臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年12月11日辯論終結

原　　告　蔡宗佩

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　王素芬

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年6月18日台財法字第10813918930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、事實概要及其證據：

原告為奇聖會計師事務所（設址：臺中市○○區○○街○○○號）負責人，民國105年度綜合所得稅結算申報，列報源自該事務所執行業務所得新臺幣（下同）1,478,314元，經被告依查得資料核定執行業務所得4,142,780元，歸課當年度綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30%，乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額4,211,763元，綜合所得淨額3,033,303元，補徵稅額528,464元（原處分1卷76-78、80頁之綜合所得稅核定通知書、核定稅額繳款書）。原告就執行業務所得及幼兒學前特別扣除額部分不服，申請復查，未獲變更（本院卷27-33頁之復查決定書），提起訴願，亦遭決定駁回（本院卷35-42頁之訴願決定書），遂提起本件行政訴訟（本院卷13-25頁之原告起訴狀）。

二、原告主張：

（一）原告因未提示105年度會計師執行業務之憑證供被告所轄臺中分局（下稱臺中分局）查核，遂同意按「合法」訂定之推計標準核定。惟臺中分局所採用之推計標準：「105年度執行業務者費用標準－會計師為核定收入總額30%」（下稱系爭費用標準），並未依法訂定，以致違法核定增加原告「105年度會計師執行業務所得」及剔除「幼兒學前特別扣除額」，補徵稅額528,464元。

（二）系爭費用標準之訂定，必須符合會計師業實際「一般費用」狀況：

1、稅法因涉及大量反覆課稅，為求稽徵經濟原則，以類型化課稅取代個案查核。但類型化也必須以實際之典型案件為標準，採取多數案件的通常水準，即採平均的、典型的比率，以符合實質課稅之公平原則。故所得稅法施行細則第13條規定，執行業務所得之推計係採同業「一般費用」標準。

2、從司法院釋字第361號解釋理由來看，該案因稅捐機關已進行實地調查，所訂定之推計所得標準20%，低於該年度多數個案之「平均售屋所得22.02%」，且個案所得在推計標準20%以上者，占總件數73%，因此合法。故「平均所得（費用）」可作為判斷推計標準合法與否的依據。

3、財政部統計處自78年起開始調查會計師產業狀況，於93年度以後改由金融監督管理委員會（以下稱金管會）負責。而財政部統計處調查之最後年度－92年度會計師產業之費用率為84.3%（1－利潤率15.7%）、金管會105年度調查之費用率為82.8%（1－利潤率17.2%），其利潤率之計算方式為「會計師產業之總盈餘＋總收入」。

4、現將系爭費用標準30%，與金管會系爭年度（105年度）調查之費用率82.8%相比，兩者差額高達52.8%，系爭費用標準明顯偏低（所得標準偏高），不符會計師產業實際之一般費用狀況。由於被告沿用以前年度費用率30%當作系爭費用標準，經將財政部統計處92年度之調查費用率84.3%，與該年度會計師費用標準30%相比，92年度會計師費用標準亦屬偏低，即不符會計師業一般費用狀況，所以稅捐機關92年度以後（包含系爭年度）一再沿用30%為會計師費用標準，亦屬違法。

5、次按司法院釋字第218號解釋、最高行政法院63年判字第84號判例意旨，及所得稅法施行細則第13條、政府資訊公開法第6條規定可知，推計方法要力求客觀合理，稽徵機關應視社會經濟、生活程度等情狀訂定推計標準。被告應採客觀、合理的方法，調查該年度、地區之會計師業「一般費用率」，再根據調查結果訂定系爭費用標準，且相關資料亦應主動適時公開。

6、稅捐機關自61年至105年，皆將會計師業推計費用標準訂為30%，顯已悖離經濟情況。臺灣由61年的農業社會轉型到現在的全球化經濟，期間亦夾雜數次石油危機、產業外移及金融風暴等重大經濟事項，因此這40年來，臺灣經濟在長短期皆有重大變動。但包含被告在內的稅捐機關，無視經濟發展實況，自61年至105年不分地區都將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，違反所得稅法施行細則第13條應採「一般費用標準」核定之規定，亦完全吻合司法院釋字第218號解釋的違憲要件，即「不問年度、地區、經濟情況如何不同，以固定不變之百分比，來推計納稅義務人之所得額」。

