臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@109年度訴字第

109年10月14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　王素芬

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部109年5月19日台財法字第10913915980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、爭訟概要：

原告係奇聖會計師事務所（設址：臺中市○○區○○街○○○號）負責人，民國106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）1,460,271元，經被告依查得資料核定該事務所收入總額5,841,081元，因原告未提示該事務所帳簿憑證供核，被告依財政部訂定106年度執行業務者費用標準（下稱106年度費用標準），核定原告執行業務所得4,088,757元，歸課當年度綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30%，乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額4,132,352元，綜合所得淨額2,780,854元，補徵稅額451,288元。原告就執行業務所得及幼兒學前特別扣除額部分不服，申請復查，經被告以109年3月16日中區國稅法二字第1090002620號復查決定書（下稱原處分）駁回。原告仍不服，提起訴

願，經財政部109年5月19日台財法字第10913915980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.被告所訂之106年度費用標準，顯未依規定進行實地調查，亦無數據資料可為依據。被告以上開不合稅法規定之費用標準，核定增加原告106年度執行業務所得及剔除幼兒學前特別扣除額，補徵稅額451,288元，顯已違法。

⑴依所得稅法施行細則第13條、司法院釋字第218號解釋理由書、最高行政法院63年判字第84號判例、政府資訊公開法第6條及行政程序法第154條第1項規定，所得稅以實額課稅為原則，當納稅人違反協力義務，致使稽徵機關無法取得課稅資料時，稅法便改採類型化推計課稅，以維租稅公平。然藉由類型化除為降低稽徵成本外，最重要是追求租稅公平，因此類型化的標準必須建立在經濟事實的通常水準上，而非稽徵機關片面主觀認定。

⑵被告訂定106年度費用標準時，必須用客觀、合理的方式進行實地調查，以取得會計師業之實際費用狀況，採取多數案件的通常水準，才能符合稅法所定會計師業之「一般」費用標準。但被告從未主張其有實地調查，且訴願決定書中對各地區國稅局的調查方式與結果，也無隻字片語說明，故訴願決定認為各地區國稅局有實地調查，顯與事實不符。

⑶又縱使各地區國稅局真有實地調查，因被告疏於主張、訴願決定也漏未查明，應在訴願決定書中載明調查結果，未證明該費用標準與調查結果相符。又訴願決定認為各地區國稅局有實地調查，但未提出調查結果，亦違常

理及證據法則。

⑷被告及訴願決定在未查明臺中市會計師公會未回覆意見之真意下，即草率臆測會計師公會認為該費用標準尚屬合理。但會計師公會回覆調整意見之前提是有106年1月至6月具體統計數據。當其無相關數據資料時，即不能提出調整意見。又會計師公會並未調查會計師業106年度1月至6月之所得資料。會計師公會未回覆調整意見，有極大的可能是因為其並無具體數據資料。

⑸被告及財政部未依法善盡調查義務，以訂定該費用標準，被告按違法之費用標準核課原告106年度綜合所得稅，實有違誤，復查及訴願決定未予糾正，亦有未合。

2.費用（利潤）標準就像對未記帳或未提示帳冊的處罰，應符合罪刑相當（比例原則），若行業所得越高，其所得標準也應越高。但當訂定各業標準是來自無所得數據的「意見」，且資料若未公開，則各業標準的訂定，將淪為政治角力戰，勢力越大者，越有利；反之，若以各業實際所得數據為依據，並公開資料，除能符合比例原則外，亦能保障力量較小的行業，也避免勢力大的公會逼使訂定較低所得標準。

3.106年度費用標準明顯過低，已逾越所得稅法所訂同業「一般」費用標準：

⑴自從61年起，會計師費用標準就是30%，不論臺灣已從農業時代轉變成工商社會，期間亦經歷石油危機、產業外移、會計師錄取率大增、金融風暴等，即使會計師公會曾建請修正為79%，但迄今費用標準並未改變。

