臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年8月14日辯

原　　告　蔡宗佩

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　王素芬

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部108年3月26日臺財法字第10813908190號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

二、爭訟概要：

原告為奇聖會計師事務所負責人，其民國104年度綜合所得稅結算申報，列報源自執行該會計師事務所業務所得新臺幣（下同）1,358,634元，經被告所屬臺中分局依查得資料核定其執行業務所得3,804,175元，歸課其綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30%計算其必要費用，並依規定否准其認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額3,860,981元，綜合所得淨額2,908,751元，補徵應納稅額486,351元。原告不服，就執行業務所得及幼兒學前特別扣除額申請復

查，結果未獲變更，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告起訴主張及聲明略以：

㈠雖然被告可因原告未盡協力義務，而以推計方式核定所得，但被告應依法採客觀、合理方法，調查104年度會計師業實際一般費用，始能訂定30%之推計標準。

㈡稅捐機關自61年至104年，皆將會計師業之推計費用標準訂為30%，顯已悖離經濟情況。臺灣由61年的農業社會轉型到現在的全球化經濟，期間亦夾雜著數次石油危機、產業外移及金融風暴等重大經濟事項，因此這40年來，臺灣經濟在長短期皆有重大變動。但包含被告在內的稅捐機關，無視經濟發展實況，自61年至104年不分地區都將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，完全吻合司法院釋字第218號的違憲要件「不問年度、地區、經濟情況如何不同，以固定不變之百分比，來推計納稅義務人之所得額。」

㈢被告與財政部均無法說明或提示調查方法與結果：

1.被告應先調查轄區內會計師業一般（平均）費用率，再據以訂為系爭費用標準，並主動適時公開。因此，當訂定方法違法時，推計標準即失所附麗。所以，稽徵機關依法必須公開訂定方法的相關資料，使徵納雙方資訊平等，亦使人民可以監督稅捐機關是否依法行政。否則，在調查資訊不公開下，將使得稅捐機關可為所欲為。

2.稅捐機關歷年公布會計師業推計費用標準時，都只公布費用率，從未說明調查原則、方法、所採用之資料、調查結果及調整與否的理由。

3.被告與財政部都在本案的駁回決定書中載明，被告已進行實地調查並將相關資料送請財政部核准。但在兩份決定書

都未載明被告調查的內容與結果。

4.倘若被告真有進行合法調查，在正常情形下應說明相關調查內容與結果，但被告與財政部對此卻避而不談，違背常理。原告推測其情形如下：⑴所謂調查只是紙上作業，未曾進行實際調查工作；或⑵未採用客觀、合理的調查方法；或⑶訂定費用標準30%，與調查結果差距過大。

㈣司法院釋字第218號解釋自76年公布，至104年，歷經28年期間稅捐機關訂定的會計師推計費用標準仍是30%，與61年訂的一樣，難道臺灣經濟狀況在這段期間都沒絲毫改變嗎？原告認為被告違法核課原告104年度綜合所得稅，復查及訴願決定未予糾正，亦有未合。

㈤所得稅係採「實額課稅」，即以直接資料計算所得額。但若稅捐單位無法取得資料便放棄課稅，則對誠實報稅者不公平，因此便採用推計課稅，以求兩者間之租稅公平。換言之，推計課稅並非為處罰而設。稅法對於推計方法係採用同業利潤標準之「平均值」課稅，此有所得稅法施行細則第13條規定「稽徵機關得照同業『一般』收費及費用標準核定其所得額。」可稽。由於經濟變化快速，所以稅法授權稅捐單位，應先調查各行業稽徵年度之一般實際所得，再據以製訂推計標準，以符合該年度實際經濟狀況。因此，司法院釋字第218號解釋才會規定：推計核定之方法，仍應本經驗法則，力求客觀、合理。若不問年度、地區、經濟情況如何不同，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理。

㈥訴願決定理由雖載謂「況該費用標準之核定過程，係每年由各地國稅局實地調查，廣為蒐集資料，並徵詢所轄縣市各相關同業公會意見檢討擬定後，報請本部核定，已力求客觀、

合理，及租稅公平原則，……」等語。但被告只提出徵詢各公會的意見調查函，並無執行實地調查，廣為蒐集資料的相關證據。且被告發意見調查函時，系爭費用標準尚在研擬中，尚未確定費用率，被告不能指稱臺中市會計師公會對系爭費用標準訂為30%沒有意見。

㈦縱使稅捐機關要藉由較低的費用標準（即較高的純益率）來遏止納稅人不記帳，但也必須明訂降低費用標準之原則與區間，並說明其合理性，以避免推計標準與實際一般費用率差距過大，違反比例原則。被告為鼓勵執行業務者誠實記帳及申報，將系爭年度的會計師業書面審核費用率訂為75%（1－書審純益率25%），同時也將未提示帳證者的系爭費用標準訂為30%，兩者差距2.5倍，豈是符合比例原則等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）。

四、被告答辯及聲明略謂：

㈠被告所屬臺中分局於104年10月8日發函請臺中市會計師公會對104年度收入及費用標準提供意見，並請於104年10月20日前填妥意見表（如有調整，請詳敘調整理由並檢附相關數據），擲回辦理，而臺中市會計師公會對會計師費用標準並無任何調整意見，亦未提供具體調整數據資料。又執行業務者之收費及費用標準，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。是財政部訂定之執行業務者費用標準，已就不同行業，分別訂定不同之費用標準，且徵詢各該業同業公會意見檢討訂定，已力求客觀、合理，及租稅公平原則，並無違反司法院釋字第218號解釋。

㈡104年度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者，應依核定收入總額按30%標準計算其必要費用，業據財政部以105年2月2日臺財稅字第10404701801號令發布，並依政府資訊公開法第6條規定，主動公開。

㈢依所得稅法第14條第1項第2類中段規定，執行業務者必須設立帳簿文據，此為其法定義務。又依執行業務所得查核辦法第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。當執行業務者能提供證明所得額之帳簿、文據調查者，其執行業務所得，稅捐稽徵機關應依帳載核實該定；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條規定訂定之收費及費用標準核定其所得額。本件原告經被告所屬臺中分局106年10月11日中區國稅臺中綜所字第1060160582號函及被告107年11月12日中區國稅法二字第1070013337號函請其就執業之奇聖會計師事務所提示104年度帳簿憑證供核，惟迄未提示，原告顯未善盡其協力義務。原告為執業會計師，既未能提示帳簿憑證供核實認定，初查按財政部訂定104年度執行業務者-會計師費用標準，依核定收入總額5,434,535元之30%，核定費用總額1,630,360元（5,434,535元x 30%）及執行業務所得3,804,175元（收入總額5,434,535元－費用總額1,630,360元），並無不合。

㈣原告104年度綜合所得稅結算申報，依核定之執行業務所得3,804,175元，歸課綜合所得稅後，適用稅率為30%，已不符合所得稅法第17條所定幼兒學前特別扣除額之列報規定，初查乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元。綜上，原核定系爭執行業務所得3,804,175元及幼兒學前特別扣除額0元並無不合。另原告相同案情之103年度綜合所得稅案，業經本

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號裁定駁回確定等語。並聲明判決駁回原告之訴。

五、本件兩造爭點為：被告就原告104年度綜合所得稅結算申報，適用財政部105年2月2日臺財稅字第10404701801號令核定之104年度執行會計師業務之30%必要費用標準，計算其必要費用，而核定其執行業務所得為3,804,175元，歸課104年度綜合所得稅，認事用法有無違誤？

六、本院判斷如下：

㈠前提事實：

原告辦理104年度綜合所得稅結算申報，列報源自執行奇聖會計師事務所業務所得1,358,634元，經被告核定執行業務所得為3,804,175元，歸課綜合所得稅，並適用稅率30%計算其必要費用，並否准其認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額3,860,981元，綜合所得淨額2,908,751元，補徵應納稅額486,351元，並經復查決定及訴願決定予以維持等情，有卷附原告104年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書（見原處分卷1第96至98頁）、被告綜合所得稅核定通知書104年度申報核定（見原處分卷1第100至102頁）、復查決定書（見原處分卷1第168至174頁）、財政部訴願決定書（見原處分卷1第191至201頁）等件可稽，堪予認定。

㈡原告雖以上開情詞主張財政部105年2月2日臺財稅字第10404701801號令所訂104年度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者，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用係屬違法，進而指摘被告適用該費用標準，計算原告該年度綜合所得淨額亦構成違法等語。惟：

1.按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。準此以論，所得稅法第83條第1項既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之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。則財政部105年2月2日臺財稅字第10404701801號令訂定104年度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者，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用，自為法所許。

2.又衡諸會計師業務所需之費用項目，歷來要屬穩定一致，難認有發生結構性變化，增加原來所無之新科目，雖然各年之物價指數有起伏波動現象，但業者亦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。故財政部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。又被告所屬臺中分局為調查104年會

計師業務之收入及費用標準，經以104年10月8日中區國稅臺中綜所字第1040160566號函（見原處分卷1第10頁）請臺中市會計師公會就104年度收入及費用標準提供意見，如原訂收入與費用比率標準有調整必要，詳敘調整理由並檢附相關數據，亦未經該會計師公會表示有須調整之意見，可見會計師執行業務需支出之正常費用占收入之合理比率，經臺中市會計師公會審視後，亦認為104年度之情形，相較於往年並無顯著變化，無必須調整之必要，而未提出建議修訂意見，此意見調查結果自具客觀性。再者，會計師同業公會乃維護全體會計師共同權益而設，其對於104年度會計師執行業務之費用標準，既未提出應調整理由及須檢附相關可供參之數據資料，顯見維持去年之30%係屬符合合理利潤之標準，自毋庸再耗費行政資源從事無實益之調查程序。則財政部彙整各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見後，以105年2月2日臺財稅字第10404701801號令核定104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。

