臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
112年度訴字第32號
114年3月13日辯論終結

原　　告　許嘉倫（即許敏欣之繼承人）

　　許嘉宏（即許敏欣之繼承人）

　　許嘉佑（即許敏欣之繼承人）

　　許瑞津（即許敏欣之繼承人）

共　　同
訴訟代理人　王健安　律師
　　高羅亘　律師
被　　告　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　黃育民（處長）
訴訟代理人　鄭啓玄
　　姜紹祖

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國111年11月9日新北府訴決字第1111577774號（案號：1118050831號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

壹、按民國（下同）111年6月22日修正公布、112年8月15日施行之行政訴訟法施行法第1條、第18條分別規定：「本法稱修正行政訴訟法者，指與本法同日施行之行政訴訟法；稱舊法者，指修正行政訴訟法施行前之行政訴訟法。」「修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院之通常訴訟程序或都市計畫審查程序事件，於修正行政訴訟法施行後，依下列規定辦理：一、尚未終結者：由高等行政法院依舊法審理。其後向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用修正行政訴訟法之規定。二、已終結者：（一）其向最高行政法院提起之上訴或抗告，適用舊法之規定。（二）最高行政法院為發回或發交之裁判者，應依修正行政訴訟法第一百零四條之一或第二百二十九條規定決定受發回或發交之管轄法院。受發回或發交之高等行政法院或地方行政法院應依修正行政訴訟法審理。」準此，本件為修正行政訴訟法施行前已繫屬於高等行政法院，而於修正行政訴訟法施行後尚未終結之通常訴訟程序事件，除有特別規定外，應適用舊法即修正施行前之行政訴訟法（下稱修正前行政訴訟法）規定。查原告係不服被告所核課之地價稅稅額新臺幣（下同）60萬5,196元，非屬修正前行政訴訟法第229條第2項第1款所定應適用簡易訴訟程序之事件，故本應依通常訴訟程序進行，合先敘明。

貳、本件被告代表人原為張世玢，訴訟進行中變更為黃育民，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第125至126頁），核無不合，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

一、緣被繼承人許敏欣（下稱被繼承人許君）所有坐落新北市八里區龍形段899、903、906、907、928地號、淡水區海鷗段334、959、964、964-1、1088-1地號、五股區成蘆段248、251、254地號及土城區忠義段813、947、949地號等16筆土地（系爭龍形段899、903、906、907、928地號、海鷗段334、

959、964、964-1、1088-1地號、忠義段813、947、949地號土地，下合稱系爭13筆土地），其中系爭龍形段899、903、906、907、928地號、系爭海鷗段1088-1地號、系爭成蘆段248、251、254地號等9筆土地部分面積，經被告按公共設施保留地稅率課徵地價稅；另系爭海鷗段334、959、964、964-1地號、系爭忠義段813、947、949地號等7筆土地部分面積經被告按一般用地稅率課徵地價稅在案。

二、嗣被告查得被繼承人許君於110年7月12日死亡，其繼承人即原告許嘉倫等4人，迄今未辦理繼承登記，被告爰依民法第1147條、第1148條第1項、第1151條及稅捐稽徵法第12條規定，以該等繼承人為系爭土地110年地價稅納稅義務人，併同被繼承人許君所遺坐落本轄之他筆土地，核定課徵110年地價稅新臺幣（下同）60萬9,481元。原告不服，申請復查，經被告以111年7月1日新北稅法字第1113140828號復查決定（下稱復查決定）追減4,285元（即就五股區成蘆段248、251、254地號更正為免徵，如附表），變更核定為60萬5,196元。原告仍表不服，就復查決定不利部分（即除前揭五股區成蘆段248、251、254地號外之其餘系爭13筆土地，仍以原告為納稅義務人課徵地價稅部分），提起訴願，業經新北市政府111年11月9日新北府訴決字第1111577774號（案號：1118050831號）訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、系爭龍形段899、903、906、907、928地號等5筆土地（下稱系爭龍形段5筆土地）上濫葬之墓地，為他人無權占用後建造，被告應指定無權占用人代繳，而非要求原告補繳，原處分及訴願決定並無理由，應予撤銷：

