臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年12月18日辯論終結

原　　告　張錦美

　　張錦黃

被　　告　臺中市政府地方稅務局

代　表　人　沈政安

訴訟代理人　許欣婷

　　呂宜玲

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服中華民國108年6月26日臺中市政府府授法訴字第1080099765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：

原告於民國100年間分別買受其母張蕭銀所有臺中市○○區○○段○○○○○○○○○號等2筆土地（以下合稱系爭土地，被告卷125-136頁之異動索引資料及土地建物查詢資料參照），經被告核定張蕭銀為納稅義務人課徵土地增值稅，分別為新臺幣（下同）939,853元及1,851,772元，共計2,791,625元（下稱系爭土地增值稅），並由張蕭銀完納稅款（本院卷25頁之土地增值稅繳款書）。嗣經臺灣高等法院高雄分院103年度重家上字第9號民事判決（下稱高雄高分院民事判決，本院卷27-51頁），確認系爭土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在，原告張錦美、張錦黃應塗銷系爭土地之所有權

移轉登記，並經地政機關於107年10月25日塗銷所有權移轉登記，回復所有權為張蕭銀（上述異動索引資料參照）。原告以108年3月19日（被告收文日期）土地增值稅更正申請書（被告卷137-141頁），以其為系爭土地增值稅之實際繳納者為由，向被告申請退還稅款，經被告查核原告銀行帳戶等資料，無法認定該稅款確係由原告所繳納，經被告所屬豐原分局（下稱豐原分局）以108年3月27日中市稅豐分字第1082604145號函（下稱原處分，被告卷81-84頁參照，被告說明一誤載原告申請書日期為108年3月20日）否准所請。原告不服，提起訴願，亦遭決定駁回（本院卷19-24頁），遂提起本件行政訴訟（本院卷15-18頁）。

二、原告主張略以：

（一）系爭土地原為原告之母張蕭銀所有，其中698號土地以總價3,186,769元，買賣為原因，發生日期為100年6月23日，將土地所有權移轉予原告張錦美，並於100年8月10日完成登記，因此繳付土地增值稅款939,853元。另703地號土地以總價6,040,087元（其中經豐原分局核定價額2,199,987元則申報贈與），登記原因亦為買賣，發生日期為100年6月23日，將土地所有權移轉予原告張錦黃，並於100年12月12日完成登記，所支付土地增值稅款為1,851,772元。

（二）系爭土地移轉登記業經高雄高分院民事判決，確認原告張錦美及張錦黃分別與張蕭銀間，就698地號及703地號土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在，原告張錦美、張錦黃均應塗銷系爭土地之所有權移轉登記。

（三）有關張蕭銀累積存款6,688,459.76元部分：

1、該民事判決認張蕭銀總存款沒有支出系爭土地增值稅，10

1年7月24日存款餘額5,911,717元。且原告應返還張蕭銀其他繼承人5,911,717元。該民事事件被告答辯張蕭銀總存款有支出系爭土地增值稅，張蕭銀存款餘額3,120,092元，益證系爭2筆土地增值稅939,853元及1,851,772元，不是由張蕭銀總存款6,688,459.76元中轉帳支出，是由原告存入張蕭銀土地銀行購地款於100年7月8日轉帳支出。

2、張蕭銀土地銀行帳戶100年6月21日到100年7月8日，存款僅餘6,459元，根本無力繳納：

⑴原告2人為支付系爭土地買賣價金及稅金，由原告張錦美於100年6月22日自其所有之華南銀行帳戶（戶名：張錦美、帳號：000000000000）、第一銀行帳戶（戶名：張錦美、帳號00000000000號），分別解約定期存款220萬、120萬元，合計340萬元，除部分留供自用外，其中310萬元加身上現金8,000元，總共3,108,000元，以現金方式存入張蕭銀上開土地銀行帳戶。同日亦以其潮州南進路郵局帳戶存簿提轉8萬元至張蕭銀潮州新生路郵局帳戶。

