

# 網路交易課稅議題之探討

黃書瑜\*

## 要 目

壹、前言	伍、網路交易稅收議題引發 之經濟發展影響
貳、網路交易模式	陸、結論
參、網路交易面臨之營利事業所得稅議題	
肆、網路交易面臨之營業稅問題	

## 提 要

網路交易已成為現代人生活中主要消費模式之一，在享受網路便利、快速、低價商品之交易過程中，對我國現行稅制及稽徵實務不免產生影響。近幾年，不論是國際間或我國均對網路交易提出一連串稅制改革計畫。除關稅法對頻繁交易之認定，加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)亦針對跨境電子勞務制定相關規範，尚未實施的反避稅條款、進口商品免稅門檻等，此等規定均與一般民眾接觸之交易息息相關。諸多規定於今(2017)年陸續開始施行，實有探悉之必要。

## 壹、前言

近年來網路交易盛行，「沙發經濟(couch commerce)」<sup>1</sup>幾乎成為主流交易方式。消費者不分年齡層，只要透過電腦、手機、平板等工具，不論任何時間、地點，即可輕鬆透過網路購買商品或下載軟體。相關網路交易平台如 Amazon、Yahoo 奇摩、PChome、淘寶網、天貓等，app 軟體如蝦皮拍賣 shopee、

\* 本文作者為日向翔陽法律事務所執業律師。

<sup>1</sup> 形容消費者坐在沙發上，透過手機或平板等行動裝置進行電子商務購物的經濟活動方式。

旋轉拍賣 Carousell 等幾乎主宰現代人購物市場。網路交易的蓬勃發展，也對國家稅收產生莫大影響。

過去對網路交易規範不夠周延，以致於網路交易得以規避稅捐，近年世界各國對於網路交易稅收之重視，開始有各種檢討。自 2014 年經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD）發布「稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫方案(Bese Erosion and Profit Shifting, BEPS)」後，國際間陸續提出諸多對此新興交易模式租稅原則之檢討。

我國財政部稅務入口網中，設有「網路交易課稅專區」及「境外電商課稅專區」，即係因應網路交易興起，為使一般民眾對此種交易型態及可能衍生之稅務問題有所瞭解而設。甚至於今(2017)年年初，財政部所屬各地國稅局即表示將自 4 月 1 日起展開網路交易查稅<sup>2</sup>，可見網路交易中仍有許多稅負未依規定繳納。今年上半年度亦有諸多新修訂之法律如關稅法、營業稅法等開始施行，針對網路交易訂定許多新的規範。既然網路交易在生活中占有重要地位，熟悉現行網路交易課稅之規範有其必要性，為本文主要動機及目的。

本文以跨境網路交易時可能面臨之營利事業所得稅(下稱營所稅)及營業稅問題區分，就購買實體物品及無形商品如線上遊戲、app 軟體等，於我國現行法律規範與實務運作上可能面臨之爭議問題加以探討，最後延伸至網路課稅問題對經濟發展可能產生之影響。以貼近生活議題為討論，期使一般民眾瞭解網路交易涉及相關稅法規定，有助於網路交易順利進行。

## 貳、網路交易模式

現行網路購物平台及手機購物軟體選擇眾多，其交易流程幾乎需先註冊為會員後始可進行交易。當消費者向平台提出訂單後，於第三方支付平台如支付寶、Paypal 儲值或刷卡，第三方支付平台於收到款項後即通知銷售者依約出貨，待完成取貨或交易條件成就，第三方支付平台即撥付款項予銷售者，以確保交

---

<sup>2</sup> 聯合財經網，<https://money.udn.com/money/story/6710/2287334>，最後瀏覽日：2017/06/03。

易安全。交易流程簡易圖式如圖 1。

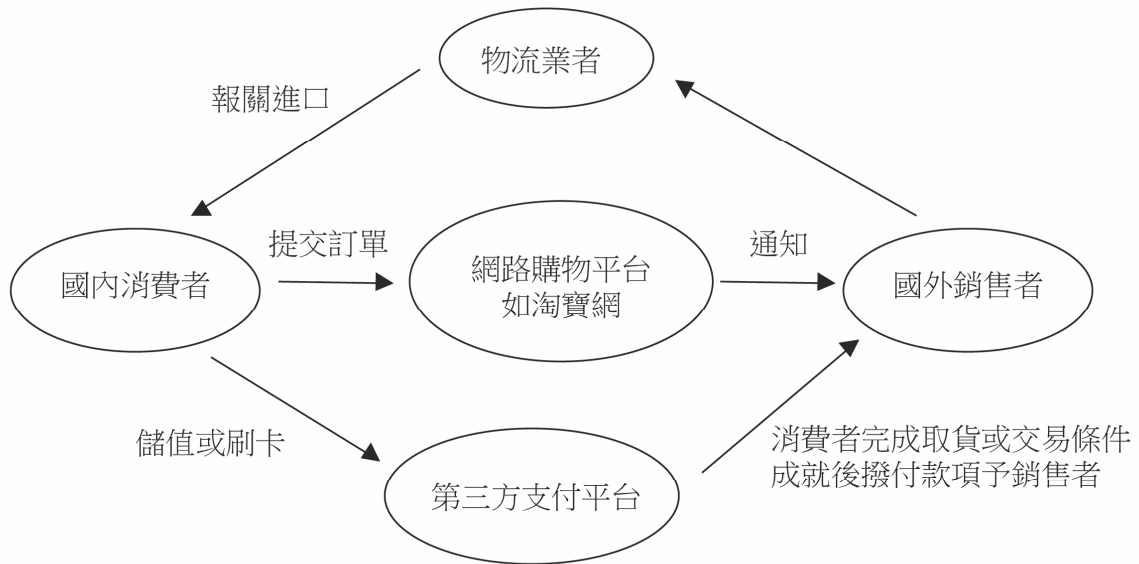


圖 1 貨物交易流程圖

若係透過網路購買 app 軟體、遊戲點數、影音等電子勞務，其交易流程大致亦與上述貨物交易流程相似，簡易流程如圖 2。

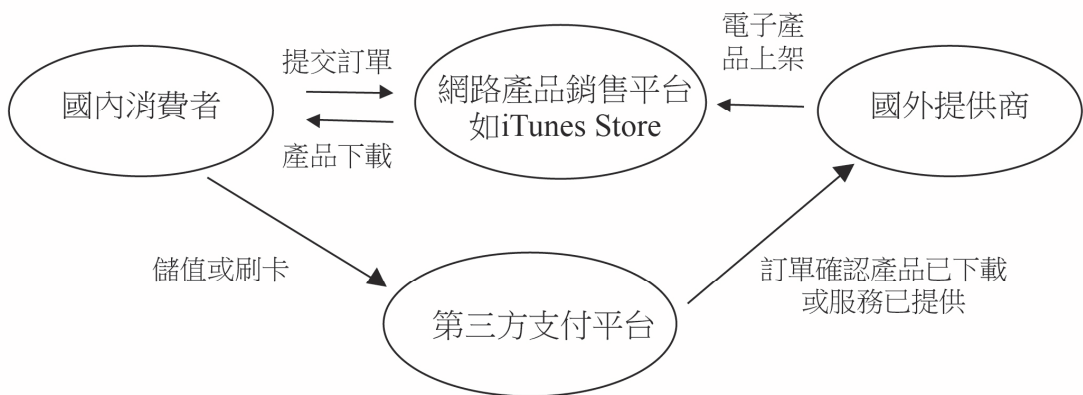


圖 2 電子勞務交易流程圖

網路交易流程主要以上述兩種模式為主，後續章節將就其所面臨之營所稅及營業稅問題討論。

## 叁、網路交易面臨之營利事業所得稅議題

### 一、課稅管轄權之歸屬

各國於行使其租稅管轄權時，通常係選擇採取屬人主義或屬地主義，以認定所得是否具有課稅權。多國籍企業常利用兩者之差異進行稅務規劃，而形成雙重不課稅（Double non-taxation）情形。原以消除雙重課稅為目的之租稅協定，亦可能被利用以降低稅負。多數租稅協定在簽訂之際，網際網路尚不發達，如今數位經濟蓬勃發展，企業可透過網路與另一國消費者進行交易，無須於該國有實際營業處所存在。

就我國營利事業所得稅而言，我國係以「總機構」認定公司是否應被課徵營利事業所得稅。凡總機構設於我國境內者，就其境內外全部營利事業所得予以課稅。但對於營利事業總機構設在境外者，無論其在我國境內有無固定營業場所（即常設機構）或營業代理人，僅就其中華民國來源所得課稅，其國外所得則不予以課徵<sup>3</sup>。總機構必須具有實體存在（Physical Presence）以做為管轄權之基礎。

過去實務上以營利事業申辦設立登記地認定為總機構，並未探究是否為公司重要決策及管理境內外全部固定營業場所之實際處所，但總機構必須具有實體場所存在。因此，若總機構之認定標準，係依公司舉行重要決策會議場所之所在地，隨著網際網路科技技術之發展，公司組織即使無實體場所之存在，透過網際網路之視訊會議系統（video-conferencing facilities）通訊技術，仍可決定公司重要決策，以管轄境外機構，在此情形下，如何判斷事業總機構所在地？再者，如多國籍企業參加視訊會議人員遍佈各國，則公司主要決策形成所在地，

---

<sup>3</sup> 詳所得稅法第3條。

究竟應歸屬何國境內？總機構之課稅管轄權因而不易確定；若總機構之認定標準，係依公司申請設立登記地，在屬人主義課稅原則下，透過網際網路無國界模式及高度流動特性，公司更可透過租稅規劃，將總機構設立在低稅率或無稅負之租稅天堂。

為防杜營利事業於租稅天堂國家設立紙上公司，並將實際營運處所設在我國境內，以規避現行所得稅法第 3 條第 2 項規定，我國於 2016 年增訂所得稅法第 43 條之 4<sup>4</sup>，規定依國外法律設立但實際管理處所在我國境內之營利事業，應視為總機構在我國境內之營利事業，依所得稅法規定就臺灣境內外全部營利事業所得課徵營所稅。而所謂實際管理處所於同法條第 3 項進一步說明，其規範概念係參照 OECD 2000 年及聯合國 2001 年版稅約範本之註釋說明，主要係指實際做成重要管理及商業決策之所在地。以實際管理處所概念來認定其課稅管轄權，對我國課稅權似有益處。

