

財政部就憲法法庭審理 107 年度憲二字第 5 號魏斯蒙股份有限公司聲請案說明會爭點題綱之說明

一、中華民國 98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款規定：「營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並按超額分配之金額，處 1 倍以下之罰鍰：一、違反第 66 條之 2 第 2 項、第 66 條之 3 或第 66 條之 4 規定，虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，或短計第 66 條之 6 規定之帳載累積未分配盈餘帳戶金額，致分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過其應分配之可扣抵稅額者……」(下稱系爭規定)。

請就下列事項予以說明，並提供相關資料：

(一)系爭規定之立法理由為何?營利事業如發生系爭規定所列之股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情形，將如何致生國家稅收之減損及衍生其他不利益?系爭規定所定，責令營利事業應補繳「超額分配之可扣抵稅額」及處以「罰鍰」，兩者如何定性?以帳戶金額記載錯誤虛增與正確金額間之差額，責令營利事業補繳，是否具合理關聯性?

財政部意見：

1. 系爭規定之立法理由

(1)我國稅制由獨立課稅制修正為兩稅合一制之背景

86 年度及以前年度，我國營利事業所得稅(下稱營所稅)與綜合所得稅(下稱綜所稅)併行且獨立課稅，獨資、合夥及公司組織等營利事業繳納營所稅後，就其稅後盈餘對獨資資本主、合夥事業合夥人應獲配部分及公司股東或合作社社員(以下合稱股東)實際獲配部分均列為營利所得課徵綜所稅，造成個人營利所得最

高總稅負達 55% [=當時營所稅最高稅率 25%+(1-25%)×當時綜所稅最高稅率 40%]。嗣為配合國家整體經濟發展需要，規劃建立「低稅負、無障礙」投資環境，經參考當時國際稅制趨勢審慎研究後，認為該階段有必要採行兩稅合一制，以減輕營利所得總稅負，提升投資意願，爰自 87 年度起實施兩稅合一制度，即營利事業實際繳納之營所稅，可計算股利總額所含可扣抵稅額(即賦予股東抵稅權)併同盈餘分配予股東，其中分配時股東為我國個人居住者時可將此抵稅權用以扣抵其應納之綜所稅。

(2)兩稅合一方法擇定設算扣抵制之理由

鑑於當時所得稅法及其他租稅減免法律存在諸多免稅所得(例如證券交易所得或土地交易所得)或租稅減免優惠(例如 5 年免稅、設備及研發支出投資抵減)，營利事業之盈餘並非全數繳納營所稅，爰決定採行兩稅合一設算扣抵制。在該制度下，營利事業以其實際繳納營所稅稅額為準計算稅額扣抵比率，併同分配之盈餘計算可扣抵稅額，爰保持股東可扣抵稅額帳戶之正確紀錄及正確餘額，並計算分配日可併同盈餘分配予股東之正確可扣抵稅額，乃兩稅合一制度之成敗關鍵，故營利事業被賦予應正確記載及計算股東可扣抵稅額之管理者義務。

(3)系爭規定為立法時權衡比例原則，爰責由營利事業補繳超額分配稅額

兩稅合一制度建置之初，對於稽徵機關查獲營利事業超額分配可扣抵稅額之處理，曾就應責由營利事業追溯更正股東可扣抵稅額帳戶及股利憑單重發予股

東，或責令營利事業限期補繳方式，以維持股東可扣抵稅額帳戶正確餘額作政策選擇。考量營利事業持續經營、股東結構多元(包括個人居住者股東、營利事業居住者股東、非居住者股東、公益或慈善機關團體股東等)，且人數可能眾多及隨時改變；又營所稅及股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報落後查核及核定，稽徵機關查獲營利事業超額分配時，個人居住者股東可能已將超額分配之可扣抵稅額申報扣抵綜所稅應納稅額；而營利事業居住者股東可能將超額分配之可扣抵稅額計入其股東可扣抵稅額帳戶，甚或錯誤分配予其股東，待稽徵機關查獲，其間可能已歷經數年申報或股利分配，倘採逐筆追溯更正股利憑單，或逐筆查核最終股東是否已抵繳該超額分配之可扣抵稅額以計算超額扣抵之人數及稅額，將使營利事業遵從成本提高，稽徵效率大幅下降，實務運作有其困難實不可行，爰定明營利事業一旦實現系爭規定超額分配可扣抵稅額之構成要件者，責令其補繳超額分配稅款義務，以確保股東可扣抵稅額帳戶回復正確餘額，符合行政程序法第 7 條及憲法法治國原則下之比例原則，積極保障國家稅收，並期未來分配盈餘時之股東享有應有之抵稅權。

