

## 林○裕釋憲聲請書

主旨：為最高行政法院 98 年度判字 0275 號確定終局判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定發生牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條規定之疑義，聲請鈞院大法官惠予解釋，以保障人民權益。

說明：

壹、依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請。

貳、聲請解釋憲法之目的按所得稅法第 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：...二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，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」及同法第 114 條第 1 款：「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰

緩」，責成公司負責人為扣繳義務人，並於其違反扣繳義務時，除課以補繳未扣稅款之處分外，更按未扣稅額處以三倍罰鍰之規定，違反憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條之規定，應屬無效。

#### 參、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文

一、本件聲請人於民國（下同）90 年度原為奧○科技股份有限公司（原名樂○堂股份有限公司，下稱奧○公司）負責人，該公司於 90 年 4 月、5 月間向國外營利事業 AOZORA Entertainment Co., Ltd,（營業場所位於韓國）購買電腦線上軟體，雙方簽訂有授權契約，並於當年度支付價款計新臺幣（下同）22,539,700 元，嗣經財政部臺北市國稅局查獲聲請人未依行為時所得稅法第 88 條規定扣取稅款 4,507,940 元（計算式： $22,539,700 \times 20\% = 4,507,940$ ）及依同法第 92 條第 2 項規定繳納，乃於 93 年 10 月 19 日以財北國稅大安綜所字第 0930040005 號函令聲請人於 93 年 12 月 10 日前補繳應扣未扣之稅款 4,507,940 元及於同年 12 月 20 日前填具扣繳憑單檢具已繳納之繳款書辦理扣繳憑單申報手續，惟聲請人無力於期限內補繳上開應扣未扣稅款及補辦扣繳憑單申報手續，財政部臺北市國稅局乃對聲請人處以按應扣未扣稅額 4,507,940 元 3 倍計算之罰鍰共 13,523,820 元。聲請人不服，申請復查，經財政部臺北市國稅局於 94 年 12 月 30 日以財北

國稅法字第 0940216789 號復查決定書駁回(附件 1)，聲請人不服，提起訴願，亦於 95 年 5 月 4 日遭財政部決定駁回(附件 2)，遂提起行政訴訟，於 96 年 1 月 24 日臺北高等行政法院判決駁回(附件 3)，聲請人認原判決有行政訴訟法第 24 條第 1 項所定「判決不適用法規及適用不當」及第 2 項第 6 款理由矛盾之情事，心難甘服，爰提起上訴，最高行政法院於 98 年 3 月 20 日判決駁回上訴(附件 4)。

二、查財政部(含其所屬臺北市國稅局)及行政法院駁回聲請人行政救濟聲請之理由如下：

(一)「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：一一、在中華民國境內取得之其他收益」、「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：...二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得」、「前條各類所得稅款，其扣繳義務

人及納稅義務人如下：...二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，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」、「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗」、「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰」分別為所得稅法第 8 條第 11

款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。

(二) 聲請人為奧○公司負責人，係奧○公司與 AOZORA 公司間授權契約給付權利金之扣繳義務人，須於奧○公司給付權利金時，就給付之價款負扣繳義務，聲請人未依法扣繳稅款，自應依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定處罰。至於立法機關立法時「有無將與事務本質無實質內在關聯者結合之瑕疵」，尚非於行政爭訟程序所得審酌。

三、惟查，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款將聲請人（即公司負責人）逕認為扣繳義務人，並於違反扣繳義務時，命以補繳未扣款，並按未扣款處以三倍罰鍰，不僅有違平等原則，且違反比例原則致侵害聲請人之憲法第 15 條所保障之財產權及工作權，更抵觸憲法第 19 條所衍生之實質課稅等租稅國原則。是以，聲請人爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，向鈞院提出憲法解釋之聲請。

肆、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有抵觸憲法之疑義的內容：前揭行政法院確定判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及

第 114 條第 1 款規定，有下列抵觸憲法之疑義：

(一) 關於顯有抵觸憲法第 23 條比例原則，並侵害憲法第 15 條對人民財產權保障之嫌乙節：

1. 所得稅係建立在所得之概念上，而所得之概念依據所得稅法之規定並不明確。然所得具有可稅性，非在於行為人因此取得經濟自由，而在於法律共同生活體對其所得之產生具有助益。是以，國家對人民之「所得」課徵所得稅者，乃藉由所得稅法所規定法定要件，就納稅義務人在市場交易過程中所獲取之對價。進一步來說，所得稅本質上係私人在市場交易所取得之經濟結果，國家進而參與分配；故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得之對價。個人財產所附有社會義務，非來自財產的增加，而出於與他人之交易。亦即，具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益（參葛克昌，所得稅與憲法，1999 年，頁 61 至 64）。此亦所謂財產權所附有納稅之社會義務，係強調財產權人經由自我負責行為，在營業基礎上具備前述客觀要件，參

與市場之貨品與金錢交易，在給付與對待給付間，產生可利用之私有所得。要之，所得稅之可稅性，在於利用市場營利基礎所取得之收入。所得之概念應由此而界定。因此，非經由國家所代表之公共所提供之市場交易者，即非課稅所得，此乃經由合憲性解釋所得出之所得概念與對所得課稅之界限。

