臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭
113年度訴字第878號
115年5月7日辯論終結

原　　告　張盛玄

訴訟代理人　劉緒倫　律師
　　劉力維　律師
　　蘇意淨　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　樓美鐘（局長）
訴訟代理人　蔡中寧
　　陳奎翰

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年5月30日台財法字第11313914840號訴願決定（案號：第11300022號），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

一、程序事項：

㈠原告起訴時，被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中先後變更為謝慧美、樓美鐘，業經其等分別具狀聲明承受訴訟（本院卷1第467頁、本院卷2第23頁），核無不合，應予准許。

㈡行政訴訟法第111條第1項及第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟

標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」查原告於起訴時聲明原為：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷（本院卷1第11頁）。於訴訟進行中，嗣變更其聲明為：原處分、復查決定及訴願決定不利原告部分均撤銷（本院卷2第33頁）。經核其訴訟請求之基礎不變，亦無礙於訴訟終結及被告防禦，本院認其所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

二、事實概要：

㈠緣改制前桃園縣政府（已於民國103年12月25日改制為桃園市政府，下稱桃市府）於103年間代為標售第一批地籍清理龍潭鄉（改制後為龍潭區）三林段577、602地號土地（下分別稱577、602地號土地）案，原告為上開土地之共有人即優先購買權人，其於103年7月2日向桃市府標得該標售案之土地（577地號土地標號10301-63至67、602地號土地標號10301-78至82，計10筆標號），其中2筆標號（標號10301-63及64，下稱63及64標號土地）由原告、訴外人○○○、○○○及○○○等4人主張優先購買權後共同標得，其餘8個標號（下稱65等8筆標號土地）則由原告單獨得標。嗣因他共有人○○○分別向民事法院提起確認原告優先購買權不存在之訴（63及64標號土地）及確認○○○優先購買權存在之訴（65等8筆標號土地），○○○復於108年8月20日撤回前者民事訴訟，後者民事訴訟則歷經三審訴訟，末經最高法院於109年1月2日以108年度台上字第2498號民事判決（下稱系爭民事確定判決）駁回○○○之上訴（維持該案二審判決駁回○○○不服該案一審判決駁回其訴之結果）而確定在案。

㈡嗣後，原告接獲桃市府函文通知，隨即繳清前開標得土地價款並取得桃市府發給之產權移轉證明書，其後分別於109年3月12日以買賣登記取得577地號土地持分16/14571、109年4月8日以買賣登記取得577地號土地持分9/162及602地號土地持分15/162（原告所有該2地號土地持分，以下合稱系爭土地）。之後，原告再將系爭土地（面積3530.02平方公尺）與○○○持有之577地號土地（持分16/14571；面積60.28平

方公尺），共同於110年11月11日以總價新臺幣（下同）45,000,000元出售予訴外人○○○，並於110年11月29日辦竣所有權移轉登記。原告依限申報110年個人房屋土地交易所得稅（下稱房地合一稅），並於申報書註記適用舊制土地交易屬免稅所得，經被告所屬士林稽徵所以原告出售105年1月1日以後取得之系爭土地，核屬個人房屋土地交易所得稅之課稅範圍，乃依查得資料核定課稅所得29,164,316元，並以系爭土地之持有期間在2年以內，適用稅率為45%，以111年12月23日第113001325號房地合一稅申報核定通知書（下稱原處分）通知原告核定課稅所得29,164,316元，應補稅額13,123,942元（29,164,316元x45%）。原告不服，申請復查，經被告112年11月28日財北國稅法務字第1120032661號復查決定（下稱復查決定）結果，獲追減課稅所得1,992元。原告仍表不服，提起訴願，經財政部113年5月30日台財法字第11313914840號訴願決定（下稱訴願決定）駁回後，原告猶不服，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告取得並出售系爭土地之緣由如下：

桃市府於103年7月2日代為標售地籍清理未能釐清權屬土地，原告於103年8月20日繳清8筆土地（含系爭土地）價金，決標金額為14,568,304元（含保證金1,110,000元），於103年8月27日已取得權利移轉證明書，桃市府仍發函表示原告係共有人標得土地，他共有人無優先承購權，以○○○提出民事訴訟在案，宜判決確定後再行續辦相關事宜，仍暫緩發放103年7月2日開立之桃市府代為標售地籍清理土地產權移轉證明書（下稱產權移轉證明書），後於103年12月9日退還保證金以外尾款13,458,304元予原告。嗣於109年1月2日系爭民事確定判決○○○敗訴確定，原告乃於109年2月3日繳清優先承購款項157,340元，並於109年3月2日繳交拍賣尾款13,458,304元。直到109年2、3月間，桃市府核發103年

7月2日決標取得之產權移轉證明書，原告於109年4月8日將拍得之系爭土地完成過戶登記，並於110年11月11日出售系爭土地給○○○。

2.系爭土地依110年4月28日修正前所得稅法第4條之4第1項規定，不屬應繳房地合一稅之標的：

原告係於103年7月2日繳交保證金標得及於同年8月主張優先承購權而取得系爭土地，並於同年8月20日繳清8筆土地尾款，是系爭土地之交易，原告係於105年1月1日以前交易，桃市府亦於103年8月已完成權利移轉證明書之製作，僅因他共有人非法主張優先承購權，而暫停後續作業。本件權利移轉證明書上載明係於103年7月2日決標取得，而土地登記謄本上所載原因發生日期為103年7月2日，均足證明本件買賣，非105年1月1日以後之交易，而係103年7、8月完成之買賣，則依法律有變更應適用有利當事人法律之規定，即應適用105年1月1日施行之所得稅法第4條之4第1項規定，於105年1月1日以前所交易之土地，並無房地合一稅之適用，至於被告稱適用110年以後之所得稅法第4條之4之規定，顯屬有誤。

