

· 最高行政法院 104 年 7 月份第 2 次庭長法官聯席會議(104/07/28)

【相關法條】

1. 中華民國憲法第 19 條(36.01.01)
2. 民法第 227 條(104.06.10)
3. 所得稅法第 2、3-4、4、14、42、100 條(104.06.24)
4. 所得基本稅額條例第 4 條(101.08.08)
5. 稅捐稽徵法第 12-1 條(102.05.29)
6. 促進產業升級條例第 6、7、8 條(98.01.23)

【決 議】

1. 納稅義務人將股票交付信託，簽訂「本金自益、孳息他益」信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人者，觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現（本院 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議參照）。
2. 故稽徵機關將該股利所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額，自受益人轉正歸戶為委託人之所得，併計核課其當年度之綜合所得稅，於法雖無不合，但受益人原依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定就他益之孳息被歸課之所得稅，既因租稅客體對租稅主體之歸屬有誤，滋生溢繳稅額之情形，即應予以退還，而不能視同委託人已履行此部分稅額的繳納義務，或認此部分的租稅債務已因抵銷、免除或其他事由而消滅。
3. 是稽徵機關於補徵委託人之綜合所得稅時，逕予扣除受益人所溢繳稅額，顯係混淆不同的權利主體與租稅主體。
4. 至於因同一錯誤所滋生溢退稅額之情形，則屬受益人無股利所得歸戶原因而受退稅利益，應返還不當得利之問題，並非委託人之租稅債務，稽徵機關以加計受益人所溢退稅額的方式，向委託人追繳，無異自行將其對於受益人的不當得利返還請求權轉化成對委託人的租稅債權，顯然欠缺法律依據。
5. 從而財政部 100 年 5 月 6 日令釋二、（一）就委託人綜合所得稅之補徵「尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，違反租稅法定主義，均非適法。

【法律問題】

甲於民國 99 年 5 月 10 日與 A 銀行簽訂「本金自益、孳息他益」之信託契約，將其所有 B 公司股票 68 萬股交付信託，信託期間 1 年，孳息受益人為乙、丙、丁（甲之父、姊、妹），約定信託期間所生孳息股票股利全歸乙取得，現金股利則由乙、丙、丁各取得三分之一，並已於翌年 5 月間，由乙、丙、丁分別將獲配之股利連同可扣抵稅額併入 99 年度所得額辦理結算申報完畢。嗣稽徵機關以上開信託契約簽訂當時，受益人之孳息利益已可得確定，實質上應屬委託人甲以其獲配之股利贈與受益人，乃將 B 公司分配予 A 銀行受託信託財產專戶之 99 年股利所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額，轉正歸戶為甲之所得，併計核課其 99 年度之綜合所得稅，且依財政部 100 年 5 月 6 日臺財稅字第 1000076610 號令（下稱財政部 100 年 5 月 6 日令釋）二、（一）規定，加計同年度對受益人丙、丁之溢退稅額，另扣除受益人乙之溢繳稅額（甲之應納稅額一扣

繳稅額及可扣抵稅額－自繳稅額－受益人乙之溢繳稅額＋對受益人丙、丁之溢退稅額），核定甲應補繳之稅款，其中「扣除以受益人名義溢繳之稅額，加計以受益人名義溢退之稅額」部分，是否適法？

【討論意見】

<甲說>

基於現行所得稅法制「二稅合一」之設計，股東分得之「可扣抵稅額」，其實質上係由營利事業預先「暫繳」予稅捐機關，而後股東可以在其應納稅額中扣除此等已「暫繳」之稅額，按其餘額補繳，如果扣除結果為負數，還可向稅捐機關請求退稅，故該「可扣抵稅額」實為股東納稅義務人應納稅額之一部，此等稅額原本已由營利事業代繳。在分散所得案例中，因為納稅義務人事前分散所得之稅捐逃漏（或規避）行為，使稅捐機關在不知情之情況下，又把此等暫扣款發還受分散所得之人頭，等於是因為可歸責於納稅義務人之加害債權行為，致稅捐債權有短收，若要稅捐機關再向溢領退稅款之人頭追回溢領之「可扣抵稅額」，則增加國家之稽徵作業成本（所得稅法制之所以規定由營利事業預先代繳，正是為了以較低之稽徵成本而提早取得財政收入），加上納稅義務人與受利用分散所得之人頭間又原本存在內部協議，可據為調整其間權利義務之基礎，此時從「加害給付」之觀點，要求納稅義務人補繳稅捐機關誤退之「可扣抵稅額」稅款乃是加害給付損害賠償請求權之行使，其規範基礎可以類推適用民法第 227 條第 2 項「加害給付」之規定，且因此等損害賠償債權仍可視為原來稅捐債務之延續，而依正常之稅捐稽徵程序課徵。故稽徵機關依財政部 100 年 5 月 6 日令釋二、（一）規定，於計算委託人之應補稅額時，扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額，再據以發單補徵，其中加計以各受益人名義溢退之稅額部分，依法尚無不合。

<乙說>

1. 對於信託契約訂立時已明確或可得確定之孳息，財政部 100 年 5 月 6 日令釋既本於實質課稅原則，認仍屬委託人之所得，則依所得稅法第 2 條第 1 項、所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定及司法院釋字第 705 號解釋所闡釋之租稅法律主義，即應將此性質上屬委託人所有之營利所得及該所得相對應之扣繳或可扣抵稅額轉歸戶至委託人，據以計算委託人之應補稅額。
2. 至對受益人原依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定就他益之孳息所歸課之所得稅，則因租稅主體有誤，所滋生者乃對受益人另行補徵或退稅之問題，尚不得將他益之孳息原來因歸戶受益人致溢退之所得稅轉對委託人加徵，亦無扣除以各受益人名義溢繳之稅額之問題。
3. 雖上述之應補稅額計算式同財政部 62 年 3 月 21 日台財稅第 32131 號函及財政部 97 年 1 月 16 日台財稅字第 09600451280 號函等關於「利用他人名義分散所得其應補稅額計算」之釋示，然既謂「利用他人名義分散所得」，即利用人實質上並無使被利用之他人取得所得之意思，故此等函釋之補稅方式，係就分散之所得將利用人與被利用人視為同一租稅主體所為。
4. 惟觀財政部 100 年 5 月 6 日令釋之基礎事實，委託人之真意係欲將他益之孳息贈與受益人，即使受益人實質取得他益之孳息，而與「利用他人名義分散所得」之情事有別。再者，稅捐為法定之債，所得稅之客體乃為所得，不論稅捐稽徵機關所謂對委託人之「加害給付損害賠償請求權」是否存在，均不得列為委託人所得而予以課徵綜合所得稅；且稽徵機關將應對受益人請求不當得利返還之可扣抵稅款轉嫁於委託人之所得稅額，乃將稽徵經濟原則無限上綱，致破壞稅捐法定主義，無異以技術性規範反噬經由稅捐構成要件形式所表彰之實質稅捐正義。
5. 以上攸關稅捐構成要件成就與否之判斷，不得以稽徵經濟為名，任意變更或便宜行事，否則不

利於稅捐法定主義之貫徹。故財政部 100 年 5 月 6 日令釋二、(一) 就委託人綜合所得稅之補徵「尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，縱因稽徵便宜而為，亦與租稅法律主義有違，而不應援用。

【表決結果】

採乙說。

【決議】

如決議文。

研究意見：擬採乙說第三庭林文舟法官提

- 一、按所得稅法第 100 條第 1 項前段規定：「納稅義務人每年結算申報所得額經核定後，稽徵機關應就納稅義務人全年應納稅額，減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可扣抵稅額及申報自行繳納稅額後之餘額，填發繳款書，通知納稅義務人繳納。」準此，並基於稅捐法定主義，除非有法定抵銷原因，或明文抵減（例如 99 年 5 月 12 日廢止前促進產業升級條例第 6 條至第 8 條規定的投資抵減稅額）、加徵依據（例如所得基本稅額條例第 4 條第 1 項前段規定「一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之」）外，稽徵機關不得任意於前揭規定範圍外扣除或加計應納稅額。
- 二、次按憲法第 19 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、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號、第 657 號、第 685 號、第 705 號解釋參照）。
- 三、鑑於「租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅」，因此非法定納稅義務人以自己名義向公庫繳納所謂「稅款」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，但對法定納稅義務人而言，並不因第三人將該筆「稅款」以該第三人名義解繳公庫，即可視同法定納稅義務人已履行其租稅義務，或法定納稅義務人之租稅義務得因而免除或消滅（司法院釋字第 685 號解釋意旨參照）。本件受益人原依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定就他益之孳息所歸課之所得稅，如因租稅客體對租稅主體之歸屬有誤，滋生溢繳稅額之情形，即應予以退還，而不能視同委託人已履行此部分稅額的繳納義務，或認其就此部分的租稅義務得以抵減、免除或有其他消滅原因。蓋本件委託人與受益人乃不同的權利主體與租稅主體，稽徵機關對於受益人溢繳的稅款有退還的義務，與其對於委託人補徵稅款的權利，並非兩個當事人間互負債務的關係，本不能主張互為抵銷，尤不得將受益人以自己名義溢繳的稅款，作為委託人同額租稅債務減免或消滅的原因，而於向委託人補徵綜合所得稅時，扣除以受益人名義溢繳之稅額。故本件稽徵機關核定委託人甲應補繳之稅款時，依財政部 100 年 5 月 6 日令釋二、(一) 規定，扣除受益人乙之溢繳稅額部分，乃不適法。就此問題，甲、乙說雖無歧見，但甲說（例如高雄高等行政法院 101 年度訴字第 486 號判決採之，經本院 103 年

度判字第 589 號判決維持) 認為「加計以受益人名義溢退之稅額」部分，依法尚無不合，並因扣除溢繳稅額之結果，對委託人反較有利，基於不利益變更禁止原則，而維持原核定處分，與乙說認為「扣除以受益人名義溢繳之稅額，加計以受益人名義溢退之稅額」，均不適法而應撤銷原核定處分，則有不同。

- 四、至於受益人原依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定就他益之孳息所歸課之所得稅，如因租稅客體對租稅主體之歸屬有誤，滋生溢退稅款之情形，係屬受益人無股利所得歸戶原因而受退稅利益，應返還不當得利之問題，並非委託人之租稅債務，稽徵機關以加計受益人所溢退稅額的方式，向委託人索還，無異係任憑己意將其對於受益人的不當得利返還請求權轉化成對委託人的租稅債權，顯然抵觸租稅法定主義，並混淆權利義務主體，自非適法。且租稅債權係國家居於優越公權力之主體地位，得自行依法以行政處分確定其權利內容，並對納稅義務人之財產逕行強制執行之公法上債權，究其本質與民法所規範基於平等地位產生之私法債權有其迥然不同之處，本難類推適用民法第 227 條第 2 項「不完全給付」損害賠償之規定；何況對於受益人會滋生溢退稅款之情形，乃因稽徵機關將股利所得轉正歸戶為委託人之所得之結果，與委託人和銀行簽訂「本金自益、孳息他益」之信託契約並無相當因果關係，自難謂稽徵機關對受益人之溢退稅款係委託人加害給付行為致生租稅債權之損害。退而言之，縱使認為稽徵機關對於委託人有所謂加害給付損害賠償請求權，在法律未授權稽徵機關以行政處分確認或得命為給付以實現此項請求權的情形下，其亦不能逕以加計溢退稅額的方式，併入補徵稅款之行政處分而向委託人求償。
- 五、綜上所述，本件稽徵機關將 B 公司分配予 A 銀行受託信託財產專戶之 99 年股利所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額，轉正歸戶為甲之所得，併計核課其 99 年度之綜合所得稅，且依財政部 100 年 5 月 6 日令釋二、(一) 規定，加計同年度對受益人丙、丁之溢退稅額，另扣除受益人乙之溢繳稅額，其中「扣除以受益人名義溢繳之稅額，加計以受益人名義溢退之稅額」部分，逾越前揭所得稅法第 100 條第 1 項前段之規定，違反租稅法定主義，均非適法而不應維持。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！