最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第478號
114年度上字第479號

上　訴　人　江佰樂
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　陳慧綺
訴訟代理人　吳素萍
　　黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年6月11日高雄高等行政法院112年度訴字第137號及114年度訴字第15號判決，分別提起上訴，本院合併判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人由李雅晶變更為陳慧綺，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實經過：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，以上訴人係中國大陸佰弘機械(上海)有限公司(下稱佰弘公司)股東，分別於民國104年、105年度取得佰弘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，歸課上訴人104年、105年度綜合所得總額，扣除上訴人各該年度已補申報營利所得705,000元、1,500,000元及應補稅額1,825元、20,629元部分，分別核定補徵應納稅額7,808,850元、2,449,145元；107年度取得佰弘公司分派之盈餘24,121,890元，扣除上訴人已申報營利所得1,620,000元，核增營利所得22,501,

890元，歸課上訴人107年度綜合所得總額，核定應納稅額8,548,443元，扣除已補繳稅額7,900,443元，核定補徵應納稅額648,000元(下合稱補稅處分)。被上訴人並對於上訴人上開漏稅違章行為，於113年3月14日，就104年度者，按所漏稅額7,822,925元處以1倍之罰鍰7,822,925元，105年度部分，則按所漏稅額2,569,974元處以0.5倍罰鍰1,284,987元；另於113年3月13日，就107年度，係以所漏稅額8,547,830元，依有無憑單等分別裁處0.2倍及0.5倍罰鍰，合計4,273,783元(合稱罰鍰處分，與補稅處分下合稱原處分)。上訴人不服，分別申請復查，獲追減104年度罰鍰3,934,654元(因其於108年5月7日補報繳納104年度營利所得705,000元部分，符合稅捐稽徵法第48條之1規定，免罰，被上訴人重行計算漏稅額為7,776,542元，改按0.5倍裁處罰鍰)，其餘復查駁回。被上訴人就其不利部分仍不服，分別提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，均聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷，經高雄高等行政法院(下稱原審)先後就本稅部分以112年度訴字第137號判決駁回(下稱原判決1)、罰鍰部分以114年度訴字第15號判決駁回(下稱原判決2)。上訴人均有不服，提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決1、2之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)本稅部分：上訴人為佰弘公司之實際經營者，與公司法人代表即訴外人陳錦榮各持股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)，上訴人所提刑事答辯狀檢附佰弘公司經上海永誠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)，佰弘公司於103年至106年度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元予上訴人及陳錦榮；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(僅陳錦榮)、人民幣5,300,000元(僅上訴人)；上訴人刑事抗告狀檢附之佰弘公司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105年股息紅利分配予陳錦榮及上訴人各人民幣5,156,524.26元，與系爭106年審計報告中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。被上訴人乃核認佰弘公司104年、105年及107年度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5,300,000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條第1項，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）、108年1月14日台財稅字第10804504000號令（下稱108年1月14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，核定上訴人各該年度分別取有營利所得20,663,385元、8,692,503元、24,121,890元，併歸課各該年度綜合所得稅，並無不合。綜合所得稅之課徵，係以所得人實際「取得時」作為課稅標準(所得稅法第14條第2項參照)，大陸地區來源所得之實現與否，原則上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。上訴人與陳錦榮於系爭刑事案件111年3月25日審判筆錄承認104年至107年度取得佰弘公司現金股利，僅因申請匯回程序延宕，未能於當年度匯回，是上訴人於104年、105年及107年度確實分別取得佰弘公司之上開現金股利。至上訴人遭刑事沒收之所得，並非上訴人取得各年度營利所得之成本費用，為上訴人取得營利所得後發生之事項，而非就上訴人於該刑事案件中逃漏稅捐行為所為之裁罰，並非重複課稅，爰以原判決1駁回上訴人在原審之訴。

