



安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2016年12月號



Contents

主題報導

- 01 外商公司超額分配股東可扣抵稅額之稅務爭議探討與解決
- 03 相關稅法規範
- 09 稅務爭議探討案例
- 17 KPMG觀察

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 -National Firm Awards

國際財經雜誌International Tax Review (ITR) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。

主題報導



外商公司超額分配股東可扣抵稅額之稅務爭議探討與解決

前言

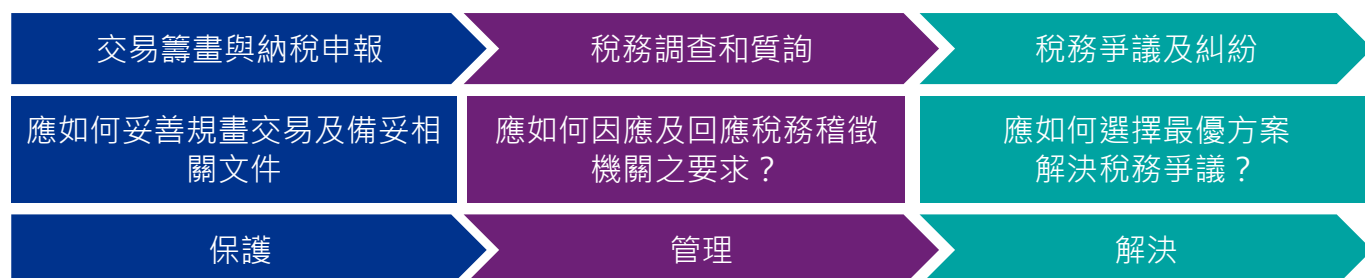
我國目前實施兩稅合一稅制，而所謂兩稅合一係指在營利事業所得稅及個人綜合所得稅中僅課徵一次所得稅，不重複課徵營利事業所得稅與個人綜合所得稅。營利事業所繳納之營利事業所得稅在盈餘分配給股東時，可以扣抵其個人股東之綜合所得稅，由個人股東用以扣抵應納稅額或申請退稅，但如為外國股東，因不適用兩稅合一稅制，除依所得稅法第73條之2但書規定，獲配股利總額中所含已實際繳納之加徵百分之十營利事業所得稅之稅額外，不能用以抵繳其應扣繳稅款。

實務上常見營利事業因違反所得稅法第66條之2至第66條之7之規定，而發生分配股東可扣抵稅額超過應分配數額情事，稅捐稽徵機關認為營利事業只要違反所得稅法第114條之2規定情節之一者，即已構成補繳稅額及處罰要件，至於受分配對象或所得人股東身為何及是否已申報抵繳等，皆非判斷理由。惟若股東屬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，依所得稅法第3條之1、第73條之2、第88條第1項第1款等規定，營利事業給付股利淨額應就源扣繳開立扣繳憑單，而依所得稅法第66條之6計算之可扣抵稅額，並不開立股利憑單併同股利淨額分配予外國股東，

故無「超額分配可扣抵稅額」的實質性與可能性，責令外商公司補繳超額分配可扣抵稅額，該補繳稅額固可再計入股東可扣抵稅帳戶，但計入後其外國股東仍無實際分配扣抵的機會，外商公司難以甘服，顯而易見。然而，隨著財政部104年12月30日台財稅字第10404030450號令之發布，稅捐稽徵機關現行作法有無重新檢討修正的機會，乃本期月刊關注的重點。

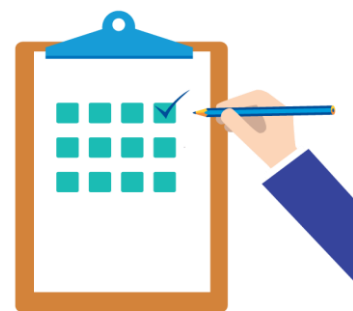
因此，面臨前述可能的稅務爭議時，營利事業提出適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營利事業面對此稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，納稅人應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：

