

刊登於月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第16-25頁。

所得稅之稅捐主體

一所得稅法第7條規定與修正建議

柯格鐘

臺灣大學法律學院教授

摘要

現行所得稅法第7條規定係涉及稅捐構成要件中有關稅捐主體之規定，因此本文依據該條規範意旨的內容，分成三個部分而各別討論。稅捐債務人係指取得所得之人，個人綜所稅之稅捐債務人為自然人，營所稅之稅捐債務人不以法人為限。綜所稅之稅捐債務人則可分成境內居住者與非境內居住者，所謂境內居住者係指取得所得之人，其個人之生活或經濟重心在境內。原則上，稅捐債務人即依照本法結算申報程序，應申報並繳納所得稅之納稅義務人，扣繳義務人則係自付予稅捐債務人之給付中，依法而扣取所得稅款並申報繳納之行為義務人。

目次

- 壹、前言：從所得稅法第7條規定談起
- 貳、所得稅之稅捐債務人
- 參、境內居住者與非境內居住者
- 肆、納稅義務人與扣繳義務人
- 伍、結論：所得稅法第7條修正條文建議

關鍵詞：稅捐債務人、納稅義務人、境內居住者、扣繳義務人

壹、前言：從所得稅法第7條規定談起

所得稅法第7條條文規定：「(第1項)本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。(第2項)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3項)本法稱非中華民國境內居住之個人，係指前【月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第16頁】項規定以外之個人。(第4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5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。」本條規定，依法條規範性質，應屬於稅捐構成要件中之稅捐主體(Steuersubjekt)的制定規範。所謂稅捐主體，學理上係指得享有稅捐法權利、負擔稅捐法義務的主體資格、身分與地位者。此條規定之地位，猶如民法第6條有關民法權利能力規定，是理解稅捐法律權利義務關係的起點。

本條規定，依其制定法規範之結構，雖共分成五項，但依據規範內容的核心意旨，主要為三個規範子題，以下分段予以說明。

貳、所得稅之稅捐債務人

所得稅法第7條第1項規定：「本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人。」本條規定從文字規範而言，未與稅捐法規範有連結，論其實際，本項規定在制定當時應主要是用以闡述，依所得稅法規定而產生之稅捐法上權利義務關係的稅捐主體，取得所得之稅捐債務人(Steuerschuldner)，應包括自然人與法人在內，而個人綜合所得稅(簡稱綜所稅)所稱之個人應該是指自然人而言。只是，在這樣理解脈絡下，營利事業所得稅(簡稱營所稅)之稅捐主體的稅捐債務人，主要雖應為法人組織之營利事業，包括依公司法所成立之四種不同型態的公司類型，與依照合作法而成立之合作社等組織，也包括後來立法者所制定之有限合夥法而出現的有限合夥組織在內，現實上並不完全以法人組織型態之營利事業者為限。營利事業所得稅之稅捐債務人，依所得稅法第11條第2項的規定，包括依商業登記法而設立登記之非法人團體的獨資商號與合夥事業在內，取得所得之人縱然在現實上並未依照商業登記法規定辦理獨資或合夥登記，只要主觀上有獲取營利意圖，並在客觀上經常性或繼續性地從事於特定市場營業或經營活動者，亦屬於營所稅的稅捐主體，成為稅捐債務人。就此而言，現有之所得稅法第7條第1項條文的規定，如果不作一些必要文字調整修正者，光從既有法條文義規定本身而言，其實沒有太大的價值。

至於，稅捐法律關係中屬於稅捐債務人相對方之稅捐債權人(Steuergläubiger)，並

未出現在所得稅法之任何條文或者其他稅法條文的規定當中，係依據財政收支劃分法第 8 條第 1 項與第 12 條第 1 項規定，按照稅目別而分別劃歸為國稅（中央稅）或直轄市與縣市稅（地方稅），進而決定系爭稅捐之稅捐債權人，究竟為國家或地方自治團體。以所得稅為例，稅捐債權人應為國家（財政收支劃分法第 8 條第 1 項第 1 款規定參照），但國家仍應依照法定比例，以統籌分配稅款方式，將所徵起所得稅收分配給下級地方自治團體（財政收支劃分法第 8 條第 2 項規定參照）。

