

納稅人基本權系列十二

# 扣繳實務相關問題研析

鍾典晏 著

翰蘆圖書出版有限公司

納稅人基本權系列之十二

# 扣繳實務相關問題研析

鍾典晏 著

翰蘆圖書出版有限公司

國家圖書館出版品預行編目資料

扣繳實務相關問題研析 / 鍾典晏著. -- 初版.  
-- 臺北市: 鍾典晏發行: 翰蘆圖書總經銷, 2004 [民 93]

面: 公分. -- (納稅人基本權系列; 12)

參考書面: 面

ISBN 957-41-1913-0

1. 所得稅

567.213

93011301

納稅人基本權系列之十二

## 扣繳實務相關問題研析

---

著作人: 鍾 典 晏

發行人: 鍾 典 晏

總經銷: 翰蘆圖書出版有限公司

臺北市重慶南路一段 121 號 5F-11

電話: (02) 2382-1120 • 2382-1169

傳真: (02) 2331-4416

E-mail: hanlu@hanlu.com.tw

郵政劃撥: 15718419 翰蘆圖書出版有限公司

印刷者: 金華打字行

電話: (02) 2382-1169

定 價: 平裝 250 元

出版日期: 2004 年 7 月初版

I S B N : 957-41-1913-0 (平裝)

版權所有 ◆ 翻印必究

# 序

本書寫作動機最初源於作者參與中科院免稅案研討會後，即對所得稅法上扣繳產生濃烈興趣，因而著手收集資料研究，涉獵相關文章與書籍，進而整理行政法院涉及扣繳事務之相關判決，研究實務上關於扣繳事務隱晦未明之問題。本書主要即以現行法規定與行政法院判決為研究對象，企圖從憲法角度，並輔以外國立法例，指出扣繳實務上或規範上不合理之處，並提出針砭意見與解決之道，提供稅務人員於處理扣繳、補繳與裁罰事務，以及法官、律師、會計師等稅捐爭訟實務者研究之參考。

本書原為作者就讀台大法律研究所碩士班之畢業論文，經酌予增刪潤飾後付梓。本書得以完成，由衷地感謝指導教授葛克昌老師啟蒙與悉心指導，司法院院長翁岳生院長、台大法律學院黃茂榮教授、台北市法規會陳清秀主委於課堂上或論文口試時提供寶貴意見，獲益匪淺，亦使本書增色不少。另應感謝台大會計系教授林世銘老師，於研究所期間，應允作者旁聽授課，作者方得領略各稅法奧妙之處，為本書寫作奠定基礎。又本書得順利出版，有賴藍元駿與蔡孟彥先生協助校對，翰蘆圖書林月麗小姐，為本書付印，不辭辛勞，併此感謝。而父母親二十多年來養育之

## II 扣繳實務相關問題研析

恩，無私無怨地付出，謹以本書獻給最敬愛的父母親，略表孝心。

作者學殖未深，如有疏漏錯誤之處，尚祈各方賢達先進，惠予賜正，倘蒙高明賜教，則無任感幸。

二〇〇四年六月二十日，作者謹識

# 簡 目

<b>第一章 緒 論</b> .....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 文獻回顧.....	4
第三節 研究方法與研究範圍.....	6
第四節 本書架構.....	8
<b>第二章 所得稅法上扣繳之實務問題研析</b> .....	11
第一節 扣繳義務概說.....	13
第二節 扣繳義務之合憲性基礎.....	22
第三節 扣繳義務之實務爭議－扣繳義務人應由營利事業負 責人擔任？.....	55
第四節 本章結論.....	91
<b>第三章 扣繳義務人補繳責任之實務問題研析</b> .....	93
第一節 本章概說.....	94
第二節 違反扣繳義務之責任.....	95
第三節 補繳之性質分析.....	96
第四節 補繳責任是否有「責任的從屬性」之適用？.....	103
第五節 補繳責任之主觀構成要件－應否以故意或重大過失 為限？.....	117
第六節 本章結論.....	126

