

正本



法規範憲法審查聲請書

聲 請 人：全晟土木包工業即陳冠均

地 址：

電 話：

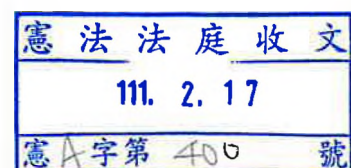
茲依憲法訴訟法第 59 條，聲請法規範憲法審查，並將有關事項敘明如下：

壹、應受判決事項之聲明

- 一、全民健康保險法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、全民健康保險扣取及繳納補充保險費辦法第 4 條第 1 項應受違憲宣告，並自本判決宣示或公告之日起失效。
- 二、全民健康保險法第 85 條應受違憲宣告，並自本判決宣示或公告之日起失效。

貳、審查客體

- 一、臺北高等行政法院 110 年度簡上字第 10 號確定終局裁判所適用之法規範：全民健康保險法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、同法第 85 條，全民健康保險扣取及繳納補充保險費辦法第 4 條第 1 項。



二科

參、聲請憲法審查之目的

- 一、查全民健康保險法(下稱健保法)第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、第 85 條，及全民健康保險扣取及繳納補充保險費辦法(下稱補充保費辦法)第 4 條第 1 項，違反憲法第 15 條「財產權」、第 23 條基本權利保障及憲法第 153 條「保護勞工政策」意旨。
- 二、次查，臺北高等行政法院 110 年度簡上字第 10 號確定終局判決闡釋：「經查，健保法第 31 條規定，第 1 類至第 4 類及第 6 類保險對象領有非所屬投保單位給付之薪資所得，應依規定之補充保險費率計收補充保險費，由扣費義務人於給付時扣取，並於給付日之次月底前向保險人繳納，此部分係規範保險對象個人應繳之補充保險費…從健保法第 85 條法條文字觀之，立法者乃將『扣費義務人未依第 31 條規定扣繳保險對象應負擔之補充保險費，經保險人限期令其補繳，未於限期內補繳者』為處罰之構成要件行為，故本件被上訴人應對作成原處分係符合法定要件之事實，負舉證之責」、「依健保法第 85 條之規定，只要扣費義務人有『未依第 31 條規定扣繳保險對象應負擔之補充保險費，經保險人限期令其補繳，未於限期內補繳』等行為，即應處 3 倍之罰鍰，依其文義係只要符合要件即應為裁處 3 倍罰鍰之結果，性質上為羈束處分，被上訴人並無裁量是否裁處罰鍰，或斟酌裁處不同倍數、金額罰鍰之權限，自不生違反比例原則之問題」等語

(附件 1)且該確定終局判決，似因論述舉證責任分配而被選為精選裁判，合先敘明。

三、惟查，憲法法庭並非僅就「法律適用」之舉證責任分配而為解釋，而應以「憲法基本權」高度予以重新審視「健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、第 85 條，及補充保費辦法第 4 條第 1 項」，其中關於「健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項，及補充保費辦法第 4 條第 1 項」涉及「就源扣繳制度中，以納稅義務人以外之第三人作為扣費義務人，於『補充保費之強制扣繳費用微不足道』、『扣費義務人負擔無償強制義務』、『扣費義務人此行政助手發生角色衝突』等合憲性爭議」；另關於「健保法第 85 條」涉及「違反行政法上作為義務者，卻以未繳納數額之倍數，作為裁罰依據，於『行政罰與不利處分區分』、『比例原則在行政罰與不利處分之區分適用』等合憲性爭議」，均有憲法上爭議，相關實務及學說論點下述。

四、末查，依憲法訴訟法施行法第 92 條第 2 項前段規定：「第五十九條第一項之法規範憲法審查案件或第八十三條第一項之案件，聲請人所受之確定終局裁判於本法修正施行前已送達者，六個月之聲請期間，自本法修正施行日起算」，從而，本件確定終局裁判於民國(下同)110 年 5 月中旬送達，自得於 111 年 6 月 30 日前，聲請 鈞院大法官進行「法規範之憲法審查」，一併敘明。