3.系爭土地係免納所得稅之農牧用地：

⑴依所得稅法第4條之5第1項第2款及農業發展條例（下稱農發條例）第37條規定，可知系爭土地為一般農業區之農業用地，向來依「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」（下稱農地農用認定辦法）第4條第1款規定，實際作農作、森林、保育等使用，有103年、113年空照圖及地籍圖與網路地圖套圖可證，係屬依農發條例第37條得申請不課徵土地增值稅之土地，自屬免納房地合一稅之土地。

⑵原告向臺北市士林區公所（下稱士林區公所）詢問關於農業用地作農業使用證明書（下稱農地農用證明書）之申請，是否可以用免徵所得稅之理由申請，經該所以114年8月26日北市士建字第1146018230號函（下稱114年8月26日函）復：依農地農用認定辦法第1條、第3條規定，農地農

用證明書依法係供不課徵土地增值稅、免徵遺產稅、贈與稅使用而核發。然本件交易之土地增值稅為零，無從申請農地農用證明書，仍不失其為「得申請不課徵土地增值稅」之土地，而屬免納房地合一稅之農牧用地，則被告一再以免徵所得稅，須取得農地農用證明書，實屬論理法則之誤謬。

⑶被告另稱原告出售之土地供訴外人明台育樂股份有限公司（下稱明台公司）作球場設施使用，違規未作農業使用，且桃市府以101年12月12日府地用字第1010314115號裁處書（下稱101年裁處書），認定本件買賣土地違規未作農地使用，原課徵田賦改為一般用地稅率課徵地價稅。惟查：

①明台公司於91年4月22日申請高爾夫球場使用之非都市土地變更編定申請書，並未將577、602地號土地列入高爾夫球場之申請、使用範圍。由運動部所提供之土地清冊，就577號土地記載：同意使用所有權人張盛玄874260分之6572及本次新增109年7月22日核定。因原告在103年標購577號土地162分之3前，即已是該土地之共有人，而原告標購該土地162分之3，於109年間尚在辦理過戶期間，原告出具同意書之土地並非原告標購之部分，而係其原有之持分。

②依桃市府114年11月18日函復說明，可知關於101年裁處書，其受處分人為明台公司，不及於土地之其他共有人，顯與原告無涉，足證其他共有人並無將577號土地共有部分提供明台公司作球場設施使用，被告稱原告所出售之577地號土地，自103年起供作高爾夫球場使用，顯非可採。

③本件被拍定人楊○○、陳○○、陳○、鍾○○、黃○○（姓名均詳卷）等5人共同所有之577、602地號土地，原本作為農業用地，不可能提供明台公司作為球場設施使用，且103年至110年期間，原告並未取得系爭土地所

有權移轉，係由桃市府職掌保管中，更證明原告拍定系爭土地從103年以前至110年間，都持續維持著原來農業土地之現況，目前仍為樹林密佈之森林狀況。另依高爾夫球場管理規則第7條第1項第3款規定，申請籌設高爾夫球場須有土地權利證明文件，而本件原所有權人黃○○（姓名詳卷）在34年即屬失蹤人口，當無可能提供申設高爾夫球場之同意書，則原所有權人黃○○等人之土地，自不可能納入明台公司之高爾夫球場。

④依桃市府建築管理處（下稱建管處）114年6月17日桃建照字第1140052921號函（下稱114年6月17日函）復，旨揭577、602地號土地為一般農業區農牧用地，係須自耕農經農業主管機關同意容許興建農舍用，非同於住宅區、商業區、工業區土地申請建造執照之條件，自非屬所得稅法第4條之4第1項應課房地合一稅之依法得核發建造執照之土地買賣，非屬房地合一稅之標的。

4.依「地籍清理未能釐清權屬土地代為標售辦法」（下稱地籍清理標售辦法）第12條第2項規定及最高行政法院106年度裁字第1471號裁定意旨，本案之他共有人○○○得否就原告得標之土地主張優先購買權，桃市府應先審查，只有在「經審查無法認定有優先購買權時」，才需通知○○○向法院提起確認之訴，並待法院判決確定後發給移轉證明書，而桃市府以103年8月12日府地籍字第10301820811號函通知○○○不具旨揭標號地號優先購買權，故本案並不適用該辦法第12條第2項所規定「經審查無法認定有優先購買權時」要件，桃市府即應依投標須知及得標之結果發給產權移轉證明書，桃市府103年8月27日府地籍字第1030206807號函（下稱103年8月27日函）及訴願決定理由之認定與事實不符，亦與該辦法第12條第2項規定有違。

5.依土地法第73條規定，土地登記應於原因發生日起30日內辦理登記，本案原因發生日期為103年，惟因不可歸責於原告之事由，致無法辦理土地移轉登記，應將土地登記謄本之原

因發生日期及土地取得權利範圍日期即103年7月2日視為特殊取得日加以認定。原告於103年7月2日得標並於103年8月20日繳清價款後之15日內，桃市府即應發給產權移轉證明書，原告自應於103年9月5日取得系爭土地，被告依據形式上土地登記過戶日認定土地取得日，率將土地交易所得依房地合一新制課徵所得稅，與實質課稅原則有違。原處分、復查決定及訴願決定認定原告於109年間始取得系爭土地，並應依所得稅法第4條之4第1項規定，其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅，實有違誠信原則，應予撤銷。

㈡聲明：原處分、復查決定及訴願決定不利原告部分均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1. 參照本院111年度簡上字第55號判決意旨，「房地合一課徵所得稅申報作業要點」（下稱房地合一作業要點）第4點規定，房屋、土地取得日之認定，除有該點但書列舉之情形外，應以房屋土地完成所有權移轉登記日為準，合於民法第758條關於物權變動之生效要件採登記主義的意旨，自得予以適用。

