

(人民聲請法規範憲法審查及裁判憲法審查陳述意見書)

案號：107年度憲二字第5號

壹. 事實、ICA表、計算方式 & 國內外股東扣抵差異

〈事實〉：101年度股東可扣抵稅額表計算因期初餘額應為4,678,327元誤報7,115,700元，導致核定分配股利或盈餘總額所含之可扣抵稅多報1,366,289(3,962,477-2,596,188)元，被補繳稅額1,366,289元。

聲請人循行政救濟，認為確定終局判決所適用中華民國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(系爭規定)，對於營利事業股東可扣抵稅額表雖未正確記載，惟境外人士無漏稅，且國家稅收無短漏之情況下，竟予以欠缺合理性基礎之無差別機械對待，加以「補稅」，聲請釋憲，經憲法法庭受理，陳述意見如下：

資料期間：自 101 年 07 月 01 日至 102 年 06 月 30 日止

項	目	代號	營利事業申報數					
(一)	期 初 餘 額(附註四)	01	7,115,700					
(二)	計 入 項 目 合 計(代號11+.....+24)	02	10,834,044					
(1)	以暫繳及扣繳稅額抵繳結算申報應納稅額 計算如下： 結算申報應納稅額.....03 3,416,636 +已扣抵國外所得稅額之基本稅額與一般所得稅額之差額(第1頁118欄) 03a 0 -依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04 0 -大陸地區來源所得在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04a 0 -依法律規定之投資抵減稅額於本年度抵減之稅額.....05 0 -尚未抵減之行政救濟暫抵稅額於本年度抵減之稅額.....06 0 -實際應繳納之結算申報稅額.....07 3,416,636 暫繳稅額(附註五).....08 4,167,468 +扣繳稅額.....09 2,074 -暫繳及扣繳稅額合計數.....10 4,169,542 A.如07≤10,實抵金額為10,請填入代號11欄 B.如07<10,實抵金額為07,請填入代號11欄	11	3,416,636					
(2)	繳納結(決)算申報之自繳稅額(年度別:100)	12	7,152,335					
(3)	自動更正申報補繳結(決)算之稅額(年度別:)	13	0					
(4)	結(決)算申報經稽徵機關調查核定增加之稅額: A.繳納經調查核定補繳之稅額(年度別:98) 101/1/18 (附註六) 14 41,010 B.經調查核定減少之退稅額(年度別:) 15 0 未分配盈餘加徵10%稅額: A.自行(含自動更正)申報繳納之稅額(年度別:99) 101/1/10 (附註五) 16 197,476 B.繳納經稽徵機關調查核定補繳之稅額(年度別:) 17 0 C.以結算申報應退稅額抵繳之金額 24 0	14	41,010					
(5)	因投資於中華民國境內其他營利事業，獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額	18	26,587					
(6)	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	0					
(7)	因合併而承受消滅公司之股東可扣抵稅額帳戶餘額，但不得超過消滅公司帳載累積未分配盈餘，按稅額扣抵比率上限計算之稅額	21	0					
(8)	本年度補繳以前年度暫繳稅額並用以抵繳各該年度結算應納稅額之稅額(年度別:)	22	0					
(9)	其他經財政部核定之項目(請附明細表)(附註九)	23	0					
(三)	減 除 項 目 合 計(代號31+.....+36)	30	4,643,860					
(1)	分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額)(年度別:)	31	3,962,417					
(2)	結(決)算申報經稽徵機關調查核定減少之稅額(年度別:)	32	0					
(3)	經稽徵機關調查核定減少之未分配盈餘加徵稅額(年度別:)	33	0					
(4)	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各年度已納營利事業所得稅額	34	681,383					
(5)	依合作事業規定，分配該事業之紅利或酬勞金所含之當年度已納營利事業所得稅額(附註七、八)	35	0					
(6)	其他經財政部核定之項目(請附明細表)	36	0					
(四)	期 末 餘 額(一)+(二)-(三)	40	13,305,884					
(五)	法定(特別)盈餘公積及可扣抵稅額變動明細： 法定(特別)盈餘公積明細 可扣抵稅額明細							
項	目	法定盈餘公積 提列金額(一)	法定盈餘公積 撥充資本或分配 現金股利金額(二)	法定盈餘公積 彌補虧損金額(三)	法定盈餘公積餘額 (四)=(一)-(二)-(三)	可扣抵稅額 減除金額(五)	可扣抵稅額 計入金額(六)	可扣抵稅額餘額 (七)=(五)-(六)
截至上 年度止	87至88年度	5A1 2,256,797,613	5B1 0	5C1 0	5D1 2,256,797,613	5E1 7,822,496	5F1 0	5G1 7,822,496
	89及以後年度	6A1 911,037	6B1 0	6C1 0	6D1 911,037	6E1 310,573	6F1 0	6G1 310,573
本年度	87至88年度	511 0	521 0	531 0	541 0	551 0	561 0	571 0
	89及以後年度	611 4,114,629	621 0	631 0	641 4,114,629	651 681,383	661 0	671 681,383
項	目	特別盈餘公積 提列金額(一)	特別盈餘公積 撥充資本、分配現金股利 或轉回盈餘金額(二)	特別盈餘公積 彌補虧損金額(三)	特別盈餘公積餘額 (四)=(一)-(二)-(三)	可扣抵稅額 減除金額(五)	可扣抵稅額 計入金額(六)	可扣抵稅額餘額 (七)=(五)-(六)
截至上 年度止	87至88年度	5A2 0	5B2 0	5C2 0	5D2 0	5E2 0	5F2 0	5G2 0
	89及以後年度	6A2 0	6B2 0	6C2 0	6D2 0	6E2 0	6F2 0	6G2 0
本年度	87至88年度	512 0	522 0	532 0	542 0	552 0	562 0	572 0
	89及以後年度	612 0	622 0	632 0	642 0	652 0	662 0	672 0

