

## 財政部就憲法法庭 112 年 5 月 9 日審理 107 年度憲二字

### 第 5 號聲請解釋憲法案說明會第二次補充說明

#### 一、兩稅合一設算扣抵制度計算規定

##### 財政部說明

兩稅合一設算扣抵制賦予股東抵稅權，為使營利事業階段繳納之營利事業所得稅(下稱營所稅)正確分配予股東，所得稅法第 66 條之 1 規定營利事業應設置股東可扣抵稅額帳戶(下稱 ICA)，所得稅法第 66 條之 2 第 2 項規定營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶餘額年度延續性之義務，第 66 條之 3 規定其於法定日期，計入應計入項目金額，以及不可計入不得計入項目金額之義務，及第 66 條之 4 規定其於該條所定之法定日期，減除法定項目金額之義務等，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。前開營利事業於分配盈餘時，須確保分子不虛增、分母不短計，依規定之稅額扣抵比率公式，正確計算股東可扣抵稅額，併同盈餘分配予股東。

#### 二、兩稅合一設算扣抵實際案例及實施之稅收影響統計

##### 財政部說明

營利事業辦理分配盈餘時，將稅後盈餘(股利淨額)及盈餘所含營所稅(股東可扣抵稅額)一併分配予股東，個人居住者股東將獲配之股利總額(=股利淨額+股東可扣抵稅額)計入綜合所得稅(下稱綜所稅)之所得總額計算應納稅額，並扣抵該股東可扣抵稅額，扣抵有餘可退稅(實際案例詳附件 1)。

上開制度實施後，因營利事業階段繳納之營所稅可扣抵

股東階段之綜所稅稅負，影響國家稅收【88 年度至 106 年度綜所稅申報股利所得之可扣抵稅額 1.45 兆元，附件 2】，造成國家財政沉重負擔。

### **三、營利事業超額分配可扣抵稅額造成之不利益**

#### 財政部說明

所得稅法第 66 條之 6 第 1 項之稅額扣抵比率計算公式，如 ICA 金額錯誤虛增，將使該公式分子之數值變大，扣抵比率變高，營利事業依該虛增比率計算股東可扣抵稅額，併同盈餘分配予股東，將致超額分配可扣抵稅額，股東如為個人居住者，其於計算綜所稅時超額行使扣抵權，將減少其應納稅額或增加應退稅額；股東如為總機構在我國境內之營利事業，將超額計入其 ICA 俟其以後年度分配盈餘併同分配予股東，此時視其股東為個人居住者、營利事業居住者或非居住者而定該超額分配可扣抵稅額之使用方式，從而獲取不法租稅利益，且將使第一層營利事業 ICA 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及影響國家稅收等不利益情形。

### **四、兩稅合一制為何採責令營利事業補繳超額分配股東可扣抵稅額之說明**

#### 財政部說明

本部就 112 年 5 月 30 日函復補充說明壹、四部分，補充如下：

我國兩稅合一設算扣抵制度設計，著重於營利事業應負正確記錄及分配其股東可扣抵稅額之積極義務，而個人居住者股東僅需單純將該事業計算分配之股利總額及所含股東可扣抵稅額，併入其個人綜所稅計算扣抵應納稅額，亦即透

過營利事業「分配端」嚴格把關分配扣抵權，個人股東「扣抵端」則一概依營利事業分配數全數計入，俾該稅制順利運作。

鑑於我國企業型態特殊(中小企業家數多)、股東結構複雜(上市櫃公司股東數以千計、萬計，甚至數十萬人)及透過多層轉投資公司持股之現象十分普遍，營利事業倘超額分配可扣抵稅額，不論營利事業本身、其股東及稽徵機關均無法由「扣抵端」實際計算出其股東究竟扣抵多少稅額及確實造成多少稅收損失，如要求逐一追蹤更正計算，需耗費納稅義務人鉅額遵從及社會成本，爰無法於稽徵機關查獲超額分配事實後，採行「更正」方式處理。

超額分配行為後續衍生之不利益，既導因於營利事業違反稅法之作為義務，自不應轉嫁由股東及稽徵機關負擔，是以，兩稅合一設算扣抵制建置時，擇定於「分配端」管控，爰所得稅法第 114 條之 2 第 1 項(下稱系爭規定)責由營利事業補繳超額分配之股東可扣抵稅額，以恢復 ICA 正確餘額，為我國兩稅合一制度下選擇由「分配端」管控扣抵權之必然結果。

## **五、與會專家學者認為在兩稅合一制下，非居住者股東並未享有抵稅利益一節，實屬誤解**

### 財政部說明

本部就 112 年 5 月 30 日函復補充說明壹、三部分，補充如下：

兩稅合一制度立法時，為衡平非居住者股東與個人股東之股利所得稅負，就非居住者股東股利所得曾考量二種課稅方式：其一，扣繳率比照個人居住者股東綜所稅最高邊際稅率 40%訂定，其獲配股利總額所含可扣抵稅額可用於扣抵應

扣繳稅款；其二，獲配股利淨額按 20%扣繳完稅，股利總額所含可扣抵稅額，不得再扣抵應扣繳稅款。二方式計算股利所得總稅負相同，後者依從成本低，爰採用之。非居住者股東獲配股利淨額按 20%扣繳完稅，實已等同享有抵稅權利益，爰所得稅法第 73 條之 2 第 1 項本文規定，非居住者股東獲配之股利總額所含之稅額，不得抵繳稅額，否則將使非居住者股東之稅負低於個人居住者股東之稅負，享有超國民待遇，或造成個人居住者股東轉於國外低稅負地區設立公司再轉投資國內公司(即假外資)避稅，有違租稅公平。

