高雄高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@109年6月24日辯

原　　告　建洲投資股份有限公司
代　表　人　王志雄
訴訟代理人　張書瑋律師
　　林志聰會計師
被　　告　財政部高雄國稅局
代　表　人　蔡碧珍
訴訟代理人　郭仁義

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108年4月23日台財法字第10813908690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

一、事實概要：

原告103年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入新臺幣（下同）808,184元，嗣被告查得原告自行帳列股東往來借餘437,197,460元，經審認其有將資金貸與股東而未收取利息之情，乃依所得稅法第24條之3第2項規定，設算利息收入12,505,941元，核定全年所得額為10,217,967元、課稅所得額10,208,697元，補徵稅額1,654,680元。原告不服，申請復查結果，獲追減利息收入166,143元。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告並非經濟上實質享有人，基於相同盈餘不應重複課稅之理，不應以原告為課稅對象。

(1)原告曾於89年間向元正投資股份有限公司（下稱元正公司）購買元富投資信託股份有限公司（下稱元富投信）股票2,100,000股之利得143,611,456元，與92年度原告獲配元正公司91年度股利盈餘414,863,137元及清算盈餘5,050,925元，合計419,914,062元，經被告函報財政部依所得稅法第66條之8規定，除將上開所得調整回歸元正公司之盈餘外，尚將上開所得歸屬於元正公司之股東陳秀允、王紫瑜、王志雄、王紀瑾（下稱陳秀允等人），並分別據以核課各該股東90年度及92年度之綜合所得稅，基於相同盈餘不應重複課稅之理，原告89年度及92年度帳載盈餘自應將上開業經歸入股東課稅之盈餘143,611,456元及419,914,062元自帳上減列，以避免造成重複課稅。

(2)另原告因尚未配合被告上開核定而將盈餘發放給股東，故原告於90及92年度亦應配合調整增列應付股東股利款143,611,456元及419,914,062元，始稱符合行政行為一致性，惟原告考量若採更正89年度營利事業所得稅，可能須將90至103年度營利事業所得稅併同更正，為減少稅捐稽徵機關案件審理之負擔以及考量盈餘係累積的概念，故於103年度營利事業所得稅申報時，將當年度資產負債表帳載累積盈餘申報減除上開盈餘之合計數（即563,525,518元），調減後累積盈餘申報數為虧損329,526,122元。而股東往來亦配合調整，調整後股東往來為貸方餘額453,853,860元。惟被告不採認上開業經核定調整之事實，亦未予斟酌原告103年度中股東之匯入款項，應依帳載餘額核算調減利息收入，逕按102年度

核定之股東往來借方餘額426,097,460元，予以設算利息收入12,505,941元，認事用法實有率斷之處。

(3)陳秀允等人早已為經濟上實質享有人，稅捐主管機關即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象，至於原告並非經濟上實質享有人，既然上開所得早已不歸原告所享有，自不應以原告作為課稅之對象。且若該筆資金自始即歸個人所享有，則根本無從適用所得稅法第24條之3規定核課該個人利息。再者，假使未來原告欲解散並進行清算程序，則屆時原告之股東王紫瑜、王紀瑾是否將再遭被告核課清算盈餘收入？則被告之作法將造成同一筆所得多次課稅之效果，顯與實質課稅原則之意旨有違。

2、原告以股東往來名目所匯出之款項並非公司之資金，自無從依所得稅法第24條之3第2項規定核算利息。

(1)按「『…公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，比照前項規定辦理。』固為查核準則第36條之1所明定。然公司利息收入之核算，必須屬於公司之資金貸與股東或他人者，始合要件，如原非屬公司之資金，僅暫時借予該公司短期使用後，即返回出借人，則尚無公司資金貸與他人之可言，自難以加計核算利息，此由上引核課準則規定內容，已屬甚明。」此有最高行政法院96年度判字第1129號判決可資參照。故原告貸與股東或他人之資金必須係屬於原告之資金，方得依所得稅法之規定核算原告之利息收入。然前揭所得於被告報請財政部核准依所得稅法第66條之8規定調整回歸予元正公司並轉正歸屬元正公司之股東時，即非原告之資金，而是應付予元正公司股東之款項，則本件尚無公司資金貸與他人可言，自無依所得稅法第24條之3第2項加計核算利息收入之問題。

