

最高行政法院第一庭 函

地 址：
傳 真：
股 別：
聯絡電話：

100203臺北市中正區重慶南路1段124號

受文者：憲法法庭

發文日期：中華民國111年4月29日

發文字號：院鴻平股109上000739字第

1110001326 號

速別：

密等及解密條件：

附件：如文

主旨：檢送法規範憲法審查聲請書及相關資料，請查照。

說明：

- 一、依憲法訴訟法第55條、第56條規定提起旨揭聲請。
- 二、計附：法規範憲法審查聲請書、關係文件及本院109年度上字第739號裁定正本各1件。

正本：憲法法庭

副本：

最高行政法院第一庭

憲 法 法 庭 收 文
111. 4. 29
憲A字第 998 號

二科

最高行政法院 109 年度上字第 739 號 法規範憲法審查聲請書

編目錄

一、應受判決事項之聲明	1
二、聲請法規範憲法審查之目的	1
三、應受審查法律位階法規範違憲之情形，及所涉憲法條文或 憲法上之權利	2
(一) 應受審查法律位階法規範違憲之情形	2
(二) 所涉憲法條文或憲法上之權利	4
四、聲請判決之理由、應受審查法律位階法規範在裁判上適用 之必要性及客觀上形成確信其違憲之法律見解	5
(一) 舊兩稅合一制度及股利所得課稅新制	5
(二) 應受審查法律位階法規範在裁判上適用之必要性	7
(三) 聲請判決之理由	8
(四) 客觀上形成確信其違憲之法律見解	10
五、結論	19
六、關係文件之名稱及件數	19

法規範憲法審查聲請書

聲 請 人

最高行政法院第一庭

1 聲請人審理本院109年度上字第739號，上訴人凱擘股份有限公司與被上
2 訴人財政部臺北國稅局間所得稅法事件，依憲法訴訟法第55條之規定，
3 聲請法規範憲法審查：

4 一、應受判決事項之聲明

5 民國98年5月27日修正公布所得稅法第114條之2第1項規定，牴觸憲法第
6 7條及第23條，侵害納稅義務人受憲法第15條所保障之財產權，應受違
7 憲之宣告，並自本判決宣示或公告之日起失效。

8 二、聲請法規範憲法審查之目的：

9 聲請人審理本院109年度上字第739號有關所得稅法事件，依合理確
10 信認為所適用之98年5月27日修正公布所得稅法第114條之2第1項規定
11 （下稱系爭規定），於營利事業有違反同法第66條之6規定而有超額分配
12 股東可扣抵稅額之情事者，不問實際上國家是否因此受有所得稅收短少
13 之損害，一律按照「該超額分配之金額數額」責令營利事業限期補繳同
14 等金額，致營利事業承擔「遠遠地超過國家實際具體稅收損失」或「國
15 家根本無實際損害」之「虛擬損害賠償責任」，不符憲法第23條比例原
16 則之要求。又不論股東是否能主張股東可扣抵稅額之權利，卻一律要求
17 營利事業超額分配時即應補繳股東可扣抵稅額金額，導致「事物本質上
18 不同之事物受到相同之對待之結果」，系爭規定有牴觸憲法第7條、第

- 1 15條、第23條之情事，且影響本案裁判之結果，爰依憲法訴訟法第55條、
- 2 行政訴訟法第178條之1等規定，聲請法規範憲法審查，宣告系爭規定違
- 3 憲失其效力。

- 4 三、應受審查法律位階法規範違憲之情形，及所涉憲法條文或憲法上之
- 5 權利：

- 6 (一)應受審查法律位階法規範違憲之情形：

- 7 1、系爭規定如下¹：

民國 98 年 05 月 27 日

第 114-2 條

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。

三、違反第六十六條之六規定，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。

營利事業違反第六十六條之七規定，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以下之罰鍰。

前二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。

¹ 為便於閱讀，以圖片檔列示，資料來源：司法院法學檢索系統。

1 2、本件原因案件之上訴人103年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報
2 表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額新臺幣（下
3 同）524,255,892元，經被上訴人初查核定為512,424,641元，超
4 額分配可扣抵稅額11,831,251元，應補稅額11,831,251元。上訴
5 人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，乃提起行
6 政訴訟，為臺北高等行政法院108年度訴字第1396號判決駁回，因
7 而向本院提起上訴。

