

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第136號

民國113年6月20日辯論終結

原告 陳錦榮
訴訟代理人 曾邑倫 律師
被告 財政部南區國稅局

代表人 李雅晶
訴訟代理人 吳素萍
黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年3月22日台財法字第11113946550號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、原告之訴駁回。
- 二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告依據臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)通報及查得資料，以原告係中國大陸佰弘機械(上海)有限公司(下稱佰弘公司)股東，民國104年至106年度分別取得該公司分派之盈餘新臺幣(下同)20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，歸課原告104年至106年度綜合所得稅，補徵應納稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

- 1.佰弘公司歷年盈餘「實質上」僅於107年4月間實際轉帳分配予原告之人民幣1,300,000元，及107年10月間透過指示

01 交付轉匯予原告之約計1,000餘萬元，共計等值約計16,90
02 0,000元，此金額亦經原告於108年5月間依規定申報大陸
03 地區來源所得，並繳交個人綜合所得稅約計590萬餘元。
04 而原告108年3月14日提示臺灣高等法院臺中分院刑事庭抗
05 告狀證2「服務貿易等項目對外支付稅務備案表」所載，
06 其「付匯日期」欄位所載係指「合同總金額」所能匯出之
07 最後期限。是以原告於107年4月10日收取佰弘公司匯款人
08 民幣1,300,000元，並於108年度依法申報及補報補繳，被
09 告以未匯回之金額核定課稅，顯與所得稅課徵原理不符，
10 明顯違法失當。

11 2.原告雖在佰弘公司擔任法人代表，然實際上並不過問或參
12 與公司之經營，有原告入出境記錄可證明。因此原告絕無
13 可能在大陸地區收取佰弘公司之匯款，臺灣帳戶亦同，此
14 均可證明審計報告上註明已分配原告之現金股利內容與事
15 實不符。被告主張原告已經於大陸地區收受「現金」，自
16 應舉證何日交付(涉及當日匯率之計算及核課年度之認定)
17 且交付何人。不應以單純之臆測(審計報告數字之變動)認
18 定之。況依個人綜合所得稅之課徵係採「現金收付實現」
19 之基本精神，應以實際給付、轉帳給付或劃撥給付之日，
20 以決定課稅之年度，被告僅根據財務報表認定原告「獲得
21 股利分配」，而忽略佰弘公司並無實際給付、轉帳給付或
22 匯撥給付營利所得予原告，而逕行認定屬於104年度至106
23 年度之所得，其處分顯有違誤。

24 3.原告於彰化地檢署辦理洗錢防制法案件時，提出審計報告
25 僅是為證實佰弘公司為合法公司，及自大陸地區匯入臺灣
26 地區之資金係屬合法所得，審計報告內容也僅作為在大陸
27 當地申報使用，與佰弘公司實際財務仍有出入，此由稅務
28 支付備案表(大陸公司申請匯款時需提供給銀行此備案表
29 才可付匯之金額上限)中可得知，審計報告中已分配現金
30 股利與匯款實際年度不符、金額不符。被告對於原告104
31 年至106年度之大陸地區來源所得，謹依據審計報告形式

01 審查，然該等證據既未依兩岸人民關係條例規定驗證，尚
02 難推定為真正，是否具有證據能力亦有疑義；另原告亦已
03 提出實際自大陸地區匯款至臺灣地區之匯款紀錄，有相關
04 匯款證明，益可證明原告匯回之資金確為大陸地區之「全
05 部營利所得」。

06 4.又臺灣地區與大陸地區人民關係條例(下稱兩岸人民關係
07 條例)第24條第1項雖規定應申報大陸地區來源所得，惟對
08 於所得實現及課徵年度之認定則未有規定，此時自應回歸
09 所得稅法之相關規定，亦即應以實際給付、轉帳給付或劃
10 撥給付之日，以決定課稅之年度。而財政部108年1月31日
11 台財稅字第10704681060號令(下稱財政部108年1月31日
12 令)對於台商於大陸地區來源所得之課徵、程序、原則均
13 有明確、詳盡、具體之規定，且前揭令釋生效時，本件尚
14 未核課確定，是依據稅捐稽徵法第1條之1規定，本件應有
15 財政部108年1月31日令之適用。

