

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

109年7月2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

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3月13日108年訴字第1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1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石812,500.74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8月9日花稅土字第1070233278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）5,687萬5,052元，原告不服，申請復查，經被告作成107年11月8日花稅法字第1070015744號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭決定駁回。原告仍不服，遂提起本件行政訴

01 訟。

02 二、原告主張略以：

03 (一)聲明：

04 1.訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。

05 2.訴訟費用由被告負擔。

06 (二)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
07 款、第4款規定，依地方制度法第30條第1項規定，應屬無效
08 ，原處分、復查決定及訴願決定之依據，既為無效之系爭自
09 治條例，顯已罹有重大違法之瑕疵，自應予以撤銷：

10 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：

11 (1)轄區外之交易、(2)流通至轄區外之天然資源或礦產品等
12 、(3)經營範圍跨越轄區之公用事業、(4)損及國家整體利益
13 或其他地方公共利益之事項等事項，不得開徵地方稅。蓋
14 納稅人之營業處所設於轄區以外，在經濟上應歸屬於轄區
15 外之稅源，倘若對於轄區外之交易課稅，則將侵害轄區外
16 之自治團體可掌握之稅源；且對於流通至轄區外之天然資
17 源或礦產，以及經營範圍跨越轄區之公用事業課稅，則將
18 轉嫁至全國使用該資源之人民負擔，實質上則係對全體國
19 民課徵稅捐，其結果造成其他地方之居民，雖然消費地不
20 在該地方轄區，卻仍須負擔該項消費稅，無異是將該稅捐
21 轉嫁予其他地方居民負擔；又由行政院所推動之國家重大
22 施政方針，地方稅卻給予打壓或抑制其發展時，則可認為
23 已侵害國家整體之利益。本件原告之營業處所設於宜蘭縣
24 ，其於花蓮縣境內開採石灰石完竣後即輸出至宜蘭縣，並
25 於花蓮縣以外之縣市進行交易，則花蓮縣政府為了對於礦
26 石之開採行為課徵特別稅所制定之系爭自治條例，業已違
27 反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2款之規定。再者，

01 水泥產業乃我國之重要基礎產業，而行政院所擬定之前瞻
02 計畫、各項基礎建設均有大量水泥之需求，足徵水泥產業
03 乃係國家亟欲扶植之基礎產業，系爭自治條例對於開採石
04 灰石之水泥業者課徵特別稅，亦已違法地方稅法通則第3
05 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
06 1項規定，應屬無效。

07 2.系爭自治條例單以礦石開採之數量作為計稅之標準，顯然
08 即係針對礦石本身進行課稅，否則即應以開採行為態樣作
09 為計稅標準。

10 (三)系爭自治條例違反地方稅法通則第4條第1項規定：

11 1.復查及訴願決定所引財政部106年3月15日立法院第9屆第3
12 會期第5次會議議案關係文書內容，就特別稅課定義，業
13 已逸脫地方稅法通則中對於地方稅之文義及體系解釋。且
14 於會議過程中，立法院財政委員會就系爭自治條例之適法
15 性，仍抱持存疑之態度，因此，該次會議結束後，遂決議
16 繼續凍結第12案，擇期再予處理。至106年4月27日立法院
17 第9屆第3會期財政委員會第14次全體委員會議，就前開第
18 12案部分，卻未實質討論系爭自治條例之適法性問題，最
19 終僅以妥協之方式作成附帶決議「……請財政部儘速邀集
20 法律學者、業者、縣市政府及相關機關召開座談會，聽取
21 各界意見，供未來該部審查地方政府制定特別稅自治條例
22 之參考。……」等語。尚不因立法院財政委員會前開之附
23 帶決議，即得謂立法院財政委員會業已認同系爭自治條例
24 之適法性。再嗣雖於106年8月29日召開地方稅法通則座談
25 會，惟該座談會中各專家學者僅針對財政部賦稅署預擬之
26 問題，就地方稅法通則各個條文間之關係進行空泛之討論
27 ，不僅未提出相關見解之論理根據及出處，亦未考量稅率

