

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第632號

上 訴 人 慕德生物科技股份有限公司

代 表 人

即 清 算 人 何嘉昇

訴訟代理人 李益甄 律師

李威忠 律師

陳柏霖 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年3月26日臺北高等行政法院108年度訴字第1829號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人原為許慈美，嗣變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人105年度營利事業所得稅係委託會計師查核簽證，於民國106年5月31日採網路申報方式，辦理105年度營利事業所得稅結算申報，上訴人除列報營業收入淨額、全年所得額外，並依所得稅法第39條第1項但書規定，列報前10年核定虧損本年度扣除額（下稱前10年虧損扣除額）新臺幣（下同）210,552,909元，且於106年6月2日自行繳納稅額14,907元。被上訴人以106年5月30日（星期二）適逢端午節，105年度所得稅結算申報截止日調整為106年6月1日，上訴人遲至106年6月2日始繳納其自行結算申報之105年度應納營利事業所得稅額14,907元，乃認定上訴人不符所得稅法第39條第1項但書要件，核定上訴人申報之前10年虧損扣除額為0元，

01 併同其餘調整，應補徵稅額32,461,248元。上訴人就前10年
02 虧損扣除額核定為0元部分不服，循序提起行政爭訟，經原
03 審法院108年度訴字第1829號判決（下稱原判決）駁回，上
04 訴人仍不服，遂提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄，訴願
05 決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

06 三、上訴人起訴主張及被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
07 的記載。

08 四、原判決駁回上訴人在第一審之訴，係以：

09 (一)我國關於營利事業所得稅之課徵，採取年度週期課徵原則，
10 以各當期權責發生之客觀淨所得（盈餘）為營利事業各年度
11 賦稅能力之指標，普遍而平等，周而復始定期課稅。所得稅
12 法第39條第1項本文原則上採取年度週期評估營利事業賦稅
13 能力，而但書採取虧損扣抵制度，係基於各種社會經濟政策
14 目的，並非以「緩和年度課稅所產生違反量能課稅之不公平
15 現象」或「量能課稅之實踐」為其基本思考。雖然，將企業
16 生命週期以會計年度劃分以課徵所得稅，不免發生無法反應
17 企業長期經營狀況，而影響企業後續發展之情形，但國家基
18 於各種非財政稅務之「經濟因素」考量，而有虧損扣抵制度
19 之設，此係為「緩和因年度量能課稅制度之嚴格踐行所產生
20 不利於經濟發展現象」。再者，國家法律制度賦予營利事業
21 擁有法人格，與一般自然人在交易、經濟事務上擁有相同的
22 權利義務能力。從財稅之角度觀察，具法人格之營利事業可
23 採取虧損扣抵制度其實是所得稅制中以週期量能課稅原則之
24 例外，要無「緩和年度課稅所產生違反量能課稅之不公平現
25 象」之可言，更難謂為量能課稅原則之實踐。所得稅法第39
26 條第1項但書正逐步放寬營利事業虧損可扣抵期限（現行法
27 為10年，98年1月21日修正前為5年、78年12月30日修正前為
28 前3年），但始終限於滿足「會計帳冊簿據完備，虧損及申
29 報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽
30 證，並如期申報」等要件，誠實申報納稅之營利事業始得適
31 用。因此，86年5月9日司法院釋字第427號解釋（下稱釋字

第427號解釋）明揭所得稅法第39條第1項但書（該號解釋當時條號項次為第39條但書）乃為「建立誠實申報納稅」之制度；並無關乎量能課稅，不可挾量能課稅為詞，任意放寬立法者於此所設定之特別要件，更加深稅賦之不公。改制前行政法院89年度判字第1020號判決及本院108年度判字第262號判決於釋字第427號解釋後始作成，卻指現行所得稅法第39條第1項但書立法意旨在於「緩和年度課稅所產生違反量能課稅之不公平現象」，或係「量能課稅之實踐」，與該號解釋意旨似有不符，難以援用。

(二)所得稅法第71條第1項前段及第76條第1項前段已指明我國所得稅以納稅義務人「自動報繳」為其稽徵技術。又所得稅法第39條第1項但書，除寓有國家所擬實現之經濟目的外，更透過營利事業必須履行「會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者」各該等稅捐「主債務清償義務」及「協力義務」而足以節省稽徵成本之要件設定，方使其得於一定期間例外採用虧損扣抵計徵所得稅之回饋。而條文中所謂「如期申報」，其意涵為「如期繳納稅款後，檢附收據如期辦理結算申報」，所謂「自動報繳」制，於稽徵實務上亦稱為「報繳合一」制自動報繳制之申報，非單純之申報試算金額而已，乃包含「申報已完成所自行試算之稅額繳納義務」至明。

(三)上訴人105年度營利事業所得稅結算電子申報，雖列報前10年虧損扣除額210,552,909元，但既有遲延繳納結算稅額之事實，有上訴人105年度營利事業所得稅結算網路申報書、106年6月2日繳納結算稅款14,907元之上海商業銀行取款憑條及存款憑條（代收稅費專用）等件為憑。上訴人申報105年度營利事業所得稅時，並未繳納自行試算之所得稅額，揆諸所得稅法第39條第1項及說明，難認合於該法第39條第1項但書「如期申報」而得行使虧損扣抵選擇權之要件，被上訴人因此否准認列其申報之前10年虧損扣除額210,552,909元，

並無不合。上訴人雖援引本院108年度判字第262號判決，指所得稅法第39條第1項但書規定之虧損扣抵係量能課稅之實踐，限縮該條但書適用範圍，有違租稅法律主義或量能課稅原則；另援引本院89年度判字第1020號判決，指申報與繳納為二行為，此參酌違反如期申報與如期繳納義務之法律效果不同即明；另謂遲延繳納稅款出於上海商業銀行之過失，不應歸責於上訴人等詞，主張原處分違法。然而，關於所得稅法第39條第1項但書中「如期申報」意涵之法律意見，原審與上訴人所援引之裁判先例不同，至於是否因上海商業銀行之疏失導致上訴人於當年度虧損扣抵選擇權行使之不能，核與本案勝負無關；且此尚無礙於上訴人於次年度為虧損扣抵（上訴人尚未清算終結）。綜上，原處分（含復查決定）以上訴人未如期繳納自行申報結算之稅款為由，認其未如期申報，不符所得稅法第39條第1項但書要件，否准認列其申報之前10年虧損扣除額210,552,909元，並無違誤等詞，為其判斷之基礎。

五、本院按：

(一)上訴人105年度營利事業所得稅係委託會計師查核簽證，於106年5月31日採網路申報方式申報，並依所得稅法第39條第1項但書列報前10年虧損扣除額210,552,909元，且於106年6月2日自行繳納稅額14,907元，105年度所得稅結算申報截止日為106年6月1日，為原判決依法確定的事實。原判決據以上訴人於106年5月31日申報營利事業所得稅前，並未繳納其自行結算之所得稅額14,907元，不符所得稅法第39條第1項但書「如期申報」之規定，認被上訴人核定上訴人以往年度虧損為0元，否准上訴人申報之前10年虧損扣除額210,552,909元，並無違誤，將訴願決定及復查決定均予維持，固非無見。

(二)惟查：

1. 所得稅法第39條第1項：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，

01 虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或經會計
02 師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前
03 十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」第
04 71條第1項：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，
05 填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成
06 綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關
07 減免、扣除之事實，…… 計算其應納之結算稅額，於申報
08 前自行繳納。」第76條第1項：「納稅義務人辦理結算申
09 報，應檢附自繳稅款繳款書收據與其他有關證明文件及單
10 據；…… 」第102條第4項：「營利事業之營利事業所得稅
11 結算申報，委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，
12 得享受本法對使用藍色申報書者所規定之各項獎勵。」同法
13 施行細則第50條：「申報日期，應以申報書送達稽徵機關之
14 日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期
15 為申報日期；透過網際網路傳輸者，應以申報資料傳輸至稽
16 徵機關之日為申報日期。」依上開規定，納稅義務人應依限
17 如期申報，計算其應納之結算稅額，並於提出申報前自行繳
18 納之，至於繳款書收據則為結算申報時應檢附之文件，故所
19 得稅法上顯將稅捐之申報行為及繳納稅款行為分別以觀，各
20 有規定。且依上開法條規定之文義，顯然無法解釋「如期申
21 報」係包含完成繳納自行結算之稅額。觀諸所得稅法施行細
22 則第50條既明示納稅義務人透過網際網路傳輸辦理結算申報
23 之情形，以將申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期，則
24 納稅義務人於結算申報截止日前傳輸申報資料，即屬「如期
25 申報」。次按所得稅法第79條第1項：「納稅義務人未依規
26 定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送
27 達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算
28 申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資
29 料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定
30 稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；……
31 」同法第112條第1項：「納稅義務人逾限繳納稅款者，每逾

