

憲法法庭 112 年憲判字第 10 號判決部分不同意見書

楊惠欽大法官 提出

關於本號判決審查標的之中華民國 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（下稱系爭規定）是否合於平等權保障之審查，本席對於本號判決認系爭規定抵觸憲法第 7 條平等權保障之範圍，不及於營利事業僅部分為境外股東部分，尚難同意，爰就此部分提出部分不同意見書。

壹、系爭規定之簡介

一、系爭規定之規範意涵及目的

本號判決審查標的之系爭規定係規定：「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……：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……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。」而誠如本號判決所稱：系爭規定逕以股東可扣抵稅額帳戶「所記載」之金額與「應記載」之金額間之差額，命營利事業應補繳差額並予以處罰，其立法理由為「第 1 項明定營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額……，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時，該營利事業應負『補繳稅額』及繳納罰鍰義務之規定」。「營利事業未依……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……」（本號判決理由第 25 段參照）。

於兩稅合一制下，營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，致股東受有超額分配之可扣抵稅額，所以造成國庫稅源流失，係因下述（1）+（2）之因素所導致：

（1）此等超額分配之可扣抵稅額，本屬依法尚非可歸入該營利事業之股東可扣抵稅額帳戶之金額；亦即就國家而言，係尚無該等金額之營利事業所得稅（下稱營所稅）收入，卻因該營利事業之錯誤，而虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，致有可扣抵稅額之超額分配。

（2）此等超額分配之可扣抵稅額，因原則上最終將分配予自然人股東用以扣抵其等之應納綜合所得稅（下稱綜所稅）稅額，從而使國家受有實際上並未收得之營所稅，卻得由自然人持以申報扣抵其綜所稅之稅捐損失。

綜上可知，營利事業之虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，從而超額分配可扣抵稅額，其真正得利者係最終申報扣抵綜所稅之自然人股東，故而正本清源之處理方式，自係由營利事業更正原錯誤分配之可扣抵稅額，將之予以轉正；然此等作法因需耗費高額之成本，且其成本復與發現錯誤所經過之時間長短及營利事業之股東人數呈正比。是所得稅法基於稽徵經濟及營利事業所需耗費成本等之考量，乃採系爭規定之責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之金額模式；而此等立法政策，參諸上述系爭規定之立法理由，其亦呈現係使違反行為義務之營利事業，補繳超額分配可扣抵稅額之金額，以填補國家因營利事業超額分配可扣抵稅額所形成稅捐損失之意旨。

二、營利事業超額分配可扣抵稅額，所形成之國家稅捐

損失，於受配者係境內股東或境外股東，係有相當之差異

依兩稅合一制施行時期所得稅法（下稱舊制所得稅法）第 3 條之 1、第 73 條、第 73 條之 2 及第 88 條規定，於兩稅合一制下，營利事業之境外股東所獲配之股利係採就源扣繳，至分配予境外股東之可扣抵稅額，除屬同法第 73 條之 2 但書所規定加徵百分之十營所稅之實際繳納稅額，可抵繳上述之扣繳稅額外，並不生抵繳稅額之情（詳參本號判決理由第 21 段至第 23 段）。

換言之，營利事業之股東可扣抵稅額帳戶縱有虛增金額，並因而超額分配股東可扣抵稅額者，此等超額分配予股東之可扣抵稅額，若係分配予境內股東，其將因最終分配予自然人股東，而得用以扣抵綜所稅稅額。但若係分配予境外股東，因此等超額分配之可扣抵稅額，原則上係不得用以扣抵境外股東應納稅額（按，所以稱原則上，係因有上開所述加徵百分之十稅款之例外情形，而以下說明均係針對原則之情形為之），從而，國家原則上亦不因營利事業之超額分配可扣抵稅額予境外股東，致有稅捐損失情事。

三、自系爭規定所規範「補繳」之性質觀之，超額分配之可扣抵稅額，於分配予境內股東或境外股東所存之差異

系爭規定所以責令營利事業應補繳其因虛增股東可扣抵稅額帳戶金額而超額分配可扣抵稅額之金額，係因營利事業之此等行為將造成國庫之稅額流失；此外，營利事業之超額分配可扣抵稅額，真正得利者係最終申報扣抵綜所稅之自

然人股東等情，均已詳如上述。從而可知，超額分配可扣抵稅額之營利事業，其固有違反「保持股東可扣抵稅額帳戶餘額正確義務」之行為，然因此所直接關涉者，亦僅屬是否對營利事業課予行為罰之問題，尚無從因此導出該超額分配之稅額係營利事業本身之稅捐債務，進而負有納稅責任。故而就系爭規定之補繳，論者間係存有如義務違反之損害賠償或懲罰性擔保責任等之不同論點¹。

