

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

113年度訴字第642號

114年3月20日辯論終結

原告 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

高文心 律師

複代理人 陳以昕 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英（局長）

訴訟代理人 王子雄

張素媛

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國113年3月29日台財法字第11213949290號（案號：第11200748號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國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（下稱分配股利淨額依規定計算之可扣抵稅額）新臺幣（下同）6,156,821元，經被告核定可扣抵稅額6,469,654元及稅額扣抵比率4.73%，惟原告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（下稱原

01 處分)。原告不服，申請復查，未獲變更（即被告111年11
02 月29日財北國稅法一字第1110033411號復查決定，下稱前復
03 查決定），向財政部提起訴願，案經被告重新審查結果，以
04 112年7月20日財北國稅法務字第1120020090號重審復查決
05 定：「一、撤銷……111年11月29日財北國稅法一字第11100
06 33411號復查決定。二、追減罰鍰……711,511元，變更核定
07 為2,846,043元。三、其餘復查駁回。」（下稱重審復查決
08 定），原告仍不服，復向財政部提起訴願，經訴願決定駁
09 回，遂提起本件行政訴訟。

10 二、原告起訴主張及聲明：

11 (一)、原告在股利憑單上誤載稅額扣抵比率為15.14%，被告核定
12 為4.73%，從而有超額分配情況，但依原告之附件21之計
13 算，個人股東所佔可扣抵稅額比率如依核定數計算僅2,635
14 元，分配給個人股東按原本原告填報的股利憑單所載稅額是
15 8,490元，亦即實際上超額分配給個人股東的稅額僅5,855
16 元，其餘分配給法人股東中國信託金融控股股份有限公司
17 （下稱中信金控）的部分，僅是暫時計入可扣抵稅額帳戶，
18 當年度原申報的可扣抵比率是6.34%（較低），後來被告核
19 定是6.79%（較高），亦即理論上分配給中信金控的部分不
20 可能發生超額扣抵，法人股東實際上不會享用到該可扣抵稅
21 額。故實際上可能發生超額分配須要補稅的情況僅有個人股
22 東被超額分配的部分即5,855元，竟是按照被告認定的整個
23 超額分配金額全部被要求補稅及裁處罰鍰，如從超額分配或
24 可扣抵稅額的帳戶設計而言不應為此處罰。

25 (二)、參照最高行政法院109年度判字第434號判決意旨，應視實際
26 上超額分配情事是否發生漏稅結果而為決定。憲法法庭112
27 年憲判字第10號判決亦認為可扣抵稅額分配給外國股東時，
28 因臺灣的設算扣抵制不適用於外國股東，故依稅法規定，其
29 並無可扣抵稅額之適用，故如超額分配的對象是外國股東時
30 不應補稅。本件實際漏稅結果是5,855元，解釋上應依所得
31 稅法相關規定視國家有無稅收損失，否則補稅甚至處罰即不

01 符合相關規定之要件。本件不論依合憲性解釋、目的性解釋
02 以及相關處罰法定原則，如斟酌所得稅法第114條之2在超額
03 分配扣抵的部分是漏稅罰性質而非行為罰，則應針對漏稅結
04 果處罰，而不是認為應按所謂超額分配上去的這個金額的絕
05 對值來做處罰。本件原告主張的是因相關法規應是針對超額
06 分配的稅額致生漏稅結果時始為處罰，原告並非主張要依個
07 人股東實際適用之綜合所得稅稅率計算漏稅額後再對原告處
08 以罰鍰或補稅，而是主張應視原告超額分配的稅額中有哪些
09 可能致生漏稅結果部分為處罰，這是兩個不同層次的問題，
10 原告當然知道個案的情節確實2個案件無法完全合致，但原
11 告主張依相同事物應相同處理的平等原則、比例原則，以及
12 漏稅罰應有漏稅結果即結果罰的性質來做考量，主張等者等
13 之，不等者不等之。如依被告主張，則應按照分配的可扣抵
14 稅額再計到個別股東的情形重新計算漏稅額及漏稅罰，亦即
15 被告的答辯依然是結果罰，不會是按照實際超額分配多少的
16 稅額的絕對值去做處罰等語。

