

憲法法庭 112 年憲判字第 10 號判決部分協同部分不同意見書

黃虹霞大法官提出

一、本件爭議與兩稅合一設算扣抵制（下稱兩稅合一制）相關。所得稅法係於中華民國 87 年起採行兩稅合一制，迄 107 年 2 月 7 日總統令修正公布刪除所得稅法第 66 條之 1 至第 66 條之 8 即原第 3 章營利事業所得稅第 5 節股東可扣抵稅額帳戶之全部規定止，但相關之原來所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款規定（下稱系爭規定）仍繼續適用於中華民國 106 年 12 月 31 日以前部分，即自 107 年 1 月 1 日起部分已不再有兩稅合一制之適用。而且本件聲請係於 107 年始提出，由聲請人立場，當然是因為甫取得確定不利終局確定裁判之故；然則本件雖係於 111 年憲法訴訟法修正公布後臨施行前數日，為本件聲請是否受理之審查，依法其受理與否固然應依司法院大法官審理案件法規定，但憲法訴訟法第 61 條已經規定：案件受理以具憲法重要價值為前提，本件聲請僅涉及屬營利事業財產權之爭執，且因為兩稅合一制已不再適用多年，故僅為無關未來案件之過去零星個案之爭議，從而本件聲請難認具憲法重要性，本席以為應以不受理為宜。

二、又兩稅合一制是否採行、如何採行即相關制度細節之設計比如如何設算扣抵、相關違反行為之補救處置選擇（就此而言：立法者係捨牽動大之更正申報方式，而取較簡便之系爭規定所示之補繳超額分配差額方式）、甚至處罰，原則上均屬立法形成範疇；而針對境外人士在中華民國之來源所得如何課稅，比如是否採取就源課稅及其稅率，亦均屬立法裁量事項。此外，兩稅合一制度下，是否准許營利事業之境外股東行使扣抵權、其範圍，原則上亦屬立法形成範疇。準此，且基於本件爭議僅止於以為聲請人之營利事業有違反行為為前提之補救處置，而不及於行政處罰（本件聲請人未受罰鍰處分），本席以為即使受理，也難即認聲請人所指摘之所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款規定即系爭

規定違憲。

三、另本件判決固肯定系爭規定適用於營利事業中，其股東均為境內股東或僅部分為境外股東者，系爭規定未違憲，但其主文及理由稱系爭規定適用於其股東全部均屬境外股東之營利事業時，系爭規定牴觸憲法第 7 條平等原則，本席以為不然，理由如下：

1、等則等之、不等者不等之，斯為平等原則。但平等與否之比較，應立基於相同地位之權利主體之間，不同地位權利主體間無從為平等與否之相互比較及推論。又營利事業與其股東係不同之權利主體，及就兩稅合一制言，係立於不同之法律地位（分別為股利及可扣抵稅額分配者及受分配者；且營利事業兼負有設置可扣抵稅額帳戶及持續維護該帳戶金額正確性等協力義務，而股東則無此義務），是法律規定適用於同一營利事業之股東與股東間縱有不平等之情事，亦不得據此推論該法律規定對於該等股東所屬營利事業，即因而存有牴觸憲法第 7 條平等原則違憲之情事。但本件判決卻以營利事業境內與境外股東間，股利盈餘所得稅扣繳方式不同，及二者於兩稅合一制可扣抵稅額相關規定之適用不同等為由，推論系爭規定係就境內股東與境外股東兩者不同之事物為相同之處理，系爭規定因而就其全部股東均為境外股東之營利事業部分，牴觸憲法第 7 條平等權之保障意旨（本件判決理由第 19 段、第 24 段及第 27 段參照）。然則本件聲請人為營利事業，非為其境外股東，且系爭規定係適用於營利事業，非直接適用於營利事業之境內外股東；再者如上所述，營利事業與其股東非係立於相同之權利主體地位，是系爭規定縱對本件聲請人之 100% 境外股東存有不平等情事，但本件判決因之而逕自推論，本件判決顯然存有上述以股東間之不平等，推論系爭規定適用於股東所屬營利事業時為違憲之謬誤。

2、本件判決理由係以兩稅合一制相關規定於營利事業之境外股東原則上不適用為前提論述（本件判決理由第 21 段參照）。然而不准扣抵與不適用係不同之概念，所得稅法兩稅合一制相關

規定固然認營利事業之境外股東原則上不得主張扣抵，但不能據此推論兩稅合一制相關規定不適用於營利事業之境外股東，此由本件判決所引所得稅法第 73 條之 2 規定觀之即明。

