

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度再字第14號

再 審 原 告 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

訴訟代理人 鄭美惠

再 審 被 告 慕德生物科技股份有限公司

代 表 人 何嘉昇（清算人）

訴訟代理人 李益甄 律師

李威忠 律師

陳柏霖 律師

上列當事人間營利事業所得稅事件，再審原告對於中華民國111年2月10日本院109年度上字第632號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、緣再審被告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，再審被告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。再審原告以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，再審被告遲至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，乃認定再審被告不符所得稅法第39條第1項但書要件，核定再審被告申報之前10年虧損扣除額為0元，併同其餘調整，應補徵稅額32,461,248元。再審被告就前10年虧損扣除額核定為0元部分不服，循序提起行政爭訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第1829號判決（下稱原判決）駁回，再審被告不服提起上訴，經本院以109年度上字第632號判決（下稱原確定判決）將原判決廢棄、訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。再審原告不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴（至於再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第13款、第14款所定事由提起再審之訴部分，本院另為裁定移送於原審，附此敘明）。

二、再審原告起訴主張：（一）營利事業能否適用盈虧互抵，要件除須誠實申報外，亦須符合所得稅法第71條規定於申報前自行如期繳納稅款，倘不符合所得稅法第71條規定亦准予盈虧互抵之獎勵，有違所得稅法第71條及第39條立法精神及意旨，造成所得稅制不公平之現象。再者，參酌所得稅法32年至110年4月修法之歷史沿革，52年1月29日修正所得稅法第71條（修正前為第68條）規定，營利事業於申報前應自行繳納結算申報應納稅額，以期公平，並由稽徵機關事後加以審核，以節省人力物力，培養良好稅風。準此，現行所得稅法所規範之申報納稅制及稽徵程序為營利事業在辦理結算申報前，應依所得稅法第71條計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，並依所得稅法第76條規定於辦理結算申報時，檢附自繳稅款書收據依限辦理結算申報，且依所得稅法第四章第二節有關結算申報之相關條文觀之，此先繳稅再申報之自動報繳制度方符合所得稅法之立法精神及意旨，縱如原確定判決認定納稅義務人之申報行為及繳納行為分別以觀，則如僅於申報期間完成申報，不論是否如期繳納稅捐即認定如期申報，顯與立法原意相違背。（二）司法院釋字第427號解釋雖未

01 闡釋所得稅法第39條第1項但書與「如期申報」之關係，惟
02 該解釋明揭所得稅法第39條第1項但書乃為建立誠實申報
03 「納稅」之制度，故如期申報應包含如期繳納稅捐。另依所
04 得稅法第102條第3項規定及營利事業所得稅藍色申報書實施
05 辦法第20條第1項規定，可知營利事業未於申報期限內繳清
06 所得稅款，該案件應視同普通申報案件，尚無所得稅法第39
07 條規定之適用，如依原確定判決之見解僅須在期限內申報即
08 可享有盈虧互抵之獎勵，顯未將營利事業所得稅藍色申報書
09 實施辦法第20條第1項第5款規定納入考量，顯有法令適用矛
10 盾及稅賦不公現象。(三)按財政部83年7月13日台財稅第83160
11 1175號函、財政部83年7月13日台財稅第831601183號函及85
12 年10月2日台財稅第851918086號函等函釋，皆係敘明使用藍
13 色申報書或經會計師查核簽證之營利事業，短漏所得金額微
14 小或短漏報所得額佔全年所得額之比例輕微，仍可適用所得
15 稅法第39條有關虧損扣除之盈虧扣抵實體適用解釋，與本件
16 再審被告未於申報時繳納自行申報之應納稅款，屬於申報程
17 序不合之情況不同，原確定判決逕認本件可類推適用顯係誤
18 解，實有判決適用法規錯誤情事。

19 三、再審被告則以：(一)遍查再審原告之書狀，未提及任何關於
20 「為判決基礎之裁判」有何行政訴訟法第273條再審事由之
21 具體情事，顯未依行政訴訟法第277條第1項第4款表明再審
22 理由，其再審之訴應不合法。(二)原確定判決已依所得稅法相
23 關規定，依其文義解釋、體系解釋、歷史解釋及舉輕以明重
24 之法理，詳盡說明其判決理由，並未存在具有相當法律知識
25 之人一見即明之錯誤，原確定判決未具行政訴訟法第273條
26 第1項第1款適用法規「顯有」錯誤之情事。再審原告之主張
27 僅係其與原確定判決就所得稅法第39條第1項但書之法律上
28 見解歧異，非適用法規顯有錯誤，無從據為再審之理由等
29 語。

