臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年4月30日辯

原　　告　美商賀寶芙股份有限公司台灣分公司
代　表　人　蔡孟紅
訴訟代理人　陳敬宏　律師
　　張哲倫　律師
　　余景仁　會計師
被　　告　財政部關務署基隆關
代　表　人　楊崇悟（關務長）
　　送達代收人　劉虹伶
訴訟代理人　呂岫凌
　　劉虹伶

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國107年12月27日台財法字第10713946860號（案號：第00000000號）、第00000000000號（案號：第00000000號）、108年1月30日台財法字第10813900490號（案號：第00000000號）、第00000000000號（案號：第00000000號）、第00000000000號（案號：第00000000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、被告代表人原為蘇淑貞，於訴訟進行中變更為楊崇悟，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告委由新齊發報關有限公司（下稱新齊發公司）於民國106年8月至11月間向被告申報進口美國產製2772TW

FORMULA 1 NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX STRAWBERRY 550G（營養蛋白混和飲料草莓口味）及2770TW FORMULA 1 NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX VANILLA 550G（營養蛋白混和飲料香草口味）共6批（報單號碼：AL/06/F12/A3269、AL/06/F12/A3271、AL/06/F12/A3273、AL/BE/06/F12/A4532、AL/06/F12/A3272、AL/06/F12/A3274號，與下述貨物合稱系爭貨物），原申報稅則號別第2106.10.10號「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」，稅率5%，嗣經被告審查結果，改列稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，稅率30%，並通知原告補徵稅款計新臺幣（下同）5,322,792元。原告不服，申請復查，經被告以107年7月18日基普桃字第1071006221號復查決定駁回，原告提起訴願，經財政部107年12月27日台財法字第10713946860號訴願決定駁回。原告另委由新齊發公司於107年1月至4月間向被告申報進口美國產製2335TW FORMULA 1 NUTRITION AL PROTEIN DRINK MIX FRUITY MANGO 550G（營養蛋白混和飲料芒果口味）、2772TW FORMULA 1 NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX STRAWBERRY 550G（營養蛋白混和飲料草莓口味）及2770TW FORMULA 1 NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX VANILLA 550G（營養蛋白混和飲料香草口味）共13批（報單號碼AL/BE/F07/F12/A0670、AL/07/F12/A0364、AL/BE/07/F12/A0247、AL/BE/07/F12/A0391、AT/BC/07/F12/A1546、AL/07/F12/A0363、AL/BE/07/F12/A0246、AL/07/F12/A0365、AL/BE/07/F12/A0829、AL/BE/07/F12/A0830、AL/07/F12/A1084、AL/BE/07/F12/A1213、AL/BE/07/F12/A1220號，與上述貨物合稱系爭貨物），原申報稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，稅率30%，經被告審查結果，依

其申報稅率30%課徵關稅。嗣原告就稅則號別部分表示不服，分別申請復查，經被告以107年7月18日基普桃字第10710062221號、107年8月27日基普桃字第1071013623號、107年10月25日基普桃字第1071020552號、107年10月25日基普桃字第1071021377號復查決定駁回；原告提起訴願，亦遭財政部以107年12月27日台財法字第10713946900號、108年1月30日台財法字第10813900490號、第00000000000號、第00000000000號訴願決定駁回。原告不服，遂提起本件行政訴訟。

三、原告主張略以：（一）系爭貨物依產品成分配方表可知，主要成分為「分離大豆蛋白」（佔產品比例最高35.67%至35.85%），其次為果糖粉末（34.43%至35.68%），其餘成分如微精纖維素等，佔產品成分比例均低於7.5%以下。而分離大豆蛋白，是大豆粉除去某些成分經濃縮加工過程後，蛋白質含量最高的濃縮蛋白質製品，與稅則號別2106.10目（濃縮蛋白質及組織化蛋白質）貨名描述相同，而其貨物名稱NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX（營養蛋白混合飲料），亦具體明確與該稅則號別之敘述相同，因此系爭貨物不論於貨物本質或依其貨物名稱觀察，均應歸列於稅則號別2106.10目最為適當。況查，相關類或章註，亦無任何就系爭貨物符合稅則號別所列名稱時，有引申或排除適用的規定，因此依海關進口稅則解釋準則一，系爭貨物本應列入第2106.10目（濃縮蛋白質及組織化蛋白質）為宜，若列入2106.90目（其他），反倒是不知所云；再參酌海關進口稅則解釋準則六「某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定（……the classification of goods in the subheadings of a heading shall be determined according to the terms of those subheadings and any related Subheadi

ng Notes），」依財政部關務署106年6月6日台關稅字第10
61011622號令（下稱關務署106年6月6日令）釋提及解釋準
則六之意旨可知，對於分離大豆蛋白之調製品的貨物究應歸
列在何目，應依照該目之名稱及目註決定。由於第2106.10
目（濃縮蛋白質及組織化蛋白質）之名稱與分離大豆蛋白較
符合，且遍查相關目註亦無排除適用規定，因此應列稅則第
2106.10目，而非歸列為第2106.90目（其他）。（二）訴願
決定雖以系爭貨物分離大豆蛋白比率約占總成分35.56%至35
.85%，顯非以分離大豆蛋白為基料云云，因此否准歸列為稅
則第2106.10目。然所謂「基料」之意義，並非以其成分要
顯然高於其他成分，或其比率要占總成分比率高於50%方可
。又海關進口稅則號別第2106.10目下列有兩稅則號別，即
2106.10.10（濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達
50%者），與2106.10.20（濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋
白質含量50%及以上者）。依第2106.10目有意區分蛋白質
含量為50%以上及以下兩類，即可知倘被告認為所謂「基料
」必需是其成分占總成分50%以上方可構成，則明顯違反稅
則第2106.10目稅則之規範，畢竟即使蛋白質含量低於50%亦
可歸列為第2106.10目。從而，系爭貨物之蛋白質含量依產
品成分配方表可知，其分離大豆蛋白含量為35.67%至35.85%
，於各該貨物（芒果、草莓及香草口味）中之成分中均屬占
最高比率者，自為其主要成分，構成該貨物之「基料」無疑
，有本院98年度簡字第609號判決見解可參。另參財政部關
務署對稅則號別第2106.10.10號（濃縮蛋白質及組織化蛋白
質，蛋白質含量未達50%者）之稅則預先核釋，歸列為本稅
則號別的四個案例可知，該四案例貨物之功能及用途與系爭
貨物相同，均為營養補充品，食用方式亦屬沖泡飲品，而該

等四案例貨物中蛋白質含量占總成分比率分別為46.6%、36.4%、46.8%及39.6%，因此亦有蛋白質成分比率與系爭貨物相差不到1%之貨物，亦得列為稅則號別第2106.10.10號，而本件系爭貨物被告卻以蛋白質成分比率過低，而核認屬非以分離大豆蛋白質為基料之貨物，實令人無法信服，被告審核標準之依據究竟為何？（三）訴願決定雖然亦同意依解釋準則一即可歸列系爭貨物之稅則號別，惟其適用之結果，卻是將系爭貨物歸列為第2106.90目（其他），但對於何以依解釋準則一即可歸列為該稅則號別，其所根據之事實及認列之標準，依其決定理由似認為因系爭貨物含有「多種維生素和礦物質，以及膳食纖維成分」，非僅有蛋白質，因此形成應歸列為「其他」之結論。然此一理由，事實上並未依解釋準則一所規定「應以名稱及有關類或章註為之」，被告若以系爭貨物因有多種成分，為均衡營養補充品，因此無法確認何者為系爭貨物主要特徵為何，而將其歸列為「其他」，則顯應繼續適用解則準則三之規定。（四）被告以系爭貨物有構成產品比重較高之兩種成分，即分離大豆蛋白（佔產品比率最高35.67%至35.85%）及果糖粉末（佔產品比率次高34.43%至35.68%），據以爭執系爭貨物主要特徵不是分離大豆蛋白。惟依國際商品統一分類制度註解（下稱HS註解）之解釋準則三（乙）之註解（Ⅷ），系爭貨物主要訴求為蛋白質營養補充食品無疑，又構成該主要訴求之成分為「分離大豆蛋白」，且僅有該含量比例之「分離大豆蛋白」，始能達成作為蛋白質營養補充食品之目的。而「分離大豆蛋白」係屬濃縮蛋白質之一種亦已如前述，且因系爭產品蛋白質含量為35.67%至35.85%，不足50%，因此稅則號別2106.10.10之貨名「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」確實

最能具體涵攝系爭貨物之主要特徵。況對照稅則號別第2106.10.10號預先核釋的四個案例益可確認，歸列多種成分組成之貨物，應依循貨物主要特徵歸列其應適用之稅則號別。預先核釋四個案例之貨物之組成，亦均包含各種成分，是系爭貨物仍應歸列為第2106.10目最為妥適，因此被告之核定與海關進口稅則解釋準則之規定不合，實有違法不當等語。並聲明求為判決訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

四、被告則以：（一）系爭貨物之營養蛋白混和飲料草莓口味，係由分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（34.64%）、微晶纖維素粉末（6.87%）、燕麥纖維（3.6%）及其他（19.04%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（草莓口味）；營養蛋白混和飲料香草口味VANILLA 550G，係由分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（35.68%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）及其他（17.37%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（香草口味）；營養蛋白混和飲料芒果口味係以分離大豆蛋白（35.67%）、果糖粉末（34.43%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）、麥芽糊精（3.55%）、乾酪素鈉（3.49%）、磷酸氫鈣（2.95%）及其他（8.81%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（芒果口味）；其食用方式皆為每次取2匙（約25公克）加入240毫升白開水、脫脂牛奶或豆漿中調勻享用，顯非以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，自無稅則第2106.10目之適用。參據HS註解第2106節之詮釋，依海關進口稅則解釋準則解釋準則一、六之規定，本案貨品宜歸列稅則號別第2106.90.99號。（二）關務署106年6月6日令釋係明定以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品歸列稅則第2106.10目，非指含有分離大豆蛋白即得歸列該目。系爭貨物雖含大豆分離蛋白，惟尚含果糖粉末、微晶纖維素、燕麥纖

維及麥芽糊精等其他成分，並非以大豆分離蛋白為主要基料，自無稅則第2106.10目之適用。是被告依海關進口稅則解釋準則一、六之規定，將系爭貨物歸列稅則號別第2106.90.99號，按30%課徵關稅，應屬妥適。（三）原告主張系爭貨物歸列於稅則第2106節，與稅則第1901節同屬稅則第四類之「調製食品」，應可援引HS註解對稅則第1901節之詮釋：「（Ⅱ）……本節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這些基料構成了調製食品之基本特性。其他物質亦可加入這些主要成分中……」云云，惟查HS註解對稅則第2106節並未有如上開之詮釋，且查系爭貨物之主要成分為大豆分離蛋白及果糖，添加微晶纖維素、燕麥纖維、麥芽糊精……等其他成分混合而成，參據其標示「營養蛋白混合飲料提供您一個均衡攝取營養的理想選擇。包含多種維生素及礦物質，以及膳食纖維成分，幫助您增加飽足感及維持能量……」，非以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，是原告主張，核屬無據。至原告引用本院98年度簡字第609號判決意旨，惟查該案貨物之澱粉含量高達72.42%，雖仍含有甘藷之其他成分如纖維質或蛋白質等，惟其澱粉實質上構成該項貨品之主要成分，與本案系爭貨物以分離大豆蛋白與果糖為主要成分，分離大豆蛋白比例僅約占35.67~35.85%，尚非類同，不宜比附援引。又依系爭貨物內容物成分比例及前揭規定與說明，本案依解釋準則一即可歸列其稅則號別，當無解釋準則三之適用。另按貨物稅則分類應依其本質、用途及成分等綜合考量再行歸列。原告所提之預審案例，與系爭貨物成分及比例、本質均不同，自不能等同觀之，應就系爭貨物成分比例等實際綜合認定。（四）綜上，系爭貨物係以分離

大豆蛋白與果糖為主要成分，並添加其他成分混合而成之粉末調製品，且為提供一個均衡攝取營養，包括多種維生素和礦物質，以及膳食纖維成分之調製食品，被告系爭貨物歸列稅則號別第2106.90.99號，按30%課徵關稅，自屬有據等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、經核本件應審究者厥為：被告將系爭貨物之稅則號別歸列為第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，按稅率30%核課進口稅費，有無違誤？本院判斷如下：

（一）按海關進口稅則第2106節為「未列名食物調製品」，包括第2106.10目「濃縮蛋白質及組織化蛋白質」及第2106.90目「其它」；第2106.10目下之稅則號別第2106.10.10號「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」，第1欄稅率為5%；第2106.90目下之稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，第1欄稅率為30%。次按「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』（下稱HS註解）及其他有關文件辦理。」「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」及「基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」海關進口稅則總則一及解釋準則一、六分別定有明文。再按財政部關務署106年6月6日令：「以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，依據海關進口稅則解釋準

則一及六規定，歸列稅則第2106.10目，並自本令發布之日起適用之。」

（二）查就原告進口之系爭貨物，被告核定其等稅則號別為第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，致按稅率30%核課進口稅費，本院認尚無不合，說明如下：

1.按海關對進口貨物之稅則分類，係以實際來貨之成分、規格、特性、目的等各種因素依據海關進口稅則及解釋準則並參據HS註解辦理。依原告提示之資料可知，系爭貨物2772TW（草莓口味），係由分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（34.64%）、微晶纖維素（6.87%）、燕麥纖維（3.6%）及其他總合（19.04%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（見原處分卷一第381頁、第53頁反面）。又系爭貨物2770TW（香草口味）係由分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（35.68%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）及其他總合（17.37%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（見原處分卷一第382頁、第53頁）。至於系爭貨物2335TW（芒果口味），則係由分離大豆蛋白（35.67%）、果糖粉末（34.43%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）及其他總合（18.8%）所製成營養蛋白混合粉末調製品（見原處分卷一第383頁、第104頁）。又上開三種貨品，其等食用方式均為每次取2匙（約25公克）加入240毫升白開水、脫脂牛奶或豆漿中調勻享用。復參據HS註解對第2106節之詮釋：「下列食物製品如未列入其他節者，列入本節：(A)直接或經處理後（如烹飪，或在水中或乳中融化或煮沸）供人食用之調製品。……本節特別包括下列各項：(1)……(6)……濃縮蛋白質係從脫脂大豆粉除去某些成分而得，用來強化食物調製品之蛋白質；組織化大豆粉及

其他組織化蛋白質。然而，本節不包括非組織化脫脂大豆粉，不論是否適合人類食用（第23.04節）和分離蛋白質（第35.04節）。」（見原處分卷一第384頁及反面）。是系爭貨物之成分均添加有分離大豆蛋白，而應歸列稅則第2106節。

2.又海關進口稅則第2106節為「未列名食物調製品」，包括第2106.10目「濃縮『蛋白質』及組織化『蛋白質』」及第2106.90目「其它」。就第2106.10目「濃縮蛋白質及組織化蛋白質」而言，該目項下包含第2106.10.10號「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」，以及第2106.10.20號「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量50%及以上者」等兩種稅則號別。亦即，歸列於第2106.10目項下者，限於「蛋白質（protein）」之物質，僅因國定稅率「第3欄」（不適用第1欄及第2欄稅率之進口貨物）適用稅率之差異，而於第2106.10目項下區分第2106.10.10號（蛋白質含量未達50%者）及第2106.10.20號（蛋白質含量50%及以上者），前者其第3欄之稅率為42.5%，後者其第3欄之稅率則為7.5%，至於第1欄稅率（適用於WTO會員或與我有互惠待遇之國家或地區之進口貨物）及第2欄稅率（適用於特定低度開發、開發中國家或地區之特定進口貨物，或與我簽署自由貿易協定之國家或地區之特定進口貨物），則二者並無差別。換言之，得歸列至第2106.10目項下者，係經濃縮粹取而得之蛋白質，或係經高溫加壓塑形之組織化蛋白質，要皆以「蛋白質」之物為限甚明。至於關務署106年6月6日令所定「以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，依據海關進口稅則解釋準則一及六規定，歸列稅則第2106.10目」則係針對含有「分離大豆蛋

白質」成分之粉末調製品，其得歸列稅則第2106.10目下者，限於該粉末調製品係以分離大豆蛋白為主要基料，始與第2106.10目之適用限於「蛋白質」物質之旨無違。換言之，關務署106年6月6日令係明定以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品始歸列稅則第2106.10目，非指含有分離大豆蛋白之粉末調製品即一律得歸列於該目。

3.查系爭貨物固然有添加分離大豆蛋白，其比例分別係35.85%、35.85%、35.67%，前已敘明，然相較於配方中之果糖粉末34.64%、35.68%、34.43%，則分離大豆蛋白與果糖粉末二者，占比堪稱幾近相當，差距甚為微小幾可忽略。又依原告提示之產品說明，反係顯示系爭貨物其等每一份量25公克當中，主要營養成分實際係「碳水化合物13公克」（糖約9公克及膳食纖維3.4公克），「蛋白質則僅有9公克」，即蛋白質成分明顯少於碳水化合物，可見系爭貨物並非以蛋白質為主要基料，而係以「碳水化合物」為主要之基料。綜合言之，系爭貨物雖有添加大豆分離蛋白，惟亦含有果糖粉末、微晶纖維素及燕麥纖維等其他成分，並非以大豆分離蛋白為主要基料。則被告認並無稅則第2106.10目之適用，復依海關進口稅則解釋準則一、六規定及參據HS註解第2106節之詮釋，審認系爭貨物應歸列稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，按稅率30%核課進口稅費，尚無不合。

（三）原告主張系爭貨物歸列於稅則第2106節，與稅則第1901節同屬稅則「第四類」之「調製食品」，系爭貨物應可援引HS註解對稅則第1901節之詮釋：「(Ⅱ)……本節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這些

基料構成了調製食品之基本特性。其他物質亦可加入這些主要成分中……」等旨，即對於基料之解釋係以是否構成調製食品之基本特性為斷，應有稅則第2106.10目之適用云云。惟海關進口稅則解釋準則一明定「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設」，而進口貨物之稅則核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類註或章註為之，即以實際來貨之成分、規格、特性、目的等各種因素依據海關進口稅則及解釋準則並參據HS註解為辦理。雖然稅則第四類定有標題「調製食品；飲料、酒精及醋；菸類及已製菸類代用品」，然僅係為便於查考而設，非謂同類之下各節貨物之詮釋均可互為比附援引。又HS註解對稅則第1901節之詮釋係明定「本節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這些基料構成了調製食品之基本特性。其他物質亦可加入這些主要成分中」之旨，又本件系爭貨物實際係以「碳水化合物」為基料構成了該等調製食品之基本特性，而非蛋白質，已如上述。則縱如原告所主張，本件應援引第1901節之上開詮釋云云，亦無以將系爭貨物之基本特性定性成為蛋白質，即難對原告為有利之認定。原告另援引之本院98年度簡字第609號判決其個案事實與本件有別，亦難相提並論。原告又稱財政部關務署4件稅則預先審核案例，其貨物之蛋白質含量與系爭貨物相差不到1%，仍得歸列稅則號別第2106.10.10號，本件亦應歸列稅則號別第2106.10.10號云云。惟所指該4件稅則預先審核案例（見本院卷第129頁），其中，案例1係以大豆分離蛋白為基料；第2案係以混合蛋白質（含濃縮乳清蛋白、濃縮牛奶蛋白、酪蛋白、水解乳清蛋白、卵白蛋白）

所占成分比例最高且其功能係「高蛋白」沖泡飲品；第3案係以濃縮乳清蛋白（whey protein concentrate）及分離乳清蛋白（whey protein isolate）為主成分；第4案係以大豆蛋白（pea protein）及糙米蛋白（brown rice protein）等濃縮蛋白質為主成分，則被告按該等個案實際來貨之基料、主要成分、功能等因素，認定該等個案貨物應歸列稅則號別第2106.10目下。至於本件系爭貨物實際係以「碳水化合物」為基料及主要成分，而非蛋白質，已如上述，並且原告提示之產品說明亦標示該等混合飲料係提供消費者「一個均衡攝取營養的理想選擇。包含多種維生素和礦物質，以及膳食纖維成分，幫助您增加飽足感及維持能量……」等產品特性，則被告認系爭貨物並非以蛋白質為基料，其等性質與上述案例1至案例4之貨物有別，難以比附援引，亦無從比照歸列稅則號別第2106.10目下，亦屬有據。是原告此部分主張亦難憑採。

六、從而，被告認系爭貨物並無歸列稅則號別第2106.10目下之適用，並依海關進口稅則解釋準則一、六規定及參據HS註解第2106節之詮釋，審認系爭貨物應歸列稅則號別第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，按稅率30%核課進口稅費，於法並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，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　　5　　月　　21　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　鍾啟煒

法　官　李君豪

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
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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者	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

，亦得為上訴審訴訟代理人	。 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　　109　　年　　5　　月　　21　　日

書記官　樓琬蓉