循上述論點，系爭規定之補繳，亦因營利事業超額分配可扣抵稅額究係分配予境內股東或境外股東，而存有以下所述之差異：

- (1) 如認補繳之性質為營利事業因義務違反之損害賠償，則系爭規定所應責令補繳（賠償）者，當係指營利事業之行為所造成損害之金額。是若「超額」分配之可扣抵稅額，係分配予境內股東，因該「超額」之可扣抵稅額，最終將由自然人股東持以申報扣抵應納綜所稅稅額，並因國家並無該超額金額之稅捐收入，從而使國家有稅捐損失之損害；但若該「超額」係分配予境外股東者，因境外股東就該超額分配之可扣抵稅額，原則上並不得持以申報扣抵其應納稅額，從而國家並不因之有稅捐損失，則營利事業即無因超額分配可扣抵稅額致存有應賠償之損害。
- (2) 如認系爭規定之補繳，性質上屬懲罰性之擔保責任，則基於擔保責任之從屬性，自應有擔保之主債務存在，擔保人始有應負之擔保責任。是若營利事業「超額」分配

¹ 依於本案所召開之說明會，專家學者盛子龍教授及關係機關財政部所分別提出之論點。

之可扣抵稅額，係分配予境內股東，因該「超額」分配之可扣抵稅額，最終將由自然人股東持以超額扣抵應納綜所稅稅額，而使該持以扣抵之自然人股東受有利益，並因而造成國家之稅捐損失，是該超額部分之受益者係應對國家負返還義務，從而使因系爭規定而負擔保責任之營利事業，因存有應擔保之主債務，而應負系爭規定所定之補繳責任。但若係分配予境外股東，因境外股東就該超額分配之可扣抵稅額，原則上係不得持以申報扣抵其應納稅額，從而國家原則上並不因之有稅捐損失；此外，境外股東就受配股利之應納稅額，係由營利事業於分配股利時即先就源扣繳，是境外股東亦無因股利分配致對國家存有租稅債務；亦即境外股東原則上尚不因營利事業超額分配可扣抵稅額致對國家存有租稅債務之情，則於無主債務存在之情況下，應負擔保責任之營利事業，自亦無因之而有應負之補繳責任。

貳、系爭規定違反平等權保障之範圍，尚應及於責令補繳超額分配可扣抵稅額屬分配予營利事業非全部為境外股東之金額部分

一、本號判決就系爭規定是否符合憲法第 7 條平等權保障之審查，所採之分類標準

本號判決就系爭規定之責令營利事業補繳超額分配予股東可扣抵稅額之金額，所以僅認於營利事業之股東「全部」為境外股東部分，始抵觸憲法第 7 條平等權之保障，除基於系爭規定之立法理由所指「造成國庫稅源流失，影響國家資金調度」之目的外，係另「考量立法者為使國家掌握正確之

課稅資料、維護租稅公平、降低稽徵成本及提高稽徵效率，課以營利事業協力義務而言，系爭規定未區分營利事業是否全數為境外股東，於營利事業所記載可扣抵稅額帳戶金額與應報列金額不符時，一律要求營利事業補繳差額，其所採分類標準顯然涵蓋過廣，尚難謂與『造成國庫稅源流失，影響國家資金調度』及兼顧稽徵效率之目的之達成間具有合理關聯，係對不同之事物為相同之處理而未為合理之差別待遇，於此範圍內，牴觸憲法第 7 條平等權之保障。」(本號判決理由第 25 段及第 27 段參照)是本席認本號判決就系爭規定是否違反平等權保障之審查，係以是否造成國庫稅源流失 + 稽徵效率 (稽徵成本)，作為分類標準。

二、關於本號判決所採分類標準之探討

關於營利事業因虛增股東可扣抵稅額帳戶金額而超額分配可扣抵稅額，從而致稅捐損失之處理方法，如前所述，本係應由營利事業予以回溯更正，惟我國所得稅法則以系爭規定明文規範「責令營利事業補繳」²。而基於回溯更正，不論於稽徵機關或營利事業均需耗費鉅額成本下 (詳參後附之附圖)，固足認立法者以系爭規定明文責令營利事業補繳，係具有稽徵經濟之考量，惟所指之稽徵經濟，核係為避免因採「回溯更正」方式所需耗費如附圖所稱之鉅額遵從成本，尚非關於查核營利事業超額分配之可扣抵稅額究係分配予境內股東或境外股東以及所各分配金額，而須耗費之成本 (詳

