

抄 本

發文方式：電子交換（第一類，不加密）

檔 號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048臺北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：林立青

電話：(02)2361-8577轉477

電子信箱：af0415@judicial.gov.tw

受文者：財政部

發文日期：中華民國107年10月18日

發文字號：秘台大二字第1070028628號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

主旨：本院大法官為審理107年度憲二字第5號聲請人魏斯蒙股份有限公司聲請解釋案，請於函到1個月內惠復，俾供審理之參考，請查照。

說明：

一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。

二、本院大法官為審理旨揭案，請就下列問題，提供說明及相關資料：

(一)旨揭聲請人認98年5月27日修正（行為時）之所得稅法第114條之2規定，於營利事業對外國股東超額分配可扣抵稅額部分，有牴觸憲法之疑義，聲請解釋，就聲請人於釋憲聲請書中之指摘，請惠予表示卓見，並請檢附所得稅法第114條之2相關立法資料等。

(二)外國股東之可扣抵稅額，既不得抵繳其在中華民國境內所得之就源扣繳稅款（所得稅法第73條之2參照），則營利事業對外國股東超額分配可扣抵稅額，對我稅收可能產生之不利益為何？營利事業因對外國股東超額分配可扣抵稅額，致未盡其維護可扣抵稅額帳戶正確之義務，如何對國家產生稅捐債務，而應依所得稅法第114條之2規定負補繳稅款之義務？

三、檢附前開釋憲聲請書及原因案件相關裁判（臺中高等行政法院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）影本各1份供參。

正本：財政部

副本：

電子交換：財政部

檔 號：
保存年限：

財政部 函

107年度
憲二字第 5 號

-A

地址：11673臺北市羅斯福路6段142巷1號
聯絡人：鄭英美
電話：02-23228000-8552
Email：dot_ymcheng@mail.mof.gov.tw

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國108年3月29日

發文字號：台財稅字第10700696230號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨(107B106185_1_291110532831.docx、107B106185_2_291110532831.pdf)

主旨：檢送本部對大院大法官審理107年度憲二字第5號聲請人魏斯蒙股份有限公司聲請解釋案之說明及相關資料如附件，請查照。

說明：復貴秘書長107年10月18日秘台大二字第1070028628號函

正本：司法院秘書長

副本：



G010808839

大法官書記處 108/03/29

裝

訂

線

二科

財政部對司法院大法官審理 107 年度憲二字第 5 號魏斯蒙股份有限公司就最高行政法院 106 年度裁字第 1645 號裁定適用行為時所得稅法第 114 條之 2 規定聲請釋憲案之說明

有關魏斯蒙股份有限公司(下稱聲請人)認 98 年 5 月 27 日修正(行為時)之所得稅法第 114 條之 2 規定，於營利事業對其總機構在中華民國境外之營利事業及非中華民國境內居住之個人等股東(下稱外國股東)超額分配可扣抵稅額補繳稅款部分，有抵觸憲法第 7 條平等原則、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、第 23 條比例原則及第 145 條規定一案，謹就聲請人釋憲聲請書之指摘及大院函詢事項，分別說明如下：

一、聲請人指摘及大院函詢事項

(一)聲請人指摘

1. 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，均一體適用所得稅法第 114 條之 2，違反憲法第 7 條平等權。
2. 對外國股東超額分配可扣抵稅額，外國股東無漏稅又無損及國庫損失，要求補稅，違反憲法第 22 條保障人民權利之本旨。
3. 外國股東無法享受超額分配之抵稅權，即無所得，變相加以課稅，有違憲法第 19 條租稅法律主義。
4. 對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。
5. 對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。

6. 我國廢除兩稅合一，顯見對超額分配予外資股東可扣抵稅額補繳不符公平合理，有違憲法第 145 條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。

(二) 大院函詢事項

外國股東之可扣抵稅額，既不得抵繳在我國境內所得之就源扣繳稅款，則營利事業對外國股東超額分配可扣抵稅額，對我國稅收可能產生之不利益為何？營利事業因對外國股東超額分配可扣抵稅額，致未盡其維護可扣抵稅額帳戶正確之義務，如何對國家產生稅捐債務，而應依所得稅法第 114 條之 2 規定負補繳稅款之義務？

二、本部意見

(一) 我國兩稅合一設算扣抵制簡介：

1. 為消除獨立課稅制度對於營利所得重複課稅之現象，並符合國家經濟發展需要，建立低稅負投資環境，以提升我國競爭力，我國自 87 年度起實施兩稅合一採完全設算扣抵制，營利事業階段所繳納之營利事業所得稅(下稱營所稅)，得併同稅後盈餘分配予於我國境內居住之個人股東(下稱個人股東)扣抵其應納之綜合所得稅(下稱綜所稅)，扣抵有餘，尚可退稅。(詳釋例一)

釋例一：以 87 年實施兩稅合一制度時之規定舉例說明，假設甲公司由本國個人股東 100% 持有，87 年度稅前淨利為 100 萬元，盈餘全數分配，87 年度兩稅合一實施前後之股利所得稅負比較如下：

單位：萬元

| | 改制前 | | 改制後 | |
|------------------|-----------------|-----------------|--------------------|--------------------|
| 稅前盈餘 | 100 | | 100 | |
| 營所稅(A) | 25 | | 25 | |
| 稅後盈餘 | 75 | | 75 | |
| 綜所稅(B) | 稅率 6% | 稅率 40% | 稅率 6% | 稅率 40% |
| | 4.5 (=75×6%) | 30 (=75×40%) | -19 (=100×6%-A) | 15 (=100×40%-A) |
| 股利所得總 稅負(A+B) | 29.5 | 55 | 6 | 40 |

2. 另考量兩稅合一制度實施時，綜所稅最高級距稅率 40%與營所稅稅率 25%差距達 15%，為避免營利事業藉保留盈餘不分配為高所得股東規避稅負，影響小股東獲配股利之權益，爰所得稅法第 66 條之 9 規定，營利事業之盈餘未分配者，應加徵 10%營所稅；並修正同法第 76 條之 1，不再對累積未分配盈餘作強制歸戶，以兼顧租稅公平及稅政簡化。

3. 參考國外兩稅合一設算扣抵制度之適用，係以本國股東為限，不適用外國股東，故所得稅法第 73 條之 2 規定，外國股東獲配之股利(或盈餘)總額所含之稅額，不得抵繳其應納所得稅額。惟考量營利事業之盈餘未分配者，應加徵 10%營所稅，該加徵之稅額如不得扣抵外資在我國之應納稅額，將使其稅負較改制前增加，恐影響外資投資意願，爰採取適當作法，於同條但書規定其獲配股利(或盈餘)總額所含稅額中，屬於加徵 10%營所稅部分實際繳納之稅額，可抵繳其股利之應扣繳稅款(如下表釋例二)，**避免外國股東因我國稅制改革，增加其於我國之總稅負，以維持外資**

股東合理負擔我國稅負。

釋例二：以 87 年實施兩稅合一制度時之規定舉例說明，假設 A 公司 87 年稅前淨利為 100 萬元，營所稅稅率為 25%，88 年決議 87 年度稅後盈餘全數不分配並依規定加徵 10% 營所稅，嗣於 89 年決議全數分配上開稅後盈餘，A 公司股份 100% 由外國股東持有，改制前後總稅負比較如下：

單位：萬元

| | 改制前 | 改制後 (加徵營所稅 如不得抵繳) | 改制後 (加徵營所稅 得抵繳) |
|----------------------------|-------------|-------------------------|-----------------------|
| 稅前盈餘 | 100 | 100 | 100 |
| 營所稅(A) | 25 | 25 | 25 |
| 稅後盈餘 | 75 | 75 | 75 |
| 加徵 10% 營 所稅(B) | - | 7.5 | 7.5 |
| 分配予外國 股東之股利 淨額(C) | 75 | 67.5 | 67.5 |
| 扣繳稅額(D) | 15 (註 1) | 13.5 (註 2) | 6.75 (註 3) |
| 外國股東股 利所得總稅 負(A+B+D) | 40 | 46 | 39.25 |

