臺北高等行政法院判決

108年度訴字第33號

）FKT64W1Z1X5L0;@108年9月19日辯

原　　告　仁寶電腦工業股份有限公司

代　表　人　許勝雄（董事長）

訴訟代理人　張芷　會計師

被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　許慈美（局長）

訴訟代理人　林靜虹

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年11月12日台財法字第10713943130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101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」（下稱分配股利總額所含之可扣抵稅額）新臺幣（下同）789,209,826元；被告初查，以其依規定計算應分配之可扣抵稅額為777,476,660元，致超額分配可扣抵稅額11,733,166元，乃依行為時所得稅法第114條之2第1項規定，發單補徵稅額11,733,166元，並按應罰超額分配金額5,204,112元（超額分配金額11,733,166-含有非居住者股東所獲配股利之股東可扣抵稅額-6,529,054元）處以0.2倍之罰鍰1,040,822元。原告不服，申請復查，經被告以107年5月22日財北國稅法一字第1070019267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）原告就特別盈餘公積之迴轉及提列方式：⑴實務上股東權益組成項目繁雜，是以，原告為使財務能更加清楚表達予投資之股東，故原告提列及迴轉特別盈餘公積之會計處理方式，係於股東會決議日先將前一年度已提列數全數迴轉，再於「分派可分配盈餘時」就當年度股東權益減項全數提列，以使每年股東權益變動表所提列之特別盈餘公積能與盈餘分配表之金額相符並一致，使投資者或利害關係人更能一目了然公司整體財務狀況，而不致誤導其所作之判斷與決策。⑵原告101年度召開股東常會決議100年度盈餘分配之議案，其會計處理係先就前一年度（即100年度）所提列之特別盈餘公積4,825,697,559元（章定1,478,876,019元及系爭法定3,346,821,540元），於101年6月22日股東會決議日進行全數迴轉，而該全數特別盈餘公積迴轉所含之稅額727,232,622元（章定222,866,616元及系爭法定504,366,006元），則先納入股東可扣抵稅額帳戶之加項，並據以計算可扣抵稅額比例為12.78%；嗣後於101年8月15日「分派可分配盈餘時」，再就全數股東權益減項予以全數提列特別盈餘公積8,713,017,838元（包含當年度所發生帳列股東權益項減項5,366,196,298元及前期累積之股東權益減項金額為3,346,821,540元），並依前揭比例計算股東可扣抵稅額帳外所減除之稅額（即採總額法全數迴轉後再全數提列方式計算股東可扣抵稅額比例）。⑶原告委任簽證會計師已就上述特別盈餘公積提列及迴轉應如何處理之疑義，於105年10月20日以安建（105）141B字第294號函向金融監督管理委員會申請釋疑，而經該會於

105年11月2日以金管證發字第1050044104號函（下稱金管會105年11月2日函）回覆：「二、按本會依證券交易法第41條第1項授權規定發布之相關函令，並未規範公開發行公司提列（或迴轉）特別盈餘公積之會計處理方式，惟其提列（或迴轉）數額仍應依前揭法令規定辦理。」是以，前開主管機關已明確回覆原告前揭會計處理方式並未違反法令，且原告所提列之數額已依證券交易法第41條第1項規定，就帳列股東權益減項金額（8,713,018仟元）提列相同數額之特別盈餘公積（8,713,018仟元），於法有合。⑷改制前財政部證券暨期貨管理委員會89年1月3日（89）台財證㈠字第100116號函（下稱證期會89年1月3日函釋）及金融監督管理委員會101年4月6日金管證發字第1010012865號令（下稱金管會101年4月6日令釋），並未規定特別盈餘公積應就上期期末已提列數額與股東權益減項淨額進行提列，而僅要求應就已提列數額與股東權益減項之淨額進行提列。從而，原告先行迴轉前一年度已提列之特別盈餘公積後，再就已提列數額與股東權益減項淨額提列特別盈餘公積，此應於法有合，且原告此一會計處理方式又經金管會105年11月2日函明確回覆並未違反法令，且所提列數額已如前揭所述亦符合證券交易法第41條第1項之規定，故原告據此計算並申報股東可扣抵比例12.78%，應屬適法。⑸證券交易法第41條第1項僅限制於分派盈餘時就已提列數額與股東權益減項進行提列特別盈餘公積，並未限制特別盈餘公積需就上期期末（即期初數額）已提列數額與股東權益減項淨額進行提列，故上期盈餘分派時所限制提列之特別盈餘公積於次期期初即無限制其迴轉（等同限制原因消滅），自可迴轉至累積未分配盈餘。至此，原