驟然調高，對於石灰石業者所造成之衝擊，甚至已完全逸脫我國地方稅法通則條文之文義解釋範圍。

2. 觀諸地方稅法通則第2條第2款規定，可知地方稅非僅指附加稅課，亦含括特別稅課及臨時稅課，佐以系爭自治條例第2條規定，既載明「特別稅」之文字，且「課徵年限為4年」，亦與地方稅法通則第3條第2項規定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。自應受地方稅法通則第4條第1項規定，「地方稅」僅得在原規定稅率（額）上限百分之30範圍內予以調高之限制。

3. 又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項規定上限百分之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。

4. 再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、課徵年限、主管機關為花蓮縣政府、稽徵機關為被告、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（新舊自治條例第1至10條參照）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。況系爭自治條例縱非花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例之延續，然花蓮縣政府早於98年1月12日以花蓮縣政府府稅土字第0980520001號令制定公布「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，該條例亦非全部重新制定，自仍應有地方稅法通則第4條第1項規定之適用。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調整遠超出百分之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。

5. 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，縱使性質上為特別公課而以稅捐為名開徵之地方稅亦同。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，他方面卻又主張系爭自治條例為環境稅，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，並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，其適法性誠有疑義。

(四) 系爭自治條例亦已違反租稅法律原則、比例原則及平等原則所推導出之量能課稅原則、受益原則、租稅中立性原則等憲法上原理原則：

1. 依司法院釋字第566號解釋理由書及第277號解釋文意旨，

租稅法律主義主要強調法律優位原則，以及法律保留原則，且地方自治團體固然享有一定程度之自主課稅立法權，然自地方制度法第30條第1項之規定以觀，仍不得與上位規範之憲法、法律或基於法律授權之法規或上級自治團體自治條例有所牴觸，此亦為法律優位原則之體現。

2. 再參諸司法院釋字第277號、第527號解釋意旨，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，可知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。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（地方稅法通則第3條第1項但書規定參照）。

3. 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，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

中央政府之稅源大幅度減少，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，然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。

4. 稅法上為達成實質法治國家之合法性要求，僅單純行政權應受某種法規之拘束，尚有未足。法治國原則之要求毋寧是必須具備構成要件明確性，亦即一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定而使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性。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，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，令原告無緩衝期間可資為充分之反應，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，揆諸司法院釋字第574號解釋理由書及地方稅法通則第4條立法理由旨趣，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。

(五) 系爭自治條例所定之稅率，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，並與憲法第15條保障人民營業自由之意旨有違，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效：

1.原告因系爭自治條例造成營業困難，只好與幸福水泥公司訂定契約，以相當低廉之價格，將自採之石灰石出售予幸福水泥公司，然依司法院釋字第606號解釋理由書意旨，有關租稅法規之建制與解釋適用，應注意保障人民財產權、維護人民之營業自由，亦即課稅結果應符合「實質比例原則」，保障納稅人享有經濟上能力以謀求其人格發展，以及納稅人得繼續營業生存發展之空間，而不得有「絞殺性課稅」之情形。又憲法第23條所蘊含之比例原則，乃法治國家原則所導出的原則，係指任何國家行為包括立法、行政及司法行為對於國民受自由保護之領域加以干涉時，其措施應符合目的與手段間之比例原則。

2.再依司法院釋字第473號、第565號、第745號解釋理由書，及第597號解釋文意旨可知，所謂量能課稅原則之主要內涵係國家應依納稅人實質稅捐負擔能力而課稅，是稅捐之分配與課徵，應追求人民負擔能力為之，一方面要求國家須按人民負擔能力多寡課稅，他方面禁止國家課徵超出人民負擔能力之稅捐。

3.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，並就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。

4. 參諸礦業法之規定，單就礦業權之核定，非僅有相當嚴格之審查，在不同之地域內，更涉及不同法規之限制而須另經各該法規之主管機關核准。再者，採礦業者於取得礦業權之核定後，仍須進一步取得礦業用地之核定，關於礦業用地之核定之過程中，礦業權者並須依照環境影響評估法第5條第1項第3款之規定實施完整之環境影響評估，且如於山坡地、森林區從事採礦者，另須依水土保持法第12條第1項第2款規定，擬具水土保持計畫，送請礦業用地所在地之地方主管機關審查核定。最終礦業權者於取得土地使用權，開始實施採礦後，其權利依據礦業權法第13條，亦有20年之年限限制。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，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，該條例第5條第1項規定，僅

