

裁判字號：高雄高等行政法院 98 年度訴字第 284 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 07 月 31 日

案由摘要：營利事業所得稅

高雄高等行政法院判決

98 年度訴字第 284 號

民國 98 年 7 月 22 日辯論終結

原 告 朝○鋼鐵工業股份有限公司

代 表 人 謝○中

訴訟代理人 林石猛 律師

廖孟意 律師

被 告 財政部高雄市國稅局

代 表 人 陳○鑑

訴訟代理人 孫○瑜

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 98 年 3 月 23 日臺財訴字第 09800039450 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

一、事實概要：緣原告民國 93 年度營利事業所得稅結算申報，列報前 5 年核定虧損本年度扣除額新臺幣（下同）34,606,529 元，被告初查以原告逾申報期限（94 年 5 月 31 日）始辦理申報，乃否准認列前 5 年核定虧損本年度扣除額 34,606,529 元；另剔除不符規定列支之佣金支出 10,886,509 元、旅費 909,320 元、修繕費 3,600,000 元及其他費用 2,691,436 元，核定課稅所得額 54,816,496 元，應補稅額 13,724,124 元。原告不服，申請復查，嗣又撤回佣金支出、旅費及屋頂浪板維修之修繕費 2,400,000 元部分之復查，其餘項目經復查結果，獲追認修繕費 1,200,000 元及其他費用 2,400,000 元，其餘則遭駁回。原告對前 5 年核定虧損 93 年度扣除額遭被告剔除乙節仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一) 本件原告於 94 年 5 月 31 日將申報書交由民間機構遞送文件，應以交郵當日為申報日期，是原告已於申報期限內辦理申報。茲分述如下：1. 所得稅法施行細則第 50 條所指之「郵遞」，非限於交由中華郵政股份有限公司（下稱中華郵政公司）遞送始有適用。按「除中華郵政公司及受其委託者外，無論何人，不得以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為營業。」固為郵政法第 6 條第 1 項所明定，然是否可執此即認定所得稅法施行細則第 50 條所指之「郵遞」，僅限於交中華郵政公司及受其委託者遞送之情形，尚非無疑問。蓋所得稅申報書，如係以事實說明為內容者，固僅為「知之表示」，但如於申報租稅時，同時依行為時所得稅法第 39 條之規定，申請將稽徵機關核定之前 5 年內各期虧損准予扣抵，或依同法第 17 條第 1 項第 2 款之規定作標準扣除或列舉扣除之選擇表示，其性質則係納稅義務人為履行稅法上協力義務而向稽徵機關所為之公法上要約意思表示，應非屬於郵政法第 6 條第 1 項所謂之「其他具有通信性質之文件」，而為中華郵政公司專營遞送之範圍。再者，所得稅法施行細則第 50 條之規定早於郵政法 91 年 7 月 10 日修正公布賦予中華郵政公司對信函、明信片或其他具有通信性質之文件遞送之營業具有獨占專營之權利前，即由行政院頒訂施行，即所得稅法施行細則第 50 條於制定時，尚無中華郵政公司專營遞送之規定，難謂該條所謂「郵遞」係僅限於中華郵政公司之遞送。2. 被告以遞送業者身分之不同，作為申報人是否如期申報之認定標準，實有違平等原則。按郵件遞送業務之專營，係屬特別例外之規定，基於「例外規定解釋從嚴」之原則，自不宜任意擴張中華郵政公司專營業務之範圍，致影響民間業者之營業權及工作權。況且，如郵政主管機關交通部對民間業者所從事文件遞送之業務長期怠依郵政法第 40 條第 1 款之規定，予以取締，業者或許知悉其所為係遊走法律邊緣，然一般消費者對業者公然從事的文件遞送業務，自容易產生確信係非法所不許的行為之餘，稽徵機關及行政法院卻又就所得稅法施行細則第 50 條規定之「郵遞」及中華郵政公司專

