臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1396號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年3月19日辯

原　　告	凱擘股份有限公司	
代　表　人	鄭俊卿（董事長）	
訴訟代理人	袁金蘭	會計師
	張憲瑋	律師
被　　告	財政部臺北國稅局	
代　表　人	許慈美（局長）	
訴訟代理人	詹美燕	

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國108年6月24日台財法字第10813916280號（案號：第00000000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，被告初查核定為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。原告不服，申請復查，經被告以107年8月1日財稅國稅法一字第1070028855號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：（一）被告核定103年度有超額分配可扣抵稅額之情事，主係因103年度股東可扣抵稅額期初餘額申報數與核定數之差異，而該等期初餘額之差異，係源自於被告

核定99年度超額分配可扣抵稅額所致。原告自96年度起，依所得稅法相關規定，選擇以原告為納稅義務人，與原告之子公司等合併辦理營利事業所得稅申報；而原告於申報99年度至103年度之營利事業所得稅時，誤將暫繳稅款及扣繳稅款計入各該取得年度之決算日，致原申報之99年度至103年度稅額扣抵比率之計算及分配股利總額所含之可扣抵稅額有誤。原告於自行發現該等錯誤後，旋即於104年6月30日辦理股利憑單之更正，嗣後再於104年7月7日依據更正後之股利憑單，向被告申請更正99年度至103年度營利事業所得稅申報，後原告發現原更正後部分年度之股東可扣抵稅額帳戶數仍有錯誤，遂再於104年9月30日就前次更正項目再次進行更正申報。詳言之，被告核定103年度有超額分配可扣抵稅額，係因103年度股東可扣抵稅額期初餘額之差異，而該等差異主要又源自於核定99年超額分配之可扣抵稅額13,398,880元。是以，參前述原告104年7月7日更正申請書即知，有關原告99年度分配股利總額所含之可扣抵稅額已由原申報之63,997,278元，更正為50,598,398元，該等更正數確與被告核發之99年度核定通知書之核定數相同。足見，原告於104年7月7日辦理更正後，實已無所謂之超額分配可扣抵稅額之情事，且103年度股東可扣抵稅額期初餘額確應為201,887,758元無疑。（二）觀諸原告99年度案件，被告顯從未針對股東可扣抵稅額帳戶相關項目予以調查（如有，被告即應提示相關資料或記錄），反僅以其製發核定通知書日做為調查基準日，而認為其查獲在先，顯與財政部103年9月25日台財稅字第10300596890號函釋及108年7月12日台財稅字第10804507200號函釋規定有違。又如前述，被告核定103年度超額分配可扣抵稅額11,831,251元，實係源自於99年度股東可扣抵稅額

期初數誤植所致，而原告確已於104年6月及7月間，就99至103年度之股利憑單及營利事業所得稅結算申報等辦理更正。然原告於104年7月13日收到99年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表核定通知書時，被告卻仍以更正前金額為申報額，並核定原告應補徵超額分配可扣抵稅額13,398,880元。原告對該等核定有所不服，故向被告申請復查，惟嗣後因考量徵納雙方之爭訟成本，乃就相關之核定爭議與被告和解，並於105年12月23日補繳該核定之超額分配可扣抵稅額13,398,880元。綜上，原告99年度復查案件之結果，實係被告與原告因考量爭訟成本而達成和解，該等案件與一般核課確定案件確屬有別；今被告竟又於103年度核定原告有超額分配之情事，致使原告產生因同一事由，而需補稅兩次之結果，不僅侵害原告之權益，更損及納稅義務人對稅徵稽徵機關之信賴。（三）股東可扣抵稅額帳戶之設計係為一累計之概念，當年度股東可扣抵稅額帳戶之期末餘額即為次一年度股東可扣抵稅額帳戶之期初數，其係採取「存量」之累計觀點，是於營利事業分配盈餘時，即需依行為時所得稅法之限額規定，計算應分配予股東之盈餘所含之可扣抵稅額，並自累積之存量中減除，亦即分配股利總額或盈餘所含之可扣抵稅額之計算係具有延續性之效果。承此觀點，因股東可扣抵帳戶之計算環環相扣密不可分，每一年度計算結果皆會影響下期申報計算「稅額扣抵比率」及「分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額」等項目之正確性與否，原告每一次申報更正股東可扣抵帳戶變動明細，皆係影響後續被告認定原告申報股東可扣抵帳戶正確與否之依據，故本案中判斷99年更正申請是否有其效力至關重要。若原告辦理更正時，屬於99年度之更正數無效，則更正書中有關100年度期初數原所依附

