

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴更一字第3號

民國112年8月3日辯論終結

原告 劉蒼明
被告 高雄市稅捐稽徵處

代表人 蔡麗惠
訴訟代理人 余淑媛

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服高雄市政府中華民國109年7月10日高市府法訴字第10930713400號訴願決定，提起行政訴訟，前經本院109年度訴字第322號判決後，被告不服，提起上訴，經最高行政法院111年度上字第256號判決廢棄本院前開判決不利被告之部分，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

緣原告與原判決原告劉國樑、劉耀聖原分別共有高雄市岡山區和平段549地號土地（下稱549地號土地），應有部分各為3分之1，該土地使用分區為農業區，面積3,413.05平方公尺。另劉國樑原單獨所有同區大德段104地號土地（下稱104地號土地），該土地使用分區為住宅區，面積397.73平方公尺，劉國樑於民國106年8月30日與原告、劉耀聖訂立贈與契約，將104地號土地持分各100分之1分別贈與原告、劉耀聖形成共有關係，嗣原告與劉國樑、劉耀聖於107年11月13日將104地號土地分割為同段104、104-1地號土地（下稱分割後104、104-1地號土地），面積分別為184.86平方公尺及212.87平方公尺；復於同年月14日將分割後104、104-1地號土地與549地號土地合併辦理共有物分割，由原告單獨取得分

01 割後104地號土地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，
02 549地號土地則由劉國樑取得應有部分100,000分之79,383、
03 原告取得應有部分100,000分之11,963、劉耀聖取得應有部
04 分100,000分之8,654，因原告與劉國樑、劉耀聖就上開共有
05 土地分割前後應有部分價值增減均在公告土地現值1平方公
06 尺單價新臺幣（下同）6,200元以下，依法規免徵土地增值
07 稅及免申報土地移轉現值。嗣被告所屬岡山分處（下稱岡山
08 分處）查得原告與劉國樑、劉耀聖藉由贈與小面積土地創設
09 共有關係，再辦理共有物分割，行實質交換移轉土地所有權
10 之實，與常規交換土地經濟效果相同，乃依稅捐稽徵法、土
11 地稅法等規定，以108年9月16日高市稽岡增字第1088569298
12 號函核定按一般用地稅率補徵應納之土地增值稅，其中劉國
13 樑1,131,467元、原告1,332,188元，而劉耀聖係於106年4月
14 11日因繼承取得549地號土地故為0元。其等不服，申請復
15 查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，提起行政訴訟，
16 經本院（下稱原審）109年度訴字第322號判決（下稱原判
17 決）：「訴願決定、復查決定及原核定處分關於原告劉蒼明
18 移轉549地號土地之土地增值稅1,332,188元部分均撤銷。」
19 被告不服，提起上訴，經最高行政法院以111年度上字第256
20 號判決（下稱發回判決）廢棄，發回本院更為審理（劉國
21 樑、劉耀聖敗訴部分未上訴，已告確定）。

22 二、原告起訴主張及聲明：

23 (一)主張要旨：

24 1.本件農業用地移轉，屬無須申報移轉現值：

25 (1)原告以共有物分割方式辦理土地移轉，因符合財政部92
26 年1月14日台財稅字第0910456670號令（下稱財政部92
27 年1月14日令）及102年3月15日台財稅字第10200500210
28 號函（下稱財政部102年3月15日函）規定，無需申報土
29 地增值稅。原告與劉國樑、劉耀聖於107年11月12日向
30 岡山地政事務所申請審查共有物分割登記，而在107年1
31 1月14日完成產權移轉登記，整個土地產權過戶過程

01 中，原告與劉國樑、劉耀聖並未向被告申報土地移轉現
02 值。

03 (2)被告主張原告於此共有土地分割案，不能適用財政部92
04 年1月14日令及102年3月15日函，卻未提出法律依據。
05 被告應提示法律條文，依法應通知原告補辦申報土地移
06 轉現值，惟被告並未通知原告申報土地移轉現值，即逕
07 為核定土地增值稅繳款書，此已坐實本案確屬無須申報
08 土地移轉現值之案件，被告主張本件不能適用免申報土
09 地移轉現值之理由已違背被告之處分事實。況岡山分處
10 之業務承辦員、被告復查決定書、訴願答辯書均認定提
11 出農業用地作農業使用證明書(下稱農地農用證明書)時
12 間應在107年11月14日之土地移轉時，並非於土地增值
13 稅繳納期間(108年9月21日起至108年10月20日)提出
14 申請，此項見解，與被告現在主張原告逾期未申請不課
15 徵土地增值稅之理由有所不同。

