



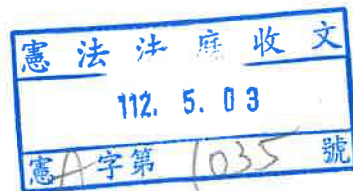
專家諮詢意見書

案號：107 年度憲二字第 5 號 ✓

專家學者、機關或團體：

中華民國會計師公會全國聯合會

稅制稅務委員會主任委員：陳世洋會計師



事務所地址：台北市北投區北投路 2 段 11 號 10 樓之 3

電話：(02)2892-1555 傳真：(02)2892-1559

電子郵件位址：

為統一解釋法律及命令案件提出專家諮詢意見事：

應揭露事項

- 一、相關專業意見或資料之準備或提出，本專家未與當事人、關係人或其代理人有分工或合作關係。
- 二、相關專業意見或資料之準備或提出，本專家未受當事人、關係人或其代理人之金錢報酬或資助及其金額或價值。
- 三、無其他提供金錢報酬或資助者之身分及其金額或價值。

專業意見或資料

- 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，處一倍以下之罰鍰：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(98.5.27 修正公布)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」，二者如何定性？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？

1. 立法理由(98.5.27 修正公布)如后：

(A)行為時系爭規定(98.5.27 修正公布)之立法理由：「二、按營利事業未依第六十六條之二至第六十六條之六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，爰修正第一項處罰倍數為一倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。三、按營利事業違反第六十六條之七規定，將可扣抵稅額分配給免予設置股東可扣抵稅額帳戶者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度。惟考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第二項處罰倍數為一倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。」

(B)行為前第一百十四條之二(86.12.30 增訂公布)第 1 項條文：「營利事業有左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，處一倍之罰鍰：一、違反第六十六條之二第二項、第六十六條之三或第六十六條之四規定，虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，或短計第六十六條之六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。二、違反第六十六條之五第一項規定，分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過股利或盈餘之分配日其股東可扣抵稅額帳戶餘額者。三、違反第六十六條之六規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者。」。

立法理由：「一、本條新增。二、第一項明定營利事業有各款情形以致超額分配可扣抵稅額時，該營利事業應負補繳稅額及繳納罰鍰義務之規定。三、第二項明定不得分配可扣抵稅額之營利事業，違反規定之處罰。四、……。」

2. 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？

說明：

- (A)「超額分配可扣抵稅額」有二種原因(a)虛增股東可扣抵稅額
帳戶金額(b)短計帳載累積未分配盈餘帳戶金額(餘額即累積
之存量)。

本件(最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定)聲請案係
稅額扣抵比率應為 21%，卻誤算為 23%，致在無虛增股東可扣
抵稅額帳戶加項金額之情形下，因稅額扣抵比率 21%誤算為
23%致超額分配股東可扣抵稅額，並同額短計帳載累積未分配
盈餘帳戶金額(餘額即累積之存量)。

- (B)股東可扣抵稅額帳戶金額「錯誤虛增」，包括(a)不應計入卻
計入股東可扣抵稅額帳戶之加項，及(b)股東可扣抵稅額帳戶
餘額之低額分配股東可扣抵稅額，而使帳戶餘額同額虛增。

- (C)不應計入卻計入股東可扣抵稅額帳戶之加項(如將所得稅罰
鍰、滯納金及利息計入加項)，將造成股東可扣抵稅額帳戶餘
額之錯誤虛增，從而在股利淨額(股東會決議分配之股利)不
變且可扣抵稅額比例不變之情形下，將虛增所分配股利淨額
之股東可扣抵稅額(被乘數虛增 $\times$ 乘數不變 $=$ 乘積虛增)，並同
額虛增股利總額(股利淨額 $+$ 股東可扣抵稅額)。中華民國境
內居住之個人股東如將此股東可扣抵稅額虛增數，依所得稅
法第 71 條規定，申報扣抵應納所得稅，將同額減少國庫稅
收。

- (D)僅於超額分配股東可扣抵稅額其中所含之「營利事業之盈餘
未分配者，應加徵百分之十營利事業所得稅」，始可由非中華
民國境內居住之個人，及依第七十三條規定繳納營利事業所
得稅之營利事業(如本件外資法人股東)得抵繳該股利淨額或
盈餘淨額之應扣繳稅額，從而同額造成國庫損失。

