臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴更一字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年4月11日辯

原　　告　宜華國際股份有限公司
代　表　人　劉文治
訴訟代理人　簡炎申　律師
被　　告　臺北市稅捐稽徵處
代　表　人　蘇鈞堅
訴訟代理人　蔡善明
　　紀伯勳

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府106年6月8日府訴一字第10600092100號訴願決定，提起行政訴訟，經本院判決後，最高行政法院發回更審。本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

第一審暨發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告所有坐落臺北市○○區○○段○○○號土地（下稱系爭土地，宗地面積25,234.65平方公尺，權利範圍7477/20000，持分面積9,433.97平方公尺）。經臺北市政府民國105年1月1日府地價字第10433542501號公告系爭土地單獨劃為「臺北市○○區○000○0號地價區段」，公告地價為每平方公尺新臺幣（下同）182,000元。原告未於公告期限內異議，亦未申報地價，其105年度申報地價即為公告地價之80%（每平方公尺145,600元），經臺北市政府編造地價冊及總歸戶冊送被告。被告據以核課原告當年度地價稅52,815,826元（下稱

原處分）。原告不服，循序提起行政爭訟。經本院106年度訴字第1013號判決（下稱前判決）駁回原告之訴，原告提起上訴，經最高行政法院107年度判字第624號判決（下稱上訴審判決）廢棄前判決，發回本院更為審理。

二、原告主張略以：

（一）臺北市政府地政局公告之臺北市105年公告地價區段地價分布圖，於大直地區週邊部分，僅系爭土地為紅色區段，與週邊其他土地屬不同區段，卻未說明系爭土地有何買賣及收益之實例，得認其必須與其他毗鄰土地區隔，劃為單獨地價區段。且系爭土地104年度公告地價每平方公尺僅99,100元，105年度公告地價竟調高為每平方公尺182,000元，調幅高達百分之84，顯出於恣意。且土地稅法第16條以累進稅率課徵地價稅，與地價稅為財產稅之本質相違背，同法第18條復獨將商業土地排除於適用基本稅率之列，違反憲法上之行業平等及租稅公平原則。被告以恣意制定之公告地價，又適用違憲之土地稅法規定，作成原處分，自屬違法。

（二）前判決以105年度系爭土地地價區段之劃分及公告地價評定，業經臺北市政府地政處依影響地價因素及其影響程度調查劃分，經地價評議委員會評議通過，乃尊重其判斷餘地而認同公告地價，並據以維持依此公告地價所作成之原處分，駁回原告之訴。惟此經上訴審廢棄，明白指出地價稅稅基量化機關為臺北市政府地政局，就系爭土地在公告地價調查期間內，有無買賣及收益案例一事，前後陳述矛盾，自有詳實調查必要，前判決未予調查即屬違法，而有發回本院重為調查之必要。此外，並指示應查明臺北市政府地政局提出之「地價區段勘查表」及「區段地價估價報

告表」是否確實按「地價調查估計規則」第9條、第21條等各條之規定辦理作成，若有違誤，則自不能以公告地價完成公告，即視若無睹。該判決末又指出，系爭土地之地價稅稅基核定，到底有無參考買賣或收益實例；依現行法制架構，有關同一土地規定地價與公告地價之核定，是否以劃入相同地價區段為必要；核定規定地價與公告地價之斟酌因素及其權重有無異同；其斟酌因素與權重之「異同」是否能「如實」呈現「一年期土地使用收益金額」與「土地市場交易價格」之差異等公告地價之疑義，均應由本院審理查明，因此有命臺北市政府地政局輔助參加本件訴訟之必要。

（三）依最高行政法院55年判字第223號判例、80年判字第568號判例及100年度判字第808號判決、91年度裁字第129號裁定、90年度裁字第588號裁定、89年度裁字第873號裁定等實務見解亦均認公告現值之公告作業，不能認係對土地所有權人作成行政處分，而應准許於對所涉公告現值而作成之行政處分不服時，一併主張其違誤，求以救濟，不因公告現值已完成公告程序，即認其有形式上拘束力。公告地價及公告現值之性質相近，自應援用。原處分所據公告地價之作成既有恣意濫用，不當連結，且違反地價調查估計規則第18條第1項、第21條第1項之事實，原處分即有違法，為此聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯略以：

本件被告詢據臺北市政府地政局以0000000000市000000000000000號函復，臺北市政府辦理土地公告地價作業，係依平均地權條例暨同條例施行細則、地價調查估計規則等相關規定，派員實地勘查各項影響地價之因素及其影響程