2. 原告於109年3月12日及同年4月8日買賣登記取得系爭土地所有權，嗣原告於110年11月29日因出售而移轉登記，依所得稅法第4條之4第1項規定，原告出售105年1月1日以後取得系爭土地，核屬房地合一稅課稅範圍，原核定固非無據，惟依產權移轉證明書所載，系爭土地其中標號10301-82土地之標售金額應為350,088元，原核定誤算為350,888元，致溢計系爭交易成本800元。另依桃園市桃園地政事務所（下稱桃園地政所）提示之土地登記申請書所載，原告取得系爭土地之規費合計為2,792元，經重行計算，可減除成本應為14,782,140元（63及64標號土地標售金額211,044元+65等8筆標號土地標售金額14,568,304元+規費合計2,792元），課稅所得應為29,162,324元（系爭土地成交價額44,244,464元-可減除

成本14,782,140元-可減除費用300,000元），復查決定准予追減課稅所得1,992元（29,164,316元－29,162,324元）。從而，復查決定及訴願決定並無不合。

3. 原告指摘本件違反誠信原則者，無非指桃市府未於原告103年8月間繳清65等8筆標號土地價款後15日內發給產權移轉證明書，原處分、復查決定及訴願決定以109年為系爭土地之取得日，而依所得稅法第4條之4第1項規定課徵所得稅等節。然查，原告雖於103年7月2日向桃市府標得系爭土地，惟因他共有人○○○向法院提起優先購買權確認之訴，桃市府係依其職權，按內政部101年7月25日台內地字第1010242044號令（下稱101年7月25日令）釋之地籍清理條例第12條有關優先購買權爭訟事件處理原則，審認本件應俟判決確定後再行續辦相關事宜，與誠實信用原則於行政法領域之適用無涉。至原處分、復查決定及訴願決定依所得稅法第4條之4第1項及房地合一作業要點第4點本文規定，核認系爭土地之取得日，為原告辦竣所有權移轉登記之日即109年3月12日及同年4月8日，乃依法核定，更難謂與誠實信用原則有何關聯，原告執此主張，容有誤解。另原告以桃市府明知第三人○○○無優先承買權存在，仍以行政權阻擾原告取得上開標號之系爭土地，致原告遭課予高額房地合一稅受有損害，而向桃市府請求國家賠償事件，業經臺灣桃園地方法院以114年度重國字第1號民事判決駁回其訴在案。循此，桃市府依內政部101年7月25日令釋，審認本件應俟優先購買權訴訟確定後再行續辦相關事宜，並無不合。

4. 又按民法第758條第1項規定意旨，即係採「移轉登記日」為不動產物權「取得」之日。準此，所得稅法第4條之4第1項規定所稱「取得」之意涵，解釋上認係「所有權移轉登記日」，核屬符合法體系之解釋。又房地合一作業要點第4點規定房地取得日之認定，以完成所有權移轉登記日為準，核與所得稅法第4條之4第1項規定之本旨無違，亦有本院111年度簡上字第55號判決可參，自得予以適用。原告於109年3月

12日及同年4月8日始辦竣所有權移轉登記取得系爭土地，且其取得系爭土地無房地合一作業要點第4點但書列舉規定情形，依同點本文規定，房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。原告取得系爭土地完成所有權移轉登記日既為109年3月12日及同年4月8日，則屬原告出售105年1月1日以後取得之土地，依所得稅法第4條之4第1項規定，核屬房地合一稅之課稅範圍。

5. 另交易之土地是否符合農發條例第37條及第38條之1規定而屬免納所得稅者，係以有無取得農業主管機關出具之農地農用證明書為準，非僅以土地上是否有植披覆蓋而為土地作農業使用之論斷。被告已依職權調查，按桃市府103年3月21日府地籍字第10300613971號公告所附土地及建物清冊，已明確載明系爭土地係坐落於「龍潭高爾夫球場（即明台國際高爾夫球場）內」，則原告明知103年間標售時，系爭土地未作農業使用，仍於訴訟階段追加主張該土地實際作農業使用屬免納房地合一稅之土地，顯屬臨訟杜撰之詞。再者，除有法令禁止建築之事由外，農業用地並非無申請核發建造執照之可能，此觀諸「農業用地興建農舍辦法」第12條第1項規定即明，亦有本院109年度簡上字第110號裁定可參。據上，原告執此主張，亦無憑採。

6. 關於桃市府101年裁處書之內容，業經本院函請桃市府地方稅務局大溪分局（下稱大溪分局）表示意見，經該分局以114年6月18日桃稅溪字第1148408396號函（下稱114年6月18日函）載內容，可知系爭土地既供明台公司作球場設施使用，於103年迄今因違規未作農業使用，自無法取得農業主管機關核發之農地農用證明書。又依地籍清理條例第3條規定，主管機關為清查權利內容不完整或與現行法令規定不符之地籍登記，經釐清權利內容及權屬後，應重新辦理登記；其未能釐清權利內容及權屬者，應予標售或處理。又依同條例第5條及第11條規定，代為標售之土地係「土地總登記時登記名義人之姓名或住址記載不全或不符者」、「以日據時期會

社或組合名義登記」、「未依有關法令清理之神明會」及「非以自然人、法人或依法登記之募建寺廟名義登記者」等4類土地，且土地權利人未於期限內提出申請登記者，為釐清前述土地權屬問題，而由直轄市或縣（市）政府依規定代為標售。從而，系爭土地既為代為標售之土地，即表地籍清理公告期間未有土地權利人提出登記申請，而須有透過地方政府代為標售之必要，則原登記名義人等人未就系爭土地之所有權有所主張，實屬自然，惟原告以此作為系爭土地未坐落於龍潭高爾夫球場之論據，並執此作為對其有利之主張，似有前後邏輯未合之謬誤。原告於110年11月29日出售系爭土地並辦竣所有權移轉登記，其未於斯時向桃市府提出農地農用之申請，距今已逾4年餘，且系爭土地業經移轉予第三人，則事實上已無法再經由實地勘查方式確認110年間系爭土地之實際使用情形。準此，原告既已無法取得系爭土地於交易時作農業使用之證明，其仍執此置辯，核不足採。