(2)所貸與者是否為原告之資金，尚有疑義，理由已如前述，再者，被告並未指明原告之資金係貸何人？又受領上開資金者，其身份為原告之股東或為其他第三人？等情，然被告竟在無任何具體證明之狀況下，僅憑原告提供之總分類帳及轉帳傳票等資料，即逕予援引所得稅法第24條之3第2項之規定，認定原告有利息收入，則被告顯未盡其應負之舉證責任，亦與該條係於公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息始得適用之要件不符。甚者，原告為盡其協力義務，而提出民國102年12月31日至103年12月31日間之資金流向資料，即原告之銀行存摺及5筆外匯交易憑證時，被告仍僅憑交易憑證上所載之匯款人為原告及ZXW Trojan International Ltd.（下稱ZXW公司）、匯款性質為收回投資國外股權證券及收回對外貸款等情，泛言其無法核認係屬股東還款事項云云，而仍堅持以102年12月31日借方金額426,097,460元及103年度借方金額11,100,000元，核算原告103年度之利息收入，則其顯有將舉證責任倒置之謬誤。

3、原告98年度至103年度營利事業所得稅申報資料均係原告於103年間為了讓海外資金回臺並繳納各該年度海外證券投資收入之稅賦所調整而來，亦無從僅憑原告於102年度帳上股東往來科目借方金額記載421,610,910元一事，即遽論原告有將同額資金貸與股東。且被告依照帳載股東往來科目餘額核定利息收入時，並未確認匯出之對象是否為原告股東。

(1)更正前原告帳上102年12月31日原始股東往來項目之借方金額僅有833,342元，之所以於更正後帳上一口氣增加到421,610,910元，乃為了平衡「營業收入－海外債券收入」科目之貸方金額所為之調整，將99年12月31日之股東往來金額增加360,463,580元（因此使99年度之股東往來借方金額累積至

371,326,200元）、100年12月31日之股東往來金額增加45,278,601元（因此使100年度之股東往來借方金額累積至420,777,568元）、101年12月31日之股東往來金額增加15,035,387元（因此使101年度股東往來之借方金額累積至421,610,910元），並非代表確實有將同額款項貸予股東，甚至同額款項匯入該股東戶頭之情節存在。另因當時原告委任之會計師事務所不知原告於海外有開設帳戶，誤以為出售債券之收入並未進入公司帳戶，方將該筆金額記載於股東往來科目，更足見股東往來借方金額增加與原告是否有將公司資金貸與股東乃屬二事，此可細譯原告98年度至102年度之明細分類帳可知，原告確實係於103年間為了平衡帳目，讓海外資金回台，所為之調整更正。再者，觀諸原告98年度至102年度之日記簿（因資料繁多，僅擷取103年間更正調整之分錄）亦可知前揭三次調整並非公司實際有將帳載金額自原告之帳戶匯至原告股東之帳戶，而是為了配合原「營業收入－海外債券」科目之貸方金額所為之帳上調整。因此102年12月31日帳載之股東往來會計科目之借方金額並非自原告貸與股東之資金總額累加而來，而是因記帳人員為了帳目平衡所調增，既然原告實際上並未與任何股東訂立借貸契約且亦無所謂交付消費借貸物之事實存在，自不得僅憑帳載股東往來科目有借方餘額即遽論原告有將公司資金貸與股東之事實存在，蓋公司帳上會計科目之記載，應不生影響實體法律關係存否之效果。

(2)除了上開三次調整之部分以外，原告其餘股東往來借方金額雖實際自原告帳戶匯出款項，然匯出之對象除僅有一筆於98年4月30日為王紫瑜外，其餘匯款均為原告代表人王志雄之子「王欽弘」，而自被告庭呈之原告98年至103年股本及股

東明細資料可知，王欽弘並非原告之股東，然被告卻僅憑原告帳載股東往來項目之餘額，在未確認匯出對象王欽弘是否為原告股東之狀況下，即認定原告有將公司資金貸與股東之事實，並核定原告獲有利息收入，然卻要求在匯回時，須由原告股東王紫瑜及王紀瑾之帳戶匯入，方得認定為股東還款。換言之，被告以股東往來科目設算利息並未確認匯出時之對象別，甚至在匯出對象非原告股東之狀況下即認定原告有將公司資金貸與股東並設算利息收入，卻要求款項匯回時其匯款者須為原告之股東，被告之邏輯豈非前後矛盾？