² 關於營利事業之申報錯誤，於稅捐稽徵實務，有申報義務之營利事業尚非不得申請更正。且觀所得稅法第 114 條之 2 第 3 項：「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。」之規定，亦得佐證之。

下述)。故對於已明文責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之系爭規定，是否符合平等權保障之審查，本席認於分類標準上，所應著重者應係前開系爭規定立法理由所稱之「國庫稅額流失」，尚非稽徵經濟或效率之考量。

三、不論營利事業係全部或部分為境外股東，系爭規定責令營利事業補繳超額分配予境外股東可扣抵稅額之金額部分，原則上均係違反平等權之保障

(一) 營利事業超額分配予境外股東之可扣抵稅額，不論該營利事業之股東係全部或部分為境外股東，原則上均未因此造成國家之稅捐損失

承前開〈壹、二、〉所述，營利事業因虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，而超額分配可扣抵稅額，其中分配予境外股東之金額部分，基於境外股東原則上並不得將受配之可扣抵稅額用以扣抵其應納稅額，而未因之對國家造成稅捐損失，亦即此等未形成國家之稅捐損失，係源於超額分配之可扣抵稅額之受配者為境外股東，是不論為超額分配可扣抵稅額之營利事業，其股東係全部或部分為境外股東，只要受配者係境外股東，其原則上並未因此造成國家稅捐損失一節，均相同。從而，系爭規定未區分營利事業超額分配之可扣抵稅額，究係分配予境內股東或境外股東，均責令營利事業補繳全部超額分配稅額之金額，核係就不同事物而為相同之處理。

(二) 關於系爭規定是否符合平等權保障之審查，稽徵成本一事應認係不具意義

關於超額分配可扣抵稅額之營利事業，不論是否有境外股東？係全部或部分為境外股東？稅捐稽徵機關均須經過

調查始能得知。而依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」從而，稅捐稽徵機關於查得營利事業有虛增股東可扣抵稅額帳戶金額而超額分配可扣抵稅額情事，如欲再進一步查明此等超額分配之可扣抵稅額，是否有分配予境外股東之情，係得依上述稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，要求該營利事業說明，並提供相關分配資料供稅捐稽徵機關查核；又因營利事業進行之盈餘（股息、股利）分派，基於就境外股東、境內股東本有開立扣繳憑單、股利憑單之別，可知營利事業亦係握有其股東究屬應開立扣繳憑單之境外股東或應開立股利憑單之境內股東之相關資料；並佐以稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第 7 條第 3 款：「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，免予處罰。」之規定，應足認核算營利事業超額分配予境外股東之可扣抵稅額，尚非係困難而須耗費高額稽徵成本之事³。

另營利事業超額分配之可抵稅額是否全部分配予境外

³ 減免處罰標準係財政部依稅捐稽徵法之授權所訂定發布，而財政部既已於減免處罰標準第 7 條第 3 款明定營利事業超額分配可扣抵稅額予營利事業之境外股東部分之金額係屬免罰，則稅捐稽徵機關自須核算出此免罰部分之金額，始得據以認定課以 1 倍以下罰鍰之基準金額。從而，應得據之而認此金額之核算，尚非困難且須耗費高額之成本者，否則財政部應不會為此等免罰規定。

股東，本須先就該營利事業對股東之盈餘分配究係開立扣繳憑單或股利憑單等情，進行全面性之調查，並為相對應資料之稽核，始得以確認。是於營利事業有無境外股東、全部或部分為境外股東等節之釐清，就調查方法及程序言，其等間實無甚差異，且此等稽徵成本，亦非以系爭規定規範之補繳制所欲避免之鉅額遵從成本（詳附圖）。

此外，系爭規定就營利事業超額分配之可扣抵稅額，未區分究係分配予境內股東或境外股東，而予以合理之差別待遇，即就此等差額之金額，均一律責令營利事業補繳，若認其中責令補繳分配予境外股東之金額部分，係違反平等權保障意旨而違憲，則不論該營利事業係全部或部分為境外股東，其法律效果均僅係認稅捐稽徵機關依系爭規定責令營利事業補繳之金額，原則上不得包含分配予境外股東之可扣抵稅額之金額。至於超額分配予境內股東之可扣抵稅額，不論是分配予境內個人股東或境內營利事業股東即附圖之〈a 及乙〉之金額，均仍依系爭規定（即現行制度）責令營利事業即附圖之甲公司補繳，亦即尚非認現行系爭規定之補繳制係屬違憲，而只能按回溯更正制辦理。申言之，營利事業縱屬有部分為境外股東及境內股東之類型（如附圖之甲公司），因稅捐稽徵機關仍應依系爭規定責令營利事業補繳超額分配予境內股東可扣抵稅額之金額，而尚不生此部分之超額分配可扣抵稅額須回溯更正，致生如附圖所示之鉅額遵從成本情事。

（三）小結

綜上所述，營利事業超額分配予境外股東之可扣抵稅

額，不論該營利事業之股東係全部或部分為境外股東，原則上均未造成國家之稅捐損失；且超額分配可扣抵稅額之營利事業，不論其股東係全部或部分為境外股東，就此等相關事實之查核，其稽徵成本亦均相當，且此等查核成本亦非採取系爭規定之責令營利事業補繳制所欲避免之鉅額遵從成本，而於系爭規定是否符合平等權保障之審查，應認係不具意義。從而，本席認除依舊制所得稅法第 73 條之 2 但書規定之可扣抵稅額外，系爭規定未區分營利事業超額分配之可扣抵稅額，究係分配予境內股東或境外股東，均依超額分配可扣抵稅額之金額，一律責令營利事業限期補繳，就其中關於責令補繳超額分配予境外股東可扣抵稅額之金額部分，核係就不同事物卻未為合理之差別待遇，牴觸憲法第 7 條平等權之保障。惟本號判決卻僅就系爭規定於營利事業為全部境外股東，其責令營利事業補繳超額分配予境外股東可扣抵稅額之金額部分，始認牴觸憲法第 7 條平等權之保障，就所未及於營利事業僅部分為境外股東部分，本席尚難同意。

叁、期待相關機關更全面性並及時之作為，俾得更有效落實 納稅者權益之保護—代結論

系爭規定係因我國所得稅法採行兩稅合一制，於 86 年 12 月 30 日所制定公布；然 98 年 11 月 6 日修正發布之減免處罰標準第 7 條即針對「依所得稅法第 114 條之 2 規定應處罰鍰案件」於第 3 款規定：「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百分之百持有，免予處罰。」同條款嗣於 105 年 1 月 15 日復修正發布為「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，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，免予處罰。」換言之，營利事業超額分配可扣抵稅額，不論受分配之股東係境內股東或境外股東，依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定，稅捐稽徵機關除應依該條項前段規定，責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之金額外，尚因同條項後段「並按超額分配之金額，處 1 倍以下之罰鍰」之規定，亦會對營利事業處以超額分配金額之 1 倍以下之罰鍰（原規定為 1 倍之罰鍰，嗣於 98 年 5 月 27 日修正公布為 1 倍以下之罰鍰）；嗣因上述減免處罰標準之先後修正發布，而使營利事業不論係全部為境外股東或部分為境外股東，就超額分配可扣抵稅額予境外股東部分之金額，均得免為所得稅法第 114 條之 2 第 1 項後段規定之處罰。

