



所得稅法第114條之2超額分配可扣抵稅額問題

報告人：黃源浩

天主教輔仁大學財經法律系教授、法國Aix-Marseille大學法學博士

兩稅合一的基本問題

- 兩稅合一制度，係以所得稅制中營利事業所得稅以及個人綜合所得稅兩者為制度基礎。
- 個人綜合所得稅與營利事業所得稅，均以「所得」作為稅基。其中營利事業倘係營利性法人，解釋上就有可能出現法人階段課一次稅、股東階段課一次稅的問題。
- 兩稅合一，即試圖將兩個不同名目的稅制，整合為一，避免雙重課徵。

免稅法與「設算扣抵法」

- 免稅法，即直接使股東階段的股利所得免稅。所得稅法第 42 條：
- 公司、合作社及其他法人之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘，不計入所得額課稅。
- 設算扣抵法，前階段公司繳納營利事業所得之後，就其已納稅額賦予抵稅之權利；在後階段的股東收取盈餘之際，股東取得者不僅為盈餘（現金或股票股利），亦同時包括依持股比例計算出的抵稅權。本件所涉「股東可扣抵稅額帳戶（ICA）」即為便利計算可扣抵稅額而設。

股東可扣抵稅額帳戶

- 扣抵稅額帳戶並非真實的金錢寄存，僅為設算的抵稅權利性質。又此一帳戶於公司而言，係根據股東持股總額存在，換言之，倘若有股東分得多，自然會有其他股東分得少。
- 因此，所得稅法第114之2條規定「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」，目的即在於維持此一帳戶之記載正確，避免稅收損失。

外國公司股東課稅：以扣繳代替結算申報

- 所得稅法第 88 條第一項規定：
- 納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：
- 一、公司分配予非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業之股利淨額；合作社、合夥組織或獨資組織分配予非中華民國境內居住之社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。
- 此扣繳率為20%，即表示實際稅率是20%，無法結算申報。因此外國股東即便實際上該年度是虧損，也免不了此一稅捐。

外國股東多取得扣抵權，國庫無損失

- 外國公司在我國稅法中，原上並未適用兩稅合一制度。換言之，原則上外國公司即便拿到「超額分配之可扣抵稅額」，也不能用來扣抵我國法上的應納稅捐。
- 因此，倘若外國股東少拿抵稅權（意味著國內其他股東多拿），國庫可能有損失，但外國股東多拿（意味著國內其他股東少拿）應該不至於發生國庫稅收損失的情形。所得稅法第114之2條規定，顯然沒有考慮到這種狀況，以致於衍生爭議。

這是稅法問題，或是憲法問題？（一）

- 就所得稅法第114之2條規定「超額分配之可扣抵稅額」為目的性限縮解釋，認為應當排除股東為外國公司之情形。事實上，這樣的見解在最高行政法院近期的裁判中已有採行之例。最高行政法院 109年度判字第 434 號判決：上訴人雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使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「股利憑單」可供申報扣抵所得稅之稅額，其未受分配可扣抵稅額，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 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」之補稅要件。

這是稅法問題，或是憲法問題？（二）

- 所得稅法第114之2條規定，未就「超額分配之可扣抵稅額」為必要的、詳盡的區分。這樣的立法，有可能構成所謂「消極的無權限」。所謂「消極的無權限（l'incompétence négative）」，乃指立法機關就其職權範圍事項，應當「竭力用盡其權限（épuise sa compétence）」以對於受到規範的客體或者法律概念得以被立法者說明到達「足夠地詳盡」（précisions suffisantes）的程度。
- 稅法規範，向來被認為立法者所享有的立法裁量受到憲法價值直接拘束。除不得逾越量能課稅原則外，亦應就其構成要件為足夠完整的考慮。

討論題綱的問題（一）（二）

- 所得稅法第114之2條規定，立法意旨在於避免在兩稅合一制度下，透過抵稅權之不正確記載造成稅收短漏之可能，因此其效果才有「補稅」及「處罰」兩個面向。ICA帳目記載錯誤，不一定會發生短漏稅捐結果。所得稅法第114之2條規定的法律效果包括「補繳」以及「罰鍰」，性質則如前述。
- 境外股東推理上不至於因為ICA的記載而有稅收短漏，因為境外股東採取的是扣繳代替結算申報的特殊制度。境外股東多取得抵稅權，境內其他股東自然少取得抵稅權，在這樣的情形下應該不會對國庫稅收有影響。反之則有可能。如果公司全部由外國股東構成，多拿少拿僅有帳目正確的抽象意義。

討論題綱的問題（三）

- 所得稅法第114之2條規定，未區別情形，確實有法律上的問題。但是這樣的問題，究竟應該透過個案中目的性限縮來處理？抑或可以認為立法者未在立法之際窮盡其立法權限為必要之區分？則為鈞院釋憲之權限，尚祈斟酌考量。



報告完畢，謝謝聆聽，敬請
指教！