

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第135號

111年2月17日辯論終結

原告 席德瑞思股份有限公司

代表人 方松柏(董事長)

訴訟代理人 楊弼龔會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍(局長)

訴訟代理人 邱玉琴

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年12月8日台財法字第10913937030號（案號：10900744）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

甲、程序事項：

本件被告代表人原為王綉忠，訴訟進行中，變更為蔡碧珍。茲據被告現任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

壹、事實概要：

緣原告107年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報前10年核定虧損本年度扣除額（下稱虧損扣除額）新臺

幣（下同）3,193,322元，經被告核定611,222元，應補稅額516,420元。原告不服，申請復查及提起訴願均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、財政部85年10月2日函釋之視為情節輕微之比例上限5%，及金額上限10萬元，不應由行政機關訂定，因涉及納稅義務人之課稅金額，依租稅法定主義，應以法律明定。

二、本件所涉101年度（虧損年度）營所稅漏稅額，係被告按營業稅資料即逕予核定，依最高行政法院108年度判字第550號判決意旨，未經審核即直接核定係不符程序，本件以此不合程序之101年度結果來否准盈虧互抵，不符程序正義。

三、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、營利事業以往年度之虧損，原則上不得列入本年度計算，惟若公司組織之營利事業，如會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用所得稅法第77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，所列報經該管稅捐稽徵機關核定之前10年虧損扣除額，得准予扣除，同法第39條第1項但書定有明文。另為避免營利事業因微小疏失，遭稽徵機關認定其不符合會計帳冊簿據完備要件，致不得適用盈虧互抵之情形，是財政部另以85年10月2日台財稅字第851918086號函為釋示，就營利事業短漏報之稅額或所得額不超過規定金額（10萬元）或比率（5%）者，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，得視為短漏報情節輕微，得免按會計帳冊簿據不完備認定，從寬仍准適用所得稅法第39條有關盈虧互抵之規定。

二、按司法院釋字第635號解釋意旨，憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅

01 基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能
02 鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行
03 政命令為必要之釋示。是以，上述財政部85年10月2日函係
04 主管機關就適用所得稅法第39條第1項但書發生疑義者，本
05 於職權予以釋示。其旨在避免營利事業僅因微小疏失，生有
06 會計帳冊簿據不完備情事，以致失去盈虧互抵適用機會，乃
07 就情節輕微者，仍予適用盈虧互抵之可能，而為法律落實之
08 補充，並未逾越所得稅法第39條規範意旨，亦未背離稅捐法
09 定原則意旨。本件自得援引財政部85年10月2日函釋為核定
10 依據，原告所稱不應由行政機關為法律適用之釋示云云，係
11 有誤會，尚不足採。

12 三、本件原告係經營國產家用傢具零售業者，就107年度營所稅
13 結算申報，列報101會計年度所生虧損其中3,193,322元，擬
14 自本件107年度純益額為扣除。案經審查，以原告101年（虧
15 損年度）遭查獲會計帳冊簿據不完備，並且短漏所得額884,
16 733元，依當（101）年度適用之營所稅稅率17%計算，短漏
17 所得稅額係150,404元（884,733元×17%），已超過10萬元，
18 並且占全年度核定可供以後年度扣除虧損金額之比率達13.9
19 6%（101年度短漏所得額884,733元÷101年度核定虧損全部金
20 額6,335,945元），亦超過5%，是無上述財政部85年10月2日
21 函釋之視為情節輕微之適用，應認不符合盈虧互抵要件，乃
22 否准本件自107年度純益額中扣除系爭101年度虧損額3,193,
23 322元。然因原告104年度經核定之虧損尚有餘額611,222
24 元，此部分經審查符合盈虧互抵規定，准予自107年度純益
25 額中為611,222元之扣除。是本件核定盈虧互抵金額611,222
26 元，連同其他項目，對原告核定補徵稅額516,420元，並無
27 違誤。

