

憲法法庭 112 年憲判字第 10 號判決不同意見書

蔡大法官明誠 提出

吳大法官陳環 加入

黃瑞明大法官 加入

本號判決就兩稅合一制廢除（107 年 7 月 1 日廢除）前之 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。」（下稱系爭規定）以憲法第 7 條平等權作為憲法審查之依據，採取部分違憲之立論，雖將之限縮於股東全部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（下併稱境外股東）部分，但如以部分或全部境外股東作為區分，則如何判定所謂部分或全部境外股東（個人或國外公司之法人股東），判定之基準時點為何，因股東之變動可能性及外資營業及投資策略之調整或改變，均可能隨之變化，亦應有所考量。且如係股東人數甚多或股權不集中之營利事業，如何確認其全部股東所在，或在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人等事實認定與舉證分擔，亦恐增加稅務之行政成本，凡此於實務上是否可行，及是否可能造成稅務行政上紛擾。另所得稅法上之境內、境外股東兩者是否為最適之比較對象，而有憲法平等權（租稅公平原則）之比較對象或可比較性(Vergleichspaar oder Vergleichbarkeit)；實施兩稅合一制所適用之對象，容有立法裁量與政策選擇之

餘地，此等問題仍有再推敲之必要。爰提出不同意見書如下：

一、本號判決以憲法平等權作為審查依據之商權---兼論財產權與比例原則（過苛禁止原則）審查之可行性

本號判決就系爭規定於股東全部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，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部分，除依所得稅法第 73 條之 2 但書規定，未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納稅額所生之可扣抵稅額外，認抵觸憲法第 7 條平等權保障。其作為區分差別待遇之比較對象，係營利事業之個人股東是否全部居住於我國境內，及營利事業在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人，然此分類標準將受境內境外股東之變動及各種外資營業及投資策略之調整或改變所影響，不似本國公司與外國公司係以其成立時之法律依據而定，來得準確。

關於內、外國人之平等權保障，觀察我國憲法第 7 條規定，中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。其主要以中華民國人民為適用對象。學理上見解，除專屬國民之參政權及受益權等自由或權利，及基本權仍受憲法第 23 條規定限制者外，可認為外國人亦得享有憲法保障之人權或負有憲法義務。再者，除自然人外，法人就符合法人本質之基本權，國內法人亦得享有之。所謂符合法人之本質，指該基本權或憲法義務並不專屬於自然人者，例如男女平等權、參政權、服公職權、服兵役等。而外國法人係依外國法律所成立之法人，本國法律並不當然承認

其有本國法人之資格。¹因此，憲法保障之平等權（平等原則），對境外股東雖有適用之可能性，但因其「境外」因素具有特殊性，故外國個人、法人及營利事業之權利與義務能力，可能受到限制。

關於租稅法之憲法審查，從往昔司法院大法官解釋實務觀之，就各種稅法有無違憲侵害人民之財產權之合憲性監督，其所採行審查之憲法原則²，主要包含憲法第 19 條租稅法律主義（租稅法定主義）³、比例原則及平等（權）原則或

¹ 參照林紀東，中華民國憲法逐條釋義（第一冊），臺北：三民書局，民國 82 年 1 月修訂 7 版，頁 66，311；陳新民，憲法釋論，臺北：三民書局，2022 年 3 月增訂 10 版 1 刷，頁 92-93；陳敏，稅法總論，民國 108 年 2 月 1 版，臺北：作者發行，頁 3，65 以下（該書參考德國 Tipke 著稅法一書，稱之為平等課徵原則；Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung，亦即可從德國基本法第 3 條所定之平等原則導出平等課徵原則）。

² 參照吳庚、陳淳文，憲法理論與政府體制，臺北：作者發行，民國 106 年 9 月增訂 5 版，頁 271。

³ 例如司法院釋字第 640 號解釋：「財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：...與所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。」又例如司法院釋字第 210 號解釋：「中華民國六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第二十三條第三項第一款，關於限額免納所得稅之利息，係規定『除郵政存簿儲金及短期票券以外之各種利息』，並未排除私人間無投資性之借款利息，而中華民國七十年八月三十一日發布之獎勵投資條例施行細則第二十七條認該款『所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息』，財政部(七〇)台財稅字第三七九三〇號函並認『不包括私人間借款之利息。』縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條『各種利息』之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨。」

租稅公平原則。⁴另有以基本權連同人民依法納稅義務為審查者⁵，亦有採租稅法律主義與平等原則（租稅公平原則）⁶或憲法第 15 條財產權⁷併為論述者。於依憲法第 7 條平等原則審