17 (三)、聲明：訴願決定、原處分（含重審復查決定）關於應補繳稅
18 額7,115,108元及罰鍰2,846,043元部分均撤銷。

19 三、被告答辯及聲明：

20 (一)、本件原告105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，僅
21 列報稅額扣抵比率4.50%及分配股利淨額依規定計算之可扣
22 抵稅額6,156,821元，惟於實際分配股利時，係按稅額扣抵
23 比率15.14%計算分配可扣抵稅額，又原告於股利分配時股東
24 可扣抵稅額帳戶餘額僅10,703,936元，如全數分配予股東，
25 該分配股利所含之可扣抵稅額至多為10,703,936元，惟原告
26 實際分配股利所含之可扣抵稅額為20,699,871元，不僅超出
27 所得稅法第66條之6規定計算之可扣抵稅額，亦已超出分配
28 日股東可扣抵稅額帳戶可分配之餘額，致生超額分配情事。
29 是被告以原告違反所得稅法第66條之6規定，依所得稅法第1
30 14條之2第1項規定及財政部107年3月28日令釋意旨，責令原
31 告補繳超額分配可扣抵稅額7,115,108元〔（實際已分配之

01 可扣抵稅額為20,699,871元－核定應分配之可扣抵稅額6,46
02 9,654元)÷2]，於法並無不合。原告稱可能導致國家發生
03 稅收損失僅有5,855元云云尚非屬實，查原告105年度除法人
04 股東中信金控外，尚有132名個人股東，原告於105年6月6日
05 分配股利，並於106年1月26日申報105年度股利憑單，系爭
06 超額分配可扣抵稅額已歸戶至中信金控及個人股東105年度
07 所得，個人股東可以半數抵繳個人股東105年度綜合所得
08 稅，而法人股東中信金控則於105年6月6日獲配股利時計入
09 股東可扣抵稅額帳戶，嗣於105年8月6日以包含原告超額分
10 配之可扣抵稅額核算分配其股東之可扣抵稅額，並於106年1
11 月25日按稅額扣抵比率6.34%申報105年度股利憑單，經被告
12 查核結果，其正確稅額扣抵比率應為6.29%，按該等中信金
13 控股股東如屬個人股東，於繳納105年度綜合所得稅時，本案
14 超額分配之可扣抵稅額亦可以半數抵繳綜合所得稅，法人股
15 東則計入股東可扣抵稅額帳戶再分配105年度股利予個人股
16 東時，亦產生相同之兩稅合一效果。系爭超額分配可扣抵稅
17 額已歸戶至個人股東（包含法人股東再分配可扣抵稅額於其
18 個人股東）計算抵繳綜合所得稅，所造成之國家稅收損失並
19 非如原告計算，至多僅有5,855元，原告主張容有誤解。

20 (二)、凡營利事業違反所得稅法第114條之2第1項各款規定情形或
21 第2項規定情形之一者，即已構成補繳稅額及裁處罰鍰之要件。
22 原告自承所委任之股務代理機構於寄發105年度股利憑
23 單時，將所載之稅額扣抵比率誤植為15.14%，致股利憑單適
24 用錯誤之稅額扣抵比率，非原告故意為之，惟原告未注意監
25 督股務代理機構正確計算併同股利分配之可扣抵稅額，並據
26 實填寫股利憑單，仍有應注意、能注意而不注意之過失。原
27 告違反所得稅法第66條之6規定，當然構成同法第114條之2
28 所規定超額分配可扣抵稅額之要件，考量原告原列報之分配
29 股利淨額依規定計算之可扣抵稅額為6,156,821元，係於分
30 配股東可扣抵稅額予股東時，誤植股利憑單上之稅額扣抵比
31 率，致超額分配可扣抵稅額，又原告於查獲後已自行辦理股

01 利憑單更正，且自107年度起，營利事業已無需設置股東可
02 扣抵稅額帳戶等情，依納稅者權利保護法第16條第3項規定
03 衡酌，其應受責難程度較輕，爰依稅務違章案件裁罰金額或
04 倍數參考表使用須知第4點規定，按前揭計算之金額7,115,1
05 08元改處0.4倍罰鍰2,846,043元，重審復查決定追減罰鍰71
06 1,511元，實已考量原告之違章情節而為適切之裁罰，並無
07 違誤。

