



# 稅務爭議預防 與解決

2024年9-10月號



# 前言

根據過往我國所得稅法規範下之扣繳制度，倘扣繳義務人未能依法辦理扣繳，除須補繳短漏扣稅款外，亦可能遭處短漏扣稅額3倍以下之鉅額罰鍰，足見在我國違反扣繳義務責任之嚴重性。此外，過去我國扣繳制度係以事業負責人、機關或團體之責應扣繳單位主管等「自然人」作為扣繳義務人，當違反扣繳義務之情事發生時，該等自然人隨即面臨前述之高額補稅與罰鍰責任，由於該等自然人非實際辦理扣繳之執行者或囿於自身職位，實難期待對扣繳法令有全面性理解，長期以來有論者以為此等扣繳制度實有權責不符之問題，實務上相關爭訟亦屢見不鮮，該爭議更多次經聲請司法院大法官釋憲。

所得稅法於今（113）年8月進行大幅修正，主要對於扣繳制度進行優化，事業、機關、團體給付所得的扣繳義務，將改由「法人本身」承擔，俾使扣繳義務人之義務更符合行政法上權責相符原則，弭平前述長久以來之扣繳權責爭議。此外，針對違反申報或填發扣（免）繳憑單之罰則，刪除原先按固定比率處罰鍰之規定，並賦予稅捐稽徵機關得視個案具體情形處以不同罰鍰金額之裁量權限，亦進一步緩和扣繳義務之行為責任。

本期除詳加介紹上開修正重點外，並輔以案例說明，使讀者得以快速掌握我國扣繳制度及本次修法內容，並再次提醒於修法後，公司事業未來面臨扣繳議題時仍應留意之事項。

 Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。掃描或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS  
Android

## 關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

# 所得稅法扣繳義務與罰則之重要修正！專家用案例帶您了解修法前後差異



## 案例介紹

國內A公司（其負責人為甲）與國外B公司簽訂授權契約，A公司並依此每月給付新台幣（下同）5萬元之權利金予B公司，以使用其所開發之電腦軟體。試問，在以下情形中，何人為扣繳義務人？違反相關規定之處罰為何？

情境1：A公司給付前開5萬元權利金予B公司時，未進行扣繳。

情境2：A公司給付前開5萬元權利金予B公司已進行扣繳，惟未依規定開具扣繳憑單並申報稽徵關。

根據所得稅法之相關規定，扣繳義務人於給付同法第88條所定之各類所得時，依法應辦理扣繳。據此，在前開案例中，扣繳義務人應於給付前述權利金予國外B公司時扣繳20%（假設無租稅協定可適用）之稅款，並於給付日起10日內完成向國庫繳納扣繳稅款、開具扣繳憑單並申報稽徵機關、填發扣繳憑單予納稅義務人等程序。如扣繳義務人未確實履行前開扣繳義務，將可能遭到稅捐稽徵機關要求補繳稅款、補報或填發扣繳憑單，並處以罰鍰。

然而，過去扣繳制度係以事業負責人、機關或團體之責應扣繳單位主管等「自然人」作為扣繳義務人，當扣繳義務未能依法辦理時，該等自然人將面臨高額補稅及罰鍰責任，由於該等自然人非實際辦理扣繳之執行者或囿於自身職位，實難期待對扣繳法令有全面性理解，長期以來各界或認為此等制度實有權責不符之議，相關爭訟亦屢見不鮮，該爭議更多次經聲請司法院大法官釋憲（司法院釋字第317號、第673號解釋）。

依此，立法者於113年8月7日修正所得稅法作出相關回應，對扣繳制度予以優化。以下即針對本次修正內容中之重要議題加以說明：

### 修正重點1：扣繳義務人已從公司負責人改為公司本身

在本次修法前，依所得稅法第89條規定，給付各類所得時，公司之扣繳義務人應為其「負責人」；機關、團體、學校之扣繳義務人則為「責應扣繳單位主管」。

本次修法將扣繳義務人由公司負責人、機關或團體之責應扣繳單位主管等自然人，改為公司、機關或團體等法人本身。據此，針對各類給付所得人，本文茲整理修法前、後扣繳義務人之差異如下表（以給付薪資、租金、權利金之情形為例）：

給付所得人	扣繳義務人	
	修法前	修法後
事業（包含公司、合作社、獨資或合夥）	事業負責人	事業本身
機關、團體、學校	責應扣繳單位主管	機關、團體、學校本身

### 修正重點2：修正有關違反申報或填發扣（免）繳憑單之罰則

針對不同扣繳義務的違反類型，所得稅法分別定有以下三項處罰規定：

1. 未依規定扣繳稅款（第114條第1款）；
2. 已依規定扣繳稅款而未依限按實填報或填發「扣繳憑單」（第114條第2款）；
3. 未依限或未據實申報或未依限填發「免扣繳憑單」（第111條）。

本次修法針對第2種及第3種類型進行修正，將原本按固定比率或金額處罰之規定，修正為可視違章情節於所定上、下限金額內處罰，使稅捐稽徵機關得以衡酌具體個案情形而有更高之裁量權（考量因素例如：稅款金額、故意或過失、扣繳義務人是否係自動補報、是否係再犯等因素）。此外，修法前原有針對自

