

淺談跨境電子商務交易之營業稅課稅問題

呂靜慧*

要 目

壹、前言	肆、跨境電子勞務交易之個案研究
貳、電子商務簡介	伍、結論與建議
參、跨境電子商務交易之國內 稅制研究	

提 要

近年來消費者購物習慣由實地購物轉為電子購物，為電子商務帶來鉅額經濟收入，惟網路無國界無邊界屬性，極難辨別產生收入之「實際地點」，不易據以課稅。為解決此等問題，現今已有許多國家及國際組織相應增修稅制規範，我國今(2017)年亦修正加值型及非加值型營業稅法因應。現階段財政部各區國稅局尚無法掌握全部交易資料，部分依賴電子商務交易當事人提供相關資料，故我國能否全面地、公平地課徵營業稅為未來重要政策目標。本文以跨國境電商交易之營業稅課稅問題為探討重心，期盼有助於實踐課稅公平。

壹、前言

近年來由於網路及相關電子設備應用普及化，消費者購物習慣逐漸由實地購物轉為電子購物，消費習慣改變帶來鉅額數位經濟¹收入，同時也產生可觀的可課稅收入。惟該等電子商務交易因網路無國界、無邊界屬性，極難辨別產生銷貨收入之「實際地點」(即難以識別產生銷貨收入之課稅權歸屬地點)，對於有

* 本文作者為財政部北區國稅局法務一科稅務員及東吳大學法學院在職專班財經法律組碩士，本文擷取自作者 105 年 7 月碩士論文，並惠蒙陳清秀教授指導。

¹ 參閱 MONEY 理財網財經資訊庫，數位經濟介紹。數位經濟即以 IC、通訊、網路、電子服務及電子商務所創造之新經濟，<http://www.moneydj.com/kmdj/wiki/wikiviewer.aspx?keyid=0b9a2a70-645b-4285-990e-8f1e7d2e6238>。

權收取相關稅收之經濟主權體而言，不但成為課稅難題，亦成為納稅人規避租稅漏洞，現在已有許多國家與國際組織針對此現象提出應變之道。

對我國稅捐稽徵機關而言，現行電子商務交易查核技術，囿於無法全面掌握跨境電子商務交易情資，只能對在我國境內採電子商務交易模式的事業、機關、團體及組織採行各種稅捐查核程序，因而無法完整地課徵營業稅。

貳、電子商務簡介

一、電子商務定義

電子商務(Electronic Commerce, EC)即運用網際網路方式，進行各種商品、服務(勞務)或資料交易與等價交換之行為。換言之，在內部網路或外部網路情況下，利用各種電子設備，與相識或不相識之相對人或第三人進行有形商品或無形勞務的交易行為。

我國經濟部商業司「2013 年中華民國電子商務年鑑」中，定義電子商務為：「運用先進資訊科技，同時藉由組織作業的流程改造，達到降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，凡指交易雙方均以電腦以及手機、電子紙、平版電腦等新興手持式電子產品，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』。」²；經濟合作暨發展組織(OECD)認為：「電子商務是利用電子化手段從事之商業活動。」；世界貿易組織則定義為：「通過電信網路進行生產、銷售和流通活動，不僅是基於網路上的交易，而是指所有利用電子技術來解決問題、降低成本、增加價值和創造商機的商務活動。」³。

綜上，本文將電子商務作一個全面性定義，即透過網際網路方式，運用電腦及各種電子設備(包含手持式與非手持式)，進行各種商品或勞務生產、銷售及流通之商務活動，該類商務活動不受時間、空間與地點限制，且同時間電子商務活動參與人可以運用此類型電子技術有效率地解決彼此間(交易雙方或多方)金流、物流及資訊流等問題之商務活動方式。

² <http://ecommercetaiwan.blogspot.tw/>。

³ 參閱曲翠玉、畢建濤、邢智毅、張小燕(2015)。

二、電子商務交易之運作模式

電子商務交易之運作模式多樣，以下列舉常見模式：

(一) B2B 模式

電子商務交易 B2B(business to business)模式，即企業對企業電子商務交易活動之統稱。企業利用電子商務活動無邊界、無時限等特性，發展出多種電子化溝通方式。此等商務交易模式不但降低企業採購成本及庫存成本，同時提高市場占有率。

(二) B2C 模式

電子商務交易 B2C(business to customer)模式，即企業與消費者透過網際網路與電子設備輔助，進行商務交易與資訊交換之活動，此種電子商務交易模式為現階段最廣泛之電子商務交易活動⁴，亦為現行稅捐稽徵機關查核重點，如：消費者在網路上瀏覽網路店家並進行購物及付款的交易活動，或網路店家透過架構官方網站，發布產品資訊、販售價格並成立部落格、粉絲團等吸引消費者購買產品與服務等。

(三) C2C 模式

電子商務交易之 C2C(consumer to consumer)模式，即消費者雙方的交易活動⁵，消費者利用網路無國界特性將手中欲出售或交換物品及服務，在網路上進行銷售，交易兩端皆為消費者，雙方不必事先認識或見面，透過網路及電子設備即可達成交易。

(四) 電子平臺模式

電子商務交易之 B2B2C(business to business to consumer)模式，即管理者透過網路與電子設備架構之類似虛擬百貨公司平臺，電子平臺管理者集結許多零

⁴ B2C 模式之電子商務交易盛行原因係現代工商社會繁忙，企業便運用網際網路與電子設備輔助，為無暇外出購物消費者提供一電子購物環境。在 B2C 模式中，銷售數量較好、種類較多的商品，大多為單價低、重複性高的商品，例如：日常生活用品、圖書、電子產品等。

⁵ C2C 交易模式最有效率方式為「競標方式」，賣方將手中商品資訊透過網路新聞論壇或張貼於電子布告欄，再由多位買方出價競爭而得，競標商品不限實體貨物，無形勞務也可成為競價商品。例如：網路上二手商品交易、個人提供勞力、技能或知識等服務、銷售個人自製商品或食物、提供代買、代排隊服務等。

售商或供應商於該平臺陳列商品及服務之一種電子商務模式⁶。零售商或供應商除在電子平臺陳列商品、建置商品資訊、發布商品新聞、回應及滿足消費者需求，亦與供應商緊密配合，以效率控管存貨數量、品質及提高出貨速度等。建立電子平臺管理者運用規模經濟概念，提供各零售商與供應商許多有償或無償廣告服務及制式化訂單系統，讓零售商與供應商以最小成本之最大收益方式經營，例如：中華郵政電子平臺、東森購物電子平臺等⁷。

(五) 虛擬社群模式

虛擬社群模式係指透過虛擬社群(virtual community)、網路社群(online community)特性而形成之電子商務交易模式。虛擬社群又名網路社群，社群成員活動皆透過網際網路完成，集結有著共同興趣、喜好(例如旅遊、運動與養寵物等。)者，最後形成各類網路社群。當參與網路社群人們在網路上進行各種購買與使用經驗的交換與討論時，網路社群即開始發展進行交易需求，此時社群成員運用在社群討論或交換之資訊，對賣家提出各種購物要約；或聯合有相同消費需求社群成員主動對賣家提出「訂單量大，但價格必須優惠」要求，此時賣家為完成交易即依消費者(即網路社群成員)要求提供商品與服務，而成為另一種新形態電子商務交易模式，例如早期 BBS 社群與近來年最流行的臉書社群。

三、臺灣電子商務趨勢

資訊工業策進會(下稱資策會)指出：「臺灣電子商務平臺密度不僅是全世界最高，臺灣電子商務用戶也相當活躍。根據行政院研考會數位落差調查顯示，62.7%的網路族曾採用網路購買商品，也有 16.7%成為網路賣家。平均年消費次數達 12 次，每人年平均消費金額達新臺幣(下同)16,586 元，74.5%網路族習慣使

⁶ 參閱智庫百科，B2B2C 是一種新網路通信銷售方式，第一個 B 指廣義的賣方(即成品、半成品、材料提供商等)，第二個 B 指交易平臺，即提供賣方與買方的聯繫平臺，同時提供優質附加服務，C 即指買方。平臺絕非簡單的中介，而是提供高附加價值服務之管道，擁有客戶管理、訊息反饋、資料庫管理、決策支援等功能的服務平臺。B2B2C 包括現有 B2C 和 C2C 平臺商業模式，可以提供更綜合化、更優質服務。」，<http://wiki.mbalib.com/zh-tw/B2B2C>。

⁷ 電子平臺緊密整合企業及消費者需求，其本身未建置倉庫，貨物儲存及運送方式係由電子平臺管理者與物流業者及零售商或供應商進行資源整合；換言之，商品出貨數量由零售商或供應商透過電子平臺提供客戶訂單及已收款通知來確定，在零售商或供應商備貨完成後，配合消費者要求，通知物流公司配送。

用網路進行商品資訊與價格查詢。」⁸，顯示電子商務交易模式已成為臺灣普及之購物方式。

資策會亦表示臺灣行動電子商務將是臺灣數位產業未來重要發展，依據資策會 MIC「臺灣數位生活型態與消費調查趨勢」調查結果⁹，2013 年臺灣人民擁有並使用智慧型手機比率已達 73.6%、擁有並使用平板電腦比例達 29.5%、使用手機上網比率已達 79.2%。再依據「資訊會 2013 行動購物調查」指出，57.1% 行動裝置消費者，有利用行動裝置在網路上購物經驗，顯示臺灣行動電子商務進入起飛時期。

時至今日，科技進步致電子商務交易型態多樣化。惟無論電子商務交易模式如何改變，目的無非為交易雙方帶來更便利的消費與供應方式，因此只要掌握其交易特性、主體及交易標的，無論交易模式如何改變，皆有跡可循，有法可查核。

叁、跨境電子商務交易之國內稅制研究

電子商務交易已為我國現行商務交易活動主流，本文討論重點為我國政府於 2016 年 12 月 28 日有關跨境電子商務交易增修規定。

一、我國電子商務交易課稅之源起

依據我國加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第 1 條規定，無論採用何種交易方式，只要在我國境內銷售貨物、勞務或進口貨物者，都應依規定負擔營業稅的納稅義務。因此無論是網路無實體店家或在實體通路販售商品店家，皆須依規定申報繳納營業稅¹⁰。

經濟部於 1999 年主辦「21 世紀電子商務新契機－供應鏈管理國際研討會」，揭櫫「中華民國電子商務政策綱領」，該綱領對電子商務課稅提出數項指導原則：

⁸ 經濟部商業司(2013)，2013 年中華民國電子商務年鑑。

⁹ 同註 8。

¹⁰ 美國、OECD 及歐盟對電子商務交易行為，採維持與實體通路相同之課稅原則。我國對網路交易課稅規定亦依循與實體通路相同課稅原則所訂定，對網路交易行為課稅，除基於維護租稅公平考量，亦為未來重要趨勢。

- (一) 維持電子商務明確、一致、中立、無歧視之租稅制度。
- (二) 避免電子商務之租稅與內國稅管轄權產生衝突與雙重課稅。
- (三) 簡化並明確電子商務租稅制度之稽徵方式。

財政部賦稅署亦於 1999 年發布「網路交易課稅政策」：

- (一) 建立明確租稅架構，以利納稅義務人遵循。
- (二) 積極進行或尋求國際合作，有效解決課稅管轄權及重複課稅等國際租稅問題。
- (三) 不以消費稅或關稅等任何形式，對網路交易課徵新的租稅。
- (四) 應符合租稅中立及公平原則，簡化稅務行政、避免重複課稅或未課稅，並應考量國際間稅基及稅收公平分配原則。

財政部賦稅署同時宣示網路交易課徵營業稅原則：

- (一) 中立原則，即網路交易與實體通路應適用相同課稅方式。
- (二) 避免重複課稅原則。
- (三) 簡化稅務行政與降低依從成本原則。
- (四) 消費地課稅原則(以買受人使用勞務及無形資產所在地，作為優先決定消費地之準則)。

財政部賦稅署 2001 年 12 月 4 日訂定「稅捐稽徵機關運用電子商務交易資料查徵營業稅作業要點」供網路商家及執行查核工作之稅務人員遵循，惟該查核作業要點僅載明概念性規範而無施行細節，對於網路商家而言，因不懂規定，不知如何辦理營業登記及報繳事宜；對於擔任第一線查核工作之稅務人員而言，亦因該作業要點無施行細節，而無法明確進行查核工作及輔導商家；對於掌握鉅量網路交易資訊的電子平臺而言，在無適當法規範管制下，紛紛以保護客戶資訊為由，拒絕提示稅捐稽查單位相關交易資料，因此造成徵納雙方時與訴訟。

財政部 2005 年 5 月 5 日發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」¹¹，要

¹¹ 財政部 94 年 5 月 5 日台財稅字第 09404532300 號令，目的為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，係依營業稅法、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訂定。

求所屬五區國稅局，將電子商務交易活動納入課稅資料蒐集及查核機制；同時給予從事電子商務交易活動的相關業者 6 個月緩衝期¹²(自 2005 年 5 月起至 2005 年 11 月止)；要求五區國稅局¹³於 2005 年 11 月前積極推動並輔導電子商務交易活動業者自動補稅免罰¹⁴，此法立意良善，惟仍無法對在我國境內無固定營業場所，卻以電子商務交易模式販售商品及勞務予我國境內消費者課徵應有稅負。

鑑於國際上對跨境網路 B2C 勞務及無形資產交易加值稅課徵問題之重視，及營業稅法第 1 條規定及立法意旨，財政部 2016 年 12 月 28 日增修營業稅法第 2 條之 1、第 6 條第 4 款、第 28 條之 1、第 30 條之 1 及第 36 條第 3 項規定，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而有銷售電子勞務予境內自然人者，應自行或委託報稅代理人於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，並自 2017 年 5 月 1 日施行。

為期上揭新制順利推動，財政部於 2017 年 4 月 24 日以台財稅字第 10600549520 號令發布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，俾利徵納雙方依循。

二、我國跨境電子勞務交易課徵營業稅規範

(一) 納稅義務人

營業稅法第 2 條之 1 所稱「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之營業人」，於前述「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」中，簡稱其為「境外電商營業人」。

(二) 課稅標的

¹² 財政部 94 年 5 月 5 日台財稅字第 09404532280 號函：「個人以營利為目的，透過網路(含拍賣網站)銷售貨物或勞務者，稽徵機關應自『網路交易課徵營業稅及所得稅規範』發布之日起 6 個月內，積極輔導其依法辦理營業登記，補徵營業稅及所得稅結案免罰」。

¹³ 財政部所屬五區國稅局依據網路交易課徵規定，查核重點為設籍於中華民國境內的自然人或公司、商號等等類型，同時向網路交易的電子平臺蒐集課稅資料，採用個案方式逐一進行查核。

¹⁴ 財政部發布後曾引起網路交易市場極大震撼，許多網友表示將於緩衝期間內結束網路拍賣交易，所屬國稅局為化解民眾疑慮，除舉辦各地區說明會宣導網路交易涉及營業稅、營利事業所得稅及綜合所得稅等課稅規定，並自 2005 年 10 月 28 日起，陸續於各局網站開闢「網路交易課稅討論區」，提供諮詢服務。

營業稅法第 2 條之 1 所稱「電子勞務」，目前財政部核認屬電子勞務型態如下：

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臺提供而於實體地點使用之勞務。

(三) 交易相對人

營業稅法第 2 條之 1 所稱之「境內自然人」。換言之，係指在境內使用電子勞務之購買人，為更清楚境內使用電子勞務之核認方式，區分有無實體使用地點 2 種：

1. 購買之勞務在中華民國境內有實體使用地點者，買受之個人及勞務使用地之認定：
 - (1) 提供勞務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) 提供運輸勞務，其使用地在中華民國境內。
 - (3) 提供各項表演、展覽等活動勞務，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。
2. 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，購買勞務無實體使用地點者：
 - (1) 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。
 - (2) 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)。
 - (3) 與交易有關資訊可判斷買受人為中華民國境內自然人，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)。

(四) 稅籍登記

基於國內外營業人租稅衡平緣由，財政部 2016 年 12 月 28 日增修營業稅法第 28 條之 1，要求境外電商營業人年銷售額逾一定基準者，須自行或委託在中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體或組織為其報稅代理人，2017 年 3 月 22 日再以台財稅字第 10604539420 號令規定，境外電商營業人銷售電子勞務予境內自然人時，年銷售額超過新臺幣 48 萬元者，即必須依規定向主管稽徵機關申請稅籍登記。

(五) 管轄稽徵機關

在境內無固定營業場所之境外電商營業人辦理稅籍登記時，依財政部 2017 年 3 月 29 日增修「稅籍登記規則」第 3 章之規定，有關境外電商營業人之主管稽徵機關，自行申請稅籍登記者，為中央政府所在地主管稽徵機關(目前為臺北國稅局)；委託報稅代理人代為申請稅籍登記者，則為稅務代理人所在地之主管稽徵機關。

(六) 課徵範圍及方式

1. 境外電商營業人運用自行架設之網站或建置之電子系統銷售電子勞務予境內自然人者，就其收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
2. 若是在境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體或組織(下稱境外電商營業人 A)運用境外電商營業人 B 架設之網站或建置之電子系統銷售勞務予境內自然人乙，並自行收取價款者：
 - (1) 銷售勞務無實體使用地點者：
 - ① 境外電商營業人 A，其自買受人乙收取之全部價款，應依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
 - ② 境外電商營業人 B 自境外電商營業人 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。
 - (2) 銷售勞務有實體使用地點，且該使用地點在中華民國境內者：

- ① 境外電商營業人 A，其自買受人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
 - ② 境外電商營業人 B 自外國業者 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。
- (3) 銷售勞務有實體使用地點，且該使用地點非在中華民國境內者，非屬我國營業稅課稅範圍。
3. 境外電商營業人 A 運用境外電商營業人 B 架設之網站或建置之電子系統銷售勞務予境內自然人，並由境外電商營業人 B 收取價款者：
- (1) 銷售勞務無實體使用地點：
 - ① 境外電商營業人 B 自境內自然人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
 - ② 境外電商營業人 A 自境外電商營業人 B 收取之價款，非屬我國營業稅課稅範圍。
 - (2) 銷售勞務有實體使用地點，該使用地點在中華民國境內者：
 - ① 境外電商營業人 B 自境內自然人收取之全部價款，應依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
 - ② 境外電商營業人 A 自境外電商營業人 B 收取之價款，非屬我國營業稅課稅範圍。
 - (3) 銷售勞務有實體使用地點，該使用地點非在中華民國境內：非屬我國營業稅課稅範圍。
4. 國內營業人運用境外電商營業人架設之網站或建置之電子系銷售勞務予境內自然人，並自行收取價款者：
- (1) 銷售勞務無實體使用地點：
 - ① 國內營業人自境內自然人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
 - ② 境外電商營業人自國內營業人收取之服務費用(如手續費或佣金)，由國內營業人依營業稅法第 36 條第 1 項規定報繳營業稅。

(2) 銷售勞務有實體使用地點，該使用地點在中華民國境內者：

- ① 國內營業人自境內自然人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
- ② 境外電商營業人自國內營業人收取之服務費用(如手續費或佣金)，由國內營業人依營業稅法第 36 條第 1 項規定報繳營業稅。

(3) 銷售勞務有實體使用地點，使用地點非在中華民國境內：非屬我國營業稅課稅範圍。

5. 國內營業人運用境外電商營業人架設之網站或建置之電子系統銷售勞務予境內自然人，並由境外電商營業人收取價款者：

(1) 銷售勞務無實體使用地點：

- ① 境外電商營業人自境內自然人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
- ② 國內營業人自境外電商營業人收取之價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。

(2) 銷售勞務有實體使用地點，使用地點在中華民國境內：

- ① 境外電商營業人自境內自然人收取之全部價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。
- ② 國內營業人自境外電商營業人收取之價款，依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。

(3) 銷售勞務有實體使用地點，使用地點非在中華民國境內，非屬我國營業稅課稅範圍。

6. 前開交易型態以外之跨境銷售電子勞務予境內自然人者，仍應依營業稅法規定課徵營業稅，如有疑義，由主管稽徵機關報請財政部解釋。

(七) 申報及繳納方式

境外電商營業人辦理稅籍登記完竣後，應依營業稅法第 35 條規定限期內至財政部稅務入口網(網址：<http://www.etax.nat.gov.tw>/境外電商課稅專區/申報繳納營業稅)申報繳納營業稅；若其有合併、轉讓、解散或廢止營業之情事者，應依

營業稅法施行細則第 33 條規定，於事實發生之日起 15 日之內申報繳納當期營業稅。

(八) 其他

1. 由於境外電商營業人銷售電子勞務予我國境內自然人之交易資訊，只有交易當事人最為清楚，因此責成境外電商營業人須負擔協力義務，須依稅捐稽徵法第 30 條規定，配合稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員進行稅務調查。
2. 基於課稅公平及一致性，境外電商營業人如涉有未依規定辦理稅籍登記或申報繳納營業稅等違章情事，應依稅捐稽徵法、營業稅法及其相關規定處罰。

三、小結

我國 2016 年推動跨境電商課徵營業稅新制重點為無形電子勞務交易，而非傳統實體標的交易，原因係跨境實體標的交易由海關於邊境代徵營業稅，以其作為課徵及防杜進口逃漏稅捐之守門員，尚可掌握稅源，實務上相對較易查緝，惟 2017 年 5 月生效「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」能否順利解決我國目前面臨課稅問題，則須經稅捐稽徵機關實行及參與跨境電子商務交易者積極配合方有成效。

肆、 跨境電子勞務交易之個案研究

一、個案一(知名線上訂房網站)

(一) 案情簡介

某國際訂房網站在我國擴大營業規模，以關係企業名義在我國設立辦事處，招攬國內飯店加入訂房平臺，惟當消費者透過該網站預定國內住房服務並支付價款時，辦事處主張其非該國際訂房網站分支機構，無須開立統一發票報繳營業稅。

該辦事處之管轄國稅局主張，該辦事處在我國境內租賃辦公場所，聘請員工招攬業務，除促成渠等與網站簽約合作，並為合作飯店提供相關支援與技術

服務，審視其相關業務實屬該國際訂房網站之核心業務，核屬在我國境內銷售勞務之行為，應由該業務實際經營者依營業稅法第 28 條¹⁵規定，向辦事處所在地國稅局辦理營業登記，並依統一發票使用辦法第 17 條¹⁶規定，於訂房網站與消費者結算住宿款時，開立受託代銷之統一發票，交付消費者；並於訂房網站與國內飯店業者結算時，除自飯店業者取得委託代銷之進項憑證外，並應就其取得佣金部分，依法開立統一發票交付委託之合作飯店，相關業者如違反上開規定致短、漏銷售額與稅額者，依營業稅法第 51 條及第 52 條規定，最重將被處以 5 倍罰鍰，並得停止營業。

綜上，該案經該辦事處之管轄國稅局核認其行為已違反營業稅法及稅捐稽徵法，涉嫌逃漏營業稅，除被要求補辦營業登記外，並於日前開單補徵逾千萬元稅款及就所漏稅額處 1 倍罰鍰。¹⁷

(二) 本案課稅爭議

據該辦事處主張其僅從事商情蒐集及服務等非營利性行為，非屬該國際訂房網站之分支機構¹⁸，該訂房網站銷售飯店房間之交易，應依營業稅法第 36 條規定，由勞務買受人報繳營業稅。

該辦事處進一步主張僅提供媒介，無權代表該國際訂房網站與合作飯店簽約，且無任何營運資金收支，消費者均直接向國外支付價款，臺灣辦事處所在地房屋租金與員工薪資、辦公雜支等費用由母公司(即該國際訂房網站)分別匯入

¹⁵ 營業稅法第 28 條：「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營業登記。」

¹⁶ 統一發票使用辦法第 17 條：「營業人經營代購業務，將代購貨物送交委託人時，除按佣金收入開立統一發票外，應依代購貨物之實際價格開立統一發票，並註明『代購』字樣，交付委託人。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」。

¹⁷ 林巧雁(2015)，「訂房網站 Agoda 逃稅被罰 2,000 萬」，蘋果日報；邱柏勝(2015)，「Agoda 沒開統一發票，遭補稅罰款逾 2 千萬」，中央社。

¹⁸ 個案一(知名訂房網站)之辦事處以其係該國際訂房網站指派在我國境內代表人，並以經濟部製發「外國公司指派代表人報備表」核備函內文有載明「該公司代表人不得在中華民國境內為任何營業行為」、「對外為業務上之法律行為時，應以外文名稱為之」等字樣為由，主張其非屬該國際訂房網站之分支機構。

房東與會計師事務所帳戶再轉入相關員工帳戶，並無「對外營業行為」，自無辦理營業登記必要。

該辦事處之管轄國稅局則認為渠等以申報「該國際訂房網站在臺代表人報備事項」在我國境內經營業務，卻以非該國際訂房網站之分支機構，且無「營業行為」為由，拒絕辦理公司及營業登記，在我國經營事業獲取利潤，卻未向我國政府繳納營業稅及營利事業所得稅，已屬不當租稅規避行為；同時認為，該辦事處在我國為該國際訂房網站蒐集商情、招攬合作飯店及提供諮詢服務等業務，且設有固定營業場所，明顯係屬「對外營業行為」，應以該公司名義向我國經濟部申辦外資許可，並向稽徵機關依法申報營業稅與營利事業所得稅。

(三) 本案課稅評析

該辦事處是否應依前揭國稅局主張辦理營業登記及報繳稅款等事宜，應區分 2 個時點說明：

1. 2017 年 4 月 30 日以前(即我國跨境電商課徵營業稅新制施行前)

按營業稅法第 1 條規定，凡在我國境內進行銷售貨物與勞務行為者，均依法課徵營業稅，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精神，衡酌經濟意義及實質課稅公平原則，故基於公平課稅之緣由及實質經濟事實關係與實質經濟利益之歸屬，核認該辦事處有從事對外營業行為應依法辦理營業登記，並報繳營業稅稅款等事項，應屬有據。

2. 2017 年 5 月 1 日以後(我國跨境電商課徵營業稅新制施行)

按新增修營業稅法第 2 條之 1、第 4 條第 4 項規定，外國事業在中華民國境內無固定營業場所，有銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，是故該國際訂房網站依規定應自行或委託代理人辦理稅籍登記及報繳營業稅。另該辦事處主張其所從事之業務均由境外總公司(即該國際訂房網站)委辦等語，足證雙方從屬關係明確，因此該辦事處當然可作為該訂房網站之稅務代理人，為其辦理稅籍登記及報繳營業稅等相關事宜。

在未增修營業稅法第 2 條之 1、第 6 條第 4 款及其他相關規定時，營業稅法第 36 條基於資訊交換不易及稽徵成本考量，外國業者在我國境內無固定營業場

所而有銷售勞務予我國境內自然人者，由勞務買受人負繳納營業稅義務；然鑑於消費者利用網路跨境購買勞務衍生諸多營業稅課稅問題，爰增修營業稅法第 36 條第 3 項規定，要求跨境提供電子勞務之事業、機關、團體及組織應自行或委託代理人辦理稅籍登記及申報繳納營業稅，將繳納營業稅義務歸於境外電商業者^{19,20}。

為該國際訂房網站提供境內房間予境內消費者之飯店業者收取之住宿價款如何報繳營業稅，財政部以 106 年 2 月 9 日台財稅字第 10500135610 號函釋規定：「飯店業者透過 O O O 訂房平臺銷售住宿勞務與買受人，O O O 訂房平臺業者向買受人收取住宿價款，並於扣除平臺手續費後付與飯店業者，飯店業者於旨揭平臺銷售住宿勞務時無法掌握買受人及交易資料者，應以實際取得之住宿價款為銷售額，依規定開立以 O O O 訂房平臺業者為抬頭之應稅統一發票報繳營業稅」。

二、個案二 (知名販賣應用程式之網路商店)

(一) 案情簡介

某知名販賣應用程式網路商店係屬 Google International LLc(下稱 Google 公司)為 Android 所開發之數位化應用發布平臺，該服務允許使用者透過內建於裝置中之網路商店或透過網站對應用程式、音樂、雜誌、書籍、電影、電視節目進行瀏覽、下載或購買，程式開發商透過此網路商店販賣軟體與應用程式，再由消費者在此網路商店付費下載應用程式，該網路商店再依與程式開發商協議之付款方式支付貨款予程式開發商，在支付貨款過程中，交易雙方均未負擔任何稅負。

(二) 本案課稅爭議

Google 公司於 1995 年在美國成立，為網路搜索引擎龍頭，該網路商係屬 Google 公司之關係企業，Google 公司在我國境內設有固定營業場所(下稱 Google 臺灣分公司)；經查 Google 臺灣分公司向我國申報營業之銷售額係包含美國總部

¹⁹ 參閱境外電商營業稅課稅新制疑義解答。

²⁰ 查財政部稅務入口網站，在境外電商一稅籍登記查詢處已可查得「Agoda Company Pte.Ltd」已辦妥稅籍登記，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW303W>。

匯入之營運資金及在我國境內銷售之廣告收入。

王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧²¹指出，Google 臺灣分公司主張報繳營業稅銷售額方式(1.自 Google 公司匯入之營運資金，開立二聯式應稅發票，報繳營業稅；2.企業以 ATM 或超商繳款等信用卡以外方式向該網路商支付廣告費者，開立三聯式應稅發票，報繳營業稅)，係按付款方式進行業務切割，僅以臺灣分公司名義開立統一發票供客戶作為進項憑證，持之扣抵銷項稅額之用；至該網路商店則以個人消費者為主要族群，主要支付工具為信用卡，故該網路商店提供予我國境內自然人之勞務所收取代價則無報繳營業稅。

(三) 本案課稅評析

按營業稅法第 2 條之 1 及跨境電子勞務交易課徵營業稅規範所示，該網路商店係於境外提供電子勞務予本國境內消費者使用並收取款項，因此應依規定辦理稅籍登記，並就其向境內消費者所收取之全部價款報繳營業稅。

參照該網路商店網站開發人員說明－商家規範前段內容所載²²：「部分國家/地區的法令規定，買家在搜尋頁面及詳細資料頁面所看到的售價，必須與付款時支付的金額完全一致，亦即所有稅額 (包括增值稅) 都必須包含在售價中。可支援制定含稅價格國家/地區：澳洲、奧地利、比利時...瑞士、臺灣、英國。」

再參照 Google 網站(開發人員說明－商家規範)後段內容所載：「為配合加值稅法與商品及服務稅 (GST) 法，對於特定地區客戶購買的○○商店應用程式和應用程式內產品，Google 會負責認定、收取及轉匯相關的增值稅或商品及服務稅，適用地區如下：

- 增值稅：阿爾巴尼亞、摩洛哥、挪威、臺灣
- 商品及服務稅：紐西蘭

對於上述國家/地區客戶購買應用程式以及應用程式產品時所付的增值稅與商品及服務稅，將由 Google 負責轉交給有關當局。您不必為這些國家/地區的

²¹ 參閱王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧(2014)。

²² 參閱 Google Play 開發人員說明－商家規範，
https://support.google.com/googleplay/android-developer/answer/138000?hl=zh-Hant&ref_topic=3452829
https://support.google.com/googleplay/android-developer/answer/138000?hl=zh-Hant&ref_pic=3452829。

客戶另行計算及繳納增值稅或商品及服務稅。」。

綜上，該網站已依規定先行在網站上修正其代收營業稅規範，並將我國列入應為代收營業稅之地區，且已辦理稅籍登記²³。

伍、結論與建議

一、結論

我國境外電商課徵營業稅新制自 2017 年 5 月上路迄今，就境外電商辦理稅籍登記情況而言，大型境外電商配合度相當高，惟囿於國際資訊交換不易及稽徵成本考量，即便境外電商願意配合辦理稅籍登記及報繳營業稅，我國對跨境電子商務仍未能掌握所有課稅資料。因此，如何能有效率且低成本蒐集電子商務交易之課稅資料，成為稅捐稽徵機關核課跨境電子商務營業稅之重大問題。

在蒐集電子商務交易課稅資料環節中，要求交易活動關係人提供交易紀錄，為最有效率之查核手段；黃茂榮教授²⁴認為：「在各種可能掌握手段中，最直接了當者為容許稅捐稽徵機關基於其調查權，直接進入納稅義務人之電子資料處理系統，查閱其與網上交易有關之紀錄的電子文件，並利用該系統進行必要之資料處理。」，陳清秀教授也持相同看法，他們均建議稅法上應該課予網際網路名稱與號碼指配機構以協力義務，要求其確實登錄申請人之正確身份，並依法確實保存利用網址在網際網路從事交易之通聯紀錄，以備稽徵機關查詢。²⁵ 本文提出以下建議，以期進一步強化我國稅捐稽徵機關蒐集課稅資料手段。

二、建議

(一) 建議強化交易活動關係人之協力義務

由於電子商務交易使租稅調查工作更為複雜及困難，所耗費調查人力與稽徵成本也較傳統商務交易為高，因此考慮提高交易活動關係人協力義務有其必要。

²³ 財政部稅務入口網站/境外電商－稅籍登記查詢處，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW303W>。