30 四、本院查：

01 (一)「(第1項)有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確
02 定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其
03 事由而不為主張者，不在此限：□適用法規顯有錯誤。
04 ……」行政訴訟法第273條第1項第1款定有明文。惟再審程
05 序乃是要法院廢棄既有之確定裁判，試圖推翻一個已生
06 「既判力」之法律狀態，如果再審成立，案件重新審理，原
07 來訴訟活動的一切努力即歸於徒勞，並對法律安定狀態的維
08 持形成重大衝擊，因此程序上必須慎重為之，現行實證法乃
09 要求先進行門檻審查。無法通過門檻者，再審法院即無須進
10 一步對本案進行全面重複之實體審理。

11 (二)行政訴訟法第273條第1項第1款所稱「適用法規顯有錯誤」
12 之規定，既然作為再審案件之審查門檻，其意義自然應與行
13 政訴訟法第243條有關「判決違背法令」之上訴法律審理由
14 (包括「不適用法規」或「適用不當」)予以區別，不然當
15 特定法院對實證法規範意旨之詮釋如與當事人主觀之認知不
16 符時，所有案件均可經由再審程序，輕易跨越再審門檻，由
17 另一法院對同一案件進行全面重複之審理，此非再審法制之
18 立法本旨。再從前開再審事由與上訴法律審理由之要件用字
19 觀之，二者所要求合法門檻亦顯有不同，再審部分所用之文
20 字為「適用法規『顯有』錯誤」，而上訴法律審理由之文字
21 僅是「不適用法規」或「適用不當」，而不強調其外觀上一
22 望即知之顯著性，亦表現出對再審程序開啟之謹慎態度。在
23 此規範背景下，所謂「適用法規顯有錯誤」，在法釋義學的
24 解釋上，係指確定判決所適用之法規顯然不合於法律規定，
25 存在具有相當法律知識之人，一見即明的錯誤。是所謂「適
26 用法規顯有錯誤」，係指原裁判所適用之法規與該案應適用
27 之現行法規相違背，或與司法院大法官解釋或大法庭裁判意
28 旨有所牴觸者，始足當之。至於法律見解、法律涵攝及事實
29 認定之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯
30 有錯誤，而據為再審之理由。

01 (三)按所得稅法第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不
02 得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據
03 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
04 經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核
05 定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
06 課。」第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起
07 至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其
08 上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及
09 數額，以及有關減免、扣除之事實，……計算其應納之結算
10 稅額，於申報前自行繳納。」第76條第1項規定：「納稅義
11 務人辦理結算申報，應檢附自繳稅款繳款書收據與其他有關
12 證明文件及單據；……」第102條第3項規定：「營利事業之
13 營利事業所得稅結算申報，委託會計師或其他合法代理人查
14 核簽證申報者，得享受本法對使用藍色申報書者所規定之各
15 項獎勵。」同法施行細則第50條規定：「申報日期，應以申
16 報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並
17 以交郵當日郵戳日期為申報日期；透過網際網路傳輸者，應
18 以申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期。」

19 (四)經查原確定判決已說明：

20 1.依上開規定，納稅義務人應依限如期申報，計算其應納之
21 結算稅額，並於提出申報前自行繳納之，至於繳款書收據
22 則為結算申報時應檢附之文件，故所得稅法上顯將稅捐之
23 申報行為及繳納稅款行為分別以觀，各有規定。且依上開
24 法條規定之文義，顯然無法解釋「如期申報」係包含完成
25 繳納自行結算之稅額。觀諸所得稅法施行細則第50條既明
26 示納稅義務人透過網際網路傳輸辦理結算申報之情形，以
27 將申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期，則納稅義務
28 人於結算申報截止日前傳輸申報資料，即屬「如期申
29 報」。且由所得稅法第79條第1項規定：「納稅義務人未
30 依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知
31 書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內

01 補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應
02 依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅
03 額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務
04 人依限繳納；……」同法第112條第1項規定：「納稅義務
05 人逾限繳納稅款者，每逾2日按滯納之金額加徵1%滯納
06 金；逾30日仍未繳納者，除由稽徵機關移送強制執行外，
07 其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日
08 止。……」可知，所得稅法將結算申報行為及繳納稅額行
09 為分別以觀，就納稅義務人未依規定辦理結算申報與繳納
10 稅款行為，規定不同的處理方式。

