

最高行政法院 107 年 6 月份第 2 次庭長法官聯席會議(107/06/26)

【決議】

1. 為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社員之稅負，並基於實施兩稅合一制度後之稅收損失，不應由股東以外之納稅義務人負擔，行為時（下同）所得稅法第 66 條之 9 第 1 項乃明定應就營利事業之未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅（下稱「未分配盈餘稅」），而未分配盈餘係以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益或會計師查核簽證之稅後純益為計算基礎，再減除同條第 2 項規定得扣除項目後之餘額。該條第 2 項第 2 至 8 款（第 1、9 款已刪除）則以列舉方式，明列得自稅後純益減除之項目，並於第 10 款規定「其他經財政部核准之項目」，授權由財政部進行法規範之補充。
2. 是倘非屬法定列舉之扣減項目，亦非經財政部核准者，即不得列為計算未分配盈餘之減除項目。至於同法第 42 條第 1 項則係針對營利事業投資國內其他營利事業，所獲配之股利或盈餘淨額不計入所得額課徵一般營利事業所得稅所為之規定，與前者之立法目的及規範對象均屬有別，二者間並不存在因規範體系衝突所形成之法律漏洞，自無須填補之必要性，故當不得援引後者作為計算未分配盈餘之減除依據。
3. 參諸財政部 97 年 11 月 28 日台財稅字第 09704081950 號函釋（下稱「97 年 11 月 28 日函釋」）意旨，係以「投資公司未按持股比例認購被投資公司增資發行新股，致投資比例發生變動，使所投資股權淨值減少」作為「得列為計算未分配盈餘之減除項目」之前提要件。
4. 依題旨，A、B 及 C 公司 98 年度未分配盈餘並無依法不能分配之情事，且無所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 2 至 8 款所列舉得扣減之項目，亦不符財政部 97 年 11 月 28 日函釋得予減除之要件，自不得減除各自依權益法所認列之轉投資收益。
5. 況 A、B 及 C 公司在所得稅法上為各自獨立之納稅主體（營利事業），均應依該法規定計算其各自之未分配盈餘，則稅捐稽徵機關以 A、B 及 C 公司所列報之減除金額，均非屬所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款之「其他經財政部核准之項目」，而否准認列，並就各該公司 98 年度全部未分配盈餘加徵未分配盈餘稅，自於法無違。

【法律問題】

A、B 及 C 公司分別依序 100% 投資設立 B、C 及 D 公司，D 公司於民國 98 年度稅後盈餘為新臺幣（下同）X 元，且未於 99 年 12 月 31 日以前分配予股東 C 公司，經稅捐稽徵機關加徵 10% 營利事業所得稅（下稱「未分配盈餘稅」） $X/10$  元。又依財務會計準則公報第 5 號第 17 段規定，A、B 及 C 公司應適用「權益法」分別認列投資 B、C 及 D 公司 98 年度之投資收益各有 X 元以上，致各自有 X 元以上之稅後盈餘，且均未於 99 年 12 月 31 日以前分配予各自之股東。A、B 及 C 公司於辦理 98 年度未分配盈餘申報時，主張適用財政部 97 年 11 月 28 日台財稅字第 09704081950 號函釋（下稱「97 年 11 月 28 日函釋」）意旨，將各自稅後盈餘其中 X 元列報為行為時即 95 年 5 月 30 日修正公布（下同）所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款之「其他經財政部核准之項目」而予以減除，惟稅捐稽徵機關仍就 A、B 及 C 公司之 98 年度全部稅後盈餘各別加

徵未分配盈餘稅，請問各該核課處分其中 X/10 元部分是否合法？

【研討意見】

甲說：肯定說（核課處分合法）

理由如下：

- 一、依所得稅法第 66 條之 9 第 1 項及第 2 項第 10 款之規定，自 94 年度起，營利事業之未分配盈餘，應以當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為計算基礎，再減除所得稅法第 66 條之 9 第 2 項各款之法定項目計算之。因此公司之未分配盈餘只要不符合該條項各款之要件者，即不得減除。
- 二、D 公司雖主張：其 98 年度未分配盈餘係用來彌補「反向併購」所生之虧損（即 D 公司於短期間內透過「分割」、「合併」及「換股」之安排，以調整投資經營架構，造成投資股權淨值減少，再按投資比例減少長期股權投資之帳面價值，差額並以保留盈餘沖抵；其實後續 A、B、C 三家公司亦比照 D 公司，按投資比例減少長期股權投資之帳面價值及沖抵保留盈餘）。但此等「因彌補反向併購所生損失致使盈餘無從分配」之事由，並非所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款所稱「其他經財政部核准之項目」（因為財政部未對此事由作成核准減除之函釋）。
- 三、A、B、C 等三家公司自願選擇利用集團企業間之交易安排，使同一未分配盈餘減少事項，得透過「權益法」之帳務處理方式，而欲重複由不同納稅主體用以減少各自之未分配盈餘，並重複享有減少繳納稅額之利益。惟因該一未分配盈餘減項不符合所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款之減除規定，已如前述，致使 A、B、C、D 等 4 家集團企業公司未能重複予以利用以供其等減少稅額，自應回復按個別納稅主體各自既有之未分配盈餘依法加徵未分配盈餘稅，此與就同一筆所得課徵 55% 稅賦【 $25\%+(75\%*10\%*4)=55\%$ 】之情形顯屬有別。

乙說：否定說（核課處分不合法）

理由如下：

- 一、雖然 A、B、C 等 3 家公司因適用財務會計準則公報第 5 號，依權益法認列長期股權投資損益，而要在 98 年間同時認列與 D 公司稅後盈餘相同數額之投資收益，並調增 3 家公司之稅後盈餘數額。然而適用權益法之結果，會使同一筆盈餘，在會計作業上，被擬制為 4 筆盈餘，且因財政部未發布函釋，核准從應稅之「未分配盈餘」項下予減除，致需被課徵 4 次之未分配盈餘稅。此等課稅方式，已構成「重複課稅」，又無任何「應重複課稅」實質規範依據及理由。難謂符合所得稅法「如實量能課稅」之基本建制原則。爰說明如下：
  - （一）從實證的觀點言之，一筆客觀存在之所得，不會在「同一時點」瞬間在 4 家公司「同時」實現，而完成對 4 家公司之主體歸屬（即使是財務會計也不會變魔術，無法讓一筆所得變成四筆所得）。
  - （二）如果從行為時所得稅法的規範角度，認為「是因適用所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，依財務會計之所得認列判準，故得認 A、B、C、D 等四家公司在同一稅捐週期，各有等額之所得發生」。此時即應探究「所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定文字之背後，是否真有許可重覆課稅之實質規範意旨存在」。但從所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定於 95 年 05 月

30 日之立法修正理由觀之，其規範目標僅在於「使未分配盈餘更趨近於營利事業實際保留之盈餘」，實在看不出其有「讓多數稅捐主體同時為一筆所得，重覆課徵該稅捐主體未分配盈餘稅」之規範意旨存在。

(三) 再者未分配盈餘稅，乃係針對同一所得，在課過一般營所稅後，而對之再次重複課徵之稅捐。就其重複課稅之規範目的而言，不過就是期待透過「只課徵 1 次未分配盈餘稅」之稅捐手段，迫使營利事業分配保留之盈餘。因此若 1 筆所得已在 D 公司課過一般營所稅與未分配盈餘稅，則稅捐法制上「強迫該筆所得分配」之課稅手段已實施。再對 A、B、C 等 3 家公司課徵未分配盈餘稅，亦屬無規範正當性的「重複課稅」。

二、此外此等法律適用結果明顯與行為時（下同）所得稅法第 42 條第 1 項之規範意旨相衝突，構成規範體系之衝突，形成法律漏洞。為填補此一法律漏洞，確保所得稅法第 42 條第 1 項之規範意旨得以貫徹，法院應以財政部未盡所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款規定核准減除之職權義務為由，許可 A、B、C 等三家公司就前開依權益法認列之未分配盈餘，得在課稅項下予以減除。爰說明理由如下：

