



# 財政部就司法院大法官審理107年度 憲二字第5號魏斯蒙股份有限公司 聲請解釋憲法案之說明

112.5.9





## 責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之立法理由為何？

- 為鼓勵投資,我國自87年度起實施兩稅合一制度,依營利事業實際繳納的所得稅(下稱**營所稅**),**併同盈餘分配,賦予股東抵稅權**
- **抵稅權的決定**  
考量我國提供許多租稅優惠,營利事業部分盈餘沒繳納營所稅:
  - 責令營利事業**設置**股東可扣抵稅額帳戶(下稱**ICA**)
  - **正確記錄**實際繳納的營所稅額...等(所得稅法第66條之3加項、第66條之4減項)
  - **股利分配日**,以決議分配的稅後盈餘,**按稅額扣抵比率**(=ICA餘額÷帳載盈餘,第66條之6)**計算**併同分配的**可扣抵稅額**(即抵稅權,下稱IC),**列減項;不得超額分配**

# 爭點題綱一、(一)1.

(2/6)

- 抵稅權(IC)的用途：立法時權衡整體稅制,按股東身分
  - 個人居住者：股利總額(=股利淨額+IC)合併適用**累進稅率**,IC可用於扣抵其應納綜所稅,多退少補,**股利最高總稅負40%**
  - 營利事業居住者：股利不計入所得課稅,**IC不得扣抵**,而係計入**其ICA**,日後併同盈餘分配予其股東
  - 非居住者：按股利淨額就源扣繳,**適用較低扣繳率5%~20%**<sup>註</sup>,**等同已抵稅,故IC不得扣抵**
- 實施後,每年分配IC約千億元,實施近20年,**累計稅收損失超過兆元**

註：一般扣繳率20%·租稅協定股利優惠稅率最低5%

# 爭點題綱一、(一)1. ~舉例說明 (3/6)

營利事業階段(法定稅率25%,部分所得免稅,實際稅率20%)

甲公司第1年度盈餘10,000

(一)次年實繳營所稅 2,000→股東可扣抵稅額帳戶(ICA)加項①

(二)稅後盈餘 8,000→全數分配予股東註1

分配日

稅額扣抵比率  $= 2,000 \div 8,000 = 25\%$

分配可扣抵稅額(IC) =  $8,000 \times 25\% = 2,000$  → ICA減項②

(三)ICA餘額 = + ①2,000 - ②2,000註2 = 0

註1: 股東會決議,不論股東為個人或營利事業、居住者或非居住者,按盈餘分配數計算分配之IC

註2: 本次併同盈餘分配之IC 2,000,列入ICA減項,確保以後年度不能再分配

# 爭點題綱一、(一)1. ~ 舉例說明 (4/6)

營利事業階段

股東階段

延續，甲公司  
 次年分配稅後盈餘8,000  
 併同分配IC 2,000  
 稅額扣抵比率 25%

	股利	IC	可扣抵 應納稅額	股利 稅率	股利 總稅負
個人A (居住者) 持股30%	2,400	600	○	最高 40%	最高 40% <small>(甲繳20%·A繳20%)</small>
乙公司 (居住者) 持股30%	2,400	600	× 計入 乙公司ICA	-	目前20% 未來視其股東身分 而定
非居住者 持股40%	3,200	800	×	5%~20%	24%~36%
合計	<u>8,000</u>	<u>2,000</u>			

