臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第1234號

113年11月28日辯論終結

原告 富邦金融控股股份有限公司

代表人 蔡明興（董事長）

訴訟代理人 陳麗媛 會計師

王萱雅 律師

施硯笛 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

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，原告不服財政部中華民國112年8月29日台財法字第11213911130號（案號：第11200070號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告民國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，經被告分別核定為45,134,988,141元、80,343,034元及1,249,829,550元。(二)子公司富

01 邦人壽保險股份有限公司（下稱富邦人壽公司）列報「依境
02 外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額」（下稱
03 境外所得可扣抵稅額）802,714,306元，嗣申請更正為274,3
04 86,913元，經被告核定為253,376,944元。(三)子公司台北富
05 邦商業銀行股份有限公司（下稱台北富邦銀行）列報其他損
06 失2,782,275,518元及境外所得可扣抵稅額185,582,954元
07 （嗣申請更正為308,036,733元），經被告分別核定為2,38
08 6,686,638元及306,727,613元。(四)子公司富邦綜合證券股份
09 有限公司（下稱富邦證券公司）列報停徵之證券、期貨交易
10 所得133,838,639元及「第58欄」（投資收益減除相關營業
11 費用及利息支出後淨額及發行認購權證利益，下稱「第58
12 欄」）負110,442,276元，經被告分別核定為119,235,452元
13 及1,091,698,856元；股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報
14 表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額（含分
15 配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額）267,708,789
16 元，經被告核定為241,490,553元，超額分配可扣抵稅額26,
17 218,236元。(五)子公司富邦金控創業投資股份有限公司（下
18 稱富邦金創公司）列報營業收入總額9,436,706,468元、兌
19 換虧損2,815,648元、停徵之證券、期貨交易所得1,118,63
20 0,494元及「第58欄」（投資收益減除相關營業費用及利息
21 支出後淨額，下稱「第58欄」）0元，經被告分別核定為9,4
22 73,455,762元、189,374元、1,118,846,783元及36,532,706
23 元。(六)原告列報合併結算申報課稅所得額（下稱合併申報課
24 稅所得額）13,205,546,788元及「合併結算申報公司依境外
25 所得來源國稅法規定繳納之所得稅合計可扣抵之稅額」（下
26 稱合併申報境外可扣抵稅額）1,054,072,107元〔嗣申請更
27 正為582,423,650元（富邦人壽公司274,386,913元+台北富
28 邦銀行308,036,733元+原告4元）〕，經被告分別核定為1
29 3,977,601,394元及560,104,561元（富邦人壽公司253,376,
30 944元+台北富邦銀行306,727,613元+原告4元），應補稅
31 額625,216,829元（下稱原核定）。原告不服，申請復查，

01 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
02 司超額分配可扣抵稅額、富邦金創公司兌換虧損之復查，另
03 於復查程序中申請增列富邦人壽公司投資損失4,362,807
04 元。原告不服，申請復查，經被告以111年12月20日財北國
05 稅法一字第1110032329號復查決定：(一)追認富邦產險公司營
06 業成本279,310,000元。(二)追認富邦人壽公司投資損失4,36
07 2,807元及境外所得可扣抵稅額19,978,986元。(三)追認台北
08 富邦銀行其他損失395,588,880元及境外所得可扣抵稅額1,3
09 09,120元。(四)追認富邦證券公司停徵之證券、期貨交易所
10 得5,518,212元及「第58欄」240,400元。(五)追減富邦金創公
11 司營業收入總額36,749,294元、「第58欄」36,532,706元及追
12 認停徵之證券、期貨交易所
13 得55,491,301元。(六)併同追減合
14 併申報課稅所得額740,728,188元及追認合併申報境外可扣
15 抵稅額21,288,106元。(七)其餘復查駁回(下稱復查決定)。
16 原告就其子公司台北富邦銀行之境外所得可扣抵稅額未獲追
17 認47,959,846元部分，提起訴願，經財政部以112年8月29日
18 台財法字第11213911130號(案號：第11200070號)訴願決
19 定駁回(下稱訴願決定)，原告仍不服，於是提起本件行政
20 訴訟。

20 二、原告起訴主張及聲明：

21 (一)主張要旨：

- 22 1.營利事業特定期間之經濟上純資產增加，即為「所得」。美
23 國分行利潤稅規範於美國內地稅法典(Internal Revenue Co
24 de)所得稅章(Subtitle A-Income Taxes)下第884條第a項，
25 針對外國分公司之「約當股利數額」(dividend equivalent
26 amount, DEA)即美國來源之經濟上利益課稅，為所得稅法第3
27 條第2項但書所稱依所得來源國稅法規定繳納之所得稅。
- 28 2.台北富邦銀行美國洛杉磯分行(下稱系爭分行)101年度獲
29 有美金5,299,722元利潤並予保留，當年無須繳納分行利潤
30 稅，累加於未課徵分行利潤稅之累積盈餘(Non-previously
31 taxed accumulated effectively connected earnings and

01 profits)項下；嗣系爭分行關閉，一次性匯回約當股利數額
02 美金30,093,247元，繳納分行利潤稅美金9,027,974元，係
03 以歷年累積盈餘美金30,093,247元為應稅所得額，按稅率3
04 0%課徵之所得稅，按系爭分行101年度利潤比例計算歸屬於
05 當年度稅額美金1,589,917元〔美金9,027,974元×(美金5,29
06 9,722元÷美金30,093,247元)〕，依實際納稅日之匯率換算
07 為47,959,846元，自屬台北富邦銀行101年度境外所得可扣
08 抵稅額；被告不應增加「已依所得來源國稅法規定繳納之所
09 得稅」之判斷標準。

