最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第2339號

上　訴　人　春源鋼鐵工業股份有限公司

代　表　人　蔡錫奇

訴訟代理人　楊淑卿會計師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年6月11日臺北高等行政法院108年度訴字第1856號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，列報「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」新臺幣（下同）3,643,231元，經被上訴人核定為負17,785,340元，併同其餘調整，核定應補稅額3,778,867元，並按所漏稅額處0.6倍之罰鍰2,185,714元。上訴人不服，就罰鍰處分申請復查結果，改按所漏稅額處0.5倍之罰鍰1,821,428元，追減罰鍰364,286元，上訴人未提起訴願而告確定，並於民國106年6月26日繳清罰鍰。上訴人於107年6月28日具文主張依稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請退還溢繳103年度營利事業所得稅違章罰鍰1,821,428元，經被上訴人以108年7月12日財北國稅審一字第1080026234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，請求判決：1.訴願決定及原處分均撤銷；2.被上訴人應作成退還罰鍰1,821,421元，及自罰鍰繳納之日起（106年6月27日）至退還之日止，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分；3.被上訴人應作成第48欄變更核定為21,428,571元、第52欄變更核定為15,848,518元之行政處分。經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：科目轉正調整與漏報、隱匿不同，上訴人出售歌林開發股份有限公司（下稱歌林公司）股票之交易過程，會計帳上及稅務申報上均已誠實申報並無隱匿或偽造帳簿情事，投資成本21,428,571元，上訴人並非未申報，而是申報在其他損失，經被上訴人審定非其他損失而屬證券交易損失之計算因子，屬依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第60條規定之科目轉正調整案件，原判決認屬完全未申報之漏報案件即有違誤。本件實質上係被上訴人依查核準則第60條及營利事業所得稅結算申報書背面之「申報須知」第5點㈡規定做「科目轉正」之調整案件，導致所製發之核定通知書外觀上第40欄、第48欄、第52欄之金額呈現「無」調整轉正，有形式外觀與實質核定不一致及核定通知書上各該科目金額與其核定理由矛盾情事，原判決遽

認本件為無調整及轉正，除與本院58年判字第97號前判例及查核準則第60條規定有違外，亦有不適用納稅者權利保護法（下稱納保法）第1條第1項、行政程序法第4條、第8條等規定之違法。而就查核準則第60條審定轉正之調整案件，向來於稽徵實務慣例及審判實務均非屬處罰之範圍，原判決之認定除違反經驗法則外，亦違反行政程序法第6條之規定。又系爭第99欄「證券交易損失」17,785,340元，屬所得稅法第100條之2第1項及財政部107年3月23日台財稅字第10604678950號令（下稱107年3月23日令）之適用範圍，而所得稅法量能課稅之立法意旨，係著重納稅義務人是否經濟實質上確實發生證券交易損益，因此在適用前揭法令時，只要經過稽徵機關核定出售股票確實存在證券交易損失，則不論是納稅義務人申報證券交易損失列為減除或是如上訴人申報為證券交易所得，而經稽徵機關核定為證券交易損失再依所得稅法第4條之1規定加以剔除，兩者均有適用，原判決以本件係上訴人申報為證券交易所得後經被上訴人調整核定為證券交易損失，屬完全未申報案件，即有判決不適用法規之違法。另上訴人出售歌林公司股票之相關關鍵事項，已據實記入帳簿憑證、列入結算申報損益表，並於會計師稅務簽證查核報告中在相關會計科目詳加揭露。被上訴人之核定係基於上訴人申報內容及提供簽證報告、查帳工作底稿及有關報表說明，而非有任何自行查獲之新證據。被上訴人既以上訴人漏報為由處以罰鍰，依納保法第11條第2項規定，即應就處罰要件事實負舉證責任，其於本件並未負起舉證責任，原判決卻認同被上訴人所為罰鍰處分，顯違反行政罰法第7條第1項及納保法第11條第2項規定，且有判決不備理由之違法。至本件被上訴人逐案審查權之發動原因，與上訴人之申報是否一望即知之解釋密切相關，如上訴人之申報一望即知有顯然法令適用錯誤，致使本件稅額計算有違誤情況，進而使被上訴人發動調查，自然仍不違反誠實申報義務。原判決未就此認定是否違反誠實申報義務重大之事項，依法闡明並為職權調查，

顯與行政訴訟法第125條規定有違。又縱認本件有漏報或短報情事，亦應以與漏稅有因果關係為限，況漏稅並非有短少繳稅金額即屬於漏稅，必須有其漏稅故意或過失，原審僅說明上訴人違反誠實申報義務，而誠實申報義務之違反是否可推定上訴人有漏稅故意或過失，原審卻缺乏論理等語。雖以原判決違背法令為理由，惟原判決已論明上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，原係於104年5月27日申報第40欄「出售資產增益」共7,050,605元，該7,050,605元則係由處分投資利得3,643,231元與處分固定資產之利益3,407,374元二者合計而成。又因上訴人將系爭處分投資利得3,643,231元列報為「第99欄」之免稅所得，作為當年度課稅所得額之減項，惟上訴人並未揭露系爭處分投資利得3,643,231元之證券交易內容，僅以上訴人上述申報之出售資產增益7,050,605元、其中包含處分投資利得3,643,231元等事項，亦無從獲悉證券交易之相關價額。被上訴人為查明所涉證券交易事實，乃以105年1月30日財北國稅審一字第1050004168號函請上訴人委任之會計師補充說明上訴人處分股票之損益計算情形。嗣該會計師始以105年3月15日國浩北審一字第10503006號函，連同事後補充提示之工作底稿等，說明系爭「3,643,231元」實際係出售歌林公司股票所得價金，且上訴人91年間取得歌林公司股票實際花費成本係21,428,571元。換言之，本件因被上訴人事後深入查核前開證券交易之事實，始獲悉上訴人於103年間以價金3,643,231元出售歌林公司股權予他人，及獲悉上訴人係91年間花費21,428,571元成本購入該等歌林公司股權，上訴人卻於「第99欄」僅割裂申報證券交易之出售價款（證券交易收益項目）3,643,231元，卻漏未申報該證券交易之成本（證券交易損失項目）21,428,571元，致使課稅所得漏報21,428,571元，並造成漏未報繳稅額3,642,857元等違章情事。此外，被上訴人亦因而查得上訴人係將購入歌林公司股權所費成本21,428,571元，全數列報為103年度之第52欄「其他損失」項下，供作課稅所得之減

項，卻漏未將之納入「第99欄」為申報，以致「第99欄」本應係「負值17,785,340元」，然因上訴人僅割裂申報出售有價證券之價金「3,643,231元」於「第99欄」，漏報所出售有價證券之成本21,428,571元於「第99欄」中，致生錯誤申報「第99欄」成為「正值3,643,231元」之情事，即導致上述漏報課稅所得21,428,571元及漏繳其稅額3,642,857元等情事，堪認上訴人未盡其誠實申報義務，以致漏報課稅所得及漏繳其稅額乙情，核屬有據。上訴人既係營利事業，對於所出售有價證券之價金，必須連同所出售有價證券之成本，一併列入證券交易所得（或損失）之計算，自難諉為不知。且上訴人對於所得稅法第4條之1所定「證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除」亦應有所預見或可得預見。上訴人僅割裂申報出售有價證券之價金「3,643,231元」於「第99欄」，漏報出售有價證券之成本21,428,571元於「第99欄」中，致生漏報課稅所得21,428,571元及漏繳其稅額3,642,857元之違章結果，被上訴人認上訴人具備故意或過失之主觀責任要件，乃依所得稅法第110條第1項規定為處罰，然因審酌上訴人違章情節較為輕微，經被上訴人復查後，按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點所定「違章情節……較輕者，仍得……減輕其罰」之意旨，並敘明減輕之理由，而對上訴人裁處所漏稅額3,642,857元之0.5倍罰鍰計1,821,428元，並不構成稅捐稽徵法第28條第2項所稱之適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，被上訴人否准上訴人申請退還罰鍰，於法洵屬有據。至所得稅法第100條之2規定，係就營利事業已「有列報」在案之成本、費用或損失、投資抵減稅額等項目，因「所列報」之金額超過限制，經稽徵機關核定剔除超過部分，產生有應補徵稅額情形，應依規定之利率按日加計利息，而免予處罰。然本件係上訴人就所出售有價證券之成本21,428,571元，「漏未申報」於第99欄中，並非已有所列報之情形，尚無所得稅法第100條之2規定之適用。另財