本期將先說明相關法規，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。



相關稅法規範

所得稅法



條文	規範內容
第3條之1 (股利或盈餘所含稅額之扣抵)	營利事業繳納屬八十七年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東或社員將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。
第66條之4 (應自可扣抵稅額帳戶餘額減除之項目)	<p>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：</p> <ul style="list-style-type: none"> 一、分配屬八十七年度或以後年度股利淨額或盈餘淨額，依第六十六條之六規定之稅額扣抵比率計算之金額。 二、八十七年度或以後年度結算申報應納中華民國營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定減少之稅額。 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。 四、依公司章程規定，分派董監事職工之紅利所含之當年度已納營利事業所得稅額。 五、其他經財政部核定之項目及金額。 <p>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：</p> <ul style="list-style-type: none"> 一、前項第一款規定之情形，為分配日。 二、前項第二款規定之情形，為核定退稅通知書送達日。 三、前項第三款規定之情形，為提列日。 四、前項第四款規定之情形，為分派日。 五、前項第五款規定之情形，由財政部以命令定之。

相關稅法規範

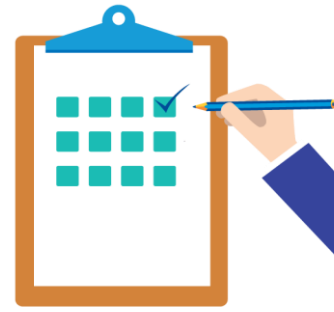
所得稅法



條文	規範內容
<p>第66條之6 (股東可扣抵稅額之計算)</p>	<p>營利事業分配屬八十七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：</p> <p>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</p> <p>股東（或社員）可扣抵稅額 = 股利（或盈餘）淨額 × 稅額扣抵比率。但中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額 = 股利（或盈餘）淨額 × 稅額扣抵比率 × 百分之五十。</p> <p>營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一. 累積未分配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之三三．三三；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之二十．四八。 二. 累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之四八．一五；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之三三．八七。 三. 累積未分配盈餘部分屬九十八年度以前盈餘、部分屬九十九年度以後盈餘、部分加徵、部分未加徵百分之十營利事業所得稅者，為各依其占累積未分配盈餘之比例，按前二款規定上限計算之合計數。 <p>第一項所稱營利事業帳載累積未分配盈餘，指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。</p> <p>第一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。</p>
<p>第73條之2 (非居住者原則上無稅額扣抵之適用)</p>	<p>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，不適用第三條之一規定。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得以該稅額之半數抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。</p>

相關稅法規範

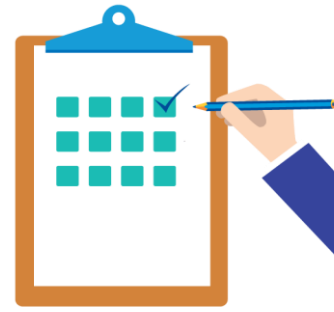
所得稅法



條文	規範內容
第102條之1第1項 (股利憑單之填報)	<p>依第六十六條之一規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年一月底前，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，一併彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將股利憑單填發納稅義務人。每年一月遇連續三日以上國定假日者，股利憑單、全年股利分配彙總資料彙報期間延長至二月五日止，股利憑單填發期間延長至二月十五日止。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，並於十日內向該管稽徵機關辦理申報。</p>
第114條之2 (超額分配可扣抵稅額之處罰)	<p>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：</p> <ol style="list-style-type: none"> 違反第六十六條之二第二項、第六十六條之三或第六十六條之四規定，虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，或短計第六十六條之六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。 違反第六十六條之五第一項規定，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。 違反第六十六條之六規定，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。 <p>營利事業違反第六十六條之七規定，分配可扣抵稅額予其股東或社員，扣抵其應納所得稅額者，應就分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並按分配之金額處一倍以下之罰鍰。</p> <p>前二項規定之營利事業有歇業、倒閉或他遷不明之情形者，稽徵機關應就該營利事業超額分配或不應分配予股東或社員扣抵之可扣抵稅額，向股東或社員追繳。</p>

