

## 論超額分配可扣抵稅額之處罰

余景仁律師

### 壹、前言

按所得稅法第 114 條之 2 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：一、違反第 66 條之 2 第 2 項、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，或短計第 66 條之 6 規定之帳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稅額，超過其應分配之可扣抵稅額者。二、違反第 66 條之 5 第 1 項規定，分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過股利或盈餘之分配日其股東可扣抵稅額帳戶餘額者。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。」

該條 98 年 5 月 27 日修正時之理由明揭，營利事業未依第 66 條之 2 至第 66 條之 6 規定計算可扣抵稅額，致超額分配者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度。考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第一項處罰倍數為一倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。

但依照上開修正理由所提，因營利事業有超額分配者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度，故稽徵機關得按個案違章情節輕重予以處罰，但事實上有些情況下，營利事業縱有超額分配者，也不會造成國庫稅源流失，而影響國家資金調度，此部分是否仍應依所得稅法第 114 條之 2 規定處罰，迭有爭議，且稅捐稽徵機關在實務操作上，亦否能按照個案違章情節輕重，予以適當之處罰，茲論述如下。

### 貳、稅務違章案件裁罰減免處罰標準規定

依照稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」

而依照財政部 105 年 1 月 15 日台財稅字第 10500501520 號令修正「稅務違章案件裁罰減免處罰標準」第 7 條之規定，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者，該營利事業之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，免依所得稅法第 114 條之 2 規定處罰，而該免予處罰之修正規定，於立法理由中業已明確表示：「營利事業之股份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者，其獲配之股利或盈餘，係依所得稅法第 88 條規定採就源扣繳，除符合本法第 73 條之 2 但書規定未分配盈餘加徵百分之十得抵繳其應扣稅款外，不得以其獲配股利或盈餘總額所含之稅額，抵繳應扣繳稅額。營利事業有超額分配可扣抵稅額或不應分配可扣抵稅額而分配與上開股東，基於裁處之衡平性並符合比例原則，爰修正第三款規定，該等股東持股部分免予處罰。」由此可觀，因外國股東本就不適用兩稅合一制度，故對於營利事業超額分配可扣抵稅額予外國股東情事者，根本完全不會造成國庫任何稅收損失，爰修正予以免罰。故此修正與前揭所得稅法第 114 條之 2 修正理由相符。

### 參、教育、文化、公益、慈善機關或團體股東得否免罰

但除了外國股東不適用兩稅合一制度，故可依照前開 105 年 1 月 15 日台財稅字第 10500501520 號令修正「稅務違章案件裁罰減免處罰標準」第 7 條之規定直接予以免罰。另查，依所得稅法第 66 條之 1 第 2 項第 3 款規定：「同法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體，免設置股東可扣抵稅額帳戶。」因教育、文化、公益、慈善機關或團體也無兩稅合一制度之適用，故其投資於國內其他營利事業所獲配之股利淨額或盈餘淨額，依同法第 42 條第 2 項規定，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，不得扣抵其應納所得稅額，並不得申請退還。準此，從前開前開 105 年 1 月 15 日台財稅字第 10500501520 號令修正「稅務違章案件裁罰減免處罰標準」之修正理由可推理出，此類教育、文化、公益、慈善機關或團體股東與外國股東相同，無兩稅合一制度之適用。故營利事業超額分配可扣抵稅額予教育、文化、公益、慈善機關或團體股東時，亦完全不會造成國庫任何稅收損失，此部分也應准予免罰。

綜上，105 年 1 月 15 日台財稅字第 10500501520 號令修正「稅務違章案件裁罰減免處罰標準」第 7 條規定應予以目的擴張適用至教育、文化、公益、慈善機關或團體股東，故當營利事業有超額分配股東可扣抵稅額時，對於持有該營利事業之教育、文化、公益、慈善機關或團體股東而言，其情形與外國股東完全相同，現實上並未導致國家稅收有任何短少，基於前揭修法理由之說明，與基於裁處之衡平性並符合比例原則及平等原則，此部分超額分配之金額自應與外國股東相同免予處罰，方屬正確與適法。

#### 肆、 超額分配可扣抵稅額處罰之行政裁量

所得稅法第 114 條之 2 修正理由亦指出，考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第一項處罰倍數為一倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。但實務上稽徵機關仍以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表中所載之各種違章情狀與態樣，分別課處罰鍰。但稅捐稽徵機關實務上是否能夠針對不同個案之各種主、客觀因素予以斟酌考量，在法律授權之裁罰倍數範圍內予以正確之裁量，而非一律機械式的依照稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定課處罰鍰，否則反而無法針對某些個案之違反情節程度與可責性予以考量，將可能導致有裁量怠惰之違法。

