

內容研析

第一節 課稅主體及客體

一、課稅主體◆◆

納稅義務人：有中華民國來源所得之個人，區分為居住者及非居住者（所§7）。

(一)經常居住者：即中華民國境內居住之個人，完稅方式為結算申報。

1. 在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。
2. 在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿183天者。

※釋字第198號（民國74年08月30日）

1. 解釋：所得稅法第七條第二項，係明定同法所稱「中華民國境內居住之個人」之意義，以便利納稅義務人依法自行辦理結算申報，符合租稅法律主義，與憲法第十九條並無牴觸。
2. 理由：按憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示「租稅法律主義」之原則。所得稅法係規定國家對於人民課徵所得稅之法律，依同法第二條第一項及第七十一條規定，凡中華民國境內居住之個人，均應就其全年綜合所得或營利事業所得，辦理結算申報。又同法第七條第二項規定：「本法稱中華民國境內居住之個人，指左列二種：一、在中華民國境內有住所，並經常居在中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者」，乃以納稅義務人在中華民國境內有無住所為標準，分別就「中華民國境內居住之個人」乙詞所設定義，兩款情形不同，不容彼此混淆。故依第一款規定，祇須納稅義務人在中華民國境內有住所，並有經常居住之事實，縱於一課稅年度內未居住屆滿一百八十三天，亦應認其為「中華民國境內居住之個人」，從而該項規定與租稅法律主義並無違背。綜上所述，所得稅法第七條第二項係明定同法所稱「中華民國境內居住之個人」之意義，以便利納稅義務

人依法自主辦理結算申報，符合租稅法律主義本旨，與憲法第十九條並無牴觸。

(二)非經常居住者：不符合前述條件者，完稅方式為就源扣繳（所§2）。

二、課稅客體◆◆◆

(一)屬地主義：

1. 原則：中華民國來源所得（所§2）。

(1)凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，課徵綜合所得稅。

(2)非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，其應納稅額，分別就源扣繳。

2. 特殊規定：

(1)台灣地區人民有大陸地區來源所得者：應併同台灣地區來源所得課稅，但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中扣抵（兩岸人民關係條例§24）。

(2)大陸地區人民有台灣地區來源所得者（兩岸人民關係條例§25、§25之1）：大陸地區人民、法人、團體或其他機構有台灣地區來源所得者，應就其台灣地區來源所得，課徵所得稅。

①一課稅年度內居留、停留合計滿183日者：準用台灣地區人民適用之課稅規定，課徵綜合所得稅。

②一課稅年度內居留、停留合計未滿183日者：

A. 應由扣繳義務人於給付時，按規定之扣繳率扣繳，免辦理結算申報。

B. 非屬扣繳範圍之所得，應由納稅義務人依規定稅率申報納稅，其無法自行辦理申報者，應委託台灣地區人民，負責代理申報納稅。

③依規定申請在台灣地區投資經許可之法人、團體或其他機構，其董事、經理人及所派之技術人員，因辦理投資、建廠或從事市場調查等臨時性工作，於一課稅年度內在台灣地區居留、停留期間合計不超過183日者，其由該法人、團體或其他機構非在台灣地

區給與之薪資所得，不視為台灣地區來源所得。

- (3) 台灣地區人民有香港或澳門來源所得者：其香港或澳門來源所得，免納所得稅（港澳關係條例 § 28）。
- (4) 香港或澳門居民有台灣地區來源所得者：應就其台灣地區來源所得，依法課徵所得稅（港澳關係條例 § 29）。
- (5) 範圍（兩岸人民關係條例 § 2）：
 - ① 台灣地區：指台灣、澎湖、金門、馬祖及政府統治權所及之其他地區。
 - ② 大陸地區：指台灣地區以外之中華民國領土。
 - ③ 台灣地區人民：指在台灣地區設有戶籍之人民。
 - ④ 大陸地區人民：指在大陸地區設有戶籍之人民。

(二) 屬地主義之檢討：

1. 採屬地主義的理由：

- (1) 我國邦交國家少，如無國際租稅協定之配合及技術之提供，稅務行政上難以掌握國外來源所得，屬地主義之稽徵較為便利，稽徵成本低。
- (2) 若採屬人主義造成重複課稅，給予國外所得租稅扣抵，徒增稅務行政負擔。
- (3) 我國承認雙重國籍，海外眾多華僑仍具有我國國籍，採屬地主義可避免華僑的困擾。

2. 採屬地主義的缺點：

- (1) 所得稅的精神應就國內、外所得加以合併課稅，今國內、外所得待遇不同，國外所得（如：國外存款利息、國外股利等）無須綜合境內所得合併課稅，無法發揮所得稅量能課稅之公平精神。
- (2) 易產生假華僑真逃稅現象。
- (3) 產生資金外流及產業空洞化現象。

3. 改進：一般認為應改採屬人兼屬地之折衷主義。

三、綜合所得（所 § 14）◆◆

綜合所得總額共分為十大類，分述如下：

(一)營利所得：

1. 公司：股東所分配之股利總額。
2. 合作社社員：所分配之盈餘總額。
3. 合夥組織營利事業之合夥人：每年度應分配之盈餘總額。
4. 獨資資本主：每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額。

※ 公益彩券：按查定銷售額課徵營業稅之獨資或合夥組織之公益彩券乙類經銷商，得免辦理營利事業所得稅結算申報。惟應按下列規定計算盈餘總額，並由其獨資事業資本主或合夥事業合夥人依所得稅法規定列為營利所得，依法申報繳納綜合所得稅（財政部92.5.15台財稅字第0920452383號令）。

5. 個人：一時貿易之盈餘（非營利事業組織之個人，因買賣商品而取得之盈餘），純益率為6%，包含下列所得：

- (1) 多層次傳銷事業：多層次傳銷事業之個人參加人自95年度起其全年進貨累積金額在7萬元以下者，免按建議價格計算銷售額核計個人營利所得。全年進貨累積金額超過7萬元者，仍應依全部銷售額所賺取之零售利潤（建議價格×6%），核計個人營利所得予以歸戶課徵綜合所得稅（財政部95.12.11台財稅字第09504545630號）。
- (2) 由銀樓業者填報個人之一時貿易盈餘資料申報表交所得人，以成交金額之6%申報一時貿易盈餘，併入個人綜合所得稅申報。

(二)執行業務所得：

1. 所謂執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者而言。執行業務者之業務或演技收入，減除必要之成本、費用後之餘額為執行業務所得（所§11）。
2. 每人每年取得稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫及講演之鐘點費各項收入合計不超過18萬元者，得全數扣除。但超過限額者，除自行出版者得就超過部分核實減除成本及費用外，其餘得減除30%成本費用後，以其餘額申報為執行業務所得。

例如：稿費收入300,000元，其執行業務所得計算如下：

$$(\$300,000 - 180,000) \times (1 - 30\%) = \$84,000$$

3. 佣金收入：