相關稅法規範

所得稅法施行細則



條文	規範內容
<p>第61條之1第1項、 第2項 (外國股東獲配股利 或盈餘總額所含稅額 已加徵百分之十營利 事業所得稅抵繳稅額 計算)</p>	<p>本法第七十三條之二規定之抵繳稅額，營利事業自中華民國九十九年一月一日分配盈餘起，應依下列公式計算：</p> $\text{抵繳稅額} = \text{股利或盈餘分配日營利事業已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅之餘額} \times$ $(\text{分配屬已加徵百分之十營利事業所得稅之股利淨額或盈餘淨額} / \text{股利或盈餘分配日已加徵百分之十營利事業所得稅之累積未分配盈餘}) \times$ <p>分配日本法第七十三條之二所定股東之持股比例</p> $\text{抵繳稅額上限} = \text{本法第七十三條之二所定股東獲配屬已加徵百分之十營利事業所得稅之股利淨額或盈餘淨額} \times$ <p>百分之十</p> <p>自中華民國一百零四年一月一日起，本法第七十三條之二規定之抵繳稅額為依前項公式計算金額之半數。</p>

相關稅法規範 稅務違章案件減免處罰標準



條文	規範內容
第7條	<p>依所得稅法第一百十四條之二規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：</p> <ol style="list-style-type: none">一. 超額分配可扣抵稅額在新臺幣三千元以下，免予處罰。二. 不應分配可扣抵稅額而予分配，其分配之可扣抵稅額在新臺幣三千元以下，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。四. 營利事業依所得稅法第七十五條規定辦理當期決算或清算申報，嗣經稽徵機關查獲有超額分配可扣抵稅額或不應分配可扣抵稅額而予分配情事，其於股東之綜合所得稅結算申報法定申報日開始前已向稽徵機關更正股利憑單或已依稽徵機關責令補繳期限補繳超額分配稅款，按應處罰鍰減輕二分之一。

相關稅法規範 財政部解釋函令



條文	規範內容
101年5月18日台財稅字第10104554790號書函說明三 (未收錄於102年版所得稅法令彙編)	維持ICA之正確紀錄，以計算可分配予股東或社員之所得稅額，係落實兩稅合一設算扣抵制之必要做法，且為所得稅法第66條之1明定之作為義務，尚不因營利事業之股份100%為外國股東所持有而有所不同而得豁免其責。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，稽徵機關應就營利事業超額分配之可扣抵稅額，責令限期補繳並予處罰，以督促營利事業保持ICA正確，避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益，尚不宜以其股東或社員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。
104年12月30日台財稅字第10404030450號令	核釋營利事業超額分配可扣抵稅額之應補稅額及裁罰基準之計算方式。 自104年1月1日起，營利事業併同股利(或盈餘)淨額分配予中華民國境內居住之個人股東可扣抵稅額，依所得稅法第66條之6第1項但書規定，係股利(或盈餘)淨額依同條項規定之稅額扣抵比率計算金額之半數，營利事業有同法第114條之2規定超額分配可扣抵稅額情事者，稽徵機關應以股利(或盈餘)淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數與實際分配可扣抵稅額之差額，計算超額分配應補稅額及裁罰基準；營利事業依稅捐稽徵法第48條之1規定，自動向稅捐稽徵機關補報並補繳超額分配稅款者，亦同。

外商公司超額分配股東可扣抵稅額之稅務爭議探討

營利事業分配股利時，於依所得稅法第66條之6規定計算稅額扣抵比率後，除需將可扣抵稅額依同法第66條之4第1項第1款規定自股東可扣抵稅額帳戶（以下稱ICA帳戶）餘額中減除外，並應依第102條之1第1項規定填發股利憑單予股東及彙報該主管稽徵機關查核。惟所得稅法第114條之2規定營利事業超額分配可扣抵稅額者，應責令其限期補繳超額分配之可扣抵稅額，究係指自ICA帳戶餘額中超額減除（第66條之4第1項第1款），抑或於填發股利憑單時超額分配可扣抵稅額（第102條之1第1項），法令並未予以區別，以致對於不適用兩稅合一稅制，無需填發股利憑單之外國股東，得否僅因ICA帳戶餘額超額減除，即應責令營利事業補繳稅額，滋生疑義。依財政部101年5月18日台財稅字第10104554790號書函見解，為維持ICA帳戶紀錄之正確性，100%外國股東之外商公司自ICA帳戶超額減除可扣抵稅額，亦不得免除補繳該超額減除之可扣抵稅額，稅捐稽徵機關及行政法院判決亦持相同見解，惟該項見解之合理性一直備受質疑。

