最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第114號

上　訴　人　華泰電子股份有限公司
代　表　人　杜紹堯
訴訟代理人　王怡雯　律師
　　陳沛義　律師
　　蘇蘭馨　律師
被上訴人　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年1月3日高雄高等行政法院106年度訴字第192號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人96年度營利事業所得稅結算申報，列報呆帳損失新臺幣（下同）3,410,847元、全年所得額206,962,732元、前5年核定虧損本年度扣除額13,112,380元、課稅所得額0元及基本稅額19,185,035元，經被上訴人依申報數核定呆帳損失3,410,847元，併同其他調整，核定全年所得額224,585,265元、前5年核定虧損本年度扣除額30,734,913元、課稅所得額0元及基本稅額19,185,035元，上訴人未依規定申請復查，而告確定。嗣上訴人於民國105年9月1日具文（下稱上訴人105年9月1日申請函）主張依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請增列呆帳損失293,645,226元，並更正96年度營利事業所得稅呆帳損失為297,056,073元（申請函誤植為298,381,544元），案經被上訴人以105年9月9日財高國稅審一字第1051021147號函（下稱原處分）否准其申請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。被上訴人應依上訴人105年9月1日之申請，作成准予更正96年度營利事業所得稅呆帳損失之行政處分。經原審判決駁回，

乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審的答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第94條規定，屬就呆帳損失認列要件所為之細節性規定。另財政部為便利使用電子設備處理帳務之營利事業以網路或媒體辦理營利事業所得稅結算申報，訂定營利事業所得稅電子結（決）算及清算申報作業要點（下稱作業要點），對於營利事業採用網路或媒體辦理所得稅法第71條、第72條及第77條之營利事業所得稅結算申報，所應遵守之程序及應填載之申報書等事項，以作業要點為相關規範，屬執行法律之細節性、技術性次要事項，尚非得為人民對機關請求更正或退稅之請求權基礎。上開法條均非因實體事項有所變動而可據以請求被上訴人作成准許更正上訴人96年度營利事業所得稅結算申報核定處分之公法上權利，自無適用行政程序法第131條10年時效之規定。（二）稅捐稽徵法第17條所謂「查對更正」，係指稽徵機關核定稅額通知書之文字記載或查定項目之數字計算錯誤或重複時，納稅義務人於規定繳納期間內申請稅捐稽徵機關查核並更正而言，本件非屬此情，自無該條更正之適用。又本件如依上訴人所述無溢繳稅款，自不符稅捐稽徵法第28條規定要件；況本件上訴人業已自行申報呆帳損失並經核定，本件係屬上訴人自行申報錯誤之更正，依稅捐稽徵法第28條第1項規定，其請求時效為自繳納日97年6月2日起5年，上訴人遲至105年9月1日始具狀申請，已逾期限，自無從援引申請更正。又上訴人於96年10月31日即已取得對中央租賃公司支付命令確定證書，且知悉該公司業於99年為經濟部商業司廢止，自應於取得證明文件或知悉該公司業經廢止後5年內向被上訴人申請，卻遲至105年9月1日始具文申請更正，亦已逾行政程序法第128條之法定申請期限。本件被上訴人以上訴人係就已確定之案件為實體之爭執，非屬稅捐稽徵法第

17條及所得稅法第81條所定查對更正之範疇，亦已逾稅捐稽徵法第28條申請退還稅款期間，復無行政程序法第128條得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之事由，並已逾申請期限為由，駁回其更正申請，尚無不合。（三）另上訴人援引臺北高等行政法院98年度訴字第1331號及101年度訴字第498號判決，與本案課稅所得額計算結果為負數之案情不同，自無從比附援引等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

（一）按所得稅法第49條第5項規定：「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：一、因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。二、債權中有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息者。」行為時查核準則第94條第5款、第6款規定：「五、應收帳款、應收票據及各項欠款債權，有下列情事之一者，視為實際發生呆帳損失，並應於發生當年度沖抵備抵呆帳。（一）因倒閉、逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。（二）債權中有逾期2年，經催收後未經收取本金或利息者。上述債權逾期2年之計算，係自該項債權原到期應行償還之次日起算；債務人於上述到期日以後償還部分債款者，亦同。」「六、前款呆帳損失，……其屬逾期2年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函或向法院訴追之催收證明。」所得稅法第49條第5項所定兩款之「得視為實際發生呆帳損失」之原因，內容並不相同，其中第1款係就客觀上已生足認債務人將不可能清償債務情事，而致營利事業之債權有因此不能收回者，所為「得視為實際發生呆帳損失」之規定。至第2款規定，其債務並無需有第1款規定之原因，僅需營利事業之債權逾2年經催收而未收取為已足。並因所謂「視為」，係將具類似性質，而實質不同之法律事實，經由法律規定，賦予相同之法律效果。是所得稅

法第49條第5項規定之呆帳損失，於所須具備之要件均具備時，本條所稱「視為實際發生呆帳損失」之效果即發生，此時即為行為時查核準則第94條第5款所稱「應於發生當年度沖抵備抵呆帳」之「發生當年度」，亦為應列報該呆帳損失之年度。行為時查核準則第94條係就所得稅法第49條規定呆帳損失要件，為執行法律之細節性規定，並非得作為人民對稅捐稽徵機關請求更正或退稅之請求權基礎。上訴人105年9月1日申請時，固載明依「稅捐稽徵法第28條」申請，惟起訴時堅決表示係依據行為時查核準則第94條為本件訴訟上之請求，主張：其取得呆帳損失之資料後，具有行為時查核準則第94條向被上訴人請求增列呆帳損失之請求權，可依作業要點相關規定，請求更正增列，該請求權依行政程序法第131條規定為10年時效期間云云，自非可採。

（二）稅捐稽徵法第28條第1項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」為納稅義務人對於已繳納之稅捐，因有自行適用法令錯誤或計算錯誤之溢繳稅款情事，請求退還溢繳稅款之救濟程序。關於本條項的退稅請求權，條文明定「自繳納之日」起算時效，時效期間為「自繳納之日起5年」。而稅捐稽徵法第17條固規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」該條所謂更正，指納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，為查對更正。該條所謂「記載、計算錯誤或重複」，指通知文書所表示意思有與製發通知文書之稅捐稽徵機關原來意思不符之誤記或誤算，或其他顯著之錯誤；或對同一租稅客體已發單通知繳納，又再重複發單之情。若納稅義務人形式上雖為更正之申請，但其申請內容係對稅捐核課處分之實體事項為爭

執，非屬本條關於通知文書之更正範圍。

（三）本件上訴人96年度營利事業所得稅於97年6月2日自行申報繳納，被上訴人依其申報數，於99年11月3日核定在案，課稅所得額0元及基本稅額19,185,035元；嗣上訴人於105年9月1日具文提出申請，以其於96年度向法院取得支付命令以為催收證明及債務人中央租賃公司遭經濟部於99年廢止，請求更正96年度營利事業所得稅結算申報，載明依「稅捐稽徵法第28條」重新核定調整增列呆帳損失等情，為原審所確定之事實。可知，如依上訴人105年9月1日申請函所載，是依據稅捐稽徵法第28條第1項規定非可歸責於稅捐稽徵機關或其他政府機關的事由，向被上訴人為不服96年度營利事業所得稅核定之表示。其所請求增列呆帳損失，乃經由增加呆帳損失，以減少全年所得額及基本稅額，係屬實體爭議，並非稅捐繳納通知文書之記載錯誤、計算錯誤或重複等不涉實體之顯然錯誤。況本件原核定上訴人96年度營利事業所得稅之處分，業已確定，亦無所謂於規定繳納期間內，查對更正之問題。營利事業所得稅之基本所得額，為依所得稅法規定計算之課稅所得額，加計所得基本稅額條例第7條第1項各款規定免徵、免納或停徵營利事業所得稅之所得額後之合計數，呆帳損失之金額影響該年度營業淨利及課稅所得額之核定，進而據以計算其基本稅額，停徵證券、期貨交易所得係基本所得額之加計項目，惟若課稅所得額為虧損，且其數額若大於停徵證券、期貨交易所得，並無須繳納所得稅基本稅額。原判決已敘明綦詳，並就上訴人所為：其不論有無增列本件呆帳損失，皆須繳納營利事業所得稅基本稅額，故不會因其請求增列呆帳損失而產生溢繳稅款之退還云云之論點，何以不足採取，予以指駁甚明，要無不合。又上訴人所執法院之支付命令於96年度營利事業所得稅結算申報時即存在，為上訴人管領範圍內，並可提供查核之證據，尚非上訴人所稱96年度報稅後發生事實變更，上訴人依法已得於當年度申

報呆帳損失，更非不得於繳納之日起5年內申報當年度有該呆帳損失而請求退稅，業如上述，上訴人仍主張：其取得96年度呆帳損失之證明資料，有法院支付命令之催收證明及中央租賃公司99年遭廢止登記，為事後發生事實變更云云，亦不足為採。至上訴人援引臺北高等行政法院101年度訴字第498號判決，乃與本件不同案情，基於不同之證據資料所為認定事實及適用法律，並非終審法院判決見解，於本件亦無拘束之效力，尚難執為有利上訴人裁判之依據。

（四）綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　108　年　3　月　21　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　嫈

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　3　月　21　日

書記官　張　玉　純