(3)被告雖先以原告103年度帳上股東往來借方金額增加11,000,000元為由核定原告當年度貸與股東11,000,000元之利息收入（原告於股東往來科目摘要所記載之匯出對象亦非公司之股東，而是公司之代表人王志雄），惟被告嗣於復查階段表示上開金額縱使有列於股東往來科目，但實際匯出之對象係原告於上海銀行之另一帳戶，因此並無匯出款項之事實，故自行追減該部分之利息收入，被告前揭舉措亦明白揭示並非帳載股東往來即一定構成所得稅法第24條之3第2項之課稅要件，從而，被告訴訟代理人於108年10月1日開庭時表示：「只需公司帳載股東往來，就已經達到課稅的要件，不需證明到貸與何人」云云，顯屬無據。

4、縱認仍應以原告作為課稅對象，且只要帳載股東往來科目有增加即可核算利息，惟原告亦已於103年間陸續自ZXW公司帳戶匯款美金5,631,000元及加幣1,600,000元至原告海外CIBC銀行及上海銀行帳戶，則款項既已回到原告，被告自不得就上開金額設算利息收入：

(1)ZXW公司為原告代表人王志雄於英屬維京群島所設立之公司，而公司名稱即為王志雄羅馬拼音之縮寫，此由該公司設立

登記文件中Sole Director簽名處為Wang Zhixiong（即王志雄）一事即可證明。原告於99年及100年間陸續自原告海外CIBC World Markets Inc.（下稱CIBC帳戶）帳戶號碼：000-0000匯出美金1,768,351.59元、美金10,576,852.70元、加幣1,638,000元至ZXW公司海外CIBC帳戶（帳戶號碼：000-00000），此有原告代表人王志雄簽名之匯款同意書、原告海外CIBC帳戶歷史交易紀錄及ZXW公司海外CIBC帳戶歷史交易紀錄可證。原告雖於99年間自海外CIBC帳戶匯出款項至ZXW公司之帳戶，然嗣於103年間已陸續自ZXW公司帳戶匯回美金8,130,874.88元及加幣1,618,000元之款項至原告海外CIBC銀行及上海銀行帳戶，則款項既已回到原告並在原告之管領下，無混淆公司實際損益之可能，則被告一再限制資金匯回時，須由原告股東王紫瑜、王紀瑾之帳戶匯回方得免除本條之適用，是否係增加法所未明文之限制，而違反租稅法律主義之要求？實值得探究。

(2)原告當時將款項匯至ZXW公司係基於消費借貸之法律關係，然因原告及ZXW公司之代表人均為王志雄，故雙方並未簽訂書面契約，且原告實際上亦未向ZXW公司收取利息。雖ZXW公司並非原告之股東，惟因兩間公司之代表人相同，從而雙方應屬關係人，原申報雖係以「股東往來」科目入帳，然正確之會計科目應為「關係人往來」，謹在此更正表達，惟此無礙於雙方已成立之消費借貸法律關係。

(二)聲明：訴願決定、復查決定及原核定處分不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、原告於辦理98年度至101年度營利事業所得稅結算申報時，

因無法取得海外投資基金明細表，故未將海外投資基金之處分損益即時入帳，嗣其取得基金明細表後，方於103年4月30日具文向被告申請更正98至101年度營利事業所得稅結算申報書，又因出售海外投資基金款項未匯回原告，故自行將該等出售款項分年度帳列於資產負債表之「其他流動資產－股東往來」項目，案經被告依據原告提供之總分類帳及轉帳傳票等相關股東往來資料，審認原告有將資金貸與股東而未收取利息之情，乃依所得稅法第24條之3第2項設算利息之規定，逐年設算調增利息收入，原告102年度亦因相同情形，經被告依所得稅法規定，核算調增利息收入在案，此為原告所不爭執，且有原告103年4月30日更正申請書、98至102年度營利事業所稅結算申報書、資產負債表、原告98至102年度總分類帳「其他流動資產－股東往來（會計項目：1192）」、「其他流動負債－股東往來（會計項目：2192）」、原告104年3月30日復查撤回申請書（關於100及101年度營利事業所得稅）、98至102年度核定通知書調整法令及依據說明書附卷可稽。

2、原告於103年度營利事業所得稅結算申報時，列報利息收入808,184元，經被告依前期通報及原告提示之股東往來明細表（會計項目：「其他流動資產－股東往來」及「其他流動負債－股東往來」）查得：原告102年12月31日原帳列「其他流動資產－股東往來」借餘421,610,910元，嗣以改歸課元正公司股東所得行政救濟案已於103年度確定為由，逕於103年1月1日作轉帳分錄，借記：累積盈虧563,525,518元，貸記：「其他流動資產－股東往來」421,610,910元及「其他流動負債－股東往來」141,914,608元，於還原調減累積盈虧563,525,518元後，發現「其他流動資產－股東往來」

