

# 稅捐漫談 - 整年都不住臺灣的人，

## 該結算申報綜合所得稅嗎？

楊志文律師\*

Q.案例事實.....	1
一、個人綜合所得稅 - 屬地主義.....	2
二、結算申報之義務.....	2
三、何謂「中華民國境內居住之個人」.....	3
四、住所與戶籍之關係.....	4
五、沒有戶籍？.....	4
六、結語 - 只管住所，不管居住天數.....	6

### Q.案例事實

小王從小就是個小留學生，自幼即在美國求學，成年後也繼續留在美國工作與生活，雖然每年總是會回國看看父母與親戚，但總共待在國內的時間也沒有幾天。由於目前仍保留有中華民國國籍，在國內還有父母贈與的不動產出租供他人使用，一部份租給學生當宿舍，另外一樓的店面則租給商家販售商品，一個月可以收到近十萬塊的租金，另外也跟朋友一塊投資一家國內的科技公司，去年因為景氣復甦，分紅高達八十萬元，小王過去這一年光是這兩項收入就約兩百萬元之譜。

小王自幼即在美國求學，成年後也繼續留在美國工作與生活，雖然每年總是會回國看看父母與親戚，但總共待在國內的時間也沒有幾天。由於目前仍保留有中華民國國籍，在國內還有父母贈與的不動產出租他人使用，另外也跟朋友一塊投資一家國內的科技公司，每年都會有些所得收入。針對這些所得，小王看到所得稅法第2條第2項規定：「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」覺得自己既然都已經長年住在國外，每年回國不到幾天，縱使在國內仍有戶籍與住所的登記，亦屬名存實亡，是否還需要每年辦理結算申報呢？還是就

---

\* 作者為益思科技法律事務所律師，台大法律研究所碩士

源扣繳即可？

## 一、個人綜合所得稅 - 屬地主義

我國個人應繳納綜合所得稅的範圍，是採取所謂的「屬地主義」，亦即除了其他法律有特別規定者外，若個人所得的來源與中華民國無關者，即非中華民國來源所得，亦無須課徵綜合所得稅。在採取「屬地主義」的原則下，依所得稅法第 2 條規定：「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，依本法規定，課徵綜合所得稅。（第一項）非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」僅就中華民國來源所得負納稅之義務。

## 二、結算申報之義務

有關所得稅法第 2 條所稱「中華民國境內居住之個人」，其判斷標準規定於同法第 7 條：「本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。本法稱中華民國境內居住之個人，指左列兩種：一 在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。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。（第一項）本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前項規定以外之個人。（第二項）本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。（第三項）本法稱扣繳義務人，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。」

至於中華民國境內居住之個人，由於不適用「就源扣繳」制度而需自行按時結算申報，依所得稅法第 71 條第 1 項之規定：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。」

若未按時結算申報者，則主管機關得按所得稅法第 108 條加以處罰，其規定如下：「納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及

應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。（第一項）納稅義務人逾第七十九條規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金。怠報金之金額，不得少於四千五百元。（第二項）綜合所得稅納稅義務人、使用簡易申報書之小規模營利事業及依第七十一條規定免辦結算申報者，不適用前二項之規定。

### 三、何謂「中華民國境內居住之個人」

但擁有中華民國國籍，但卻沒有住所，且不經常居住於中華民國境內者，究竟是否屬於前述第 71 條規定之列，而需辦理結算申報呢？這個問題光由條文內容來看，的確難以得到一個清楚的答案，過去亦曾經發生相關爭論，但已透過司法院大法官會議以司法解釋確定下來。

該案例之事實為：「聲請人於六十七年八月廿七日遷出美國，六十八年五月卅日返國入境，六十八年九月七日再行出境，之後即未再返國，並取得美國之永久居留權，六十八年度聲請人在中華民國境內居留未滿一八三天，依所得稅法第七條第二項第二款規定，聲請人應屬非中華民國境內居住之個人，其所得應為就源扣繳，毋需辦理結算申報。聲請人因不諳法令，六十八年度辦理結算申報，致溢繳稅款。嗣經聲請人依法聲請退稅，財政部台北市國稅局則以聲請人於國內仍設有戶籍，認定聲請人為中華民國境內居住之個人，駁回複查申請。財政部及行政院遞予維持，嗣行政院七十二判字第七號及七十二判字第三三三號判決亦以相同理由判決駁回之。」

針對此一案例，司法院大法官做成釋字一九八號解釋：「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行辦理結算申報，符合租稅法律主義本旨，與憲法第十九條並無牴觸。」

透過本解釋的說明，可知只要在中華民國境內有住所之人，即使於該年度僅居住一天，亦視為「中華民國境內居住之個人」，而需結算申報其綜合所得稅，無法適用「非中華民國境內居住之個人」採取就源扣繳之方式。主管機關目前亦採取此一見解。

但對於有住所，卻於整個課稅年度之間，一天都沒有居住在中華民國境內的人呢？以主管機關目前的立場，只要有住所地，就會期待收到該人的結算申報書，否則通知書與罰單就會依所得稅法規定之時間送到該住所地，要求該人繳納相關稅額與處罰之金額。

