

# 臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

111年度訴字第1259號

113年11月28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 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 劉豐州 律師

吳典倫 律師

張軒 律師

輔助參加人 財政部

代表人 莊翠雲（部長）住同上

訴訟代理人 徐嘉莉

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111年8月25日111年訴字第43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（含復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

## 事實及理由

### 壹、事實概要：

緣原告自民國（下同）110年7月1日起至同年7月31日止，於花蓮縣境內開採礦石數量為9萬8,736公噸，被告依經濟部礦務局111年2月8日礦局輔二字第11100008940號函提供之「礦

01 業權者礦區資料及開採礦石數量通報表」通報後，復按109  
02 年7月30日公布之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條  
03 例」（已於110年7月31日施行屆滿，下稱系爭自治條例）第  
04 6條第1項規定，按每公噸新臺幣（下同）70元核計，以111  
05 年2月17日花稅土字第1110231232號函（下稱原處分）核定  
06 課徵礦石開採景觀維護特別稅應納稅額691萬1,520元。原告  
07 不服，申請復查，經被告111年5月27日花稅法字第11100054  
08 27號復查決定駁回。原告仍不服，提起訴願，經花蓮縣政府  
09 111年訴字第43號訴願決定（下稱訴願決定）駁回。原告仍  
10 不服，遂提起本件行政訴訟。

11 貳、本件原告主張：

12 一、本件應有爭點效理論之適用：

13 關於花蓮縣政府公布施行之101年10月18日「花蓮縣礦石開  
14 採景觀維護特別稅自治條例」（下稱101年花蓮礦石稅自治  
15 條例）第6條第1項原定礦石特別稅稅率為每公噸10元，嗣於  
16 105年6月28日公布制定之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅  
17 自治條例」（下稱105年花蓮礦石稅自治條例）第6條第1  
18 項，將101年花蓮礦石稅自治條例原定稅率調升7倍至每公噸  
19 70元，「是否有地方稅法通則第4條第1項規定之適用」、  
20 「是否抵觸地方稅法通則第4條第1項規定」，以及「101年  
21 花蓮礦石稅自治條例與105年花蓮礦石稅自治條例是否屬於  
22 同一地方稅自治條例」等重要爭點，經本件兩造相同之當事  
23 人於多達20個行政訴訟程序，為充分之舉證及攻擊、防禦，  
24 而為適當完全之辯論後，業由法院就前開重要爭點，本於兩  
25 造間之辯論結果，論斷：1、花蓮縣政府所制定公布之特別  
26 稅，屬地方稅法通則第2條第2款所定義之「地方稅」，同時  
27 包含中央立法及地方立法所課徵之特定地方稅，自有地方稅  
28 法通則第4條第1項規定之適用；2、稅捐客體種類範圍相同  
29 （包括外延範圍大小之伸縮調整），對主體之歸屬判準相  
30 同，稅負能力之指標（所得、消費、財產或其他標準）相  
31 同，即可判斷為同一地方稅，而105年花蓮礦石稅自治條例

01 與101年花蓮礦石稅自治條例間，稅捐客體範圍、主體歸屬  
02 之判準及稅負能力指標，實質上並無不同，係對於「礦產」  
03 開徵特別稅而接續施行，而屬「同一稅目之地方稅自治條  
04 例」；3、105年花蓮礦石稅自治條例第6條第1項以每公噸70  
05 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  
06 定之稅率調高上限，乃屬無效等結論。除此之外，前訴訟再  
07 審判決中，亦已就「地方稅法通則第4條第1項規定之適用範  
08 圍是否包含中央立法及地方制定之地方稅」之法律爭議，認  
09 定不構成適用法規顯有錯誤之再審要件，而予以駁回（最高  
10 行政法院111年度再字第5號判決意旨參照）。又針對前開重  
11 要爭點所為之判斷，被告於相同之各訴訟案件中，亦無提出  
12 新訴訟資料，而足以推翻前訴訟案件原確定判決之情形。據  
13 此，揆諸前開見解所揭繫爭點效理論之旨趣，本件就前開各  
14 該重要爭點，應有爭點效理論之適用，不僅應拘束兩造當事  
15 人於後訴訟中不得為相反之主張，法院亦不得作出相異之判  
16 斷，俾符訴訟法上之誠實信用及公平原則，並避免法院就同  
17 一爭議作出不同判斷而使訴訟當事人無所適從，因此喪失司  
18 法之威信。

19 二、系爭自治條例業已牴觸地方稅法通則第3條第1項但書、第4  
20 條第1項等規定，乃屬無效：

21 （一）依地方稅法通則第6條第2項規定，我國地方稅自治條例公  
22 布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處  
23 備查，而此項備查，依地方制度法第2條第5款規定，係指  
24 下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定  
25 效力後，陳報上級政府或主管機關「知悉」之謂，是以縱  
26 令輔助參加人以109年7月24日台財稅字第10904605192號  
27 函復花蓮縣政府同意備查，至多僅得推知輔助參加人業已  
28 知悉系爭自治條例，尚非得據此推論系爭自治條例並無適  
29 法性之問題。更何況，縱使假設輔助參加人及地方稅自治  
30 條例審查委員會，確有就系爭自治條例是否違反地方稅法  
31 通則及有無牴觸憲法，進行審議並表示意見，惟此亦僅屬

01 中央對地方課稅立法權行使之「行政監督」，而地方稅之  
02 主管機關即輔助參加人，既僅屬代表行政權之監督機關，  
03 尚非如同法院之法官，乃適用法律之專家，亦無解釋法律  
04 或憲法之最終權限，則復查決定、訴願決定以該「行政監  
05 督」之形式上程序，遽論系爭自治條例經輔助參加人同意  
06 備查在案，即全然未違反地方稅法通則或憲法、法律或基  
07 於法律授權之法規，殊有未洽。

08 (二) 地方政府因自治財政需要固得開徵特別稅課，惟其必須在  
09 財政收支劃分法、地方制度法所劃歸縣稅範圍內始得為  
10 之，且不得對屬於地方稅法通則第3條第1項但書及第3項  
11 之事項開徵；並因地方稅課稅立法權原則仍專屬中央，地  
12 方政府僅在法律具體授權範圍，得彈性調整，故地方自治  
13 機關制定自治條例開徵地方稅時，亦當受中央監督，而應  
14 依地方稅法通則第6條第2項，於經地方議會三讀通過公布  
15 前報請各該自治監督機關、輔助參加人及行政院主計處備  
16 查，且縱經監督機關核定或備查後，如該地方稅自治條例  
17 與憲法及中央所制定之法律或基於法律授權之法規有所抵  
18 觸，中央或各該主管機關仍得予以函告無效，此並有司法  
19 院釋字第527號解釋理由書意旨可參。

20 (三) 原告之營業處所設於宜蘭縣，其於花蓮縣境內開採石灰石  
21 完竣後即輸出至宜蘭縣，並於花蓮縣以外之縣市進行交  
22 易，且原告開採之礦產大部分為石灰石，屬有限之自然資  
23 源，必然流通至開採區域以外之地區，以供全國人民使  
24 用，絕非僅供礦石開採所在地之地方居民使用，此際另行  
25 對之課徵特別稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負  
26 擔，則系爭自治條例對於原告開採之礦石課徵特別稅，業  
27 已違反地方稅法通則第3條第1項但書第1款、第2款之規定  
28 甚明。再者，水泥產業乃我國之重要基礎產業，而行政院  
29 所擬定之前瞻計畫、各項基礎建設均有大量水泥之需求，  
30 可知水泥產業乃係國家亟欲扶植之基礎產業，系爭自治條  
31 例對於開採水泥原料（即石灰石）之業者課徵高額之特別

01 稅，無異是抑制水泥產業之發展，而有侵害國家整體發展  
02 之虞，亦已違反地方稅法通則第3條第1項但書第4款之規  
03 定，依據地方制度法第30條第1項規定，應屬無效。

04 三、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  
05 原則及信賴保護原則：

06 (一) 系爭自治條例屬地方稅法通則第2條第2款所定義之「地方  
07 稅」，則地方稅法通則第4條第1項規定於聯結地方稅法通  
08 則第2條之定義性規範後，於表面文義或通常意義上，自  
09 不應僅限於所謂中央立法之地方稅，亦非只限於地方制定  
10 之地方稅，否則在「地方稅」之外增加中央、地方等要件，  
11 文義上將轉變為中央立法之地方稅、地方立法之地方  
12 稅，勢必與地方稅法通則第2條所優先定義之「地方稅」  
13 的表面文義或通常含意不符。再者，依地方稅法通則第1  
14 條、第2條之立法理由，足見地方稅法通則第2條第2款法  
15 條文義，即已明確界定地方稅之範圍。故而，自地方稅法  
16 通則第2條、第4條第1項規定就地方稅之法條文義及通常  
17 含意以觀，既已足以明確特定地方稅之定義及範圍，尚無  
18 須再透過其他體系、目的或歷史等次要之解釋方法進行補  
19 充或予以限縮，否則將違反憲法第19條之租稅法定主義。