（三）違反比例原則：

1、雖稽徵機關對一般費用標準具有判斷權限，而在維護稅捐秩序，避免未履行稅法義務者獲取不當利益的考量下，稅捐機關可能會採用較低費用率（較高所得率）當作推計標準。但推計課稅畢竟不是「推計處罰」。因此稅捐機關採用較低費用率，除要有合理之依據外，為此所增加之稅額，也不應逾越漏稅法之罰鍰。是該標準必須符合「實際經濟狀況」及「比例原則」，才能在「稅捐秩序」與「量能課稅」間取得平衡。

2、以下就已依法申報而故意漏報之罰鍰為基準，說明系爭費用標準確實過低：

⑴按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，當納稅者已依法辦理申報，即使故意短漏報所得額，才處「所漏稅額」1倍之罰鍰。

⑵將系爭費用標準30%與金管會調查之費用率82.8%相比，兩者倍數高達2.76倍。

⑶按所得稅法第80條第3項規定，當會計師申報所得額在「所得額標準」以上，原則即以申報數為準，不再查核。此與推計課稅相同，藉由類型化取代個案查核。至於所得額標準之訂定，按同法第80條第2項規定，係由稽徵機關視當地納稅義務人之多寡，採分業抽樣調查方法核定。被告將系爭年度之書面費用率訂為75%（1－書面審核純益率25%），經與系爭費用標準30%相比，兩者高達2.5倍。

⑷從而，系爭費用標準相較調查費用率及書面費用率之倍數，都遠高於漏稅罰「所漏稅額」1倍的罰則。而當系爭費用標準過低，將導致稅基過高，所增加之稅額會高於漏稅罰鍰，顯已逾越比例原則。

（四）被告與財政部均無法說明或提示調查方法與結果：

1、被告依法應先調查轄區內「會計師業一般（平均）費用率」，再據以擬訂系爭費用標準，並主動適時公開。此由被告105年9月21日中區國稅二字第1052010581號函說明二內容：「各項收入及費用標準應實地調查，廣為蒐集資料，調查之資料應具代表性，並先徵詢各該業同業公會意見後擬訂。．．．各該業同業公會、主管機關意見及蒐集之相關資料，請一併報局。」即可知，而財政部賦稅署105年9月14日臺稅所得字00000000000號函之說明二亦有類似規定。因此，當訂定方法違法時，推計標準即失所附麗。是稽徵機關依法必須公開訂定方法的相關資料，使徵納雙方資訊平等，亦使人民可以監督稅捐機關是否依法行政。否則，在調查資訊不公開下，將使得稅捐機關可怠惰不作為、或為所欲為。

2、稅捐機關歷年公布會計師業「推計費用標準」時，都只公布「費用率」，從未說明調查原則、方法、所採用之資料、調查結果及調整與否之理由。雖然被告與財政部都在本案駁回決定書中載明，被告已力求合理客觀，且財政部亦指出「每年由各地國稅局實地調查，廣為蒐集資料」。但兩份決定書都未載明調查的方法、內容與結果。倘被告真有進行合法調查，在正常情形下應會在決定書中載明相關調查內容與結果，但被告與財政部對此卻避而不談，違背常理。

3、是原告推測：⑴被告未曾進行調查，所以不知如何說明。⑵被告未採用客觀、合理的調查方法，所以不能說明。⑶被告訂定系爭費用標準30%，與調查結果差距過大，所以不敢說明等語，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（

復查決定含原核定處分）（本院卷163頁之言詞辯論筆錄參照）。

三、被告略以：

（一）臺中分局105年9月23日中區國稅臺中綜所字第1050159720號函，請臺中市醫事檢驗師公會、臺中市會計師公會、臺中市聽力師公會、臺中市稅務代理人協會、臺灣省機械技師公會、臺中市結構工技師公會等對105年度收入及費用標準提供意見，並請於105年10月11日前填妥意見表，擲回辦理。其中臺中市會計師公會，對有關會計師費用標準，並無任何調整意見，亦未提供具體調整數據資料。又執行業務者之收費及費用標準，每年均由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見檢討擬訂，報請財政部核定。是財政部訂定之執行業務者費用標準，已就不同行業，分別訂定不同之費用標準，且徵詢各該業同業公會意見檢討訂定，已力求客觀、合理，及租稅公平原則，並無違反司法院釋字第218號解釋。

