臺中高等行政法院判決

110年度訴字第278號
111年6月8日辯論終結

原　　告　蔡宗佩
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　王盈茹

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年8月26日台財法字第11013924540號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告係奇聖會計師事務所之負責人，民國107年度綜合所得稅結算申報，列報源自該事務所執行業務所得新臺幣（下同）1,492,773元；被告依據查得資料，核定執行業務所得4,179,766元，並核定綜合所得總額4,386,613元，綜合所得淨額2,861,406元，補徵稅額473,101元。原告不服，申請復查，未獲變更；原告仍不服，提起訴願，經財政部110年8月26日台財法字第11013924540號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告因未提示107年度會計師執行業務之憑證供被告所轄臺中分局查核，遂同意該局按「合法」訂定之推計標準核定。稽徵機關訂定「107年度執行業務者費用標準－會計師為核定收入總額30%」（下稱系爭費用標準）時，應實地調查，廣為蒐集資料。而訴願決定亦載明，其係依各地國稅局之調

查資料，據以核定系爭費用標準為30%，但財政部卻違反常理，未於訴願決定載明調查結果，極有可能是因系爭費用標準與調查結果不合。再者，因稽徵機關從不公布調查結果，原告經與金管會及主計總處調查會計師業之利潤結果相比，系爭費用標準嚴重偏低，不符會計師業之「一般」費用狀況，且與所得相當之營利事業淨利標準相比，亦受不公平對待，故臺中分局據此核定增加原告「107年度會計師執行業務所得」，補徵稅額473,101元，顯已違法。

2.本件既將推計標準定為會計師業「一般」費用標準，故除無法調查或調查成本過高外，則稽徵機關必當要有客觀的費用數據為依據，才能避免在不正確或不完全資訊下做出錯誤判斷。因此賦稅署責成各地國稅局，於擬定系爭費用標準時，應實地調查，廣為蒐集資料，並先徵詢各業同業公會意見後擬訂，又相關標準無論有無調整，均應詳敘理由，也可採用其歷年「受理會計師之申報」或「查帳核定」之資料，或採其他具公信力機構的調查報告作為訂定依據，亦或如普查般每數年調查1次，在客觀的數據資料下，確保所訂費用標準合於會計師業實際之一般費用狀況。

3.又推計課稅係求經濟上可能之最大蓋然性，故稽徵機關之判斷不能違背經濟事實，懇請鈞院查明財政部核定時所依據之調查結果為何，以判斷系爭費用標準是否合法。鈞院歷來駁回原告有關會計師費用標準之理由略為：會計師業務所需之費用項目，歷來尚屬穩定一致，並無發生結構性重大變化，雖各年度之物價指數有起伏波動，但亦相對隨之調整報酬，則費用與可獲取淨收入之比率亦同步增減。又會計師公會乃維護全體會計師共同權益而設，公會既未提出應調整理由，顯見維持30%之比率係屬符合合理利潤之標準。則此意見調查結果具有客觀性，自毋庸再耗費行政資源從事無實益之調查程序。據此，當會計師公會提出意見時，稽徵機關即應進行調查，且該調查也可適用在107年度之系爭費用標準；而稽徵機關仍將108及109年度之會計師費用標準訂為30%，但