告前一年度依證券交易法第41條第1項規定所限制提列之特別盈餘公積3,346,821,540元，因次年度期初未有限制其迴轉至累積未分配盈餘，故在限制原因消滅情況下，自得進行迴轉，而將其所含之稅額計入股東可扣抵稅額帳戶，予以計算並申報股東可扣抵稅額比率，此應未有任何違反證券交易法第41條第1項規定之情事。惟被告未究證券交易法第41條第1項規定，並未要求需就特別盈餘公積上期期末已提列數額與股東權益減項之淨額予以提列，仍逕此重行核算稅額扣抵比率為12.59%，顯有創設法令所無之限制，應予撤銷。⑹原告101年度就100年度盈餘分配股利6,175,350,755元，其中3,436,344,444元係屬非居住者股東所持有之部分，已依所得稅法第88條之規定辦理股利所得扣繳，而非中華民國境內居住之個人持有部分，此參行為時所得稅法第73條之2規定，即明該非居住者股東所獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用股東可扣抵稅額之扣抵規定。故縱依被告核定方式計算可扣抵稅額比例為12.59%，亦應考量非居住者股東獲配股利所含股東可扣抵稅額並未有扣抵之情形下（即未侵蝕及影響國家實質稅收），而應予排除重新計算超額分配金額為5,204,112元＝【（6,175,350,755元－3,436,344,444元）*（12.78%－12.59%）】，方符納稅者權利保護法第7條及納稅者權利保護法第11條等規定。又股東可扣抵稅額帳戶於107年1月1日起廢除，故被告逕要求補繳前開非居住者所獲未能扣抵之稅額於股東可扣抵稅額帳戶，以補足其「存量」，難謂與實質課稅公平原則有合。另「未分配盈餘之課稅」之規定為所得稅法第66條之9，而「股東可扣抵稅額帳戶」之規定為所得稅法第66條之1至66條之8，實為不同法條

所規範。且參所得稅法第66條之9規定內容，並未與股東可扣抵稅額有涉，故被告逕據原告100年度未分配盈餘申報及核定情形，作為本件系爭股東可扣抵稅額超額分配之理由並予以核課稅捐，顯已違前揭納稅者權法保護法及憲法等相關法令所述之租稅法律主義，且已增加法律所無之課徵要件限制。㈦原告100年度未分配盈餘申報，原申報就特別盈餘公積提列及迴轉係採總額法之會計處理方式，而實際於當年度未分配盈餘減除項目之金額，實與被告以淨額法核定之會計處理方式結果一致，且並未對未分配盈餘稅產生稅負差異金額，故原告未予就此表達差異提起行政救濟，以減少訟源，允此陳明。

（二）罰鍰部分：依財政部105年6月30日台財稅字第10504500080號函（下稱財政部105年6月30日函釋）規定，係對已明顯違反所得稅法施行細則第48條之4規定，於計算應計入之可扣抵稅額時，採區分年度方式計算致有超過其應分配股東之可扣抵稅額者，僅需依所得稅法第114條之2第1項第1款規定予以補稅，且已有免予處罰之適用。本件與財政部105年6月30日函釋就區分年度計算致有超額分配之案件，皆係因違反行為時所得稅法施行細則第48條之4規定所生罰鍰之案情，且均以行為時所得稅則第114條之2第1項規定核定補稅，惟本件卻排除於免罰之適用，其已違反行政程序法第6條所明定行政法之平等原則，難謂適法。又本件依總額法於股東會決議日先進行全數迴轉前期已提列之特別盈餘公積，再於「分派可分配盈餘時」就當期發生及前期累積之股東權益減項提列特別盈餘公積，此係為使投資者或利害關係人能在當年度公告之盈餘分配表中，更能一目了然公司整體財務狀況之會計處理方式。然被告

除有原告之盈餘分配表外，尚有原告所提交之101年度營利事業所得稅結算申報查核簽證報告書及營利事業所得稅結算申報書，其中業已充分揭露「（1）特別盈餘公積提列金額期初餘額經核至上年度會計師查核簽證報告書相符；轉回盈餘金額期初餘額經核至股東會盈餘分配表相符；期末餘額核算相符。（2）本年度特別盈餘公積提列及迴轉金額，經核至股東會決議之盈餘分配表相符。」及「加：資本或盈餘公積，依相關規定轉列未分配盈餘之金額4,825,697,559元。減：提列特別盈餘公積8,713,017,838元。稅額扣抵比例12.79%。」等相關細部資訊。而被告除具有專業審查能力，其所獲資訊更較一般大眾充足，卻稱原告有未盡充分揭露之情，顯與實情不符，難謂有合。

（三）綜上，原告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）原告100年度未分配盈餘申報，列報項次2「於94年度或以後年度依所得稅法第66條之9第2項第5款及第7款規定限制或提列之盈餘，於限制原因消滅年度之次一年度結束前未作分配之金額」（下稱「項次2」）3,346,821,540元、項次12「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」（下稱「項次12」）8,713,017,838元及未分配盈餘0元。嗣經被告查得原告未依據前揭規定提列特別盈餘公積，而係先行迴轉前一年度（99年度）已提列之特別盈餘公積3,346,821,540元，再就本年度期末股東權益減項淨額全數提列特別盈餘公積8,713,017,838元，惟依原告100年及99年12月31日資產負債表，100年12月31日及99年12月31日股東權益減項淨額分

