

稅法實務見解回顧（八） 跨境電子商務之課稅議題——營業稅篇^{註1}

編目：稅法

主筆人：馳律師

【案例】

A 因配偶外派而長年共同居住於南韓，民國 103 年至 104 年間，為貼補家用，A 因具有南韓住居所地址與電信門號，而有註冊為南韓特定演藝公司官網會員、購買演唱會與見面會票券之資格，遂在我國之露天拍賣網路平台成立線上賣場，專門為台灣追星族代購票券，由 A 於南韓搶購演藝明星活動之電子票券後，復由網路傳送商品序號予台灣境內買受人使用，並收取代價。

國稅局於 106 年時，因第三人檢舉而獲知 A 之上述營業活動，進而查辦 A 有無未辦理營業登記、漏繳營業稅之違章行為。

問題 1：如 A 確屬從事營業行為之「營業人」，請問 A 究竟為「境內銷售勞務之營業人」，抑或為「境外銷售勞務之營業人」？兩者之判斷標準與區別實益為何？試分別以 A 及國稅局之立場立論之。

問題 2：A 之營業方式，是否構成在中華民國境內設有「固定營業場所」？

壹、前言

隨著網際網路的蓬勃發展，消費行為衍生出多元的態樣，以具體存在的特定空間作為經濟行為運作中心的模式，已非必然。以網路作為媒介的新興商務型態，藉由網路全年無休、跨越地理疆界、以全球為市場、電子支付體系可相應配合……等優勢，為買賣雙方帶來極大的便利性，使得數位經濟^{註2}被視為未來產業的主流形式。

然而，隨著跨境電商規模的增長，跨境電子商務無國界的特性，讓營業稅成為

^{註1}收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至 109 年 9 月 30 日止之判決。

^{註2}OECD 在 2015 年 10 月 5 日，提出 15 個關於數位經濟的「對抗稅基侵蝕與利潤移轉行動方案」(base erosion and profit shifting, 簡稱 BEPS)，羅列「數位經濟」下與稅捐課徵有關的重要特徵，頗具參考價值：移動性 (mobility)、對資料的依賴性 (reliance on data)、網路效應 (network effects)、多邊商業模式 (multimulti-sided business model)、波動性 (volatility)。進一步以觀，數位經濟上位概念下的電子商務，可參行政院於 2014 年 8 月 11 日通過之「電子商務發展綱領」對電子商務的定義：「凡應用網際路進行交易或相關服務，所產生之各種商務活動，稱為電子商務。」

首當其衝受到影響的稅目，舉凡銷售貨物或勞務之「實際」發生地點有所爭議，也連帶影響課稅要件成立與否，乃至於哪個國家有權取得該稅收之經濟主體等重大爭議，業已成為全球稅法實務與研究之關注焦點。

歐盟於 2016 年 12 月提出「增值稅暨數位單一市場法案」(VAT Digital Single Market Package，簡稱 VAT-DSM 法案)，內容陸續於 2018 年至 2021 年於境內各會員國生效後，對於在歐盟從事電子商務之相關業者的增值稅課徵上將產生很大的改變，而我國之營業稅與 VAT-DSM 法案，同為加值型營業稅，近年也跟隨世界的腳步，在民國(下同)105 年就跨境電商銷售勞務之營業稅問題，增訂相關規範。

職此，跨境電子商務不僅正在改變你我的消費型態，也對稅捐實務帶來新的問題與挑戰，理當為關注稅法脈動者應密切注意的實務議題，本文擬就邇來之重要司法判決及修法動態進行彙整與說明。

而受跨境電子商務盛行之影響所及者，絕非營業稅爾，營利事業所得稅之課稅要件認定、所得來源判斷、課稅管轄權歸屬也同時成為目前熱議之焦點問題，故筆者將以專題系列之方式呈現，於本文先行介紹「營業稅」之議題，下一章續而對「營利事業所得稅」進行探討。

