專題研析

跨境銷售電子勞務課徵營業稅問題之研究－評析最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決、臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決

臺北高等行政法院法官　林季緯

目　次

壹、問題緣起
貳、事實概要及應適用法律之說明
一、事實概要
㈠以我國拍賣網站銷售電子勞務之交易流程
㈡銷售人之工作、居住、經營網拍業務之情形
二、應適用法律之說明
參、行政法院見解
一、臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決見解
㈠銷售人在我國境內銷售勞務，非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段之情形
㈡未判斷銷售人在我國境內有無設立常設機構
二、最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決見解
㈠銷售人為「境外營業人」
1、是否為境外營業人之判斷標準與有無境內銷售行為無涉
2、境外營業人之判斷標準－營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外
3、網路發達後對於境外營業人判斷標準之衝擊
4、銷售人為境外營業人

* 投稿時為法務部司法官學院導師（原職臺灣士林地方法院法官）。

㈡銷售人在我國境內無常設機構
1、固定營業場所（常設機構）之概念
2、網路興起後之數位常設機構概念
肆、爭點
伍、評析
一、我國締結之租稅協定之規定
二、銷售人非我國境內營業人（即非居民企業）
三、銷售人在我國境內無固定營業場所（常設機構）
㈠常設機構
1、營業場所
2、空間固定性
3、時間固定性
4、透過營業場所從事營業活動
5、非準備性或輔助性之活動場所
㈡網站是否構成常設機構
1、否定說
2、肯定說
3、小結
㈢銷售人在我國境內無固定營業場所（常設機構）
陸、結論

壹、問題緣起

網際網路普及、電子商務發展後，境外事業不需要在買受人所在地國設置有人力或物力即可進行營業，可直接透過網際網路即能完成交易。對於營業稅之影響，就銷售客體屬性面，除傳統銷售貨物及有形勞務外，增加銷售電子無形勞務之營業模式。就營業稅納稅義務人面，於加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）增訂第 2 條之 1、第 6 條第 4 款之前，外國之事業、機關、團體、組織（下稱外國之事業等），依其在我國境內有無固定營業場所，分別以該固定營業場所、進口貨物之收貨人或持有人、勞務買受人為納稅義務人（營業稅法第 2 條第 1 至 3 款、第 6 條第 1 至 3 款參照）。因營業稅法本身對於固定營業場所無定義性規定，應參照所得稅法第 10 條第 2 項之規定為解釋。再者，跨境經營電子商務之事業、機關、團體、組織，係我國或外國之事業、機關、團體、組織，涉及國際稅法上「居民企業」或「非居民企業」之判斷；外國之事業、機關、團體、組織，在我國境內是否有固定營業場所，涉及國際租稅法上「常設機構」之判斷，以及網站是否為「常設機構」之爭議。

臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決之案件事實涉及上述議題之我國法適用，最高行政法院更援引國際租稅法上相關概念作為判決理由。故本文擬以經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，下簡稱 OECD）租稅協定範本（OECD Model Tax Convention）、我國對外締結之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定及國際租稅法等，對於上述議題進行研究。

貳、事實概要及應適用法律之說明

一、事實概要

關於本件網路交易模式，分述如下：

㈠以我國拍賣網站銷售電子勞務之交易流程

本案銷售人於民國 102 年 6 月至 103 年 8 月間（下稱系爭銷售期間）經營網路拍賣業務，在日本國透過電腦至我國露天拍賣網站平台（下稱系爭網站），販售日本國虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖（下稱系爭電子勞務[1]）。進貨來源為日本國超商或電器行，係採用現金或刷卡方式付款。

買受人於我國系爭網站下單並完成付款，銷售人即透過系爭網站悄悄話留言或 LINE 傳送商品序號給買家。

㈡銷售人之工作、居住、經營網拍業務之情形

銷售人自承並無在日本國成立公司或商號，且系爭網站並無提供非我國國民註冊為會員，銷售人領有我國國民身分證，並於國內設有戶籍，系爭銷售期間為我國國民，又銷售人於系爭網站之公司所登記之會員地址為臺中市外埔區。

二、應適用法律之說明

銷售人經營網拍業務銷售期間為 102 年 6 月至 103 年 8 月間，營業稅法於 103 年 1 月 8 日、103 年 6 月 4 日、104 年 12 月 30 日、105 年 12 月 28 日、106 年 6 月 14 日均有修正、增訂條文，與本案有關者為 105 年 12 月 28 日修正公布第 6、28、29 至 30 之 1、36、43、45、51 條條文；並增訂第 2 之 1、28 之 1、49 之 1 條條文，並於 106 年 5 月 1 日起施行。基於實體從舊原則，本案應適用之法律為 105 年 12 月 28 日修正公布前之營業稅法，本文若未特別註明，以下所稱營業稅法即指 105 年 12 月 28 日修正公布前之營業稅法。

參、行政法院見解

一、臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決見解

㈠銷售人在我國境內銷售勞務，非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段之情形

銷售人並無在日本成立公司或商號，且我國系爭網站並無提供非我國國民註冊為會員，銷售人領有我國國民身分證，並於國內設有戶籍，系爭銷售期間為我

---

[1] 106 年 5 月 1 日修正發布，106 年 5 月 1 日施行之加值型及非加值型營業稅法施行細則第 4 條之 1 規定「本法第 2 條之 1 所稱電子勞務，指符合下列情形之一者：一、經由網際網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務。二、不須下載儲存於任何裝置而於網際網路使用之勞務。三、其他經由網際網路或電子方式提供使用之勞務。」

國國民，又其於系爭網站公司所登記之會員地址為臺中市外埔區，銷售人基於營利之目的，依其身分向我國系爭網站登錄其姓名、生日、身分證號、地址（臺中市外埔區）等資料註冊為會員，藉以銷售其於日本購進之系爭電子勞務，復由網路傳送系爭電子勞務之序號予我國境內買受人使用，並收取代價，自非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「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」，是本件依銷售人所述網路交易過程及請（付）款流程，其利用國內網路平台銷售系爭電子勞務，以取得代價，自屬銷售人於我國境內銷售勞務行為，應依規定報繳營業稅。

臺中高等行政法院並認為財政部中區國稅局依據營業稅法第 2 條第 1 款（銷售貨物或勞務之營業人為營業稅之納稅義務人）、第 4 條第 2 項第 1 款（銷售之勞務係在我國境內提供或使用者，係在我國境內銷售勞務）規定，並無違誤，似係以銷售人有境內銷售行為，作為認定其為境內營業人之標準。

㈡未判斷銷售人在我國境內有無固定營業場所

最高行政法院認為：臺中高等行政法院針對銷售人有無在我國境內設置「固定營業場所」之待證事實，並未將之與「境外營業人」判斷爭議分離看待。反而採取混合論述之方式，並僅以「交易進貨來源，價金支付、勞務移轉」等交易流程論述，配合「拍賣網路平台之會員以本國人為限」、「銷售人領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍」等情況事實，即斷定銷售人屬「境內銷售人」。對於銷售人「有無就系爭銷售行為，在我國境內設立固定營業場所」此項待證事實未予調查。

二、最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決見解

㈠銷售人為境外營業人

1、是否為境外營業人之判斷標準與有無境內銷售行為無涉

營業稅法第 4 條雖就應稅之「境內銷售行為」為「定義」規定。但在同法第 6 條對「營業人」為定義時，卻未規定「只要有在境內為銷售行為者，即屬營業人」。反而將「外國之事業、機關、團體、組織」排除在「營業人」之範圍外，而改以「該外國事業、機關、團體與組織在中華民國境內之固定營業場所」為營業人。另外又在同法第 2 條規定「納稅義務人」時，將「營業人」、「進口貨物收貨人或持有人」、「在境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織銷售勞務至境內之買受人」與「特定條件下之油品貨物持有人」等併列為納稅義務人。顯見立法者有意把「境外營業人」排除「營業稅法」之適

用範圍外（至於 105 年間新修正之同法第 2 條之 1，則是為因應社會實證變遷而新添之例外規定），改以其境內手足（或助手）之「固定營業場所」為規範對象，不然即是勞務進口人（買受人）。此亦與「貨物進口以貨物收貨人或持有人」之規範意旨遙相呼應。從而營業稅法上，有關「境外營業人」之規範判準，即與「受判斷之營業主體是否有境內銷售行為」無涉。

2、境外營業人之判斷標準－營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外

境外營業人之判斷標準，應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相斷理論，以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」為其判斷標準。

理由為一個營業主體常態化之主要營業活動重心地點，通常即為其銷售貨物之所在地、或勞務提供地。而在網路不發達之期間，若其欲將銷售之有形貨物預先置於我國境內，以備未來銷售，需先進口該貨物至我國境內。若其欲將勞務進口至我國（即使勞務能在境內使用），原則上亦需在我國境內設立「固定營業場所」（例如 Uber 案之臺灣宇博公司），方能有效統合協調眾多資源，而使提供之勞務具備「可使用性」。

3、網路發達後對於境外營業人判斷標準之衝擊

在社會實證環境發生變遷以前，境外營業人無法跨越法域，直接境外為境內貨物與勞務之銷售。因此立法者在制定營業稅法時，也從未思考過「如果境外營業人為應稅之境內銷售行為，要如何對其課稅」之議題。

直到「網路發達」之社會變遷現象浮現後，立法者才思考解決之道，而有 105 年 12 月 28 日新增之現行營業稅法第 2 條之 1 之制定（但對網路購物所生之議題則尚未立法解決）。在此之前，即使是電子勞務之「境內銷售」，仍應依營業稅法第 6 條第 3 款規定，以「境內固定營業場所」為（負納稅義務之）營業人，而非以「境外營業人」為納稅義務人。

由以上說明足知，境外營業人之資格判斷，除非實證法有特別規定，根本不受「該主體有無境內銷售行為」因素之影響。

4、銷售人為境外營業人

銷售人「其長年在日本國工作及居住，於 102 年及 103 年間在臺居留天數分別僅有 40 日及 34 日」、「交易活動都是在日本國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網路」及「出售於日本國境內創設之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖」等情，此等事實主張如經證明屬實，可以證明銷售人主要營業活動所在地為日本國，即可確定其屬「境外營業人」。

㈡銷售人在我國境內無常設機構

1、固定營業場所（常設機構）之概念

「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題，亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。其具體定義，參酌所得稅法第 10 條第 1 項之規定（即「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」），基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。

2、網路興起後之數位常設機構概念

面對「網路興起後」之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念（即指若企業設立在境內設立網路連接設備，即可認定其在境內設立常設機構），學理上雖多有討論，但尚無定論。而且「數位常設機構」之承認，仍有其嚴謹之要件要求（例如必須設立伺服器等），目前最無疑義者，即是依循所得稅法第 10 條第 1 項所定之「實體」定義為斷。

肆、爭點

上開臺中高等行政法院判決，就稅捐主體部分，認為銷售人非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段所指「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者」情形，並認定銷售人銷售之勞務係在我國境內使用，係在我國境內銷售勞務，為營業稅法第 2 條第 1 款所指銷售勞務之營業人，故銷售人為營業稅之納稅義務人，認定銷售人為境內營業人。

上開最高行政法院判決，則認為應先判斷銷售人為境內或境外營業人；若為境外營業人，再判斷是否在我國境內設有固定營業場所，並引用國際租稅法之概念建立判斷標準。

綜上，上開臺中高等行政法院判決、最高行政法院判決，對於（一）銷售人是否為我國境內營業人（即是否為國際租稅法上之「居民企業」）；（二）銷售人若非屬境內營業人（即「非居民企業」），在我國境內是否有「固定營業場所」（即國際租稅法上之「常設機構」）等有不同見解。上開最高行政法院引用國際租稅法上之「居民企業」、「非居民企業」、「常設機構」等概念建立判斷標準。而國際租稅法上，各國締結租稅協定時，多參考 OECD 租稅協定範本，而我國對外締結之租稅協定則為我國實定法之展現，故本文擬依 OECD 租稅協定範本、我國對外締結之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協

定、國際租稅法等，就前述（一）、（二）爭點為說明。

伍、評析

一、我國締結之租稅協定之規定

最高行政法院就本案爭點第 1 點認為境外營業人之規範判準，應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相關理論，就本案爭點第 2 點則認為「如果認上訴人（即銷售人）確屬『境外營業人』，是否其在中華民國境內設有『固定營業場所』（即國際租稅法上所言之『常設機構』），而依行為時營業稅法第 6 條第 3 款之規定，以該『境內固定營業場所』為營業人」。而境內營業人、境外營業人、固定營業場所等，涉及國際租稅法上之居民企業、非居民企業、常設機構等概念，故本文擬對於國際租稅法上之（非）居民企業、常設機構原則加以介紹，並說明本案之電子商務交易模式，以及銷售人是否為居民企業（境內營業人），及銷售人在我國境內是否有常設機構。

我國對外締結之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定共有 34 份[2]，因本案

[2] 依照司法院法學資料檢索系統搜尋結果共有（以下括號內所載為簽訂日期）：中華民國財政部賦稅署與新加坡共和國財政部內地稅署關於避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定換函（1981 年 12 月 30 日）、中新避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅之協定（1981 年 12 月 30 日）、中華民國與南非共和國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1994 年 2 月 14 日）、中華民國與巴拉圭共和國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1994 年 4 月 28 日）、駐印尼臺北經濟貿易代表處與駐臺北印尼經濟貿易代表處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1995 年 3 月 1 日）、台北經濟文化辦事處與澳大利亞商工辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1996 年 5 月 29 日）、駐馬來西亞台北經濟文化辦事處與駐台北馬來西亞友誼及貿易中心避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1996 年 7 月 23 日）、駐紐西蘭台北經濟文化辦事處與紐西蘭商工辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1996 年 11 月 11 日）、駐紐西蘭台北經濟文化辦事處與紐西蘭商工辦事處咸欲締結避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1996 年 11 月 11 日）、駐越南台北經濟文化辦事處與駐台北越南經濟文化辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1998 年 4 月 6 日）、中華民國與甘比亞共和國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1998 年 7 月 22 日）、中華民國與史瓦濟蘭王國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1998 年 9 月 7 日）、中華民國政府與馬其頓共和國政府避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（1999 年 6 月 9 日）、中華民國與塞內加爾共和國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2000 年 1 月 20 日）、駐荷蘭台北代表處與駐台北荷蘭貿易暨投資辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定暨議定書（譯）（2001 年 2 月 27 日）、駐瑞典台北代表團與瑞典貿易委員會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（譯）（2001 年 6 月 8 日）、駐比利時代表處與比利時臺北辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（中譯本）（2004 年 10 月 13 日）、駐丹麥臺北代表處與丹麥商務辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（譯）（2005 年 8 月 30 日）、中華民國與巴拉圭共和國避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定補充協議（2008 年 3 月 6 日）、駐臺拉維夫臺北經濟文化

原因事實即銷售人銷售系爭電子勞務期間為 102 年 6 月至 103 年 8 月間，我國與日本國間則於 104 年 11 月 26 日簽訂「亞東關係協會與公益財團法人交流協會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（下稱臺日租稅協定[3]）」，本案例事實涉及我國與日本國，故本文擬以前開臺日租稅協定之內容為論述依據。再者，本案涉及國際租稅法上之居民企業、非居民企業、常設機構等概念，又 OECD 租稅協定範本、註釋等對於國際間租稅協定之解釋具有相當影響力，故本文以 OECD 租稅協定範本、臺日租稅協定作為解釋內國法之參考，先予敘明。

二、銷售人非我國境內營業人（即非居民企業）

依照臺日租稅協定第 1 條第 1 項規定：「本協定適用於具有一方或雙方領域居住者身分之人。」，依同協定第 4 條第 1 項規定：「本協定稱『一方領域之居住者』，指依該領域法律規定，因住所、居所、管理處所、總機構或主要辦公室所在地、設立登記地或

辦事處與駐臺北以色列經濟文化辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（中文譯文）（2009 年 12 月 24 日）、駐匈牙利代表處與匈牙利駐臺北貿易辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2010 年 4 月 19 日）、駐法國台北代表處與法國在台協會建立避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅機制之協定（2010 年 12 月 24 日）、駐新德里台北經濟文化中心與駐台北印度－台北協會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2011 年 7 月 12 日）、駐瑞士臺北文化經濟代表團與瑞士商務辦事處避免所得稅雙重課稅協定（中文譯文）（2011 年 7 月 14 日）、中華民國財政部與斯洛伐克共和國財政部避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2011 年 8 月 10 日）、駐泰國台北經濟貿易辦事處與駐台北泰國貿易經濟辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定議定書（2012 年 12 月 3 日）、中華民國政府與吉里巴斯共和國政府避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2014 年 5 月 13 日）、駐奧地利台北經濟文化代表處與奧地利台北辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2014 年 7 月 12 日）、亞東關係協會與公益財團法人交流協會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（中譯本）（2015 年 11 月 26 日）、駐義大利台北代表處與義大利經濟貿易文化推廣辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2015 年 12 月 31 日）、駐加拿大台北經濟文化代表處與加拿大駐台北貿易辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協議（2016 年 1 月 15 日）、駐波蘭台北經濟文化辦事處與駐台北華沙貿易辦事處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（中譯本）（2016 年 10 月 21 日）、駐捷克台北經濟文化代表處與捷克經濟文化辦事處實施避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（中譯本）（2017 年 12 月 12 日）、駐沙烏地阿拉伯王國台北經濟文化代表處與沙烏地商工總會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（2020 年 12 月 2 日）。

[3] 亞東關係協會與公益財團法人交流協會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定第 2 條（適用之租稅）、第 3 條（一般定義）、第 4 條（居住者）、第 8 條（海空運輸）、第 11 條（利息）、第 22 條（雙重課稅之消除）、第 28 條（生效）、第 29 條（終止）規定中使用「臺灣」、「日本」指稱該協定之適用對象、主管機關等，故本文簡稱該協定為「臺日租稅協定」。

其他類似標準而負有納稅義務之人，包括該領域行政機關、其所屬行政區或地方機關。」，職此，是否為「一方領域之居住者」，係以住所、居所、管理處所、總機構、主要辦公室所在地、設立登記地或其他類似標準為判斷標準。又「一方領域之企業」及「他方領域之企業」，分別指由一方領域之居住者所經營之企業及他方領域之居住者所經營之企業（臺日租稅協定第 3 條第 1 項第 4 款參照），可知係以何方領域之居住者所經營之企業，作為判斷為一方或他方領域之企業。「人」，包括個人、公司及其他任何人之集合體；「公司」，指法人或基於租稅目的視同法人之任何實體（臺日租稅協定第 3 條第 1 項第 2、3 款參照），又同協定第 4 條第 2 項規定：「個人依前項規定，如同為雙方領域之居住者，其身分決定如下：（一）於一方領域內有永久住所，視其為該領域之居住者；如於雙方領域內均有永久住所，視其為與其個人及經濟利益較為密切之領域之居住者（主要利益中心）。（二）如主要利益中心所在地領域無法確定，或於雙方領域內均無永久住所，視其為有經常居所之領域之居住者。（三）如於雙方領域內均有或均無經常居所，視其為具有國民或公民身分之領域之居住者。」，是以，住所、居所，係判斷個人是否為一方領域之居住者之標準，若個人同為雙方領域之居住者，則依序依照永久住所、主要利益中心判斷其為何方領域之居住者。

本案中銷售人為自然人身分兼經營企業，其領有我國國民身分證且於國內設有戶籍，應可認為其於我國領域內有永久住所，再者，若其主張「其長年在日本國工作及居住，於 102 年及 103 年間在臺居留天數分別僅有 40 日及 34 日」、「交易活動都是在日本國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網路」及「出售於日本國境內創設之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖」等為真實，應可認為其於日本國領域內有永久住所，是以，其於我國、日本國領域內均有永久住所，因其主要居住地在日本國，且透過在日本國登入我國網路拍賣平台，銷售日本國之虛擬貨幣及貼圖，足見日本國為與銷售人個人及經濟關係較為密切之領域。又臺日租稅協定第 5 條第 2 項第 1 款規定：「『常設機構』包括管理處」，此與同協定第 4 條第 1 項關於是否為一方領域之居住者所規定之「管理處所」相較，管理處所應係指實質管理處所，即該事業主體進行執行其整體事業所必要之實質上主要的經營上及商業上決定之場所，蓋實質管理處所因為其核心業務均在一方領域內，因此得認定為居民企業。如前述，銷售人主要居留地點、網站登入地址、虛擬商品創設、取得地

點等都是在日本國，由納稅人銷售人所啟動的實體動態活動均在境外[4]，堪認銷售人經營之事業，進行執行其整體事業所必要之實質上主要的經營上及商業上決定之場所係在日本國境內，是以，銷售人之主要利益中心、所經營企業之實質管理處所均在日本國，其當屬日本國領域之企業，而非我國領域之企業。

綜上，本文贊同最高行政法院所言「依現有事證，……，不僅無法證明上訴人（即銷售人）為單純之『境內營業人』，反而有足以推斷其屬『境外營業人』之相關事證」之見解。

三、銷售人在我國境內無固定營業場所（常設機構）

如前所述，臺中高等行政法院以銷售人因在我國境內有銷售行為，而逕認為其屬於居民企業（境內營業人）。最高行政法院則認為銷售人為境外營業人，則需再判斷其是否在我國境內設有固定營業場所（常設機構），若有，始得以該固定營業場所為營業人（營業稅法第 6 條第 3 款），並為營業稅之納稅義務人（營業稅法第 2 條第 1 款）。再者，銷售人透過電腦設備連結網際網路至我國露天拍賣網站平台販售系爭電子勞務，亦涉及網站是否為常設機構之爭議。故就常設機構、網站是否構成常設機構等，分述如下。

㈠常設機構

臺日租稅協定第 5 條第 1 項規定：「本協定稱『常設機構』，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。」，同條第 4 項規定：「前 3 項之『常設機構』，不包括下列各款：（一）專為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品目的而使用設備。（二）專為儲存、展示或運送目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。（三）專為供其他企業加工目的而儲備屬於該企業之貨物或商品。（四）專為該企業採購貨物或商品或蒐集資訊目的所設置之固定營業場所。（五）專為該企業從事其他具有準備或輔助性質活動目的所設置之固定營業場所。（六）專為從事前五款任一組合之活動所設置之固定營業場所。但以該固定營業場所之整體活動具有準備或輔助性質者為限。」，故常設機構之要件可分為：一、營業場所。二、空間固定性。三、時間固定性。四、透過營業場所從事營業活動。五、非準備性或輔助性之活動場所。衡諸我國所締結之臺日租稅協定，係參考 OECD 租稅協定範本，以

---

4 黃士洲，跨國銷售數位商品之營業稅爭議－最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決簡析，《會計師季刊》，2020 年 6 月，47 頁。

下就 OECD 租稅協定範本及註釋對於常設機構之前開要件加以說明。

1、營業場所

OECD 租稅協定範本註釋認為，營業場所包括企業用於其營業活動之任何場地、設施或設備，不論該場地、設施或設備是否專門用於企業之營業活動[5]。企業管領支配下之某一空間，例如市場的一角、海關倉庫內經常使用之某一部分，甚至位於另一企業營業設施內，由另一企業所有，但經常處於外國企業支配下之某一場地或該場地的一部分，均屬於營業場所[6]。營業場所指的是所有可用於企業營業活動的有形資產，所以，權利、代表和證明權利的證券、證書等，由於它們屬於企業的無形財產，因此不能形成企業開展營業活動的營業場所[7]。

2、空間固定性

OECD 租稅協定範本註釋認為構成常設機構之營業場所須係「固定的」。包括兩方面：一、在空間上，該營業場所須建立在一確定地點；二、在時間上，該營業場所須具有一定的永久性[8]。某一營業場所該當此二標準時，始能認定為「固定」營業場所。

營業場所之空間固定，係指該營業場所須建立在一個確定地點，通常情況下，該營業場所須和某一特定地理位置相聯繫。如果締約國一方領域之企業在締約國他方所從事之營業並非在一明確地點上，縱使該企業之營業活動持續時間甚長，亦不構成常設機構[9]。OECD 租稅協定範本註釋亦指出構成常設機構之設備，並非須實際定著在土地上，僅須停留在某一特定場地即可[10]。職此，空間上之固定，或係構成營業場所之設施、設備固定在土地上或海床上，例如房屋等建築物、永久性石油生產設施，或係企業具有一得以穩定進行營業活動

---

5 See Paragraphs 10 of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

6 Id.

7 朱炎生，國際稅收協定中常設機構原則研究，《法律出版社》，2006 年 9 月，45 頁。

8 Paragraphs 6 of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

9 Paragraphs 21 of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

10 Id.

之場地和空間，例如一市場攤位[11]。

3、時間固定性

OECD 租稅協定範本註釋認為常設機構之營業場所固定性，另係指該營業場所具有一定程度持續性。亦即，構成常設機構之營業場所並非一臨時性營業場所。依照構成企業營業場所之場地、設施和設備不同，時間上持續性之判斷，有主觀標準、客觀標準之差別[12]。

依主觀持久性標準，營業場所具有一定持久性，並非指構成營業場所之設備本身須永久存在，而係指企業對於營業場所應具有長期使用之目的，亦即企業欲透過該營業場所長期進行營業活動。倘若一營業場所之建立係以長期使用為目的，縱使因企業活動本身之特殊性質或特殊情況之發生而提前清算，例如納稅義務人死亡、投資失敗等，該營業場所仍構成常設機構。相對地，倘若一營業場所雖以臨時使用為目的，惟其存在之期間已使該營業場所無法視為臨時性場所時，該營業場所亦營業場所之時間固定，從而得以構成常設機構[13]。

依客觀期限標準，企業營業活動之營業場所，只要在客觀上存續一個確定時間之期限，則該營業場所即該當 OECD 租稅協定範本所稱固定營業場所。當前各國對外簽訂之租稅協定對固定營業場所作一般性定義時，一方面制定了一個主觀性的持久性標準，但同時又對某些特定的營業活動的營業場所制定一個明確的時間期限，作為該營業場所符合固定營業場所的標準[14]。

4、透過營業場所從事營業活動

臺日租稅協定第 5 條第 1 項、OECD 租稅協定範本第 5 條第 1 項均規定須在固定營業場所從事營業活動始能構成常設機構。

5、非準備性或輔助性之活動場所

自租稅協定之發展以觀，構成常設機構之營業活動的判斷，有下述三種標準，即生產性活動標準[15]、可營利活動

---

[11] 朱炎生，前揭註 7，55 頁。

[12] 朱炎生，前揭註 7，68 頁。

[13] Paragraphs 34 of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

[14] 朱炎生，前揭註 7，71 頁。

[15] 「根據生產性活動標準，構成常設機構的營業活動必須是生產性的活動，即該活動對於整個企業的營利作出貢獻，即使該活動本身可能是非營利性的活動。這一標準在早期的稅收協定中被廣泛加以運用。在國際聯盟公佈的墨西哥 / 倫敦範本中，也採用了生產性活動標準，認為常設機構是一個生產性組織。」，參朱炎生，前揭註 7，76 頁。

標準[16]，以及否定性標準—準備性或輔助性活動標準。

臺日租稅協定第 5 條第 4 項關於常設機構之除外條款，已如前述，另 OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項規定：「雖有本條以上各項規定，『常設機構』一語應該認為不包括：（一）設備之使用，目的僅為儲存、展示或運送屬於該企業之貨物或商品者。（二）保存屬於該企業之貨物或商品，目的僅為儲存、展示或運送者。（三）保存屬於該企業之貨物或商品，目的僅在供其他企業為其加工者。（四）維持一固定營業場所，目的僅為該企業購買貨物或商品，或蒐集資訊者。（五）維持一固定營業場所，目的僅為該企業從事其他具有準備性或輔助性之活動者。（六）維持一固定營業場所，目的僅為該企業從事上準備性或輔助性質者[17]。」，臺日租稅協定及 OECD 租稅範本協定均採取準備性或輔助性活動標準。根據該標準，企業透過固定營業場所進行之準備性或輔助性活動，雖係為企業之生產服務，惟對於企業整體營業活動而言，此等活動屬於準備性或輔助性質，對於企業獲取利潤之作用甚微，以致無法將利潤分配予從事此等活動之營業場所。準此，從事此等活動之固定營業場所並非常設機構[18]。OECD 租稅協定範本註釋認為，某一具體活動是否屬於準備性或輔助性活動，可以企業透過固定營業場所進行之該項具體活動，在整體企業活動中是否屬於主要或重要活動為判斷標準[19]。

關於所謂「應限於從事準備性或輔助性活動」，是否僅指 OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項第 5 款及第 6 款的情形？抑或認為，第 1 款至第 4 款規定，亦應限於「從事準備性或輔助性活動」？對此，OECD 在第 7 號行動方案中，採取後者看法，其因而建議：後兩款中關於「僅從事準備性或輔助性活動」的限制條件，應公平一致地適用在第 5 條第 4 項各款規定中。OECD 上開修正建議，原則上值得贊同。蓋其不僅解決實務上長久以來，對於前 4 款規定是否亦應限於「僅從事準備性或輔助性

---

16 「根據可營利活動標準，構成常設機構的營業活動必須是可營利的活動，即該活動本身是營利性活動，能夠直接產生利潤。」，參朱炎生，前揭註 7，76 頁。

17 陳清秀，國際稅法，《元照出版有限公司》，2019 年 4 月，第 4 版，127 頁。

18 Klaus Vogel（1997），K1aus Vogel on Double Taxation Conventions，Kluwer Law International，p.318-319.

19 Paragraphs 59 of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

活動」的疑問；同時也讓第 5 條第 4 項的各項例外規定，在法律適用上更趨一致，亦即「僅實際從事準備性或輔助性活動的企業」，始得適用例外規定[20]。OECD 於 106 年修正租稅協定範本第 5 條第 4 項，刪除第 5 條第 4 項第 5、6 款有關準備性或輔助性文字，並在第 5 條第 4 項第 2 段增加前開例外條款都需要符合準備性或輔助性的要求，遂明文解決此爭議[21]。臺日租稅協定第 5 條第 4 項關於常設機構之除外條款，係仿 OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項之規定，故本文認為參考前述 OECD 第 7 號行動方案之建議、以及 OECD 修正租稅協定範本，亦應作相同解釋。

綜上，倘若締約國一方領域企業透過在締約國他方之固定營業場所所為準備性或輔助性活動，該場所並非該企業之常設機構。

㈡網站是否構成常設機構

1、否定說

該當 OECD 租稅協定範本所指之營業場所，包括一切用以從事營業活動之有形資產，而權利、請求權或無體財產權（例如軟體）則不構成常設機構[22]。無體物，例如證券和銀行帳戶不構成營業場所[23]。在一般情況下，跨國電子商務銷售活動係通過網際網路和銷售商設在所得來源國境內之某一伺服器上之互動式網站上係由資料及應用軟體構成之電腦程式，具有易於移動之特色。締約國一方領域之企業可以對設在締約國他方領域內之某一伺服器上之網站進行設計、修改，或將網站從一伺服器轉移至另一伺服器。締約國他方領域內之客戶透過電腦終端與伺服器間之通訊協定連結，得以瀏覽該網站並利用網站之應用軟體進行訂貨和支付。按前述構成常設機構的因素某種固定的營業場所或設施應具備的要件，上述伺服器上存在之網站由於只是應用軟體及電子資料組合而成之電腦程式，雖具有可視性，但並非某一有體場所或設施，不具有營業場所之物理存在特徵[24]。由於網站僅係

---

[20] 陳衍任，「常設機構」在國際稅法的發展趨勢－ BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（中），《稅務旬刊》，2016 年 9 月 10 日，第 2338 期，27 頁。

[21] 梁建道，數位經濟對國際稅法之衝擊與常設機構之最新發展趨勢（下），《財稅法令半月刊》，2019 年 6 月 15 日，42 卷第 11 期，52 頁。

[22] Klaus Vogel, supra note18, p.285.

[23] Arvid A. Skaar（1999）, Erosion of the Concept of Permanent Establishment： Electronic Commerce, in Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics, p. 309.

[24] 廖益新，論適用於電子商務環境的常設機構概念，《廈門大學學報（哲學社會科學版）》，

軟體和電子資料之組合，不涉及任何有形資產，因此不構成營業場所[25]。簡言之，網站本身不具有為營業場所的可能性[26]，因為它沒有一個可以構成營業場所之地點[27]。

2、肯定說

判斷是否為營業場所應檢視在該地所完成之功能，無論該「地點」係占有實體空間（例如辦公室），或電子空間（例如網站）[28]。常設機構之提出，係為考慮收入來源國由於非居民有取自本國的收入而對其徵稅，而隨著電子商務之發展，網址可以在沒有「物理存在」的情況下，發揮常設機構的功能和作用，因此，同樣要對那些可以構成常設機構的網址徵稅[29]。網址構成常設機構的認定在許多情況下，租用網址的存儲量可能並不小於個小型的伺服器，而且電子商務交易活動的主要內容及其實施，都是通過網址實現的，其所進行的活動、所實現的功能可能與擁有伺服器無任何差別。如果將網址完全排除在常設機構範圍外，可能造成企業對選擇伺服器或網址的扭曲，也可能造成對同類交易的稅負不公[30]。否定說僅以「物理存在（physical presence）」作為締約國一方企業在他方締約國具備營業存在之唯一形式之判定標準，在科技迅速發展的今天尚顯保守。未考慮到電子商務與傳統商務之根本區別在於其所依賴之網路空間之虛擬性，亦未考慮到可以根據不同情況從多方面判斷某個企業在他國的營業存在[31]。

3、小結

OECD 租稅協定範本註釋第 5 條第 123 款指出，網站是由轉體以及電子數據所構成之無體財產，其本身並未構成設備或機器等有形之實體資產，故不構成常設機構（固定營業場所）。OECD 財政事務委員會認為，網址本身不能構成常設機構的結論，可以避免從

2003 年，第 4 期，14 頁。

25 Arvid A. Skaar, supra note 23, p. 309.

26 廖靚，跨國電子商務活動中常設機構的確定，《廈門廣播電視大學學報》，2001 年 12 月，第 2 期，52 頁。

27 朱炎生，跨國電子商務活動中常設機構的認定—經合組織觀點評析，《涉外稅務》，2001 年，第 5 期，24 頁。

28 Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet： Second Report（1999）, p. 97.

29 廖靚，前揭註 26，53 頁。

30 黃素梅，電子商務中常設機構認定標準的新發展，《涉外稅務》，2006 年，第 8 期，43 頁。

31 萬國華、翟中玉，電子商務營業稅收與國際稅法之常設機構原則，《南開法學評論》，279 頁。

事電子商務的納稅人處於這樣的境地，即被認定在某個國家存在常設機構但自己還不知道該國具備營業存在（business presence）[32]。又進行電子商務交易之人，僅單純刊登在他人所持有之伺服器上的網站之情形，尚不認定為在該伺服器設置之國家，設有常設機構。縱然其網站利用契約約定網路服務提供者必須在特定場所之特定伺服器提供其網路設備，仍不得認定網站經營者支配持有該伺服器，故不宜認定該網站構成常設機構[33]。

㈢銷售人在我國境內無固定營業場所（常設機構）

常設機構要件為營業場所、具固定性（空間、時間）、透過營業場所從事營業活動、非準備性或輔助性之活動場所。本案重點在於判斷銷售人在我國是否具有固定性之營業場所，依照銷售人網路拍賣業務之經營方式，係在日本國透過電腦連結至我國系爭網站販售系爭電子勞務，買受人於系爭網站下單並付款後，銷售人透過系爭網站悄悄話留言或 LINE 傳送商品序號予買受人，以銷售系爭電子勞務，可知其並非以在我國境內擁有或租用伺服器以經營上開業務，而係透過我國系爭網站經營，如前所述，網站非有形實體資產，並非有形之營業場所，故不構成常設機構。是以，本文贊同最高行政法院判決「依現有事證，按營業稅法中有關『固定營業場所』之定義，也無法判斷上訴人有以『境外營業人』身分，在中華民國境內設立『固定營業場所』之事實」之見解。

陸、結論

跨境電子商務之境外營業人（非居民企業），需在境內有固定營業場所，始得就其境內銷售電子勞務行為，成為營業稅之納稅義務人，負擔納稅義務，若其在境內無固定營業場所，則以電子勞務之買受人為納稅義務人。簡言之，本案主要爭點在於銷售人為境內或境外營業人（居民或非居民企業）及銷售人在我國境內有無固定營業場所（常設機構）。

臺中高等行政法院認為銷售人以前述方式利用我國系爭網站銷售系爭電子勞務，自屬在我國境內銷售勞務行為，應依規定報繳營業稅，非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段所指外國之事業等在我國境內無固定營業場所之情形，其為營業稅之納稅義務人。最高行政法院則認為應依照營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外為判斷標準，據此認

---

[32] 朱炎生，前揭註 7，216-217 頁。

[33] 陳清秀，前揭註 17，769-770 頁。

定銷售人為境外營業人；並指出銷售人前述經營方式，亦無法判斷銷售人有以境外營業人之身分，在我國境內設立固定營業場所。

本文認為參照 OECD 租稅協定範本第 4 條、臺日租稅協定第 4 條有關居住者之規定，因銷售人之主要利益中心、所經營企業之實質管理處所均在日本國，其當屬日本國領域之企業，而非我國領域之企業，依照營業稅法第 6 條第 3 款之規定，銷售人並非（境內）營業人。其次，參照 OECD 租稅協定範本第 5 條、臺日租稅協定第 5 條有關常設機構之規定，銷售人在我國境內並無具有空間固定性之營業場所，在我國境內無常設機構，依照營業稅法第 2 條、第 6 條之規定，自無從以境內固定營業場所為營業人。再者，隨著網際網路技術普及，跨境銷售電子勞務成為常態，外國之事業、機關、團體、組織不需在我國境內有固定營業場所，亦得以銷售電子勞務，是以，105 年 12 月 28 日修正公布，並於 106 年 5 月 1 日起施行之營業稅法增訂第 2 條之 1「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第 3 款規定」，增訂同法第 6 條第 4 款「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人」，將在我國無固定營業場所而有銷售電子勞務予境內自然人之外國事業等，立法規定為營業稅之營業人及納稅義務人。由此立法演進過程可知立法者以修法手段回應跨境銷售電子勞務對於我國課徵營業稅之衝擊，對於修正前營業稅法關於在我國境內無固定營業場所而銷售電子勞務予境內營業人之情形，依照修正前營業稅法之規定，應無從以之為營業人，而課其營業稅之納稅義務。綜上，參照 OECD 租稅協定範本及註釋、臺日租稅協定等規定及前開營業稅法修法歷程，本文認為本案銷售人並非（境內）營業人，其在我國境內無固定營業場所，自非營業稅之納稅義務人，故贊同最高行政法院之認定[34]。

---

[34] 「在營業稅法修法之前，境外營業人依照當時營業稅法規定，仍需在境內有固定營業場所，才須向我國報繳營業稅（營業稅法第 2 條第 3 款參照），若無固定營業處所的進口勞務或貨物行為，則由買受人負擔納稅義務（所謂反向課徵機制）」與本文見解相同，見黃士洲，跨國銷售數位商品之營業稅爭議－最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決簡析，《會計師季刊》，2020 年 6 月，第 283 期，41-42 頁。