

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第739號

上 訴 人 凱擘股份有限公司

代 表 人 鄭俊卿

訴訟代理人 張憲璋 律師

袁金蘭 會計師（兼送達代收人）

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國109年4月16日臺北高等行政法院108年度訴字第1396號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額新臺幣（下同）524,255,892元，經被上訴人初查核定為512,424,641元，超額分配可扣抵稅額11,831,251元，應補稅額11,831,251元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，乃提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第1396號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

01 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
02 的記載。

03 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)上訴人曾於民國104年6月30日及同年7月7日申請更正99年度
05 股利憑單、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表、稅額扣抵
06 比率之計算及盈餘分配表或盈虧撥補表，該案經被上訴人10
07 5年10月25日財北國稅法一字第1050039869號復查決定，核
08 認係被上訴人製發核定通知書（104年6月8日）後之行為，
09 為稽徵機關查獲在先，非屬得申請更正之範圍為由，駁回該
10 案復查之申請，上訴人未提起訴願而告確定，是以，上訴人
11 99年12月31日股東可扣抵稅額帳戶實際餘額為546,351,588
12 元，且上訴人超額分配99年度股東可扣抵稅額13,398,880
13 元。又依行為時所得稅法第114條之2第1項規定及財政部100
14 年6月9日台財稅字第10000061340號令（下稱100年6月9日
15 令）意旨，上訴人必須以現金補繳其99年度超額分配予股東
16 之可扣抵稅額，且於「繳納稅款當日」始能將已完繳之稅額
17 計入可扣抵稅額帳戶內，是以，上訴人就99年度超額分配之
18 可扣抵稅額13,398,880元於105年12月23日始實際繳納，則
19 在其未實際為補繳前，被上訴人核定上訴人99年12月31日股
20 東可扣抵稅額餘額為546,351,588元，自屬有據。

21 (二)如前所述，上訴人就99年度超額分配之可扣抵稅額13,398,8
22 80元係於105年12月23日繳納，自須俟「補繳日105年12月23
23 日」始得計入105年度之股東可扣抵稅額帳戶內，可見上訴
24 人申報103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額201,887,758
25 元，係將尚未補繳之數額13,398,880元預先計入，則被上訴
26 人以上訴人申報103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額溢計1
27 3,398,880元，據以認定該日帳戶餘額僅為188,507,326元，
28 洵屬有據。

29 (三)承上，上訴人103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額為188,5
30 07,326元，於103年1月1日至103年8月20日間增加380,814,2
31 51元，則於103年8月20日股利分配日時，該帳戶實際餘額為

569,321,577元（188,507,326+380,814,251），而其帳載
累積未分配盈餘為2,921,574,054元，依行為時所得稅法第6
6條之6所定之計算方式，其於103年8月20日分配股利淨額2,
629,166,960元予股東時之稅額扣抵比率為19.49%，故僅能
將可扣抵稅額512,424,641元（分配股利淨額2,629,166,960
元×稅額扣抵比率19.49%）併同股利分配予股東，惟上訴人
以19.94%之稅額扣抵比率計算，致實際分配予股東之可扣抵
稅額為524,255,892元（2,629,166,960元×19.94%），被上
訴人據以核定上訴人103年度超額分配可扣抵稅額11,831,25
1元，並按行為時所得稅法第114條之2第1項規定，核定上訴
人本件應補繳稅額11,831,251元，並無違誤。