⁴ 例如司法院釋字第 318 號解釋：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」另如司法院釋字第 410 號解釋：「由於民法親屬編施行法對於民法第一千零十七條夫妻聯合財產所有權歸屬之修正，未設特別規定，致使在修正前已發生現尚存在之聯合財產，仍適用修正前之規定，由夫繼續享有權利，未能貫徹憲法保障男女平等之意旨。對於民法親屬編修正前已發生現尚存在之聯合財產中，不屬於夫之原有財產及妻之原有財產部分，應如何處理，俾符男女平等原則，有關機關應儘速於民法親屬編施行法之相關規定檢討修正。」

⁵ 例如司法院釋字第 217 號解釋：「財政部中華民國七十二年二月二十四日(72)台財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第十五條第十九條之規定。」

⁶ 例如司法院釋字第 565 號解釋：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」

⁷ 例如司法院釋字第 607 號解釋，亦認為如符合租稅公平原則，則與憲法第 7 條平等原則及第 15 條保障人民財產權之規定不相牴觸。

查者，就涉及非人格性之財產利益相關之租稅制度及法律規範，合理關聯性之審查密度，原則上係採取所謂恣意禁止 (Willkürverbot) 原則，除非於個別案件中，強調特別或重要（重大）之公共利益目的（公益性），而提升至中度（實質關聯）以上之審查密度，始採較高審查密度之比例原則作為審查標準。⁸

以往解釋運用平等權之審查皆係針對本國人所得稅事項，至境外股東（公司）（或唯一境外公司之法人代表）是否等同於本國股東（公司）之法律地位，是否當然適用租稅平等原則（平等課徵原則），於此可能涉及所謂法律前人人平等之法律平等 (Rechtsgleichheit)，或所謂立法平等 (Rechtsetzungsgleichheit)，與所謂法律適用之平等 (Rechtsanwendungsgleichheit)⁹，後者有關法律適用之平等，

⁸ 德國基本法就一般平等審查恣意禁止及所謂新公式(sogenannte neue Formel)原則之運用，在不平等對待時，就物之事由(ein sachlicher Grund)，以較低密度審查，是否違反恣意禁止而不平等對待。參照 Konrad Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Neudruck der 20. Aufl., Heidelberg: C.F.Müller, 1999, Rn.438f., Fn. 84 m. W. Nachw.; Zippelius/Würtenberger, Deutsches Staatsrecht, 33. Aufl., München: Beck, 2018, §23 Rn.15ff.; Peter Badura, Staatsrecht, 7. Aufl., München: Beck, 2018, C45. 本號判決以平等權作為審查，而運用以物之原因(ein sachlicher Grund)（即如財產原因）作為審查對象時，則宜適用恣意禁止原則，即有較低密度限制之形成空間，此僅所謂明顯性審查標準 (Evidenzkontrolle)（類似合理關聯之審查; rational basis review）。參照 Zippelius/Würtenberger, a.a.O., §23 Rn.16.

⁹ 有關法律適用平等對於稅法或行政法上執行之適用，參照 Nußberger, in: Sachs, Grundgesetz, 9. Auflage 2021- beck-online, Art. 3 Rn. 115ff.; Koenig, in: Koenig Abgabenordnung (AO), 4. Auflage 2021-beck-online, § 3 Rn. 60f., 69ff.; BVerfG: Verstoß gegen die Rechtsanwendungsgleichheit,

係就法律適用時所衍生之不平等情事，僅要求不得恣意適用法律，並未似前者受到較嚴格審查，即僅為較低之保護密度(von nur geringer Schutzintensität)。¹⁰因此，本號判決係就兩稅合一之設算制所生之法律平等問題，其依據平等權，就系爭規定宣示部分違憲，宜解為恣意禁止之較低密度審查之稅務行政上法律適用平等問題。如有關兩稅合一設算制之系爭規定，認為其係屬法律（立法）之平等問題，自應提升其審查密度，且其所比較之對象，是否以境內與境外或全部與部分之股東為分類，實不無疑問！又就本號判決宣告違憲之範圍而言，其認系爭規定所採分類標準顯然涵蓋過廣，但細究本號判決將不適合涵蓋者作為比較對象，亦有疑問。是本件聲請所涉之爭議，如欲採憲法平等權為審查標準，在解釋上充其量宜解為法律適用平等之問題。且基於立法者對租稅規定之差別待遇分類與目的之達成應具有合理關聯之審查密度，即宣告系爭規定部分違憲，亦值得商榷。如前所述，倘

