

(各頁得雙面列印，上下左右邊界為 2.5 公分)

專家諮詢意見書

案號：107 年度 專二字第 5 號

專家學者、機關或團體

姓名或名稱：

盛子龍

身分證明文件字號：

住(居)所、所在地、事務所或營業所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

送達代收人：

送達處所：

機關/團體代表人

姓名：

身分證明文件字號：

稱謂/職業：

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

1 為（憲法訴訟類型）提出專家諮詢意見事：

2 應揭露事項

3 一、相關專業意見或資料之準備或提出，是否與當事人、關係人或其
4 代理人有分工或合作關係。

5 二、相關專業意見或資料之準備或提出，是否受當事人、關係人或其
6 代理人之金錢報酬或資助及其金額或價值。

7 三、其他提供金錢報酬或資助者之身分及其金額或價值。

8 專業意見或資料

9 一、

10 二、

11 三、

12

13

14 附屬文件之名稱及其件數

文件編號	文件名稱或內容	備註

15

16

17 此致

18 憲法法庭 公鑒

19

20 中 華 民 國 112 年 5 月 9 日

21

具狀人 (簽名蓋章)

22

撰狀人 (簽名蓋章)

107 年度憲二字第 5 號魏斯蒙股份有限公司聲請案

法律意見書

諮詢專家：盛子龍教授^{*}

本案爭點：

一、中華民國 98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款規定：「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……」（下稱系爭規定）。請就下列事項予以說明，並提供相關資料：

- （一）系爭規定之立法理由為何？營利事業如發生系爭規定所列之股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情形，將如何致生國家稅收之減損及衍生其他不利益？系爭規定所定，責令營利事業應補繳「超額分配之可扣抵稅額」及處以「罰鍰」，二者如何定性？以帳戶金額記載錯誤虛增與正確金額間之差額，責令營利事業補繳，是否具合理關聯性？
- （二）如營利事業股東為非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業（下併稱境外人士），而有系爭規定所定超額分配可扣抵稅額之情形，此

● 中正大學財經法律學系專任教授兼法學院院長。

等境外人士股東是否有持虛增之「股東可扣抵稅額」進行所得稅申報扣抵，從而造成國家稅收之減損或衍生其他關於稅務行政之不利益之可能？

二、系爭規定未區分營利事業之股東為境內或境外人士，而就其股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤之情形，一律責令營利事業補繳超額分配之金額及處罰，是否違憲？又同法第 73 條之 2 但書之規定，是否影響上開違憲與否之判斷？

相關條文：

所得稅法第 73-2 條（行為時法，98 年 4 月 22 日增訂，現已刪除）

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 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，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。

目次

壹、問題之提出

貳、德國兩稅合一制度下有關股東可扣抵稅額超額分配之規範模式

一、兩稅合一設算扣抵制之立法精神與技術

二、法人超額分配責任之性質與成立要件

三、國家對法人超額分配責任請求權之行使

四、國家對法人超額分配責任請求權之徵收與執行

五、法人之免責規定

六、法制重點之歸納

參、我國所得稅法下營利事業補繳責任之合憲性審查

一、營利事業補繳責任之性質

二、典型案例呈現出之問題

三、股東均不得行使可扣抵稅額權利之案例所呈現出之問題

四、平等原則下之檢證

（一）營利事業補繳責任規定運用實質類型化為手段

（二）在平等原則下實質類型化立法之界限

五、比例原則下之檢證

（一）以促進租稅稽徵經濟或簡化為目的

（二）以確保股東可扣抵稅額帳戶記錄之正確性、延續性為目的

（三）以避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益為目的

六、所得稅法第 73-2 條但書規定之規範意義與對本案違憲審查之影響

肆、結論

壹、問題之提出

我國所得稅法自 1998 年起實施兩稅合一之稅制。兩稅合一稅制之基本設定在於，營利事業必須先依據所得稅法繳納營利事業所得稅之後，方得將稅後盈餘分配給股東。而股東自營利事業稅後盈餘所受分配之股利所得或盈餘，若在股東個人的所得稅關係，必須完全再納入所得稅法下之稅基課徵所得稅，則實質上等於是對同一所得課予經濟上雙重負擔。儘管在法律形式上營利事業與股東分屬不同之納稅主體，故從形式以觀，上述情形並不構成對同一納稅義務人同一所得之雙重課稅，但上述情形所造成之實質經濟上雙重負擔仍不符合量能課稅原則之精神。因此如何透過稅法之規範設計避免或減輕上述經濟上雙重負擔，在所得稅法制上乃成為重要之課題。針對如何避免上述情形所造成之經濟上雙重負擔，在各國稅制之設計上則又可以依兩稅合併之程度及合併階段之不同，區分為多種規範模式¹。我國舊所得稅法兩稅合一稅制則是採取「設算扣抵法」。這是透過一套非常複雜、繁瑣之計算公式，將營利事業已繳納之營利事業所得稅，換算成股東可扣抵之稅額。在股東後續繳納其個人所得稅時，即可以向稽徵機關主張該可扣抵之稅額。而營利事業在將稅後盈餘分配給股東，即負有換算股東可扣抵稅額並將股東可扣抵稅額之證明發放給股東之協力義務。

由於股東可扣抵稅額之計算十分繁複，營利事業計算錯誤者頗為常見。一旦營利事業有超額分配股東可扣抵稅額之情事者，依據所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定，稽徵機關即「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」。若要針對上開營利事業補繳責任之規定進行深入檢討以及違憲審查，必須分別釐清以下問題：

(1) 我國在 2018 年以前之所得稅法實施兩稅合一稅制（以下簡稱舊制），其是採取何種規範模式以達成兩稅合一？

(2) 在舊制所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定下營利事業所負有之補繳責任之性質為何？

(3) 依據舊制所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定，只要營利事業客觀上有超額分配股東可扣抵稅額之情事者，不問國家因此在租稅債之關係受有多少之損害，一律按照「該超額分配之數額」責令營利事業限期補繳同等金額，是否符合平等原則？

(4) 上開補繳責任對營利事業財產權之侵害是否違反比例原則？

為了能更深入地釐清並探究上述問題，以下將先以同樣曾經採取與我國類似之兩稅合一設算扣抵稅制之德國相關法制為借鏡，進行研究與分析。再嘗試透過租稅法釋義學方法以釐清相關爭點並提出解答。

¹ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 11, Rn. 6 f.

貳、德國兩稅合一制度下有關股東可扣抵稅額超額分配之規範模式

一、兩稅合一設算扣抵制之立法精神與技術

按在公元 1977 年到 2000 年，德國所得稅法係採取兩稅合一設算扣抵制度²。德國上開兩稅合一設算扣抵稅制與我國在 2018 年以前實施之兩稅合一設算扣抵稅制可以說是十分類似。蓋其與我國均係採納將營利事業繳納之所得稅換算成股東可扣抵稅額之設算扣抵法。

依據德國舊法人稅法第 44 條規定，負有無限制納稅義務之法人（Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft），亦即在德國境內有業務管理場所或住所之法人（亦即境內法人居住者），其依法負有換算股東可扣抵稅額並交付股東可扣抵稅額之證明之義務。若其對股東核發可扣抵稅額證明時發生有超額分配之錯誤情事者，就該法人應承擔之責任，則有一套十分完整細膩之規定。對於正確理解我國舊制所得稅法第 114 條之二規定意義下之「超額分配責任」之規範目的、其應有之法定要件及憲法上立法裁量之界限，具有非常高度之參考價值，故以下將先介紹德國相關法制規定，作為違憲審查時可供比較對照之基礎。

按德國所得稅法區分成所得稅法及法人稅法兩個法律體系。兩稅合一下有關股東可扣抵稅額的制度則分別規定於上述兩部法典之中，可以說是十分地錯綜複雜。不過其法律設計精神仍大致與我國法制相當。在德國當年兩稅合一稅制下，首先，依法負有交付股東可扣抵稅額證明之義務人，例如境內法人居住者必須依據一套法律規定之設算方式，將其應繳納之法人稅，正確地設算出可以分配給股東之可扣抵稅額，並依據德國舊法人稅法第 44 條第 1 項第 1 句第 4 款之規定，製作並給予股東可扣抵稅額之證明。其次股東在申報其本身之所得稅時，則可以依據德國舊所得稅法第 36 條第 2 項第 3 款，向稽徵機關提出股東可扣抵稅額之證明，主張扣抵。

按負有繳納法人稅義務之法人與負有繳納所得稅之股東本屬於各自獨立之權利主體。從租稅法上觀察，法人負有法人稅繳納義務，這是屬於其自己負有之租稅債務。因此在法律形式上，法人稅並不是股東受分配之股利所得之所得稅之預繳。但是為了避免股東受分配之股利所得實質上受到經濟上之雙重負擔，並因而違反量能課稅原則之精神，德國法制乃設計出這套將法人稅設算成股東所得稅之可扣抵稅額之方法。依據德國聯邦財務法院之實務見解，這在法律技術上等於

² 其後由於此一法制不僅適用上極為複雜，且對非本國居民之納稅人並不公平，更不符合歐盟法下資本流通自由之精神，乃於 2000 年起將舊制廢除而改採新制。有關德國此一稅制演變，Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, aaO (Fn. 2), § 11, Rn. 8.

是將法人所負有之法人稅，實質上當作股東受分配之股利所得之「所得稅之預繳」予以處理³。

二、法人超額分配責任之性質與成立要件

依據德國舊法人稅法第 44 條第 5 項第 1 句之明文規定，在股東因為可扣抵稅額超額分配因而「有租稅之短繳或具體獲得之不法租稅利益」時，負責提出該超額分配之可扣抵稅額證明之法人必須就此負起責任。易言之，稽徵機關因為法人超額分配股東可扣抵稅額，導致股東因此短繳租稅或反而獲得不應有之退稅利益時，亦即導致國家因此受有損害者，在德國法制設計上，稽徵機關即得請求該法人負起超額分配股東可扣抵稅額之責任債務(Haftungsschuld)⁴。

必須說明的是，在德國法制下，這種責任債務之基本要件是稽徵機關必須先有從租稅債之關係所產生的一個對租稅債務人之請求權存在，亦即必須先有一個主債務存在，而第三人方得就此負責。此即是所謂「責任債務之從屬性」(Akzessorietät)。因此若在實體法上根本無租稅債務存在，即無責任債務成立之可能。再者，基於「責任債務之從屬性」，在實體法上責任債務之範圍不得高於租稅債務之範圍，實體法上租稅債務之額度構成責任債務之最高上限。如租稅債務事後已因納稅義務人之清償、抵銷或其他事由而歸於消滅，則從屬之責任債務亦隨之歸於消滅⁵。

按在租稅債之關係下本應由納稅義務人負租稅債務。因此要課予第三人責任債務，必須具有充分之正當法理基礎。由於租稅行政屬於典型之大量行政，租稅立法者基於稽徵經濟之考量，有時會特別規定基於事物關聯性與租稅債之關係有密切關聯之第三人負有一定之協力義務。若是因為第三人違反其協力義務，致國家在租稅債之關係受有損害者，租稅法即進一步規定該違反協力義務之第三人必須以自己之財產為他人之租稅債務負責。在此所謂國家在租稅債之關係之損害原則上包括下列情形⁶：

- (1) 稽徵機關全部或部分不能對租稅債務人核課租稅
- (2) 稽徵機關不能及時核課租稅
- (3) 租稅債務全部或部分不能履行

³ Vgl. BFH VIII B 132/81 v. 9.2.82, BStBl II 82, 401.

⁴ 上開法條原文為：Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 1 bis 3 nicht entspricht, haftet für die auf Grund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile.

⁵ Vgl. Ax/ Große/ Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2010, Rn. 751 f. 中文資料請參閱陳清秀，稅法總論，2016，頁 341。

⁶ Vgl. Ax/ Große/ Melchior, aaO, Rn. 768 ff.