(四)依行為時所得稅法第66條之6規定可知，各別年度其稅額扣
抵比率、應分配予股東之可扣抵稅額、是否發生超額分配情
事等，自應以「各別年度股利或盈餘之分配日」當時，實際
餘額若干、股東當時實際獲配稅額多寡……等個案事實為判
斷基礎。上訴人99年度分配股利淨額881,505,200元時，係
以稅額扣抵比率7.26%計算可扣抵稅額為63,997,278元（88
1,505,200×7.26%），惟依規定，其僅能分配可扣抵稅額50,
598,398元（881,505,200×5.74%）予股東，被上訴人乃核定
上訴人99年度超額分配13,398,880元，且依法要求上訴人補
繳；上訴人於105年12月23日始補繳稅額13,398,880元，則1
05年12月23日未補繳該稅額前，該13,398,880元無從成為可
供分配之一部分；然上訴人卻於103年度分配股利淨額2,62
9,166,960元時，將斯時尚未補繳之13,398,880元計入可扣
抵稅額，以致以稅額扣抵比率19.94%計算可扣抵稅額為524,
255,892元，致生超額分配11,831,251元之另案情事。換言
之，上訴人之股東於99年度及103年度係分別實際超額獲配
可扣抵稅額13,398,880元及11,831,251元，被上訴人按不同
年度發生之不同超額分配事實，分別依法責令上訴人補繳稅
額，並無同一事由重覆補稅之情形。

01 (五)營利事業只要違反行為時所得稅法第114條之2規定情節之一
02 者，即已構成補繳稅額之要件，並非以「所得人」是否已申
03 報抵減或構成漏稅事實作為判斷依據，是以，上訴人以其法
04 人股東並未據以多扣抵稅款，並無國家稅收短少之情事，本
05 件不應補繳稅額云云，難以憑採。另107年2月7日修正公布
06 所得稅法第114條之2仍明定「中華民國106年12月31日以
07 前，營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分配
08 之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並按超額分配之金
09 額，處1倍以下之罰鍰……」是以，在106年12月31日以前，
10 營利事業未依行為時第66條之2至第66條之7規定，致生超額
11 分配可扣抵稅額者，稽徵機關仍應依法責令補繳稅額，上訴
12 人以所得稅法於107年2月修正時廢止兩稅合一制度，則其本
13 件補繳稅額11,831,251元將無抵稅之機會，被上訴人責令補
14 繳即有違誤云云，亦屬無據。綜上，原處分並無違誤，訴願
15 決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之
16 訴。

17 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就
18 上訴意旨論斷如下：

19 (一)按行為時所得稅法第66條之1第1項前段規定：「凡依本法規
20 定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自87年度起，在其會
21 計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股
22 東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該
23 帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核。……。」第66
24 條之2規定：「（第1項）營利事業記載股東可扣抵稅額帳戶
25 之起訖期間，應為每年1月1日起至12月31日止。但營利事業
26 之會計年度，經依第23條規定核准變更者，得申請稽徵機關
27 核准依其會計年度之起訖日期。（第2項）營利事業自87年
28 度起設置之當年度股東可扣抵稅額帳戶之期初餘額為零；新
29 設立營利事業於設立時，亦同。其以後年度股東可扣抵稅額
30 帳戶期初餘額，應等於其上年度期末餘額。」第66條之3第1
31 項第1款、第6款規定：「營利事業下列各款金額，應計入當

01 年度股東可扣抵稅額帳戶餘額：一、繳納屬87年度或以後年
02 度中華民國營利事業所得稅結算申報應納稅額、經稽徵機關
03 調查核定增加之稅額及未分配盈餘加徵之稅額。……六、其
04 他經財政部核定之項目及金額。」同條第2項第1款、第6款
05 規定：「營利事業有前項各款情形者，其計入當年度股東可
06 扣抵稅額帳戶之日期如下：一、前項第1款規定之情形，以
07 現金繳納者為繳納稅款日；以暫繳稅款及扣繳稅款抵繳結算
08 申報應納稅額者為年度決算日。……六、前項第6款規定之
09 情形，由財政部以命令定之。」查可扣抵稅額帳戶係因實施
10 兩稅合一（自107年起廢除兩稅合一制度，改採股利所得課
11 稅新制），營利事業得分配其「繳納」之營利事業所得稅予
12 其股東或社員，為正確計算營利事業分配予股東或社員之股
13 利或盈餘所含可扣抵稅額而設置。是得計入可扣抵稅額帳戶
14 之營利事業所得稅自限於該營利事業實際上「已繳納」者；
15 並因依上述規定，可扣抵稅額帳戶之期初餘額應等於其上年
16 度期末餘額，即可扣抵稅額帳戶係兼具年度性及銜接性，是
17 營利事業因超額分配股東或社員可扣抵稅額致應補繳可扣抵
18 稅額者，該超額分配之可扣抵稅額因實質上已分配，當於分
19 配年度之可扣抵稅額帳戶餘額中減除，至因超額分配所應補
20 繳之稅額，不論於核定時係已自動補繳或應命補繳者，均應
21 於實際繳納時始得計入可扣抵稅額帳戶餘額，始符設置可扣
22 抵稅額帳戶之意旨。故於超額分配年度，因該應補繳之超額
23 分配稅款尚未實際繳納，自無從溯及於超額分配年度之期末
24 餘額中予以計入。原判決所引財政部100年6月9日令意旨符
25 合上開說明。