Beschluß vom 14-09-1992 - 2 BvR 1941/89, NJW 1993, 997; P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 2023- beck-online, Art. 3 Abs. 1 Rn.181, 437.其謂平等原則(Gleichheitssatz)對於行政之要求，非為「形成平等」，而是「相稱平等」(gegenüber der Verwaltung nicht Gestaltungs-, sondern Entsprechensgleichheit); Schmidt, in: Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 23. Auflage 2023-beck-online, GG Art. 3 Rn. 22; Rätke, in: Klein, Abgabenordnung (AO), 16. Auflage 2022-beck-online, § 85 Rn.10.其適用於法中之平等與不法中之不平等(eine Gleichheit im Recht und keine Gleichheit im Unrecht)(BVerfGE 21, 245; 25, 229; BFH BStBl 89, 836)。但例外情形，所謂結構性之法律與執行虧空，亦可能導致實體稅捐規範之違憲(Ausnahmsweise kann allerdings ein sog strukturelles Gesetzes- und Vollzugsdefizit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Steuernorm führen.)

¹⁰ 參照 Volker Epping, Grundrechte, 8. Aufl., München: Springer, 2019, Rn.769; Kischel, in: BeckOK Grundgesetz, Epping/Hillgruber, 55. Edition, Stand: 15.05.2023, . Art. 3 Rn.9.

認兩稅合一設算制之系爭規定係屬法律（立法）之平等問題，自應提升其審查密度。總之，不免產生究竟其係立法不平等或法律適用不平等混淆不清之疑慮！

又有關舊制所得稅法所採取之稅制，係參考往昔國際流行之兩稅合一制，並依法明定其適用對象，而經立法程序所為稅制改革與立法政策選擇。本號判決既參考司法院釋字第745號解釋之立論，未否認於租稅法律關係中，立法者對稅捐債務人或與稽徵程序相關聯之其他第三人課以稅捐協力義務，並因協力義務種類及性質之不同，分別訂定不同之規範，其分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規劃及稽徵程序之效率，適合由代表民意之立法機關及擁有專業能力之相關行政機關決定。本號判決亦不否定有關協助國家完成兩稅合一制施行之稅捐協力義務，認其為增進公共利益所必要。本號判決採較低密度之合理關聯之審查標準，卻得出牴觸憲法第7條平等權保障之較嚴格結論，其立論基礎及論據，恐有欠周詳，實有再商榷之必要！

另從整體稅制而言，立法者將本國、外國法人（公司）或境內外之股東加以區分，而設計出不同稅制規範。換言之，立法者就納稅義務人區分本國人或外國人分別適用不同申報程序或法規範，並基於本國人與外國人之特殊性，設有不同之稅制規範及其限制，如前所述，於公司法或稅法上亦屬常見。關於外國人於本國所得課稅方式，稅法上可能採取結算申報與就源扣繳方式，於此可能涉及該負有納稅義務之外國人於應繳稅之當年間於我國同一課稅年度合計居留日數（例如是否超過或未滿90日或滿183日等），亦即視其居留

時間之長短而定是否一次性收入就源扣繳。¹¹其他國家對於外國人之課稅原則，稅法實務上往往發展出不相同稅制及稅率。如將外國人之課稅與本國人之課稅作為可比較之對象，則所得稅法係採累進稅率之設計，外國人一次性收入就源扣繳課稅方式，是否因無累進稅率稅制之採用，即違反租稅公平原則，亦不無疑問！

本號判決就具有特殊性之境外股東所制定稅捐義務之規範對象，實不應與本國股東作為相互比較之對象，進行前述所謂立法平等之衡量，率而論斷其違反憲法第 7 條平等權，恐不無疑義。況且，依本號判決之結論，如非屬唯一外國公司對本國公司之投資，或其係屬股東人數甚多或股權不集中之營利事業，如何確認其股東所在，或在中華民國境內有無固定營業場所及營業代理人等事實認定與舉證分擔，恐亦增加稅務之行政成本。是限縮於全部境外股東之限縮解釋方式，於實務上是否具有可行性，顯有再推敲之餘地，且其可能造成之稅務行政上紛擾，亦值得商榷。且就部分境外股東之情況而言，本號判決卻認在合憲範圍，將部分境外股東與全部境外股東作為比較對象，並得出不同之違憲審查結果，其妥當性亦有可議之處，實難認其符合本號判決所揭櫫稅捐公平之意旨！