8 3、上訴人主張其超額分配之對象，即對上訴人100%持股之法人股東
9 盛浩股份有限公司（下稱盛浩公司），惟盛浩公司上開年度盈餘分
10 配之股東可扣抵稅額比率已達稅額扣抵比率上限，上訴人之超額
11 分配，實際上並不影響盛浩公司原先各年度之股東可扣抵稅額比
12 率，亦即本案中上訴人之法人股東盛浩公司於99年至103年並未因
13 上訴人超額分配可扣抵稅額而享有額外之抵稅權，並未造成國庫
14 稅收短少。系爭規定不問實際上國家是否因此受有所得稅收短少
15 之損害，只要營利事業有違反同法第66條之6規定而有超額分配股
16 東可扣抵稅額之情事者，即一律按照「該超額分配之金額數額」
17 責令營利事業限期補繳同等金額，使營利事業承擔「遠遠地超過
18 國家實際具體稅收損失」或「國家根本無實際損害」之「虛擬損
19 害賠償責任」²，侵害營利事業依憲法第15條保障之財產權，且其
20 對營利事業財產權之侵害與所欲達到稅收課徵之目的間欠缺合乎
21 比例之關係，違反狹義之比例原則。又不論股東是否能主張股東

² 盛子龍教授，法的理性—吳庚教授紀念論文集，租稅法上責任債務之憲法界限—以股東可扣抵稅額超額分配責任為中心，第1版，109年，第303頁五、第3行起。

1 可扣抵稅額之權利，卻一律要求營利事業超額分配時即應補繳股
2 東可扣抵稅額金額，導致「事物本質上不同之事物受到相同之對
3 待之結果」，因此產生系爭規定是否違反憲法比例原則及平等原
4 則之疑義。

5
6
7 (二) 所涉憲法條文或憲法上之權利：

8 1、憲法第7條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨
9 派，在法律上一律平等。」

10 2、憲法第15條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

11 3、憲法第23條：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自
12 由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，
13 不得以法律限制之。」

1 四、聲請判決之理由、應受審查法律位階法規範在裁判上適用之必要性
2 及客觀上形成確信其違憲之法律見解：

3 (一)舊兩稅合一制度及股利所得課稅新制

4 1、關於公司法人所得稅的課徵，可分為兩大類型，一為獨立課稅制
5 度，此乃採「法人實在說」的理論，另一為合併課稅制度，此乃
6 採「法人擬制說」理論。我國在86年以前係採「法人實在說」的
7 理論，個人綜合所得稅與營利事業所得稅採取雙軌並行制度，公
8 司繳納營利事業所得稅後，其稅後盈餘分配時，再對於股東的盈
9 餘所得，課徵綜合所得稅。由於此種兩稅並行制度，會有股利所
10 得重複課稅、扭曲企業財源的籌措方式、影響企業盈餘分配的決
11 策等缺失，遂有兩稅合一制之產生。

12 兩稅合一制度起源於歐洲，係以「法人擬制說」為理論基礎，
13 認為公司法人為法律之虛擬體，不具獨立納稅能力，僅係作為將
14 盈餘傳送至股東之導管，故公司階段之所得與股東階段之股利所
15 得，應僅課徵一次所得稅，此即通稱之兩稅合一制度。另兩稅合
16 一制度依公司及股東所得稅合併之程度及合併階段之不同，而有
17 設算扣抵法、合夥法、股利所得免稅法等不同方式。我國於87年
18 改採兩稅合一制度，且採用「完全設算扣抵制」，公司階段繳納
19 營利事業所得稅後，公司所分配之股利已經繳納所得稅，得扣抵
20 股東之綜合所得稅，營利事業所得稅只是綜合所得稅的「預先扣
21 繳稅」，實際股利稅負視個人適用綜合所得稅稅率而定³。

