

# 優化我國所得稅扣繳制度之研究

蔡博聿、紀琇芳、葉佳鑫\*

## 要 目

壹、現行扣繳制度	參、因應對策研析
貳、問題研析	肆、結論與建議

## 提 要

為使政府即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，所得稅法採行扣繳制度，責成扣繳義務人於給付屬扣繳範圍所得時，依規定扣繳稅款、申報與發給扣繳憑單；給付非屬扣繳範圍者，亦應依規定申報與發給免扣繳憑單、信託憑單及股利憑單。如有未依規定扣繳、申報或發給憑單，稽徵機關應予裁罰。

長久實施以來，外界時有對於前開制度評議，包含扣繳義務人適格性、扣繳及申報與發給憑單期限妥適性、相關罰則合理性等，本文透過蒐集各界意見及行政救濟案例，盤點實務發生問題，並蒐集國際作法，深入檢討研析相關規定，進一步提出具體可行因應對策及相關法令規定修正建議，期使我國扣繳制度更臻完善。

## 壹、現行扣繳制度

### 一、制度目的

「扣繳」制度，顧名思義，係責成給付所得人於給付所得時，自該給付所得中，將所得人應納所得稅款預先「扣」下，於法定期限內「繳」交國庫，並開具憑單彙報稽徵機關及發給所得人(即納稅義務人)之制度。

\* 本文作者分別為財政部賦稅署科長、稽核及稽查。

所得人於取得所得時即發生納稅義務，為符合量能課稅原則，採綜合所得稅制國家，均採落後結算申報制(相較採分類所得稅制國家係採現時徵繳制)。惟因政府於年度中即有支出需求，爰均輔以扣繳制度，由給付人負扣繳義務，於給付時扣取一定稅款繳交國庫，使國家於非結算申報期間仍可即時獲取稅收，便利國庫資金調度，進行公共建設及支應社會福利等支出。此外，給付人將給付所得相關資料彙報稽徵機關，有助稽徵機關掌握課稅資料，並與納稅義務人結算申報內容進行勾稽，以防杜逃漏，維護租稅公平。再者，透過扣繳稅額抵減及退還制度，有助引導納稅義務人主動辦理綜合所得稅結算申報，建立正確納稅觀念，有效提升租稅依從度。

另一方面，對所得人而言，倘其屬我國境內居住者，就其取得非採分離課稅所得，因尚須辦理結算申報計算其最終所得稅負，扣繳稅款僅屬預先繳納暫付款項，故扣繳制度有助減輕所得人一次負擔全年所得稅稅負壓力；而就其取得採分離課稅所得，或所得人非屬我國境內居住者，因係透過就源扣繳方式完稅，所得人毋須再辦理申報納稅，故扣繳制度亦有助簡化納稅程序與成本。

綜上，扣繳制度對於政府在所得稅徵起方面，具不可或缺重要角色，被譽為現代所得稅制度基石，被各國廣泛運用。

## 二、制度重要改革歷程

我國32年正式開徵所得稅，當時以分類所得稅制為主，配合導入扣繳制度，以就源扣繳方式作為主要徵起方式。44年修正公布所得稅法，我國自此轉為以綜合所得稅制為主，就營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得、自力耕作漁牧林礦所得及其他所得等七類所得合併計算綜合所得總額，再按其家庭狀況減除各項免稅額、扣除額後，以該餘額按累進稅率課徵個人所得稅。另輔以扣繳制度，對於給付公司、合夥人分配之營利所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及行商貿易所得，責由扣繳義務人依規定扣繳率扣繳稅款並申報憑單。納稅義務人於辦理年度所得稅申報時，得以該扣繳稅額抵繳應納稅額。換言之，扣繳義務人給付所得時扣繳稅款已非過去分類所得稅制下最終所得稅負，而係暫付稅款性質。

此後所得稅法扣繳規定均係奠基於44年所得稅法架構下加以增修，摘整重

要修正內容分述如下：

(一)相關規定

1. 屬扣繳範圍所得

自 44 年以來，配合所得稅稅基擴大，逐步增列屬扣繳範圍所得，以利掌握稅源，摘整修正重點如表 1：

**表 1 屬扣繳範圍所得規定歷次修正重點<sup>1</sup>**

修正日期	屬扣繳範圍所得	修正理由
44.12.13	1. 公司分配之盈餘、合夥組織分配之盈利。 2. 薪資按全月給付總額超過 100 元部分。 3. 利息。 4. 租金按全月給付總額超過 100 元部分。 5. 行商貿易所得。	全文修正。
52.1.15	1. <u>居住者</u> ： (1)公司分配之股利、合作社分配之盈餘。 (2)薪資全月給付總額超過300元部分。 (3)利息。 (4)租金。 (5)權利金。 2. <u>非居住者</u> ： (1)公司分配之股利、合作社分配之盈餘、合夥人應分配之盈餘、獨資資本主應取得之盈餘。 (2)薪資。 (3)利息。 (4)租金。	1. 配合營利所得納入合作社社員所分配之盈餘，及刪除行商貿易所得，增刪屬扣繳範圍所得之類別。 2. 鑑於合夥人與獨資資本主之盈餘均非按實際給付時間與數額課稅，為簡化稽徵作業，居住者部分不納入扣繳範圍。惟非居住者部分，因其所得主要採扣繳完稅，仍納入扣繳範圍。 3. 為減輕薪資所得者負擔，酌調居住者之起扣額。 4. 為掌握稅源以杜逃漏，刪除租金所得原有起扣額規定並增列權利金所得。

<sup>1</sup> 修正部分以底線表示。

修正日期	屬扣繳範圍所得	修正理由
	<p>(5)權利金。</p> <p>(6)我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p> <p>(7)我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	<p>5. 配合國際運輸事業及國外影片事業在我國境內經營取得之所得課稅規定之增訂，定明該等所得應就源扣繳。</p>
60.12.28	<p>1. 公司分配之股利、合作社分配之盈餘、非居住者合夥人之盈餘、非居住者獨資資本主之盈餘。</p> <p>2. 機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、權利金、<u>競技、競賽、機會中獎之獎金或給與</u>，及執行業務者之報酬。</p> <p>3. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p> <p>4. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	<p>增列屬扣繳範圍所得，以利掌握稅源。</p>
66.1.21	<p>1. 公司分配之股利、合作社分配之盈餘、非居住者合夥人之盈餘、非居住者獨資資本主之盈餘。</p> <p>2. 機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、<u>佣金</u>、權利金、<u>競技、競賽、機會中獎之獎金或給與</u>，及執行業務者之報酬。</p> <p>3. <u>我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</u>。</p> <p>4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	<p>1. 增列屬扣繳範圍所得，以利掌握稅源。</p> <p>2. 配合營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人而有我國來源所得者，其應納稅額就源扣繳規定之增訂，定明該等國外營利事業所得均屬扣繳範圍。</p>

修正日期	屬扣繳範圍所得	修正理由
	<p>5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	
<p>86.12.26</p>	<p>1. 公司、合作社分配予<u>非居住者股東、社員</u>之股利、盈餘淨額、合夥、獨資組織分配予非居住者合夥人、獨資資本主之盈餘淨額。</p> <p>2. 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、機會中獎之獎金或給與，及執行業務者之報酬。</p> <p>3. 我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。</p> <p>4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p> <p>5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	<p>在兩稅合一設算扣抵制度下，我國境內居住個人取得之股利總額或盈餘總額所含稅額直接自其股東可扣抵稅額帳戶餘額分配予股東；而在我國境內有固定營業場所之營利事業取得之股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，故個人及營利事業為居住者，其取得之營利所得均已無須辦理扣繳。至非居住者因不在兩稅合一設算扣抵制度實施範圍，其取得之股利淨額或盈餘淨額仍應維持就源扣繳規定。</p>
<p>87.5.28</p>	<p>1. 公司、合作社分配予非居住者股東、社員之股利、盈餘淨額、合夥、獨資組織分配予非居住者合夥人、獨資資本主之盈餘淨額。</p> <p>2. 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、機會中獎之獎金或給與、<u>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</u>，及執行業務者之報酬。</p> <p>3. 我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。</p>	<p>配合退職所得併入綜合所得總額課稅規定之增訂，將相關所得納入扣繳範圍，以掌握稅源及減輕納稅義務人一次繳納稅款之負擔。</p>

修正日期	屬扣繳範圍所得	修正理由
	4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。 5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。	
95.5.5	1. 公司分配予非居住者股東之股利淨額、合作社、合夥或獨資組織分配予非居住者社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。 2. 機關、團體、 <u>學校、事業、破產財團</u> 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、 <u>告發或檢舉獎金</u> 、執行業務者之報酬。 3. 我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。 4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。 5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。	1. 配合告發或檢舉獎金改採分離課稅，爰將該部分所得納入扣繳範圍。 2. 為掌握課稅資料，將學校及破產財團給付之所得，納入扣繳範圍。
98.3.31	1. 公司分配予非居住者股東之股利淨額、合作社、合夥或獨資組織分配予非居住者社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。 2. 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、	配合個人結構型商品交易所得改採分離課稅，爰將該部分所得納入扣繳範圍。

