108年11月30日止，共計4年，迄今施行期限即將屆滿，宜蘭縣

01 政府為繼續課徵礦石開採之特別稅捐，於108年3月8日公
02 告宜蘭縣礦石開採特別稅自治條例草案，而該草案第5條
03 針對礦石開採特別稅之稅率仍係以每公噸10元計徵而未更
04 動等語。

05 (八) 聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

06 三、被告則以：

07 (一) 系爭自治條例與環境保護之政策達成間，有正當合理關聯
08 (適當性)，且為侵害最小之手段(必要性)，符合比例
09 原則：

10 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
11 同小異，外部成本之高低，主要取決於業者開採礦石之數
12 量，開採數量與造成之環境汙染成本間呈現正相關。是被
13 告為了衡平礦石開採行為，對於花蓮地區山林保育、水土
14 保持、自然景觀及生物多樣性所造成的負面影響，採取「
15 從量課稅」之模式對業者課徵礦石開採特別稅，就手段與
16 目的間誠有正當合理之關聯性。鑑於本件特別稅具有「環
17 境保護稅」之性質，自應著重開採礦石數量之多寡，導致
18 造成環境破壞之程度高低，作為衡量稅負之標準。至於礦
19 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
20 之依據。既然本件特別稅之性質，並非「採礦收益稅」或
21 「特別所得稅」，當然不應該以「採礦之收益」多少來作
22 為衡量稅負之標準，是本件實毋庸考量各類礦石之市場單
23 價高低，以及各類礦石之採礦業者所能獲得之收益及所得
24 之差異等因素。

25 2. 被告為落實環境保護、永續經營之理念，本得針對礦石開
26 採行為選擇採取「事前審查管制」或「事後從量課稅」，
27 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來進行礦石開採作業對於當地環境影響的風險控管，國家與地方機關應當有相當之裁量權限，針對礦石開採作業之前做事前審查評估，礦石開採以後對於現實的環境成本對業者課徵環境保護稅。事實上礦石開採行為在每個不同的階段都有相應不同的風險態樣與風險發生機率，是被告本得因地制宜在適當時機選擇以不同的管制態樣。

(二) 參照105年7月1日至106年6月30日及106年7月1日至107年6月30日之礦石開採數量數據，即可推知本件並無違反平等原則、量能課稅原則：

1. 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。在系爭自治條例提高徵收率為每公噸徵收70元以後，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。但是在106年度時，礦石開採的總量仍然有高達1,359萬公噸，107年度甚至為1,406萬公噸，可知市場上多數的礦石開採業者，並沒有因為被告將礦石開採地方稅調徵為每公噸70元，而有導致其生產營業蒙受無法生存發展之急迫危險。

2. 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。究其實，本件礦石開採特別稅之課徵，並未對原告選擇經濟市場之自由造成任何之限制。若原告覺得於其他縣市從事礦石開採事業的成本比較低，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，則應移至其他地區設廠從事礦石開採行為。是以，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。

3.其他花蓮地區礦石開採業者，並無對本件礦石開採特別稅之課徵表示反對意見，可徵在環境稅的課徵與礦石業者的營收間，尚有合理關聯之對價性，而礦石業者在營運上是可以負擔的。

（三）系爭自治條例並無違反信賴保護原則：

1.地方稅法通則第4條第1項業已規定，地方政府既然可以在原法規施行期間內調漲「法定地方稅」，顯然於法令施行期間內調整稅率，為原告事先所得加以預見。亦即，地方稅法通則及系爭自治條例所建立之法秩序，並未對外創造了一個「於法令施行期間稅率一律不得調漲」的信賴外觀。

2.系爭礦石開採特別稅性質屬於「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。再者，「任意性地方稅」仍可於系爭自治條例施行期間，就稅率加以調漲變動。單純從「法令本身定有施行期間」這一點來看，並無法直接得出「稅率一律不能做調漲變動」之結論。基上，原告預期於舊法施行期間，一律不會有稅率變動之情形，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。

（四）系爭特別稅之課稅標的，係原告於花蓮縣境內的「開採行為」，並無違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款所之情形：

1.本件礦石開採特別稅乃根據礦石開採業者所製造之環境外

部成本所課徵之「環境保護稅」，是稅捐客體乃「礦石開採行為」，亦即屬於「行為稅」之性質，並非對於天然資源或礦產品本身進行課稅。是既然原告所從事之礦石開採行為皆係於花蓮地區所為，且稅捐客體並非礦產品財貨本身，是自法律要件上觀之，本件尚無違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款所定「轄區外之交易」、「流通轄區外天然資源或產品」之情形。

