

## 稅法實務見解回顧（九） 跨境電子商務之課稅議題——營所稅篇<sup>註1</sup>

編目：稅法

主筆人：馳律師

### 【案例 1】

A 公司為設立於美國之公司，主要運營為線上圖庫網站，委聘多名美國當地設計師進行創作，且由公司之 IT 人員架設與管理網站，將設計師之圖像電子檔上架於官網，供全世界所有潛在消費者瀏覽。如任何人有使用之需求，可與 A 簽署線上授權合約，約定授權之方法與授權金後下載使用之。

今設立登記於我國之 B 公司因文宣品的設計需要使用多個 A 公司網站之圖像，故而於 2020 年陸續向 A 公司購買使用權，共給付新臺幣（下同）60 萬元之授權金。請問，A 公司提供勞務予我國消費者所獲得之所得，是否為應稅之中華民國來源所得？

### 【案例 2】

承上，倘若 A 公司另有經營線上電子書業務，提供線上版之創意設計教學文章或書籍供付費閱覽，則其於 2020 年全年度獲取我國當地消費者所付費之所得共計 40 萬元，是否應向我國稽徵機關繳納營所稅？

### 【案例 3】

外國營利事業 C 建置網路平台媒合各國境內餐廳與消費者進行喜好分析，並提供訂位與餐券販售之服務，我國 D 餐廳透過 C 之網路平台，銷售實體使用地點於台北市之訂位服務或餐券，訂位之訂金與餐券價金由消費者直接線上付款予 D 公司，D 公司再以每成交 100 元應給付平台使用費 10 元之方式，按月結算服務費予 C。請問，C 於 2020 年度向 D 公司收取總報酬 100,000 元，是否為中華民國來源所得？如是，當年度之繳納方式與應納稅額各為何？

## 壹、前言

《法觀人》第 255 期系列文介紹了跨境電商對營業稅法制所帶來的衝擊，以及營業稅法為因應新商務型態所做的修法沿革，本篇續而針對「營所稅法」面對此一新興商業模式所衍生之法律議題。之所以針對兩個不同稅種分別討論，主要是要提醒讀者，營所稅與營業稅乃不同之稅別，各具課徵要件，兩者間並無

<sup>註1</sup>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。

以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件可言<sup>註2</sup>。

前篇筆者有介紹營業稅法修法後，符合法定要件的跨境電商營業人有辦理稅籍登記、報繳營業稅之義務，雖此一制度上路後，有助於稽徵機關掌握所得稅之可能課稅基礎，但並不表示稽徵機關得逕以營業稅之核課資料計算應納之營所稅。是以，本文爰就營所稅之規範體系與法理進行簡介，續就跨境電子商務所涉之營所稅議題進行討論。

## 貳、營所稅概論

### 一、營所稅簡介

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。」而所謂營利事業，依同法第11條第2項之定義為：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」

復由所得稅法對於營所稅課稅範圍之規定可知<sup>註3</sup>，我國營所稅原則上係採「屬人主義」<sup>註4</sup>，總機構設於境內之營利事業，應就其境內外之所得予以繳稅，但對於總機構設在境外者，不論其在我國境內有無固定營業場所或代理人，僅對其中華民國來源所得課徵營利事業所得稅，亦即以「屬地主義」為輔<sup>註5</sup>。

### 二、營所稅與營業稅之區辨

相較於營所稅兼採屬人主義與屬地主義之核課方式，營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。而銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者，係在中華民國境內銷售貨物，亦為同法第4條第2項第1款所明定<sup>註6</sup>。因此，足徵我國營業稅法採「屬地主義」<sup>註7</sup>，性質上為消費稅，而有關稅捐之課徵，國際慣例上亦同採取消費

<sup>註2</sup>參：最高行政法院 108 年度判字第 550 號判決意旨。

<sup>註3</sup>所得稅法第3條第2項及第3項明文：「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。……（第二項）。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（第三項）。」