28 四、至於原告101年度營所稅事件之違章情節，係原告銷售傢俱
29 遭查獲漏開統一發票884,733元，漏載漏報銷貨收入884,733
30 元，以致101年度課稅所得額漏載漏報884,733元。前情係被
31 告立案調查通知原告後，經原告於103年9月間出具承諾書，

並表明於101年間銷售傢俱884,733元，但未開立統一發票，雖然相關成本損費已帳載並已申報，但遭北區國稅局查獲漏載漏報營業收入884,733元，致生漏載漏報所得額884,733元及稅額之結果，乃承諾補繳稅款並同意繳納罰鍰等情在案，係有原告之承諾書等附卷可佐（參原處分卷一第57至58頁）。是以，原告所稱本件係被告按101年度營業稅資料直接核定，未經調查云云，亦有誤會，並不足採。

五、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：如事實概要欄所述之事實，業據提出本件原處分（見原處分卷一第35至38、52至56頁）、訴願決定（見本院卷第17至22頁）、101年度營所稅結算申報更正核定通知書（見本院卷第97頁）、原告就101年度營所稅事件對被告出具之承諾書（見原處分卷一第57至58頁）、原告101年度營所稅漏報所得額事件之罰鍰裁處書及罰鍰繳納紀錄（見本院卷第99至101頁）、前10年核定虧損本年度扣除額審查表（見原處分卷一第40頁）等為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真。兩造之爭點厥為：原告107年度營所稅結算申報，列報101年度發生之虧損3,193,322元供作扣除額，其會計帳冊簿據是否完備？是否情節輕微？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條及法理：

（一）所得稅法第39條第1項規定：「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，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，得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」

（二）財政部85年10月2日台財稅字第851918086號函釋（下稱財政部85年10月2日函釋）：「公司組織之營利事業，其虧

01 損年度經稽徵機關查獲短漏之所得額，依當年度適用之營
02 利事業所得稅稅率計算之金額不超過新臺幣10萬元，或短
03 漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比
04 例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，
05 得視為短漏報情節輕微，免依營利事業所得稅藍色申報書
06 實施辦法第20條第2項規定撤銷其行為年度藍色申報之許
07 可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍准適用所得稅法
08 第39條有關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦
09 同。」，核乃執行母法之技術性、細節性行政規定，與立
10 法意旨相符，且未逾越母法之限度（最高行政法院101年
11 度判字第1045號判決意旨參照），行政機關予以適用，自
12 無違誤。

13 二、原告107年度營所稅結算申報，列報101年度發生之虧損3,19
14 3,322元供作扣除額，其會計帳冊簿據並非完備，且並非情
15 節輕微：

16 （一）本件係原告107年度營所稅結算申報，列報全年所得額3,1
17 93,322元，並且列報發生於101年度之虧損3,193,322元，
18 供作盈虧之互抵，最終申報107年度課稅所得額0元（107
19 年度全年所得額3,193,322元－101年度之虧損3,193,322
20 元），及應納稅額0元，有原告之107年度營所稅結算申報
21 書等在卷可稽（參原處分卷一第11至12、31頁）。經被告
22 審查，原告101年度營所稅事件，遭查獲銷售傢俱卻漏開
23 統一發票，漏報銷貨收入884,733元，致生漏報101年度課
24 稅所得額884,733元及稅額等結果，應認原告於虧損年度
25 不符合會計帳冊簿據完備之要件，且情節並非輕微，乃核
26 定系爭101年度之虧損額3,193,322元並無盈虧互抵之適
27 用。然因原告104年度營所稅結算申報，業經核定之虧損
28 額尚餘611,222元可供減除，被告乃核定本件適用盈虧互
29 抵金額為611,222元，連同原告申報之全年所得額3,193,3
30 22元，被告核定本件課稅所得額為2,582,100元（3,193,3
31 22－611,222），應納稅額即為516,420元（2,582,100×2