當然，於此並不反對基於獎勵外資而所為之稅法優惠措施，且得就境外股東之憲法第 15 條財產權保障及法定納稅義

¹¹ 外國人課稅方式依其在臺居留日數，分成結算申報與就源扣繳兩種，詳參財政部稅務入口網頁如下：
<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/tax-info/understanding/tax-saving-manual/national/individual-income-tax/kGAQlxB>（最後瀏覽日期：112 年 7 月 20 日）。

務之規範，是否有干預財產權過度之情事，進行法規範之憲法審查，亦即就納稅義務人之申報及抽查等相關規定，亦得審酌相關機關所定稅捐規範或其所採稅務措施與憲法比例原則有無違背。如顯有過苛者，則可認其不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。¹²

二、98 年所得稅法之設算扣抵制，不問股東國籍，一律適用於本國籍公司，為政策選擇，無違租稅公平原則

本件所涉及原因案件係聲請人（即該案之原告及上訴人）為超額分配股東可扣抵稅額事件，公司超額分配可扣抵稅額給外國股東，是否違反所得稅法第 114 條之 2 而應責令限期補繳。探討此爭議，係因當時立法者選擇採取兩稅合一制之背景下所衍生之問題。

於此應再強調者，乃是本件聲請人魏斯蒙股份有限公司（下稱魏斯蒙公司）性質上為本國公司。經查，聲請人魏斯蒙公司係依中華民國公司法設立登記之本國公司。魏斯蒙公司之唯一股東為美商衛斯門國際股份有限公司，看似其係一家純外資之公司。從比較公司法之工商管理而言，各國公司

¹² 司法院大法官案件審理法之時代，曾有類似解釋，例如司法院釋字第 696 號解釋：「有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。」又如司法院釋字第 746 號解釋：「遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：『前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。』就應納稅款部分加徵利息，與憲法財產權之保障尚無牴觸；惟就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起失其效力。」

法對於本國與外國公司均有明確定義。公司是否為本國公司或外國公司之主要判斷，係以該國（或管轄區）公司法及其主管機關之角度觀察。¹³以我國而言，凡依中華民國公司法設立登記者，為本國公司（包括純外資、合資、純本國資金投資），依外國法律（非依中華民國公司法）設立登記者為外國公司（公司法第 4 條、企業併購法第 4 條第 8 款及證券交易法第 4 條第 2 項規定參照）。外國公司未經辦理分公司登記，不得以外國公司名義在中華民國境內經營業務。縱使考量美商衛斯門於中華民國設立子公司之事實，但子公司有獨立法人人格，其國籍依註冊地決定。因此，由公司法角度，魏斯蒙公司為本國公司，適用 98 年之兩稅合一制¹⁴，並

¹³ 如從美國公司註冊實務觀察，美國各州均定有其個別公司法，美國百分之五十以上之上市公司選擇於德拉瓦州設立，則須遵守德拉瓦州公司法之規定。雖然許多德拉瓦州公司同時在其他州或跨國營運，但是，如欲判斷其係屬何類公司，應依德拉瓦州公司法規定。雖然多數德拉瓦州公司之資本，主要並非來自德拉瓦州，但因資金來源非屬其判斷之重點，而是以其係依何州或國家之公司法完成設立登記，是就紐約州而言，該公司為外州公司。且如登記為德拉瓦州公司，並無國籍限制。以德拉瓦州公司為例，諸如著名之 Nestlé, DuPont, Johnson Controls Holding Company, Inc 等，可資參考。另參考德拉瓦州公司法有關公司設立規定：TITLE 8 Corporations CHAPTER 1. General Corporation Law Subchapter I. Formation, " 101. Incorporators; how corporation formed; purposes. (a) Any person, partnership, association or corporation, singly or jointly with others, and without regard to such person's or entity's residence, domicile or state of incorporation, may incorporate or organize a corporation under this chapter by filing with the Division of Corporations in the Department of State a certificate of incorporation which shall be executed, acknowledged and filed in accordance with  103 of this title."

