

有關跨境電商 營業稅法修正

最高行政法院108年度判字第40號

OECD於2013年9月所提出之「防制稅基侵蝕與利潤移轉」

- 105年12月28日修正公布「**加值型及非加值型營業稅法**」，針對境內自然人消費者自國外購買電子勞務部分，訂定外國銷售業者自106年5月1日起應辦稅籍登記報繳營業稅規定
- 年銷售額逾新臺幣48萬元之**跨境電商業者**應辦理稅籍登記
- 「**跨境電子勞務交易課徵營業稅規範**」

105年12月28日修法前之加值型及非加值型營業稅法

第2條第3款規定：「營業稅之納稅義務人如下：三、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，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。」

第36條前段規定：「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」

修法前之加值型及非加值型營業稅法問題

- 條文規定之固定營業場所判斷難以涵蓋跨境網路平台業者。
- 銷售勞務之定義不明確。
- 在跨境電商交易之勞務買受人為自然人時，由於難以期待自然人要求電子商務業者提供發票，或要求自然人依第36條規定報繳營業稅，增加在修法前跨境電子商務業者課稅法規遵循之難度。
- 國內消費者向跨境電商購買勞務，係由消費者報繳5%營業稅，且有3,000元的免稅門檻，但向國內店家購買，店家須按銷售總額課稅，沒有免稅空間。另有些消費者向境外電商業者購買超過3,000元勞務，也不會主動申報繳納，造成國內、外業者租稅不公平現象。

加值型及非加值型營業稅法修法重點

- 增訂跨境銷售電子勞務納稅義務人及營業人定義
- 跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人向主管稽徵機關辦理稅籍登記
- 增訂跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人按期申報繳納營業稅，並刪除境內買受人購買國外勞務限額免稅規定

修法重點1：增訂跨境銷售電子勞務納稅義務人及營業人定義

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，不適用前條第三款規定。」

→無固定營業場所的國外營利事業銷售電子勞務之情形，不再以勞務之買受人作為納稅義務人，否則由買受人負繳納義務，買受人為自然人者，課稅依從成本相對較高，且網路交易訊息隱密難以掌握買受人消費情形，亦不易掌握稅源。

修法重點1：增訂跨境銷售電子勞務納稅義務人及營業人定義

第6條：「有下列情形之一者，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。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。四、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。」

→明定外國事業、機關、團體、組織在我國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，亦為營業人。

修法重點2：跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人 向主管稽徵機關辦理稅籍登記

第28條：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」

第28條之1：「第六條第四款所定營業人之年銷售額逾一定基準者，應自行或委託中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記。依前項規定委託代理人者，應報經代理人所在地主管稽徵機關核准；變更代理人時，亦同。第一項年銷售額之一定基準，由財政部定之。」

修法重點2：跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人 向主管稽徵機關辦理稅籍登記

→ 跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人向主管稽徵機關辦理稅籍登記之規定。

→ 台財稅字第10604539420號令，明定上述規定所稱之外國營利事業銷售電子勞務予境內自然人應申請稅籍登記之年銷售額基準為新臺幣48萬元。

修法重點3：增訂跨境銷售電子勞務之營業人應自行或委託報稅之代理人按期申報繳納營業稅，刪除境內買受人購買國外勞務限額免稅

第36條第3項：「第六條第四款所定之營業人，依第二十八條之一規定須申請稅籍登記者，應就銷售額按第十條規定稅率，計算營業稅額，自行或委託中華民國境內報稅之代理人依前條規定申報繳納。」

→鑒於國內營業人銷售相同勞務無論金額大小，均應依法報繳營業稅，且銷售電子勞務予自然人之情形，已修正為由前開境外營利事業負責報繳營業稅，為維護國內、外銷售相同勞務營業人之租稅公平，故刪除原第3項規定之免稅門檻。

最高行政法院108年度判字第40號



事實概要

上訴人於2013年6月至2014年8月間於露天拍賣網站經營網路拍賣業務，銷售虛擬遊戲貨幣及LINE貼圖，其交易模式係上訴人於日本透過電腦連線至台灣露天拍賣網路平台，販售上開產品。進貨來源為日本超商或電器行，買受人於台灣露天拍賣網路平台下單並完成付款（採用現金或刷卡方式付款），上訴人即透過露天平台悄悄話留言或LINE傳送商品序號給買家完成交易。國稅局查核時，依露天拍賣網路平台提供拍賣交易明細資料及上訴人提供網路拍賣交易明細與拍賣交易所使用之金融機構帳戶存摺等帳戶資料，核計系爭期間網路拍賣交易金額37,732,487元，核定銷售額35,935,702元（ $=37,732,487 \text{元} \div 1.05$ ），補徵營業稅額1,796,785元，並依營業稅法、稅捐稽徵法第44條等相關規定及考量上訴人已於裁罰處分核定前已補繳稅款之情節，核定處罰鍰100萬元。本案經復查、訴願時僅有極小部分獲撤銷重核，上訴人不服，起訴至臺中高等行政法院，遭判決駁回，遂上訴至最高行政法院，於2019年初最高行政法院廢棄原判決發回臺中高等行政法院更審中。

