臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度訴字第182號
民國115年5月7日辯論終結

原　　告　張聰霖

訴訟代理人　張睿平　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　詹淳惠

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月17日台財法字第11413908040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

壹、程序事項：

被告代表人於本院審理中於民國115年3月24日由樓美鐘變更為翁培祐，茲據其新任代表人115年3月30日具狀聲明承受訴訟（見本院卷第325-329頁），核無不合。

貳、實體事項：

一、事實概要：

緣被告依據查得資料，以原告108年度綜合所得稅結算申報，漏報取自朝英企業股份有限公司（下稱朝英公司）之營利所得新臺幣（下同）35,745,524元，歸課當年度綜合所得稅，依所得稅法第15條第5項規定分開計算應納稅額，核定補徵稅額10,009,219元。原告就營利所得（核定通知書序號0001）部分不服，申請復查，被告作成113年12月9日中區國

稅法務字第1130010486號復查決定（下稱原處分），未獲變更，提起訴願，訴願決定駁回，原告遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.朝英公司於108年1月5日經股東會通過解散決議，並選任董事長訴外人張鎮鐘為清算人，並於108年3月11日解散，依公司法規定，應於108年3月11日起逕行清算程序。然原告竟於108年4月18日，於未收到任何股東會開會通知及股東會議事錄之情形下，收到朝英公司108年4月18日盈餘通知書，上載股東可分配盈餘共109,986,228元，顯見該盈餘分配根本未經股東會決議，自屬無效。朝英公司109年2月24日臨時股東會，主席訴外人張聰淵、記錄訴外人蘇靜如以及公司法律顧問訴外人黃麟淵律師皆親口證實公司有帳目不實等情，更證該筆盈餘分配實屬虛偽不實。本件事實業經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢）110年度偵字第26695號偵辦，確認朝英公司負責人有違反商業會計法第71條第4款「故意遺漏會計事項不為記錄」，致使朝英公司有高達1億5,650萬4,391元之債務未能正確顯示於財務報表，而使朝英公司帳面上存有1億998萬6,228元之盈餘，然朝英公司之實際盈餘僅有2,350萬元。本件朝英公司並無高達1億998萬6,228元之盈餘，原告實際受分配金額為785萬元整，回歸所得稅法「收付實現」之原則，本件自應以785萬元認定原告108年度源自朝英公司之營利所得。況原告自朝英公司實際收受之剩餘財產分配，僅有提存之785萬元，朝英公司從未另行支付任何差額予原告，且清算程序至今未完結，即便加計被告主張之400萬元先行分配，合計亦僅1,185萬元，被告核定之35,745,524元，超出原告實際收受金額達24,295,524元，此超出部分原告從未收到現金或足以替代現金之報償，依收付實現原則，不應對未實現之所得課稅。

2.朝英公司109年4月6日股東會議事錄，即已明確寫明於「兆豐南台中帳戶內剩餘款23,602,386元，扣除費用（如附件4張）餘之2,355萬，將分配股東張聰霖785萬……」，甲證3提存通知書記載「於民國109年2月24日朝英企業股份有限公司召開股東會議，並於當日為分賸餘財產，然股東即受領人張聰霖未為簽收而拒絕受領，嗣於同年109年3月13日委託陳鎮律師代為發函催告請股東張聰霖受領，迄今仍未為受領，顯然有拒絕受領之情事」等語，且提存金額亦為785萬。

3.被告作為稅捐稽徵機關，依稅捐稽徵法第30條本得向金融機構及相關單位調取帳簿文據，卻捨此不為，反而要求非管領人之原告提出朝英公司之帳簿文據，不僅有違協力義務之本旨，更有轉嫁調查義務之嫌。被告完全未能對原告有營利所得3,574萬5,524元有任何舉證，僅以經檢察官確認為虛假之朝英公司股利憑單為據，顯然難以認定其舉證責任已達高度蓋然性，難認為真實，更遑論原告僅為朝英公司之股東，已盡最大協力可能向家人提起刑事告訴，根本無協力義務之違反可言，反觀被告已知悉朝英公司帳載不實，卻仍逕依不實之股利憑單核課，非但未盡職權調查義務，且違反有利不利一律注意原則。更遑論，原告僅為朝英公司之股東，客觀上並無保管朝英公司之資料，根本不可能提出相關資料，且原告甚至不惜向家人提起刑事訴訟，顯見已盡協力義務甚明。原告已舉證證明確實僅自朝英公司領取785萬元之賸餘財產，被告就其核課稅務之金額自應負擔舉證責任。

4.原納稅義務人訴外人張廷源於「108年度綜合所得稅聲明事項表」即已說明「朝英公司未依法召開股東會，即不實申報分配股東盈餘新台幣（下同）35,745,524元，且朝英公司於事後股東會承認確實無該筆盈餘分配……」，而該筆收文戳章為109年6月23日，且當時原

告拒絕受領分配額，有甲證3提存通知書為證，是原告早於109年6月23日即已明確告知35,745,524元之分配不實，且當時根本無從確認應分配金額為何。嗣後因原納稅義務人張廷源剔除扶養，原告變為納稅義務人，方又於113年5月2日再次用108年度綜合所得稅聲明事項表表明實際受領785萬。而在張廷源剔除扶養前，原告根本就非納稅義務人，自無從聲明。且臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）112年度司字第79號民事裁定選派張聰淵、張聰淳2人為朝英公司之清算人，張聰淵、張聰淳2人至今仍未能完成更正，自仍係朝英公司之清算人。

5.朝英公司確實有以他人名義為國外投資行為，亦因國外投資虧損而導致帳面資料與實際財產嚴重不符。由朝英公司資產負債表（帳列數與實際數）即可知悉朝英公司資產表帳列與實際自95年起即有不符，不符之原因在於用訴外人張淑慎、朱淑真、蘇靜如、張聰淵名義對外借款，但借款直接撥入公司銀行帳戶使用；朝英公司相關借款漏未登載於帳冊。又參臺中地檢109年度交查字第251號卷證資料足以證明上開等情。114年9月16日準備程序，被告訴訟代理人於法官詢問是否知悉張鎮鐘說明朝英公司往年未將借款及投資虧損入帳之情事，被告訴訟代理人答稱「知」。足見被告在知悉帳載不實之情況下，仍逕依不實之股利憑單核課稅捐，有違行政程序法第9條有利不利一律注意之規定。由張鎮鐘自白書可知，海外投資係以股東個人名義為之，而非以朝英公司名義為之，公司財務與個人財務相得混淆，被告對此亦不爭執，是被告有諸多解釋尚有誤會。

6.被告片面節錄引用原告訴訟代理人刑案之筆錄，顯然係曲解事實。該筆錄係原告訴訟代理人以「告訴代理人」身分在偽造文書刑事偵查案件中所為之陳述，其背景為原告先前提告朝英公司侵占其應受領股利，就此部分與

清算人間就刑事告訴部分達成和解，同意朝英公司確實有相關債務存在，並確認公司確實有財報不實之情形，非對被告核定之稅捐數額有所同意。事實上，朝英公司財務報表不實一事，業經臺中地檢認定並據以對張鎮鐘為緩起訴處分，原告與清算人間之刑事和解，不影響此一客觀事實之認定。被告將刑事和解之意思表示擴張解讀為對稅捐數額之承認，顯屬斷章取義。

㈡聲明：

原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.朝英公司於108年1月5日經股東會決議解散，並選任張鎮鐘為清算人，經臺中市政府108年3月11日府授經商字第10807127450號函核准解散登記。張鎮鐘於108年6月5日向臺中地院聲報就任清算人，經該院以108年6月17日中院麟非玖108司司177字第1080050150號函准予備查。嗣於111年7月25日向該院聲報清算完結，經該院111年8月29日函准予備查。朝英公司分別於108年5月17日及同年4月22日辦理107年度營利事業所得稅結算申報及108年度營利事業所得稅決算申報，依據該公司申報之資產負債表，朝英公司於清算時，有未分配盈餘109,986,228元；於辦理清算申報及分派剩餘財產之股利憑單申報，分配股利金額109,986,228元，股東原告、張聰淵、張聰淳股利各35,745,524元，股東張鎮鐘股利2,749,656元。朝英公司清算人於清算後附具清算收支表、股東清算分配報告表、資產負債表及財產目錄經監察人審查後，於109年4月6日送交股東會議承認，經出席股東表決過半同意承認，清算前資產負債表記載，借方銀行存款16,000,000元，貸方股本16,000,000元，且自108年5月20日至109年1月30日止之清算收支表，載列現金合計133,266,529元，支出應付費用及稅捐7,280,301