修正日期	屬扣繳範圍所得	修正理由
	<p>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、<u>結構型商品交易之所得</u>、執行業務者之報酬。</p> <p>3. 我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。</p> <p>4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p> <p>5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	
107.1.18	<p>1. 公司分配予非居住者股東之股利、合作社、<u>其他法人</u>、<u>合夥或獨資組織</u>分配予非居住者社員、<u>出資者</u>、<u>合夥人或獨資資本主</u>之盈餘。</p> <p>2. 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、<u>結構型商品交易之所得</u>、執行業務者之報酬。</p> <p>3. 我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。</p> <p>4. 我國境內無分支機構之國際運輸事業，在我國境內之營利事業所得額。</p> <p>5. 我國境內無分支機構之國外影片事業，在我國境內之營利事業所得額。</p>	<p>1. 考量其他法人(例如有限合夥)亦得分配盈餘，爰將其他法人給付非居住者之盈餘，納入扣繳範圍。</p> <p>2. 配合兩稅合一設算扣抵制度之廢除，個人所獲分配之股利或盈餘已毋須區分總額或淨額，爰刪除相關「淨額」及「總額」文字。</p>

資料來源：本文整理。

## 2. 扣繳義務人

為貫徹就源扣繳精神，自 44 年以來，所得稅法定明以經手或督管給付所得作業主辦會計或負責人等自然人作為扣繳義務人，而後為避免機關、團體內部紛爭與困擾，於 88 年修法將機關、團體給付屬扣繳範圍所得扣繳義務人由主辦會計人員改為責應扣繳單位主管，其餘各次修正均僅配合前開屬扣繳範圍所得進行微幅調整，均維持以自然人擔任法定扣繳義務人規定。

## 3. 扣、繳、申報、填發程序

### (1) 扣取稅款程序

鑑於扣繳制度主要目的係即時獲取稅收並掌握稅源，自 44 年以來，所得稅法定明扣繳義務人應於給付屬扣繳範圍所得時，按規定扣繳率扣取稅款。此後，除獨資、合夥組織分配非居住者盈餘扣取稅款期限於 98 年間另定規定外，其餘所得仍維持給付時扣取稅款原則。

### (2) 繳交稅款、申報及填發扣繳憑單程序

為利政府即時獲取稅款，44 年修正所得稅法明定扣繳義務人應於代扣稅款之日起 5 日內，將所扣稅款繳清，並開具及申報扣繳憑單。其後，衡酌扣繳義務人實務需要及兼顧稽徵作業前提下，逐步延長相關辦理期限。另為利納稅義務人獲知扣繳所得資料，使其便於及時辦理結算申報，於 78 年、98 年修正明定扣繳義務人應將扣繳憑單「填發」納稅義務人。摘整修正重點如表 2：

表 2 繳稅、申報及填發扣繳憑單期限規定之歷次修正重點<sup>2</sup>

修正日期	繳交稅款期限		申報扣繳憑單期限	填發扣繳憑單期限	修正理由
44.12.13	代扣稅款之日起 5 日內。			-	全文修正。
52.1.15	居住者	代扣稅款之日起 10 日內。	當年 7 月 10 日及次年 1 月 10 日前。	-	為提供合理作業期間，延長居住者扣繳稅款繳稅及申報憑單辦理期限。惟非居住者扣繳稅款部分，考量其情況特殊，爰另為規定。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。		-	

<sup>2</sup> 修正部分以底線表示。

修正日期	繳交稅款期限		申報扣繳憑單期限	填發扣繳憑單期限	修正理由
57.12.30	居住者	代扣稅款之日起 10 日內。	次年 1 月底前。	-	為簡化徵扣雙方作業，將居住者扣繳憑單申報由每年 2 次改為每年 1 次。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。		-	
63.12.17	居住者	<u>次月 10 日前</u> 。	次年 1 月底前。	-	扣繳義務人每月支付居住者所得類別繁雜，為簡化作業，將該等申報統一定明於次月 10 日前繳納上一月內所代扣稅款。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。		-	
78.12.29	居住者	次月 10 日前。	次年 1 月底前。	<u>次年 2 月 10 日前</u> 。	為使居住者所得人及時查對憑單所載所得資料，俾使其便於辦理結算申報，增列居住者扣繳憑單填發規定。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。		-	
98.3.31	居住者	次月 10 日前。	次年 1 月底前。	次年 2 月 10 日前。	為使非居住者所得人及時取得納稅憑證，定明非居住者扣繳憑單填發規定。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。		<u>代扣稅款之日起 10 日內</u> 。	
100.12.14	居住者	次月 10 日前。	次年 1 月底前 (遇連續 3 日以上國定假日， <u>延長至 2 月 5 日</u> )。	次年 2 月 10 日前 (遇連續 3 日以上國定假日， <u>延長至 2 月 15 日</u> )。	由於春節假期多發生在 1 月或 2 月，為避免扣繳義務人因遇連續假日致辦理期間不足而影響其申報及填發扣繳憑單資料之正確性，爰增訂延長辦理期限規定。
	非居住者	代扣稅款之日起 10 日內。			

資料來源：本文整理。

## (二)免扣繳憑單相關規定

為掌握稅源，57年修正所得稅法增訂機關、團體、學校或事業給付部分未經扣繳之所得者，應將該等免扣繳所得資料列單申報稽徵機關。其後配合屬扣繳範圍所得與免稅所得修正，逐步修正前開應列單申報所得範圍；並配合申報與填發扣繳憑單程序修正，修正免扣繳憑單相關程序規定。摘整修正重點如表3：

表 3 申報及填發免扣繳憑單規定歷次修正重點<sup>3</sup>

修正日期	申報及填發主體	申報及填發所得	申報及填發期限	修正理由
57.12.30	<u>機關、團體、學校或事業</u>	<u>薪資、授課或演講之鐘點費、執行業務者之公費、稿費及各種勞務之報酬，非屬扣繳範圍或因未達起扣點，而未經扣繳稅款者。</u>	<u>次年3月底前申報稽徵機關。</u>	為掌握稅源，增訂機關、團體、學校或事業給付所定未經扣繳之勞務報酬者，應就該等所得列單申報稽徵機關。
61.12.30	機關、團體、學校或事業	薪資、授課或演講之鐘點費、稿費及各種勞務報酬，非屬扣繳範圍或因未達起扣點，而未經扣繳稅款者。	次年1月底前申報稽徵機關。	配合執行業務者報酬納入扣繳範圍，刪除相關規定。另為與扣繳憑單申報期限一致，修正免扣繳憑單申報期限。
66.1.21	機關、團體、學校或事業	薪資、授課之鐘點費及各項勞務報酬，非屬扣繳範圍或因未達起扣點，而未經扣繳稅款者。	次年1月底前申報稽徵機關。	配合稿費免稅規定之增訂，刪除相關規定。
74.12.24	機關、團體、學校、事業或執行業務者	<u>屬扣繳範圍之所得，因未達起扣點而未經扣繳稅款者；其他所得，因非屬扣繳範圍而未經扣繳稅款者。</u>	次年1月底前申報稽徵機關。	為加強課稅資料之蒐集，俾使課稅更趨公平，擴大屬免扣繳憑單範圍之所得。

<sup>3</sup> 修正部分以底線表示。

修正日期	申報及填發主體	申報及填發所得	申報及填發期限	修正理由
78.12.29	機關、團體、學校、事業或執行業務者	屬扣繳範圍之所得，因未達起扣點而未經扣繳稅款者；其他所得，因非屬扣繳範圍而未經扣繳稅款者。	1. 次年1月底前申報稽徵機關。 2. <u>次年2月10日前填發納稅義務人。</u>	為使納稅義務人及時獲知免扣繳所得資料，俾使其便於及時辦理結算申報，增訂免扣繳憑單填發規定。
95.5.5	機關、團體、學校、事業、 <u>破產財團</u> 或執行業務者	屬扣繳範圍之所得，因未達起扣點而未經扣繳稅款者；其他所得，因非屬扣繳範圍而未經扣繳稅款者。	1. 次年1月底前申報稽徵機關。 2. 次年2月10日前填發納稅義務人。	配合破產財團給付所得納入扣繳範圍，併同修正免扣繳憑單申報及填發主體規定，俾利掌握稅源。
100.12.14	機關、團體、學校、事業、 <u>破產財團</u> 或執行業務者	屬扣繳範圍之所得，因未達起扣點而未經扣繳稅款者；其他所得，因非屬扣繳範圍而未經扣繳稅款者。	1. 次年1月底前申報稽徵機關( <u>遇連續3日以上國定假日，延長至2月5日</u> )。 2. 次年2月10日前填發納稅義務人( <u>遇連續3日以上國定假日，延長至2月15日</u> )。	配合扣繳憑單辦理期限遇連續假日延長規定之增訂，併同增訂免扣繳憑單申報及填發期限延長規定，俾利相關業者作業。

