最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第434號

上　訴　人　花旗（台灣）商業銀行股份有限公司
代　表　人　莫兆鴻
訴訟代理人　程才芳　律師
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107年3月13日臺北高等行政法院106年度訴字第1811號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，100年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，原列報稅額扣抵比率上限為13.29%、分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額新臺幣（下同）877,578,570元；被上訴人原暫依申報數核認，嗣經查核，以上訴人截至分配日（民國100年6月28日）止股東可扣抵稅額帳戶餘額應為2,282,354,927元、帳載累積未分配盈餘為17,556,718,719元，核算稅額扣抵比率上限為13.00%，致超額分配可扣抵稅額19,149,570元。上訴人後以105年7月6日安建（106）審三字第0601D-121號函，以其誤植100年6月28日（股東會日期）為分配日，申請更正分配日為100年9月13日（除息基準日）、截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額為2,284,799,415元及帳載累積未分配盈餘為17,566,718,719元；案經被上訴人以分配日為100年9月13日，重行計算稅額扣抵比率上限應為13.01%（2,284,799,415元÷ 17,566,718,719元）、分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額859,089,330元（6,603,300,000元x 13.01%）及超額分配可扣抵稅額18,489,240元（877,578,570

元-859,089,330元），依行為時即98年5月27日修正（下稱行為時）所得稅法第114條之2第1項規定，乃以被上訴人100年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表更正核定通知書（下稱原處分）責令上訴人補繳稅額18,489,240元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審以：（一）依行為時即86年12月30日修正（下稱行為時）所得稅法第66條之6規定，可知股東可扣抵稅額帳戶餘額之多寡，影響營利事業往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額金額（即具有延續性），為營利事業之永續經營及其股東之權益，保持該帳戶紀錄之正確，自屬必要。行為時所得稅法第114條之2第1項即本此意旨，規定營利事業如有該條項各款所定行為，致分配予股東之可扣抵稅額，超過其依規定計算之金額者，應補繳其超額分配之可扣抵稅額，以回復帳戶紀錄之正確性。亦即所謂「分配可扣抵稅額」，係指營利事業在分配股利或盈餘予股東時，一併算出股東可扣抵之綜合所得稅額而言。準此，營利事業在分配股利或盈餘予股東時，如未依行為時所得稅法第66條之6規定，正確計算股東可扣抵之稅額，致算出之可扣抵稅額超過依該條規定計算之金額者，即該當於行為時所得稅法第114條之2第1項第3款所定要件，而負有補繳超額分配可扣抵稅額之義務，並不因營利事業之股份100%為外國股東所持有而得豁免其責，且尚不以股東已依行為時同法第3條之1規定將超額分配之可扣抵稅額，用以扣抵其綜合所得稅結算申報應納稅額，致發生國家稅收損失之結果為必要。又該營利事業之股東中，如有非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業者，乃該等股東獲分配之股利總額或盈餘總額所含之稅額，依行為時同法第73條之2第1項規定，不得依同法第3條之1規定，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵之問題

，對於該營利事業因以超過法定比率分配股東可扣抵稅額，所應負補繳超額分配可扣抵稅額，使帳戶記載回歸正確之責任，不生任何影響。因此，營利事業應否補繳稅額，係就其是否違反相關規定作為判斷依據，至於所得人之股東身分為何及其已否扣抵稅額等，均非行為時所得稅法第114條之2規定論斷依據。被上訴人原依上訴人原申報數核定，嗣被上訴人復依上訴人105年7月6日申請更正分配日為100年9月13日（除息基準日）、截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額為2,284,799,415元及帳載累積未分配盈餘為17,566,718,719元之資料，依規定重行計算稅額扣抵比率上限應為13.01%（2,284,799,415元÷ 17,566,718,719元）及分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額應為859,089,330元（6,603,300,000元x 13.01%）致超額分配可扣抵稅額18,489,240元（877,578,570元- 859,089,330元）。是上訴人既已違反行為時所得稅法第66條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率超過原申報比率，致原申報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額859,089,330元，被上訴人依行為時所得稅法第114條之2第1項規定，以原處分責令上訴人補繳稅額18,489,240元，並無不合，亦未違反行政程序法第7條比例原則。上訴人主張其股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，其自上訴人獲配之股利，無兩稅合一設算扣抵制之適用，上訴人依法毋庸分配可扣抵稅額予該等股東云云，並非可採。（二）營利事業如有行為時所得稅法第114條之2第1項各款規定超額分配股東或社員可扣抵稅額之情形，且已補繳該超額分配之可扣抵稅額者，得依財政部100年6月9日台財稅字第10000061340號令，於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶，是原處分令上訴人補繳超額分配之可扣抵稅額，於上訴人補繳之日即計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，得於以後年度分配予上訴人之股東或社員。是上訴人主張其多計股東可扣抵稅額帳戶餘額，既未造成國庫之稅收損失，不生稅捐短漏之結果，自無補稅之必要云云，

不足採據。（三）98年5月27日修正前之所得稅法第114條之2第1項，對於未依同法第66條之2至第66條之6規定計算股東可扣抵稅額，致超額分配之營利事業，係規定一律裁處1倍罰鍰，98年5月27日修正該條項罰鍰倍數為1倍以下，以利按個案違章情節輕重彈性調整罰度。財政部因應行為時所得稅法第114條之2第1項規定前揭修正，於98年11月6日修正增訂稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定，營利事業超額分配可扣抵稅額，如其股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業百分之百持有，免予處罰。而稅務違章案件減免處罰標準係依稅捐稽徵法第48條之2第2項授權，針對同條第1項所稱之情節輕微、金額及減免標準為何，訂定之法規命令，故該標準第7條第3款規定旨在說明，該款情形係屬情節輕微，而得免依行為時所得稅法第114條之2第1項規定裁處罰鍰之情，非謂該營利事業無須依同條項規定，補繳其超額分配之可扣抵稅額。又被上訴人係以上訴人超額分配可扣抵稅額，違反行為時所得稅法第66條之6之作為義務，依行為時同法第114條之2第1項規定命上訴人補繳超額分配之可扣抵稅額，並無司法院釋字第619號解釋所指情形等詞，為其論據，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院按：

（一）行為時即98年4月22日修正所得稅法第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；……」。行為時即86年12月30日修正同法第102條之1規定：「依第61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，一併彙報核管稽徵機關查核；並應於12月10日前將『股利憑單』填發納稅義務人。但營利事業有解散或合併時，應隨時就已分配之股利或

盈餘填具『股利憑單』，並於10日內向該管稽徵機關辦理申報。」可知，適用兩稅合一制度下之稅額扣抵之「國內」股東，必須取得公司開立之「股利憑單」記載「股利總額」及「可扣抵稅額」，始得依法列報其因獲配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納稅額之「可扣抵稅額」。又因兩稅合一制度下，國內股東就「股利總額」及「可扣抵稅額」之申報，端賴「股利憑單」記載之金額及事項，故行為時即86年12月30日修正所得稅法第102條之1規定營利事業應依法定期限及依規定按實填報或填發「股利憑單」予股東，行為時即86年12月30日修正所得稅法第114條之3並就未依規定填報或填發「股利憑單」者，定有罰責。是以，若無「股利憑單」之作業機制，兩稅合一制度下之稅額扣抵制度無法具體實踐。

（二）所得稅法第73條第1項規定：「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88條規定之各項所得者，不適用第71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；……」行為時即98年4月22日修正同法第73條之2前段規定：「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，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第3條之1規定。」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，不在兩稅合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。

（三）上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，為原審確定之事實，上訴人係開立扣繳憑單予其國外股東，而非填發股利憑單（參見原審卷第42頁），而扣繳憑單上並無填載「股利總額」及「可扣抵稅額」之欄位，則上訴人分配予其非境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額，該等非境內居住者股東無從享有股東可扣抵

稅額之利益。故上訴人主張其非境內居住者股東獲配之股利，實質上並無兩稅合一制度之適用，係屬有據。

（四）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，……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。」其立法意旨，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。本件上訴人係國內之營利事業，雖應依法設置股東可扣抵稅額帳戶（行為時即86年12月30日修正所得稅法第66條之1第1項規定參照），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。然而上訴人於股東可扣抵稅額帳戶變動明細表所設算之股東可扣抵稅額分配數，全數股東為境外居住者無從執以申報扣抵所得稅之應納稅額。是以，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，乃因該等境外股東係並不適用兩稅合一制度之股東，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，自不符合行為時所得稅法第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。財政部發布之行為時（即98年11月6日修正）稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定：「依所得稅法第114條之2規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……三、營利事業超額分配可扣抵稅額或不應分配可扣抵稅額而予分配，如其股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業百分之百持有，免予處罰。」對於股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業持有之態樣，該規定認仍符合超額分配股東可扣抵稅額之構成要件，只是免予處罰而已，尚有誤解及牴觸母法，原判決援引為維持原處分之理由，有所違誤。

（五）基此，本庭經評議後擬採為本案裁判基礎之上開法律見解，因與本院先前裁判102年度判字第170號判決之法律見解歧異（潛在歧異），依行政法院組織法第15條之2第1項規定，應提案予大法庭裁判，以統一各庭間歧異之法律見解，本庭乃依同條第2項規定，循序踐行對其他各庭徵詢意見之徵詢程序，提具本院109年度徵字第4號徵詢書，徵詢本院其他庭之意見，經受徵詢庭均回復同意本庭變更先前裁判之法律見解而擬採之法律見解，已為本院統一之法律見解，有上開徵詢書及受徵詢庭回復書在卷可稽，附此敘明。

（六）從而，被上訴人認上訴人違反行為時所得稅法第114條之2第1項第3款規定，而以原處分責令上訴人補繳稅額18,489,240元，即有違誤。原判決予以維持，自有適用法規不當之違法。上訴意旨求予廢棄原判決，即有理由。因本件事實已臻明確，故應由本院將原判決廢棄，並將訴願決定及原處分（含復查決定）予以撤銷。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　8　　月　　14　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　8　月　14　日

書記官　張　玉　純