01 以每公噸10元為標準計徵特別稅，係選擇相對較為合理之
02 稅率課徵。

03 5.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
04 定，並未限制礦石之種類，其手段上，或可謂無過度課徵
05 之問題，然在市場價格較低，如本件之原告所開採之石灰
06 石，售出單價每公噸僅有127元，則依該條例對原告卻仍
07 課以每公噸70元之特別稅捐，業已強制收取原告百分之55
08 之收益，形同對原告財產權之沒收，致使原告須承受不成
09 比例之負擔，其措施顯屬過度，而有違比例原則之狹義比
10 例性。

11 6.以原告106年11月之損益表為例（原證9），營業收入合計
12 為27,820,901元，以每公噸70元之特別稅稅率核算，原告
13 竟直接遭被告課徵15,318,580元之特別稅，致原告之淨利
14 僅存1,338,777元，形同對原告之淨所得課徵91.96%之稅
15 捐（計算式： $15,318,580/16,657,357=0.9196$ ）。縱使以
16 101年10月18日公布花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治
17 條例訂定之稅率每公噸10元核計，礦石開採特別之稅額為
18 2,188,369元，原告之淨利為14,468,988元，則花蓮縣政
19 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
20 條例，再施行系爭自治條例，所額外課徵之每公噸60元部
21 分共計13,130,211元，該調高額外課徵之部分，仍佔去原
22 告淨所得90.74%（計算式： $13,130,211/14,468,988=0.90$
23 74）。無論如何計算，均彰顯系爭自治條例第6條第1項以
24 每公噸70元稅率計徵特別稅捐之不合理性，核已過度侵害
25 原告之財產權、營業自由權及生存權等憲法上所保障之基
26 本權利。

27 7.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」，更達百分之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，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。

(六)系爭自治條例違反憲法第7條之平等原則、司法院釋字第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.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，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.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，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。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，該條例第5條第1項規定，僅以每公噸10元為標準計徵特別稅。

(七)倘鈞院認系爭自治條例確有牴觸上位規範即地方稅法通則之規定，以及違反憲法之租稅法律主義、比例原則及平等原則之情事，揆諸司法院大法官審理案件法第5條第2項規定及司法院釋字第371、572解釋所揭櫫之意旨，建請本院聲請大法官解釋，並以之為先決問題，裁定停止本件訴訟程序：

1.本件系爭自治條例顯已牴觸上位規範即地方稅法通則，亦與憲法之租稅法律主義、法治國之法安定性原則、信賴保護原則、比例原則及平等原則有違，而有過度侵害憲法所保障之人民財產權、生存權及營業自由之情形。且原告前於105年7月1日起至同年12月31日止、106年1月1日起至同年6月30日止、106年6月30日起至同年12月31日止，在花蓮縣轄區內開採礦石，亦遭被告依系爭自治條例第4條、第6條第1項規定，以每公噸70元計徵核定原告應納礦石開採特別稅額，原告遂陸續分別循行政爭訟途徑提起救濟，遞經鈞院第三庭、第六庭提出形成確信違憲之具體理由，

01 向司法院大法官聲請解釋中。

02 2.對於本件，亦請裁定停止訴訟程序提出釋憲之聲請。

03 四、被告則略以：

04 (一)聲明：

05 1.駁回原告之訴。

06 2.訴訟費用由原告負擔。

07 (二)系爭自治條例之特別稅，稅捐客體並非針對天然資源或礦石
08 ，應無違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款所指
09 之情形，且係為追求環境復育保護政策，難認有同條但書第
10 4款所指，損及國家整體利益之情事：

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

16 2.環境保護與經濟發展同為國家應實現之政策目標，原則上
17 應兼籌並顧；但遇有衝突時，應以環境保護為優先；是本
18 案亦無違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之情形：
19 依被告整理之礦石開採簡表，從數據上顯示，自105年7月
20 1日至107年6月30日止，花蓮縣境內各地區礦石開採的數
21 量不減反增，即可推知超過半數以上之礦石開採業者，對
22 於特別稅之負擔猶能游刃有餘，實無原告所述妨害國家經
23 濟發展之情形。

24 (三)地方稅法通則第4條漲幅限制之規定，係針對「法定地方稅
25 」而設（此規範之效力並不及於本案之任意地方稅）；且基
26 於環境稅要能反映環境外部成本（受益者負擔），系爭自治
27 條例並無違反地方稅法通則第4條之規定：

01 1. 「法定地方稅」及「任意性地方稅」應該有所區別的概念
02 係爭特別稅為地方立法之「任意性地方稅」，不受地方
03 稅法通則第4條規定之限制：依地方稅法通則第4條規定所
04 示，印花稅、土地增值稅，皆屬於中央法律所規定之地方
05 稅目，屬於法定地方稅，是該條文義所指之地方稅，其實
06 並不及於地方立法之「任意性地方稅」，此亦可從同條第
07 2項規定「中央原規定稅率（額）上限調整」內容，加以
08 佐證。

09 2. 礦石開採特別稅之性質為環境保護稅；必須要能反映污染
10 者付費原則，以及滿足環境誘導管制的政策理念（督促傳
11 產業者發展友善環境的製程）：稽諸系爭自治條例第1條
12 規定可知，本件礦石開採特別稅開徵之目的，無非係為了
13 衡平礦石開採業者於花蓮地區長期從事礦石開採行為，大
14 範圍且深入地對於當地山林保育、水土保持及自然景觀造
15 成難以回復之破壞所為，富有維護生態環境之公共利益之
16 政策目的，性質上為環境稅，要能反映當地的外部成本，
17 實不應事先受漲幅之限制。又基於污染者付費原則，倘若
18 業者明知無法負擔大量開採礦石的外部成本，那麼，業者
19 自應該根據自己在經濟上可以負擔的範圍內，節制開採的
20 數量，而不是將自然資源可以無限開發視為理所當然，要
21 求被告為伊之營業狀況來量身訂作可以承擔的稅率。另有
22 關於為保障地方自治權，不應以地方稅法通則第4條之規
23 定，即中央事先以「框架式立法」之模式加以限制「任意
24 性地方稅」之調漲。

25 (四) 系爭自治條例並無違反量能課稅、受益原則、信賴保護原則
26 、法安定性原則、租稅法定原則、比例原則：

27 1. 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：

(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之高低，主要取決於業者開採礦石之數量，開採數量與造成之環境污染成本間呈現正相關，被告為了衡平礦石開採行為，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的負面影響，採取「從量課稅」之模式對業者課徵礦石開採特別稅，就手段與目的間誠有正當合理之關聯性。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」來多少作為衡量稅負之標準，是本件實毋庸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之差異等因素。

(2) 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來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，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，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。

2. 花蓮地區多數礦石開採業者，礦石開採數量不減反增，被告並無限制原告選擇經濟市場之權利，難認有何違反平等原則、量能課稅原則之情事：

(1) 被告為執行環境保護永續發展之目的，不隨業者經營規

模大小而為差別待遇，且系爭自治條例自施行以來，市場上多數的礦石開採業者的開採數量，不減反增，顯見未因被告將礦石開採特別稅調徵為每公噸70元，而導致其生產營業蒙受無法生存發展之急迫危險。

(2) 況被告未限制原告選擇開採礦石地區及從事經濟活動之自由，倘若原告覺得於宜蘭地區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，則解決辦法應當係改在宜蘭地區設廠從事礦石開採行為。

(3) 再者，其他花蓮地區礦石開採業者，亦未針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，顯然礦石業者在營運上係可負擔的，未違反租稅競爭中立性原則。

3. 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，實屬個人主觀之願望，難認已有信賴外觀，被告無違信賴保護原則：本件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，且可以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，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（大法官第525號解釋理由書意旨參照）。

(五) 原告之所以無法正常營運的問題，應該係出自於其將所開採絕大部分的礦石數量，盡皆以遠低於一般商業行情之單價，出售予幸福水泥公司之故，與本件礦石開採特別稅之課徵無

關：

1. 幸福水泥公司之董事長為陳兩傳、陳韻如，分別所代表之法人為世新股份有限公司，而稽諸世新股份有限公司（下稱世新公司）之董事組成，林正良即原告福安公司之董事長亦在其列，顯見幸福水泥公司、世新公司及原告，乃彼此間在人事組成上有輾轉控制之間接關聯性。

2. 原告自101年1月至106年12月間，將開採礦石出售予幸福水泥公司，渠等間之交易金額與原告總交易金額之佔比，高達99.87%，且原告長期以來將其於花蓮縣境內所開採之礦石，以遠低於市場行情之價格，出售予位於宜蘭縣境內之幸福水泥公司。自原告與幸福水泥公司訂定不平等契約之來看，幸福水泥公司已能直接控制原告公司之業務與財務，原告只是幸福水泥公司為規避相關稅捐所設立之目的性公司，所提出之財報真實度難以遽信。

(六) 參照臺灣地質圖示及花東縱谷之地貌，可徵業者同樣的礦石開採行為，於花蓮縣與宜蘭縣境內，污染程度有明顯不同：

1. 石灰岩（石灰石，水泥之主要原料）主要分佈在花蓮縣境內的秀林鄉、新城鄉行政區，相對而言，宜蘭縣境內幾無石灰岩之分佈，因此礦石開採之密度，並不如花蓮縣境內如此集中，所帶來之環境影響自不如花蓮般深遠。

2. 因花東縱谷地形的獨特因素，生活在縱谷平原之居民（秀林、新城），與上游之礦石場比鄰而居，因此直接受到業者礦石開採行為所造成的諸多污染與不便，宜蘭縣之地貌為蘭陽平原，不同於花東縱谷者，乃居民生活起居處所，多與礦石分佈區域有相當之距離。

3. 被告105年1月20日提前廢止花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例之理由，乃係因花蓮縣境內設有大量礦石開採

業者，而近年來當地民眾環保意識抬頭，縣民曾多次反應，以往之礦石開採特別稅捐顯然過低，若任令系爭舊自治條例施行期間屆滿，恐緩不濟急，亦有獨厚於礦石開採業者之嫌。

五、本件如事實概要欄所示，有被告原處分卷可憑，兩造亦不爭執，洵堪認定。另應適用及相關之法條如附表所示。

六、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）。

七、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，頁169），殊無提出釋憲聲請之必要。原告一再陳請本院聲請釋憲，自無必要，爰予敘明。

八、承前所述，基於租稅法定主義，本件地方稅之法律基礎，在基於地方稅通則之授權而於105年6月28日公布之系爭自治條例，則依原告之主張，原處分所由之該條例有無牴觸地方稅法通則，乃首要爭點。茲分述之：

(一)系爭自治條例尚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），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

01 用水有關的產業活動及日常生活。

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

07 整體來說，前2項是係以「轄區」為分界，涉及地的範
08 圍，其目的在於避免地方課徵權的衝突，並防止重複課
09 徵影響人民權益；最後1項則以「公益」作為衡量基準
10 。（以上參見葛克昌，地方稅法通則之研究：以地方財
11 政自主權為中心，行政院國家科學委員會補助研究案，
12 2003年，頁112、113）一言以蔽之，地方稅自治條例是
13 走不出該地方自治團體所轄範圍。

14 2. 本件課稅客體乃就業者之「採取礦石」核課稅捐。稽之
15 系爭自治條例第1條明文立法目的在為衡平採礦所致之
16 環境損壞；及第4條文義「凡於本縣開採礦石者」，應
17 課予稅賦；及第6條不分礦石種類，均按每噸70元計徵
18 ，無以礦石種類為考量因素之規定可明。此採取礦石，
19 無涉轄區外交易，也非以礦石本身為課稅客體，又未見
20 何等損及公益之情狀。即本件與前揭地方稅核課範圍之
21 3種限制所涉及之情形，均不相同。