資料來源：本文整理。

### (三)股利憑單相關規定

配合兩稅合一設算扣抵制度實施，營利事業應併同股利分配將可扣抵稅額分配予股東，給付居住者股利或盈餘無須辦理扣繳，為利稽徵機關掌握股東股利所得及可扣抵稅額資料，86年修法明定營利事業應於次年1月底前，將上一年分配股利或盈餘，填具股利憑單及全年股利分配彙總資料，彙報稽徵機關，並於次年2月10日前將股利憑單填發納稅義務人。100年修法配合扣免繳憑單辦理期間遇連續3日以上國定假日延長辦理期限規定之增訂，併同增訂股利憑單延長辦理期限規定，俾利營利事業辦理相關作業。

#### (四)信託憑單相關規定

配合 85 年制定信託法，90 年修正所得稅法就信託制度衍生所得稅問題增訂相關規定，其中包含信託行為發生所得扣繳作業規定，說明如下：

1. 第 89 條之 1：扣繳義務人給付信託之各類所得時，應以受託人為扣繳對象辦理扣繳。另配合公益信託、證券投資信託基金特性，例外規定給付該等所得時，免辦理扣繳，俟受託人實際分配信託利益時，由受託人負扣繳義務；受益人如為非居住者，受託人於給付信託利益或實際分配信託利益予該受益人時，應辦理扣繳，但屬於該受益人已扣繳稅款得抵繳其應扣繳稅款。
2. 第 92 條之 1：受託人具應向稽徵機關申報信託憑單等相關資料義務，以利稽徵機關掌握課稅資料。
3. 第 111 條之 1：受託人違反扣繳或申報憑單義務之罰則。

#### (五)就源扣繳完稅及分離課稅相關規定

鑑於非居住者未在我國境內長期居住、停留，難以責由其辦理結算申報，原規定非居住者須委託代理人代為申報，衍生實務執行困難問題，爰參考美國、加拿大、日本作法，52 年修正所得稅法明定其取得屬扣繳範圍所得採就源扣繳方式完稅。

為求簡化稽徵及避免影響短期票券市場操作，66 年間修正所得稅法，將短期票券利息所得改採分離課稅，亦即責令扣繳義務人於給付時，按規定扣繳率扣繳稅款，不併入所得人年度綜合所得總額辦理結算申報，該扣繳稅額亦不得自結算申報應納稅額中減除，是該等扣繳稅款即為最終稅負。其後，鑑於部分所得責由納稅義務人辦理結算申報有實務困難或基於特殊政策目的，陸續修正所得稅法將特定所得納入採分離課稅所得範疇。修正重點摘整如表 4：

表 4 分離課稅所得規定歷次修正重點<sup>4</sup>

修正日期	分離課稅之所得	修正理由
66.1.21	<u>短期票券利息所得</u> 。	為避免影響短期票券市場之操作，將該等票券之利息所得改於到期兌付面額或兌付本息時一次扣繳完稅。
68.1.9	1. 短期票券利息所得。 2. <u>個人取得政府舉辦之獎券中獎獎金</u> 。	鑑於多有民眾主張因採合資購買政府發行獎券，就中獎獎金需分別歸課個別所得人稅負致實務發生困難與不便，為消除前開問題，避免影響政府獎券推動，爰將該等獎金改採分離課稅。
95.5.5	1. 短期票券利息所得。 2. 個人取得政府舉辦之獎券中獎獎金。 3. <u>個人取得告發或檢舉獎金</u> 。	基於舉發人身份保密考量，爰將告發或檢舉獎金改採分離課稅，以保障舉發人安全。
96.6.15	1. 短期票券利息所得。 2. <u>個人取得公債、公司債及金融債券之利息所得</u> 。 3. 個人取得政府舉辦之獎券中獎獎金。 4. 個人取得告發或檢舉獎金。	實務上，個人持有之債券如於二付息日間交易，由於個人無須設帳記載，有關其實際持有期間、利息所得及扣繳稅額之計算及認定均有困難，基於簡化稽徵及公平課稅考量，爰將個人持有公債、公司債及金融債券之利息所得改採分離課稅。
98.3.31	1. <u>個人取得短期票券利息所得</u> 。 2. 個人取得公債、公司債及金融債券之利息所得。 3. <u>個人依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券分配之利息所得</u> 。 4. <u>個人以前3類有價證券或短期票券從事附條件交易，到期賣回金額超過原買入金額部分之利息所得</u> 。 5. <u>個人與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得</u> 。 6. 個人取得政府舉辦之獎券中獎獎金。 7. 個人取得告發或檢舉獎金。	1. 原營利事業持有公債、公司債、金融債券等債券所取得之利息，應併計營利事業所得額課稅，而持有短期票券之利息則採分離課稅，造成課稅方式不一致情形，為使營利事業持有各種短期票券及債券之課稅方式一致，爰修正短期票券利息所得僅就個人取得部分採分離課稅。 2. 為金融市場健全發展，兼顧金融商品稅負衡平及稽徵作業之簡便，爰將個人依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券分配之利息所得、相關附條件交易之利息所得，及從事結構型商品交易之所得，均改採分離課稅。

資料來源：本文整理。

<sup>4</sup> 本表係整理所得稅法所定分離課稅規定，修正部分以底線表示。

### 三、現行規定概述

#### (一)扣繳相關規定

1. 依所得稅法第88條、第89條及各類所得扣繳率標準規定，扣繳義務人給付屬扣繳範圍所得，應依規定扣繳率扣取稅款，並依規定期限將所扣稅款向國庫繳清，及開具扣繳憑單彙報稽徵機關與填發納稅義務人。摘整現行扣繳義務人、屬扣繳範圍所得及扣繳率如表5：

表 5 現行扣繳義務人、屬扣繳範圍所得及扣繳率

扣繳義務人	屬扣繳範圍所得類別		扣繳率		
			居住者	非居住者	
負責人	公司、合作社、其他法人、獨資、合夥組織所給付	股利或盈餘	非屬扣繳範圍。	21%	
責應扣繳單位主管、負責人、破產管理人、執行業務者	機關、團體、學校、事業、破產財團、執行業務者所給付	薪資	下列擇一： 1. 依薪資所得扣繳稅額表。 2. 5%。	18% 下列除外： 1. 政府派駐國外工作人員全月薪資超過3萬元部分：5%。 2. 非屬1.之個人全月薪資總額在行政院核定每月基本工資之1.5倍以下：6%。	
		佣金	10%	20%	
		利息	軍、公、教退休(伍)金優惠存款之利息	非屬扣繳範圍。	20%
			短期票券、受益證券或資產基礎證券、公債、公司債、金融債券、附條件交易利息	10%	15%
			其餘利息	10%	20%

扣繳義務人	屬扣繳範圍所得類別		扣繳率	
			居住者	非居住者
	租金		10%	20%
	權利金		10%	20%
	競技競賽及機會中獎獎金	政府獎券獎金超過 5 千元者	20%	20%
		其餘獎金	10%	20%
	執行業務報酬		10%	20% 但個人稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫、講演之鐘點費之收入，每次給付額不超過 5,000 元者，免予扣繳。
	退職所得		6%	18%
	其他所得	結構型商品交易所得	10%	15%
		告發或檢舉獎金	20%	20%
	我國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業有前開以外所得。		-	20%
營業代理人或給付人	在我國境內無分支機構之國外營利事業，於境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備，經核准(定)者之所得。		-	20%
	在我國境內無分支機構之國外影片事業之所得。		-	20%

資料來源：本文整理。

2. 依所得稅法第88條及第92條規定，摘整現行扣繳相關程序如表6：

表 6 現行扣繳相關期限

辦理作業	居住者	非居住者
扣取稅款	給付時。	原則：給付時。 例外： 1. 獨資、合夥組織有應分配予非居住者之盈餘者，於該年度結算、決算、清算申報法定截止日前；獨資、合夥組織，經稽徵機關核定增加營利事業所得額，致增加獨資資本主或合夥人之盈餘者，於核定通知書送達之次日起算 30 日內。 2. 公司有應給付予非居住者之股利，自股東會或董事會決議分配之日起算 6 個月內尚未給付者，於該期間屆滿日視同給付。
繳納稅款	扣取日之次月 10 日前。	扣取日起 10 日內。
申報扣繳憑單	扣取日之次年 1 月底前 <sup>5</sup> 。 (遇連續 3 日以上國定假日 <sup>6</sup> 延長 5 日)。	
填發扣繳憑單	扣取日之次年 2 月 10 日前 <sup>7</sup> 。 (遇連續 3 日以上國定假日延長 5 日)。	

