最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第434號

上　訴　人　中國信託綜合證券股份有限公司

代　表　人　謝載祥

訴訟代理人　李益甄　律師

　　李函穎　律師

　　陳以昕　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　李雅晶

訴訟代理人　許碧容

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國114年4月24日臺北高等行政法院113年度訴字第642號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人於105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報「分配股利淨額或盈餘淨額依規定之稅額扣抵比率計算之金額」新臺幣（下同）6,156,821元，經被上訴人核定可扣抵稅額6,469,654元及稅額扣抵比率4.73%，惟上訴人105年度股利憑單所載之稅額扣抵比率為15.14%，致超額分配可扣抵稅額14,230,217元，應補繳稅額7,115,108元，並裁處罰鍰3,557,554元。上訴人不服，申請復查，經復查決定駁回後，提起訴願，嗣經被上訴人重審復查決定：「一、撤銷……111年11月29日財北國稅法一字第1110033411號復查決定。二、追減罰鍰……711,511元，變更核定為2,846,043元。三、其餘復查駁回。」（下稱重審復查決定）上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分（含重

審復查決定）關於應補繳稅額7,115,108元及罰鍰2,846,043元部分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）113年度訴字第642號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均引用原判決之記載。

三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠行為時（下同）所得稅法第3條之1規定：「營利事業繳納屬87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，由其股東或社員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。」第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；……」第66條之1第1項規定：「凡依本法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自87年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核。……」第66條之3第1項第2款規定：「營利事業下列各款金額，應計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額：……二、因投資於中華民國境內其他營利事業，獲配屬87年度或以後年度股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額。」第66條之6規定：「（第1項）營利事業分配屬87年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：

稅額扣抵比率＝股東可扣抵稅額帳戶餘額／累積未分配盈餘帳戶餘額

股東（或社員）可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額ｘ稅額扣抵比率。但中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額ｘ稅額扣抵比率ｘ50%。……（第4項）第1項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計算至小數點以下第4位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿1元者，按四捨五入計算。」第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」第102條之1第1項規定：「依第66條之1規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年1月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報該管稽徵機關查核；並應於2月10日前將股利憑單填發納稅義務人。……」第114條之2第1項第1款、第3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。……三、違反第66條之6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。」

㈡綜上規定可知，我國所得稅法制自民國87年起至106年止，採兩稅合一制度，營利事業依據所得稅法之規定繳納營利事業所得稅（下稱營所稅）後，將稅後盈餘分配予股東，再由股東將股利所得或盈餘納入稅基，繳納所得稅。為避免同一來源所得（股利或盈餘）在不同稅捐主體重覆課徵屬性相同之所得稅，立法者並採取「設算扣抵制」，將營利事業所繳

納之營所稅，於繳納後，換算成股東可扣抵之稅額。另為實施上開兩稅合一設算扣抵制，立法者在會計帳簿之外，另課以營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶及依法定期限及依規定按實填報或填發「股利憑單」予股東之義務，用以記錄依法應分配予股東之可扣抵稅額，及使國內股東憑以申報「股利總額」及「可扣抵稅額」。準此，於營利事業分配股利予「境內個人股東」時，依所得稅法第3條之1及第71條規定，該個人股東即應將該股利併入全年綜合所得辦理結算申報，該股利所含之可扣抵稅額即得用以扣抵其應納之綜合所得稅（下稱綜所稅）額，倘若營利事業超額分配可扣抵稅額，將導致境內個人股東獲配股利所含之抵稅權虛增，使國家稅收有短少之可能，依所得稅法第114條之2第1項規定，營利事業應補繳其超額分配予境內個人股東可扣抵稅額；至於營利事業分配股利予「境內法人股東」時，依所得稅法第66條之3第1項第2款規定，該境內法人股東應計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額，則該境內法人股東最終仍會將其股利再分配予其個人股東申報扣抵綜所稅。因此，上開所得稅法第114條之2第1項規定，有超額分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超額分配稅額，以回復帳戶紀錄之正確，只要該次分配「所得人」有申報抵減或構成漏稅事實之可能，營利事業即應為補稅，不以實際上股東有無發生以其獲配之超額可扣抵稅額申報扣抵所得稅之結果為要件。

㈢財政部107年3月28日台財稅字第10604687570號令（下稱財政部107年3月28日令）釋略以：「一、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，有所得稅法第114條之2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中華民國境內居住之個人，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……。」該令釋係鑑於兩稅合一股東可扣抵稅額減半新制自104年1月1日實施後，營利事業可

分配予我國境內居住之個人股東之可扣抵稅額，已修正為按股利淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數，其餘半數則不得分配，故發布核釋營利事業超額分配可扣抵稅額應補稅額及裁罰基準之計算方式，即如有所得稅法第114條之2規定超額分配可扣抵稅額情事者，係以半數計算及處罰，是上開財政部令釋係闡述所得稅法第114條之2規定，並未逾越所得稅法相關規定，且無牴觸租稅法律主義，自得援用。

㈣經查，上訴人於105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報「分配股利淨額或盈餘淨額依規定之稅額扣抵比率計算之金額」6,156,821元，經被上訴人核定稅額扣抵比率為4.73%（計算式：股東可扣抵稅額帳戶餘額11,246,947元÷分配日累積未分配盈餘帳戶餘額237,797,292元）及可扣抵稅額為6,469,654元（計算式：136,779,156×4.73%），惟上訴人105年度開立股利憑單按稅額扣抵比率15.14%分配，致已分配之可扣抵稅額為20,699,871元等情，為原審依法所確定之事實，核與卷證相符。原判決據此論明：上訴人105年度開立股利憑單按稅額扣抵比率15.14%分配，實際已分配之可扣抵稅額為20,699,871元（即「全年股利分配彙總資料申報更正表」更正前資料之全部股東可扣抵稅額加總），超過依核定稅額扣抵比率4.73%計算之可扣抵稅額6,469,654元，致超額分配可扣抵稅額14,230,217元（計算式：20,699,871—6,469,654）。又上訴人分配股利予境內法人股東即中國信託金融控股股份有限公司（下稱中信金控）時，中信金控獲配之股利雖不計入其課稅所得額（且該股利所含之可扣抵稅額，亦不得抵減其應納稅額），然仍應計入中信金控之股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟中信金控再分配股利給包含境內個人股東在內之其他各類股東時，中信金控之境內個人股東即可享有獲配股利所含之可扣抵稅額，得用以扣抵其應納之綜所稅。是則，就上訴人超額分配可扣抵稅額部分，將導致中信金控之境內個人股東獲配股利所含之抵稅權虛增，同樣有造成國家稅收短少之可能，故上訴人分配股利予中信金

控，亦屬於兩稅合一體系之內，即有所得稅法第114條之2第1項第3款關於超額分配可扣抵稅額規定之適用。從而，被上訴人依所得稅法第114條之2第1項第3款及財政部107年3月28日令釋，以原處分責令上訴人補繳稅額7,115,108元，揆諸前揭規定，並無違誤等語，經核並無違反經驗法則、論理法則，亦無判決不適用法規或適用不當，或判決理由不備或矛盾之違背法令情事。

㈤其次，本院109年度判字第434號判決係針對公司股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，因該等境外股東不適用我國兩稅合一設算扣抵制度，公司對其開立者為扣繳憑單而非載有可扣抵稅額之股利憑單，因其未受分配可扣抵稅額，故實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，自不符所得稅法第114條之2第1項第3款規定之補稅要件。至憲法法庭112年憲判字第10號判決（與本院109年度判字第434號判決合稱系爭2判決）雖宣示：「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……，除依同法第73條之2但書規定，未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納稅額所生之可扣抵稅額外，不論營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，形成形式上超額分配可扣抵稅額之情形，是否因此可能致國家稅源流失，概依超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業補繳差額，就股東全部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部分，牴觸憲法第7條平等權保障，於此範圍內，應自本判決公告之日起失其效力。」惟該判決亦同時肯認「……對違反協力義務，未依法正確記錄可扣抵稅額帳戶，致超額分配可扣抵稅額之營利事業，使其負擔財產上之不利益，命其繳納超額分配之差額，以彌補可能流失之稅源並兼顧稽徵效率，一般而言，就股東全部或部分為境內股東而得主張可扣抵稅額之營利事業，其目的核屬正當，所採之手段亦有助於目的之達成，而有合理關聯」（第26段參照）。由此可知，系爭2判決係針對營利事業之股東