⑵原告張錦黃於同日（即100年6月22日）以現金存款方式，分別將80萬、20萬、190萬元，合計290萬元，存入張蕭銀上開土地銀行帳戶，作為給付買賣系爭土地價金及繳納土地增值稅之用。同日亦以其帳戶匯款94萬元至張蕭銀潮州新生路郵局帳戶。故原告2人總共存入張蕭銀土地銀行帳戶7,028,000元。

⑶嗣於100年7月8日，張蕭銀土地銀行帳戶以轉帳方式，分別繳納698地號土地增值稅款939,853元及703地號土地增值稅款1,851,772元。又原告2人於100年6月22日共計存入現金7,028,000元，系爭土地增值稅合計為2,791,625元，並無被告所稱不足以支付加計系爭土地增值稅之情事。

（四）高雄高分院民事判決理由已說明原告2人與其母張蕭銀就系爭土地間並無贈與或買賣關係存在，本件係原告2人向其母張蕭銀購買系爭土地，系爭土地買賣關既經法院認定不存在，張蕭銀受領系爭土地買賣價金無法律上之原因，則原告2人所存入之買賣價金即應返還予原告。又按最高法院71年度台上第108號判決意旨，張蕭銀僅係土地增值稅課徵之對象（即義務人），本件原告始為系爭土地真正支付增值稅款之人。是系爭土地所有權移轉登記既經塗銷後，自應回復原狀，原繳納之系爭土地增值稅，亦應分別發還予真正繳納稅款之人即原告張錦黃、張錦美。

（五）高雄高分院民事判決亦清楚載明：「上訴人（即本件原告）自行辦理移轉系爭土地所有權登記所生之土地增值稅及印花稅等3筆費用，合計2,801,625元，固有實際支出之事實，惟承前所述，張蕭銀並無出售或贈與系爭土地予上訴人之意，乃上訴人未經張蕭銀同意，擅自移轉系爭土地所有權，因此所衍生之費用，核與張蕭銀無關，不應由其負擔，上訴人抗辯應予扣除，自不足採」。是高雄高分院民事判決理由已認定張蕭銀帳戶內所支出之由原告存入之土地增值稅款，與張蕭銀無關，原告為系爭土地土地增值稅款實際支付之人，系爭土地之增值稅款即應發還予原告。

（六）關於698地號土地、703地號土地原約定買賣價額分別為3,186,769元及6,040,087元，原告當時係先將需繳納土地增值稅款部分存入張蕭銀所有之土地銀行帳戶內，至於剩餘之買賣價金，張蕭銀告知原告可暫先不用給付，俟其有需要時，再由原告以現金存入張蕭銀所有之土地銀行帳戶，但原告於同一日即全部給付。系爭土地之買賣經高雄高分院民事判決認定無買賣關係而遭撤銷，即係因買賣價金與

臨櫃存入現金數額不符，併予說明。

（七）被告稱原告張錦美之華南銀行及第一銀行帳戶並無繳納土地增值稅之紀錄云云，然依土地稅法第5條第1項第1款規定，土地為有償移轉者，土地增值稅之繳納義務人為原所有權人。因本件買賣係親子間形式上之土地買賣，並無真正買賣之真意，為符合形式上有買賣之情狀，原告始提領自己名下存款，存入張蕭銀之土地銀行帳戶，且為免遭認定轉入金額完全等同土地增值稅應繳金額，而存入不完全相等之金錢，再以張蕭銀土地銀行帳戶作為繳納系爭土地買賣之土地增值稅之用，又系爭土地增值稅之繳納轉帳皆係由原告自行辦理，並非張蕭銀辦理。

（八）被告稱未見原告將買賣價金存入張蕭銀之土地銀行帳戶內云云，本件核屬通謀虛偽意思表示之買賣，本即無買賣之真意，純係張蕭銀欲將系爭土地給予原告2人，然恐其他手足不滿，始商量以形式上買賣之方式為移轉登記，既非真正之買賣，焉有可能匯入足額之土地買賣價金，亦豈有可能向被告申請代繳土地增值稅或告知被告本件買賣所隱藏之真意，而遭被告查知、處罰，且張蕭銀從未要求給付買賣價金。又土地增值稅款係由被告將張蕭銀列為土地增值稅款之繳納義務人核課，原告收到被告寄發之繳納稅款通知，即著手準備繳納事宜，既是被告命張蕭銀繳納，原告即遵被告之函知，以張蕭銀所有之土地銀行帳戶繳納，與常理無違等語，並聲明求為判決：⑴撤銷訴願決定及原處分。⑵被告應依原告108年3月18日之申請，作成准予發還原告張錦美系爭698土地之土地增值稅939,853元，及發還原告張錦黃系爭703地號土地之土地增值稅1,851,772元之行政處分。

三、被告略以：

（一）按土地稅法第5條規定，土地買賣為有償移轉，土地增值稅之納稅義務人為原所有權人。又財政部71年1月14日台財稅第30316號函，及74年6月12日台財稅第17451號函釋亦謂，土地買賣倘已繳清土地增值稅，並辦竣所有權移轉登記，嗣經法院判決回復原所有權人，並已向地政機關辦妥塗銷登記，則原所繳納之稅款，除權利人能提出該應退款確係由其為繳納之證明，並經稽徵機關查明屬實者，始能退還代繳人外，仍應退還繳款書上所載納稅義務人。

（二）系爭土地原為原告之母張蕭銀所有，於100年6月22日訂定契約以買賣方式，分別移轉予原告張錦美及張錦黃，經被告核定張蕭銀為納稅義務人，分別以移轉現值3,186,769元及6,040,087元，核課土地增值稅939,853元及1,851,772元，並於100年7月8日由張蕭銀之土地銀行帳戶轉帳完納前揭稅款，各於100年8月10日及100年12月12日完成移轉登記。嗣經高雄高分院民事判決回復所有權登記，並經地政機關於107年10月25日塗銷所有權移轉登記，回復所有權為張蕭銀。

（三）原告張錦美之華南銀行及第一銀行帳戶，並無繳納土地增值稅之紀錄。張蕭銀之土地銀行帳戶，於100年6月22日雖分別有3,108,000元及註記張錦黃之現金共計290萬元存入，惟高雄高分院民事判決認698地號、703地號土地之買賣價金分別為3,186,769元及6,040,087元，是當日存入金額縱為原告所存入，然除不足以支付購買系爭土地之價額外，更不足以支付加計系爭土地增值稅後之金額。況3,108,000元部分，亦難單以原告張錦美之華南銀行及第一銀行帳戶於同日分別有220萬及120萬現金支出紀錄，即憑為該

金額為其新存入之論據。且原告張錦美所屬上述帳戶亦查無繳納土地增值稅之紀錄，此外，原告亦未曾向被告申請代繳，從而，難證該稅款實際係由原告繳納。

（四）再依高雄高分院民事判決所載，系爭土地因買賣移轉所有權予原告張錦美及張錦黃，卻未見其等將買賣價金存入張蕭銀之銀行存款餘額內；且原告亦認系爭土地所有權移轉所衍生之土地增值稅均應由張蕭銀之存款支付，可見其等係以張蕭銀為土地出賣人而應負擔上開稅捐義務等語，及該民事判決亦認，自99年4月4日起至101年7月24日止，張蕭銀帳戶存款累積6,688,459.76元，應為張蕭銀之存款，堪以認定等，均足證張蕭銀之帳戶於100年6月22日，雖分別有3,108,000元及註記張錦黃之現金共計290萬元存入，然不足以證明係原告為支付系爭土地之買賣價款及土地增值稅款而存入。是原告所提具資料即難認定本件土地增值稅額實際係由其出資繳納，而不符財政部74年6月12日函退還代繳人之規定。原告既非系爭土地增值稅之納稅義務人，亦非實際繳納該稅款之代繳人，被告否准所請，並無不合。