10 3.系爭分行101年度「有效連結盈餘及利潤」(Effectively co
11 nected earnings and profits,ECEP)，係由同年度美國來
12 源所得扣除不須繳納分行利潤稅之調整項目而得，所繳納分
13 行利潤稅之稅基，未超出美國來源所得範圍。

14 4.系爭分行利潤稅兼採以(美國)淨值減少數額，設算多年累積
15 未分配盈餘加以課徵，與我國被清算事業股東以多年累積未
16 分配盈餘作為清算應稅所得額，二者一致，益證系爭分行利
17 潤稅具所得稅性質。

18 5.系爭分行利潤稅實際繳納年度，為該分行匯回盈餘之時，晚
19 於境外所得權責發生(101)年度，致原告辦理我國結算申報
20 時，無法及時提出繳納境外所得稅之納稅憑證申請扣抵，依
21 財政部93年9月14日台財稅字第09300452930號令(下稱93年9
22 月14日令)，應許自其繳納分行利潤稅時起算申請扣抵我國
23 當年度營利事業所得稅之時效。

24 (二)聲明：

25 訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

26 三、被告答辯及聲明：

27 (一)答辯要旨：

28 台北富邦銀行系爭分行所繳納之分行利潤稅，係依該分行10
29 5年度淨值減少數所核課之稅捐，且於106年度繳納，與所得
30 稅法第3條第2項規定，來自中華民國境外之「所得」及「已
31 依所得來源國稅法規定繳納之所得稅」不符，蓋系爭分行利

01 潤稅係美國稅務機關對系爭分行匯回國內累積盈餘課徵之稅
02 捐，故分行利潤稅之稅基為累積盈餘及淨值變動數，又依原
03 告分行利潤稅申報資料Form 1120-F(2012) page 5可知，分
04 行利潤稅組成要素為當年度外國分公司之課稅所得、增減當
05 年度之課稅所得調整項目及當年度美國分行淨值之變動數。
06 是系爭分行利潤稅之租稅主體為台北富邦銀行，租稅客體為
07 台北富邦銀行系爭分行之累積盈餘，此累積盈餘並不再計入
08 台北富邦銀行當年度所得，故本件美國對台北富邦銀行系爭
09 分行之「累積盈餘」課稅，自與所得稅法第3條第2項規定來
10 自中華民國境外之「所得」不合。又就美國課徵分行利潤稅
11 之目的觀之，係為使外國公司在美國分公司於稅務上與美國
12 本土公司處於相等地位，對盈餘分配股利於股東前，課徵股
13 東約當股利之稅捐；本件台北富邦銀行縱取得系爭分行匯回
14 之盈餘，亦經減除系爭分行利潤稅後之稅後淨額，該匯回盈
15 餘並非原告當年度所得，自不得再於原告應納所得稅額中扣
16 抵，否則造成重複減除；況台北富邦銀行所得稅之應納稅額
17 中，已計入扣抵系爭分行101年度之所得稅，若再將系爭分
18 行利潤稅自該年度予以扣抵，無疑係從台北富邦銀行之國內
19 所得所應繳納之所得稅(國內稅額)中予以扣除，等同放棄我
20 國國內來源所得之課稅權，由本國補貼國外之稅捐，亦與所
21 得稅法第3條第2項規定不合。是被告否准認列台北富邦銀行
22 之境外所得可扣抵稅額47,959,846元，並無違誤。

23 (二)聲明：

24 原告之訴駁回。

25 四、爭點：

26 被告復查核定剔除原告子公司台北富邦銀行之境外所得可扣
27 抵稅額47,959,846元，致對原告補徵此部分稅額47,959,846
28 元，是否適法有據？

29 五、本院的判斷：

30 (一)前提事實：

01 原告101年度採連結稅制，併同其子公司合併辦理營利事業
02 所得稅結算申報，原告列報（含更正）合併結算申報課稅所
03 得額13,205,546,788元，被告復查予以調增31,326,418元，
04 復查核定為13,236,873,206元（13,205,546,788+31,326,4
05 18），致增加原告應補稅額5,325,492元（31,326,418元×稅
06 率17%+尾數差1元），原告就此應增加補稅額5,325,492
07 元；又原告列報（含更正）合併境外所得可扣抵稅額629,35
08 2,513元，被告復查予以剔除47,959,846元，復查核定為58
09 1,392,667元（629,352,513-47,959,846），致增加原告應
10 補稅額47,959,846元，是復查決定核定原告應補稅額總計為
11 478,004,932元（含行政救濟利息，詳如附表所示）。而本
12 件原告僅就其中被告剔除台北富邦銀行之境外所得可扣抵稅
13 額47,959,846元部分不服，就其餘核課事項，則不爭執（本
14 院卷第167-171、226-227、231-232、301頁），並有審查結
15 果增減金額變更比較表、原告101年度營利事業所得稅合併
16 結算申報核定通知書、101年度營利事業所得稅復查決定應
17 退稅額更正註銷、101年度營利事業所得稅申報核定通知書
18 調整法令及依據說明書、相關財務報表（本院第167-185
19 頁）、復查決定（訴願卷1第9-37頁）、訴願決定及送達證
20 書（本院卷第33-45頁、訴願卷2末頁）可查，堪信為真。

21 (二)我國營利事業之「境外分公司」與「境外子公司」之法律地
22 位不同，適用不同稅制：

23 1.分公司與子公司之法律地位不同：

24 (1)分公司係受本公司管轄之分支機構，公司法第3條第2項後段
25 定有明文。又經濟部78年3月經（78）商006764號函釋：
26 「按公司法所稱分公司，為受本公司管轄之分支機構，又分
27 公司之設立非屬公司轉投資行為，自不受公司法第13條第1
28 項規定之限制。」及經濟部94年10月18日經商字第09402156
29 840號函釋（分公司之意涵）：「……分公司係指其會計及
30 盈虧係於會計年度終結後歸併總機構彙算，並有主要帳簿之
31 設置者應辦分公司或分商號登記，……」可知，分公司之法

01 律上地位係公司此一營利性社團法人之分支機構，即分公司
02 應為公司整體人格之一部分，本身不具有獨立人格，不能為
03 權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放置於分公司的財
04 產，為本公司總財產之一部分（臺灣高等法院112年度破抗
05 字第23 號民事裁定意旨參照）。

06 (2)至於子公司，則為公司法上之「從屬公司」，且參照公司法
07 第369條之2規定可知，母公司持有子公司有表決權之股份或
08 出資額，超過子公司已發行有表決權之股份總數或資本總額
09 半數者，母公司為控制公司，子公司為從屬公司。又控制公
10 司與從屬公司之形成，基本上在於原各自獨立存在之公司，
11 其等之間存在控制、從屬關係。惟母公司與子公司形式上均
12 具有法人人格，雖然子公司實際上會受到母公司之控制或管
13 理，但法律上子公司仍是具有獨立之法律地位，有自己的公
14 司名稱、章程、董事會、財產等，與一般公司無異。準此，
15 子公司既為獨立之公司，其權利義務應由子公司自行享受或
16 負擔，故子公司得以自身名義進行所有營業活動，其財務、
17 稅務等關係亦與母公司各自獨立，而與不具有獨立人格之分
18 公司有別。

19 2.所得與盈餘之性質不同：

20 (1)按司法院釋字第703號解釋意旨，所得為「流量」之概念，
21 是以，所得稅之稅捐客體，一旦其課徵過所得稅或免課所得
22 稅後，其餘額即成為稅捐主體之財富「存量」（盈餘存
23 量），供稅捐主體為後續之消費、投資等支配使用。因此，
24 稅捐機關對稅捐主體特定稅捐週期之所得予以核課或免徵
25 後，該稅後盈餘即進入稅捐主體之財富（存量）範圍，即與
26 所得（流量）性質有別。再者，以財務會計而言，保留盈餘
27 （財富）是存量的概念，無所謂「某年度保留盈餘」之「流
28 量」概念存在的餘地（蓋保留盈餘不需處理分別年度結算週
29 期稅所帶來的問題，所以也不需具備區別各年度當期所得之
30 「流量」概念）（最高行政法院102年度判字第824號、107
31 年度判字第426號判決意旨參照）。

01 (2)在現行稅制設計下，係先就營利事業之特定年度流量所得課
02 徵營利事業所得稅，再就課徵過所得稅後之累積盈餘存量之
03 終局分配，分別情形依法核課或免課（所得稅法第14條第1
04 項第1類、第42條等規定參照）。可見，營利事業之「特定
05 年度流量所得（當年度所得）」、「累積盈餘存量之分配
06 （累積盈餘分配）」係分屬不同之租稅客體，依法適用不同
07 之租稅課徵或減免要件（最高行政法院106年度判字第530號
08 判決意旨參照）。

09 (3)所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
10 以其『本年度』收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後
11 之純益額為所得額。……」可知，所得稅是週期稅（每年分
12 別核課），因此「所得」乃是「流量」之概念，而非如財產
13 稅等稅基，採「存量」之概念。是以，所得稅之稅基計算必
14 須與「特定某一現實年度」相配合，而產生所得歸屬特定某
15 一年度之課題（最高行政法院96年度裁字第2223號裁定意旨
16 參照）。

17 (4)至於國內營利事業將累積盈餘之一部或全部分配予他人，其
18 性質係財富存量於特定時點，在兩個不同主體間，直接且無
19 償之終局移動，因此造成財富存量歸屬主體之改變，另亦依
20 法核課或免徵（例如：所得稅法第14條第1項第1類個人綜合
21 所得總額之營利所得、同法第42條不計入所得額課稅等規
22 定）。

23 3. 跨國母公司與子公司間之股利分配：

24 (1)有別於國內營利事業分配累積盈餘之稅制規定，若係跨國母
25 子公司間的盈餘（股利）分配，則有三層稅務關係（陳衍
26 任，跨國公司間股利分配時的雙重課稅防免措施，東吳法律
27 學報第33卷第3期，第157頁參照）：

28 ①「第一層稅務關係」是來自於，當國外「子公司」產生所得
29 時，國外子公司的所在國會先就該筆所得課徵「公司所得
30 稅」。

01 ②「第二層稅務關係」則是來自於，當國外子公司決定將該筆
02 稅後盈餘匯回國內母公司時，國外子公司的所在國原則上會
03 依據該國稅法規定，以「就源扣繳」的稽徵型態課徵稅捐，
04 例外始依跨國租稅協定為稅捐扣繳之減免等相關規定。

05 ③一旦國內母公司所在國將境外子公司分配的盈餘，視為國內
06 母公司的應稅所得時，母公司所在國又會再次就該筆所得課
07 徵「公司所得稅」〔例如：營利事業所得稅查核準則（下稱
08 查核准則）第30條第2款規定〕，因而產生「第三層稅務關
09 係」。

10 (2)這三層稅務關係交互作用的結果，通常會引發跨國間的「雙
11 重課稅」問題。其中，由於「第一層稅務關係」與「第二層
12 稅務關係」，是發生在國外子公司所在國，如兩者間有涉及
13 課稅上的重複評價時，亦應透過國外子公司所在國的內國法
14 予以消除，與跨國間的「雙重課稅」無關。因此，此處會引
15 起跨國間「雙重課稅」的問題，主要是指分屬不同國家的
16 「第一層稅務關係」與「第三層稅務關係」，以及「第二層
17 稅務關係」與「第三層稅務關係」（同前陳衍任文，第157-
18 158頁）：