(二)罰鍰部分：上訴人為佰弘公司實際經營者，明知佰弘公司於104、105及107年度均有分配盈餘，且透過地下匯兌方式將營利所得匯回臺灣地區，卻遲至108年5月7日始補報104年、105年度部分營利所得705,000元、1,500,000元，及申報107年度部分營利所得1,620,000元，各該年度尚有漏報薪資、租賃、利息等所得，致發生漏報所得額之結果，即使非故意漏報所得，亦難辭卸過失之責任，稅務違章行為已該當。又上訴人104年及105年度短漏報薪資、利息等所得部分，因已逾裁處期間，免予處罰；其於108年5月7日補報繳104年度綜合所得稅營利所得705,000元部分，因符合稅捐稽徵法第48條之1規定，免罰，重行計算漏稅額為7,776,542元。從而，被上訴人參據裁處時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數參考表)，按各該年度所漏稅額7,776,542元、2,569,974元及8,547,830元，分別按有無憑單等各處以所漏稅額之0.5倍(104年、105年度)及0.2倍、0.5倍(107年度)之罰鍰，已考量上訴人之違章程度、違反行政法上義務行為之應受責難程度、所生影響及所得利益等節所為之適切裁罰，核無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事。是原處分並無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合，爰以原判決2駁回上訴人之訴。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

(一)本稅部分：

1.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。」

2. 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。」108年1月14日令：「核定107年度綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算率為4.5513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。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。

3. 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，上訴人為佰弘公司之實際經營者，與公司之法人代表即訴外人陳錦榮各持股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，佰弘公司於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(僅陳錦榮)、人民幣5,300,000元(僅上訴人)。另依系爭審計報告，佰弘公司104年至106年均發放現金股利，且上訴人於104年至107年確已取得佰弘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：西元2017年審計報告中之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，核與上訴人提出之刑事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陳錦榮各人民幣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；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）驗證始推定為真正，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，即否定系爭審計報告之真正；況系爭審計報告既為上訴人及陳錦榮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佰弘公司分配之現金股利，而非詐欺之不法所得，惟上訴人於本件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，核難採憑。又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；納稅者權利保護法(下稱納保法)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，倘非違法調查所取得之證據，即不在排除該證據使用之範圍內；況系爭審計報告為上訴人及陳錦榮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佰弘公司分配之現金股利，非刑事偵查中檢調人員違法取得，亦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，與「不自證己罪原則」無涉。準此，被上訴人依上開查得資料，核認佰弘公司104年、105年及107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5,300,000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、105年及107年分別取有佰弘公司之營利所得20,663,385元(4,103,704.83元×5.0353）、8,692,503元(1,797,568.69元×4.8357）、24,121,890元(5,300,000元×4.5513），併歸課各該年度綜合所得總額，並扣除各年度已補報繳者，核定補徵應納稅額7,808,850元、2,449,145元、648,000元，尚無不合等語，並據此維持補稅處分，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。

4.上訴意旨仍執陳詞主張：原審僅以未經驗證而在大陸地區製作之系爭審計報告為認定之依據，未依職權調查並說明卷附2份資產負債表所顯示之會計項目及金額不一致，及卷附2份系爭備案表內容與其他資料不符之情形下，何以系爭審計報告為可採等節，顯有適用法規違法、理由不備、違反證據法則之違背法令情事；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、105年及107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，顯有理由不備之違法；非法證據排除係確保稅課之合法正當性，原判決認上訴人有關證據禁止使用之主張不可採，顯有判決不適用法規或適用不當、認定事實與所憑證據不相合及判決不備理由云云，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，並以其個人之主觀見解，對兩岸條例第7條規定及所得稅法收付實現制之意涵為錯誤解釋，復就原審所不採其就行政訴訟採證法則之歧異見解重複爭執，均無足採。

5. 至原判決所述上訴人為佰弘公司實際經營者，並非不能提出其所稱真正之審計報告或案關年度會計帳簿、憑證及文據資料等，以供被上訴人比對勾稽等語，僅係在論述上訴人不斷質疑系爭審計報告所載會計項目及金額之正確性及違法取證等主張不可採，而非據以認定上訴人未履行協力義務致生不利益情事。又原判決所述系爭刑事案件沒收之所得，非屬上訴人取得之營利所得成本費用，不影響所得之實現，係在說明所得於刑事程序遭沒收不影響所得實現之稅務稽徵，原判決並敘明本件就上訴人所得額之核定與其所涉系爭刑事案件(已證明被害人身分)之贓款遭單獨沒收宣告無涉。上訴意旨執此等不影響判決結果之事項，指摘原判決有適用法令錯誤、違反證據法則及判決不備理由云云，並無足取。