(4) 租稅債務不能及時履行

(5) 使租稅債務人享有無法律上原因之租稅退給或返還

其次第三人違反協力義務之行為，必須是導致國家在租稅債之關係之損害之原因。若第三人縱未違反義務，亦不能避免國家在租稅債之關係之損害者，則因欠缺因果關係，自不能要求第三人負責任債務⁷。

依據德國舊法人稅法第 44 條第 5 項第 1 句規定所承擔之責任債務，在該條規定之責任債務之客觀要件上，特別明文規定：唯有在負責提出股東可扣抵稅額證明之法人因違反協力義務造成超額分配而導致股東「有租稅之短繳或具體獲得之不法租稅利益」時，亦即因此導致股東有少繳稅款或獲得退稅之不當得利時，該法人方必須就此國家損害負起賠償責任⁸。上述規定雖屬於有關第三人責任債務之特別規定，但基本上亦是延續上述責任債務之基本法理而來。因此在超額分配股東可扣抵稅額之案型，負有提出可扣抵稅額證明義務之法人，在股東本身所得稅之債之關係上充其量僅是立於第三人之地位，其即使違反法律所規定之正確設算股東可扣抵稅額之行為義務，故必須是在實際上造成國家具體稅收損失之結果下，方有為具體國家稅收損失承擔損害賠償責任之正當性與必要性。因此必須具體地計算出每一個股東因為可扣抵稅額超額分配而導致國家稅收實際損失之具體額度，以決定該法人是否以及在何種範圍內必須負賠償責任之責，而不是以其形式上超額分配給股東之可扣抵稅額數額作為負責任債務之成立要件以及決定其責任債務之範圍。上開規定之明文僅是在重申責任債務從屬性此一基本法理而已。

三、國家對法人超額分配責任請求權之行使

如前所述，在德國上述稅制下，實體租稅法上債之關係與租稅行政程序分屬兩個不同層次。因此在符合上開規定責任債務之要件時，稽徵機關在實體法上固然對法人享有請求其負責任債務之請求權，但是在租稅行政程序上仍必須依據租稅通則第 191 條第 1 項規定：「依法律規定，針對應就一租稅負擔責任 (Haftung) 之人，得以責任裁決 (Haftungsbescheide) 對其為請求。⁹」

就上述責任請求權是否以及如何行使，稽徵機關之處理可以分成以下二個階段：

(1) 首先必須審查第三人是否具備上開規定下責任債務之要件。必須補充說明的是，在德國租稅法上有關第三人責任債務之規範模式，就是否必須以第三

⁷ Vgl. Ax/ Große/ Melchior, aaO, Rn. 751 f.

⁸ Vgl. Blümich, KStG, 1999, § 44 a.F. Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft, 2018, Rn. 56.

⁹ 陳敏譯著，德國租稅通則，2013，頁 368。

人具有可歸責事由為其責任債務成立之要件，則並無一致之規定。因此在法人就股東可扣抵稅額為超額分配之案型，上開規定並不以負責提出該超額分配之可扣抵稅額證明之法人必須具有可歸責事由為其責任債務成立之要件。

(2) 其次在上述要件具備下，稽徵機關仍必須為是否以及如何行使上述責任請求權之合義務性裁量，以決定是否要作成一個請求該法人負起責任債務之責任裁決。在此必須說明的是，儘管如前所述上開責任債務，並不以該法人具有可歸責之事由作為其法定要件，但是在稽徵機關是否對負超額分配責任之法人作成責任裁決之裁量決定上，仍必須就此予以充分斟酌。若在負責提出股東可扣抵稅額證明之義務人並不具有可歸責之事由時，稽徵機關仍必須將此一因素納入合義務性之裁量範圍，以斟酌在具體個案中是否有必要作成請求該法人負起責任之責任裁決，併此敘明¹⁰。

四、國家對法人超額分配責任請求權之徵收與執行

最後必須補充說明的是，儘管如前所述，法人對於超額分配股東可扣抵稅額之責任債務並不以稽徵機關對租稅債務人亦即股東補稅或請求不當得利返還無結果為該責任成立之要件，但這並不表示稽徵機關可以任意地選擇向責任債務人行使賠償責任請求權。故即使稽徵機關已經對法人作成責任裁決，但要命責任債務人為繳納，尚必須另行作成繳納命令(Zahlungsaufforderung)作為後續行政執行之名義。上述責任裁決與繳納命令(Zahlungsaufforderung)二者為各自獨立之行政處分，其法定要件有別，其合法性也應分別判斷。按上述繳納命令在德國法制上歸屬於租稅徵收程序之範疇。其作成必須另遵守徵收程序上之「責任補充性原則」(Subsidiarität der Haftung)，亦即必須遵守德國租稅通則第 219 條規定：「在法律別無規定時，必須是對租稅債務人之動產強制執行無結果，或可認為其強制執行將無結果者，始得命責任債務人為繳納。責任之根據在於責任債務人違犯逃漏租稅罪或租稅贓物罪，或依法律規定，有扣取及提繳租稅之義務，或有為他人之負擔而繳納租稅之義務者，無此一限制之適用。」依據上述規定，稽徵機關在後續徵收程序及行政執行之順序上，原則上必須優先選擇針對租稅債務人之動產為行政上強制執行。並不容許稽徵機關僅以租稅稽徵更為經濟為理由，選擇優先向責任債務人為徵收及行政執行行為。至於若租稅債務人另有不動產時，上述規定則交由稽徵機關裁量。惟若租稅債務人有多處不動產，優先選擇以責任債務人任惟執行對象即有裁量瑕疵，併此敘明¹¹。

五、法人之免責規定

¹⁰ Vgl. Blümich, aaO., § 44 a.F. Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft, Rn. 56.