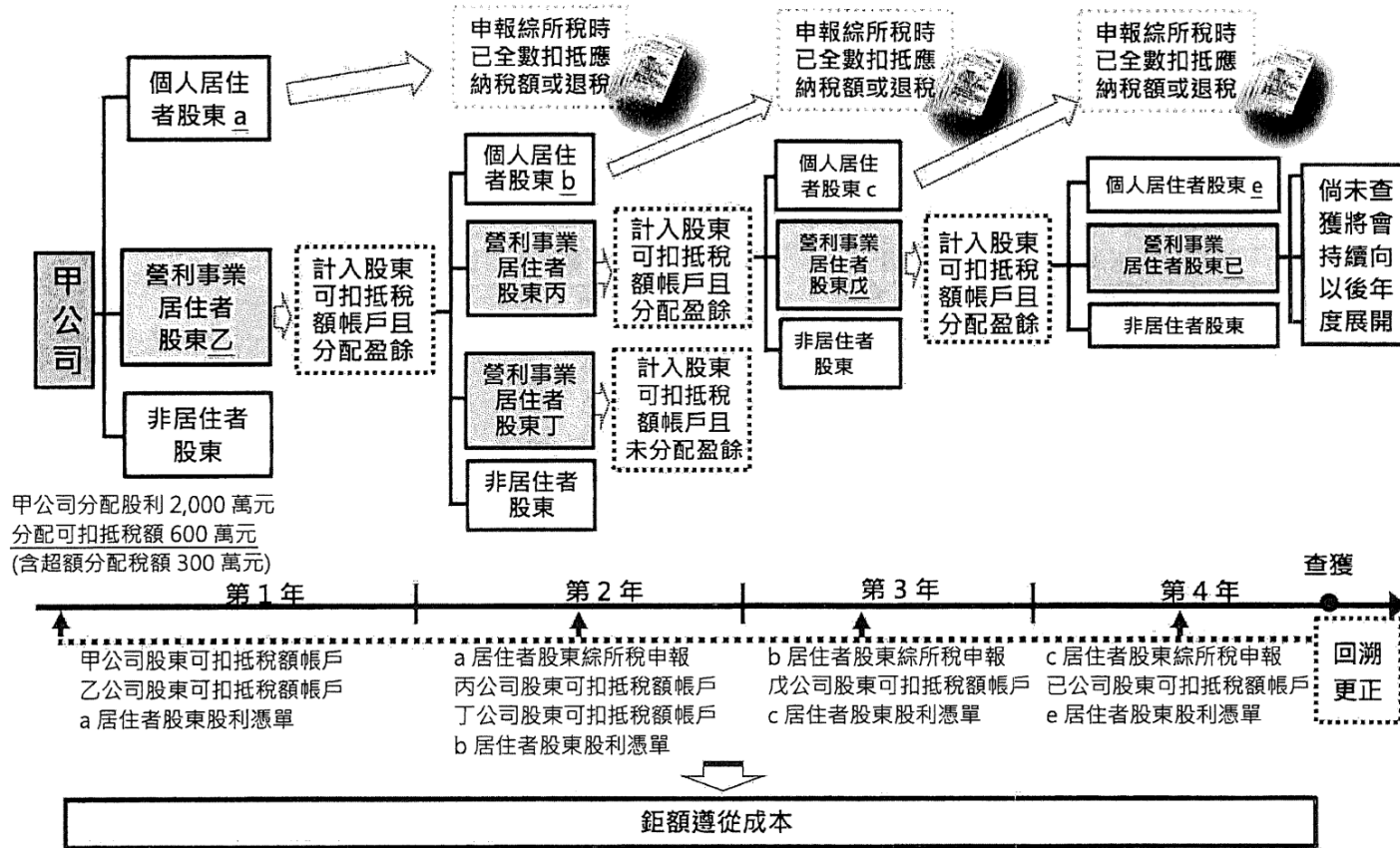
惟減免處罰標準係依稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項規定之授權而訂定，又稅捐稽徵法第 48 條之 2 係規定：「（第 1 項）依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。（第 2 項）前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部定之。」可知，減免處罰標準係針對應處罰鍰之行為，就情節輕微或漏稅在一定金額以下者，所訂定罰鍰之「減或免」之標準。而觀諸減免處罰標準之整體規範體例，並衡酌超額分配可扣抵稅額之金額，其個案情節係各殊，且就營利事業而言，其核屬行為義務之違反，雖系爭規定責令補繳超額分配之金額，但如上所述，並非因營利事業自身有漏稅之行為，是上述減免處罰標準第 7 條第 3 款之免罰規定似僅得歸類至「情節輕微」。然此等行為何以係情節輕微，且係輕微至宜予免罰，本席認應

係基於前開所述之「超額分配可扣抵稅額予境外股東，就國家而言，原則上並無稅捐損失」之意旨。

承前所述，營利事業因虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，而超額分配可扣抵稅額，係營利事業之違反義務行為，本得對之課以行為罰，至系爭規定之補繳，性質上則屬營利事業義務違反之損害賠償或懲罰性擔保責任，是超額分配予境外股東之金額，雖因原則上未致國家稅捐損失而不應責令營利事業補繳，但仍應課以行為罰。從而，本席揣測上開減免處罰標準第7條第3款之免罰規定，或係於發現系爭規定責令補繳超額分配予境外股東可扣抵稅額之金額部分係具疑義後，為符租稅公平及避免爭議，乃雖免除所得稅法第114條之2第1項後段所定罰鍰之處罰，但仍以系爭規定之責令營利事業補繳超額分配可扣抵稅額之金額，而實質上替代超額分配稅額之金額之1倍罰鍰（行為罰）。申言之，此等迂迴之處理方式，固具個案之實質面功能，然此等便宜作法，本席認不僅不應影響法規範（系爭規定）是否違憲之審查，且彰顯租稅法規在立法規劃及定制時之周延度問題。

故而，雖兩稅合一制已經落日，但本席仍期待得因本號判決之審理，有關機關除於立法時應為更全面性之考量外，於面對問題時，更應及時尋求根本解決之道，俾得更有效落實納稅者權益之保護。

【附圖】



※資料來源：財政部112年5月30日台財稅字第1120458600號函檢送財政部就同年9日說明會時大法官詢問事項之補充說明第16頁