22 3. 又鑑於環境永續之因素，以採取土石、礦石為課稅客體
23 之地方稅，在五都改制前後已有桃園、苗栗、南投、嘉
24 義、雲林、高雄、屏東、台東、花蓮、宜蘭等各地方自
25 治團體立法辦理徵收。地方稅法通則既允給地方自治團
26 體以徵稅為增加財源之工具，對於其立法裁量自應給予
27 尊重，以保障其地方自治地位。此種關係環境議題之課

01 稅政策，既無明顯違反地方稅法通則第3條範圍限制之
02 規定，即應予合法之肯認。

03 4.原告以系爭自治條例，違反地方稅法通則第3條第1項但
04 書第1、2、4款之規定，應屬無效；原處分據以作成，
05 乃屬違法，應予撤銷，即屬無據。

06 (二)惟本院基於以下之理由，認系爭自治條例第6條以每公噸
07 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
08 所規定之稅率調高上限，乃屬無效。

09 1.查有關核課採礦特別稅，被告先後公布經縣議會三讀通
10 過之地方稅條例共三部：

11 (1)自始被告為衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自
12 然景觀之負面影響，早在98年1月12日即訂立與系爭
13 條例同名之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，共
14 計11條；第2條規定課徵年限為4年；第4條規定租稅
15 客體「(第1項)本自治條例所稱之礦石開採，係指
16 石灰石、大理石、白雲石、蛇紋石之開採。(第2項
17)前項礦石開採者，依本自治條例課徵本特別稅。
18 」；第6條規定計稅基礎按礦石開採數量，每公噸4元
19 ；100年6月29日修正為5.2元計徵；第1條規定用途「
20 本特別稅之稅課收入，應提撥一定比例，分配各鄉(
21 鎮、市)建設之用…」。

22 (2)嗣101年10月18日公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特
23 別稅自治條例」，其第1條揭示立法理由，同樣為「
24 衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影
25 響，並充裕財源」(僅增加「充裕財源」一項)；第
26 4條之租稅客體為「在本縣境內開採礦石者，應依本
27 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) 惟在此一條例施行期間尚未屆至前，被告即在105年6月28日予以廢止，並同日公布系爭條例，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「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。

比較此先後3種自治條例，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，惟可謂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，而推稱非同一部條例。

2. 地方稅法通則第4條第1項規定稅率調高上限，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。」系爭條例於「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」施行期

限未屆前，即於105年6月28日公布並同日施行，等於延續「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，與「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」所定之每公噸10元相比，已逾地方稅法通則第4條第1項規定「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，至為明確。

3.被告抗辯所核課者，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。惟查，被告以前述內容相同、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，迄今十年，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，推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，即釋字第277號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，即無不受地方稅法通則限制之理。被告抗辯系爭處分所核課者為環境公課，自難成立。

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項本文所規定之稅率調高上限，乃屬無效，即系爭原處分之稅額計算乃屬無據。

九、本件原處分之違法性已如前述，訴願決定未予糾正，亦有違誤，原告訴請撤銷，為有理由，應予准許，爰為判決如主文。本件應由被告審酌應行之程序以定合法稅率，於復查程序重為處分，併予指明。

十、本院既為如上認定，以本件稅率規定乃屬違法而無效，被告應俟稅率決定後，重為處分（即復查決定）。則原告其餘主張系爭自治條例有違反量能課稅原則、受益原則、租稅中立原則、比例原則，致侵害原告之營業自由，乃屬違憲等，均係基於系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，

01 所導致之推論；並兩造其餘主張即與本件判斷不生影響，爰
02 不一一贅述。

03 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
04 前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 109 年 7 月 23 日

06 臺北高等行政法院第二庭

07 審判長法官 李玉卿

08 法官 鍾啟煒

09 法官 李君豪

10 一、上為正本係照原本作成。

11 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
12 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
13 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

18

19 得不委任律師為訴訟
20 代理人之情形

所 需 要 件

21

22 (一)符合右列情形之一
23 者，得不委任律師
24 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。

25

26

27

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。	

中 華 民 國 109 年 7 月 23 日
書 記 官 方 偉 皓