¹⁴ 86 年 12 月 26 日立法院通過修正所得稅法，實施兩稅合一係採設算扣抵制（所謂兩稅合一之完全設算扣抵制），增訂該法第 3 條之 1 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

無疑問。

兩稅合一制度適用於我國公司，無論其股東之組成。所得稅法第 114 條之 2 並無區分股東為本國人或外國人，亦無

本法另有規定外，得於盈餘分配時，由其股東、社員、合夥人或資本主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。」在立法理由稱，其新增條文係揭示兩稅合一制度之基本規定；並明定營利事業繳納之營利事業所得稅，得由股東、社員、合夥人或資本主依規定扣抵其應納之綜合所得稅額。又下列營利事業或機關、團體，免予設置股東可扣抵稅額帳戶：一、總機構在中華民國境外者。二、獨資、合夥組織。三、第十一條第四項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體。四、依其他法令或組織章程規定，不得分配盈餘之團體或組織。（第 66 條之 1 參照）因股東可扣抵稅額帳戶之設置與記錄，攸關營利事業分配股東等股利或盈餘所含可扣抵稅額之正確性，於第 66 條之 1 第 1 項作原則性規定，以資規範。另於第 2 項明定免設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業機關、團體之範圍以規範不適用兩稅合一制之情況。因此可見，我國兩稅合一制不全面性適用於所有營利事業機關、團體，立法者仍有其特殊考量，而另設其適用範圍。之後，103 年 5 月 16 日修正所得稅法第 66 條之 4 規定，改採部分設算扣抵制。因當時規定所採完全設算扣抵規定下，營利事業分配盈餘後，依第 66 條之 6 規定之稅額扣抵比率計算之可扣抵稅額，應全額自股東可扣抵稅額帳戶中減除，以維持該帳戶正確數額，俾利各次分配盈餘時，正確計算稅額扣抵比率。另依第 14 條第 1 項第 1 類規定，股利總額應按股利淨額與可扣抵稅額之合計數計算。茲因修正第 66 條之 6 第 1 項將中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配股利之可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額之半數，倘依原條文第 1 項第 1 款規定，將造成僅分配予股東或社員之可扣抵稅額（現行規定之半數），應自股東可扣抵稅額帳戶中減除，未准予扣抵之半數，仍保留在股東可扣抵帳戶餘額中，爰修正第 1 項第 1 款，規定營利事業分配盈餘時，應依分配之股利淨額或盈餘淨額，依第 66 條之 6 規定計算之稅額扣抵比率計算應自股東可扣抵稅額帳戶中減除之稅額。由此可見，稅制改革係體現稅法與時俱進之變動特性，是兩稅合一制廢除前，將完全扣抵制修改為部分扣抵制，且 107 年 1 月 18 日通過刪除所得稅法第 3 條之 1 實施兩稅合一制相關法規範，就以前不採部分扣抵制或採取兩稅合一制所產生之計算上偏差，實不宜逕認其因未採更公平之稅制而違憲。

「全部股東均為外國人時，得不受該條規範或免於處罰」之例外規定。如原審（高等行政法院）判決所示，股份自由轉讓原則為公司法第 163 條所揭示，魏斯蒙公司目前雖然唯一股東為外國人（且為外國法人），然隨時皆可轉讓，股東隨時亦可能變動。本國公司原本即應受此等規定之適用及規範限制，而無由以其股東為外國人，而得不受所得稅法第 114 條之 2 之規範，蓋此一制度係具延續性，得以清楚追蹤營利事業所得稅及可扣抵稅額之變化，該制度亦不以股東是否實際上使用該可扣抵稅額，來判定「股東可扣抵稅額帳戶」內容之正確與否。因此，兩稅合一制下，將「股利可扣抵稅額」用於抵免股東應繳納所得稅之利益歸於「本國籍股東」，而未歸屬於「非居住中國民國境內之境外股東」，屬稅捐政策選擇，目的在使營利事業保持「股東可扣抵稅額帳戶」之正確，可避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益。

又營利事業如有所得稅法第 114 條之 2 第 1 項及第 2 項規定情形之一者，稽徵機關應就該營利事業超額分配之可扣抵稅額，責令限期補繳。其理由在於營利事業已繳納多少營利事業所得稅，為避免重複課稅，於營利事業實際分配盈餘時，依舊制所得稅法第 66 條之 6 第 1 項之限額規定，計算出分配與股東之可扣抵稅額。為達此規範目的，凡於我國設立之公司，無論其股東為誰，公司皆應依規定（自 87 年度起），建置「股東可扣抵稅額帳戶」，正確記錄公司之營利事業所得稅額，保存正確計算該帳戶金額之憑證與記錄。¹⁵