## **六、超額分配可扣抵稅額予非居住者股東，倘更正即可回復 ICA 正確餘額，為何還要營利事業補繳？**

### 財政部說明

營利事業有超額分配可扣抵稅額情形，不論股東身分為何，營利事業均已實際將超額分配之可扣抵稅額併同盈餘分配予股東，非僅帳面分配，營利事業就超額分配股東可扣抵稅額予非居住者股東，採補繳回填或追溯更正方式雖然均係回復 ICA 正確餘額，惟採補繳稅額方式，即責由營利事業將實際超額分配之可扣抵稅額補繳至國庫，並於補繳日計入其 ICA 回復正確餘額，更屬名實相符。至於更正，僅名目上回復 ICA 正確餘額，實際上並未將超額分配可扣抵稅額補繳國庫，且實務上不乏發生營利事業給付股利時，誤判個人居住者股東為非居住者而開立扣繳憑單，嗣後該股東主張其為居住者辦理結算申報並就獲配之可扣抵稅額(含超額分配稅款)扣抵綜所稅之情形。

如上開四所述，兩稅合一設算扣抵制係著重於「分配端」並責由錯誤分配之營利事業補繳，以避免追溯更正後續須逐一釐清股東身分予以更正或補繳，營利事業違反規定之

錯誤行為轉由稽徵機關承擔鉅額之稽徵成本及納稅義務人付出鉅額之遵循成本(例如個人居住者須辦理綜所稅更正申報)進行矯正，是以，該制度設計時已整體考量營利事業補繳(分配端)與個人居住者股東更正並補繳(扣抵端)兩方式下，採行前者之國家整體不利益及侵害範圍最小。

再者，倘營利事業主張分配盈餘時股東均為非居住者，無造成政府國庫損失，免承擔未遵循法令之責任，而得例外准予調整帳面數字回復，該例外不僅對遵循法令之營利事業有失公平，甚或造成主張營利事業居住者股東(獲配股利不計入所得額課稅，獲取可扣抵稅額計入 ICA 而未扣抵其應納營所稅)亦應參照辦理，勢將造成兩稅合一設算扣抵制運作窒礙難行。

綜上，營利事業如有超額分配股東可扣抵稅額，該稅額已併同盈餘分配予股東，不論股東身分別或其獲配股利總額之課稅方式為何，均由營利事業一次性補繳超額分配稅額，方能實際回填 ICA 並保持其正確性，此方式侵害範圍最小，且可符合違反作為義務之可歸責性、兩稅合一制度運作可行性及積極確保國家稅收之目的。

## **七、聲請人(魏斯蒙股份有限公司)發生超額分配補繳之案由簡述**

### 財政部說明

聲請人 101 年 8 月 25 日分配股利時，將其 101 年度 ICA 期初餘額錯誤登載為新臺幣(下同)7,115,700 元(100 年度 ICA 期末餘額正確為 4,678,327 元)，以及將 101 年 10 月 1 日獲配之股利所含之可扣抵稅額 26,587 元，提前計入分配日(101 年 8 月 25 日)之 ICA 中，致股利分配日之 ICA 餘額虛增 2,463,960 元【(7,115,700 元-4,678,327 元)+26,587 元】，造成計算之稅

額扣抵比率 16.56%超過規定比率 10.85%，爰稽徵機關依系爭規定核定應補繳超額分配可扣抵稅額 1,366,289 元【實際分配之可扣抵稅額 3,962,477 元(股利分配金額 23,928,000 元×稅額扣抵比率 16.56%)—依規定計算應分配之可扣抵稅額 2,596,188 元(股利分配金額 23,928,000 元×稅額扣抵比率 10.85%)】。

聲請人 101 年 ICA 期初餘額虛增 2,437,373 元(申報 7,115,700 元—核定 4,678,327 元)之緣由，係聲請人 99 年 11 月 30 日(註 1)辦理 97 年度未分配盈餘申報時，其計算 97 年度未分配盈餘漏減除「已由當年度分配之股利或盈餘淨額」24,373,733 元，致該年度溢繳未分配盈餘加徵營所稅 2,437,373 元(24,373,733 元×未分配盈餘加徵稅率 10%)，聲請人嗣於 99 年 12 月 21 日申請更正 97 年度未分配盈餘申報書並退還該溢繳稅款(詳附件 3)。

本部中區國稅局於 101 年 12 月 4 日核定退還聲請人上開溢繳稅款(聲請人 102 年 1 月 11 日兌領溢繳稅款)，惟聲請人 102 年 12 月 2 日申報 101 年度 ICA 變動明細表，未將上開溢繳稅款自其 ICA 期初餘額減除，爰產生上述 101 年度 ICA 期初餘額虛增 2,437,373 元之情形。

相關附件：

(一)【案例說明】、甲公司申報 ICA 變動明細表、投資人明細及分配盈餘表及其股東綜所稅核定資料。

(二)88 年度至 106 年度綜合所得稅個人股東申報股東可扣抵稅額統計表。

---

註1 聲請人會計年度採 7 月制(會計期間為 7 月 1 日起至次年 6 月 30 日止)，依所得稅法第 101 條比照第 71 條規定曆年制推算，應於 11 月 1 日至 11 月 30 日期間內辦理上年度營所稅結算申報。

(三)本案聲請人 99 年 12 月 23 日更正 97 年度未分配盈餘申報書之申請書及更正前後之未分配盈餘申報書。