

臺中高等行政法院判決

110年度簡上字第18號

01
02
03 上訴人 廣泰澱粉企業有限公司

04 代表人 李慶得

05 被上訴人 財政部中區國稅局

06 代表人 吳蓮英

07 上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國110年
08 4月20日臺灣臺中地方法院109年度稅簡字第15號行政訴訟判決，
09 提起上訴，本院判決如下：

10 主 文

11 一、上訴駁回。

12 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

13 理 由

14 一、緣上訴人經營澱粉、糯米粉及樹薯粉批發，於民國（下同）
15 106年度營利事業所得稅結算申報時，以「稻米批發業（行
16 業標準代號：4531-11，所得額標準4%）列報營業收入淨額
17 新臺幣（下同）42,301,291元、及全年所得額859,229元，
18 惟被上訴人以上訴人未提示帳證供核，乃依「未分類其他食
19 品批發業（行業標準代號：4549-99，同業利潤標準淨利率
20 7%）核定其營業收入淨額42,301,291、及全年所得額2,587,
21 280元，並命上訴人應補稅額287,649元。上訴人不服，申請
22 復查未獲准變更，提起訴願，經遭決定駁回，遂提起行政訴
23 訟。經臺灣臺中地方法院（下稱原審法院）於110年4月20日
24 以109年度稅簡字第15號判決（下稱原判決）駁回，上訴人
25 不服，於是提起本件上訴。

26 二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨
27 原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如

01 原判決所載。

02 三、上訴人上訴意旨略以：

03 (一)原判決有「違背證據法則」之判決違背法令情形：

04 按原判決理由謂：「……財政部統計處108年10月5日財統發
05 字第10811912180號函文謂『……若營業人主要從事澱粉的
06 批發，應歸入4549細類其他食品批發業項下之適當子類……
07 。』僅屬上級機關協助下級機關解釋、適用『中華民國稅務
08 行業標準分類』（法規命令），且經由上述析論，其解釋無
09 違『中華民國稅務行業標準分類』規定意旨、精神。況且，
10 該函作用僅在協助適用法令，被告仍係適用『中華民國稅務
11 行業標準分類』為本件核課，非依函示為核課，應無違反租
12 稅法律主義……」（見原判決第8頁第9行至第17行），是可
13 知原判決是以被上訴人並非是依財政部統計處108年10月5日
14 財統發字第10811912180號函文為核課依據而認定不違反租
15 稅法律主義來作為上訴人敗訴之不利佐證。惟查，被上訴人
16 於原審法院審理時稱：「（問：為何不歸入「麵粉批發業」
17 ？）答：……被告機關有函詢財政部統計處，統計處答覆在
18 原處分卷第5頁，依統計處函復說明三，若營業人主要從事
19 澱粉之製造，應歸入澱粉及其製品製造業項，若主要從事澱
20 粉之批發，應歸入4549項其他製品批發業。原告實際從事澱
21 粉之批發，故被告機關依此函釋歸入4549之99。」（見原審
22 卷109年12月29日言詞辯論筆錄）、「我們是依照同性質行
23 業分類，依照稅務行業標準的主管機關統計處的函覆做分類
24 ，並未提前施用第8次修訂，我們用的是第7次。」、「（問
25 ：於第7版時稻米批發是4531-11、麥類批發是4531-12，被
26 分為不同類，可見麵粉與澱粉、糯米粉，原本也不必然應劃
27 為同類？）答：是，稻米與麥類原本不同類，不會因為磨成

粉而就變同類。但還是要看財政部統計處的看法。」（見原審卷110年3月30日言詞辯論筆錄），是依被上訴人上開供述，可知被上訴人完全是依據財政部統計處108年10月5日財統發字第10811912180號函文而將本件上訴人行業別歸入4549之99，足認原判決認定被上訴人非依財政部統計處108年10月5日財統發字第10811912180號函釋作為本件核課依據一事，顯已違反證據法則，有「判決適用法則不當」之違背法令情事。