貳、營業稅概論

一、營業稅簡介

營業稅具有「交易稅」之性質，係國家對於發生在境內之「銷售貨物或勞務」行為所課徵之「交易型稅捐」，實質上之稅捐客體為「消費」，惟現行立法不以「消費」，而轉以「銷售」作為稅捐客體，僅純粹出於簡化稅捐行政之技術與稽徵經濟考量，因而將消費者之相對人(即「營業人」)規定為納稅義務人，並將稅捐客體改為「銷售」，據以減少申報單位，降低營業稅的徵納成本。

此外，在加值型營業稅制下，賣方在開立發票給買方時，須將銷售額加計依銷售額計算的營業稅稅額，同時向買方收取。賣方應將自買方收取的營業稅稅額，按期向稅捐稽徵機關繳納。而買方自賣方取得(記載上開營業稅稅額)的進項憑證，可以作為買方的進項稅額扣抵或請求退稅(營業稅法第 15 條第 1 項參照)^{註 3}。

因此，各階段銷售行為的「營業人」基本上居於「中立地位」，雖為名義

^{註 3} 黃茂榮，〈營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化〉，《稅法各論》，植根出版，2007 年，頁 320-332。

上之法定稅捐債務人，但營業人以該預期稅款內含於售價而轉嫁予後手負擔，形成實際上負擔稅捐債務之人，仍為該商品或勞務最終階段之消費者。

二、105 年修法前之營業稅課稅方式

(一)營業稅法及施行細則之規定

依營業稅法第 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營業稅，由此可知，我國稅法係採「屬地主義」，在我國境內銷售貨物或勞務者，即應課徵營業稅。茲將銷售貨物與銷售勞務之營業稅課徵模式，彙整如下表供參考^{註4}：

應稅行為	態樣	課徵方式/ 納稅義務人	營業稅 條文
境內銷售貨物	將貨物之所有權移轉予他人，以取得對價者	銷售貨物或勞務之營業人為納稅義務人	§2①、 §3 I
視為境內銷售貨物	一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用； 或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。 二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。 三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。 四、營業人委託他人代銷貨物者。 五、營業人銷售代銷貨物者。		§2①、 §3 III
境內銷售勞務	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，為銷售勞務。(執行業務者除外)		§2①、 §3 II
視為境內銷售勞務	準用「視為銷售貨物」之規定		§2①、 §3 IV
進口貨物	一、貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。 二、保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。	應徵之營業稅，由海關代徵之/進口貨物之收貨人或持有人為納稅義務人	§2②、 §5、§41

^{註4}表格由筆者自行彙整。

應稅行為	態樣	課徵方式/ 納稅義務人	營業稅 條文
外國勞務 之買受人	在中華民國境內無固定營業場所之 外國之事業、機關、團體、組織，於 境內銷售勞務。	買受人為納稅 義務人。如出 售人無固定營 業場所而有代 理人者，為其 代理人。	§2③

(二)網路交易課徵營業稅及所得稅規範（第二條）^{註5}

在社會實證環境發生變遷以前，境外營業人無法跨越國家主權之地理疆界（法域），直接從境外為境內貨物與勞務之銷售，因此，立法者在制定營業稅法時，也從未思考過「倘若境外營業人為應稅之境內銷售行為，應如何對其課稅」之議題。直到網路發達之社會變遷現象浮現後，主事者才開始思考解決之道，財政部遂於 94 年間發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，以資遵循：

類別	態樣	納稅 義務人
網路註冊機構受理申請人取得網域名稱及網路位址等註冊業務收取之註冊費及管理費等	該機構為在我國境內 <u>無</u> 固定營業場所	勞務買受人
	該機構為在我國境內 <u>有</u> 固定營業場所	營業人
向註冊機構申請取得網域名稱及網路位址並自行架構網站，或向網路服務提供業者、其他提供虛擬主機之中介業者承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價	a.提供網路連線、虛擬主機或增值服務，收取連線服務費用、帳號手續費用、代管主機費用等。 a-1:該機構為在我國境內 <u>無</u> 固定營業場所。 a-2:該機構為在我國境內 <u>有</u> 固定營業場所。	a-1： 勞務買受人 a-2： 營業人
	b.提供線上交易平臺，協助承租人或會員銷售貨物或勞務，收取網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告費用等。 b-1:該機構為在我國境內 <u>無</u> 固定營	b-1： 勞務買受人 b-2： 營業人

