臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1856號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年5月21日辯

原　　告　春源鋼鐵工業股份有限公司

代　表　人　蔡錫奇（董事長）

訴訟代理人　楊淑卿　會計師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美（局長）

訴訟代理人　江惠紅

　　陳宏州

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108年9月20日台財法字第10813931380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、程序事項：

按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。」行政訴訟法第111條第1、2項定有明文。查原告於民國108年11月22日起訴時，原係聲明：「訴願決定及原處分均撤銷」（見本院卷第16頁）。嗣變更聲明為：「1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應作成退還罰鍰新臺幣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。」（見本院卷第325、326頁）。嗣又追加第3項聲明為：「3.被告應作成第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。」（見本院卷第343頁）。被告對第3項訴之追加雖表示不同意（見本院卷第412頁），惟衡酌其請求之基礎相同，無礙於訴訟終結及被告之防禦，揆諸上揭規定，自應予准許，先此敘明。

二、事實概要：

原告民國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，經被告核定為負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。原告不服，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，原告未提起訴願而告確定，並於106年6月26日繳清罰鍰。原告於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，經被告以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。原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）聲明：1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應作成退還罰鍰新臺幣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.被告應作成第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。

（二）陳述：

1.被告審定轉正後核定原告「證券交易損失」17,785,340元，屬於財政部107年3月23日台財稅字第10604678950號令（下稱107年3月23日函令）明訂之適用範圍，依所得稅法第100條之2第1項規定，應只補徵本稅，免依同法第110條科處罰鍰：

⑴原告103年度營利事業所得稅結算申報，將出售歌林開發股份有限公司（下稱歌林開發公司）股票之成本21,428,571元誤申報在「其他損失」，既經被告審定損失確實存在，且金額正確無誤，僅因性質非屬其他損失，而係屬於「證券交易損失」，乃予以轉正，應屬財政部107年3月23日令之適用範圍，依所得稅法第100條之2第1項規定，應只加計利息，免依同法第110條處罰。

⑵所得稅法第100條之2第1項及財政部107年3月23日令，係著重在是否確實存在著「證券交易損益」。只要證券交易損失確實存在，則不論是納稅義務人申報時列為減除，經稅捐稽徵機關依所得稅法第4條之1規定，加以剔除；或是納稅義務人申報時科目申報錯誤，經稽徵機關審定轉正至「證券交易損失」後依所得稅法第4 條之1 規定加以剔除，兩者都有其適用。

⑶原告103年度營利事業所得稅結算申報書之損益及稅額計算表，已分別列報出售資產增益7,050,605 元及其他損失37,277,089元，同時於會計師稅務簽證暨查核報告書中載明，與系爭證券交易相關之出售資產增益為3,643,231 元及其他損失－減損損失21,428,571元，並列報「第99欄」停徵之證券、期貨交易所得3,643,231元。

⑷被告就原告申報「其他損失」金額21,428,571元，依查核

準則第60條審定後，作科目轉正至「證券交易損失」，僅係屬調整補稅事項。對於租稅規避行為，納稅者權利保護法第7 條立法意旨，只要納稅者無隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料，即不予處罰。舉重以明輕，本件原告無規避租稅之動機，並無租稅規避行為，系爭損失確實存在，原告申報的金額亦無錯誤，僅係將原始投資成本21,428,571元誤申報在「其他損失」，屬科目申報錯誤而已，並非漏報，且在稅務簽證報告書中加以揭露，確實並無隱匿之申報。被告之調整，亦僅係依查核準則第60條審定後作科目「轉正」，依納稅者權利保護法第3 條、第5 條及第7 條之立法意旨，應免罰。

2.原告無虛增成本費用或漏報收入：

原告出售歌林開發公司股票之交易過程，業已編制下列傳票，並入帳於資產負債表及損益表：⑴出售系爭股份收取價金時：借記：銀行存款、貸記：財產交易損益，各3,642,857 元。⑵將出售歌林開發公司股票成本之減損損失列為已實現損失，並沖銷帳上投資成本時：借記：其他損失（歌林開發公司股票成本），貸記：以成本衡量之金融資產－非流動，各21,428,571元，上開帳載並已如數申報。足見原告就系爭交易，會計帳上及稅務申報上均無隱匿或偽造帳簿情事，原告並無逃漏稅之主觀動機及客觀作為，更無取具不實的憑證加以登載入帳，被告亦未舉證證明原告有何虛增成本費用之事實，故原告並無虛增成本費用。原告出售歌林開發公司所收取之收入3,643,231元，除已編列上開傳票入帳外，亦已申報在第40欄「出售資產增益」，故亦無被告所稱「漏報收入」情事。