營之業務範圍予以擴張，致所得稅申報日期之認定，只因遞送業者身分之不同，且於稽徵機關均已收受申報書之情形下，發生交付中華郵政公司之申報日期為「交郵當日」（即採發信主義），其他業者則以送達稽徵機關之日為申報日（即採到達主義），殊非誠信之道並有違公平原則。尤其，現行郵件遞送業務繁鉅，而該項業務並非民間公司難以經營之事項，郵政法卻以法律明文規定賦予中華郵政公司獨占專營的權利，剝奪其他民營公司參與經營之機會，其正當性殊有違憲之疑義。

3. 將申報日期之認定限於由中華郵政公司及受其委託者遞送之情形，始以交郵當日為申報日期，此種解釋方式已過度限制人民權利，與法律保留原則相違。本件爭議係涉及有無如期申報之認定，雖為程序事項，然有無如期申報已實質影響人民之納稅義務內容，對納稅義務人之權利影響重大；且納稅義務人稅捐申報協力義務之履行係屬稅捐稽徵程序之一部分，參諸司法院釋字第 640 號解釋理由書：「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第 19 條租稅法律主義之意旨。」稽徵機關僅以所得稅法第 121 條概括授權所訂頒之法規命令，作為所得稅申報案件之申報日期認定的法律依據，惟此申報日期之認定實足以變動人民所應繳納之稅額，是關於申報日期之認定已實質限制人民之權利，衡諸上開司法院解釋意旨，應以法律或法律具體明確授權之命令始得為之。惟被告將依概括授權所訂頒之所得稅法施行細則第 50 條之「郵遞」，解釋為限於由中華郵政公司及受其委託者遞送之情形，無異於限制人民選擇遞送機關之權利，更嚴重影響人民依法請求扣除虧損之受益權，實已悖於法律保留原則之要求。

4. 綜上，所得稅法施行細則第 50 條所指之「郵遞」，應非僅限於中華郵政公司及受其委託者遞送之情形。本件原告已於 94 年 5 月 31 日將申報資料交由民間遞送業者遞送，應以 94 年 5 月 31 日為申報日，是以原

告已如期申報，依行為時所得稅法第 39 條規定，可將其 88 至 90 年度之虧損自純益額中扣除。

(二) 本件縱使認為原告非於申報期間內為申報，亦僅生推計課稅之效果，而非失權效果，被告逕認原告不得扣除 88 至 90 年度之虧損，顯於法有違。按納稅義務人依所得稅法規定雖有結算申報之行為義務，惟違反者，並非強制申報，而係發生稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準核定稅額，即所謂推計課稅，而非失權效果（參照賴○盈，試論行政處分之執行名義適格，收錄於公法學與政治理論：吳○大法官榮退論文集，93 年 10 月初版，第 736 頁，註 7），此為所得稅法第 83 條第 3 項所明定，並為司法院釋字第 218 號解釋肯定為合憲之稅制。另未履行法定協力義務之效果，若是造成納稅者不利益或加重額外負擔之地位時，尚應依照比例原則（禁止過當原則）與合理關連性原則等之審查（參照黃俊杰，稅法實例演習，98 年 3 月初版，第 94 頁），此亦有司法院釋字第 218 號解釋文中同時要求稽徵機關為推計課稅之前，仍應依職權調查證據，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則之意旨可資參照。因而，違反所得稅結算申報之協力義務，應無司法院釋字第 537 號解釋有關失權效果之適用，蓋該號解釋之系爭法律並未就房屋稅納稅義務人違反協力義務之法律效果予以明定，致生財政部函釋是否合憲之疑義，惟本件已明文規定違反申報義務之效果，尚與司法院釋字第 537 號解釋有所不同。

(三) 98 年 1 月 21 日修正公布之所得稅法第 39 條就以往年度虧損自純益額中扣除之要件已為放寬。按所得稅法第 39 條於 98 年 1 月 21 日修正公布為：「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。本法中華民國 98 年 1 月 6 日修正之條文施行前，符合前項但書規定之公司組織營利事業，經稽徵機關核定之以