22

23

³蕭貴珠，兩稅合一存廢及對產業影響，中華民國全國商業總會工商會務季刊，第93期，102年10月15日。

2、惟兩稅合一制度自87年施行起即爭議不斷，中央銀行自西元2012年起，即一再撰文建議廢除「兩稅合一」，並說明我國在1998年參考若干歐洲國家採行「兩稅合一」以避免重複課稅的經驗，實施全額扣抵的「兩稅合一」制當時，卻也正是歐洲國家正開始紛紛檢討、放棄「兩稅合一」的時刻。「兩稅合一」實施以來，非但未收激勵投資之效，反使國庫稅收大幅流失，並帶來嘉惠高所得者、加重徵納雙方稅務成本、扣抵稅額設算複雜的企業會計成本、遵從成本負擔，以及違反租稅公平原則等諸多問題。「兩稅合一」的立論基礎早非國際主流，目前仍實施的國家所剩無幾，最終結論建議我國宜考慮予以廢止，並打造有利於投資、更能帶動經濟成長的新稅制⁴。

107年2月7日修正公布所得稅法，我國改實施所得稅制優化方案，就所得稅負分配作結構性調整，兼顧租稅公平、經濟效率、稅政簡化及財政收入四大面向，有助營造「投資臺灣優先」及「有利留才攬才」之租稅環境，為建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制等緣由，廢除兩稅合一部分設算扣抵制，改採股利所得課稅新制，並將營利事業所得稅稅率由17%調高為20%，另就未分配盈餘加徵營利事業所得稅稅率由10%降至5%，減輕公司盈餘保留不分配之稅負，有利企業累積自有資金，以因應未來創新升級。又簡化稅制稅政，符合國際趨勢，廢除兩稅合一部分設算扣抵制，刪除營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶、相關記載、計算與罰則規定，自此，施行近20年之兩稅合一制度，由於並未達到提高投資意願等政策目的，終於走入歷史，茲將我國兩稅合一制度變革相關歷程，列表如下：

⁴ 中央銀行，106年9月21日央行理監事會後記者會參考資料，我國實施「兩稅合一」情形、問題與檢討，第87頁至第96頁。

時 點	稅 制 變 革
86年以前	兩稅獨立課稅制
87年以後	兩稅合一完全設算扣抵制
99年度	營利事業所得稅由25%降為17%
104年度	改採兩稅合一部分設算扣抵制
107年度	廢除兩稅合一部分設算扣抵制 改採股利所得新制

(二) 應受審查法律位階法規範在裁判上適用之必要性—系爭規定係屬舊制兩稅合一制度，雖於107年廢除，但在舊制稅制適用期間仍有爭議事件：

107年2月7日修正公布所得稅法，廢除兩稅合一部分設算扣抵制，並刪除營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶、相關記載、計算與罰則規定，惟新修正之所得稅法第114條之2規定，對106年12月31日以前，營利事業違反修正前第66條之6規定分配可扣抵稅額，仍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1倍以下之罰鍰，亦即現行稽徵實務，形式上縱已廢除兩稅合一部分設算扣抵制，刪除營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶、相關記載、計算與罰則規定，惟實質上仍就106年12月31日以前營利事業超額分配之可扣抵稅額，按違反該等條文規定為補稅及處罰，聲請人審理原因案件，對裁判上所應適用之法律位階法規範即系爭規定，依合理確信，認有牴觸憲法，且於該原因案件之裁判結果有直接影響，爰依憲法訴訟法第55條之規定，聲請法規範憲法審查。

1 (三)聲請判決之理由：

2 1、依修正前所得稅法第73條之2及第88條第1項第1款規定，在非中華
3 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
4 配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用行為時同法第3條之1
5 規定(即兩稅合一設算扣抵制度)，故依據上開規定，非中華民國
6 境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，不在兩稅
7 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
8 規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。因此，股東全數為總機構在
9 中華民國境外之營利事業，其分配予其非境內居住者股東之股利，
10 確實不包含股東可扣抵稅額，實質上並無兩稅合一制度之適用，
11 該等非境內居住者股東不可能享有向我國主張所得稅法上股東可
12 扣抵稅額之權利。是以，即使營利事業在可扣抵稅額之計算上有
13 錯誤，而在股東可扣抵稅額帳戶上有形式上超額分配，由於境外
14 居住者之股東實際上並不可能因此而有獲取短繳所得稅或獲取不
15 當退稅之不當利益之情形，實際上根本不會造成我國所得稅債權
16 有何具體稅收損失，自不符合系爭規定第3款規定「違反第66條之
17 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，
18 『致所分配之可扣抵稅額』，超過依規定計算之金額者」之補稅
19 要件，此部分業經本院大法庭透過徵詢程序，而為本院統一之法
20 律見解(本院109年度判字第434號判決意旨參照)。因此，股東全
21 數為總機構在中華民國境外之營利事業，其分配予其非境內居住
22 者股東之股利，與系爭規定無涉，合先敘明。

1 2、然就境內居住者股東而言，由於系爭規定第3款規定「違反第66條
2 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，
3 『致所分配之可扣抵稅額』，超過依規定計算之金額者」應就其
4 超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，依其立法意旨，
5 在於避免營利事業如因計算錯誤而超額分配可扣抵稅額予適用兩
6 稅合一設算之股東，將導致國家因該股東以其獲配之超額可扣抵
7 稅額申報扣抵所得稅，而損失超額扣抵部分之稅收。因此倘營利
8 事業未依行為時所得稅法第66條之6規定計算可扣抵稅額，致超額
9 分配股東可扣抵稅額時，則自營利事業分配盈餘予股東至股東收
10 到營利事業發放股利憑單時點，稽徵機關均可依系爭規定責令營
11 利事業限期補繳，基於法律解釋僅能在法條文義可能範圍內為之，
12 聲請人自不能超過法條文義，透過合憲性限縮解釋，將系爭規定
13 限縮於境內股東已行使股東可扣抵稅額之權利(即股東實際申報扣
14 抵綜合所得稅之時點)，致國家產生稅收損失，始得命營利事業補
15 繳，因此，有聲請法規範憲法審查之必要。系爭規定未區分股東
16 是否得行使可扣抵稅額權利，不問實際上國家是否因此受有所得
17 稅收短少之損失，即一律以營利事業對股東可扣抵稅額之超額分
18 配數額命該營利事業負補繳責任，違反比例原則及平等原則，侵
19 害營利事業受憲法保障之財產權，聲請人因而確信，系爭規定係
20 屬違憲，且顯然於本案裁判之結果有影響，故提出客觀上形成確
21 信系爭規定違憲之具體理由。

1 (四)客觀上形成確信其違憲之法律見解：

2 1、兩稅合一設算扣抵制度：

3 我國兩稅合一舊制係採設算扣抵法，設算扣抵制度極其複雜，
4 為配合稅額扣抵，企業在兩稅合一施行當時，即強制設置「股東
5 可扣抵稅額帳戶」，並需按年於營利事業所得稅申報時併同申報
6 「股東可扣抵稅額帳戶」變動情形。另分配盈餘時，係先按盈餘
7 分配日，分子「股東可扣抵稅額帳戶餘額」佔分母「累積未分配
8 盈餘帳戶餘額」，計算出「稅額扣抵比率」，其中按修正前所得
9 稅法第66條之3、第66條之4規定應申報分子「股東可扣抵稅額帳
10 戶」之計入和減除項目及時點繁多，而分母「累積未分配盈餘帳
11 戶」則需計算本期淨利減除彌補虧損、提列或迴轉法定公積、特
12 別盈餘公積、限制盈餘分配數額等項目，另需考量當年度是否有
13 庫藏股票（不得行使股東權利，公司法第167條之1第3項）等因素
14 綜合計算出應分配盈餘及稅額扣抵比率後，尚需再考量「稅額扣
15 抵比率上限」後，始真正計算出當年度可供分配盈餘及可帶出之
16 股東可扣抵稅額，整套計算流程極其繁複，以致企業必須為此支
17 付龐大遵從成本，而政府為查察稅額正確與否，也需相對負擔鉅
18 額的稽徵成本。

