花蓮縣政府訴願決定書　　108 年訴字第 1 號

訴願人：○○○○○○公司

統一編號：○○○○○○○○

地址：設○○縣○○市○○路○段○○○號○樓

代表人:林○○

地址：○○縣○○市○○路○段○○○號○樓

代理人:梁○○律師

地址：○○市○○區○○○路○號○樓之○

代理人:陳○○律師

地址：○○市○○區○○○路○號○樓之○

訴願人因特別稅事件，不服花蓮縣地方稅務局(以下簡稱原處分機關)107 年 8 月 9 日花稅土字第 1070233278 號函及 107 年 11 月 8 日花稅法字第 1070015744 號復查決定書，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

訴願駁回。

事　　實

緣訴願人○○○○○○公司(下稱訴願人)自民國(下同)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，原處分機關花蓮縣地方稅務局(下稱原處分機關)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」(下稱本自治條例)6 條規定，以 107 年 8 月 9 日花稅土字第 1070233278 號函核定課徵礦石開採特別稅應納稅額新台幣 5,687 萬 5,052 元，訴願人不服，向原處分機關申請復查，經原處分機關作成 107 年 11 月 8 日花稅法字第 1070015744 號復查決定駁回，訴願人不服，爰於 107 年 12 月 10 日提起訴願，經原處分機關於 107 年 12 月 28 日檢卷答辯到府。

理　　由

一、按財政收支劃分法第12條第6項規定:「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……。」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四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。……」第4條規定:「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）。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。前項稅率（額）調整實施後，除因中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」第5條規定:「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收

率不得超過原規定稅率百分之三十。……」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總處備查。」

二、次按花蓮縣礦石開採特別稅自治條例第5條、第6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，擅自開採前條各礦之違規行為人。」「本特別稅按礦石開採數量，每公噸新臺幣（以下同）七十元計徵。本特別稅開徵之稅額繳款書，由稽徵機關制定。」

三、本件訴願意旨略以:

(一)訴願人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，且開採礦產多係石灰石，屬有限之自然資源，必然流通至開採區域以外之地區，非僅供礦石開採所在地之地方居民使用，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，是此應已違反地方稅法通則第 3 條第 1 項但書第 1、2 款；課徵高額之特別稅，無異是打壓該項產業之發展而有侵害國家整體發展之虞，亦已違反地方稅法通則第 3 條第 1 項但書第 4 款規定，依據地方制度法第 30 條第 1 項規定，該自治條例應屬無效，則原處分機關據以做成之原處分有重大違法瑕疵，自應予以撤銷。

(二)參照地方稅法第 6 條第 2 項規定，備查，依地方制度法第 2 條第 5 款規定，係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，尚非得據此推論花蓮縣礦石開採特別稅自治條例無適法性之問題。再者，立法院以財政部審查花蓮縣礦石開採特別稅自治條例時，調高稅率牴觸法定上限，未審酌對

產業與河川疏濬造成重大之影響，顯以違反地方稅法通則，決議凍結賦稅業務所編列預算十分之一，且依立法院第9屆第3會期財政委員會第13次全體委員會議紀錄，有立法委員亦認有違反地方稅法通則上限只能調高30%的規定，是應不因立法院財政委員會做成准予動支之附帶決議，即意味立法院財政委員會業已認同花蓮縣礦石開採特別稅自治條例之合法性。

(三)依地方稅法通則第3條第2項規定，年限屆滿時仍需繼續課徵之情形下，應依地方稅法重行辦理，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，未調高稅率而主動廢止舊條例之情形下，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。且訴願人僅得對舊條例所建立之法秩序及對於地方稅法通則第4條第1項規定之調高稅率之上限為百分之三十已有所預見，就訂定之稅率驟然調高為每公噸70元無預見可能性，且亦有違反平等原則所蘊含之受益原則、量能課稅原則以及租稅中立性原則。

四、依上開規定，地方政府得因自治財政需要，依財政收支劃分法、地方制度法所劃歸縣稅範圍內依法定程序開徵特別稅課，是以花蓮縣政府得依據前開規定訂定花蓮縣礦石特別稅自治條例。查訴願人主張原處分機關據以作成課稅處分之自治條例牴觸地方稅法通則第3條第1款、第2款及第4款及法律優位原則云云。經查，本自治條例係針對在花蓮轄區內開採礦石行為之礦業權者及擅自開採之行為人予以課稅，是以開採礦石行為據以開徵特別稅而言，並無針對轄區外交易為課稅，與地方稅法通則第6條第1款規定無涉而無侵害轄區外自治團體可掌握之稅源。至有無牴觸地方稅法通則第3條第2款「流通至轄區外之

天然資源或礦產品」，倘該天然資源或礦產品在當地產生汙染或造成當地居民特別負擔，基於汙染者付費原則，該地方自治團體自得對於該天然資源或礦產品等課徵特別地方稅，以符合公平原則。因此，就本條要件，應作目的性限縮解釋，僅限於在地方上不發生特別負擔之天然資源或礦產品等才不得作為地方稅之課稅對象(陳清秀，稅法總論，2012 年最新版，頁九四以下。)，是以花蓮縣政府因衡平礦石開採經濟活動對山林保育、水土保持及自然景觀影響所生外部成本據以制定本自治條例，按上開見解，本自治條例應無違反地方稅法通則第 6 條第 2 款之規定。是以原處分機關按訴願人為花蓮縣境內開採礦石而有礦業權之採礦業者，並依訴願人採礦之事實及開採數量對訴願人予以課稅，於法並無違誤。

