臺北高等行政法院判決

109年度訴更一字第40號

109年11月19日辯論終結

原　　告　周仰琛

被　　告　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　倪永祖

訴訟代理人　陳玟澐

　　魏雅慧

輔助參加人　財政部賦稅署

代　表　人　許慈美

訴訟代理人　徐嘉莉

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺北市政府中華民國107年10月17日府訴一字第10720915292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

訴願決定及原處分均撤銷。

被告對原告民國107年7月2日之土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請案，應作成准予退還土地增值稅新臺幣伍拾柒萬肆仟捌佰玖拾柒元之行政處分。

第一審暨發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）原告於民國103年6月17日立約出售其所有臺北○○○區○○段○○段140-7、141及141-1等3筆地號持分自用住宅用地（以下合稱A地）予訴外人張宗源，經被告所屬信義分處（下稱信義分處）核定土地移轉現值為新臺幣（下同）941,112元，土地增值稅49,591元，原告於103年7月16日

完成所有權移轉登記。

（二）原告嗣於105年6月12日立約購買○○市○○區○○段0○段000○號持分土地（下稱重購地）為自用住宅用地，經核定土地移轉現值為9,696,883元，原告於105年7月19日辦竣所有權移轉登記，並於106年6月3日依土地稅法第35條第1項第1款規定，申請就已納出售A地之土地增值稅額內，退還不足支付重購地地價之數額，業經被告以106年6月23日北市稽信義甲字第10645839600號函（下稱前退稅處分）核准退還已納之土地增值稅49,591元，原告已於106年7月11日兌領在案。

（三）其後，原告於107年5月23日立約出售○○市○○區○○段0○段000○號持分自用住宅用地（下稱B地）予訴外人許明峯，經被告所屬文山分處（下稱文山分處）核定土地移轉現值6,452,712元、土地增值稅574,897元，原告於107年6月22日完成所有權移轉登記。原告復於107年7月2日申請依土地稅法第35條第2項、第1項第1款規定，就其已納B地之土地增值稅額內，退還不足支付重購地地價之數額574,897元（下稱系爭申請案）。經被告107年7月6日北市稽文山乙字第10752342300號函（下稱原處分）略以：原告業經被告以前退稅處分核准退還已納出售A地之土地增值稅49,591元，原告立約出售B地日期為107年5月23日，距第一次出售A地完成移轉登記日103年7月16日已逾2年，不符土地稅法第35條規定為由，否准所請。

（四）原告不服，循序提起行政爭訟，訴請：「訴願決定及原處分均撤銷；被告對原告系爭申請案，應作成准予退還土地增值稅574,897元之行政處分。」經本院107年度訴字第1653號事件繫屬，以：「原告出售A地後買入重購地，以及

買入重購地後出售B地，分別符合土地稅法第35條第1項第1款及同條第2項之申請退稅要件，原告就此乃有選擇權，原告雖已就出售A地後重購土地為退稅請求，嗣後再以系爭申請案就重購土地後出售B地為退稅申請，即係撤銷已退稅之出售A地重購退稅案，重新申請出售B地退稅案，此一申請內容之變更，為法所許，惟因原告既已領取出售A地之退稅額49,591元，故僅得就其出售B地之增值稅額574,897元，減除該49,591元後之餘額525,306元為請求」為主要論據，判決：「①訴願決定、原處分關於否准原告申請退還土地增值稅額超過49,591元部分均撤銷；被告對原告107年7月2日之土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請案，應作成准予退還土地增值稅525,306元之行政處分。②原告其餘之訴駁回。」（下稱原判決）。

