臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
113年度訴字第993號
114年3月13日辯論終結

原　　告　陳玲華

被　　告　金門稅務局
代　表　人　葉于綺（局長）
訴訟代理人　董勇威

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服金門縣政府訴願審議委員會中華民國113年7月4日113年度府訴決字第001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

一、程序事項：

本件原告起訴後，被告代表人由許鴻志變更為葉于綺，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟(本院卷第169-172頁)，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

㈠原告原所有○○縣○○鄉○○段978、978-5、978-6地號等3筆土地(下稱系爭土地）經福建金門地方法院民事執行處（以下簡稱金門地院執行處）強制執行拍賣，金門地院執行處以111年3月16日金院弘109司執助丁字第131號函通知被告查復系爭土地應課徵之土地增值稅等稅款，以憑優先扣繳。經被告分別核定按一般用地稅率課徵土地增值稅及公共設施保留地免徵土地增值稅，並以111年3月28日金稅電字第0000000000號函復金門地院執行處，請其代為扣繳土地增值稅計新臺幣(下同)304萬205元。另以111年3月28日金稅電字第00

00000000號函（下稱111年3月28日輔導通知函）通知原告，系爭土地如符合自用住宅用地優惠稅率等要件者，請於文到次日起30日內提出申請，逾期不予受理。

㈡原告111年8月3日以申請書向被告申請系爭土地依土地稅法第34條、33條，按「一生一次」自用住宅優惠稅率課徵土地增值稅(下稱自用優惠申請）。經被告審認已逾申請期限，爰依土地稅法第34條之1第2項規定，以111年8月12日金稅電字第0000000000號函否准所請，原告不服提起訴願，嗣經金門縣政府訴願審議委員會認定111年3月28日輔導通知函送達由疑義，以111年度府訴決字第004號訴願決定書將原處分撤銷，責由被告2個月內另為適法之處分。

㈢被告爰受理原告之自用優惠申請，惟以系爭土地上無建物，不符合自用優惠申請之要件，而以112年7月25日金稅電字第0000000000號函否准自用優惠申請。原告遂於112年8月21日以更正申請書主張「農地不課徵」申請退還原繳納之土地增值稅（下稱農用不課徵申請），惟因原告未檢附農業主管機關核發系爭土地之「農業用地作農業使用證明書(下稱農業使用證明書），被告112年11月14日金稅電字第0000000000號函（下稱112年11月14日函）請原告於文到15日內補正農業使用證明書及身分證明文件影本。

㈣嗣原告分別於112年11月25日補正身分證明文件影本：同年12月19日補正101年、104年○○縣○○鄉公所核發之農業使用證明書影本計2紙（下稱系爭證明書）。惟查系爭證明書已逾6個月有效期限，不符合農用不課徵申請之要件，被告113年1月3日金稅電字第0000000000號函(下稱原處分)否准所請，原告不服，提起訴願，經金門縣政府訴願審議委員會113年度府訴決字第001號訴願決定駁回(下稱訴願決定)，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠被告自101年11月26日起即知系爭土地為農業用地作農業使用免課徵增值稅，卻逕以課徵系爭土地增值稅304萬205元。

被告明知系爭土地屬「農地農用」不課徵增值稅，卻刻意去函執行法院系爭土地拍賣案款之分配，而衍生今日之爭訟，明顯浪費司法資源。

㈡被告並非質疑本件適用「農地農用」不課徵增值稅之規定，退萬步言，被告即認定系爭土地適用不課徵增值稅之規定，特此聲明；被告僅爭執原告應補正系爭證明書已逾補正期間而拒發系爭退稅，為本件爭議之重點。觀自，本件前案訴願被告之原處分遭金門縣政府廢棄之後，皆未通知原告補正系爭證明書，以便原告受取上開系爭退租。惟被告卻驟於112年11月14日送來函命原告應予補正系爭證明書。從而，原告即於112年12月19日補正上開系爭證明書尚未逾越半年所限。其因，自被告機關112年11月14日通知補正；再至原告補正日期112年12月19日為止僅35天而已。被告卻指摘原告逾補正期限半年，難謂有理。退萬步言，如據被告所言補正期日僅至112年8月28日止，那為何112年11月14日被告又來函命原告補正，實屬矛盾，明顯係被告前案訴願之原處分遭金門縣政府廢棄而挾怨報復蓄意刁難。

㈢聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.請求判命被告應依原告申請作成不課徵土地增值稅及退還原告溢繳土地增值稅304萬205元之行政處分。

3.訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

㈠依土地稅法第39條之2第1項等規定，法院拍賣農業用地不課徵土地增值稅案件，依同法第39條之3第2項規定，原告或權利人(拍定人)須向稅捐稽徵機關提出申請，並應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業使用證明書，送主管稽徵機關辦理。是以，系爭土地拍賣移轉未經依農業用地作農業使用不課徵土地增值稅之申請前，被告以一般用地稅率核算土地增值稅304萬205元函請金門地院執行處代為扣繳，於法並無不合，先予敘明。

㈡原告於111年10月21日實際收受被告111年3月28日輔導通知函，依土地稅法第39條之3第2項規定及財政部90年3月13日台財稅字第0000000000號函，原告應於112年8月28日以前向鄉鎮公所申請本件農業使用證明書(111年3月28日輔導通知函說明四(二)、112年11月14日補正通知函及同年12月1日金稅電字第0000000000號函分別向原告詳細說明法令依據、申請順序及期限計算方式)。另依「農業用地作農業使用認定及核發證明辦法」第14條規定，農業使用證明書之有效期限為6個月，原告所持有系爭證明書，分別係○○縣○○鄉公所101年11月26日及104年4月8日所核發，皆因逾6個月之有效期間而失效，系爭證明書上亦已敘明前揭規定；且所有權人非為原告或拍定人(新所有權人)，時點及權利主體皆已不同，是以，系爭證明書非本件所能採用，而無土地稅法第39條之2第1項規定不課徵土地增值稅之適用，原處分機關否准原告之申請，依法核無不合。

㈢綜上論結，原告更正申請以農地不課徵退還原繳納之土地增值稅，惟自112年8月21日提出申請迄今，皆未檢附符合規定之農業使用證明書，被告依法所為否准之行政處分並無違誤。

㈣聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

五、本院之判斷：

㈠按土地稅法第5條第1項第1款、第2項規定：「（第1項）土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。……（第2項）前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第28條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。……」第31條第1項第1款規定：「土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之

申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。」

㈡農業發展條例第37條規定：「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。」土地稅法第39條之2第1項於89年1月26日修正公布前原規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」惟考量89年1月26日修正公布之土地法，就農地已開放自由買賣，則農地之流通性已與一般土地無差異，其所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要，故將本條項原關於「免徵土地增值稅」之規範，修正為「得申請不課徵土地增值稅」。又鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，買賣雙方之權益係互相衝突。即課徵土地增值稅，增加本次出售土地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加（因為其前次移轉現值並非依本次買賣時之土地公告現值），乃於第39條之3明定申請不課徵土地增值稅之程序。準此，土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值稅」，係有別於該條項修正前所規範因「合於該條項所定免稅要件，當然發生免稅效果」之「免徵」土地增值稅；即「不課徵土地增值稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課徵。而是否行使「不課徵」土地增值稅之請求權，需由得享有該不課徵權利之人，依相關法令規定，以向主管稽徵機關提出申請之方式為之（最高行政法院112年度上字第701號、112年度上字第718號判決參照）。

㈢土地稅法第39條之2規定：「（第1項）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4項）作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第一次移轉，或依第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課