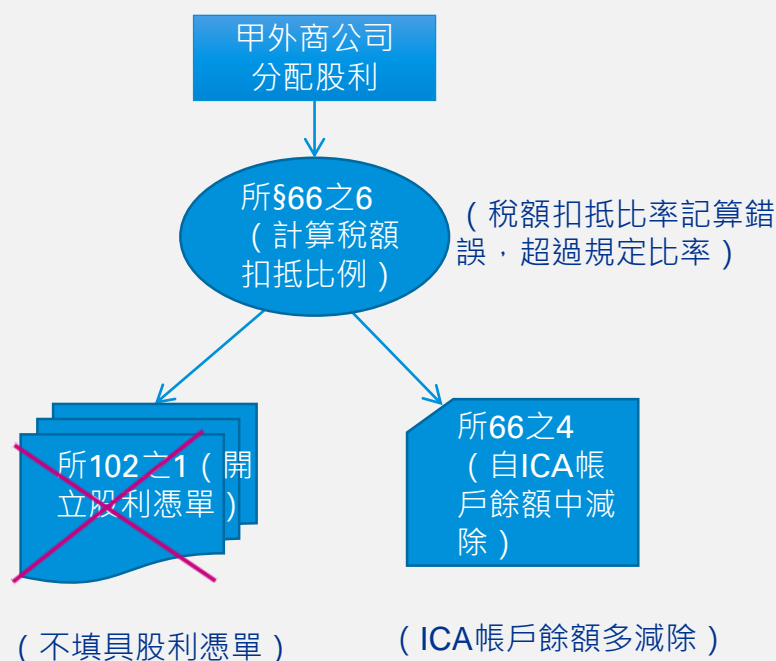
自104年1月1日起，營利事業併同股利淨額分配予境內居住之個人股東可扣抵稅額，依所得稅法第66條之6第1項但書規定，係股利淨額依同條項規定之稅額扣抵比率計算金額之半數，故ICA帳戶係依稅額扣抵比率計算之全額減除，而股利憑單則個人股東填寫半數，非個人股東填寫全額，財政部乃於104年12月30日以台財稅字第10404030450號令規定，營利事業對於境內居住之個人股東有所得稅法第114條之2規定超額分配可扣抵稅額情事者，稽徵機關應以股利淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數與實際分配可扣抵稅額之差額，計算超額分配應補稅額及裁罰基準，似已採取填發股利憑單超額分配可扣抵稅額之觀點，而非以自ICA帳戶超額減除的可扣抵稅額作為計算基準，因此以往稅捐稽徵機關責令外商公司補繳ICA帳戶超額減除可扣抵稅額之見解及作法，是否亦應予配合修正，值得關注。

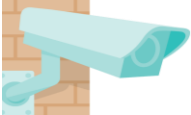
稅務爭議探討 一 案例一

台北高等行政法院104年度訴字第507號判決

如前所述，營利事業常因扣抵比率計算錯誤，超過規定比率，或因虛增股東可扣抵稅額帳戶金額或短計帳載累積未分配盈餘，致分配予股東或社員之可扣抵稅額，超過應分配之可扣抵稅額，而遭稅捐稽徵機關限期補繳，產生諸多爭訟案件。營利事業為

外商公司時，常就經濟實質主張未分配可扣抵稅額予股東，稅捐稽徵機關以所得稅法114條之2超額分配為由，補徵該可扣抵稅額，應為無據。茲舉例法院判決如下：





稅務爭議探討 一

案例一

台北高等行政法院104年度訴字第507號判決

外商甲公司99年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，原列報分配股利總額或盈餘總額所含可扣抵稅額為377,366,142元；稅捐稽徵機關初查，以外商甲公司依規定計算稅額扣抵比率上限應為37.87%，故分配予股東之可扣抵稅額應為315,750,239元，故

外商甲公司超額分配可扣抵稅額61,615,903元，乃依所得稅法第114條之2第1項規定，責令外商甲公司補繳稅額61,615,903元。外商甲公司不服，申請復查，經稅捐稽徵機關駁回，循序提起行政訴訟。法院判決如下：

理由如下

➤ 外商甲公司主張：伊之股份全數為外國股東所持有，不適用我國兩稅合一制度，伊於99年度分派股利予外國股東時已依相關規定進行扣繳，並無超額分配股東可扣抵稅額致國家稅收減少之情事，更無逃漏稅捐，稅捐稽徵機關未輔導並協助伊依所得稅法第114條之1規定，修正股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報，僅為該帳戶餘額之正確性，即核定伊補繳超額分配之稅款，責令伊彌補國庫莫須有之損失，實為國家之不當得利，且與司法院釋字第337號解釋及兩稅合一之立法意旨有違，亦形同對伊之變相懲罰，復與稅務違章案件減免處罰標準第7條第1項第3款之規定不符云云。惟查：