3.由被告105年1月30日財北國稅審一字第1050004168號函（

下稱105年1月30日函）內容，可知其函請簽證會計師補充說明前，依據會計師稅務簽證暨查核報告書，早已足資判斷：原告處分歌林開發公司股票，財務會計上之出售資產增益為3,642,857元（即出售價金），稅務上已實現之損失為證券交易損失17,985,714元等情。而會計師函復，只是再次陳述既有工作底稿內容及會計師查核簽證報告書內已載明之項目內容、成本金額，且可與結算申報書內相應科目及金額驗證相符而已，並未提出任何新資料。從而，被告之核定顯非基於任何原告另行提出之新資料或被告查獲之其他新資料。足見原告原已充分揭露申報資料，是以被告並無任何證據足以證明原告有何隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，依納稅者權利保護法第11條第2項規定，本件所為罰鍰，應予撤銷。

4.原告將出售歌林開發公司股票之投資成本申報在第52欄「其他損失」項下，因此在稅務簽證既查核報告書第52欄「其他損失」項下揭露：其他損失37,277,089元，包含以成本衡量之金融資產-「歌林開發公司」前期認列之減損損失，本期出售該被投資歌林開發公司，屬已實現損失，依法應予調整加計21,428,571元。原告自無可能就上開事實申報或揭露在第48欄「出售資產損失（包括證券、期貨、土地交易損失）」及第99欄「停徵之證券交易所得（損失）」。系爭「其他損失」21,428,571元，在被告未依法轉正為「證券交易損失」之前，既不能視為原告之「證券交易所得，則原告申報在「其他損失」，未在第48欄申報該21,428,571元之損失，及未在第99欄申報扣除歌林開發公司之投資成本21,428,571元，自不能謂有漏報或隱匿應申報事項之情事。

5.被告既認定原告申報在第52欄「其他損失」項目中之21,428,571元，非屬「其他損失」，而係出售歌林開發公司股票之「證券交易損失」，即應依查核準則第60條規定及「108年度營利事業所得稅結算申報書」第1頁背面「申報須知」第5項，將該21,428,571元轉正到第48欄出售資產損失（包括證券、期貨、土地交易損失），俾使第48欄如實呈現「出售資產損失」正確金額為21,428,571元，再依所得稅法第4條之規定，於第99欄「停徵的證券、期貨交易所得（損失）」將原告申報在第40欄經其核認屬「證券交易所得」之3,643,231元併計其由第52欄「其他損失」轉正到第48欄屬「證券交易損失」21,428,571元，合計為17,785,340元，於第99欄核定為證券交易損失17,785,340元（計算式：3,643,231－21,428,571＝證券交易損失17,785,340），始為適法等語。

四、被告則以：

（一）聲明：駁回原告之訴。

（二）陳述：

1.原告103年度營利事業所得稅結算申報時，於「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」列報處分歌林開發公司股份損益3,643,231 元，經被告查核發現，漏列該出售股份之投資成本21,428,571元，致該處分之損益實際應為損失17,785,340元（處分所得3,643,231 元－投資成本21,428,571 元）。依所得稅法第4 條之1 規定，自79年1 月1日起，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，原告因漏報出售股份之投資成本，將該不得自所得額中減除之出售證券交易損失17,785,340元，申報為出售證券交易所得3,643,231 元，並自所得額中減

除，致當年度課稅所得短漏報21,428,571元，併同其餘調整，核定應補稅額3,778,867 元，並依所得稅法第110 條第1 項，及行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅法部分），按所漏稅額3,642,857 元處0.6 倍罰鍰2,185,714元。嗣經被告以106 年3 月20日復查決定，改按所漏稅額處0.5 倍之罰鍰1,821,428 元，追減罰364,286 元，並無顯屬違法或不當情事，自無該當稅捐稽徵法第28條第2 項退還溢繳罰鍰之要件。

2.所得稅法第100條之2規定，係對成本、費用及損失，因列報超限經剔除，應補徵稅額加計利息，免予處罰，與本件原告103年度營利事業所得稅結算申報時，列報「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」為3,643,231元，惟實際應為負17,785,340元（處分利益3,643,231元-投資成本21,428,571元），致其當年度課稅所得短漏報21,428,571元之情形，尚有不同，原告主張應依財政部107年3月23日令核定所得稅法第100條之2之限制規定，按所得稅法第100條之2規定補徵103年度營利事業所得稅及加計利息一併徵收，顯係誤解。