㈡聲明：原告之訴駁回。

五、本院之判斷：

㈠前揭事實概要欄之事實，有系爭土地之土地建物查詢資料及異動索引查詢資料（原處分卷第25-41頁）、系爭土地第一類登記謄本（本院卷1第81-83頁）、桃市府103年8月27日函（原處分卷第48-49頁）、系爭民事確定判決及確定證明書（本院卷1第53-58頁）、桃市府109年2月13日府地籍字第10990028070號函（下稱109年2月13日函，見原處分卷第62-63頁）、產權移轉證明書（原處分卷第66-75頁）、不動產買賣契約書（原處分卷第80-85頁）、大溪分局111年3月22日桃稅溪字第1118002282號函及更正後土地增值稅免稅證明書（下稱111年3月22日函及更正證明書，見原處分卷第93-100頁）、桃市府111年12月12日府地籍字第1110337890號函及原告繳交標售價款明細表與繳款書資料（下稱111年12月12日函及相關資料，見原處分卷第104-108頁）、原告之房地合一稅申報書（原處分卷第122-123頁）、原處分（原處分

卷第132-133頁）、復查決定（原處分卷第208-218頁）、成交價額明細表及取得成本明細表（原處分卷第206-207頁）、訴願決定（本院卷1第25-37頁）在卷可稽，堪可認定。

㈡應適用之法令及說明：

1.所得稅法：

⑴第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。……」

⑵第4條之4第1項規定：「個人及營利事業交易中華民國105年1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅。」

⑶第14條之4規定：「（第1項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算，其為出價取得者，以交易時之成交價額減除原始取得成本，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額……但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，除屬當次交易未自該房屋、土地交易所得額減除之土地漲價總數額部分之稅額外，不得列為成本費用。……（第3項）個人依前2項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。……」

⑷第14條之5規定：「個人有前條之交易所得或損失，不論有無應納稅額，應於下列各款規定日期起算30日內自行填具申報書，檢附契約書影本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅額者，應一併檢附繳納收據：

一、第4條之4第1項所定房屋、土地完成所有權移轉登記日之次日。……」

⑸第14條之6規定：「個人未依前條規定申報或申報之成交價額較時價偏低而無正當理由者，稽徵機關得依時價或查得資料，核定其成交價額；個人未提示原始取得成本之證明文件者，稽徵機關得依查得資料核定其成本，無查得資料，得依原始取得時房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後，核定其成本；個人未提示因取得、改良及移轉而支付之費用者，稽徵機關得按成交價額3%計算其費用，並以30萬元為限。」

2. 為利納稅義務人依所得稅法第4條之4、第4條之5、第14條之4至第14條之8及第24條之5規定計算及申報房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地交易所得，中央主管機關財政部以台財稅字第10404597060號令訂定房地合一作業要點，其行為時第3點前段規定：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第4點前段規定：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第5點第1項前段規定：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」可知105年起實施房地合一課徵所得稅制度，房屋及土地出售時，應計算房屋、土地全部實際獲利，並減除已課徵土地增值稅之土地漲價總數額後，就餘額部分課徵所得稅，使房地交易所得按實價課稅，達到租稅公平。是以，房地合一作業要點乃財政部基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，對於依所得稅法第4條之4規定應課徵所得稅之房屋、土地交易所得，其交易日、取得日之認定及得認列之成本等細節性、技術性事項，訂定之行政規則，與母法規定並無牴觸，無違法律保留原則，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用。

3. 前揭所得稅法條文之立法目的係鑑於以往房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，依公告土地現值計算土地增值

稅之土地漲價總數額及依房屋評定現值計算所得稅的房屋交易所得額，與房地交易實際獲利存有相當差距；另土地現值1年公告1次，使得同年度內買賣土地無土地漲價數額而無須負擔土地增值稅，造成未公平合理課稅，致使過多資金投入不動產市場，引發房地價格不正常飆漲。另因房屋及其坐落土地未合併課稅，所有權人可能透過提高土地售價並壓低房屋售價，規避其房屋交易所得稅等缺失。為解決前述房地分開課稅缺失，並抑制房地炒作，健全不動產稅制，促使房屋、土地交易正常化，於105年起實施房地合一課徵所得稅制度，規定自105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅（下稱新制）。又房地交易所得稅係屬財產交易所得稅，並非財產持有稅，為避免集中在交易年度適用累進稅率結果，造成稅負過重，新制遂按持有期間長短設定不同稅率，持有期間超過10年者，從低課稅。且為加強抑制個人短期炒作不動產，就持有房屋、土地之期間在2年以內者、超過2年未逾5年者，交易所得分別按稅率45%、35%課以重稅。至非屬上開新制課稅範圍者，仍適用舊制課稅規定（註：舊制係房地分離稅制，依所得稅法第4條第1項第16款土地交易所得免稅，至個人出售房屋獲利係屬所得稅法第9條財產交易所得應併入個人綜合所得總額辦理結算申報）。又房地合一課稅新制，並非僅為抑制房地炒作，尚有解決房地分開課稅缺失、健全不動產稅制、促使房屋及土地交易正常化之目的。為維護法之安定性並避免影響新制施行前已取得房地者之權益，新制訂定日出條款，原則以取得日及交易日在105年1月1日以後者始納入新制適用範圍，即個人於104年12月31日以前取得之房地，不論於何時交易，均不適用新制（最高行政法院111年度上字第952號判決參照）。