¹⁵ 參照財政部，建構租稅公平環境，

如原審判決理由所示：「此一帳戶餘額之多寡，不僅代表繳納之營利事業所得稅額還有多少可供股東扣抵，同時也會影響營利事業在往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額金額，故係以法定可扣抵稅額增加或減除項目之具體實現。」至於聲請人（即上訴人）所主張因其股東全部皆是外國人，該公司扣抵稅額超額分配時，此部分並不會被拿去扣抵綜合所得稅，政府不會減少稅收。即使超額分配可扣抵稅額予股東（美商衛斯門國際股份有限公司），於股東全為外國人之情形，至多僅屬於申報內容計算繕誤，因此要求補繳，未繳予以處罰，將適用於本國股東之制度原理，強加於外國股東等語。惟本件問題源頭，是否應在於營利事業會計及納稅申報作業程序之審核與校對，值得再推敲之。又本號判決既認可聲請人此部分之主張，亦且認系爭規定部分違憲，從而否定兩稅合一設算扣抵制，此等立論與判斷，是否符合系爭規定及稅制之立法意旨與目的，仍有再商榷之必要。

如前所述，本件聲請人為本國公司，雖其唯一股東為外國公司，然其既為本國公司，自應受所得稅法之規範。¹⁶如

<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/127?cntId=68562>（最後瀏覽日期：112年7月20日）（部分引用）：「（五）自107年1月1日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，有助簡化稅制稅政。……（八）為衡平境內外業者租稅負擔，提供境內外業者公平競爭環境，原低價免稅額門檻由3,000元調整為2,000元，自107年1月1日生效。……（十一）為防杜跨國企業藉於低稅負租稅管轄區成立CFC保留盈餘不分配，規避我國稅負，我國於105年7月27日增訂『所得稅法』第43條之3，建立營利事業CFC制度，經行政院核定自112年度施行。」

¹⁶ 參照聲請人於經濟部商業司之商工登記公示董監事資料（序號依據公司基本資料內容顯示）：

經評估認為並不適合，該外國公司亦可以分公司之方式於我國營業。再從企業利益而言，其欲採取何種公司之形式或其他形式於我國從事投資或商業活動，甚至達成其節省稅捐之目的，自屬其跨國企業策略之一環，亦有其自主選擇之空間。因此，魏斯蒙公司既屬本國公司，自應適用 98 年之兩稅合一制。依本號判決結論，就本國公司，卻以限縮於全部境外股東之解釋方式，在憲法審查之範圍，將部分境外股東與全部境外股東作為比較對象，推論出兩者之部分合憲與部分違憲之結果，恐有類比謬誤之嫌，並不妥當，亦且有過度偏袒於全部境外股東之本國公司之疑慮，實難認其符合本號判決所揭櫫憲法稅捐公平原則之要求！

三、兩稅合一制度乃建構動態投資環境之歷史性政策產物，宜審慎為稅法新制之違憲審查

從稅制改革觀點，一國稅制改革往往牽涉甚廣，且甚具複雜性。諸如兩稅合一制等稅法制度之採行，固有其個別目

序號	職稱	姓名	所代表法人	持有股份數 (股)
0001	董事長	魏 OO	美商衛斯門國際股份有限公司	833,100
0002	董事	魏 OO	美商衛斯門國際股份有限公司	833,100
0003	董事	魏 OO	美商衛斯門國際股份有限公司	833,100
0004	監察人	謝 OO	美商衛斯門國際股份有限公司	833,100

並參照最近一次登記當屆董監事任期：111 年 12 月 16 日至 114 年 12 月 15 日，實務上有關董監事當屆任期，為公司辦理董監事登記時所提供之資訊，並非法定登記事項，且可能因公司是否進行改選而有變。

的考量與規範設計，且不乏參考先進國家之立法例而制定，並為因應稅務行政運作之需要，亦須作出不同細部規範設計，以利適用。因此，有關稅制改革與稅法修正，自宜給予立法者自由形成之更大空間。至實施後發現規範之不足者，須與時俱進，隨時調整，以補不足，自屬當然。此從國際比較稅法觀點，國際間常有推陳出新之稅制提議與改革，更足以印證上述之觀點及其發展趨勢。換言之，各國稅法與國際組織（例如 OECD 等）所欲避免重複課稅與追求租稅公平原則等目的之實現，難以一次到位而臻於至善之境，往往有賴不斷嘗試新制，並與時俱進之持續改革。相關機關與立法者之稅制改革，其目的原在建構租稅公平環境，如有稅務漏洞時，通常需要不斷努力填補之。現今世界各國更加強調防止跨國企業逃漏稅之新發展趨勢，若干國家推動或採行「受控外國企業（公司）制度」。¹⁷例如，我國所得稅法亦隨國際

