臺中高等行政法院判決

111年度再字第7號

再 審原 告　蔡宗佩

再 審被 告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　王素芬

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告不服本院中華民國107年4月2日106年度訴字第407號、108年8月28日108年度訴字第129號、109年1月8日108年度訴字第197號、109年11月19日109年度訴字第169號確定判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

按行政訴訟法第275條第1項規定：「再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄。」又「對於高等行政法院判決提起上訴，而經最高行政法院認上訴為不合法以裁定駁回，對於該高等行政法院判決提起再審之訴者，無論本於何種法定再審事由，仍應專屬原高等行政法院管轄。」最高行政法院95年8月份庭長法官聯席會議㈠意旨可資參照。查兩造間綜合所得稅事件，分別經本院106年度訴字第407號（103年綜所稅）、108年度訴字第129號（104年綜所稅）、108年度訴字第197號（105年綜所稅）、109年度訴字第169號判決（106年綜所稅）【下合稱原確定判決】駁回再審原告蔡宗佩之訴，再審原告不服，提起上訴，分別經最高行政法院107年度裁字第976號（103年綜所稅）、108年度裁字第1614號（104年綜所稅）、109年度裁字第1148號（105年綜所稅）、109年度上字第1188號（106年綜所稅）裁定【下合稱原裁定】

以上訴不合法為由，駁回上訴而確定。再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13、14款再審事由，提起再審之訴，依上揭規定及說明，本院自有管轄權。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

再審原告係奇聖會計師事務所負責人，民國103至106年度綜合所得稅結算申報，分別列報源自該事務所執行業務所得新臺幣（下同）128萬2,569元、135萬8,634元、147萬8,314元、146萬0,271元。再審原告因未提示所執業之奇聖會計師事務所之帳簿憑證供核實認定，經再審被告財政部中區國稅局核定該事務所收入總額為513萬0,273元、543萬4,535元、591萬8,256元、584萬1,081元，減除財政部所訂定之「執行業務者費用標準」之會計師費用標準（下稱系爭費用標準；103至106年度為核定收入總額30%）核算之費用總額153萬9,082元（513萬273元x30%）、163萬0,360元（543萬4,535元x30%）、177萬5,476元（591萬8,256元x30%）、175萬2,324元（584萬1,081元x30%），核定再審原告執行業務所得359萬1,191元(收入總額513萬273元－費用總額153萬9,082元)、380萬4,175元(收入總額543萬4,535元－費用總額163萬360元)、414萬2,780元(收入總額591萬8,256元－費用總額177萬5,476元)、408萬8,757元(收入總額584萬1,081元－費用總額175萬2,324元），歸課其綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30％，乃否准認列幼兒學前特別扣除額5萬元、2萬5,000元、2萬5,000元、2萬5,000元，核定補徵稅額43萬3,112元、48萬6,351元、52萬8,464元、45萬1,288元。再審原告不服，循序提起行政訴訟，分別經本院以原確定判決駁回再審原告之訴，再審原告不服，又分別經最高行政法院以原裁定駁回上訴而確定。再審原告仍未甘服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13、14款所定再審事由，向本院提起再審之訴。

二、再審原告主張及聲明：

再審原告於111年4月25日（收文日）取得新證物，茲依行政訴訟法第273條第1項第13、14款提起再審：

㈠當會計師未能提示所得帳證時，稽徵機關依執行業務所得查核辦法第8條規定應按會計師業之一般費用標準核定。因此，稽徵機關每年訂有會計師費用標準（下稱系爭費用標準）。至於訂定方法，依司法院釋字第218號解釋，應力求客觀、合理。而賦稅署也規定，各地國稅局擬訂費用標準時，應「實地調查，廣為蒐集資料」，並先徵詢各該業公會意見。

㈡因再審原告未提示103至106年會計師所得帳證，遭再審被告以各該年度之系爭費用標準（各年均為30%）核定。但查：1.稽徵機關自61年起即將費用標準訂為30%，未再變更。2.稽徵機關從未公開依法應調查之調查結果，及其每年查帳核定之數據（如核定之平均費用率）。3.經查金管會調查會計師業103至106年之平均費用率為80.3%～83.5%、主計總處最近年度（105年度）調查之平均費用率為82.1%。所以，除非稽徵機關有實際數據可證明會計師業實際之一般費用率為30%，否則稽徵機關自61年後將費用標準固定為30%，顯係不問年度、經濟情況如何不同，以固定不變之30%，推計納稅人之所得，違反釋字第218號解釋。