資料來源：本文整理。

<sup>5</sup> 營利事業解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人應隨時就已扣繳稅款數額，填發扣繳憑單，並於 10 日內向該管稽徵機關辦理申報。

<sup>6</sup> 國定假日係依紀念日及節日實施辦法所規定放假日，目前連續 3 日以上國定假日為春節。

<sup>7</sup> 同註 5。

(二)免扣繳憑單相關規定

為掌握稅源，所得稅法第89條第3項明定機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所為給付依規定未經扣繳所得者，應依規定期限向稽徵機關申報免扣繳憑單，並填發納稅義務人。摘整現行免扣繳憑單相關規定如表7：

表 7 現行免扣繳憑單相關規定

申報及填發主體	所得類別	程序
機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者	屬扣繳範圍所得，因未達起扣點而未經扣繳稅款者；其他所得，因非屬扣繳範圍而未經扣繳稅款者。	1. 次年1月底前申報稽徵機關(遇連續3日以上國定假日，延長至2月5日)。 2. 次年2月10日前填發納稅義務人(遇連續3日以上國定假日，延長至2月15日)。

資料來源：本文整理。

(三)股利憑單相關規定

為利稽徵機關掌握股東股利所得及可扣抵稅額(或可抵減稅額)資料，所得稅法第102條之1明定營利事業分配股利或盈餘者，應依規定期限向稽徵機關申報股利憑單，並填發納稅義務人。摘整現行股利憑單相關規定如表8：

表 8 現行股利憑單相關規定

申報及填發主體	所得類別	程序
營利事業	分配予股東、社員或出資者之股利或盈餘。	1. 次年1月底前填具股利憑單及全年股利分配彙總資料彙報稽徵機關 <sup>8</sup> 。(遇連續3日以上國定假日，延長至2月5日) 2. 次年2月10日前填發納稅義務人。(遇連續3日以上國定假日，延長至2月15日)

資料來源：本文整理。

(四)信託憑單相關規定

為利稽徵機關掌握信託所得資料，所得稅法第89條之1、第92條之1明定受託人應計算或分配受益人所得者，應依規定期限向稽徵機關申報憑單，並填發納

<sup>8</sup> 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。

稅義務人。摘整相關規定分述如下：

### 1.扣繳義務人給付信託財產收入時

依所得稅法第89條之1規定，扣繳義務人給付信託財產之收入時，應以信託行為之受託人為納稅義務人，依前開規定扣繳及開具扣繳憑單彙報稽徵機關與填發納稅義務人。但扣繳義務人給付公益信託之收入，除分離課稅所得外，得免扣繳稅款。

### 2.受託人計算或分配受益人所得時

#### (1)扣繳稅款

依所得稅法第89條之1第3項規定，除公益信託或金融監督管理委員會核准之信託基金外，其餘信託財產發生所得，倘其受益人為非居住者，受託人應為扣繳義務人，依前開規定扣繳<sup>9</sup>。又屬前已扣繳稅款，得自其應扣繳稅款中減除。

依所得稅法第89條之1第5項規定，公益信託或金融監督管理委員會核准之信託基金實際分配信託利益，受託人應為扣繳義務人，依前開規定扣繳。

#### (2)申報及填發憑單

依所得稅法第92條之1規定，信託行為之受託人應於次年1月底前，填具上一年度各信託之財產目錄、收支計算表及應計算或分配予受益人之所得額、信託憑單等相關文件，向稽徵機關申報，並應於2月10日前將開具之憑單填發納稅義務人。次年1月遇連續3日以上國定假日者，前開申報期間延長至2月5日止，憑單填發期間延長至2月15日止。

依所得稅法第89條之1第2項規定，受託人開具信託憑單予受益人時，應將前已扣繳稅款，按受益人各類所得受益比例計算分配予受益人，俾供其將該等扣繳稅額自其結算申報應納稅額中減除。

#### (五)免填發憑單相關規定

鑑於稽徵機關積極推動綜合所得稅結算申報稅額試算服務及網路申報，並於結算申報期間提供所得資料查詢服務，納稅義務人取得相關所得憑單需求已

<sup>9</sup> 依財政部101年10月25日台財稅字第10100145190號令，受益人為非居住者，受託人應於信託財產各類所得發生年度之次年1月底(每年1月遇連續3日以上國定假日，則延長至2月5日)前，計算該受益人之各類所得額，依規定扣繳稅款。

大幅降低，為節能減紙並簡化稅政，所得稅法第94條之1及第102條之1第4項規定應填發扣繳憑單、免扣繳憑單、股利憑單及信託憑單者，倘已依規定期限將憑單申報該管稽徵機關，且納稅義務人為居住者，而該所得資料經稽徵機關納入提供所得資料查詢服務者，得免填發憑單予納稅義務人。但納稅義務人要求填發時，仍應填發。

(六)未依規定申報及填發憑單處罰規定

依所得稅法第111條、第111條之1、第114條、第114條之3規定，如有未依規定申報與填發免扣繳憑單情事，稽徵機關應予裁罰。摘整現行相關處罰規定如表9：

**表 9 現行各式憑單相關罰則**

條次	主體	違章情形		處罰
第 111 條	政府機關、公立學校之責應扣繳單位主管或公營事業之負責人	未依規定申報或填發免扣繳憑單		通知其主管機關議處
	私人團體、學校之責應扣繳單位主管、私營事業之負責人、破產管理人或執行業務者	未依規定申報或填發免扣繳憑單	限期內補報及填發	1,500 元
未於限期內補報及填發			按給付金額處 5%之罰鍰 (上限 9 萬元；下限 3 千元)	
第 111 條之 1 (第 3 項)	信託之受託人	未依規定申報或填發信託憑單或扣免繳憑單	限期內補報及填發	7,500 元
			未於限期內補報及填發	按信託所得額處 5%罰鍰 (上限 30 萬元；下限 1,500 元)
第 114 條 (第 2 款)	扣繳義務人	已依規定扣繳，而未依規定填報或填發扣繳憑單	限期內補報及填發	按扣繳稅額處 20%之罰鍰 (上限 2 萬元；下限 1,500 元)

條次		主體	違章情形		處罰	
				未於限期內補報及填發	按扣繳稅額處 3 倍以下之罰鍰 (上限 4 萬 5 千元；下限 3 千元)	
第 114 條之 3	第 1 項	營利事業	106 年 12 月 31 日以前分配之 87 年度以後之股利或盈餘	未依規定申報或填發股利憑單	限期內補報及填發	按可扣抵稅額處 20% 罰鍰 (上限 3 萬元；下限 1,500 元)
					未於限期內補報及填發	按可扣抵稅額處 3 倍以下之罰鍰 (上限 6 萬元；下限 3 千元)
	第 2 項		107 年 1 月 1 日以後分配之 87 年度以後之股利或盈餘		限期內補報及填發	按股利或盈餘金額處 2% 之罰鍰 (上限 3 萬元；下限 1,500 元)
					未於限期內補報及填發	按股利或盈餘金額處 20% 以下之罰鍰 (上限 6 萬元；下限 3 千元)

資料來源：本文整理。

#### 四、統計數據分析

##### (一) 扣免繳憑單

依 111 年度各類所得扣免繳憑單申報資料，顯示扣免繳憑單申報總家數 98 萬家；申報扣免繳憑單總筆數 4,992 萬筆，以免扣繳憑單為大宗 (82%)；給付所得總額新臺幣 (下同) 8.3 兆元，扣繳憑單之給付所得總額 (53%) 略高於免扣繳憑單之給付所得總額 (47%)；總扣繳稅額 2,319 億元，以居住者稅款為大宗 (71%)。摘整統計數據如表 10：

表 10 扣免繳憑單申報統計表

單位：萬家/萬筆/億元

		家數/筆數/金額	占比	
合計	申報總家數 <sup>註</sup>	98	-	
	憑單總筆數	4,992	100%	
	給付所得總額	83,000	100%	
	扣繳稅額	2,319	100%	
扣繳憑單	居住者	申報家數	24	-
		憑單筆數	505	10%
		給付所得總額	40,000	48%
		扣繳稅額	1,656	71%
	非居住者	申報家數	5	-
		憑單筆數	382	8%
		給付所得總額	4,000	5%
		扣繳稅額	663	29%
免扣繳憑單	申報家數	94	-	
	憑單筆數	4,105	82%	
	給付所得總額	39,000	47%	

資料來源：本文整理。

註：申報家數可能同時涵蓋扣繳及免扣繳憑單，爰產生加總後申報家數(24+5+94=123)與申報總家數(98)不符情事。

(二)股利憑單

依111年度股利憑單申報資料，顯示股利憑單申報家數為28萬家，申報股利憑單筆數5,621萬筆，給付所得總額3兆元。摘整統計數據如表11：

表 11 股利憑單申報統計表

單位：萬家/萬筆/億元

申報家數	憑單筆數	給付所得總額
28	5,621	30,000

資料來源：本文整理。

## (三)信託憑單

依 111 年度信託憑單申報資料，顯示信託憑單申報總家數 2,081 家；申報信託憑單總筆數 682 萬筆及給付所得總額 1,712 億元，均以免扣繳部分為大宗(99%)；總扣繳稅額 2 億元。摘整統計數據如表 12：