2.地方稅法通則第3條第1項但書第2款規定，「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」，不得作為地方稅課徵之對象，考其立法目的，應當係考量憲法第143條第2項規定：「附著於土地之礦，於經濟上可供公眾利用之天然力，屬於國家所有，不因人民取得土地所有權而受影響。」倘若對該天然資源或礦產品等課稅，則將轉嫁至全國使用該資源之人民或消費者負擔，實質上形同對全體國民課稅，違反地方稅取之於地方，用之於地方之精神。惟若該天然資源或礦產之開採過程，對於當地產生污染或形成特別負擔時，則基於污染者付費原則，自得對該開採行為課徵地方特別稅，以符公平原則。是以，地方稅法通則第3條第1項但書第2款規定所謂不得對於「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」之適用範圍，應為「合憲性之目的性限縮」，侷限於在地方上不致於發生特別負擔之天然資源或礦產品流通時，始不得作為地方稅之課稅對象。而本件原告於花蓮地區開採礦石之行為，已經在當地產生污染並對於當地居民形成特別之負擔，基於污染者付費原則，被告自得對於該礦石課徵特別稅，其正當性乃植基於因為礦石開採行為而使當地環境、居民受有特別之犧牲，並未將負擔轉嫁至全國使用該資源之人民。是以，依上揭之合憲性之解釋

，由被告進行課稅，符合「受益負擔對價原則」，而具有正當性。

(五) 原告繳納礦石開採特別稅，係履行憲法規定環境生態保護之重大政策目的，並無侵蝕掏空中央稅收、損及國家整體利益、違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款規定之情形：環境保護與經濟發展同為國家應實現之政策目標，原則上應兼籌並顧，但遇有衝突時，應以環境保護為優先。而本件原告為花蓮地區礦石開採業者，其礦石開採行為對於當地造成水土保持、自然景觀、空氣汙染、當地居住品質及生物多樣性等，造成通盤整體之危害，應屬不爭之事實。其礦石開採行為雖然有助益於經濟發展，然而在遇有經濟發展及環境保護明顯衝突之情形時，應以環境保護為優先。是被告以課徵礦石開採特別稅之方式，作為環境保護政策上之誘因以抑止礦石開採數量，以及將此部分之收入用於環境維護，縱然有增加原告營運上成本之情形，並非打擊礦石產業，難認有違反國家利益之情形。再者，系爭稅收僅係針對花蓮地區長年以來的環境成本，與企業之經濟收入間所為之權衡措施，在當地半數以上之礦石開採業者仍能游刃有餘地負擔，顯見這部分之衡平措施並未對產業造成打擊，且亦符合憲法所定之重大政策追求，難認有違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之情形。

(六) 系爭特別稅為地方立法之「任意性地方稅」，並非法定地方稅，應不受地方稅法通則第4條漲幅限制之規定：

1. 地方稅法通則第4條規定所示，印花稅、土地增值稅皆屬於中央法律所規定之地方稅目，屬於法定地方稅；且同條第2項規定「中央原規定稅率(額)上限調整」，亦係指中央法律規定之地方稅目。觀之該條文立法理由，可徵立法

者乃是基於租稅法律主義，地方稅原則上由中央法律統一立法，俾使納稅義務人可以預測其負擔稅額。至於憲法所保障地方政府得開徵之特別稅課，常有根據地方之財政需求而另行課徵之情形，此等特別稅課之起徵，客觀上應無使納稅義務人預測之可能性，是反面解釋即可推知立法者就系爭條文之射程範圍，應不及於地方政府課徵之特別稅課。

2.系爭礦石開採特別稅，係以環境誘導管制方式來減少及填補損害，所課徵之特別稅負，應屬任意性地方稅，為憲法增修條文第10條第2項及地方制度法第19條第9款第2目規定之自治權範圍，不受中央以框架式立法侵害地方自治權。

（七）聲明：駁回原告之訴。

四、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，並有原處分及繳款書（見本院卷1第89至91頁）、被告108年5月29日花稅法字第1080005591號復查決定（見原處分卷第11至15頁）、更正後之訴願決定（見同上卷第29、31至38頁）附卷可稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：被告依經濟部礦務局通報之資料，按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例第6條規定，核定課徵原告礦石開採特別稅應納稅額計6,708萬3,870元，是否合法有據？

五、本院之判斷；

（一）本件應適用之法令：

1.憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」第107條第7款規定：「左

列事項，由中央立法並執行之：……七、國稅與省稅、縣稅之劃分。……」第170條規定：「本憲法所稱之法律，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：……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

