

釋憲申請書

聲請人:魏斯蒙股份有限公司

代表人:魏美文

代理人:楊健源會計師

健詮聯合會計師事務所

台中市西屯區文心路3段241號

9樓之9

電話:04-22964549

為因臺中高等行政法院以106年度訴字第49號判決及最高行政法院106年度裁字第1645號裁定所適之行為時所得稅法第114之2外國股東超額分配補繳稅款規定有牴觸憲法疑義，謹依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定，懇請解釋憲法，進行違憲審查：

壹、聲請解釋憲法之目的。

聲請人就臺中高等行政法院以106年度訴字第49號判決及最高行政法院106年度裁字第1645號裁定所適之行為時所得稅法第114之2外國股東超額分配補繳稅款規定有牴觸憲法疑義，聲請鈞院解釋，並為如下宣告：

- 一、外國股東超額分配適用所得稅法第114之2超列扣抵稅額之補稅規定，違反憲法第7條之平等原則、第15條生存權、工作權及財產權、第19條租稅法律主義、第22條人民基本人權保障及

違反 23 條比例原則。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、本案背景事實及經過

(一)聲請人於民國(以下同)101 年度申報「股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表」時(簡稱 ICA 變動表)，因稅額扣抵比率計算錯誤，多計 5.71%(16.56%-10.85%)，導致當年度分配予外國股東股利總額或盈餘總額新台幣(下同)23,928,000 元所含之可扣抵稅額，於股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表多減除 1,366,289 元，經原處分機關據以補徵營利事業所得稅 1,366,289 元，乃申請複查，稽徵機關仍以中區國稅法一字第 1050010873 號複查決定維持原課稅處分，爰循序提起訴願及行政訴訟。

(二)案經台中高等行政法院 106 年度訴字第 49 號判決(附件一)

「四、如事實欄所載之事實，有上開證據可稽，應堪認定。本件兩造之爭點為：原告 101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額 3,962,477 元，被告以其依規定計算應分配之可扣抵稅額為 2,596,188 元，致超額分配可扣抵稅額 1,366,289 元，乃依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定，責令原告補繳稅額 1,366,289 元，是否合法？茲論述如下：

按：1、所得稅法第 66 條之 1 第 1 項前段規定：「凡依本法規定課徵營利事業所得稅之營利事業，應自 87 年度起，在其會計帳簿外，設置股東可扣抵稅額帳戶，用以記錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依本法規定，保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄，以供稽徵機關查核。…」第 66 條之 2 規定：「(第 1 項) 營利事業記載股東可扣抵稅額帳戶之起訖期間，應為每年 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。但營利事業之會計年度，經依第 23 條規定核准變更者，得申請稽徵機關核准依其會計年度之起訖日期。(第 2 項) 營利事業自 87 年度起設置之當年度股東可扣抵稅額帳戶之期初餘額為零；新設立營利事業於設立時，亦同。其以後年度股東可扣抵稅額帳戶期初餘額，應等於其上年度期末餘額。」第 66 條之 3 第 1 項第 2 款規定：「營利事業下列各款金額，應計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額：…二、因投資於中華民國境內其他營利事業，獲配屬 87 年度或以後年度股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額。」同條第 2 項第 2 款規定：「營利事業有前項各款情形者，其計入當年度股東可扣抵稅額帳戶之日期如下：…二、前項第 2 款規定之情形，為獲配股利或盈餘日。」第 66 條之 5 第 1 項規定：「營利事業依第 3 條各 1 規定，得分配予股東或社員之股東可扣抵稅額，以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額為

限。」第 66 條之 6 第 1 項前段規定：「營利事業分配屬 87 年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：稅額扣抵比率=股東可扣抵稅額帳戶餘額/累積未分配盈餘帳戶餘額股東（或社員）可扣抵稅額=股利（或盈餘）淨額×稅額扣抵比率。」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…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。」及同法施行細則第 48 條之 8 規定：「本法…第 66 條之 6 第 1 項所稱分配日，係指營利事業分派股息及紅利之基準日；其未定分派股息及紅利之基準日或分派股息及紅利之基準日不明確者，以營利事業股東會決議分派股息及紅利之日為準。」。

2、財政部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令釋：「一、營利事業如有所得稅法第 114 條之 2 第 1 項各款規定超額分配股東或社員可扣抵稅額之情形，且已補繳該超額分配之可扣抵稅額

