

東吳大學法學院法律學系

博士班

博士論文

跨境電商課稅之研究－以加值型營業稅為中心

A Study on Taxation of Cross-border E-commerce :

A Focus on Value-added Tax



指導教授：潘維大教授

研 究 生：莊弘仔

中 華 民 國 一 一 一 年 一 月

東吳大學法學院法律學系

博士班

博士論文

跨境電商課稅之研究－以加值型營業稅為中心

A Study on Taxation of Cross-border E-commerce :

A Focus on Value-added Tax

指導教授：潘維大教授

研 究 生：莊弘仔

考試委員簽名或蓋章：

黃源浩

陳清秀

何唯臻

柯裕雄

余敏民

潘維大

中 華 民 國 一 一 一 年 一 月

論文摘要

跨境電商課稅之研究—以加值型營業稅為中心

隨著網際網路科技的進步與普及化，電子商務也隨之蓬勃發展，網際網路因此躍然成為整個「數位經濟」活動的重心。而在日益興盛且模式多元的電子商務交易中，尤以跨境電商透過線上平台提供數位服務的勞務銷售，因該營業人未在國內註冊營業處所，亦難知悉交易及其消費金額，對現行建構於實體經濟上的國內課稅架構，已形成嶄新的稅務挑戰。面對此種跨境電子勞務交易課稅之問題，我國加值型及非加值型營業稅法於 2016 年 12 月 28 日，增訂第 2 條之 1 及第 28 條之 1，明定外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人。其年銷售額逾一定基準者，應自行或委託報稅代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記。然由跨境電商自行或委託國內報稅代理人向稅捐稽徵機關申請稅籍登記及繳納營業稅之模式，是否真能有效掌握稅源及維護租稅公平，恐有待觀察。

由於營業稅為我國第二大稅目，且為所得稅之源頭，掌握營業稅即能掌握大部分之所得稅；又 OECD 於 2014 年提出要求非居住者供應商於消費地國辦理稅籍登記及報繳稅捐建議，歐盟及部分 OECD 國家，如韓國、日本等陸續於 2015 年提出加值稅修正草案，故本文擬以跨境電商課稅之研究為題，並以加值型營業稅為中心，首先說明電子商務之意義、運作型態與跨境租稅管轄權之法理及稅務挑戰，進而介紹我國跨境電商營業稅制發展沿革，再研析比較 OECD「稅基侵蝕與利潤移轉」(BEPS)行動計畫與 2017 年「國際加值稅準則」(International VAT/GST Guidelines)、日本跨境電商消費稅制情形、歐盟「數位經濟公平稅」(Fair Taxation of the Digital Economy)草案及跨境電商加值稅新制 (Cross-border VAT E-commerce)，並以線上叫車服務平台「Uber」、訂房網站「Agoda」、「Line 貼圖」及「Facebook」扣繳退稅爭議進行個案分析，探討電子勞務交易之營運模式，深入了解業者透過跨境電子商務平台銷售電子勞務在我國課稅之問題，最後提出結論及建議，以供後續研提相關立法政策之參考。

關鍵字：跨境電商課稅、電子商務、加值稅、Uber、Agoda、Line、Facebook

Abstract

A Study on Taxation of Cross-border E-commerce :

A Focus on Value-added Tax

With the popularization of the Internet and technology, e-commerce has also flourished. In the increasingly prosperous e-commerce transactions models, especially cross-border e-commerce that provide electronic services through online platforms, it is difficult to know the transaction and the amount of consumption. In view of this, Taiwan "Value-added and Non-value-added Business Tax Act" added Article 2-1 and Article 28-1 on December 28, 2016. Foreign traders, in Taiwan with no premises who sell electronic services to a natural person, shall apply for tax registration and the legal basis for taxpayers of business tax. However, it remains to be seen whether implementation of the new regime is a good method to monitor the tax sources and lead to a fair competition in between domestic and foreign traders.

OECD has requested non-resident suppliers to register and file tax in the country of consumption in 2014. EU members with some other OECD countries such as South Korea and Japan also have successively proposed amendments on the value-added tax in 2015. Since business tax (mainly on value-added tax) is the second largest tax item in Taiwan, This paper will discuss the cross-border e-commerce value-added taxation to leverage and enlarge the source of income tax in Taiwan as follows:

First, explain the definition and characteristics of e-commerce and the principles of cross-border tax jurisdiction. Additionally, introduce the development history of Taiwan's cross-border e-commerce transactions under the current business tax system. Further, compare the OECD "Base Erosion and Profit Shifting"(BEPs), International VAT/GST Guidelines, Japan's cross-border e-commerce transaction value-added tax, European Union's "Fair Taxation of the Digital Economy" in 2018 as well as the new rules of cross-border VAT e-commerce. Furthermore, use recent cases happened in Taiwan, such as "Uber", "Agoda", "Line Stickers", and "Facebook" to probe and analysis the tax problems. Moreover, in conclusion, propose certain suggestions and recommendations for tax authority and researchers in the near future.

Key words : Value-added Tax of Cross-border E-commerce Transactions,Cross-border E-commerce,E-commerce Transactions,Uber,Agoda,Line Stickers,Facebook



目 錄

第一章 緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的	3
第三節 研究範圍及限制	6
第四節 研究方法	8
第五節 研究架構	9
第二章 電子商務之運作型態及課稅原則	12
第一節 電子商務與數位經濟	12
第一項 電子商務之定義	12
第二項 數位經濟之特徵	13
第二節 電子商務之運作模式	16
第一項 企業對企業（B2B）	16
第二項 企業對消費者（B2C）	17
第三項 個人對消費者或營業人（C2C；C2B）	17
第四項 企業、民眾與政府間交易（B2G；C2G）	18
第五項 電子平台模式（B2B2C）	18
第三節 電子商務之商品型態	19
第一項 實體商品	19
第二項 數位商品	19
第三項 線上提供服務	19
第四項 需實地提供之服務	20
第四節 電子商務之課稅原則	20
第一項 租稅中立原則（Neutrality）	20
第二項 效率原則（Efficiency）	20
第三項 明確性及簡便性原則（Certainty and Simplicity） ..	21
第四項 有效性和公平性原則（Effectiveness and Fairness） ..	21

第五項	彈性原則 (Flexibility)	21
第三章	跨境電商之課稅管轄權及稅務挑戰	22
第一節	國家課稅權	22
第一項	依法課稅原則	22
第二項	量能課稅原則	23
第三項	實用性原則	25
第二節	國際稅法之概念及原則	27
第一項	國際稅法之概念與內涵	27
第二項	國際稅法之基本原則	28
第三項	國際稅法之目的	30
第三節	跨境課稅管轄權之分配	32
第一項	屬人主義之租稅管轄權	33
第二項	屬地主義之租稅管轄權	37
第四節	跨境電商之稅務挑戰	38
第一項	關聯性 (Nexus) 之挑戰	40
第二項	資料 (Data) 之挑戰	41
第三項	所得定性 (Characterisation) 之挑戰	42
第四章	跨境電商國內營業稅制發展沿革	43
第一節	營業稅法	43
第一項	納稅主體	44
第二項	納稅客體	45
第三項	課稅方式	46
第二節	網路交易課徵營業稅及所得稅規範	46
第一項	營業人銷售貨物或勞務部分	48
第二項	個人透過網路 (含拍賣網站) 銷售貨物或勞務部分	48
第三節	跨境電子勞務交易課稅新制	49
第一項	修法重點	49
第二項	跨境電子勞務交易課徵營業稅規範	53

第三項	外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定..	55
-----	-------------------------	----

第五章 跨境電商國際增值稅制比較研析59

第一節	OECD「稅基侵蝕與利潤移轉報告」及「國際增值稅準則」	59
-----	-----------------------------	----

第一項	修正常設機構認定原則	61
第二項	消費地課稅原則	68
第三項	境內自然人判斷標準	70
第四項	課稅方式及簡易稅籍登記	72
第五項	進口低價貨物之課稅	73
第六項	課稅資訊交換機制	75

第二節	日本跨境電子商務交易消費稅制	76
-----	----------------	----

第一項	消費稅課徵判定基準	77
第二項	利用網際網路提供勞務之定義	78
第三項	勞務接受者之住所地等判定方法(役務の提供を受ける者の住所等判定方法等)	80
第四項	課稅方式及國外業者登記制度(登録国外事業者制度)	80
第五項	進口低價貨物之課稅	81
第六項	基於租稅條約之課稅資訊交換(租稅条約に基づく情報交換)	83

第三節	歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商增值稅新制	84
-----	-------------------------	----

第一項	歐盟數位經濟公平稅草案內容	85
第二項	歐盟數位服務稅之理論質疑	88
第三項	OECD 對歐盟數位稅之看法及回應	91
第四項	歐盟跨境電商增值稅新制	94

第四節	比較法對我國之啟示	95
-----	-----------	----

第一項	以「顯著經濟上存在」作為課稅的聯繫因素	96
第二項	確立消費地課稅原則	98
第三項	跨境勞務提供之定義宜予修正	100

第四項	境內自然人的判斷標準	101
第五項	簡易稅籍登記及國外業者登記制度	102
第六項	低價進口貨物免營業稅規定應予取消	103
第七項	課稅資訊交換機制	107
第八項	現階段不宜貿然開徵數位稅	108
第九項	全球最低稅負制因應策略	110
第六章	案例評析	112
第一節	Uber 營運模式及課稅問題	112
第一項	Uber 發展背景	112
第二項	Uber 在臺灣營業模式	112
第三項	Uber 在臺灣課稅問題及爭點	115
第四項	小結與評析	126
第二節	Line 貼圖案	130
第一項	事實背景	130
第二項	爭點	132
第三項	小結與評析	138
第三節	訂房網站 Agoda 課稅案	139
第一項	事實背景	139
第二項	爭點	141
第三項	小結與評析	144
第四節	Facebook 扣繳退稅爭議案	145
第一項	事實背景	145
第二項	爭點	146
第三項	小結與評析	153
第七章	結論及建議	158
第一節	研究結果	158
第二節	立法建議	168
參考文獻		181

跨境電商課稅之研究－以加值型營業稅為中心

第一章 緒論

第一節 研究背景與動機

近年來因網路快速發展，電子商務交易方式快速、便捷、省時之特性，正驅動著消費習慣逐漸改變。依據經濟部商業司「電子商務雲端創新應用與基礎環境建置計畫」調查，2014 年臺灣 B2C（企業對消費者）電子商務市場產值為新臺幣（以下同）5,367 億元，較 2013 年的 4,511 億元成長 16.1%；如包含 C2C（消費者對消費者）電子商務 3,541 億元營業額，2014 年市場產值更達到 8,908 億元。又依據財團法人資訊工業策進會調查，2015 年臺灣電子商務市場產值約 1 兆零 69 億元，其中，B2C（企業對消費者）的電子商務市場為 6,138 億元、較 2014 年成長 15.89%；C2C（消費者對消費者）的市場規模為 3,931 億元、較 2014 年成長 11.01%。倘以 2017 年產值 1 兆 2,515 億元依法課徵 5%營業稅，其稅收將高達 626 億元，對挹注國庫收入實有莫大助益。再者，因電子商務已經橫跨不同國境，有各種創新的企業商業模式出現，依市場研究公司 eMarketer 的報告顯示，2015 年全球電子商務市場規模已達 1.8 兆美元，2017 年達 2.304 兆美元，預估 2021 年將增加到 4.479 兆美元，如今跨境電子商務（Cross-border E-commerce，以下簡稱跨境電商）營運已成為全球零售業國際化的主流模式¹。因此，如何確實掌握稅源，對跨境電商課稅，乃為稅捐稽徵機關當前重要課題²。

而在日益興盛且模式多元的電子商務交易中，尤以跨境電商透過線上平台提供數位服務的勞務銷售（如熱門手遊「精靈寶可夢」、叫車系統「Uber」、音樂串流服務「Spotify」、訂房服務「Agoda」或「Booking」等），因該營業人未在國內註冊營業處所，亦難知悉交易及其消費金額，對現行建構於實體經濟上的國內課稅架構，已形成嶄新的稅務挑戰。以叫車系統「Uber」為例，2013 年 Uber 來台

¹ 跨境電商全球概況（上），2016/07/13，<https://info.taiwantrade.com/biznews/跨境電商全球概況-上-1101939.html>，最後瀏覽日期：2020/07/02；Made by Taiwan！跨境電商推廣台灣品牌力，2018/08/24，<https://www.wavenet.com.tw/2018/08/made-by-taiwan%E5%BC%81%E8%B7%A8%E5%A2%83%E9%9B%BB%E5%95%86%E6%8E%A8%E5%BB%A3%E5%8F%B0%E7%81%A3%E5%93%81%E7%89%8C%E5%8A%9B/>，最後瀏覽日期：2020/07/02。

² 鄭桂蕙，跨境電子商務稅務稽徵之挑戰，財稅研究，第 46 卷第 6 期，2017 年 11 月，頁 32-33。

後主要是藉由網路資訊平台媒合閒置車輛、尋找兼職機會的駕駛與需求者而成功創造出大量利潤或潛在利潤的一種新興商業模式。雖然此一商業模式受到許多民眾歡迎，但 Uber 最大的爭議在於其一開始提供的車輛並非營業用小客車，司機亦非職業駕駛人，卻經營類似「計程車客運業」、「計程車客運服務業」或「小客車租賃業」等汽車運輸業之業務³，而車資乃由乘客預先登記的信用卡資料，由 Uber 荷蘭總公司提出扣款，乘客不必直接付錢給司機，且 Uber 主張其在境內無固定營業場所，未在境內提供勞務，不必繳稅云云，因而導致運輸管理層面上的乘客安全、保險責任⁴、駕駛資格、消費爭議處理，以及稅賦層面上的納稅義務、營業競爭（租稅公平）、個人資料保護等種種爭議。

面對此種跨境電子勞務⁵交易課稅之問題，我國加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）於 2016 年 12 月 28 日，增訂第 2 條之 1 及第 28 條之 1，自 2017 年 5 月 1 日施行，明定外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人。其年銷售額逾一定基準者，應自行或委託中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記。其後，財政部 106 年 4 月 24 日台財稅字第 10600549520 號令：訂定「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，自 2017 年 5 月 1 日生效；107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號令：訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」；又於 2018 年 7 月 7 日修正公布統一發票使用辦法第 7 條之 1、第 9 條、第 20 條

³ Uber 於 2017 年 4 月 13 日因應我國法令轉型後改和租賃公司合作，由租賃公司所有營業車搭配有職業駕照的司機來載客；後於 2019 年 10 月 1 日配合政府政策轉變營運模式，從租賃業改為與計程車產業合作，維持資訊平台身分服務多元化計程車隊業者。Uber 轉型與多元化計程車隊合作一週年後，於 2021 年 1 月 7 日宣布成為臺灣境內公司，消費者不再需要支付海外刷卡手續費。

⁴ 由於 Uber 提供的車輛係自用小客車，載客過程中若發生交通事故，車主原本投保的汽車保險可能因其違反保險契約中不得為商業使用規定，而遭拒絕理賠；Uber 則可能因其與司機間係簽訂「居間」或「承攬」契約而非「僱傭」契約，因此主張不負民法第 188 條僱用人連帶責任，而須由司機自負賠償責任。如此，一旦發生交通事故，在無保險制度保障下，消費者所得獲得的損害賠償將甚無保障且不確定。參陳俊仁，優步 Uber 通訊叫車服務業興起對汽車保險法制之衝擊與因應—從美國加州新增訂運輸網路公司保險法規觀察，全國律師，第 19 卷第 8 期，2015 年 8 月，頁 10。

⁵ 依營業稅法施行細則第 4 條之 1 規定：「本法第二條之一所稱電子勞務，指符合下列情形之一者：一、經由網際網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務。二、不須下載儲存於任何裝置而於網際網路使用之勞務。三、其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務。」

之 1 及第 32 條規定，並要求境外電商自 2019 年 1 月 1 日起開立雲端發票，期藉此掌握稅源並促使國內、外相同性質業者得以公平競爭。然由跨境電商自行或委託國內報稅代理人向稅捐稽徵機關申請稅籍登記及繳納營業稅之模式，是否真能有效掌握稅源及維護租稅公平，恐有待觀察。

營業稅（加值稅）究竟是「消費稅」還是「多階段銷售稅」？填補歐盟 1976 年第 6 號指令所刻意留下來的漏洞，也就是將「進口勞務」納入稅基，有什麼制度上不得不然的必要性？這樣的必要性是不是和量能課稅、平等負擔的稅法上正義衡量的標準所面臨的危機有關？在跨境電商交易蓬勃發展的今日，跨境電商可輕鬆跨過國界銷售有形商品及電子勞務給各國消費者，造成跨境電商在消費地國（市場所在地）無須設置常設機構（固定營業場所），即可完成銷售並收取報酬。跨境電商在消費地國（市場所在地）有實質經濟活動，因未設置常設機構（固定營業場所）及申報納稅，導致消費地國（市場所在地）營業稅及營利事業所得稅（以下簡稱營所稅）稅基侵蝕，且對實體店家造成租稅不公平現象。

對於有給付能力之跨境電商，應對其課稅，故無疑問。然而，因網路無國界，「進口勞務」應如何納入課稅範圍？各國間究應如何課稅？租稅管轄權如何界定？如何分配？涉及各國產業發展政策及國際政治角力等多項因素，從經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，OECD）提出之「稅基侵蝕與利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting，BEPS）行動計畫，歐盟「數位服務稅」（Digital Service Tax）及「顯著數位場所」（Significant Digital Presence）概念，OECD/G20「雙柱方案」（Two-Pillar Approach）等，乃至美國繼財政部長葉倫在 2021 年 4 月初表示，支持全球企業最低稅負制，同年 5 月中，美國財政部在與經濟合作暨發展組織（OECD）之稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）行動方案包容性架構指導委員會會議中，再提出全球企業最低稅率應至少為 15%，或可窺知國際間關於跨境電商課稅發展之脈絡，作為國際之一員，我國無法置身度外，並應持續與國際接軌。

第二節 研究目的

由於電子商務乃是把商業活動搬到新興的網際網路上來進行，而有別於傳統

實體店面的交易型態，在傳統交易下，除地下經濟之逃漏暫不討論以外，稅務機關對於交易買賣雙方及交易商品價格大致上均可掌握，然在電子商務交易下，因網路無國界、無地域限制，也不以有實體店面或實體商品為必要，若所有商業活動均透過網際網路完成，有時甚至難以得知（分辨）交易雙方、商品型態或交易金額，此在跨境電子商務交易下，問題益發突顯嚴重；復以數位經濟之發展日興月異，更形成傳統難以想像、多元化之交易活動及消費」型態，對於我國及其他國家建構於實體經濟上之營業（消費）稅制及稽徵實務造成衝擊，而不得不檢討或修正相關法令規範，以杜絕稅基流失。又跨境電子商務交易，因交易人涉2國以上，故國際間各國家有關課稅權歸屬之建構或判斷標準，亦有生雙國重複課稅或均不課稅情形之疑慮。

而隨著「巴拿馬文件（Panama Papers）⁶」及「天堂密件（Paradise Papers）⁷」的曝光，更是掀起各國關注透過境外公司規避稅負的爭議，國際間盛行著一股反避稅的思潮。在經濟全球化、數位化發展趨勢下，一些有心人士利用設於免稅天堂之境外公司，迂迴的規避內國法令與納稅負擔規定，例如：陸資化身為新加坡公司來臺投資、開發房地產、經營線上、手機遊戲；叫車平台業者利用跨境線上平台，不經公司設立、許可登記，即經營計程車客運業，卻未依法繳納我國營業稅與營利事業所得稅；大陸跨境電商業者利用我國低價進口貨物免稅門檻之稅務漏洞，大舉對臺傾銷商品所造成之稅基流失等等。我國現行稅捐稽徵法第

⁶ 2016年4月3日爆發「巴拿馬文件」（Panama Papers）醜聞，莫薩克馮賽卡1150萬份歸檔數位文件外洩，揭露全球政要權貴如何利用境外公司藏匿資產。德國「南德日報」（Sueddeutsche Zeitung）取得文件，隨後與國際調查記者聯盟（ICIJ）分享資訊。國際調查記者聯盟後來開啟可供大眾搜尋的「巴拿馬文件」資料庫，直至今日仍不斷有新發現。巴拿馬文件風波導致多國政壇領袖下台。冰島總理甘勞格森（Sigmundur David Gunnlaugsson）被揭露家人擁有境外帳戶後被迫辭職；巴基斯坦總理夏立夫（Nawaz Sharif）則是被扯出家族和獲利豐厚的海外企業有關，夏立夫因而遭到貪汙指控，被判終身不得從事公職。參陳昱婷（譯者），巴拿馬文件案風暴核心事務所宣布停業，中央社，2018/03/15，<http://www.cna.com.tw/news/aopl/201803150048-1.aspx>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

⁷ 繼巴拿馬文件後，天堂密件（Paradise Papers）5日曝光，揭露包括英國女王伊莉莎白二世在內的各國領袖及各界名人如何運用境外避稅天堂隱藏資產。這些曝光內容將讓各國領袖備感壓力，包括英國首相梅伊和加拿大總理杜魯多，前者矢言阻擋逃漏稅，後者則有核心幕僚牽涉該文件，完全打臉杜魯多競選期間終結海外避稅天堂的訴求。參世界日報，天堂密件 曝光英女王海外金庫，2017/11/06，<https://www.worldjournal.com/5264816/article-%E5%A4%A9%E5%A0%82%E5%AF%86%E4%BB%B6-%E6%9B%9D%E5%85%89%E8%8B%B1%E5%A5%B3%E7%8E%8B%E6%B5%B7%E5%A4%96%E9%87%91%E5%BA%AB/>，最後瀏覽日期：2018/05/24。

12 條之 1 實質課稅條款⁸，其文字之高度抽象性雖賦予稽徵機關介入個案調整空間，然此等反避稅國際議題，OECD 業已提出「稅基侵蝕與利潤移轉」(BEPS) 行動計畫，針對數位經濟所衍生之稅務挑戰提供明確解決建議，我國宜應參採借鏡俾利稅制之完善⁹。

又討論跨境電商交易課稅，乃重在如何能夠課到稅收，如何能夠透過本國稅法擴張在域外之效力，為本論文思考之重點。本研究之目的，在於透過了解電子商務的經營模式、交易型態及流程，來探討傳統課稅觀念與跨境電商課稅管轄歸屬之認知及衝突，並進一步釐清營業稅課稅之正當性、加值型營業稅課稅本質（一般性的消費稅的或多階段銷售稅）、營業稅與營所稅之區別、常設機構原則概念、認定屬性等基本問題，再藉由 OECD「稅基侵蝕與利潤移轉」(BEPS) 行動計畫與 2017 年「國際加值稅準則」(OECD International VAT/GST Guidelines 2017)、日本跨境電商交易消費稅制、歐盟「數位經濟公平稅」(Fair Taxation of the Digital Economy) 草案與跨境電商加值稅新制以及 OECD/G20「雙柱方案」等之比較，透過對於比較法之研究分析，尤其是 OECD 與歐盟之比較、優劣或實務見解，論述我國法規不足之處，得出比較法對我國之啟示，並以線上叫車服務平台「Uber」、訂房網站「Agoda」、「Line 貼圖」及「Facebook」扣繳退稅爭議進行個案分析，探討電子勞務交易之營運模式，分析外國業者透過跨境電商平台銷售電子勞務在我國課稅之問題，最後試圖提出相關立法建議，以供後續研提相關立法政策之參考。

⁸ 稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」

⁹ 黃士洲，我國如何面對 BEPS 最終報告建議—以跨境電商稅務挑戰為主，財稅研究，第 45 卷第 4 期，2016 年 7 月，頁 16-17。

第三節 研究範圍及限制

我國有關境外電商營業人之稅籍登記、營業稅課徵範圍及方式、申報繳納、所得稅課徵、外國平台業者之定義等，係規範在營業稅法、所得稅法、跨境電子勞務交易課徵營業稅規範以及外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定中。所謂加值型營業稅或加值稅（Value Added Tax，簡稱 VAT），是對每個生產及銷售階段所增加之價值課以某個百分比之稅。換言之，係對貨物或勞務在生產、提供或流通之各階段，就銷售金額扣抵進項金額後之餘額（即附加價值）所課徵之稅（司法院釋字第 397 號解釋理由書參照）。營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。加值稅原則上被認為係內地稅，適用範圍原以一國境內貨物或勞務之交易流通為主，但在實務運作上，為求國內、外產品稅負公平，多數國家亦均將貨物之進口做為加值稅課徵之對象。一般來說，營業稅或加值稅屬於消費稅，並不是針對營業人進行課稅，而是針對消費者課稅¹⁰；至於營所稅，便是針對公司營業收入課稅。換言之，營業人因營業行為所繳交之營業稅，是透過售價轉嫁給消費者負擔，實際負擔營業稅者為消費者；而營利事業年度結算有盈餘，所繳交之營所稅，其稅捐的實際負擔者才是營利事業本身¹¹。自歐洲共同市場諸會員國先後採行加值稅以來，加值稅已成為一種趨勢，大多數國家，例如：德國、日本、韓國、歐盟及我國等，均採取加值稅。

按我國營業稅法第 1 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第 2 條規定：「本法所稱加值型之營業稅，係指依第四章第一節計算稅額者；所稱非加值型之營業稅，係指依第四章第二節計算稅額者。」現行營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，但以加值型營業稅為主（本論文之討論範疇亦以加值型營業稅為主），前者依營業稅法第四章第一節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第四章第二節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅。依營業稅法第 15 條第 1 項規定，營業人當期銷項稅額（指營業人銷售

¹⁰ 黃源浩，歐洲加值稅之形成及發展－以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，第 118 期，2005 年 3 月，頁 91、96、100。

¹¹ 陳清秀，稅法各論（上），元照，2 版 1 刷，2016 年 3 月，頁 437-439。

貨物或勞務、或依規定所應收取之營業稅額)扣減進項稅額(指營業人購買貨物或勞務時,依規定支付之營業稅額)之餘額,即為當期應納或溢付營業稅額。

由於跨境電商交易涵蓋的稅目有營業稅(增值稅)、所得稅、關稅……等,範圍既廣且深,然因營業稅為我國第二大稅目,且為所得稅之源頭,掌握營業稅即能掌握大部分之所得稅;又 OECD 於 2014 年提出要求非居住者供應商於消費地國辦理稅籍登記及報繳稅捐建議,歐盟及部分 OECD 國家,如韓國、日本等陸續於 2015 年提出增值稅修正草案¹²,而我國跨境電子勞務交易新制主要即是參考 OECD 建議及歐盟、韓國、日本等國家作法,故本文擬以跨境電商課稅為題,並以增值型營業稅為中心,首先說明電子商務之意義、運作型態以及跨境租稅管轄權之法理,進而介紹我國跨境電商營業稅制發展沿革,再研析比較 OECD 「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫與 2017 年「國際增值稅準則」、日本跨境電商消費稅制、歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商增值稅新制,並以線上叫車服務平台「Uber」、訂房網站「Agoda」、「Line 貼圖」及「Facebook」扣繳退稅爭議進行個案分析,探討電子勞務交易之營運模式,深入了解業者透過跨境電子商務平台銷售電子勞務在我國課稅之問題。

本論文雖欲聚焦於營業稅,然在論述過程中,實無法避免觸及些許所得稅的議題,例如歐盟數位服務稅、利潤貢獻度、常設機構、OECD 雙柱方案及臉書(Facebook)在臺灣廣告費有關扣繳退稅之爭議等等。OECD 租稅協定範本及多數國家所得稅法係以「常設機構」(Permanent Establishment, PE)作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準,在國際租稅上,在所得來源地國有常設機構,所得來源國才能對其行使課稅權;我國「固定營業場所」之法律概念,源自國際租稅所指之「常設機構」,乃是作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準,原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題,亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。常設機構雖為所得稅之概念,在我國稅法中,與「常設機構」相類似的概念,除規定在所得稅法第 10 條的「固定營業場所」及「營業代理人」外,營業稅法第 2 條、第 6 條、第 28 條及網路交易課徵營業稅

¹² 李青霖,境外電商課稅新制,稅務旬刊,第 2364 期,2017 年 5 月 31 日,頁 23。

及所得稅規範第 2 條亦有相關規定。按我國營業稅法第 28 條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」只要是固定營業場所於營業前必須申請稅籍登記，分別課營業稅及營所稅。而歐盟數位服務稅係打破常設機構概念，改以「應稅數位服務收入」(Taxable Revenues) 建構「經濟關聯」，課徵新稅，使價值創造地國取得課稅權，歐盟定義數位服務稅是企業所得稅屬性，繳納後，可作為應納企業所得稅的稅額扣抵，然而，針對來自勞務目的地的銷售總額課徵，其特徵屬性反倒更接近間接稅(消費稅)。又相對於歐盟推動之數位服務稅制，OECD/G20 則是於 2019 年 3 月提出所謂的「雙柱方案」，使市場地區對於企業在該地所創造及產生之價值具有課稅權(全球數位稅)以及「全球反稅基侵蝕」(全球最低稅負制)。上開範圍以外之所得稅議題，因論文篇幅有限，則暫不討論。

第四節 研究方法

本文所採之研究方法主要為：

一、文獻分析法

以蒐集、整理、分析國內外相關法規、研究報告、文獻期刊、碩博士論文等為基礎研究資料，並輔以實務見解及網路資料以為歸納分析。

二、發展研究法

要研究跨境電子商務交易課稅之問題，就必須先了解電子商務之運作模式及商品型態之發展變化，進而就我國及國際間跨境電子商務交易加值稅制發展沿革及現況分析比較，俾洞悉跨境電子商務交易衍生課稅問題之所在，並探究如何掌握課稅資料稽核軌跡，發現問題並妥為因應。

三、比較研究法

由於網際網路的全球化發展，世界各國的稅制同樣面臨數位經濟所衍生之稅務挑戰，了解國際稅制的因應之道，有助於我國稅制之完善，本文擬以 OECD「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫與 2017 年「國際加值稅準則」、日本跨境電商消費稅制、歐盟「數位經濟公平稅」草案與跨境電商加值稅新制，以及 OECD「雙柱

方案」(Two-Pillar Approach)為比較法上之對象，另針對美國「經濟實質連結條款」(Economic Nexus)，法國、奧地利、西班牙、英國、美國與印度等相關國家數位服務稅制概況，亦有所著墨，進一步研究是否有值得我國參考借鏡之處。

四、個案研究法

「Uber」網路叫車平台 2013 年來臺灣後，因未合法登記及繳稅，致爭議不斷；我國留日學生販賣日本地區專賣「Line 貼圖」，有關當事人是否為境內營業人或雖屬境外營業人，但在中華民國境內設有固定營業場所，而以固定營業場所資本主之身分，成為境內營業人之爭議；知名國際旅遊訂房網站「Agoda」來臺成立辦事處，經營國內訂房業務，未依稅法規定辦營業登記並開立統一發票，遭國稅局補稅及罰款案；「Facebook」扣繳退稅爭議案等，本文擬以上開案例進行個案分析，並以 Uber 營業稅案臺北高等行政法院 106 年度訴字第 848 號行政判決與最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決、Line 貼圖臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決與最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決、訂房網站 Agoda 營業稅案財政部 107 年 1 月 31 日台財法字第 10613956890 號訴願決定書及 Facebook 扣繳退稅爭議案，試評析上開案例在臺灣課稅問題。

第五節 研究架構

本研究架構大致上共計七章節，分別為：緒論、電子商務之運作型態及課稅原則、跨境電商之課稅管轄權及稅務挑戰、跨境電商國內營業稅制發展沿革、跨境電商國際加值稅制比較研析、案例評析、結論及建議。

第一章 緒論

說明本文：一、研究背景與動機；二、研究目的；三、研究範圍與限制；四、研究方法；五、研究架構。作為本研究之開端。

第二章 電子商務之運作型態及課稅原則

由於數位經濟發展日新月異，形成傳統難以想像、多元化之交易活動及消費型態，故本章擬先說明：一、電子商務與數位經濟；二、電子商務之運作模式；三、電子商務之商品型態；四、電子商務之課稅原則。發現問題並開展以下各章

節。

第三章 跨境電商之課稅管轄權及稅務挑戰

稅捐，是國家或地方團體，依財政目的的法律規範，對滿足構成要件者，所課徵無對價性之金錢給付。而課稅管轄權（或稱稅收管轄權）所呈現的，是一國的地位、主權或統治權。一國的課稅權力原則上可以自主決定，但當跨國交易時，因其事涉兩國或兩國以上的課稅管轄權，故課稅權力將受制於兩國或兩國以上的國際租稅條約或國際法慣例的限制。本章擬探討重點為：一、國家課稅權；二、國際稅法之概念與原則；三、跨境課稅管轄權之分配；四、跨境電商之稅務挑戰。以釐清並避免雙重課稅與雙重不課稅，以及防杜稅捐規避與逃漏稅捐行為。

第四章 跨境電商國內營業稅制發展沿革

我國電子商務營業稅制，依時序發展為：一、營業稅法。二、網路交易課徵營業稅及所得稅規範。三、跨境電子商務交易課稅新制。本章擬擇其重點及發展歷程說明之，其中尤以2016年12月28日營業稅法修正內容為本章之核心議題。

第五章 跨境電商國際加值稅制比較研析

在比較法方面，我國跨境電子商務交易營業稅新制，主要是參考OECD建議及歐盟、韓國、日本等國家作法，而日本甫於2015年修正消費稅法，故本文擬以：一、OECD「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫及2017年「國際加值稅準則」；二、日本跨境電商消費稅制；三、歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商加值稅新制；四、比較法對我國之啟示。做為比較法上之對象，並針對常設機構認定原則、消費稅課徵判定基準、跨境勞務提供之定義、境內自然人判斷標準、課稅方式、國外業者登記制度、進口低價貨物之課稅、歐盟數位經濟公平稅草案內容、歐盟數位服務稅的理論質疑及其可能引起之貿易衝突、OECD雙柱方案等議題，進一步研究是否有值得我國參考借鏡之處。

第六章 案例評析

本章擬以實務上四個重要案例：一、「Uber」網路叫車平台2013年來台後，因未合法登記及繳稅，致爭議不斷；二、我國留日學生販賣日本地區專賣Line貼

圖，有關當事人是否為境內營業人或雖屬境外營業人，但在中華民國境內設有固定營業場所，而以固定營業場所資本主之身分，成為境內營業人之爭議；三、知名國際旅遊訂房網站「Agoda」來台成立辦事處，經營國內訂房業務，未依稅法規定辦營業登記並開立統一發票，遭國稅局補稅及罰款；四、「Facebook」扣繳退稅，有關扣繳義務之正當性、我國電商可否代位申請適用扣繳新制及退稅爭議等。茲以Uber營業稅案臺北高等行政法院106年度訴字第848號行政判決與最高行政法院107年度判字第199號判決、Line貼圖臺中高等行政法院107年度訴字第136號判決與最高行政法院108年度判字第40號判決、訂房網站Agoda營業稅案財政部107年1月31日台財法字第10613956890號訴願決定書（案號：第10601576號）及Facebook扣繳退稅爭議為案例，以深入了解業者透過跨境電子商務平台銷售電子勞務在我國課稅之問題，並探討實務上對納稅主體或營業場所之認定、稅捐規避與逃漏稅之處罰爭議、非常規定價、固定營業場所、課稅聯繫因素等議題。

第七章 結論及建議

綜合以上章節研究，提出結論與建議。

第二章 電子商務之運作型態及課稅原則¹³

第一節 電子商務與數位經濟

第一項 電子商務之定義

所謂電子商務（Electronic Commerce，EC），有論者將其定義為：係指透過網路進行商業交易行為，包括契約之任何階段，如訂購、物流、支付價金等各階段有透過網路進行交易，均屬之。例如：在網路上購買書籍，而在便利商店取書付款，或在網路上訂購下載電腦遊戲並透過網路以信用卡付款之情形。此種在網路上完成交易，尤其是商品也在網路上交付之情形，完全不必有實體商店之物理設施，與一般傳統交易顯有重大差異¹⁴。

而經濟部商業司在「2013 年中華民國電子商務年鑑」中，將電子商務定義為：「運用先進資訊科技，同時藉由組織作業的流程改造，來達到減低組織營運的成本開支，提升作業效率，增加客戶滿意度之商業活動。廣義而言，舉凡交易雙方均以電腦以及手機、電子紙、平板電腦等新興的手持式電子產品（handhold device），透過網路（有線、無線或行動網路）進行交易活動或相關服務活動都可稱之為『電子商務』。」如商業電子資料交換（Electronic Data Interchange，EDI）、金融電子資料交換、網路銀行、網路下單，電子購物、電子訂單、行動支付等等都涵蓋在電子商務之範疇¹⁵。

財政部則將電子商務定義為：「是指利用網際網路所進行的商業活動，包括商品交易、廣告、服務、資訊提供、金融匯兌、虛擬商城、市場情報與育樂節目販售等，也就是以電子傳遞的型態經由網路完成傳統交易的模式，包括私人企業內部網路、公司間的商業網路及公眾使用的網際網路，都是電子商務的範圍¹⁶。」綜上所述，電子商務就是把傳統的商業活動（commerce）搬到新興的網際網路

¹³ 本章有關電子商務之定義、運作模式、商品型態等，參莊弘仔，跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（上），植根雜誌，第34卷第5期，2018年5月，頁163-166。

¹⁴ 陳清秀，國際稅法，元照，4版1刷，2019年9月，頁746。

¹⁵ 中華民國電子商務年鑑 Taiwan Ecommerce YearBook，2013年—電子商務的定義，<http://ecommerceenvironment.blogspot.tw/>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

¹⁶ 財政部稅務入口網，電子商務簡介，2016/08/30，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/675/6817430380880522488>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

(internet) 上來進行，故簡言之，電子商務應可稱之為：乃指任何經由電子化形式所進行的商業交易活動。

第二項 數位經濟之特徵

隨著網際網路的普及化，促使資訊科技不斷地求新求變，電子商務也隨之蓬勃發展，網際網路因此躍然成為整個「數位經濟」活動的重心。電子商務與數位經濟有高度關聯性並常相提並論，某種程度上可謂相輔相成只是名稱不同。所謂「數位經濟」(Digital Economy)，是指結合各種資訊科技與電子商務所產生的新經濟活動。換言之，即是「以數位科技為基礎的經濟活動」。OECD 在 BEPS 第 1 號行動計畫中，提出幾個「數位經濟」下與稅捐課徵有關之重要特徵，試說明如下¹⁷：

第一款 移動性 (Mobility)¹⁸

1、無形資產之移動性 (Mobility of Intangibles)

無形資產的研究與發展是數位經濟的關鍵特點，企業投入無形資產的研究與發展，通常可以帶來顯著的價值創造和經濟利益。例如：電子商務業者可以透過開發數位系統 (a multi-layer digital activity) 來管理物流平台 (包括倉庫和運輸能力)，隨著業務的發展，這些無形資產的重要性不斷增長，亦帶來顯著的價值。但這些無形資產的權利通常可以輕易在關係企業之間分配 (assigned) 和轉移 (transferred)，從而導致無形資產的所有權可能與其研發的活動，經常有分離之現象。

2、使用者及消費者之移動性 (Mobility of Users and Customers)

由於資訊與通訊技術 (ICT) 的進步以及數位經濟的發展，意味著使用者越來越有能力進行跨境商業活動。例如：本國使用者可以輕易的在線上購買國外軟體；更可能在出國時於第三國使用該軟體。消費者日益增長的流動性使得許多消費者使用虛擬個人網絡 (virtual personal networks) 或代理伺服器 (proxy servers)

¹⁷ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，臺大法學論叢，第 48 卷第 1 期，2019 年 3 月，頁 267-272。

¹⁸ OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 65-68.

或匿名網站，讓用戶身份和位置的辨識，更加地困難。

3、業務功能之移動性 (Mobility of Business Functions)

雖然在真實的商業環境中，「企業營運地」(business location)、「供應商所在地」(the location of suppliers)及「客戶所在地」(the location of customers)可能分散在不同地點，但由於電信 (telecommunications)、資訊管理軟體 (information management software) 及電腦的普及化，企業更能夠集中管理全球業務，跨境銷售貨物及勞務也變得更加容易，在所得來源地配置從業人員已非必要性。企業一方面可以集中經營管理，另一方面也可以保持企業營運地之靈活性，資訊與通訊技術 (ICT) 的進步，讓企業將功能與資產分布到不同國家之能力得以增強。簡言之，藉由網絡及伺服器的有效運用，無形資產、使用者及企業的價值創造功能，都具有高度之移動性，因而導致國際間稅收管轄權的歸屬更加困難。

第二款 對資料和用戶參與之依賴性 (Reliance on Data and User Participation)

在「數位經濟」中，企業為了業務目的通常會收集其客戶、用戶、供應商和運營的數據，由於數據已成為內含豐富訊息的資料庫，因此，蒐集及分析數據之能力，在數位經濟時代越趨受到重視，特別是有關「大數據」(Big Data)之運用。2011 年「麥肯錫全球大數據報告」(McKinsey Global Institute Report on Big Data)即指出，藉由分析及運用大數據所創造的價值，在美國衛生領域，估計可高達 3,000 億美元；在歐洲一般政府領域，則可達 2,500 億歐元；並估計運用大數據可產生 6,000 億美元之消費者剩餘 (consumer surplus)。報告中也強調，大數據創造價值的五大主要途徑為：(1) 資料庫的建立使得有分析能力的利益者，更容易即時獲取數據；(2) 透過進行實驗並分析數據的改變，可以了解改變的原因並能增進管理績效；(3) 細分使用者以客製化產品和服務；(4) 以自動演算法替代 (replacing) 或輔助 (supporting) 人為決策並改善決策品質；(5) 促進新業務模式、產品和服務的開發¹⁹。

¹⁹ Id.at 68-70.

第三款 網路效應 (Network Effects)

「網路效應」(Network Effects)是指用戶的決定可能直接影響其他用戶獲得的收益。在經濟學或商業中，消費者選用某項商品或服務，其所獲得之效用與「使用該商品或服務的其他用戶人數」具有相關性時，即稱之為具有「網路效應」或「網路外部性」(Network Externalities)。某些網路效應來自用戶的「邊際效用」(Marginal Utility)，用戶數量越多，所創造的價值就越高。最常見的例子是電話或社群網路服務，例如：使用某一社交軟體的用戶人數越多，則每一位用戶所獲得之使用價值就越高。「網路效應」是「數位經濟」的一個重要特徵，即使某一特定技術的主要目的不是在於與他人互動，技術擁有者仍會因為「網路效應」的外溢而獲益。例如：當有越多人廣泛採用的操作系統 (a widely-adopted operating system) 時，軟體廠商便會設計更多適用於操作的產品，因而帶來更好的使用者體驗²⁰。

第四款 多邊商業模式 (Multi-sided Business Models)

「多邊商業模式」(Multi-sided Business Models)是指在市場中有多個群體互動，每個群體的決策透過正面或負面的外部性 (through a positive or negative externality)，都會影響其他群體。正面外部性的多邊商業模式，例如：支付卡系統 (payment card system)，當有越多的消費者使用支付卡，那麼此種支付方式對商家就越價值；而有越多商家接受支付卡，消費者也越能從支付卡中獲益。因此，支付卡系統業者可以藉由補貼消費者、向商家收取手續費之方式營利。數位經濟的崛起，使多邊商業模式在跨境環境中更加流行。對此，多邊商業模式在數位經濟下有兩個關鍵特性值得注意：(1)「靈活性」(flexibility)；(2)「遠距離經營業務的能力」(reach)²¹。

²⁰ OECD (2015), supra note 18, at 70-71.

²¹ OECD (2015), supra note 18, at 71-72.

第五款 具有獨占或寡占傾向 (Tendency Toward Monopoly or Oligopoly)

由於許多企業具有優勢技術或強勢商標，網絡效應加上較低的增量成本，使企業在短時間內佔據主導地位，因此在數位經濟的領域中，獨占 (monopoly) 和寡占 (oligopoly) 市場的形成，經常屢見不鮮²²。

第六款 波動性 (Volatility)

在數位經濟的領域中，由於當事人間對於科技進一步的發展，其競爭通常較為激烈；對於新加入者的進入門檻也較低，因此具有不穩定之波動性 (volatility)²³。

第二節 電子商務之運作模式

電子商務之運作模式多樣化，較常見者，列舉以下幾種²⁴：

第一項 企業對企業 (B2B)

指企業與企業間 (Business to Business) 運用資訊科技及網路所進行的商業活動，例如電子資料交換就是運用標準化的電子文件，發展上中下游企業間的資訊整合。而除了 EDI 外，也包括：金融電子資料交換系統、安全認證中心企業內網路、電子採購、電子轉帳、供應商自動補貨、增值網路及銷售點系統等。企業利用 B2B 模式，透過網際網路串聯上下游廠商，達到資訊與物流上的整合，創造出完整的供應鏈，不但能有效率地節省人力與物力成本，更能與供應商及客戶建立更快速地溝通管道，使得企業能有餘力進一步開發潛在客戶及擴大市場範圍，而達到提高市場佔有率及銷貨收入之目的。例如：1999 年創立的阿里巴巴，主要提供電商線上交易，旗下之「阿里巴巴國際站」即是著名的 B2B 平台。在

²² OECD (2015), supra note 18, at 73.

²³ OECD (2015), supra note 18, at 73.

²⁴ 財政部稅務入口網，電子商務簡介，前揭註 16；呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心，東吳大學法律學系碩士在職專班碩士論文，2015 年 7 月，頁 14-22；集客 ibi，B2B B2C B2B2C 差異 用實例帶你瞭解電商經營模式，<https://inboundmarketing.com.tw/e-commerce/b2b-b2c-b2b2c%E5%B7%AE%E7%95%B0.html>，最後瀏覽日期：2020/1/10。

阿里巴巴國際站，各個供應商能夠展露自己的產品，就宛如一個大型的展覽會，阿里巴巴國際站提供這個會場，讓各供應商可以接觸到更多買家，對買家而言，也可以更有效率地找到自己需要的東西，節省周轉的時間。

第二項 企業對消費者 (B2C)

指企業透過網際網路對消費者 (Business to Consumer) 提供商品或服務，又稱為「電子商業」，包括：線上購物、網路個人理財、證券下單、線上資料庫、產業資訊服務及政府服務等應用均屬之。此種電子商務交易模式係現階段最為廣泛之電子商務交易活動，例如：博客來網路書店、美國的亞馬遜公司 (Amazon.com, Inc.)，其經營模式就是典型的 B2C。「博客來網路書店」為我國國內最大的網路書店，其透過個人化的首頁與瀏覽紀錄推播，向使用者銷售書籍、影音與其他日常用品，由於是直接對接客戶，其在庫存掌控、客服等方面之管理都相對容易，能夠提供給客戶品質較高之服務體驗。

第三項 個人對消費者或營業人 (C2C；C2B)

C2C，指消費者間 (Consumer to Consumer) 自發性的商品交易行為，如一般個人式拍賣網站、二手跳蚤市場、BBS 站或社群網路服務網站 (如 Facebook) 進行貨品交易、聊天或 e-mail 傳遞等。C2B，即消費者對企業 (Consumer to Business)，與 B2C 模式相反，C2B 的核心是以消費者為中心，由消費者來主導企業，強調用「匯聚需求」取代傳統「匯聚供應」之型態。換言之，即是消費者利用互聯網之集合功能，讓消費者從被動接受企業提供之產品與服務，轉變成主動向企業要求商品品質、價格上之優惠、或是交易方式。C2B 模式是利用網際網路的特性，把消費者的購買需求集結形成一個巨大之訂購力量，不但將消費者的地位提高，更讓消費者有能力與企業行談判議價²⁵，例如：淘寶、易趣、拍拍等網站上之團購業務以及代購²⁶等均屬 C2B 模式。

²⁵ MBA 智庫百科，<https://wiki.mbalib.com/zh-tw/C2B>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

²⁶ 工商時報網路家庭旗下的拍賣平台露天市集 2014 年 6 月 25 日發表「台灣電商新趨勢報告」，該公司表示，平台上有 6,000 萬件商品，其中有 120 萬件是預代購的商品，其交易金額約有 70 億元。露天拍賣營運長曾薰儀表示，在網路電子商務業者一片速度經濟為導向情況下，該公司的研究發現，預購及代購的市場相當龐大，換言之，慾望經濟及粉絲經濟的勢力不容忽視，可以預

第四項 企業、民眾與政府間交易（B2G；C2G）

B2G 模式即企業與政府之間（Business to Government）通過網路進行交易活動的運作模式，它的概念是商業和政府機關能使用中央網站來交換數據，並在政府法令架構下，透過網路進行交易，例如政府採購法於 1999 年 5 月施行後，政府機關採購金額在 10 萬元以上，都必須透過行政院公共工程委員會網路公告，企業只要符合資格，都可以透過網路以公平公開方式與政府進行投標交易。C2G 是指消費者與政府機構間（Consumer to Government）的電子商務活動，亦即政府將提供民眾之服務以電子化之方式表達，或是政府與民眾間所進行的各種電子活動，例如：電子通關、電子報稅、自然人憑證系統等。

第五項 電子平台模式（B2B2C）

電子平台模式亦可稱之為 B2B2C（Business to Business to Consumer），係指管理者透過網際網路與電子設備架構出一個類似虛擬百貨公司之電子平台，並集結許多供應商或零售商，在這個虛擬百貨公司之電子平台上成列商品及服務的一種新型態之電子商務模式。例如：「PChome 商店街」即是臺灣知名的 B2B2C 平台，不只主打 24 小時快速到貨的服務，更不收供應商的刊登費，而是透過不同類型商品的成交紀錄收取手續費獲利。其他例如：中華郵政電子平台、東森購物電子平台、momo 摩天商城、Yahoo！超級商城等，均屬電子平台經營模式。

電子平台之管理者運用規模經濟之概念，提供各供應商或零售商許多有償或無償之廣告服務及制式化之訂單系統，讓各供應商或零售商能以最小成本最大收益之方式經營管理其所販賣之商品與服務，同時也造就了商品的多元性；另一方面，由於電子平台將企業與消費者之需求緊密整合在一起，所以電子平台本身並沒有建置倉庫，有關貨物儲存及運送方式，係由電子平台管理者與物流業者及供

期這是 C2B 型態勢力崛起的新趨勢，中時新聞網，露天拍賣：C2B 正崛起，<https://tw.news.yahoo.com/%E9%9C%B2%E5%A4%A9%E6%8B%8D%E8%B3%A3-c2b%E6%AD%A3%E5%B4%9B%E8%B5%B7-220138090--finance.html>，最後瀏覽日期：2021/10/28；自 2019 年 1 月 1 日起，中國大陸電子商務法正式生效，有史以來首次直接管理代購行徑。根據電子商務法規定，所有代購參與者必須註冊為電子商務經營者，並且必須同時在中國和代購所在地區獲得經營執照，同時必須依法在中國和代購所在國家和地區納稅，<https://tw.news.yahoo.com/%E9%9C%B2%E5%A4%A9%E6%8B%8D%E8%B3%A3-c2b%E6%AD%A3%E5%B4%9B%E8%B5%B7-220138090--finance.htm>，最後瀏覽日期：2021/10/28。

應商或零售商進行資源整合，商品不用「入倉」的特性，讓 B2B2C 平台的管理成本相較低廉，也進而推動了物流產業的蓬勃發展。透過提供供應商或零售商平台，並且努力優化顧客的購物體驗，B2B2C 的電商經營模式就能夠創造多方皆贏的局面。

第三節 電子商務之商品型態

電子商務中網路交易之商品型態，依財政部之說明，大致可分為以下型態²⁷：

第一項 實體商品

消費者透過線上型錄瀏覽並訂購商品，企業仍須透過傳統陸運、海運或空運方式遞送貨物。例如：衣服、書籍、食品。

第二項 數位商品

數位商品是由數位資訊所構成，而數位資訊是指各種型態的資訊，文字、圖形、聲音及影像等經過數位電子計算處理，以數位重新編碼所形成的一套純數學程式。所以各種型態的資訊一旦利用數位化技術予以儲存及轉化，就稱為數位商品。例如：線上供應軟體及其維護、提供線上遊戲、電影、音樂等。

第三項 線上提供服務

- 1、專業諮詢服務的提供，例如：線上法律及醫藥查詢、股市行情分析、銀行及金融諮詢服務等。
- 2、網路預約服務，例如：航空訂位、訂票、預約飯店餐館、電影及音樂會入場券等。
- 3、互動式服務，例如：電腦遊戲、網路交友等。
- 4、網路遊戲交易，例如：遊戲人物的寶物、裝備之買賣及交換等。

²⁷ 依財政部稅務入口網之說明，係將電子商務之商品型態分為（一）實體商品（二）數位商品（三）線上提供服務，惟其最後更新日期為 2016 年 8 月 30 日，依 106 年 4 月 24 日台財稅字第 10600549520 號令訂定之「跨境電子商務交易課徵營業稅規範」，電子商務之商品型態尚應包含第 4 種「需實地提供之服務」，參財政部稅務入口網，電子商務簡介，前揭註 16。

第四項 需實地提供之服務

其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務，如經由境外電商營業人之網路平台提供而於實體地點使用之勞務，例如：線上訂房網站 Booking.com、Agoda，以及線上叫車服務平台 Uber 均屬之。