(二)原判決有違反行政程序法第6條平等原則規定、違反行政程序法第10條恣意裁量規定及違反納稅者權利保護法第14條第2、3項規定之違背法令情形：

1.本件上訴人所經營之事業為「批發澱粉、糯米粉、樹薯粉」及106年度中華民國稅務行業標準分類表並無列明「批發澱粉、糯米粉、樹薯粉」之細項分類等事項為兩造於原審審理時所不爭執，而稅務行業標準分類表是由財政部制定，有關分類細項之名稱、種類皆是由財政部規劃，納稅者並無置喙餘地，是稅務行業標準分類表中雖無「澱粉、糯米粉及樹薯粉」之細項分類，但仍應優先考量有無其他性質相近之分類細項可予適用，而非一概適用「未分類其他食品批發業」而課予最高稅率，否則猶如是將立法怠惰或行政疏忽之不利益加諸於納稅者。再者，基於量能課稅原則所具體化之客觀淨額所得原則及參照最高行政法院101年度判字第580號判決、高雄高等行政法院104年度訴字第299號判決、臺北高等行政法院103年度訴字第607號判決意旨，本件在適用中華民國稅務行業標準分類表時，自應擇取與「批發澱粉、糯米粉、樹薯粉」性質、特徵相近之行業別，作為其行業代號，而非一律列入「未分類其他食品批發業（行業標準代號：4549-99

01)」，而由於「澱粉、糯米粉及樹薯粉」均是由稻米加工研
02 磨所成的製成品，如同麵粉是由小麥加工研磨所成的製成品
03 ，性質、特徵上相同，且稻米及小麥均屬穀類、主食，故該
04 「澱粉、糯米粉及樹薯粉批發」，自應歸入性質相近的「麵
05 粉批發之行業類別（行業標準代號：4549-16）」，而不應
06 歸入「未分類其他食品批發業（行業標準代號：4549-99）」
07 ，惟原判決一方面認同「澱粉、糯米粉及樹薯粉」、「麵
08 粉」均為原料經過研磨後之產物，一方面在無充足理由下又
09 輕率認定「澱粉、糯米粉及樹薯粉」及「麵粉」之性質、特
10 徵不同而仍將本件列入「未分類其他食品批發業（行業標準
11 代號：4549-99）」，當有違反平等原則、濫用權力裁量及
12 違反納稅者權利保護法第14條第2、3項規定之違法。

13 2.查依本件應適用的財政部於101年7月10日第7次修訂之「中
14 華民國稅務行業標準分類」（自同年8月1日起實施，所得適
15 用年度自102年度起至106年度）大業別C製造業：「（行業
16 標準代號：0861-99）其他穀類：定義指包括自然穀物脫殼
17 及精碾、磨粉製品製造業：定義指從事以稻、麥、豆、薯等
18 製造麵粉、粗粒粉、籤、片及速食穀類食品之行業，如麵粉
19 、糯米粉、黃豆粉、杏仁粉等製造。」、「行業標準代號08
20 62-13：麵粉製造，同業利潤標準淨利率7」、「行業標準代
21 號0863-11：澱粉製造，同業利潤標準淨利率7」，是可知「
22 中華民國稅務行業標準分類」在製造業別也是將稻米及麥類
23 列為同一大業別，且有明確列明「麵粉製造」及「澱粉製造
24 」類別，且均是核課同業利潤標準淨利率7%，足證「中華民國
25 稅務行業標準分類」大業別批發業中只有列明「麵粉批發
26 」類別而未獨立列明「澱粉批發」類別，係屬立法或行政疏
27 漏，故本件自應以性質、特徵相近的麵粉批發之行業類別（

01 行業標準代號：4549-16，同業標準淨利率5%)來做為核定
02 上訴人營利事業所得稅之基準。

03 3.又依本件應適用的財政部於101年7月10日第7次修訂之「中
04 華民國稅務行業標準分類」大業別G批發及製造業：「行業
05 標準代號4729-24：稻米零售，同業利潤標準淨利率5」、「
06 行業標準代號4729-25：豆類、麥類及其他雜糧零售，同業
07 利潤標準淨利率7，定義是包括高粱、花生、玉米等零售，
08 亦包括其製粉零售。」是可知「中華民國稅務行業標準分類
09 」在零售業別有明確列明「稻米零售」及「麥類零售」類別
10 ，且在麥類零售定義上包含製粉零售，另均是核課同業利潤
11 標準淨利率5%，亦足證「中華民國稅務行業標準分類」大業
12 別批發業中只有列明「麵粉批發」類別而未獨立列明「稻米
13 製粉」類別，係屬立法疏漏，故本件自應以性質、特徵相近
14 的麵粉批發之行業類別來做為核定之基準，始符合平等原則
15 等語。為此上訴聲明：(1)原判決廢棄。(2)訴願決定及原處分
16 (含復查決定)均撤銷。

17 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
18 訴意旨再論斷如下：

19 (一)關於上訴人主張：被上訴人完全是依據財政部統計處108年
20 10月5日財統發字第10811912180號函文而將本件上訴人行業
21 別歸入4549之99，足認原判決認定被上訴人非依財政部統計
22 處108年10月5日財統發字第10811912180號函釋作為本件核
23 課依據一事，顯已違反證據法則，有「判決適用法則不當」
24 之違背法令情事乙節：

25 1.所謂證據法則，係指法院調查證據認定事實所應遵守之法則
26 而言。採為認定事實之證據，必須於應證事實有相當之證明
27 力者，始足當之。若一種事實得生推定證據之效力者，必須

01 現行法規有所依據，亦即以現行法規所明認者為限，不得以
02 單純論理為臆測之根據，而就應證事實為推定之判斷。又事
03 實認定乃事實審法院之職權，若其事實之認定符合證據法則
04 ，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定
05 異於該當事人之主張者，難謂為判決有違背法令之情形。

06 2.再者，稅法之解釋函令之性質為行政程序法第159條之解釋
07 性行政規則，具有內部效力，係財政部基於主管權責，就法
08 規適用所為之闡示，若與法律之本旨無違，稅捐稽徵機關辦
09 理相關案件及行政法院於審理個案時，自得予以援用。

10 3.經查，上訴人經營澱粉、糯米粉及樹薯粉批發，於106年度
11 營利事業所得稅結算申報時，以「稻米批發業（行業標準代
12 號：4531-11，所得額標準4%）列報營業收入淨額42,301,29
13 1元、及全年所得額859,229元，惟因上訴人未提示帳證供被
14 上訴人查核，必須經由被上訴人以同業利潤標準核定之事實
15 ，為上訴人所不否認。次查，在核定同業利潤標準時，首先
16 需就上訴人之稅務行業別做適當歸類，依「中華民國稅務行
17 業標準分類」（第7次修訂，101年8月公布，102年至106年
18 間適用）G大類「批發及零售業」，其中「子類」包含「453
19 1-11稻米批發」、「4531-12豆類、麥類及其他雜糧批發」
20 、「4549-16麵粉批發」、「4549-99未分類其他食品批發」
21 （見原審卷第111頁至第113頁），因上訴人銷售澱粉、糯米
22 粉及樹薯粉，並無專屬之行業代號可供歸列，被上訴人以10
23 8年10月3日中區國稅豐原營所字第1080106446號函詢財政部
24 統計處關於上訴人應歸屬之行業代號（見原處分卷第6頁）
25 ，經該處以108年10月5日財統發字第10811912180號函復略
26 以：「說明：……二、中華民國稅務行業標準分類第7次修
27 訂（101年8月公布，102年至106年間適用）之行業歸類原則

，係以場所單位之附加價值最大之主要經濟活動為判定基礎。三、若營業人主要從事澱粉之製造，應歸入0863細類『澱粉及其製品製造業』項下之適當子類，若營業人主要從事澱粉之批發，應歸入4549細類『其他食品批發業』項下之適當子類。四、本處僅就各行業之範圍進行敘明，至於行業之歸屬仍需按實際從事之主要經營項目，由主管權責機關認定之。」（見原處分卷第5頁），被上訴人考量上訴人之產品性質與「稻米」、「豆類、麥類及其他雜糧」、「麵粉」不同，無從適用「4531-11稻米批發」、「4531-12豆類、麥類及其他雜糧批發」、「4549-16麵粉批發」之行業代號，而以「4549-99未分類其他食品批發業」核定為上訴人之行業代號，足見被上訴人仍係依第7次修訂之「中華民國稅務行業標準分類」為分類標準，而財政部統計處108年10月5日財統發字第10811912180號函僅為財政部統計處基於主管權責，就分類標準法規適用所為之闡示，無違法律之本旨，被上訴人作為分類參考，並無違誤。

4.而原判決業已論明：「(三)根據財政部於101年7月10日第7次修訂之『中華民國稅務行業標準分類』（自同年8月1日起實施，所得適用年度自102年度起至106年度）以觀，本件係屬106年度營利事業所得稅案件，自應適用第7次修訂之『中華民國稅務行業標準分類』。……(四)雖財政部就此訂有稅務行業分類標準以資遵循，若有百密一疏，對於某一行業漏未列入分類之情形，固然不可不問其性質、特徵如何，一律列入與其性質、特徵不同之『其他』行業代號。但如確實無適當行業可以歸入，則歸入『其他』行業，不失符合稅務行業分類之設計與文義。納稅義務人違反提示帳冊、憑證協力義務於先，稽徵機關有權推計課稅；只要稽徵機關能提出合理論

述說明歸類理由，如無明顯判斷違法，法院即尊重其歸類之判斷。……(八)末按租稅法律主義，係指國家課以人民繳納稅捐之義務或給予減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。『中華民國稅務行業標準分類』係經所得稅法第80條第5項受訂定之法規命令，無違於法律保留原則，已如前述；有關租稅構成要件，若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，得由主管機關發布行政規則為必要之規範（參見司法院釋字第705號、釋字第700號、第625號解釋）；另行政程序法第159條第2項規定：『行政規則包括下列各款之規定：……二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。』即知，上級機關如不逸脫法律、法規命令意旨、精神，非不能協助下級機關適用、解釋法令，以避免下級機關各自為政、危害執法安定。財政部統計處108年10月5日財統發字第10811912180號函文謂『……若營業人主要從事澱粉的批發，應歸入4549細類其他食品批發業項下之適當子類……。』僅屬上級機關協助下級機關解釋、適用『中華民國稅務行業標準分類』（法規命令），且經由上述析論，其解釋無違『中華民國稅務行業標準分類』規定意旨、精神。況且，該函作用僅在協助適用法令，被告仍係適用『中華民國稅務行業標準分類』為本件核課，非依函示為核課，應無違反租稅法律主義。原告主張被告依財政部函文對其核課，有違租稅法律主義云云，亦難認可採。」等語（見原判決第5頁第4行至第8頁第18行，本院卷第19頁至第22頁），經核亦無違誤。原判決已論述本件適用之法規命令為「中華民國稅務行業標準分類」，並就上訴人之主張敘明摒棄不

01 採之理由，是以原判決並無違背證據法則之「判決適用法則
02 不當」之違背法令情事，上訴人此部分主張顯無理由。

03 (二)關於上訴人主張其行業代號應適用「4549-16麵粉批發」，
04 原判決認定適用「4549-99未分類其他食品批發業」違反平
05 等原則、裁量恣意及納稅者權利保護法之違背法令情形乙節
06 ：

07 1.行業類別之歸屬乃屬營業活動之法律「定性」，是按照既有
08 之法律概念體系，依個案營業活動之事實特徵，以當時法律
09 體系分類為基準，決定最接近其營業活動特徵之所屬行業類
10 別。而稅捐稽徵機關於課徵營利事業所得稅，須利用同業利
11 潤標準計算納稅義務人之成本或利潤時，應先確定納稅義務
12 人所從事之行業，雖財政部就此訂有稅務行業分類標準以資
13 遵循，惟社會經濟結構變易甚鉅，間有若干新興行業伴隨社
14 會經濟發展而生，於為稅務行業分類時，未能精確歸類於某
15 一行業，此際，稅捐稽徵機關應自各項分類中擇其最接近者
16 予以歸入。「中華民國稅務行業標準分類」則為財政部參酌
17 中華民國行業標準分類及我國經濟結構，本諸職權訂頒，並
18 不違反相關法令，對租稅徵納標準之認定，自具拘束力。