之99年更正之期末餘額數既已不復存在，100年度之更正該如何有效？申言之，同時受影響之101年度、102年度及103年度之更正數又該如何有效？是以，原告於104年間發現99年度之原申報數有誤後，即就所有受影響年度（即99年度至103年度）同時辦理更正。原告實非主張所有不同年度之案件皆應有相同之調查基準日，而係認為就本案而言，若依被告之見解，將原告104年間之更正予以割裂，亦即認定原告99年度之更正無效，則後續各年度之期初數（因下一年度之期初數即前一年度之期末數），顯然應為原申報數而非更正數。但觀諸103年度之認定，其顯然又以更正數予以認定期初數，被告對原告99年度案件及103年度案件之認定，真無矛盾及謬誤之虞？！被告真得僅單憑「並非不同案件皆為相同之調查基準日」即得以為依據？原告以為，依行政程序法第112條但書規定，行政處分除去無效部分造成行政處分不能成立者，該行政處分全部無效，應可採該規定之精神類推適用至本案之準法律行為，故被告既以104年9月30日更正申請內容據以做為系爭年度申報數，應可認為被告已盡其相關調查義務而為系爭處分，自應認該等更正申請之「全部」內容皆屬合法，而不應割裂採納原告更正申報之內容。從而，依103年度被告之核定結果，似可推論其認99年度錯誤申報之內容已更正（否則即無法得出被告以原告104年9月30日更正數作為核定之依據）。（四）原告就103年度原申報之期初餘額數及分配股利總額所含之可扣抵稅額數分別為371,942,460元、509,532,557元，更正申報數則分別為201,887,758元及524,255,892元，而被告之核定數則分別為188,507,326元及512,424,641元；若被告不再割裂適用原告就各年度所為之更正，而依其對原告99年度案件之認定，亦即肯認該等

更正就各年度皆無效，則原告就103年度原申報之分配股利總額所含之可扣抵稅額數509,532,557元，顯遠小於被告之核定數512,424,641元，亦即，103年度並無超額分配可扣抵稅額之情事。然被告竟一面認該等更正申請無效，而據以核定原告99年度之股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表及核定99年度所謂之超額分配可扣抵稅額數；但於計算原告103年度所謂之超額分配可扣抵稅額數時，竟又以原告之更正申報數524,255,892元為基礎，認定原告超額分配11,831,251元（即核定數512,424,641元與更正申報數524,255,892元之差額），顯然有誤。（五）原告僅有單一國內法人股東盛浩股份有限公司（下稱盛浩公司），盛浩公司為依我國公司法於我國境內設立之股份有限公司，其所獲配原告之股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，依行為時所得稅法第66條之3於獲配股利或盈餘日應計入其股東可扣抵帳戶餘額，故原告更正申報99至103年度之股利憑單，盛浩公司亦須同時更正申報該年度之股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表；惟因盛浩公司各該年度盈餘分配之股東可扣抵稅額比率已達稅額扣抵比率上限，是以，原告之更正實際上並不影響盛浩公司各年度之股東可扣抵稅額比率。換言之，此益證本案中將無人因超額分配可扣抵稅額而享受多餘之抵稅權，本案確無造成國庫稅收短少之疑慮，至多僅屬原告帳載數字之錯誤申報及更正，且如前述，原告業已就相關股利憑單等予以更正申報，自不應再要求原告予以補稅，方屬合理。（六）末查，兩稅合一制度業已因107年2月間所得稅法修正而廢止，同時，自107年1月1日起營利事業分配股利或盈餘予股東時，亦已無所謂之可扣抵稅額可分配予股東。是如前述，被告原核定不僅將使原告產生因同一事由，而需補稅兩次之不公平結果