2. 按依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，公司負責人雖非公司經濟交易行為之實際當事人，未從市場交易中獲得任何對價或利益，卻須負扣繳義務，於未盡扣繳之責時，除須擔負被科處罰鍰之不利利益，尚須以自己財產承繳未扣繳之稅款，而實質成為公司經濟交易行為之稅捐負擔者，造成侵害公司負責人所有具財產價值之具體現存的法律地位，實有抵觸憲法第 15 條之嫌。

(二) 顯有抵觸憲法第 7 條平等原則之嫌：

1. 租稅係國家公權力之行使，且因國家課稅權力之行使產生對人民之公法上債權，涉及對人民財產自由之干預，此種干預應受憲法上法治國原則和基本權利保障之限制。是以，一方

面國家應受依法行政原則之拘束，且僅得於必要限度內以法律限制人民所享有之基本權利；另一方面，基本權利受到限制之納稅義務人，其平等權亦應同等受保障。亦即，憲法上保障之平等，有拘束國家課稅權力行使之效力，此即所謂租稅平等原則，並有鈞院釋字第 537 號、第 506 號及第 508 號等解釋闡明在案。憲法上保障之平等，係法律上之相對平等，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理，此乃法諺『等者等之，不等者不等之』之本旨。抑且，此平等原則在稅法上之應用，有兩個層次之意義：一為以平等原則作為立法原則；另一為以平等原則作為法律適用之原則（參葛克昌，所得稅與憲法，1999 年，頁 46；陳清秀，稅法總論，2006 年 10 月版，頁 46 至 49）。

2. 按依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，課以公司負責人扣繳義務，惟於未盡扣繳之責時，即使公司業已如數支付交易價金完畢，公司負責人亦須負補繳稅款之責，並按未扣稅款數額處以三倍罰鍰，此就猶如一般納稅義務人有逃漏



稅捐之情事時，依所得稅法第 110 條規定，除須負補繳應納稅額外，另照補徵稅額，處三倍以下罰鍰。換言之，所得稅法所建置之扣繳及納稅規範制度，將扣繳義務人所須負擔之法律責任及違反該責任之效果設計與納稅義務人相同，惟扣繳義務人與納稅義務人本質上完全迥異，卻未為合理之差別待遇，顯與憲法第 7 條平等原則有扞格之嫌。

(三) 關於顯有牴觸憲法第 23 條比例原則，並侵害憲法第 15 條對人民工作權保障之嫌乙節：

1. 稅捐亦為職業秩序中之一部分。稅捐支付減少職業收入，同時限制了職業自由。此不僅所得稅課徵，影響職業活動，消費稅亦然，消費稅雖可轉嫁消費者，但無法完全轉嫁，所課徵者仍在售價中，自然影響營業活動。事實上，營業行為與營業結果不宜分離，故租稅立法對營業結果有所干預時，不可避免地對營業行為亦有所干預，稅課對職業自由亦須經過違憲審查。就所得稅立法而言，如涉及職業活動利益，得以法律（稅法）為適當限制，惟應符合比例原則。換言之，

以財政為目的之租稅，不得干擾市場經濟法則；經濟政策或社會政策目的的租稅，應受比例原則審查，如稅課影響特定職業之生存，涉及職業選擇自由，原則上不應許可（葛克昌，租稅國家之憲法界限--憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術研討會論文集紀錄，頁293-294）。

2. 依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條規定，公司負責人須負扣繳之責，倘有違反，除須補繳稅款，並將被處以罰鍰。質言之，即使公司已給付交易價金，公司負責人仍須負擔繳納扣繳稅款之義務，無異係將稅負轉嫁予公司負責人負擔，此不僅係減少公司負責人職業收入，更係將國家原對公司因營業行為所獲致之營業結果的干預由公司負責人承擔，難謂非對公司負責人之職業生存無侵害，自有違憲法第 15 條工作權之嫌。

（四）關於抵觸憲法第 19 條所衍生之租稅國原則乙節：

1. 租稅之課徵，就課稅主體言，如其真實課稅主體可以辨明，則無論名義上之納稅義務人為何，均應以該真實課

稅主體為納稅義務人。就課稅客體言，如課稅客體已具體存在，則不論該課稅客體之存在是否適法，均應對之課稅，此即所謂實質課稅原則（參王建煊，租稅法，2006年8月版，頁56）。日本學者北野弘久對於實質課稅原則，認為應理解為「法的實質主義」，亦即應對於真正的法律上歸屬者課稅，而非對於名義上的法律上歸屬者課稅。另有關稅捐客體的歸屬，是從經濟上的觀點加以判斷，於經濟上支配享受所得、財產的人，作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體（參陳清秀，稅法總論，2006年10月版，頁208至223）。

2. 再者，稅法實用性原則（das Praktikabilitätsprinzip），避免稅法過於複雜化或實際上無法執行的困擾，並對於大量案件的課稅加以簡化並減輕稽徵負擔。此種實用性原則也間接的實現課稅公平原則，因為法律如果不切實際，或者根本實際上無法實行時，則無法公平的加以適用。又一個在實務上毫無實施可能性的法律，並不適合達成其法律目的，在法律適用與執行層面上並無可行性