3.原告103年度營利事業所得稅結算申報「第40欄出售資產增益（包括證券、期貨、土地交易所得）」7,050,605元，依會計師稅務簽證暨查核報告書，其中處分投資利益3,643,231元。「第52欄其他損失」37,277,089元，依會計計師稅務簽證暨查核報告書，包含以成本衡量之金融資產-歌林開發公司前期認列之減損損失，本期出售該被投資公司，屬已實現損失，依法應予調整加計21,428,571元。「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」3,643,231元，依會計師稅務簽證暨查核報告書，係依據所得稅法第4

條之1規定停徵之證券交易所得，依法應予調減計3,643,231元。就原告所揭露資料，僅知原告103年處分投資之利益為3,643,231元，依所得稅法第4條之1規定，於「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」予以調減，尚無法確認處分投資項目內容及停徵之證券、期貨交所得計算，經被告以105年1月30日函請原告委任簽證會計師補充說明，由原告委任簽證會計師以105年3月15日國浩北審一字第10503006號函（下稱105年3月15日函）復得知，原告申報「第99欄（停徵之證券、期貨交易所得）」及「第40欄出售資產增益（包括證券、期貨、土地交易所得）」3,643,231元，為出售歌林開發公司股份所產生，且該金額係出售歌林開發公司股份之價款，未扣除其投資成本，原告因隱匿投資成本21,428,571元，致虛增處分利益21,428,571元，匿報所得額21,428,571元及漏稅額3,642,857元，顯有於申報時未充分揭露並隱匿交易重要事項之情事，應有納稅者權利保護法第7條第8項但書之適用。至於「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，經被告查核結果如原告申報核定，無調整亦無轉正其他項目。原告稱被告係就減損損失依營利事業所得稅查核準則第60條規定轉正為「第99欄（停徵之證券、期貨交易損失）」認列，非屬處罰範圍云云，不足採認等語，資為抗辯。

五、本件原告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）」為3,643,231元，經被告查核發現，原告出售歌林開發公司股份之投資成本21,428,571元，致該處分損益實際應為損失17,785,340元（處分所得3,643,231元－投資成本21,428,571元）；依所得稅法第4

條之1規定，自79年1月1日起，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，原告因漏報出售股份之投資成本，將該不得自所得額中減除之出售證券交易損失17,785,340元，申報為出售證券交易所得3,643,231元，並自所得額中減除，致當年度課稅所得短漏報21,428,571元（以稅率17%計算其稅額為3,642,857元），併同其餘調整應補稅額136,010元，核定應補稅額3,778,867元；並依所得稅法第110條第1項及行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅法部分），按所漏稅額3,642,857元處0.6倍罰鍰2,185,714元。原告不服，就罰鍰申請復查，經被告以106年3月20日財北國稅法一字第1060005969號復查決定（下稱106年3月20日復查決定），改按所漏稅額3,642,857元處0.5倍之罰鍰1,821,428元，追減罰鍰364,286元，原告於106年6月26日繳清罰鍰，未提起訴願而告確定等情，有原告申報書（見原處分卷第382頁）、被告申請更正項目調整數額報告表（見同上卷78頁）、103年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（見同上卷第25、26頁）、被告裁處書（見同上卷第27、68、72頁）、繳款書（見同上卷第67頁）、106年3月20日復查決定（見同上卷第46至48頁）等件附卷可稽，堪以認定。原告繳清罰鍰後，於107年6月28日具文主張依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還溢繳之103年度營利事業所得稅違章罰鍰1,821,428元（見原處分卷第24頁），然被告於108年7月12日以原處分否則其申請（見訴願卷2第2頁），經核兩造之陳述，本件爭點厥為：(一)原告主張本件並無漏報課稅所得之情事，僅屬科目轉正之調整，依納稅者權利保護法第7條規定意旨，應予免罰，從而依稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被告申請退還溢繳103年度營利事業所得稅違章罰

鍰1,821,428元，有無理由？(二)原告訴請被告應作成第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，是否合法有據？

六、本院之判斷：

甲、就原告訴請被告應作成退還溢繳罰鍰1,821,428元及其利息之行政處分部分：

（一）按稅捐稽徵法第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」可知稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第28條退還溢繳稅款，須符合以下要件：1.適用法令錯誤：指課稅事實涵攝於租稅法規過程中，有實體法規之解釋錯誤及適用錯誤者；2.計算錯誤：指課稅處分應納稅額在各項計算過程中所發生之錯誤。3.其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者。又前揭所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形（最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨參照）。換言之，稅捐稽徵機關之課稅（或罰鍰）處分認定事實錯誤時，納稅義務人固得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退還溢繳之稅款（或罰鍰），然而，必須認定事實果然發生錯誤，始得援引該規定而為退還溢繳稅款（或罰鍰）之請求，自不待言。

（二）次按租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進

行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課予納稅義務人申報協力義務，故所得稅法第71條規定納稅義務人應誠實申報，同法第83條課予其應提供帳簿文據以便稽徵機關查核之調查協力義務（最高行政法院98年度判字第451號裁判參照）。依納稅者權利保護法第7條第8項規定：「第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」對於本件是否處以漏稅罰，應就個案事實依該條及所得稅法第110條第1項規定之要件判定之。因現行所得稅法制採取「自動報繳制」，而在「自動報繳制」之基礎下，有關「誠實申報義務」所指之申報內容也會受到一定程度之影響，將由單純之「事實」朝向「法律定性」之領域擴張。因所得稅之申報單位甚多，稅捐機關不可能逐案審查，只能原則上相信納稅義務人之書面申報外觀為形式審查，而暫予核定其稅額，僅在事後保有深入查核之權能。因此書面申報資料即為證明誠實申報之事證，必須能讓稅捐機關進行書面審查時，自形式外觀一望即知「某項計算稅捐之金額差異，純粹是基於雙方法律觀點之不同，而有出入」，或單純項目之誤值，若無法滿足此項要求，客觀上極有可能造成漏稅結果，則難謂納稅義務人已盡其誠實申報義務（最高行政法院96年度判字第927號判決意旨參照）。

（三）經查，原告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（見原處分卷第382頁），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（見同上卷第435頁）。又因原告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（見同上卷第382、435頁），惟原告並未揭露系爭處分投資利得3,643,231元之證券交易內容，僅以原告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。被告為查明所涉證券交易事實，乃以105年1月30日函，另請原告所委任之會計師補充說明原告處分股票之損益計算情形等（見同上卷第106頁）。嗣原告所委任之會計師始以105年3月15日函，連同事後補充提示之工作底稿等，說明系爭「3,643,231元」實際係出售歌林開發公司股票所得價金，且原告91年間取得歌林開發公司股票實際花費成本係21,428,571元等情（見同上卷第109、308至309頁）。換言之，本件因被告事後深入查核前開證券交易之事實，始獲悉原告於103年間以價金3,643,231元出售歌林開發公司股權予他人，及獲悉原告係91年間花費21,428,571元成本購入該等歌林開發公司股權，原告卻於「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，被告亦因而查得原告係將購入歌林開發公司股權所費成本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（見同上卷第111、437頁），以致「第99欄」本應係「負值17,785,340元」（3,643,23

1元－21,428,571元），然因原告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，堪認原告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。

（四）再者，原告既係營利事業，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。且原告對於所得稅法第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。則原告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，被告認原告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，然因審酌原告違章情節較為輕微，經被告復查後，按稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表第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，而對原告裁處所漏稅額3,642,857元之0.5倍罰鍰計1,821,428元（見原處分卷第46至48頁），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，被告否准原告申請退還罰鍰，於法洵屬有據。

（五）原告雖主張本件僅須依所得稅法第100條之2規定，補徵103年度營利事業所得稅及加計利息一併徵收，被告卻處以

罰鍰，係被告有所錯誤，被告應准許退還原告溢繳之罰鍰云云。惟按所得稅法第100條之2規定：「（第1項）……營利事業所得稅納稅義務人結算申報『所列報減除之各項成本、費用或損失、投資抵減稅額』，超過本法及附屬法規或其他法律規定之限制，致短繳自繳稅款，經稽徵機關核定補繳者，應自結算申報期限截止之次日起，至繳納補徵稅款之日止，就核定補徵之稅額，依第123條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。但加計之利息，以一年為限。（第2項）依前項規定應加計之利息金額不超過1500元者，免予加計徵收。」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。然而，本件係原告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，尚無前揭所得稅法第100條之2規定之適用，原告上開主張容有誤會，尚難採認。

（六）原告又主張：依財政部88 年8月13日台財稅第000000000號函（下稱88年8 月13日函）核定之「所得稅法第100 條之2 第1 項所稱本法及附屬法規有關所得額計算之限制規定彙整表」（見訴願卷2 第5 至6 頁），及財政部107 年3月23日函令（並廢止前開88年8月13日台財稅第000000000號函）所定「所得稅法第100條之2第1項所稱本法及附屬法規或其他法律有關所得額計算暨投資抵減稅額之限制規定彙整表」（見本院卷第43、49頁），均明定營利事業若將「證券交易損失」予以列報自所得額中減除者，係有加計利息免予處罰之適用，被告本件亦應僅能加計利息，不

能課處罰鍰云云。惟查，前揭88年8月13日函及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。至於原告本件則係「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，原告上開主張亦有誤會，難以憑採。

（七）原告復稱已於第52欄申報「其他損失37,277,089元」成為課稅所得之減項（見原處分卷第382頁），其中即包含持有歌林開發公司股權之資產減損損失21,428,571元，原告因認該減損損失已實現，即於第52欄「其他損失」項下申報（見原處分卷第437頁），使課稅所得因而減少21,428,571元，亦使原告因而減少報繳稅額3,642,857元，可見原告並未漏報云云。然則，原告漏未將不得減除之證券交易損失21,428,571元依法為申報排除，致生漏繳稅額3,642,857元之違章結果。至於原告所稱於第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21,428,571元及漏繳稅額3,642,857元之肇因，尚難據以對原告為有利之認定。再者，原告於第52欄之說明內容，僅簡略記載歌林開發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（見原處分卷第437頁之第52欄），至於第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（

見原處分卷第437頁之第99欄），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，經被告查核結果按原告申報核定，無調整亦無轉正其他項目，原告稱被告係就減損損失依營利事業所得稅查核準則第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。

（八）至於原告所引其他營利事業之「已申報項目」之轉正等個案事實（見本院卷第233至321頁），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。綜言之，本件實際係原告完全漏未申報第99欄中之證券交易（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元等違章情事，核與原告所引前述「已申報項目」之轉正個案事實，情節均不相同，自難比附援引，原告此部分主張亦有誤會，難以採據。

（九）從而，原告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。又原告漏報課稅所得21,428,571元及漏繳其稅額3,642,857元，縱非故意，亦有過失，具備主觀責任要件，被告依違章情節為裁量，對原告處以所漏稅額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，被告否准原告退還溢繳罰鍰之申請，核無不合。

乙、就原告訴請被告應作成第48欄變更核定為21,428,571元、第52欄變更核定為15,848,518元之行政處分部分：

（一）按「原告之訴，有左列各款情形之一者，行政法院應以裁定駁回之。但其情形可以補正者，審判長應定期間先命補正：……十、起訴不合程式或不備其他要件者。」另「（第1項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。（第2項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」行政訴訟法第107條

第1項第10款、第5條第1項、第2項分別定有明文。基此，人民提起課予義務訴訟，須以經申請而遭駁回，且經合法訴願為其前提，若未經申請或未經合法訴願程序，逕提起行政訴訟，即屬於行政訴訟法第107條第1項第10款所定起訴不備要件之情形，法院應以裁定駁回起訴。

（二）本件原告於107年6月28日具文主張依稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被告申請退還溢繳罰鍰1,821,428元，經被告以原處分否准其申請；原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。而原告除訴請被告應作成退還溢繳罰鍰1,821,428元及其利息之行政處分部分外，另於本院準備程序進行時，追加第3項聲明為「被告應作成第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。」（見本院卷第343頁）。核其訴訟類型為課予義務訴訟，惟原告並未向被告依法申請，被告自未為任何行政處分，揆諸前開說明，核與課予義務訴訟有關「依法申請之案件」之要件未合，原告此部分之起訴不合法。

七、綜上所述，本件原告之訴，有關訴請被告應作成退還溢繳罰鍰1,821,428元及其利息之行政處分部分，為無理由；另就訴請被告應作成第48欄變更核定為21,428,571元、第52欄變更核定為15,848,518元之行政處分部分，並不合法，已如前述。就起訴不合法部分本應裁定駁回，惟本院考量該部分與無理由部分爭執相關，為期卷證齊一，並避免裁判矛盾，本院以程序上更為慎重之判決併予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併予敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為一部不合法、一部無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　11　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李　玉　卿

法　官　李　君　豪

法　官　侯　志　融

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
㈠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理人者。
㈡非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、

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	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　6　　月　　11　　日

書記官　徐　偉　倫