然而該法條仍有須再探討之處，首先對「實際管理」之判斷標準仍不明，何種情形可認定為「重大」？是否最終會成為個案認定？或是對課稅範圍過為廣泛？此等問題應仔細正視。其次，該法條雖已經總統公布，然行政院尚未定其施行日期，究竟何時開始施行仍無法確定。又因我國有部分企業利用租稅天堂避稅，該條施行後，恐會有企業外移之疑慮。就此部分，應仔細思考配套措施，畢竟該條文係順應國際潮流而增訂，除實質有助於增加國家稅收，亦可完善我國反避稅制度、健全國家財政及租稅公平，有實施之必要性。

## 二、固定營業場所及常設機構之認定

### (一) 固定營業場所認定

外國事業如與我國境內消費者進行交易，可採行下述方式：直接自境外向我國境內，或至我國境內設立固定營業場所或任命營業代理人銷售之。關於固定營業場所，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

---

<sup>4</sup> 詳所得稅法第 43 條之 4。

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。」該項但書雖特別將專為採購貨品用之倉儲、保養等非對外銷售性，僅屬於單純之準備或輔助的營業活動排除，但並未如 OECD 稅約範本(Model Tax Convention)第 5 條第 4 項，明白地將僅具準備或輔助性質（preparatory or auxiliary character）的處所一般地否定為該條所稱常設機構。該消極特徵之明文規定，不但釐清固定營業場所之概念特徵，而且有助於該概念之國際化<sup>5</sup>。

為規範利用網路在我國境內銷售貨物或勞務及進口貨物之營業稅課徵，及營利事業或個人利用網路從事交易活動之所得稅課徵，財政部於 94 年 5 月 5 日發布之「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」（下稱「網路交易規範」）<sup>6</sup>，其第 3 點所得稅課稅規定中，提及利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付者：

1. 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、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，於中華民國境外利用網路直接銷售貨物予境內買受人，並直接由買受人報關提貨者，應按一般國際貿易認定，非屬中華民國來源所得。
2. 在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，利用網路銷售貨物予中華民國境內或境外買受人，應依所得稅法第 3 條規定課徵營利事業所得稅。
3. 其他利用網路銷售貨物者，依所得稅法相關規定辦理。

雖有上述規定，但卻均未對網路交易之固定營業場所做一詳實界定。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所，包括總機構、管理處、分公司、事務所、工廠、保養廠、工作

---

<sup>5</sup> 黃茂榮，稅法各論，增訂二版，植根，2007 年，頁 287。

<sup>6</sup> 詳網路交易課徵營業稅及所得稅規範第 1 點。

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。」看似較為詳細定義，然而我國實務上卻容易將「固定營業場所」僅指為「分公司」，於跨國網路交易中，在我國境內之網路服務提供者或伺服器足以構成工作場、機房或聯絡處，而國內買家使用之個人電腦螢幕上所顯示之網站足以視為服務站、營業所、門市部或拍賣場等，皆未納入考慮。傳統認定營業處所須有「固定聯絡地址」以及公司負責人之「固定通訊地址」，然在電子商務時代，固定營業場所將無法被限制在一特定地址上。<sup>7</sup>

國際網路改變傳統交易活動，致使原先設立分公司、聯絡處之實體銷售據點因網路而沒落裁撤，代之而起的是「網站」。消費者直接在網站瀏覽、下單，由境外公司直接寄貨給境內之消費者，影響進口國之課稅權。為因應日益增加之網路交易及維護租稅公平原則，似應特別就跨境網路交易流程，重新對我國「固定營業場所」界定清楚定義與確立其課稅方式。有學者建議<sup>8</sup>，可於所得稅法第 10 條增訂第 3 項、第 4 項：「事業所有或承租用以儲存數位貨物供客戶經由網際網路下載之伺服器的所在地視為第一項所稱之固定營業場所。為其他事業管理該伺服器者視為第二項所稱營業代理人」、「外國事業依前項規定視為在中華民國境內有固定營業場所，而無第一項所定之固定營業場所者，前項視為其營業代理人者就該外國事業經由該伺服器所從事之銷售，應為該外國事業向該管稽徵機關辦理相關營業登記及所得稅的報繳事務。該外國事業除應依法設置帳簿，登載與該伺服器有關之收支外，並應將相關資料及稅款提供其營業代理人，以方便其報繳作業。」以一較廣泛之認定標準，使人為規避稅收之可能降低。

此外，在網路發達環境下，企業在其他國家所擁有的設置多為網站或伺服

<sup>7</sup> 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，頁 126-127。

<sup>8</sup> 黃茂榮，同註 5，頁 312-313。

器，企業可能利用現行常設機構定義，規避本應負擔之稅負。<sup>9</sup>就此或可考慮以「常設機構」取代「固定營業場所」，且定義「常設機構」，不以「『固定』營業場所」為唯一認定標準，例如同時納入「或雖無固定之營業場所，惟有持續營業六個月以上之事實」等類似字句，以輔助原定義之不足<sup>10</sup>。

## (二) 常設機構之認定

我國對外國公司的課稅管轄權通常係以「常設機構」(Permanent Establishment, 簡稱 PE) 為門檻標準：若外國公司於我國境內設有常設機構，則須就我國境內衍生之利潤負有年度結算申報納稅義務；若外國公司未設有常設機構，則中華民國來源所得支付單位須負擔扣繳義務，而外國公司附有納稅義務。

所謂常設機構，按照 OECD 制訂之稅約範本第 5 條規定略以：「…一、本協定『常設機構』，係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。二、『常設機構』包括：(一) 管理處。(二) 分支機構。(三) 辦事處。(四) 工廠。(五) 工作場所。(六) 礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所。三、構成常設機構之建築工地或建築、或安裝工程，僅限於該工地、建築或活動持續十二個月以上之情形。…」<sup>11</sup>。常設機構之功能與目的在於事業跨國營運時，依租稅協定分配所得來源國及居住地國之課稅權，以避免重複課稅。

我國與外國簽訂之租稅協定內容賦予營利事業總機構在中華民國境外、於我國境內未設有常設機構者，即使有中華民國境內之營利事業所得，仍免納營

<sup>9</sup> 王逸青，電子商務課徵所得稅之法律問題研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，2006 年，頁 109。

<sup>10</sup> 馮震宇，電子商務發展與其衍生之租稅法律問題研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，2002 年，頁 168。

<sup>11</sup> OECD, Model Tax Convention, Article 5”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. 3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months. …”



所稅。因此，營利事業之總機構在中華民國境外，而在我國境內未設有常設機構者，應判斷該營利事業居住國與我國是否簽訂租稅協定。若簽有租稅協定，則即使依國內法有中華民國境內之營利事業所得，仍應依租稅協定排除我國課稅權。若未簽有租稅協定，則應就其中華民國境內之各類所得來源就源扣繳。若在我國境內設有常設機構，則無論該營利事業居住國與我國是否簽立租稅協定，凡有中華民國來源所得者，在我國即負有納稅義務。是以，營利事業之總機構在我國境外，若經由網路取得我國境內之來源所得，若居住國未與我國簽有租稅協定，則應就其中華民國境內之所得，依所得稅法規定課徵營利事業所得稅<sup>12</sup>。從而，在網路交易中，是否僅能由居住地國課稅，或為確保來源地國之課稅，而修正常設機構之認定標準，即成為一大問題。

再者，若考量以「常設機構」取代「固定營業場所」之認定標準，則常設機構所面臨之問題，更應嚴肅看待。過去於常設機構定義中被排除之準備或輔助性活動，有部分正逐漸成為數位經濟之核心業務，例如專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於企業之貨物或商品之處所，例如倉庫，於何種情況下在當地設立之倉庫會被認為係從事核心活動。如何將這些原被認定為可能係準備或輔助性活動視為核心活動，而不再適用常設機構例外規定，國際間已有熱烈討論，將經濟實質關聯性納入標準做考量，並且思考如何防止人為規避、如何重新定義何謂具準備或輔助性質之活動及如何不致於使實質交易所在地之課稅權喪失等，或可參考 OECD 提出之 BEPS 行動計畫內容做修正。

最後，與網路交易最直接相關之網站（website）、網頁（webpage）、伺服器（server）及網路服務提供者（ISP）是否可直接做為常設機構或係代理人常設機構，此部分向來即討論熱烈。依據 OECD 看法，網站只是軟體或電子資料之組成，不涉及任何有形資產，而租稅協定所稱營業場所，係包括一切用以從事活動之有形資產，因軟體與電子資料係無形，故其本身無法構成常設機構；ISP

---

<sup>12</sup> 陳香梅、黃明聖，從電子商務看傳統所得稅制度的試用性——跨國分析，經社法制論叢，第 33 期，2004 年，頁 168-169。

於經濟上及法律上為獨立個體，通常不會被其客戶授權與其他企業簽訂合約，且 ISP 經常為很多企業提供服務，通常不會構成透過網站從事營業活動之企業的常設機構；除非極少數之情況，否則 ISP 亦非另一企業之非獨立地位代理人。OECD 認為當伺服器於其所在地執行超越準備或輔助功能，且主要營業活動均在該伺服器所在地進行時，伺服器係可構成常設機構。而伺服器所在地是否固定於特定地點、設置時間長短及企業營業透過該設備執行之程度等，皆為是否被視為常設機構之考量因素<sup>13</sup>。

隨著網際網路發展，對這些與網路交易相關之設備，是否可認定為常設機構將是一大爭執點，此關係實際交易處所之課稅權有無。我國對此部分仍未有統一判斷標準。有學者認為外國事業租用伺服器設置網站，雖然該伺服器設備仍在出租人占有中，但實際上聽命於承租人之系統指令在運轉：接單、送貨、收款及記帳等，故就其實質功能而論，該承租之網路服務設備，與傳統固定營業場所無異，其特徵基本上不致於構成將之論為其設置者之固定營業場所之障礙<sup>14</sup>。財政部所發布臺財稅字第 09404506310 號函釋示：「二、線上消費者直接向網路商店購買貨物或勞務，由網路商店直接將貨物或勞務交付網路消費者，並不透過○○公司，準此，○○公司僅出租網路交易平台，代為服務電子商務金流，故該公司可就其向網路商店所收取之手續費收入開立統一發票，惟應依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法規定設置、保存相關帳簿、憑證及單據，以供稽機關查核運用。三、請○○公司提供線上消費者簽帳卡（信用卡）卡號末 4 碼資料，供網路商店於統一發票備註欄載明，以配合統一發票使用辦法第 9 條第 1 項第 4 款規定。」似認為 ISP 並未構成代理人常設機構。至該採用何種方式認定屬於常設機構或是代理人常設機構，就此部分目前尚未有明確答案，但可知悉的是，似乎已不可再用傳統認定方式來對網際網路發展下新

<sup>13</sup> OECD, Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition E-Commerce: Changes to The Commentary on The Model Tax Convention on Article 5, at 5-7 (2000). <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>。

<sup>14</sup> 黃茂榮，同註 5，頁 288-291。

興交易模式來做一律之判準。

### 三、營所稅之課稅範圍

企業透過網際網路銷售商品，消費者透過網路直接向國內外廠商訂購貨物，再經由郵寄、海運或空運等方式配送交貨，與傳統利用文書或電話訂購方式並無差別，依據現行所得稅法規定均應負擔稅負。然而商品交易原先須設立分公司、聯絡處之實體銷售點則因網路而沒落裁撤，取而代之的是「網站」，我國是否有課稅權，須視交易雙方有無簽訂租稅協定而定。甚而，直接交易之方式，使得傳統仲介者（如進口商、批發商、經紀人、代理商等）角色消滅，原由仲介者負責繳納營業稅、關稅或扣繳稅款，則轉由消費者負擔；原本稅務機關可直接以銷售貨物之仲介者為課稅對象之方式轉而必須以廣大消費者為課稅對象，甚至難以認定實際所得，此將造成稽徵機關租稅行政複雜化及困難化<sup>15</sup>。

## 肆、網路交易面臨之營業稅議題

### 一、納稅義務人之辨認

網際網路產生之匿名特性，使得要辨認出真正納稅義務人有其困難度。過去在交易時，僅能選擇相信消費者所輸入之資訊來辨識，除非營業人自願且誠實地在網頁內揭露自己之營業登記資料，否則實難運用其網址或網頁內容判斷其所屬國籍或營業點。然而只要能完成交易，實際情形非交易雙方所注重之處，但此以匿名方式在世界各國設立網站進行交易，藉以規避租稅義務，將對稽徵技術造成相當大之考驗。

在透過境外網站購買國外貨物申報進口時，若係購買低單價物品者，現行採「X2 報單」簡易申報書<sup>16</sup>。由於並未強制規定填寫進口人身分證統一編號<sup>17</sup>，

<sup>15</sup> 鍾鳳娥，電子商務所得課稅問題之探討，中國稅務旬刊，第 1773 期，2000 年，頁 14-15。

<sup>16</sup> 快遞貨物簡易申報通關作業規定第 2、3 點：「二、進口快遞貨物區分為四類：第一類「X1、進口快遞文件」、第二類「X2、進口低價免稅快遞貨物（完稅價格，新台幣三千元以下）、……。三、屬於第二點進口快遞貨物之第一、二、三類及出口快遞貨物之第一、二類者，得採行「簡

實務上不乏業者大量使用人頭甚或製造假身分證資料蒙混報關，致使稽徵機關即使事後發現貨物之申報內容有異，亦難以追查<sup>18</sup>。

在傳統商務環境下，營業人必須向稽徵機關進行營業登記，才得從事營業行為，因此稽徵機關得以掌握課稅主體之實質所在及相關資料。然而由於網路係完全開放之公共體系，提供網路使用者隱匿自己身分之機會<sup>19</sup>。現今有許多個人，以營利為目的透過網路購買貨物再轉售，其依法應辦理營業登記，然而卻聲稱係個人使用，未辦理營業登記，造成貨物入關時難以對之課徵營業稅，欲對之做稽查亦有困難。

今(2017)年 5 月開始施行營業稅法新修訂條文，針對跨境銷售電子勞務予我國境內自然人之外國業者，制定應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅之規範。由於電子勞務係利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務，消費者僅須利用網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置即可使用，或以線上方式使用，其方便性及交易量實不容小覷。因而規範此種電子勞務提供者，縱未於我國境內設有固定營業場所，凡於我國境內設有提供電子勞務予自然人者，即認定其為我國營業稅法定義之營業人<sup>20</sup>及營業稅之納稅義務人<sup>21</sup>，並要求年銷售額逾新臺幣(以下同)48 萬元者，應申請稅籍登記<sup>22</sup>。過去因考量消費者向無固定營業場所

易申報」方式辦理通關……。」

<sup>17</sup> 快遞貨物簡易申報通關作業規定第 8 點：「下列快遞貨物申報「簡易申報單」時，得省略部分內容：……（二）「X2、進口低價免稅快遞貨物」一得省略 CCC 號列、稅率、統一編號。」

<sup>18</sup> 金世仰，杜絕網路交易逃漏稅的對策，稅務旬刊，第 2236 期，2013 年，頁 16。

<sup>19</sup> 邱祥榮，《電子商務課徵加值型營業稅之探析》，初版，翰蘆圖書，2002 年，頁 44。

<sup>20</sup> 加值型及非加值型營業稅法第 6 條第 1 項：「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。」

<sup>21</sup> 加值型及非加值型營業稅法第 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，不適用前條第三款規定。」

<sup>22</sup> 加值型及非加值型營業稅法第 28 條之 1 第 12 頁：「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。財政部 106 年 3 月 22 日台財稅字第 10604539420 號令：「一、依據加值型及非加值型營業稅法第二十八條之一第三項規定辦理。二、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應申請稅籍登記之年銷售額基準如下：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，年銷售額逾新臺幣四十八萬元者，應依加

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之納稅依從成本而訂定 3,000 元免稅門檻，因考量國內營業人銷售相同勞務無論金額大小，均應報繳營業稅，現既已修正由外國事業、機關、團體、組織負責報繳營業稅，為維護租稅公平，刪除 3,000 元免稅門檻之規定。

本次增修之規定對跨境電子勞務交易稅收影響甚鉅，惟仍有部分未盡詳細之處。依條文規定，似乎僅限於將電子勞務提供予境內之「自然人」，首先會面臨如何認定其為「自然人」或「營業人」之問題。倘若境內之自然人相對於境內營業人因而需以較高價格購買相同之勞務，將誘發自然人謊稱為營業人之動機，而消費者如提供予電子勞務提供者不實資料，造成漏短報營業稅情形時，是否仍應將此責任歸屬於此境外提供者？假使得因非可歸責於跨境電子勞務提供者本身事由而短漏報即免予處罰，即有可能造成此等行為不斷發生，使得原本目的大打折扣。此外，辦理稅籍登記之門檻為 48 萬元，與我國境內小規模營業人營業稅起徵點相同，但小規模營業人適用之營業稅稅率為 1%，跨境電子勞務提供者營業稅之稅率卻為 5%，採用相同之起徵點，似未符租稅公平。

## 二、化整為零、高價低報、拆分發票

許多增值稅制度規定對進口相對價值較低之產品可以享受免稅，通常這種免稅政策規定，係基於在海關徵收環節所須成本可能會超過其所帶來稅收之考量。如果這些額外成本轉嫁到消費者身上，那麼相對於這些商品價值而言，消費者承擔之費用顯得過高。因而許多國家採用加值稅免稅安排，藉由起徵點之設定予以審酌。

我國貨物於進口時，應課徵營業稅，而此營業稅之課徵係由海關代徵之<sup>23</sup>。基於國際慣例以及簡化行政作業之考量，進口之物品，若其完稅價格在 3,000 元

---

值型及非加值型營業稅法第二十八條之一第一項規定向主管稽徵機關申請稅籍登記。三、本令自中華民國一百零六年五月一日生效。」

<sup>23</sup> 加值型及非加值型營業稅法第 41 條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。」

以下者，免徵營業稅<sup>24</sup>；進口貨物收貨人或持有人，不僅限營業人，個人及機關團體均包含在內。

由於多數網路平台如淘寶網之商品多因價格低廉，而吸引我國多數消費者購物，為減免進口稅收負擔，部分不肖業者利用快遞貨物通關特性，常以虛報貨名、數量或高價低報、化整為零，或利用人頭或冒用名義、拆分發票金額等方式逃漏稅捐。主因在於快遞或報關業者習慣以「X2 報單」的簡易快速通關方式辦理進口，但卻未依快遞貨物通關辦法第 10 條第 1 項規定，將發票憑證黏貼於進口郵包或快遞貨物上供海關查驗。若海關未及時查核比對，業者即有可乘之機。<sup>25</sup>

2016 年關稅法修正目的之一即為防止進口人將貨物化整為零，濫用 3,000 元以下免稅規定，頻繁進口低價快遞貨物，造成稅制不公之情形。特於同法第 49 條中針對進口次數頻繁之貨物排除適用低價免稅規定，並授權財政部定明認定基準<sup>26</sup>。而財政部亦於今年發布解釋令<sup>27</sup>，說明「進口次數頻繁」之認定，將免稅進口次數計算分為上下半年兩個週期，各週期免稅進口次數逾 6 次者，第 7 次進口即應課稅。另外，財政部將免稅門檻由現行的 3,000 元降至 2,000 元，惟涉及修法進度，預計最快將於今年 9 月 1 日正式實施。此等變革或可防範濫用低價免稅限額優惠規避稅捐之頻繁進口行為，雖對經常進行海外網路購物之民眾產生不小衝擊，然除可維持稅收平等，亦將嚇阻跨國代購及批貨情形，對國

<sup>24</sup> 海關代徵營業稅稽徵手冊：「貳、……七、同批進口貨物，完稅價格在新臺幣三千元以下者，免徵營業稅。」郵包物品進出口通關辦法第 7 條第 1 項：「進口郵包物品應依相關規定徵收關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特種貨物及勞務稅及推廣貿易服務費。但完稅價格在新臺幣三千元以內者，免徵關稅、貨物稅及營業稅。」

<sup>25</sup> 李淑貞、劉亞秋，網路交易課稅違章類型研析，管理資訊計算，第 3 卷第 2 期，2014 年，頁 202。林宜賢，同註 7，頁 125。

<sup>26</sup> 關稅法第 49 條第 2 項：「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。」

<sup>27</sup> 財政部 106 年 5 月 26 日台財關字第 1061011007 號令：「一、關稅法第四十九條第二項但書所稱進口次數頻繁內容如下：一、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六次者。二、前開所稱半年度，指每年一月至六月及七月至十二月。三、進口次數之認定時點，以報單所載進口日期為準，並於每年一月一日及七月一日重行計算。二、本令自中華民國一百零六年七月一日生效。」

家財政稅收有所助益，亦得以保障我國業者之公平競爭環境。

### 三、進口轉售未依規定辦理營業登記及報繳稅

營業人如以營利為目的，採進、銷貨方式透過網路銷售貨物或勞務者，應辦理營業登記課徵營業稅。如每月銷售額在 8 萬元（起徵點）以下者免徵營業稅；每月銷售額超過 8 萬元但未達 20 萬元者，依其銷售額按稅率 1%計算營業稅額；每月銷售額如超過 20 萬元者，應使用統一發票，稅率為 5%，相關進項稅額可提出扣抵，此類營業人須每二個月向國稅局申報一次銷售額並自行繳納營業稅額<sup>28</sup>。

許多個人因中國大陸淘寶網商品種類多樣、價格低廉，而自淘寶網進口貨物，再透過國內露天、雅虎等拍賣網站銷售。因進口郵包數量多，顯然已非屬自用範圍，諸如此類賣家雖為個人，但其以營利為目的，並以進、銷貨方式經營，透過網路銷售貨物，依法應辦理營業登記，銷售額如達一定規模並應報繳營業稅及營利事業所得稅<sup>29</sup>。如進口未依規定申報繳納進項稅額，實難以期待於銷售貨物階段會依法申報繳納銷項稅額。

公司行號假借負責人、股東或其他個人名義，由境外進口貨物至國內轉售，由於係以信用卡或平台匯款方式購物，囿於未能取得合法進項憑證，為避免形成「無進有銷」或「漏進虛銷」等異常帳載紀錄，營業人在銷貨時亦未依法開立銷貨憑證（如：統一發票或收據），以致發生漏進漏銷之違章漏稅情形<sup>30</sup>。

## 伍、網路交易稅收議題引發之經濟發展影響

### 一、產銷流程之轉變

產銷係商業交易過程不可或缺環節，產品生產與流通過程中涉原材料供應

---

<sup>28</sup> 財政部 94 年 10 月 19 日台財稅字第 09404577990 號函釋公布之個人以營利為目的透過網路銷售貨物或勞務辦理營業登記作業說明。

<sup>29</sup> 同註 25，頁 202-203。

<sup>30</sup> 金世仰，同註 18，頁 17。

商、生產商、分銷商、零售商及最終消費者等個體，其上下游個體之間連結組成一網路結構。而產銷過程，會影響課稅方式。

在傳統交易中，係由原料供應商、零組件製造商、製成品組裝商、中間配銷商、地區總經銷商、零售商等，每一廠商各自向上游廠商採購後，再銷售予下游客戶，最後銷售予消費者。每一環節廠商都有貨物所有權，由於貨物在跨國間銷售，其物流採國際貿易方式，所構成之國際租稅議題較為單純<sup>31</sup>。而這些產銷過程中之中介者係稽徵機關獲取重要課稅資料（如買賣雙方交易額及確認交易者身分等）之來源。

國際上新型態之交易模式產生，使得傳統中介者角色逐漸消失。由一家主要配銷商向原料供應商採購貨物，運交零組件廠加工，然後轉交製成品組裝廠加工，製成品轉運至地區發貨倉儲存，等待地區總經銷商下單給主要配銷商後，貨物由地區發貨倉轉送地區總經銷，甚至直接運交零售商或消費者（例如電子商務銷售方式）。此一型態其零組件加工廠、製成品組裝加工廠、地區發貨倉均未擁有貨物所有權，貨物在跨國間移動與製造，係採「提供服務」方式，向主要配銷商收取服務費；其地區總經銷商與零售商並無貨物所有權情況下，亦向主要配銷商收取佣金<sup>32</sup>。

另一種新型態交易模式，係消費者利用網路商務技術直接與國外製造商在網路上訂立契約，經由郵寄或快遞方式交貨，如此一來原由中介者負責繳納之營業稅義務，將轉由消費者負擔<sup>33</sup>。而不論係採用上述何種新型態交易模式，雖有助於提升公司財務效能，惟若利用此方式經營國際貿易之銷售者顯著成長，將會增加國際租稅議題及租稅行政複雜化。

在傳統商務環境下，我國營業稅之相互勾稽設計即由中介者之申報資料，進行交易軌跡串連。然而網路技術發達，改變商品產銷方式，生產者無須再透

---

<sup>31</sup> 吳德豐、謝淑美，《國際租稅要義與釋例－跨國投資經商全球稅務治理》，初版，財團法人資誠教育基金會，2014年，頁304。

<sup>32</sup> 同註31。

<sup>33</sup> 邱祥榮，同註19，頁50。



過傳統中介者（如進口商、批發商、經紀人、代理商等）進行配銷，而利用網路商店建置成本低、產銷範圍廣之特性，與消費者直接完成交易，實體商品再利用物流管道，直接送至消費者，無須藉由中介代理商即可完成跨境交易<sup>34</sup>。稅務稽核軌跡隨著傳統中介者角色之消滅亦消逝於無形，原本可向少數中介者課徵大多數之租稅，轉變為須向一般消費者徵收租稅，致稅務機關更難取得課稅資料、稅務行政成本提高，甚或造成稅基之流失。