01 體自治條例牴觸者，無效。（第2項）自治規則與憲法、
02 法律、基於法律授權之法規、上級自治團體自治條例或該
03 自治團體自治條例牴觸者，無效。（第3項）委辦規則與
04 憲法、法律、中央法令牴觸者，無效。（第4項）第1項及
05 第2項發生抵觸無效者，分別由行政院、中央各該主管機
06 關、縣政府予以函告。第3項發生抵觸無效者，由委辦機
07 關予以函告無效。」第36條第3款規定：「縣（市）議會
08 之職權如下：……三、議決縣（市）特別稅課、臨時稅課
09 及附加稅課。……」第67條第1項、第2項規定：「（第1
10 項）直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）之收入及支出，應
11 依本法及財政收支劃分法規定辦理。（第2項）地方稅之
12 範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」

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

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）。」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。」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。」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。」

7.系爭自治條例（105年6月28日制定）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。」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。」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。」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。」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。」

（二）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）。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。

（三）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、第2款、第4款規定：

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之一般限制（以下僅摘取原告主張有違法疑義之3項情事，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、

01 網際網路等方式，向其他轄區之營業人購物等，地方政府
02 不能對轄區外之交易開徵地方稅；亦即某一地方政府課徵
03 地方稅，該地方稅之租稅主體（亦即納稅義務人）僅限於
04 該地方者。

- 05 (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
06 產品等，可以流通到出產地以外之其他區域者均屬之，例
07 如水資源（水庫水源）、油礦、天然氣、石礦（如花崗石
08 、大理石等）等，均流通到產地以外之其他區域者。此條
09 款之限制，主要係考量地方自治團體得以課稅之對象，大
10 概只有具「外部經濟」之特有資源，例如水源、礦產等等
11 加以課稅，結果造成各地方政府可以對轄區以外之受益者
12 課稅而「租稅輸出」；如許多河川源自於南投縣內，如果
13 南投縣政府向水公司課徵水源稅，引發水公司調高水費，
14 將影響與使用水有關的產業活動及日常生活。
- 15 (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
16 家整體利益或其他地方公共利益會造成損害之事項，例如
17 對軍用機場、軍用港口或其他國防設施等課徵特別稅課、
18 臨時稅課，可能直接造成國家整體利益之損害外，亦可能
19 間接損害其他地方之公共利益。

20 2. 整體而言，前2項是係以「轄區」為分界，涉及地的範圍
21 其目的在於避免地方課徵權的衝突，並防止重複課徵影
22 響人民權益；最後1項則以「公益」作為衡量基準。（以
23 上參見葛克昌，地方稅法通則之研究：以地方財政自主權
24 為中心，行政院國家科學委員會補助研究案，2003年，第
25 112頁、第113頁）。易言之，地方稅自治條例係無法超出
26 該地方自治團體所轄範圍。

27 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。

(四) 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）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「

01 凡於本縣開採礦石者，應依本自治條例課徵本特別稅。」
02 ；乃在第6條規定以每公噸70元計徵稅額；第10條規定「本
03 特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉（鎮、市
04 ）補助建設及維護景觀復育之用」；亦於第11條規定自公
05 布日施行。

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

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

4. 至被告抗辯其所核課者，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項調高上限之適用乙節。惟查，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，謊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號對於空氣污染防制法所課徵空氣污染防制費為合憲之解釋內容為依循：「依該法徵收之空氣污染防制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制基金，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

01 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
02 用途，即「專款專用」。觀之系爭自治條例第10條規定僅
03 以一定比例之稅課收入，供作維護景觀復育之用，所剩收
04 入稅款之用途並未限定，就此已與特別公課之性質不同。
05 地方自治團體對於自籌財源之財政工具之選擇，本有立法
06 裁量上之自主性，本件被告既選擇以稅捐為工具，即應受
07 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
08 分所核課者為環境公課云云，不足採據

09 5. 綜上，被告以採取礦石為課稅標的，固屬合法，惟原處分
10 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
11 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
12 稅率調高上限，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據
13 ，乃屬違法，自應予以撤銷。

14 六、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
15 第1項本文規定，而屬無效，即原處分之稅額計算自屬無據
16 ，乃屬違法，訴願決定未予糾正，亦有違誤，原告訴請撤銷
17 ，為有理由，應予准許。又本件應由被告俟合法稅率決定後
18 ，於復查程序重為處分，併予指明。

19 七、至原告其餘主張，即系爭自治條例有違反租稅法律原則、量
20 能課稅原則、受益原則、比例原則，致侵害原告之營業自由
21 ，乃屬違憲等，均係基於系爭自治條例第6條以每公噸70元
22 計徵稅額之規定所導致之推論，即與本件判斷不生影響，爰
23 不一一贅述。

24 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
25 前段，判決如主文。

26 中 華 民 國 110 年 2 月 4 日

27 臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳 金 圍
法官 畢 乃 俊
法官 侯 志 融

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	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

，亦得為上訴審訴訟代理人	。 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 2 月 4 日
書 記 官 徐 偉 倫