

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@109年4月24日辯

原告 豪紳纖維科技股份有限公司

代表人 陳明聰 (董事長)

訴訟代理人 高文心律師 (兼送達代收人)

林巨峯 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美 (局長)

訴訟代理人 林世卿

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國
108年4月12日台財法字第10713943840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：原告民國103年度營利事業所得稅結算申報，列
報依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額（
下稱境外所得可扣抵稅額）0元，嗣於104年12月17日補報取
自國外營利事業印尼商PT SOUTH PACIFIC VISCOSE（下稱印
尼商SPV公司）之佣金收入11,146,889元及已扣繳稅款2,199
,126元，經被告依所得稅法第3條第2項規定，核定境外所得
可扣抵稅額1,894,971元；復以系爭佣金收入應僅由我國課
徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定之適用，乃重新核定
境外所得可扣抵稅額0元，補徵稅額1,894,971元。原告不服
，申請復查，遭被告107年8月22日財北國稅法一字第107003

1572號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，經財政部108年4月12日台財法字第10713943840號（案號：第00000000號）決定訴願駁回，原告不服，遂提起行政訴訟。

二、本件原告主張：

1. 臺印雙方之中央主管機關現既依租稅協定進行相互協議，以釐清系爭佣金收入之課稅管轄權歸屬，則在協議有結果前，尚難逕認印尼無課稅管轄權。
2. 原告103年度營所稅結算申報案件，業經被告於第1次核定，依原告之補報，重行核定原告另有取自印尼商SPV公司之境外佣金收入11,146,889元，復依所得稅法第3條第2項規定，併同核定原告境外所得可扣抵稅額1,894,971元。換言之，被告於作成第1次核定時，已知悉原告於103年度尚有印尼來源所得11,146,889元，並認系爭佣金收入之課稅管轄權歸屬於印尼，是原告得依所得稅法第3條第2項規定，將於印尼繳納之稅款，計入境外所得可扣抵稅額0。詎料，被告嗣後變更其法律見解，認系爭佣金收入屬駐印尼臺北經濟貿易代表處與駐臺北印尼經濟貿易代表處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（下稱臺印租稅協定）第7條規範之「營業利潤」，僅應由我國課徵營所稅，而無所得稅法第3條第2項規定之適用，以第2次核定重行核定原告境外所得可扣抵稅額為0元，並補徵稅額1,894,971元。
3. 惟原告就被告作成之第1次核定，並未於法定期限內提起復查，是依稅捐稽徵法第34條第2項第1款之規定，該處分業已確定。如被告欲變更前揭確定處分並對原告補徵應納稅額，依改制前行政法院76年5月份庭長評事聯席會議決議、89年度判字第699號、最高行政法院105年度判字第297號及91年度判字第94號判決意旨，僅在被告於處分確定後發見足資證

01 明原核定確有錯誤短徵之新事實或新課稅資料時，始得為之
02 。然被告並未於第1次核定確定後，發見其他足資證明原處
03 分有錯誤短徵之新事實或新課稅資料，而僅係變更其法律見
04 解，即不得作成較第1次核定更不利於原告之第2次核定。

05 4.本件背景事實與最高行政法院105年度判字第297號、91年度
06 判字第94號及89年度判字第699號判決之法律上評價相似，
07 自得援用此等判決意旨，而認定第2次核定處分為違法。被
08 告既自承第1次核定適用法令錯誤，即表示其於該次核定所
09 持之法律見解與現主張之第2次核定有所不同，被告以發現
10 適用法令錯誤作為其重為處分之理由，與稅捐稽徵法第21條
11 第2項之規定有違，不足憑採。

12 5.臺印租稅協定既未就「營業利潤」予以界定，依該協定第3
13 條第2項，即應回歸我國規定。而依所得稅法第8條規定中華
14 民國來源所得認定原則第10點第1款，營業利潤係指營利事
15 業從事屬「本業」營業項目之營業行為所獲取者。被告及財
16 政部於主張系爭佣金收入屬臺印租稅協定第7條第1項「營業
17 利潤」之同時，復又以系爭佣金收入「非」屬原告因從事「
18 本業」營業項目之營業行為所獲取為由，否准原告依所得稅
19 法第83條請求以同業利潤標準淨利率28%核定所得之主張，
20 其理由前後矛盾。

21 6.依所得稅法第83條第3項之規定，無論係本業或非本業收入
22 ，如納稅義務人未檢據供核，依法均得適用同業利潤標準核
23 定扣除成本費用，是被告以原告未檢據供認定即認不得扣除
24 成本費用，於法有違。退步言之，縱認僅本業收入始能依同
25 業利潤標準扣除成本費用，因被告已認定系爭佣金收入屬臺
26 印租稅協定第7條從事本業所獲致之「營業利潤」，自應依
27 同業利潤標準扣除系爭佣金收入之成本費用。

7.並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

1.原告103年度營利事業所得稅結算申報，列報境外所得可扣抵稅額0元，嗣原告補報取自印尼商SPV公司之佣金收入11,146,889元及已扣繳稅款2,199,126元，更正佣金收入共16,107,608元及境外所得可扣抵稅額1,894,971元，被告乃依所得稅法第3條第2項規定，核定境外所得可扣抵稅額為1,894,971元。

2.惟查原告103年度於印尼取得之系爭佣金收入為其提供服務、工作和活動相關之報酬，核屬臺印租稅協定第7條規範之「營業利潤」，依該條規定，營業利潤除經原告於印尼境內固定營業場所從事營業所取得外，其利潤僅由我國課稅，是被告請原告提示相關資料，原告函覆「原告於103年至104年度未派遣人員至印尼提供服務，亦未在印尼設立分支機構、辦事處等，故系爭佣金收入提供服務期間並未構成臺印租稅協定第5條所稱『固定營業場所』之情形」。是以，被告既查得系爭佣金收入係屬臺印租稅協定第7條規範之營業利潤，又系爭佣金收入非為原告於印尼境內固定營業場所從事之服務所取得，依所得稅法第124條規定，系爭佣金收入應優先適用臺印租稅協定課稅，復依臺印租稅協定第7條規定，系爭佣金收入僅由我國課徵所得稅，印尼應予免徵，再依適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定，原告自無所得稅法第3條第2項規定之適用，乃重行核定境外所得可扣抵稅額為0元，並無違誤。原告103年度於印尼如有溢繳臺印租稅協定之情形，應向印尼主張適用該協定第7條規定免稅並申請退還其溢繳稅額，尚不得以印尼商SPV公司囿於印尼稽徵實

務無法配合辦理退稅為由，向我國主張扣抵該年度營利事業所得稅應納稅額。

3.原告於104年5月29日辦理103年度營利事業所得稅結算申報，其核課期間為5年【核課期間應自申報日（104年5月29日）起算5年，至109年5月28日屆滿】，被告依原告104年12月17日申請更正資料，第1次更正核定境外所得可扣抵稅額1,894,971元，原告並未申請復查或行政爭訟。嗣被告發現系爭佣金收入應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定境外所得可扣抵稅額之適用，則第1次核定確有短徵稅款之情事。被告係因第1次核定時適用法規錯誤（應適用所得稅第124條及臺印組稅協定而誤用所得稅法第3條），有短徵稅額1,894,971元之情事，而非原告主張之法律見解變更，爰基於公益及課稅公平之原則，重為第2次核定，並於107年4月13日送達補徵稅額繳款書，並未逾5年核課期間（108年5月27日屆滿），亦無涉及不利益變更禁止原則，於法及與改制前行政法院76年5月份庭長評事聯席會議決議並無不合。

4.原告所援引判決與本件案情並不相同，無從比附援引：(1)最高行政法院105年度判字第297號判決所涉為地價稅案件，因事實未明，爰將原判決廢棄；(2)最高行政91年度判字第94號判決及改制前行政法院89年度判字第699號判決，所涉為80年度營利事業所得稅結算申報於82年5月18日核定，因未申請復查而告確定，嗣財政部於83年2月8日函釋，以買賣有價證券為專業之營利事業出售有價證券收入，應分攤營業費用及利息支出，變更原核定。判決以其課稅事實資料未變，僅因嗣後法律見解有異（新解釋令），致課稅之標準有異時，按中央法規標準法第18條從新從優原則之法理，即不得就業

經查定確定之案件，憑藉新見解重為較原處分不利於當事人之查定處分。與本件因適用法令錯誤，重為處分有別；(3)另最高行政法院101年度判字第399號及第545號判決，與本案涉及租稅協定適用之情形類似，均予以駁回在案。

5. 臺印租稅協定第7條既已明定我國境內之營利事業取具「營業利潤」時，該所得之課稅權為我國，原告主張該協定未就「營業利潤」予以界定，顯有誤解法令，核無足採。原告為總機構在中華民國境內經營之營利事業，系爭佣金收入為「印尼來源所得」依所得稅法第124條規定，應優先適用租稅協定第7條第1項規範確認課稅權歸屬我國後，再依我國所得稅法第3條第1項規定，與原告其他境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，並無適用「所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則」，且系爭佣金收入係印尼商提供仲介服務所取得之報酬，與其列報營業收入「人造纖維織品批發」之常態本業有別，原告主張「佣金收入」為其常態本業，亦不足採。

