

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第283號

上 訴 人 富邦金融控股股份有限公司

代 表 人 蔡明興

訴訟代理人 陳麗媛 會計師

王萱雅 律師

施硯笛 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 李雅晶

訴訟代理人 曾月英

詹慶忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國113年1月26日臺北高等行政法院112年度訴字第1234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、上訴人101年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，其中(一)子公司富邦產物保險股份有限公司（下稱富邦產險公司）列報營業成本新臺幣（以下未標明幣別者同）45,414,298,141元、職工福利費用72,593,802元及其他費用1,275,900,854元，經被上訴人分別核定為45,134,988,141元、80,343,034元及1,249,829,550元。(二)子公司富邦人壽保險股份有限公司（下稱富邦人壽公司）列報「依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額」（下稱境外所得可扣抵稅額）802,714,306元，嗣申請更正為274,386,913元，經被上訴人核定為253,376,944元。(三)子公司

台北富邦商業銀行股份有限公司（下稱台北富邦銀行）列報其他損失2,782,275,518元及境外所得可扣抵稅額185,582,954元（嗣申請更正為308,036,733元），經被上訴人分別核定為2,386,686,638元及306,727,613元。(四)子公司富邦綜合證券股份有限公司（下稱富邦證券公司）列報停徵之證券、期貨交易所得133,838,639元及「第58欄」（投資收益減除相關營業費用及利息支出後淨額及發行認購權證利益）負110,442,276元，經被上訴人分別核定為119,235,452元及1,091,698,856元；股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額（含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額）267,708,789元，經被上訴人核定為241,490,553元，超額分配可扣抵稅額26,218,236元。(五)子公司富邦金控創業投資股份有限公司（下稱富邦金創公司）列報營業收入總額9,436,706,468元、兌換虧損2,815,648元、停徵之證券、期貨交易所得1,118,630,494元及「第58欄」（投資收益減除相關營業費用及利息支出後淨額）0元，經被上訴人分別核定為9,473,455,762元、189,374元、1,118,846,783元及36,532,706元。(六)上訴人列報合併結算申報課稅所得額（下稱合併申報課稅所得額）13,205,546,788元及「合併結算申報公司依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅合計可扣抵之稅額」（下稱合併申報境外可扣抵稅額）1,054,072,107元〔嗣申請更正為582,423,650元（富邦人壽公司274,386,913元＋台北富邦銀行308,036,733元＋上訴人4元）〕，經被上訴人分別核定為13,977,601,394元及560,104,561元（富邦人壽公司253,376,944元＋台北富邦銀行306,727,613元＋上訴人4元），應補稅額625,216,829元。上訴人不服，申請復查，嗣撤回富邦產險公司職工福利費用與其他費用、富邦證券公司超額分配可扣抵稅額、富邦金創公司兌換虧損之復查，另於復查程序中申請增列富邦人壽公司投資損失4,362,807元。經被上訴人以民國111年12月20日財北國稅法一字第1110032329號復查決定：(一)

01 追認富邦產險公司營業成本279,310,000元。(二)追認富邦人
02 壽公司投資損失4,362,807元及境外所得可扣抵稅額19,978,
03 986元。(三)追認台北富邦銀行其他損失395,588,880元及境外
04 所得可扣抵稅額1,309,120元。(四)追認富邦證券公司停徵之
05 證券、期貨交易所得5,518,212元及「第58欄」240,400元。
06 (五)追減富邦金創公司營業收入總額36,749,294元、「第58
07 欄」36,532,706元及追認停徵之證券、期貨交易所得55,49
08 1,301元。(六)併同追減合併申報課稅所得額740,728,188元及
09 追認合併申報境外可扣抵稅額21,288,106元。(七)其餘復查駁
10 回(下稱復查決定)。上訴人就其子公司台北富邦銀行之境外
11 所得可扣抵稅額未獲追認47,959,846元部分,提起訴願,
12 經財政部以112年8月29日台財法字第11213911130號(案
13 號:第11200070號)訴願決定駁回(下稱訴願決定),上訴
14 人仍不服,提起行政訴訟,並聲明:訴願決定及原處分(即
15 復查決定)均撤銷。案經臺北高等行政法院(下稱原審)11
16 2年度訴字第1234號判決(下稱原判決)駁回後,上訴人遂
17 提起本件上訴。