別為8,713,017,838元及3,346,821,540元，依證券交易法第41條第1項及財政部89年3月9日台財稅第0000000000號函（下稱財政部89年3月9日函釋）規定，原告應就當年度發生之帳列其他股東權益減項淨額，自當期損益與前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積應為5,366,196,298元（100年12月31日股東權益減項淨額8,713,017,838元-99年12月31日股東權益減項淨額3,346,821,540元），原告卻在未有提列原因消滅事由下，逕將前期已提列之特別盈餘公積3,346,821,540元先行迴轉加計於「項次2」，另再按當年度股東權益減項淨額8,713,017,838元全數提列特別盈餘公積於「項次12」中減除，因其提列方式核與財政部89年函釋規定有違，爰重行核定「項次2」0元及「項次12」5,366,196,298元，原告未提起行政救濟，已告確定。

（二）超額分配可扣抵稅額部分：⑴被告查得原告申報100年度未分配盈餘時，未依規定提列特別盈餘公積，原告卻於101年6月22日股東會決議分派股利淨額時，將前一年度（99年度）已提列之特別盈餘公積餘額3,346,821,540元先行轉回並加回其應計入之可扣抵稅額504,366,066元，然前期提列之特別盈餘公積於101年6月22日並無提列原因消滅事由，自無按財政部92年12月15日台財稅字第0920457140號令（下稱財政部92年12月15日令釋）規定將相關提列數原已依所得稅法第66條之4第1項第3款規定減除之可扣抵稅額，計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，爰重行計算稅額扣抵比率為12.59%（分配日股東可扣抵稅帳戶餘額4,900,276,735元÷分配日累積未分配盈餘帳戶餘額 38,912,170,311元）。原告使得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789,209,826元，超過依規定計算之金額777,476,660元（分配屬87年度以後盈餘之股利淨額6,175,350,755元x稅額扣抵比率 12.59 %），依所得稅法第114條之2第1項第3款規定，責令其補繳稅額11,733,166元（789,209,826元－777,476,660元）洵屬有據。⑵股東可扣抵稅額帳戶之設置與紀錄，攸關營利事業分配股東等股利或盈餘所含可扣抵稅額之正確性，即自87年度起，在會計帳簿外，應另設置股東可扣抵稅額帳戶，用以紀錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依規定保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄，此可由行為時所得稅法第66條之1及第66條之2規定觀之。另行為時所得稅法第66條之3及第66條之4規定可知，股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃係將營利事業繳納之營所稅額置入該帳戶內，並且採取「存量」之累計觀點，再於營利事業實際分配盈餘時，依行為時所得稅法第66條之6第1項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，自上開累積之存量中減除。而此一帳戶餘額之多寡，不僅代表繳納之營利事業所得稅額還有多少可供股東扣抵，同時也會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，故係以法定可扣抵稅額增加或減除項目之具體實現。又所得稅法第114條之2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。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，均非所得稅法第114條之2規定論斷依據。是原告主張未考量非居住者股東獲配股利所含可扣抵稅額並未扣抵而應予排除於超額分配數乙節，委不足採。又股東可扣抵稅額帳戶雖於107年1月1日起廢除，然本件系爭年度為101年度，自應按行為時相關法令規定辦理，核與其廢除無涉。至財政部105年1月15日台財稅字第10500501520號令修正稅務違章案件減免處罰標準第7條，修正第3款規定：「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，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持有之部分，免予處罰。」乃係依稅捐稽徵法第48條之2規定，基於裁處衡平性並符合比例原則下就輕微案件減免處罰，爰修正前揭規定，非謂本件情形無所得稅法第114條之2規定應予補繳之適用，則原告援引上開減免處罰標準而認為無需補繳屬於非居住者超額分配可扣抵稅額部分，核有誤解。

（三）罰鍰部分：原告應注意依所得稅法相關規定，據實申報得分配予股東之可扣抵稅額，如就系爭先將前期已提列之特別盈餘公積3,346,821,540元迴轉，是否加回應計入之可扣抵稅額504,366,006元，及公式中有疑義時，於申報股東可扣抵稅額帳戶變動明細表前，亦應盡力探知所得稅法相關規定，茲原告未善盡注意義務，錯計稅額扣抵比率，致生超額分配股東可扣抵稅額11,733,166元之違章，顯有應注意、能注意，而不注意之過失，乃依稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定規定，減除含有非居住者股東所獲配股利之股東可扣抵稅額6,529,054元，及審酌納稅者權利保護法第16條第3項規定等各項事由，按應罰超額分配之金額5,204,112元裁處0.2倍之罰鍰1,040,822元，

經核係已考量原告之違章情節而為適切裁罰，洵屬適法允當。至原告訴稱已充分揭露於申報書中，應有免罰之適用乙節，查原告於其查核簽證報告書第39頁之特別盈餘公積所含之可扣抵稅額變動明細科目說明（3）記載以：「本件因特別盈餘公積撥充資本或分配現金股利或轉回盈餘所產生可扣抵稅額計入金額之科目說明，請詳二、計入項目之『法定（特別）盈餘公積撥充資本、派充股息紅利或提列原因消滅轉回累積未分配盈餘，原已依規定減除之可扣抵稅額（20）』項下說明。」並未具體註明明細、如何計算或有任何附註說明法令認知差異，易陷稅捐稽徵機關於錯誤，不足以使稅務人員知悉或高度懷疑其有稅捐異常安排之情形，尚須從附件、帳證資料或會計師之工作底稿當中查核始能得悉其加計是否符合規定，自不符充分揭露原則。又本件系爭特別盈餘公積如何提列或轉迴？何時可計入股東可扣抵稅額帳戶餘額？皆已明訂於行為時所得稅法第66條之3第1項第4款及第2項第4款、第66條之9第2項第7款及第5項、財政部89年3月9日函釋及92年12月15日令釋，自無因法令未有明文規定致對所得性質認知差異等情，而符合揭露免罰之處理原則，原告主張已充分揭露於申報書中，應有免罰之適用，核不足採。

（四）據上論述。本件原處分、訴願決定均無違誤等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載，有原處分卷附原告101年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表（第102頁）、原告101年度營利事業所得稅結算申報暨100年度未分配盈餘申報查核簽證報告書（第130-174頁）、原告101年1月1日至12月31日股東可扣抵稅額帳戶（第916頁）、原告101年6月22日股東常會

議事錄暨附件（第867-892頁）、被告就原告101年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表核定通知書（第1050頁）、被告核定通知書調整法令及依據說明書（第1049頁）、營利事業補徵101年度超額分配可扣抵稅額繳款書（第1048頁）、被告A1Z00000000000號裁處書（第1021頁）、違章案件罰鍰繳款書（第1020頁）、復查決定書(第0000-0000頁)、訴願決定書（第0000-0000頁）等影本在卷可稽，堪認屬實。經核本件應予審究者厥為：被告核定本件稅額扣抵比率12.59%、分配股利總額所含可扣抵稅額777,476,660元，超額分配可扣抵稅額11,733,166元，應補繳稅額11,733,166元，有無違誤？原告主張屬非居住者股東獲配股利所含稅額，因不適用股東可扣抵稅額之扣抵規定，應予排除補徵，是否可採？被告按應罰超額分配金額5,204,112元處以0.2倍之罰鍰1,040,822元，是否適法？本院判斷如下：

（一）超額分配可扣抵稅額部分：

⑴行為時（下同）所得稅法第66條之3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：……四、以法定盈餘公積或特別盈餘公積撥充資本者，其已依第66條之4第1項第3款規定減除之可扣抵稅額。……。（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：……四、前項第4款規定之情形，為撥充資本日。……。」第66條之4規定：「（第1項）營利事業下列各款金額，應自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除：……三、依公司法或其他法令規定，提列之法定盈餘公積、公積金、公益金或特別盈餘公積所含之當年度已納營利事業所得稅額。……。（第2項）營利事業有前項各款情形者，其自當年度股東可扣抵稅額帳戶減除之日期如下

：……三、前項第3款規定之情形，為提列日。……。」第66條之6第1項規定：「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……。」又財政部92年12月15日令釋「營利事業提列之特別盈餘公積，於提列原因消滅轉回累積未分配盈餘時，其原已依所得稅法第66條之4第1項第3款規定減除之可扣抵稅額，得於轉回累積未分配盈餘之日，計入股東可扣抵稅額帳戶餘額；其計入之可扣抵稅額，應比照同法施行細則第48條之4第1項規定之計算公式計算之。」是在兩稅合一制度下，營利事業自當年度盈餘提列特別盈餘公積時，應同時將所含之當年度已納營利事業所得稅額自股東可扣抵稅額帳戶餘額一併減除；而於特別盈餘公積撥充資本或提列原因消滅轉回累積未分配盈餘時，則應依同法施行細則第48條之4規定公式設算所含之稅額，併同計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。準此，關於特別盈餘公積之提列或撥充資本、轉回等事項，誠為其所含稅額計入或減除股東可扣抵稅額帳戶之先決問題。則本件首應予審究者，乃原告辦理特別盈餘公積之提列以及已提列特別盈餘公積之轉回可分配盈餘，是否與相關規定符合，先予敘明。

㈡再按行為時（下同）證券交易法第3條規定：「本法所稱主管機關，為金融監督管理委員會。」第14條規定：「（第1項）本法所稱財務報告，指發行人及證券商、證券交易所依法令規定，應定期編送主管機關之財務報告。（第2項）前