㈢經查：

1.原處分（含復查決定）經核於法並無不合：

查被告依據申報及查得資料（原處分卷第1-219頁），以原告雖於103年7月2日向桃市府標得系爭土地，惟因他共有人○○○分別向民事法院提起確認原告優先購買權不存在之訴（63及64標號土地）及確認○○○優先購買權存在之訴（65等8筆標號土地），○○○固於108年8月20日撤回前者民事訴訟，然後者民事訴訟則於109年1月2日始經系爭民事確定判決駁回○○○之上訴而確定，原告嗣於109年2、3月間接獲桃市府函文通知後旋繳清前開標得土地價款並取得產權移轉證明書，後於109年3月12日及同年4月8日以買賣登記取得系爭土地，再於110年11月11日將系爭土地出售予○○○，復於110年11月29日辦竣系爭土地所有權移轉登記，然依上開規定，原告就系爭土地之取得日，應以完成所有權移轉登記之日即109年3月12日及同年4月8日為準，適用所得稅法第14條之4規定之稅率，計算應納稅額並以系爭土地於109年3月12日及同年4月8日完成移轉登記，嗣於110年11月29日因出售而移轉登記，屬於出售105年1月1日以後取得之系爭土地之房地合一稅課稅範圍，而原告持有期間在2年以內，按適用稅率45%，原處分所為原核定固非無據，然依產權移轉證明書所載，系爭土地其中標號10301-82土地之標售金額應為350,088元，原核定誤算為350,888元，致溢計系爭交易成本800元。另依桃園地政所之土地登記申請書所載，原告取得系爭土地之規費合計為2,792元，經重行計算，可減除成本應為14,782,140元（63及64標號土地標售金額211,044元+65等8筆標號土地標售金額14,568,304元+規費合計2,792元），課稅所得應為29,162,324元（系爭土地成交價額44,244,464元-可減除成本14,782,140元-可減除費用300,000元），復查決定准予追減課稅所得1,992元（29,164,316元－29,162,324元），是原處分（含復查決定）經核於法並無不合。

2.原告雖執前揭主張要旨4.、5.而謂：依桃市府103年8月12日函內容，本件不適用地籍清理標售辦法第12條第2項規定，

桃市府應依投標須知及得標結果發給產權移轉證明書，桃市府103年8月27日函及訴願決定之認定與事實不符，也有違該辦法第12條第2項規定，本件因不可歸責於原告之事由，致無法辦理土地移轉登記，應將土地登記謄本之原因發生日期及土地取得權利範圍日期即103年7月2日視為特殊取得日加以認定，原告於該日得標並於103年8月20日交清價款後之15日內，桃市府即應發給產權移轉證明書，依土地法第73條規定，原告自應於103年9月5日取得系爭土地云云。然：

⑴依地籍清理條例第3條及第11條規定可知，該條例立法之目的在清理權利內容不完整或與現行法令規定不符之地籍登記，對於未能釐清權利內容及權屬而完成登記之土地，應代為標售或處理；復依該條例第11條第1、3項、第12條第1項規定可知，直轄市或縣（市）主管機關代為標售之土地，依法定有優先購買權人及優先順序，而關於具有優先購買權人資格之共有土地之他共有人，則依法列為第三順序，至於有關代為標售之程序、暫緩代為標售之要件及期限、底價訂定及其他應遵行事項之辦法，則授權由中央主管機關內政部訂定之。故內政部據此訂定有地籍清理標售辦法，並自97年7月1日起施行（下稱修正前地籍清理標售辦法），其後，該辦法又於103年12月31日全文修正發布並施行迄今，僅於108年7月15日修正第5條條文，及於112年9月26日修正第10、20條條文。而依修正前地籍清理標售辦法第9條及第11條等規定，可知立法者雖就共有土地之共有人之同一順序優先購買權人有2人以上申請購買時，於彼此間無法達成協議時，則由主管機關依規定及事證審核申請人主張優先購買權範圍，按各優先購買權占有土地面積與全體優先購買權人占有土地總面積之比例計算認定各優先購買權之優先購買權利範圍為規範，但並未就其等對於彼此間優先購買權之有無或存否發生爭執時應如何處理為規範，故內政部對於此等爭議，乃以101年7月25日令為釋示，亦即：「一、按直轄市、縣（市）主管機關

依地籍清理條例（以下簡稱本條例）第11條規定代為標售土地，經決標者，其買賣契約成立，倘得標人就本條例第12條規定優先購買權人主張優先購買權之存否有爭執者，因其屬私權爭執，應循民事訴訟程序提起訴訟，並以司法機關之終局判決為準。二、又得標人如已提起確認優先購買權不存在之訴訟，考量於該訴訟判決確定前，何人為系爭標的之買受人，尚未確定，是直轄市、縣（市）主管機關自無從為繳納價金之通知，且若仍通知主張優先購買權人繳款，並核發產權移轉證明書，倘嗣後判決結果不同，縱勝訴之原得標人得另行訴訟請求救濟，恐造成原得標人之權利無從實現，難以恢復原狀，故得俟該確認判決之訴判決確定後，再通知勝訴之一方繳納價款，並發給產權移轉證明書；另該主張優先購買權人倘已繳足價金，同上理由，直轄市、縣（市）主管機關得通知其暫時領回決標價款扣除保證金之價款，並俟該確認判決之訴判決確定後，再憑判決結果辦理。」等內容，經核係中央主管機關內政部就修正前地籍清理標售辦法第9條及第11條等規定之適用所為統一解釋，符合前開法令規定意旨，又係為解決原屬私權爭執且避免日後認定分岐及事後處理原先錯誤執行之困難而為，要難認有增加法令所無之限制，應自前開規定生效之日起即有適用。至於該令雖未就得標人以外之其他主張優先購買權人若對得標人之優先購買權之有無或存否同有爭執而提起確認優先購買權存否之民事訴訟時應如何處理另為說明，然依相同法理及一致性之體系解釋可知，於此等情形，仍應同於該令解釋內容而為相同處理，此觀之103年12月31日全文修正發布並施行迄今之現行地籍清理標售辦法第12條規定內容亦同於該令解釋及前述之相同法理與一致性之體系解釋，即可得悉，亦即現行第12條規定：「（第1項）優先購買權人依第10條規定主張優先購買標售土地，經直轄市或縣（市）主管機關審查應補正者，應於接到直轄市或縣（市）主管機關通知之翌日起