，更因兩稅合一制度已廢止，造成本案核定要求補繳之系爭超額分配可扣抵稅額，永無用以抵稅之可能，影響原告合法權益甚鉅等語。並聲明求為判決訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告則以：（一）所得稅事件中有諸多存量累積概念之項目，然為配合國家稅捐稽徵之需要，於所得稅法第23條規定會計年度（即所得期間）原則上為每年1月1日至12月31日，並規定營利事業應於規定之申報期間按其會計年度之各項資料，如實申報繳稅，稅捐機關再依申報或查得資料予以核定，是每一年度之核定皆為單獨不同之行政處分。本件雖為超額分配可扣抵稅額事件，並未處以罰鍰，惟於核定原告之申報數時，仍該引用稅捐稽徵法第48條之1第1項規定，分別依各年度之適用情形，即各該年度案件應以其個案調查情形而定其調查基準日，並非相同原告不同案件皆為相同之調查基準日。原告99年度超額分配股東可扣抵稅額事件，業經被告105年10月25日財北國稅法一字第1050039869號復查決定，核認係原告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及或盈虧撥補表，係為被告掣發核定通知書（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，駁回其復查之申請而告確定，與其他核課確定案件並無差別。（二）原告先於104年5月28日申報103年度營利事業所得稅，同年7月7日來函向被告更正股東可扣抵稅額帳戶期初餘額為201,887,689元及分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額538,453,393元，嗣於同年9月30日再來函更正為201,887,758元及524,255,892元，被告於同年11月6日派查本案，依稅捐稽徵法第48條之1第1項規定，

二次更正申報均屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前申請更正之案件，符合自動向稅捐稽徵機關補報之規定，與原告99年度營利事業所得稅於被告掣發核定通知書（104年6月8日）後再行申請更正申報有別。是被告以其同年9月30日之更正股東可扣抵稅額帳戶期初餘額201,887,758元及分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額524,255,892元作為申報數，並據以核算超額分配可扣抵稅額11,831,251元並無違誤。再查盛浩公司為持有申請人100%股權之母公司，原告亦為盛浩公司惟一投資對象，盛浩公司103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表第18欄（因投資於中華民國境內其他營利事業，獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額）更正申報為524,255,892元，被告亦據以核定為524,255,892元，是原告主張以原申報之分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額為509,532,557元，顯有誤解。（三）按為維持股東可扣抵稅額帳戶之正確紀錄，以計算可分配予股東之所得稅額，係落實兩稅合一設算扣抵制之必要做法，且為行為時所得稅法第66條之1明定之作為義務，並不因股東未實際抵用而得豁免其責。行為時所得稅法第114條之2第1項爰明定，營利事業有該條第1項各款規定情形之一者，稽徵機關應就該營利事業超額分配之可扣抵稅額，責令限期補繳，以督促營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶餘額之正確，尚不以其股東有無將超額獲配之可扣抵稅額實際抵用作為是否責令該營利事業補繳之依據。另本件為103年度超額分配之可扣抵稅額與107年度以後廢除所得稅法兩稅合一制度及股東可扣抵稅額帳戶無涉。綜上，原核定分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額512,424,641元及超額分配可扣抵稅額11,831,251元並無不合等語，資為抗

辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）按行為時所得稅法第23條規定：「會計年度應為每年1月1日起至12月31日止，但因原有習慣或營業季節之特殊情形呈經該管稽徵機關核准者，得變更起訖日期。」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。新設立之營利事業，應自設立之日起設置並記載。」第66條之6規定：「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……。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四位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿一元者，按四捨五入計算。」第114條之2第1項規定：「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……：一、……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。」次按「一、營利事業如有所得稅法第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，其股東可扣抵稅額帳戶應依下列規定辦理：……營利事業於本令發布日起補繳該超額分配之可扣抵稅額，得依所得稅法第66條之3第1項第6款及第2項第6款規定，於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。……」業經財政部100年6月9日臺財稅字第10000061340號令（下稱財政部100年6月9日令）釋在案。而上開財政部令釋係闡明所得稅法第114條之2第1項規定，並未逾越所得稅法相關規定，且無抵觸租稅法律主義，自得予援用。又稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；……。」

（二）查原告曾於104年6月30日提出103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細等為申報（見原處分卷第115頁以下），嗣104年7月7日提出更正（見原處分卷第117至141頁）、104年9月30日原告又提出更正（見原處分卷第142至160頁），而更正後之申報金額，按原告申報之103年度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、盈餘分配表等件（見原處分卷第150至153頁、第430頁），原告係申報股利分配日為103年8月20日、截至分配日股東可扣抵稅額帳戶餘額582,702,009元（103年1月1日期初餘額201,887,758元＋103年1月1日至103年8月20日增加380,814,251元）、截至分配日帳載累積未分配盈餘2,921,574,054元、稅額扣抵比率19.94%（582,702,009÷ 2,921,574,054）、股利分配日103年8月20日分配股利淨額2,629,166,960元、前開分配股利淨額之可扣抵稅額為524,255,892元（2,629,166,960× 19.94%）。惟被告核定截至分配日股東

可扣抵稅額帳戶餘額為569,321,577元（103年1月1日期初餘額188,507,326元＋103年1月1日至103年8月20日增加380,814,251元）、截至分配日帳載累積未分配盈餘按申報數為2,921,574,054元、稅額扣抵比率則為19.49%（569,321,577÷ 2,921,574,054），被告並認原告所分配股利淨額2,629,166,960元其得併同分配之可扣抵稅額應僅為512,424,641元（2,629,166,960× 19.49%），相較於原告申報之實際已分配金額524,255,892元，已「超額分配可扣抵稅額11,831,251元」予股東（實際已分配524,255,892元－依法可分配限額512,424,641元），被告即核定原告本件應補繳稅額11,831,251元（核定通知書及稅額繳款書等見原處分卷第428頁、第430至431頁）。而本件所爭執者係「103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額若干」（即「102年12月31日股東可扣抵稅額帳戶期末餘額若干」）此一項目，原告本件係申報103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額201,887,758元，然被告本即另案核定102年12月31日股東可扣抵稅額帳戶期末餘額188,507,326元在案（102年度之核定通知書見原處分卷第519頁），且因股東可扣抵稅額帳戶係採取逐年繼續累計之會計處理方式，則「102年12月31日股東可扣抵稅額帳戶期末餘額188,507,326元」之核定數，必須同額結轉成為「103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額188,507,326元」，始能一貫。被告乃根據已另案核定之「102年12月31日股東可扣抵稅額帳戶期末餘額188,507,326元」為準據，認定本件係「103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額188,507,326元，並據以計算本件「稅額扣抵比率19.49%」及「依法應分配之可扣抵稅額僅512,424,641元」。因原告申報

「實際已分配可扣抵稅額524,255,892元」，係以「103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶期初餘額201,887,758元」為計算基礎（以致稅額扣抵比率成為19.94%），致稅額扣抵比率發生19.94%（原告主張）異於19.49%（被告認定）之爭執。

（三）被告核定原告應補繳稅額11,831,251元，尚無違誤，說明如下：

⑴原告曾於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，該案經被告105年10月25日財北國稅法一字第1050039869號復查決定，核認係被告掣發核定通知書（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（見原處分卷第470頁），原告未提起訴願而告確定。亦即，就99年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細而言，被告核定結果為99年12月31日股東可扣抵稅額帳戶實際餘額為546,351,588元。原告雖曾提出申請更正該餘額成為559,750,468元（見本院卷第87頁），較被告核定之546,351,588元多出13,398,880元，然因系爭13,398,880元業經被告另案核定屬原告99年度超額分配予股東之可扣抵稅額，按所得稅法第114條之2第1項規定，原告必須以現金為補繳，則原告未實際為補繳之前，被告核定99年12月31日股東可扣抵稅額之實際餘額僅為546,351,588元（99年度核定通知書見原處分卷第519頁），自屬有據。