表 12 信託憑單申報統計表

單位：家/萬筆/億元

		家數/筆數/金額	占比
合計	申報總家數 <sup>註</sup>	2,081	-
	憑單總筆數	682	100%
	給付所得總額	1,712	100%
	扣繳稅額	2	-
扣繳	申報家數	457	-
	憑單筆數	5	1%
	給付所得總額	16	1%
	扣繳稅額	2	-
免扣繳	申報家數	1,746	-
	憑單筆數	677	99%
	給付所得總額	1,696	99%

資料來源：本文整理。

註：申報家數可能同時涵蓋扣繳及免扣繳憑單，爰產生加總後申報家數(457+1,746 =2,203)與申報總家數(2,081)不符情事。

## (四)整體數據分析

透過扣免繳憑單、股利憑單及信託憑單申報制度，111 年度藉由逾 100 萬家單位申報憑單資料，有效掌握逾 1 億筆憑單、所得總額逾 11 兆元，已就源扣繳稅額逾 2 千億元；另依 110 年度綜合所得稅申報初步核定統計專冊，綜合所得稅各類所得扣免繳憑單申報所得件數 7,379 萬件，占結算申報所得總件數 7,511 萬件 98%。

綜上，由前開統計數據顯示，扣繳制度在所得稅徵收具舉足輕重地位，可讓稽徵機關就源掌握所得資料防杜逃漏稅，並即時取得財源支應政府所需支出；另一方面，透過掌握所得資料提供納稅義務人查調所得服務，簡化申報程序。

## 貳、問題研析

### 一、扣繳義務人主體

現行所得稅法於第89條第1項第1款及第2款定明以機關、團體、學校之責應扣繳單位主管及事業之負責人為扣繳義務人，雖憲法法庭大法官會議釋字第673號解釋為合憲性判定，惟經蒐集各界評議及行政救濟案例<sup>10</sup>，盤點可能問題與爭議如下：

#### (一)有違事責一致原則及比例原則之虞

機關、團體、學校及事業之各項給付，係源於本身財源及活動，又其給付所得係基於該等組織與所得人法律關係，是以，具備主觀與客觀扣繳義務能力，因而能成為歸責主體者，應為給付所得機關、團體、學校及事業。相對地，機關、團體、學校及事業內部辦理或督導扣繳作業之人，都僅為扣繳義務履行輔助人，以其作為扣繳債務主體，有違事責一致原則之虞。又該等個人違反義務所生損害，恐非其所能負擔，與其利益似有失均衡，有違比例原則之虞。

#### (二)有違平等原則之虞

所得稅法第89條扣繳義務人規定，於下列情形有不同差別對待，似未見合理正當理由，有違反平等原則之虞：

1. 同條第1項第1款及第2款規定，屬事業給付所得，扣繳義務人為事業負責人，惟屬機關、團體、學校給付之所得，扣繳義務人為責應扣繳單位主管。
2. 同條第1項第1款及第2款規定，扣繳義務人為責應扣繳單位主管或負責人，惟同條項第3款及第4款之扣繳義務人，無營業代理人者，為給付人(即機關、團體、學校、事業)。
3. 同條第1項第1款及第2款規定，扣繳義務人為責應扣繳單位主管或負責人，惟同條第3項及同法第102條之1之免扣繳憑單及股利憑單填報主體為機關、團體、學校、事業等。

<sup>10</sup> 最高行政法院 90 年度判字第 2549 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 275 號判決、財政部 110 年 4 月 29 日台財法字第 11013903820 號訴願決定。

### (三)其他實務衍生之爭議

現行以負責人、責應扣繳單位主管作為事業扣繳義務人，當負責人、責應扣繳單位主管更迭時，將衍生認定扣繳義務人爭議；又責應扣繳單位主管，依財政部88年7月8日台財稅第881924323號函規定，由機關、團體、學校自行指定之，造成具體對象認定處於不明確法律狀態，衍生爭議。

綜上，責應扣繳單位主管或負責人等自然人非給付所得者，僅為督導或執行該等給付輔助人，以其為扣繳義務人，未符事責一致原則，並有違比例原則與平等原則之虞，且實務上亦有發生未依規定扣繳稅額過大，衍生該等自然人無法承擔鉅額罰鍰，侵害其財產權情形，或當負責人、責應扣繳單位主管異動時，將發生扣繳義務違章責任歸屬之爭議，確有未盡合理之處，宜予檢討。

## 二、非居住者扣繳稅款辦理期限

考量非居住者可能隨時離境之特殊情形，52年修正所得稅法，增訂第92條第2項定明扣繳義務人應於代扣非居住者稅款之日起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。為使非居住者所得人及時取得納稅憑證，98年修正該規定，定明扣繳義務人應於前開期限內將扣繳憑單發給納稅義務人。

經蒐集各界評議及行政救濟案例<sup>11</sup>，盤點可能問題與爭議，說明如下：因前開辦理期間僅10日，倘遇多日連續假日，恐造成扣繳義務人無充分時間辦理，且相關所得如適用租稅協定享有減免，因需取得稅務機關出具之居住者證明等文件，使該等辦理期限更為緊迫。又對於該等辦理期限之起算日究應自代扣稅款之當日起算或次日起算，亦衍生相關認定疑義。

## 三、各式憑單相關處罰

所得稅法第111條、第111條之1、第114條、第114條之3明定未依規定申報或填發扣免繳憑單、信託憑單或股利憑單者，應予處罰。雖參酌司法院釋字第327號解釋意旨，陸續於89年、90年、95年、98年修正，訂定罰鍰之上限金額，惟經蒐集上開各界評議及行政救濟案例<sup>12</sup>，盤點可能問題與爭議如下：

<sup>11</sup> 最高行政法院97年裁字第4896號裁定。

<sup>12</sup> 財政部98年9月21日台財訴字第09800427270號訴願決定及財政部101年3月29日台財訴字第10100010430號訴願決定。

### (一)罰鍰計算

上開行為罰，係比照漏稅罰，按給付金額、所得額、扣繳稅額或可扣抵稅額之固定比率、固定金額計算罰鍰，鑑於違章情節輕重，與給付金額等無直接必然關聯，該等規定訂定劃一之計算基準，使稽徵機關無從依行政罰法第18條第1項規定，衡酌違章情節或可受責難程度予以裁罰，致部分案件處罰恐有違比例原則之虞。

### (二)處罰主體

所得稅法第111條及第114條規定(扣免繳憑單)，係對負責人或責應扣繳單位主管處罰，然該等自然人非給付所得之人，似違反事責一致原則。另一方面，所得稅法第111條之1及第114條之3規定(信託憑單及股利憑單)，又係對給付所得之營利事業或信託行為之受託人處罰，衍生不一致爭議。

## 參、因應對策研析

### 一、扣繳義務人主體

所得稅法第89條第1項第1款及第2款規定以機關、團體、學校之責應扣繳單位主管及事業負責人等自然人為扣繳義務人，雖憲法法庭大法官會議釋字第673號解釋為合憲性判定，惟近年來各界陸續提出前開質疑，行政救濟實務上亦不無爭議，為維護賦稅人權，有檢討之需要，爰蒐集相關建議及選樣國家作法，歸納研提可行解決方案：

#### (一)相關建議

1. 憲法法庭大法官會議99年3月26日釋字第673號解釋(下稱釋字673號)——許玉秀大法官不同意見

主觀上有能力代繳稅款，因而客觀上有能力避免逃漏稅之行為人，是機關、團體、學校和事業。是以，具備主觀與客觀實踐能力、能發揮角色功能，因而能受角色分配，而成為歸責主體係機關、團體、學校和事業。相對地，機關、團體、學校和事業內部進行扣繳計算、登錄和匯報之人，都僅為扣繳義務之履行輔助人，若履行輔助人違反履行輔助義務所負責之對象，也應該是機關、團體、學校和事業，對外向國家負責者始終是作為債務主體之機關、團體、學校和事業。所

得稅法規定以稅捐債務之履行輔助人作為扣繳債務主體，明顯違反責任原則。

機關、團體、學校之主辦會計人員係代理機關、團體履行扣繳義務，事業負責人係代表事業履行扣繳義務，如有違反，是對機關、團體、事業背信之問題，縱使稅法認為有一併處罰之必要，亦應較扣繳義務主體處罰為輕。