- 所得稅法自87年度起，實施兩稅合一制，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」，即以公司所繳納所得稅之一定比例，作為股東得扣抵所得稅數額之依據。為實施該「設算扣抵法」，所得稅法第66條之1規定，除不適用兩稅合一制度之組織外，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」，平時應就該帳戶之增加與減少項目作永續之記載，以確保該帳戶登載之適時及正確，另在辦理營利事業所得稅結算申報時，應併同結算申報書申報其當年度「可扣抵稅額」變動明細資料，以供稽徵機關查核。另參諸同法第66條之6規定，可知股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃將營利事業繳納之營利事業所得稅額置入該帳戶內，並採取「存量」之累計觀點，於營利事業實際分配盈餘時，依該條第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。而股東可扣抵稅額帳戶餘額之多寡，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；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。（續下頁）



稅務爭議探討 一

案例一

台北高等行政法院104年度訴字第507號判決

理由如下

- 行為時所得稅法第66條之6第1項所定營利事業分配可扣抵稅額之方式，係由營利事業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；易言之，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金額者，即當於所得稅法第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，尚不以股東已依同法第3條之1規定：「營利事業繳納屬87年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東或社員將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」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，亦不生任何影響，則外商甲公司主張所得稅法第114條之2第1項所稱分配必須有財產之流動，伊僅係對股東可扣抵之稅額有數學計算上之錯誤，並未實際分派股利予股東，未造成國庫損失，稅捐稽徵機關依該規定責令伊補繳稅款，係屬違誤云云，並非可採。(續下頁)



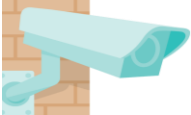
稅務爭議探討 一

案例一

台北高等行政法院104年度訴字第507號判決

理由如下

- 所得稅法第114條之2第1項，對於有該項各款所定情形之營利事業，責令其補繳超額分配之可扣抵稅額，乃立法者基於營利事業未依同法第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，影響國家資金調度之考量，本於立法裁量而規定之法律效果，基於權利分立原則，主管之行政機關僅有認定其要件該當與否之權責，並無任何裁量餘地。外商甲公司99年分配盈餘予股東時，既有前述超過行為時所得稅法第66條之6所定比率，分配可扣抵稅額之情形，稅捐稽徵機關依同法第114條之2第1項規定，命其補繳超額分配之稅額，乃依法行政，並無違反比例原則可言；至於所得稅法第114條之1，係就營利事業不依同法第66條之1第1項規定設置股東可扣抵稅額帳戶，記錄可分配予股東或社員之所得稅額，及保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核者，所為裁處罰鍰及限期改正之規定，外商甲公司未依行為時同法第66條之6規定計算可扣抵稅額，致超額分配之行為，與所得稅法第114條之1規範之行為態樣並非相同。是外商甲公司以其股份全數為外國股東所持有，其於99年度分派股利予外國股東時，已依相關規定進行扣繳，未使國家稅收減少，稅捐稽徵機關本可選擇對伊侵害較小之方式，依所得稅法第114條之1規定，調整伊之股東可扣抵稅額帳戶，卻僅為該帳戶餘額之正確性，即核定伊補繳超額分配之稅款，與司法院釋字第337號解釋及兩稅合一之立法意旨均有違背云云，尚難憑採。再按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，得依財政部100年6月9日令規定，於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶，是稅捐稽徵機關以原處分責令外商甲公司補繳超額分配之可扣抵稅額，於外商甲公司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外商甲公司之股東或社員，自無外商甲公司所稱將使國庫受有不當得利可言。(續下頁)



