

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

113年度稅簡字第15號

113年11月14日辯論終結

原告 寶琍瑪實業股份有限公司

代表人 曾慶麗

訴訟代理人 李建民會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 王子雄

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113年2月29日台財法字第11313902110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

壹、程序事項：

一、本件係原告不服被告核課營利事業所得稅之關於稅捐課徵事件涉訟，且所核課之稅額新臺幣（下同）160,375元，係50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用同法第2編第2章規定之簡易訴訟程序。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告110年度營利事業所得稅結算申報（下稱系爭申報案），係委託會計師查核簽證申報，系爭申報案並列報前10年核定虧損本年度扣除額新臺幣（下同）801,876元、課稅所

01 得額0元、應納稅額0元（下稱系爭申報內容），於民國111
02 年6月20日完成網路申報，於111年8月22日將「會計師查核
03 簽證報告書」（下稱查核報告書）付郵交寄被告，被告因認
04 原告逾期寄交查核報告書，不符所得稅法第39條第1項所定
05 「如期申報」要件，將原告系爭申報案核定為普通申報，並
06 於112年7月5日A080035K1001011019523402號核定通知書
07 （下稱原處分）註記「否准適用所得稅法第39條規定」。原
08 告不服，申請復查，經被告以112年11月15日財北國稅法務
09 字第1120031642號復查決定（下稱復查決定）駁回，原告再
10 提起訴願，經財政部以113年2月29日台財法字第
11 11313902110號訴願決定書（下稱訴願決定）駁回，遂提起
12 本件行政訴訟。

13 二、原告主張及聲明：

14 (一)原告已合法委任會計師，並於111年6月20日申報營利事業所
15 得稅結算申報書封面載明申報類別為會計師簽證案件，另於
16 第1頁、第2頁及第11頁左下角亦載明簽證會計師，說明系爭
17 申報案係會計師查核簽證，而查核報告書只是會計師查核簽
18 證案件內容說明附件之一，原告實際已符合所得稅法第39條
19 第1項規定「經會計師查核簽證」之定義及條件；另依中華
20 民國審計準則公報第二號第二十一條「會計師同意在一項含
21 有財務報告之文件使用其姓名時，即視為會計師姓名與財務
22 報表發生關連。」（下稱系爭公報內容）說明查核簽證已完
23 成，會計師應對報表內容負起專業報告之責任，而查核報告
24 書僅為隨後補送附件之說明。

25 (二)財政部於75年5月20日台財稅第75046087號函（下稱75年函
26 釋）、82年1月5日台財稅第81687995號函（下稱82年函
27 釋）、91年5月22日台財稅第0910452162號函（下稱91年函
28 釋）及111年4月28日台財稅第11104579690號公告（下稱111
29 年公告），均允許如期申報營利事業所得稅結算申報後，可
30 以「提交」、「寄交」、「檢送」、「送達」等方式，晚一
31 個月補送補送查核報告書，故此「提交」、「寄交」、「檢

送」、「送達」均係指查核報告書附件之補上，無損原告主張所得稅法第39條之適用。

(三)司法院釋字798號解釋理由指出，所得稅法第39條所規定之盈虧互抵應屬公司組織之法律上權利性質，然依租稅法律主義意旨，稽徵機關於個案執行盈虧互抵之解釋與適用時，除應遵循所得稅法第39條明定之三項構成要件-公司組織、經會計師查核簽證、會計帳冊簿據完備外，被告不得增加所得稅法所無之實體與程序要件，更不得偏於立法意旨-正確衡量公司組織之跨年度盈虧事實與數額。故是否如期檢送查核報告書及相關附件，無損原告係經會計師查核簽證及其會計制度健全、財務報表及課稅所得計算足資信賴之事實，其縱有附件送達違誤亦僅應就其之行為予以處罰，惟原處分機關將如期提出查核報告書解釋為含括於經會計師查核簽證之概念內，並逕將系爭申報案改列為普通申報案件，使原告喪失盈虧互抵的權利，是限縮所得稅法第39條但書虧損扣抵之適用範圍，實違反租稅法律主義及量能課稅公平原則。

