高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第381號
民國113年2月21日辯論終結

原　　告　興泰實業股份有限公司

代　表　人　吳○○
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　陳尤芬

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月17日台財法字第11213925820號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告民國109年度營利事業所得稅結算申報，申報行業代號「0870-00動物飼品製造」，課稅所得額虧損新臺幣（下同）39,293,672元，證券及期貨交易所得42,519,846元，基本稅額327,140元，經被告初查以其證券買賣相關收入遠超過本業收入，係以買賣有價證券為主要營業項目，核定課稅所得額虧損10,953,246元，證券及期貨交易所得35,598,474元，基本稅額2,897,427元，應補稅額2,570,287元。原告不服，申請復查結果，獲追減利息支出3,021,552元及基本所得額117,977元，並追認停徵之證券、期貨交易所得3,306,986元、免計入所得之投資收益1,486,036元及課稅所得額虧損1,771,470元，其餘復查駁回。原告猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告非以有價證券買賣為專業

(1)原告成立於民國60年，為市場老牌專業動物飼料生產製造之上市公司，以各種飼料製造加工買賣為主要所營事業，飼料製造為經常性之活動，故依財政部83年2月8日台財稅第831582472號「非以有價證券買賣為專業之營利事業，其買賣有價證券部分，除可直接歸屬之費用及利息，應自有價證券出售收入項下減除外，不必分攤一般營業發生之費用及利息。……」。

(2)原告對福壽實業股份有限公司(下稱福壽公司)和晉泰科技股份有限公司(下稱晉泰公司)都是長期持股，每年為原告賺取股息股利收入，而且獲利穩定，原來無需要出賣持股，109年原告實際負責人即原告代表人吳○○因涉嫌刑事罪責遭臺灣臺中地方法院裁定羈押，此羈押情況經翌日經濟日報披露，多家往來銀行均要求限期還款(抽銀根)，原告為顧及員工生活並維持公司經營不墜，遂採取變現最快的方法，即賣股求生。而福壽公司和晉泰公司平日成交量（含盤後成交量）多數10張而已，原告雖需錢孔急，但於少數投資人買股票時，不可能1次1筆10幾張或100張的賣出，為免造成股票大跌，因此很保守的選擇1次1筆幾張賣出的方法，才會出現交易428筆及498筆(並非1636筆及1075筆)之情形，原告短暫遭逢經營上危機，出賣股票是求生存的唯一方法，賣股的金額，也確實用以清償銀行借款計290,087,000元，危機解除後，一切就恢復正常。

2、被告不應剔除原告本業相關費用

(1)原告非以有價證券買賣為專業，列報之營業費用主要係用人費用，與原告之投資活動並無關聯。另依原告取得或處分資產處理程序第6條第2項之規定，有權執行買賣有價證券之人為董事長，原告負責人吳○○原曾為證券公司之營業員，熟悉長期證券投資理財專業，因此，投資業務皆由其處理，沒

有專設特別投資部門，全年度薪資申報總額明細並無吳○○，故公司全數員工皆與經營禽畜魚類用各種飼料之製造加工買賣業務相關，依所得稅法第24條第1項規定，因109年度之營業費用皆屬與飼料業相關且必要之支出，故將其列報為當年度飼料業務收入減除之費用，方符合收入與費用配合原則。

(2)原告列報之利息支出21,783,027元，已將屬股票融資利息3,398,969元列入停徵之證券、期貨交易所得(損失）中計算，因此，除可直接歸屬之利息支出已直接歸屬外，其餘為零。109年度所列報之營業費用皆係與飼料業相關且必要之支出，並無投資活動相關費用，故無應予分攤之情事。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告登記主要營業項目為禽畜魚類用各種飼料之製造加工買賣，雖未包括有價證券買賣，惟109年度採權益法認列，對被投資公司具有重大影響力或控制力之投資共1,647,770,367元，大於實收股本1,043,979,850元；又原告109年度出售有價證券及基金收入301,740,485元及投資收益77,742,249元，遠大於申報飼料業務之營業收入淨額23,326,289元，飼料業務收入僅約占總收入之5.79%(23,326,289元/402,809,023元)。況經統計原告109年度交易福壽公司(股票代號：1219)及晉泰公司(股票代號：6221)股票筆數，分別高達1,636次及1,075次，全年度交易上市(櫃)公司股票筆數高達3,951次，足認其係以買賣有價證券為專業之營利事業，至為明確。

2、原告既係以買賣有價證券為專業之營利事業，則其有關有價證券出售收入應分攤之營業費用及利息支出部分即應按營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤辦法（下稱免稅所得分攤辦法）予以認列。本件營業費用及利息支出之分攤計算明

細，已於訴願決定書及復查決定書論述甚詳，不予贅述，併予敘明。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告109年度是否「以買賣有價證券為業」，而有免稅所得分攤辦法的適用?