在此，有必要說明稅捐債務人（Steuerschuldner）與納稅義務人（Steuerpflichtiger）於法律概念上的意義與區別。這主要涉及稅捐債務法（Steuerschuldrecht）與稅【**月旦法學雜誌第 311 期，2021 年 4 月，第 17 頁**】捐稽徵法（Steuerverfahrensrecht）規範之主體對象的差異，稅捐債務法上之稅捐主體應該稱為稅捐債務人，而稅捐稽徵法之稅捐主體則是納稅義務人。蓋稅捐債務人係指取得所得之人，故而，依照稅捐法律規範而成立稅捐債務關係，稅捐債務人因此是稅捐債權債務關係中的債務人。納稅義務人則是依照稅捐稽徵法之規定而負擔稅款繳納，與申報及各種稽徵協力義務的義務人。本來，依程序法應遵循實體法權利義務分配之規範，稅捐債務法之稅捐債務人應即為稅捐稽徵法的納稅義務人，蓋因自己之稅捐債務本依法就應該由自己負責繳納，同時為稅捐申報及各種之稽徵協力義務的履行。然而，基於某些特別之因素，部分稅捐債務人無庸自行申報繳納自己的稅捐，在稅法設有各別規定前提下，改由特定之第三人為稅捐債務人負擔起申報並完成稅款繳納的公法勞務，此即扣繳義務人（Abzugspflichtiger）。此種情形，特別是出現在取得所得者為「非境內居住者」時，現實上倘若未及時透過所得稅法規定就源扣繳程序（Quellenabzugsverfahren）以徵收相關所得稅，即很難期待將來還有稅捐稽徵與進行行政執行的可能。從而，就源扣繳程序在此限度範圍內，係為維護稅捐之量能課稅，有所得即應予以課稅之原則的必要性。在就源扣繳程序中，本應由稅捐債務人自行申報繳納稅款之行為義務，即因此而改由扣繳義務人，以自己名義而為他人計算，承擔該等繳納與申報行為義務。從而，扣繳義務人雖非為稅捐債務人，但其為繳納與申報稅捐之行為義務人。立法者在制定所得稅法第 89 條第 1 項之各款規定時，一方面就扣繳義務人與納稅義務人分設規定，明揭扣繳義務人實與納稅義務人（實際應為稅捐債務人）有稅捐主體性的差異以外；另方面立法者未對於稅捐債務人與納稅義務人之主體性區別有所認識，從條文規定之文字用語即可顯示出，立法者僅從稅捐稽徵程序法之觀點而認識到納稅義務人作為稅捐主體地位的存在而已。在現行既有之稅捐制定法中，從未出現稅捐債務人的定義規範，各稅法均僅有納稅義務人的條文規定而已。從此點而言，制定法顯然忽略並混淆稅捐債務法與稅捐稽徵法之稅捐主體的差異，立法上即應予以檢討改進。

基上，因納稅義務人與扣繳義務人關係之議題，本文將在後面文章中繼續處理，同時留待下段討論所得稅法第 7 條第 4 項、第 5 項規定時，再提出相關修法建議，因此在

此以稅捐債務人之稅捐主體，提出所得稅法第 7 條第 1 項規定條文修正條文建議，其規定為：「稅捐債務人係指取得所得之人。個人綜合所得稅之稅捐債務人為自然人，營利事業所得稅之稅捐債務人為法人與依本法規定之非法人營利事業」，揭示其旨，供為參考。

參、境內居住者與非境內居住者

自然人作為個人綜合所得稅之稅捐債務人，依照課稅所得涵蓋範圍是否及於境內外所得，與所應適用之稅捐稽徵程序的差異，又被區分成「境內居住者」之個人與「非境內居住者」個人等兩種型態的自【月旦法學雜誌第 311 期，2021 年 4 月，第 18 頁】然人。前者在學說上，又被稱為稅籍或稅務居民或者稱為「無限制納稅義務人」(unbeschränkte Steuerpflichtiger)；後者因此相對被稱為非稅籍或非稅務居民，或者稱為「有限制納稅義務人」(beschränkte Steuerpflichtiger)，本文則統稱其為境內居住者與非境內居住者。關於境內居住者要件，設在所得稅法第 7 條第 2 項條文，非境內居住者要件，則設在所得稅法第 7 條第 3 項條文。從規範結構來看，不符合境內居住者要件，邏輯上即屬非境內居住者，本條文第 3 項仍設規定，因此屬於贅文不必要規定，縱然要設立規定，亦無須另外設項，只要在第 2 項規定文字之末尾，加上「不符合前述要件規定者，為非境內居住之個人」者即可。

依據所得稅法第 7 條第 2 項規定，所稱境內居住之個人，要件包括「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」，而依據前述第 1 款之規定，係以個人在境內設有住所並經常居住在境內為其要件，如果是依據第 2 款之規定，則是以個人在一個課稅年度停留境內或居留合計超過 183 天，即為課稅曆年的一半以上，該當境內居住者要件。作為境內居住者，依據所得稅法第 2 條第 1 項之規定：「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」，所謂所得係依所得稅法第 14 條規定而為判斷，所謂中華民國來源所得則依據同法第 8 條之規定而為判斷，所謂依本法規定，原則係依所得稅法第 71 條以下規定而進行結算申報程序，但所得類型若同時滿足所得稅法第 88 條規定時，即適用上開規定而應依就源扣繳程序，由給付所得之扣繳義務人進行共分成扣取、申報、繳納、填發扣繳憑單等的扣繳稅款行為（所得稅法第 92 條第 1 項規定參照），稅捐債務人即納稅義務人必須忍受上述扣繳稅款行為。反之，如果是非境內居住者，依所得稅法第 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」，是否為應稅所得，同樣係依所得稅法第 14 條規定而判斷，是否為取得中華民國來源之所得，仍係依照所得稅法第 8 條的規定而判斷，而稅捐債務人即納稅義務人之應納稅額，原則即係按照所得稅法關於就源扣繳程序之規定（所得稅法第四章第四節，第 88 條至第 97 條規定參照），為應納所得稅款的繳納。

值得進一步說明者，為取得所得之境內居住者的認定要件，依照所得稅法規定，可以分成以下兩種。

一、境內設有住所並經常居住在境內

所得稅法規範本身並未對於「住所」與「經常居住」設有定義或要件規定，在民法則是設有住所規定，依據民法所規定之住所，係指「依一定事實，足認以久住之意思，住於一定之地域者，即為設定其住所於該地」(民法第 20 條第 1 項規定參照)，固可為參照，並以之作為所得稅法住所之判斷認定的標準，但實際上由於上【月旦法學雜誌第 311 期，2021 年 4 月，第 19 頁】開民法規定，係以行為人在主觀上「足認以久住之意思」，並在客觀上「住於一定地域者」，從而究竟行為人在何種情況下要住多久期間，才能因此被認定為設定住所在該處，甚難有明確標準以為判斷，從而，就算利用上開民法規定，稅捐實務上依然無法解決境內居住者認定判斷問題，讓所得稅法適用就此產生明確性法律效果。一般實務工作人士經常認為，住所即應為依照戶籍法所記載的戶籍登記地，學理上多認為戶籍登記僅屬戶政管理措施，不能直接據此而認定相對人有久住之住所的意思。依據 2003 年釋字第 558 號解釋看法，「前開所稱設有戶籍者，非不得推定具有久住之意思」，換言之，在司法實務上至少肯認，戶籍登記可作為推定設立戶籍者之人具有長久居住的主觀意思在內。

至於，經常居住究竟以在何種情況下居住多久時間才為該當，同樣跟前面所提到之住所，有時間要件不明確的問題。1985 年釋字第 198 號解釋則指出，所得稅法第 7 條第 2 項規定：「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」，基本上肯認稅捐債務人之居住天數，縱然少於曆年一半的時間，仍有依本款規定而該當境內居住者之構成要件的可能。因此，純從所得稅法既有之制定法層次而言，關於境內居住者之判斷標準仍然混沌未明，有待釐清。

為此，財政部於 2012 年時公布，境內居住之個人認定原則的解釋令，以為各地稅捐稽徵機關據以認定為所得稅法上境內居住者的判準¹。根據該解釋令，「自 102 年 1 月 1 日起，所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下：一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：(一) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿 31 天。(二) 於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在 1 天以上未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內。二、前點第 2 款所稱生

1 財政部 101/09/27 台財稅字第 10104610410 號令。

活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定：（一）享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。（二）配偶或未成年子女居住在中華民國境內。（三）在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。（四）其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。」

從上開解釋令內容可以瞭解，現行稽徵實務上據以判斷個人是否為境內居住者【**月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第20頁**】之身分，係以其於課稅年度是否在境內設有戶籍為依據，蓋只要設有戶籍於境內，並只要在境內居住時間，合計滿31天者，即可該當前述所得稅法第7條第2項第1款境內設有住所並經常居住於境內的要件。姑且不論，實務認定應以31天作為認定個人具有久住與經常居住於境內要件的理由與根據為何，實在不明確，也顯得相當恣意地選擇期間與天數。更根本問題在於，只要納稅義務人之生活及經濟重心係在中華民國境內者，則個人縱使於一個課稅年度內，在境內居住時間哪怕只要滿1天者，即合計在1天以上但未滿31天者，就已該當於境內居住者要件。為此，「生活及經濟重心」因此成為在稅捐稽徵實務上，判斷是否為境內居住者之個人要件之關鍵準據。

在判斷「生活及經濟重心」是否在境內時，依據前開解釋令內容，係以個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與的情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考一些基本原則而為綜合認定，這些基本原則，包括各種社會保險與社會福利之投保、配偶與未成年子女居住的所在地、是否在境內經營事業、執行業務、管理財產或受僱提供勞務，或擔任董事監察人或經理人，最後再加上未具體指明特定情形之概括條款而認定。上述基本原則，在通常情況下顯示出，認定原則係基於其為個人之生活重心所在地，例如以配偶與未成年子女的實際居住地；或為個人之經濟重心所在地，例如經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務、擔任董監或經理人的所在地；或為兼具個人之生活與經濟重心所在地，例如投保之社會保險與社會福利的所在地。這些基本原則，無疑正是所得稅法第7條第2項第1款規定之要件，住所設在境內與經常居住在境內要件的核心意旨，蓋住所設在境內就代表個人具有久住之意思，因而使其生活重心在境內，經常居住在境內，則代表著個人之經濟，也就是職業或工作的重心在境內。從而，若以個人之生活與經濟重心在境內，作為所得稅法判斷境內居住者的基準者，應受到肯定並值得贊同。歐盟法院曾就舒馬克案例（Schumacker）於1995年時作成判決²，就居住於比、德邊境之比利時人舒馬克，往返於德國境內之工作場所因而取得源自德國

2 EuGH v. 14.2.1995, IStR 1995, 126. 同樣類此判決亦可見 EuGH v. 1.7.2004, IStR 2004, 688，均可參見 Frotscher, Internationales Steuerrecht, München 2015, § 3 Rn. 174-176.

來源的所得，卻無法依照德國當時所得稅法之規定，以境內居住者（即無限制納稅義務人）之要件而申報減除扶養在比利時的家人與親屬扣除額，因此造成舒馬克在所得稅負計算上的不利益，係構成對歐盟境內之受僱人遷徙自由的限制，促使德國因此而修正增加所得稅法第1條第3項依申請而適用境內居住者的規定。從上述比較法制經驗可得知，以所得來源地即經濟重心所在地，作為是否構成境內居住者之實質要件的判斷基準者，具有正當性的基礎。

從而，倘若以個人之「生活或經濟重【月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第21頁】心」是否在境內，作為是否該當境內居住者之判斷要件，不是以個人在境內停留或居留期間長短作為基準者，毋寧應該才是所得稅法第7條第2項第1款規定的規範核心意旨所在。本文因此對於現行稽徵實務，以稅捐債務人是否居住在境內31天或者超過1天作為判斷基準一事者，採取傾向較質疑態度，但在此同時，對於稽徵實務以個人之「生活與經濟重心」是否在境內，作為判斷境內居住者之基準者，則又抱持著贊成的態度。參考德國所得稅法第1條第3項條文規定，係以所得超過9成以上源自於德國者而成為申請適用境內居住者要件的判斷依據，此種比例或者固定數額應為稅捐立法形成空間範圍，可以授權行政機關而為具體的制定，本文因此建議將來之所得稅法第7條第2項條文規定，立法上應尋求儘可能地明確規定，以為稽徵實務判斷的準據，故建議修正所得稅法條文規定如後：「本法稱中華民國境內居住之個人，指個人之生活或經濟重心在中華民國境內者。在境內設有戶籍登記者，推定其生活重心在境內；所得多數源自於境內者，依照授權訂定之比例，推定其經濟重心在境內」，可供參照。

二、停留在境內超過曆年一半以上時間

從法條規定之要件來看，所得稅法第7條第2項第2款規定，係以個人在境內停留期間超過曆年一半以上之時間作為判斷基準，曆年之一半時間為相當明確的判斷準據，理論上應不太會產生爭議才是。但現行實務仍有發生爭議之可能，主要例如本國人取得外國之護照並據以進出國境，經由累積而停留在境內超過曆年一半以上的時間者，由於個人之實際停留期間，應該符合境內居住者的要件，但其卻在外觀法律形式上不構成境內停留的要件，蓋因當事人係疊次以變換所持有之國籍護照，藉由交錯使用本國與外國護照身分之掩護，使其停留或居留在境內時間超過曆年一半以上。在上述情形下，究竟應以法律形式，或者經濟實質作為基準，答案應不言可喻，當以經濟實質作為判斷基準，認定個人為境內居住者之稅捐債務人（納稅義務人）的身分。