（二）有關105年度執業會計師未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，其必要費用計算，財政部以106年1月12日台財稅字第10504700611號令發布，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用，符合政府資訊公開法第6條所定，與人民權益攸關之施政、措施及其他有關之政府資訊，主動公開原則。

（三）按所得稅法第14條第1項第2類中段規定，執行業務者「必須」設立帳簿文據，此乃執行業務納稅義務人之法定義務。又依執行業務所得查核辦法第3條及第8條規定，執行業務所得之計算，以收付實現為原則。當執行業務者能提供

證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，稅捐稽徵機關應依帳載核實認定；倘未能提供證明所得額之帳簿文據時，稅捐稽徵機關應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。本件經臺中分局及被告以107年6月19日中區國稅臺中綜所字第1070156345號函及108年1月25日中區國稅法二字第1080001109號函，請原告提示所執業之奇聖會計師事務所105年度帳簿憑證供核，惟迄未提示，原告顯未善盡其協力義務。原告為執業會計師既未能提示帳簿憑證供核實認定，且原告於107年7月2日出具同意書，同意按所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定核定所得額。原查按系爭費用標準，依核定收入總額5,918,256元之30%，核定費用總額1,775,476元及執行業務所得4,142,780元，並無不合。

（四）原告105年度綜合所得稅結算申報，經依核定之執行業務所得4,142,780元，歸課當年度綜合所得稅後，適用稅率為30%，已不符合所得稅法第17條所定，幼兒學前特別扣除額之列報規定，原查乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元。是原核定系爭執行業務所得4,142,780元及幼兒學前特別扣除額0元，並無不合等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：被告依查得資料核定原告執行業務所得4,142,780元，歸課核定其當年度綜合所得總額4,211,763元，綜合所得淨額3,033,303元，補徵稅額528,464元，是否合法？茲論述如下：

（一）本件應適用之法令及其說明：

1、行為時所得稅法（下稱所得稅法）：

⑴第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」。

⑵第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」。

⑶第14條第1項第2類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：．．．第2類：（第1款）執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。（第2款）執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存5年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。（第3款）執行業務者為執行業務．．．其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」。

⑷第17條第1項第2款第3目之6規定：「按第14條至第14條之2及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：．．．二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：．．．（三）特別扣除額：．．．6.幼兒學前特別扣除：自中華民國101年1月1日起，納稅義務人5歲以下之子女，每人每年扣除2萬5千元。但有下列情形之一者，不得扣除：⑴經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之20以上

，或依第15條第2項規定計算之稅額適用稅率在百分之20以上。・・・」。

⑸第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」。

2、同法施行細則第13條規定：「（第1項）執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。（第2項）前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。」。

3、財政部依所得稅法第14條第1項第2類第3款授權所訂定之執行業務所得查核辦法：

⑴第3條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」。

⑵第8條前段規定：「執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」。

4、財政部106年1月12日台財稅字第10504700611號令訂定105年度執行業務者費用標準：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，105年度應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用。但稽徵機關查得之實際所得額較依下列標準計算減除必要費用後之所

得額為高者，應依查得資料核計之：．．．二、會計師：百分之30。」。

5、查上開執行業務者費用標準，為財政部本於中央主管機關之地位，就執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，應如何調查、審核及計算其執行業務所得，所為技術性及細節性事項之規範，核與所得稅法第14條規定之立法意旨相符，並未牴觸母法規定，且未對人民之權利增加法律所無之限制，核與法律保留原則無違，自得援用。

（二）經查，原告為奇聖會計師事務所負責人，辦理105年度綜合所得稅結算申報，列報源自該事務所執行業務所得為1,478,314元，經被告核定執行業務所得為4,142,780元，歸課綜合所得稅，並適用稅率30%計算其必要費用，並否准其認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額4,211,763元，綜合所得淨額3,033,303元，補徵稅額528,464元等情，已如前述，揆諸前揭法令規定，依法核無不合。