16 2.本件應適用土地稅法第39條之3第2項與第39條之2第1項等
17 2項規定，被告未通知原告得主張不課徵土地增值稅之權
18 利，自無逾期申請不課徵土地增值稅之問題：

19 (1)本件共有土地分割案，依法無須申報土地移轉現值，而
20 被告亦認同無須申報土地移轉現值之見解，故未通知原
21 告補報土地移轉現值，又在誤解法律規定下，逕為核發
22 土地增值稅繳款書之處分，惟全部繳款書之內容，並未
23 載明納稅義務人可於土地增值稅繳納期間提出農地農用
24 證明書主張不課徵土地增值稅之文字，因此，原告僅能
25 依繳款書說明三之指示於法定期間提出復查。

26 (2)本件共有物分割案，符合土地稅法第39條之3第2項之規
27 定，被告依法應通知權利人及義務人，如合於前條第1
28 項規定不課徵土地增值稅之要件(即此要件僅指作農業
29 使用之農業用地)者，權利人或義務人應於收到通知次
30 日起30日內(此處就是時間要件)提出申請，逾期不得
31 申請不課徵土地增值稅。而被告並未通知原告有此項權

01 利，被告只有發出土地增值稅繳款書，並未完成合法通
02 知原告有這項不課徵土地增值稅權利意思之送達，顯
03 然，被告聲稱原告是因逾期申請不課徵土地增值稅而需
04 被課稅之問題，自始至今都不存在。被告既未通知原告
05 得主張不課徵土地增值稅之權利，當然，就無逾期申請
06 不課徵土地增值稅之問題。

07 3.航照圖與農地農用證明書皆可作為「作農業使用之農業用
08 地」之證明文件：

09 (1)被告之審查標準，並不要求申請人提供89年1月6日之農
10 地農用證明書，僅以88年與89年之航照圖代替農地農用
11 證明書，並以航照圖作為判斷農地有無作農業使用之標
12 準。而土地稅法第39條之2第1項規定，並未明定必須提
13 出何時申請之農地農用證明書，雖於土地稅法施行細則
14 第58條第1項明定：「依本法第39條之2第1項申請不課
15 徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣（市）農業主管機
16 關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管機關辦
17 理。」此亦未明訂該農地農用證明書之核發時間，必須
18 在農地移轉當日方為有效。

19 (2)被告於112年6月8日準備程序筆錄中提到：「法拍不用
20 申報，是事後被告通知要來補申請，補提農證，但拍定
21 日還是要作農業使用，即使拿到農證我們還是會審核，
22 ……。」亦即申請人無須拿到拍定日之農地農用證明
23 書，在拍定日後所申請之農地農用證明書，亦可作為農
24 地使用之證明文件，但是，被告能提出拍定日有未作農
25 地農用之事實物證，就不能核准不課徵土地增值稅，因
26 此，被告也認為農地農用證明書並非唯一決定核准不課
27 徵土地增值稅之文件，重點在於土地移轉當日是否作為
28 農業土地使用。

29 (二)聲明：訴願決定、復查決定及原處分除確定部分外均撤銷。

30 三、被告答辯及聲明：

31 (一)答辯要旨：

01 1.本案土地為一般應稅土地及農業用地以共有物分割方式移
02 轉土地所有權，經原告安排成免徵土地增值稅案件，若未
03 經原告刻意安排土地所有權移轉方式或共有物分割後各共
04 有人應有部分價差在1平方公尺單價以上，原告本應依據
05 土地稅法第28條規定向被告申報土地移轉現值，由被告核
06 定土地增值稅，自非屬上開土地稅法第39條之3第2項規範
07 農業用地移轉之無須申報案件。上開規定無須申報案件，
08 於稽徵實務上常見於經由法院或法務部行政執行署執行拍
09 賣土地案件，為稽徵機關依執行機關土地拍定價額通知核
10 定土地增值稅，由稽徵機關將核定土地增值稅繳款書逕行
11 通知執行機關依稅捐稽徵法第6條規定自拍賣或承受價額
12 中優先扣繳，是類案件納稅義務人不會收到土地增值稅繳
13 款書，故稽徵機關應依上開規定將核定土地增值稅之稅額
14 通知納稅義務人，輔導申請不課徵、減徵、免徵或適用優
15 惠稅率等，維護納稅義務人權益。本案土地移轉時(107年
16 11月14日)，並未經被告核定土地增值稅，即逕行向地政
17 機關辦理登記。原告訴訟主張，其屬上開規定農業用地移
18 轉之無須申報案件，被告應通知其申請不課徵土地增值稅，
19 被告未盡通知義務，並無逾期提出申請等情，顯有誤
20 解法令。