20 (二) 立法者於設計地方稅法通則時，於第4條1項明定地方政府  
21 調高稅率（額）之上限為百分之30，以及在同法第3條第1  
22 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  
23 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  
24 限定特別稅開徵之年限至多4年，乃因特別稅屬法定以外  
25 之稅目，非屬常規性之稅捐，而不同於所得稅係以永續經  
26 營發展為前提下進行課徵，屬固定性、常態性之稅源，因  
27 此，非常規性之特別稅所徵收之稅額竟遠高於常規性之所  
28 得稅，甚至影響納稅人之營業自由並侵蝕中央課稅收入，  
29 自非法之所許，亦無益於國家整體財政之健全。花蓮縣政  
30 府以系爭自治條例延續105年花蓮礦石稅自治條例第6條第  
31 1項違法無效之稅額即每公噸70元，經與101年花蓮礦石稅

01 自治條例第6條第1項規定稅額相較，仍然超逾地方稅法通  
02 則第4條第1項所明定稅率（額）調高幅度為百分之30之上  
03 限。是系爭自治條例牴觸上位規範，違反憲法第19條租稅  
04 法律主義之法律優位原則，並已逾越地方稅法通則之授權  
05 範圍，系爭自治條例顯已罹有重大違憲之情事甚明。

06 （三）花蓮縣政府為調高其地方稅特別稅之稅額，先係於105年  
07 花蓮礦石稅自治條例公布同時，廢止先前之101年花蓮礦  
08 石稅自治條例，將第6條第1項原定稅額每公噸10元大幅度  
09 調漲至每公噸70元，復在105年6月28日以105年花蓮礦石  
10 稅自治條例課徵年限於109年6月30日屆滿後，延續該違法  
11 無效之稅額規定，制定公布本件之109年7月30日系爭自治  
12 條例，然原告就101年花蓮礦石稅自治條例所建立之法秩  
13 序，以及對於地方稅法通則第4條第1項規定之調高稅率  
14 （額）之上限已有所預期，業已產生之合理信賴，例如採  
15 取豎井方式等成本較為高昂之工法以開採礦石。從而，原  
16 告在無預見可能性之前提下，不僅因新舊自治條例之廢止  
17 及施行而向將來負擔高額之稅捐，亦令原告無緩衝期間可  
18 資為充分之反應，是花蓮縣政府就如此重大之稅額變更竟  
19 未制定過渡條款，或採取其他合理之補救措施，揆諸司法  
20 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  
21 所闡釋之旨趣，無論係105年6月28日花蓮縣礦石開採特別  
22 稅自治條例制定之稅率（額），抑或係本件系爭自治條例  
23 所延續之違法稅率（額），均有違憲法法治國之法安定性  
24 原則、信賴保護原則及租稅法律主義，至為灼然。

25 （四）至於「徵收率」之用語，在文義解釋上，單純係指「行政  
26 機關收取費用（稅費或規費）之費率」，縱係以所謂稅法  
27 上之常見情形強加解讀，最多也只能解為「在原有稅率之  
28 基礎上，制定徵收之費率」，從而，地方稅法通則第4條  
29 第1項所使用之「徵收率」一詞，當然也包含在已先存在  
30 一地方政府所制定之地方稅，於調高時如何在地方稅法通  
31 則第4條第1項規定百分之30限範圍內，調高稅率以制定

01 「徵收率」之意。被告所援引之法律意見書，在解釋地方  
02 稅法通則第4條第1項所使用之「徵收率」上，先係定義所  
03 謂「徵收率」係指中央立法者有意授權地方或行政機關保  
04 有「法定稅率區間範圍內」之自主決定權時，才會使用  
05 「徵收率」之用語，卻又因地方稅法通則第4條第1項規  
06 定，與前開自行賦予之「授權在法定稅率區間範圍內，制  
07 定徵收率」意旨不符，為此再行定義此為另外授權地方自  
08 治團體可以「突破」中央制定地方稅法原有規定稅率上  
09 限，毋寧係疊床架屋，徒增解釋上之困擾。且其為彌補前  
10 開定義解釋上之漏洞，不得不進一步列舉特定所謂「徵收  
11 率」在地方稅法通則之特殊意義包含所謂：1、由中央制  
12 定之地方稅中，授權地方自治團體在法定稅率區間有決定  
13 權；2、國稅中授權行政機關在法定稅率區間有決定權；  
14 3、國稅中授權地方稅自治團體可在不超過原規定稅率百  
15 分之30內附加徵收；4、在由中央制定之地方稅授權可以  
16 超過原規定稅率百分之30範圍另行調高徵收率云云，然在  
17 回歸「徵收率」之本義係指「行政機關收取費用（稅費或  
18 規費）之費率」或「在原有稅率規定之基礎上，制定徵收  
19 之費率」後，即不存在如何另外解釋地方稅法通則第4條  
20 第1項所使用「徵收率」用語之問題。蓋其最基礎之定義  
21 即包含前開所指四點情形，毫無遺漏，自也不會因此遺漏  
22 地方自治團體制定之地方稅法，反而在另外賦予「徵收  
23 率」所謂之特殊意義後，勢將造成更多解釋上之困難及漏  
24 洞。倘若立法者爾後又將徵收率用於其他法典上之不同情  
25 形，在前開特殊意義之解釋架構下，是否又要在額外增加  
26 前開針對「徵收率」之定義？況該「徵收率」之用語，如  
27 係具有如此特定且限縮之意涵，依照稅捐法定主義，自應  
28 存在明確之法文可資遵循，若無，自無從得出該特定且限  
29 縮之解釋，否則將有悖於租稅法定主義及法律明確性原  
30 則。

01 四、系爭自治條例業已逾越必要程度，核與憲法第15條保障人民  
02 營業自由之意旨有違：

03 (一) 採礦之申請過程繁瑣，除需先行申請探勘外，尚需申請將  
04 土地變更編定為礦業用地及設定採礦權、辦理水土保持計  
05 畫等，所耗費之時間漫長，開採前先期投入資金成本、風  
06 險及資本支出相對於一般營利事業體均高，且採礦業者復  
07 須定期支付礦業權費、執照登記費、環評檢測費等費用，  
08 則花蓮縣政府又片面調高稅額至每公噸70元，原告所留存  
09 之淨所得剩餘無幾，且對於開採石灰石等礦產之原告，市  
10 場單價較其他礦產為低之情形下，卻仍課徵高額不合比例  
11 之特別稅，終將使原告陷入虧損甚至倒閉之危機，形成  
12 「絞殺性課稅」之效果，除已嚴重影響並限制原告繼續營  
13 業之生存空間外，亦對原告營業自由之基本權利形成嚴重  
14 之干預，系爭自治條例規制之目的與手段間顯然失衡，欠  
15 缺合理之關聯性，業已逾越必要程度。

16 (二) 系爭自治條例第4條、第6條等徵收礦石開採特別稅之規  
17 定，並未限制礦石之種類，是無論開採礦時所產生經濟效  
18 益如何，均以單一稅額即每公噸70元計徵，然在高單價之  
19 礦石，如金礦、銀礦、金剛石、大理石之情形，其手段  
20 上，或可謂無過度課徵之問題，然在市場價格較低，如原  
21 告所開採之石灰石，售出單價每公噸僅有127元（原證  
22 9），則依該條例對原告卻仍課以每公噸70元之特別稅  
23 捐，業已強制收取原告百分之55（計算式： $70/127=0.5$   
24  $5$ ）之收益，已超逾售出價格一半以上，形同對原告財產  
25 權之沒收，致使原告須承受不成比例之負擔，其措施顯屬  
26 過度，而有違比例原則之狹義比例性。

27 五、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  
28 號、第597號、第745號解釋所明揭之量能課稅原則及受益原  
29 則：

30 (一) 系爭自治條例就不同負擔能力之業者，均課徵每公噸70  
31 元，對於負擔能力較低之原告顯已過重，核與水平量能課

01 稅原則之要求不符。是系爭自治條例不僅未區分採礦業者  
02 所開採之礦石種類為何，亦未按各採礦業者間之實質負擔  
03 能力予以區分，顯係在不同情形為相同之處理，至多僅有  
04 形式上、機械上之平等，實與憲法第7條平等原則及司法  
05 院釋字第565號、第597號、第745號解釋所揭示之量能課  
06 稅原則不符。