按司法院釋字第 620 號解釋理由書第 6 段揭示：「……探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解。」依系爭規定法條文字，明顯具有義務履行確保作用，按其正態面，乃督促營利事業依行為時所得稅法第 66 條之 2 第 2 項規定，履行其保持股

東可扣抵稅額帳戶餘額呈現年度延續性之義務；依第 66 條之 3 規定，履行其於法定日期，計入應計入項目金額，以及不得計入不可計入項目金額之義務；依第 66 條之 4 規定，履行其於該條所定之法定日期，減除法定項目金額之義務，藉此避免股東可扣抵稅額帳戶金額虛增。同時，營利事業依同法第 66 條之 6 規定，尚有避免帳載累積未分配盈餘帳戶金額短計之義務。二者相輔相成，共同促成第 66 條之 6 所規定之稅額扣抵比率計算公式，在分子不致虛增、分母不致短計下，保持其正確性，再按同法第 66 條之 6 第 1 項所規定之股東可扣抵稅額計算公式：股東(社員)可扣抵稅額=股利(或盈餘) \times 稅額扣抵比率，方能正確計算可扣抵稅額。反之，按其反態面，乃當有營利事業違反其義務，導致超額分配時，不但將招致罰鍰，且有責任補繳其所超額分配之可扣抵稅額，回復帳戶正確餘額。

系爭規定最初於 86 年 12 月 30 日增訂時立法理由指出：「二、第 1 項明定營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額……致分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過其應分配之可扣抵稅額時，該營利事業應負補繳稅額及繳納罰鍰義務之規定。」¹僅說明營利事業超額分配股東可扣抵稅額者，即須補繳、處罰。嗣於 98 年 5 月 27 日修正時立法理由揭禁：「二、按營利事業未依第 66 條之 2 至第 66 條之 6 規定計算可扣抵稅額，致超額分配者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度。考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第 1 項處罰倍數為 1 倍以下，以利

¹ 立法院公報，第 86 卷，第 57 期，第 79 頁。

稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。」²乃明確指出系爭規定責令補繳、處罰，其目的在於避免國庫稅源流失(亦即確保國家稅收)，以及避免影響國家資金調度。

上開立法理由所強調避免國庫稅源流失，並非消極以稅收受有損害為前提，其毋寧更為積極要求營利事業必須維護帳戶正確餘額，若有短缺，即須負責補繳並回復之。至於國家資金調度，其狀況在程度上，非不得類比扣繳制度，按司法院釋字第 673 號解釋理由書第 1 段末所稱：「此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要(本院釋字第 317 號解釋參照)。至於國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定。」是以，股東可扣抵稅額帳戶餘額正確性為兩稅合一制度實施成敗關鍵[詳一(一)2(1)]，為確保營利事業階段所繳納之營所稅，未來不致在股東個人綜所稅階段被錯誤超額扣抵，立法時權衡比例原則下責由營利事業補繳，有利國家掌握稅收。

2. 超額分配可扣抵稅額如何致生國家稅收之減損及衍生其他不利益

(1) 兩稅合一設算扣抵制賦予股東抵稅權，責由營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶正確餘額為兩稅合一設算扣抵制成敗關鍵

兩稅合一制賦予股東額外抵稅權，爰責由營利事

² 立法院公報，第 98 卷，第 26 期，第 101-102 頁。

業維持股東可扣抵稅額帳戶正確性並正確分配可扣抵稅額。營利事業除依所得稅法第 66 條之 1 第 2 項規定總機構在中華民國境外之營利事業、獨資或合夥組織、教育文化公益慈善機關或團體、其他不得分配盈餘之團體或組織等免予設置股東可扣抵稅額帳戶者外，不論其股東結構或身分別(就營利事業或機關團體定性，而非依其股東或社員是否為可將可扣抵稅額用於扣抵應納稅額之我國個人或營利事業居住者、公益慈善機關或團體或非居住者決定，即因其股東或社員結構可能隨時變化)，均應依規定設置股東可扣抵稅額帳戶及維持該帳戶之正確紀錄，並於辦理盈餘分配時正確計算可扣抵稅額併同分配予股東。因股東抵稅權依股東身分而有不同(個人居住者股東可用於扣抵應納稅額；營利事業居住者股東係先計入其股東可扣抵稅額帳戶，俟盈餘分配予其個人居住者股東時始得由該個人居住者股東扣抵應納稅額；公益慈善機關或團體股東及非居住者股東則不得用於扣抵應納稅額)，且營利事業持續經營期間，股東結構時有變動，故所得稅法第 66 條之 1 至第 66 條之 6 明確規定其應依規定設置、記錄、計算及分配股東可扣抵稅額帳戶之情形，尚無法以後見之明，以營利事業分配盈餘時股東均為非居住者，論營利事業超額分配股東可扣抵稅額無造成政府國庫損失而得免承擔未遵循法令之責任，營利事業更不應恃其記錄時股東為非居住者而隨意記錄、分配，否則對時時遵守上開所得稅法規定之營利事業形成不平等待遇。