政部88年8月13日台財稅第881935783號函及107年3月23日令所定彙整表，其中有關營利事業若將「證券交易損失」予以列報自所得額中減除，因營利事業「已有申報」該項目欲自所得額中減除，但因不符合所得稅法第4條之1所定「證券交易損失不得自所得額中減除」之旨，經稽徵機關核定剔除該已有申報之證券交易損失者，始有補稅並加計利息，免予處罰之適用。而上訴人本件則係「漏未申報證券交易損失」，即與上揭彙整表所定「已有申報」之情形不同，尚難比附援引。至於上訴人所稱於第52欄「其他損失」項下列報減除課稅所得21,428,571元情事，正是本件漏報課稅所得21,428,517元及漏繳稅額3,642,857元之肇因。上訴人於第52欄之說明內容，僅簡略記載歌林公司股權之資產減損損失21,428,571元、本期出售屬已實現損失等語，而於第99欄之說明內容中，就證券交易之具體股票標的為何、其收益若干、其成本若干、其證券交易損益如何結算等重要關鍵事項，完全付之闕如，難自形式外觀一望即知其相關課稅事實，自難認係基於徵納雙方因法律觀點之不同，或單純項目之誤值，而有應納稅額之出入，核屬漏報情事。況且「第52欄其他損失」中之減損損失21,428,571元，依會計師稅務簽證報告第34頁，該減損損失係於本年度實現之減損損失，經被上訴人查核結果按上訴人申報核定，無調整亦無轉正其他項目，上訴人稱被上訴人係就減損損失依查核準則第60條規定轉正為「第99欄（停徵之證券、期貨交易損失）」認列，尚不足採。而上訴人所引其他營利事業之「已申報項目」之轉正等個案事實，經核或係其他費用轉正為交際費、營業費用轉正為營業成本、財產報廢損失歸屬年度等轉正事項，轉正前後均屬課稅所得減除項目，性質並未改變，且轉正前之費損事項均係已有申報，非屬漏報。或有部分個案係業經申報之其他所得、營利所得經轉正成為執行業務所得、其他所得，轉正前後均屬課稅所得加計項目，性質亦未改變，亦無漏報情形。另有避險證券交易之損失是否屬於證券商發行權證之成本費

用之法律定性問題，又所引個案中，證券商亦已有將各項避險證券交易之收益、成本、費損為完整申報，並無漏報情形，僅係徵納雙方法律觀點不同，致有科目轉正之調整。至於所引受贈他人信託股票之孳息他益個案，該營利事業亦有將受贈之股利收入予以列報，並無漏報，僅因涉及該「受贈股利」是否屬於所得稅法第42條所稱「投資於國內其他營利事業，所獲配之股利」之定性問題，徵納雙方就此，法律觀點不同，亦致有科目轉正之調整，與本件情節均不相同，自難比附援引。從而，上訴人103年度營利事業所得稅結算申報，漏報第99欄中證券交易之（成本）損失21,428,571元，致生漏報課稅所得21,428,571元及漏繳其稅額3,642,857元之違章結果。又上訴人漏報課稅所得及漏繳其稅額，縱非故意，亦有過失，具備主觀責任要件，被上訴人依違章情節為裁量，對上訴人處以所漏稅額3,642,857元之0.5倍罰鍰計1,821,428元，並不構成稅捐稽徵法第28條第2項所稱之適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤等語。經核上訴理由無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並執其一己之法律見解，就原審已論斷者，泛言未論斷或論斷違法，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對原判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首揭規定及說明，應認其上訴為不合法，應予駁回。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　12　　月　　23　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官 陳 秀 嫈

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 12 月 23 日

書記官 陳 映 羽