(二)罰鍰部分

1. 按所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」又納保法第16條規定：「(第1項)納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或

過失者，不予處罰。(第2項)納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」從而，違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要。所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。核綜合所得稅係採自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之注意義務，並對申報內容盡審查核對之責；且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，納稅義務人有能力加以注意，如因故意或過失有短漏報所得稅，稽徵機關自得依規定予以處罰。

2. 上訴人漏報上開所得，已合於所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件。而漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實義務為前提，在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，端視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認雖取得之所得仍屬未實現所得），亦須充分揭露其有所得情事，如因此未予繳納所對應之稅款者，始難以漏稅違章行為視之。上訴人為佰弘公司之實際經營者，辦理104年、105年及107年度綜合所得稅結算申報，並未揭露其已取得佰弘公司實際分派上訴人現金股利之事實，遲至108年5月17日始補報及申報各該年度部分營利所得705,000元、1,500,000元、1,620,000元，為原審認定核與卷證相符之事實。是上訴人乃未盡誠實申報義務，致生漏報營利所得情事，核有應注意能注意而不注意之過失，自屬漏稅違章行為，尚難因其對於兩岸條例第24條第1項前段就取自大陸地區來源所得併同臺灣地區來源所得課稅之規定，有不同見解，及其主張匯回臺灣地區時始為所得實現年度之歧異見解，即可謂其主觀上無漏報課稅所得額之過失。

被上訴人審酌該漏報所得是否屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，以及非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬以他人名義分散所得情形者，以罰鍰處分分按104年度所漏稅額7,776,542元處0.5倍罰鍰3,888,271元、105年度所漏稅額2,569,974元處0.5倍罰鍰1,284,987元、107年度所漏稅額8,547,830元，依有無憑單各處0.2倍及0.5倍之罰鍰計4,273,783元【漏稅額8,547,830元×（1,154元×0.2＋22,501,890元×0.5)/22,503,004元】，核已考量其當年度漏報之金額、情形，而依前揭規定及納保法第16條第3項暨裁罰倍數參考表規定，為本件之裁罰，依法核無不合，亦無裁量逾越、不當或濫用之情形。原判決維持被上訴人所為裁罰處分，自無違誤。

3. 上訴人雖執前開非法證據排除係確保課稅之合法正當性，原判決認上訴人有關證據禁止使用之主張不可採，顯有判決不適用法規或適用不當、認定事實與所憑證據不相合及判決不備理由云云，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，並以其個人之主觀見解，就原審所不採其就行政訴訟採證法則之歧異見解重複爭執，應無可採。上訴人復主張其於查獲日前5年內既未曾查獲有短漏報大陸地區來源所得之違章，被上訴人未予減免處罰，裁量違法云云。然原判決就此已敘明：本件僅按所漏稅額所處倍數，並非法定最高額度，不必然有裁罰倍數參考表使用須知第4點之適用，上訴人係於彰化地檢署通知調查後始補報惟未完整申報各該年度營利所得，其違章情事並非具體特殊，客觀上應受責難程度並無較輕微，亦難認有該須知第4點所定減輕事由之適用等語，並無違背法令情事，上訴意旨無非執其主觀之見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭執，實無可採。

六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決1將訴願決定及原處分（含復查決定）予以維持，駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。原判決2未就上訴人獲復查決定追減罰鍰部分仍

聲明不服而予爭執，以已無權利保護必要為由而判決駁回此部分之訴，固有未洽，惟駁回上訴人在原審該部分之結論，尚無不同，原審並就上訴人其餘部分之訴駁回，亦無不合。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決1、2違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、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　　115　　年　　1　　月　　8　　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　羅　月　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　1　　月　　8　　日

書記官　林　郁　芳