

# 對於跨境電商課稅機制的國內外變革 ——以台灣跨境電商落地 及歐洲數位稅為中心

吳俊志\*

## 壹、前言

透過網路，跨國進行貨物或勞務的銷售是否應由公司登記地國的法律來課稅？稅捐主權屬於誰？又該如何確保課得到稅？在國內外都是爭論不下的議題。早期OECD租稅協定範本對此的處理，大體上採取常設機構標準<sup>1</sup>，也就是說將勞務或營業的提供地，限縮到藉由固定營業場所（以下稱PE，Permanent Establishment）而固定繼續從事經濟活動者而言<sup>2</sup>，而PE的有無之認定，就成為了國際稅務上攻防重點（2017年OECD稅約範本已修正，不再以PE為核心<sup>3</sup>）；易言之，在傳統國際租稅的想像上，國際企業在其他國家有實體的營業場所，才有獲得收入的可能。

然而，網路的發展以及物流、金流的整合早已超越了這種預設，根據Fair Tax Mark

2019年的調查報告「The Silicon Six」<sup>4</sup>，包括Facebook、Apple、Amazon、Netflix、Google及Microsoft在內的六家美國主要電子商務公司，在2010至2019年以其全球收入所期待應繳的稅額為1,553億美元（以美國稅率計算），而依法應繳的稅額也有1,002億美元，但實際繳納的數額卻只有464億美元，換言之，跨國的電商透過規劃或規避，減少了2/3到3/4的應納稅額，而這正是傳統上PE認定所不足之處。以下分別由台灣實務見解介紹PE之認定、跨境電商課稅之修法，以及從跨境電商的避稅模式理解近期各國的數位稅爭議。

## 貳、台灣法規對於「境內來源所得」之認定

按所得稅法第8條第3款規定，稱「在中華

\* 本文作者係稅務律師，前國會助理

註1：Model Tax Convention on Income and on Capital 2014，（<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>）

註2：陳清秀，〈中華民國來源所得之認定標準問題〉，收於《現代稅法原理與國際稅法》，頁462。

註3：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>）

註4：Fair Tax Mark，The Silicon Six（December，2019），（<https://fairtaxmark.net/tax-gap-of-silicon-six-over-100-billion-so-far-this-decade/>）

民國境內提供勞務之報酬」屬於境內來源所得，但問題在於，如果台灣的消費者是在網路上使用服務，而服務提供者自始未在台灣設有據點，則應如何認定為在「境內」提供勞務？（例如台灣消費者在網路上使用airbnb的訂房網站，訂一間位於日本的民宿）原先的「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」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。」而這在許多案例中，就產生了認定的爭議。

### 一、以臺中高等行政法院 104 年訴字第 467 號判決為例

舉例言之，以臺中高等行政法院 104 年訴字第 467 號判決為例。本件事實中，A 公司與設置於境外之 B 公司成立「中繼轉接服務契約」，合約內容為，A 公司提供網路系統門號，而由 B 公司負責系統程式開發、維運、廣宣銷售執行、供應商引進管理及相關客服，該門號係提供越南之受話者使用，而 B 公司之機房則設置於香港。而 A 公司提供之網路系統內容為「單向語音服務」，也就是說，服務經營者負責提供各種消費者需要的節目，消費拿起電話撥打這些節目號碼，即可獲得各種不同資訊。

該案稅局認為 A 公司給付與 B 公司之服務費用，屬於所得稅法第 8 條第 1 項第 11 款之「在中華民國境內取得之其他收益」認 A 公

司負責人甲未為扣繳義務，就應扣未扣部分補稅並處罰；而甲則主張該項所得應屬所得稅法第 8 條第 3 款的「勞務報酬」，並且因提供地在境外，非屬境內所得；甲提起訴願後，財政部訴願決定書變更上開認定，認系爭所得為同條第 9 款規定之「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」。

主張者	所得類型	理由	境內外所得之認定方式
原告甲	勞務報酬	服務內容係屬中繼轉接服務，純屬勞務之提供。	勞務提供地是否全部或部分位於境內，或需經境內個人參與始可完成。
稅局	其他收益	B 公司係經營 A 公司提供之門號並拆帳，並非純粹提供勞務。	取得來源地。
財政部	經營工商商業盈餘	服務內容包括銷售貨物及勞務。	境內從事營業行為。