21 2.本案土地所有權移轉時為107年11月14日，參照財政部89
22 年5月24日台財稅第0890453867號函釋：「有關農業用地
23 移轉，所檢附主管機關核發之農業用地作農業使用證明
24 書，應自核發之日起至申報移轉現值收件之日或法院拍定
25 之日或辦竣登記之日止，在6個月內者，始得適用土地稅
26 法第39條之2第1項規定申請不課徵土地增值稅。」故原告
27 檢附之農地農用證明書核發日期為108年10月17日，已然
28 非為移轉時(107年11月14日)6個月效期內之農地農用證明
29 書，自不符合土地稅法第39條之2第1項不課徵土地增值稅
30 之規定。被告相關人員前以該農地農用證明書，不符合不
31 課徵土地增值稅要件，依法並無違誤。原告主張該農地農

01 用證明書可以符合不課徵土地增值稅條件，應有誤解。且
02 因被告相關承辦人員誤導致其未於取得該農地農用證明書
03 時，提出申請不課徵土地增值稅，亦無足採。

04 3.本案核定土地增值稅繳納期間為108年9月21日至108年10
05 月20日止，原告至108年12月26日始共同提出申請不課徵
06 土地增值稅，依據土地稅法第39條之3第1項明定申請不課
07 徵土地增值稅，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值
08 時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未
09 註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿(即108年10月20
10 日)前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。被告
11 乃以系爭土地於108年12月26日原告始共同提出申請，已
12 逾上開申請不課徵土地增值稅期限(108年10月20日)，依
13 上開規定不得申請不課徵土地增值稅。

14 (二)聲明：原告之訴駁回。

15 四、爭點：系爭549地號土地之移轉是否符合不課徵土地增值稅
16 要件？

17 五、本院的判斷：

18 (一)前提事實：

19 爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有土地增值稅
20 (土地現值)申報書及(一般贈與)土地增值稅繳款書(第
21 105-108頁)、土地增值稅(土地現值)申報書及(一般交
22 換)土地增值稅繳款書(第119-122、150-153、156-158
23 頁)、物價指數查詢(第202-206頁)、地價查詢資料(第2
24 10-217頁)、地價改算通知書(第218-220頁)、土地現值
25 計算表(第221頁)、原處分(第9-11頁)、復查決定書
26 (第254-264頁)、訴願決定書(第328-340頁)等件(影
27 本)附原處分卷可稽，且為兩造所不爭，堪以認定。

28 (二)租稅規避之認定及原處分的作成：

29 1.納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條規定：「……(第
30 3項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，
31 濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，

以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。……（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。（第7項）第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之15計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。（第8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」依此可知，對於租稅規避行為，稅捐稽徵機關得根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

2. 其次，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅土地創造共有關係，再辦理共有物分割，與單純共有土地之分割係在消滅共有關係之情形，明顯有別。納稅義務人若藉「移轉」、「取得」、「共有物分割」及「再移轉」之程序，創設土地共有之事實後，再辦理共有物分割登記，並藉地政機關之改算地價，使其土地登記簿登載之前次移轉現值因此墊高，以達再移轉時得少繳或免繳土地增值稅之目的，屬實務上常見且由來已久之避稅類型，過往向由稽徵機關依實質課稅原則(110年12月17日刪除前稅捐稽徵法第12條之1第1項至第3項、司法院釋字第420號解釋參照)認屬租稅規避，並於土地交換者確享有土地漲價利益，仍應課徵土地增值稅，遂有財政部93年8月11日台財稅字第0000000000號令釋：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之

納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第28條、第31條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。」之作成，而該令釋係在闡明平均地權條例、土地稅法就土地自然漲價利益歸公之規範意旨，與租稅法定主義無違，得為稽徵機關適用。凡此，均為原告等106年、107年為土地移轉稅務規劃之背景事實，先此說明。

3.經查，原告與劉國樑、劉耀聖原僅共有549地號土地，嗣藉由贈與及分割形成共同持有系爭分割後104及104-1地號土地，再經由分割共有物，而由原告單獨取得分割後104地號土地，劉耀聖單獨取得分割後104-1地號土地，及3人維持原共有549地號土地，僅應有部分比例變更，且因安排分割前後總現值增減均在各筆土地公告現值1平方公尺單價以下，依法規得免申報移轉現值，故無須繳納土地增值稅而逕向地政機關辦理登記。然原告與劉國樑、劉耀聖間並無合理之經濟上使用動機或特殊因素致須如此迂迴移轉土地，是原告與劉國樑、劉耀聖間於短時間內以「贈與」、「形成共有關係」、「共有物分割」之程序，以達成系爭分割後104、104-1地號土地分別歸屬於原告及劉耀聖2人所有之目的，顯係因劉國樑如直接移轉系爭分割後104、104-1地號土地予原告及劉耀聖2人並交換該2人於549地號土地之應有部分，無法免徵土地增值稅。故原告與劉國樑、劉耀聖藉由贈與移轉系爭104地號土地小部分應有部分，刻意創設共有型態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事雙方互換土地之行為，以達到規避繳納土地增值稅之目的，經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件。從而，被告審認原告與劉國樑、劉耀聖藉由創造共有關係及分割共有物方式相互移轉549地號

01 土地之應有部分及分割後104、104-1地號土地，實際上為
02 交換土地之有償移轉，尚無違誤。而依土地稅法第5條、
03 第28條前段及第31條第1項第1款規定可知，土地交換係屬
04 有償移轉，應按土地漲價總數額，課徵土地增值稅，原告
05 與劉國樑、劉耀聖間相互移轉549地號土地之應有部分及
06 分割後104、104-1地號土地時既已享有自然漲價利益，惟
07 原告與劉國樑、劉耀聖透過形成共有再分割之法律形式安
08 排規避此項土地增值稅，被告依前揭納保法第7條第3項規
09 定，認原告與劉國樑、劉耀聖交換行為當下已享有土地自
10 然漲價利益，原處分以原告就549地號土地應補徵土地增
11 值稅1,332,188元，自係適法有據。

12 (三)原告未於土地增值稅繳納期間屆滿前申請不課徵：

13 1.應適用的法令及說明：

14 (1)土地稅法第5條第1項第1款、第2項：「(第1項)土地
15 增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為
16 原所有權人。……。 (第2項)前項所稱有償移轉，指
17 買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；
18 ……。」第39條之2第1項：「作農業使用之農業用地，
19 移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」第39條
20 之3：「(第1項)依前條第1項規定申請不課徵土地增
21 值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，
22 於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註
23 明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期
24 不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨
25 申報土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。(第
26 2項)農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，
27 主管稽徵機關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨
28 申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第1
29 項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應
30 於收到通知之次日起30日內提出申請，逾期不得申請不
31 課徵土地增值稅。」

01 (2)土地稅法施行細則第58條：「(第1項)依本法第39條
02 之2第1項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣
03 (市)農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文
04 件，送主管稽徵機關辦理。(第2項)直轄市、縣
05 (市)農業主管機關辦理前項所定作農業使用證明文件
06 之核發事項，得委任或委辦區、鄉(鎮、市、區)公所
07 辦理。」

08 (3)依土地稅法第39條之3第1項申請不課徵土地增值稅應於
09 繳納期間屆滿前申請：

10 鑑於農業用地移轉，是否課徵土地增值稅，買賣雙方之
11 權益係互相衝突，即課徵土地增值稅，增加本次出售土
12 地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土
13 地增值稅負擔增加，乃於土地稅法第39條之3明定申請
14 不課徵土地增值稅之程序。準此，「不課徵土地增值
15 稅」僅是就該次移轉原應課徵之土地增值稅暫時不予課
16 徵，故是否「不課徵」係該次移轉之權利人或義務人之
17 權利，且此請求權之行使，需由得享有該不課徵權利之
18 人，依相關法令規定，以向主管稽徵機關提出申請之方
19 式為之。而其中屬土地稅法第39條之3第1項規定之情形
20 者，因該條項已明定未遵期申請之法律效果為「不得申
21 請不課徵土地增值稅」，是得享有該不課徵土地增值稅
22 權利之人，如未於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申
23 請，即喪失「得申請不課徵土地增值稅」之請求權。

24 2.原告逾期申請而生失權效果

25 (1)原告逾期申請：

26 查就原告與劉國樑、劉耀聖以「形成共有」、「分割」
27 之安排規避土地增值稅，經被告依納保法第7條第1項至
28 第3項及刪除前稅捐稽徵法第12條之1第1項至第3項，認
29 原告之稅務安排，仍具土地有償交換之實質，應核課土
30 地增值稅，遂以原處分通知原告與劉國樑、劉耀聖等人
31 應補徵土地增值稅，並檢附土地增值稅繳款書8份(見原