08 (三)、原告所提附件21表格無法採據，因為每個股東並不都是一樣
09 的稅率，個人綜合所得稅是累進的，原告的表格計算並不準
10 確。關於法人股東部分，法人股東下面也有股東，也有可能
11 超額。另原告援引之最高行政法院109年度判字第434號判決
12 背景是外國股東，但本件原告全都是本國股東，本國股東與
13 外國股東之課稅方式本不相同，不能比附援引等語。

14 (四)、聲明：駁回原告之訴。

15 四、前開事實概要欄所載事實，除下列爭點外，有原處分（本院
16 卷第37-41頁）、前復查決定（原處分卷第1021-1030頁）、
17 重審復查決定（本院卷第43-55頁）、訴願決定書（本院卷
18 第63-77頁）、被告105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申
19 報表核定通知書、105年度營利事業所得稅股東可扣抵稅額
20 申報核定通知書調整法令及依據說明書、原告105年度營利
21 事業所得稅結算申報書暨104年度未分配盈餘申報書、全年
22 股利分配彙總資料申報更正表（本院卷第37、39、145至156
23 頁、原處分卷第981至984頁）等在卷可證，足以認定為真
24 實。本件之主要爭點為：原告105年度股利憑單所載之稅額
25 扣抵比率為15.14%，致超額分配可扣抵稅額14,230,217元，
26 被告依所得稅法第114條之2第1項規定，責令原告補繳稅額
27 7,115,108，並裁處罰鍰2,846,043元，是否合法？

28 五、得心證之理由：

29 (一)、相關法規：

30 1、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
31 定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自87年度起，在其會

01 計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股
02 東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該
03 帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核。……」第66條
04 之6規定：「營利事業分配屬87年度或以後年度之盈餘時，
05 應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占
06 其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比
07 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
08 之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：稅額扣抵
09 比率＝股東可扣抵稅額帳戶餘額／累積未分配盈餘帳戶餘
10 額；股東（或社員）可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額×稅
11 額扣抵比率……第1項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計
12 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
13 滿1元者，按四捨五入計算。」第114條之2第1項第3款規
14 定：「營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分
15 配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳……三、違反第66
16 條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規
17 定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額
18 者。」

19 2、次按「自104年1月1日起，營利事業併同股利或盈餘淨額分
20 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
21 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
22 民國境內居住之個人，其應補繳之超額分配稅額及裁罰基
23 準，均以該條規定超額分配之可扣抵稅額之半數為
24 準……。」業經財政部107年3月28日台財稅字第1060468757
25 0號令（下稱財政部107年3月28日令）釋在案。查上開財政
26 部令釋係闡明所得稅法第114條之2規定，並未逾越所得稅法
27 相關規定，且無牴觸租稅法律主義，被告得予以援用。

28 3、立法者對營利事業課以設置股東可扣抵稅額帳戶並須正確紀
29 錄及保持憑證之協力義務，為增進公共利益所必要，尚非憲
30 法所不許……又我國所得稅法制自87年起至106年止，採兩
31 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

01 得稅後，將稅後盈餘分配予股東，再由股東將股利所得或盈
02 餘納入稅基，繳納個人綜合所得稅。為避免同一來源所得
03 （股利或盈餘）在不同稅捐主體重覆課徵屬性相同之所得
04 稅，立法者並採取「設算扣抵制」，將營利事業所繳納之營
05 利事業所得稅，於繳納後，換算成股東可扣抵之稅額，由營
06 利事業發給股東相關證明文件，使個人股東於繳納個人綜合
07 所得稅時，得向稽徵機關憑以主張該可扣抵之稅額，故該時
08 期之所得稅法（下稱舊制所得稅法）第3條之1規定：「營利
09 事業繳納屬87年度及以後年度之營利事業所得稅，除本法另
10 有規定外，於盈餘分配時，由其股東或社員將獲配股利總額
11 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
12 稅額中扣抵。」另為實施上開兩稅合一設算扣抵制，立法者
13 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
14 之義務，用以記錄依法應分配予股東之可扣抵稅額（舊制所
15 得稅法第66條之2至第66條之6規定參照），並規定須保持足
16 以正確計算該帳戶金額之憑證及記錄，以供稽徵機關查核
17 （舊制所得稅法第66條之1規定參照）。是股東可扣抵稅額
18 帳戶記載，將直接影響營利事業應分配予股東之可扣抵稅
19 額，於營利事業依其可扣抵稅額帳戶之錯誤記載，致發生超
20 額分配予股東可扣抵稅額時，國家即可能因各該股東於申報
21 並繳納個人綜合所得稅時行使扣抵權而發生稅捐損失。而租
22 稅法律關係中，除稅捐客體所歸屬之主體為稅捐債務人，例
23 如前述獲有股利所得之股東，應對國家負擔稅捐債務外，在
24 完成稅捐稽徵之過程中，與稅捐債務人及國家完成稅捐稽徵
25 程序相關連之其他第三人，立法者如課以其相當之協力義
26 務，以藉其協力而使國家掌握正確之課稅資料、維護租稅公
27 平（司法院釋字第317號解釋參照）、降低稽徵成本及提高
28 稽徵效率，亦非憲法所不許。是立法者立法明文課以營利事
29 業設置股東可扣抵稅額帳戶，及正確記載並保持足以正確計
30 算該帳戶金額之憑證之行為義務，以協助國家完成兩稅合一

01 制之施行，即為增進公共利益所必要。（憲法法庭112年憲
02 判字第10號判決第14、16、17、18段意旨參照）

03 4、系爭規定【註：即憲法法庭112年憲判字第10號判決所指
04 「所得稅法第114條之2第1項第1款規定」】為避免營利事業
05 股東可扣抵稅額帳戶記載錯誤，使分配予股東之可扣抵稅額
06 超過其應分配之金額，致個人股東於繳納綜合所得稅時，虛
07 增可扣抵金額，減少個人股東對國家之綜合所得稅債務，造
08 成國庫可能流失稅源，並影響資金調度，對違反協力義務，
09 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
10 營利事業，使其負擔財產上之不利益，命其繳納超額分配之
11 差額，以彌補可能流失之稅源並兼顧稽徵效率，一般而言，
12 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
13 業，其目的核屬正當，所採之手段亦有助於目的之達成，而
14 有合理關聯。……末查，營利事業依舊制所得稅法之相關規
15 定，負有設置股東可扣抵稅額帳戶並正確記錄及保持憑證之
16 稅捐協力義務，營利事業若違反此一行政法上義務，本應受
17 制裁。立法者衡酌事件之特性、侵害法益之輕重及所欲達成
18 之管制效果，訂定相關制裁規定，如未逾越比例原則，尚屬
19 立法裁量之範圍，附此指明（憲法法庭112年憲判字第10號判
20 決第26、31段意旨參照）。查所得稅法第114條之2第1項第1
21 款規定所處罰者係營利事業「違反行為時第六十六條之二第
22 二項、第六十六條之三或第六十六條之四規定，虛增股東可
23 扣抵稅額帳戶金額，或短計行為時第六十六條之六規定之帳
24 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
25 稅額，超過其應分配之可扣抵稅額。」，至於本件適用之所
26 得稅法第114條之2第1項第3款規定所處罰者係營利事業「違
27 反行為時第六十六條之六規定，分配股利淨額所適用之稅額
28 扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依
29 規定計算之金額。」，可知前開2規定係就分配予股東或社
30 員之可扣抵稅額，超過其應分配之可扣抵稅額者，或所分配
31 之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額之行為，予以補稅並

01 裁罰，該二規定之目的與手段有相似性，法理相同，故上開
02 憲法判決意旨於本件可資參照適用。

03 5、行為時所得稅法第114條之2第1項第3款，其立法意旨，在於
04 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
05 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
06 扣抵稅額申報扣抵所得稅，而損失超額扣抵部分之稅收；以
07 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
08 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
09 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
10 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
11 之正確(最高行政法院109年度上字第739號判決意旨參照)。

