

損失之科目歸類應由稽徵機關依職權查核審定

陳敬宏

壹、引言

人民對稅捐稽徵機關所作成之行政處分（例如營利事業所得稅之稅額核定）如有不服，其救濟程序需經過復查、訴願而後進行行政訴訟；我國知名行政法學者前司法院大法官吳庚先生將該等最終審級歸行政法院管轄之公法爭議事件的審理程序，總稱為「行政爭訟」¹。由於稅捐稽徵機關所作成之行政處分，在後續之行政爭訟程序中先後將受到上級行政機關及行政法院之審查，因此行政法院所作成之法律上見解，對稅捐稽徵機關行政處分之作成，具有法律上之拘束力。

在 2000 年 7 月 1 日新制行政訴訟法施行前，行政訴訟之種類僅有撤銷訴訟一種，實務上人民勝訴之案例並不常見；且在原行政處分遭到行政法院撤銷之判決中，法院多僅扼要交待撤銷之理由，因此行政法院判決對稅捐稽徵實務之影響較為有限。2000 年行政爭訟新制施行後，不僅訴訟種類增加，審級更為完備，於 2001 年行政程序法施行後，行政法院於判決中之說理更有集中編纂於同一部法典之原則性條文可資援用，因此行政法院判決對行政機關之影響力日漸增加，人民於行政爭訟中之權益更受保障。行政法院於個案判決中所揭示或闡明之法律原則，對行政機關處分之作成，往往發生具有通案性之影響。

所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」依該條項規定，損失為營利事業所得之減項。關於營利事業申報損失之認定，最高行政法院於 2015 年 12 月 23 日作成該院 104 年度判字第 766 號判決（下稱「系爭判決」），將臺中高等行政法院 104 年度訴字第 108 號判決（下稱「原判決」）廢棄，發回臺中高等行政法院。系爭判決理由認為：「系爭損失之科目歸類既屬稽徵機關應依職權查核審定的事項，本不在爭點主義限制範圍；……。」²本文以下將簡述系爭判決之案例事實，並進一步闡述最高行政法院於系爭判決之說理，不僅僅適用於（系爭）特定損失之科目歸類，而係可適用於更大之範圍，亦即只要營利事業能夠證明其確有損失，則縱使營利事業申報該等損失之科目歸類有所錯誤，行政機關亦應依職權查核審定其歸類，而不能將該損失之列報逕予剔除。以下僅提出簡要分析及說明，期能作為各界之參考。

貳、系爭判決之案例事實與判決理由

（一）系爭判決之案例事實

系爭判決之上訴人高鋒工業股份有限公司（下稱「母公司」）對其美國子公司 KAFO USA, INC.（下稱「子公司」）有百分之百之持股，原實際投資金額為新臺幣 10,103,500 元（美金 300,000 元）。因美國營運成本過高，因此母公司決定，子公司向美國客戶收取之貨款暫不匯回母公司而留存自用，亦即子公司對母公司之應付帳款暫不清償，以支應子公司之支出。

然而，儘管有此安排，子公司仍持續發生虧損，終於於 2007 年 5 月 10 日向美國加州政府辦理公司解散登記，並提交當地稅法規定之最終納稅申報（即清算申報）。子公司關於資產負債表之申報資料顯示，2007 年 5 月 14 日子公司資產為 0 元、負債為 0 元，業主權益亦為 0 元（股本為美金 1,748,820 元，累積虧損為 -1,748,820 元）。嗣美國加州政府於同年 5 月 21 日以已知負債經實際支付、已知資產已分配予所有人等事由，核發解散證書。

因子公司申請解散前股本為美金 300,000 元，進行清算申報時股本已增加為美金 1,748,820 元，計增資美金 1,448,820 元，此即為母公司對子公司之應收帳款美金 1,448,820 元作價增資，計新臺幣 45,764,428 元。母公司於 2007 年 8 月 15 日董事會中記錄子公司解散情形報告，說明子公司已於同年 5 月 14 日清算完成，並追認至同年 5 月份止，母公司對子公司之應收帳款美元 1,448,820 元全數轉為增資

¹ 吳庚，行政爭訟法論，第 2 頁，2014 年 9 月修訂第 7 版。

² 行政法院判決實務上就稅務行政救濟程序所採行之爭點主義，係指納稅義務人就其所爭執攸關稅額的基礎事項，除稽徵機關應依職權調查，無須當事人主張之事項外，必須曾於復查程序主張者，始得於訴願程序爭執，且須接續於訴願程序主張者，始得再於行政訴訟爭執。

股款，經全體出席董事無異議通過。

財政部中區國稅局及臺中高等行政法院原判決均認為母公司顯係以其對子公司之應收帳款，利用子公司辦理解散登記，「轉換成投資損失」，因此不予認定該母公司所主張之投資損失。至於系爭應收帳款是否符合呆帳損失之會計科目或要件，應由母公司另行更正會計科目，再檢具相關文件資料，另外由財政部中區國稅局審核認列。

(二)最高行政法院之判決理由

最高行政法院將原判決廢棄，發回臺中高等行政法院，並於系爭判決中闡明下列原則：「基於收入與成本費用配合原則，營利事業經營本業及附屬業務之成本、費用或損失，既有相對應之收入，於計算營利事業所得額時，自應予以減除；營利事業之成本誤列為費用或損失者，稽徵機關既應審酌實情予以轉正，同理，費用或損失科目之歸類有誤者，亦應分別審定並轉正；如果稽徵機關未審酌實情予以轉正，逕以費用或損失科目列報不符，而予剔除，事實審行政法院即應依行政訴訟法第 125 條第 1 項規定，依職權調查事實關係，查明該費用或損失是否符合得轉正之科目。」

基於上述原則，最高行政法院認為臺中高等行政法院原判決「似係認定依上訴人之實質經濟活動及會計事項，系爭損失的性質應屬呆帳損失而非投資損失，則揆諸前開規定及說明，原審法院本應查明系爭損失是否符合得轉正之呆帳損失成立要件，始為正辦。詎原判決卻謂本件上訴人既將系爭應收帳款列為投資損失之會計科目，被上訴人認不合該科目要件，不予認定，即屬正當，至於系爭應收帳款是否符合呆帳損失之會計科目或要件，應由上訴人另行更正會計科目，再檢具相關文件資料，由被上訴人……審核認列，上訴人如有不服，得提起行政救濟，而非於本件被上訴人核定之投資損失爭點提起行政救濟後，再行主張應改列會計科目認列云云，容有未洽。」尤其重要者，最高行政法院於系爭判決之最末段中說明：「稅務行政救濟程序的爭點主義係指納稅義務人就其所爭執攸關稅額的基礎事項，除稽徵機關應依職權調查，無須當事人主張之事項外，必須曾於復查程序主張者，始得於訴願程序爭執，且須接續於訴願程序主張者，始得再於行政訴訟爭執。系爭損失之科目歸類既屬稽徵機關應依職權查核審定的事項，本不在爭點主義限制範圍；……。」

然而系爭判決中此一說理，是否僅限制適用於系爭判決案例事實中之投資損失（或相關損失）爭點，抑或是可一般性地適用於營利事業之其他種類損失，必須考量稅捐稽徵機關及行政法院在稅捐稽徵程序及行政爭訟程序中所負之義務後方能論斷。

參、損失之科目歸類應由稽徵機關及行政法院依職權查核審定

本件母公司因子公司營運鉅額虧損辦理解散清算而產生新臺幣 55,867,928 元實質損失（包含數額相當於原本出資額全部虧損之現金增資 10,103,500 元及嗣後虧損部分之應收帳款轉增資 45,764,428 元），業經財政部中區國稅局及臺中高等行政法院原判決之認定；雖然稽徵機關之行政處分及原判決對於本件案例事實有清晰之掌握，然而在法律之適用上，卻不可諱言地有流於形式之弊病。

質言之，儘管對於母公司及子公司間之交易情形以及子公司之虧損已經完全實現之事實知之甚詳，臺中高等行政法院原判決仍認為因「呆帳損失及投資損失，各為歸屬認列，不得以其有損失發生，而不區分其經濟活動會計事項類別，甚或基於租稅之考量，刻意將呆帳損失之事實，營造成投資損失之假象」，而進一步認為：縱使母公司確實有呆帳損失，亦應另行更正會計科目，再檢具相關文件資料，由財政部中區國稅局審核認列。本文以為，原判決之見解未能考慮下列稅捐稽徵機關義務及稅捐法建制之基本原則：

(一)稅捐稽徵機關依法有確定正確應稅所得數額之義務

稅捐是法定之債，稅捐稽徵機關就該法定之債的成立要件（例如應稅所得之存在及相關稅基之大小）附有舉證之義務，僅因為課稅資料（例如帳簿表冊）原則上處於納稅義務人的管領之下，因此稅法課與納稅義務人各種義務，用以協助稅捐稽徵機關確認該法定之債的存在。例如除最主要之稅捐繳納義務外，納稅義務人尚有設立稅籍、維持帳冊、保存憑證、申報納稅資料等附隨義務。

然而應注意者，納稅義務人縱然負有各種義務，於其附隨義務中，並不包括準確解讀稅法之義務。於稅捐之稽徵上適用正確的法律，毋寧是稅捐稽徵機關，以及行政爭訟程序中之法院，而非納稅義務人之義務。揆諸實際，稅捐稽徵機關對各類稅法最為熟稔，尚無法百分之百正確無誤地適用正確之法律，其所為之課稅處分在稅務行政爭訟程序中尚可能依法院審查結果受到變更，對於不具備稅法專業之人民，

雖可期待其應如實申報交易資料，卻無法要求其對各類構成應稅所得加減項之項目，均正確申報無誤。

稅捐稽徵機關依法課稅之義務，當然也包括依法應確定納稅義務人正確之稅基(應稅所得額)之義務。在納稅義務人已提示真實之交易資料，而僅對該等資料之法律上解讀有誤時，稅捐稽徵機關應協助當事人確定其稅基大小，而非以申報有誤為由，逕行剔除有誤之申報項目。以營利事業所得稅之申報而言，所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」在納稅義務人已如實申報納稅資料時，縱使各項成本費用、損失及稅捐之科目歸類有誤，亦僅屬科目調整或轉正之問題，稅捐稽徵機關不得逕予剔除不論。

(二)科目歸類有誤依法本即得以轉正

針對申報科目歸類有誤之情形，營利事業所得稅查核準則(下稱「查核準則」)第 60 條原本已設有相關科目轉正之規定：「營利事業之費用與損失，應視其性質分為營業費用(如銷售、管理費用)與營業成本(如製造費用)，分別審定並轉正。其應歸屬於營業成本之費用或損失，原列報於營業費用，經稽徵機關審定轉正者，應就調整部分分攤於期末存貨。」

應注意者，上述查核準則第 60 條規定，於章節安排上，位屬查核準則第四章「銷貨成本之查核」第五節「直接人工及製造費用」之下。該條條文後半段特別針對列報於營業費用之「應歸屬於營業成本之費用或損失」作規定，係因為營業費用與營業成本若未適當區分，將影響當年度之稅基(應稅所得額)之多寡³；精確言之，該條條文係為了促使稅捐稽徵機關更精準地掌握稅基，而規範營業費用與營業成本相關科目轉正之查核規定。

準此，雖然系爭判決提及查核準則第 60 條條文規定，並據以做成：「同理，費用或損失科目之歸類有誤者，亦應分別審定並轉正」之推論；本文以為，就體系上之解釋而言，查核準則第 60 條條文所稱之「損失」概念，恐怕難以包涵系爭判決及原判決中本件系爭損失(呆帳損失或投資損失)之概念。稅捐稽徵機關應審定或轉正納稅義務人歸類有誤之費用或損失科目之要求，其根本之原因，並非在於查核準則相關規定，而在於：稅捐稽徵機關應依法課稅之要求中，已內含其應確定正確稅基數額之義務。

如上所述，稅捐稽徵機關依法本即有確定正確稅基數額之義務，本件母公司帳上美金 1,448,820 元(新臺幣 45,764,428 元)之系爭損失，無論係呆帳損失或投資損失，該等損失於認列之年度，均將減少母公司之應稅所得。若僅因納稅義務人亦即母公司之申報科目歸類有誤，即將相關數額剔除不論，則必然直接導致稅捐稽徵機關確定正確稅基數額義務遭到違反之結果。為避免該等義務違反，稅捐稽徵機關即必須審定並轉正母公司之系爭損失。縱然如稅捐稽徵機關原本所主張，本件母公司系爭損失之科目有誤(應為呆帳損失而非投資損失)，亦僅是在查核程序上，稅捐稽徵機關應另依查核準則所規定呆帳損失認定之要件，對系爭損失進行查核而已，並非可將該等損失一律剔除不論，而另待納稅義務人亦即母公司重行申請系爭損失之認定。

(三)損失之科目歸類屬稽徵機關與行政法院之職權事項

財政部中區國稅局及臺中高等行政法院原判決均認為：縱使母公司確實有呆帳損失，亦應另行更正會計科目，再檢具相關文件資料，由財政部中區國稅局審核認列。其理由為：依本件母公司之實質經濟活動及會計事項，系爭損失應認係屬呆帳損失而非投資損失，因此稅捐稽徵機關認不合該科目要件，不予認定，即屬正當，至於系爭損失是否符合呆帳損失之會計科目或要件，應由母公司另行更正會計科目，再檢具相關文件資料，由稅捐稽徵機關依所得稅法第 49 條、查核準則第 94 條及相關法令規定審核認列。

針對此點，最高行政法院系爭判決認為：營利事業之成本誤列為費用或損失者，稽徵機關既應審酌實情予以轉正，同理，費用或損失科目之歸類有誤者，亦應分別審定並轉正；如果稽徵機關未審酌實情予以轉正，逕以費用或損失科目列報不符，而予剔除，事實審行政法院即應依行政訴訟法第 125 條第 1 項規定，依職權調查事實關係，查明該費用或損失是否符合得轉正之科目。系爭判決中更明白表示：「系爭損失之科目歸類既屬稽徵機關應依職權查核審定之事項，本不在爭點主義限制範圍」，亦即在稅務爭訟救濟程序中，系爭損失之科目歸類無待納稅義務人主動提出列為爭點，行政機關或法院於行政爭訟程序中應依職權調查；因此，不應另外要求母公司再檢具相關文件資料另行請求稽徵機關審核認列⁴。

³ 若將原應歸屬於營業成本之費用或損失列報於營業費用而於當年度申報，則其中若有應分攤於期末存貨而未轉正之部分，將虛增當年度之營業費用，而使所得申報之應稅所得，低於實際上應申報者。

⁴ 雖然最高行政法院於系爭判決中認為：系爭損失不得依原判決逕予剔除而後再命母公司重新申請審核，而應於同

綜上所述，在納稅義務人已如實申報納稅資料時，稅捐稽徵機關不得僅因納稅義務人申報科目歸類有誤，即將相關數額剔除不論。蓋如此之作法，必然無法掌握與該納稅義務人有關之正確稅基數額。縱使如臺中高等行政法院原判決所稱，母公司「甚或基於租稅之考量，刻意將呆帳損失之事實，營造成投資損失之假象」，亦僅在其行為若有違反其他法律時（例如因帳簿登載不實而違反商業會計法）另有法律效果而已，對於稅捐稽徵機關依法應確定正確稅基之義務，不生任何影響。

肆、結論

最高行政法院闡明系爭判決中相關損失之科目歸類屬稽徵機關與行政法院之職權，無須納稅義務人主張，即應主動審核並以正確之歸屬認列。此一原則之採行，對於人民依法律納稅之權利應更有保障、行政機關於同一行政爭訟程序中對應徵起稅款之數額有更精確的掌握、徵納雙方之程序成本亦均更為節省；實體上有助於稅捐債務中稅基之確定，程序上又可減少不必要之額外程序，實為一進步之判決。

本文以為，損失之科目歸類應由稽徵機關依職權查核審定之要求，其根本之依據，在於稅捐稽徵機關應依法課稅之義務中，當然包括其依法應確定正確稅基之義務。準此，雖然系爭判決係針對關於投資損失或呆帳損失認定之具體個案為之，但並非僅限於與系爭判決類似之情形，方得申請相同損失科目歸類之重新審定與轉正。行政法院一再強調：稅捐之稽徵應依據交易活動之經濟實質為之，而納稅義務人有所損失之經濟實質，並不因為稅法上損失科目歸類不同而有任何改變。

納稅義務人雖然依稅法規定負有稅捐之繳納義務以及各種附隨義務，但納稅義務人法律上並無義務，事實上亦無可能，對稅法進行完全正確之解讀。質言之，納稅義務人關於損失之申報科目歸類有誤時，只要其已如實申報納稅資料而能證明確有損失之情形，稅捐稽徵機關即不得將相關損失數額逕予剔除不論，而應考量實情予以審定轉正。若稅捐稽徵機關並未為前述轉正而逕剔除相關數額，則在行政爭訟程序中，事實審行政法院亦應依行政訴訟法第 125 條第 1 項規定，依職權調查事實關係，主動查明該費用或損失是否符合得轉正之科目。

在例外之情形，縱使納稅義務人係出於刻意規避特定查核程序之目的，將應歸屬特定科目之損失，申報為其他科目，刻意誤導稅捐稽徵機關，則亦僅在其行為違反其他法律時（例如因帳簿登載不實而違反商業會計法）另有法律效果而已，對於稅捐稽徵機關依法應確定正確稅基之義務，不生任何影響，如此方為事理之平。

（作者係理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見。）

一行政爭訟程序中，由稽徵機關或事實審行政法院查明該費用或損失是否符合得轉正之科目。但因最高法院並非事實審法院，因此其並未直接決定系爭損失係呆帳損失或投資損失，而係發回臺中高等行政法院，請該院依所調查之經濟事實及系爭判決之意旨，審核認列母公司之損失。