26 (二)行為時所得稅法第114條之2第1項第3款規定：「營利事業有
27 下列各款規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，
28 責令營利事業限期補繳，……三、違反第66條之6規定，分
29 配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分
30 配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者。」其立法意
31 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

予適用兩稅合一設算之股東，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稅收；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紀錄之正確。

(三)經查，本件上訴人係國內之營利事業，應依法設置股東可扣抵稅額帳戶，於繳納所得稅時加計營利事業所得稅額至股東可扣抵稅額帳戶，於分配股利時「設算股東可扣抵稅額」並從股東可扣抵稅額帳戶減除分配出去之可扣抵稅額，以維持股東可扣抵稅額帳戶之正確餘額。上訴人曾於104年6月30日及同年7月7日申請更正99年度股利憑單、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表、稅額扣抵比率之計算及盈餘分配表或盈虧撥補表，該案經被上訴人復查決定，核認係被上訴人製發核定通知書（104年6月8日）後之行為，為稽徵機關查獲在先，非屬得申請更正之範圍為由，駁回該案復查之申請，上訴人未提起訴願而告確定，上訴人99年度股東可扣抵稅額帳戶經被上訴人核定結果為99年12月31日股東可扣抵稅額帳戶實際餘額係546,351,588元，上訴人雖曾提出申請更正該餘額成為559,750,468元，較被上訴人核定之546,351,588元多出13,398,880元，然因系爭13,398,880元業經被上訴人另案核定屬上訴人99年度超額分配予股東之可扣抵稅額，上訴人於105年12月23日始補繳99年度經核定之超額分配可扣抵稅額13,398,880元等情，經原審依調查證據之辯論結果認定甚明，依卷內證據，核無不合。被上訴人之所以核定上訴人99年度可扣抵稅額帳戶期末餘額為546,351,588元，主要係因上訴人有如上述之超額分配13,398,880元，而將此部分於核定99年度可扣抵稅額帳戶期末餘額時予以減除之故，上訴人就系爭99年度超額分配可扣抵稅額13,398,880元，既係事後於105年12月23日始實際繳納現金，則上訴人所補繳之該13,

398,880元，須俟「補繳日105年12月23日」始得計入105年度之股東可扣抵稅額帳戶餘額內，可見上訴人申報103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額201,887,758元（已內含系爭尚未繳款之13,398,880元），係將斯時尚未補繳現金之數額13,398,880元預先提早計入103年1月1日之帳戶餘額內。被上訴人以上訴人103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額不當溢計13,398,880元，據以認定本件103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額僅為188,507,326元，截至分配日止之股東可扣抵稅額帳戶餘額應為569,321,577元，稅額扣抵比率為19.49%，核定103年度分配股利總額或盈餘總額所含可扣抵稅額512,424,641元，即無不合。從而被上訴人查得上訴人103年度所用之稅額扣抵比率19.94%，超過規定比率19.49%，致實際分配予股東盛浩股份有限公司（下稱盛浩公司）之可扣抵稅額高達524,255,892元，乃據以核定上訴人103年度係超額分配可扣抵稅額11,831,251元，並按行為時所得稅法第114條之2第1項規定，核定上訴人本件應補繳稅額11,831,251元，自屬有據。原判決維持被上訴人責令上訴人補繳該超額分配之可扣抵稅額之處分，揆諸上開規定及說明，於法並無不合。原判決就其駁回上訴人在原審之訴，已詳述其得心證之理由，並對於上訴人之主張何以不足採取，予以指駁甚詳，經核與卷內證據尚無不符，亦無違反論理法則、經驗法則、證據法則或判決不適用法規、適用不當之違法情事。