^{註5}財政部 94 年 5 月 5 日台財稅字第 9404532300 號令訂定發布之，表格由筆者自行彙整。

類別	態樣	納稅義務人
	業場所。 b-2：該機構為在我國境內 <u>有</u> 固定營業場所。	
	c.利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付。 c-1：該機構為在我國境內 <u>無</u> 固定營業場所。 c-2：該機構為在我國境內 <u>有</u> 固定營業場所。	c-1：貨物收貨人或持有人(屬進口貨物之型態) c-2：營業人(如銷售之貨物符合營業稅法第 7 條之事由，則為零稅率)
	d.利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供勞務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備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。 d-1：該機構為在我國境內 <u>無</u> 固定營業場所。 d-2：該機構為在我國境內 <u>有</u> 固定營業場所。	d-1：勞務買受人 d-2：營業人

◎註：a-2、b-2、c-2、d-2，如係外國事業、機關、團體、組織在中華民國境內設有固定營業場所，但由其外國事業(母公司)等於境外直接利用網路銷售予境外買受人者，非屬我國營業稅課稅範圍。

三、舊法於「電子商務」營業行為所面臨之課徵問題

在一般加值型營業稅制底下，如賣方有意逃漏營業稅，而未將自買方收取(轉嫁予賣方)之營業稅繳納給稅捐稽徵機關，賣方卻仍向稅捐稽徵機關申報該筆進項稅額或請求退稅時，就會造成國庫的嚴重損失。

財政部雖於 109 年間發布函釋^{註6}，就個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務之營業稅報繳方式予以規範，其當月銷售額未達營業稅起徵點，

^{註6}財政部 109 年 1 月 31 日台財稅字第 10904512340 號令。

得暫時免向國稅局申請稅籍登記，於當月銷售額達營業稅起徵點時，應即向國稅局申請稅籍登記；其於當月銷售額達營業稅起徵點之次月月底前始申請稅籍登記，或於次月月底前經查獲後始依限補辦稅籍登記者，國稅局應就已達起徵點當月 1 日至稅籍登記前銷售額，依法補徵營業稅。

然而，「境外營業人」並無在我國辦理稅籍登記之義務，且依我國營業稅法第 36 條第 1 項規定，在國外銷售業者銷售勞務給國內買受人時，應由「國內買受人」負責報繳營業稅，採取「逆向課稅制」(Reverse Charge)，也就是以「買受人」為納稅義務人。在此種稽徵程序適用下，賣方開立發票給買方時，將不再額外加計營業稅向買方收取，而是由買方向稅捐稽徵機關主動申報其應繳納或應退還的營業稅稅額。採用「逆向課稅制」的跨境銷售勞務，容易形成稅收流失、課稅不公平、規避稅捐行為難以稽查等諸多流弊，此些問題在電子商務發達的現今，更顯棘手：

(一) 小額付費之稅捐規避問題

由於財政部發布函釋揭示自 100 年 4 月 1 日起，在我國境內無固定營業場所而有銷售勞務之外國事業機構，買受人同一筆勞務交易應給付報酬總額在新臺幣 3,000 元以下者，免繳納營業稅^{註 7}。近年來跨境電子商務當道，國內消費者透過網路平台尋求代買境外商品之情況普及，本函釋給了消費者「化整為零」的空間，以分散訂單使每筆交易均低於課稅門檻的方式，規避營業稅，形成課稅上之漏洞，導致稅收的大幅短少。