（一）被告以系爭13筆土地並非作農業用地使用，而要求原告補徵110年之地價稅，惟系爭龍形段5筆土地並非原告用以進行農業用地以外之使用，而係由占用人（周俊雄、連宗源

以及其他墳墓管理人及使用人等，下合稱占用人）用以作為墓地使用。

（二）依最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議之結論，稅捐機關於認定租稅主體時，自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，於第三人無權占用之情形，已不符法秩序，稽徵機關於此情形之裁量減縮至零，應指定無權占有人代繳。系爭龍形段5筆土地除遭周俊雄、連宗源等占用人占用外，尚有其他墳墓管理人及使用人等不明之第三人濫建為墓地，所涉之無權占有人眾多，絕非原告獨立以私人方式可進行調查，而尚需國家公權力介入，自應由被告負擔舉證責任，並且應職權調查證據並就原告有利不利事項一律予以注意，方符相關法令之規定，至為明白。由是可知，被告未職權調查有利於原告事項，即逕作成以原告為納稅義務人之補徵地價稅處分，實令人難以甘服。

（三）查原告業盡力協助稽徵機關確認占用人資料，並對周俊雄、連宗源提起民事訴訟（原審案號為臺灣士林地方法院112年度訴字第533號，現繫屬於臺灣高等法院）。然查，因原告並無公權力，尚應由具國家公權力之被告負擔舉證責任，並且職權調查證據並就原告有利不利事項一律予以注意，始符行政程序法第36條、第37條，納稅者權利保護法第11條以及上開最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議所揭之意旨。

二、縱使無法尋得除周俊雄、連宗源外無權占用系爭龍形段5筆土地並建立墳墓之無權占用人，惟系爭龍形段5筆土地遭他人作為墳墓使用，原告並未因此取得任何利益，應有土地稅減免規則第9條規定之適用：

（一）經查系爭龍形段5筆土地屬臺灣省政府於87年6月22日發布實施之「變更林口特定區計畫（觀音山區域公園為風景專用區、機關、停車場、道路、公墓用地及部保護區為風景

專用區、道路、公墓用地、機關）」案內土地，屬於「公墓用地」，為二造所不爭之事實。

（二）又依同年2月臺灣省政府所作成之「變更林口特定區計畫（觀音山區域公園為風景專用區、機關、停車場、道路、公墓用地及部保護區為風景專用區、道路、公墓用地、機關）書」第十四頁所載：「為解決本風景專用區內濫葬問題，第二種風景專用區內得申請興建喪葬納骨塔。」（參甲證4）易言之，系爭龍形段5筆土地上遭他人作為墓地使用並違法濫葬之情形，早已發生多年，並非在87年6月22日使用分區列為「公墓用地」後，才出現濫葬之情形，甚至亦可能是為了處理當地之濫葬問題，而將使用分區列為「公墓用地」。

（三）系爭龍形段5筆土地既自87年6月前即遭他人作為墓地使用，而使用分區列為「公墓用地」之原因亦係為了處理此一積習多年之濫葬問題，且原告亦未因此取得任何對價，則本件應可類推適用土地稅減免規則第8條第1項6款規定，否則使用分區將其列為「公墓用地」之原因，與被告向原告補徵地價稅之結果，豈非相互矛盾等語。

三、並聲明：

（一）原處分（含復查決定）、訴願決定不利原告部分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭13筆土地110年地價稅核課情形說明如下：

（一）系爭龍形段899、903、906、907及928地號等5筆土地：系爭龍形段5筆土地屬87年6月22日發布實施之「變更林口特定區計畫（觀音山區域公園為風景專用區、機關、停車場、道路、公墓用地及部分保護區為風景專用區、道路、公墓用地、機關）」案內土地，使用分區為「公墓用地」，屬公共設施保留地。除部分面積為道路使用及雜木林，分別依土地稅減免規則第9條及土地稅法第22條第1項但書規定，免徵地價稅及課徵田賦，其餘面積（依序為22

4、6910.5、19032.42、4819.5、3646.52平方公尺）未作農業使用，此有新北市空間資訊系統查詢畫面、新北市八里區公所109年8月7日新北八工字第1092866000號函附卷可稽，依土地稅法第19條規定，應按公共設施保留地稅率課徵110年地價稅。