者：…（三）營利事業於本令發布日起補繳該超額分配之可扣抵稅額得…於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。…」查上開財政部令釋係闡明所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定，並未逾越所得稅相關規定，亦未加重人民稅賦，且無牴觸租稅法律主義，爰以引用。（二）本件原告以分配基準日（101 年 8 月 25 日）股東可扣抵稅額帳戶餘額 7,142,287 元，核算稅額扣抵比率為 16.56%（截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額 7,142,287 元÷截至分配日止累積未分配盈餘帳戶餘額 43,121,053 元），列報 101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細表分配股利或盈餘總額所含之可扣抵稅額 3,962,477 元。被告以原告 100 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表之期初餘額，未以其申報 99 年度股東可扣抵稅額帳戶之期末餘額 8,614,683 元（誤植為 11,052,056 元）列報，並以此為基礎，計算期末餘額 7,115,700 元結轉列報 101 年度股東可扣抵稅額帳戶之期初餘額，虛列 100 年度股東可扣稅額帳戶期末餘額及 101 年度股東可扣稅額帳戶期初餘額。又原告於 101 年 10 月 1 日始獲配轉投資恆麗公司之股利所含可扣抵稅額 26,587 元，應於 101 年 10 月 1 日始得計入股東可扣抵稅額帳戶，卻提前於盈餘分配基準日 101 年 8 月 25 日即計入該帳戶。原告於盈餘分配基準日 101 年 8 月 25 日稅額扣抵比率計算有誤，被告乃重行計算原告截至分

配基準日（101 年 8 月 25 日）止，股東可扣抵稅額帳戶餘額為 4,678,327 元，依所得稅法第 66 條之 1 第 1 項規定，計算分配基準日之稅額扣抵比率應為 10.85%（截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額 4,678,327 元÷截至分配日止累積未分配盈餘帳戶餘額 43,121,053 元），核定分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額 2,596,188 元（由當年度盈餘分配之股利淨額 23,928,000 元 x 稅額扣抵比率 10.85%）及超額分配股東可扣抵稅額 1,366,289 元（3,962,477 元- 2,596,188 元），已如前述（原處分卷 76-77、90 頁之 101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表核定通知書、營利事業補徵 101 年度超額分配可扣抵稅額繳款書、101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表），則被告以原告違反所得稅法第 66 條之 6 規定，依第 114 條之 2，責令其補繳超額分配之可扣抵稅額 1,366,289 元，揆諸前揭規定及說明，於法核無不合。

（三）原告主張略以：原告之股份全數為外國股東所持有，不適用我國兩稅合一制度；本件並無超額分配股東可扣抵稅額致國家稅收減少之情事，更無逃漏稅捐，自無補稅額之理；且財政部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令，曲解並擴張解釋所得稅法第 114 條之 2 規定，違反司法院釋字第 337 號解釋意旨，而將補稅款計入股東可扣抵稅額變動表中，為重複課稅；所得稅法

第 114 條之 2 既非行為罰亦非漏稅罰，本件補稅違反租稅法律原則，並有違憲法保護人民財產權及工作權及納稅者權利保護法第 1 條第 1 項、第 9 條第 3 項規定，形同變相加稅，不符合實質課稅原則（稅捐稽徵法第 12 條 1 規定）、平等原則、比例原則（行政程序法第 7 條第 1 項第 2 款、第 3 款、第 9 條規定）、故本件應無補繳之必要云云。

（四）惟查：

1、我國為力求租稅公平，改善投資環境，自 87 年度起採取兩稅合一制，亦即認為營利事業是作為盈餘傳至股東之導管，故營利事業階段之所得（營利所得）與股東階段之股利（亦即營利事業所分配之營利所得），應僅課一次所得稅。於方法上，採取營利事業階段所繳納之所得稅，可以扣抵個人階段因包含該營利所得後應繳納之綜合所得稅。並採用「設算扣抵法」，亦即股東得扣抵所得稅之數額，以公司所繳納之所得稅為依據，在公司繳納之所得稅之範圍內，股東有一定比例扣抵之適用。此即所得稅法第 66 條之 6 所由規定之意旨。故股東可扣抵稅額帳戶之設置與紀錄，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，即自 87 年度起，在會計帳簿外，應另設置股東可扣抵稅額帳戶，用以紀錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依規定保持足以正確

計算該帳戶金額之憑證及紀錄(所得稅法第 66 條之 1、第 66 條之 2 規定參照)。又由行為時所得稅法第 66 條之 3、第 66 條之 4 規定可知，股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃係將營利事業繳納之營利事業所得稅額置入該帳戶內，並且採取「存量」之累計觀點，再於營利事業實際分配盈餘時，依行為時所得稅法第 66 條之 6 第 1 項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，自上開累積之存量中減除。而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具體實現。所得稅法第 114 條之 2 既已規定，營利事業違反該條第 1 項及第 2 項規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，則營利事業只要違反所得稅法第 114 條之 2 規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件，並非以所得人是否已申報抵減或構成漏稅事實作為斷依據(最高行政法院 99 年度判字第 1309 號判決、裁字第 2407 號裁定、102 年度判字第 170 判決、103 年度裁字第 184 號裁定意旨參照)。因此，營利事業應否補繳稅額，係就其是否違反相關規定作為判斷之依據，至所得人之股東身分為何？以及其已否扣抵稅額等，何均非所得稅法第 114 條之 2 規定判斷之依據。是原告上揭主張，

核與本件認定結果無涉，不足為其有利之認定。

2、且公司追求利潤並期永續經營，惟公司股份之轉讓，不得以章程禁止或限制，為公司法第 163 條所明定，是以，所得稅法第 114 條之 2 爰明定，營利事業有該條第 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，並依財政部 100 年 6 月 9 日台財稅 10000061340 號令規定，於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶，以督促營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶正確餘額，避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益，尚不以其股東是否已將超額獲配之可扣抵稅額申報扣抵綜合所得稅，應納稅額作為是否責令該營利事業補繳之依據。

3、又自稽徵成本而言，營利事業規模日趨龐大，股東人數動輒數以萬計，倘以股利或盈餘之所得人是否有漏稅事實作為所得稅法第 114 條之 2 責令補繳依據，營利事業須就其所開立全部股利憑單（或扣繳憑單）逐筆查核其股東或社員最終是否已扣抵綜合所得稅結算申報應納稅額，始能確定該營利事業超額分配可扣抵稅額所應補繳之稅額，稽徵機關並應進行查核，恐產生鉅額行政成本。所得稅法 114 條之 2 第 1 項，除為避免營利事業超額分配可抵稅額，亦兼有簡冗稽徵之意，併此敘明。

五、綜述，原告主張均無可採。原處分依法核無違誤，訴願決定

予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為無理由，應予駁回。又兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。」(附件一)

(三)聲請人不服，提起上訴，亦遭最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定駁回，其駁回理由指出：

「一、按對於高等行政法院判決之上訴非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第 243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人民國 101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，列報分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額新臺幣 3,962,477 元。被上訴人初查，以其依規定計算應分配之可扣抵稅額為 2,596,188 元，致超額分配可扣抵稅額 1,366,289 元，乃依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定，責令上訴人補繳稅額 1,366,289 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經該院 106 年度訴字第 49 號判決（下稱原判決）以：股東可扣抵稅額帳戶之設置與紀錄，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，即自 87 年度起，在會計帳簿外，應另設置股東可扣抵稅額帳戶，用以紀錄可分配予股東或社員之所得稅額，並依規定保持足以正確計算該帳戶金額之憑證及紀錄（所得稅法第 66 條之 1、第 66 條之 2 規定參照）。又由行為時所得稅法第 66 條之 3、第 66 條之 4 規定可知股東可扣抵稅額帳戶之設計，乃係將營利事業繳納之營利事業所得稅額置入該帳戶內，並且採取「存量」之累計觀點，再於營利事業實際分配盈餘時，依行為時所得稅法第 66 條之 6 第 1 項之限額規定，計算出分配予股東之可扣抵稅額，自上開累積之存量中減除。而此一

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。所得稅法第 114 條之 2 既已規定，營利事業違反該條第 1 項及第 2 項規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，則營利事業只要違反所得稅法第 114 條之 2 規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件，並非以「所得人」是否已申報抵減或構成漏稅事實作為判斷依據。且公司追求利潤並期永續經營，惟公司股份之轉讓，不得以章程禁止或限制，為公司法第 163 條所明定，是以，所得稅法第 114 條之 2 爰明定，營利事業有該條第 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，並依財政部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令規定，於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶，以督促營利事業保持股東可扣抵稅額帳戶正確餘額，避免日後股東結構改變，影響股東抵稅權益，尚不以其股東是否已將超額獲配之可扣抵稅額申報扣抵綜合所得稅應納稅額作為是否責令該營利事業補繳之依據。且自稽徵成本而言，營利事業規模日趨龐大，股東人數動

