

由國際趨勢看網路交易營業稅

彭運鵬/陳敬宏

壹、前言

稅捐是國家對人民經濟活動結果的分成。在稅制規劃上，此一陳述表示稅捐之稽徵相對於人民經濟活動應具有從屬性，規範上不可反客為主，以虛擬之經濟活動結果為基礎，而對人民稽徵稅捐。在稅政規劃上，此一陳述表示稅捐之稽徵相對於人民經濟活動應具有經濟性，操作上不可殺雞取卵，以過高之稅捐稽徵成本為代價，消磨經濟活動結果。然而，隨著人民經濟活動內容之漸趨多樣，稅捐稽徵之技術性亦應隨之提高，與時俱進，以免喪失稅捐稽徵相對於人民之經濟活動所應具有之從屬性與經濟性。網路交易（含實體及無實體商品交易）日趨頻繁，為當前經濟活動之一大特色。因應網路交易日增，財政部曾於 2005 年 5 月 5 日發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」（下稱「網路課稅規範」）。該規範共有四點，其中第二點即係專門就網路交易之營業稅課徵為明確規定¹。

惟自 2005 年以來，透過網路交易之貨物及勞務數量急劇增加，交易內容更加複雜，然而財政部繼網路課稅規範後，並未有任何其他規範或釋示。OECD 於 2013 年 2 月 12 日提出「稅基侵蝕與利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱"BEPS"）問題報告，並於同年 7 月 19 日提出針對 BEPS 的行動方案²。該行動方案第 1 點即為"Address the tax challenges of the digital economy"（解決數位經濟時代之租稅挑戰）。財政部在今年 3 月 23 日，以相同題目為主題，邀請學者專家及實務界人士召開研討會，討論網路交易之課稅問題³。由於網路課稅規定迄今今年 5 月剛好發布滿十年，財政部已進行相關因應措施之研討，而以 OECD 國家為首之國際立法例，亦已逐漸針對網路交易（尤其是跨境網路交易）之課稅問題有所調整，故此時實為一適當之時機，重新檢視網路課稅規範針對（跨境）網路交易之具體規定內容為何？該等內容是否能夠滿足相關營業稅課徵之規範上的需求？若有未能滿足規範需求之處則建議應如何修正為宜？該些問題為本文所欲探討者，敬供各界參考，並請不吝提出指正。

貳、跨境網路交易課徵營業稅之規範現狀

一、營業稅法之規定

（一） 加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第 1 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」該條規定看似未把「進口勞務」納入營業稅之稽徵範圍，然而營業稅法第 36 條第 1 項規定：「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條所定稅率，計算營業稅額繳納之；其銷售之勞務屬第十一條第一項各業之勞務者，勞務買受

¹ 網路課稅規範第 2 點所規定之各種情形包括：（一）網路註冊機構受理申請人取得網域名稱及網路位址等註冊業務收取之註冊費及管理費，及（二）向註冊機構申請取得網域名稱及網路位址並自行架構網站，或向網路服務提供者、其他提供虛擬主機之中介業者承租網路商店或申請會員加入賣家，藉以銷售貨物或勞務取得代價（包括：1.提供網路連線、虛擬主機或加值服務，收取連線服務費用、帳號手續費用、代管主機費用，2.提供線上交易平臺，協助承租人或會員銷售貨物或勞務，收取網頁設計建置費用、平臺租金、商品上架費用或廣告費用，3.利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付，及 4.利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供勞務或直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用）。

² 該行動方案全文可於 OECD 網站：<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> 下載。

³ 該次會議之概要，請參考勤業眾信會計師事務所林宜信會計師及胡雅晴經理合著專文：<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tw/Documents/tax/tw-beps-action1.pdf>

人應按該項各款稅率計算營業稅額繳納之。（但書略）⁴」因此於進口勞務至中華民國境內之情形，亦應課徵營業稅。

- (二) 準此，外國營利事業，無論進口貨物或進口勞務至中華民國境內，均需課徵營業稅⁵，僅其稽徵之方法不同而已：
1. 在進口貨物之情形，營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」
 2. 在進口勞務之情形，若銷售勞務之外國營利事業，在中華民國境內有固定營業場所者，該固定營業場所本身即為營業稅法所規定之營業人⁶，應由該固定營業場所依營業稅法第 35 條規定報繳營業稅。而若勞務銷售人在中華民國境內無固定營業場所者，則應由勞務買受人依前述營業稅法第 36 條規定，計算營業稅額並繳納之。
- (三) 關於進口貨物之營業稅稽徵，財政部依關稅法第 49 條第 3 項授權發布「郵包物品進出口通關辦法」（下稱「郵通辦法」）。郵通辦法第 7 條第 1 項規定：「進口郵包物品應依相關規定徵收關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特種貨物及勞務稅及推廣貿易服務費。但完稅價格在新臺幣三千元以內者，免徵關稅、貨物稅及營業稅。」⁷，換言之進口貨物價格在新臺幣三千元以內者，免納營業稅⁸。