### 二、終局判決摘要

系爭服務屬於綜合性服務報酬，應屬「經營工商業盈餘」

以服務內容而言，「A 公司僅提供網路系統門號後，由 B 公司經營付費語音資訊專線服務，而該專線系統的開發、維運、廣宣銷售執行還有後續的客服服務都是由 B 公司負責營運，最後雙方在就營運該門號的收入分成。」另從 A 公司提供的互連話務流程圖可知，本項服務的提供流程是：「發話者以手機撥打 005 國際電話，經轉接至亞太固網公司後分流至 A 公司，再經由 A 公司之網路電話透

過網路連接至境外B公司，再由境外公司中繼轉接至越南電信，最後接至受話者。」並非單純之勞務提供，還有技術及貨物的提供，應屬經營工商業的盈餘，而該經營行為須經境內公司之協助，按照「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第十點的規定，應屬境內所得。

### 三、本件B公司在台灣境內無「常設機構」，縱使依我國現行法解釋，仍宜僅以比例計算境內所得

如前所述，若對於營業所得來源地，以PE之有無標準，也就是透過常設機構來對縹緲不定的勞務提供地做限縮。國內有文獻認為，基於接軌國際之考量，應該比照OECD租稅協定範本來作為認定境內所得之原則<sup>5</sup>。然而，若逕行以PE為基礎在我國運作，會跟現行法（暫且不論對於境外電商課稅的新法）產生以下扞格之處：

- （一）實務上目前欠缺常設機構的一定標準，實務上仍會有認定上的爭議。
- （二）過去台灣的學說見解多認為，以常設機構統一作為認定勞務所得及營業所得之標準是一勞永逸的辦法，我們要做的，是修正現行文義的落差，另一方面對各種所得的認定統一法院判決及解釋函令之見解。
- （三）但這樣的見解，卻由於國際趨勢的改變而逐漸變化，跨境電商的發展讓各國意識到：PE的設立跟勞務所得的獲

取，在跨境電商的營運模式下，完全可以脫鉤，這也導致了大量的稅基侵蝕。因此，藉由收入在各國的獲取比例，甚至以消費者之消費來分配稅基的主張越發主流。

## 參、跨境電商稅制以及所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則、外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點<sup>6</sup>之修正、制定

### 一、營業稅

跨境電商的課稅問題，在台灣也同樣面臨到。就營業稅部分，由於營業人在境內沒有據點，原本的課稅方式是「反向課徵」，也就是按照加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第2條第3款：「三、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。」規定，換成由消費者申報繳納。

本來營業稅就是間接稅，實質納稅人為消費者，轉嫁乍看似無不當，惟銷售貨物類型的電商，消費者可能就是少量購買的個人，關稅、營業稅皆難以確實掌握；準此，營業稅法增訂第2-1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。」

註5：謝如蘭，〈外國營利事業境外提供勞務之所得來源地認定問題〉，收於《東吳法律學報》，2015年1月，26:3期，頁247。

註6：財政部107年5月11日台財稅字第10700522870號令參照。

## 二、所得稅

但在所得稅部分，才是真正的考驗，如前述介紹的臺中高等行政法院104年訴字第467號判決案件，以跨國提供勞務而言，實體服務可能跨越境外與境內，實體提供服務之內容部分或全部在境外的情況相當普遍（例如銷售電子勞務的公司設立在香港，伺服器設置在新加坡）。

再以臺中高等行政法院108年度訴字第40號判決案件為例，本件事實為：港商A公司之台灣分公司有台灣營運據點，其支付予Paypal公司之款項，被稽徵機關認為係屬權利金，惟其主張係Facebook委託Paypal公司，Paypal公司再另行委託港商A公司代收，其款項之移轉屬於代收轉付，惟稽徵機關則主張：「A公司就其已收取國內消費者買受勞務的報酬，扣除國內電信業者及其本身所收取之手續費收入後，依約給付予在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之Zong公司（即Paypal），其給付額係屬中華民國境內所得。」