動申報或填發罰則減半之規定，因現已納入處罰裁量範圍內，故予刪除。

有關本次修正前後之扣繳處罰規定，請參下表之整理：

違反類型	罰則（金額：新台幣）	
	修正前	修正後
未依規定扣繳稅款（所得稅法第114條第1款）	<p>稅局將責令補繳稅款及補報扣繳憑單，並視下列情況有不同處罰：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>已依限補繳稅款及補報扣繳憑單： 按應扣未扣或短扣之稅額處1倍以下罰鍰</li> <li>未依限補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單： 按應扣未扣或短扣之稅額處3倍以下罰鍰</li> </ul>	本次修法並未更動
已依規定扣繳稅款而未依限按實填報或填發「扣繳憑單」（所得稅法第114條第2款）	<p>稅局將責令補報或填發扣繳憑單，並視下列情況有不同處罰：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>已依限補報或填發扣繳憑單： 按扣繳稅額處20%罰鍰（但受最高20,000元、最低1,500元之限制），逾期自動申報或填發，減半處罰（即按扣繳稅額處10%罰鍰，但受最高10,000元、最低750元之限制）</li> <li>未依限補報或填發扣繳憑單： 按扣繳稅額處3倍以下罰鍰（但受最高45,000元、最低3,000元之限制）</li> </ul>	<p>稅局將責令補報或填發扣繳憑單，並視下列情況有不同處罰：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>已依限補報或填發扣繳憑單： 處1,500元~20,000元罰鍰</li> <li>未依限補報或填發扣繳憑單： 處3,000元~45,000元罰鍰</li> </ul>
未依限或未據實申報或未依限填發「免扣繳憑單」（所得稅法第111條）	<p>稅局將通知限期補報或填發，並視下列情況有不同處罰：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>已依限補報或填發免扣繳憑單： 處1,500元罰鍰</li> <li>未依限補報或填發免扣繳憑單： 按所給付之金額處5%罰鍰（但受最高90,000元、最低3,000元之限制）</li> </ul>	<p>稅局將通知限期補報或填發，並視下列情況有不同處罰：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>已依限補報或填發免扣繳憑單： 處1,500元~20,000元罰鍰</li> <li>未依限補報或填發免扣繳憑單： 處3,000元~90,000元罰鍰</li> </ul>

## 案例分析

回到本文開頭所舉之案例，於本次修法前後，處罰對象（扣繳義務人）與相關罰則即有不同，請參下表之說明：

	修法前	修法後	說明
情況1	扣繳義務人：甲	扣繳義務人：A公司	未依規定扣繳，應依所得稅法第114條第1款按漏稅額處1倍以下或3倍以下罰鍰，該罰則規定雖於本次修法未修正，惟處罰對象（扣繳義務人）則從公司負責人改為公司本身。
情況2	扣繳義務人應處以10,000元罰鍰，無裁量空間	扣繳義務人視情形處1,500元至20,000元罰鍰	未依規定開具扣繳憑單並申報稽徵機關，應依所得稅法第114條第2款處罰，該罰則之處罰對象除從公司負責人改為公司本身外，金額亦從按扣繳稅額處20%罰鍰（本件情形即為5萬元×20%=1萬元罰鍰）改為可視情形處1,500元至20,000元罰鍰，使處罰金額不與稅額作連結並更具有彈性。

## KPMG Observations

1. 考量相關申報書表及系統需配合修正，財政部亦須善加宣導以使扣繳義務人充分了解修正後規定以辦理扣繳作業，前開修正後之扣繳規定業經行政院定於114年1月1日始生效施行。因此，於113年12月31日以前，扣繳義務人仍為公司負責人等自然人，故於修法生效施行前，自然人之扣繳義務人仍必須確保扣繳義務之依法履行，而扣繳之報繳程序，亦須注意扣繳憑單申報書表之扣繳義務人欄位仍應填寫「公司負責人等自然人」之姓名，尚非公司等法人名稱。
2. 本次修正雖已針對違反填報或填發扣（免）繳憑單之類型，刪除原先按固定比率處罰鍰之規定，並賦予稅捐稽徵機關得視個案具體情形處以不同罰鍰金額，惟「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」尚未對此進行相應修正。實務上，稅務稽徵機關是否仍將依扣繳稅款之固定比率處以罰鍰，尚有待進一步觀察。此外，針對「未依規定扣繳稅款（所得稅法第114條第1款）」之漏稅行為處罰，雖有論者認為該條文應減輕罰則或設定罰鍰金額上限，蓋漏扣稅額3倍以下之罰鍰責任仍屬嚴重，惟本次修法並無更動。
3. 由於公司將可能因扣繳義務人改變而負擔補稅或罰鍰責任，建議公司可藉此機會全面檢視其扣繳稅款政策，除更新相關內控規定外，並建議安排專責人員監督並確保扣繳義務之遵循，以避免未來公司作為扣繳義務人遭受違反扣繳義務之補稅或罰鍰責任。
4. 最後，由於本次修法並未減緩短漏扣繳之罰鍰責任，因此適用正確扣繳率辦理扣繳之重要性仍不言可喻，而於扣繳實務上，常見爭議在於所得類型之判斷，蓋不同所得類別將可能適用不同之扣繳率，常有給付人對於所得類型之認定見解與稽徵機關不一致，從而發生短漏扣之違章情事，因此，於判斷適用扣繳稅率上，建議備妥相關交易合約與事證，尋求稅務專家之專業稅務意見，亦可能藉此尋求潛在可行之稅收優惠，降低或甚至免除扣繳義務。



# Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

蕭凡恩

副理

02 8101 6666 ext. 19691

lhsiao@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896

sophiawu2@kpmg.com.tw

卓奕廷

主任

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

高級專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

顧欣威

高級專員

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw

許可樟

高級專員

02 8101 6666 ext. 22120

ckhsu@kpmg.com.tw

李庚翰

高級專員

02 8101 6666 ext. 22156

warrenli1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

[kpmg.com/tw](https://kpmg.com/tw)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization