

第壹章 緒論

第一節、 研究動機

第二節、 研究範圍與限制

第三節、 研究方法

第四節、 研究架構

第一節 研究動機

與許多人相同，「上網」已經成為我日常生活的一部分。網際網路與電子商務興起不過十年，就對於人類的生活產生重大的變革。許多要到商店才能完成的交易，現在可能可以在家透過網際網路來完成。舉例而言，買一套美國原裝的電腦軟體，我們不用去國內的商店選購，也不用到美國去，只須利用網際網路，連結到該公司的網站，按幾個鍵，利用信用卡或電子錢付費，可以透過網路下載該軟體，立即安裝使用。買一本書，也不須要跑到書店去預訂，只要進到網路書店，透過網際網路，下載電子書就可以立即欣賞文章的內容。

隨著人類生活因網際網路及電子商務的發展而改變，越來越多的法律問題不斷地擁現。換言之，傳統法律也在這一波浪潮中遭受到莫大的衝擊。諸如言論自由、隱私權、消費者保護、網路犯罪與偵查、智慧財產權侵害及網路課稅等問題，再再地挑戰現行法律制度的極限。這是由於網路世界具有全球性、匿名性等特色，迥異於傳統法律所預設的規範空間所致。而稅法，受到相當大的影響。

以傳統的營業稅法為例，國境為營業稅課稅權的邊界，必須透過確認納稅主體方能達成課稅的目的。然而，虛擬世界的全球性、匿名性，打破了傳統營業稅法的建制。同時由於數位化技術的發達，商品可以同時以有形（如套裝軟體、書籍、音樂 CD 等）及無形（透過網路下載電腦軟體、電子書及 MP3 音樂）的形態出現，挑戰了傳統營業稅法對於商品只可能以單一型態出現的假設。

由於稅法過於繁瑣及技術性，向來非為法律界研究的主要對象。國內目前對於電子商務的法制層面的研究者，多集中在民法、消費者保護法及智慧財產權法的部分，而稅法部分的研究目前並不多。又因為加值型及非加值型營業稅法是一個非常有趣的稅制，因此，引發了筆者選擇電子商務此一新奇的主題，探討它對加值型及非加值型營業稅法影響的研究動機。

第二節 研究範圍與限制

電子商務所涉及的稅法範圍相當的廣，不論是關稅法、所得稅法、貨物稅法及加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法），均受到電子商務的影響。國內目前的學術論文，多就電子商務相關的租稅問題做一泛論式的研究，以致於每一議題都僅淺嘗輒止，未能就單一稅法做深入的探討，甚為可惜。另一方面則是因為，大多數的論文均由非法律系之學者執筆，文中多著重於稅基流失以及會計等議題，對於外國租稅的基礎法規，則甚少著墨。因此，本文將研究範圍限縮於營業稅法，就電子商務對於傳統交易造成之變革、國際間（美國、歐盟及 OECD）對於電子商務造成其營業稅法之衝擊及目前處理方式以及電子商務對我國現行營業稅法的影響，如是否應予課稅，若是，應如何課稅等議題加以深入研究。

雖然美國當前的基本態度是不對於電子商務課徵歧視性的稅賦，並凍結各州相關課稅權限，目的在促進其國內電子商務的發展；歐盟則立足為完全相反的立場，為了保護歐盟境內的電子商務發展，不讓美國的電子商務公司藉由國際網路長驅直入歐洲的市場，對於電子商務採取的是應予課稅的強硬態度；OECD 雖然對於電子商務有初步的共識以及課稅方法的提出，但是仍在持續研究中。因此，未來的動態會如何，尚未有一定論，因此本論文僅係針對當前的文獻及相關的營業稅法加以論述，並僅提出個人研究的淺見，供我國學術機構及稅務機關參考。

第三節 研究方法

我國國內文獻對於電子商務課稅問題的文獻雖不少，但是大多屬概論性質文章，其中有重視國際會議的結論者，亦有重視美國法的探討者。但是，由於我國的營業稅法於一九八五年修正時，係參考當時的歐洲共同市場的加值稅指令，而與美國的零售稅及使用稅制度相去甚遠，再加上歐盟係由國家組成，面對的是電子商務在國與國間課稅造成的影響，與美國的州與州之間交易課稅間

題的解決，可能更能提供我國制度上設計的建議。所以，就比較法上的觀點言之，歐盟的加值稅指令因應電子商務所為的修正，亦應為我國探究此一議題時應加以一併參酌者。

其次，由於稅法具有強烈的地域性的特色，以致於不同租稅領域的國家在面對同樣的電子商務時，可能造成其稅法上不同的問題。因此，在引用外國比較法時，也應同時針對外國的稅制做一介紹，否則，只說明電子商務對該國營業稅法造成的影響，卻未交待該國的稅制，容易讓讀者陷入五里霧中。同時，在論述我國營業稅法的問題時，在說明我國營業稅法的沿革後，再討論電子商務在我國法上造成的問題及提出解決方法時，也較能給予讀者全觀式的理解。

比較法上，美國、歐盟及 OECD 對於電子商務課稅問題有深入的探討，然因稅法之名稱有所出入，容易使人以為其為不同之稅法。美國、歐盟及 OECD 實際上並無「營業稅」(business tax) 此一名詞。與我國營業稅相同（或相近）的稅制，在美國是「零售稅」(retail tax)，在歐盟是「加值稅」(value-added tax)，在 OECD 是「消費稅」(consumption tax)。本文在研究電子商務對各國稅法的影響時，仍延用各國稅制的原名，但在統稱時，則採「加值稅」一詞，這是因為目前世界上絕大多數的國家都採用加值稅制度之故（OECD 二十七個會員國中，除美國及加拿大外，其餘的會員國現行對於消費行為之課稅均為加值稅制度）。而依我國營業稅法，營業稅分為加值型及非加值型兩種，然僅前者與電子商務相關，因此本文在我國營業稅法的討論上，限縮於加值型營業稅，於此一併敘明。

最後，由於本論文之主題係近五年來在虛擬世界的新興議題，至今尚在發展中而未有定論，故亦採用了大量的網站資料。

第四節 研究架構

本文第一章為緒論，介紹本研究的研究動機、範圍及限制、方法及架構；

第二章，係以引導出問題的方法撰寫，先說明網際網路及電子商務的發展與特色，繼之介紹國家為何得以課徵營業稅、國家課徵營業稅的界限、營業稅建制的基本原則及我國營業稅的延革，最後則點出本文研究的重心—電子商務在我國營業稅法上造成的難題；第三章則以比較法的觀點，析述美國及歐盟的稅制、電子商務在美國的零售稅、歐盟的加值稅上及 OECD 的消費稅上造成的問題及各國當前提出的解決方案，並將各國相關問題製一表格比較做結，惟由於世界各國使用加值稅者佔絕大多數，故選用「加值稅」之詞作為本章章名；第四章則回到我國，於敘明我國目前所採取之基本態度後，就第二章發現的問題，參酌我國學者的見解及國際間的處理方法，分別就各該問題提出初步的意見；第五章為結論，總結本文之研究成果。

第貳章 電子商務與我國營業稅法之簡介

第一節、 電子商務

第一項、 網際網路之興起

第二項、 電子商務之發展

第二節、 我國營業稅法

第一項、 營業稅法建制之基本原則

第二項、 營業稅的特徵與種類

第三項、 我國營業稅法之沿革

第三節、 電子商務在營業稅法上造成之難題

第一項、 電子商務之特色—以亞馬遜網路書店為例

第二項、 電子商務的特色造成稅捐課徵之衝擊

第三項、 電子商務課徵加值型營業稅之難題

第一節 電子商務

第一項 網際網路之興起

網際網路意即是將世界上所有電腦，透過網路的連結及標準化的通訊協定，彼此相互通訊。簡言之，就是將全球所有的電腦連結起來的超結大網路，因此網際網路是全世界最大的電腦系統，它提供的是一種新的、開放的資訊交流與溝通模式。網際網路是廣域網路的一種，由全球各地的區域網路依據傳輸控制協定/網路通訊協定（TCP/IP）¹連結而成。透過網際網路的連接，讓不同的網路使用者可以彼此交換資訊²。美國網路免稅法（Internet Tax Freedom Act）第 1101 條第（e）項第（3）款（C）目也將網際網路定義為：「集合大量電腦及電信設施，以有線或無線之方式連結所有資訊者，包括利用傳輸控制協定/網路通訊協定或任何新舊通訊協定組成之互聯全球網狀系統之設備及操作軟體。」³

網際網路萌芽肇因於一九五九年蘇聯成功的發射史邦尼克人造衛星，以及恐懼冷戰提高核戰爆發的可能性。美國國防部先進防禦計畫局（Advance Research Agency）負建立一套在遭受核戰後仍能運作如常的美國軍事傳播網路。這套網路與當時一集中式的標準電話網路不同，是以分散方式安裝到許多戰略地點，使所有的電腦都能透過被稱為封包（packet）的資訊單位相互傳送。

¹ TCP/IP 為 Transmission Control Protocol/ Internet Protocol 的縮寫，為國際標準協定。TCP 就是資料在傳輸的過程中被分成一塊一塊的封包由傳送端送出，由於網路上傳輸的資料很多，同一筆資料所傳送的封包無法同時到達接收端，為了確認那一些封包是屬於你的，封包上會有特殊的辨別標記，也就是傳送端和接收端的 IP，透過這種分散傳送方式，將資料在接收頭端重新組合，目前幾乎所有網路都支援 TCP/IP 通訊協定，並已成為不同平台間的標準通訊協定。相關說明請參閱，<http://www.ec.org.tw/upload/1999102814522.doc>，搜尋日期，2002/4/8。

² 陳佳郁，「電子商務課稅問題之研究」，國立政治大學會計研究所碩士論文，頁五，（1999,7）。

³ Section 1101 (e) (3) (C) :

Internet.--The term "Internet" means collectively the myriad of computer and telecommunications facilities, including equipment and operating software, which comprise the interconnected world-wide network of networks that employ the Transmission Control Protocol/Internet Protocol, or any predecessor or successor protocols to such protocol, to communicate information of all kinds by wire or radio.

每個連續編號的封包從一部電腦急速傳送到另一部，直到抵達終端電腦為止，然後所有各別的封包都將在此以正確的次序組合成原來的訊息。若核戰爆發，每個封包將持續行進並搜尋，直到找出一條仍能運作的路徑⁴。

這個實驗技術建立了一個稱為 ARPANET 的網路，用以研究不受電腦機型且堅實可靠的資料互通技術。起初，ARPANET 只連接美國西海岸四所大學的主電腦而已。到了七〇年代，原來的 ARPANET 已發展成跨越全世界的網路，一些研究組織以及教育機構開始將他們的區域網路和 ARPANET 連接而組成一個大型網路的集合⁵。

在一九八九年，英國學者提姆柏納斯李（Tim Berners-Lee）在日內瓦郊區的「歐洲粒子物理實驗室」（CERN）裡首先提出（world wide web, www）資訊系統。該系統讓科學家在分享資訊時，可以讓網際網路更容易上手，並建造出最早的瀏覽器。一九九三年美國超級電腦應用中心（National Center for Supercomputing Application, NCSA），利用柏納斯李的發明，將繪圖和多媒體影像整合到瀏覽器裡，然後把它應用在大眾市場的運算平台上，比如說視窗（Windows）和麥金塔（Macintosh），結果得到了 Mosaic（馬賽克）。大部分現在可用的瀏覽器，包括網景的 Navigator 和微軟的 Internet Explorer，都是由 NCSA 的 Mosaic 而來⁶。

剛開始的時候，網際網路只能用在學術研究，不得做為商業用途。但是由於自一九八〇年代以來連上網際網路的私人企業越來越多，網際網路的商業應用需求也日趨明顯，美國乃於一九九一年正式解除網際網路商用化的禁令，使網際網路的應用除了學術之外，更加的多元化⁷。

⁴ Robert Spector 著，劉孟華譯，「亞馬遜—傑夫·貝佐斯和他的天下第一店」，頁三十五，遠流出版事業有限公司，（2000,9）。

⁵ 陳文銳，「電子商務交易課稅之探討」，中華大學工業工程與管理研究所碩士論文，頁十四，（2000,6）。

⁶ 同前註。

⁷ See Steven A. Hetcher, The Emergence of Website Privacy Norms, 7Mich. Telecomm. Tech. L. Rev.

開放網際網路的使用，也讓美國政府體認到建立國家資訊基礎建設的重要性。美國總統柯林頓在一九九三年二月時提出國家資訊基礎建設計畫（National Information Infrastructure, NII）。這份計畫發表後，立刻引起世界各國的關注。各主要工業國也很快的宣佈類似的計畫⁸。

隨著快速成長的上網人口，也帶動龐大的商業發展，使得電子商務成為二十世紀末各方矚目的焦點⁹。美國在一九九七年七月時，由總統柯林頓的公佈「全球化電子商務發展架構」（A Framework for Global Electronic Commerce）一文中美國政府首先提出了該國發展電子商務的政策與願景¹⁰。電子商務就在網路科技進展、上網人口增加、企業推動及政府輔助的情形下，成為一股不可抵擋的潮流。

第二項 電子商務之發展

第一款 電子商務之定義

對於電子商務，全球並無一致的定義。國內學者有認為：「透過 Internet 網路上進行之商業活動，可以概稱電子商務¹¹。」；亦有謂，所謂電子商務，乃係指利用電子工具或技術，在二個或二個以上的交易相對人間交換貨物或服務並完成交易的能力¹²。

國外學者有認為其係指經由通信與電腦之使用，以電子交換及電腦處理商務資訊與交易文件，所為之自動化商業交易¹³。亦有就電子商務的各種不同面

I.A.的說明。

⁸ 陳文銳，前揭註 5 文，頁十五。

⁹ 馮震宇，論電子商務之發展與其衍生的租稅問題，財稅研究第三十二卷第一期，頁三六，（2000,1）。

¹⁰ 陳文銳，前揭註 5 文，頁十五。

¹¹ 王瑞文，電子商務幾問（上），資訊與電腦雜誌第一九七期，頁一〇九，（1996,12）。

¹² Department of the Treasury Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implication of Global Electronic Commerce, pp. 6,（1996,11）。

¹³ K. Harris and C. Middlehurst, International Legal Issues and Resources on the Internet, California State Bar Annual Meeting,（1996,10,12）。

向，分別予以分析定義者，如 Kalakota 與 Whinston 氏將電子商務分成四個層面來分析。(1) 就通訊的層面而言：電子商務是利用電話、網際網路、或其他方法來傳遞資訊、產品、服務或付款；(2) 就企業流程的層面來看：電子商務是商業交易以及工作流程自動化的一種技術的應用；(3) 由服務的層面來看：電子商務是解決公司、消費者與管理階層想要降低服務的成本，又要提高貨物的品質及加速服務的傳遞速度的一種工具；(4) 由上線的層面來看：凡提供在網際網路上和其他線上服務之購買與銷售產品和資訊者，均為電子商務¹⁴。

世貿組織下轄的電子商務小組認為：「(電子商務) 意味著以電子方式完成產品的製造、配送、行銷或交運。一個商業交易可概分為三個階段：廣告及搜尋階段、下單及付款階段、以及交運階段。任一個或全部階段皆可能以電子化的方式執行，因此皆可被電子商務的概念所涵蓋。」¹⁵

由於目前透過網路以電子進行的交易的商品型能可區分為二：一為傳統之有形財產，例如書本或 CD，買方在網路上選擇商品、支付價款及完成買賣契約簽訂後，賣方再以傳統的物流方式(如郵寄、快遞等)完成商品交付之義務。另一則係無形財產或勞務的交易，此類產品經數位化後，具有兩點特質：(1) 數位化後的產品，無法經由傳統物流方式取得，如僅以低成本即可從網站上之資料庫下載(download)，或蒐集相關資訊，而資料庫的內容則包羅萬象，包括百科全書、電子郵購目錄、音樂、影片及圖畫等；(2) 數位化後的財貨或勞務，亦毋須經由傳統物流方式購買，於買賣雙方契約訂定後，價款之支付以及商品的運送，皆可經由網際網路來完成，例如金融性服務(包括：會計、保險及證券交易等)、博彩、電腦軟體、電子書及 MP3 音樂之下載等¹⁶。因此，吾人以爲凡藉由電腦與通信技術之結合，以電子化方式透過網際網路所從事之商業活

¹⁴ Kalakota Ravi and Whinston Andrew B (1996), *Frontiers of Electronic Commerce*, Reading, Mass: Addison-Wesley, 轉引註自陳文銳，前揭註 5 文，頁九。

¹⁵ 林其青，「電子商務：租稅與規劃」，頁八及九，(2001,5)。

¹⁶ 單珮玲，網際網路交易整體性租稅課徵之探討(上)，中國稅務旬刊，第一七一四期，頁二十，(1999,5,10)。

動，均可稱之為電子商務¹⁷。

第二款 電子商務交易之整體架構

電子商務的任何一筆交易，通常包括五個層面：交易的「商流」，配送的「物流」，轉帳支付的「金流」、資訊加值及傳遞的「資訊流」以及繳交應納稅賦的「稅流」。「商流」指接受訂單、購買等銷售工作，還有支援、售後服務等。「物流」指商品的配送。產品仍可經由傳統的經銷通路，當然數位化商品可直接以網路配送，如諮詢、書籍等。「金流」，指交易所涉及到的資訊移轉過程，包括付款、與金融機構連線、信用查詢等。「資訊流」，包括商品資訊、資訊提供、促銷及行銷等。「稅流」，指交易過程中，消費者將營業稅及貸款支付予電子商店，電子商店再按期向稅捐單位報繳營業稅，並於年度結束後報繳營利事業所得稅¹⁸。其交易整體架構及流程如下圖所示：

¹⁷ 王傳芬，「網路交易法律問題之研究—以消費者保護為依歸—」，台灣大學法律研究所碩士論文頁八，(1999,6)。

¹⁸ 陳文銳，前揭註 5 文，頁二二及二三。

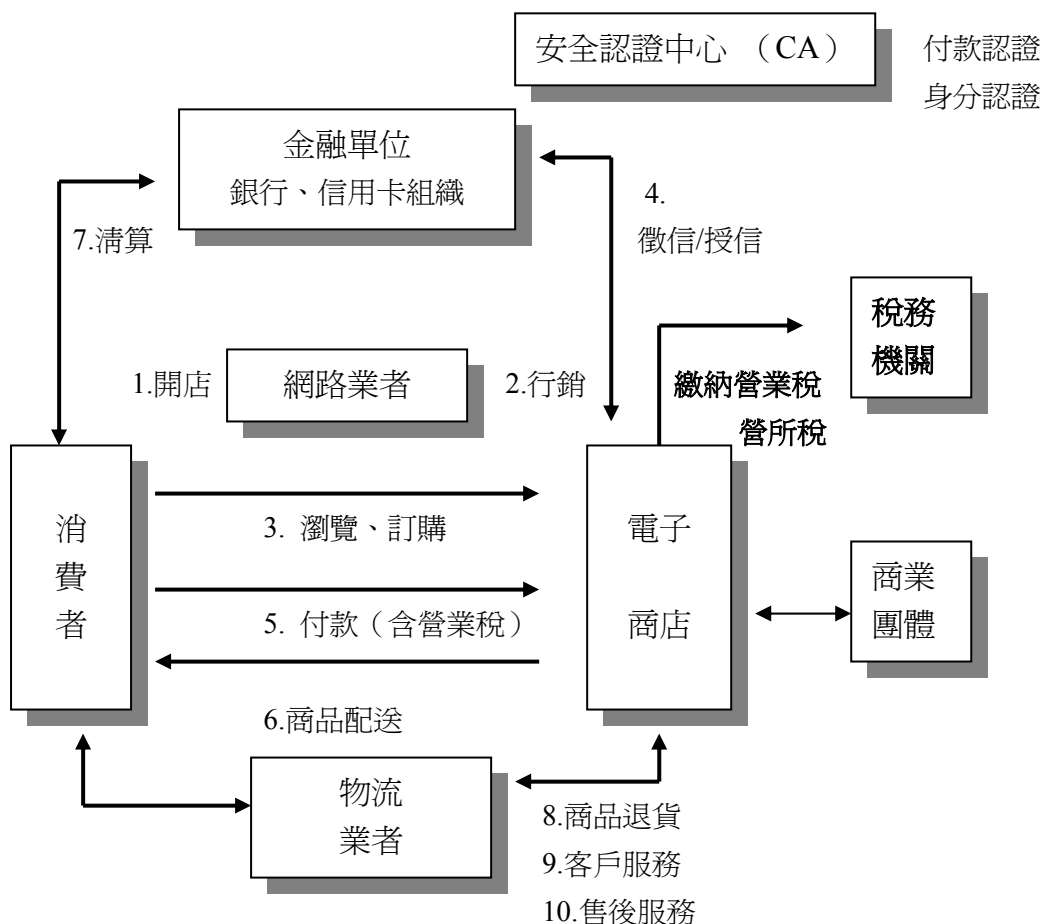


圖 2-1

資料來源：陳文銳，電子商務交易課稅之探討，頁二十三；陳佳郁，電子商務課稅問題研究，頁十三。

第三款 電子商務之經營型態

第一目 企業對企業之經營方式 (Business to Business)

企業對企業的經營方式，主要談的是企業間的數位電子化供應鏈應用整合問題，也就是企業與企業間利用電腦科技與網際網路所從事的商業活動¹⁹。例

¹⁹ 裘友真，「網路創業 EC COOL」，頁六，捷思特資訊文化事業公司，(2000,7)。

如企業利用私人或加值網路向其供應商進行整批訂單採購或支付款項的商業活動。事實上，最早建立的電子商務形式，可溯及此種於一九八〇年代就出現的電子資料交換（Electronic Data Interchange, EDI）²⁰，為電子化進行交易提供了一項重要的助益²¹。此外，亦可利用快速回應系統（Quick Response, QR）²²、電子訂單採購及投標下單。由於企業對企業之電子商務通常以既定的合作關係為基礎，因此其交易的對象較為結構化（structured commerce）。企業對企業的經營方式對於企業的最大效益為整合上、中、下游廠商構成資訊網，使市場需求與銷售動態能迅速傳送到上游各企業，並及時轉化成生產計畫、原料需求計畫、商品配送計畫等。若更進一步則會組成電子企業社群（Electronic Business Community, EBC），整合「銷售鍊」與「經銷鍊」，使得生產不至過多或不足，並運用「同步工程」，大幅縮短產品上市的時間、減少庫存，對於生產成本的降低與利潤的提升均有極大的幫助。網路設備第一大公司 Cisco、台積電所建構虛擬晶元工廠均為目前企業運用此方式最顯著的例子。企業對企業的經營方式是電子商務中最重要的部分²³。據調查究顯示，其交易金額在一九九八年約佔整個電子商務市場總值的 85%²⁴。

²⁰ 係指業務往來公司彼此運用電腦及通訊技術，傳遞標準化格式之交易資料，例如訂單、報單等電子文件，藉由此種作業方式取代傳統文書，並減少人為的干預，達到電腦自動化處理的功能。請參閱，陳香梅、賈志豪，電子商務下之租稅議題及稅收損失估計，財稅研究第三十二卷第六期，頁三，註五，（1999,11）。

²¹ 熊愛卿，安全電子商務的法制基礎初探：從資訊安全宏觀角度談我國數位簽章立法方向與原則，台灣法學會學報第十九輯，網路與法律研討會專輯，頁二五八，台灣法學會編印，（1998,11,30）。

²² 快速反應系統於一九八六年始自美國，由美國主要的平價連鎖體系（如 Wal-Mart, K-Mart）及成衣製造商為主力開始推動。其意義為將買方與供應商連結在一起，以達到再生產與銷售間商品與資訊的快速與效率化的移動，以快速反應消費者的需求。起於美國的成衣製造週期過長（平均的生產週期為一二五天），造成存貨成本過高、缺貨率過高的情況。面對亞洲各國的強烈競爭，使得零售商與製造商開始合作，研究如何從製造、配銷、零售至消費者的過程中縮短其中的週期，以達到降低存貨成本，增加週轉率與降低零售店的缺貨率。請參閱，陳香梅、賈志豪，前揭註 20 文，頁三，註六，（1999,11）。

²³ 同前註，頁三及四，（1999,11）。

²⁴ 參見 U.S. Department of Commerce, The Emerging Digital Economy II,（1999），available at <http://www.ecommerce.gov/ede/report.html>，搜尋日期，2002/4/8。

第二目 企業對消費者的經營方式 (Business to Consumer)

企業對消費者的經營方式，係指企業透過網際網路對消費者個人所做的商業行為或服務²⁵。此類活動隨著網際網路的發展而拓展迅速，企業者可利用網路虛擬商店 (virtual shop)、電子郵件或者其他多種態樣的電子方式向無遠弗界的消費者推銷各種貨物或勞務²⁶；企業也可以在網際網路上建立全球資訊網站，直接與來自世界各地消費者或供應商進行交易而不受時間及空間的限制。而一般消費者也可以透過網際網路，經由遠端電腦得以查詢及訂購貨物、取得服務²⁷。通常企業與消費者間的關係是較為自發性的 (spontaneous commerce)，其主要的運作流程為客戶透過網站向網路商店訂購，從網路直接下載，或是網路商店再聯絡製造商與物流公司將產品送給消費者，而後再向銀行取款，當然此時製造商亦可直接扮演銷售商的角色，諸如 Amazon 網路書店、網路證券商 E*Trade、透過網路直銷的 Dell 電腦公司、網上拍賣行 eBay 以及網路行銷商 Wal-Mart 等，均為美國從事企業對消費者經營方式著名的電子商務企業²⁸。

第四款 網際網路服務提供者之態樣與定位

第一目 網際網路服務提供者之態樣

網際網路服務提供者，主要係提供數位化資料的運輸、倉儲與零售服務，是所有數位化資料的配送通路。其而附加的服務包括協助設計、製作管理網站及訓練及管理企業內部網路課程等。由於許多網際網路提供者既提供連線服務又提供許多加值服務，因此欲探究網際網路服務提供者的法律責任，特別是稅法上的地位及義務，吾人不得不先瞭解網際網路服務提供者之種類及分別所提供的服務內容，以判斷其在稅法上的地位問題。

²⁵ 裘友真，前揭註 19 書，頁七。

²⁶ 王傳芬，前揭註 17 文，頁二十四。

²⁷ 陳佳郁，前揭註 2 文，頁十二。

²⁸ 陳香梅、賈志豪，前揭註 20 文，頁三。

一 網際網路服務提供者 (Internet Service Provider, ISP)

網際網路服務提供者 (ISP)，提供的服務型態眾多，分別加以論述：

(1) 提供網際網路連線服務²⁹的網際網路服務提供者：此種 ISP 業者僅提供通路讓電腦的使用者與網際網路連結。一般而言，網際網路服務提供者提供的網路連線服務有撥接式與固網式兩種。撥接式透過數據機 (modem) 以電話連上網路，撥接式的連線服務，當使用者要連結上網，是由使用者採用電話線路，需要時才撥號接通。固網式則是透過數據專線 (ISDN)、ATM 等固接式電信網路加以連線。在固接式的連線服務，因是以專線連接，隨時可以保持通訊兩端的暢市，故單純提供連線的網際網路服務提供者其性質類似於傳統的電信業者³⁰。

(2) 提供虛擬主機的網際網路服務提供者：在連線服務外，另一種 ISP 業者常見的服務是虛擬主機 (virtual host, web-hosting)，讓小型用戶的網站掛在網際網路服務提供者的伺服器 (server) 下，即網際網路服務提供者業者向用戶收取費用並提供其伺服器之一部份的記憶空間 (memory space) 放置用戶自己的網站，再向用戶收取費用³¹。

(3) 提供加值服務的網際網路服務提供者：國內的 ISP 業者，除提供上述之基本連線服務及虛擬主機出租服務之外，亦往往設置許多應用服務之主機，如電子郵件、檔案傳輸 (FTP) 主機等，以方便其用戶享受前開應用服務。又如提供客戶金融資訊查詢、線上遊戲、遊學資訊、專利商標查詢、及國際電信服務，可結合傳真、電子郵件、呼叫器、行動電話與網際網路等等。而網際網路服務提供者本身為增加財源收入，亦有自己設置網站提供廣告版面、線上購物網站、

²⁹ 此種服務包括有：國際網路架設諮詢與安裝、國際網路撥接服務、聯接 128K、512K 專線、T1 等撥接、固接服務。

³⁰ 陳佳郁，前揭註 2 文，頁六。

³¹ 張雅雯，網際網路連線服務提供者就網路違法內容之法律責任 (上)，資訊法務透析，頁三十，(1998,3)。

以及各種線上資訊的提供查詢。又對於一般企業之服務，除單純出租硬碟空間（虛擬主機出租服務）外，尚包括整體網路系統架設、Domain Name 代為申請、網頁設計製作、代管公司專屬 E-mail、訓練及管理企業內部網路（Intranet）課程等等之服務³²。

二 線上服務提供者（Online Service Provider, OSP）

常與網際網路服務提供者混淆的概念為線上服務業者。OSP 係提供上線後各項網際網路加值服務，如資料庫（database）查詢、論壇（forum）服務或各項檢索工具，如 E-mail、WWW browser 及 FTP 等以使用戶取得網上資源。舉例而言，WESTLAW 提供法律資料庫查詢、LEXIS—NEXIS 提供法律與新聞資訊之查詢、Dow Jones Interactives 提供財經與新聞搜尋皆為提供資料庫服務之 OSP。而美國的 EasyLink（AT&T）則提供 E-mail 及 EDI 等檢索工具的 OSP³³。

雖然 ISP 與 OSP 定義有所不同，但許多大型 OSP 在提供線上服務外亦兼做網際網路服務提供者，提供網際網路連線服務。像 American Online、CompuServe Information Service 這兩大 OSP 除了提供各種線上資料庫服務外，也都同時提供網路連線服務³⁴。

三 網際網路連線提供者（Internet Access Provider, IAP）

另一種網際網路服務提供者為網際網路連線服務業者。IAP 只提供企業或個人通路以連接網際網路，通常他們向其他得直接連接網際網路公司購買網路連線，並將連線頻寬分為許多部分銷售給一般大眾。舉例而言，網際網路連線服務提供者可能購買一 T1 線路，再以數據專線（ISDN）或數據機（Modem）之頻寬轉租給他人。網際網路連線服務之客戶基本上包含企業及一般消費者，而一般消費者可能以數據機及電話線的方式連接網路。網際網路連線服務業者

³² 王傳芬，前揭註 17 文，頁二〇二。

³³ 張雅雯，前揭註 31 文，頁三十。

³⁴ 同前註。

(IAP) 通尚亦可能為網際網路服務提供者 (ISP)³⁵。

第二目 網際網路服務提供者定位探討之必要性

如同美國主要的網路服務公司身兼 ISP 與 OSP—同時提供連線服務與其他線上服務，台灣網際網路服務提供者也一樣不只單純地提供連線服務而已，還包含了各種網路加值服務。縱觀國內網際網路服務提供者所提供的種種服務，從公司整體電腦網路架設、安裝、諮詢顧問、虛擬主機建制、網頁 (homepage) 的設計製作等乃至網際網路服務提供者自己設置網站提供線上購物、線上廣告以及前述各式各樣的線上資訊提供與查詢，從上游到下游，從與網路連線相關的各種硬體設置到與網路內容相關的各式資訊資源的提供，網路服務業者的身分因其服務態樣與範圍的不同而有差異，很難單純地為其下一個簡單的定位。而定位的差異將進一步影響其法律責任³⁶。

傳統的法律領域內，通路提供者 (Access Provider) 與內容提供者 (Content Provider)，被課與的法律義務並不相同。如電信業者，依據電信法第八條第一項規定：「電信之內容及其發生之效果或影響，均由使用電信人負其責任。」因為電信業者提供電信通路，對於客戶利用電信服務所為之通訊內容無權干涉，而客戶利用電信通訊所為之違法行為，電信業者亦不必負擔法律責任。另一方面，提供內容之媒體業者，如平面媒體、廣播、有線及無線電視，除了就本身所提供之內容負起應負的責任外，對於在接受他人廣告刊登時，對於刊登或播放之內容有事先編輯審閱之能力與機會，在一定要件之下，尚需就第三者所提供之內容共負法律責任³⁷。

在稅法上，網際網路服務提供者的定位亦可能依其提供之服務而受有不同

³⁵ 王傳芬，前揭註 17 文，頁一九九。

³⁶ 張雅雯，前揭註 31 文，頁三十。

³⁷ 如公平交易法第二十一條第四項：「廣告媒體業在明知或可得而知其所傳播或刊載之廣告有引人錯誤之虞，仍予傳播或刊載，亦與廣告主負連帶賠償責任。」又消保法第二十三條：「刊登或報導廣告之媒體經營者明知或可得而知廣告內容與事實不符者，就消費者因信賴該廣告所受之損害與企業經營者負連帶責任。」

的待遇。通常外國事業如果要對中華民國境內之客戶為銷售，其可採行的方式有下述選擇：至我國境內設立固定營業場所或任命營業代理人銷售之。在電子商務中，境外的營業人為求加速在我國的網路資訊傳輸速度，可能會向我國的網際網路服務提供者業者，為提供虛擬主機或提供其他加值服務之契約，而將其購物廣告資訊、系統的程式、網頁內容均放在向我國網際網路服務提供者所租用的伺服器上。此時可否將我國境內的網際網路服務提供者擬制為營業「代理人」而協助該外國電子商務事業辦理相關之登記及報繳義務，以及將該網際網路服務提供者認定為該外國電子商務營業人於我國境內的「代理人」³⁸，而須依所得稅法第七十三條³⁹規定計算該境外營業人之所得稅款及向我國稅捐稽徵機關申報及繳納營利事業所得稅，可能因該網際網路服務提供者為外國事業從事之事務項目，而有所不同。

第二節 我國營業稅法

第一項 營業稅法建制之基本原則

第一款 營業稅之正當性與憲法

國家之財政賴其收入來維持。憲法所致力者，在國家權力之設置、引導與管制，再再均依賴國家財政之籌措。而國家權力，其主要之表徵在於立法權與課稅權，蓋國家須先取於民，然後才能用之於民。對於經濟財之處分權，憲法首先要決斷，是否生產工具要收歸國有自己經營，或僅分享私經濟之收益。此為私有經濟體制與國家經濟體制之抉擇⁴⁰。

我國憲法對於國家取得收入之權力，所為之核心規定，即為私有財產制度

³⁸ 黃茂榮，網上交易之課稅問題，植根雜誌第十七卷第六期，頁四十七，(2001,6,20)。

³⁹ 所得稅法第七十三條第二項：「在中華民國境內無固定營業場所，而有營業代理人之營利事業，除依第二十五條及第二十六條規定計算所得額，並依規定扣繳所得稅款者外，其營利事業所得稅應由其營業代理人負責，依本法規定向該管稽徵機關申報納稅。」

⁴⁰ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，—以大法官會議解釋為中心，收於氏著「稅法基本問題」，頁一〇六，(1997,7)。

之承認與保護（憲法第十五條、第一百四十三條第一項），拒絕對生產資料收歸國有⁴¹。凡具有利用可能性與消費可能性之財產權，基本上歸私人所有。財產權者，指私人一切具有市場交易價值之權利，特別指所得及財產之權利⁴²。個人財產權之取得，不僅是由個人之勞心勞力，同時也是市場交易之結果。營利行為之前提，在於市場雖非國家所形成，但國家組織結合促成，並提供法律秩序之保障以便市場運作。個人財產之獲得，背後有賴國家對生產職業法律制度之存在，利用國家之貨幣政策、商業政策、景氣政策及經濟政策，在需求與供給間取得經濟利益⁴³。

由於憲法所保障之財產權，將所有權保留於私人手中（私有財產權體制），僅對其收益部分，國家藉稅課而參與分配。憲法第十五條財產權自由之保障，依第二十三條在公共利益所必要之範圍內得依法律限制之。故財產自由權在我國憲法上非神聖不可侵犯，而在社會福利國家理念下，為公共利益國家保有限制之權。此種限制之社會立法下，財產權之自由使用負有社會義務（憲法第一百四十五條，民法第一百四十八條第一項參照）。此種社會義務，最主要者即為納稅義務，稅課階段依財產權表現型態，及其所受憲法保障之程度不同，可區分為：財產權之取得、財產權之持有、財產權之使用三階段，相應此三階段而有所得稅、財產稅（如地價稅、房屋稅）與消費稅⁴⁴。消費稅係就財產權之支出（消費）課稅，現行法中最主要即為營業稅。此種就支出或消費課稅，乃就市場中自由交易，依物品需求而有新價格，國家就物品交易因新價格加值部分參與分配⁴⁵。