事實上，代收代付業者，從代收付款中收取一部份報酬的經濟模式，在代收付業相當常見；否則業者收款給付必須無差額，然後另外再向委託人要求付款，等於多一筆金流，可見這也是一種簡化交易流程、節省交易成本的經濟模式；只要契約內容並非虛偽，交易價格真實，並無否定其為代收代付之理。

惟按照現行營利事業所得稅查核準則第18-2條第1項規定：「營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，其轉付款項取得之憑證買受人載明為委託人者，得以該憑證交付委託人，免另開立統一發票，並免列入銷售額。」卻都將中間有差額的代收轉

付否定其代收之性質。實則本件的情形，可能是因為Paypal（或更上游的Facebook）所委託代收的款項，即便被認為是境內所得，也難以要求消費者扣繳，所以稅局就把矛頭轉到在台灣唯一找得到的委託代收業者身上，而這樣的稽徵實務也顯示出台灣面對跨境電商層出不窮的收付款方式，拙於應對而大量擴張法律解釋空間的現況。

針對過去大量擴張解釋這點，財政部最後依照BEPS行動方案，修正所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則，並制定外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點。除了規定「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下列電子勞務者，為在中華民國境內提供勞務」，直接以消費者所在地為電子勞務之來源地認定，突破PE的要求，同時在外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點試圖明確定性「電子勞務」包括於網路建置交易平臺、透過自行架設之網站等方式。但縱使這些電子勞務台灣有課稅權，在其於台灣沒有據點的情況，除了透過扣繳，還能怎麼課？就是個大哉問了。

按所得稅法第73條第1項前段規定：「非中華民國境內居住之個人，及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，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之」換句話說，認定是否為境內所得，是第一個難題；認定其在境內是否有固定營業場所而需扣繳，則是第二關。

從前面介紹的幾個案例，我們可以大致歸

納出，現行稅局對於這種有爭議的跨境供銷（大型電子商務平台反而無爭議，它們的問題在於找不到扣繳義務人），在所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則修正前，大體有幾個模式：

- （一）將提供的服務解釋為權利金或境內營業收入，而非有可能全部或部分在境外的勞務收入。
- （二）將境內網路銷售平台、伺服器等認定為固定營業場所（PE）。
- （三）將境內的代收代付業者，解釋為無固定營業場所外國業者之扣繳義務人。

**針對第二種類型，近期一個相當有參考價值的判決是最高行政法院108年度判字第40號判決。**在本件案件事實中：原告是一個長年居住於日本的台灣人A，於我國境外從事代購行為，並且以其台灣身分證在「露天拍賣」網路平台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。而被稽徵機關認為「台灣身分證在露天拍賣網路平台」一事，屬於固定營業場所。

本件雖然是營業稅的案例，但由於涉及到PE的認定，因此在營業及營業所都相當有參考價值，案件發生期間營業稅法第2-1條規定尚未制定，因此如果沒有PE，就應該適用營業稅法第2條第3款反向課徵的規定，由消費者繳納。而在本件判決中，最高行政法院肯認：「a.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，稽徵成本因而提高。b.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，前述直接以勞務買受人課徵營業稅之稽徵成本因而提高。」也認為應該修法解決既有法律之不足，但同時認為在修法之前A「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」，難以認為有境內實體，而參酌所得稅法第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」），仍要求所謂的固定營業場所必須有實體人與物的結合。

從這點也能看出，有PE才有所得，是修法前面對跨境電商無法突破的困境，而以往稽徵實務多係透過擴大解釋的方式來核課。以下先簡單介紹一下跨境電商的交易模式本身，這十年間在各國稅制上造成的挑戰。

## 肆、大型跨境電商的避稅架構以及OECD的數位平台銷售稅指引<sup>7</sup>

### 一、Silicon Six在全球的避稅架構

承前所述，根據Fair Tax Mark 2019年的調

註7：OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.

