臺中高等行政法院裁定

高等行政訴訟庭第二庭
115年度高上字第5號

上　訴　人　蔡宗佩
被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　古智文

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國115年2月26日本院地方行政訴訟庭113年度地訴字第63號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、對於地方行政法院之終局判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，且應於上訴理由中表明原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實等事由，行政訴訟法第263條之5準用第242條、第244條第2項定有明文。又依行政訴訟法第263條之5準用第243條規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同法第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於地方行政法院之終局判決上訴，以判決不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應表明原判決所違背之法令及其具體內容，若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣，倘為司法院解釋、憲法法庭裁判，則為揭示該解釋、裁判之字號或其內容；以判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形之一者為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。倘上訴狀或理由書未依上揭方法表明者，即難認為已對地方行政法院判決之違背法令有具體指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人係奇聖會計師事務所負責人，民國110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）1,580,557元，經被上訴人所屬臺中分局(下稱臺中分局)依據查得資料，核定執行業務所得4,429,061元，通報被上訴人所屬沙鹿稽徵所(下稱沙鹿稽徵所)歸課綜合所得總額4,463,536元，綜合所得淨額3,503,536元，補徵應納稅額633,657元。上訴人不服，申經復查、訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以113年度地訴字第63號判決(下稱原判決)駁回其訴，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴意旨略以：

原審以被上訴人函詢會計師公會意見而未獲回復，在無其他證據下，以心證認為該方法具合理客觀，即合於納稅者權利保護法(下稱納保法)第14條第2項規定。但原審卻有未依法審判或理由不備之情形：

(一)被上訴人未以書面敘明系爭費用標準之推計依據及計算資料，違反納保法第14條第1項規定，但原審卻判為合法：

1.納保法為稅法之特別法，按納保法第14條第1項規定，稽徵機關推計時，應以書面敘明推計依據及計算資料，且無任何除外條款。如甲證8，被上訴人不調整(即沿用以前標準)「103年度中醫師等執行業務費用標準」，係以書面敘明-其乃依據「業者低於標準(醫師一般薪資水準)以下者，占全部家數比例」，由101年度52.33%降為102年度43.38%之計算結果。又如大法官釋361號解釋認為「76年度臺北市個人出售房屋所得標準20%」合法，係於解釋理由敘明-其乃基於臺北市國稅局就多數個案取樣調查之計算結果(平均售屋所得標準為22.02%，所得標準在20%以上者，占總件數之73%)。而本案被上訴人並未以書面敘明系爭費用標準之推計依據及計算資料，且歷年會計師費用標準亦未敘明，明確違反上開規定。對此，原審竟認為被上訴人符合納保法，已違反上開規定。

2. 進一步說，按施行細則第1項規定，系爭費用標準應為「會計師業一般費用標準」。又納保法規定，推計乃推計納稅人之課稅基礎。故，本案系爭費用標準應符合「會計師業之一般課稅費用率」。至於課稅費用率則有兩種：納稅人申報數及稽徵機關核定數，而核定數是最終確定之課稅基礎，且稽徵機關擁有上述兩種完整之數據。此有稽徵機關訂定營利事業利潤標準時，會配合營利事業所得稅結算申報暨核定資料修訂可稽(甲證9~11)。故本案被上訴人顯有應提供、可提供，卻不提供計算資料之違法情事；若其不曾參酌申報數或核定數，也違反納保法第2項「應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項」之規定。

(二)原判決未敘明「稽徵機關實地調查」與「徵詢公會意見」之競合結果，違反納保法第14條第3項「採最切近實額」之規定。納保法第14條第3項規定，推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。如乙證19，本案稽徵機關(含被上訴人)已實地調查，並取具代表性之調查資料，且有詳敘調整標準與否之理由。惟原判決未按上開規定，比較並敘明「稽徵機關實地調查」與「徵詢公會意見」，何者更切近實額，已違反上開規定。

(三)上訴人主張以「107或108年度之會計師業之平均核定費用率」當做本案之推計費用率(會計師業一般費用標準)，係符合納保法等規定。但原判決駁回理由，卻未敘明該主張有何違反納保法之處。本案因被上訴人未依法提示計算資料，且依據納保法立法理由，推計課稅既係以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法。故本案訂定方法並不限於徵詢公會意見，只要方法合於納保法，即可採用。基此，上訴人乃以一般常用於衡量「一般水準」之「平均法」計算本案推計費用率(會計師業一般費用標準)，其結果並符合甲證8之「被上訴人訂定中醫師等業費用標準」之方法。茲說明如下：