稅務爭議探討 一

案例一

台北高等行政法院104年度訴字第507號判決

理由如下

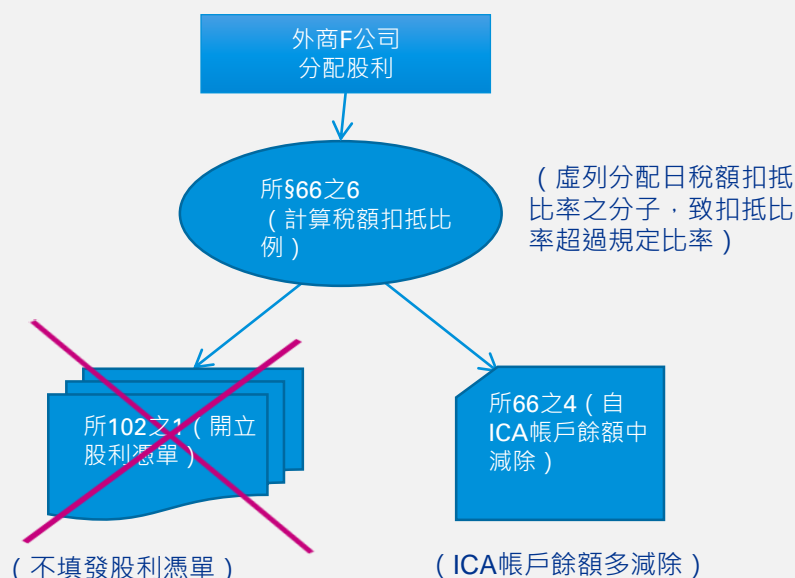
- 98年5月27日修正前之所得稅法第114條之2第1項，對於未依同法第66條之2至第66條之6規定計算股東可扣抵稅額，致超額分配之營利事業，係規定一律按超額分配金額裁處1倍罰鍰，其後立法者因考量個案之違規事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，故於98年5月27日修正該條項罰鍰倍數為1倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。財政部因應所得稅法第114條之2第1項規定之前揭修正，於98年11月6日修正增訂稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定：「營利事業超額分配可扣抵稅額或不應分配可扣抵稅額而予分配，如其股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業百分之百持有，免予處罰。」而稅務違章案件減免處罰標準係財政部依據稅捐稽徵法第48條之2第2項授權，針對同條第1項「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。」所稱之情節輕微、金額及減免標準為何，訂定之法規命令，故前引該標準第7條第3款，旨在說明財政部認為超額分配可扣抵稅額之營利事業，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，係屬情節輕微，而得免依所得稅法第114條之2第1項規定裁處罰鍰之情形，非謂該營利事業亦無須依同條項規定，補繳其超額分配之可扣抵稅額，則外商甲公司主張稅捐稽徵機關以原處分命其補繳超額分配之可扣抵稅額，與前揭稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定不符，係屬違法云云，並無足取。
- 再按司法院釋字第339號解釋，旨在說明納稅義務人僅單純違反租稅法上作為或不作為之義務，而無漏稅事實者，不得比照所漏稅額處罰，否則即逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。而稅捐稽徵機關以外商甲公司超額分配可扣抵稅額，違反行為時所得稅法第66條之6所定作為義務，依同法第114條之2第1項規定，以原處分命外商甲公司補繳超額分配之可扣抵稅額，並未再以外商甲公司逃漏稅捐為由，依同項規定裁處罰鍰，故無前揭司法院解釋所指對於單純違反稅法上作為義務之情形，除行為罰外，復裁處罰鍰，或裁處罰鍰金額過高致違反比例原則之情事，外商甲公司執以主張原處分為違誤，亦非可採。(續下頁)

稅務爭議探討一 案例二

臺北高等行政法院99年度訴字第747號判決/最高行政
法院99年度裁字第2407號判決

F公司民國95年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報，列報分配日分配股利新臺幣92,735,608,160元及分配股利總額所含之可扣抵稅額736,435,559元，經稅捐稽徵機關初查核定為723,337,744元，致超額分配可扣抵稅額13,097,815元，乃補徵稅額13,097,815元，並按超額分配之金額13,097,815元處1倍之罰鍰計13,097,815元。F公司不服，申請復查，經稅捐稽徵機關復查決定略以：（一）F公司虛列分配日稅額扣抵比率之分子在先，復未依所得稅法第66條之6第4項規定，稅額扣抵比率以四捨五入