18 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
19 載。

20 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果,以:本件係台北富
21 邦銀行於105年度自國外取回「自己」之財產,屬於台北富
22 邦銀行內部之財產移轉,並「非」兩個不同法律主體之間的
23 財富移動,並未造成財富存量歸屬主體之改變。我國就本件
24 「台北富邦銀行於105年度一次性取回其境外剩餘財產」此
25 種經濟行為之發生,並「未」併計我國營利事業所得額而予
26 以核課稅捐,自「無」重複課稅之情形,我國又「無」法律
27 明文就此種經濟行為賦予國外稅額扣抵之權利,是上訴人主
28 張本件台北富邦銀行於105年度一次性取回境外剩餘財產之
29 際,遭外國政府核課台北富邦銀行美國洛杉磯分行(下稱系
30 爭分行)利潤稅(下或稱系爭分行利潤稅),應以外國稅制
31 為優先,尊重外國稅源,准許上訴人享有該境外稅額47,95

9,846元之扣抵權利等語，難以採據。被上訴人本件復查核定剔除上訴人子公司台北富邦銀行之境外所得可扣抵稅額47,959,846元，致對上訴人補徵此部分稅額47,959,846元，核無違誤，因而判決駁回上訴人在原審之訴等語。

四、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」營利事業之總機構在中華民國境內者，為稅收居民企業，應就其全球所得，課徵營利事業所得稅，亦即對於境外分公司或其他常設機構之所得，亦一併納入本公司之所得課稅。又為避免總機構在我國境內的營利事業，因按「屬人主義」對其全球所得課徵營利事業所得稅，而其全球所得中的境外所得，又在境外被其所得來源國按「屬地主義」課徵營利事業所得稅，導致同一納稅義務人的同一筆所得，在境內與境外先後被兩個國家課徵同類型的稅捐，形成跨國間的「法律上雙重課稅」，所得稅法第3條第2項但書因而採取「國外稅額扣抵法」，准許營利事業其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得自其國內應納稅額中扣抵。此一國外稅額之扣抵，應提出證明文件證明之，亦即應由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵，以緩解雙重課稅可能導致營利事業在稅捐繳納上的過度負擔。又所稱「同一年度納稅憑證」係指營利事業按權責基礎併計之境外所得所屬年度之同一年

01 度納稅憑證。另此一稅額扣抵法，為避免稅收流失，設有扣
02 抵最高金額限制，亦即其扣抵之數，不得超過因加計其國外
03 所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

04 (二)所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之
05 衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課稅原則之
06 下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得
07 稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須
08 計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。營利事業所得之計
09 算，係以其本年度收入總額減除相關成本費用、損失及稅捐
10 後之純益額為所得額(所得稅法第24條第1項規定參照)。所
11 得稅法原則上就境外繳納的稅額之扣抵，限於當年度為原
12 則，如果跨年度扣抵，必須有法律明文規定。稅捐法定原則
13 與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者均係為所得稅課稅
14 處分合法性之審查標準。稅捐法定原則源於憲法第19條，而
15 憲法上平等原則導出量能課稅原則、客觀淨所得原則。稅捐
16 法定原則與量能課稅原則、客觀淨所得原則，三者位階相
17 當，並無絕對孰優孰劣，當須以立法者就此有無特別的立法
18 意旨為重要指標。

19 (三)所得稅法第3條第2項中所稱之總機構，係指派任業務代表、
20 委任代理人、設置辦事處、設立分公司或子公司之營利事
21 業。分公司或子公司與其所屬之總公司(即本公司)或母公司
22 間在組織地位的差異，不但對於所得之歸屬或實現的時間，
23 而且對於營利事業所得稅是否為總機構在境外繳納之稅額的
24 認定均有重要意義。在分公司，因其無獨立法人格，其與本
25 公司為同一租稅主體，分公司其盈餘所構成之所得，不待於
26 分配而當然即時歸屬或實現於本公司，其為盈餘繳納之營利
27 事業所得稅，認定為本公司在境外繳納之稅額；反之，在子
28 公司，其有獨立法人格，與母公司為不同租稅主體，子公司
29 盈餘所構成之所得，待於分配始歸屬或實現於母公司，其為
30 盈餘繳納之營利事業所得稅，認定為僅是母公司在境外間接
31 繳納之稅額。於是子公司在境外繳納之營利事業所得稅，在