元，發還股款16,000,000元及發放現金股利109,986,228元，結存0元，並經監察人張哲文審查，清算人張鎮鐘持前揭經股東會承認之收支表，向臺中地院聲報朝英公司清算完結。綜上，被告審認本件原告尚有營利所得35,745,524元，係朝英公司按清算後帳載數額填報全體股東應稅清算所得額而開立之股利憑單，即屬該公司自行填報實際分派原告股利數額，依財政部65年1月27日台財稅字第30533號函（下稱財政部65年1月27日函）意旨，應認屬原告之應稅清算所得額。

2.朝英公司負責人即清算人張鎮鐘雖自首朝英公司於95至107年間，於泰國、越南、上海、廣州、佛山等地投資亟需營運資金及彌補後續投資虧損，陸續向股東、第三人、金融機構等借款有債務；惟經被告函請經濟部查復結果，朝英公司及張鎮鐘並無申請對大陸地區投資或技術合作之資料，僅原告、張聰淵及張聰淳有於大陸地區投資廣州三盈膠業有限公司（負責人為原告）；又被告向中央銀行外匯局函查朝英公司自94年1月1日起至113年7月31日之外匯資料結果，朝英公司外匯收入大於外匯支出，亦查無朝英公司有海外投資虧損情事。是原告主張朝英公司因有投資虧損之借款，核不足採，自應由原告承擔「事實真偽不明」所生之不利益。被告已多次函請朝英公司釐清原告之營利所得，重申倘原告108年度營利所得35,745,524元有誤，應檢附朝英公司相關年度之營利事業所得稅結算申報書辦理更正，然朝英公司迄未辦理。原告於本訴訟僅主張朝英公司帳載不實，歷年供海外投資之債務應予入帳，卻未衡平將歷年海外投資之收入誠實揭露，片面主張債務為朝英公司海外投資虧損，被告難以窺得全貌，俾對其有利不利情事加以審酌。從而，原告未提示相關證明，自應負擔司法院釋字第537號解釋協力義務違反之不利益。原告既於臺中地檢109年度交查字第251號偽造文書案已對朝英公司及各

股東間之越南資金，包含收入及債務全部予以承認，卻僅於本訴訟中就海外各地債務予以爭執，對海外各地之收入未予置評，原告對朝英公司海外收入及虧損之相關證據方法有管領能力，為貫徹公平合法課稅，原告既主張朝英公司系爭債務係投資海外後產生虧損，而其同時為海外公司之負責人，應由其負提出海外公司帳證之協力義務，以符司法院釋字第537號解釋意旨。

3.本件自朝英公司之107年度損益及稅額計算表、107年及108年資產負債表記載可知，朝英公司於107年出售○○市○○區○○路000號房屋及坐落基地獲有鉅額之處分資產利益167,491,736元，而其108年度資產負債表列載保留盈餘（即未分配盈餘）109,986,228元，實則源自於該公司於107年度出售烏日區房地，原告對朝英公司出售烏日區房地獲有利益一節並不爭執，惟主張出售資產所得款項用以償還公司債務及相關支出，依行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條規定，原告自須舉證系爭債務之用途，況如為公司海外投資，屬原告所得支配或掌握之課稅要件事實，原告負有提出海外公司之帳簿資料協力義務，以證明加計海外公司之獲利盈虧後，該債務仍屬存在，又倘朝英公司之盈餘係清償「個人」股東之債務或代為支付「個人」之費用，應認股東實際已受盈餘分配。綜上，原告未衡平將朝英公司歷年來獲有之鉅額海外收入誠實揭露，被告自難以進一步查核認定。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

被告核定原告取自朝英公司之營利所得35,745,524元，補徵108年度綜合所得稅額10,009,219元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有原告綜合所得稅核定通知書及繳款書（見原處分卷1第119-122頁）、朝英公司107年營利事業結算申報及108年決算申報書（見原處分卷1第411-425頁）、原處分（見本院卷第57-73頁）、訴願決定（見本院卷第79-99頁）等證據可以證明。

㈡被告核定原告取自朝英公司之營利所得35,745,524元，補徵108年度綜合所得稅額10,009,219元為適法：

1.應適用的法令：

⑴行為時所得稅法第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、……屬之。」第15條第4項及第5項規定：「……（第4項）自中華民國107年1月1日起，納稅義務人、……，獲配第14條第1項第一類營利所得，其屬所投資之公司、……分配87年度或以後年度之股利或盈餘，得就股利及盈餘合計金額按百分之8.5計算可抵減稅額，抵減當年度依第2項規定計算之綜合所得稅結算申報應納稅額，每一申報戶每年抵減金額以8萬元為限。（第5項）納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按百分之28之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第2項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。」