⑵按行為時所得稅法第66條之3第1項及第2項規定：「（第1項）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：一、繳納……稅額。二、……六、其他經財

政部核定之項目及金額。（第2項）營利事業有前項各款情形者，其計入當年度股東可扣抵稅額帳戶之日期如下：一、前項第1款規定之情形，以現金繳納者為繳納稅款日……。二、……六、前項第6款規定之情形，由財政部以命令定之。」揆諸前開「應以現金繳納稅額」者，須俟實際以現金繳稅之「繳納稅款當日」，始能將該已完繳之稅額計入可扣抵稅額帳戶餘額內等規定，可見尚未繳納仍有待以現金繳納之稅額，即不能預先予以計入股東可扣抵稅額帳戶餘額內，其理甚明。又上引財政部100年6月9日令所定「營利事業於本令發布日起補繳該超額分配之可扣抵稅額，得依所得稅法第66條之3第1項第6款及第2項第6款規定，於『補繳日』計入股東可扣抵稅額帳戶餘額」，亦同此旨。是以，原告就系爭99年度超額分配之可扣抵稅額13,398,880元，既係事後於105年12月23日始實際繳納現金，則原告所補繳之該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，可見原告申報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。則被告以原告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，洵屬有據。是以被告所認「103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額188,507,326元」為準據，連同申報數103年1月1日至103年8月20日股東可扣抵稅額帳戶增加380,814,251元，原告於股利分配日103年8月20日斯時，其股東可扣抵稅額帳戶餘額實際係為569,32

1,577元（188,507,326＋380,814,251），再因原告帳載累積未分配盈餘為2,921,574,054元（見原處分卷第151頁），被告即依據所得稅法第66條之6所定「應以股利……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」之計算方式，核定原告本件稅額扣抵比率為19.49%，尚無不合。再者，原告於103年8月20日係分配股利淨額2,629,166,960元予股東（見原處分卷第150頁），則按所得稅法第66條之6規定之計算方式，原告103年度依法僅能將可扣抵稅額512,424,641元（分配股利淨額2,629,166,960元x稅額扣抵比率19.49%），併同股利分配予股東盛浩公司。從而，被告查得原告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公司之可扣抵稅額高達524,255,892元（2,629,166,960元x 19.94%）之事實（盛浩公司之申報書見原處分卷第545頁），乃據以核定原告103年度係超額分配可扣抵稅額11,831,251元，並按所得稅法第114條之2第1項規定，核定原告本件應補繳稅額11,831,251元，並無違誤。原告主張被告須同意原告將99年12月31日股東可扣抵稅額帳戶餘額更改成為559,750,468元，使之內含99年度已超額分配之數額13,398,880元，若被告同意原告前開更改，基於餘額累計遞轉之效果，則103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額即可成為原告所稱之201,887,758元，本件103年度即無超額分配之可言云云，並無可採。

（四）又原告申報103年度股東分配可扣抵稅額524,255,892元部分，係因原告已實際分配予股東該等可扣抵稅額524,255,892元，有原告提示之103年度股利憑單等在卷可稽（見本

院卷第98至99頁），亦有原告之股東盛浩公司申報其103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，載明其自本件原告實際獲配取得可扣抵稅額524,255,892元之情附卷可佐（見原處分卷第545頁）。則被告根據此一實際分配予股東可扣抵稅額524,255,892元之事實，查得原告將斯時並未補繳之99年度超額分配數13,398,880元，不當虛增至103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額中，致使103年1月1日餘額高達201,887,758元，連同103年1月1日至103年8月20日股東可扣抵稅額帳戶增加380,814,251元，及累積未分配盈餘2,921,574,054元等事項，致使本件稅額扣抵比率溢計成為19.94%等情，乃核定本件103年1月1日股東可扣抵稅額帳戶餘額應為188,507,326元以及稅額扣抵比率應為19.49%，已如前述。則99年度、103年度既係發生情節相異之不當情事，被告分別按各年度之個別事實為核定，尚無不合。原告主張被告係割裂使用原告之更正事項，於法不合云云，亦不足採。另按所得稅法第66條之6既規定「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」，則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，為判斷之基礎。是原告謂其99至103年度股利憑單及營利事業所得稅均有提出更正，被告不應區別予以看待云云，亦有誤會。