16 5.原告已主動申報繳納近6,000,000元所得稅。被告迄今仍
17 無視此筆由原告自動申報繳交之稅額，更於本案中重複課
18 稅(後續亦有裁罰)，顯有違法；縱使本件確屬大陸地區盈
19 餘所得之分配，則其中遭彰化地檢署沒收之部分，基於經
20 濟實質之同一性，亦應予以扣除，併予敘明。

21 (二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分均撤銷。

22 三、被告答辯及聲明：

23 (一)答辯要旨：

24 1.本件係彰化地檢署偵辦108年度偵字第6531號違反銀行法
25 等刑事案件，函請被告查明原告及訴外人江佰樂有無逃漏
26 所得稅情事，依原告及江佰樂於上述刑事案件偵查階段之
27 答辯，被告審認佰弘公司經中國註冊會計師簽證之2014年
28 至2018年度審計報告載明，佰弘公司分派(盈餘所屬)105
29 年度現金股利5,156,524.26元予原告，與該公司服務貿易
30 等項目對外支付稅務備案表所載境外收款人、名稱(2016
31 年股息紅利分配)及金額(人民幣5,156,524.26元)相符

01 等，可佐為原告因佰弘公司分派盈餘，而有匯入在臺灣之
02 銀行帳戶資金來源等，乃依查得資料，審認佰弘公司104
03 年至106年實際分派原告現金股利人民幣4,103,704.83
04 元、人民幣1,797,568.69元、人民幣5,156,524.26元，所
05 得已於各該年度實現，按各該年度綜合所得稅結算申報新
06 臺幣與人民幣之折算比例核定原告104年、105年、106年
07 度分別取有佰弘公司營利所得20,663,385元、8,692,503
08 元、23,197,140元，歸課各該年度綜合所得稅。

09 2.依法務部86年4月22日法律字第11101號函可知，非所有大
10 陸地區製作之文書，均須經海基會驗證始為真正，原告為
11 佰弘公司經營者，而上揭佰弘公司之審計報告，係原告因
12 彰化地檢署偵辦其涉犯違反銀行法等案件，為證明遭扣押
13 之款項係源自佰弘公司之盈餘，非詐欺之不法所得，主動
14 提供彰化地檢署之佐證資料，況該等審計報告業經公司所
15 在地(中國大陸)註冊會計師查核簽證，被告自可推定為真
16 正。

17 3.系爭佰弘公司審計報告既為原告及江佰樂於相關刑事案件
18 主動提供，並於卷附臺灣彰化地方法院(下稱彰化地院)11
19 0年度金訴字第85號刑事案件，111年3月25日審判筆錄中
20 表示，起訴書所載原告、江佰樂2人各持有佰弘公司50%股
21 權，而佰弘公司每年度審計報告係由上海永誠會計師事務
22 所有限公司之會計師倪建林審核，及104至107年度支付之
23 現金股利金額均正確等陳述明確，復參渠等2人於該案所
24 陳書狀及說明，自得作為課稅基礎。依前述佰弘公司各該
25 年度之現金流量表、資產負債表、財務報表附註及輔佐文
26 件所載，104年至106年度已實際支付原告現金股利，是被
27 告依原告各年度分別取得股利併課各該年度綜合所得稅，
28 並無不合。

29 4.財政部所發布108年1月31日令，明確規範我國居住者匯回
30 之海外資金，可自行辨認該匯回資金性質及提示相關證明
31 文件，其中倘有非屬海外所得、屬海外所得但已課所得基

01 本稅額、屬海外所得且未課所得基本稅額但已逾核課期間
02 之資金，無須(補)課徵所得稅，俾徵納雙方遵循。原告於
03 104年至106年度取有大陸地區佰弘公司實際分配之盈餘，
04 即應併同報繳各該年度綜合所得稅，縱前揭資金嗣後已匯
05 回臺灣，其性質仍分別屬各該年度之營利所得，已臻明
06 確，並無援引稅捐稽徵法第1條之1規定適用該解釋令與
07 否、辨識該筆資金來源有無所釋無須課稅之爭議，所訴委
08 不足採。

