

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第271號

113年4月3日辯論終結

原告 陳美靜即金多多名店

訴訟代理人 陳宥任 會計師

被告 財政部中區國稅局

代 表 人 樓美鐘

訴訟代理人 林毓玲

上列當事人間退還稅款等事件，原告不服財政部中華民國112年8月4日台財法字第11213923740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

壹、程序方面：

原告於起訴狀所載訴之聲明二為：被告對於原告民國111年1月2日的申請，應作成准予退還104年度營利事業所得稅、加計利息及罰鍰的行政處分（見本院卷第15頁），嗣於113年4月3日言詞辯論期日補足此部分之聲明為：被告對於原告111年11月2日的申請，應作成准予退還104年度清算期間營利事業所得稅1,215,564元、加計利息及罰鍰729,338元的行政處分（見本院卷第185頁），就其原未臻妥適之聲明內容核已為補正完足。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

01 (一)原告獨資經營視唱中心(KTV)等業，於104年度營利事業所得
02 稅清算申報，列報其他收益新臺幣（下同）0元，其他損失0
03 元，清算所得0元，經被告依申報數核定在案。嗣被告查獲
04 原告漏未申報其於清算期間收取之拆遷補償費（下稱系爭拆
05 遷補償費）27,440,000元，重行核定其他收益27,440,000
06 元，其他損失0元，清算所得27,440,000元，應補稅額2,33
07 2,400元，並按所漏稅額處0.6倍之罰鍰1,399,440元。原告
08 不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部以108年3
09 月29日台財法字第00000000000號訴願決定，將復查決定撤
10 銷，命被告另為處分。經被告重核復查決定，追減清算所得
11 13,110,787元及罰鍰668,651元，變更核定原告清算所得為1
12 4,329,213元，補徵應納稅額1,217,983元，並按所漏稅額處
13 0.6倍之罰鍰730,789元。原告仍不服，再提起訴願，經財政
14 部以109年12月31日台財法字第00000000000號訴願決定（下
15 稱109年12月31日訴願決定）駁回，原告未於期限內提起行
16 政訴訟而告確定。

17 (二)原告於110年5月4日向被告所屬臺中分局主張上開經核定之
18 營利所得應扣除其繳清之營利事業所得稅罰鍰730,789元及
19 行政救濟加計之利息費用28,457元，經被告所屬臺中分局審
20 核結果，扣除上開利息費用，重行核定清算所得為14,300,7
21 56元，並退還營利事業所得稅2,419元及罰鍰1,451元。原告
22 復於111年11月2日以本案適用法令錯誤為由，依稅捐稽徵法
23 第28條第1項規定，向被告所屬臺中分局申請退還104年度清
24 算所得之營利事業所得稅、行政救濟加計利息及罰鍰；經被
25 告所屬臺中分局以112年4月21日中區國稅臺中營所字第0000
26 0000000號函（下稱原處分）否准所請。原告不服，提起訴
27 願，經財政部以112年8月4日台財法字第00000000000號訴願
28 決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴
29 訟。

30 二、原告起訴主張及聲明：

31 (一)主張要旨：

01 1.系爭拆遷補償費非屬104年度清算期間收益：

02 (1)原告於104年2月11日與金麗都視聽歌唱有限公司、珍儷
03 督名店及金麗都飲食店等營利事業（下稱其他承租人）
04 共同向訴外人張廖志賢、張廖育聖、何德根及何棟等人
05 （下稱出租人）承租坐落○○市○○區○○路000號○○
06 0樓、地上1至3樓、4樓之1至4樓之3(含3樓鐵架漆皮造
07 機房，下稱系爭租賃物)為營業場所，租賃期間為104年
08 2月11日起至108年5月19日止。因出租人於104年7月7日
09 將系爭租賃物及坐落土地出售予訴外人豐邑百貨股份有
10 限公司（下稱豐邑公司），為使租賃雙方能順利完成點
11 交並確保款項收付，原告與出租人及豐邑公司三方於同
12 日簽訂協議書，約定拆遷補償費金額共1億元，出租人
13 於協議書簽訂日起7日內，應支付30%之拆遷補償費至拆
14 遷補償金履約專戶，於原告與出租人點交完成日起，支
15 付70%之拆遷補償費至履約專戶。嗣後租賃雙方另約定
16 新租約期間為104年7月7日至104年12月19日，且應於租
17 期屆滿前30日辦理公司行號的登記遷出或註銷，並於租
18 約期滿點交系爭租賃物返還出租人。

19 (2)原告之會計制度採用權責發生制，收入與費用依據所得
20 稅法第24條規定應相對應配合認列。原告與出租人於10
21 4年7月7日簽訂協議，並與訴外人陽信銀行簽訂信託契
22 約，於點交完成後遷出系爭租賃物，以取得系爭拆除補
23 償費。原告於該日簽約後，即行開始辦理相關歇業事
24 宜，包含收取未收回之債權、辦理員工資遣或轉任、進
25 行相關拆除工程，為結束營業開始一連串工作。該些工
26 作之進行即會產生相關成本費用。而至104年9月15日
27 止，登記主管機關核准歇業通過，並進入清算期間，在
28 此之前相關拆遷與歇業準備早已進行完成。換言之，依
29 據收入費用配合原則，原告於104年7月7日即已簽訂新
30 租約，並三方協議拆遷點交時點與補償費給付時點，並

於該日後開始進行結束營業的相關工作，據此產生的收入與成本費用本應於104年7月7日即行開始。

(3)按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付均應入帳，以確定其營利事業所得額。而權責發生制之理解，學理上言之，乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用。原告於104年7月7日即已確定拆遷並結束營業，並且約定實際點交時間點，在該筆收入的終局性與確定性上已有相當大的蓋然率，又為賺取該筆收入而支出的成本費用於決算期間亦已支付及耗用，是被告僅單憑合約所載明之點交時點認屬收入已實現，將該筆收入歸為清算期間所得，即有適用法令錯誤之違誤。

2.原告於104年9月15日取得主管機關核准註銷登記，於104年7月7日應取得之系爭拆遷補償費依規定屬於決算期間（104年1月1日至104年9月15日）之其他收入，原告依所得稅法第75條第1項規定，於申報期間內104年10月14日辦理決算，並經被告於105年11月21日核課確定，原告雖漏未申報屬決算期間之補償費收入，惟依稅捐稽徵法第21條及第22條規定，已逾越核課期間，無法重新核課稅捐，系爭拆遷補償費應歸屬原告104年決算期間之所得，而被告認定錯誤將該筆所得認為清算期間之所得，即屬認定事實錯誤，而應依稅捐稽徵法第28條規定，退還原告溢繳之稅款。

3.依營利事業所得稅查核準則第2條第1項之規定，營利事業之會計事項，應依照法令規定及一般公認會計原則製作財務報表，於所得稅結算申報時，再參照所得稅法相關規定

01 進行調整。亦即財務報表原則上即是核課營利事業所得稅
02 之事實基礎。系爭拆遷補償費係因租賃提前終止而產生之
03 補償金，應依財務會計準則之規定，據以判斷該筆收益認
04 列之時點，進而認定收益歸屬之期間。依營利事業所得稅
05 查核準則第27條規定：「凡應歸屬於本年度之收入或收
06 益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決
07 算時，就估計數字，以『應收收益』科目列帳。」此即權
08 責發生制之實現。原告於決算期間就系爭租賃物之成本費
09 用均早已投入，則系爭補償費既係為補償原告因租約提前
10 終止而先投入之成本費用，其間產生的差額應認屬決算其
11 間之拆遷補償損益，否則將造成決算期間有成本費用損失
12 ，於清算期間又產生大筆拆遷補償收入之收入費用未相配
13 合之情況等語。

14 (二)聲明：

15 1.訴願決定及原處分均撤銷。

16 2.被告對於原告111年11月2日的申請，應作成准予退還104
17 年度清算期間營利事業所得稅1,215,564元、加計利息及
18 罰鍰729,338元的行政處分。

19 三、被告答辯及聲明：

20 (一)答辯要旨：

21 1.系爭拆遷補償費屬於原告104年清算期間之清算收益：

22 (1)原告之營業場所係與其他承租人共同向出租人承租，租
23 賃期間自104年2月11日至108年5月19日，因出租人於10
24 4年7月7日將系爭租賃物及其坐落土地出售予豐邑公
25 司，為使原告等承租人遷出並完成點交，出租人、原告
26 等承租人及豐邑公司於104年7月7日簽定協議書，另於1
27 04年8月11日增訂補充條款。依上開協議書第2條第1項
28 約定：「丙方（即原告等承租人）履行新租約第7條所
29 示之遷出及點交義務後7日內，甲方（即出租人）應付
30 丙方拆遷補償費……如丙方於租期屆滿日……前完成遷
31 出及點交義務者，甲方應提前交付拆遷補償金與丙方；