07 (二) 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  
08 之經濟利益，惟石灰石在市場上之售出單價每公噸僅127  
09 元(原證9)，原告卻因系爭自治條例之訂定，須額外支  
10 付半數以上之收益予花蓮縣政府，是以基於憲法平等原則  
11 所蘊含之受益原則，原告之稅捐負擔與自花蓮縣境內開採  
12 礦石所獲得之利益間，顯非相當。況倘因此造成原告營業  
13 上之虧損，該特別稅之開徵，亦將對實質上無稅捐負擔能  
14 力之人民徵收稅適，從而有違量能課稅原則。

15 六、花蓮縣政府迄今仍無法具體敘明其以系爭自治條例第6條第1  
16 項計徵每公噸70元之基礎為何，且花蓮縣政府就增加稅收之  
17 部分所分配予各鄉鎮市之額度甚微，系爭自治條例之開徵，  
18 其手段與目的間不具有正當關聯性：

19 (一) 花蓮縣政府自98年起制定礦石開採特別稅自治條例課徵礦  
20 石特別稅，迭次變更名稱及調整稅額，105年花蓮礦石稅  
21 自治條例將101年花蓮礦石稅自治條例之原定稅額每公噸1  
22 0元大幅度調漲至每公噸70元，因而引發諸多爭議。觀之  
23 系爭自治條例第1條規定，可知花蓮縣政府係基於衡平礦  
24 石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，而制定  
25 該自治條例，且以系爭自治條例第4條、第6條規定，就在  
26 花蓮縣境內開採礦石者，課徵每公噸70元之特別稅作為達  
27 成目的之手段。倘若該特別稅之用途，係用於景觀之復  
28 育，開徵特別稅此一措施固有助於維護自然景觀之目的，  
29 惟迄至系爭自治條例制定過程中，花蓮縣當地居民竟仍迭  
30 次透過議員陳情表示：「此法規範的礦區9成在秀林  
31 鄉……」、「此立法保護對象為第一條內《……衡平礦石

01 開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響……》,但  
02 經費使用在秀林鄉卻是少數,大部分占比都不是使用在保  
03 護對象,更遑論使用不明情事。此稅變成縣府自由財源,  
04 實做政策性買票。」、「礦石稅第6條適法性之疑義,縣  
05 府無法說明徵收每公噸70元之法源依據。而強行二、三讀  
06 會,使太魯閣族蒙受重大損失。且違反地方稅法通則第4  
07 條之規定。」等語(原證11),足見花蓮縣政府制定系爭  
08 自治條例並對礦石業者開徵特別稅後,並未從事任何有關  
09 山林保育、水土保持及自然景觀之改善。甚且,前開花蓮  
10 縣當地居民所稱縣府大部分預算編列未使用於礦區所在之  
11 秀林鄉、實做政策性買票等語,亦非空穴來風,蓋花蓮縣  
12 政府本身卻不時傳出濫用公帑,宣傳政績或收買媒體之弊  
13 案,並經監察院彈劾移送公務員懲戒委員會判決懲戒  
14 在案(原證12),可徵實際上本件特別稅之開徵,花蓮縣  
15 政府並無真正運用於其所謂之環境保育、地方建設等用  
16 途,反而係任憑己意編列預算,將稅收運用於其他無關之  
17 事務上,顯然制定系爭自治條例之所採取之措施,無助於  
18 達成系爭自治條例第1條所欲追求「衡平礦石開採對山林  
19 保育、水土保持及自然景觀之影響」之目的。

20 (二)其次,被告迄今無法提出實證敘明花蓮縣政府先前於公布  
21 105年花蓮礦石稅自治條例之同時,將原定稅額由每公噸1  
22 0元大幅度調高百分之700至每公噸70元之依據何在?其外  
23 部成本如何增加?計算之基礎為何?甚至被告於相同原因  
24 事實之本院108年度訴字第449號109年2月14日準備程序中  
25 亦陳稱:關於以每公噸70元課徵的核算方式,以精準的環境  
26 會計來作計算,客觀上有困難等語(原證13)。倘若系  
27 爭自治條例以每公噸70元課徵特別稅捐,係基於所謂「環  
28 境污染之成本負擔」,自應有相關研究分析報告推導該稅  
29 率之合理性何在,然被告不論係在另案或本件訴訟中,既  
30 均無法提出任何佐證有關係爭自治條例以每公噸70元稅額

01 計徵特別稅捐之數據分析報告，顯見該稅額之訂定全屬恣  
02 意妄為。

03 (三) 又系爭自治條例於制定過程所召開之公聽會，非僅有經濟  
04 部表示：105年調整徵收標準至每公噸70元，業者每年負  
05 擔之特別稅占花蓮縣內水泥業者開採成本百分之40至50，  
06 已造成業者沉重負擔，且礦場周邊部落對於開徵礦石特別  
07 稅之回饋及補助表示無感等語，台灣區水泥工業同業公  
08 會、台灣區石礦業同業公會及業者，亦紛紛表達：中央、  
09 地方政府已對水泥業者課徵許多稅費，且礦業權者除須對  
10 國有地租用繳交植生復育保證金外，因應礦山採礦環保要  
11 求，開採時即投入鉅額經費進行水土保持及環境復育，負  
12 擔沉重，再課徵礦石特別稅每公噸70元，已使礦業權者無  
13 法經營等語（原證14）。而經濟部對此不僅發函重申：自  
14 105年徵收額度調漲至每公噸70元，採礦權者每年負擔之  
15 礦石特別稅占縣內水泥業者原料開採成本百分之40至50，  
16 已造成業者沉重負擔，因水泥下游價格無明顯上漲，據10  
17 5年工業及服務普查，礦業及土石採取業之利潤率由正轉  
18 負，水泥業者已有營收虧損情形，顯示礦業經營成本支出  
19 沉重，建議減低徵收價格等語，復特別指明：花蓮縣政府  
20 撰擬之評估報告，仍以每公噸70元計徵，惟評估報告未有  
21 相關該標準訂定之說明（如何計算得出？），建議應有核  
22 算機制，避免未來計徵標準浮濫制定等語（原證15）。凡  
23 此均在在足徵系爭自治條例第6條第1項於制定每公噸70元  
24 稅率之計徵標準時，並未具體考量量能課稅平等負擔原  
25 則，而已嚴重影響並限制花蓮縣境內礦業權者繼續營業之  
26 生存空間，並對業者營業自由之基本權利形成嚴重之干  
27 預，系爭自治條例規制之目的與手段間顯然失衡，欠缺合  
28 理之關聯性，業已逾越必要程度。系爭自治條例第6條第1  
29 項所明定之稅額，過度侵害人民之權利，手段與欲達成之  
30 目的欠缺合理關聯性，而與憲法第23條所揭示之比例原則

01 不符，已罹有重大違憲之情事，依據地方制度法第30條第  
02 1項規定，應屬無效。

03 七、地方稅法通則第4條第1項稅率調升限制之規定，並無過度侵  
04 害地方自治團體之地方自治權，在地方稅法通則之體例上，  
05 亦無任何矛盾、齟齬之情形，自無需依循其他次要之解釋方  
06 法，將該規定解為專指中央所制定之地方稅法：

07 (一) 綜觀地方稅法通則之編排或體例，第2條為地方稅之範圍  
08 及定義、第3條為課徵限制、年限、第4條為地方稅調高稅  
09 率限制，第5條為授權地方對國稅附加課稅，當中並無任  
10 何足以辨識、或能解為地方立法之地方稅不受地方稅法通  
11 則第4條第1項規定限制之空間。蓋細究地方稅法通則第4  
12 條第1項規定，足見該條係指地方自治團體僅得就其「地  
13 方稅」之「原規定率(額)」上限百分之30予以調漲，而  
14 「地方稅」之定義，則依前說明，應回歸地方稅法通則第  
15 2條對於「地方稅」之定義性規範，當中既無區分中央立  
16 法或地方立法之明文，地方稅法通則第4條第1項之規定，  
17 自應包含所有之地方稅，亦即不論是中央立法或地方立法  
18 之地方稅，均有其適用。倘將地方稅法通則第4條第1項之  
19 規定限縮解釋僅限於中央立法之地方稅，於體例上，將漏  
20 未規範地方自治團體原本享有調高其地方立法之地方稅稅  
21 率之權限，反更不利於地方自治權之展現。況倘若立法者  
22 係有意區分中央立法及地方立法之地方稅，亦非就中央原  
23 規定稅率之調高分別另行規定，而係於地方稅法通則第2  
24 條之定義性規範中直接指明二者之區別，並予以定義適用  
25 範圍。