<sup>註4</sup>又稱「全球課稅原則」，係指國家對租稅課徵範圍係以該國之人民為對象，無論其國民居住於國內或國外，均應依該國稅法之規定課稅。

<sup>註5</sup>參：最高行政法院 100 年度判字第 3 號判決意旨。

<sup>註6</sup>參：最高行政法院 97 年度判字第 192 號判決意旨。

<sup>註7</sup>又稱「領域課稅原則」或「來源地課稅原則」，係指納稅義務人就其在系爭國家領域內從

地主權原則，由貨物或勞務受領地所屬稅捐法域之稽徵機關課徵之。

基上，屬於營業稅課稅範圍之跨境電商銷售行為，若經認定營業人之所得非屬中華民國來源所得時，則無營所稅課稅之問題；同理，非屬營業稅課稅範圍之跨境電商收入，如性質為中華民國來源所得時，仍應課徵營所稅，此二稅種之課稅要件與涵義，應詳加理解與區辨。

## 參、我國對於跨境所得之營所稅課徵

### 一、傳統國際租稅規定之課稅主權認定方式

營利事業所得涉有跨境性質時（涉外因素例如：公司設立登記地在國外、所得自境外匯入等），需先探求國際租稅的基本概念，亦即，當跨國企業從事營業活動獲有所得時，何一國家主權對於該企業之所得有課稅權，通常需先判斷該跨國企業於所得來源國是否符合「居民企業」之定義<sup>註8</sup>。落實在我國實證法的規範即指所得稅法第3條第2項前段所指「總機構在中華民國境內之營利事業」。當特定營利事業符合「居民企業」之定義後，依所得稅法第3條第2項後段之法律效果規定，應就其全球所得課稅。

其次，若特定營利事業屬「非居民企業」，則需再按其在中華民國境內有無設立「常設機構」（Permanent Establishment，下稱PE），再作下一層次之分類。其中有關「常設機構」之定義，落實至實體法層次，即指所得稅法第10條第1項及第2項所分別定義之「固定營業場所」<sup>註9</sup>與「營業代理人」<sup>註10</sup>。

然而，為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，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）於2013年發布稅基侵蝕與利潤移轉報告（Base Erosion and Profits Shifting, BEPS），為維護租稅公平且避免稅基流

---

事經濟活動或因此所取得之所得，始被課稅。

<sup>註8</sup>參：最高行政法院106年判字第94號判決意旨。

<sup>註9</sup>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。

<sup>註10</sup>本法稱營業代理人係指合於左列任一條件之代理人：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。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。三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。

失，復於 2014 年之 OECD 稅約範本規範了「實際管理處所」(Place of Effective Management, 以下簡稱 PEM) 之概念<sup>註 11</sup>，亦即，依外國法律設立之營利事業，其 PEM 在特定國家境內者，視為總機構在該國境內之營利事業，該國對其具有課稅主權。早前之聯合國 (UN) 稅約範本 (2011 年版註釋第 10 項)，亦有對於 PEM 應如何判斷之相關參考標準。

是以，為符合此一為符合國際稅制發展趨勢下，行政院於 2016 年年初提出所得稅法第 43 條之 3 及之 4 (即 PEM) 修正草案，並於 2016 年 7 月 12 日經立法院三讀通過，但此修法目前並未施行，尚待兩岸租稅協議生效、OECD 金融帳戶資訊自動交換共同申報標準 (Common Reporting Standard, CRS) 在國際間落實及子法規劃及宣導完成後才會實施，才會由行政院訂定施行日期<sup>註 12</sup>。

而有關 PEM 認定要件之規定，十分重要，縱目前未施行亦應有所了解，其中，所得稅法第 43 條之 4 第 1 項及第 3 項分別明文：「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」，須特別注意<sup>註 13</sup>。

## 二、跨境所得與營利事業定性之法律效果

「非居民企業」在中華民國境內有無「常設機構」，其在所得稅法上所形成之法律效果差異，則可分區分如下：

(一)在營所稅之稽徵程序上，「有常設機構之非居民企業」依所得稅法第

---

<sup>註 11</sup>Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, (<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>)

<sup>註 12</sup>財政部新聞稿：

<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/444/7198652997607967647>

<sup>註 13</sup>在所得稅法第 43 條之 3 及第 43 條之 4 尚未施行的情況下，咸見稽徵機關用實質課稅原則，乃至逃漏稅捐罪來對應相關情事。

41 條之規定，有設籍設帳之義務，而其所得之計算及報繳，依所得稅法第 73 條及第 88 條之反面解釋，適用淨額原則計算所得額，且應依法自動報繳，實與「居民企業」無異<sup>註 14</sup>；反之，「無常設機構之非居民企業」，所得數額之計算採取毛額原則（無成本費用之扣除），且其徵收採就源扣繳之手段，由給付收入之第三人在給付時點自動扣除固定比例之稅額，繳交稅捐機關。