（二）系爭海鷗段334、959、964、964-1、1088-1地號等5筆土地：

系爭海鷗段334、959及964-1地號等3筆土地使用分區依序為「住宅區」、「住宅區（四）」及「住宅區（四）」，依土地稅法第14條規定，應按一般用地稅率課徵110年地價稅。次查系爭海鷗段1088-1地號土地使用分區為「綠地」，屬公共設施保留地，未作農業使用，核與土地稅法第22條第1項但書所定課徵田賦要件不符，依土地稅法第19條規定，按公共設施保留地稅率課徵110年地價稅。又查系爭海鷗段964地號土地使用分區為「保護區」，非屬公共設施用地，部分面積119.15平方公尺供農業使用，依土地稅法第22條第1項但書規定課徵田賦；其餘面積8平方公尺非供農業使用，仍按一般用地稅率課徵地價稅，此有新北市政府土地使用分區管理及查詢模組畫面、外業清查作業整合系統畫面及新北市淡水區公所111年6月1日新北淡工字第1112706006號函附卷可稽。

（三）系爭忠義段813、947及949地號等3筆土地：

系爭忠義段3筆土地為非都市土地，使用地類別依序為「殯葬用地」、「甲種建築用地」及「甲種建築用地」，其中系爭忠義段947、949地號等2筆土地部分面積為道路使用，此有新北市地政局線上查詢服務畫面、稅籍圖資定位整合系統畫面附卷可稽。是被告就系爭忠義段813地號土地全部面積及系爭忠義段947、949地號等2筆土地部分面積（依序為52.85、46.12平方公尺）按一般用地稅率課徵110年地價稅，其餘面積依土地稅減免規則第9條規定免徵地價稅。

（四）綜上，被告依民法第1147條、第1148條第1項、第1151條及稅捐稽徵法第12條規定，就系爭13筆土地併同被繼承人許君所遺坐落本轄之他筆土地，核定課徵110年地價稅60萬5,196元，並以該等繼承人納稅義務人，於法洵屬有據應予維持。

二、至原告主張系爭13筆土地遭不明之第三人非法占用，應指定無權占有人代繳，且因所涉之無權占有人眾多，需國家公權力介入始可進行調查，另依最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議，地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟利益之歸屬與享有為依據，於第三人無權占有之情形，稽徵機關裁量縮減至零，應指定無權占有人代繳，被告機關未依職權調查，逕作成以原告為納稅義務人之課徵地價稅處分，實令人難以甘服一節。按土地稅法第3條第1項第1款規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人，又地價稅屬財產稅中，以有財產者，為納稅義務人。次按土地所有權人依照土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。而所謂「稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理」，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，是在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵，為財政部71年10月7日台財稅第37377號函及87年11月3日台財稅第871972311號函（下分別稱71年10月7日函釋、87年11月3日函釋）所明釋。原告就系爭13筆土地，主張應由實際占有人代繳，惟其未檢附占有人姓名、地址等資料，在有關資料未能確定前，自無從予以辦理分單手續，被告依財政部71年10月7日函釋規定，向土地所有權人即原告發單課徵系爭13筆土地110年地價稅，尚無違誤。另原告所引最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議內容，係對土地所有權人依土地稅法第4條第1項第4款規定，檢附占有人姓名等相關資料，向稽徵機關申請指定

由占有人代繳地價稅，而占有人有異議，則稽徵機關得如何裁量，亦即是否仍得指定占有人為代繳義務人所為之決議，本案原告未檢附占有人資料而主張由稅捐機關逕行調查土地使用情形、查明占有人並指定占有人代繳地價稅，既不符土地稅法規定及財政部函釋意旨，亦不符上開會議決議內容，是原告主張顯有誤解尚難採憑。