㈢再審原告分別對103至106年綜所稅提起行政救濟，而再審被告於各年復查決定及後續答辯均主張，經其徵詢臺中市會計師公會（下稱公會），該公會並未回復調整意見。而各年訴願決定也稱各地國稅局已依法實地調查、廣為蒐集資料，並徵詢公會意見，但卻從未載明各地國稅局之調查結果為何。由於核定會計師所得本就是稽徵機關之例行工作，相對人必能統計出會計師業之一般費用率，但相對人及訴願決定卻都不提調查結果，啟人疑竇，聲請人遂提訴訟，請求鈞院查明相對人之調查結果為何，系爭費用標準與之是否相符。然鈞院逕以會計師之費用項目，歷來要屬穩定一致，而公會係為維護全體會計師利益而設，既未表示調整意見，顯見費用標

準維持去年30%係符合合理利潤之標準，故不查再審被告之調查結果（包括各年核定費用情形），駁回再審原告之訴。

㈣嗣近期再審原告就107年費用標準還是訂為30%，顯然過低，提起訴訟（鈞院110年度訴字第278號）。再審被告如出一轍答辯公會未回復調整意見，而訴願決定同樣也稱各地國稅局已實地調查，當然也一如往常未提調查結杲，再審原告遂再提訟。但鈞院110年度訴字第278號受命法官不同以往「不查相對人之調查數據」，諭令再審被告提出其所核定之會計師事務所107年度純益率明細表予再審原告，終使再審原告訴訟5年來，第一次取得再審被告之調查數據。惟經計算該107年度純益率明細表，核定之平均費用率為73.83%(1-平均純益26.17%)，顯見稽徵機關所訂之系爭費用標準30%遠遠過低，不符會計師業之一般費用率。本件再審之訴與107年綜所稅案相同，都是費用標準訂為30%，而公會也未提調整意見。但隨107年平均費用率出現可知，在公會未提調整意見下，事實上費用標準就是遠低於實際一般費用率。由上觀之，原確定判決只憑公會未提出調整意見作為判決依據，並未依職權查明再審被告之調查數據（如其核定之會計師業平均費用率），即臆測系爭費用標準合於規定，顯對重要證物漏未斟酌，實有違誤。再審被告於原確定判決僅提徵詢公會函，而未提調查系爭年度之實際費用數據（如各年之核定數據），則107年核定之平均費用率73.83%自可當為103至106年度之一般費用率，足見系爭費用標準30%嚴重偏低，違反稅法規定。

㈤聲明：原確定判決廢棄。

三、再審被告答辯及聲明：

㈠再審被告所轄107年度各會計師事務所核定之純益率，係執業會計師未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據供核，經再審被告機關依系爭費用標準核定之純益率；或執業會計師依法設帳記載並保存憑證，並提供證明所得額之帳簿文據供核，經再審

被告機關核實認定之純益率；或再審被告機關為減輕查核作業成本及納稅者因應稽徵機關查核之負荷，同時鼓勵執行業務及其他所得者誠實記帳、申報納稅，訂定綜合所得稅執行業務及其他所得者結算申報案件書面審核要點，執行業務及其他所得者帳證齊全依法記載並如期辦理結算申報及繳清稅款，且申報純益率達一定標準以上（例如會計師業申報純益率25%以上）者得適用書面審核（即原則上不調帳查核），執業會計師符合前開書面審核要點，經再審被告機關依申報核定之純益率。財政部訂定系爭費用標準，每年均由財政部各地區國稅局依法徵詢各地區會計師公會意見檢討，並綜合考量相關因素後訂定。各地區國稅局核定執業會計師之純益率，僅於擬訂系爭費用標準參考考量因素之一，並不生財政部訂定系爭費用標準有違法之情，難謂為原確定判決漏未斟酌足以影響於判決之重要證物。

㈡再審原告103至106年度綜合所得稅事件，經鈞院於判決時，已就再審原告所為主張不可採理由，詳述論駁，業經判決確定在案，再審原告再審意旨，無非係對原確定判決法律上見解之歧異或事實之認定結果復執爭議，而非具體指明原確定判決有何足以影響判決之證物未予審酌之情形，難謂為原確定判決漏未斟酌足以影響於判決之重要證物，而得據為再審之理由。又再審原告仍執其起訴及上訴之相同事由提起再審之訴，逾30日之不變期間內提起，程序不合，併予陳明。

㈢聲明：再審之訴駁回。

四、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，業經調閱本院原確定判決、原裁定卷宗查核屬實，足堪認定。

㈡按再審程序是屬於非常的救濟程序，目標在排除確定判決的確定力，故須就提起再審之訴期間加以限制，以保確定判決之安定，按行政訴訟法第276條第1、2項規定：「（第1項）再審之訴應於三十日之不變期間內提起。（第2項）前項期

間自判決確定時起算，判決於送達前確定者，自送達時起算；其再審事由發生或知悉在後者，均自知悉時起算。」再者，一個法定再審理由即得據以獨立的聲請再審，對同一確定判決主張數個再審理由，不論是數個不同條款之再審理由，或同一條款之數個再審理由，其聲請再審之標的均為複數，有關聲請再審之不變期間的遵守，應分別計算（最高行政法院108年度裁字第1202號、最高行政法院107年度裁字第1751號裁定意旨參照）。

㈢原確定判決並無行政訴訟法第273條第1項第13款規定之再審事由：

1.按行政訴訟法第273條第1項第13款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限。」所謂「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限」，係指前訴訟程序事實審之言詞辯論終結前已存在的證物，而為當事人所不知或不能使用，致未經斟酌，現始知悉或得予利用者而言，並以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限。若前訴訟程序終結後始作成之文件，或當事人於前訴訟程序中即知其存在，且無不能使用情形而未提出者，均非現始發現之證物，不得據以提起再審之訴（最高行政法院111年度上字第546號裁定意旨參照）。

2.經查，再審原告所提再審被告111年4月21日中區國稅法二字第1110003983號函所檢附轄內會計師事務所107年度核定純益率明細表（見本院卷第93至99頁），不論係依該函之發文日期111年4月21日抑或是再審原告所稱收受日期之同年月25日（見本院卷第16頁），顯係前訴訟程序終結後始作成之文件，自不符行政訴訟法第273條第1項第13款規定再審事由。

㈣再審原告以行政訴訟法第273條第1項第14款規定提起再審之訴部分已逾越再審期間：

1.按行政訴訟法第273條第1項第14款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：……十四、原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌。」所謂「原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」，則指原確定判決有就當事人已提出之證物未加以斟酌，或經當事人聲明證據而不予調查，且該等證物經斟酌足以動搖原確定判決之基礎者而言。若非前訴訟程序事實審法院漏未斟酌其所提出之證物，或縱經斟酌亦不足以影響原確定判決之內容，或原確定判決曾於理由中說明其為不必要之證據者，均不能認為符合該規定。是原裁判是否有影響判決之重要證物漏未斟酌，應於裁判生效時即已知悉，原則上當不生行政訴訟法第276條第2項所規範再審理由「發生或知悉在後」之情（最高行政法院107年度裁字第1252號、111年度上字第546號裁定意旨參照）。

2.經查，再審原告於111年4月29日始提起本件再審之訴，有再審原告所提行政訴訟聲請再審狀上所蓋本院收文章戳1枚足憑（見本院卷第15頁），再審原告據行政訴訟法第273條第1項第14款規定提起再審之訴，並無「發生或知悉在後」之情形，已如上述，是其不變期間應自判決確定時起算，則再審原告此部分再審之訴，顯已逾越原確定判決確定時起算30日之不變期間（分別於107年6月28日、108年11月22日、109年7月23日、110年1月14日經最高行政法院裁判宣示而確定），是再審原告此部分再審之訴並非合法。

㈤綜上所述，再審原告徒執前訴訟程序終結後始作成之107年度核定純益率明細表，尚非行政訴訟法第273條第1項第13款所規定之「未經斟酌之證物」，又再審原告所主張行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由，已逾越再審不變期間。從而，再審原告提起本件再審之訴，一部分顯無理由，一部

分不合法，就不合法部分，本應裁定駁回，惟為期卷證齊一，並避免裁判矛盾，本院以程序上更為慎重之判決併予駁回。

五、結論：本件再審之訴一部不合法，一部無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　楊　蕙　芬

法　官　張　鶴　齡

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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	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。

法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　111　　年　　10　　月　　31　　日

書記官　黃　靜　華