⑵稅法雖授權稽徵機關訂定費用標準，但稽徵機關仍不能違法，該費用標準不能悖離會計師業一般費用範圍。依

金融監督管理委員會（下稱金管會）出版之會計師業106年度之實地調查報告所載，會計師業之平均費用率為83.2%（1－利潤率16.8%）。而行政院主計總處最近年度（105年度）調查會計師服務業費用率為82.1%（1－利潤率17.90%），證明106年度費用標準30%顯已違反稅法「一般」費用標準之規定。除非被告能提出反證，否則該費用標準確屬違法。

⑶對於會計師業之實際所得（費用）狀況，各地區國稅局職司受理會計師所得申報及查核，對於會計師業每年所得變動知之甚詳。其次，訂定費用標準時賦稅署亦責令各地國稅局應實地調查。又即使稽徵機關不作調查，金管會每年、行政院主計總處每5年都有調查報告可供參考。因此稽徵機關絕對可以、也應該要取得資料。

⑷基於量能課稅原則，所得推計標準應隨實際所得狀況予以調整；就算認為推計標準是對違法者之處罰，也應符合罪刑相當。至於所得高低則應按實際數據資料而定。稽徵機關從未公布訂定原則及依據，且所得推計標準訂定後，幾乎不再修改，使得推計標準有極大可能悖離實際所得狀況。如此，有違司法院釋字第218號解釋之意旨。

4.又政府負有主動公開資訊之責，以便人民共享及公平利用政府資訊，保障人民知的權利，增進人民對公共事務之瞭解、信賴及監督，並促進民主參與，此亦即政府資訊公開法及行政程序法之立法目的。由於稅捐機關一手包辦系爭費用標準之訂定，外人根本難窺堂奧。本件先不論稽徵機關擬訂該費用標準時，未依行政程序法第154條預先公告之錯誤，若各地區國稅局有實地調查，則財政部於公告該

費用標準時，除費用率外，亦應主動公告調查方法與結果，如此才能讓納稅人信服稽徵機關確依法調查並據以訂定該費用標準。或能讓納稅人就不同行業間之推計標準做比較，確信兩者間並無不合理的差別對待。且若稽徵機關在訂定過程有不當或非法之情事，納稅人亦可發現，以提起行政救濟來保障自身權益。原告不爭執被告以推計方式核定原告之執行業務所得，惟爭執被告及財政部未依法實地調查，且所訂之系爭費用標準30%嚴重低於目前唯一有的統計數據「金管會調查之平均費用率83.2%」，所以106年度費用標準並不符稅法所定之「一般」費用標準。

5.又所得稅推計標準通常以「利潤率標準」訂定，如書審率、所得額標準、毛利率標準、淨利率標準、執行業務的書審純益率標準等。但執行業務推計標準卻反採「費用標準」（1－淨利率標準）。所以稽徵機關一開始訂定費用標準時，可能一時不查錯把「淨利率標準」30%當成「費用標準」。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分（含復查決定及原核定處分）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

原告之主張，已經論駁如原處分，茲補充論述如下：

1.依所得稅法施行細則第13條規定，被告所屬臺中分局以106年5月17日中區國稅臺中綜所字第1060154993號函，請臺中市營養師公會、臺中市醫事檢驗師公會、臺中市會計師公會、臺中市聽力師公會、臺中市稅務代理人協會、臺灣省機械技師公會、臺中市結構工程技師公會等對106年度

收入及費用標準提供意見，並請於106年7月10日前填妥意見表，擲回辦理，而臺中市會計師公會，對有關會計師費用標準30%，未表示有需調整之意見。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106年度會計師執行業務之費用標準，既未提出應調整理由，顯見會計師費用標準30%尚屬合理。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，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。

2.有關106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，其必要費用計算，財政部業以107年1月31日台財稅字第10600688501號令發布，應依核定收入總額按30%標準計算必要費用，符合政府資訊公開法第6條所定，與人民權益攸關之施政、措施及其他有關之政府資訊，主動公開原則。

3.按所得稅法第14條第1項第2類第2款規定，是執行業務者「必須」設立帳簿文據，此乃執行業務納稅義務人之法定義務。又依首揭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條規定訂定之收費及費用標率核定其所得額。本件經被告所屬臺中分局及被告以108年5月9日中

區國稅臺中綜所字第1080154485號函及108年12月19日中區國稅法二字第1080013868號函，請原告提示所執業之奇聖會計師事務所106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，原查按首揭財政部訂定106年度執行業務者之會計師費用標準，依核定收入總額5,841,081元之30%，核定費用總額1,752,324元（5,841,081元ｘ30%）及執行業務所得4,088,757元（收入總額5,841,081元－費用總額1,752,324元），並無不合。

4.原告106年度綜合所得稅結算申報，經依核定之執行業務所得4,088,757元，歸課其綜合所得稅後，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，原查乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元。

5.綜上，原核定系爭執行業務所得4,088,757元及幼兒學前特別扣除額0元，並無不合。

6.原告相同案情相同主張之103年度綜合所得稅案，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號裁定駁回而告確定，原告於107年8月28日聲請釋憲，經司法院大法官第1498次會議決議不受理。104年度綜合所得稅案，經本院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，經本院108年度訴字第197號判決駁回，提起上訴中，併予敘明。

㈡聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：被告就原告106年度綜合所得稅結算申報，適用財政部核定之106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4,088,757元，歸課106年度綜合所得稅，認事用法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告係奇聖會計師事務所負責人，106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1,460,271元，經被告所屬臺中分局以108年5月9日中區國稅臺中綜所字第1080154485號函（乙證2）、108年12月19日中區國稅法二字第1080013868號函（乙證4），請原告提示所執業之奇聖會計師事務所106年度帳簿憑證供核，惟原告無法如期提示，並於108年6月24日出具同意書（乙證3），同意按所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定，核定其執行業務所得。被告乃依查得資料核定該事務所收入總額5,841,081元，並依106年度費用標準，核定原告執行業務所得4,088,757元，歸課當年度綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30%，乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額4,132,352元，綜合所得淨額2,780,854元，補徵稅額451,288元。原告就執行業務所得及幼兒學前特別扣除額部分不服，申請復查，經被告以原處分（甲證1）駁回。原告仍不服，提起訴願亦經決定（甲證2）駁回，以上事實有各項資料可查（甲證1、2、乙證2、3、4，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡被告就原告106年度綜合所得稅結算申報，適用財政部核定之106年度費用標準計算其必要費用，而核定其執行業務所得為4,088,757元，歸課106年度綜合所得稅，並無違誤：

1.應適用的法令：

⑴行為時所得稅法第2條第1項、第13條、第14條第1項第2類、第17條第1項第2款第3目之6、第83條第1項。

⑵所得稅法施行細則第13條 。

⑶執行業務所得查核辦法第3條、第8條前段。

⑷106年度費用標準（附錄）。

2.依前引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認定；倘未能提供證明所得額之帳簿文據時，稅捐稽徵機關得依所得稅法第83條及同法施行細則第13條規定訂定之同業一般收費及費用標準，核定其所得額。

3.又財政部107年1月31日台財稅字第10600688501號令訂定之106年度費用標準規定：「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，106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：百分之30。」。查上開執行業務者費用標準，為財政部本於中央主管機關之地位，就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，應如何調查、審核及計算其執行業務所得，所為技術性及細節性事項之規範，核與所得稅法第14條規定之立法意旨相符，並未牴觸母法規定，且未對人民之權利增加法律所無之限制，核與法律保留原則無違，被告自得援用。

4.經查，原告為奇聖會計師事務所負責人，辦理106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為1,460,271元。經被告依查得資料核定該事務所收入總額5,841,081元，因原告未提示該事務所帳簿憑證供核，被告依財政部訂定106年度執行業務者費用標準（會計師:為核定收入總額30%），核定原告執行業務所得4,088,757元，歸課當年度綜合所得稅，復因歸課後適用稅率30%，乃否准認列幼兒學前特別扣除額25,000元，核定綜合所得總額4,132,352元，綜合所得淨額2,780,854元，補徵稅額451,288元，並經原處分及訴願決定予以維持等情，有原告106年度綜合所得稅結算申報書（乙證11）、被告106年度綜合所得稅核定通知書（乙證10）、原處分（甲證1）、訴願決定（甲證2）附卷可稽，依前揭法令規定，核無不合。