三、末查原告之被繼承人許君就系爭龍形段899、903、906、907、928地號等5筆土地補徵104年至108年地價稅稅額處分不服提起行政救濟，經本院以110年度訴字第769號判決，原告猶表不服提起上訴，復經最高行政法院111年度上字第857號判決上訴駁回。另原告之被繼承人許君就系爭龍形段899、928地號、海鷗段334、959、964、964-1、1088-1地號及忠義段813、947、949地號等10筆土地109年地價稅稅額處分不服提起行政救濟，因被繼承人許君於起訴前已死亡，經本院以110年度訴字第1028號裁定駁回，原告等4人不服提起抗告，經最高行政法院110年度抗字第343號裁定抗告駁回，該案已確定在案，併予敘明。

四、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出系爭13筆土地之土地建物查詢資料（見原處分卷第176至183頁、第165至169頁、161頁至163頁）、地籍圖查詢資料（見原處分卷第155至160頁）、新北市八里區公所109年8月7日新北八工字第1092866000號函（見原處分卷第140頁）、新北市淡水區公所111年6月11日新北淡工字第1112706006號函（見原處分卷第134頁）、新北市淡水區公所110年1月6日新北淡工字第1102620207號函（見原處分卷第132頁）、新北市空間系統查詢資料（見原處分卷第80至84頁）、110年地價稅繳款書（見本院卷第19頁）、復查決定（見本院卷第21至31頁）、訴願決定

（見本院卷第33至41頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

一、被告是否應依職權查明系爭龍形段5筆土地之無權占有人為何人，並逕向無權占有人課徵地價稅？

二、系爭龍形段5筆土地如附表（稅種4）之面積，得否類推適用減免規則第8條第1項第6款及第9條規定？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）土地稅法第3條第1項第1款：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」

（二）土地稅法第4條第1項第4款規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」

（三）土地稅法第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」

（四）土地稅法第19條規定：「都市計畫公共設施保留地，在保留期間仍為建築使用者，除自用住宅用地依第17條之規定外，統按千分之6計徵地價稅；其未作任何使用並與使用中之土地隔離者，免徵地價稅。」

（五）土地稅法第22條第1項規定：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦。但都市土地合於左列規定者亦同：一、依都市計畫編為農業區及保護區，限作農業用地使用者。二、公共設施尚未完竣前，仍作農業用地使用者。三、依法限制建築，仍作農業用地使用者。四、依法不能建築，仍作農業用地使用者。五、依都市計畫編為公共設施保留地，仍作農業用地使用者。」

（六）土地稅減免規則第9條規定：「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵。」

（七）以下函釋為執行土地稅法第4條第1項第4款之技術性、細節性內容之闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

１、財政部71年10月7日函釋：【土地所有權人依照土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地座落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。三、至於經稽徵機關分單指定負責代繳地價稅之占有人逾滯納期限仍未繳納時，可先就代繳人之財產予以移送法院強制執行，倘代繳人之財產不足抵繳滯欠之地價稅時，再以占用之土地為標的移送執行。】

２、財政部87年11月3日函釋：【本部71/10/07台財稅第37377號函釋：「土地所有權人依照土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地座落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或稽徵機關協助查明更正，……」，係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。】

二、被告並無「依職權查明系爭龍形段5筆土地之無權占有人為何人，並逕向無權占有人課徵地價稅」之責任：

（一）查被繼承人許君所有系爭13筆土地，被繼承人許君於110年7月12日死亡，其繼承人即原告許嘉倫等4人，迄今未辦理繼承登記，被告爰以該等繼承人為系爭土地110年地價稅納稅義務人，併同被繼承人許君所遺坐落新北市之他筆

土地，核定課徵110年地價稅60萬9,481元，經復查決定追減4,285元，變更核定為60萬5,196元，本院經核尚無不合。

（二）原告雖主張系爭龍形段5筆土地上濫葬之墓地，為他人無權占用後建造，被告應指定無權占用人代繳，而非要求原告補繳，依最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議之結論，稅捐機關於於第三人無權占用之情形，稽徵機關於此情形之裁量減縮至零，應指定無權占有人代繳。因原告並無公權力，應由具國家公權力之被告負擔舉證責任，並且職權調查證據並就原告有利不利事項一律予以注意；縱使無法尋得除周俊雄、連宗源外無權占用系爭龍形段5筆土地並建立墳墓之無權占用人，惟系爭龍形段5筆土地遭他人作為墳墓使用，原告並未因此取得任何利益，應類推適用土地稅減免規則第9條規定云云。