⑵納稅者權利保護法第7條第2項、第4項、第5項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅

或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」

⑶行政程序法第9條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」

⑷財政部65年1月27日函：「公司組織之營利事業辦理清算及分派剩餘財產課稅辦法，茲分別規定如次：（二）股東取得剩餘財產之課稅問題：股東於依照公司法第330條規定取得清算人所分派剩餘財產時，其中屬於股本部分不在課稅之列，其餘部分，除該股東係屬於所得稅法第42條規定公司組織之營利事業者外，均應依法繳納綜合所得稅或營利事業所得稅，並由清算人依法扣繳之，其公式如次：（1）清算後之資產總額－負債總額－清算費用－清算人之報酬＝剩餘財產。（2）剩餘財產－應納清算所得稅額－股本＝全體股東應稅清算所得額（3）全體股東應稅清算所得額×分派比例＝個別股東之應稅清算所得額……。」

2.按稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資訊，以認定真正之事實課徵稅捐。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條規定「人民有依法納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。納稅義務人之協力義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸

（司法院釋字第537號解釋理由書意旨及最高行政法院113年度上字第470號判決意旨參照）。

3.經查，被告於113年查得原告108年度綜合所得稅有源自朝英公司之營利所得35,745,524元，歸課原告綜合所得稅，並以其股利及盈餘合計金額按28%之稅率分開計算應納稅額，核定補徵稅額10,009,219元（見原處分卷1第119-122頁）。原告就營利所得部分不服，申請復查，未獲變更（見本院卷第57-75頁）。此有108年度綜合所得稅核定通知書（見原處分卷1第119-122頁）、原處分（見本院卷第57-75頁）在卷可稽。以下就被告核定原告取自朝英公司之營利所得35,745,524元，補徵108年度綜合所得稅額10,009,219元是否適法論述之。

4.朝英公司已完成清算程序，並將未分配盈餘109,986,228元申報分配股利予股東，原告獲分配35,745,524元，應認屬原告108年度之營利所得：

⑴經查，朝英公司於108年1月5日經股東臨時會決議通過自108年2月27日解散，並選任張鎮鐘為清算人，經臺中市政府108年3月11日府授經商字第10807127450號函核准解散登記之申請（見原處分卷1第251-256頁），張鎮鐘於108年5月20日起就任清算人（見原處分卷1第250頁），並於同年6月5日向臺中地院呈報就任清算人事件（見原處分卷1第258-257頁），經該院108年6月17日中院麟非玖108司司177字第1080050150號函准予備查（見原處分卷1第86頁）。嗣張鎮鐘於111年7月25日以書面向臺中地院聲報清算完結，經該院以111年8月29日中院平非玖111司司242字第1119010584號函准予朝英公司清算完結備查（見原處分卷1第238-241、58頁）。而朝英公司分別於108年5月17日及同年4月22日辦理107年度營利事業所得稅結算申報及108年度營利事業所得稅決算申報（見原處分卷1第411-422、423-425頁），依該公司申報之107年12

月31日及108年2月27日資產負債表記載，保留盈餘（即未分配盈餘）分別為118,255,713元及109,986,228元，短期借款、股東往來（貸方）、長期借款均為0元，現金及銀行存款合計分別為134,197,294元（102,702,587＋31,494,707）及133,266,529元（104,888,721＋28,377,808）（見原處分卷1第407、408頁），此有臺中市政府108年3月11日府授經商字第10807127450號函及朝英公司解散相關資料（見原處分卷1第251-256頁）、張鎮鐘就任朝英公司清算人同意書及聲請狀（見原處分卷1第250、257-258頁）、臺中地院108年6月17日中院麟非玖108司司177字第1080050150號函（見原處分卷1第86頁）、張鎮鐘111年7月25日聲請清算完結狀（見原處分卷1第238-241、58頁）、朝英公司107年度營利事業所得稅結算、106年度未分配盈餘申報書（見原處分卷1第411-422頁）、朝英公司108年度營利事業所得稅決算申報（見原處分卷1第423-425頁）、朝英公司107年12月31日資產負債表（見原處分卷1第408頁）、朝英公司108年2月27日資產負債表（見原處分卷1第407頁）。是朝英公司已於108年2月27日解散並經臺中市政府核准，有未分配盈餘109,986,228元；張鎮鐘於108年5月20日起就任清算人，於111年7月25日向臺中地院聲報清算完結，經臺中地院於111年8月29日准予朝英公司清算完結備查。依前開卷證資料足證朝英公司確實已完成清算程序，並無原告所主張該筆盈餘分配實屬虛偽不實及清算程序未完成之情事；至原告主張臺中地院112年度司字第79號民事裁定選派張聰淵、張聰淳2人為朝英公司之清算人，張聰淵、張聰淳2人至今仍未能完成更正，自仍係朝英公司之清算人云云，惟此為朝英公司清算完結後之選派清算人，與本件無涉。故原告前開主張為無理由。