12 (二)、原處分補徵稅額7,115,108元並無違誤：

13 1、查原告105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表及104年
14 度盈餘分配表或盈餘撥補表，申報股利分配日為105年6月6
15 日、股利淨額136,779,156元，稅額扣抵比率4.501286%(計
16 算式：股東可扣抵稅額帳戶餘額10,703,936元÷分配日累積
17 未分配盈餘帳戶餘額237,797,292元)及分派股利淨額依規定
18 計算之可扣抵稅額6,156,821元(計算式：136,779,156×4.50
19 1286%)；被告以原告105年度開立股利憑單按稅額扣抵比率1
20 5.14%分配，實際已分配之可扣抵稅額為20,699,871元(即
21 「全年股利分配彙總資料申報更正表」更正前資料之全部股
22 東可扣抵稅額加總)，超過依核定稅額扣抵比率4.73%(計算
23 式：股東可扣抵稅額帳戶餘額11,246,947元÷分配日累積未
24 分配盈餘帳戶餘額237,797,292元)計算之可扣抵稅額6,469,
25 654元(計算式：136,779,156×4.73%)，致超額分配可扣抵稅
26 額14,230,217元(計算式：20,699,871—6,469,654)等情，
27 有被告105年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表核定通
28 知書、105年度營利事業所得稅股東可扣抵稅額申報核定通
29 知書調整法令及依據說明書、原告105年度營利事業所得稅
30 結算申報書暨104年度未分配盈餘申報書、全年股利分配彙

01 總資料申報更正表可參(本院卷第37、39、145至156頁、原
02 處分卷第981至984頁)。

03 2、次查原告於110年9月23日申請更正105年度股利憑單及股利
04 憑單申報書，以其誤植稅額扣抵比率15.14%，申請更正為4.
05 5%，經被告以110年9月27日財北國稅南港綜所字第11017524
06 99號函覆准予辦理(本院卷第141至156頁)。被告復依核定稅
07 額扣抵比率4.73%(較原告更正後比率4.5%為高)，計算可扣
08 抵稅額為6,469,654元及超額分配可扣抵稅額14,230,217
09 元，業如前述。被告以原告違反所得稅法第66條之6規定，
10 分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率即15.14%超過規定比率
11 即4.73%，致實際已分配之可扣抵稅額20,699,871元，超過
12 依規定計算之金額6,469,654元，被告遂依所得稅法第114條
13 之2第1項第3款及財政部107年3月28日令規定，以原處分責
14 令原告補繳稅額7,115,108元〔計算式：(實際已分配之可扣
15 抵稅額20,699,871元－核定應分配之可扣抵稅額6,469,654
16 元)÷2〕，揆諸前揭規定，並無違誤。

17 3、原告雖主張：原告之法人股東中信金控獲配轉投資股利時，
18 並無行使股東扣抵權之餘地，僅有在個人股東超額扣抵綜合
19 所得稅應納稅額時，超額分配始可能損及國家稅收，參照憲
20 法法庭112年憲判字第10號判決、最高行政法院109年度判字
21 第434號判決意旨，被告援引所得稅法第114條之2第1項第3
22 款命原告補稅，容有違誤云云。惟查：

23 (1)、憲法法庭112年憲判字第10號判決之背景事實涉及的是境外
24 股東，判決主文略以：中華民國98年5月27日修正公布之所
25 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
26 規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利
27 事業限期補繳……：一、違反第66條之2第2項、第66條之3
28 或第66條之4規定，虛增股東可扣抵稅額帳戶金額……致分
29 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
30 者。」(107年1月1日起修正施行，增列「106年12月31日以
31 前」等語，規範意旨相同)，除依同法第73條之2但書規