10日內補正。（第2項）直轄市或縣（市）主管機關經審查無法認定有優先購買權時，應通知主張優先購買標售土地者限期向法院提起確認之訴。（第3項）主張優先購買標售土地者或得標人提起確認之訴，應通知直轄市或縣（市）主管機關。直轄市或縣（市）主管機關應於判決確定後，通知勝訴一方繳納價款，並於繳清價款後發給產權移轉證明書。（第4項）主張優先購買標售土地者於得標人提起確認之訴時，已繳足價款者，直轄市或縣（市）主管機關應通知其領回決標價款扣除保證金後之價款，並依確定判決辦理。得標人於主張優先購買標售土地者提起確認之訴時，已繳足價款者，亦同。」

⑵於本件中，依原告所提之桃市府103年8月12日府地籍字第1030182081號函（本院卷1第47-48頁）、匯款申請書回條（本院卷1第49頁）及桃市府103年8月27日函（本院卷1第51-52頁）所示，可知原告固於103年7月2日標得65等8筆標號土地，經桃市府於103年8月12日發函通知於接獲後起30日內繳清價款，原告亦於103年8月20日繳清價款，然他共有人○○○則於決標日後之10日內即103年7月7日檢附相關資料向桃市府主張有65等8筆標號土地之優先購買權，雖桃市府於103年8月27日函復○○○之代理人及原告之代理人，函內引用內政部101年12月20日台內地字第1010385731號函及該府103年8月12日府地籍字第10301820811號函所通知○○○內容，表示○○○不具有上開土地之優先購買權，但○○○已提起確認其優先購買權存在之訴，並檢送民事起訴狀送該府，故依內政部101年7月25日令意旨，以本案宜俟判決確定後再行續辦相關事宜，而原告已繳清價款部分，則依前述函文意旨，得暫時領回決標價款排除保證金之價款。準此以觀，桃市府係於103年7、8月間辦理65等8筆標號土地之決標及共有人彼此間優先購買權有無及存否爭議事宜，於斯時所適用之法令係以修正前地籍清理標售辦法及內政部101年7月25日令為依據，而所

為103年8月27日函文內容，經核符合內政部101年7月25日令解釋及前述相同法理與一致性之體系解釋，自屬適法，並無違誤，是原告就此主張：桃市府103年8月27日函及訴願決定之認定與事實不符，也有違地籍清理標售辦法第12條第2項規定云云，顯係誤解修正前、後之法令依據所致，並無足採。是以，桃市府於系爭民事確定判決之判決確定前，未發給原告前開土地之產權移轉證明書，且使原告先領回決標價款扣除保證金後之價款，當屬適法無誤，則原告於系爭民事確定判決於判決確定前之期間，依法本無從取得前開土地之產權移轉證明書，自無從認其於該段期間內係前開土地之權利人，於此，當無土地法第73條所規定之權利人應於土地權利變更後1個月內為申請變更登記之適用，是原告就此主張：本件因不可歸責於原告之事由，致無法辦理土地移轉登記，應將土地登記謄本之原因發生日期及土地取得權利範圍日期即103年7月2日視為特殊取得日加以認定，原告於該日得標並於103年8月20日交清價款後之15日內，桃市府即應發給產權移轉證明書，依土地法第73條規定，原告自應於103年9月5日取得系爭土地云云，核屬其一己之歧異見解，要無足採。此外，本件即令依現行地籍清理標售辦法第12條規定而為辦理，亦屬該條第3、4項規定之情形，其處理結果仍同前述，而非適用該條第2項規定之情形，於此附予敘明。

3. 原告又執前揭主張要旨2.、5.而謂：原告於103年7月2日得標並於103年8月20日交清價款後之15日內，桃市府即應發給產權移轉證明書，依土地法第73條規定，原告自應於103年9月5日取得系爭土地，依110年4月28日修正前所得稅法第4條之4規定，不屬應繳房地合一稅之標的。原處分、復查決定及訴願決定認定原告於109年間始取得系爭土地，依所得稅法第4條之4第1項規定，其交易所得應依第14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅，實有違誠信原則，應予撤銷云云。惟：

⑴司法院釋字第657號解釋理由已闡述：憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之等語甚明。又稅捐之減免核屬租稅優惠事項，依上述解釋理由意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得透過類推適用之方式為之。再者，稅捐為法定之債，於稅捐實體構成要件被滿足時，稅捐債務即成立生效，因此稅捐核課處分性質上屬確認性之行政處分。又稅捐之減免，同樣基於稅捐法定原則之要求，其減免要件同樣必須以法律或法規命令之形式為之。不容由行政機關任意對納稅義務人給予法外之恩，免除其法定之稅捐債務。此外，具有經濟稅法或社會稅法性質之稅捐減免優惠規定，本來即是量能課稅理想對經濟發展或社會扶助目標的退讓，這些退讓每有其個別政策目標之立法政策考量，法院無法單以平等原則為基礎，就稅捐減免規定進行類推適用。是以，立法者為達一定政策目的而給予人民減免稅捐之優惠，須以法律訂明其法定要件，作為稅捐稽徵機關核定減免稅捐之依據。而就此稅捐優惠要件之法規解釋，不能增加法規所無之條件限制，亦不能免除法規所設之條件限制。否則，均屬違反立法者本意之解釋結果，有違租稅法律原則。

⑵又房地合一作業要點乃財政部基於稅捐稽徵中央主管機關之職權，對於依所得稅法第4條之4規定應課徵所得稅之房屋、土地交易所得，其交易日、取得日之認定及得認列之成本等細節性、技術性事項，訂定之行政規則，與母法規定並無牴觸，無違法律保留原則，得為稅捐稽徵機關辦理相關案件時所援用，業如前述。復經檢視現行之立法體例及租稅實務，民法第758條第1項規定：「不動產物權，依法律行為而『取得』……變更者，非經『登記』，不生效力」之意旨，係採「移轉登記日」為不動產物權「出售」