於盈餘分配日：

$$\text{稅額扣抵比率} = \frac{\text{股東可扣抵稅額帳戶餘額}}{\text{累積未分配盈餘帳戶餘額}}$$



兩者擇低

依修正前所得稅法第66條之6第2項規定之稅額扣抵比率上限

2、營利事業補繳責任之性質：

兩稅合一制所採設算扣抵法，係透過上揭複雜、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，而營利事業在將稅後盈餘分配給股東時，即負有計算股東可扣抵稅額並將股東可扣抵稅額之證明(即股利憑單)發放給股東之協力義務。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，只要提出扣抵該超額分配之股東可扣抵稅額，就會導致股東應繳納所得稅短少或因此獲得不法之退稅利益，造成國家租稅債權之損害。然就股利所得而言，股東才是所得稅之納稅義務人，倘股東有受超額分配而「短繳之應納稅額」，稽徵機關本應依稅捐稽徵法第21條第2項規定對股東亦即真正納稅義務人就其受超額分配而「短繳之應納稅額」作成命其補稅之處分，或是在股東因受超額分配而享有不法之退稅時，向納稅義務人請求返還不當得利，惟基於租稅稽徵經濟之考量，系爭規定乃明定稽徵機關向營利事業請求其超額分配股東可扣抵稅額之金額負補繳責任，未選擇向真正納稅義務人即股東行使上述權利，一旦營利事業補繳超額分配之金額，則納稅義務人之租稅債務即歸於消滅，不再負有補稅或返還不法退稅利益之義務。且依行為時所得稅法第114條之2第3項規定：「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。」亦可見股東才是主債務人，營利事業僅屬責任債務之從屬性。由此觀之，營利事業既非股東綜合所得稅之納稅義務人，該補繳責任在法律上之性質並不是真正租稅債務，且從系爭規定另設有按超額分配之金額處1倍以下之罰鍰，可見系爭規定營利事業之補繳責任並不具有行政制裁之性質，否則將構成一行為之重複處罰，因此系爭規定命營利

事業為補繳責任，其性質應屬第三人所負之「責任債務」，亦即第三人因為違反協力義務導致國家租稅債權受有損害之損害賠償責任。

3、系爭規定未區分股東應稅之邊際稅率各自有別、股東是否不得行使可扣抵稅額權利，一律以營利事業對股東可扣抵稅額之超額分配數額命該營利事業負補繳責任，違反比例原則及平等原則：

(1)依行為時所得稅法第102條之1規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年1月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具股利憑單、全年股利分配彙總資料，一併彙報該管稽徵機關查核；並應於2月10日前將股利憑單填發納稅義務人。因此，營利事業每筆股利所得均可直接歸屬於各所得人(即收受股利憑單之納稅義務人)，則營利事業超額分配股東可扣抵稅額，對國家稅收造成之損害，則依所得人身分而有所不同：

①當所得人為中華民國境內居住之個人時：

茲舉例⁵營利事業超額分配股東可扣抵稅額予中華民國境內居住之個人之稅賦試算說明如下：

②假設營利事業乙在正常情況下應分配股利淨額100元給中華民國境內居住之個人股東甲，併同是項盈餘分配「股東可扣抵稅額」20元予股東甲，並於隔年2月10日前製發「股利淨額100元」、「股東可扣抵稅額20元」、「股利總額120元」之股利憑單予甲。現若營利事業乙超額分配「股東可扣抵稅額10元」，致應分配「股東可扣抵稅額」20元變成分配30元，即營利事業乙超額分配「股東可扣抵稅額」10元，並製發「股利淨額100元」、「股東可扣抵稅額30元」、「股利總額130元」之股利憑單予甲，茲以103年綜合