26 (二) 其次，地方稅法通則第4條第2項之規定，亦不過係在進一  
27 步規範地方自治團體一旦就地方稅之稅率做出第一次之調  
28 整後，至少要相隔2年以後才能為後續之調高，但例外於  
29 中央立法之實證法原定稅率(額)上限有所調整，則不受  
30 2年之限制，並非謂依地方稅法通則第4條第1項規定實施  
31 調整後，僅能隨中央原規定稅率調整，即得因此推論同條

01 第1項規定之對象僅有中央立法之地方稅。又地方稅法通  
02 則第4條第1項所列舉之地方稅目為中央所制定之法律，僅  
03 能推知該等中央所制定之地方稅目被排除於外，但在文義  
04 解釋、體系解釋及邏輯上，無法進一步以該被排除之項目  
05 符合某些共同之特徵或分類，即得遽論該規範限制之對象  
06 僅有中央制定之地方稅。另參之地方稅法通則第5條規  
07 定，主要係賦予地方自治團體得就國稅附加徵收稅捐，並  
08 明定地方政府就國稅課徵附加稅課之限制為百分之30，其  
09 法條文義本即是針對國稅附加徵收，該規定與地方稅法通  
10 則第4條所規範之調幅上限無涉，亦無從以該條規定作為  
11 地方稅法通則第4條第1項所明定地方稅範圍之依憑。是  
12 以，被告以體例編排為由，將地方稅法通則第4條第1項地  
13 方稅，曲解為專指中央立法之地方稅，非屬正確之法律解  
14 釋，於法難謂有據。

15 (三) 再查，立法院91年5月29日第5屆第1會期財政委員會第25  
16 次全體委員會議紀錄，固有記載時任財政部次長王得山對  
17 立法委員陳茂男詢問答稱：「這部分是授權給地方議會決  
18 定。特別稅只能辦四年，如要繼續辦，就要重頭來過；臨  
19 時稅是兩年，原則上是由地方議會處理。」等語，然此僅  
20 係在引述地方稅法通則第3條第2項規定之內容，而未實際  
21 提及地方稅法通則第4條第1項適用範圍之問題，自無從僅  
22 以前開答詢內容推導地方立法之地方稅不受地方稅法通則  
23 第4條第1項規限之依據。又倘若（假設語氣）時任財政部  
24 次長王得山亦認為有所謂任意地方稅不受地方稅法通則第  
25 4條規定之情事，自應提請行政院修正提案或撤回重新提  
26 案，明確規範於地方稅法通則草案之條文中，而非在地方  
27 稅法通則第2條已明確定義規範地方稅範圍包含特別稅之  
28 景況下，任由其制定之版本通過。

29 (四) 又查，輔助參加人及地方稅自治條例審查委員會縱有就系  
30 爭自治條例是否違反地方稅法通則第4條第1項規定，進行  
31 形式上之審議並表示意見，惟此亦僅屬中央對地方課稅立

01 法權行使之「行政監督」，而地方稅之主管機關即輔助參  
02 加人財政部，既僅屬代表行政權之監督機關，並無解釋法  
03 律或憲法之最終權限，即令系爭自治條例經財政部同意備  
04 查在案，抑或係對地方稅法通則第4條所規範之對象闡述  
05 其自身之法律見解，亦無從以該等見解，作為法院如何解  
06 釋法律之基準，否則權力分立之制度將形同虛設，是以自  
07 難徒以輔助參加人之法律意見，即得謂地方稅法通則第4  
08 條第1項規定所規範之對象僅限於中央制定之地方稅。

09 八、並聲明：

10 (一) 訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。

11 (二) 訴訟費用由被告負擔。

12 參、被告則以：

13 一、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  
14 款、第2款、第4款及第4條第1項規定：

15 (一) 依地方稅法通則第3條第2項規定，特別稅課本即有一定之  
16 課徵年限，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定  
17 重行辦理，亦即須依通則第6條規定，擬具地方稅自治條  
18 例，經地方議會完成三讀立法程序，並報請自治監督機關  
19 輔助參加人及行政院主計處備查後，始能公布施行。而系  
20 爭自治條例即係在105年花蓮礦石稅自治條例施行期間於1  
21 09年6月30日屆滿後，始由花蓮縣政府依上開程序於109年  
22 7月30日制定公布，並非同一條例之修訂。

23 (二) 按地方稅法通則第4條第1項所謂「地方稅」係專指「中央  
24 立法、地方徵收」之地方稅之問題，立法委員賴士葆等17  
25 人前於111年5月間提案修正通則第4條規定之議案中即指  
26 出，地方稅法通則第4條與地方政府以自治權力訂定之地  
27 方稅無涉，擬將現行條文文字「其地方稅」調整為「中央  
28 立法之地方稅」等語，嗣於同年12月間立法院財政、內政  
29 委員會聯席會議審查時，時任輔助參加人代理部長阮清華  
30 明確表示：「第4條及第5條係就由中央立法之地方稅與國  
31 稅所為規範，賦予地方政府於一定限度範圍內調整徵收率

01 或附加徵收。有關賴委員士葆等人提案，將第4條第1項  
02 『地方稅』範圍，定明為『中央立法之地方稅』，與該條  
03 原立法意旨尚無不符」，可知地方稅法通則第4條第1項之  
04 適用對象確實不包括地方自主立法之地方稅，僅專指由中  
05 央立法之地方稅而已，此並為輔助參加人准予備查所再次  
06 肯認；且基於議會不連續之原則，系爭自治條例所定之地  
07 方稅並非同一，自無通則第4條所謂「調高」之情形、乃  
08 至於適用該條規定之問題，亦有李惠宗教授、盛子龍及張  
09 永明教授所出具之法律鑑定意見書可參。

10 (三) 地方稅法通則第4條所謂之「地方稅」，透過歷史、體系  
11 及目的因素之檢討，以及合憲性之考量，均以專指「中央  
12 立法地方徵收」之地方稅為適當。亦即，中央立法之地方  
13 稅法通則至多僅能以維護全國法律秩序與經濟秩序之統一  
14 之目的，就中央立法地方徵收之地方稅，規範地方自治團  
15 體補充性調高其稅率之幅度，但就地方自治團體為辦理自  
16 治事項之需要而「新開徵」之特別地方稅，自應由其因地  
17 制宜，自為稅捐構成要件之設計，當然不可限制其調整稅  
18 率幅度，始合乎憲法保障地方自治制度之要求。是以，最  
19 終以合憲性因素複核此地方稅法通則第4條第1項所謂「地  
20 方稅」，應認其僅指中央立法地方徵收之地方稅。

21 (四) 地方稅法通則第4條第1項所賦予直轄市政府、縣(市)政  
22 府之權限，乃係：「就其地方稅原規定稅率(額)上限，  
23 於百分之30範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)」，亦  
24 即係賦予直轄市政府、縣(市)政府得在原規定稅率  
25 (額)外訂定較高之徵收率(額)之權限，並非就地方稅  
26 之「前稅率(額)」與「後稅率(額)」之關係而為規  
27 定，由此益徵，原告主張通則第4條第1項係就新舊地方稅  
28 之稅率(額)而為規定云云，明顯曲解通則之明確文義。  
29 不論系爭自治條例是否屬前一自治條例之延續，且不論地  
30 方稅法通則第4條第1項是否適用於前稅率(額)與後稅率  
31 (額)之關係，前一自治條例即105年花蓮礦石稅自治條

01 例與系爭自治條例所規定之稅率，均為每公噸課徵70元之  
02 礦石稅，並無調高稅率之情形，根本沒有違反地方稅法通  
03 則第4條第1項之問題，此經有本院111年度訴字第671號判  
04 決所肯認。因此原告上開部分之主張，顯無可採。

05 (五) 原處分係針對原告「採取礦石」之行為課稅，此觀系爭自  
06 治條例第4條規定即可明瞭，且系爭自治條例亦完全並未  
07 就礦石之種類為特定，針對該等礦石之交易，亦無任何限  
08 制。由此可見，於系爭自治條例下，不僅「礦石」本身根  
09 本並非課稅之客體，且系爭自治條例亦未針對該等礦石於  
10 轄區以外之交易行為課稅，原告主張系爭自治條例有違反  
11 地方稅法通則第3條第1項但書第1款及第2款規定云云，顯  
12 有誤會。又依系爭自治條例第1條規定，足見系爭自治條  
13 例之目的，除為充裕辦理自治事項之財源外，亦兼及取得  
14 礦石開採行為與環境保育間之衡平，以持續維護花蓮地區  
15 得天獨厚之自然景觀，對於國家整體利益及地方公共利益  
16 不僅並無任何危害，反係有利。且放眼全國，以採取土  
17 石、礦石為課稅客體之地方稅，已有桃園、苗栗、南投、  
18 嘉義、雲林、高雄、屏東、臺東、宜蘭各地方自治團體立  
19 法開徵，更足證明此類兼顧充裕地方財源及維護環境之目  
20 的而開徵之地方稅，亦無原告所稱違反地方稅法通則第3  
21 條第1項第4款規定之虞。