## 2. 立法院法制局

該局於102年「扣繳義務人及其處罰相關法制問題之研析」、106年「所得稅扣繳義務人規定之研析」及108年「所得稅扣繳處罰規定之研析」，提出相關建議如下：

釋字673號解釋審查比例原則時，僅論及適當性及合比例性，即得出合憲之結論，對於最小侵害之必要性，則未見著墨。現行裁處罰鍰規定，對負責人或責應扣繳單位主管恐因金額巨大，非其所能負擔，是損害與利益似有失均衡。又誠如釋字673號許玉秀大法官不同意見書所言，主辦會計人員或負責人均僅為扣繳義務之履行輔助人，其所負應係其與機關、團體、事業之內部關係責任；對外負責者應係作為債務主體之機關、團體、事業本身。

鑑於以負責人或責應扣繳單位主管為扣繳義務人有違租稅法律主義、明確性原則、平等原則及比例原則，又按所得源泉扣繳之基本設計，應以具有給付所得義務之債務人為扣繳義務人，爰扣繳義務人應修正為給付所得者，亦即機關、團體、學校及事業，始有其合理正當性。

## 3. 學者

封昌宏(2012)指出，學校之各項給付，應不區分給付對象及所得性質，均應以給付者(即學校)本身為扣繳義務人，當學校違反扣繳義務時，以學校為處罰主體，始符自己責任原則，因違反扣繳義務受罰將損害學校財產，學校必然會監督業務相關人員注意，若確屬經辦人員故意或過失，致其受到處罰，則可透過內部監督管理關係，追究相關人員責任，學校主管不用擔心何時被指定為扣繳義務人，而需負擔相關刑事或行政責任，方不致產生現行法制下，被指定為扣繳義務人者，法律救濟管道不明或不足之疑義。

蔡朝安及鍾典晏(2006)認為營利事業係以追求利潤極大化為主要目標，今因給付所得而發生扣繳義務，乃肇因於營利事業追求利潤目的之故，營利事業須藉

由自然人行為代表營利事業之行為，負責人所為之行為，法律效果仍歸屬營利事業本身，並非歸屬於負責人。立法者有意或無意之疏失，使營利事業負責人負擔較私人團體或事業吃重，顯不合理；扣繳義務人如由營利事業負責人任之，將導致法體系價值判斷失衡，逾越立法者判斷餘地界線，立法者顯無理由，且未能說明扣繳義務與免扣繳義務(所得稅法第89條第3項規定由事業等辦理)為何由不同人擔任之，而有不同之差別待遇，顯有違恣意禁止原則與不當聯結禁止之要求。

黃俊杰(2005)認為就「負擔可能性」角度論述，營利事業、機關、團體等組織透過負責人、員工從事經濟活動取得之經濟利益，相較於負責人、員工提供勞務取得之酬勞(薪資)，前者應大於後者，由其擔任扣繳義務人，較能負擔後續遭稅捐稽徵機關命補稅及處罰之風險。現行實務上有擔任扣繳義務人之員工個人，因稅捐稽徵機關認定違反扣繳義務，遭處數千萬元甚至高達億元罰鍰，金額龐大顯非其個人薪資或財產所能負擔。又因扣繳稅款義務責任歸屬係稽徵程序範圍，應以法律明確規定扣繳義務人，而非由給付所得之行為主體，自行決定其內部單位主管誰是扣繳義務人，此不僅與租稅法律主義有違，亦使內部單位主管無法預測是否與何時被指定為扣繳義務人；且依法條文義及立法目的，亦無法經由司法審查加以確認，造成扣繳義務人具體對象之認定，處於不明確法律狀態，有違法律明確性原則。

巫念衡(2018)認為所得稅法第89條第1項第1、2款以「機關、團體、學校之責應扣繳單位主管」及「事業負責人」為扣繳義務人，與就源扣繳應以「給付人」為扣繳義務人之基本法理不符，違反「不當聯結禁止原則」與「體系正義」，牴觸憲法第7條平等原則。釋字673號雖然未加以糾正，但該解釋係以比例原則進行審查，將來扣繳義務人似仍有聲請補充解釋，請求司法院大法官依平等原則再為審查空間。

## (二)選樣國家作法

### 1. 日本

日本所得稅法第183條第1項規定：「對於居住者在國內就第28條第1項規定之薪資給付等為支付之人，應在支付之時，對於其薪資給付等，徵收所得稅，並將該稅款繳納予國家。」

日本最高法院 1962 年 2 月 28 日判例認為薪資扣繳制度，基於薪資支付者(僱用人)與薪資受領人(納稅義務人)間具有勞動契約之特別密切關係，而有徵稅上之簡便及效率，爰以其作為徵稅義務人，係基於合理理由，使與納稅義務人具有特別關係之人，負擔與一般國民不同之特別義務(扣繳義務)，尚不違背憲法上平等原則。

## 2. 德國

德國所得稅法第 38 條第 3 項規定：「僱用人應於給付薪資時，從薪資中扣取薪資所得稅款。」

德國聯邦憲法法院 56 年 11 月 29 日判決認為由契約當事人之僱用人(僱傭契約之當事人)擔任扣繳義務人，其承擔費用與其營收相比較，可謂微不足道，故不違背憲法。

由上述日本與德國規定與判例可知，稅捐之徵收宜選擇最有效率、合理之方法為之，受領薪資之納稅義務人，其經濟成果之相關資料，乃屬於僱用人之管領範圍，因此要求僱用人履行扣繳義務，具有期待可能性，且僱用人履行扣繳義務所必要之經濟負擔，與其經營規模及收入金額相比較，應屬輕微，爰以僱用人做扣繳義務人(徵稅人)，具有正當性與合理性。

### (三)具體可行因應對策

所得稅法第 89 條第 1 項第 1 款及第 2 款規定以機關、團體、學校之責應扣繳單位主管及事業負責人等自然人為扣繳義務人，綜整前一章所提問題與爭議，主要癥結點在於以非給付所得之負責人、責應扣繳單位主管作為扣繳義務人，未符事責一致原則，並有違比例原則與平等原則之虞，且扣繳稅款或罰鍰常因高額給付致金額甚鉅，往往非該等自然人所能負擔，侵害其財產權之情形。

為解決前開問題，使扣繳義務人規定更符合行政法上義務之事責一致原則，並兼顧賦稅人權，綜整各界建議及國際作法，建議將扣繳義務人規定，由機關、團體、學校之責應扣繳單位主管及事業負責人等自然人，改為機關、團體、學校及事業等給付所得者，理由說明如下：

#### 1. 利益關聯性

扣繳義務係附隨於所得給付，而該等給付則源自事業、機關、團體、學校等

組織之經濟活動(如營利事業僱用員工從事營利活動，其所支付員工之薪資所得，源自於其從事營業活動之收益)，且相關所得亦係由該等組織給付，並由其列報支出，故以其作扣繳義務人較符實際，並合於利益關聯性。

## 2. 承擔義務能力

事業、機關、團體、學校等組織經濟上承擔扣繳義務能力應遠高於負責人、責應扣繳單位主管等自然人，且所得之給付基本繫於該等組織與所得人之法律關係(如薪資所得之給付繫於該等組織與所得人之僱傭關係)，倘發生應追繳扣繳稅款情事，該等組織始有能力透過前開法律關係向所得人追償，以該等組織擔任扣繳義務人，較能承擔扣繳義務與其衍生之風險，故屬能達扣繳目的，並對人民利益侵害較小之手段。

## 3. 衡平性

所得稅法第89條第1項第1款及第2款規定扣繳義務人由責應扣繳單位主管及事業負責人等自然人，改為機關、團體、學校及事業等給付所得者，與同條項第3款及第4款國際運輸事業、國外影片事業所得額之扣繳義務人、同條第3項免扣繳憑單填報主體及同法第102條之1股利憑單填報主體具一致性，換言之，該規定修正後，無論是扣繳義務人，免扣繳憑單或股利憑單填報主體，均為給付所得者，可解決不衡平行生之爭議。

## 4. 實務執行

以事業、機關、團體、學校等組織擔任扣繳義務人，可避免因負責人與責應扣繳單位主管更迭頻繁所衍生之爭議。

過去曾認為扣繳義務人改由事業等組織本身擔任扣繳義務人，可能發生其未依法履行扣繳義務或積欠稅款、罰鍰後，有他遷不明、解散、無財產可供執行等情事，致稽徵機關無從追究，然現行以自然人擔任扣繳義務人，亦可能發生因行蹤不明、死亡、無財產可供執行致無從追究情事，又目前各稅亦不乏以該等組織為納稅義務人(如：營利事業所得稅)或代徵人(如：證券交易稅)制度，行之有年，爰應可參考該等制度之稅捐保全規定，使實務執行無礙。

綜上，經檢視所得稅法相關條文，建議修正該法第89條第1項第1款及第2款所定扣繳義務人如表13，由事業負責人或機關、團體、學校責應扣繳單位主管

修正為給付所得者(即事業、機關、團體、學校本身)；另就下列扣繳義務人規定，建議併予修正：

1. 配合行政法人之設立，為掌握稅源，並與機關、團體等應扣繳規定具一致性，建議增訂行政法人給付屬扣繳範圍所得時，由其擔任扣繳義務人。
2. 考量信託行為之受託人因管理或處分信託財產亦有給付所得情形，為掌握稅源，並與事業、破產財團之破產管理人等應扣繳規定具一致性，建議增列受託人因管理或處分信託財產而給付屬扣繳範圍所得時，由其擔任扣繳義務人。