(二) 營業人之稅捐規避安排

跨境的無形勞務銷售不若有形的貨物銷售，有海關可以在進口通關時代徵、掌控稅收，稽徵機關對於此類交易有本質上之掌控困難。跨國企業於各國境內銷售勞務時，不乏出現以關係企業或海外子公司作業務切割，規避可能的營業稅與營所稅稅賦（例如：將境內母公司的勞務銷售交易，轉以海外另行設立之子公司為銷售人，從境內銷售勞務變成境外銷售勞務之態樣，再以母公司提供輔助性業務為由介入，技術性規避母公司境內之稅捐）^{註 8}。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

^{註 7} 財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10004500190 號令。

^{註 8} 張芷、游雅潔、鍾振東，〈網路交易課徵營業稅之研究〉，《財稅研究》，第 45 卷第 1 期，2016 年，頁 86-88。

(三)影響競爭中立性

電子商務依照交易對象之不同，略可分為幾種模式^{註9}：

- 1.企業對企業(Business to Business, B2B)
- 2.企業對消費者(Business to Customer, B2C)
- 3.消費者對企業(Customer to Business, C2B)
- 4.消費者對消費者(Customer to Customer, C2C)
- 5.企業對企業對消費者(Business to Business to Customer, B2B2C)。

其中，在 B2C、B2B2C 模式下，很多國家對「境內勞務提供者」、「境外勞務提供者」間，於課稅上並未持「稅捐中立原則」對待，導致「境內勞務提供者」在國內提供本質內容相同之電子勞務服務時，消費者最終所須支付的金額（含經銷售勞務者轉嫁之營業稅），會高於來自「境外勞務提供者」所銷售之相同服務，使得「境內勞務提供者」在營業競爭上，因售價明顯處於競爭上之劣勢^{註10}，而牴觸財政學上基本的租稅中立原則，造成市場上不公平之結果。

例如：現行國內電商業者代購商品之勞務服務費用，業已內含 5% 之營業稅，由國內營業人代為繳納；但國外電商業者卻在營業稅法對境外銷售勞務採行「逆向課稅制」下，營業稅將由「買受人」繳納，兩種相同的服務呈現於市場上之售價即有所別，甚且，若買受人未如實繳納稅款，稽徵機關也難以逐一清查網路買賣行為，顯見國內電商和國外電商在營業稅課徵上明顯存有不公平。

然若為維持營業稅課徵上的「競爭中立性」，當「境內勞務提供者」與「境外勞務提供者」提供相同服務時，制度上課予二者繳納相同稅捐的義務，應該是既公平且合理的稅制規劃。但在制度設計上，倘若因此就將跨境電子勞務交易的「給付地」調整為「消費地」，對於「境外提供者」而言，就勢必得課予其在「消費地」辦理稅籍登記及繳納營業稅的義務，進而增加其成本負擔。

換言之，舊法在跨境銷售勞務的電子商務類型中，面臨了租稅中立性、市場競爭公平性與稽徵經濟兩種不同價值的拉扯。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

^{註9}楊建華、唐民澤、吳雅君，〈跨境電子商務課稅新趨勢〉，《會計師研究月刊》，第 371 期，2016 年 10 月。

^{註10}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，頁 299-300。

(四)第三方支付平台問題

網路交易付款，現今多數人都以第三方支付平台來做為金流之中間商，第三方支付平台交易及利用是非常可觀的，而對於第三方支付金流之營業稅上並無明確之訂定，顯示出營業稅法對這部分規定不足的缺陷。

(五)應稅事實難以追查

境外營業人因無在我國辦理稅籍登記之義務，且網路具有匿名性，除非營業人願意誠實揭露自己的登記資料或真實人別，否則稽徵機關也難以稽查其營業所在位址或所屬國籍。換言之，跨境銷售勞務之網路交易事實發生時，如買受人未誠實報繳，稽徵機關實難以知悉，而買受人也欠缺報繳之誘因與動機，更造成此類交易稅源追查之困難。

