最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第497號

上　訴　人　陳錦榮

訴訟代理人　曾邑倫　律師

　　李建政　律師

　　王捷拓　律師

被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年7月11日高雄高等行政法院112年度訴字第136號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人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，以上訴人係○○○○○○○○○（○○）有限公司（下稱○○公司）股東，於民國104年至106年分別取得該公司分派之盈餘新臺幣（除特別標示幣別者外，下同）20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，歸課上訴人104年至106年綜合所得稅，補徵應納稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦經決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第136號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷或發回原審。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：

㈠上訴人為大陸地區○○公司法人代表，與實際經營者○○○各持股50%。嗣彰化地檢署偵辦108年度偵字第6531號違反銀行法等刑事案件（下稱系爭刑事案件）時，上訴人提出之刑事答辯狀所檢附○○公司西元2014年至2018年經○○○○會計師事務所有限公司查核簽證之審計報告（包含資產負債表、利潤表、現金流量表、所有者權益變動表等，下稱系爭審計報告）中，乃記載○○公司於103年至106年分別分配現金股利人民幣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；而104年至107年則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（僅上訴人）、人民幣5,300,000元（僅○○○）；另上訴人於刑事抗告狀（就臺灣彰化地方法院108年度聲扣字第4號刑事裁定提出之抗告狀，下稱系爭抗告狀）檢附之○○公司2016年服務貿易等項目對外支付稅務備案表（下稱系爭備案表），亦顯示2016年股息紅利分配予上訴人及○○○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元之內容相符。被上訴人乃依彰化地檢署之通報及上開查得資料，核認○○公司104年至106年實際分派上訴人現金股利人民幣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，遂依行為時（下同）所得稅法第2條第1項、第14條第1項第1類、第2項、臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸條例）第2條第3款、第24條、財政部105年1月13日台財稅字第10504503590號令（下稱105年1月13日令）、106年1月17日台財稅字第10604504920號令（下稱106年1月17日令）、107年1月15日台財稅字第10704508120號令（下稱107年1月15日令），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，核定上訴人104年至106年分別取有○○公司營利所得

20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，併歸課各該年度綜合所得稅，並無不合。

㈡個人綜合所得稅之課徵，採年度課稅及收付實現原則，大陸地區來源所得之實現，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。又依上訴人提供之系爭審計報告，○○公司104年至106年均發放現金股利，上訴人及○○○亦承認104年至107年確有取得○○公司之現金股利，僅未於當年度申請匯回。是以，上訴人於104年至106年確實分別取得○○公司之現金股利20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元無訛，故被上訴人按上訴人實際取得營利所得（股利）之年度為所得稅之課徵，即無不合。至於上訴人遭刑事沒收之所得合計5,846,975元部分，係就上訴人所涉犯違反銀行法等罪嫌，於系爭刑事案件所為之單獨沒收（已證明被害人身分之贓款部分），而非就上訴人於系爭刑事案件中逃漏稅捐行為所為之裁罰，故與本件所得之核定無涉等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第14條第1項第1類、第2項規定：「(第1項)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，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」兩岸條例第2條第3款規定：「本條例用詞，定義如下：……三、臺灣地區人民：指在臺灣地區設有戶籍之人民。」第24條第1項規定：「臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵。」

㈡司法院釋字第377號解釋略以：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」又財政部105年1月13日令：「核定104年度綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算率為5.0353比1。」106年1月17日令：「核定105年度綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算率為4.8357比1。」107年1月15日令：「核定106年度綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算率為4.4986比1。」準此可知，臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。又個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，此與是否已「匯回」臺灣地區無涉。再者，綜合所得稅採自行申報制，納稅義務人有大陸地區來源所得時，即應自行填列所得名稱、數額，並以財政部每年公告之新臺幣與人民幣的折算率換算，併入綜合所得總額課徵綜合所得稅。

㈢事實認定乃事實審法院之職權，若其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。經查，上訴人為大陸地區○○公司法人代表，與實際經營者○○○各持股50%，依上訴人於彰化地檢署偵辦系爭刑事案件時所提出之系爭審計報告記載，○○公司於103年至106年分別分配現金股利人民幣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(僅上訴人)、人民幣5,300,000元(僅○○○)。另依系爭審計報告，○○公司104年至106年均發放現金股利，且上訴人於104年至107年確已取得○○公司發放之現金股利，僅未於

當年度申請匯回等情，為原審依職權所確定之事實，核與卷證相符。又在大陸地區製作之文書，經行政院設立或指定之機構或委託之民間團體驗證者，推定為真正，固為兩岸條例第7條所明定，惟前開規定所稱驗證僅具推定文書真正效力，尚非未經驗證之文書即不得以其他方法證明其形式上之真正。從而，原判決依調查證據之結果，據以論明：2017年審計報告中之現金流量表、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，核與上訴人提出之系爭抗告狀所檢附之系爭備案表，顯示2016年股息紅利分配予上訴人及○○○各人民幣5,156,524.26元之內容相符。而大陸地區會計師出具之審計報告，同臺灣地區會計師所為之財務簽證，係會計師查核公司出示之財務報表是否符合一般公認會計準則編制，並就查核結果出示查核報告書，故應可正確反映受審計公司之財務狀況。又並非所有大陸地區製作之文書，均須經財團法人海峽交流基金會（下稱海基會）驗證始為真正，上訴人復未提出證據說明系爭審計報告究竟有何不實內容，自難僅以系爭審計報告未經海基會驗證，即逕認系爭審計報告之內容不可採。況且，系爭審計報告既為上訴人及○○○於系爭刑事案件中主動提出，用以證明刑事案件扣押之款項確實為○○公司分配之現金股利，而非詐欺之不法所得，惟上訴人於本案卻訴稱系爭審計報告內容並非真實，不得作為認定所得(分配現金股利)之基礎，與其受刑事偵查中之主張完全相反，顯有違誠信原則，依訴訟法上之禁反言原則，上訴人此部分主張，自難認為有理由。準此，被上訴人依上開查得資料，核認○○公司104年至106年實際分派上訴人之現金股利分別為人民幣4,103,704.83元、人民幣1,797,568.69元、人民幣5,156,524.26元，且該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，核定上訴人104年至106年分別取有○○公司之營利所得20,663,385元(4,103,704.83元×5.0353）、8,692,503元(1,797,568.69元×4.8

357）、23,197,140元(5,156,524.26元×4.4986），併歸課各該年度綜合所得稅，尚無不合等語，並據此維持原處分，經核並無違反論理法則、經驗法則或證據法則之情事，亦無理由矛盾或理由不備之情形。上訴意旨仍執陳詞主張：依兩岸條例第7條規定及財政部歷來函釋意旨可知，被上訴人應將系爭審計報告送海基會「驗證」，以證其真正，始得作為本件課稅之依據。惟原判決不僅曲解兩岸條例第7條規範意旨，又刻意忽略財政部歷來函釋所揭之一貫標準，復未依職權調查系爭審計報告之真正，即逕認系爭審計報告具形式證據力，進而採認其實質證據力，復未說明卷附2份資產負債表所顯示之會計項目及金額不一致之情形下，何以系爭審計報告所附之資產負債表較為客觀正確可採等節，顯有不適用法規、理由不備、違反證據法則之違背法令情事。另本件所得應以實際給付、轉帳給付或劃撥給付之日，以決定課稅年度。原判決既未說明實際分配日為何，亦未說明為何上訴人實際取得匯款之資金應歸屬至104年至106年課徵所得稅，復無上訴人實際分配取得大陸地區盈餘所得之相關舉證，即以系爭審計報告所載所屬年度分配股東現金股利，即概括認定所屬年度股東盈餘分配，再依大陸人民幣之股利與新臺幣之折算率設算上訴人大陸地區來源所得，顯有理由不備之違法云云，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，並就其個人之主觀見解，對兩岸條例第7條規定及所得稅法之收付實現制之意涵為錯誤之解釋，均無足採。

㈣上訴意旨雖稱：系爭刑事案件偵查中，檢察官未踐行刑事訴訟法第95條第1項第1款之「罪名（稅捐稽徵法）」告知義務，誘使上訴人提出系爭審計報告，此業已嚴重侵害上訴人作為刑事被告享有不自證己罪之憲法上基本權利，故系爭審計報告係違背實質正當之法律程序所取得之違法證據，自應禁止在稅捐稽徵程序及後續行政爭訟程序中使用等語。然按行政訴訟關於證據，除行政訴訟法明文規定者外，應準用民事訴訟法相關之規定，此觀之行政訴訟法第2編第1章第4節

及同法第176條之規定自明。又納稅者權利保護法第11條第3項僅規定稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，原則上不得作為認定課稅或處罰之基礎，並非全部違法取得之證據，即應完全排除該證據之使用。由此可見，在刑事訴訟中違法取得之證據，在行政訴訟中亦非一定不得使用之。何況，系爭審計報告為上訴人及○○○於系爭刑事案件中主動提出，用以證明刑事案件扣押之款項確實為○○公司分配之現金股利乙節，為原判決所是認，故系爭審計報告並非稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，復與上訴人所稱之「不自證己罪原則」無涉，是上訴意旨前揭主張，亦非可取。

五、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　18　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　18　　日

書記官　蕭　君　卉