

網紅獲利模式與研訂綜合所得稅 課稅規範之探討

徐崑明、林巨峰、楊曜準*

要 目

- | | |
|---------------------|---------------|
| 壹、前言 | 肆、網紅所得稅課徵問題研析 |
| 貳、網紅獲利模式暨其所得稅課徵問題歸納 | 伍、結論與建議 |
| 參、網紅來源所得認定問題研析 | |

提 要

網紅經濟盛行，其所得稅課徵問題亦備受矚目。在不另制定網紅所得稅專法之世界趨勢下，如何運用我國所得稅法規定，處理網紅所得課稅問題，值得研析。本文歸納目前主要網紅獲利模式，發掘其所得稅課徵可能面臨之問題，並結合現行所得稅法，具體檢視。整體而言，目前網紅計有「平臺廣告分潤」、「廣告點擊獎金」、「廣告業配」、「通告活動」、「付費訂閱」、「平臺支薪+直播斗內(打賞)」、「電商導購+直播帶貨」及「販售周邊商品」等8大獲利模式；可能面臨「來源所得認定」、「所得類別」、「成本費用扣除」及「稅源掌握機制」4大問題，並與「所得稅法第8條」及「所得稅法第14條」2項規定密切相關。本文綜合前揭獲利模式及其可能產生之稅務議題深入研析，提出問題，具體建議稅捐主管機關未來可研提網紅所得稅課稅須知，或問答集(Q&A)，有助納稅義務人瞭解相關課稅規定俾利遵循。

* 本文作者分別為金門大學海洋與邊境管理學系副教授；資誠聯合會計師事務所會計師；資誠聯合會計師事務所經理。

註：本文整理自財政部111年度委託研究計畫報告「網紅獲利模式與研訂綜合所得稅課稅規範之探討」。

壹、前言

當前社群平臺、網路經濟發達，同步催生網紅行業透過網路流量及互動獲利，惟其課稅基礎至今仍有模糊未明、眾說紛紜之處。鑑此，本文擬從歸納個人網紅獲利模式切入，探討其所得稅課徵問題，並聚焦於現行所得稅法之適用方面。其次，網紅獲利模式仍於發展階段且相當多元，實有必要進行歸納分析，主要目的在於掌握其經濟活動、法律關係，以利依其特徵轉化為法律概念，再比對稅法構成要件，進行涵攝，最終確立其租稅效果。由於網紅(influencer)透過網路獲利，其經濟模式尚屬新興，非傳統實體經濟模式所能完全類比，其如何適用在既有實體經濟模式下所建立之傳統法律概念，仍有待磨合，尤其所得類別如何界定，將影響其稅捐核課成本費用之計算，亦為本文研析重點。又網紅因所得課稅而在稽徵實務上衍生認定問題，如今已非假設性問題。其中，不乏存在過於難解之爭點，導致法律適用陷入困境，無所適從，實有必要儘速研提相關作業規範，作為具體因應建議。

貳、網紅獲利模式暨其所得稅課徵問題歸納

網紅所獲得來自平臺或者品牌廠商之所得，如同其他任何所得，必須課稅；惟需釐清是否有必要另定網紅課稅專法¹。不寧唯是，除廣告(advertising)、聯盟行銷(affiliate marketing)等商業收入外，網紅於社群媒體平臺上尚有諸多獲利模式，值得進行總體歸納，從中掌握其法律關係，乃至經濟實質，以作為所得稅課稅依據。

基此，先針對網紅獲利模式進行必要說明，復以目前尚無網紅課稅專法為前提，說明依據現行所得稅法第2條規定，個人凡有中華民國來源所得者，即須課徵綜合所得稅；個人網紅有所得者，即須依據所得稅法課徵其所得稅，惟其獲利模式畢竟有別於傳統經濟活動，在適用所得稅法時勢必面臨諸多問題，有必要先行歸納作為後續討論基礎。

¹ Michal Radvan, Taxation of Instagram Influencer, *Studia Iuridica Lublinensia* July 2021, p340, available at (PDF) Taxation of Instagram Influencers (researchgate.net), last visited 2023/2/3.

一、網紅經濟活動與其收入來源(獲利模式)

(一)概說

網紅經濟出自平臺經濟²，即網紅在社群平臺上獲利(變現)方式，取決於其所使用平臺及分享內容。網紅收取費用高低，取決於其粉絲數量(reach)、粉絲跟從度(engagement rate)³、所用頻道(channel)、貼文數量及經紀費用(agency fee)等諸多因素。而各式平臺也提供網紅不同的展現方式，去影響其粉絲，例如YouTube適合分享影音，Instagram在分享照片及故事上，最受歡迎。此外，網紅創作內容型態及所使用平臺，也與其從社群媒體賺取收入之各種可能性相關。

至於網紅收入來源，歸納其類型，因切入點不同可分為4類至8類不等，分別說明如下：

1. 分4類者，包括：「業配與分潤」、「頻道點閱報酬」、「開團網購」及「其他」⁴。
2. 分5類者，有認為包括：「YouTuber」、「直播拍賣或網拍主」、「團購主」、「約聘直播主」及「業配文」⁵；亦有認為包括「邀稿、活動推廣」、「廣告版位」、「平臺分潤」、「直播銷售」及「自營網站」者⁶。
3. 分7類者，包括：「頻道收益/廣告分潤」、「業配代言」、「開團導購」、「直播斗內」、「直播拍賣」、「知識銷售」及「自創品牌/影視演藝」⁷。

² 加拿大稅務局網站明確將「網紅經濟」劃歸「平臺經濟」之下。其以平臺經濟(platform economy)為上位概念，涵蓋分享經濟(sharing economy)、零工經濟(gig economy)、點對點經濟(Peer-to-Peer economy)及網紅經濟(social media influencer economy)等經濟型態。其詮釋網紅經濟指出：「網紅使用社群媒體平臺(例如YouTube、Instagram、Twitch、Facebook、Twitter或Blog)，在他們的頻道上定期貼文。他們通常會吸引大量使用相同平臺的粉絲密切關注其創作內容。網紅通過他們在社群平臺上的推薦和建議去刺激粉絲購買產品或服務。」資料來源：Compliance in the platform economy - Canada.ca，最後瀏覽日：2023/2/4。

³ 粉絲數量不等於粉絲跟從度，粉絲確實跟從網紅創作內容，並且與其互動，才是跟從度決定關鍵。詳請參閱 Werner Geysler, Influencer Rates: How Much do Influencers Really Cost in 2022?, 資料來源：Influencer Rates: How Much do Influencers Really Cost in 2022? (influencermarketinghub.com)，最後瀏覽日：2022/10/22。

⁴ 翰鼎顧問股份有限公司，網紅經濟：直播主個人所得稅賦、二代健保，資料來源：<http://www.asia-learning.com/km/kmdoc/277220657/>，最後瀏覽日：2022/10/22。

⁵ 王沛傑、連德元，人人是網紅，課稅大不同，資料來源：https://www.jwcpas.com.tw/publications/Book3-show2.php?book3p_id=473&b3t=18，最後瀏覽日：2022/10/22。

⁶ Zoe，網紅經濟》5重點了解網紅帶來的強大流量變現力！資料來源 <https://vocus.cc/article/63116f77fd897800018c956b>，最後瀏覽日：2023/2/3。

⁷ 案編，影響力變現：網紅創作者七大商業模式，資料來源：<https://www.kolcenter.com/post/kolearnmoney-editor10>，最後瀏覽日：2022/10/22。

4. 分 8 類者，包括：「平臺廣告分潤」、「廣告點擊獎金」、「廣告業配」、「通告活動」、「付費訂閱」、「平臺支薪+直播斗內(打賞)」、「電商導購+直播帶貨」及「販售周邊商品」等 8 類⁸。

其中，7 類說與 8 類說，差別在於 8 類說將 7 類說之「直播斗內」融入「平臺支薪」；又將「廣告分潤」區分為來自平臺主動投放與來自網民點閱，甚至與廠商成交後計費者；復將「開團導購」和「直播拍賣」整合為「電商導購」；再將「自創品牌」和「知識銷售」整併為「販售週邊產品」，並使「影視演藝」等同「通告活動」；最後，增加「付費訂閱」。

整體來說，8 類說相對細緻，有利後續分析其所得屬性，乃至於其成本費用，本文從之⁹。此外，依據統計，品牌贊助是網紅收入之主要來源(約占 78%)，廣告收入次之(約占 58%)，佣金第三(約占 41%)、聯盟行銷第四(約占 39%)，通告活動(event appearances)第五(約占 29%)，實物商品銷售(physical-merchandise sales)第六(約占 26%)，數位產品銷售第七(約占 16%)，粉絲打賞居末(約占 6%)¹⁰。若以社群媒體平臺為準，其排名前 5 者，包括 Instagram(82%)、YouTube(41%)、TikTok(23%)、Twitter(23%)及 Facebook(4%)¹¹。

(二)網紅獲利模式簡介

1. 平臺廣告分潤

YouTuber 可以加入 YouTube 的「合作夥伴計畫」(YouTube Partner Program,

⁸ 曾茹平，網紅時代來臨一不可不知的台灣網紅課稅實務，月旦財稅實務釋評，第 4 期，2020 年 4 月，頁 28-33。

⁹ 紐西蘭稅務局所發布有關網紅課稅的稅務解釋說明，即明確例示 8 種網紅獲利模式，包括：「1.payments from platforms based on the number of times content is viewed; 2.payments from platforms when viewers subscribe to channels created by the content creator; 3.payments for promoting products or brands in the content creator's online content; 4.payments for advertisements embedded in the online content; 5.commissions earned from affiliate marketing and links; 6.sales of merchandise or other products or services through platforms such as Shopify or Gumroad; 7.donations or gifts; 8.prize money (eg, from e-sports competitions).」資料來源：Content creators - tax issues (ird.govt.nz)，最後瀏覽日：2022/10/21。