⑵次查，朝英公司於108年4月22日先向被告所屬大屯稽徵所辦理清算申報及分派剩餘財產之股利憑單申報，分配股利金額109,986,228元，股東張聰霖（即原告）、張聰淵、張聰淳股利各35,745,524元，股東張鎮鐘股利2,749,656元（見原處分卷1第95-99頁）。朝英公司清算人於清算後附具清算收支表、股東清算分配報告表、資產負債表及財產目錄經監察人審查後，於109年4月6日送交股東會議承認，經出席股東表決過半同意承認（見原處分卷1第236-237頁），清算前資產負債表【109年1月30日（分配前）】記載，借方銀行存款16,000,000元，貸方股本16,000,000元（見原處分卷1第237頁），且自108年5月20日至109年1月30日止之清算收支表，載列現金合計133,266,529元，支出應付費用及稅捐7,280,301元，發還股款16,000,000元及發放現金股利109,986,228元，結存0元，並經監察人張哲文審查用印（見原處分卷1第232頁），清算人張鎮鐘以上開經股東會承認之收支表向臺中地院聲報朝英公司清算完結（見原處分卷1第238-241頁）。此有朝英公司股利憑單申報書、108年度盈餘分配通知書、投資人清算分配報告表（見原處分卷1第95-99頁）、朝英公司監察人報告書、股東清算分配報告表、資產負債表、財產目錄、清算收支表（見原處分卷1第232-236頁）、朝英公司109年4月6日股東會議事錄（見原處分卷1第237頁）、朝英公司清算人111年7月25日聲請清算完結狀（見原處分卷1第238-241頁）在卷可稽。是朝英公司於108年4月22日先向被告申報4位股東股利憑單，股利金額為109,986,228元，其中原告現金股利為35,745,524元，依前開財政部65年1月27日函意旨，應認屬原告之應稅清算所得額，即原告有35,745,524元營利所得應計入108年度綜合所得稅。

5.原告並主張朝英公司有以他人名義為國外投資行為，亦因國外投資虧損而導致帳面資料與實際財產嚴重不符，被告在知悉帳載不實之情況下，仍逕依不實之股利憑單核課稅捐，有違行政程序法第9條有利不利一律注意之規定；被告將原告與朝英公司刑事告訴部分和解之意思表示擴張解讀為對稅捐數額之承認，顯屬斷章取義；被告完全未能對原告有營利所得3,574萬5,524元有任何舉證，僅以經檢察官確認為虛假之朝英公司股利憑單為據，原告僅為朝英公司之股東，客觀上並無保管朝英公司之資料，根本不可能提出相關資料，已盡協力義務云云。惟查：

⑴按緩起訴處分之制度係為發揮篩檢案件之功能，以作為刑事訴訟制度採行當事人進行主義應有之配套措施，並基於填補被害人之損害、發揮個別預防功能、鼓勵被告自新及復歸社會等目的而設。故緩起訴處分之本質，係法律授權檢察官為終止刑罰權實現之程序性處理方式（司法院釋字第751號解釋理由書參照）。檢察官之刑事緩起訴處分與行政懲處之法律性質、規範目的及考量因素有別，行政爭訟事件並不受刑事判決認定事實之拘束，檢察官所為不起訴處分、緩起訴處分更無拘束行政法院或行政機關之效力（最高行政法院111年度上字第751號判決意旨參照）。

⑵經查，雖張鎮鐘於刑事案件所提刑事自首狀，自承朝英公司有遺漏不為記載之會計事項（見臺中地檢109年度他字第4973號偵查卷宗第3-8頁），並提出會計師製作之修正後資產負債表。而該資產負債表所列海外投資及虧損，均係以個人名義為之，於該表最後並載有：「以上借款係利用張淑慎、朱淑貞、蘇靜如、張聰淵之名義對外借款，但該款介入後直接撥入公司銀行帳戶，供公司對外投資及彌補投資虧損之使用」（見臺中地檢109年度他字第4973號偵查卷宗第33-39

頁、本院卷第265-271頁）。嗣臺中地檢於110年9月6日作成110年度偵字第26695號緩起訴處分書，審認朝英公司於95至107年間，因於泰國、越南、上海、廣州、佛山等地投資亟需營運資金及彌補後續投資虧損，陸續向股東、第三人、金融機構等借款，張鎮鐘竟故意遺漏會計事項不為記錄，而有違反商業會計法，惟其於偵查中坦承犯行，並經告發人（即原告）同意為緩起訴處分，以緩起訴為適當（見本院卷第29-32頁）；再臺中地檢署110年9月7日110年度偵字第26695號不起訴處分書中，證人蘇靜如、李宏叡及原告於偵查中亦證述朝英公司之財務報表，因借款及海外投資虧損等會計事項遺漏不為記錄，致朝英公司財務報表發生不實結果等語（見本院卷第25-26頁），並經本院調閱相關卷證。此有張鎮鐘106年5月28日刑事自首狀及證據（見臺中地檢109年度他字第4973號偵查卷宗第3-39頁、本院卷第265-271頁）、臺中地檢110年9月6日110年度偵字第26695號緩起訴處分書（見本院卷第29-32頁）、臺中地檢署110年9月7日110年度偵字第26695號不起訴處分書（見本院卷第21-28頁）在卷可稽。是朝英公司確實有相關財務報表故意遺漏會計事項不為記錄之情事。

⑶惟查，被告曾以110年12月8日中區國稅大屯營所字第1100509005號函請張鎮鐘提供朝英公司108年度分配股利相關資料，及110年12月20日中區國稅大屯營所字第1100509370號函文張鎮鐘如股東張聰霖（原告）108年度營利所得35,745,524元有誤請辦理更正（見原處分卷1第87、91頁），朝英公司雖於110年12月30日（收文日）函復被告自承清算程序以不實財務報表計算，股東張聰霖（原告）、張聰淵、張聰淳僅能分配785萬元等語，惟仍未更正朝英公司相關年度之營利事業所得稅結算申報（見原處分卷1第88-89頁）。

被告復於112年4月11日函請張鎮鐘釐清營利所得，重申如股東張聰霖（原告）108年營利所得35,745,524元有誤請辦理更正（見原處分卷1第94頁），張聰淵及張聰淳則於112年4月20日函復張鎮鐘已於112年4月9日死亡，並仍執張鎮鐘先前之詞（見原處分卷1第55-57頁），且經臺中地院112年度司字第79號民事裁定張聰淵及張聰淳為朝英公司清算人後（見本院卷第35-39頁），迄未更正朝英公司相關年度之營利事業所得稅結算申報。被告以113年8月30日中區國稅法務字第1130007538號函詢經濟部投資審議司，關於朝英公司、張鎮鐘、張聰淵、張聰淳及原告是否曾依臺灣地區與大陸地區人民關係條例第35條規定向該司申請在大陸地區從事許可投資或技術合作（見原處分卷1第406頁），經濟部以113年9月6日經授審字第11320886380號函復僅原告、張聰淵及張聰淳有於大陸地區投資廣州三盈膠業有限公司，並無朝英公司及張鎮鐘申請對大陸地區投資或技術合作之資料等語（見原處分卷1第400-405頁）；又被告以113年9月2日中區國稅法務字第1130007589號函向中央銀行外匯局函查朝英公司自94年1月1日起之外匯資料（見原處分卷1第399頁），經中央銀行外匯局113年9月4日台央外捌字第1130033817號函附朝英公司94年1月1日至113年7月31日之外匯資料，該期間朝英公司有411筆外匯支出，有887筆外匯收入，外匯收入大於外匯支出，亦查無朝英公司有海外投資虧損情事（見原處分卷2第359-398頁）。此有被告110年12月8日中區國稅大屯營所字第1100509005號函、110年12月20日中區國稅大屯營所字第1100509370號函（見原處分卷1第87、91頁）、朝英公司110年12月30日（收文日）函（見原處分卷1第88-89頁）、被告112年4月11日中區國稅法務字第1120003656A號函（見原處分卷1第94頁）、張

聰淵及張聰淳112年4月20日（收件日）函及附件（見原處分卷1第44-57頁）、臺中地院112年度司字第79號民事裁定（見本院卷第35-39頁）、被告113年8月30日中區國稅法務字第1130007538號函（見原處分卷1第406頁）、經濟部113年9月6日經授審字第11320886380號函（見原處分卷1第400-405頁）、被告113年9月2日中區國稅法務字第1130007589號函（見原處分卷1第399頁）、中央銀行外匯局113年9月4日台央外捌字第1130033817號函及附件（見原處分卷2第359-398頁）在卷可稽。依前開說明，雖朝英公司負責人即清算人張鎮鐘於刑案自承朝英公司於95至107年間，於泰國、越南、上海、廣州、佛山等地投資亟需營運資金及彌補後續投資虧損，陸續向股東、第三人、金融機構等借款有債務，並獲緩起訴處分，惟此緩起訴處分並無拘束本院或被告之效力。況綜合前開刑事案件卷證資料及被告查調資料，朝英公司海外投資均以個人名義為投資，並非朝英公司之投資，歷任清算人亦未更正朝英公司相關年度之營利事業所得稅結算申報。且原告主張朝英公司帳載不實，歷年供海外投資之債務應予入帳，惟張鎮鐘於刑案提出之修正後資產負債表亦未衡平將歷年海外投資之收入揭露，則修正後之朝英公司財務報表仍有不實部分。是原告仍執朝英公司不實內帳片面主張債務為朝英公司海外投資虧損，卻未提出關於歷年海外投資收入證明，自應負擔司法院釋字第537號解釋協力義務違反之不利益，被告並無違反行政程序法第9條規定未審酌刑案有利於原告部分之情事，原告前開主張均不足採。則被告仍以朝英公司申報營利事業所得稅之外帳核認原告有營利所得3,574萬5,524元，並無違誤。

6.雖原告主張當時拒絕受領分配額，且自朝英公司實際收受之剩餘財產分配僅有提存之785萬元，即便加計被告

主張之400萬元先行分配，合計亦僅1,185萬元，超出部分原告從未收到現金或足以替代現金之報償，依收付實現原則，不應對未實現之所得課稅且朝英公司實際有156,504,391元之債務和支出未清償云云。惟查，依前開卷證資料足證朝英公司已完成清算程序，並將未分配盈餘109,986,228元申報分配股利予股東，原告獲分配35,745,524元，該筆股利即應歸屬原告108年度所得稅應申報之營利所得，且原告主張自朝英公司實際收受之剩餘財產分配僅有提存之785萬元，惟其實際仍有自朝英公司收到之400萬元（見本院卷第283頁），此有原告107年4月2日收據（見本院卷第283頁）在卷可稽。又查臺中地檢署110年度偵字第26695號緩起訴處分書，審認朝英公司於95至107年間，因於泰國、越南、上海、廣州、佛山等地投資亟需營運資金及彌補後續投資虧損，陸續向股東、第三人、金融機構等借款，張鎮鐘竟故意遺漏會計事項不為記錄，而有違反商業會計法第71條第4款故意遺漏會計事項不為記錄，經檢察官為緩起訴處分，原告依起訴書附表主張朝英公司有海外投資虧損未予列帳。惟依張鎮鐘於109年5月3日之自白書敘明（本院卷第233至236頁），朝英公司轉投資大陸、越南並不是直接以朝英公司名義投資。其方式：借用長子、次子、三子名義前往投資，先借用長子、次子、三子名義對外借款借得款項，後匯入朝英公司，再由朝英公司將款項匯入朝英公司所借用長子、次子 、三子名義設立之海外帳戶後，將各該款項投資設立大陸廠及越南廠……。原告於79年泰國投資損失1,000萬元、81年上海三楊廠經營失敗，損失1,000萬元，均由朝英公司負擔。而朝英公司亦尚有出售越南廠房及設備之收入亦均未入帳等語。又參張聰淵、張聰淳於訊問筆錄均證稱確實有投資存在，張聰淳去廣州、張聰淵去越南，原告則去上海（本院卷第247至251頁）。乃因當時臺灣對大陸