(二)雖依所得稅法第 3 條第 3 項之規定，「非居民企業」僅就「中華民國來源所得」課稅。但在認定「中華民國來源所得」之法律涵攝過程中，該「非居民企業」（在中華民國內）有無設立「常設機構」，經常影響重大；若該「非居民企業」設有常設機構者，其與常設機構活動有關連之收入，均符合所得稅法第 8 條第 9 款所定「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」。「有常設機構之非居民企業」只有在證明「收入之取得，完全與在中華民國境內之常設機構無關」之情況下，才有討論「該所得是否為中華民國來源所得」之空間。

### 三、傳統國際租稅規定於跨境電商領域之適用問題

跨國營利事業是否於境內構成 PE 提供勞務和進行營業行為，毋寧成為了國際稅務上之各國為主張具有課稅主權之攻防重點，申言之，在傳統國際租稅的理論與商業型態想像上，國際企業在特定國家有「實體」的營業場所，才有獲得收入的可能。然而，在跨境電商的營業模式下，實體據點已非必要，藉由網際網路無遠弗屆的傳播便可跨境進入他國市場營運，且此種網路運營的形式，如適用傳統的常設機構活動之規範定義，往往會被認為僅為輔助性或準備性的性質<sup>註 15</sup>，而難以構成常設機構並針對其營業活

---

<sup>註 14</sup>具體之法律效果及核課方式可參，財政部 107 年 4 月 17 日台財稅字第 10600664060 號函：「總機構在中華民國（下稱我國）境外之營利事業（下稱外國營利事業）在我國境內設立固定營業場所（例如物流中心）從事下列營業活動所產生之所得，核屬所得稅法第 8 條第 9 款在我國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，應由該固定營業場所依同法第 21 條及第 41 條規定設置帳簿，依規定給與、取具及保存相關憑證，並依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第 10 點及第 15 點規定，提示相關帳簿、文據或其委託會計師查核簽證報告與明確劃分境內及境外交易流程對總利潤相對貢獻程度之證明文件（如移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告），就其取得我國來源收入核實減除相關成本費用後之所得額，依劃分屬其在我國境內交易流程對總利潤之貢獻程度（下稱我國境內利潤貢獻程度），計算我國應課稅之所得額，及依同法第 71 條第 1 項規定申報繳納營利事業所得稅。」

<sup>註 15</sup>李惠先、楊佩瑜，〈跨境電商－全球稅務改革停看聽〉，《會計研究月刊》，2016 年，第 371 期，頁 64。

動所得據以課稅。

況且，在數位經濟下，交易通常具有數位化、虛擬化、隱匿化和支付電子化等特性，而電子商務運作過程中所涉之無形資產、使用者、資料以及商業功能，能輕易在不同國境間移轉變動，營利事業無需於客戶或供應商所在地設立據點，亦能在當地市場營運，致使如何認定來源所得有所不易，進而難以依據傳統之課稅方式向企業徵收稅款。

上述現象對於各國稅收流失、課稅公平性維持所產生之衝擊，已非空穴來風，根據 Fair Tax Mark 的 2019 年調查報告「The Silicon Six」指出，包括 Google、Facebook、Apple、Amazon 等數個網路巨擘型電子商務公司，在相關法制不備之現實下，實繳稅額比合理預估值少了六成至七成五應納稅額<sup>註 16</sup>，而這正是既有的 PE 規範未能跟上新型商務態樣所產生之立法關漏。

#### 肆、跨境電商營所稅制度之介紹

有鑑於現今社會網路交易頻繁，所涉營收與稅基頗為可觀，如不就跨境電商營所稅相關法制進行與時俱進之修正，藉以進行營所稅之核課，恐將持續流失為數可觀之稅收。因此，財政部於 107 年 1 月 2 日發布台財稅字第 10604704390 號函，規範自 106 年度起，外國營利事業（外國機關團體比照適用）跨境銷售電子勞務予我國境內買受人（包括個人、營利事業或機關團體）所取得之報酬，應適用所得稅法之相關規定進行營所稅之報繳與課稅。茲就該函示之重要內容彙整如下：

##### 一、說明電子勞務銷售之類型

財政部基於課徵所得稅目的，將外國營利事業跨境銷售電子勞務，區分為主要兩種類型：

- (一)「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。
- (二)「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）（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