¹⁰ 資料來源：Influencers Share Their Secret to Earning Big Bucks on Social Media (adscholars.com)，最後瀏覽日：2022/10/21。

¹¹ Werner Geysler, Influencer Rates: How Much do Influencers Really Cost in 2022?, 資料來源：Influencer Rates: How Much do Influencers Really Cost in 2022? (influencermarketinghub.com)，最後瀏覽日：2022/10/22。

YPP)，賺取平臺廣告分潤，只要個人頻道達兩條件：第一，訂閱數在1,000人次以上；第二，過去1年內，累積影片觀看總時數超過4,000小時，即可啟用盈利分潤機制¹²。

2. 廣告鏈結點擊獎金

網紅可與廣告商配合，在社群頻道投放廣告鏈結(link)予粉絲點擊，並按點擊次數計算獎金。鏈結點擊最主要呈現在聯盟行銷上，常見聯盟行銷包括3種類型：一、銷售分潤(pay-per-sale)，亦即粉絲透過網紅所附上之鏈結前往廠商銷售頁面購物，廠商將獲利分紅給網紅；二、特定行為分潤(pay-per-action)，亦即廠商並非追求營業額，而是諸如消息訂閱、會員人數、聯繫資訊等，當粉絲完成該等特定行為時，網紅即可獲得利潤；三、點擊分潤(pay-per-click)，亦即廠商追求點擊率，只要粉絲點擊，網紅即可獲得分潤¹³。

可見，廣告鏈結點擊獎金，亦可歸為聯盟行銷當中的點擊分潤。網紅投放網路鏈結，僅需於鏈結中設定UTM(Urchin Tracking Module)，即可追蹤流量數據並計算分潤¹⁴。目前，國內外有許多聯盟行銷平臺供網紅加入，國內部分，如聯盟網、通路王、博客來及蝦皮4家，號稱「臺灣TOP4聯盟行銷平臺」；國外部分，如Amazon、Shopify、Affiliate One等。平臺先行篩選合作廠商，明確標示各種商品聯盟行銷佣金分潤比率，網紅則視自身屬性選擇適當平臺合作。

3. 廣告業配

當網紅走紅後，即有機會接到業配，並以書寫業配文，或是拍攝產品體驗影片，收取業配收入。

4. 通告活動

高知名度網紅，可能從網路世界紅回實體世界，接受通告出席各種活動，甚至公開演講或授課。其獲利模式，依網紅與邀請公司所簽訂之契約內容而異。

¹² 曾茹平，前揭註8文，頁29。

¹³ Larry Lien, Hubspot 數位行銷專家，聯盟行銷怎麼做？如何選？佣金怎麼算？國內外聯盟行銷平臺介紹，資料來源：<https://www.hububble.co/blog/affiliate-marketing>，最後瀏覽日：2023/2/2。

¹⁴ Larry Lien, Hubspot 數位行銷專家，UTM是什麼？GA UTM如何分析流量？App、LINE流量現形術，資料來源：<https://www.hububble.co/blog/utm>，最後瀏覽日：2023/2/2。

5. 付費訂閱

對於網路影音內容創作者們而言，憑著自身魅力及推陳出新的內容吸引更多鐵粉，並將流量「穩定」變現，遠比廣告分潤穩定。因此，採用訂閱制度之「PressPlay」知識訂閱平臺也應運而生，其採用「訂閱集資」模式，與YouTube免費收看作出區隔，訂閱者須每月付費，才能定期收看頻道中影音或文章內容¹⁵，亦屬網紅重要收入模式。

6. 平臺支薪+直播斗內(打賞)

當前許多直播平臺自行招募主播(或謂直播主)後，自行或委託經紀公司管理。網紅主播與直播平臺簽約成為簽約主播後，可以從平臺拿到底薪(時薪×直播時數)，及粉絲打賞虛擬禮物所獲得之分成。

7. 電商導購(團爸團媽)+直播帶貨

由網紅擔任品牌「虛擬業務員」所產生收入方式，只要網紅於其社群媒體上推銷、分享導購鏈結，讓粉絲透過導購鏈結下單購買，品牌端便會依成交金額，透過平臺拆分分潤予網紅¹⁶。至於直播帶貨，乃網路即時版電視購物。廠商支付平臺使用費，即得開啟直播銷售。網紅於幫助廠商提高銷售量，抽取高額分潤同時，亦能為自己累積更多粉絲，創造雙贏。臺灣目前常見直播帶貨平臺，包括Facebook、Instagram及LINE 3家¹⁷。此種讓網紅抽成分潤之行銷方式，相較於廣告業配代言，更能激勵網紅直播主努力銷售產品¹⁸。

8. 販售周邊商品

網紅倘僅單純出售個人用過的二手物品，且不以營利為目的，依所得稅法第4條第1項第16款中段規定，免徵所得稅。反之，其經常性以營利為目的銷售非二手物品者，即有課徵所得稅之可能性。

¹⁵ 曾茹平，前揭註8文，頁31。

¹⁶ 曾茹平，前揭註8文，頁32；黃健誠，網紅經濟再發燒！傳統業配恐落伍，搜客推網紅導購「你賣多少產品，就賺多少錢」，資料來源：<https://www.businesstoday.com.tw/article/category/80393/post/201910030046/>，最後瀏覽日：2022/10/24。

¹⁷ JS ADWAYS GROUP，臺灣直播帶貨平臺有哪些？一篇認識直播帶貨 KOL 與銷售技巧，資料來源：<https://www.js-adways.com.tw/news/589>，最後瀏覽日：2023/2/4。

¹⁸ MeeShop club 電商學院，電商分潤機制是什麼？這招讓網紅 KOL 團主團媽幫你行銷賣東西！，資料來源：<https://www.meeshop.com/blog/2022/09/02/kol-fee-splitting/>，最後瀏覽日：2023/2/4。

二、網紅所得稅課徵問題歸納

綜上網紅獲利模式，作為網路新興經濟活動，其所得稅課徵固然有其特殊性，不排除從立法論著手，研提專屬課稅法案。惟此之前，其所得稅課徵，應回歸現行所得稅法規定之構成要件，按解釋論，掌握其租稅債務，並且採取稽徵行政行為。觀察現行大多數國家，亦在其既有所得稅法基礎上，處理個人網紅課稅問題¹⁹。但不可諱言，網紅經濟確實有其特殊性，在適用現行所得稅法時，勢必面臨不少難題，為免徵納雙方陷入爭議，殊有必要先期釐清。於此，本文先行歸納、盤點發現之4項關鍵問題，方便後續章節研析並提出對策。

(一)所得類別問題

首先，現行所得稅法第14條規定之各類所得，在規範上尚無平臺經濟及網紅經濟活動，而多以傳統實體經濟(亦即非網路經濟活動)為本，行諸法條文字。惟人民因數位、通訊科技進步而成為自媒體網紅，網紅先於網路社群平臺(social media platform)上衝高流量，再求變現獲利²⁰，獲利模式多元，於判斷其所得類別時，自然較難從條文字面上直接涵攝。透過現有所得類別，包括執行業務所得、薪資所得、權利金所得、稿費(版稅)所得、其他所得，乃至於營業所得(business profits)，進行歸納、演繹，同時觀察、剖析網紅各種經濟活動具體脈絡，然後交互比對，仍恐無法貼切定性其所得類別。

以執行業務所得為例，傳統所謂執行業務者，按所得稅法第11條第1項規定，包括律師、會計師、建築師等以專業技藝自力營生者，但網紅不僅不在本項規定所明文列舉之範圍內，其是否屬於專業技藝，在當前行動上網如此發達，幾乎人人均有能力剪輯影片上傳，甚至直播情況下，恐有斟酌餘地。何況網紅與平臺、品牌廠商間關係甚為多樣，傳統執行業務所得與薪資所得在課稅實務上難分難解之困惑，在網紅所得課稅中，同樣無法避免。

¹⁹ 本文首先搜尋挪威、新加坡、紐西蘭、加拿大、菲律賓等國稅捐主管機關官方網頁，其針對網紅課稅設有專區，考其趨勢，率皆如此。其次，透過資誠會計師事務所詢問幾個主要外所，蒐集法國、澳洲、美國、日本、香港、新加坡等地目前網紅課稅實務，其回覆皆顯示各國目前並未針對網紅所得課稅進行特別立法，亦即沒有針對網紅制定特別稅收制度，率皆回歸其個人綜合所得稅制課稅。詳請參閱：Andrea Valbuena, *Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?*, Master Thesis, Lund University, 2022, p14.

²⁰ 愛傳媒，賴祥蔚《網紅背後的平臺經濟學》，資料來源：<https://www.chinatimes.com/realtimenews/20220306703858-260405?chdtv>，最後瀏覽日：2023/2/3。

為此，最高法院96年度台上字第2630號判決所建立之勞動契約從屬性判準，在網紅與平臺、品牌廠商間關係之判斷上，或有其用處。在文獻上，不乏有學者以網紅類比模特兒來探討其課稅地位者²¹。爰此，國內曾發生名模所得稅課徵爭議，其所得類別認定標準對於網紅，即有參考價值。此外，或有必要參考外國網紅所得課稅法制。新加坡所得稅法同樣採取屬地主義²²，其為網紅所得課稅所頒布之Q&A明確定性網紅所得為其所得稅法第10條(1)(a)所規定之營業利潤、執行業務或薪資所得(gains or profits from any trade, business, profession or vocation)²³，此毋寧為其綜合國內稅法與國際稅法後所為之課稅指引。從中，整體檢視其網紅所得課稅Q&A，或有助於耙梳其定性之緣由，資為借鑑。

(二)來源所得認定問題

其次，網紅獲利有源於虛擬活動(virtual element of the activity)，例如廣告分潤、聯盟行銷，亦有源於實體活動(physical element of the activity)，例如出席通告活動²⁴，惟無論何者，皆有可能跨越國境。尤其目前除少數國家尚有網路管制外，網際網路無遠弗屆，網紅不論身在何處，皆得輕易跨越國境，上網從事經濟活動。此網紅經濟普遍存在之特性，不但使其來源所得判斷問題頻繁發生，其所使用之社群平臺因位於境外而增加判斷難度，同時對於網紅居住國(the residence state)與所得來源國(the source state)間課稅權如何分配，亦構成挑戰。凡此，動輒涉及各國租稅協定，並且隱含重複課稅問題，其複雜程度超乎預期。

換言之，網紅獲利模式縱有別於實體經濟活動，惟其仍須回歸所得稅法第8條各款規定，判斷是否為中華民國來源所得。惟隨網紅所得類別捉摸不定，其來源所得認定問題亦不易拿捏。國內學者爰參考「經濟合作暨發展組織範本(OECD Model Convention，下稱經合組織範本)」、「聯合國範本(UN Model

²¹ Savvas Kostikidis, *Influencer Income and Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation June 2020, p364; Dick Molenaar and Harald Grams, *Influencer Income and Tax Treaties: A Response*, Bulletin for International Taxation September 2020, p550。

²² 金世朋主持，行政院財政改革委員會委託，綜合所得稅改採屬人兼屬地主義之研究，民國91年1月，頁11、13。

²³ Revenue Authority of Singapore (IRAS), *Income Received from Blogging, Advertising & other Activities Performed on Social Media Platforms*, available at https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/uploadedfiles/pdf/social-media-influencer.pdf?sfvrsn=6204a1de_5, last visited 2023/2/2.

²⁴ Savvas Kostikidis, *Influencer Income and Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation June 2020, p370.

Convention)」及「美國範本(US Model Convention)」，及歸納各國立法例，建議修正²⁵。其中，以「經合組織範本」為基礎，探討網紅所得究竟應該定性為其第7條之「營業利潤(business profits)」，或第17條之「表演人及運動員所得(entertainers or sportspersons)」，或第12條之「權利金(royalties)」，或第15條之「受僱所得(income from employment)」，其對於課稅權分配有關鍵性影響；此外，新加坡同樣採取來源所得課稅，其所得稅法第12條規定頗為詳細，搭配前揭新加坡稅務局所頒布之網紅所得課稅Q&A，於比較法上，或可借鑑其對於所得定性，以及所得來源(source of income)認定所採取之作法。

(三)成本費用扣除問題

隨著網紅所得類別(加項)界定困難，其成本費用(減項)也顯得難以計算。誠如所得類別中所述，不乏學者將網紅類比於模特兒，惟模特兒，按其與經紀公司所簽訂之契約，有屬於執行業務者，亦有屬於勞動關係者。前者，依所得稅法第14條第1項第二類所得規定，本得減除各項成本費用；後者，國內歷經名模所得成本費用扣除之種種爭議，諸如司法院釋字第745號解釋、所得稅法第14條第1項第三類薪資所得所增訂之費用減除項目(俗稱名模條款)等，亦有參考價值。

此外，如前所述，在通訊科技發達下，網紅皆為自媒體²⁶，其主要活動是上傳日常生活之照片或影片(例如旅行、活動、娛樂等等)至社群平臺²⁷。如何精確劃分其日常開銷與為賺取所得所支付之成本費用，頗有難度。紐西蘭稅務局即出版網紅課稅說明，明確指出費用(expense)以及折舊損失(depreciation losses)可以扣除，並列舉各類得扣除費用²⁸。反之，新加坡網紅所得稅Q&A僅揭示抽象標準，其謂：「只有完全(wholly)和專用(exclusively)於賺取所得之費用可作為得減除費用加以申報—例如維護網站成本、互聯網訂閱費及支付給自由作家的寫作部落格貼文費用。反之，私人開支，包括私家車開銷，不得減除，即使用於營

²⁵ 陳明進等，財政部賦稅署委託研究計畫，國際間來源所得認定原則與我國之比較，民國97年8月30日。

²⁶ Zoe，網紅經濟》5重點了解網紅帶來的強大流量變現力！資料來源：<https://vocus.cc/article/63116f77fd897800018c956b>，最後瀏覽日：2023/2/3。

²⁷ Savvas Kostikidis, Influencer Income and Tax Treaties, Bulletin for International Taxation June 2020, p. 359.

²⁸ Inland Revenue(Te Tari Taake), Content creators-tax issues, p. 22, available at <https://www.tax.technical.ird.govt.nz/interpretation-statements/2021/is-21-08>, last visited 2023/2/2.

業。」²⁹兩種範例，值得比較參考。

(四)稅源掌握問題

最後，綜觀網紅各種獲利模式，其所得大部分來自社群平臺(廣告分潤、鏈結點擊獎金、訂閱費用、直播打賞)，或者品牌廠商(廣告業配、出席活動、電商團購)。此二者遍布境內外，品牌廠商或許境內居多，惟社群平臺，諸如 YouTube、Facebook、Instagram 等常見大型業者，大多位居境外。對於境內品牌廠商與社群平臺課予扣繳及歸戶義務，仍適用所得稅法第 88 條、第 89 條規定；然針對境外品牌廠商與社群平臺，要求其負擔扣繳及歸戶義務，確實有其難度，得否因而轉向課予網紅協力義務，值得研究。

叁、網紅來源所得認定問題研析

網紅來源所得認定問題，固然須依所得稅法第 8 條規定進行認定，同時也是適用現行所得稅法相關規定。首先，其涉及課稅權分配，容易連動重複課稅問題，屬於租稅協定重點項目，有其國際稅法面向。其次，觀察所得稅法第 8 條各款規定，雖然亦劃分各類所得作為適用前提，惟其各類所得，非能完全銜接所得稅法第 14 條所規定之十類所得。而且，在邏輯上，須先確立為中華民國來源所得，進入所得稅法第 2 條所規定之課稅範圍，然後，才能依據所得稅法第 14 條定性其所得類別³⁰。最後，所得稅法第 124 條規定：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中，另有特別規定者，依其規定。」揭示租稅協定優先原則。我國所得稅協定主要參照「經合組織範本」商訂³¹。於此，網紅所得在「經合組織範本」下，其來源所得如何認定，亦有說明必要。

²⁹ 其原文為：「Only expenses that are wholly and exclusively incurred in the production of income are claimable as tax-deductible expenses - examples are the cost of maintaining a website, Internet subscription fees and payment to freelance writers for writing the blog posts. Private expenses on the other hand, including private car expenses even if used for business, are not claimable.」available at https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/uploadedfiles/pdf/social-media-influencer.pdf?sfvrsn=6204a1de_5, last visited 2023/2/2.

³⁰ 相同見解，蘇麗珍，中華民國來源所得認定標準之研究—以勞務報酬為中心，中正法研所碩士論文，民國 98 年 1 月，頁 25。

³¹ 財政部，所得稅協定，資料來源：<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/191?cntId=82760>，最後瀏覽日：2023/2/5。

一、網紅來源所得認定—以所得稅法第8條規定為準

所得來源關注所得本身與課稅主權間之連結^{32,33}。若以網紅所得為對象，由於其源自網路平臺經濟，其活動範圍如同網路無遠弗屆，跨越不同課稅主權領域，存在跨境(域)元素(cross-border element)。以挪威為例，其採取屬人兼屬地主義³⁴，稅務局於官方網頁上明確指出：「部落格/網頁位址的物理所在對於租稅和關稅規則，並不具有重要性。租稅和關稅責任取決於部落格/網頁位址於何國家操作(operated)。換句話說，即使部落格/網頁位址在境外，但在挪威操作，其即須遵守挪威的租稅和關稅規則。」³⁵重申以網紅在哪個國家操作其網路頻道，亦即以網紅之人身物理所在地為準，並非以頻道所屬之平臺或伺服器物理所在地為準。相形之下，所得來源認定問題，在屬地主義國家所得稅課徵上，其作為內地稅法適用前提，毋寧更為重要³⁶。所得稅法第8條針對來源所得認定標準定有明文，依同法第124條規定，在沒有租稅協定情況下，即須依第8條各款規定

³² R. Vann, "18 International Aspects of Income Tax". In *Tax Law Design and Drafting*.

³³ 所得來源判斷規則有個大原則，亦即因所得為被動所得或主動所得而異。所謂被動所得，係指所得接受者不參與產生所得之商業活動，例如股息、利息、租金、權利金(特許權使用費)等；反之，所謂主動收入，係指有從事活動，其收入人有實質參與者，例如薪資所得。主動收入，其收入通常來源於納稅義務人的活動地點；但被動收入，則來源於支付者的活動地點。See R. Vann, "18 International Aspects of Income Tax". In *Tax Law Design and Drafting*.

³⁴ 金世朋等，行政院財政改革委員會委託，綜合所得稅改採屬人兼屬地主義之研究，民國91年1月，頁13。

³⁵ 其原文為：「The physical location of the blog/website has no significance for the tax and duty rules. The tax and duty liability is determined by the country from which the blog/website is operated. In other words, if the blog/website is located abroad, but operated from Norway, Norwegian tax and duty rules must be followed.」資料來源：<https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/reporting-and-industries/industries-special-regulations/internet/blogging/>，最後瀏覽日：2023/2/5。

³⁶ 所謂「中華民國來源所得」，最早指稱民國44年12月23日所公布之所得稅法第3條第1項規定：「在中華民國境內無住所或居所之本國人或外國人，就其在中華民國境內發生或取得之所得課徵綜合所得稅。」搭配當時同法第1條規定：「凡在中華民國境內有住所或居所之個人，應依本法課徵綜合所得稅。」明顯是採取屬人兼屬地主義之立法例。直到民國52年1月29日所得稅法全文修正公布，換成採取屬地主義，第2條立法理由載明：「國外來源所得，不易控制，且工業化國家稅率通常均較我國為高，即令合併課稅，但扣抵之後，亦難增加我國稅收，為切合實際，避免不必要之紛擾起見，故擬僅對我國來源所得課稅。...將『中華民國境內發生或取得之所得』改稱『中華民國來源所得』，其定義另於第八條規定，俾臻明確。」(詳請參照立法院公報，第30會期，第14期，頁11-12。)同時於第8條明定來源所得認定標準，其立法理由載明：「比照各國所得來源劃分之規定，以便確定納稅義務。」(詳請參照立法院公報，第30會期，第14期，頁34。)所得稅法第8條自民國52年1月29日公布至今，僅於民國61年12月31日、66年1月30日二度微幅修正公布。

認定其來源所得。以下，即針對網紅所得適用所得稅法第 8 條所須面臨問題進行說明：

(一)網紅所得定性問題

猶如前述歸納，目前網紅獲利約略有 8 種模式，包括：「平臺廣告分潤」、「廣告鏈結點擊獎金」、「廣告業配」、「通告活動」、「付費訂閱」、「平臺支薪 + 直播打賞」、「電商導購 + 直播帶貨」及「販售周邊商品」。茲針對各種獲利模式，於所得稅法第 8 條各款規定，定性其所得類別：

1. 平臺廣告分潤

美國原將這類所得歸類為非受僱薪資(non-employee compensation)。惟於 2021 年 6 月以後，將其定性為「權利金」³⁷。此種變化對於網紅 YouTubers 影響很大，因其自 YouTube 合作夥伴計畫(YPP)所獲得之廣告分潤，由於美國之權利金所得來源規則是秉持「無形財產使用地點是產生收入之經濟活動所在地」的理論，將變成美國來源所得³⁸。不僅如此，YouTube 平臺可確定 YouTube 影音點閱者之所在位置，進而從中確定網紅創作內容，是在美國被使用的，使得 Google(YouTube 所有者)必須承擔所得稅扣繳義務。

2. 廣告鏈結點擊獎金

相較於上述平臺廣告分潤，於此，其廣告鏈結是網紅自行投放，並非授權廠商或者聯盟行銷平臺播放其創作之餘所自行投放廣告鏈結，較難沿用上述美國事例，解為權利金所得。

3. 廣告業配

網紅撰寫業配文，或拍攝業配影音，屬提供勞務，該當於所得稅法第 8 條第 3 款規定。品牌商請網紅寫作業配，其報酬模式，有給付現金者，亦有給付實物(in kind)者，不論何者，皆為應稅。尤其近來，品牌廠商流行尋找微型網紅(micro-influencer)，甚至奈米網紅(nano-influencer)合作，其代價多以實物給付為主³⁹。採取實物給付者，其法律關係雖可解為互易，惟是否因此而改變其所得定

³⁷ Andrea Valbuena, Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?, Master Thesis, Lund University, 2022, p. 41.

³⁸ Internal Revenue Service, 'Sourcing of Income', p. 14.

³⁹ Andrea Valbuena, Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?, Master Thesis, Lund University, 2022, p. 17.

性，轉而成為所得稅法第8條第7款所規定之財產交易⁴⁰，抑或第11款所規定之其他收益。此外，假設網紅以營利為目的，持續性接受廠商實物給付，換取貼文，是否構成第9款所稱經營工商，皆有論辯空間。

4. 通告活動

儘管其所得類別在所得稅法第14條及第4條第1項第23款規定中，仍非立竿見影⁴¹。惟在所得稅法第8條部分則相對清楚，毋寧為其第3款所規定之提供勞務報酬。

5. 付費訂閱

網紅定期量產創作，從訂閱平臺賺取粉絲所支付之訂閱費用，其屬性應是所得稅法第8條第3款所規定之提供勞務報酬。但亦非不得以網紅對於創作內容享有著作權⁴²而解釋訂閱平臺與網紅間所成立之約定，因網紅於其著作完成後，必須上傳網路，提供付費會員觀看，訂閱平臺為此而支付者，其性質相對接近權利金⁴³。據此，即得依所得稅法第8條第6款規定判斷其所得來源。

6. 平臺支薪+直播打賞(斗內)

網紅與直播平臺簽約後，平臺將以直播時數計算底薪，外加粉絲打賞分成，成為直播主總體收入。其中，所謂打賞或斗內，按字面或許以為其法律屬性為贈與。惟須強調，粉絲打賞通常是對於直播網紅才藝表演所為之犒賞，並非無償給予，與遺產及贈與稅法第4條第2項所稱贈與，尚屬有間。其來源所得認定，按其提供直播勞務，依所得稅法第8條規定，應屬第3款所規定之提供勞務報酬。

7. 電商導購+直播帶貨

網紅為品牌廠商提供導購或直播叫賣勞務，與後述網紅販賣周邊商品不

⁴⁰ 依所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」所稱交換，即為互易。

⁴¹ 學者以網紅與公司簽訂契約、出席活動之內容是否由公司主導而區分為薪資所得或執行業務所得(演講鐘點費)。詳請參閱曾茹平，前揭註8文，頁30。

⁴² 著作權法第10條本文規定：「著作人於著作完成時享有著作權。」參照。

⁴³ 關於權利金，學者指出：「如果將其權利或財產所有權全部『轉讓』，而取得之對價，並非有關權利之使用或使用權利之對價，則並非權利金。反之，將上述……之財產或權利，排他的授權他人使用，而取得之對價，則屬權利金範圍。」詳請參閱陳清秀，國際稅法，臺北，元照，2018年3版，頁347。

同，其非貨物所有權人；其所獲得之收入，應屬於所得稅法第 8 條第 3 款所規定之提供勞務報酬。

8. 販售周邊商品

其作為點對點經濟(Peer-to-Peer Economy)，雖亦屬於平臺經濟，但其經濟實質與傳統實體財產交易相當。若其買賣標的非所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之「家庭日常使用之衣物、家具」，則構成所得稅法第 14 條第一類營利所得中之一時貿易。抑有進者，假設網紅以營利為目的，經常性買進賣出商品，其將趨近於所得稅法第 11 條第 2 項所稱之「營利事業」⁴⁴。總之，不論是一時貿易或是營利事業，在所得稅法第 8 條適用上，皆偏向於第 9 款所規定之「經營工商」，得依該款規定判斷其所得來源⁴⁵。

(二)小結

綜觀所述，網紅 8 種獲利模式在解釋上，按國內學者見解，絕大多數涉及所得稅法第 8 條第 3 款所規定之勞務報酬，包括：「平臺廣告分潤」、「廣告鏈結點擊獎金」、「廣告業配」、「通告活動」、「付費訂閱」、「平臺支薪＋直播打賞」及「電商導購＋直播帶貨」7 者。唯獨「網紅販售周邊產品」明顯不宜歸類為勞務提供，屬於第 9 款經營工商所得⁴⁶。但如前所述，「平臺廣告分潤」與「付費訂閱」，若以平臺為中心來觀察其法律關係，得比照美國，解為第 6 款所規定之權利金所得。抑有進者，所得稅法第 8 條刻意針對權利金與勞務所得作出區隔規定，其確實構

⁴⁴ 依據財政部賦稅署 95 年 12 月 22 日台財稅字第 09504553860 號令發布「小規模營業人營業稅起徵點」，其第 1 條及第 2 條按不同行業類別，分別規定起徵點為 8 萬及 4 萬元。同時，依財政部賦稅署 109 年 1 月 31 日台財稅字第 10904512340 號令，其當月銷售額達起徵點者，須於次月月底前，辦理稅籍登記，否則，將依加值型及非加值型營業稅法第 45 條及第 51 條第 1 項第 1 款規定處罰。

⁴⁵ 學者有謂：「……是以適用第八條第九款規定之營業盈餘，在個人方面，似僅有買賣商品而取得之盈餘(即『一時貿易盈餘』，參見所得稅法第十四條第一項第一類，所得稅法施行細則第十二條)。」詳請參閱吳金柱，中華民國來源所得概念之探討—以「認定準據」為中心，法令月刊，第 57 卷，第 8 期，2006 年 8 月，頁 762。

⁴⁶ 所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則第 10 點第 1 項規定：「本法第八條第九款所稱『在中華民國境內經營工商……』，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為(包含銷售貨物及提供勞務)所獲取之營利利潤。」由於網紅販售周邊商品，若非電子勞務，仍屬平臺經濟與實體通路併用，其營業行為是否在境內，判斷難度不高；反之，若屬電子勞務，依前揭認定原則第 10 點第 2 項本文，只要販售對象在中華民國境內，即屬在境內經營工商。必須強調，若納稅義務人有刻意利用平臺虛擬化、數位化、全球化等特性來規避境內來源所得者，並非不得依納稅者權利保護法第 7 條第 3 項以及第 6 項規定，以其構成租稅規避而予以調整課稅。

成權利金者，則應優先適用第6款規定。

二、網紅來源所得認定—以「經合組織範本」為準

網紅課稅由於其經濟活動特性，容易存在國際因素，為避免雙重課稅，必須在國際稅收框架下探討其課稅權分配。然而，國際稅收框架，其背後所隱含之經濟忠誠度(economic allegiance)概念，主要鎖定在衡量特定國家與納稅義務人所得間之經濟關係與程度因素，在眾多因素中，尤聚焦於居住(residence)地與財富起源(origin of wealth)地 2 項因素⁴⁷。「經合組織範本」所奠定之國際稅收框架，其可能涉及網紅經濟活動者，按學者歸納，主要包括第7條、第12條、第15條及第17條等4個條文⁴⁸。各條文如何適用，分別說明如下：

(一)「經合組織範本」第7條：營業利潤(business profits)

「經合組織範本」第7條第1項規定：「一方國家內之企業(enterprise)，除在他方國家內透過其常設機構(a permanent establishment)從事營業(business)外，其營業利潤應僅在該一方國家內得予課稅。如該企業透過其在他方國家內之常設機構從事營業者，該他方國家得就該企業之利潤課稅，但僅對可歸屬於該常設機構之利潤，作為課稅範圍。」所稱營業，依範本第3條第1項第h款規定，乃包括專業服務表現以及其他獨立性質之活動；同條項第c款規定，所稱企業，適用於任何從事營業者⁴⁹。言下之意，亦即範本第7條規定亦適用於執行業務(independent personal services)，此規範相當關鍵。網紅個人所從事之獨立性經濟活動，除非經判斷為「經合組織範本」第12條所規定之權利金所得，或者第17條所規定之演藝所得，否則即須依本條規定，認定其為營業所得，將課稅權歸屬於網紅居住國，或者其常設機構所在地之他方簽約國。

⁴⁷ Andrea Valbuena, Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?, Master Thesis, Lund University, 2022, p. 31。

⁴⁸ Savvas Kostikidis, Influencer Income and Tax Treaties, Bulletin for International Taxation June 2020, pp. 360-362; Andrea Valbuena, Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?, Master Thesis, Lund University, 2022, p. 31。

⁴⁹ 其原文為：「the term “enterprise” applies to the carrying on of any business; the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.」

(二) 「經合組織範本」第 15 條：薪資所得(employment income)

相較於網紅以獨立工作者(independent contractor)賺取營業所得(business income)，針對非獨立的個人服務(個人受僱勞務)，「經合組織範本」第 15 條第 1 項規定：「除第 16 條、第 18 條及第 19 條規定外，一方國家之居住者因受僱而取得之薪俸、工資及其他類似報酬者，除該項勞務係於他方國家提供者外，應僅由該一方國家課稅。該項勞務如係於他方國家內提供，他方國家得對該項勞務取得之報酬課稅。」以所謂勞務提供地，亦即工作地點為原則⁵⁰(principle of the place of work)。網紅依勞動協議(labor agreements)賺取薪資所得的可能性較小⁵¹。但如果證據顯示網紅從屬於其所簽約之公司，並且受其指示，其仍為受僱人員。至於是否構成「經合組織範本」第 15 條所稱之受僱(employment)，必須依各締約國內國法律(domestic law)認定。必須指出，即使契約形式用字為服務協議，惟其實質內涵為受僱關係，此時，即須動用所謂實質課稅原則(substance over form rules)調整課稅。

(三) 「經合組織範本」第 12 條：權利金所得(royalty income)

「經合組織範本」第 12 條第 1 項規定：「源自一方締約國而由他方國家居住者受益取得之權利金，僅得在他方國家課稅。」對於權利金，本項規定並未揭示其來源規則，直接將其課稅權分配給受益所有人(beneficial owner)居住國。相較於前揭「經合組織範本」第 7 條以及第 15 條規定，本條為特別規定，必須優先適用。

相較之下，美國擁有最多最受歡迎的社群媒體平臺⁵²，縱然「美國範本」第 12 條在措辭上與「經合組織範本」第 12 條幾乎相同⁵³；但其內地稅法對於權利金所得定有來源認定規則⁵⁴，乃依「無形財產使用地點是產生收入的經濟活動所在

⁵⁰ Commentary on Article 15, no. 1, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, p. 305.; M. Lang, 9. Allocation rules in Introduction to the Law of Double Taxation Conventions.

⁵¹ Andrea Valbuena, Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?, Master Thesis, Lund University, 2022, p. 43.

⁵² OOSGA Global, 美國當前的社群媒體環境為何？，資料來源：<https://zh.oosga.com/social-media/usa/>，最後瀏覽日：2022/2/10。

⁵³ IRS, United States Model-Tax Treaty Documents, available at <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/united-states-model-tax-treaty-documents>, last visited 2023/2/10.

⁵⁴ 26U.S.Code§861(a)(4):「Rentals or royalties from property located in the United States or from any interest in such property, including rentals or royalties for the use of or for the privilege of using in the United States patents, copyrights, secret processes and formulas, good will, trade-marks, trade brands, franchises, and other like property.」

地」之理論所為⁵⁵。網紅使用美國社群平臺時須注意，自「美國範本」至「經合組織範本」第12條，其適用前提有三：首先，網紅必須位居美國境外；其次，其居住國與美國定有租稅協定；最後，其創作內容必須從其居住國提供給美國境內網民點閱觀賞，方具備之。

(四)「經合組織範本」第17條：表演人所得(income from entertainers)

「經合組織範本」第17條規定：「(第1項)締約國一方之居民，擔任劇院、電影、廣播或電視臺演員，或音樂家等技藝表演人，或擔任運動員，在締約之他方國家從事此類個人活動而獲得之所得，得由此類活動舉行地之國家予以課稅，不受第15條規定限制。(第2項)技藝表演人或運動員各以該項身分從事個人活動，如其所得不歸屬該技藝表演人或運動員本人，而歸屬其他人時，則各該活動舉行地之締約國家得對該項所得課稅，不受第15條規定限制。」。對於演藝人員課稅，亦建立在「勞務提供地原則」上，以其實際提供勞務從事表演技藝活動之所在地國家，作為所得來源地。

觀察本條第1項規定所例示之表演人，並不包括網紅；且「經合組織範本」亦未針對所稱演藝人員(entertainers)作出定義⁵⁶；即使在其2017年版「經合組織範本」評釋(commentary)發布前，網紅現象已經相當流行，仍然未見其提及。為此，本條規定得否適用於網紅所得，學者見解分歧，有持肯定見解者⁵⁷，亦有持否定見解者⁵⁸。至於第17條與第12條規定之關係，如前揭說明第12條規定時所述，二者是相互排斥，無法併存。

⁵⁵ Internal Revenue Service, 'Sourcing of Income', p. 14, available at https://www.irs.gov/pub/int_practice_units/ftc_c_10_02_05.pdf, last visited 2023/2/10。

⁵⁶ 「經合組織範本」評釋提及，明確定義演藝人員是不可能的(It is not possible to give a precise definition of "entertainer"...)。See Commentary on Article 17, no 3. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, p. 332.

⁵⁷ S. Kostikidis, Influencer Income and Tax Treaties, 74 Bull. Intl. Taxn. 6 (2020), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD。本篇作者認為演藝人員所從事之活動具有二大特徵，其一，面對公眾(public)；其二，對於公眾具有娛樂效果(entertaining effect on the public)。網紅都具備。

⁵⁸ D. Molenaar & H. Grams, Influencer Income and Tax Treaties: A Response, 74 Bull. Intl. Taxn. 9 (2020), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD。本篇論文二位作者主張：「網紅更像是模特兒，觀乎經合組織在第17條的評註中指出，在時裝秀或攝影會議期間展示衣服，不屬於第17條的範圍。」

肆、網紅所得稅課徵問題研析

誠如本文前述問題歸納，除所得來源問題外，網紅所得類別、成本費用及稅源掌握機制等問題，亦屬本文闡述重點。說明如下：

一、網紅所得類別認定問題研析

(一) 平臺廣告分潤、付費訂閱：權利金所得

延續前開研究結果，「平臺廣告分潤」、「付費訂閱」若歸類為所得稅法第 8 條第 3 款所稱權利金，則其同時也構成所得稅法第 14 條第 1 項第五類規定之權利金所得。

(二) 販賣周邊商品：營利所得

此外，網紅「販賣周邊商品」，撇開所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所規定免稅之個人日常家庭使用衣物、家具，除了第 14 條第 1 項第一類一時貿易為營利所得之外，若屬以營利為目的經常買進賣出，則為營利事業所得，依所得稅法第 71 條第 2 項本文規定：「獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」

(三) 其餘 5 種獲利模式

反觀其餘 5 種獲利模式，包括「廣告鏈結點擊獎金」、「廣告業配」、「通告活動」、「平臺支薪 + 直播斗內(打賞)」及「電商導購 + 直播帶貨」，雖於來源所得認定時，皆歸類為勞務所得，惟於考量所得稅法第 14 條規定時，即不得不仔細分辨其為第二類的執行業務所得，抑或第三類的薪資所得，甚至第十類的其他所得。分析如下：

1. 通告活動：網紅利用形象獲利，不排除歸為其他所得

通告活動，按財政部賦稅署 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函，仍須依活動是「由網紅自行發揮」或「由廠商主導、事先設定」而區分其為所得稅法第 4 條第 1 項第 23 款「講演鐘點費」或「授課鐘點費」，前者為執行業務所得，後者為薪資所得。本文徵諸臺北高等行政法院 98 年度訴字第 484 號判決認為利用形象獲

利，並非執行專業技藝，其所得非屬執行業務所得；網紅出席通告活動所憑藉者，乃其於網路上所建立之形象，所以，即使網紅自行發揮，可能不具從屬性，偏向自力營生，惟因其憑藉形象獲利，並非執行專業技藝，按司法實務見解，亦難構成執行業務所得。

2. 廣告鏈結點擊獎金：多為其他所得，少部分為執行業務所得

網紅加入聯盟行銷平臺，或者接受廠商邀約於創作之際投放鏈結，其本即希冀透過其創作衝高聲量，同時促銷產品，藉此增加點擊分潤；儘管其創作往往帶有迎合產品、促銷產品之取向，然畢竟僅係投放鏈結，故仍無法排除網紅構成所得稅法第11條第1項所稱著作人。但須指出，雖然點擊誘因來自於創作內容，並非來自於網紅形象，與前揭通告活動利用網紅形象獲利，有所不同，惟關鍵仍在於其創作本身是否構成專業技藝。本文認為，網紅創作者，當然不排除有經過專業訓練，身懷專業技藝者，得將其視為所得稅法第11條第1項所稱之著作人，將其所得歸為第二類執行業務所得；但大多數情形，猶如學者觀察，網紅「未受訓練……只是自然而然將自己呈現在公眾面前，公眾崇拜他們，主要是因為他們的美麗、風格(造型)和天賦。」⁵⁹其專業技藝成分偏低，歸為其他所得，似乎比較貼切。

不但如此，若配套考量加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第3條第2項但書立法意旨，則所得稅法第11條第1項所稱執行業務者，應該限縮解釋，認為即使網紅創作在字面上構成本項所規定之著作人，但仍以其具備專業技藝者為限。否則，動輒不納入營業稅法銷售勞務之列，恐怕有待商榷。惟此，為所得稅法第11條第1項定義與營業稅法第3條第2項但書規定所面臨之通盤問題，非僅限於網紅身分。倘只針對網紅採受限縮解釋，恐於不同行業間形成差別待遇，亦有失公平，有必要進行通盤檢討。

3. 廣告業配：其他所得或薪資所得

網紅撰寫業配文，或者拍攝業配影音，國內學者逕以薪資所得定性之⁶⁰。惟本文持保留態度，因界定為薪資所得，須網紅與廠商間具有從屬性，然據本文

⁵⁹ See Savvas Kostikidis, *Influencer Income and Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation June 2020, pp. 364-365.