01 0%)，乃對原告補徵稅額516,420元（見被告107年度核定
02 通知書，附原處分卷一第35至40、52至56頁），本院經核
03 並無違誤。

04 （二）原告雖主張財政部85年10月2日函釋之視為情節輕微之比
05 例上限5%，及金額上限10萬元，不應由行政機關訂定，因
06 涉及納稅義務人之課稅金額，依租稅法定主義，應以法律
07 明定。而本件所涉101年度（虧損年度）營所稅漏稅額，
08 係被告按營業稅資料即逕予核定，依最高行政法院108年
09 度判字第550號判決意旨，未經審核即直接核定係不符程
10 序，本件以此不合程序之101年度結果來否准盈虧互抵，
11 不符程序正義（原告僅就被告否准自107年度純益額中扣
12 除系爭101年度虧損額3,193,322元部分聲明不服，至於本
13 件核定補徵稅額516,420元所涉其餘課稅事項，原告並無
14 爭執）云云。

15 （三）惟按所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔
16 能力之衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課
17 稅原則之下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增
18 益課徵所得稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所
19 得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。所得
20 之計算，係以其本年度收入總額減除相關成本費用、損失
21 後之餘額為所得額（所得稅法第14條、第24條第1項規定
22 參照）。所得稅法原則上，就損失之扣除，限於當年度為
23 原則，如果跨年度扣除損失，必須有法律明文規定。稅捐
24 法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者均係為
25 所得稅課稅處分合法性之審查標準。稅捐法定原則源於憲
26 法第19條，而憲法上平等原則導出量能課稅原則、客觀淨
27 所得原則。稅捐法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原
28 則，三者位階相當，並無絕對孰優孰劣，當須以立法者就
29 此有無特別的立法意旨為重要指標（最高行政法院108年
30 度大字第3號裁定意旨參照）。

- 01 (四) 按所得稅法上關於跨年度扣除損失，均以法律明文規定。
02 例如，關於營利事業以往年度虧損扣除的限制規定，所得
03 稅法第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不得列
04 入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完
05 備，虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書或
06 經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關
07 核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行
08 核課。」參其立法歷程，最早（民國37年4月1日立法）係
09 對以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，然後逐步
10 隨著時代的演進，及我國公司治理及會計制度的健全，放
11 寬到3年（52年1月29日修正）、5年（78年12月30日修
12 正）及現行10年（98年1月21日修正）。但其必須符合立
13 法者所設定前提要件的限制，即公司組織之營利事業，應
14 具備：會計帳冊簿據完備、虧損及申報扣除年度均使用藍
15 色申報書，或經會計師查核簽證，並如期申報者（最高行
16 政法院108年度大字第3號裁定意旨參照）。
- 17 (五) 又量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正
18 義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟
19 上之負擔能力分配，106年12月28日施行之納稅者權利保
20 護法第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，
21 無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。量能
22 課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則，認為可
23 支配的所得，亦即淨額的所得，才能表彰納稅義務人之經
24 濟上給付稅捐能力，包括客觀的及主觀的淨額所得，以反
25 映納稅義務人之客觀的及主觀的給付能力。其中表彰客觀
26 的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應
27 先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其
28 餘額為客觀的淨額所得額。為確實反應客觀的淨額所得原
29 則，在所得計算上，除應准許當年度積極所得與消極所得
30 相互結算，在損益相抵（或謂損益通算）後之餘額，才是
31 「實際的所得」外，倘若納稅義務人之損失在當年度所得

金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦即先從以前課稅年度之課稅所得中扣除（損失前抵），再從後續年度之所得中扣除（損失後抵），此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現，所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之計算，以其『本年度』收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」第39條第1項規定：「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，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，得將經該管稽徵機關核定之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」係「有限度」的承認營利事業所得之損益通算及盈虧互抵（最高行政法院108年度判字第263號判決意旨參照）。