(四)原判決已論明上訴人於104年6月30日及同年7月7日申請更正99年度股利憑單、股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表、稅額扣抵比率之計算及盈餘分配表或盈虧撥補表，係屬稽徵機關查獲在先，非屬得申請更正之範圍，上訴人雖就系爭99年度超額分配之可扣抵稅額13,398,880元於105年12月23日為補繳，然其補繳日既非99年度，依上述規定及說明，自不得計入99年度可扣抵稅額帳戶餘額，而屬於實際補繳日始得計入可扣抵稅額帳戶之問題。又上訴人於104年9月30日更正申

01 報103年度股東分配可扣抵稅額524,255,892元部分，係因上
02 訴人已實際分配予股東該等可扣抵稅額524,255,892元（原
03 審卷第98至99頁、原處分卷第545頁）。因此，被上訴人根
04 據此一實際分配予股東可扣抵稅額524,255,892元之事實，
05 查得上訴人將斯時並未補繳之99年度超額分配數13,398,880
06 元，不當虛增至103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額中，
07 致使103年1月1日餘額高達201,887,758元，連同103年1月1
08 日至103年8月20日股東可扣抵稅額帳戶增加380,814,251
09 元，及累積未分配盈餘2,921,574,054元等事項，致使本件
10 稅額扣抵比率溢計成為19.94%等情，乃核定本件103年1月1
11 日股東可扣抵稅額帳戶餘額應為188,507,326元以及稅額扣
12 抵比率應為19.49%。上訴人99年度、103年度既係發生情節
13 相異之不當情事，被上訴人分別按各年度之個別事實為核
14 定，尚無不合。上訴人之股東於99年度及103年度係分別實
15 際超額獲配2筆可扣抵稅額13,398,880元及11,831,251元，
16 則被上訴人按不同年度發生之不同超額分配事實，分別依法
17 責令上訴人補繳稅額，並無同一事由重覆補稅之情形，原判
18 決就此之認定，核無違誤。上訴意旨主張原判決一方面肯認
19 股東可扣抵稅額帳戶為逐年累積之存量概念，即前期期末餘
20 額數必「同額」結轉成為次期期初餘額，一方面卻又認被上
21 訴人將上訴人之更正事項予以割裂適用並無不合，有判決理
22 由矛盾之違法，亦違反行政程序法第112條及第9條規定，且
23 原判決誤認上訴人將所補繳之13,398,880元稅款提早列入股
24 東可扣抵稅額帳戶，而逕引行為時所得稅法第66條之3及財
25 政部100年6月9日令認定原處分係屬有據，實屬涵攝錯誤而
26 有適用法規不當之違法云云，無非係其一己之主觀見解及就
27 原審之事實認定之職權行使事項為爭議，並無可採。

28 (五)依行為時所得稅法第66條之6規定，股東可扣抵稅額帳戶之
29 設計，乃係將營利事業繳納之營所稅額置入該帳戶內，並採
30 取「存量」之累計觀點，再於營利事業實際分配盈餘時，依
31 同條第1項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，

01 自上開累積之存量中減除。而此一帳戶餘額之多寡，不僅代
02 表繳納之營利事業所得稅額還有多少可供股東扣抵，同時也
03 會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
04 金額（即具有延續性），為營利事業之永續經營及其股東之
05 權益，保持該帳戶記錄之正確，自屬必要。又為確保帳戶記
06 錄之正確性、延續性，維持股東可扣抵稅額帳戶之正確紀
07 錄，以計算可分配予股東之所得稅額，係落實兩稅合一設算
08 扣抵制之必要作法，且為行為時所得稅法第66條之1明定之
09 作為義務。上開行為時所得稅法第114條之2規定，有超額分
10 配可扣抵稅額情形時，責由造成該項錯誤之營利事業補繳該
11 超額分配稅額，以回復帳戶記錄之正確，只要該次分配「所
12 得人」有申報抵減或構成漏稅事實之可能，營利事業即應為
13 補稅，不以實際上股東有無發生以其獲配之超額可扣抵稅額
14 申報扣抵所得稅之結果為要件。本件上訴人申報103年度股
15 東分配可扣抵稅額524,255,892元部分，係因上訴人已實際
16 分配予股東盛浩公司該等可扣抵稅額524,255,892元等情，
17 為原審依法確定之事實，則上訴人有超額分配可扣抵稅額予
18 盛浩公司，至為明確。行為時所得稅法第66條之6既規定，
19 營利事業除應於股利或盈餘分配日，依法計算稅額扣抵比率
20 外，所分配之扣抵稅額，不得超過「分配日」營利事業股東
21 可扣抵稅額帳戶餘額，倘分配予股東之扣抵稅額「超過」其
22 股東可扣抵稅額帳戶餘額，形同營利事業以未繳納之稅額分
23 配予股東用以扣抵應納之綜合所得稅額，將造成國庫稅源流
24 失，並影響國家資金調度，即應依行為時所得稅法第114條
25 之2第1項第3款規定，責令營利事業限期補繳超額分配之稅
26 額，原判決維持被上訴人所為補稅處分，核無違誤。又本件
27 為103年度超額分配之股東可扣抵稅額與104年度修正為部分
28 設算扣抵制、107年度以後廢除兩稅合一制度及股東可扣抵
29 稅額帳戶無涉，上訴人既未依行為時所得稅法第66條之6規
30 定，致生超額分配可扣抵稅額，被上訴人依法責令補繳稅
31 額，自無不合。再者，股東可扣抵稅額帳戶為逐年累積之存

量概念，本件上訴人超額分配股東可扣抵稅額予法人股東盛浩公司，盛浩公司最終仍會將其股利再分配予其自然人股東申報扣抵所得稅，縱盛浩公司於當年度已達稅額扣抵比率上限，然僅係該年度之情形，不代表盛浩公司於可將股利分配自然人股東之年度時，仍達扣抵比率上限，於未來年度在未逾扣抵比率上限時自可分配股利予自然人股東。因此，盛浩公司之自然人股東自仍有用以扣抵應納之綜合所得稅額之可能。上訴意旨主張盛浩公司係國內法人股東，且盛浩公司於99至103年度盈餘分配之股東可扣抵稅額比率均已達稅額扣抵比率上限，故其更正申報99至103年度之股利憑單，並不影響盛浩公司各該年度之股東可扣抵稅額比率，無任何人因系爭超額分配可扣抵稅額享有抵稅權，且未因此導致國家稅收短少之情事，本案僅為上訴人及盛浩公司有關股東可扣抵稅額帳載數之調整，非如原判決單純以更正前之稅額扣抵比例不正確而逕認有漏稅結果，原判決不當限縮課稅要件，除與財政部104年12月30日台財稅字第10404030450號函及107年3月28日台財稅字第10604687570號函意旨不符，亦違反法律保留原則云云，自無足採。

(六)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 11 月 1 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 洪 慕 芳

法官 許 瑞 助

法官 侯 志 融

法官 王 俊 雄

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 111 年 11 月 1 日
03 書記官 張 玉 純