

跨境電商課稅新制應遵守憲法原則

蔡嘉昇/羅子倫

壹、 跨境電商課稅新制修法背景

一、 現行跨境電商課稅問題

- (一) 由於近年網路發展迅速，網路交易無所不在，人民早已習慣透過網路與在台灣無固定營業場所（例如：在台灣僅設有辦事處，未設立分公司）之外國業者（下稱「跨境電商」）交易，且消費項目已由實體商品擴及無形勞務及服務，包括線上遊戲、視聽歌曲、旅遊訂房等。
- (二) 然而，針對此種銷售勞務之交易類型，依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第 36 條之規定，其營業稅報繳對象為勞務或服務之台灣買受人，且每筆交易之給付額尚未超過財政部規定之門檻（現為新台幣 3,000 元）者，無須報繳營業稅，造成稅源流失。
- (三) 此外，近期報載稅務機關與知名跨境訂房網站業者（在台灣僅設有辦事處，未設立分公司）對於(一)跨境訂房網站業者之勞務或服務之提供模式，及(二)跨境訂房網站業者與國內飯店業者間之相關契約究應定性為「買賣」或者「代銷」發生爭議，稅務機關並依營業稅法及統一發票使用辦法等規定補稅及課處罰鍰¹，而國內飯店業者亦遭稅務機關要求代為補繳跨境訂房網站業者應納之稅金²，衍生爭議不斷。

二、 財政部推動修法解決跨境電商課稅問題

- (一) 鑒於上述情形，財政部近期積極舉辦修法座談會，參考各界意見及各國作法，提出營業稅法修正草案，報請行政院核轉立法院審議，其要點如下：
 1. 擬廢除前述跨境電商提供勞務或服務之免稅門檻。
 2. 將報繳營業稅之義務由現行之台灣買受人負擔修正為由跨境電商負擔，要求年營業額達一定數額以上之跨境電商於我國辦理稅籍登記，依法納稅。
- (二) 由於財政部針對跨境電商所提出之營業稅法修正草案，影響範圍極廣，為避免不當侵害跨境電商、台灣業者及台灣勞務或服務買受人受憲法保護之權利，本文擬探討該營業稅法修正草案可能涉及之憲法議題，作為行政及立法機關未來進行修法及執行新法之參考。

貳、 跨境電商課稅新制應遵守之憲法原則

一、 現行法律並無明文要求跨境電商應報繳營業稅

(一) 租稅法律主義：人民僅依「法律」納稅

1. 按憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」明白揭示倘無「法律」明文，人民即無納稅之義務，亦即，納稅義務屬於絕對法律保留事項，必須規定於法律位階，此即「租稅法律主義」之意涵。依大法官釋字第 367 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠，

¹ 黃冠穎，Agoda 稅事 旅館業積國稅局，2016-06-09/經濟日報/A15 版/產業。沈婉玉，Agoda 沒開發票 國稅局連補帶罰逾 2 千萬，2015-10-16/聯合報/A8 版/生活。郭珈爾，Agoda 訂房網漏稅 連補帶罰，2015-10-16/經濟日報/A20 版/產業·稅務法務。

² 黃冠穎，業者反應 稅制追不上網路時代，2016-06-09/經濟日報/A15 版/產業。郭珈爾，財部修法 要跨境電商在台登記，2016-06-09/經濟日報/A15 版/產業。

舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義...。」

2. 復依大法官釋字第 257 號解釋李志鵬及陳瑞堂大法官之不同意見書：「租稅法律主義之內涵，有如下二種概念。一為租稅法定之原則；即納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之退減免、行政救濟、罰則等均須依立法機關所制定之法律詳予規定。一為稅務行政合法性之原則；即稅務行政機關應嚴格遵守稅法之規定而為稅捐之課徵，如無法律依據，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法之規定或釋示。」易言之，有關人民納稅之義務應以法律明定之，在法無明文時，不得要求人民納稅，行政機關亦不得以函令作為稅捐稽徵之依據，否則將違反法律保留原則與租稅法律主義，而為憲法所不許。相同意旨，亦經大法官釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號及第 706 號解釋闡釋甚明。

(二) 修法通過前尚不存在可要求跨境電商報繳營業稅之「法律」

就跨境電商提供勞務或服務報繳營業稅一事，依現行營業稅法等相關規定，其營業稅報繳對象為台灣勞務或服務買受人，則稅務機關應不得要求跨境電商針對修法前之勞務或服務提供行為補繳營業稅，或要求台灣業者代為補繳跨境電商應納之營業稅，否則將違反租稅法律主義之要求，因為該等勞務或服務行為發生時，根本沒有相應之法律課予此等跨境電商報繳營業稅之義務。

二、 課稅新制應僅向後發生效力，並應設有過渡期間條款

(一) 法不溯及既往原則：不得以「未來」之法律評價「過去」之行為

1. 法不溯及既往原則，乃法治國原則重要內涵之一，為國家權力機關所應遵循之重要憲法原則。按大法官釋字第 574 號解釋意旨：「法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力。」即明白揭示法律之修正應以向後生效為原則，以保護人民免於法秩序之不安定，而能於社會生活上適其手足。
2. 其基本原理在於，法治國家中，無法期待人民預見並遵守「未來」訂定之法律，因此也不得任意以訂定於未來之法律，對於人民「過去」之行為給予評價或修正原本之評價。倘若立法者任意訂定溯及過去生效之法，即可能違反法不溯及既往原則，此外亦將違反信賴保護原則（詳後述）。

(二) 新法規定不應適用於修法前之行為，以免違反法不溯及既往原則

1. 此次財政部提出之營業稅法修法草案，係屬稅法之法令變更，對於人民受憲法保障之財產權所帶來影響最為直接，尤應嚴守法不溯及既往原則。此於早期大法官釋字第 54 號解釋即已明白揭示：「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用。」
2. 此次營業稅法修正，首須注意者，即在於不得將新規定溯及既往適用於修法前即已完成之交易。除不應於法文中明文規定溯及既往外，在解釋上，亦應解釋為不溯及既往適用於新法修正公布以前之事實，尤其不得要求修法前即已完成之交易依新通過之規定補納稅款，否則將可能違反法不溯及既往原則，且對既存事實產生過大之衝擊，過度侵害法安定性及跨境電商或台灣業者之信賴利益。

(三) 課稅新制之修法及實施，應給予跨境電商調整其營運模式之過渡期間

1. 然而，不可否認地，人類生活有其連續性，因此新法即便無溯及效力，依我國現行之司法實務見解，卻仍會適用於新法生效後始完全實現之構成要件事實，此種情形對人民依舊法所建立之生活秩序，仍難免發生影響，此時，立法者即有義務透過過渡條款等方式，加以因應。亦即，在法治國家立法與時俱進之過程中，法不溯及既往原則所追求之法安定性，以及立法者修法以達到法秩序與時俱進之目的，兩者難免產生衝突。

2. 此時立法者於不違反法律平等適用之原則下，固有其自由形成空間；惟如人民依該修正前法律已取得之權益及因此所生之合理信賴，因該法律修正而向將來受不利影響者，立法者即應制定過渡條款，適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，以求在調整法秩序時，適當平衡法安定性及人民之信賴保護原則。例如，本次修正之新法中可給予受規範者一合理之過渡期間，而不採取立即生效之立法模式，使跨境電商有機會配合新法之規定，調整其營運模式，將衝擊降低。

(四) 稅務機關不得於修法後透過解釋令將新規定溯及既往適用

1. 有關稅務機關發布解釋函令之權限及其界限，稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 2 項規定有相關論述：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」其所強調之「不利益溯及禁止」，實為前述「法不溯及既往原則」於稅法上之具體實踐。
2. 因此，除立法層面外，在執法層面上，稅務機關亦不得藉由其發布解釋函令之職權，任意透過對於法規之解釋權，變相將法規溯及既往適用，否則除違反法不溯及既往原則之外，亦不符合租稅法定主義之要求（詳後述）。

三、課稅新制之推動應考量跨境電商對既存規範之信賴

(一) 信賴保護原則：國家行為或法令之變動應顧及人民對既存狀態之信賴

1. 依大法官釋字第 525 號解釋：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設。」信賴保護原則乃法治國下之子原則，由法安定性及誠實信用原則衍生而來，係現代法治國家之基石。其宗旨在於禁止國家行政行為或法令之變動，罔顧人民既存之信賴，造成人民不可預計之負擔或損失。
2. 前述釋字亦指出，信賴保護原則之適用，不限於授益行政處分之撤銷或廢止，即行政法規之廢止或變更亦有其適用。亦即，不僅特定具體之行政處分行為，一般抽象法規亦得作為人民之「信賴基礎」，倘人民基於此信賴基礎，發展出信賴表現，且人民之信賴並非不值得保護者，公部門即有義務保護人民之信賴，而在擬作出與人民原先預期不同之行政行為（廣義而言，尚包含立法機關之立法行為）時，將之納入考量，透過給予合理之過渡期間、合理之補償，盡可能將衝擊降低。

(二) 跨境電商對於現行稅法之合理信賴應受到保護

1. 觀諸營業稅修法草案，係將跨境勞務或服務之報繳營業稅義務由現行法令規定之買受人負擔，修正為由跨境電商負擔，並要求年營業額達一定數額以上之跨境電商於我國辦理稅籍登記，依法納稅。
2. 跨境電商應可合理信賴現行法律並未要求跨境電商針對提供勞務或服務須報繳營業稅，或辦理稅籍登記（信賴基礎），且因跨境電商提供勞務或服務行為並不會被我國稅捐機關課徵營業稅，其乃決定提供勞務或服務等營業活動，亦未主動辦理我國營業稅報繳（信賴表現），而跨境電商僅係配合現行法律明文之規定，並無信賴不值得保護之行為。
3. 因此，筆者再次強調，本次財政部提出之修法草案，應盡可能兼顧受規範者（跨境電商）之信賴，除針對修法通過前之交易不予溯及適用或要求補納營業稅外，並應在法案中給予合理之過渡期間，使受規範之跨境電商有能力、有時間評估新法對其將發生之影響，並就其原有之營業模式進行調整，以降低衝擊。

參、 結論

由於我國現行法制未臻完備，並無明文要求跨境電商應報繳營業稅，無法因應新型態跨國網路交易模式，財政部乃提出營業稅法修正草案，以解決與填補現行法制之問題或漏洞，惟立法者及稅務機關應注意立法與未來執行時可能涉及之憲法原則，包括課稅新制應僅向後發生效力，並應設有過渡期間條款，及新制之推動應考量跨境電商對既存規範之信賴，以避免違反租稅法律主義、法不溯及既往原則及信賴保護原則，以降低對於跨境電商或台灣業者之衝擊，減少可能之爭議發生。

(作者蔡嘉昇係理律法律事務所資深律師，羅子倫係理律法律事務所律師，本文不代表事務所之意見)