**表 13 扣繳義務人建議修正規定**

所得類別	扣繳義務人	
	建議修正規定	現行規定
給付股利或盈餘	公司、合作社、其他法人、獨資組織或合夥組織	公司、合作社、其他法人、獨資組織或合夥組織負責人
給付國際運輸事業、承包營建工程、提供技術服務、出租機器設備或國外影片事業所得	維持現行規定	營業代理人或給付人
給付前開以外屬扣繳範圍之所得	機關、行政法人、團體、學校、事業、破產財團之破產管理人、執行業務者或信託行為之受託人	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或執行業務者

資料來源：本文整理。

## 二、非居住者扣繳稅款辦理期限

所得稅法第 92 條第 2 項扣繳義務人應於代扣非居住者稅款之日起 10 日內繳稅、申報及發給扣繳憑單規定，雖係基於非居住者可能隨時離境之特殊情形，惟近年來外界陸續提出前開質疑，行政救濟實務上亦不無爭議，為顧及扣繳義務人作業，有檢討之需要，爰蒐集下列各界建議及選樣國家作法，俾歸納研提可行之解決方案：

### (一) 相關建議

#### 1. 台北市日本工商會

該會公布 2022 年白皮書提及，為減輕扣繳義務人負擔及減少訴訟發生，建

議非居住者扣繳申報期限之計算，辦理天數以不含假日之營業日為基準，或如認為仍應包含假日，則希望遇3日以上之連續假期時，展延申報期限。

## 2. 歐洲商務協會及美國商會

歐洲商務協會公布2003年建議書及美國商會公布2003年台灣白皮書，均建議統一居住者與非居住者扣繳稅款繳納及申報期限。

### (二) 選樣國家之作法

1. 日本：扣繳義務人給付非居住者在日本境內來源所得時，須預扣所得稅，並於次月10日前繳納扣繳稅款。
2. 德國：於扣繳稅款產生後，次月10日前繳納扣繳稅款。
3. 韓國：於扣繳稅款產生後，次月10日前繳納扣繳稅款。

### (三) 具體可行因應對策

關於所得稅法第92條第2項扣繳義務人應於代扣非居住者稅款之日起10日內繳稅及申報與發給扣繳憑單規定之問題與爭議，主要癥結點在於該等作業辦理期間僅10日，倘遇多日連續假日，恐造成扣繳義務人無充分時間辦理，且行政救濟實務亦發生該等辦理期限之起算日究應自代扣稅款當日起算或次日起算之疑義。

考量100年修正公布所得稅法規定，對於居住者扣繳稅款部分，遇連續3日以上國定假日者，扣繳義務人申報與填發憑單期限得延長5日，為顧及扣繳義務人作業需要，建議比照居住者扣繳稅款辦理期限延長規定，修正所得稅法第92條第2項規定如表14，定明非居住者扣繳稅款之繳納、憑單申報及發給期限，遇連續3日以上國定假日，得延長5日，俾適度減輕扣繳義務人作業負擔。

辦理期限之起算日疑義部分，依行政程序法第48條第2項規定，期間以日計算者，其始日不計算在內。但法律規定即日起算者，不在此限。次依財政部賦稅署96年12月11日台稅六發字第09604555340號函釋規定所得稅法有關「之日起」之規定應自即日起算，為期明確，避免爭議，建議修正所得稅法第92條第2項規定「之日起10日內」修正為「之日起『算』10日內」。

表 14 扣繳辦理期限建議修正規定

	建議修正規定	現行規定
一般性規定	扣繳義務人應於代扣非居住者扣繳稅款之日起算 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後，發給納稅義務人	扣繳義務人應於代扣非居住者扣繳稅款之日起 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後，發給納稅義務人
展延規定	代扣稅款之日起算 10 日內遇連續 3 日以上國定假日者，所扣稅款繳納、扣繳憑單申報核驗及發給期間延長 5 日	無

資料來源：本文整理。

至有關部分建議統一居住者與非居住者扣繳稅款繳納及申報與填發憑單期限部分，考量非居住者扣繳範圍之所得係採就源扣繳完稅，因非居住者可能隨時離境，為利稽徵機關即時掌握渠等課稅資料及確認資料正確性，並便於所得人即時取得憑單作為納稅憑證，該等非居住者扣繳稅款確有另為訂定較短扣繳及申報辦理期限之需要。又目前財政部提供網路申報與多元繳稅管道，申報與繳稅程序已不受辦理場域及營業時間限制，相當省時便利。依此，似不宜比照居住者作業程序，訂定劃一之辦理期限(次月 10 日前繳稅；次年 1 月底前申報；次年 2 月 10 日前填發憑單)。

### 三、各式憑單相關處罰

所得稅法第 111 條、第 111 條之 1、第 114 條、第 114 條之 3 未依規定申報及填發扣免繳憑單、信託憑單或股利憑單者，應予處罰規定，雖已歷經多次修正，惟近年來各界陸續提出質疑，行政救濟實務上亦不無爭議，爰蒐集下列各界建議及選樣國家作法，歸納研提可行之解決方案：

#### (一) 相關建議

##### 1. 憲法法庭大法官會議

###### (1) 82 年 10 月 8 日釋字第 327 號解釋

### A.多數意見

所得稅法第114條第2款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，不應按扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，並應訂定罰鍰之最高額限制。

### B.楊建華大法官不同意見

行為罰乃係因租稅法上課人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰應斟酌其行為或不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰，不應以漏稅金額為基礎。

#### (2)97年4月18日釋字第641號解釋

對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。如以單一標準區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，立法者就此未設適當之調整機制，其對人民受憲法第15條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第23條之比例原則。

### 2. 立法院法制局

該局於102年「扣繳義務人及其處罰相關法制問題之研析」報告及108年「所得稅扣繳處罰規定之研析」建議，違反扣繳義務，應區分違反扣取、繳納義務與違反申報、填發憑單義務，兩者違章情節不同，應為不同之處罰規定。又行為罰應刪除按扣繳稅額之固定比例裁罰規定，故第114條第2款應予修正，俾賦予稽徵機關衡酌具體個案情節輕重之權責。同理，第111條、第111條之1第3項及第114條之3第1項、第2項亦屬違反申報與填發憑單之行為罰規定，應刪除按所給付金額、所得額或可扣抵稅額之一定金額或比率計算罰鍰規定。

### 3. 學者

葛克昌(2010)認為行為罰及漏稅罰都不應存在過苛情形，是否過苛，應依憲法第23條所列各項因素判斷，標準包括「應賦予稅捐機關參酌具體違章狀況及按情節輕重決定裁罰數額」及「應設合理最高之限制」二項，彼此相輔相成，如僅要求稽徵機關考量情節輕重，而未設合理最高限制，仍有可能課處逾越必要程

度之高額處罰；如僅有合理最高限制數額，而無情節輕重之審度，則案情差異極大之行為亦受相同處罰，與必要性要求有違。

黃俊杰(2006)認為稅捐稽徵機關為裁罰處分時，應依具體個案情節為適當考量及裁量，始符合法律授權裁量意旨。若立法者針對特別應予非難之違反稅法上義務行為，為求執法明確，以一定方式區分違規情狀之輕重及計算罰鍰金額，並未預留罰鍰裁量範圍者，或非憲法所不許，惟其仍應設妥適之調整機制，以避免於個案處罰產生顯然過苛狀況。

吳英世(2020)指出，所得稅法第 114 條第 2 款對於扣繳義務人已依規定扣取稅款並繳入國庫，僅未及時開立扣繳憑單者，仍依已扣繳稅款處以漏稅罰，因其並未對所得稅款徵收產生妨礙，顯已違反比例原則。

## (二)選樣國家作法

### 1. 德國

德國租稅通則第 380 條規定違反扣繳義務之行為，為短漏租稅不法行為之前階段行為。在此等預備階段之行為，由於納稅義務人尚未進入申報繳納程度，故尚無發生漏稅結果，然透過將保護時間提前到扣繳等預備行為階段，方能在真正發生逃漏稅捐結果前，即事先防堵有可能造成危害租稅債權行為，以確實保護國家租稅債權。該條明定處罰上限為 25,000 歐元，賦予主管機關得視個案情節輕重，裁量罰鍰金額高低權力。

### 2. 新加坡

違反扣繳申報義務處以不超過新加坡幣(本段下同)5,000 元罰鍰，逾期不繳將處以 6 個月以下監禁；逾期 2 年以上申報將被處以不超過 5,000 元罰款。

綜上，選樣國家違反扣繳申報義務行為均明定處罰上限，賦予裁罰機關得視個案情節之輕重予以裁量。

## (三)具體可行因應對策

有關所得稅法第 111 條、第 111 條之 1、第 114 條、第 114 條之 3 未依規定申報或填發各式憑單之行為罰規定之問題與爭議，主要在於罰鍰計算按劃一計算基準，造成部分案件處罰過重致有違比例原則，及各式憑單處罰主體不一致爭議。