人民有依法律納稅之義務，固為憲法第十九條所明定，但課予人民納稅義務之稅法，本身仍須具有正當性，始符合實質憲政國家要求。按租稅之徵收僅

⁴¹ 同前註，頁一〇七。

⁴² 葛克昌，租稅國危機及憲法課題，收於氏著「國家學與國家法」，頁一一四及一一五，（1996,4）。

⁴³ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於氏著「所得稅與憲法」，頁十六及十七，（1999,2）。

⁴⁴ 葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，收於氏著「稅法基本問題」，頁三十六及三十七，（1997,7）。

⁴⁵ 葛克昌，前揭註 43 書，頁十二，。

為國家財政收入之手段，而非國家之目的，故需要具有正當性⁴⁶。因此，憲法對於規定人民納稅之法律，除了須通過法律優位與法律保留原則形式審查外，更進一步要求此種法律須與憲法價值觀相一致，此種一致性一方面要求國家課稅權應受憲法限制，特別是基本權，另一方面此種法律須有課徵正當理由（實質正當性）。

租稅依其性質，可分成以財政收入為目的之租稅和非以財政為目的之租稅兩種。此二者背後所需的實質正當性基礎有所不同。前者之課徵係出於國家財政收入的需要，要求的是公共支出之公平負擔。而後者之租稅，其所增進之公共利益，為經濟政策、社會政策之目的。因此，以憲法基本權觀點，以財政收入為目的之稅法，其合理正當性存在於國家財政收入如何公平分擔於國民間，就其產生之負擔效果，在憲法上的衡量標準即平等原則，具體的衡量基準為量能原則。非以財政收入為目的的稅法，此種以租稅優惠創造經濟誘因，就其產生之形成效果，其憲法衡量標準即為比例原則（憲法第二十三條）⁴⁷。營業稅係以國家財政收入為目的之租稅，量能原則自為其衡量之標準。

憲法雖未明文量能原則，然由憲法規定人民之財產權應予保障（憲法第十五條）、憲法一方面確立私有財產制度，另一方面國家為增進公共利益所必要，得以法律限制財產權（憲法第二十三條），此種為公共利益所作犧牲，以平等犧牲為前提（憲法第七條）⁴⁸。人民所以有納其應納之稅理由，在於其相信與其負擔能力相同之鄰人亦負擔相同之稅，其市場上競爭對手之租稅成本與其相同。此種平等原則與國家市場競爭中立原則，若合符節⁴⁹。是以，稅法之目的，除了在於公平分配租稅賦擔外，亦強調國家租稅不得干擾市場自由競爭秩序⁵⁰，即為中立性原則。

⁴⁶ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收於氏著「所得稅與憲法」，頁一一一及一一二。（1999,2）。

⁴⁷ 同前註，頁一三二。

⁴⁸ 葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於氏著「稅法基本問題」，頁二〇六，（1997,7）。

⁴⁹ 葛克昌，前揭註 46 書，頁一三一。

⁵⁰ 葛克昌，前揭註 43 書，頁二十八。

量能原則的適用範圍，有學者傾向認為只及於直接的課稅情形，例如所得稅及財產稅等，至於可否適用於間接的課稅，則有不同意見⁵¹。有認為在間接的課稅情形，如營業稅，乃以市場上的參與者（無名氏）作為稅捐負擔主體，並賦予稅捐債務人可以轉嫁其稅賦，此種間接稅不適用量能課稅原則⁵²。惟吾人以為，由於現行稅法選取為稅捐客體者，主要為財產之取得、財產之持有及財產之消費⁵³。對於「消費」課稅，係對於所得及財產的「利用」課稅。對於財貨的使用消費也應屬足以表彰稅捐給付能力的類型之一，因此，對於所得與財產的使用進行課稅，原則上應納入量能課稅的譜系中⁵⁴，考量消費者的經濟能力⁵⁵以及租稅賦擔之合理正當性⁵⁶。至於其所以將銷售人規定為納稅義務人，純屬減少申報單位，以降低徵納成本之稽徵經濟的考量⁵⁷。因此吾人以為量能原則應一體適用於所得稅、營業稅及其他各稅，因租稅不論其為直接稅間接稅，均為公權力對人民財產及權利之干預之故⁵⁸。

綜上所述，國家課徵營業稅之正當性來自於私人財產制度之保障，因而對於個人財產之支出課稅。同時，為保障公平負擔及租稅不能干預市場之原則的貫徹，量能原則及中立性原則為對於國家課徵營業稅有逾越憲法界限之二大準繩。

第二款 量能原則

量能原則，依要求個人的稅捐負擔，應按照稅捐義務人可以給付稅捐的能力，加以衡量。量能課稅原則要求按照個人給付能力課稅的理念，雖屬傳統的

⁵¹ 陳清秀，「稅法總論」，頁五十八，(1998,9)。

⁵² 同前註，頁五十。

⁵³ 張鈺婉，「台灣地區營業稅制度演變之研究」，國立政治大學財政研究所碩士論文，頁五，(2001,6)。

⁵⁴ 陳清秀，前揭註 51 書，頁四十六。

⁵⁵ 黃茂榮，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化（上），植根雜誌第十五卷第十一期，頁九註十九，(1999,11)。

⁵⁶ 葛克昌，前揭註 46 書，頁一二五。

⁵⁷ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁十三註七。

⁵⁸ 葛克昌，前揭註 46 書，頁一二五。

稅法思潮的存續，但其對於否認「對價原則」卻具有相當的意義。

在對價原則下，稅捐是對於國家所提供給付的對價，尤其是保護個人的生命、財產的對價時，則稅捐必須按照國家所提供的保障衡量其稅賦高低，從而課稅的標的乃是國家所保護的人及所保護的財產。然若基於量能原則，則稅捐應該是使國家有能力為每個國民從事財政經濟上的行為服務時，則稅賦的衡量即與國家的給付分離。稅捐義務人並非為其個人所受領的給付支付稅款，而是為國家的各項任務（即為納稅人與非納稅人之利益而提供服務）支付稅款。對於稅捐之給付，國家享有財政的決定自由，而非作為補償國家對於納稅人的給付義務。課稅公平的程度應按照個人的負擔可能性，而非按照個人享受國家的利益，加以決定⁵⁹。

量能原則，乃是分配的正義之表現。我國大法官解釋一再強調之「課稅公平原則」（釋字二二一、二二四、三二七、四二〇及五〇八等），其精髓即在於由憲法平等原則所導出的量能課稅原則，並承認此項課稅原則具有憲法上效力的根據⁶⁰。基此，凡我國稅法上有關財政目的規範，應受量能課稅原則的支配，此項原則可謂是憲法第七條平等原則的表現。其要求課稅應取向於納稅人的經濟上的給付能力。其中所得、財產及消費可作為衡量其經濟上給付能力之指標⁶¹。

第三款 中立性原則

所謂中立性原則係指除為達成某種政策目的外，租稅之課徵應盡可能保持中性，使各種經濟行為不致因租稅之課徵而有不同的影響⁶²。詳言之，其精義乃在於「租稅課徵應達成特定目的，除此之外，不應干擾市場制度」。所以營業稅的課徵應以不干預市場經濟活動為依歸，即干預愈少的租稅，才是愈有效率、

⁵⁹ 陳清秀，前揭註 51 書，頁三十七及三十八。

⁶⁰ 葛克昌，前揭註 48 書，頁一九八。

⁶¹ 同前註，頁五十八。

⁶² 王建煊，「租稅法」，頁八，(1998,8)。

愈中立的租稅⁶³。例如毛額型營業稅係對各交易階段銷售總額課稅，會發生重複課稅，有利於一貫作業之事業，而不利於分工較細之產業。而加值型營業稅則無此缺點，故謂加值型營業稅較能符合中立性原則⁶⁴。

第四款 跨國交易時營業稅課稅權歸屬原則

營業稅對於跨越不同課稅轄區之交易處理，通常可分為目的地原則（destination principle）和來源地原則（origin principle）兩種。前者乃意指不論財貨於何處生產，財貨的使用地或消費地政府擁有營業稅的課稅權；而後者係指不論財貨在何處消費或使用，生產地政府均擁有課稅權。

在來源地原則下，易有下述之缺點發生。首先，財貨於出口時即已課稅，則進口財貨的租稅賦擔因出口地區稅率不同而異，會產生同一地區內相同財貨租稅賦擔不同的現象。其次，由於出口不退稅，若本地區稅率高於其他地區時，將不利出口財之競爭力。再者，由於各地區稅率的差異，不但會扭曲消費者對財貨的選擇，也會影響生產者對生產地的選擇。最後，由於進口財在出口地區所負擔之稅賦，可以在進口地區列為進項稅額扣抵，造成進口國家的稅收流向出口地區政府的現象。故一般而言，國際間的交易均不採此原則。

在目的地原則下，對出口財免稅、對進口財課稅，使進口財與本國財租稅賦擔相同，不會影響消費者的選擇，對生產者的影響也小於來源地原則故較符合前開營業稅中立性原則。此外，透過邊境管制可對零售商課稅，而使加值型營業稅發生追補作用⁶⁵，使進口商無法逃稅⁶⁶。因此，國際間的交易，基於稅捐中立的競爭政策上的考量，課稅權的歸屬多採行目的地原則⁶⁷。

⁶³ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁七。

⁶⁴ 王建煊，前揭註 62 書，頁八。

⁶⁵ 所謂追補作用（catching-up effect），係指在加值型營業稅中，交易前手少納之稅，將在交易後手銷售貨物或勞務時追回。同前註，頁四九二。

⁶⁶ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁九及十。

⁶⁷ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁十。

第二項 營業稅的特徵與種類

第一款 特徵

第一目 營業稅係消費稅

經現行法選取為稅捐客體者，主要為所得、財產及支出（消費）。其中支出（消費），所指者即是花用所得或財產，包括經由消費借貸取得之財產的花用。為稽徵技術上的方便或稽徵經濟的考量，「支出」（消費）這個稅捐客體實務上逐漸演變為「銷售」，亦即改以銷售替代支出作為稅捐課體⁶⁸。

依營業稅法第一條規定，我國營業稅係針對我國境內銷售貨物或勞務及進口貨物加以課稅。因此，營業稅係對營業人銷售貨物或勞務行為所課徵之一種零售稅（Sales Tax）。目前我國主要的零售稅除營業稅外，尚有關稅、印花及貨物稅。

第二目 營業稅係間接稅

所謂直接稅（Direct Taxes）者，乃指納稅義務人在稽徵程序或徵收效果上，不僅已盡納稅的義務，而於實際上亦真正的負擔者所完納的稅額，絕不能發生轉嫁的情事，此類納稅者與負擔者同屬一人之稅，係直接稅，如所得稅者是。而所謂的間接稅（Indirect Taxes）者，係納稅義務人在稽徵程序或徵收效果上，雖然盡到類似的納稅義務，但於實際上未真正的負擔所完納之稅額，可將墊付的稅款，加諸在物價上，或用其他方法，轉嫁由他人或消費者，負擔其所預繳的稅額。該類可發生轉嫁情事之稅，則為當今論者們所承認的間接稅。其特質為完納稅捐與負擔稅款者，不必同屬於一人，如關稅者是⁶⁹。

⁶⁸ 黃茂榮，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化（上），植根雜誌第十五卷第十一期，頁五，（1999,11）。

⁶⁹ 鄧海波，「營業稅理論及稽徵實務」，五南圖書出版公司，頁二〇三及二〇四，（1983,10）。

營業稅係將原來以支出（消費）為稅捐客體，改造為以銷售為稅捐客體，原為稽徵技術上的方便或稽徵經濟的考量。蓋以銷售為稅捐客體可改以銷售為納稅義務人，從而減少稅捐之申報單位，降低徵納成本，但營業稅最後仍應經由轉嫁歸屬到購買人或消費者⁷⁰。是以，雖然我國營業稅法第二條規定，原則上以營業人為納稅義務人，但是真正負擔營業稅之人，實為貨物或勞務的購買人或消費者，所以我國之加值型及非加值型營業稅應為間接稅之一種。

第二款 種類

第一目 依產銷階段課稅次數區分

按營業稅之課徵，有按產銷階段課稅次數的多寡之不同，可區分為多階段銷售稅(Multiple-stage Sales Taxes)與單一階段銷售稅(Single-stage Sales Taxes)⁷¹。若對交易過程中，製造、批發及零售各階段銷售行為皆課稅者，稱為多階段銷售稅。若僅對於某一階段銷售行為課稅，而對其他階段銷售行為並不課稅者，稱為單一階段銷售稅⁷²。單一階段銷售稅又根據課稅階段之不同，分為製造稅、批發稅及零售稅三種⁷³。

加值型營業稅因為包含了前述兩種各自的特色，因此可謂是多階段銷售稅與單一階段銷售稅的混合體。加值型營業稅對於產銷過程的每個階段均予以課稅，但是所造成的租稅負擔又與單一階段零售稅相同。這是因為它只對產銷階段中加值的部分課稅，而加值的部分總合即等於最後的零售價，所以與以零售價課稅的結果相同⁷⁴。

⁷⁰ 黃茂榮，前揭註 68 文，頁五註九。

⁷¹ 王金和，「電子商務交易課稅問題－法律與實務研究」，財政部八十八年下半年及八十九年度研究發展專題報告，頁三七，(2000,10)。

⁷² 王建煊，前揭註 62 書，頁四八三，。

⁷³ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁五。

⁷⁴ See Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*,

第二目 依稅基區分

營業稅的課徵依課稅稅基可分為毛額型營業稅與加值型營業稅。前者係就銷售貨物或勞務之毛額，即銷售總額作為稅基課稅⁷⁵。後者，係就貨物或勞務在產銷過程中，每一階段的加值額所課徵的零售稅。所謂加值係指各納稅單位銷售貨物或勞務的銷售額，與向其他納稅單位購進貨物或勞務所支付之金額，兩者間的差額，作為課稅之稅基⁷⁶。

第三項 我國營業稅法之沿革

第一款 舊制營業稅之內涵

民國三年之特種營業稅，為我國舊制營業稅之濫觴，其課稅營業限於皮貨等十三種，故當時稱為特種稅。民國十七年財政部召開第一次全國財政會議，決議開徵營業稅為裁厘之抵補，並於民國二十年六月十三實施，我國現代營業稅法於焉誕生⁷⁷。

但營業稅自民國二十年六月建制至一九八五年改制期間，五十餘年營業稅法雖歷經十三次修正，但基本課稅方式並未改變⁷⁸，一直採取多階段按營業總額課徵，即凡物品轉手一次，就必須按營業總額課一次稅，因此已課稅的成本仍須再課⁷⁹。例如原料供應商以一千元價格售予製造商，即照一千元課稅；製造商經製造後以一千五百元價格銷售批發商，則按一千五百元課稅；批發商如以一千八百元分銷零售商，又照一千八百元課稅；最後零售商以二千元價格賣

pp.21, (1999)。

⁷⁵ 王建煊，前揭註 62 書，頁四八三。

⁷⁶ 劉其昌，加值型營業稅理論基礎及優點，立法院院聞，第二十二卷第五期，頁六十六，(1994,5)。

⁷⁷ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁十二。

⁷⁸ 營業稅法修正草案總說明，收於「營業稅法修正案」，立法院公報法律案專輯第九十三輯財政(三)，立法院秘書處編印，頁四，(1986,2)。

⁷⁹ 劉其昌，前揭註 76 文，頁六十六。

予消費者，則再按二千元計徵營業稅⁸⁰。

第二款 營業稅之改制

第一目 改制原因

一 舊制營業稅之缺點

(一) 違反中立性原則

重複課稅違反對企業課稅平等原則，其損害對企業課稅之法律型態（企業組織型態）中立性與市場競爭中立性⁸¹。營業稅的建制須符合中立性原則，不能因租稅而影響經濟行為，已如前述。在舊制營業稅制度下，因稅率結構複雜及重複課稅，以致干擾企業經營方式，及影響產銷分工，減低經濟效率，企業家為了節省稅賦，必會設法減少交易次數，也就是朝一貫作業的方式經營，而避免採取分工專業的方式，詳如下圖所示：

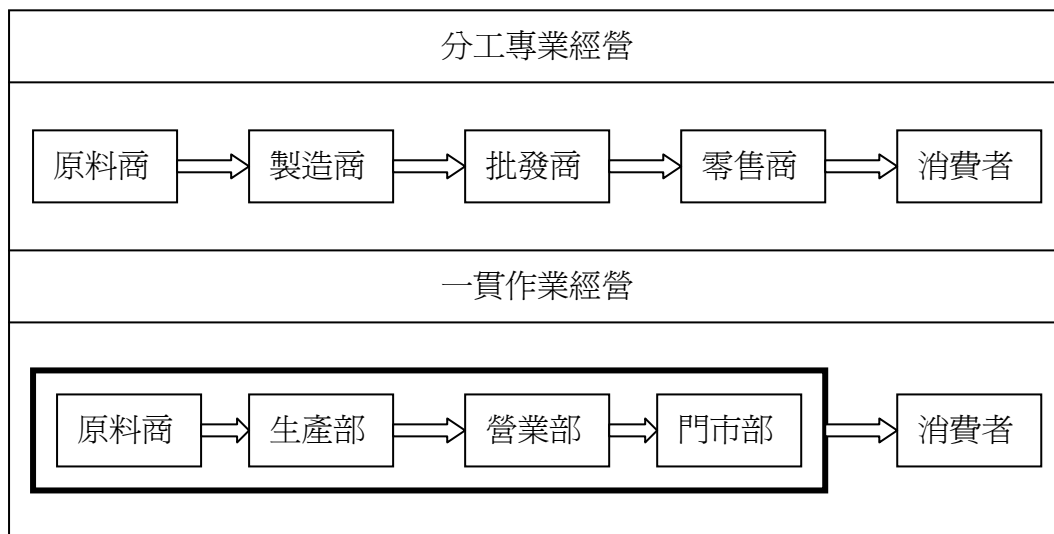


圖 2-2

⁸⁰ 顏慶章，「新營業稅法釋論」，頁一，(1986,3)。

⁸¹ 葛克昌，前揭註 46 書，頁一五〇。

資料來源：劉其昌，加值型營業稅理論基礎及優點，頁六十七。

這種對於小規模分工專業經營者不利，對大規模一貫作業者有利，亦即鼓勵企業從事垂直合併，干擾企業對經營方式的選擇，違反中立性原則的要求。

（二）違反量能課稅原則之要求

量能課稅原則亦為營業稅制度之重要指導原則之一。雖然營業稅的納稅義務人為營業人，但由於其可將其所預納之營業稅，透過轉嫁等機制，轉給消費者，該等營業人本質為「代徵」之性質，營業稅最終之負擔者仍為消費者。因此，營業稅在建制上不得不考量人民給付稅捐的能力⁸²。而舊制營業稅會造成重複課稅、稅上加稅等結果，造成消費者負擔過度之課稅，違反量能原則。分別說明情形如下：

1. 重複課稅

所謂重複課稅係指相同稅基被課二次以上之稅⁸³。因為每交易一次，即按銷售總額課徵一次營業稅，所以前一階段已課營業稅的稅基，到後一階段銷售時又要重複課稅，因此，同一貨物所經過之交易階段愈多，其累積在貨物價格內之稅賦愈高，造成重複課稅的結果⁸⁴。重複課稅除了會造成前述之中立性原則違反以外，更使得人民負擔其不應該負擔的額外稅捐，違反量能原則要求的防範稅課過度之要求。

2. 稅上加稅

所謂稅上加稅，係指前手所付之稅，因含於稅基中再被課稅。前一階段銷售所納之營業稅，就是之一階段進貨成本及售價的一部分，如果該營業人按含

⁸² 葛克昌，前揭註 48 書，頁二〇四。

⁸³ 王建煊，前揭註 62 書，頁五〇八。

⁸⁴ 許詩玉，「加值型營業稅實務管理」，頁二，(1986,3)。

稅之進貨成本「加價」出售後，就會產生稅上加稅的現象。各營業人所各自繳納的稅賦，不應成為下一階段營業稅之稅基，因此，消費者於最後購買時，負擔了本不應負擔之前階段銷售人之稅賦。且隨著貨物或勞務交易次數的增多，此種不利現象便如同滾雪球般加大，造成「金字塔效應」⁸⁵。這種稅上加稅的情形，實肇因於不得做為下一階段「應納稅額」之稅基的「本次應納稅額」，竟因為稅法規定使得前階段所付之稅，成為後階段應納稅額之稅基的一部，造成人民多繳納本不應繳納之稅捐。量能原則係國家徵收稅捐之憲法上界限，逾此而徵收稅捐時，即違反憲法第十五條保障人民財產權之要求，該等稅法規定有違憲之虞。

二 新制營業稅之優點

有鑑於上開的缺點，我國營業稅制於一九八五年全面改革，改採加值型營業稅制度。此一制度係始自法國，後為歐盟採用，成為歐洲各國現行的營業稅制度。而後由於成效良好，蔚為風潮，OECD 會員國除美國及加拿大外，均已採用加值型營業稅。我國因舊制營業稅問題眾多，因此於一九六九年研擬營業稅修正方案，以歐盟加值稅作為改進營業稅建制之藍本。

所謂的加值型營業稅，是就貨物或勞務在產銷過程中，每一階段的加值額（added value）所課徵的零售稅⁸⁶。雖為多階段零售稅制，但是其稅基是每一階段的「加值額」，而不是按毛額課稅，為與舊制營業稅最大之不同⁸⁷。而貨物到達消費者手中時，在產銷各階段已課徵的加值稅，正好等於在零售階段按零售額依同一稅率課徵的稅額。換言之，加值型營業稅，最後的結果與零售商零售稅制完全相同，消費者所負擔的稅，也完全等於政府所得到的稅款⁸⁸。

⁸⁵ 許詩玉，「加值型營業稅實務管理」，頁二。

⁸⁶ 營業稅法修正草案總說明，前揭註 78 書，頁七三三。

⁸⁷ 同前註，頁七三五。

⁸⁸ 同前註，頁七三六。

（一）無重複課稅及稅上加稅之現象

重複課稅係因對毛額課稅所引起，稅上加稅則係因稅款內含所發生⁸⁹，而加值型營業稅係就一階段之加值額課徵，不包括前一階段已納的營業稅，稅款外加，故現行營業格的重複課稅和稅上加稅的現象，可以完全消除⁹⁰。

（二）符合中立性原則之要求

由於加值型營業稅是對「加值額」課稅，不論加工層次多寡，同一個商品稅率一樣，不會因生產層次不同而發生不同稅賦，因此採行加值型營業稅後，無論營業人以小規模分工專業化方式經營，或以大規模一貫作業方式經營，只要銷售額相同，營業稅賦擔就相同。因此企業的經營方式，不受加值型營業稅的干擾，維持中立性原則的要求。

第三款 地方稅變更為國稅

於一九八五年修正營業稅法時，為便於改制，儘量減少修法並方便計算，並未遵循其他實施加值稅國家，將營業稅改為國稅。但是由於貨物或勞務常跨越不同省市，遂發生甲地納稅乙地退稅或抵稅，使乙地政府減少稅收⁹¹，造成省市間稅源流動，相互爭稅的情形⁹²。

此外，當營業人之總機構及其他固定營業場所設於我國境內各地區時，原則上須分別向各地區分繳營業稅額，但為避免分支機構眾多的企業因分別報繳所造成的不便，乃允許企業可以自由選擇在總機構所在地合併總繳（營業稅法第三十八條）⁹³。因此，營業人在何地報繳營業稅，將直接影響當地省市政府

⁸⁹ 王建煊，前揭註 62 書，頁五〇八。

⁹⁰ 劉其昌，前揭註 76 文，頁七十。

⁹¹ 這是由於加值稅採行進銷項稅額扣抵的方式，因此，往往納稅義務人在甲地進貨，向甲地政府繳交進項稅款，而於乙地銷貨，向乙地政府主張依銷項扣抵進貨時支付的進項稅額或退稅。所以會發生甲地納稅乙地退稅的情形。

⁹² 王坤一，營業稅改制國稅問題平議，中國稅務旬刊，一六一四期，頁十，(1993,12,10)。

⁹³ 洪東煒，營業稅稽徵與問題之探討，中國稅務旬刊，第一六四四期，頁九，(1994,9,10)。

稅收⁹⁴。而由於各大企業的總機構多設在台北市，在利用合併報繳制度後，造成大量的稅收集中台北市⁹⁵，形成各地稅源分配不均，地方爭稅情形愈演愈烈⁹⁶。

因此，我國於一九九九年一月，修正財政收支劃分法第八條及第十二條，將營業稅列為國稅，並就總收入提撥百分之四十，由中央統籌分配地方政府，以確保地方財政收入。自此，我國營業稅成為國稅之一環⁹⁷。

第四款 二〇〇一年七月九日之修法

第一目 名稱變革

營業稅於一九八五年修正時，並非全部銷售行為均以加值額課稅，仍有其例外規定。因此我國現行之營業稅可謂是加值型營業稅與毛額型營業稅兩種兼採，但以加值型營業稅為主。課徵毛額型營業稅者有金融及保險業、特種飲食業及小規模營業人。

金融及保險業由於營業性質較特殊，不宜按進銷差額（加值額）課徵營業稅，因此仍按銷售總額課稅⁹⁸。特種飲食業由於多屬寓禁於徵之行業，為政府所不鼓勵者，稅率宜高。政魔採行加值型營業稅前，其毛額型營業稅稅率高達35%至45%，而加值型營業稅稅率僅5%，如將特種飲食業一併改徵加值型營業稅，稅率將大幅降低，有違寓禁於徵之政策目的，故仍維持課徵毛額型營業

⁹⁴ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁二十四。

⁹⁵ 洪東煒，前揭註 93 文，頁九。

⁹⁶ 吳怡諒，掃除地方爭稅亂源：營業稅改制為國稅應排除萬難，實用稅務，頁四十二及四十三，（1996,9）。

⁹⁷ 修正理由如下：

我國營業稅因已採行加值稅制度，由於其進銷項稅額每需跨越地方行政區域，致使全世界實施加值稅之九十八個國家，除巴西及我國外，均將之定位為國稅，而巴西地方政府爭奪加值稅稅源已甚顯著，我國此一現象亦漸突顯，常造成跨越省、直轄市之企業莫大的困擾，爰於第八條第一項將營業稅改為國稅。請參閱，立法院公報，第八十八卷，第五期，院會紀錄，頁七二三，（1999,1,16）。

⁹⁸ 營業稅法修正草案第十一條金融及保險業修正草案說明，前揭註 78 書，頁三十六，。

稅⁹⁹¹⁰⁰。小規模營業人因規模狹小，交易零星，且家數眾多，本身多缺乏會計及處理加值型營業稅之能力，故仍維持課徵毛額型營業稅¹⁰¹。

是以原則上我國係採加值型營業稅之國家，僅對前開幾種課徵加值型營業稅較有困難者，採毛額型營業稅。但是於一九八五年修法時，為避免名稱變更該社會大眾誤以為政府另立新稅，降低營業稅法修正時受到的阻力，因此名稱仍維持不變。而至二〇〇一年修正營業稅法時，為求正確表示我國營業稅法之內涵，故於將本法之名稱改為「營業稅法」，且於第一條及第一條之一規定「在中華民國境內銷售貨物或勞務或進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型營業稅。」¹⁰²「本法所稱加值型之營業稅，係指依第四章第一節計算稅額者；所稱非加值型之營業稅，係指依第四章第二節計算稅額者¹⁰²。」而長久以來我國一直沿用的「營業稅」法名稱，於此劃下休止符¹⁰³。

第二目 進口貨物營業稅由海關代徵

營業稅法第四十一條前段規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。」這是由於過去貨物於進口時免徵營業稅，造成稅源掌控不易，且地下經濟及虛設行號情形日益嚴重¹⁰⁴，故於二〇〇一年修法時，將進口貨物課徵營業稅的時點，改為進口時一律由海關代徵。將可減少進口貨物逃漏稅捐的情形，

⁹⁹ 同前註；王建煊，前揭註 62 書，頁四八六。

¹⁰⁰ 特種飲食業目前依加值型及非加值型營業稅法第十二條其種類及稅率如下：

1. 夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。
2. 酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。

¹⁰¹ 張鈺婉，前揭註 53 文，頁二十一。

¹⁰² 即前述金融及保險業、特種飲食營業人及小規模營業人。

¹⁰³ 惟亦有學者認為在營業人已習慣此一稅法內容與名稱十五年後，又修正營業稅法名稱，似不必要。請參閱，劉其昌，加值型及非加值型營業稅法部分修文修正案剖析（下），中國稅務旬刊，第一八〇三期，頁二十，（2001,10,31）。

¹⁰⁴ 營業人往往於貨物進口後未報稅前即設法自行歇業或他遷不明，造成稅務機關稅源掌握困難。再加上進口貨物未經課稅即流入地下市場，亦助長地下經濟活動。由於進口貨物未就源課稅，其售價較低而具競爭力，致使國內正當營業人遭受威脅，形成劣幣驅除良幣的不良現象。又進貨廠商因無進貨發票，故其銷貨予一般營業人時常向虛設行號購買統一發票供購貨人抵稅，而使虛設行號更形猖獗。請參閱，洪東煒，前揭註 93 文，頁八。

使國產貨物也可與進口貨物處於公平競爭之地位。

第三節 電子商務在營業稅法上造成之難題

第一項 電子商務之特色—以亞馬遜網路書店為例

第一款 亞馬遜網路書店 (Amazon.Com)

一九九五年，線上零售商「亞馬遜網路書店」(Amazon.com)開始營運。不同於傳統的書店，亞馬遜沒有任何一間販售書籍的實體店面，毋須投入資金人力維持店面的運作，也因而可以比傳統書商提供更多種類的書籍供顧客選擇。亞馬遜堅信優良的服務是企業最終能提供的價值，爲了使顧客留下愉快的購物經驗，亞馬遜提供功能強大的線上搜尋 (online search) 工具，協助顧客在最短的時間內找到所要的書籍。此外顧客也可以在網路上瀏覽特定主題的書目，每本書目均有簡短的書評或介紹等加值資訊，供做顧客選購的參考。

由於擁有上述傳統書商所無法提供的服務，亞馬遜的營業額在短期間內大幅成長，在九七年及九八年分別達到 825% 及 312%。亞馬遜網路書店與傳統書店相較之下，存在著許多競爭優勢，包括毋須負擔實體店面的租金及人工成本、毋須積壓資金於存貨、先收書款再寄送書籍，使資金的運用更爲靈活等。因此，雖然亞馬遜網路書店目前仍處於虧損狀態，投資者對於亞馬遜網路書店未來的營運前景仍然非常看好¹⁰⁵。目前亞馬遜除了紙本書的銷售外，也銷售電子書及音樂電影 CD 等。

亞馬遜網路公司於一九九五年二月登記爲德拉瓦州的公司¹⁰⁶，但公司實際所在地是在美國華盛頓州的西雅圖市¹⁰⁷。由於亞馬遜網路書店沒有實體店面，

¹⁰⁵王正文，「電子商務對銷售稅基的衝擊—以美國加州爲例—」，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文，頁十四，(2000,6)。

¹⁰⁶ Robert Spector 著，劉孟華譯，前揭註 4 書，頁五十三。

¹⁰⁷ 同前註，頁五十。

早期亞馬遜在接到網路定單後，多半轉向書籍大盤批發商 Ingram Book Group 購書¹⁰⁸，因此毋須保有大量的庫存書。當營業額大幅成長後，公司為降低成本及達成 95% 的訂單可以在當天收到書籍成為公司的主要目標，所以亞馬遜公司除了在華盛頓州西雅圖的發貨倉庫外，陸續在德拉瓦州、內華達州、堪薩斯州、喬治亞州、肯塔基州等地設立經銷中心¹⁰⁹。並於一九九八年購併了英國書頁公司電子書店 (Bookpages) 及德國的大型線上書店電子圖書公司 (Telebuch Inc.)，分別更名為 Amazon.co.uk 及 Amazon.co.de，並於英國的斯勞 (Slough) 及德國的雷根斯堡 (Regensburg) 分別設立了經銷中心¹¹⁰。

第二款 亞馬遜網路書店當前在美國課徵零售稅的現況

當時亞馬遜網路書店的公司實際營運地的設置時，會選擇在華盛頓州的西雅圖市，零售稅的繳交是相當關鍵的因素之一。因為只有住在公司實際設立地的州的居民買書才須要付零售稅，所以公司的地點必須設立在人口不太多的州，如華盛頓州¹¹¹。

Andrew L. Shapiro 就此情形，亦有批判性的論述。他認為，在傳統商務下，我們是依賴中間人來達成公共目的，比如說租稅的收繳。然而，隨著電子商務的成長，以及消費者規避掉中間人直接向製造商購買商品，各州及地方政府很難徵收零售稅，這個結果是相當嚴重的¹¹²。以亞馬遜網路書店為例，他們可以僅將發貨中心設置於華盛頓州或德拉瓦州，將書籍直接透過物流業者寄送給加州的消費者，儘量避免在各州境內形成課稅連結 (nexus)，以規避開徵零售稅之州要求亞馬遜網路書店代扣報繳使用稅的要求，免除租稅的負擔¹¹³。

¹⁰⁸ 同前註，頁四十四。

¹⁰⁹ Robert Spector 著，劉孟華譯，前揭註 4 書，頁二六六及二六七。

¹¹⁰ 同前註，頁二二八及二二九。

¹¹¹ 同前註，頁四十九。關於美國的零售稅及使用稅制度，本文第三章第一節有翔實的說明。

¹¹² Andrew L. Shapiro 著，劉靜怡譯，「控制權革命」，城邦文化事業股份有限公司，頁二二八，(2001,5)。

¹¹³ 王正文，前揭註 105 文，頁十八。

德拉瓦州為免零售稅及使用稅之租稅天堂¹¹⁴，加上依照美國聯邦最高法院認為美國憲法禁止各州針對進行遠距銷售行為的營業人（無論是透過郵購、電話或者網路從事商業行為）課與零售稅及使用稅義務，除非該銷售之營業人與想要徵稅的州之間有實質的課稅連結關係可言，例如，這個營業人在該州有營業地或經銷中心。因此，亞馬遜網路書店只有對於寄送到居住在華盛頓州、內華達州、堪薩斯州、喬治亞州及肯塔基州內的消費者訂貨加上零售稅以外，沒有其他州的消費者收取零售稅而繳交給該州的課稅機關，是完全合法的¹¹⁵。

第二項 電子商務的特色造成稅捐課徵之衝擊

第一款 匿名性難辨納稅義務人

租稅稽徵要能有效執行，第一步必須先辨明納稅義務人¹¹⁶，因為唯有確認課稅主體後，稅務機關才得以主張其課稅主權。在傳統商務環境下，營業人必須向稅務機關進行營業登記，才得從事營業行為，因此稅務機關得以掌握課稅主體的實質所在及相關資料。

然而由於網際網路是完全開放的公共體系，提供了網路使用者隱匿自己身分的機會。在目前認證機制尚未完備的情況之下，在網際網路上要確認使用者身分還存在許多的障礙。況且在電子商務環境下，網路商店唯一存在的祇有網址（domain name），而網址通常和網路商店所在並未存在任何關連。以亞馬遜網路書店為例，其的網址為 <http://www.amazon.com>，消費者只能知道其網址，卻無法從網站地址來判斷亞馬遜網路書店其企業經營之真實地點的確切位置。而當消費者透過網路向亞馬遜網路書店下單訂書時，亞馬遜網路書店亦無法確認消費者之身分及所在地，僅能由消費者輸入的資料中得知商品應送達的地址，或帳單寄送的地址。因此，現階段的網路交易在匿名性及缺乏身分的確認

¹¹⁴ 同前註。

¹¹⁵ Andrew L. Shapiro 著，劉靜怡譯，前揭註 112 書，頁二二八及二二九註六。

¹¹⁶ 賈志豪，「電子商務與其衍生租稅問題之研究」，國立政治大學財政研究所碩士論文，頁三十九，（2000,7）。

機制下，對於稅務機關的徵收造成相當大的困難¹¹⁷。

第二款 無國界之交易場域難定課稅管轄權

真實世界中的固有疆域界址，區劃了不同的法律制度，一旦現實中進入不同的疆界領域，就進入不同的主權區域，但是，網際網路空間上的全球性及打破疆界的障礙的特性，將使主權或管轄權區域界線變得模糊，亦使得傳統管轄權基礎產生動搖¹¹⁸。

網際網路跨越國家地理疆界藩籬的限制，使得跨境交易更加頻繁。而且由於網際網路的無國界性，個人及企業不論其居住地與從事營業行為所在地為何，均能在世界各國設立網址以進行交易。目前世界各國對於零售稅的課徵大抵採用目的地課稅原則（*destination base*），亦即在跨國交易中係以進口國擁有課稅主權。傳統商務的跨國交易大多透過中間商進口，存在實體的課稅稽徵點，課稅主權的劃分亦較為明確¹¹⁹。