處分卷第9-27頁)，請渠等依期限繳納，並於說明八、依法教示原告如有不服應於土地增值稅繳款書繳納期間屆滿之次日起30日內敘明理由連同證明文件申請復查。雖然原處分並未特別指明本件仍有土地稅法第39條之2第1項申請不課徵土地增值稅之適用，然土地稅法第39條之3既已於第1項明定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。……。則原告既經被告以原處分核定應繳納土地增值稅，若就系爭549地號土地未適用不課徵土地增值稅部分之核定有疑義，即應依法於繳納期間(108年9月21日起至108年10月20日止)屆滿前提出申請，然原告遲至108年12月26日始提出申請並檢具同年10月17日核發之農地農用證明書(見原處分卷第232頁、第84頁)，核已逾期申請，且如上所述，因土地稅法第39條之3第1項已明定未遵期申請之法律效果為「不得申請不課徵土地增值稅」，是原告即喪失「得申請不課徵土地增值稅」之請求權，縱經證明系爭549地號土地於107年11月13日完成分割登記移轉時確屬農業用地，亦無從適用不課徵土地增值稅。

(2)土地稅法第39條之3第2項規定於本件無法比附援引：

①土地稅法第39條之3第2項之規範標的為「無須申報土地移轉現值」類型：

按土地稅法第39條之3第2項所規定之由權利人單獨申報，常見情況例如法院判決、和解或調解而取得土地所有權；無須申報土地移轉現值之案件，則例如法院拍賣、政府徵收或照價收買。諸如此類情形，是因為程序上土地所有權人無法依規定主動提出申請，故規定稽徵機關應主動通知土地所有權人，其合於要件者，應於收到通知之次日起30日內提出申請，藉以保

障土地所有權人權益，其所檢具之農地農用證明書自屬收受稽徵機關通知後方申請取得。

②本件不課徵之申請與「無須申報土地增值稅」案件有別：

如上所述，原告與劉國樑、劉耀聖間於系爭549地號土地之有償交換，初始因有如上免徵土地增值稅之避稅安排，故未主動提出不課徵之申請，於此階段均不涉土地稅法第39條之3第1項、第2項之適用。至系爭549地號土地之移轉經被告認定屬租稅規避而以原處分通知其繳納土地增值稅款後，依前揭說明，原告仍得於法定期間內「主動」檢具農地農用證明文件以為辦理，復因本件原告得申請不課徵之類型，與上開「無須申報土地增值稅」類型有別，於此自無法比附援引。是以，原告主張被告於原處分作成後，未依職權通知原告得為不課徵之申請，程序並非正當，尚無可採。

(3)又如上所述，原告逾期申請，程序上已具失權效果，自無庸再為實體審究系爭549地號土地於移轉時是否確實為作農業使用之農業用地，併此說明。

(四)原告主張逾期申請導因於被告錯誤之行政指導部分：

1.原處分於108年9月16日作成後，原告於同年10月17日即取得農地農用證明書，因被告以農地農用證明書須主管機關於549地號等3筆土地辦理共有物分割之時間（107年11月14日）時所出具方屬合法，緣此錯誤之行政指導，至原告未及時提出申請等語。

2.經查，原告並未指出被告錯誤行政指導之時點，而依原告108年11月18日及同年12月9日復查申請書、申請書內容可知，原告於此階段檢附農地農用證明書（見原處分卷第84頁）係主張或說明其形成共有、分割之安排，目的在家產分割，並非脫法避稅，若被告認仍應核課土地增值稅，亦應依土地稅法第39條之2第4項修正施行日（89年1月26日）

當期之公告土地現值，計徵土地增值稅之原地價(即重核土地增值稅)，客觀上並無主張依同法第39條之2第1項得申請不課徵土地增值稅；嗣迨至108年12月26日始提出申請書主張符合土地稅法第39條之3第2項不課徵土地增值稅之要件，各有上開108年11月18日、12月9日及12月26日申請書在卷(原處分卷第1-8、185-186、232頁)可參，是原告上開所述，亦無可採。

六、綜上，原告所述，均無可採。原處分(含復查決定)予以駁回，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴訟論旨求予撤銷，為無理由，應予駁回。至於兩造其餘主張之實體論述，經本院斟酌後認與本件判決結果不生影響，爰不贅予一一論究，併此敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 112 年 8 月 17 日

審判長法官 林 彥 君

法官 廖 建 彥

法官 黃 堯 讚

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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49條之1第1項）

三、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3項、第4項）

| 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 | 1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或 |

| | |
|--|--|
| 律師為訴訟代理人。 | <p>為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。</p> <p>2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。</p> <p>3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。</p> |
| (二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。 | <p>1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格。</p> <p>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。</p> <p>4. 當事人為公法人、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。</p> |
| <p>是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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。</p> | |

中 華 民 國 112 年 8 月 17 日

書記官 江 如 青