19 ①「第二層稅務關係」與「第三層稅務關係」間的雙重課稅問
20 題，亦即「國外子公司代國內母公司扣繳稅捐」（來源地所
21 得課稅原則）與「國內母公司的居住國課稅」（全球所得課
22 稅原則）。此種針對同一筆所得在「同一主體」（即國內母
23 公司）的重複評價，一般稱之為「法律上雙重課稅」。所謂
24 法律上雙重課稅，是指兩個（或多個）稅捐高權，就同一納
25 稅義務人（稅捐主體），且同一稅捐標的（稅捐客體），在
26 相同課稅期間內，課徵同類型的稅捐。此種雙重課稅，通常
27 可藉由租稅協定中有關「股利所得的課稅」等相關規定，採
28 取直接稅額扣抵（詳下述）的方式，予以全部消除或部分緩
29 解。

30 ②至於「第一層稅務關係」與「第三層稅務關係」間的雙重課
31 稅問題，由於子公司的當年度純益，在子公司層次，由子公

01 司所在國課徵一次公司所得稅（即第一層稅務關係），事後
02 子公司將其盈餘分配予母公司，在母公司層次，由母公司所
03 在國再次課徵公司所得稅（即第三層稅務關係）。此種針對
04 同一筆所得在「不同主體」（即國外子公司與國內母公司）
05 的重複評價，一般稱之為「經濟上雙重負擔」。所謂經濟上
06 雙重負擔，是指兩個（或多個）稅捐高權，就不同納稅義務
07 人（稅捐主體），且同一稅捐標的（稅捐客體），在相同課
08 稅期間內，課徵同類型的稅捐。有異於法律上雙重課稅，此
09 種跨國間的經濟上雙重負擔，未必會在兩國間的租稅協定中
10 澈底解決。

11 (3)境外所得何時實現（同前陳衍任文，第175-176頁）：

12 ①由於在境內對境外所得課稅，須先探究境外所得是否（以及
13 何時）實現的問題；唯有當境外所得已確定實現，境內營利
14 事業的稅捐債務關係才正式成立，也才有繼續論究該筆境外
15 所得應如何繳納（或稽徵）等問題。一般認為，關於境外所
16 得何時實現，應視境外企業的組織架構型態而定：

17 □當境外企業為辦事處或分支機構（分公司）時：由於其與境
18 內總機構（本公司）的法律人格同一，境外辦事處或分支機
19 構（分公司）的當年度所得，無待於事後分配，即當然構成
20 境內總機構（本公司）同一年度所得之一部。換言之，所得
21 的實現在分公司與本公司間，並無時間上的落差。

22 □當境外企業為子公司時：由於子公司享有獨立於母公司以外
23 的法律人格，當純益實現於境外子公司時，境內母公司的股
24 利所得（投資收益）尚未實現，必須等到境外子公司事後分
25 配盈餘予母公司時，該筆股利所得始歸屬於境內母公司。換
26 言之，所得的實現在子公司與母公司間，產生時間上的落
27 差。在子公司分配盈餘予母公司之前，外國政府對於子公司
28 固然已課徵當地的「營利事業所得稅」，但在子公司分配盈
29 餘給母公司時，外國政府對於子公司即將分配出去的股利，
30 依舊可能再次以由子公司代為扣繳稅款的型態（子公司先自

01 股利中扣留稅款繳給外國政府，餘額才匯給母公司），對母
02 公司課徵「股利所得稅」。

03 ②因此，一般認為，唯有子公司在當地為「母公司」扣繳的
04 「股利所得稅」，才是母公司「直接」負擔的所得稅；至於
05 子公司在當地「自行」繳納的「營利事業所得稅」，最多只
06 能認為是母公司「間接」負擔的所得稅。於是，在國外稅額
07 扣抵制度的分類中，因而有所謂「直接稅額扣抵法」與「間
08 接稅額扣抵法」的區分。

09 (4)直接稅額扣抵法與間接稅額扣抵法（同前陳衍任文，第176
10 頁）：

11 ①直接稅額扣抵法：

12 「直接稅額扣抵法」，是指國內母公司可以自應納稅額中扣
13 抵的稅額，僅限於國內母公司在境外「直接」負擔的稅額，
14 亦即僅限於子公司在境外直接為「母公司」扣繳的「股利所
15 得稅」，而不包括子公司在當地自行繳納的「營利事業所得
16 稅」。就如同「直接稅額扣抵法」的名稱所示，在此種國外
17 稅額扣抵制度下，在國外已繳納稅捐的當事人，必須與在國
18 內負有納稅義務的當事人具有同一性，亦即符合所謂的「稅
19 捐主體同一性」。換言之，「直接稅額扣抵法」的主要功
20 能，不外乎是避免「同一筆所得」在「同一納稅義務人」身
21 上被重複評價，亦即避免產生「法律上雙重課稅」。

22 ②間接稅額扣抵法：

23 「間接稅額扣抵法」，則指國內母公司可以自應納稅額中扣
24 抵的稅額，不僅限於國內母公司在境外「直接」負擔的稅
25 額，亦包括國內母公司在境外「間接」負擔的稅額在內。換
26 言之，不僅限於子公司在境外直接為「母公司」扣繳的「股
27 利所得稅」，亦包括子公司在當地自行繳納的「營利事業所
28 得稅」，皆得在母公司的應納稅額中扣抵。由於國內母公司
29 與國外子公司間不具備「稅捐主體同一性」，因此國外子公
30 司已繳納的「營利事業所得稅」，對於國內母公司而言，僅
31 為間接負擔，故以「間接稅額扣抵」稱之。相較於上述「直

01 接稅額扣抵法」主要在於防止發生「法律上雙重課稅」的問
02 題，在此所謂的「間接稅額扣抵法」，則在於避免產生「經
03 濟上雙重負擔」，亦即避免「同一筆所得」在「不同納稅義
04 務人」身上被重複評價的問題。

05 (5)我國法制關於境外「分公司」的稅額扣抵制度：

06 ①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
07 境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課
08 徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所
09 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
10 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
11 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
12 其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得
13 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
14 應納稅額。」同法施行細則第2條規定：「本法第3條第2項
15 所稱『因加計其國外所得而依國內適用稅率計算增加之結算
16 應納稅額』，其計算公式如下：國內所得額與國外所得額之
17 合計數依國內適用稅率計算之全部所得額應納稅額－國內所
18 得額依國內適用稅率計算之國內所得額應納稅額＝因加計國
19 外所得而增加之結算應納稅額」

20 ②財政部93年9月14日令釋：「營利事業依所得稅法第3條第2
21 項但書規定扣抵其中華民國境外所得已依所得來源國稅法規
22 定繳納之所得稅，應提出所得來源國稅務機關發給之同一年
23 度納稅憑證。所稱『同一年度納稅憑證』，係指營利事業按
24 權責基礎併計之境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證。
25 ……」核乃財政部基於其稅捐稽徵主管權責，為執行所得稅
26 法第3條第2項之細節性規定，合乎立法意旨，且無違租稅法
27 律主義，自得為所屬稽徵機關辦理相關案件所援用。是營利
28 事業依所得稅法第3條第2項但書規定扣抵其境外所得已依所
29 得來源國稅法規定繳納之所得稅，應提出所得來源國稅務機
30 關發給之「同一年度」納稅憑證，以為扣抵營利事業所得稅

01 額之憑據（最高行政法院100年度判字第1867號判決意旨參
02 照）。

03 ③由於「總公司（本公司）」與「分公司」在法律人格上具有
04 同一性，因此分公司在境外繳納的所得稅，符合所得稅法第
05 3條第2項法定要件者，得自總公司同一年度所得的營利事業
06 所得稅應納稅額中予以扣抵。

07 (6)我國法制關於境外「子公司」的稅額扣抵制度：

08 ①我國法制關於境外子公司的稅額扣抵制度，除我國與其他國
09 家經由雙邊協議所締結之租稅協定外，尚有內國法上由我國
10 單邊採行之稅額扣抵制度。就內國法而言，主要規定在所得
11 稅法第3條。

12 ②依所得稅法第3條第2項、同法施行細則第2條及查核準則第3
13 0條第2款規定，營利事業（境內母公司）與境外被投資公司
14 （境外子公司），係屬個別獨立之不同法人主體，其等會計
15 處理應各自分別認列收入、成本及費用，且境外子公司年度
16 所得並未併入我國母公司合併課徵我國營利事業所得稅，須
17 俟境外子公司實際分配盈餘（股利）年度，我國母公司始以
18 子公司發放之盈餘（股利）為據，認列母公司投資收益，以
19 致外國政府就該項我國母公司投資收益所課徵之股利所得稅
20 （由境外子公司代為扣繳），始得扣抵我國母公司應納之營
21 利事業所得稅。

22 ③換言之，境外子公司如已向所在國繳納所得稅者，為免重複
23 課稅，法例上有減除及扣抵兩種方法，我國所得稅法第3條
24 第2項規定採用扣抵法；而扣抵法理論上可分為直接稅額扣
25 抵及間接稅額扣抵，學者及實務均認我國係採行「直接扣抵
26 法」，而未採行間接扣抵法。是營利事業在國外設立子公司
27 營業，由子公司繳納之外國營利事業所得稅不准扣抵，必須
28 國外子公司在當地為我國母公司扣繳的「股利所得稅」，才
29 是我國母公司「直接」負擔的所得稅，此部分始得依我國稅
30 法行使扣抵權利。

01 ④亦即，雖然外國稅額扣抵法有直接扣抵法及間接扣抵法之
02 分，惟依所得稅法第3條第2項之文義及目的解釋，營利事業
03 之國外分支機構（分公司）在國外所繳納之所得稅，符合法
04 定要件，始得扣抵國內之所得稅；如係營利事業轉投資之國
05 外子公司在國外所繳納之子公司自身所得稅，因屬不同之課
06 稅主體，如准予扣抵，將過於寬濫，有違外國稅額扣抵制度
07 之本旨，故子公司所得稅不在得扣抵之列，我國不採間接扣
08 抵法。至國內母公司取得國外子公司分配之盈餘，按查核準
09 則第30條第2款規定，母公司應於權責發生年度（子公司所
10 訂分派股息基準日之年度或子公司股東會決議日之年度），
11 依法列報此部分投資收益（股利收入）至課稅所得之中，一
12 併報繳我國營利事業所得稅，是就母公司列報之前開投資收
13 益（股利收入），對應於外國子公司在當地為「母公司」扣
14 繳的「股利所得稅」部分，始有所得稅法第3條第2項國外稅
15 額直接扣抵之適用，即直接稅額扣抵僅就子公司盈餘分配與
16 我國母公司時，由國外子公司就源扣繳之股利所得稅額，可
17 以承認為「直接外國稅額」而在我國扣抵。故從所得稅法第
18 3條第2項之規範內容，應認我國學者及實務見解均採直接扣
19 抵法（最高行政法院107年度判字第344號判決意旨參照）。

20 (三)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
21 司之國外股利所得（投資收益）之稅額扣抵適用：