尚餘有437,197,460元。為查明原告是否仍有上開情事，另函請原告提示102年12月31日至103年12月31日間之股東往來資金流向資料，原告雖主張系爭年度有股東匯還款項之事實，並提供5紙外匯交易憑證影本供核，惟觀渠等外匯交易憑證內容，匯款人為原告與ZXW公司，並非原告之股東，匯款性質則係「收回投資國外股權證券」與「收回對外貸款」，與原告所陳股東匯回款項之情形不符，致無法核認係屬股東還款事項。被告復函請原告補充說明前開外匯交易憑證註記為「收回投資國外股權證券」是否已認列損益，並檢附佐證資料供核，且告知未提示相關文件將依查得資料或同業利潤標準核定之後果，惟仍未提示，經審認原告有將資金貸與股東而未收取利息之情，遂依所得稅法第24條之3第2項規定，以「其他流動資產－股東往來」之102年12月31日餘額核定數426,097,460元，及103年度借方累計數11,100,000元，按103年1月1日臺灣銀行基準利率2.896%計算，核增利息收入12,505,941元；嗣復查時，亦分別函請原告提示102年12月31日至103年12月31日股東往來之相關資金流向證明資料供核，及函知限期催請補正相關帳簿、文據，惟迄未獲足資佐證之證明文件。另觀原告提供之股東往來明細表及上海商業儲蓄銀行（下稱上海銀行）高雄分行銀行存摺（帳號00-0-00-00-000000-0）影本，發現原告於103年1月至9月及11月至12月間，每月自該帳戶各匯出1筆100萬元至上海銀行高雄分行銀行帳戶（帳號00-0-00-00-00 00000-0），經函查上海銀行高雄分行，得知此銀行帳戶（即帳號00-0-00-00-000000-0）之所有人係原告，可知該等11筆匯款性質顯非借予股東，復查決定乃重行計算，利息收入為12,339,798元　426,097,460元x 2.896%x（　363天÷365天）＋426,197,460x 2.

896%×(2天÷365天）∨，應予追減166,143元，爰變更核定利息收入為13,147,982元（808,184元＋12,339,798元）。訴願階段，原告仍執前詞，且未提示相關事證以佐其說，被告核定洵屬有據，並無違誤。

3、查本件係被告依上期（即102年度）通報及申報資料，查得原告103年度「其他流動資產－股東往來」尚餘有借餘437,197,460元，為瞭解103年度是否仍有前揭98至102年度之相同情形，被告迭次函請提示102年12月31日至103年12月31日間之股東往來資金流向及其於減除帳載累積盈餘時必須隨之調整股東往來之關聯性證明文件資料，惟未獲提供足資佐證之相關證明文件，經依職權就案關資料及全部陳述，審認原告有將資金貸與股東而未收取利息之情，乃依所得稅法第24條之3第2項規定，設算核增103年度利息收入，此與原告89年及92年間因涉有股權移轉規避稅捐情事，遭被告依所得稅法第66條之8規定，歸課元正公司個人股東綜合所得稅事件，分屬二事，自無原告所稱其89年及92年帳載盈餘應配合調整之情。縱原告執稱其因依所得稅法規定改歸課元正公司個人股東所得稅而生重複課稅之事，亦應依被告105年11月1日財高國稅新營字第1050302700號函所告知之處理方式，俟該等元正公司個人股東繳清改歸課之綜合所得稅捐及罰鍰後，就各年度認有重複課稅部分，另案依法定程序向所屬國稅局申請更正，而非執詞逕為帳載數據調整。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告以被告核定回歸元正公司（並歸入元正公司股東所得課稅）之盈餘應減除，避免重複課稅為由，逕行調減股東往來（借方）科目餘額，是否適法？

(二)被告依原告103年度股東往來帳載明細設算利息收入12,339,798元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、本件如爭訟概要欄所載事實，業經兩造分別陳明在卷，並有原告103年度營利事業所得稅結算申報書（原處分卷3第504-506頁）、103年度營利事業所得稅結算申報核定通知書（原處分卷3第628頁）、103年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書（原處分卷4第710頁）、103年度營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷（原處分卷4第806頁）、復查決定（原處分卷4第808-816頁）、訴願決定（原處分卷4第840-852頁）等卷可查，應堪認定。

2、原告於89年間向元正公司購買元富投信股票2,100,000股乙事，業經被告報經財政部核准依所得稅法第66條之8規定辦理，將元正公司於89年度出售元富投信股票之利得143,611,456元，回歸計入元正公司之盈餘，並歸課元正公司股東90年度綜合所得稅，元正公司股東對該處分所提出之行政訴訟，已由最高行政法院分別以103年度判字第257號、第561號判決駁回確定在案。另於92年度，原告獲配元正公司91年度股利盈餘414,863,137元及清算盈餘5,050,925元，合計419,914,062元，亦經被告依所得稅法第66條之8規定將上開盈餘歸課元正公司股東92年度綜合所得稅在案，而元正公司股東亦對該處分提出行政訴訟，並經最高行政法院以103年度判字第456號、第559號、第560號判決駁回確定在案，有各該判決附本院卷（第15-83頁）可參，堪信真實。

3、原告於103年4月30日檢具更正申請書，以98年至101年營利事業所得稅結算申報時，無法取得海外投資基金之明細表，

故未將損益及時入帳為由，申請更正98年至101年營利事業所得稅結算申報書，經被告依其申報更正，並按原告帳列股東往來（借方）科目金額設算利息收入；嗣於同年11月18日原告以101年度營利事業所得稅結算申報已更正完成，申請更正102年度營利事業所得稅結算申報書，亦經被告按其帳列股東往來（借方）科目金額設算利息收入，此有原告更正申請書2份、98年至101年營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書（原處分卷2第289-294頁、卷1第170、40、80、114、154頁）為佐，亦可信實。

(二)原告以被告核定回歸至元正公司（並歸入元正公司股東所得課稅）之盈餘不應重複課稅為由，而逕行調減保留盈餘及股東往來（借方）科目金額之作法，於法未合：

1、應適用之法令：

(1)公司法第232條：「公司非彌補虧損及依本法規定提出法定盈餘公積後，不得分派股息及紅利。公司無盈餘時，不得分派股息及紅利。」第237條第1項、第2項：「（第1項）公司於完納一切稅捐後，分派盈餘時，應先提出百分之10為法定盈餘公積。但法定盈餘公積，已達實收資本額時，不在此限。（第2項）除前項法定盈餘公積外，公司得以章程訂定或股東會議決，另提特別盈餘公積。」

(2)所得稅法第66條之9第2項：「前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款後之餘額：一、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。二、已由當年度盈餘分配之股利或盈餘。三、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已

依合作社法規定提列之公積金及公益金。四、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。五、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。六、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。七、本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額。八、其他經財政部核准之項目。」

(3)商業會計法第33條：「非根據真實事項，不得造具任何會計憑證，並不得在會計帳簿表冊作任何記錄。」

(4)商業會計處理準則第29條：「（第1項）保留盈餘（或累積虧損），指由營業結果所產生之權益，包括下列會計項目：一、法定盈餘公積；指依公司法或其他相關法律規定，自盈餘中指撥之公積。二、特別盈餘公積：指依法令或盈餘分派之議案，自盈餘中指撥之公積，以限制股息及紅利之分派者。三、未分配盈餘（或待彌補虧損）：指未經指撥之盈餘（或未經彌補之虧損）。（第2項）盈餘分配（或虧損彌補）應俟股東同意或股東會決議後方可列帳。但有盈餘分配（或虧損彌補）之議案者，應在當期財務報表附註中註明。」

2、按所謂保留盈餘係指公司歷年累積之純益，未以現金或其他資產方式分配給股東、轉為資本或資本公積者；或歷年累積虧損未經以資本公積彌補者。其為連結損益表與資產負債表之股東權益的一個科目。而影響保留盈餘的加項有：(1)本期淨利（稅後）。(2)追溯適用及追溯重編之影響數（貸）。(3)以資本公積或股本彌補虧損；減項則有：(1)本期淨損。(2)分配股利。(3)追溯適用及追溯重編之影響數（借）減少。(4)庫藏股交易所發生的淨資產減少。(5)公司重整時沖

銷累積虧損（鄭丁旺博士著，「中級會計學」下冊第八版第248頁參照）。另保留盈餘依法令、契約或股東會決議要求指撥保留盈餘，成為指定用途的保留盈餘，包括法定盈餘公積、特別盈餘公積及各項準備；未限制用途的部分可用於分配股利，成為未分配盈餘。而公司法或稅法上，對於未分配盈餘之處理均有規定（公司法第232條、第237條、所得稅法第66條之9參照），非得任意調整。

3、又參所得稅法第66條之8規定之立法理由，由於不同身分納稅義務人間，有關稅額扣抵與退還之規定各不相同，為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度，爰參酌紐西蘭及新加坡立法例，規定稽徵機關得按納稅義務人實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調整。是個人藉股權之移轉，不當為自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關依此規定所為之調整，僅在稅法上發生將該個人原應獲配之股利仍擬制為其營利所得，而予歸課所得稅之法律效果，並未否定該個人基於私法自治所為股權移轉之效力，亦即其所為之股權移轉行為仍屬有效成立，並不因稅捐稽徵機關調整，而生當然回復原狀之法律效果，且股權回復前，亦無因調整所得之歸課對象，即產生帳載累積盈餘數增減之法律效果。至於因股權形式上移轉所生課徵相關稅捐之問題，則屬繳清稅款並回復股權後另行請求退稅之問題，尚難謂有重複課稅情形（最高行政法院105年度判字第144號、第451號判決意旨參照）。

4、經查，原告因89年間出售元富投信股票利得143,611,456元，及92年度原告獲配元正公司91年度股利盈餘414,863,137元及清算盈餘5,050,925元，合計419,914,062元，經被告函

報財政部依所得稅法第66條之8規定，將上開所得調整回歸元正公司之盈餘，並歸課元正公司股東個人綜合所得稅，遂於103年度營利事業所得稅結算申報時，將當年度資產負債表帳載累積盈餘申報減除上開盈餘之合計數（即563,525,518元），調減後累積盈餘申報數為虧損329,526,122元。而股東往來項目亦配合調整，調整後股東往來科目由（借方）餘額421,610,910元變更為（貸方）餘額453,853,860元。惟承前所述，被告函報財政部依所得稅法第66條之8規定所為之調整，並不產生股權自動回復原狀效果，且原告亦未因司法判決而有將股權回復原狀之情形（元富投信股票已出售第三人，元正公司已解散，均無回復可能），該不法獲利之個人亦未完全繳清稅款（原處分卷4第706頁、本院卷第307頁），則原告帳載累積盈餘數自無因被告調整上開所得之歸課對象，即產生帳載累積盈餘數增減之法律效果，亦無重複課稅之問題。另縱採經濟觀察法，就單一之股權移轉事實，不因不同稅目而異其經濟上評價（於調整歸課股東綜合所得稅時，採經濟觀察法認定該經濟所得歸屬於股東；而於課徵未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅時，則採私法形式說認定該經濟所得歸屬於營利事業），而需調整所得歸屬，上開出售元富投信股票利得亦應歸還元正公司，並經元正公司依法分派盈餘後，始得分配予元正公司股東；獲配元正公司股利部分，則應歸還元正公司股東，該歸還對象均非原告之股東，無從沖抵原告帳載股東往來（借方）科目金額。原告逕行調減帳載保留盈餘數及股東往來（借方）科目餘額，難認於法有據。

5、另原告訴訟代理人於本院108年10月1日準備程序中自承，本件係源於原告98年度出售海外證券投資所得未匯回，但已辦

理98年至102年間營利事業所得稅更正，亦同意設算利息並繳稅，因98年到102年都是原告主動設算、主動更正申報，這期間沒有問題；這是原告代表人以個人名義賣掉投資的有價證券，但錢沒有回到原告的帳戶，因此原告於帳上將其列為股東往來，所以在98-102年部分同意設算利息沒有問題等語（本院卷第200-201頁）。又原告於行政補充理由狀二（本院卷第257-260頁）亦明示是為了平衡「營業收入－海外債券收入」科目之貸方金額所為之調整，並非代表確實將同額款項貸與股東；及原告訴訟代理人於108年11月1日準備程序中陳稱：「（問：原告是否要依據真實的狀況去重新更正帳載？）98年到102年原則上不會去更正。」等語，足見98年至102年度帳載盈餘及股東往來（借方）餘額增加係肇因於認列海外投資收益，且該收益未匯回，與原告89年及92年間因涉有股權移轉規避稅捐情事，遭被告依所得稅法第66條之8規定，將原告分配之盈餘歸課元正公司股東無涉。原告未依商業會計法第33條規定就會計事項之發生，為正確之會計紀錄，其逕行調減帳載保留盈餘數及股東往來（借方）科目餘額，不僅不合於商業會計處理，亦與公司法、稅法上對盈餘調整之規定未合，原告之主張顯然於法無據。