<sup>註16</sup>Fair Tax Mark, The Silicon Six (December, 2019),

(<https://fairtaxmark.net/tax-gap-of-siliconsix-over-100-billion-so-far-this-decade/>)

模式大致有：

- 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。

## 二、增加中華民國境內來源所得之判斷標準

原《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》針對跨境提供勞務之所得是否屬境內來源所得一事，原先僅規定：「(一)提供勞務之行為，全部在中華民國境內進行且完成者。(二)提供勞務之行為，需在中華民國境內及境外進行始可完成者。(三)提供勞務之行為，在中華民國境外進行，惟須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。」尚無法涵蓋跨境電商之商務模式，致使稽徵實務，迭生認定爭議與徵納雙方的認知爭議，既有規範不足以解決其營業行為是否須課徵營所稅之問題。

前述法規命令於 107 年 1 月 2 日修正後，針對何種個人或營利事業在中華民國境外為中華民國境內個人或營利事業提供電子勞務者，構成在中華民國境內提供勞務之態樣，於第 4 點第 2 項增訂了幾項可資判斷之類型：1.經由網路傳輸下載至電腦設備或行動裝置使用之勞務；2.不須下載儲存於任何裝置而於網路使用之勞務；3.其他經由網路或電子方式使用之勞務。反之，同點第 1 項及第 4 項則規定了除外情形，即營利事業提供勞務之行為，全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一時，該外國營利事業所取得之報酬非屬中華民國來源所得：1.在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人；2.在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務；3.在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。

此外，依據《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》，財政部 107 年 1 月 2 日之台財稅字第 10604704390 號函復以跨境電商銷售勞務與我國之「經濟關聯性」觀點，以「於我國境內有無實體使用地點」之要件，區分跨境電商銷售勞務之所得是否為中華民國來源所得，嗣後，又於同年

發布《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》<sup>註 17</sup>，直接以消費者所在地為電子勞務之來源地認定，突破傳統國際稅法對於 PE 認定之窠臼，同時在試圖明確定性與臚列「電子勞務」之型態，包括於網路建置交易平台、透過自行架設之網站等方式，作為規範總機構在境外之營利事業跨境銷售電子勞務取得收入時，於我國是否應稅之判斷與參考依據，類型化之步驟約略為：