(四)被告在欠缺法令授權基礎之下，未指明申請人有任何帳冊簿據有欠完備之處，逕行增加申報書各項附表或證明文件亦應於當年8月1日之前送達，否則取消盈虧互抵視為普通申報而非會計師簽證申報，即係恣意增添所得稅法所無之限制，且單憑遲延些許時日補送附件的輕微程序瑕疵，隨即剝奪原告本依法享有之扣抵權利，並命原告應補徵160,375元稅款，亦屬行政行為過度，況何以查核報告書不能依所得稅法施行細則第68條規定，視為附件補件對待，此亦與平等處遇原則不符等語。

(五)並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)所得稅法第39條第1項前段規定，營利事業以往年度「營業之虧損」，原則上不得扣抵其本年度所得；然為促進稅制公平合理，正確衡量營利事業課稅能力，允許符合法定要件之營利事業以往年度虧損有限期後轉，於同條項但書規定：

「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。」，亦即對於符合但書要件之營利事業，准其以前10年內各期虧損扣抵當年度之純益額。又依首揭所得稅法第71條第1項、第102條第2項及第3項規定暨授權訂定營利事業委託會計師查核簽證申報所得稅辦法（下稱會計師查核簽證申報辦法）第22條規定，納稅義務人委託會計師辦理營利事業所得稅查核簽證申報，本應如期於每年5月1日至5月31日申報，並於申報時提出查核簽證報告書，惟為精進營利事業電子化稅務服務，財政部以91年函釋，將此類申報案件之查核報告書提交期限延長至6月30日，申報人得於該期日前將查核簽證報告書及附件寄交；嗣受嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)影響，為避免報稅期間群聚感染風險，另以111年公告，將110年度營利事業所得稅結算申報及繳納期間展延為111年5月1日至6月30日，而該年度採用網路辦理結算申報者應檢送之資料，由原訂111年6月30日，放寬於111年8月1日前寄交，或於111年7月29日前透過營利事業所得稅電子結(決)算申報繳稅系統軟體上傳送交，是進一步就採用網際網路辦理申報之該類案件，規範更有利於納稅義務人權益之期限延展規定。基上，公司組織之營利事業，必須會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證，若按後者，以會計師採網際網路辦理營利事業所得稅結算申報，除依所得稅法第71條第1項規定及財政部所為函釋所訂定之展延期間，如期提出申報書外，並應如期檢附查核報告書等，始得適用同法第39條第1項但書規定，將以往年度虧損自本年度純益額中減除，原告主張被告限縮解釋所得稅法第39條第1項但書規定「經會計師查核簽證」適用範圍等，顯係誤解。

(二)另按會計師查核簽證申報辦法第22條及會計師代理所得稅事

01 務辦法第13條規定，所得稅申報案件是否為會計師查核簽證
02 申報案件，係以有無依限提出查核報告書以供稽徵機關查核
03 為據，核與平等原則、比例原則及實質課稅原則無違，此有
04 高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決意旨參照。另依
05 財政部82年函釋及91年函釋意旨，會計師辦理營利事業所得
06 稅查核簽證申報案件，如「未於申報時提出」查核簽證報告
07 書者，應「視為」普通申報案件處理；惟倘採網際網路申報
08 者，其查核報告書原則上於當年6月30日前，併同其他申報
09 附件寄交所在地之國稅局辦理。復依財政部111年公告，營
10 利事業「採用網路辦理110年度營利事業所得稅結算申報」
11 應檢送之相關附件資料，應於「111年8月1日前」將資料寄
12 交所在地國稅局所轄分局、稽徵所或服務處；前述附件資料
13 亦得於「111年7月29日前」，透過營利事業所得稅電子結
14 (決)算申報繳稅系統軟體上傳送交。準此，營利事業採會計
15 師查核簽證方式辦理其營利事業所得稅結算申報者，營利事
16 業或會計師應依限提出查核報告書及相關附件資料，無庸稅
17 捐稽徵機關另發函通知提交，如未依限提出，俟審查該類型
18 之案件時，應將營利事業所得稅結算申報案「視為」普通申
19 報案件審理。如依原告主張將逾期提示查核報告書案件亦視
20 為會計師查核簽證申報案件，對於依限提示查核報告書之納
21 稅義務人顯失公平，難謂符合租稅正義。另依會計師查核簽
22 證申報辦法第22條規定，可知「查核報告書」非屬所得稅法
23 施行細則第68條規定應通知納稅義務人辦理補正之各項附表
24 或證明文件，原告主張被告未依規定通知補正亦屬誤解。

25 (三)本件原告係於111年6月20日，採網路申報方式辦理110年度
26 營利事業所得稅結算申報，載明申報類別為會計師簽證案
27 件，依前揭說明應於111年8月1日前提交查核報告書、結算
28 申報書表及相關附件資料，或於111年7月29日前透過營利事
29 業所得稅電子結(決)算申報繳稅系統軟體上傳送交，惟原告
30 逾限遞送查核報告書等資料，自應視為普通申報案件，不適
31 用所得法第39條第1項但書規定。原告對於自身違反法令規

01 定未如期申報之責任歸屬隻字未提，反而要求與如期申報並
02 檢附查核報告書之營利事業同樣適用所得稅法第39條第1項
03 但書規定，核不足採。

04 (四)至原告主張營利事業所得稅結算申報書封面已標示簽證會計
05 師姓名，即說明是會計師簽證案件，依系爭公報內容主張系
06 爭申報案確屬會計師簽證案件，應得適用所得稅法第39條盈
07 虧互抵之規定一節，惟本件係原告未依所得稅法第71條第1
08 項規定及財政部所為函釋所訂定之展延期間，如期提出查核
09 報告書，不得適用所得稅法第39條第1項但書規定，已如前
10 述，依審計準則公報第1號(一般公認審計準則總綱)第7條揭
11 示會計師所承擔之責任並非僅以表明會計師姓名為判斷依
12 據，原告主張於申報書封面載明會計師姓名即屬會計師簽證
13 案件，應得適用所得稅法第39條盈虧互抵之規定，亦不足
14 採。綜上，公司組織之營利事業，必須會計帳冊簿據完備，
15 虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽
16 證，若按後者，以會計師採網際網路辦理營利事業所得稅結
17 算申報，除依首揭所得稅法等規定及財政部所為函釋所訂定
18 之展延期間，如期提出申報書外，並應如期檢附查核報告書
19 等，始得適用同法第39條第1項但書規定等語。

20 (五)並聲明：駁回原告之訴。

21 四、本件爭點為：

22 被告依財政部82年函釋、91年函釋及111年公告，以原告系
23 爭申報案，未如期將查核報告書寄送被告為由，否准當年度
24 營利事業所得稅申報適用所得稅法第39條盈虧互抵規定，是
25 否適法？

26 五、本院之判斷：

27 (一)本件應適用法令及法理

28 1.所得稅法

29 (1)第39條第1項：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計
30 算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申
31 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。」

(2)第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，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額……，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」

(3)第102條：「（第1項）納稅義務人對於本章規定各節，有關應行估計報告、申報或申請復查、訴願及行政訴訟等事項，得委託會計師或其他合法代理人代為辦理；其代理辦法，由財政部定之。（第2項）在一定範圍內之營利事業，其營利事業所得稅結算申報，應委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報；其辦法由財政部定之。（第3項）營利事業之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項獎勵。」

2.會計師代理所得稅事物辦法第13條第1款：「簽證申報-應就委託人當年度有關所得額、股東可扣抵稅額帳戶變動明細、前一年度未分配盈餘及應納稅額之帳簿、憑証及有關文件，依所得稅法及相關法令規定，執行必要之查核程序，作適當之更正、調整與說明，翔實記錄工作底稿並提出簽證申報查核報告書；其屬營利事業所得稅結算申報案件，並應附委託人當期及前期之資產、負債、損益比較分析明細表，以供稽徵機關查核」

3.會計師查核簽證申報辦法：

(1)第2條：「營利事業應委託會計師辦理所得稅查核簽證申報之實施範圍與原則及會計師辦理所得稅查核簽證申報之程序與方法，應依本辦法之規定辦理；本辦法未規定者，依其他有關法令之規定辦理。」