註 1：股利淨額 75 × 扣繳率 20% = 15

註 2：股利淨額 67.5 × 扣繳率 20% = 13.5

註 3：股利淨額 67.5 × 扣繳率 20% - 股利所含未分配盈餘加徵營所稅 67.5 × 10% = 6.75

(二) 大院函詢營利事業對外國股東超額分配可扣抵稅額，對我國稅收可能產生之不利益為何、營利事業因對外國股東超額分配可扣抵稅額，致未盡其維護可扣抵稅額帳戶正確之義務，如何對國家產生稅捐債務，而應依所得稅法第 114 條之 2 規定負補繳稅款之義務，及本案聲請人指摘重點係營利事業超額

分配可扣抵稅額予外國股東，該股東無法享受超額分配抵稅權，並無損及國庫損失，要求營利事業補繳該部分超額分配稅額，違反憲法相關規定。謹就上開事項說明如下：

1. 為利兩稅合一制之實行，明定營利事業設置及正確記載股東可扣抵稅額帳戶之應作為義務

(1)我國 87 年實施兩稅合一，採完全設算扣抵制，為正確計算營利事業繳納之營所稅、分配予股東之股利或盈餘淨額及所含之可扣抵稅額，所得稅法明定營利事業應於會計帳簿外設置股東可扣抵稅額帳戶(所得稅法第 66 條之 1)，並於同法第 66 條之 2 至第 66 條之 6 明定股東可扣抵稅額帳戶起訖期間、應計入項目與時點、不計入情形、應減除項目與時點、稅額扣抵比率計算等規定。

(2)按股東可扣抵稅額帳戶係累積帳戶，鑑於營利事業股東結構時有變動，營利事業除依所得稅法第 66 條之 1 第 2 項規定免予設置股東可扣抵稅額帳戶者外，不論其股東結構或身分別，均應依規定設置股東可扣抵稅額帳戶及維持該帳戶之正確紀錄，並於辦理盈餘分配時正確計算可扣抵稅額併同分配予股東，為兩稅合一設算扣抵制之必要配套機制。

2. 營利事業違反正確記載及分配股東可扣抵稅額之應作為義務，致超額分配可扣抵稅額，所得稅法責其補繳超額分配稅款，以維持股東可扣抵稅額帳戶正確性、健全稅制及維護股東權益

- (1)兩稅合一設算扣抵制得否順利推動之關鍵，在於營利事業是否正確分配可扣抵稅額，爰適用兩稅合一設算扣抵制之營利事業，應依上開所得稅法規定正確記載及分配股東可扣抵稅額，其如有虛增股東可扣抵稅額帳戶金額或短計累積未分配盈餘；分配予股東之可扣抵稅額，超過股利或盈餘之分配日其股東可扣抵稅額帳戶餘額；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等情形，將導致分配與股東之可扣抵稅額，超過其應分配之可扣抵稅額，致減少股東應納所得稅或增加股東應退稅額，損及國家稅收，並影響租稅公平。
- (2)依此，鑑於股東可扣抵稅額帳戶之正確性，攸關股東享有可扣抵稅額扣抵其應納所得稅之權益，以及影響國家稅制之健全，爰營利事業有違反正確記載及分配股東可扣抵稅額之應作為義務時，基於該營利事業確實已將不得分配之可扣抵稅額分配予股東，導致該帳戶餘額錯誤並對我國稅收可能產生不利益影響，爰所得稅法第 114 條之 2 規定，責由營利事業就已實際分配之超額分配數，應負補繳稅款義務並予處罰，至其補繳之超額分配可扣抵稅額，依本部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令規定，應於補繳日再計入股東可扣抵稅額帳戶，以維持該帳戶正確餘額，並得於以後年度辦理分配時依規定正確計算併同股利(或盈