(一) 按所得稅法第 42 條第 1 項明定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應依第 66 條之 3 規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。」該條文之立法本旨則係為貫徹行為時「二稅合一」之目標（歷經折半適用，現行法制已取消），使「在兩稅合一之設算扣抵制下，營利事業取自轉投資事業之投資收益，不計入投資事業之所得額課稅，僅在最終被投資事業階段課徵一次營利事業所得稅。……」（見 86 年 12 月 30 日修正理由）。在此規範設計下，一筆稅後轉投資收益不管輾轉分配給多少營利事業，在沒有移轉予自然人股東以前，均不計入各該營利事業之所得額中，而不再課營利事業所得稅，以避免「重複課稅」。

(二) 該轉投資收益最後以盈餘形式分配予自然人股東時，除了盈餘本身外，該盈餘所內含之一般營所稅與未分配盈餘稅金額也會依比例，一併分配股東，供其計算營利所得額（稅後盈餘 + 對應之一般營所稅額 + 對應之未分配盈餘稅額），及可扣抵稅額（受配之一般營所稅額 + 受配之未分配盈餘稅額，該扣抵稅額可用以扣抵自然人股東綜所稅之應納稅額）。

(三) 依設題事實，如適用所得稅法第 42 條第 1 項規定，D 公司 98 年度所得，在課過 25% 之一般營所稅及 7.5%（ $75\% \times 10\%$ ）之未分配盈餘稅後，其稅後所得餘額（占稅前所得 67.5%）與股東可扣抵稅額（占稅前所得金額 32.5%），會輾轉分配至 A 公司手中，再由 A 公司分配予其自然人股東。按比例計算各別受配股東之營利所得額及可扣抵稅額。

(四) 但若因適用財務會計準則公報第 5 號之結果，致使 A、B、C 等 3 家公司，均應加計與 D 公司未分配盈餘數等額之投資收益，造成未分配盈餘之多計，並分別被課徵對應之未分配盈餘稅，則該 3 家公司所多繳納之未分配盈餘稅，將永遠無法分配至股東身上（因為所得稅法第 66 條之 6 第 2 項定有扣抵比率上限），如此一來不僅造成「重複課稅」（同一筆未分配盈餘同一年度被課四次未分配盈餘，實質稅率高達 55%【 $25\% + (7.5\% \times 4) = 55\%$ 】），「二稅合一」目標亦為之落空。

(五) 是以如對 A、B、C 等 3 家公司計算未分配盈餘稅時，不准減除「因適用財務會計準則公報第 5 號採權益法」而「擬制」發生之盈餘，勢必與所得稅法第 42 條第 1 項之規範本旨發生規範體系之衝突，只有容許其減除，行為時所得稅法制之整體規範意旨才得以前後一

貫，而不生矛盾衝突。

三、因此法院應認「針對適用權益法所生之轉投資收益」，如適用所得稅法第 66 條之 9 規定，加徵未分配盈餘所得稅，將與所得稅法第 42 條第 1 項規定之規範意旨產生衝突，造成加徵稅款無法移轉予股東扣抵之結果，違反「二稅合一」法制就「轉投資收益如何課徵營利事業所得稅」之規範設計。此時基於稅法最重要之指導原則（即「量能課稅原則」），應優先貫徹所得稅法第 42 條第 1 項所定「對轉投資收益不重複課稅」之規範意旨，而認「對 A、B、C 公司加徵 10% 未分配盈餘所得稅之核課處分，違反所得稅法第 42 條第 1 項規定，而違法。財政部未盡到所得稅法第 66 條之 9 第 2 項第 10 款所定核准扣除之職權義務，應由法院本諸正確適用法律之職權，認為對 A、B、C 等 3 家公司各加徵 10% 未分配盈餘稅之核課處分違法」。

#### 【表決結果】

採甲說：肯定說（核課處分合法）之結論。

#### 【決議】

如決議文。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！