<b>第四章 扣繳義務人處罰之實務問題研析</b> .....	127
第一節 本章概說 .....	130
第二節 違反扣繳義務之處罰 .....	130
第三節 處罰之憲法上界限—釋字第三二七號解釋 .....	136
第四節 違反扣繳義務處罰之憲法課題 .....	142
第五節 罰鍰金額無上限 .....	145
第六節 以應扣繳稅額作為母數處罰 .....	152
第七節 處罰是否應採推定過失主義？ .....	161
第八節 營利事業故意或重大過失之認定方式 .....	219
第九節 本章結論 .....	222
<b>第五章 結論與建議</b> .....	225
第一節 結 論 .....	225
第二節 建 議 .....	228
<b>參考書目</b> .....	237
<b>附錄一：扣繳義務之我國法與德國法之比較</b> .....	247
<b>附錄二：我國法上補繳責任與德國法上責任債務之比較</b> ..	248
<b>附錄三：我國法與德國法上關於扣繳義務人之刑事處罰</b> ..	249
<b>附錄四：我國法與德國法上關於扣繳義務人之稅捐秩序 罰</b> .....	250
<b>附錄五：判決爭議分類表（以本書所述者為限）</b> .....	252

# 詳 目

<b>第一章 緒 論</b> .....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 文獻回顧.....	4
第三節 研究方法與研究範圍.....	6
第一項 研究方法.....	6
第二項 研究範圍.....	7
第四節 本書架構.....	8
<b>第二章 所得稅法上扣繳之實務問題研析</b> .....	11
第一節 扣繳義務概說.....	13
第一項 扣繳義務之性質.....	15
第二項 扣繳義務之發生.....	17
第三項 應扣繳之所得.....	18
第四項 扣繳義務內容.....	19
第一款 扣留義務.....	19
第二款 繳納義務.....	20
第三款 申報義務.....	20
第四款 填發義務.....	21
第五項 扣繳義務之消滅.....	22
第二節 扣繳義務之合憲性基礎.....	22
第一項 扣繳義務之憲法課題.....	22

第二項 釋字第三一七號解釋 .....	23
第一款 釋字第三一七號解釋之背景 .....	23
第二款 聲請釋憲之理由與大法官解釋之見解 .....	24
第一目 聲請人聲請釋憲之理由 .....	24
第二目 大法官解釋之見解 .....	25
第三項 基本權審查概說 .....	26
第一款 工作權 .....	27
第一目 工作權之保障範圍 .....	27
第二目 工作權之限制 .....	28
一、我國實務運作分析 .....	28
二、德國實務運作分析 .....	29
(一)三階理論概述 .....	29
(二)職業執行自由之限制 .....	30
(三)職業選擇之主觀許可要件限制 .....	31
(四)職業客觀許可要件限制 .....	31
第二款 財產權 .....	32
第一目 財產權保障範圍 .....	32
第二目 財產權之限制 .....	34
第三款 扣繳義務涉及工作權與財產權的保障 .....	36
第四項 以租稅法律主義檢驗扣繳義務 .....	37
第一款 租稅法律主義內容 .....	37
第二款 以租稅法律主義審查 .....	41
第五項 以比例原則檢驗扣繳義務 .....	42
第一款 比例原則之源起及其理論基礎 .....	42
第二款 比例原則的內容 .....	43

第三款	比例原則在我國實務之運用 .....	44
第四款	以比例原則審查 .....	45
第一目	以比例原則檢驗 .....	45
一、	適當性原則 .....	46
二、	必要性原則 .....	47
三、	衡平性原則 .....	48
第二目	以德國三階理論檢驗之 .....	49
第六項	以平等原則檢驗扣繳義務 .....	50
第一款	平等原則之內涵 .....	50
第一目	恣意禁止原則 .....	51
第二目	不當聯結禁止原則 .....	52
第二款	以平等原則審查 .....	53
第七項	小結—扣繳義務之合憲性基礎 .....	54
第三節	扣繳義務之實務爭議—扣繳義務人應由營利事業負 責人擔任？ .....	55
第一項	現行法之規定 .....	55
第二項	扣繳義務人的法律地位 .....	57
第三項	扣繳義務人爲營利事業負責人？—兼評台北高 等行政法院九十一年訴字第二十三號判決 .....	60
第一款	案例事實 .....	60
第二款	原告主張—營利事業本身爲扣繳義務人 .....	61
第三款	實務見解—營利事業負責人爲扣繳義務人 .....	66
第一目	被告機關見解 .....	66
第二目	行政法院見解 .....	68
第四款	問題之分析 .....	72

