臺中高等行政法院判決

111年度訴字第179號
111年10月5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

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年7月22日台財法字第11113922950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：

原告蔡宗佩係奇聖會計師事務所（設址：臺中市○○區○○街000號）負責人，民國108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）143萬712元；被告依查得資料，核定執行業務所得401萬1,943元，並核定綜合所得總額412萬7,350元，綜合所得淨額307萬7,350元，以綜合所得稅核定通知書（下稱原處分）核定補徵稅額52萬1,800元。原告不服，申經復查未獲變更，提起訴願，經財政部以111年7月22日台財法字第11113922950號訴願決定駁回。原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠財政部109年2月21日台財稅字第10804669811號令訂定之108年度執行業務者費用標準（下稱108年費用標準）有以下違法：

1.財政部賦稅署規定各國稅局擬訂108年費用標準時，應實地調查，廣為蒐集資料，並徵詢公會意見，亦經社團法人中

華民國會計師公會全國聯合會（下稱會計師全聯會）函復建請費用率訂為79%在案。被告固查核依法設帳者後，核定轄內所有會計師之純益率，惟依釋字第361號解釋意旨：「財政部核定臺北市76年度個人售屋標準為20%，係依據臺北市國稅局就該年度多數個案取樣結果。該標準20%低於取樣個案之平均所得22.02%，且取樣個案所得在售屋標準20%以上者占73%，故係經斟酌年度、地區、經濟狀況，並非固定之百分比，符合釋字第218號解釋意旨。」檢視，108年費用標準之30%嚴重低於「會計師業一般費用率」，蓋遠低於核定平均費用率73.83%（1—平均純益率26.17%）且在總數294筆中，僅有5筆（占1.70%）之費用率在108年費用標準30%以下（即純益率在70%以上）。是被告未依調查結果調高108年費用標準，且財政部亦未依法審查核定，顯已違法。

2. 又稽徵機關訂定108年費用標準，本就該有客觀、一致之認定標準，使一般人得以明確掌握，方符法律明確性之要求。原告前對103至107年之會計師費用標準過低提起行政訴訟，被告均以公會未表示調整意見為由沿用61年所訂之費用標準30%。惟本次公會建請費用標準修訂為79%時，稽徵機關竟一反常態不予採用，仍將系徵費用標準訂為30%，顯然被告訂定之依據前後不一。

3. 再納稅者權利保護法第14條規定及其立法理由規定，推計方法應力求客觀、合理，此為釋字第218號解釋所肯認。且推計結果必須具有說服力、經濟上可能。然稽徵機關迄未提示任何證據，以證明108年費用標準30%符合會計師業一般費用率。

4. 不論金融監督管理委員會（下稱金管會）會計師事務所服務業調查報告指出108年之平均費用率為83.3%（1-利潤率16.7%）或行政院主計總處（下稱主計總處）最近年度（105年）普查會計服務業之平均費用率為82.1%（1-利潤率17.9%），均顯示108年費用標準30%嚴重低於會計師業一般費

用率。準此，稽徵機關自61年將會計師費用標準訂為30%後，不再變更，顯係不問年度、公會意見、會計師業所得狀況如何不同，皆以固定不變費用標準30%，推計會計師之所得額，自是違反釋字第218號解釋意旨。

㈡依法納稅既是人民的義務，也是權利。同樣地，依法課稅既是稽徵機關的權力，也是義務。訴願決定雖認為納稅人未盡協力義務時，應受稽徵機關片面核定等不利益之後果，亦即不得獲取不當稅捐利益；惟納稅人未盡協力義務時，稽徵機關當可採推計課稅，但仍應依法行政，而非恣意核定，此為稽徵機關應盡之義務，也是納稅人之權利。其次，類型化標準是基於最大蓋然性，採取平均的、典型的標準（如本件採一般費用標準），並非最高或最低標準，本質上必然會對一部分被推計者有利、一部分不利，不能因此指為「不當稅捐利益」或懲罰，藉此恣意調高或降低推計標準。財政部在訂定108年費用標準時，恐基於要讓所有被推計者受不利之核定，故採用幾乎是會計師業最低費用率30%（即最高純益率70%）為推計標準，違反所得稅法施行細則（下稱施行細則）「一般標準」之規定，是108年費用標準30%嚴重低於「會計師業一般費用率」，可見率是出自其主觀、武斷、恣意所訂。