查報告「The Silicon Six」，包括Facebook、Apple、Amazon、Netflix、Google及Microsoft在內的六家美國主要電子商務公司所實際繳納的稅負，較其依照財報所應繳納之稅負低了相當多，若以其皆為美國公司，而美國對全球所得課稅而言，理論上就其全球所得應納35%之公司所得稅<sup>8</sup>，但這幾家大型電商於2010到2017年間在全球所繳納的實質稅負，其實質稅率只有15.9%<sup>9</sup>，甚至比許多低稅負國家的稅率還要低。（台灣的營利事業所得稅稅率原為17%，2018年調升至20%；新加坡企業所得稅稅率為17%<sup>10</sup>；香港為16.5%<sup>11</sup>）。

為什麼會有這麼大的落差？我們可以從這份報告中揭露，The Silicon Six在歐洲的幾種稅務規劃模式為例。

#### （一）愛爾蘭—荷蘭三明治（double irish with a dutch sandwich）

2016年Apple被歐盟要求補繳130億歐元的稅給愛爾蘭政府，而愛爾蘭政府跟美國都急著跳腳的避稅模式<sup>12</sup>，就是知名的「愛爾蘭—荷蘭三明治」，除了Apple，Google更是用這套模式而惡名昭彰的老手。

其原理在於愛爾蘭政府為了吸引外資，其稅法規定只要母公司或總部設於海外，則實

質營運處所可以選擇總部或母公司，而愛爾蘭子公司也就會被視為外國公司（台灣係以公司註冊地為原則），而這間外國公司原則上有零稅率優惠，直到資金匯回才讓母公司或總部課稅。

Google便在愛爾蘭設立一間A公司，將總部設在百慕達群島<sup>13</sup>，這樣一來要匯回「總部」的錢就不用繳稅。但A公司怎麼賺錢呢？首先，在美國的Google總公司將IP授權給A公司（授權金可能極低），而另外在設立一間愛爾蘭B公司負責實際營運、對外銷售，這時讀者就能發現，B公司需要A公司的「授權」，也就需要繳權利金，這時候權利金會變成應稅的愛爾蘭境內所得（即便愛爾蘭的境內稅也只有12.5%）。

而Apple這時又在荷蘭設立一間C公司，由於歐盟成員國之間交易免所得稅，所以實際的交易模式是：

物流部分：Google授權愛爾蘭A公司，愛爾蘭A公司授權荷蘭C公司，荷蘭C公司再授權愛爾蘭B公司，由愛爾蘭B公司對外接單營運。

金流部分：實際賺到錢的的愛爾蘭B公司，將錢用權利金的名義付給荷蘭C公司，荷蘭C公司再以權利金名義付給愛爾蘭A公司，而A

註8：美國公司稅已於2017年降至21%。

註9：參前揭註4，頁14。

註10：新加坡稅務管理局（IRAS），

<https://www.iras.gov.sg/IRASHome/Businesses/Companies/Learning-the-basics-of-Corporate-Income-Tax/Corporate-Tax-Rates--Corporate-Income-Tax-Rebates-and-Tax-Exemption-Schemes/>

註11：香港特別行政區政府稅務局，

<https://web.archive.org/web/20130314001613/http://www.ird.gov.hk/eng/tax/budget.htm>

註12：State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to? 13 billion, EU Commission. 30 August 2016，

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923)

註13：百慕達群島為典型的租稅天堂，不需繳納資本利得稅、增值稅、銷售稅。

公司就直接將錢匯回百慕達了。

相較之下，Apple除了愛爾蘭，同時也選擇了盧森堡作為子公司之一，而Facebook與微軟的避稅方式也大同小異，只是最後的租稅天堂選擇了開曼。可以說，這些跨境電商在過往十年，都利用「雙愛爾蘭模式」及「租稅天堂」獲利甚豐<sup>14</sup>。

## （二）新加坡作為跨國電商在歐洲以外的另一個選項

在Fair Tax Mark 2019年的The Silicon Six調查報告我們也可以發現，除了愛爾蘭、荷蘭、盧森堡這些常見用來作為跨國企業稅務規劃的歐洲國家外，新加坡在Google及微軟在亞洲地區的營收，也有許多是透過新加坡公司獲取<sup>15</sup>，其與愛爾蘭的角色類似。