第四節 電子商務之課稅原則

國際間關於電子商務課稅之討論，可以回溯至 90 年代，當時即有人建議，應在電子商務之領域，導入全新之課稅規則；甚或認為應針對網站使用流量，課徵所謂的「位元稅」(Bit Tax)。然而，在 OECD 中具有主導地位之工業化國家，並不希望因新稅之課徵，阻礙當時還屬萌芽階段之資訊科技產業的發展。此關鍵性之緩和觀點，也在 1998 年於渥太華舉行之 OECD 部長級會議中確立。在上開會議中，並未決議在電子商務領域開徵新稅，而是僅針對電子商務增值型營業稅，提出「渥太華租稅架構條件」(Ottawa Taxation Framework Conditions)，此也是對於「數位經濟」課徵增值型營業稅規範上之濫觴。上開電子商務交易之課稅原則分別為²⁸：

第一項 租稅中立原則 (Neutrality)

是指國家在課稅時，對於各種電子商務交易之類型間，以及電子商務交易與傳統交易間，應維持稅制規劃之中立性及公平性，使租稅負擔不會影響企業間競爭條件之公平性。換言之，企業在從事各種商業決定時，無庸考慮課稅問題，而僅須審酌經濟因素。故而，納稅人 (taxpayers) 在相類似之情況下，從事相類似之交易活動時，應受到相類似之課稅待遇。

第二項 效率原則 (Efficiency)

亦即稅捐稽徵經濟原則，是指納稅人的法規遵循 (compliance) 成本和稅務稽徵機關的行政成本應該盡量減少。

²⁸ OECD (2015), supra note 18, at 152；陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 746-747。

第三項 明確性及簡便性原則（Certainty and Simplicity）

是指課稅規範應當明確、簡便且容易理解，以便納稅人可以在交易之前預見課稅結果，包括了解何時、何地以及如何計算其稅額。

第四項 有效性和公平性原則（Effectiveness and Fairness）

是指課稅應在正確的時點課徵正確的稅額，應盡可能採取適當之因應對策，以減少逃漏稅或租稅規避之可能性。

第五項 彈性原則（Flexibility）

是指課稅制度應具有彈性和動態性，以確保課稅制度能及時配合科技及商業發展，與時俱進。

然而，「針對電子商務的交易型態，既不應給予任何租稅優惠，也不應給予任何租稅上之歧視」，從目前國際實務發展趨勢來看，似乎並未成功。許多大型跨國電子商務集團所賺取之利潤，幾乎不用繳納或是只繳納少許稅額，不僅違反「租稅公平原則」也和「競爭中立原則」之目標背道而馳²⁹。

²⁹ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，前揭註 17，頁 273-274。

第三章 跨境電商之課稅管轄權及稅務挑戰

第一節 國家課稅權

所謂稅捐，是國家或地方團體，依財政目的的法律規範，對滿足構成要件者，所課徵無對價性之金錢給付。不論維持市場或提供給付，稅捐隨著國家「必要之惡」一同存在，蓋所有民主法治國均強調，國家應保護人民自由財產，不過度介入市場，私經濟活動與成果，原則上均歸屬私人，故為維持國家運轉，勢須向有稅捐負擔能力之人課稅。國家徵稅，因此與國家自身之存在有同樣必要性，亦為維持現代文明之代價。在現代法治國家，國家必須依法課稅，稅捐立法與執行必須有實效，稅捐負擔應公平合理。自此，衍生出稅捐法的三個重要基本原則，即為「依法課稅原則」、「量能課稅原則」與「實用性原則」³⁰，依法課稅原則源自民主原則，量能課稅原則源自人民生存與發展的保障，實用性原則（稅捐稽徵經濟原則）則源自大量行政之效率要求³¹，簡述說明如下：

第一項 依法課稅原則

依法課稅原則又稱稅捐法定主義或租稅法律主義。憲法規範對國家行使租稅權力之主要限制，係由法治國原則所直接導源出，要求租稅權力之課徵，應有法律之依據，是為「租稅法律主義」所由生。所謂「法律主義」，乃法律保留原則之展現³²。憲法第 19 條規定人民有依法律納稅的義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅的義務（釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692、第 703 號解釋參照）。

稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率並列，屬稅捐之法定構成要件。稅基在學

³⁰ 柯格鐘，稅改專欄論文集，元照，2014 年 3 月，頁 4、9。

³¹ 黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），植根，2012 年 3 月，頁 203-204。

³² 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 151。

理上稱「稅捐基礎」(Tax Base)，是「稅捐衡量基礎」之簡稱，為稅捐客體的數量化，屬稅捐法定構成要件之一。稅基乘上稅率，即可算出稅額。從而，稅基範圍的寬窄，影響稅額甚鉅，故稅基不僅是現實上計算稅額之基礎，也是國家在制定稅法，最應注意的構成要件之一³³。

第二項 量能課稅原則

稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債，除其課徵應以法律規定其發生之構成要件，以符合稅捐法定主義之要求外，其負擔之歸屬及其輕重，原則上應以稅捐債務人之負擔能力為準，而不得以國家對其提供之保障或服務之成本或效益為度。亦即應依量能課稅原則，而不得依對價原則³⁴。

量能課稅又稱所謂的量能平等負擔。憲法第 7 條規定平等原則，要求相同事物應為相同處理，不同事物應為不同處理。在稅法上，稅捐平等原則有「水平的平等」與「垂直的平等」二者。「水平的平等」(Horizontal Equity)要求相同地位的人應被相同對待，相同經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔；「垂直的平等」(Vertical Equity)要求不同支付能力者，負擔不同的稅負。稅捐的平等也可以理解為「恣意的禁止」。釋字第 682 號、第 694 號、第 696 號解釋理由書即謂：憲法第 7 條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定³⁵。換言之，在稅捐課徵上，非有正當理由，並有法律依據，對於人民不得有倚輕倚重之情形，以符平等原則。無法律或法規命令為依據而為差別待遇者，不論其理由為何，皆違反租稅法律主義（稅捐法定主義）；有法律或法規命令做依據為差別待遇而無正當理由者，雖不違反租稅法律主義，但仍違反平等原則³⁶。

量能課稅，顧名思義指「衡量」納稅人之「稅捐負擔能力」而「課稅」之意。

³³ 柯格鐘，稅改專欄論文集，前揭註 30，頁 13、15。

³⁴ 黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），前揭 31，頁 163-164。

³⁵ 陳清秀，稅法總論，元照，11 版，2019 年 9 月，頁 55-57。

³⁶ 黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊增訂 3 版），植根，2015 年 12 月，頁 265-266。

按「量能課稅」原則下，國家必須找尋人民具「稅捐負擔能力」之時點，對人民課徵稅捐，以便國家獲得所需之財政收入。而經由觀察人民之經濟活動，人民最具有「稅捐負擔能力」之時點分別為：一、所得發生時；二、財產積聚時；三、花錢消費時。此為人類經濟活動中，產生現金流量，使活動參與者因此具備稅捐支付能力之三個階段，而實務上各自對應得即為「所得稅」、「財產稅」、「消費稅」（或稱「增值稅」等）稅目。所得發生時，一般最具有能力負擔稅捐，而財產積聚時，亦表示將來有能力負擔稅捐，均不難理解；而花錢消費時，雖意味著財產的減少，然因消費者的「稅捐負擔能力」，其實是隱藏在「消費行為」之中，故而對其課稅。例如：一個有能力購買勞力士手錶或法拉利跑車的人，顯然是具有「稅捐負擔能力」的，至少，其一定比只能買路邊攤手錶或國產小汽車的人，更有能力負擔稅捐。故而，我國同日本及大多數國家一樣，均針對消費行為課徵消費稅。惟我國並沒有所謂「消費稅」之稅目，而是以「營業稅」加以取代。理論上，稅捐稽徵機關應就全國消費者，每月或每年的消費額進行統計，才能對消費者定期發出稅單進行課稅；然而，實務上並不可行。是故，不論是日本的「消費稅」或我國之「營業稅」乃要求營業人記帳並對其營業行為課稅，讓營業人以售價內含稅款方式，將消費稅轉嫁給消費者負擔，營業稅本質就是消費稅，此亦是營業稅在學理上被歸類為間接稅之道理³⁷。

我國營業稅以往採取多階段營業總額（毛額）課徵，從生產到銷售與最終消費者各階段之營業人，均應負擔營業稅。因而產生重複課稅與稅上加稅，貨物與勞務經過的交易次數越多，此種不合理情形就越嚴重。由於多階段總額（毛額）型營業稅，將因銷售階段多寡而異其稅捐負擔，不利於多個銷售階段之營業人，故被質疑違反租稅競爭中立性原則與平等原則。爰此，於1985年11月15日修正營業稅法，原則上廢止總額（毛額）型營業稅制度，改採「增值型營業稅」制度³⁸。其後再於2001年7月9日修正名為「增值型及非增值型營業稅法」，自2002年1月1日施行。依現行營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納

³⁷ 柯格鐘，稅改專欄論文集，前揭註30，頁5、115-116。

³⁸ 立法院公報，第74卷第81期，頁41-42；陳清秀，稅法各論（上），前揭註11，頁437。

稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義（釋字第 688 號解釋理由書參照）。

換言之，營業人因營業行為所繳交之營業稅，是透過售價轉嫁給消費者負擔，亦即，實際負擔營業稅者為消費者；而營利事業年度結算有盈餘，所繳交之營利事業所得稅，其稅捐的實際負擔者才是營利事業本身。故而，兩稅之實際負擔者並不相同，因此學理上並不認為營利事業所得稅與營業稅為重複課稅，此點應無爭議。然國家既已對人民之所得課稅，復又對人民之消費（或財產）課稅之法理何在？按租稅收入是國家最重要的財政支出來源，依財政學的理論，政府的財政收支，是以「量出為入」為原則，換言之，在維持國家運作之必要（一定）支出下，如果不課徵消費（或財產）稅，即須提高所得稅或其他稅負，以維持國庫相同收入。惟若提高個人所得稅率，相較於從事地下經濟者未繳納所得稅負，無異是更形加重受薪階層之稅負負擔，故而歷史上，從無國家採單一稅制，而均採多元稅制，既課徵所得稅，也課徵消費稅等其他稅目。不論歐盟、美國、日本等國家，稅捐收入多倚賴所得稅與消費稅（營業稅），兩者相輔相成，為國家最重要稅收來源³⁹。

第三項 實用性原則

稅務行政除應有法律為其依據，以符稅捐法定主義外，並應兼顧公平及經濟的目標⁴⁰。稅捐之稽徵為大量行政，其執行之經濟性在稅務行政上極為重要。因此，稅捐稽徵經濟原則與量能課稅原則及稅捐法定主義並列為稅捐法建置之三大重要原則。稅捐稽徵經濟性的問題，德國學說上以稅捐之簡化稱之，簡化為達到稅捐稽徵經濟性的形式手段，其實質目的乃在兼顧平等課稅的同時，降低徵納成本。稅捐稽徵經濟原則實踐的手段主要為：（1）簡化稅捐法的規定；（2）利用代徵、間接稅或週期稅之稅捐客體歸屬基準日的規定等減少申報單位；（3）類型化或概數化稅基的計算基礎；（4）推計課稅；（5）自動報繳及書面審核；（6）利用

³⁹ 柯格鐘，稅改專欄論文集，前揭註 30，頁 6、116。

⁴⁰ 黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊增訂 3 版），前揭註 36，頁 393。

擬制而後例外移轉舉證責任（如遺產及贈與稅法第 5 條第 5 款及第 6 款⁴¹規定）⁴²。

稽徵經濟原則的考量常常被立法或稅捐行政機關引來說明，對於某一種課稅事實，不盡然遵守量能課稅原則之稅務行政上的技術困境。與之類似，但由稅捐義務人或納稅義務人提出之經濟性的要求則是「比例原則」，該原則要求手段與目的間在經濟上之必要性與相當性⁴³。稅捐法中有一些規定乃以簡化稽徵程序，提高稽徵效率為目的。例如就源扣繳制度即是基於稅捐稽徵經濟的考量，藉由私人的力量便利國家以較少的人力與財力，及早取得稅收，這也是一般認為扣繳制度目的合憲之理由所在。降低徵納成本為稅捐稽徵經濟原則之重要目標，其憲法上的基礎為第 23 條，關於基本權利限制之必要性的要求。其在行政程序法上的具體化為該法第 7 條所定之比例原則。基於該原則，稅捐稽徵有關之規定，應注意避免增加納稅義務人過多之協力義務⁴⁴。

比例原則或稱為禁止過分原則，依多數學說所示，以下列三項原則所共同建構，也就是適當性原則、必要性原則與狹義比例原則。簡述如下⁴⁵：

1、適當性原則（Geeignetheitsprinzip）：

所謂適當性原則，乃要求國家所採行之公權力行為應具備合目的性，與其所欲達成之行政目的有正當合理之關聯性。故採行之手段與行政目的無涉，故屬不許；縱有行政目的之考量，然欠缺正當合理之關聯者，亦屬法之所禁。

2、必要性原則（Notwendigkeitsprinzip）：

所謂必要性之要求，係指在國家行為中，就諸種同樣能達成行政目的之手段，國家有義務選擇對人民侵害最小者。國家權力於憲法秩序中負有義務，必待其

⁴¹ 遺產及贈與稅法第 5 條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：……限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限（第 5 款）。二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限（第 6 款）。」

⁴² 黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），前揭註 31，頁 201、589-590、593。

⁴³ 黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），前揭註 31，頁 135-137、149、201。

⁴⁴ 黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊增訂 3 版），前揭註 36，頁 398。

⁴⁵ 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」－比例原則在稅法領域之適用，前揭註 32，頁 154。

餘同樣能達成目的且對人民侵害較小之行政手段已不存在，方有採行較大侵害行為之可能性。因此，學理上亦有稱為「最小限制（侵害）原則」。

3、狹義比例原則（Angemessenheitsprinzip）：

所謂狹義比例原則，係指就公益與私益間利益衡量之觀點言，公權力行為對於關係人或第三人所造成之損害，不得與欲達成目的之利益顯失均衡⁴⁶。是故，國家不得從事不敷成本之公權力行為，亦不得要求人民負擔無界限之公義務。

第二節 國際稅法之概念及原則

第一項 國際稅法之概念與內涵

租稅是國家主權的象徵，是國家藉由其政治權力參與分配而取得的財政收入，實現其以國家為主體的特定分配權力關係。因為租稅屬於一國主權範圍內得以自主之事，故對於他國的人與事不僅無課稅權，亦無法干涉。但隨著國際經貿往來不斷發展與各國經濟聯繫不斷加深，而帶動了國際稅法興起，國際稅法之概念在 19 世紀末期，即已經廣被提出⁴⁷。尤其自第二次世界大戰以來，隨著國際經濟、技術、貿易、投資、交通、通訊、文化之快速發展，形成經濟全球化與世界經濟國際化，使課稅關係也跨越一國領域而形成國際租稅法律。關於國際租稅是否包括跨國租稅以及間接稅是否包含在國際租稅概念之內，見解不一。狹義說認為，國際租稅僅指兩個或兩個以上國家，憑藉其政治權力，所形成國家與國家間的租稅利益分配關係，該說嚴格區分國家租稅與國際租稅；廣義說則認為，國際租稅除了指國家與國家間租稅利益分配關係之外，還包括一國對跨國納稅主體課稅，進而形成跨國租稅課徵關係，亦即國際租稅除狹義的國際租稅外，還應包括一國的涉外交易租稅，而所涉及的稅目範圍除了所得稅、財產稅之外，還應包括關稅、營業稅等間接稅稅目。實則，國際稅法係指規範涉及國際間交易活動所發生之課稅關係之法律制度，乃係調和跨國納稅主體及課稅客體在國際租稅分配

⁴⁶ 陳清秀，稅法總論，前揭註 35，頁 61。

⁴⁷ 黃源浩，國際稅法講義，自版，2017 年，頁 6；廖益新，國際稅法學，北京大學，2001 年 6 月，頁 1-2。

之法律⁴⁸。

進步言之，國際稅法在實際運作之過程中，直接牽涉的是各國稅捐稽徵機關，針對國際間跨國交易活動所產生之經濟成果，行使課稅權利之相關議題⁴⁹。故而，國際租稅並非意味著在國家之上另有跨國境之稅捐債權人，得針對發生於跨國境之經濟活動行使其固有之稅捐高權、課徵租稅，毋寧乃係內國稅捐稽徵機關，針對具備一定聯繫因素之涉外交易活動或財產關係，依其國內程序核課、稽徵相關稅捐⁵⁰。

自二次世界大戰後，國際貿易活動日益頻繁，凡跨國的經濟活動必然涉及到二個或二個以上國家課稅權利之行使，傳統國際稅法的重心在以一套合乎事理之邏輯來協調國家間行使課稅權利，避免雙重課稅，以促進國際貿易的發展。但隨著近年來網際網路與相關技術突飛猛進之發展，促成商流、物流、金流、資訊流的全球流動，具有虛擬性及無國界性等特徵，衍生出當初制定國際稅法規時，無法預見之新型態商業模式，傳統規範在適用上不斷發生捉襟見肘的情況，國際間避稅的類型層出不窮，故自 2013 年起 OECD 公布了 15 個「稅基侵蝕與利潤轉移行動計畫」，旨在解決國際課稅之核心問題，相關的後續討論仍持續至今，如何防堵國際間的雙重不課稅與避稅活動，乃為國際間重要的討論焦點⁵¹。

第二項 國際稅法之基本原則

有關國際稅法之原理原則，依學者見解，大致包括下列原則⁵²：

第一款 主權獨立與分配公平原則

國家針對國際或涉外租稅事件之課稅管轄權，原則上係依各國主權原則，依據各國內國稅法規範，決定對於何種範圍內的國際租稅事件，行使其課稅高權。

⁴⁸ 張進德，國際稅法—兼述洗錢防制法與避稅關係，元照，2018 年 2 月，頁 1-2；劉劍文，國際稅法學，北京大學，2 版，2008 年 8 月，頁 12。

⁴⁹ 黃源浩，論國際稅法中的居民稅收管轄權，東海大學法學研究，第 46 期，2015 年 8 月，頁 62。

⁵⁰ 黃源浩，論納稅義務人國際租稅條約之濫用，輔仁法學，第 41 期，2011 年 6 月，頁 276-277。

⁵¹ 梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（上），財稅法令半月刊，第 42 卷第 9 期，2019 年 5 月，頁 20。

⁵² 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 2-8；柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，月旦法學雜誌，第 268 期，2017 年 9 月，頁 112-116。

正由於各租稅管轄區（tax jurisdiction）之主權獨立，各國在國際法上也享有相同主權的地位，故任何主權國均不得對另一主權國，以超越其本國主權方式，行使自己的主權權限，此即主權平等原則。從而，各國對於國際租稅事件之稅收管轄權，必須是基於主權平等原則，進行公平合理的分配。

國家課稅權獨立行使不受他國干涉之故，因此，各國稅制仍有許多差異。為避免重複課稅，以促進國際間經濟活動交流，各國稅法多定有防止雙重課稅之規定；又為解決國際間雙重課稅與防杜逃稅及避稅問題，各國也多有締結國際租稅協定。而 OECD 也於 1977 年發布「關於對所得及資本避免重複課稅之協定範本」（Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capita，以下簡稱 OECD 租稅協定範本），最近一次修正為 2017 年，提供各國締結租稅條約或協定之參考。在國際稅法上，納稅人在居住地國家，也就是稅收居民，通常連結「全球所得課稅原則」；對於非境內居住者，則連結「領域課稅原則」，僅就納稅義務人在該國領域境內從事經濟活動所取得之「來源所得」課稅。而在跨國所得中，一般涉及所得來源地國及居住地國，可分別依據來源地課稅管轄權或居民課稅管轄權對同一筆跨國所得進行課稅。因此，如何劃分課稅管轄權，才能實現稅收分配之公平性，乃為國際稅法之一大課題⁵³。

第二款 競爭中立、互惠與歧視禁止原則

所謂競爭中立又稱租稅中立原則，意指租稅在商品或服務之競爭中，應扮演中立角色，不應成為影響市場競爭之因素。中立的國際稅捐體制，既不鼓勵、也不阻礙納稅人進行國內或國外投資、選擇消費本國或外國產品，不應對資本、勞務及貨物等在國際間之流動性產生影響，以利資源在全球為合理之利用。特別是在加值型營業稅具有重要性，也在國際稅法扮演重要角色。

所謂互惠原則，乃指各租稅管轄區對於來自於對方租稅管轄區之納稅義務人或者從事跨境經營或經濟活動之待遇，應基於對等關係，相互給予比照內國納稅義務人或者從事於同樣跨境經營或經濟行為者，相同的稅捐法地位。

⁵³ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 2。

所謂歧視禁止原則，則指各租稅管轄區不得對處於相同條件下之納稅義務人，基於其是否為稅籍居民身分的不同，給予一個不具正當化理由的差別待遇，此種不具有正當化理由之差別待遇，即屬歧視。

第三款 量益課稅與量能課稅原則

所謂量益課稅原則，係指依照納稅義務人之受益程度，分配其該負擔的稅捐；而量能課稅原則，則指應依納稅義務人之負擔能力，分配其應負擔的稅捐。雖然在稅捐法學領域中，普遍認為量能課稅原則才是基本原則，卻也不否認量益原則仍屬部分之稅捐，特別是屬於地方稅捐與不動產財產稅捐之正當化基礎，亦即納稅義務人之所以繳納該等稅捐，是為了反應其對當地基礎建設、公共設施或公共服務所造成之公共財政上的負擔。而國際稅法中關於屬地因素連結之「來源地國課稅原則」，正是租稅法之量益課稅原則的具體展現；反之，關於屬人因素連結之「住所地國課稅原則」，則是量能課稅原則的反應。

第四款 國際稅捐效率原則

稅捐效率原則，是指以最小費用獲取最大的稅捐收入，並利用稅捐的經濟調控作用，最大限度的促進經濟發展，或是最大限度的減輕稅捐對經濟發展的妨礙。在國際稅法中亦講究所謂的效率原則，亦即，各國對跨國稅捐之稽徵程序，或為滿足稅捐債權而進行之事實調查或蒐集證據資料程序中，必須考量稅捐稽徵雙方因此所需支出之成本費用，不應使相關之納稅義務人負擔不成比例的依從成本，也不應使稅捐稽徵機關為實現其稅捐債權而支出過高比例的稽徵成本。

第三項 國際稅法之目的

國際稅法作為國濟經濟法之一環，其主要目的除滿足各國所必要之財政稅收、促進跨越國境間之貿易與經濟活動發展外，乃在避免雙重課稅與雙重不課稅，以及防杜稅捐規避與逃漏稅捐行為，簡述如下⁵⁴：

⁵⁴ 柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，前揭註 52，頁 116-120。

第一款 避免雙重課稅與雙重不課稅

為促進全球貿易與自由化環境，排除各個租稅管轄權對於跨境進行貿易、商品或服務提供之納稅義務人，在同一時段內課徵同種類型的稅捐，蓋因此種兩邊（或多邊）課稅權均積極行使之衝突現象，將造成重複課稅的問題，而重複課稅也勢必對於跨越國境間之國際貿易與經濟活動形成嚴重之租稅障礙。換言之，同一納稅義務人之同一客體，在同段時間裡，應在不同租稅管轄權下，僅被課徵一次性稅捐，此即「一次性課稅原則」。截至 2017 年 12 月 31 日止，各國彼此間已經簽屬超過 3,700 個租稅協定，以避免稅收管轄權之積極衝突；我國也與 33 個國家間簽訂雙重課稅防免的租稅協定⁵⁵。

另一方面，國際租稅實務也開始產生一種反向衝突的現象，即跨境提供商品或服務之納稅義務人，利用各國租稅體制彼此間法律規範的歧異、各種稅捐優惠規範，或與各租稅管轄區簽屬租稅協定，或是透過私法契約或私法組織形式之安排，以達成讓兩邊之租稅管轄區，對於同一納稅義務人之同一稅捐客體，在同一段時間裡，均不予課稅，或僅對其課以極低的有效稅負，此即稅收管轄權消極衝突現象，即所稱「雙重不課稅現象」，不僅損害各國稅收、掏空財政稅基，也嚴重扭曲市場競爭秩序。就此，OECD 於 2013 年 2 月提出「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫，希望從各種面向作為，藉以遏止在跨境活動中所出現之雙重不課稅現象，詳如後述。

是以，國際租稅法基於「一次性課稅原則」，在避免不同租稅管轄權對同一稅捐財進行雙重課稅的同時，也要避免各國彼此間因法律規範或政策互不協調，造成對於同一納稅義務人，均未有效徵收稅捐的雙重不課稅現象。

第二款 防杜稅捐規避與逃漏稅捐行為

稅捐規避行為係行為人或納稅義務人以其私法契約或私法組織形成自由，而鑽取各國間因為稅捐法律規範或政策不一所產生規範漏洞，以獲取不當節省的稅捐利益。以我國而言，以實質課稅原則為由，承認稅捐稽徵機關有權據以調整納

⁵⁵ 財政部，所得稅協定問答集，2020/07/08，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/191?cntId=1018>，最後瀏覽日：2020/11/25。

稅義務人的稅負，始於釋字第 420 號解釋明揭：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」後於 2009 年稅捐稽徵法增訂第 12 條之 1，明定實質課稅原則。國內多數之稅捐法學者，也多承認稅捐規避行為與實質課稅原則的正當性，在國際租稅之領域中，亦然。而逃漏稅捐行為則是行為人或納稅義務人以故意，而為隱匿（包括虛偽不實、不完全陳述與完全不陳述）應課徵稅捐事實的行為，此行為具有可罰性，蓋因其隱匿課稅基礎事實，涉及故意行為者，甚至應以刑事罰手段加以制裁。

國際租稅法中所處理的主要對象，原則上是對於所得稅或是屬於所得稅的類型（例如我國之所得基本稅額、德國地方自治團體課徵之商業稅），以及各種與所得稅有關之附加稅或公共負擔。至於非屬所得稅之財產稅與消費稅，原則上都是適用所在地課稅原則與消費地課稅原則，基本上不會有雙重課稅或雙重不課稅之現象，傳統上也不是國際租稅法要處理的主要問題。然而，隨著跨國網路商業行為越來越加興盛，新型態網路交易與網路服務不斷推陳出新，面臨衝擊的不僅是個人所得稅與營利事業所得稅而已，也對各國本屬在地消費性質之營業稅，同樣產生重大影響。在網路貿易或商業行為中，由於營業人是透過網路去提供商品或服務，該營業人未必在境內設有固定營業場所或常設機構，是以本來透過營業人銷售行為在收取代價或費用同時而欲加徵之營業稅，往往無法在稅捐實務上有效的被貫徹或執行，從而形成營業稅在稽徵實務上嚴重的體制性漏洞⁵⁶。

第三節 跨境課稅管轄權之分配

課稅管轄權（或稱稅收管轄權）所呈現的，是一國的地位、主權或統治權，係指一國稅捐稽徵機關得以針對跨國交易活動主張享有之課稅權力。一國的課稅權力原則上可以自主決定，但當跨國交易時，因其事涉兩國或兩國以上的課稅管轄權，故課稅權力將受制於兩國或兩國以上的國際租稅條約或國際法慣例的限制。此乃因一方面基於現實因素，一國無法將其統治權延伸到他國境內；另一方面，在國際法上一國對其課稅權無限延伸也不被允許。是以，必須與一國的納稅

⁵⁶ 柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，前揭註 52，頁 132-133。

主體或課稅客體間有相當的連結及歸屬關係才能成為課稅標的，若非如此，國家課稅權之行使將會流於恣意而侵略其他國家主權⁵⁷。

在此概念下，一國的課稅管轄權範圍，應受制於其國家本身政治權力所及的範圍。換言之，課稅管轄權是以國家主權所及的人員及其領域為範圍，此係各國實施課稅管轄權的主要法理依據，亦為「屬人主義」(Personal Link System)與「屬地主義」(Territoriality System)區別的租稅法制。在國際租稅稽徵中，各國大多以納稅義務人或課稅對象與本國的主權存有某種屬人或屬地性質的連結因素，作為行使課稅管轄權的認定標準，簡述如下⁵⁸：

第一項 屬人主義之租稅管轄權

所謂屬人主義之租稅管轄權，乃指一國政府依據其「人員」(居民)範圍作為行使課稅權力的認定標準，也稱為「居住地課稅原則」。在此原則下，一國政府僅考量納稅義務人與本國的關聯，對於符合該國稅務居住者身分的納稅義務人，其取自全球的全部所得都應依法納稅，不論其所得是取自於境內或境外。在自然人部分，主要依據個人在課稅國有居所、住所或具有國籍；在法人方面，主要依據法人在課稅國設立稅籍登記、設有總機構或管理控制中心等。

在國際稅法制度中，一國之居住者乃就其全球所有收益對居住國負擔無限之納稅義務。例如：我國所得稅法第3條第1項及第2項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅（第1項）。營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額（第2項）。」相對地，倘若與

⁵⁷ 張進德，國際稅法—兼述洗錢防制法與避稅關係，前揭註48，頁4。

⁵⁸ 張進德，國際稅法—兼述洗錢防制法與避稅關係，前揭註48，頁4-20；顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，自版，3版，2010年8月，頁773-793；柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，前揭註52，頁112。

居住國無稅籍或隸屬關係者，則為非居民之納稅義務人，僅須依該國法律規定之所得，負擔有限之納稅義務。例如：我國所得稅法第 3 條第 3 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」換言之，在國際稅法領域中「居民」與「非居民」之區分，經常構成國家權力之間，各項稅收權限分配之判斷準據。稅法上之居民，就其全球所得負擔納稅義務，非居民者，僅就其來源自該國之所得負擔有限的納稅義務，是國際稅法中被普遍承認之原則⁵⁹。

在判斷特定公司法人是否為特定國家之稅收居民，大致有以下幾種判斷標準⁶⁰：

1、法人註冊登記地

判斷特定公司法人是否為特定國家之稅收居民，最簡單的制度即是根據該公司是否依據特定國家之相關規定在該國註冊登記，此即所謂「設立準據法主義」，其優點是具有明確的客觀判斷基準。此判斷方式雖然在行政成本及可預見性上較為簡便，而受到若干國家之偏重，例如：美國內地稅法（Internal Revenue Code，簡稱 IRC）第 7701 條（a）（4）⁶¹即採形式主義，以公司註冊登記地作為公司國籍判斷標準。然在國際稅法制度中並非特別受到推崇，特別是 OECD 之官方立場，向來強調對於稅收管轄權之判斷，應著重其經濟實質意義而非法律上或形式上之外觀。單純僅以特定法人在特定國家註冊登記，即認為其具有該國稅收居民身分，雖有判斷簡便之優點，但未免過於輕視納稅義務人透過各種法律漏洞，刻意取得對其有利之稅收居民身分之可能性，形式主義之公司登記，正是租稅天堂此類國際稅法上租稅規避或租稅逃漏現象之由來原因。

2、有效控制（實際控制）地

所謂「有效控制地」標準或稱「實際控制地」標準，係指在法人課稅稅籍之

⁵⁹ 黃源浩，論國際稅法中的居民稅收管轄權，前揭註 49，頁 68-70、105。

⁶⁰ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 50-66；黃源浩，論國際稅法中的居民稅收管轄權，前揭註 49，頁 78-87。

⁶¹ The term “domestic” when applied to a corporation or partnership means created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State unless, in the case of a partnership, the Secretary provides otherwise by regulations.

判斷上，不單純以法人登記國籍作為當然之稅收居民管轄權所在地，而是以該法人所從事之交易活動中，具有有效控制權之實際住居地，作為該法人之稅收居民管轄權所在地。例如：德國法人稅法第 1 條第 1 項規定：在國內有營業中心或住所者，應負擔無限制納稅義務。有關營業中心之認定，依德國租稅通則第 10 條規定：稱營業中心者，為營業之最高管理中心。故而，法人是否應就國內及國外之所得及財產，負無限制之租稅義務，乃視其營業中心何在為斷⁶²。此判斷標準所重視者乃特定公司法人其控制權所在地究竟位在何處。正如 OECD 所強調者，對於法人是否具有稅收居民之判斷上，應以該公司有權行使控制權之人，是否在該國家實際居住；倘若未有實際之管領而僅有公司登記者，在稅法上已經漸漸失去該國稅收居民之可能。現今國際稅法制度之發展，實際管理機構或實際控制所在地原則，已日漸成為涉外課稅案件中，用以判斷特定公司法人是否為特定國家稅收居民之主要指標。

3、總機構登記所在地

所謂「總機構登記所在地」標準，係指法人稅收居民身分取決於其總機構所在地，亦即，總機構設於何國，便認定其為該國之稅收居民。而法人之總機構，一般是指負責管理和控制法人日常經營業務活動之中心機構，如總公司、總部經理或主要事務所等。例如：日本法人稅法第 2 條第 3 款規定：「本法律中，下列各款用語之意義，依各該款規定定之：……三、內國法人，指在國內有本公司（本店）或主事務所之法人。」、我國所得稅法第 3 條第 2 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……。」乃以「總機構登記所在地」作為法人稅收居民之判斷標準。而以「總機構登記所在地」標準，事實上和前述「法人註冊登記地」標準，並無太大差異，僅是更進一步明確處理跨國集團在許多國家均設有法人或分支機構之問題。故而，我國現行所得稅法所採之「總機構登記所在地」標準，將難以避免面對納稅義務人借租稅天堂避稅、逃稅或不當取得稅法利益之各種問題，也與 OECD 主要國家之發展趨勢不符。

⁶² 陳敏譯，德國租稅通則，司法院，1 版 2 刷，2014 年 8 月，頁 12。

實務上，我國已於 2016 年 7 月 27 日修正所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4⁶³，引入「受控外國公司」(Controlled Foreign Company，簡稱 CFC)及「實際管理處所」(Place of Effective Management，簡稱 PEM)認定營利事業居住者，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定(即境內外所得合併課稅)之適用，以減少納稅義務，足資證明我國稅制有朝向「有效控制(實際控制)地」標準發展之趨勢。然上開條文之施行日期未定，尚非現行有效條文，實宜儘速施行，以健全稅制。

⁶³ 所得稅法第 43 條之 3 規定：「營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：一、關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。二、關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅(第 1 項)。前項所稱低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾第五條第五項第二款所定稅率之百分之七十或僅對其境內來源所得課稅者(第 2 項)。關係企業自符合第一項規定之當年度起，其各期虧損經所在國家或地區或中華民國合格會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起十年內自該關係企業盈餘中扣除，依第一項規定計算該營利事業投資收益(第 3 項)。營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已依第一項規定認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額(第 4 項)。前四項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之(第 5 項)。第一項之關係企業當年度適用第四十三條之四規定者，不適用前五項規定(第 6 項)。」

所得稅法第 43 條之 4 規定：「依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定(第 1 項)。依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依中華民國法規成立之營利事業，依第八條各款規定認定中華民國來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣(免)繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第一項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第八條規定之中華民國來源所得(第 2 項)。第一項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。三、在中華民國境內有實際執行主要經營活動(第 3 項)。前三項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之(第 4 項)。」

第二項 屬地主義之租稅管轄權

所謂屬地主義之租稅管轄權，係指一國政府依據其「領域」範圍作為行使課稅權力的認定原則，即以所得源自於其境內作為行使管轄權的前提要件，也稱為「來源地課稅原則」。在此原則下，一國政府僅對在其境內所發生的所得或財產，始依法對其納稅主體、課稅課體具課稅管轄權，至於納稅義務人的國籍或居住者身分，則在所不問。例如：我國所得稅法第 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 1 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（第 2 項）。」係以「中華民國來源所得」作為個人綜合所得稅之課徵範圍，即屬「屬地主義」租稅管轄權之展現。

至於無形資產及服務跨境交易之營業稅課稅管轄權，一般有 2 種處理方式：由供應商居住國獲得課稅權，或由消費者居住國獲得課稅權。若是由供應商居住國獲得課稅權，倘其未課徵營業稅或稅率比消費地還低，則該筆交易可能無須繳納或僅須繳納極少之營業稅，而消費者居住國也無法取得營業稅收入；若是由消費者居住國獲得課稅權，則須有適當徵稅機制，例如要求非居住者供應商依據消費者居住國規定登記、申報並繳納營業稅，否則難以有效課徵營業稅。

由於企業經營在全球化及專業分工之下，一筆交易可能牽涉到多個國家，受到 OECD 租稅協定範本的影響，國際間多習慣以「常設機構」（Permanent Establishment, PE）的概念認定營利所得之來源地，作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準，亦即，對於非居住者之境內來源所得是否納入課稅問題，乃以該筆所得是否經由「常設機構」（PE）在該外國從事營業活動所獲得而定⁶⁴。簡言之，若是透過在當地之常設機構從事營業活動取得營利所得者，則該當地國取得課稅管轄權。國際租稅下之「常設機構」如同跨國營利事業在市場地國的營業據點，其主要的功能有：（1）彰顯所得來源地國（市場地國）對於跨境所得的經濟關聯性；（2）作為跨國企業在市場地國的利潤歸屬中心⁶⁵。

⁶⁴ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 120。

⁶⁵ 吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，月旦會計實務研究，第 19 期，2019

然而，所謂常設機構國際上並無統一的構成要件，資本輸出國大多希望從嚴認定，資本輸入國則多希望擴張常設機構定義以收取更多稅負，而 OECD 租稅協定範本為多數國家所採，依據 OECD 租稅協定範本，常設機構大致可分為一般常設機構及營業代理人之常設機構，一般常設機構之重要特徵包含場所之「固定性」、「持續性」及「可支配或使用性」，且例外排除僅基於「準備性」(preparatory)或「輔助性」(auxiliary)活動之場所⁶⁶，換言之，該物理空間必須要有地理上的固定性及時間上的持續性，必須透過該場所從事業務活動，而非僅從事輔助性或準備性活動。而營業代理人之常設機構，原則上從屬性之營業代理人（非獨立代理人）是常設機構之一種，而具有獨立地位之代理人則不構成常設機構，獨立性係指在法律上、人事上及經濟上具有獨立性，並非接受國外企業之指示，乃自己承擔經濟上風險⁶⁷。惟上述定義面對數位經濟的發展，已失靈而無法發揮應有的規範效果⁶⁸，故而，OECD 在 2017 年 11 月 27 日公告修正租稅協定範本，已限縮準備性、輔助性行為的適用範圍，擴大非獨立型營業代理人之概念等，該次修正雖未明文增列數位型常設機構，但在數位經濟的影響下，常設機構的概念顯然有朝擴張發展之趨勢，詳見第五章第一節論述。

第四節 跨境電商之稅務挑戰

電子商務的商業模式帶來革命性的消費便利，但另一方面也同時衝擊既有稅制與法令的管制。由於電子商務乃是把商業活動搬到新興的網際網路上來進行，而有別於傳統實體店面的交易型態，在傳統交易下，除地下經濟之逃漏暫不討論以外，稅務機關對於交易買賣雙方及交易商品價格大致上均可掌握，然在電子商務交易下，因網路無國界、無地域限制，也不以有實體店面或實體商品為必要，若所有商業活動均透過網際網路完成，有時甚至難以得知（分辨）交易雙方、商品型態及交易金額，此在跨境電商交易下，問題益發突顯嚴重；又跨境電商交易，因交易人涉 2 國以上，故國際間各國家有關課稅權歸屬之建構或判斷標準，亦有

年 7 月，頁 28。

⁶⁶ 柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，前揭註 52，頁 129。

⁶⁷ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 125-126。

⁶⁸ 蔡芳瑜，國際稅法下常設機構遇上數位經濟的挑戰，植根雜誌，第 34 卷第 11 期，2018 年 11 月，頁 429。

雙國重複課稅或均不課稅之問題產生；復以「數位經濟」之發展日興月異，更形成傳統難以想像、多元化之交易活動及消費型態，對於我國及其他國家建構於實體經濟上之營業（消費）稅制及稽徵實務造成衝擊，而不得不檢討或修正相關法令規範，以杜絕稅基流失。

由於科技變遷促使跨境電子商務交易量大幅增加，使得「跨境提供勞務」相關之課稅議題，其重要性與日俱增。營業稅是一種針對在境內「銷售貨物或勞務」之行為所課徵之「交易型稅捐」，其實質上之稅捐客體乃為「消費」。現行立法上不以「消費」，而轉以「銷售」做為稅捐客體，僅純粹基於簡化稅捐行政之技術上理由，因此將「營業人」（即購買人的相對人）規定為納稅義務人，以減少申報單位，降低營業稅之徵納成本。故而，在「加值型」營業稅制下，各階段銷售行為之「營業人」，基本上居於「中立地位」。「營業人」雖名義上是法定稅捐債務人，但由於該稅款預期會發生轉嫁之事實，因此，實際上負擔稅捐債務之人，仍為最後階段之消費者⁶⁹。在營業稅之領域，國際間殷切期盼的，毋寧是如何在跨境提供勞務之領域，避免發生營業稅「雙重課稅」或「雙重不課稅」之現象，當有營業稅之「雙重課稅」時，「加值型」營業稅制即不再賦予「營業人」享有「中立地位」，因為此時營業人所負擔之稅捐，已超過原本所應承擔之稅捐；相反地，一旦發生營業稅之「雙重不課稅」，勢必會導致國家稅收減少。此外，如何建立一套可供各國一致採行之「國際加值稅準則」（International VAT/GST Guidelines），亦是國際間需要共同努力之目標⁷⁰。

OECD 在「稅基侵蝕與利潤移轉」（BEPS）行動計畫 1（Action 1）中提出，「數位經濟」（Digital Economy）主要帶來：「關聯性」（Nexus）、「資料」（Data）及「定性問題」（Characterisation）等三項挑戰，說明如下⁷¹：

⁶⁹ 黃茂榮，稅法各論，植根，增訂 2 版，2007 年 11 月，頁 320-332。

⁷⁰ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，同註 16，頁 298-299。

⁷¹ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，前揭註 17，頁 278-280；梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（上），前揭註 51，頁 20-22。

第一項 關聯性 (Nexus) 之挑戰

「關聯性」之挑戰，主要來自於「數位經濟」下在市場所在國（所得來源國）設立實體組織之必要性大幅降低，市場所在國（所得來源國）對於數位產品及服務在課稅上之關聯性也因而降低。換言之，數位化跨國企業得借助資訊與通訊技術（ICT）以及網際網路，將各種商品或服務轉化為數位化方式提供，因此不必在市場所在國（所得來源國）設立實體常設機構，或僅設立傳統觀念下準備性（preparatory）、輔助性（auxiliary）的常設機構，在目前國際間普遍適用常設機構課稅原則下，將使得常設機構之功能喪失。是以傳統給付方式為規範基礎之現行稅法，面對跨國企業提供數位商品及服務所產生之利潤，通常無法有效回應，故而產生稅捐課徵之困難。例如：跨國企業會盡量避免在市場所在國（所得來源國）設立「常設機構」（PE），以規避市場所在國（所得來源國）之稅捐課徵。又傳統上被認為是準備性或輔助性的行為，而不被納入「常設機構」判斷標準之企業活動（參 OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項規定），也可能因為數位經濟之影響，進而轉變為企業之核心活動。例如：當電子零售商的競爭力，係來自於更快速地將產品送達至消費者，則設置靠近消費者之倉庫，即有可能成為企業之核心活動；又若高頻率交易公司的成敗，有相當比例取決於企業之交易速度，且設置鄰近交易地點的服務器，將有助於企業營收增加，則服務器承擔的訊息處理過程，就未必只能落入企業準備性或輔助性活動範疇。由此可見，在「數位經濟」下，「關聯性」的挑戰，將嚴重衝擊傳統的稅捐課徵模式⁷²。

此外，「數位經濟」的價值創造，有相當大比例是來自於使用者貢獻之內容（users of a participative networked platform contribute user-created content），以及由此產生之群聚效應，企業再將此等內容轉化為商業利益。例如：因為許多使用者在「臉書」（Facebook）上傳達心情、評論等動態，而吸引更多使用者進入頁面瀏覽，「臉書」（Facebook）可以根據使用者發布的內容、對何種內容點讚等，以決定要對該使用者投放何種廣告；除了廣告收入之外，企業也可以透過向使用者收取訂閱費、向第三方授權使用內容等，而獲取更多商業利益。換言之，在大

⁷² OECD (2015), supra note 18, at 100-102.

多數情形下，使用者雖然不會因為自身之貢獻內容，而自企業直接獲得報酬，但企業之價值，確實會因為使用者之貢獻而增加，並如實反映在企業之收入或收購價格上。OECD 故而認為，在價值貢獻度的認定上，提供市場本身固然有貢獻，但不能因此直接獲得稅捐管轄權之正當性；與市場相關之使用者數據或內容等，其實才是實質增加企業之價值或獲利（data about markets and about customers has always been a source of value for businesses），例如：常旅客計畫（frequent flyer programmes）、客戶名單、客戶無酬參與之市場調查等。在「數位經濟」下，企業可以輕易地進入市場，且由於分析數據技術之提升，以及使用者參與度對市場之影響力上升（網路效應），「與市場相關之使用者數據或內容」所創造的價值，即有可能影響稅捐管轄權之判斷標準，此乃在考慮「所得來源國」之課稅管轄權時，所必須省思的面向⁷³。

第二項 資料（Data）之挑戰

高度數位化企業的特色之一是強調使用者的參與與資料之收集，透過平台經濟下之網路效應，參與平台使用者的人數與其使用情形及個人喜好等資料之收集，成為數位化企業獲取利潤之關鍵，因為可以運用大數據演算法分析上開資料，以提供更細緻的客製化服務、更精準的線上廣告行銷及更理性的決策基礎等。由於資訊及通訊科技的進步發展，對於企業利潤之產生而言，「資料」的重要性及其使用頻率也日益增加；然而，從課稅之觀點來看，如何將企業龐雜且跨境流動之各種資料適切「歸類」（appropriately characterised），並給予適當「評價」（valued for tax purposes），實屬不易。例如：企業可能從 A 國的設備和客戶蒐集資料，但在過程中使用 B 國的開發技術，並於 C 國處理資料，最終用於改進 A 國的產品、廣告或使用者體驗。於此情形，如何把利潤分配到各單位，並在上開國家間進行分配，即為棘手的議題。又由於「數位經濟」的價值創造，有相當大比例是來自於使用者的貢獻，是以，如何判斷經濟活動的發生地或稅負課徵的價值創造地，同樣是「數位經濟」下國際稅法的問題所在⁷⁴。

⁷³ OECD（2015），supra note 18, at 101-102.

⁷⁴ OECD（2015），supra note 18, at 102-104.

第三項 所得定性（Characterisation）之挑戰

國際租稅法上所得的定性具有區分實益，不同的所得類型會適用不同的課稅規則，一筆所得若是定性為權利金，原則上適用扣繳的規定；若是定性為營業利潤，則適用常設機構課稅原則；若是定性為技術服務費，則有可能構成混合性勞務，須將其內容拆分成權利金與營業利潤。由於「數位經濟」下會帶來全新的交易模式、產品、勞務，以及全新的支付工具，其與傳統課稅模式間，必然會面臨是否相容之問題。一方面，現行國內稅法與國際稅法，對於上開交易模式在課稅上之判斷，始終無法獲得令人滿意之結果；另一方面，在「數位經濟」下所獲取之所得，究竟該如何「定性」(characterisation of income derived from new business models)，實務上也經常存在著不同意見。例如：雲端運算三層架構的基礎架構服務（infrastructure-as-a-service）、平台即服務（platform-as-a-service）與軟體即服務（software-as-a-service），提供前開服務取得之收入究竟應定性為技術服務費、權利金所得、營業利潤或者是其他所得，尚未有定論，又例如提供 3D 列印（3D printing）取得之收入，亦有同樣的問題，可見如何決定數位化服務之所得類型，亦為「數位經濟」下國際稅法的另一個困難的挑戰⁷⁵。

我國雖然不是 OECD 會員國，但我國許多電子產品代工服務業、液晶面板與電子零組件等科技產業，參與了全球許多重要 IT 終端產品之供應鏈，與全球 IT 產業之發展密不可分。故而，這些企業在國際間跨境電商交易所面臨之課稅問題，也值得我國同步關注。此外，由於我國企業及個人從事跨境電商交易日趨頻繁，當其交易對象或交易管道涉及 OECD 會員國的企業或個人時，OECD「稅基侵蝕與利潤移轉報告」所確立之改革方向，對我國企業及個人仍然影響深遠⁷⁶，相關議題詳見以下各章節討論。

⁷⁵ OECD（2015），supra note 18, at 104-106.

⁷⁶ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，前揭註 17，頁 266-267。

第四章 跨境電商國內營業稅制發展沿革⁷⁷

第一節 營業稅法

我國現行營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅合併立法制，但以加值型營業稅為主（本論文之討論範疇亦以加值型營業稅為主）⁷⁸，前者依營業稅法第四章第一節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第四章第二節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅。依營業稅法第 15 條第 1 項規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，即為當期應納或溢付營業稅額。銷項稅額依同法第 14 條第 2 項規定，指營業人銷售貨物或勞務、或依規定所應收取之營業稅額；進項稅額依同法第 15 條第 3 項規定，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。透過此進項稅額扣抵銷項稅額之行使，不獨足以達成加值型營業稅「僅對加值課稅，由終局之消費者作為實質之納稅義務人」此一制度要求，更為維繫整體企業稅制中立性之所繫⁷⁹。營業稅性質上為內地稅，係針對境內消費行為課稅，至於國外之消費行為，則不在課稅範圍內，而屬於國外政府課稅範疇。外銷輸出貨物，係採取零稅率，使其於出口時，完全無消費稅負擔，以提升出口產品之競爭力。營業稅作為一般消費稅，其納稅義務人與經濟上實際負擔者不同，稅負係轉嫁給買受人（最終消費者）負擔，因此屬於「轉嫁稅」與「間接稅」⁸⁰。

按營業稅法第 1 條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依該法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。由此可知，我國之營業稅制係採屬地主義，即不論納稅義務人的國籍、身分，只要在我國境內有銷售行為者，即應課徵營業稅；再者，同法第 28 條規定，營業人之總機構及其他固定營業場所⁸¹，

⁷⁷ 本章部分資料參莊弘仔，〈跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（上）〉，前揭註 13，頁 166-175。

⁷⁸ 加值型營業稅在第二次大戰以後，被美國以外之眾多國家所採行之基礎稅目，其名稱在不同國家各有所異，英國法制中稱作「加值稅」（Value Added Tax；VAT），法國法制亦稱作「加值稅」（TVA），德國法制則稱作「銷售稅」，日本稱為「消費稅」。我國則應稱為「加值型營業稅」，而與舊制營業稅僅於零售階段一次課徵有所區別。然此等名詞所指涉者基本上為同一稅目，本文於行文若無特別說明乃指加值型營業稅，特此註明。

⁷⁹ 黃源浩，〈論進項稅額扣抵權之成立及行使〉，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月，頁 91-92。

⁸⁰ 陳清秀，〈稅法各論（上）〉，前揭註 11，頁 438。

⁸¹ 營業稅法施行細則第 4 條規定：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場

除有同法第 29 條規定免辦稅籍登記者外，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記，亦說明了課稅管轄權的歸屬與分配。蓋有銷售行為即應課徵營業稅係屬事實認定，惟仍應規範銷售人需以設立營業據點為必要，除作為業務連繫、展售商品等場所外，亦方便稅務稽徵機關稽徵作業之進行。

第一項 納稅主體

按營業稅法第 2 條規定，營業稅的納稅義務人可為成四大類：

- 1、銷售貨物或勞務之營業人。
- 2、進口貨物之收貨人或持有人。
- 3、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。（外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用此款規定，詳見第三節跨境電子勞務交易課稅新制）

在一般加值型營業稅制下，賣方在開立發票給買方時，須將銷售額加計營業稅額，同時向買方收取。賣方應將收取自買方之營業稅額，按期繳納至稅捐稽徵機關；買方自賣方取得之營業稅進項憑證，得作為進項稅額扣抵或請求退稅。然而，在賣方有意逃漏營業稅，而未將收取自買方之營業稅額繳納至稅捐稽徵機關，但買方仍向稅捐稽徵機關申報進項稅額扣抵或請求退稅時，即會造成國庫之嚴重損失。因此，有些國家會有限度地採行營業稅「逆向課稅機制」，我國營業稅法第 2 條第 3 款規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人為營業稅的納稅義務人，依同法第 36 條第 1 項規定，應由「國內買受人」負責報繳營業稅，即是此種制度⁸²。

所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」

⁸² 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨

- 4、第 8 條第 1 項第 27 款、第 28 款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

第二項 納稅客體

依營業稅法第 3 條、第 4 條及第 5 條規定，營業稅的納稅客體分為三大類：

1、在中華民國境內銷售貨物：

「貨物」，係指實體商品，例如動產、不動產、機器設備、車輛、書本等；或依附於有形物體且未與有形物體價值區分之數位商品，例如儲存於光碟之電子書（TAPE、CD、VCD、DVD 等）。而將貨物之所有權移轉予他人，以取得代價者，為「銷售貨物」。所謂「在中華民國境內銷售貨物」之範疇為：銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內；銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。

2、進口貨物：

貨物自國外進入中華民國境內者，為進口貨物。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。惟保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者，則為進口貨物。

3、在中華民國境內銷售勞務：

「勞務」，係指非以具體有形之型態表徵價值者謂之，如服務、權利、透過網際網路傳輸之數位商品（MP3）等。而提供勞務予他人，或提供貨物予他人使用、收益，以取得代價者，為「銷售勞務」。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。所謂「在中華民國境內銷售勞務」之範疇為：銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者；國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者；外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。

第三項 課稅方式

1、境內銷售貨物或勞務：

(1) 在境內設有固定營業場所之事業、機關、團體、組織者：

自動報繳：營業人不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 期（適用零稅率者，得申請以每月為 1 期），於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。

查定課徵：由主管稽徵機關查定營業人銷售額及稅額，每月（如特種飲食業）或每 3 個月（如典當業、小規模營業人）填發繳款書通知繳納 1 次。

(2) 在境內無固定營業場所之事業、機關、團體、組織者：由勞務買受人（電子勞務買受人除外，詳見第三節跨境電子勞務交易課稅新制）於給付報酬之次期開始 15 日內，就給付額依稅法所定稅率，計算營業稅額繳納之。

2、進口貨物：

依營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」

第二節 網路交易課徵營業稅及所得稅規範

財政部為明確規範利用網路在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業稅，及營利事業或個人利用網路從事交易活動之所得稅課徵，特依營業稅法、所得稅法、營利事業所得稅查核準則及其他相關法令之規定，於 2005 年 5 月 5 日發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，財政部強調，關於「網路交易」（即電子商務）是一種新興的銷售（交易）型態，也可以說是一種在實體通路外新增的銷售通路，或許有它不同的附加價值，但是目前經濟合作暨開發組織（OECD）、歐盟及美國等對於此種交易行為，都是採取維持與實體通路相同課稅規定之原則，我國的「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」亦依循本項原則所

訂定。所以，對於網路交易行為課徵稅負除了是基於維護租稅公平⁸³考量外，也是未來不可避免的趨勢⁸⁴。換言之，納稅義務人透過網路交易或採用其他方式交易所產生之所得，均應依現行租稅法及相關規定徵免，並不因交易方式之不同而有所差異。按營業稅法第 1 條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依法課徵營業稅。同法第 6 條第 1 款規定，以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業為營業人。因此，營業人如透過網路交易方式，進行銷售貨物或勞務行為，並取得代價者，即屬前開營業稅法規定之銷售貨物或勞務，應依現行營業稅法規定課徵營業稅⁸⁵。

據財政部說明，「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」內容均建構在現行租稅法律規範下，主要是為了維持營業人透過實體通路銷售與透過網路銷售間的租稅公平；至於一般個人透過網路出售其自用貨物之行為，因為該項貨物銷售價格大多低於原始購入價格，根本沒有所得產生，並不發生課徵綜合所得稅問題。因此，對於絕大部分偶爾透過網路銷售其日常使用物品之一般個人，完全不會發生課稅問題。而對於個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，每個月銷售貨物之銷售額達 8 萬元或銷售勞務之銷售額達 4 萬元以上者（其「每月銷售額」之認定，以最近 6 個月之銷售總額平均計算），均應依法辦理稅籍登記⁸⁶，並報繳

⁸³ 憲法第 7 條規定平等原則，要求相同的事物應為相同處理原則，不同事物應為不同處理原則。在稅法上，稅捐平等原則要求相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔（水平的平等，Horizontal Equity）；不同的支付能力者，則負擔不同的稅負（垂直的平等，Vertical Equity）。稅捐的平等也可以理解為「恣意的禁止」。如果法律上的差別待遇，並無法找到一個合乎理性、從事物的本質所導出的理由或其他明白的理由時，則該規定即應認為是恣意的。換言之，就取向於正義思想的觀察方法而言，在系爭有關情況的事實上差異，是否具有特別的意義，而為立法者在進行規範時所必需加以考慮。在此，立法者在平等原則的範圍內，享有廣泛的裁量和形成自由，尤其是對於什麼事物應納入稅捐的對象（稅源的掌握），更是如此。但立法者在逾越裁量的界限時，則有違反平等原則的問題。例如稅法對於某一群人相對於另一群人，在法律上給予差別待遇，而在這二群人之間，就其性質及份量而言，並無足以正當化其不平等處理的差異存在時，即違反平等原則。參陳清秀，稅法總論，前揭註 35，頁 52-54。

⁸⁴ 財政部稅務入口網，網路交易課徵營業稅 Q&A，2018/01/11，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwm/ain/web/ETW118W/CON/679/5107390151415478714>，最後瀏覽日期：2020/09/20。

⁸⁵ 鍾聖音，臺灣網路拍賣課稅可行性分析，銘傳大學經濟學系研究所在職專班碩士論文，2005 年 7 月，頁 26-30。

⁸⁶ 依據營業稅法第 28 條規定：「營業人的總機構及其他固定營業場所，應該在開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」其立法理由略以：原營業人申請營業登記之規定，原係基於營業人銷售貨物或勞務須依法報繳營業稅，為確實掌握稅源而訂定，惟為免現行營業登記文字造成外界與其他機關主管登記義務混淆，2016 年 12 月 28 日配合營業稅法第五章第一節之節名，將原定「營業登記」修正為「稅籍登記」，以符實際。因此，「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」

營業稅，否則經查獲後，除追繳稅款外，將依營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰⁸⁷。該項規範針對網路交易課徵營業稅部分之主要重點如下：

第一項 營業人銷售貨物或勞務部分

對於營業人透過網路銷售貨物或勞務之行為，均係維持與現行營業人透過實體通路（如實體商店）銷售貨物相同課稅原則，例如利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付者，應依法報繳稅捐。

第二項 個人透過網路（含拍賣網站）銷售貨物或勞務部分

- 1、個人透過網路銷售家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車等，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，不問其交易金額多寡，均免徵個人綜合所得稅，亦不發生課徵營業稅及營利事業所得稅問題。
- 2、個人如以「營利」為目的，採進、銷貨方式經營者，即具有營業人性質，必須依法課徵營業稅，而為了維持租稅公平性，網路賣家的課稅標準必須比照實體商店（小規模營業人），依據現行一般營業人課稅標準，每月銷售額如果未達 8 萬元者（銷售勞務者為 4 萬元），是不須課徵營業稅的，因此，網路商家(包含個人)如以營利為目的，採進、銷貨方式經營，透過網路銷售貨物或勞務者，且「月營業額達到 8 萬元（銷售勞務者為 4 萬元）以上者」，即應向主管稅捐稽徵機關辦理稅籍登記，以便辦理稅捐報繳事宜⁸⁸。

綜上所述，茲將網路交易課徵營業稅之規定與稅籍登記標準整理如下表：

所稱營業登記，是指國稅局主管的「稅籍登記」，並不是「營利事業登記」。

⁸⁷ 財政部稅務入口網，稅務新聞，個人於網路銷售貨物或勞務，如銷售額達起徵點者，應辦理稅籍登記，以免補稅處罰，2018/02/27，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/444/7690398832844720885>，最後瀏覽日期：2020/09/20。

⁸⁸ 財政部稅務入口網，網路交易課徵營業稅 Q&A，前揭註 84。

表 4-1：網路交易課徵營業稅與稅籍登記標準

月銷售額 項 目	銷售額未達 8 萬元 (銷售勞務未達 4 萬元)者	銷售額達 8 萬元 (銷售勞務達 4 萬元)以上，未達 20 萬元者	銷售額達 20 萬元以上者
稅籍登記	可免辦	須辦理稅籍登記	須辦理稅籍登記
法源及適用稅率	X	第 13 條，稅率 1%	第 10 條，徵收率 5%
稅額計算	X	由國稅局依據實際交易額計算查定稅額，扣減營業人依規定期限申報得扣抵進項稅額之 10%，計算應納營業稅額（營業稅法施行細則第 44 條規定 ⁸⁹ 參照）。	由營業人按銷項稅額扣減得扣抵進項稅額之差額計算應納或溢付營業稅額。
納稅方式	X	由國稅局按季核發稅單。	由營業人自行按期申報銷售額及稅額，並繳納營業稅。
備註：個人透過網路銷售家庭日常使用之衣物、家具、自用小客車等，不問其金額多寡，均免徵營業稅，並免辦理營業登記。			

資料來源：本文整理

第三節 跨境電子勞務交易課稅新制

第一項 修法重點

隨網路快速發展，近年國人利用網路向外國業者購買勞務情形日益頻繁，基於網路交易訊息隱密不易課稅特性、個人買受人繳稅依從成本高及小額交易免稅規定，造成國內外業者不公平競爭及稅源流失情形。例如：現行國內銷售線上遊戲點數之電商業者，其銷售價格已內含 5% 的營業稅，並由國內電商業者代繳；但同樣銷售遊戲點數之國外電商業者，在 2016 年營業稅修法前，係採取「逆向課稅制」，亦即由「買受人」負繳納營業稅之義務，在買受人（個人買受人）未繳納且稽徵困難之情形下，即造成國內電商業者和國外電商業者在營業稅課徵上

⁸⁹ 營業稅法施行細則第 44 條規定：「第本法第二十三條查定計算營業稅額之營業人，依本法第二十五條規定，以進項稅額百分之十扣減查定稅額者，其進項憑證應分別於一月、四月、七月、十月之五日前，向主管稽徵機關申報並以當期各月份之進項憑證為限。」

之明顯不公平競爭，以及國家營業稅稅源流失。

為解決跨境免稅門檻及逆向課稅機制產生之營業稅課稅問題，我國於 2016 年 12 月 28 日修正營業稅法，參考 OECD 建議及歐盟、韓國、日本等國家作法，明定跨境銷售電子勞務予我國自然人買家之外國業者，應自行或委託報稅之代理人於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，俾掌握稅源。另為免現行營業登記文字造成外界與其他機關主管登記義務混淆，將「營業登記」修正為「稅籍登記」。2016 年針對跨境電子勞務交易營業稅修法重點如下⁹⁰：

- 1、增訂跨境銷售電子勞務之納稅義務人及營業人。(修正條文第 2 條之 1 及第 6 條)
- 2、跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人向主管稽徵機關辦理稅籍登記。(修正條文第 28 條之 1)
- 3、增訂跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人按期申報繳納營業稅，並刪除境內買受人購買國外勞務限額免稅規定。(修正條文第 36 條)
- 4、增訂跨境銷售電子勞務之營業人委託之報稅代理人未依規定代理申報繳納營業稅之罰則。(修正條文第 49 條之 1)
- 5、將營業登記修正為稅籍登記，以符實際。(修正條文第 28 條、第 29 條至第 30 條之 1、第 43 條、第 45 條及第 51 條)

按修正後之營業稅法第 6 條第 4 款規定：「有下列情形之一者，為營業人：……四、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人。」第 2 條之 1 規定：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。」第 28 條之 1 第 1 項規定：「第六條第四款所定營業人之年銷售額逾一定基準者，應自行或委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅

⁹⁰ 立法院議案關係文書，院總第 271 號，政府提案第 15786 號，2016/10/05，<http://misq.ly.gov.tw/MISQ/IQuery/misq5000QueryBillDetail.action?billNo=1050926070100100>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

籍登記。」第 2 項：「依前項規定委託代理人者，應報經代理人所在地主管稽徵機關核准；變更代理人時，亦同。」第 3 項：「第一項年銷售額之一定基準，由財政部定之。」第 36 條第 3 項：「第六條第四款所定之營業人，依第二十八條之一規定須申請稅籍登記者，應就銷售額按第十條規定稅率，計算營業稅額，自行或委託中華民國境內之報稅代理人依前條規定申報繳納。」準此：

- 1、當買受人為境內營業人時（B2B 交易），依第 2 條第 3 款之規定，仍採「逆向課稅制」，以「境內營業人」為營業稅之納稅義務人，應依第 36 條第 1 項規定報繳營業稅。
- 2、當電子勞務之買受人為境內自然人時（B2C 交易），依第 2 條之 1 規定，其營業稅納稅義務人即由買受人改為「境外營業人」，應依第 36 條第 3 項規定報繳營業稅。

按財政部說明，電子勞務係一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務。凡利用網路或其他電子方式提供，由買受人以網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置（手機、平板）運用，或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用，均屬電子勞務之範疇。有關電子勞務名詞定義屬細節性規定，以營業稅法施行細則第 4 條之 1 另定之，以減少徵納雙方爭議。鑒於我國境內自然人利用網路向境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織購買電子勞務情形日益普遍且頻繁，若依第 36 條第 1 項規定，係責由買受人負繳納營業稅義務，課稅依從成本相對較高；又網路交易訊息隱密難以掌握買受人消費情形，不易掌握稅源，爰增訂第 2 條之 1 及修正第 36 條第 3 項，對於外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售「電子勞務」予境內「自然人」時，其營業稅納稅義務人即由「買受人」改為「營業人」，俾利掌握稅源，並簡化稽徵作業；又原第 3 項之免稅門檻（每筆給付額在 3,000 元以下），原係考量買受人向境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織購買勞務頻繁，為降低稽徵機關稽徵成本及自然人買受人納稅之依從成本而訂定，鑒於國內營業人銷售相同勞務無論金額大小，均應依法報繳營業稅，且銷售電子勞務予自然人之情形，已修正為由前開外國事業、機關、團體、組織負責報

繳營業稅，為維護國內、外銷售相同勞務營業人之租稅公平，爰刪除原第 3 項規定之 3,000 元免稅門檻⁹¹。

綜上所述，茲將外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所（以下簡稱境外營業人），電子商務交易營業稅納稅義務人之規定與稅籍登記標準整理如下表：

表 4-2：境外營業人電子商務交易營業稅納稅義務人與稅籍登記標準

營業主體 \ 項目	銷售客體 (銷售內容)		銷售主體 (銷售對象)	營業稅納稅義務人	稅籍登記
境外營業人	進口貨物		境內買受人	收貨人或持有人 (海關代徵，2,000 元 以下免徵)	可免辦
	勞務	非電子 勞務	境內買受人	勞務買受人 (無小額免徵規定)	可免辦
		電子勞 務	境內自然人	境外營業人 (無小額免徵規定)	年銷售額逾 48 萬元應辦稅籍 登記 ⁹²
			境內營業人	境內營業人 (無小額免徵規定)	可免辦

備註：

1. 境外營業人：係指外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所者。

2. 境內買受人：包括境內自然人（個人）及營業人（營利事業、機關團體）。

3. 關稅法第 49 條第 2 項免稅限額，自 2018 年 1 月 1 日起，進口貨物免稅門檻從 3,000 元降到 2,000 元。同批進口貨物完稅價格在 2,000 以下者，免徵關稅與海關代徵之營業稅及貨物稅，但菸酒及實施關稅配額之農產品不適用之。（財政部 106 年 9 月 7 日台財關字第 1061018778 號函參照）

資料來源：本文整理

⁹¹ 2016 年 12 月 28 日修正營業稅法第 2 條之 1 及 第 36 條立法理由參照。

⁹² 依營業稅法第 2 條之 1 及第 6 條規定，該境外網站業者雖於境內無固定營業場所，但仍為我國營業稅法規定之營業人及營業稅之納稅義務人，如其銷售電子勞務予境內自然人之年銷售額逾新臺幣 48 萬元者，應於我國辦理稅籍登記，並報繳營業稅，境內自然人免予繳納。參財政部稅務入口網，網路交易課徵營業稅 Q&A，前揭註 84。

第二項 跨境電子勞務交易課徵營業稅規範

面對跨境電子勞務交易課稅之問題，我國除於 2016 年 12 月 28 日，增訂營業稅法第 2 條之 1 及第 28 條之 1，自 2017 年 5 月 1 日施行，明定外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人。其年銷售額逾一定基準（目前規定為 48 萬元）者，應自行或委託中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記等相關規定外。財政部後以 106 年 4 月 24 日台財稅字第 10600549520 號令：訂定「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，自 2017 年 5 月 1 日生效。

該規範第 2 條明定電子勞務及境內自然人之定義、第 3 條稅籍登記、第 4 條課徵範圍及方式、第 5 條申報繳納、第 6 條及第 7 條宣示境外電商營業人協力義務及違規情事之處罰規定等。其中有關電子勞務及境內自然人定義如下：

1、電子勞務：指

- (1)經由網際網路或其他電子方式傳輸提供下載儲存至電腦設備或行動裝置(如智慧型手機或平板電腦等)使用之勞務。
- (2)不須下載儲存於任何裝置而於網際網路或以其他電子方式使用之勞務，包括線上遊戲、廣告、視訊瀏覽、音頻廣播、資訊內容(如電影、電視劇、音樂等)、互動式溝通等數位型態使用之勞務。
- (3)其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務，例如經由境外電商營業人之網路平台提供而於實體地點使用之勞務。

2、境內自然人：

- (1)購買之勞務無實體使用地點者，指在中華民國境內有住所或居所之個人或有下列情況之個人：
 - A、運用電腦設備或行動裝置透過電子、無線、光纖等技術連結網際網路或其他電子方式購買勞務，設備或裝置之安裝地在中華民國境內。

B、運用行動裝置購買勞務，買受人所持手機號碼，其國碼為中華民國代碼（886）。

C、與交易有關之資訊可判斷買受人為中華民國境內之自然人，例如買受人之帳單地址、支付之銀行帳戶資訊、買受人使用設備或裝置之網路位址（IP位址）、裝置之用戶識別碼（SIM卡）。

（2）購買之勞務在中華民國境內有實體使用地點者，其買受之個人。勞務使用地之認定如下：

A、勞務之提供與不動產具有關聯性（如住宿勞務或建築物修繕勞務等），其不動產所在地在中華民國境內。

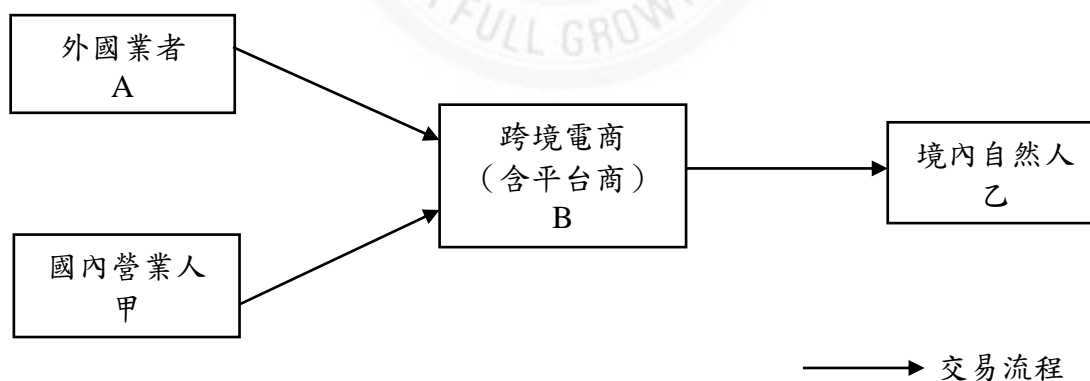
B、運輸勞務之提供，其使用地在中華民國境內。

C、各項表演、展覽等活動勞務之提供，其使用地在中華民國境內。

D、其他勞務使用地在中華民國境內者。

該規範第4條有關課徵範圍及方式，圖表說明如下：

圖 4-1：跨境電子勞務銷售交易模式流程圖



資料來源：參財政部賦稅署－跨境電子勞務交易課徵營業稅規範整理

表 4-3：課稅範圍及方式－銷售之電子勞務無實體使用地點

收取價款方式	交易模式	適用規定	報繳營業稅主體
A 自行收取	A→B→乙	第 4 條第 2 款第 1 目 A 自乙收取之全部價款	A

		B 自 A 收取之服務費用(如手續費或佣金)，非屬我國營業稅課稅範圍	X
甲自行收取	甲→B→乙	第 4 條第 4 款第 1 目 甲自乙收取之全部價款	甲
		B 自甲收取之服務費用(如手續費或佣金)	
由 B 收取	A→B→乙	第 4 條第 3 款第 1 目 B 自乙收取之全部價款	B
		A 自 B 收取之價款，非屬我國營業稅課稅範圍	X
	甲→B→乙	第 4 條第 5 款第 1 目 B 自乙收取之全部價款	B
		甲自 B 收取之價款	甲

資料來源：參財政部賦稅署－跨境電子勞務交易課徵營業稅規範整理

表 4-4：課稅範圍及方式－銷售之電子勞務實體使用地點在我國境內

收取價款方式	交易模式	適用規定	報繳營業稅主體
A 自行收取	A→B→乙	第 4 條第 2 款第 2 目 A 自乙收取之全部價款	A
		B 自 A 收取之服務費用(如手續費或佣金)，非屬我國營業稅課稅範圍	X
甲自行收取	甲→B→乙	第 4 條第 4 款第 2 目 甲自乙收取之全部價款	甲
		B 自甲收取之服務費用(如手續費或佣金)	
由 B 收取	A→B→乙	第 4 條第 3 款第 2 目 B 自乙收取之全部價款	B
		A 自 B 收取之價款，非屬我國營業稅課稅範圍	X
	甲→B→乙	第 4 條第 5 款第 2 目 B 自乙收取之全部價款	B
		甲自 B 收取之價款	甲

資料來源：參財政部賦稅署－跨境電子勞務交易課徵營業稅規範整理

第三項 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定

其後財政部再以 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號令：訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，核釋外國營利事業或外國機關

團體跨境銷售電子勞務予我國境內之個人、營利事業或機關團體而取得報酬時，其所得稅課徵之相關規定。該規定將外國營利事業跨境銷售電子勞務，主要區分為「提供平台服務之電子勞務」及「提供非平台服務之電子勞務（例如銷售電子書、標準化軟體、線上遊戲、音樂影視、廣告、雲端儲存運算、線上課程等）」兩類型，其經營模式說明如下：

- 1、經營「提供平台服務之電子勞務」之外國營利事業（以下簡稱外國平台業者），於網路建置交易平台（網路虛擬商店），供境內外買賣雙方經由網路或其他電子方式進行交易，並向使用該平台者收取平台服務手續費。
- 2、經營「提供非平台服務之電子勞務」之外國營利事業（以下簡稱外國非平台電子勞務業者），銷售其提供買受人使用之電子勞務模式包括：
 - （1）透過自行架設之網站銷售電子勞務，並自行向買受人收取銷售價款。
 - （2）透過外國平台業者銷售電子勞務，自行向買受人收取銷售價款，買賣雙方或一方另行給付外國平台業者手續費。
 - （3）透過外國平台業者銷售電子勞務，未自行收取而係由該平台業者收取銷售價款者，該平台業者於扣除手續費後將剩餘價款交付外國非平台電子勞務業者。

承上，該外國營利事業或外國機關團體依規定向稽徵機關申請並經核定其適用淨利率及境內利潤貢獻程度者，得以我國來源收入依核定之淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得，再按其買受人為營利事業或個人，由扣繳義務人扣繳稅款或由該外國營利事業自行或委託代理人申報繳納，其相關重點說明如下⁹³：

1、所得計算規定

（1）相關成本費用減除規定

A、可提示帳簿、文據供核者，以我國來源收入核實減除相關成本費用後之餘額計算所得額。

⁹³ 楊淑卿，從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度，財稅法令半月刊，第41卷第6期，2018年3月，頁33-35。

- B、無法提示帳簿、文據，但可提示合約、主要營業項目、我國境內外交易流程說明及足資證明文件供稽徵機關核定其主要營業項目者，以我國來源收入按該主要營業項目適用之同業利潤標準淨利率計算所得額，其經核定屬經營「提供平台服務之電子勞務」者，淨利率為 30%。
- C、不符合前 2 目規定者，以我國來源收入按稽徵機關核定之淨利率 30% 計算所得額。
- D、稽徵機關查得實際淨利率高於依前 2 目規定核定之淨利率者，按查得資料核定。

(2) 境內外利潤貢獻程度劃分

- A、可提示明確劃分我國境內及境外交易流程對其總利潤相對貢獻程度之證明文件（如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等）者，核實認定其境內利潤貢獻程度。
- B、其全部交易流程或勞務提供地與使用地均在我國境內(例如境內網路廣告服務)者，其境內利潤貢獻程度為 100%。
- C、不符合第 1 目及非屬前目規定情形者，其境內利潤貢獻程度為 50%。但稽徵機關查得實際境內利潤貢獻程度高於 50%，按查得資料核定。

2、稅款繳納方式

- (1) 屬所得稅法第 88 條規定扣繳範圍之所得者，應由扣繳義務人於給付時，按「給付額」依規定之扣繳率扣繳稅款。但該外國營利事業依規定向稽徵機關申請並經核定其適用之淨利率及境內利潤貢獻程度者，得以我國來源收入依該淨利率及貢獻程度計算，按規定之扣繳率扣繳稅款。
- (2) 非屬所得稅法第 88 條規定扣繳範圍之所得（例如買受人為我國境內個人、境外個人或營利事業給付）者，應由外國營利事業自行或委託代理人於該年度所得稅申報期限內依有關規定申報納稅。
- (3) 平台業者，應以其收取之銷售價款，依前 2 款規定課徵所得稅。其收取銷售價款後如將部分價款轉付外國非平台電子勞務業者，得提示相關合約及

轉付價款證明，其轉付價款為外國非平臺電子勞務業者之我國來源收入者，並應提示已完納我國所得稅之證明文件（例如就源扣繳證明），向稽徵機關申請以其收取之銷售價款減除轉付價款後之平台手續費，依前 2 款規定課徵所得稅。外國平台業者就轉付價款扣繳稅款時，得以外國非平臺電子勞務業者依前開規定經稽徵機關核定適用之淨利率及境內利潤貢獻程度，按第 1 款但書規定扣取稅款，於每月 10 日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並彙報稽徵機關其轉付價款扣繳稅款計算資料。

- 3、自 2017 年度起，外國營利事業跨境銷售電子勞務已被扣繳之稅款與依規定經稽徵機關核定之實際所得額或淨利率、境內利潤貢獻程度或轉付比率計算之應扣繳稅款不同，致有溢繳之扣繳稅款者，得自取得收入之日起 5 年內，自行或委託代理人，向稽徵機關申請退還。



第五章 跨境電商國際增值稅制比較研析

在比較法方面，我國跨境電子商務交易營業稅新制，主要是參考 OECD 建議及歐盟、韓國、日本等國家作法，而日本甫於 2015 年修正消費稅法，故本文擬以 OECD「稅基侵蝕與利潤移轉報告」與 2017 年「國際增值稅準則」、日本跨境電子商務交易消費稅制情形、歐盟「數位經濟公平稅」草案與跨境電商增值稅新制以及 OECD/G20「雙柱方案」等做為比較分析。

第一節 OECD「稅基侵蝕與利潤移轉報告」及「國際增值稅準則」

94

隨著企業全球化，跨國企業常藉由各國稅法差異，運用各種租稅策略及安排，將利潤移轉至低稅率或免稅國家，嚴重侵蝕各國政府稅基，影響租稅公平⁹⁵。為應對貿易全球化及數位經濟衍生之稅務挑戰，2013 年 9 月起 OECD 及 20 國集團（G20⁹⁶）推動「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫，提出 15 項國際租稅課題分析研究，並於 2015 年 10 月提出最終報告，經 G20 財政部長會議認可背書⁹⁷。BEPS 已成為國際租稅重要課題，BEPS 計畫中的討論及建議內容亦引人注目，而 BEPS 行動計畫 1—處理數位經濟的稅務挑戰（BEPS Action 1：Address The Tax Challenges of The Digital Economy），即在處理「數位經濟」時代所面臨之諸多衝擊及租稅挑戰，其中有關增值稅議題為：對跨境交易勞務及無形資產課徵增值稅，以及對進口低價貨物課徵增值稅。BEPS 行動計畫 7—避免人為規避常設機構（BEPS Action 7：Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status）可分為以下 4 個部分：（1）藉由代理人或其他形式人為地避免常設機構

⁹⁴ 本節部分資料參莊弘仔，〈跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（上）〉，前揭註 13，頁 175-184；莊弘仔，〈跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（下）〉，植根雜誌，第 34 卷第 6 期，2018 年 6 月，頁 201-206。

⁹⁵ 王齡懋，〈馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織聯合舉辦「BEPS 及租稅協定相關議題」研討會報告〉，2015 年 6 月 2 日。

⁹⁶ 二十國集團（Group of Twenty, G20）是一個國際經濟合作論壇，於 1999 年 12 月 16 日在德國柏林成立，屬於布雷頓森林體系框架內對話的一種機制，由七國集團（美國、英國、法國、德國、義大利、日本、加拿大），金磚五國（中華人民共和國、印度、巴西、俄羅斯、南非），七個重要經濟體（澳大利亞、墨西哥、韓國、土耳其、印尼、沙烏地阿拉伯、阿根廷），以及歐盟組成。維基百科，<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E4%BA%8C%E5%8D%81%E5%9C%8B%E9%9B%86%E5%9C%98>，最後瀏覽日期：2021/02/19。

⁹⁷ 黃士洲，〈我國如何面對 BEPS 最終報告建議—以跨境電商稅務挑戰為主〉，前揭註 9，頁 17。

要件該當 (Artificial avoidance of PE status through commissionaire arrangements and similar strategies); (2) 藉由特定活動的例外條款避免常設機構要件該當 (Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions); (3) 藉由其他策略避免常設機構要件該當 (Other strategies for the artificial avoidance of PE status); (4) 常設機構的利潤歸屬及其和 BEPS 移轉訂價措施間之關聯性 (Profit attribution to PEs and interaction with action points on transfer pricing) ⁹⁸。

又 2006 年 OECD 財政事務委員會議定，世界各國間之國際貿易有關加值稅之適用，尤其是服務及無形資產 (services and intangibles) 之跨境交易，需要建構一個國際加值稅指南，並就跨境交易提供一個國際加值稅準則，該準則於 2015 年 11 月間，由遍部全球之 104 個租稅管轄權及國際組織所認可。該準則為政治承諾，而非法令規定，其主要目的在於，國際貿易可在不同國家之加值稅法令規定下被緩和反應，並與 BEPS 行動計畫連結⁹⁹，避免發生加值稅雙重課稅或雙重不課稅現象。OECD 國際加值稅準則並建議，在落實到具體課稅機制設計上，各個國家宜在兼顧跨境電商營運特性之下，確保下列加值稅的課稅目標可以實現：(1) 維持國際租稅中立性；(2) 企業遵循儘可能簡化；(3) 對於徵納雙方來說規則必須清晰且明確；(4) 遵守稅收和管理所涉的成本最低；(5) 有效地防堵租稅規避與逃漏¹⁰⁰。

依據 BEPS 行動計畫及 OECD 2017 年國際加值稅準則第 3 章確定跨境服務和無形資產交易課稅管轄權歸屬 (Determining the place of taxation for cross-border supplies of services and intangibles)，相關議題及建議說明如下：

⁹⁸ 陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應 (上)，稅務旬刊，第 2335 期，2016 年 8 月 10 日，頁 30。

⁹⁹ 姜慧霖、鄭麗真，經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦「加值稅 (VAT/GST) 國際課稅準則」研討報告，2016/03/07，頁 15-16，<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/PageSystem/reportFileDownload/C10404510/001>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹⁰⁰ Guideline 3.1 / 3.3 They set out recommended approaches that reflect the destination principle for determining the jurisdiction of taxation for international supplies of services and intangibles while ensuring that : international neutrality is maintained; compliance by businesses involved in these supplies is kept as simple as possible; clarity and certainty are provided for both business and tax administrations; the costs involved in complying with the tax and administering it are minimal, and barriers to evasion and avoidance are sufficiently robust. OECD0 (2017) , International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, at 38-39.

第一項 修正常設機構認定原則

鑑於電子商務活動是透過網際網路完成，各國稅捐稽徵機關難以掌握非居民跨境電商企業的稅務資料及實際消費地點，因此 BEPS 行動計畫 1 提出建構新的關聯性規則並修正常設機構（PE）認定原則的建議，作為補強各國對於企業代理人、固定營業場所及常設機構認定方式不足的缺漏¹⁰¹。另 BEPS 行動計畫 7「避免人為規避常設機構」2015 年結案報告也建議修正 OECD 租稅協定範本有關常設機構定義，將過去被認為是準備性（preparatory）或輔助性（auxiliary）的行為，從現今跨境電商經營模式與數位經濟觀點，重新定位為核心營運活動¹⁰²。

第一款 建構新的關聯性規則（即顯著經濟上存在）

針對數位經濟下利潤移轉可能之防堵措施，BEPS 行動計畫 1 建議應建構新的關聯性（nexus）規則，亦即「顯著經濟上存在」（Significant Economic Presence）標準，說明如下¹⁰³：

1、關聯性規則之功能

關聯性關注的是課稅權歸屬的問題，亦即，當一個跨國企業在所得來源國從事商業行為或取得利潤，其經濟行為應該要到何種程度，所得來源國才取得課稅權。目前關聯性規則的標準在國際稅法上主流是採取常設機構（PE）課稅原則，換言之，當一個跨國企業在所得來源國的經濟活動高度已經構成常設機構時，所得來源國對於源自該常設機構之所得才取得課稅權¹⁰⁴。但是在數位經濟下，實體常設機構因為 IT 技術、網際網路、網路銷售效應等因素導致其功能顯著降低，甚或傳統常設機構下的準備性或輔助性行為往往成為新型態商業模式的核心行

¹⁰¹ 呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心，前揭註 24，頁 73。

¹⁰² OECD（2015），Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 28-29.

¹⁰³ 梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（上），前揭註 51，頁 26-29。

¹⁰⁴ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017, at 7-9.

為，故有必要建構一個新的關聯性規則，亦即，「顯著經濟上存在」標準¹⁰⁵。

2、顯著經濟上存在之概念

當一個非居民企業透過網路科技或其他自動化設備與所得來源國間經濟的互動是有目的性且持續時，若達到「顯著經濟上存在」標準者，此種交易模式，就應該在稅法上給予適當之評價，亦即擬制其在所得來源國具備可課稅存在（a taxable presence），換言之，將視其為「數位化常設機構」，所得來源國可以取得課稅權¹⁰⁶。

3、顯著經濟上存在之判斷標準

企業是否具備「顯著經濟上存在」，具體來說，可以從下列三個要素加以判斷：

（1）銷售額（Revenue-based factor）

銷售額雖不是唯一的參考因素，但具有重要的地位，因為通常經濟活動的價值會反映在銷售額上，但同時須考慮以下問題：（a）交易涵蓋的範圍（transactions covered），應平等原則出發，確保居民企業與非稅籍居民企業從事類似獲相同的交易，其定義要相同；（b）起徵點的門檻（level of the threshold），應以總額為基礎並設定相當金額，以減少稅捐稽徵單位的管理成本與納稅人的依從成本，判斷標準應以總集團的觀點，非個別公司的觀點，以避免企業割裂營業活動規避該標準；（c）起徵點的管理（administration of the threshold.），建議可採取強制註冊制度¹⁰⁷。

（2）所得來源國之數位化程度（Digital factors）

「顯著經濟上存在」的第二個判斷因素，則在於判斷企業在所得來源國之數位化程度。所謂數位化程度應考量網域名稱（a local domain name）、網路平台（a local digital platform）與支付系統（local payment options）等因素。就網域名稱而言，應判斷該非稅籍居民企業是否使用所得來源國的網域及其相關服務，例如

¹⁰⁵ OECD（2015），supra note 18, at 101、106.

¹⁰⁶ OECD（2015），supra note 18, at 107.

¹⁰⁷ OECD（2015），supra note 18, at 107-108.

真實或虛擬主機代管；就網路平台而言，該非稅籍居民企業是否有根據所得來源國之語言、文化、習慣等因素設立專屬於所得來源國之網站平台；就支付系統而言，是指付款機制是否使用所得來源國之貨幣，是否根據當地之貨幣、稅捐、費用加以調整。若上開因素有大多數都符合，即可合理推論該非稅籍居民企業在所得來源國是有目的性且持續的進行經濟活動¹⁰⁸。

（3）使用人數（User-based factors）

最後，在考量是否成立「顯著經濟上存在」時，應同時考量「使用人數」此一要素。使用人數應考量「月使用量」（Monthly Active Users，簡稱 MAU）、線上締結契約的數量（online contract conclusion）與資料收集（data collected）等因素。就月使用量而言，是指每月使用者人數，也就是以 30 天內登錄網頁或平台的平均人數為計算基礎；就線上締結契約的數量而言，因為欲使用數位化商品或服務的前提通常需要簽訂契約，而目前簽訂契約的方式多已採用自動化工具的線上締約系統，故此標準亦相當具有參考價值；就資料收集而言，所收集的資料並不限於個人資料，亦包括使用評價、創造內容、搜尋歷程等，至於判斷標準可採用比例測試標準，亦即，測試從所得來源國收集資料占該企業整體資料儲存之比例¹⁰⁹。

企業一旦具備「顯著經濟上存在」，雖然會導致企業在所得來源地國成立「常設機構」（即便實際上並無實體組織），但有關「常設機構」的利潤應如何歸屬之問題，並無法藉由「顯著經濟上存在」的標準一舉釐清。依據 OECD 目前之觀點，有關「常設機構」的利潤應如何歸屬，主要取決於企業行使之「功能」、可歸屬之「經濟財」以及所承擔之「風險」三項標準而定。然而，BEPS 行動計畫 1 指出，由於「數位化常設機構」缺乏重要的功能，因此不能分配大部分利潤¹¹⁰。在接續的討論中，OECD 故而提出許多替代方案，例如：採取「公式化之利潤分割」或「擬制之利潤分配」，以便相關之利潤可以順利歸屬到「數位化常設機構」

¹⁰⁸ OECD (2015), supra note 18, at 109-110.

¹⁰⁹ OECD (2015), supra note 18, at 110-111.

¹¹⁰ OECD (2015), supra note 18, at 111-112.

身上¹¹¹（詳見第五章第三節第三項）。

第二款 修正實體常設機構之定義

常設機構（PE）的規定，主要規範在 OECD 租稅協定範本第 5 條，說明如下¹¹²：

1、常設機構之功能

OECD 租稅協定範本第 5 條有關常設機構（PE）之規定，分析其結構：第 1 項為常設機構之定義；第 2 項為列舉條款，臚列出當然成為常設機構之情況；第 3 項為工程常設機構；第 4 項為常設機構之例外條款；第 5 項為非獨立型常設機構；第 6 項為獨立型常設機構；第 7 項特別說明子公司並不當然構成常設機構¹¹³。常設機構的功能在於建立一個外國企業在所得來源國應否課稅的門檻，換言之，當外國企業與所得來源國之經濟關係已達到常設機構之高度時，外國企業透過該常設機構取自所得來源國之所得，所得來源國將取得課稅權，此原則普遍適用在多數國家的國內法以及與國際間簽訂之租稅協定，只是常設機構的概念寬嚴不同而已。

2、實體常設機構之定義

依據 OECD 租稅協定範本第 5 條第 1 項及第 2 項規定¹¹⁴：「常設機構」係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。常設機構特別包括：（1）營業管理場所（a place of management）；（2）分支機構（branch）；（3）辦事處或事務所（office）；（4）工廠（factory）；（5）工作場所（workshop）；（6）礦場、石油或天然瓦斯

¹¹¹ 陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，前揭註 17，頁 282-283。

¹¹² 梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（下），財稅法令半月刊，第 42 卷第 11 期，2019 年 6 月，頁 50-53。

¹¹³ OECD (2017), ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, 最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹¹⁴ OECD MODEL CONVENTION Article 5 Permanent Establishment 1.：「For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.」2.：「The term “permanent establishment” includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.」

油井、採石場或其他天然資源開發處所（a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources）。

3、常設機構之例外條款爭議

OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項規定常設機構之例外條款¹¹⁵，常設機構應不包括：（1）僅出於存儲、展示或運送屬於該企業之貨物或商品之目的而使用設施；（2）僅出於存儲、展示或運送目的保存屬於該企業之貨物或商品；（3）僅出於供其他企業的加工目的而保存屬於該企業之貨物或商品；（4）專為企業採購貨物或商品或收集資料為目的之固定營業場所；（5）維持一固定營業場所，目的僅為該企業從事其他具有準備性或輔助性之活動者；（6）維持一固定營業場所，目的僅為該企業從事上述第 1 款至第 5 款綜合性活動，而該綜合性活動結果，僅具有準備性或輔助性質者。該規定向來爭議為第 5 款、第 6 款所規定的「準備性或輔助性」要件僅限於第 5 款、第 6 款或亦是包含第 1 款至第 4 款？各個國家有不同之解讀。OECD 在 2017 年 11 月 27 日公告修正租稅協定範本第 5 條第 4 項，刪除第 5 條第 4 項第 5 款及第 6 款有關準備性或輔助性文字，並在第 5 條第 4 項第 2 段增加前開例外條款都必須符合準備性或輔助性的要求，遂明文解決此爭議。

4、準備性或輔助性行為概念之修正

¹¹⁵ OECD MODEL CONVENTION Article 5 Permanent Establishment 4. :「Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character,~~
provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.」

在數位經濟下，關聯性是對國際稅法最大的挑戰之一，高度數位化企業因為不具實體規模（scale without mass）與高度依賴無形資產的特性，導致其並不需要在所得來源國設立常設機構，或是僅需要設立傳統概念下準備性或輔助性行為的常設機構即可滿足其商業上之需求，故 OECD 認為有必要修正準備性、輔助性行為的概念。OECD 認為準備性行為係指營業行為前的行為且通常執行期間非常短暫，例如：建設公司在 A 國訓練員工後，派遣到 B 國從事營建工作，至於期間判斷並沒有一個統一之標準，應視其核心營業行為的本質而定；所謂輔助性行為係指支援重要、關鍵營業活動之行為，但不成為該重要關鍵營運活動之一部分，一項活動若有大量的資源與人員配置，並不會被認定為是輔助性行為。故而，一項活動是否為準備行或輔助性行為應就整體營業活動判斷，若該前置性或準備行活動嗣後變成該營運活動的核心工作，即非準備性或輔助性行為¹¹⁶。例如：網路上銷售之後之倉儲與快遞活動，今日應被認定屬於營運活動的核心工作¹¹⁷。

第三款 虛擬常設機構認定原則

BEPS 行動計畫 1 專責小組進一步提出虛擬常設機構的認定方式，建議各國稅捐機關可依企業之經營型態，擴大常設機構的認定範圍，俾更有效率地對企業進行稅捐上的徵收，並提出下列三個認定方法¹¹⁸：

1、虛擬固定營業場所之常設機構

若企業是透過他國企業的伺服器架設網站和經營業務，則可認定該企業於他國有常設機構。例如：境外企業透過境內企業的伺服器架設網站並銷售數位商品或服務時，即可認定該境內企業係屬境外企業之常設機構。

2、虛擬代理人之常設機構

擴大主張附屬性常設機構的概念，在特定情況下，跨境電商在境內有代理

¹¹⁶ OECD (2015), supra note 18, at 88.

¹¹⁷ 葛克昌主持，跨境電子商務貨物通關制度暨其稅制研究分析，財政部 2017 年度委託研究計劃，2018 年 10 月，頁 53。

¹¹⁸ 王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧，行動商務課徵營業稅之探析-以 APP 為例，財政部 2014 自行研究報告，2014 年 12 月，頁 60-62；呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心，前揭註 24，頁 75-76；莊美雪、陳清秀，跨境電子商務課徵營業稅問題之研究，財稅研究，第 48 卷第 6 期，2019 年 11 月，頁 50。

人，該代理人可透過科技方式代表境外企業與境內買受人或消費者簽訂交易契約，則該代理人應可歸屬為該境外企業之常設機構。

依據 OECD 2017 年租稅協定範本第 5 條規定，代理人常設機構可以分為非獨立與獨立營業代理人兩類型，依該條第 5 項規定，非獨立之營業代理人係指下列二種情形：(1) 一個人代表一個企業在所得來源國內活動，有權以該企業名義簽定契約並經常行使此權限；(2) 一個人在簽訂契約之過程中扮演重要腳色且該契約嗣後並不會有實質內容之修改。上開修正的亮點在於突破傳統觀念下的非獨立營業代理人簽訂契約必須以企業名義的限制，換言之，有許多跨國企業實質上是透過營業代理人尋找締約的機會並簽定契約，但在雙方要約與承諾幾乎達成一致時，營業代理人即以不具對外代理權名義，隱藏於幕後，藉以規避常設機構之認定，2017 年修正後，營業代理人只要在簽定契約的過程中扮演重大腳色且該契約嗣後並不會有實質內容的修改，亦符合非獨立營業代理人之定義，在所得來源國成立常設機構。又依據 2017 年租稅協定範本第 5 條第 6 項規定，獨立營業代理人係指一個人以獨立的代理權按一般業務經營方式在所得來源國從事業務，其並不視為企業在所得來源國之常設機構。但若該代理人與企業間具有緊密之關聯性，則並非本項所稱之獨立代理人¹¹⁹。

依據 2017 年租稅協定範本第 5 條第 8 項規定，營業代理人是否具備獨立性，是以其與企業間是否具備緊密關聯性作為判斷標準，緊密關聯性強調從控制的角度出發，一方若為他方所控制，則屬於緊密關聯。OECD 更指出可以從承擔義務與風險的觀點判斷，就承擔義務面來說，若該代理人須受企業詳細的業務指示所拘束，或該營業的風險是由企業所承擔，則該代理人並不具備獨立性；此外，在一方對於另一方直接或間接持有超過 50% 的受益利益，或另一個人或企業對於這一方個人及企業或兩個企業持有超過 50% 的受益利益情況下，亦屬於有緊密關聯性¹²⁰。

¹¹⁹ OECD (2017), UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION, Article 5 (5) - (6), at 17, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>, 最後瀏覽日期：2020/09/10；梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（下），前揭註 12，頁 55-56。

¹²⁰ OECD (2017), supra note 113, Article 5 (8), at 17；梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與

3、現場業務存在之常設機構

境外企業在消費者所在地設有服務窗口提供現場服務或其他業務服務，則該境外企業之服務窗口應可被認定為該境外企業之常設機構。

綜上所論，OECD 在 2017 年 11 月 27 日公告修正租稅協定範本，修正第 5 條常設機構（Article 5 Permanent Establishment）的定義¹²¹，跨境電商將會視收入來源地的營運活動情形，進行實質認定，負擔納稅義務¹²²。觀察 2017 年 OECD 租稅協定範本有關常設機構之修正，包括限縮第 5 條第 4 項準備性或輔助性行為的適用範圍；增列第 5 條第 4.1 項反化整為零條款；擴大非獨立型營業代理人之概念及建構更清楚的標準來判斷獨立型營業代理人等，該次修正雖未明文增列數位型常設機構，但在數位經濟的影響下，常設機構的概念顯然有朝擴張發展之趨勢，且更重視所得來源國之課稅權¹²³。

第二項 消費地課稅原則

BEPS 行動計畫 1 最終報告認為，電子商務經濟中之 BEPS 問題，得藉由其他行動計畫加以因應，關於加值型營業稅，建議應貫徹「消費地」國課稅原則¹²⁴。而依照 2017 年 OECD 「國際加值稅準則」，基於消費稅之目的，國際貿易中服務與無形資產之交易，應根據消費地管轄原則來課稅¹²⁵，換言之，關於課稅管轄權歸屬，當服務或無形資產的提供，涉及跨境因素時，以消費地為準，亦即「消費地」課稅原則。

跨境交易消費地之統一認定基準，除符合「加值型營業稅應由最終消費者負擔」之基本原則外，將有助於課稅明確性原則及納稅人之預測可能性原則，並可避免兩國間因為採取不同的認定標準，而發生「雙重課稅」或「雙重不課稅」之

常設機構之最新發展趨勢（下），前揭註 112，頁 56。

¹²¹ OECD (2017), supra note 113, at 16-18.

¹²² 黃士洲，從 Uber 營業稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅，月旦財稅實務釋評，第 1 期，2020 年 1 月，頁 46。

¹²³ 梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（下），前揭註 112，頁 57。

¹²⁴ 谷口勢津夫著，蔡孟彥譯，日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容，財稅研究，第 45 卷第 4 期，2016 年 7 月，頁 42。

¹²⁵ Guideline 3.1: For consumption tax purposes internationally traded services and intangibles should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption. OECD (2017), supra note 100, at 38.

現象¹²⁶。跨境電商銷售電子勞務，如以「企業間之交易」(B2B)與「企業對於消費者之交易」(B2C)區分，各有不同的關注焦點：B2C 涉及消費稅最終的稅捐負擔，針對 B2C 銷售的課稅原則，其首要目的乃在客觀條件的限制下，預測最終消費者消費該勞務與無形資產所在處所；而 B2B 則是要確保最終消費地課稅的手段而已，便利消費稅的負擔可以落在正確的消費者所在地國家，同時維持加值稅體系的中立性。不同的徵收機制往往也會影響課稅地原則的判斷，以及營業人、消費者協力義務設計¹²⁷。

在傳統交易中，B2C 交易模式主要是由消費者至供應商店面來進行消費行為，因此消費行為發生地通常與供應商所在地相同，故在判斷消費行為發生地時，即透過供應商所在地來確認消費行為發生地在何處¹²⁸。然而，在數位經濟下，因跨境 B2C 遠距離銷售勞務與無形資產大幅成長，要準確地判斷無遠弗屆、到處都有可能的消費者實際所在地，勞務的實際消費處所，即便是勞務的提供地，往往都相當困難判斷。2017 年 OECD 國際加值稅準則為了克服此困境，提出以下建議：

1、準則第 3.5 號 (Guideline 3.5¹²⁹)

對於需要實地提供的勞務 (the supply is physically performed)，針對 B2C 勞務與無形資產的銷售，以下地點所在地的國家有課稅權：

- (1) 在立即可辨識的地點，實地提供的勞務或無形資產。
- (2) 常態而言，該勞務或無形資產是在實地提供現場的同時就被消費掉。
- (3) 常態而言，勞務提供者與消費者必須同時出現在該勞務或無形資產提供的

¹²⁶ 陳清秀，國際間電子商務交易之課稅，植根雜誌，第 31 卷第 1 期，2015 年 1 月，頁 28。

¹²⁷ 黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，月旦法學雜誌，第 273 期，2018 年 2 月，頁 148。

¹²⁸ 李慧均，論跨境電子商務涉及之勞務交易與營業稅—以 Uber 案為例，輔仁大學法律研究所碩士論文，2019 年 6 月，頁 34。

¹²⁹ Guideline 3.5: For the application of Guideline 3.1, the jurisdiction in which the supply is physically performed has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles that are physically performed at a readily identifiable place, and are ordinarily consumed at the same time as and at the same place where they are physically performed, and ordinarily require the physical presence of the person performing the supply and the person consuming the service or intangible at the same time and place where the supply of such a service or intangible is physically performed. OECD (2017), supra note 100, at 67.

現場。

上述所涵括者，例如透過體能活動提供給個人理髮、按摩、美容療法、住宿、餐廳、外燴服務、劇場表演、貿易展覽等等¹³⁰。

2、準則第 3.6 號（Guideline 3.6¹³¹）

若勞務或無形資產的提供沒有被準則第 3.5 號所涵括者，則買受人經常住所地的國家，針對該筆 B2C 勞務或無形資產的銷售有課稅權。準則第 3.6 號所涵括的勞務，無須實地、現場提供為必要，例如：線上供應軟體及維護、提供線上遊戲、電影、音樂、線上法律、會計諮詢服務等等。這類可以遠距離提供並被消費的勞務，並不適合以勞務提供地作為消費地的指標因素。蓋因勞務提供地或因跨境電商營運模式而被模糊化，或可以任由跨境電商移動尋租，而違反租稅中立性原則¹³²。

承上所述，OECD 國際加值稅準則對於跨境 B2C 勞務銷售之定義，包含有需要實地提供的勞務以及不需要實地提供之勞務。易言之，所謂跨境勞務的提供，並不僅限於利用網路傳輸數位化內容服務，尚包含有「現場提供之勞務」（on-the-spot supplies）¹³³，以避免課稅漏洞。

第三項 境內自然人判斷標準

因跨境電商營業的特性，尤其是 B2C 的銷售，往往都是極大量的消費者以及低單價銷售的背景下，難以期待跨境電商有能力逐一核實確認消費者的經常住

¹³⁰ 黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，前揭註 127，頁 148-149。

¹³¹ Guideline 3.6：For the application of Guideline 3.1, the jurisdiction in which the customer has its usual residence has the taxing rights over business-to-consumer supplies of services and intangibles other than those covered by Guideline 3.5. OECD（2017），supra note 100，at 69.

¹³² 黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，前揭註 127，頁 149。

¹³³ Guideline 3.4 / C.2. Business-to-consumer supplies – On-the-spot supplies/3.116：The place of physical performance of the supply is the appropriate proxy to determine the place of consumption for on-the-spot supplies of services and intangibles to final consumers. For the purposes of these Guidelines, on-the-spot supplies are services and intangibles that are normally physically performed at a readily identifiable place and are ordinarily consumed at the same time and place where they are physically performed, and that ordinarily require the presence of both the person performing the supply and the person consuming it. As well as providing a reasonably accurate indication of the place of consumption, a place of taxation rule based on the place of physical performance is simple and practical for suppliers to apply and for tax administrations to administer. OECD（2017），supra note 100，at 67.

所地。是以，OECD 國際加值稅準則建議各國政府在 B2C 的規範內，應當訂定清楚且可操作的規則，俾便提供勞務的營業人判斷買方消費者的經常住所，所需要參考的資訊及要素¹³⁴。申言之，在 B2C 的情況下，應允許跨境電商可以盡可能依靠他們在正常業務活動過程中從其客戶收集的資訊，只要這些資訊提供了合理可靠的證據，即可作為判定消費者的經常住所地。此外，也可以考慮採用一些規則，如果企業遵循這些規則，那麼只有在存在濫用此類客戶資訊的情況下，企業才會面臨挑戰。而且稅務機關提供的任何指導都應考慮相關的法律和慣例，包括保護個人隱私，同時保持企業運作的靈活性¹³⁵。

通常，客戶提供的資訊可能被視為與確定消費者經常住地有關的重要證據。這可能包括業務流程（例如訂購流程）中收集的資訊，例如國籍、地址、銀行詳細資料（特別是銀行帳戶所屬之國家/地區）和信用卡訊息。於必要時，稅務機關得要求透過適當的指標性的訊息細節，進一步支持這些確定消費者經常住地訊息的可靠性。在某些情況下，這種指標性的訊息細節也許是消費者常住地的唯一判斷資訊。指標性的訊息細節將根據涉及的業務或產品的類型而變化，可能包括聯繫電話號碼，用於下載數位內容的設備的 IP 位址或消費者的交易紀錄（例如，經常消費的主要地點，數位內容的語言或賬單地址）。隨著技術和商業運作的發展，這些指標性的訊息細節也可能隨著時間的推移而發展¹³⁶。

¹³⁴ Guideline 3.6 /3.125 : The evidence available to suppliers about the jurisdiction in which the customer has its usual residence is likely to depend on the business model, the type and value of the supplies and on the suppliers' delivery model. Particularly in e-commerce, where activities often involve high volume, low value supplies that rely on minimal interaction and communication between the supplier and its customer, it will often be difficult to determine the customer's place of usual residence from an agreement. Jurisdictions should provide clear and realistic guidance for suppliers on what is required to determine the place of usual residence of their customers in a business-to-consumer context. OECD (2017), supra note 100, at 69.

¹³⁵ Guideline 3.6 /3.126 : In the business-to-consumer context, jurisdictions are encouraged to permit suppliers to rely, as much as possible, on information they routinely collect from their customers in the course of their normal business activity, as long as such information provides reasonably reliable evidence of the place of usual residence of their customers. In addition, jurisdictions could consider adopting rules that, if they are satisfied that a business is following these principles, this business should expect challenges only where there is misuse or abuse of such evidence. Any guidance provided by the tax authorities will need to take account of the law and practice in the relevant jurisdictions, including with regard to the protection of personal privacy, while maintaining flexibility for businesses. OECD (2017), supra note 100, at 69-70.

¹³⁶ Guideline 3.6 /3.127 : Generally, the information provided by the customer may be considered as important evidence relevant to the determination of the jurisdiction of the customer's usual residence.

第四項 課稅方式及簡易稅籍登記

2001 年 2 月 OECD 財政事務委員會（Committee on Fiscal Affairs）的消費稅第九小組（Working Part NO. 9），提出電子商務消費稅草案（Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce）¹³⁷，在此階段，OECD 即確定了跨境交易的消費稅應當在消費發生地課徵，並認定數位產品的販售係屬提供勞務行為而非提供貨物行為，同時 OECD 亦主張一國的企業如向境外供應商購入無形商品或勞務時，該國家應進行反向課稅（reverse charge）手段維護該國之稅基，並能避免該國之國內供應商遭受不公平競爭¹³⁸。

鑒於其他國際組織及個別國家的經驗，OECD 國際加值稅準則亦建議各國，在 B2C 之模式下，以目前的情況來說，要求非居住者之境外營業人在課稅管轄權境內辦理稅籍登記並負責繳納加值稅，是確保稅收最有效益的方法。而在有效徵收的必要範圍內，宜儘可能地建立簡化的登記制度及可能實現的協力義務，以利境外營業人遵循稅務規定。適當的簡化登記制度及協力義務，對於境外營業人來說，可以促進其在不同的國家間履行稅務遵循義務。傳統的規範過於複雜，將可能導致境外營業人拒絕遵循。有了簡化登記制度及可能實現的協力義務，將可確保加值稅收入，同時盡量減少經濟扭曲並維護居住者和非居者營業人之競爭中立性。課稅管轄權之稅務機關也可以在相對有限的稽徵行政成本下，獲取相當比例之稅收¹³⁹。OECD 國際加值稅準則第 3.6 號 C.3.3.¹⁴⁰ 節內，進一步說明所謂簡

This could include information collected within business processes (e.g. the ordering process), such as jurisdiction and address, bank details (notably country of the bank account), and credit card information. If needed jurisdictions may require that the reliability of such information be further supported through appropriate indicia of residence. In some cases, such indicia might be the only indication of the jurisdiction of the customer's usual residence. The available indicia will vary depending on the type of business or product involved, and might include the contact telephone number, the Internet Protocol address of the device used to download digital content or the customer's trading history (which could, for example, include information on the predominant place of consumption, language of digital content supplied or billing address). These indicia are likely to evolve over time as technology and business practices develop. OECD (2017), supra note 100, at 70.

¹³⁷ 王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧，行動商務課徵營業稅之探析-以 APP 為例，前揭註 108，頁 5。

¹³⁸ 呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心，前揭註 24，頁 67-68。

¹³⁹ Guideline 3.6/C.3.2.VAT collection in cases where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation/3.131-3.133. OECD (2017), supra note 100, at 71-72.

¹⁴⁰ Guideline 3.6/C.3.3.Main features of a simplified registration and compliance regime for

易稅籍登記制度之核心及主要特點，並建議簡易稅籍登記所應要求之訊息細節內容等等，供各國稅務機關參酌。

第五項 進口低價貨物之課稅

2013 年 OECD 發布了稅基侵蝕與利潤移轉報告，指出國際間的跨國企業，利用國際課稅規則的缺失，以及各國稅制差異與稽徵漏洞，運用租稅規劃方式減免全球的總稅負，並特意造成雙重不課稅的效果，令各國的稅基產生嚴重侵蝕及利潤移轉的現象。2015 年 10 月 OECD 發布行動計畫 1「處理數位經濟下租稅挑戰」(BEPS Action 1: Address The Tax Challenges of The Digital Economy)，即有關數位經濟面臨的稅收挑戰的報告，重新檢視數位經濟活動為各國所帶來的稅收影響，檢視項目包含：(1) 在國際稅制接軌仍然不完備的情形內，境外企業在他國境內從事數位經濟活動，卻未被該國課稅之情形；(2) 數位商品及服務所產生價值歸屬；(3) 企業在新營運下之所得特徵；(4) 相關來源法則之運用；(5) 在數位經濟活動中如何有效徵收數位產品及服務之營業稅等問題¹⁴¹。

BEPS 行動計畫 1 關於對跨境交易勞務及無形資產課徵增值稅之議題，誠如上述，OECD 2017 年國際增值稅準則已有明確建議，不再贅言；有關檢討進口低價貨物免稅門檻之建議，OECD 指出，面對電子商務交易所帶來的問題之一，是消費者透過網路向境外供應商購買實體貨物日益增加，由於各個國家考量課稅稽徵成本及其他管理因素之下，各國海關對於過境貨物營業稅課徵的起徵點均不同，但 OECD 發現無論起徵點為何，此類型進口低價免稅貨物的數量逐年增加，不僅造成增值稅稅收流失(稅基侵蝕)，亦對本地業者產生了不公平競爭的現象，可能會促使遭受不公平對待的國內企業將業務遷移到境外，日後將會影響國內就業與稅收的問題，是故應重新檢討進口低價貨物免稅制度¹⁴²。由於跨境電子商務交易之興盛，免營業稅之低價進口商品大量成長，造成各國營業稅稅收大幅減少(流失)，對國內供應商亦造成潛在競爭壓力，倘稅務稽徵機關能透過新技術提

non-resident suppliers。OECD (2017), supra note 100, at 72-77.

¹⁴¹ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 721、726。

¹⁴² 呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心，前揭註 24，頁 76。

升進口商品營業稅稽徵效率，各國應降低其免稅標準，進而取消免稅門檻，以提升稅收¹⁴³。

OECD 的專責小組認為，如果可以提高低價貨物進口流程和增值稅徵收效率，政府較有機會與能力去考慮降低進口貨物增值稅起徵點到達合適的門檻，並改變原有作業模式以解決或因應可能會發生的相關稅務問題，並提供以下 4 種徵收進口低價貨物增值稅模式，供會員國及非會員國進行進口低價貨物之綜合風險判斷方法，說明如下¹⁴⁴：

1、傳統徵收模式（Traditional Collection Model）

傳統徵收模式是由進口貨物之進口人提出進口貨物之申報，海關逐案依進口貨物之價格估價核定課稅，進口貨物所應負擔之增值稅，亦一併由海關代徵，通常在貨物放行前，即應徵收稅款，以確保租稅債權。有關完稅價格，一般係按進口貨物到達海關時之價格計算（即買賣交易價格＋運費及保險費等）；增值稅之課稅價格（稅基），則為關稅完稅價格再加計關稅之合計數。但因低價進口貨物數量龐大而金額小，海關要逐案核定課稅所需稽徵成本較高。

2、買受人徵收模式（The Purchaser Collection Model）

買受人徵收模式即是讓買受人在進口低價貨物時自我評估關稅及增值稅等並報繳。但此模式必須買受人了解真正的完售價格，並且能完整認識有關進口貨物之課稅資訊，否則買受人可能低報其完稅價格或無法遵守相關稅法規定，其稽徵程序之依從（遵循）成本過大，不符合成本效益。專責小組認為對稅捐稽徵機關而言，此模式並不是最佳的評估模式。

3、銷售者徵收模式（The Vender Collection Model）

銷售者徵收模式即要求境外供應商自我計算應納之增值稅並向該進口國報

¹⁴³ 蔡碧珍、林于斐、呂繼宗、蘇靜娟，EPS 行動計畫 1 解決數位經濟時代之租稅挑戰，會計研究月刊，第 355 期，2015 年 6 月，頁 73-74。

¹⁴⁴ 財政部北區國稅局 BEPS 行動計畫 1 專案報告，2015 年 12 月 31 日，頁 22-24；葛克昌主持，跨境電子商務貨物通關制度暨其稅制研究分析，前揭註 117，頁 48-53；陳清秀，跨境電子商務交易有關低價（小額）進口貨物之課稅問題（上），植根雜誌，第 34 卷第 7 期，2018 年 7 月，頁 277-280。

繳。專責小組認為此模式有助於提高進口國之稅捐稽徵效率，但會帶給境外供應商額外的成本負擔，很可能會遭受境外供應商的反對，且境外供應商對於進口國課稅法令未必熟悉，稽徵機關要對境外供應商行使課稅權，有其實際困難，必須依賴其善意主動配合。境外銷售者徵收模式比較適合適用於營業規模較大之電子商務企業，其法令遵循意願較高，逃漏稅成本亦較大，目前在跨境電商銷售電子勞務給境內自然人部分，已經採用此一課稅模式。專責小組建議使用此模式應搭配或採用類似 OECD 國際加值稅準則所提出的簡易加值稅登記和實施制度，將有助於減輕境外供應商之負擔並且提高其配合意願。

4、中介業者徵收模式（The Intermediary Collection Model）

中介業者徵收模式係由銷售貨物過程中之中介業者（如快遞業者或郵遞業者），代境外供應商收取及繳納進口低價貨物之加值稅，由於貨物之中介業者（運送業者）較為熟悉進口國課稅法令，且可以彙總納稅而減輕法令遵循成本，又中介業者在進口貨物通關時，扮演實際支配佔有貨物之角色，對於加速通關具有利害關係，因此可以協助徵稅以利通關。缺點是，中介者對於進口貨物之內容（買賣價格等詳細資訊）未必充分了解與掌握，因此在制度上必須對於境外銷售者課予提供課稅交易資訊之協力義務。專責小組認為此模式可提高稅捐稽徵效率，透過中介業者收取稅款，會將境外供應商的依從成本降至最小，若該中介業者在進口國有實體機構（例如：快遞業者、郵遞業者、電子商務平台等等），效果會是最好的。

第六項 課稅資訊交換機制

依據 OECD 租稅協定範本第 26 條規定，締約國雙方可依協定之規定，進行課稅資料之交換動作，進而解決締約國內之課稅爭議¹⁴⁵。在課稅事實涉及國外資訊之情形，依一般國際法原則，行政機關縱經當事人同意，亦不得在其他國家領域從事職務行為。稽徵機關為課徵租稅，需在其他國家領域調查事實時，除以稅

¹⁴⁵ 呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題—以健全所得稅及營業稅稅制為中心頁，前揭註 24，頁 119-120。

法規定提高納稅義務人之協力義務及通知義務外，應請求為國際間機關協助¹⁴⁶。因此，租稅協定即有必要約定課稅資訊之交換，以共同合作確保稅收，防止國際間租稅規避或逃漏租稅行為。課稅資訊之交換，原本僅限於課稅目的使用，然各國基於洗錢防制、防止貪污舞弊、恐怖主義財源之防範等因素，而有使用該交換資訊之必要，故而，OECD 在 2012 年修正本條第 2 項規定，追加得有條件作為其他目的使用，亦即對於接受課稅資訊國家之稽徵機關，承認為防制洗錢、貪污賄賂、恐怖主義之財源等特定重大公益之優先事項，得與該國之司法機關及其他執法機關共享該資訊。有關課稅資訊交換之類型可分為：基於個案請求而為資訊交換（information exchange request）、自動的資訊交換（automatic information exchange）、自發的資訊交換（spontaneous information exchange）、同時調查、派遣調查官及產業別之資訊交換等，並可依課稅資料之性質進行相當程度之保密及救濟程序¹⁴⁷。

第二節 日本跨境電子商務交易消費稅制¹⁴⁸

日本對於來自境外透過網際網路數位內容之提供，於過去消費稅法，採行以勞務/服務提供者所在地為課稅認定原則，如勞務/服務提供者所在地為境外，則無需課稅，因此跨境電子勞務提供，無需課徵消費稅。是以，相同的電子勞務提供，境內業者須被課徵消費稅，而位於境外之營業人則無需課稅，不僅損失相當可觀的稅收，亦產生不公平市場競爭。有鑑於此，日本於 2015 年（平成 27 年）4 月修正消費稅法（自 2015 年 10 月 1 日起施行），對於透過網際網路等電信通訊迴線，提供電子書、音樂、廣告傳送及雲端服務（cloud service）等，其消費稅課徵認定準則，由勞務/服務提供者之所在地，修改為勞務/服務接受者之住所地（消費者所在地）¹⁴⁹。換言之，2015 年消費稅法修正後，即使服務/勞務提供者為國外事業，亦對其課徵消費稅（消費稅法第 4 條第 1 項、第 5 條第 1 項），藉此貫徹消費地國課稅原則。消費稅之課徵方式，倘係銷售予消費者之交易（B2C），由國外事業申報納稅；如為銷售予事業之交易（B2B），則由接受服務

¹⁴⁶ 陳敏譯，德國租稅通則，前揭註 62，頁 209。

¹⁴⁷ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 620-636。

¹⁴⁸ 本節部分資料參莊弘仔，跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（下），前揭註 94，頁 206-211。

¹⁴⁹ 鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，財稅研究，第 46 卷第 4 期，2017 年 7 月，頁 1-2。

之國內事業申報納稅，即採取所謂反向徵收機制（reverse charge mechanism）¹⁵⁰。有關透過網際網路提供商品與服務之消費稅課徵相關規定分述如下：

第一項 消費稅課徵判定基準

BEPS 計畫初衷源自 20 世紀末，經濟全球化（Globalization）急速地發展，企業將採購、生產、銷售、營運及管理據點於全球各地開展，又伴隨著電子商務快速增長，造成商業模式（Business Model）多元性變革，各國傳統稅制及國際租稅原則已無法因應上述結構變化，許多國家將疑似跨國企業所為之「稅基侵蝕與利潤移轉」視為重要課題。BEPS 計畫基於此問題意識，重新建構國際租稅原則基本觀點，提出跨國企業應在「應繳納稅捐之地」繳納稅捐，亦即應在價值創造之場所課稅。BEPS 計畫就國際租稅原則重新建構檢討後，日本亦隨即於近年稅制修正，引進數個可評價為「向屬地主義靠攏」措施¹⁵¹。而在 BEPS「行動計畫 1」最終報告建議提出之前，日本即於 2015 年（平成 27 年），修正外國事業電子商務交易消費稅課徵方式¹⁵²。

日本自 2015 年（平成 27 年）10 月 1 日起，對於透過網際網路等電信通訊迴線，以數據化方式提供商品與服務，包括電子書、音樂、刊登廣告、雲端等服務，其消費稅課徵認定準則，由過去電子勞務提供地，修改為客戶（消費者）之所在地。換言之，無論外國電子服務供應商在日本是否有固定營業場所，提供給日本消費者電子化服務時，均屬境內交易，應課徵 8% 的消費稅¹⁵³。後於 2016 年（平成 28 年）修正，自 2017 年（平成 29 年）1 月 1 日起，又進一步區分總公司及國內、外分公司之課稅方式，若境外事業提供勞務給境內業者在國外分公司使用，則不課稅；若境外事業提供勞務給境外業者在國內分公司使用，則應予課稅。

¹⁵⁰ 谷口勢津夫著，蔡孟彥譯，日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容，前揭註 124，頁 42。

¹⁵¹ 例如：引進外國子公司盈餘分配不計入收益制度、引進歸屬所得主義、引進出國稅（資本利得課稅）等，因屬所得稅範疇，故暫不論述，詳可參谷口勢津夫著，蔡孟彥譯，日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容，前揭註 124，頁 39-41。

¹⁵² 谷口勢津夫著，蔡孟彥譯，日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容，前揭註 124，頁 38、42。

¹⁵³ 鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，前揭註 149，頁 11-12。

有關修法前後，透過網際網路等電信通訊迴線，以數據化方式提供商品與服務，境內外電商業者消費稅課稅情形如下表：

表 5-1：跨境電商透過網際網路提供勞務消費稅課稅關係

（国境を越えて行われる電気通信利用役務の提供に係る課税関係）

勞務提供者 (役務提供を行う者)	勞務接受者 (役務提供を受ける者)	交易方式	修法前	2015年 10月1日 起	2017年1月1日起	
境外業者 (国外事業者)	境内業者 (国内事業者)	B2B	不課税	課税	總公司	課税
		B2C	不課税	課税	境外分公司	不課税
	境外業者 (国外事業者)	B2B	不課税	不課税	境内分公司	課税
		B2C	不課税	不課税	總公司	不課税
					不課税	
					不課税	
境内業者 (国内事業者)	境内業者 (国内事業者)	B2B B2C	課税		課税	
	境外業者 (国外事業者)	B2B B2C	課税		不課税	

資料來源：本報告整理¹⁵⁴

日本 2015 年 10 月 1 日起施行之消費税法，對於透過網際網路等電信通訊迴線，提供勞務之消費稅課徵認定準則，為消費者所在地國家有課稅權，與 OECD 國際加值稅指導方針建議相同。由上表亦可明顯看出，日本國內業者透過網際網路提供勞務予境外業者或消費人，不需課徵消費稅。

第二項 利用網際網路提供勞務之定義

有關利用網際網路提供勞務（電気通信利用役務の提供）之定義，日本消費税法第 2 條第 1 項第 8 之 3 款規定¹⁵⁵：除經由網際網路或其他電子方式傳輸提供

¹⁵⁴ 日本国税庁，国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関する Q & A / 「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税関係」の概要， <http://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/cross-QA.pdf>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹⁵⁵ 日本消費税法第 2 條第 1 項ハの三：電気通信利用役務の提供 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和四十五年法律第四十八号）第二条第一項第一号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

電子書、影片、音樂、遊戲、軟體、互動式溝通等數位型態使用之服務外，亦包括網路廣告、雲端服務。此外、透過電話、電子信件等諮詢服務，亦屬於利用網際網路提供勞務之範圍。但使用電話、電信或其他通訊設備提供客戶作為通訊用途之勞務提供，則排除在利用網際網路提供勞務範圍之外¹⁵⁶。

利用網際網路提供勞務之具體實例如下¹⁵⁷：

- 1、藉由網際網路提供電子書籍、電子新聞、音樂、影片、軟體（包括遊戲等各種應用程式）。
- 2、對客戶提供雲端軟體與資料庫利用服務。
- 3、對客戶提供雲端電子資料保存空間服務。
- 4、藉由網際網路提供廣告傳輸或刊登。
- 5、藉由網際網路提供購物網、拍賣網的使用服務（商品的刊登費用等）。
- 6、藉由網際網路提供線上遊戲或軟體販售的空間。
- 7、藉由網際網路提供住宿與餐廳預約網站（向住宿與餐廳業者收取刊登費用等）。
- 8、藉由網際網路之英語會話教學等。

但是，通信本身或透過網際網路等電信通訊迴線伴隨其他資產轉讓的行為，具體而言，以下列舉者，則不屬於利用網際網路提供勞務服務¹⁵⁸：

- 1、利用電話、傳真、電報、檔案傳送、網路線等，媒介兩方資訊傳輸（亦即為通信）。
- 2、軟體製作等。
- 3、利用網際網路進行境外資產的管理或運用等。

¹⁵⁶ 鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，前揭註 149，頁 12。

¹⁵⁷ 日本国税庁，国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関する Q & A / 「電気通信利用役務の提供」とは、具体的にはどのような取引が該当しますか，<http://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/cross-QA.pdf>，最後瀏覽日期：2020/09/28。

¹⁵⁸ 同前註。

4、利用網際網路委託境外業者進行情報的收集或分析等。

5、利用網際網路委託境外法律專家在境外進行訴訟等。

6、利用網際網路轉讓或出借著作權。

第三項 勞務接受者之住所地等判定方法（役務の提供を受ける者の住所等判定方法等）

依日本消費税法第4條第3項第3款規定¹⁵⁹，對於透過網際網路等電信通訊迴線，以數據化方式提供勞務時，當該勞務之接受者之住所地（即繼續居住1年或1年以上的地方）或本公司或主事務所之所在地在日本境內時，即屬於境內消費，應課徵消費。而接受電子勞務使用服務的人之住所地等是否在日本國內，由提供電子勞務使用服務的經營者根據客觀合理的標準確定。例如，在利用網際網路下載電子書、音樂、遊戲等的服務中，以消費者網路上申請之住所地或用於結算的信用卡的發行國訊息等確認消費者的住所地位置，並根據交易的性質，制定合理和客觀的認定方式¹⁶⁰。

第四項 課稅方式及國外業者登記制度（登録国外事業者制度）

現行日本對於利用網際網路提供勞務服務，包括電子書、音樂、刊登廣告、雲端等服務，其消費稅課徵認定準則，係採消費者所在地徵收消費稅。而消費稅

¹⁵⁹ 日本消費税法第4條第3項：資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。ただし、第三号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。

一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の資産でその所在していた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）

二 役務の提供である場合（次号に掲げる場合を除く。） 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）

三 電気通信利用役務の提供である場合 当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地

¹⁶⁰ 日本国税庁，国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関するQ&A/役務の提供を受ける者の住所等判定方法等，<http://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/cross-QA.pdf>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

之課徵與申報方式，依勞務接受對象為營業人（事業者向け電気通信利用役務の提供）或自然人（消費者向け電気通信利用役務の提供）而有所不同。在 B2C 模式中，日本要求國外業者應登記並申報繳納消費稅，對此，日本制定國外業者登記制度（登録国外事業者制度），於 2015 年 7 月 1 日開始實施。而在 B2B 模式中，則採逆向稽徵方式（リバースチャージ方式），亦即由接受勞務服務之國內業者，先向國外業者收取消費稅，並代替國外業者申報繳納消費稅，二者申報繳納義務人不同¹⁶¹。

而為防範國外業者未依規定辦理登記及申報繳納消費稅，日本國內業者購買國外業者電子勞務時，如國外業者已於日本註冊登記（國外業者須於日本國內設置稅務代理人，已註冊之國外業者，由國稅廳於網路上公告），則對於交易之課稅勞務，日本國內業者可進行進貨稅額扣抵；反之，未註冊之國外業者，與之交易之日本國內業者不得主張進項稅額扣抵。換言之，國外業者必須在日本國內登記，與其交易之國內業者方可申報扣抵進項稅額，以此為誘因促進國外業者登記註冊與申報納稅¹⁶²。

第五項 進口低價貨物之課稅

依日本關稅定率法第 14 條¹⁶³、關稅定率法施行令第 16 條之三¹⁶⁴及國外輸入物品課徵消費稅法第 13 條¹⁶⁵規定，課稅價格合計在 1 萬日圓以下之進口物品，

¹⁶¹ 鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，前揭註 149，頁 13-14。

¹⁶² 鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，前揭註 149，頁 16-17。

¹⁶³ 關稅定率法第 14 條規定：「次に掲げる貨物で輸入されるものについては、政令で定めるところにより、その関税を免除する。……十八 課税価格の合計額が一万円以下の物品（本邦の産業に対する影響その他の事情を勘案してこの号の規定を適用することを適当としない物品として政令で定めるものを除く。）」

¹⁶⁴ 關稅定率法施行令第 16 條の 3 規定：「法第十四条第十八号（無条件免税）に規定する政令で定める物品は、次に掲げる物品（第一号に掲げる物品にあつては、免税対象物品のうち当該物品を輸入する者の個人的な使用に供されると認められるものを除き、第二号から第十七号までに掲げる物品にあつては、本邦に居住する者に寄贈される物品のうちその者の個人的な使用に供されると認められるものを除く。）とする。」

¹⁶⁵ 輸入品に対する内国消費稅の徴収等に関する法律第 13 條規定：「次の各号に掲げる課税物品で当該各号に規定する規定により関税が免除されるもの（関税が無税とされている物品については、当該物品に関税が課されるものとした場合にその関税が免除されるべきものを含む。第三項において同じ。）を保税地域から引き取る場合には、政令で定めるところにより、その引取りに係る消費稅を免除する。一 關稅定率法第十四条第一号から第三号まで、第三号の二（國際連合又はその專門機關から寄贈された教育用又は宣傳用の物品に係る部分に限る。）第

免課關稅及消費稅；但政府指定的特定物品，考量到對日本產業的影響和其他情況，不適用免稅規定。又即便是「無法免除關稅物品」之特定物品，若關稅局認定屬供個人使用之贈與物品，於課稅價格在 1 萬日圓以下者，亦適用免稅規定。有關「課稅價格合計在 1 萬日圓以下之進口物品」（課稅価格の合計額が 1 万円以下の物品）之判斷方式如下¹⁶⁶：

- 1、雖然申報進口貨物的課稅價格為 1 萬日圓以下，但是 1 張發票所記載的貨物被分割併申報時，即以該發票所記載全部貨物之總價作為計算標準。
- 2、郵包價值之計算，係以 1 件包裹進口貨物的課稅價格在 1 萬日圓以下者，但由同一寄件人於同一時期向同一收件人分別郵寄時（例如因為郵寄重量之限制而分別郵寄者），即以所有分別郵寄貨物合計之課稅價格作為該郵包之課稅價格¹⁶⁷。

由於低價進口貨物遽增的緣故，為加速通關效率，日本政府導入簡易稅率之設計（總額 20 万円以下の貨物の簡易税率）。所謂簡易稅率，係指課稅價格在 20 萬日圓以下之一般進口貨物和國際郵件，將適用與一般關稅稅率有別之簡易稅率繳稅。當採用一般關稅稅率時，稅率將從成千上萬的商品分類中適用；而適用此簡易稅率時，商品分類將大致分為 6 類和酒精飲料類共 7 類。但是，簡易稅率並不適用於旅客所攜帶之物品、免稅的物品，以及對日本產業形成影響之物品。此外，符合簡易稅率之貨物，如果進口商希望適用一般關稅稅率，亦可以適

三号の三、第四号、第六号から第十一号まで、第十三号、第十四号、第十七号又は第十八号（無条件免税）に掲げるもの（同条第十号に掲げる貨物にあつては、消費税法第七条第一項（輸出免税等）又は第八条第一項（輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税）の規定により消費税の免除を受けたものを除く。）……。」

¹⁶⁶ 葛克昌主持，跨境電子商務貨物通關制度暨其稅制研究分析，前揭註 117，頁 21-22。

¹⁶⁷ 關稅定率法基本通達 14—21 規定：「法第 14 条第 18 号の規定に関する用語の意義及び取扱いについては、次による。(1)「課税価格の合計額が 1 万円以下の物品」とは、次の場合をいう。

イ 1 申告に係る輸入貨物の課税価格の合計額が 1 万円以下のものただし、1 仕入書に係る貨物を分割して申告した場合には、当該仕入書に係るすべての貨物の課税価格を合計したものとする。

ロ 郵便物については、1 の包装に係る輸入貨物の課税価格の合計額が 1 万円以下のものただし、郵送の際の重量制限等の理由により、同一差出人から同一名宛人に対し、分割のうえ同一時期に郵送された郵便物については、当該分割されたすべての郵便物の課税価格を合計したものを当該郵便物の課税価格とする。……。」

用一般關稅稅率¹⁶⁸。

另在稅基計算方面，日本採海外零售價（不論零售價否含運費及保險費，即以 FOB 或 CIF 為完稅價格）之 60% 計算¹⁶⁹，且關稅及內國消費稅均分別以海外零售價計算，換言之，關稅稅額並不算入內國消費稅稅基內，此與一般國家進口貨物採起岸價格計算（即含運費及保險費之 CIF 為完稅價格）以及消費稅稅基加計關稅稅額（即營業稅稅基=CIF 價格+關稅）之情形有別。又日本低價進口貨物主要以快遞及郵遞二種程序通關，通關程序與我國大致相同¹⁷⁰。

第六項 基於租稅條約之課稅資訊交換（租稅条約に基づく情報交換）

日本為國內課稅目的而蒐集課稅資料，其稅務機關向日本個人居住者調查銀行帳戶往來資料，是依據日本所得稅法第 234 條規定之質問檢察權辦理；至於為提供國外課稅目的使用，日本於 2003 年修正「租稅條約等實施特例法」（全名：租稅条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税の特例等に関する法律，以下簡稱特例法），創設為交換課稅資料得行使質問檢察權。特例法第 9 條¹⁷¹規定，基於租稅條約之課稅資訊交換需要，得行使質問檢察權，作為執行依據；但

¹⁶⁸ 日本税関，総額 20 万円以下の貨物の簡易税率（一般輸入貨物、国際郵便物），https://www.customs.go.jp/tetsuzuki/c-answer/imtsukan/1001_jr.htm，最後瀏覽日期：2020/09/28。

¹⁶⁹ 日本税関，税額の計算方法，<https://www.customs.go.jp/kaigairyoko/zeigaku.htm>，最後瀏覽日期：2020/09/28。

¹⁷⁰ 葛克昌主持，跨境電子商務貨物通關制度暨其稅制研究分析，前揭註 117，頁 24。

¹⁷¹ 租稅条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税の特例等に関する法律第 9 条規定：「国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、租稅条約等の規定に基づき当該租稅条約等の相手国等から当該相手国等の租稅に関する調査（当該相手国等の刑事事件の捜査その他当該相手国等の租稅に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査を除く。）に必要な情報の提供の要請があつた場合には、前条第一項の規定により当該情報の提供を行うために、当該要請において特定された者に質問し、その者の事業に関する帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。第十条の三において同じ。）の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。第十条の九第一項及び第十三条第四項において同じ。）その他の物件を検査し、又は当該物件（その写しを含む。）の提示若しくは提出を求めることができる。

2 国税庁、国税局又は税務署の当該職員は、前項の規定に基づいて行う情報の提供のための調査について必要があるときは、当該調査において提出された物件を留め置くことができる。

3 前二項の規定による当該職員の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」

對方國家若是有關刑事案件之調查，而要求交換資料時，則不得行使質問檢察權（当該相手国等の刑事事件の捜査その他当該相手国等の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査を除く），其立法意旨乃因日本國內法，質問檢察權不得為犯罪偵查之目的而蒐集資料，因此與內國稅法之質問檢察權之情形，實質上採取相同之程序保障；後於 2006 年 3 月，特例法增訂第 10 條之 2 至第 10 條之 4，擴充為犯罪事件調查之目的所採取之資料蒐集手段；又於 2010 年 3 月，特例法增訂第 8 條之 2，創設與外國稅務機關交換資料之基本規定，並明定不提供資料之例外情形，本條作為內國法交換課稅資料之依據¹⁷²。

日本於 2013 年加入 OECD 之「稅務行政執行共助條約」（稅務行政執行共助条約）及「修正稅務行政執行共助條約議定書」（租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書），並於 2013 年 10 月 1 日生效，隨著該條約的締結，締約國之稅務機關彼此可以進行「課稅資料交換」、「徵收共助」及「送達共助」，以協助稅務行政之執行，同時可以適當地因應處理國際間逃漏稅及租稅規避行為¹⁷³。日本並於 2015 年，在特例法增訂第 10 條之 5 至第 10 條之 8 有關非居住者之金融帳戶資訊自動交換之報告制度，2017 年以後金融機構應於翌年 4 月 30 日前，向公司所在地之管轄稅務機關，提供上年度有關特定交易者所締結契約之報告書，報告事項包括訂約人之居住地國、契約資產之價額、資產之運用、保有或轉讓收入金額等資料，第 13 條並定有違反報告書提供義務之處罰規定¹⁷⁴。

第三節 歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商加值稅新制

根據歐盟執委會（European Commission）2018 年所公布之數據，相較於傳統跨國企業僅有 0.2%～3% 的成長率，全球數位科技公司的年營收成長可高達 14%，但在有營運之國家設置營運處所之傳統公司有 80%，而數位科技跨國公司

¹⁷² 增井良啓，租税条約に基づく情報交換—オフショア銀行口座の課税情報を中心として—，<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/11-J-09.pdf>，最後瀏覽日期：2021/04/20；陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 641-643。

¹⁷³ 日本財務省，稅務行政執行共助條約が発効します，2013/07/01，https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/250701.htm，最後瀏覽日期：2021/04/20。

¹⁷⁴ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 644-645。

卻僅有 50%；又以提供數位勞務為主要營運模式的跨境電商，其平均企業所得稅率約僅 9.5%，相形之下傳統企業則達 23.2%¹⁷⁵。跨境電商營運模式帶來的稅負競爭優勢，乃因傳統國際租稅建構在實體經濟，難以應對數位經濟下，較無須實體營運處所、仰賴智慧財產權及使用者參與貢獻資訊的高度數位化營運模式特徵（Highly Digitalized Business Model），造成數位電商高獲利低稅款的不公平現象。有鑑於數位經濟占整體經濟的比重日益提高（以 2017 年為例，全球前一百大公司的總市值占 54% 為數位科技公司，而 2006 年僅 7% 而已），歐盟基於維護歐盟單一市場、健全各會員國財政基礎，避免數位化侵蝕稅基，並兼顧社會公平與企業競爭平等（level playing field）¹⁷⁶，延續 BEPS 之精神，於 2018 年 3 月 21 日提出歐盟數位稅（EU Digital Tax）政策，其中共包含兩項歐盟立法草案與一項歐盟建議案，合稱為數位稅包裹（Digital Tax Package）修正案¹⁷⁷。另外，歐盟自 2021 年 7 月 1 日起，跨境企業對消費者（B2C）電子商務活動的增值稅規則將發生變化，這些變化的目的是在克服跨境線上銷售的障礙，並解決稅加值稅制度對跨境銷售貨物和進口低價貨物的挑戰。相關議題說明如下：

第一項 歐盟數位經濟公平稅草案內容

數位經濟中，國際認同的納稅原則係以價值產生地（where value is created）為判斷標準，立基於此國際原則上，跨境數位服務公司的價值應該要從其商業模式進行判斷，而非以實體註冊地或登記地等形式判斷。是以，歐盟執委會就「數位經濟公平稅」（Fair Taxation of The Digital Economy）公布了兩大立法草案¹⁷⁸，意在解決數位經濟中價值創造地與稅捐課徵地不一致的問題，歐盟數位經濟公平稅草案分為短期與長期，說明如下¹⁷⁹：

¹⁷⁵ European Parliamentary Research Service, Fair taxation of the digital economy, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA\(2018\)630327_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_EN.pdf)，最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹⁷⁶ 黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，會計研究月刊，第 403 期，2019 年 6 月，頁 97。

¹⁷⁷ 黎家興，歐盟數位稅包裹修正草案之介紹，月旦會計實務研究，第 9 期，2018 年 9 月，頁 123。

¹⁷⁸ 同前註，頁 124。

¹⁷⁹ 黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，前揭註 176，頁 97-98。

第一款 短期一以數位服務稅作為過渡措施

歐盟數位經濟公平稅草案，短期部分擬以開徵「數位服務稅」(Digital Service Tax) 作為過渡措施，以緩解多年來歐盟國家財政上的缺口，一旦長期性解決草案開始實施即不再適用。此提案納入了現行稅法架構下無法課稅之數位活動收入，法國、德國、義大利、西班牙及英國等國家均樂見其成¹⁸⁰。歐盟將數位服務稅定位為針對跨境電商的所得稅替代稅種，OECD 租稅協定範本及多數國家所得稅法係以「常設機構」作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準，而歐盟數位服務稅草案揚棄常設機構，改以「應稅數位服務收入」(Taxable Revenues) 建構「經濟關聯」。歐盟執委會認為，跨境電商，尤其是平台經濟業者及數位廣告業者，利用各式平台或互動式網站，吸引歐盟境內的網路用戶留言、分享或按讚，並利用各種演算法軟體分析這些用戶資訊，藉以吸引廣告商在其平台、網站上投放廣告營利，這些跨境電商使用了歐盟境內用戶資訊此「無形資產」(intangible assets)，但並未在歐盟境內就歐盟用戶的「貢獻」(user participation) 繳納稅捐，導致價值創造地 (where the value is created) 與課稅地 (where to tax) 出現不一致的結果，因此認為跨境電商只要利用到歐盟境內用戶作為營業的基本要素，就應就其在歐盟境內之收入，繳納一定比例之數位服務稅。歐盟執委會「用戶創造價值」之觀點反應在「應稅服務類型」(稅捐客體) 上，所謂應稅服務類型侷限在以下三類：(1) 向歐盟境內消費者投放的廣告服務；(2) 中介使用者的服務；(3) 銷售自消費者蒐集來的資訊¹⁸¹。

數位服務稅草案規定，凡提供「應稅數位服務」之跨境電商即為數位服務稅之納稅義務人，惟考量其稅捐課體為「應稅收入總額」，而非以收入扣除成本、費用後之「所得」作為稅捐客體，跨境電商不論盈虧，只要從事草案所規定之應

¹⁸⁰ 永安稅務剖析，歐盟執委會公布「數位商業活動課稅新模式」議案，第 2018014 期，2018/04/26，[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-its-tax-alert-20180426/\\$FILE/ey-its-tax-alert-20180426.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-its-tax-alert-20180426/$FILE/ey-its-tax-alert-20180426.pdf)，最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹⁸¹ European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services (2018), Art.3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf，最後瀏覽日期：2020/09/10；吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，前揭註 65，頁 30-31。

稅服務取得服務收入，即有申報繳納數位服務稅的納稅義務，故而，為免傷及發展中尚未獲利的新創電商企業，歐盟執委會將所欲課稅之對象（taxable person）限制為：（1）全球營收（total amount of worldwide revenues）超過7.5億歐元；且（2）歐盟數位勞務銷售（total amount of taxable revenues obtained by the entity within the Union）超過5,000萬歐元之大型企業¹⁸²，按照銷售總額課徵3%，數位服務稅收會按照會員國銷售額比例進行分配，預計歐盟整體可因此增加50億歐元的稅收¹⁸³。

相較於企業所得稅是以「所得」作為稅捐客體，數位服務稅與營業稅較類似乃係以「應稅收入」作為稅捐客體。以「應稅收入」作為稅捐客體的優點在於，所得來源地國之課稅權無須以境外電商在其境內設有常設機構為前提，可直接對適格之「應稅收入」主張課稅管轄權，也因此省去了常設機構之判斷爭議，更可迴避掉複雜的移轉訂價問題¹⁸⁴。

第二款 長期一導入顯著數位場所與利潤合理歸屬

長期則導入「顯著數位場所」（Significant Digital Presence）概念，作為課稅之聯繫因素（taxable nexus），並採取合理標準，認定利潤歸屬（profit allocation），針對「高度數位化營運模式」之企業，可落實在價值創造地課稅的基本原則。所謂的顯著數位場所，係企業符合下列其中一項：

- （1）向歐盟會員國銷售數位勞務，一個課稅年度獲取的營業收入超過 700 萬歐元；或
- （2）在歐盟境內一個課稅年度有超過 10 萬名的使用者；或
- （3）在歐盟境內一個課稅年度簽有 3000 份以上線上業務契約。

就會被視為在歐盟有常設機構，並採取合理的標準，認定利潤歸屬¹⁸⁵。至於判斷

¹⁸² Id. Art.4；吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，前揭註 65，頁 31。

¹⁸³ Fair Taxation for the Digital Economy, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf，最後瀏覽日期：2020/09/10。

¹⁸⁴ 吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，前揭註 65，頁 31。

¹⁸⁵ 黃士洲，從 Uber 營業稅案看跨境電商的風險與未來趨勢—高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅，前揭註 122，頁 46-47。

利潤歸屬的合理標準，著重功能別的分析 (function analysis)，以常規交易原則，綜合分析風險、資產與營運機能、使用者活動對價值創造及智慧產權實際所有者的貢獻，移轉訂價上會採取「利潤分割法」(profit split)，按照研發費用或使用者資料的貢獻，核認受控交易的定價合理性。

第二項 歐盟數位服務稅之理論質疑

第一款 各國數位服務稅概況

歐盟執委會提出數位服務稅草案之後，各會員國步調並不一致，尚無開徵的一致性共識。例如法國¹⁸⁶與德國希望在歐盟全體開徵數位服務稅，愛爾蘭與瑞典則持反對立場，西班牙與英國會先推出自己版本的數位服務稅，義大利則直接從 2019 年初起實施，加拿大則計畫從 2022 年起，對大型科技巨頭臉書 (Facebook)、谷歌 (Google) 等公司，課徵數位服務稅¹⁸⁷等，歐盟及其他相關國家數位服務稅制概況，整理如下表：

表 5-2：相關國家數位服務稅制概況

國家	數位服務稅制概況
法國	於 2019 年 7 月通過數位稅法案，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在法國營收 2,500 萬歐元以上之企業，按照銷售總額課徵 3%。
奧地利	2019 年 1 月 10 日宣布引進歐盟數位稅，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在奧地利營收 1,000 萬歐元以上之所有集團徵收 3% 之線上廣告收入。
西班牙	法、奧、西 3 國的數位服務稅版本均以歐盟執委會版本為藍圖，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在西班牙營收 300 萬歐元以上之企業，按照銷售總額課徵 3%。
英國	於 2020 年 4 月起開徵 2% 的數位服務稅，舉凡在該國境內提供搜尋引擎、網路社交媒體平台或線上市場平台的跨國公司，只要全球營收超

¹⁸⁶ 法國於 2019 年 7 月通過數位稅法案，預備成為歐盟第一個開徵數位稅之國家，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在法國營收超過 2,500 萬歐元之企業，包括 Google、Apple Inc、Amazon、Facebook 等約 30 家企業，由於多數為美國企業，面對美國揚言提高法國產品關稅之貿易威脅，法國同意在 2020 年底前不會實施數位稅。參周霈翎採訪報導，檔不住的數位稅，會計研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 67。

¹⁸⁷ 大紀元，針對科技巨頭 加拿大擬 2022 年開徵數位稅，2020/12/2，<https://www.epochtimes.com/b5/20/12/1/n12587841.htm>，最後瀏覽日期：2020/12/20。

	過 5 億英鎊（6.5 億美元），且於英國營收超過 2,500 萬英鎊（3,250 萬美元），便應支付 2% 的數位服務稅。
印度	2016 年 6 月對線上廣告服務或提供廣告空間，開徵所謂數位平等捐或稱平衡稅法（Equalization Levy），數位平等捐採取反向稽徵機制，由印度境內的買受人就支付超過 100 萬盧比的部分，自行扣繳申報 6%，2017 及 2018 年度各徵得 8,700 及 9,000 萬美元的稅收。印度另研議立法草案，強制要求如 Facebook 與 Google 等大型網路電商，必須設置在地伺服器，除了可保護印度國民個資安全之外，更是確保大型電商如實報繳線上廣告收入，在印度境內所之設置伺服器，即會被認為「常設機構」。
美國	2018 年 6 月 21 日美國聯邦最高法院在 South Dakota v. Wayfair, Inc 案，推翻原先「實體存在原則」（Physical Presence Standard）作為課稅連結的見解，判決說明縱使跨境電商在南達科他州（South Dakota）並無實體存在，只要跨境電商在該州有銷售事實，每年符合特定標準，即與該州產生最小關聯（minimum connection；nexus），州政府有權要求跨境電商辦理稅籍登記報繳稅款。在南達科他州案判決公布後，各洲也紛紛比照開徵。

資料來源：本報告整理¹⁸⁸

第二款 歐盟數位服務稅之理論質疑與衝擊

數位服務稅開徵的困難度，除了各國數位產業的利害關係不同之外，歐盟全體會員國要開徵共同稅負時，必須經全體會員國一致同意。從歐盟主要國家（英、法、奧、義、西）的數位服務稅提案立法現況，大致可以推知未來數位服務稅所針對者，係大型電商利用消費者資訊的加值業務（廣告、中介抽傭與銷售個資），然而此稅制所遭遇的立法阻力不單是個別國家利益，除了 OECD 在 2018 年的電商課稅期中報告持保留意見外，首當其衝的法理質疑為：數位服務稅到底是消費稅（間接稅）抑或是所得稅（直接稅）？歐盟方案定義數位服務稅是企業所得稅屬性，繳納後，可作為當地應納企業所得稅的稅額扣抵，但針對來自勞務目的地的銷售總額課徵，其特徵屬性反倒更接近間接稅。其他理論質疑與擔憂衝擊如

¹⁸⁸ 林燕婕，數位稅初探—由歐盟新制談數位化經濟各國稅制改革，科技法律透析，第 31 卷第 12 期，2019 年 12 月，頁 66-68；黃士洲，數位服務稅的國際概況—歐盟方案，前揭註 176，頁 99；黃士洲，數位服務稅的國際概況—英國、印度與美國，會計研究月刊，第 404 期，2019 年 7 月，頁 49-50。

下說明¹⁸⁹：

1、歐盟數位服務稅有歧視性，違反 WTO 貿易規則

歐盟數位服務稅設定了相對高的課稅門檻（例如法國境內銷售門檻為 2,500 萬歐元、西班牙為 300 萬歐元、義大利為 550 萬歐元），表面上排除了中小企業，實際上數位服務稅設下之「營業額門檻」及「應稅服務門檻」排除了大部分歐盟境內的電商企業，似為針對美籍 FAGA（Facebook，Amazon，Google，Apple）等集團與中國籍的騰訊、淘寶等所量身訂做的歧視性稅制，與世界貿易組織（World Trade Organization，WTO）強調之禁止歧視原則相牴觸。未來若開徵後，可能有讓美國與中國發動貿易戰報復的風險¹⁹⁰。

2、歐盟數位服務稅容易造成雙重課稅或違反兩國租稅協定

歐盟數位服務稅針對境內來源的數位勞務銷售額，由消費者所在地國家課徵 3%（目的地課稅），惟如果按照歐盟執委會文件將數位服務稅定性為企業所得稅，在現行租稅協定架構下，本應由數位勞務提供企業所在國課稅（居住地課稅），隨之形成目的地國與居住地國均有課稅權之雙重課稅現象，數位服務稅應優先，抑或企業所得稅應當優先¹⁹¹？即生爭議。

3、歐盟數位服務稅恐掀起目的地國與居住地國的稅務紛爭

歐盟數位服務稅讓目的地（消費者所在地／提供消費者資訊所在地）國家在數位電商沒有在該國設立常設機構的前提下，猶然可以對源自該國的收入毛額課取 3% 的稅，形同從數位電商的居住國手中，移轉了相當部分的課稅權（as 3 percent charge on gross revenue —not net profit —the Digital Services Tax does represent a considerable shift of taxing rights to Source States）¹⁹²。當絕大部分的雙

¹⁸⁹ 黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，前揭註 176，頁 99-101。

¹⁹⁰ How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>，最後瀏覽日期：2020/12/20。

¹⁹¹ 同前註。

¹⁹² Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals, KPMG, April 2018, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf，at 10，最後瀏覽日期：2020/12/20。

邊租稅協定與 OECD 租稅協定範本仍維持居住地國有課稅權，例外需有常設機構的基本原則下，歐盟版本的數位服務稅挑戰了實施數十年的既有課稅原則，亦掀起國際間稅務紛爭。

4、歐盟數位服務稅誇大使用者所創造的價值

固然稅負效果應與價值創造流程一致，乃 BEPS 行動方案共同肯認的結論之一，然有論者主張，在高度數位化的電商模式中，使用者參與電商平台互動、電商收集的使用者個資，本身未必具有所謂的「高度價值」，如果沒有電商平台背後的演算法（algorithms），演算法所在的伺服器、智慧財產權往往被安置於境外的稅制友好國家），那些使用者互動資訊不過是一堆亂數或亂碼而已。此外，未必所有電商模式都需要仰賴與使用者互動、取得資訊，例如雲端計算（cloud computing）及線上串流（online Streaming）提供軟體、視訊、音樂等服務，幾乎是單向地（電商往消費者）流通資訊¹⁹³。

第三項 OECD 對歐盟數位稅之看法及回應

第一款 OECD 不建議各國採取過渡課稅措施

上開歐盟草案中的長期部分與 OECD 在 2018 年 3 月發布的「因應數位化的稅務挑戰期中報告」（Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018）結論一致，除了強調使用者參與電商平台運作，所提供之個人、消費等活動資訊，對於跨境電商營運模式具有關鍵重要性之外，也指出對於 OECD 會員國來說，彼此共通利益是以共識來形成一致性的課稅原則，避免個別國家的單邊措施產生扭曲經濟、投資，使納稅人和稅務機關都面臨雙重徵稅和複雜性增加的風險等效果；針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」（nexus）及「利潤分配」（profit allocation）這兩個方向，來進行稅制革新，並不建議各個會員國貿然採取過渡性質的課稅措施，即便要採取過渡性質的課稅措施，也必須有對應配套，減輕過渡措施的衝擊效果¹⁹⁴。此外，近年也察覺到部分跨境電商已經努力

¹⁹³ Id. at 4,10。

¹⁹⁴ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at

調整自身稅務、企業規劃，朝向符合實際的經濟活動¹⁹⁵。

第二款 OECD/G20 的雙柱方案

相對於歐盟推動之數位服務稅制，OECD/G20 則是於 2019 年 3 月提出所謂的「雙柱方案」(Two-Pillar Approach)，經過數月的公開徵稿，收到上千份回覆意見，經彙整 137 個包容性架構國家(Inclusive Framework, IF)的意見，在 2020 年 1 月 29 日至 30 日的 IF 會議後，宣布 IF 同意到 2020 年底將就基於共識的解決方案達成協議。後於 2021 年 7 月宣示全球數位稅與最低稅負制的稅改方案，預計 2023 年實施。此乃是自稅基侵蝕與利潤移轉(BEPS) 1.0 以來，國際租稅制度再次之重大變化，可稱之為 BEPS 2.0，方案內容，說明如下¹⁹⁶：

1、第一支柱(Pillar One)

第一支柱：「課稅權的重新配置」(Re-allocation of taxing rights)，亦稱為「全球數位稅」。是針對納稅義務人全球營收金額「達相當門檻」的「跨境電商」(包含數位經濟企業及市場型企業¹⁹⁷)重新定義其利潤分配規則，使「市場地區對於企業在該地所創造及產生之價值具有課稅權」。具體而言，係依照新興營運模式之特性，透過將跨國企業的應稅利潤劃分為三區塊：金額 A (Amount A) 是「全球剩餘利潤」、金額 B (Amount B) 是「例行性功能利潤」、金額 C (Amount C) 是「額外功能利潤」。利潤分配方式是先計算企業之例行性功能利潤及額外功能利潤(即 Amount B + Amount C)由營業活動發生地課稅；至於全球剩餘利潤則是總利潤減去上開利潤後的剩餘，再根據「議定好之分配指標」(agreed allocation

212-213,511-515 段。

¹⁹⁵ 黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，前揭註 176，頁 99。

¹⁹⁶ 曾博昇，OECD 稅基侵蝕及利潤移轉規定 2.0 提案及解析－重寫國際利潤分配規則，月旦財稅實務釋評，第 5 期，2000 年 5 月，頁 55-59；黃士洲，世界重新上線前臺灣數位稅政策布局契機，會計研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 78-79；黃士洲，全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢－國際與臺商觀點，會計研究月刊，第 430 期，2021 年 9 月，頁 46-51；OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, 最後瀏覽日期：2021/01/20。

¹⁹⁷ OECD 列舉之數位經濟企業類型包括：在線搜索引擎、社交媒體平台、網路中介平台(含網路市場的營運)、串流影音服務、線上遊戲、雲計算服務、線上廣告服務等。市場型企業，原則涵蓋銷售服務或產品給個人消費者的企業，也包含透過經銷商銷售給個人消費者的企業；若是銷售中間產品給下游企業進行製造，則被排除適用方案一課稅。

metrics) 按照公式來分配給市場所在地國家，無論跨國企業在該市場國是否設有實體營運處所（針對數位電商平台），以反映跨國企業藉由遠端營運參與市場國經濟活動所獲得之利潤。換言之，全球剩餘利潤正是突破既有國際租稅規則－營業利潤之課稅前提須在所得來源國設有常設機構，而承認市場所在地國（通常是線上用戶所在地），對跨國企業營運模式有經濟上之貢獻，同時創造其參與利潤分配之新課稅權（new taxing right）。

