

本人 黃厚修 受憲法法庭指定，就 107 年度憲二字第 5 號魏斯蒙股份有限公司案，提出專業意見，並出席憲法法庭於 112 年 5 月 9 日就本案所行之說明會期日。謹依憲法訴訟法第 19 條第 3 項規定，就相關專業意見或資料之準備或提出，揭露相關資訊如下：

		是/否	如是，其情形
一	相關專業意見或資料之準備或提出，是否與當事人、關係人或其代理人有分工或合作關係。	否	
二	相關專業意見或資料之準備或提出，是否受當事人、關係人或其代理人之金錢報酬或資助及其金額或價值。	否	
三	其他提供金錢報酬或資助者之身分及其金額或價值。	否	

此 致

憲法法庭

陳報人： 黃厚修 (簽章)
112.05.09 (日期)

茲針對所得稅法第 114 條之 2 外國股東超額分配補繳稅款規定所涉憲法爭議，提出意見如次：

壹、概說：兩稅合一之概念以及制度演變

一、我國稅法制度，自民國 85 年左右，開始實施所謂「兩稅合一（Integrated Income Tax System）」制度，直至近年漸次廢除。兩所謂兩稅合一制度，係以所得稅制中營利事業所得稅以及個人綜合所得稅兩者為制度基礎。蓋以營利事業所得稅（在其他國家多半稱為「法人稅」或公司稅）與個人綜合所得稅，均以「所得」作為稅基。但在投資人投資公司成為股東、公司獲有盈餘分配予股東之際，抽象上即可能發生同一收入在公司階段遭課徵一次所得稅（適用公司稅稅率）、盈餘分配予股東階段遭課稅一次（倘若為自然人股東，適用累進稅率，最高級距為 40% 稅率）的現象，因之被認為可能發生雙重課稅的問題。因此，如何整合兩種名目上不同、課稅基礎相同之稅捐以達到避免重複課稅之效果，即成為此一制度之核心。

二、在兩稅合一流行之年代，各國稅制有採取免稅法者，有採取「設算扣抵法」者。前者之要旨在於，盈餘分派給股東的第二階段收入，直接免稅。後者的制度要旨，則在於前階段公司繳納營利事業所得之後，就其已納稅額賦予抵稅之權利；在後階段的股東收取盈餘之際，股東取得者不僅為盈餘（現金或股票股利），亦同時包括依持股比例計算出的抵稅權，所謂「設算」也者，即為此意。我國稅制，基本係採取設算扣抵法，開始時為全額扣抵，嗣後在2015年改為部分扣抵，直至2018年¹。而在初始設置之兩稅合一制度中，為縮小營利事業所得稅與綜合所得稅稅率的差距，並避免擴大享有租稅減免與未享受租稅減免公司間的不公平，乃採取每一年度未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅的配套措施。近年制度變革，則仍保留此一部分至加徵5%²。

三、「設算扣抵法」之具體操作如前述，係就公司分配予股

¹我國財政部於107年2月7日修正公布所得稅制優化方案，自107年1月1日起，廢除兩稅合一部分設算扣抵制，改採股利所得課稅新制。

²參見所得稅法第66之9條第一項規定：「自八十七年度起至一百零六年度止，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅；自一百零七年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之五營利事業所得稅」。公司保留盈餘加徵稅收之目的，在於確保公司除了提列公積以外，不至於保留大量現金不予分配。

東之盈餘，就公司已繳納之公司稅，依比例賦予受領盈餘之股東抵稅權，由該股東在申報自己的所得稅時抵繳自己的稅款³。也因此，本件爭議的前提問題，亦即公司設置股東可扣抵稅額之帳戶（ICA）⁴。為使該一帳戶之記載正確，避免股東獲有「超額分配」之抵稅權，方有所得稅法第 114 之 2 條規定⁵。此一制度在我國稅制中，已隨著兩稅合一制度走入歷史；在比較法制中亦少見有存留者。事實上應當特別指出者，在於扣抵稅額帳戶並非真實的金錢寄存，僅為設算的抵稅權利性質。又此一帳戶於公司而言，係根據股東持股總額（forfait）存在，換言之，倘若有股東分得多，自然會有其他股東分得少。因此，在不考慮股東組成有內外國股東的情形、假設全為境內股東之際，特定股東取得稅權如果少於其應分得比例，其他股東自然就會享有超額抵稅權而造成稅捐短漏。反之，倘若特定股東取得超額分配，其他股東自然會短少抵稅權利。此即為所得稅法第 114 條之 2 規定之制度背景。

³ 參見已廢除之所得稅法第 3-1 條規定：「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」。

⁴ 立法院於 107 年 1 月 18 日三讀通過所得稅法部分修正案，取消股東可扣抵稅額帳戶。

⁵ 參見所得稅法第 114-2 條第一項規定：「中華民國一百零六年十二月三十一日以前，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」。

貳、本件爭執事件之梗概及法律問題關鍵

一、根據貴院所寄送資料，本件所涉之相關事實其實並不複雜。聲請人在民國 101 年度申報「股東可扣抵稅額帳戶變動明細申請表」時多計可扣抵稅額。導致該年度外國公司股東所獲盈餘分配，取得了超額抵稅權。於是原處分機關乃發單「補徵」此一部份的「超額分配之可扣抵稅額」。實則超額分配，倘若使得國內股東取得超額抵稅權，必然降低國庫的稅收。但本件所獲分配盈餘分配股東係外國公司，在我國法上向來另有其課稅方法⁶。而外國公司在我國稅法中，原上並未適用兩稅合一制度⁷。換言之，原則上外國公司即便拿到「超額分配之可扣抵稅額」，也不能用來扣抵我國法上的應納稅捐。外國公司之盈餘課稅，基本上是根據所得稅法第 88 條第一項規定，以扣繳代替結算申