附註：
一、本表各項目之稅額均係指應納稅額於87年度或以後年度之營利事業所得稅，並指該當年度別。
二、期末餘額應與101年度決算日股東可扣抵稅額帳戶餘額相符。
三、國貨、合夥及總機構在中華民國境外之營利事業免填。
四、期初餘額等於上年度經稽徵機關核定之期末餘額，上年度尚未核定者，則以上年度申報期末餘額(含合併增減調整之金額)填報。
五、暫繳稅額未於當年度決算日前繳納者，不得列入「自繳稅額」或「繳納稅額」；自繳稅額或繳納稅額應以除除中贈送稅款或溢繳稅款之金額計入。
六、依所得基本稅額條例規定自行繳納之已納國外所得稅額之基本稅額與一般所得稅額之差額，繳納經調查核定補繳之稅額及經調查核定減少之稅額，請分別填入第12、14及22欄。
七、合作抵繳合作事業規定，分配該事業之紅利或酬勞金所含之當年度已納營利事業所得稅，自89年3月30日起，應自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除。
八、自97年1月1日起公司分派員工紅利及董事酬勞之金額，應於當年度營利事業所得稅時，以費用列支者，無須就所得稅法第66條之4第1項第4款自營利事業當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除。
九、本年度補繳以前年度暫繳稅額並用以抵繳各該年度結算應納稅額之稅額，應填入第22欄。

營利事業 魏斯蒙股份有限公司 負責人、代表人或管理人：魏美文
名 稱 簽證會計師：楊健源(蓋章)主辦會計：
(蓋章)代理申報人：張文瑄(蓋章)
(蓋章)