前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，於修正施行後，適用修正後之規定。」其修正理由謂：「一、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稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第1項規定得扣除『前5年』虧損，放寬為『前10年』虧損。二、有關營利事業得扣除經稽徵機關核定前5年內各期虧損規定，自1989年12月30日修正迄今已超過17年，期間歷經多次產業轉型，對於多數需投入大量資本或研發成本致營業初期虧損期限較長產業，原前5年核定營業虧損扣除規定已不合時宜。三、本法本次修正之條文施行前符合修正條文第1項但書規定之公司組織營利事業，其經稽徵機關核定之以前年度虧損，尚未依法扣除完畢者，應可於本法本次修正施行後，適用修正後之規定，爰增訂第2項，予以明確規範，以利適用。」可知立法者基於政策考量，就營利事業以往年度虧損自純益額中扣除之實體要件已然放寬，則在扣除期限均採放寬認列之政策下，被告卻仍就申請扣除之程序要件採嚴格解釋，顯與修法意旨背道而馳等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

- (一) 原告93年度營利事業所得稅結算申報案，申報全年所得額34,615,501元，前5年核定虧損93年度扣除額34,606,529元。按93年度營利事業所得稅結算申報期限為94年5月31日，惟原告遲至同年6月2日始辦理申報，被告以原告未如期辦理結算申報，剔除原告申列之前5年核定虧損93年度扣除額34,606,529元，於法尚無不合。原告申請復查，主張依行政程序法第49條及所得稅法施行細則第50條規定意旨，人民向行政機關申請案件以交郵當日為準，原告委託民營運送業者於94年5月31日遞送申報書，符合行為時所得稅法第39條規定，經會計師查核簽證，並如期申報，得抵減前5年虧損云云。被告復查決定略以：原告將93年度營利事業所得稅結算申報書，於94年5月31日交由統○超商股份有限公司（下稱統○超商公司）寄送，並於同年6月2日送達被告所屬小港稽徵所，有統○超商公司遞送回

執及小港稽徵所收件章所載收件日期可稽。經查，統○超商公司係民營運送業者，除許可業務外，得經營法令未禁止或限制之業務；惟依郵政法第3條、第4條規定，國營中華郵政公司即為交通部為經營郵政業務所設置之郵政機關，再依同法第6條規定意旨，有關信函、明信片或其他具有通信性質文件等郵件之遞送，為中華郵政公司之專屬業務，其餘運送機關或運送業者並不得為該郵件之遞送。是以，民營運送業者尚非行政程序法所稱之郵政機關，且稽徵機關亦未委託民間機構辦理送達事務。是本件並無前開所得稅法施行細則第50條規定，以交郵當日郵戳日期為申報日期，原告主張已於94年5月31日郵寄93年度營利事業所得稅結算申報書，屬如期申報案件，自屬無理由，駁回其復查之申請。

- (二) 另原告主張所得稅法施行細則第50條所指之「郵遞」，非限於交由中華郵政公司遞送始有適用，原告已於94年5月31日將申報資料交由民間遞送業者遞送，應以94年5月31日為申報日，原告已如期申報云云。按最高行政法院97年度裁字第5018號裁定略以：「又郵政法第6條第1項規定：『除中華郵政公司及受其委託者外，無論何人，不得以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為營業。』準此，只有中華郵政公司及受其委託者始被承認係合法以遞送上開通信文件為營業者，是所得稅法施行細則第50條前段規定：『申報日期，應以申報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期為申報日期…。』所謂『郵遞』者，自係指將申報書等郵件交由中華郵政公司及受其委託者遞送者而言，此際，始例外得以交郵當日郵戳日期為申報日期，否則仍以申報書送達稽徵機關之日為申報日期。」等語。本件原告委託統○超商公司遞送93年度營利事業所得稅申報書，並於94年6月2日送達稽徵機關，屬逾期申報案件，自不符合行為時所得稅法第39條之規定。又由於原告並無提出其他新事證，其應補稅事實承前所述，足堪認定。綜上，本件原告之訴並無理由等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之