22 二、系爭自治條例確無牴觸憲法或法律之情形：

23 (一) 查立法院於審查106年度中央政府總預算時，曾要求輔助  
24 參加人針對花蓮縣礦石開採特別稅自治條例是否有調高稅  
25 率牴觸法定上限乙情，提出專案報告，否則即凍結輔助參  
26 加人所屬賦稅署年度預算10分之1。嗣經輔助參加人於再  
27 次審查花蓮縣礦石開採特別稅自治條例與通則第4條立法  
28 意旨後，以106年3月6日台財會字第1060990731B號函檢送  
29 歲出部分第10款第3項決議第5項「賦稅業務」預算凍結案  
30 報告，再次表明其見解為：「該通則第3條及第4條所規定  
31 之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭自治條例開徵之『土石

01 採取景觀維護特別稅』及『礦石開採特別稅』為第3條規  
02 範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率（額）上限  
03 規定之適用。」。

04 （二）輔助參加人提出前揭報告予立法院後，立法院乃於106年4  
05 月27日解凍預算，並作成附帶決議請財政部邀集學者、業  
06 者、地方政府及相關機關召開座談會。輔助參加人為此於  
07 106年8月29日召開「地方稅法通則座談會」，於座談會  
08 中，國內權威稅法及憲法、行政法學者黃世鑫教授、陳清  
09 秀教授及蔡茂寅教授均針對前述輔助參加人認為地方稅法  
10 通則第3條及第4條規定之地方稅範圍不同之見解，表達肯  
11 定，並各自提出相同結論之法律意見。

12 （三）綜上，關於系爭自治條例並無違反地方稅法通則，地方稅  
13 法通則第4條亦不適用於系爭自治條例等節，不僅事實上  
14 業經立法院所認可、國內權威稅法及憲法、行政法學者等  
15 詳為討論並提出確認意見在案，更重要的是，有權之中央  
16 主管機關即輔助參加人早已明確表達認定系爭自治條例並  
17 無牴觸通則之法律見解，故在本件未經司法院大法官作成  
18 相反解釋之前，參酌地方制度法規定及司法院釋字第38號  
19 所揭意旨，系爭自治條例無論於形式上或實體上，皆屬合  
20 法有效，無任何牴觸通則而違法之情事存在。

21 三、系爭自治條例並無違反比例原則、量能課稅原則、租稅法定  
22 原則、法安定性原則及信賴保護原則：

23 （一）系爭自治條例為衡平礦石開採行為對於花蓮地區山林保  
24 育、水土保持、自然景觀及生物多樣性所造成之負面影  
25 響，採取「從量課稅」之方式開徵礦石開採特別稅，所採  
26 手段與目的具有正當合理之關聯性。至於礦石本身之經濟  
27 價值，則並非本件量化特別稅額高低時所應參考之依據。  
28 且既然本件特別稅之性質並非「採礦收益稅」或「特別所  
29 得稅」，當然不應該以採礦之收益多少，作為衡量稅負之  
30 標準。故原告主張本件應考量各類礦石之市場單價高低，

01 以及各類礦石之採礦業者所能獲得之收益及所得差異等因  
02 素云云，並無可採。

03 (二) 原告有所謂經營困難之情形發生(假設語氣，被告否  
04 認)，亦極可能係因原告與幸福水泥公司間有訂定不合理  
05 契約，以相當低廉之價格將開採之石灰石出售予幸福水泥  
06 公司所致。蓋據被告了解，原告與位於宜蘭縣轄區內之幸  
07 福水泥公司間有長期之石灰石買賣交易關係，於101年1月  
08 至106年12月間，原告將所開採礦石銷售予幸福水泥公司  
09 之交易金額占比，高達99.87%。而於被證2號所示之財政  
10 部北區國稅局復查決定書說明中可知，原告長期以與幸福  
11 水泥公司簽訂合作採礦契約書或協議書之方式，規避營業  
12 稅之查核，且原告所開採之礦石，每每以遠低於一般商業  
13 行情之價格出售予幸福水泥公司，甚至契約中還曾經約  
14 定，必須待石灰石生產年產量達6,000,000公噸後，幸福  
15 水泥公司始給付原告每公噸5元之價金，凡此在在顯示，  
16 原告與幸福水泥間可能存在非常規交易，因此其財報之真  
17 實性即大有可疑。復參酌花蓮地區礦石開採業者(如：台  
18 泥公司、亞洲水泥股份有限公司……等)中，除原告外，  
19 別無任何公司針對本件礦石開採特別稅之課徵表示反對意  
20 見，即可知悉本件礦石開採特別稅之課徵與礦石業者之營  
21 收間，確無違反比例原則及量能課稅原則之問題。

22 (三) 系爭自治條例制定時，花蓮縣政府已舉辦公聽會，並提出  
23 「業者衝擊及成本效益評估報告」供花蓮縣議會參考，就  
24 該報告所述，103年至107年全國開工礦區及面積之減少幅  
25 度均高於花蓮縣，同時期全國開採量、銷售量下滑幅度也  
26 均高於花蓮縣，足徵於花蓮縣開採礦石之業者尚不致因系  
27 爭礦石稅高於全國其他各縣市，而市場競爭力下滑，也無  
28 因此退出市場之跡象。因之，花蓮縣議會決議以系爭自治  
29 條例維持前自治條例關於每開採一公噸徵收70元礦石稅之  
30 稅率，既有其量益課稅上之正當理由，基於過往經驗，同  
31 樣稅率也未絞殺業者生存，應認此立法預估特權所為之決

01 定並未違背憲法上關於課稅正義上之要求，無逾立法限  
02 界，而為地方稅捐高權所享有之立法形成空間，此並為本  
03 院111年度訴字第671號判決所肯認。

04 (四) 系爭自治條例經花蓮縣議會三讀通過後，再經中央監督機  
05 關通過同意備查，其制定程序完全符合地方稅法通則第3  
06 條及第6條規定之程序，自無任何違反租稅法律主義及法  
07 安定性原則之問題可言。

08 (五) 原告所謂信賴基礎，既係存在於根本不得適用於地方特別  
09 稅自治條例之地方稅法通則第4條第1項規定，則其信賴基  
10 礎根本不存在，其預期於原自治條例屆期失效後礦石特別  
11 稅仍不會有調整之期待，亦僅屬於單純主觀之願望，並非  
12 法律上之合理信賴，足見系爭自治條例之訂定，並無原告  
13 所謂違反信賴保護原則之情形等語。

#### 14 四、並聲明：

15 (一) 駁回原告之訴。

16 (二) 訴訟費用由原告負擔。

#### 17 肆、輔助參加人則以：

##### 18 一、自治條例備查程序：

##### 19 (一) 成立審查會：

20 依地方稅法通則第6條第2項規定，為利地方稅自治條例備  
21 查處理程序有一致做法，輔助參加人訂定「地方稅自治條  
22 例報中央機關備查之統一處理程序」及「地方稅自治條例  
23 審查會要點」，組成「地方稅自治條例審查會」，委員包  
24 括本部政務次長或常務次長（為召集人；開會時擔任主  
25 席）、財政部賦稅署署長、行政院主計總處代表1人、自  
26 治監督機關代表1人、相關業務主管機關代表各1人、地方  
27 制度及財稅相關學者各2人。

##### 28 (二) 審查原則：

29 1、地方稅法通則第3條、第4條及第5條彼此獨立，第3條開徵  
30 之新稅不受第4條第1項規定調高稅率上限之限制：

01 為賦予地方自主之彈性空間，以符地方制度法規定，地方  
02 稅法通則分別於第3條、第4條及第5條明定，直轄市政  
03 府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所（下合稱地方政  
04 府）得開徵新稅、調高其地方稅徵收率（額）及在現有國  
05 稅中附加課徵之權限。是以，地方稅法通則第3條規定係  
06 地方政府制定地方稅自治條例提經議會完成立法程序開徵  
07 之特別稅課、臨時稅課或附加稅課，核屬地方自治立法權  
08 之範圍，稅率之訂定為地方權責；與地方稅法通則第4條  
09 及第5條規定係由中央立法之地方稅與國稅所為規範，賦  
10 予地方政府調整徵收率或於國稅原規定稅率附加徵收之精  
11 神有別，爰依地方稅法通則第3條規定由地方政府完成立  
12 法程序開後之地方稅，應不受地方稅法通則第4條第1項有  
13 關調高中央立法之地方稅稅率上限規定之限制。