（三）惟按最高行政法院107年決議，係對土地所有權人依土地稅法第4條第1項第4款規定，向稽徵機關申請指定由特定占有人代繳地價稅，而占有人有異議，則稽徵機關是否仍得指定該占有人為代繳義務人之問題，與本件原告並未指出占有人而申請被告查明占有人並命其代繳之情形有異，是該決議所稱稽徵機關裁量減縮至零而應指定無權占有人代繳等語，於本件尚難比附援引。又參財政部71年10月7日函及87年11月3日函釋意旨，土地所有權人依土地稅法第4條第1項第4款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由其檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續，如有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。本件原告雖指周俊雄、連宗源為特定占有人，起訴請求周俊雄、連宗源應將系爭土地上之系爭定著物拆除，並將上開部分之土地騰空後返還予原告及其他共有人，但經臺灣士林地方法院112年度訴字第533號民事判決認定：「周俊雄、連宗源否認為系爭定著物（墳墓）之處分權人，原告自應就此

一有利於己之事實負舉證責任。本件被告周俊雄、連宗源僅坦承自己係受僱於系爭定著物即墳墓墓主定期清潔系爭定著物，依被告2人所言，尚難認系爭定著物為被告2人占有使用，更遑論認定被告2人有事實上處分權限。此外原告復無提出任何證據證明被告等為系爭定著物之處分權人，則原告依上開規定請求被告2人拆除系爭定著物，並將系爭土地騰空返還，即難謂有據。」，而駁回原告之訴，尚難認周俊雄、連宗源為特定占有人，此外原告亦未指明其他特定占有人，亦未檢附其姓名、住址、土地坐落及占有面積等資料，被告未予辦理分單手續而依土地稅法第3條第1項第1款規定向土地所有權人即原告發單課徵地價稅，於法並無違誤。

三、系爭龍形段5筆土地如附表（稅種4）之面積，不得類推適用減免規則第8條第1項第6款及第9條規定：

（一）查系爭龍形段899、903、906、907及928地號5筆土地屬87年6月22日發布實施之「變更林口特定區計畫（觀音山區域公園為風景專用區、機關、停車場、道路、公墓用地及部分保護區為風景專用區、道路、公墓用地、機關）」案內土地，使用分區為「公墓用地」，屬公共設施保留地。除部分面積為道路使用及雜木林，分別依土地稅減免規則第9條及土地稅法第22條第1項但書規定，免徵地價稅及課徵田賦（如附表見原處分卷第242頁），其餘如附表（稅種4）之面積（依序為224、6910.5、19032.42、4819.5、3646.52平方公尺）未作農業使用（本案原告對面積大小並未爭執），此有新北市空間資訊系統查詢畫面（見原處分卷第84-75頁）、新北市八里區公所109年8月7日新北八工字第1092866000號函附卷可稽（見原處分卷第140頁），依土地稅法第19條規定，應按公共設施保留地稅率課徵110年地價稅。

（二）系爭龍形段5筆土地如附表（稅種4）之土地上，雖均有私墓（見原處分卷第263頁），惟其非屬經事業主管機關核

准設立之私立公墓，原告亦非財團法人組織；系爭903地號土地上之水泥通路（見本院卷第201頁以及本院另案110年度訴字第769號卷第274頁），依其位置及走向，應係提供該通路所及墳墓掃墓之人使用，並非供公眾通行之道路土地，核與減免規則第8條第1項第6款及第9條所定要件不符，亦難認其性質相同而得類推適用，自無從據以免徵地價稅，且系爭龍形段5筆土地104年至108年之地價稅，原告亦曾為與本案相同之主張，業經本院以110年度訴字第769號判決原告之訴駁回，經最高行政法院111年度上字第857號裁定上訴駁回確定，被告按公共設施保留地稅率課徵系爭龍形段5筆土地如附表（稅種4）面積之110年地價稅，尚無違誤，原告主張尚不足採。

四、綜上，原處分即復查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請不利部分撤銷，為無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　10　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　林妙黛

法　官　畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

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提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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.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)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　10　　日

書記官　李依穎