全部為境外股東而言，核與本件上訴人之股東均為境內股東有別。又本件上訴人超額分配可扣抵稅額14,227,033元予中信金控，虛增其股東可扣抵稅額帳戶金額，將致中信金控再分配股利而計算稅額扣抵比率時，因包含前揭虛增可扣抵稅額而增加稅額扣抵比率（分子虛增14,227,033元）。至中信金控原申報之105年度稅額扣抵比率為6.34%，雖較被上訴人核定之6.79%為低，惟此係因「未」排除與超額分配無關而影響股東可扣抵稅額帳戶餘額變動之因素（依上訴人提出之上訴理由狀附表3所載，中信金控原申報數與被上訴人核定重新計算後之差異，除有因上訴人超額分配予中信金控之虛增可扣抵稅額14,227,033元之影響外，尚有被上訴人核定105年期初股東可扣抵稅額帳戶餘額之差異）。實則，倘上訴人正確分配可扣抵稅額6,464,348元（中信金控自上訴人獲配之股利淨額136,666,980元×稅額扣抵比率4.73%），必然較獲超額分配20,691,381元所計算之稅額扣抵比率為低。從而，原判決論明：依系爭2判決之意旨，可知兩稅合一制之相關規定仍是符合憲法之原則性規定，只有在涉及全部為境外股東時，才例外排除適用；又被上訴人雖曾將中信金控原申報截至105年8月6日之稅額扣抵比率核定為6.79%，較中信金控原申報6.34%為高，然作為稅額扣抵比率分子之金額於排除中信金控期初金額調整數之後，稅額扣抵比率確實較中信金控原申報6.34%為低等語，洵無違誤。上訴意旨主張：所得稅法第114條之2第1項規定之適用前提應在於「營利事業在超額分配可扣抵稅額予其股東時，是否將實際上造成國家稅收損失」，倘若實際上並未造成國家稅收損失，則其稅法評價上即應與系爭2判決所涉營利事業股東均為境外股東之情形一致；本件上訴人縱因105年度股利憑單上記載之稅額扣抵比率錯誤而導致形式上超額分配股東可扣抵稅額14,230,217元，惟其中可能導致國家發生稅收損失者僅有分配予其個人股東之可扣抵稅額，其金額至多僅有5,855元；至於上訴人超額分配予法人股東即中信金控之可扣抵稅額部分，

因中信金控原申報之105年度稅額扣抵比率為6.34%，經被上訴人核定重新計算後，稅額扣抵比率反提高至6.79%，故中信金控之個人股東即無超額扣抵綜所稅應納稅額之可能，此部分自無損及國家稅收之餘地，原判決就上訴人前揭主張認定不足採信，且逕認本件背景事實與系爭2判決不同，不得比附援引，復以原處分命上訴人補繳7,115,108元，洵有違反平等原則、比例原則及論理法則暨判決不備理由之違背法令情事云云，無非係執其一己主觀見解，對於業經原判決詳為論駁之事項再予爭執，或就所得稅法第114條之2第1項規定之法律效果有所誤解，復執原判決適用系爭2判決意旨及關於中信金控稅額扣抵比率高低之論述有所矛盾等與判決結果無涉之主張，均無足採。

㈥末以，所得稅法第114條之2第1項規定包含2種不同法律效果：其一為責令營利事業補繳超額分配之可扣抵稅額；其二為按超額分配金額處1倍以下罰鍰。前者在回復因超額分配所造成之稅額帳戶及國庫風險，後者則係對營利事業違反正確計算及分配義務所為之制裁，上訴意旨將「補繳」與「罰鍰」合併視為同一漏稅罰，已有誤會。又本件被上訴人原以補繳稅額7,115,108元為基礎，處0.5倍罰鍰3,557,554元，嗣於重審復查時，考量上訴人之錯誤主要發生於股利憑單稅額扣抵比率之誤植，上訴人事後已辦理股利憑單更正，及自107年度起，營利事業已毋庸設置股東可扣抵稅額帳戶等情，依納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第3項規定，審酌上訴人應受責難程度較輕，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定，改處0.4倍之罰鍰2,846,043元，而追減711,511元，並無逾越裁量或裁量怠惰之違法瑕疵，亦無違反比例原則等情，業經原判決依調查證據之辯論結果予以認定在案，核其認定與卷內證據並無牴觸，亦無違反經驗法則、論理法則、證據法則或理由不備之情形，是原判決維持被上訴人所為罰鍰之處分，自無違誤。上訴意旨仍執陳詞主張：所得稅法第114條之2第1項第3款規定應為

漏稅罰，原判決倘認該規定屬違反協力義務之行為罰，則於上訴人僅就分配可扣抵稅額予個人股東至多僅有5,855元稅收損失之情形下，逕認被上訴人按補繳稅額之0.4倍裁處罰鍰2,846,043元，並無違誤，顯有違反憲法第23條之比例原則，並與憲法第15條保障人民財產權意旨有違；又原判決未審酌兩稅合一制度自107年1月1日起即已廢除，上訴人於股利憑單誤植稅額扣抵比率，對我國稅收於後續年度有何負面影響亦殊難想像，且上訴人僅為配合國家實施設算扣抵制下之協力義務人，並未自超額分配可扣抵稅額之行為獲有任何不法租稅利益等節，亦有消極不適用行政罰法第18條第1項、納保法第16條第3項、行政程序法第9條規定之判決違背法令情事云云，亦非足取。

四、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、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　　115　　年　　10　　月　　14　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　張　國　勳

法官　林　欣　蓉

法官　林　麗　真

法官　林　秀　圓

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　14　　日

書記官　蕭　君　卉