01 2日按滯納之金額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，除由
02 稽徵機關移送強制執行外，其為營利事業者，並得停止其營
03 業至納稅義務人繳納之日止。……」可知，所得稅法將結
04 算申報行為及繳納稅額行為分別以觀，就納稅義務人未依規
05 定辦理結算申報與繳納稅款行為，規定不同的處理方式。故
06 原判決以報繳合一制下，未履行申報義務者，必然未履行繳
07 納自行結算稅額之義務，乃一不作為同時該當滯報及滯納，
08 只是從一情節較重之滯報處罰，認「如期申報」乃包含「申
09 報已完成所自行試算之稅額繳納義務」，進認本院89年度判
10 字第1020號判決有關所得稅法上稅捐之申報行為及繳納行為
11 分別以觀之見解，於本件難以援用，即有可議。

- 12 2. 查所得稅法第39條第1項但書立法理由略以：「以往年度虧
13 損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限，計算營利
14 事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重，外國立法例
15 有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，惟前轉使以往年度稅
16 負不確定，且退稅手續繁瑣，殊非所宜，故本法採後轉辦
17 法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全，申報正確者，予
18 以優待。（78/12/30修正）將但書規定得扣除之『前3年』
19 虧損放寬為『前5年』，以提高企業競爭能力及促進稅制公
20 平合理。並為防杜取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣
21 除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者始可適
22 用，以資周延。（98/01/21修正）一、為提高企業競爭能力
23 及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正
24 確衡量，參照其他國家做法，將第1項規定得扣除『前5年』
25 虧損，放寬為『前10年』虧損。二、有關營利事業得扣除經
26 稽徵機關核定前5年內各期虧損規定，自西元1989年12月30
27 日修正迄今已超過17年，期間歷經多次產業轉型，對於多數
28 需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，
29 原前5年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。……」（財政
30 部所得稅法令彙編110年12月版第547頁參照）可知，所得稅
31 法第39條第1項但書規定係為提高競爭能力促進稅制公平合

理，且限於虧損及申報扣除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者，始可適用，即專為獎勵「誠實申報」之營利事業而設，營利事業能否適用之要件並未著重在稅捐之已否繳納，反係重在稅捐之申請是否正確，原判決認「如期申報」以申報前自行如期繳納稅款為要件，並非的論。而所得稅法第71條第1項係於52年1月29日修正時增加申報時即行自行繳納稅額之規定，其立法理由略以：「第1項增加申報時即行自繳之規定，由於申報案件日益增多，稽徵機關核定稅額通知繳納之時間前後參差，先行核定繳納者，無形中較為吃虧，其繳納期限一致，即無上述之弊，且申報案件日益增多，今後勢必採取抽查之方法，是則部分案件如已於申報時繳納，即可免除再行核定通知之手續，亦可減少滯欠之情形。對於扣繳稅款之退還以申報為要件，未履行申報者，不予退還，以建立申報制度。」（財政部所得稅法令彙編110年12月版第678頁參照）足見，所得稅法第71條第1項規定於結算申報前自行繳納稅款的理由，在於避免因稽徵機關核定稅額通知之時間不一，致先行核定繳納者，無形中較為吃虧，及免除稽徵機關再行核定通知之手續，其目的與所得稅法第39條第1項但書「著重誠實納稅」之目的顯然不同。嗣財政部61年台財稅字第31626號函釋，略以「要旨：期限內提出結算申報不論內容如何不得按未申報論處。……依此規定納稅義務人於上開法條規定期限內，填具申報書向該管稽徵機關提出申報者，不論申報內容如何，即屬已依法申報，自不得因其未填報所得額或以其於所得欄內填為『0』即按未申報論處。」並未認定申報包括自行繳納稅額。是原判決認在「報繳合一」規定下，「如期申報」包含「申報已完成所自行試算之稅額繳納義務」，將申報前自行繳納結算稅額列為所得稅法第39條第1項但書規定應「如期申報」要件，實增加適用該條所無之要件，即有未合。上訴人指摘原判決違反憲法第19條租稅法律主義，違背法令，即非無據。