㈢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被告核定107年度轄內各會計師事務所平均純益率，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，經被告機關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復查時均未能提供證明其執業之奇聖會計師事務所所得額之帳簿文據，自應依所得稅法第83條及施行細則第13條規定，按財政部訂定收入及費用標準核定其所得額。

㈡執行業務者之收入及費用標準，每年均由財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見檢討擬訂，報請財政部核定。查被告所屬民權稽徵所依施行細則第13條規定，以108年8月16日中區國稅民權綜所字第1082611596號書函，請各公（協）會（含臺灣省會計師公會中區辦公室、臺中市會計師公會等），對108年度收入及費用標準提供意見。會計師全聯會雖具文主張近年來消費者物價指數攀升，基本工資調漲，人事費用增加，建議比照營利事業之財務管理顧問服務業（行業標準代號：7020-11）之同業利潤標準淨利率21%予以調整執行業務者（會計師）之費用率為79%，然營利事業與執行業務者性質不同，設立型態、經營模式及課稅方式亦不相同，尚不宜逕將執行業務者費用率標準比照營利事業同業利潤標準予以調整，且該聯合會未提示會計師執行業務之具體客觀收入、費用數據資料。況且，各年度之物價指數有起伏波動現象，但業者亦可相對隨之調整其報酬標準，則費用與可獲取淨收入之比率亦同步增減，所訂之推計費用標準既係按其收入總額之一定比率計算其費用數額，而非固定數額，自不因物價指數變動而嚴重影響其合理性，其建議自難參採。是財政部109年2月月12日令發布108年度費用標準，已力求客觀、合理，亦與施行細則第13條第2項規定無違。

㈢按所得稅法第14條第1項第2類第2款規定：「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。」是執行業務者「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（下稱查核辦法）第3條及第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，臺中分局及被告110年10月18日及111年3月16日函，請原告提示所執業之奇聖會計師事務所108年度帳簿憑證供核，惟迄未提示，原告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，被告按首揭財政部訂定108年費用標準，依核定收入總額之30%核算之費用總額171萬9,404元（5,731,347元×30%）後，核定執行業務所得401萬1,943元（收入總額5,731,347元－費用總額1,719,404元），並無不合。

㈣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；107年度綜合所得稅案，經鈞院110年度訴字第278號判決，經上訴，目前繫屬最高行政法院審理中；另103年度綜合所得稅案，原告於107年8月28日聲請釋憲(案號：107年度憲二字第283號)，經司法院大法官第1498次會議議決不受理，附予敘明。

㈤聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原處分採108年費用標準核定原告執行業務所得，並據以補徵稅額，有無違法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有原處分、復查決定、訴願決定各1份在卷可查（見原處分卷1第131頁、本院卷第25至29、31至37頁）。

㈡應適用的法令：

所得稅法第14條第1項第2類第1款規定：「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。」

㈢查原告係奇聖會計師事務所負責人，108年度綜合所得稅結算申報，列報該事務所收入總額572萬2,847元、執行業務所得143萬712元，經被告以110年10月18日中區國稅臺中綜所字第1100160601號函請原告提示該事務所分類帳簿、會計憑證及支付證明供核（見原處分卷第106頁），原告則以110年11月1日函復其未能提示相關帳證，請被告依法核定（見原處分卷第105頁）。被告乃依該事務所申報之收入，並依財政部訂定108年費用標準（會計師：核定收入總額之30%），以原處分核定原告之應納稅額，核先敘明。

㈣原處分採108年費用標準核定原告執行業務所得，並據以補徵稅額，並無違法：

1.按所得稅法第83條第1項規定：「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。」施行細則第13條規定：「（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。」查核辦法第3條規定：「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條前段規定：「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，應依所得稅法第八十三條及同法施行細則第十三條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。」又108年費用標準：「執行業務者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，108年度應依核定收入總額按下列標準(金額以新臺幣為單位)計算其必要費用。但稽徵機關查得之實際所得額較依下列標準計算減除必要費用後之所得額為高者，應依查得資料核計之：……二、會計師：30%。」