徵土地增值稅。（第5項）本法中華民國89年1月6日修正施行後，曾經課徵土地增值稅之農業用地再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該土地最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅……。」第39條之3規定：「（第1項）依前條第1項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。（第2項）農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第1項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起30日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。」可知，作農業使用之農業用地移轉與自然人，原則上應按其土地漲價總數額，於土地所有權移轉時徵收土地增值稅。惟其權利人及義務人於申報土地移轉現值時，得於土地現值申報書註明農業用地字樣申請不課徵土地增值稅；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請。而其移轉屬無須申報土地移轉現值者（例如法院拍賣、政府徵收或照價收買而取得土地所有權者，其原土地所有權人未能主動提出申請，是課稅捐稽徵機關主動通知土地所有權人之義務，以保障納稅義務人），則以權利人或義務人收到主管稽徵機關得為申請不課徵土地增值稅之通知次日起30日內，提出不課徵土地增值稅之申請，逾期不得申請不予課徵（最高行政法院112年度上字第701號判決參照）。

㈣土地稅法施行細則第58條第1項規定：「依本法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。」又行政院農業委員會（已改制為農業部，下

稱農委會）亦依農業發展條例第39條第2項授權所定農業用地作農業使用認定及核發證明辦法第7條第1項第1款規定：「依本辦法申請核發農業用地作農業使用證明書時，應填具申請書並檢具下列文件資料，向直轄市或縣（市）政府申請：一、最近1個月內核發之土地登記謄本及地籍圖謄本。但直轄市、縣（市）地政主管機關能提供網路查詢者，得免予檢附。」第10條第1項規定「直轄市或縣（市）政府受理申請案件後，應實地勘查，並以一次為限。」第14條規定：「農業用地作農業使用證明書之有效期限為6個月；逾期失其效力。」乃就土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅時，明定所須檢附有關權責機關出具的必要證明文件，無違母法授權範圍及土地稅法第39條之2第1項規範意旨。準此，依土地稅法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅，應檢具農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書，向該管稅捐稽徵機關辦理。提出上述證明書乃法定必備之證明方法，而為申請獲准之要件，以降低稅捐稽徵機關就納稅義務人舉證之調查成本，並尊重相關機關之權責（最高行政法院112年度上字第718號判決參照）。

㈤修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」110年12月17日修正稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修

正施行之日起15年內申請退還。」行政訴訟法第5條規定之課予義務訴訟，行政法院係針對裁判時原告對行政機關申請作成行政處分之請求權是否成立，作成法律上判斷，其判斷基準時點，除法令另有規定外，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態變更，及法律審法院裁判前之法律規定變更，均應綜合加以考量。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。而無論依修正前稅捐稽徵法第28條第2項及修正後同條第1項規定之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點，原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。而土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值稅」，並非「合於免稅要件即當然發生免稅效果」，因其屬該次移轉之權利人或義務人得享有之權利，須由依法得享有權利之人以向主管稽徵機關提出申請之方式為權利之行使。是依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定主張適用法令錯誤或其他可歸責政府機關錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點。是就該土地移轉未經稽徵機關依申請為「准不課徵土地增值稅」之處分前，稽徵機關原所為課徵土地增值稅之處分，即難謂有因得不課徵土地增值稅而課徵之適用法令錯誤情事。因此，納稅義務人擬適用作農業使用之農業用地不課徵土地增值稅，無論其未向稽徵機關申請，或經申請被否准確定，稽徵機關仍予以依一般用地稅率核課土地增值稅，乃正確適用法令之結果，自非修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定所稱之適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤（最高行政法院110年度上字第730號判決參照）。

㈥查原告所有系爭土地經金門地院執行處強制執行拍賣，金門地院執行處以111年3月16日金院弘109司執助丁字第131號函通知被告查復系爭土地應課徵之土地增值稅等稅款，以憑優先扣繳（見原處分卷一被證1）。經被告分別核定按一般用地稅率課徵土地增值稅及公共設施保留地免徵土地增值稅，並以111年3月28日金稅電字第0000000000號函復金門地院執行處，請其代為扣繳土地增值稅計304萬205元（見原處分卷一被證2）。另以111年3月28日輔導通知函通知原告，系爭土地如符合自用住宅用地優惠稅率、作農業使用之土地移轉不課徵土地增值稅……等要件者，請於文到次日起30日內提出申請，逾期不予受理（見原處分卷一被證3）。原告111年8月3日以申請書向被告提出自用優惠申請（見原處分卷一被證5）。經被告審認已逾申請期限，爰依土地稅法第34條之1第2項規定，以111年8月12日金稅電字第0000000000號函否准自用優惠申請（見原處分卷一被證6），原告不服提起訴願，嗣經金門縣政府訴願審議委員會認定111年3月28日輔導通知函送達有疑義，以111年度府訴決字第004號訴願決定書將原處分撤銷，責由被告2個月內另為適法之處分（見原處分卷一被證24）。被告爰受理原告之自用優惠申請，惟以系爭土地上無建物， 不符合自用優惠申請之要件，而以112年7月25日金稅電字第0000000000號函否准自用優惠申請（見原處分卷二被證25）。原告遂於112年8月21日以更正申請書提出農用不課徵申請，並申請退還原繳納之土地增值稅（見原處分卷二被證26、被證27），惟因原告未檢附農業主管機關核發系爭土地之農業使用證明書，被告乃以112年11月14日函請原告於文到15日內補正農業使用證明書及身分證明文件影本（見原處分卷二被證30）。嗣原告分別於112年11月25日補正身分證明文件影本：同年12月19日補正101年、104年○○縣○○鄉公所核發之系爭證明書（見原處分卷二被證31、被證35）。經被告審查認為系爭證明書已逾6個月有效期限，不符合農用不課徵申請之要件，而以原處分否准所請

（見原處分卷二被證36），原告不服，提起訴願，經訴願決定駁回（見原處分卷二被證42）等情，有上開證據可稽。

㈦原告依土地稅法第39條之2規定申請系爭土地不課徵土地增值稅，揆諸前開規定及說明，應以系爭土地因拍賣移轉為農用不課徵申請時，確作農業使用為要件；且是否作農業使用，係以提出農業主管機關核發之農業使用證明書，為法定必備之證明方法。經查：

1.土地稅法第39條之2第1項所稱之「不課徵土地增值稅」，並非「合於免稅要件即當然發生免稅效果」，因其屬該次移轉之權利人或義務人得享有之權利，須由依法得享有權利之人以向主管稽徵機關提出申請之方式為權利之行使。（詳如前述）。是原告主張系爭土地係農地依法不課徵土地增值稅，並執本件繳款書上管制別註記「農地不課徵」，主張本件農地依法免徵或不課徵土地增值稅云云，尚有誤會。

2.原告又主張：被告於112年11月14日始通知原告應補正農業使用證明書，原告旋於112年12月19日補正系爭證明書，並沒有如被告所稱逾補正期間半年之情形；且原告112年11月才收到通知，不可能回復至112年8月28日時空去補正農業使用證明書云云，惟：

⑴111年3月28日輔導通知函，即係稅捐機關依土地稅法第39條之3第2項規定，為保障納稅義務人所為通知。該函已敘明「主旨：本轄金寧鄉機場段978、978-5、978-6地號等3筆土地經拍賣移轉，如符合……作農業使用之土地移轉不課徵土地增值稅……等要件者，請於文到次日起30日內檢附相關證明文件，向本局提出申請……說明：……□應檢附之證明文件：……㈡作農業使用之土地移轉不課徵土地增值稅：1.直轄市、縣（市）農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明書。2.如為法拍土地申請不課徵土地增值稅，最遲應於本通知函送達30日內向農業主管機關申請農業用地或土地作農業使用證

明書，核發該證明書之期間扣除後作為申請不課徵土地增值稅之申請期限。……」（見原處分卷一被證3），該函111年10月21日實際由原告收受（見原處分卷一第135頁），原告如欲申請農業用地不課徵土地增值稅，自應於文到30日內向農業主管機關申請核發農業使用證明書。於申請農業用地不課徵土地增值稅時，並應檢附農業主管機關核發之農業使用證明書。提出上述證明書乃法定必備之證明方法，而為申請獲准之要件，以降低稅捐稽徵機關就納稅義務人舉證之調查成本，並尊重相關機關之權責（前述最高行政法院112年度上字第718號判決參照）。

⑵原告於112年8月21日申請農地不課徵土地增值稅，並未依土地稅法施行細則第58條第1項及111年3月28日輔導通知函檢附農業主管機關核發之農業使用證明書（見原處分卷二被證26、27），被告考量原告係111年10月21日實際收受111年3月28日輔導通知函，且適逢訴願期間，而將土地稅法第39條之3第2項規定30日之申請期間自訴願決定日重新起算，並扣除自用住宅優惠稅率案件之審核期間，而認本件申請農地不課徵期限至112年8月28日止，原告於112年8月21日提出申請，並未逾期，但原告尚有應補正之文件，而以112年11月14日函請原告於文到15日內補正申請期限（112年8月28日）以前已向鄉公所申請，自核發日期起算仍在6個月有效期間內之農業使用證明書及身分證明文件影本（見原處分卷二被證30），經核於法並無不合。原告早已於111年10月21日實際收受111年3月28日輔導通知函，該函已明確告知申請農地不課徵土地增值稅應於函到30日內向農業主管機關申請核發農地使用證明書，是原告主張其112年11月才收到補正通知，不可能回復至112年8月28日時空去補正農業使用證明書云云，自非可採。

⑶原告雖提出金門縣政府都市計畫土地使用分區證明書、○○縣○○鄉101年11月26日、104年4月8日核發之農業用地作農業使用證明書，主張其符合土地稅法第39條之2規定不課徵土地增值稅之要件云云，惟①金門縣政府都市計畫土地使用分區證明書，僅能證明系爭土地之使用分區為農業區，不足以證明系爭土地於因拍賣移轉時、112年8月農用不課徵申請時，實際作農業使用。②○○縣○○鄉101年11月26日、104年4月8日核發之農業使用證明書，僅能證明系爭土地於證明書核發時即101年11月、104年4月，係作農業使用無誤，該證明書有效期間僅6個月，無從證明系爭土地於因拍賣移轉、112年8月農用不課徵申請時，仍作農業使用。

3.從而，被告以原告申請農地不課徵土地增值稅，未檢附符合規定之農業使用證明書，而否准其申請，經核並無違誤。

⑻因系爭土地移轉並未經核准不課徵土地增值稅，被告依一般用地稅率核課土地增值稅，並無不合，且系爭土地前次移轉現值或原規定地價均為89年1月28日以後，非修正施行後第1次移轉或依土地稅法第39條之2第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，有土地建物查詢資料在卷可稽（見本院卷第145頁至第157頁），尚無土地稅法第39條之2第4項規定之適用。被告就系爭土地課徵土地增值稅304萬205元，經核並無不合，並無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款之情事，原告請求依稅捐稽徵法第28條退還稅款為無理由。

⑼綜上，原告依土地稅法第39條之2第1項規定提出農用不課徵申請，未檢附符合規定之農業使用證明書，被告否准其申請，於法並無違誤。且因系爭土地移轉並未經核准不課徵土地增值稅，被告依一般用地稅率核課土地增值稅，亦無不合，原告依稅捐稽徵法第28條請求退稅，核無理由，原處分否准退稅請求，並無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。

原告提起本件訴訟，請求判決如其聲明為無理由，應予駁回。另本件事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，核與本判決之結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

六、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，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　周泰德

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　　17　　日

書記官　蕭純純