不能直接投資、或以資產作價或便於第三地支付等其他因素，多數並未向經濟部投審會申報（本院卷第237至246頁），僅以原告名義投資設立廣州三盈膠業有限公司有申報（臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第213頁①、本院卷第242頁）。佐以緩起訴處分書附表，乃依李宥叡會計師製作之95年起資產負債表之帳列數與實際數差異對照表（臺中地檢署109年度他字第4973號卷第33至39頁②）所編列，所列負債之借款人均為個人，所列投資亦未區分個人投資亦或公司名義之投資，足認朝英公司為一家族企業，確有以公司資金海外投資、或資助個人投資，而有公司之財務與個人財務相混之情形。再依臺中地檢署110年度偵字第26695號不起訴處分書及朝英公司於刑事案件所提出之還款明細及說明（本院卷第209頁、臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第7至15頁③）其中：⑴項次1，107年3月12日朝英公司還款之533,505元，乃92年間張鎮鐘配偶以大坑房地抵押借款800萬元，未入朝英公司帳戶，每月本息是由朝英公司臨櫃現金繳交，大坑房地後為原告取得（臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第7頁）。且該筆向臺灣銀行之貸款已列入被繼承人林秀香遺產之未償債務中（本院卷第215至220頁）。⑵項次7，107年4月10日朝英公司還款之4,000,000元，乃107年4月1日股東會議上原告主訴其10多年沒有工作生活困難，故張鎮鐘決定先行給付4,000,000元，但該筆款項經諮詢會計師沒有該會計科目，故先寫盈餘分配並由朝英公司給付原告及其配偶各2,000,000元（臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第11、41頁④、本院卷第169頁）。⑶項次11，107年8月20日朝英公司還款之2,000,000元，乃張鎮鐘及其配偶94年起從朝英公司支領薪資但未申報薪資所得未反應於帳務上，故改採自107年9月10日起逐月支領逐月申報此筆費用（臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第11

頁）。⑷項次2、4及6則為私人借款，或以第三人名義為借款人之借款，惟並未記載在朝英公司向被告申報之報表中（臺中地檢署109年度交查字第251號卷2第7至11頁、蘇靜如109年11月4日訊問筆錄，本院卷第221至227頁）。綜整上述⑴至⑷，足見原告所主張朝英公司有156,504,391元之債務，乃係以公司資金給付原告所繼承房產之未償債務、給付原告索取之生活費用、張鎮鐘及其配偶之薪資及未取得合法憑證之借款等所差生之財稅差異。再依朝英企業債權確認書（本院卷第213頁），該金額乃係就朝英公司申報帳上（即外帳）之可分配盈餘應繳納28%稅金（所得稅法第15條第5項規定），以朝英公司兆豐銀行剩餘款2,355萬元先行分配予股東即原告、張聰淵及張聰淳3人各785萬元（2,355萬元/3）繳交稅金使用，並非原告實際受分配金額。又原告雖稱朝英公司營利所得35,745,524元之股利原告迄未收受云云，惟查，原告所為主張乃僅考量朝英公司海外投資虧損，漏未審酌朝英公司尚以公司資金挹助原告個人投資泰國、上海三楊廠至少20,000,000元之投資損失，且海外投資收益亦未一併入帳。況朝英公司107年3月12日代原告償還房貸533,505元，107年4月10日並以公司資金貼補原告生活之所需4,000,000元，原告於110年4月29日臺中地院調解時再獲1,000,000元之賠償款（臺中地檢署109年交查字第251號卷2第485至489頁⑤），合計原告於上開刑事案件中自朝英公司取得之款項已達25,533,505元（20,000,000元+533,505元+4,000,000元+1，000,000元），亦不見原告就上開收受之朝英公司款項有依現金收付制予以申報並課徵綜合所得稅。且原告於110年1月20日臺中地檢署109年度交查251號訊問筆錄（本院卷第244頁），亦自承廣州三盈應該是賺，應該有1億多，以原告為該廠負責人，對該筆海外投資盈餘之金錢流向卻全然不知，亦顯然有違常理。再依臺中地

檢署110年度偵字第26695號不起訴處分書，張鎮鐘、張聰淵、張聰淳等人於刑事案件中均坦承朝英公司有製作內、外帳之情形，倘若採原告主張，無異將國內工商業界長期存在內帳、外帳之違法行為，視為常態予以正當合法化，自非所宜，是原告前揭主張並不可採。再衡酌朝英公司有不實登載會計事項及以不實財務報表申報營利事業所得稅情事，則原告前揭先行自朝英公司取得款項，或其他取得股利情形究有多少金額，自有疑義，且歷任清算人均未為相關營利事業所得稅申報更正，已如前述，則本件原告負有提出實際取得股利之協力義務，而原告未能提示相關證明，自應負擔司法院釋字第537號解釋協力義務違反之不利益，故原告前開主張並無足取。

㈢綜上所述，原告前開主張均無理由。被告以朝英公司申報原告獲配股利3,574萬5,524元核認原告108年度營利事業所得稅有該筆營利所得，並以原處分核定原告補徵稅額為10,009,219元，核無違誤，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。

㈣本件的判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述的必要，併予說明。

六、結論：本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　郭書豪

法官　林靜雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　6　　月　　4　　日

書記官　黃毓臻