營利事業名稱：魏斯蒙股份有限公司

101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表

資料期間：自 101 年 07 月 01 日至 102 年 06 月 30 日止

項 目	代號	營利事業申報數
(一) 期 初 餘 額(附註四)	01	7,115,700
(二) 計 入 項 目 合 計(代號11+.....+24)	02	10,834,044
(1)以暫繳及扣繳稅額抵繳結算申報應納稅額 計算如下：		
結算申報應納稅額.....03	3,416,636	
+已扣抵國外所得稅額之基本稅額與一般所得稅額之差額(第1頁118欄) 03a	0	
-依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04	0	
-大陸地區來源所得在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04a	0	
-依法律規定之投資抵減稅額於本年度抵減之稅額.....05	0	
-尚未抵減之行政救濟留抵稅額於本年度抵減額.....06	0	
=實際應繳納之結算申報稅額.....07	3,416,636	
暫繳稅額(附註五).....08	4,167,468	
+扣繳稅額.....09	2,074	
=暫繳及扣繳稅額合計數.....10	4,169,542	
A.如07 $\geq$ 10,實抵金額為10,請填入代號11欄		
B.如07<10,實抵金額為07,請填入代號11欄		
(2)繳納結(決)算申報之自繳稅額(年度別:100) 101/1/30 (附註五,六)	12	7,152,335
(3)自動更正申報補繳結(決)算之稅額(年度別:)	13	0
結(決)算申報經稽徵機關調查核定增加之稅額:		
(4) A.繳納經調查核定補徵之稅額(年度別:98) 102/1/18 (附註六)	14	41,010
B.經調查核定減少之退稅額(年度別:)	15	0
未分配盈餘加徵10%稅額:		
(5) A.自行(含自動更正)申報繳納之稅額(年度別:99) 101/1/30 (附註五)	16	197,476
B.繳納經稽徵機關調查核定補徵之稅額(年度別:)	17	0
C.以結算申報應退稅額抵繳之金額	24	0
(6)因投資於中華民國境內其他營利事業,獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額	18	26,587
(8)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	0
(9)因合併而承受消滅公司之股東可扣抵稅額帳戶餘額 (但不得超過消滅公司帳載累積未分配盈餘,按稅額扣抵比率上限計算之稅額)	21	0
(10)本年度補繳以前年度暫繳稅額並用以抵繳各該年度結算應納稅額之稅額(年度別:)	22	0
(11)其他經財政部核定之項目(請附明細表)(附註九)	23	0
(三) 減 除 項 目 合 計(代號31+.....+36)	30	4,643,860
(1)分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額(含分配給非居住者及緩課股票股利之可扣抵稅額) 101/1/31 (附註六)	31	3,962,477
(2)結(決)算申報經稽徵機關調查核定減少之稅額(年度別:)	32	0
(3)經稽徵機關調查核定減少之未分配盈餘加徵稅額(年度別:)	33	0
(4)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 101/8/20	34	681,383
(5)依合作社章程規定,分派理事監事職工之紅利或酬勞金所含之當年度已納營利事業所得稅額(附註七,八)	35	0
(6)其他經財政部核定之項目(請附明細表)	36	0
(四) 期 末 餘 額(一)+(二)-(三)	40	13,305,884
(五) 法定(特別)盈餘公積及可扣抵稅額變動明細:		

〈計算方式&國內外股東扣抵差異 i〉

1. 未分配盈餘未加徵10%營利事業所得稅者，其計算公式如下：

稅額扣抵比率=截至配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額4,678,327/截至配日止87年度以後帳載累積未配盈餘43,121,053=10.85%

2. 稅額扣抵比率上限=20.48%

3. 取(稅額扣抵比率;稅額扣抵比率上限)較小者

核定分配股利或盈餘總額所含之可扣抵稅額2,596,188(由年度盈餘配股利淨額23,928,000X稅額扣抵比率10.85%)超過配股東可扣抵稅額1,366,289(3,962,477-2,596,188)，被補稅1,366,289。

所得稅法第3條之1「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。」所揭示者為兩稅合一之精神，即將營利事業所得稅與綜合所得稅合而為一。實施兩稅合一制之目的在於消除營利所得重複課稅之現象，在概念上認為營利事業為法律的虛擬體，不具獨立納稅能力，僅作為將盈餘傳送給股東之導管，不應重複課稅。

股東可扣抵稅額表計算正確與否因牽涉到稅負對國內股東很重要。對於100%外資而言，因不適用兩稅合一，股東可扣抵稅額表計算顯然不具任何意義。

本案國外股東計算錯誤與否對稅捐債權無任何影響，更正前與更正後稅負為零，既無逃漏稅何來補稅之由。帳戶變動明細申報表多減除1,366,289元，該多減除金額無超額分配情事，無任何外國股東獲利及享有，且無損及國庫稅收，即未有漏稅事實，應參照釋字第337號解釋意旨免予補稅處罰。