在網際網路上進行電子商務之實質課稅主體，無論其住所或營業場所設在何處，皆可在任何課稅管轄權範圍內設立網站從事商業活動¹²⁰。當一國的營業人可以輕易地透過網際網路，將網站架設於世界各地，並向全球居民進行商品與勞務的交易，因此，對於稅捐機關而言，要確定全球從事電子商務的網站中，何者是由本國營業人所經營，何者是由外國營業人經營更是一大難題¹²¹。消費者直接透過網路購物時，交易行為可能同時發生在兩個不同的租稅領域，甚至可能出現電子商務業者、完成交易之電腦伺服器及消費者三者分別位於不同租稅領域的情況，使課稅主權的歸屬認定更為複雜。若租稅領域間採行的課稅原

¹¹⁷ 王正文，前揭註 105 文，頁十九。

¹¹⁸ 陳佳郁，前揭註 2 文，頁十六。

¹¹⁹ 王正文，前揭註 105 文，頁十九。

¹²⁰ 單珮玲，來自電子商務的挑戰－電子商務與稅務行政之探討，實用稅務，頁二五，(1999,6)。

¹²¹ 賈志豪，前揭註 116 文，頁三十九。

則不一致，更會造成雙重課稅或雙重不課稅的情形¹²²。

在勞務部分，不論是專業人士（如律師、會計師、醫師等）之服務，或是網路銀行、有價證券交易與電信服務等，均涉及各國對於勞務是否課稅與如何課稅的複雜問題。過去在固有國家疆界的基礎下，國際間對勞務之課稅已有共通的原腳，但是在網際網路及電子商務興起後，對利用網際網路所提供的各種類型的勞務應如何課稅，由那一個國家取得課稅的權利（究竟是以勞務的提供人居住地國、或是勞務接受人居住地國、或是以網站登國或伺服器所在地國）亦成爲各方關切的焦點¹²³。

以亞馬遜網路書店爲例，消費者在我國境內，亞馬遜網頁伺服器位於美國西雅圖，發貨中心則是在美國德拉瓦州，該筆實體商品網路交易將涉及三個租稅領域，課稅權之歸屬不免產生疑義¹²⁴。

第三款 商品形式的創新—數位化商品難以定性

資訊技術的另一個主要的特色便是可以將大量的資訊從實體型式轉換爲數位形式，包括音樂、電腦軟體、圖片、書籍、電影及資料庫均可以數位化，使資訊可以更迅速輕易的利用網路傳輸，毋須再藉由 CD、錄音帶及紙本印刷等實體包裝出售，增加了消費者購買的便利性¹²⁵。數位化商品可直接利用網路傳輸，根據交易型態多樣化，有時是下載後儲存於硬碟，有時僅是暫時儲存於記憶體（RAM）或者是硬碟的快取記憶體（Cache）中，並無實體交付物的行爲¹²⁶。

網路電子的交易型態可以大概地分成二大類。第一類是有形商品的交易，

¹²² 王正文，前揭註 105 文，頁十九。

¹²³ 馮震宇，前揭註 9 文，頁四十。

¹²⁴ 由於我國和美國均採行目的地課稅原則，因此課稅主權可以明確地歸屬於我國。然而，當位於英國的網站維護公司利用網際網路對亞馬遜網路書店提供遠距服務時，則因目前對此種遠距服務提供發生地的認定仍未達成一致的見解，因此對於課稅主權的歸屬認定仍存有爭議。請參閱，王正文，前揭註 105 文，頁十九。

¹²⁵ 同前註，頁二十。

¹²⁶ 陳佳郁，前揭註 2 文，頁十七。

第二類為無實體商品的交易，特別是與智慧財產權有關的商品，例如軟體、音樂、資料庫、電子書等。

就有形商品交易而言，例如現在十分普遍的購物網站，在電子商務的架構下，雖然涉及締約方式的改變，也就是雖然透過網路交易，但是這些有形商品仍然必須要透過海陸空等運輸方式交付，由於此等有形商品仍須經過通關程序，因此仍可依據現行稅法課稅由海關代徵營業稅，對於現行營業稅的稽徵影響較小。比較有爭議的，就是究竟那一個租稅領域可就該交易行為課徵營業稅的問題。

至於無實際形體的智慧財產權商品，電子商務的發展，不但使得該等商品的交易方式改變，更涉及商品交付方式的改變。也就是說，買受人不但可以透過網際網路進行交易，更可直接透過網路自由選擇由那個伺服器下載商品。由於此等交不須通過各國的海關，因此商品的進口國並無法藉由海關代徵營業稅的機制，收取到營業稅，造成稅收的流失。由於對於此種商品交付方式迥異於傳統交易下實體商品交付的態樣，因此究應將之定性為貨物的銷售、勞務的銷售或直接定性為權利金，滋生疑義¹²⁷。

由於現有各國的營業稅制主要均係針對實體商品而制定，對於無實體的智慧財產權商品（如數位化商品）則完全無任何的規範。因此電子商務課稅最首要的爭議，即為未來是否對數位化商品課稅。如果課稅則必須面對第二個問題，即如何定性數位化商品，應適用勞務或貨物的規定課徵營業稅。

第四款 產銷流程的轉變—中介商的消逝造成之課稅挑戰

第一目 產銷流程之沿革

產銷係商業交易過程不可或缺的一個環節，產銷的過程，會影響課稅的方

¹²⁷ 馮震宇，前揭註 9 文，頁四十。

式，因此，探討電子商務如何影響課稅問題，就不得不需要介紹電子商務的產銷流程。

商業交易方式發展的特徵，吾人可將買方與賣方完成交易，從傳統商務演變到電子商務，分成幾個不同的階段¹²⁸：

(1) 面對面交易階段：廠商 → 大盤商 → 中盤商 → 零售商 → 消費者

此為最完整的交易模式。

(2) 直接交易階段：廠商 → 地區性商場（如大賣場，為中間商）→ 消費者

此階段已經減少了中間商，降低運費及儲存等費用，並使得銷售市場的區域擴大，降低重複課稅的租稅賦擔。

(3) 郵購交易：廠商 → 中間商 → 消費者

利用印刷物做為行銷的媒介，開啓了減少中間商的剝削，但這個利用過程主要是受到公眾事業的貼補與媒介傳遞成本的降低，一方面是郵寄的郵資小於郵寄的成本，形成郵政單位對郵購商的補貼，另一方面郵政單位短期郵寄成本固定，可吸收郵購商郵寄量，雙方皆可降低成本。

(4) 電子交易：廠商 → 中間商 → 消費者

電話行銷及電視購物頻道，利用電子媒體來擴大傳統的郵購事業，有形產品上的市場交易，亦為進一步減少中間商的剝削。

(5) 網站下單：廠商 → 網路業者（中間商）→ 消費者

有形商品的營業人，包括製造商或中間商，以架設一個網站廣告他們的產

¹²⁸ 王金和，前揭註 71 書，頁三二及三三。

品，並可以讓顧客以螢幕式按鍵輕鬆選購產品，及同時提供信用卡資料。透過網際網路成功銷售的商品，有書籍、電腦、電腦軟體、汽車、酒、CD 等。而且架設網站科技的問世，使得小商家得以極低的成本，達到廣及全球的廣告效果。

(6) 線上交易：廠商 → 消費者

線上交易以販賣數位產品及資訊服務為軸，最明顯的是以下載方式購買音樂、影帶、軟體及電子書報等數位產品，減少中間商的機會。

第二目 中介者的消逝 (disintermediation) 造成課稅困難

在傳統交易中，中介者係稅務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。然而隨著傳統中介者角色之消滅，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，再經由郵寄或快遞之方式交貨，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。如果利用此方式經營國際貿易之銷售者顯著成長，將會增加租稅行政之複雜化¹²⁹。

在傳統商務環境下，我國加值型營業稅之相互勾稽設計即是由中介者的申報資料，進行交易軌跡的串連。然而網路技術的出現，改變商品的產銷方式，生產者毋須再透過傳統中介者（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、產銷範圍廣的特性，與消費者直接完成交易，實體商品再利用物流管道直接送達到消費者手中；非實體商品亦可透過網際網路，直接傳輸至消費者家中的電腦上，均毋須藉由中介代理商即可完成跨境交易。稅務稽核軌跡 (Audit Trail) 隨著傳統中介者角色的消滅亦消逝於無形，使得稅務機關更難取得課稅資料¹³⁰。以書店為例，自傳統銷售型態到電子商務銷售型態其轉變如圖一所示：

¹²⁹ 單珮玲，前揭註 120 文，頁二六。

¹³⁰ 王正文，前揭註 105 文，頁二十二及二十三。

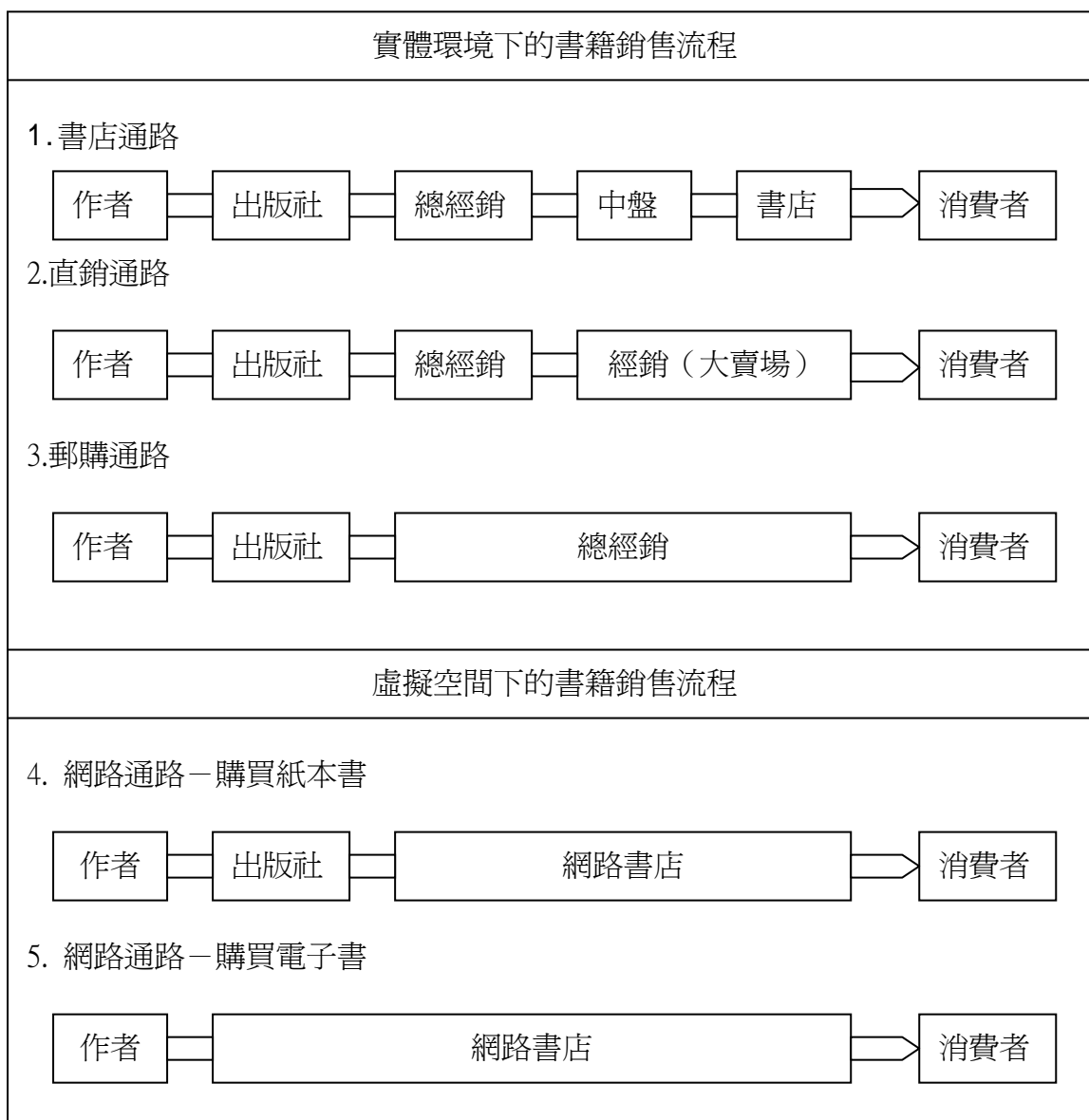


圖 2-3

資料來源：韓明中，網路書店的市場機會與經營策略，頁十二及四十八。

以購買書籍為例，在傳統商務下，消費者欲購買進口原文書籍必須透過國內的中介代理商向國外出版商進口，而該中介代理商為我國境內之營業人，因此我國稅務機關可以有效地從中介代理商的申報中，掌握相關資料。但是，亞馬遜網路書店沒有實體店面供顧客直接選購書籍、付費，然後帶回家，消費者可以輕易地以網際網路跨越國境，向亞馬遜網路書店訂購原文書籍，書籍則透

過郵寄或快遞業者，將書籍直接寄送到消費者指定的地址。因此，在電子商務中介商消逝的企業價值鍊下，我國的稅務機關在課徵加值型營業稅時，便可能須向消費者直接為之¹³¹。因為購買的是紙本書，所以可以用海關代徵營業稅的方式，向消費者收取營業稅。但是，如果消費者是向亞馬遜網路書店購買電子書時，由於在網際網路上直接下載即可，完全無須經由海關等進出口的程序，因此無法利用海關代徵營業稅的機制向消費者收取營業稅。所以要正確地掌握到線上交易的營業資料、營業人與消費者的身分，成功地收取營業稅，為當前稅捐稽徵上的一大挑戰。

第三項 電子商務課徵加值型營業稅之難題

由前述的說明可知，電子商務的交易不但對傳統的租稅的原則構成挑戰，亦產生其他各式各樣的問題。諸如：課稅管轄權不易確定、實質課稅主體不易確定、納稅義務人的身分不易確定以及網際網路取代中介商而使課稅產生困難等問題。我國稅務行政機欲依我國營業稅法對電子商務之營業人或消費者課稅徵加值型營業稅時，有下述問題尚待解決：

1. 電子商務得否以我國營業稅法課徵營業稅？
2. 透過網路所傳輸的數位資訊，其在營業稅法上之法律性質為何？究係屬貨物之銷售、勞務之銷售、抑或為授權行為而非營業稅之課稅客體？
3. 透過網際網路的電子商務銷售行為，應如何認定該交易行為之銷售地，以確定該交易是否為我國營業稅之課稅管轄權範圍所及？
4. 基於電子商務的特殊技術所為之應用（例如透過電訊傳輸裝置連線、設置伺服器、甚至接觸或瀏覽之網站）是否會構成與某特定國家接觸或甚至構成固定營業場所之設置？經營伺服器的我國業者會不會成為納稅義務人或者成為外國

¹³¹ 同前註，頁十四、十七及二十三。

電子商務營業人在我國之代理人？

5.在租稅行政上，隨著中介商的消逝，稅務機關如何依營業稅法徵收應納之稅捐？

第參章 美國、歐盟及 OECD 對電子商務課徵 加值稅議題之處理

第一節、 美國

第一項、 美國零售稅之建制

第二項、 電子商務興起造成之零售稅問題

第三項、 美國目前對電子商務課徵零售稅之態度

第二節、 歐盟

第一項、 歐盟加值稅之發展沿革

第二項、 歐盟加值稅內容分析

第三項、 電子商務發展在歐盟造成課徵加值稅爭議

第四項、 歐盟對電子商務課徵加值稅問題回應—歐盟加值稅第六
號指令修正案

第三節、 經濟合作暨開發組織（OECD）

第一項、 概說

第二項、 OECD 渥太華會議揭櫫之電子商務課徵稅捐所應遵守的
基本原則

第三項、 OECD 對於電子商務課徵消費稅之態度

第四節、 小結

第一節 美國

第一項 美國零售稅 (retail tax) 之建制

第一款 概說

零售稅¹³²在美國是地方稅之一，聯邦稅賦中並無零售稅制度。由於美國為聯邦政府體制，各州具有獨立的主權，因此各州自己得以決定自己之稅制，無庸聯邦政府代為統一規定¹³³，如零售稅之開徵與否、稅基及稅率等均屬各州之主權。零售稅美國州政府及地方政府最重要的收入來源，目前美國各州的零售稅稅收約佔全部收入的 50%至 60%¹³⁴。因此，州及地方政府依賴零售稅的程度，正如同聯邦政府依賴所得稅的情形相同¹³⁵。

美國的零售稅制度始於一九三〇年代經濟大恐慌時代¹³⁶，截至目前為止，五十個州中，除了德拉瓦州 (Delaware)、蒙大拿州 (Montana)、奧瑞岡州 (Oregon)、新罕布夏州 (New Hampshire) 及阿拉斯加州 (Alaska) 五個州未實施零售稅以外¹³⁷，已有四十五州對財貨與勞務之製造、使用或消費開徵零售稅。

雖然各州與地方政府採用若干不同類型的徵稅方式，但一般而言，零售稅可分為下列四種：(1) 一般零售稅 (general sale tax) (2) 特種零售稅 (special sale tax) 又稱特種稅 (excise tax) (3) 使用稅 (use tax) (4) 總收入稅 (gross

¹³² 筆者原用銷售稅 (sales tax) 一語，口試時，經口試委員張教授盛和指正。查美國之制度，銷售稅是較大的分類，凡零售稅、貨物稅等均屬之，故其範圍並不明確，用語上應以「零售稅」之較佳，吾人從之。

¹³³ 國際經濟資料叢書，第七輯，十九國營業稅制度，頁二，(1950, 1)。

¹³⁴ 李慧雯，美國地方租稅制度之研究暨對我國之建議，國立台灣大學會計學研究所碩士論文，頁六十四，(1996, 6)。

¹³⁵ 國際經濟資料叢書，同前註 133 書，頁八。

¹³⁶ 經濟部商業司，法規障礙研究報告，頁十七，可下載自 http://www.ec.org.tw/bpr/doc/Law_Barrier.doc 搜尋日期，2001/11/20。

¹³⁷ 單珮玲，電子商務消費稅議題 (上)，實用稅務，頁五十九，註二，(2000, 4)。

receipt tax)¹³⁸。一般零售稅為最常見的零售稅，而使用稅則為零售稅之輔助稅¹³⁹。由於電子商務引發之租稅議題主要是與一般零售稅及使用稅有關，故以下僅介紹美國各州一般零售稅及使用稅的制度¹⁴⁰。

第二款 一般零售稅

第一目 課稅範圍

一般零售稅乃對得於稅課管轄區內，所有經營有形動產或提供應稅勞務之出售者課徵之稅賦。美國各州之零售稅往往僅對產銷過程之最後零售階段課稅¹⁴¹，故屬於單階段銷售稅¹⁴²。而其課稅範圍通常包括消費品、休閒及娛樂活動之入場費、旅館及飯店等公共住宿之費用、水電費及電話費、飛機及鐵路等商業運輸之費用，以及某些特定情況下有形動產之租金。

雖然早期零售稅著重的是對營業特權之課稅，亦即對出售者所課之稅，但後來零售稅儼然成為對購買者課徵的一種交易稅。出售者僅執行稅收及繳納予政府的功能，一般零售稅的經濟負擔，最終均透過提高應稅商品或勞務價格之方式轉嫁予各購買者¹⁴³。

¹³⁸ 李慧雯，前揭註 134 文，頁六十四。

¹³⁹ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十。

¹⁴⁰ 「特種零售稅」係針對特定項目的銷售課徵稅賦，如含酒精之飲料、香菸及發動機燃料，尤其是有關奢侈品零售稅（luxury tax）之課徵。「總收入稅」乃對於全部收入所課徵之稅賦，通常為定期性地對企業之總收入課徵稅賦，如對保險公司之收入所課徵之稅賦。請參見，李慧雯，前揭註 134 文，頁六十四、七十一至七十三、七十五及七十六。

¹⁴¹ 同前註，頁六十六。

¹⁴² 銷售稅有對貨物產銷各階段課稅者，稱為多階段銷售稅（Multiple-stage Sales Taxes），有對貨物產銷某一階段課稅者，稱為單階段銷售稅（Single-stage Sales Taxes）。張明德及王金和聯合執筆，我國與美國對電子商務課徵營業稅比較（上），中國稅務旬刊，第一七五一期，

¹⁴³ 李慧雯，前揭註 134 文，頁六十六。

第二目 納稅義務人

各的州法令對於出售者的法定義務大致上可分成三類¹⁴⁴：

一 出售者權利稅 (privilege tax on the seller)

開徵零售稅的州，有十三個州¹⁴⁵之稅法規定以「出售者」為納稅義務人，此乃因出售者具有零售商之營業特權，故對其課徵稅賦，以出售者之總收入為稅額計算標準。某些州於法令中提及，可將應納稅款轉嫁予消費者，但仍由出售者負擔該稅賦之課徵義務。

二 購買者交易稅 (transaction on the buyer)

有十七個州¹⁴⁶的稅法規定以「購買者」為納稅義務人，而由出售者在零售階段時，向消費者徵收零售稅，以銷售價格為衡量稅賦的基準。出售者僅負責代徵本稅並繳納予州政府。

三 混和稅 (hybrid tax)

有十五個州¹⁴⁷及華盛頓特區 (Washington D.C.) 之零售稅兼具出售者權利稅與購買者交易稅的特質。開徵此類零售稅的州政府，通常由法院決定偏向何種特性的稅賦。大多數較偏特權稅之觀點，同時強制規定由出售者向消費者徵收稅款後，負責繳納予稅捐機關。

¹⁴⁴ 同前註，頁六十八，(1996, 6)。

¹⁴⁵ 亞利桑納州、加利福尼亞州、康乃狄克州、夏威夷州、肯德基州、密西根州、內華達州、新墨西哥州、北達科他州、南卡羅來納州、南達科他州、田納西州及威斯康辛州等十三州，See M. David Gelfand and Peter W. Salsich, Jr., *State and Local Taxation and Finance*, pp.50, Nutshell Series of West Publishing Company, (1985)。

¹⁴⁶ 愛達荷州、愛荷華州、馬里蘭州、路易西安那州、密西西比州、密蘇里州、內布拉斯加州、紐約州、北卡羅來納州、俄亥俄州、賓夕凡尼亞州、羅德島州、猶他州、佛蒙特州、華盛頓州、西維及尼亞州及懷俄明州等十七個州, Ibid.

¹⁴⁷ 阿拉巴馬州、阿肯色州、科羅拉多州、佛羅里達州、喬治亞州、伊利諾州、印地安那州、堪薩斯州、緬因州、麻薩諸塞州、明尼蘇達州、紐澤西州、奧克拉荷馬州、德克薩克斯州、維吉尼亞州等十五個州, Ibid.

第三款 使用稅 (use tax)

由於美國各州零售稅大抵以目的地課稅原則，而依消費之發生地為課稅之基礎¹⁴⁸。以美國交通之便捷，消費者如果想要逃避本州的零售稅，只須往沒有開徵零售稅或零售稅稅率較低的鄰州境內去購買物品即可。各州政府為堵塞這一個漏洞，遂有開徵使用稅之事，規定沒有完納零售稅的交易，於將所購物品帶回本州使用時，州政府有權「補徵」使用稅，以資公平¹⁴⁹。因此，使用稅乃零售稅之互補 (complementary) 及補充 (supplementary) 稅。目的在於避免稅課管轄區內之居民為逃避該州或地方之零售稅，乃至其他無須課徵零售稅或零售稅稅率較低之地區購買動產，而使境內零售稅之稅基蒙受侵蝕。零售稅及使用稅彼此互補，在各州形成一完整之稅制¹⁵⁰。

使用稅一種對在州或地方政府管轄範圍內使用、消費或儲存有形動產的權利所課徵之稅收。州內零售及購買有形動產與事後之使用，將不會同時課徵零售稅及使用稅。這是因為「銷售」 (sale) 係零售稅之成立要件，當銷售與事後使用兩者完全發生於同一州內時，則免課徵使用稅，二種稅目絕對不會造成重複課稅。但銷售或使用之部分或全部發生在州外，則州內銷售及使用稅與他州之銷售及使用稅可能有重複課稅的情形發生。使用稅稅額之計算乃以零售價為基準課徵某一特定之百分比，該百分比通常與零售稅之比例相同。若某一特定應稅項目已於其他稅課管轄區內繳納過零售稅，則可予以扣抵或免予課徵本管轄區內之州或地方零售稅¹⁵¹。為避免重複課稅之情形發生，購自州外之貨物已於他州課徵零售稅，則可自本州應納使用稅內扣除或扣抵。隨著課徵零售稅州數之增加，至境外購買以逃避零售稅課徵之誘因大幅降低¹⁵²。

茲以紐澤西州 (New Jersey) 為例，該州之使用稅係對於在該州境內使

¹⁴⁸ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十一。

¹⁴⁹ 國際經濟資料叢書，前揭註 133 書，頁二。

¹⁵⁰ 李慧雯，前揭註 134 文，頁六十六。

¹⁵¹ 同前註，頁七十四及七十五。

¹⁵² 同前註，頁七十五。

用之應課稅商品或勞務；未課徵零售稅或稅率不及該州零售稅稅率 6% 時，乃對其差額課徵使用稅，如該州的居民向位在免徵零售稅州之出賣人購買辦公設備，再運回該州使用時，由於該出賣人並未在紐澤西州辦理登記，該州政府無法對此一出賣人課徵零售稅。此時即可對該居民課徵 6% 的使用稅¹⁵³。

第二項 電子商務興起造成之零售稅問題

第一款 課徵新稅？

由於電子商務有其特殊的性質，以及適用傳統的課稅原則及制度可能在課徵上造成相當大的挑戰與困難。因此，荷蘭 Maastricht 大學的 Luc Soete 和 Karin Kamp 兩位教授之研究下，提出了針對互動式數位通信課徵「位元稅」(bit tax) 的概念。所謂位元稅，是指根據在網際網路上流通位元數量的多少來加以課稅，其課稅標準由課稅客體之價值轉為經由網際網路傳輸的資料流量，且將取代對非實體貨物或勞務課徵之加值稅。其建議採行之理由為，全球經濟一體化的結果，削弱了國家疆界的概念，而網際網路發展的結果，讓非實體貨物或勞務交易盛行，也使得對之加值部分課稅愈來愈困難，因此，藉由此種新稅的開徵不但能避免稅基的流失，更能協助減少資訊高速公路阻塞現象，有助於資訊的更快速流通¹⁵⁴。對於位元稅，其最主要之批評為加重電子商務的負擔、對網際網路之提供者與使用者造成歧視，以及不問消費者所傳送的訊息是否具有經濟意義均予一視同仁地加以課稅亦為不公¹⁵⁵。

美國總統柯林頓於一九九七年發表之「全球電子商務架構」(A Framework for Global Electronic Commerce)¹⁵⁶報告中，對於電子商務課徵稅捐的議題上，提出下列方針：(一) 為不妨害電子商務展，課稅應保持中立性；(二) 課稅須

¹⁵³ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十一。

¹⁵⁴ 林其青，前揭註 15 書，頁一六三至一六五。

¹⁵⁵ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 360.

¹⁵⁶ President William J. Clinton, Vice President Albert Gore, Jr., A Framework For Global Electronic Commerce, 1997, 7, 1. available at <http://www.iift.nist.gov/eleccomm/eccmm.htm>。

簡單、透明及易於執行；(三) 儘量減少繁雜的帳簿記載的要求；(四) 該租稅制度應符合美國及國際社會之租稅體系；(五) 商品或勞務經由網際網路傳送者，應免徵關稅。

雖然美國未明白說明反對課徵如位元稅等新稅，但是，在該報告中，美國強調只要可行，美國將尋求利用現行之租稅概念及原則以達成上開目標之實現。基本上傳達了如果要對電子商務課稅的話，須以傳統的租稅架構為之的概念，而對於位元稅等新興稅賦有否定的意義¹⁵⁷。

第二款 電子商務跨州交易課徵零售稅（或使用稅）問題

第一目 郵購判決之背景及其與電子商務課稅爭議之關聯

美國係一聯邦國家，聯邦政府的權力與州政府的權力間的劃分在美國憲法上為一重大議題。在租稅權的歸屬上，因為直接影響到各州的財政收入，因此衝突相當頻繁。主要涉及的議題與美國聯邦憲法第一條第八項第三款的商業條款（Commerce Clause）及增補條文第十四條第一項的正當法律程序條款（Due Process of Law）。

聯邦憲法第一條第八項第三款之規定為：「國會有權規定美國…各州間…之通商」¹⁵⁸。長期以來，聯邦最高法院均認定本條款乃授與國會規範跨州交易的權力，同時並以此條款限制各州對於商業管理之權力，其主要目的在於禁止各州利用租稅課徵等行為，對跨州交易構成阻礙。

聯邦憲法增補條文第十四條第一項之正當法律程序條款之規定為：「任何州，如未經適當法律程序，均不得剝奪任何人的生命、自由或財產。」¹⁵⁹正當

¹⁵⁷ 柯林頓的用語是：Wherever feasible, we should look to existing taxation concepts and principles to achieve these goals. 既然說明用現有的稅賦，即表示否定新稅。

¹⁵⁸ “The Congress shall have power to regulate commerce...among the several States...”中文譯文，請參閱，傅崑成等著，美國聯邦憲法逐條釋義，頁一八九。

¹⁵⁹ “...; nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of

法律程序條款下之管轄權限主要可由下列三方面說起：(一)限制聯邦或各州在其管轄範圍內對人民關於行政、立法及司法三方面的作為；(二)限制聯邦或各州在其管轄範圍內對財產有關之行政、立法及司法三方面的作為；(三)對管轄範圍內人民或財產之行政、立法及司法之行為需具合理性。本條款之目的，乃在規範政府各機關行使權力之際，不得以專斷、任意、不合理之方式，以達成任務，此三者即為推斷是否符合「正當法律程序」準繩。

正當法律程序條款在租稅課徵方面的適用，係指允許對租稅之課徵客體，合理的加以分類並有所差異，但禁止任意的分類以及對各類別的納稅義務人有歧視性之待遇。關於跨州交易，聯邦最高法院對於各州得否對該交易課徵零售稅及使用稅，所採行的判斷標準為：(一)應課稅之活動是否與擁有課稅權之州有最小接觸 (**minimum contact**) (二)該應稅活動之進行需與課徵此稅之州所授與或提供之機會、利益或保護有關¹⁶⁰。

在網際網路興起前，美國跨州交易課徵零售稅及使用稅最具爭議性的問題即為郵購銷售。由於郵購公司與購買郵購產品之人往往不在同一州的轄區，使得各州得否自行立法要求州外的郵購公司代為收繳使用稅的義務，成為爭執的重心。美國相關文獻在探討電子商務是否得課徵零售稅及使用稅的議題時，莫不將之與郵購相比擬，因此吾人須先就美國聯邦最高法院之郵購判決加以說明。

law;...””，同前註，頁二二五。

¹⁶⁰ 李慧雯，前揭註 134 文，頁四十三。

第二目 聯邦最高法院兩則郵購判決之分析

一 National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of the State of Illinois (1967)¹⁶¹

(一) 案例事實

本案原告為伊利諾州國稅局 (Department of Revenue of the State of Illinois)。被告為名為 National Bellas Hess 的郵購公司。該公司成立於德拉瓦州 (Delaware)，其主要營業地係在密蘇里州 (Missouri)。在伊利諾州無任何的營業地、代理人或代表人來銷售、傳送貨物、接受訂單、收受款項或對其銷售之貨物提供服務。無任何動產或不動產等有形資產在該州。在伊利諾州無電話表，也沒有在新聞、告示板、廣播或電視上為其商品做宣傳廣告。所有商品的訂購單都是直接寄到密蘇里州的工廠，其所有的商品都是藉由郵局 (mail) 或私人運送者 (common carrier, 如 FedEx 或 UPS 等) 送至消費者家中。每年寄二次郵購目錄給伊利諾州的消費者。依照伊利諾州法規，所有的零售商 (retailer) 均須向購買者代為徵收使用稅並向該州繳交之 (collect and pay use taxes)。而該郵購公司並未遵守這項規定，因此伊利諾州國稅局對之課以處罰，並向法院主張追回過去 15 個月其應收繳的使用稅。伊利諾州循迴上訴法院及伊利諾州最高法院均判原告勝訴。被告不服，認為該法違反聯邦憲法第一條第八項第三款的商業條款及增補條文第十四條的正當法律程序條款，而向聯邦最高法院提起上訴。

(二) 法院判決

聯邦最高法院駁回伊利諾州要求該郵購公司須負責使用稅收繳義務的主張。由 Stewart 大法官主筆的最高法院多數意見書認為，使用稅收繳義務的要求，只有在一郵購公司在伊利諾州有物理上出現 (physical presence) 時，其主

¹⁶¹ 386 U.S. 753 (1967)

張方為正當，因為在這種情形中，該州清楚地給予州外銷售者保護與服務¹⁶²。當在伊利諾州中只有使用郵件或私人運送與消費者聯繫時，並不足以構成物理上出現。從而，伊利諾州對該郵購公司不能主張使用稅的收繳義務¹⁶³。此外，多數意見中雖提到商業條款及正當法律程序條款要求課稅連結，但並未區分兩者的要求程度或內容上的不同¹⁶⁴。

然而，在 Fortas 大法官主筆的不同意見書中，則表達了完全不同的思考方式。他認為，這種大規模的、有系統的、持續地招攬（solicit）以及開發伊利諾州消費市場的行為，無疑地已足以夠成要求 Bellas Hess 公司向伊利諾州代為收繳使用稅的連結¹⁶⁵。

二 Quill Corp. v. North Dakota 一案（1992）¹⁶⁶

（一）案例事實

北達科他州規定，凡購買之財產（property）欲在該州內儲存、使用或消費時，均應繳納使用稅（use tax）。在這項規定之下，所有在州內有營業據點之零售商均須負責向消費者收取使用稅並繳納給該州。「在州內有營業據點之零售商」一詞，一九八七年法律規定為「凡在一州的消費市場中，有規律或有系統地招攬客戶者。」¹⁶⁷北達科他州的施行細則（Regulation）¹⁶⁸認為「凡在十二個月之中曾有三次以上之廣告者」即該當「有規律或有系統地招攬客戶者」之要件。

本案原告為北達科他州州政府，被告為 Quill 公司。Quill 公司為一從事郵

¹⁶² 386 U.S. at 757

¹⁶³ Id. at 758.

¹⁶⁴ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 284.

¹⁶⁵ National Bellas Hess Inc., 386 U.S., at 762.

¹⁶⁶ 504 U.S. 298 (1992)

¹⁶⁷ 原文為：“every person who engaged in regular or systematic solicitation of a customer market in the state.”