1.如甲證8，被上訴人訂定中醫師等業之執行費用標準時，責令所屬單位應蒐集「按實際所得核定之案例」(依法記帳核定)。如甲證9~11，各地國稅局會配合核定資料，修訂營利事業利潤標準。綜上，本案因被上訴人未依法提示計算資料，且原審認為歷年會計師業之費用率並無重大變動，故上訴人以「107及108年度會計師業核定費用率」當做計算資料，係符合上開稽徵機關之訂定方法(行政自我拘束原則)及原審心證。

2.對於「一般水準」之計算，一般常用「平均法」，如台灣全體受僱員工平均每月總薪資。故上訴人主張以「107或108年度之會計師業之平均核定費用率73.83%或73.1277%」當做「會計師業一般費用標準」係符合經驗法則。況且大法官釋361號解釋也採平均數，做為審查個人出售房屋所得標準(類型化標準)之方法。

3.如甲證8，被上訴人不調整「中醫師等執行業務費用標準」乃因「業者低於標準(醫師一般薪資水準)以下者，占全部家數比例」，由101年度52.33%降為102年度43.38%。顯見43.38%至52.33%是被上訴人認定「同業一般費用標準」之合理範圍。因系爭費用標準與上開中醫師等業之標準，均是「執行業務費用標準」，故參照上開審查方法，現將「107及108年度之會計師業之平均核定費用率73.83%及73.1277%」當做本案費用標準，按甲證8之計算方法，即「業者(個案核定費用率)低於標準(該年度平均核定費用率)以下者，占全部家數比例」為48.98%(144/294)及45.51%(142/312)，兩者均在上開被上訴人認定一般費用標準之合理區間內(43.38%至52.33%)。

(四)原判決以「禁搭便車」駁回上訴人上開主張，但卻未敘明「禁搭便車」之法律依據、構成要件、法律效果及其涵攝：原審以「禁止採用依法記帳者之費用率，當做『會計師業一般費用標準』」之計算資料(禁搭便車)」，駁回上訴人之主

張。但原判決卻未敘明-「禁搭便車」之法令依據、構成要件、法律效果及其涵攝，故屬違法。

(五)原判決駁回上訴人上開主張，違反證據(甲證8~11)及行政自我拘束原則：原審以上訴人無法提出證據，證明上訴人費用率符合「107或108年度之會計師業平均核定費用率」，駁回上訴人主張。如甲證9~11，同業標準本就以該業整體之實際經濟狀況所訂，不考慮個案情況，此亦為類型化標準之訂定基本原則，故原審駁回，係屬違法。

(六)系爭費用標準30%「在事實上」確屬會計師業之極低費用率，違反所得稅法施行細則第13條第1項「同業一般費用標準」之規定：系爭費用標準30%屬會計師業極低費用率，但原審卻認定其符合「會計師業一般費用率」，違反事實。本案所有訂定方法，其目的是要求出最切近「會計師業一般費用率」。如前述，本案推計標準應符合「會計師業一般課稅費用率」，而各會計師(會計師業)之申報或核定費用率是真實存在的數字，當然可以採用適切之統計方法加以計算，而非僅靠「會計師公會未回復調整意見」。此有納保法第14條第1項規定，稽徵機關推計時，應以書面敘明推計依據及計算資料可稽。現因被上訴人未依法以書面敘明計算資料，故基於行政自我拘束原則，本案以甲證8之審查方法，計算系爭費用標準是否合於「會計師業一般費用率」：如上所述，107及108年度會計師業之核定費用率，自可當做本案推計費用率之計算資料。計算結果：107及108年度「業者(個案核定費用率)低於系爭費用標準30%以下者，占全部家數比例」為1.7%(5/294)及2.56%(8/312)；且該標準為各該年度第2~5低及第6~8低。由上可知，系爭費用標準30%「在事實上」屬於會計師業之極低費用率，但原審竟認為其合於「會計師業一般費用率」，已違反事實。

(七)因各會計師(會計師業)之費用率是真實存在之數據，而被上訴人也確未盡書面敘明之責，已違納保法第14條第1項規定；另，原審也未比較「稽徵機關實地調查」與「徵詢公會

意見」，何者更切近實額，有違納保法第14條第3項規定；又，系爭費用標準30%「在事實上」並不符「會計師業一般課稅費用率」，有違所得稅法施行細則第1項規定。其次，上訴人主張以「107或108年度之會計師業之平均核定費用率」當做本案之推計費用率(會計師業一般費用標準)，係符合納保法，且亦合於「被上訴人訂定中醫師等業費用標準」之方法(行政自我拘束原則)。但原判決並未敘明該主張有何違背納保法之處，竟以無法律依據之「禁搭便車」等違法理由予以駁回。