釋字第337號解釋理由書：違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者。財政部函對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。

〈計算方式&國內外股東扣抵差異 ii〉

關於本案國外股東計算錯誤與否，對稅捐債權之差異影響：

聲請人民國101分配股利以扣繳憑單分配如下：

中華民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單-87年度或以後年度股利或盈餘

給付總額	扣繳率	扣繳稅額	給付淨額
23,928,000	20%	4,785,600	19,142,400

因外國股東，其獲配之股利或盈餘，係依所得稅法第88條規定係採就源扣繳之法定方式，故股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情形，並不影響股東扣繳稅額，僅影響該股東可扣抵稅額帳戶變動明細表，若有計算錯誤，似只要加回或更正即可，也不致生國家稅收之減損及衍生其他不利益。

〈計算方式&國內外股東扣抵差異 iii〉

本案因可扣抵稅額計算錯誤，對國內外股東所得稅負(扣繳)依據及差異比較如下：

外國股東：

聲請人民國101分配股利以扣繳憑單分配如下：

中華民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單-87年度或以後年度股利或盈餘

給付總額	扣繳率	扣繳稅額	給付淨額
23,928,000	20%	4,785,600	19,142,400

扣繳稅款4,785,600元繳納國庫，19,142,400元匯回總公司。

可扣抵稅額2,596,188元(以國稅局計算金額)，列入股東可扣抵稅額帳戶變動明細報表減除項目項下減除，多減除金額1,366,289元，其並不影響稅收，故不應再強制補稅1,366,289元。將「分配股利總額或盈餘總額所含可扣抵稅額」錯誤更正即可。

如為國內股東情況下，以股利憑單分配股利或盈餘

股利憑單

股利總額	稅額扣抵比率	可扣抵稅額	股利淨額
23,928,000	10.85%	2,596,188	21,331,812

如為國內股東，多減除金額可扣抵稅額1,366,289元，因影響稅收，故應加以補稅1,366,289元。

103年5月16日修正所得稅法66條之6規定，改為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50。

〈兩稅合一制度〉：從民國87年起至民國107年1月1日起廢除，20年間有關外資超額分配可扣抵稅額被補稅及罰款案件爭訟不斷，主要原因之一在於外國股東無法和本國股東享受同樣兩稅合一的利益，反而僅因計算錯誤國家稅負不受影響下卻身受其害，而法條(第114條之2)本身對於罰款倍數亦不斷修正。

有鑑於上述因素，行政院第3571次院會討論所得稅部分條文修正案即指出「建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制，透過完整配套措施，達「到有濟無劫、合理分配、全民受惠」之稅制優化效果，鼓勵投資台灣，創造就業機會」。

財政部研提所得稅法修正草案指出「推動全民稅改，建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制，使全民獲益。本次所得稅制改革主軸之一，為建立符合國際潮流且具競爭力之投資所得稅制，廢除兩稅合一部分設算扣抵制度，符合國際稅制改革趨勢，我國自87年度實施之兩稅合一設算扣抵制度係參考當時國際間稅制設計，目前渠等國家多已廢除該制度，改採股利所得分離課稅或部分免稅制度，為符合國際潮流並簡化稅制及稅政、減少爭議，爰廢除兩稅合一設算扣抵制度，刪除設置可扣抵稅額帳及相關記載、計算與罰則規定。顯見對外資超額分配課稅不符公平合理及論理法則，且有違國民生產事業及對外貿易，應受國家之獎勵、指導及保護之規定。

為建立符合國際潮流且具競爭力之合理所得稅制，自民國107年1月1日起，廢除兩稅合一部分設算扣抵制。

貳、〈爭點意見說明〉

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：「營利事業有左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？

1. 系爭規定之立法理由為何？

民國98年5月27日修正系爭規定立法理由：「一、配合法制作業，序文『左列』修正為『下列』。二、按營利事業未依第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1項處罰倍數為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。(註：修法之前處罰倍數為1倍)三、按營利事業違反第66條之7規定，將可扣抵稅額分配給免予設置股東可扣抵稅額帳戶者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度。惟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2項處罰倍數為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。(註：修法之前處罰倍數為1倍)。」

