

(人民聲請法規範憲法審查及裁判憲法審查陳述意見書補充理由狀)

案號：107 年度憲二字第 5 號



聲請人

姓名或名稱：魏斯蒙股份有限公司

統一編號：

所在地：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

送達代收人：張文瑄

送達處所：

代表人

姓名：張文瑄

身分證明文件字號：

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

代表人之輔佐人（憲法訴訟法準用行政訴訟法第 55 條第 1 項）

姓名：楊健源會計師

身分證明文件字號：

稱謂/職業：會計師

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

姓名：蘇仁偉會計師

身分證明文件字號：

稱謂/職業：會計師

住所或居所：

電話：

傳真：

電子郵件位址：

訴訟代理人

姓名：黃俊杰

身分證明文件字號：

稱謂/職業：法學教授

住所或居所：

電話：

電子郵件位址：

### 107年度憲二字第5號魏斯蒙股份有限公司聲請案說明會爭點意見書

#### 補充理由狀

針對本案說明會之爭點意見，茲提補充理由狀：如下

#### 一、聲請人本案 ICA 表之具體數據

公司名稱：魏斯蒙股份有限公司  
101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表  
資料期間：自 101 年 01 月 01 日至 102 年 06 月 30 日止

類別	項目	代號	金額
13 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	01	7,115,700
	已扣繳之稅額	02	0
	結算盈餘稅額	03	0
	已扣繳之稅額	04	0
	結算盈餘稅額	05	0
	已扣繳之稅額	06	0
	結算盈餘稅額	07	3,416,606
	已扣繳之稅額	08	0
	結算盈餘稅額	09	4,167,658
	已扣繳之稅額	10	0
14 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	11	0
	已扣繳之稅額	12	0
	結算盈餘稅額	13	0
	已扣繳之稅額	14	0
	結算盈餘稅額	15	0
	已扣繳之稅額	16	0
	結算盈餘稅額	17	0
	已扣繳之稅額	18	0
	結算盈餘稅額	19	0
	已扣繳之稅額	20	0
15 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	21	0
	已扣繳之稅額	22	0
	結算盈餘稅額	23	0
	已扣繳之稅額	24	0
	結算盈餘稅額	25	0
	已扣繳之稅額	26	0
	結算盈餘稅額	27	0
	已扣繳之稅額	28	0
	結算盈餘稅額	29	0
	已扣繳之稅額	30	0
16 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	31	0
	已扣繳之稅額	32	0
	結算盈餘稅額	33	0
	已扣繳之稅額	34	0
	結算盈餘稅額	35	0
	已扣繳之稅額	36	0
	結算盈餘稅額	37	0
	已扣繳之稅額	38	0
	結算盈餘稅額	39	0
	已扣繳之稅額	40	0

類別	項目	金額
17 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
18 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
19 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
20 以前年度結算盈餘及以前年度結算盈餘之稅額	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0
	結算盈餘稅額	0
	已扣繳之稅額	0

(第 14 頁)

營利事業名稱：魏斯蒙股份有限公司

101 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表

資料期間：自 101 年 07 月 01 日至 102 年 06 月 30 日止

序號	項目	金額	代號	備註	合計	營利事業申報款
(一)	期初餘額(附註四)				01	7,115,700
(二)	增加項目合計(代號11+.....+24)	4,428,212			02	10,543,912
	(1)以前年度及扣繳稅額抵減計算中報應納稅額					
	計算如下：					
	結算申報應納稅額.....03	3,416,636				
	-已扣抵國外所得稅額之基本稅額與一般所得稅額之差額(第1頁118欄) 03a	0				
	-依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04	0				
	-大陸地區港澳所得及大陸地區及第三地區已繳納之所得稅可扣抵之稅額.....04a	0	11		3,416,636	
	-依法規定之投資抵減稅額於本年度抵減之稅額.....05	0				
	-尚未抵減之行政救濟留抵稅額於本年度抵減額.....06	0				
	扣繳應繳納之結算申報稅額.....07	3,416,636				
	暫繳稅額(附註五).....08	4,167,468				
	扣繳稅額.....09	2,079				
	一轉帳及扣繳稅額合計數.....10	4,169,582				
	A. 扣繳率：實收金額10%，轉帳入帳額10%					
	B. 扣繳率：實收金額10%，轉帳入帳額10%					
(2) 附註(六) 其中結算申報稅額(第1頁118欄).....12		2,152,335				
(3) 凡納稅申報稅額(第1頁118欄).....13		0				
(4) 扣抵稅額調整之稅額(第1頁118欄).....14		41,000				
(5) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....15		0				
(6) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....16		197,426				
(7) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....17		0				
(8) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....18		26,597				
(9) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....19		0				
(10) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....20		0				
(11) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....21		0				
(12) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....22		0				
(13) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....23		0				
(14) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....24		0				
(三)	扣除項目合計(代號25+.....+35)				30	4,543,860
(1) 除稅後所得總額(第1頁118欄).....31		3,962,427				
(2) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....32		0				
(3) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....33		0				
(4) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....34		681,383				
(5) 其他扣抵稅額(第1頁118欄).....35		0				
(四)	期末餘額(一)下(二)下(三)下				40	13,305,884
(五)	法定(特別)盈餘公積及可扣抵稅額變動明細					