5.原告雖以上開情詞主張上開106年度費用標準並不符稅法規定，被告以此增加原告106年度會計師執行業務所得，並補徵稅額顯已違法云云。惟：

⑴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，又必須爭取於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107年1月31日台財稅字第10600688501號令訂定106年度費用標準，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。

⑵又衡諸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，而增加原來所無之新科目，雖各年度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。且財政部核定上開106年度費用標準之性質，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。

⑶經查，為擬訂「稽徵機關核算106年度執行業務者收入標準」、「106年度費用標準」，財政部以106年5月3日台財稅字第10604574291號函通告所屬各國稅局，於徵詢各公會意見時，適時宣導考量勞動基準法週休2日新

制實施，部分行業雇主因應人員調派及工作時間調整等因素，或有影響人事成本費用及其營運獲利，該收入及費用標準之修訂將整體考量受影響行業之營運及損益變動情形並納入評估（原處分不可閱卷第8頁）。又財政部賦稅署以106年4月28日臺稅所得字第10600058120號函、106年8月24日臺稅所得字第10604644490號函（原處分不可閱卷第6、10頁），依所得稅法施行細則第13條規定，通告所屬各國稅局，就各該執行業務者各項收入及費用標準應實地調查，廣為蒐集資料，先徵詢各該業同業公會或團體意見後擬訂，又調查之資料應具代表性，就相關標準無論有無調整，均應詳敘理由。經被告以106年5月3日中區國稅二字第1062004735號函（原處分不可閱卷第14頁），依上述財政部及財政部賦稅署函意旨，通告所屬各分局轉知前揭調查事項，並就各該業同業公會、主管機關意見及蒐集之相關資料，一併報由被告參辦。並就105年12月21日修正公布勞動基準法規定造成人事成本費用增加之行業別及影響程度，請所屬各分局審慎研議調整各業別費用標準之可行性，並洽請相關公會提供106年度1月至6月具體統計數據，以評估各業別受該新制影響情形。嗣被告所屬臺中分局以106年5月17日中區國稅臺中綜所字第1060154993號函（乙證1），請各公（協）會即臺中市營養師公會、臺中市醫事檢驗師公會、臺中市會計師公會、臺中市聽力師公會、臺中市稅務代理人協會、臺灣省機械技師公會及臺中市結構工程技師公會，對106年度收入及費用標準提供意見，並請有調整意見者，詳敘調整理由及檢附相關數據，於106年7月10日前填寫意見表，擲回該局辦理。

惟該函經臺中市會計師公會收受後（原處分卷第32頁之送達證書），對於106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。而會計師公會乃維護全體會計師共同權益而設，臺中市會計師公會對於106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，自毋庸再耗費行政資源從事無實益之調查程序。是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107年1月31日號令核定106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。準此，原告主張106年度費用標準未實地調查、未公告調查方法與結果、自61年至106年均將會計師業費用標準訂定為30%，違反所得稅法施行細則第13條規定云云，顯有誤解，並不足採。至於原告所提出之金管會107年12月編印之「會計師事務所服務業調查報告」、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號函等（甲證5、6），經核其內容與財政部上述107年1月31日號令核定106年度執行會計師業務之必要費用比率仍維持30%比率，並無互相衝突或牴觸之處，亦無法作為有利於原告之認定，併此說明。

⑷又至於司法院釋字第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。本院查其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。是原告主張被告均將會計師業「推計費用標準」訂定為30%，違反司法院釋字第218號解釋云云，即有誤解。