居住或停留在境內超過曆年一半以上之時間，依照經驗其實亦可顯示，該個人之生活或經濟重心係在境內，從而，若以所得稅法第7條第2項規定，綜合現有兩款規定，其條文修正建議如下：「本法稱中華民國境內居住之個人，指個人之生活或經濟重心在中華民國境內者。在境內設有戶籍登記者，推定其生活重心在境內；所得多數源自於境內

者，依照授權訂定之比例，推定其經濟重心在境內。在境內居留合計滿183天者，推定其生活或經濟重心在境內」，揭示其旨，供為參照。

肆、納稅義務人與扣繳義務人

所得稅法第7條第4項與第5項，分別為定義納稅義務人與扣繳義務人之規定，兩者間關係，如前所述，應從稅捐債務人、納稅義務人與扣繳義務人這三者之角度而為觀察，前者之稅捐債務人，為稅捐債務法即稅捐實體法規範之權利義務歸屬主【**月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第22頁**】體，後者之納稅義務人與扣繳義務人則均屬稅捐稽徵法之權利義務歸屬主體，稅捐債務人原則上應為納稅義務人，蓋因自己之稅捐債務本應由自己依照稅法規定而為「申報或繳納所得稅」，故而，稅捐債務人原則即應為納稅義務人。但依照所得稅法規定，部分所得係經由就源扣繳程序而為稅款的繳納申報，特別是當取得所得之個人為非境內居住者時，在此類所得當中，即應由扣繳義務人替代稅捐債務人即納稅義務人之個人，以為繳納稅捐申報義務，扣繳義務人因此即成為「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」。在上述說明前提下，扣繳義務人應係承擔稅捐債務人本應自行繳納稅款與稅捐申報等行為義務之人。

關於扣繳義務人之法律地位，在學說上饒富爭議³。大致上有三種不同說法，第一種看法為扣繳義務人係受稅捐稽徵機關委託而行使課稅公權力的私人，為受託行使公權力的私人（Beliehener）⁴；亦有認為，扣繳義務人應屬稅捐稽徵機關的行政助手（Verwaltungshelfer）⁵。另有一說看法則是認為，扣繳義務人是依法而為稅捐債務人即納稅義務人服公法上勞務的私人（Indienstgenommener）⁶，亦即在稅捐債務人（納稅義務人）與扣繳義務人間，成立依照稅法規定而發生之公法上的委任關係（öffentlich-rechtliches Auftragsverhältnis），由扣繳義務人完成納稅義務人本應自己完成之申報與繳納所得稅款的行為義務。前兩者與後者之看法主要歧異，在於扣繳義務人是否因此而取得相對於稅捐債務人即納稅義務人的高權地位，蓋無論是受託行使公權力之私人或者是行政助手，相對於稅捐債務人即納稅義務人居於私人地位，係在行使稅捐機關所賦予之課稅高權的地位，受託行使公權力之私人與行政助手說之間的差別，僅在於扣繳義務人是否有個別就扣繳之行為義務的意思表示形成自由，或者僅為稅捐稽徵機關手腳器官的延伸而已。有無具備高權地位之區別實益在於，稅捐債務人即納稅義務人之稅捐債權債務消滅的時點，倘若扣繳義務人具有高權地位，無論是受託行使公權力之私

3 以下說明，請參照柯格鐘，談就源扣繳程序的扣繳義務人—最高行政法院105年度判字第19號判決評釋，裁判時報，46期，2016年4月，5-13頁。

4 陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，51期，1994年6月，53頁。

5 葛克昌，所得稅與憲法，三版，2009年2月，111、114頁。

6 Krohn, BB 1969, S. 1237; Heuermann, StuW 1999, S. 351 ff.; Lang, RdA 1999, S. 67.

人或者行政助手，理論上扣繳義務人在完成扣取稅款之行為以後，不論其最終是否將所扣取稅款轉而繳納給稅捐稽徵機關，稅捐債務人即納稅義務人之稅捐債務原則上就已消滅，反之，若不具有高權地位，稅捐債務人即納稅義務人之稅捐債務仍屬未為消滅，稅捐債權人依法仍有可能對稅捐債務人即納稅義務人主張，原依照稅法規定所發生之稅捐【月旦法學雜誌第311期，2021年4月，第23頁】債權債務關係的履行。