09 (二)聲明：原告之訴駁回。

10 四、爭點：

11 (一)本件核課年度有無錯誤？被告核定原告104年至106年度分別
12 取有佰弘公司營利所得20,663,385元、8,692,503元、23,197,1
13 40元，歸課各該年度綜合所得稅，有無違誤？

14 (二)原告主張刑事案件沒收金額5,846,975元應扣除，有無理
15 由？

16 五、本院的判斷：

17 (一)事實概要所載之事實，有104年至106年度綜合所得稅結算申
18 報書（原處分A卷第25-30頁）、104年至106年度綜合所得稅
19 核定通知書（原處分A卷第33-38頁）、佰弘公司104年至107
20 年度會計師審計報告（原處分A卷第73-131頁）、服務貿易
21 等項目度外支付稅務備案表（原處分A卷第202-203頁）、復
22 查決定書（原處分A卷第527-535頁）及訴願決定書（原處分
23 A卷第570-581頁）等證據可以證明。

24 (二)我國人民有大陸地區之營業所得屬中華民國來源所得，應依
25 所得稅法規定課徵綜合所得稅：

26 1.應適用之法律及函令：

27 (1)行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源
28 所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規
29 定，課徵綜合所得稅。」第14條第1項第1類、第2項分
30 別規定：「(第1項)個人之綜合所得總額，以其全年下
31 列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東

01 所獲分配之股利總額……。」「(第2項)前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府
02 規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，
03 以當地時價計算。」
04

05 (2)兩岸人民關係條例第2條第3款規定：「本條例用詞，定
06 義如下：三、臺灣地區人民：指在臺灣地區設有戶籍之
07 人民。」第24條第1項規定：「臺灣地區人民、法人、
08 團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地
09 區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅
10 額，得自應納稅額中扣抵。」

11 (3)財政部函令108年1月31日令：「一、核釋中華民國境內
12 居住之個人(以下簡稱個人)自中華民國境外、香港及澳
13 門將資金匯回境內(以下簡稱匯回海外資金)，其資金性
14 質、應否補報、計算及補繳所得基本稅額之認定原則及
15 相關證明文件：……(三)個人匯回海外資金屬於海外所
16 得部分，依非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計
17 入個人基本所得額申報及查核要點(以下簡稱查核要點)
18 規定認定課稅年度及計算所得額：1、認定課稅年度：
19 海外所得應於給付日所屬年度，計入個人基本所得額。
20 ……二、個人自大陸地區將資金匯回，涉及大陸地區來
21 源所得應依臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定併入
22 綜合所得總額課徵所得稅者，其應否補報、計算及補繳
23 綜合所得稅之認定原則及檢附文件，比照前點第2款至
24 第4款規定辦理。」105年1月13日台財稅字第105045035
25 90號令：「核定104年度綜合所得稅結算申報新臺幣與
26 人民幣之折算率為5.0353比1。」106年1月17日台財稅
27 字第10604504920號令：「核定105年度綜合所得稅結算
28 申報新臺幣與人民幣之折算率為4.8357比1。」107年1
29 月15日台財稅字第10704508120號令：「核定106年度綜
30 合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算率為4.4986比
31 1。」

01 2. 綜上可知，臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸
02 地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。
03 但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵；而
04 大陸地區人民、法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所
05 得者，應就其臺灣地區來源所得，課徵所得稅（參兩岸人
06 民關係條例第25條第1項）。則兩岸人民處於稅捐繳納之
07 公平地位，故臺灣地區人民如有大陸地區來源所得，應併
08 入臺灣地區來源所得申報所得稅。再者，綜合所得稅採自
09 行申報制，納稅義務人有大陸地區來源所得時，即應自行
10 填列所得名稱、數額，並以財政部每年公告之新臺幣與人
11 民幣的折算率換算，併入綜合所得總額課徵綜合所得稅。