的法律，至少會損害其法律目的（參陳清秀，稅法總論，2006年10月版，頁34）。

3. 另所謂隱藏性增稅，指國民實質所得未增加，因通貨膨脹等名目所得增加，因累進稅效果，造成增稅結果。現行稅法對免稅額等雖有因應物價指數調整之設計，然隱藏性增稅之隱藏性再稅率及級距不變，因名目所得增加，所適用之邊際稅率提高之故，免稅額指數化仍無法免除隱藏性增稅，須在憲法或憲法解釋上予以保障（葛克昌，租稅國家之憲法界限--憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官九十四年度學術研討會論文集紀錄，頁305）。
4. 誠如前述，所得稅法第89條第1項第2款及第114條規定責成公司負責人為扣繳義務人，惟公司負責人並未實際從事經濟交易行為，非經濟交易上支配享受所得、財產的主體，卻於公司已實際支付交易價金後，仍須負擔繳納扣繳稅款之責。換言之，公司付款後，實際交易所得人已為該外國公司，卻仍須由公司負責人補繳稅款，猶如將無獲得交易所得之公司負

責人視為納稅義務人，令公司負責人負擔稅捐。況公司負責人既非給付價款者，亦非交易所得獲得者，考量公司負責人咸非具財會稅務知識，基於公司內部事務分工分責，殆無可能期待公司負責人擔負扣繳義務，實無法達到就源扣繳立法制度目的。是以，所得稅法將公司負責人劃屬扣繳義務人，業有抵觸實質課稅原則、稅法實用性原則及避免隱藏性增稅等憲法第 19 條所衍生之諸租稅原則的疑義。

二、聲請人對於前項疑義所持之見解---所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款將公司負責人列為扣繳義務人，並科以補稅及罰鍰處分，業已違憲而侵害公司負責人之財產權及工作權，且抵觸平等原則及租稅國原則（含實質課稅原則、稅法實用性原則及避免隱藏性增稅等），實屬違憲之法律：

（一）本案審查模型：

1. 含形式阻卻違憲事由審查及實質阻卻違憲事由審查，惟本案係所得稅法條文規定有違憲疑義，是以，以下主要以實質阻卻違憲事由為審查標準。換言之，依我國憲法第 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。」其中「所必要者」之用語，即屬「比例原則」之具體規定。所謂「比例原則」，係從「方法」及「目的」之關聯性，來檢視國家行為的合憲性，乃屬法治國家重要基本原則之一，其主要目的在保護人民之自由與權利免於遭受國家行為之過當侵害，對於保障基本權利而言，深具意義。依學界與實務上通說，「比例原則」可以分為三個下位原則，即：「適合性原則」：限制基本權利之措施必須能夠達到所預期之目的；「必要性原則」：在適合達到目的之多種手段中，應選擇對人民侵害最小之手段；「狹義比例原則」：對於基本權利之侵害程度與所欲達到之目的間，必須處於一種合理且適度的關係，此項原則主要著重於「受限制之利益」與「受保護之利益」間之「利益衡量」，期能達到利益和諧之目的（參陳新民，論憲法人民基本權利的限制，憲法基本權利之基本理論（上冊），元照出版，民國88年6月5版，頁239-281）。

2. 至於平等原則之違憲檢驗模型，合目的性審查模型應該是可採之平等權審查模型，即第一步驟為判斷差別待遇行為係來自於平等權的義務人（是否來自於公權力機關）。第二，國家公權力機關對於兩個（組）可以相比較的案例作了差別待遇，此為「可相提並論性」的檢驗。第三，構成差別待遇的理由，找出行政機關或其他公權力機關作成差別待遇的理由為何。第四，差別待遇的理由是否為憲法所允許，假使是行政機關的行政行為，則不只檢驗其差別待遇之理由是否合憲，而且必須先檢驗是否合法，換言之，差別待遇理由必須合乎法秩序的要求。第五，差別待遇的理由和全部差別待遇的法律效果之間是否有適當的（合理的）事理上面的關聯性，即差別待遇的理由能否正當化全部的差別待遇措施。最後一個步驟為體系正義的要求，質言之，雖然理由只要合理即可，但是必須一貫，在同一類型及同一體系裡面，要作差別待遇時，要用同一個理由（許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務，中央研究院中

山人文社會科學研究所，民國 89 年 9 月初版，頁 121-122)。

## (二) 聲請人之理由

1. 按扣繳稅款及其相關罰鍰乃公法上之作為義務及金錢上給付義務，公司雖為法人，惟在法律上並無不能履行義務之情事，此與稅捐稽徵法第 47 條規定扣繳義務人應處徒刑之規定（如該法第 42 條關於違反扣繳義務之刑罰），於公司法規定之公司負責人適用之，二者大異其趣，因法人無法服徒刑，乃改以其負責人（自然人）為處罰對象。尤有進者，倘公司於支付交易價金予其他法律主體（即納稅義務人，以下簡稱所得人）後，負責人復依前揭規定補繳未扣繳稅款及罰鍰，則所得人是否因而免負繳付稅款及罰鍰（漏稅罰）之義務，而負責人是否對所得人有求償權，法律均付闕如，且負責人既未因其公司與所得人間之經濟交易行為而獲得任何利益，所得稅法卻一方面增加負責人在法律上原無之扣繳稅款及罰鍰義務，另一方面不僅免除公司原可履行之扣繳及給付罰鍰義務，更無端免除所得人原應負擔之納稅及罰鍰義務，並至



少衍生無謂之求償問題。換言之，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款在無正當合理考量下，遽將公司原得負擔之扣繳稅款及罰鍰義務，轉由負責人負繳納之責。至於負責人或負責處理扣繳事務之主管如有疏忽處理扣繳事務，而對於公司應負賠償責任，此乃公司內部基於委任或僱傭法律關係而得向其負責人或負責扣繳事務之財會人員求償之問題。惟對外而言，公司始應係履行扣繳義務及負擔罰鍰之主體。