新加坡的稅制有什麼誘因，在亞洲國家中獲得這些跨國企業的青睞呢？除了其對海外資本的寬容程度外（當然，這在一個非以買賣業貿易及金融服務業為主體的國家，未必是值得效法的對象），新加坡的稅率在亞洲各國中相對低，只有17%，而稅率更低的香港（16.5%）又面臨政治情勢不穩定，中國政府介入日深的憂慮。另一個稅捐規劃上的主要考量，在於新加坡的企業所得稅是採屬地主義（台灣的營利事業所得稅採屬人兼屬地主義，亦即在台灣設立的公司，原則上對其全

球所得課稅）<sup>16</sup>，從外國獲配的盈餘分配以及於國外提供服務的收入均免繳納新加坡的企業所得稅，換言之，以新加坡公司為控股公司，則在其他國家提供的服務收入，以及其他國家子公司的分配盈餘都不用繳稅，也因此成為跨國企業在亞洲地區稅務規劃中的選項之一。

## 二、OECD報告中，關注電子商務平台的稅捐問題

在OECD 2019年公布的The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales<sup>17</sup>以及2017年公布的OECD International VAT/GST Guidelines<sup>18</sup>均提及電子銷售在現行銷售模式上，數量的巨幅增加，讓傳統的進口稅、營業稅課徵模式面臨困難，而對於消費者課稅在技術上又不切實際，因此均強調跨境電商在課稅上可以扮演的角色。

首先在銷售貨物或勞務的銷售稅（在台灣為加值型及非加值型營業稅）以及關稅上，過往對於小額的海外購物免關稅，原因在於稅基小，增加海關的工作量，如我國網路購買國外貨物應注意事項即規定：「進口郵包物品完稅價格在新臺幣（下同）2,000元以內者，免徵關稅、貨物稅及營業稅」。

註14：前揭註4，頁20-31參照。

註15：前揭註4，頁31參照。

註16：新加坡稅務管理局（IRAS），“Taxable income is income that is subject to tax. Income 'accrued in' or 'derived from' Singapore as well as income received from outside Singapore is taxable”，<https://www.iras.gov.sg/irashome/default.aspx>

註17：前揭註7。

註18：OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

傳統對進口貨物的想像，應該是由進口商大量進口後，再透過批發商或直接轉售給消費者，所以進口關稅跟營業稅只要跟進口商課徵就可以了，例如我國加值型及非加值型營業稅法第2條第2、3款即規定：「營業稅之納稅義務人如下：二、進口貨物之收貨人或持有人。三、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。」。但當大量消費者直接透過跨境電商訂購的產品取代傳統模式，大量的小額海外購物就會變成稅基侵蝕的重大因素。

台灣現行的做法，是調降低價免稅門檻至2000元，並且發布「進口次數頻繁認定原則」規定同一納稅義務人於半年度內進口貨物適用同條項之免稅規定放行逾6次者，則屬於關稅法第49條第2項但書所稱進口次數頻繁，應該排除2000元的免稅門檻。而這樣的做法，即已經激起了不少批評，可見海外網購在民眾日常生活中的重要性已經不言而喻。

從OECD的研究報告及建議中，我們可以發現對電子商務平台課稅的概念已經在許多國家施行，而且態樣各有不同，有的是基於電商平台可以掌握物流跟金流的特性，而將其擬制為其中一個交易階段的買受人，而這種情況就限制於利用電商平台銷售實體貨物的情形（B to B/B to C），但也有更多的作法是

對銷售電子勞務，也由電商平台課稅。例如法國總統近日簽署「數位稅」法案<sup>19</sup>，未來包括Google、Apple、Facebook、Amazon等美國科技巨擘（也是前面提到的Silicon Six）2 / 等跨國企業都必須向法國繳交數位稅，而引起美國的抗議，質疑法國政府不公平的針對美國企業（即便這些「美國企業」可能帳上營收都在愛爾蘭跟新加坡的關係企業）。而所謂的數位稅，其實也只是針對線上勞務收入，不考慮其公司所在地，而直接以消費者所在地課稅。

如果從以上的標準，其實台灣也施行了數位稅（事實上許多亞太國家均已實施型態不同的數位稅），而且還沒經過修法。我們只修正了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，直接規定了電子勞務為境內來源所得，雖然從租稅法律主義的觀點而言，只發布行政規則便改變稅基認定的方式，實與租稅法律主義有所違背，溯源之道還是要把原本的所得稅法也一起完整修正。

## 伍、台灣如何對跨國電商課稅

前面介紹了很多跨境電商的避稅或節稅機制，也提到OECD的報告甚至BEPS（Tax Base Erosion and Profit Transfer）方案<sup>20</sup>中，對於跨境電商海外子公司以及移轉訂價的憂慮。但對台灣來說，我們的問題在於怎麼課到稅。

註19：中央社，「美財長籲法國停課數位稅先談成協議再說」，2019年12月5日報導。（<https://www.cna.com.tw/news/aopl/201912050012.aspx>）

註20：OECD（2015），OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Explanatory Statement.