6. 財政部頒訂之各年度營利事業各業所得額標準及同業利潤標準之淨利率，係就當年度各業營業淨利編訂，如有非替業指益應合併計誤或核實減除，且原告103年度列報營業費用126,677,344元，費用率28.56%，已高於其申報之人造織品批發業同業利潤標準費用率13%，如其主張有未列報費用，自應檢據供核，其迄今未提示相關成本費用帳簿文據，主張核無憑採。

7. 並聲明：原告之訴駁回。訴訟費用由原告負擔。

四、兩造不爭之事實及兩造爭點：

1. 如事實欄所述之事實，業據提出原告103年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書（原處分卷第259頁）、復查決

定書（參本院卷p37 -42）、訴願決定書（參本院卷p28-36）、臺印租稅協定全文（參本院卷p201-218）等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。

2.兩造爭點為：被告重為第2次核定，係出於法律見解變更抑或所稱適用法令有誤？原告是否在完全未提示與系爭佣金收入之相關帳證下，即逕依同業利潤標準扣除成本費用，且系爭佣金收入之成本費用是否業已申報？

五、本院判斷

1.本件應適用之法條：

①所得稅法第3條：「（第1項）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。（第2項）營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。（第3項）營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」第124條：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。」

②駐印尼臺北經濟貿易代表處與駐臺北印尼經濟貿易代表處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定第3條：「…（第2項）本協定未界定之名詞於適用時，除依文義須另作解釋者

外，應依適用本協定之國家之法律規定辦理。…」第7條：「（第1項）締約一方之國家之企業，除經由其於締約他方之國家境內之固定營業場所從事營業外，其利潤僅由該締約一方之國家課稅。如該企業經由其於締約他方之國家境內之固定營業場所從事營業，該締約他方之國家得就該企業之利潤課稅，其利潤以歸屬於：（一）該固定營業場所者。…」

③適用所得稅協定查核準則第5條：「（第1項）適用所得稅協定之中華民國之居住者，個人指所得稅法第7條第2項規定之中華民國境內居住之個人；公司或其他任何人之集合體指依所得稅法第3條第2項規定，應就中華民國境內外全部營利事業所得課稅之人。（第2項）他方締約國之居住者，以他方締約國依適用之所得稅協定有關居住者規定，核發之居住者證明相關文件認定之。」第26條：「（第1項）中華民國之居住者依所得稅協定有關消除重複課稅之規定申報國外稅額扣抵，應於辦理所得稅結算申報時，檢附他方締約國稅務機關出具載有所得年度、項目、金額、適用稅率及已納稅額之納稅證明，其扣抵之限額及計算方式，依所得稅協定、所得稅法、所得基本稅額條例及相關法令規定辦理。（第2項）依所得稅協定規定屬於他方締約國免予課稅之所得，或訂有上限稅率之所得，不得申報扣抵其因未適用所得稅協定而溢繳之國外稅額。」

④所得稅法第8條規定中華民國來源所得認定原則第10點：「（第1項）本法第8條第9款所稱『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。…」

01 ⑤ 稅捐稽徵法第21條：「（第1項）稅捐之核課期間，依左
02 列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規
03 定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅
04 捐者，其核課期間為5年。二、依法應由納稅義務人實貼之
05 印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定
06 課徵之稅捐，其核課期間為5年。三、未於規定期間內申報
07 ，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期
08 間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之
09 稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發
10 現者，以後不得再補稅處罰。」

11 2. 本案爭執之重心，原告103年營所稅申報時原列報境外所得
12 稅的可扣抵稅額是0，後來補報取得印尼商SPV公司之佣金收
13 入11,146,889元及已扣繳稅款2,199,126元，之後再更正佣
14 金收入為16,107,608元，境外所得可扣抵稅額是1,894,971
15 元，兩造對於此部分數據並無爭議。而後來被告發現適用法
16 令錯誤，所以核定之可扣抵稅額變更為0，原告應補稅1,894
17 ,971元。原告之爭執如下：

18 ① 被告之錯誤為「原告補報佣金收入及境外可扣抵稅額時因
19 有檢附印尼稅捐單位扣繳稅款的稅額，原核認為可續用境
20 外所得扣抵（課稅權為印尼），但後來被告確認該筆所得
21 之課稅權是在我國」，故經重核定變成我國的來源所得課
22 稅；至於原告於印尼繳稅，被告之意見是應循印尼相關法
23 規辦理退稅。