上訴人主張

1. 上訴人應屬營業稅法第2條第3款所指之外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者。
2. 被上訴人對於代購者常住國外是否亦應採境內銷售方式課稅，存有疑慮而刻意迴避。
3. 違背實體從舊原則。
4. 上訴人之信賴應被保護。本件係徵納雙方對稅法認知產生歧異，上訴人基於文義解釋而無逃漏稅捐之意圖，不符合應予處罰之主觀構成要件。
5. 本件為特殊交易型態，對於是否構成固定營業場所而應負擔營業稅額納稅義務難有明確規範可循，依納稅者權利保護法第16條第3項，上訴人之可受責難程度應較一般案件為輕。
6. 本件被上訴人已採最不利於上訴人之方式補稅，已達處罰之效果，倘再予論罰，顯然違反比例原則。

被上訴人主張

1. 台灣露天拍賣網路平台未提供非中華民國國民註冊為會員，依營業稅法第4條第2項規定，核屬上訴人在中華民國境內銷售勞務之行為，自應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅。
2. 上訴人主張違背實體從舊原則：由於上訴人非屬營業稅法第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」，故並無營業稅法第2條第3款從新從舊適用之問題。
3. 上訴人未依規定申請營業登記，開立統一發票交付買受人並依規定報繳營業稅，致漏報銷售額35,935,702元及營業稅額1,796,785元，違章事證明確，核有應注意、能注意而不注意之過失情事，自應受罰。且已考量上訴人違章情節所為適切之裁罰，洵屬適法允當。
4. 營利事業依法規定應給予他人憑證而未給與之處罰，稅捐稽徵法第44條既已明定唯一之法定罰鍰，被上訴人並無裁量權，不適用納稅者權利保護法第16條第3項之規定。

原審駁回上訴人在第一審之訴

- 上訴人係境內銷售勞務，而非外國之事業、機關、團體、組織。
- 被上訴人本稅之核定並無違背實體從舊原則。
- 罰鍰處分未違反比例原則。

上訴人上訴意旨

1. 本件固定營業場所是否在我國境內，被上訴人應探究實際營運活動地點，並據以為認定固定營業場所之依據，始符實質課稅原則。
2. 上訴人行為時生活及經濟中心在日本，且從事經常性之營利行為，實質上與外國事業或組織無異，被上訴人以其未在日本成立公司或商號為由，認定不符合「外國事業或組織」，違反經濟實質重於法律形式之課稅原則。
3. 日本亦認定上訴人之營利行為係在日本進行而對之課稅，此將構成固定營業場所競合之問題，有重複課稅之嫌。
4. 上訴人之信賴應被保護。本件係徵納雙方對稅法認知產生歧異，上訴人基於文義解釋而無逃漏稅捐之意圖，不符合應予處罰之主觀構成要件。
5. 本件為特殊交易型態，對於是否構成固定營業場所而應負擔營業稅額納稅義務難有明確規範可循，依納稅者權利保護法第16條第3項，上訴人之可受責難程度應較一般案件為輕。
6. 本件被上訴人已採最不利於上訴人之方式補稅，已達處罰之效果，倘再予論罰，顯然違反比例原則。

上訴爭點

- 在上訴人確為從事營業行為之「營業人」前提下，其究竟是「境內營業人」，抑或是「境外營業人」？而「境外營業人」之判準究竟為何？
- 如果認上訴人確屬「境外營業人」，是否其在中華民國境內設有「固定營業場所」，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。

最高行政法院對上訴爭點之判斷

按營業稅法中有關「境內與境外營業人」之規範判準為判斷，不僅無法證明「上訴人為單純之『境內營業人』」，反而有足以推斷「其屬『境外營業人』」之相關事證。

- 1.立法者有意把「境外營業人」排除在「營業稅法」之適用範圍外。
- 2.「境外營業人」之規範判準，應以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」為其判準。
- 3.原判決謂「因上訴人有境內銷售勞務行為，即非外國之事業、機關、團體、組織」云云，尚不符合現行營業稅法制之規範意旨。
- 4.如果我國稽徵機關認定上訴人「實質上」屬營業主體，即不能以其在日本國「形式上」未設立商號或公司，而謂其非屬「境外營業主體」。
- 5.上訴人在原審中之事實主張及舉證，即係可以顯示上訴人為「境外營業人」之相關事證，此等事實主張如經證明屬實，可以證明其主要營業活動所在地為日本國，即可確定其屬「境外營業人」。
- 6.原判決對此有利於上訴人之重要事證均未調查認定，自有未依職權調查之違法情事。

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。

1. 「固定營業場所」之具體定義，參酌所得稅法第10條第1項之規定，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. 原判決對「上訴人有無就前開銷售行為，在我國境內設立固定營業場所」一事全面忽略，以致未調查此項待證事實，自有重要事時未予調查之違法情事。

結論：

原判決自有「理由不備」之違法情事，無從維持，應廢棄發回。