參、營業稅法就跨境電子商務課稅問題之因應

由前述彙整之營業稅法相關法規與函釋可知，營業稅法於制定之時，客觀上無法預期未來會有智慧型手機之發明、網際網路及電子商務之崛起，以及網路興起衍生之新型交易型態所產生的各項課稅議題，縱後續幾經修法或主管機關發布函釋，仍無法全面性、系統性地針對跨境電子商務之營業稅問題，予以通盤規範和解決。

有鑑於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等情形。

一、營業稅法之增訂與修正（105 年 12 月 28 日公布）

為解決現行跨境免稅門檻及逆向課稅機制產生之營業稅課稅問題，立法者遂參考 OECD 之建議及歐盟、韓國、日本等國家作法，於 105 年間修正及增訂營業稅法，俾掌握稅源。以下整理修法重點供參考：

(一)增訂跨境銷售電子勞務之納稅義務人及營業人（營業稅法修正條文第 2 條之 1 及第 6 條），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，銷售電子勞務予境內自然人者，納為營業稅之納稅義務人；

依修法前營業稅法第 36 條規定，國內買受人倘利用網路向外國事業、機關、團體、組織購買電子勞務，係責由買受人負繳納義務，買受人為自然人者，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，故於「境外銷售勞務」之電子商務

交易類型，捨原有之逆向課稅制，改以外國事業為納稅義務人，俾利掌握稅源，並簡化稽徵作業。

(二)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）：

修法前，於我國境內無固定營業場所之國內網路銷售業者每月銷售額逾一定基準始須辦理稅籍登記，為使國內外業者間之租稅負擔衡平，爰規定營業人之年銷售額逾一定門檻者，始需辦理稅籍登記。

另為避免外國事業無法自行辦理稅籍登記，為使實務運作得以落實，另行規定得委託中華民國境內報稅之代理人辦理，俾利稽徵機關管理稅籍及掌握稅源，並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。

(三)原營業稅法第 36 條第 3 項向外國事業購買勞務者，其給付額在財政部所公告之門檻下免稅^{註 11}，本係考量買受人向境內無固定營業場所之外國事業購買勞務頻繁，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負責報繳之，為維護國內、外銷售相同勞務營業人之租稅公平，乃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），而財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10004500190 號令也順勢廢止之^{註 12}。

(四)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），並將營業登記修正為稅籍登記，以符實際。

二、財政部相應函釋之發布

(一)為配合修法精神，財政部關稅署另行公告自 107 年 1 月 1 日起，調降進口免稅限額為 2,000 元，即進口完稅貨物價值逾 2,000 元以下者，免徵關稅、貨物稅及營業稅，此外，財政部另規定同一納稅義務人於半

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

^{註 11}參註釋 7。

^{註 12}該函釋原規定在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務之外國事業機構，其就同一筆勞務交易應給付報酬總額符合規範限額以下而得免繳納營業稅。惟為因應 105 年營業稅法修法之新規定，該函釋由財政部以 106 年 5 月 10 日台財稅字第 10604573820 號令廢止之。

年內，適用免稅規定多於 6 次者，自第 7 次起不再適用免稅規定^{註 13}，避免納稅義務人利用拆單、化整為零的方式規避稅捐，並解決對境內、境外營業人稅賦要求不一的課稅不公平情況，同時也尊重現行跨境網路小額購物頻繁的生活型態，避免過度侵擾人民經濟活動。

(二)在跨境電子商務營業稅制度修法後，財政部旋即於 106 年 4 月頒布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，同年 5 月 1 日生效，該規範第 2 點第 1 項定義了何謂電子勞務，並以設例之方式，更具體化營業稅法施行細則第 4 條之 1 之規定^{註 14}，俾增進跨境銷售電子勞務營業人之租稅依從。該規範與營業稅法施行細則規定，電子勞務係指：

- 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。

肆、案例解析

本件事實（103 年至 104 年間）發生於 105 年 12 月 28 日營業稅法修訂前，依照憲法租稅法律主義之精神，自不得適用現行營業稅法有關「跨境銷售電子勞務」之規定。

雖然，修法後之相關案例，已有相對明確之法規得以依循，但修法前業已發生之課稅事實爭議，迄今仍處於稅捐稽徵法所規定之核課期間^{註 15}，徵納雙方仍有可能就跨境電子商務行為應否課徵營業稅一事產生紛爭。

是以，本文藉由設例帶領讀者進一步探討與思索，基礎事實發生在未修法前之網路交易案例，應如何在不得超越實證法具體規定之文義範圍內，進行合法之解釋與適用。

^{註 13}財政部 106 年 5 月 26 日財政部台財關字第 1061011007 號令。

^{註 14}財政部 106 年 5 月 1 日台財字第 1060010181 號令。

^{註 15}參稅捐稽徵法第 21 條第 1 項：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」

問題 1：

營業稅法第 4 條雖就應稅之「境內銷售行為」予以定義，但在同法第 6 條對「營業人」為定義時，卻未規定「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^{註 16}。

另又在同法第 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」等併列為納稅義務人，改以其境內手足（或助手）之「固定營業場所」為規範對象，不然即是以勞務進口人（買受人）為納稅義務人。

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」之概念為其判準。

承上，當一個營業主體常態化之主要營業活動重心地點，通常即為其銷售貨物之所在地或勞務提供地^{註 17}。而在網路不發達之期間，若其欲將銷售之有形貨物預先置於我國境內，以備未來銷售，需先進口該貨物至我國境內。若其欲將勞務進口至我國（使勞務能在境內使用），原則上亦需在我國境內設立「固定營業場所」，方能有效統合協調眾多資源，而使提供之勞務具備「可使用性」。然而，跨境電子商務翻轉前述「具象化」的營業模式，即便沒有在我國境內設置相關資源，亦有可能常態性地將貨物或勞務販售予我國境內之買受人。

又現行營業稅法在定義「境內銷售」時，重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或原因行為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與使用地」為判準。再考諸現實環境，早在網路未發達以前，交易的締約過程即可透過文件或電報等資訊交流工具，跨「地域」為之。而在網路發達後，「異地」協商交易事宜並簽定交易合約，更是常態現象。

承上，交易契約之協商或締約地點是否在境內，與「境內銷售」之法律判斷，毫無連結，而應回歸 A 銷售勞務之主要營業重心地點，發生在哪個地域。

職是之故，本文認為 A 為「境外銷售勞務之營業人」，主要原因為：1.其長年在韓國居住、2.交易活動都是在韓國國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網

^{註 16}此問題已透過增訂營業稅法第 6 條第 4 款解決之。

^{註 17}相同見解可參：最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決意旨。

路，並出售於韓國國境內購得之演唱會票券；換言之，A 主要營業活動所在地為，即可確定其屬「境外銷售勞務之營業人」。

問題二：

在未修正之舊營業稅法立法框架中，即令認為 A 為境外銷售勞務之營業人，但若其在中華民國境內設有「固定營業場所」，仍可能以該境內「固定營業場所」資本主之身分，依營業稅法第 6 條第 3 款規定，進而被認定為「境內營業人」，再依同法第 2 條第 1 款規定，成為本件案例銷售行為所生營業稅之納稅義務人，故仍有進一步審究 A 有無在我國境內設立「固定營業場所」之必要。

查「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，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^{註 18}，亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。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。

至於網路興起、電子商務發達後之社會變遷現狀，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念，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）依據 OECD 在 2019 年 3 月 6 日「應對經濟數位化的稅收挑戰」（Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy）之研究報告，建議應依據營業活動之價值創造為基準，除了銷售、資產及員工外，使用者（消費者）也有其貢獻，應納入考慮。其衡量標準，有三種方案，分別為：使用者參與方案（The “user participation” proposal）、無形資產等市場無形方案（The “marketing intangibles” proposal）與顯著數位經濟活動方案（The “significant economic presence” proposal）。其中顯著數位經濟活動應考慮之因素，包括：(1)使用者數量；(2)來自課稅轄區的數位容量；(3)以當地貨幣或當地付款方式計費及收款；(4)以當地語言維護網站；(5)最終向客戶交付貨物或由企業提供其他支持服務的責任；或(6)持續的對於顧客進行市場行銷活動^{註 19}。

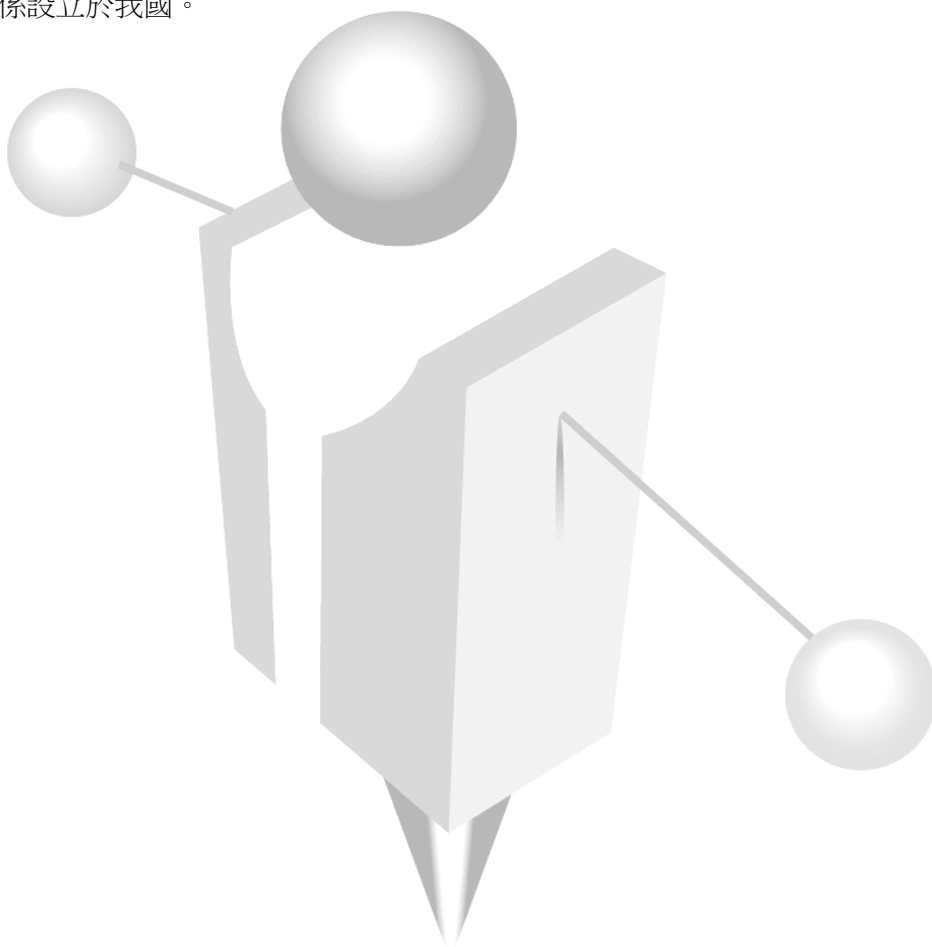
如參考 OECD 相關研究之建議輔助本件之判斷，A 賴以獲得利益之網路平台為我國境內之露天拍賣網站，該網站伺服器架設於我國，以我國之語言維護、呈現，拍賣平台與消費者間之使用條款所涉之準據法亦為我國，且 A 之招攬消費

^{註 18}陳清秀，《國際稅法》，第 3 版，頁 119-135。

^{註 19}OECD, ADDRESSING THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITALISATION OF THE ECONOMY, 2019.3.6.p.11。

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

目標群眾，顯係針對我國境內之消費者，故應可認 A 銷售行為之固定營業場所係設立於我國。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！