聲請人(營利事業/扣繳義務人)針對本案國外股東均已依法就源扣繳，且繳交國庫，並無任何扣抵稅額，國家亦無稅捐損失。

關於本案國外股東計算錯誤與否，對稅捐債權之差異影響：

聲請人民國 101 分配股利以扣繳憑單分配如下：

中華民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單-87 年度或以後年度股利或盈餘

給付總額	扣繳率	扣繳稅額	給付淨額
23,928,000	20%	4,785,600	19,142,400

因外國股東，其獲配之股利或盈餘，係依所得稅法第 88 條規定係採就源扣繳之法定方式，故股東可扣抵稅額帳戶金額錯誤虛增之情

形，並不影響股東扣繳稅額，僅影響該股東可扣抵稅額帳戶變動明細表，若有計算錯誤，似只要加回或更正即可，也不致生國家稅收之減損及衍生其他不利益。

二、系爭規定無區分國內外股東之相同補稅手段，違背稅捐平等對待原則

本案因可扣抵稅額計算錯誤，對國內外股東所得稅負(扣繳)依據及差異比較如下：

外國股東：

聲請民國 101 分配股利以扣繳憑單分配如下：

中華民國各類所得扣繳暨免扣繳憑單-87 年度或以後年度股利或盈餘

給付總額	扣繳率	扣繳稅額	給付淨額
23,928,000	20%	4,785,600	19,142,400

扣繳稅款 4,785,600 元繳納國庫，19,142,400 元匯回總公司。

可扣抵稅額 2,596,188 元(以國稅局計算金額)，列入股東可扣抵稅額帳戶變動明細報表減除項目項下減除，多減除金額 1,366,289 元，

其並不影響稅收，故不應再強制補稅 1,366,289 元。將「分配股利總

額或盈餘總額所含可扣抵稅額」錯誤更正即可。

如為國內股東情況下，以股利憑單分配股利或盈餘

### 股利憑單

股利總額	稅額扣抵比率	可扣抵稅額	股利淨額
23,928,000	10.85%	2,596,188	21,331,812

如為國內股東，多減除金額可扣抵稅額 1,366,289 元，因影響稅收，故應加以補稅 1,366,289 元。

依據所得稅法第 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，除本法另有規定外，得於盈餘分配時，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。」所揭示者為兩稅合一之精神，即將營利事業所得稅與綜合所得稅合而為一。實施兩稅合一制之目的在於消除營利所得重複課稅之現象，在概念上認為營利事業為法律的虛擬體，不具獨立納稅能力，僅作為將盈餘傳送給股東之導管，不應重複課稅。

股東可扣抵稅額表計算正確與否因牽涉到稅負對國內股東很重要；對於 100%外資而言，因不適用兩稅合一，股東可扣抵稅額表計算顯然不具任何意義。

本案國外股東計算錯誤與否對稅捐債權無任何影響，更正前與更

正後稅負為零，既無逃漏稅何來補稅之由。帳戶變動明細申報表多減除 1,366,289 元，該多減除金額無超額分配情事，無任何外國股東獲利及享有，且無損及國庫稅收，即未有漏稅事實，應參照釋字第 337 號解釋意旨免予補稅處罰。<sup>1</sup>

因此，系爭規定無區分國內外股東之相同補稅手段，係違背稅捐平等對待原則。

並且，在本案（最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定及臺中高等行政法院 106 年度訴字第 49 號判決）後之其他類似個案，最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決即指出：（一）行為時即 98 年 4 月 22 日修正所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……，應按『股利憑單』所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；……」。行為時即 86 年 12 月 30 日修正同法第 102 條之 1 規定：「依第 61 條之 1 規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年 1 月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具『股利憑單』、全年股利分配彙總資料，一併彙報核管稽徵機關查核；並應於 12 月 10 日前將『股

---

<sup>1</sup>釋字第 337 號解釋理由書：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者。財政部函對於有進貨事實之營業人，不論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憲旨，應不再援用。」

利憑單』填發納稅義務人。但營利事業有解散或合併時，應隨時就已分配之股利或盈餘填具『股利憑單』，並於10日內向該管稽徵機關辦理申報。」可知，適用兩稅合一制度下之稅額扣抵之「國內」股東，必須取得公司開立之「股利憑單」記載「股利總額」及「可扣抵稅額」，始得依法列報其因獲配股利而產生之營利所得，以及可供其現實扣抵綜合所得稅應納稅額之「可扣抵稅額」。又因兩稅合一制度下，國內股東就「股利總額」及「可扣抵稅額」之申報，端賴「股利憑單」記載之金額及事項，故行為時即86年12月30日修正所得稅法第102條之1規定營利事業應依法定期限及依規定按實填報或填發「股利憑單」予股東，行為時即86年12月30日修正所得稅法第114條之3並就未依規定填報或填發「股利憑單」者，定有罰責。是以，若無「股利憑單」之作業機制，兩稅合一制度下之稅額扣抵制度無法具體實踐。

(二)所得稅法第73條第1項規定：「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，在中華民國境內有第88條規定之各項所得者，不適用第71條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；……」行為時即98年4月22日修正同法第73條之2前段規定：「非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第3條之1規定。」

非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，不在兩稅合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。(三)上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，為原審確定之事實，上訴人係開立扣繳憑單予其國外股東，而非填發股利憑單(參見原審卷第42頁)，而扣繳憑單上並無填載「股利總額」及「可扣抵稅額」之欄位，則上訴人分配予其非境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額，該等非境內居住者股東無從享有股東可扣抵稅額之利益。故上訴人主張其非境內居住者股東獲配之股利，實質上並無兩稅合一制度之適用，係屬有據。(四)行為時所得稅法第114條之2第1項第3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，……三、違反第66條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者。」其立法意旨，在於避免營利事業如因計算錯誤而超額分配可扣抵稅額予適用兩稅合一設算之股東，將導致國家因該股東以其獲配之超額可扣抵稅額申報扣抵所得稅，而損失超額扣抵部分之稅收；以及股東可扣抵稅額帳戶餘額具有延續性，不僅代表繳納之營利事業所得稅額尚有多少可供股東扣抵，同時亦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，為營利事業之

永續經營及其股東之權益，自有必要保持該帳戶紀錄之正確。本件上訴人係國內之營利事業，雖應依法設置股東可扣抵稅額帳戶（行為時即86年12月30日修正所得稅法第66條之1第1項規定參照），於繳納所得稅時加計營利事業所得稅額至股東可扣抵稅額帳戶，於分配股利時「設算股東可扣抵稅額」並從股東可扣抵稅額帳戶減除分配出去之可扣抵稅額，以維持股東可扣抵稅額帳戶之正確餘額。然而上訴人於股東可扣抵稅額帳戶變動明細表所設算之股東可扣抵稅額分配數，全數股東為境外居住者無從執以申報扣抵所得稅之應納稅額。是以，上訴人雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使股東可扣抵稅額帳戶之餘額偏低，但其全數之境外股東並無「股利憑單」可供申報扣抵所得稅之稅額，乃因該等境外股東係並不適用兩稅合一制度之股東，其未受分配可扣抵稅額，實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，自不符合行為時所得稅法第114條之2第1項第3款規定「違反第66條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，『致所分配之可扣抵稅額』，超過依規定計算之金額者」之補稅要件。財政部發布之行為時（即98年11月6日修正）稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定：「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，

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。」對於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態樣，該規定認仍符合超額分配股東可扣抵稅額之構成要件，只是免予處罰而已，尚有誤解及抵觸母法，原判決援引為維持原處分之理由，有所違誤。

(五) 基此，本庭經評議後擬採為本案裁判基礎之上開法律見解，因與本院先前裁判 102 年度判字第 170 號判決之法律見解歧異(潛在歧異)，依行政法院組織法第 15 條之 2 第 1 項規定，應提案予大法庭裁判，以統一各庭間歧異之法律見解，本庭乃依同條第 2 項規定，循序踐行對其他各庭徵詢意見之徵詢程序，提具本院 109 年度徵字第 4 號徵詢書，徵詢本院其他庭之意見，經受徵詢庭均回復同意本庭變更先前裁判之法律見解而擬採之法律見解，已為本院統一之法律見解，有上開徵詢書及受徵詢庭回復書在卷可稽，附此敘明。(六) 從而，被上訴人認上訴人違反行為時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定，而以原處分責令上訴人補繳稅額 18,489,240 元，即有違誤。原判決予以維持，自有適用法規不當之違法。上訴意旨求予廢棄原判決，即有理由。因本件事實已臻明確，故應由本院將原判決廢棄，並將訴願決定及原處分(含復查決定)予以撤銷。

前揭判決(最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決)涉及行為

時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 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，……三、違反第 66 條之 6 規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者。」與本案（最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定及臺中高等行政法院 106 年度訴字第 49 號判決）之系爭規定（所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 1 款），尚非完全相同。

此外，最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決指出：「…非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，不在兩稅合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。…上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，為原審確定之事實，上訴人係開立扣繳憑單予其國外股東，而非填發股利憑單，而扣繳憑單上並無填載『股利總額』及『可扣抵稅額』之欄位，則上訴人分配予其非境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額，該等非境內居住者股東無從享有股東可扣抵稅額之利益。故上訴人主張其非境內居住者股東獲配之股利，實質上並無兩稅合一制度之適用，係屬有據。…上訴人於股東可扣抵稅額帳戶變動明細表所設算之股東可扣抵稅額分配數，全數股東為境外居住者無從執以申報扣抵所得稅之應納稅額。是以，上訴人

雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使股東可扣抵稅額帳戶之餘額偏低，但其全數之境外股東並無『股利憑單』可供申報扣抵所得稅之稅額，乃因該等境外股東係並不適用兩稅合一制度之股東，其未受分配可扣抵稅額，實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，自不符合行為時所得稅法第114條之2第1項第3款規定『違反第66條之6規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額』超過依規定計算之金額者』之補稅要件。…」應予贊同。

再者，最高行政法院109年度判字第434號判決同時指出：「…財政部發布之行為時（即98年11月6日修正）稅務違章案件減免處罰標準第7條第3款規定：『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，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。』對於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態樣，該規定認仍符合超額分配股東可扣抵稅額之構成要件，只是免予處罰而已，尚有誤解及牴觸母法，原判決援引為維持原處分之理由，有所違誤。…」基此，本庭經評議後擬採為本案裁判基礎之上開法律見解，因與本院先前裁判102

年度判字第 170 號判決之法律見解歧異（潛在歧異），依行政法院組織法第 15 條之 2 第 1 項規定，應提案予大法庭裁判，以統一各庭間歧異之法律見解，本庭乃依同條第 2 項規定，循序踐行對其他各庭徵詢意見之徵詢程序，提具本院 109 年度徵字第 4 號徵詢書，徵詢本院其他庭之意見，經受徵詢庭均回復同意本庭變更先前裁判之法律見解而擬採之法律見解，已為本院統一之法律見解…。」可供後續類似個案裁判之依據。

然而，經由前揭案例之比較，更顯現本案之裁判依據(系爭規定)，係無區分國內外股東之相同補稅手段，即應有差別待遇卻無差別待遇之憲法問題，違背稅捐平等對待原則。

再者，國內外股東身分之認定及變更，均屬憲法基本權利類型及保障之範圍，亦屬本案行為時公司法及所得稅法等法律規定之對象，針對本案營利事業及國外股東(境外人士)之確定，亦經原處分機關、訴願管轄機關及行政法院等依法確認之行為時事實及法律定位，並依當時之法律狀態(確定基本權利主體、公權力侵犯及確定終局判決之法律規範依據)進行憲法訴訟；至於，嗣後國內外股東身分是否依法變更，則係與本案無關之狀況，且屬不確定之政策臆測。

三、系爭規定之行為義務，未區分情節輕重之無差別待遇，應屬違憲

聲請人為境外人士之扣繳義務人，對於本案之國外股東均已依法就源扣繳，且繳交國庫，並無任何扣抵稅額，國家亦無稅捐損失。

就此，系爭規定之行為義務，未區分情節輕重之無差別待遇，應屬違憲。尤其，司法院針對未區分行為義務情節輕重無差別裁罰之違憲案例，例如：(1) 司法院大法官釋字第 673 號解釋指出，扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上應有所差異。78 年 12 月 30 日修正公布及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款後段規定中，如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，較諸不補繳稅款對國家稅收所造成之不利影響為輕。因此，針對該所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用；(2) 釋字第 685 號解釋指出：「79 年 1 月 24 日修正公布之稅捐稽徵法第 14 條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取

得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之5罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」；(3) 釋字第713號解釋指出：「財政部91年6月20日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第6條第1項第2款規定：「依所得稅法第114條第1款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處1.5倍之罰鍰」(100年5月27日修正刪除)，關於裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上顯有差異。如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第6條第1項第3款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之

稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 1.5 倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第 48 條之 3 之規定，另為符合比例原則之適當處置。」…等。

再者，本案僅單純違反法定行為義務，未造成國家稅捐債權之損害，縱然「補稅」，亦欠缺合理關聯性，讓國家多次侵犯納稅者不應繳納之額外稅捐；甚至，在無漏稅之情況下，更以「漏稅罰」加以行為義務（無漏稅事實）之制裁（以漏稅結果論），系爭規定實際牴觸司法院長久以來建立之違憲案例，例如：(1)釋字第 503 號解釋指出，本院釋字第 356 號解釋雖認營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事，但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均應併合處罰。在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用；(2)釋字第 339 號解釋指出，財政部【66/12/20】臺財稅字第 38572 號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定

以漏稅論處」，均應不予援用…等。

因此，系爭規定雖然符合稅捐立法之形式合憲性要求，惟其內容（法定行為義務）對境外人士而言，形成不合理之無差別待遇，已違背稅捐平等原則；對於無法行使扣抵權之境外人士，在營利事業已依法就源扣繳稅款以外，僅因法定行為義務履行瑕疵，在未影響國家稅捐債權之情況下，亦無發生漏稅結果之危險，卻採取欠缺合理關聯性（無須重復繳納稅捐）之「（應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期）補稅」之過度侵害手段，屬對聲請人（營利事業/納稅者）基本權利之多次侵犯，已違背比例原則，應予欠缺實質合憲性之違憲判決。

此外，依 98 年 11 月 6 日增訂稅務違章案件減免處罰標準第 7 條 規定：「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，如其股份係由非在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 100% 持有，免於處罰」。（註：本條例在修正前應處 1 倍罰鍰）。增訂理由在於考量非在中華民國境內居住之個人（境外人士）取得股利不適用兩稅合一，而係依就源扣繳方式，超額分配不影響股東實際應繳納之稅負，爰修正免予處罰。同理，在股份百分之百為外國股東所持有情況下，並無因超額分配致股

東超額使用可扣抵稅額或國家整體稅收短少之情形，則應無令營利事業補繳之必要，似僅將股東可扣抵稅額帳戶變動明細之期末餘額進行更正即已為足。

復依 105 年 1 月 15 日增訂稅務違章案件減免處罰標準第 7 條規定：「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，免於處罰。」（註：本條例在修正前應處 1 倍罰鍰）。

前揭法規命令之增修，其內容更突顯系爭規定（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）應受違憲宣告之必要性；雖然，法規命令內容明確指出（境外人士）在無漏稅之情況下，不得以「漏稅罰」加以行為義務（無漏稅事實）之制裁（以漏稅結果論）。惟如釋字第 566 號解釋文：「民國 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 31 條前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。73 年 9 月 7 日修正發布之同條例施行細則第 21 條後段關於『家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內』之規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717

號函關於『被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產稅及贈與稅』之函釋，**使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用 75 年 1 月 6 日修正公布之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。**」釋字第 566 號解釋理由書清楚說明違憲理由：「…農業發展條例關於農業用地之認定，除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾越此一範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許，縱財政部認該條例第 31 條關於免稅要件及範圍規定過寬，影響財稅政策或有不合獎勵農業發展之原意，**有修正必要，亦應循母法修正為之，殊不得任意以施行細則或解釋性之行政規則逕加限縮其適用範圍。**」73 年 9 月 7 日修正發布之農業發展條例施行細則第 21 條後段規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函釋，對於向來作為家庭農場之農業用地，因繼承開始前或贈與事實發生前依法編為非農業使用之土地，而於繼

承人死亡或贈與事實發生後，於其所定使用期限前，仍可繼續為從來之農業使用者，亦不適用當時之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋部分，即令符合獎勵農業發展之目的，惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第 3 條第 10 款「農業用地」定義可適用之範圍，均為增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用（參照本院釋字第 210 號解釋意旨）…。」

因此，本案行為時系爭規定（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）及稅務違章案件減免處罰標準第 7 條，依據前揭釋字第 210 號解釋、釋字第 327 號解釋、釋字第 339 號解釋、釋字第 356 號解釋、釋字第 503 號解釋、釋字第 566 號解釋、釋字第 673 號解釋、釋字第 713 號解釋…等意旨，均應同受違憲之宣告。

四、懇請 憲法法庭宣告：系爭規定在營利事業（聲請人/基本權利主體）已依法針對境外人士就源扣繳稅款，僅因法定行為義務履行之計算瑕疵，在實際未影響國家稅捐債權之情況下，且亦無發生漏稅結果之危險，公權力機關依據系爭規定（確定終局裁判直接適用）採取欠缺合理關聯性之「（應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限

期)補稅」之過度侵害手段，屬對聲請人基本權利多次侵犯，係屬針對行為義務違反，採取漏稅罰(非行為罰)之違憲法律。

基於人民對於國家課稅權法律秩序之信賴保護，關於「繳納正確稅額之納稅權利」(The right to pay no more than the correct of tax)，在稅捐法定主義要求下，納稅者應該僅依據法律繳納正確之稅額，而國家課稅權亦只能在法律規定範圍內，才有權力依法進行課稅。

固然，重視行政效率亦為憲法肯認之價值，惟個人權利保護及憲法完整性等之憲法價值仍高於行政效率。

**課徵「正確稅捐」是稅捐機關之法定義務及憲法界限**，若國家課稅權未依法正確計算稅額及超出人民依法應繳納之範圍，則已侵犯憲法第 19 條保障人民(納稅者)「依法律納稅」基本權利之範圍。

於此，在聯邦憲法法院之裁判中，「多繳稅款」係視為影響(侵犯)基本法第 14 條第 1 項意義之財產權；稅捐課徵應依法計算，不得過度侵犯憲法保護之財產權；立法者在實質確定財產權擁有者之權利及義務時，亦應受到基本法第 3 條第 1 項平等原則之拘束；聯邦憲法法院係應審查立法者是否在全面權衡侵犯之嚴重性及侵犯正當化理由之重要性與急迫性時，是否已超出期待可能性之界限。

本案系爭規定，雖然符合稅捐立法之形式合憲性要求，惟其內容（法定行為義務）對境外人士而言，形成不合理之無差別待遇，已違背稅捐平等原則；對於無法行使扣抵權之境外人士，在營利事業已依法就源扣繳稅款以外，僅因法定行為義務履行瑕疵，在未影響國家稅捐債權之情況下，亦無發生漏稅結果之危險，卻採取欠缺合理關聯性（無須重復繳納稅捐）之「（應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期）補稅」之過度侵害手段，均屬對聲請人（營利事業/納稅者）基本權利之多次侵犯，已違背比例原則，應予欠缺實質合憲性之違憲判決。

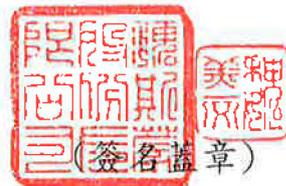
此致

憲法法庭

公鑒

中華民國 112 年 5 月 15 日

具狀人：魏斯蒙股份有限公司



代表人：張文瑄



張文瑄

(簽名蓋章)

輔佐人：楊健源會計師

楊健源

(簽名蓋章)

輔佐人：蘇仁偉會計師

蘇仁偉

(簽名蓋章)

訴訟代理人：黃俊杰教授

黃俊杰

(簽名蓋章)

