

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

憲 法 法 庭 收 文
112. 4. 28
憲A字第 1015 號

聲請人

姓名或名稱：魏斯蒙股份有限公司

統一編號：

所在地：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

(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

聲請人

姓名或名稱：魏斯蒙股份有限公司

統一編號：

所在地：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

送達代收人：張文瑄

送達處所：

代表人

姓名：張文瑄

身分證明文件字號：

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

代表人之輔佐人（憲法訴訟法準用行政訴訟法第 55 條第 1 項）

姓名：楊健源會計師

身分證明文件字號：

稱謂/職業：會計師

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

姓名：蘇仁偉會計師

身分證明文件字號：

稱謂/職業：會計師

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

訴訟代理人

姓名：黃俊杰

身分證明文件字號：

稱謂/職業：法學教授

住所或居所：

電話：

電子郵件位址：

107 年度憲二字第 5 號魏斯蒙股份有限公司聲請案說明會爭點意見書

壹、聲請人主張

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。¹

所謂「確實性之權利」(The right to certainty)，係認為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)。²甚至，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。就此，基於課稅關係預測可能性之觀點，無論是稅法或稅務機關之解釋函令等，原則上禁止溯及既往，否則將有礙於確實性權利之實現。³

固然，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

¹黃俊杰，繳納正確稅額與退還溢繳稅款，月旦民商法雜誌 74 期，頁 83 以下。

² Kevin E. Murphy /Mark Higgins，Concepts in Federal Taxation，1999，p.6 指出，所謂「確實性」係納稅者對於稅捐課徵，應該清楚於何時及如何為之；此外，納稅者應該能夠確定稅捐課徵之範圍(Certainty -- a taxpayer should know when and how a tax is to be paid. In addition, the taxpayer should be able to determine the amount of tax to be paid.)。

³黃俊杰，稅捐基本權，2006，頁 141 以下；例如，為確保營業稅稽徵之正確及效率，雖非不得按營業別之特性，將營業人銷售憑證開立之時限，定於收款之前。惟營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。釋字第 688 號解釋指出：「此固不影響納稅義務人於實際收款前，即應開立銷售憑證及報繳營業稅之合憲性。然對於營業人因有正當之理由而無從轉嫁予買受人負擔之稅額，營業稅法仍宜有適當之處理，例如於適當要件與程序下，允許營業人雖不解除契約辦理銷貨退回，亦可請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等。」

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。

於此，以德國聯邦憲法法院之納稅者憲法訴願裁判為例，⁵其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，「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；稅捐課徵應依法計算，不得過度侵犯憲法保護之財產權；立法者在實質確定財產權擁有者之權利及義務時，亦應受到基本法第 3 條第 1 項平等原則之拘束；聯邦憲法法院係應審查立法者是否在全面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。

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」及「（並按超額分配之金額，處一倍以下之）罰鍰」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。⁶

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」，

⁴ Rosenbloom & Chanin & O'Leary, Public administration and law, 2010, p.12.

⁵ 德國聯邦憲法法院第二庭之憲法訴願裁判：Beschluss vom 24. November 2022 = 2 BvR 1424 / 15 = Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren im Jahressteuergesetz 2010 ist mit dem Grundgesetz teilweise unvereinbar.

⁶ 多數決定之立法並非一定是真理之實現，其僅是試誤過程而已，有可能是錯誤，甚至是違憲的。在一個實質法治國中，立法權有其憲法界限，多數決定不能背離正當立法程序之基本要求，尤其是應受到基本權利與正義之拘束。Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 135ff.

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?

中華民國 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條之 2 規定⁷之立法理由,如下:「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)。」(文件編號 1)⁸

〈爭點說明〉:基於兩稅合一立法精神與實質課稅原則,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

⁷所得稅法(82/12/30)增訂公布第 114 條之 2 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。營利事業違反第 66 條之 7 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之罰鍰。前 2 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。」增訂立法理由:「一、本條新增。二、第 1 項明定營利事業有各款情形以致超額分配可扣抵稅額時,該營利事業應負補繳稅額及繳納罰鍰義務之規定。三、第 2 項明定不得分配可扣抵稅額之營利事業,違反規定之處罰。四、超額分配或不應分配而分配可扣抵稅額之營利事業,如因歇業、倒閉或他遷不明而未依規定補繳稅額時,稽徵機關應向申報扣抵之股東或社員追繳其超額扣抵部分,爰於第 3 項規定。」網址:

<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?003540E8C8C300000000000000001400000000400FFFFD00^01513086122600^000000000000>

(立法院法律系統)。

⁸網址:

<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?00046B6A6784000000000000000014000000004FFFFD^01513098050100^000000000000>

(立法院法律系統)。

義之本質，亦違反稅捐稽徵法第十二條之第一項及納稅者權利保護法第7條之立法目的及實質課稅之平原則。上述立法理由敘述甚明。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，僅計算錯誤以更正股東可扣抵稅額帳戶變動明細表方式已可達法規範目的。

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」⁹。其獲配股利或盈餘，係依所得稅法第88條規定（文件編號2）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。因此，營利事業縱有超額分配或不應分配而分配可扣抵稅額予外國股東之情事，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。

換言之，如無任何人就該營利事業股份超額分配可扣抵稅額部分獲得不當抵繳利益，國家總體稅收顯然無損失，如要求營利事業就超額分配「股東可扣抵稅額」予外國股東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。

此外，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；尤其，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。

⁹本案行為時所得稅法第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」

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。

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。此參該條文有關第 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。

就此，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。

針對 98/05/27 修正系爭規定之立法理由「…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，爰修正第一項處罰倍數達一倍以下，…」(註：本條文在此修正案前是處罰 1 倍之罰鍰)。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。

針對未區分行爲義務情節輕重無差別裁罰之違憲案例，例如：(1) 司法院大法官釋字第 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 款後段規定中，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。因此，針對該所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按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停止適用；(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。

再者，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。

此外，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。

復依 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）。惟如釋字第 566 號解釋文：「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 日修正發布之同條例施行細則第 21 條後段關於『家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內』之規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函關於『被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產稅及贈與稅』之函釋，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。」釋字第 566 號解釋理由書清楚說明違憲理由：「…農業發展條例關於農業用地之認定，除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾越此一範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許，縱財政部認該條例第 31 條關於免稅要件及範圍規定過寬，影響財稅政策或有不合獎勵農業發展之原意，有修正必要，亦應循母法修正為之，殊不得任意以施行細則或解釋性之行政規則逕加限縮其適用範圍。73 年 9 月 7 日修正發布之農業發展條例施行細則第 21 條後段規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函釋，對於向來作為家庭農場之農業用地，因繼承開始前或贈與事實發生前依法編為非農業使用之土地，而於繼承人死亡或贈與事實發生後，於其所定使用期限前，仍可繼續為從來之農業使用者，亦不適用當時之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋部分，即令符合獎勵農業發展之目的，惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第 3 條第 10 款「農業用地」定義可適用之範圍，均為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（參照本院釋字第 210 號解釋意旨）…。」

因此，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。

兩稅合一從民國 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。

有鑑於上述種種因素，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。

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。

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。

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。

如前所述，針對 98/05/27 修正系爭規定之立法理由「…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，爰修正第一項處罰倍數達一倍以下，…」(註：本條文在此修正案前是處罰 1 倍之罰鍰)。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股份有限公司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。因此，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（對境外人士）基本權利之多重侵犯程度，故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。

進一步言之，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；尤其，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。

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。

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。¹⁰

(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)。而境外人士(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。

¹⁰ 103 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。

附屬文件之名稱及其件數

文件編號	文件名稱或內容	備註
1	0980105第一一四條之二修正條文及理由	
2	1010725第八十八條修正條文及理由	

此致

憲法法庭

公鑒

中華民國 112 年 4 月 30 日

具狀人:魏斯蒙股份有限公司 (簽名蓋章)

代表人:張文瑄 (簽名蓋章)

輔佐人:楊健源會計師 (簽名蓋章)

輔佐人:蘇仁偉會計師 (簽名蓋章)

訴訟代理人:黃俊杰 教授 (簽名蓋章)

文件編號 1

修正條文 114 條之 2 條

(0980501 修正)

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。

二、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。