(三)被告以原告103年度帳載股東往來明細，核定設算利息收入12,339,798元，並無違誤：

1、應適用之法令：

(1)所得稅法第21條第1項：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」

(2)所得稅法第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」

(3)所得稅法第24條之3第2項：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。」

2、經查，原告於103年4月30日以出售海外投資基金款項未匯回為由，申請更正98年至101年度營利事業所得稅結算申報書，並自行將處分海外投資基金款項分年帳列於資產負債表之「其他資產－股東往來」（借方）項目，同年11月18日申請更正102年度營利事業所得稅結算申報書，截至102年12月31日止該項目累計帳載（借方）餘額為421,610,910元，亦同意被告依帳載股東往來（借方）科目各年度餘額依法設算利息收入，此有原告103年4月30日、11月18日更正申請書（原處分卷2第289-294頁、卷1第170頁）、98年至102年度營利事業所得稅更正前後之結算申報書及資產負債表、98年至102年度總分類帳之「股東往來」科目明細、股東往來利息設算表及營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書（原處分卷1第40-182頁）可參，亦為原告所不爭執（本院卷第201頁）。嗣原告於103年度營利事業所得稅結算申報時，以前揭89年及92年取得盈餘合計563,525,518元業經依法歸課元正公司股東為由，逕行調減當年度資產負債表帳載累積盈餘，並調整股東往來項目為貸方餘額453,853,860元，已如前述，惟經被告查核結果，審認原告102年度帳上股東往來（借方）金額421,610,910元係因原告98年至102年度出售海外投資款未匯回所產生，與上開89年度及92年度之盈餘改歸課元正公司股東無關，及原告提示之外匯交易憑證，無法證明股東還款，遂依原告102年度經核定設算利息之股東往來（借方）期末金額426,097,460元、103年度總分類

帳股東往來明細及原告銀行帳戶資金流向，依法設算利息收入12,339,798元，此有原告103年度總分類帳之「股東往來」科目明細、103年1月1日轉帳傳票、103年度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書、存摺影本、上海商銀高雄分行107年11月2日上高雄字第1070000077號函、股東往來利息設算表、復查決定書、訴願決定書（原處分卷4第630-632、634、710-712、756-770、776-778、780-782、808-816、839-854頁）可證。

3、原告雖主張未借款予股東，其以股東往來名義所匯出者屬元正公司股東之所得，並非原告之資金；及102年度帳上股東往來科目借餘金額421,610,910元係為讓海外資金回台所為之調整，並無將同額資金貸與股東等語。然查：

(1)原告89年間出售元富投信股票利得143,611,456元，及92年度獲配元正公司91年度股利盈餘414,863,137元及清算盈餘5,050,925元，合計419,914,062元，雖經被告依法歸課元正公司股東個人綜合所得稅，然原告並未因司法判決而有將股權回復原狀並歸還上開所得之情，已如前述，自不影響原告實際取得上開所得之事實。原告主張以股東往來名義所匯出資金非其所有，並不可採。

(2)按帳簿憑證及會計紀錄，乃認定計算營利事業所得額之重要證據方法。因此，稅法內規範有納稅義務人應設置、保管及提出帳冊予稽徵機關查核之協力義務，此觀所得稅法第21條第1項規定即明。且依據商業會計法第33條規定商業應依真實事項造具憑證，並記入會計帳冊，實施商業會計法之營利事業，其商業會計事務之處理，應依序根據原始憑證編製傳票，根據傳票登入帳簿，再依據帳載編製財務報表。本件既經原告以投資款項未匯回，而自行帳列「股東往來」（借方

）項目，原告亦表示無意更正調整98年至102年之帳載紀錄（本院卷第302頁），足見原告對於98年至102年度帳載股東往來科目內容及餘額之正確性並不爭執，原告至102年12月31日止確實有資金貸與股東累計金額達421,610,910元。原告如欲主張股東往來項目記載非真實，未與股東訂立借貸契約或交付消費借貸物，即應就該筆海外債券投資資金之來源去路提出會計紀錄及帳簿憑證以資證明，並據以更正會計帳冊，而非泛以「為了平衡『營業收入－海外債券收入』科目之貸方金額所為之調整」為由，否認102年12月31日帳載股東往來（借方）餘額421,610,910元之真實性。

4、至於原告主張匯款予ZXW公司以投資債券，業經ZWX公司匯回6筆款項，以繳納陳秀允等人之個人綜合所得稅，應沖抵「股東往來」，被告依股東往來帳戶餘額設算利息於法未合等語。經查：

(1)原告訴訟代理人於108年10月1日準備程序中陳稱該筆資金係原告代表人以個人名義賣掉投資的有價證券，但錢沒有回到公司帳戶，因此原告於帳上將其記載為「股東往來」（本院卷第201頁），及行政補充理由狀三（本院卷第331-333頁）自承，原告確實自海外CIBC帳戶將資金貸予以王志雄為代表人之ZXW公司，雙方成立消費借貸關係，但未簽訂借貸契約，亦未向ZXW公司收取利息，另陳明應更正會計科目為「關係人往來」，並檢附ZXW公司設立登記文件影本、ZXW公司法定代表人王志雄簽署之匯款同意書影本（LETTER OF AUTHORIZATION）為證（本院卷第275-295頁），足見原告確實有將資金貸與他人（股東或關係人）而應依法設算利息之實。惟原告就99年及100年度以海外CIBC帳戶匯款美金12,345,240.29元及加幣1,638,000元予ZXW公司時，其帳載紀錄為何，並

未提出資料說明，經本院曉諭（本院卷第381頁），亦未提出相關帳簿憑證以資證明，無從審認該匯出款是否已確實依法記錄帳冊，及是否確實以「股東往來」科目入帳，自難認定經ZXW公司匯回之6筆款項計美金5,631,000元及加幣1,618,000元，與原告股東還款有關，而應沖減「股東往來」（借方）科目餘額。

(2)至於原告主張98年至102年股東往來帳戶記載之股東借款，除98年4月30日為王紫瑜外，其餘皆為原告代表人王志雄之子王欽弘，被告依帳載股東往來科目餘額核定利息收入時，未確認匯出款對象是否為股東，卻要求匯入還款應為股東等語。惟依所得稅法第24條之3第2項規定，除預支職工薪資外，公司資金貸與他人皆應設算利息，不受原告會計紀錄科目之影響，而原告主張之ZXW公司6筆匯入款，只要可以證明當初ZXW公司取得款項來源屬於帳載「股東往來－王欽弘」之借款，尚非不得認定為股東還款，然如前述，原告就其海外帳戶之資金明細及借款予ZXW公司之資金帳載紀錄等資料之提出，均付之厥如，亦未提出帳載「股東往來－王欽弘」借款之流向，則被告依6筆外匯交易憑證內容記載，匯款人為原告（CHIEN CHOU INVESTMENT CO LTD）與ZXW公司，並非原告之股東，匯款性質則係「收回投資國外股權證券」與「收回對外貸款」，與原告主張為股東匯回款項之情形亦不相符，致無法核認係屬股東還款事項，設算利息收入時未予減除，自無不合。

(3)又陳秀允等人並非原告股東，98年至103年股東往來帳戶記載之股東亦僅王紫瑜及王欽弘（非原告股東），原告卻稱海外債券投資匯回款項用以繳納陳秀允等人之個人綜合所得稅，足見該筆海外匯入款並未真正償還原告，原告主張應調減

股東往來帳戶（借方）餘額，亦有未合。則被告以原告98年度至102年度營利事業所得稅結算申報書、資產負債表之記載，參據原告提示之總分類帳「其他資產－股東往來」（借方）科目、「其他流動負債－股東往來」（貸方）科目帳載資料、轉帳傳票及存摺明細等，核認原告102年12月31日帳載股東往來（貸方）餘額，並依103年度總分類帳股東往來項目之明細資料及原告銀行帳戶資金流向，就103年度原告貸與股東之資金依法設算利息收入12,339,798元，即於法無違。

(四)綜上所述，原告上開所訴各節，均非可採，被告依原告股東往來項目記載依法核定應設算之利息收入12,339,798元，併同其餘調整，核定應補稅額1,626,436元，並無違誤，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。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，經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無逐一論列必要，併此說明。

六、判決結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　15　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　　蘇秋津

法官　　邱政強

法官　　孫國禎

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
（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	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。 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.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。

（續上頁）

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。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　15　　日

書記官　　楊曜嘉