

論我國稅籍居民與勞務報酬所得—— 以實質與形式基準為中心

壹、	前言與案例提出.....	1
貳、	現行法令適用	2
(一)	就稅捐主體之判斷	2
(二)	就稅捐客體之判斷	3
(三)	小結	4
參、	現行法令之應然面	5
(一)	國際稅法與課稅管轄權	5
(二)	所得稅法第 7 條第 2 項各款之解釋、適用	6
(三)	所得稅法第 8 條第 3 款之解釋、適用	8
(四)	案例適用	10
肆、	結論	12
(一)	總結	12
(二)	展望	12
伍、	參考文獻	13

高子翔¹

¹ 國立臺灣大學法律學院財稅法學組二年級研究生

壹、前言與案例提出

隨著「2025 非核家園」從當年的想像逐漸走向如今的現實，替代能源的發展乃關鍵性的一環。當島上的人們還在為了一時的意識形態紛紛擾擾，已經有許多產業乘著永續的風，形成了頗具規模的經濟聚落。其中在離岸風場、風機的設置，已經達到一百來座²，相關人士看好在風機製造、海事工程、港口業務等相關產業的前景，預估有上兆的產值，同時創造數萬個工作機會³。此番言論固然有畫大餅的嫌疑，但也反映出風電產業扶搖直上的趨勢。惟目前在臺灣本島周遭風場的設置，仍有相當程度仰賴外國（尤其是歐洲國家）技術投入，並可以預見在不久的將來仍須他們的協助。其服務內容可能包含建造水下基礎、鋪設海底電纜，組裝水上機組等重要技術之提供。由此衍生出我國向外國技術人員課徵綜合所得稅之問題，本文模擬一案例情境如下：

某受僱於外國公司之外國人A於111年2月1日至3月1日，乘坐外國籍船隻於本島外海之風場甲，提供離岸風電機組之工程技術協助，。由於該船隻補給充足，且本島疫情管制，故A於系爭期間除出入境搭機時，並未滯留於陸地上，感受臺灣的人情味。試問，A於上開期間因此自外國雇主所取得之報酬是否為我國來源所得？若是，又以該何種程序繳納之？

本文以下將透過所得稅法及相關解釋函令的操作，觀察現行規範下，系爭案例可能的運作模式，並以此為基礎，進一步探索現行制度之應然面向，以回應案例所潛藏之爭議，最後綜合性地提出本文的看法。

² 離岸風電趕工！年底台灣海峽離岸風機累計將達 200 支以上，經濟日報，2022.09.22 最後閱覽日 2022.10.11

³ 風電新貴報到！亞洲爆發力最強風電聚落！技術領先日韓 5 年，實習就給 6 萬薪，商業週刊，2022.09.22 最後閱覽日 2022.10.11

貳、 現行法令適用

（一） 就稅捐主體之判斷

按所得稅法第 2 條之規定，自然人就其取得中華民國來源所得（下文簡稱為我國來源所得）⁴者，依照其為我國境內居住之個人與否，分別適用申報繳納（第 1 項）或就源扣繳（第 2 項）之稽徵程序。而根據同法第 7 條第 2 項，我國境內有住所並經常居住於我國境內者（第 1 款）與於我國境內無住所，而在一課稅年度於我國境內待滿 183 天者（第 2 款）即為我國境內居住之個人。又依台財稅字第 10104610410 號令，針對第 7 條第 2 項第 1 款之認定以其戶籍和境內居住期間、生活經濟重心為綜合判準。

上開所述法條及解釋函令之規範，本文簡略整理所涉及之規範為表格⁵如下：

有我國來源所得	所得稅法		10104610410 號令		類型	效果
	§7II① 我國境內有住所	經常居住	我國境內有戶籍	居住滿 31 天 未滿 31 天，其生活及經濟重心在我國境內	我國境內居住之個人	依本法規定，課徵綜合所得稅。
	§7II② 我國境內無住所	居留 183 天	無			
	§7III 前項規定以外之個人				非我國境內居住之個人	除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。

● 所得稅法第 7 條 2 項 1 款之境內居住個人？

本件個案中外國人 A 在系爭期間的生活起居、工作場所皆位於我國海域之船隻上完成。**系爭船隻或該海域本身與是否構成住所**有進一步討論之實益。惟實務在運作上，通常會通過 10104610410 號令之條款加以認定，而首先須判斷者即為戶籍之存否。A 係該船隻屬於外國籍，

⁴基於行文上之簡便，並兼顧用語上之政治中立性，本文選擇以「我國」取代「中華民國」之用。

⁵ 此表為本文自製。

實不可能與我國之戶籍制度產生連結。就此，A 不符合系爭函令之要件。

- 所得稅法 7 條 2 項 2 款之境內居住個人？

查 A 居留期間係 111 年 2 月 1 日至 3 月 1 日，共計 29 天，按現行的物理法則，A 不可能符合 183 天之要件，故本款亦不該當。

以此可知，在現行法下，外國人 A 並非所得稅法中稱之「我國境內居住個人」，故當 A 有我國來源所得時，須依照所得稅法第 2 條 2 項之規定，就應納稅額，以就源扣繳之方式進行。

- (二) 就稅捐客體之判斷

按所得稅法第 8 條第 3 款，在我國境內提供勞務之報酬係我國來源所得。惟在主體為**非我國境內居住之個人**，並在我國境內居留 90 天以下者，其自境外僱主取得之勞務報酬即不屬我國來源所得。另外，依據財政部發布之台財稅字 11000061702 號令，又稱為「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第 4 點第 1 項第 1 分句，則指出個人之勞務報酬為「於我國境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得。」

本件 A 所提供之技術、知識服務，應符合勞務之概念，而須進一步判斷其工作地點為何。查我國目前離岸風電機組的場址多定在 12 海哩內⁶，即中華民國領海及鄰接區法第 2 條以下「領海」的範圍。惟考量到 A 所乘坐之船體為外國籍船隻，**此際又可否基於系爭船隻為他國領土之延伸，而排除於我國境內的範疇，即有疑問。**只是即使肯認 A 之技術服務確實屬於在我國境內所提供者，按所得稅法第 8 條第 3 款第 2 句（即但書規定），由於 A 被認定為非我國境內居住之個人且其居留期間未滿 90 天，並受僱於外國公司，而無法以本款成立我國來源所得。

- 為何本款但書之情形不屬於我國來源所得之外？

以法律效果看來，符合但書情況之報酬，並不屬於我國來源所得，惟其適用仍應以「我國境內提供勞務之報酬」為前提，並不考量非於我國境內所提供者。易言之，系爭勞務報酬須先該當我國境內提供之要件，才能再進一步以審視有無以但書排除之規定。然而但書之情況為何遭到排除，其目的與手段是否正當合理，即有討論之空間。

- 系爭報酬是否構成所得稅法第 8 條其他款項？

觀諸第 8 條各款，除了第 8 款之「我國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。」者，其餘款項皆與「我國境內」有

⁶ 按經濟部能源局能技字 10404015571 號，離岸風力發電規劃場址申請作業要點第 5 點第 1 項之規定，風場申請位置以潛力場址為原則。目前我國周遭被劃入潛力場址之場所共有 36 處，多在 12 海哩之領海範圍內。

關。是故，就算要以第 3 款以外之條來討論是否為我國來源所得，仍須判斷與「我國境內」之聯繫因素何在。

（三） 小結

上文分別從稅捐主體及稅捐客體之角度切入，姑且可以得到 A 非屬我國境內居住之個人，以及系爭勞務報酬並非我國來源所得之結論。惟所涉法條之解釋存有相當多的爭議，若不從法規範之應然面下手，將無法充分地回應是適用時所產生之疑問。就此，本文希冀透過稅法原理原則之角度，審酌可能經濟、社會因素，探求相關條文與解釋函令之應有態樣。

參、 現行法令之應然面

(一) 國際稅法與課稅管轄權

向人民請求給付稅捐債權，無疑是現代國家或政治實體展現其主權存在的重要表徵。於人民與國家間，稅捐之目的不在干預或掠奪人民經由某種社會行為所取得的經濟成果，而係在承認人民得享有系爭利益之前提下，允許國家透過立法程序來合理正當地分享人民之私有財產，國家則以得到的稅收為維持其運作之財政來源，此即為內國稅法下，依法課稅原則與量能課稅原則兩大支柱之展現。惟當涉及外國人或跨境交易等「涉外因素」時，則必須要先認定是否為該國稅法效力所及，否則極有可能造成對同一經濟行為「重複課稅」而過度干預人民經濟安排或「重複不課稅」導致各國稅基之流失。其中，重複課稅即為進入國際稅法領域時首先須面對之議題，本文認為可透過以下三大面向進一步理解：

- 同一稅捐主體構成複數個主權領域之稅籍居民

此問題主要常見於採取「屬人主義」之國家，其課稅之考量為「人的因素」，而符合該國稅法規範所及之主體則為「稅籍居民」。在所得稅之稅目中，「屬人主義」的作法通常只須認定屬於該國之「稅籍居民」，即對其「全球所得」皆享有課稅管轄權，而不考慮所得係在其他國家或本國所取得者。如我國所得稅法第 3 條第 2 項第一句，即是對**營利事業之總機構在我國境內者，就其全球營利事業所得**，合併課徵營利事業所得稅。而單一主體分別構成數個國家之稅籍居民時，即會產生彼此競合之狀況。

- 同一稅捐客體構成複數個主權領域之來源所得

當各國以「地的因素」為課稅考量時，則以「屬地主義」觀察該筆所得與該國之連結所在。如所得稅法第 2 條，個人綜所稅之部分，不論是否為我國境內居住之個人（即我國稅籍居民），皆對**我國來源所得課稅**。而當一筆所得同時符合數個國家認定之來源所得時，將產生所得來源地之競合。

- 居民地與所得來源地之競合

某一主體被認為係一國之稅籍居民，取得他國之來源所得時，究竟如何課稅，仍有競合之可能。

上開三大爭議之解方，可能會透過各國之間簽訂「租稅協定」，或修改其內國法之結構，究其關鍵，實則繫於各國所行使之課稅管轄權限之範圍何在，以及用以判定稅籍居民和來源所得之標準為何。

「屬人主義」和「屬地主義」作為國家得否就特定經濟成果享有稅收的連結模式。兩種模式的選擇可能具有量能課稅原則或稽徵成本之考量：採取屬人主義在單一課稅管轄權下，由於係針對其不分國界領域之全球所得，確實可以較為完整地評價個人或營利事業之所得，但須要付出更高的稽徵成本、時間、費用或需要更多來自納稅人方面的資訊提供、程序配合；選用屬地主義固然其納稅相關之證據資料通常都發生於國內，從而相當程度上較方便於稽徵實務運作，但也有可能造成稅基外流，排擠產業等負面效應。其中，屬地主義比起屬人主義，更經常被認為含有「受益課稅」之色彩。換言之，由於國家提供了可信的法律體系、完善的基礎設施而成的社會環境，使得人民得以藉此創造屬於個人的財富，故該國得以此分享基於其建設而來之經濟成果。於此脈絡下，如果不去明確指出系爭所得與該國之聯繫基礎何在，屬地主義將失所附麗，因此我國所得稅法第 8 條以下列出各款我國來源所得之類型，並再以解釋函令之方式創設「所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則」，作為依據。

而本文假設之模擬案例，實際所關切之對象即在「我國如何主張課稅權限」。對於外國人 A，是否構成我國稅籍居民？對於系爭報酬，是否構成我國來源所得？前開操作現行法條與解釋函令後，卻無法得到一個令人滿意的答覆，故以下本文將從各個規範之目的出發，重新審視在模擬案例之解釋適用。

（二） 所得稅法第 7 條第 2 項各款之解釋、適用

本項所規範者，即為我國之稅籍居民中之自然人部分。既然係針對「自然人」所設置，其與法人在法律中（至少在稅法領域中）區別之必要在於自然人的活動會受到生理因素的限制而生老病死，且基於人性尊嚴，需具備一定程度的生活水準。舉例而言，一家公司不可能經歷過考國家考試念到頭昏眼花、吃太辣辣兩頭這種事情，但自然人就會。是以在解釋，適用某一自然人之行為時，應同時從其物理上是否為生物所能達成和其在社會下的意涵，綜合考量之。

至於稅籍居民之判斷因素，基於稽徵調查之方便或許有參酌國籍、戶籍，居留天數等形式要件之作法，然而亦當從實質層面之個人經濟、社會活動之中心考量。課稅乃對經濟行為之觀察，除此之外，基於個人社會地位進行的交際往來（諸如扶養親屬、看病）也能直接反映出其稅捐負擔能力，故當國家欲以將特定之個人劃入其課稅管轄權下時，應將其經濟、社會活動中心作為實質基準之考量。本文認為，認定稅籍居民規範應以實質基準為主，符合量能課稅；並以形式基準為輔，作為輔助判斷實質基準之因素。以下謹以所得稅法第 7 條第 2 項各款進行討論：

- 我國境內有無住所

「住所」在所得稅法中並無更詳細之定義。實務上曾有以民法第 20 條之標準，援引作為主張者⁷。以文義解釋出發，本文認為，「住」的用語係指一段時間的停留，只是未必像英文中的 **live** 和 **stay** 一樣明顯的時間或目的區別。舉例而言，我們會說與家人同「住」、颱風天時「住」在避難所或來去旅遊時「住」在飯店。從而，似乎得以選擇某處作為停留場所作為個人欲在該處開展其經濟、社會活動之「充分條件」。惟單從住所之所在，顯然無法直接認定其經濟、社會中心即在此處。是以，住所若作為一種形式判斷基準，意義於**物理上**可供人停留、使用，並作為輔助認定個人是否以此為中心開展其經濟、社會活動之因素存在。

- 經常居住在我國境內

本文認為，經常在語意上通常係在表達某種行為之發生頻率；居住行為則是停留在某處之行為，故類似則於前開之住所，係形式上間接反映個人實質經濟社會、活動之因素。綜合以上兩者，本條文之要件即為：達到某種程度之居住行為。若謂之經常者，所指對象為居住時間上的長短，那又與第 2 款之居留有何區別之實益，似有極大問題。

- 同一課稅年度內於我國境內居留滿 183 天

與第 1 款之「居住」相比較，居留與居住若以「主觀上長期停滯與否」區別，在本文所採之形式要件說下，還要去判斷個人之主觀意識，似乎有疊床架屋，徒增稽徵難度之不利。其次，183 天為一課稅年度 365 天之半數，即為超過百分之五十，似與第 1 款之「經常」頻率有所扞格，令本文感到相當疑惑不解。

- 台財稅字第 10104610410 號令

實務上在解釋適用所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款時，通常會使用此認定原則作為判斷基準。其構成要件包括：我國境內有戶籍、在我國境內居留滿 31 天，居留未滿 31 天但生活與經濟重心在我國境內。戶籍者，一如住所，應作為形式之認定基準。惟第 1 款之原文既然為「經常」，何以在有戶籍時又以 31 天（約莫百分之八點三上下）為標準？更將實質認定之「生活與經濟重心」於不滿 31 天時始作為考量因素，產生價值上之嚴重錯亂。

綜觀上述針對所得稅法第 7 條第 2 項與認定原則之討論，本文認為其編排架構有極大之瑕疵。首先，何以就境內有無居所再去區分經常居住（第 1 款）與境內居留（第 2 款）？在本文看來，單單住所便可以足以作為認定稅籍居民之形式要件了，不必將住所與居住或居留綁在一起，造成

⁷ 如最高行 87 年判字 1658 號、北高行 90 年訴字 4326 號。

解釋、適用後者時還要考慮住所之因素。其次，居住與居留之分界點若如本文所見繫於個人之主觀，則與形式基準易於調查、證明之目的不符；除非居住與居留具有客觀上之本質差異，否則應無加以區分之必要。再者，包含認定原則在內，一個稅籍居民竟然有「經常」、「183 天」與「31 天」三種差距甚大之時間要素，而他們又有內容各異的適用前提，這並非代表我國法律面面俱到、鞭辟入裡，反倒意味著價值紛亂不一，多頭馬車。末者，本應作為規範骨幹之實質判斷基準卻被放到解釋函令的最末端才納入考量，更是凸顯出立法者與行政機關對於稅法的肆意曲解，著實令人遺憾。本文認為，應於所得稅法中指明我國稅籍居民於自然人以經濟、社會活動中心之實質判斷為原則，並以境內住所、停留天數、各自獨立之形式因素作為輔助判斷，並透過符合授權之解釋函令就形式因素為明確、詳細之認定⁸。

（三）所得稅法第 8 條第 3 款之解釋、適用

系爭法律原文為：「在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。」現行實務再以台財稅字第 11000061702 號令（即所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則）進行解釋、適用。

● 我國境內提供勞務之報酬

本款所謂報酬者，即提供勞務之對價。根據勞務內容之不同，大致可以分為獨立性之執行業務或其他非獨立性之類型。此種經濟活動所涉及之要素至少包含「提供勞務」、「使用勞務」、「支付對價」、「收取對價」。若將勞務想像為一種具備實體之商品，可以較為形象化上述之交易：出賣人提供之商品內容為其勞力、時間、技術，買受人受領商品即本於契約意旨所載之目的去使用其勞務，買賣雙方再支付、收取相當之對價。一般條件下，提供之場所與使用之場所多為同一，然而在跨境交易或有涉外因素介入之情況下，提供與使用則非當然同屬一處。舉例而言，a 國某公司將客服專線設在 b 國，在 a 國的消費者透過專線詢問、客訴，客服專員則是坐在 b 國的機房內提供相關資訊。我國現行對於自然人之綜合所得稅稽徵，原則上採取屬地主義⁹，是以取得我國來源所得者，不論是否為我國稅籍居民，皆有主張有課稅管轄權。

⁸ 類似的觀點可參柯格鐘，所得稅之稅捐主體——所得稅法第 7 條規定與修正建議，月旦法學雜誌 311 期，2021，頁 25。

⁹ 值得注意者係為避免稅基流失，我國實行所得稅額基本條例後，於我國稅籍居民之個人，乃針對其全球所得課徵所得基本稅額。

在國際稅法上，決定勞務報酬之課稅權限所在，有「勞務提供地」、「勞務使用地」和「對價支付地」三種類型¹⁰，而我國所得稅法第 8 條第 3 款主要係採取勞務提供地原則¹¹，以「提供」作為連結因素。然而，主管機關卻在系爭解釋函令中，在營利事業之勞務提供，對於在我國境外進行，但須有我國境內或我國境內居住之個人或營利事業參與、協助始可完成者，亦符合我國境內提供勞務之要件。在本文看來，系爭解釋函令有兩大問題：其一，**自然人與營利事業之提供勞務方式有無區別之必要？**營利事業具有一定的資本規模、組織架構，此非一自然人可比擬者，然而**勞務之本質在於投入技術、勞力、時間**，並不因此而具有本質上的不同，故本文認為系爭解釋函令僅對於營利事業有此認定，即有不當區隔之虞。其二，**將「提供」切割為「進行」與「完成」是否逾越原本法律之文義範圍？**既然我國以勞務提供地為原則，提供行為之認定將影響是否構成我國來源所得甚鉅，故不可不慎。勞務的提供通常係一動態之過程，惟系爭函令所指之「完成」在語意上甚是不清，更有可能與「勞務使用」之概念相混淆，反而造成實際適用時徵納雙方的潛在爭議。本文認為，上述兩項問題須歸咎於所得稅法第 8 條第 3 款本身規範過於簡略，以至於系爭認定原則也不知道從何下手，造成不當的區分與行為的割裂。

延續本文前開對於實質與形式基準之觀點，於判斷勞務所得來源地以提供勞務地為標準時，其實質意義應在提供勞務時所適用之該國資源。由於所得稅係對經濟成果之觀察，金錢流向即為重要審酌指標。在勞務所得中，金錢利益係由勞務之買受方疑移轉至勞務之出賣方，按其經濟實質，似應由報酬實現之地點為標準。惟無論個人或營利事業，投入任何的技術、勞力、時間，除了自身的設備、資歷外，常須利用當地的教育、基礎建設、就業環境等資源，而以此連結至該國得對系爭所得主張課稅管轄權。換言之，當某項勞務之提供使用到我國之天然、人文、經濟、社會資源時，即得以提供地原則認定為我國來源所得。惟如稅籍居民之實質判斷以經濟、社會活動中心會有調查困難、稽徵經濟之困難，去一項一項任頂使用我國的何種資源將曠日費時，故須其他的形式基準輔助判斷。合理的形式基準，除了以提供勞務之場所，本文認為或許可以納入系爭勞務之提

¹⁰ 參陳清秀，中華民國來源所得之認定標準問題——以勞務所得為中心，財稅研究第 39 卷第 5 期，2007，頁 1 到頁 40；黃源浩，勞務所得作為中華民國來源所得，會計師季刊 250 期，2012，頁 44 到 58。

¹¹ 最高行政法院 95 年判字 1254 號：「『在中華民國境內提供勞務之報酬』係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬由何人支付或何地支付，在所不問。」

供須具備我國政府或職業公會之執照，牌照、免許等，達到調查簡便之目的。

- 但非我國境內居住之個人，於一課稅年度內在我國境內居留合計不超過 90 天者，其自我國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限

本款但書之適用前提須為符合我國境內提供勞務之報酬，於該當但書之要件時，例外不認定為我國來源所得，排除在我國之課稅管轄權外。其主體之構成要件為非我國稅籍居民者，並未在我國境內達到一定之居留期間；客體要件為系爭報酬由我國境外僱主所支付。

查本款但書早在半個世紀前的民國 52 年訂立，當時的法律與社經環境皆與現在勢必有極大落差，惟不能僅就此歷史因素，便全盤否定此條文之正當性。由於需同時符合非稅籍居民、時間、外國雇主三個因素，不妨從此三點切入，分析為何排除在我國來源勞務所得之外。首先，本文認為不應在判斷所得來源之規範中，又加入稅籍居民之考量，此將與所得稅法第 2 條對於個人有我國來源所得時，不分我國稅籍居民與否，皆須課稅之立法價值相衝突，產生矛盾。其次，以居留時間之長短作為排除之因素，除了基於時間太短以致投入之稽徵成本與所得本身可能不相符外，本文實在不認為有其他理由存在。而在我國雇主部分，似乎可以從前述提及之「對價支付地」標準來理解，用以排除勞務提供地之認定結果。本文認為，系爭但書規定混合了屬人主義、時間因素與對價支付地的考量，或許係出於「即便合於勞務提供地之標準，惟其主體與客體皆與我國之連結過於薄弱」的想法，其背後似乎有這樣的一套邏輯存在。

（四） 案例適用

以下將以前開討論之應然面向，簡單地回顧前言所提及之模擬案例：

- 外國人 A 是否為我國稅籍居民？

先以實質的經濟、社會活動中心來觀察，外國人 A 的確在我國主權範圍內工作，此時應由稽徵機關舉證此課稅事實，而稽徵機關可藉由時間、住所等形式基準協助判斷。本案中由於 A 停留天數過短，以此間接反映出我國並非其經濟、社會活動中心所在，故 A 非屬我國稅籍居民。

- 系爭報酬是否為我國來源所得？

實質審視其勞務內容，為提供其所具備之技術並協助我國周遭海域風力發電機組之設置。由於我國機構對風場位址之研究、政府設置相關法令規範，相關人員或材料透過我國教育或貿易才能供應，諸多面向皆可導出 A 若缺乏來自於上述我國之建設、資源，A 將無法施展其技術。縱使本件 A 所在之場所為外國船隻，或系爭機組之經營、所有權人非我國營利事業或個人，仍不免妨礙我國就此主張構成我國來源所得。形式基準上，由於風

電機組的某些作業可能需要主管機關同意或報備，以此作為判斷之因素，洵屬合理。惟綜合考量其 A 之非稅籍居民身份、來台之時間以及報酬支付的來源，本文認為與我國之關聯因素過低，而例外認定非屬我國來源之勞務所得。

綜上所述，由於 A 並非我國稅籍居民，亦無我國來源所得，欠缺人與地之聯結因素，故我國無從對系爭報酬行使課稅管轄權，即系爭勞務報酬不須在我國繳稅。

肆、 結論

（一） 總結

本文僅就稅籍居民與來源所得之部分條文進行審視，指出現行立法與行政上之缺漏，而應以實質與形式之觀點考量，因實質基準具備正當性、形式基準強調簡便，故在符合稽徵可能性的要求下，得兼顧經濟實質與個案正義。於稅籍居民之條文，當以經濟及社會活動中心為實質基準，再以停留時間，住所等形式基準；於勞務報酬所得提供地，則以使用我國各項資源為實質基準，工作地點與執照、許可為形式基準，以符合稅法之應然面向。

（二） 展望

本文之討論尚未就立法論提出具體的看法，故日後得進一步研究如何在法條中呈現實質基準與形式基準之要件，或其舉證責任上之分配等。於稅籍居民之部分，針對時間因素之長短，容有透過實證或比較法上之討論予以明確訂立之可能。在勞務所得之但書規定，則有深入探討其背後因素之需要。本文期許自己能就上述議題進行研究，以臻完備。

伍、 參考文獻

離岸風電趕工！年底台灣海峽離岸風機累計將達 200 支以上，經濟日報，

2022.09.22 最後閱覽日 2022.10.11

風電新貴報到！亞洲爆發力最強風電聚落！技術領先日韓 5 年，實習就給 6 萬薪，商業週刊，2022.09.22 最後閱覽日 2022.10.11

柯格鐘，所得稅之稅捐主體——所得稅法第 7 條規規定與修正建議，月旦法學雜誌 311 期，2021，頁 16 到 25。

陳清秀，中華民國來源所得之認定標準問題——以勞務所得為中心，財稅研究第 39 卷第 5 期，2007，頁 1 到頁 40。

黃源浩，勞務所得作為中華民國來源所得，黃源浩，會計師季刊 250 期，2012，頁 44 到 58。