會計師公會全國聯合會認為該兩年度應修正為79%及70%，顯見一方認知有誤，故亦請鈞院一併查明稽徵機關108及109年度之調查結果為何，系爭費用標準與之是否相符。

4.系爭費用標準低於金管會及主計總處之調查結果，顯不符經濟事實即會計師業之一般費用狀況。雖稽徵機關每年發布會計師費用標準，但從不公布歷年之調查結果，且本件訴願決定亦未載明調查結果，原告只能以其他政府機關之調查結果，檢視系爭費用標準是否合於會計師之一般費用狀況（經濟上可能之最大蓋然性）。經比較金管會調查107年度會計師業之平均費用率為83.5%（1-利潤率16.5%）、主計總處最近年度即105年度調查會計服務業之費用率為82.1%（1-利潤率17.90%），系爭費用標準30%明顯過低，不符會計師業之一般費用狀況。依據105年普查報告，會計服務業的利潤率為17.90%，與保險代理及經紀業的利潤率17.46%相當。其次，參考107年稽徵機關按所得稅法第80條第2項得採「分業抽樣調查」所訂的所得額標準，會計師等會計服務業為25%，保險代理及經紀業為20%，兩者差距5%。而從未公布調查結果，且自61年度開始沿用費用率30%之系爭費用標準，其淨利標準高達70%（1-費用標準30%）；但反觀採實際數據為訂定依據之107年保險代理及經紀業的營利事業淨利標準係26-27%，兩者差距竟高達43%-44%，倍數約為2.6倍，可知按各項相關比率、所得狀況相當之保險代理及經紀業相比，系爭費用標準顯然過低，所得標準過高，已違反平等原則。

5.按所得稅法施行細則第13條第1項規定，系爭費用標準應為會計師業之「一般」費用標準；現經計算核定明細表，發現：⑴系爭費用標準30%遠低於核定平均費用率73.83%(1-平均純率26.17%)；⑵在總數294筆中，僅有5筆（1.70%)之費用率在系爭費用標30%以下，即純益率在70%以上。由上可知，系爭費用標準30%遠低於實際之一般費用率，違反稅法規定，倘稽徵機關認為推計標準應採會計師業「較低」之費用標準為妥，自應建請財政部修訂上開施行細則。

㈡聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。□

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告機關所屬臺中分局依所得稅法施行細則第13條規定，以107年8月21日函，請各公(協)會即臺中市護理師護士公會、臺中市直轄市地政士公會、臺灣省土地登記專業代理人公會聯合會、臺中市營養師公會、臺中市牙體技術師公會、臺中地區公證人公會、臺中市醫事檢驗師公會、臺灣省機械技師公會、臺中市結構工程技師公會、臺中市會計師公會、臺中市稅務代理人協會等，對107年度收入及費用標準提供意見，並請於107年8月31日前填妥意見表擲回辦理；然臺中市會計師公會對於該年度會計師業務之收入及費用標準，並未提出應調整理由。再者，會計師公會乃維護全體會計師共同權益而設，其對於107年度會計師執行業務之費用標準，既未提出應調整理由，顯見經其審視後，會計師執行業務支出之正常費用占收入之合理比率，相較往年無顯著變化，無調整之必要，維持會計師費用標準30%屬合理之比率。又執行業務者之費用標準，係財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見，就不同行業分別檢討擬訂，報請財政部核定，已力求客觀、合理，符合租稅公平原則。

2.依所得稅法第14條第1項第2類第2款規定，執行業務者「應」設立帳簿並取得確實憑證，為其應負擔之法定義務。又依執行業務所得查核辦法第3、8條規定，執行業務所得之計算，以收付實現為原則。當執行業務者能提示證明所得額之帳簿、文據供調查者，其執行業務所得，稅捐稽徵機關應依帳載核實認定；倘未能提供證明所得額之帳簿文據時，稅捐稽徵機關應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條訂定之收費及費用標準核定所得額。本件原告係奇聖會計師事務所負責人，為熟稔稅法規定之執業會計師，被告所屬臺中分局以109年7月28日中區國稅臺中綜所字第1090157120號函及被告以110年2月17日中區國稅法二字第1100001167號函，請

原告提示奇聖會計師事務所107年度帳簿憑證供核，惟迄未提示，顯未善盡其協力義務。原告既未能提示帳簿憑證供核實認定，被告機關按首揭財政部訂定107年度執行業務者之會計師費用標準，依核定收入總額5,971,094元之30%，核定費用總額1,791,328元(5,971,094元×30%)及執行業務所得4,179,766元(收入總額5,971,094元-費用總額1,791,328元)，並無不合。

3.另原告相同案情相同主張之103年度綜合所得稅案，經鈞院106年度訴字第407號判決及最高行政法院107年度裁字第976號裁定駁回，而告確定；104年度綜合所得稅案，經鈞院108年度訴字第129號判決及最高行政法院108年度裁字第1614號裁定駁回，而告確定；105年度綜合所得稅案，經鈞院108年度訴字第197號判決及最高行政法院109年度裁字第1148號裁定駁回，而告確定；106年度綜合所得稅案，經鈞院109年度訴字第169號判決及最高行政法院109年度上字第1188號裁定駁回，而告確定；另103年度綜合所得稅案，原告於107年8月28日聲請釋憲，經司法院大法官第1498次會議議決不受理。

4.依被告轄內各會計師事務所107年度核定純益率明細表所示純益率為0-70.03%不等，平均純益率為26.17%，因其業務屬熟稔稅法規定及帳務記載之執業會計師，對其執行業務之收支，多依法設帳記載，並於稽徵機關調查階段，提示相關帳簿文據，履行釐清該項所得額之協力義務，經被告依其帳證予以核定純益率。然本件原告於稽徵機關進行調查或其復查時均未提示其執業之奇聖會計師事務所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，自應依法按財政部訂定之費用標準核定其所得額。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：被告就原告107年度綜合所得稅結算申報，適用財政部核定之系爭費用標準（即107年度會計師執行業務費用為核定收入總額30%），計算其必要費用，而核定其執行業務

所得為4,179,766元，歸課107年度綜合所得稅，認事用法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示甲證1、2、乙證1、2、9、12等資料可查；另本件判決相關證據之編號詳附表。

㈡應適用的法令(詳附錄)：

1.行為時所得稅法第14條第1項第2類第1款、第83條第1項。

2.所得稅法施行細則第13條。

3.執行業務所得查核辦法第3條、第8條。

4.納稅者權利保護法第14條第2項。

㈢鑑於租稅稽徵係屬大量行政，稽徵機關每年必須處理之租稅核課案件數以萬計，在人力及物力均屬有限，且稅捐核課基礎事實資料多為納稅義務人支配，蒐集齊全不易，又必須爭取時效期間內完成核課處分；若不借助於租稅簡化無以達成租稅正義，將造成未履行誠實申報義務之納稅義務人，反而因此獲致不當利益，故不容過當強調核實課稅，而偏廢稅捐稽徵經濟原則，造成稅租不正義現象。是所得稅法第83條第1項課予納稅義務人有配合稽徵機關進行調查或復查，提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核之義務；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。而所得稅法施行細則第13條復賦予稽徵機關對於未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額帳簿文據之執行業務者，得照同業一般收費及費用標準核定其所得額；其收費及費用標準，由財政部依各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂報請核定之。

1.經查，為研擬「稽徵機關核算107年度執行業務者之收入標準」、「107年度執行業務者費用標準」，被告臺中分局以107年8月21日中區國稅臺中綜所字第1070159022號函（原處分卷第53頁，即乙證3），請臺中市護理師護士公會、臺中市直轄市地政士公會、臺灣省土地登記專業代理人公會聯合

會、臺中市營養師公會、臺中市牙體技術師公會、臺中地區公證人公會、臺中市醫事檢驗師公會、臺灣省機械技師公會、臺中市結構工程技師公會、臺中市會計師公會及臺中市稅務代理人協會，對107年度收入及費用標準提供意見，並請於107年8月31日前填妥意見表(如有調整，請詳敘調整理由並檢附107年1月至8月具體統計數據)回覆辦理之。惟臺中市會計師公會對於107年度會計師業務之收入及費用標準，並未表示有須調整之意見（原處分卷1第51頁之送達證書）；是原告提出甲證7、8社團法人中華民國會計師公會全國聯合會函請財政部、財政部臺北國稅局等修正會計師執行業務收入費用標準之函件，尚未足作何有利於原告之認定。故財政部彙整各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見後，以上述108年3月4日號令核定107年度執行會計師業務之必要費用比率仍維持30%比率，核與所得稅法施行細則第13條第2項規定無違。

2.又財政部核定上開107年度執行業務者費用標準之性質，乃植基於典型、常態之事實，經由團體價值判斷以建立共同標準，取代對於無從完全探知之特殊個案事實評價，仍容許納稅義務人針對其個案異於典型事實情況之存在提出證據予以推翻，並無強制剝奪個案納稅義務人之合法租稅權益。則財政部108年3月4日台財稅字第10704672981號令(原處分卷第48頁)訂定107年度執行業務者費用標準，就執業會計師部分，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者，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用，自為法之所許。再依所得稅法第14條第1項第2類第2款之規定，執行業務者應設置帳簿、憑證等，且依執行業務所得查核辦法第3、8條之規定，執行業務所得係以收付實現為原則；則執行業務者倘未能提供帳簿文據以證明其所得額，稅捐稽徵機關應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定所得額。本件原告申報奇聖會計師事務所107年度收入總額5,971,094

元，執行業務所得1,492,773元；而其並未依被告所屬臺中分局及被告函通知提示支付證明文件之內容，提出其事務所相關帳簿、憑證供查核，且原告出具同意書記載按所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定核定所得額之旨，有乙證4、6調查函、乙證5之同意書可稽。是被告以原處分審定原告收入總額5,971,094元，並依系爭費用標準，核定其執行業務費用總額係1,791,328元（即會計師：核定收入總額之30%)5,971,094×30%＝1,791,328)，經扣除後其執行業務所得係4,179,766元，有乙證1、2可佐，核無違誤。

3.再被告函覆轄內各會計師事務所107年度核定純益率明細，說明「二、依明細表所示，本局核定轄內各會計師事務所107年度純益率為0-70.03%不等，『平均純益率為26.17%』，因其業務屬熟稔稅法規定及帳務記載之執業會計師，對其執行業務之收支，『多依法設帳記載，並於稽徵機關調查階段，提示相關帳簿文據』，履行釐清該項所得額之協力義務，經本局依其帳證予以核定純益率。然本件原告於稽徵機關進行調查或其復查時均未提示其執業之奇聖會計師事務所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，自應依法按財政部訂定之費用標準核定其所得額。」有該函文及所附107年度各會計師事務所純益率資料等可按（本院卷第135-142頁）；可知被告轄內會計師事務所107年度平均純益率固為26.17%，但因該等執業會計師事務所多依法設帳記載，並提示相關帳簿文據以供核查，稽徵機關自可核實認定收入及費用額以核定執行業務收入，惟原告並未提出相關帳簿文據供被告審查，自無從核實查定，亦不得以被告轄內會計師事務所107年度平均純益率為26.17%，即謂被告於本件所採計系爭費用標準即會計師：核定收入總額之30%係屬過低。是以原告主張依被告提出之計算核定明細表，發現系爭費用標準30%遠低於核定平均費用率73.83%，及在總數294筆中，僅有5筆（1.70%)之費用率在系爭費用標準30%以下，即純益率在70%以上，系爭費用標準30%遠低於實際

之一般費用率，違反稅法規定，倘稽徵機關認為推計標準應採會計師業「較低」之費用標準為妥，自應建請財政部修訂上開施行細則等詞，尚難採取；並其提出甲證4主張金管會關於107年會計師事務所全年利潤率為16.5%，及甲證5主計總處關於會計服務業之利潤率係17.9%等資料，此與被告依前述所得稅法第14條第1項第2類第2款、執行業務所得查核辦法第3、8條、所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之系爭費用標準等財稅規定，核定原告執行業務所得者無涉，難以推認被告核定有違誤。

4.至於司法院釋字第218號解釋係以財政部67年4月7日（67）臺財稅字第32252號函，及69年5月2日（69）臺財稅字第33523號函釋關於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，不問年度、地區、經濟情況如何不同，一律以出售年度房屋評定價格之20%計算其財產交易所得，有失公平合理，不盡符所得稅法所定推計核定之意旨，而應自該解釋公布之日起6個月內停止適用；惟此解釋係就個人出售房屋所為，與會計師執行業務所扣除費用之推計標準並不同；且承上1.所述，財政部每年各地區國稅局均函詢會計師同業公會之意見後，逐年重新核定費用標準，自不能因無調整費用比率，即引用上開解釋意旨，指摘系爭費用標準違法或違憲。是原告主張被告均將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，亦符合司法院釋字第218號解釋的違憲要件云云，即有誤解。

㈣故據上，本件原告107年度綜合所得稅結算申報，因未提示相關費用帳簿憑據，經被告以前揭乙證4、6函通知原告提出其執業之奇聖會計師事務所107年度帳簿憑證供核；但原告未提示且出具乙證5之同意書，同意按行為時所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定，核定其執行業務所得。被告乃依奇聖會計師事務所107年度核定收入總額為5,971,094元，並按107年度系爭費用標準關於會計師之必要費用為核定收入總額30％，即5,971,094元x30%之費用總額1,791,328

元，核定其執行業務所得4,179,766元（收入總額5,971,094元－費用總額1,791,328元）；並核定原告107年度綜合所得總額4,386,613元，綜合所得淨額2,861,406元，補徵稅額473,101元，係屬適法有據。從而，原處分（含復查決定）核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合；原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料，及原告請求調查被告送請財政部核定107年度費用標準之資料（本院卷第22頁），經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無逐一論述及調查的必要，併予說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　6　　月　22　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　張　鶴　齡

法　官　楊　嵎　琇

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。
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　　6　　月　　22　　日

書記官　詹靜宜

附錄參考法條：

1.行為時所得稅法

第14條第1項第2類第1款

個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

第83條第1項

稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

2.所得稅法施行細則第13條

第1項

執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。

第2項

前項收費及費用標準，由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政部核定之。

3.執行業務所得查核辦法

第3條

執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。

第8條

執行業務者於規定期限內辦理結算申報並能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，應依帳載核實認定。其未依規定提供調查者，應依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。但執行業務者如在規定送交調查時間以內申請延期提示，稽徵機關應予受理，但延期最長不得超過1個月，並以1次為限。

4.納稅者權利保護法第14條第2項

稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	復查決定	本院卷	31-36
甲證2	訴願決定	本院卷	37-46
甲證3	財政部賦稅署105年9月14日臺稅所得字第10504647820號函	本院卷	47-48
甲證4	金管會107年度會計師業調查報告（節本）：利潤率	本院卷	49
甲證5	主計總處105年度調查報告(節本)：會計服務業之利潤率	本院卷	51
甲證6	主計總處105年度調查報告(節本)：保險代理及經紀業之利潤率	本院卷	53
甲證7	社團法人中華民國會計師公會全國聯合會108年7月11日全聯會字第1080489號函	本院卷	55
甲證8	社團法人中華民國會計師公會全國聯合會109年9月16日全聯會字第1090620號函	本院卷	57
乙證1	107年度綜合所得稅申報書	原處分卷	86-91
乙證2	107年度綜合所得稅核定通知書	原處分卷	92-94
乙證3	被告所屬臺中分局107年8月21日中區國稅臺中綜所字第1070159022號函	原處分卷	52-53
乙證4	被告所屬臺中分局109年7月28日中區國稅臺中綜所字第1090157120號函	原處分卷	66
乙證5	原告同意書	原處分卷	67

乙證6	被告110年2月17日中區國稅法二字第1100001167號函	原處分卷	101-102
乙證7	原告109年12月25日復查申請書	原處分卷	98-99
乙證8	被告復查初審紀錄表	原處分卷	82-85
乙證9 同甲證1	復查決定	原處分卷	123-128
乙證10	復查決定送達證書	原處分卷	129
乙證11 (被告誤編為乙證14)	原告110年5月13日訴願書	原處分卷	150-156
乙證12 (被告誤編為乙證15) 同甲證2	訴願決定	原處分卷	167-176
乙證13 (被告誤編為乙證16)	財政部賦稅署107年8月13日臺稅所得字第10704633140號函	本院卷	117
乙證14 (被告誤編為乙證17)	被告107年8月16日中區國稅二字第1072010152號函	本院卷	119-120