2. 另按「就源扣繳」制度，係國家掌握稅源及稅收之便宜方法，在法律上對於原無繳納所得稅義務之人，鑑於其支付所得予納稅義務人之便，規定其於給付所得時，按特定之比例，先扣取相當於該所得人就該筆所得應繳納之全部或一部分所得稅，其餘部分始支付給所得人。準此，公司依其與所得人間之法律行為，應支付價金時，始須依扣繳率扣取稅款。惟反觀負責人個人並無支付價金給所得人之義務，尤有進者，公司應支付予所得人之價金的資金來源亦非負責人所有之資金，所得稅法第 89 條第 1 項

第 2 款及第 114 條第 1 款竟捨公司而改由負責人擔負「就源扣繳」之義務，已有悖就源扣繳之精神。再者，誠如前述，在法律上，應由法人履行之義務，如因法人無法或不能履行，（如有期徒刑之執行），或稅捐稽徵法第 13 條所定法人已清算完畢（即已分配剩餘財產完畢），法律始明文規定，其負責人（如清算人）應負第二次（後補的）履行義務。而關於扣繳及罰鍰，公司並無履行之困難，況扣繳程序，每一項目皆涉及會計及稅務上專業，以公司會計部門及年度簽證的會計師之財會專業，都未能明確判別須先予扣繳之所得，基於公司分工，何能要求負責人竭盡心力去擔負此扣繳責任。是以，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款不「就源」要求公司補繳，竟要求無法掌控公司資源之負責人「就源扣繳」，實無期待可能性可言，強人所難，莫此為甚。

3. 次按，所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款竟捨同法第 7 條第 5 項，另定義扣繳義務人為「機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」，並無針對該機關、團體有如何無法履

行扣繳責任之情事，即「暗渡陳倉」，忽然改以「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」為扣繳義務人，亦無考慮合夥與公司在法律上之本質差異。蓋營利事業以追求利潤為目的，從事經濟活動，因而發生各種交易，並給付各項所得，今因給付所得而發生扣繳義務，係肇因於營利事業為追求利潤之目的所致，職是，從事營利活動因而給付所得者為營利事業，然因營利事業非自然人，須藉由自然人行為代表營利事業，負責人之行為乃屬營利事業之行為，法律效果係歸屬於營利事業本身，而非歸屬於其負責人。易言之，扣繳義務人應指有權決定自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人；而因獨資及合夥事業之負責人本身即是經營成果之分享者，其負擔扣繳義務，符合「所得與給付」之對等關係，而執行業務者亦然。惟就股份有限公司組織之營利事業而言，股份有限公司的經營者為董事會，經營成果之分享者為股東，二者不可混為一談，因此，由負責人付扣繳責任，並不符所得與給付對等之原則。是以，執行業務者與其

負責之獨資或合夥事業就該事業之債務，係負連帶責任，故如以執行業務者或獨資、合夥事業之負責人為扣繳義務人，其精神與同法第 7 條第 5 項所定之給付所得者相同，惟「扣繳單位主管或事業負責人」與該事業本身，在法律上為不同的兩個主體，自不宜混淆，更不能如所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款，以「魚目混珠」之方式擅將扣繳義務人含括公司之負責人。

4. 再按，與所得稅法第 89 條第 2 項規定：「扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之」相較，同條第 1 項第 2 款並無對於扣繳義務人於何種情形下，始以該機關、團體之扣繳主管或負責人為扣繳義務人，加以明文規定，致第 7 條第 5 項與第 89 條第 1 項第 2 款之定義不一致。如扣繳義務人有無法履行扣繳之情事，法律於此特殊情況，始可透過立法機制，明文規定扣繳義務人之扣繳單位主管或負責人應負扣繳責任。此外，依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，扣繳義務人未履行扣繳

責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關「得」向納稅義務人徵收之。(按：就源扣繳制度係掌握稅源之便宜措施，於此情形，稽徵機關「應」向納稅義務人徵收，始符合就源扣繳之精神)。職是，公司如有無法履行扣繳責任之情事，稅捐稽徵機關即應向所得人追徵稅款，惟現行法制竟捨本逐末，改向負責人追徵，而捨棄在稅法最後應負繳納義務之所得人，無視所得稅法第 89 條第 2 項之規定，著實不平。按「利之所在，損之所歸」，所得人乃實際取得所得之人，自應令其依所得稅法之精神，負繳納稅款之責任，而公司亦自所得人取得經濟交易行為所生之對價而以之生財，且掌握所得來源，在法律上令其負扣繳義務，尚有其道理。惟所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定竟捨此二途而不為（一方面不向所得人追徵，另一方面亦不向公司追徵），而專向手無資源之負責人窮追猛打，實有悖財政部「愛心課稅」之行政指導原則，並侵害負責人憲法上所保障之基本權利。

5. 查於稅捐稽徵實務上，如屬薪資所得

者，扣繳義務人應填具「薪資所得扣繳稅額繳款書」，其他之各項所得則須填具「各類所得扣繳稅額繳款書」，該兩繳款書右上角依財政部制定之格式須填寫「扣繳單位」資料（含統一編號、名稱、地址及扣繳義務人），另每年一月底前開具之「扣繳憑單」，依財政部制定之格式中，左下角亦有「扣繳單位」資料（含名稱、地址及扣繳義務人），彙報稽徵機關查核時須另填具「各類所得扣繳及免扣繳憑單申報書」，該申報書右上角亦須載明「扣繳單位」資料（含統一編號、名稱、地址及扣繳義務人），且該申報須於申報同時由「扣繳單位」簽章作為申報依據。再者，現行每年一月底前彙報之各類扣繳所得，財政部均採簡政便民原則，要求營利事業以網路申報，依所檢附之「綜合所得稅各類所得網路申報回執聯」，其中並無一欄須填寫扣繳義務人資料，惟倘不將「扣繳單位」資料填寫完整，此份資料在網路傳輸過程中將會因資料不全而被拒絕受理，且被視為未依期限填報。是以，實務上稅捐稽徵機關亦認為所得給付者既為公司，一切法律

行為主體皆係公司，負責人除未享受利益外，更未掌握所得來源，責成負責人擔負扣繳義務並無任何實益，且欠缺可行性，遂自行發展出「扣繳單位」一詞，冀將扣繳義務導正由公司負責，此足徵所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款將公司負責人劃屬扣繳義務人，實有悖於實質課稅等租稅國原則並破壞扣繳制度目的。

6. 按扣繳義務人之地位係「協助」、「輔助」國家掌握稅源與稅收，如其所扣繳之稅款不足，納稅義務人仍應補繳不足之稅款，又扣繳義務人未扣繳稅款而只是填報扣繳憑單，納稅義務人（所得人）更應報繳全部稅款。尤有進者，縱使扣繳義務人未扣繳稅款，亦未填報扣繳憑單，納稅義務人亦不得藉此卸責，而免於報繳應納稅額。職是，公司或負責人未就支付給所得人之價金辦理扣繳，乃全數支付完畢，則所得人實仍應負有報繳稅款之義務，且稅捐稽徵機關本得依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，向所得人追徵，詎實務上，稅捐稽徵機關非但未向所得人採取任何追繳的動作，亦

未向公司追繳，反而重罰負責人，實有悖論理法則及比例原則。

7. 未按，扣繳義務人既是協助國家掌握稅源與稅收，其扣繳行為之本質有從屬性，從屬於納稅義務人之租稅義務。依所得稅法第 110 條第 2 項之規定，納稅義務人未依本法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補繳稅額處三倍以下之罰鍰。詎同法第 114 條第 1 款亦規定扣繳義務人未於期限內補繳應扣未扣之稅款或不按時補報扣繳憑單者，除限期責令補繳未扣稅款外，尚應按應扣未扣之稅額處三倍之罰鍰，完全忽視扣繳義務係從屬於納稅義務人，在裁量上應有主從輕重之分別，而無正當理由對於納稅義務人及扣繳義務人課以相同之罰鍰處罰，實有違比例原則及平等原則。

### (三) 論證

1. 以平等權論之，公司負責人（即營利事業負責人）及納稅義務人於所得稅法上皆負有一定義務，並於未盡其義務時，分別依所得稅法第 114 條及第



110 條第 2 項規定負補繳稅款及按未繳稅額處三倍罰鍰，惟公司負責人僅係稅法上所規範單純扣繳行為之義務人，本身並非經濟交易行為之主體，未從經濟交易行為中獲得任何利益，以公司法的觀點，其對公司資源之掌控及決策之採行，未具任何控制可能性，且另就公司治理的角度，公司事務繁雜、常涉專業，從而，公司內部自須就每項事務有一定之分層分工制度，以達制衡內控及效率之目標，公司負責人既非一定具有會計稅務專業背景且未執掌稅源，則殊不可能再有餘力處理扣繳事務。而反觀納稅義務人，不僅係經濟交易行為之主體，並從經濟交易行為中獲得利益，為所得之掌控者。是以，公司負責人與一般納稅義務人本質上迥異，卻同樣須依所得稅法規定補繳同額稅款及漏稅罰，且於扣繳情形，所得稅法亦不區分考量公司實際上是否已全數支付交易對價予所得人，而應轉向要求所得人擔負繳納稅捐義務之情形，顯已抵觸平等原則。

2. 次依行政罰法第 15 條第 1 項規定：  
「私法人之董事或其他有代表權之

人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰」，私法人亦得為行政法上之義務主體，故如發生義務違反之情形時，自得成為行政法之處罰對象，且行政法係以罰鍰、沒入或其他種類之行政罰為制裁手段，性質上亦得對私法人為裁處，故私法人得為行政制裁之對象，惟倘私法人之董事或其他有代表權之人，對於私法人行政法上義務之違反，疏於監督，未盡其防止之義務時，自應就其疏失擔負責任而與違反行政法上義務之私法人並受同一規定罰鍰之處罰（參立法理由）。惟查所得稅法第 89 條第 2 項不僅未考量扣繳義務是否得由所得實際支付者（即公司）負責，遽將公司負責人指定為扣繳義務人，尤有甚者，於有違反扣繳義務時，更直接將公司負責人作為裁罰（漏稅罰）之主體，而完全忽視實際所得者及當時掌握所得之公司所應承擔之責任，並與行政罰法將公司負責人列為備位處罰主體之立法