12 (三) 原告於104至106年度分別獲配佰弘公司之股利20,663,385
13 元、8,692,503元、23,197,140元：

14 1. 原告104至106年度大陸地區來源所得實現之認定：

15 查，原告為大陸地區佰弘公司法人代表，與實際經營者江
16 佰樂各持股50%，有上海市工商行政管理局核發之營業執
17 照(原處分A卷第167頁)、大陸地區台港澳僑投資企業批准
18 證書(原處分A卷第160頁)及經濟部投資審議委員會91年9
19 月10日經審二字第091028034號及同年11月28日經審二
20 字第091037026號核准投資函(原處分A卷第163-165頁)等可
21 參。佰弘公司自105年起實際分配盈餘，由江佰樂透過中
22 國籍地下匯兌業者安排以地下匯兌方式將盈餘匯回臺灣，
23 並匯入原告個人及其擔任實際經營負責人之南光科技有限
24 公司、松榮科技有限公司之銀行帳戶，因該地下匯兌業者
25 透過詐欺集團成員帳戶匯款，案經彰化地檢署偵辦108年
26 度偵字第6531號違反銀行法等刑事案件時，查得原告於刑
27 事答辯狀檢附之佰弘公司2014年至2018年度經上海永誠會
28 計師事務所有限公司查核簽證之審計報告(包含資產負債
29 表、利潤表、現金流量表、所有者權益變動表等，原處分
30 A卷第47-146頁)中，佰弘公司於103年至106年度分別分配
31 現金股利人民幣8,207,409.65元、人民幣3,595,137.38

元、人民幣10,313,048.52元、人民幣4,662,356.8元；104年至107年度實際支付現金股利人民幣8,207,409.65元、人民幣3,595,137.38元、人民幣5,156,524.26元(僅原告)、人民幣5,300,000元(僅江佰樂)；另原告刑事抗告狀檢附之佰弘公司2016年服務貿易等項目對外支付稅務備案表(原處分A卷第184-186頁)，亦顯示2016年股息紅利分配予原告及江佰樂各人民幣5,156,524.26元，與上述2017年審計報告中現金流量表、所有者權益變動表及財務報表附註中記載分配現金股利人民幣10,313,048.52元(原處分A卷第94-95、88頁)之內容相符，被告乃依彰化地檢署之通報及上開查得資料，核認佰弘公司104年至106年實際分派原告現金股利人民幣4,103,704.83元、人民幣1,797,568.69元、人民幣5,156,524.26元，所得已於各該年度實現，按各該年度財政部頒布之綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算比例，核定原告104年至106年度分別取有佰弘公司營利所得20,663,385元(4,103,704.83元 $\times$ 5.0353)、8,692,503元(1,797,568.69元 $\times$ 4.8357)、23,197,140元(5,156,524.26元 $\times$ 4.4986)，併歸課各該年度綜合所得稅，經核尚無不合。

2.大陸地區審計報告依大陸地區法令或審計準則規範編制，對大陸地區公司財務狀況，具有一定證明效力：

(1)審計報告(Audit Report)或財務簽證報告(Financial Statement Audit)是指註冊會計師根據獨立審計準則的要求，在實施了必要審計程序後出具的，用於對被審計單位年度會計報表發表審計意見的書面文件，為確認公司財務報告內容是準確、真實及公允的證明文件，並受一定法規範所制約。由於財務報告的編制是由公司內部自行編製，即使委託外部記帳，原始資料還是由公司提供，因原始資料都是公司內部所編制及提供，難免有疏漏盲點，故需有一套程序來檢視及確認報表是否公允且實質上正確地反映了企業的活動及財務狀況，並於實施

01 必要審計程序後，以經過核實的審計證據為依據，形成
02 審計意見並出具審計報告。是會計師依循行業規範來規
03 劃及執行，並受法令規制所出具之審計報告或會計師查
04 核簽證，其內容自具備鑑證公司真實財務狀況之效
05 力。

06 (2)原告雖主張被告謹依據審計報告形式審查，以未匯回之
07 金額核定課稅，顯與所得稅課徵原理不符等語。查，大
08 陸地區會計師出具之審計報告，同臺灣地區所稱會計師
09 財務簽證，係會計師查核公司出示的財務報表是否符合
10 一般公認會計準則編制，並就查核結果出示查核報告
11 書，在會計權威機構所發布的會計師服務架構底下，審
12 計報告或財務簽證服務在歸類上屬於確信案件的類型，
13 可正確反映受審計公司財務狀況，已如前述；另依法務
14 部86年4月22日法律字第11101號函亦可知，非所有大陸
15 地區製作之文書，均須經海基會驗證始為真正，原告復
16 未提出證據說明審計報告究竟有何不實內容，自難僅以
17 審計報告未經海基會驗證，即逕認審計報告之內容不可
18 採。況系爭佰弘公司審計報告既為原告及江佰樂於相關
19 刑事案件主動提出，用以證明刑事案件扣押之款項確實
20 為佰弘公司分配之現金股利，於本案卻訴稱審計報告內
21 容非真實，不得作為認定所得(分配現金股利)之基礎，
22 與其受刑事偵查中之主張完全相反，顯有違誠信原則，
23 依訴訟上禁反言原則，原告此部分主張，自難認有理
24 由。

25 3.所得稅法之收付實現制，以取得所得年度及時點認定之，
26 不以已匯回臺灣地區為據：

27 (1)按個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準
28 (採年度課稅及收付實現原則)，凡已收取現金或替代現
29 金之報償均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未
30 能收取者，即屬所得尚未實現，則不列計在內（司法院
31 釋字第377號解釋理由書參照）。是大陸地區來源所得

既應依所得稅法申報，該所得之實現，原則上亦以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，與是否已「匯回」臺灣地區無涉。再者，由於稅捐是一種以金錢給付為內容之負擔，因此稅捐負擔能力之衡量，原則上是以納稅義務人之現金支付能力為準，此亦正是我國綜合所得稅，依照所得稅法第14條第2項規定，以所得人實際「取得時」作為課稅標準的理由。

(2)查，依原告提供之佰弘公司審計報告，佰弘公司104年至106年均發放現金股利；原告及江佰樂於110年度金訴字第85號違反銀行法等案之111年3月25日審判筆錄(原處分A卷第398-404頁)亦明確承認104年至107年取得佰弘公司現金股利，僅未於當年度申請匯回。是原告於104至106年度分別取得佰弘公司現金股利20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，應堪認定為真實。則被告按原告實際取得營利所得(股利)之年度為所得稅之課徵，即無不合。原告訴稱核課年度有誤，應以實際給付、轉帳給付或劃撥給付之日，以決定課稅之年度，本件應以實際匯回時間點為所得實現時間點等語，容有誤解。至於原告主張應以財政部108年1月31日令為核課依據，依該函令第1點第3款第1目有關課稅年度之認定，亦以海外所得應於「給付日」所屬年度，計入個人……所得額，與本件以原告取得現金股利年度為所得歸屬年度，並無不同，併此指明。

(四)被告以原告104年至106年度取有佰弘公司營利所得，歸課各該年度綜合所得稅，核定應納稅額8,361,577元、2,968,441元、9,809,563元，尚無違誤：

1.依原告提供之佰弘公司審計報告中之資產負債表、利潤表、現金流量表、所有者權益變動表及財務報表附註可知，佰弘公司於104年至106年度分配現金股利人民幣8,207,409.65元(本院卷第133-141頁)、3,595,137.38元(本院卷第143-151頁)、10,313,048.52元(本院卷第152-161

頁)，依原告持股比例50%核算，原告104年至106年度實際取得之現金股利應為20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，已如前述，被告依法將原告各年度分別取得之營利所得併課各該年度綜合所得稅，核定應納稅額分別為8,361,577元、2,968,441元、9,809,563元，應補徵稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元。(原處分A卷第34-38頁)，即無不合。

2.至於原告遭刑事沒收之所得合計5,846,975元部分，並非原告取得各年度營利所得之成本費用，且為原告取得營利所得後發生之事項，不影響原告所得之實現，亦無原告所謂重複課稅之違法；況依原告所引據之刑事案件起訴事實，係就原告所涉犯違反銀行法等罪嫌，於該刑事案件所為之單獨沒收(已證明被害人身分之贓款部分)，有彰化地院110年度金訴字第85號判決(原處分A卷第441頁)可參，並非就原告於該刑事案件中逃漏稅捐行為所為之裁罰，與本件所得之核定無涉。

(五)綜上所述，原處分經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張，對本件判決結果不生影響，自無再逐一論述之必要，併此敘明。

六、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 113 年 7 月 11 日

審判長法官 林 彥 君

法官 廖 建 彥

法官 黃 堯 讚

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 113 年 7 月 12 日
書記官 林 映 君