項財務報告之內容、適用範圍、作業程序、編製及其他應遵行事項之財務報告編製準則，由主管機關定之，……。」第41條第1項規定：「主管機關認為有必要時，對於已依本法發行有價證券之公司，得以命令規定其於分派盈餘時，除依法提出法定盈餘公積外，並應另提一定比率之特別盈餘公積。」又依證券交易法第14條第2項授權訂定之證券發行人財務報告編製準則第3條第1項規定：「發行人財務報告之編製，應依本準則及有關法令辦理之，……。」而依證期會89年1月3日函釋說明二：「為維持公司財務結構之健全與穩定，避免虛盈實虧，損及股東權益，上市、上櫃公司嗣後分派可分配盈餘時，除依法提出法定盈餘公積外，應依證券交易法第41條第1項規定，就當年度發生之帳列股東權益減項金額（如長期股權投資未實現跌價損失、累積換算調整數等）自當年度稅後盈餘與前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積，屬前期累積之股東權益減項金額，則自前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積不得分派。嗣後股東權益減項數額有迴轉時，得就迴轉部分分派盈餘。」足知上市、上櫃公司須按帳列股東權益減項金額是當年度發生或屬前期累積，而異其特別盈餘公積之提列盈餘來源，當年度發生者，自當年度稅後盈餘提列（不足額由前期未分配盈餘補足），屬前期累積者，僅自前期未分配盈餘提列，如前期未分配盈餘有所不足，不足額部分則無庸提列。並且，已提列之特別盈餘公積，僅在股東權益減項金額有迴轉（即減項金額減少或無減項金額）時，因限制原因已消滅，始得就股東權益減項數額迴轉部分，將特別盈餘公積轉回可分配盈餘。且前開函文附件3關於提列特別盈餘公積方式及金額之釋例，亦明確揭示應提列特別盈餘公積總額，係由「就『當年度發生』

之帳列股東權益減項金額自當年度稅後提列金額」、「就『當年度發生』之帳列股東權益減項金額自前期未分配盈餘提列金額」及「『前期累積』之股東權益減項金額自前期未分配盈餘提列金額」3項目所組成。再依行政院金融監督管理委員會（下稱金管會）95年1月27日金管證一字第0950000507號函：「財務會計準則第34號公報……自95年1月1日開始適用後，為維持公開行公司財務結構之健全與穩定，除本會另有規定外，相關規範如下：一、資產負債表：……(二)上市、上櫃公司並應就帳列股東權益減項淨額(含金融商品未實現損失、累積換算調整數、未認列為退休金成本之淨損失；如有未實現利益可合併計算)，依前財政部證券暨期貨管理委員會89年1月3日(89)台財證(一)字第100116號函說明二方式計提特別盈餘公積。」以及101年4月6日金管證發字第1010012865號函：「……二、公開發行公司採用行政院金融監督管理委員會（以下簡稱本會）認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）後，為維持公開發行公司財務結構之健全與穩定，除本會或目的事業主管機關另有補充規定外，相關規範如下：……（二）開始採用國際財務報導準則編製財務報告後，於分派可分配盈餘時，應就當年度發生之帳列其他股東權益減項淨額（如國外營運機構財務報表換算之兌換差額、備供出售金融資產未實現損益、現金流量避險中屬有效避險部分之避險工具利益及損失等累計餘額），自當期損益與前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積，屬前期累積之其他股東權益減項金額，則自前期未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積不得分派；……。嗣後其他股東權益減項餘額有迴轉時，得就迴轉部分分派盈餘。」前開兩函文則再重申，於

新財務會計準則開始適用或採用國際財務報導準則後，新增之其他股東權益項目（如金融商品未實現損失、國外營運機構財務報表換算之兌換差額、備供出售金融資產未實現損益、現金流量避險中屬有效避險部分之避險工具利益及損失）減項金額之特別盈餘公積計提，亦應依證期會89年1月3日函所揭方式，係按股東權益減項金額發生年度（即當年度發生或屬前期累積），而異其提列特別盈餘公積之盈餘來源，並且僅有在其他股東權益減項餘額迴轉時，方得併同解除提列，轉回未分配盈餘以利盈餘分派。又前開函文既均屬當時證券交易法主管機關證期會或金管會依該法第41條第1項規定轉知各上市櫃公司說明辦理關於其他股東權益減項金額計提列特別盈餘公積帳務處理事項，則應屬發行人財務報告編製準則第3條第1項所稱「有關法令」，是就其規範事宜，證券發行人於辦理財務報告之編制，自應予以遵行。

⑶經查，原告100年度未分配盈餘申報，列報屬加計項目之項次2「於94年度或以後年度依所得稅法第66條之9第2項第5款及第7款規定限制或提列之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前未作分配之金額」（下稱未分配盈餘「項次2」）3,346,821,540元、屬減除項目之項次12「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」（下稱未分配盈餘「項次12」）8,713,017,838元（見原處分卷第95頁）；101年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報，列報計入項目「法定（特別）盈餘公積撥充資本、派充股息紅利或提列原因消滅轉回累積未分配盈餘，原已依規定減除之可扣抵稅額」（下稱股東可扣抵稅額帳戶「計入項目（8）」）727,232,622元、減除項目「依公司法或其他法令規定，提列之法定盈餘公積、公積金、公益金