(一)主要採取勞務提供地標準，依有無實體使用地點分類。

(二)兼採勞務提供地與使用地標準。

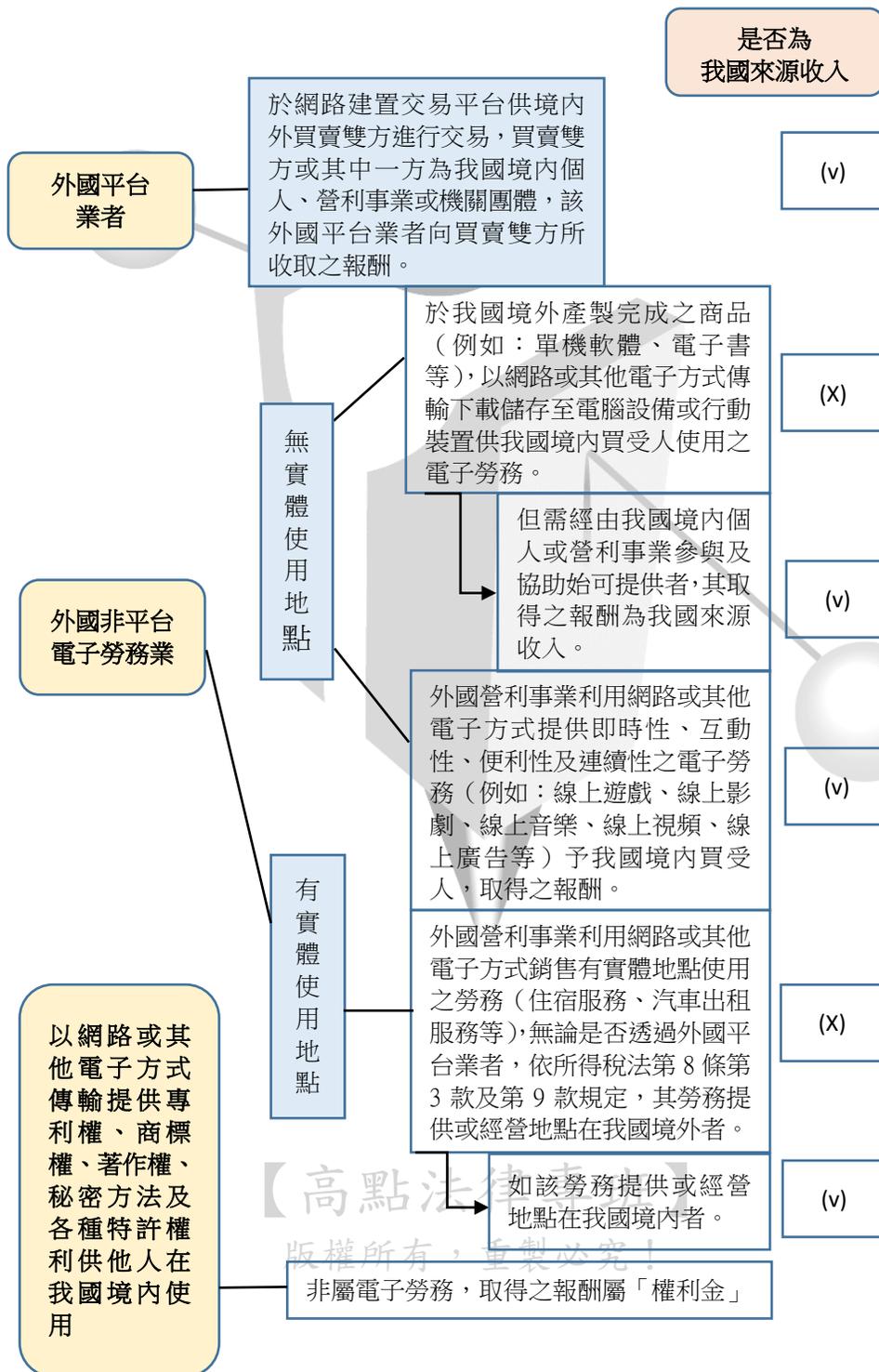
筆者將之統整為圖表以供讀者有完整之認識（請見下頁）。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

---

<sup>註17</sup>參：107年5月11日財政部台財稅字第10700522870號函。



【高點法律事務所】  
版權所有，重製必究！

### 三、電子勞務課稅所得之計算

認定完外國營利事業跨境銷售勞務所取得之報酬是否為來源於我國之課稅所得後，來源所得應減除相關成本費用，並按利潤貢獻程度，計算該營利事業之應課稅所得。

關於成本費用如何減除，可分為以下兩種情況：

(一)可提示帳簿、文據供核對者：以前段所述之方法何時計算之。

(二)無法提示帳簿、文據者，又可再分為：

1.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；經核定屬經營「提供平臺服務之電子勞務」者，淨利率為 30%。

2.稽徵機關依外國營利事業之文件，核定其屬「提供平台服務之電子勞務」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。

至於境內利潤貢獻程度之計算，可區分為：

(一)全部交易流程或勞務提供地與使用地均在我國境內者（例如：境內網路廣告服務）：境內利潤貢獻程度為 100%。

(二)交易流程在境外，勞務使用在我國境內者又可分：1.可提示明確劃分我國境內及境外交易流程對全部交易流程總利潤相對貢獻程度之證明文件者（例如：移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等），核實認定境內利潤貢獻程度；2.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。

### 四、小結

綜上所述，我國目前對於跨境電商所得課徵之最新因應措施後，仍需特別提醒：我國迄今僅修正《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》，並發布《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》，從稅務行政之實質運作上上，雖等同於就電子勞務是否為境內來源所得一事，有了可資依循之準繩，但就租稅法律主義之精神而言，發布行政規則足以改變「稅基」認定之方式，實與該原則有所違背<sup>註 18</sup>，正本清源之道仍是要

版權所有，重製必究！

<sup>註 18</sup>司法院大法官釋字第 705 號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，