之日。另依特種貨物及勞務稅條例第3條第3項規定「……第1項第1款（房屋、土地）所稱持有期間，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間」，就取得日期即持有期間之起算日，亦明定為所有權移轉登記日。準此，所得稅法第4條之4第1項所稱「交易」之意涵，解釋上認係「所有權移轉登記日」，核屬符合法體系之解釋。再者，以「移轉登記日」為準，而不採「契約訂立日」，亦有因公示而易於明確認定之效果，有益於稽徵經濟目的之達成。是以，房地合一作業要點第3點規定房地交易日之認定，以完成所有權移轉登記日為準，性質上縱認係中央主管機關為統一法令適用所發布之解釋性行政規則，亦核與所得稅法第4條之4第1項規定之本旨無違，自得予以適用。從而，依上開規定及說明，土地之取得日（完成所有權移轉登記日為準）在105年1月1日以後者，按所得稅法第4條之4第1項規定，個人事後予以出售而產生土地交易所得，即應依同法第14條之4至第14條之8等規定課徵所得稅（新制），並無舊制同法第4條第1項第16款土地交易所得免稅之適用。

⑶於本件中，原告主張：本件因不可歸責於原告之事由，致無法辦理土地移轉登記，應將土地登記謄本之原因發生日期及土地取得權利範圍日期即103年7月2日視為特殊取得日加以認定，原告於該日得標並於103年8月20日交清價款後之15日內，桃市府即應發給產權移轉證明書，依土地法第73條規定，原告自應於103年9月5日取得系爭土地云云，並不足採，已如前述。則依桃市府109年2月13日函（原處分卷第62-63頁）、產權移轉證明書（原處分卷第66-75頁）、不動產買賣契約書（原處分卷第80-85頁）、大溪分局111年3月22日函及更正證明書（原處分卷第93-100頁）、桃市府111年12月12日函及相關資料（原處分卷第104-108頁）、系爭土地之土地登記第一類謄本（本院卷1第81-83頁）所示，可知桃市府係依系爭民事確定判決

之判決確定結果，於109年2月13日發函通知勝訴之原告繳納65等8筆標號土地之價款，並於原告繳清價款後發給產權移轉證明書，原告嗣分別於109年3月12日及4月8日以買賣登記取得系爭土地。之後，原告再將系爭土地（面積3530.02平方公尺）與○○○持有之577地號土地（持分16/14571；面積60.28平方公尺），共同於110年11月11日以總價45,000,000元出售予○○○，並於110年11月29日辦竣所有權移轉登記。準此，並依前開規定及說明，被告認原告對於系爭土地之取得日為109年3月12日、109年4月8日，屬於105年1月1日以後取得之土地，嗣原告於110年11月11日出售，並於110年11月29日辦峻所有權移轉登記（完成所有權移轉登記日為準），依房地合一作業要點第3點前段、第4點前段及第5點第1項前段等規定，原告持有系爭土地之期間在2年以內（取得日109年3月12日、109年4月8日至出售日110年11月29日期間），依所得稅法第14條之4第3項第1款第1目規定，應適用稅率為45%，嗣於復查決定結果認原告本件應補稅額13,123,045元（獲追減課稅所得1,992元；課稅所得29,162,324元×稅率45%），核與所得稅法第4條之4第1項、第14條之4、第14條之6及房地合一作業要點等相關規定，並無不合，亦無違反誠信原則之情事。是原告執前主張就此所認，核屬其個人之歧異見解，亦難憑採。

4.原告再執前揭主張要旨3.而謂：系爭土地為一般農業區之農業用地，實際作農作、森林、保育等使用，應有所得稅法第4條之5第1項第2款之免納土地交易所得稅之適用云云。然：

⑴依所得稅法第4條之5第1項第2款規定：「前條交易之房屋、土地有下列情形之一者，免納所得稅。……：……二、符合農業發展條例第37條及第38條之1規定得申請不課徵土地增值稅之土地。」其旨在於配合鼓勵農業用地合法作農業使用之政策目的。復依農發條例第37條第1項規定：「作農業使用之農業用地移轉與自然人時，得申請不

課徵土地增值稅。」第38條之1第1項規定：「農業用地經依法律變更為非農業用地，不論其為何時變更，經都市計畫主管機關認定符合下列各款情形之一，並取得農業主管機關核發該土地作農業使用證明書者，得分別檢具由都市計畫及農業主管機關所出具文件，向主管稽徵機關申請適用第37條第1項、第38條第1項或第2項規定，不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅或田賦：……。」第39條規定：「（第1項）依前2條規定申請不課徵土地增值稅或免徵遺產稅、贈與稅、田賦者，應檢具農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。（第2項）農業用地作農業使用之認定標準，前項之農業用地作農業使用證明書之申請、核發程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」可知，所得稅法第4條之5第1項第2款規定交易之房地免納所得稅者，須「符合農業發展條例第37條及第38條之1規定得申請不課徵土地增值稅之土地」之規定，此一規定雖不以實際提出申請已獲核發土地增值稅不課徵證明書或農地農用證明書為必要，惟在法律解釋上，仍應以作為農業使用之農業土地，始得受鼓勵而給予稅捐減免。

⑵又依農發條例第39條第2項授權訂定之農地農用認定辦法第4條規定：「農業用地符合下列情形，且無第5條所定情形者，認定為作農業使用：一、農業用地實際作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用者；其依規定辦理休耕、休養、停養或有不可抗力等事由而未使用者，亦得認定為作農業使用。二、農業用地上施設有農業設施，並檢附下列各款文件之一：（一）容許使用同意書及建築執照。但依法免申請建築執照者，免附建築執照。（二）農業設施得為從來使用之證明文件。三、農業用地上興建有農舍，並檢附農舍之建築執照。」第9條規定：「（第1項）直轄市或縣（市）政府為辦理農業用地作農業使用之認定及證明書核發作業，得組成審查小組，其成員由農業、地政、建