¹¹ 陳敏譯著，前揭書，頁 410。

由於股東可扣抵稅額設算之公式十分地專業複雜，負有提出股東可扣抵稅額證明義務之法人多半會委由專業稅務顧問（我國也多委任會計師等專業人士）處理。不過由於股東可扣抵稅額設算方式十分專業且繁瑣，因此出錯往往是在所難免。為了避免過苛，德國稅制設計了一套可以使負有提出股東可扣抵稅額證明義務之法人免責之規定。依其設計，在發現給予股東之可扣抵稅額證明發生超額分配之錯誤時，負有提出股東可扣抵稅額證明之法人依據德國舊法人稅法第 44 條第 4 項第 1 句之規定，必須向股東要回該錯誤之證明而且以更正後之正確證明予以取代之。如果股東在上述更正之證明寄達後一個月內仍未繳回錯誤之證明時，則提出上述證明者依上開規定第 4 項第 3 句規定，即必須以書面通知該管稽徵機關¹²。如此一來，即可以使稽徵機關及時得知原本股東可扣抵稅額證明有錯誤及後續更正之事宜，依上開規定第 5 項第 3 句規定，提出股東可扣抵稅額證明之法人即得以因此而免責¹³。

六、法制重點之歸納

由以上德國稅制之說明，可以歸納出以下重點：

（1）基於租稅法上責任債務從屬性之基本一貫法理，在法人給予股東之可扣抵稅額證明有超額分配之錯誤時，必須以股東因此而「受有租稅之短繳或具體獲得之不法租稅利益」為前提，亦即因此導致股東有少繳稅款或獲得退稅之不當利益致國家租稅債權受有損害時，法人方必須對國家負具有損害賠償性質之責任債務。而且法人責任債務之範圍也是僅以國家租稅債權受有損害之範圍為限。

（2）若法人給予股東之可扣抵稅額證明有超額分配之錯誤致國家租稅債權受有損害時，其責任債務並不以法人有故意或過失為其成立要件，但是稽徵機關在是否作成責任裁決以行使其責任請求權之階段，仍有就此予以斟酌裁量之義務。

（3）基於租稅法上責任債務補充性之基本法理，若是稽徵機關仍可以透過可扣抵稅額核定處分之變更，向納稅義務人亦即股東為補稅處分者，負有提出可扣抵稅額證明義務之法人雖仍必須負有責任債務，但在後續徵收及行政執行程序上，仍應受前述責任補充性原則之限制。

（4）即使發生可扣抵稅額證明錯誤之情形，法人只要提出可扣抵稅額證明義務之法人及時地踐行上述收回證明或通知主管機關之義務，以避免國家租稅債權損害之發生者，即無須負上述責任債務。

¹² 上開規定之原文為：Eine Bescheinigung, die den Absätzen 1 bis 3 nicht entspricht, hat der Aussteller zurückzufordern und durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen. Die berichtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. Wird die zurückgeforderte Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach Zusendung der berichtigten Bescheinigung an den Aussteller zurückgegeben, hat der Aussteller das nach seinen Unterlagen für den Empfänger zuständige Finanzamt schriftlich zu benachrichtigen.

¹³ Vgl. Blümich, aaO., § 44 a.F. Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft, Rn.52 f.; 57.

參、我國所得稅法營利事業補繳責任之合憲性審查

一、營利事業補繳責任之性質

依據我國舊所得稅法兩稅合一稅制所採取之「設算扣抵法」，必須先透過一套非常複雜、繁瑣之計算公式，將營利事業已繳納之營利事業所得稅，換算成股東可扣抵稅額。而這個非常複雜繁瑣之工作，則係透過法律規定、以課予營利事業在分配盈餘時有換算可扣抵稅額並發放股東有關證明之協力義務之方式完成。在營利事業計算股東可扣抵稅額時，客觀上若發生超額分配之情事，則股東事後在申報繳納其個人之所得稅時，只要提出該超額分配之股東可扣抵稅額，就會導致股東申報繳納所得稅短少或因此獲得不當之退稅利益，造成國家租稅債權或財稅利益之損害。

在此必須說明的是，若是因可扣抵稅額超額分配導致股東個人綜合所得稅發生短繳時，稽徵機關自得依據稅捐稽徵法第 21 條第二項規定，對於股東亦即真正納稅義務人，就其「短繳之應納稅額」作成命其補稅之處分。即使在股東因超額分配而享有不當之退稅利益時，在我國租稅法制下雖無明文之規定，但稽徵機關亦仍得依據公法上不當得利返還請求權之法理向股東請求返還不當之退稅。不過在實務上稽徵機關基於租稅行政程序經濟之考量，原則上並不會選擇向真正納稅義務人之股東行使上述權利。蓋依據我國所得稅法第 114 條之 2 第一項規定，稽徵機關得另選擇向營利事業請求其就「超額分配股東可扣抵稅額之金額」負補繳之責任。稽徵機關基於租稅稽徵經濟之考量，會優先命營利事業補繳「數額等同於股東可扣抵稅額超額分配」之金額。在租稅法律關係上，一旦營利事業補繳該超額分配之金額，則納稅義務人上述之租稅法上債務即因此歸於消滅，不再負有補稅或返還不當退稅利益之義務。

因此接下來必須釐清的是上開規定下營利事業補繳責任之法律上性質。

首先可以確定的是，營利事業既非股東個人所得稅之納稅義務人，則該補繳責任在法律上之性質並不是真正納稅義務，自不待言。

其次，從同一規定另設對營利事業「按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰」之規定對照，可以確定此一補繳責任之規定也並不具有行政制裁之性質，否則將違反一行為不得予以重複處罰之原則。

因此上開規定下營利事業補繳責任在法律性質上唯一可能的答案即是，其應係屬第三人所負之「責任債務」。亦即其真正性質毋寧是營利事業因違反可扣抵稅額正確分配之協力義務導致國家租稅債權或財稅利益受有損害之損害賠償責任。

二、典型案例呈現出之問題

以上屬於抽象之租稅法律關係之說明，為了使問題更為具體清楚，以下將先以一個例子作為後續分析及論述開展之基礎¹⁴。另外必須說明的是，有鑑於兩稅合一設算扣抵造成稅收大量流失，故立法者自 2015 年 1 月 1 日起，就可扣抵稅額之扣抵比率作僅得減半之修正。亦即自 2015 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。至於以下之案例仍係以修正前業已實施多年之稅額扣抵比率作說明，合先敘明。

假設有一營利事業乙之可扣抵稅額帳戶餘額為 100 元；現分配股利淨額 100 元給股東甲，原得併同是項盈餘分配 20 元之「股東可扣抵稅額」給股東甲、掣發「股利總額 120 元」、「股東可扣抵稅額 20 元」、「股利淨額 100 元」之股利憑單，分配後之股東可扣抵稅額帳戶餘額為 80 元。