輒數以萬計，倘以股利或盈餘之所得人是否有漏稅事實作為所得稅法第 114 條之 2 責令補繳依據，營利事業須就其所開立全部股利憑單（或扣繳憑單）逐筆查核其股東或社員最終是否已扣抵綜合所得稅結算申報應納稅額，始能確定該營利事業超額分配可扣抵稅額所應補繳之稅額，稽徵機關並應進行查核，恐產生鉅額行政成本。是所得稅法第 114 條之 2 第 1 項，除為避免營利事業超額分配可扣抵稅額外，亦兼有簡化稽徵之意。因此，營利事業應否補繳稅額，係就其是否違反相關規定作為判斷依據，至所得人之股東身分為何？以及其已否扣抵稅額等，核均非所得稅法第 114 條之 2 規定判斷之依據為由（此亦為本院一貫之見解），駁回其在原審之訴。上訴人仍不服，提起本件上訴，主張：我國採用之兩稅合一制係屬「設算扣抵法」，而設算扣抵制度之適用，則僅以本國股東為限，外國人身分之股東不適用兩稅合一制，本國公司組織之營利事業，其獲配之股利雖不計入課稅所得額，且該股利所含之可扣抵稅額，亦不得抵減其應納稅額，惟仍應計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額，至於外國股東，依所得稅法第 73 條之規定，不論個人或營利事業均不適用兩稅合一制度，其獲配股利之課稅方式應另依所得稅法第 88 條之 1 之規定，

營利事業階段所繳納之所得稅不可以扣抵股東因股利所得應繳納之所得稅，不會有計算及分配可扣抵稅額予股東之事實，因為計算及分配可扣抵稅額（所得稅法第 66 條之 6）是兩稅合一制（所得稅法第 3 條之 1）下才有之規定，外國股東既不適用兩稅合一制，稅法不會對外國股東有計算及分配可扣抵稅額之規定。所得稅法第 73 條之 2 是在排除兩稅合一制之適用，其中所稱「但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額」，所含稅額並非所分配可扣抵稅額，此規定之抵繳稅額與可扣抵稅額因依據不同法條、稅務處理不同，兩者並非同一，外國股東無任何人會因超額分配可扣抵稅額享有任何抵稅權之好處，既無逃漏稅而國庫亦無任何損失。細究所得稅法第 114 條之 2 所稱之「超額分配之可扣抵稅額」應係指「超額分配並由股東實際扣抵之稅額」，而非僅係「計算上超過」，營利事業縱有超額分配股東可扣抵稅額予外國股東，亦僅屬申報內容之計算繕誤，被上訴人不應把適用於本國股東之論述，強加適用於外國股東，曲解立法意旨，而原判決不予糾正，即屬違法等語。核其上訴意旨，雖以原判決違背法令為由，惟其上訴理由，係就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷有誤，而非具體表明合於不適用法規、

適用法規不當、或行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認對原判決之如何違法令已有具體之指摘。依首開規定及說明應認其上訴為不合法。」(附件二)。

二、涉及之憲法條文

本案涉及營利事業外國股東超額分配（未含未分配盈餘稅額部分），稅捐機關責令營利事業補稅之行為是否符合憲法第 7 條之平等權、第 15 條之生存權、工作權及財產權、第 19 條納稅義務、第 22 條基本人權保障及有無符合 23 條之比例原則。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場及見解