01 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
02 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
03 額帳戶金額，形成形式上超額分配可扣抵稅額之情形，是否
04 因此可能致國家稅源流失，概依超額分配之可扣抵稅額，責
05 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
06 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
07 利事業部分，牴觸憲法第7條平等權保障，於此範圍內，應
08 自本判決公告之日起失其效力等語。由上開憲法法庭判決主
09 文可知，僅限於「股東全部為非中華民國境內居住之個人，
10 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
11 部分」的部分，予以排除適用，該判決理由第19段亦指出
12 「營利事業股東之股利盈餘所得稅，因其身分之不同，所適
13 用之規範並不相同，致其於兩稅合一制可扣抵稅額相關規定
14 之適用即有不同」、第22段指出「申言之，由於境外股東股
15 利可扣抵稅額之扣抵權，業經舊制所得稅法第73條之2本文
16 予以排除，除該規定但書關於未分配盈餘加徵營利事業所得
17 稅之例外情形外，依我國稅制，境外股東向我國繳納所得稅
18 時，本無就股利可扣抵稅額行使扣抵之可能，則縱使營利事
19 業股東可扣抵稅額帳戶記載錯誤，致形式上有超額分配境外
20 股東可扣抵稅額之情形，排除上述例外情形外，國家並不因
21 其記載之錯誤而受有任何稅款之損失。」、第27段指出「至
22 於股東全部為境外股東之營利事業，縱有可扣抵稅額帳戶記
23 載錯誤，虛增股東可扣抵稅額之情形，除未分配盈餘加徵百
24 分之十營利事業所得稅之可扣抵稅額部分外，國家並無任何
25 稅捐損失可言，……」等語，可知該判決的分類基礎，乃營
26 利事業股東身分是否全部為境外股東，而作為差別待遇之正
27 當理由，至於與該判決背景事實不同、非該判決效力所及之
28 境內股東，則仍應適用當時有效的兩稅合一制可扣抵稅額相
29 關規定，並無排除不予適用之正當理由。

30 (2)、另參照最高行政法院109年度判字第434號判決意旨：依行為
31 時即98年4月22日修正所得稅法第14條第1項第1類及86年12

01 月30日修正同法第102條之1規定，適用兩稅合一制度之稅額
02 扣抵之「國內」股東，必須取得公司開立之「股利憑單」記
03 載「股利總額」及「可扣抵稅額」，始得依法列報其因獲配
04 股利而產生之營利所得，以及可供其現實扣抵綜合所得稅應
05 納稅額之「可扣抵稅額」。非中華民國境內居住之個人及總
06 機構在中華民國境外之營利事業，依同法第73條第1項及行
07 為時即98年4月22日修正同法第73條之2前段規定，不在兩稅
08 合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣
09 繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。上訴人之股東全數
10 為總機構在中華民國境外之營利事業，上訴人係開立扣繳憑
11 單予其國外股東，而非填發股利憑單，則上訴人分配予其非
12 境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額。因
13 此，上訴人雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使
14 股東可扣抵稅額帳戶之餘額偏低，但其全數之境外股東並無
15 「股利憑單」可供申報扣抵所得稅之稅額，其未受分配可扣
16 抵稅額，實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結
17 果，自不符合行為時即98年5月27日修正同法第114條之2第1
18 項第3款規定「違反第66條之6規定，分配股利淨額所適用之
19 稅額扣抵比率，超過規定比率，『致所分配之可扣抵稅
20 額』，超過依規定計算之金額者」之補稅要件。」等語，亦
21 可知該判決背景事實仍限於股東全數為總機構在中華民國境
22 外之營利事業，該判決因此採取例外排除適用兩稅合一制相
23 關規定之法律見解，此與本件全數股東皆為境內股東之背景
24 事實並不相同，無法以上述判決採取的例外排除之見解逕予
25 於適用於本件。綜上，依憲法法庭112年憲判字第10號判
26 決、最高行政法院109年度判字第434號判決意旨，可知兩稅
27 合一制相關規定仍是符合憲法的原則性規定，只有在涉及境
28 外股東者，才例外排除適用。

29 (3)、依行為時所得稅法第3條之1規定：「營利事業繳納屬八十七
30 年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得
31 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