（六）次就營利事業所得之結算申報而言，所得稅法第24條第1項明文規定以「本年度」所得額為準，按每一年度為結算課徵，即營利事業所得稅為期間稅，同法第39條第1項本文規定「以往年度營業之虧損，『不得』列入本年度計算。」亦同此旨。惟基於例外之跨年度貫徹客觀淨所得課稅原則，同法第39條第1項但書乃「有限度」的承認跨年度之盈虧互抵。又，營利事業得依法適用跨年度盈虧互抵者，需滿足以下4項要件，缺一不可，即：公司組織之營利事業、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、如期申報。但因前開法規範之規定內容太過剛硬，在個案中適用往往缺乏彈性，容易造成「法重情輕」之不准扣抵結果。稅捐主管機關為緩和上開法律適用之僵固性，財政部85年10月2日函釋乃對上開法規範架構之嚴格構成要件予以放寬

（實際上是對會計帳證可信度標準為更細緻之界定，後詳），其在規範體系上與所得稅法第39條之規定形成「補助規範與主要規範」間之法條競合關係，因此特定個案之事實即使不符合所得稅法第39條所定之「會計帳冊簿據完備」構成要件，但符合該函釋所揭示之要件者，仍得產生所得稅法第39條所定「得扣除前期虧損」之法律效果（即『視為短漏報情節輕微』，『免依營利事業所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度藍色申報之許可，並免按會計帳冊簿據不完備認定，仍准適用所得稅法第39條有關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同』）。

（七）從上開規範層面言之，會計帳證之可信度，乃「盈虧互抵是否許可」之重要依據，上開財政部85年10月2日函釋之要件，亦應本於此基礎，而為如下之解析：

- 1、所得稅為週期稅，但各週期所得流量數額，往往與前後各期間之正負流量數額間具有連動性，因此做為檢證某期流量之帳證必須具有可信度，方能取信於稅捐機關。若因主觀上有可歸責於納稅義務人之事由，或因其他客觀事證之存在，以致存在瑕疵，可信度因而重大貶損者，稅捐機關自然可合理懷疑，其他各期帳證資料之可信度，而否准各期盈虧之互抵。所得稅法第39條但書之所以會要求「會計帳冊簿據完備」，其規範意旨正在於此。
- 2、但「會計帳冊簿據是否完備」本來即是層升概念，具有程度性之特徵，而沒有「一刀二斷」式之絕對判準，若帳證雖不完備，但情況輕微，卻因之而完全否認其帳證整體結構之可信度，即屬過於嚴苛，因此有必要對「會計帳冊簿據」的完備性為更精準的界定。可是所得稅法第39條規定本身所使用的文字卻缺乏彈性，無法允當承當上開精細界定之規範需求。如此才有上開財政部85年10月2日函釋補充規範之產生。

01 3、而依前開財政部85年10月2日函釋之規範意旨所示，有
02 關「主觀上可歸責於納稅義務人」之事由，是用「施用
03 詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」行為來加以具體化。
04 而「其他客觀事由」，則用短漏稅額之絕對金額數量或
05 短漏所得額之相對比例來加以具體化。換言之，其必須
06 「行為輕微」與「結果輕微」同時具備，才算是「情節
07 輕微」，也才會產生所得稅法第39條但書盈虧互抵之法
08 律效果，是該函釋所稱「許可扣除前期虧損」，乃指
09 I、「短漏之稅額，其絕對金額不超過100,000元，或
10 短漏所得額之相對比例（即占全年核定可供以後年度扣
11 除之虧損金額之比例）不超過5%」。II、「該營利事業
12 無以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為存在」。是
13 以公司組織營利事業之會計帳證在「形式上」生有不
14 完備情事者，尚須進而探究其不完備之情況在「實質上」
15 是否「情節輕微」。

16 （八）經查，原告漏開發票及漏報101年度營業收入884,733元等
17 以不正當方法逃漏營所稅稅額之違章事實，經原告於103
18 年9月間出具承諾書具體陳明：係101年間銷售傢俱884,73
19 3元，但未開立統一發票，雖然相關成本損費已帳載已申
20 報，但遭查獲漏開發票、漏載漏報營業收入884,733元，
21 致生漏報所得額884,733元及稅額等違章在案（參原處分
22 卷一第57至58頁）。且原告101會計年度遭查獲短漏所得
23 額884,733元，依101年度適用之營所稅稅率17%計算，短
24 漏所得稅額係150,404元（884,733元×17%），已超過10萬
25 元，並且占101年度核定可供以後年度扣除虧損金額之比
26 率達13.96%（101年度短漏所得額884,733元÷101年度核定
27 虧損金額6,335,945元），亦超過財政部85年10月2日函釋
28 之5%。是以，被告認定原告101年度之發票憑證及收入帳
29 載缺漏不完備且不正確，且未據實申報，原告101年度之
30 會計帳證在形式上不完備，並且其不完備之情況「並非情

節輕微」，尚無財政部85年10月2日函釋放寬認定之適用，無所得稅法第39條盈虧互抵適用等節，核無不合。

(九) 至原告主張被告僅按101年度之營業稅資料，即直接認定系爭虧損額3,193,322元於本件無盈虧互抵之適用，被告核定程序與法不合云云，惟查：

- 1、稽徵機關於103年3月間已查獲原告漏報101年度營業收入884,733元之違章（參訴願卷一第87頁），原告並由於原已提出申報之101年度營所稅會計帳表漏載漏報營業收入884,733元，乃於遭查獲後之103年7月1日申請更正101年度之營所稅帳表，自承應調增101年度營業收入帳列申報金額884,733元等，前情係有被告101年度營所稅審查報告書之查核說明在卷可稽（參訴願卷一第83頁），並有101年度營所稅事件之罰鍰裁處書記明原告漏載漏報所得額884,733元之有關證據可參（包含『承諾書』與『更正前及更正後之營所稅結算申報書』，附原處分卷一第45、58頁）。
- 2、被告審查本件107年度營所稅結算申報，係基於所查得原告101年度會計帳冊簿據不完備等違章情事，否准101年度虧損之扣除額，原告因而提出本件復查之申請，有107年度核定通知書與調整說明，及原告之補充說明等附卷可佐（參原處分卷一第35至39、48至49頁）。可知被告係查得原告於101年間漏載漏報營業收入884,733元，申報未據實且有瑕疵，並非情節輕微，故否准系爭虧損額3,193,322元盈虧互抵之適用，被告核定之程序，與法並無不合。
- 3、至原告所援引之最高行政法院108年度判字第550號判決意旨，係營所稅事件之事實審法院僅以營業稅罰鍰事件之確定判決及其附表為證據，對於證據與所認定事實間有何關聯，並未敘明得心證之理由，致生判決理由不備之違法。惟本件被告已查得原告101年間銷售傢俱884,733元，其成本損費已記帳申報，卻漏開銷貨發票並漏載

漏報營業收入884,733元，致生101年度會計帳冊簿據不完備，與最高行政法院108年度判字第550號判決所涉個案相異，尚難比附援引。

三、綜上，本件原告107年度營所稅結算申報，被告核定系爭101年度之虧損3,193,322元於本件無盈虧互抵之適用，另因原告104年度虧損尚有餘額611,222元符合盈虧互抵之規定，准予自本件純益額中為611,222元之扣除，連同其他項目，被告本件對原告核定補徵稅額516,420元，於法並無不合。從而，原處分（含復查決定）並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

四、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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 111 年 3 月 17 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊得君

法 官 鄭凱文

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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	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

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。	

02 中 華 民 國 111 年 3 月 17 日
03 書記官 李依穎