²⁴ 參閱黃茂榮(2001)。

²⁵ 參閱陳清秀(2014)。

(二) 建議重新檢討舉證責任分配強度

在數位經濟環境下，稅捐稽徵機關從企業進行電子商務交易活動環境中蒐集相關課稅資料之難度與日遽增，倘若不讓交易當事人及關係人負擔較重之舉證責任，可能造成稅捐稽徵機關進行課稅核定，因無法達成高強度課稅處分之要件事實而被訴願機關或行政法院撤銷案件之情況。

商務交易活動內容，只有納稅義務人與該活動有關係之人最為清楚明白或為該商務交易活動唯一知悉之人，是以稅捐稽徵機關查核課稅案件時，應責成交易當事人及相關人負較重比例之舉證責任；然而在稅務基本人權考量上，仍應要求稅捐稽徵機關盡課稅事實要件之舉證責任，惟應以各課稅案件難易程度重新檢討並分配稽徵機關應負之舉證責任，俾節約稽徵成本並達成遏止逃漏稅目的。

(三) 建立並暢通與外國之稅務資訊交換管道

承上所述，我國稅務稽徵機關對電子商務活動課徵方式係以協力義務人提供之資料為主。黃茂榮²⁶教授認為：「為掌握與銷售有關之課稅事實，以課徵營業稅及營利事業所得稅，首先應課營業人或營利事業以義務，辦理營業登記，並利用憑證與帳冊……忠實紀錄與其有關之銷售事實……惟銷售者倘處於境外，基於課稅主權空間上的限制，前述義務之課予勢必空轉。而境內消費者目前因無登記及紀錄的義務，將來如要勉強其登記或記錄交易事實，必然引起鉅額之行政費用，不符合稽徵經濟之要求，因此，為對於網上交易課徵營業稅及營利事業所得稅，必須另尋掌握的機制，以降低對於稅捐義務人之協力的依賴。」

本文以為，除強化協力義務人責任與重新分配舉證責任，應另尋新課稅機制，以降低稅捐稽徵機關對於稅捐義務人提供課稅資料之依賴。建議我國可利用各國對電子商務交易課稅趨勢，透過國與國間簽訂租稅協定，與外國進行租稅資訊交換，以另一種方式取得課稅資料。

(四) 延長境外電商辦理稅籍登記及報繳營業稅之輔導期間

我國境外電商業者之稅籍登記及報繳營業稅新制近期上路，在實務施行方

²⁶ 參閱黃茂榮(2001)。

面，倘若稅捐稽徵機關就此據以執行裁罰行為，也許會令其他有意依規定主動辦理稅籍登記及報繳營業稅之境外電商產生更多依從成本，進而望之卻步，本文建議除適度給予業者 1 年至 2 年輔導期間，在該輔導期間內，稽徵機關宜追補應有營業稅稅款，對境外電商業者則暫不處罰，藉以提高境外電商業者主動配合意願及降低稅務訴訟，同時積極與業者溝通以瞭解並解決實務上之操作問題，增進徵納雙方共識。

參考文獻

一、專書

1. 王建煊(1998)，*租稅法*(第 13 版)，文笙書局。
2. 曲翠玉、畢建濤、邢智毅、張小燕(2015)，*電子商務理論與案例分析*(第 1 版)，北京：清華大學出版社。
3. 陳清秀(2016)，*國際稅法*，臺北：元照出版公司，第 2 版。
4. 陳清秀(2014)，*稅法各論*，臺北：元照出版公司，初版。
5. 陳清秀(2012)，*稅法總論*(第 7 版第 1 刷)，臺北：元照出版公司。

二、期刊論文

1. 王錦煌、金世仰、沈玉津、李郁慧(2014)，「行動商務課徵營業稅之探析-以 APP 為例」，*財政部臺北國稅局 103 年度研究報告*。
2. 陳清秀(2014)，「國際間電子商務交易之課稅」，*國際稅法研討會*，第一回會議手冊，東吳大學主辦。
3. 彭運鵬、陳敬宏(2015)，「由國際趨勢看網路交易營業稅」，*稅務旬刊*，2291。
4. 黃茂榮(2011)，「網上交易之課稅問題」，*植根雜誌*，17:6，9-48。
5. 磊麗薇、高淑敏、金世仰(2008)，「網路交易課稅執行評估之研究」，*財政部臺北市國稅局 97 年度研究報告*。

三、網路資料

1. Google Play 開發人員說明－商家規範，
<https://support.google.com/googleplay/android-developer#topic=3450769>。
2. 全國法規資料庫，<http://law.moj.gov.tw/>。
3. 財政部稅務入口網站，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/>。
4. 智庫百科，<http://wiki.mbalib.com/>。
5. 經濟部商業司，中華民國電子商務年鑑，
<http://ecommercetaiwan.blogspot.tw/>。

四、平面報紙

1. 邱柏勝(2015 年 10 月 15 日)，「Agoda 沒開統一發票，遭補稅罰款逾 2 千萬」，中央社。
2. 林巧雁(2015 年 10 月 16 日)，「訂房網站 Agoda 逃稅被罰 2000 萬」，蘋果日報。