¹⁷ 有關受控外國企業(CFC)課稅制度之比較、影響及因應，參照何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與改革芻議，月旦財經法雜誌，18期（2009年9月），頁81以下；范香琴，CFC制度法令解析與臺資企業應有之思維，月旦會計實務研究，54期（2022年6月），頁69以下；曾博昇，臺資企業應如何因應全球數位課稅方案及最低稅負制？，月旦財稅實務釋評，19期（2021年7月），頁8以下；曾博昇，臺資企業應如何因應全球數位課稅方案及最低稅負制？，月旦會計實務研究，49期（2022年1月），頁56以下；黃士洲，全球稅務布局、受控外國公司稅制與移轉訂價—以 Google 亞太市場為例，月旦會計實務研究，57期（2022年9月），頁72以下；Thomas Richter, Die neuen Controlled Foreign Company Regeln in Großbritannien, IStR 2013, 187ff.; Jens Schönfeld, Reaktion der britischen Regierung auf „Cadbury Schweppes“: Geplante Änderungen der britischen CFC-Rules und deren Vereinbarkeit mit EG-rechtlichen Vorgaben, IStR 2007, 199; Alex Lyden-Horn, Cadbury Schweppes: A Critical Look at the Future and Futility of U.K. Controlled Foreign Company Legislation, 22 TEMP. INT'L & COMP. L.J. 191 (2008);

反避稅之趨勢，引進該稅法新制，增訂所得稅法第 43 條之 3 規定，即其適例。¹⁸另從稅務行政角度觀之，係將本國公司於海外設立之外國公司（本國持股超過 50% 以上，亦可能為 100%）之盈餘，視為本國公司之海外盈餘（由營利事業所得稅之角度）。

就個案而言，本件聲請係屬司法院大法官審理案件法之

Robert Feinschreiber & Margaret Kent, The BEPS Foreign Controlled Company Provisions Provide a Call to Action, 15 CORP. BUS. TAX'n MONTHLY 35 (2014).

¹⁸有關受控外國企業(CFC)制度之引進我國及其採行，為符合國際稅制發展趨勢、保障我國稅基及維護租稅公平，其中有關實際管理處所（Place of Effective Management; PEM）認定營利事業居住者身分已為國際趨勢，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務，就此可參照我國所得稅法於 105 年 7 月 27 日增訂（行政院院令發布該自 112 年度施行）第 43 條之 3 規定之增訂。該條修正係參考國際實務做法、OECD 西元 2014 年版稅約範本及聯合國(UN)西元 2011 年版稅約範本等規範。例如，該營利事業分配屬認定為 PEM 在我國境內之當年度及以後年度之盈餘，應比照我國公司分配股利，依規定填具股利憑單，其個人股東獲配之股利應併計綜合所得總額課稅，國內營利事業股東獲配該股利，不計入所得額課稅；至非我國境內居住之個人股東或總機構在我國境外之營利事業股東獲配該股利，應由該 PEM 依本法規定之扣繳率扣繳稅款及填具扣繳憑單。另考量其分配屬認定為 PEM 以前年度之盈餘，係屬外國公司分派之股利性質，非屬中華民國來源所得。（參考該條之立法理由）由此可見，其將國內營利事業股東與非我國境內居住之個人股東或總機構在我國境外之營利事業，因具其特殊性，而分別規範，課予其不同之申報義務及程序上要求。另參照相關財政部賦稅署之政府資訊，https://www.dot.gov.tw/htmlList/ch_442（最後瀏覽日期：112 年 7 月 20 日），以及【反避稅制度專區】個人受控外國企業制度(CFC)，有關課稅要件、豁免門檻及避免重複課稅等宣導，參照財政部台北國稅局，<https://www.ntbt.gov.tw/multiplehtml/2370082b3cf34f5ca0165e08312ac92e>（最後瀏覽日期：112 年 7 月 20 日）。

法規範解釋年代之聲請案件，其爭議主要針對系爭確定終局判決所適用之系爭規定之法規範憲法審查。本件聲請所生爭議，因修正所得稅法而廢除兩稅合一制，亦即將兩稅合一設算扣抵制度改採二擇一制度¹⁹，是考量本件聲請人之單一個案，本號判決作出已修法之舊稅制之甚小部分違憲宣示（即系爭規定中僅涉及「虛增」，而未及「短計」部分²⁰），及除未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅之可扣抵稅額部分外，並限於全部境外股東部分，且因兩稅合一制業已廢除，而認其影響層面小，無後續外溢效應之疑慮。惟本號判決基於租稅公平之理念，宣示系爭規定之被指摘部分違憲，其立論未來仍可能受到相關爭議案件之引用，恐產生後續之

¹⁹ 有關稅制改革涉及股利所得課稅自兩稅合一設算扣抵制度修正為二擇一制度，參照 107 年 1 月 18 日通過刪除所得稅法第 3 條之 1（107 年 2 月 7 日公布）及第 126 條等規定之立法理由，依國際股利所得課稅制度改革趨勢，原採兩稅合一設算扣抵制度之國家，如德國、法國、義大利、芬蘭、挪威、土耳其、英國及西班牙等，近年改採部分免稅法或分離課稅法，或上開兩法擇一或併同適用之方法課稅。為建立符合國際趨勢且具競爭力之公平合理所得稅制，參考前開國際稅制改革趨勢，廢除兩稅合一設算扣抵制度，公司、合作社或其他法人營利事業之股東、社員或出資者因投資獲配之股利或盈餘，其計算應納稅額方式改採合併計稅減除股利可抵減稅額與單一稅率分開計稅之二擇一制度（簡稱二擇一制度），營利事業繳納之營利事業所得稅不再併同盈餘分配予其股東、社員或出資者扣抵其綜合所得稅應納稅額，爰刪除第 3 條之 1。

²⁰ 即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（所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款參照）。

影響，是以審慎適用其所依據之憲法基本權及原則為宜，亦即如仍認系爭規定甚小部分違憲，可考量憲法第 15 條財產權保障及比例原則作為憲法審查之依據，藉以衡量本件聲請所涉及「虛增」部分之系爭規定所指摘部分，有無不符比例原則之過苛情事，似更為妥當。

四、結語

本號判決對聲請人個案所生之稅捐義務與虛增部分計算上落差所生補繳等實務上問題，給予補救之機會，本號判決主文及理由之論述，採用相當限縮對象之表達方式，其用意固屬良善。惟本號判決是否有違當時實施兩稅合一制（已廢除）之規範意旨與目的，仍有商榷之處。況且，本號判決之立論，恐非純屬個案性之決定，其可能具有判例性之影響力，往後具有被引用之可能性。倘若其所依據之基本權及違憲之立論有欠妥當者，對於未來租稅公平原則類似案件之適用，恐產生不良之影響！

稅捐法律之制定，自應符合稅捐法定與租稅公平等憲法原則，且在個案憲法訴訟審查時，亦應考量其所適用法規範是否符合形式合憲性與實質合憲性之憲法審查之要求²¹，自屬當然。然有關稅捐制度之改革與規範之立法，如能留予相

²¹ 此所謂形式合憲性審查 (Formelle Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen)，包含成文或非成文規定之立法權限 (Gesetzgebungskompetenzen) 及立法程序等審查。在實質合憲性 (Materielle Verfassungsmäßigkeit) 審查，如未違反憲法 (Kein Verstoß gegen Verfassungsrecht)（例如基本權侵害時，基本權保障範圍之相關性 (Betroffenheit des Schutzbereichs eines Grundrechts)、保障範圍之干預 (Eingriff in den Schutzbereich)、干預之正當化理由 (Rechtfertigung des Eingriffs) 及其他憲法規定之侵害 (Verletzung sonstiger Verfassungsbestimmungen) 等。）

關機關（包含立法者）更大之立法自由形成或依法行政裁量之空間，則較為妥當。是就本件所涉及外國個人、法人代表股東或外國公司等之特殊性與本國人或本國公司之差異性而言，兩稅合一制是否適用於全部或部分之境外股東等立法政策決定，原則上宜先尊重立法者之自由形成空間，僅於例外情形，如有過度侵害外國人（自然人或法人）之財產權等基本權利時，審查其法規範或裁判是否有過苛之情事（即過苛禁止(Übermaßverbot)原則之審查）。亦即就該適用法規範或裁判是否符合其所欲追求之正當公共目的（目的與手段正當性）、適合性、必要性與狹義比例性（相稱性）之比例原則等憲法原則，進行違憲審查。總之，本號判決既未針對聲請人所為財產權與比例原則等違憲審查之主張而為論斷，並以境內、境外或全部、部分股東作為可比較性之對象，採用憲法平等權進行違憲審查，皆有再商榷之必要。爰提出不同意見書如上！