（五）被告對原判決就其不利部分上訴，原告則未就其不利部分上訴，經最高行政法院109年度判字第286號判決（下稱上級審廢棄判決）以原判決有如下違背法令之處：①就原告出售A地、重購系爭重購地再出售B地之情形，既認分別該當土地稅法第35條第1項第1款及同條第2項之申請退稅要件，何以僅得「任擇其一」申請，而不能二者均申請之理由，未予說明；且如認原告就上開二退稅請求權具有選擇權，選擇權性質為形成權，一經選擇，即形成特定之法律關係，原判決就原告於選擇申請A地重購退稅案後，為何又得撤銷，而重新申請B地重購退稅，未予說明，均有判決不備理由之違背法令；②財政部88年10月28日台財稅第000000000號函釋（下稱88年函釋）所指涉之事實與原判決於本案所認定者相同，原判決誤認為不同，已有未洽，且該函釋限制多筆購買及出售土地情形，以第1筆出售（

或重購）土地完成移轉登記後2年內始行重購（或出售），始有重購退稅規定之適用，有無違反租稅法定主義，尚待釐清。原審對於土地稅法第35條規定有關2年限制、如何計算及併計之爭議，並未闡明兩造攻防，未盡審理能事，有不適用行政訴訟法第125條第2項規定之不當。因此，將原判決不利於被告部分廢棄，發回本院更為審理。

二、原告主張略以：

（一）原告出售A地購買重購地、出售重購地購買B地各合於土地稅法第35條第1項、第2項規定之退稅要件，依法均得請求退稅。被告援用財政部82年6月22日台財稅第000000000號函釋（下稱82年函釋）及88年函釋，將土地所有權人於2年內多次購買或出售自用住宅用土地時，以第一次完成購買（或出售）土地移轉登記之日起計算2年重購退稅期間，乃不當限縮納稅者之權利，顯違反租稅法律主義。

（二）人民重購之自用住宅係用以安身立命的地方，如每換一次房子就課徵一次土地增值稅，且未獲重購自用住宅退還土地增值稅，則所換得的房子會越來越小，與保障人民生存權意旨有違；重購自用住宅退還土地增值稅已有相當之法定要件，不應再增加法律所無之退稅限制等語。並聲明訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，被告對系爭申請案，應作成准予退還土地增值稅574,897元之行政處分。

三、被告答辯略以：

土地稅法第35條之立法意旨，在於考量土地所有權人因住所遷移等實際需要，須出售原自用住宅用地，而另於他處購買自用住宅用地，為避免課徵土地增值稅降低其重購土地之能力，乃准就其已納土地增值稅額內，退還不足支付新購土地地價之數額。財政部88年函釋乃規定，土地所有權人於2年

內分別出售與重購多處自用住宅用地，准併計核退已納之土地增值稅，惟應以土地所有權人多次出售或先購買土地第一次完成移轉登記之日起算，且在該第一次完成移轉登記之日起2年內所出售與重購之自用住宅土地，始有適用並准予併計核退。蓋若如原告所主張，准就各次合於售後重購之行為分別認定是否符合退稅要件，可能造成以同一筆重購土地為標的，無限延伸2年之退稅期間，形成稅捐優惠濫用，是被告依88年函釋所為原處分，並無違誤等語。並聲明請求駁回原告之訴。

四、輔助參加人意旨略以：

土地稅法第35條乃係為減輕民眾換屋負擔所為之租稅優惠規定。至於自用住宅用地重購退稅之2年期間計算，係比照自耕農地重購退稅之計算方式，因土地稅法第35條並未規定2年內出售土地辦理重購退稅僅以一次為限，抑或分數次辦理亦得併計，而自耕農地自69年起即已鎖定2年內不計次數均得併計，故財政部82年函釋即循相同意旨作成解釋，如欲併計，次數及時間均須併計，財政部88年函釋則係就該2年時限之起算點為解釋。

五、本院判斷如下：

（一）按，憲法第143條第3項揭示，土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。因此，土地增值稅所要把握之稅捐客體，乃針對土地價值「自然漲價利益」部分，實現漲價歸公之土地政策。於是，土地稅法第28條本文規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」但因土地增值稅本質上為土地交易所得稅的性質，只是與其他綜合所得分離課稅，因此，土地稅法就土地增值稅

乃取向於土地所有權之移轉（或土地出典），致使土地所有權人就土地價格增值部分獲有所得，始課徵土地增值稅。土地稅法第35條第1項第1款、第2項規定：「（第1項）土地所有權人於出售土地後，自完成移轉登記之日起，『2年內』重購土地合於下列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售後，另行購買都市土地未超過3公畝部分或非都市土地未超過7公畝部分仍作自用住宅用地者。二、……。三、……。（第2項）前項規定土地所有權人於先購買土地後，自完成移轉登記之日起2年內，始行出售土地者，準用之。」則為其稅捐優惠規定。

（二）如事實欄所載之事實，有系爭A地之所有權買賣移轉契約書、土地增值稅繳款書（103年6月30日）、系爭重購地之所有權買賣移轉契約書、原告106年6月2日所提土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請書、被告前退稅處分、土地增值稅繳款書（107年6月20日）、系爭B地之土地所有權買賣移轉契約書、建築改良物所有權買賣移轉契約書、原告107年7月2日所提土地增值稅自用住宅用地重購退稅申請書、土地所有權人無租賃情形申明書、原處分書、訴願決定書，原判決及上級審廢棄判決附卷可憑，為兩造所不爭執，自堪引為本院裁判基礎。是而，原告所售出及重購者，均為自用住宅用地，惟有多次出售與重購，兩造之爭執，聚焦於土地所有權人多筆購買及出售自用住宅用地時，如何解釋上開土地稅法第35條第1項第1款及第2項「2年內」期間，及如何併計土地地價之疑義。

（三）徵諸66年7月14日制定土地稅法第35條第1項第1款立法理由，略謂：「我國社會逐漸趨向工業化，『居住所移動，事所必須』，原則上如以出售原在甲地之住宅用地價款，另於乙地新購住宅用地，宜准就已繳增值稅退還；原住宅用地面積不宜有限制，美國稅法即係如此規定，但對新購自用住宅用地之面積，則宜予以適度限制。」嗣於78年10月30日修正增定第2項規定，先購後售自用住宅用地者，亦享有同樣之租稅優惠。另參酌所得稅法第17條之2亦參照上開規定而於74年12月30日增定：「（第1項）納稅義務人出售自用住宅之房屋所繳納該財產交易所得部分之綜合所得稅額，自完成移轉登記之日起2年內，如重購自用住宅之房屋，其價額超過原出售價額者，得於重購自用住宅之房屋完成移轉登記之年度自其應納綜合所得稅額中扣抵或退還。但原財產交易所得已依本法規定自財產交易損失中扣抵部分不在此限。（第2項）前項規定於先購後售者亦適用之。」其立法理由略以：「依照土地稅法第35條規定，……因出售自用住宅所取得財產交易所得部份應納所得稅與出售自用住宅用地之土地增值稅，二者性質相同，處理允宜一致，並為鼓勵納稅義務人『售小屋購大屋』，以促進建築業之發展，爰予增訂條文如第1項。復為使先行購買自用住宅者亦能享受同樣優惠，爰予增訂第2項。」（104年6月24日起所得稅實施房地所得合一課稅新制，另增定所得稅法第14條之8，就出售自用房地所得於重購時如何比例分擔，設有規定）等節以觀，土地稅法第35條第1項第1款、第2項稅捐優惠之規定，乃為憲法第15條規定之「生存權保障」之法制化具體實現。蓋，維護人民最低限度的健康及文化生活，是國家的保障義務，此義務