訴。

四、兩造之爭點為原告於 94 年 5 月 31 日將其 93 年度營利事業所得稅結算申報書，交由統○超商公司遞送，該申報書於同年 6 月 2 日始送達被告，是否得適用所得稅法施行細則第 50 條規定，以交郵當日為申報日期，而認定其已如期申報所得稅，並適用行為時所得稅法第 39 條規定，將經該管稽徵機關核定之前 5 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課營利事業所得稅。經查：

- (一) 按「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 5 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」「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綜合所得總額或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及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」行為時所得稅法第 39 條及第 71 條第 1 項前段分別定有明文。
- (二) 經查，原告於 94 年 5 月 31 日將其 93 年度營利事業所得稅結算申報書，交由統○超商公司遞送，該申報書於同年 6 月 2 日送達被告乙節，業據兩造分別陳明在卷，復有宅配單上所載收貨日及原告 93 年度營利事業所得稅結算申報書上所蓋收件日期章等附卷可稽，洵堪認定。又依郵政法第 6 條第 1 項規定：「除中華郵政公司及受其委託者外，無論何人，不得以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為營業。」準此，只有中華郵政公司及受其委託者始被承認係合法以遞送上開通信文件為營業者，是所得稅法施行細則第 50 條前段規定：「申報日期，應以申報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期為申報日期。」所謂「郵遞」者，自係指將申報書等郵件交由中華郵政公司及受其委託者遞送者而言，此

際，始例外得以交郵當日郵戳日期為申報日期，否則仍以申報書送達稽徵機關之日為申報日期（最高行政法院 97 年度裁字第 5018 號裁定意旨參照）。本件原告於 94 年 5 月 31 日將其 93 年度營利事業所得稅結算申報書，交由統○超商公司遞送，然因統○超商公司並非中華郵政公司或受其委託者，依法不得以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為營業，故不能以統○超商公司收件之日為申報日期。再者，統○超商公司係以宅急便即辦理包裹業務之方式遞送該申報書，而非以掛號郵寄方式遞送，此有宅配單原本附原處分卷為憑。換言之，該公司並無辦理掛號郵寄業務，故上開申報書亦非以掛號郵寄方式為之，核與所得稅法施行細則第 50 條前段，限以掛號寄送，始得以交郵當日郵戳日期為申報日期之規定不符，故本件應以該申報書送達被告之日期即 94 同年 6 月 2 日為申報日期，則原告 93 年度營利事業所得稅結算申報，因已逾行為時所得稅法第 71 條第 1 項前段規定之申報期限，核與行為時所得稅法第 39 條規定，須納稅義務人如期申報營利事業所得稅，始得將經該管稽徵機關核定之前 5 年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課所得稅之要件不符，故被告否准認列原告前 5 年核定虧損 93 年度扣除額 34,606,529 元，並無違誤。

- (三) 原告主張營利事業所得稅結算申報書，如係以事實說明為內容者，僅為「知之表示」，如於申報租稅時，同時依行為時所得稅法第 39 條之規定，申請將稽徵機關核定之前 5 年內各期虧損准予扣抵，其性質為納稅義務人履行稅法上協力義務，而向稽徵機關所為之公法上要約意思表示，應非屬於郵政法第 6 條第 1 項所謂之「其他具有通信性質之文件」云云。然按「本要點所稱信函、明信片或其他具有通信性質之文件，定義如下：．．．（三）其他具有通信性質之文件：指信函、明信片以外具有通信性質之文件。前項所稱通信性質者，指寄件人之文件具有對特定人傳達意思、觀念或事實之功能。」為交通部執行違反郵政法事件取締作業要點第 8 點第 1 項第 3 款、第 2 項所明定。查，營利