〈爭點說明〉：基於兩稅合一立法精神與實質課稅原則(重經濟實質，而非法律形式)，若無因超額分配造成國庫稅源流失，影響國家資金調度，即不適用所得稅法第114條之2條要求補稅，否則即有變相提高營利事業所得稅之弊，將有違反憲法第19條稅捐法律主義之本質，亦違反稅捐稽徵法第12條之1第1項(涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之)。及納稅者權利保護法第7條之立法目地及實質課稅之平原則。上述立法理由敘述甚明，僅計算錯誤，無超額分配國庫稅源無損失，何來補稅之由？另依第73條之2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」，也就是不得扣抵稅額。如僅計算錯誤造成可扣抵稅額多減除卻又要強加補稅，與第3條之1規定顯然相違背。另依所得稅法114條之2文義亦屬漏稅罰，非行為罰。營利事業如未將可扣抵稅額實際移轉予其股東扣抵造成國庫損失，僅計算錯誤以

2. 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？

〈爭點說明〉：依所得稅法第73條之2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」。其獲配股利或盈餘，係依所得稅法第88條規定採就源扣繳；股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情形，因無抵扣權，並不影響該外國股東實際應繳納之稅款。此外，對外資企業而言無所謂分配或不應分配而分配可扣抵稅額予外國股東之情事，因外資不適用兩稅合一，僅計算錯誤，亦不致國家整體稅收短少或造成漏稅之事實，不致生國家稅收之減損及衍生其他不利益。

如無任何人就該營利事業因計算「分配股利總額或盈餘總額所含可扣抵稅額」錯誤虛增獲得不當抵繳利益，國家總體稅收無任何損失，如要求營利事業就此錯誤虛增部分加計無任何比率上限及金額上限計算補稅，似有失公允，亦無強烈公益之目的，作為增加該營利事業稅負之正當理由。

本案國內股東依所得稅法第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」

針對增加之稅負，對外國股東而言，並無任何抵扣權之好處，形同變相加稅；稅捐機關如處以營利事業漏稅罰者，必須以營利事業有漏稅事實為要件，換言之，如營利事業未有逃漏稅款情事者，稅捐機關即不得予以補稅或處罰。以致違反平等原則（例如釋653）、比例原則（例如釋649）及明確性原則（例如釋636）等，且在無正當公益理由之情況下，前揭系爭規定（行為時所得稅法第114條之2第1項第1款）已過度侵犯憲法第15條人民（納稅者）之生存權、工作權（營業自由）及財產權（財產自主規劃權），以及憲法第19條保障納稅者僅應依法繳納正確稅額之確實性權利，本案系爭規定（行為時所得稅法第114條之2第1項第1款）係屬「未影響國家稅捐債權完整性實現之稅捐恣意立法」，雖然具有形式合憲性之外觀，但是，針對無合理差別待遇之機械式（強制性）適用於國內外股東，亦無法讓行政便利性（效率）目的，取代或減輕（對外國股東）基本權利之多重侵犯程度，應直接給予違憲無效之裁判，以維護稅捐公平及稅捐正義之憲法意旨。

3. 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？

〈爭點說明〉：參照所得稅法第114條之2，其各項規定均言明「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，細究該條文所稱之「超額分配之可扣抵稅額」，似應指「超額分配並由股東實際扣抵之稅額」；而非僅係計算上超過，但實際上並沒有分配予股東之金額，亦非營利事業自股東可扣抵稅額帳戶中多減除之金額。此參該條文第3項「前2項規定之營利事業有歇業、倒閉或他遷不明情形者，稽徵機關應就該營利事業超額分配或不應配予股東或社員扣抵之可扣抵稅額，向股東或社員追繳。」亦即該股東必然已享受超額抵繳之利益，方負繳納義務。而該項又為同條文前2項之補充規定，故就文義解釋而言，補繳似亦應以已發生股東實際超額抵繳為前提。復參照該條文立法理由：「第2、3款皆談到超額分配者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度…」，換言之，若事實上不影響國庫稅源流失及國家資金調度，則不應補稅。所謂「超額分配」一詞，對外資企業而言應不適用，因股利採用扣繳制，無超額分配之情事。