01 所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣
02 抵。」，揭示兩稅合一制精神，將營利事業所得稅與綜合所
03 得稅合而為一，目的在於消除營利所得重複課稅之現象，在
04 概念上認為營利事業為法律的虛擬體，不具獨立納稅能力，
05 僅作為將盈餘傳送給股東之導管，不應重複課稅。從而，營
06 利事業分配股利予「境內個人股東」時，依行為時所得稅法
07 第3條之1及第71條規定，其應將該股利併入全年綜合所得辦
08 理結算申報，該股利所含之可扣抵稅額得用以扣抵其應納之
09 綜合所得稅額，倘若營利事業超額分配可扣抵稅額，將導致
10 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
11 少之可能，依所得稅法第114條之2規定，營利事業應補繳其
12 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
13 利予「境內法人股東」時，依行為時所得稅法第66條之3第1
14 項第2款規定：「營利事業下列各款金額，應計入當年度股
15 東可扣抵稅額帳戶餘額：……二、因投資於中華民國境內其
16 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
17 所含之可扣抵稅額。」，可知原告分配股利予境內法人股東
18 即中信金控時，中信金控獲配之股利雖不計入其課稅所得額
19 (且該股利所含之可扣抵稅額，亦不得抵減其應納稅額)，惟
20 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
21 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
22 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
23 額，得用以扣抵其應納之綜合所得稅。就本件原告超額分配
24 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
25 所含之抵稅權虛增，同樣造成國家稅收短少之可能，故本件
26 原告分配股利予境內法人股東即中信金控亦屬於兩稅合一體
27 系之內，亦有所得稅法第114條之2第1項第3款關於超額分配
28 可扣抵稅額規定之適用，原告主張本件法人股東獲配轉投資
29 股利時並無造成國家稅收損失云云，與事實不相符，並不可
30 採。

01 4、關於原告主張：法人股東中信金控原申報截至105年8月6日
02 之稅額扣抵比率為6.34%，依被告核定重新計算後稅額扣抵
03 比率反而提高為6.79%，實際上並無造成國家稅源流失之可能云云，惟查：本件原告為中國信託綜合證券股份有限公司，與原告之法人股東中信金控是兩個不同的法律主體，原
04 處分所處罰的對象是原告，所處罰的行為是原告在105年度
05 股利憑單所載之稅額扣抵比率為15.14%，致超額分配可扣抵
06 稅額14,230,217元，原處分並不是處罰中信金控，所以，原
07 告以中信金控之稅額扣抵率作為抗辯理由，應屬誤會。再
08 者，行為時所得稅法第66條之3第1項係規定營利事業應計入
09 當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額之項目與金額，同條第2項
10 則規定有第1項情形之營利事業其計入當年度股東可扣抵稅
11 額帳戶之日期。股東可扣抵稅額帳戶申報後，於核定前仍將
12 因有依所得稅法第66條之3規定應計入之項目而有所變動，
13 故所得稅法第66條之6規定應以「被投資公司」（即原告）
14 股利或盈餘之「分配日」，其股東可扣抵稅額帳戶餘額占其
15 帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，
16 核與原告之法人股東中信金控之股東可扣抵稅額帳戶期初餘
17 額變動情形無涉。況且，被告雖曾將中信金控之上述稅額扣
18 抵比率核定為6.79%，較中信金控原申報6.34%為高，然作為
19 稅額扣抵率分子之金額於排除中信金控期初金額調整數之
20 後，截至105年8月6日股東可扣抵稅額帳戶餘額為2,199,28
21 6,621元（即2,213,827,988元－20,691,381元＋6,150,014
22 元），再除以帳載累積未分配盈餘即分母金額34,941,827,4
23 12元，則稅額扣抵比率應為6.29%始為正確，仍較中信金控
24 原申報6.34%為低，是原告上開所辯亦無足採。

25 (三)、原處分罰鍰2,846,043元部分並無違誤：

26 1、按納稅者權利保護法第16條規定：「(第1項)納稅者違反稅
27 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。(第2項)
28 納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，
29 得減輕或免除其處罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審
30 31

01 酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因
02 違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」行
03 政罰法第7條第2項規定：「法人、設有代表人或管理人之非
04 法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務
05 者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職
06 員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故
07 意、過失。」其立法理由載明：「二、現行法律規定或實務
08 上常有以法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或
09 地方機關或其他組織作為處罰對象者，為明其故意、過失責
10 任，爰於第2項規定以其代表人、管理人、其他有代表權之
11 人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，視
12 為該等組織之故意、過失。」第18條第1項規定：「裁處罰
13 鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響
14 及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資
15 力。」所得稅法第114條之2第1項第3款規定：「中華民國10
16 6年12月31日以前，營利事業有下列各款規定情形之一者，
17 應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並
18 按超額分配之金額，處1倍以下之罰鍰：……三、違反行為
19 時第66條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，
20 超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之
21 金額。」[107年2月7日修正之現行條文，因配合刪除同法第
22 5節股東可扣抵稅額帳戶（即第66條之1至第66條之8）規
23 定，僅於第1項條文之前新增「中華民國106年12月30日以
24 前」及於第1項各款之第66條之前新增「行為時」等文字以
25 資明確外，其餘內容並未修正。]稅務違章案件裁罰金額或
26 倍數參考表使用須知第4點規定：「四、參考表訂定之裁罰
27 金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重
28 大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或
29 最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