一、內、外資股東對於股利課稅方式不同，不分股東身分及有無逃漏稅一體適用同一條，違反憲法第七條平等權

(一)本國個人股東，適用兩稅合一制度，依所得稅法第 3 條之 1

及第 71 條之規定，應將該股利併入全年綜合所得辦理結算

申報，該股利所含之可扣抵稅額之半數(股利或盈餘淨額×

稅額扣抵比率×50%)得用以扣抵其應納之綜合所得稅額。

本國公司組織之營利事業，其獲配之股利雖不計入課稅所得

額，且該股利所含之可扣抵稅額，亦不得抵減其應納稅額，

惟仍應計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額（參照所得稅法第

66 條之 3），故本國公司組織之營利事業亦屬於兩稅合一體

系之內，且亦有上述所得稅法第 114 條之 2 關於超額分配可扣抵稅額規定之適用。

(二)外國股東，依所得稅法第 73 條之 2 本文之規定，不論係個人或營利事業皆不適用兩稅合一制度，其獲配股利之完稅方式應另依所得稅法第 88 條第 1 項之規定，參照規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款(分配股利或盈餘淨額扣繳 20%，有租稅協定國家扣繳率另從其規定)繳納之，該股利所含之扣抵稅額除屬加徵 10%營利事業所得稅額部分外，原則上不得抵減其應納稅款(註：外國股東雖非兩稅合一制度適用之主體，惟為避免增加外國股東在我國投資之總稅負增加，爰於所得稅法第 73 條之 2 但書明定，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，屬於加徵 10%營利事業所得稅一部分之稅額，可抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅款，而抵繳之稅額係根據已實際繳納之各年度未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅之餘額計算)。而外國股東僅在營利事業(扣繳義務人)未依規定而短、漏扣繳，或因營利事業多分配屬加徵 10%營利事業所得稅之扣抵稅額致短扣繳稅款時，方有致國家稅收短少之情況，而該短、漏之扣繳稅額應依所得稅法第 114 條規定，以違反扣繳義務處罰之，

與所得稅法第 114 條之 2 規定無涉。

(三)國內股東得以可扣抵稅額用以扣抵其應納之綜合所得稅額，超額扣抵，牽涉逃漏稅當然應補稅及罰款，外國股東既無法適用扣抵制度，無任何牽涉逃漏稅問題，怎可不分股東身分及有無逃漏稅一體適用同一條？違反租稅公平原則。復依中華民國 104 年 12 月 30 台財稅字第 10404030450 號「自 104 年 1 月 1 日起，營利事業併同股利(或盈餘)淨額分配予中華民國境內居住之個人股東可扣抵稅額，依所得稅法第 66 條之 6 第 1 項但書規定，係股利(或盈餘)淨額依同條項規定之稅額扣抵比率計算金額之半數，營利事業有同法第 114 條之 2 規定超額分配可扣抵稅額情事者，稽徵機關應以股利(或盈餘)淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數與實際分配可扣抵稅額之差額，計算超額分配應補稅額及裁罰基準…」。

國內股東超額分配計算尚且以股利(或盈餘)淨額依稅額扣抵比率計算金額之半數與實際分配可扣抵稅額之差額，計算超額分配應補稅額及裁罰基準，而無抵扣權國外股東卻以股利(或盈餘)淨額依超額稅額扣抵比率計算金額全數補稅，處於不公平的差別待遇，而構成違憲。前賦改會主委政大財政系名譽教授陳聰安表示，俗稱的「兩稅合一」制度一源自

於歐盟國家，但自兩稅合一制度於80年代後期、90年代在各國實施後，爭議不斷，主要原因之一在於：外國股東無法和本國股東享受同樣兩稅合一的利益。接二連三的爭訟都進了歐洲法院，該法院於2003年作出裁決：（一）公司與個人各自為獨立的課稅主體，股利所得並無所謂「重複課稅」問題；（註：外資股東之扣繳稅額並無可扣抵稅額之適用，對採屬人主義之國家，外資股東獲配之股利或盈餘，於其母國仍須依其適用稅率課稅，我國扣繳率尚非其最終稅負，故兩者無法遽以論斷租稅負擔高低。）

（二）如一國稅法給予本國股東租稅抵免之利益，外國股東須一視同仁，不得有所歧視，不符公平原則（附件三）。對外資超額分配再一次課稅更是不公平，處於不公平的差別待遇，違反憲法第七條平等權，不符合國際潮流且缺乏競爭力之投資所得稅制。

（四）系爭外國股東超額分配可扣抵稅額是否課稅及應否處罰款

已爭議多年，由民國 98 年 11 月 6 日修正稅務違章案件減免處罰標準前應補稅及應處罰款，至其後修正允許其股份係由非中華民國境內居住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，再至民國 105 年 1 月 15 日修正為股份係由非中華民國境內居住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。另依中華民國 104 年 12 月 30 台財稅字第 10404030450 號規定，僅針對中華民國境內居住之個人有超額分配補稅之計算規定，而無針對外國股東有關超額分配可扣抵稅額補稅之計算規定等等，突顯出外國股東超額分配可扣抵稅額課稅、罰款之不合理，顯有違反 114 條之 2 立法意旨及錯誤引用法條之虞，徒增徵納雙方訴訟，耗費司法資源，亦為民怨來源之所在。

二、無漏稅又無損及國庫損失，要求補稅，違反憲法憲法第 22 條保障人民權利之本旨

(一)因股東可扣抵稅額可由個人股東於申報其個人綜合所得稅時列為可扣抵項目，為防堵人民過度抵稅，導致稅收短缺，故所得稅法第 114 條之 2 明定倘營利事業實際分配予股東之可扣抵稅額，超過其應分配之股東可扣抵稅額者，即已產生所謂逃漏稅款之情形，稅捐機關可對該營利事業予以補稅並罰鍰，顯見所得稅法第 114 條之 2 為漏稅罰之規定，要無疑義。復依司法院大法官釋字第 337 號解釋之意旨：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進

項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部中華民國七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無抵觸」，稅捐機關如處以營利事業漏稅罰者，必須以營利事業有漏稅事實為要件，換言之，如營利事業未有逃漏稅款情事者，稅捐機關即不得予以補稅或處罰。

(二)再者，依所得稅法第 73 條之 2 規定之外國股東，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用所得稅法第 3 條之 1 規定。是以，外國股東不適用兩稅合一制度，其受分配股利/盈餘所得，係依所得稅法第 88 條規定採就源扣繳，除符合行為時所得稅法第 73 條之 2 但書情形外，不得以其獲配股利/盈餘總額所含之稅額，抵繳其應扣繳稅款。從而規定，股份由外國股東所持有之營利事業，因外國股東無

法享有該超額分配稅款之抵稅權，如因僅 ICA 計算錯誤，導致當年度分配予外國股東股利總額或盈餘總額新台幣(下同)23,928,000 元所含之可扣抵稅額，於股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表多減除 1,366,289 元，該多減除金額並無任何外國股東獲利且無損及國庫稅收，即未有漏稅事實，理應參照司法院大法官釋字第 337 號解釋之意旨，免予補稅處罰。

三、外國股東超額分配無任何抵扣權即無所得，變相加以課稅，有違憲法第 19 條租稅法律主義。

(一)依憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係指「國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，且其內容更須實質正當，俾符合憲法第二十三條之精神」。租稅客體即為課稅之標的物或行為。例如：所得稅之標的為所得、貨物稅之標的為貨物，就外國股東超額分配之股東可扣抵稅額而言，既無任何抵扣權即無所得，租稅客體不存在，不應變相加以課稅，其欠缺法律依據而增加法律所無之規定，剝奪人民權利，有違第 19 條租稅法律主義。租稅法律主義，即嚴守課稅要件為

立法專屬事項（國會保留），並無授權行政機關便宜行事或主張行政裁量之餘地。實則，稅捐債務法為典型之羈束行政，其受法律拘束較之其他法律尤為嚴格，自然不得輕易逸脫法之支配。

四、外國股東超額分配予以補稅，將造成重複課稅及違反比例原則

（一）倘對外國股東超額分配予以補稅，亦將造成重複課稅、侵害人民財產權之情事，因外國股東不適用兩稅合一，公司繳納之營所稅無法抵扣外國股東之所得稅，即使超額分配亦未損及國庫稅收，若因此而追補稅款，該稅款實屬營所稅性質，一次盈餘因構成超額分配卻須繳兩次營所稅，造成重複課稅。且容易造成無金額上限重複課稅情形，違反比例原則，增加不當稅負，影響公司日後營運，此增加之稅捐對外國股東而言，無任何可扣抵稅額權利，根本是形同變相加稅及重複課稅，違反憲法第 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，不得以法律限制之。」為憲法第 23 條規定所明文。而國家採取限制人民自由權利之手段時，除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，所踐行之程序並應合理、正當（釋字第 631 號解釋參照）。