設（工務）、環境保護等有關機關（單位）派員組成之；依其業務性質分工如下：一、農業：業務聯繫與執行及現場是否作農業用途之認定工作。二、地政：非都市土地使用分區、用地編定類別及土地登記文件謄本之審查及協助第10條第3項之認定工作。三、都市計畫或國家公園：是否符合都市土地分區使用管制規定或國家公園土地分區使用管制規定之認定工作。四、建設（工務）：農舍、建物是否為合法使用之認定。五、環境保護：農業用地是否遭受污染不適作農業使用之認定。（第2項）前項第2款至第5款有關機關（單位）得就其審認部分提供書面審查意見，有現場認定之必要者，應配合農業機關（單位）依第10條規定之實地勘查辦理。」第15條規定：「直轄市或縣（市）政府為辦理第7條至第13條規定事項，得將權限之一部分委任或委辦鄉（鎮、市、區）公所辦理，並依法公告；其作業方式，由直轄市或縣（市）政府定之。」而桃市府業已依前開第15條規定訂定並公告「桃園市政府辦理農業用地作農業使用證明核發作業要點」（下稱桃市府農地農用作業要點），將農業用地作農業使用認定及核發證明之權限，委辦給位在桃園市各該土地所在地之區公所辦理。據上可知，若位處桃園市之農業用地的土地所有權人為農地農用證明書之申請，則關於該土地是否作農業使用之認定，須以該土地所在地之區公所或其所組成之審查小組依農地農用認定辦法及桃市府農地農用作業要點之相關規定為據而為認定，並非以該土地所有權人一己之認定、抑或非屬權責機關區公所之其他機關或單位的認定為據。即令該土地所有權人未循上開申請而謂法院於行政救濟訴訟程序中對此可為審認，惟法院所為是否符合作為農業使用之判斷，仍當以農地農用認定辦法及桃市府農地農用作業要點之相關規定為據，亦即仍須審酌該土地是否符合現場作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用等農業用途、非都市土地使用分區、用地編定類別及土地登記文件謄本、

都市土地分區使用管制規定或國家公園土地分區使用管制規定、有無農舍或建物及是否為合法使用、該土地是否遭受污染不適作農業使用等情形後，方得為認定。

⑶於本件中，依系爭土地之土地登記第一類謄本（本院卷1第81-83頁）所示，固可認系爭土地於法令規定上之使用分區係一般農業區，使用地類別係農牧用地。惟依前揭規定及說明可知，因原告並未循上開農地農用證明書之申請，則本件即無系爭土地所在之權責機關龍潭區公所或其所組成之審查小組依農地農用認定辦法及桃市府農地農用作業要點之相關規定為據而為認定系爭土地是否作農業使用之依憑事證。再者，觀之大溪分局114年6月18日函（本院卷1第325-326頁）、桃市府建管處114年6月17日函（本院卷1第327-328頁）、原告所提士林區公所114年8月26日函（本院卷1第379頁）、桃園地政所114年7月30日函（本院卷1第381-383頁）、非都市土地變更編定申請書（本院卷1第393-413頁）等件，經核均非屬於權責機關龍潭區公所或其所組成之審查小組所為系爭土地是否作農業使用之認定，且各該內容或說明，亦非屬於其他機關對系爭土地有作農業使用之認定，是以上資料均不足以作為供本院判斷系爭土地是否符合現場作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用等農業用途等情形之依據。此外，再觀以原告所提103年及113年空照圖（本院卷1第231-234頁）、地籍圖及網路地圖套圖（本院卷1第235-241頁）、地籍圖謄本（本院卷1第313頁）、球場建築物及設施配置圖（本院卷1第315頁）、原告自行拍攝照片（本院卷1第319頁）、土地登記第二類謄本（本院卷1第435-443頁）、大溪地政事務所辦理「持分交換登記」核定登記清冊（本院卷2第73頁）、明台國際高爾夫球場土地清冊地籍套繪圖（本院卷2第75-99頁）、土地使用清冊（本院卷2第101-109頁）、開發行為之名稱及開發場所之摘要說明（本院卷2第111頁）、變更前土地使用分區圖（本院卷2第113頁）等件，

以上照片或圖示固然呈現部分綠色草地或樹林之樣態，惟所拍攝及標示位置是否確屬系爭土地全部範圍，仍無相關權責機關判定而可認係正確無誤，況縱令所呈現者係屬系爭土地之樣態非虛，然此亦僅呈現拍攝取景位置之一隅或系爭土地與其他相鄰土地間之俯拍概略狀況，仍均不足以作為判斷系爭土地全部範圍之現場是否符合作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用等農業用途等情形；至於以上各類謄本、清冊或摘要說明，亦僅屬形式上記載關於系爭土地於法令規定上之使用分區係一般農業區，使用地類別係農牧用地等內容，仍不足以作為判斷系爭土地全部範圍之現場是否符合作農作、森林、養殖、畜牧、保育使用等農業用途等情形，遑論以上資料均無一可證系爭土地並無遭受污染而適作農業使用之情形。綜合上述，以上資料均不足以作為供本院判斷系爭土地已符合作為農業使用之認定，自難認系爭土地已符合所得稅法第4條之5第1項第2款「符合農業發展條例第37條及第38條之1規定得申請不課徵土地增值稅之土地」規定而得免納所得稅之情形，則被告認原告出售系爭土地之交易所得並無所得稅法第4條之5第1項第2款免納所得稅優惠適用，於法並無不合。是原告執前揭主張要旨3.所認，亦屬其個人之歧異見解，要難憑採。

㈣綜上所述，原告所訴，並無足採。從而，原處分（含復查決定）於法並無不合，訴願決定遞予維持，亦無不合。是原告訴請如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘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，而無一一論述之必要，併予說明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　18　　日

審判長法　官　林家賢

法　官　吳坤芳

法　官　郭淑珍

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
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　24　　日

書記官　張正清