依據所得稅法第89條第2項規定：「扣繳義務人未履行扣繳責任，而有行蹤不明或其他情事，致無從追究者，稽徵機關得逕向納稅義務人徵收之」，基此，稅捐債務人之納稅義務人對於稅捐債權人的稅捐債務，並未因為扣繳義務人的扣取行為就因此而消滅，蓋只有尚未消滅之稅捐債權債務關係，才能讓稅捐稽徵機關仍得依法而繼續向稅捐債務人之納稅義務人繼續請求給付稅款。從而，前述學說中主張扣繳義務人具有高權地位的兩種看法，無論是受託行使公權力之私人或者行政助手說，依本文見解看法均不可採，而應採取服公法勞務說的看法。亦即，在稅捐債務人之納稅義務人與扣繳義務人間，因為稅捐法律規定而形成公法委任關係，兩者間彼此並不具高權當中之上下地位，而係屬於平等地位的關係，由於係基於法律而成立之委任關係，稅捐債務人之納稅義務人作為委任人，亦無法向受任人之扣繳義務人，主張或請求後者勿要履行扣繳義務，或者僅扣繳較法定之數額為少的稅款，蓋因這種具有公法性質的委任關係，係基於稅法規範而決定彼此間權利義務關係內容，指示扣繳義務人應在哪個時點、按多少稅率，以何種方式，計算並扣繳稅款而為稅捐申報行為，同時還必須填發扣繳憑單，無法容由稅捐債務人與扣繳義務人私下協議而為免除。扣繳義務人若依法履行扣繳行為義務，即依法律規定而消滅稅捐債務人對稅捐債權人的稅捐債務。此一法定之委任關係真正的受益人其實應該是稅捐債權人，蓋因藉由就源扣繳程序，稅捐債權人可提前獲得穩定之稅收，又可藉此確實掌握課稅資料，如在1993年釋字第317號解釋、2010年釋字第673號解釋中所言，就源扣繳義務目的在「使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要」⁷。此外，對於扣繳義務人應扣未扣或扣取不足稅款者，稅捐債權人依照所得稅法第94條後段規定，係「由扣繳義務人補繳，但扣繳義務人得向納稅義務人追償之」，換言之，稅捐債權人依法仍取得向扣繳義務人繼續請求補繳稅款的權限⁸，就此而言，該等公法委任關係具有利益第三人的性質。

在此，本文基於以上針對所得稅法第7條規定之納稅義務人與扣繳義務人的關係性質，因而提出修法建議條文如下：「第一項所稱之稅捐債務人，應為依照本法結算申報程序規定，自行負擔申報與繳納稅款行為義務之納稅義務人。依照本法就源扣繳程序規定，

7 本文認為，所謂「便利國庫調度」，根本不算「為增進公共利益所必要」之正當目的，蓋屬正當目的者，應僅為「即時獲取稅收」與「確實掌握課稅資料」，而後者又與達成量能課稅原則有關，故應具有正當性。

8 關於稅捐稽徵機關向扣繳義務人請求補繳，學說上稱為賠繳責任，性質上係將扣繳義務人認定為責任債務人（Haftender），不因此而使責任債務具有懲罰意義或性質，併予敘明。

扣繳義務人應自付與稅捐債務人之給付中，為其負擔申報與繳納稅【月旦法學雜誌第 311 期，2021 年 4 月，第 24 頁】款義務」，揭示其旨，並供參照。

伍、結論：所得稅法第 7 條修正條文建議

據上總結，依據現行所得稅法第 7 條各項條文規範意旨，本文建議以下修正條文為：
「(第 1 項) 稅捐債務人係指取得所得之人。個人綜合所得稅之稅捐債務人為自然人，營利事業所得稅之稅捐債務人為法人與依本法規定之非法人營利事業。(第 2 項) 本法稱中華民國境內居住之個人，指個人之生活或經濟重心在中華民國境內者。在境內設有戶籍登記者，推定其生活重心在境內；所得多數源自於境內者，依照授權訂定之比例，推定其經濟重心在境內。在境內居留合計滿 183 天者，推定其生活或經濟重心在境內。(第 3 項) 第一項所稱之稅捐債務人，應為依照本法結算申報程序規定，自行負擔申報與繳納稅款行為義務之納稅義務人。依照本法就源扣繳程序規定，扣繳義務人應自付與稅捐債務人之給付中，為其負擔申報與繳納稅款義務」，供作參考。【月旦法學雜誌第 311 期，2021 年 4 月，第 25 頁】