現若營利事業乙超額分配 10 元「股東可扣抵稅額」、致分配 30 元「股東可扣抵稅額」給股東、掣發「股利總額 130 元」、「股東可扣抵稅額 30 元」、「股利淨額 100 元」之股利憑單，分配後之股東可扣抵稅額帳戶餘額為 70 元。（假設股東甲適用邊際稅率 R 為 40%），則股東多受超額分配 10 元（定義為 Y 元）之股東可扣抵稅額，使股利總額亦同時增加 10 元（定義為 Y 元），需多歸課 4 元之個人綜合所得稅（定義為 $Y \text{ 元} \times R$ ），減去多受超額分配 10 元（定義為 Y 元）之股東可扣抵稅額→股東因多受超額分配股東可扣抵稅額之稅務利益為 6 元【定義為： $Y \text{ 元} - Y \text{ 元} \times R = Y \text{ 元} \times (1 - R) \text{ 元}$ 】。

以下再以計算式呈現：

（1）未超額分配

股利總額 120 元、股東可扣抵稅額（20）元、股利淨額 100 元

應納稅額 = $120 \text{ 元} \times 40\% - 20 \text{ 元} = 28 \text{ 元}$

（2）超額分配

股利總額 130 元、股東可扣抵稅額（30）元、股利淨額 100 元

應納稅額 = $130 \text{ 元} \times 40\% - 30 \text{ 元} = 22 \text{ 元}$

（超額分配同時使得應納稅額部分增加）

（3）股東甲獲得之利益

$28 \text{ 元} - 22 \text{ 元} = 6 \text{ 元}$

¹⁴ 本案例請參考巫鑫，兩稅合一之股東可扣抵稅額實務解析，勤業眾信會計師事務所出版，2005，頁 171-172。

由上例之說明可知，如果先不考慮上開規定，則營利事業乙超額分配 10 元之股東可扣抵稅額之行為，將僅會使得股東甲受有短繳 6 元租稅之利益，亦即使國家租稅債權受有少收 6 元之損害。基於稅捐稽徵法第 21 條第二項的規定，稽徵機關應僅能向股東甲請求補繳 6 元之稅額，而非 10 元之股東可扣抵稅額。不過在舊制所得稅法第 114 條之 2 第一項規定之規範下，稽徵機關卻得限期下命營利事業乙補繳超額分配給股東甲之股東可扣抵稅額 10 元。亦即營利事業乙為了股東甲原本應補繳之 6 元稅額，必須繳納 10 元，方可以使得自己責任債務獲得清償，並使真正的租稅債務人亦即股東甲對於國家之所得稅債務歸於消滅。亦即營利事業必須負多賠給國家 4 元之責任。因此在上開規定下，營利事業應負之責任債務很明顯一律超過真正的租稅債務人本身應負擔之租稅債務的範圍。

另假設股東乙的邊際稅率為 6%，則在營利事業乙超額分配 10 元之股東可扣抵稅額時，則乙因此可以獲得 9.4 元之退稅利益，亦即乙因此可以獲得 9.4 元之不當得利。從第二個案例之說明可知，國家最多也僅能向個別股東請求返還不當得利 9.4 元。但是舊制所得稅法第 114 條之 2 第一項規定之規範下，稽徵機關仍得限期下命營利事業乙補繳超額分配給股東甲之股東可扣抵稅額 10 元。

由於營利事業之股東在綜合所得稅之邊際稅率各自有別，因此因上述營利事業乙超額分配 10 元之股東可扣抵稅額，每位股東因此短繳之稅額及可能獲得不當得利之退稅額即有所差異。但在上開規定下，營利事業乙君必須補繳 10 元。依據前述德國法制之說明，在租稅法上第三人為真正的租稅債務人負有清償責任之「責任債務」，必須以該租稅債務仍有效成立並存在為前提，而且清償之額度亦僅以該租稅債務之範圍為限，亦即必須遵循「責任債務從屬性」(Akzessorietät der Haftung) 的原則。而我國上開規定顯然悖離了「責任債務從屬性」的原則。至於自 2015 年 1 月 1 日起，就可扣抵稅額之扣抵比率作僅得減半之修正，並不會改變營利事業必須承擔超過真正納稅義務人所應負之責務範圍之結果，併此敘明。

三、股東均不得行使可扣抵稅額權利之案例所呈現出之問題

接著將問題拉到股東均不得行使可扣抵稅額權利之案例，例如營利事業全數股東均為非境內居住者時，上開規定悖離「責任債務從屬性」之程度無疑是更為明顯而且嚴重。蓋舊制所得稅法第 3 條之 1 及第 66 條之 1 規定營利事業應設置「股東可扣抵稅額帳戶」，營利事業股東均為非境內居住者亦同。惟按舊制所得稅法第 73 條之 2、第 88 條第 1 項第 1 款規定，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，不適用同法第 3 條之 1 規定。且公司股東如為總機構在中華民國境外之營利事業，其所受分配之股利淨額須依法扣繳，無須由股東結算申報，亦無適用兩稅合一制度

之餘地。股東可扣抵稅額完全無「分配」予股東之可能性。易言之，全數股東若均為非境內居住者，依據上開所得稅法之規定，並不可能享有向我國主張所得稅法上股東可扣抵稅額之權利。因此即使營利事業在可扣抵稅額計算上有錯誤，而在股東可扣抵稅額帳戶上有形式上超額分配，實際上也根本不會造成我國所得稅債權一分一毫之具體稅收損失。非境內居住者之股東實際上並不可能有因此短繳所得稅或獲取不當退稅之不當得利之情形。但是在上開規定下，卻仍課予股東均為非境內居住者之營利事業，必須就其在股東可扣抵稅額帳戶上之形式上超額分配，負起補繳同等數額之責任。這種結果悖離「責任債務從屬性」之程度無疑是更為嚴重。

四、平等原則下之檢證

如前所述，依據上開規定，只要營利事業在「形式上」有股東可扣抵稅額超額分配，不問在具體個案中受超額分配之股東「實際上因此短繳之所得稅具體數額或獲取之退稅數額」為多少，也不問形式上受超額分配之股東「實際上是否可以主張股東可扣抵稅額」之權利，一律以營利事業在「形式上對股東可扣抵稅額之超額分配數額」為準要求該營利事業負補繳責任，這當然會導致「事物本質上不同之事物受到相同之對待」之結果。

例如營利事業 A 之股東之稅率均為 40%，則營利事業 A 必須補繳超額分配股東可扣抵稅額 10 元。營利事業 B 之股東之稅率均為 6%，則營利事業 B 必須補繳超額分配股東可扣抵稅額仍為 10 元。又營利事業 C 之股東均為不得主張股東可扣抵稅額之非境內居住者，則營利事業 C 必須補繳超額分配股東可扣抵稅額仍為 10 元。我國上開規定是否符合平等原則？自有充分檢討之必要。

（一）營利事業補繳責任規定運用實質類型化為手段

首先，可以探究的是，上開規定以營利事業在「形式上對股東可扣抵稅額之超額分配數額」為準要求該營利事業負補繳責任，可否以其有助於租稅稽徵之經濟或是租稅之簡化作為正當化之理由。蓋如果依據上開德國法制，德國稽徵機關若要請求法人負責任債務，就必須先針對每一個股東去具體地計算出其因股東可扣抵稅額超額分配而實際短繳之所得稅額或獲取不當得利之數額。相對於此，在我國之上開規定下，稽徵機關可以不必耗費如此之稽徵成本，即可以簡單地以「股東可扣抵稅額超額分配之數額」為基準命營利事業負補繳責任。其有助於稅捐稽徵經濟或是租稅簡化之目的自屬無庸置疑。臺北高等行政法院 101 年度訴字第 1369 號判決即是以此作為正當化上開規定之理由。其略謂：「自稽徵成本而言，營利事業規模日趨龐大，股東人數動輒數以萬計，倘以股利或盈餘之所得人是否有漏稅事實作為所得稅法第 114 條之 2 責令補繳依據，營利事業須就其所開立全

部股利憑單（或扣繳憑單）逐筆查核其股東或社員最終是否已扣抵綜合所得稅結算申報應納稅額，始能確定該營利事業超額分配可扣抵稅額所應補繳之稅額，稽徵機關並應進行查核，恐產生鉅額行政成本，是所得稅法第 114 條之 2 第 1 項，除為避免營利事業超額分配可扣抵稅額外，亦兼有簡化稽徵之意。」

上述理由乍看之下似乎有其道理，但是否經得起仔細推敲，自有進一步探究之餘地。蓋如前所述，營利事業所負的補繳責任本質上是一個損害賠償責任。在此一前提下，舊制所得稅法第 114 條之 2 第一項規定毋寧是為了有助於租稅稽徵經濟或是租稅簡化之目的，而採取了一個擬制性或所謂「實質類型化」之手段，以計算國家在租稅債之關係中因營利事業超額分配所受之損害。申言之，在稅捐稽徵經濟或是租稅簡化之立法目的下，不問國家因為超額分配而受之損害實際上是多少，甚至於國家根本有無損害，均要非所問。蓋上開法律規定有意將國家因為超額分配而在租稅債之關係中所受之損害一律「擬制」為等同於超額分配股東可扣抵稅額之數額。

（二）在平等原則下實質類型化立法之界限

在租稅行政這個典型的大量行政，租稅稽徵經濟或是租稅簡化之目的確實具有高度重要性。因此立法者運用實質類型化或形式類型化之手段以規範租稅構成要件事實認定的作法在租稅法領域極為常見。但是租稅稽徵經濟或是租稅簡化之目的並非一張可以容許立法者任意運用實質類型化手段之通行證。蓋實質類型化之結果會使得「事物本質上不相同之事物」，在立法技術上被擬制為「相同之事物」而予以處理。上開規定正是如此，蓋只要營利事業形式上有超額分配股東可扣抵稅額，不問在具體個案中國家因為超額分配而受之所得稅之稅收損害實際上是多少，甚至於國家根本有無所得稅之稅收損害，國家因為超額分配而受之所得稅之稅收損害一律被「擬制」為股東可扣抵稅額超額分配之數額。這是否違反平等原則下不同事物應受不同對待之要求，自必須在平等原則下接受檢驗。就此德國聯邦憲法法院特別針對租稅法上立法者運用類型化方法將租稅構成要件事實作簡化處理發展出一套違憲審查準則予以檢驗¹⁵。以下將嘗試透過這套審查準則以檢驗上開規定。

依據德國聯邦憲法法院判決提出之審查準則，租稅立法者基於租稅稽徵經濟或簡化考量而運用類型化方法時，至少不可以抵觸「不得與現實嚴重脫節之界限」。用更淺顯的說法，建構類型化法規之事實基礎必須符合典型生活經驗，而不可以悖離典型之生活經驗，否則這種類型化的結果將無法以租稅稽徵經濟或簡化為理由而正當化。例如當「有 A 事實發生，通常就有 B 結果」時，則「有 A

¹⁵ 對於立法者以租稅簡化為目的而採取類型化方法之租稅法規之違憲審查準則，請詳閱 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，2011 年 6 月，第 3 期，頁 149-194。

事實發生一律視為有 B 結果」這個類型化的規定就合乎典型之生活經驗而不會與現實嚴重脫節。反之，若「有 A 事實發生，通常不會有 B 結果」時，則上述這個類型化的規定就悖離典型之生活經驗而與現實嚴重脫節。也就是錯把馮京當馬涼，如此一來這個類型化法規即當然無法以租稅稽徵經濟或簡化為理由，正當化其將「事物本質上不相同之事物」擬制為「相同之事物」而予以處理，因而將無法通過平等原則之檢驗。

經由上述案例之說明，我國營利事業因為違反正確計算並給予股東正確之可扣抵稅額證明之協力義務而承擔之「損害賠償責任」，根本無須經過任何職權調查，即可以很明顯地發現：

(1) 在股東可以主張股東可扣抵稅額之權利時，將國家因為超額分配而在租稅債之關係中所受之損害一律擬制為「股東可扣抵稅額超額分配之數額」，由上述案例分析可以得知，這個擬制是「遠遠地超過依據典型之生活經驗估算出之國家實際損害」。