- 01 3. 觀諸釋字第427號解釋文：所得稅法第39條第1項但書「旨在
02 建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內
03 未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時
04 為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各
05 該公司之虧損。財政部66年9月6日台財稅字第35995號函與
06 上開法條規定意旨相符，與憲法並無牴觸。至公司合併應否
07 給予租稅優惠，則屬立法問題。」可知該號解釋是針對財政
08 部函是否與所得稅法第39條第1項但書相符之闡釋，並非針
09 對納稅義務人就依所得稅法第39條第1項但書申報扣除虧
10 損，是否「如期申報」之程序爭議之闡釋。遍觀該號解釋文
11 及理由書，並未提及有關「如期申報」之意涵，更未闡釋
12 「如期申報」之意涵為「如期繳納稅款後，檢附收據和如期
13 辦理結算申報」。原判決以釋字第427號解釋申報乃為「建
14 立誠實申報納稅」之制度，並無關乎量能課稅，不可挾量能
15 課稅為詞，任意放寬立法者於此所設定之特別要件，更加深
16 稅賦之不公，本院89年度判字第1020號判決，卻指現行所得
17 稅法第39條第1項但書立法意旨在於「緩和年度課稅所產生
18 違反量能課稅之不公平現象」，與該號解釋意旨似有不符，
19 難以援用，作成上訴人不利之判決，自有適用法規不當之違
20 誤。
- 21 4. 財政部就稽徵機關如何適用所得稅法第39條第1項但書規
22 定，曾作成83年7月13日台財稅第831601175號函，謂「公司
23 組織之營利事業經稽徵機關查獲短漏之所得額不超過新台幣
24 10萬元，或短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧
25 損金額之比例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏
26 稅捐者，得視為短漏報情節輕微，免依營利事業所得稅藍色
27 申報書實施辦法第20條第2項規定撤銷其行為年度藍色申報
28 之許可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍准適用所得稅
29 法第39條有關5年（編者著：現為10年）虧損扣除之規定；
30 其屬會計師查核簽證者，亦同。」財政部83年7月13日台財
31 稅第831601183號函，亦以「使用藍色申報書或經會計師查

核簽證之營利事業，短漏所得稅額不超過20萬元或短漏報課稅所得額占全年所得額之比例不超過10%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，並已依稅捐稽徵法第48條之1規定自動補報者，可適用所得稅法第39條有關前五年（編者著：現為10年）虧損扣除之規定」另財政部85年10月2日台財稅字第851918086號函，亦同上旨（所得稅法令彙編110年12月版第551至552頁第39條第12至14則函釋參照）。茲所得稅法第39條第1項但書以往年度虧損扣除之立法目的乃意在對帳冊齊全，申報正確者，予以優待。本件上訴人105年度之全年所得額為211,183,038元，扣除前10年核定虧損210,552,909元，課稅所得額為630,129元，應自行繳納稅額為14,907元（原處分卷第84頁），即上訴人短漏的金額未逾10萬元，其短漏報課稅所得額占全年所得額之比例為0.29%（ $630,129 \div 211,183,038 = 0.29\%$ ），亦不超過10%，依上開財政部各函釋意旨，短漏報課稅所得額者於自動補報之情形下，猶可適用所得稅法第39條第1項但書，而短漏報者就短漏報部分根本未繳納稅捐，與上訴人如期申報，僅未於申報前自行繳納結算稅款14,907元，且已於申報次日自行繳納，上訴人本件情節與財政部上述各函釋情節，顯然較輕，舉重以明輕，原判決不予適用所得稅法第39條第1項但書規定，於法有違。

5. 綜上，依所得稅法之規定，納稅義務人申報行為及繳納行為分別以觀。上訴人於106年5月31日透過網路傳輸申報營利事業所得稅結算，依規定以申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期，上訴人於106年6月1日申報截止日前申報合於所得稅法第39條第1項但書規定之「如期申報」，上訴人於106年6月2日自行繳納應納之結算稅額14,907元，不影響其「如期申報」之事實。從而，被上訴人以上訴人未於結算申報截止日前（106年6月1日）繳納稅款，核定上訴人適用所得稅法第39條第1項但書以往年度虧損扣除額為0元，於法未合，訴願決定未予糾正，原判決續以維持，均有違誤。上訴意旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，且依原審確定

01 之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並將訴願決
02 定及原處分（即復查決定）均予撤銷。

03 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
04 、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 111 年 2 月 10 日

06 最高行政法院第二庭

07 審判長法官 吳 東 都

08 法官 陳 秀 嫻

09 法官 王 俊 雄

10 法官 侯 志 融

11 法官 林 妙 黛

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

13 中 華 民 國 111 年 2 月 10 日

14 書記官 廖 仲 一