⁶⁰ 曾茹平，網紅時代來臨—不可不知的台灣網紅課稅實務，月旦財稅實務釋評，第4期，頁30；林佑靜，網紅營利模式與課稅方式，逢甲大學財稅學系碩士論文，111年6月，頁34。

實際訪談網紅所呈現之說法，似乎未必如此⁶¹。反之，若以其不具從屬性而將其界定為執行業務所得，卻也由於撰寫業配文，通常專業技藝成分不高，且其以篇計費，自負盈虧風險偏低，亦有所不合，似乎歸為第十類其他所得，較無爭議⁶²。但若依財政部101年7月3日台財稅字第10100560650號函所揭示之名嘴條款，若屬廠商事先規劃者，極有可能被歸類為薪資所得。

4. 平臺支薪+直播斗內：多為其他所得，少部分為執行業務所得

平臺支薪，這種網紅獲利模式，主要指向網紅直播主，其從業於諸如「浪Live」、「17直播」、「UP直播」、「MeMe直播」等直播平臺。至於直播打賞，目前不僅前述直播平臺盛行，幾乎在 YouTube、Facebook(例如星星功能)等主要社群平臺中也有。茲分述如下：

(1)直播斗內(打賞)

直播打賞並非贈與，觀察其實際運作，乃粉絲犒賞網紅唱作俱佳所為，具對價關係，並不構成遺產及贈與稅法第4條第2項所規定之贈與。既然獲利來自其表演行為，按所得稅法第11條第1項所稱表演人，而且網紅為求演出完善，有其成本費用，亦屬自負盈虧，歸類為執行業務所得，似乎相對穩妥。

但須強調，關鍵仍在於其是否屬於專業技藝。本文實際觀察網紅直播主表演活動，其大多在與粉絲即時互動、對話聊天之餘，跟著點播歌曲哼唱，偶爾歌唱、跳舞甚至吃麵、喝飲料，相當生活化。至於其歌唱、跳舞等才藝表演，不但顯得次要，且水準普通，不像有受過專業訓練的歌手、舞者。若以專業技藝評價之，恐怕有違實情。由於欠缺專業技藝，不排除將其歸類為其他所得。

(2)平臺支薪

關於平臺支薪，必須指出，以目前臺灣直播主而言，主要都是在三方關係下運作，亦即網紅直播主、海外直播平臺臺灣分公司及臺灣境內經紀公司三者。其中，臺灣境內經紀公司，其為海外直播平臺母公司在臺所設之分公司，或為

⁶¹ 本文訪談化名為○○的網紅，他指出：「……業配部分：自己寫腳本，自己錄，業主會嘗試瞭解，通常不干涉，一旦干涉可能就做不下去。」。反之，化名為XX的網紅則指出：「業配部分：業主會先規劃好拍攝內容和方向，僅能稍微修改呈現的文字內容。(例如發限時動態導流量的業配工作，內容皆是制定好的，僅能替換文字的用語)。」呈現兩極化。

⁶² 本文所訪談之不願意具名之fb網紅即有表示：「發小短片或發限時動態介紹產品導流量，內容由網紅自己構思，廠商通常會要求盡可能達到某種購買量，該所得也是申報其他所得類別。」

海外直播平臺所合作，作為網紅直播主經紀公司之臺灣在地公司。於此直播架構中，網紅直播主有經過經紀公司媒合，直接以其名義與海外直播平臺公司簽約者；或只與經紀公司簽約，再依循直播平臺與經紀公司間所簽訂之合作契約，釐定其權利義務者。分述如下：

A. 網紅直接以其名義與直播平臺簽約者

考量其勞務內容，其非屬專業技藝，相對確定。儘管其自行訓練，自行負擔化妝、服裝、道具、收音、攝影(直播)設備及網路傳輸費用等人力物力，屬於自負盈虧⁶³。何況，所謂平臺支薪，其實際作用在於鼓勵網紅多多上線，延長直播時間，不具基本工資保障。因此，並非薪資所得，應屬其他所得。

B. 網紅與經紀公司簽約，經紀公司與直播平臺簽訂合作契約

經紀公司與網紅簽訂直播主契約，同時與直播平臺簽訂合作契約，約定其旗下直播主應於指定直播平臺進行視訊直播。經紀公司與直播主間雖依據契約，看似有休假制度。但考其真意，乃作為直播平臺調整所謂時薪標準之依據，不影響直播主依其意願，只要避開部分時段，即得自由上線直播。可見，其本質並非僱傭關係中所稱嚴格定義之休假⁶⁴。縱然定有競業禁止條款，惟其效力類似名模經紀合約中之專屬經紀條款，按桃園地方法院107年度稅簡更一字第1號判決，不等於從屬性，亦非僱傭關係。再者，網紅直播主必須自行負擔表演器材、化妝、服裝、直播設備，乃至於訓練等費用，顯屬自負盈虧，但由於其普遍稱不上專業技藝，定性為其他所得，相對契合。

5. 電商導購＋直播帶貨：其他所得或執行業務所得

網紅在自己的社群頻道中推銷商品、分享鏈結，供人點閱、下單購買商品，

⁶³ 財政部98年11月24日台財稅字第09804571410號函：「模特兒從業人員與經紀公司不具僱傭關係，經紀公司亦未提供教育訓練、勞工保險、全民健康保險及退休金等員工權益保障，模特兒從業人員委任經紀公司以(模特兒)本人名義與業主簽訂表演合約，並自行負擔表演之成本及直接必要費用者，該表演勞務報酬屬於執行業務所得……。」財政部101年7月3日台財稅字第10100560650號函：「……三、至稽徵實務有關執行業務所得及薪資所得之判斷，須以提供勞務者是否以專業性勞務或技藝自力營生、負擔資金成本與必要費用及盈虧風險，或純係受僱提供勞務收取酬勞而定……。」

⁶⁴ 勞動基準法第37條第1項規定：「內政部所定應放假之紀念日、節日、勞動節及其他中央主管機關指定應放假日，均應休假。」為法定休假；同法第38條第1項規定：「勞工在同一雇主或事業單位，繼續工作滿一定期間者，應依下列規定給予特別休假……」為特別休假。詳請參閱黃程貫，勞動法，臺北，空大，85年初版，頁420-422。

廠商再依成交金額提成分潤，即為所謂電商導購。其與前揭廣告鏈結點擊獎金同樣出自聯盟行銷，亦即所謂「銷售分潤」。因此，前揭有關廣告鏈結點擊獎金所得類別說明，亦有其適用，即視其情形而定性為其他所得或者執行業務所得。

相較之下，網紅從事直播帶貨，其叫賣技巧非不得謂為專業技藝，至於是否自負盈虧，須視其與廠商間如何約定而定。若僅提供直播叫賣勞務者，乃依照廠商所指示之賣價，立於從屬性，應偏向僱傭，其所得為薪資所得；其受廠商委任，在拍賣過程中可以自主決定賣價者，按前揭桃園地方法院107年度稅簡更一字第1號判決標準，其叫賣效果好壞，將影響廠商後續是否再委任，相對於其所投入直播帶貨種種前置作業之成本費用，在實質上，仍屬自負盈虧，其所得為執行業務所得；甚至承諾賣出特定數量，才收取報酬者，具有承攬性質，如叫賣狀況不如預期，報酬也將不如預期，自負盈虧更為明顯，亦屬執行業務所得；惟若認為叫賣技巧並非專門技藝，則其自負盈虧者，應歸類為其他所得。

二、網紅獲利活動所允許扣除之成本費用

扣除額與前揭所得類別息息相關。例如，在薪資所得，所得人為賺取薪資所花費之費用，在各國趨勢上，即限於與工作有關(employment-related)者，方得扣除；但由於查證困難，所以有些國家採取標準扣除(flat deduction)⁶⁵。但依前揭分析，網紅所得較少被歸類為薪資所得，所以所得稅法第14條第1項第三類所規定之必要費用項目，及同法第17條第1項第2款第3目之2，較少適用。關於網紅獲利活動所能扣除之成本費用，茲分3點說明如下：

⁶⁵ 王肇蘭、黃美祝、汪瑞芝、洪連盛、陳薇芸，由釋字第745號看各國薪資所得相關費用之扣除，月旦會計實務研究，第5期，2018年5月，頁40-42。猶如所得稅法施行細則第13條第1項規定：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。」外國例子例如法國，即明確揭示三種標準扣除態樣，其一，商業 micro-BIC：如果企業被歸類為商業銷售，其營業額必須低於172,600歐元才有資格享受稅收制度。收入中可獲得71%的抵免以作為成本費用，這意味著應稅基數將占總營業額的29%。其二，基於貿易/服務的micro-BIC：允許最大營業額為72,500歐元。成本比率為50%，應稅基數將為50%。其三，專業微型BNC：對於專業/自由活動(例如會計師)，收入中可獲得34%抵免以作為成本費用，因此您將對收入66%納稅。但須強調，有些獨立工作者，並不適用標準扣除。諸如醫師、律師等自由專業人士。資料來源：Paying tax as a freelance worker in France | Expatica，最後瀏覽日：2023/3/16。

