

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第1411號

112年3月23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）住同上

送達代收人 呂淑華

訴訟代理人 陳旭郁

曾綉鈴

鄭博宇

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111年9月21日台財法字第11113928900號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告係經營國產家用家具零售業，民國105年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報列報全年所得額新臺幣（下同）2,437,804元、虧損扣除額2,437,804元及課稅所得額0元，被告原依申報數核定，嗣依通報資料查得其101年虧損年度遭查獲銷售家具漏開統一發票，漏報銷貨收入884,733元及漏報所得額884,733元，依當年度適用之營所稅稅率17%計算短漏所得稅稅額150,404元，已超過10萬元，且占全年

核定可供以後年度扣除虧損金額之比例達13.96%，依財政部85年10月2日台財稅第851918086號函（下稱財政部85年10月2日函釋），否准自本（105）年度純益額中扣除101年度核定虧損2,437,804元，重行核定虧損扣除額0元及課稅所得額2,437,804元，應補稅額414,426元。原告不服，申請復查，經被告111年5月16日北區國稅法一字第1110006388號復查決定駁回，復提起訴願，經決定駁回後，原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

本件所涉101年度（虧損年度）營所稅漏稅額，係被告按營業稅通報資料即逕予核定，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，以此不合法定程序之結果來否准盈虧互抵，不符程序正義，應予撤銷。至財政部85年10月2日函釋有關視為情節輕微之比率上限5%及金額上限10萬元之規定，因涉及納稅義務人之課稅金額，依租稅法定主義，應以法律明定之。又本件被告以101年漏報所得稅額150,404元，否准虧損扣抵2,437,804元，並核定本稅414,426元，顯不符比例原則。再者，原告申報105年度營所稅，被告在110年12月27日核定，雖符合核課期間之規定，但其核定內容關於否准原告扣抵101年度之虧損，則已經超過5年或7年之核課期間。換言之，被告就原告101年之申報，並未重新核課虧損扣抵之金額，故等同於是在110年才重新核課原告101年之虧損不得扣抵，顯已經超過7年之核課期間，堪認原告之虧損仍屬合法有效而得予扣抵。

（二）聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

- 1.參照所得稅法第39條之立法及修正理由可知，營利事業以往年度營業之虧損，原則上不得列入本年度計算，惟為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課

01 稅能力之正確衡量，爰於但書規定，公司組織之營利事業，
02 符合會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用藍色申
03 報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得適用盈虧互
04 抵。而所謂「會計帳冊簿據完備」之要件，即應依所得稅法
05 第21條規定，營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得
06 額之帳簿憑證及會計紀錄。又為避免營利事業因微小疏失，
07 遭稅捐稽徵機關認定其不符合會計帳冊簿據完備要件不得適
08 用盈虧互抵之情形，財政部遂以85年10月2日函釋闡明，就
09 營利事業短漏之所得稅額不超過10萬元或短漏之所得額占全
10 年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例不超過5%，且非
11 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
12 微，亦得適用首揭盈虧互抵規定。

- 13 2.原告101年度營所稅課稅所得額申報虧損7,220,678元，原經
14 被告書面審查依申報數核定，嗣依財政部中區國稅局（下稱
15 中區國稅局）103年8月6日中區國稅二字第1030010973B號函
16 （下稱103年8月6日函）送原告承認其漏開統一發票之說明
17 書、原告103年7月1日（被告所屬新莊稽徵所收件日期）更正1
18 01年度營所稅結算申報書（損益及稅額計算表）及其103年9月
19 17日郵寄書面承認101年度營所稅因銷售時未開立統一發票
20 及漏報銷售額致漏報所得額884,733元之違章事實並同意繳
21 納稅款及罰鍰之承諾書等資料，查得其同年度漏報營業收入
22 884,733元及所得額884,733元，更正核定課稅所得額虧損6,
23 335,945元（103年9月23日更正核定），並裁處罰鍰60,161
24 元，是原告有帳證不實，進而導致短、漏稅事實發生之情
25 形，自然非屬「無瑕疵」之申報，亦無所得稅法第39條第1
26 項但書所定「盈虧互抵」規定之適用甚明，更無原告所指已
27 逾核課期間之問題。再者，原告101年虧損年度經查獲短漏
28 所得額884,733元，依當（101）年度適用之營所稅稅率17%
29 計算，短漏所得稅額150,404元（884,733元×17%），已超過
30 10萬元，且占101年度核定可供以後年度扣除虧損金額之比
31 率達13.96%（101年度短漏所得額884,733元/101年度核定虧

01 損金額6,335,945元)，亦超過5%，尚無財政部85年10月2日
02 函釋放寬「視為情節輕微」之適用，核認101年度核定虧損
03 不符合盈虧互抵要件，被告否准本件105年度列報扣除101年
04 度核定虧損金額2,437,804元，並無不合。

05 (二)聲明：原告之訴駁回。

06 四、爭點：

07 原告105年度營所稅結算申報，列報101年度發生之虧損2,43
08 7,804元供作扣除額，被告予以否准，並重行核定虧損扣除
09 額0元及課稅所得額2,437,804元，應補稅額414,426元，是
10 否適法有據？有無逾越核課期間及違反比例原則之情事？

11 五、本院之判斷：

12 (一)前提事實：

13 如爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有原告105
14 年度營所稅結算申報書（訴願卷二第47至52頁）、原告105
15 年度營所稅結算更正核定通知書、核定稅額繳款書（訴願卷
16 二第40至42頁）、原告103年7月1日更正申請書、更正後營
17 所稅結算申報書（損益及稅額計算表）（訴願卷二第35至39
18 頁）、原告就101年度營所稅事件對被告出具之承諾書及對中
19 區國稅局之說明書（訴願卷二第33至34頁）、原告101年度
20 漏開統一發票及漏報銷售額之裁處書（原處分卷一第16
21 頁）、前10年核定虧損本年度扣除額審查表（訴願卷二第27
22 至28頁）、原處分（訴願卷二第19至24頁）、訴願決定（本
23 院卷第31至37頁）附卷可稽，自堪信為真正。

24 (二)應適用之法令及說明：

- 25 1.稅捐稽徵法第21條規定：「(第1項)稅捐之核課期間，依下
26 列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規
27 定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐
28 者，其核課期間為5年……。 (第2項)在前項核課期間內，經
29 另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期
30 間內未經發現者，以後不得再補稅處罰……。」

01 2.所得稅法第39條第1項規定：「以往年度營業之虧損，不得
02 列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完
03 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
04 會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定
05 之前10年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核
06 課。」

07 3.財政部85年10月2日函釋略以：「……公司組織之營利事
08 業，其虧損年度經稽徵機關查獲短漏之所得額，依當年度適
09 用之營利事業所得稅稅率計算之金額不超過……10萬元，或
10 短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
11 例不超過5%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，得
12 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
13 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
14 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
15 關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同……。」

16 上開函釋係財政部基於職權所為之規定，未逾越母法之限
17 度，被告自得予以適用（最高行政法院101年度判字第1045
18 號判決意旨參照）。

19 (三)經查，中區國稅局於103年3月間查獲原告於101年度有涉嫌
20 短漏開統一發票並漏報銷售額之情形後，原告遂於103年7月
21 1日向被告所屬新莊稽徵所更正101年度營所稅結算申報書
22 (損益及稅額計算表)之內容【即增列營業收入調節說明
23 「加：其他(國稅局查獲)884,733元」，並將原申報營業收
24 入淨額35,597,643元及全年所得額虧損7,220,678元分別更
25 正為36,482,376元及虧損6,335,945元】。嗣被告接獲中區
26 國稅局103年8月6日函檢送原告承認101年度銷售家具未開立
27 應稅發票及認諾願意繳清稅款之說明書後，即就其101年度
28 更正申報情形進行查核，並經查核屬實後，乃於103年9月15
29 日以103年度財營業字第F3640103102920號裁處書裁處原告
30 罰鍰149,497元。其後，原告復於103年9月17日出具承認違
31 章事實之承諾書，其內容載明：「本公司101年度營利事業