（三）原告雖以前揭情詞以資爭議，然查：

1、鑑於租稅稽徵係屬大量行政，稽徵機關每年必須處理之租稅核課案件數以萬計，在人力及物力均屬有限，且稅捐核課基礎事實資料多為納稅義務人支配，蒐集齊全不易，又必須爭取時效期間內完成核課處分，若不借助於租稅簡化無以達成租稅正義，將造成未履行誠實申報義務之納稅義務人，反而因此獲致不當利益。故不容過當強調核實課稅，而偏廢稅捐稽徵經濟原則，造成稅租不正義現象。是所得稅法第83條第1項課予納稅義務人有配合稽徵機關進行調查或復查，提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核

之義務；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。而所得稅法施行細則第13條復賦予稽徵機關對於未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據之執行業務者，得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。其收費及費用標準，由財政部依各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂報請核定之。則財政部106年1月12日台財稅字第10504700611號令訂定105年度執行業務者費用標準，就執業會計師部分，未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用，自為法所許。

2、又衡諸會計師業務所需之費用項目，歷來尚屬穩定一致，並無發生結構性重大變化，而增加原來所無之新科目，雖各年度之物價指數有起伏波動現象，但業者亦相對隨之調整其報酬標準，則費用與可獲取淨收入之比率亦同步增減。故財政部所訂之推計費用標準既係按其收入總額之一定比率計算其費用數額，而非固定數額，自不因物價指數變動而嚴重影響其合理性。且財政部核定上開105年度執行業務者費用標準之性質，乃植基於典型、常態之事實，經由團體價值判斷以建立共同標準，取代對於無從完全探知之特殊個案事實評價，仍容許納稅義務人針對其個案異於典型事實情況之存在提出證據予以推翻，並無強制剝奪個案納稅義務人之合法租稅權益。

3、經查，財政部賦稅署依所得稅法施行細則第13條規定，為擬訂「稽徵機關核算105年度執行業務者收入標準」、「105年度執行業務者費用標準」，以105年9月14日臺稅所

得字第10504647820號函（本院卷153頁），通告所屬各國稅局，就各該執行業務者各項收入及費用標準應實地調查，廣為蒐集資料，並先徵詢各該業同業公會意見後擬訂，並就相關標準無論有無調整，均應詳敘理由。經被告以105年9月21日中區國稅二字第1052010581號函（本院卷151頁），依上述財政部賦稅署函意旨，通告所屬各分局轉知前揭調查事項，並就各該業同業公會、主管機關意見及蒐集之相關資料，一併報由被告參辦。嗣臺中分局以105年9月23日中區國稅臺中綜所字第1050159720號函（原處分卷4頁），請各公（協）會即臺中市醫事檢驗師公會、臺中市會計師公會、臺中市聽力師公會、臺中市稅務代理人協會、臺灣省機械技師公會及臺中市結構工程技師公會，對105年度收入及費用標準提供意見，並請有調整意見者，詳敘調整理由及檢附相關數據，於105年10月11日前填寫意見表擲回該局辦理。惟該函經臺中市會計師公會收受（原處分卷2頁之送達證書）後，對於105年度會計師業務之收入及費用標準，並未表示有須調整之意見。而會計師公會乃維護全體會計師共同權益而設，臺中市會計師公會對於105年度會計師執行業務之費用標準，既未提出應調整理由，及須檢附相關可供參之數據資料，顯見經其審視後，會計師執行業務需支出之正常費用占收入之合理比率，相較於往年並無顯著變化，且無必須調整之必要，維持30%之比率係屬符合合理利潤之標準。則此意見調查結果具有客觀性，自毋庸再耗費行政資源從事無實益之調查程序。是財政部彙整各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見後，以上述106年1月12日號令核定105年度執行會計師業務之必要費用比率仍維持30%比率，核與所得稅法施行細則

第13條第2項規定無違。原告主張被告公布推計費用標準，未說明調查原則、方法、結果、所採用之資料及調整與否之理由，一再延用費用率30%當作會計費用標準，不符會計師業一般費用狀況；且被告無視經濟發展實況，自61年至105年不分地區，均將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，違反所得稅法施行細則第13條規定云云，顯有誤解，不足採取。至於原告所提出之財政部統計處94年4月編印之「會計師事務所服務業調查報告」，及金管會106年12月編印之「會計師事務所服務業調查報告」等（本院卷143-150頁參照），經核其內容與財政部上述106年1月12日號令核定105年度執行會計師業務之必要費用比率仍維持30%比率，並無互相衝突或牴觸之處，亦無法作為有利於原告之認定，併此說明。