2. 稽徵機關核定個人綜合所得，原則上固應核實課稅，以收付實現為原則，惟遇有納稅義務人未盡其協力義務，備具關係所得額之帳簿、文據時，稽徵機關依所得稅法第83條第1項後段、施行細則第13條第1項規定，即得以同業一般收費及費用標準，作為認定所得額之基礎。蓋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，在人力及物力俱屬有限，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，又必須爭取時效完成核課處分，若不借助於租稅簡化，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。尤其費用標準，乃植基於典型、常態之事實，經由團體價值判斷建立之共同標準，取代對於無從完全探知之特殊個案事實評價，本無不法可言，況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，並未強制剝奪個案納稅義務人之合法租稅權益。

3. 本件被告所屬民權稽徵所業已依施行細則第13條規定，以108年8月16日中區國稅民權綜所字第1082611596號書函（見原處分卷1第150、151頁），請各公（協）會（含臺灣省會計師公會中區辦公室、臺中市會計師公會等），對108年費用標準提供意見未果；復就30%之比率而言，業經財政部綜合考量因會計師業務歷來所需之費用項目尚稱穩定，並

無發生結構性重大變化。雖各年度之物價指數容有波動起伏現象，但業者本可相對隨之調整其報酬標準，則費用與可獲取淨收入之比率亦同步增減，且所訂之推計費用標準既係按其收入總額之一定比率計算其費用數額，並非固定數額，自不因物價指數變動而嚴重影響其合理性。綜此，108年費用標準之核定過程、內容，核與施行細則第13條第2項規定無違，已力求客觀、合理，符合租稅公平原則，原告主張108年費用標準係出於恣意核定並無理由。

4. 會計師全聯會雖曾建請財政部修正會計師執行業務收入之費用標準，即比照營利事業之財務管理顧問服務業為79%（見本院卷第49至51頁），然上開建議並未提示會計師執行業務之具體客觀收入、費用數據資料，且所比較之對象性質上分別為執行業務者與營利事業組織，各有其經營環境與規模，兩者經營型態、所屬稅目及所得核定方式均不同，自不能相互類比，則上開建議並不能為有利於原告之認定。

5. 至原告主張：108年費用標準未按金管會調查報告、主計總處之普查結果內容核定顯有違法等語，然查金管會、主計總處並非我國財稅主管機關，其等所為之調查對象、標準，不可能與財政部所訂定之費用標準一致，自不能拘束財政部，進而推認108年費用標準為違法。

6. 另原告主張：被告未依107、108年所查核轄內各會計師事務所之平均純益率結果調高108年費用標準有違法等語，查被告107、108年轄內各會計師事務所之平均純益率固為26.17、26.87（見本院卷第43至48、113至119頁），然此大部分係因受調查執業會計師事務所均依法設帳記載，並提示相關帳簿文據，供被告核實認定其等收入及費用額而核定之結果，本件原告並未提出相關帳簿文據，自不能證明原告之純益率符合上揭平均純益率水準。況且依原告之主張，將形成「不依規定提供帳簿憑證，卻可適用據實申報者之稅率核課稅捐」現象，造成據實申報者負擔保存帳簿

憑證義務，而原告卻得以「搭便車」適用相同稅率之不公平，並非可採。

㈤承上揭㈢所述，被告依查得資料，核定原告收入總額573萬1,347元，並依財政部訂定108年費用標準，核定費用總額171萬9,404元【573萬1,347元x30%】，執行業務所得401萬1,943元【573萬1,347元-171萬9,404元】，並核定歸課綜合所得總額412萬7,350元，綜合所得淨額307萬7,350元，以原處分核定補徵稅額52萬1,800元，適法有據。復查決定、訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，為無理由，應予駁回。

㈥本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，均與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　26　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　陳　文　燦

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	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

訴訟代理人	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　　10　　月　　26　　日

書記官　黃　靜　華