度，並調查地價動態後，歷經劃○○○區段○○○區段地價等法定作業程序，提請地價評議委員會評議，計算宗地地價後公告；系爭土地位處臺北市基隆河中山橋至成美橋河道整治地區區段徵收範圍北段，都市計畫為娛樂區，土地使用管制與附近周遭土地有別。系爭土地上住宅部分，104年實價登錄住宅買賣交易單價1坪介於146萬元至290萬元之間，亦明顯高於周邊住宅交易行情。臺北市政府綜合考量系爭土地使用管制、利用現況等各項影響地價因素與地價差異程度，依其使用分區界線與地籍線，將系爭土地單獨劃屬臺北市○○區○000○0號地價區段，並非單獨以系爭土地住宅部分價格判斷之結果，亦無違反平等原則之情事。系爭土地之土地使用強度（總容積率450%）、利用現況與地價差異程度，均與大彎北段其他商業區、娛樂區及住宅區土地不同，故地價及漲幅有所不同，並無針對系爭土地單獨不公平對待之情形。是臺北市政府地政局依平均地權條例、地價調查估計規則等相關規定程序辦理調查，依調查結果，將劃分之地價區段及估計之區段地價，提交地價評議委員會就各項影響地價因素綜合考量作成決議。系爭土地之調查估計、評議及公告地價作成程序並無違反相關法定程序之瑕疵，且決議結果既屬該委員會依法令所為之專業判斷，自應予以尊重，尚難認有違反比例原則、平等原則之情事。又該會既評定系爭土地105年公告地價每平方公尺182,000元，原告於公告期間並未申報地價，被告按系爭土地重新規定地價之80%即每平方公尺145,600元，為其申報地價，依土地稅法第15條及第16條規定，核算系爭土地課稅地價總額1,373,586,032元，因超過臺北市105年累進起點地價41,709,000元20倍以上，按一般用地累進稅率55/1000課徵105年地價稅計52,815,826元，並

無違誤。是原告主張，核不足採等語。為此求為駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

（一）按，土地法於民國19年即制定公布，而於35年重新大修正，此後迄今雖再歷經多次翻修，但始終為我國國土規範之基本法。立法之初，原本以一部完整之法典規範土地之分配、管理及利用之問題。因此，章節之安排上，分總則、地籍、土地使用、土地稅及土地徵收共5編。在總則編即宣示中華民國領域內之土地，屬於中華民國人民全體（第10條第1項），直轄市或縣（市）政府對於私有土地，得斟酌地方情形，按土地種類及性質，分別限制個人或團體所有土地面積之最高額，超額之私有土地可強制出賣或徵收（第28條第1項、第29條）。在土地使用編，首先揭示土地應依國家經濟政策，地方需要情形及土地所能供使用之性質，編為各種使用地，且編為某種使用地之土地，原則上不得供其他用途之使用（第81條、第82條）。並對房屋及基地租用、耕地租用加以規範，形成民法租賃規定之特別法。其中，第97條、第110條就城市地方房屋之租金、及耕地地租均設有以「法定地價」一定年息比例之限制。超過者，該管直轄市或縣（市）政府得依該標準強制減定之。在土地稅編中，主要在就如何規定地價及徵收地價稅、土地增值稅、土地改良物稅等加以規範。但土地法就「土地稅」為規定，並非重在財稅之收入，而是以土地稅作為引導土地利用及土地分配之手段。故對擁有土地之所有權人就其土地未經改良而自然增漲之價值，按其增值之倍數多寡，累進課高額稅率之土地增值稅（第176條、第181條），以促使不需土地之所有權人避免高額稅負而儘

早脫手；另對土地所有權人課以地價稅，乃加強實施漲價歸公，地價總額超過累進地價起點者，又課以高額累進稅率，則係寓有避免土地所有權過度集中之意旨（第167條、第170條），且對私有空地或荒地，於一定條件下，加徵「空地稅」或「荒地稅」，督促利用（第173條、第174條），以達地利共享。

（二）民國35年行憲後，憲法第142條明定以平均地權為基本國策，第143條第1項後段規定，私有土地應照價納稅。是以，國民政府來台，本於憲法意旨，陸續頒佈平均地權條例（45年）、土地稅法（66年），對於土地法中土地稅及土地利用之規定進行若干修正，而為土地法之特別法，但藉土地稅之課徵，以促使地盡其利、達成地利共享，平均地權之宗旨，則始終不曾變動（平均地權條例第1條立法理由參照）。地價稅之課徵，仍係於土地增值稅之外，再次加強漲價歸公，以引導地權平均之手段；此與稅法上為滿足國家財政需要，將各種法律事實（經濟財），具有財產價值者，依效率原則加以篩檢、歸納出其中比較能夠或最足以表徵一個人負擔稅捐能力之指標，經立法上以稅捐構成要件之規定加以把握，成為稅法上所謂的稅捐客體及稅基（稅捐客體之量化），而為量能課稅之思考，有極大的不同。易言之，地價稅法令之解釋，就體系及目的而言，與其採取稅務上財產稅觀點，毋寧應採取土地政策上平均地權之觀點，方能達成憲法所宣示基本國策之目標。

（三）以此檢視土地稅法、平均地權條例及土地法關於地價稅之規範：

1.土地稅法第14條：「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。」第15條：「地價稅按每

一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」第16條第1項第5款：「地價稅基本稅率為千分之10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵千分之55。」

2.平均地權條例第1條：「平均地權之實施，依本條例之規定；本條例未規定者，適用土地法及其他有關法律之規定。」第13條：「本條例施行區域內，未規定地價之土地，應即全面舉辦規定地價。但偏遠地區及未登記之土地，得由直轄市或縣（市）主管機關劃定範圍，報經中央主管機關核定後，分期辦理。」第14條：「規定地價後，每2年重新規定地價1次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」第15條：「直轄市或縣（市）主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左：一、分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格。二、依據調查結果，劃○○○區段○○○區段地價後，提交地價評議委員會評議。三、計算宗地單位地價。四、公告及申報地價，其期限為30日。五、編造地價冊及總歸戶冊。」第16條：「舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價百分之80為其申報地價。土地所有權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告地價百分之120時，以公告地價百分之120為其申報地價；申報之地價未滿公告地價百分之80時，得照價收買或以公告地

價百分之80為其申報地價。」第17條：「已規定地價之土地，應按申報地價，依法徵收地價稅。」第18條前段：「地價稅採累進稅率，以各該直轄市或縣（市）土地7公畝之平均地價，為累進起點地價。」第19條第5款：「地價稅基本稅率為千分之10。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……五、超過累進起點地價20倍以上者，就其超過部分課徵千分之55。」

3.土地法第3條：「本法除法律另有規定外，由地政機關執行之。」第146條：「土地稅為地方稅。」第148條：「土地所有權人依本法所申報之地價，為法定地價。」第149條：「直轄市或縣（市）地政機關辦理地價申報之程序如左：一、查定標準地價。二、業主申報。三、編造地價冊。」第150條：「地價調查，應抽查最近2年內土地市價或收益價格，以為查定標準地價之依據，其抽查宗數，得視地目繁簡地價差異為之。」第151條：「依據前條調查結果，就地價相近及地段相連或地目相同之土地，劃分為地價等級，並就每等級內抽查宗地之市價或收益價格，以其平均數或中數為各該地價等級之平均地價。」第152條：「每地價等級之平均地價，由該管直轄市或縣（市）地政機關報請該管直轄市或縣（市）政府公布為標準地價。」第153條：「標準地價之公布，應於開始土地總登記前分區行之。」第154條：「（第1項）土地所有權人對於標準地價認為規定不當時，如有該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得於標準地價公布後30日內，向該管直轄市或縣（市）政府提出異議。（第2項）直轄市或縣（市）政

府接受前項異議後，應即提交標準地價評議委員會評議之。」第156條：「土地所有權人聲請登記所有權時，應同時申報地價，但僅得為標準地價百分20以內之增減。」第157條：「土地所有權人認為標準地價過高，不能依前條為申報時，得聲請該管直轄市或縣（市）政府照標準地價收買其土地。」第158條：「土地所有權人聲請登記而不同時申報地價者，以標準地價為法定地價。」第159條：「每直轄市或縣（市）辦理地價申報完竣，應即編造地價冊及總歸戶冊，送該管直轄市或縣（市）財政機關。」第167條：「地價稅照法定地價按年征收一次，必要時得准分兩期繳納。」第168條：「地價稅照法定地價按累進稅率征收之。」第170條：「土地所有權人之地價總額，未超過累進起點地價時，依前條稅率征收，超過累進起點地價時，依左列方法累進課稅。……」第171條：「前條累進起點地價，由直轄市或縣（市）政府按照自住自耕地必需面積，參酌地價及當地經濟狀況擬定，報請行政院核定之。」

4.綜上法規以觀，地價稅為簿冊稅，地價簿冊上所示地價為地價稅「稅基」，乃出於土地所有權人之申報地價（平均地權條例所稱「申報地價」，相當於土地法所稱「法定地價」），經直轄市或縣（市）地政機關依申報地價程序作成而編造成冊，送由該管直轄市或縣（市）政府財政機關，據以課徵地價稅。惟此申報地價除作為地價稅稅基外，於公法領域，並為每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額之計算標準（土地稅法第15條參照），以及直轄市及縣（市）政府各年度地價稅累進起點地價之參考依據（土地法第171條、平均地權條例第18條前

段參照）；於私法領域，且為城市地方房屋及耕地之租金限制之標準，亦即租金約定不得超過地價簿冊上申報地價之一定比例（土地法第97條：「（第1項）城市地方房屋之租金，以不超過土地及其建築物『申報』總價年息百分之10為限。（第2項）約定房屋租金，超過前項規定者，該管直轄市或縣（市）政府得依前項所定標準強制減定之。」第110條：「（耕地）地租不得超過地價百分之8，約定地租或習慣地租超過地價百分之8者，應比照地價百分之8減定之，不及地價百分之8者，依其約定或習慣。前項地價指法定地價，未經依法規定地價之地方，指最近3年之平均地價。」之規定參照）。申言之，地價簿冊上所登載之申報地價，其實不僅為地價稅構成要件中稅捐客體量化而已，並有作為直轄市或縣（市）政府各該年度土地政策規劃形成重要參考資料之義涵，甚至成為私法自治之例外。

5.至於平均地權條例所稱「公告地價」（相當於土地法所謂「標準地價」），乃直轄市或縣（市）政府地政機關公告轄區內各宗土地的價格，作為土地所有權人申報地價之「參考值」。原則上每3年公告1次（106年5月10日修正前平均地權條例規定每3年1次，現行法為每2年1次），於1月1日公告。依照平均地權條例及土地法之相關規定，公告地價之形成，乃直轄市或縣（市）政府地政機關先分區域調查最近一年土地買賣價格或收益價格，依據各街道的市況、繁榮程度及地價水準，劃分不同地價區段，再調查區段內土地平均地價，送交地價評議委員會為評議。根據評議結論，核算每一宗地單位價格，進行為期30日之公告。公告期間，如有該區內同等級土地所有權人過半數認為地價

不當者，得提出異議；如無異議，得於公告地價上下20%限度內，為申報地價（土地所有權人所申報之地價逾此上下限者，以公告地價120%為上限、80%為下限作為地價簿冊上之申報地價）；如無人異議又未經土地所有權人申報地價者，始以公告地價80%為申報地價，編造地價簿冊，並送直轄市或縣（市）政府財政機關。是而，地價簿冊之地價，其實出於人民與地方自治團體之協力所形成，而公告地價無非地價簿冊作成之階段行為，並「不直接」對人民之權利或義務，發生得喪變更或確認之法律效果，故非行政處分無疑。但公告地價畢竟對外發生限定人民協力形成申報地價之空間，在人民未盡申報之協力義務情況下，或盡協力義務但被公告地價限縮其內容之情況下，設立了抽象、一般性、可反覆被援用的價格標準：（1）於土地所有權人認為公告地價過高，不能依據以申報時，得聲請該管直轄市或縣（市）政府照價收買其土地（土地法第157條）；（2）土地所有權人申報地價低於公告地價80％時，直轄市及縣（市）政府得照價收買或以公告地價80％為其申報地價，土地所有權人申報地價高於公告地價120％時，以公告地價120％為申報地價（平均地權條例第16條）；（3）於公告地價年度中，參考公告地價而形成之申報地價，除直轄市及縣（市）政府之稅務機關引為地價稅稅基外，並作為所有權人於同一直轄市或縣（市）地價總額計算標準，成為直轄市及縣（市）政府各年度地價稅累進起點地價之參考依據；同時成為私法自治中土地租金限制之標準。據此以論，公告地價雖係對某一特定土地為之，但係基於法律授權所作成，且據此所形成之申報地價，乃為多數機關援用作出具體處分，亦係政府照價徵收或人