(2)徵諸所得稅法第 66 條之 6 第 1 項所規定之稅額扣抵比

率計算公式，股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增將導致其分子變大，扣抵比率變高，倘未查獲補徵，將發生超額分配可扣抵稅額，不但造成超額獲配股東超額行使扣抵權，減少股東應納所得稅或增加股東應退稅額，因而獲取不法租稅利益，且將使股東可扣抵稅額帳戶餘額減少，影響後續股東獲配正確可扣抵稅額，損及未來股東抵稅權，造成影響國家稅收、租稅公平或股東權益之不利益情形(如后釋例一、二)。

- (3)或有認為，即使超額分配，國家所受到之稅收減損，只有自然人股東申報綜所稅扣抵所衍生之短繳或退稅利益。此等見解，或許在比較法上有其立論根據，但自稽徵作業言，恐對於確保國家正確稅收及節省稽徵成本，相對不利。理由如下：

首先，所謂確保國家稅收，其內涵及於確保「正確」稅收。超額分配不但導致獲配股東獲取不法租稅利益，且其於超額分配額度內，按邊際稅率所繳納之個人綜所稅，並非正確稅收。舉例來說，以超額分配新臺幣(下同)10元可扣抵稅額給某位綜所稅邊際稅率為40%之股東為例，因上開10元須計入股利總額課稅，故國家稅收僅減損 $10 \text{元} \times (1 - 40\%) = 6 \text{元}$ ，換言之，其中4元仍須依邊際稅率繳給國庫，國家稅收於此範圍內不生損害，倘以國家所受到之稅收減損作為責令營利事業補繳之基礎，國家後續須一一追溯股東身分及其所適用之邊際稅率，勢須付出相當稽徵成本進行矯正。所付出之稽徵成本，亦屬國家因超額分配所衍生之不利益，無法視而不見。

其次，超額分配情形，在稽徵作業上，皆於營所稅

查核時查得。個人居住者股東持股利憑單於綜所稅申報階段行使扣抵權，稽徵實務幾乎不設防。欲從綜所稅端發覺超額扣抵，並計算其稅收損失，再要求營利事業補繳，對於國內稅捐稽徵作業而言，將耗費大量查核及稽徵成本。

又營利事業股東結構複雜、人數眾多，有自然人股東、營利事業股東，營利事業亦可能成立多層轉投資公司投資營利事業，可謂形形色色。其中，個人居住者股東獲得超額分配，旋即行使扣抵權，其造成稅收損失或許很快從潛在化為顯在，但法人股東層層傳遞可扣抵稅額，何時化潛在為顯在，根本無從掌握。

3. 系爭規定所定，責令營利事業應補繳「超額分配之可扣抵稅額」及處以「罰鍰」，兩者如何定性？

(1) 裁處之「罰鍰」屬營利事業違反義務處以制裁性質之稅捐秩序罰

行政罰法第 1 條本文規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。」納稅者權利保護法第 16 條第 1 項規定：「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。」系爭規定處以罰鍰部分，即為行政罰，須營利事業出於故意或過失，方得處罰之。其目的，乃為維護租稅秩序，保護稅捐債權公共利益，爰規定營利事業如違反系爭規定所列情形，除屬該當行為時稅務違章案件減免處罰標準規定之情形免予處罰外，應按其違章情節，依納稅者權利保護法第 16 條第 3 項規定，以其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，並考量納稅者之資力予以裁處。