01 所得稅結算申報案，因於101年1月至101年12月銷售傢俱金
02 額計884,733元，銷售時未開統一發票及漏報銷售額（相關
03 成本損費等已申報入帳），涉及營利事業所得稅漏報所得額
04 及未分配盈餘部分，同意由貴局按查獲漏報收入全額核定漏
05 報所得額884,733元，並補徵營利事業所得稅及未分配盈餘
06 加徵10%所得稅，及接受處罰，本公司除如期補繳稅款及罰
07 鍰外，對本件事絕不提出異議，特此承諾事實。」被告並於
08 103年9月23日就原告101年度營所稅結算申報為更正核定等
09 情，有中區國稅局103年8月6日函（原處分卷一第15頁）、
10 原告103年7月1日更正申請書、更正後營所稅結算申報書
11 （損益及稅額計算表）（訴願卷二第35至39頁）、說明書、
12 承諾書（訴願卷二第33至34頁）、裁處書（原處分卷一第16
13 頁）、原告101年度營所稅結算申報更正核定通知書（原處
14 分卷一第29頁）附卷足憑。準此，原告101年度營所稅事
15 件，遭查獲銷售傢俱卻漏開統一發票，漏報銷貨收入884,73
16 3元，致生漏報101年度課稅所得額884,733元，依當年度適
17 用之營所稅稅率17%計算短漏所得稅稅額150,404元（884,73
18 3元×17%），已超過10萬元，且其101年度短漏報所得額884,
19 733元占全年核定可供以後年度扣除虧損金額之比例達13.9
20 6%（101年度短漏所得額884,733元/101年度核定虧損金額6,
21 335,945元），亦超過5%，是原告101年度之發票憑證及收入
22 帳載缺漏不完備，尚無財政部85年10月2日函放寬「視為情
23 節輕微」之適用，核認101年度核定虧損不符合盈虧互抵要
24 件，故被告就原告105年度營所稅結算申報，否准原告所列
25 報之虧損扣抵2,437,804元，重行核定虧損扣除額0元及課稅
26 所得額2,437,804元，應補稅額414,426元，經核於法並無違
27 誤。

28 (四)原告雖稱：本件所涉101年度（虧損年度）營所稅漏稅額，
29 係被告按營業稅通報資料即逕予核定，依最高行政法院108
30 年度判字第550號判決意旨，未經審核即直接核定係不符程
31 序，以此不合法定程序之結果來否准盈虧互抵，不符程序正

01 義。況且，被告就原告101年營所稅之結算申報，並未重新
02 核課虧損扣抵之金額，故等同於是在110年才重新核課原告1
03 01年之虧損不得扣抵，顯已經超過5年或7年之核課期間等
04 語。然查：

05 1.如前所述，關於原告101年度營所稅結算申報，係經被告查
06 核後方認定原告101年度漏載漏報營業收入致會計帳載缺漏
07 不完備，並非如原告所稱被告未經查核即按營業稅查得資料
08 逕予核定營所稅漏稅額之情形。至原告所援引之最高行政法
09 院108年度判字第550號判決意旨，係營所稅事件之事實審法
10 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
11 據與所認定事實間有何關聯，並未敘明得心證之理由，致生
12 判決理由不備之違法。惟本件被告已查得原告101年間銷售
13 傢俱884,733元，其成本損費已記帳申報，卻漏開銷貨發票
14 並漏載漏報營業收入884,733元，致生101年度會計帳冊簿據
15 不完備，與最高行政法院108年度判字第550號判決所涉個案
16 相異，尚難比附援引。是以，原告主張被告否准盈虧互抵，
17 不符程序正義云云，即非可採。

18 2.稅捐稽徵機關早於103年3月間即已查獲原告漏報101年度營
19 業收入884,733元之違章，原告並因其原已申報之101年度營
20 所稅會計帳表漏載漏報營業收入884,733元，乃於遭查獲後
21 之103年7月1日申請更正101年度之營所稅帳表，被告並於10
22 3年9月15日以103年度財營業字第F3640103102920號裁處書
23 裁處原告罰鍰149,497元，且於103年9月23日另為101年度營
24 所稅結算申報更正核定通知書等情，業如前述。是以，關於
25 原告101年度營所稅結算申報之虧損扣抵金額，業經被告於1
26 03年9月23日更正核定，自無原告所稱已經超過7年核課期間
27 之問題。