(八)聲明：1.原判決廢棄。2.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。3.第一、二審訴訟費用均由被上訴人負擔。

四、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，已敘明：(一)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、所得稅法施行細則第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。(二)查被上訴人所屬民權稽徵所（下稱民權稽徵所）業已依所得稅法施行細則第13條規定，函請轄區各公（協）會（含臺灣省會計師公會中區辦公室、社團法人臺中市會計師公會等）對110年執行業務者費用標準提供意見，除社團法人臺中市

建築師公會外，尚無公會建議調整事項乙節，有民權稽徵所110年8月25日中區國稅民權綜所字第1102611753號書函暨檢附之回覆意見彙整表1份附卷可稽（見原審卷第141-159頁）；嗣財政部高雄國稅局彙整各地區國稅局徵詢所轄縣市相關同業公會意見後，檢陳「110年度執行業務者費用標準」草案，經財政部核定後，以111年1月25日令公布等情，亦有財政部高雄國稅局110年9月30日財高國稅審二字第1100109600號函暨檢附之「110年度執行業務者費用標準」草案及111年1月25日令在卷足參（見原審卷第163-166、181-206、213-217頁）。故系爭標準係財政部基於中央財稅主管機關職權，彙整各地區國稅局徵詢會計師公會在內各該同業公會意見，經綜合考量會計師業務所需之費用項目，歷來尚稱穩定，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，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，而非固定數額，自不因物價指數變動而嚴重影響其合理性。綜此，系爭標準之核定過程、內容，核與所得稅法施行細則第13條第2項規定無違，並已力求客觀、合理，符合租稅公平原則。(三)次查，被上訴人107、108年轄內各會計師事務所之平均純益率固為26.17%、26.8723%（見原審卷第51-63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，原告並未提出相關帳簿文據，自不能證明所營事務所之純益率符合上揭平均純益率水準。況若依原告之主張，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，而上訴人卻得以「搭便車（Free Rider）」適用相同稅率之不公平，是上開平均純益率之費用率，與未提供帳冊核實記載費用者之狀況本非相同，而無從援用。(四)上訴人雖主張被上訴人未提供客觀數據說明系爭標準如何計算得來

云云，然納稅義務人未盡其協力義務，備具關係所得額之帳簿、文據以供查核時，稅捐稽徵機關僅得依合理且符合日常經驗法則之推計方法推定費用率。且查，民權稽徵所業已依所得稅法施行細則第13條規定函請臺灣省會計師公會中區辦公室、社團法人臺中市會計師公會對110年執行業務者費用標準提供意見，該等公會並無建議調整事項，業如前述。核會計師公會乃維護全體會計師共同權益而設，臺灣省會計師公會中區辦公室、社團法人臺中市會計師公會對於110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，會計師執行業務需支出之正常費用占收入之合理比率，較於往年並無顯著變化，且無必須調整之必要，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，被上訴人徵詢會計師公會意見後，依法定程序核定系爭標準，顯非出於恣意，上訴人上開主張並無理由。上訴人若認為推定方法對己不利，其身為專業會計師，本得自行設置帳簿、文據翔實記載費用，並提供被上訴人查核，上訴人捨此不為，其不願提供真實費用數據，復歷年一再提起訴訟，在會計師公會亦無意見的情形下，一再要求被上訴人應提出推計費用率之計算標準，若未能提出就應該讓自己可以「搭便車」方式適用與核實提供帳冊者相同費用率，所為顯不足取。(五)至於司法院大法官釋字第218號解釋，係以財政部67年4月7日（67）台財稅字第32252號函，及69年5月2日（69）台財稅字第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，一律以出售年度房屋評定價格之20%計算其財產交易所得，是否合於所得稅法所定推計核定之意旨乙節所為之意見，係就個人出售房屋所為之解釋，不能與會計師執行業務之推計費用標準相提併論。且財政部係每年責由各地區國稅局徵詢會計師同業公會之意見後，再逐年重新核定費用標準，不能因無調整費用比率必要，而核定與往年一致之比

率，即援用該解釋意旨，而指摘該費用標準有違法或違憲之情形等語甚詳。

五、觀諸前揭上訴意旨所述各節，無非重述其在原審業經主張之主觀法律見解而為原判決摒棄不採之陳詞，憑以指摘原判決所為論斷違法，並非具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當，或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，尚難認對原判決有違背法令情事為具體指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

六、結論:本件上訴為不合法。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　20　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　林靜雯

法官　郭書豪

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　20　　日

書記官　林昱妏