意旨有悖，實有違平等原則。

3. 另誠如前述，課以公司負責人扣繳義務，係限制公司負責人之財產權及工作權，考量扣繳制度之目的係使國庫及時取得收入，便於國庫資金調度；充分掌握稅源及課稅資料；減輕一次納稅之壓力；減輕稅務行政負擔；調節通貨之效等（參王建煊，租稅法，2006年8月版，頁189-190）。惟將公司負責人列為扣繳義務人，因其並非經濟交易行為之主體，未從該經濟交易行為中獲得任何利益，且不須給付任何對價予交易行為之相對人（即所得人），即其未掌握稅源，實無從以課以公司負責人扣繳義務之方式，達到扣繳制度目的，是以，所得稅法責成公司負責人為扣繳義務人，自屬違反比例原則之適合性原則，而違憲侵害公司負責人之財產權及工作權。
4. 再就租稅國原則的觀點論之，所得稅法第89條第1項第2款及第114條第1款以公司負責人為扣繳義務人，並處以補稅及罰鍰等漏稅罰，無異將公司負責人視為公司經濟交易行為結果之納稅義務人。惟公司負責人於經濟上並未支配享受任何所得，將其

作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體，而不去追究實質所得者，不僅無形間額外增加公司負責人所應承擔之稅負，實更有違實質課稅原則。且公司負責人既未掌握稅源，當不適合達成扣繳制度法律目的，致前揭規定在稅捐實務上成為欠缺實施可能性與妥適性，並損害法律目的之規範，而屬違憲。

5. 就裁罰部分，按扣繳義務人於稅捐稽徵程序中僅係扮演從屬的角色，與納稅義務人係擔負繳納稅捐之主義務相異，惟於違反扣繳義務時，所得稅法第 114 條第 1 款不僅要求公司負責人補繳未扣稅款，更須按未扣稅款處以三倍罰鍰，本質上實係對公司負責人處以與一般納稅義務人相同輕重之「漏稅罰」，而非僅係「行為罰」，顯已輕重失衡。且所得稅法第 110 條第 2 項規定，於納稅義務人違反納稅義務時，除補繳稅款外，並按所漏稅額處三倍「以下」罰鍰，即所得稅法於此情形係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，惟於公司負責人違反扣繳義務時，稅捐稽徵機關卻無任何罰鍰裁量空間，難屬均衡妥適之立法，更

抵觸比例原則，而混淆行為罰與漏稅罰的課處原則。

6. 況依鈞院釋字第 327 號及第 616 號解釋：「...惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正」、「...上開規定在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，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力」，即明揭稅法上罰鍰之科處，為避免對人民財產權造成過度嚴苛之負擔，自應有合理之上限。惟查，所得稅法第 114 條第 1 款對於公司負責人未盡扣繳義務時，皆一律按未扣繳稅額處三倍罰鍰，不僅未賦予稅捐稽徵機關於具體案件有合理之裁量權，更未有任何數額上的限制，實已侵害公司負責人之財產權。此於公司業將價金如數給付所得人，公司負責人罰鍰

責任卻仍未有任何減輕之情形，更益顯與憲法保障人民財產權之意旨有所牴觸。

#### (四) 結論

1. 從事營利活動因而給付所得者為公司，然僅因公司非自然人，須藉由自然人之行為代表公司行為，公司負責人所為之行為仍屬公司之行為，法律效果乃歸屬於公司本身，並非歸屬於其負責人。再者，於通常情形，公司負責人之財產資力，遠不及公司本身之財產資力，然立法者因有意或無意的疏失，竟使「營利事業負責人」負擔較「私人團體或事業」顯為吃重。從形式面觀之，前者較後者多負擔扣繳義務；從實質面觀之，前者除須負擔扣繳義務外，亦須負擔「扣留稅款至繳納前之稅款保管義務」，法秩序之價值判斷即顯矛盾，顯有不合理之處。易言之，立法者於欠缺合理考量的情形下，將與事務本質無實質內在關聯者，互相結合，不僅恣意，且違反平等原則，而屬違憲。且公司負責人並非居於給付所得之樞紐地位，對公司亦無業務決定權，由其擔負扣繳義務人，實無法達到扣繳制度目的，

進而違憲侵害公司負責人之財產權及工作權，並牴觸憲法第 19 條所衍生之實質課稅等租稅國原則。

2. 另公司負責人違反扣繳義務時，除須補繳稅款外，尚須按稅款處以三倍罰鍰，此猶如將公司負責人視為納稅義務人，於其違反扣繳義務時，須擔負漏稅罰，而非僅須承擔行為罰，且罰鍰之數額不僅未給予稅捐稽徵機關裁量權，更無罰鍰數額之上限，實已嚴重違反比例原則侵害公司負責人之財產權。

#### 伍、聲請人之具體主張

基於以上理由，爰請鈞院將原確定判決所適用之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款，將公司負責人逕認為扣繳義務人，並就違反扣繳義務時之補稅及處罰規定，宣告違憲無效，以維聲請人憲法第 7 條所保障之平等原則、憲法第 15 條之工作權及財產權，並符合憲法第 19 條揭示之租稅國原則。

#### 陸、附件

附件一：民國 94 年 12 月 30 日財政部臺北市國稅局復查決定書。

附件二：民國 94 年 5 月 4 日財政部訴願決定書。

附件三：臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2170 號判決書。

附件四：最高行政法院 98 年度判字第 275 號判決書。

附件五：委任書乙紙。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲請人：林○裕

代理人：劉興源 律師

中 華 民 國 9 8 年 6 月 1 9 日

(附件 4)

最高行政法院判決

98 年度判字第 275 號

上 訴 人 林○裕 (住略)

訴訟代理人 劉興源 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局 (設略)