系爭規定對「未影響國家稅捐債權完整性實現」之稅捐立法，單純僅因法定（記載行為）協力義務之未確實履行，則行政便利性（效率）目的之達成，亦與「國家稅捐債權之短漏」無關聯性，針對外國股東已就源扣繳且無可扣抵稅額之法律體系及制度價值，系爭規定選擇「補繳超額分配之可扣抵稅額」，造成損害外國股東繳納正確稅額基本權利之多重侵犯，應給予違憲無效之裁判，以維護稅捐公平及稅捐正義之憲法意旨。

參酌系爭規定之立法理由，對於不影響國庫稅源流失及國家資金調度之本案而言，根本不存在漏稅結果之前提下，系爭規定針對「因法定（記載行為）協力義務之未確實履行」之行為，竟然選擇「並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰」之漏稅罰，亦違反合理關聯性及比例原則。

針對未區分行為義務情節輕重無差別裁罰之違憲案例，例如：（1）釋字第673號解釋指出，扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上應有所差異。78年12月30日修正公布及90年1月3日修正公布之所得稅法第114條第1款後段規定，如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，較諸不補繳稅款對國家稅收所造成之不利影響為輕。

；（2）釋字第685號解釋指出：「79年1月24日修正公布之稅捐稽徵法第44條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」；（3）釋字第713號解釋指出：「財政部91年6月20日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項第2款規定：「依所得稅法第114條第1款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處1.5倍之罰鍰」（100年5月27日修正刪除），關於裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上顯有差異。如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第6條第1項第3款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處1.5倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第48條之3之規定，另為符合比例原則之適當處置。」…等。

本案僅單純違反法定行為義務，未造成國家稅捐債權之損害，縱然「補稅」，亦欠缺合理關聯性，讓國家多次侵犯納稅者不應繳納之額外稅捐，甚至在無漏稅之情況下，更以「漏稅罰」加以行為義務（無漏稅事實）之制裁（以漏稅結果論），系爭規定實際牴觸司法院長久以來建立之違憲案例。

例如（1）釋字第503號解釋指出，本院釋字第356號解釋雖認營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事，但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均應併合處罰。在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用；（2）釋字第339號解釋指出，財政部【66/12/20】臺財稅字第38572號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用…等。

依98年11月6日增訂稅務違章案件減免處罰標準第7條規定：「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，如其股份係由非在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100%持有，免於處罰」。（註：本條例在修正前應處1倍罰鍰）。增訂理由在於考量非在中華民國境內居住之個人（境外人士）取得股利不適用兩稅合一，而係依就源扣繳方式，超額分配不影響股東實際應繳納之稅負，爰修正免予處罰。同理，在股份百分之百為外國股東所持有情況下，並無因超額分配致股東超額使用可扣抵稅額或國家整體稅收短少之情形，則應無令營利事業補繳之必要，似僅將股東可扣抵稅額帳戶變動明細之期末餘額進行更正即已為足。

依105年1月15日增訂稅務違章案件減免處罰標準第7條規定：「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，免於處罰。」（註：本條例在修正前應處1倍罰鍰）

前揭法規命令之增修，其內容更突顯系爭規定（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）應受違憲宣告之必要性；雖然，法規命令內容明確指出（境外人士）在無漏稅之情況下，不得以「漏稅罰」加以行為義務（無漏稅事實）之制裁（以漏稅結果論）。

釋字第566號解釋：「民國72年8月1日修正公布之農業發展條例第31條前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。73年9月7日修正發布同條例施行細則第21條後段及財政部73年11月8日臺財稅第62717號函，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用75年1月6日修正公布之農業發展條例第31條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第19條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。」

本案行為時系爭規定（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）及稅務違章案件減免處罰標準第7條，依據前揭釋字第210號解釋、釋字第327號解釋、釋字第339號解釋、釋字第356號解釋、釋字第503號解釋、釋字第566號解釋、釋字第673號解釋、釋字第713號解釋…等意旨，均應同受違憲之宣告。

國家職權之行使並非無限上綱，應符合實質正當性(法律內容應符合憲法)、租稅法律主義、平等原則及比例原則等，並不得侵犯人民基本權利。

4. 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？

〈爭點說明〉：依據所得稅法第66條之1規定，凡依本法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自87年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶（Imputation Credit Account, ICA），用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依本法規定，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。帳戶金額記載錯誤虛增且因既無抵扣權，國庫亦無損失，如僅因計算錯誤，直接加計回因稅額扣抵比例計算錯誤而超額減除部分之可扣抵稅額於變動表中即可達到正確額，查核實務上「股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表」其他計入項目或減除項目申報計算有誤，國稅局也是直接更正核定，卻惟獨針對「分配股利淨額或盈餘淨額」項目不允許更正核定，多減除金額不管內、外資一律加以補稅。亦無因少加入可扣抵稅額項目而退稅給納稅者。納稅者既無帶走任何稅款也無任何人享有好處，國庫又無任何損失下，同樣地，不應要求納稅者再多繳納一次稅款造成重複課稅形同變相加稅，以符合徵納雙方對等公平原則。而多繳之稅款亦無法抵扣，因其獲配股利或盈餘，係依所得稅法第88條規定採就源扣繳；股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情形，因無抵扣權，並不影響該外國股東實際應繳納之稅款。

既然系爭規定對「未影響國家稅捐債權完整性實現」之稅捐立法，單純僅因法定（記載行為）協力義務之未確實履行，則行政便利性（效率）目的之達成，亦與「國家稅捐債權之短漏」無關聯性，針對外國股東已就源扣繳且無可扣抵稅額之法律體系及制度價值，系爭規定竟然選擇「補繳超額分配之可扣抵稅額」，造成損害外國股東繳納正確稅額基本權利之多重侵犯，應直接給予違憲無效之裁判，以維護稅捐公平及稅捐正義之憲法意旨。

參酌系爭規定立法理由，對於不影響國庫稅源流失及國家資金調度之本案而言，根本不存在漏稅結果之前提下，系爭規定針對「因法定（記載行為）協力義務之未確實履行」之行為，竟然選擇「並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰」之漏稅罰，亦違反合理關聯性及比例原則。

(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？

〈爭點說明〉：聲請人民國101年度分派股利予美商衛斯門國際外國股東已依相關規定就股利總額進行扣繳20%，並繳納扣繳稅款予國庫，聲請人並無實際超額移轉可扣抵稅額予美商衛斯門國際股份有限公司之可能。

本案並無超額分配股東可扣抵稅額致國家稅收減少或衍生其他關於稅務行政之不利益之可能情事，更無逃漏稅捐，自無補稅之理，所謂超額分配一詞，對外資企業而言應不適用，因無分配之情事。

依行為時稅捐稽徵法第12條之1規定，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據（釋字第420號解釋及納稅者權利保護法第7條）。前述ICA變動表減除錯誤對外國公司或個人而言，並無實質經濟利益與享有，不應額外補稅。

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？

（一）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超額分配之金額及處罰，是否違憲？

〈爭點說明〉：國內股東得以可扣抵稅額用以扣抵其應納之綜合所得稅額，若超額扣抵將牽涉逃漏稅當然應補稅及罰款；至於，境外人士（外國股東）既無法適用扣抵制度，無任何牽涉逃漏稅問題，怎可不分股東身分及有無逃漏稅一體適用同一條文？

系爭規定係無合理差別待遇之機械式（強制性）適用於國內外股東，無法讓行政便利性（效率）目的，取代或減輕（對境外人士）基本權利之多重侵犯程度，應直接給予違憲無效之裁判，以維護稅捐公平及稅捐正義之憲法意旨。

基於平等對待原則，如一國稅法給予本國股東稅捐抵免之利益，對境外人士（外國股東）亦應一視同仁，不得有所歧視；僅計算錯誤又不影響稅負，對外資企業課以無比例上限及金額上限稅負，更不符稅捐公平原則，且對外資超額分配再一次課稅更是不公平，處於欠缺合理公平性之機械性（恣意）無差別待遇，亦侵犯境外人士憲法第7條平等權，亦違反憲法第7條稅捐平等對待原則，更不符合國際潮流，係缺乏競爭力之投資所得稅制。

(二) 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？

〈爭點說明〉：境外人士（外國股東），依所得稅法第73條之2本文之規定，不論係個人或營利事業皆不適用兩稅合一制度，其獲配股利之完稅方式應另依所得稅法第88條第1項之規定，參照規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款（分配股利或盈餘淨額扣繳20%）繳納之，該股利所含之扣抵稅額除屬加徵10%營利事業所得稅額部分外，原則上不得抵減其應納稅款（註：外國股東雖非兩稅合一制度適用之主體，惟為避免增加外國股東在我國投資之總稅負增加，爰於所得稅法第73條之2但書明定，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，屬於未配盈餘於加徵10%營利事業所得稅部分之稅額，可抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅款）。

境外人士（外國股東），僅在營利事業（扣繳義務人）未依規定而短、漏扣繳，或因營利事業多分配屬加徵10%營利事業所得稅之扣抵稅額致短扣繳稅款時，方有致國家稅收短少之情況，而該短、漏之扣繳稅額應依所得稅法第114條之規定，由違反扣繳義務之營利事業補繳之，與所得稅法第114條之2規定無涉，尚無影響本案系爭規定應裁判違憲之問題（即獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依所得稅法第66條之9規定，加徵百分之10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）。

參. 聲請人主張

1. 納稅者應僅依據法律繳繳納正確之稅額：基於人民對於國家課稅權法律秩序之信賴保護，關於「繳納正確稅額之納稅權利」(The right to pay no more than the correct of tax)，在稅捐法定主義要求下，納稅者應該僅依據法律繳繳納正確之稅額，而國家課稅權亦只能在法律規定範圍內，才有權力依法進行課稅。
2. 「確實性之權利」(The right to certainty)，納稅者對於因為自身經濟行為所產生之課稅關係，應該能夠正確地預測其範圍。蓋稅法之確實性，對於稅捐規劃具有必要性(Certainty in the tax law is necessary for tax planning)。該權利之作用，係在於確保經濟之預測可能性與安定性，可以確保納稅者能夠對於個人乃至企業，為因應現代社會中相當複雜且變化之稅捐制度，對此預測應該有相當充分之權利。
3. 重視行政效率亦為憲法肯認之價值，惟個人權利保護及憲法完整性等之憲法價值仍高於行政效率。
4. 課徵「正確稅捐」是稅捐機關之法定義務及憲法界限：若國家課稅權未依法正確計算稅額及超出人民依法應繳納之範圍，則已侵犯憲法第19條保障人民（納稅者）「依法律納稅」基本權利之範圍。

5.德國聯邦憲法法院之納稅者憲法訴願裁判為例，明確指出溢繳稅款影響（侵犯）基本法第14條第1項財產權之保障，蓋在聯邦憲法法院之裁判中：（1）「多繳稅款」係視為影響（侵犯）基本法第14條第1項意義之財產權；（2）稅捐課徵應依法計算，不得過度侵犯憲法保護之財產權；（3）立法者在實質確定財產權擁有者之權利及義務時，應受到基本法第3條第1項平等原則之拘束；（4）聯邦憲法法院應審查立法者是否在全權權衡侵犯之嚴重性及侵犯正當化理由之重要性與急迫性時，是否已超出期待可能性之界限。

6.本案系爭規定，雖然符合稅捐立法之形式合憲性要求，惟其內容（法定行為義務）對境外人士而言，形成不合理之無差別待遇，已違背稅捐平等原則；對於無法行使扣抵權之境外人士，在營利事業已依法就源扣繳稅款以外，僅因法定行為義務履行瑕疵，在未影響國家稅捐債權之情況下，亦無發生漏稅結果之危險，卻採取欠缺合理關聯性（無須重複繳納稅捐）之「（應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期）補稅」之過度侵害手段，屬對聲請人（營利事業/納稅者）基本權利之多次侵犯，已違背比例原則，應予欠缺實質合憲性之違憲判決。