(二)被告依免稅所得分攤辦法攤計成本費用，並據以核定原告109年度課稅所得額虧損12,724,716元，基本所得額24,527,251元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有原告109年度營利事業所得稅結算暨108年度未分配盈餘申報書及所得基本稅額申報表（第78-90頁）、109年度營利事業所得稅查核簽證申報暨108年度未分配盈餘查核簽證申報查核報告書（第7-76頁）、金融資產變動明細表（第91-134頁）、109年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（第156頁）、復查決定書（第187-202頁）、訴願決定書（第224-240頁）等附原處分卷可以證明，堪予認定。

(二)原告係以買賣有價證券為業之營利事業，有免稅所得分攤辦法的適用。

1、應適用的法令：

納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第1項及第2項：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第2項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

2、得心證的理由：

(1)按涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅

之公平原則為之。因此判斷營利事業是否以買賣有價證券為業，而有免稅分攤辦法規定之適用，應就該營利事業當年度之實際營業情形核實認定，而非以形式上公司登記或商業登記之營業項目為斷，亦即該營利事業如實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，而得認其係以買賣有價證券為主要營業內容時，即難謂其非以買賣有價證券為業。而「以買賣有價證券為業」稅捐主體之法律類型，參酌最高行政法院81年10月14日庭長評事聯席會議決議之意旨，重在「特定稅捐主體在特定稅捐週期內」買賣有價證券之交易頻率與交易（出售）絕對金額，及其買賣有價證券交易額占其總體營業額之相對百分比。而在法律涵攝過程中，特定營利事業，其有價證券交易頻率越密集、累積銷售絕對金額及其營業占比越高者，越會被「核實」認定為「以買賣有價證券為業」，亦即該營利事業如實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，而得認其係以買賣有價證券為主要營業內容時，即難謂其非以買賣有價證券為業(最高行政法院109年度判字第174號、108年度判字第402號判決意旨參照)。

(2)查，原告登記之主要營業項目雖為禽畜魚類用各種飼料之製造加工買賣(本院卷第47頁)，未包括有價證券買賣，然其自行申報109年度採權益法認列之投資計1,647,770,367元，並認列處分有價證券收入301,740,485元及投資(股利)收入77,742,249元，有會計師查核報告書(原處分卷第45、54、57頁)在卷可以證明。觀其投入有價證券買賣之投資金額1,647,770,367元已大於其實收股本1,043,979,850元(原處分卷第41頁)；且處分有價證券收入及投資收益合計亦占總收入(申報營業收入淨額23,326,289元＋處分有價證券收入301,740,485元＋投資收益77,742,249元)高達94.2%，已難認其主要營業項目為各種飼料製造加工買賣。又原告於109年度交易福壽公司及晉泰公司股票筆數分別高達1,636次及1,075次，全年交易股票筆數（包含其他公司股票）達3,951次，

亦有股票進出明細表及樞紐分析工作表(原處分卷第115-124、103-113、222頁)附卷足以證明。則依前揭法律規定及說明，足認原告買賣有價證券之交易頻率與交易（出售）絕對金額，及其買賣有價證券交易額占其總體營業額之相對百分比，已達「以買賣有價證券為業」，是被告核認原告為以買賣有價證券為業之營利事業，並調整停止課徵所得稅之證券交易所得及不計入所得額課稅之股利淨額為營業收入，核定營業收入淨額402,809,023元，並調減非營業收入為1,551,842元(參下述)，即難認有違誤。