⁶ 我國稅制中，外國公司在中華民國境內所得，在不考慮有無雙重避免課稅協定的前提下，向來是根據所得稅法第 88 條第一項規定：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：一、公司分配予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之股利淨額；合作社、合夥組織或獨資組織分配予非中華民國境內居住之社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額」以就源扣繳取代結算申報，實際之稅率（扣繳率）是 20%。

⁷ 參見已廢除之所得稅法第 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」。

報。因此，即便發生超額分配，抽象上也不會發生國庫的短漏徵：尤其在分配盈餘的公司均為外國股東所構成情形下特別明顯。也就是說：

（1）如果分盈餘的公司同時有內國股東與外國股東，外國股東少拿抵稅權，內國股東自然就會多取得抵稅權，此際國庫就會有損失。反之，外國股東多拿抵稅權，內國股東得行使的抵稅權就會降低，國庫理論上不會有稅收損失。

（2）如果分盈餘的公司僅有內國股東，有股東多拿抵稅權，其他股東自然就少取得抵稅權。多拿的股東如果原本就不必繳稅，其他股東的抵稅權減少，國庫也沒有稅收損失。

（3）如果分盈餘的公司僅有外國股東，那麼多拿少拿僅有帳目正確的抽象意義，推理上不會發生國庫損失。

二、在前述的制度理解之下，所得稅法第 114 之 2 條規定「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」。這其中「超額分配」指的是ICA的抽象抵稅權，解釋上倘若是外國公司的股東，就算有超額分配也不會有國庫損失，所謂「責令補繳」就會發生推理上的問題。進一步來看，所得稅法第114之2條規定的法律效果包括「補繳」以及「罰鍰」，性質上就可以確認。其中的「補繳」應該是一種短漏稅款的追回，具有公法上不當得利追還的性質。「罰鍰」則屬於行為罰的屬性，目的在於避免帳目記採錯誤所導致的稽徵作業不便。只不過在立法技術上，將之靠掛在「所漏稅額」之上，容易造成混淆。

三、具體看來，這一問題的解決可能可以考慮以下的法律上推論途徑：

(1) 就所得稅法第114之2條規定「超額分配之可扣抵稅額」為目的性限縮解釋，認為應當排除股東為外國公司之情形。事實上，這樣的見解在最高行政法院近期的裁判中

已有採行之例⁸。只不過其中的具體條件，仍待進一步透過法律續造形成。

(2) 本件可能發生的憲法問題，在於立法者並未就所得稅法第 114 之 2 條規定「超額分配之可扣抵稅額」為必要的、詳盡的區分。這樣的立法，有可能構成所謂「消極的無權限」。所謂「消極的無權限 (l'incompétence négative)」，乃指立法機關就其職權範圍事項，應當「竭力用盡其權限 (épuise sa compétence)」以對於受到規範的客體或者法律概念得以被立法者說明到達「足夠地詳盡」(précisions suffisantes)的程度⁹。所得稅法第 114 之 2 條規定，就維持兩稅合一設算扣抵制度而言，在內國股東觀察有其必要。但是其中未區別內、外國股東課稅方式不同，難為已

⁸ 這可以參見最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決：依行為時即 98 年 4 月 22 日修正所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類及 86 年 12 月 30 日修正同法第 102 條之 1 規定，適用兩稅合一制度之稅額扣抵之「國內」股東，必須取得公司開立之「股利憑單」記載「股利總額」及「可扣抵稅額」，始得依法列報其因獲配股利而產生之營利所得，以及可供其現實扣抵綜合所得稅應納稅額之「可扣抵稅額」。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，依同法第 73 條第 1 項及行為時即 98 年 4 月 22 日修正同法第 73 條之 2 前段規定，不在兩稅合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，上訴人係開立扣繳憑單予其國外股東，而非填發股利憑單，則上訴人分配予其非境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額。因此，上訴人雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使股東可扣抵稅額帳戶之餘額偏低，但其全數之境外股東並無「股利憑單」可供申報扣抵所得稅之稅額，其未受分配可扣抵稅額，實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，自不符合行為時即 98 年 5 月 27 日修正同法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定「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」之補稅要件。

⁹ 24 F. Priet, L'incompétence négative du législateur, RFDC 1994, p. 60.

盡其完整立法規制之義務。

參、鈞院來文相關爭點題綱之看法

一、所得稅法第 114 之 2 條規定，立法意旨在於避免在兩稅合一制度下，透過抵稅權之不正確記載造成稅收短漏之可能，因此其效果才有「補稅」及「處罰」兩個面向。ICA 帳目記載錯誤，不一定會發生短漏稅捐結果。所得稅法第 114 之 2 條規定的法律效果包括「補繳」以及「罰鍰」，性質則如前述。

二、境外股東推理上不至於因為 ICA 的記載而有稅收短漏，因為境外股東採取的是扣繳代替結算申報的特殊制度。境外股東多取得抵稅權，境內其他股東自然少取得抵稅權，在這樣的情形下應該不會對國庫稅收有影響。反之則有可能。如果公司全部由外國股東構成，多拿少拿僅有帳目正確的抽象意義。

三、所得稅法第 114 之 2 條規定，未區別情形，確實有法

律上的問題。但是這樣的問題，究竟應該透過個案中目的性限縮來處理？抑或可以認為立法者未在立法之際窮盡其立法權限為必要之區分？則為鈞院釋憲之權限，尚祈斟酌考量。