(一)基本原則：收入與費用配合原則

基於收入與費用配合原則，在稅捐稽徵實務上往往針對費用進行範圍限定，其所使用之用語包括「通常且必要」(ordinary and necessary)⁶⁶、「完全且專屬」(wholly and exclusively)⁶⁷或者「直接且專屬」(directly and exclusively)⁶⁸。相較之下，紐西蘭稅務局所揭示之網紅課稅須知顯得相當特別，其以「費用與折舊損失之扣除」(deductions for expenses and depreciation losses)為題，說明網紅費用扣除問題。考其內容，其採取例示與概括條款兼備體例，除概括指出：「費用與損失必須為賺取所得而產生者，方得扣除。亦即費用與營業或所得賺取活動之間，必須存在關係。」⁶⁹外，同時也例示10種費用類型(types of expense)，及預先設想各種案例，甚至哪些費用不得扣除(expenses that are not deductible)，皆詳盡宣示於該須知，堪稱設想周到。

(二)網紅個人用品不得扣除

除收入與費用配合原則，費用出自網紅個人用途者，以不得扣除為原則，得扣除為例外。紐西蘭網紅課稅須知以服裝為例並指出，即使網紅為抬高身分而在直播時穿搭高價夾克，亦不得扣除。但有例外，亦即假設網紅為角色扮演(role-playing)而穿搭特定服裝，其置裝費，可以扣除⁷⁰。加拿大稅務局官方網頁所揭示之費用扣除原則，亦強調「不得為個人開支」(must not be personal expenses)⁷¹。

⁶⁶ L. Burns and R. Krever, "16 Taxation of Income from Business and Investment".

⁶⁷ Revenue Authority of Singapore (IRAS), *Income Received from Blogging, Advertising & other Activities Performed on Social Media Platforms*, pp. 3-4, available at [social-media-influencer.pdf](https://www.iras.gov.sg/social-media-influencer.pdf) (iras.gov.sg), last visited 2022/10/22.

⁶⁸ Bureau of International Revenue, Republic of the Philippines, *Revenue Memorandum Circular No 97-2021*, 16 August 2021, p. 4.

⁶⁹ 其原文為：「To be deductible, expenses or losses must be incurred in deriving income. This means a relationship must exist between the expense and the business or income-earning activity.」Inland Revenue, *Content creators- tax issues*, available at [Content creators - tax issues](https://www.ird.govt.nz/content-creators-tax-issues) (ird.govt.nz), p. 23, last visited 2022/10/25。

⁷⁰ Inland Revenue, *Content creators- tax issues*, available at [Content creators - tax issues](https://www.ird.govt.nz/content-creators-tax-issues) (ird.govt.nz), pp. 32-33, last visited 2022/10/25。

⁷¹ Canada Revenue Agency, 'Compliance in the platform economy', available at <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/sharing-economy.html>, last visited 2023/2/19。

(三)費用發生時間必須在網紅獲利活動開始且持續之期間

參考紐西蘭稅務局所頒布之網紅課稅須知，其明確以「營業活動必須已經開始而且持續」(business must have started and be continuing)為題，說明費用必須發生在這個區間，才能列報。另外，假設網紅獲利活動已經停止，即使因其以往創作期間所支出之費用亦不得列報⁷²。例如在網紅 YouTuber 停止經營頻道後，YouTube 頻道仍然播放其舊影音，其有觀看次數，並且收到利潤者不得扣除費用⁷³。

三、網紅獲利稅源掌握機制

由於網紅所得主要來自社群平臺及品牌廠商，但主要社群平臺目前集中在少數國家，網紅所得跨境可能性較高，但其稅源掌握機制卻顯得鞭長莫及。

(一)先進經濟大國採取扣繳方式

綜觀各國制度，其為掌握稅源所衍生之協力義務，在網紅所得的三方關係中，包括社群平臺、品牌廠商與網紅，其繫於平臺與廠商進行扣繳者，包括法國、澳洲、美國、日本；其繫於網紅進行商業登記者，有南韓及香港(香港尚要求品牌廠商負有揭露義務)；挪威要求網紅負有設帳義務；加拿大要求網紅在應稅支出達加拿大幣30,000元時，有義務註冊聯邦銷售稅(Goods and Service Tax, GST)/統一銷售稅(Harmonized Sales Tax, HST)。從中，透過扣繳者，皆為先進經濟大國，尤其美國，其掌握最多社群平臺，為其公權力所及。至於法國、澳洲、日本，推測因與美國訂有租稅協定，欲取得課稅資料，相對容易。

(二)臺灣可考慮先鎖定大型網紅，藉由銀行存款法進行稽查

反觀臺灣，本土網路平臺較少，主要社群平臺皆屬境外。要求本土平臺扣繳，毋寧只要其所得型態符合所得稅法第88條規定，皆屬理所當然，品牌廠商

⁷² 紐西蘭稅務局案例：「某個人想要成為專業線上遊戲玩家，同時購買他認為變成有競爭力所需要的設備。對於稅務局來說，即使個人打算賺取利潤，但收入活動還沒有開始，因為他沒有從活動中獲得固定金額。」 See Inland Revenue, Content creators- tax issues, available at Content creators - tax issues (ird.govt.nz), pp. 23-24, last visited 2022/10/25。

⁷³ 其原文為：「If a person has stopped creating new content, their expenses and losses will not be incurred in deriving income, even if they continue to derive passive income from past efforts.」 Inland Revenue, Content creators- tax issues, available at Content creators - tax issues (ird.govt.nz), p. 8, last visited 2022/10/25。

亦復如是；但欲寄望於扣繳，面對當前網紅主要盛行於境外主流平臺，並非中華民國公權力所及，而且臺灣與美國並未簽訂租稅協定，課稅資料交換困難，其難度不啻緣木求魚。何況網紅YouTuber在網路平臺上大多非使用真實姓名，縱使境外平臺願意扣繳，如何核對身分，亦屬難題。目前YouTube⁷⁴、Facebook⁷⁵、IG三大平臺公告其廣告分潤支付方式，皆為當其額度達到特定標準時，將以外幣支付；平臺將於每月固定時間匯款進入指定帳戶，並且提供對帳單。稽徵機關似乎可以嘗試設定大筆數額，先鎖定大型網紅，藉由資金往來法(銀行存款法)，進行稽查。

(三)可要求網紅達營業稅起徵點後，踐行稅籍登記

至於能否仿效南韓作法，要求網紅進行商業登記，由於此等協力義務限制人民職業自由以及隱私權較多，依據憲法第23條規定所揭示之法律保留原則，恐怕須有法律規定，方得為之。猶如營業稅法第28條所規定之稅籍登記義務，即屬法有明文。目前，在所得稅法無明文下，恐怕無從增加法律所無之限制。惟即使修法，在國內並未針對執行業務者要求登記前提下，貿然要求網紅負擔登記義務，亦恐未符憲法第7條平等原則及第23條比例原則，爭議甚多，緩不濟急。

但須指出，延續上述營業稅法第28條所定稅籍登記，猶如本文於網紅所得類別研析中所為之歸類，除「平臺廣告分潤」與「付費訂閱」歸類為權利金之外，「販賣周邊商品」歸類為營利所得；「通告活動」、「廣告鏈結點擊獎金」、「廣告業配」、「平臺支薪+直播打賞(斗內)」及「電商導購+直播帶貨」皆不無可能歸類為其他所得，其若為在中華民國境內銷售貨物或勞務，即須依營業稅法第1條規定，課徵營業稅，而且若非同法第3條第2項但書所規定之執行業務者提供專業性勞務，即屬其所定銷售勞務，屬於營業稅課徵範圍。依據財政部賦稅署95年12月22日台財稅字第09504553860號令所發布之「小規模營業人營業稅起徵點」，其第1條及第2條按不同行業類別，分別規定起徵點為8萬及4萬元。同

⁷⁴ YouTube 說明，資料來源：<https://support.google.com/youtube/answer/72902?hl=zh-Hant#zippy=%2C%E5%A6%82%E4%BD%95%E6%94%B6%E5%8F%96%E6%AC%BE%E9%A0%85>，最後瀏覽日：2023/2/22。

⁷⁵ Facebook 幫助中心，資料來源：https://zh-hk.facebook.com/help/1737820969853848/?helpref=popular_articles，最後瀏覽日：2023/2/22。

時，依財政部賦稅署 109 年 1 月 31 日台財稅字第 10904512340 號令，其當月銷售額達起徵點者，須於次月月底前，辦理稅籍登記，否則，將依營業稅法第 45 條及第 51 條第 1 項第 1 款規定處罰。爰此，即不無可能要求網紅在到達營業稅起徵點後，必須依法辦理稅籍登記。

(四) 要求社群平臺及廠商於營利事業所得稅(下稱營所稅)申報誠實揭露

相形之下，香港所採取之要求廠商揭露，在現行制度下，似乎具有可行性。依據所得稅法第 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。」同條第 3 項規定：「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。」YouTube 平臺取自國內品牌廠商所支付之廣告費，依法必須申報營所稅，且其對於所得稅法第 24 條第 1 項前段所規定之要件⁷⁶ 負有誠實義務，為稽徵機關所得要求其揭露者。稽徵機關受理 YouTube 辦理其中華民國來源營利事業所得稅時，得要求其提供分潤資料，涉及其成本費用得否核實減除。從中，有機會掌握其給付境內網紅 YouTuber 分潤額度為何。當然，若網紅所得直接來自品牌廠商，除國內廠商依法必須扣繳外，境外廠商亦可援用上述方法，從廠商營所稅著手，要求其負擔揭露義務。

伍、結論與建議

一、結論

有鑑於各國面對網紅所得，皆回歸其既有所得稅制度，本文先分析網紅獲利模式，計有 8 種，再立足我國所得稅法重點條文，在來回觀照間，盡可能歸納各種顯在及潛在問題；然後，再嘗試尋求解決之道。所歸納之問題主要有四，包括：來源所得認定、所得歸類、成本費用及稅源掌握機制等。其中，來源所得認定問題，本文在第叁章進行論述；其餘三者，本文於第肆章進行論述，關於網紅所得稅課徵，研究發現彙整如下：

⁷⁶ 本項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」參照。

(一)來源所得認定問題

以本文所歸納時下之8種獲利模式為本，其主要包括「勞務所得」、「權利金所得」及「經營工商所得」。關於其來源所得認定，本文大致梳理如下：

1. 平臺廣告分潤、付費訂閱

平臺廣告分潤、付費訂閱，本文認同美國認定方式，解為權利金所得，雙方訂有租稅協定者，符合「經合組織範本」第12條權利金定義(例如我國適用所得稅協定查核準則第14條規定)，且適用之協定課稅權分配採「經合組織範本」規定者，以居住於臺灣之受益所有人(beneficial owner)為課稅對象，抑或按目前租稅協定實務，以聯合國範本第12條為依歸，其一方給付他方領域者，他方領域亦得課稅；未訂有租稅協定者，依所得稅法第8條第6款規定，唯有點閱地點(使用地)在中華民國境內者，方為中華民國來源所得。

2. 販售周邊商品

網紅販售周邊商品屬於經營工商所得，雙方訂有租稅協定者，按「經合組織範本」第7條，以企業在他方設有常設機構為他方國家來源所得，否則，即為企業所在地國來源所得；未訂有租稅協定者，依所得稅法第8條第9款規定，以經營(以營利為目的從事業務行為)地在中華民國境內為其來源所得。

3. 其他5種獲利模式

其他5種獲利模式，率皆涉及勞務所得，除直播網紅符合所謂表演人(entertainer)者，得依「經合組織範本」第17條或者財政部69年9月4日台財稅第37409號函，劃歸演出地國家來源所得，其他勞務提供型網紅，雙方訂有租稅協定者，即須按其是否為受僱而決定適用「經合組織範本」第15條(勞務提供地來源所得原則)抑或第7條(常設機構/企業所在地原則)規定；未訂有租稅協定者，即須依所得稅法第8條第3款規定，按勞務提供地認定其所得來源。

(二)所得歸類問題

1. 網紅收入型態包括現金與非現金，皆為應稅所得

網紅收入型態包括「現金」(monetary)與「非現金」(non-monetary)，二者皆為應稅所得。實物給付，常見於品牌廠商，其態樣包括免費產品和體驗、提供自家產品和服務的折扣、產品的後續使用等。這種收入型態，必須適用以物易

物，在課稅上難題頗多，尤其稅基計算，未來仍有必要釐清。

2. 網紅各種獲利模式所得歸類

- (1) 「平臺廣告分潤」及「付費訂閱」定性為權利金所得。
- (2) 「販賣周邊產品」定性為營利所得。
- (3) 「通告活動」可能為執行業務所得或薪資所得，按財政部賦稅署 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函所揭示之標準，依其活動是「由網紅自行發揮」或「由廠商主導」而區分。但由於司法實務見解認為利用形象獲利並非執行專門技藝，其所得類別，無從歸為執行業務所得，反而第十類其他所得較為貼切。
- (4) 「廣告鏈結點擊獎金」可能為其他所得或執行業務所得，依廠商或聯盟行銷平臺邀約時點而區分。關鍵在於點擊誘因來自於網紅創作內容，依所得稅法第 11 條第 1 項規定所稱著作人，能否適用於內容創作者(content creator)，本文認為所得稅法第 11 條第 1 項所稱著作人，必須有其專門技藝者，方得構成執行業務者。但實際觀察網紅文章，不難發現其水準普遍一般，若將其歸為執行業務所得，與專業技藝要件不符。因此歸類為其他所得，似乎較為可行。
- (5) 「廣告業配」可能為薪資所得或稿費所得(執行業務所得)，實務可參考財政部 101 年 7 月 3 日台財稅字第 10100560650 號函所揭示之名嘴條款辦理。但有鑑於業配文普遍通俗，難登專業技藝水準，亦非不得構成其他所得。
- (6) 「平臺支薪 + 直播打賞」由於大多數網紅直播主所為之才藝表演，非不得謂為所得稅法第 11 條第 1 項所稱表演人。但實際觀察其表演內容，其泰半為網紅直播主生活化活動，尚未達專業技藝水準，歸為其他所得，較符合實情。當然，也不完全排除網紅直播主當中有受過專業訓練，技藝超群，符合所得稅法第 11 條第 1 項所稱表演人者，其利用直播獲利，仍然構成執行業務所得。惟此，相對少數。基於稽徵成本，以其他所得為原則，以執行業務所得為例外，似乎較為貼近實情。
- (7) 「電商導購 + 直播帶貨」可能為其他所得或執行業務所得，視網紅與廠商所約定之契約內容而定。其為委任、承攬叫賣者，若謂叫賣並非專門技藝，則其所得將以其他所得為妥；反之，若謂叫賣屬於專門技藝，則其所得將偏向執行業務所得。

(三)成本費用扣除問題

由於網紅崇尚工作自由，不受拘束，其不但無固定執業場所，而且工作地點常與個人生活居家重複，致費用究為私人生活抑或執業相關，經常難以區分。鑑此，各國關於網紅成本費用扣除，其共同趨勢，本於收入與費用配合原則，多以「通常且必要」、「完全且專屬」或者「直接且專屬」表達其相關性限制。同時，尚且強調2點：其一，網紅個人用品不得扣除；其二，費用發生時間必須在網紅獲利活動開始，並且在獲利活動持續期間內。

(四)稅源掌握機制

各國在網紅稅源掌握機制上，作法存有同異。考量臺灣現階段國際地位及法制現況，扣繳或者要求網紅負有商業登記義務，皆有其難度，具體建議其可行模式有二，首先，可以考慮先鎖定大型網紅，藉由銀行存款法進行稽查；其次，要求社群平臺以及廠商於營所稅申報誠實揭露，較為可行。最後，值得考慮者，乃當網紅獲利大多被歸類為其他所得時，依據營業稅法第1條、第3條第1項及第2項規定，其須課徵營業稅；依據同法第28條規定、財政部賦稅署95年12月22日台財稅字第09504553860號令及財政部賦稅署109年1月31日台財稅字第10904512340號令，其當月銷售額達起徵點者，須於次月月底前，辦理稅籍登記，或許亦得配套作為網紅所得稅稅源掌握機制。

二、建議

本文認為，面對當前網紅課稅議題，現行所得稅法在延展度上，仍足以支撐其課稅需要。易言之，現階段關鍵不在於修法，抑或頒佈解釋函令；參考各國稅捐主管機關作法，研提網紅課稅須知，或者問答集(Q&A)，公告周知，減少徵納雙方歧見，才是較為妥適之作法。

具體而言，參考挪威、加拿大、紐西蘭、菲律賓及新加坡等國稅捐主管機關官方網頁，及所頒佈之網紅課稅須知，以紐西蘭網紅課稅須知最為詳盡，猶如手冊(handbook)般齊全，惟欲效法，恐緩不濟急；相較之下，新加坡稅務局所頒佈之網紅課稅問答集(Q&A)篇幅適中，切中要害，而且其個人綜合所得稅，亦皆採取來源所得課稅，較具參考價值。是以，本文建議參考新加坡網紅課稅問答集(Q&A)，衡量國內整體法令，擬定網紅課稅須知或者問答集(Q&A)，以利納稅義務人遵循。

參考文獻

一、中文部分

1. 吳金柱(2006)，「中華民國來源所得概念之探討—以『認定準據』為中心」，*法令月刊*，57(8)。
2. 吳俊志，「『直播帶貨』的所得認定與查核風險」，*財稅法令半月刊*，45(2)。
3. 金世朋(2002)，「綜合所得稅改採屬人兼屬地主義之研究」，*行政院財政改革委員會委託報告*。
4. 林佑靜(2023)，「網紅營利模式與課稅方式」，*逢甲大學碩士論文*。
5. 陳明進(2008)，「國際間來源所得認定原則與我國之比較」，*財政部賦稅署委託研究報告*。
6. 陳清秀(2007)，「中華民國來源所得認定標準問題—以勞務所得為中心」，*財稅研究*，39(5)。
7. 陳清秀(2016)，*稅法各論(上)*，臺北：元照。
8. 陳清秀(2018)，*國際稅法*，臺北：元照。
9. 曾茹平(2020)，「網紅時代來臨—不可不知的臺灣網紅課稅實務」，*月旦財稅實務釋評*，4，28-34。
10. 蘇宥人、王稜因(2021)，「YouTuber 新型態收入美國如何課稅？」，*會計研究月刊*，426，76-80。
11. 蘇麗珍(2009)，「中華民國來源所得認定標準之研究—以勞務報酬為中心」，*中正法研所碩士論文*。
12. 劉祺偉(2004)，「中華民國來源所得認定標準之研究兼論所得稅法第八條之適用性」，*政大行政管理碩士學程社會財經組碩士論文*。

二、英文部分

1. Andrea Valbuena (2022), Taxation of influencers: A double taxation or a nondouble taxation issue?, *Master Thesis, Lund University*.
2. D. Molenaar & H. Grams (2020), Influencer Income and Tax Treaties: A Response, 74 Bull. Intl. Taxn. 9, *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.

3. S. Kostikidis (2020), Influencer Income and Tax Treaties, 74 Bull. Intl. Taxn. 6, *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.