(2) 在全部股東均不可以主張股東可扣抵稅額之權利時，「依據典型之生活經驗」國家根本無實際損害可言。

凡此均足以充分地證明，上開規定採取實質類型化方法已經明顯地抵觸「不得與現實嚴重脫節之界限」。故這個類型化法規根本無法通過平等原則之檢驗。就此而言，此一實質類型化規定業已構成違憲。

五、比例原則下之檢證

如前所述，上開規定使得我國營利事業必須因為違反正確計算並給予股東正確之可扣抵稅額證明之協力義務而承擔「遠遠地超過國家實際損害」之「超額損害賠償責任」，甚至於是在全部股東均不可以主張股東可扣抵稅額之權利時更要求營利事業承擔「國家根本無實際損害」之「虛擬的損害賠償責任」。與上述德國相關法制之比較可以發現，在我國法制上開規定下課予營利事業之責任債務可以說是極為嚴苛。因此有必要針對營利事業之補繳責任是否構成對於營利事業財產權之過度侵害，亦即是否違反比例原則進行檢證。

(一) 以促進租稅稽徵經濟或簡化為目的

上述規定，即使是以促進租稅稽徵經濟或簡化為目的，也並不符合比例原則。以下將進一步說明：

(1) 首先其業已違背了必要性原則。蓋即使從租稅稽徵經濟或簡化之目的出發，立法者至少仍可以選擇「其他可以相同有效地達成該目的，但是對營利事

業財產權干預較為溫和，也更為公平之手段」。例如透過統計以全國納稅人繳稅之平均稅率作為實質類型化之概算基礎，並以此概算國家因為超額分配而在租稅債之關係中所受之損害。若營利事業可以舉證證明國家因為其超額分配而在租稅債之關係中所受之損害小於該概算數額者，則可核實認定其應負之責任債務。這種作法類似薪資所得特別扣除額的規範方式，可以相同有效地促進租稅稽徵經濟或簡化，卻無需將國家因為超額分配而受之損害「一律擬制為股東可扣抵稅額超額分配之數額」，以致於使營利事業必須承擔「遠遠地超過國家實際損害」之超額的損害賠償責任。

最重要的是，當可以簡單地就確定（根本無須經過職權調查），即使營利事業有超額分配股東可扣抵稅額之錯誤，也根本不會造成國家實際具體損害時，例如其股東全部屬於不享有可扣抵稅額權利之非境內居住者或其他類似之情形，立法者也可以簡單地以透過增設「例外或但書」之排除規定予以處理。例如：「當股東全部均不得行使股東可扣抵稅額之權利時，營利事業只要更正調整股東可扣抵稅額帳戶，不負補繳責任。」這對營利事業當然是屬較為溫和之手段，而且也明顯地可以相同有效地達成促進租稅稽徵經濟或簡化之目的。

（2）當無須經過職權調查就可以根本簡單地就確定，即使營利事業超額分配股東可扣抵稅額，也根本就不會造成國家實際具體損害時，例如營利事業之股東全部屬於不享有可扣抵稅額權利之非境內居住者或其他類似之情形，則上述實質類型化規定對節省國家租稅稽徵成本實際上非常地微小（幾近於無），但是要求營利事業承擔「國家根本無實際損害」之「虛擬的損害賠償責任」，對於營利事業財產權之侵害卻是極為嚴重，權衡此一規定之得失，兩者顯然是不成比例。就此其也並不符合狹義之比例原則。

（二）以確保股東可扣抵稅額帳戶記錄之正確性、延續性為目的

最高行政法院102年度判字170號判決就上開規定課予營利事業之補繳責任曾嘗試提出一個正當化之理由。其略謂：「又為確保帳戶記錄之正確性、延續性，上開所得稅法第114條之2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，乃立法裁量事項，且重在保持帳戶記錄正確性，自不以該次分配『所得人』是否已申報抵減或構成漏稅事實作為營利事業應否補稅之判斷依據等項。」

本文以為，若是立法者係「為確保將來股東可扣抵稅額帳戶記錄之正確性、延續性」，而要求營利事業承擔「遠遠地超過國家實際損害」之「超額損害賠償責任」，甚至於是要求營利事業承擔「國家根本無實際損害」之「虛擬的損害賠償責任」，在手段上也並不具有必要性。

蓋德國法制經驗告訴我們，為確保帳戶記錄之正確性、延續性，並無須使營利事業承擔如此嚴苛責任。在我國法制設計下，在國家因為超額分配而在租稅債之關係中受有實際損害之案型，可以命營利事業核實填補國家因為超額分配而在租稅債之關係中所受之實際損害。另外追求有效達成「為確保股東可扣抵稅額帳戶記錄之正確性、延續性」之目的，則稽徵機關只要在發現錯誤後，下命營利事業就股東可扣抵稅額帳戶作相應正確之調整更正已足。若營利事業不為正確之調整更正，現行法其實也提供了可以有效促使其為更正調整之有力手段。查所得稅法第 114 條之 1 規定：「營利事業依規定應設置股東可扣抵稅額帳戶而不設置，或不依規定記載者，處三千元以上七千五百元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處七千五百元以上一萬五千元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，得按月連續處罰，至依規定設置或記載時為止。」上開規定下所謂「不依規定記載者」，在解釋上當然可以包括經稽徵機關發現「可扣抵稅額帳戶記載錯誤」之超額分配之情形。因此法律上毋寧已經提供了一個可以對於營利事業單純違反所得稅法第 66 條之 1 規定下之作為義務予以下命改正並可以對之科處行為罰之手段，其甚至於可以就營利事業不為改正而連續處罰。故在所得稅法第 114 條之 1 規定已經提供足以強制使營利事業履行「依規定正確記載」之協力義務之相同有效手段前提下，再對營利事業課予上述規定下之過苛責任自是明顯並無必要性。上開規定之過苛責任業已構成對於營利事業財產權過度侵害。至於在國家根本不會因為超額分配而在租稅債之關係中受有實際損害之案型，「為確保股東可扣抵稅額帳戶記錄之正確性、延續性」之目的，稽徵關下命營利事業就股東可扣抵稅額帳戶作相應正確之調整更正，再搭配上上述連續處罰之手段也已經非常充足。