4、次查，司法院釋字第218號解釋，係以財政部67年4月7日（67）臺財稅字第32252號函，及69年5月2日（69）臺財稅字第33523號函釋：關於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，不問年度、地區、經濟情況如何不同，一律以出售年度房屋評定價格之20%計算其財產交易所得，有失公平合理，不盡符所得稅法所定推計核定之意旨，而應自該解釋公布之日起6個月內停止適用。本院查其係就個人出售房屋所為之解釋，不能與會計師執行業務之推計費用標準相提併論；且財政部係每年責由各地區國稅局徵詢會計師同業公會之意見後，再逐年重新核定費用標準，不能因無調整費用比率必要，而核定與往年一致之比率，即援用該解釋意旨，而指摘該費用標準有違法或違憲之情形。是原告主張被告均將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，亦符合司

法院釋字第218號解釋的違憲要件云云，即有誤解，不能採取。另司法院釋字第361號解釋（本院卷138、141頁參照），亦係就個人出售房屋未申報或無證明者，依核定標準課徵所得稅所為之解釋，核與本件無關，爰不另贅述。

5、又原告主張：被告將會計師業書面審核費用率訂為75%（即書面審核純益率25%），而將未提示帳證者的費用率訂為30%，不符合比例原則云云。惟查，擴大書審純益率須具備有依法設帳記載，並辦理結算申報，且應申報或自行調整之純益率達該業書審標準以上者，始有其適用；如經查明有漏報收入達規定金額，且加計漏報收入後，依書面審核純益率核算之費用，超過原申報之費用者，即排除適用。故會計師故意未提示帳證應適用之費用率，明顯不能與書面審核費用率相擬，原告尚不得以105年度執業會計師費用標準相較調查費用率及書面費用率有2.5倍數之差，即謂執業會計師費用標準違反比例原則。是原告此項主張，亦有誤解，不能採取。

6、另查，本件原告105年度綜合所得稅結算申報，未檢具相關費用憑據，經臺中分局以107年6月19日中區國稅臺中綜所字第1070156345號函（原處分卷6頁），通知原告提出105年度執行會計師業務所得之相關帳冊文據資料供核，惟原告無法如期提示，並於107年7月2日出具同意書（原處分卷8頁），同意按所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定，核定其執行業務所得。被告乃依奇聖事務所申報105年度執行業務所得之收入總額5,918,256元，依申報數同額核定收入總額為5,918,256元，並按105年度執行業務者費用標準有關會計師之必要費用為核定收入總額30%，核定費用總額1,775,476元（5,918,256元Ｘ30%），及

執行業務所得4,142,780元（收入總額5,918,256元－費用總額1,775,476元），歸課原告105年度綜合所得稅。原告105年度綜合所得稅結算申報，原列報有系爭執行業務所得1,478,314元，幼兒學前特別扣除額25,000元，因歸課調整執行業務所得為4,142,780元後，依所得稅法第17條第1項第2款第3目之6規定，經減除幼兒學前特別扣除額25,000元，其105年綜合所得稅適用稅率為30%，在20%以上，不得扣除原告申報5歲以下之幼兒學前特別扣除額25,000元，應否准認列，予以剔除（本院卷31-32頁之復查決定書參照），自屬有據。又本件事證已臻明確，是原告請求調查被告送請財政部核備系爭費用標準之資料，以及各地國稅局在製訂系爭費用標準過程中，實地調查所取得之資料（本院卷95-96頁之原告調查證據聲請狀參照），因均涉及行政機關行政決定前之內部準備作業程序，依法不得閱覽（行政程序法第46條第2項第1款，本院卷104-105頁準備程序筆錄參照），故本院不予調查；另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。

五、結論：被告原處分依法核無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　8　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

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.上訴人或其法定代理人具備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　　109　　年　　1　　月　　8　　日

書記官　詹　靜　宜