98年5月27日修正公布系爭規定由固定1倍修正為1倍以下，即賦予稽徵機關裁量之依據。至以超額分配之金額為裁處基準，係因一般而言，超額分配金額愈大，所生為股東謀劃避稅或逃稅利益愈大，即情節愈重大。舉例言之，營利事業原應納營所稅額1,000萬元，因享有租稅優惠，實際繳納稅額100萬元，營利事業卻按原應納稅額1,000萬元記錄，錯誤或虛增股東可扣抵稅額帳戶金額900萬元，並分配予股東，即虛增股東抵稅權900萬元，故按該虛增金額為裁處基礎。

(2) 營利事業補繳超額分配可扣抵稅額係屬懲罰性租稅擔保責任

儘管系爭規定有加諸營利事業行政罰，但超額分配之可扣抵稅額部分並不因此而回復正常。為此，自須同時設計回復機制。其終極目標，自以要求股東返還所受領之超額分配可扣抵稅額為準；惟此主債務導因於營利事業違反所得稅法第66條之2、第66條之3、第66條之4、第66條之6等規定所課予之義務，致危害國家對於股東綜所稅為正確課徵，系爭規定要求營利事業以自己之財產，負責清償股東所受領之超額分配可扣抵稅額，其性質為懲罰性擔保責任請求權。懲罰性租稅擔保責任，其制度精神，在於確保國家稅收，而不在於賠償國庫之損害，故一經實現擔保責任之構成要件，即依法成立，不以國庫已受損害為必要

3。

³ 陳敏，稅法總論，108年，1版，第336-337頁。最高行政法院109年度判字第434號判決亦闡述所得稅法第114條之2第1項第3款規定，認為其立法意旨在於：「避免營利事業如因計算錯誤而超額分配可扣抵稅額予適用兩稅合一之股東，將導致國家因該股東以其獲配之超額可扣抵稅額申報扣抵所得稅，而損失超額扣抵部分之損失；以及股東可扣抵稅額帳戶餘額具有延續性，不僅代表繳納之

4. 以帳戶金額記載錯誤虛增與正確金額間之差額，責令營利事業補繳是否具合理關聯性

綜上，揆諸系爭規定立法意旨，責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之目的，係因政府就營利事業實際繳納之營所稅賦予股東抵稅權，營利事業自應負有擔保正確抵稅權之責任，如有超額分配情形，為積極確保國家稅收及未來股東抵稅權益，營利事業自應補繳，非僅負消極賠償國庫之損害。詳言之，營利事業如構成系爭規定所定之要件，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額等情形，營利事業已將當時不得分配之可扣抵稅額分配予股東，導致該帳戶餘額錯誤，爰責令營利事業就所分配之股東可扣抵稅額超過可分配金額部分補繳稅款，具有合理關聯性。至其補繳稅額應於補繳日再計入股東可扣抵稅額帳戶，以維持該帳戶正確餘額，並得於以後年度辦理分配時依規定正確計算股東抵稅權併同股利淨額分配予股東，可維護日後分配盈餘時股東之抵稅權(至該抵稅權可否用於扣抵股東應納稅額，則視股東身分而定)，避免其個人居住者股東不當扣抵及營利事業居住者股東不當計入其股東可扣抵稅額帳戶。爰系爭規定之補繳責任，應屬擔保營利事業實際繳納之營所稅成為股東抵稅權之擔保責任，其從屬性應該建立在超額分配回復義務之基礎上。再者，同條第3項明定，僅營利事業有歇業、倒閉或他遷不明之情形時，稽徵機關就該營利事業超額分配或不應分配予股東扣抵之可扣抵稅額，向

營利事業所得稅額尚有多少可供股東扣抵，同時亦影響營利事業在往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額金額，為營利事業之永續經營及其股東之權益，自有必要保持該帳戶記錄之正確。」實務見解亦不以損害賠償界定所得稅法第114條之2規定之補繳。

所有股東追繳，足證營利事業超額分配扣抵稅額時，無論其營利事業股東是否將超額獲配之可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶、是否已併同其盈餘分配可扣抵稅額，及個人股東是否用於扣抵應納綜所稅，稽徵機關均以營利事業為補繳對象，僅於營利事業有歇業、倒閉或他遷不明之情形時，因無從要求營利事業補繳，爰規定向其所有股東追繳，可證營利事業自始負有依系爭規定補繳之責任，而非視其股東是否用於扣抵應納綜所稅、是否計入股東可扣抵稅額帳戶及是否再分配予個人居住者股東扣抵，即是否造成國庫實質稅收損失以定其補繳之責。

(二)如營利事業股東為非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業(下併稱境外人士，亦為非居住者股東)，而有系爭規定所定超額分配可扣抵稅額之情形，此等境外人士股東是否有持虛增之「股東可扣抵稅額」進行所得稅申報扣抵，從而造成國家稅收之減損或衍生其他關於稅務行政之不利益之可能？

財政部意見：

1. 兩稅合一制下之非居住者股東未享有抵稅權

我國實施兩稅合一制後，我國個人居住者獲配股利之最終總稅負最高為 40%，外國非居住者股東獲配股利之最終總稅負為 40%[營利事業 25%+股利扣繳稅款(75%)×20%]，倘給予非居住股東可扣抵稅額之抵稅權，將產生營利事業繳納之營所稅退稅(20%-25%)予非居住者股東，使非居住者股東獲配之股利總稅負僅為 20%，內外資總稅負差距達 20%之不合理情形，外資

股東享有超國民待遇，不符合平等原則，爰所得稅法第 73 條之 1 明定非居住者股東未享有兩稅合一制之抵稅權。

2. **營利事業超額分配可扣抵稅額予非居住者股東，影響未來股東權益，衍生稅務行政之不利益，爰不因股東身分別而免於承擔作為義務**

(1) **督促營利事業善盡維持股東可扣抵稅額帳戶正確性及延續性之應作為義務[如一(一)1(3)]**，為兩稅合一設算扣抵制度達成租稅公平、確保國庫收入及簡化稅政之必要手段，**不論其股東結構或身分別，均應依規定設置及維持該帳戶之正確紀錄，並正確計算可扣抵稅額併同盈餘分配予股東**，即使營利事業當時股東全數為非居住者股東亦不例外，自不得自恃行為時全數為外國股東，即怠於遵循法令。

(2) **適用兩稅合一稅制之營利事業大部分股東身分眾多且可能數以萬計(包括營利事業居住者股東、公益慈善機關團體股東、政府特種基金、個人居住者股東、非居住者股東等)**，且營利事業持續經營、股東結構隨時變動，倘考量其股東身分別不同，以股東是否有抵繳事實作為責令補繳超額分配稅款依據，**稽徵機關須逐筆查核所得人最終是否已抵繳該超額分配之可扣抵稅額**，始能確定營利事業應補繳超額分配之稅款，**有實務作業及時效上之困難**，不符合比例原則；倘未及時查獲補徵，將造成稅源流失，**對我國未來稅收可能產生不利影響**，且該超額分配稅額未予補繳，將無法再正確分配予該營利事業後續年度之股東，亦損及該等股東之抵稅權益(如后釋

例二)。

3. 綜上，系爭規定責令營利事業補繳超額分配之可扣抵稅額帳戶，係為積極確保國家稅收，而非僅消極賠償國庫之損害，尚非以其個人居住者股東進行扣抵因可扣抵稅額計入股利總額及綜所稅採累進稅率，其邊際稅率不同所造成之實際稅收損害為構成要件。

二、系爭規定未區分營利事業之股東為境內或境外人士，而就其股東可扣稅額帳戶金額錯誤之情形，一律責令營利事業補繳超額分配之金額及處罰，是否違憲？又同法第 73 條之 2 但書之規定，是否影響上開違憲與否之判斷？

財政部意見：

(一)系爭規定為兩稅合一設算扣抵制下確保股東可扣抵稅額帳戶完整正確之必要性、妥當性手段，符合比例原則，營利事業毋庸區分股東身分一律有維持帳戶完整正確責任，其有超額分配可扣抵稅額情形時即應責令補繳及處罰，未有不同者為相同對待之不為合理之差別待遇而違反平等原則之疑義，且合於憲法保障財產權之意旨

1. 如上所述，營利事業持續經營下，股東可扣抵稅額帳戶係累積帳戶，此一時為百分之百境外股東持股之營利事業，不能保證彼一時不轉換持股為境內股東。因此，鑑於營利事業股東結構時有變動，適用兩稅合一設算扣抵制之營利事業即應設置該帳戶，且不論其股東結構或身分別，均應依規定維持股東可扣抵稅額帳戶之正確紀錄，並正確計算可扣抵稅額併同盈餘分配予股東。司法院釋字第 485 號解釋揭示：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之

價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」亦即相同者為相同之對待，不同者為不同之對待。既然不分股東結構均有維持股東可扣抵稅額帳戶正確性之必要，系爭規定不因股東身分而作差別待遇，尚不違反憲法平等原則。

2. 倘因營利事業之股東身分為非居住者，即可不設置股東可扣抵稅額帳戶，或任意記載並分配股東可扣抵稅額，對於遵循法令之營利事業實有失公平；且當股東結構變動為居住者時，亦無從重整回復該營利事業股東可抵稅額帳戶之正確性，進而可能導致國庫稅收損失或損及股東抵稅權。
3. 再者，若以股東有無抵稅權，論營利事業是否負有擔保股東可扣抵稅額正確性之責任，則營利事業居住者股東亦屬僅將可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶，如未分配股利，其個人股東亦未具有抵稅權，惟營利事業仍應負有擔保股東可扣抵稅額帳戶正確性之責任，同理，縱營利事業之非居住者股東亦未具有抵稅權，應同樣負有擔保股東可扣抵稅額正確性之責任。如此，方符合相同者為相同對待之平等原則。是營利事業上開應作為義務，係為確保其實際繳納之營所稅成為股東抵稅權，此為其擔保責任，不因其股東身分別或股東有無將該可扣抵稅額用於抵繳稅款而有所不同，亦不因此而豁免其義務。
4. 營利事業有系爭規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件，無論對非居住者股東或其他股東超額分配可扣抵稅額，均應就超額分配數予以補繳，以回復股東可扣抵稅額帳戶正確餘額，並未有不合理之差別待遇

而違反平等原則之情事。其補繳之超額分配可扣抵稅額，依本部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令規定，應於補繳日再計入股東可扣抵稅額帳戶，以維持該帳戶正確餘額，並得於以後年度辦理分配時依規定正確計算併同股利(或盈餘)淨額分配予股東，尚無影響營利事業受憲法保障財產權之情事。

5. 本部 107 年 3 月 28 日台財稅字第 10604687570 號令，配合 104 年度起兩稅合一由全數改為半數設算扣抵制之實施，爰核釋放寬自 104 年 1 月 1 日起，營利事業併同股利或盈餘淨額分配可扣抵稅額予其股東或社員，有系爭規定超額分配可扣抵稅額情事者，不論其股東或社員是否為個人居住者，其應補繳之超額分配稅額及裁罰基準，均以該條規定超額分配之可扣抵稅額之半數為準；又為維持股東可扣抵稅額帳戶之正確性及保障股東應有之抵稅權，爰規定營利事業補繳之超額分配稅額之半數，卻得全數計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。依此可見，兩稅合一制度股東可扣抵稅額帳戶之設計及立法目的，非單純損害賠償性質，而係建立在超額分配回復義務基礎上，以維持該帳戶之正確餘額，保障未來股東應享有之抵稅權，以個人居住者獲配正確股利淨額 800 萬元，原應獲配正確可扣抵稅額 100 萬元，假設邊際稅率為 40% 為例，股利應補繳綜所稅 290 萬元【 $(800+100 \times 1/2) \times 40\% - 100 \times 1/2$ 】；惟因營利事業虛增致超額分配可扣抵稅額 200 萬元，股利應補繳綜所稅稅額 260 萬元【 $(800+200 \times 1/2) \times 40\% - 200 \times 1/2$ 】，國庫實質稅收損失為 30 萬元(260-290)，惟依規定營利事業應補繳超額分配可扣抵稅額之半數 50

萬元【 $(100-200) \times 1/2$ 】，計入股東可扣抵稅額帳戶為 100 萬元，更可證明責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額 50 萬元，非以政府實際稅收損失金額 30 萬元為補繳基礎，其目的僅在回復正確餘額。

6. 綜上，揆諸系爭規定立法意旨，係為督促營利事業善盡維持股東可扣抵稅額帳戶正確性及延續性之應作為義務，為兩稅合一設算扣抵制度達成租稅公平、確保國庫收入及簡化稅政之必要手段，系爭規定營利事業之應作為義務及違反時之補繳機制，無論對外國股東或其他股東超額分配可扣抵稅額，營利事業均應就其超額分配數予以補繳，無違反平等原則，且明定於所得稅法要求營利事業一律遵守，符合租稅法律主義，前開補繳之手段縱然可能限制人民財產權，惟其並未過當，與所欲保護之公共利益(稽徵成本、遵從成本、維護未來股東抵稅權、國庫稅收及租稅公平)間亦非顯失均衡，且該補繳稅額於以後年度辦理盈餘分配時，得依規定正確計算併同股利(或盈餘)淨額分配予股東，並無過度侵害營利事業財產權而有違反比例原則問題。

- (二)所得稅法第 73 條之 2 但書係為衡平非居住者股東於兩稅合一稅制修正前、後之股利所得稅負所為之規範，不影響營利事業是否有超額分配可扣抵稅額事實之判斷

我國兩稅合一設算扣抵制度之適用對象，係以本國股東為限，不適用非居住者股東，故所得稅法第 73 條之 2 規定，非居住者股東獲配之股利(或盈餘)總額所含之稅額，不得抵繳其應納所得稅額。惟考量實施兩稅合一制配套措施之一，營利事業之盈餘保留未分配者，應加徵

營所稅，該加徵之稅額如不得扣抵非居住者股東在我國之應納稅額，將使其稅負較改制前增加，恐影響外資投資意願，爰採取適當作法，於同條但書規定非居住者股東獲配股利(或盈餘)總額所含稅額中，屬於加徵營所稅部分實際繳納之稅額，可抵繳其股利淨額(或盈餘淨額)之應扣繳稅款，避免外國股東因我國稅制改革，增加其於我國之總稅負，以維持外資股東合理負擔我國稅負。

(三)超額分配可扣抵稅額予非居住股東倘免予處罰並免予責令補繳，形同免除營利事業未遵循法令所生責任，對恪遵法令義務之營利事業形成不平等待遇

營利事業有系爭規定超額分配可扣抵稅額應處罰鍰，應按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裁處罰鍰。營利事業超額分配可扣抵稅額予非居住者股東，本部考量該違章行為所生之影響及應受責難之程度，現行稅務違章案件減免處罰標準第 7 條規定，該超額分配之稅款免予處罰。上開減免處罰規定係於補繳超額分配可扣抵稅額之前提下論營利事業之可責性，並認其可責程度較低，故予以免罰；倘營利事業超額分配可扣抵稅額予非居住者股東又無須責令補繳，形同未遵循法令之營利事業無須承擔任何責任，對於多數遵法之營利事業不公平。

三、檢送相關資料如附件

- (一) 所得稅法第 66 條之 1 至第 66 條之 6 立法資料
- (二) 所得稅法第 73 條之 2 立法資料
- (三) 所得稅法第 114 條之 2 立法資料
- (四) 稅務違章案件減免處罰標準第 7 條
- (五) 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(所得稅法第 114

條之 2)

(六) 本部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令規定

(七) 本部 107 年 3 月 28 日台財稅字第 10604687570 號令

【釋例一】稅額扣抵比率計算錯誤，損及未來股東權益

甲公司 90 年 12 月 31 日帳載累積未分配盈餘 2,000 元(全部屬 87 年度以後年度之盈餘)，股東會決議於 91 年 6 月 30 日分配盈餘 1,000 元，同日甲公司之股東可扣抵稅額帳戶餘額為 400 元，計算稅額扣抵比率為 20%(400 元÷2,000 元)，併同盈餘淨額 1,000 元分配可扣抵稅額為 200 元(1,000 元×20%)予股東，甲公司盈餘分配後，帳載累積未分配盈餘為 1,000 元(2,000 元－1,000 元)，股東可扣抵稅額帳戶正確餘額應為 200 元(400 元－200 元)。倘甲公司錯誤計算稅額扣抵比率 30%，致分配股東可扣抵稅額 300 元(1,000 元×30%)，其因超額分配致股東可扣抵稅額帳戶餘額應僅剩 100 元(400 元－300 元)。嗣後甲公司股東若全數換人，其分配剩餘之 1,000 元盈餘予新股東時，因前次超額分配，其股東可扣抵稅額帳戶餘額僅剩 100 元，致新股東損失 100 元抵稅權。考量自由經濟體系下，營利事業可視其經營狀況，決定是否分配盈餘、分配金額及分配時點，倘甲公司於 91 年 12 月 31 日補繳超額之可扣抵稅額 100 元，並計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，回復正確餘額 200 元，次年度分配盈餘 1,000 元時，新股東可獲得正確抵稅權 200 元(股東可扣抵稅額帳戶情形詳下表)，不致影響新股東投資甲公司原應享有之權益。

日期	摘要	計入金額	減除金額	餘額
91/01/01	期初餘額			400
91/06/30	分配盈餘		300	100
91/12/31	補繳超額分配稅款	100		200

【釋例二】虛增可扣抵稅額造成已實現及未確定之稅收損失

- (1) 101 年度乙公司虛增股東可扣抵稅額帳戶期初餘額 500 萬元。
- (2) 乙公司 101 年分配股利時，超額分配可扣抵稅額 400 萬元予其法人股東丙(我國營利事業)及個人居住者股東丁等 30 人。
- (3) 法人股東丙 102 年間將持有乙公司之股權移轉予另一法人股東 A。

101 年度乙公司 股東可扣抵稅額帳戶	正確餘額	102.5 申報數	103.4 核定數	備註
期初餘額	250 萬元	750 萬元	250 萬元	虛增 500 萬元
分配股利淨額依規定 之稅額扣抵比率計算 之金額	-200 萬元	-600 萬元	-200 萬元	101.8.15 分配股利 4,000 萬元
核定超額分配可扣抵 稅額			-400 萬元	
期末餘額	50 萬元	150 萬元	-350 萬元	
股利分配日 101.8.15 股東可扣抵稅額帳戶 餘額(A)	250 萬元	750 萬元	250 萬元	
分配日累積未分配盈 餘帳戶餘額(B)	5,000 萬元	5,000 萬元	5,000 萬元	
稅額扣抵比率(A/B)	5%	15%	5%	

※個人居住者股東丁等 30 人 101 年 8 月 15 日獲配股利 3,000 萬元及可扣抵稅額 450 萬元(包含超額分配可扣抵稅額 300 萬元)，個人股東丁等 30 人於 102 年申報 101 年度綜所稅時已全數扣抵應納稅額或退稅，造成國庫稅收損失。

※法人股東丙營利事業 101 年 8 月 15 日獲配股利 1,000 萬元及可扣抵稅額 150 萬元(包含超額分配之可扣抵稅額 100 萬元)，並計入股東可扣抵稅額帳戶，於 102 年 8 月 15 日分配股利時將該超額分配可扣抵稅額分配予其法人股東戊

營利事業 60 萬元及個人股東己等 100 人 40 萬元，其中個人股東己等 30 人於 103 年申報 102 年度綜所稅時已全數扣抵應納稅額，造成國庫稅收損失；法人股東戊 102 年 8 月 15 日將該錯誤分配之可扣抵稅額 60 萬元計入其股東可扣抵稅額帳戶，至後續法人股東戊可能再將此超額分配可扣抵稅額分配予其股東，最終股東有無將此超額分配可扣抵稅額扣抵應納稅額，尚需逐筆查明該等未確定之稅收損失。

- (4) 承上，假設乙公司 102 年股東可扣抵稅額帳戶無變動，稽徵機關 103 年 6 月查獲乙公司 101 年 8 月 15 日超額分配可扣抵稅額之情事，爰責由乙公司補繳超額分配可扣抵稅額 400 萬元，乙公司於 103 年 6 月補繳超額分配稅額 400 萬元，則 103 年分配股利時，營利事業即可正確計算可扣抵稅額併同分配予股東 A 及個人居住者股東丁等人。

103 年度乙公司 股東可扣抵稅額帳戶	正確餘額	104.5 申報數	備註
期初餘額(1)	50 萬元	-350 萬元	
因投資於中華民國境內 其他營利事業獲配股利 總額或盈餘總額所含之 可扣抵稅額(2)	150 萬元	150 萬元	103.8.15 獲配股利
其他經財政部核定項目- 補繳超額分配稅款(3)		400 萬元	103.6.30 補繳
分配股利淨額依規定之 稅額扣抵比率計算之金 額	-100 萬元	-100 萬元	103.9.30 分配股利 1,000 萬元
期末餘額	100 萬元	100 萬元	
股利分配日 103.9.30 股 東可扣抵稅額帳戶餘額 (A)=(1)+(2)+(3)	200 萬元	200 萬元	
分配日累積未分配盈餘 帳戶餘額(B)	2,000 萬元	2,000 萬元	
稅額扣抵比率(A/B)	10%	10%	

※營利事業股東可扣抵稅額帳戶係一延續性之累積帳戶，稽徵機關查核時，其個人股東已將超額分配可扣抵稅額扣抵其綜所稅應納稅額，或法人股東已再將該超額分配可扣抵稅額分配予其股東，倘須逐筆查核最終所得人是否已扣抵該超額分配之可扣抵稅額，追溯計算最終實際申報扣抵之人數及稅額，需耗費大量稽徵作業且營利事業依從成本過高，又部分上市櫃公司股東數以千計或萬計，倘營利事業未即時補繳稅款，將影響營利事業後續股東之抵稅權。