30 2、查原告自行申報105年度分配股利淨額依規定計算之可扣抵
31 稅額6,156,821元，經被告核定為6,469,654元，惟原告實際

01 已分配之可扣抵稅額為20,699,871元，致超額分配可扣抵稅
02 額14,230,217元，被告按超額分配之半數核定應補繳稅額為
03 7,115,108元，已如前述。惟原告既委任股務代理機構代為
04 製作並寄發105年度股利憑單，原告對股務代理機構行為之
05 正確性負有注意、監督義務，原告又無不能注意之情事，竟
06 仍未注意及此，以致超額分配可扣抵稅額14,230,217元，從
07 而，被告原按超額分配可扣抵稅額之半數7,115,108元，處
08 以0.5倍之罰鍰3,557,554元，另於復查階段審酌原告原列報
09 之可扣抵稅額6,156,821元係與核定數相符，僅於分配股東
10 可扣抵稅額予股東時，誤植股利憑單上之稅額扣抵比率，原
11 告事後已辦理股利憑單更正，又自107年度起，營利事業已
12 毋庸設置股東可扣抵稅額帳戶等情，依納稅者權利保護法第
13 16條第3項規定，審酌原告應受責難程度較輕，依稅務違章
14 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
15 之罰鍰2,846,043元，而追減711,511元(計算式：3,557,554
16 元—2,846,043元)，並無逾越或裁量怠惰之違法瑕疵。

17 3、原告雖主張無故意、過失，縱認原告有過失，亦應適用所得
18 稅法第114條之3第1項規定云云。惟股利憑單本應如實記
19 載，股務代理機構因過失記載錯誤，原告若善盡注意義務自
20 得發現錯誤予以改正，且能注意而卻不注意，自應負擔過失
21 責任，甚為明確。又按所得稅法第114條之3第1項規定所處
22 罰之行為，係指營利事業未依同法第102條之1規定之期限，
23 依規定格式按實填報或填發股利憑單，並無超額分配可扣抵
24 稅額之可能，至於本件原告係因違反行為時所得稅法第66條
25 之6規定，未正確計算分配股利淨額所適用之稅額扣抵比
26 率，致超額分配股東可扣抵稅額情形，兩者並不相同，故本
27 件無法適用所得稅法第114條之3第1項規定，是原告上開主
28 張仍無可採。

29 4、至於原告主張國庫稅收損失僅5,855元，但原處分補稅7,11
30 5,108元，罰鍰2,846,043元，違反比例原則云云。惟查，原
31 告是因為超額分配可扣抵稅額14,230,217元，被告才因此按

01 超額分配之半數核定應補繳稅額為7,115,108元，至於罰鍰
02 金額是依據納稅者權利保護法第16條第3項規定，考量上述
03 因素之後，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知
04 第4點規定，處0.4倍之罰鍰金額，並非不考慮個案情節逕以
05 劃一處罰方式作成裁罰，並無裁量怠惰或濫用之違法，亦無
06 違反比例原則，而原告主張國庫稅收損失僅5,855元云云，
07 並非屬實，是原告此部分主張亦無理由。

08 六、綜上所述，原告所訴各節並無可採，原處分（含重審復查決
09 定）關於應補繳稅額7,115,108元及罰鍰2,846,043元部分於
10 法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前
11 詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

12 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
13 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
14 要，附此敘明。

15 八、結論：原告之訴無理由。

16 中 華 民 國 114 年 4 月 24 日

17 審判長法官 洪慕芳

18 法官 周泰德

19 法官 郭銘禮

20 一、上為正本係照原本作成。

21 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
22 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
23 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
24 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
25 繕本）。

26 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
27 逕以裁定駁回。

28 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
29 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
30 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

31 得不委任律師為訴訟

所需要件

代理人之情形	
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
<p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

02 中 華 民 國 114 年 4 月 24 日

03 書記官 林淑盈