#### 四、住所與戶籍之關係

所得稅法所規定的「住所」到底指的是什麼？一般人除了戶籍登記之外，似乎也沒有另外要到某個主管機關去登記所謂的「住所」，國人一般證件上面也看不到所謂的「住所」項目。

依稅捐主管機關目前的實務，是直接將所查得的「戶籍」資料認定為住所，由於戶籍資料於戶政事務所有統一登記，便於主管機關查詢及判斷。雖然一般常見於戶政機關登記之戶籍所在地與當事人實際上有久住意思之住所地並不相同，但稅捐主管機關為便於課徵及降低成本，故均認定戶籍地為住所地，直接寄送稅捐資料、相關通知或罰單至戶籍地。至於民法第 20、24、1002 條所規定之意定住所、擬制住所、選定住所以及居所等概念，雖針對各種情況有不同的規定，但稅捐主管機關鑑於其實際調查能力與稽徵成本的考量，僅採戶籍地此單一形式標準。

#### 五、沒有戶籍？

另外，戶籍登記依戶籍法第 20 條第 2 項之規定：「出境二年以上，應為遷出之登記。」，亦即當事人出國達兩年以上，期間未也曾持中華民國護照入境之記錄者，戶政主管機關即主動將該戶籍登記做遷出之登記，亦即推定該

當事人已無居住於此之意思。

一旦戶政主管機關進行遷出之登記，而當事人若已取得他國護照而又未曾持他國護照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，即屬「非中華民國境內居住之個人」，此時應適用所得稅法第 2 條第 2 項之規定：「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」

至於哪些中華民國來源所得要進行就源扣繳，依所得稅法第 88 條之規定為：「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：

- 一、公司分配予非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業之股利淨額；合作社、合夥組織或獨資組織分配予非中華民國境內居住之社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。
- 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。
- 三、第二十五條規定之營利事業，依第九十八條之一之規定，應由營業代理人或給付人扣繳所得稅款之營利事業所得。
- 四、第二十六條規定在中華民國境內無分支機構之國外影片事業，其在中華民國境內之營利事業所得額。

本條各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，報請行政院核定。」

若非本條規定之所得類型，則依所得稅法第 73 條第 1 項之規定：「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，離境前應向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。」仍須向該管稽徵機關辦理申報，通常為各區國稅局外僑股負責辦理。

由此，我們可以知道，縱使本文中之小王在台灣已登記為遷出，但小王

的兩項中華民國來源所得仍須小心處理，包括小王所投資的公司所可能分配的股利以及租金，依所得稅法第 14 條分別稱為營利所得及租賃所得，分別需要適用不同的規定及程序。

其中營利所得之部分，必須要由小王所投資的公司逕行就源扣繳，並依所得稅法第 92 條之規定繳納，若小王沒有將這件事情通知該公司而使公司不知應辦理扣繳，或是該公司知道之後卻仍然沒有辦理扣繳，則依所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款之規定：「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。」該公司將因而受罰。

至於租賃所得之部分，原則上應視其承租人是否屬於所得稅法所規定有扣繳義務之人而定，如果是出租給公司、行號、事業或執行業務者，則依所得稅法第八十八條，因為這些稅捐主體具有扣繳之義務，故於給付租金時必須依規定之扣繳率或扣繳辦法先扣取稅款，而如果是出租給一般個人，則由於一般個人並無就源扣繳之義務，所以房客自然不至於因為沒有扣繳而受罰，但就此租賃所得，小王仍然必須要結算申報。

假如小王就放著租賃所得的部分不管，那會有什麼樣的結果呢？該部分應繳納的稅額與罰款仍然會成為小王的欠款，等累積到一定的數額或年限，主管機關就會就該部分欠款對小王於中華民國境內的資產進行行政執行，藉此取償以確保國家稅捐債權。更可怕的是，如果金額累積到一定數額，則還有可能針對小王採取限制出境的措施，一旦小王於不知情的情況下持中華民國護照入境，就必須得要處理完相關問題。

面對稅捐法規的繁複，以及各種處罰的多樣化與嚴重性，再次奉勸所有人都一定要具備有基礎的稅捐法規相關常識，以保障自己權益，也同時保護他人（像是本案例中與小王合開公司或一塊進行投資的友人）。

## 六、結語 - 只管住所，不管居住天數

透過司法院大法官會議的解釋，目前主管機關的立場，使採取只認形式上該人於中華民國境內有無住所而定，並不管居住天數。所以不管小王一年在國內住十天、五天，或是整年都沒有回國，因為小王在國內的戶籍仍然登

記在父母家裡，故稅捐主管機關亦以其作為小王的「住所」，依所得稅法第 71 條第 2 項之規定，只要小王全年綜合所得總額超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，都必須就其國內各項所得辦理結算申報，或欲申請退還扣繳稅款者，也應辦理結算申報。