五、次查花蓮縣政府制定本自治條例，經花蓮縣議會三讀立法程序通過後發布，復依地方稅自治條例報中央機關備查之統一處理程序規定向財政部函請備查並獲同意備查，此有財政部 105 年 6 月 20 日台財稅字第 10500565841 號函在卷可稽，其中財政部為審查本自治條例，召開地方稅自治條例審查委員會 105 年第 4 次會議，就會議審查方式亦揭示就有無違反地方稅法通則不得開徵事項規定等為適法性監督，此有財政部 105 年 6 月 20 日台財稅字第 105005655640 號函檢送前揭會議紀錄可稽，足見財政部對於本自治條例之適法性應具有實質監督及審查，非如訴願人所主張僅係『報請知悉』之性質，是以本府既係依法定程序制定本自治條例，且向財政部函報備查亦經同意備查，則本自治條例應無牴觸法律或憲法之虞。

六、且後於立法院院會審查 106 年度中央政府總預算決議凍結預算，並就此自治條例要求財政部檢送專案報告，截錄財政部中華民國 106 年 3 月 15 日立法院第 9 屆第 3 會期第 5 次會議議案關係文書院總第 887 號之內容:「財政部函……歲出部分第 10

款第 3 項決議第 5 項『賦稅業務』預算凍結案報告（一)本部審查『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：……，2.地方稅法通則之立法意旨，係為提高地方財政自主之彈性空間，並符合司法院釋字第 277 號解釋及地方制度法之規定，爰賦予地方政府得開徵新稅、調整其地方稅徵收率（額）及在現有國稅中附加課稅之權限，分別於該通則第 3 條至第 5 條明定，以便利地方自治財源之籌措。基於租稅法律主義，為使納稅義務人可明確預測其稅捐負擔之上限，爰該通則第 4 條及第 5 條明定地方政府調高其地方稅徵收率（額）及國稅附加徵收率上限；惟為避免上開地方稅調高徵收率（額）及國稅附加徵收之上限，限縮地方財政自主彈性空間，同通則第 3 條就地方政府開徵之特別稅課及臨時稅課，尚無稅率（額）上限規定，以確保地方財政自主性。是以，該通則第 3 條及第 4 條所規定之地方稅範圍，尚屬有別。…」依上開財政部檢送之專案報告，本自治條例開徵之礦石開採特別稅既為地方稅法通則第 3 條規範之特別稅課，即無地方稅法通則第 4 條調高地方稅徵收率（額）上限規定之適用，故本自治條例並無違反地方稅法通則第 4 條規定，原處分機關據本自治條例核課稅額應屬妥當。

七、再查本自治條例於制定公布前，花蓮縣政府有於 105 年 3 月 22 日就本自治條例與相關業者召開公聽會，此有 105 年 3 月 14 日府稅土字第 1050049837 號函附卷可稽；另財政部於審查本自治條例適法性時，亦有函請經濟部提供意見，經濟部以 105 年 5 月 23 日經授務字第 10520106620 號函函覆略以，經洽台灣區石礦業公會、台灣區水泥工業同業公會、花蓮縣水泥業者等，業者表示願意配合政策施行，擬從管控水泥製程節省成本，或調整末端售價因應，是本自治條例制定過程難謂未有充分踐行公開討論程序，而致使訴願人毫無預見可能性。再者，106 年 8

月 29 日財政部召開地方稅法通則座談會，針對本自治條例適法性問題，經學者專家及賦稅署討論及說明，主席結語為本自治條例尚無違反地方稅法通則第 3 條第 1 項不得開徵事項之規定，無適法性問題，此有財政部 106 年 9 月 15 日台財稅字第 10604654240 號函附卷可查，是以依上開相關事證資料，本自治條例無涉地方稅法通則第 4 條調高稅徵收率上限規定，亦無違反地方稅法通則第 3 條第 1 項規定，則訴願人訴稱本自治條例牴觸地方稅法通則第 3 條及第 4 條第 1 項之規定，應無理由。

八、另訴願人主張本自治條例違反平等原則所蘊含受益原則及量能課稅原則乙節，查本自治條例係針對業者之開採行為據以課徵特別稅，本毋庸因業者開採不同礦石而異，且本自治條例課徵特別稅之標的係「開採行為」，而非以「礦石種類」作為標的，是難認本自治條例有違反平等原則。

九、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員　顏　新　章

委員　危　正　美

委員　蕭　明　甲

委員　黃　淑　梅

委員　林　武　順

委員　阮　慶　文

委員　蔡　培　火

委員　林　國　泰

中　華　民　國　1　0　8　年　3　月　1　3　日

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起 2 個月內向臺北高等行政法院（地址：11158 臺北市士林區福國路 101 號）提起行政訴訟，並抄副本送本府。