以符合人性尊嚴之生活為其合理目標。而，人民有適當之居住所在，可謂人性尊嚴之所賴，是以，因生活、就業、就學各種原因所須而另覓適當居住所在者，如係以出售原所在之住宅用地價款，「用於」新購住宅用地而有「不足」時，土地稅法第35條第1項第1款、第2項規定得就已納出售土地之增值稅額內，申請退還其不足支付新購土地地價之數額，俾使出售自用住宅用地者得「完足」保有原住宅用地之交易所得，可以換取更適當之自用住宅用地來滿足其抽象生活尊嚴。該等稅捐優惠規定，除藉由「新購土地地價超過原出售土地地價」之要件，以鼓勵人民提升生活品質外，也慮及「居住所移動，事所必須」此節，因此避免對住宅用地之交易所得課稅，以致提高人民遷徙居住之障礙，侵蝕人民原已享有之生活尊嚴。綜而言之，立法者係為實現「土地漲價歸公」之憲法意旨，而選取土地交易所得為土地增值稅之稅捐客體，而另為實踐憲法所揭示之「生存權保障」，例外於土地稅法第35條第1項第1款、第2項將原本已該當於土地增值稅構成要件之稅捐債權滿足後，予以退還。而不論稅捐構成要件，或稅捐優惠要件，莫不為國會保留層次。

（四）職是，在確認先購後售（或先售後購）均為自用住宅用地之情形下，土地稅法第35條第1項第1款、第2項已藉由「售後重購應於2年內為之」，「重購土地價格需高於出售土地價格」之雙重節制，來限定稅捐優惠之範圍。亦即，一方面以稅捐優惠為誘因，鼓勵人民提高生存品質，因此限定重購土地價格必須高於出售土地價格；另一方面則藉由「時間」此一技術性限制，以確保出售與重購間之「換價及資金依存關係」存在，使出售土地所得資金，不必繳

納土地增值稅，而得完足而直接運用於購買住宅用地，實質上降低換屋成本。在此立法技術下，所可能想像發生之法內漏洞，大致為以下2類：⑴同一筆重購土地被多次「分別」與不同之出售土地評比，產生一筆重購土地價格高於所對應之各筆出售土地價格，但低於各筆出售土地總和，然分開為退稅請求時，均滿足要件，以致有過度稅捐優惠之虞（並未達成以稅捐優惠為誘因，鼓勵人民提高生活品質之目的）；⑵多次重購土地價格總和高於出售土地價格，但各單次所重購土地價格均低於出售土地，以致於出售土地時，不論就何次重購土地相較，退稅請求權均無從成就，以致過度限縮稅捐優惠範圍。惟該等法內漏洞，只要透過立法者賦予稅捐優惠目的之經濟觀察解釋，即可圓滿填補。亦即，⑴部分，只要相對應主張之重購確實與所申請退稅之出售於2年內完成，且重購土地之價格經扣除前經對應出售退稅土地價格後之「殘值」，仍高於本次所主張出售退稅之土地價格者；⑵部分，只要申請退稅之出售土地與所對應評比重購土地為2年內完成，且該多筆重購土地價格總和高於出售土地價格；二者於經濟實質上，即均應認合於立法者基於生存權保障，以2年內「重購土地價格必須高於出售土地價格」為要件，所制定之稅捐優惠之立法技術限制，承認其退稅請求權之該當，反之，則當然否准退稅。而此，係參照上開法文於文義、論理、立法及合憲性等因素後，解釋之所當然。

（五）故此，土地增值稅之納稅義務人如有多次出售換購自用住宅用地行為，各次申請退稅之請求，均可依上開解釋準則，就其主張獨立判斷是否合於要件，原無要求納稅義務人就多次土地出售不得獨立分次評價以申請退稅之必要，當

然也就沒有後續選擇哪一次出售或重購行為之土地移轉登記時點，作為2年期間起算點之疑義。論者所謂重購土地如可被多次評價，可能無限延展2年期限，無從確保出售所得用於重購，而為稅捐優惠濫用之說，則屬多慮。蓋，一則，重購土地雖可能被多次援引為評比標的，但每次評比均僅能就前次評價後之殘值為之，已如前述，再如何多次評比，也只限於其價格範圍內，不會有「無限延展之可能」；二則，以重購土地為原點，起算時間向外延展，至多前後2年內之出售土地行為，得以援引為售後重購（或重購後售）之評比標的，時間上也非無限延展。從而，透過上開解釋方式，各次出售換購自用住宅用地之行為，如合致退稅構成要件者，可認已適切表彰立法者賦予稅捐優惠之目的。當然，納稅義務人基於取巧安排，利用私法上契約自由行為，達成外觀上形式符合2年內售後重購，以及新購土地地價超過原出售土地地價之重購退稅要件，藉以規避土地移轉應納之增值稅，則又另當別論。

（六）承上開解釋準則之運作，多次出售換購行為如集中於「2年內」完成，就出售土地所繳納增值稅之退稅申請及金額之計算上，於稽徵實務上其實可簡化將多次出售土地價格與多次重購土地價格併計比較，而為退稅申請，於退稅總額上並無差異。財政部為土地稅法主管機關，基於稽徵經濟考量，作成82年函釋主旨略謂：「土地所有權人於2年內分別出售與重購多處土地，該出售與重購之土地如經查明均符合自用住宅用地有關規定者，應准併計依土地稅法第35條規定，核退其已納之土地增值稅。」核此，確係本於法定權限，為執行法令所為之技術性或細節性闡釋。

（七）但財政部本於82年函釋意旨，繼而引伸作成88年函釋，略

謂：「主旨：○君於辦理土地重購退稅後，再次申請將另一出售土地併計，依土地稅法第35條規定退還應納土地增值稅乙案。說明：一、……二、查土地所有權人於出售自用住宅用地後，自完成移轉登記之日起，2年內重購土地仍作自用住宅用地者，得就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額，為土地稅法第35條第1項第1款所明定；同條第2項規定，前項規定土地所有權人於先購買土地後，自完成移轉登記之日起2年內，始行出售土地者，準用之。是以，適用上揭重購退稅規定者，應以土地所有權人於出售自用住宅用地後，自完成移轉登記之日起，2年內重購自用住宅用地，或先購買土地後，自完成移轉登記之日起2年內，始行出售土地為要件；又依本部82年6月22日台財稅第000000000號函釋規定：『土地所有權人於2年內分別出售與重購多處土地，該出售與重購之土地如經查明均符合自用住宅用地有關規定者，應准併計土地稅法第35條規定，核退其已納之土地增值稅。』所稱『2年內分別出售或重購多處土地』，其2年期間之起算，應以土地所有權人多次出售或先購買土地第一次完成移轉登記之日為準，在該第一次完成移轉登記之日起2年內分別出售與重購多處土地，始有上揭函釋准併計依土地稅法第35條核退其已納土地增值稅規定之適用。本案姜君於86年4月28日訂立買賣契約出售xx地號自用住宅用地，同年5月14日辦竣產權移轉登記，復於87年3月11日訂約購買○○地號自用住宅用地，同年4月3日辦竣產權登記，經申請並准依土地稅法第35條規定退還出售土地已納土地增值稅在案。嗣姜君於88年9月8日訂約再出售另一坐落△△地號土地，縱該重購土地地價超過先後出售兩地併計之土

地地價，扣除繳納土地增值稅後仍有餘額，惟其第二次出售土地日期距原出售土地完成移轉登記日（88年5月14日）已逾土地稅法第35條規定2年期間，故尚無上開有關併計核退其已納土地增值稅規定之適用。」等語。此函釋逕將土地稅法第35條第1項第1款、第2項關於各次自用住宅用地出售換購行為是否得申請退稅，應各自獨立評價之規定，解釋為「多次行為僅能一次評價而為退稅申請」，因指「其2年期間之起算，應以土地所有權人多次出售或先購買土地第一次完成移轉登記之日為準」，無端排除各次行為合於稅捐優惠要件時，獨立評價予以退稅之可能；又未附理由，限縮2年期間起算，必須始於以土地所有權人多次出售或先購買土地「第一次」完成移轉登記之日，置後續合於出售換購之行為於不顧，以致實務運作上，迫使納稅義務人雖有多次出售換購之行為，僅因各該行為未於2年間全數完成，只得切割「選擇」其中一段合於2年期間之出售換購行為，行使退稅請求權，核此，實已扭曲立法者基於生存權所需，賦予稅捐優惠之美意，併係增加法律所無之限制，已然違反租稅法律主義，本院不予援用。

（八）經查，系爭重購地之地價（9,696,883元）高於原告先後出售之A地（941,112元）和B地（6,452,712元）併計地價（7,393,824元），且系爭重購地係於A地完成移轉登記日起2年內重購，符合土地稅法第35條第1項第1款退還土地增值稅規定（出售A地增值稅為49,591元）；而B地又於系爭重購地完成移轉登記日起2年內出售，符合同法第35條第2項、第1項第1款規定(出售B地增值稅為574,897元）等節，已如前述。揆諸本院前所闡述土地稅法第35條第1項第1款、第2項法文意旨，原告就出售A地與出售B地之退稅

請求是否該當，本應分開評價；而原告於申請A地退稅滿足後，再以出售B地與重購地合於土地稅法第35條第2項、第1項第1款規定，而為本件出售B地增值稅之退稅申請，既然出售B地與重購於2年間完成，且重購土地價格（9,696,883元）扣除前出售之A地價格（941,112元）後之殘值（8,755,771元），仍高於後出售之B地價格（6,452,712元），其關於B地增值稅退稅請求574,897元，自無不許之理。

（九）被告所援引據以駁回原告退稅申請之財政部88年函釋，違反租稅法律主義，本院不予援用，業如前述。原處分以財政部88年函釋為依據，解釋土地稅法第35條第1項第1款、第2項於多次出售換購售後重購自用住宅土地退稅申請之適用，將原告出售A地以重購土地，以及重購土地後出售B地，兩次得獨立評價之行為，強制合併評價，而指原告出售B地申請退稅是否合於稅捐優惠要件之判斷，其2年期間應以出售A地完成移轉登記日為起算點，再以原告出售A地與B地期間超過2年為由，否准原告退稅申請，核屬無據，委無可採。

六、綜上，原告107年7月2日就出售B地之土地增值稅，申請自用住宅用地重購退稅574,897元，合於土地稅法第35條第2項、第1項第1款之退稅要件，原處分予以否准，於法不符，訴願決定未予糾正，亦有未合。因此，原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並求命被告作成准予退還土地增值稅574,897元之行政處分，為有理由，應予准許。

七、至於原判決對原告同一訴訟標的之請求，以原告就出售A地與B地之增值稅退稅請求僅能「擇一行使」為由，指原告選擇行使出售B地之增值稅退稅請求，復自行將原告已取得之

出售A地退稅金額於系爭出售B地之增值稅退稅金額中予以扣除，而於主文諭知兩造部分勝敗之判決；被告就其不利部分上訴，惟原告未就其不利部分上訴，但基於本件課予義務訴訟事件，關係當事人權益救濟之完整性，被告雖僅就不利部分上訴，但所爭執者仍為原告退稅請求權是否全部滿足，並主張就原告就所出售之上開2筆土地退稅請求，無選擇權可言，因之，上級審審理範圍也及於原判決全部，並於上級審廢棄判決中指明原判決部分勝敗之重要依據，即關於選擇權之論述有誤，直接影響原告出售B地增值稅此單一退稅請求權是否全額滿足，是應認原判決主文形式上雖為部分勝敗，但實質上具有一致不可分性，無從分割，被告雖僅就其不利部分上訴，其效力應及於全部，難認有利於被告部分業已確定。是以，上級審廢棄判決所發回重審者，亦係原告於發回前所起訴之訴訟標的全部，本院即應以此為判決範圍。又本件並無復查程序，上級審廢棄判決主文及原告聲明訴請撤銷原處分「含復查決定」，乃為誤植，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　17　　日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林秀圓

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
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，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。

（續上頁）

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　　12　　月　　17　　日

書記官　李芸宜