¹⁶⁸ 李彬山氏將“Regulation”譯為施行細則，本文從之。請參閱，美國租稅制度概述（上），頁十五，稅務旬刊，第一一八〇期，（1984,9,10）。

購業務之公司，設立於德拉瓦州，同時在伊利諾、加利福尼亞及喬治亞等三州，設有辦公中心及倉儲設備，但在北達科州，該公司卻沒有任何的辦公中心、倉儲設備，也沒有員工在該州工作或居住。然而，Quill 公司在北達科他州一年的郵購營業額幾近一百萬美元，有近三千個消費客戶。Quill 公司促銷的方法是郵寄型錄（catalog）及廣告傳單（flyer）給該州的居民，而在消費者訂貨後，自州外利用郵局寄送或私人運送服務業者（common carrier）將商品送至州內消費者手中。

由於 Quill 公司拒絕代北達科他州州政府，向消費者收取使用稅，是以北達科他州州政府，向地區法院（district court）提起訴訟，要求 Quill 公司繳納自一九八七年起的應納稅金、利息及罰金。Quill 公司不服，主張北達科他州之使用稅法違反聯邦憲法第一條第八項第三款之商業條款及增補條款第十四條的正當法律程序條款。

州地區法院，認為該州與 Quill 郵購公司並未有足夠的課稅連結（nexus），因而判定北達科他州州政府敗訴。北達科他州最高法院則持完全不同之看法，認為（1）不論是商務條款或是正當法律程序條款，均未要求「物理上出現」（physical-presence）作為該州對州外零售商合法執行州權利之先決條件。（2）該郵購公司之所以能在該州有經濟上出現（economic presence），實是藉助該州所提供的服務與利益所致。比如說該州已建立一個助長郵購商品的經濟環境；該州努力維持一個合法的、保護市場的基礎及每年處理由郵購產生的二十四噸的固體廢棄物。因此，該州與 Quill 郵購公司間已有合憲性的足夠關聯標準，可正當化加諸於該公司收繳使用稅的義務。

（二）法院判決

聯邦最高法院判決廢棄北達克他州最高法院之判決，並將之發回重新審理。最高法院法官全體一致認為正當法律程序條款所要求之課稅連結標準與商業條款所要求的課稅連結標準，兩者非但目的不同，課稅連結標準亦各異。正

當法律程序條款關心的是政府活動基本的公平性，而商業條款則關心州管制對國家經濟的影響¹⁶⁹。正當法律程序條款所要求之課稅連結標準為「最小接觸」（minimum contacts），而商業條款所要求者則為「實質上課稅連結」（substantial nexus）。並且認為 Quill 公司利用大量地寄送型錄、傳單、在期刊及貿易雜誌中刊登廣告和利用電話與現在的客戶聯絡的行為，為有意地將其活動針對州內的居民，並且由於對逐稅賦的課予與該納稅人透過課稅州的市場所獲得的利潤間有合理的關聯，已滿足正當法律程序條款的最小接觸之要求¹⁷⁰。

但是，聯邦最高法亦表示，縱使符合正當法律程序條款的最小接觸要求，北達科他州得否課予 Quill 公司收繳使用稅的義務仍須視其是否符合商業條款的實質課稅連結原則。這一部分，聯邦最高法院法官意見分歧。由 Stevens 大法官主筆的多數意見書認為在商業條款要求的要求下，該須符合：

- (1) 應課徵稅賦之活動與具課稅權之州有實質上課稅連結
- (2) 該稅賦乃經公平適當之分配
- (3) 該稅賦並不歧視跨州交易
- (4) 該稅賦與該州所提供之服務具有相當之關聯¹⁷¹

第二點及第三點的目的在於禁止任何對於跨州交易有不公平分配之稅賦；第一點與第四點的目的在於限制州的課稅權以確保州稅不會對於跨州交易造成過度之負擔。因此，「實質上課稅連結」毋寧是限制各州對於跨州交易負擔的手段¹⁷²。而應如何認定有無「實質上課稅連結」？多數意見認為，Bellas Hess 案所建立之物理上出現標準，為一明確界線（bright-line）。雖有缺點，但藉由此規則可以牢牢地建立州課予收繳零售稅及使用稅義務的正當權力的邊界，並且

¹⁶⁹ Quill, 504 U.S. at 312

¹⁷⁰ Id. at 307-308

¹⁷¹ Id. at 311。原文為 tax (1) is applied to an activity with a substantial nexus with the taxing state; (2) is fairly apportioned; (3) does not discriminate against interstate commerce; and (4) is fairly related to the service provided by the State. 此為 Complete Auto Transit, Inc v. Brandy, 430 US 274 (1977) 乙案所發展出的四項檢驗標準，本案援用之。

¹⁷² Id. at 313

可以減少相關的訴訟¹⁷³。因此，多數意見認為北達科他州以 Quill 公司與該州居民以郵件或私人運送業者寄送型錄及廣告傳單或使用內含 Quill 公司電腦軟體之軟碟片，滿足物理上出現之要件而附加其收繳使用稅義務的見解，無所立據¹⁷⁴。最後，法院並認為，依商業條款，最終的決定權仍在於國會，不論我們如何評價各州的零售稅或使用稅對於跨州交易造成的負擔，國會均可不受拘束，並可決定對於州際郵購公司課予收繳使用稅之義務，對於跨州交易是否及何時造成負擔，以及造成多大程度之負擔¹⁷⁵。

Scalia 大法官主筆的協同意見書，就上開見解認同，但是並不同意多數意見重新審視 *Bellas Hess* 乙案的優缺點，而是認為本案的情形與 *Bellas Hess* 乙案完全相同，應有判決先例拘束原則（*stare decisis*）的適用。

White 大法官主筆的不同意見書則由經濟觀點立論。他認為多數意見之所以緊抓著物理上出現的標準不放，並非是基於任何公平的理性或是任何與商業條款中所蘊含的原則有關的經濟上論據，而單純地出於有一個明確界線的假設上的便利¹⁷⁶。但是，在這個購買者可以利用傳真、電話及電腦連線來下單，出賣人不須要離開他的營業地也可以透過陸、海、空等各式各樣的運送服務來運送貨物的時代，物理上出現這個原則已經落伍了。因為公司設在州外而直接在該州市場從事商業活動者，自該州獲得了非常多的利益。比如說該州有健全的金融機構以維持信用交易；該州亦有法院以確保出賣人自消費者收取買賣價金；該州有一套處理郵購產生之大量廢棄物的方法；同時該州亦執行消費者保護法，為出賣人創造良好的消費環境¹⁷⁷。因此，由經濟上觀點而言，上述的情形，應已使得該州與該公司取得足夠的課稅連結。因此，*Bellas Hess* 乙案的物

¹⁷³ Quill, 504 U.S. at 315

¹⁷⁴ Ibid, footnote 8; Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at.287.

¹⁷⁵ Quill, 504 U.S. at 318

¹⁷⁶ Id. at 329

¹⁷⁷ Id., at 328

理上出現標準，不應再予維持¹⁷⁸。

三 上述兩則判決對跨州交易課徵零售稅（或使用稅）之影響

聯邦最高法院於 *National Bellas Hess* 案中所提出的物理上出現此一判斷標準，於 *Quill* 案所肯認。任何州欲對於在該州境內無任何物理上出現，只利用郵寄或快遞等方式交付商品之州外郵購公司要課徵使用稅的收繳義務時，雖然可能符合正當法律程序的課稅之要件，但至少會違反聯邦憲法第一條第八項第三款的商業條款之課稅連結的要求。因此，在國會未做成任何決定前，各州對於州外之郵購公司的任何課徵使用稅收繳義務的立法，均為違憲。

四 郵購判決建立之課稅連結是否適用於電子商務

電子商務的交易特徵與郵購相近，都是屬於遠距交易，出賣人不需要至從事商業活動的州去設立營業據點，也不須在該州有員工或營業代理人，一切透過網際網路傳輸即可完成。美國是採行通用法（common law）的國家，當一個最高法院的判決做成後，凡是與該判決事實相同的案件，均受該判決先例效力的拘束。當一個州外的公司與該州的居民完成交易，透過網際網路下載某一電子書或電腦軟體時，該州可否課予該州外的營業人使用的收繳義務？是否會受到聯邦最高法院郵購判決的效力的拘束？

若就前開兩個郵購判決觀之，從事電子商務之州外營業人，如果在消費者所在之州，沒有任何的辦公中心、倉儲設備，沒有員工在該州工作或居住，也沒有任何的伺服器設置在消費者所在之州，而用郵寄或私人運送者方式交付消費者所購買的實體商品與承載於有體物之數位商品，用網際網路傳輸數位商品時，因為在該州沒有任何的物理上出現，如果該州課予該州外營業人使用稅的收繳義務時，應屬違憲。

¹⁷⁸Quill, 504 U.S. at 333

然而有許美國學者持相反見解。如 Hellerstein 氏認為聯邦最高法院在該判決中以郵購為中心，不斷地在談零售稅與使用稅上的「物理上出現」的標準，所以 Quill 案應只能被解讀為，聯邦最高法院試圖在郵購事業上去建立一個「物理上出現」這樣一個明確的標準。因此，對於其他類似的商業行為零售稅之課徵上，不能適用 Quill 案的見解，而應採用法院現在比較喜愛的具有彈性的平衡分析法（flexible balancing analyses）¹⁷⁹。

此外，Christopher 氏由比較郵購與電子商務的交易方式之差異性，來論證 Quill 案在郵購上確立的原則不能適用於電子商務。氏認為兩者至少有下列三點不同。首先，兩者的銷售的媒介不同。郵購是以郵件或私人運送者做為遞送型錄或促銷資料的方式，但是電子商務卻是利用電纜（cable）或電話線及數據機（modem）來傳送資訊資料（informational material）。兩者都是跨邊界的資訊傳送，但是與郵件或私人運送相較，電纜、電話線或者是數據機等設備可是較為永久且較有可能為該州所維持。而電話線或數據機應能符合正當法律程序條款「該州清楚地給予州外銷售者保護與服務」的要求¹⁸⁰。

其次，兩者傳送的速度不同。郵購交易的成立與處理是取決於郵件服務。購買者必須填寫好表單，將之以郵寄的方式寄回給銷售人。這個交易可能要耗費數日以及跨越數州。相反地，電子商務則不然。雖然可能會透過郵寄或私人運送者來送貨，但是其與消費者契約的成立（seal）是在買方按下滑鼠鍵時，立即成立。由於買賣合意的事實完全發生在買方的州內，並沒任何「跨州」交易產生¹⁸¹。既非為跨州交易，自不為前開郵購判決之效力所及。

最後，兩者的性質不同。此一相異點係著眼於網際網路的本質。當郵購業者必須直接將其銷售的物品送到特定的州或課稅轄區時，一般而言，電子商務

¹⁷⁹ Hellerstein, *State Taxation of Electronic Commerce*, Tax L. Rev. 轉引註自 Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 287, footnote 594.

¹⁸⁰ Christopher J. Schafer, *Federal Legislation Regarding Taxation of Internet Sales Transactions*, 16 Berkeley Tech. L. J., 2001, at 420.

¹⁸¹ *Id.*, at 421

業者可以藉由架設網站輕易地在網際網路的方式與每一個人接觸。在直觀上，因為該郵購業者深入該課稅轄區中且意欲在該課稅轄區為商業交易，所以特定的課稅轄區應可對該郵購業者加以課稅，但是這樣的想法未必可適用於電子商務業者，因為電子商務的營業人不一定想要在某個特定的課稅轄區中來銷售他的商品。更值得爭論的是，只要任何一個課稅區內的居民可以瀏覽他所架設的網站或是從透過該網站訂購商品，可能會使得每一個課稅轄區都要對他主張使用稅的收繳義務。這樣的作法會造成涵蓋過廣、不適當及不公平的結果¹⁸²。

雖有反對意見，但是美國國會在網際網路免稅法（ITFA）中還是支持 Quill 案的課稅連結標準於電子商務仍有適用。而且美國國會依 Quill 案聯邦最高法院的判決，對於跨州交易有最終的決定權，因此可謂美國國會已決定物理上出現此一課稅連結，於電子商務亦應予以適用。

第三款 數位商品定性的問題

目前美國聯邦最高法院並未對數位化商品之性質表示過意見。目前只有幾個州法院對於電腦軟體的性質加以討論。前已論及，大多數的州在零售稅及使用稅的課徵上，均以有形動產及勞務為課徵對象。因此，電腦軟體的性質的認定與該州是否能主張零售稅的課徵有密不可分的關聯。而因為電腦軟體是第一個也是主要的數位商品，所以關於電腦軟體性質的討論，未來應在各種數位商品性質的認定上占有舉足輕重的地位。雖然這些州法院的判決不能代表美國所有各州以及聯邦最高法院的態度，但其對於電腦軟體性質的認定，卻甚具啟發性。

第一目 早期見解—電腦軟體為無形個人財產（intangible personal property），非為州零售稅或使用稅課稅對象

一 District of Columbia v. Universal Computer

¹⁸² Christopher J. Schafer d., *supra* note 180, at 422

Association (1972)¹⁸³

本案認為電腦軟體非當事人 District of Columbia 所稱屬個人財產稅課徵的有形財產。法院認為，真正保留於電腦硬體中的是藉由電腦讀取磁卡所獲取的資訊。Universal Computer Association 利用的是不斷地重複地被機器所驅動的資訊。資訊是留在機器內的一種「無形知識」，很難認定為有形財產。相對而言，有形磁帶或磁卡僅是此項知識唯一可見的證據，即使有形磁帶或磁卡遭毀損滅失，但仍不妨礙保留在電腦內的知識，藉由電腦的運作而執行它原先被設定的功能。因而就使用稅或財產稅而言，軟體是無形財產。

二 Commerce Union Bank v. Tidwell (1976)¹⁸⁴

本案為田納西州最高法院審理之案件。法院認為 Commerce Union Bank 所訂購的軟體，非為有形個人財產，不得徵收州使用稅。法院判決指出，當資訊 (information) 由磁帶經複製並傳輸至電腦硬體上，此磁帶對於使用者已不具任何價值。資訊本身並非完整性且其僅是單純純載於磁帶內，不能達到其原先設計的目的。唯有當資訊被轉換或是複製到電腦硬體，成為電腦可讀取的語言，硬體的執行才能發揮此資訊原先設計的功能。

資訊被轉換並傳入電腦，真正儲存於電腦內的是無形的智能知識。使用者購買磁帶，主要是為了獲取附著於有形媒介 (磁帶) 上的資訊，使用的權利，而非有形媒介。因此，該電腦軟體非為有形個人財產，不得課予州使用稅。

三 Alabama v. Central Computer Service Inc. (1977)¹⁸⁵

本案當事人阿拉巴馬州認為，磁帶和磁卡是電腦軟體的主要部分 (integrate part)，也是必要存在的部分。而磁帶和磁卡是有形物，所以 Central Computer

¹⁸³ 151 US App. DC 30, 465 F2d 615 (1972)

¹⁸⁴ 538 SW2d 405 (Tenn. 1976)

¹⁸⁵ 349 So.2d 1160 (Ala. 1977)

Service 公司所購之電腦軟體應是應稅的有形個人財產。阿拉巴馬州強調電腦軟體載於有形媒介，進而認定電腦軟體具有形特性的論點，為法院所否認。法院認為，實體的磁帶或磁卡並非傳送資訊時不可或缺的媒介，況且資訊亦可儲存於人的心智內，而達到同樣傳送效果。法院仍然認為電腦軟體是一種無形知識，非有形個人財產。

第二目 晚近見解—電腦軟體為有形個人財產（**tangible personal property**），為州零售稅或使用稅之課徵對象

一九九四年美國路易斯安那州最高法院在 *South Central Bell Telephone Co. v. Barthelemy*（1994）¹⁸⁶一案中，有與以往不同的重大見解產生。法院認為電腦軟體的性質是有形個人財產。

本案的爭點為 *South Central Bell Telephone* 為其公司內部電話線運作總機的電腦系統向外所訂購的電腦軟體，其交付方式為透過網際網路傳輸時，是否屬於有形個人財產而須課徵零售稅。該公司依據前開法院判決的見解，主張電腦軟體只是智慧，而非屬於該州零售稅及使用稅課徵對象之個人有形財產。

法院將該公司此項聲明駁回。綜觀法院判決的內容，可歸納成下列二點。首先，法院否定電腦軟體僅僅是智慧的概念，而認為該電腦軟體須要儲存於磁帶或硬碟等實體的媒介物之內，佔據了該媒介物的實質空間，所以是具有實體存在性（**physical existence**）。同時此實體形式的存在是可被人類所察覺的。況且，人類要察覺電腦軟體的存在必須藉由機器輔助，如同書本、電影或聲音須依附在有體的媒介物上，本身不能獨立於儲存的媒介物之外，故符合有形財產的定義。

其次，法院認為，電腦軟體的交付方式，不應改變該軟體的性質。不論是先將電腦軟體儲存於承載之有形物上（如軟碟或光碟）再寄送給消費者，或者

¹⁸⁶ Louisiana Supreme Court, No. 94-0499（La.10/17/94），637 So.2d 451

是直將該電腦軟體透過數位化的傳輸方式交付予消費者，兩者的性質均應相同，為有形個人財產¹⁸⁷，故須繳交使用稅。

第三項 美國目前對電子商務課徵零售稅之態度

第一款 網路免稅法 (Internet Tax Freedom Act, ITFA)¹⁸⁸

第一目 背景

在聯邦政府尚未表示意見前，各州對於電子商務，特別是利用當書籍、影音商品或電腦軟體，藉由網際網路下載以為履行時，是否課徵零售稅或使用稅的態度不同¹⁸⁹。有認為下載軟體與資訊應予免稅¹⁹⁰，有認為要課稅¹⁹¹，亦有認為下載軟體應課稅，但是下載資訊不課稅¹⁹²，也有規定凡是商業行為之下載均屬應稅範圍，而個人使用則屬免稅¹⁹³，亦有規定原則上免稅，但若使用人取得手冊或備份則仍應課稅¹⁹⁴。為避免對於電子商務各州各行其是，各自規定不同的稅賦，影響電子商務的發展，網際網路免稅法應運而生，自一九九八年起，至二〇〇一年止，凍結對電子商務課稅權三年¹⁹⁵。

¹⁸⁷ 但也並非全部的承審法官均同意上開見解，法官 Watson 即於本案的不同意見書中，表示全然相反的見解。

¹⁸⁸ 公布生效於一九九八年十月二十一日。

¹⁸⁹ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁二十九註二十五。

¹⁹⁰ 如 Arkansas, California, Florida, Georgia, Maryland, Massachusetts, Missouri, Nevada, New Jersey, North Carolina, Rhode Island, South Carolina, Vermont, Virginia, Wisconsin, Wyoming 等十六個州。

¹⁹¹ 如 Alabama, Arizona, Colorado, Connecticut, D.C., Idaho, Iowa, Louisiana, Maine, Mississippi, Nebraska, New Mexico, New York, South Dakota, Texas, Utah, Washington, West Virginia 等十七個州。

¹⁹² 如 Illinois, Indiana, Kansas, Michigan, Minnesota, North Dakota, Pennsylvania, Tennessee 等八個州。

¹⁹³ 如 Ohio 州。

¹⁹⁴ 如 Oklahoma 州。上述各州規定，係引自馮震宇，前揭註 9 文，頁五十九。

¹⁹⁵ 雖然該法原則上禁止對電子商務課稅，但是對於各州網際網路連線服務 (Internet access services) 的課稅，則有例外排除適用免稅的規定。依該法第 1101 條 (a) (1) 及 (d) 之規定，若各州或其所屬之行政部門已由適當之行政機關，制定規則公告之方式給予網際網路連線服務提供者合理之機會得知該行政機關已說明及適用此等稅賦於網際網路連線服務，或各州及其所

第二目 內容說明¹⁹⁶

可以分成「凍結課徵某些賦稅」(moratorium on certain taxes)、「不再擴增新興課稅權力」(no expansion of tax authority)、「籌組臨時委員會以研究電子商務之課稅」(temporary commission to study taxation of electronic commerce)、「不課徵聯邦網際網路稅」(no federal internet taxes)等四個主要部分加以說明¹⁹⁷。

一 賦稅凍結課徵 (moratorium on certain taxes)

各州及其所屬之行政部門均不得於自一九九八年十月一日起及本法生效後三年內…對於電子商務為多重或歧視性課稅(第 1101 條第(a)項第(2)款規定)。以下就多重課稅及歧視性課稅分別說明之。

(一) 多重課稅之凍結

第 1104 條第(6)項對「多重課稅」之意義為一明確規定。該項第(A)款規定：「所謂『多重課稅』，乃指同一電子商務或實質上相同之電子商務，已由一州或其所屬之行政部門課徵某一稅賦，同時為另一州或其行政部門課徵另一稅賦(不論是否為相同稅基或稅率)，而無發給已於另一課稅轄區繳納稅賦之憑據(零售免稅證)者。」¹⁹⁸

本條規定之目的在於強化聯邦最高法院對於多重課稅所提供的保護措施。

屬行政部門已普遍地就網際網路連線徵收稅賦時，則不適用本法之凍結課稅規定。

¹⁹⁶ 關於網際網路免稅法的說明，主要參照 Section-By-Section Analysis of The Internet Tax Freedom Act 一文，available at <http://www.house.gov/chriscox/nettax/lawsum1.html>，搜尋日期：2002/2/15。

¹⁹⁷ 除上述規定外，該法亦於第 1202 及 1203 條建議聯邦政府積極與歐盟及世界貿易組織合作以確保電子商務免徵關稅及免受租稅歧視待遇。林其青，前揭註 15 書，頁一四八。

¹⁹⁸ 原文為：The term “multiple tax” means any tax that is imposed by one State or political subdivision thereof on the same or essentially the same electronic commerce that is also subject to another tax imposed by another State of political subdivision thereof (whether or not at the same rate or on the same basis), without a credit (for example, resale exemption certificate) for taxes paid in other jurisdictions.

在 *Goldberg v. Sweet*¹⁹⁹ 案中，聯邦最高法院限制了兩個州對於同一服務課稅的能力。即跨州電話必須源自及終於主張課稅之州，而帳單必須送至州內住處時，該州方得對之課稅。這案件適用於電子商務時格外重要。網際網路分散式分封交換²⁰⁰的結構（decentralized packet-switched architecture）使得網際網路傳輸幾乎一定會跨過數個課稅轄區。甚且，因為負責用來傳送網際網路服務的科技為數甚多，使得交易的每一個層面都可能會被課不同的稅賦。比如說資料的傳送（transmission of data）和資料本身（data itself）基本上並非相同。因此，第 1104 條第（6）項第（A）款才會明白清楚地將「本質上相同」之電子商務的概念加入，目的就在將資料的傳送與資料的課稅視為同一種稅賦，以避免對於實質上相同但就科技層面不同的交易均予課稅而形成多重課稅。最後，若再加上網際網路便於移動的特質（portable nature），將使得其無力抵抗多重課稅的威脅。

然而，第 1104 條第（6）項第（B）款規定：「但由州及一個或數個以上所屬之行政部門，就同一電子商務課徵之零售稅或使用稅，不在此限。對經營亦可能為零售稅或使用稅課稅範圍之電子商務者所課徵之稅賦，亦同。」²⁰¹ 這是因為零售稅及使用稅之課稅權，屬於各州的制度。因此，縱然在 ITFA 的規制下，各州對於電子商務課徵零售稅及使用稅之權力，不受多重課稅禁止條款之影響。

（二）歧視性課稅之凍結

所謂歧視性稅賦，依第 1104 條第（2）項第（A）款第（i）目規定，乃指

¹⁹⁹ 488 U.S. 252 (1989)

²⁰⁰ 分封交換（Packet-Switched）就是將資料（data）分裝成許多獨立的封包，再將這些封包一個一個傳送出去，形式上類似寄包裹，請參閱 http://www.google.com/search?q=cache:http%3a%2f%2fwww.linkwan.com%2fbig5%2fbroadtech%2fgprs%2fgprs1.htm+packet-switched&hl=zh-TW&lr=lang_zh-TW。搜尋日期，2002/3/16。

²⁰¹ 原文為：(B) Exception.--Such term shall not include a sales or use tax imposed by a State and 1 or more political subdivisions thereof on the same electronic commerce or a tax on persons engaged in electronic commerce which also may have been subject to a sales or use tax thereon.

任何由州或其所屬之行政部門對於以電子商務方式「完成財產、貨物、勞務、資訊或近似於財產、貨物、勞務、資訊之交易課稅，而未對以其他方式完成之交易，普遍課徵及合法收取之稅賦。」²⁰²例如，若某一州規定有店面的零售書商向消費者收取零售稅並繳給該州，但未對透過電話或郵購型錄完成相同交易的銷售者同樣的收繳零售稅義務，則該州將不得對全部或一部透過網際網路完成之交易的銷售者課徵收繳零售稅義務。

其次，如果某項稅賦之課稅對象僅為網際網路交易，而未對其他任何相似的、離線（off-line）交易課徵相同稅賦時，該項稅賦即為歧視性之稅賦。財產、勞務、貨物或資訊不必相同（identical），只須近似（similar）即可。其目的在於將離線交易的非電子產品與必須透過網際網路交易的電子產品，均列入規範對象。

最後，任何專對網際網路獨有的財產、貨物、勞務及資訊課稅，亦會被認為具有歧視性。這是因為沒有任何其他非網際網路的財產、貨物、勞務及資訊與之相仿，同時為該州所普遍課徵的緣故。第 1104 條第（2）項第（A）款第（ii）目²⁰³將前述之歧視性稅賦的概念擴張，縱然對電子商務及所有以其他方法完成的交易課徵相同稅賦，但若其稅率不同時，亦符合歧視性的定義。

1. 禁止就網路獨有之財產、貨物、勞務或資訊課稅

將上述第 1104 條第（2）項第（A）款第（i）及（ii）目合併觀之，凡在網際網路上交換或僅能在網際網路上利用的財產、貨物、勞務或資訊，在凍結期間內均受本法之保護而不能對之課稅。所以，電子郵件或網際網路搜尋服務

²⁰² 原文為：any tax imposed by a State or political subdivision thereof on electronic commerce that-- (i) is not generally imposed and legally collectible by such State or such political subdivision on transactions involving similar property, goods, services, or information accomplished through other means.

²⁰³ 原文為：(ii) is not generally imposed and legally collectible at the same rate by such State or such political subdivision on transactions involving similar property, goods, services, or information accomplished through other means, unless the rate is lower as part of a phase-out of the tax over not more than a 5-year period.

(Internet search services) 均不能對之課稅。

2.不新增收繳義務

第 1104 條第 (2) 項第 (A) 款第 (iii) 目認為，若對於電子商務「與以其他方式完成之財產、貨物、勞務、資訊或近似於財產、貨物、勞務、資訊之交易，不同之人或權利主體收繳稅賦之義務」²⁰⁴時，則該稅賦具歧視性。換言之，如果某項稅賦不論對離線交易或電子商務均規定由出賣人負擔收繳義務時，該項稅賦即不具歧視性。同時本條規定亦排除了對於網際網路交易課予出賣人及買受人以外之人為稅賦收繳義務人之可能。茲舉一例說明之，若某一稅賦規定稅捐收繳及報告義務人為網際網路服務提供者、電話公司、銀行、信用卡公司及金融仲介業者等擁有消費者帳單地址者，該項稅賦為歧視性。因為並未對於這些人或權利主體於電話、郵購或零售銷售時課徵相同的義務。

3.不新增課稅連結

第 1104 條第 (2) 項第 (B) 款第 (i) 及 (ii) 目規定：任何州或其所屬之行政部門，「除於一九九八年十月一日前已普遍課徵且實際生效之稅賦外，將得進入遠距銷售人州外電腦伺服器之能力視為決定是否課徵遠距銷售者收繳稅捐之義務之唯一要件」；(ii)「僅因下列原因，將網際網路進入服務或線上服務提供者視為遠距銷售人之代理人，課予收繳稅賦之義務時：(I) 網際網路進入服務或線上服務提供者，於其州外電腦伺服器上展示遠距銷售者之資訊或內容，或 (II) 交易處理程序透過網際網路進入服務或線上服務提供者州外電腦伺服器，」²⁰⁵時，該稅賦為歧視性。

²⁰⁴ 原文為：(iii) imposes an obligation to collect or pay the tax on a different person or entity than in the case of transactions involving similar property, goods, services, or information accomplished through other means.

²⁰⁵ 原文為：any tax imposed by a State or political subdivision thereof, if--

(i) except with respect to a tax (on Internet access) that was generally imposed and actually enforced prior to October 1, 1998, the sole ability to access a site on a remote seller's out-of-State computer server is considered a factor in determining a remote seller's tax collection obligation; or

本條之規定旨在禁止州和地方政府，以網際網路之運用（Internet-based contact）做為決定州外商業是否與該課稅轄區有實質上課稅連結（substantial nexus）之要素。其目的為強化 Quill 案對於跨州交易所提供之保障（透過物理上出現此一明確界線以決定是否滿足實質上課稅連結的要件），繼續適用於電子商務。

本法之基本立場為，只有依靠 Quill 案中聯邦最高法院所明示之物理上出現此一明確界線作為州主張實質上課稅連結的要件時，電子商務方能有所發展。是本法以明白而堅決的口吻宣告，任何州或地方政府推動積極課稅連結理論之努力，均為無效。此一結果應可減少許多訴訟，而這不論對州政府、地方政府、納稅義務人和法院都是一大利多。

第 1104 條第（2）項第（B）款第（i）目定義「歧視性稅賦」的目的在於明確表明國會的意見，即在網際網路上擁有一個位址（site），並不能構成物理上出現。因此，不能視遠距銷售者是否利用州內伺服器維持一個位址，以決定是否構成課稅連結。

第 1104 條第（2）項第（B）款第（ii）目定義「歧視性稅賦」的目的在於禁止州或其所屬的行政部門認定網際網路服務提供者為遠距銷售人之代理人。網際網路服務提供者，常常只是於網際網路上展示遠距銷售者之資訊或者維持或更新遠距銷售者的網頁。即使網際網路服務提供者，於州內電腦伺服器上同時提供上開服務及其他輔助性服務（如網頁設計或帳戶處理系統），該提供者仍不應屬於稅法上代理人的概念。

-
- (ii) a provider of Internet access service or online services is deemed to be the agent of a remote seller for determining tax collection obligations solely as a result of--
- (I) the display of a remote seller's information or content on the out-of-State computer server of a provider of Internet access service or online services; or
 - (II) the processing of orders through the out-of-State computer server of a provider of Internet access service or online services.

(三) 小結

綜上所述，本法只有禁止州或地方對於網際網路課予歧視性稅賦，而非全面禁止所有對於電子商務零售稅及使用稅的課徵。然而州和地方的對電子商務課稅的前提為，該稅賦應與對傳統交易—如郵購或電話業務—所課徵的相似。例如，依憲法規定，對於從事傳統交易不能課徵零售稅或使用稅的州外銷售者，於從事網際網路交易時，亦會受到同等保護。傳統上，只有在銷售者與該州有充分連結時，該州方能就跨州交易課稅，因此，即使該項交易須課零售稅或使用稅，銷售者若與該課稅轄區沒有任何課稅連結，則將不負有任何收取及轉交該項稅賦的義務²⁰⁶。

二 不再擴增新興課稅權力 (no expansion of tax authority)

第 1204 條規定：「任何人於本法生效前已存在之收繳稅賦之義務，不因本法而擴增。」²⁰⁷本條旨在清楚說明本法並不擴張既存判決先例或美國聯邦憲法商業條款中對於「實質上課稅連結」的定義。而是排除所有可能對現有跨州交易課稅標準的影響、促使公平分配跨州交易所得之稅收、使該項稅賦能與課稅州所提供之服務有相當關聯以及不對跨州交易造成歧視性結果。換言之，本條的真正目的是，縱使該項州或地方稅賦不因本法而失效，但是若另外造成對州際交易或對外交易過重負擔時，亦將無效。

三 籌組臨時委員會以研究電子商務之課稅 (temporary commission to study taxation of electronic commerce)

第 1102 條對於委員會的組織、成員、規則、任務及存續期間規定。要求該委員會針對電子商務是否應予課稅，以及如果應予課稅的話，又應採取何種方

²⁰⁶ Jae K. Shim, Anique A. Qureshi, Joel G. Siegel, Roberta M., *The International Handbook of Electronic Commerce*, at 238, American Management Association (2000)

²⁰⁷ 原文為：Nothing in this title shall be construed to expand the duty of any person to collect or pay taxes beyond that which existed immediately before the date of the enactment of this Act.

式來確保該稅賦，非為特別針對網際網路的歧視性稅賦及造成多重課稅的問題等議題進行研究，並須於該法生效後十八個月內向國會提出報告²⁰⁸。

四 不課徵聯邦網際網路稅 (no federal internet taxes)

第 1201 條規定：「對於網際網路及網際網路服務提供者，於 1101 條 (a) 項所規定之凍結期間內，國會不得制定類似之新聯邦稅。」²⁰⁹本條之目的在於確保聯邦政府遵守這項凍結課稅的規定。然而，亦有認為本條規定實屬贅文，蓋聯邦政府目前根本沒有對於網際網路服務及電子商務課稅。例如，聯邦根本就沒有零售稅制度，而且聯邦政府也決定不適用課徵電信服務業者稅率 3% 的特種稅於網際網路資訊服務。

第二款 電子商務諮詢委員會報告²¹⁰ (Advisory Commission on Electronic Commerce, ACEC)

委員會於二〇〇〇年四月提出報告，針對網際網路的課徵銷售暨使用稅問題，委員會建議如下：

第一目 延長網路免稅法免稅年限

就網際網路免稅法對於網際網路交易免稅的規定給予五年的展延，繼續禁止就數位商品與相關貨物的交易課徵歧視性稅賦 (discriminatory tax)，因為該法案自公佈施行到目前為止，整體環境並無任何大幅度的變化，而且國會需要更多的時間來進行研究，並解決對網際網路交易課稅可能導致的重複課稅問題，且再次的展延將使電子商務的發展免於遭遇因租稅結構造成的障礙。

²⁰⁸ Section 1102 (e) 及 Section 1102 (g). <http://www.house.gov/chriscox/nettax/lawsums.html>, 搜尋日期，2002/2/15。

²⁰⁹ 原文為：It is the sense of Congress that no new Federal taxes similar to the taxes described in section 1101 (a) should be enacted with respect to the Internet and Internet access during the moratorium provided in such section.