(二)依現行所得稅法第 66 條之 6 第一項第一款款規定，扣抵比率上限為 20.48%，亦即最多僅能就上年度繳納稅額範圍內按扣抵比率計算可扣抵稅額，絕對不可能超過所繳稅款金額，甚且常有分配不出去情形，故任何因違反 114 條之 2 所補繳之稅款對納稅義務人而言都是多繳，形成重複課稅。舉例：104 年度稅前淨利 100 萬，繳稅 17 萬，稅後淨利 83 萬。105 年股東會決議分配 104 年度稅後盈餘，除依公司法規定提列 10% 法定公積 8.3 萬後，74.7 萬全數分配給股東，則扣抵比率 $=20.48\%$ (可扣抵稅額 17 萬 / 帳列未分配盈餘 83 萬)，屬於法定公積可扣抵稅額為 1.7 萬 ($8.3 \text{ 萬} \times 20.48\%$)，屬於分配股息紅利可扣抵稅額為 15.3 萬 ($74.7 \text{ 萬} \times 0.2048$)，合計可扣抵稅額 17 萬，不管國內股東或國外股東 15.3 萬可扣抵稅額會從 ICA 變動表中減除項目—分配股利淨額或盈餘淨額項下減除，如全數為國內股東則 7.65 萬 ($15.3 \text{ 萬} \times 1/2$) 則按憑股利憑單上所列可扣抵稅額扣抵股東綜合所得稅，如為外國股東因股利係採扣繳方式，繳納扣繳稅款後 (通常為發放股利金額之 20%) 將股利匯給國外股東，與可扣抵稅額抵扣無任何關聯，與股利憑單無涉。對無任何抵扣權外國股東，因計算錯誤加以課稅亦違反量能課稅原則。

(三)財政部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令釋：

「一、營利事業如有所得稅法第 114 條之 2 第 1 項各款規定超額分配股東或社員可扣抵稅額之情形，且已補繳該超額分配之可扣抵稅額者：…（三）營利事業於本令發布日起補繳該超額分配之可扣抵稅額得…於補繳日計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。…」，亦不脫重複課稅事實，因外國股東股利所得係按扣繳率扣繳，採分離課稅，與股利憑單無關，帳戶可扣抵稅額餘額多寡對現行外國股東無任何意義及往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額金額亦毫無關聯，亦即加回再多稅款也不脫重複課稅事實。

五、外國股東超額分配予以補稅，違反納稅者權利保護法及憲法第 15 條生存權、工作權及財產權

(一)且因既無抵扣權，國庫亦無損失，如僅因計算錯誤，直接加計回因稅額扣抵比例計算錯誤而超額減除屬於外國股東部分之可扣抵稅額於變動表中即可，而不致於違反原處分機關所述理由，且合乎行政程序法第 9 條「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」、行政程序法第 7 條第一項第二款：「有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者」，及第三款「採取之方法所造成

之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡」亦即應符合比例原則，查核實務上「股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表」其他計入項目或減除項目申報計算有誤，國稅局也是直接更正核定，確惟獨針對「分配股利淨額或盈餘淨額」項目不允許更正核定，多減除金額不管內、外資一律加以補稅。亦無因少加入可扣抵稅額項目而退稅給納稅人。納稅人既無帶走任何稅款也無任何人享有好處，國庫又無任何損失下，同樣地，不應要求納稅人再多繳納一次稅款造成重複課稅形同變相加稅，以符合徵納雙方對等公平原則。而多繳之稅款亦無法抵扣，因往後年度只要分配股利時，可扣抵稅額會按稅額扣抵比例從 ICA 變動表中減除。

(二)稅政猶如刑政宜寬而不宜嚴苛。這也符合一句拉丁法諺所表彰的法治國家原則—「有懷疑時，應有利於人民自由之解釋」。如因此增加不當稅負，影響公司日後營運，此增加之稅捐對 100%外資股東而言，無任何可扣抵稅額權利，根本是形同變相加稅及重複課稅，何來力求租稅公平、改善投資環境、企業永續經營及保障股東權益？即便日後股東結構有可能改變依現行所得稅法第 66 條之 6 第一項第一款款規定，扣抵比率上限為 20.48%，所補繳之稅捐僅根本無法退回，更遑論稅法

欠缺穩定性及一致性，例如國內股東可扣抵稅額由原先 100% 扣抵，105 年後又改為僅允許扣抵 50%，稅改新制下明年又可能取消兩稅合一制；再依所得稅第 66 條之 5 第二、三項規定公司於解散或被合併時註銷其股東可扣抵稅額帳戶餘額。上述種種原因，致繳稅一方多繳稅款，卻無法從另一方從而獲得扣抵，傷害股東權益及公司之營運，此不當稅負不僅造成徵納雙方訴訟，亦且造成營利事業與公司會計人員或稅務代理人間之訴訟，有違背財政正義，亦違反憲法第 15 條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」之規定。政府稅捐法規不應成為人民需要面對最大的風險，政府變成不可信賴對象。

(三)前財政部長李述德從上任的第一天起就一再強調：「老百姓繳稅要讓他繳得心甘情願，政府課稅要課得心安理得。」可是有沒有呢？當稅單開出來的時候動輒上數千萬元、數佰萬元不公義及不符合比例原則稅款，難道不是另外一種巧立名目的變相加稅嗎？明知補繳稅款對納稅人根本是多繳且無法退回；稅務機關行政太大，任意曲解納稅義務人所得性質，人民成為不合理賦稅制度下無辜受害者。

對外資企業而言，ICA 變動表餘額多寡不具任何意義，因其股利係採用扣繳方式為之，即便日後股東結構改變，所補繳之稅

款亦無法退回抵扣，因受扣抵比例上限 20.48%限制，僅能就上一年度已繳納稅款範圍內來計算抵扣金額。

(四)依納稅者權利保護法第一條立法目的及優先適用規定「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」

復依納稅者權利保護法第七條「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」

稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」。ICA 變動表減除錯誤對外國公司或個人而言，無實質經濟利益與享有，不應額外補稅。

(五)細究所得稅法 114 條之 2 條文所稱之「超額分配之可扣抵稅額」，似應指「超額分配並由股東實際扣抵之稅額」；而非僅係計算上超過，但實際上並沒有分配予股東之金額，亦非營利事業自股東可扣抵稅額帳戶中多減除之金額，該條文立法內容及立法意旨敘述甚明，既無漏稅確要納稅人補稅應非立法本意，且國內股東與國外股東對股利課稅方式及有無抵扣權規定不

同，稅務機關不應把適用於本國股東論述強加適於外國股東，曲解立法意旨，達到補稅目的，造成租稅不公及違背法律所要求不適用法則及論理法則，計算有誤直接加回即可。最高行政法院 102 年度判字第 257 號判決認為「稅捐徵收處分，屬國家行使課稅高權結果」，涉及「人民財產權」，其證明程度應以「高度蓋然性」為原則。

六、行為時外國股東超額分配依所得稅法 114 條之 2 補稅，違反憲法第 145 條規定

(一)憲法第 145 條規定：「國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，應以法律限制之。合作事業應受國家之獎勵與扶助。國民生產事業及對外貿易，應受國家之獎勵、指導及保護。」

(二)行政院第 3571 次院會討論所得稅部分條文修正案即指出「建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制，透過完整配套措施，達「到有濟無劫、合理分配、全民受惠」之稅制優化效果，鼓勵投資台灣，創造就業機會」。

財政部研提所得稅法修正草案指出「推動全民稅改，建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制，使全民獲益。本次所得稅制改革主軸之一，為建立符合國際潮流且具競爭

力之投資所得稅制，廢除兩稅合一部分設算扣抵制度，符合國際稅制改革趨勢，我國自 87 年度實施之兩稅合一設算扣抵制度係參考當時國際間稅制設計，目前渠等國家多已廢除該制度，改採股利所得分離課稅或部分免稅制度，為符合國際潮流並簡化稅制及稅政、減少爭議，爰廢除兩稅合一設算扣抵制度，刪除設置可扣抵稅額帳及相關記載、計算與罰則規定。顯見對外資超額分配課稅不符公平合理及論理法則，且有違國民生產事業及對外貿易，應受國家之獎勵、指導及保護之規定。

職權之行使並非無限上綱，應符合實質正當性(法律內容應符合憲法)、租稅法律主義、平等原則、比例原則並不得侵犯人民基本權利。

爰依法聲請釋憲，懇請鈞院鑒核，惠准進行違憲審查，以符法制，而維人民權益，至為感禱。

肆、關係文件

附件一、臺中高等行政法院以 106 年度訴字第 49 號判決影本。

附件二、最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定影本。

附件三、兩稅合一復辟無法為經濟注入活水-陳聰安、陳國樑／政大名譽教授、政大財政系副教授文章一篇影本。

附件四、委任狀。

謹 呈

司法院 公鑒

中 華 民 國 106 年 12 月 29 日

聲 請 人：魏斯蒙股份有限公司

魏美文

代 理 人：楊健源會計師