肆、聲請憲法審查之程序標的

一、確定終局判決所經訴訟程序

(一)按憲法訴訟法第 59 條第 1 項：「人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判所適用之法規範或該裁判，認有牴觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。」

(二)經查，聲請人為全晟土木包工業之扣費義務人，於 106 年度分別給付黃榮豐、張書育、簡杏君薪資所得各新台幣（下同）59 萬 5,663 元、63 萬 6,226 元及 39 萬 1,156 元，屬於健保法第 31 條第 1 項第 2 款所稱「非所屬投保單位給付之薪資所得」，依同條第 1 項規定計收補充保險費，由扣費義務人即聲請人於給付時扣取，並於給付日之次月底前向保險人即衛生福利部中央健康保險署（下稱健保署）繳納。惟聲請人未依規定繳納，嗣健保署於 108 年查核時得知上情，依健保法第 31 條第 2 項，以 108 年 5 月 30 日健保北字第 1081334131E 號函通知聲請人應繳補充保險費 3 萬 1,000 元（補充保險費費率為 1.91%），於 108 年 7 月 26 日核發 108 年度查核扣費義務人補繳補充保險費，繳費期限為 108 年 8 月 31 日；然聲請人逾 108 年 9 月 15 日寬限期仍未繳納，健保署依健保法第 85 條規定以 108 年 10 月 9 日健保北字第 1081321294 號處分書對聲請人裁處 3 倍之罰鍰 9 萬 3,000 元（下稱原處分）。聲請人申請爭議

審議，經衛生福利部 109 年 2 月 20 日衛部爭字第 1083405790 號爭議審議書駁回（下稱爭議審定），聲請人提起訴願，經衛生福利部以 109 年 7 月 3 日衛部法字第 1090012178 號訴願決定書駁回（下稱訴願決定），故聲請人於 109 年 8 月 4 日提起本件行政訴訟。

（三）次查，前開訴訟業經臺灣臺北地方法院 109 年度簡字第 162 號判決、臺北高等行政法院 110 年度簡上字第 10 號判決後，判決聲請人上訴駁回確定（附件 1），職是，本案係依法定程序提起訴訟，已窮盡訴訟救濟途徑，而對於確定終局裁判所適用之法律認定有牴觸憲法，方提請 鈞院為憲法審查，故程序上聲請書之提出，洵屬於法有據。

二、確定終局裁判所適用的法律或命令內容

（一）健保法第 31 條第 1 項第 2 款：「第一類至第四類及第六類保險對象有下列各類所得，應依規定之補充保險費率計收補充保險費，由扣費義務人於給付時扣取，並於給付日之次月底前向保險人繳納。但單次給付金額逾新臺幣一千萬元之部分及未達一定金額者，免予扣取：二、非所屬投保單位給付之薪資所得。但第二類被保險人之薪資所得，不在此限。」

（二）健保法第 31 條第 2 項：「扣費義務人因故不及於規定期限內扣繳時，應先行墊繳。」

（三）補充保費辦法第 4 條第 1 項：「扣費義務人給付本法第三十一

條第一項各類所得時，其單次給付金額達新臺幣二萬元者，應按規定之補充保險費率扣取補充保險費，並於給付日之次月底前填具繳款書，向保險人繳納。但符合本法第三十一條第一項第一款逾當月投保金額四倍部分之獎金，應全數計收補充保險費。」

(四)健保法第 85 條：「扣費義務人未依第三十一條規定扣繳保險對象應負擔之補充保險費者，保險人得限期令其補繳外，並按應扣繳之金額處一倍之罰鍰；未於限期內補繳者，處三倍之罰鍰。」

伍、聲請人對本案聲請憲法審查之見解，具體理由如下：

一、健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，及健保法第 85 條，均違反憲法第 15 條「財產權」、第 23 條基本權利保障及憲法第 153 條「保護勞工政策」意旨，而屬違憲法令

(一)健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，及健保法第 85 條所涉之「基本權範疇」

1. 按憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」次按，同法第 23 條規定：「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。」

2. 又按，釋字第 400 號理由書揭示：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」迭有釋字第 440 號、第 564 號、第 571 號、第 573 號、第 579 號、第 594 號、第 600 號、第 602 號、第 606 號、第 742 號、第 747 號、第 770 號、第 771 號、第 774 號、第 776 號、第 780 號、第 781 號、第 782 號、第 783 號、第 784 號、第 786 號、第 788 號、第 792 號、第 793 號、第 798 號、第 802 號、第 803 號、第 804 號、第 807 號、第 810 號、第 811 號、第 813 號解釋可參。

3. 復按，就憲法所保障「財產權」之保護領域，有論者提出：「對我國財產權保護領域的建構，可分為以下四個領域，各享不同強度之保護結構：(1)財產性權利之存續狀態：其意涵在於對國民財產權持有狀態之確保，對個人既得財產性權利之保護，其保障型態係對財產所有狀態的繼續維持、及對欲變動財產所有狀態的抗拒，亦即對既得狀態的承認與尊重，此為傳統財產權保障的核心部分，特別是對於土地所有權的「剝奪」具有相當程度的抗拒強度；(2)維持生存所必需之既存財產：因個人的存在是國家存續是否

得以維持的基本條件，國家不侵犯個人生存是國家正當性的前提，此早在市民國家形成之初即被表現出來，國家不得侵犯人民生存所需的資產及生產工具，不能對生存必要物資加以徵收或課與稅捐，從而，此在財產權保護領域中具有高強度的保護結構，然其保護領域則相對狹小，只能限定在維生所需的物質基礎上；(3)財產之支配自由：此係立於「存續財產狀態」基礎上，對其加以用益處分之權能，即在經濟生活領域中，透過對其財產使用、收益、處分等權能的發揮，以實現自我決定。只是在「存續財產」的界定上，因為並不連結到「存續保障」之保護結構，故保護領域可以放寬，不限於特定之財產性權利，亦包含對整體財產之支配與使用；(4)非主觀權利之保護內涵：財產權保障之特性，在於其與法律制度的密切依存性，國家為了促成人民在財產領域的自由，及協助建構其財產，故透過立法形成法律層次的財產秩序，此並非主觀權利面向，而係客觀制度保障。」（證物 1，頁 21-24）

4. 查本件，健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項規定，將補充保險費之繳納，由原先的納稅義務人，以法律及法律授權之法規命令，移轉至納稅義務人之僱用人身上，由該僱用人擔任「扣費義務人¹」，該「扣費義務人」於給付納稅義務人薪資或報酬時，

¹ 雖然學說用語上多半以「扣費義務人」稱之，但因本件終局裁判適用之法令標的用語為「扣費義務人」，

應依規定之補充保險費率「先行扣繳」補充保險費，並應於給付日之次月底前填具繳款書，向行政機關繳納，若因故不及於規定期限內扣繳時，甚至應「先行墊繳」予行政機關，顯係「扣費義務人」於給付薪資或報酬時，應先代納稅義務人「扣繳」，若不及扣繳時，將「剝奪該筆自身金錢所有權」而先「先行墊繳」，顯係於扣費義務人給付薪資或報酬之次月底前，「限制」其使用自身「金錢所有權」之財產權能，並「剝奪該筆自身金錢所有權」而被迫「先行墊繳」，故對扣費義務人即聲請人造成憲法第 15 條「財產權」之侵害。

5. 次查，健保法第 85 條規定，若不在健保法第 31 條、補充保費辦法第 4 條第 1 項規定期間內繳納補充保費，行政機關得限期令「補繳」外，並按應扣繳之金額處一倍之罰鍰；未於限期內補繳者，處三倍之罰鍰，從而，未繳納補充保費之扣費義務人，「剝奪其自身金錢所有權」而被迫受到以「扣繳金額」為額度之倍數罰鍰，而無論係「補充保費或罰鍰」，原先應屬納稅義務人應繳納，故屬對扣費義務人即聲請人造成憲法第 15 條「財產權」之侵害。
6. 如前所述，國家若任意對無辜第三人課予補充保費之扣繳義務，尤其是必須負擔履行扣繳義務「所帶來的費用」，且在一定要件下還必須負起「繳納所得稅款的責任」，此

故以下統一稱為「扣費義務人」。

對法定扣費義務人而言，形同對其財產權的限制與侵害（證物 2，頁 130）。

（二）健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，及健保法第 85 條應適用之「審查標準」

1. 按釋字第 578 號解釋許宗力大法官協同意見書闡述：「參酌外國釋憲經驗，關於對立法事實判斷之審查，約可粗分三種寬嚴不同審查基準：如採最寬鬆審查標準，只要立法者對事實的判斷與預測，不具公然、明顯的錯誤，或不構成明顯恣意，即予尊重；如採中度審查標準，則進一步審查立法者的事實判斷是否合乎事理、說得過去，因而可以支持；如採最嚴格審查標準，司法者對立法者判斷就須作具體詳盡的深入分析，倘無法確信立法者的判斷是正確的，就只能宣告系爭手段不符比例原則之要求。何時從嚴，何時從寬審查，應考量許多因素，例如系爭法律所涉事務領域，根據功能最適觀點，由司法者或政治部門作決定，較能達到儘可能『正確』之境地，系爭法律所涉基本權之種類、對基本權干預之強度，還有憲法本身揭示的價值秩序等等，都會影響寬嚴不同審查基準之選擇。」

2. 次按，釋字第 728 號理由書闡釋：「對於祭祀公業條例施行前已存在之祭祀公業，其派下員認定制度之設計，有關機關自應與時俱進，於兼顧上開憲法增修條文課予國家對

女性積極保護義務之意旨及法安定性原則，視社會變遷與祭祀公業功能調整之情形，就相關規定適時檢討修正，俾能更符性別平等原則與憲法保障人民結社自由、財產權及契約自由之意旨。」

3. 復按，釋字第 596 號解釋許宗力、許玉秀大法官不同意見書特別指出：「當差別待遇涉及社會政策領域，基於功能最適之考量，原則上固然亦應從寬審查，但本件仍須考量其他相關因素。如果另方面考慮到，退休金請求權可否扣押、讓與等，涉及退休人員生存權之保障，司法審查即不宜從寬、放任，加上憲法第一百五十三條亦明定國家對勞工生活之特別保護義務，基於此憲法的特別保護誡命，更不宜從寬審查，而應作比較嚴格之平等審查。」
4. 又按，釋字第 542 號理由書說明：「按關於社會政策之立法，依本院釋字第四八五號解釋之意旨，在目的上須具資源有效利用、妥善分配之正當性，在手段上須有助於目的之達成且屬客觀上所必要，亦即須考量手段與目的達成間之有效性及合比例性。」迭有釋字第 485 號解釋可參。
5. 查本件，無論係健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，及健保法第 85 條均涉及限制或剝奪扣費義務人「自身所有財產權」，雖僅係干預屬於社會資源利用之財產權移轉，似應交由政治部門予以決定，方屬功能最適。

6. 惟查，考量憲法第 153 條規定：「國家為改良勞工及農民之生活，增進其生產技能，應制定保護勞工及農民之法律，實施保護勞工及農民之政策」所設定之價值秩序，基於制憲者課與國家對「勞工之保護」，應有制定或實施保護之法律、政策等特別保護義務誡命，且歷經數次憲法修正，該條文並未有所更動或增補。
7. 次查，扣費義務人未必均屬大企業，尤其在「補充保費」扣繳過程中，不僅其「扣繳金額微小，與國家稅收不成比例」(下述)，且所涉扣費義務人亦多屬「勞工階級」，卻對不及扣繳時「剝奪該筆自身金錢所有權」而被迫「先行墊繳」，甚至將被迫受到以「扣繳金額」為額度之倍數罰鍰，顯然影響其經濟活動，對基本權干預顯「非輕微」，自應受到前開憲法條文設定對「勞工保護」之價值秩序，而作較嚴格之審查(至少應提高到中度審查)。
8. 另有論者以為，若對於原屬國家任務之徵收程序，卻以法律改為強制私人扣繳，其條件與範圍應受「嚴格比例原則」之審查，始能合理其正當性；至於，對單純違反扣繳義務而課以行政罰，其條件更應「嚴格謹慎」(證物 3，頁 79-80)。
9. 職是，本件若以中度審查標準為之，立法者欲以法令規範限制人民權利，其目的須為追求「重要公共利益」，且其手段與目的之達成具有「實質關聯性」，始符比例原則之要求。

(三)健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，及健保法第 85 條所為之「規範目的」恐屬違憲

1. 按健保法第 85 條之立法理由明揭：「參考所得稅法第 114 條，規範扣費義務人違反扣繳義務之處罰，並依補繳之時間不同，處以不同之罰鍰額度。」(同附件 1)
2. 次按，所得稅法第 114 條於 78 年 12 月 29 日修正時，其立法理由闡明：「按未依限按實填報扣繳憑單或經通知限期補報而逾期不補報者，本法尚無最低限額之處罰規定，爰參照第一百十一條第二項規定，修正第二款予以增列，以期一致；並配合第九十二條之修正，增定未依限填發扣繳憑單之處罰。」
3. 查本件，因健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項為履行前揭立法目的，而設計並規範「就源扣繳制度」，並經由釋字第 673 號解釋理由書說明：「所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣費義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第七條第五項、第八十八條、第八十九條第一項、第九十二條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確

實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要」等語，似乎足以達到之重要公共利益目的，自屬合憲。

4. 惟查，有論者以為，釋字第 673 號解釋理由書所稱三個目的，均是基於國家財政自私(Egoismus)的目的，稅捐法雖然主要是以獲取國家財政收入為目的，但其倫理性建立在合理而公平的稅捐負擔上，因此該財政目的，除了稅捐本身存在的正當性外，並不適合做為進一步討論稅捐應當「如何分配」、稅捐應當「如何稽徵」的基礎，也就不適合作為就源扣繳程序具有合理、正當性的理由(同證物 2，頁 128)。
5. 次查，有論者以為，若僅以「國家得以掌握課稅資料」，即可得出「為增進公共利益所必要」，顯然缺乏「公私益權衡論證」說理過程，而須討論以何種理由正當化此種法定義務，此種特別犧牲有無補償，及在干預與增進公益目的間是否符合比例原則(證物 4，頁 58-59)。
6. 又查，有論者以為，因就源扣繳之行為義務被扣費義務人履行時，所謂的國家稅收債權依照稅法規定，仍未完全發生，不應該僅因「便利國庫資金調度、得即時獲取稅收」等國庫自私理由，就認為其具有正當性(證物 5，頁 22)，從而，國家機關仍應舉證具有達到「重要公共利益目的」，否則應被認定為違憲。

(四)退步言之，在立法者選擇之干預手段上，對健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、補充保費辦法第 4 條第 1 項，並未考量「補充保費之強制扣繳費用，相較於國家稅收更加微不足道」、「工地實務點工均領取日薪、無法確保繼續工作領取報酬」、「扣費義務人被要求負擔無償之強制義務」與所得稅法第 114 條制度不同社會情勢；且若一併考量「扣費義務人此行政助手，將發生角色衝突之虞」，未以回歸以「納稅義務人即受僱人」課予納稅義務，卻逕行援引所得稅法第 114 條作為規範於健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項之制度，自有違反「實質關聯」手段性，而應認定違憲

1. 若從「國家任務交由私人」的角度觀之，就源扣繳程序將原為國家的徵收任務，「強制」交於私人之手，應屬例外，此有釋字第 673 號葉百修大法官協同意見書可參，此種強制交由私人履行扣繳義務之公共任務者，基於民主監督與民主正當性之要求，恐有斟酌餘地；且扣繳本身已屬租稅徵收，並非職業執行方式，扣繳人並無自己決定權，而非私經濟活動，定性上應屬於「行政助手」，此時，在薪資債權人才是「納稅義務人」之前提下，聲請人作為薪資債務人又被強制充當「扣費義務人」此一行政助手，將發生角色衝突之虞(同證物 3，頁 79)。

2. 次查，扣費義務人在就源扣繳制度被強制賦予行政助手之義務，若從基本權角度觀察，乃係何種範圍之「勞務與費

用」得由扣費義務人負擔而不過度，自應審慎思量(同證物 4，頁 57)，遑論本件遭國家強制扣繳的費用，竟然還是由聲請人自己承擔(同證物 3，頁 79)，雖然在德國聯邦憲法法院認為「相對於扣費義務人的經營規模與收入金額，雖然未給予補償，但尚屬輕微的經濟上負擔，自可認為屬財產權的內在制約範圍(但我國憲法條文並無基本權內在限制)」；然查，本件並非係占國家歲收「較高比例」的所得稅，而係「補充保費」，金額相較於每年所得稅金額而言，影響國家稅收較「低」，強制扣繳費用更加微不足道(同證物 4，頁 63)，顯係關於「補充保費」之就源扣繳制度，不應完全比附援引「所得稅」同一制度而論。

3. 遑論，依法理推知「法律關係之有償者，始課與善良管理人注意義務」，然扣費義務人係負擔第三人稅捐義務，又屬「無償」之強制義務，更顯爭論(同證物 4，頁 56)。
4. 另有論者引用德國學說認為，若稅捐稽徵機關沒有優先請求納稅義務人即受僱人納稅的一般原則存在，而薪資稅可以很容易及迅速的自納稅義務人即受僱人處徵收時(尤其在受僱人已經離職時)，應優先請求納稅義務人納稅，而非仍強制扣費義務人「強制墊繳」；且在勞動關係存否有爭議，扣費義務人即僱用人「已支付薪資而未保留薪資稅」，或涉及少數受僱人之所得可能在「課稅界線以下」者，也應優先對納稅義務人即受僱人請求(證物 6，頁 15)。此種

情形在現今營造業「工地實務」之包商，多半再細分有大包、中包、小包等分層機制，除該中/小包商多屬勞工階層而均受憲法誡命「保護」外，更因「點工」制度在實務上頻繁使用，每位「點工」均領取「日薪」，無法確保隔日、隔週是否仍在「同一包商、甚至同一工地」繼續領取報酬，顯係制度上本可先「容易及迅速」的自受僱人處先徵收，應優先為之，並非持續強制扣費義務人「強制墊繳」。

5. 再查，更因在扣繳所得稅的制度上，學說上雖認為：「納稅義務人經濟活動成果的相關資料，處於扣費義務人的『管領範圍內』，始得期待扣費義務人對其薪資所得的證據資料，進行扣繳；若不在此項範圍，縱使歸類為納稅義務人之薪資所得，則仍然難以期待扣費義務人有能力，依法履行扣繳義務，故欠缺正當性。」（同證物 2，頁 130-131），從而，在前開「工地實務」上，每位「點工」均領取「日薪」，無法確保隔日、隔週是否仍在「同一包商、甚至同一工地」繼續領取報酬，到了每月底「結算」該月報酬是否高於「法定額度」時，納稅義務人的薪資所得證據資料已有部分不在「同一扣費義務人(同一包商)」管領範圍，則根本「無從期待」包商能履行扣繳義務。

6. 另查，甚至有論者以為：「納稅義務人之所得淨額越高者，將課徵越高比例的徵收率，影響個人應負擔稅額的計算甚鉅，現實上最能知悉納稅義務人自己所得淨額者，能取得

最詳細且完整資訊的人，既非任何與其交易行為之第三人，也非經由扣繳程序而獲悉相關資訊之第三人，毋寧是納稅義務人自己本身，從而，由第三人通報或進行就源扣繳者，並無法通過『必要性原則』中屬於『同樣有效性原則』的檢驗，藉由納稅義務人自行申報所得額者，才是現實上最為有效且同時是最小干預侵害的手段。」(同證物 5，頁 34-35)更值參照。

7. 職是，本件立法者未積極檢討原先以類似所得稅法第 114 條作為扣繳制度，而將「補充保費」之就源扣繳制度，逕行規範於健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項，並授權由行政機關制定補充保費辦法第 4 條第 1 項，忽略「補充保費之強制扣繳費用，相較於國家稅收更加微不足道」、「工地實務點工均領取日薪、無法確保繼續工作領取報酬」、「扣費義務人被要求負擔無償之強制義務」與所得稅法第 114 條制度不同社會情勢，且若一併考量「扣費義務人此行政助手，將發生角色衝突之虞」，從而，制度上自應容許回歸以「納稅義務人即受僱人」課予納稅義務，以確保能符合前開重要實質公益目的之達成，且屬最小侵害手段又能達成相同目的，故應屬違反「實質關聯」手段性，而應認定違憲。

(五)至於，手段上以「法人負責人」為裁罰主體，而非回歸「公司法人」作為處罰認定依據，無視兩者人格本不相同之法律地位，更有違反「實質關聯」手段性，自應認定違憲

1. 查有論者以為，真正利用員工享受事業經營利益者，為僱用人即公司法人本身，並非法人負責人，本於利益歸屬與風險承擔，應當配合一致之「利益均衡原則」，應由給付所得者之僱用人負擔扣繳義務，較為公平，而釋字 673 號解釋對此並「未進一步」檢討扣費義務人與納稅義務人間有無特別密切的關係，顯然論理過於粗糙(同證物 6，頁 13)。
2. 次查，法人與其法人負責人間，其法律人格相異、權利義務歸屬主體不同，法人負責人其實際上，也是法人的受僱人，法人負責人在執行職務時，仍受公司法人之意思決定機關，如董事會或股東會之決議拘束，不具有獨立性，相對於公司法人而言，個人並不負擔經營事業的盈虧，真正冒著財產上的風險者，是公司的財產，亦即全體股東的出資，(同證物 2，頁 135-136)故有論者表示：「內部之監督關係，不得引為稅捐法上公法上義務之規定」(同證物 4，頁 63)，避免兩者法體系發生混淆，實屬的論。
3. 查本件，綜觀健保法第 31 條第 2 項：「扣費義務人因故不及於規定期限內扣繳時，應先行墊繳」、健保法第 85 條「扣費義務人未依第三十一條規定扣繳保險對象應負擔之補充保險費者，保險人得限期令其補繳外…」，次按，健保法

第 2 條第 3 款：「三、扣費義務人：指所得稅法所定之扣繳義務人。」又按，所得稅法第 7 條第 5 項：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」再按所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：薪資、利息、租金、佣金…其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」從而，健保法第 31 條第 2 項、第 85 條之「扣費義務人」係為「機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人」，以個人(公司負責人)作為扣費義務人，並未考量到其與納稅義務人間的「關聯性」，且迴避「公司負責人與法人間」之彼此人格不同，真正利用員工享受經營利益者是法人，而「非」公司負責人等，自有違反「實質關聯」手段性，而應認定違憲。

(六)另對於單純違反「行政法上作為義務」之干預手段上，健保法第 85 條以「未繳稅額之一定額度」作為罰鍰依據者，自有違反「實質關聯」手段性，而應認定違憲

1. 查國內多數見解以為(僅舉論者數例)，稅捐秩序罰對於違反稅法義務之行為，可分為「行為罰、漏稅罰」兩種，前者為機關為確實查明課稅事實關係，課與納稅者相關之「協

力義務」，於違反此類行為義務情形時發生，通常不以發生短漏稅款之結果為必要；後者則限於因故意過失，而違反誠實繳納稅款義務，致使稽徵機關不知有關課稅之重要事實，而減少核定應納稅額，致發生短漏稅捐效果。前者違反之法律效果，原則上應以科處一定金額以上或以下罰鍰違憲，不應以違反行為義務所涉及「扣繳金額」計算範圍，以避免違反比例原則而有處罰過重，後者之處罰效果，得以所逃漏之稅額作為處罰計算基礎(證物 7，頁 22-23；證物 8，頁 132-134)，甚至有論者以為：「協力義務之制裁代表國家對人民參與共同追求租稅量能平等負擔之期待，行為罰代表對協力義務之強制要求，協力義務本無強制性，違反亦僅生推估效果，僅在特殊情事始給予制裁。」(同證物 8，頁 137)，故應以比例原則作為審查標準，避免處罰過重。

2. 按釋字第 337 號解釋理由書闡釋：「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事」、釋字第 339 號解釋理由書說明：「惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨」、釋字第 616 號解釋文表示：「納稅義務人已繳納其應納稅款

之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違」、釋字第 641 號解釋文說明：「於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符」，顯與國內多數意見相同，一併敘明。

3. 惟按，前開釋字第 673 號解釋雖對所得稅法第 114 條第 1 款前段，認定其對財產權未造成過度侵害；然有論者認為，姑不論此種民事追償及於行政罰是否妥適，行政罰除課與罰鍰外，另外將造成「商譽與其他財產與非財產上損失」，豈能僅得以民事追償估算；且若審酌扣費義務人僅係「無償之行政助手」，其認定注意義務自不能與曾受嚴格稅法訓練之稽徵機關公務員「注意義務」相提並論（同證物 4，頁 64）。
4. 實則，本件健保法第 85 條僅係扣費義務人違反法定「協力義務」之情形，而以「未繳稅額之一定額度」作為罰鍰依據者，然協力義務本質上並不具有強制性，違反者亦僅生推估效果，若以違反協力義務者課與稅法上行為罰，限於以其作為逃漏稅之方法或主觀意圖逃漏稅，始有處罰必要，否則未盡協力義務，如不影響稽徵機關之職權調查，

即無處罰必要，因稽徵機關調查困難或花費較大者，僅應產生稽徵程序之證明程度減輕，而得以推估核定方式為之，顯無處行為罰之必要(同證物 8，頁 136-137)。

5. 遑論，若從量能課稅的觀點來看，作為納稅義務人之薪資所得者，應是「最後負擔稅捐之人」，而就繳納義務而言，內容上是扣費義務人為「他人」計算繳納稅捐的義務，並非履行「自己」的繳納稅捐義務，僅屬「程序義務性質的行為義務」，對其處以「未繳稅額一定額度」之罰鍰，體系上恐有不合(同證物 2，頁 142、143)，故健保法第 85 條對單純違反「行政法上作為義務」之干預手段，以「未繳稅額之一定額度」作為罰鍰依據者，自有違反「實質關聯」手段性，而應認定違憲。

二、綜上所述，本案健保法第 31 條第 1 項第 2 款、同條第 2 項、第 85 條，及補充保費辦法第 4 條第 1 項，違反憲法第 15 條「財產權」、第 23 條基本權利保障及憲法第 153 條「保護勞工政策」意旨。為捍衛人權、鞏固民主並健全法治國，祈請 鈞院為憲法審查，宣告前開條文違憲。

此 致

憲法法庭 公鑒

附件、證物及件數(以下皆影本)

附件 1：臺北高等行政法院 110 年度簡上字第 10 號判決(確定終局判決)、臺灣臺北地方法院 109 年度簡字第 162 號判決(原審判決)。

證物 1：蔡維音，財產權之保護內涵與釋義學結構，成大法學，第 11 期，2006 年 6 月。

證物 2：柯格鐘，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正芻議，月旦法學雜誌，第 115 期，2004 年 11 月。

證物 3：葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於：所得稅與憲法，自版，1999 年 2 月。

證物 4：葛克昌，負稅捐徵收義務之私人--扣費義務人之憲法意義，月旦法學教室，第 94 期，2010 年 7 月。

證物 5：柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁，臺北大學法學論叢，第 110 期，2019 年 6 月。(節錄頁 1-38)

證物 6：陳清秀，扣費義務人合憲性探討--評析釋字第 673 號，稅務旬刊，2015 年 6 月 20 日。

證物 7：黃俊杰，行政罰與比例原則，月旦法學教室，第 49 期，2006 年 11 月。

證物 8：葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌，第 202 期，2012 年 2 月。

中 華 民 國 111 年 2 月 16 日

聲請人：全晟土木



即陳冠均