## VIII 扣繳實務相關問題研析

第四項 認定營利事業負責人為扣繳義務人不當之處 ....	75
第一款 股份有限公司 .....	75
第二款 有限公司 .....	76
第三款 合作社 .....	77
第四款 合夥組織 .....	77
第五項 本文見解－應以營利事業為扣繳義務人 .....	78
第一款 德國法之比較法分析 .....	78
第一目 薪資稅扣繳 .....	79
第二目 資本收益稅扣繳 .....	81
第三目 對限制納稅義務人之稅捐扣繳 .....	82
第四目 小 結 .....	84
第二款 以平等原則檢驗 .....	85
第一目 以恣意禁止原則審查 .....	85
第二目 以不當聯結禁止原則檢驗 .....	89
第三目 小結－扣繳義務人應為營利事業 .....	90
第四節 本章結論 .....	91
<b>第三章 扣繳義務人補繳責任之實務問題研析 .....</b>	<b>93</b>
第一節 本章概說 .....	94
第二節 違反扣繳義務之責任 .....	95
第一項 補繳、補報與補發責任 .....	95
第二項 稅捐刑罰與稅捐秩序罰 .....	96
第三節 補繳之性質分析 .....	96
第一項 補繳即賠繳？ .....	96
第一款 補繳之責任範圍 .....	98

第二款 賠繳之責任範圍 .....	99
第二項 補繳責任與納稅義務人之關係 .....	102
第四節 補繳責任是否有「責任的從屬性」之適用? .....	103
第一項 問題概說 .....	103
第一款 最高行政法院八十九年判字第一五一號 判決一不問補繳責任之「責任的從屬性」 （多數見解） .....	104
第一目 案例事實 .....	104
第二目 判決理由 .....	105
第二款 台北高等行政法院八十九年訴字第二八一 四號判決一補繳責任有「責任的從屬性」 之適用（少數見解） .....	106
第一目 案例事實 .....	106
第二目 判決理由 .....	106
第三款 問題之分析 .....	108
第二項 德國法上違反扣繳義務時之責任債務 .....	109
第一款 責任債務的概念與目的 .....	109
第二款 責任債務的要件 .....	110
第一目 從屬性 .....	110
第二目 補充性 .....	110
第三目 小 結 .....	111
第三款 責任債務的範圍 .....	112
第三項 補繳責任應有「責任的從屬性」之適用 .....	113
第一款 我國學者見解 .....	113
第二款 以民法保證債務觀點 .....	114

第三款	以比例原則與平等原則觀察 .....	115
第四款	小 結 .....	116
第五節	補繳責任之主觀構成要件—應否以故意或重大過失 為限? .....	117
第一項	問題概說 .....	117
第二項	德國法之分析 .....	118
第一款	薪資稅 .....	118
第二款	資本收益稅 .....	120
第三款	對限制納稅義務人之扣繳 .....	121
第四款	小 結 .....	122
第三項	本文見解—應以故意或重大過失為限 .....	123
第一款	以比例原則審查 .....	123
第二款	以平等原則審查 .....	124
第三款	小 結 .....	125
第六節	本章結論 .....	126
<b>第四章</b>	<b>扣繳義務人處罰之實務問題研析</b> .....	127
第一節	本章概說 .....	130
第二節	違反扣繳義務之處罰 .....	130
第一項	稅捐刑罰 .....	130
第二項	稅捐秩序罰 .....	131
第三項	類型化分析 .....	132
第三節	處罰之憲法上界限—釋字第三二七號解釋 .....	136
第一項	釋字第三二七號解釋之背景 .....	136
第二項	聲請釋憲之理由與大法官解釋之見解 .....	137

第一款	聲請人聲請釋憲之理由 .....	137
第二款	大法官解釋之見解 .....	138
第四節	違反扣繳義務處罰之憲法課題 .....	142
第五節	罰鍰金額無上限 .....	145
第一項	問題概說 .....	145
第二項	以比例原則審查 .....	146
第一款	所得稅法第一百四十四條第二款 .....	146
第二款	所得稅法第一百四十四條第一款 .....	147
第三款	所得稅法第一百十一條第二項後段 .....	148
第四款	所得稅法第一百十一條之一第三項 .....	150
第六節	以應扣繳稅額作為母數處罰 .....	152
第一項	行為罰與漏稅罰 .....	152
第二項	以不當聯結禁止原則審查 .....	154
第一款	所得稅法第一百四十四條第二款 .....	155
第二款	所得稅法第一百四十四條第一款 .....	157
第三款	所得稅法第一百十一條第二項後段 .....	159
第四款	所得稅法第一百十一條之一第三項 .....	160
第七節	處罰是否應採推定過失主義？ .....	161
第一項	秩捐秩序罰之責任要件—大法官釋字第二七五 號解釋 .....	161
第二項	實務上所引發之爭議 .....	164
第一款	境外所得認定不同 .....	166
第一目	最高行政法院九十二年判字第一一四 ○號判決 .....	166
一、	案例事實 .....	166

二、上訴人主張一系爭權利金屬境外所得 無須扣繳且上訴人無過失 .....	166
三、被上訴人主張一系爭權利金非屬境外 所得須扣繳且上訴人有過失 .....	169
四、行政法院見解一系爭權利金非屬境外 所得須扣繳且上訴人有過失 .....	170
第二目 最高行政法院九十二年判字第一〇三 三號判決 .....	171
一、案例事實 .....	171
二、原告主張一系爭廣告費境外所得無須 扣繳且原告無過失 .....	172
三、被告主張一系爭廣告費非屬境外所得 須扣繳且原告有過失 .....	173
四、行政法院見解一系爭廣告費非屬境外 所得須扣繳且原告有過失 .....	175
第三目 問題之分析 .....	175
一、境內外所得之認定 .....	175
二、所得認定不同是否有過失 .....	179
第二款 是否屬免稅所得認定不同 .....	181
第一目 案例事實—最高行政法院八十九年判 字第九四五號判決 .....	181
第二目 原告主張一系爭薪資屬免稅所得無須 扣繳且原告無過失 .....	181
第三目 被告主張一系爭薪資屬應扣繳所得且 原告有過失 .....	183

第四目	行政法院見解—系爭薪資屬應扣繳所得但原告無過失 .....	185
第五目	問題之分析 .....	188
第三款	是否屬應扣繳所得認定不同 .....	191
第一目	案例事實—台北高等行政法院八十九年訴字第二四九二號判決 .....	191
第二目	原告主張—系爭租賃所得無須扣繳且原告無過失 .....	191
第三目	被告主張—系爭租賃所得應予扣繳且原告有過失 .....	192
第四目	行政法院見解—系爭租賃所得應予扣繳且原告有過失 .....	193
第五目	問題之分析 .....	194
第四款	扣繳義務人認定不同 .....	196
第一目	案例事實—最高行政法院八十八年判字第四二三四號判決 .....	196
第二目	原告主張—原告非扣繳義務人且無過失 .....	196
第三目	被告主張—原告為扣繳義務人且有過失 .....	200
第四目	行政法院見解—原告為扣繳義務人且有過失 .....	202
第五目	問題之分析 .....	204
第五款	實務運作之盲點 .....	206
第三項	德國法之分析 .....	212

第一款 違反扣繳義務之處罰規定 .....	212
第二款 故意或重大過失 .....	214
第一目 故意 .....	214
第二目 重大過失 .....	214
第三款 小 結 .....	216
第四項 以比例原則與平等原則審查 .....	216
第五項 本文見解—應以故意或重大過失為要件 .....	217
第八節 營利事業故意或重大過失之認定方式 .....	219
第一項 營利事業得否成為處罰對象 .....	219
第二項 故意或重大過失之認定方式 .....	221
第九節 本章結論 .....	222
<b>第五章 結論與建議 .....</b>	<b>225</b>
第一節 結 論 .....	225
第二節 建 議 .....	228
<b>參考書目 .....</b>	<b>237</b>
<b>附錄一：扣繳義務之我國法與德國法之比較 .....</b>	<b>247</b>
<b>附錄二：我國法上補繳責任與德國法上責任債務之比較 ..</b>	<b>248</b>
<b>附錄三：我國法與德國法上關於扣繳義務人之刑事處罰 ..</b>	<b>249</b>
<b>附錄四：我國法與德國法上關於扣繳義務人之稅捐秩序     罰 .....</b>	<b>250</b>
<b>附錄五：判決爭議分類表（以本書所述者為限） .....</b>	<b>252</b>