計算至小數點以下第4位為止在後，致產生超額分配可扣抵稅額情事，F公司主張原核定損及納稅義務人之權益乙節，顯係誤解。原核定分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額723,337,744元及超額分配可扣抵稅額13,097,815元，並無不合。（二）F公司申請之股份係由總機構在中華民國境外之營利事業100%持有，符合修正後稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款免予處罰規定，原處罰鍰13,097,815元應予註銷。F公司對補徵超額分配可扣抵稅額部分不服，故提起行政訴訟。



F公司主張其唯一之法人股東荷蘭V公司，乃總機構在中華民國境外且在境內無固定營業場所及營業代理人之外國公司，依所得稅法第73條之2規定，不適用同法第3條之1規定，即F公司分配股利予該等外國股東時，依規定不分配股利中所含之可扣抵稅額予外國股東，亦不填具股利憑單予外國股東，乃係依

同法第88條規定，以就源扣繳方式由F公司填具扣繳憑單申報繳納，扣繳憑單上載明「給付總額」、「扣繳稅額」及「給付淨額」，並未分配「可扣抵稅額」予股東，故稅捐稽徵機關所稱稅額扣抵比率之計算錯誤，乃源自減除上之錯誤，而非分配上之錯誤。



稅務爭議探討 一

案例二

臺北高等行政法院99年度訴字第747號判決/最高行政法院99年度裁字第2407號判決

理由如下

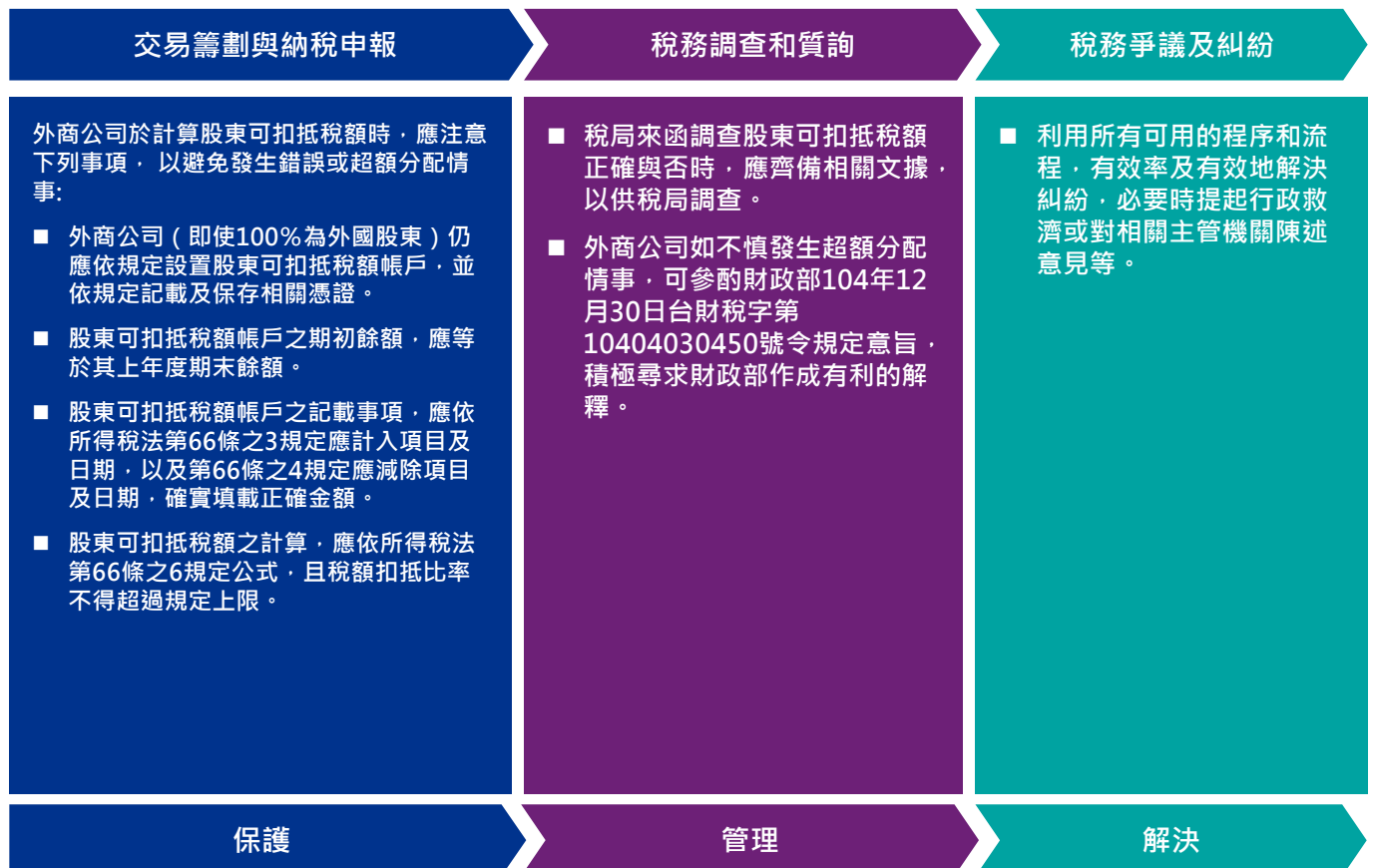
- 我國為力求租稅公平，改善投資環境，自87年度起採取兩稅合一制，亦即認為營利事業是法律之虛擬主體，不具獨立納稅能力，僅係作為盈餘傳至股東之導管，故營利事業之階段之所得（營利所得）與股東階段之股利（亦即營利事業所分配之營利所得），應僅課一次所得稅；於方法上，採取營利事業階段所繳納之所得稅，可以扣抵個人階段因包含該營利所得後應繳納之綜合所得稅。並採用「設算扣抵法」，亦即股東得扣抵所得稅之數額，以公司所繳納之所得稅為依據，在公司繳納之所得稅之範圍內，股東有一定比例扣抵之適用。此即所得稅法第66條之6所由規定之意旨。惟對於非中華民國境內居住之個人，及依所得稅法第73條規定繳納營利事業所得稅之營利事業，則明文排除有扣抵之適用。其相關之規定為，所得稅法第3-1條：「營利事業繳納屬87年度或以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東或社員將獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」、第73-2條規定：「（第1項）非中華民國境內居住之個人，及依第73條規定繳納營利事業所得稅之營利事業，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。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第66條之9規定，加徵百分之10營利事業所得稅部分之稅額，得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。（第2項）前項規定之抵繳稅額，應以獲配股利淨額或盈餘淨額之百分之10為準，按分配日已加徵百分之10營利事業所得稅之盈餘，占累積未分配盈餘之比例計算之。」（按此條文於98年4月22日已有修正，以上所引為行為時法），亦即股東可扣抵稅額係併同盈餘一起分配，僅具有所得稅法第73條之2之身分者，無法適用同法第3條之1扣抵所得稅之規定而已。是以，F公司主張本件分配外國股東之股利，並未併同分配股東可扣抵稅額云云，乃屬對所得稅法相關法制及規定之誤解，難以成立。