(2)第22條：「所得稅簽證申報，應檢附相關申報書表、簽證申

報查核報告書及其他依規定應附送之文件。」

4.財政部75年函釋：「會計師辦理營利事業所得稅查核簽證申報案件，如每一年度代理案件在10件以上，其查核簽證報告書因打字、校對、裝訂費時，致未克在5月31日以前提出者，除仍應如期提出申報書並繳納稅款外，得於5月31日前報請該管稽徵機關核准延至6月30日以前提出查核簽證報告書，但以不超過其代理案件之1/2為限，並應於封面加註『查核簽證報告書於6月30日以前補送』字樣。」

5.財政部82年函釋：「會計師辦理營利事業所得稅查核簽證申報案件，除合於本部75年5月20日台財稅第7546087號函規定外，如未於申報時提出查核簽證報告書者，應視為普通申報案件處理。」

6.財政部91年函釋：「有關會計師辦理營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘申報查核簽證申報案件，採網際網路申報者，其查核簽證報告書得於6月30日前併同其他申報附件寄交所在地之國稅局辦理，……。惟非採網路申報之案件，仍應依該函規定辦理。」

7.財政部111年公告：「主旨：公告受嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情影響，110年度所得稅結算申報及繳納期限展延。……公告事項：一、110年度綜合所得稅及營利事業所得稅結算申報及繳納期間原為111年5月1日至5月31日，展延為5月1日至6月30日。二、配合前點展延申報及繳納期限，延長下列作業期間：……（三）營利事業……採用網路辦理結算申報應檢送之相關附件資料（含會計師查核簽證報告），應於111年8月1日前將資料寄交所在地國稅局所轄分局、稽徵所或服務處；前述附件資料得於111年7月29日前，透過營利事業所得稅電子結（決）算申報繳稅系統軟體上傳送交。……」

(二)前揭爭訟概要欄所載之事實，除前述爭點外，有復查決定（本院卷第31-39頁）、訴願決定（本院卷第44-52頁）、原處分暨繳款書（本院卷第53-57頁）、網路申報書（本院卷

第61-73頁)在卷可稽，為兩造所不爭執，堪信為真實。

(三)經查，原告之系爭申報案，係委託會計師查核簽證申報，並於111年6月20日完成網路申報程序，有網路申報書在卷可稽(原處分卷第28至34頁)。準此，原告之系爭申報案若欲採會計師查核簽證案件申報，依上揭財政部111年公告意旨，至遲應於111年8月1日前，將查核報告書寄交所在地國稅局分局、稽徵所或服務處，或於111年7月29日前透過營利事業所得稅電子結(決)算申報繳稅系統軟體上傳送交，始符合會計師簽證案件之網路申報要求，惟原告遲至111年8月22日始將查核簽證報告書付郵寄交被告所屬中北稽徵所，亦有原告交寄掛號郵件信封正反面影本以及被告所屬中北稽徵蓋有收件章日期之網路申報書資料封面(見原處分卷第4至5頁及第34頁)在卷足憑。從而，被告依首揭規定，將原告110年度營利事業所得稅結算申報視為普通申報案件，而非會計師查核簽證申報案件，不適用所得稅法第39條規定，就以往年度之營業虧損，不列入本年度計算，核定前10年核定虧損本年度扣除額為0元，並無違誤。

(四)原告雖主張系爭申報案之申報書封面已載明為會計師簽證案件並記載簽證會計師；被告將如期提出查核報告書一事，解釋含括於經會計師查核簽證之概念內，限縮所得稅法第39條但書虧損扣抵之適用範圍，違反租稅法律主義及量能課稅公平原則；且查核報告書應視為附件，故得以補件方式補正云云(見本院卷第13至23頁)。惟有關是否為會計師查核簽證申報案件，參酌會計師代理所得稅事務辦法第13條第1款及會計師查核簽證申報辦法第22條之規定，應以有無提出查核報告書以供稽徵機關查核為據(最高行政法院94年度判字第1436號判決及高雄高等行政法院102年度訴字第337號判決意旨參照)，系爭申報案件雖載明為會計師簽證案件，然於原告提出查核報告書前，稽徵機關仍無從審究查核報告書之內容，自與如期提出查核報告書之要件與實質意義不同，且原告所稱之系爭公報內容僅為會計師就查核簽證案件應負責之