或特別盈餘公積所含之當年度已納營利事業所得稅額」（下稱股東可扣抵稅額帳戶「減除項目（4）」）1,255,272,743元（見原處分卷第102頁）。嗣被告查得原告99年12月31日股東權益減項金額3,346,821,540元【即99年12月31日股東權益減項金額「金融商品未實現損失」903,090（千元）＋「外幣換算調整數」2,443,732（千元）】、100年12月31日股東權益減項金額8,713,017,838元【即100年12月31日股東權益減項金額「金融商品未實現損失」7,478,947（千元）＋「外幣換算調整數」1,234,071（千元）】（見原處分卷第882頁）。亦即，原告已提列特盈餘公積之其他股東權益減項金額，於100年間並無迴轉（即減項金額減少）情事，乃依前揭證期會函及金管會函意旨，核定未分配盈餘「項次2」為0元，並依原告100年度發生之其他股東權益減項金額5,366,196,298元（即100年12月31日餘額8,713,017,838元－99年12月31日餘額3,346,821,540元），核定未分配盈餘「項次12」為5,366,196,298元（見原處分卷第1052頁），再依據前開2項核定，調減特別盈餘公積轉回盈餘應計入之可扣抵稅額504,366,006元、調減提列特別盈餘公積所含稅額440,993,803元，核定股東可扣抵稅額帳戶「計入項目（8）」222,866,616元、「減除項目（4）」814,278,940元（見原處分卷第1050頁）。經前揭調整，原告分配基準日（即101年8月15日）累積未分配盈餘帳戶餘額38,912,170,311元（即原告帳載餘額42,258,991,851元－未分配盈餘「項次2」被告核定調減數3,346,821,540元）、股東可扣抵稅額帳戶餘額4,900,276,735元（即原告帳載餘額5,404,642,741元－股東可扣抵稅額帳戶「計入項目（8）」被告核定調減數504,366,006元），乃重行計算稅額可扣抵比率為12.59％（

4,900,276,735元÷ 38,912,170,311元），核定分配股利總額所含之可扣抵稅額（股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表「減除項目（1）」）777,476,660元（分配股利淨額6,175,350,755元x 12.59%）及超額分配可扣抵稅額（同前表「項目（六）」）11,733,166元（即原告申報789,209,826元－被告核定777,476,660元），補徵稅額11,733,166元，尚無不合。

⑷原告雖主張實務上股東權益組成項目繁雜，為使財務清楚表達予投資股東，故特別盈餘公積之會計處理方式，係於股東會決議日先將前一年度已提列數全數轉回，再就當年度股東權益全數提列，金管會105年11月2日函明確函覆其會計處理方式未違反法令，且證券交易法第41條第1項僅限制於分派盈餘時提列特別盈餘公積，並未限制特別盈餘公積需就上期期末已提列數額與股東權益減項金額提列，故上期盈餘分派時所限制提列之特別盈餘公積，其限制原因於次期期初即消滅，自可轉回至累積未分配盈餘，被告未究證券交易法第41條第1項規定，逕行核算可扣抵稅額比率，創設法令所無限制云云，經查：

①原告99年12月31日與100年12月31日股東權益減項金額分別為3,346,821,540元與8,713,017,838元，已如前述。換言之，原告100年度當年度所發生之帳列其他股東權益減項金額為5,366,196,298元（即100年12月31日餘額數與99年12月31日餘額數之差額），而屬99年度以前累積之股東權益減項金額則為3,346,821,540元（即99年12月31日之餘額數）。是依上開證期會89年1月3日等函文規定，原告應自99年度以前未分配盈餘中提列3,346,821,540元為特別盈餘公積，並自100年度稅後盈餘中提列5,366,196,298

元為特別盈餘公積。惟觀諸原告「100年度盈餘分配表或盈虧撥補表」（見原處分卷第97頁）申報，原告迴轉99年度提列特別盈餘公積4,825,697,559元（即項目代號48a），對照原告101年6月22日股東常會承認之100年度盈餘分配表（見原處分卷第880頁）以觀，其中1,478,876,019元係因本期已實現而轉回，其餘3,346,821,540元則在轉回之後，與100年度發生之其他股東權益減項金額5,366,196,298元，併同自100年度之稅後盈餘提列特別盈餘公積8,713,017,838元（即項目代號21）。亦即，原告前期累積之股東權益減項金額3,346,821,540元，並非自前期未分配盈餘提列為特別盈餘公積。

㈡然原告係上市公司，為證券發行人，其財務報告之編製本應遵行證券交易法主管機關對其主管法令所為解釋辦理。又關於特別盈餘公積提列之會計處理方式，固經原告財務報表簽證會計師函詢金管會，據覆略以：本會依證券交易法第41條第1項授權規定發布之相關函令，並未規範公開發行公司提列（或迴轉）特別盈餘公積之會計處理方式，惟其提列（或迴轉）數額仍應依前揭法令規定辦理，有原告提出金管會105年11月2日函（見本院卷第101、103頁）在卷可稽。而上市、上櫃公司應就「當年度發生」之帳列股東權益減項金額自當年度稅後盈餘與前期未分配盈餘提列特別盈餘公積，屬「前期累積」之股東權益減項金額，則僅可自前期未分配盈餘提列，前已說明。且證期會89年1月3日函文內附件3關於提列方式及金額釋例，亦就股東權益減項金額依「當年度發生」或屬「前期累積」，分別決定其提列之金額後，再加總為應提列特別盈餘公積總額，予以例示說明。又釋例之案例三，就前期累積之股東權

益減項金額，自期初未分配盈餘提列相同數額之特別盈餘公積；然其案例四，前期累積股東權益減項金額雖非為零，惟期初未分配盈餘為零，爰無須提列。對照此兩則釋例，前期股東權益減項金額均為500千元，然因期初未分配盈餘分別為800千元（案例三）及0元（案例四），致其應提列特別盈餘公積總額有所不同，分別為500千元（案例三）及0元（案例四），益徵股東權益減項金額其發生所屬年度，以及帳列期初未分配盈餘金額，均將可能影響依證券交易法第41條第1項規定應提列特別盈餘公積之數額。則上市、上櫃公司之帳務處理，自應就帳列股東權益減項金額明確劃分為「當年度發生」或屬「前期累積」，以利其等相對應特別盈餘公積數額之分別計提，並不容上市、上櫃公司於股東權益減項數額未有迴轉情形，任意轉回前期累積股東權益減項金額已提列之特別盈餘公積，再全數自本期稅後淨利提列特別盈餘公積。縱使上市、上櫃公司有原告所稱，為配合盈餘分配表的表達及帳務處理較清楚等之需求，故採取迴轉去年度已提列特別盈餘公積，再對當年股東權益減項金額全數提列特別盈餘公積，兩筆分錄同一天入帳之會計處理方式。然其於辦理營利事業所得稅之未分配盈餘及股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報，仍應探究帳列股東權益減項金額為「當年度發生」或屬「前期累積」，以定其特別盈餘公積提列之盈餘來源，始符合上揭函文之解釋意旨。再者，上揭函文均明確規範，就已提列之特別盈餘公積，嗣後僅有在股東權益減項數額有迴轉時，其限制原因始消滅，而得就股東權益減項數額迴轉部分分派盈餘，非如原告所稱上期盈餘分派時所限制提列之特別盈餘公積，其限制原因於次期期初即消滅，可轉回

至累積未分配盈餘，故原告之主張並非有據。

③況依原告101年股東常會議事錄所載（見原處分卷第892頁），原告於101年6月22日股東常會中提請股東承認之財務報表係100年度及99年度之股東權益變動表（見原處分卷第882頁，即原告101年股東常會議事錄之附件四）。換言之，原告之投資股東於上開股東常會所承認之100年度盈餘分配表（見原處分卷第880頁，即原告101年股東常會議事錄之附件五），該等股東於當時所參照之100年度及99年度股東權益變動表，尚無須就前揭盈餘分配表所記載100年度股東權益減項金額提列特別盈餘公積事項為揭露，且實際上該表也沒有相關資訊之揭露。是原告主張為使財務清楚表達予投資股東，使股東權益變動表提列之特別盈餘公積與盈餘分配表之金額相符云云，難以憑採。

⑸原告另主張100年度盈餘分配股利6,175,350,755元，其中3,436,344,444元係屬非居住者持有，不適用股東可扣抵稅額之規定，應予排除計算超額分配金額為5,204,112元云云。惟所得稅法實施兩稅合一期間（87年1月1日至106年12月31日），採取營利事業階段所繳納之所得稅，可以扣抵股東個人階段之綜合所得稅，並採用「設算扣抵法」，以公司所繳納所得稅之一定比例範圍內作為股東得扣抵所得稅數額之依據。為實施該「設算扣抵法」，公司等營利事業應於會計帳簿外設置「股東可扣抵稅額帳戶」，股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃係將營利事業繳納之營所稅額置入該帳戶內，並且採取「存量」之累計觀點，再於營利事業實際分配盈餘時，依行為時所得稅法第66條之6第1項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，自上開累積之存量中減除（107年2月7日修正刪除前所得稅法第66條之3、第66條之4及第66 條之

6參照）。而此帳戶餘額之多寡，不僅代表繳納之營利事業所得稅額還有多少可供股東扣抵，同時也會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（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。是行為時所得稅法第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、違反……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，……，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。」是為確保帳戶記錄之正確性、延續性，乃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，以回復帳戶記錄之正確，為立法裁量事項，且重在保持該帳戶記錄之正確性，自不以股利所得人是否適用股東可扣抵稅額之扣抵規定為論斷之依據（最高行政法院102年度判字第170號判決意旨參照）。則被告依所得稅法第114條之2第1項規定，令原告補繳稅額11,733,166元，於法並無不合。

（二）罰鍰部分：

⑴按納稅者權利保護法第16條第1項、第2項規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」又行為時所得稅法第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，並按超額分配之金額，處1倍以下之罰鍰：一、違反

……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，……，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，致所分配算之金額者。」嗣107年2月7日修正之現行條文，因配合刪除同法第5節股東可扣抵稅額帳戶（即第66條之1至第66條之8）規定，僅於第1項及第2項條文之前新增「中華民國106年12月30日以前」及於第1項各款之第66條之前新增「行為時」等文字以資明確外，其餘內容並未修正。又105年1月15日修正之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者，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持有之部分，免予處罰。」而被告裁處時即財政部103年11月3日修正發布前之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱「裁罰倍數參考表」）關於所得稅法第114條之2第1項部分規定：「二、超額分配之金額超過新臺幣10萬元者。按超額分配之金額處0.5倍之罰鍰。但於限期內補繳超額分配之金額者，按超額分配之金額處0.2倍之罰鍰。」

⑵經查，原告特別盈餘公積之提列及迴轉事項，因未依照上揭前證期會89年1月3日等函文規定，其他股東權益減項數額並未有迴轉，竟擅自將限制原因未消滅之已提列特別盈餘公積轉回可分配盈餘，致101年度股東可扣抵稅額帳戶變動表明細申報，列報股利分配日（101年8月15日）股東可扣抵稅額比率為12.79%（見原處分卷第99頁），超過按規定重行核算之比例12.59%，致實際分配予股東之可扣抵稅額789,209

,826元超過其應分配之可扣抵稅額元777,476,660，致超額分配可扣抵稅額11,733,166元等情，業經認定如前。按上市、上櫃公司財務報告之編製，本應遵循證券交易法主管機關所發布之有關法令辦理，且上揭前證期會89年1月3日等函釋，已行之有年，則原告於辦理特別盈餘公積之提列及轉回事項，自應注意相關法令規定。是原告未依證券交易主管機關前揭函文，逕行轉回特別盈餘公積，致高估股利分配日之股東可扣抵稅額比率，而超額分配股東可扣抵稅額，顯有應注意、能注意而不注意之過失。從而，被告減除非居住者股東獲配股利之股東可扣抵稅額6,529,054元，按應罰超額分配之金額5,204,112元處0.2倍之罰鍰1,040,822元，即屬有據。

⑶原告雖主張本件與財政部105年6月30日函釋就區分年度計算致超額分配為釋示之案件，皆因違反所得稅法施行細則第48條之4規定裁罰，均以所得稅法第114條之2規定補稅，本件卻排除於免罰，已違反平等原則云云。經查，財政部105年6月30日函所解釋者，營利事業係按照規定將法定（特別）盈餘公積撥充資本或轉回盈餘分配現金股利，僅在可扣抵稅額計入股東可扣抵稅額帳戶時，因採區分年度計算而致其應分配股東之可扣抵稅額有違誤。然而，本件係原告因未遵循證券交易法主管機關發布之法令，將已提列特別盈餘公積在限制原因未消滅之際，即任意將之轉回盈餘，致有超額分配股東可扣抵稅額。是兩者超額分配原由，容有不同，自難比附援引據以免罰。

⑷原告又主張其依證交法提列之特別盈餘公積既已在101年度營利事業所得稅結算申報查核簽證報告書之查核說明中揭露，配合特別盈餘公積變動明細表之變動金額，可證其已陳明

稅捐事實內容，且結算申報書中100年度盈餘分配表或盈虧撥補表亦有明細之列表，可使被告機關之審查人員一望即知，已盡誠實申報義務云云。然查，原告上開會計師查核簽證報告書，就特別盈餘公積變動明細內容之記載為期初提列餘額4,825,697,559元、本期轉回盈餘金額4,825,697,559元、本期提列金額8,713,017,838元，而下方查核說明為「(1)特別盈餘公積提列金額期初餘額經核至上年度會計師查核簽證報告書相符；轉回盈餘金額期初餘額經核至股東會盈餘分配表相符；期末餘額核算相符。」（見本院卷第113頁）僅係按照變動明細表內各欄位金額之變動為機械性之敘述，惟就特別盈餘公積期初數、本期增加數及本期減少數，其提列或轉回之原因（如證券交易法強制規定、公司章程訂定或股東會決議同意）以及各該提列或轉回原因之金額等則未見相關揭露，自不足以使稅務人員知悉原告本期轉回盈餘金額4,825,697,559元其中之3,346,821,540元，其實係有上開未依金管會（或前證期會）函文規定，其他股東權益減項數額並未有迴轉，卻擅將已提列特別盈餘公積轉回可分配盈餘之違誤情事。再者，原告上開100年度盈餘分配表之內容記載「加：資本或盈餘公積，『依相關規定』轉列未分配盈餘之金額4,825,697,559元。減：提列特別盈餘公積8,713,017,838元。」（見本院卷第115頁），並未具體陳明原告資本或盈餘公積轉回盈餘及提列特別盈餘公積之具體事實，又上開說明中「依相關規定」等文字，反而易使稅務人員誤認原告轉回盈餘之4,825,697,559元係依前證期會89年1月3日等函文規定辦理。是被告機關之審查人員並不因原告上開申報資料或會計師查核簽證報告書，即可知悉其於101年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表及100年度未分配盈餘申報書之列

報有誤，致有系爭超額分配可扣抵稅額情事。原告主張已盡誠實申報義務云云，自難憑採。

五、綜上所述，原告所訴各節並無可採，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，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　　108　　年　　10　　月　　17　　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	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

者，得不委任律師為訴訟代理人	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　　108　　年　　10　　月　　17　　日

書記官　樓琬蓉