代 表 人 凌忠嫻 (住略)

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國 96 年 1 月 24 日臺北高等行政法院 95 年度訴字第 2170 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人於民國 90 年度為奧○科技股份有限公司(原名樂○堂股份有限公司，下稱奧○公司)負責人，該公司於 90 年 4 月、5 月間向國外營利事業 A0ZORA



Entertainment Co., Ltd, (營業場所位於韓國，下稱 A0ZORA 公司) 購買電腦線上軟體，簽訂授權契約 (下稱系爭授權契約)，並於當年度支付價款計新臺幣 (下同) 22,539,700 元，上訴人未依行為時所得稅法第 88 條規定扣取稅款 4,507,940 元 (計算式： $22,539,700 \times 20\% = 4,507,940$ ) 及依同法第 92 條第 2 項規定繳納，經被上訴人查獲，乃於 93 年 10 月 19 日財北國稅大安綜所字第 0930040005 號函令上訴人於 93 年 12 月 10 日前補繳應扣未扣之稅款 4,507,940 元及於同年 12 月 20 日前填具扣繳憑單檢具已繳納之繳款書辦理扣繳憑單申報手續，惟上訴人未於期限內補繳上開應扣未扣稅款及補辦扣繳憑單申報手續，被上訴人乃對上訴人處以按應扣未扣稅額 4,507,940 元 3 倍計算之罰鍰共 13,523,820 元。上訴人不服，循序提起本件行政訴訟。

- 二、上訴人起訴意旨略謂：(一) 關於扣繳稅款部分：董事長與公司關係為委任關係，倘委任關係消滅後，公司原有依法不為扣繳之情事，該董事長已無權指揮公司補行扣繳程序，本件上訴人已非奧○公司負責人，然依法竟應以「自己財產提供擔保」負補繳與處罰之責任，實為立法嚴重瑕疵，應屬違憲。次查，財政部自創「扣繳單位」一詞為本件扣繳主體，應為股份有限公司本身，依所得稅法第 92 條規定每月 10 日前應繳清稅款，每年 1 月前填寫扣繳憑單及彙報各類所得，涉及會計及稅務專業；系爭購買國外軟體支付權利金要扣繳稅款，連公司會計部門及年度簽證會計師之專業皆未能適時發現，直至擔任負責人之上訴人離職時，被人檢舉方覺有此疏漏，可

見上訴人對扣繳義務僅係掛名，而被上訴人課予上訴人扣繳義務之執行及處罰，更凸顯整個扣繳義務歸責於個人之謬誤。(二)關於罰鍰部分：現行法上關於扣繳義務人之處罰，逾越憲法上之原理原則，對扣繳義務人而言，並不公平。至於違反扣繳義務之處罰，上訴人以為因扣繳義務不具有對價性，扣繳義務人非嫻熟稅法之人，負此無償之義務，復課予其過重之責任與過高之注意義務，將導致扣繳義務人負過重之義務，逾越社會所忍受之範疇，違反「負擔平等」原則。上訴人對於扣繳義務並無故意或重大過失，故應予免罰等語，為此求為判決將原處分及訴願決定均撤銷。

- 三、被上訴人則以：(一)關於扣繳稅款部分：按給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定，應由扣繳義務人於給付時，依規定扣取稅款並繳納之；而所謂扣繳義務人，亦經同法第 89 條第 1 項第 2 款明定為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者。上訴人 90 年度為奧○公司之負責人，揆諸上揭規定之說明，即為法律明定之扣繳義務人，對於該公司於 90 年間購買國外電腦線上軟體，給付價款計 22,539,700 元，核屬給付所得稅法第 8 條第 11 款規定之在中華民國境內取得之其他收益性質，自應於給付時依同法第 88 條規定按給付額百分之 20 扣取所得稅款並向國庫繳清，惟其未依規定辦理，是被上訴人據同法第 114 條第 1 款規定，限期責令上訴人補繳應扣未扣之稅款，並無不合。
- (二)關於罰鍰部分：上訴人未於期限內補繳前述應扣

未扣稅款及補報扣繳憑單，被上訴人乃依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰，於法亦無違等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：(一)關於扣繳稅款部分：奧○公司給付 AOZORA 公司契約價款，屬所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定所稱「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得」，故上訴人依同法第 89 條第 1 項第 2 款為奧○公司扣繳義務人甚明。至於各類所得扣繳及免扣繳憑單申報書、各類所得扣繳及免扣繳憑單為稅務歸戶管理固有扣繳義務人所隸屬之營利事業之統一編號、名稱、地址之記載，惟此與扣繳義務人之認定無涉，上訴人主張應自納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人，應為私人團體或事業，即財政部認定的扣繳單位（即股份有限公司本身），而非營利事業負責人云云，與前揭規定不符，尚無可取。(二)關於罰鍰部分：上訴人與奧○公司間系爭授權契約，係上訴人代表奧○公司締約，雙方於契約中約明契約價款為含稅價格一節，有上訴人與 AOZORA 公司契約書附原處分卷可參，據此上訴人就系爭交易價款係含稅價格，奧○公司於給付 AOZORA 公司價款時應扣除稅款後為之一事知之甚詳，是上訴人於交易、付款之際應注意能注意而未注意，竟疏未依法扣繳 AOZORA 公司應納稅款，縱非故意，亦難謂無過失，依法自應受罰。又被上訴人依上訴人上開違章事實，因其所適用之所得稅法第 114 條第 1 款後段規定於構成要件實現時僅賦予單一之法律效果，是被上訴人無裁量餘地，自與比例原