01 國外稅額之扣抵制度，學說及實務將之定性為母公司之間接
02 外國稅額，至於子公司自分配於母公司之股利所扣繳之股利
03 所得稅，則定性為直接外國稅額。因此，以分公司的組織型
04 態至境外投資者，原則上該分公司在境外僅會有營利事業所
05 得稅，而不會有因匯回股利而發生之股利所得稅扣繳義務；
06 反之，以子公司的組織型態至境外投資者，原則上該子公司
07 在境外雖會有自己之營利事業所得稅的繳納義務，以及在匯
08 回股利時，會有其股東(母公司)之股利所得稅的扣繳義務，
09 但實務上仍只肯認其外國股利所得稅在我國之扣抵權。從
10 而，依所得稅法第3條第2項之規定，以分公司的組織型態至
11 境外投資者，本公司在我國境內者，應就其當年度中華民國
12 境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，則分
13 公司就該筆所得因已在境外繳納當年度營利事業所得稅，產
14 生重複課稅問題，此時適用所得稅法第3條第2項規定，應許
15 在本公司當年度營利事業所得應納所得稅額中限額內扣抵。
16 惟倘境外分公司於當年度營利事業所得稅繳納後，事後於不
17 同年度自境外匯回盈餘而遭所得來源國再度課稅時，由於該
18 盈餘之匯回，對本公司而言，並非所得，我國並未再對之課
19 稅，尚無前述所得重複課稅之情形，該分公司不僅不符「已
20 依所得來源國稅法規定繳納之所得稅」，更非所得稅法第3
21 條第2項規定避免重複課稅而許扣抵之範圍，自不得再於本
22 公司當年度營利事業所得應納所得稅額中扣抵，否則造成重
23 複減除。

24 (四)經查，台北富邦銀行「101年度」所得稅結算申報，已列報
25 其系爭分行「同一年度(101年度)」(權責基礎年度)之
26 所得額為322,584,278元，此部分境外所得經台北富邦銀行
27 併計入「101年度」之營業收入中，又系爭分行前述「101年
28 度」所得額322,584,278元，已於100年及101年間對美國政
29 府繳納營利事業所得稅(Income Tax)美金2,734,997元，
30 其折合新臺幣為101年度境外所得之稅額97,035,972元，連
31 同台北富邦銀行「101年度」其他分行境外所得之稅額，本

01 件已列報台北富邦銀行「101年度」境外營利事業所得稅額
02 共308,036,733元，因上訴人針對前述「同一年度（101年
03 度）」之境外所得，已提示其納稅憑證（稅額97,035,972
04 元）供被上訴人查核，案經被上訴人復查核定全數97,035,9
05 72元准許扣抵上訴人本件101年度合併應納稅額在案，為原
06 審依法認定之事實，核與卷內證據相符，且上訴人就此並不
07 爭執。因此台北富邦銀行101年度所得稅申報其系爭分行課
08 稅所得及依美國當地規定繳納之所得稅（第一層稅負），被上
09 訴人已依規定計入依所得來源國稅法規定繳納之所得稅扣抵
10 其營利事業所得稅應納稅額。

11 (五)上訴人於本件另提出台北富邦銀行106年度繳稅美金9,027,9
12 74元之憑證（下稱系爭憑證），乃台北富邦銀行於105年度
13 自國外取回自己之剩餘財產，因而於105年度遭美國政府按
14 當時系爭分行約當股利數額美金30,093,247元為稅基，課徵
15 30%分行利潤稅（Branch Profits Tax）計美金9,027,974
16 元，其性質係台北富邦銀行於105年度將歷年剩餘財產移出
17 美國，而遭美國政府核課稅捐，因而產生106年度繳稅美金
18 9,027,974元之憑證（並非「101年度境外所得」之所得稅納
19 稅憑證，即系爭憑證）。從而台北富邦銀行105年度自國外取
20 回自己之剩餘財產，既「非」我國課稅範圍，我國亦「未」
21 予以核課稅捐，尚「無」所得稅法第3條第2項跨國雙重課稅
22 防免之適用。況且，前開台北富邦銀行106年度繳稅美金9,0
23 27,974元之系爭憑證，乃因台北富邦銀行將累積至105年度
24 之剩餘財產移出美國，遭美國政府課以特定名目之稅捐所
25 致，此與我國所得稅法第24條第1項、第3條第2項所規定，
26 必須101年度境內及境外所得（Annual Income）併計、合併
27 結算101年度應納所得稅額（Income Tax）、上訴人應提出
28 「同一年度（101年度）境外所得」之所得稅（Income Ta
29 x）納稅憑證等規定要件不符，是原判決維持被上訴人否准
30 系爭分行利潤稅之47,959,846元扣抵上訴人101年度應納營