2、第二支柱（Pillar Two）

第二支柱：「全球反稅基侵蝕」(Global Anti-Base Erosion, GloBE)，亦稱為「全球最低稅負制」，是方案一的補充機制。擬針對有課稅權之國家怠於行使「先順位課稅權」(primary taxing right)，或其實質利率低於最低標準之情況發生時，賦予其他國家有權去補徵稅，類似全球最低稅負制，確保企業繳納最低稅負，意在推動一套全球的「最低稅負制＋受控公司稅制」，藉以降低跨國集團將利潤移轉至低稅率國家之動機，以及防止國際間進行減稅競賽（race to the bottom）及實行單方面有害稅收公平之措施。課稅方式主要分為：「利潤納入原則」(Income inclusion rule)、「轉換課稅原則」(Switch-over rule)、「低稅率所得原則」(Undertaxed payments rule)及「需課稅原則」(Subject to tax rule)等四大原則。2021年6月初，七大工業國組織（G7）倫敦財長高峰會，同意共同推動全球最低企業稅率15%。

(1) 利潤納入原則 (Income inclusion rule)：是指當外國分公司或受控子公司之利潤在所在管轄國實質稅率低於最低稅率標準時，總公司或母公司所在管轄國應將此部分之利潤納入總公司或母公司之利潤加以課稅，該原則是為補充「受控外國公司」(Controlled Foreign Company, CFC) 規定，並非要取代 CFC 規定。

(2) 轉換課稅原則 (Switch-over rule)：是指稅收協定中將引進一項轉換規則，當所得來源國對於稅務居民國企業所構成之常設機構產生利潤所課徵之實質稅率低於最低稅率時，協定允許稅務居民國可以從境外來源所得免稅機制 (exemption method) 轉換為抵稅機制 (credit method)，亦即，稅務居民

國可以不給予海外來源所得免稅待遇，而採取居民國之稅率課稅，但海外所得的稅額可以抵稅。

(3) 低稅率所得原則 (Undertaxed payments rule)：是指當稅務居民國企業 A 取得所得來源國企業 B 之海外所得，但該海外所得在企業 A 居民國之實質稅率低於最低稅率標準時，則海外所得來源國得拒絕企業 B 在其所得中扣除其所支付給企業 A 之費用，或對這筆所得另外課徵扣繳稅。

(4) 需課稅原則 (Subject to tax rule)：是指當稅務居民國企業 A 取得所得來源國企業 B 之海外所得，且該海外所得適用租稅協定較優惠之扣繳稅率，但該海外所得在企業 A 居民國之實質稅率低於最低稅率標準時，則海外所得來源國得拒絕對該筆付款適用租稅協定優惠扣繳稅率。

第四項 歐盟跨境電商加值稅新制

歐盟對於電子商務交易的加值稅課稅制度是以「第 2006/112/EC 号指令」(加值稅指令)作為指導原則，多項修改內容將於 2021 年 7 月 1 日起開始生效，影響到企業對消費者 (B2C) 跨境電商適用的加值稅規則。這些規則是由歐盟理事會於 2017 年 12 月通過「第 2017/2455 号指令」並於 2019 年 11 月通過「第 2019/1995 号指令」(電子商務加值稅指令)確立的。依據歐盟執委會資訊，針對在歐盟境內或自境外線上購物適用跨境電商課徵加值稅之新規範主要內容為¹⁹⁸：

- 1、為使企業負擔降低並更易於對其他會員國銷售，自 2021 年 7 月 1 日起，線上賣家可以在新的一站式電子入口網站 (One Stop Shop；OSS) 註冊，就其在全歐盟境內之銷售按季申報及繳納加值稅，由該網站將所獲稅金轉送至相關會員國；透過此一站式 (OSS) 註冊，線上賣家最多可減少 95% 的繁文縟節。
- 2、過去歐盟境內電子商務賣家只要在某一歐盟會員國年營業額達該國所規定門檻，便需在該國登記加值稅號。各會員國所設門檻不一，造成企業困擾，但自 2021 年 7 月 1 日起，將統一門檻為年營業額 1 萬歐元 (稅前)。

¹⁹⁸ European Commission, VAT for e-commerce, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en, 最後瀏覽日期：2022/01/10；經濟部國際貿易局，歐盟適用跨境電子商務之新加值稅規範於 2021 年 7 月 1 日生效，2021/07/01, <https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=45&pid=724493>, 最後瀏覽日期：2022/01/10。

- 3、自 2021 年 7 月 1 日起，歐盟取消進口貨物價值在 22 歐元以下免徵加值稅之規定，亦即，所有進口貨物均需課徵加值稅。據歐盟研究，此項免稅規範遭到濫用，不良歐盟境外廠商以不實標示逃稅，用低價與歐盟廠商競爭，估計造成歐盟國庫每年 70 億歐元之損失，令其他納稅人承擔更重的稅務負擔，因此取消該項免稅規範。
- 4、歐盟也為非歐盟賣家設立進口一站式網站（Import One Stop Shop），讓該等賣家可以輕鬆註冊並確保所繳交的加值稅金能正確送達各會員國。對歐盟買家而言，好處是自國外線上購買商品所面對的加值稅透明度大為增加，當買家向註冊在案的非歐盟賣家或平台購物時，賣價即包含加值稅，後續便不會再收到海關或快遞業者關於補繳稅金的通知。許多非歐盟企業已在歐盟進口一站式網站註冊，包含幾個全球最大的電子商務平台。

第四節 比較法對我國之啟示

承上所述，境內自然人判斷標準、在 B2C 之模式下，要求非居住者之境外營業人在境內辦理稅籍登記並繳納加值稅、建立簡化的登記制度以及課稅資訊交換機制方面，我國大致與 OECD 之建議相同。而日本有關消費稅課徵之判定基準、利用網際網路提供勞務之定義、勞務接受者住所地之判定方法、跨境勞務之課稅方式及國外業者登記制度等，大致亦與 OECD 所提之建議相同；而在如何確保境外營業人辦理登記與申報納稅之議題上，日本國外業者登記制度進一步要求國外業者必須在日本國內登記，與其交易之國內業者方可申報扣抵進項稅額，將可大幅提高境外業者自主性辦理登記與申報納稅之誘因；另相較於日本係以「租稅條約等實施特例法」計 13 個條文來規範國際課稅資料之交換，我國規範明顯有所不足。至於進口低價貨物免稅門檻方面，日本課稅門檻則係 1 萬日圓以下之進口物品，免課關稅及消費稅；然 OECD 建議，倘稅務稽徵機關能透過新技術提升進口商品營業稅稽徵效率，各國應降低其免稅標準，進而取消免稅門檻，利國內零售店面與國外電商平台有公平且相同之競爭基礎，並避免利用進口低價免稅造成稅基流失。歐盟草案中的長期部分與 OECD「因應數位化的稅務挑戰期中報告」結論一致，針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」

(nexus) 及「利潤分配」(profit allocation) 進行稅制革新，OECD 不建議各國貿然採取過渡性質的課稅措施；而歐盟跨境電商加值稅新制與 OECD 之 BEPS 的結論基本上是相同的。另我國有關「固定營業場所」與營業代理人之定義及範圍、營業稅法第 2 條之 1 及第 6 條第 4 款所定「電子勞務」一詞、針對數位化經濟課稅之議題，我國是否應採取如歐盟針對數位服務開徵新的稅種以及面對全球最低稅負制之因應策略等節，說明如下：

第一項 以「顯著經濟上存在」作為課稅的聯繫因素

OECD 租稅協定範本及多數國家所得稅法係以「常設機構」(Permanent Establishment) 作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準，而歐盟數位服務稅草案揚棄常設機構，改以「應稅數位服務收入」(taxable revenues) 建構「經濟關聯」。按常設機構雖為所得稅之概念，在我國稅法中，與「常設機構」相類似的概念，除規定在所得稅法第 10 條的「固定營業場所」及「營業代理人」外，營業稅法第 28 條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」只要是固定營業場所於營業前必須申請稅籍登記，分別課營業稅及營利事業所得稅。營業稅法第 2 條、第 2 條之 1 條、第 6 條及網路交易課徵營業稅及所得稅規範第 2 條亦定有，在我國境內以電子商務型態從事銷售貨物與勞務之境外企業，若在我國境內有「固定營業場所」或「代理人」者，為營業稅之納稅義務人；而有關「固定營業場所」之定義，所得稅法第 10 條第 1 項規定：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」營業稅法施行細則第 4 條則規定：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、棧房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」均是以「實體」存在為論斷。

課稅權的存在是否需要實體營運處所作為聯繫因素，除了歐盟外，近年美

國亦有重大發展。美國部分州未開徵銷售稅 (Sales Tax)，就有電商巧取規劃，特意將公司登記、營運安排在沒有開徵銷售稅的州，再利用網際網路平台與物流系統，跨州銷售實體貨物或電子勞務，即可援引美國聯邦最高法院判決先例¹⁹⁹，主張在消費者所在之州欠缺實體營運處所，而免納銷售稅。為填補課稅漏洞，部分州導入所謂「經濟實質連結條款」(economic nexus)，以年度銷售金額或交易筆數為門檻，即便沒有在該州擁有實體營運處所之企業，也必須辦理稅籍登記報繳稅款。此立法引發憲法訴訟，最後，2018 年 6 月 21 日美國聯邦最高法院 Neil McGill Gorsuch 大法官與其他 4 位大法官在 South Dakota v. Wayfair, Inc 案以 5 票對 4 票，推翻原先「實體存在原則」(physical presence standard) 作為課稅連結的見解，判決說明縱使跨境電商在南達科他州 (South Dakota) 並無實體存在，只要跨境電商在該州有銷售事實，每年符合特定標準²⁰⁰，即與該州產生最小關聯 (minimum connection; nexus)，州政府有權要求跨境電商辦理稅籍登記報繳稅款，並不違反美國憲法²⁰¹，並指出現今電子商務的運作已非過往傳統實體經濟所可比擬，基於課稅與競爭公平性來說，無從忽視在數位經濟中之「重要、實質上的連結關係」(substantial virtual connection)²⁰²。

我國「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，乃是作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題²⁰³，亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。其具體定義，我國現行稅法基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。至於面對「網路興起後」之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念（即指若企業在境內設立網路連接設備，即可認定其在境內設立常設機構），學理上雖多有討論，但尚無定論。而且「數位常設機

¹⁹⁹ See National Bellas Hess v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967) 及 Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992), JUSTIA US Supreme Court, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/>, 最後瀏覽日期：2020/09/10。

²⁰⁰ 跨境電商在南達科他州銷售金額達 10 萬美金或 200 個交易訂單，就與該州產生關聯。

²⁰¹ 王金鳳、何曜琛，淺談美國聯邦最高法院銷售稅判決對跨境電商課稅規範之影響，財稅研究，第 48 卷第 6 期，2019 年 11 月，頁 67。

²⁰² 黃士洲，從 Uber 營業稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅，前揭註 122，頁 46。

²⁰³ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 126。

構」之承認，仍有其嚴謹之要件要求（例如必須設立伺服器 etc.），目前最無疑義者，即是依上開稅法所定之「實體」定義為斷（參最高法院 108 年度判字第 40 號判決）；惟亦曾有如最高法院 106 年度判字第 749 號判決，以境內申設之 IP 位置作為境內固定營業場所之個案²⁰⁴。足徵電子商務時代下，何種情形該當「固定營業場所」之判斷仍屬不確定的狀態，有賴各界進一步共識，以消弭將來可能的裁判歧異²⁰⁵。

爰此，有關「固定營業場所」與營業代理人之定義及範圍，建議或可引入上開 BEPS 行動計畫 1 有關修正常設機構認定原則、BEPS 行動計畫 7「避免人為規避常設機構」之建議，修正我國固定營業場所與營業代理人之定義及範圍，以完善我國數位經濟下之課稅權，修正所得稅法第 10 條第 1 項及營業稅法施行細則第 4 條規定，將企業進行符合「顯著經濟上存在」（顯著數位場所）之地點認定為企業之固定營業場所（數位化常設機構），並參酌 BEPS 行動計畫 1 對於「顯著經濟上存在」（顯著數位場所）及虛擬常設機構之判定方式，參酌企業在消費地國之銷售額（Revenue-based factor）、所得來源國之數位化程度（Digital factors）及使用人數（User-based factors），以補強傳統（現行）「實體組織」定義之不足；並修正所得稅法第 10 條第 2 項有關營業代理人之範圍，營業代理人只要在簽定契約的過程中扮演重大腳色且該契約嗣後並不會有實質內容的修改，亦符合非獨立營業代理人之定義，在所得來源國成立常設機構，以完善我國數位經濟下之課稅權。

第二項 確立消費地課稅原則

對於透過網際網路等電信通訊迴線，提供勞務之消費稅課徵認定準則，為消費者所在地國家有課稅權，日本消費稅與 OECD 國際加值稅指導方針建議相同。按加值型營業稅為消費稅，消費稅由消費者負擔，一般採取「消費地課稅原則」

²⁰⁴ 最高法院 106 年度判字第 749 號判決略以：「……上訴人申設之 IP 位址 211.21.98.6 在我國境內，該 IP 位址架設之伺服器係用以發送軟體序號郵件及傳送交易及付款成功郵件，應屬電子商業活動中基本重要部分，為中華民國境內固定營業場所，而認定將總機構設於我國境內之上訴人為營利事業，依所得稅第 3 條第 1 項、第 2 項規定，其應就經營系爭軟體銷售之中華民國境內外全部營利事業所得，辦理 93 年度營利事業所得結算申報，即非無據……。」

²⁰⁵ 林陣蒼，跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷－最高法院 108 年度第 40 號判決評析，月旦會計實務研究，第 23 期，2019 年 11 月，頁 80-82。

（亦即所謂的目的國課稅原則），而不是採取來源地國原則（以提供勞務地之出口國家課稅原則）²⁰⁶。而我國「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」第2條第2項在境內自然人的判斷上，第1款：購買之勞務無實體使用地點者，指在中華民國境內有住所或居所之個人……。第2款：購買之勞務在中華民國境內有實體使用地點者，其買受之個人。勞務使用地之認定如下：（1）勞務之提供與不動產具有關聯性……。亦區分為有實體使用地及無實體使用地，並以個人（消費者）住居所地為原則，輔以實體使用地點在中華民國境內，作為判斷跨境電子勞務交易營業稅之課稅管轄權，實符合上開 OECD 國際增值稅準則之建議。

惟查，我國營業稅法第4條第2項第1款規定：「銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用。」係兼採勞務「提供地」及「使用地」原則，以勞務提供地或使用地作為銷售地判斷基準，與 OECD 國際增值稅準則建議當勞務或無形資產的提供，涉及跨境因素時，以「消費地」為準之認定基準似有不同。然因營業稅法第7條第2款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：……二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。」故如果外銷勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，則適用零稅率，而無課稅負擔，其結果亦不納入課稅範圍，與 OECD 國際增值稅指導方針建議跨境勞務及無形資產之交易應由消費地課稅意旨尚無衝突，亦無國際間重複課稅問題。勞務提供地在我國境內屬在中華民國境內銷售勞務之範疇，倘修正排除，將致國內提供而在國外使用之勞務變成非課稅範圍，相關業者提供外銷勞務所支付進項稅額無從扣抵或退還，恐增生不利影響。

再者，我國營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵增值型或非增值型之營業稅。」實則為歐洲共同體1977年第6號指令之中文化版本，其所規範之租稅課體係屬一致。德、法等國在1960年代引入增值稅制度時，都面臨著因為國內勞動力欠缺、必須進口勞力的問題：德國開始有大量土耳其勞工、法國有大量北非勞工。此時，如果對於增值稅的稅基，要將「進口貨物」及「進口勞務」一視同仁的話，將不可避免造成

²⁰⁶ 陳清秀，稅法各論（上），前揭註11，頁439。

跨國勞工勞務提供者的雙重剝削。因此，最後在德、法兩國的加值稅制度中，刻意排除「進口勞務」²⁰⁷。然而，時至今日，跨境電商交易蓬勃發展，對於有給付能力之境外電商，應對其課稅，故無疑問；然有關「進口勞務」該如何納入課稅範圍乙節，即生爭議。

有認為應修正營業稅法第 1 條，將進口勞務納入營業稅課徵範圍；亦有論者以為，進口勞務因難以辨別其進口時間，無法如同進口貨物辦理查驗，因此營業稅法並未直接明文規定將進口勞務納入課稅範圍，但勞務提供地雖在國外，其勞務使用地在國內時，即屬在國內銷售勞務，得依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款課稅，故實質上亦可以對購買進口國外勞務課稅²⁰⁸。本文以為，將跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務納入稅基，在跨境交易頻繁之今日，乃有其不得不然的必要性，且符合量能課稅、平等負擔的租稅正義。在法條的設計上，在網路無國界之現代，要將跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務稱為「進口勞務」，文義似有未合，亦恐因進口勞工要課稅而造成跨國勞工勞務提供者的雙重剝削，營業稅性質上為內地稅，係針對境內消費行為課稅，故而，依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款「銷售之勞務係在中華民國境內使用者」，作為跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務之課稅依據，應較無疑問，亦符合營業稅之「消費地課稅原則」。

第三項 跨境勞務提供之定義宜予修正

OECD 國際加值稅準則對於跨境 B2C 勞務銷售之定義，包含有需要實地提供的勞務以及不需要實地提供之勞務。易言之，所謂跨境勞務的提供，並不僅限於利用網路傳輸數位化內容服務，尚包含有「現場提供之勞務」。反觀我國營業稅法第 2 條之 1 規定：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人……。」有關「電子勞務」一詞，參照立法說明，係將其定義為「一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務」且「利用網路或其他電子方式提供」，依其字面解釋，似僅指純粹經由網際網路或其他電子方式享受之數位型態服務。換言之，單純就

²⁰⁷ 黃源浩，歐洲加值稅之形成及發展—以歐洲法院裁判為中心，前揭註 10，頁 92-95。

²⁰⁸ 顏慶章等合著，租稅法，前揭註 58，頁 409；陳清秀，稅法各論（上），前揭註 11，頁 445。

法條文字及立法理由來看，似未包括透過網際網路交易需要實體（physically performed）、現場提供（on-the-spot supplies）之勞務。然而，營業稅法施行細則第 4 條之 1 第 3 款及「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」第 2 條電子勞務定義之第 3 種情形規定：「其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務，例如經由境外電商營業人之網路平台提供而於實體地點使用之勞務。」雖可填補課稅漏洞，惟在租稅法定原則（租稅法律主義）之下，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之（釋字第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號、第 706 號解釋參照），從而，核屬租稅客體之「電子勞務」是否僅為「細節性規定」？是否符合「法律明確授權之命令定之」？是否有擴張法條文義及立法理由之嫌，恐非全然無疑。

按營業稅法第 2 條之 1 所欲規範者，乃係境外營業人「利用網路或其他電子方式」銷售「勞務」予境內「自然人」之行為，稱之為「電子勞務」毋寧像是一種簡稱或俗稱。準此，正本清源之道，建議參照 OECD 國際加值稅指導方針，將營業稅法第 2 條之 1 修正為：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，『經由網際網路或其他電子方式銷售勞務予境內自然人者』，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。」似較為妥適；營業稅法第 6 條第 4 款併同修正。

第四項 境內自然人的判斷標準

按我國營業稅法第 2 條之 1 規定，境外電商營業人為我國營業稅納稅義務人之要件，除上述銷售客體為「電子勞務」外，買受人還必須為「境內自然人」。是以，是否屬「境內自然人」亦關係到納稅義務人之歸屬。查我國「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，在第 2 條第 2 項在境內自然人的判斷上，已詳盡可能的臚列各種狀態的判定準則，作為徵納雙方之遵循依據，俾減少爭議，亦符合上開 OECD 國際加值稅準則之建議。

該規範第 2 條第 2 項第 2 款規定，購買之勞務在中華民國境內有實體使用地點者，境內自然人為其買受之個人。勞務使用地之認定如下：（1）勞務之提供與

不動產具有關聯性（如住宿勞務或建築物修繕勞務等），其不動產所在地在中華民國境內。（2）運輸勞務之提供，其使用地在中華民國境內。（3）各項表演、展覽等活動勞務之提供，其使用地在中華民國境內。（4）其他勞務使用地在中華民國境內者。上開勞務使用地之認定，係在消費地課稅原則下，補充/限縮跨境銷售電子勞務與境內自然人之課稅範圍，換言之，境內自然人購進有實體使用地點之電子勞務，若不屬於上開 4 款情形，則非境內使用，非屬我國營業稅課徵範圍。上開 4 款情形中第 2 款及第 3 款應是參照國際加值稅準則第 3.5 號，亦即勞務之提供需要實地為之，或由銷售者、買受者實際參與。尤其第 2 款所定「運輸勞務之提供，其使用地在中華民國境內。」應有助於釐清本報告所欲探討之知名電商 Uber 個案，其提供境內消費者叫車服務，營業稅納稅義務與課稅權歸屬問題²⁰⁹。

第五項 簡易稅籍登記及國外業者登記制度

我國營業稅法所定之協力義務大致上有申報義務、設籍義務、設置帳簿及會計記錄義務及使用統一發票等憑證之義務等²¹⁰。而為便利境外電商稅務遵從，財政部以 106 年 4 月 24 日台財稅字第 10600549520 號令：訂定「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，自 2017 年 5 月 1 日生效，並設置境外電商課稅專區²¹¹以及線上登記網頁²¹²，並進一步簡化跨境電商開立憑證之協力義務（2018 年底之前免開立統一發票²¹³）。依「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」第 3 條有關稅籍登記以及第 5 條申報繳納之規定以觀，一方面開放境外電商營業人得於線上傳輸、申報來簡化登記、申報流程，同時免除諸如境內營業人所需開立、保存進銷項統一發票之協力義務²¹⁴，誠屬符合 OECD 國際加值稅準則建議。電子申報機

²⁰⁹ 黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，前揭註 127，頁 151。

²¹⁰ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究，第 35 卷第 5 期，2003 年 9 月，頁 146-149。135-151

²¹¹ 財政部稅務入口網，境外電商課稅專區，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/VIEW/1058>，最後瀏覽日期：2021/04/20。

²¹² 財政部稅務入口網，境外電商課稅專區，營業稅專區，申請稅籍登記，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/VIEW/955>，最後瀏覽日期：2021/04/20。

²¹³ 財政部 106 年 2 月 24 日台財稅字第 10604506690 號令：對於外國之事業、機關、團體、組織在我國境內無固定營業場所而銷售電子勞務予境內自然人，依規定應申請稅籍登記者，自 2017 年 5 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日得免開統一發票並由營業人自動報繳稅款。（財政部 110 年 10 月 26 日台財稅字第 11004647130 號令廢止本令）

²¹⁴ 財政部後於 2018 年 7 月 7 月修正公布統一發票使用辦法第 7 條之 1、第 9 條、第 20 條之 1

制，特別是在稽徵機關自身網頁，設置線上辦理稅籍登記的功能，著實方便境外電商營業人可以線上辦理稅籍登記及申報，以資達成徵納雙方兩便，儘可能地清楚且簡單化稽徵與遵循程序之核心要素²¹⁵，降低其稅務依從成本。

針對境外營業人透過網際網路提供電子勞務予境內消費者時，日本與我國之規定相同，均依循 OECD 建議，課以境外營業人應辦理（稅籍）登記並申報繳納營業稅（消費稅）之義務，惟如何確保境外營業人辦理登記與申報納稅，則面臨難題。對於跨境電子勞務交易，如要求境外營業人於消費地國辦理營業登記，各國面臨最大困境在於，境外營業人於國外，於消費地國無實體固定營業場所，如其未依規定履行協力義務，稽徵機關如何掌握課稅事實及予以處罰，此亦為我國目前急待克服之困難。如要達到境外營業人自主辦理登記與申報納稅，一般以降低其稅務依從成本為誘因，故有簡易稅籍登記；再者，日本之國外業者登記制度（登録国外事業者制度），國外業者必須在日本國內登記，與其交易之國內業者方可申報扣抵進項稅額，或可為我國之參考。對具規模的境外業者而言，為了擴大電子勞務提供市場，使與之交易之境內業者不受進項稅額扣抵限制，此不失為一經營戰略上之誘因，可促使境外業者自主性辦理登記與申報納稅。

第六項 低價進口貨物免營業稅規定應予取消

查我國營業稅法第 9 條第 2 款規定：關稅法第 49 條規定之貨物，免徵營業稅。但因轉讓或變更用途依照同法第 55 條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。又關稅法第 49 條第 1 項第 15 款規定：進口之郵包物品數量零星在限額以下者免稅。第 2 項及第 3 項規定：「前項貨物以外之進口貨物，其同批完稅價格合併計算在財政部公告之限額以下者，免稅。但進口次數頻繁或經財政部公告之特定貨物，不適用之。」「第 1 項第 2 款至第 6 款、第 9 款、第 14 款、第 15 款與第 18 款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法、前項但書進口次數頻繁之認定，由財政部定之。」揆諸 2016 年 11 月 9 日關稅法第 49 條之立法理由以：為避免第 1 項以外貨物之進口人將貨物化整為零，濫用低

及第 32 條規定，要求境外電商自 2019 年 1 月 1 日起開立雲端發票，期藉此掌握稅源並促使國內、外相同性質業者得以公平競爭。

²¹⁵ 黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，前揭註 127，頁 144、153-154。

價免稅規定，就進口次數頻繁者應排除適用低價免稅規定，爰於第 2 項但書增訂「進口次數頻繁」之規定，並於第 3 項增訂「進口次數頻繁」之認定，授權由財政部定之。

而依財政部 106 年 9 月 7 日台財關字第 1061018778 號公告「關稅法第四十九條第二項免稅限額」，自 2018 年 1 月 1 日起，進口貨物免稅門檻從 3,000 元降到 2,000 元。同批進口貨物完稅價格在 2,000 元以下者，免徵關稅與海關代徵之營業稅及貨物稅，但菸酒及實施關稅配額之農產品不適用之。復按財政部依關稅法第 49 條第 3 項授權訂定「郵包物品進出口通關辦法」第 12 條規定：「寄交同一收件人之郵包物品，次數頻繁者，不適用本辦法關於免稅之規定。前項所稱次數頻繁，指同一收件人於半年度內進口郵包物品適用第七條第一項之免稅規定放行逾六次者。所稱半年度，指每年一月至六月及七月至十二月。」是以，現行同批進口貨物完稅價格在 2,000 元以下者，免徵營業稅；惟如屬「進口次數頻繁」者，仍由海關代徵營業稅。雖已適度調降免稅門檻，惟仍無法完全杜絕「化整為零」、「高價低報申請報關」、「利用人頭購貨」等逃漏營業稅弊端，此種設定低價免稅門檻，極易造成地下金流之嚴重漏洞²¹⁶。

財政部關務署表示，隨海外網購風氣盛行，低價快遞進口貨物（完稅價格 5 萬元以下）也逐年大增，從 2017 年到 2018 年，低價快遞進口貨物量由 3,605 萬件成長至 4,649 萬件，年增 28.9%。由於進口包裹量龐大，海關只能採抽查方式因應，因此有不肖業者心存僥倖，藉機以冒名或虛構人名方式，搭配化整為零（將一個應稅包裹分裝成多個免稅包裹通關）、高價低報手法，偽裝成免稅包裹通關，逃漏關稅、營業稅。近年查到虛報包裹完稅金額的高價低報案件約 10 多萬件，補稅金額近億元。舉例來說，2018 年全年高價低報案件有 13 萬 8,513 件，補稅金額達 9,797.4 萬元；2019 年 1 至 9 月，補稅案件也已達 12.3 萬件，補稅金額約 9,183 萬元，金額不低，若無法有效防堵，將持續造成稅基流失²¹⁷。

²¹⁶ 林宜賢，跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議，財稅研究，第 43 卷第 1 期，2014 年 1 月，頁 125。

²¹⁷ 中央社，包裹高價低報去年近 14 萬件 海關金流專案小組強查，2019/11/12，<https://www.msn.com/zh-tw/money/topstories/%E5%8C%85%E8%A3%B9%E9%AB%98%E5%83%B9%E4%BD%8E%E5%A0%B1%E5%8E%BB%E5%B9%B4%E8%BF%9114%E8%90%AC%E4%BB%B6-%E6%B>

實務上，現行海關代徵營業稅乃有「郵包物品進出口通關辦法」、「空運快遞貨物通關辦法」以及「海關代徵營業稅稽徵作業手冊」等以為遵循，另財政部稅務入口網之「網路交易課稅專區」並訂有「網路購買國外貨物應注意事項」，對於郵包物品及快遞貨物之營業稅徵收、繳納訂有詳細的規範，簡述如下²¹⁸：

1、進口貨物應納營業稅額＝（關稅完稅價格＋進口稅捐＋貨物稅＋菸酒稅＋菸品健康福利捐）×營業稅徵收率

2、依照不同物流運送方式，營業稅的繳納方式如下：

（1）空運快遞貨物關稅完稅價格在 50,000 元以下者，得由快遞業者先行代繳應納營業稅額，快遞業者再向進口貨物收貨人或持有人收取；關稅完稅價格超過 50,000 元者，應依一般進口貨物的通關方式辦理。

（2）進口郵包離岸價格（FOB）在美金 5,000 元以下者，由海關核發稅單，連同郵包交由郵局送達並代收稅款；離岸價格（FOB）超過美金 5,000 元者，應辦理報關手續。

3、依空運快遞貨物通關辦法第 10 條規定，快遞業者應將發票及可資辨識的條碼或標籤黏貼在進口快遞貨物上，供海關查核；有違反者，海關得依關稅法第 87 條規定，予以警告並限期改正；屆期未完成改正者，處 6,000 元以上 30 萬元以下罰鍰，並得按次處罰；處罰 3 次仍未完成改正者，得停止 6 個月以下快遞貨物通關之業務。

4、國內消費者向境外購物網站消費購物，可要求賣家出貨時在出貨單上載明實際交易價格，供快遞及報關業者覈實申報。

財政部關務署於 2017 年亦指出，近年跨境網購風氣興盛，大量跨境小額貿易係以最終消費者直接向國外電商網購並免稅進口為主，電商貨物進口享有完稅價格 3,000 元（現已調降至 2,000 元）以下免稅優惠，而相同貨物國內零售或網

5%B7%E9%97%9C%E9%87%91%E6%B5%81%E5%B0%88%E6%A1%88%E5%B0%8F%E7%B5%84%E5%BC%B7%E6%9F%A5/ar-BBWDWJ8，最後瀏覽日：2020/04/29。

²¹⁸ 財政部稅務入口網，網路交易課稅專區，網路購買國外貨物應注意事項，2018/01/10，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/689/8502715194394663634>，最後瀏覽日：2020/04/29。

購貨物卻一律應徵營業稅及貨物稅，不但對國內零售業產生不公平競爭，不利國內業者商機，且變相鼓勵國內供應商於國外設點以利將低價貨物免稅銷售國內，對我國經濟成長及就業機會均有負面影響。考量國內零售店面與國外電商平台應有公平且相同之競爭基礎，海關多年來致力於各項電子化及無紙化措施，稽徵成本已大幅降低。該署指出，對於低價免稅限額問題，OECD 已建議取消進口低價貨物營業稅免稅門檻，我國業亦已取消在臺無固定營業場所外國業者之銷售電子勞務 3,000 元免稅額，是以，進口貨物及勞務免稅額理應一致²¹⁹。至此，似乎認為現行應可以取消進口低價貨物免徵營業稅之規定，然甚為可惜的是，最後政策決定結果，僅將低價免稅限額先予調降為 2,000 元

環顧國際，除 OECD 建議取消進口低價貨物營業稅免稅門檻外，歐盟會議已於 2017 年 12 月 5 日通過，將廢止原先 22 歐元低價免徵增值稅制度 (low value consignment relief，或稱小額免稅制度 small consignment exemption)，歐盟各國應於 2020 年底前對應修正國內法，並自 2021 年 7 月 1 日起，全面取消低價免徵增值稅制度，僅保留 150 歐元的免徵關稅門檻²²⁰。澳洲自 2018 年 7 月 1 日起，取消低價進口免稅機制，完稅價 1,000 澳幣以下，且非菸酒之低價進口貨物，均須預先扣取並報繳貨物與勞務稅 (Good and Service Tax；GTS；其性質與增值型營業稅相同)，稽徵模式採平台商為主的中介者徵收模式²²¹。大陸自 2016 年 4 月 8 起，取消跨境電子商務進口貨物增值稅及消費稅低價免稅，由購買跨境電子商務進口貨物的個人作為納稅義務人，實際交易價格 (包括貨物零售價格、運費和保險費) 作為完稅價格，電子商務企業、電子商務交易平台企業或物流企業作為代收代繳義務人。跨境電子商務進口貨物的單次交易限值為人民幣 2,000 元，個人年度交易限值為人民幣 2 萬元。在限值以內進口的貨物，關稅稅率為 0%；進口增值稅、消費稅按法定應納稅額的 70% 徵收。超過單次限值或個人年度交易超

²¹⁹ 財政部關務署，新聞稿，預告「進口次數頻繁認定原則」及「調降低價免稅門檻方案」背景說明，2017/03/22，https://web.customs.gov.tw/News_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B，最後瀏覽日期：2018/05/11。

²²⁰ European Commission, VAT for e-commerce，前揭註 198。

²²¹ 黃士洲，澳洲電子商務稅制與發展現況，會計研究月刊，第 400 期，2019 年 3 月，頁 39-40。

過人民幣 2 萬元者，均按照一般貿易方式全額徵稅²²²。

按免徵營業稅門檻（de minimis）之設置，本為稽徵經濟、成本效益與服從成本考量，應隨稽徵成本、人力負荷、資訊技術、價格彈性、物價指數、商業環境變遷等而調整²²³。又現行進口貨物，依照不同物流運送方式，其營業稅乃由快遞業者先行代繳應納營業稅額，快遞業者再向進口貨物收貨人或持有人收取；或由海關核發稅單，連同郵包交由郵局送達並代收稅款。正符合上開 OECD 專責小組所認為，透過中介機構（例如：快遞業者、郵政業者、電子商務平台等等）收取稅款，可提高稅捐稽徵效率，是效果最好的徵收模式。況若要再判斷低價進口貨物是否屬「進口次數頻繁」：是否「同一收件人」、「於半年度內進口郵包物品適用郵包物品進出口通關辦法第七條第一項之免稅規定放行逾六次」，豈非更要增加稽徵成本。爰建議現階段應可隨國際作法，取消低價進口貨物免徵營業稅之規定，以利國內零售店面與國外電商平台有公平且相同之競爭基礎，維持稅制公平性，並避免利用進口低價免稅造成稅基流失。

第七項 課稅資訊交換機制

為使我國依租稅協定進行「稅務用途資訊交換」順應國際新資訊透明標準，對於個案請求、自發提供及自動交換資訊（含金融帳戶資訊）之要求，我國於 2017 年 6 月 14 日增訂公布稅捐稽徵法第 5 條之 1 及第 46 條之 1，明定國際課稅資訊之交換及未配合提供有關資訊者之處罰規定，以完備國內法律依據。有關我國與協定夥伴國進行稅務用途金融帳戶資訊自動交換，其中諸多細節性及技術性事宜，財政部參酌 OECD 文件及各國作法，依稅捐稽徵法第 5 條之 1 第 6 項授權規定，於 2017 年 11 月 16 日訂定發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，規範我國金融機構應配合提供及審查之金融帳戶資訊；並於 2017 年 12 月 7 日訂定發布「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」（以下簡稱資訊交換辦法）；該辦法主要規範我國與協定夥伴國（締約他方）進行前述稅務用途資訊交換時，我國租稅協定主管機關（Competent Authority，財政部國際財政司）及

²²² 財关税[2016]18 号 財政部 海關總署 國家稅務總局關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知，2016/03/25，<https://www.shui5.cn/article/d8/86665.html>，最後瀏覽日期：2020/10/08。

²²³ 黃士洲，我國如何面對 BEPS 最終報告建議一以跨境電商稅務挑戰為主，前揭註 9，頁 30。

稅捐稽徵機關之執行程序及審查規定，使我國稅務資訊交換作業具一致性及可預測性，俾利徵納雙方遵循²²⁴。

有關與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之條約或協定之相關規定，我國係於 2017 年 6 月 14 日增訂公布稅捐稽徵法第 5 條之 1 及第 46 條之 1，明定國際課稅資訊之交換及未配合提供有關資訊者之處罰規定，作為國內法律依據，相較於日本係以「租稅條約等實施特例法」計 13 個條文來規範，明顯有所不足，由於租稅協定應在內國法配合規定之事項甚多，建議或可在稅捐稽徵法中專列一章規定之，並就細節性部分授權財政部以法規命令定之²²⁵。

第八項 現階段不宜貿然開徵數位稅

回顧國內，針對數位化經濟課稅之議題，我國現階段並未採取如歐盟針對數位服務開徵新的稅種，而是在現有營業稅與營利事業所得稅體系下，透過修法或頒布解釋函令，擴增對境內銷售數位服務之課稅權。如前所述，我國已於 2016 年修正營業稅法，明定外國跨境電商透過網路銷售電子勞務年銷售額超過 48 萬者，自 2017 年起應落地登記稅籍報繳營業稅；又為明確規範跨境銷售電子勞務之外國營利事業所得稅課稅及報繳規定，財政部以 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號令：訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，核釋外國營利事業或外國機關團體跨境銷售電子勞務予我國境內之個人、營利事業或機關團體而取得報酬時，其所得稅課徵之相關規定，明確規範外國營利事業之我國來源收入認定及合理簡化相關成本費用減除、利潤貢獻程度劃分及報繳所得稅之程序，並已於財政部稅務入口網站建置線上申報系統，期藉此掌握稅源並促使國內、外相同性質業者得以公平競爭。將外國營利事業之境內貢獻程度納入稅負計算考量，可遏止稅收流失，與歐盟數位稅改革可謂相互呼應；又美國與歐盟「經濟實質連結條款」與「顯著數位場所」作為課稅之聯繫因素以補充實體常

²²⁴ 財政部，新聞稿，訂定發布「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」，2019/11/14，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=dot77053>，最瀏覽日期：2021/04/20。

²²⁵ 陳清秀，國際稅法，前揭註 14，頁 645。

設機構不足之觀點，如同上述 OECD 建議針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」(nexus) 及「利潤分配」(profit allocation) 著手相同，亦值得我國參採。而 OECD 的雙柱方案 (Two-Pillar Approach) 旨在建立一套全球一致的利潤分配機制，旨在強制取代各國單邊制定之數位服務稅，並反饋部分來源利潤給市場的國家；然而，此稅制設計形同剝奪各國數位稅的開徵高權，同時也削減電商大國之稅基，稅收精打細算的結果，未必讓每個國家都滿意²²⁶。因其攸關各國課稅權之拉鋸，有關全球剩餘利潤之分配指標、分配公式如何訂定、例行性功能利潤及額外功能利潤如何決定、納稅義務人如何得知是否通過最低實質稅率門檻以及爭議解決機制等，要達成共識難度應相當高。

歐盟數位稅潮流發國內專家學者討論，是否會因為這波改革潮流，再次改革我國對跨境電商課稅模式？支持效仿歐盟改革者認為：Google、Facebook 等大企業，其營業額與所扣繳之稅負不成比例，且公司總部登記於國外，實際繳納稅金額無從審視，造成租稅不公平之情事；反對者認為：課稅總體效益會遞減，在全球經貿利益環境中，應吸引投資，而非以稅務改革增加國家收益。事實上，歐盟針對大型跨國公司企業課徵之數位稅尚在研擬審議階段，且未來實施恐會危及美國利益，掀起另一波「數位稅之爭」，況此項稅務定位尚無法明確歸類為消費稅或是所得稅之課徵，重複課稅亦會成為問題，施行後對我國產業整體利益尚無法評估。優勢為收取稅款，充實國庫；但潛在劣勢無法明確衡量，包括美國報復性關稅、大公司將稅負轉嫁於消費者等²²⁷。本文以為，現階段我國實應在現行法制上進一步推展「顯著數位場所概念與立法」，以補充實體常設機構（固定營業場所）之不足，優化我國數位稅制；另印度擬推動之國人個資伺服器落地政策，亦值得參採，蓋將國人個資設於我國境內伺服器內，伺服器管理人員與設置處所，作為核心營運活動之常設機構，既處於我國管轄權之內，與個資相關主管機關及稽徵機關執行公權力更有明確的對象與施力點，也提升對國人個資等數位經濟下的新興資源保護程度，不失為一石多鳥之良方²²⁸。

²²⁶ 黃士洲，全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢－國際與臺商觀點，前揭註 196，頁 52。

²²⁷ 林燕婕，數位稅初探－由歐盟新制談數位化經濟各國稅制改革，前揭註 188，頁 69-70。

²²⁸ 黃士洲，數位服務稅的國際概況－英國、印度與美國，前揭註 188，頁 51-52。

第九項 全球最低稅負制因應策略

全球企業最低稅負制源自 OECD，主要係針對 BEPS 行動方案一「處理數位經濟下之租稅挑戰」所提出的數位經濟兩大支柱之一，第二支柱「全球反稅基侵蝕計畫」(GloBE)，其核心目的在於終結多年來各地區的租稅競爭並確保企業繳納最低稅負，防堵規避徵稅之情形。該制度提出之初，各國無法形成共識，直至 2021 年美國表態支持後，各國亦轉趨支持並附和，2021 年 6 月初，七大工業國組織 (G7) 倫敦財長高峰會，同意共同推動全球最低企業稅率 15%。雖然二大支柱均係因應 BEPS 行動方案一數位經濟的租稅挑戰，然而，不同於第一支柱僅限特定數位經濟相關產業，第二支柱則是任何產業都適用，以防堵任何稅基侵蝕與利潤移轉之可能。因此，若實施全球企業最低稅負制，總公司在臺灣且全球營收規模達 GLoBE 門檻 7.5 億歐元之跨國企業，若有任一外國關聯企業之有效稅率低於最低稅率，則臺灣母公司有可能需要為該海外關聯企業支付最低稅負；反之，由境外公司控股的集團企業，下層子公司亦有可能需要為母公司繳納最低稅負²²⁹。

經濟合作暨發展組織 (OECD) 預計最快於 2023 年實施全球最低稅負制，鎖定全球營收超過 7.5 億歐元的企業，稅率定為 15%，當跨國企業在單一國家負擔的實質有效稅率低於 15% 時，跨國企業母國有權就差額對企業課稅。OECD 積極倡儀全球最低稅負制，主要是為打擊跨國企業游走在各國之間賺取可觀利潤，卻鑽法律漏洞避稅，造成貧富差距惡化的現象，以及終止稅務天堂所帶來的稅務紛爭。全球最低稅負制上路後，恐衝擊在臺跨國企業與臺商。依據金管會初步估算，國內有 172 家上市櫃企業達合併營收標準，恐受衝擊，將請四大會計師事務所 (勤業眾信、資誠、安侯建業、安永) 評估影響程度，並密切觀察各國執行及作法。而臺商因特殊國情到對岸投資，過去愛用的租稅天堂包括如開曼群島 (Cayman Islands)、英屬維爾京群島 (BVI) 等地在內，共計 12 個租稅管轄區，已經向經濟合作暨發展組織 (OECD) 啟動資訊交換，取得臺商在當地所設控股

²²⁹ 勤業眾信新聞稿，全球企業最低稅負制 美國提出至少 15%，2021/05/26，<https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/pr210526-globe-minimum-tax.html>，最後瀏覽日期：2021/12/30。

公司等營運資料，致使租稅風險提高²³⁰。

按我國所得稅法第 3 條第 2 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……。」乃以「總機構登記所在地」作為法人稅收居民之判斷標準，將難以避免面對納稅義務人借租稅天堂避稅、逃稅或不當取得稅法利益之各種問題，也與 OECD 主要國家採有效控制（實際控制）所在地原則之發展趨勢不符。實務上，我國已於 2016 年 7 月 27 日修正所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4，引入「受控外國公司」（CFC）及「實際管理處所」（PEM）認定營利事業居住者，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務，足資證明我國稅制有朝向「有效控制（實際控制）地」標準發展之趨勢。然上開條文之施行日期未定，尚非現行有效條文，導致我國就跨國企業集團之規範及認定並不完整，上揭條文實宜儘速施行，以健全稅制。

又我國自 2006 年起實施最低稅負制，目的是為了讓適用租稅減免規定而繳納較低稅負、甚至免稅的企業，至少應負擔一定比例的最低稅負，根據所得基本稅額條例第 8 條規定，該稅率最低不得低於 12%，最高不得超過 15%；其徵收率，由行政院視經濟環境定之，目前稅率定為 12%。為避免將來我國跨國企業集團的課稅權拱手讓人（若我國維持 12%，而全球最低稅負制 15%，差距 3% 的課稅權，可能就會由其他國家拿走），營利事業最低稅負制之稅率宜適度調高。

²³⁰ 聯合新聞網，最低稅負制 衝擊 172 家台企，2021/11/09，<https://udn.com/news/story/7238/5876302>，最後瀏覽日期：2021/12/30。

第六章 案例評析

第一節 Uber 營運模式及課稅問題

第一項 Uber 發展背景

Uber 從舊金山起家，自 2009 年上路以來，近年來將版圖擴展到歐洲、亞洲和非洲。創立初期，Uber 只針對高消費市場進行服務，專門提供豪華轎車出租，以媒合乘客與豪華轎車公司之交易（此項服務現已發展成 Uber Black 系列），而後 Uber 於 2012 年 7 月在美國推出 Uber X 系列，該系列乃透過個人駕駛利用其閒置的車輛來投入乘客運輸服務；現今 Uber 已儼然成為共享經濟最具代表性且規模最大的企業之一，而其主要業務乃透過行動應用程式媒合駕駛與乘客間之運輸服務，並從交易金額中抽取一定比率作為營收。Uber 於美國主要都市佔有一席之地後，持續進軍到世界各國，並於 2013 年 7 月 29 日正式在臺北營運²³¹；後於 2014 年 2 月宣布和支付寶合作，進軍上海市場，中文名稱為「優步」，和美國與個人註冊司機結盟不同的是，Uber 在大陸是和租車公司合作，由租車公司提供車輛和司機²³²。目前 Uber 已於全世界超過 400 座城市提供服務，而如此創新式的商業模式已強烈衝擊到各國的計程車業者，並引起一連串的法律爭議²³³。

第二項 Uber 在臺灣營業模式

經查，設籍荷蘭之 Uber B.V. 公司（以下簡稱荷蘭 Uber）係跨國 Uber 集團（Uber Group）所屬成員之一（Uber B.V. is part of the Uber group of companies.....collectively the "Uber Group".）²³⁴，而台灣宇博數位服務股份有限

²³¹ Candice Lo，Uber 正式進軍台北了！2013 年 7 月 31 日，UBER Newsroom，<https://newsroom.uber.com/taiwan/taipeilaunches/>，最後瀏覽日期：2018/3/12。

²³² 彭煒琳，Uber 進軍上海取名優步支付寶助陣，2014 年 2 月 13 日，中時電子報，<http://www.chinatimes.com/realtimenews/20140213005725-260409>，最後瀏覽日期：2018/3/12。

²³³ 蔡華偉，論 Uber 之勞雇關係與立法政策，國立中央大學產業經濟研究所碩士論文，2016 年 6 月，頁 11-12。

²³⁴ 由於荷蘭慷慨的稅務體制，自 2005 年以來，名列世界前 100 的許多跨國大公司有 90% 在荷蘭設立控股公司。在 2011 年，這些公司至少有 570 億歐元資金流經荷蘭，這為它們避稅提供了便利。其中谷歌（Google）、國際商務機器（IBM）和意大利石油集團公司 ENI 在荷蘭避稅活動尤為活躍。他們讓大量資金流經其在荷蘭的子公司，利用荷蘭國稅局對外國公司的稅務優惠政策，極大地減少其在荷蘭的稅務賬單。荷蘭對股利不徵稅，這為跨國公司利用荷蘭的控股公司避稅提供了便利。荷蘭國稅局給予外國公司相當優惠的稅率，可達 0%-5%。此外，荷蘭的保密機制也

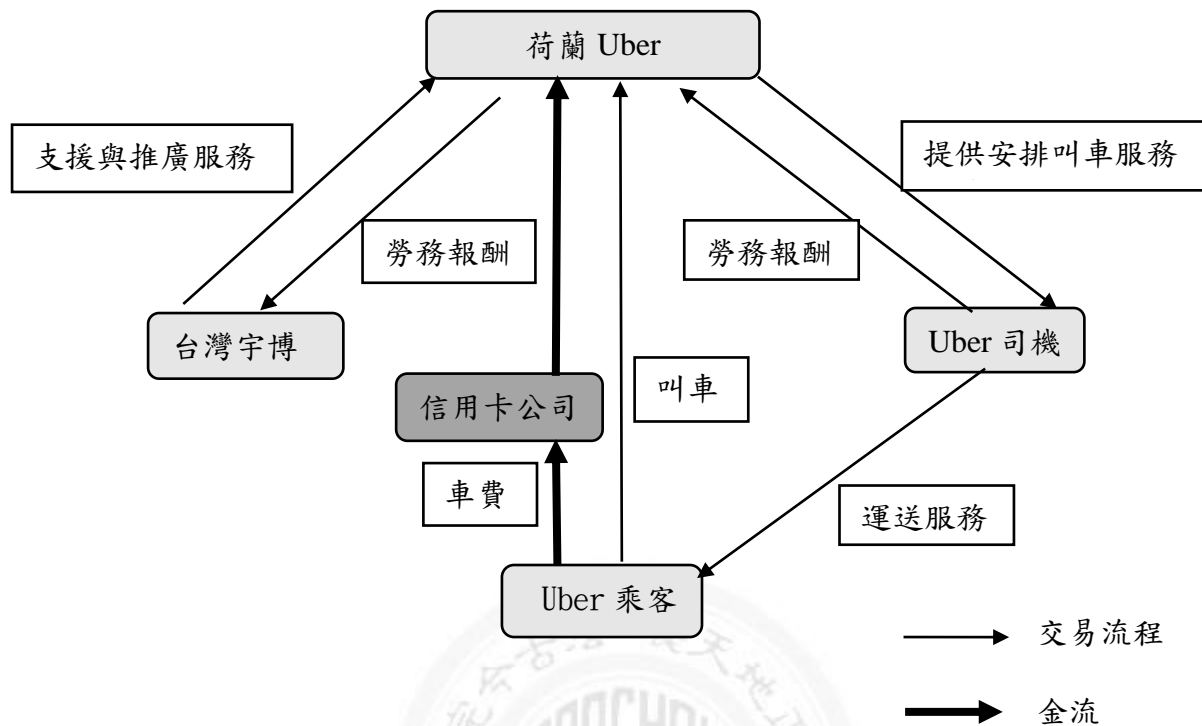
公司（以下簡稱台灣宇博）係 Uber 集團所屬荷蘭 Uber 於我國成立之 100% 子公司。Uber 2013 年來台後，係由台灣宇博利用荷蘭 Uber 架設之「Uber APP」之網路平台以及人力銀行等網路工具，在我國公開招募駕駛及車輛，組成並提供車隊，招攬乘客以獲取收入之經營模式。台灣宇博提供荷蘭 Uber 在地支援與推廣服務，協助其開發可能之合作租車業者與需要服務之會員，及協助提供車隊、審驗、招募司機等行為。

Uber 在臺營業模式為先找人註冊為司機及乘客。司機要年滿 21 歲，領有普通駕駛執照、提供汽車駕駛執照審查證明書，證明無肇事紀錄、申請良民證，證明無任何犯罪紀錄，二者發證期間須在 3 個月內、車輛要有行照指定車檢時間不能過期、需有汽車強制險且保險期間不可過期，再由 Uber 提供裝有 Uber 司機專用應用程式之智慧手機，完成註冊成為司機，自訂可載客時間，在可提供服務時於應用程式上開啟上線功能，接受行程邀約。乘客方面要下載 Uber 應用程式，註冊所使用的信用卡卡號及電子郵件信箱等資料，車資就以事先登記的信用卡直接支付給荷蘭 Uber，乘客下車不必付錢給司機。一段時間後，荷蘭 Uber 再扣除其服務費，一般為車資的 25%，剩餘 75% 交給司機²³⁵。而台灣宇博再藉由荷蘭 Uber 提供駕駛員酬勞計算及集團內部成員拆分利潤等金流管理之技術支援，而獲取經營上開客運業務之利潤。交易流程如下圖所示：

極大地吸引了國際公司，因為其不要求公司向公眾公開其帳目和所有權信息。參陳熙暖，跨國公司紛至沓來荷蘭成避稅天堂，2013/01/28 日，大紀元，<http://www.epochtimes.com/b5/13/1/28/n3787197.htm>，最後瀏覽日期：2018/04/27。