（五）原告提出100年6月30日及同年11月17日改制前財政部臺灣省南區國稅局（下稱南區國稅局）非屬贈與財產同意移轉證明書，陳稱系爭土地之移轉申報含有部分贈與云云。惟依前揭證明書所載，乃南區國稅局證明698地號土地之全部移轉價額3,186,769元及703地號土地之部分移轉價額3,840,100元，核定係移轉予2親等以內親屬（即原告），經查符合遺產及贈與稅法第5條第6款但書規定，為非屬贈與財產，免課贈與稅，而非證明系爭土地所核定之價額屬贈與，亦非證明移轉之703地號土地中含有2,199,987元部分

即為贈與，此觀前揭證明書均於左上角加註「本證明書不作贈與財產產權證明之用」可明。此外，該民事判決亦認張蕭銀未有將系爭土地分別贈與原告之意。

（六）高雄高分院民事判決就系爭土地之買賣關係及原告所應連帶給付返還訴外人一定範圍之金額，究否包含系爭土地增值稅款，或稅款倘經被告退還張蕭銀，原告得否請求張蕭銀之繼承人予以返還等情，均屬原告與其他繼承人間之私權糾紛，非屬被告權責行使之範圍，原告自應尋求私法途徑解決等語，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：⑴被告原處分是否合法？⑵原告請求被告應依其108年3月18日之申請，作成准予發還原告張錦美、張錦黃系爭土地增值稅各939,853元及1,851,772元之行政處分，是否有據？

（一）本件應適用之法令及其說明：

1、土地稅法第5條第1項第1款及第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。」。

2、財政部：

⑴71年1月14日台財稅第30316號函釋：「土地買賣已申報現值繳清土地增值稅，並向地政機關辦竣所有權移轉登記，經地方法院民事庭調解成立，已向地政機關辦理塗銷登記，恢復為原所有權名義者，准依本部70年5月29日台財稅第34363號函釋，其原已繳納之稅款，應予退還。」。

⑵74年6月12日台財稅字第17451號函釋：「已納之土地增值

稅，倘發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象；惟如該應退稅款，係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提出證明該項應退稅款，確係由權利人代為繳納並經稽徵機關查明屬實者，應准由代繳人辦理切結手續後，退還代繳人。」。

⑶ 88年4月29日台財稅第000000000號函釋：「主旨：有關土地增值稅由權利人繳納，惟其繳納稅款係自應給付之買賣土地價款中扣除，如有退還可否退還權利人一案。說明：二、依本部74年6月12日台財稅第17451號函釋：．．．係針對稅款非由納稅義務人支付，而確為權利人出資代繳之案件，嗣後如發生應行退還之情事，理應退還實際出資繳納之代繳人所為之釋示。本案既經查明土地增值稅雖由權利人許○○君先代繳，惟該稅款係自應給付原土地所有權人之買賣土地價款中扣除，則許君形式上雖為代繳人，實質上稅款仍由出售人負擔，其退稅款應無上揭函釋退還代繳人規定之適用。」。

3、查上開財政政部函釋，係闡釋法規原意之解釋，核與前揭土地稅法規定無違，稅捐稽徵機關辦理相關案件，自得援用。

（二）本件原告於100年間分別買受其母張蕭銀所有之系爭土地，經被告核定張蕭銀為納稅義務人課徵土地增值稅，分別為939,853元及1,851,772元，共計2,791,625元，並由張蕭銀完納稅款。經高雄高分院民事判決，確認系爭土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在，原告分別應塗銷系爭土地之所有權移轉登記。嗣經地政機關於107年10月25日塗銷所有權移轉登記，回復所有權為張蕭銀。原告以108年3月19日申請書，以其為系爭土地增值稅之實際繳納者

為由，向被告申請退還稅款，經被告查核結果，無法認定該稅款確係由原告所繳納，而以原處分否准所請，依上述法令及說明，依法尚無違誤。

（三）原告雖以前揭情詞以資爭議，然查：

1、民法第345條第1項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」就土地買賣契約而言，即當事人約定由賣方移轉土地所有權給買方，並由買方支付價金給賣方。故其賣方負有移轉土地所有權給買方之義務，而買方則有支付價金給賣方之義務。

2、本件系爭土地係屬一般買賣之有償移轉，其買賣價金分別為3,186,769元及6,040,087元，合計為9,226,856元（本院卷146、148頁之土地所有權買賣移轉契約書）。其土地增值稅經被告核定納稅義務人為張蕭銀，分別為939,853元及1,851,772元，共計2,791,625元，並由張蕭銀於100年7月8日自其土地銀行潮榮分行000000000000號帳戶，分別以轉帳939,853元及1,851,772元之方式，完納該稅款共計2,791,625元（被告卷112、121-124頁、本院卷145、147頁之土地增值稅【土地現值】申報書、繳款書查詢清單、張蕭銀土地銀行潮榮分行帳戶影本）。準此可知，系爭土地既屬一般買賣之有償移轉，其土地增值稅經被告核定納稅義務人為系爭土地所有權人即賣方張蕭銀，且張蕭銀業已自其所有銀行帳戶轉帳完納該稅款，依上述土地稅法第5條第1項第1款及第2項規定，張蕭銀為系爭土地增值稅之納稅義務人，且為稅款之實際繳納人，應可認定。

3、就原告給付價金之金流觀之：

⑴張錦美於100年6月22日自其華南銀行帳戶（000000000000號）、第一銀行帳戶（00000000000號），分別解約定期

存款220萬、120萬元，合計340萬元，並將其中310萬元加上現金8,000元，總共3,108,000元，以現金方式存入張蕭銀上開土地銀行帳戶；同日再以其潮州南進路郵局帳戶（00000000000000號）存簿提轉8萬元至張蕭銀潮州新生路郵局帳戶（00000000000000號），合計存入張蕭銀帳戶合計3,188,000元等情，固據其提出上述銀行及郵局帳戶（本院卷53-56頁）為證，並經土地銀行108年11月1日潮州字第1080001388號函，檢送給本院100年6月22日張蕭銀3,108,000元存款憑條影本一件（本院卷151-153頁）可佐。

⑵原告張錦黃於100年6月22日以現金存款方式，分別將80萬、20萬、190萬元，合計290萬元，存入張蕭銀上開土地銀行帳戶；再於同日以其帳戶匯款94萬元至張蕭銀潮州新生路郵局帳戶，亦有上述銀行及郵局帳戶（本院卷55頁、被告卷112頁）可證。由上可知，為買方之原告2人共支付系爭土地買賣價金7,028,000元（即3,188,000元＋290萬元＋94萬元），且均已存入張蕭銀上述帳戶，該等款項之所有權已屬張蕭銀所有，嗣張蕭銀於100年7月8日自其前揭土地銀行帳戶，分別以轉帳939,853元及1,851,772元之方式，完納系爭土地增值稅款共計2,791,625元，益證系爭稅款之實際繳納人為張蕭銀，而非原告2人，應可認定。

⑶又原告提出100年6月30日及100年11月17日南區國稅局核發之「非屬贈與財產同意移轉證明書」，陳稱系爭土地之移轉申報含有部分贈與云云。依上述100年11月17日「非屬贈與財產同意移轉證明書」內載：贈與稅納稅義務人張蕭銀於100年10月14日申報贈與前揭703地號土地286.94平方公尺中之2分之1，核定價額2,199,987元，依法免納贈與稅，茲依遺產及贈與稅法第41條規定發給該證明書（本