- 11 2. 由所得稅法第39條第1項但書之立法理由可知，該規定係
12 為提高競爭能力促進稅制公平合理，且限於虧損及申報扣
13 除年度均為使用藍色申報書或經會計師查核簽證申報者，
14 始可適用，即專為獎勵「誠實申報」之營利事業而設，營
15 利事業能否適用之要件並未著重在稅捐之已否繳納，反係
16 重在稅捐之申請是否正確。而所得稅法第71條第1項係於5
17 2年1月29日修正時增加申報時即行自行繳納稅額之規定，
18 修正理由在於避免因稽徵機關核定稅額通知之時間不一，
19 致先行核定繳納者，無形中較為吃虧，及免除稽徵機關再
20 行核定通知之手續，其目的與所得稅法第39條第1項但書
21 「著重誠實納稅」之目的顯然不同。嗣財政部61年台財稅
22 字第31626號函釋，略以「要旨：期限內提出結算申報不
23 論內容如何不得按未申報論處。……依此規定納稅義務人
24 於上開法條規定期限內，填具申報書向該管稽徵機關提出
25 申報者，不論申報內容如何，即屬已依法申報，自不得因
26 其未填報所得額或以其於所得欄內填為『0』，即按未申
27 報論處。」並未認定申報包括自行繳納稅額。是原判決認
28 在「報繳合一」規定下，「如期申報」包含「申報已完成
29 所自行試算之稅額繳納義務」，將申報前自行繳納結算稅
30 額列為所得稅法第39條第1項但書規定應「如期申報」要
31 件，實增加適用該條所無之要件，即有未合。

- 01 3.司法院釋字第427號解釋並非針對納稅義務人就依所得稅
02 法第39條第1項但書申報扣除虧損，是否「如期申報」之
03 程序爭議之闡釋。遍觀該號解釋文及理由書，並未提及有
04 關「如期申報」之意涵，更未闡釋「如期申報」之意涵為
05 「如期繳納稅款後，檢附收據和如期辦理結算申報」。
- 06 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
07 定，曾作成83年7月13日台財稅第831601175號函，謂「公
08 司組織之營利事業經稽徵機關查獲短漏之所得額不超過新
09 臺幣10萬元，或短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣
10 除之虧損金額之比例不超過5%且非以詐術或其他不正當方
11 法逃漏稅捐者，得視為短漏報情節輕微，免依營利事業所
12 得稅藍色申報書實施辦法第20條第2項規定撤銷其行為年
13 度藍色申報之許可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍
14 准適用所得稅法第39條有關前5年（編者著：現為10年）
15 虧損扣除之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同。」財政
16 部83年7月13日台財稅第831601183號函，亦以「使用藍色
17 申報書或經會計師查核簽證申報之營利事業，短漏所得稅
18 額不超過新臺幣20萬元或短漏報課稅所得額占全年所得額
19 之比例不超過10%且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅
20 捐，並已依稅捐稽徵法第48條之1規定自動補報者，可適
21 用所得稅法第39條有關前5年（編者著：現為10年）虧損
22 扣除之規定。」另財政部85年10月2日台財稅第851918086
23 號函，亦同上旨（所得稅法令彙編110年12月版第551至552
24 頁第39條第12至14則函釋參照）。茲所得稅法第39條第1項
25 但書以往年度虧損扣除之立法目的乃意在對帳冊齊全，申
26 報正確者，予以優待。再審被告105年度之全年所得額為2
27 11,183,038元，扣除前10年核定虧損210,552,909元，課
28 稅所得額為630,129元，應自行繳納稅額為14,907元，即
29 再審被告短漏的金額未逾10萬元，其短漏報課稅所得額占
30 全年所得額之比例為0.29%（ $630,129 \div 211,183,038 = 0.29\%$ ）
31 ），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，與再審被告如期申報，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，再審被告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。

(五)綜上，再審意旨或係重述其在前訴訟程序業經提出而為原確定判決不採並予指駁綦詳之主張，或係執其法律上之歧異見解再為爭議，難謂原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤之情事，再審原告求予廢棄，難認為有理，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 12 月 15 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 帥 嘉 寶

法官 鄭 小 康

法官 林 玫 君

法官 李 玉 卿

法官 洪 慕 芳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 12 月 15 日

書記官 張 玉 純