01 範圍，與查核報告書之交付及是否有於期限交付甚至是否認
02 定系爭申報案為會計師查核簽證申報等節仍屬二事，原告自
03 無從依系爭公報內容主張於系爭申報書載明為會計師簽證案
04 件已符提出查核報告書之義務。

05 (五)另參所得稅法第39條第1項但書立法理由略以：以往年度之
06 虧損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限，計算營
07 利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重。外國法例
08 有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，本法採後轉辦法，並
09 為建立藍色申報制度，對帳冊齊全，申報正確者，予以優
10 待，並為防杜取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除年
11 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，
12 以資周延（參見財政部所得稅法令彙編110年12月版第547
13 頁），可知所得稅法之規範設計係採週期結算申報制度，原
14 則上以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，在特定條
15 件下，才例外准予跨年度盈虧互抵。而此例外情形依所得稅
16 法第39條第1項規定，僅限於同時符合1. 公司組織之營利事
17 業，2. 會計帳冊簿據完備，3. 虧損及申報扣除年度均使用第
18 77條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，4. 如期申報等要
19 件下，方有適用。經查原告未依限提出查核報告書，已如前
20 所述，自難認系爭申報案符合所得稅法第39條第1項「會計
21 帳冊簿據完備」之要件，且參以被告所援引適用之財政部91
22 年函釋及111年公告之意旨，均是放寬申報人所得稅法第39
23 條第1項規定提出查核報告書之期限，應認亦屬「會計帳冊
24 簿據完備」要件之放寬，並非增加法律所無之限制，自無違
25 租稅法律主義之精神，尚難認原告前揭主張可採。

26 (六)再衡以財政部針對此稅法上之優惠措施亦已考量不同申報態
27 樣之情節輕重，以財政部91年函釋放寬對於採網路申報者其
28 查核報告書得於6月30日前寄交所在地之國稅局辦理提出即
29 可；而針對系爭申報案件即110年度申報案件，因受嚴重特
30 殊傳染性肺炎疫情影響，財政部111年公告更放寬對於採網
31 路申報者其查核報告書得於111年8月1日前寄交所在地之國

01 稅局分局、稽徵所或服務處辦理，或於111年7月29日前透過
02 營利事業所得稅電子結（決）算申報繳稅系統軟體上傳送
03 交，堪認已符量能課稅原則無誤，況若申報人未依申報資料
04 補正期間規定補正查核報告書而仍得適用跨年度盈虧互抵之
05 租稅優惠，將使所得稅法申報期間之規定形同具文，對於其
06 他依法提供資料如期申報之納稅人亦有失公平，反有違平等
07 原則，且申報人未於申報時提出查核簽證報告書，自應依規
08 定於期限內補送，稽徵機關亦無應予提醒之義務（最高行政
09 法院85年度判字第867號判決意旨參照）。綜上，原告指稱
10 被告以未如期檢送查核簽證報告書即逕將其改列為普通申報
11 案件，且未依所得稅法施行細則第68條規定通知補正，有違
12 反租稅法律主義、量能課稅原則及平等原則云云，均無足
13 取。

14 六、綜上所述，原告委託會計師查核簽證，辦理110年度營利事
15 業所得稅結算申報，並未如期將查核報告書寄送被告，自不
16 適用所得稅法第39條規定。是被告核定系爭申報案為普通申
17 報，並於原處分註記「否准適用所得稅法第39條規定」，並
18 無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願
19 決定及原處分，為無理由，應予駁回。

20 七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法與舉證，經核均
21 與判決結果無影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

22 八、結論：本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項
23 前段，判決如主文。

24 中 華 民 國 113 年 12 月 16 日
25 法 官 陳宣每

26 一、上為正本係照原本作成。

27 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
28 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
29 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
30 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
31 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起

01 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
02 造人數附繕本）。

03 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
04 逕以裁定駁回。

05 中 華 民 國 113 年 12 月 16 日
06 書記官 洪啟瑞