14 2、中央僅得為適法性與否監督，不得為適當性監督按司法院  
15 釋字第498號及第553號解釋意旨，中央對地方自治團體辦  
16 理自治法規，僅得就適法性而不為適當性之監督；地方制  
17 度法第30條第1項規定，自治條例與憲法，法律或基於法  
18 律授權之法規或上級自治團體自治條例牴觸者，無效。

19 （三）各地方政府函報備查之自治條例草案，輔助參加人先送請  
20 相關業務主管機關就該自治條例表示意見，並敘明有無違  
21 反地方稅法通則第3條第1項不得開徵事項之規定及有無牴  
22 觸憲法、法律或基於法律授權之法規，於15日內函復輔助  
23 參加人，俾彙整中央機關之意見後，召開審查會審議。經  
24 審查會審議無違反地方稅法通則第條規定，亦無違反憲  
25 法、法律或基於法律授權之法規者，同意備查。

26 二、系爭自治條例草案立法程序：

27 花蓮縣政府依地方稅法通則第6條規定，於109年重行制定系  
28 爭自治條例草案，同年1月21日召開公聽會，經該縣議會同  
29 年5月15日第19屆第8次臨時大會議決通過，完成三讀立法程  
30 序，報請輔助參加人備查。

01 三、系爭自治條例草案經輔助參加人109年7月15日召開地方稅自  
02 治條例審查會109年第2次會議審議，決議同意備查，茲就審  
03 議討論經過，重點說明如下：

04 (一) 花蓮縣政府109年重行制定系爭自治條例草案，課徵礦石  
05 開採特別稅，已踐行公開討論程序（109年1月21日召開公  
06 聽會），經該縣議會第19屆第8次臨時大會三讀通過報請  
07 備查，完成相關法定程序，又因屬續課案件（之前之自治  
08 條例業分別於97年、101年及105年分別經地方稅自治條例  
09 審查會會議同意備查），其課徵客體係礦石開採行為，尚  
10 無違反地方稅法通則第3條第1項第2款不得開徵事項規  
11 定。

12 (二) 行政院主計總處及內政部審查無牴觸其業管法律及基於法  
13 律授權之法規、與地方制度法規定無違，且未違反本通則  
14 相關規定；至經濟部建議降低徵收價格及計徵標準訂定核  
15 算機制等節，認屬適當性問題，另所提對於礦產生產量多  
16 之地區及受礦業影響較大之鄉鎮，在相關建設、水土保持  
17 上給予合理補助一節，認尚無涉財政紀律法第7條適法性  
18 問題，建議花蓮縣政府於辦理特別稅課收入分配時，按開  
19 採地區受害程度（外部性）予以補償，以維護原住民族權  
20 益等語。

21 伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：

22 如事實概要欄所述之事實，業據提出原處分（見本院卷一第  
23 85頁）、被告礦石開採景觀維護特別稅繳款書（見本院卷一  
24 第87頁）、復查決定（見本院卷一第89至95頁）、訴願決定  
25 （見本院卷一第97至109頁）、花蓮縣政府109年3月12日府  
26 稅土字第1090047193號函附重行制定「花蓮縣礦石開採景觀  
27 維護特別稅自治條例」草案公聽會會議紀錄（見本院卷二第  
28 43至51頁）、花蓮縣政府109年6月2日府稅土字第109101489  
29 3號函（見本院卷二第39至42頁）、輔助參加人109年7月24  
30 日台財稅字第10904605190函附地方稅自治條例審查會109年  
31 第2次會議紀錄（見本院卷二第71至73頁）、立法院議案關

01 係文書院總第1633號（見本院卷一第407至409頁）、輔助參  
02 加人於立法院第10屆第6會期聯席會議報告資料（見本院卷  
03 一第411至413頁）、花蓮縣政府110年10月29日府稅土字第1  
04 100220504號函（見本院卷一第443頁）、花蓮縣政府111年6  
05 月21日府稅土字第1110014626號函（見本院卷一第445至450  
06 頁）、輔助參加人112年1月6日台財稅字第11104732280函附  
07 地方稅自治條例審查會111年第2次會議紀錄、簽到表（見本  
08 院卷一第451至455頁）、輔助參加人112年1月6日台財稅字  
09 第11104732282號函（見本院卷一第456至461頁）、李惠宗  
10 教授法律鑑定書（見本院卷一第415至441頁）、盛子龍教授  
11 法律鑑定書（見本院卷一第462至490頁）、張永明教授法律  
12 鑑定書（見本院卷一第492至503頁）、內政部113年10月16  
13 日台內民字第1130041838號函（見本院卷二第131至132頁）  
14 等本院卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信  
15 為真，兩造之爭點厥為：

16 一、系爭自治條例是否牴觸地方稅法通則第4條第1項規定而無  
17 效？

18 二、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  
19 稅應納稅額6,911,520元，是否適法？

20 陸、本院之判斷：

21 一、本件應適用之法條與法理：

22 （一）財政收支劃分法第12條規定：「（第1項）下列各稅為直  
23 轄市及縣（市）稅：……七、特別稅課。……（第6項）  
24 第一項第七款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議  
25 會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為  
26 課徵對象。」

27 （二）地方稅法通則第1條規定：「直轄市政府、縣（市）政  
28 府、鄉（鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本  
29 通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」

30 （三）地方稅法通則第3條規定：「（第1項）直轄市政府、縣  
31 （市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依前

01 條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列  
02 事項不得開徵：一、轄區外之交易。二、流通至轄區外之  
03 天然資源或礦產品等。三、經營範圍跨越轄區之公用事  
04 業。四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。

05 （第2項）特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨時  
06 稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之  
07 規定重行辦理。（第3項）特別稅課不得以已課徵貨物稅  
08 或菸酒稅之貨物為課徵對象；臨時稅課應指明課徵該稅課  
09 之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款  
10 帳戶。」

11 （四）地方稅法通則第4條規定：「（第1項）直轄市政府、縣  
12 （市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地  
13 增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，於百分  
14 之30範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。但原規定稅  
15 率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得  
16 變更。（第2項）前項稅率（額）調整實施後，除因中央  
17 原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，2年內不得調  
18 高。」

19 （五）地方稅法通則第6條規定：「（第1項）直轄市政府、縣  
20 （市）政府、鄉（鎮、市）公所開徵地方稅，應擬具地方  
21 稅自治條例，經直轄市議會、縣（市）議會、鄉（鎮、  
22 市）民代表會完成三讀立法程序後公布實施。（第2項）  
23 地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政  
24 部及行政院主計處備查。」

25 （六）系爭自治條例第1條規定：「花蓮縣（以下簡稱本縣）為  
26 辦理自治事項，充裕財源並衡平礦石開採對山林保育、水  
27 土保持及自然景觀之影響，特依地方稅法通則制定本自治  
28 條例。」

29 （七）系爭自治條例第5條規定：「本特別稅之納稅義務人如  
30 下：一、依礦業登記規則第十五條規定，申請設定採礦權

01 而登記有案者。二、未依規定取得礦業權擅自開採礦石  
02 者。」

03 (八) 系爭自治條例第6條規定：「(第1項) 本特別稅按礦石開  
04 採數量，每公噸新臺幣70元計徵。(第2項) 本特別稅開  
05 徵之稅額繳款書(以下簡稱繳款書)，由地方稅務局製  
06 定。」

07 二、系爭自治條例未經中央各該主管機關(經濟部)「核定」後  
08 發布，尚未生效：

09 (一) 按地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課  
10 之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需  
11 繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理」；第4條第1項  
12 本文規定：「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，  
13 充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規  
14 定稅率(額)上限，於30%範圍內，予以調高，訂定徵收率  
15 (額)」；第6條第2項規定：「地方稅自治條例公布前，應  
16 報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查」。  
17 本件原告應歸屬上述第4條第1項，調高稅率(上限3  
18 0%)，而被告應適用第3條第2項，重行辦理(無涉上  
19 限)，並主張程序上應按輔助參加人頒行之地方稅自治條  
20 例報中央機關備查之統一處理程序(下稱統一處理程序)  
21 辦理。統一處理程序係為使直轄市政府、縣(市)政府、  
22 鄉(鎮、市)公所依地方稅法通則第6條第2項規定，將地  
23 方稅自治條例報中央機關備查之處理程序有一致做法，而  
24 訂定以供遵行，統一處理程序全文9點中之第2點「地方稅  
25 自治條例不論有無訂定罰則，其備查程序均應優先適用地  
26 方稅法通則第六條第二項之規定」。然查，地方制度法第  
27 26條第4項「自治條例經各該地方立法機關議決後，如規  
28 定有罰則時，應分別報經行政院、中央各該主管機關核定  
29 後發布；其餘除法律或縣規章另有規定外，直轄市法規發  
30 布後，應報中央各該主管機關轉行政院備查；縣(市)規章  
31 發布後，應報中央各該主管機關備查；鄉(鎮、市)規約發