（三）以避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益為目的

另外在一個「公司股東均屬不得主張可扣抵稅額之非境內居住者」之案例，財政部在訴願決定理由中，亦曾提出一個正當化上開規定之論點。其略謂：「所得稅法第 114 條之 2 明定，營利事業有該條第 1 項各款超額分配可扣抵稅額情形之一者，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，係為避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益，尚非以股東是否已將超額獲配之可扣抵稅額申報扣抵應納稅額或構成漏稅事實，作為判斷依據¹⁶。」

本文以為，以「為避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益」作為要求營利事業承擔「國家根本無實際具體稅收損失」之「虛擬的損害賠償責任」之正當化理由也不足以成立。理由如下：

¹⁶ 請參閱財政部第 10601214 號訴願決定。

(1) 參考與我國非常類似之德國法制可以發現，要求法人負擔損害賠償責任，基本上是為了確保國家租稅債權免於遭受損害而採取之必要手段。至於「為避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益」這種目的自始至終都未被列入考量，蓋這根本是「匪夷所思」之說法。姑且不論「日後股東結構實際上是否改變並確實有損害到新股東抵稅權益」，即使是在將來真的發生「日後股東結構改變並確實有損害到新股東抵稅權益」之情形，也不應該是以要求營利事業承擔「國家根本無實際具體稅收損失」之「虛擬的損害賠償責任」作為手段。蓋這種顯然過苛之賠償責任勢必造成營利事業相當之損失，嚴重者甚至使公司經營困難甚至倒閉。這絕非是保護日後股東抵稅權益之適當手段。

(2) 退一步言，「為避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益」而要求營利事業承擔「國家根本無實際具體稅收損失」之「虛擬的損害賠償責任」，也並不具有必要性。蓋要達成「避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益」之目的，只要要求營利事業就股東可扣抵稅額帳戶作相應正確之調整更正已經充分足夠。若營利事業不為正確之調整更正，如前所述，所得稅法第 114 條之 1 規定也已經提供足以強制使營利事業履行「依規定正確記載」之協力義務之相同有效手段，對營利事業課予上開規定下之過苛責任明顯並無必要性。

(3) 再退一步言，按日後股東結構實際上是否改變，尚有未知。況且日後營利事業營虧狀況更是千變萬化。為了這個所謂「股東抵稅權益或許可能之影響」之抽象將來之危險，卻要求營利事業必須確實承擔「遠遠地超過國家實際具體稅收損失」之「超額損害賠償責任」，又或者是要求營利事業承擔「國家根本無實際具體稅收損失」之「虛擬的損害賠償責任」，利弊得失之衡量也是嚴重違反狹義比例原則。

六、所得稅法第 73-2 條但書規定之規範意義與對本案違憲審查之影響

按行為時所得稅法第 73-2 條規定：「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 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，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。」上開規定之立法理由，係因非境內居住者之股東，在我國境內取得之股利或盈餘，因免辦綜合所得稅結算申報，故獲配之股利總額或盈餘總額所含之稅額不適用所得稅法第 3 條之 1 規定，無法設算扣抵其應納之所得稅額。但由於我國開始實施兩稅合一制後，為避免營利事業藉保留盈餘規避股東或社員之個人稅負，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，立法者乃增訂所得稅法第 66 條之 9，明定營利事業應自 87 年

度起，就當年度之未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅。但就非境內居住者之股東而言，其所投資之營利事業，其盈餘如未分配者，該營利事業所被加徵 10%之營利事業所得稅，但該加徵之營利事業所得稅額如不得扣抵其在我國之應納稅額，將使非境內居住者之股東與所投資營利事業併計之稅負，反較實施兩稅合一制度前更為增加，恐影響非境內居住者股東之投資意願，故為使其在我國投資之總稅負，不高於兩稅合一實施前之總稅負，立法者遂增訂所得稅法第 73 條之 2，明定非境內居住者股東獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，屬於加徵 10%營利事業所得稅部分之稅額者，仍可抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅款¹⁷。至於其可扣抵之稅額則係依據當時所得稅法施行細則第 61 條之 1 規定設算之。

基於租稅法上責任債務從屬性之基本法理，即使是在上述規定但書之部分，營利事業因計算上錯誤導致發生可扣抵稅額超額分配，而導致國家租稅債權或財稅利益實質上受有損害，營利事業充其量亦僅在此一前提要件下，就國家租稅債權或財稅利益實際受有損害之範圍內負損害賠償責任。是故有關所得稅法第 114 條之 2 規定是否違憲之審查結果，並不會因為所得稅法第 73 條之 2 第 1 項但書之規定而有實質影響，併此敘明。

肆、結論

行為時所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定下有關營利事業超額分配股東可扣抵稅額之補繳責任之規定，性質上係屬租稅法上之責任債務。在兩稅合一設算扣抵制下，營利事業依法負有正確計算可扣抵稅額之義務。但唯有營利事業因計算上錯誤導致可扣抵稅額超額分配，進而造成國家租稅債權或財稅利益實質上受有損害者，營利事業方應負責任債務。而且營利事業也僅應就國家租稅債權或財稅利益實際受有損害之範圍內負損害賠償責任。行為時所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定下有關營利事業超額分配股東可扣抵稅額之補繳責任之規定，違反租稅法上責任債務從屬性應遵循之基本規則，有違平等原則及比例原則，已如前述。

在營利事業之股東均非境內居住者之案型，即使營利事業在可扣抵稅額帳戶計算上有誤增之錯誤，但非境內居住者之股東並無主張可扣抵稅額之權利，國家租稅債權或財稅利益實質上並無受損害之可能。但行為時所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定仍要求營利事業必須就可扣抵稅額帳戶誤增之金額負補繳責任，固屬明顯違憲，但追根究底，這是出於上述規定違反租稅法上責任債務從屬性應遵循之基本規則所導致。若不藉此案正本清源，未來類似違憲之立法恐仍將層出不窮。

¹⁷ 有關稅負變動影響之計算實例，請參閱余景仁，論 103 年 6 月 4 日新修正所得稅法第 73 條之 2，稅務旬刊 2261 期，2014 年 7 月，C:/Users/9998/Downloads/20140812153740170064%20(1).pdf.

綜上所述，懇請鈞院明察。

謹 呈

鈞院 公鑒

中 華 民 國 1 1 2 年 5 月 8 日