## 二、國內銷售者競爭力遭受打擊

當消費者直接向境外購物網站購買貨物進口時，該境外網站或業者無義務，且難以期待會向我國國稅局申報繳納營業稅，因此稅法規定於貨物進口時由海關向進口人代徵 5%營業稅。否則，如有向境外購物網站購買貨物可免負擔租稅之情形，當消費者或店家可以較低之價格或成本取得貨物時，我國境內之消費者或業者自然不願意向境內店家消費或進貨，長此以往將不利於我國經濟發展<sup>35</sup>。

我國 2016 年進口報單計 2,827.9 萬份，較 2015 年增加 507.2 萬份。其中進口快遞貨物簡易申報單增加 497.1 萬份為最多，進口快遞貨物報單增加 8.9 萬份次之，一般進口報單則增加 1.2 萬份<sup>36</sup>。由於網路交易多以簡易申報單為主，若網路購物之交易量每年均大幅度增加，勢必對我國業者公平交易環境造成威脅。

## 陸、結論

網際網路之發展，使得跨國交易變得頻繁，各國為因應此種新型態交易，均就稅制規範調整改變。我國於營所稅及營業稅對此種交易型態是否已研擬相關法令規範及執行成效，為眾所關注。

向來對網路交易課徵營所稅之討論不如營業稅者多，然而有交易必會有所

<sup>34</sup> 邱祥榮，同註 19，頁 50。

<sup>35</sup> 金世仰，同註 18，頁 15。

<sup>36</sup> 財政部新聞稿，<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=138&pid=73231>。

得課稅問題產生。固定營業場所或常設機構認定，將影響課稅權有無判斷，就此或可參考 OECD 及聯合國所提出「顯著經濟實體」與「顯著數位化存在」之概念，擴大解釋其認定。

在跨境交易營業稅課徵部分，我國近年雖已積極修訂眾多法令，然仍有礙於經濟面、稽徵實務面之考量，部分條款未能發揮其原本預計之效果。倘若無法對跨境網路交易或電子勞務提有效掌握及課稅，恐會對於我國境內交易帶來不利影響，不僅影響國家財政稅收，亦可能影響產業發展。

本文主要針對境外網路交易課稅議題為一粗淺介紹，既然此種交易型態已成為現今主流，期盼我國能陸續建置完備之法令、解釋函令及稽徵機制，防杜網路交易所造成及促進國內經濟發展之稅收短漏，達到公平課稅及促進國內經濟發展之效果。

## 參考文獻

### 一、中文部分

1. 王逸青，「電子商務課徵所得稅之法律問題研究」，*國立中正大學財經法律學研究所碩士論文*，2006 年。
2. 吳德豐、謝淑美（2014），*國際租稅要義與釋例—跨國投資經商全球稅務治理*，初版，財團法人資誠教育基金會。
3. 李淑貞、劉亞秋，「網路交易課稅違章類型研析」，*管理資訊計算*，第 3 卷第 2 期，2014 年；頁 191-205。
4. 周莉莉、劉立雯（2016），「論跨境電商營業稅修法草案」，*稅務旬刊*，第 2341 期，頁 41-43。
5. 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，頁 120-137。
6. 邱祥榮（2002），「電子商務課徵加值型營業稅之探析」，初版，翰蘆圖書。

7. 金世仰（2013），「杜絕網路交易逃漏稅的對策」，*稅務旬刊*，第 2236 期，頁 14-18。
8. 財政部新聞稿，財政部關務署發布 105 年各項業務量統計及一般進出口報單平均通關時間，  
<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=138&pid=73231>。
9. 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，2014 年，頁 82-116。
10. 陳香梅、黃明聖，「從電子商務看傳統所得稅制度的試用性—跨國分析」，*經社法制論叢*，第 33 期，2004 年，頁 148-176。
11. 馮震宇，「電子商務發展與其衍生之租稅法律問題研究」，*私立中原大學財經法律學系碩士論文*，2002 年。
12. 黃茂榮（2007），*稅法各論*，增訂二版，植根。
13. 黃智聰、張敏蕾、潘俊男、陳光宇，「網路交易課徵所得稅之研究」，*財稅研究*，第 45 卷第 2 期，2014 年，頁 71-105。
14. 聯合財經網，4 月起網路交易大查稅，  
<https://money.udn.com/money/story/6710/2287334>。
15. 鍾鳳娥，「電子商務所得課稅問題之探討」，*中國稅務旬刊*，第 1773 期，2000 年，頁 14-20。

## 二、英文部分

1. OECD(2000), *Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition E-Commerce: Changes to The Commentary on The Model Tax Convention on Article 5*.
2. OECD(2014), *Model Tax Convention on Income and Capital*.