24 ② 臺灣與印尼簽有租稅協定，故不論在臺灣或印尼，1筆所
25 得只應繳納1次稅，本件原告已於印尼被扣繳20%，被告卻
26 要原告再補繳營所稅，原告除提起本件行政救濟外，也有
27 跟印尼申請退稅，但印尼沒有回復。原告只好依照臺印租

01 稅協定申請，開啟相互協議（財政部表示已於今年3月將
02 相關文件送給印尼主管機關），以釐清系爭所得課稅管轄
03 權之歸屬。原告此前申報，被告均認無疑，被告是到後面
04 查核某年度時，突然認為錯了。而要求原告自100年起補
05 稅，對原告而言，在印尼被扣稅款20%（於印尼繳稅），
06 在臺灣被要求補繳17%的營利事業得稅（前面3個年度，10
07 0年度至102年度還另外被課處罰鍰），對原告是很沉重的
08 負擔。

09 3.經查，被告核定境外所得額新臺幣11,146,889元，可扣抵稅
10 額0元，主要的依據為臺北印尼避免所得稅雙重課稅及防杜
11 逃稅協定第7條，認為原告未設固定營業場所於印尼，關於
12 本件營業利潤之課稅主體應是臺灣，所以原告無須在印尼政
13 府繳稅，也不會因為在印尼繳稅而可成為境外可扣抵稅額。

14 ①程序上，原告已依臺印租稅協定第24條，向財政部申請開
15 始相互協議程序，印尼政府已經受理，希望可以等到臺印
16 政府釐清課稅管轄後，鈞院再作裁判，以避免認定之歧異
17 。因為本協定就本案所爭執之佣金收入，究竟應在哪一國
18 繳稅還有爭議，所以原告請財政部出面，要求與印尼政府
19 進行協議程序。然而，本院也因之等了半年多（自108年8
20 月7日之準備程序，至109年4月24日進行辯論程序為止）
21 ，但均無結果。

22 ②參照臺印租稅協定第7條之規定，締約一方之國家（如本
23 案之我國）之企業（本案之原告），除經由其於締約他方
24 之國家（本案之印尼國）境內之固定營業場所從事營業外
25 ，其利潤僅由該締約一方之國家（如本案之我國）課稅。
26 如該企業（本案之原告）經由其於締約他方之國家（本案
27 之印尼國）境內之固定營業場所從事營業，該締約他方之

國家（本案之印尼國）得就該企業之利潤課稅，其利潤以歸屬於：(一)該固定營業場所者。…」。換言之，若本案之原告經由其於印尼國境內之固定營業場所從事營業，則印尼國得就該企業之利潤課稅；亦即原告於印尼國境內之固定營業場所從事營業，利潤以歸屬於該固定營業場所者，印尼國即得就該企業之利潤課稅。反之，除經原告於印尼國境內之固定營業場所從事營業外，其利潤僅由我國得以課稅。而經被告函查，原告陳明103年至104年未派遣人員至印尼提供服務，亦未在印尼設立分支機構、辦事處等，故系爭佣金收入提供服務期間並未構成臺印租稅協定第5條所稱「固定營業場所」之情形（參原處分卷p292）。

- ③而查，臺印租稅協定第5條所稱「固定營業場所：(1)本協定稱「固定營業場所」，係指企業從事全部或部分營業之固定場所（內容略）；(2)「固定營業場所」包括（內容略）；(3)固定營業場所」亦包括（內容略）；(4)雖有本條前述各項規定，「固定營業場所」不包括（內容略）；(5)於締約一方之國家境內代表締約他方之國家之企業之人（非(6)所稱具有獨立身分之代理人）從事左列活動者，視該企業於該締約一方之國家境內有固定營業場所，不受(1)及(2)規定之限制（內容略）；(6)六締約一方之國家之企業如僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常之營業方式，於締約他方之國家境內從事營業者，不得視該企業於締約他方之國家境內有固定營業場所；(7)締約一方之國家之居住者之公司，控制或受控於締約他方之國家之居住者之公司或於締約他方之國家境內從事營業之公司（不論是否透過固定營業場所或其他方式），均不得認定該公司於締約他方之國家境內有固定營業場

01 所。是以，原告以具體表明，系爭佣金收入提供服務期間
02 並未構成臺印租稅協定第5條所稱「固定營業場所」之情
03 形；則系爭佣金收入，參照臺印租稅協定第7條之規定，
04 ，原告並未於於印尼國境內之固定營業場所從事營業，其
05 利潤僅由我國得以課稅，當無疑義。