²¹⁰ Advisory Committee on Electronic Commerce, Report to Congress, available at <http://www.ecommercecommission.org/report.htm>。

第二目 修正固定營業場所的定義

經營電子商務的企業如具有下列各項特徵者，應認為該企業與該特徵相連結的地方政府，不具有銷售暨使用稅法上的課稅連結（nexus），亦即不負有銷售暨使用稅法上申報與繳納稅捐的義務：

- (1) 企業使用網際網路服務提供者（ISP）所提供的服務，從事線上銷售行為者，雖然該網際網路服務提供者在某一州設有實體上的固定營業場所，但企業不應視為亦等同該網際網路服務提供者一樣，在該州設有固定營業場所。
- (2) 企業將其銷售的相關數位資料，置放在位於某一州境內的網際網路伺服器（server），不應視為企業在該網際網路伺服器所在之該州，設有固定營業場所。
- (3) 企業使用通訊服務提供者（Telecommunication Service Provider）所提供的服務，從事線上銷售行為者，雖然該通訊服務提供者在某一州設有實體上的固定營業場所，但企業不應視為亦等同該通訊服務提供者一樣，在該州設有固定營業場所。
- (4) 企業所使用的非實體財產（Intangible property）的使用地與登記地，不應視為該企業的固定營業場所。

第三目 聯邦與州政府協力制訂統一的銷售暨使用稅法

鼓勵州政府與地方政府參加全國統一法典會議（National Conference of Commissioners on Uniform State Laws, UCCUSL）制訂簡化、統一的州政府與地方政府的銷售暨使用稅法，以平衡提供遠端交易與未提供遠端交易銷售人間的課稅成本。

第四目 數位商品課稅政策上可採取之政策

委員會認為將實體資產（physical assets）銷售轉換成數位商品的銷售並不

改變其商品銷售的本質，因此原則上不應給予租稅優惠，應與實體商品的銷售同一對待，但實際課徵時，則將限於課稅資料如何掌握的困難。因此委員會建議課稅政策上可採取下列三種政策之一：

(1) 保留各州與地方政府對於數位商品課徵等同於實體商品的租稅自主權。由各州與地方政府自行決定針對數位商品的交易是否課徵租稅。

(2) 建議應先刪除各州與地方政府對電子商務中數位商品課徵銷售/使用稅的權限。此項建議的其他考量重於租稅利益本身，但基於租稅中立的原則，此項建議應伴隨其他租稅措施，對相同的實體商品給予免稅的對待。由於確認數位商品的交易主體與所在位置上的困難度，使得在沒有消費者主動提供租稅資料的情況下，幾乎不可能課徵該項稅收。

(3) 對數位商品課徵中央或聯邦性的零售稅，之後再以公式將收益分配到各州。此種作法將使數位商品與實體商品具有相同的租稅待遇，也解決了無法確認交易發生地點的問題。

第五目 國際貨物與勞務稅的課徵

基於電子商務的發展，貨物與勞務的銷售行為必然會有跨國界、跨區域的交易行為發生，為求避免重複課稅或免稅的情形，美國政府應致力與國際會議合作，達成跨國際貨物與勞務稅課徵的一致性，因應承認 OECD 作為統合國際電子商務課稅協議的領導者，確認 OECD 所通過的電子商務課稅原則，並支持 OECD 繼續作為形成國際課稅共識的適當機構；美國政府亦應繼續在 OECD 發揮適當努力，協助其形成前述課稅問題的國際共識。

第三款 網路平等課稅法 (Internet Tax Non-Discrimination Act, ITNDA)

由於網際網路免稅法的三年凍結期間即將屆至，為防免全國各州及地方政

府於該法失效後，對於網際網路服務或電子商務的買賣雙方，課徵離線交易所不課的歧視性稅賦或多重課稅²¹¹。所以眾議院於二〇〇一年十月十六日通過網際網路平等課稅法，將現在的凍結課稅的期間，再延長二年²¹²，參議院並於同年十一月十五日通過²¹³，而總統於十一月二十八日公布²¹⁴。

依據新法，美國對於網際網路課稅的凍結期間，將延展至二〇〇三年十一月一日。在此期間之內，禁止所有對於網際網路的多重課稅或歧視性稅賦。此外國會並重申 1.電子商務及網際網路服務不課徵聯邦稅賦，及 2.美國應積極地透過歐盟及世界貿易組織，使各國能達成對電子商務不課徵關稅及歧視性稅賦的決心²¹⁵。

²¹¹ <http://www.house.gov/chriscox/press/releases/2001/1010indafull.htm>，搜尋日期 2002/2/14。

²¹² <http://www.house.gov/chriscox/press/releases/2001/1016indapassage.htm>，搜尋日期 2002/2/14。眾議院原先的提案為永久不課稅，但在院會時遭 336 對 90 票封殺。而後採取國會電子商務諮詢委員會的建議，將凍結期間延長為五年，至二〇〇六年十月，而白宮方面認為五年太長。最後折衷的結果是再延長二年。

<http://www.house.gov/chriscox/press/coverage/2000/USATodayINDA.htm>，搜尋日期，2002/2/14。

²¹³ <http://www.house.gov/chriscox/press/releases/2001/1115indasenate.htm>，搜尋日期 2002/2/14。

²¹⁴ <http://www.house.gov/chriscox/press/releases/2001/1128indasign.htm>，搜尋日期 2002/2/14。

²¹⁵ <http://www.house.gov/chriscox/press/releases/2001/hr1552.htm>，搜尋日期，2002/2/14。

第二節 歐盟

第一項 歐盟加值稅之發展沿革

加值稅本來是法國在一九五四年當作一般消費稅（consumption tax）而實施，後來因比歐洲各國所實施的交易稅或營業稅更具優點，在一九五八年一月一日起成立之歐洲經濟共同體（European Economic Community，EEC），繼關稅同盟，廢除區內關稅障礙，對外適用共同關稅率，並採行共同農業政策後，於一九六四年決定採用「加值稅」制度，做為區內共同之一般消費稅。一九六七年訂立加值型營業稅第一號指令，要求各會員國應於一九七〇年一月一日前採用加值稅。其中法國、荷蘭、西德、盧森堡及比利時，都在規定期間內採行加值稅，而義大利則自一九七三年一月一日起實施。丹麥、瑞典、挪威等也繼上開六國後相繼採行加值稅。而英國也於一九七三年加入歐洲共體市場，並自同年四月起採行加值稅²¹⁶。雖然各國均採用加值稅，但是在許多細部規定上，各國均不盡相同。於是在一九七七年 EEC 通過了加值型營業稅第六號指令（Sixth Directive），再將各國所實施的加值稅更進一步地統整。目前，歐盟各國在加值稅制度上大致相同，僅在稅率或某些課稅要件上有所差異而已。

第二項 歐盟加值稅內容分析

第一款 課徵範圍

加值型營業稅第六號指令²¹⁷第二條規定加值稅的課徵範圍包括：1.納稅義務人（taxable person）於歐盟各國境內所為之貨物或勞務的提供（the supply of goods and services）以及 2.進口貨物（the importation of goods）²¹⁸。

²¹⁶ 泉美之松著，蔡宗義譯，租稅之基本知識，頁三〇一，（1984,5）

²¹⁷ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, available at <http://europa.eu.int/eur-lex/en/lif/dat/1977/en-377L0388.htm>。

²¹⁸ Article 2:

The following shall be subject to value added tax: 1. the supply of goods or services effected for

由此可知，加值稅的課稅範圍包含二項課稅要件：一為課稅主體必須是稅法規定之納稅義務人所為之交易行為，方能對其行使課稅權。其次，在客體方面，必須由納稅義務人所提供之貨物與勞務根據不同之交易種類適用不同的稅率。另外，在一國課稅轄區內之納稅義務人或非納稅義務人（non-taxable private person）在歐盟境內（intra-Community）進行跨國交易而購買之貨物或進口之貨物，亦屬加值稅的課稅範疇²¹⁹。

第二款 納稅義務人

依第四條第一項及第二項，係指於歐盟境內獨立從事製造、買賣或提供勞務之經濟活動者²²⁰。

第三款 貨物與勞務之提供的定義

加值稅的課稅對象，依本指令可分為貨物之提供（supply of goods）與勞務之提供（supply of services）。第五條第一項將「貨物之提供」定義為所有權人移轉處分其有形財產（tangible property），第二項則規定，視為「有形財產」者，如電流（electronic current）、氣體（gas）、熱能（heat）、冷能（refrigeration）及其他相類似者²²¹。第六條第一項將「勞務之提供」定義為凡不構成第五條貨物之提供的交易者均屬之²²²。簡言之，歐盟在加值稅上以定義提供貨物、不定

consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such;
2. the importation of goods.

²¹⁹ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十五。

²²⁰ Article 4

1. "Taxable person" shall mean any person who independently carries out in any place any economic activity specified in paragraph 2, whatever the purpose or results of that activity.

2. The economic activities referred to in paragraph 1 shall comprise all activities of producers, traders and persons supplying services including mining and agricultural activities and activities of the professions.

²²¹ Article 5 Supply of goods

1. "Supply of goods" shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.

2. Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property.

²²² Article 6

Supply of services

1. "Supply of services" shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods within the meaning of Article 5.

義提供勞務，而以「提供貨物」以外者均屬勞務的範圍的方式，勾勒出其涇渭分明的課稅方式。

第四款 貨物之進口

進口貨物，依第七條規定，係指不論由私人或企業為之，凡貨物由第三國進入歐盟境內者屬之²²³。自一九九三年一月一日起，「由他會員國進口貨物」已修正為「於歐盟境內取得貨物」(intra-Community acquisitions of goods)，「對他會員國出口貨物」也修正為「於歐盟境內之銷售」(intra-Community supplies)。是以，新的稅制雖仍依據目的地原則來決定消費地，但是已不再以國境做為認定的標準。

第五款 課稅權歸屬

歐洲各國的跨國交易相當頻繁，因此對於跨國交易課稅權的劃分就顯得格外重要。歐盟加值型第六號指令以應稅交易地 (place of taxable transactions) 做為決定各國是否擁有對於該交易課稅權的判斷標準。由於貨物與勞務各有其不同的特色，因此，歐盟在規範應稅交易地時，亦就貨物提供 (supply of goods) 與勞務提供 (supply of services) 分別規定於第八條及第九條。

第一目 貨物提供地課稅原則

一 一般原則

(一) 貨物如採分配 (dispatch) 或運送 (transport) 方式提供

不論貨物分配或運送係由提供人或受貨人或是其他第三人為之，該貨物之提供地應為該貨物分配或運送之起運地。若該貨物，無論有無拖運 (trail run)，

²²³ Article 7

"Importation of goods" shall mean the entry of goods into the territory of the country as defined in Article 3. 而第三條規定的是歐盟的會員國名單。

而係由提供人或以提供人之名義設置 (install) 或組裝 (assemble) 時，則貨物之提供地應為貨物設置地或組裝地。若設置或組裝係完成於提供人所在之國家以外，各會員國對於進口貨物應採取必要措施以避免雙重課稅²²⁴。

所以在貨物採分配或運送時，採取的是來源地課稅原則，加值稅之課稅權原則上屬於營業人進行貨物分配或運送的來源國家²²⁵。只有在貨物要設置組裝時才例外屬於該貨物最後的所在地。

(二) 貨物如非採分配或運送方式提供

貨物若非採分配或運送方式提供者，貨物提供地應為交易發生地²²⁶。此時係採取目的地課稅原則，使加值稅的課稅權屬於貨物提供地國家²²⁷。

二 例外規定

在貨物採取遠距銷售 (distance sales of goods) 時，須考慮於他會員國國內的銷售總值。若低於門檻額時，加值稅之課稅權則應屬貨物來源地國²²⁸，反之，若高於門檻額 (threshold value) 時，則遠距銷售人，須向貨物銷售國繳納加值稅²²⁹。是以，在歐盟境內買受人在本國境內經由郵購、電話購物 (teleshopping)

²²⁴ Article 8

Supply of goods

The place of supply of goods shall be deemed to be: (a) in the case of goods dispatched or transported either by the supplier or by the person to whom they are supplied or by a third person : the place where the goods are at the time when dispatch or transport to the person to whom they are supplied begins. Where the goods are installed or assembled, with or without a trial run, by or on behalf of the supplier, the place of supply shall be deemed to be the place where the goods are installed or assembled. In cases where the installation or assembly is carried out in a country other than that of the supplier, the Member State into which the goods are imported shall take any necessary steps to avoid double taxation in that State;

²²⁵ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十五。

²²⁶ Article 8

Supply of goods

(b) in the case of goods not dispatched or transported : the place where the goods are when the supply takes place.

²²⁷ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十五。

²²⁸ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 34,35

²²⁹ 各會員國有其不同的規定，通常是 35,000 到 100,000 歐元不等。單珮玲，前揭註 137 文，

或其他方式向其他會員國以遠距方式購買商品時，若營業額超過最低限額規定，例外採取目的地原則，加值稅課稅權歸屬於購買該商品之買受人所屬的會員國²³⁰。

第二目 勞務提供地課稅原則

歐盟認為，跨國之勞務提供的交易，其處理上應與上開有形貨物（physical goods）的提供有別。這是因為貨物須要經過各國的海關，因此，有關於課稅權的歸屬可以「國境」（border）作為判斷標準。但是勞務的提供通常不須要以通過海關為必要，「國境」無法作為課稅權歸屬之判準²³¹。因此，對於加值稅適用「進口」勞務的課稅規定，不能僅依據一般管轄權或關聯標準（nexus）的課稅觀念，而須將應課稅勞務提供地（the place of taxable supply）之課稅規定，視勞務的種類不同而為不同的規定。同時亦應將買受人的身分及其住所之所在地國家，與勞務提供者設立固定營業場所之所在地所屬國一併納入考量²³²。歐盟加值稅第六號指令第九條就是在上開的前提下制定的，所以非常的繁雜。

一 一般原則

勞務提供地為提供者之營業地或固定營業場所（fixed establishment）；若提供者無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為提供者永久住所地（permanent address）或經常住居地（usually resides）（第九條第一項）²³³。因此所謂勞務提供地之一般課稅原則，若依勞務提供者於勞務履行地已設立營業機構或固定營業場所者，則由該所在地國家擁有課稅；惟不具上述條件時，則以勞務提供

頁五十九註五十三。

²³⁰ 單珮玲，同前註，頁五十五。

²³¹ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 35

²³² 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十五。

²³³ Article 9

Supply of services

1. The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

者之永久住所或經常住所之所在地國家擁有課稅權²³⁴。

二 例外規定

（一）與不能移動之財產（immovable property）相關之勞務

與不能移動之財產有關之勞務，其提供地應為該財產所在地。包括不動產經紀人或專家所提供的勞務，及因工程準備或協調所提供之勞務，如建築師之勞務及建築師事務所於現場（on-site）監工之勞務（第九條第二項 a 款）²³⁵。此類勞務均應由該財產所在地國取得課稅權。

（二）運送勞務

運送勞務之提供地，應為運送發生地（第九條第二項 b 款）²³⁶。

（三）與教育、科學及文化有關之勞務

與文化、藝術、運動、科學、教育、娛樂或其他類似活動有關之勞務，其提供地應為勞務實體履行（physically carried out）地。前項活動策劃者之活動或適當之輔助勞務之提供，如裝卸或搬運等輔助運送活動、有形動產（movable tangible property）的估價及對該有形動產工作等勞務，亦同（第九條第二項 c 款）²³⁷。

²³⁴ 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十五。

²³⁵ 2. However: (a) the place of the supply of services connected with immovable property, including the services of estate agents and experts, and of services for preparing and coordinating construction works, such as the services of architects and of firms providing on-site supervision, shall be the place where the property is situated;

²³⁶ (b) the place where transport services are supplied shall be the place where transport takes place.

²³⁷ (c) the place of the supply of services relating to: - cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, including the activities of the organizers of such activities, and where appropriate, the supply of ancillary services,
- ancillary transport activities such as loading, unloading, handling and similar activities,
- valuations of movable tangible property,
- work on movable tangible property,
shall be the place where those services are physically carried out;

（四）租用有形動產

除運送以外，租用位於某會員國之出租人之有形動產，而欲於另一會員國使用該物時，勞務提供地應為該有形動產之使用地（第九條第二項 d 款）²³⁸。

（五）其他規定

第九條第二項 e 款規定，下列勞務如提供予：1.住於歐盟境外之消費者或 2.提供予歐盟境內（但與勞務提供人分屬不同會員國之）納稅義務人時，勞務提供地應以買受人之營業地或固定營業場所，為勞務提供地。若買受人無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為該買受人永久住所地（permanent address）或經常住居地（usually resides）：

- （1）著作權、專利權、特許權、商標權或其他類似權利之轉讓
- （2）廣告服務
- （3）醫師、工程師、顧問服務公司、律師、會計師所提供之勞務或其他類似之勞務。資料處理及資訊提供亦同。
- （4）禁止繼續進行或執行全部或一部營業活動或本項規定之權利之義務。
- （5）銀行、金融、保險（包含再保險）交易。但租用保險箱則不在此限。
- （6）人員之提供
- （7）代理人為完成（e）項規定之勞務時，以本人名義或為本人所為之勞務²³⁹。

²³⁸ (d) in the case of hiring out of movable tangible property, with the exception of all forms of transport, which is exported by the lessor from one Member State with a view to its being used in another Member State, the place of supply of the service shall be the place of utilization;

²³⁹ (e) the place where the following services are supplied when performed for customers established outside the Community or for taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides:

- transfers and assignments of copyrights, patents, licences, trade marks and similar rights,
- advertising services,
- services of consultants, engineers, consultancy bureaux, lawyers, accountants and other similar services, as well as data processing and the supplying of information,
- obligations to refrain from pursuing or exercising, in whole or in part, a business activity or a right referred to in this point (e),

（六） 歐盟境內外勞務提供之規定

為防免雙重課稅、雙重不課稅或競爭之扭曲，各會員國對於 第九條第二項 e 款所規定之勞務及租用有形動產時應注意下列情形：

- (1) 勞務提供地雖依本條規定屬於歐盟境內，但該勞務係於歐盟境外有效使用與享受（effective use and enjoyment）者，該勞務係發生於歐盟境外。
- (2) 勞務之提供依本條規定位於歐盟境外，但其係於歐盟境內有效使用與享受者，該勞務發生於歐盟境內²⁴⁰。

這項規定的主要目的在於避免使歐盟境內非營業人之消費者，不選擇歐盟境內的勞務提供者，而選擇歐盟境外，不須要負擔加值稅的國外營業人，而對歐盟境內的企業造成不公平競爭。因此，位於歐盟境外的勞務提供者，依此規定可能須要在歐盟為加值稅的稅籍登記，向歐盟的消費者收取歐盟的加值稅²⁴¹。

三 小結

綜上，勞務提供地之課稅原則，大抵而言可以分為下列兩項準則：

- （1）營業所在地（the place of establishment）或固定營業場所（the place of the

- banking, financial and insurance transactions including reinsurance, with the exception of the hire of safes,

- the supply of staff,

- the services of agents who act in the name and for the account of another, when they procure for their principal the services referred to in this point (e).

²⁴⁰ 3. In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition the Member States may, with regard to the supply of services referred to in 2 (e) and the hiring out of movable tangible property consider: (a) the place of supply of services, which under this Article would be situated within the territory of the country, as being situated outside the Community where the effective use and enjoyment of the services take place outside the Community;

(b) the place of supply of services, which under this Article would be situated outside the Community, as being within the territory of the country where the effective use and enjoyment of the services take place within the territory of the country.

²⁴¹ See Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*, pp.37, (1999)。

fixed establishment) 課稅原則

即依勞務種類之不同，以決定適用所在地（即勞務提供者或勞務買受人）或固定營業場所（即勞務來源地或勞務提供地）課稅原則。如納稅義務人未設立營業場所或固定營業場所，則依永久住所或經常居住所以決定其課稅管轄權。

(2) 勞務履行地課稅原則

所謂勞務履行地係指無論勞務提供者或買受人所在地設在何處，均依勞務提供地或使用地之所屬課稅管轄權以決定其課稅權²⁴²。

第六款 稅率與免稅規定

第一目 稅率

歐盟加值型營業稅第六號指令並未要求各國採取相同稅率，因而各國均擁有自主決定稅率的權利。目前各國的加值稅稅率如下：

會員國	標準率
比利時	21
丹麥	25
德國	16
希臘	18
西班牙	16
法國	19.6
愛爾蘭	21
義大利	20
盧森堡	15

²⁴² 單珮玲，前揭註 137 文，頁五十六。

荷蘭	19
奧地利	20
葡萄牙	17
芬蘭	22
瑞典	25
英國	17.5

表 3-1

參考資料：林其青，電子商務：租稅與規劃，頁一二三。

歐盟指令也允許各國採取複式稅率。亦即除了標準稅率外，各國也可以規定減免稅率。但是減免稅率只能適用於歐盟加值型第六號指令附錄 H 的某些特定的貨物和勞務。包含書籍、報紙、期刊（純粹廣告用的不在此限）、作家或作曲家的勞務、表演入場費及廣播服務等²⁴³。也有些會員國將食物、醫藥等一些基本民生必須品列為非稅項目，不課徵加值稅。歐盟執委會也明白指，歐盟各會員國間採行不同稅率的最大風險在於可能造成歐盟境內市場的競爭不利益。未來，歐盟執委會計劃提出一個統一的標準稅率，並容許各國有上下百分之二的調整²⁴⁴。

第二目 免稅規定

加值稅的免稅（*exemption*）依其進項稅額（*input tax*）之能否抵扣，可分為二種。一為一般免稅（*normal exemption*），另一為完全免稅（*full exemption*，又稱零稅率 *zero-rate*）²⁴⁵。所謂一般免稅，指僅免除某一特定產銷階段銷售上的稅賦，其以前各產銷階段累階的稅賦不予退還。所以此類免稅項目只有某產銷階段免稅的權利，而不享有進項稅賦扣抵的權利²⁴⁶。完全免稅，此即加值稅制

²⁴³ 如英國對書籍及報紙不課稅，而德國對之只課徵 7% 的加值稅。

²⁴⁴ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 40.

²⁴⁵ 陳守信編撰，財稅參考資料：如何採行營業加值稅，財政部財稅人員訓練所編印，頁一三，（1975,6）。

²⁴⁶ 徐育珠編撰，財稅參考資料：營業加值稅新解，財政部財稅人員訓練所編印，頁三九，

度中所稱之零稅率。此種完全免稅之行爲，不僅交易發生時免徵其稅賦，其以前各產銷階段所累積之稅賦亦得退還，效果等於以零稅率課徵於此類免稅之行爲²⁴⁷。此類免稅只適用於出口及與出口有關之業務，也就是說凡經營出口業務者，其銷售之稅賦爲零，並享有進項稅額扣抵（output tax）的權利²⁴⁸。

歐盟之加值稅亦區分上開兩種情形分別規定免稅事項。各會員國的免稅事項只限於第六號指令上所規定者。一般免稅事項規定於第十三條，通常爲公共利益有關的勞務提供，如郵局服務、醫療服務。這些免稅事項不生加值稅進項稅額扣抵的權利。至於完全免稅則規定於第十三及第十四條。第十三條是歐盟各國對歐盟以外的國家出口時免稅規定，而第十四條則規定歐盟境內各會員國間彼此進出口的免稅規定²⁴⁹。

第三項 電子商務發展在歐盟造成課徵加值稅爭議

電子商務包含使用資訊和通訊科技以履行各種的貨物與勞務的交易。因爲電子方式的使用，電子商務的型態包括製造和銷售有形動產以及勞務。零售商和郵購公司傳統上銷售及交付實體貨物和有形勞務的方式可能轉而使用此一新興的媒介以廣告商品及擴展市場。消費者可以利用電子方式來選擇、訂購商品以及付款。這種方式的商業活動通常稱做「間接電子商務」（indirect electronic commerce）。另一種數位化形式的貨物或勞務，可以直接透過網際網路加以取得。這些活動通常稱作爲「直接電子商務」（direct electronic commerce）。不論是音樂、電影、報紙、軟體、書籍、建議等均可以數位方式的型態銷售。消費者只要用下載的方式就可以輕輕鬆鬆的將這些貨物或勞務放到他的個人電腦上²⁵⁰。這些數位方式銷售的商品，對於電子商務此一新興的交易型態，是否課徵新稅（如位元稅）？還是現有加值稅傳統規範，即足以因應電子商務帶來新的

（1974,12）。

²⁴⁷ 陳守信編撰，前揭註 245 書，頁一二。

²⁴⁸ 徐育珠編撰，前揭註 246 書，頁三八。

²⁴⁹ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 40,41

²⁵⁰ *Id.* at 245.

交易方式，產生的重大的疑問。

其次，即便是認為傳統的加值稅規範即可處理，對於網際網路產生的活動，到底是應將之區分為貨物還是勞務，在實際的適用上也會引發相當多的問題。在加值稅制度下，貨物與勞務的課稅規範有許多不同的地方。諸如是否為課稅權的歸屬（貨物與勞務的供應地規定不同，不同的勞務又有不同的規定）、適用的稅率（零稅率可能適用於紙本書而不及於電子書）、以及對加值稅的徵收方式等。以下分別就是否課徵新稅、交易類別與課稅原則之確定、判斷勞務履行地及所屬課稅權歸屬等加以分析。

第一款 是否課徵新稅

歐盟執委會於一九九七年四月所發表之「歐洲電子商務倡議」（A European Initiative in Electronic Commerce）中認為現行的加值稅稅制應能適用於數位化商品與勞務上，並基於下述五點理由反對位元稅等新稅之課徵：

（1）位元稅將會造成重複課稅

由於許多國家都對通訊服務課稅（如對電話費與上網撥接費課徵加值稅），因此若再依據網際網路所傳輸的位元數課稅，有導致雙重課稅之嫌。

（2）位元稅無法解決電子商務所造成的課稅問題

位元稅無法解決如何追查實際交易與課稅管轄權衝突等問題，而這些問題卻可藉由其化方式，例如線上資料庫、通訊網路之加值服務與財務金融交易資訊交換加以解決。此外，傳統商品與勞務之提供都必須依規定課徵加值稅，並定期向稅捐機關申報，因此電子商務交易亦應遵循此一原則，不必再另行課徵位元稅。

（3）對實質上所傳輸之位元數難以計算與執行

歐盟執委會指出傳輸之位元數不易計算，並可能用壓縮或加密的方式加以迴避，因此計算傳輸位元數所需的成本可能高於所收取的位元稅稅收。

(4) 位元稅將不可避免的會導致無效率的扭曲

由於部分數位化商品與勞務，其使用效能及品質與一般有形商品有所差異，所以對於社會之價值亦有所不同。故位元稅之課徵減少此類商品的消費，將對於整個經濟體系產生效率之損失。

(5) 競爭力的考量

歐盟執委會指出，在電子商務的發展上，歐洲已經遠遠落在美國之後，若再對網路傳輸課稅，將不利與美國業者競爭²⁵¹。

第二款 數位化商品係貨物抑或勞務？

同一個內容的商品，可能有實體商品、數位化商品承載於有體物及數位化商品透過網際網路傳輸三種形式。比如說，同一內容的書，可能有紙本書、承載於光碟片上電子書及單純為數位化資料的電子書三種形式。紙本書及承載於光碟的電子書，為具有形體之物可以於書店購買，也可以透過郵購及快遞等方式取得，屬於貨物之銷售，固無問題。然而若是單純為數位化資料的電子書，因為不具形體，當銷售者向營業人購買該電子書並透過網際網路下載時，究屬貨物之提供或勞務之提供，產生疑義。如果對於同一內容之商品，卻為不同之分類時，可能造成下述的問題。

²⁵¹ EC Commission (1997), "A European Initiative in Electronic Commerce", available at <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce/initiat.htm>。

第一目 分類不同可能造成的問題

一 不同分類可能產生適用不同的稅率的問題

前已論及，歐盟各國大多會採取複式稅率。即對於書籍、報紙、醫藥等民生必需品給予較低的稅率，避免課徵高額加值稅造成人民生計困難。但是數位化商品誕生後，產生了銷售上可能適用不同稅率的問題。舉例而言，德國對於紙本印製的書籍之營業稅稅率為 7%，但是若是同一本書以電子書的形式從事銷售，並透過網際網路下載時，由於電子書不須要紙張，不符合實體紙本書的定義，從而將可能會被歸類為勞務而不能適用較低的 7% 的稅率，反應適用較高的 16% 標準稅率²⁵²。對於讀者而言，紙本書與電子書的實質效用相同，但是所適用的稅率卻可能天壤之別。

二 因不同的交付方式而分屬不同之種類是否適當的問題

對於數位商品是否應區別不同的交付方式而做不同對待，也會是分類所引發的適用一致性爭論的原因。論者認為，貨物形式之轉變，應與其基本性質是否產生變化有密切關聯，而非僅以其儲存或交付方式的差異，來做為認定貨物形式的判準。

因為在歐盟，法律意見或廣告諮詢等勞務的提供，通常不以提供的形式來區別其銷售類別。不論是傳統的面對面的方式，還是透過電話或網際網路，都屬於銷售勞務而加以課加值稅。但是交付的方式的不同在電腦軟體、新聞、書籍、影音著作時便可能具有決定性的影響，比如說，因為電腦軟體、電子書、電子報、音樂或電影在方過網際網路傳輸時，因為沒有實體的形體，也不為擬制為貨物之能源，因此，可能會被歸類為勞務之提供；但是若同樣的內容承載於光碟等有體物在市場銷售時，便會被歸類為貨物之提供²⁵³。換言之，交付的

²⁵² 黃茂榮，前揭註 38 文，頁十八註二十四及頁二十註二十八。

²⁵³ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 248,249

方式無涉於法律意見及廣告諮詢被定性為勞務提供之法律性質，然而在數位化商品時，交付的方式便成為區別在貨物與勞務提供上，舉足輕重的判斷標準。

三 歐盟各國間對於透過網路傳輸之數位商品是否課徵加值稅意見不一的問題

數位商品造成的爭議，不只是一國適用的稅率或分類可能不同，而且歐盟各國間對於同類交付方式是否課稅也有不同的意見。舉例而言，法國對於電腦軟體加值稅的課徵的基本立場是，不論是在市面上購買的套裝軟體或者是透過網際網路傳輸到個人的家用電腦上，均應課徵加值稅。而英國則認為該電腦軟體若透過網際網路傳輸至英國消費者時，非加值稅之課徵對象²⁵⁴。

第二目 法律性質

有論者指出，應該將在所有網際網路上所為之交易均視為貨物的交易。其理由在於歐盟加值稅第六號指令第五條第二項明白規定，電流（electricity current）及其他相類似者，應視為有形財產，而為貨物之提供²⁵⁵。但是這樣的見解也遭到其他學者批評為其純粹由法條文義出發、流於概念化以及不具有執行之價值²⁵⁶。

另有學者認為將實體商品、數位化商品承載於有體物及數位化商品透過網際網路傳輸三種形式，做不同之分類，可能有違反中立性原則及量能原則的可能。因為對於消費者而言，該紙本書或電子書帶給他的經濟效用是相同的。如果因為交付方式不同而課予有不同稅率的稅賦，可能違反中立性原則及量能原則²⁵⁷。比如說德國的 IFA Branch Comments 認為真正應值得注意的是：這些產品

²⁵⁴ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 247

²⁵⁵ Houtzager & Tinholt, E-Commerce and VAT, in CAUGHT IN THE WEB: THE TAX AND LEGAL IMPLICATIONS OF ELECTRONIC COMMERCE 99, Fed-Fiscale actualiteiten32; Ibid, footnote 536.

²⁵⁶ Id. at 246.

²⁵⁷ 對於購買者而言，其所認識之銷售客體同為數位資訊，至於其儲存媒體的類型或該媒體是否由自己提供，基本上不是購買者介意的交易條件。換言之，由購買者自網際網路下載或由銷售

的所展現出的智慧內容 (intellectual content) 是否相同。亦即，消費者在購書、CD、影音光碟等商品時，重視的並不是用什麼方式取得或該商品有無形體，而是重視它們的智慧內容和創意的型式。所以，就租稅中立性原則的角度而言，對於電子書的課稅，應同於一本紙本書²⁵⁸。

然而，歐盟執委會在一九九八年發佈之「電子商務與間接稅」(E-Commerce and Indirect Taxation) 報告中認為，就加值稅的課徵角度而言，電子傳輸的數位商品應與一般有形的商品銷售有所區別，以電子方式傳輸者應視為勞務的提供。此外，並提出統一指導方針 (uniform guideline)：「凡透過電子網路 (electronic network)，以數位的型式，將一個產品置於接收者支配的供給行為，應被認為屬於加值稅下的勞務之供給。…某產品，在其有形的型態下，屬於加值稅下的貨物，而在當其以以電子方式傳送時，則屬於加值稅下的勞務。」

259

第三款 課稅權歸屬問題

歐盟何國取得加值稅之課稅權，係源諸於該貨物或勞務之提供地於何處，而提供地的判斷標準，不僅因貨物與勞務有所不同，即性質上屬於勞務者，亦因不同之勞務而有不同的提供地判斷標準。對於跨地交易是否課徵加值稅，也是依提供地位於歐盟境內或境外而有所不同，甚為複雜。

雖然透過網際網路傳輸數位商品被歸類為勞務之提供，但是，由於原先這

者儲存於磁碟等有體物上，除在具體情形或有取得之方便性的考題以外，自該數位資訊所能提的經濟效用觀之，對購買者並無差異。因此，不管如何將之定性，原則上不應影響到其加值稅義務的有無或大小，以維護加值稅對於競爭的中立性。由於紙本書與電子書的經濟效用無異，而其應適用的稅率卻如此有 7% 至 16% 的懸殊差距，有違反量能課稅原則及稅捐中立原則之虞。請參閱，黃茂榮，前揭註 38 文，頁二十。

²⁵⁸ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 354

²⁵⁹ 原文為：A supply that results in a product being placed at the disposal of the recipient in digital form via an electronic network is to be treated for VAT purposes as a supply of services... Products that, in their tangible form, are treated for VAT purposes as goods are treated as services when they are delivered by electronic means. See Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 250

一套加值稅對於勞務提供地的判斷標準，是對於傳統勞務銷售方式所擬定的，在適用於電子商務的新興銷售型態時，不免產生問題。

首先，歐盟指令第九條第二項 c 款第一目規定之與文化、藝術、運動、科學、教育、娛樂或其他類似活動有關之勞務，當其以電子方式交付時，提供地的認定會產生問題。當這些勞務在傳統的環境下履行時，通常接受與提供該勞務的雙方會在相當鄰近的實體場所，因而符合該條規定，「其提供地應為勞務實體履行（physically carried out）地」之規定，在認定該項勞務的提供地時，較無問題。然而，若該勞務係以電子方式為之，則交付給消費者的方式可能有根本性的改變。比如說電視頻道的訂購或收費的運動新聞廣播，透過網路已經發展得非常廣及，消費者可以在家享受這些勞務，透過網路加以付費，勞務的買受人與提供人不須於相當鄰近的實體場所即可完成該勞務之履行，使得實體履行地之規定，形成空轉。

其次，因為電子商務所發展出來的新型態的勞務，在跨地交易時也會造成提供地認定上的問題。以電腦軟體為例，若該電腦軟體係由美國的電腦公司銷售，歐盟境內的消費者向之購買，而透過網際網路下載時，依歐盟指令性質上為勞務之提供。歐盟指令第九條第二項 e 款原有特別規定，對於某些勞務在歐盟境內營業人銷售給境外消費者，以及歐盟境內某國營業人銷售給他國之消費者時方有適用。換言之，歐盟境外之營業人銷售予歐盟境內之消費者時，則無第九條第二項 e 款規定之適用，從而回歸到第九條第一項之原則規定。

第九條第一項之原則規定：「勞務提供地為提供者履行勞務之營業地或固定營業場所；若提供者無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為提供者永久住所地或經常住居地。」由於該美國電腦公司只要透過網際網路即可完成電腦軟體之交付，因此，在歐盟境內不會設有營業地或固定營業場所，而其永久住所地或經常住居地是美國，亦位於歐盟境外，因此造成該美國電腦公司透過網際網路傳輸數位商品予歐盟境內之消費者時，不須繳納加值稅。反之，歐盟境內的營業人則須要課徵加值稅。電子商務適用歐盟指令第九條的結果，造成了有

利於歐盟境外營業人銷售，不利歐盟境內營業人銷售的競爭扭曲（distortions of competition）。

第四項 歐盟對電子商務課徵加值稅問題回應—歐盟加值稅第六號指令修正案²⁶⁰

由於電子商務的興起，引發在歐盟各國在加值稅課徵上的許多議題，為能有效確認潛在之問題以及提出可能解決途徑。歐盟執委會於二〇〇一年二月七日向歐盟理事會提出加值稅第六號指令修正案。歐盟執委會並於修正案中明確指出下列幾點：

首先，現有的加值稅課稅機制在私人消費者透過網際網路購買實體貨物，以傳統方式交付時（即間接的電子商務，又稱離線交易），特別有其適用。依 VAT 的課稅目的，上開交易行為實與其他的遠距銷售（如透過型錄的寄送、電話、郵購等）完全相同。對於這些交易，本已有良好建立的管道加以課稅，如從第三國購買的貨物在進口時課稅，貨物出口時適用零稅率，歐盟境內的遠距銷售貨物須課稅，或在提供課稅，或在購買國課稅²⁶¹。因此，本修正案係著重在線上（on-line）以數位方式交付商品的議題，並強調將貫徹只有歐盟境內之消費，才能應課徵歐盟加值稅的原則。

其次，稅務機關現在可以運用的依從、控管及執行的模式，可能在許多方面已有所不足。雖然在當下，稅基流失的威脅並非嚴重，但是，電子商務的成長對於稅務行政造成潛在、長期的問題。由於電子商務系統及傳輸協定一直都在不斷地革新，若稅收機關不以積極主動的態度處理的話，電子商務在未來肯

²⁶⁰ 以下之說明，係參閱 Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 77/338/EEC as regards the value added tax arrangement applicable to certain services supplied by electronic mean, available at http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/dat/2000/en-500PC0349_02.htm 該修正案已於二〇〇二年五月七日通過。

²⁶¹ 然而歐盟執委會亦指出，由於此種銷售量上的增加，實際上已經開始逐漸明顯，因此有必要特別簡化小額運送之進口貨物關稅清算程序，以及在適當情形下，境內遠距銷售的課稅方式應予更新。

定會朝向不利稅收的方向進展。

再者，電子商務之本質是世界性的，沒有任何課稅管轄權可以獨立地解決電子商務引發之所有議題。因此，國際合作共同努力是必需的。想要成功地租稅管理和適用，絕大部分須仰賴對避免雙重課稅或雙重不課稅上國際共識的達成。同時，給予營業的安全和義務的確定。茲就下列議題將歐盟執委會之修正案及內容說明之。

第一款 以電子方式提供之商品的法律性質

所謂「以電子方式提供」(supply by electronic mean)，新修正第九條第二項 f 款第三目規定將之定義為：「凡傳輸之開始至最後接收，均藉助資料處理(包括數位壓縮)和儲存設備為之，同時以有線、無線、光學或其他電子方式(包括電視廣播及無線電廣播)完成全部傳輸、傳送及接收者。」²⁶²由此可知「電子方式」不包含以有形方式(如在 CD 或 DVD 上)傳遞電子內容。

本修正案主要是就原歐盟指令第九條第二項加以修正，而第九條為勞務之提供地的認定規定，因此，在本修正案中表現出歐盟執委會貫徹於一九九八年「電子商務與間接稅」報告中，將以電子方式傳輸數位商品之銷售行為視為「勞務提供」的見解。

第二款 以電子方式交付之提供地認定標準

由於原有的勞務提供地認定標準對於某些勞務(如線上廣播)無法用實體履行地來決定，再加上會對歐盟境外營業人不課稅而對歐盟境內營業人課稅的不公平情形，不利歐盟境內營業人競爭。因此，執委會於第九條第二項增列 f

²⁶² For the purpose of this Article the term "supply by electronic means" shall mean a transmission sent initially and received at its destination by means of equipment for the processing (including digital compression) and storage of data, and entirely transmitted, conveyed and received by wire, by radio, by optical means or by other electronic means, including television broadcasting and radio broadcasting.

款，特別規定以電子方式交付之提供地認定標準。

新修正第九條第二項 f 款第一目為：「(1) 歐盟境內之營業人 (taxable person) 向歐盟境外之消費者 (2) 由歐盟某國營業人向歐盟之他國營業人 (3) 歐盟境外營業人向歐盟境內消費者，以電子方式提供第九條第二項 c 款第一目之與文化、藝術、運動、科學、教育、娛樂或其他類似活動有關之勞務、電腦軟體、資料處理、電腦服務 (包括提供虛擬主機、網頁設計或其他類似服務) 及資訊等勞務時，應以買受人之營業地或固定營業場所，為勞務提供地。若買受人無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為該買受人永久住所地或經常住居地²⁶³。」

依據此條規定，當歐盟境外之營業人向歐盟境內之消費者，以電子方式提供勞務時，應課歐盟增值稅。而當歐盟境內營業人向歐盟境外之消費者以電子方式提供勞務時，因為勞務的買受人其營業地、固定營業場所、永久住所地或經常住居地均不會位在歐盟境內，因而也不須負擔增值稅的繳納義務。換言之，藉由此項規定，實踐了執委會「凡在歐盟境內消費之勞務均予課稅，非在歐盟境內消費之勞務均不課稅」的理念²⁶⁴。

然而，新修正之第九條第二項 f 款第二目亦有例外規定：「若該營業人 (不論境內或境外) 在歐盟已有稅籍登記時，當其向歐盟境內一般消費者

²⁶³ " (f) the place of supply by electronic means of services mentioned in point (c) first indent as well as of software, of data processing, of computer services including web-hosting, web-design or similar services and of information, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides, when these services are supplied by a taxable person

- established in the Community to customers established outside the Community; or
- established in the Community to taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier; or
- established outside the Community to persons established in the Community.

²⁶⁴ 因為本條規定，排除了勞務消費地在歐盟境外時增值稅的課徵義務 (如歐盟境外營業人對其他歐盟境外提供勞務，和歐盟境內營業人向歐盟境外消費者提供勞務)，同時增加了歐盟境外營業人對歐盟境內消費者提供勞務時應予繳納增值稅的義務。所以形成不論勞務的提供人在歐盟境內或境外，只要勞務的消費地在歐盟境內即須課徵增值稅的情形。

(non-taxable person) 提供上開勞務時，提供地為提供人之營業地或固定營業場所；若提供者無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為提供者永久住所地或經常住居地。基於 f 款之目的，歐盟境外之營業人，於稅籍登記範圍內，提供本條規定之勞務時，應被視為在有稅籍登記之會員國內設有固定營業場所。」

265

這是由於歐盟執委會對於電子商務加值稅的課徵，仍延用傳統的加值稅稅籍登記制度所設計的例外規定。又由於稅籍登記的前提是營業人須在該國有固定營業場所，因此對於在歐盟境內無固定營業場所之境外營業人，擬制其在歐盟境內有固定營業場所，以符合「有固定營業場所，方有稅籍登記」之制度。然而，執委會也指出，這是初步的提案，將再審查這種擬制規定的實施的效力，並於二〇〇三年十二月三十一日前，再向歐盟理事會報告，以提出任何必要的變革。

應予注意的是，本條規定只有在歐盟境外營業人以電子方法提供勞務予歐盟境內之一般消費者時，方有適用。若是提供給歐盟境內之營業人時，則為新修法第九條第二項第 f 款第一目，以歐盟境內之營業人為加值稅之納稅義務人。換言之，新修法區分企業對企業及企業對消費者，分別規定納稅義務人及提供地。歐盟境外營業人向歐盟境內營業人，以電子方式提供勞務時，為企業對企業的交易模式。由於歐盟境內營業人本即有稅籍登記須繳納加值稅，再加上加值稅有進銷項扣抵制度，因而以其為加值稅之納稅義務人，並以其所在地為勞務提供地，不論是由加值稅的繳納的觀點或由稅捐行政的角度觀之，均十分便利，且稅收成效良好。另一方面，歐盟境外營業人向歐盟境內一般消費者，以電子方式提供勞務時，為企業對消費者的交易模式。由於一般消費者是加值

²⁶⁵ For such services however, when they are supplied by a taxable person identified in accordance with the provisions in force to non-taxable persons established in the Community, the place of supply shall be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied. For the purposes of point f, a taxable person established outside the Community shall be deemed to have a fixed establishment in the Member State of identification for services covered by this provision and supplied under that identification.

稅的最後負擔者，若以其為納稅義務人，且要求其自行申報繳納稅款，在實際稅收成效上，顯為不佳。因此，與其由廣大的消費者為納稅義務人，不如要求境外營業人於歐盟境內須有增值稅稅籍登記，使之成為以電子方式提供勞務時之納稅義務人，將有助於增值稅的稽徵。

第三款 簡化方式及其他相關措施

一 設立門檻 (threshold)

在以稅籍登記的方式確保增值稅之繳納前提下，同時為了便利租稅制度的運作及避免阻礙國際電子商務的發展—特別是造成資本額較小的企業及偶爾銷售給歐盟消費者之人過重的負擔，修正歐盟指令第二十四條第 2a 項，設立稅籍登記的門檻規定：「凡歐盟境外之營業人提供第九條第二項 f 款之勞務予歐盟境內之消費者，於歐盟境內之年度交易總額未逾 100,000 歐盟者，歐盟會員國應免除其增值稅納稅義務。」²⁶⁶

或有人認為如此將影響稅收，且有違反中立性原則的可能。但執委會認為，設立門檻對於稅收不會造成重大的影響，因為就大部分的情形而言，消費者在線上購物時，會傾向與資本額充足的大企業及有高度商譽之營業人交易，所以主要的電子商務交易都是與大企業為之時，免除年度營業規模在十萬歐元以下的小企業納稅義務並不會對稅收有重大影響。同時，設立門檻也不會造成在電子商務交易上給予歐盟境外之營業人優惠，而造成歐盟境內營業人的競爭上不利的影響。歐盟大部分的會員國對已對資本額很小的企業有門檻或其他相當的措施，以免除其增值稅繳納義務。因此，關於中立性的問題，只可能發生在營業總額超過歐盟各國門檻標準，須要對每一筆交易負擔增值稅的繳納義務的歐盟境內營業人身上。但是，由於其於歐盟境內有相當之交易額，與歐盟境內及

²⁶⁶ In Article 24 the following point (2a) is added:

“2a Member States shall exempt from tax persons supplying services under Article 9 (2) (f) third indent where these are their only supplies made in the Community and their annual turnover does not exceed EUR100,000.”

境外從事線上交易的小型企業之間，應該沒有競爭的問題存在。若企業對消費者的電子商務交易是由大企業主控時，此一違反競爭中立的議題毋寧是只是理論性，實際上並不會發生。

同時，由於第二十二條第一項增列 f 款：「位於歐盟境外之營業人以電子方式提供第九條第二項第 f 款之勞務予歐盟境內之消費者，逾第二十四條 2a 項之門檻時，須於其提供勞務之會員國辦理加值稅稅籍登記。」²⁶⁷使得僅於歐盟境內一地（通常是提供第一個應稅勞務之會員國）辦理稅籍登記成為可能。這將使營業人可以只在一國註冊而履行全部歐盟加值稅之義務。

二 利用電子方式完成相關手續

歐盟指令第二十二條第一項 a 款規定：「歐盟各會員國應允許所有納稅義務人以電子方式申報應稅活動開始、變動或終止。」²⁶⁸本條規定目的在於簡化從事電子商務的營業人（不論境內或境外）向歐盟各國申報繳納的程序，降低該等營業人的依從成本。營業地於歐盟境外之營業人，即可依新修正之歐盟指令規定，以電子方式告知有關稅務機關其以電子方式從事之應稅活動，以電子方式送繳歐盟各國稅務機關其稅務報表（tax return）及年度會計報表（annual accounting return）等。

²⁶⁷ Article 22 (1) is amended as follows:

the following is added:

"(f) A taxable person established outside the Community supplying services by electronic means as defined in Article 9 (2) (f) third indent to non-taxable persons established in the Community in excess of the threshold provided for in Article 24 (2a) shall be required to identify for VAT purposes in a Member State into which he supplies services.

²⁶⁸ Article 22 (1) is amended as follows:

Point (a) is replaced by the following:

"(a) Every taxable person shall state when his activity as a taxable person commences, changes or ceases. Subject to conditions which they lay down, Member States shall allow such statements to be made by electronic means."

三 一定條件下免除境外營業人之納稅義務，改由境內營業人負責

除了上開門檻及電子方式申報納稅規定外，修正案更有「納稅義務轉換」的規定。詳言之，當歐盟境外的勞務提供者提供第九條第二項 f 款的勞務，若同時符合下述兩個條件時，可免除該加值稅申報繳納義務，改由歐盟境內營業人（為交易相對人）為之（歐盟指令第二十一條第一項）。第一，須該歐盟境外勞務提供者，就其所從事之業務已盡商業實務上最大之努力。第二，須由獨立於交易雙方以外之第三人資料，可證實該境外提供者之交易對象為歐盟境內之營業人²⁶⁹。

此時境外勞務提供者無進一步關於該交易的稅捐義務，該義務轉由境內之企業消費者承擔。在佔電子商務大部分的企業對企業之交易模式下，因為歐盟境外的營業人將不負擔任何的加值稅納稅義務，所以可以放心地與歐盟境內之營業人交易。歐盟執委會指出，上開規定透過查核加值稅稅籍登記號碼，即可確認歐盟境內營業人為誰，具有實效性。但應配合電子交易將相關程序加以簡化，使之得於線上即時確認之。

²⁶⁹ Article 21 (1) is amended as follows:

(a) in point (a) the following sub-paragraph is added:

"Where a supplier of services under Article 9 (2) (f) has acted with all possible diligence normally used in commercial practice of a given sector and has verified by a consistent set of data from an independent source that his customer is a taxable person established in the Community, Member States shall provide that the supplier be discharged from being liable for tax and that the tax is payable by the person to whom the service is supplied."

第三節 經濟合作暨開發組織（OECD）

第一項 概說

爲了因應電子商務所衍生的各種問題，OECD 很早就開始對之進行研究，並選擇以確保資訊基礎建設、建立使用者與消費者對資訊系統與電子交易的信心、在新的電子環境中減少規範之不定性以及減輕付款與交付之運籌問題，爲著重的重心。而在建構可確定性的法律與規範環境中，OECD 特別針對租稅的問題由財政委員會（Fiscal Affairs Committee, FAC）組成四個小組，針對電子交易對直接稅與間接稅的影響、電子商務可能增加的逃漏稅與租稅規避問題及稅務行政問題等進行研究²⁷⁰。

爲促進全球電子商務發展，OECD 分別舉行三次國際性會議，針對電子商務課稅作一討論。一九九七年五月在巴黎舉行第一次部長級會議，主題爲探討「消費者之全球商業市場」（A Global Marketplace for Consumers），針對消費者保護，隱私及安全性及電子商務交易行爲稅制等議題進行討論²⁷¹。第二次部長級會議於一九九七年十一月在芬蘭 Turku 舉行，主題爲「泯除全球電子商務障礙」（Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce），探討私人與政府部門在電子商務活動下應扮演的角色²⁷²。

一九九八年十月，OECD 在加拿大渥太華（Ottawa）第三次部長級會議，並通過電子商務課稅基本原則及架構條件（Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions）報告及日後對於電子商務課稅研究的議題（The post-Ottawa agenda）。由於渥太華會議是 OECD 第一次結合產、官、學及國際組織²⁷³就電子商務課稅問題進行研究，其重要性可見一般。

²⁷⁰ 馮震宇，前揭註 9 文，頁四十七。

²⁷¹ 單珮玲，電子商務租稅政策（上），實用稅務，頁四十四，（1999,11）。

²⁷² 同前註；傅傳訓，電子商務課稅之問題，財稅研究第三十一卷第一期，頁十三，（1999,1）。

²⁷³ 參與該次會議的代表，除了 OECD 會員國外，還包括歐體（European Union）、美國租稅行政主管中心（Center for Inter-American Tax Administrators, CIAT）、大英國協租稅行政主管協會

為處理渥太華會議後所須進一步研究的電子商務課稅議題，OECD 財稅委員會於其電子商務消費稅工作第九小組中，成立幕僚小組（Working Party No.9 on Consumption Taxes Sub-Group on Electronic Commerce），針對於消費地實際適用現有租稅原則的可行性、分析不同可能的稅收稽徵機制以及就納稅義務人或消費者身分、資訊的取得及簡化稅務行政之可能性加以驗證等三大議題加以研究²⁷⁴。並同時由消費稅技術諮詢小組（The Consumption Tax Technical Advisory Group）²⁷⁵及科技技術諮詢小組（The Technology Technical Advisory Group）對於其討論之方案給予建議及輔助。

消費稅技術諮詢小組及科技技術諮詢小組，分別於二〇〇〇年十二月提出報告。第九工作小組之幕僚小組也於二〇〇一年二月向財政委員會提出「電子商務課徵消費稅意見」（Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce）報告，整合分析各種消費稅課徵方式的可行性²⁷⁶。

第二項 OECD 渥太華會議揭櫫之電子商務課徵稅捐所應遵守的基本原則

（1）中立原則（Neutrality）

各國對於電子商務與傳統商務或不同種類的電子商務間，應儘可能尋求中

（Commonwealth Association of Tax Administrators ,CATA）及四十餘位各國企業代表。馮震宇，前揭註 9 文，頁四十七註六十四。

²⁷⁴ <http://www.oecd/oecd.pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-4-2584-4-29,FF.htm>，搜尋日期 2002/2/16。

²⁷⁵ 成立於一九九九年一月，Mandate of The consumption Tax TAG, available on <http://www.oecd/oecd.pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-2-3861-29,FF.htm>，搜尋日期 2002/2/17。

²⁷⁶ 此外，並於二〇〇一年六月四日至六日在加拿大蒙特婁舉行電子世界稅務行政會議（Conference on Tax Administrations in an Electronic World），與會者有一百多個國家及歐體（European Union）、美國租稅行政主管中心（Center for Inter-American Tax Administrators, CIAT）、大英國協租稅行政主管協會（Commonwealth Association of Tax Administrators ,CATA）等之代表，對於前開報告之內容予以肯定。

<http://www.oecd/oecd.pages/home/displaygeneral/0,3380,EN-document-101-nodirectorate-no-20-282-9-29,FF.htm>，搜尋日期 2002/2/17。

立及平等（neutral and equitable）之課稅方式，使企業的決定均出於經濟的考量，而非租稅的考量。在相似情形下，進行相似交易之納稅義務人，應課徵相似標準之稅捐。

（2）效率原則（Efficiency）

納稅義務人之依從成本與稅捐機關之行政成本，應儘可能減少。

（3）確定性及簡單性原則（Certainty and Simplicity）

對於電子商務課徵稅捐之法規應力求清楚及簡明易懂，使納稅義務人在交易前能預期租稅之結果，包括能瞭解稅捐何時發生，於何地發生及如何計算其稅捐。

（4）有效性及公平性原則（Effectiveness and Fairness）

各國應於正確之時點課徵正確數額的稅捐。在降低可能的逃稅和避稅之時，亦應維持電子商務的風險與反制措施的平衡。

（5）彈性原則（Flexibility）

電子商務的課稅制度，應力求彈性與動態，以確保該制度能配合科技及商業發展，與時俱進²⁷⁷。

第三項 OECD 對於電子商務課徵消費稅之態度

第一款 是否開徵新稅？

OECD 財政委員會曾明確表示：「在現實世界，稅捐徵收對於政府而言是最須要面臨的挑戰之一。在國際一致性下，實施之各國在解釋及適用現行原則，

²⁷⁷ OECD, Taxation and Electronic Commerce- Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, at 17-18, (2001)。

將可能在虛擬世界中一樣成功地完成徵稅的任務。如果各國能成功地對於電子商務徵稅，則二人亦不須要特別為電子商務創建一套新的稅制。」²⁷⁸

OECD 在渥太華會議中，達成兩項重要的電子商務課稅的基本原則，即：(1) 現行之課稅原則可適用於電子商務；(2) 任何意圖歧視電子商務的新稅目，例如位元稅不應被採納²⁷⁹。因此，不對電子商務課徵新稅為當前 OECD 的基本態度，OECD 其後之討論與研究均以傳統（現行）的租稅制度及原則為主軸。

第二款 數位化商品提供之定性

OECD 渥太華會議對於數位化商品的性質，所達成之共識為：「基於消費稅之目的，不得將數位化商品的提供（supply of digitalized products）視為貨物之提供（supply of goods）²⁸⁰。」

國內學者對於此段結論的理解有所不同，有認為：「既然不會被視為貨物，因此數位化商品只可能被視為勞務或是無形財產的權利金。」²⁸¹亦有認為：「不得將數位化產品視為貨物，而應將之視為勞務銷售。」²⁸²余意以為 OECD 有意以排他法來陳述此一結論，故所能確定者僅為「銷售數位化商品非為貨物之提供」，至於是否僅為勞務提供或另可能屬於無體財產之權利金，尚須依各國之消費稅法加以認定。本文將於下一章依我國營業稅法之規定，進一步探究應如何定性。

第三款 消費地（place of consumption）之認定

跨國交易之消費地的認定，有助於稅捐明確性原則的達成以及避免在兩國採用不同的課稅地原則時發生雙重課稅（或雙重不課稅）的情形。因此，渥太

²⁷⁸ Richard Doernberg and Luc Hinnekens, *supra* note 74, at 359

²⁷⁹ OECD, *supra* note 277, at 11.

²⁸⁰ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, at 5, October 8, 1998, available at www.oecd.org/daf/fa/E-com/framework.pdf，搜尋日期，2002/4/3。

²⁸¹ 馮震宇，前揭註 9 文，頁四十九註七十。

²⁸² 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁十。

華會議的另一項重要結論即為：「跨國之電子商務交易之課稅權，為消費發生地（where consumptions take place）之國家。而對於何種提供（supply）應視為在該國課稅權範圍內消費應尋求國際共識²⁸³。」

在傳統貨物的提供上，跨國交易的消費地相當容易認定，只要以貨物收受人的地址即可。並可利用適當的關稅制度對於進口的實體貨物徵收消費稅，不但不會有過度的稅捐徵收情形，也不會影響遞送貨物給消費者之效率。但是相反的，在商品是以數位化形式下載或是透過網路以電子傳輸方式遞送時，沒有實體的運送地址可供依憑，造成稅務行政機關課稅上的困難。

OECD 第九工作小組認為勞務有有形勞務與無形勞務之分。前者係指在該勞務之銷售須於一定地域內始能完成者，其消費地即可定義為該勞務實際履行地。然而，無形勞務，如諮商服務、金融交易等，該勞務之履行不須於一定特定地域內即可為之時，實無法針「消費地」為一統一的定義。例如一個英國的企業消費者與一美商公司簽約，約定由該公司在日本的分公司提供諮商服務。此時，消費地究應為日本或英國即生疑義²⁸⁴。又如一法國公司與一加拿大公司簽定一電子化傳送勞務之契約，該加拿大公司可以筆記型電腦在全世界接收該項勞務，則消費地可能在任何實際實用該勞務的國家。因此，對於無形勞務，該小組提出的建議是：

（1）在企業對企業交易下，原則上應以勞務收受人之營業場所（business presence）為消費地，如公司總部、或分公司等。

（2）在企業對消費者交易時，原則上應以消費者通常的居住地為消費地。當其在數國均有居住地時，則以其居住時間較長的國家為消費地²⁸⁵。

²⁸³ OECD Committee on Fiscal Affairs, *supra* note 280, at 5

²⁸⁴ 因為諮商服務的消費者的總部在英國，而實際上勞務的履行卻發生在該美商在日本的分公司。

²⁸⁵ A Report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs, Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce, at 10-13, (2001,2)。

第四款 固定營業場所 (permanent establishment)

在國際租稅條約中，通常以固定營業場所的概念，作為國際條約簽約當事國間劃分課稅權的依據。即一方簽約當事國，只能對於在其國內設有固定營業場所的他方簽約當事國企業加以課稅。依 OECD 稅約範本第五條規定，所謂固定營業場所，乃指「企業進行全部或部分營業活動之固定之營業場所 (fixed place of business)」²⁸⁶但是，在電子商務環境下，上開固定營業場所的概念在運用上遭到嚴重挑戰。這是由於在傳統的商業形式下，外國企業欲在他國進行營業，必須在該國設有許多實體存在的設施，如辦公室、人員、設備等，以作為該公司進行營運的場所。因此，固定營業場所的認定較為簡易而不會有爭議。但是由於新興科技的發展，外國企業不須在買方所在的課稅轄區內有任何實體存在的設施，只要透過網際網路即可輕易完成跨國交易。因此現有的固定營業場所是否能夠因應電子商務所造成的變革，即茲生疑義。

針對此一議題，OECD 財政委員會於二〇〇〇年提出第五條固定營業場所註釋修正草案，其主要內容如下²⁸⁷：

第一目 「網站」(web site) 與「網頁」(web page) 非固定營業場所

依據該條補充註釋第十項規定，若企業透過位於某一國家的固定自動設備 (fixed automated equipment) 來進行營運時，可能構成固定營業場所，所以在現行規範下，相關的電腦設備可能符合固定營業場所的概念。但是，因為網站或網頁本身只是軟體與電子資料的結合²⁸⁸，所以當企業單純藉由網站或網頁作為交易的媒介，以吸引顧客締結契約時，因為不涉及任何實體設備的設置，網站或網頁也就不會被認為是企業的營業場所 (place of business)，而只具有單純

²⁸⁶ The term of “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

²⁸⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs, “Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce,” (2000), available at http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art5rev_3March.pdf。

²⁸⁸ 賈志豪，前揭註 116 文，頁五十一及五十二。

的廣告性質而已。總之，不得因為企業在某一國家內的伺服器設置網頁或網站，即認為該企業在該國設有固定營業場所，而應負有在該國申報、繳納消費稅的義務²⁸⁹。

第二目 「伺服器」非固定營業場所

企業直接透過伺服器業者，於其上架設網站進行營業活動，最普遍的例子就是，企業於網際網路服務提供者業者所提供的伺服器上成立網站，以從事營業活動，儘管此時企業支付予網際網路服務提供者業者的費用高低，可能決定於儲存架設網站之相關軟體以及資料所需的硬碟空間，但是該契約的本身並未使得企業有權決定該網站是屬於硬碟中的那個位置，同時並未能控制該伺服器的運作，即使企業有權決定該網站設立在位於特定定點之特定伺服器上，對於該伺服器與其所在的位置仍無法由企業自由處理，因此根據該條補充註釋第四項，僅將網站成立於網際網路服務提供者之伺服器上，不能構成該企業的固定營業場所²⁹⁰。

第三目 網際網路服務提供者及網站不視為非獨立地位之代理人²⁹¹

由於許多企業是透過網際網路服務提供者所提供之伺服器所架設的網站，來進行電子商務交易，此時網際網路服務提供者業者是否適用 OECD 稅約範本第五條第五項規定，而構成該企業之固定營業場所？修正草案中持否定的見解。這是因為網際網路服務提供者業者並無權以網站業者的名義簽署契約，並且由於許多不同企業架設網站於網際網路服務提供者業者的伺服器上，該業者僅以獨立代理人的身分履行其日常業務，故不應視為網站業者之非獨立代理人

²⁸⁹ 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁十。

²⁹⁰ 賈志豪，前揭註 116 文，頁五十二及五十三。

²⁹¹ 通常獨立代理人，有二項特徵：1.此代理人非為公司之獨家代理人，尚可接受其他公司之代理委託。2.此代理人不得代表公司進行任何決議。凡不屬獨立地位代理人者，均為非獨立地位代理人。請參閱，王正文，前揭註 105 文，頁六八。

292。

由於 OECD 稅約範本第三條第一項定義，所謂「人」(person) 包含有個人、法人及法人以外之團體。因此，企業賴以維生的「網站」，不符合「人」的定義，自不可能為「代理人」而構成固定營業場所²⁹³。

第四目 設置伺服器的地點為網際網路服務提供者之固定營業場所

提供伺服器服務的企業，由於其業務性質與前者不同，所以設置伺服器的地點，可視為是提供伺服器服務者的固定營業場所 (fixed place of establishment)²⁹⁴。

第五款 對電子商務課徵消費稅方式之建議

鑑於電子商務特性，使得跨國交易時，各國特別難達成稅捐徵收目的。OECD 電子商務工作小組於一九九九年七月提出四種可行的機制，即「自行報繳制度」、「非居住者註冊登記制度」、「於來源地課徵再移轉稅款」及「由金融機構扣繳制度」等。由消費稅第九工作小組之幕僚小組、消費及科技技術諮詢小組（以下簡稱 TAG）分別加以評估。茲分析說明如下：

第一目 自行報繳制度 (Self-Assessment System)

在自行報繳制度下，買受人就進口的勞務或無形貨物，於給付報酬後，自行依法定稅率計算稅額，再向所在地稅務機關報繳消費稅²⁹⁵。可圖示如下：

²⁹² 依據 OECD 稅約範本第五條第六項規定，各國不得僅因企業在該國透過仲介業者 (broker)、一般收取佣金的代理人或其他類似地位之獨立代理人，於該國經營業務，即認為企業於該國已有固定營業場所。因上開之獨立代理人所從事者為其自身日常業務活動（而非為企業之活動）。依此規定，因為獨立代理人所為之商業活動是他們本身日常的商業活動，非專為企業而為之，是以不應將其視為固定營業場所。

²⁹³ 賈志豪，前揭註 116 文，頁五十五。

²⁹⁴ 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁十一。

²⁹⁵ 單珮玲，電子商務加值稅課稅機制（上），實用稅務，頁五十七，(2000,7)。

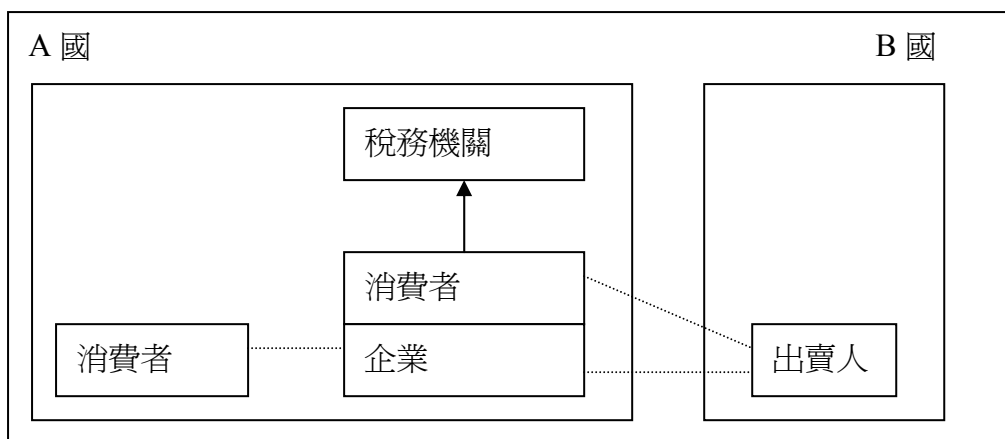


圖 3-1

資料來源：Report by the Technology TAG, pp.16.

一 企業對企業

對於企業對企業的跨國交易而言，目前許多 OECD 會員國均已採行此一制度，且已證實此一制度的可行性、有效性以及只有非常少的依從成本各行政負擔²⁹⁶。消費 TAG 對於此一制度的採行也高度肯定²⁹⁷；技術 TAG 認為並無任何因科技造成的徵收難題²⁹⁸。這是因為以企業對企業的交易而言，絕大部分的企業極易成為稅務機關列選查核的對象，而在加值稅體系下，各國政府在稅法上訂有稅基相減法或稅額相減抵法，因此大部分企業就其銷項稅額有資格適用上述方式予以扣除或扣抵。因此，採行自行報繳制度的國家，均有相當良好的成效²⁹⁹。

²⁹⁶ OECD, *supra* note 285, at 15

²⁹⁷ OECD, Report by the Consumption Tax TAG, at 5, (2000,12)

²⁹⁸ OECD, Report by the Technology TAG, at 7, 2000,12)。

²⁹⁹ 單珮玲，電子商務跨國交易—加值稅課稅機制之探討，財稅研究第三十二卷第三期，頁一一四，(2000,5)。

二 企業對消費者

各小組對於此一制度適用於企業對消費者的可行性，均表示高度懷疑³⁰⁰。這是因為消費者是加值稅的最後負擔者，因此銷售勞務及無形資產予消費者，並規定消費者須履行自行報繳的義務，在稽徵實務上可能是最不具成效的³⁰¹。

第二目 非居住者註冊登記（Registration of Non-Residents）

所謂「非居住者註冊登記」指在一課稅轄區內的非居住者企業，對該轄區內的買受人，從事勞務及無形資產的遠距銷售。例如郵購事業或電子商務的跨國交易，其交易額若超過最低限額時，須在該國境內辦理註冊登記。同時，須依買受人國家的消費稅率計算，並對當地稅務機關繳納消費稅。換言之，基於消費稅課徵目的，現行設立營業場所所在地或經營所在地的標準，應可適擴大適用於外國營業，俾使外國營業人與本國營業人適用相同的課稅規定。目前已有少數國家就特定交易，採行此一課稅機制。例如：非歐盟境內之電信業者提供電訊勞務予歐盟境內消費者，該電信業者必須在個別消費者所屬課稅轄區內，辦理加值稅註冊登記，並申報加值稅。再者如外國營業人在加拿大境內銷售出版物予該國消費者，亦需向當地政府辦理設立註冊登記³⁰²。如下圖所示：

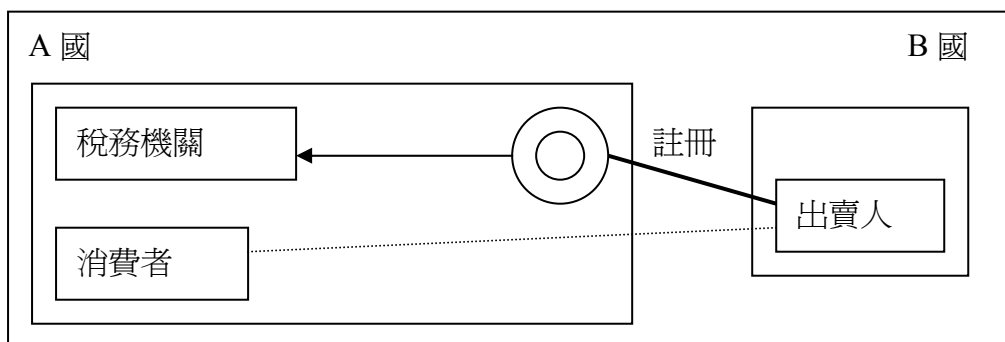


圖 3-2

³⁰⁰ OECD, *supra* note 285, at 15 ; *supra* note 297, at 16 ; *supra* note 298, at 7,8

³⁰¹ 單珮玲，前揭註 299 文，頁一一五。

³⁰² 單珮玲，前揭註 295 文，頁五十八至五十九。

資料來源：Report by the Technology TAG, pp.16

一 企業對企業

此一制度雖然具有可行性、有效性以及具有促進消費稅中立性目的之達成。然而此一制度不但會增加稅務機關在確認非居住之營業人的身分以及在執行註冊登記的成本外，也會加重非居住之營業人的依從成本。這是因為，營業人必須在各國境內都辦理註冊，並負責將課徵的稅款分別匯寄給各國。因此，在企業對企業上遠不如自行報繳制度佳³⁰³。

二 企業對消費者

如前所述，企業對企業交易可以用自行報繳制度。因此註冊登記課稅的機制，最主要是有利於對企業對消費者的交易課稅。由於採行此一制度的同時，境外營業人的依從成本會增加，因此 OECD 提出門檻（threshold）的限額規定³⁰⁴。若營業人銷售他國境內之營業額未及門檻規定時，則無須對該銷售國履行課徵消費稅及匯寄稅款的義務，以減輕中、小規模營業人的依從成本負擔。惟可能會對於境內營業人有所不公平。因為境外營業人營業額未達一定數額前不須課稅，而境內營業人則無此優惠³⁰⁵。

第三目 於來源地課徵再移轉稅款（Tax at Source and Transfer）

所謂「就來源地課徵再移轉稅款」，係指營業人於財貨出口時，須直接就該出口予非居住者的財貨課徵消費稅，並由營業人將此稅額匯寄給本國稅務機關，再由本國稅務機關將此稅款匯轉給消費國³⁰⁶。

³⁰³ OECD, *supra* note 285, at 15

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ 單珮玲，前揭註 299 文，頁一一八。

³⁰⁶ 單珮玲，電子商務加值稅課稅機制（下），實用稅務，頁六十七，（2000,8）。

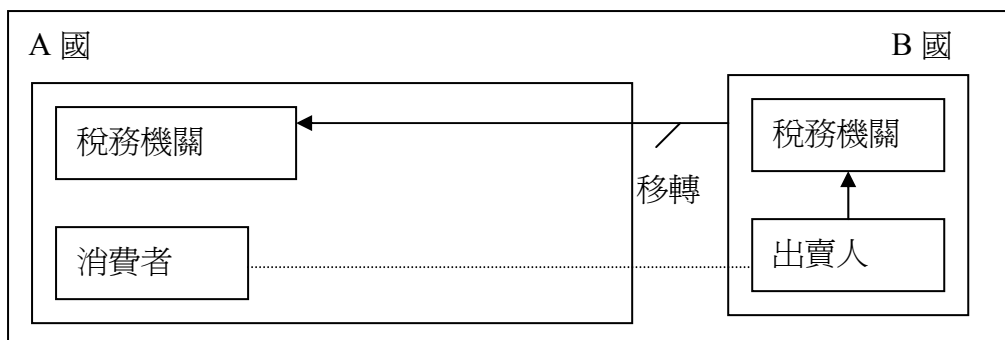


圖 3-3

資料來源：Report by the Technology TAG, pp.17.

為確保此一機制的可行性，各國須要共同簽署一份正式的國際協定，以規範營業人所屬國家（即銷售國），須為其他國家（消費國）履行課徵消費稅的義務³⁰⁷。縱使簽定國際協定，也無法確保能銷售國的稽徵成本能適當地分配給消費國，而消費國也須承擔銷售國不將收到的稅款分配的風險。因此，此一制度短期內其可行性微乎其微。

第四目 金融機構代為扣繳（Withholding by Financial Institutions）

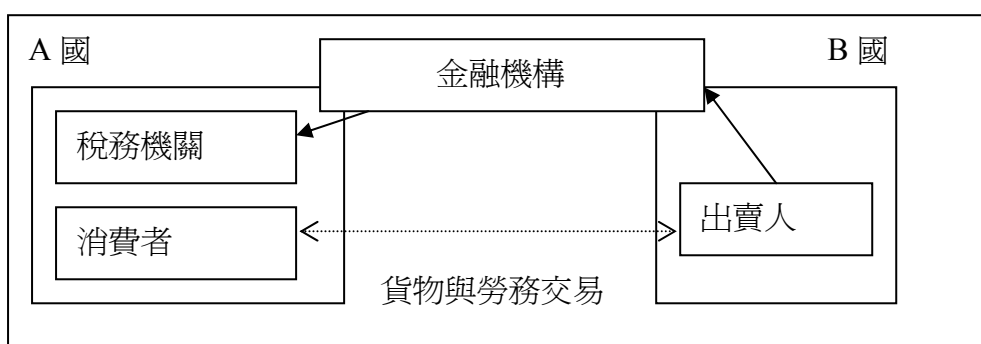
所謂「金融機構扣繳」之課稅機制，係買受人與營業人間，如藉由電子化交易之商品，其所支付之價款是透過銀行與信用卡公司等金融中介者，則委由該金融中介者代為扣繳加值稅；爾後，再由金融中介者，將消費稅款匯轉給各消費國家，由此可見，此一課稅機制最主要的特性，乃係將原由營業人負責扣繳稅款的義務轉移予金融機構³⁰⁸。

此一機制可謂是全新的一套稅收制度。雖然工作小組認為此方法應可有效收得稅款，但最大的困難之處就是將稅捐收繳的義務轉給第三人（金融機構）的問題。但是所有的金融機構都已宣稱，因為他們並非從事應稅之貨物銷售或

³⁰⁷ OECD, *supra* note 285, at 16

³⁰⁸ 單珮玲，前揭註 306 文，頁六十九。

勞務銷售之營業人，所以也毋須負擔該等營業人收繳消費稅的義務³⁰⁹。科技 TAG 也認為收繳稅捐的責任不應強制負加予任何第三人性質的中介團體，任何第三人參與稅捐收繳機制均應出於自願以及市場趨向的商業動機³¹⁰。而且一般的信用卡付款認證的過程並不包含取得消費者的住址、電話、電子郵件以及產品的描述和型號，採行此一制度意味著須對當前所有的金融機構所有基本的系統做一大規模的變動。最後，任何與尚營業人分享消費者資訊的行為，都可能引起個人安全、隱私以及詐欺的問題。職是之故，此一機制似不穩當³¹¹。



資料來源：Report by the Technology TAG, pp.18,19.

第五目 小結

綜合分析上面的四種方案後，OECD 財稅委員會第九工作小組的建議為，電子商務之交易型態若為企業對企業時，應採用自行報繳制度；考量當前的技術能力，企業對消費者之交易目前則以非居住者註冊登記制度為較好的選擇，但各國應致力將其企業的依從成本降至最低³¹²。

³⁰⁹ OECD, *supra* note 298, at 18

³¹⁰ OECD, *supra* note 285, at 16

³¹¹ OECD, *supra* note 298, at 18

³¹² OECD, *supra* note 285, at 18

第四節 小結

一 美國、歐盟及我國營業稅制之比較

美國的零售稅制度、歐盟之加值稅制度與我國之營業稅法，各有其獨特之處。吾人將之分析如下表：

	美國	歐盟	我國
名稱	零售稅及使用稅	加值稅	加值型及非加值型營業稅
地方稅或國稅？	地方稅	國稅	國稅
性質	單一階段零售稅	多階段零售稅	多階段零售稅
稅基	銷售額（總額）	加值額	加值型：加值額 非加值型：總額
課稅客體	以有形個人財產之課稅為主	貨物及勞務之提供及進口貨物	銷售貨物與勞務及進口貨物
稅率	各州稅率不同	歐盟各國稅率不同。同一國內可能採行複式稅率	單一稅率

表 3-2 美國、歐盟及我國營業稅制之比較表

二 對於電子商務課徵營業稅之比較

由於美國、歐盟及 OECD 對於電子商務課稅議題上，因為稅制的不同，有其各自遇到的難題，而解決方法與態度也不盡相同，吾人將有關議題分類並將其處理方法表列總結如下：

議題	美國	歐盟	OECD
課徵新稅（如位元稅）？	反對	反對	反對
電子商務應否課稅？	致力推動電子商務 全面不課稅 。國內情形係依網路免稅法（ITFA）及網路平等課稅法（ITNDA），自一九九八年十月二十一日起自二〇〇三年十一月一日止暫不課稅。	應予課稅	應予課稅
傳統租稅原則可否適用於電子商務？	可以	可以	可以
線上傳輸數位商品之法律性質	依一九九四年最新之州地方法院判決，認為屬於 有形個人財產的銷售	依歐盟執委會一九九八年電子商務與間接稅報告及二〇〇一年之第六號加值稅指令修正草案，數位商品之提供，不視為貨物之提供。故在歐盟加值稅制度下，屬 勞務之提供 。	一九九八年渥太華會議共識，數位商品之提供， 不視為貨物之提供
課稅權之歸屬之原則	若 Quill 案之「物理上出現」之標準適	以電子方式提供勞務時，應以買受人	1.在企業對企業交易，原則上應以勞

	<p>用於電子商務時，只有當電子商務公司於該州有物理上出現時，該州始得對之主張代為收繳零售稅或使用稅之義務。</p>	<p>之營業地或固定營業場所，為勞務提供地。若買受人無營業地或固定營業場所，則勞務提供地為該買受人永久住所地或經常住居地。 勞務提供地所在國為具有課稅權之國</p>	<p>務收受人之營業場所為消費地，如公司總部、或分公司等 2.在企業對消費者交易，原則上應以消費者通常的居住地為消費地。當其在數國均有居住地時，則以其居住時間較長的國家為消費地</p>
<p>固定營業場所</p>	<p>企業使用 ISP、IAP 業者所提供之服務從事電子商務，或將資訊放置於 ISP 業者伺服器上時，該 ISP、IAP 業者之固定營業場所及 ISP 業者之伺服器所在地，非為固定營業場所</p>	<p>歐盟境外之營業人，提供第九條第二項 f 款規定之勞務時，於銷售總額超過門檻規定（十萬歐元）時，視為在稅籍登記之會員國內，設有固定營業場所。</p>	<p>1.網站及網頁非為固定營業場所。 2.ISP 之伺服器及固定營業場所非為電子商務營業人之固定營業場所</p>

表 3-3

第肆章 我國對電子商務課徵加值型及非加值型營業稅難題之分析

第一節、 我國當前對電子商務之課稅政策

第一項、 我國電子商務政策綱領

第二項、 財政部之電子商務租稅政策

第二節、 適用營業稅法對電子商務課稅問題之探析

第一項、 得否以我國營業稅法加以課稅？

第二項、 電子商務銷售類型在我國營業稅法上之法律性質

第三項、 電子商務銷售之課稅權歸屬分析

第四項、 納稅義務人之確定

第五項、 可能稽徵方式之檢討

第三節、 小結

第一節 我國當前對電子商務之課稅政策

第一項 我國電子商務政策綱領

一九九九年三月三十一日經濟部商業司於主辦的二十一世紀企業電子商務新契機－SCM（供應鏈管理）專業研討會」中首次向國人揭櫫「中華民國電子商務政策綱領」。本綱領亦曾於一九九八年十一月在亞太經濟合作會議（APEC）中向 APEC 各會員國宣示。此一綱領在稅務方面作了一些重要的原則指導，宣示在我國未來數年的電子商務稅務演進中扮演重要的角色³¹³。其重點如下³¹⁴：

(1) 維持電子商務明確的、一致的、中立的、無歧視的租稅制度。

網際網路是具體的全球化貿易制度，在網路上進行貨物或服務之交易，必定面臨關稅與稅捐課題。由於網際網路缺乏清楚的國界與邊境，交易程序快速與交易匿名性等現象，使依據實體商品與地理區隔為設計基礎的現行課稅法律架構在適用上更顯扞格不入。電子商務應維持明確的、一致的、中立的、無歧視的租稅制度（non-discriminatory tax）。

(2) 不對電子商務徵收額外的進口稅捐

當貨物利用電子方式訂購而以實體貨物運送時，不應因其利用電子商務形式而徵收額外的進口稅捐（import duties）；在執行電子商務的其他狀況時，原有進口稅捐的免稅措施應繼續予以維持。

(3) 避免電子商務的租稅與國內租稅的管轄權產生衝突或雙重課稅的現象

電子商務的租稅問題正如同其他的國際貿易行為一般，必須注意避免各經濟體內國稅管轄權的衝突以及雙重課稅的問題。將參考世界貿易組織（WTO）、

³¹³ 林其青，前揭註 15 書，頁一三二。

³¹⁴ http://www.moeaboft.gov.tw/impt_issue/impt_6/ec-rept-1.htm，搜尋日期，2002/4/13。

經濟合作發展組織（OECD）、亞太經濟合作（APEC）之政策與規範，對電子商務租稅問題採取適當的調和措施。

(4) 簡化及明確化電子商務租稅制度的稽徵方式

因應網路交易的特質，諸如當事人以匿名方式進行交易、每筆交易金額數目不大，但交易筆數很多、契約作成地的認定相當困難等特性，在制訂電子商務租稅制度時，我們將避免採用會扭曲或阻礙電子商務之發展的租稅制度，或產生歧視特定型態的交易之效果。在執行層面，應考量稽徵方式簡單明瞭且能有效收取稅收，並以技術上易於執行、低稽徵成本為原則。

第二項 財政部之電子商務租稅政策³¹⁵

在上開電子商務政策綱領下，財政部賦稅署旋於一九九九年提出電子商務之課稅政策。其中在營業稅的徵收上，建議我國應採取下述之課稅原則：

第一款 整體租稅方面

- (1) 應建立明確之稅賦架構，以利納稅人遵循。
- (2) 積極與各國發表聯合聲明與進行相關合作計畫，以有效解決國際租稅問題。
- (3) 不應以消費稅或關稅形式，對於電子商務交易另行課徵新稅。
- (4) 電子商務之租稅政策，應符合租稅中性及公平原則、稅務行政簡化、防杜多重課稅與未課稅，以及國際間稅基及稅收公平分配原則。

第二款 我國的所應採取的營業稅課稅原則

- (1) 中性原則。即不論買賣雙方採用何種交易媒介或傳輸方式，均應適用相同之課稅方式。
- (2) 防杜國際間重複課稅原則。

³¹⁵http://www.moeaboft.gov.tw/impt_issue/impt_6/ec-rept13.htm，搜尋日期，2002/4/13。

- (3) 簡化稅務行政與降低依從成本原則。
- (4) 消費地課稅原則。仍以買受人使用勞務及無形資產之所在地，作為優先決定消費地之準則。

第二節 適用營業稅法對電子商務課稅問題

第一項 得否以我國營業稅法加以課稅？

電子商務對於我國營業稅法的首要衝擊就是：可否依我國現行之營業稅法對此種商業行為加以課稅。有主張美國目前採取暫不課稅之態度，我國似可效法，以促進國內電子商務之發展者。亦有認為我國之營業稅法，其制度設計係針對有體物為之，因此，對於透過網際網路傳輸之數位商品，因其為無體物，故已逸離了我國營業稅法所欲規範之範疇，故不得適用現行稅法加以課稅。更有主張，透過網際網路下載數位商品時，為授權行為，非屬加值型及非加值之課稅對象（銷售貨物、銷售勞務、進口貨物），應不得課徵營業稅³¹⁶。

惟本文以為，上開見解均無所據。首先，美國之所以採取暫不課稅的態度，原因在於其零售稅為地方稅，而各地為爭取財源，莫不對電子商務及相關產業積極課稅。但是各州對於電子商務採取的稅目、課稅要件及稅率等，又不盡相同。在電子商務極易跨州交易的情形下，如此繁雜、不同的稅賦，不符合稅法之簡潔原則，亦造成電子商務發展之阻礙，故國會乃通過網路免稅法及網路平等課稅法等暫時凍結各州的課稅權利。然我國之加值型及非加值型營業稅，已於一九九九年改為國稅，不會發生類同於美國的問題，不須效仿美國模式

其次，一九八五年營業稅法改制時，雖主要是針對當時貨物銷售之課稅弊端而做的修正，但是營業稅法的規範對象上，並未只以實體貨物之銷售為課稅客體。勞務之銷售的規範目的，正係為補充規定，將貨物銷售以外之銷售行為均列入營業稅法所規範的課稅客體。所以無體物或勞務之銷售或智慧財產權之

³¹⁶ 陳文銳，前揭註 5 文，頁七十。

授權行為，均可列入「勞務之銷售」此一概念下，加以課徵營業稅。

再者，就憲法第十五條、第二十三條及第七條為依據之量能原則觀之，對於電子商務依營業稅法課徵營業稅，方才符合租稅負擔公平之要求。如某甲至書店購買一本紙本書，須依規定繳納營業稅；而某乙在電子書店購買一本與紙本書內容完全相同的電子書，透過網際網路下載時，卻不須要繳納營業稅，此時，甲乙均就其財產加以消費，所彰顯之負擔能力均相同，惟甲要繳納營業稅款，乙則不須繳納，即違反量能原則之公平負擔的要求。

最後，就中立性原則觀察，如果傳統零售書店 A 銷售紙本書，依營業稅法，於進貨時須繳交營業稅之進項稅額，並於銷售時，將該進項稅額併入售價，轉嫁予消費者。若對於電子商務不課徵營業稅，則電子書店 B 銷售電子書予消費者時，因不須轉嫁營業稅，售價將會低於傳統零售書店許多，造成電子書店 B 在市場上將具有較強的競爭優勢。換言之，市場的經濟活動，即因為營業稅法不適用電子商務而僅適用於傳統商務的結果，強化了電子商務的競爭力，大大干預了市場，違反營業稅中立性原則的要求。

本文基於上述觀點，認為我國營業稅法不但可適用於電子商務，且為貫徹憲法上量能原則及中立性原則，應適用於電子商務，對之課徵營業稅。

第二項 電子商務銷售類型在我國營業稅法上之法律性質

第一款 實體商品或承載於有體物之數位商品

電子商務依其所銷售之商品，可能為實體商品、承載於有體物之數位商品或透過網際網路傳輸之數位商品。例如紙本書、儲存於光碟之電子書（該電子書為數位化商品，而該光碟為承載之有體物）或直接由網路書店下載之電子書。如果透過網際網路在網路書店上購買一本紙本書或儲存於光碟之電子書時，由於營業人若欲完成其給付義務，須要該有體之紙本書或光碟利用郵寄或快遞等

方式，交付予消費者。其情形與傳統之貨物交易無異。換言之，該種電子商務交易僅是利用網際網路做為通信媒介，至於履行義務之方式與傳統之交易相同，並非透過網際網路完成交付義務。歐盟稱之為「間接之電子商務」，也有用「離線（offline）交易」。依現行營業稅法之規定，應以第三條之銷售貨物課徵營業稅。美國、歐盟及 OECD 對此均採同一見解。

第二款 透過網際網路傳輸數位商品

透過網際網路傳輸數位商品時，此等交易歐盟稱之為「直接之電子商務」，也稱為「線上（online）交易」由於交易客體並無形體，該銷售之法律性質上究屬貨物、勞務還是權利金之銷售，學說爭議。由於其法律性質之確定，甚為重要，將影響是否得依我國營業稅法課徵營業稅、判斷課稅權歸屬、納稅義務人以及稽徵方式的選擇等問題。

第一目 學者間之不同見解

一 貨物說

傅傳訓氏認為，若自網站透過網際網路以電子傳送數位化產品，如 CD 音樂或影像時，因為這些數位物品與其有形之形式，在功能上幾乎相等，因此，可認定其為貨物，應無疑義³¹⁷。

二 勞務說

黃茂榮氏認為，在著作物之銷售，於紙本著作物的時代，並不申論其銷售究竟是單純之物的銷售，或含有著作權之使用授權，而傾向於將之論為銷售貨物。惟在以磁碟、光碟等電子媒體銷售書籍或影音著作物後，由於其重製、公開播送、公開上映的簡易性，使著作物之銷售所含著作權之授權問題漸漸獲得重視，大有凌駕物之銷售的趨勢。在網路交易，由於著作權人並不提供該著作

³¹⁷ 傅傳訓，前揭註 272 文，頁九。

之儲存媒體，而使其授權的性格更為突出³¹⁸。由於在以通信網路下載數位貨物時，並無有體物的授受，而只是將一定之數位信息載入購買者之儲存媒體中，以供後來之利用，所以應將之定性為銷售勞務³¹⁹。

王金和氏也認為是勞務。氏認為營業稅係對於營業人銷售貨物（有形商品）或勞務（無形產品）行為所課徵之一種零售稅。而因為數位產品係屬無形產品，因此網路交易是提供勞務的行為³²⁰。

經濟部商業司的法規障礙報告中亦同此說，數位產品傳輸中的交易內容，大多是擁有數位資料智慧財產權的一方，將數位資料傳輸給他方，並許可他方在一定的範圍內使用該數位資料，並支付一定的對價。因此雙方當事人在數位產品傳輸中的交易重點，應是在於該數位資料的「使用權」上，並非在於數位資料的「傳輸」。基於勞務與貨物的銷售，其基本的區別便在於貨物具有「實際的形體」（physical substance），勞務具有「無形」（intangible）的特質。故既然數位產品的銷售，本質上為數位資料使用權的授與，因此適當歸入勞務的銷售，較符合營業稅法上關於「貨物」與「勞務」概念上的區別³²¹。

三 授權說

馮震宇氏認為貨物乃屬於法律上廣義之物的概念，因此仍需要對「物」之意義加以探討。民法所稱之「物」，係指除人之身體外，凡能為人力所支配，並能獨立滿足人類社會生活需要之有體物及自然力而言。但是，根據物權法上「一物一權主義」及「物權標的特定」的原則，法律上的物必須個別獨立存在。因此電波、音波、光線、電磁輻射或粒子輻射，如非由人力加以支配控制並且使之分離獨立者，則不可被認為係法律上的物。

³¹⁸ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁十註一。

³¹⁹ 同前註，頁十八。

³²⁰ 王金和，前揭註 71 書，頁三十七及五十五。

³²¹ 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁三十三。

由於透過網際網路所傳輸的數位化商品，乃係透過位元的型態加以傳輸，並可儲存於光碟或其他磁性媒體，而以不同型態加以呈現，在技術上亦能加以儲存、控制、運用，且為工商業及日常生活所普遍使用。因此，似可將其獨立認為係物之一種。是故數位化商品不論是透過網際網路傳輸，抑或是附著於媒介（例如光碟或磁碟）而進口，均可視為我國法上所稱的「物」³²²。

根據前述，我國民法及營業稅法第三條對於貨物一辭，似仍侷限於有形財產，因此若涉及有形商品（貨物）之交易，若符合營業稅法第一條規定，理論上當然可以課徵營業稅。但是若交易的標的係屬於無形財產的電腦資訊產品時，是否能夠適用，則有疑義。這是因為由於現行法律規定仍係以有形財產為規範對象，根據租稅法定主義，對於無形財產的數位化商品，似無法直接課徵營業稅，除非係將電腦資訊（包括電腦軟體）解釋為貨物，或解釋為營業稅法第三條所稱之銷售勞務或視為銷售勞務，方有課徵營業稅的可能。不過，電腦資訊究應被歸類為商品，還是服務或是授權，美國與 OECD 及其他國家見解均不一致，我國究竟對電腦資訊應如何定性，乃涉及我國對無形商品透過網路進行交易時，是否課徵營業稅的關鍵。因此，我國似宜待國際間對此一問題有較一致見解時，再修正相關法規³²³。

四 依銷售之商品種類分別認定說

陳佳郁氏認為交易客體為數位化商品時，其性質介於有形商品及勞務間，因此將之區分為電腦軟體、電子書及影像或動畫等三類加以分類說明。就電腦軟體而言：採取美國法院判決的見解，認為透過數位化傳輸的電腦軟體，屬於有形個人財產；就電子書而言：電子書幾乎相似於電腦軟體，因此可以認定是有形個人財產。

就影像或動畫而言：依消費者是否能藉由網際網路合法傳輸下載而可永久

³²² 馮震宇，前揭註 9 文，頁五十四。

³²³ 同前註，頁六十二。

性儲存於消費者的儲存裝置上，又可分為有形商品及勞務。若是透過線上數位化傳輸所取得的影像、動畫或其他記錄拷貝消費者可將其「永久儲存」於任何媒介，如硬碟或光碟片，則此項交易性質是購買商品，也就是出賣人應是銷售有形個人財產給消費者。然而，在影片僅是能透過數位傳輸予消費者，但下載的影像並不能被消費者「合法性的永久儲存」或消費者僅擁有線上閱讀、觀看或於一定期間使用的權利時，因消費者不外乎是支付對價取得一段使用期間或是隨使用次數、使用時間付費，使用者並未實質取得近於物之所有權，所以應屬勞務³²⁴。

第二目 本文見解

欲判斷透過網際網路傳輸之數位化商品之性質，首應探究我國營業稅法上「銷售貨物」與「銷售勞務」之定義。其次，由於我國所得稅法與營業稅法在因課稅的目的稅捐客體上的分類有所不同，應區別兩者間的同異，以免混用。最後，由於電子商務是全球性的交易行為，因此尚須參酌國際間的共識，達成一致的認定。

正如營業稅法第三條所示，銷售首先可按其客體分類之。依該條第一、二項，銷售之客體有二類：貨物與勞務。營業稅法第三條第一項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」雖立法理由明示，該項係基於民法第三百四十五條而訂定³²⁵，然民法買賣章中所規定之債之客體有二，一為物之買賣，另一為權利買賣。物之買賣與權利之買賣最大的不同，在於前者所指稱者為物之所有權之買賣，後者則為所有權以外之權利之買賣。就營業稅法第三條第一項之文義觀之，其規定與民法第三百四十八條第一項³²⁶之規定

³²⁴ 陳佳郁，前揭註 2 文，頁七十七及七十八。

³²⁵ 營業稅法修正草案第三條特種飲食業修正草案說明，前揭註 78 書，頁十七，；王建煊，前揭註 62 書，頁四八六。

³²⁶ 民法第三百四十八條第一項：「物之出賣人，負交付其物於買受人，並使其取得該物所有權之義務。」

相近，規範重心均為「物之所有權」之移轉，從而民法第三百四十八條第二項³²⁷所規定權利之移轉，則不與焉。

民法買賣中稱之物，基本上係接受民法總則第六十六條以下所稱之物之概念³²⁸。關於物之定義，雖民法學者用語不盡一致，然歸納言之，通說對於物之意義，基本上採取相同之見解，即物之特色為 1. 不包括人類之身體，2 物須為吾人所能支配，3. 物必須獨立為一體且能滿足人類社會生活之需要，以及 4. 得為有體物或自然力³²⁹。

營業稅法關於銷售貨物，既參酌民法訂定，關於貨物之定義，即應與民法之「物」為同一解釋。是以透過網際網路傳輸之數位商品本身，是否屬於貨物，即應探究其是否符合民法上物之特色。馮震宇氏認為數位商品應屬民法上之物，已如前述，惟吾人持不同之見解。蓋數位化商品，不論其為電子書、電腦軟體，其本身均係由 0 與 1 之數位碼組合而成，無法離開電腦設備而獨立存在，非獨立為一體。再者，由於該數位碼係人力所設計，不具備任何形體，亦非為自然之力或能源，故亦非為有體物或自然力。是吾人持較保守之見解，不認為數位化商品本身為民法上之物，從而當其透過網際網路傳輸銷售時，亦不認為其為銷售貨物。因此，貨物說及依銷售之商品種類分別予以認定說，應不足採。

除了貨物以外，營業稅法另一課稅客體為勞務。營業稅法第三條第二項規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」

³²⁷ 民法第三百四十八條第二項：「權利之出賣人，負使買受人取得其權利之義務。如因其權利而得占有有一定之物者，並負交付其物之義務。」

³²⁸ 黃茂榮，買賣法，頁一一二及一一三，(1992,10)。

³²⁹ 民法學者對於物之定義，列舉如下供參考之。黃右昌氏：物者，除人體外，謂有體物及物質上能受法律支配之天然力。胡長清氏：在吾人可能支配之範圍內，除去人類之身體，而能獨立為一體之有體物。王伯琦氏：人力所能支配而獨立成為一體之有體物。洪遜欣氏：除人之身體外，凡能為人類排他的支配之對象，且獨立能使人類滿足其社會生活之需要者，不論其係有體物與無體物，皆為法律上之物。史尚寬氏：物者，謂有體物及物質上法律上俱能支配之自然力。以上係參閱，王澤鑑，民法總則，頁一五八以下。

論者就本條之理解，有認為該條所稱勞務本來只包括「人的」及「物的」勞務，而實務上不但將「權利的」勞務包括在內，而且一般將權利的銷售包括權利的移轉一概皆劃入銷售勞務的範疇。換言之，由於本法對於「貨物」的銷售，不包括「權利」的概念，形成規範上的缺口，因此實務上以銷售勞務來填補銷售權利的漏洞³³⁰。並認為實務上之所以如此處理的理由可能是因為權利與勞務同樣是無體物或無體的財產利益³³¹，但對於這個漏洞在實務上並沒有經過漏洞之處理的說明，而逕自對權利移轉之交易課徵營業稅，似乎沒有注意到其與營業稅法第一條中所定之課稅範圍似不相當的問題³³²。

吾人以爲我國營業稅法並未規定「權利」爲課稅客體，並非規範上的漏洞，實務上將權利的銷售納入銷售勞務的範疇並非違反租稅法律主義。按美國的零售稅及歐盟的加值稅，均將課稅客體區分爲貨物及勞務兩種類型，並未另立一「權利」爲課稅客體，而將之規入勞務的銷售類型之中加以課徵營業稅。以歐盟加值稅爲例，自歐盟加值稅第一號指令以來，其勞務銷售之定義，即爲貨物以外之銷售。且有關特許權、商標權及其他同種類的權利轉讓及有關此等權利之轉讓、實施有關權利行使的全部或一部未履行的義務，均屬勞務的銷售概念範圍³³³。而歐盟加值稅第六號指令，在延續前面幾號指令的規定下，於第六條明白規定「勞務之提供」(supply of service)乃指第五條貨物之提供 (supply of goods) 以外之交易者。而該指令第五條對於貨物之提供的規定，係針對所有權人移轉處分其有形財產 (tangible property)，或其他視爲「有形財產」者，如電流 (electronic current)、氣體 (gas)、熱能 (heat)、冷能 (refrigeration) 及其他

³³⁰ 黃茂榮，前揭註 68 文，頁十四及十九。

³³¹ 同前註，頁十九。

³³² 同前註，頁二十一註四十七。代表函釋爲，「地下室停車場車位之轉讓，受讓者雖未取得產權，但享有永久使用權，應屬權利交易性質，如爲營業人，係屬銷售勞務，應依法開立統一發票，課徵營業稅。」(財政部 76.2.4.台財稅第七五二四七九九號函)「證券股份有限公司銷售經營權部分，係屬權利轉讓使用之交易，核屬銷售勞務，應依法課徵營業稅。」(財政部 81.7.1.台財稅第八一〇二三八一八六號函)。相關函釋係搜尋自財政部賦稅署網站 www.dot.gov.tw。

³³³ 張可皆、陳合良譯，加值稅講話，頁二十九及三十，財政部財稅人員訓練所編印，(1971,8)；陳攀雲譯，歐洲加值稅法規，頁十一，財政部財稅人員訓練所編印，(1971,9)。

相類似者加以規範，與我國營業稅法第三條第一項貨物銷售之規定相同³³⁴。

鑑於一九八五年我國所採行之加值型營業稅，係繼受自歐盟的加值稅制度，解釋我國營業稅法上銷售勞務之定義時，應採用與歐盟相同之解釋較佳。我國學者亦有採相同見解者，如顏慶章氏即認為：「所謂勞務，係指貨物以外得為交易之標的，因此非屬貨物所有權之移轉者，均屬勞務銷售的範圍³³⁵。」更何況，如此解釋始能達到我國營業稅法以銷售貨物與銷售勞務為對於其稅捐客體之基礎分類，並欲以之窮盡其稅捐客體的類型³³⁶的目的。

不同於營業稅法一般，採用貨物與勞務的二分規定，我國所得稅法針對各種不同的所得類型分別加以規定。其中，在第八條第三款規定於中華民國境內提供「勞務」之報酬，又在第六款規定專利權、商標權、著作權秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用而取得之所得為「權利金」所得。因此，論者常將所得稅法上的對於所得的分類，誤植於營業稅的探討，在混淆的結果之下，常造成對「權利」或「智慧財產權」的銷售課徵營業稅，違反租稅法律主義之誤解³³⁷，或者對於國際會議在消費稅上之共識，適用於我國營業稅法時為錯誤的解讀³³⁸。

綜上所述，吾人以爲國內學者認為透過網際網路傳輸之數位商品，為物之

³³⁴ 因爲「物」包含有體物及自然力，而自然力通常指能源，如熱、光、電、核能等。請參閱，施啓揚，民法總則，頁一七六，(1993,12)。是貨物之銷售自亦應包含自然力。因此，歐盟加值稅第六號指令第五條關於貨物的定義，可謂與我國相同。

³³⁵ 顏慶章，租稅法，頁三六三，(1995)。

³³⁶ 雖然加值型及非加值型營業稅法第一條還規定進口貨物，但這只是貨物來源有所不同而已，自該貨物最後在境內銷售或供消費論，其與自始來自境內之貨物的銷售或消費並無差異。黃茂榮，前揭註 68 文，頁十三註三十。

³³⁷ 如前述馮震宇及陳文銳氏之見解。

³³⁸ 如 OECD 渥太華會議在消費稅上所達成的共識爲：「基於消費稅之目的，不得將數位化商品的提供 (supply of digitalized products) 視爲貨物之提供 (supply of goods)」。馮震宇氏認爲既然不爲貨物之提供，則可能在我國營業稅上被認爲是勞務或無體財產的權利金。馮震宇，前揭註 9 文，頁四十九註七十。

這在所得稅法上應爲正確的理解，因所得稅有勞務報酬及權利金所得之故。但在營業稅法上則爲錯誤的解讀。蓋因我國營業稅法上並無「權利金」之分類，所有有關權利之銷售一律歸類到勞務的銷售概念，故在營業稅議題下，不可能有「無體財產的權利金」類型出現。

一種，屬於貨物銷售類型，但因其為無形財產，與營業稅法上貨物仍以有形財產為主要規範對象相異，若對之課稅，恐有違反租稅法律主義之虞；以及在營業稅法的討論上，將其銷售歸類於權利金交易之見解，均因未正確認識我國營業稅法之建制所致。

由於本文對於勞務之銷售採取「貨物銷售」以外者均屬之的見解，且認為數位商品本身非屬貨物，從而透過網際網路銷售數位商品，不論在所得稅法上認定為勞務報酬或因授權行為而有之權利金所得³³⁹，在營業稅法上應為「銷售勞務」之類型，應予課徵營業稅，並無違反租稅法律主義之疑義。

其次，吾人以為，就中立性原則出發，亦可導出應對透過網際網路銷售數位商品之行為課徵營業稅之正當性基礎。蓋營業稅之建制，不應造成因租稅而影響經濟行為競爭的結果，始符合中立性原則的要求。若對於從事實體空間之貨物或勞務銷售課徵營業稅，而對於透過網際網路此一虛擬空間銷售之數位商品不予課稅，則將有利於從事網際網路商業交易的發展及競爭力，不利實體空間營業人在同樣內容的商品上的競爭。既然同屬銷售行為，同為營業稅之課稅客體（營業稅法第三條），在貫徹中立性原則的要求之下，即不應免除營業稅之繳納義務。

最後，吾人以為認定為銷售勞務，可與歐盟及 OECD 渥太華會議的共識連結。蓋歐盟執委會已明示透過網際網路傳輸之數位商品，應視為勞務之提供；而 OECD 於渥太華會議中，在消費稅議題上就數位化商品的銷售不應被視為貨物的提供之見解，適用於我國營業稅上，可直接得出其屬銷售勞務的結論，如此，有使我國對於電子商務營業稅的課徵得與國際直接接軌，未來與國際間各國合作處理營業稅議題時不致產生隔差。

³³⁹ 因電子商務交易產生的所得類型，有因歸類為權利金或勞務報酬之爭議。相關說明，請參閱，王金和，前揭註 71 書，頁七十三。

第三項 電子商務銷售之課稅權歸屬分析

傳統的租稅原則，是以實體世界的疆界來做一規劃。網際網路雖係一虛擬空間，並無疆界的概念，因此，電子商務往往多跨越實體世界邊界完成交易，如在中華民國境內的消費者，透過網際網路向美國亞馬遜網路書店購買電子書，而透過網際網路直接下載至家用電腦上即是。在各國達成不課徵新稅及利用現有的租稅課徵原則適用於電子商務交易的共識，及我國也明白宣示贊同此一見解的前提下，對於電子商務之銷售行為應如何決定其課稅權歸屬國，即成爲一重大議題。

電子商務涉及課稅權歸屬問題的態樣可區分爲：1.我國企業於境內銷售 2.境外企業向我國境內銷售 3.我國企業向境外銷售及 4.境外企業向其他國家銷售。由於第四種情形，貨物之起運地或所在地及勞務的提供地及使用地均於境外爲之（第四條第一項及第二項第一款），屬境外銷售貨物或勞務，在營業稅適用傳統以疆界爲主的課稅權劃分之原則下，我國對之不取得課稅權。因此，以下僅就前三種電子商務交易之態樣，必要時區分實體商品、承載於有體物之數位商品以及透過網際網路下載之數位商品論述之。

第一款 我國企業於境內銷售

在中華民國境內銷售貨物或勞務，應課徵營業稅，營業稅法第一條定有明文。而設籍於中華民國之企業，在我國境內銷售，不論其交易之型態爲企業對企業或企業對消費者，亦不論其交易之課體爲實體商品、承載於有體物之數位商品或透過網際網路傳輸之數位商品，因貨物之起運地或所在地、勞務之提供地或使用地均在我國境內（本法第四條參照），課稅權自歸屬於我國。

第二款 境外企業向我國境內銷售

境外企業向我國境內銷售者，係指銷售人爲非設籍於中華民國之境外營業人，而買受人爲設籍於我國境內之營業人或交易時居住於我國之自然人。由於

其課稅權之歸屬，可能因貨物或勞務而有所不同，因此分別論述如下：

第一目 實體商品與承載於有體物之數位商品

依營業稅法第一條，進口貨物至中華民國境內，應依本法規定課徵營業稅。亦即進口貨物在中華民國境內雖無銷售或移轉權利之行爲，而僅是一個事實上的過程，還是有營業稅義務。目的在於劃一境外貨物與境內貨物在營業稅方面之稅捐條件，維持營業稅之中立性的結果。此亦爲加值型營業稅之主要機能之一。蓋利用只對加值之設計，使出口地之營業稅的退稅幅度及作業容易透明化，以取得進口地之信賴，共同維護營業稅在國際貿易上的中立性，避免造成不公平競爭³⁴⁰。

有鑑於此，我國對於跨境交易不採來源地原則，而採目的地課稅原則，所以對於外銷之貨物依第七條免稅（所課徵之營業稅稅率爲零），而對於進口貨物依第一條規定須課徵加值型及非加值型營業稅。因此，在境外企業向我國境內銷售實體商品或承載於有體物之數位商品時，由於所銷售之貨物爲有體物，必須自國外進入我國境內，因此性質上屬於進口貨物，且由於銷售之目的地爲我國，故由我國取得課稅權。

第二目 透過網際網路傳輸之數位商品

營業稅法第四條第二項第一款規定，只要勞務之提供地或使用地有一個係在中華民國境內，即認定爲在中華民國境內銷售勞務。然因第七條第二項後段規定，在國內提供而在國外使用之勞務，課徵之營業稅稅率爲零，是故，若勞務之提供地在境內而使用地在境外，性質上爲外銷勞務，予以免稅。相反地，若提供地在境外而使用地在境內者，性質上自始論爲在中華民國境內銷售勞務，而應繳納營業稅。

³⁴⁰ 黃茂榮，前揭註 68 文，頁二十三及二十四。

須予注意者是，我國營業稅法第一條上並未有「進口勞務」應予課稅之規定，是有論者以為我國不對進口勞務課稅³⁴¹，實為誤解。與進口貨物不同，我國營業稅之所以無進口勞務之規定，其道理為，勞務的提供地縱使在境外，至少其使用地必在我國境內，從而可論為在我國境內銷售勞務，無須再去創設「進口勞務」的概念³⁴²。此觀一九八五年修法時之該條立法理由自明³⁴³。

然如何界定銷售勞務之提供地或使用地，有時會引起認定的困難。從實質的觀點論，自當以其事實上提供地或使用地為準，惟從稽徵技術之實用性論，以銷售者之營業場所為提供地，以購買者之營業場所（當購買者為營業人）或住居所（當購買者為自然人）為使用地較妥³⁴⁴。

透過網際網路傳輸銷售之數位商品，性質上既屬銷售勞務，當境外企業向我國境內之營業人或自然人銷售時，勞務之提供地雖為中華民國境外，惟其使用地³⁴⁵係於中華民國境內，故我國就此類銷售行為擁有課稅權。

第三款 我國企業向境外銷售

我國營業稅法，係採屬地主義，而在跨地交易時，採取目的地課稅原則。詳言之，以我國的疆界為課稅權劃分的界限，營業人在我國境內有銷售行為時，須繳納營業稅賦，營業人於我國境外有銷售行為時，則非為我國課稅權所及，其課稅權應歸屬為該營業人銷售貨物之目的地或勞務之境外使用地國。基此，營業稅法第七條對於外銷貨物及在國內提供而在國外使用之勞務予以免稅（營業稅之稅率為零）。

³⁴¹ 王金和，前揭註 71 書，頁五十二、五十三及五十五。

³⁴² 黃茂榮，前揭註 68 文，頁二十五。

³⁴³ 該條立法理由為：第四條第二項第一款規定勞務之提供地或使用地有一在中華民國境內者，即為在中華民國境內銷售勞務。請參閱，營業稅法修正草案第四條修正草案說明，前揭註 78 書，頁二十一。

³⁴⁴ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁二十三。

³⁴⁵ 我國企業係指其營業場所設於我國境內者，我國自然人則指購買時於我國居住者，因此，當其由境外企業購買數位商品並由網際網路下載時，其使用地自應在我國，應無疑義。

當我國企業向境外銷售實體商品與承載於有體物之數位商品時，屬於第七條第一款之外銷貨物，應予免稅。在透過網際網路傳輸之數位商品至境外時，依第七條第二款後段之在國內提供而在固外使用之勞務，亦應予免稅。我國雖有課稅權，惟為維持國際貿易中立性的要求，採行目的地課稅原則，故以免稅的方式處理，而由目的地國加以課稅。值得注意的是，若我國企業係向歐盟境內之營業人或消費者銷售時，若係透過網際網路傳輸等電子方式為之時，依歐盟加值稅第六號指令修正案，在二〇〇三年七月後若在歐盟境內年度營業額超過十萬歐元，須向歐盟會員國辦理稅籍登記。

第四項 納稅義務人之確定

第一款 我國企業於境內銷售

境內的電子商務交易行為，如係屬承載於有體物之數位商品之銷售，其與實體商品之銷售性質相同，均為貨物之銷售，依營業稅法第二條第一項，以營業人為納稅義務人。若係屬透過網際網路傳輸數位商品時，則為勞務之銷售，依同條項規定，其納稅義務人亦為營業人。是當電子商務交易發生於我國境內時，我國企業為納稅義務人。

第二款 境外企業向我國境內銷售

第一目 實體商品或承載於有體物之數位商品

境外企業向我國境內銷售實體商品或承載於有體物之數位商品，依營業稅法第五條規定為進口貨物。而進口貨物依本法第二條第二款規定，其納稅義務人應為進口貨物之收貨人或持有人。所謂收貨人，係指提貨單或進口艙單之收貨人，所謂之持有人，指持有進口應稅貨物之人³⁴⁶。如我國居民於亞馬遜網路書店上訂購一本紙本書或一片音樂 CD，並以郵寄或快遞方式運送至我國時，

³⁴⁶ 營業稅法施行細則第三條。

我國居民為營業稅之納稅義務人³⁴⁷。

第二目 透過網際網路傳輸之數位商品

透過網際網路傳輸數位商品之性質為勞務，且境外企業向我國境內銷售時，因其勞務之銷售地在我國，故為於我國境內銷售勞務，應予課徵營業稅已如前述。惟營業稅法第二條對於銷售勞務之納稅義務人，有不同之規定。若外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內有固定營業場所，依本法第六條規定，為我國營業稅法上之營業人，應適用第二條第一款規定，由該外國之事業、機關、團體、組織為納稅義務人。然若在中華民國境內無固定營業場所時，其納稅義務人，依本法第二條第三款則為所銷售勞務之買受人。因此，在境外企業向我國居民銷售得以網際網路傳輸之數位商品時，其納稅義務人之認定便與是否在我國境內設有「固定營業場所」有著密不可分的關係。

一 固定營業場所之意義

關於固定營業場所之定義，所得稅法第十條第一項規定：「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。」營業稅法施行細則第四條³⁴⁸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。」營業稅法施行細則第四條核其內容與所得稅法第十條所定者並不盡一致。其中特別是倉棧或保養場所是否為固定營業場所，所得稅法

³⁴⁷ 之所以不規定境外營業人為納稅義務人的原因，乃在於要求設籍於境外之營業人向我國繳納稅捐以及我國稅務機關如何對之進行稽徵，有現實上的困難，故轉而規定貨物之收貨人或持有人為納稅義務人。

³⁴⁸ 加值型及非加值型營業稅法對何謂固定營業場所，並未如所得稅法於法條中加以明文，而係於施行細則中明定。

第十條第一項有所保留，而營業稅法施行細則第四條無保留的肯認之。鑑於所得稅法與營業稅法有密切之關係，是否這當有如此之出入，值得檢討³⁴⁹。

德國就固定營業場所之有無的認定，其根據之主要特徵為：固定營業設施、該設施須效勞於事業之活動及企業對之須有支配權³⁵⁰。吾人以為我國所得稅法及營業稅法施行細則僅就固定營業場所之種類加以規定，未就其抽象要件規定的同時，德國法制應可加以參酌適用。再者，對於電子商務課徵消費稅議題上，就網站、網際網路服務提供者業者是否構成固定營業場所等相關疑義 OECD 已有做成見解，應一併加以考慮。

二 可能之納稅義務人之分析

（一）境外企業？

境外營業人如在我國境內設有分公司等實體上的據點，縱其係以電子商務的方式為之，應符合固定營業場所之定義，而屬於第六條之營業人，應依第二條第一款負擔納稅之義務，應無疑義。有疑問者為，境外事業如果僅向我國國際網路服務提供者業者承租伺服器設備，用以儲存其營業所用之網站、網頁等數位資料，以便利用銷售系統軟體就近自動接受訂購、發貨、收帳時，該境外事業是否因該設備之租用或在其上設置網站或網頁，而可論為在我國境內有固定營業場所，從而屬於我國境內之營利事業。

1. 肯定說

有論者主張，一個概念必須取向於目的，從功能的觀點界定之，始能適定滿足其規範上之需要。固定營業場所之主要項目，不外乎製造、倉儲、接單、發貨及收款。事業所經常使用之場所，只要供為以上活動使用，該場所即屬於其固定營業場所。至於現場是否應有人員在場之問題，應從該外國事業是否能

³⁴⁹ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁二十四。

³⁵⁰ 同前註，頁二十四註三十八及頁三十三註六十一。

在系統中預設，或從遠端隨時指揮在境內之設備，依其指令工作論斷。如屬肯定，則在運作上，與有其人員在現場管理者，並無功能上的差異。在科技之進步日新月異的今天，必須從功能的觀點看待過去發展出來之概念之現代內容。否則，將難以圓滿達成規範任務。

在此認識之下，關於設備占有之有無的認定標準，非無從功能上重予界定事實上管領力的可能。在租用我國網際網路服務提供者的網路伺服器，由於其運轉方式，在系統上有設定為容許遠距操控的可能性，使其現場之占有變成不重要。蓋當設定為可以遠距操控，則在有體的世界，縱使該設備係在網際網路服務提供者之占有中，但實際上卻還是聽命於租用者之系統指令在運轉：接單、送貨、收款、記帳。由此可見，自其功能而論，該承租之網際網路服務提供者伺服器設備或設置之網站或網頁，與傳統之固定營業場所無異³⁵¹。

2. 否定說

另有論者主張，將境外企業在我國網際網路服務提供者業者的伺服器中所設立的網站、網頁視為固定營業場所，在解釋上有其困難。因為網頁與網站僅是虛擬的存在於伺服器的電磁紀錄中，與傳統的固定營業場所概念上要求實體的存在，有相當大的差距。除非新增規定，明文將伺服器中的電磁記錄「擬制」為固定營業場所，否則要擴大解釋，將遭遇相當的困難。再者，認定境外企業營業人具有我國營業稅法營業人的地位者，境外營業人除有營業稅納稅義務人資格外，尚須依據營業稅法第二十八條以下規定，辦理稅籍登記，第三十二條以下規定開立統一發票，以及第三十五條以下規定辦理申報繳納。因此，縱使以擴大解釋方法或是擬制的方式，認定境外營業人具有我國營業稅法營業人之地位時，即須要全盤適用我國營業稅法上的規定。但境外營業人設籍境外，我國稽徵機關難以跨境執行職務，在實行上將顯有困難³⁵²。

³⁵¹ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁三十四。

³⁵² 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁三十六。

3.本文見解

上開兩說各有所據，難分軒輊。於參酌德國法上對於固定營業場所之特徵及 OECD 對於固定營業場所之初步共識後，吾人以為應採否定之見解。除上述否定說之理由外，吾人再補充理由如下：

境外企業在我國設置之網站及網頁，本身係軟體及電子資料的結合，無任何形體出現，不具實體設備，應僅單純的廣告性質，與傳統固定營業場所「須固定之營業設施」的概念有所不合。

至於在該企業在我國境內網際網路服務提供者伺服器上設置網站或網頁時，該伺服器亦不能構成固定營業場所。理由在於，該企業對該伺服器「無支配權」。境外企業為加速數位資訊的傳輸速度及品質，最普遍的情形是，在我國境內網際網路服務提供者所提供的伺服器上成立網站，以從事營業活動。儘管此時該企業支付予我國網際網路服務提供者的費用高低，可能決定於儲存架設網站之相關軟體以及資料所需的硬碟空間，但是該契約的本身並未使得企業有權決定該網站是屬於硬碟中的那個位置，同時並未能控制該伺服器的運作。即使企業有權決定該網站設立在位於特定定點之特定伺服器上，對於該伺服器與其所在的位置仍無法由企業自由處理。是僅將網站或網頁成立於網際網路服務提供者業者之伺服器上，企業對該伺服器本身不具支配權，不符合固定營業場所之抽象特徵，不能構成固定營業場所。

職是之故，不僅是單純的網站及網頁設置，甚且境外企業網站及網頁所在之我國網際網路服務提供者業者之伺服器上，均不能認為已於我國境內設有固定營業場所，從而亦不為我國營業稅法上之納稅義務人。

(二) 我國網際網路服務提供者為營業代理人？

在境外企業，不為我國之納稅義務人的情形下，可否因我國境內之網際網路服務提供者業者，協助其客戶之電腦經由電話線聯繫上網際網路，或協助其

客戶在網際網路之伺服器上設置網站或網頁，提供數位商品供人下載以從事電子商務交易，而可論為該境外事業在境內之代理人？為另一疑義。

論者有認為，一個事業因利用網際網路為數位商品之銷售或使用授權，而對於境外目的地所屬之課稅權負繳納營業稅之義務。這時對於納稅義務人有不熟悉目的地之稅法及稽徵程序的困難；對於當地之稽徵機關有如何在境外稽徵的問題。為克服該困難，應將其境內之伺服器管理人（網際網路服務提供者業者）擬制為營業代理人，使其協助該外國事業辦理相關之登記及報繳事務³⁵³。

關於營業代理人，所得稅法第十條第二項有立法解釋：「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。」歸納言之，營業代理人為本人所從事者，必須包含與第三人間涉及法律行為之事務，如簽訂契約、交付貨物或接受訂貨等。雖營業稅法並未對營業代理人加以定義，然基於所得稅法與營業稅法之密切關係而言，營業稅法亦應做同一解釋。

吾人以為，我國境內之網際網路服務提供者業者充其量只是提供其伺服器內之空間，供境外企業設置網站或網頁，但自己並不從事境外企業與我國境內消費者間之電子商務交易行為的事務，如簽約、交付貨物或接受訂貨等。是其角色功能僅係境外企業之使者³⁵⁴，而不符合上開營業代理人之規定。再者，如此之解釋亦符合 OECD 對此所達成之共識。因此，吾人以為不應將我國境內之網際網路服務提供者業者視為境外企業之營業代理人較為妥當。

³⁵³ 黃茂榮，前揭註 38 文，頁四十七。

³⁵⁴ 使者係傳達本人已決定之意思表示，並不自己為意思表示。請參閱，施啓揚，前揭註 334 書，頁二八五。

（三）買受人？

依上開分析，在我國境內消費者向境外企業購買數位化商品，並透過網際網路下載時，該境外企業並未於我國設有固定營業場所，我國之網際網路服務提供者業者亦非為其營業代理人，因此，剩下的唯一可能的納稅義務人，即為我國境內之勞務買受人（營業稅法第二條第三項）。且該勞務買受人，依營業稅法第三十六條第一項，應於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條或第十一條但書所定稅率，計算營業稅額繳納之。此即反向課稅（reverse charge）或自行報繳（self-assessment）³⁵⁵。

營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額為銷項稅額（營業稅法第十四條第二項之規定）。進項稅額，則指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額（營業稅法第十五條第三項）。依第十五條第一項，營業人當期之銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納之營業稅額。若該勞務之買受人為我國企業時，企業得扣除買進之勞務之營業稅額後，再繳納營業稅予我國，所以，反向課稅或自行報繳制度於勞務之買受人為我國企業時，其實施成效頗為良好。

然而，若勞務之買受人為非營業人之我國居民時，因為他們為營業稅的最後負擔者，無從使用進銷項稅額扣抵之規定，因此要求其按規定報繳營業稅，甚為不可能，此為電子商務採用現行營業稅課徵規定下的一大難題。應如何加以稽徵，本文於本章第四項加以探討之。

第五項 可能稽徵方式之檢討

OECD 提出對於電子商務可能的四種稽徵方式，分別為自行報繳制度、非

³⁵⁵ 反向課稅通常指消費稅法或營業稅法規定命貨物或勞務的買受人，於給付貨款時，先行依法代扣稅款。自行報繳，意指由勞務或貨物之買受人，自行結算稅款後繳納。請參閱，經濟部商業司，前揭註 136 文，頁十。二者實為名上之不同，實質內容完全相同。OECD 於其報告中亦常用“reverse charge/ self-assessment”。以下論述均用自行報繳一詞。

居住者註冊登記、於來源地課徵再移轉稅款、及金融機扣代為扣繳。我國不少學者均對於此一制度加以評析，並提出應採取之看法，因此在吾人探究應採取何種制度前，不得不就既有討論文獻加以回顧。

第一款 國內學說見解

王金和氏認為(1)自行報繳制度之社會成本太高，不易勾稽進銷貨之內部資料，再加上人民須有「絕對誠實」的納稅觀念，否則無法實施，現階段我國不適合此案。(2)非居住者註冊登記，為現在已有的方法，如國外分公司、營業處等分支機構之登記，但是電子商務發展後，為降低企業之經營成本，既然可以利用網站來營業，是其登記意願就相當低落。(3)於來源地課徵再移轉稅款，必須國與國訂有稅務合約。歐盟執委會已於二〇〇〇年二月擬定計劃將網際網路之交易列為課稅對象，並以此方案為課稅的機制。但在我國尚有困難，我國與外國之稅務合約通常是僅限於彼此互惠，要國與國課稅合作，恐怕有諸多困難。(4)金融機構扣繳為最可行的方案，國與國交易價款均必須藉由銀行轉帳，且銀行體系配合度高，其可獲得手續費及稅款資金之融通，且對銀行體系查緝容易，稽徵成本及社會成本最低，且不易逃漏稅，最為可行³⁵⁶。

陳文銳氏認為在交易標昏為數位產品，透過網路傳輸時，依營業稅法第三十六條規定，應由買方自己申報繳納，其有關手續、徵收為避免向眾多消費者直接徵收之不便，似可規劃由支付系統中之金融機構於支付國外公融機構先行扣繳³⁵⁷。

王正文氏認為(1)自行報繳制度，在營業人意願較高，但在個人消費者缺乏自動報繳之動機，稅務機關稽核之困難度又太高的情況之下，實施之成效頗令人質疑。(2)在電子商務跨國交易頻繁下，採行非居住者註冊登記制度，可能使營業人面臨不同租稅領域的不同租稅規定、申報程序、申報期間及稅率，

³⁵⁶ 王金和，前揭註 71 書，頁五十六及五十七。

³⁵⁷ 陳文銳，前揭註 5 文，頁八十三。

嚴重打擊其註冊之意願(3)要有效執行來源地課徵再移轉稅款此一機制，除了國際間互利協定的簽定外，各國政府必須隨時掌握其他國家加值稅法的變動，投入成本稽查額外申報案件，係租稅代徵國家缺乏稽徵之動機亦為障礙之一。稽徵機關可以藉由健全的金流體系，掌握完整的稽核軌跡及課稅資料，因此所面臨的阻礙最低，可以在最小的成本下，完成零售稅的稽徵，因此，可為政府未來制定電子商務租稅稽徵體制的參考³⁵⁸。

經濟部商業司法規障礙研究報告中亦認為，若主管機關有意貫徹境外購入數位產品應課徵營業稅的政策，採取命作為交易的中介者，例如認證的第三人或是負責轉帳的線上銀行、信用卡公司，負有扣繳營業稅款的義務，稽徵機關僅需監督、稽核少數的線上交易中業者，即可獲取稅款，符合稽徵利益，故建議採之³⁵⁹。

第二款 本文見解

對於電子商務可能的四種稽徵方式，我國目前各論著幾乎³⁶⁰一面倒地支持以金融機構代為繳納制度為最佳的稽徵方式。在這採取由金融機構代為繳納的浪潮中，吾人則採取不同見解。

首先，採用此一制度將有交易性質認定上的缺點。現行的電子商務交易的付款機制主要是透過信用卡³⁶¹，發卡銀行或信用卡公司保有消費者交易及付款之相關記錄。但是，由於該筆記錄僅限於交易商店、交易金額、交易日期，金融機構無從得知交易之內容是銷售貨物、抑或為銷售勞務？是屬於免徵營業稅的交易，還是屬於零稅率之交易？在銷售種類上、課稅權之歸屬、適用之稅率

³⁵⁸ 王正文，前揭註 105 文，頁八十四至九十一。

³⁵⁹ 經濟部商業司，前揭註 136 文，頁三十六。

³⁶⁰ 除上開三位以外，尚有單珮玲氏、簡錦紅氏及陳新好氏等曾撰文分析 OECD 的四項課徵機制之利弊得失，甚為可惜的是，並未提出我國應採何種方式較佳之建議。請參閱，單珮玲，前揭註 306 文，頁五十七以下；簡錦紅，陳新好，租稅與電子商務，財稅研究第三十四卷第二期，頁八十九以下，(2002,3)。

³⁶¹ 雖已有電子錢的問世，但仍未普遍。

及納稅義務人等議題的認定上，將不可避免地會產生許多爭議。

其次，依據 OECD 第九工作小組的調查，幾乎所有的金融機構都已宣稱，因為他們並非從事應稅之貨物銷售或勞務的銷售，所以也毋須負擔收繳消費稅的義務。而 OECD 之科技技術諮詢小組也認為收繳稅捐的責任不應強制負加予任何第三人性質的中介團體，任何第三人參與稅捐收繳機制均應出於自願以及市場趨向的商業動機。因此，強制金融機構成為納稅義務人，實際上已受到全部金融機構的反彈。

最後，須予以認識的是，關於電子商務營業稅的課徵，不論是美國、歐盟或是 OECD 都認為應適用現有的課稅原則及規定。而依現行的營業稅法，營業稅的納稅義務人不是貨物或勞務的出賣人，就是其買受人，而所有的營業稅法，包括稅籍登記、申報、繳納、處罰等，都是圍繞著出賣人及買受人所建立的制度。如果採用金融機構代為繳納的制度，須將金融機構規定成為納稅義務人，則須就營業稅法做一重大變革，此一變革又徹底改變了營業稅傳統上以交易之相對人規制中心的理念，甚至須要另行建立一套全新的加值型及非加值型營業稅課稅機制，可謂是推翻了以「傳統租稅原則及規定」對電子商務之交易行為課徵營業稅的前提。

綜上所述，本文認為全面採用金融機構代繳制度非為適當之方式，而應審酌不同的交易模式及不同的交易客體，採用不同的稽徵方式。

第一目 實體商品與承載於有體物之數位商品

一 我國企業於境內銷售

我國之電子商務營業人，與我國消費者從事實體商品與承載於有體物之數位商品之交易時，其與傳統的郵購交易情形，並無不同。買受人只是由郵件訂約的方式，改成於網路上與出賣人訂立契約，出賣人仍藉由郵件、快遞或至便利商品取貨等方式完成契約的給付義務。是以，運用現行之營業稅法，以從事銷

售行為之我國電子商務營業人為納稅義務人，可以對於此種銷售型態有效地課徵加值型營業稅。

二 境外企業向我國境內銷售

該等貨物具有實體形體，雖以電子商務方式完成交易，但仍須實際以郵件或快遞等方式由境外運送至我國境內，性質上為進口貨物。納稅義務人依本法第二條為進口貨物之收貨人或持有人。其營業稅，依第四十一條由海關代徵之。因此，不論我國買受人為企業或消費者，均可透過「海關代徵營業稅」之方式解決加值型營業稅稽徵的問題。

第二目 透過網際網路傳輸之數位商品

一 企業對企業

應採用「自行報繳制度」。這是因為加值型營業稅制交互勾稽效果所致。在加值型營業稅制度下，企業在採購貨物或勞務時，必須取得進貨發票做為進項稅額憑證，用以抵減銷售時之銷項稅額，以及做為進貨支出之證明，因此，即使利用網路交易，企業仍需取得進貨發票憑證，因此在營業稅稽徵上，成效良好。而企業透過網路從國外進口實體商品或承載於有體物之數位商品時，由於營業稅的追補效果，亦能於銷售時自動追補應負擔之營業稅³⁶²，因此，透過自行報繳制度，不但企業的依從成本小、稅務機關的稽徵查核成本也小，更可在無須改變現有制度的情形下，確保電子商務環境下實體商品、承載於有體之數位商品以及透過網際網路傳輸之數位商品銷售之營業稅。

二 企業對消費者

（一）我國企業於境內銷售

應採用「自行報繳制度」。採用此一制度是否會造成消費者未索取統一發

³⁶² 王正文，前揭註 105 文，頁八十。

票，企業即不依規定繳納營業稅並開立統一發票之情形發生嗎？由於目前從事電子商務之我國企業均為商譽良好之企業，且均於我國設有固定營業場所，稽徵機關查核方便，當以電子商務方式銷售其商品時，均依規定開立統一發票繳納營業稅。在書籍之銷售上，搜主義及博客來網路書店於其網頁上，要求買受人於下單前填寫姓名及住址，以利寄送統一發票。因此，不論買受人是購買紙本書或電子書，搜主義及博客來網路書店均會繳納營業稅並開立統一發票寄送給買受人³⁶³。再以銷售電腦軟體的趨勢科技為例，其產品 PC-cillin2002 推出網路版，無任何實體商品，買受人只能透過網際網路下載該防毒軟體，但買受人於購買前仍必須填寫姓名及住址，以利寄送統一發票³⁶⁴。因此，就國內幾個從事電子商務之大型企業之實例觀之，採用自行報繳制度，為一可行且有效之方法。

（二） 境外企業向我國境內銷售

應採「非居住者註冊登記」制度。由於網際網路的發展與便利性，使得企業可以利用網路媒介，直接和消費者接觸完成交易，造成了傳統交易中介商的消逝。在稽徵上由於中介商的消逝，使得加值型營業稅制度層層勾稽效果成為空轉。再者，透過網際網路傳輸銷售數位商品時，因為不具實體形體，不須通過我國海關即可交付予消費者，海關無法代徵營業稅。再加上，電子商務之境外營業人藉由網際網路即可完成交付，不會於我國設有固定營業場所，縱於我國網際網路服務提供者業者之伺服器上租用一硬碟空間，或設有網站或網頁，該伺服器、網站及網頁非為固定營業場所。在該境外營業人非為我國之納稅義務人，而我國網際網路服務提供者業者亦非屬其營業代理人的情形下，可能只能將我國境內之買受人認為是納稅義務人，而採用自行報繳制度。若採用此種

³⁶³ 搜主義網路書店開立發票網頁：<http://www.soidea.com.tw/soidea/page460.htm>，博客來網路書店開立發票網頁：<http://www.books.com.tw/services/s2.htm>。

³⁶⁴ 目前 PC-cillin2002 網路版，可於四個與之合作的 e-shop 購買，均有開立發票。其發票網頁為 **PC home** 網路家庭 (<http://toget.pchome.com.tw/shopping/order.php>)、**Sosoft.net** 軟體直購網 (<http://www.sosoft.net/shopping/shoppingclaim/warranty.asp#warranty2>)、**Books** 博客來網路書店、**KingStone** 金石堂網路書店 (<https://cash.kingstone.com.tw/paycash20020429.asp>)。

方式，除買受人的納稅意願頗令人質疑以外，稅務機關須要對於眾多的買受人逐一課徵加值稅，可能造成極重的稽徵成本。

歐盟加值稅第六號指令修正案及 OECD 財稅委員會第九工作小組的建議，均認為境外企業透過網際網路傳輸銷售數位商品予境內消費者，在現行科技下，最好的方式是採取「非居住者註冊登記」制度。要求該境外營業人從事此一交易時，須辦理我國稅籍登記。為了增加境外營業人之依從成本及減少稽徵成本，設有許多簡化措施，諸如設立門檻規定，於營業額達一定數額以上者，方才須要登記；或採行之電子方式申報、繳交相關稅務資料或利用線上付款繳納營業稅等機制。

我國亦有論者主張，可參酌歐盟規定，制定電子商務登記特別法，要求境外營業人透過網站，行銷我國境內消費者之營業額超過某一標準時，應向我國主管稽徵機關申請營業登記，並依營業稅法規定繳納營業稅³⁶⁵。本文贊成其基本理念，惟認為不須要單就登記一事，另立一新法，可仿效歐盟於其原有之加值稅指令中加入以電子方式銷售時之門檻規定及應辦理稅籍登記之規定，較為簡明。

第三節 小結

本文對於電子商務與營業稅法之各項爭議所採之見解，如下表 4-1 及表 4-2：

電子商務銷售之商品類型	本文見解
實體商品或承載於有體物之數位商品	可適用現行營業稅法課稅 法律性質為銷售 貨物
透過網際網路傳輸之數位商品	可適用現行營業稅法課稅 法律性質為銷售 勞務

表 4-1

³⁶⁵ 單珮玲，電子商務消費稅議題（下），實用稅務，頁四十三，（2000,5）。

營業人	銷售地	交易客體	交易模式	本文見解
我國境內之電子商務營業人	向我國境外銷售	實體商品或承載於有體物之數位商品	企業對企業或企業對消費者均可	課稅權為我國，但因屬外銷貨物，適用零稅率（本法第七條第一款）
		透過網際網路傳輸之數位商品		課稅權為我國，但因屬國內提供而在國外使用之勞務，適用零稅率（本法第七條第二款）（若銷售地為歐盟，其加值稅第六號指令修正草案，年度銷售額逾十萬歐元時，我國境內營業人須辦稅籍登記）。
	於我國境內銷售	實體商品或承載於有體物之數位商品	企業對企業	1.課稅權歸屬：我國（貨物之起運地或所在地在我國）
				2.納稅義務人：銷售貨物之營業人
			3.稽徵方式：營業人繳納稅款	
	企業對消費者	1.課稅權歸屬：我國（貨物之起運地或所在地在我國）		
2.納稅義務人：銷售貨物之營業人				
3.稽徵方式：營業人繳納稅款（我國電子商務營業人，實務上會開立統一發票隨消費者購買之物品一併寄送）。				
透過網際網路傳輸之數位商品	企業對企業	1.課稅權歸屬：我國（勞務之提供地或使用地在我國）		
		2.納稅義務人：銷售勞務營業人		
		3.稽徵方式：營業人繳納稅款		

			企業對消費者	<p>1.課稅權歸屬：我國（勞務之提供地或使用地在我國）</p> <p>2.納稅義務人：銷售勞務之營業人</p> <p>3.建議稽徵方式：營業人繳納稅款（我國電子商務營業人，實務上多會要求消費者於網站購買數位商品前填寫個人資料，日後並會寄送統一發票）。</p>	
我國境外之電子商務營業人	向我國境內銷售	實體商品或承載於有體物之數位商品	企業對企業	<p>1.課稅權歸屬：我國（為進口貨物之目的地）</p> <p>2.納稅義務人：進口貨物之收貨企業或持有之企業</p> <p>3.稽徵方式：海關代徵營業稅</p>	
			企業對消費者	<p>1.課稅權歸屬：我國（為進口貨物之目的地）</p> <p>2.納稅義務人：進口貨物之收貨人或持有人</p> <p>3.稽徵方式：海關代徵營業稅</p>	
			企業對企業	<p>1.課稅權歸屬：我國（為勞務之使用地）</p> <p>2.納稅義務人：勞務買受之我國企業</p> <p>3.建議稽徵方式：自行報繳制度</p>	
			透過網際網路傳輸之數位商品	企業對消費者	<p>1.課稅權歸屬：我國（為勞務之使用地）</p>

			2.納稅義務人： 境外營業人 （若採反向課稅，以我國境內之消費者為納稅義務人會加重稽徵負擔，有違稽徵便利原則）
			3.建議稽徵方式： 非居住者註冊登記 （於境外營業人營業額度逾一定門檻時，要求其辦理稅籍登記）
	向他國銷售	不論其交易客體或交易模式為何，因與我國境內無涉，非為我國課稅權所及，我國對此類交易不能課徵營業稅。	

表 4-2

第五章 結論

對於交錯於實體世界與虛擬世界的電子商務，要想利用傳統（現行）的租稅制度課徵營業稅，不論是各國政府或國際組織而言，都是一個頭痛的問題。從應否課徵新稅、納稅主體難以辨認、課稅管轄權的爭議、數位化商品的銷售定性的困難到電子商務造成中介商消逝的產銷流程的轉變造成課稅上的難題，再再都困擾著各國的營業稅法。

美國的零售稅制度，是地方稅的一種，各州擁有課稅權。又因為多在零售階段就銷售總額課稅，故為單一階段零售稅，原則上以有形個人財產為課稅客體。對於電子商務，在美國引發的問題為是否課徵新稅、跨州課稅、固定營業場所、數位化產品的性質與是否課稅的論辯。

美國政府明白宣示不支持位元稅等任何新稅。關於數位商品定性的問題上，目前聯邦最高法院尚未表示任何見解。依據最新的州法院判決，傾向將之定性為有形個人財產，而應課徵零售稅。由於電子商務極易跨越各州進行交易，因此跨州交易課稅的問題，在美國成為一個重大的問題。電子商務與郵購交易近似，均有中介商消逝的特徵，因此，雖然聯邦最高法院一九九二年 *Quill Crop. v. North Dakota* 案，是針對郵購事業加以判決，但是國會仍然在網路免稅法中明白支持，認為若任何公司於該州無「物理上出現」時，該州即不得對之主張零售稅或使用稅的收繳義務。因為不能對州外的公司課予零售稅及使用稅的繳納義務，所以各州就會將繳納稅款的義務的對象，轉到州內的網際網路服務提供者的身上。但是，依據網路免稅法成立的電子商務諮詢委員會報告中亦指出，網際網路服務提供者不應視為州外公司於該州內的固定營業場所，而須負擔零售稅及使用稅的收繳義務。在電子商務應否課稅的議題，目前採取不課稅的態度，從一九九八十月至二〇〇一年十月的網路免稅法，到二〇〇一年十一月至

二〇〇三年的網路平等課稅法，都規定凍結各州對於電子商務課稅的權力。

歐盟加值稅制度，始於一九七〇年，其特徵為就銷售的每個階段之價值增加的部分課徵加值稅，為多階段零售稅，且屬於國稅。對於電子商務的課稅上，歐盟不贊成新稅。歐盟主要遇到的問題是線上傳輸數位商品的定性以及課稅權歸屬的問題。這些問題都源自於歐盟加值稅的制度。依歐盟加值稅第六號指令，加值稅的課稅客體可區分為貨物之提供及勞務之提供兩種。不同的分類，不但課稅權歸屬所適用的判斷標準有所不同，即便是歸屬於同一課稅領域，亦有可能適用不同的加值稅稅率。因此，數位商品的「定性」在歐盟加值稅制度下就顯得格外重要。歐盟執委會於一九九八年明白宣示透過網路傳輸的數位化商品，其法律性質應為勞務之提供。因此，同一內容的書籍，若為紙本書的形式，為貨物之提供；若為電子書，消費者透過網路下載購買，則為勞務之提供。

歐盟執委會於二〇〇一年二月七日另針對完全透過網路交易的電子商務，向歐盟理事會提出加值稅第六號指令的修正案。內容由定性為勞務之提供出發，新增以電子方式提供商品或勞務時之課稅權歸屬的判斷標準，避免在歐洲沒有固定營業場所的美國公司透過網際網路傳輸數位商品予歐盟境內的消費者時不須繳納加值稅，造成有利歐盟境外營業人銷售，不利歐盟境內營業人銷售的競爭扭曲，形成不公平競爭。其中內容有，歐盟境外營業人於歐盟境內固定營業場所之擬制規定、促使境外營業人申報營業額的納稅義務轉換規定、基於稽徵經濟考量的十萬歐元的門檻制度以及電子方式報繳制度等。

另外值得一提的是，歐盟理事會已於二〇〇二年五月七日通過此一修正案，將對美國及其他非歐盟公司的數位傳輸產品與服務課徵加值稅，舉凡電腦軟體、遊戲、音樂或其他服務，只要是透過網際網路售予居住在歐盟十五國區內的消費者，就必須繳稅。並要求歐盟十五個會員國須於二〇〇三年七月一日前遵守該項指令，完成各國加值稅法規的修正³⁶⁶。

³⁶⁶ 美國強烈反對，美國方面認為，歐盟的新規定構成歧視待遇，且會加重美商經營上的壓力。

OECD 在一九九八年渥太華會議中，各會員國在消費稅議題上，達成幾項共識。首先，反對新稅的課徵，認為現有的租稅制度即可適用於電子商務。其次，線上傳輸之數位商品之提供之性質，不應視為貨物之提供。再者，課稅權應歸屬於消費地國。在企業對企業的交易上，應以勞務收受人之營業場所為消費地；在企業對消費者的交易，則應以消費者通常的居住地為消費地。

同時，針對電子商務 OECD 財務委員會亦修正其稅約範本，明白表示網站、網頁及網際網路服務提供者之伺服器及其固定營業場所，非為電子商務營業人之固定營業場所。不同於美國及歐盟，OECD 在報繳制度上著墨甚多，提出自行報繳制度、非居住者註冊登記制度、於來源地課徵再移轉稅款及由金融機構扣繳制度等四種方案。在評估各項方案的利弊得失後，OECD 建議在目前的制度下，區分企業對企業和企業及消費者加以規範。前者應採行自行報繳制度，後者，就以非居住者註冊登記制度較佳，但各國應致力將企業的依從成本降到最低。歐盟所通過的加值稅第六號指令修正案基本的做法，即採取 OECD 建議的模式。

電子商務，在我國營業稅法下所遇到的問題主要如下。1.電子商務應否課稅？2.電子商務之銷售行為應如何定性？3.在何種情況下課稅權歸屬於我國？4.誰是納稅義務人？5.應採取何種稽徵方式？由於我國現行之營業稅制度，係基於一九八五年的修正，主要師法的對象為歐洲共同市場的加值稅制度，且已於一九九九年修正財政收支劃分法成為國稅的一項，因此在比較法及我國營業稅法相關概念的解釋，原則上本文傾向採取歐盟加值稅的立場，而不採取美國的態度。而同時為了配合國際潮流，亦多採用 OECD 的見解，特別是在稽徵方式的選擇上。

第一個問題，本文認為，若僅對傳統商務課稅，而不對電子商務課稅，將

美國已揚言針對此案向世界貿易組織（WTO）申訴。請參閱，
<http://taiwan.cnet.com/news/ec/story/0.2000022589.20037881.00.htm>。

違反量能原則及中立性原則，電子商務既有銷售的行為，即為我國營業稅法所欲規範的課稅對象，自應予以課稅。

第二個問題，國內學說眾多，吾人以爲，應區別電子商務銷售類型加以認定。若為實體商品或承載於有體物之數位商品，則其在營業稅法上之法律性質應為銷售貨物；反之，若係透過網際網路傳輸的數位商品，則應為銷售勞務。

第三個問題，本文見解為，除我國境內之電子商務營業人向我國境外銷售及我國境外銷之電子商務營業人向我國境外之他國銷售時，我國不具有課稅權外，其他情形，我國均依營業稅法取得課稅權。換言之，只要電子商務的消費地在我國境內，不論該商品係由境外營業人或境內營業人提供，依目的地課稅原則，我國均取得課稅權。

第四及第五個問題合併說明。在我國境內之電子商務營業人於我國境內銷售時，其納稅義務人均為營業人，直接由其繳納營業稅即可。或有人懷疑在透過網際網路傳輸數位化商品時之可行性，惟就吾人所知，目前國內所有的電子商務公司，如 PC-Cillin 或搜主義等網路書店，均依規定開立統一發票，是其執行成效尚無庸質疑。

若係我國境外之電子商務營業人向我國銷售時，本文認為，如銷售的是實體貨物或承載於有體物之數位商品時，為營業稅法上的進口貨物，其納稅義務人應為進口貨物之收貨人或持有人。因為該物品一定須要通過海關，故課徵方式則可採由海關代徵營業稅之方式為之。

如係透過網際網路下載時，其納稅義務人及課徵方式應區分企業對企業與企業對消費者分別以觀。若是企業對企業，則納稅義務人應為勞務買受之我國企業，稽徵方式可為自行報繳制度；若為企業對消費者時，不應為採取自行報繳制度，乃因以我國境內之消費者為納稅義務人會加重稽徵負擔，有違稽徵便利原則。惟國內學者多認為此時可採用金融機構扣繳制度，惟吾人以爲似為不

妥。以目前 OECD 的四項課稅方案中，仍以非居住者註冊登記制度並配合門檻較可參酌。在實行上，吾人建議可以參考歐盟的實施成效，再加以檢討修正相關法規。

電子商務與營業稅法關係密切。本文基本立場為貫徹營業稅建制在憲法上的量能原則及中立性原則，因此對於所有營利的銷售行為，均應課徵加值型及非加值型營業稅，否則即可能造成不公平競爭，造成租稅對於市場的干預。然而，在傳統租稅制度的前提下，適用營業稅法後，不免出現對於同一內容之物，因其交付方式是否透過網際網路而做銷售貨物與銷售勞務的不同分類。或許，這種分裂的規範方式，是因為過去稅法在制定時從來不曾想像過會有一個物品（如電腦軟體、書籍或音樂 CD）既能以實體形式存在（在商店架上）又能以無形的形式（由網路下載儲存於個人電腦）存在吧！

科技對於稅法的挑戰正方興未艾，未來，吾人將隨時關注國際間對於電子商務課徵加值稅之動態，就本議題最新的發展持續地深入研究。