（五）原告復稱被告於他案已核定99年度係超額分配可扣抵稅額13,398,880元，被告本件另又核定103年度超額分配可扣抵稅額11,831,251元，即係以同一事由對原告為兩次之補稅處分，於法不合云云。惟查99年度部分，係因原告當時分配股利淨額881,505,200元時，係以稅額扣抵比率7.26%為計算基礎，而實際分配可扣抵稅額63,997,278元（881,505,200× 7.26%），經被告按規定計算，核定原告該年度僅能分配可扣抵稅額予股東50,598,398元（881,505,200× 5.74%），並據以核定原告99年度超額分配13,398,880元，且依法要求原告補繳之。然原告係於105年12月23日始為補繳稅額13,398,880元，則105年12月23日未補繳該稅額之前，該13,398,880元尚無從成為可供分配之一部分，已如前述。原告卻於103年度分配股利淨額2,629,166,960元時，將斯時尚未補繳之該13,398,880元亦計至可扣抵稅額之餘額內，使之成為可供分配之一部分，以致不當溢計103年度可扣抵稅額比率高達至19.94%，致生103年度實際分配予股東可扣抵稅額高達524,255,892元，而生超額分配11,831,251元之另案情事。換言之，原告之股東於99年度及103年度係分別實際超額獲配2筆可扣抵稅額13,398,880元及11,831,251元，則被告按不同年度發生之不同超額分配事實，分別依法責令原告補繳稅額，並無同一事由重覆補稅之情形，原告主張並非可採。又所得稅法第114條之2既已規定，營利事業違反該條第1項及第2項規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，則營利事業只要違反所得稅法第114條之2規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件，並非以「所得人」是否已申報抵減或構成漏稅事實作為判斷依據。且公

司追求利潤並期永續經營，惟公司股份之轉讓，不得以章程禁止或限制，為公司法第163條所明定，是以，所得稅法第114條之2爰明定，營利事業有該條第1項及第2項規定情形之一者，稽徵機關應就該營利事業超額分配之可扣抵稅額，責令限期補繳，並依財政部100年6月9日令規定，於「補繳日」計入股東可扣抵稅額帳戶，以督促營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶正確餘額，避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益，尚不以其股東是否已將超額獲配之可扣抵稅額申報扣抵綜合所得稅應納稅額作為是否責令該營利事業補繳之依據。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，至所得人之股東身分為何？以及其已否扣抵稅額等，核均非所得稅法第114條之2規定判斷之依據。是原告另主張其法人股東並未據以多扣抵稅款，並無國家稅收短少之情事，則本件不應補繳稅額云云，亦難憑採。至於原告另稱所得稅法於107年2月修正時廢止兩稅合一制度，則原告本件補繳系爭稅額11,831,251元，將無抵稅之機會，被告責令補繳即有違誤云云。惟所得稅法實施兩稅合一期間係87年1月1日至106年12月31日，則兩稅合一制度施行之該期間內，自仍須依法保持該帳戶紀錄之正確。揆諸107年2月7日修正公布所得稅法第114條之2仍明定「中華民國106年12月31日以前，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……」等旨甚明。是106年12月31日以前，營利事業未依修正前第66條之2至第66條之7規定，致生超額分配可扣抵稅額者，稽徵機關自仍應依法責令補繳稅額，原告此部分主張亦屬無據。

五、綜上所述，原告所訴各節均無足採，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　鍾啟煒

法　官　李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡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	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。
是否符合㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　16　　日

書記官　樓琬蓉