(3)原告雖主張其持股為長期投資，因銀行要求限期還款(抽銀根)，需錢孔急，方賣股求生等語。然查，以營利事業係基於營利目的，持續為反覆性業務以為收入來源之本質而論，凡非偶發性，一時性買賣有價證券，而係基於營利目的而反覆從事有價證券買賣，以出售證券及投資收益為收入來源之一之營利事業，即屬以買賣有價證券為業之營利事業。原告於109年度並非僅出售股票，亦有買入股票，依原告提供之股票進出明細表，買進賣出筆數累計高達上千筆，已非屬偶發性、一時性買賣有價證券行為，難認其持股為長期投資；且其每日交易量亦從數張至數百張不等，亦與原告所稱需錢孔急，但為避免股票大跌，很保守的選擇1次1筆幾張賣出等情形並不相符。又原告提供之比較資產負債表(原處分卷第34-35頁)雖確實有清償銀行借款之情，然仍有高達619,920,700元之銀行借款，並無從認定有銀行抽銀根之情形，是原告所述，並無可採。另原告雖主張其買賣福壽公司及晉泰公司股票交易428筆及498筆，並非被告所述1636筆及1075筆之情形，縱使為真，然並不影響其109年股票交易所得之金額，從其交易之次數及金額整體觀察，原告109年仍係以買賣有價證券為業之營利事業，故原告上述主張仍難為其有利之認定。

(三)被告依免稅所得分攤辦法攤計成本費用，並據以核定原告109年度課稅所得額虧損12,724,716元，基本所得額24,527,25

1元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)所得稅法：

①第4條之1：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」

②第24條第1項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」

③第42條：「公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。」

(2)所得基本稅額條例：

①第7條第1項第1款及第3項：「(第1項)營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計下列各款所得額後之合計數：一、依所得稅法第4條之1及第4條之2規定停止課徵所得稅之所得額。……(第3項)營利事業於102年度以後出售其持有滿3年以上屬所得稅法第4條之1規定之股票者，於計算其當年度證券交易所得時，減除其當年度出售該持有滿3年以上股票之交易損失，餘額為正者，以餘額半數計入當年度證券交易所得；餘額為負者，依前項規定辦理。」

②第8條第1項：「營利事業之基本稅額，為依前條規定計算之基本所得額扣除新臺幣50萬元後，按行政院訂定之稅率計算之金額；該稅率最低不得低於百分之12，最高不得超過百分之15；其徵收率，由行政院視經濟環境定之。」

(3)免稅所得分攤辦法

①第1條：「本辦法依所得稅法(以下簡稱本法)第24條第1項規定訂定之。」

②第2條第1項第3款、第5款、第2項：「(第1項)下列免納或停止課徵所得稅或不計入所得額課稅之免稅所得，應依本辦法規定分攤其相關之成本、費用或損失：……三、依本法第4條之1規定停止課徵所得稅之證券交易所得。……五、依本法第42條規定不計入所得額課稅之股利或盈餘。(第2項)前項各款規定以外之免稅所得，其相關成本費用或損失應分別辨認歸屬；無法分別辨認歸屬者，應以合理方式分攤之。」

③第3條第1項第1款第2目、第2款第1、2、3目：「營利事業以……有價證券……買賣為業者，於計算應稅所得及前條第1項各款免稅所得時，其可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應作個別歸屬認列；其無法直接合理明確歸屬之營業費用及利息支出，應依下列規定分別計算各該款免稅收入之應分攤數：一、營業費用之分攤：……(二)營利事業非因目的事業主管機關規範而分設部門營運或未作部門別損益計算者，應按各該款免稅收入淨額占全部營業收入淨額及非營業收入合計數之比例為基準，分攤計算之。二、利息支出之分攤：(一)……利息收入小於利息支出者，利息收支差額分別按購買前條第1項……第3款有價證券……之平均動用資金，占全體可運用資金之比例為基準，採月平均餘額計算分攤之。……所稱全體可運用資金，包括自有資金及借入資金；所稱自有資金，指權益總額減除固定資產淨額及存出保證金後之餘額，……借入資金包括股東往來。(二)其購買之前條第1項……第3款有價證券……於出售當年度，經運用後產生應稅收入及免稅收入，或產生2類以上之免稅收入者，於依前目規定分攤計算後，應再按全部免稅收入占應稅收入與全部免稅收入之比例或各項免稅收入占全部免稅收入之比例分攤計算之。(三)前目所稱全部免稅收入，指處分其購買之前條第1項……第3款有價證券……產生之收入及經運用後產生免稅收入之合計數。」

④第4條第1項：「前條規定之營利事業購買之第2條第1項……第3款有價證券……，於年度結束前尚未出售者，其依前條

規定計算應分攤之利息支出及可直接合理明確歸屬之成本、費用、利息或損失，應以遞延費用列帳，配合出售各款免稅收入列為出售年度之費用；如部分出售者，應按出售及未售成本之比例計算，分別轉作出售年度之當期費用及遞延費用列帳。」