3.又租稅行政係屬大量行政，如納稅義務人未提出執行業務支出費用之帳簿文據資料供核，此際若徒著眼個案稅負能力之特殊差異性，而責求稅捐稽徵人員必須無止境耗費資源調查其實際支出費用，不僅使租稅平等原則成為空談，尚且危害法律適用之平等性，故非藉由租稅類型化的立法方式予以規制，無以達成真正租稅平等。故核諸財政部核定上開104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。因此，上開費用標準並無違反量能課稅原則或平等原則，亦無違憲之虞，被告自得予以援用。至於司法院釋字第218號解釋以財政部67年4月7日（67）臺財稅字第32252號及69年5月2日（69）臺財稅字第33523號函示關於個人出售房屋，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。然姑不論該解釋之立論是否允洽，因其係就個人出售房屋為解釋，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無意見後，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，即攀附司法院釋字第218號解釋意旨，指摘其令定之費用標準，有違法或違憲之情形。

4.原告雖復謂：被告為鼓勵執行業務者誠實記帳及申報，將會計師業書面審核費用率訂為75%即書面審核純益率25%，而將未提示帳證者的費用率訂為30%，不符合比例原則云云。然擴大書審純益率須具備有依法設帳記載並辦理結算申報，且應申報或自行調整之純益率達該業書審標準以上始有其適用，而如經查明有漏報收入達規定金額，且加計漏報收入後，依書面審核純益率核算之費用，超過原申報之費用者，即排除適用。故會計師故意未提示帳證應適用之費用率，明顯不能與書面審核費用率相擬，無從因二者之費用率有倍數之差，即資為財政部105年2月2日臺財稅字第10404701801號令訂定之104年度執業會計師必要費

用標準有違反比例原則之論據。

5.查本件原告104年度綜合所得稅結算申報，未檢具相關費用憑據，經被告所屬臺中分局106年10月11日中區國稅臺中綜所字第1060160582號函（見原處分卷1第54頁）及被告107年11月12日中區國稅法二字第1070013337號函（見原處分卷1第143至144頁）通知提出104年度執行會計師業務所得之相關帳冊文據資料供查核未果，被告乃依奇聖事務所申報104年度執行業務所得之收入總額5,434,535元（見原處分卷1第49頁），依申報數同額核定收入總額為5,434,535元，並依財政部令定之104年度執行業務者費用標準，依核定收入總額按30%計算其必要費用，核定費用總額為1,630,360元（計算式：5,434,535元x 30%），執行業務所得為3,804,175元（計算式：5,434,535元-1,630,360元），而將其執行業務所得3,804,175元歸課原告104年度綜合所得稅（見原處分卷1第89頁）。原告104年度綜合所得稅結算申報，原列報有系爭執行業務所得1,358,634元（見原處分卷1第97頁），幼兒學前特別扣除額25,000元（見原處分卷1第98頁），因歸課調整執行業務所得為3,804,175元後，依所得稅法第17條第1項第2款第3目之6規定，經減除幼兒學前特別扣除額25,000元，其104年綜合所得稅適用稅率為30%，在20%以上，不得扣除原告申報5歲以下之幼兒學前特別扣除額25,000元，應否准認列，予以剔除（見原處分卷1第102頁），自屬有據。

七、綜上所述，本件原告上開主張各節，均非可取。被告就原告104年度綜合所得稅結算申報，核定當年度執行會計師業務所得為3,804,175元，歸課原告104年度綜合所得稅，且因其適用稅率為20%以上，乃否准原申報認列之幼兒學前特別扣

除額25,000元，核定綜合所得總額3,860,981元，綜合所得淨額2,908,751元，補徵應納稅額486,351元，復作成復查決定仍維持原核定，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，亦核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

八、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　28　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

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
（一）符合右列情形之一者，得不	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

委任律師為訴訟代理人	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。
（二）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（一）、（二）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（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　28　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【所得稅法】

第14條第1項第2類（107年2月7日修正前原條文）

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5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。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。

執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

第17條第1項第2款第3目之6（107年2月7日修正前原條文）

按第14條至第14條之2及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：

二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：

（三）特別扣除額：

6.幼兒學前特別扣除：自中華民國101年1月1日

起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除二萬五千元。但有下列情形之一者，不得扣除：

（1）經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第15條第2項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。

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。

【所得稅法施行細則】

第13條

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。

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。

【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條前段

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。

【財政部105年2月2日臺財稅字第10404701801號令】

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，104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，依查得資料核計之：……二、會計師：30%。