民請求照價收買之計算依據，並為人民就該等土地租金約定數額之限制，是其所規範之關係抽象，相對人不特定，性質與法規命令相類。

6.公告地價性質相類於法規命令，但畢竟不是法規命令，因為其僅係地價簿冊申報地價編制之階段行為，而地價簿冊申報地價之編制始為法規命令；其制定程序雖有異於行政程序法第154條至第157條規範法規命令預告、聽證及發布等制定程序，但應認係土地法、平均地權條例先於行政程序法發布施行所設之法規命令特別法定程序規範；不過，其藉立法程序正當以確保實質正義實現之意旨與行政程序法規範意旨大同小異。依平均地權條例第15條及土地法第154條規定所示，直轄市或縣（市）主管機關於提交地價評議委員會評議分區地段地價後，據以計算宗地單位地價公告，公告期限為30日。期間，土地所有權人認有規定不當時，如有該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得向該管直轄市或縣（市）政府提出異議。直轄市或縣（市）政府接受前項異議後，應即提交標準地價評議委員會評議之，評議結果與前所公告者如有所異，依程序法理應再為公告及地價之申報，之後據以作成地價簿冊。基此而言，地價公告期間得異議，地價評議委員會就其異議應再為評議，始將再為評議之結果為公告後，編制地價簿冊送地方財政機關，據以適用；凡此程序所蘊含之意旨，即類似於法規命令經預告、聽證，經回應後為發布施行之正當程序。一旦編制成地價簿冊後，與法規命令相同，應為政府機關與人民所一體為遵循。任何政府機關或人民均無於地價簿冊完成送直轄市或縣（市）政府財政機關後，仍以地價評議委員會基於錯誤事實而評議公告地價不當為由，拒

絕適用地價簿冊所載申報地價於具體事件中作成決定之餘地。

（四）經查，原告所有系爭土地（面積25,234.65平方公尺，權利範圍7477/20000，持分面積9,433.97平方公尺），經臺北市政府105年1月1日府地價字第10433542501號公告該市轄區內公告地價，系爭土地公告地價為每平方公尺182,000元，原告未於公告期限內異議公告地價不當，亦未申報地價，其105年度申報地價即為公告地價之80%（每平方公尺145,600元），經臺北市政府編造地價冊及總歸戶冊送被告乙節，為兩造所不爭執，並有上開公告節本在卷為憑。原處分據以核課原告當年度地價稅，以原告於臺北市內土地地價總額為1,373,586,032元，超過105年度累進起點地價41,709,000元之20倍以上，其超過之部分適用55㷀之稅率，乃核課地價稅52,815,826元【145,600元x 9,433.97平方公尺x 55/1000－41,709,000元x（ 55/1000－10/1000）】，核原處分所援用之原告105年度土地地價總額、累進起點地價及稅率，與依前揭公告所計算之地價總額、累進起點地價及土地稅法第16條所示累進稅率之規定均相符合，揆諸首揭法文及說明，自應認原處分於法無違。

（五）原告指摘土地稅法第16條以累進稅率課徵地價稅，有悖於財產稅本質，又指摘同法第18條工業用地地價稅單一稅率之規定未將商業用地納入，與平等原則不合，均有違憲云云。顯然始終執著於稅法上稅基及稅率基於「量能課稅」概念所應有之平等，而對於土地稅法之作用不在財政任務，而在於土地政策之實現，故容許對於土地所有權人在同一地方自治團體之所有土地，面積愈多及地價總額愈高者，課以高額累進稅率，藉以促使土地所有權人充分利用土

地或將不需要之土地移轉釋出；也容許其就不同使用目的之土地課以不同稅率之地價稅，以鼓勵私有土地之使用合於國土規劃之意旨，並無所悉，上開主張並無足採。

（六）原告另以105年度系爭土地地價區段之劃分及公告地價評定有基於錯誤事實之違法為主張，爭執本件地價稅核定所據之公告地價有誤，請求本院於本件地價稅核定事件中一併審查。惟，地價稅為簿冊稅，以地價簿冊所載申報地價為地價稅稅基，而非以公告地價為稅基；且地價簿冊上之申報地價也非僅作為特定土地之地價稅稅基而已，而係對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，其法定作成程序與行政程序法所規範之法規命令雖有不同，然一旦完成土地法、平均地權條例所規範之程序而編制成地價簿冊後，即應為政府機關與人民所一體為遵循，包括法院，此均經本院前所詳述。因此，臺北市政府105年度申報地價既經地價公告及申報而完成法定程序，無人就系爭土地所處該地價區段地價為異議，原告亦未異議及申報地價，即應以公告地價80%為其申報地價，編制成地價簿冊，被告也僅能依該簿冊所載地價為地價稅之核定，無重新認定公告地價作為稅基之餘地。是而，原告雖請求調查稅基（公告地價）之認定是否有誤，上訴審判決循此而指示本院斟酌是否命臺北市政府地政局輔助參加本件訴訟，以明瞭本件地價稅稅基之形成內涵；然本院既已查明本件地價簿冊地價形成之法定程序無誤，其地價形成之內涵是否有誤，即與本案之勝敗無涉。基於訴訟經濟之考量，本院認無命臺北市政府地政局輔助參加本件訴訟之必要，併予敘明。

（七）綜上，原告主張均無足採。原處分認事用法並無違誤，復

查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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　　108　　年　　5　　月　　9　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　鍾啟煌

法　官　楊得君

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
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。
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　、　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　所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　5　　月　　9　　日

書記官　李芸宜