⑤第6條：「依本辦法規定計算第2條第1項各款之可直接合理明確歸屬及應分攤之成本、費用、利息或損失，不得列為計算當年度課稅所得額之減除項目，應分別轉作當年度各免稅收入之減項。」

(4)財政部108年12月19日台財稅字第00000000000號公告：「……公告事項：……三、109年度營利事業之基本所得額超過50萬元者，其基本稅額為基本所得額扣除50萬元後，按行政院訂定之稅率(現行徵收率12%)計算之金額……。」

2、得心證的理由：

(1)按所得稅法第4條之1前段規定，自79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅；同法第42條規定，公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅。惟營利事業出售有價證券及轉投資國內營利事業之相關成本費用歸由應稅項目吸收，使營利事業除享受免稅之優惠，相關成本費用亦得自應稅收入中認列減除，而得雙重獲益，不僅有失立法原意，並造成侵蝕稅源及課稅不公之結果，有違租稅公平原則，故財政部依據前揭所得稅法第24條第1項規定之授權，於96年4月26日發布(107年11月7日修正)免稅所得分攤辦法予以規範。是以買賣有價證券為業之營利事業出售有價證券收入及轉投資收益，即應依免稅所得分攤辦法規定分攤有關之營業費用，以貫徹收入與成本、費用配合原則及課稅公平。查，原告既屬「以買賣有價證券為業」之營利事業，已如前述，其109年度因買賣有價證券取得出售證券及基金收入301,740,485元及投資(股利)收益77,742,249元，即應調整至營業收入項下，並按

免稅所得分攤辦法核計相關成本費用後，據以計算正確所得額。

(2)依所得稅法計算之課稅所得額為虧損12,724,716元。

①調整營業收入淨額為402,809,023元。

原告原申報營業收入淨額23,326,289元，依其經營實質，應將處分有價證券收入300,411,967元(原處分卷第131頁)、處分基金收入1,328,518元(原處分卷第134頁)，合計出售證券及基金收入301,740,485元(原處分卷第54頁)，及投資(股利)收益77,742,249元(原處分卷第57頁)，均調整至營業收入項下，重新計算營業收入淨額為402,809,023元(原申報23,326,289元＋出售證券及基金收入301,740,485元＋投資收益77,742,249元)。

②調整營業成本為238,225,395元。

原申報24,923,571元，應加計處分有價證券(證券及基金)成本213,301,824元(處分卷第54、133-134頁)，調整為238,225,395元。

③調整非營業收入淨額為1,551,842元。

將原申報於非營業收入項下之處分資產利益89,555,653元中屬於出售證券收入88,110,143元(原處分卷第156、56頁)及出售基金收入328,518元(原處分卷第50、56頁)予以調減(調整至營業收入項下)，重新計算非營業收入為1,551,842元(原申報非營業收入89,990,503元－88,110,143元－328,518元)。

④營業費用17,189,593元之分攤。

原告出售證券及基金收入占全部營業及非營業收入淨額之比率為74.62%【301,740,485元/(402,809,023元＋1,551,842元)】；投資收益占全部營業及非營業收入淨額之比率為19.23%【77,742,249元/(402,809,023元＋1,551,842元)】。因原告申報之營業費用17,189,593元均無法合理明確歸屬於飼料之製造加工買賣或有價證券買賣，則依免稅所得分攤辦法第3條第1項第1款第2目規定，以上述比率分攤之，則分攤至

證券及基金收入之營業費用為12,826,875元(17,189,593元×74.62%)；分攤至投資收益之營業費用為3,305,559元(17,189,593元×19.23%)。

⑤應認列之利息支出為10,628,564元及其分攤。

原告原申報利息支出21,783,027元，含股票融資利息3,398,969元及購買有價證券之利息9,148,780元(原處分卷第55、138頁)，合計12,547,749元，因可直接歸屬於有價證券，應依免稅所得分攤辦法第4條第1項規定，就出售及未售成本之比例計算分攤上開利息支出12,547,749元。已出售有價證券占全部有價證券之成本比率約為0.1110387111(原處分卷第183頁)，則應分攤至已出售有價證券之利息支出為1,393,286元(12,547,749元×0.1110387111)；應分攤至期末(未出售)有價證券之利息支出11,154,463元(12,547,749元－1,393,286元)，則應以遞延費用列帳(遞延至下期)，故109年度利息支出應為10,628,564元【應稅收入利息支出9,235,278元(原申報21,783,027元－12,547,749元)＋分攤至已出售有價證券及基金之利息支出1,393,286元】。另原告出售之有價證券，除產生免稅所得分攤辦法第2條第1項第3款之免稅證券交易所得301,740,485元外，亦取得同條第5款之免稅投資收益(股利)77,742,249元，應將上開利息支出1,393,286元再分別分攤之，則分攤至免稅證券交易之利息支出為1,107,852元{1,393,286元×【301,740,485元/(301,740,485元＋77,742,249元)】}，分攤至投資收益之利息支出為285,434元(1,393,286元－1,107,852元)。

⑥調整非營業費用及損失為13,529,649元。

原告原申報非營業費用及損失24,684,112元（利息支出21,783,027元＋其他損失2,901,085元），應同額減除上述⑤應遞延之利息支出11,154,463元，是非營業費用及損失應為13,529,649 元(21,783,027 元 －11,154,463 元 ＋ 2,901,085 元)。

⑦調整停徵之證券、期貨交易所得為74,503,934元、免計入所得之投資收益淨額為74,151,256元及免徵所得稅之出售土地損失為514,246元。

原告原申報停徵之證券、期貨交易所得為85,039,692元(收入301,740,485元－成本213,301,824元－融資利息3,398,969元，原處分卷第54頁)，其中關於上述融資利息部分，應依前述⑤按比例分攤，故應調減上述④⑤應分攤之營業費用12,826,875元及利息支出1,107,852元，則停徵之證券、期貨交易所得應為74,503,934元(301,740,485元－213,301,824元－12,826,875元－1,107,852元)；原申報之免計入所得之投資收益為77,742,249元，應調減上述④⑤應分攤之營業費用3,305,559元及利息支出285,434元，故免計入所得之投資收益淨額為74,151,256元（77,742,249元－3,305,559元－285,434元）；原申報免徵所得稅之出售土地利益773,496元，經按出售房地之公告土地現值及房屋評定現值比重新計算，出售土地應為損失514,246元(原處分卷第145頁)。

⑧綜上，全年之課稅所得額應為虧損12,724,716元(營業收入淨額為402,809,023元－營業成本238,225,395元－營業費用17,189,593元＋非營業收入為1,551,842元－非營業費用及損失13,529,649元－停徵之證券、期貨交易所得74,503,934元－免計入所得之投資收益淨額74,151,256元＋免徵所得稅之出售土地損失514,246元)。

(3)依所得基本稅額條例計算之基本所得額為24,527,251元。

原告出售之有價證券中，屬於持有3年以上之有價證券收入為259,516,163元，成本為171,841,139元(含出售基金成本1,000,000元，原處分卷第134、146頁)，依收入占比，應分攤之營業費用為11,031,935元【上述④12,826,875元×（259,516,163元/301,740,485元）】、應分攤之利息支出為952,824元【上述⑤1,107,852元×(259,516,163元/301,740,485元）】，則持有3年以上之有價證券及基金所得應為76,690,265元(收入259,516,163元－成本171,841,139元－費用1

1,031,935元－利息952,824元），因超過上述⑦停徵之證券、期貨交易所得74,503,934元，依所得基本稅額條例第7條第3項規定，應以上述⑦停徵之證券、期貨交易所得半數即37,251,967元計入證券交易所得，是依同條第1項計算之基本所得額應為24,527,251元(證券、期貨交易所得37,251,967元－課稅所得額12,724,716元)。

六、綜上所述，原告109年反覆大量從事買賣有價證券，其出售有價證券收入及投資收益為其重要收入來源，核以此為業，原處分依免稅所得分攤辦法第3條第1項及第4條第1項規定，分攤計算成本費用，並據以核定課稅所得額及基本所得額，課徵原告當年度營利事業所得稅，復查決定除追減利息支出及基本所得額，並追認停徵之證券、期貨交易所得、免計入所得之投資收益及課稅所得額虧損，其餘復查駁回，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞求為撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

八、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　3　　月　　13　　日

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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49條之1第1項）

三、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3項、第4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.當事人或其代表人、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1.當事人之配偶、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。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4.當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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　　113　　年　　3　　月　　13　　日

書記官　蔡　玫　芳