06 4.原告其餘爭執，均無可採：

07 ①原告稱，經核定處分具備形式確定力後，稽徵機關如欲補
08 徵稅額，僅限於在原處分確定後發見新事實或新課稅資料
09 ，且足資證明原處分確有錯誤短徵之情形，始得為之。然
10 查，原告於104年5月29日辦理103年度營利事業所得稅結
11 算申報，其核課期間為5年，應至109年5月28日屆滿。被
12 告依原告104年12月17日申請更正資料，第1次更正核定境
13 外所得可扣抵稅額1,894,971元；在核課期間屆滿前，被
14 告發現系爭佣金收入應僅由我國課徵所得稅（原告並未於
15 於印尼國境內之固定營業場所從事營業，其利潤僅由我國
16 得以課稅），故無所得稅法第3條第2項規定境外所得可扣
17 抵稅額之適用，應屬適用法規錯誤（所應適用所得稅第12
18 4條及臺印組稅協定第7條，而誤用所得稅法第3條），因
19 此第1次更正核定（核定境外所得可扣抵稅額1,894,971元
20 ）確實有誤（應核定境外所得可扣抵稅額0元），而造成
21 短徵稅款（1,894,971元）之情事。

22 ②是以，被告重為第2次更正核定，並於107年4月13日送達
23 補徵稅額繳款書，亦未逾5年核課期間，且原告就「第1次
24 更正核定」並未申請復查或循其他救濟程序，自無涉於不
25 利益變更禁止原則。而與改制前行政法院76年5月份庭長
26 評事聯席會議決議並無違誤；且原告所援引判決與本件案
27 情並不相同，各自有不同之爭點（本案：租稅協定關於本

01 國企業有無於他國設置固定營業場所從事營業，如是，則
02 該場所之利潤由他國課稅；如不是，則原告並未於他國設
03 置固定營業場所，利潤自與該他國無涉，僅我國得以課稅
04 者。而原告援引之另案（最高行政91年度判字第94號），
05 係因買賣有價證券為專業之營利事業出售有價證券收入，
06 應分攤營業費用及利息支出等，其課稅事實資料未變，僅
07 因嗣後解釋函令之法律見解有異，致課稅之標準有容有差
08 異；此關乎，涉及中央法規標準法第18條從新從優原則之
09 適用，即不得就已確定案件，憑藉新見解重為較原處分不
10 利於當事人之查定處分。該另案是嗣後解釋函令見解有異
11 ；與本件因適用法令錯誤，重為處分有別；自無由參酌辦
12 理，亦此敘明。

13 ③至於，原告主張佣金收入必須減除必要成本費用部分，因
14 本件屬於會計師查簽的案件，相關的成本費用，於營利事
15 業所得稅申報時，已參照淨值原則（稅基之計算應以淨估
16 為基準）及實質原則（相對於面值原則；依據稅捐客體之
17 實際市場價值來課稅；屬於稅捐客體之數量化範疇，即與
18 稅基量化有關之課稅原則），依照實際發生的項目及金額
19 去減除（參見103年度營利事業所得稅結算申報書之營業
20 成本明細表，參原處分卷p106、p107）；而且原告103年
21 度列報營業費用126,677,344元（參原處分卷p116），費
22 用率28.56%（參原處分卷p116），已高於其申報之人造織
23 品批發業同業利潤標準費用率13%，且總營業成本為298,5
24 04,076元（參原處分卷p106、p107）。足見，系爭佣金收
25 入「非」屬原告因從事「本業」營業項目之營業行為所獲
26 取，原申報書所載，成本費用等均已參照淨值原則及實質
27 原則而為減除；系爭佣金收入，如有相關之未列報費用者

，依法自應檢據核銷；但查原告均未提示相關成本費用之文據或單據以供查實，則原告此部分之主張（經參照淨值原則及實質原則而減除相關成本費用之申報下，申請再以同業利潤標準淨利率28%核定淨所得），當無足憑。

5.綜上所述，原告上開所訴各節，均非可採，原核定及復查決定並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告徒執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

六、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 22 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 畢乃俊

法官 陳心弘

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	所需要件
-----------	------

01	代理人之情形	
02		
03	(一)符合右列情形之一	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。
04	者，得不委任律師	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。
05	為訴訟代理人	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。
06		
07		
08		
09		
10		
11		
12	(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。
13		2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
14		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。
15		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。
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23	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。	
24		
25		
26		