19 2.經查，本件上訴人銷售澱粉、糯米粉及樹薯粉，因無專屬之
20 行業代號可供歸列，經被上訴人依第7次修訂之「中華民國
21 稅務行業標準分類」（101年8月公布，102年至106年間適用
22 ）歸列為「4549-99未分類其他食品批發」，詳如前述，被
23 上訴人以同業利潤標準淨利率7%核定上訴人106年度營業收
24 入淨額42,301,291元、及全年所得額2,587,280元，並命上
25 訴人應補稅額287,649元，並無違誤。原判決就上訴人於原
26 審之主張業已論明略以：「(七)原告雖主張『澱粉、糯米粉及
27 樹薯粉』主要均是由稻米加工研磨所成的製成品，理應可歸

01 入稻米批發業云云。經查，澱粉、糯米粉及樹薯粉，其粉類
02 來源可能多元，已非必然主要由稻米加工研磨而成，縱使係
03 由稻米加工研磨而來，澱粉亦與稻米有別；依生活經驗，稻
04 米多供米飯食用，而澱粉、糯米粉及樹薯粉作為糕點、其他
05 食品之素材，兩者用途應不具替代性，況兩者之使用、供給
06 者不同，市場可區隔，利潤當不相同，因此『澱粉、糯米粉
07 及樹薯粉』批發業應無法歸入稻米批發業。原告另主張『澱
08 粉、糯米粉及樹薯粉』是由稻米加工研磨所成，如同麵粉是
09 由小麥加工研磨所成，彼此性質相同，本件應以麵粉批發業
10 作為之行業類別等語。惟查，『澱粉、糯米粉及樹薯粉』、
11 『麵粉』固均為原料經過研磨後之產物，然兩者使用上仍無
12 法替代，其市場各異、行業利潤當亦不同。稅務行業標準分
13 類中之『同業利潤標準』既係以『利潤率』為概念核心，以
14 同一屬性行業及通常可獲得之利潤額為劃分，有如前述，則
15 『澱粉、糯米粉及樹薯粉』、『麵粉』自不能僅因均屬研磨
16 產品，逕認利潤率相近，進而認應將前者劃歸後者適用相同
17 之利潤率。被告因『澱粉、糯米粉及樹薯粉』批發業與稻米
18 批發業、麵粉批發業不具性質、特徵相同，故主張不能歸入
19 稻米批發業、麵粉批發業，應屬可採。又稅務行業標準分類
20 於第8次修訂時，就未分類其他食品批發業（行業標準代號
21 ：4549-99）之定義已修訂為『包括筍干、各類澱粉（如樹
22 薯粉、澱粉、糯米粉）等批發』以杜爭議，雖本件屬於第8
23 次修訂前之案件，惟適用之判斷上可謂經修訂後之定義驗證
24 ，益見原處分將原告歸入未分類其他食品批發業，應無錯誤
25 。不同事物因本質不同，為不同之對待、處理並無違反平等
26 原則。原告主張本件應歸入稻米批發業或麵粉批發業，否則
27 違反平等原則，尚難認可取；被告將原告營業歸入未分類其

他食品批發業，適用同業標準淨利率7%為計算營業淨利並為補課，應無違誤。」等語（見原判決第6頁第28行至第7頁第26行），故原判決已就上訴人之主張敘明摒棄不採之理由，難認有何違背法令情形。而上訴人固稱原判決違反平等原則、裁量恣意及納稅者權利保護法云云，然核其上訴意旨，無非係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，執其歧異之法律見解，泛言原判決違背法令，其訴難認有理由。

五、綜上所述，原判決維持被上訴人對上訴人依「未分類其他食品批發業（行業標準代號：4549-99，同業利潤標準淨利率7%）核定其營業收入淨額42,301,291元、及全年所得額2,587,280元，並命上訴人應補稅額287,649元之復查決定及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，並無判決不適用法規、適用不當或不備理由之違背法令情事，其所適用之法規與本件應適用之現行法規並無違背。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求為廢棄，並准許上訴人於原審之請求，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 8 月 23 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官 劉 錫 賢

法官 林 靜 雯

法官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中華民國 110 年 8 月 23 日