01 布後，應報縣政府備查」。地方稅法通則第6條第2項是  
02 「備查程序」，而地方制度法第26條第4項自治條例如規  
03 定有罰則時，是「核定程序」，參地方制度法第2條，用  
04 詞定義「核定：指上級政府或主管機關，對於下級政府或  
05 機關所陳報之事項，加以審查，並作成決定，以完成該事  
06 項之法定效力之謂。」、「備查：指下級政府或機關間就  
07 其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政  
08 府或主管機關知悉之謂。」，核定程序是審查決定法定效  
09 力之程序，顯然較已完成法定效力而經陳報之備查程序為  
10 嚴謹，且尚未完成「核定程序」時，該事項之法定效力尚  
11 未完成（即未生效），輔助參加人以地方稅法通則第6條  
12 第2項之「備查」為地方稅自治條例公布前之監督，亦無  
13 法取代地方制度法26第4項「核定」之權限；也不能實現  
14 立法上選擇之規範價值。

15 （二）例若直轄市自治條例如規定「有罰則」時，應屬行政院之  
16 核定程序，但輔助參加人透過統一處理程序，掠奪自己上  
17 級機關行政院關於【直轄市「有罰則」之地方稅自治條  
18 例】，依地方制度法所擁有的核定權限。此乃下級機關以  
19 行政規則，限縮上級機關在法規上明文的權限，即以行政  
20 規則限縮法律規定之適用，足見輔助參加人研訂之「統一  
21 處理程序」，係屬違法。而於本案之系爭自治條例為有罰  
22 則，係輔助參加人以「統一處理程序」之備查程序，取代  
23 訂有罰則之系爭自治條例【經花蓮縣議會議決後，應報經  
24 中央各該主管機關「核定」】之程序，因備查程序與核定  
25 程序有本質上的不同，「統一處理程序」如此之取代，實  
26 於法無據。

27 （三）本院經向內政部函查，上開統一處理程序與地方制度法26  
28 第4項「核定」之關係，雖經內政部函覆（參本院卷二第12  
29 3、131頁）稱【地方制度法26第4項之規定，依同法第67條  
30 第2項「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，  
31 地方稅法通則第1條規定，直轄市政府、縣(市)政

01 府、鄉(鎮、市)公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通  
02 則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。同通  
03 則第6條第2項規定，地方稅自治條例公布前，應報請各該  
04 自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。故地方稅之  
05 課徵係優先適用地方稅法通則】云云。惟查：

- 06 1、地方制度法第26條第4項規定：「自治條例經各該地方  
07 立法機關議決後，如規定有罰則時，應分別報經行政  
08 院、中央各該主管機關核定後發布；其餘除法律或縣規  
09 章另有規定外，直轄市法規發布後，應報中央各該主管  
10 機關轉行政院備查；縣(市)規章發布後，應報中央各該  
11 主管機關備查；鄉(鎮、市)規約發布後，應報縣政府備  
12 查」，足見，地方自治條例按政府機關層級之監管，分  
13 成直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所等；其中  
14 直轄市政府歸行政院、縣(市)政府歸各該主管機關、鄉  
15 (鎮、市)公所歸縣府；而一般性之自治法規直轄市法規  
16 發布後，應報中央各該主管機關轉行政院備查；縣(市)  
17 規章發布後，應報中央各該主管機關備查；鄉(鎮、市)  
18 規約發布後，應報縣政府備查。這符合政府的層級化制  
19 度，以直轄市而言，直轄市又稱院轄市，是行政院所屬  
20 之一級機關，與各部會為同一層級之政府機關，故而一  
21 般性之自治法規直轄市法規發布後，應報中央各該主管  
22 機關轉行政院備查，而非由各該主管機關備查之。就此  
23 地方稅法通則第6條第2項規定：「地方稅自治條例公布  
24 前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處  
25 備查」，就直轄市之地方稅自治條例發佈後，應報請行  
26 政院備查，而非與直轄市同級之政府機關各該自治監督  
27 機關(本案如經濟部)、財政部及行政院主計處備查。
- 28 2、換言之，地方制度法及地方稅法通則均為法律位階，均  
29 有如各自第1條之規定。地方稅法通則第1條直轄市政  
30 府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所課徵地方稅，依本通  
31 則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關

01 法律之規定。也是建置於直轄市政府、縣(市)政府、鄉  
02 (鎮、市)公所三個層級之政府機關；而統一處理程序第  
03 2點「地方稅自治條例不論有無訂定罰則，其備查程序  
04 均應優先適用地方稅法通則第六條第二項之規定」卻是  
05 以一個層級的規範，一併處理三個層級之事務，架空政  
06 府機關層級化管理之建置，自非可取。若稱地方制度法  
07 之中央各該主管機關與地方稅法通則之各該自治監督機  
08 關，有所不同；則該地方稅法通則第6條第2項所稱之自  
09 治監督機關，也應包括事務性定位之中央各該主管機  
10 關，以及上級機關，就直轄市之地方稅自治條例發佈  
11 後，所應報請備查之機關仍應為上級之行政院，而非同  
12 層級之政府機關。是以，內政部之函釋在兩種法規之選  
13 擇上，失之周延，故其函釋本院不受之拘束。

14 三、系爭自治條例牴觸地方稅法通則第4條第1項而無效：

15 (一) 被告雖主張地方稅法通則第4條第1項之適用對象不包括地  
16 方自主立法之地方稅，僅專指由中央立法之地方稅而已，  
17 此並為輔助參加人准予備查所再次肯認；且基於議會不連  
18 續之原則，系爭自治條例所定之地方稅並非同一，自無通  
19 則第4條所謂「調高」之情形、乃至於適用該條規定之問  
20 題，有李惠宗教授、盛子龍及張永明教授所出具之法律鑑  
21 定意見書可參。且前一自治條例即105年花蓮礦石稅自治  
22 條例與系爭自治條例所規定之稅率，均為每公噸課徵70元  
23 之礦石稅，並無調高稅率之情形，沒有違反地方稅法通則  
24 第4條第1項之問題，此有本院111年度訴字第671號判決所  
25 肯認。輔助參加人106年3月6日台財會字第1060990731B號  
26 函檢送歲出部分第10款第3項決議第5項「賦稅業務」預算  
27 凍結案報告，亦表明其見解為：「該通則第3條及第4條所  
28 規定之地方稅範圍，尚屬有別。爰前揭自治條例開徵之  
29 『土石採取景觀維護特別稅』及『礦石開採特別稅』為第  
30 3條規範之特別稅課，尚無第4條調高地方稅徵收率(額)  
31 上限規定之適用。」。輔助參加人為以此於106年8月29日召

01 開「地方稅法通則座談會」，於座談會中，國內權威稅法  
02 及憲法、行政法學者黃世鑫教授、陳清秀教授及蔡茂寅教  
03 授均針對前述輔助參加人認為地方稅法通則第3條及第4條  
04 規定之地方稅範圍不同之見解，表達肯定，並各自提出相  
05 同結論之法律意見云云。

06 (二) 惟按財政收支劃分法第7條明文「直轄市、縣(市)及鄉  
07 (鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應  
08 依地方稅法通則之規定。」地方制度法第67條第2項亦明  
09 文「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，明  
10 確指示地方稅之課徵立法應遵守地方稅法通則之規定，自  
11 包括課稅權之賦予及其框限之節制，如有違反，依地方制  
12 度法第30條第1項之規定，即屬無效。次按地方稅法通則  
13 自91年立法實行以來，從未修正，為各地方自治團體立法  
14 徵收地方稅之框架規範，其中第2條列舉說明地方稅種  
15 類，提供地方自治團體增加財源之路徑；另第3條為課徵  
16 限制、年限，第4條為調高稅率限制、第6條為制定程序及  
17 中央監督等具體規定。可謂已提供增加經費來源之管道，  
18 並同時予以一定之限制，避免過度侵害人民之財產權，其  
19 旨同時寓有保障納稅義務人之意義。按法律作為規範社會  
20 生活之工具，其規定具有引導之作用，為供適用者遵循及  
21 預知，其脈絡必須一致合於邏輯，用語必須明確足以理  
22 解。在同一部法典中，對於相同事物原則上不應有不同之  
23 解釋，尤其已有定義性或說明性之條文，其明確性之要求  
24 更甚於其他，以作為同一體系內法律解釋之基礎。地方稅  
25 法通則第2條明文「本通則所稱地方稅，指下列各稅：  
26 一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣(市)稅、臨時稅  
27 課。二、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別稅課、臨  
28 時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉(鎮、市)臨  
29 時稅課。」已明確定義該通則所欲規範之地方稅種類。則  
30 該通則內有關地方稅之規定，除別有明文可資適用外，自  
31 應以前揭範圍為度。故同通則第4條第1項關於「……得就