22 1.本件係台北富邦銀行於105年間關閉系爭分行，該分行一次
23 性匯回剩餘資產予台北富邦銀行。又系爭分行截至105年度
24 期初已經留存「未課徵過分行利潤稅之累積盈餘（Non-prev
25 iously taxed accumulated effectively connected earn
26 ings and profits）」，達美金31,579,693元（本院卷第112
27 頁第4e欄），經減去105年度當年虧損美金1,486,446元後
28 （本院卷第112頁第3欄），截至105年度期末留存「未課徵
29 過分行利潤稅之累積盈餘」為美金30,093,247元（本院卷第
30 112頁第5欄），由系爭分行於105年度一次性匯回剩餘財產
31 予台北富邦銀行之際，經美國政府以前開累積盈餘美金30,0

01 93,247元為稅基，課徵30%稅捐，計美金9,027,974元（本
02 院卷第112頁第6欄），台北富邦銀行乃於106年3月28日繳納
03 稅款，並取具納稅憑證，有中華民國駐美國台北經濟文化代
04 表處106年4月17日簽證之台北富邦銀行境外申報書等（原證
05 5）可參。

06 2.原告於本件係將台北富邦銀行所繳納上述稅款美金9,027,97
07 4元，按106年3月28日繳納日之匯率30.165，換算成新臺幣
08 計272,328,836元（9,027,974×30.165），再基於系爭分行
09 於101年度保留其稅後盈餘美金5,299,722元未匯回國內（本
10 院卷第18-19、103頁），原告乃按該美金5,299,722元占105
11 年度期末累積盈餘美金30,093,247元之比例17.611005
12 5%（5,299,722÷30,093,247），將台北富邦銀行106年3月2
13 8日所繳納國外稅款中之47,959,846元（272,328,836×17.61
14 10055%）分攤於101年度，並主張應將此部分境外稅額用於
15 扣抵原告本件101年度應納營利事業所得稅額（本院卷第19-
16 20頁）。

17 3.惟台北富邦銀行因於105年間關閉系爭分行，該分行乃一次
18 性匯回剩餘資產予台北富邦銀行。而系爭分行係台北富邦銀
19 行之「分公司」，而分公司係受本公司管轄之分支機構，即
20 分公司應為本公司整體人格之一部分，分公司本身不具有獨
21 立人格，不能為權利義務主體，亦無自己的獨立財產，故放
22 置於分公司的財產，為本公司總財產之一部分；至於子公
23 司，雖係母公司之從屬公司，然子公司本身仍具有法人人
24 格，子公司與母公司分屬二個不同法律主體，均如上述。則
25 本件系爭分行（分公司）一次性匯回剩餘資產予台北富邦銀
26 行（本公司），實際上為台北富邦銀行一次性取回「自己」
27 在境外之剩餘財產，核與子公司分配股利（盈餘）予母公司
28 之「兩個不同主體間財產終局移轉」情形不同，是本件台北
29 富邦銀行一次性取回自己之境外剩餘財產，並「無」外國子
30 公司分配股利（盈餘）予我國母公司，而有上述查核準則第

01 30條第2款（母公司列報投資收益）、所得稅法第3條第2項
02 （投資收益之境外扣繳稅額之扣抵）等規定適用之餘地。

03 (四)本件係台北富邦銀行自國外取回分公司財產（台北富邦銀行
04 內部之財產移動），我國就此經濟行為之發生並未核課稅
05 捐，法律亦無明文賦予國外稅額扣抵權：

06 1.憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家「課
07 人民以繳納稅捐之義務」或「給予人民減免稅捐之優惠」
08 時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸
09 屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以
10 法律明文規定（司法院釋字第703號解釋理由參照）。

11 2.如上所述，在我國稅制下，先就營利事業之特定某一年度流
12 量所得課徵營利事業所得稅，再就課徵過所得稅後之累積盈
13 餘存量之終局分配，分別情形依法核課或免課。亦即，營利
14 事業之「特定某一年度之『流量』所得（當年度純益）」、
15 「累積盈餘『存量』之分配（累積盈餘分配）」，係分屬不
16 同之租稅客體，依法適用不同之租稅課徵或減免要件，二者
17 不可混為一談。復按所得稅法第24條第1項前段規定意旨，
18 營利事業所得稅是週期稅，其稅基（營利事業所得）乃是
19 「流量」（當年度所得）的概念，並非採「存量」（累積盈
20 餘）的概念，是以，所得稅之稅基計算必須與特定某一「現
21 實年度」相配合，而產生所得（流量）歸屬特定「某一課稅
22 週期年度」之課題。至於國內營利事業將累積盈餘（存量）
23 之一部或全部分配予他人，其性質係財富存量於特定時點，
24 在「兩個不同主體」間，直接且無償的終局移轉，因此造成
25 財富存量歸屬主體的改變，另外依法核課或免課，亦如上
26 述。

27 3.本件既係台北富邦銀行（本公司）於105年度一次性取回其
28 在美國系爭分行（分公司）之剩餘財產，而分公司係本公司
29 整體人格之一部分，分公司不具有獨立人格，不能為權利義
30 務主體，亦無分公司自己的獨立財產，故放置於分公司的財
31 產，為本公司總財產之一部分，則基於「總公司（本公

01 司)」與「分公司」在法律人格上具有同一性，是應認本件
02 係台北富邦銀行於105年度自國外取回「自己」之財產，屬
03 於台北富邦銀行內部之財產移轉，並「非」兩個不同法律主
04 體之間的財富移動，並未造成財富存量歸屬主體之改變；縱
05 使台北富邦銀行因而於105年度遭美國政府按其系爭分行累
06 積盈餘存量課徵30%稅捐，亦與「境外子公司對我國母公司
07 分配盈餘」（二個不同法律主體之間的財富移轉）之我國核
08 課規定不同，尚難比附援引。是我國就本件「台北富邦銀行
09 於105年度一次性取回其境外剩餘財產」此種經濟行為之發
10 生，並「未」併計我國營利事業所得額而予以核課稅捐，自
11 「無」重複課稅之情形，我國又「無」法律明文就此種經濟
12 行為賦予國外稅額扣抵之權利，是原告主張本件台北富邦銀
13 行於105年度一次性取回境外剩餘財產之際，遭外國政府核
14 課分行利潤稅，此亦有合併計算營利事業所得額、合併課徵
15 營利事業所得稅、自101年度應納稅額中扣抵境外稅額47,95
16 9,846元等適用等語，不符租稅法律主義，尚不足採。

17 4.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
18 府以特定名目課徵稅捐，基於我國租稅主權維護、產業政
19 策、社會經濟狀態等諸多考量，我國應如何予以核課稅捐、
20 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
21 度，核屬立法形成自由範疇，於法無明文情況下，基於法治
22 國之權力分立原則，法院亦難逕自片面賦予境外稅額扣抵
23 權，附此敘明。

24 (五)原告雖取得富邦銀行106年度繳稅美金9,027,974元之憑證，
25 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
26 稅額之要件：

27 1.依所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計
28 算，以其『本年度』收入總額減除各項成本費用、損失及稅
29 捐後之純益額為所得額。」可見，所得稅是週期稅（每年分
30 別結算核課），因此「所得」乃是「流量」之概念，而非如
31 財產稅等稅基，採「存量」之概念。是以，所得稅之稅基計

01 算必須與特定某一「現實年度」相配合，而產生所得歸屬特
02 定某一年度（特定某一結算課稅年度）之課題；又營利事業
03 之「特定某一年度之流量所得（當年度純益）」、「累積盈
04 餘存量之分配（累積盈餘分配）」係分屬不同之租稅客體，
05 依法適用不同之租稅課徵或減免要件，二者不可混為一談，
06 詳如前述。

07 2.又所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在中華民
08 國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併
09 課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依
10 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
11 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
12 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，
13 自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不
14 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
15 算應納稅額。」

16 3.基上規定，所得稅法第24條第1項前段既已明定，年度所得
17 稅之稅基係按「特定某一年度」之收入、成本、費損等，予
18 以結算該一年度之純益額，據以申報繳納該一年度之所得稅
19 額，是按法規範體系觀之，同法第3條第2項意旨，係就我國
20 營利事業之「特定某一年度」全部純益額之結算應納稅額，
21 明定必須將該「特定某一年度」之境內所得額，及該「同一
22 年度」之境外所得額，予以合併為「同一年度」之全部純益
23 額，據以結算「同一年度」之全部應納稅額，惟就該「同一
24 年度」之境外所得，其已依外國稅法規定繳納之所得稅，得
25 由納稅義務人提出外國政府發給之該「同一年度」境外所得
26 之納稅憑證，並依法取得我國簽證後，得自該「同一年度」
27 之全部結算應納稅額中扣抵，但扣抵之數，不得超過因加計
28 該「同一年度」之國外所得，而依我國適用稅率，計算增加
29 之該「同一年度」結算應納稅額。換言之，所得稅法第24條
30 第1項所定「本年度」純益額之結算、同法第3條第2項所定
31 應就境內外「同一年度」全部所得合併結算應納稅額、提出

01 外國政府之「同一年度」納稅憑證、自「同一年度」之全部
02 結算應納稅額中扣抵等，均指「按權責基礎併計境內外所得
03 之所屬年度」自明。前揭財政部93年9月14日令釋：「營利
04 事業依所得稅法第3條第2項但書規定……應提出所得來源國
05 稅務機關發給之同一年度納稅憑證。所稱『同一年度納稅憑
06 證』，係指營利事業按權責基礎併計之境外所得所屬年度之
07 同一年度納稅憑證」亦同此旨。是就本件而言，按權責基礎
08 併計境內所得及境外所得，前開所得之所屬年度即係「101
09 年度」，並無疑義。

10 4.台北富邦銀行「101年度」所得稅結算申報，已列報其系爭
11 分行「同一年度（101年度）」（權責基礎年度）之所得額
12 為322,584,278元（本院卷第183頁），此部分境外所得經台
13 北富邦銀行併計入「101年度」之營業收入中（本院卷第173
14 頁），又系爭分行前述「101年度」所得額322,584,278元，
15 已於100年及101年間對美國政府繳納營利事業所得稅（Inco
16 me Tax）美金2,734,997元（本院卷第99頁），其折合新臺
17 幣為101年度境外所得之稅額97,035,972元（本院卷第185
18 頁），連同台北富邦銀行「101年度」之其他分行境外所得
19 之稅額，本件已列報台北富邦銀行「101年度」境外營利事
20 業所得稅額共308,036,733元（本院卷第169頁），因原告針
21 對前述「同一年度（101年度）」之境外所得，已提示其納
22 稅憑證（稅額新臺幣97,035,972元）供被告查核，案經被告
23 復查核定全數97,035,972元准許扣抵原告本件101年度合併
24 應納稅額在案（本院卷第169、183、185頁），此為原告所
25 不爭執（本院卷第232頁）。核上述同一年度（101年度）境
26 內及境外所得之併計、合併結算同一年度（101年度）之應
27 納稅額、原告提出境外同一年度（101年度）所得之國外納
28 稅憑證、自同一年度（101年度）之原告全部結算應納稅額
29 中扣抵等，與上揭所得稅法第24條第1項、同法第3條第2項
30 規定意旨相合。

01 5.至於原告於本件另提出台北富邦銀行106年度繳稅美金9,02
02 7,974元之憑證（本院卷第111至112頁），乃台北富邦銀行
03 於105年度自國外取回自己之剩餘財產，因而於105年度遭美
04 國政府按當時系爭分行歷年累積盈餘存量美金30,093,247
05 元，課徵30%分行利潤稅（Branch Profits Tax）計美金9,
06 027,974元（本院卷第112頁第6欄），其性質係台北富邦銀
07 行於105年度將歷年剩餘財產移出美國，而遭美國政府核課
08 稅捐，因而產生106年度繳稅美金9,027,974元之憑證（並非
09 「101年度境外所得」之所得稅納稅憑證）（下稱系爭憑
10 證）。然而，如前所述，上開台北富邦銀行105年度自國外
11 取回自己之剩餘財產，既「非」我國課稅範圍，我國亦
12 「未」予以核課稅捐，尚「無」所得稅法第3條第2項跨國雙
13 重課稅防免之適用。況且，前開台北富邦銀行106年度繳稅
14 美金9,027,974元之系爭憑證，乃因富邦銀行將累積至105年
15 度之剩餘財產移出美國，遭美國政府課以特定名目之稅捐所
16 致，此與我國所得稅法第24條第1項、同法第3條第2項所規
17 定，必須101年度境內及境外所得（Annual Income）併計、
18 合併結算101年度應納所得稅額（Income Tax）、原告應提
19 出「同一年度（101年度）境外所得」之所得稅（Income Ta
20 x）納稅憑證等規定要件不符，是被告否准系爭分行利潤稅
21 之47,959,846元扣抵原告101年度應納營利事業所得稅額，
22 經核與法並無不合。

23 (六)原告主張雖然台北富邦銀行105年度自美國取回自己之剩餘
24 財產，致遭美國政府課徵系爭分行利潤稅，並非國外子公司
25 對我國母公司分配盈餘，不符合我國所得稅法第3條第2項、
26 查核準則第30條等扣抵稅額相關規定，惟基於對外國稅制及
27 稅源之尊重，被告仍應將本件「擬制」為國外子公司對我國
28 母公司分配盈餘，使其享有扣抵權利，得自101年度應納稅
29 額中扣抵系爭境外稅額47,959,846元等語。然我國所得稅法
30 第3條第2項、查核準則第30條等扣抵稅額相關規定，其規範
31 目的在於跨國雙重課稅之消除或部分緩解，惟台北富邦銀行

01 105年度自國外取回自己之剩餘財產，此部分並非我國課稅
02 範圍，尚無我國所得稅法第3條第2項、查核準則第30條等扣
03 抵稅額適用之餘地。再者，台北富邦銀行105年度自美國取
04 回自己之剩餘財產，致遭美國政府課徵特定名目之稅捐，我
05 國法律就此亦未明文例外賦予境外稅額扣抵權，如容許被告
06 逕自違法擬制，違法賦予扣抵權，無異放棄我國租稅主權，
07 補貼他國稅收，亦非法之所許。是原告主張被告應以外國稅
08 制為優先，尊重外國稅源，准許原告享有該境外稅額47,95
09 9,846元之扣抵權利等語，難以採據。

10 (七)至於原告所援引最高行政法院102年度判字第744號判決
11 所涉個案，係我國營利事業投資外國公司，嗣後該外國公司
12 對我國營利事業發放股利，徵納雙方對於該外國公司從分配
13 股利中所扣除稅額之多寡有所爭執，與本件係台北富邦銀行
14 係自國外取回自己之剩餘財產（並非股利分配），二者具體
15 情節不同，尚難比附援引，亦難據以為對原告有利之認定。

16 (八)另原告所援引最高行政法院93年度判字第1520號及95年度判
17 字第1622號判決所涉個案，則係國內公司已於83年5月間繳
18 納我國「82年度」營利事業所得稅，嗣外國國稅局遲至88年
19 間始核定追徵「82年度」依當地稅法應課之稅額，該國內公
20 司始能於88年間完納被外國追徵之「82年度」境外稅額，嗣
21 於90年間檢據其完納「82年度」境外稅額之憑證，向稽徵機
22 關辦理扣抵「82年度」國內營利事業所得稅額，並據以請求
23 退還稅款，案經最高行政法院審認此種情形之退稅請求，不
24 應以稅捐稽徵法第28條規定自繳納國內所得稅之日起計算消
25 滅時效，而應以其已依所得來源國稅法規定繳納所得稅時起
26 算，方屬公平；易言之，此種抵扣後之退稅，其退稅請求權
27 之時效，應自其得行使主張扣抵而請求退稅時起算。實則前
28 開最高行政法院判決，益見營利事業依所得稅法第3條第2項
29 但書規定，應提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅
30 憑證，所稱「同一年度納稅憑證」，係指營利事業按權責基
31 礎併計之境外所得所屬年度之同一年度納稅憑證（於該個案

01 係82年度境外所得之所得稅納稅憑證)。則原告援引上開最
02 高行政法院判決，以其主觀之見解，主張本件系爭憑證(非
03 101年度境外所得之所得稅納稅憑證)，亦可作為「101年
04 度」營利事業所得稅之稅額扣抵憑證等語，亦難憑採。

05 (九)綜上所述，被告本件復查核定剔除原告子公司台北富邦銀行
06 之境外所得可扣抵稅額47,959,846元，致對原告補徵此部分
07 稅額47,959,846元，核無違誤，原告仍執前詞，訴請判決如
08 其聲明所示，為無理由，應予駁回。

09 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
10 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
11 要，一併說明。

12 中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

13 審判長法官 洪慕芳

14 法官 郭銘禮

15 法官 孫萍萍

16 一、上為正本係照原本作成。

17 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
18 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
19 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
20 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
21 繕本)。

22 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，
23 逕以裁定駁回。

24 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
25 法第49條之1第1項第3款)。但符合下列情形者，得例外不
26 委任律師為訴訟代理人(同條第3項、第4項)。
27

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	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

委任律師為訴訟代理人	<p>育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
(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	<p>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。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
<p>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。</p>	

中 華 民 國 113 年 12 月 26 日

書記官 李虹儒