(a)所得稅法第三條之一：「營利事業繳納屬八十七年度或以

後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」。

立法理由：「一、本條新增。二、揭示兩稅合一制度之基本規定；並明定營利事業繳納之營利事業所得稅，得由股東、社員、合夥人或資本主依規定扣抵其應納之綜合所得稅額。」。(附件 1)

- (b)同法第七十三條之二：「非中華民國境內居住之個人，及依第七十三條規定繳納營利事業所得稅之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第三條之一規定。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額，得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。前項規定之抵繳稅額，應以獲配股利淨額或盈餘淨額之百分之十為準，按分配日已加徵百分之十營利事業所得稅之盈餘，占累積未分配盈餘之比例計算之。」。

立法理由：「一、本條新增。二、我國實施兩稅合一制後，營利事業之盈餘未分配者，應加徵百分之十營利事業所得稅，如不得扣抵其在我國之應納稅額，將使其稅負，較改制前增加，恐影響僑外投資意願。爰於第一項但書明定，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，屬於加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額，可抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅款。」。(附件 2)

- (c)第七十三條第一項：「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，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所

得稅申報期限開始前離境者，應離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。」，立法理由：「非在中華民國境內居住之個人，事實上無從辦理申報，故其中華民國來源所得適用一次扣繳竣事之辦法，以昭簡便。非中華民國境內居住之個人，有營業收入或技藝報酬所得者，於離開國境時，比照美國聯邦內地稅局辦法，加強控制，以杜絕逃漏，並規定營業代理人負責代理申報納稅或負責扣繳，以利稽徵。」(附件 3)

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」，二者如何定性？

說明：

(A) 股東可扣抵稅額帳戶之錯誤虛增加項，此為永久性差異，即不能經由以後年度之少分配以逐漸稀釋此超額分配數。但股東可扣抵稅額帳戶餘額(被乘數)正確，可扣抵稅額比例(乘數)錯誤偏高，致超額分配之可扣抵稅額者，必導致股東可扣抵稅額帳戶餘額(被乘數)同額虛減，故能經由以後年度因乘積虛減而少分配，以逐漸稀釋此超額分配數，故為暫時性差異，此並有類似稅捐稽徵法第 48-1 條第 1 項之情形。

行政院 83.6.29 台 83 訴字第 24755 號再訴願決定意旨：「……，審諸稅捐稽徵法第四十八條之一規定旨在鼓勵納稅義務人自動向稽徵機關補報補繳所漏稅捐，如因申報年度錯誤，即認無該條免罰規定之適用，是否盡符立法原意，尚待研酌。」(附件 4，見民國 83 年 11 月 23 日總統府公報第 5951 號第 17~18 頁)

(B) 「超額分配之可扣抵稅額」其最終獲配股東可分為三類情形(無須逐筆查核個別股東是否已扣抵其應納稅額)：(甲)類即所得稅法第三條之一：中華民國境內居住之個人。(乙)類即第七十三條之二但書：非中華民國境內居住之個人，及依第



七十三條規定繳納營利事業所得稅之營利事業，但「超額分配之可扣抵稅額」包括依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額者。(丙)類即第七十三條之二本文：非中華民國境內居住之個人，及依第七十三條規定繳納營利事業所得稅之營利事業，但「超額分配之可扣抵稅額」不包括依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額者。

依上法律三分法架構(即已生同時考量稽徵成本及簡化稽徵之效果)，於判斷是否造成國家稅收減損時，自無須逐筆查核其境內居住者股東最終是否已扣抵綜合所得稅結算申報應納稅額，或僑外資是否已就加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額，抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。而僅須按營利事業除權除息基準日股東名簿所載股東類別，按上揭三類情形分類處理如后(無須逐筆查核個別股東是否已扣抵其應納稅額)：

- (甲)類情形：「超額分配之可扣抵稅額」於當年度必定同額造成國家稅收之減損，故應責令營利事業全額補繳，並全額處一倍以下之罰鍰。
- (乙)類情形：僅於「超額分配之可扣抵稅額」內，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額，始會造成當年度國家稅收之減損。故僅應責令營利事業補繳該部分稅額，並僅按該部分稅額處一倍以下之罰鍰。至「超額分配之可扣抵稅額」中非屬上述加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額部份，則自可於股東可扣抵稅額帳戶帳面調整更正補回超額分配之可扣抵稅額，並於帳面調整日計入股東可扣抵帳戶即可。
- (丙)類情形：因永遠完全不會造成國家稅收減損及影響國家資金調度，故自可於股東可扣抵稅額帳戶全額帳面調整更正補回超額分配之可扣抵稅額，並於帳面調整

日計入股東可扣抵帳戶即可。

(C)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，處一倍以下之罰鍰：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……」，不論(甲)類、(乙)類、(丙)類何類情形，均就其「超額分配之可扣抵稅額」，責令營利事業限期全額補繳，並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰。此項罰鍰，故就(甲)類情形，可全部歸屬漏稅罰。就(乙)類情形，可部分歸屬漏稅罰，部分歸屬行為罰。就(丙)類情形，則應全部歸屬行為罰。從而就(乙)類情形(丙)類情形其屬行為罰部分卻按漏稅罰，限期補繳，並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰，有違比例原則及司法院釋字第 775 號解釋罪刑相當原則。

(D)立法者既將扣抵情形分成上述(甲)、(乙)、(丙)三類情形，則自可按(甲)、(乙)、(丙)三類情形(無須逐筆查核個別股東是否已扣抵其應納稅額)，分別就「超額分配之可扣抵稅額」所可能造成當年度國家稅收減損金額(不必就個別股東逐一計算)，按此三類情形責令營利事業分別補繳可能造成當年度國家稅收減損金額，並按可能造成當年度國家稅收減損金額，分別處一倍以下之罰鍰，始符合比例原則。所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款規定，不論(甲)、(乙)、(丙)何類情形，不論有否造成國庫稅源流失，影響國家資金調度，均就其「超額分配之可扣抵稅額」，責令營利事業限期全額補繳，並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰。承上，就(甲)類情形具合理關聯性。就(乙)類情形，則部分不具合理關聯性。但就(丙)類情形，則完全不具合理關聯性。

(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），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？

說明：

（乙）類情形，僅「超額分配之可扣抵稅額」內，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分之稅額，始就該部分稅額會造成當年度國家稅收減損及影響國家資金調度。（丙）類情形，則永遠完全不會造成國家稅收減損及影響國家資金調度。

因「凡非境內居住之個人、外國人、無國民身分證統一編號之華僑、在中華民國境內無固定營業場所之營利事業及大陸地區人民、單位，在中華民國境內取得各類所得，給付人（扣繳義務人）辦理所得稅扣繳時，應使用本中英文對照之扣繳憑單（附件 5），除依照當年度規定之「各類所得扣繳率標準」暨「薪資所得扣繳辦法」及有關規定辦理外，並請注意下列填寫方法。」為各類所得扣（免）繳憑單填報說明（附件 5）所明示。故計算超額分配可扣抵稅額給境外人士之總金額，實屬簡易可行。

二、系爭規定未區分營利事業之股東為境內或境外人士，而就其股東可扣抵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？

說明：

不論是否「造成當年度國家稅收減損及影響國家資金調度」，均一律責令營利事業補繳超額分配之金額及處罰，已抵觸憲法第 15 條、第 22 條及 23 條而當然違憲。又同法第 73 條之 2 本文及但書之規定，均當然影響上開違憲與否之判斷。

謹 呈

憲 法 法 庭

鈞鑒

附件：

1. 所得稅法第 3 條之 1 之立法理由。
2. 所得稅法第 73 條之 2 之立法理由。
3. 所得稅法第 73 條第 1 項之立法理由。
4. 行政院 83.6.29 台 83 訴字第 24755 號再訴願決定。
5. 各類所得扣繳暨免扣繳憑單樣張及各類所得扣（免）繳憑單填報說明。

具狀人：中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會

主任委員：陳世洋會計師



中 華 民 國 1 1 2 年 4 月 2 2 日