28 (五)原告另稱：財政部85年10月2日函釋視為情節輕微之比率上
29 限5%及金額上限10萬元之規定，因涉及納稅義務人之課稅金
30 額，依租稅法定主義，應以法律明定之。又本件被告以101

01 年漏報所得稅額150,404元，否准虧損扣抵2,437,804元，並
02 核定本稅414,426元，顯不符比例原則云云。惟查：

03 1.所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之
04 衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課稅原則之
05 下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得
06 稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須
07 計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。所得之計算，係以其
08 本年度收入總額減除相關成本費用、損失後之餘額為所得額
09 （所得稅法第14條、第24條第1項規定參照）。所得稅法原
10 則上，就損失之扣除，限於當年度為原則，如果跨年度扣除
11 損失，必須有法律明文規定。例如，關於營利事業以往年度
12 虧損扣除之限制規定，所得稅法第39條第1項乃規定：「以
13 往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營
14 利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第
15 77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，
16 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
17 額中扣除後，再行核課。」參其立法歷程，最早（37年4月1
18 日立法）係對以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，
19 然後逐步隨著時代的演進，及我國公司治理及會計制度的健
20 全，放寬到3年（52年1月29日修正）、5年（78年12月30日
21 修正）及現行10年（98年1月21日修正）。但其必須符合立
22 法者所設定前提要件之限制，即公司組織之營利事業，應具
23 備：會計帳冊簿據完備、虧損及申報扣除年度均使用藍色申
24 報書，或經會計師查核簽證，並如期申報者（最高行政法院
25 108年度大字第3號裁定意旨參照）。

26 2.由於所得稅法第39條第1項但書規定之內容太過剛硬，在個
27 案中適用往往缺乏彈性，容易造成「法重情輕」之不准扣抵
28 結果。稅捐主管機關即財政部為緩和上開法律適用之僵固
29 性，乃以85年10月2日函釋就所得稅法第39條第1項但書規定
30 之嚴格構成要件予以放寬，亦即，就個案之事實即使不符合
31 所得稅法第39條第1項但書所定之「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條第1項所定「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條第1項有關盈虧互抵之規定；其屬會計師查核簽證者，亦同」）。因此，財政部85年10月2日函釋係為緩和所得稅法第39條第1項但書之嚴格構成要件之僵固性，倘不符合上開函釋之範圍，本應回歸所得稅法第39條第1項本文規定之適用，即以往年度營業之虧損，不得列入本年度（105年度）計算，故原告主張財政部85年10月2日函釋視為情節輕微之規定應以法律明定一語，並不影響本件不得以101年度之虧損金額2,437,804元列入105年度計算之結果。又財政部85年10月2日函釋關於「情節輕微」之要件，除「非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」之主觀事由外，尚包括「短漏之稅額不超過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損金額之比例不超過5%」之客觀事由。易言之，關於客觀事由部分，除「短漏之稅額，其絕對金額不超過10萬元」得視為短漏報情節輕微外，另「短漏所得額之相對比例（即占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例）不超過5%」，亦得視為短漏報情節輕微，故財政部已就漏稅額或短漏所得額之相對比例為不同標準之訂定，顯然已針對不同之情況而為考量。而原告101年漏報所得稅額為150,404元，既已逾10萬元，且其101年度短漏所得額884,733元占全年核定可供以後年度扣除虧損金額之比例亦達13.96%（101年度短漏所得額884,733元/101年度核定虧損金額6,335,945元），亦已逾5%，是原告主張被告以101年漏報所得稅額150,404元，否准虧損扣抵2,437,804元，並核定本稅414,426元，顯不符比例原則云云，亦無足取。

(六)綜上所述，原告所述各節，均非可採。從而，被告就原告105年營所稅結算申報，否准自105年度純益額中扣除101年度

核定虧損2,437,804元，重行核定虧損扣除額0元及課稅所得額2,437,804元，應補稅額414,426元，洵無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告猶執前詞，請求判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述之必要，併予說明。

七、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 112 年 4 月 27 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 蕭忠仁

法 官 林麗真

法 官 林秀圓

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

01

	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 112 年 5 月 8 日

03

書記官 張正清