01 『其地方稅』原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍  
02 內，予以調高，訂定徵收率（額）。……」及第2項  
03 「……除因中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整  
04 外，二年內不得調高。」之調高上限及期限限制等規定所  
05 應適用之範圍，也應為相同解釋。

06 （三）被告雖主張執地方稅法通則第4條於立法審議時財政部官  
07 員詢答紀錄，指該條關於稅率調高限制之規定，係針對中  
08 央立法地方課徵之「法定地方稅」，不及於地方議會機關  
09 制定開徵之「任意地方稅」云云。惟查立法過程中官員之  
10 詢答，固屬得為解釋法律之歷史資料，然其究屬民主辯正  
11 交換意見之審議，唯待完成立法程序經總統公布之內容，  
12 方對人民形成拘束力。當立法資料與法條文字所呈現之客  
13 觀文義不盡相符時，歷史解釋即有其界限，應注意法律目  
14 的之實現、所涉事項與時俱進之適用經驗、人民權利之保  
15 障（尤其對於剝奪或限制人民基本權等重大權益之法規）  
16 等等面相，妥適解釋有限之條文文字，以適用該領域內無  
17 限變動之社會事實。徵諸該條規定並立法理由載明：  
18 「四、基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法  
19 律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義  
20 務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）  
21 政府調高其地方稅徵收率（額）時，應明確規定調高幅  
22 度，爰明文限制其調高徵收率（額），以原規定稅率  
23 （額）上限之百分之三十範圍內為之。又為避免適用累進  
24 稅率者，僅調高某一級距稅率，影響整體稅率結構之變  
25 動，爰以但書明定適用累進稅率者，各級距稅率應同時調  
26 高，級距數目不得變更。五、為避免直轄市政府、縣  
27 （市）政府任意調高稅率（額），爰於第二項明定稅率  
28 （額）調整實施後，除因中央原規定稅率（額）上限調整  
29 而隨之調整外，二年內不得調高。」可知該條規範意旨，  
30 係為節制地方自治團體施政過於求成，避免其在短期間內  
31 迅速增稅，造成人民稅負過重，乃有地方稅之增長速率必

01 須平緩化，不得有過大起伏波動之限制。此一意旨，已經  
02 最高行政法院109年度上字第962號判決予以闡釋，即立法  
03 課予人民財產負擔時，同時必須注意公私益之衡平，防止  
04 過度而難以預期之不利益。故從規範目的以論，本條規定  
05 自無排除地方立法之地方稅（即被告所指之任意地方稅）  
06 之理，更遑論法未明文定義法定地方稅、任意地方稅而區  
07 別其適用。此適為花蓮縣議會於98年1月12日首度訂立  
08 「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，對礦石開採業者開  
09 徵礦石稅後，於未屆地方稅法通則第3條第2項所規定之最  
10 多開徵年限4年之前，即於100年6月29日將該自治條例第6  
11 條原規定計稅基礎，按礦石開採數量每公噸4元，修正為  
12 每公噸5.2元之合法基礎。至地方稅法通則第4條第2項：  
13 「前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上  
14 限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」之適用，乃遇  
15 有中央立法調整稅率之上限時，所指向之地方稅不受2年  
16 內不得調整之限制而已。如以其中「除因中央原規定稅率  
17 (額)上限調整而隨之調整外」等文義，推論第4條第1項之  
18 調高比例限制僅係針對中央立法之法定地方稅，而不及於  
19 地方開徵之任意地方稅一節，反倒限縮同條第1項之適用  
20 範圍，將發生地方立法之地方稅得於施行期限內任意調高  
21 稅率，衝擊人民對限時法之預期，形同地方稅法通則有保  
22 護規範不足之漏洞。

23 (四) 按我國憲法保障地方自治制度，地方自治團體亦享有權力  
24 分立意義下之「立法權」，地方立法機關制定自治條例，  
25 即為立法權作用之行使，於民主法治國家同受一般法治國  
26 原則之拘束。次按地方課稅權之賦予，係提供地方自治團  
27 體自籌財源之法律權源，在地方自治團體已有中央統籌分  
28 配補助款，及其他非稅公課等財源收入下，應在歲出不足  
29 或有建設推展之必要時，始得例外為之，自不應容許特別  
30 稅等條款長期存在，因之地方稅法通則第3條第2項規定：  
31 「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至

01 多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重  
02 行辦理。」以節制特別稅等條例之實施，及有定期檢討重  
03 行辦理立法事項等要求，避免濫行徵稅，侵害人民財產  
04 權。故解釋上，基於地方稅法通則之明文指引及法安定  
05 性，一個課徵特別稅之自治條例最長應為4年，如有提高  
06 稅率，其幅度應不超過原訂稅率之30%；而兩造間因被告  
07 依105年花蓮礦石稅自治條例，對原告核課礦石開採特別  
08 稅之爭訟，已有多起繫屬於行政法院，關於「系爭自治條  
09 例第6條之稅率為每公噸70元之規定，乃花蓮縣議會以提  
10 前廢止舊法另訂新法達到對舊法修法之實質結果，逕將稅  
11 率提高7倍，違反地方稅法通則第4條第1項之規定，依地  
12 方制度法第30條第1項之規定，應屬無效」一節，為最高  
13 行政法院109年度上字第962號判決、110年度上字第274、  
14 295、331號判決所持之法律見解，是105年花蓮礦石稅自  
15 治條例之稅率為每公噸70元之規定，既屬無效，其「原稅  
16 率」自應回歸至101年花蓮礦石稅自治條例第6條第1項所  
17 定礦石特別稅稅率（為每公噸10元）計算，是系爭自治條  
18 例，在第6條規定以每公噸70元計徵稅額，為原訂稅率（1  
19 01年花蓮礦石稅自治條例第6條第1項所定每公噸10元）之  
20 7倍，自屬地方稅法通則第4條第1項所謂「調高」之情  
21 形，且無視礦石採集有龐大的先期成本投入，加稅結果將  
22 造成礦石取得成本上漲，影響原告之營業損益，已違反地  
23 方稅法通則第4條第1項「得就其地方稅原規定稅率（額）  
24 上限，於百分之30範圍內，予以調高，訂定徵收率  
25 （額）」之規定，系爭自治條例第6條規定以每公噸70元  
26 計徵稅額，自屬無效，縱系爭自治條例乃新一屆之花蓮縣  
27 議會最新民意之展現，亦無不同，被告主張「自行立法徵  
28 收之特別稅，如於期限屆至後再制定新自治條例，即無地  
29 方稅法通則第4條第1項之適用，系爭自治條例乃新一屆之  
30 花蓮縣議會最新民意之展現，與前一屆議會所制定之前自  
31 治條例不具同一性」云云，尚不足採。至有關立法院刻正

01 進行地方稅法通則第4條之修正，輔助參加人所持意見，  
02 及有專家學者之鑑定意見等，因與本院審判權之行使無  
03 涉，爰不予論究（最高行政法院111年度上字第873號判決  
04 參照）。

05 四、本件有110年12月17日修正後稅捐稽徵法第21條之適用：

06 按110年12月17日修正後之稅捐稽徵法第21條規定，係為避  
07 免納稅義務人因稅捐稽徵機關重複做成相同之復查決定，導  
08 致納稅義務人無從獲得有效之救濟，業已另行增訂第3項第1  
09 款之規定，明定稅捐稽徵機關於課稅處分經撤銷須另為處分  
10 確定之日起算1年內時效不完成。是以，本件地方稅務爭議  
11 仍在進行救濟程序中，核屬尚未核課確定之案件，依稅捐稽  
12 徵法第21條第6項規定，應有修正後稅捐稽徵法第21條第3項  
13 第1款之適用，又於稅捐稽徵法第21條修正後，既無一經撤  
14 銷即生逾越核課期間之疑慮，本院爰逕行撤銷至原處分（本  
15 院111年度訴字第394號判決就同一地方稅爭議之107年上期  
16 課稅處分，亦同此見解，見原證10）。

17 五、綜上，原處分（含復查決定）依系爭自治條例第6條規定，  
18 核定課徵礦石開採特別稅應納稅額6,911,520元，係有違  
19 誤，訴願決定予以維持，亦為不合，原告訴請撤銷，為有理  
20 由。

21 六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐  
22 一論述，併此敘明。

23 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  
24 前段，判決如主文。

25 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

26 審判長法官 陳心弘

27 法官 林妙黛

28 法官 畢乃俊

29 一、上為正本係照原本作成。

30 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
31 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內

01 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，  
02 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
03 繕本）。

04 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
05 逕以裁定駁回。

06 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
07 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
08 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
09

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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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	

01 明文書影本及委任書。

02 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

03 書記官 李依穎