我國近年來陸續制定所得稅法43條-1至43-4的特別反避稅防杜條款，主要針對的就是跨境交易的移轉訂價乃至稅基侵蝕。但一直以來面對的問題是，與我國簽訂租稅資訊交換的國家太少，再者我國一直沒辦法有效掌控海外的稅源，以至於成效有限<sup>21</sup>。

典型台商的避稅模式，由於成本跟營運地的考量，自然不會用到「愛爾蘭三明治」這麼複雜的架構。以往來說，台商較常採用的模式是所謂的「三角貿易」，也就大多是台灣接單，中國生產，但對海外廠商之實際締約人可能是位於香港、新加坡乃至是BVI、開曼等租稅天堂的關係企業，這些關係企業可能是紙上公司，但金流卻是直接流入這些紙上公司的帳戶。在所得稅法第43條之4的架構下，這可能會以台灣為實際營運處所（PEM），將其香港公司（或位於其他國家的紙上公司）的所得視為台灣來源所得。而在所得稅法第43條之4尚未施行的情況下，也看到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的案例。

以臺灣臺南地方法院107年度矚重訴字第1號刑事判決為例，被告是知名的好帝一牛頭牌企業負責人，其交易模式形式上是由台灣總部買進工廠生產的產品後，再以海外BVI公司的名義接單、銷售至美國。其中，台灣公司以美國售價之70%賣給BVI，也就是說有30%的利潤會留在BVI，而台灣總部可能剩餘的獲利甚少。本件被論以商業會計法之會計憑證帳冊不實及稅捐稽徵法之逃漏稅捐稅，但事實上，這樣的交易模式在台灣公司而言

可以說是相當常見的。

就相關的案例，台灣稽徵機關一直面臨的困境是難以掌握海外紙上公司的資訊，這也是各國稅基侵蝕的共同原因。然而對跨境電商課稅，台灣應該先處理的則是：「跨境電商的境內銷售是否為境內來源所得？」

承前所述，台灣是以直接發布行政規則的方式處理，將消費者在境內下載軟體（如台灣消費者下載韓國Nexon遊戲公司發行的手機遊戲APP）、境內使用國外網站上的資訊（例如看Netflix的影片）以及境內使用國外電子平台（例如在台灣消費者，用Agoda網站訂去泰國旅遊的房間）等電子勞務事項，以外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點，直接規定了電子勞務為境內來源所得。租稅法律主義的部分前已提及，姑且不論，但以目前的立法模式，實際上是範圍最廣的「數位稅」立法模式。

那麼在確立所有的電子勞務，無論是否有實體商品進口到台灣，無論是否必須下載，只要消費者在台灣，這些都是境內來源所得，接下來要處理的，就是「怎麼讓納稅義務人繳稅？」

如果是在台灣沒有據點的跨境電商，基本上難以期待其申報繳納，傳統的方式是依照所得稅法第71條、88及89條之規定，「……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。」舉例言之，如果境外公司授權技術、軟體給台灣公司使用，台灣公司應於支付權利金時，扣繳20%。但當跨境電

註21：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》，2016年，Vol.45 No.4，16-36。

商商業模式從B 2 B演變為B 2 C（甚且是大量小規模的B 2 B）時，傳統的稽徵方式就會產生問題。我們沒辦法想像每個在Agoda訂房或是在淘寶下單的人，還幫平台的服務費扣繳20%的稅款；甚至以Facebook而言，該平台的給付人通常為廣告主，也就是較接近B 2 C的模式，即便在這樣的情況，對小規模甚至個人的廣告主而言，20%難以轉嫁的扣繳稅額依然是很大的負擔。

準此，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點就規定了，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<sup>22</sup>。例如Facebook先前即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%<sup>23</sup>，然而，這也只是減低了扣繳義務人的負擔，扣繳的繁雜以即B 2 C難以扣繳的問題仍然無法克服。就這部分，只能輔導跨境電商落地繳稅<sup>24</sup>，事實上目前的大型跨境電商也多願意配合。

## 陸、小結

隨著科技的發展，跨境電商的諸多交易模式漸漸在大家日常生活中成為消費模式的主流，除了快速擴張的Amazon，傳統的零售產

業如Walmart等，也陸續發展電子銷售平台。以台灣而言，在博客來買書已經成為台灣人購書市場的主流，但誠品書店、三民書局乃至金石堂書店都開始發展自己的網路商城，就連家樂福這種傳統零售業，也開發自己的網路商城。而網路銷售方式的普及，同樣打破了國界的限制，國界的物理限制被打破，傳統的稅捐稽徵法規就很難趕上現行瞬息萬變的經濟模式，這連帶導致了國際稅法上課稅權分配方式的變革。

傳統上，就銷售勞務或營業而言，有固定營運場所（PE）才應該課稅，縱使我國稅法之制定本未嚴格以PE為勞務所得課稅之正當性（如所得稅法原本就有在我國無固定營業場所之納稅人規定），但至少在勞務給付的情形多仍以PE之有無為準，這是源於傳統上，在他國無固定據點又無營業代理人而能為銷售行為，是殊難想像的。但網路技術的發展，已使的這種過去殊難想像的銷售模式，逐漸變成人們消費方式的主流，連帶導致的稽徵困難及稅基侵蝕，也是各國必須確實面對的。

OECD的研究報告也指出<sup>25</sup>，各國面對這種境況，發展出不同的因應課稅模式。以台灣而言，誠如本文先前介紹的，在修法前稽徵實務就已經面臨到這樣的問題<sup>26</sup>，而稽徵機

註22：徐俊賢、莊蕎安，〈購買國外勞務所得稅扣繳稅額可降低〉，2019年12月，刊於《會計研究月刊》第409期，頁102。

註23：淨利率30%\*扣繳率20%=6%

註24：黃士洲，「從臉書扣繳爭議談落地課稅」，刊於經濟日報，2018年2月。（<https://money.udn.com/money/story/5629/2995572>）

註25：前揭註4。

註26：參本文前述之臺中高等行政法院104年訴字第467號、臺中高等行政法院108年度訴字第40號、最高行政法院108年度判字第40號判決。

關的處理方式，則是偏向將所得類型歸類為其他所得、權利金所得或營業所得，而迴避PE的認定；或是以銷售者國內的關聯性，例如拍賣平台、身分、代收人等等，來當作境內固定營業場所。直到最高行政法院108年度判字第40號判決，明確肯認當時的現行法不足以適應跨境電子商務銷售的模式，解決之道在於實際修法，而非擴大解釋固定營業場所的認定。

而台灣在立法進程上，也積極配合OECD行動方案的內容，在營業稅的部分，制定了營業稅法第2-1條規定，直接規定「.....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。」把跨境電商排除於反向課徵的規定之外。在所得稅的部分，則修正所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則，並制定外國營利事業跨境

銷售電子勞務課徵所得稅作業要點，將電子勞務（包括下載、在網路上使用平台等），只要是消費者在境內，都視為境內所得，實質上相當於歐洲爭議不斷的數位稅了。

即便肯認了跨境電商在台銷售電子勞務屬於境內來源所得，接下來面對的問題仍有「如何稽徵」。以往由給付人代為扣繳的方式，在消費者可以直接下單的情況，扣繳實施相當不便，此時電子平台宜扮演更重要的角色，我國近年積極輔導跨境電商落地，實為正確的立法方向。進一步需要處理的問題，台灣的現行營利事業所得稅稅率為20%，扣繳率亦為為20%，股利所得之扣繳率則為21%，相較於亞洲各國雖然偏低，但仍然較新加坡等租稅天堂高，這些跨國企業是否同樣會有移轉訂價的問題，則是將來進一步租稅資訊交換時必須處理的。