6.另查，本件原告106年度綜合所得稅結算申報，未檢具相關費用憑據，經被告以108年5月9日中區國稅臺中綜所字第1080154485號函（乙證2）、108年12月19日中區國稅法二字第1080013868號函（乙證4），請原告提示所執業之奇聖會計師事務所106年度帳簿憑證供核，惟原告無法如期提示，並於108年6月24日出具同意書（甲證3），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106年度核定收入總額為5,841,081元，並按106年度費用標準有關會計師之必要費用為核定收入總額30%，核定費用總額1,752,324元（5,841,081元X30%），及執行業務所得4,088,757元（收入總額5,841,081元－費用總額1,752,324元），歸課原告106年度綜合所得稅。原告106年度綜合所得稅結算申報，原列報有系爭執行業務所得1,460,271元，幼兒學前特別扣除額25,000元，因歸課調整執行業務所得

為4,088,757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106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，是以此部分被告否准認列，予以剔除，自屬有據。原告上開主張，尚無可採。

㈢綜上所述，原處分依法核無違誤。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，是原告請求調查被告送請財政部核定106年度費用標準之資料，以及各地國稅局在制定106年度費用標準過程中，實地調查所取得之資料（本院卷第101至105頁之原告調查證據聲請狀參照），因均涉及行政機關行政決定前之內部準備作業程序，依法不得閱覽（行政程序法第46條第2項第1款參照），故本院不予調查；另兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　11　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

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。
（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　　109　　年　　11　　月　　19　　日

書記官　李　孟　純

本判決引用的相關條文：

【行政程序法第46條第1項、第2項第1款】

（第1項）當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。

（第2項）行政機關對前項之申請，除有下列情形之一者外，不得拒絕：

一、行政決定前之擬稿或其他準備作業文件。

……。

【所得稅法】（106年6月14日修正公布）

第2條第1項

凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。

第13條

個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。

第14條第1項第2類

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2類：

（第1款）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。

（第2款）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。

（第3款）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

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：

……

三、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：

……

㈢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5歲以下之子女，每人每年扣除2萬5千元。但有下列情形之一者，不得扣除：

⑴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20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20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】

（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。

【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。

【106年度執行業務者費用標準】

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，106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：

一、……。

二、會計師：百分之30。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	原處分-被告109年3月16日中區國稅法二字第1090002620號復查決定書		本院卷	P31-38
甲證2	訴願決定-財政部109年5月19日台財法字第10913915980號訴願決定		本院卷	P39-49
甲證3	原告108年6月24日同意書		本院卷	P51
甲證4	臺灣省及臺北市61年度執行業務者費用標準		本院卷	P53
甲證5	會計師事務所服務業調查報告(調查時間：107年6月)節本		本院卷	P55-55-1
甲證6	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0000000號函		本院卷	P107-109

(續上頁)

	甲證7	行政院主計總處最近年度(105年度)報告—會計服務業之利潤率(節本)		本院卷	P145
	乙證1	被告所屬臺中分局106年5月17日中區國稅臺中綜所字第1060154993號函		原處分卷	P34
	乙證2	被告所屬臺中分局108年5月9日中區國稅臺中綜所字第1080154485號函		原處分卷	P16
	乙證3	原告108年6月24日同意書		原處分卷	P18
	乙證4	被告108年12月19日中區國稅法二字第0000000000號函		原處分卷	P65-66
	乙證5	本院108年度訴字第197號判決		原處分卷	P148-164
	乙證6	最高行政法院108年度裁字第1614號裁定		原處分卷	P144-146
	乙證7	本院108年度訴字第129號判決		原處分卷	P128-142

(續上頁)

乙證8	最高行政法院107年度裁字第976號裁定		原處分卷	P112-114
乙證9	本院106年度訴字第407號判決		原處分卷	P96-110
乙證10	被告106年度綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書		原處分卷	P76-94
乙證11	原告106年度綜合所得稅結算申報書		原處分卷	P67-74
乙證12	原告106年執行業務者(其他)所得收支報告表		原處分卷	P19-24
丁證1	109年9月22日準備程序筆錄		本院卷	P119-128
丁證2	原告訴願書(含附件1至4)		訴願卷	P35-39
丁證3	被告訴願答辯書		訴願卷	P25-34