²³⁵ 吳嘉勳、黃文和，由 Uber 談跨境電商之課稅，稅務旬刊，第 2366 期，2017 年 6 月 20 日，頁 23-24。

圖 6-1：Uber 線上叫車交易流程圖



資料來源：本文整理

原先 Uber 的司機只需有一般駕照，但在交通監理單位認為其屬未經核准擅自經營汽車運輸業之納管要求下²³⁶，於 2017 年 4 月 13 日改和租賃公司合作，由租賃公司所有營業車搭配有職業駕照的司機來載客，因此在台灣 Uber 營運方式又多了租賃公司這個腳色，不過對 Uber 而言營運方式仍然不變，只是司機方面改變為須有職業駕駛執照，無車者要向租賃公司租車，自用車則須掛靠在租賃公司。Uber 每月將車資給司機，租賃公司則每月向司機收租金及管理費，Uber 和租賃公司間並無資金往來。其後，交通部於 2019 年 6 月 6 日修正「汽車運輸業管理規則」第 103 條之 1（俗稱 Uber 條款），預告 4 個月執法緩衝期，要求與資訊平台合作的小客車租賃業駕駛人，需取得計程車駕駛人資格才合法，Uber 歷經幾個月與交通部協商，於 2019 年 10 月 1 日決定配合政府政策轉變營運模式，從租賃業改為與計程車產業合作，維持資訊平台身分服務多元化計程車隊業者。Uber 轉型與多元化計程車隊合作一週年後，2021 年 1 月 7 日宣布成為臺灣境內公司，消費者不再需要支付海外刷卡手續費。

²³⁶ 臺北高等行政法院 105 年度訴字第 1772 號行政判決參照。

第三項 Uber 在臺灣課稅問題及爭點

第一款 事實背景

Uber APP 網路叫車平台 2013 年來台後，因未合法登記及繳，致爭議不斷。國稅局，以台灣宇博數位服務股份有限公司（以下簡稱台灣宇博）透過 Uber APP 網路叫車平台經營汽車運輸業（計程車客運業），於 2013 年 9 月 1 日至 2015 年 8 月 31 日、2015 年 9 月 1 日至 2016 年 6 月 30 日間銷售勞務（運輸服務），漏報銷售額 158,722,870 元、891,222,826 元，除核定補徵營業稅額 7,936,143 元、44,561,141 元外，並依營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定，按所漏稅額處以 1.5 倍之罰鍰合計 78,745,925 元。原告經復查、訴願、行政訴訟均被駁回後，遂提起上訴。茲以 Uber 營業稅案臺北高等行政法院 106 年度訴字第 848 號判決（以下簡稱高等行政法院判決）及最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決（以下簡稱最高行政法院判決），試評析 Uber 在臺灣課稅問題。

第二款 台灣宇博之業務性質

1、國稅局主張：

依據交通部通報及查得資料認屬透過 Uber APP 網路叫車平台經營汽車運輸業（計程車客運業）。

2、台灣宇博主張：

其並非 Uber APP 網路叫車平台之經營者、亦未向乘客收取系爭車資，而僅提供荷蘭 Uber 支援服務，以管理顧問、資料處理服務、電子資訊供應服務等事項為業，並非系爭網路叫車平台服務之銷售人。台灣宇博依與荷蘭 Uber 之約定，僅取得「實際營運成本加 8.5%」之對價。

3、高等及最高行政法院判決見解：

台灣宇博利用「Uber APP」及人力銀行等網路工具，在我國公開招募駕駛及車輛，組成並提供車隊，招攬乘客等經營客運服務行為，為在中華民國境內提供客運服務。（詳可另參臺北高等行政法院 105 年度訴字第 1772 號行政判決、臺北高等行政法院 106 年度訴字第 356 號行政判決）

4、本文見解：

Uber 2013 年來臺營運，但登記資訊服務業，未依「汽車運輸業管理規則」申請汽車運輸業經營，以私家車載客，合作司機也無職業駕駛執照，遭交通部公路總局以平台業者違反「公路法」第 77 條第 2 項、「汽車運輸業管理規則」第 138 條為由，進行一車一取締一裁罰模式的處罰²³⁷，又為遏阻 Uber 違法行為，保障營業秩序及消費者權益，「公路法」2017 年 1 月 4 日修正第 77 條（俗稱 Uber 條款），對於未經核准而經營汽車或電車運輸業者、計程車客運服務業者，新法大大提高罰鍰金額，將依違反情節輕重，處 10 萬元以上 2,500 萬元以下罰鍰（舊法為 5 萬元以上，15 萬元以下）等。按公路法 77 條第 2 項規定：「未依本法申請核准，而經營汽車或電車運輸業者，得依其違反情節輕重，處新臺幣 10 萬元以上 2,500 萬元以下罰鍰，並勒令其歇業，其非法營業之車輛牌照及汽車駕駛人駕駛執照，並得吊扣 4 個月至 1 年，或吊銷之，非滿 2 年不得再請領或考領。」而「汽車運輸業」，依同法第 2 條第 14 款，指以汽車或電車經營客、貨運輸而受報酬之事業。再根據同法第 34 條第 1 項規定，公路汽車運輸，分自用與營業兩種。自用汽車，得通行全國道路，營業汽車應依下列規定，分類營運：公路汽車客運業、市區汽車客運業、遊覽車客運業、計程車客運業、小客車租賃業、小貨車租賃業、汽車貨運業、汽車路線貨運業、汽車貨櫃貨運業。依據實務見解，Uber 之營業型態，係被定性為「計程車客運業」²³⁸。

近年來與 Uber 相關的指標性發展中，2016 年 10 月美國第七巡迴上訴法院在波斯納法官的主筆下，幾乎奠定美國政府將叫車服務公司（ride-hailing compay）與傳統運輸分流管理，並不違反公平競爭的立論基礎。然而，歐洲法院（European Court of Justice）在 2017 年 12 月 20 日作出判決，直接認定 Uber 透過智慧手機及應用軟體（smartphone and application）媒介自用車提供

²³⁷ 臺北高等行政法院 105 年訴字第 1159 號、第 1772 號、第 1802 號、第 1825 號判決參照。

²³⁸ 在最高行政法院 105 年度判字第 235 號判決中，針對 uber 駕駛之裁罰引用法條係公路法第 34 條第 1 項第 4 款與第 37 條第 1 項第 3 款，此均為針對「計程車客運業」之規範。程明修，公路法上汽車運輸業之裁罰爭議—以 Uber App 平台媒介資訊營運載客事件為中心，台灣法學雜誌，第 338 期，2018 年 2 月 28 日，頁 50-51。

載運之商業模式屬於運輸服務業，應接受各國運輸服務業相關法令之要求，法院觀點認為縱然其商業模式看似乘客與駕駛之間為自由選擇之連結。然而，Uber 提供的平台是這個連結不可或缺的關鍵以外，對於運輸服務的提供，包括價格、車輛、駕駛的選擇具有決定性的影響力。此外，Uber 藉由組織這樣的運輸服務來獲取利潤本身就涉及了運輸服務的直接提供²³⁹。

本文以為，Uber 此種經營型態，非僅僅只是提供電子媒介服務而已，智慧手機及應用軟體等毋寧只是其所採取之經營方式為運用電子之方式，Uber 對於實際提供服務的內涵與條件，具有決定性的影響力，Uber 不僅可制定票價，並且在駕駛取得報酬前，即從乘客支付的費用中獲取利潤，亦有一定程度控制駕駛素質。故事實上，Uber 已經同時以提供電子媒介服務的方式，從事運輸服務的經濟活動。（為明確規範 Uber 此種新興型態，汽車運輸業管理規則第 2 條已於 105 年 10 月 25 日新增第 3 項及第 4 項規定：「計程車客運業為因應特定消費型態所需，得經營多元化計程車客運服務。前項多元化計程車客運服務，指以網際網路平台，整合供需訊息，提供預約載客之計程車服務。」併此說明。）

第三款 台灣宇博與荷蘭 Uber 之關係

1、國稅局主張：

台灣宇博係 Uber 集團所屬荷蘭 Uber 公司於我國成立之 100% 子公司，台灣宇博確為本案之「行為主體」。

2、台灣宇博主張：

雖為荷蘭 Uber 公司於我國成立之 100% 子公司，然僅係在台有「協助」荷蘭 Uber 提供車隊、審驗、招募司機等行為，並非居於主導地位，亦非在台銷售客運服務之營業主體。台灣宇博依與荷蘭 Uber 之約定，僅取得「實際營運成本加 8.5%」之對價；車資係由荷蘭 Uber 直接收取，並由荷蘭 Uber 將車資中之 80% 支付予提供載運服務之司機。

²³⁹ Case C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain SL。轉引自林冠宇，簡評歐洲法院認定 Uber 商業模式為運輸服務之判決，科技法律透析，第 30 卷第 2 期，2018 年 2 月，頁 21-25。

3、高等行政法院判決見解：

台灣宇博對於自組車隊、開發客源、廣告推廣等有主導決策權。依照服務合約台灣宇博在台唯一之業務所銷售勞務之收入僅係為填補提供所需之成本，顯與一般經驗論理法則不符，足證台灣宇博為荷蘭 Ube 公司所「完全控制」，台灣宇博在台之營運，即為荷蘭 Uber 公司「營運主體之延伸」。

4、最高行政法院判決見解：

本案中在外國之 Uber 集團（不以荷蘭 Uber 公司為限），實際在我國境內所提供之前開載運服務，是一種純粹之內國勞務提供，且此等內國勞務服務（類似計程車載運服務），在事務本質上要有協調與支援之統合機制，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等機制。而 Uber 集團顯係選擇自己進入國內，在內國設立分支營業主體（台灣宇博）來統合管理全部之內國內部支援服務。又該分支營業主體（台灣宇博）明顯沒有之獨立「效用函數」（即自身獲利目標之追求，本案中上訴人之報酬僅為其經「扭曲」營業成本之 8.5%，意指其越努力於降低營運成本，所得利潤之絕對金額反而更低，明顯可見其無本身之效用函數存在），即可認定該分支機構實為內國外部載運服務之實際銷售人，其仍不失為 Uber 集團之分支營業主體屬性。

5、本文見解：

高等行政法院一方面認為台灣宇博對於自組車隊、開發客源、廣告推廣等有主導決策權，另一方面又認為台灣宇博為荷蘭 Uber 公司所「完全控制」，論述似相互矛盾。又認為台灣宇博在台之營運，為荷蘭 Uber 公司「營運主體之延伸」一節，似認台灣宇博該當營業稅法第 6 條第 3 款：外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所，故為營業稅法之營業人，依同法第 2 條第 1 款規定，為營業稅之納稅義務人，此點與最高行政法院認為台灣宇博為 Uber 集團在台灣之分支營業主體，本質相同，若認台灣宇博核屬境內之固定營業場所，其該當本案之營業稅納稅義務人即無疑義。

荷蘭 Uber 利用平台優勢，以境外主體與消費者（乘客）直接連結金流與契約，並在境內維持功能有限的台灣宇博公司從事司機招募、客服、公關等業務，目的即是在迴避因構成常設機構，而須負擔在台收入的納稅義務。若依上開 BEPS 行動計畫 1 有關修正常設機構認定原則與 BEPS 行動計畫 7 「避免人為規避常設機構」的建議及 OECD 租稅協定有關常設機構之定義觀之，荷蘭 Uber 公司顯然係在我國境內進行顯著之電子商務活動，而台灣宇博對於自組車隊、開發客源、廣告推廣等有主導決策權，顯屬核心營運活動亦無疑問，自該當荷蘭 Uber 公司於我國境內之固定營業場所；惟人為規避常設機構及核心功能判定，係基於 2015 年 BEPS 結案報告所提出，本案係發生在 2013 年，尚難據以適用。

第四款 營業稅課稅主體及範圍—稅捐規避理論

1、國稅局主張：

原告雖主張其並未介入相關收款事宜等情，然此僅係原告與荷蘭 Ube 公司間之內部營利分配問題，尚不得持以對抗本案原告為「租稅主體」之實質認定。本案提供計程車客運業服務，應課徵營業稅之租稅主體為原告，並非在中華民國境內無固定營業場所之荷蘭 Uber 公司。

2、台灣宇博主張：

最終將「系爭服務」銷售給乘客並收取系爭車資是荷蘭 Uber 公司，台灣宇博僅為載客服務「產銷過程」之一環，應僅就其提供給荷蘭 Uber 公司之支援服務開立發票並繳納相應之營業稅。

3、行政法院判決見解：

就經濟實質之法律關係觀之，非僅「居間媒介²⁴⁰」而已，難謂無經營客運業之實，係本案營業稅之課稅主體。「在中華民國境內提供勞務」以「取得代價」之銷售客運服務之營業行為，原告即負有依營業稅法規定申報「銷售運輸勞務」之銷售額，及繳納所生營業稅額等法定義務。

²⁴⁰ 民法第 565 條稱居間者，謂當事人約定，一方為他方報告訂約之機會或為訂約之媒介，他方給付報酬之契約。

4、最高行政法院判決見解：

依經濟學上「廠商理論」，認定台灣宇博在整體交易流程上欠缺自身獨立之效用函數，基於「稅捐規避」理論²⁴¹，應以上訴人（台灣宇博）為前開「載運服務」勞務銷售行為之銷售人。因為本案中在國外之 Uber 集團，實際在我國境內所提供之前開載運服務，是一種純粹之內國勞務提供，且此等內國勞務服務（類似計程車載運服務），在事務本質上要有協調與支援之統合機制，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等機制。對一個在國外營運之營業主體而言，其欲對「透過 Uber APP 網路平台」叫車之消費者，持續不間斷地提供完整的「載運服務」，必須先取得上述之內國服務。但是透過「廠商理論」之說明足知，這些內國服務，顯然無法以不同之契約各別購買（透過市場取得），因為這些透過交易取得之多筆勞務，其協作成本過高（對一個外國營業主體更是如此），因此此等內國勞務得只能透過「企業組織」之模式一次完整取得，再透過組織內部之監督協調機制，使多種內部服務相互整合，共同完成在國外 Uber 集團對消費者承諾提供之「整體載運服務」。因此對在國外之 Uber 集團如欲對國內消費者

²⁴¹ 最高行政法院認為：欲理解本案涉及「稅捐規避」，需先說明經濟學者寇斯（Ronald H. Coase）提出之「廠商理論」。方能在此理論基礎下，闡明上訴人法律形式安排之不合理處，進而判定本案確實涉及「稅捐規避」，按廠商理論之提出，乃是寇斯在觀察到「資本主從事商品之產銷活動時，經常是購入土地，興建廠房、買入機器設置，再僱用工人，進而設立工廠，而以集權管理方式為之」。因此提出了一項「疑問」，即：

A.經濟學家向來認為：透過市場機制，即能讓各種經濟資源都流入對其評價者之手中，進而達成資源之最佳配置。B.而前述之商品產銷活動也是一種經濟資源配置活動，為何從事產銷活動之資本主，不透過市場交換機制來進行產銷活動（例如果汁製造商先向農民買入水果，請人清洗，再換人榨汁，另請僱人加熱消毒、送交工廠裝罐、再找人貼商標，最後僱司機運給零售商。而在每一階段之工作均找最專業之人來做）。而要透過工廠之產銷管理活動，用「下命」之手段，命令工人來完成上述之資源配置活動。

寇斯對前開疑問給出之解答則是：

A.市場交易有交易成本存在，包括搜尋成本、締約談成本與履約所需之監督成本。甚至對從事產銷活動之資本主而言，還有「各種交易間如何相互配合」之協作成本。B.設立工廠使用集權式之產銷活動，即可避免上述交易成本之發生。因此在自由市場經濟之環境中，仍然有「以組織集權方式，進行資源配置活動」之廠商存在空間。

廠商理論對真實世界存在現象之詮釋：

A.廠商透過集權方式進行資源配置活動，固然可以避免交易成本，但也要付出「監督成本」的代價（例如如何避免工廠工人在工作過程中怠工）。B.交易次數越多，交易成本也越高。但同樣地，組織越大，監督成本也會提升。因此廠商規模之大小，每每取決於「不斷上升之監督邊際成本」與「不斷下降之市場邊際成本」之均衡點。C.而監督成本實際上即為資訊成本，共產主義之理想之所以在歷史上難以實現，其主要原因即是「組織太大，導致指揮監督所需之資訊成本過高」。

持續提供 常態化之載運服務，就內國支援服務之取得，面臨二種選擇：A. 其一是透過契約，將所需之內國支援服務，完整委由單一廠商（組織）提供。換言之，由該廠商負責內國之全部支援服務，包括車隊之組成與司機之管理、監督。而該單一廠商與 Uber 集團間，亦各自獨立，在營業決策上，有各自追求之效用函數目標。而此等作法可能帶來之不利益，主要有「該廠商就服務報酬之決定，可能會有較大之討價還價能力」，還有「其可能會模仿而成為下階段之競爭對手」。B. 其二則由 Uber 集團自己進入國內，在內國設立分支營業主體來統合管理全部之內國內部支援服務。此時因為完整之內部支援服務已由自身之分支營業主體提供，此時「外部載運服務」與「內部支援服務」之價差極其有限，在營業稅加值型之稅制安排下，內國分支營業主體已將繳納極高比例之營業稅（以本案為例，至少高達載運服務車資銷售額中之 80%），再區分「在經濟實質上同一」之內、外營業主體，認其各有銷售行為（內部支援勞務銷售及外部載運服務銷售），已逐漸脫離經濟實質。若再發現分支營業主體明顯沒有之獨立「效用函數」（即自身獲利目標之追求，例如本案中上訴人之報酬僅為其經「扭曲」營業成本之 8.5%，意指其越努力於降低營運成本，所得利潤之絕對金額反而更低，明顯可見其無本身之效用函數存在），即可認定該分支機構實為內國外部載運服務之實際銷售人。在本案中之 Uber 集團，顯然選擇了第二種營運模式，即在本國境內設立上訴人。就此上訴意旨雖堅稱：「其非 Uber B.V.公司之子公司，而為 Uber International Holding.B.V.公司之子公司」云云，但仍不失為 Uber 集團之分支營業主體屬性，且依前述，從其與 Uber B.V.公司之報酬約定（按營業成本之固定比例 8.5%收取報酬）觀之，顯無獨立之利潤目標追求（在營業稅法上判定「二個主體間有無真實交易行為存在」，其最重要之指標即是二個主體有無各自獨立之效用函數存在），更足以判定其屬 Uber 集團在我國境內提供「載運服務」之實際勞務銷售人。

5、本文見解：

台灣宇博與 Uber 集團間，乃係透過法律形式外觀之安排，使提供載運服務之司機僅與荷蘭 Uber 有民事契約關係存在，而將台灣宇博對司機及車

輛間之接觸往來及所提供之常態性服務，排除在契約關係外。此等不合「經濟實質」之安排，基本上試圖造成「由荷蘭 Uber 直接各別與內國之多數司機締結勞務提供契約，並直接在國外指揮監督，不同之多數內國司機及其車輛，向消費者提供『由國外荷蘭 Uber 向消費者銷售』之勞務服務」之法律外觀，從而使為我國稅捐高權所不及之國外營業主體，得以實際在內國為勞務銷售行為，卻可免除營業稅之報繳。此等法律安排極其不自然，不符常態經濟活動，從營業稅法制之觀點言之，實已構成私法行為之濫用。按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅²⁴²之公平原則為之。故依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有以觀，核認台灣宇博為本案營業稅之課稅主體，應屬有據。

第五款 罰鍰處分—避稅不處罰原則

1、國稅局主張：

依營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定，按所漏稅額處以 1.5 倍之罰鍰。

2、台灣宇博主張：

縱認依實質課稅原則而認定原告為系爭車資之營業稅銷售人，本案爭議係源自於原告與被告間對於系爭車資之銷售人之認知歧異，參酌納稅者權利保護法（以下簡稱納保法）第 7 條第 7 項與第 10 項之說明，亦不應按所漏稅額處以原告鉅額罰鍰等情。

3、行政法院判決見解：

台灣宇博顯具故意，亦顯有對重要事項隱匿之情事，自無納保法第 7 條第 3 項、第 8 項本文所規定（其處罰金額最高不得超過同條第 7 項所定滯納金及利息之總額）之適用。

4、最高行政法院判決見解：

按 2017 年 12 月 28 日實行之納保法第 7 條第 8 項規定「第 3 項情形（

²⁴² 我國實質課稅原則，即相當於德國稅捐通則所規定之經濟觀察法，係指稅捐機關應捨棄法律形式，而以經濟實質掌握課稅之構成要件事實。

指符合租稅規避要件，經稅捐稽徵機關依據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，而應加徵滯納金及利息者），主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」而該條項規定，依同條第 10 項之規定（即「納保法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第 3 項、第 7 項及第 8 項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。但有第 8 項但書情形者，不適用之」），其對本案事實是否適用，則應取決於上訴人有無該條項但書所指「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之情形。上訴人有無違反誠實義務，在上訴人「已充分揭露其銷售對象為荷蘭 Uber 公司，且申報之銷售次數甚多時」，即難謂其未盡到協力義務，而得對之處以漏稅罰。原判決對前述「租稅規避與租稅逃漏之二階段判斷體系」尚有誤解，而將上訴人之租稅規避行為「直接」視為租稅逃漏行為，進而認定上訴人有漏稅故意存在，此等判斷尚有違法之處，應予廢棄，發回原審法院更為審理。

5、本文見解：

按納保法第 7 條第 3 項及第 8 項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」、「第 3 項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」查本案爭議，係源自於跨境電子商務交易之多樣性，原告與被告間對於系爭車資銷售人之認知歧異，稅捐稽徵機關依實質課稅原則，以經濟觀察法，認定原告為系爭車資之營業稅銷售人，而予調整稅負，依上開納保法第 7 條第 8 項規定，主管機關原則上即不得另課予逃漏稅捐之處罰。蓋依經濟實質調整課稅的結果，無論當事人有無

利用經濟實質不相當的法律外衣，遂行脫法避稅的意圖，不得逕自取代稅捐違章裁罰得主、客觀要件。納稅義務人與稅捐稽徵機關對於課稅事實的經濟實質的認知，若彼此發生歧異，並不得依此即認定納稅義務人有違章漏稅的違法意識；其次，稅捐違章裁罰，尤其是漏稅罰，旨在非難行為人違反稅捐誠實，以獲取不法稅捐利益的意圖，故縱令構成脫法避稅應予調整課稅的行為，倘遭補稅的納稅義務人並無違反協力義務，隱匿重要課稅事實，因而陷稽徵機關於錯誤，或阻礙課稅事實調查者，自不應視為違章漏稅行為加以處罰²⁴³。

本案最高行政法院指出「租稅規避與租稅逃漏之二階段判斷體系」，賦予了二者非常清晰的階段定義，糾正了高等行政法院之判決，並將問題焦點聚焦在「現行稽徵實務上主要之問題即在於，稅捐機關對誠實義務之具體內容缺乏明確規範」此一難題上。而台灣宇博有無違反誠實義務，在其「已充分揭露其銷售對象為荷蘭 Uber 公司，且申報之銷售次數甚多時」，即難謂其未盡到誠實（協力）義務，稽徵機關長期不發動調查，實難認台灣宇博屬消保法第 7 條第 8 項但書所定：「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者」，而得對之處以漏稅罰。

進言之，所謂避稅行為，其關鍵概念特徵乃是「合法行為」但「濫用法律形式的非常規交易」，亦即，避稅行為乃合法行為，除非有隱匿課稅事實的具體作為，否則不得論予漏稅違章²⁴⁴。納保法對納稅者權利保護重大突破之一，正是明定避稅行為不再如既往之稽徵、司法實務，比照逃漏稅，處以稅額倍數的逃漏稅罰鍰，避稅行為透過納保法第 7 條第 3 項及第 7 項加徵稅額 15% 的滯納金，定位為「遲延納稅」性質，原則上不具有違章可罰性²⁴⁵。此觀諸納保法施行細則第 5 條立法理由說明二：「……按租稅規避加計利息，係以法律擬制納稅者延遲繳納，與納稅者逾期未繳納應納稅款，依各稅法加

²⁴³ 葛克昌、賈紹華、吳德豐，實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，頁 451-452。

²⁴⁴ 黃士洲，避稅行為原則不罰，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年 10 月 10 日，頁 27。

²⁴⁵ 黃士洲，避稅安排與滯納金—納保法第 7 條規範疑義與釐清，稅務旬刊，第 2367 期，2017 年 6 月 30 日，頁 11。

計利息，係屬二事。……」及說明四：「……按租稅規避加徵滯納金及利息，係以法律創設納稅者租稅負擔，替代過去應裁處罰鍰之法律效果，與各稅法加徵之滯納金及利息性質不同。……」自甚明確。

再者，稅捐規避行為之否認與調整，在時間順序上，係於課稅事實形成、應履行之稅捐申報繳納手續及期限經過後，徵納雙方各從不同觀點所進行之「事後評價」。亦即，納稅義務人係從法律要件之形式觀點與自身權益出發，決定申報與否及內容；而稽徵機關則按納稅申報內容或查得資料，從稅法要件、規範目的與經濟實質觀點，決定稅捐負擔。徵納雙方各憑不同觀點，得出不一致的稅捐評價結果，極其正常，尚難僅因納稅人申報內容與稽徵機關事後期待有所不同，即論以逃漏稅非難之。稅捐規避行為，納稅人主觀上毋寧是在合法安排的前提下，進行減省稅負之意圖，本係行使憲法保障之財產權，並不單單因為事後評價之調整，即因此讓主觀合法減省稅負之意圖，變質為不法行為。相較之下，逃漏稅行為係採取可能令稽徵機關陷於錯誤之隱匿、虛偽不實的積極作為或消極不作為，行為人的主觀意圖即與脫法避稅有本質上的明顯差異，從而具有可非難之不法性²⁴⁶。

然而，既往以來，稽徵機關與司法實務上的作法，卻常是將避稅行為比照逃漏稅，裁處倍數罰鍰，藉此產生一定「警示」作用，但也引發諸多行政救濟訟源。蓋民事上合法有效的法律安排，雖不符經濟實質，按常規交易核定補徵稅款後，又進一步比照捏造不實帳證、隱匿課稅事實的詐術或其他不正當方法之違法違章行為，處以稅額數倍之罰鍰，此番認識用法多難令納稅人信服，裁罰過重衍生後續無窮的行政救濟案件，實務上屢見不鮮。是故，納保法立法針對避稅行為課予 15% 避稅滯納金之制度設計，立法上之重要意義，無非是為了平衡避稅獲利並兼顧其他誠實納稅者權益之下，特別宣示避稅行為原則上不再以行政秩序罰規範之，而改以額外加計 15% 稅額，有學者認為當屬權衡之後的「折衷之道」²⁴⁷；亦有認為類似日本立法例「過少申報

²⁴⁶ 同前註，頁 13。

²⁴⁷ 黃士洲，避稅安排與滯納金—納保法第 7 條規範疑義與釐清，前揭註 245，頁 14。

加算稅」²⁴⁸。另有學者認為，滯納金係「督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務」(大法官釋字第 746 號解釋參照)，依稅捐稽徵法第 20 條規定，每逾 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金，然避稅行為須經稽徵機關證明其具備避稅要件，始「成立租稅上請求權」，並無延遲繳納情形，況滯納金為督促手段須按延遲日計算，並無一律按 15%計算之理，且又加計利息，有違比例原則²⁴⁹。

本文以為，稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關對其進行調整補稅，並加徵一定比例之延滯金，尚非無據。惟有關「15%的滯納金」一節，似接近日本「加算稅」制度，即納稅義務人怠未申報、申報不足、逾期未繳納等 3 種情形，視情節加徵 5%至 15%之加算稅，而我國統一加徵 15%滯納金，在立法例上，可謂較為嚴厲²⁵⁰；又避稅行為透過納保法第 7 條第 3 項及第 7 項加徵稅額 15%的滯納金，立法理由既定位為「遲延納稅」性質，則不應再加計利息，此揆諸釋字第 746 號解釋意旨：滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，亦甚明確。

第四項 小結與評析

我國有關固定營業場之認定，未如 OECD 從跨境電商經營模式與數位經濟觀點，定有詳盡明確之認定標準，故於 Uber 之案例中似僅能依「稅捐規避」之角度認定。依上開行為時營業稅法（2016 年修法前）等規定意旨可知，我國營業稅之徵收係採屬地主義，凡在中華民國境內銷售貨物或勞務者，均應依營業稅法規定課徵營業稅；其納稅義務人為銷售貨物或勞務之營業人。而所謂「銷售勞務」，係指提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者。又如「銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者」，為在中華民國境內銷售勞務。

²⁴⁸ 陳清秀，稅法總論，前揭註 35。

²⁴⁹ 葛克昌，國際租稅與納稅者權利保護，財稅研究，第 50 卷第 2 期，2021 年 3 月，頁 98-99。

²⁵⁰ 黃士洲，避稅安排與滯納金—納保法第 7 條規範疑義與釐清，前揭註 245，頁 14。

再者，「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」即屬營業稅法所稱「營業人」（最高行政法院 110 年度判字第 819 號判決意旨參照）。次按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。

「市場經濟法律秩序，係以契約自由、私法自治為基本立場²⁵¹。」而一項經濟活動，乃為追求經濟上利益，此亦為最高行政法院所謂應有獨立「效用函數」（即自身利潤目標追求）²⁵²。揆諸最高行政法院判決認定 Uber 營業稅案構成租稅規避的兩項重要特徵，亦即藉由契約安排將應稅銷售歸屬於境外，同時操縱及稀釋境內分支機構利潤在於：（1）台灣宇博與母公司之成本加價的價方式不合常理：「從其與荷蘭 Uber 公司之報酬約定（按營業成本之固定比例 8.5% 收取報酬）觀之，顯無獨立之利潤目標追求（在營業稅法上判定「二個主體間有無真實交易行為存在」，其最重要之指標即是二個主體有無各自獨立之效用函數存在）。」（2）透過契約關係的歸屬，將境內台灣宇博排除其納稅義務人身分：「上訴人與 Uber 集團間，卻透過法律形式外觀之安排，使提供載運服務之司機僅與 Uber B.V. 公司有民事契約關係存在，而將上訴人對司機及車輛間之接觸往來及所提供之常態性服務，排除在契約關係外……，從而使為我國稅捐高權所不及之國外營業主體，得以實際在內國為勞務銷售行為，卻可免除營業稅之報繳（因為其為我國稅捐高權所不及）。此等法律安排極其不自然，不符常態經濟活動，從營業稅法制之觀點言之，實已構成私法行為之濫用²⁵³。」

租稅規避行為，其要件一般以德國租稅通則第 42 條規定²⁵⁴為出發，亦即「納稅義務人基於租稅規避之意圖」，「濫用法律形成手段」，「以使其本人或第三人獲

²⁵¹ 葛克昌，避稅案件與行政法院判決，三民，2010 年 4 月，頁 1。

²⁵² 施奕，由 Uber 案看「互聯網+」背景下涉稅司法之導向—兼論租稅規避、租稅逃漏與誠實義務，月旦財經法雜誌，第 44 期，2019 年 5 月，頁 48。

²⁵³ 黃士洲，從 Uber 營稅案看跨境電商的風險與未來趨勢—利潤移轉、帳務憑證、清償與資訊安全風險，月旦財稅實務釋評，第 2 期，2020 年 2 月，頁 17。

²⁵⁴ 德國租稅通則第 42 條規定：稅法不因濫用法律形成可能性而得規避。各別稅法設有防堵租稅規避之規定者，其於構成要件實現時，依該規定定法律效果。在其他情形，有第 2 項規定所稱之濫用時，依與經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權（第 1 項）。選擇不相當之法律形成，致租稅義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之稅捐利益時，存在濫用。租稅捐義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之（第 2 項）。陳敏譯，德國租稅通則，前揭註 62，頁 65。

取稅捐上利益」，包括少繳、免繳稅捐或符合稅捐優惠之條件²⁵⁵。而按我國納保法第7條第3項關於租稅規避行為的構成要件則係：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的」、「濫用法律形式」及「以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果」等三者。於此情形下，「當考量經濟上之實質，有時不但不以當事人在經濟活動中使用之名義、登記之業務項目、使用之契約類型、給付名目為準，而且不顧慮課稅事實本來應據以發生之法律行為是否無效，有無違反法律強行或禁止規定或公序良俗的情形，而專以可歸屬於特定主體之經濟活動的特徵、契約或條款之實質內容論斷契約所該當之類型、給付所屬之科目，或專以契約實際履行的情形認定其該當之構成要件，從而決定相應之稅捐法上的效力²⁵⁶。」蓋若發現有稅捐規避行為存在，即應從經濟實質來決定銷售人，故依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有以觀，核認台灣宇博為本案營業稅之課稅主體，而予調整補徵營業稅額，應非無據。

Uber 營業稅案之契約與稅務安排方法廣見於跨國企業，OECD 與歐盟稱之為「激進稅捐規畫」(Aggressive Tax Planning, ATP)，也就是利用稅制的技術性或兩個或多個國家稅制間的交相錯置 (taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems)、利用國際租稅體系架構中的差距，人為地將利潤轉移到經濟活動或稅收很少或根本沒有的地方 (exploit gaps in the architecture of the international tax system to artificially shift profits to places where there is little or no economic activity or taxation) ²⁵⁷。為了防堵跨國企業「激進稅捐規畫」，OECD 透過多邊協議工具引進所謂「主要目的測試原則」(Principal Purpose Test)，若企業組織任何安排或交易或任何與安排或交易有關的人的主要目的之一就是獲取租稅條約提供的稅負優惠 (the principal purpose or one of the principal purposes of any arrangement or transaction, or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain treaty benefits)，

²⁵⁵ 施奕，由 Uber 案看「互聯網+」背景下涉稅司法之導向—兼論租稅規避、租稅逃漏與誠實義務，前揭註 252，頁 48-49。

²⁵⁶ 黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），前揭註 31，頁 453-455。

²⁵⁷ European Commission (2017), Aggressive tax planning indicators, Final Report, at 21. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf，最後瀏覽日期：2020/10/15。

將進而構成租稅協定的濫用（treaty shopping/abuse）²⁵⁸。按我國納稅者權利保護法第 7 條第 3 項關於租稅規避行為的構成要件，如上所述有：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的」、「濫用法律形式」及「非常規交易」等三者，其中關於濫用法律的認定基準較為抽象、不明確，OECD 多邊協議工具中的「主要目的測試原則」為現在國際上通用的概念，值得我國實務操作之參考²⁵⁹。

至於罰鍰處分部分，稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。又因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第 20 條之設計，於納保法第 7 條第 3 項明定對逾期繳納者加課補徵稅額 15% 的延滯金，以及比照稅捐稽徵法第 38 條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。是否構成稅捐規避，通常涉及納稅人與稽徵機關法律見解之不一致（納保法第 7 條立法理由參照），而本案爭議，正係源自於跨境電子商務交易之多樣性，原告與被告間對於系爭車資銷售人之認知歧異，稽徵機關乃依實質課稅原則，而予調整稅負，自得依納保法第 7 條規定，對逾期繳納者加課補徵稅額 15% 的延滯金，及按延遲天數加計利息。原則上稽徵機關不得另課予逃漏稅捐之處罰，除非稽徵機關能夠證明，納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，「隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者」，始足該當應予裁處漏稅之罰鍰，方符合納保法第 7 條之立法意旨。本案如最高行政院所論：上訴人在申報自身之各期營業稅時，已充分揭露「銷貨予在國外之荷蘭 Uber 公司」等情，被上訴人應可輕易思及「內國營業人為何會銷售『內國勞務』予外國企業？外國企業取得內國勞務究竟作何用途？又外國企業之營運如需我國境內勞務之支援，正常情況下，亦應在我國設立分支部門，取得營業人地位，方能將取得合法進項憑證，而將此進項稅額與內國

²⁵⁸ 參 OECD 執行 BEPS 的多邊協議工具第 7 條－防止濫用條約（Article 7 – Prevention of Treaty Abuse），MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING，<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>，最後瀏覽日期：2020/10/15。

²⁵⁹ 黃士洲，從 Uber 營稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－利潤移轉、帳務憑證、清償與資訊安全風險，前揭註 253，頁 17-18。

銷項稅額為扣抵，荷蘭 Ube 公司卻不採取此等規劃，其稅上考量為何？」等情，進而發動調查，進而知悉本件稅捐規避之事實。稅捐法上誠實（協力）義務之課予，係在租稅課徵程序中，課予納稅義務人協助稅捐機關探知課稅事實或闡明租稅法律關係之義務²⁶⁰，乃是為了降低稅捐機關之調查成本，不能因此據為稅捐機關懈怠調查之藉口。

末查，現行法有關加徵「15%的滯納金」一節，似接近日本之「加算稅」制度，然日本避稅行為之處斷，是依未申報、申報不足、逾期末繳納，視情節加徵5%至15%之加算稅，而我國則是統一加徵15%滯納金，在個案上恐有過苛情況；又按釋字第746號解釋意旨，滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。爰建議納保法第7條第3項宜修正為：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並按應補繳稅款視情節加徵5%至15%之滯納金。」原第7項加徵15%滯納金及按日加計利息之規定，併予刪除。

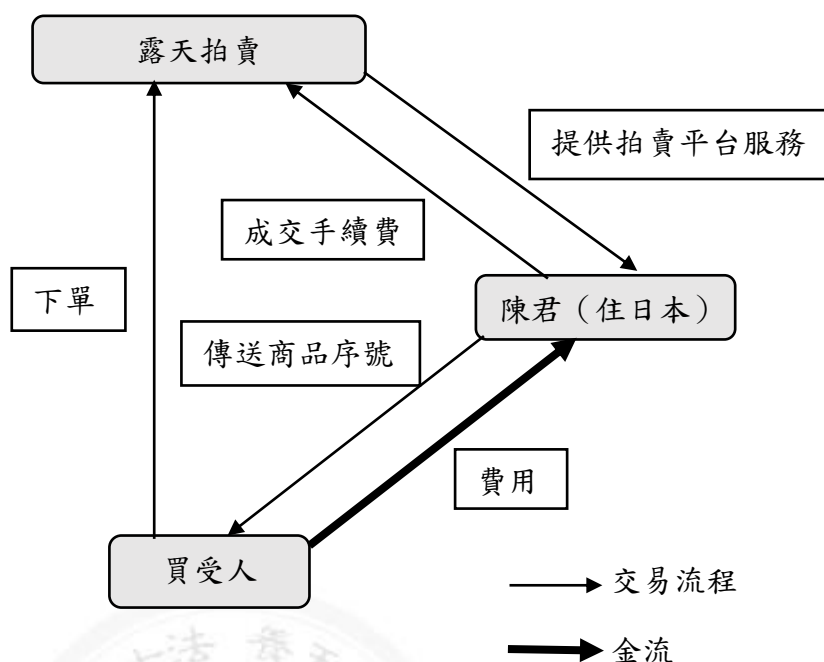
第二節 Line 貼圖案

第一項 事實背景

陳君常年居住於日本地區，於2013年6月至2014年8月間，於日本透過電腦連線至臺灣露天拍賣網路平台（以下稱露天拍賣）販售日本虛擬遊戲貨幣及Line貼圖（以下稱Line貼圖案），進貨來源為日本超商或電器行，係採用現金或刷卡方式付款，買受人於露天拍賣下單並完成付款，陳君即透過露天拍賣悄悄話留言或Line傳送商品序號給買家完成交易。其交易流程如下圖所示：

²⁶⁰ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，前揭註210，頁136。

圖 6-2：Line 貼圖交易流程圖



資料來源：本文整理

國稅局依據查得資料，以陳君未依規定申請營業登記，於 2013 年 6 月至 2014 年 8 月間經營網路拍賣業務，銷售額合計 35,935,702 元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額 1,796,785 元外，另按營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定，擇一從重，以營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按所漏稅額 1,796,785 元處 1 倍之罰鍰計 1,796,785 元。案經復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 106 年 6 月 28 日臺財法字第 10613925790 號訴願決定：「原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」嗣國稅局就罰鍰部分依訴願決定撤銷意旨，考量陳君已於裁罰處分核定前已補繳稅款等情節，作成 106 年 9 月 19 日中區國稅法一字第 1060011252 號重核復查決定，追減罰鍰 796,785 元，核定處罰鍰 100 萬元。陳君仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起上訴。茲以臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決（以下簡稱高等行政法院判決）及最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決（以下簡稱最高行政法院判決），試評析 Line 貼圖案在臺灣課稅問題。

第二項 爭點

第一款 陳君究屬境內營業人抑或境外營業人

1、陳君主張：

本件涉及之代購行為均係陳君在當時任職之日本公司，利用日本電腦系統登入拍賣網路進行操作，顯見交易行為主要於境外日本完成，沒有在中華民國境內投入人力資源或物質資源，也沒有「為前開銷售行為而在中華民國境內設立固定營業場所」之客觀事實，不能被視為「境內營業人」，雖於我國境內拍賣網站以我國身分證字號及相關資料註冊帳號使用，但該帳號除接單及與臺灣買家簡單聯繫外，並無其他功能，顯然與固定營業場所之定義有異。陳君以自然人身分長期居住境外之日本，生活及經濟重心均在日本，如果有從事「持續出售勞務」之營業行為，會在日本國境進行，因此屬「境外營業人」。亦不得以陳君未在日本成立公司或商號為由，認定不符「外國事業或組織」之定義，否則即違反稅法經濟實質重於法律形式之課稅原則。

2、國稅局主張：

臺灣露天拍賣網路平台未提供非中華民國國民註冊為會員，而陳君基於營利之目的，依其身分向臺灣露天拍賣網站登錄其姓名、生日、中華民國國民身分證統一編號、地址（臺中市外埔區）等資料註冊為會員，藉以銷售其於日本購進之虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價，依營業稅法第 4 條第 2 項規定，核屬原告在中華民國境內銷售勞務之行為，自應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅。

3、高等行政法院判決見解：

高等行政法院認為陳君所採取之交易模式為：（1）於日本透過電腦至露天拍賣，販售日本虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖。進貨來源則為日本超商或電器行，係採用現金或刷卡方式付款。（2）買受人於露天拍賣下單並完成付款，上訴人即透過露天拍賣悄悄話留言或 Line 傳送商品序號給買家。

確認陳君為「境內營業人」之心證形成理由為：（1）上訴人自承並無在

日本成立公司或商號。(2) 露天拍賣並無提供非中華民國國民註冊為會員。

(3) 上訴人領有中華民國國民身分證，並在我國境內設有戶籍，銷售勞務期間為中華民國國民。綜合上情以觀，陳君基於營利目的，依其身分向露天拍賣網站登錄其姓名、生日、身分證號、地址等資料註冊為會員，銷售其於日本購進之虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價。自非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所」。

4、最高行政法院判決見解：

按營業稅本質上屬消費稅，稅負之最終負擔者必須為消費者，因此其法制設計的基本原則即為「消費地主權原則」。而為貫徹「消費地主權原則」，課稅方式必須採取「進口課稅，出口退稅，境內銷售原則上採取就加值部分分段課徵」的稅制設計。此等法制設計，無論稅捐客體為貨物與勞務，處遇方式均無二致。然因社會變遷，尤其網路發達，使得資訊交流限制的門檻大幅度降低後，營業稅法上原來「進口課稅，出口退稅」的法制設計，降低稽徵成本之功能即被削弱，例如：透過網路業者，郵購貨物之情形大幅度增加，因此使得貨物進口人不再是大盤商，而是一般消費者，又境外企業「不透過境內之手足或助手（指固定營業場所），而直接透過網路，協調整合境內眾多資源，完成特定勞務成果，而供境內勞務使用」之可能性，也同樣大幅度提高，直接以勞務買受人課徵營業稅之稽徵成本因而提高。立法者面對此等實證環境變遷局面，即須以修法手段迅速回應。2016 年 12 月 28 日新增、而為本案所不得適用之現行營業稅法第 2 條之 1 規定（即「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第 3 款規定」），正是立法者以修法手段回應社會變遷之事例。但在未修法以前，執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。

2016 年 12 月 28 日營業稅法修法前，第 6 條對「營業人」為定義時，未規定「只要有在境內為銷售行為者，即屬營業人」。反而將「外國之事業、

機關、團體、組織」排除在「營業人」之範圍外，而改以「該外國事業、機關、團體與組織在中華民國境內之固定營業場所」為營業人。另外又在同法第 2 條規定「納稅義務人」時，將「營業人」、「進口貨物收貨人或持有人」、「在境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織銷售勞務至境內之買受人」與「特定條件下之油品貨物持有人」等併列為納稅義務人。顯見立法者有意把「境外營業人」排除「營業稅法」之適用範圍外。

從而營業稅法上，有關「境外營業人」之規範判準，即與「受判斷之營業主體是否有境內銷售行為無涉。而應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相斷理論，以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」為其判準。在原審中陳君之事實主張及舉證，例如「其長年在日本國工作及居住，於 102 年及 103 年間在臺居留天數分別僅有 40 日及 34 日」、「交易活動都是在日本國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網路」及「出售於日本國境內創設之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖」等情。此等事實主張如經證明屬實，可以證明其主要營業活動所在地為日本國，即可確定其屬「境外營業人」。

5、本文見解：

按營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款規定：「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」本案陳君透過露天拍賣平台銷售之「日本虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖」係在境內使用，屬於境內銷售勞務，我國有課稅權並無疑問，此並非本案之爭點，爭點乃在於若陳君為境外營業人，按行為時之營業稅法第 2 條規定，應由其所銷售勞務之買受人為營業稅納稅義務人，而非陳君。最高行政法院判決亦指出：「有關境外營業人之規範判準，即與受判斷之營業主體是否有境內銷售行為無涉」²⁶¹。國稅局及高等行政法院並未區分境內外營業主體及固定營業場所分別論述，而係採混和論方式，並僅以「交易進貨來源，價金支付、勞務移轉」等交易流程論述，配合「拍賣網路平台之會員以本國人為限」、「陳

²⁶¹ 吳俊志，跨境電商的常設機構（PE, Permanent Establishment）認定—以最高行政法院 108 年判字第 40 號判決為例，財稅法令半月刊，第 42 卷第 10 期，2019 年 5 月，頁 32。

君領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍」等情況事實，即斷定陳君屬「境內銷售人」，顯不可採。

至於陳君究屬境內營業人或境外營業人，最高行政法院所提及應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之理論，以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」之判準一節，姑且不論營業稅納稅義務人，得否借用所得稅法制中有關居民企業之概念，畢竟營業稅法與所得稅法係兩部不同的法規範。更應關注者，乃現行所得稅法關於居民企業與非居民企業之概念劃分並不清楚，所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」然何謂在中華民國境內經營營利事業，則未有定義。查2016年7月27日修正之所得稅法第43條之4第1項及第3項規定：「依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。」「第1項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。三、在中華民國境內有實際執行主要經營活動。」試圖架構居民企業與非居民企業之法規範體系；惟該條規定目前尚未施行，非現行有效之法律。若以上開3個條件作為具體之判斷因素，似可為本案判斷「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」更細緻化之理由²⁶²。

另最高行政法院指摘：原判決謂「因陳君有境內銷售勞務行為，即非外國之事業、機關、團體、組織」云云，此等法律意見即屬速斷；「因陳君未在日本國成立商號及公司，即非境外營業人」一節，更係將營業人之主體資格判斷與營業人之地域歸屬判斷混為一談，論述邏輯實有錯誤，如果我國稽

²⁶² 林陣蒼，跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷－最高行政法院108年度第40號判決評析，前揭註205，頁81-82。

徵機關認定陳君「實質上」屬營業主體，即不能以其在日本國「形式上」未設立商號或公司，而謂其非屬「境外營業主體」。高等行政法院上述論結構，實屬前後矛盾。

第二款 台灣露天拍賣網站是否該當固定營業場所之認定

1、陳君主張：

陳君對本件應課徵營業稅並無爭議，惟爭執「本件固定營業場所是否在我國境內」。陳君經營代購業務係於日本進行，利用日本之電腦設備登入網路運作，雖於境內之網路交易平台註冊帳號，惟該帳號除接單及與臺灣買家簡單聯繫外，並無其他實質功能，即交易行為主要在日本完成，國稅局應探究實際營運活動地點，並據以為認定固定營業場所之依據，始符實質課稅原則，而非以陳君於我國境內設有戶籍或於境內網站設有帳號，即認其於境內有固定營業場所。

2、國稅局及高等行政法院判決見解：

國稅局及高等行政法院並未針對「固定營業場所」有所著墨，而係採取混合論述方式，並僅以交易進貨來源、價金支付、勞務移轉，配合拍賣網路平台之會員以本國人為限、陳君領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍等情事，即斷定陳君係屬境內銷售人。

3、最高行政法院判決見解：

依現有事證，按營業稅法中有關「固定營業場所」之定義，無法判斷陳君有以「境外營業人」身分，在中華民國境內設立「固定營業場所」之事實。參酌所得稅法第 10 條第 1 項之規定（即「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」）基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。至於面對「網路興起後」之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念（即指若企業設立在境內設立網路連接設備，即可認定其在境內設立常設機構），學理上雖多有討論，

但尚無定論。而且「數位常設機構」之承認，仍有其嚴謹之要件要求（例如必須設立伺服器等等），目前最無疑義者，即是依循所得稅法第 10 條第 1 項所定之「實體」定義為斷。

針對「陳君有無在中華民國境內設置『固定營業場所』」之待證事實而言，原判決並未將之與「境外營業人」判斷爭議分離看待，並視之為一個有必要獨立採證及論述之「事實認定」對象。反而採取混合論述之方式，並僅以「交易進貨來源，價金支付、勞務移轉」等交易流程論述，配合「拍賣網路平台之會員以本國人為限」、「陳君領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍」等情況事實，即斷定陳君屬「境內銷售人」。而對「陳君有無就前開銷售行為，在我國境內設立固定營業場所」一事全面忽略，以致未調查此項待證事實，自有重要事實未予調查之違法情事，故將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，另為適法裁判。

4、本文見解：

依據現行營業稅法第 6 條規定，營業人定義包括境內營利事業及境外營利事業在境內之固定營業場所者，以及 2016 年 12 月 28 日所增訂（本案不適用）之境外營利事業在境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者。是以，暫且不論陳君是否屬境內營業人，若其在台灣露天拍賣網站經營網路拍賣業務核屬境內之固定營業場所，則依營業稅法 6 條第 3 款規定，認定其為營業人，復依同法第 2 條第 1 款規定，陳君即該當本案營業稅之納稅義務人。至於透過台灣露天拍賣網站銷售產品予我國消費者，是否該當於在中華民國境內有固定營業場所一節，本案最高行政法院提出之心證方向，即是依所得稅法第 10 條第 1 項所定之「實體」定義為斷。

電子商務新興商業模式日趨多樣而複雜，但如稅法規範未及與時俱進，則不應為不當之擴張，否則即有違租稅法律主義之要求，誠如最高行政法院所揭櫫：「執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。」「數位常設機構」之概念學理上雖多有討論，理論上對其課稅之正當性亦不容否認；惟按現行稅法有關固定營業場所之定義，實難認其有涵蓋「數位常設機構」之概念與

範圍。最高行政法院的判決，從固定營業場所規範的演進史開始說起，在過去資訊交流不易之環境下，難以想像境外企業能跨越國境限制，遙控及整合境內資源，直接在境內提供勞務，故進口勞務原則上仍以買受人為營業稅之課徵對象，當時的想像中反向課徵（逆向課稅）應該是例外。但當網路發達，跨境電商網路銷售日益興盛，例外變成常態，面對此等環境變遷局面，立法者不得不增訂營業稅法第 2 條之 1：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第 3 款規定。」直接立法將跨境電商列為納稅義務人。而這樣的立法演進過程，正足以印證，面對網路興起後之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」，實應以立法明定。

第三項 小結與評析

利用網路平台銷售或是整合線上與實體提供的服務，有著千變萬化的複雜交易模式，有關納稅主體或營業場所在營業稅法上的認定，常是徵納雙方爭議之所在²⁶³，上開 Uber 及 Line 貼圖案例即充分凸顯了問題所在。在「數位常設機構」之議題上，前述美國與歐盟「經濟實質連結條款」（economic nexus）與「顯著數位場所」（significant digital presence）作為課稅之聯繫因素以補充實體常設機構不足之觀點，如同 OECD 建議針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」（nexus）及「利潤分配」（profit allocation）著手相同，實值得我國參採。

憲法第 19 條明文規定了租稅法律主義，有關租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，應以法律明文規定。故而，正如同本文第五章第一節第一項建議引入 BEPS 行動計畫 1 有關修正常設機構認定原則、BEPS 行動計畫 7「避免人為規避常設機構」之結論，應修正我國固定營業場之定義及範圍，以完善我國數位經濟下之課稅權，將企業進行符合「顯著經濟上存在」（顯著數位場所）之地點認定為企業之固定營業場所（數位化常設機構），並參酌 BEPS 行動計畫 1 對於「顯著經濟上存在」

²⁶³ 林陣蒼，跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷－最高行政法院 108 年度第 40 號判決評析，前揭註 205，頁 78。

(顯著數位場所)及虛擬常設機構之判定方式，參酌企業在消費地國之銷售額 (Revenue-based factor)、所得來源國之數位化程度 (Digital factors) 及使用人數 (User-based factors)，以補強傳統 (現行)「實體組織」定義之不足，方可落實在價值創造地課稅的基本原則。

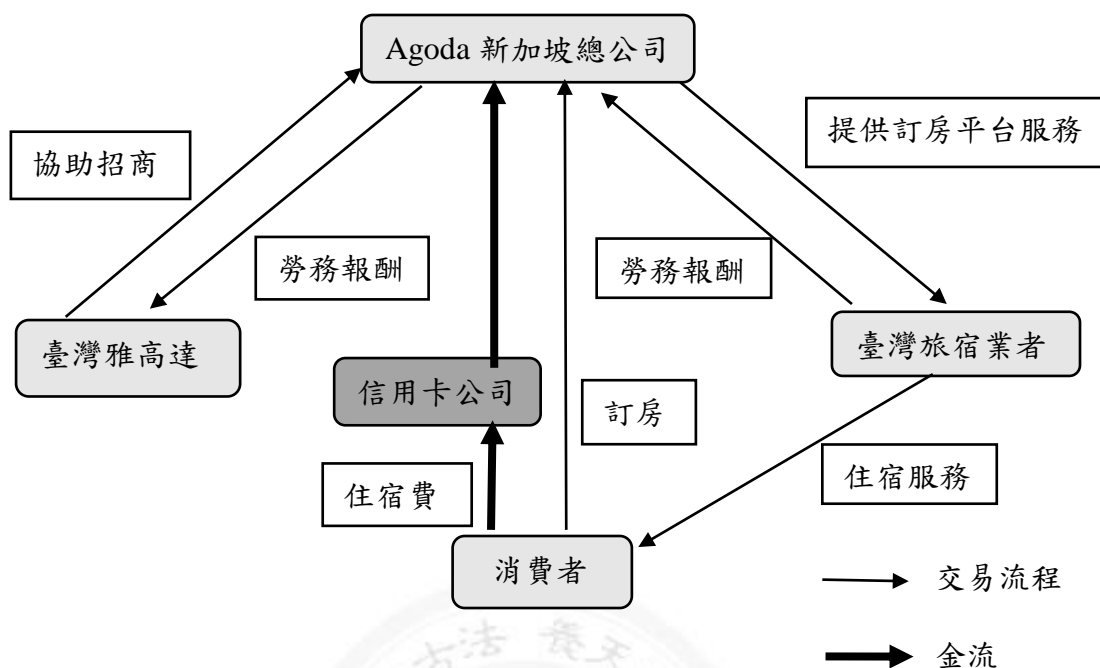
第三節 訂房網站 Agoda 課稅案

第一項 事實背景

Agoda 線上訂房平台成立於 1996 年，總部位於新加坡，主營國際訂房業務，其在全球 70 多個國家設立 187 處辦事處，為了拓展臺灣業務，以「新加坡商雅高達國際有限公司 (Agoda International Ptd Ltd.)」(以下簡稱 Agoda) 名義在臺北設立辦事處 (以下簡稱臺灣雅高達)，招攬國內旅宿業者加入 Agoda 訂房平台。Agoda 在臺灣的辦事處僅提供有限的客戶服務，主要為聯繫、招攬國內旅宿業者加入訂房平台所需履行契約、登錄等手續，本身並不提供線上預訂房間服務，亦不能代表 Agoda 或以 Agoda 名義簽定任何契約，也不被授權代替 Agoda 新加坡總公司以任何形式進行活動或成為服務代理。Agoda 在臺灣的營運模式為：臺灣雅高達所提供協助 Agoda 招商的勞務報酬，由 Agoda 新加坡總公司直接支付給臺灣雅高達；而臺灣旅宿業者則直接與 Agoda 簽訂客房上架契約，當消費者透過 Agoda 線上訂房平台訂房刷卡付款後，信用卡公司會直接將住宿費用匯給 Agoda 總公司，之後再由 Agoda 總公司扣除其所提供旅宿業者訂房平台服務之勞務報酬 (通常為住宿費用的 20%)，再將剩餘旅館住宿費匯給國內旅宿業者。具體而言，臺灣雅高達與臺灣旅宿業者間並無契約關係；Agoda 新加坡總公司亦未向線上訂房的消費者收取任何費用，其乃係對旅宿業者提供訂房平台服務、廣告促銷等服務，向旅宿業者收取勞務報酬²⁶⁴。其交易流程如下圖所示：

²⁶⁴ 謝如蘭、魏馬哲，境外數位服務電商營業稅課稅問題，植根雜誌，第 35 卷第 3 期，2019 年 3 月，頁 107。

圖 6-3：Agoda 線上訂房交易流程圖



資料來源：本文整理

2015 年 10 月國稅局以 Agoda 來台成立辦事處「臺灣雅高達」，未依規定申請營業登記，經營國內訂房業務，同時向旅宿業者收取提供線上訂房服務之勞務報酬，於 2010 年 7 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日間，有未依規定取得進項憑證之情事，依稅捐稽徵法第 44 條第 1 項規定，按經查明認定之總額 39,057,364 元裁處 5% 之罰鍰計 1,952,868 元，惟同條第 2 項規定，處罰金額最高不得超過 1,000,000 元，乃裁處罰鍰 1,000,000 元；另於 2010 年 1 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日間銷售勞務，銷售額計 269,877,747 元，有未依規定開立統一發票及報繳營業稅之情事，除核定補徵營業稅 13,493,887 元，並依營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，擇一從重處罰結果，按所漏稅額 13,493,887 元處 1 倍之罰鍰計 13,493,887 元。訴願人（臺灣雅高達）不服，申請復查結果，獲追減補徵營業稅額 3,180,356 元及罰鍰 4,180,356 元。臺灣雅高達仍不服，遂提起訴願。其後，財政部 107 年 1 月 31 日台財法字第 10613956890 號訴願決書（以下簡稱財政部訴願決定）以原處分機關未就訴願人之營運實情詳予究明，遽認訴願人前揭業務行為屬 Agoda.com 網路訂房平台之核心業務，進而課徵營業稅，

核有未妥，容有再行審酌之餘地，爰將原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關另為適當之處分²⁶⁵。經了解國稅局（原處分機關）並未再 Agoda 開單補稅。

第二項 爭點

第一款 Agoda 銷售內容究屬仲介抑或代銷服務

1、臺灣雅高達主張：

臺灣雅高達主張其並非 Agoda 網站的分支機構，其在臺辦事處僅扮演聯繫腳色，並無代 Agoda 公司報繳營業稅之義務。

2、國稅局主張：

Agoda 訂房網站接受消費者訂房、受託代銷房間住宿業務及收取佣金或手續費時，應依規定開立統一發票並報繳營業稅。Agoda 與消費者結算住宿款時，應開立「受託代銷」統一發票給消費者；且 Agoda 與國內旅宿業者結算時，除自旅宿業者取得「委託代銷」進項憑證外，並應就其取得佣金部分，開立統一發票給合作旅宿業者。

3、財政部訴願決定見解：

經查財政部並未就此表示意見。

4、本文見解：

本案 Agoda 銷售內容究屬仲介消費者與國內旅館業者？抑或受國內旅宿業者委託代銷旅宿服務？應先予釐清，蓋如屬前者，Agoda 僅需就佣金部分負擔營業稅繳納義務；如屬後者，則銷售額即為消費者線上刷卡之全部金額，事後拆帳予旅宿業者部分，則必須取得合法進項憑證以扣抵稅額²⁶⁶。查本案消費者係透過 Agoda 線上訂房平台刷卡付款直接予 Agoda，換言之，Agoda 之營運模式乃將本身置於消費者與旅宿業者金流之中；與之相比，另一訂房網站 Booking 之營運模式，原則上消費者在線上訂房後乃直接將住宿費支付給國內旅宿業者，並由國內旅宿業者以自己名義開立統一發票給消費者，之後國內旅宿業者再依其與 Booking 所簽訂之勞務報酬契約支付佣金（通

²⁶⁵ 財政部 107 年 1 月 31 日台財法字第 10613956890 號訴願決定書（案號：第 10601576 號）。

²⁶⁶ 黃士洲，我國如何面對 BEPS 最終報告建議——以跨境電商稅務挑戰為主，前揭註 9，頁 22。

常為住宿費用的 20%) 給 Booking, Booking 並未經手消費者與旅宿業者之金流。從而可明確分辨, Agoda 應屬「受託代銷」之營業人要無疑問, 按統一發票使用辦法第 17 條第 2 項及第 3 項規定:「營業人委託代銷貨物, 應於送貨時依合約規定銷售價格開立統一發票, 並註明『委託代銷』字樣, 交付受託代銷之營業人, 作為進項憑證。受託代銷之營業人, 應於銷售該項貨物時, 依合約規定銷售價格開立統一發票, 並註明『受託代銷』字樣, 交付買受人(第 2 項)。前項受託代銷之營業人, 應依合約規定結帳期限, 按銷售貨物應收手續費或佣金開立統一發票及結帳單, 載明銷售貨物品名、數量、單價、總價、日期及開立統一發票號碼, 一併交付委託人, 其結帳期間不得超過 2 個月(第 3 項)。」

第二款 臺灣雅高達是否該當於固定營業場所

1、臺灣雅高達主張：

臺灣雅高達主張其並非 Agoda 網站的分支機構, 其在臺辦事處僅扮演聯繫腳色, 並無代 Agoda 公司報繳營業稅之義務。

2、國稅局主張：

國稅局指出, 國際性訂房網站透過網際網路, 接受消費者預定我國旅宿業提供的住房服務, 如果網站在我國境內未設立分機機構, 依照行為當時規定, 確實無需繳納營業稅。然而 Agoda 辦事處在臺租賃辦公場所、聘請員工招攬飯店, 除促成旅宿業者與 Agoda 網站簽約合作外, 並為合作旅宿業者提供相關支援與技術服務, 經審視後, 該辦事處相關業務實屬 Agoda 的核心業務, 屬於在我國境內銷售勞務行為, 因此應於辦事處所在地國稅局辦理營業登記。相關業者如有短、漏報銷售額與稅額者, 依營業稅法第 51 條及第 52 條規定, 最重將被處以 5 倍罰鍰, 並得停止其營業。

3、財政部訴願決定見解：

財政部訴願決定略以：參原處分機關查得之資料(即飯店分銷協議書、飯店銷售協議書、合作飯店補充說明書)及臺灣雅高達提示之業務內容說明

函與信用卡收匯款資料影本所載，臺灣雅高達無權代 Agoda 與合作飯店簽約，其僅係替 Agoda 在我國境內做推廣合作業務及教導合作飯店如何使用網頁功能之工作；房客所支付之住宿費用皆由 Agoda 收取，於扣除服務費後，再由 Agoda 將餘額給付與合作飯店，臺灣雅高達未因此取得收入。可知臺灣雅高達一來未直接與合作飯店簽約，二來未經手收取房客支付之住宿費用，三來其所為之「定期拜訪合作飯店，教導如何在 Agoda 網站上更新飯店的價格及空置房間等事宜」之作業程序，僅係替 Agoda 做推廣合作業務及教導合作飯店如何使用網頁功能之工作。經就 Agoda 網站之營運方式以觀，所謂 Agoda 之核心業務，允應在系爭訂房網站上，由房客與飯店訂約之撮合功能方屬之，臺灣雅高達所為之作業程序僅係替 Agoda 進行合作業務之推廣與使用網頁功能之教導，並無主導或掌控房客與飯店訂約之撮合功能，亦無因此取得相關收入，是以，臺灣雅高達在我國境內為 Agoda 所為之作業程序究否核屬該訂房網站之核心業務，進而為課徵營業稅之主體，尚非無疑，核有由原處分機關究明之必要。再就臺灣雅高達未獲 Agoda 授權代表其處理簽約及收付相關款項，且 Agoda 與臺灣雅高達各有其獨立之法人格，屬不同之經營主體等方面考量，臺灣雅高達究否為 Agoda 在我國內之固定營業場所，亦非無疑²⁶⁷。

4、本文見解：

Agoda 新加坡總公司利用平台優勢，以境外主體與消費者直接連結金流與契約，並在境內設立功能有限的辦事處（臺灣雅高達）在臺租賃辦公場所、聘請員工招攬飯店等業務，目的即是在迴避因構成固定營業場所（常設機構），而須負擔在臺收入的納稅義務；然若依上開 BEPS 行動計畫 1 有關修正常設機構認定原則與 BEPS 行動計畫 7「避免人為規避常設機構」的建議及 OECD 租稅協定有關常設機構之定義觀之，Agoda 新加坡總公司顯然係在我國境內進行顯著之電子商務活動，而臺灣雅高達除促成旅宿業者與 Agoda 網站簽約合作外，並為合作旅宿業者提供相關支援與技術服務，該辦事處相關業務顯屬 Agoda 核心營運活動應無疑問，自該當 Agoda 新加坡總公司於我

²⁶⁷ 財政部訴願決定書，前揭註 265。

國境內之固定營業場所。財政部訴願決定以：臺灣雅高達未直接與合作飯店簽約、未經手收取房客支付之住宿費用、僅係替 Agoda 做推廣合作業務及教導合作飯店如何使用網頁功能之工作云云，顯不可採。若國際性訂房網站在我國設立據點經營業務，卻不依法納稅，對於合法經營依法納稅業者來說是不公平的競爭，並有違租稅公平與社會正義。

惟查，所謂顯著經濟上存在或核心業務之概念，係 OECD 於 2017 年所提出，本案發生時點為 2010 年 1 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日，恐無法適用，按行為時之營業稅法第 36 條規定，外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場（即臺灣雅高達）所而有銷售勞務者，應由勞務買受人（即消費者）於給付報酬之次期開始 15 日內，就給付額依第 10 條所定稅率，計算營業稅額繳納之。至於本案是否可以 Uber 之模式主張稅捐規避？恐需有更進一步詳細的資料才可判斷。

第三項 小結與評析

上開三個案例充分突顯跨境電商營運模式的幾項特徵，例如：跨境契約、跨境金流、在地欠缺完整營運機能的實體、境外母公司與境內分支機構間交易定價可能不符常規等，三個案例共通之問題關鍵均在以「固定營業場所」作為課稅之聯繫因素。OECD 在 2018 年「數位化過程衍生的稅務挑戰－一期中報告」（Tax Challenges Arising from Digitization process—Interim Report 2018）進一步分析「高度數位化營運模式」(Highly digitalized business models) 往往有著以下共通特徵：（1）跨國營運卻無須在地建構實體營運處所（Cross-jurisdictional scale without mass）；（2）高度仰賴包括智慧財產權之無形資產（Reliance on intangible assets, including IP）；（3）資訊、使用者參與並與智慧財產權產生綜效（Data, user participation and their synergies with IP）²⁶⁸；而傳統國際稅制的特徵乃在於：（1）實體營運處所作為劃分「課稅權」歸屬的聯繫因素；（2）稅基（所得或銷售）須連結實體營運活動，難以跨境移動；（3）關係企業間移轉訂價，大多透過有較為客觀比較衡量基準的利息、實體商品或勞務交易進行安排，移轉訂價衡量基準相

²⁶⁸ 有關高度數位化營運模式的三項特徵，可參閱 OECD（2015），supra note 18.

對簡單等。在數位經濟時代，面對高度數位化的經營模式，立刻漏洞百出，左支右絀²⁶⁹。

觀諸本文製作之 Uber 及 Agoda 案例交易流程圖，即可明顯看出兩個案例相當類似，「台灣宇博」及「臺灣雅高達」均為跨國企業在我國所設之境內子公司或代表處，其僅提供客服服務，不直接經手金流，以規避在我國境內構成固定營業場所（常設機構）。在 Uber 的案例最高行政法院是以「租稅規避」及「非常規定價」的角度切入，而 Agoda 的案例國稅局則是以該辦事處相關業務實屬 Agoda 的「核心業務」論述，而最終的目的均是以該境外公司在境內有「固定營業場所」（常設機構）作為課稅之聯繫因素。然而，在 Line 貼圖之案例中，由於陳君係於日本透過電腦至露天拍賣，販售日本虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖，並未在我國境內有「實體」之子公司或代表處得為課稅之聯繫因素，按現行稅法有關固定營業場所之定義，實難認其有涵蓋「數位常設機構」之概念與範圍，是以，面對網路興起後之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」，實應以立法明定。

第四節 Facebook 扣繳退稅爭議案

第一項 事實背景

依財政部 94 年 5 月 5 日台財稅字第 09404532300 號令發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」第 3 點規定，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，利用網路提供服務予我國境內買受人所收取之報酬，屬所得稅法第 8 條規定之中華民國來源所得，應依同法第 3 條規定課徵營利事業所得稅。其給付人（買受人）如屬我國營利事業，於給付報酬實，應依同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款及申報扣繳憑單；給付人（買受人）如屬我國個人，則由該外國營利事業委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報繳納所得稅。其後，財政部 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號函核釋外國營利事業或外國機關團體跨境銷售電子勞務予我國境

²⁶⁹ 黃士洲，從 Uber 營稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅，前揭註 122，頁 44。

內之個人、營利事業或機關團體而取得報酬時，該外國營利事業或外國機關團體依規定向稽徵機關申請並經核定其適用淨利率及境內利潤貢獻程度者，得以我國來源收入依核定之淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得，再按其買受人為營利事業或個人，由扣繳義務人扣繳稅款或由該外國營利事業自行或委託代理人申報繳納，並溯自 2017 年度起適用（詳見第四章第三節第三項）。以境外電商 Facebook（俗稱臉書）為例，其必須提出申請後，2018 年 5 月即可以新制申報營利事業所得稅；至於 2017 年已經就源扣繳 20% 的部分，也可以申請退稅。因此衍生扣繳稅款退稅爭議。

第二項 爭點

第一款 扣繳義務之正當性及法律性質

所得稅法設有就源扣繳制度，責成非納稅義務人之第三人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時，依規定扣取稅款向國庫繳納。釋字第 317 號解釋理由書謂：「此項扣繳或申報義務，乃法律規定之作為義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」釋字第 673 號解釋理由書謂：「國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定。」縱然此制度之設計確實有助提升稽徵效率、確保稅捐債權，從而對於公益有利。惟扣繳義務人並非納稅義務人，對原屬國家任務之徵收程序，強制私人扣繳，對此第三人所課予義務之合憲性不免有疑。學說一般認為如果對於與納稅義務人間毫無關係之第三人課予此項義務，則可認為違憲。但在可認為具有確保徵收之必要性，且與納稅義務人間具有特別密切關係者（正當合理的關聯性），課予此項義務，則可認為並不違背憲法保障人民財產權之規定。

至於所得稅法上扣繳義務之法律性質為何，學說見解不一，概有行政委託、行政助手及服公法上勞務之私人 3 種說法，說明如下：

1、行政委託說

葉百修大法官在釋字第 673 號解釋之協同意見書中，即主張行政委託說。其

認為：扣繳制度之建立，係國家將租稅高權之一部分公權力，授予扣繳義務人行使，乃法律直接規定國家權限之移轉，於私人具備該項移轉規定之法定構成要件時，即成立行政委託。換言之，扣繳義務人依法於付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款，係不經薪資所得受領人（即納稅義務人）之同意，依法具有扣繳所得稅款之權力。陳敏教授亦認為扣繳義務人根據所得稅法之規定，不經薪資受領人之同意，甚且在薪資受領人有反對之意思時，自其給付薪資受領人之財產中扣取薪資所得稅，干涉其財產權，而無損害賠償之義務，足見扣繳義務人係行使公權力，因此，扣繳義務人之法律地位，應為行政受託人²⁷⁰。

此說主張扣繳制度是法律直接規定國家權限之移轉，當私人具備法定構成要件時，就成立行政委託，而且扣繳義務人是以自己的名義，獨立執行扣繳事務，並不受稅捐稽徵機關之指示辦理；其扣取稅款須自行認定有無應稅所得而予以扣繳，其中包含有法律的解釋適用及事實的調查認定²⁷¹。惟此說並無法合理說明為何行政機關以無償的行政委託，課以私人扣取稅款的義務，並對違反義務者處以並非妥適的罰鍰²⁷²。

2、行政助手說

此說主張扣繳義務人原則上對於扣繳內容並無決定裁量權，亦即並無自己決定權，因此並非行政委託，僅為行政助手。扣繳程序並非行政委託，因扣繳義務人只能依法定扣繳率扣繳，為納稅義務人之計算，扣留給付納稅義務人一定金額之稅款後，由扣繳義務人向稅捐稽徵機關繳納並申報。扣繳義務人並未受託向納稅義務人做成核課處分或罰鍰處分，亦無自己決定或裁量之權，又扣繳憑單雖由扣繳義務人簽章，但僅做為已扣繳之憑據，故扣繳義務人法律性質上，當為稅捐稽徵機關之無償行政助手²⁷³。如黃茂榮教授認為，在扣繳關係中，扣繳義務人與稅捐債權人之關係，屬公法上之法定委任，以私人之地位因受委任輔助行使公權

²⁷⁰ 陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 6 月，頁 53。

²⁷¹ 陳清秀，扣繳義務人合憲性探討—評析釋字第 673 號解釋，稅務旬刊，第 2294 期，2015 年 6 月 20 日，頁 10-11。

²⁷² 柯格鐘，現行扣繳制度不違憲？—檢評釋字第 673 號解釋，月旦裁判時報，第 3 期，2010 年 6 月，頁 11-13。

²⁷³ 葛克昌，扣繳義務人及其處罰之違憲審查—釋字第 673 號解釋，台灣法學雜誌，第 155 期，2010 年 7 月，頁 168。

力。扣繳義務人與納稅義務人之關係，在扣繳權限範圍內，屬於稅捐債權人之「徵收輔助人」。扣繳義務人在扣繳事務之履行時，對於納稅義務人只是執行法律明定之事務，自己並無依自己之法效意思，做成一定之行政處分，或決定是否扣繳的權利²⁷⁴。

然扣繳義務人係無償的行政助手，自不能與稅捐稽徵機關公務員曾受嚴格的稅法訓練，負相同的注意義務²⁷⁵。再者，行政助手應係在行政機關指示下行使公權力，而扣繳義務人乃依據法律的規定行使公權力，而非依稅捐機關的指示行使公權力²⁷⁶，故此說亦有其未盡合理之處。

3、服公法上勞務之私人說

另有認為扣繳義務人並非履行行政任務的行政受託人，而毋寧是履行自己的稅捐上義務。亦即，扣繳義務人並不是在執行公法上任務，並非行使公權力，而是在履行一項公法上的義務²⁷⁷。如柯格鐘教授認為，應將扣繳義務人認定為「服公法上勞務之私人」²⁷⁸。此見解與前述兩者主要之區別在於，認為扣繳義務人實際上並未取得相對於納稅義務人之稅捐高權地位，蓋納稅義務人之稅捐債務並未因扣繳義務人之扣取行為即告消滅，若扣繳義務人未履行扣繳義務，稽徵機關仍得逕向納稅義務人徵收（所得稅法第 89 條第 2 項參照）。是以，納稅義務人及扣繳義務人間，乃因稅捐法律規定形成公法上委任契約關係，兩者處於平等地位，而該契約關係中之實際受益者為稅捐債權人，且依所得稅法第 94 條規定，扣繳稅額不足時，扣繳義務人應補繳之，而於補繳後再另行向納稅義務人追償；由此可見，該委任契約中實具有利益第三人契約之性質²⁷⁹。

釋字第 317 號解釋理由書即認為：「此項扣繳或申報義務，乃法律規定之作

²⁷⁴ 黃茂榮，稅法總論（第三冊），植根，2 版，2008 年 2 月，頁 153-155。

²⁷⁵ 葛克昌，負稅捐徵收義務之私人—扣繳義務人之憲法意義，月旦法學教室，第 94 期，2010 年 7 月，頁 59-64。

²⁷⁶ 封昌宏，學校違反所得稅法的扣繳義務該罰誰—評司法院大法官釋字第 673 號解釋，東吳法律學報，第 23 卷 3 期，2012 年 1 月，頁 129。

²⁷⁷ 陳清秀，扣繳義務人合憲性探討—評析釋字第 673 號解釋，前揭註 271，頁 11。

²⁷⁸ 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，月旦裁判時報，第 46 期，2016 年 4 月，頁 10-12。

²⁷⁹ 柯格鐘、葉子寧，就源扣繳稅款之溢繳返還—評最高行政法院 104 年度判字第 292 號判決，月旦會計實務研究，第 12 期，2018 年 12 月，頁 106-107。

為義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」然而，單純以增進公共利益所必要為理由，即要求本質上為第三人之扣繳義務人，以自己之人力與財力為國家負擔稅捐徵收之重大責任，是否足以成為對此等人民權利干預與侵犯的合理化理由，不無疑問。蓋扣繳義務人之私人所徵收之稅款，並非出自自己之稅捐債務，而是協助負有稅捐債務之第三人。納稅義務人依稅法負有金錢給付義務及協力義務（作為不作為義務），納稅義務人對自己稅捐債務有協力義務，憲法上理由不難理解。但扣繳義務人所負擔者係第三人之義務，其憲法依據，則尚非無爭議，特別在扣繳義務為無償之強制義務，更易啟爭議。按納稅義務人對自己稅捐債務負繳納義務，與第三人為他人稅捐負繳納義務，其合理性與正當性有重大差別；因自己或他人之稅捐債務而負擔作為或不作為義務，其間亦有重大差別²⁸⁰。

4、外國學說見解

將扣繳義務視為法定之公權力委託，雖曾經德國聯邦憲法法院所採納（BverfGE 22,380），但在德國越來越受學者質疑，按公權力委託，不能僅有法律依據為已足，通常須有行政契約或當事人同意，或至少須該義務與其義務人之職業之執行具有合理關聯性且為有償²⁸¹。Herrmann-Heuer 在氏著 Kommentar zur EStG.§38 Anm.25 中認為雇主在薪資所得扣繳中扮演的角色像國家之輔助人（即行政助手）。惟其法律上之地位，就其所負之責任，遠大於國家任用之公務員，此種待遇應予緩和²⁸²。是以德國租稅通則第 380 條對扣繳義務人之處罰，以故意或重大過失為限，即具有參考價值。

日本稅法學者金子弘教授認為，扣繳制度的法律關係（徵收納付の法律關係）同時存在著國家或地方自治團體與扣繳義務人（徵收納付義務者）間的法律關係以及扣繳義務人（徵收納付義務者）與納稅義務人間之法律關係。前者是公法上的債務關係，後者則是私法上的債務關係²⁸³。扣繳義務人（徵收納付義務者），

²⁸⁰ 葛克昌，負稅捐徵收義務之私人—扣繳義務人之憲法意義，前揭註 275，頁 56-57。

²⁸¹ 葛克昌，扣繳義務人及其處罰之違憲審查—釋字第 673 號解釋，前揭註 273，頁 167。

²⁸² 黃茂榮，稅法總論（第三冊）前揭註 274，頁 154。

²⁸³ 北村 導人、寺崎 雄大，源泉徴収制度を巡る争訟手続について～近時の裁判例を踏まえて～，PwC Legal Japan News，2019 年 5 月，頁 3，<https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/leg>

從納稅義務人的立場來看，是為國家或地方自治團體徵收稅捐的「稅捐徵收機關」；若從國家或地方自治團體的立場來看，則是「代替納稅義務人繳納稅捐的人」。換言之，扣繳義務人具有雙重的性格。扣繳義務（徵收納付義務）係結合了向納稅義務人徵收稅捐的「作為義務」，以及繳納所徵收稅捐的「給付義務」之特殊的義務²⁸⁴。

5、本文見解

上述學說各有其立論基礎，亦有其無法解釋之處。本文以為，依所得稅法第 7 條第 5 項規定，扣繳義務人係依據所得稅法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款，並未受行政機關委託向納稅義務人做成核課處分或罰鍰處分，也無自己決定或裁量之權，並非受託行使公權力，亦非依稅捐機關的指示行使公權力，況且不論行政委託說或行政助手說，都無法合理解釋一個強制無償的行為何以伴隨嚴苛的處罰規定，故上述「服公法上勞務之私人」說，似較為可採，扣繳義務人與納稅義務人間仍處於對等之地位，而做為稅捐主體之納稅義務人仍應就稅捐債務負擔最終責任。

惟查，在租稅國家，租稅之確定與租稅徵收自然是國家任務，而扣繳制度顯係將國家徵稅時本應自行負擔之稽徵成本，轉嫁給非納稅義務人的扣繳義務人負擔，縱然此制度之設計確實有助提升稽徵效率，從而對於公益有利，但立法僅要求特定人為公共任務之完成而做特別犧牲，仍不具完全充分的理由。因此，先進國家在制度設計上，或採取侵害較為緩和之作法，例如由所得給付者定期申報，而仍給予納稅人全額所得（不預先扣繳）；或雖採扣繳制度，但容許扣繳義務人保有所扣取稅款之部分比例，作為其為國家完成徵稅任務的費用補償²⁸⁵。例如大陸中華人民共和國稅收徵收管理法第 30 條第 2 項規定：「稅務機關按照規定付給扣繳義務人代扣、代收手續費。」其個人所得稅法第 11 條明定：「對扣繳義務人按照所扣繳的稅款，付給百分之二的手續費。」然而，我國扣繳制度不僅未給扣

al-20190524-jp.pdf#search='%E6%BA%90%E6%B3%89%E5%BE%B4%E5%8F%8E+%E6%80%A7%E8%B3%AA'，最後瀏覽日期：2019/11/18。

²⁸⁴ 金子弘，租稅法，弘文堂，第 22 版 4 刷，2018 年 5 月 30 日，頁 926-927、931-932；陳清秀，扣繳義務人合憲性探討－評析釋字第 673 號解釋，前揭註 271，頁 11。

²⁸⁵ 柯格鐘，稅改專欄論文集，前揭註 30，頁 41-42。

繳義務人補償，甚至訂有依短扣繳稅額固定比例處以罰鍰規定，在個案中可能為鉅額之罰鍰，恐有違憲疑慮。

稅捐稽徵程序中，就課稅事實有關之證據資料，乃以處於納稅義務人所得支配者為常態，是以「協力義務」之概念，實際上在稅捐行政中，乃多所適用，釋字第 537 號解釋之推理基礎，略以：「此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」首先明文承認使用「協力義務」一語²⁸⁶。惟扣繳義務人並非納稅義務人，對此第三人所課予義務之合憲性不免有疑。退步而言，是否採行扣繳制度，縱認立法者有一定之自由形成空間，惟對原屬國家任務之徵收程序，強制私人扣繳，其條件與範圍應受嚴格比例原則之審查，始有其合理正當性；至於對單純違反扣繳義務，而加以刑罰或行政罰，其條件更應嚴格審慎²⁸⁷。

第二款 我國電商在 Facebook 刊登廣告代繳應扣繳稅款弱化了其市場競爭力

我國實施統一發票制度，營業稅 5% 系內含在售價之內，此與國外之制度並不相同。Facebook 在我國經營經營廣告業務，舉例來說，若我國電商向 Facebook 購買 100 萬元之廣告，依照國際交易慣例是採稅外加之方式，我國電商必須支付 100 萬元給 Facebook。但依我國稅法規定，交易金額須先扣除 20% 扣繳稅款，餘 80% 才能給付給臉書。是以，我國現行稅制會認為交易是淨額交易，給付率是 80%，所以支付之 100 萬相當於 $(1 - \text{扣繳率 } 20\%)$ ，算出之交易金額是 125 萬元，我國電商必須幫臉書繳納 25 萬元之扣繳稅款 $[100 \text{ 萬} / (1 - 20\%) \times 20\% = 25 \text{ 萬}]$ ，造成買方要幫賣方繳納扣繳稅款之錯頻現象，甚且，稅率是外加的 25% $(25 \text{ 萬} / 100 \text{ 萬})$ ，而不是原定 20% 的稅率。換言之，我國電商 100 萬元之廣告費，實際須支付 125 萬元成本。另有少數較具規模之我國電商與 Facebook 採月結方式，每個月將 80% 的廣告費給 Facebook，並向國稅局報繳 20% 扣繳稅款，

²⁸⁶ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，前揭註 210，頁 135。

²⁸⁷ 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，3 版，2009 年 2 月，頁 110-111。

其實際廣告費成本就是 100 萬元²⁸⁸。

所得稅法第 88 條設有就源「扣繳制度」，責成非納稅義務人之第三人為扣繳義務人，就納稅義務人的所得，於給付時（即直接在所得發生之源頭），依規定的扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稅捐稽徵機關²⁸⁹。扣繳為稅捐稽徵機關掌握稅收與課稅資料，達成租稅公平的重要手段，扣繳義務人如未扣繳、扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，也造成所得人易於逃漏稅²⁹⁰。除此之外，扣繳還有減輕一次納稅壓力及減輕稅務行政負擔等功能。故導入就源扣繳制度存在的理由，一方面係國家基於稅捐經濟的考量，藉由私人的力量便利國家以較少的人力與財力，即能較早取得稅收；另一方面又可以確保稅收，避免稅源的流失。

依所得稅量能課稅之原理原則，應以賺取所得者負擔繳稅義務，始足該當，扣繳義務人僅負有徵稅之「協力義務」。然而，因國外交易慣例都是淨額交易，造成國內法規與國外交易慣例相左，進而產生我國電商向 Facebook 購買廣告必須額外負擔扣繳稅款之錯頻現象，甚且，稅率是外加的 25%，扣繳義務人反客為主成了納稅義務人。財政部只關注扣繳稅款有無繳納入庫，卻未關注稅款之實際負擔者，我國電商向 Facebook 購買電子勞務，卻還要幫賺錢之賣方繳納 20%（甚或 25%）所得稅，無形中增加公司經營成本，不僅不合理，也弱化了我國電商產業之競爭力²⁹¹。

第三款 我國電商可否代位申請適用扣繳新制及退稅

境外電商平台如本案之 Facebook，由於賣方市場過於強勢，倘境外電商營業人以事不關己，不願意向稽徵機關申請適用新制，我國電商購買相關跨境電子勞務時，得否逕為代申請依淨利率及國內貢獻度進行扣繳及申報稅款？再者，依目前退稅法令，稅款會退給境外電商臉書，然我國電商本於稅款為其代繳之事實，得否逕為代申請退稅並受領該退稅款？均有所爭議。

²⁸⁸ 楊淑卿，從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度，前揭註 93，頁 35-36。

²⁸⁹ 所得稅法第 7 條第 5 項、第 88 條、第 89 條第 1 項及第 92 條規定參照。

²⁹⁰ 釋字第 673 號解釋理由書參照。

²⁹¹ 楊淑卿，從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度，前揭註 93，頁 36-37。

台灣品牌暨跨境電子商務協會聯合業者，向 Facebook 提請向台灣稅務單位申請優惠稅率的要求，從原本代為扣繳稅率 20% 調降為 6%，並力爭若 Facebook 獲得退稅資格後，應退還之稅款應直接退給我國電商業者。終於在 2018 年 6 月 25 日 Facebook 公告「Facebook 有關台灣稅務問題進展的說明會」，並以 E-mail 通知客戶，告知已於 2018 年 5 月 23 日依法取得核准適用新制 6% 扣繳稅率，並且即日生效。凡是 Facebook 廣告客戶，只要填寫營利事業所得稅扣繳憑單（外國營利事業跨境銷售電子勞務專用），帶著信用卡刷卡證明或 Facebook 帳單就可以申報這筆俗稱「境外稅」的費用。至於 2017 年起曾繳過 20% 稅款的業者，可依此直接向國稅局申請退還 14% 之溢繳稅款，在退稅流程中，若有必要之文件需 Facebook 提供，Facebook 將樂意盡力提供協助。至此，關於支付 Facebook 廣告費扣繳稅率及退稅的疑義算是有所答案²⁹²。

第三項 小結與評析

導入就源扣繳制度存在的理由，一方面係國家基於稅捐經濟的考量，藉由私人的力量便利國家以較少的人力與財力，即能較早取得稅收；另一方面又可以確保稅收，避免稅源的流失。實務及學說原則上大都肯認其屬合理有效的制度，德國及日本亦均有此制度。惟對原屬國家任務之徵收程序，強制私人扣繳，其條件與範圍應受嚴格比例原則之審查，始有其合理正當性。

首先在扣繳義務人之選任上，查釋字第 673 號聲請釋憲之主要爭點之一即為扣繳義務人究為何人？釋字第 673 號解釋雖對於所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款作出合憲的解釋，認為國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹扣繳制度之人選而為決定。然而，許玉秀大法官不同意見書則認為，以「主辦會計人員」、「事業負責人」此二者判準，一為實際執行行為，另一為監督之法律地位，二者不一；其主張能代繳稅款之人才是扣繳義務人。主辦會計人員可以進行扣繳作業，但是掏出錢來代繳稅款的人，顯然不是主辦會計人員，而是機關、團體；事業負責人縱使實際負擔事業經營成敗之責，而負責監督財務支出，所代扣繳的稅款，也不是從自己的荷包掏出來，所拿出來

²⁹² 蔡幸儒，再見，臉書的 20% 扣繳稅率，月旦會計實務研究，第 10 期，2018 年 10 月，頁 106-107。

繳交國庫的稅款，來自事業。換言之，主觀上有能力代繳稅款，因而客觀上有能力避免逃漏稅的行為人，是機關、團體和事業。具備主觀與客觀實踐能力、能發揮角色功能，因而能受角色分配，而成為歸責主體的，應是機關、團體和事業本身。相對地，從機關、團體和事業掏出錢來，進行扣繳計算、登錄和彙報的人，都是扣繳義務的履行輔助人，如果履行輔助人違反履行輔助義務，對外向國家負責的，始終是作為債務主體的機關、團體和事業本身。

黃茂榮大法官不同意見書，則從處罰角度，以自己責任主義，認為無行為即無處罰的原則，內部之監督關係，不得引為稅捐公法上義務之規定。何況如指組織上之負責人，不同公司還可能分別有採董事長制與總經理制的區別。由是益發可見，以事業負責人為扣繳義務人，其所指之規範對象並不明確，有違法律明確性的要求。故而認為，若有扣繳單位主管者，其事業負責人應不再是扣繳義務人。

扣繳義務人究應為何人？在外國立法例上，如德國所得稅法第 38 條規定²⁹³：雇主（Der Arbeitgeber）應為勞工之計算，於給付每筆薪資時，從薪資中扣取薪資所得稅；在公法法人的情況下，給付薪資之公庫負擔雇主之義務。乃是以「勞動契約當事人」之「雇主（法人）」作為扣繳義務人，並非以不屬於勞動契約當事人之「法人之負責人」作為扣繳義務人。換言之，在一般情形下，雇主為公司，扣繳義務人即為該公司本身，而非公司內的某特定自然人。固然，實際上辦理扣繳者當然是公司內某自然人，但其是以受雇人身分，承公司之命辦理扣繳業務，該自然人並不負擔扣繳義務。依據德國聯邦憲法法院的見解，之所以課予扣繳義務人扣取和繳納稅款義務的理由，乃因他們雇用他人獲取利益賺錢，因此要求此等人為國家財政多負擔一些義務也是應該的。在所得稅法上課雇主扣繳義務，雖並未對雇主之職業自由有所禁止，但仍是對雇主之職業自由增加一個額外的規範。惟因扣繳義務人（雇主）對於受給付人之姓名、住所、所得資料等皆知之

²⁹³ Einkommensteuergesetz (EStG) §38 Erhebung der Lohnsteuer: 「¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. ²Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat die öffentliche Kasse, die den Arbeitslohn zahlt, die Pflichten des Arbeitgebers. ³In den Fällen der nach § 7f Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch an die Deutsche Rentenversicherung Bund übertragenen Wertguthaben hat die Deutsche Rentenversicherung Bund bei Inanspruchnahme des Wertguthabens die Pflichten des Arbeitgebers.」

甚詳，扣繳義務人（雇主）要履行扣繳義務無甚困難，也不用特別的調查程序，故此等負擔合乎比例原則，也具有期待可能性²⁹⁴。

而日本所得稅法第 183 條第 1 項亦規定²⁹⁵：對居住者支付第 28 條第 1 項規定的國內薪資所得等報酬的人，應在支付時，對於該薪資等給付，徵收所得稅，並應於徵收當日之次月 10 日以前，將該稅款繳納與國家。亦是以給付義務人（法人雇用人）為扣繳義務人，而非以法人之負責人為扣繳義務人。日本最高法院 1962 年（昭和 37 年）2 月 28 日判決認為就源扣繳制度，可以確保國家稅收，簡便稽徵程序及成本，具有效率性及合理性，符合公共福祉的要求。所得稅法考量薪資支付者與薪資受領人間具有特別密切的關係，而有徵稅上特別的便宜及效率，因此以之作為扣繳義務人，具有合理的理由。基此，使與納稅義務人具有特別關係的人負擔與一般國民不同的特別義務（扣繳義務），尚不違背憲法上的平等原則²⁹⁶。

由上述德國與日本之立法例可知，第三人必須與薪資受領人間具有特別密切的關係，而有徵稅上特別的便宜及效率，才適合以之作為扣繳義務人。換言之，必須有事件本質上之正當合理的關聯性，才能在憲法上具有正當性。例如雇用人與受雇人間具有勞動契約的職務關係（雇用契約等法律上之債權債務關係），於其支付薪資時辦理扣繳，有正當合理的關聯性，因此雇用人適合擔當扣繳義務人，可供我國法制之參考。

釋字第 673 號解釋雖稱依比例原則，審查規範扣繳義務主體的規定而得出合憲的見解，惟其僅於解釋理由書第 2 段及第 3 段表示：「以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當」、「對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待」，似乎

²⁹⁴ 范文清，薪資扣繳所得稅之扣繳義務人及其責任之研究，東海大學法學研究，第 47 期，2015 年 12 月，頁 21-23；范文清，扣繳所得稅的扣繳義務人／北高行 101 訴 964 判決，台灣法學雜誌，第 249 期，2014 年 6 月 1 日，頁 204-205。

²⁹⁵ 日本所得稅法第 183 條第 1 項規定：「居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。」

²⁹⁶ 陳清秀，扣繳義務人合憲性探討－評析釋字第 673 號解釋，前揭註 271，頁 12-13；金子弘，租稅法，前揭註 284，頁 929。

僅論及「適當性」及「合比例性」，即得出合憲的結論，對於最小侵害之「必要性」，則完全未見著墨，然而，擇對人民利益侵害較小手段乃為比例原則之重要精神，故略此未論，未免過於速斷；況所稱「對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理」一節，在現行依扣繳稅額固定比例裁處罰鍰規定之下，本文亦尚難認同。又誠如釋字第 673 號解釋許玉秀大法官不同意見書所言，「主辦會計人員」或「事業負責人」，應都只是扣繳義務的履行輔助人，如果履行輔助人違反履行輔助義務，其所須負的責任應是其與機關、團體和事業間內部關係之責任；對外向國家負責的，應是作為債務主體的機關、團體和事業本身。

我國現行扣繳義務人之規定，將導致法定扣繳義務人，對機關、團體、學校及事業之給付所得，不具管領力，有違憲法上恣意禁止及比例原則。依所得稅法第 7 條第 5 項規定：「本法所稱扣繳義務人，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。」是稅法上扣繳義務人，基於所得源泉扣繳之基本設計，應以私法上具有給付所得義務之債務人為扣繳義務人。所得稅法第 89 條以責應扣繳單位主管、負責人、破產管理人或執行業務者為扣繳義務人之規定，已偏離了扣繳義務人之規範意旨，錯誤的以內部的某自然人作為扣繳義務人，實有未當。不論型態為機關、學校或團體等，應修正一律以「所得給付者」，也就是負有給付義務之人，作為扣繳義務人，始有其合理正當性²⁹⁷。據此，本案我國電商在 Facebook 刊登廣告代繳應扣繳稅款，本於扣繳義務人之身分申請退還溢繳稅款方可退稅於「公司」，否則即生退稅款給「應扣繳單位主管、負責人」之弔詭現象。

其次，賺取所得者負擔繳稅義務，乃天經地義，扣繳制度也應是建立在此目標。在全世界各國都積極針對跨境電商主張課稅權利之氛圍下，財政部也陸續修正營業稅法、訂頒「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」及「境外電商營業人所得稅課徵相關規定」，大型境外電商雖多願意依法註冊稅籍繳納營業稅與提示相關資料申請適用較低的扣繳稅率，然而，實務上跨境銷售勞務多數是屬於「賣方市場」，買方通常無力要求賣方依我國稅法負擔 20% 或 6% 扣繳稅款，最後演變

²⁹⁷ 范文清，薪資扣繳所得稅之扣繳義務人及其責任之研究，前揭註 294，頁 21、33。

成境外電商取得所得卻無須負擔稅款，而由境內業者替境外電商繳稅之不合理現象。再者，國內業者購買 Facebook 廣告有巨量、頻繁但小額之特徵，皆須逐筆辦理扣繳、代繳，大幅增加扣繳的行政成本。Facebook 廣告費扣繳爭議之癥結點，實則在於「Facebook 缺乏國內營利事業的身分」，在此事實前提不變之情況下，Facebook 對境內業者銷售廣告勞務之營業稅與所得稅，其行政手續與實際稅負，依舊全部轉嫁給境內業者；至於境內之自然人消費者因無扣繳義務，等同免所得稅。由於我國電商的實力在國際上仍有舉足輕重的地位，不少電商 1 年的 Facebook 廣告預算有上千萬，故而，建議財政部宜與 Facebook 及其他大型電商談判，先行輔導要求其盡快自動落地辦理營利事業登記，亦可提案修法境內年銷售額大於一定金額門檻（例如 1 億元）的跨境電商，必須強制落地，以使國內業者得免繁瑣扣繳作業，同時也正常取得發票扣抵²⁹⁸。



²⁹⁸ 楊淑卿，從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度，前揭註 93，頁 38。

第七章 結論及建議

第一節 研究結果

在數位時代，數位經濟利潤已然大到令人無法忽視，課稅思維也已從避免國際間之重複課稅，逐漸轉變為避免重複不課稅的反避稅措施。將跨境電商交易納入課稅規範已是全球趨勢，我國業已於2016年修正公布針對跨境電子勞務交易之營業稅法修法，明定外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，自2017年5月1日起，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，應自行或委託報稅之代理人於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，旨在維護租稅公平並掌握稅源。根據臺北市國稅局統計，跨境電商首期營業稅申報已於2017年7月中旬完成，總計有45家申報，營業額達93.95億元，繳納營業稅4.22億元，之中包含Agoda、Uber、Google Play、App Store、Amazon、Facebook等知名業者。其中因欠稅爭議而備受關注的Uber，2017年5月已用荷蘭「Uber Portier B.V.」公司名義進行稅籍登記，報繳「Uber Eats」部分營業稅，2017年7月初再以荷蘭「Uber B.V.」公司名義，就2017年4月中旬後，以新營運模式重新上路後的「叫車服務」收入繳稅，因Uber是以車資、餐費收入的全額繳稅，意即，原則上Uber以新模式營運後，已不存在欠稅問題²⁹⁹。而截至2018年10月25日止，已受理94家跨境電商申請核准辦理稅籍登記，申報營業稅銷售額合計964.86億餘元，繳納營業稅合計41.67億餘元；截至2020年3月31日止，共有114家跨境電商辦理稅籍登記，申報營業稅銷售額約2,553億餘元，繳納營業稅約106億餘元³⁰⁰，對國庫稅收確實挹注不少。

我國跨境電子勞務交易新制主要是參考OECD建議及歐盟、韓國、日本等國家作法，殊值贊同。然為求稅制更趨公平合理完善，經參採OECD「稅基侵蝕與利潤移轉」行動計畫與2017年「國際增值稅準則」、日本跨境電子商務交易消費稅制情形、歐盟「數位經濟公平稅」草案與跨境電商課稅新制，以及Uber、Line

²⁹⁹ 吳佳蓉，配合繳足稅款 Uber 新模式不再欠稅，自由時報，2017/08/08，<http://news.ltn.com.tw/news/business/breakingnews/2157029>，最後瀏覽日期：2018/05/03。

³⁰⁰ 周霽翎，專訪財政部賦稅署長李慶華 臺版數位稅先行 2020 年全面落實，會計研究月刊，2020年5月，第414期，頁71。

貼圖、Agoda、Facebook扣繳退稅爭議案例之評析，綜合以上各章節討論，本文試提出以下幾點建議，供後續相關立法政策之參考：

一、OECD租稅協定範本及多數國家係以「常設機構」(PE)作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準，然而，所謂常設機構國際上並無統一的構成要件，資本輸出國大多希望從嚴認定，資本輸入國則多希望擴張常設機構定義以收取更多稅負，而OECD租稅協定範本為多數國家所採，觀察2017年OECD租稅協定範本有關常設機構之修正，包括限縮準備性或輔助性行為的適用範圍、擴大非獨立型營業代理人之概念及建構更清楚的標準來判斷獨立型營業代理人等，該次修正雖未明文增列數位型常設機構，但在數位經濟的影響下，常設機構的概念顯然有朝擴張發展之趨勢，且更重視所得來源國之課稅權。而歐盟數位服務稅草案則是揚棄常設機構，改以「應稅數位服務收入」建構「經濟關聯」，以「應稅收入」作為稅捐客體的優點在於，所得來源地國之課稅權無須以境外電商在其境內設有常設機構為前提，可直接對適格之「應稅收入」主張課稅管轄權，亦可省去常設機構之判斷爭議；長期則導入「顯著數位場所」概念，作為課稅之聯繫因素，針對高度數位化營運模式之企業，可落實在價值創造地課稅的基本原則。2018年美國聯邦最高法院Neil McGill Gorsuch大法官與其他4位大法官在South Dakota v. Wayfair, Inc案，則是推翻原先「實體存在原則」，改以「經濟實質連結條款」作為課稅連結之見解。故而，不論是OECD、歐盟或美國，均是朝向擴大所得來源地國之課稅管轄權。

而我國「固定營業場所」之法律概念，即是源自國際租稅所指之「常設機構」。有關「固定營業場所」之定義，我國現行稅法基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在；然在電子商務時代下，傳統（現行）「實體組織」之定義顯有不足，從「Line貼圖」案，即可見一斑。又，誠如上述，所謂常設機構國際上並無統一的構成要件，資本輸出國大多希望從嚴認定，資本輸入國則多希望擴張常設機構定義以收取更多稅負，我國產業結構究屬資本輸出國或資本輸入國或有不同見解，但面對全球各大電商，例如：大陸淘寶、美國Amazon（亞馬遜）、Ebay、新加坡Shopee

(蝦皮)等大舉入台，要無自動放棄課稅管轄權之道理。爰建議可引入BEPS行動計畫1有關常設機構認定原則、BEPS行動計畫7「避免人為規避常設機構」之建議，修正我國固定營業場所與營業代理人之定義及範圍，以完善我國數位經濟下之課稅權。修正所得稅法第10條第1項規定為：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場、建築工程場所及『顯著數位場所』。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」並修正營業稅法施行細則第4條規定為：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場、『顯著數位場所』及其他類似之場所。」將企業進行符合「完全數位活動（顯著之電子商務活動）」之地點認定為企業之固定營業場所，並參酌BEPS行動計畫1對於「顯著經濟上存在」（顯著數位場所）及虛擬常設機構之判定方式，參酌企業在消費地國之銷售額（Revenue-based factor）、所得來源國之數位化程度（Digital factors）及使用人數（User-based factors），以補強傳統（現行）「實體組織」定義之不足。另修正所得稅法第10條第2項有關營業代理人之範圍，營業代理人只要在簽定契約的過程中扮演重大腳色且該契約嗣後並不會有實質內容的修改，亦符合非獨立營業代理人之定義，在所得來源國成立常設機構，以完善我國數位經濟下之課稅權。

二、我國營業稅法第4條第2項第1款規定：「銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用。」係屬在中華民國境內銷售勞務，乃兼採勞務「提供地」及「使用地」原則，與OECD國際加值稅準則建議當勞務或無形資產的提供，涉及跨境因素時，以「消費地」為準之認定基準，乍看似有不同。然因營業稅法第7條第2款規定：與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，營業稅稅率為零。故而，如果外銷勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，則適用零稅率，而無課稅負擔，其結果亦不納入課稅範圍，與OECD國際加值稅指導方針建議跨境勞務及無形資產之交易應由消費地課稅意旨尚無衝

突，亦無國際間重複課稅問題。勞務提供地在我國境內屬在中華民國境內銷售勞務之範疇，倘修正排除，將使國內提供而在國外使用之勞務變成非課稅範圍，相關業者提供外銷勞務所支付進項稅額無從扣抵或退還，反增生不利影響。

再者，營業稅法第 1 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」實則為歐洲共同體 1977 年第 6 號指令之中文化版本。德、法等國在 1960 年代引入加值稅制度時，都面臨著因為國內勞動力欠缺、必須進口勞力的問題。此時，若將「進口貨物」及「進口勞務」一視同仁為加值稅的稅基，將造成跨國勞工者的雙重剝削。因此，在德、法兩國的加值稅制度中，乃刻意排除「進口勞務」。然而，時至今日，跨境電商交易蓬勃發展，對於有給付能力之境外電商，應對其課稅，故無疑問；然有關「進口勞務」該如何納入課稅範圍乙節，即生爭議。有認為應修正營業稅法第 1 條，將進口勞務納入營業稅課徵範圍，方為正辦。本文以為，將跨境電商在境內銷售勞務納入營業稅稅基，在跨境交易頻繁之今日，乃有其不得不然的必要性，且符合量能課稅、平等負擔的租稅正義。在法條的設計上，在網路無國界之現代，要將跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務稱為「進口勞務」，文義似有未合，亦恐因進口勞工要課稅而造成跨國勞工者的雙重剝削，營業稅性質上為內地稅，係針對境內消費行為課稅，故而，依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款「銷售之勞務係在中華民國境內使用者」，作為跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務之課稅依據，應較無疑問，亦符合營業稅之「消費地課稅原則」。

三、我國營業稅法第 2 條之 1 規定：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人……。」有關「電子勞務」一詞，參照立法說明，係將其定義為「一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務」且「利用網路或其他電子方式提供」，依其字面解釋，似僅指純粹經由網際網路或其他電子方式享受之數位型態服務。換言之，單純就法條文字及立法理由來看，並未包括透過網際網路交易需要實體（physically performed）、現場提供（on-the-spot supplies

）之勞務。然而，營業稅法施行細則第4條之1第3款謂營業稅法第2條之1所稱電子勞務之一為：「其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務」，以及財政部106年4月24日台財稅字第10600549520號令：訂定「跨境電子勞務交易課徵業稅規範」，其中第2條電子勞務定義之第3種情形規定：「其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務，例如經由境外電商營業人之網路平台提供而於實體地點使用之勞務。」雖可填補課稅漏洞，惟在租稅法定原則（租稅法律主義）之下，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之（釋字第622號、第640號、第674號、第692號、第703號、第706號解釋參照），從而，核屬租稅客體之「電子勞務」是否僅為「細節性規定」？是否符合「法律明確授權之命令定之」？是否有擴張法條文義及立法理由之嫌？恐非全然無疑，而難謂妥適。爰建議參照OECD國際加值稅指導方針及日本稅制，將營業稅法第2條之1修正為：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，『經由網際網路或其他電子方式銷售勞務予境內自然人者』，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。」營業稅法第6條第4款修正為：「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，『經由網際網路或其他電子方式銷售勞務予境內自然人』。」方為正本清源之道。

四、討論跨境電商交易課稅，應重在如何能夠課到稅收，如何能夠透過本國稅法擴張在域外之效力，乃為思考之重點。針對境外營業人透過網際網路提供電子勞務予境內消費者時，日本與我國之規定相同，均依循OECD建議，課以境外營業人應辦理（稅籍）登記並申報繳納營業稅（消費稅）之義務，惟如何確保境外營業人自動辦理登記與申報納稅，則面臨難題。查日本之國外業者登記制度（登録国外事業者制度），國外業者必須在日本國內登記，與其交易之國內業者方可申報扣抵進項稅額，或可為我國之參考。因對具規模的境外業者而言，為了擴大電子勞務提供市場，就必須辦理稅籍登記，才有競爭力，使與之交易之境內業者不受進項稅額扣抵限制，故此不失為一經營戰略上之誘因，可促使境外業者自主性辦理登記與申報納稅。

五、近年跨境網購風氣興盛，大量跨境小額貿易係以最終消費者直接向國外電商網購並免稅進口為主，而相同貨物國內零售或網購貨物卻一律應徵營業稅及貨物稅，不但對國內零售業產生不公平競爭，不利國內業者商機，且變相鼓勵國內供應商於國外設點以利將低價貨物免稅銷售國內，對我國經濟成長及就業機會均有負面影響。經查海關多年來致力於各項電子化及無紙化措施，稽徵成本已大幅降低。又現行進口貨物，依照不同物流運送方式，其營業稅乃由快遞業者先行代繳應納營業稅額，快遞業者再向進口貨物收貨人或持有人收取；或由海關核發稅單，連同郵包交由郵局送達並代收稅款。依OECD專責小組所認為，透過中介機構（例如：快遞業者、郵政業者、電子商務平台等等）收取稅款，可提高稅捐稽徵效率，是效果最好的徵收模式。況若要再判斷低價進口貨物是否屬「進口次數頻繁」：是否「同一收件人」、「於半年度內進口郵包物品適用郵包物品進出口通關辦法第七條第一項之免稅規定放行逾六次」，豈非更要增加稽徵成本。爰建議現階段應可取消低價進口貨物免徵營業稅之規定，以利國內零售店面與國外電商平台有公平且相同之競爭基礎，並避免利用進口低價免稅造成稅基流失。建議刪除關稅法第49條第1項第15款及第2項規定，原第1項第16款至第19款移列第15款至18款；第3項移列第2項修正為：「前項第二款至第六款、第九款、第十四款與第十七款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」

六、有關與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之條約或協定之相關規定，我國係於2017年6月14日增訂公布稅捐稽徵法第5條之1及第46條之1，明定國際課稅資訊之交換及未配合提供有關資訊者之處罰規定，作為國內法律依據，相較於日本係以「租稅條約等實施特例法」計13個條文來規範，明顯有所不足，由於租稅協定應在內國法配合規定之事項甚多，建議或可在稅捐稽徵法中專列一章規定之，並就細節性部分授權財政部以法規命令定之。

七、Uber營業稅案之契約與稅務安排方法廣見於跨國企業，OECD與歐盟稱之為「激進稅捐規畫」(Aggressive Tax Planning, ATP)，也就是利用稅制的技術性

或兩個或多個國家稅制間的交相錯置、利用國際租稅體系架構中的差距，人為地將利潤轉移到經濟活動或稅收很少或根本沒有的地方。為了防堵跨國企業「激進稅捐規畫」，OECD透過多邊協議工具引進所謂「主要目的測試原則」(Principal Purpose Test)，若企業組織任何安排或交易或任何與安排或交易有關的人的主要目的之一就是獲取租稅條約提供的稅負優惠，將進而構成租稅協定的濫用 (treaty shopping/abuse)。按我國納稅者權利保護法第7條第3項關於租稅規避行為的構成要件，有「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的」、「濫用法律形式」及「非常規交易」等三者，其中關於濫用法律的認定基準較為抽象、不明確，OECD多邊協議工具中的「主要目的測試原則」為現在國際上通用的概念，相當值得我國實務操作之參考。

八、稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能。至於是否構成稅捐規避，通常涉及納稅人與稽徵機關法律見解之不一致（納保法第7條立法理由參照），因跨境電子商務交易具多樣性，又稅捐規避與違法逃漏稅畢竟有別，在稅捐規避之情形，稽徵機關依實質課稅原則，而予調整稅負，原則上不得另課予逃漏稅捐之處罰，除非稽徵機關能夠證明，納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，「隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者」，始足該當應予裁處漏稅之罰鍰，方符合納保法第7條之立法意旨。

再者，現行法有關加徵「15%的滯納金」一節，似接近日本之「加算稅」制度，然日本避稅行為之處斷，是依未申報、申報不足、逾期未繳納，視情節加徵5%至15%之加算稅，而我國則是統一加徵15%滯納金，在個案上恐有過苛情況；又按釋字第746號解釋意旨，滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。爰建議納保法第7條第3項宜修正為：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟

利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並按應補繳稅款『視情節加徵5%至15%之滯納金』。」原第7項加徵15%滯納金及按日加計利息之規定，併予刪除。

九、針對數位化經濟課稅之議題，我國已於2016年修正營業稅法，明定外國跨境電商透過網路銷售電子勞務年銷售額超過48萬者，自2017年起應落地登記稅籍報繳營業稅；又為明確規範跨境銷售電子勞務之外國營利事業所得稅課稅及報繳規定，財政部107年1月2日台財稅字第10604704390號函核釋外國營利事業或外國機關團體跨境銷售電子勞務予我國境內之個人、營利事業或機關團體而取得報酬時，其所得稅課徵之相關規定，明確規範外國營利事業之我國來源收入認定及合理簡化相關成本費用減除、利潤貢獻程度劃分及報繳所得稅之程序，並已於財政部稅務入口網站建置線上申報系統，期藉此掌握稅源並促使國內、外相同性質業者得以公平競爭。將外國營利事業境內貢獻程度納入稅負計算考量，可遏止稅收流失，與歐盟數位稅改革可謂相互呼應；又美國與歐盟「經濟實質連結條款」與「顯著數位場所」作為課稅之聯繫因素以補充實體常設機構不足之觀點，如同OECD建議針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」(nexus)及「利潤分配」(profit allocation)著手相同，亦值得我國參採。

歐盟數位稅潮流發國內專家學者討論，是否會因為這波改革潮流，再次改革我國對跨境電商課稅模式？支持效仿歐盟改革者認為：Google、Facebook等大企業，其營業額與所扣繳之稅負不成比例，且公司總部登記於國外，實際繳納稅金額無從審視，造成租稅不公平之情事；反對者認為：課稅總體效益會遞減，在全球經貿利益環境中，應吸引投資，而非以稅務改革增加國家收益。事實上，歐盟針對大型跨國公司企業課徵之數位稅尚在研擬審議階段，且未來實施恐會危及美國利益，掀起另一波「數位稅之爭」，況此項稅務定位尚無法明確歸類為消費稅或是所得稅之課徵，重複課稅亦會成為問題，施行後對我國產業整體利益尚無法評估。優勢為收取稅款，充實國庫；但潛在劣勢無法明確衡量，包括美國報復性關稅、大公司將稅負轉嫁於消費者等。本文以為，現階段我國實應在現行法制上進一步推展「顯著數位

場所概念與立法」，以補充實體常設機構（固定營業場所）之不足，優化我國數位稅制；另印度擬推動之國人個資伺服器落地政策，亦值得參採，蓋將國人個資設於我國境內伺服器內，伺服器管理人員與設置處所，作為核心營運活動之常設機構，既處於我國管轄權之內，與個資相關主管機關及稽徵機關執行公權力更有明確的對象與施力點，也提升對國人個資等數位經濟下的新興資源保護程度，不失為一石多鳥之良方。

十、OECD提出全球企業最低稅負制之初，各國無法形成共識，直至2021年美國表態支持後，各國亦轉趨支持並附和，預計最快於2023年實施，鎖定全球營收超過7.5億歐元的企業，稅率定為15%，當跨國企業在單一國家負擔的實質有效稅率低於15%時，跨國企業母國有權就差額對企業課稅，但若該企業母國未實施全球企業最低稅負制，則由子公司所在地國家遞補取得課稅權。OECD積極倡儀全球最低稅負制，主要是為打擊跨國企業游走在各國之間賺取可觀利潤，卻鑽法律漏洞避稅，造成貧富差距惡化的現象，以及終止稅務天堂所帶來的稅務紛爭。按我國所得稅法第3條第2項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……。」乃以「總機構登記所在地」作為法人稅收居民之判斷標準，將難以避免面對納稅義務人借租稅天堂避稅、逃稅或不當取得稅法利益之各種問題，也與OECD主要國家採有效控制（實際控制）所在地原則之發展趨勢不符。實務上，我國已於2016年7月27日修正所得稅法第43條之3及第43條之4，引入「受控外國公司」（CFC）及「實際管理處所」（PEM）認定營利事業居住者，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務，足資證明我國稅制有朝向「有效控制（實際控制）地」標準發展之趨勢。然上開條文之施行日期未定，尚非現行有效條文，導致我國就跨國企業集團之規範及認定並不完整，上揭條文實宜儘速施行，以健全稅制。

又我國自2006年起實施最低稅負制，立法目的在維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，亦即，目

的是為了讓適用租稅減免規定而繳納較低稅負、甚至免稅的企業，至少應負擔一定比例的最低稅負。根據所得基本稅額條例第8條規定，營利事業之基本稅額，為依相關規定計算之基本所得額扣除新50萬元後，按行政院訂定之稅率計算之金額；該稅率最低不得低於12%，最高不得超過15%；其徵收率，由行政院視經濟環境定之，目前稅率定為12%。據財政部統計，我國約有160家跨國企業與259家在臺外商跨國集團共419家，將受全球最低稅負制影響。推動全球最低稅負，目的是為了確保跨國企業繳納應繳的稅額，並終結國家間降稅競賽的歪風，我國自無法置身度外，為避免將來我國跨國企業集團的課稅權拱手讓人（若我國維持12%，而全球最低稅負制15%，差距3%的課稅權，可能就會由其他國家拿走，例如我國跨國企業子公司在越南，則由越南獲得課稅權），營利事業最低稅負制之稅率至少應予以調高至15%。

十一、我國現行扣繳義務人之規定，將導致法定扣繳義務人，對機關、團體、學校及事業之給付所得，不具管領力，有違憲法上恣意禁止及比例原則。依所得稅法第7條第5項規定：「本法所稱扣繳義務人，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。」是稅法上扣繳義務人，基於所得源泉扣繳之基本設計，應以私法上具有給付所得義務之債務人為扣繳義務人。所得稅法第89條以責應扣繳單位主管、負責人、破產管理人或執行業務者為扣繳義務人之規定，已偏離了扣繳義務人之規範意旨，錯誤的以內部的某自然人作為扣繳義務人，實有未當。不論型態為機關、學校或團體等，應修正一律以「所得給付者」，也就是負有給付義務之人，作為扣繳義務人，始有其合理正當性。建議修正所得稅法第89條第1項為：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：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；合作社分配予非中華民國境內居住之社員之盈餘；其他法人分配予非中華民國境內居住之出資者之盈餘；獨資、合夥組織之營利事業分配或應分配予非中華民國境內居住之獨資資本主或合夥組織合夥人之盈餘，其扣繳義務人為『所得給付者』；納稅義務人為非中華民國境內居住之個人股東、總機構在中華民國境外之營利事業股東、非中華民國境內居住之社員

、出資者、合夥組織合夥人或獨資資本主。二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、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、結構型商品交易之所得，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，其扣繳義務人為『所得給付者』；納稅義務人為取得所得者。三、依前條第1項第3款規定之營利事業所得稅扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為總機構在中華民國境外之營利事業。四、國外影片事業所得稅款扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為國外影片事業。」

十二、建議財政部積極輔導境外電商自動落地課稅或修法強制落地：國內業者購買Facebook廣告有巨量、頻繁但小額之特徵，皆須逐筆辦理扣繳、代繳，大幅增加扣繳的行政成本。Facebook廣告費扣繳爭議之癥結點，實則在於「Facebook缺乏國內營利事業的身分」，在此事實前提不變之情況下，Facebook對境內業者銷售廣告勞務之營業稅與所得稅，其行政手續與實際稅負，依舊全部轉嫁給境內業者；至於境內之自然人消費者因無扣繳義務，等同免所得稅。由於我國電商的實力在國際上仍有舉足輕重的地位，不少電商1年的Facebook廣告預算有上千萬，故而，建議財政部宜與Facebook及其他大型電商談判，先行輔導要求其盡快自動落地辦理營利事業登記，亦可提案修法境內年銷售額大於一定金額門檻（例如1億元）的跨境電商，必須強制落地，以使國內業者得免繁瑣扣繳作業，同時也正常取得發票扣抵。

第二節 立法建議

相關建議修正條文對照表如下：

加值型及非加值型營業稅法建議修正條文對照表

現行條文	本報告建議條文	說明
第二條之一 外國之事業、機關、團體、組	第二條之一 外國之事業、機關、團體、組	有關「電子勞務」一詞，參照立法說明，係將

<p>織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。</p>	<p>織在中華民國境內無固定營業場所，<u>經由網際網路或其他電子方式銷售勞務</u>予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。</p>	<p>其定義為「一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務」且「利用網路或其他電子方式提供」，依其字面解釋，似僅指純粹經由網際網路或其他電子方式享受之數位型態服務。換言之，單純就法條文字及立法理由來看，似未包括透過網際網路交易需要實體（physically performed）、現場提供（on-the-spot supplies）之勞務。然而，營業稅法施行細則第四條之一第三款謂本條所稱電子勞務之一為：「其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務」，以及財政部一〇六年四月二十四日台財稅字第一〇六〇〇五四九五二〇號令：訂定「跨境電子勞務交易課徵業稅規範」，其中第二條電子勞務定義之第三種情形規定：「其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務，例如經由境外電商營業人之網路平台提供而於實體地點使用之勞務。」雖可填補課稅漏洞，惟在租稅法定原則（租稅法律主義）之下，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之（釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號）</p>
---	---	---

		、第六九二號、第七〇三號、第七〇六號解釋參照)，從而，核屬租稅客體之「電子勞務」是否僅為「細節性規定」？是否符合「法律明確授權之命令定之」？是否有擴張法條文義及立法理由之嫌？恐非全然無疑，而難謂妥適。爰建議參照OECD國際加值稅指導方針及日本稅制修正之。
<p>第六條 有下列情形之一者，為營業人：</p> <p>一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。</p> <p>二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務。</p> <p>三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。</p> <p>四、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人。</p>	<p>第六條 有下列情形之一者，為營業人：</p> <p>一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。</p> <p>二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務。</p> <p>三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。</p> <p>四、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，<u>經由網際網路或其他電子方式銷售勞務</u>予境內自然人。</p>	同第二條之一修正說明。

所得稅法建議修正條文對照表

現行條文	本報告建議條文	說明
------	---------	----

<p>第十條 本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。</p> <p>本法稱營業代理人係指合於左列任一條件之代理人：</p> <p>一、除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。</p> <p>二、經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。</p> <p>三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。</p>	<p>第十條 本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場、<u>建築工程場所及顯著數位場所</u>。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。</p> <p><u>前項顯著數位場所之標準，由財政部定之。</u></p> <p>本法稱營業代理人係指合於左列任一條件之代理人：</p> <p>一、除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。</p> <p>二、經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。</p> <p>三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。</p> <p><u>四、在簽定契約的過程中扮演重大腳色且該契約嗣後並沒有有實質內容的修改。</u></p>	<p>一、「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，乃是作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準。有關「固定營業場所」之定義，現行稅法基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在；然在電子商務時代下，傳統（現行）「實體組織」之定義顯有不足，是否要接受「數位常設機構」之觀念，實宜立法明定。爰建議可引入BEPS行動計畫一有關常設機構認定原則、BEPS行動計畫七「避免人為規避常設機構」之建議，修正我國固定營業場所與營業代理人之定義及範圍，以完善我國數位經濟下之課稅權。</p> <p>二、修正第一項，將企業進行符合「顯著數位場所（顯著經濟上存在）」之地點認定為企業之固定營業場所。</p> <p>三、增訂第二項，有關顯著數位場所之標準，參酌BEPS行動計畫一對於「顯著經濟上存在」（顯著數位場所）及虛擬</p>
--	--	--

		<p>常設機構之判定方式，由財政部參酌企業在我國之銷售額（Revenue-based factor）、我國數位化程度（Digital factors）及使用人數（User-based factors）定之，以補強傳統（現行）「實體組織」定義之不足。</p> <p>四、增訂第三項第四款，有許多跨國企業實質上是透過營業代理人尋找締約的機會並簽定契約，但在雙方要約與承諾幾乎達成一致時，營業代理人即以不具對外代理權名義，隱藏於幕後，藉以規避常設機構之認定，爰建議參二〇一七年OECD租稅協定範本第五條規定，增訂第三項第四款，代理人只要在簽定契約的過程中扮演重大腳色且該契約嗣後並不會有實質內容的修改，亦符合營業代理人之定義，在所得來源國成立常設機構，以完善我國數位經濟下之課稅權。</p>
第八十九條 前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：	第八十九條 前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：	我國現行扣繳義務人之規定，將導致法定扣繳義務人，對機關、團體、學校及事業之給付所

<p>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；合作社分配予非中華民國境內居住之社員之盈餘；其他法人分配予非中華民國境內居住之出資者之盈餘；獨資、合夥組織之營利事業分配或應分配予非中華民國境內居住之獨資資本主或合夥組織合夥人之盈餘，其扣繳義務人為公司、合作社、其他法人、獨資組織或合夥組織負責人；納稅義務人為非中華民國境內居住之個人股東、總機構在中華民國境外之營利事業股東、非中華民國境內居住之社員、出資者、合夥組織合夥人或獨資資本主。</p> <p>二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險</p>	<p>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；合作社分配予非中華民國境內居住之社員之盈餘；其他法人分配予非中華民國境內居住之出資者之盈餘；獨資、合夥組織之營利事業分配或應分配予非中華民國境內居住之獨資資本主或合夥組織合夥人之盈餘，其扣繳義務人為<u>所得給付者</u>；納稅義務人為非中華民國境內居住之個人股東、總機構在中華民國境外之營利事業股東、非中華民國境內居住之社員、出資者、合夥組織合夥人或獨資資本主。</p> <p>二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、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</p>	<p>得，不具管領力，有違憲法上恣意禁止及比例原則。依本法第七條第五項規定：「本法所稱扣繳義務人，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。」是稅法上扣繳義務人，基於所得源泉扣繳之基本設計，應以私法上具有給付所得義務之債務人為扣繳義務人。本條以責應扣繳單位主管、負責人、破產管理人或執行業務者為扣繳義務人之規定，已偏離了扣繳義務人之規範意旨，錯誤的以內部的某自然人作為扣繳義務人，實有未當。不論型態為機關、學校或團體等，應修正一律以「所得給付者」，也就是負有給付義務之人，作為扣繳義務人，始有其合理正當性，爰建議修正第一項第一款及第二款相關規定。</p>
---	---	--

<p>給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，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，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。</p> <p>三、依前條第一項第三款規定之營利事業所得稅扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為總機構在中華民國境外之營利事業。</p> <p>四、國外影片事業所得稅款扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為國外影片事業。</p> <p>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。</p> <p>機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者每年所</p>	<p>、結構型商品交易之所得，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，其扣繳義務人為<u>所得給付者</u>；納稅義務人為取得所得者。</p> <p>三、依前條第一項第三款規定之營利事業所得稅扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為總機構在中華民國境外之營利事業。</p> <p>四、國外影片事業所得稅款扣繳義務人，為營業代理人或給付人；納稅義務人為國外影片事業。</p> <p>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。</p> <p>機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者每年所給付依前條規定應扣繳稅款之所得，及第十四條第一項第十類之其他所得，因未達起扣點，或因不屬本法規定之扣繳範圍，而未經扣繳稅款者，</p>	
--	---	--

<p>給付依前條規定應扣繳稅款之所得，及第十四條第一項第十類之其他所得，因未達起扣點，或因不屬本法規定之扣繳範圍，而未經扣繳稅款者，應於每年一月底前，將受領人姓名、住址、國民身分證統一編號及全年給付金額等，依規定格式，列單申報主管稽徵機關；並應於二月十日前，將免扣繳憑單填發納稅義務人。每年一月遇連續三日以上國定假日者，免扣繳憑單申報期間延長至二月五日止，免扣繳憑單填發期間延長至二月十五日止。</p>	<p>應於每年一月底前，將受領人姓名、住址、國民身分證統一編號及全年給付金額等，依規定格式，列單申報主管稽徵機關；並應於二月十日前，將免扣繳憑單填發納稅義務人。每年一月遇連續三日以上國定假日者，免扣繳憑單申報期間延長至二月五日止，免扣繳憑單填發期間延長至二月十五日止。</p>	
---	--	--

關稅法建議修正條文對照表

現行條文	本報告建議條文	說明
<p>第四十九條 下列各款進口貨物，免稅：</p> <p>一、總統、副總統應用物品。</p> <p>二、駐在中華民國之各國使領館外交官、領事官與其他享有外交待遇之機關及人員，進口之公用或自用物品。但以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。</p>	<p>第四十九條 下列各款進口貨物，免稅：</p> <p>一、總統、副總統應用物品。</p> <p>二、駐在中華民國之各國使領館外交官、領事官與其他享有外交待遇之機關及人員，進口之公用或自用物品。但以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。</p>	<p>一、近年跨境網購風氣興盛，大量跨境小額貿易係以最終消費者直接向國外電商網購並免稅進口為主，而相同貨物國內零售或網購貨物卻一律應徵營業稅及貨物稅，不但對國內零售業產生不公平競爭，不利國內業者商機，且變相鼓勵國內供應商於國外設點以利</p>

<p>三、外交機關進口之外交郵袋、政府派駐國外機構人員任滿調回攜帶自用物品。</p> <p>四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。</p> <p>五、辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。</p> <p>六、公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。</p> <p>七、外國政府或機關、團體贈送之勳章、徽章及其類似之獎品。</p> <p>八、公私文件及其類似物品。</p> <p>九、廣告品及貨樣，無商業價值或其價值在限額以下者。</p> <p>十、中華民國漁船在海外捕獲之水產品；或經政府核准由中華民國人民前往國外投資</p>	<p>三、外交機關進口之外交郵袋、政府派駐國外機構人員任滿調回攜帶自用物品。</p> <p>四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。</p> <p>五、辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。</p> <p>六、公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材。但以成品為限。</p> <p>七、外國政府或機關、團體贈送之勳章、徽章及其類似之獎品。</p> <p>八、公私文件及其類似物品。</p> <p>九、廣告品及貨樣，無商業價值或其價值在限額以下者。</p> <p>十、中華民國漁船在海外捕獲之水產品；或經政府核准由中華民國人民前往國外投資</p>	<p>將低價貨物免稅銷售國內，對我國經濟成長及就業機會均有負面影響。經查海關多年來致力於各項電子化及無紙化措施，稽徵成本已大幅降低。又現行進口貨物，依照不同物流運送方式，其營業稅乃由快遞業者先行代繳應納營業稅額，快遞業者再向進口貨物收貨人或持有人收取；或由海關核發稅單，連同郵包交由郵局送達並代收稅款。依OECD專責小組所認為，透過中介機構（例如：快遞業者、郵政業者、電子商務平台等等）收取稅款，可提高稅捐稽徵效率，是效果最好的徵收模式。況若要再判斷低價進口貨物是否屬「進口次數頻繁」：是否「同一收件人」、「於半年度內進口郵包物品適用郵包物品進出口通關辦法第七條第一項之免稅規定放行逾六次」，豈非更要增加稽徵成本。爰建議現階段應可取消低價進口貨物免徵營業稅之規定，以利國內零售店面與國外</p>
---	---	---

<p>國外公司，以其所屬原為中華民國漁船在海外捕獲之水產品運回數量合於財政部規定者。</p> <p>十一、經撈獲之沈沒船舶、航空器及其器材。</p> <p>十二、經營貿易屆滿二年之中華民國船舶，因逾齡或其他原因，核准解體者。但不屬船身固定設備之各種船用物品、工具、備用之外貨、存煤、存油等，不包括在內。</p> <p>十三、經營國際貿易之船舶、航空器或其他運輸工具專用之燃料、物料。但外國籍者，以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。</p> <p>十四、旅客攜帶之自用行李、物品。</p> <p>十五、<u>進口之郵包物品數量零星在限額以下者。</u></p> <p>十六、政府機關自行進口或受贈防疫用之藥品或醫療器材。</p> <p>十七、政府機關為緊急救難自行進</p>	<p>國外公司，以其所屬原為中華民國漁船在海外捕獲之水產品運回數量合於財政部規定者。</p> <p>十一、經撈獲之沈沒船舶、航空器及其器材。</p> <p>十二、經營貿易屆滿二年之中華民國船舶，因逾齡或其他原因，核准解體者。但不屬船身固定設備之各種船用物品、工具、備用之外貨、存煤、存油等，不包括在內。</p> <p>十三、經營國際貿易之船舶、航空器或其他運輸工具專用之燃料、物料。但外國籍者，以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。</p> <p>十四、旅客攜帶之自用行李、物品。</p> <p>十五、政府機關自行進口或受贈防疫用之藥品或醫療器材。</p> <p>十六、政府機關為緊急救難自行進口或受贈之器材與物品及外國救難隊人員</p>	<p>電商平台有公平且相同之競爭基礎，並避免利用進口低價免稅造成稅基流失。</p> <p>二、查營業稅法第九條第二款規定，關稅法第四十九條規定之貨物免徵營業稅。但因轉讓或變更用途依照同法第五十五條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。爰建議刪除第一項第十五款及第二項規定，原第一項第十六款至第十九款移列第十五款至十八款；第三項移列第二項修正為：「前項第二款至第六款、第九款、第十四款與第十七款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」</p>
---	---	---

<p>口或受贈之器材與物品及外國救難隊人員為緊急救難攜帶進口之裝備、器材、救難動物與用品。</p> <p>十八、中華民國籍船員在國內設有戶籍者，自國外回航或調岸攜帶之自用行李物品。</p> <p>十九、政府機關為舉辦國際體育比賽自行進口或受贈之比賽用必需體育器材或用品。</p> <p><u>前項貨物以外之進口貨物，其同批完稅價格合併計算在財政部公告之限額以下者，免稅。但進口次數頻繁或經財政部公告之特定貨物，不適用之。</u></p> <p>第一項第二款至第六款、第九款、第十四款、<u>第十五款</u>與第十八款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法、<u>前項但書進口次數頻繁之認定</u>，由財政部定之。</p>	<p>為緊急救難攜帶進口之裝備、器材、救難動物與用品。</p> <p><u>十七</u>、中華民國籍船員在國內設有戶籍者，自國外回航或調岸攜帶之自用行李物品。</p> <p><u>十八</u>、政府機關為舉辦國際體育比賽自行進口或受贈之比賽用必需體育器材或用品。</p> <p><u>前項</u>第二款至第六款、第九款、第十四款與<u>第十七款</u>所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵行事項之辦法由財政部定之。</p>	
---	---	--

納稅者權利保護法建議修正條文對照表

現行條文	本報告建議條文	說明
------	---------	----

<p>第七條 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。</p> <p>稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。</p> <p>納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。</p> <p>前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。</p> <p>納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。</p> <p>稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以</p>	<p>第七條 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。</p> <p>稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。</p> <p>納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並<u>按應補繳稅款視情節加徵百分之五至百分之十五之滯納金</u>。</p> <p>前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。</p> <p>納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。</p> <p>稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按</p>	<p>一、稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能。至於是否構成稅捐規避，通常涉及納稅人與稽徵機關法律見解之不一致，因跨境電子商務交易具多樣性，又稅捐規避與違法逃漏稅畢竟有別，在稅捐規避之情形，稽徵機關依實質課稅原則，而予調整稅負，原則上不得另課予逃漏稅捐之處罰，除非稽徵機關能夠證明，納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，「隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者」，始足該當應予裁處漏稅之罰鍰，方符合本條之立法意旨。</p> <p>二、有關加徵「百分之十五的滯納金」一節，似接近日本之「加算稅」制度，然日本避稅行為之</p>
--	--	--

<p>調整。</p> <p><u>第三項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。</u></p> <p>第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。</p> <p>納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。</p> <p>本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。</p>	<p>交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。</p> <p>第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。</p> <p>納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。</p> <p>本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。</p>	<p>處斷，是依未申報、申報不足、逾期未繳納，視情節加徵百分之五至百分之十五之加算稅，而我國則是統一加徵百分之十五滯納金，在個案上恐有過苛情況；又按釋字第七四六號解釋意旨，滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。爰建修正第三項末句為：「並按應補繳稅款視情節加徵百分之五至百分之十五之滯納金。」</p> <p>三、第七項加徵百分之十五滯納金及按日加計利息之規定，併予刪除。原第八項至第十項一列第七項至第九項。</p>
---	---	--

參考文獻

一、中文文獻

(一) 專書

柯格鐘，稅改專欄論文集，元照，2014 年 3 月。

陳清秀，稅法各論（上），元照，2 版 1 刷，2016 年 3 月。

陳清秀，國際稅法，元照，4 版 1 刷，2019 年 9 月。

陳清秀，稅法總論，元照，11 版，2019 年 9 月。

陳敏譯，德國租稅通則，司法院，1 版 2 刷，2014 年 8 月。

張進德，國際稅法—兼述洗錢防制法與避稅關係，元照，2018 年 2 月。

黃茂榮，稅法各論，植根，增訂 2 版，2007 年 11 月。

黃茂榮，稅法總論（第三冊），植根，2 版，2008 年 2 月。

黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂 3 版），植根，2012 年 3 月。

黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊增訂 3 版），植根，2015 年 12 月。

黃源浩，國際稅法講義，自版，2017 年。

廖益新，國際稅法學，北京大學，2001 年 6 月。

劉劍文，國際稅法學，北京大學，2 版，2008 年 8 月。

葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，3 版，2009 年 2 月。

葛克昌，避稅案件與行政法院判決，三民，2010 年 4 月。

葛克昌、賈紹華、吳德豐，實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月。

顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，自版，3 版，2010 年 8 月。

(二) 期刊文獻

王齡懋，馬來西亞內地稅務局與經濟合作暨發展組織聯合舉辦「BEPS 及租稅協

定相關議題」研討會報告，2015 年 6 月 2 日。

王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧，行動商務課徵營業稅之探析-以 APP 為例，財政部 2014 自行研究報告，2014 年 12 月。

王金鳳、何曜琛，淺談美國聯邦最高法院銷售稅判決對跨境電商課稅規範之影響，財稅研究，第 48 卷第 6 期，2019 年 11 月，頁 66-89。

谷口勢津夫著，蔡孟彥譯，日本稅基侵蝕與利潤移轉（BEPS）對策基本內容，財稅研究，第 45 卷第 4 期，2016 年 7 月，頁 37-46。

吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，月旦會計實務研究，第 19 期，2019 年 7 月，頁 28-37。

吳嘉勳、黃文和，由 Uber 談跨境電商之課稅，稅務旬刊，第 2366 期，2017 年 6 月 20 日，頁 23-26。

吳俊志，跨境電商的常設機構（PE, Permanent Establishment）認定—以最高行政法院 108 年判字第 40 號判決為例，財稅法令半月刊，第 42 卷第 10 期，2019 年 5 月，頁 30-33。

李青霖，境外電商課稅新制，稅務旬刊，第 2364 期，2017 年 5 月 31 日，頁 23-26。

林宜賢，跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議，財稅研究，第 43 卷第 1 期，2014 年 1 月，頁 120-137。

林陣蒼，跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷—最高行政法院 108 年度第 40 號判決評析，月旦會計實務研究，第 23 期，2019 年 11 月，頁 78-84。

林燕婕，數位稅初探—由歐盟新制談數位化經濟各國稅制改革，科技法律透析，第 31 卷第 12 期，2019 年 12 月，頁 56-71。

林冠宇，簡評歐洲法院認定 Uber 商業模式為運輸服務之判決，科技法律透析，第 30 卷第 2 期，2018 年 2 月，頁 21-25。

周霽翎，專訪財政部賦稅署長李慶華 臺版數位稅先行 2020 年全面落實，會計研究月刊，2020 年 5 月，第 414 期，頁 69-72。

周霽翎採訪報導，檔不住的數位稅，會計研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 64-68。

封昌宏，學校違反所得稅法的扣繳義務該罰誰——評司法院大法官釋字第 673 號解釋，東吳法律學報，第 23 卷 3 期，2012 年 1 月，頁 125-149。

柯格鐘，現行扣繳制度不違憲？——簡評釋字第 673 號解釋，月旦裁判時報，第 3 期，2010 年 6 月，頁 5-13。

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，月旦裁判時報，第 46 期，2016 年 4 月，頁 5-13。

柯格鐘，國際租稅之原理原則及實際計算，月旦法學雜誌，第 268 期，2017 年 9 月，頁 110-134。

柯格鐘、葉子寧，就源扣繳稅款之溢繳返還——評最高行政法院 104 年度判字第 292 號判決，月旦會計實務研究，第 12 期，2018 年 12 月，頁 104-114。

施奕，由 Uber 案看「互聯網+」背景下涉稅司法之導向——兼論租稅規避、租稅逃漏與誠實義務，月旦財經法雜誌，第 44 期，2019 年 5 月，頁 29-65。

財政部北區國稅局 BEPS 行動計畫 1 專案報告，2015 年 12 月 31 日。

梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（上），財稅法令半月刊，第 42 卷第 9 期，2019 年 5 月，頁 20-39。

梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（下），財稅法令半月刊，第 42 卷第 11 期，2019 年 6 月，頁 36-59。

陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 6 月，頁 45-71。

陳清秀，國際間電子商務交易之課稅，植根雜誌，第 31 卷第 1 期，2015 年 1 月

，頁 17-40。

陳清秀，扣繳義務人合憲性探討—評析釋字第 673 號解釋，稅務旬刊，第 2294 期，2015 年 6 月 20 日，頁 10-16。

陳清秀，跨境電子商務交易：有關低價（小額）進口貨物之課稅問題（上），植根雜誌，第 34 卷第 7 期，2018 年 7 月，頁 267-280。

陳清秀，跨境電子商務交易：有關低價（小額）進口貨物之課稅問題（下），植根雜誌，第 34 卷第 8 期，2018 年 8 月，頁 294-310。

陳衍任，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響，臺大法學論叢，第 48 卷第 1 期，2019 年 3 月，頁 263-327。

陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢—BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（上），稅務旬刊，第 2335 期，2016 年 8 月 10 日，頁 29-33。

陳俊仁，優步 Uber 通訊叫車服務業興起對汽車保險法制之衝擊與因應—從美國加州新增訂運輸網路公司保險法規觀察，全國律師，第 19 卷第 8 期，2015 年 8 月，頁 6-17。

范文清，扣繳所得稅的扣繳義務人／北高行 101 訴 964 判決，台灣法學雜誌，第 249 期，2014 年 6 月 1 日，頁 201-206。

范文清，薪資扣繳所得稅之扣繳義務人及其責任之研究，東海大學法學研究，第 47 期，2015 年 12 月，頁 1-74。

程明修，公路法上汽車運輸業之裁罰爭議—以 Uber App 平台媒介資訊營運載客事件為中心，台灣法學雜誌，第 338 期，2018 年 2 月 28 日，頁 49-56。

黃士洲，我國如何面對 BEPS 最終報告建議—以跨境電商稅務挑戰為主，財稅研究，第 45 卷第 4 期，2016 年 7 月，頁 16-36。

黃士洲，避稅安排與滯納金—納保法第 7 條規範疑義與釐清，稅務旬刊，第 2367

期，2017 年 6 月 30 日，頁 11-16。

黃士洲，避稅行為原則不罰，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年 10 月 10 日，頁 25-27。

黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，月旦法學雜誌，第 273 期，2018 年 2 月，頁 143-160。

黃士洲，澳洲電子商務稅制與發展現況，會計研究月刊，第 400 期，2019 年 3 月，頁 36-41。

黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，會計研究月刊，第 403 期，2019 年 6 月，頁 96-101。

黃士洲，數位服務稅的國際概況－英國、印度與美國，會計研究月刊，第 404 期，2019 年 7 月，頁 48-53。

黃士洲，從 Uber 營稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅，月旦財稅實務釋評，第 1 期，2020 年 1 月，頁 41-48。

黃士洲，從 Uber 營稅案看跨境電商的風險與未來趨勢－利潤移轉、帳務憑證、清償與資訊安全風險，月旦財稅實務釋評，第 2 期，2020 年 2 月，頁 16-24。

黃士洲，世界重新上線前臺灣數位稅政策布局契機，會計研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 74-81。

黃士洲，全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢－國際與臺商觀點，會計研究月刊，第 430 期，2021 年 9 月，頁 46-53。

黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究，第 35 卷第 5 期，2003 年 9 月，頁 135-151。

黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」－比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 151。

- 黃源浩，歐洲增值稅之形成及發展－以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，第 118 期，2005 年 3 月，頁 90-106。
- 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月，頁 91-115。
- 黃源浩，論納稅義務人國際租稅條約之濫用，輔仁法學，第 41 期，2011 年 6 月，頁 269-321。
- 黃源浩，論國際稅法中的居民稅收管轄權，東海大學法學研究，第 46 期，2015 年 8 月，頁 61-113。
- 曾博昇，OECD 稅基侵蝕及利潤移轉規定 2.0 提案及解析－重寫國際利潤分配規則，月旦財稅實務釋評，第 5 期，2000 年 5 月，頁 55-60。
- 莊弘仔，跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（上），植根雜誌，第 34 卷第 5 期，2018 年 5 月，頁 161-184。
- 莊弘仔，跨境電子商務交易營業稅課徵之研究（下），植根雜誌，第 34 卷第 6 期，2018 年 6 月，頁 201-215。
- 莊弘仔，論所得稅之扣繳義務人及其處罰，東吳法研論集，2020 年 6 月，頁。
- 莊美雪、陳清秀，跨境電子商務課徵營業稅問題之研究，財稅研究，第 48 卷第 6 期，2019 年 11 月，頁 47-65。
- 楊淑卿，從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度，財稅法令半月刊，第 41 卷第 6 期，2018 年 3 月，頁 32-38。
- 黎家興，歐盟數位稅包裹修正草案之介紹，月旦會計實務研究，第 9 期，2018 年 9 月，頁 123-130。
- 葛克昌，扣繳義務人及其處罰之違憲審查－釋字第 673 號解釋，台灣法學雜誌，第 155 期，2010 年 7 月，頁 165-169。
- 葛克昌，負稅捐徵收義務之私人－扣繳義務人之憲法意義，月旦法學教室，第 94 期，2010 年 7 月，頁 55-64。

葛克昌主持，跨境電子商務貨物通關制度暨其稅制研究分析，財政部 2017 年度委託研究計劃，2018 年 10 月。

葛克昌，國際租稅與納稅者權利保護，財稅研究，第 50 卷第 2 期，2021 年 3 月，頁 90-101。

鄭景文，日本電子商務交易課稅制度研析，財稅研究，第 46 卷第 4 期，2017 年 7 月，頁 1-19。

鄭桂蕙，跨境電子勞務稅務稽徵之挑戰，財稅研究，第 46 卷第 6 期，2017 年 11 月，頁 32-40。

蔡碧珍、林于斐、呂繼宗、蘇靜娟，EPS 行動計畫 1 解決數位經濟時代之租稅挑戰，會計研究月刊，第 355 期，2015 年 6 月，頁 72-77。

蔡芳瑜，國際稅法下常設機構遇上數位經濟的挑戰，植根雜誌，第 34 卷第 11 期，2018 年 11 月，頁 426-440。

蔡幸儒，再見，臉書的 20%扣繳稅率，月旦會計實務研究，第 10 期，2018 年 10 月，頁 106-113。

謝如蘭、魏馬哲，境外數位服務電商營業稅課稅問題，植根雜誌，第 35 卷第 3 期，2019 年 3 月，頁 105-120。

Martin Joseph Kreienbaum 著，黃士洲譯，BEPS 現況與未來－結論建議、政策衝擊與執行步驟（BEPS and Beyond—Results, Impact and Further Steps），財稅研究，第 45 卷第 4 期，2016 年 7 月，頁 1-15。

（三）學位論文

吳京翰，跨境電商所得稅制度之研究，臺灣大學碩士論文，2019 年 7 月。

杜宗璉，跨境電子商務貨物課稅問題之研究 -以低價免稅制度為中心，東吳大學碩士論文，2019 年 7 月。

呂靜慧，論跨國電子商務交易之課稅問題－以健全所得稅及營業稅稅制為中心，東吳大學法律學系碩士在職專班碩士論文，2015 年 7 月。

李慧均，論跨境電子商務涉及之勞務交易與營業稅——以 Uber 案為例，輔仁大學法律研究所碩士論文，2019 年 6 月。

莊美雪，跨境電子商務課徵營業稅問題之研究，東吳大學碩士論文，2019 年 7 月。

楊宥薰，跨境電商稅務爭議之探討，政治大學碩士論文，2017 年 7 月。

蔡華偉，論 Uber 之勞雇關係與立法政策，國立中央大學產業經濟研究所碩士論文，2016 年 6 月，頁 11-12。

鍾聖音，臺灣網路拍賣課稅可行性分析，銘傳大學經濟學系研究所在職專班碩士論文，2005 年 7 月。

（四）政府資料

立法院公報，第 74 卷第 81 期，頁 41-42。

立法院議案關係文書，院總第 271 號，政府提案第 15786 號。

財政部 94 年 5 月 5 台財稅字第 09404532300 號日令：「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」。

財政部 106 年 4 月 24 日台財稅字第 10600549520 號令：「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」。

財政部 106 年 9 月 7 日台財關字第 1061018778 號公告：「關稅法第四十九條第二項免稅限額」。

財政部 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號令：「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」。

財政部 107 年 1 月 31 日台財法字第 10613956890 號訴願決定書（案號：第 10601576 號）。

臺北高等行政法院 105 年訴字第 1159 號、第 1772 號、第 1802 號、第 1825 號判決。

臺北高等行政法院 106 年度訴字第 848 號行政判決。

臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決。

最高行政法院 105 年度判字第 235 號判決。

最高行政法院 106 年度判字第 749 號判決。

最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決。

最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決。

（五）網路資源

大紀元，針對科技巨頭 加拿大擬 2022 年開徵數位稅，2020/12/2，
<https://www.epochtimes.com/b5/20/12/1/n12587841.htm>，最後瀏覽日期：
2020/12/20。

中華民國電子商務年鑑 Taiwan Ecommerce YearBook，2013 年-電子商務的定義，
<http://eccommerceenvironment.blogspot.tw/>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

中央社，包裹高價低報去年近 14 萬件 海關金流專案小組強查，2019/11/12，
<https://www.msn.com/zh-tw/money/topstories/%E5%8C%85%E8%A3%B9%E9%AB%98%E5%83%B9%E4%BD%8E%E5%A0%B1%E5%8E%BB%E5%B9%B4%E8%BF%9114%E8%90%AC%E4%BB%B6-%E6%B5%B7%E9%97%9C%E9%87%91%E6%B5%81%E5%B0%88%E6%A1%88%E5%B0%8F%E7%B5%84%E5%BC%B7%E6%9F%A5/ar-BBWDWJ8>，最後瀏覽日：2020/09/10。

中央社，Agoda 沒開統一發票 遭補稅罰款逾 2 千萬，2015/10/15，
<https://www.cna.com.tw/news/firstnews/201510150314.aspx>，最後瀏覽日期：2020/12/28。

中央社，14 家跨境電商未辦稅籍登記，國稅局研議開罰，科技新報，2018/11/01，
<https://technews.tw/2018/11/01/14-cross-border-e-commerce-companies-dont-pay-tax/>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

中時新聞網，露天拍賣：C2B 正崛起，
<https://tw.news.yahoo.com/%E9%9C%B2%E5%A4%A9%E6%8B%8D%E8%B3%A3-c2b%E6%AD%A3%E5%B4%9B%E8%B5%B7-220138090--finance.html>，最後瀏覽日期：2021/10/28。

世界日報，天堂密件 曝光英女王海外金庫，2017/11/06，
<https://www.worldjournal.com>

nal.com/5264816/article-%E5%A4%A9%E5%A0%82%E5%AF%86%E4%BB%B6-%E6%9B%9D%E5%85%89%E8%8B%B1%E5%A5%B3%E7%8E%8B%E6%B5%B7%E5%A4%96%E9%87%91%E5%BA%AB/，最後瀏覽日期：2018/05/24。

永安稅務剖析，歐盟執委會公布「數位商業活動課稅新模式」議案，第 2018014 期，2018/04/26，[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-its-tax-alert-20180426/\\$FILE/ey-its-tax-alert-20180426.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-its-tax-alert-20180426/$FILE/ey-its-tax-alert-20180426.pdf)，最後瀏覽日期：2020/09/10。

吳佳蓉，配合繳足稅款 Uber 新模式不再欠稅，自由時報，2017/08/08，<http://news.ltn.com.tw/news/business/breakingnews/2157029>，最後瀏覽日期：2018/05/03。

姜慧霖、鄭麗真，經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦「增值稅（VAT/GST）國際課稅準則」研討報告，2016/03/07，<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/PageSystem/reportFileDownload/C10404510/001>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

財政部稅務入口網，電子商務簡介，2016/08/30，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/675/6817430380880522488>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

財政部稅務入口網，網路交易課稅專區，網路購買國外貨物應注意事項，2018/01/10，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/689/8502715194394663634>，最後瀏覽日：2020/09/10。

財政部稅務入口網，網路交易課徵營業稅 Q&A，2018/01/11，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/679/5107390151415478714>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

財政部稅務入口網，稅務新聞，個人於網路銷售貨物或勞務，如銷售額達起徵點者，應辦理稅籍登記，以免補稅處罰，2018/02/27，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/444/7690398832844720885>，最後瀏覽日期：2018/03/22。

財政部稅務入口網，境外電商課稅專區，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/VIEW/1058>，最後瀏覽日期：2021/04/20。

財政部，所得稅協定問答集，2020/07/08，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/191?cntId=1018>，最後瀏覽日：2020/11/25。

財政部，訂定發布「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」，2019/11/14，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=dot77053>，最後瀏覽日期：2021/04/20。

財政部關務署，新聞稿，預告「進口次數頻繁認定原則」及「調降低價免稅門檻方案」背景說明，2017/03/22，https://web.customs.gov.tw/News_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B，最後瀏覽日期：2020/05/11。

財關稅[2016]18 号 財政部 海關總署 國家稅務總局關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知，2016/03/25，<https://www.shui5.cn/article/d8/86665.html>，最後瀏覽日期：2020/10/08。

陳昱婷譯，巴拿馬文件案風暴核心事務所宣布停業，中央社，2018/03/15，<http://www.cna.com.tw/news/aopl/201803150048-1.aspx>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

陳熙暖，跨國公司紛至沓來荷蘭成避稅天堂，大紀元，2013/01/28，<http://www.epochtimes.com/b5/13/1/28/n3787197.htm>，最後瀏覽日期：2018/4/27。

集客 iba，B2B B2C B2B2C 差異 用實例帶你瞭解電商經營模式，<https://inboundmarketing.com.tw/e-commerce/b2b-b2c-b2b2c%E5%B7%AE%E7%95%B0.html>，最後瀏覽日期：2020/11/10。

彭煒琳，Uber 進軍上海取名優步支付寶助陣，中時電子報，2014/02/13，<http://www.chinatimes.com/realtimenews/20140213005725-260409>，最後瀏覽日期：2018/3/12。

勤業眾信新聞稿，全球企業最低稅負制 美國提出至少 15%，2021/05/26，<https://www.kpmg.com/ta/tw/zh/pressroom>

/www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/pr210526-globe-minimum-tax.html
，最後瀏覽日期：2021/12/30。

跨境電商全球概況（上），2016/07/13，<https://info.taiwantrade.com/biznews/跨境電商全球概況-上-1101939.html>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

經濟部國際貿易局，歐盟適用跨境電子商務之新加值稅規範於 2021 年 7 月 1 日生效，2021/07/01，<https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=45&pid=724493>，最後瀏覽日期：2022/01/10。

聯合新聞網，最低稅負制 衝擊 172 家台企，2021/11/09，<https://udn.com/news/story/7238/5876302>，最後瀏覽日期：2021/12/30。

Candice Lo，Uber 正式進軍台北了！UBER Newsroom，2013/07/31，<https://newsroom.uber.com/taiwan/taipeilaunches/>，最後瀏覽日期：2018/3/12。

二、日文文獻

（一）專書及期刊文獻

金子宏，租稅法，弘文堂，第 22 版 4 刷，2018 年 5 月 30 日。

北村 導人、寺崎 雄大，源泉徴収制度を巡る争訟手続について～近時の裁判例を踏まえて～，PwC Legal Japan News，2019 年 5 月，ページ 1-9。

金井 恵美子，国際取引の消費税の最前線：内外判定の新しい考え方（特集 国際税務に強い税理士の思考法），税務弘報，63(1)，2015 年 1 月，ページ 29-36。

寿 紗代，国境を越えた電子商取引に係る消費課税の研究，税務会計情報研究会年報(5)，2016 年 1 月 31 日，ページ 1-16。

（二）網路資源

日本国税庁，国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関する Q & A，<http://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/cross-QA.pdf>，最後瀏覽日期：2020/09/10。

日本税関，総額 20 万円以下の貨物の簡易税率（一般輸入貨物、国際郵便物），
https://www.customs.go.jp/tetsuzuki/c-answer/imtsukan/1001_jr.htm，最後瀏覽
日期：2020/09/28。

日本税関，税額の計算方法，<https://www.customs.go.jp/kaigairyoko/zeigaku.htm>，
最後瀏覽日期：2020/09/28。

日本財務省，税務行政執行共助条約が発効します，2013/07/01，https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/250701.htm，最後瀏覽日期：2021/04/20。

電子政府の総合窓口 eGov，消費税法，http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=363AC00000000108&openerCode=1，最後
瀏覽日期：2020/09/10。

租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=344AC00000000046_20210101_502AC00000000008，最後瀏覽日期：2021/04/20。

増井良啓，租税条約に基づく情報交換—オフショア銀行口座の課税情報を中心として—，<https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/11-J-09.pdf>，最後
瀏覽日期：2021/04/20。

三、英文文献

（一）專書及期刊文献

European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017.

OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment

Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2017) , International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.

OECD (2018) , Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020) , Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD.

(二) 政府資料

Case C-434/15, Asociación Profesional Elite Taxi v. Uber Systems Spain SL.

National Bellas Hess v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967) .

Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992) , JUSTIA US Supreme Court.

(三) 網路資源

European Parliamentary Research Service, Fair taxation of the digital economy, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA\(2018\)630327_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_EN.pdf) , 最後瀏覽日期：2020/09/10。

European Commission, Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services (2018) , https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf , 最後瀏覽日期：2020/09/10。

European Commission (2017) , Aggressive tax planning indicators, Final Report , https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf , 最後瀏覽日期：2020/10/15。

European Commission, VAT for e-commerce, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en , 最後瀏覽日期：2022/01/10。

Fair Taxation for the Digital Economy, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf , 最後瀏覽日期：2020/09/10。

How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes> , 最後瀏覽日期：2020/12/20。

MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING , <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> , 最後瀏覽日期：2020/10/15。

Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals, KPMG, April 2018, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf , 最後瀏覽日期：2020/12/20。

OECD (2017) , UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> , 最後瀏覽日期：2020/09/10

OECD (2017) , ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> , 最後瀏覽日期：2020/09/10。

OECD (2020) , Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD , <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> , 最後瀏覽日期：2021/01/20。