KPMG觀察 應如何因應此類稅務爭議？



承上所述，外商公司依所得稅法第66條之6計算並自ICA帳戶餘額中減除之可扣抵稅額，其外國股東並未用以扣抵所得稅，而外國股東獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬營利事業依所得稅法第66條之9規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，雖得以該稅額之半數抵繳外國股東股利淨額之應扣繳稅額，惟該抵繳稅額係依據所得稅法施行細則第61條之1規定公式所計算，與依所得稅法第66條之6規定計算之可扣抵稅額，並無直接關聯。惟現行稅捐稽徵機關認為外商公司超額分配可扣抵稅額，仍必須補徵該超額分配稅額，是以外商公司應特別注意依規定設置ICA帳戶，並依規定記載，以避

免分配日應自ICA帳戶餘額中減除之可扣抵稅額計算錯誤。而財政部近期發布之104年12月30日台財稅字第10404030450號令規定對於境內居住個人股東，應以股利淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數與實際分配可扣抵稅額之差額，計算超額分配應補稅額及裁罰基準，而外國股東原即無實際分配可扣抵稅額，以往稅捐稽徵機關對於外商公司超額分配可扣抵稅額，責令限期補繳之作法，或有可配合檢討修正之空間，因此外商公司如有不慎發生超額分配情事，應可積極尋求財政部重新解釋及行政救濟，以維護權益。以下依KPMG的觀察，外商公司應於下列3階段依序控管降低稅務爭議產生：





安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

黃素貞

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

丁英泰

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機16154)

ying-taiting@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2016 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press “Like” and stay connected with us.