餘)淨額分配予股東，尚無重複課稅及違反比例原則。

(3) 上開所得稅法規定營利事業之應作為義務及違反時之補繳機制，兼具維護租稅公平及簡化稅政，並確保後續營利事業股東抵稅權益，符合租稅法律主義。

3. 營利事業維持股東可扣抵稅額帳戶正確性，不因其股東身分別或股東有無將該可扣抵稅額用於抵繳稅款而有所不同

(1) 兩稅合一設算扣抵制度下，基於股東身分眾多（例如本國營利事業股東、機關團體股東、政府特種基金、本國個人股東、非居住者個人股東及非居住者營利事業股東等），其中本國個人股東獲配之可扣抵稅額於併計個人綜所稅時可直接扣抵其應納稅額外，其餘股東皆不得扣抵或無直接扣抵之權利；此外，如營利事業規模龐大，股東人數動輒數以萬計〔例如上(市)櫃公司〕，且可能隨時變動，倘考量其股東身分別不同，以股利或盈餘所得人是否有抵繳事實作為責令補繳超額分配稅款依據，稽徵機關須逐筆查核所得人最終是否已抵繳該超額分配之可扣抵稅額(如股東為公司，尚須追查其是否再併同股利分配予個人股東)，計算最終實際申報抵繳之人數及稅額，始能確定營利事業應補繳超額分配之可扣抵稅額，有其實務作業及時效上之困難，倘未即時查獲補徵，將造成稅源流失，對我國稅收將可能產生不利

影響，且該超額分配可扣抵稅額如未予補繳，將無法再正確分配予該營利事業後續年度之股東，亦損及該等股東之抵稅權益。

- (2) 揆諸所得稅法第 114 條之 2 立法意旨，係為督促營利事業善盡維持股東可扣抵稅額帳戶正確性及延續性之應作為義務，為兩稅合一設算扣抵制度達成租稅公平、確保國庫收入及簡化稅政之必要手段。是以，營利事業上開應作為義務，不因其股東身分別或股東有無將該可扣抵稅額用於抵繳稅款而有所不同，亦不因此而豁免其義務，是營利事業有該條第 1 項規定超額分配情事之一，無論對外國股東或其他股東超額分配可扣抵稅額，均應就超額分配數予以補繳，尚無違反憲法第 7 條平等權問題。至於股東獲配之可扣抵稅額可否扣抵其應納稅額，則應視兩稅合一設算扣抵制度之不同股東身分所適用之股利所得課稅規定而定，與超額分配補繳制度之設計無涉。

4. 綜上，營利事業有所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定情節之一者，即已構成補繳稅額之要件，並非以獲配之所得人是否申報抵減或構成漏稅事實作為判斷依據，尚無違反租稅法律主義、納稅者權利保護法及憲法第 15 條生存權、工作權及財產權。

- (三) 聲請人指摘我國廢除兩稅合一，顯見對超額分配予外資股東可扣抵稅額補繳不符公平合理，有違憲法第 145 條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。謹就上開事項說明如下：
我國 107 年 2 月 7 日修正公布所得稅制優化方案，係為合理化股利所得稅負以促進投資，並解決兩稅合一部分設算扣抵制度複雜及綜所稅最高稅率 45% 衍生居住者個人股東股利所得兩階段稅負較重，以及外資股東股利所得總稅負相對較輕，而造成居住者股東藉轉換為非居住者股東身分規避所得稅負等問題，且考量國際上實施兩稅合一設算扣抵制度之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，爰參考國際稅制改革趨勢及各界意見，進行整體所得稅制檢討及修正。自 107 年 1 月 1 日起，廢除兩稅合一設算扣抵制度，刪除營利事業設置可扣抵稅額帳戶及相關記載、計算與罰則規定，改採股利課稅新制，透過完整配套措施，建立符合國際潮流且具競爭力之公平合理所得稅制。是以，本次稅改係參考國際稅制改革趨勢及各界意見，進行整體所得稅制度優化及簡化稅政，與本案聲請人指摘超額分配可扣抵稅額之補繳機制無關。

三、檢附相關資料如附件，請大院核參

(一)所得稅法第 114 條之 2 相關立法資料

(二)行為時兩稅合一所得稅法相關條文

(三)本部 100 年 6 月 9 日台財稅字第 10000061340 號令