⁵ 以超額分配股東可扣抵稅額在綜合所得稅各級距下所得人之實際稅賦比較，列示行為年度103年度之綜合所得稅率各級級距對稅賦之影響。

所得稅各級級距計算稽徵機關超徵營利事業乙超額分配可扣抵稅額如下表：

股東甲為中華民國境內居住之個人						
103年度綜合所得稅各級距稅率	0%	5%	12%	20%	30%	40%
營利事業乙未超額分配：						
股利淨額100元 獲配可扣抵稅額20元 股利總額120元 股東甲應納(退)稅額 ① $= 120 \text{元} * \text{稅率} - \text{可扣抵稅額} 20 \text{元}$	(20)	(14)	(5.6)	4	16	28
營利事業乙超額分配可扣抵稅額10元：						
股利淨額100元 獲配可扣抵稅額30元 股利總額130元 股東甲應納(退)稅額 ② $= 130 \text{元} * \text{稅率} - \text{可扣抵稅額} 30 \text{元}$	(30)	(23.5)	(14.4)	(4)	9	22
乙超額分配10元可扣抵稅額造成國家租稅債權損失 ③ $= ① - ②$	10	9.5	8.8	8	7	6
稽徵機關補徵營利事業乙超額分配可扣抵稅額 ④	10	10	10	10	10	10
稽徵機關超徵營利事業乙超額分配可扣抵稅額 ⑤ $= ④ - ③$	0	0.5	1.2	2	3	4

註：()內數字係退稅金額。

1 ⑥假設股東甲適用綜合所得稅級距稅率為40%，營利事業乙超額分
2 配「股東可扣抵稅額」10元，從上表得知，國家租稅債權損失
3 僅為6元，稽徵機關應僅能向股東甲請求補繳6元之稅額，惟依
4 系爭規定，稽徵機關卻限期命營利事業乙補繳超額分配予股東
5 甲之股東可扣抵稅額10元，除超徵4元外，且需處罰，亦即真正
6 租稅債務人股東甲對國家債權僅為6元，而因系爭規定之補繳責
7 任致營利事業乙需多賠4元，即一共10元予國家，營利事業乙超
8 額分配予股東甲之所得稅債務始歸於消滅。

9 ⑦營利事業乙超額分配10元之股東可扣抵稅額，但因股東應稅之
10 邊際稅率各自有別，在綜合所得稅率大於0之情況下，營利事業
11 乙超額分配予股東甲之所得稅債務為6元至9.5元，稽徵機關依
12 系爭規定超徵0.5元至4元，營利事業乙應負之責任債務明顯超
13 過真正租稅債務，顯然悖離責任債務從屬性原則。

14

15 ⑧當所得人為中華民國境內之法人股東時：

16 依行為時所得稅法第3條之1規定：「營利事業繳納屬87年度或以
17 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，
18 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
19 度綜合所得稅結算申報應納稅額中扣抵。」及行為時同法第42條
20 第1項前段規定：「公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利
21 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
22 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
23 額。」可知營利事業(法人股東)取自轉投資事業之投資收益，無
24 論營利事業轉投資層次多寡，該投資收益僅在最終被投資事業階
25 段，課徵一次營利事業所得稅，而由於營利事業(法人股東)之轉
26 投資收益不計入所得額課稅，自應依行為時所得稅法第66條之3第

1 1項第2款規定，於分配日將已獲配屬股利總額或盈餘總額所含之
2 可扣抵稅額計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，俟盈餘分配予個人
3 股東時，由個人股東併計其綜合所得總額課稅予以扣抵。縱法人
4 股東日後依行為時所得稅法第66條之6第1項規定計算之稅額扣抵
5 比率超過同條第2項稅額扣抵比率上限者，仍應依行為時所得稅法
6 第66條之6第2項規定之稅額扣抵比率上限，計算股東可扣抵之稅
7 額，因此個人股東取得股東可扣抵稅額之扣抵權，亦以行為時所
8 得稅法第66條之6第2項規定之稅額扣抵比率上限為計，國家稅收
9 是否因此受有損失，容有疑義。系爭規定未予區分法人股東獲盈
10 餘分配之股東可扣抵稅額是否已超過稅額扣抵比率上限，國家稅
11 收有無遭受損失，卻一律要求營利事業承擔補繳超額分配金額之
12 責任，顯然悖離責任債務從屬性。

13
14 (2)系爭規定違反比例原則之理由：

15 ①憲法第15條規定人民財產權應予保障，旨在確保個人依財產之存
16 續狀態，行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權
17 力之侵害（司法院釋字第709號、第770號及第771號解釋參照）。
18 立法者對人民課予繳納租稅義務者，仍屬對人民財產權之限制，
19 該限制須合乎憲法第23條比例原則之要求，其目的須為追求重要
20 公共利益，且其手段與目的之達成間具有實質關聯，始符比例原
21 則之要求。

22 ②系爭規定使得營利事業必須因為違反正確計算並給予股東正確之
23 可扣抵稅額證明(即股利憑單)之協力義務而承擔「遠遠地超過國
24 家實際損害」之「超額損害賠償責任」，甚至在股東不可以主張
25 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
26 際損害」之「虛擬的損害賠償責任」，此與責任債務從屬性之本

1 質已然有違。又依系爭規定之立法理由所載，營利事業未依行為
2 時所得稅法第66條之2至第66條之6規定計算可扣抵稅額，致超額
3 分配者，將造成國庫稅源流失，影響國家資金調度，足見系爭規
4 定立法原意使營利事業對股東可扣抵稅額之超額分配負補繳責任，
5 實乃立基於「稅收流失之實害結果」，惟適用系爭規定結果，卻
6 導致不問股東實際上有無行使扣抵綜合所得稅，國家稅收有無因
7 此流失，即一律以營利事業在「形式上對股東可扣抵稅額之超額
8 分配數額」，要求該營利事業負補繳責任，無異使系爭規定變成
9 「稅收流失之危險結果」，顯與立法意旨相違。又系爭規定第3款
10 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，
11 超過規定比率，『致所分配之可扣抵稅額』，超過依規定計算之
12 金額者」，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補
13 繳，然營利事業在股利分配基準日後至股東取得股利憑單前，客
14 觀上雖有超額分配股東可扣抵稅額之情事，該受分配股利之股東
15 事後是否行使扣抵權利，國家是否因此受有稅收損害，猶未可知，
16 國家稅收非必然發生損害，系爭規定以股東有抵用可扣抵稅額可
17 能之「抽象危險犯」，而責令營利事業限期補繳超額分配之可扣
18 抵稅額，致變成「實害犯」之法律效果；且縱令股東已取得股利
19 憑單，然因股東應稅之邊際稅率各自有別，因此營利事業超額分
20 配股東可扣抵稅額，個別股東因此短繳之稅額及可能獲不當得利
21 之退稅即有所差異，系爭規定以股東有抵用可扣抵稅額可能之
22 「具體危險犯」，而責令營利事業限期補繳超額分配之可扣抵稅
23 額，致變成「實害犯」之法律效果；系爭規定無異將危險犯之情
24 形擬制為實害犯，責令營利事業限期補繳超額分配之可扣抵稅額，
25 乃屬對營利事業財產權之過度侵害，系爭規定對營利事業財產權
26 之侵害與所欲達到租稅稽徵經濟或簡化之目的間即欠缺合乎比例
27 關係，違反狹義比例原則。再者，系爭規定縱係基於租稅稽徵經

濟或簡化之目的，然立法者仍可以選擇「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，也較為公平之手段」。例如透過統計以全國納稅義務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務之關係所受之損害。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務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，此種作法類似薪資所得特別扣除額的規範方式，亦可相同有效地促進租稅稽徵經濟或簡化，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。又就無須經職權調查，就可以確定即使營利事業超額分配股東可扣抵稅額，也根本不會造成國家實際具體稅收損害時，立法者亦可以簡單地透過於系爭規定增設「例外或但書」之排除規定予以處理。例如可以規定為「當股東一部分不得行使股東可扣抵稅額之權利時，就該部分營利事業只要更正調整股東可扣抵稅額帳戶，不需負補繳責任」即可，此對營利事業當屬較為溫和手段，亦明顯可以相同有效地達成租稅稽徵經濟或簡化之目的。系爭規定未慮及股東應稅之邊際稅率各自有別、股東是否不得行使可扣抵稅額權利，所採之手段一律以營利事業對股東可扣抵稅額之超額分配數額命該營利事業負補繳責任，乃過度侵害營利事業受憲法第15條保障之財產權，系爭規定對營利事業財產權之限制所造成之侵害與所欲達成租稅稽徵經濟或簡化之目的間即欠缺合乎比例之關係，違反狹義比例原則。

1 (3)系爭規定違反平等原則之理由：

2 ①憲法第7條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理之
3 差別待遇。如對相同事物，為無正當理由之差別待遇，即與憲法
4 第7條之平等原則有違（司法院釋字第687號解釋參照）。法規範
5 是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差
6 別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成間，
7 是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第682號、第694號、
8 第701號及第760號解釋參照）。

9 ②租稅行政固為典型大量行政，租稅稽徵經濟或租稅簡化固具高度
10 重要性，有關課予稅捐稽徵協力義務之相關事項，固涉及稽徵技
11 術之專業考量，但不能僅憑租稅稽徵經濟或租稅簡化目的，即可
12 將「事物本質不相同之事物」在立法技術上被擬制為「相同之事
13 物」而予以處理。系爭規定不問在具體個案中受超額分配之個人
14 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
15 多少，亦不問股東「實際上是否有可以主張股東可扣抵稅額」之
16 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
17 數額」為準要求該營利事業負補繳責任，即會導致「事物本質不
18 同卻受相同之對待」之結果。例如前述例子，由於股東應稅之邊
19 際稅率各自有別，上述營利事業乙超額分配10元之股東可扣抵稅
20 額，股東因此短繳之稅額及可能獲不當得利之退稅即有所差異，
21 但依系爭規定營利事業乙均須補繳10元。又所得人為中華民國境
22 內之法人股東，倘法人股東其股東可扣抵稅額比率已達上限，縱
23 其受超額分配股東可扣抵稅額，仍應依行為時所得稅法第66條之6
24 第2項規定之稅額扣抵比率上限，計算股東可扣抵稅額，因此個人
25 股東取得股東可扣抵稅額之扣抵權，亦以行為時所得稅法第66條
26 之6第2項規定之稅額扣抵比率上限為計，國家稅收是否因此受有
27 損失，容有疑義。系爭規定在股東有一部分未能主張股東可扣抵

稅額之權利時，未區分具體個案中國家因為超額分配而實際遭受所得稅稅收之損害為多少，甚至「國家根本無實際損害」，即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」，而為「虛擬損害賠償責任」，顯然悖離責任債務從屬性，將本質不同之事物卻作相同之處理，違反平等原則，侵害人民受憲法第15條保障之財產權。

五、結論：綜上所陳，依聲請人合理之確信，認為系爭規定有牴觸憲法第7條、第15條、第23條之疑義，且影響本案裁判之結果，爰依憲法訴訟法第55條、行政訴訟法第178條之1等規定，聲請法規範憲法審查，宣告系爭規定違憲失其效力。又107年2月7日修正公布所得稅法第114條之2第1項規定，仍重申系爭規定之意旨，明定106年12月31日以前營利事業有違反行為時所得稅法第66條之6規定者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，是併請宣告107年2月7日修正公布所得稅法第114條之2第1項規定違憲失其效力。

六、關係文件之名稱及件數

文件編號	文件名稱或內容	備註
1	盛子龍，法的理性—吳庚教授紀念論文集，第1版，109年，第281頁至第310頁。	
2	蕭貴珠，兩稅合一存廢及對產業影響，中華民國全國商業總會工商會務季刊，第93期，102年10月，計3頁。	
3	中央銀行，106年9月21日央行理監事會後記者會參考資料，我國實施「兩稅合一」情形、問題與檢討，第87頁至第96頁。	

文件編號	文件名稱或內容	備註
4	本院卷宗節本(含原處分、訴願決定、兩造書狀、筆錄)影本1份。	
5	本案適用所得稅法相關法條	

1 此致

2 憲法法庭 公鑒

3

4 聲 請 人：最高行政法院第一庭

5

6 審判長法官：吳 東 都

7

8 法 官：陳 秀 娛

9

10 法 官：林 妙 黛

11

12 法 官：侯 志 融

13

14 法 官：王 俊 雄

15

16

17 中 華 民 國 111 年 4 月 21 日