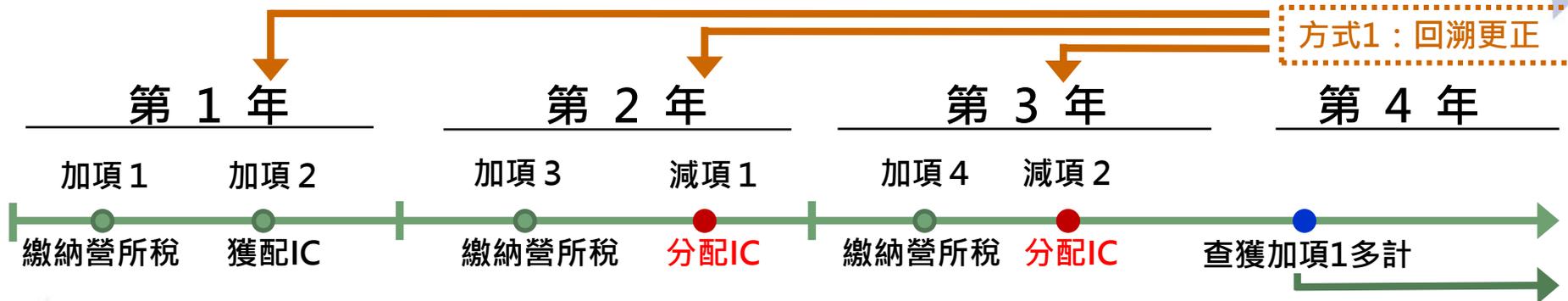
非居住者股東適用較低扣繳率,等同享受抵稅利益

## 超額分配的處理: 立法時權衡比例原則

- 方式1：從股東「**扣抵面**」**回溯更正**超額分配的IC  
營利事業須回溯更正ICA,每位個人股東須計算正確綜  
所稅額及補繳稅款,**類損害賠償**  
※愈晚查獲、股東人數愈多,成本愈高  
**遵從成本高、稽徵成本高、稅收難確保**
- ☑ 方式2：從營利事業「**分配面**」責令1次**補繳**超額分配的IC  
其負有正確記載ICA的應作為義務、確保正確抵稅權  
目的：確保國家稅收及維護未來股東抵稅權益  
**履行擔保正確抵稅權責任,非屬損害賠償**

# 爭點題綱一、(一)1.

(6/6)



## 方式1：回溯股東正確扣抵

- 甲公司回溯更正過去3年 ICA申報;所有股利憑單
- 個人居住者股東依正確IC更正已申報之綜所稅
- 營利事業居住者股東回溯更正過去2年ICA申報

遵從成本  
稽徵成本  
稅收難確保

高

## 方式2：恢復ICA正確餘額

- 責令甲公司1次補繳,補繳日恢復ICA正確餘額,往後正確適用,不回溯確認個人股東稅額是否正確

遵從成本  
稽徵成本  
稅收易確保

低



營利事業發生系爭規定所列之ICA金額錯誤虛增情形，將如何致生國家稅收減損及衍生其他不利益？

- 營利事業階段:因ICA餘額錯誤,損及**未來股東抵稅權**
- 股東階段
  - **個人居住者**,減少其應納所得稅或增加應退稅額,產生**立即性國庫稅收損失**
  - **營利事業居住者**,ICA多計超額分配稅額,產生國庫**未來稅收損失**
- 稽徵機關:為發掘ICA錯誤,須耗費**高額查核成本**

# 爭點題綱一、(一)2.

(2/2)

## 股東階段

承P.3、P.4前例  
甲公司

稅後盈餘	8,000
錯誤分配IC	2,500
超額分配IC	500
ICA正確餘額	0
錯誤餘額	-500

	股利	正確 IC	錯誤 IC
個人A (居住者)	2,400	600	750
乙公司 (居住者)	2,400	600	750
非居住者	3,200	800	1,000
合計	<u>8,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,500</u>

超額分配500

### 衍生不利益

- 多扣抵150  
→ 立即性稅收損失
- 乙公司ICA多計150  
→ 未來稅收損失
- 甲公司ICA-500  
→ 影響未來股東抵稅權  
→ 稽徵機關查核成本



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」,二者如何定性?

- 「**補繳**」超額分配可扣抵稅額:恢復帳戶正確餘額
  - 履行擔保正確抵稅權責任(懲罰性擔保責任)
  - 非以國庫稅收損失為前提,須考量下層或未來股東抵稅權
- 「**罰鍰**」:違反義務處以制裁性質之**稅捐秩序罰**
  - 維護租稅秩序,保護稅捐債權公共利益
  - 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,予以裁處



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?

- 配合我國兩稅合一制的設計,置重營利事業階段是否正確分配,不論股東階段是否已扣抵(非採德國制)
- 營利事業將不正確的IC分配予股東,責令營利事業補繳超額分配的稅額,恢復ICA正確餘額,具有合理關聯性
  - 承P.8前例,甲公司超額分配500,ICA餘額-500;查獲時,責令甲公司1次性補繳500,使ICA餘額恢復正確
- 股東結構隨時可更動,無法以後見之明,論分配時均為非居住者股東,未造成國庫損失,免除營利事業補繳責任,況非居住者另享有較低稅率,等同已抵稅

## 爭點題綱一、(二)

(1/2)



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？

兩稅合一制對居住者與非居住者股東提供不同鼓勵投資方式

股東可扣抵稅額	可否扣抵	理由
屬一般營所稅額部分	×	適用較低扣繳率，已享受利益
屬未分配盈餘加徵營所稅額部分	○	維持兩稅合一制修正前、後之稅負衡平



系爭規定超額分配可扣抵稅額予非居住者股東,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?

- 如前述,立法時為降低遵從及稽徵成本、確保國家稅收及維護未來股東抵稅權,擇定
  - ✓ 營利事業設置ICA及保持正確紀錄,分配盈餘時,不論其股東結構或身分,計算併同盈餘分配的正確IC,列減項
  - ✓ **超額分配時**,不論其股東結構或身分別,由營利事業補繳差額,恢復ICA正確餘額,往後適用;而非依國家稅收損失數,回溯更正股東已扣抵的稅額
- 倘營利事業認非居住股東不適用扣抵、未造成稅收損失,即怠於遵循法令,如遇其營利事業居住者股東亦不適用扣抵,可否持相同主張?如是,國家後續將付出相當稽徵成本矯正



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?

- 我國兩稅合一制, **置重營利事業端**, 責令設置ICA、正確記載及分配IC
- 營利事業 **超額分配時**, 考量遵從及稽徵成本、確保國家稅收及維護股東未來抵稅權, **責令補繳, 恢復ICA正確餘額, 非屬損害賠償性質, 而係履行擔保股東正確抵稅權之責任**, 為兩稅合一制成敗關鍵, 為必要性、妥當性手段, 符合比例原則

- **非居住者**獲配之IC不得扣抵,係因其**適用較低之扣繳率**,以一般扣繳率20%為例,與居住者最高稅率40%相較,**等同已抵稅**。故**無論股東是否扣抵**(含營利事業居住者股東)、國庫是否有損失,**均責令營利事業補繳**超額分配稅額,始**符合平等原則**
  - 再者,營利事業超額分配IC予非居住股東,**已免予處罰,倘免予責令補繳**,形同免除其未遵循法令所有責任,**對恪遵法令義務者,形成不平等待遇**
- ※結論:**系爭規定責令營利事業超額分配IC,不論股東為個人或營利事業、居住者或非居住者,是否扣抵,均應補繳差額,未有差別待遇,符合憲法平等原則、比例原則及保障財產權之意旨**



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?

- 兩稅合一配套實施未分配盈餘加徵10%營所稅,目的在**維持非居住者股東於實施前後稅負衡平**(與個人居住者股東同為最高40%),爰於第73條之2但書規定該部分**加徵稅額可抵繳其股利應扣繳稅款**
- **我國兩稅合一制**對於營利事業超額分配IC,係責令補繳,恢復ICA正確餘額,而非**回溯更正個人居住者正確稅額**,故**第73條之2但書**非居住者可扣抵加徵稅額之規定,**不影響**營利事業是否補繳差額之**判斷**



# 簡報結束