事業所得稅結算申報書因具有對稅捐機關傳達申報營利事業所得稅等意思之功能，揆諸上開作業要點規定，該申報書應屬郵政法第 6 條所規定「其他具有通信性質之文件」無疑。是原告上開主張，尚非可採。又原告主張所得稅法施行細則第 50 條之規定，早於郵政法 91 年 7 月 10 日修正公布賦予中華郵政公司對信函、明信片或其他具有通信性質之文件遞送之營業具有獨占專營之權利前，即由行政院頒訂施行，即所得稅法施行細則第 50 條於制定時，尚無中華郵政公司專營遞送之規定，難謂該條所謂「郵遞」係僅限於中華郵政公司之遞送云云。然查，郵政法於 91 年 7 月 10 日修正前，即在該法第 7 條規定：「無論何人，不得以遞送信函，明信片或其他具有通信性質之文件為營業。」且所得稅法施行細則第 50 條為配合行政程序法第 49 條之用語，嗣於 91 年 11 月 13 日將該條文修正為現行所規定之內容，是原告上開主張，顯然對郵政法第 6 條及所得稅法施行細則第 50 條之修法時間有所誤解，亦不可採。

- (四) 原告又主張將申報日期之認定限於由中華郵政公司及受其委託者遞送之情形，始以交郵當日為申報日期，此種解釋方式已過度限制人民權利，與法律保留原則相違云云。然按郵政法第 6 條第 1 項規定，民間運送業者不得以遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件為營業，惟民間運送業者經營上開業務，法令並無相關配套措施加以規範，是其所為遞送信函、明信片或其他具有通信性質之文件業務，即無主管行政機關可加以管理及監督，而難昭公信。況且，民間運送業者違法經營上開業務，若仍與合法經營者給予相同評價，此無異鼓勵業者非法營業。再者，將所得稅法施行細則第 50 條前段所謂「郵遞」者，其解釋限於將申報書等郵件交由中華郵政公司及受其委託者遞送者，此乃係依據該條文之立法精神所為之解釋，其目的僅在於確定當事人申報所得稅之日期，以判斷申報有無逾期，作為應否從寬認定納稅義務人申報日期之依據，並無限制當事人任何法律上之權利，核與法律保留原則無涉。原告上開主張自無可採。至於 98 年 1 月 21 日修正公布之所得稅法第 3

9 條就以往年度虧損得自純益額中扣除之年限，由 5 年放寬為 10 年之規定，核與本件原告是否如期申報營利事業所得稅亦不相干。是原告主張立法者基於政策考量，就營利事業以往年度虧損自純益額中扣除之實體要件已然放寬，則在扣除期限均採放寬認列之政策下，被告卻仍就申請扣除之程序要件採嚴格解釋，顯與修法意旨背道而馳云云，亦不足取。

(五) 原告另主張縱認其非於申報期間內為申報，亦僅生推計課稅之效果，而非失權效果，被告逕認原告不得扣除 88 至 90 年度之虧損，顯於法有違云云。然按「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起 15 日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。」「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」分別為行為時所得稅法第 79 條第 1 項及第 83 條第 1 項所明定。由上開規定可知，須納稅義務人違反申報義務或協力義務，未保存帳簿、文據等資料或拒絕提出，致稅捐機關無從依據直接具體之資料為課稅處分者，始得為推計課稅。查，本件原告僅就其 93 年度營利事業所得稅，是否如期申報，應否認列其前 5 年核定虧損本年度扣除額 34,606,529 元為爭執，並無因未提出帳簿、文據，致被告無從依據直接具體之資料為課稅之問題，自無推計課稅之適用。是原告上開主張，亦不可採。

(六) 綜上所述，原告之主張既不足取，其因逾申報期限始辦理 93 年度營利事業所得稅結算申報，被告否准認列原告前 5 年核定虧損本年度扣除額 34,606,529 元，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。

五、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 98 年 7 月 31 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 邱 政 強

法官 詹 日 賢

法官 李 協 明

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 98 年 7 月 31 日

書記官 周 良 駿

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（98 年版）第 74-86 頁