按稅捐稽徵機關為行使法律所授與裁量權，應遵循法律授權目的及範圍，必須實踐具體個案正義，如未依各個案件違規情節之異同分別為適當之裁罰，縱令其罰鍰之上限未逾越法律明定得裁罰之額度，仍有違比例原則，與法律授權主管機關行政裁量之目的不合，係行政裁量權之濫用。其中，就行為之應受責難程度而言，自應充分且完整考量當事人究係因故意或過失而有違規行為、是否初次違犯、對於法益有無造成實際損害及所受損害程度大小等各種因素，不得分輕重，概處以一定比例之罰鍰，否則即有裁量懈怠或恣意之違法。

參照最高行政法院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨：「財政部以 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定之裁量基準：『扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：（一）應扣未扣或短扣之稅額在 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰鍰。（二）應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。』就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過 20 萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。」

而最高行政法院 102 年度判字第 279 號判決意旨亦指出：「按『違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。』『裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響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力。』行政罰法第 7 條第 1 項及第 18 條第 1 項分

別定有明文。而『財政部以 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定之裁量基準：『扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：（一）應扣未扣或短扣之稅額在 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰鍰。（二）應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。』就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過 20 萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。…』則經本院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案。

查財政部亦於 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令，關於「營利事業發生超額分配可扣抵稅額，其股東可扣抵稅額戶之一致性處理規定」中表示，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。上開處理規定中明確表示，鑑於營利事業補繳之超額分配可扣抵稅額非屬營利事業階段繳納之營利事業所得稅，依法尚不得計入股東可扣抵稅額帳戶，惟鑑於所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定意旨，係為簡化稅務行政，爰規定營利事業如有超額分配可扣抵稅額予股東扣抵之情形，由該營利事業負補繳之義務，免從股東端更正追補稅額；又考量兩稅合一制係為消除營利事業所得稅與綜合所得稅重複課稅之情形，營利事業既已填補該超額分配之稅額，似宜准其計入股東可扣抵稅額帳戶，以免影響未來股東之抵稅權。析言之，依上開函釋意旨，准許營利事業補繳超額分配之可扣抵稅額時，可於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶餘額之處理原則以觀，所得稅法第 114 條之 2 之處罰規定，應該僅具有行為罰之性質。既然所得稅法第 114 條之 2 僅屬於行為罰，處罰金額即應設有合理之最高額限制，以免造成個案顯然過苛之處罰。

綜上，超額分配可扣抵稅額之處罰如僅具行為罰之性質，處罰金額即應設有合理之最高額限制，以免造成個案顯然過苛之處罰。如認為屬兼有漏稅罰之性質，稅捐稽徵機關仍應針對個案違規情節之異同分別為適當之裁罰，方符正確之裁量，以實踐具體個案正義。

## 伍、 結論

查，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 4 項規定，現行稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於現行所得稅法第 114 條之 2 第 1 項部分，係規定：『營利事業有本條文第 1 項各款情形之一：（一）超額分配之金額在 10 萬元以下者，按分配之金額處 0.2 倍之罰鍰。但於限期內補繳分配之金額者，按分配之金額處 0.1 倍之罰鍰。（二）超額分配之金額超過 10 萬元者，按超額分配之金額處 0.5 倍之罰鍰。但於限期內補繳分配之金額者，按分配之金額處 0.2 倍之罰鍰。（三）經查屬故意有本條文第 1 項各款情形之一，致超額分配可扣抵稅額者者，按超額分配之金額處 1 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 0.6 倍之罰鍰。』然依上述行政罰法第 18 條第 1 項規定，罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務之所得利益外，尚應審酌違反行政法上義務行為之應受責難程度。而違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，且稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第 4 點復明定：『參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。』

故現行所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定之違章行為，稅捐稽徵機關如未具體考量個案違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益之主客觀因素，機械式的依照

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，按照超額分配金額是否超過 10 萬元，即分別逕處 0.2 倍或 0.5 倍之罰鍰，可認係不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法，將無法實現具體個案正義並另納稅人信服。

**(作者：余景仁，理律法律事務所顧問，本文不代表事務所之意見。)**