01 利事業所得稅額，即無不合，原判決並無不適用法規、適用
02 法規不當或不備理由之違背法令情形。

03 (六)上訴意旨主張系爭分行利潤稅，實質上相當於子公司股利所
04 得稅數額的所得稅，是以分行利潤稅即所得稅，係美國國稅
05 局逐年累計系爭分行的實質關聯性收入，進而在該累積額度
06 下，對系爭分行不定期匯回台北富邦銀行的利潤課稅，實質
07 上為分配盈餘的所得稅。原判決錯誤定性分行利潤稅，有不
08 適用法規或適用不當之違背法令云云。然查，台北富邦銀行
09 於「101年度」即按權責基礎列報包含系爭分行之同一年度
10 境外所得額，並經台北富邦銀行併計入「101年度」之營業
11 收入中。又上訴人針對前述「101年度」境外所得，亦已列
12 報同一年度境外營利事業所得稅額，並就「101年度」境外
13 所得可扣抵稅額提示相關納稅憑證，且經被上訴人核定准許
14 扣抵其同一年度合併應納稅額在案。由於系爭分行（境外分
15 公司）與台北富邦銀行（本公司，即在我國境內之營利事業
16 總機構）在法人格上具有同一性，系爭分行「101年度」
17 （權責基礎年度）之所得本即當然歸屬於台北富邦銀行，故
18 台北富邦銀行「101年度」之境外所得，實於上開同一年度
19 即獲實現。相較於母公司須待子公司分配盈餘時，股利所得
20 始歸屬於母公司而獲實現，因本公司與分公司於法律人格上
21 具有同一性，放置於分公司的財產，為本公司總財產之一部
22 分，故分公司之所得無待分配即當然歸屬於本公司，自無所
23 謂境外分公司嗣後於其他年度或其他以後年度將盈餘分配予
24 營利事業總機構之問題。縱台北富邦銀行嗣後於105年度一
25 次性取回系爭分行包含101年度已按權責基礎併計之累積盈
26 餘，而經美國政府課徵系爭分行利潤稅，由於美國對系爭分
27 行課徵分行利潤稅之稅基，並非我國得對之課徵營利事業所
28 得稅之中華民國境外來源「所得」，依所得稅法第3條第2項
29 規定，即不適用可扣抵稅額制度。況本件既係源於台北富邦
30 銀行在105年度將歷年剩餘財產移出美國，而遭美國政府核
31 課分行利潤稅，並經上訴人於106年度繳納後取得系爭憑

證，顯見系爭憑證亦非屬按權責基礎併計之境外所得所屬年度同一年度（即101年度）所生稅捐之納稅憑證，自與所得稅法第3條第2項之法定要件不符，尚難逕適用前開規定准予上訴人自101年度應納稅額中扣抵境外稅額47,959,846元。是以，原判決就此論明本件並非國外子公司分配盈餘給國內母公司，核無國內母公司之國外股利所得（投資收益）之稅額扣抵適用，台北富邦銀行105年度自國外取回自己之剩餘財產，既「非」我國課稅範圍，我國亦「未」予以核課稅捐，尚「無」所得稅法第3條第2項跨國雙重課稅防免之適用，且上訴人雖取得台北富邦銀行106年度繳稅美金9,027,974元之系爭憑證，惟本件仍不符合所得稅法第3條第2項所定扣抵101年度應納稅額之要件等語，即無不合。至於我國營利事業自國外取回自己之財產，若因而遭外國政府以特定名目課徵稅捐，基於我國租稅主權維護、產業政策、社會經濟狀態等諸多考量，我國應如何予以核課稅捐、如何賦予境外稅額扣抵權、如何限制扣抵權之行使等租稅制度，核屬立法形成自由範疇，立法部門才是較適當之決定者。蓋究竟應如何行使扣抵，始能稱為稅法上之恰當而符合量能課稅原則，在權力分立觀點之下，係立法部門才有足夠之民主正當性與普遍抽象規範事務之權限，透過稅捐法定原則展現其意志。於法無明文情況下，基於法治國之權力分立原則，法院亦難逕自片面賦予境外稅額扣抵權。因此，既然此系爭分行利潤稅之稅基非屬我國課稅範圍，與所得稅法第3條第2項規定係為避免國際間重複課稅之立法理由不合，系爭分行利潤稅自不得再於上訴人應納稅額中扣抵。上訴意旨前開主張，並無足採。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、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。

01 中 華 民 國 115 年 8 月 20 日

02 最高行政法院第四庭

03 審判長法官 王 碧 芳

04 法官 鍾 啟 煒

05 法官 陳 文 燦

06 法官 羅 月 君

07 法官 王 俊 雄

08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

09 中 華 民 國 115 年 8 月 20 日

10 書記官 張 玉 純