3、兩稅合一制下，營利事業之境內外股東是否因而存在差別待遇？本件判決肯認之，本席以為不然。因為稅捐公平與否應該全盤綜合全部相關規定考量之，不應割裂觀察判斷。就兩稅合一制不許境外股東扣抵部分言，固然對境外股東不利；但是境內股東與境外股東股利所得之扣繳稅率本即不同：境外股東部分，股利所得最高稅率於原因案件發生當時為百分之二十，但境內股東之最高稅率則為百分之四十。二者本即不同。是自不能單由兩稅合一制下，原則上不許境外股東扣抵為由，遽認境內股東與境外股東形成差別待遇，從而沒有所謂無正當理由之差別待遇問題，當然更不能因此推論系爭規定適用於營利事業時，抵觸憲法第 7 條平等權保障為違憲。

4、此外，依本件判決意旨：系爭規定適用於其股東全部為境外股東之營利事業為抵觸憲法第 7 條平等權保障之結論，則此等營利事業無須依系爭規定填補超額分配之差額，反之，其他營利事業則須如數填補超額分配之差額，兩者之間亦將形成差別待遇，就此而言，已然形成不公平，且無正當理由。因為此二種營利事業，原來因為超額分配所造成之可扣抵稅額帳戶期初餘額錯誤（帳列金額減少）之事實，並無不同；且因為此一錯誤，將造成其等之未來股東原可受分配之扣抵金額因而減少之事實，亦無不同。二者間不應存有差別待遇。

另外，因為前者依據本件判決之意旨，無須填補，導致前者之未來股東受有扣抵金額減少之損害；反之，後者依據本件判決之意旨，必須填補差額，其未來股東將不會受有扣抵金額減少之損害，二者之未來股東相互比較結果，也將形成無正當理由之差別待遇。

上述兩種情形，均反而抵觸憲法第 7 條平等原則。

5、又營利事業之全部股東均為境外股東之情形，因為境外股東無扣抵權，故國家之稅收固然不致因超額分配可扣抵金額而受損失。但是系爭規定之目的非僅為避免國家稅捐損失而已，系爭規定乃兩稅合一制之必要措置，課營利事業持續維護可扣抵稅額帳戶正確性之協力義務，其目的亦在於確保可扣抵稅額帳戶餘額之正確性，以保護營利事業未來股東之可扣抵權（因為原則上股份依法得隨時自由轉讓，故營利事業於股東會決議分配盈餘時，無法確認其股東是否均為境外股東之事實；而且於超額分配可扣抵稅額時，亦無法確認其股東架構未來不致變動，即必將繼續維持百分之百境外股東之狀態。從而如不填補超額扣抵稅額之差額，且股份自由轉讓者，勢必將減少受讓股東，亦即營利事業未來股東之可扣抵金額），更何況在全部股東均為境外股東之情形，也非無因此致國家稅源流失之可能。是本件判決僅由國家有無稅捐損失出發，無視其可能因此致國家稅源流失之事實，未兼顧可扣抵稅額帳戶餘額之正確性，及未來股東可扣抵權之保護，其理由自有未洽。

6、本件無關平等不平等，充其量係是否過苛而與憲法第 23 條比例原則有違之問題而已。

四、本件本席勉予同意妥協退讓，如本件聲請人之情形者，得請求退還所補繳之超額分配可扣抵稅額差額，係以事後諸葛之思維，及政府不必與民爭利之觀點，從憲法第 23 條比例原則出發。謹略述如下：

1、如本件聲請人之情形者（在兩稅合一制施行期間，持續保持全部股東均為境外股東之狀態），係兩稅合一制下之極端特例，要求立法者於採行兩稅合一制之始，即針對此種極端特例預先設想並為特別規定，實屬過當，是本件處理係出於事後諸葛之思維。

2、如本件聲請人之情形者，除了政府沒有稅捐額外損失外，也不生營利事業未來股東可扣抵權減少之問題，因為沒有股份轉讓之事實。因此，此種情形，聲請人與政府所爭者，僅為聲請人

已補繳款退還之利，本席以為政府不必與此等營利事業爭補繳款是否退還之利。

3、此種情形，固然並非典型憲法第 23 條比例原則所示過苛之事例，然則本於政府不必與民爭利之觀點，非不可認此種不予退還已補繳款之情形，符合過苛之要件，以退還為宜。又本席考量兩稅合一制已屬明日黃花，且類此情形之事例應不多，從而認為以退還為宜，其整體金額應相對有限，當不至於過度影響稅捐收入。因此勉予同意妥協退讓。