院卷59頁）。如前所述，原告2人共支付系爭土地買賣價金7,028,000元，再加上此部分之贈與2,199,987元，兩者合計9,227,987元（即7,028,000元＋2,199,987元），業已超過雙方約定系爭土地買賣價金9,226,856元，是原告2人已經全部清償賣方張蕭銀本件買賣價金，亦可認定。

4、由上可知，被告認定本件系爭土地屬一般買賣之有償移轉，其土地增值稅納稅義務人為賣方張蕭銀，且張蕭銀業已自行完納該稅款，而原告提出之其他金融業者帳戶資料，均無法認定該稅款確係由原告所繳納，乃以原處分否准原告本件申請，依法核無違誤。

5、另按本件原告與訴外人黃張錦淑等人間塗銷所有權移轉登記等民事事件，經上述高雄高分院民事判決略以：本件原告與張蕭銀間並無系爭土地之買賣關係及所有權移轉之物權行為，本件原告應塗銷系爭土地所有權移轉登記；又本件原告共同提領張蕭銀之存款，就其中5,911,717元部分，未能證明係供張蕭銀所用，或為張蕭銀所贈與，即屬共同侵害黃張錦淑等人及張蕭銀繼承人財產權之侵權行為，應負連帶賠償責任。從而，黃張錦淑等人本於民法第767條、第179條、第828條第2項準用第821條規定及侵權行為之規定，請求：⑴確認張錦美與張蕭銀間就698地號土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在；⑵張錦美應塗銷前項土地之所有權移轉登記。⑶確認張錦黃與張蕭銀間就703地號土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在；⑷張錦黃應塗銷前項土地之所有權移轉登記。⑸張錦美及張錦黃應連帶給付黃張錦淑等人及張蕭銀之其他繼承人5,911,717元，及其法定利息，均有理由，應予准許。逾此所為請求，為無理由，應予駁回（本院卷27-51頁之上述高雄高

分院民事判決參照）。本院查：該民事判決係就本件原告妨害黃張錦淑等人及張蕭銀繼承人之系爭土地所有權，且因本件原告與張蕭銀間系爭土地之買賣關係及所有權移轉之物權行為均不存在，故判決確認本件原告與張蕭銀間就系爭土地之買賣關係及所有權移轉行為不存在，本件原告應塗銷系爭土地所有權移轉登記；又該民事判決認定本件原告溢領張蕭銀之存款5,911,717元，而共同侵害黃張錦淑等人及張蕭銀之其他繼承人依法應繼承之財產權，故判決本件原告應連帶給付黃張錦淑等人及張蕭銀之其他繼承人5,911,717元，及其法定利息。準此可知，此係本件原告與張蕭銀繼承人間有關侵害繼承財產權之民事訴訟，該民事訴訟之目的在於回復該等繼承人依法繼承張蕭銀之財產權，核與本件被告認定張蕭銀為系爭土地增值稅納稅之實際繳納義務人無關。況民法第87條第1項規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。」本件原告未經張蕭銀同意，擅自申請辦理系爭土地之所有權移轉登記（本院卷40頁之高雄高分院民事判決理由參照），係屬侵權行為，其惡意之程度更甚於通謀而為虛偽意思表示，依舉重明輕之法理，本件原告自不得以系爭土地買賣契約不存在之事由而對抗為善意第三人之本件被告，而主張系爭土地增值稅款係原告2人所繳納，並請求被告返還。又兩造其餘攻防及訴訟資料，核與判決結果無影響，爰不逐一論駁，附此敘明。

五、結論：本件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，均無理由。又原告請求本院判決：被告應依其108年3月18日之申請，作成准予發還原告系爭土地

增值稅之行政處分，依法亦屬無據，應併予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　15　　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　　15　　日

書記官　詹　靜　宜