

憲法法庭 112 年憲判字第 10 號判決摘要

說明：本摘要係由憲法法庭書記廳依判決主文及理由摘錄而成，僅供讀者參考，並不構成本判決的一部分。

聲請人：

魏斯蒙股份有限公司

判決公布日期：112 年 7 月 21 日

案由：

聲請人因錯誤列報 101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表中之分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，致超額分配可扣抵稅額，經財政部中區國稅局責令其補繳稅額。聲請人不服，提起行政救濟，經用盡審查救濟途徑後，主張臺中高等行政法院 106 年度訴字第 49 號判決所適用之中華民國 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），有牴觸憲法之疑義，於 107 年 1 月聲請解釋憲法。

判決主文

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：「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。」（107 年 1 月 1 日起修正施行，增列「106 年 12 月 31 日以前」等語，規範意旨相同），除依同法第 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，不論營利事業虛增股東可扣抵稅額帳戶金額，形成形式上超額分配可扣抵稅額之情形，是否因此可能致國家稅源流失，概依超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業補

繳差額，就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部分，牴觸憲法第 7 條平等權保障，於此範圍內，應自本判決公告之日起失其效力。

判決理由要旨

1. 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，固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。惟其決定仍應有正當目的，且分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合憲法第 7 條平等權保障之意旨。〔第 12 段〕
2. 我國所得稅法制自 87 年起至 106 年止，採兩稅合一制度，營利事業依據所得稅法之規定繳納營利事業所得稅後，將稅後盈餘分配予股東，再由股東將股利所得或盈餘納入稅基，繳納個人綜合所得稅。為避免同一來源所得（股利或盈餘）在不同稅捐主體重覆課徵屬性相同之所得稅，立法者並採取「設算扣抵制」，將營利事業所繳納之營利事業所得稅，於繳納後，換算成股東可扣抵之稅額，由營利事業發給股東相關證明文件，使個人股東於繳納個人綜合所得稅時，得向稽徵機關憑以主張該可扣抵之稅額，故該時期之所得稅法（下稱舊制所得稅法）第 3 條之 1 規定：「營利事業繳納屬 87 年度及以後年度之營利事業所得稅，除本法另有規定外，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。」〔第 16 段〕
3. 為實施上開兩稅合一設算扣抵制，立法者在會計帳簿之外，另課以營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶之義務，用以記錄依法應分配予股東之可扣抵稅額，並規定須保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及記錄，以供稽徵機關查核。是於營利事業依其可扣抵稅額帳戶之錯誤記載，致發生超額分配予股

東可扣抵稅額時，國家即可能因各該股東於申報並繳納個人綜合所得稅時行使扣抵權而發生稅捐損失。〔第 17 段〕

4. 而租稅法律關係中，除稅捐客體所歸屬之主體為稅捐債務人外，在完成稅捐稽徵之過程中，與稅捐債務人及國家完成稅捐稽徵程序相關連之其他第三人，如課以其相當之協力義務，以藉其協力而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，亦非憲法所不許。是立法者立法明文課以營利事業設置股東可扣抵稅額帳戶，及正確記載並保持足以正確計算該帳戶金額之憑證之行為義務，以協助國家完成兩稅合一制之施行，即為增進公共利益所必要。〔第 18 段〕
5. 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），在中華民國境內有所得稅法第 88 條規定之各項所得者，其應繳納予中華民國之所得稅，由扣繳義務人，於給付時，依規定之扣繳率扣繳之。公司分配予境外股東之股利即屬同法第 88 條第 1 項第 1 款規定之所得，應由扣繳義務人即給付股利之公司，於給付時，依規定之扣繳率，為境外股東將其應給付予中華民國之所得稅扣繳後向國庫繳清。〔第 20 段〕
6. 境外股東所獲配之股利係採就源扣繳，原則上並不適用兩稅合一之設算扣抵制，僅例外於舊制所得稅法第 73 條之 2 但書所指之情形及範圍，亦即「獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第 66 條之 9 規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額」部分，境外股東始得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。〔第 21 段〕
7. 依我國稅制，境外股東向我國繳納所得稅時本無就股利可扣抵稅額行使扣抵之可能，則縱使營利事業股東可扣抵稅額帳戶記載錯誤，致形式上有超額分配境外股東可扣抵稅額之情形，排除上述例外情形外，國家並不因其記載之錯誤而受有任何稅款之損失。〔第 22 段〕

8. 系爭規定為避免營利事業股東可扣抵稅額帳戶記載錯誤，使分配予股東之可扣抵稅額超過其應分配之金額，致個人股東於繳納綜合所得稅時，虛增可扣抵金額，減少個人股東對國家之綜合所得稅債務，造成國庫可能流失稅源，並影響資金調度，對違反協力義務，未依法正確記錄可扣抵稅額帳戶，致超額分配可扣抵稅額之營利事業，使其負擔財產上之不利利益，命其繳納超額分配之差額，以彌補可能流失之稅源並兼顧稽徵效率，就股東全部或部分為境內股東而得主張可扣抵稅額之營利事業，其目的核屬正當，所採之手段亦有助於目的之達成，而有合理關聯。〔第 26 段〕
9. 至於股東全部為境外股東之營利事業，縱有可扣抵稅額帳戶記載錯誤，虛增股東可扣抵稅額之情形，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，國家並無任何稅捐損失可言，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。〔第 27 段〕

本判決由張大法官瓊文主筆。

大法官就主文所採立場如下表所示：

主文項次	同意大法官	不同意大法官
全文	許大法官宗力、蔡大法官炯燉、林大法官俊益、許大法官志雄、張大法官瓊文、詹大法官森林、黃大法官昭元、謝大法官銘洋、呂大法官太郎、蔡大法官宗珍（共 10 位）	黃大法官虹霞、吳大法官陳環、蔡大法官明誠、黃大法官瑞明、楊大法官惠欽（共 5 位）

黃大法官虹霞提出部分協同部分不同意見書

楊大法官惠欽提出部分不同意見書

蔡大法官明誠（吳大法官陳鐸、黃大法官瑞明加入）提出不同意見書