則無涉。至於立法機關於立法有無將與事物本質無實質內在關聯者結合之瑕疵，尚非被上訴人所得審酌；又所得稅法有關扣繳規定之設，旨在加強課稅資料之蒐集，以求課稅公平，而就違反同法第 88 條規定扣繳稅款義務者，同法第 114 條已分就扣繳義務人是否經限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單、是否於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單等情，分別訂定不同之裁罰倍數，非無裁罰上限，核無悖於司法院釋字第 327 號解釋、憲法比例原則、負擔平等原則之情事。原處分認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，乃駁回上訴人之起訴。

#### 五、本院查：

- (一) 按「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得...十一、在中華民國境內取得之其他收益。」
- 「納稅義務人有左列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之：...二、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得。」
- 「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：...二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，及

給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰...。」分別為行為時所得稅法第 8 條第 11 款、第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條第 1 款所明定。

(二) 原判決認為上訴人依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為奧○公司與 AOZORA 公司系爭授權契約給付權利金之扣繳義務人甚明，又系爭授權契約為上訴人代表奧○公司締約，並於契約中約明契約價款為含稅價格，是上訴人就系爭交易價款係含稅價格，奧○公司於給付 AOZORA 公司價款時應扣除稅款後為之一事知之甚詳，故上訴人疏未依法扣繳 AOZORA 公司應納稅款乙節，自難卸

其責。再者，所得稅法第 114 條第 1 款後段規定之處罰內容為應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，被上訴人並無裁量餘地，又立法機關立法時有無將與事物本質無實質內在關聯者結合之瑕疵，尚非被上訴人所得審酌，且所得稅法有關扣繳規定之設，旨在加強課稅資料之蒐集，以求課稅公平，而就違反同法第 88 條規定扣繳稅款義務者，同法第 114 條已分就扣繳義務人是否經限期補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單、是否於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單等情，分別訂定不同之裁罰倍數，非無裁罰上限，無悖於司法院釋字第 327 號解釋意旨，亦無違反憲法比例原則、負擔平等原則之情事，乃以被上訴人對上訴人補稅及處以按應扣未扣稅額 3 倍計算之罰鍰，訴願決定予以維持，均無不合，以及上訴人之主張何以不足採等事項，業詳予以論述，核無違誤。上訴意旨謂：扣繳義務人是協助國家掌握稅源與稅收，其扣繳行為之本質有從屬性，故扣繳義務人之扣繳義務從屬於 AOZORA 公司（即納稅義務人）之納稅義務。雖所得稅法對於納稅義務人及扣繳義務人課處罰鍰倍數皆為 3 倍，惟裁量上仍應有主從輕重之分，始符論理法則或比例原則。原判決認定上訴人為扣繳義務人，顯有適用法規不當，有悖論理法則、比例原則及就源扣繳之精神等語，自不足採。

(三) 又按所得稅法第 7 條第 5 項規定：「本法所稱扣繳義務人，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。」所謂「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。」並非規定「付與納稅義務人給付之人」始為扣繳義務人，而是指依本法規定，應負扣繳義務之人。而同法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：...二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，...及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者；...。」可知本款之扣繳義務人係指責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者，而非指機關、團體或事業。本件奧○公司給付 AOZORA 公司契約價款，屬所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定所稱「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得」，為原審依法認定之事實，上訴人自為奧○公司與 AOZORA 公司系爭授權契約給付權利金之扣繳義務人，即同為上開第 89 條第 1 項第 2 款及第 7 條第 5 項規定之扣繳義務人，二者並不相違。上訴意旨謂：解釋所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定之「扣繳義務人」應給付權利金時，其涵義應按同法第 7 條第 5 項之定義。「扣繳單位主管

或事業負責人」與該事業本身，在法律上為不同的兩個主體，不宜混淆。惟所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款竟捨同法第 7 條第 5 項規定，另行定義「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」為扣繳義務人，實無考慮合夥與公司在法律上之差異。故在所得稅法第 7 條第 5 項及同法第 89 條第 1 項第 2 款定義不一致情形下，依理除有特殊情況始得以「扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」代負扣繳義務，否則應以同法第 7 條第 5 項定其扣繳義務人，故原判決以上訴人為扣繳義務人，其適用法規不當甚明，顯有誤解，亦不足採。

- (四) 本件扣繳義務人為上訴人，非奧○公司，且所得稅法第 89 條第 2 項係規定扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之。上訴人另主張奧○公司或上訴人未就支付給 AOZORA 公司之權利金辦理扣繳，AOZORA 公司仍應負有報繳稅款之義務。奧○公司如有無法履行扣繳責任之情事時，被上訴人應依所得稅法第 89 條第 2 項之規定，向納稅義務人 AOZORA 公司追徵，被上訴人怠於依上述規定對 AOZORA 公司追徵，原判決未加指正，顯有不當等語，亦屬無據。再者，所得稅法第 114 條第 1 款規定所指之扣繳義務人，係扣繳義務人未依同法第 88 條規定扣繳稅款者，即違反所得稅法上作為義務之扣繳義務人，而對



於該扣繳義務人限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單。上訴人自亦不得主張其現在已非扣繳義務人而卸免其責。

(五) 是原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無抵觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。上訴論旨，仍執陳詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 8 年 3 月 1 9 日

(本件聲請書其餘附件略)