01 如丙方於租期屆滿時仍未履行完成遷出及點交義務者，
02 視為丙方放棄上開拆遷補償費（及所含之保證金）請求
03 權，不得再向甲方或乙方（即豐邑公司）為任何主張或
04 請求。」及補充條款約定：「本協議書條款，部分變更
05 如下……二、於104年10月31日前丙方（即原告等承租
06 人）完成拆遷點交之義務……甲方（即出租人）應7日
07 內從地主履約專戶中以現金方式給付補償金予丙方，丙
08 方委任張靖加受領補償金。」是依照約定，原告應於10
09 4年10月31日前完成拆遷點交之義務，出租人並應於該
10 義務完成7日內給付拆遷補償費；反之，若原告未履行
11 遷出及點交該租賃標的之義務，出租人即無須給付系爭
12 拆遷補償費。

13 (2)原告係獨資組織之營利事業，未向被告所屬臺中分局申
14 報採用現金收付制，其會計制度應採用權責發生制。原
15 告實際完成拆遷點交日為104年10月30日，依協議書及
16 補充條款所載，出租人即應依限給付拆遷補償費，原告
17 於104年10月30日取得拆遷補償費之給付請求權，經濟
18 資源確定流入，核屬確定發生或實際存在之收入，無論
19 實際有無現金收付，均應入帳，以確定原告營利事業所
20 得額，被告所屬臺中分局核認該收益於104年10月30日
21 已實現，並無不合。原告雖於104年7月7日簽訂協議
22 書，惟斯時因尚未完成拆遷點交義務，當下之權利尚不
23 明確，出租人之拆遷補償費給付與否，仍然具有不確定
24 性，自難謂為確定應收之收益，原告主張其於該日取得
25 系爭拆遷補償費之權利，收益即行入帳，核不足採。

26 (3)原告經臺中市政府核准自104年9月15日起註銷營業登
27 記，於該日起3個月即屬清算期間，其於104年10月30日
28 收取之系爭拆遷補償費，核屬原告清算期間之其他收
29 益；原告未申報及補報該筆拆遷補償費，被告所屬臺中
30 分局乃核認原告104年度營利事業所得稅清算申報漏報
31 清算所得，予以補徵稅額及裁處罰鍰，並無違誤。

01 2.本案無稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱適用法令錯誤，
02 致有溢繳稅款之情事，被告所屬臺中分局以原處分否准原
03 告退稅之申請，於法並無不合。原告主張其取得系爭補償
04 費屬決算期間之其他收入，本案適用法令錯誤，依稅捐稽
05 徵法第28條第1項規定，應准予退還營利事業所得稅、行
06 政救濟加計利息及罰鍰等云，核無足採等語。

07 (二)聲明：駁回原告之訴。

08 四、本件兩造主要爭執之點為：系爭拆遷補償費是否歸屬清算期
09 間之收益？被告對原告清算期間所得之核定，有無稅捐稽徵
10 法第28條第1項規定所稱適用法令或認定事實錯誤，以致溢
11 繳稅款之情事？

12 五、本院判斷：

13 (一)前提事實：

14 前揭爭訟概要所載事實，有原告104年9月16日至104年10月1
15 4日營利事業清算申報書、清算後資產負債表（見原處分卷
16 一第122至123頁）、原告104年度營利事業所得稅清算申報
17 更正調整數額報告表（見原處分卷一第7頁）、被告109年7
18 月10日中區國稅法一字第1090006426號重核復查決定書影本
19 （見原處分卷一第57至75頁）、109年12月31日訴願決定（
20 見原處分卷一第76至92頁）、110年5月4日原告退稅申請書
21 影本（見原處分卷一第98頁）、退還營利事業所得稅及罰鍰
22 查詢畫面（見原處分卷一第104、107頁）、111年11月2日原
23 告退稅申請書（見原處分卷一第108至109頁）、原處分（見
24 本院卷第29頁）、訴願決定（見本院卷第35至51頁）等各項
25 證據資料（以上俱為影本）在卷可查，堪認為真實。

26 (二)稅捐稽徵法第28條第1項、第4項、第5項規定：「(第1項)因
27 適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款
28 者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請
29 退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機
30 關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年
31 間不行使而消滅。……(第4項)第1項規定溢繳之稅款，納

01 稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填
02 發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度
03 1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，
04 一併退還。（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條文
05 施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之
06 申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修
07 正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15
08 年內申請退還。」次按所得稅法第22條第1項規定：「會計
09 基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織
10 者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採
11 用現金收付制。」行為時（103年6月4日修正）第75條第2
12 項、第3項規定：「（第2項）營利事業在清算期間之清算所
13 得，應於清算結束之日起30日內，依規定格式書表向該管稽
14 徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得
15 稅稅率自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者，不
16 適用之。（第3項）前項所稱清算期間，其屬公司組織者，依
17 公司法規定之期限；非屬公司組織者，為自解散、廢止、合
18 併或轉讓之日起3個月。」又商業會計法第10條第2項規定：
19 「所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應
20 付時，即行入帳。決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作
21 調整分錄。」第59條第1項前段及第2項後段規定：「（第1
22 項）營業收入應於交易完成時認列。……（第2項）前項所稱
23 交易完成時，在採用現金收付制之商業，指現金收付之時而
24 言；採用權責發生制之商業，指交付貨品或提供勞務完畢之
25 時而言。」

26 (三)是依上開規定可知，稅捐稽徵法第28條為租稅返還請求權之
27 具體規範，性質上屬實體法上之不當得利返還請求權，其規
28 範目的在於稅捐稽徵機關徵收稅款，欠缺法律上原因，使納
29 稅義務人繳納之稅款與租稅法規定不一致，納稅義務人有此
30 請求權以回復與租稅法定原則相符合之應有狀態，納稅義務
31 人取得上開不當得利返還請求權，自應以稅捐稽徵機關就稅

01 捐核課有適用法令或認定事實錯誤，致納稅義務人溢繳稅款
02 為前提。而按採取權責發生制之企業，其在會計期間內已確
03 定發生之收入及費用，無論實際有無現金收付，均應入帳，
04 以確定其營利事業所得額。權責發生制之理解，學理上言之
05 ，乃是以「收入」之認列為核心，以「特定經濟資源」符合
06 「已實現」及「已賺得」之二要件後，應認列該企業之所得
07 。其中「已實現」要件，除了包括對經濟資源之終局性占有
08 支配外，也包括在法律上取得給付請求權之情形（再配合收
09 現可能性之存在）。而在「已賺得」之定義則是指：該筆「
10 已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用而
11 言（最高行政法院105年度判字第630號判決意旨參照）。行
12 為時財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則公
13 報（下稱一般公認會計準則公報）第32號「收入認列之會計
14 處理準則」第4點規定：「收入通常於已實現或可實現且已
15 賺得時認列。下列4項條件全部符合時，方宜認為收入已實
16 現或可實現，而且已賺得：(1)具有說服力之證據證明雙方交
17 易存在。(2)商品已交付且風險及報酬已移轉、勞務已提供或
18 資產已提供他人使用。(3)價款係屬固定或可決定。(4)價款收
19 現性可合理確定。」亦同此意旨。

20 (四)經查，原告之會計制度採用權責發生制，並未申報該管稽徵
21 機關採用現金收付制乙節，為兩造所不爭執（見本院卷第21
22 頁、第117至118頁、第186頁）。原告與其他承租人共同向
23 出租人承租系爭租賃物，租賃期間原自104年2月11日至108
24 年5月19日，因出租人於104年7月7日將系爭租賃物及其坐落
25 土地出售予豐邑公司，為使原告與其他承租人順利遷出以完
26 成點交，出租人、原告與其他承租人及豐邑公司於同日簽定
27 協議書，協議出租人與原告與其他承租人合意於104年7月7
28 日另簽定新的租賃契約書以取代原租約，原租約自104年7月
29 7日起不再適用，並就拆遷補償事宜及付款方式約定於第2
30 條。依據上開協議書第2條第1項約定：「丙方（即原告及其
31 他承租人）履行新租約第7條所示之遷出及點交義務後7日

內，甲方（出租人）應給付丙方拆遷補償費（內含新租約第3條第(二)項所約定之保證金貳百萬元）共計新臺幣壹億元。如丙方於租期屆滿日（即104年12月19日）前完成遷出及點交義務者，甲方應提前交付拆遷補償金與丙方；如丙方於租期屆滿時仍未履行完成遷出及點交義務者，視為丙方放棄上開拆遷補償費（及所含之保證金）請求權，不得再向甲方或乙方（即豐邑公司）為任何主張或請求……。」有原告提出之協議書影本存卷可參（見本院卷第55頁）。復於104年8月11日增訂補充條款約定：「二、於104年10月31日前丙方（即原告及其他承租人）完成拆遷點交之義務（含現址營業登記、水電、瓦斯之撤銷），甲方（即出租人）應7日內從地主履約專戶中以現金方式給付補償金予丙方，丙方委任張靖加受領補償金。」，有協議書【補充條款】影本在卷可佐（見原處分卷一第35頁）。而原告實際完成拆遷點交日為104年10月30日，並於104年11月6日依補充條款之約定，由張靖加以現金方式受領系爭補償費等情，為原告所自認，且有租約終止暨點交確認書可佐（見本院卷第156頁、原處分卷一第38頁）。

(五)是以，依照原告與出租人及豐邑公司之約定，原告必須於104年10月31日前完成拆遷點交之義務，始取得對出租人請求系爭拆遷補償費之請求權；反之，倘原告逾期未履行遷出及點交系爭租賃物之義務，則視同放棄含保證金在內之系爭拆遷補償費請求權，亦不得再向甲方或乙方（即豐邑公司）為任何主張或請求。則在原告未於104年10月31日前完成拆遷點交之義務前，出租人就系爭拆遷補償費給付與否，尚具有不確定性。原告係於104年10月30日完成拆遷點交，其為取得系爭拆遷補償費應盡之義務於該日履行完畢，並確定取得系爭拆遷補償費之給付請求權，是有關系爭拆遷補償費收入應於104年10月30日合於「已實現」之要件。又有關取得系爭拆遷補償費之成本費用，前經被告多次函詢原告請其提出與系爭拆遷補償費相關之成本、費用（如員工資遣費、裝潢

費、搬遷費、設備之殘餘價值等) 資料及帳簿憑證，惟原告均未提示相關資料供核，僅提出系爭租賃物自費建屋之資料。上開有關承租人自費興建系爭租賃物部分，業經被告核認屬租賃權益之價值，依收入成本費用配合原則，可按房屋耐用年度按年平均攤提，認列各年度租金支出，並以清算時租賃權益未攤提剩餘價值認列為拆遷補償費之成本費用。另就有無給付員工資遣費乙事，經被告函詢原告員工，未查得原告有給付員工資遣費之事證，復請原告之報稅及記帳代理人協助調查，亦未查得有發生與辦理拆遷相關之成本費用未入帳之情形等情，觀諸被告109年7月10日中區國稅法一字第1090006426號重核復查決定書即明（見原處分卷一第61頁、第63頁）。足證原告為取得系爭拆遷補償費之成本費用僅有租賃權益未攤提剩餘價值，且業於原告清算期間予以認列，亦屬合於「已賺得」之要件。綜上，原告之會計制度採用權責發生制，而依前揭協議書及補充條款所載，原告於104年10月30日實際完成拆遷點交之日確定取得系爭拆遷補償費之給付請求權，經濟資源確定流入，核屬確定發生或實際存在之收入，且原告亦已完成投入配合之成本費用，依據上開規定與說明，104年10月30日即應為收益之認列日。而原告經臺中市政府核准自104年9月15日起註銷營業登記，有臺中市政府104年9月15日府授經商字第1040674074號准予歇業(註銷)函影本存卷可參(見原處分卷一第11頁)，於該日起3個月即屬清算期間，被告認定系爭拆遷補償費歸屬清算期間之收益，並無法律適用或事實認定錯誤之情形。

(六)原告雖主張原告於104年7月7日簽約後，即行開始辦理相關歇業事宜，包含收取未收回之債權、辦理員工資遣或轉任、進行相關拆除工程，為結束營業開始一連串工作，該些工作之進行即會產生相關成本費用，為賺取該筆收入而支出的成本費用於決算期間已支付及耗用，倘將系爭拆遷補償費歸屬於清算期間，將導致收入與成本未相配合認列之狀況等語。惟查，原告並未提出除租賃權益未攤提剩餘價值以外與

取得系爭拆遷補償費之成本費用有關之資料或帳簿憑證，且經被告查核亦未發現任何有利於原告之事證，已如上述，而原告於本院審理中亦自承取得系爭拆遷補償費之主要成本僅有建物建造成本（見本院卷第186頁），惟該建物建造成本可認為係租賃權益價值，並已以清算時租賃權益未攤提剩餘價值認列為拆遷補償費之成本費用，於清算期間配合認列等情，亦如上述，是亦無原告所陳收入與成本未相配合認列之狀況，原告之主張，尚非可採。

六、綜上所述，原告主張各節，均非可採。被告認定系爭拆遷補償費屬清算期間收益及所得，並據以核定原告清算期間之營利事業所得稅，並無稅捐稽徵法第28條第1項規定所稱適用法令或認定事實錯誤以致有溢繳稅款之情事，被告以原處分否准原告111年11月2日之申請，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告主張原處分違法各節，均不可採，其訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之必要，併此敘明。

八、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 113 年 4 月 24 日

審判長法官 蔡 紹 良

法官 張 鶴 齡

法官 黃 司 熒

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 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者。
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(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	