追求於所得稅法進行全盤修正，以呼應新時代之商業活動現實。

此外，傳統跨境營業所得之報繳方式為所得稅法第 71 條、88 及 89 條等相關規定，亦即「……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。」惟拜科技傳播技術所賜，當今跨境電商之商業模式實以 B2C 交易為大宗，此時，難以想像一般自然人在使用完便利之線上訂房、訂閱影音作品或購物後，尚有法律知識與行動力為境外營利事業申報並扣繳 20% 之稅款。就此，《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》第 4、5 點就規定：外國營利事業可以檢具相關資料，向稽徵機關申請用淨利率及境內利潤貢獻程度來核定扣繳率。近年，社交網路巨擘 Facebook 已成功申請以境內貢獻度 100%，淨利率 30% 來核定扣繳率，最後扣繳義務人僅需扣繳 6%，惟此舉僅減少了扣繳義務人的負擔，仍無法解決扣繳 B2C 商業模式難以落實扣繳之問題仍然無法克服；換言之，我國營所稅制雖已開始因應電子商務浪潮的大舉興來，也開始以修法、發布法規命令之方式因應之，但現行制度仍存有諸多未盡之憾，導致稽徵實務運作上仍有窒礙難行之處，尚待補遺。

## 伍、案例解析

### 【案例 1】

A 公司以其所有之圖像著作權，藉由有償授權之方式，授予消費者於自用的目的範圍內，進行下載、儲存、改作等使用，故 A 自 B 公司所獲得之 60 萬報授權金，係外國營利事業以網路或其他電子方式提供著作權此一無形資產於我國境內供他人使用取得之收入，屬「權利金」之性質，非屬銷售或提供電子勞務之範疇，亦無《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》之適用，不得按淨利率及境內利潤貢獻程度計算所得額，而應依所得稅法第 8 條第 6 款關於權利金之規定課稅。

### 【案例 2】

按最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議決議揭示：「營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定『經營』

---

始得由主管機關發布行政規則為必要之規範(本院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照)。」申言之，我國對於跨境電商銷售勞務之所得有無課稅權，涉及稅基之範圍認定，乃歷來大法官解釋所闡明應嚴格適用租稅法律主義之租稅構成要件，因此，在所得稅法目前尚無明確授權下，僅用法規命令之層次處理課稅要件重大事項，有所不足，存在違憲疑慮。相同見解可參：陳清秀，〈國際稅法上營業所得來源地問題之探討〉，《東吳法律學報》，2020 年 4 月，第 31 卷，第 4 期，頁 131。

之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第 8 條第 9 款規定，認定其是否為中華民國來源所得。所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且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，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」

依前述實務見解，A 公司提供電子書閱覽服務，提供消費者進行下載、閱覽、儲存等使用，因勞務之使用地在我國境內，屬所得稅法第 8 條第 9 款所規範之「經營工商業之盈餘」。

然而，依《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》之規定，因 A 公司之實體辦公室與人員配置悉數在美國當地，於我國境內無設立實體地點及營業代理人，且營業行為全數在境外進行及完成，不同於類似 Uber、booking.com 之線上服務，需於我國境內實際使用車輛、入住旅店等方屬完成完成，因此，A 公司銷售電子書無須經由我國境內個人或營利事業參與及協助即可自行提供者，其取得之報酬並非我國來源收入，我國稽徵機關對本件之 40 萬元之所得屬於中華民國來源所得。

### 【案例 3】

按財政部發布之《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》，使用外國平台業者於網路上建制之平台進行交易者，若買賣雙方其中一方為我國境內之個人、營利事業或機關團體，則平台業者向買賣任一方或雙方收取之報酬(於本案為手續費)，核屬我國來源所得。

設若 C 業者已向我國稽徵機關申請並核定適用 30% 之淨利率，而 D 餐廳之訂位與餐券使用均係在我國境內提供，消費者亦在我國境內使用，境內利潤貢獻程度為 100%，此時，計算 C 平台業者之應稅所得，為當年度手續費總金額  $100,000 \times \text{核定淨利率 } 30\% \times \text{境內利潤貢獻度 } 100\% = 30,000$  元。D 為使用 C 平台服務(電子勞務)之買受人，按月結算、給付手續費予 C 時，即應就該月費用之 20% 先行扣繳之，在給付餘款予 C，基此，2020 全年度 D 餐廳為 C 業者扣繳之金額總計應為  $30,000 \times 20\% = 6,000$  元。

又，設若 C 業者未向稽徵機關核定申請淨利率與境內利潤貢獻程度，則 D 於給付手續費時應直接扣繳 20% 予稽徵機關，此時，D 餐廳全年為 C 扣繳之金額將為  $100,000 \times 20\% = 20,000$  元。