為解決前開問題，維護賦稅人權，綜整各界建議及國際作法，建議修正相關規定如表15，說明如下：

### 1. 處罰主體

所得稅法第111條及第114條未依規定申報或填發扣免繳憑單處罰責應扣繳單位主管或負責人規定，因該等自然人僅為輔助人，並非給付所得之人，基於事責一致原則，建議配合上開扣繳義務人修正為給付所得者，將前開處罰規定之處罰主體併同修正為給付所得者，即事業、機關、團體、學校等，俾使各式憑單裁罰規定之處罰主體具一致性。

### 2. 罰鍰計算

所得稅法第111條、第111條之1、第114條、第114條之3未依規定申報或填發各式憑單罰則係按給付金額、所得額、扣繳稅額或可扣抵稅額之固定比率、固定金額計算罰鍰，並訂有罰鍰之上下限金額，惟是類行為罰違章情節之輕重，與前開所得額、稅額之大小無直接必然關聯，又依行政罰法第18條第1項規定，裁處罰鍰應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度及所生影響，是以，為賦予稽徵機關衡酌具體個案違章情節輕重或可受責難程度，給予不同程度處罰之裁量權，以落實納稅者權利保護法第16條規定，建議刪除前開固定比率、固定金額計算罰鍰基準規定，修正為按原罰鍰上限與下限金額處罰。

另有關所得稅法第112條加徵滯納金規定，納稅義務人逾限繳納稅款者，每逾2日按滯納之金額加徵1%滯納金部分，鑑於110年12月17日稅捐稽徵法第20條修正公布規定，依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵1%滯納金，並考量依稅捐稽徵法第1條規定，稅捐稽徵優先適用該法規定，爰為避免誤解，建議修正所得稅法第112條規定，刪除滯納金加徵標準，回歸稅捐稽徵法統一規範。

表 15 各式憑單相關罰則建議修正規定

	建議修正規定	現行規定
處罰主體	一律為給付所得者(事業、機關、團體、學校、破產管理人、執行業務者或信託行為之受託人)。	1. 扣免繳憑單：責應扣繳單位主管、負責人、破產管理人或執行業務者。 2. 股利憑單：營利事業。 3. 信託憑單：受託人。
罰鍰計算	刪除原按固定比率、固定金額計算罰鍰基準，一律按原罰鍰上限、下限金額處罰。另免扣繳憑單部分，公營事業比照私營事業處罰。	1. 免扣繳憑單： (1)機關、公立學校、公營事業：無罰鍰。 (2)私人團體、私立學校、私營事業、破產管理人或執行業務者：1,500 元、按給付金額處 5%之罰鍰。 2. 股利憑單： (1)106 年 12 月 31 日以前分配：按可扣抵稅額處 20%、3 倍以下罰鍰。 (2)107 年 1 月 1 日以後分配：按股利或盈餘金額處 2%、20%以下罰鍰。 3. 信託憑單：7,500 元、按信託所得額處 5%之罰鍰。

資料來源：本文整理。

## 肆、結論與建議

本文通盤檢討現行扣繳制度與相關憑單填報制度，盤點實務衍生問題，並進一步提出具體可行因應對策。本節依據前述分析歸納本文結論，據以提出所得稅法及相關法規與解釋函令修正建議，期使前開制度更臻完善。

### 一、所得稅法之修正建議<sup>13</sup>

本文綜整前述因應對策，研議所得稅法具體修正建議如下：

- (一)第 88 條：增訂行政法人、信託行為之受託人因管理、處分信託財產給付屬扣繳範圍所得時，應依規定扣繳稅款。
- (二)第 89 條：修正股利、盈餘之扣繳義務人為公司、合作社、其他法人、獨資組織或合夥組織；薪資、利息、租金等屬扣繳範圍所得之扣繳義務人為機關、行政

<sup>13</sup> 本文建議所得稅法修正條文，除第 111 條之 1 外，其餘建議條文均業經立法院於 113 年 7 月 15 日三讀通過，總統於同年 8 月 7 日公布，行政院核定自 114 年 1 月 1 日施行。

法人、團體、學校、事業、破產財團之破產管理人、執行業務者或信託行為之受託人。

(三)第92條：增訂非居住者有屬扣繳範圍所得，扣繳義務人代扣稅款日起算10日內遇連續3日以上國定假日者，所扣稅款繳納、扣繳憑單申報及發給期間延長5日。

(四)第94條之1：配合前開第89條，修正得免填發憑單予納稅義務人之規範主體對象。

(五)第111條、第111條之1、第112條、第114條及第114條之3：修正未依規定填報憑單處罰規定之規範主體對象及將按扣繳稅額等金額之固定比率處罰修正為按原訂之罰鍰上限與下限處罰，並修正滯納金相關規定。

## 二、相關法規及解釋函令之修正建議

配合前開所得稅法修正建議，盤點相關法規及解釋函令應配合修正部分，研提下列修正建議，期整體完善扣繳制度，作為我國辦理法規或相關函令研審參考：

(一)配合所得稅法第111條、第111條之1、第114條及第114條之3裁罰規定之修正，建議按稽徵實務裁罰情形，歸納常見違章態樣，詳予分析比較後，修正稅務違章案件減免處罰標準及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，就不同違章情形可責程度輕重訂定合宜減免規定與裁罰金額，俾供稽徵機關辦理前開裁罰案件有一致裁量基準。

(二)配合所得稅法第92條非居住者扣繳稅款辦理期限規定修正，修正文化藝術事業辦理展覽或拍賣申請核准個人文物或藝術品交易所得採分離課稅辦法第10條第3項，增訂非居住者扣繳稅款辦理期間遇連續3日以上國定假日，其辦理期限延長5日規定。

(三)配合所得稅法第89條扣繳義務人規定修正，刪除臺灣省稅務局73年3月7日稅法第22249號函釋公司配股未辦扣繳其處罰及假扣押對象為公司負責人規定。

## 參考文獻

1. 金子宏、清永敬次、宮谷俊胤、畠山武道(2007)，*稅法入門*(第 6 版)，有斐閣。
2. 陳敏(2014)，*德國租稅通則*，司法院。
3. 黃俊杰(2006)，*稅捐基本權*，元照，62-69。。
4. 黃俊杰(2008)，*納稅者權利保護*，元照。
5. 葛克昌(2010)，*納稅人權利保護稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義*，元照。
6. 吳英世(2020)，「債權義務人權責是否合宜之探討」，*財稅法令半月刊*，18，10。
7. 柯格鐘(2004)，「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*，115，143。
8. 柯格鐘(2013)，「論漏稅罰—德國與台灣稅捐法律規範之比較」，*東吳公法論叢*，6。
9. 封昌宏(2012)，「學校違反所得稅法的扣繳義務該罰誰—評司法院大法官釋字第 673 號解釋」，*東吳法律學報*，125-149。
10. 范文清(2015)，「薪資扣繳所得稅之扣繳義務人及其責任之研究」，*東海大學法學研究*，47。
11. 黃俊杰(2003)，「中科院扣繳義務人處罰之爭議」，*月旦法學雜誌*，93，184。
12. 蔡朝安、鍾典晏(2006)，「營利事業負責人是扣繳義務人嗎？—從臺北高等行政法院 91 年度訴字第 23 號談起」，*稅務旬刊*，1954，39-40。
13. 巫念衡(2018)，「就源扣繳所得稅及其相關法律爭議之研究—兼論所得稅法之修正建議」，*國立台灣大學法律學研究所碩士論文*。
14. 陳孟嬋(2014)，「論稅捐法上法律保留事項及其正當法源」，*國立台灣大學法律學研究所碩士論文*。
15. 楊志文(2003)，「論稅法施行細則之司法審查—以稅捐法定主義為核心」，*國立台灣大學法律學研究所碩士論文*。
16. 台北市日本工商會(2022)，2022 年白皮書，<https://www.jccit.org.tw/%E7%99%BD%E6%9B%B82022-2025.html>。
17. 財政部財政資訊中心(2023)，110 年度綜合所得稅申報初步核定統計專冊，

<https://www.fia.gov.tw/singlehtml/43?cntId=cd43cbaa77aa442dbff39f87e611d02c>。

18. 莊弘仔(2013)，扣繳義務人及其處罰相關法制問題之研析，立法院法制局，  
<https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6586&pid=84742>。
19. 莊弘仔(2017)，所得稅扣繳義務人規定之研析，立法院法制局，<https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6590&pid=163414>。
20. 莊弘仔(2019)，所得稅扣繳處罰規定之研析，立法院法制局，<https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6586&pid=179848>。