二、 現行規定之問題

- (一) 由於在進口勞務之情形，並無貨物實體可通過海關，因此並無與上述郵通辦法第 7 條第 1 項所定三千元以內可以免稅之相類似規定可資遵循，而須適用上述營業稅法第 36 條第 1 項規定，由勞務買受人申報繳納。
- (二) 然而因為勞務買受人，特別是一般消費者，通常並不知悉營業稅法第 36 條第 1 項之規定，因此常常造成事實上未能遵循營業稅法規定之情形。舉例而言，中國時報 2015 年 5 月 11 日報導：「國際訂房網無法管，旅行業批吃人夠夠」⁹即係國內旅遊訂房業者針對 Agoda, Booking.com, 及 Airbnb 等網站所提供之跨國訂房服務，疑似有對中華民國居民提供服務卻未曾繳納營業稅之問題，而做出之批評。由於這是一個實在的問題，因此財政部做出新聞稿正式回應¹⁰，其回應之要旨略為：國際訂房網如在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，應依營業稅法第 36 條規定辦理。財政部上述回覆係根據現行營業稅法之規定，於法有據；然而論其實際，要求使用該等跨國訂房服務之消費者，均依營業稅法第 36 條規定，計算營業稅額並繳納之，實有困難。

參、 財政部之因應措施以及作者拙見

OECD 於 2014 年 9 月 16 日已初步提出針對 BEPS 行動方案第 1 點「解決數位經濟時代之租稅挑戰」

⁴ 關於營業稅法第 36 條第 1 項但書之規定，請參考本文第參、二、(二)部分之說明。

⁵ 營業稅實際上為一種消費稅，僅為稽徵經濟之緣故，將消費者之相對人（亦即貨物或勞務之銷售人）規範為納稅主體，以有效降低納稅主體之數量，然而消費稅實際上仍由消費者負擔。由於消費者負擔消費稅之能力，係透過其消費行為而彰顯，故國際間關於消費稅之稽徵，大多數國家均承認消費地主義，亦即貨物或勞務若有進出口，則消費行為地具有課稅管轄權，貨物或勞務之銷售人若在非消費行為地之國家已經繳納營業稅，則應在貨物或勞務出口至消費行為地國家時退還。

⁶ 營業稅法第 6 條規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」

⁷ 請注意同條第 2 項規定：「前項免徵稅款之郵包物品，不包括菸酒及實施關稅配額之農產品。」

⁸ 營業稅法施行細則第 28 條規定：「進口郵包之關稅完稅價格，逾郵包物品進出口通關辦法規定之免稅限額者，應於進口時按關稅完稅價格全額，依本法第二十條規定計算營業稅額。」

⁹ 全文請參考：<http://www.chinatimes.com/newspapers/20150511000299-260102>

¹⁰ 財政部回應之全文請參閱該部網站：<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=64984#>

之成果報告¹¹，其摘要（Executive summary）中提到：數位經濟中跨境貨物及勞務的銷售，已對營業稅的順利稽徵構成挑戰；尤其是對一般消費者的跨境銷售，問題更為嚴重¹²。財政部在前揭 3 月 23 日會議中，針對（跨境）網路交易之營業稅課徵問題，提出兩個議題供與會者討論：一是取消或降低進口貨物營業稅免稅門檻，二是要求非居住者供應商於所得來源地（亦即中華民國）辦理營業登記及報繳營業稅。以下就此二議題提出作者之拙見：

一、 不宜取消進口貨物營業稅免稅規定，但可適度降低免稅門檻

本文以為，依現行郵通辦法就進口郵包物品價格在新臺幣三千元以內者，免徵營業稅之規定，不止降低了海關對進口貨物之營業稅稽徵成本，也同時提升了小額郵包的通關效率，有效縮短郵包投遞時間。雖然因此造成營業稅稅收之流失，但相較於其所節省之稽徵成本，以及其所促成之物盡其流效益，應屬可接受之範圍。國際間多數國家，亦均有類似之規定，蓋前述之經濟上理由，放諸四海皆準。

至於此舉所造成國內營業人與國外營利事業因營業稅之徵免不同而造成不公平競爭，因國內營業人在貨物本身之製造或取得，以及在貨物銷售方面之行銷、聯絡及運送，均因地利之便而較國外營利事業具有優勢；故其雖然可能因為在該等相對低價之貨物銷售上，多負擔了百分之五之營業稅，而導致其與國外營利事業相比處於較不利之地位；然而整體言之，與小額郵包免稅規定所能獲致之效益相較，該等因營業稅之徵免不同而造成之「不公平競爭」，仍應屬政策上可接受之範圍。至於該門檻之金額高低，則屬財政部權責範圍之專業考量。

二、 可要求銷售勞務之非居住者供應商於銷售額達一定門檻時，辦理營業登記及報繳營業稅

（一）如前所述，勞務進口時，依營業稅法第 36 條之規定，若該銷售勞務之外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，則勞務買受人應依營業稅法第 36 條規定辦理，計算營業稅額並繳納之。

（二）惟若勞務買受人為一般營業人，則免予繳納營業稅。營業稅法第 36 條第 1 項但書規定：「但買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納；其為兼營第八條第一項免稅貨物或勞務者，繳納之比例，由財政部定之。」此一規定係加值型營業稅下之簡政便民之規定，蓋該勞務買受人若為一般營業人，且其已計算營業稅額並繳納，則該等稅額將成為該買受人之進項稅額，得依營業稅法第 15 條第 1 項規定扣減。因此，該但書之規定可省去該等營業人勞務買受人之先繳納後扣減之程序。因此，此部分會產生問題的情形，係一般消費者的進口勞務之情形（亦即前述 OECD 之 BEPS 行動方案第 1 點成果報告中所稱「對一般消費者的跨境銷售」之情形）。

（三）實務上，絕大多數之勞務消費者恐怕均未依營業稅法第 36 條規定申報繳納營業稅。而且，若一般消費者均依規定辦理，則因納稅主體之人數眾多¹³，稅捐稽徵成本勢必極高。故本文以為，要求非居住者供應商於中華民國辦理營業登記，應可改善現制下勞務進口時，徒有營業稅法第 36 條法律文字而難以實行之情形。同時，可參考國際作法，設定營業登記門檻以及僅適用跨境銷售勞務交易。按「設定營業登記門檻」，係由稅捐稽徵經濟之觀點考量，且與目前對國內從事網路交易營業人之規範一致，應屬可行。誠然，如此之作法，將造成低於營業登記門檻之營業人無須繳納營業稅，而有流失稅源之虞；然而因為該等營業人原本之銷售額即較少，對其稽徵營業稅所能獲

¹¹ 全文請參考 OECD 網站：

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en

¹² 原文："Cross-border trade in goods, services and intangibles creates challenges for VAT collection, particularly where such products are acquired by private consumers from suppliers abroad."以及"The collection of VAT in business-to-consumer (B2C) transactions is a pressing issue that needs to be addressed urgently to protect tax revenue and to level the playing field between foreign suppliers relative to domestic suppliers."

¹³ 請參考本文註 4 之說明。

得之稅收收入未必能夠大於所將發生的稽徵成本。因此，就稅政考量而言，應值得參考。至於「僅適用跨境銷售勞務交易」，係因進口貨物應徵之營業稅原則上已由海關代徵，由稅捐稽徵經濟之觀點言之，似無變更之必要。且實際上會發生無法課徵稅捐問題者，係一般消費者進口勞務之情形。

肆、 結論

針對外國營利事業，在中華民國境內無固定營業場所而銷售勞務者至中華民國者，現行營業稅法第 36 條以及網路課稅規範，均有其窒礙難行之處。由國際稅法之最新發展趨勢觀察，要求非居住者供應商於中華民國辦理營業登記及報繳營業稅，應屬具有參考價值之作法。惟基於稅政上稽徵經濟之考量，宜以一定之銷售額作為是否需要營業登記之門檻。

OECD 在 BEPS 行動方案第 1 點成果報告中指出：由於數位經濟已逐漸變成經濟之本身（亦即認為全部的經濟均將逐漸地轉為數位經濟），若要為稅捐之目的，將數位經濟與其他經濟區隔開來，即使可能，也甚困難¹⁴。本文之討論實乃野人獻曝，但期拋磚引玉，吸引各界先進提供卓見。

（作者彭運鵬及陳敬宏分別係理律法律事務所資深顧問及律師，本文不代表事務所之意見）

¹⁴ 原文為："Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes."