

國立臺灣大學法律學院法律學研究所碩士論文

Graduate Institute of Law

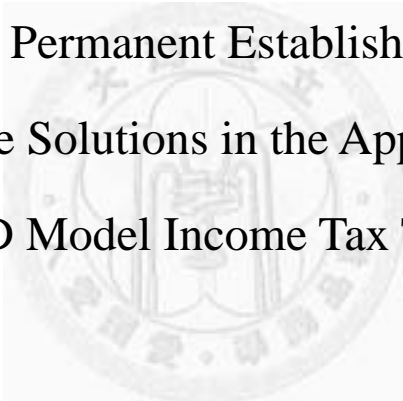
College of Law

Nation Taiwan University

Master Thesis

跨國電子商務適用國際稅法常設機構原則課徵所得稅
之問題及其替代方案

E-Commerce and Permanent Establishments: The Issues
and Alternative Solutions in the Application of the
OECD Model Income Tax Treaty



林季緯

Chi-Wei Lin

指導教授：黃茂榮教授

Prof. Mao-Zong Huang

中華民國一百年七月

July, 2011

國立臺灣大學碩士學位論文

口試委員會審定書

跨國電子商務適用國際稅法常設機構原則課徵
所得稅之問題及其替代方案

E-Commerce and Permanent Establishments: The
Issues and Alternative Solutions in the Application
of the OECD Model Income Tax Treaty

本論文係林季緯君（R94A21071）在國立臺灣大學法律
學系完成之碩士學位論文，於民國 100 年 7 月 30 日承下列
考試委員審查通過及口試及格，特此證明



指導教授：黃茂榮教授

口試委員：葛克昌教授

陳清秀教授

帥嘉寶法官

謝辭

為文至此，意味著碩士班生涯將告一段落，回首研究所課程以及撰寫論文期間，師長們之指導及同學間之研討，帶給我諸多啟發、開拓我的視野，想說的話很多，卻又不知從何說起，除了感激以外，似無其他適當的詞能加以表示現在的心情。

首先，由衷地感謝黃茂榮老師，自大學時期修習老師開設之債法總論、債法各論、稅法總論、稅法各論等課程，迄研究所修習老師開設之稅法專題研究課程，對於老師於學術上之能力及嚴謹要求深為折服。於撰寫論文期間，自論文寫作方向之決定、章節架構之安排、文字用語之指正，每每是鞭辟入裡，讓學生覺得醍醐灌頂。此外，老師於課堂上所提及之人生哲理，更是句句猶言在耳，對於學生做人處事之方法、人生方向之規劃，更有無限的啟發。

其次，口試委員葛克昌老師、陳清秀老師、帥嘉寶法官，在論文口試時，剴切而翔實地針對論文之內容、研究方法、論文所欲處理之問題及核心價值等處予以指正，文字用語之修正亦有諸多精確的建議，使得學生論文中之錯誤能減至最低。亦感謝老師們能撥冗審查論文，在此謹致上最高謝意。針對口試委員們所提之指正及建議，由於學生自我能力之不足、撰寫論文時間之倉促，對於論文中不及論述之口試委員們所提指正及建議，學生均會反覆思考，作為繼續研究之目標。並感謝中國文化大學法律學系藍元駿助理教授，撥冗參與學生之研討會，並對於論文之內容提出懇切指正與建議，學生亦會將之作為往後研究之依歸。

論文撰寫期間，甫初任於臺灣花蓮地方法院擔任審判之職，蒙林陳松院長、陳世博庭長、張宏節審判長之鼓勵，使學生得以有動力及機會於在職期間仍能返至學校進修。更感謝同庭的張宏節審判長、蔡寶樺法官於庭期安排上配合學生，亦感謝同院的張宏節審判長、蔡寶樺法官、許乃文法官、戴韻玲法官、曹庭毓法官、吳育汝法官於在職進修期間代理學生之職務。並感謝臺灣花蓮地方法院檢察署王以文主任檢察官、施育傑檢察官、張依琪檢察官、吳怡嫻檢察官於公餘時間對我在生活等各方面之分享與同樂，並感謝施育傑檢察官、臺灣板橋地方法院檢察署許宏緯檢察官對我論文架構、格式、論文寫作心得各方面之指教，願友誼長存。

另感謝就讀於英國倫敦政經學院及比利時魯汶大學之鮑乃文，對於學生外國文獻之蒐集及翻譯用語之指正及建議，對於學生論文之撰寫有諸多助益。研究所學妹陳珮瑜，與學生分享撰寫論文之甘苦並相互勉勵，並於學生論文發表、口試

委員之邀請等各方面事項，提供諸多之協助。研究所學妹陳怡蓓對於學生參考文獻之之蒐集亦多有幫助。



中文摘要

依照現行以《OECD 模範協定》為主要依據之國際稅法，針對居住地國及來源地國間就跨國營業利潤稅捐利益之分配，係採取常設機構原則，可分為物理常設機構（固定營業場所）及代理人常設機構（營業代理人），其情形為從事跨國交易之企業須在來源地國設有固定營業場所或營業代理人始能進行大規模營業行為，此係因常設機構概念發展時期，包括勞力及資本等生產要素於國際間無法移動或難以移動，但隨著交通、通訊之發展，對傳統常設機構原則之衝擊，首先發生於營建工程及石油相關產業，放寬傳統常設機構原則之要件，嗣後因跨國電子商務之特色，即不再須於來源地國設有固定營業場所或營業代理人，亦可從事大規模之營業行為，因此對於傳統常設機構原則有根本之衝擊，以物理存在為前提之傳統常設機構原則，是否仍為跨國營業利潤之稅捐收益於居住地國及來源地國間之適當分配規則，有加以檢討之必要。此外，電子商務無形化之特質，對於所得類型之歸屬亦具衝擊，傳統上，有形商品銷售所生所得類型為營業利潤，無形之勞務提供及無體財產權之授權使用所生所得類型為勞務報酬及權利金所得，此以交易客體之性質、交易活動之形式為有形、無形之所得類型劃分，將受電子商務無形化之影響。因此本文依序於第二章介紹所得來源地之課稅理論基礎，用以檢視於電子商務交易下來源地國是否仍具有課稅正當性，並說明電子商務對於現行國際稅法積極營業所得及消極非營業所得之影響。其次，於第三章說明跨國電子商務機要適用我國所得稅法規定之情形，用以檢討依我國國內法，可否妥適處理跨國電子商務課徵所得稅之問題。再於第四章說明跨國電子商務適用現行國際稅法常設機構原則，構成固定營業場所及營業代理人之可能情形，包括網站、伺服器、客戶群、商品之運送、契約地點、地區系統號碼及電信公共建設等，分析各該情形是否構成常設機構，此外，參照 OECD 相關註釋及研究報告，說明各種電子商務交易之所得類型為何。第五章則分別介紹各種傳統常設機構原

則之替代方案，包括稅基侵蝕法、虛擬常設機構法、數量化經濟存在型常設機構法，分析其優缺點，並做成結論。

關鍵字

常設機構、經濟忠誠、固定營業場所、營業代理人、來源所得、電子商務、國際稅法、稅基侵蝕法、虛擬常設機構法、數量化經濟存在型常設機構、居住地國、來源地國、營業利潤、勞務報酬、權利金



英文摘要

According to the international tax rules based on the OECD Model Tax Convention, the allocation of taxing rights between the residence country and the source country is determined by the Permanent Establishment (PE) principle, which can be categorized by the physical PE and the agent PE. Initially, due to the immobility of production factors such as labor and capital, a physical PE or an agent PE is required to constitute in the source state in order to operate large scale international business. However, as the developments of transportation and telecommunication technologies, the broaden requirements for the existence of a PE had huge impacts on the conventional PE principle. Moreover, due to the characteristics of e-commerce transactions, the existence of a physical PE or an agent PE is not required anymore to operate large scale business. This change, apparently, had significant influences on the fundamentals of the conventional PE principle. In a consequence, there is necessity to assess whether the conventional PE principle, under which the physical existence is a prerequisite, is still appropriate to be relied upon for the allocation of taxing rights over business profits. In addition, the intangible feature of e-commerce also has impacts on the classification of income. Traditionally, the income derived from the sale of tangible goods are classified as business profits, and

the income derived from the provision of services and from the use of intangible property are defined as service income and royalty income, respectively. This rule of categorization based on the nature of objectives and the form of transactions will be significantly influenced by the characteristics of e-commerce transactions.

Accordingly, Chapter two overviews the theoretical background of source-based taxation and examines its appropriateness in the context of e-commerce. Moreover, it discusses the impacts of the characteristics of e-commerce transactions on the interpretations of active income and passive income under the OECD Model Tax Convention. Chapter three explores the application of domestic income tax laws to cross-border e-commerce transactions with the aim to examine whether domestic income tax laws provide sufficient guidance with respect to the taxation of international e-commerce transactions. Chapter four discusses further the application of existing PE principles to cross-border e-commerce transactions. The circumstances under discussion which may constitute the existence of a physical PE or an agent PE include website, server, clientele, delivery of goods, place of contract, local access numbers, telecommunications infrastructure etc. Furthermore, with reference to the OECD commentary on the Model Tax Convention and relevant research reports, this dissertation demonstrates various types of income derived from e-commerce transactions. Chapter five analyses the pros and cons of alternative solutions to the

conventional PE principle, including (1) the base erosion approach; (2) the virtual permanent establishment approach ;and (3) the quantitative economic presence approach. Finally, the conclusion will be presented in the end of this dissertation.

KEY WORD

permanent establishment 、 economic allegiance 、 fixed place of business 、 business agent 、 source of income 、 e-commerce 、 international tax law 、 the base erosion approach 、 the virtual permanent establishment approach 、 the quantitative economic presence approach 、 residence country 、 source country 、 business profit 、 remuneration for services 、 royalty



簡目

口試委員會審定書.....	i
謝辭.....	ii
中文摘要.....	iv
英文摘要.....	vi
第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究方法.....	2
第三節 研究範圍.....	3
第一項 以《OECD模範協定》為主要研究範圍.....	3
第二項 以跨國電子商務交易之所得稅之課徵為研究範圍.....	4
第四節 研究架構.....	4
第二章 所得來源地課稅之理論基礎及電子商務特性對現行國際租稅原則來源定義之衝擊.....	6
第一節 電子商務之定義.....	6
第一項 廣義電子商務.....	6
第二項 狹義電子商務.....	7
第三項 小結.....	9
第二節 所得來源地課稅之理論基礎.....	10
第一項 所得來源地課稅之理論基礎及其於電子商務之適用.....	10
第二項 結論.....	31
第三節 電子商務特特性對現行國際租稅原則來源定義之衝擊.....	32
第一項 來源之定義.....	32
第二項 來源定義之歷史背景.....	33
第三項 國際稅法對來源之定義.....	35
第四項 電子商務特色對所得來源之確定影響.....	39
第五項 結論.....	50
第三章 跨國電子商務交易適用我國所得稅法課稅之規定.....	52
第一節 主體上之關連—稅捐主體.....	52
第一項 居民與非居民.....	53

第二項	居民事業或居民公司.....	55
第二節	客體上之關連—中華民國來源所得.....	75
第一項	中華民國來源所得概述.....	75
第二項	電子商務課稅部分.....	97
第三項	結論.....	103
第四章	跨國電子商務交易適用現行國際租稅原則之問題	105
第一節	跨國電子商務交易之營業利潤適用常設機構原則之問題.....	105
第一項	概述.....	105
第二項	《OECD模範協定》常設機構定義概述.....	106
第三項	常設機構的歷史、理由與式微.....	108
第四項	物理常設機構之要件.....	115
第五項	代理人常設機構之要件.....	125
第六項	網站、伺服器是否構成物理常設機構之分析.....	128
第七項	網站、伺服器是否構成代理人常設機構之分析.....	154
第八項	其他電子商務中可能課稅連結是否構成常設機構之分析....	157
第九項	結論.....	162
第二節	跨國電子商務交易將歸類為營業利潤而非權利金.....	166
第一項	電腦軟體.....	167
第二項	其他數位產品的傳輸.....	174
第三項	結論.....	179
第五章	常設機構原則替代方案及其優缺點	184
第一節	第一節 稅基侵蝕法.....	184
第一項	稅基侵蝕法概述.....	184
第二項	稅基侵蝕法之優點.....	189
第三項	稅基侵蝕法之缺點.....	192
第四項	小結.....	197
第二節	虛擬常設機構法.....	197
第一項	虛擬常設機構法之意義.....	198
第二項	虛擬常設機構法之優點.....	203
第四項	小結.....	208
第三節	數量化經濟存在型常設機構.....	209
第一項	數量化經濟存在型常設機構之意義.....	209
第二項	數量化經濟存在型常設機構之特徵.....	211
第三項	數量化經濟存在型常設機構之優點.....	214
第四項	數量化經濟存在型常設機構之缺點.....	216
第五項	小結.....	218

第四節 結論.....	219
第六章 結論.....	224
參考文獻.....	230
一、中文部分.....	230
(一) 專書及學位論文.....	230
(二) 譯著.....	231
(三) 期刊論文.....	231
二、外文部分.....	234



詳目

口試委員會審定書.....	i
謝辭.....	ii
中文摘要.....	iv
英文摘要.....	vi
第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究方法.....	2
第三節 研究範圍.....	3
第一項 以《OECD模範協定》為主要研究範圍.....	3
第二項 以跨國電子商務交易之所得稅之課徵為研究範圍.....	4
第四節 研究架構.....	4
第二章 所得來源地課稅之理論基礎及電子商務特性對現行國際租	
稅原則來源定義之衝擊.....	6
第一節 電子商務之定義.....	6
第一項 廣義電子商務.....	6
第二項 狹義電子商務.....	7
第三項 小結.....	9
第二節 所得來源地課稅之理論基礎.....	10
第一項 所得來源地課稅之理論基礎及其於電子商務之適用.....	10
第一款 國家課稅權之依據.....	10
第二款 來源地國是否僅能就具有物理存在之企業課稅？.....	14
第一目 具有物理存在肯定說：.....	14
第二目 具有物理存在否定說：.....	14
第三目 小結：.....	15
第三款 中立.....	16
第一目 資本輸出中立和資本輸入中立.....	17
一、資本輸出、輸入中立之意義.....	17
二、資本輸出、輸入中立之優缺點.....	18
(一)主張資本輸出中立者.....	18

(二) 主張資本輸入中立者.....	19
第二目 各國間中立.....	20
一、反對各國間中立概念者：.....	21
二、支持各國間中立概念者：.....	21
(一) 中立應從各國商品、服務之相對價格方面觀察：	21
(二) 判斷是否中立，不應僅考量稅捐負擔.....	22
(三) 各國間中立於電子商務領域仍有適用：.....	23
第四款 公平.....	24
第一目 個人公平.....	24
第二目 各國間公平（各國間公平分配稅捐收益）.....	26
第五款 徵稅權.....	28
第六款 實務面考量.....	30
第二項 結論.....	31
第三節 電子商務特性對現行國際租稅原則來源定義之衝擊.....	32
第一項 來源之定義.....	32
第二項 來源定義之歷史背景.....	33
第三項 國際稅法對來源之定義.....	35
第一款 以租稅協定範本討論現行來源之定義.....	35
第二款 積極營業利潤.....	36
第三款 消極非營業所得—股利、利息及權利金.....	38
第四項 電子商務特色對所得來源之確定影響.....	39
第一款 對物理存在和代理人之需求減少.....	39
第一目 營業活動與特定位置無關連性.....	39
第二目 不須在來源地國具有物理存在.....	40
第三目 降低人員代理人之需要.....	42
第二款 數位化與電子商務的無形特質.....	43
第一目 傳統架構下因營業利潤與無形物間難以轉換，故可維持所得分類.....	44
第二目 電子商務提高人為操控所得類型之可能性.....	45
第三目 電子商務混淆了所得類型之分類.....	46
一、模糊了銷售商品所得和特許權使用費所得：.....	48
二、模糊了銷售商品所得和服務報酬所得：.....	48
三、模糊了銷售商品所得、特許權使用費所得和服務報酬所得：.....	49
第四目 營業利潤、權利金之區分實益.....	49
第五項 結論.....	50

第三章 跨國電子商務交易適用我國所得稅法課稅之規定 52

第一節 主體上之關連—稅捐主體.....	52
第一項 居民與非居民.....	53
第一款 居民之意義.....	53
第二款 非居民之意義.....	54
第三款 居民與非居民之區分實益.....	54
第二項 居民事業或居民公司.....	55
第一款 兩稅合一.....	55
第二款 營利事業之意義.....	56
第一目 以營利為目的：.....	56
一、以是否在個別交易意圖博取利益判斷.....	56
二、以是否將盈餘歸屬於其構成員判斷.....	57
三、以是否追求利潤為判斷.....	58
四、小結.....	59
第二目 具備營業牌號或場所.....	60
一、營業牌號或場所之意義.....	60
二、營業牌號或場所為營利事業之證據方法.....	61
第三目 事業之類型特徵：獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動.....	63
第四目 從事違法行為仍為營利事業.....	68
第三款 居民事業與非居民事業之區分標準及區分實益.....	68
第一目 區分標準.....	69
第二目 區分實益.....	69
第四款 總機構、分支機構、固定營業場所或營業代理人.....	70
第一目 總機構、分支機構之意義.....	70
第二目 固定營業場所、營業代理人是否為營利事業之要件.....	71
一、否定說—非以固定營業場所或營業代理人為要件..	71
二、肯定說—以固定營業場所或營業代理人為要件.....	71
三、小結.....	72
第三目 區分實益.....	72
一、總機構在中華民國境外而在中華民國境內設有分支機構之營利事業.....	73
二、總機構在中華民國境外而在中華民國境內未設有分支機構而有營業代理人之營利事業.....	73
三、總機構在中華民國境外而在中華民國境內未設有分支機構及營業代理人之營利事業.....	74
四、小結.....	74
第二節 客體上之關連—中華民國來源所得.....	75

第一項 中華民國來源所得概述.....	75
第一款 所得稅法第 8 條之法條結構.....	76
第一目 適用邏輯.....	77
第二目 列舉規定優先適用於概括規定.....	77
第三目 定性為特定種類所得後，不得再適用其他各款規定	78
第二款 營業利潤.....	79
第一目 營業利潤之意義.....	79
第二目 經營事業是否以具有常設機構為必要.....	79
一、肯定說：.....	79
二、否定說.....	80
三、小結.....	81
第三目 經營事業而包括勞務之提供，有所得稅法第 8 條第 9 款規定之適用.....	82
第四目 營業利潤來源地之判斷標準.....	83
第三款 勞務所得.....	83
第一目 勞務所得之意義.....	83
第二目 營利事業提供勞務有所得稅法第 8 條第 3 款之適用	84
第三目 勞務所得來源地之判斷標準.....	85
第四目 綜合性業務服務之所得類型.....	87
一、適用所得稅法各款規定：.....	87
二、適用所得稅法第 8 條第 9 款規定.....	88
三、其他收益：.....	89
四、小結.....	89
第四款 權利金.....	90
第一目 權利金之意義.....	91
第二目 權利金與勞務所得之區別.....	92
一、以是否為屬於具有專屬性之特許權利的智慧結晶為判 斷標準.....	92
二、以智慧結晶是否具有「固著化」之特徵為判斷標準	94
三、小結.....	95
第三目 權利金來源所得之判斷標準.....	95
第五款 其他收益.....	96
第二項 電子商務課稅部分.....	97
第一款 間接電子商務.....	97
第一目 所得類型.....	97

第二目 是否為中華民國來源所得.....	98
第二款 直接電子商務.....	98
第一目 所得類型.....	99
一、銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用.....	99
(一) 標準化軟體之意義.....	99
(二) 銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用之所得類型.....	99
二、銷售標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展示之所得類型.....	100
三、銷售客製化軟體之所得類型.....	101
(一) 客製化軟體之意義.....	101
(二) 銷售客製化軟體之所得類型.....	101
第二目 是否為中華民國來源所得.....	102
一、在中華民國境內有固定營業場所及營業代理人之營利事業.....	102
二、在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業.....	103
第三項 結論.....	103
第四章 跨國電子商務交易適用現行國際租稅原則之問題	105
第一節 跨國電子商務交易之營業利潤適用常設機構原則之問題.....	105
第一項 概述.....	105
第二項 《OECD模範協定》常設機構定義概述.....	106
第三項 常設機構的歷史、理由與式微.....	108
第一款 常設機構的歷史.....	108
第二款 常設機構門檻的構成理由.....	110
第三款 電子商務出現前常設機構門檻已式微.....	111
第四項 物理常設機構之要件.....	115
第一款 營業場所之意義.....	115
第二款 固定之意義.....	116
第一目 空間上固定.....	117
一、空間固定之意義.....	117
二、空間固定之理論.....	117
(一) 活動中心理論.....	118
(二) 有限活動區域理論.....	119
(三) 《OECD模範協定註釋》之折衷立場	120
第二目 時間上固定.....	122
第三目 企業對營業場所的實際使用和自主使用.....	123

第三款	構成常設機構之營業活動.....	124
第五項	代理人常設機構之要件.....	125
第一款	概述.....	125
第二款	獨立地位代理人與非獨立地位代理人之區別.....	126
第三款	有權以企業的名義簽訂契約.....	127
第四款	非屬獨立地位代理人之營業常規交易.....	127
第六項	網站、伺服器是否構成物理常設機構之分析.....	128
第一款	電子商務之運作方式.....	129
第二款	網站、伺服器是否構成場所型常設機構之分析.....	131
第一目	營業地點.....	133
一、	網站是否構成營業場所.....	133
(一)	否定說：網站不構成營業場所.....	133
(二)	肯定說：網站構成營業場所.....	134
(三)	小結：網站不構成營業場所.....	136
二、	伺服器是否構成營業場所.....	136
(一)	否定說.....	136
(二)	肯定說.....	137
(三)	小結.....	137
三、	企業通過網址維持協議，是否構成有權使用ISP 之伺服器.....	138
(一)	肯定說.....	138
(二)	否定說.....	139
(三)	小結.....	139
第二目	伺服器是否具有地理固定性之分析.....	139
一、	伺服器具有地理固定性.....	140
二、	伺服器存取位置會移動及伺服器週期性更換地點，是 否具有空間固定性之分析.....	140
第三目	伺服器是否具有時間固定性之分析.....	142
第四目	透過營業場所從事營業活動之分析.....	143
一、	可否透過伺服器之自動化設備從事營業活動？....	143
(一)	肯定說.....	143
(二)	否定說.....	144
(三)	小結.....	146
二、	是否須有人力介入始構成常設機構？.....	147
(一)	人力介入肯定說.....	147
(二)	人力介入否定說.....	149
(三)	小結.....	149
第五目	營業活動不得僅為準備性或輔助性活動.....	150

一、	是否為準備性或輔助性活動係採個案認定.....	150
二、	電子商務之功能致準備性或輔助性活動難以判斷之情形.....	152
(一)	儲存功能.....	152
(二)	伺服器之功能可加以分割.....	152
(三)	伺服器陣列.....	153
(四)	小結.....	154
第七項	網站、伺服器是否構成代理人常設機構之分析.....	154
第一款	網站、伺服器不構成代理人.....	154
第二款	ISP是否構成代理人？.....	154
第一目	ISP通常僅係獨立地位代理人.....	155
第二目	ISP無權代理簽訂契約且係進行準備性或輔助性活動.....	156
第八項	其他電子商務中可能課稅連結是否構成常設機構之分析....	157
第一款	客戶群.....	157
第二款	商品運送.....	158
第三款	契約地點.....	159
第四款	地區系統號碼.....	160
第五款	電信公共建設.....	160
第九項	結論.....	162
第二節	跨國電子商務交易將歸類為營業利潤而非權利金.....	166
第一項	電腦軟體.....	167
第一款	1992年OECD研究.....	168
第二款	OECD軟體注釋修訂版.....	170
第一目	拆封授權許可協議（Shrink-wrap licensing arrangements）.....	171
第二目	下載軟體.....	172
第三目	團體授權協議（site licensing arrangements）.....	173
第三款	小結.....	174
第二項	其他數位產品的傳輸.....	174
第一款	間接電子商務.....	176
第二款	直接電子商務.....	176
第一目	營業利潤說.....	177
第二目	權利金說.....	178
第三目	小結.....	178
第三項	結論.....	179

第五章 常設機構原則替代方案及其優缺點 184

第一節 第一節 稅基侵蝕法.....	184
第一項 稅基侵蝕法概述.....	184
第一款 稅基侵蝕法之定義.....	184
第二款 稅基侵蝕法所欲解決之問題.....	187
第三款 稅基侵蝕法之特徵.....	188
第二項 稅基侵蝕法之優點.....	189
第一款 國際共識.....	189
第二款 避免重複課稅.....	190
第三款 居住地國及來源地國間稅收之分配.....	191
第四款 稅務行政考量.....	191
第三項 稅基侵蝕法之缺點.....	192
第一款 解決重複課稅之有效性.....	192
第二款 中立/公平.....	193
第三款 有關於所得來源地之稅收行政考量以及國際協議.....	195
第四款 資本外逃及雙重不課稅之風險.....	196
第四項 小結.....	197
第二節 虛擬常設機構法.....	197
第一項 虛擬常設機構法之意義.....	198
第一款 降低課稅關係門檻.....	200
第二款 準備性、輔助性活動例外.....	201
第二項 虛擬常設機構法之優點.....	203
第一款 中立.....	203
第二款 維護財政主權和分享稅基.....	203
第三款 稅務行政因素.....	204
第四款 有效地防止納稅人規避法律.....	205
第一款 國際共識.....	206
第二款 定義性問題.....	206
第三款 利潤歸屬.....	207
第四款 缺乏可執行性.....	208
第四項 小結.....	208
第三節 數量化經濟存在型常設機構.....	209
第一項 數量化經濟存在型常設機構之意義.....	209
第二項 數量化經濟存在型常設機構之特徵.....	211
第一款 課稅關係之門檻值.....	211
第二款 門檻值依所得總額決定.....	213
第三款 採低扣繳率.....	213
第三項 數量化經濟存在型常設機構之優點.....	214
第一款 為課稅關係提供明確之標準.....	214

第二款	符合常設機構原則之目的.....	214
第三款	採數額門檻可避免規避.....	215
第四款	避免人為操縱所得種類.....	215
第四項	數量化經濟存在型常設機構之缺點.....	216
第一款	違反中立性.....	216
第二款	扣繳機制之缺點.....	217
第三款	可能不符合所得稅制度.....	218
第五項	小結.....	218
第四節	結論.....	219
第六章	結論.....	224
參考文獻.....	.....	230
一、中文部分.....	.....	230
(一) 專書及學位論文.....	.....	230
(二) 譯著.....	.....	231
(三) 期刊論文.....	.....	231
二、外文部分.....	.....	234



第一章 緒論

第一節 研究動機

隨著網際網路之普及，使得跨國企業可以透過網路在他國從事營業活動，卻無須在該國卻無須在該國設有固定營業場所或營業代理人，消費者僅須連接上網路，可在網路上瀏覽商品目錄、訂購商品，甚至可直接下載該數位產品，使得該筆交易由契約之締結及履行均可在網路上完成。此有別於網際網路普及化前之傳統交易架構，傳統交易架構下跨國企業欲在他國從事大規模之營業活動，須在該國設有固定營業場所或營業代理人，始能在該國從事大規模之營業活動，也因此跨國事業在他國具有固定營業場所或營業代理人，即可作為該跨國事業在該國從事大規模營業活動之表徵，而該跨國企業既然在他國進行大規模營業活動，表示其大幅受惠於他國政府提供之服務，例如國防、教育、法律保障等，也因該跨國企業受惠於此等非國家不得、不能、不願提供之服務，因此該國（即所得來源地國）對受惠於該國政府提供服務之從事跨國交易的企業有課稅管轄權，簡言之，在傳統交易架構下，跨國企業在他國設有固定營業場所或營業代理人等常設機構時，因其設有常設機構，可作為其在他國從事大規模營業活動之表徵，亦可認其經濟上忠誠於所得來源地國，故所得來源地國享有課稅管轄權。因此常設機構原則係傳統交易架構下，劃分所得來源地國及居住地國對於跨國交易所生營業利潤之適當標準。

然隨著網際網路及電子商務之發展，跨國企業不須在來源地國設有常設機構即可從事大規模之營業活動，若繼續依照現行國際租稅下之常設機構原則決定所得來源地國是否享有課稅管轄權，則將造成所得來源地國因從事跨國電子商務交

易之企業在來源地國並無常設機構，因而無法享有課稅管轄權，然此結論是否妥適？蓋從事跨國電子商務之企業，若無來源地國所提供之例如教育，使人民具有使用網際網路之能力，例如網路之電信建設，使人民因此得以連結上網際網路並因此與從事跨國電子商務之企業從事交易，例如來源地國提供之法律保障，使得從事跨國電子商務之企業得以享有保障，若無此等來源地國所提供之服務，則一跨國電子商務交易將難以完成，因此應思考所得來源地國享有課稅管轄權之理論基礎為何？倘若跨國電子商務交易架構下，所得來源地國針對此種交易仍該當其享有課稅管轄權之理論基礎，則應檢討現行常設機構原則是否仍能有效處理跨國電子商務交易所生營業利潤之稅收收益在來源地國及居住地國間之劃分，此外，亦應分析檢視現行國際稅法下劃分來源地國及居住地國稅收收益標準之理由為何，以此說明常設機構原則是否仍能發揮其劃分稅收收益之功能。

本問題涉及所得來源地國課稅之理論基礎、現行國際稅法下常設機構原則之理論基礎及其要件之解釋，現行國際稅法下常設機構原則是否仍能有效適用於跨國電子商務交易，此外亦涉及所得類型種類之劃分，因此有加以分析檢討之必要。

第二節 研究方法

本文係以現行國際稅法下常設機構原則之釐清與建構作為開展，以檢視與解決遺產稅稅務訴訟關於舉證責任之問題。因此，首先採用「文獻分析法」—整理常設機構原則之相關文獻，範圍除國內之教科書、專書及期刊論文外，也蒐集國外之相關文獻，就彼此間相互關係之理論，進行完整地分析研究，以期獲得明確之結論基礎與架構。

而關於外國文獻之蒐集與參考上，受限於筆者本身之語文能力，以及現今國際稅法之研究，主要以《OECD 模範協定》為研究重心，而《OECD 模範協定註釋》亦係《OECD 模範協定》之重要參考資料。而關於常設機構原則、跨國電子商務交易是否仍應適用現行常設機構原則、現行常設機構原則有無檢討之必要，於電子商務發達國家均有相當之研究與分析。是故，在外國文獻之研究上，本文擬以英文文獻作為主要參考對象。

此外，我國實務對於所得稅法第 8 條關於所得類型之歸屬及是否為中華民國來源所得之問題，已累積許多司法上之裁判或決議，以及行政上之相關解釋函令。對此實務見解予以系統化整理，並進行理解，以描繪其實際運作情形。因此，擬透過歸納之方式，針對與本文相關之行政法院之裁判、聯席會議與法律座談會決議、財政部函釋等，就司法及稽徵實務見解，進行系統化整理，同時輔以學說理論，一併探討中華民國來源所得之類型歸屬及來源地之判斷標準之問題。

第三節 研究範圍

第一項 以《OECD 模範協定》為主要研究範圍

關於各國簽訂之雙邊或多邊等租稅協定，國際上主要參考《OECD 模範協定》及《UN 模範協定》，然各國簽訂之雙邊或多邊租稅協定，規定內容則可能略有不同，又我國經貿往來較為頻繁之國家多為已開發國家，而此等國家與其他國家簽訂之雙邊或多邊租稅協定多係參考《OECD 模範協定》，而我國與他國簽訂之避免雙重課稅協定，亦多係參考《OECD 模範協定》，且 OECD 針對電子商務交易適用常設機構原則之問題，《OECD 模範協定註釋》已有表示意見，此外關於軟體交易、數位產品交易之所得類型，亦已公布多次研究報告，因此本文研究範

圍主要以《OECD 模範協定》、《OECD 模範協定註釋》及 OECD 相關研究成果報告為研究範圍，僅於有關部分始兼論及《UN 模範協定》。

第二項 以跨國電子商務交易之所得稅之課徵為研究範圍

跨國電子商務交易所生課稅問題，除所得稅外，亦涉及跨國交易之營業稅的問題，而本文之研究範圍係以所得稅為限¹。

第四節 研究架構

本文係欲檢討現行國際稅法下常設機構原則於電子商務交易之適用妥當性，首先對於電子商務進行定義，並界定本文研究之電子商務類型的範圍，又由於常設機構原則係所得來源地國取得課稅管轄權之標準，倘若所得來源地國取得課稅管轄權之理論基礎於電子商務交易下仍存在，則應檢討常設機構原則是否有加以修正之必要，因此於第二章介紹電子商務之定義及所得來源地國課稅之理論基礎。又因電子商務之特性對於現行國際稅法有所衝擊，因此本章另介紹電子商務特色對於現行國際租稅原則來源認定之衝擊，其中對於物理存在及代理人需求減少之特色，主要衝擊跨國營業利潤之常設機構原則，而數位化及無形之特質，則衝擊所得類型之分類。

第三章則介紹跨國電子商務交易適用我國所得稅法相關規定之結果，我國針對一筆跨國所得享有課稅權之理由在於該交易之主體與我國有所關連——主體上之關連，此外須該所得係為中華民國來源所得——客體上之關連，因此第三章區分

¹ 跨國電子商務營業稅之問題，則可參邱祥榮，電子商務課徵加值型營業稅之探析，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，2002年。

主體上之關連及客體上之關連做說明。主體上之關連涉及居民及居民企業之認定，關於居民之認定較無問題，然關於營利事業之判斷則有不同見解，因此本章另分析檢討學說、實務關於營利事業之認定及判斷標準。客體上之關連，則涉及所得稅法第 8 條所得類型之歸屬及來源地之判斷標準，與跨國電子商務交易相關者，主要為所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤、第 8 條第 6 款之權利金，而由於權利金與勞務所得間之判斷，司法實務有不同見解，因此本章主要介紹營業利潤、權利金及勞務所得之意義及所得來源地之判斷標準，其後在此前提下，另分析歸納我國司法及稽徵實務對於跨國電子商務所生所得類型之種類及是否為我國來源所得之見解。

第四章則延續第二章所提及電子商務特色，即對物理存在和代理人的需求減少之特色衝擊跨國營業利潤之常設機構原則，數位化及無形特質衝擊所得類型之判斷，因此本章首先對於常設機構原則之歷史背景及電子商務出現前常設機構原則之式微、放寬做說明，並以此背景、式微說明常設機構原則並非不可改變之原則。其次再分析常設機構原則之要件，並以此要件分析電子商務交易中可能構成常設機構的各種可能情形。另外再論述 OECD 關於跨國電子商務交易所生之所得類型種類之研究結論。

第五章則承接第四章之結論，即常設機構原則並無法妥適地處理跨國電子商務交易所生營業利潤於來源地國及居住地國之劃分，蓋其並不符合第二章所提之所得來源地國課稅之理論基礎以及制訂常設機構原則之理由——經濟忠誠，因此常設機構原則有檢討之必要。本章茲分別介紹稅基侵蝕法、虛擬常設機構法及數量化經濟存在型常設機構，並分析其優缺點。

第二章 所得來源地課稅之理論基礎及電子商務特性對現 行國際租稅原則來源定義之衝擊

第一節 電子商務之定義

第一項 廣義電子商務

所謂網上交易在這裡指利用公共電腦通信網路從事之數位貨物或服務的交易，包括契約之締結、電子信息之處理或提供（給付＝傳統之交貨）及售後服務。其交易客體必須是數位貨物或可數位化之無體財產。蓋非如是，不能在電腦通信網路上以電子信息之處理或提供的方式，從事給付及售後服務，以履行因網路交易所發生之債務。至其交易對象不限於事業對事業（business-to-business；B2B），也可以是事業對消費者（business-to-comsumer；B2C）。在此意義下之網上交易與電子商務的概念雖然類似但不完全相同。電子商務所指之範圍除前述網上交易所指稱者外，還包括不經由電腦通信網路所從事之數位貨物或服務的交易²。

網上交易按其主要給付義務之履行是否在網上為之，可再區分為離線之網上交易及線上之網上交易。前者論諸實際僅是利用網際網路作為其通信媒體，至其履行則與傳統交易無異。是故，其稅捐之課徵原則上並不具有網上交易所特有的問題。主要給付義務之履行要能在網上為之，必須其交易客體，不論是貨物或勞務皆能夠數位化。目前常見者為書籍、影音著作、電腦軟體、線上資料庫、線上證券交易資訊、物或人體之遠距診斷或治療³。

² 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月增訂二版，頁253。

³ 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月增訂二版，頁253至254。

第二項 狹義電子商務

《歐洲電子商務倡議》認為電子商務主要包括兩種類型之活動：間接電子商務—有形商品之訂購，此仍須使用例如郵遞服務等傳統媒介傳遞商品；以及直接電子商務—在全球線上訂購，給付及傳輸無形商品及服務，例如電腦軟體、娛樂內容，或資訊服務⁴。

有學者認為就電子資訊技術手段利用的功能來區分，電子商務有部分功能模式和全功能模式。所謂部分功能模式是指電子商務中對電子資訊技術和網路的利用，必須與傳統的商業形式相結合才能實現完整的商業迴圈。有形商品的電子商務，一般就屬於這種模式。在這種模式中，消費者可通過網上商店進行選擇和訂購，但貨物還必須由配送系統通過傳統方式（如直接送貨上門、郵寄或到指定地點領取等）才能到達顧客手中，貨款可以在網上支付也可以在收到貨物後付清。這種模式與傳統的交易方式沒有實質性的差異。因此有的文獻稱之為間接電子商務⁵。全功能型的電子商務，主要發生在軟體產品的交易中。數位產品、適合於網上進行的各種服務（如部分金融證券保險服務，法律諮詢服務，訂票、會計、稅務、人才招聘等代理仲介服務，網頁設計、廣告製作、網上娛樂、遠端教育服務等）可以完全通過國際互聯網完成其商業迴圈（包括付款）。有的文獻稱之為直接電子商務⁶。

經過互聯網上提供的銷售、服務多種多樣，但就其方式而言，歸納起來不外乎兩大類，即間接電子商務方式和直接電子商務方式。間接電子商務方式。企業

⁴ A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions(April 15 ,1997), p. 3.

⁵ 梅紹祖、呂殿平編，《電子商務基礎》，清華大學出版社，2000年初版，頁53。

⁶ 楊斌，《國際稅收》，上海復旦大學出版社，2007年7月初版，頁84。

在互聯網上開設主頁，創建虛擬商店、線上(On-line)目錄，提供供貨資訊，客戶通過電子函件系統向銷售商發出訂購單，在互聯網上完成必要的電子單證及期交完後，銷售商（或委託配送中心）以傳統的郵寄方式和直接上門送貨方式完成產品的交付。這種方式主要適用於實體產品，如消費產品（部裝、餐飲、鮮花等）。在這種場合，互聯網的使用只是給交易雙方提高了時間和財務的效率，而在事實上，它和傳統的資訊和交貨管道如電話、傳真或郵寄等並沒有本質上的區別。直接電子商務方式，主要針對無形貨物和服務（指可以數位化的產品）像音樂、萬家、圖片、VCD等內容的線上的認購、付款、交付、獲得全球規模的資訊服務。在這種場合、互聯網是有形交易的一種替代形式，它使交易雙方越過地理界線直接進行無縫的電子交易，最適用於遠端購物⁷。

透過電子商務銷售的商品與服務，使個人可以經由網際網路購買有形商品，例如書籍、花朵或衣服。典型的作法是，消費者經由區域性電信網路撥接網際網路服務提供者，登錄到網際網路上。連上網際網路之後，可以到企業之網站瀏覽所欲購買之商品，通常不需人力介入即可完成購買。自動化使電子商務可以提供廣告、購買以及付款功能，密切配合，並且幾乎即時遍及網際網路。然而，倘若有形的產品，仍需以傳統通路運送，例如郵寄或快遞服務。此類型之電子商務通常稱為「離線」或「間接電子商務」，此情形下之商務電子化主要呈現在於使行銷、購買和付款功能自動化，但仍需以傳統方式運送。然而，除了交易有形的商品與服務之外，電子商務也可以銷售數位化商品（例如軟體和音樂）和數位化服務（例如旅遊、銀行和股票交易）。此電子交易類型不同之處—稱之為「線上」或「直接電子商務」—在於所有的聯絡，廣告、選擇、購買（包括付款），尤其係產品之運送，均係（或可以係）線上完成，且幾乎係即時的⁸。消費者可以用上述類似方法連結上廠商的網站。然而，除了可以用這種電子商務模式促進電子

⁷ 李鴻生，《論電子商務的稅法問題》，中國政法大學博士學位論文，2002年3月，頁8至9。

⁸ Charles E. McLure, Jr., "Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws" (1997), 52 Tax Law Review, pp. 269, 304.

商務的廣告和購買之外，也可以透過電腦伺服器直接將產品傳輸至消費者的電腦⁹。電腦伺服器不須位於消費者所在處，也不須在開發產品之企業所在地國家。伺服器可以輕易位於任何地方，其位置通常不為人知，而且對商業交易無足輕重¹⁰。而且此形式的電子商務，代表線上交易的商品和服務的比例愈來愈高，包括軟體、音樂、娛樂產品，以及銀行、旅遊和股票交易等，在線上交易的商品服務的順序都很高。

由上可知，狹義之電子商務即前述網上交易，包括直接電子商務及間接電子商務，直接電子商務即前述線上之網上交易，間接電子商務即前述離線之網上交易。

第三項 小結

綜上，廣義電子商務包括網上交易以及不經由電腦通信網路所從事之數位貨物或服務的交易。其中網上交易，依據主要給付義務之履行是否在網上為之，可再區分為離線之網上交易及線上之網上交易。由於不經由電腦通信網路所從事之數位貨物或服務的交易以及離線之網上交易，其稅捐之課徵原則上不具有網上交易所特有的問題，因此本文以線上之網上交易為研究範圍。又多數見解將線上之網上交易稱為直接電子商務，將離線之網上交易稱為間接電子商務。因此本文後述若未特別註明，則依多數見解將線上之網上交易稱為直接電子商務，將離線之網上交易稱為間接電子商務。且本文以間接電子商務為研究範圍，若未特別註明，則本文所稱電子商務即係指前述之直接電子商務、線上之網上交易。

⁹ A computer server is a computer that is connected to the Internet.

¹⁰ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 7.

第二節 所得來源地課稅之理論基礎

第一項 所得來源地課稅之理論基礎及其於電子商務之適用

第一款 國家課稅權之依據

所謂稅捐，指公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件者所課無對待給付，以金錢為內容之法定的給付義務。解析之，在稅捐概念中包含以下幾個特徵：A、公權力機關始有課稅權。B、為獲取收入。C、對於所有滿足法律所定構成要件者課徵。D、強制課徵且無對待給付。E、以金錢為內容。F、法定的給付義務¹¹。依該定義，僅公權力機關始有權為稅捐之課徵，此即國家或各級政府之課稅高權。該課稅高權之取得，在當前憲政體制下以憲法第 19 條為其規範依據，在民主憲政發展理論上有契約說為其理論基礎。然為何現代民主憲政肯認國家或公權力機關對於其轄區之人、事或物有課稅權？主要以國家或公權力機關對於其轄區之人提供非國家或公權力機關不得、不能或不願提供之公共服務。沒有這些服務將使其社會生活，因市場失效而轉為不安全或無效率。此即國家機能或政府機能¹²。國家的經濟存在、本質與功能，從國境內之經濟結構功能中檢視，須有益於生活、社會進步、以及群體中個別成員和整個群體的快樂¹³。國家可對一切財產、商品、勞務、服務等課稅，只要係在國家之經濟結構規定範圍內，並與商業環境合併或整合。課稅權係因使用經濟財富，協調社會群體之經

¹¹ 參黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁3至17。

¹² 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁5至6。

¹³ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988) 8-9 Intertax, p. 221.

濟任務，產生與之相關的效用、財富或服務，同時也是因為社會群體之經濟團結¹⁴。在文明社會中，稅是國家提供公共產品的代價，其存在的意義即在於滿足社會的公共需要。其實，公共需要也是一種個人需要，只是因為無法通過市場自身的方式予以滿足，需要借助於國家的強制力量和超然地位，所以才稱之為公共需要。國家的存在本身不是目的，而是為了滿足公共需要，最終是為了更好地實現個人需要。既然公共需要來源於個人需要，服務於個人需要，受制於個人需要，那麼，完全可以推演出公共權力來源於公民權利，服務於公民權利，受制於公民權利的結論。如果是這樣，那麼，稅收雖然從形式上賦予了強制無償的特徵，但實際上是個人為了自我利益的自我犧牲；課稅的權力雖然超出個人的意志，但是其最終的目的是利用稅收服務公眾¹⁵。

前述非國家不得提供者，具有其提供所需權力應該國家化，不得由任何個人或團體私有的特色，例如國防、治安。這種服務原則上亦不得委託民間機構辦理。不能提供之服務在典型的情形，有非動用公權力不能提供的特色，例如強制預防注射；其僅因資金或其他經濟因素在過去民間機構不能提供者，已漸有移轉或委託民間機構辦理的趨勢¹⁶。不能提供之服務需以公權力為基礎之服務，另外例如都市計畫、土地、營建及交通之管理¹⁷。不願提供之服務的提供通常有外溢效益，而其提供者不能對其受益者收取報酬支應其費用，亦即有市場失效的情事。這時候必須由政府補充市場機能之不足¹⁸。不願提供之服務具有外溢效果之服務，另

¹⁴ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988) 8-9 Intertax, p. 221.

¹⁵ 劉劍文、熊偉著，《稅法基礎理論》，北京大學出版社，2004年9月第1版，2006年9月第2刷，頁37。

¹⁶ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁378至379註11。

¹⁷ 參黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁6註6。

¹⁸ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁378至379註11。

外例如防災、救災、路燈等各種公共建設¹⁹。來源地國所提供之利益可能係一般性利益，亦可能係特殊利益。就一般性利益而言，教育（涉及勞工供給與勞工素質）、治安、消防設施屬一般性利益。然而，除了此類一般性利益外，來源地國尚可以提供諸多特殊利益，包括使企業適當經營之公共建設。亦可能採取特定政策，例如穩定匯率及低利率，以維持經濟穩定提高企業與消費者的信心²⁰。多數一般性利益與特殊利益對電子商務同樣具有重要意義（甚至更重要）。

國家或各級政府機關為對於國民或其境內之居民提供前述其他主體不得、不能或不願提供之服務，自然會產生財政收入上的需要，以支應因之發生的費用。國家或各級公權力機關之課稅權的肯認，其緣由即在於此²¹。所得利益理論認為，稅捐係所有納稅義務人就共同享受之國家服務所支付的對價，國家則因提供公共服務而取得課稅管轄權。產生所得之國家應根據該國所提供之公共服務得到補償²²。經濟產出（economic production）非僅由單獨個人活動所產生，而係個人與政府相互作用之結果²³。諸多政府支出係維持適宜企業環境所不可或缺²⁴。國家的職責在於為社會提供必需的公共服務，如國防、教育、治安等，它本身並不直接從事生產性活動，不能通過經營獲得財富，因此，其經費只能來自於社會的供給。相比國家的消極角色而言，由普通民眾所構成的社會才是基礎性的存在。社會成員是財富的擁有者，並在市場的引導下自由地從事生產和交易，從而

¹⁹ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁6註6。

²⁰ See e.g. Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (Spring, 1997), 52 Tax Law Review, pp. 507,520.

²¹ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁8。

²² Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:4.

²³ Arthur Harding, Double Taxation of Property and Income, A Study in the Judicial Delimitation of the Conflicting Claims of Taxing Jurisdiction Advanced by the American States (1933), cited in Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 216, 220.

²⁴ Thomas S. Adams, "The Taxation of Business" in Proceedings of the Eleventh Annual Conference on Taxation, National Tax Association (1917), pp. 185-94, at p. 186, cited in Michael I. Graetz and Michael M. O'Hear, "The 'Original Intent' of US International Taxation" (1997), 46 Duke Law Journal, pp. 1021, 1036.

使財富不斷地增值。不過，在一些情況下，社會也需要國家的幫助和扶持。如維持治安，抵禦外侮，裁判糾紛等²⁵。政府支出之成本係提供文明社會之代價。因此，負擔成本之政府有充分理由課稅。

來源地國課稅符合所得利益理論。蓋來源地國通常提供大部分或全部與產生所得有關之公共服務，並因提供此等公共服務而產生成本。應由來源地國課稅，以作為該政府承擔成本之補償²⁶。一國政府對具有跨國性質的徵稅對象或納稅人主張行使這種徵稅權力，同樣是其履行各種社會管理職能，提供社金需要的公共產品和服務所必需的²⁷。居住地國與來源地國均有充分理由因提供公共服務（利益）而課稅²⁸，然有學者認為來源地國提供之服務通常較居住地國提供之服務多²⁹。

有學者認為居住地並非建立納稅關係之合理標準，領土內之物理（形式）存在亦非合理標準。蓋此等標準係對未受惠於政府活動利益或充其量只受惠部分利益之人課稅³⁰。唯有「經濟忠誠」原則始能公平分配稅收負擔。經濟上與居住地國有連結，而透過商業活動（或在他國獲得所得）而與來源地國有連結之人，對來源地國之忠誠遠較對居住國家之忠誠重要³¹。

²⁵ 劉劍文、熊偉著，《稅法基礎理論》，北京大學出版社，2004年9月第1版，2006年9月第2刷，頁36至37。

²⁶ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1988), 11 Intertax, p.398.

²⁷ 廖益新主編，朱炎生副主編，《國際稅法學》，北京高等教育出版社，2008年3月第1版，頁25。

²⁸ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 218.

²⁹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 219.

³⁰ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 219.

³¹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 219.

第二款 來源地國是否僅能就具有物理存在之企業課稅？

來源地國向非居民企業課稅，是否應僅限於在來源地國有物理存在之企業。由於電子商務企業無須在來源地國維持物理存在，只要與來源地國有所互動，即可賺取利潤。因此，於電子商務須分析前述國家課稅權依據及所得利益理論，是否僅能適用於在來源地國有物理存在³²之企業。

第一目 具有物理存在肯定說：

課稅以利益理論為基礎，意味需具有物理存在始能建立所得來源地國課稅之課稅連結³³。蓋僅有提供有形商品與服務，且在來源地國維持物理存在之企業，始能自來源地國獲得前述例如治安和消防等諸多服務。電子商務衍生之重要議題係倘若商品之所有價值均在居住地國創造，但是決定價值之消費者係在來源地國，所得應認定係在何處發生？在此情況下，就經濟角度而言，來源地國唯一貢獻通常係消費者群或市場。準此以觀，來源地國對所得之產生僅提供些許之公共服務，甚至對所得之產生毫無貢獻。於此情形，所得來源地國基於所得利益理論是否有充分理由課稅，即有疑義。

第二目 具有物理存在否定說：

來源地國無物理存在之企業，仍受惠於來源地國之公共建設，因此來源地國取得課稅權。蓋常設機構僅係經濟忠誠之證明，並非來源地國課稅之理由。部分

³² 有稱為形式存在、實體存在者。

³³ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:5.

短期企業營運即可自所得來源地國獲取大量利潤，即反面表示縱使無常設機構，納稅義務人仍自來源地國之公共建設中獲得諸多利益。準此，企業不需投資於固定設備或固定營業場所，仍可自所得來源所在之社會共同體取得可觀利潤。自一國獲得此等利益之所有企業，均應對該社會提供對等之貢獻，無論是否設有常設機構³⁴。

再者，來源地國之司法權確實為企業活動提供重大助益，即使該企業在該國並無物理存在。在來源地國無物理存在之非居民企業，仍受惠於來源地國之法律制度，蓋其等依據法律請求買方履行交易給付、保護智慧財產權（例如商標權），並維持正當競爭與有利之企業環境。保護智慧財產權（例如電腦軟體）對提供無體產品與數位化服務之企業攸關重大，而在來源地國是否有物理存在，對此類權利是否受保護並無影響。同樣地，倘若無適當之電信建設，或人民欠缺電腦能力，包括音樂和電腦遊戲之數位化產品的企業在來源地國就不可能擁有市場。職是，根據所得利益理論，來源地國提供公共服務強化所得來源地國課稅之論據，縱使在來源地國並無物理存在亦同³⁵。此外，來源地國須提供包裝物之廢棄物處理、消費者保護法，以及供運輸工具行駛之公共建設（倘若電子商務商品須實際運送）³⁶，來源地國提供之公共服務，強化電子商務交易所得來源地課稅之論點。

第三目 小結：

在電子商務領域中，縱使非居民企業在來源地國無物理存在，仍享受公共服

³⁴ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), pp. 559-60.

³⁵ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in *Canadian Tax Foundation* (ed.), *2000 World Tax Conference Report* (2000), 6:13.

³⁶ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in *Canadian Tax Foundation* (ed.), *2000 World Tax Conference Report* (2000), 6:6.

務。來源地國提供諸如公共建設、法律制度等公共服務須負擔成本，因此來源地國對於其轄區之人、事或物有課稅權，有權對所得成果課稅（或至少部份課稅）。亦即，倘若非居民企業在來源地國從事營業活動，且無須在來源地國維持物理存在（包括電子商務）的話，揆諸前開說明，所得來源地國仍享有課稅權。

第三款 中立

所謂國際稅收中性原則是指國際稅收體制不應對涉外納稅人跨國經濟活動的區位選擇以及企業的組織形式等產生影響。一個中性的國際稅收體制應既不鼓勵、也不阻礙納稅人在國內進行投資還是向國外進行投資，是在國內工作還是到國外工作，或者是消費外國產品還是消費本國產品³⁷。稅收中性同時也是國內稅法的一項基本原則。它要求政府的稅收活動不影響企業的經營決策，包括企業的組織形式、稅基的分配、債務的比例以及價格的制定等。即使企業的決策不具有經濟合理性，也不應通過稅收施加影響。在通常情況下，是否具有中性往往成為衡量國內稅法是否為良法的一個標準。在國際稅法領域內，稅收中性仍具有同樣的重要地位³⁸。中立是指經濟過程不應受例如租稅等外部因素影響。當所得生產要素按照市場機制配置，則可達最高生產力，毋庸政府干預³⁹。一個好的國際稅法就不應對資本、勞務和貨物等在國際間的流動產生影響，從而有助於實現資源在世界範圍內合理利用。事實上，目前各國簽訂稅收協定，進行國際稅收合作的一個重要目標也就是要促進貨物、勞務等在國際間的交流和資本在國際間的流動⁴⁰。國際稅收中性原則體現在國際稅法領域是指資本、勞務、技術、貨物等在

³⁷ Lorraine Eden, "Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America", University of Toronto Press (1998), p.74.

³⁸ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁59。

³⁹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 310.

⁴⁰ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁59至60。

國際間流動不會受國際稅法影響，可在各國之間自由流動，充分發揮市場機制的
作用，從而有助於實現各種資源在世界範圍內合理利用⁴¹。因此，基本上，中立
與效率概念有關，不干預要素配置而交由市場力量決定之稅法通常被視為“中
立”⁴²。

中立原則運用在國際方面，通常包含二層面：資本輸出中立(capital export
neutrality, CEN)和資本輸入中立(capital import neutrality, CIN)。然而，除了傳統分
類外，亦有學者將傳統區分擴大至探究各國間之中立，特別係國際間的中立⁴³。
以下分述之：

第一目 資本輸出中立和資本輸入中立

一、資本輸出、輸入中立之意義

資本輸出中立係指投資人應納稅捐總額（國內及國外）相同，無論其投資所
得係來自國內或國外；資本輸入中立係指來自不同國家之資本在各該國資本市場
應在平等條件下競爭⁴⁴。資本輸出中性要求稅法既不鼓勵也不阻礙資本的輸出，
使國內投資者和海外投資者的相同稅前所得適用相同的稅率；資本輸入中性要求
位於同一國家內的本國投資者和外國投資者在相同稅前所得情況下適用相同的
稅率⁴⁵。國際稅收中性原則可以從來源地國和居住國兩個角度進行衡量。從來源

⁴¹ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，
頁18。

⁴² Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of
Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 310.

⁴³ See Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under
European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 21.

⁴⁴ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of
Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 311.

⁴⁵ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月

地國的角度看，就是資本輸入中性，而從居住國的角度看，就是資本輸出中性⁴⁶。資本輸出稅收中性是從居住國角度提出一國政府對其居民納稅人境內投資所得和境外投資所得課征的稅收總額應當相同，不能因為資本輸出構成的不同而造成差別稅負；資本輸入稅收中性則是站在來源國角度提出，一個國家政府對在該國進行相同經營活動的所有納稅人，不問其資本輸入的來源，稅收負擔應當一視同仁⁴⁷。輸出中立必然包含全球主義課稅制，配合國外稅額扣抵，而輸入中立則意味配合免稅之屬地主義課稅⁴⁸。

二、資本輸出、輸入中立之優缺點

（一）主張資本輸出中立者

主張資本輸出中立優先者，認為各國間中立係無法達成之目標，蓋各國稅捐制度與稅率，以及各國提供之公共服務均有所不同⁴⁹。居住地課稅主義最能達成資本輸出中立⁵⁰。蓋此制度依照居住地國稅率對所有投資人課稅，無論所得在何處賺取。倘若係採行複數稅率之國家，則居住地國課稅主義係達成資本輸出中立之最佳方法，蓋其稅捐制度可使資本輸出國家之海外所得與國內所得的稅捐負擔相同，從而達成輸出中立。

第2刷，頁60。

⁴⁶ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁60。

⁴⁷ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁18。

⁴⁸ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 311.

⁴⁹ Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 22.

⁵⁰ See Daniel J. Frisch, "The Economics of International Tax Policy: Some Old and New Approaches" (1990), 47 Tax Notes, p. 581.

就效率面而言，倘若所有國家均實行就居住地國課稅制，將使全球資本達到最有生產力的配置⁵¹。所得來源地課稅會使經濟資源之配置缺乏效率，蓋其會阻礙對高稅率國家之投資，鼓勵對低稅率國家的投資⁵²。

總之，資本輸出中立的主要論據為全球經濟效率—意即僅有資本輸出中立符合經濟效率的目標。換言之，以此方法配置生產要素可使生產力達到（柏拉圖）最適⁵³。

（二）主張資本輸入中立者

對非經濟學家和特定行業而言，支持資本輸入中立則係基於國際競爭力之考量，而非理論上之經濟效率。申言之，出口廠商可能會考慮其在該國之稅捐負擔是否與其他競爭廠商在該國相當，特別當稅負低於該廠商本國時。電子商務使商業活動增加流動性，故在電子商務環境下，國際競爭力之考量可能特別重要且具有意義。準此，各國間中立係指在他國經營企業，並利用他國家設施（公共財）的納稅義務人的稅負，不應高於使用設施程度相同之其他人。換言之，非居民企業經營者使用公共服務所應繳納的稅額，不應高於同樣使用設施的其他人。此符合資本輸出中立和來源地國課稅主義。

首先，倘居住地國採行就居住地國課稅制，而居住地國的稅捐負擔水準高於來源地國，減少之稅後淨利將會削弱企業在來源地國融資進行新投資之機會，蓋企業須承擔總稅額高於在低稅率國家之競爭者（蓋採居住地國課稅主義），並因

⁵¹ Charles E. McLure, Jr., "US Tax Laws and Capital Flight from Latin America" (1989), 20 University of Miami Inter-American Law Review, pp. 321,325.

⁵² Charles E. McLure, Jr., "US Tax Laws and Capital Flight from Latin America" (1989), 20 University of Miami Inter-American Law Review, pp. 321,325.

⁵³ Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 22.

此影響該居住地國企業是否要投資來源地國之決策。此結果與資本輸出中立相反。其次，一國的稅負水準與該國提供的公共財水準相當，一國提供的公共財愈少，通常稅率較低。倘若來源地國之稅率低於居住地國之稅率，企業是否投資於低稅率國家的決策可能受影響，蓋在低稅率國家能使用的公共財少於居住地國，然其仍適用較高之居住地國稅率⁵⁴。故資本輸入中立優於資本輸出中立，意即應採來源地國課稅主義。

有學者將中立重新定義為：課稅不會改變私領域中商品、服務、活動、生產投入等（外加或內含之）相對價格；國家不會試圖使用財政手段以改變其他國家之相對價格⁵⁵。認為居住地課稅會扭曲中立，不符合經濟效率。只有所有稅捐均由來源地國徵收，而居住地國免稅，始能達成中立，使課稅不影響國際資金流與商務之運作⁵⁶。故主張資本輸出中立會扭曲相對價格，應支持資本輸入中立。

第二目 各國間中立

資本輸出中性與資本輸入中性存在一定的矛盾，資本輸出中性要求居住國對其居民的全國所得進行徵稅。資本輸入中性要求來源國對所有在該國進行投資的投資者進行徵稅，實現資本輸出中性所必需的措施妨礙了資本輸入中性的實現。因此，一國在強調資本輸出中性時則可能偏離資本輸入中性原則，強調資本輸入中性時又會偏離資本輸出中性⁵⁷。因而，一個國家究竟應實行怎樣的稅收政策才

⁵⁴ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 11 Intertax, p. 222; Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 23.

⁵⁵ Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 24.

⁵⁶ Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 24.

⁵⁷ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁18。

能既堅持資本輸出中性、又符合資本輸入中性，目前尚沒有一個適當的答案⁵⁸。故有主張應重新檢視資本輸出中立及資本輸入中立之區隔性者，特別於國際化環境下⁵⁹。在國際化環境中，中立之問題係相關各國應防止稅法僅對其中一國有利⁶⁰。亦即，兩國間之中立，或各國間之中立。

一、反對各國間中立概念者：

由於各國稅捐負擔水準和結構不同，原本即存有非中立狀態，各國間中立之概念無法克服此問題，故不可能形成各國間中立的架構⁶¹。

二、支持各國間中立概念者：

(一) 中立應從各國商品、服務之相對價格方面觀察：

支持各國間中立概念者認為，中立須從相對價格方面觀察，意即，稅捐負擔不應改變商品和服務的相對價格⁶²。各國不會試圖運用財政手段以改變商品在其他國家的相對價格，其相對價格與未課稅前之狀況相同，以此觀點，則可維持各國間中立⁶³。並反對全球主義課稅，主張採取所得來源地課稅，認為如此始能符

⁵⁸ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁60。

⁵⁹ See Daniel J. Frisch, "The Economics of International Tax Policy: Some Old and New Approaches" (1990), 47 Tax Notes, p. 581.; Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:12.

⁶⁰ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 313.

⁶¹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 311.

⁶² Norman Ture, "Taxing Foreign Source Income", in US Taxation of American Business Abroad (1975), p. 38.

⁶³ Norman Ture, "Taxing Foreign Source Income", in US Taxation of American Business Abroad

合各國間中立。

(二) 判斷是否中立，不應僅考量稅捐負擔

倘若同時考慮稅負、公共服務和其他負擔，例如交易成本，則各國間中立性係可行的。蓋前開考量對投資人而言，與各國稅捐負擔水準同等重要⁶⁴。中立與效率有關，如前所述，達成效率時，經濟過程完全不受國家影響。因此影響經濟過程之因素不應僅考量稅捐，亦須考量其他負擔（例如交易成本）和利益。倘若二國間之稅負相同，惟第二個國家之公共服務較多，而其他條件相同時，則可預期投資人會優先選擇第二個國家。相反地，倘若兩國的公共服務完全相同，惟第一個國家的稅負和交易成本較低，則可預期投資人會優先選擇第一個國家。故中立之判斷標準不應僅有稅捐負擔，而應包含國家全部影響力，包括稅捐負擔、交易成本和公共服務。同時，由於各國間的利益與負擔關連性各不相同，有學者提出所謂「行政淨產出」概念，表示國家提供利益與服務的總值超過國家給予負擔（包括稅負和交易成本）之剩餘部份。其他條件相同時，投資人將傾向投資在行政淨產出有利於投資人之國家，且所得來源地課稅可以符合各國間中立原則。各國間中立係指此關係不會成為個人海外投資之缺點。換言之，各國間中立要求在其他國家或市場從事營業活動，並運用他國設施（公共財）之納稅義務人，不會比相同情況下使用設施程度相同的其他人負擔更多的稅額。只有限制各國僅能針對源自於國內資源之所得課稅始能達成此目標。全球主義課稅不符合中立原則⁶⁵。

(1975), p. 39.

⁶⁴ Klaus Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach* (1994), p. 25.

⁶⁵ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 *Intertax*, p. 314.

(三) 各國間中立於電子商務領域仍有適用：

在傳統理論中，決定各國間中立時須考量之利益包括安全、經濟穩定性、公共建設和直接補助，以及民眾健康水準、民眾教育水準（影響勞力供給和勞工品質）與資訊⁶⁶。前述利益在電子商務環境中同樣重要，且某些利益—例如保護智慧財產權—和財務系統安全防護，在電子商務領域中可能比在傳統領域中更形重要。

在交易成本方面，交易成本之組成包括契約之事前準備、監控和事後履行之成本，為執行契約之成本，足以比擬生產成本⁶⁷。交易成本係由企業之整體法律環境決定，不僅應該包含契約（或產品）相關成本，也必須納入營業發生之一般性交易成本，例如資訊成本、法律保護成本、公共安全、行政機關效率與其提供之公共服務，以及穩定商業金融環境的相關成本⁶⁸。諸多交易成本，例如法律成本、資訊成本以及穩定的商業金融環境，同樣適用於電子商務領域。

倘若決定經濟效率時納入交易成本之考量，則資本輸出中立（支持居住地課稅主義）為無法達成之概念，蓋居住地國無法確保居民在國外投資之交易成本相同⁶⁹。相對地，資本輸入中立（支持所得來源地課稅主義）則可實現此目標，蓋外國人在來源地國之交易成本和生產成本與當地企業相同，倘若居住地國對外國投資人沒有額外負擔，則本國和外國企業在來源地國的競爭力將相同，從而達成

⁶⁶ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988), 10 Intertax, p. 313.

⁶⁷ R.C.O. Matthews, "The Economics of Institutions and the Sources of Growth" (1990), 96 Economic Journal, p. 903, cited in Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 26.

⁶⁸ R.C.O. Matthews, "The Economics of Institutions and the Sources of Growth" (1990), 96 Economic Journal, p. 903, cited in Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 26.

⁶⁹ R.C.O. Matthews, "The Economics of Institutions and the Sources of Growth" (1990), 96 Economic Journal, p. 903, cited in Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994), p. 27.

中立⁷⁰。

第四款 公平

在稅捐負擔方面，公平係指個別納稅義務人（個人/納稅義務人間之公平）之稅捐負擔與居住地國或來源地國（各國間之公平）之損益無關⁷¹。

第一目 個人公平

享受一國政府提供之保護和其他特權之所有該國居民...被該國課徵之稅率應無異於從來源地國賺取相同所得的居民，不論來源地國是國內或國外⁷²。通常，個人公平可以從水平公平（相同經濟能力之納稅義務人繳納相同之稅額）和垂直公平（所得愈高之納稅義務人須繳納相對較高之稅額）二方面考量。涉外稅收征納關係中的公平原則是指涉外納稅人所承擔的稅負應與其負擔能力相適應的原則。該原則有橫向公平與縱向公平之分，橫向公平是經濟情況相同的納稅人承擔相同的稅負。縱向公平即指經濟情況不同的納稅人應承擔與其經濟情況適應的稅收負擔⁷³。在各國所實行的個人所得稅中，累進稅率就被認為體現了稅負公平的原則，其不僅使得相同的所得承擔相同的稅收，不同的所得承擔不同的稅收，而且使所得越高，適用的稅率也越高⁷⁴。各國關於避免雙重徵稅和防止逃避

⁷⁰ R.C.O. Matthews, "The Economics of Institutions and the Sources of Growth" (1990), 96 *Economic Journal*, p. 903, cited in Klaus Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach* (1994), p. 28.

⁷¹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 394.

⁷² Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 394, citing Peggy Richman (now Musgrave), *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis* (1963), p. 11.

⁷³ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁17。

⁷⁴ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月

稅行為的相關規範制度都反映了涉外徵納關係中的公平原則⁷⁵。

個人公平之考量同時支持所得來源地課稅和居住地國課稅。在所得來源地課稅方面，個人公平原則使來源地國有正當理由，對非居民在該國之來源收入課稅⁷⁶。基於個人公平原則，有正當理由對居民之全球所得採居住地國課稅主義。蓋（無論國內所得或國外所得）所得相當之納稅義務人應繳納相同之稅額。

個人公平之考量僅適用於所得來源地課稅。基於居住地國之全球所得課稅對於有國外所得之納稅義務人可能不公平，甚至更進一步，居住地國課稅對來源地國不公平，蓋可能會干預來源地國制定之租稅政策⁷⁷。尤有甚者，伏格爾提出合法化、平等、整合、重分配等理由證實他的觀點，並支持來源地國是唯一能對國外直接投資所得課稅的國家⁷⁸。在合法化方面，只有交易或事件（在來源地國或居住地國）合法，才能認為徵稅權公平且有正當理由。基於合法化，來源地國應優先課稅。合法化探求納稅義務人與國家之關係，平等探求納稅義務人相互間之關係。賺取國外所得之納稅義務人，不僅應與類似情況之國內居民納稅義務人比較，亦須與來源地國之競爭者比較。進一步解析，倘若來源地國之稅率低於居住地國，則居住地國較高之稅率與追求來源地國平等之目標相違背，即使居住地國採取國外稅額扣抵亦然。此外，如果要求平等，使國外所得的稅率與國內所得的稅率相同，只能說是將部份國外收入遣返回居住地國。因為“國外所得很常會再投資於來源地國的企業，甚至要將資金抽回都可能有困難。賺取相同的國外收入

第2刷，頁58。

⁷⁵ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁17。

⁷⁶ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 69.

⁷⁷ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 *Intertax*, p. 222.

⁷⁸ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 394.

和國內收入是非常不一樣的情況⁷⁹。”因此，平等只能完全符合有限的全球性可扣抵稅負--僅限於豁免所得。基於上述理由，並不適用未豁免所得的稅負。

與個人平等最相關者，除了合法化和平等之外。有提出整合與重分配之考量，以個人平等強化所得來源地課稅之論據⁸⁰。前述以個人平等為理由支持所得來源地課稅之論據亦完全適用於電子商務領域。更進一步來說，在電子商務方面，稅負公平也意味著從事傳統商務和從事電子商務的納稅義務人應該公平對待，雖然這可能與稅負中立有關。

第二目 各國間公平（各國間公平分配稅捐收益）

除了個人公平之外，亦須考慮各國間之公平。基於各國間公平原則，各國應公平分配跨國交易之稅捐收益⁸¹。國際稅收分配公平原則是國際經濟法中公平互利原則在國際稅法領域裡的具體運用與體現。《各國經濟權利和義務憲章》第10條規定「所有國家在法律上一律平等，並且作為國際社會的平等成員，有權充分地 and 切實有效地參加解決世界性的經濟、財政金融以及貨幣等重要問題的國際決策過程，……並且公平地分享由此而來的各種效益。」將上述「公平地分享由此而來的各種效益」運用到國際稅法領域，必然要求國際稅收利益分配的公平⁸²。國家間稅收分配關係是國際稅法調整的重要物件，各國涉外稅收立法以及簽訂國際稅收協定的一個重要目的就在於確保公平的稅收分配。而實現國際稅收分配公

⁷⁹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 Intertax, p. 396.

⁸⁰ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 Intertax, p. 397.

⁸¹ Nancy H. Kaufman, "Fairness and the Taxation of International Income" (1998), 29 Law and Policy in International Business, p. 145.

⁸² 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁57。

平的關鍵即在於合理劃分各國的稅收管轄權⁸³。公平分配稅捐收益取決於來源地國和居住地國之稅基配置，以及來源地國的稅率⁸⁴。

各國間之公平傾向由來源地國課稅⁸⁵。蓋傳統上，來源地國提供絕大部份或全部與生產有關之利益，倘若無來源地國之經濟機會（例如市場），通常無法產生所得。當賣方活動與來源地國之經濟有一定程度之整合，來源地國即有課稅權⁸⁶。傳統上，設置常設機構或普通法國家「限定於國內交易（trading within）」概念，即可表示與來源地國具有前述經濟整合。然而，電子商務使廠商縱使在來源地國無前述整合或物理存在，仍能將產品銷售給來源地國之消費者，因此來源地國對電子商務交易所得是否課稅權，或有疑義。惟縱使無前述整合，基於各國間之公平，仍應採取來源地國課稅。蓋提供市場對創造銷售所得之貢獻，程度上不亞於提供商品對創造銷售所得之貢獻。因此，無法否定銷售地國對部份銷售所得課稅⁸⁷。

這項理由支持來源地國繼續對國際電子商務交易所得課稅。各家愈來愈堅持對銷售給本國居民得到之所得的徵稅權，理由在於若無本國所提供之市場，將無法賺取此類此類所得。此論點用於客製化或訂製的產品尤具說服力。此等考量於電子商務領域同樣重要而仍適用。因此仍應以各國間公平原則為基礎之所得來源地課稅。

⁸³ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁17。

⁸⁴ Peggy Musgrave, *United States Taxation of Foreign Investment Income* (1969), Chapter VII, cited in Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 69.

⁸⁵ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 398.

⁸⁶ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 401.

⁸⁷ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 *Intertax*, p. 389.

從企業經營角度講，電子商務與傳統的商業交易活動的差別，主要在於採用的交易手段和方式不同。尤其是所謂間接的電子商務(亦稱離線交易。Off-line)方式，與傳統的交易方式並沒有本質的區別。因此，對電子商務交易的課稅，既不應採取歧視性的稅收政策措施，也不宜寬泛地給予減免稅這樣的直接稅收優惠刺激，兩者都會人為扭曲正常的經濟活動。

第五款 徵稅權

另一項來源地國課稅之理由係「徵稅權 (entitlement)」，意即，來源地國有權對國境內產生之所得課稅，縱使該筆所得係由非居民納稅義務人所取得。從國際法的角度講，國家行使稅收管轄權的根據，在於國家在國際法上享有的主權地位。國際法上國家主權這一概念包含獨立權、平等權、管轄權和自衛權等基本權利內容，主權國家具有的這些基本權利已明確記載於《聯合國憲章》、《國家權利義務宣言》等具有普遍國際法律效力的國際公約或國際法律文件中，且為長期以來的國際關係實踐所確認。稅收管轄權是國家主權在稅收方面的體現，是國家管轄權的重要內容⁸⁸。來源地國有權對境內產生之所得課稅，係因創造所得活動地在來源地國，而非所得產生者居住之國家（例如居住地國）；來源地國對於創造所得具經濟上之助益，因此來源地國基於貢獻應獲得補償⁸⁹。根據徵稅權理論，來源地國有權對境內產生之所得課稅，蓋消費者居住在來源地國，該國提供之服務與居民之消費具有互補作用⁹⁰。

⁸⁸ 廖益新主編，朱炎生副主編，《國際稅法學》，北京高等教育出版社，2008年3月第1版，頁25。

⁸⁹ Richard Musgrave and Peggy Musgrave, "Inter-Nation Equity" in *Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup* (1972), p. 71, cited in Richard L. Doernberg and Luc Hinneken, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 306 (note 641).

⁹⁰ Peggy B. Musgrave, "Inter jurisdictional Coordination of Taxes on Capital Income", in Sijbren Cnossen (ed.), *Tax Coordination in the European Community* (1987), p. 198; Peggy B. Musgrave, "Principles for Dividing the State Corporate Tax Base" in Charles E. McLure, Jr. (ed.), *The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination* (1984), p. 230.

除前述理由外，來源地國對所得徵稅之其他理由為—利益理論、經濟租，以及來源地國徵稅權係來源地國之重要權利。依照利益理論，來源地國應可分享外國人所有之要素在國內生產之利得；利得係結合國內外生產要素所產生，包括天然資源、成本低廉且受過教育之勞工，或是鄰近市場⁹¹。來源地國所提供之利益還包括交通設施和公共建設，此等利益與企業資本相結合而共同創造利潤，故基於利益理論，來源地國有權課稅⁹²。準此，來源地國課徵之稅捐收益應視為將互補性生產要素出租予非居民之經濟租，或者視為就來源地國提供降低成本及提高利潤之服務的報償給付⁹³。

除利益理論外，有認為經濟租制度下有另一可能，即來源地國有權向納稅義務人收取其所得超過國內投資所得部份之經濟租⁹⁴。此觀點於天然資源之稅負尤其具說服力，特別係前述天然資源為私人所擁有，其因開發產生所獲利潤超過正常資本報酬率之經濟租⁹⁵。

徵稅權理論支持來源地國課稅，縱使企業在來源地國無物理存在，蓋徵稅權係基於經濟存在而非物理存在⁹⁶。若物理存在對電子商務交易不具重要性，經濟存在可能係較佳之來源地國課稅指標⁹⁷。電子商務領域之經濟存在取決於在一國

⁹¹ Peggy B. Musgrave, "Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation" (2001), 26 (4) Brooklyn Journal of International Law, p. 1335.

⁹² Nancy H. Kaufman, "Fairness and the Taxation of International Income" (1998), 29 Law and Policy in International Business, p. 191.

⁹³ Peggy B. Musgrave, "Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation" (2001), 26 (4) Brooklyn Journal of International Law, p. 1335.

⁹⁴ Nancy H. Kaufman, "Fairness and the Taxation of International Income" (1998), 29 Law and Policy in International Business, p. 191.

⁹⁵ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:4.

⁹⁶ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:6.

⁹⁷ See Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (Spring, 1997), 52 Tax Law Review, p.507.

有無經常性組織性之活動。判斷活動是否已達課稅程度，取決於非居民企業之活動是否「有目的地指向（purposefully directed）」來源地國之消費者。

因為公司稅通常以會計利潤為基礎，而非經濟利潤（包括正常資本報酬），國家對公司利潤具徵稅權，係因公司利用該國之生產資源或市場，亦即，公司在該國具有經濟存在⁹⁸。因此，倘若徵稅權係以經濟存在為基礎，縱使在來源地國沒有物理存在之遠距廠商課稅仍具正當性⁹⁹。

總之，徵稅權和經濟存在理論，均支持國際電子商務交易所應由來源地國課稅。此論點的重要限制，在於必須有明顯的經濟存在，來源地國才能對企業課稅。

第六款 實務面考量

來源地國課稅最後理由係屬實務層面：來源地國不可能願意放棄國境內產生之所得課稅。沒有任何課徵所得稅之國家（鮮少有國家不課徵所得稅）會放棄對國內來源所得課稅，無論係由何人取得之所得¹⁰⁰。就實務而言，由於來源地國有優先機會對源自國內之給付課稅，實難阻止此等國家對前述給付課稅。因此，縱使從經濟或理論方面其他課稅主義優於所得來源地課稅，實務上仍不可能採行，特別係營業所得源自於不擔心非居民企業會因來源管轄權課徵稅捐而放棄市場之來源地國¹⁰¹。

⁹⁸ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:4.

⁹⁹ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:4.

¹⁰⁰ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, p. 217.

¹⁰¹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, p. 217.

在電子商務環境中，可以預期來源地國亦會試圖對境內交易之給付課稅。同樣的理由，卻使所得來源地課稅在電子商務環境中相較於傳統環境中適用上更為困難，蓋電子商務不需中介者，也不需在消費者市場維持龐大之物理存在（及資產）。然而，前述問題係基於權宜或是行政考量，而非基於政策或原則。因此，儘管上述因素可能使所得來源地國執行上遭遇困難，來源地國仍然堅持試圖對此等交易課稅，或使用例如付款公司或網際網路服務提供者等中間者作為徵收代理人。

電子商務的成長意味著來源和居住地國在傳統商務扮演的經濟角色重新排列...。就某種程度而言，電子商務取代傳統商務形式，各國間的稅額可能受到威脅。在現有國際稅負原則之下，R國（居住地國）和S國（來源地國）稅務當局的平衡一旦發生變化，可能導致各國—特別是來源地國S-要求新的國際稅負原則，或至少以扭曲先前稅負均衡的方式重新解釋現有稅負原則¹⁰²。

因此，政治面和實務面的現實狀況是，來源地國不會等閒坐視稅基部份流失。在某種程度上，來源地國瞭解如果依照現行原則，他們將無法實際參與電子商務帶來的稅基，因此他們可能會訴諸新單邊措施，以試圖從付款款項課稅。如此一來，可以想見將會導致雙重課稅，並可能因此對國際貿易造成損害。因此，極有理由允許來源地國分享電子商務交易產生的收益，即使該稅務基礎是基於實務考量而非純理論支持。

第二項 結論

¹⁰² Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), pp. 342-343.

本節介紹所得來源地課稅的主要理論基礎，包括國家課稅權之依據、中立、公平、徵稅權等概念，以及實務面考量，包括雙重課稅以及可能對國際貿易造成障礙。關於國家課稅權之依據，由於所得來源地國提供了國防、人民教育水準及使用電腦之能力、上網所須電信設施等公共建設、穩定匯率等政策、法律制度之保護，此等非國家不得、不能、不願提供之服務，於電子商務仍屬重要，因此所得來源地國就電子商務交易所生之所得，應因而取得課稅權之權力，其他中立、公平、徵稅權、實務面考量等所得來源地國課稅之理論基礎於電子商務環境仍有適用，職是，理論上就電子商務交易所得由來源地課稅仍具有正當性。

第三節 電子商務特特性對現行國際租稅原則來源定義之衝擊

第一項 來源之定義

納稅客體的關聯因素就是來源地規則。來源地規則用於確定：(1) 所得的來源於何地以及 (2) 哪個國家擁有對該所得徵稅的權力。當一國的徵稅管轄與某項所得有著經濟上的關連，該國才可能擁有對該所得的課稅權。為了使該規則更為有效發揮作用，來源地規則應當可以用於識別所得和獲取所得的主體，同時將所得量化並行使徵稅權。為了實現徵稅的目的，每個國家在國內法中都會規定各自的確定所得來源地的規則（「判定來源地基本規則」）¹⁰³。對非居民行使來源地稅收管轄權的核心問題，在於納稅人是否擁有源於本國的所得。因此，對於實行來源地稅收管轄權的國家而言，來源地的判定極為關鍵。並且，來源地的判定對居民稅收管轄權的行使也有重要意義。居住國固然可以對居民的境內、境外所得徵稅，但許多國家為了避免國際重複徵稅，在對居民的境外所得部分徵稅時會

¹⁰³ Roy Rohatigi 著，林海寧、范文祥譯，劉劍文主編，《國際稅收基礎》，北京大學出版社，2006年5月第1版，頁167。

採取一些相應措施。因此，實行居民稅收管轄權的國家同樣有必要判定居民的所得源於境內或源於境外¹⁰⁴。

來源地通常被確定在產生所得的經濟活動進行地國，比如利潤產生地¹⁰⁵。來源為創造所得活動的地方¹⁰⁶，亦即，在該國以某些方式與所得產生有關聯，或是在該國附加商品價值¹⁰⁷。此定義顯示來源與「產生」或「附加價值」有關聯，進而決定所得來源。然而，建立來源時不可或缺的關聯型式此時尚未定義¹⁰⁸。確定關聯型式時的困境，可以從定義來源方法的發展歷史中獲得啟發，依賴對「經濟忠誠」概念的偏好以建立關聯性，並因此決定收入來源。「經濟忠誠」是目前定義來源方法的核心。

第二項 來源定義之歷史背景

對一國之經濟忠誠可以消費或包括投資行為等營業活動為基礎。經濟忠誠立基於消費，居住地國構成適當標準，但不能作為唯一控制原則。經濟忠誠不僅對於居住地國，亦對於營業活動或是產生所得之其他國家。對來源地國的經濟忠誠比對居住地國的經濟忠誠更加重要¹⁰⁹。經濟忠誠於來源地國之人均須被課稅¹¹⁰。

¹⁰⁴ 劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷，頁71至72。

¹⁰⁵ Roy Rohatigi 著，林海寧、范文祥譯，劉劍文主編，《國際稅收基礎》，北京大學出版社，2006年5月第1版，頁167。

¹⁰⁶ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 216, 223.

¹⁰⁷ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 216, 223.

¹⁰⁸ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, pp. 216, 223.

¹⁰⁹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, p. 219.

¹¹⁰ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, p. 219.

1921年國際聯盟委託經濟學家¹¹¹研究是否可制定一般性原則¹¹²，作為國際消除雙重課稅之基礎¹¹³，其等運用「經濟忠誠¹¹⁴」概念作為理論基礎。根據個人能力繳納部份（稅負）總額，應根據各課稅機關之下經濟利益。最理想的解決方案是對個人整體課稅，但是只能課稅一次，並應該根據各課稅區之相對利益分配納稅義務¹¹⁵。

為決定何國有課稅權，須先確定個人在何國有經濟利益。為決定個人在何國有經濟利益，應考量下列問題：（1）實體上或經濟上的收益在何處產生？（2）實際上在何處成為財富完成品，在何處進行最後的處理？（3）何處有權利強制徵收這些結果？（4）在何處花費或消費或處理財富¹¹⁶？

該研究指出，財富的起源（前述（1））、消費財富之人之住所或居所（前述（4）），二者均可作為經濟忠誠之表徵。做此區分後，該報告對居住地和來源之經濟忠誠分配如下：所有的物質財富，包括不動產與有形動產，除金錢、珠寶、傢俱等外，課稅權通常歸於起源或來源地；無形財富，除抵押權之財產價值外，課稅權通常歸住所或居所¹¹⁷。應該對「起源」和「位置」的概念加以區別：位置係實際位置，係財產所在國或商業交易實際發生地。另一方面，起源則係指產生所得之特定地點，亦即，所得之經濟位置¹¹⁸。

¹¹¹ Gijsbert Bruins from the Netherlands, Luigi Einaudi from Italy, Edwin Seligman from the United States and Sir Josiah Stamp from the United Kingdom.

¹¹² David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age" (1997), 15 Tax Notes International, p. 1455.

¹¹³ The Report on Double Taxation was submitted by the experts to the Financial Committee of the League of Nations in April 1923 and may be found in League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923).

¹¹⁴ David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age" (1997), 15 Tax Notes International, p. 1455.; Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988), 8-9 Intertax, p. 220.

¹¹⁵ Mitchell B. Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations (1939), p.13.

¹¹⁶ Mitchell B. Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations (1939), p.13.

¹¹⁷ Mitchell B. Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations (1939), p.14.

¹¹⁸ David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age"

位置僅於決定個人經濟忠誠具一定程度之重要性，可強化財富產生地之人財富的經濟位置¹¹⁹，意即，經濟生活之社會共同體使個人能獲得財富收益¹²⁰。然而，根據這些經濟學家，產出或收益並非僅因特定事物或活動，也包括創造產出之人際關係¹²¹。

從歷史觀點來看，來源之定義與經濟忠誠的概念有關，經濟忠誠表示所得之經濟位置或產生所得的地點。

第三項 國際稅法對來源之定義

第一款 以租稅協定範本討論現行來源之定義

關於目前國際法對於來源的定義，鄧伯格等人提出，沒有所謂“國際稅法”，雖然一般將國內法和稅務協定搭配組合，就是平常指稱的“國際稅法”主體¹²²。因此，在此範圍內定義來源較為合宜。來源的定義可見於國內法，通常包括於國家的國內稅法立法、判例法以及稅務主管機關頒佈的稅務規定。有些定義來源的一般要件散見於許多國家的國內法（例如銷售收入的來源決定於合約地點），國內法也存在著極大變異，反映全球各地稅務系統的差異。基於第一章的論文目的，不再深入檢視特定國家的國內法，雖然分析過程中仍可能應用到具代表性的

(1997), 15 Tax Notes International, p. 1455.

¹¹⁹ David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age" (1997), 15 Tax Notes International, p. 1455.

¹²⁰ Rosemarie Portner, "Permanent Establishment: Rethinking Definitions, Effects, and Requirements", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 7:9.

¹²¹ Rosemarie Portner, "Permanent Establishment: Rethinking Definitions, Effects, and Requirements", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 7:9.

¹²² Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), p. 71.

國內法。

關於稅務協定（treaty law）對來源的定義，必須參考雙邊協定、多邊協定以及多邊貿易協定。國際稅務舞臺中，也有雙邊協定¹²³和多邊貿易協定¹²⁴的事例，全世界各國大多與貿易夥伴簽訂雙邊協定，到目前為止，有一千五百多個適當的這類協定¹²⁵。這類協定（通常是指雙重課稅協定）大多數是以《OECD模範協定》為基礎，此標準是國際稅法中最重要也最有影響力的協定之一，本論文將依此解釋協定因素¹²⁶。

廣義而言，雙重課稅協定的構想是為了避免雙重課稅，並預防財政逃稅。雙重課稅協定的主要結構機制是為了避免雙重課稅，因此分配雙重課稅協定各方對收入的徵稅權¹²⁷，並要求“居住地”國家若面對“來源”國家已課稅的狀況時，應遵守協定而解除雙重課稅。由此，雙重課稅協定的目的是基於納稅人的居住地和所得來源，調解相互衝突的國內法稅賦權。

第二款 積極營業利潤

雙重課稅協定的分配規定，不只將不同類別的收入分配給居住地國和來源地國，也常用以說明各種收入類別的相關稅負處理。廣義而言，有二種收入來源類

¹²³ See e.g. The Nordic Pact Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters, entered into in 1972 between Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden, and now including the Faroe Islands ; Council Directive of 19 December 1977 Concerning Mutual Assistance by the Competent Authorities of the Member States in the Field of Direct Taxation ; Council of Europe/OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (1988), <<http://conventions.coe.int/Treaty/EN/CadreListeTraites.htm>>.

¹²⁴ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 72.

¹²⁵ Arthur J. Cockfield, "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits" (1999), 74 *Tulane Law Review*, p. 143.

¹²⁶ Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999), [6.60].

¹²⁷ Commissioner of Taxation, *Taxation Ruling TR 2001/13*, 19 December 2001, Paragraph 9.

別的定義¹²⁸，第一種類別是非居住地的主動營業收入。主動營業收入包括單獨服務收入，以及在來源地國執行商業活動或設置產業機構（物理存在），或是經由代理人（代表性存在）而完成的營業活動收入。在這種情況下，主動營業收入的課稅完全屬於來源地國，產生收入的相關費用通常可以扣除，但是必須在來源地國有常設機構，並在常設機構從事營業活動¹²⁹。因此，倘若是主動營業收入，以“常設機構”決定來源和來源地國，來源地國向常設機構的利潤課稅，因為是向該國居民賺取的利潤。在此，來源地國的管轄權是“對人”的管轄權，以國外企業參與來源地國的經濟為基礎¹³⁰。”倘若整合於來源地國經濟，並參與來源地國經濟生活，則來源地國課稅的基本原理與基礎都合理正當，特別是套用所得利益理論時。常設機構原則是目前各國在避免國際雙重徵稅協定（以下簡稱雙重徵稅協定）中普遍採用的協調締約國現方在跨國營業所得上徵稅權衝突的基本原則。根據此項原則，締約國一方對締約國另一方企業來源於其境內的營業利潤行使屬地課稅權徵稅是以締約國另一方企業在其境內具有某種特定的物理存在（physical presence）——常設機構的存在為前提的。這種常設機構的存在可能由於企業的某種固定的營業場所或設施構成也可能因企業通過某種特定的營業代理人的活動而構成。經合組織範本和聯合國範本共同建議的常設機構原則表明，常設機構這種特定的物理存在是締約國另一方企業在締約國一方境內從事實質性經營活動的客觀標誌，構成締約國一方行使來源地稅收管轄權優先徵稅的充足依據¹³¹。由此可見，「常設機構」原則是以前納稅人與來源國之間的實際地緣聯繫來確定徵稅依據的¹³²。常設機構的含義即意味著一國對另一同企業來源於其境內的營業利潤行使屬地課稅權，基於對方企業「在其場內具有某種特定的物理存在

¹²⁸ Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999), [1.330].

¹²⁹ Article 7 of the OECD MC.

¹³⁰ Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999), [1.330].

¹³¹ 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）》，2003年第4期，頁13。

¹³² 王歡，〈電子商務稅收中的「常設機構」原則探析〉，《法學評論（雙月刊）》，2001年第2期，頁45。

（physical presence）「常設機構」這一前提的¹³³。這裡所謂的「物理存在」，是指「納稅人本身或其代理人在一起境內從事活動或在境內設有機構、場所」等客觀存在，這類客觀存在將成為一國政府對「非居民納稅人來源於境內的營業利潤或勞務報酬等跨國所得」行使地域稅收管轄權的依據¹³⁴。常設機構原則就是以納稅人與所得之來源地國之間建立的實際緣關係為紐帶行使稅收管轄權的¹³⁵。

第三款 消極非營業所得—股利、利息及權利金

除了可以在來源地國賺取主動營業收入，還可以賺取被動非營業收入—包括股利、利息和權利金—而且無須在來源管轄區有實體或代表性存在。在這種情況之下，付款方居住地通常根據稅務協定決定股利、利息和權利金來源¹³⁶。通常被動收入由來源地國按總額預扣所得稅，沒有減免額，通常稅率從 0-30%。收入與營業利潤相比，若管轄權主動營業與國界的關聯，通常比被動投資的國界關聯更重要時，則適用較低稅率¹³⁷。另外，因為以總額為基礎的預扣所得稅（即使以較低稅率課徵）也可能使淨所得稅率較高，所以總所得減免稅率通常較低。

倘若是被動收入，稅負的管轄權較屬於「對物管轄權，以特定的所得項目為基礎，無關於非居民接受者與來源地國的關係，亦不課稅¹³⁸。」另外，來源地國對被動收入徵稅的理由不如主動收入清楚。倘若支付股利是由在來源地國營運的公司賺取的利潤分派，則可以認為此類公司利益來自於來源地國提供的服務，

¹³³ 陳安主編，《國際經濟法專論（下編分論）》，高等教育出版社，2002年，頁918。

¹³⁴ 廖益新，〈跨國電子商務的國際稅收法律問題及中國的對策〉，《東南學術》，2000年第3期，頁88。

¹³⁵ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，第34至35頁。

¹³⁶ See generally Articles 10 (Dividends), 11 (Interest) and 12 (Royalties) of the OECD MC.

¹³⁷ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 166.

¹³⁸ Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999), [1.330].

因此基於所得利益理論而有徵稅權的管轄權。然而，倘若是利息或權利金，則Hamilton、Deutsch與Ranieri提出¹³⁹，國外貸款者收取利息，或是授權者收取權利金，並不明顯受惠於來源地國的經濟，這種情況下要使來源地國課稅概念化較為困難。

總之，根據目前的國際法，收入來源的定義必須區分為主動和被動收入，此區分對判定所得稅處理攸關重大。基於《OECD 模範協定》，主動營業利潤（即單獨服務收入）歸屬於設立在來源地國的常設機構，完全由來源地國課稅。然而，被動收入（例如權利金）通常不完全受來源地國稅負管制，雖然此類收入可能有適用稅負條款而有預扣稅率管制，但是通常很低或是為零。第五章將分析收入特性相關問題，本章的討論重點是電子商務的特性，電子商務特性對稅負觀點非常重要，收入特性的分析中則顯示出電子商務交易的來源定義方法有修正的必要。

第四項 電子商務特色對所得來源之確定影響

第一款 對物理存在和代理人之需求減少

第一目 營業活動與特定位置無關連性

電子商務影響來源定義方法之重要特性，稱之為「地理區域無關¹⁴⁰」以及媒介無國界的特質。電子商務使得企業可以從來源地國賺取所得，而無需在此國維持物理存在。傳統商務是在傳統的物理空間進行的，而電子商務的運作媒介不

¹³⁹ Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999), [1.330].

¹⁴⁰ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 6.

是有形的營業場所，而是網路空間（Cyberspace）。在這裡，伺服器（Server）衝擊著傳統商務有形、有距離、有國界的物理空間。一家電子公司足不出戶就可見把產品銷售到資訊公路的任何地方¹⁴¹。在新的數字經濟時代邊界和管轄權失去了意義，交易不再有空間意義，因為它們不在那兒發生。電子貿易看起來不在任何確定的地點進行，而是發生在不定形的電子空間¹⁴²。電子商務正使傳統的物理交流方式轉變為資訊交流方式，唯一可見的商業活動也許只存在於電腦螢幕上。顯然，我們已很難通過地理空間上的存在來確定電子商務的可見性，進而確定其稅法屬性¹⁴³。電子商務無須在境內經營，並使所得產生活動與特定位置間不再須具有連結，人們可在世界任何角落進行電子商務，而其消費者不知或不關心其所在位置。此係電子商務之重要優勢，使小企業有機會接觸全世界之消費者¹⁴⁴。電腦伺服器可位在任何地方，對商業交易而言，伺服器的位置通常無人知悉而且不重要¹⁴⁵。

第二目 不須在來源地國具有物理存在

廣義而言，在電子商務出現前，物理存在通常係從事營業活動，幾乎包含提供所有服務所必要；當時國際貿易基本上係由無關係之實體間有形商品之交易所構成，且其電信服務通常以國家為基礎，通訊速度較慢¹⁴⁶。在電子商務環境中，從事營業活動不再需要物理存，特別係可以數位化並以電子方式傳輸之商品和服

¹⁴¹ 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》，頁 275 至 276。

¹⁴² Don Tapscott, Alex Lowey, David Ticoll: *Blueprint to the Digital Economic*, Mc Graw-Hill co. 1998, 陳勁、何丹譯：《數字經濟藍圖—電子商務的勃興》，頁 371。

¹⁴³ 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》，頁 275 至 276。

¹⁴⁴ United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* (22 November 1996), <<http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>>, [7.2.3.1].

¹⁴⁵ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 7.

¹⁴⁶ Charles E. McLure, Jr., "Globalization, Tax Rules and National Sovereignty" (2001), 55 (8) *Bulletin for International Fiscal Documentation*, pp. 328, 333.

務。在跨國電子商務交易中，由於它的虛擬性特點，貿易商不需要在來源國設置任何具有物理空間形態的場所或機構，使來源國的徵稅權失去了任何可以依據的客觀標誌，從而使貿易商可能從來源國獲得巨大的營業利潤卻不需要承擔任何納稅責任¹⁴⁷。

企業選擇在來源地國無物理存在營業，有其商業上理由。除了轉換成電子數據交換¹⁴⁸連上網際網路可降低成本外，企業亦可以減少（或甚至移除）消費者所在之外國市場的重複資源和專門技術，將營運集中化而節省成本。電子商務的發展使企業更輕易地透過網際網路在國外從事活動，取代現有之有形活動。

經由電子商務之營運方式對營業成本和生產力也會有所影響。此外，電子化營運的其他優點還包括（1）相較於實體店面，維持電子商務店面較節省成本，因為全天候營業，市場遍及全球，而且變動成本較低¹⁴⁹。（2）可以採用及時存貨系統，減少存貨成本，並且能更精準預測需求¹⁵⁰。（3）提升銷售處理效率，讓廠商可以確認訂單內所有細節相符，等同將交易成本轉移至客戶（例如選擇產品並獲得相關資訊¹⁵¹）。（4）減少辦公室和客戶支援服務與售後服務所需的物理存在¹⁵²。以及（5）減少國外市場中間者（例如批發商、經銷商和代理商）的需求¹⁵³。

¹⁴⁷ 鄒巋、孟麗梅，〈跨國電子商務交易中非關聯性常設機構的認定和納稅責任分配〉，《科技與法律》，第 68 期，第 66 頁。

¹⁴⁸ electronic data interchange, EDI.

¹⁴⁹ OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 13.

¹⁵⁰ OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 13.

¹⁵¹ OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 60.

¹⁵² OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 14.

¹⁵³ OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 14.

第三目 降低人員代理人之需要

電子商務去中介化之特質，即減少實體和人員中介者之需求，應更加以深入考量。蓋電子商務使企業在來源地國無需物理存在，即可以從事營業活動，而且較不依賴傳統的中介者。如前所述，在電子商務發展之前，企業通常在國外需要某種實體或代理人存在，始能進行大量營業活動。須有業務辦公室或代理人，始能廣告並將產品銷售給當地客戶。此類物理存在或中介者通常構成常設機構，因此來源地國有正當理由針對分配予此等實體之利潤課稅。有時候，透過網際網路經營之電子商務代表無須中介代理人，蓋其減低特定中介者之必要，例如，電子商務使企業可以聯合或集中諸多作業，包括銷售、行銷、客戶支援和行政功能¹⁵⁴。因此，電子商務可說是鼓勵去中介化，使企業得以在無物理存在（例如銷售辦公室）之來源地國營運。

電子商務除了可以減少實體中間者的需求之外，也可以減少人員中間者的需求，例如經紀人、經銷商或代理人。這種可能性已非常明顯，不必經由旅遊代理商購買機票、或是購買書籍或線上音樂，也不必經由經紀商即可零售股票交易。在電子商務出現之前，必須依賴在來源地國實際存在的代理人或員工才能完成這類活動，並尋求新的業務機會。在常設機構門檻¹⁵⁵的代理人條款下，代理人的存在會催動稅負關聯性。然而網路技術的出現，改變了商品的產銷方式，生產者無需再通過傳統仲介者來進行配銷，而是可以利用網路的建置成本低、產銷範圍廣的一些特性，與消費者直接完成交易¹⁵⁶。在電子商務環境中，對代理人的需求會減少，因為包括廣告、合約協議、付款處理、訂單完成，甚至數位化產品的

¹⁵⁴ Arthur J. Cockfield, "Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce" (Working Paper, Stanford University, 2001), p. 8.

¹⁵⁵ Article 5 (5) of the OECD MC.

¹⁵⁶ 邵靜，《跨國電子商務環境下常設機構原則適用問題研究》，天津財經大學碩士學位論文，2009年5月，頁13。

運送，可能全部在線上進行¹⁵⁷。或者是，倘若無法遠端管理，則非居住地企業可能會利用獨立代表商，並提供線上指示¹⁵⁸。跨國電子商務是處在不同國家境內的當事人之間通過電子資料交換或國際互聯網進行的商業交易，與傳統的商業交易方式相比，它具有直接性或稱為非仲介化（disintermediation）的特點，尤其是線上交易（on-line transactions）的情形下，位於不同國家境內的買賣雙方直接在電腦上通過互聯網進行購價談判、訂貨、交貨和付款等交易行為，資料化商品的存在和便捷低廉的通訊成本，使得傳統通過在東道國境內設立營業機構、場所或委託營業代理人來開展業務活動的方式失去了存在的意義和價值¹⁵⁹。數位化商品可以通過互聯網直接傳輸到以消費者為終端的電腦上，不須借助仲介者即可完成跨境交易。這樣，傳統交易中作為本國稅務機關重要徵稅資料（如買賣雙方交易額及確認交易者身份等）獲取途徑的仲介者角色就趨向消逝了。原來由仲介者就營業所得負責繳納的稅款也將轉由消費者負擔¹⁶⁰。

總之，倘若企業選擇在來源地國無物理或代理人存在而營運，儘管依前述電子商務交易採來源地課稅具正當理由，但是如後述依照目前常設機構門檻來源之定義方法，電子商務交易所生營業利潤無法由所得來源地課稅。由此可知，在常設機構門檻下，積極所得來源之定義方法應該再概念化。

第二款 數位化與電子商務的無形特質

¹⁵⁷ Arthur J. Cockfield, “Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce” (Working Paper, Stanford University, 2001), p. 9 (note 42).

¹⁵⁸ Arthur J. Cockfield, “Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce” (Working Paper, Stanford University, 2001), p. 9 (note 42).

¹⁵⁹ 廖益新，〈跨國電子商務的國際稅收法律問題及中國的對策〉，《東南學術》，2000年第3期，頁89。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）》，2003年第4期，頁14。

¹⁶⁰ 邵靜，《跨國電子商務環境下常設機構原則適用問題研究》，天津財經大學碩士學位論文，2009年5月，頁13。

電子商務交易因為數位化處理而具備的許多無形特質，是影響電子商務交易來源定義方法的另一項電子商務重要特性。電子商務是指“運用電腦網路以促進交易，包括生產、經銷、市場的商品與服務的銷售運送¹⁶¹。”此處定義的“商品或服務”可以是有形的商品或服務（類似現有的商品與服務），或者完全是無形或數位化（例如軟體、音樂、書籍、影像以及旅遊服務）。因此，電子商務可以有二種使用方法。第一，可用以促進商品與服務的訂購，再以傳統通路運送，例如郵局—這是一般指稱的“間接”或“離線”電子商務。第二，電子商務可用於訂購和運送商品（例如軟體）與服務（例如銀行服務），完全電子化—這是一般指稱的“直接”或“線上”電子商務。如此一來，電子商務代表的是將商品和服務從生產者移送到消費者的新通道，而經由數位化，愈來愈多商品和服務可以無形而非有形的方式傳送¹⁶²。

第一目 傳統架構下因營業利潤與無形物間難以轉換，故可維持所得分類

在各國所得稅法上，基於貫徹稅收政策的需要和稅務徵管工作的考慮，對納稅人的各種所得或收益，往往賦予了不同的稅收待遇或規定了不同的課稅方式。因此，納稅人取得的某項收入在所得稅法上如何定性歸類，是一個重要的稅法問題。所得的定性分類，對於雙重徵稅協定的正確適用，更具有重要的法律意義。因為此類國際稅收協定針對不同種類性質的所得項目，分別規定了不同的協調締約國雙方徵稅權衝突的規則。對納稅人的有關所得的定性不同，將導致適用的協定條款規則的不同。在各國所得稅立法實踐中，對納稅人的有關所得和收益

¹⁶¹ Howard E. Abrams and Richard L. Doernberg, "How Electronic Commerce Works" (1997), 14 Tax Notes International, p. 1573.

¹⁶² OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999), p. 51.

的定性識別，往往是依照交易標的性質和交易活動形式來區分界定有關交易所得的性質。例如，納稅人出售自己製造經營的商品給他人所取得的對價收益，構成營業利潤；提供自己的有形財產給他人使用而獲得的報酬，則屬於租金收入；轉讓專利、商標和專有技術等無形財產的使用權而取得的報酬，通常構成特許權使用費所得；而各人以自己的名義對他人提供某種專利技術服務所獲得的收入，一般屬於獨立勞務所得。在傳統的商業交易活動方式下，對納稅人取得的有關所得或收益的定性識別，並不是非常困難的事¹⁶³。

數位化是將資訊（包括音樂、文字、演講）轉換成數字序列的過程。轉換之後，資訊幾乎可以即時傳送到全世界各地，接收者可以將資訊轉換回原本的格式或直接運用操作¹⁶⁴。就來源之定義方法，數位化極為重要，因為商品與服務具備無形特質，所以可以電子商務買賣，因而更加難以描述所得特性。不同的所得類別適用不同的稅負條款，稅負條款具有一覽表的特質，是人為分類¹⁶⁵。然而，儘管是人為進行分類，因為交易成本和有限方案的組合，認定規則至今運作非常良好¹⁶⁶。意即，商品和服務的區分方式可行，因為商品與服務不能輕易交換、包裹或拆解，進而改變所得的特性¹⁶⁷。

第二目 電子商務提高人為操控所得類型之可能性

¹⁶³ 廖益新主編，朱炎生副主編，《國際稅法學》，北京高等教育出版社，2008年3月第1版，頁366至367。

¹⁶⁴ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 48.

¹⁶⁵ Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing" (1998), 16 *Tax Notes International*, pp. 1013, 1016.

¹⁶⁶ Diane M. Ring, "Exploring the Challenges of Electronic Commerce Taxation through the Experience of Financial Instruments" (1996), 51 *Tax Law Review*, pp. 663, 664. See also Charles I. Kingson, "Taxing the Future" (1996) 51 *Tax Law Review*, p.641.

¹⁶⁷ Michael D'Ascenzo, "Tax Law Issues in Cyberspace" (Paper presented at Workshops on the Economics of the Information Society organized by the OECD, Workshop 5, Session 4, Seoul, Korea, October 1996), p. 3.

因為電子商務使愈來愈多的商品與服務數位化，再以無形的方法運送，因而更難以決定收入是否為銷貨收入，或服務是否完成，或無形產品是否經過授權，因此提高權利金收入。因為數位化，使目前有形與無形的產品服務區別更易互換，更容易操縱所得之認定。

由於現行稅法主要著眼於調整有形商品的交易行為，對有形商品的銷售、勞務的提供及無形資產的使用都作了區分並且作出了不同的課稅規定。但是，電子商務的新特點便是，一些書籍、音影製品、報刊雜誌等各種有形商品和電腦軟體、專有技術等無形商品，以及各種諮詢服務通過在虛擬的電子空間（virtual cyber space）的電子化傳輸，使用者通過購買電子認證便可獲得使用權，使得它們之間的界線越發難以區分¹⁶⁸。從書籍銷售可以簡單說明潛在問題。倘若有形的正版書籍從一個國家銷售到另一個國家，則該項收入會視為構成主動營業利潤，倘若設有常設機構，就會被來源地國課稅。然而，同一本書的數位版本可能是增加銷貨收入或權利金收入（例如，倘若付款是當作書籍版權就會認定為著作權的使用），然而，如同前文所述，來源地國沒有預扣稅率或是不高¹⁶⁹。或者，付款被視為服務費用，倘若書籍不時更新版本。雖然確認為服務收入的稅負與銷貨收入相同，但是倘若在來源地國有常設機構，則會根據《OECD模範協定》第7條規定課稅。因此，儘管交易標的（書本）有經濟相似之處，在電子商務領域的確認和稅負則可能大不相同。

第三目 電子商務混淆了所得類型之分類

傳統稅法對所得的分類大致有營業利潤、個人勞務所得、股息利息及特許權

¹⁶⁸ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁36。

¹⁶⁹ United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (22 November 1996), <<http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>> ("US Treasury Report"), [7.3.2].

使用費所得和財產所得等。但這些在傳統交易模式下的劃分並沒有考慮到電子商務的獨特性¹⁷⁰。跨國電子商務的另一特點是模糊了銷售利潤、勞務報酬和特許權使用費等各種所得的區別界限。由於現代資訊通訊技術發展，像書籍、報刊、音像製品等各種有形商品和電腦軟體、專有技術等無形商品，以及各種諮詢服務，都可以通過資料化處理而直接經過互聯網傳送，傳統的按照交易標的性質和交易活動形式來劃分區別交易所得性質的稅法規則，對網上交易的數位化產品和服務難以適用。例如，目前電腦軟體公司通過網際網路與客戶之間大量進行的電腦軟體交易，客戶為此而支付的軟體價款對軟體公司而言究竟是貨物銷售利潤還是特許權使用費性質所得？這兩者之間界限並不清楚。而B國的某出版商以電腦線上服務方式向在A國的某客戶提供電子書刊或音樂產品，客戶可以通過電腦隨時流覽或下載其所需要或喜歡的文章資料或樂曲。出版商因此而獲得的所得，即可以算作銷貨收入，也可理解為是勞務報酬。還可能被認定為特許權使用費收益。由於通過電子商業交易產生的所得的定性分類的困難，在中國個人所得稅現行的分類所得稅制下應適用何種稅率和課稅方式進行課稅就成為問題，有關所得的支付人是否應依照稅法的規定在支付時履行源泉扣繳所得稅的法律義務，也變得難以確定。而在稅收協定的執行方面，對有關所得的定性識別差異還會引起跨國納稅人與締約國稅務機關或締約國雙方稅務主管當局之間在適用協定條款上的分歧爭議¹⁷¹。有觀點認為，對於電子化的信息交易，我們應該根據交易標的是所有權還是某種使用權進行區分，而忽略交易的形式。比如我們購買了一本電子書只是用來閱讀，那麼就等同於買了一本與紙質書同樣的東西，其收入屬於商業利潤；而若用來在某個論壇上供大家流覽閱讀，則由此產生的費用就是特許權使用費。而另一種觀點則認為軟體支付費用屬於特許權使用費，應該繳納預提

¹⁷⁰ 趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010年第6期，頁169。

¹⁷¹ 廖益新，〈跨國電子商務的國際稅收法律問題及中國的對策〉，《東南學術》，2000年第3期，頁89。

稅，如新加坡規定對於軟體支付費或者下載壓縮包的費用應該繳納預提稅¹⁷²。

詳言之，跨國電子商務模糊了營業利潤、勞務報酬和特許權使用費等各種所得的區別界限。

一、模糊了銷售商品所得和特許權使用費所得：

電子商務環境下，任何一種可以數位化的資訊，像電腦程式、書籍、音樂或圖像，都可以以電子方式傳送。傳統的按照交易標的性質和交易活動形式來劃分區別交易所得性質的稅法規則，對網上交易的數位化產品和服務難以適用。一個在甲國的人可以與在乙國的電腦聯繫並可通過付費而下載電腦軟體或數位化圖像。購買者對轉讓的資訊權利根據當事人之間的契約而不同。例如，根據有關當事人之間的不同契約約定，數位化圖像的購買者可取得使用該幅圖像的有權利、在公司報告中為了使用而複製多幅這種圖像的權利、可以在預期發行量有限的科學著作中為了使用而複製圖像的權利等等。以上這些交易，在國際稅收法律實踐中，既可能性被視為相當於購買一張或若干張有形的圖像，並因此產生銷售商品所得，也可能被判斷為涉及使用或有權使用乙國著作權人的著作權而歸入特許權使用費所得¹⁷³。

二、模糊了銷售商品所得和服務報酬所得：

傳統的國際商務交易活動，要求開展跨境服務活動的服務提供者去客戶所在

¹⁷² 趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010年第6期，頁169。

¹⁷³ 歐光義，〈關於電子商務時代國際稅收法律問題的思考〉，《湖南財經高等專科學校學報》，第20卷第3期，2004年6月，頁6至7。

地。然而，當今電子商務環境下，資訊通訊技術的發展，足不出戶地開展跨境服務活動成為可能。例如，一位在日本的醫生可以通過網際網路技術，利用視訊會議系統，對二位元在美國的病人進行診斷，並將治療意見以資料流程形式經網路傳給美同的病人。這個例子中，其所得到底是服務報酬所得（即勞務所得）還是銷售治療意見這種數位化產品所得呢？顯然兩種可能都存在。這對國際稅收協定有關條款的正確適用勢必造成嚴重影響。

三、模糊了銷售商品所得、特許權使用費所得和服務報酬所得：

在電子商務環境下，假設一電子伺服器上裝有大量的軟體，允許使用者搜索其所需要的軟體並且下載到自己的電腦上。倘若某一用戶通過支付一定費用，而將其在此伺服器上搜索到的軟體下載到自己的電腦上。那麼，因此而產生的所得，究竟應是因銷售軟體而產生的銷售商品所得、同銷售軟體而產生的特許權使用費所得，還是因提供線上服務而獲得的服務報酬所得？對這些種情況，倘若不加以澄清，則有關締約國必將在如何正確適用國際稅收協定問題上舉步維艱¹⁷⁴。

第四目 營業利潤、權利金之區分實益

上述有關於來源定義方法分析的重要性在於，倘若交易被認定是銷售產生營業利潤，則基於《OECD 模範協定》第 7 條款規定，廠商倘若沒有常設機構，則在來源地國不須被課稅。倘若有常設機構，則收入列為淨資產由來源地國課稅。然而，倘若產生所得之交易被視為消極所得（例如權利金所得），則居住地國通常會課稅，雖然此類所得可能在來源地國已預扣稅額。因此，如何認定所得非常

¹⁷⁴ 歐光義，〈關於電子商務時代國際稅收法律問題的思考〉，《湖南財經高等專科學校學報》，第 20 卷第 3 期，2004 年 6 月，頁 7。

重要，不只因為關係到來源地國或居住地國課稅優先順序，也因為所得認定會決定來源地國以總額（預扣）基礎或淨額（資產）基礎課稅。

除了徵稅權之外，也必須注意雙重課稅（unintentional non-taxation）。倘若各國間對所得的分類不同，就可能產生雙重課稅。倘若各國有各自的稅法，判定所得的來源與認定的規則不同，法律上就會有許多不協調，可能特定的所得項目在各國都能避稅，或是同一所得項目被多重課稅¹⁷⁵。來源地國和居住地國本來確實就有衝突，舉例而言，來源地國會想擴大國內預扣所得稅制度以保障稅基，居住地國則希望收入採取不同分類以保障其徵稅權。多變的方法造成了一連串雙重課稅的可能性，舉例而言，居住地國將某項收入項目分類為營業利潤（因此對該收入項目課稅），同時，來源地國將之分類為權利金所得（因此對該收入項目採預扣基礎）。

第五項 結論

本節說明現行《OECD 模範協定》劃分各類所得予居住地國及來源地國，其理論上理由在於「經濟忠誠」，此就居住地國及來源地國同屬重要，依照國際聯盟之研究結果，認為財富之起源以及消費財富之人的住所或居所，均為經濟忠誠之表現，因而影響《OECD 模範協定》基本上將一筆跨國所得劃分予居住地國及所得來源地國。又關於來源之定義，各國內國法、雙邊租稅協定、多邊租稅協定等均有規定，各該內容則略有不同，而關於各國所簽立之租稅協定，則多以《OECD 模範協定》為其範本及基本架構，因此本文以《OECD 模範協定》為研究範圍，另於第三章說明我國內國法之適用情形。

¹⁷⁵ Jefferson VanderWolk, "Direct Taxation in the Internet Age: A Fundamental Approach" (2000), 54 (4) Bulletin for International Fiscal Documentation, pp. 173, 176.

關於來源之定義方式，可區分為積極營業利潤及消極所得（本文主要涉及者為權利金），此二類所得均受到電子商務之衝擊，電子商務首先衝擊者係降低企業在來源地國賺取營業利潤維持物理存在之必要性，對物理和人員中介者之需求減少，亦即企業無須在來源地國維持物理存在或代理人之存在，即可直接予來源地國之消費者進行貿易，此使得適用現行國際租稅原則時產生問題，蓋對於現行常設機構原則而言，電子商務領域中最困難之處就是是否應繼續適用物理存在之要件。第四章將說明檢討電子商務交易營業利潤適用常設機構原則。

此外電子商務之數位化特色，使得所得類型之歸屬造成混淆，此於傳統交易模式下並無區分困難，蓋關於營業利潤、權利金之交易標的性質、交易活動形式間之區分明顯，有形商品之銷售屬營業利潤，無形財產使用權之授與則屬權利金，提供服務則為勞務所得之範疇，然於電子商務交易因而產生之所得類型，究屬權利金或營業利潤則難以區別，蓋有形、無形之區別不再，故傳統上以有形商品銷售所得為營業利潤，無形財產使用權之提供屬權利金之區別，適用上發生問題。而區為營業利潤或權利金之實益在於，營業利潤須在所得來源地國設有常設機構時，來源地國始取得課稅管轄權，而權利金所得則由居住地國取得課稅管轄權，因此電子商務數位化、無形化之特色，混淆影響所得類型之判斷及來源地之認定，因而影響電子商務交易所生所得之課稅權的歸屬。

第三章 跨國電子商務交易適用我國所得稅法課稅之規定

第一節 主體上之關連—稅捐主體

所得稅法第 1 條將所得稅分為綜合所得稅及營利事業所得稅。亦即將個人所得稅及企業所得稅（營利事業所得稅）規定在一個法典中。其中綜合所得稅以個人，營利事業所得稅以營利事業為稅捐主體。此即所得稅之兩稅制¹⁷⁶。關於所得稅之稅捐主體，如前所述，首先區分為自然人及營利事業，分別各依所得稅法的規定負綜合所得稅（個人所得稅）或營利事業所得稅（企業所得稅）的義務。自然人在所得稅法上稱為個人（所得稅法 7I），這可謂係呼應外國所得稅制，一般將對於自然人課徵之所得稅稱為個人所得稅（individual income tax）的規定，以提高其在制度上之對應性。不論是自然人或營利事業，在所得稅法之稅捐主體的規範上，都有居民與非居民的區分人關於居民身分要件的規範，通常分從形式要件及實質要件加以規劃。所定之形式要件或實質要件皆是充分條件。只要滿足其中之一，即可取得居民身分¹⁷⁷。

所謂個人，係指自然人（所得稅法 7I 後段）。惟這不表示任何個人皆是所得稅法所定之稅捐義務人。一個自然人必須與台澎金馬有一定之主體上或客體上的關聯才有所得稅法所定之稅捐義務。主體上的關聯指一個自然人係台灣之居民；客體上的關聯指一個人之所得來源自台澎金馬¹⁷⁸。一個營利事業必須與台澎金馬有一定之主體上或客體上的關聯才有所得稅法所定之稅捐義務。主體上的關聯

¹⁷⁶ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 40。

¹⁷⁷ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 42。

¹⁷⁸ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 38。

指一個營利事業係台澎金馬之居民事業；客體上的關聯指一個營利事業之所得來源自台澎金馬¹⁷⁹。

第一項 居民與非居民

第一款 居民之意義

關於自然人，所謂居民指中華民國境內居住之個人。有兩種「一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者」（所得稅法 7Ⅱ）由第 2 項規定可見，所得稅法上所稱之居民的概念，不是在形式要件上，直接以國民身分為其認定基礎。在理解上可能有困難的是：該項第 1 款後段所稱之「經常居住中華民國境內」的認定標準為何？對於華僑放寬到只要居住不滿一年即可論為非居民。其結果，如係中華民國國民而非華僑¹⁸⁰，則只要在境內有住所，則不論實際有無居住，皆論為居民。這裡所謂有住所，實務上顯指依戶籍法，申請為戶籍登記，而非指「依一定事實，足認以久住之意思，住於一定之地域者，即為設定其住所於該地」（民法 20）。這等於是國民身分為居民身分之充分條件。不過，如為華僑，其居民身分之取得反而難於外國人。這是遷就華僑之稅捐優惠

¹⁷⁹ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 39 至 40。

¹⁸⁰ 華僑身份證明條例第 4 條：「僑居國外國民，符合下列各款情形之一者，得申請華僑身分證明書：一、居住於有永久居留制度之國家或地區，具備下列條件者：（一）取得僑居地永久居留權。（二）在國外累計居住滿四年。（三）在僑居地連續居住滿六個月或最近二年每年在僑居地累計居住八個月以上。二、居住於無永久居留制度，或有永久居留制度而永久居留權取得困難之國家或地區，具備下列條件者：（一）取得僑居地居留資格連續四年，且能繼續延長居留。（二）在國外累計居住滿四年。（三）在僑居地連續居住滿六個月或最近二年每年在僑居地累計居住八個月以上。三、自臺灣地區出國，在國外合法連續居留十年並在僑居地合法工作居留四年以上，且能繼續延長居留者（第 1 項）。前項第二款永久居留權取得困難之國家或地區及其居留資格之認定，由主管機關會商外交部後每年定期公告之（第 2 項）。符合第一項各款條件之尚未履行兵役義務之男子，為辦理徵兵處理或入國事項，認定其身分需要，申請華僑身分證明書者，應以其他法規未限制其為僑居身分加簽者為限，主管機關並應於該證明書註明供役政使用（第 3 項）。」

保障的畸形規定。然對於個人，不論是否為居民，皆僅就其中華民國來源之所得課徵綜合所得稅¹⁸¹。

第二款 非居民之意義

至於所得稅法上所稱非中華民國境內居住之個人，所得稅法第 7 條第 3 項雖有定義：「係指前項規定以外之個人。」但因採扣除法，定義之。所以，只要居民的認定標準不明確，非居民之認定即會遭遇困難。不過，該不明確只存在於中華民國國民。對於外國人，其居民身分的認定原則上依所得稅法第 7 條第 2 項第 2 款的規定：於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿 183 天者為中華民國境內居住之個人¹⁸²。

第三款 居民與非居民之區分實益

居民原則上採按稅捐年度自動報繳，綜合累進課徵；而非居民則除所得稅法另有規定外，其應納稅額，原則上分別就源扣繳（所得稅法 2）。這與其他國家一般對於居民，以全球所得；對於非居民，以境內來源所得為課徵範圍者，不同¹⁸³。詳言之，所得稅法第 2 條規定，「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅（第 1 項）。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳（第 2 項）。」所謂就源扣繳，指除所得稅法另有規定外，再無結算

¹⁸¹ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 42 至 43。

¹⁸² 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 43。

¹⁸³ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 43 至 44。

申報的義務。其結果，非居民之各種所得原則上採分離定率課徵，而不綜合累進課徵。該課徵方法的差異影響所及為：1.在稅基的計算上，無同法第 17 條所定各種免稅額、扣除額的適用；2.適用單一稅率，不適用累進稅率。其對稅捐負擔的影響可謂輕重參半¹⁸⁴。

第二項 居民事業或居民公司

第一款 兩稅合一

營利事業所得稅制原來建立在營利事業有獨立於其股東之負稅能力的觀點上。然基於營利事業之所得與稅捐，最後都將歸屬於其股東享有及負擔的事實，在 1986 年 12 月 30 日之所得稅法的修正，將個人所得稅及營利事業所得稅實質上合而為一。就營利事業繳納之營利事業所得稅，其股東在個人所得稅的報繳時，得自其應納稅額扣抵，使營利事業所得稅的課徵對其股東而言，實質上幾乎等於是其個人所得稅之就源扣繳，僅其暫繳的意義。股東就其自投資的營利事業受分配的股利究竟應繳納多少所得稅款，還待將之與該股東之其他種類的所得綜合計算，扣除個人免稅額及各種扣除額，計得綜合所得淨額（所得稅法 17），適用該當累進稅率後始能算出。在所得稅制上，台灣學說與實務稱此為兩稅合一。這是對於受分配自投資事業之營利所得，只課綜合所得稅意義下之兩稅合一。對於營利所得即使只課個人綜合所得稅，不但為營利所得之計算，必須經由營利事業所得之計算的中間過程，而且為緩和營利所得在營利事業及在其資本主之實現時點的落差，影響稅收之徵現的時點，並掌握稅源，在稅制的設計上，並不因為實質上最後不再課徵營利事業所得稅，而能省略關於營利事業所得稅之課徵的徵

¹⁸⁴ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 44。

納作業。其結果，在兩稅合一的制度下，營利事業所得稅之課徵，對於其資本主之個人綜合所得稅的課徵，在稅負上固僅具有就源預為扣繳的意義，但對於營利事業而言，與根本未實施兩稅合一一樣，形式上還是有其自己，依所得稅法應盡之所得稅的報繳義務¹⁸⁵。

第二款 營利事業之意義

企業或事業在中文是接近於同義語。是相當於英文之enterprise與德文之Untemehmen的概念。關於營利事業之概念，所得稅法第11條第2項規定「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，其備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業」。歸納之，該項規定以「以營利為目的」、「具備營業牌號或場所」及「事業」為其類型特徵¹⁸⁶。營利事業之資格的取得，不以辦理設立登記為必要，而以具備一定之實質要件為已足¹⁸⁷。

第一目 以營利為目的：

一、以是否在個別交易意圖博取利益判斷

早期司法實務有以是否在個別交易意圖博取利益為判斷標準者有：(1) 行政法院49年判字第95號判例：「本件原告（宜蘭縣教育會）自43年起至47年上

¹⁸⁵ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第14期，2008年9月，頁41。

¹⁸⁶ 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月（增訂二版），頁168至169。

¹⁸⁷ 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月（增訂二版），頁172註26。

半年止，連續採購文具圖表，供銷於非會員之各國民學校及在校學童，其供銷之價格，較採購原價為高，顯係以營利為目的之買賣行為，依法自應繳納營業稅，

(2) 行政法院 60 年判字第 190 號判例認為：「原告公司係經營保險業務，依保險法第 138 條規定，保險業不得兼營保險以外之業務，惟原告以鉅額資金買受房屋。用以連續出租與人收取租金，足見其買受該項房屋之初，自始即以營利為目的，是原告事實上兼營租賃業務」。此二判例顯然均以該為營業者在個別之交易行為是否有博利之意圖為判斷是否以營利為目的為標準¹⁸⁸。

二、以是否將盈餘歸屬於其構成員判斷

有以是否將其盈餘歸屬於其構成員為判斷基礎之例，如：(1) 行政法院 57 年判字第 157 號判決載：「工商建設成果展覽會，既據稱係人民團體省商聯會及該市商會舉辦。其門票收入及商展攤位公共設施負擔金收入，應屬營業性質。其盈餘如非全部捐獻政府，依財政部 (53) 4.28 台財稅發第 3066 號令規定，應依法課徵營利事業所得稅之該示，課徵營業稅及營利事業所得稅。原告舉辦該展覽會，係有門票等收入，除開支外，尚有剩餘，用以彌補商會歷年來舉辦各種事業積欠之經費。其剩餘全部，既非作為該展覽會本身之用，復非捐獻政府，自係以營利為目的，屬於營業行為，其所得即屬營業收入，自應課稅¹⁸⁹」。(2) 高雄高等行政法院 97 年度訴字第 7 號判決：「原告承租政府耕地或養殖用地，分配給全體場員耕作及養殖漁類，將所耕作或養殖之農、漁產品對外出售所得為其盈餘，於年終結餘時，分配予場員，此為原告承辦之業務，則原告自為合作農場組織型態設立之營利事業¹⁹⁰」。(3) 臺北高等行政法院 97 年度訴字第 486 號判決：「據

¹⁸⁸ 陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，頁 20。

¹⁸⁹ 陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，頁 20 至 21。

¹⁹⁰ 高雄高等行政法院 97 年度訴字第 7 號判決：「又查，前開原告臺灣省屏東縣保證責任大潭合作農場章程第 41 條之記載，原告合作農場之主要業務包括生產、供給、消費、運銷、利用、信

此，原告與江支演、李金皇互約出資以經營共同事業出售土地營利，並就持股比例約定明確，事後亦將盈餘分配予持股之股東，渠等屬集資經營共同事業之合夥關係一節，即堪認定（最高法院 91 年台上字第 1562 號、72 年台上字第 4281 號意旨參照）。」

三、以是否追求利潤為判斷

晚近司法實務常以是否以追求利潤為目的來判斷是否具有營利目的，換言之，以有無進行一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，作為判斷標準¹⁹¹。

用等項目，即係由原告辦理農業生產所需物品之供應、辦理場員用品之供應、辦理農場品之倉儲及運銷、辦理場員生產上所需之公共設備為之等業務，是原告承辦之主要業務，除有運銷業務外，亦包括供給、利用及消費等項目。故原告承租政府耕地或養殖用地，分配給全體場員耕作及養殖漁類，將所耕作或養殖之農、漁產品對外出售所得為其盈餘，於年終結餘時，分配予場員，此為原告承辦之業務，則原告自為合作農場組織型態設立之營利事業。」

¹⁹¹ 臺北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決：「但查，原告之配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等 3 人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其有營利目的至為明顯。詳言之，原告之配偶與黃、李 2 人雖僅有 1 次共同出資購買土地之行爲，惟渠等出售行爲係由土地登記名義人江支演（即原告配偶）與購屋者分別簽訂土地買賣合約書，並逐筆辦理所有權移轉手續，該多次移轉土地所有權之行爲，實為繼續反覆追求利潤之行爲，應屬營利行爲無疑。」

臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決：「原告既有回收廢五金，並將之出售予鑠賢及國星公司，進而取得可觀之收益等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟行爲，已如前述，其當以營利為目的至為明顯。」臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4218 號判決亦同。

臺北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號判決：「原告之配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等 3 人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其有營利目的至為明顯。」

臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決、96 年度訴字第 4218 號判決：「原告既有回收廢五金，並將之出售予鑠賢及國星公司，進而取得可觀之收益等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟行爲，已如前述，其當以營利為目的至為明顯。」

臺北高等行政法院判決 94 年度簡字第 650 號：「本件原告既有出售成衣等貨物一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確。」

臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 800 號判決：「則原告之配偶等 8 人係透過此等多次移轉系爭土地所有權之行爲，出售系爭土地營利，渠等藉此反覆進行移轉土地所有權，持續追求共同營利之目的，自係對共同事業經常且持續為之營利行爲無疑。」

臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 1363 號判決：「本件原告與林長勳等 8 人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確。」

最高行政法院判決 97 年度判字第 346 號判決：「上訴人之配偶與林長勳等 8 人合資購地，於 83 年 6 月間簽訂土地買賣契約書後，隨即於 83 年 8 月 25 日與七門建設簽訂合建分售契約，嗣於合

四、小結

以營利為目的之內涵為：該事業之經營盈餘依其設立宗旨應分配給其股東（亦即資本主）¹⁹²。所謂「營利」，依民法學理論上之一般見解，係指將組織於經濟活動中所獲得的經濟利益分配予構成員。所謂「經濟利益」，除指構成員財產之積極增加外，亦包括構成員財產之消極之不減少或減少支出。所謂「目的」，指終局之目的而言¹⁹³。蓋依 69 年 12 月 30 日修正公布前所得稅法第 4 條第 13 款關於免納所得稅之規定則曾有間接性之說明，依該款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，除為其創設目的舉辦事業而必須支付之費用外，不以任何方式對特定之人給予特殊利益，且依其章程規定於組織解散後，其剩餘財產亦不以任何方式歸屬任何個人或私人企業者，其本身之所得及其附屬作業主所得」免納所得稅，69 年 12 月 30 日修正後所得稅法第 4 條第 13 款規定雖修正為：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」，惟行政院依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定所訂定之「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條第 2 款仍維持 69 年 12 月 30 日修正前所得稅法第 4 條第 13 款原規定之精神，該條款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：二、除為其創設目的而從事之各種活動所支付之必要費用外，不以任何方式對捐贈人或與捐贈人有關

建房屋出售時移轉土地取得收益，其基於追求利潤之目的所為之規劃及經濟活動至為明顯，足認其集資購地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥從事營利事業」。

臺北高等行政法院 93 年度訴字第 798 號判決：「原告與林長勳等 8 人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確，自該當於營利事業」。

¹⁹² 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，第 45 頁。

¹⁹³ 吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，第 54 頁。

係之人給予變相盈餘分配。」，可知該款規定係就非營利性之機關、團體所為之規定，認為非營利性之機關、團體除為其創設目的舉辦之事業必須支付之費用外，不論有無盈餘，均不得以任何方式，對特定之人給予特殊利益或變相盈餘分配。此種規範顯然繼受了民法關於營利社團與非營利社團之區別方法，亦即以「該社團是在將其盈餘立即或在將來分配給其成員」為判斷有無營利性質之標準¹⁹⁴。從而一機關、團體是否以「營利」為其目的，當非以其是否在個別交易中意圖博取利益或以追求利潤為斷，而應視其是否將所得之盈餘歸屬於其構成員而定¹⁹⁵。

第二目 具備營業牌號或場所

一、營業牌號或場所之意義

營業牌號之用途，在表彰營利事業之獨特性，以供他人辨識或稱呼，其範圍較「商號」（即商業主體用以經營商業之名稱）為廣。故凡商號、商標、服務標章等，以及外觀上能顯示其經營行為之任何文字、標誌、符號或圓形等，均屬於營業牌號；而其外觀形式可以是廣告招牌等。至於營業場所之用途，在於供經營活動，而「場所」係指人、物聚集組合以從事活動之地域；從而，供經營業務使用而聚集組合人、物之地域，即屬營業場所¹⁹⁶。

¹⁹⁴ 參陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72年6月，頁19至20。

¹⁹⁵ 參陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72年6月，頁19至20。

¹⁹⁶ 吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第55卷第7期，2004年7月，頁54。

二、營業牌號或場所為營利事業之證據方法

關於營利事業之實質要件為何，在營利事業之認定上極為重要。其中「具備營業牌號或場所」為一個兼具「形式」與「實質」意義的特徵。從事一定之經濟活動者，具備營業牌號或場所時，推定為其已為營利之目的，獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動，可論為營利事業¹⁹⁷。詳言之，從事經濟活動而具備營業牌號或場所者，雖不一定有獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動，但具備營業牌號或場所，常是一個適當的證據方法，可以用來證明該營業牌號或場所所屬之經營者有「獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動」，從而於其以營利為目的時，可將之論為營利事業。不過，這種證明是可以反證推翻的，此與設立登記為公司或商號者，必被認定為營利事業者不同。是故，從事經濟活動而具備營業牌號或場所，尚非營利事業之認定上的充分條件。惟即使如此，在未登記為公司或商號者中，有固定營業牌號或場所，在營利事業之認定上還是一個重要的特徵¹⁹⁸。按本法第73條規定，在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，亦應繳納營利事業所得稅。因此，本法第11條第2項條文中之營業牌號或場所，如論為係不可或缺之特徵，則要求在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業繳納營利事業所得稅，即於法無據。復且以今日之科技水準及經營方式，不必具備人員或場所，而僅以各種設施或設備，即可從事營利活動者，其事例並不鮮見，例如自動販賣機、自動加油機、提款機等，即為著例。又如今日之SOHO族、網路交易（或稱電子商務）商等，未具有營業牌號或場所者，比比皆是，均將論為非屬營利事業，顯然有失公平。是以營業牌號或場所並非營利事業認定上之充分條件之說¹⁹⁹。

¹⁹⁷ 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月增訂二版，頁169至171。

¹⁹⁸ 黃茂榮，稅捐法專題研究（各論部分），植根法學叢書稅捐法系列（二），2001年12月初版，頁68。

¹⁹⁹ 吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第55卷第7期，2004年7月，頁53至54。

實務見解認為有無營業牌號不影響是否為營利事業之認定²⁰⁰ ²⁰¹，有無固定名稱或營業地點，亦不影響營利事業之認定²⁰²，且與登記事業名稱是否為財團法人或營利事業無關²⁰³，有無名稱、有無營業場所及有無登記，均只為判斷斟酌因素之一而已²⁰⁴。但亦有少數見解似乎認為須以具備營業場所為要件²⁰⁵。

²⁰⁰ 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2373 號判決：「……原告並非二資社社員，亦非二資社司庫或運銷班長，而其所銷售之廢五金復非來自二資社申報一時貿易所得之社員，其雖未具備營業牌號，但其與高鋁公司交易金額於 88 至 90 年間，短短三年即達 122,219,209 元，足見原告營業之規模不小，且其必有一定之營業場所，否則如何進貨、出貨及安排交易？是其為獲取收入，獨立的、繼續的從事系爭販售廢五金之經濟活動，自屬營業稅法第 6 條第 1 項第 1 款所指之營業人，卻未辦理 88、89 及 90 年度營利事業所得稅結算申報，已違協力義務，被告就其因獨資營業所獲取之銷貨收入，依所得稅法第 3 條第 1 項、第 11 條第 2 項、第 79 條第 1 項前段及第 83 條第 1 項規定，依同業利潤標準核定其所得額，課徵營利事業所得稅，並無不合。」

²⁰¹ 臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決：「所得稅法第 11 條第 2 項規定：『本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。』是除獨資、合夥及公司組織外，其他各種組織均可成為營利事業；另營利事業亦不以具備營業牌號為必要，有營業場所並以營利為目的，亦可稱為營利事業。」臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4218 號見解亦同。

²⁰² 臺北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號：「…縱然，彼等 3 人之合夥營利事業未有固定名稱或營業地點，然此仍不影響合夥營利事業之認定，故原告上開有關渠等不需具備營業牌號或場所，又未有繼續反覆實施追求利潤之行為，並非商業登記法所謂之事業云云，容有誤解，洵非可採。從而，原告之配偶江支演與李金皇、黃順吉等 3 人，因本件合夥組織所分配之盈餘總額，揆諸首揭說明，即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，係個人綜合所得總額之一部分，應與其他各類所得合併計算之，而非單純『財產交易所得』。」

²⁰³ 最高行政法院 98 年度判字第 1315 號判決：「再按機關團體有無繳納所得稅之義務，並非僅依其登記事業名稱是否為財團法人或營利事業而定，而係取決於有否營業之事實，如有營業事實，即應依法繳納所得稅，此觀所得稅法第 11 條第 2 項係就營利事業之營利目的實質規範甚明；否則，僅因其未登記營利事業而成為非課稅主體者，不但違反平等原則，且易鼓勵納稅義務人逃漏稅捐，……」

²⁰⁴ 臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 117 號：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2 人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件，此由上引民法第 692 條所定合夥消滅原因可推而得知之。至於組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、有無營業場所及有無登記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理營業登記，並非當然不具組織性。」

²⁰⁵ 臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決：「所得稅法第 11 條第 2 項規定：『本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。』是除獨資、合夥及公司組織外，其他各種組織均可成為營利事業；另營利事業亦不以具備營業牌號為必要，有營業場所並以營利為目的，亦可稱為營利事業。經查，原告既有回收廢五金，並將之出售予鍊賢及國星公司，進而取得可觀之收益等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟行為，已如前述，其當以營利為目的至為明顯。雖原告並未具備營業牌號，但其為上開營業行為，時間已長達近 2 年，必有一定之營業場所，始符常情，否則如何進貨、出貨及安排交易？故依照上開說明，原告之自營行為仍屬前揭所稱之營利事業。」臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4218 號見解亦同。

第三目 事業之類型特徵：獨立的、繼續的從事於一定之經濟活動

有認為構成營利事業之要件，有一般共同要件及個別要件。「一般共同要件」包括：一、以營利為目的；二、為一「事業」，而事業之共同特徵有三：一、「經常性」地為營業活動，即指在一段時間內反覆持續地為一定經濟活動，是否具有持續性應依客觀事實認定之。二、「職業性」地為營業活動，即以從事某項經濟活動為業務營生，職業性者乃以之為專業者為限。三、「自立性」地為營業活動，即以自己之費用為自己計算而經營，自立與否係以系爭經濟活動單位是否具有獨立性判斷之。「個別要件」有四：一為具備營業牌號或場所；二為組織型態；三為經營業別；四為資本結構。四者即本法第 11 條第 2 項所規定者²⁰⁶。有認為審視所得稅法第 11 條第 2 項條文文字，由「組織」一詞，得以推論出「組織性」及「獨立性」之要素；由「以營利為目的」一詞，得以推論出「營利性」之要素；由「組織」一詞，同時考慮營利事業所得稅之年度稅性質，得以推論出「持續性」之要素。至於營業牌號或場所，則宜納入「組織性」之要素中。故營利事業之構成要件，要素有四，即（一）組織性；（二）營利性；（三）持續性；（四）獨立性²⁰⁷。關於營利事業地位之取得，有以營業登記作為其充分之形式要件，有以獨立繼續從事一定之經濟活動作為其充分之實質要件。二者有其一，即可取得營利事業或營業人的資格²⁰⁸。是故前述「經常性」、「職業性」、「自立性」及「組織性」、「持續性」、「獨立性」均為獨立繼續從事一定之經濟活動此營利事業實質要件之具體要件或說明，以下分述之。

²⁰⁶ 參陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，頁 17 至 27。

²⁰⁷ 參吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，頁 53 至 56。

²⁰⁸ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005 年 9 月增訂二版，第 385 頁。

所謂「持續性」，係指在一段時間內反覆持續地為一定經濟活動之意²⁰⁹。在構成員之主觀上，組織應有永續性，或至少有一定程度之持續性，方需將人力與物力—資本、人員、器具等組合，形成組織，以便在一段時間內反覆持續地從事營利活動²¹⁰。是否具有持續性則應依客觀事實認定之。實務見解亦認為營利事業須繼續地從事一定經濟活動，有以時間之久暫及金額之多寡來判斷是否為經常性²¹¹。亦有以交易數量多寡及頻率認定者²¹²。且認為持續性並不以永續經營為必要²¹³，只要有相當時間持續為經濟活動即屬之，而於合夥營利事業之情形，

²⁰⁹ 參陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72年6月，第22頁。

²¹⁰ 吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第55卷第7期，2004年7月，第55頁。

²¹¹ 臺北高等行政法院98年度訴字第2373號判決：「……原告並非二資社社員，亦非二資社司庫或運銷班長，而其所銷售之廢五金復非來自二資社申報一時貿易所得之社員，其雖未具備營業牌號，但其與高鋁公司交易金額於88至90年間，短短三年即達122,219,209元，足見原告營業之規模不小，且其必有一定之營業場所，否則如何進貨、出貨及安排交易？是其為獲取收入，獨立的、繼續的從事系爭販售廢五金之經濟活動，自屬營業稅法第6條第1項第1款所指之營業人，卻未辦理88、89及90年度營利事業所得稅結算申報，已違協力義務，被告就其因獨資營業所獲取之銷貨收入，依所得稅法第3條第1項、第11條第2項、第79條第1項前段及第83條第1項規定，依同業利潤標準核定其所得額，課徵營利事業所得稅，並無不合。」

²¹² 臺北高等行政法院判決95年度訴字第3907號判決：「……經查，本件原告個人從事電子零件代理買賣業務，89年3月至4月期間結購外匯給付國外經銷商進貨貨款達57筆，匯出美金高達3,191,587元等情，有結匯資料彙總表、買匯交易憑證、買匯交易憑證/費用收據、發票、電匯證實書、原告中國國際商業銀行新臺幣帳號存摺明細等件附原處分卷可參，又原告為上開交易時對不同之客戶分有在中華民國境內之固定（聯絡）場所，發票上縱未載銷貨人（原告）營業處所者，亦均記載原告在中華民國境內之連絡電話886-2-2-7086526（詳如附表所載）等情，亦有原告所提發票附卷可參。據此，原告從事電子零件代理買賣業務，於系爭89年3月至4月期間，交易達53筆（以取得發票之交易計算，詳如附表），為數甚夥且頻繁，其與各該交易對象復有境內固定之聯絡地址與方式，實屬有固定營業場所（固定營業場所非以單一場所為限），繼續及獨立之經濟活動，非僅一時之交易行為，是原告屬在境內經營之私營獨資營利事業即足認定。」

²¹³ 最高行政法院97年度判字第346號判決：「『本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。』、『個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額……』為所得稅法第11條第2項及第14條第1項第1類所明定。次按『稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。』、『合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。』亦為民法第667條第1項及第692條所明定。從而所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件。」

臺北高等行政法院97年度訴字第487號：但查，原告之配偶江支演與訴外人李金皇、黃順吉等3人既有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其有營利目的至為明顯。詳言之，原告之配偶與黃、李2人雖僅有1

通常援引民法第 692 條²¹⁴所定合夥消滅原因，作為認定營利事業不以永續經營為必要之法律依據²¹⁵。且接受僅為達成單一特定目的而設立之營利事業²¹⁶。至於時間之久暫，有認為從事經濟活動時間達 2 年者²¹⁷，構成營利事業。惟亦有

次共同出資購買土地之行爲，惟渠等出售行爲係由土地登記名義人江支演（即原告配偶）與購屋者分別簽訂土地買賣合約書，並逐筆辦理所有權移轉手續，該多次移轉土地所有權之行爲，實為繼續反覆追求利潤之行爲，應屬營利行爲無疑。固然，渠等並非如知名品牌一般永續經營，然已持續為相當時間之經濟活動，依照上開說明，仍屬合夥之營利事業...」

²¹⁴民法第 692 條：「合夥因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。」

²¹⁵臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 117 號：「按『本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。』、『個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：...合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘...合夥人應分配盈餘...應按核定之營利事業所得額，減除已納營利事業所得稅後之餘額計算之。』、『納稅義務人之配偶...，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。』行爲時所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類及第 15 條第 1 項分別定有明文。另按『稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。』、『合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。』亦為民法第 667 條第 1 項及第 692 條所明定。又按『合夥乃 2 人以上互約出資，以經營共同事業之契約，民法第 667 條第 1 項定有明文。故合夥之目的在乎經營共同事業。本件兩造及陳某合資購買多筆土地，其目的在出售牟利，為原審所確定之事實，各出資人暨有以販賣土地牟利為其共同目的，依上說明，其成立之契約自屬合夥。上訴人指其僅為單純之共買云云，為無可取。』亦有最高法院 86 年台上字第 2852 號判例可資參照。(2) 依上開規定及參照最高法院判例意旨，所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2 人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件，此由上引民法第 692 條所定合夥消滅原因可推而得知之。至於組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、有無營業場所及有無登記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理營業登記，並非當然不具組織性。」

²¹⁶臺北高等行政法院 97 年度訴字第 487 號：「...固然，渠等並非如知名品牌一般永續經營，然已持續為相當時間之經濟活動，依照上開說明，仍屬合夥之營利事業，況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，渠等 3 人團體應屬合夥之營利事業，足堪認定，自得為獨立稅捐之主體。」

臺北高等行政法院判決 94 年度簡字第 650 號判決：「然徵之所得稅法第 11 條第 2 項規定，營利事業固以營利為目的，惟並不以持續經營為必要，本件原告既有出售成衣等貨物一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確，自該當於營利事業，而得為獨立稅捐之主體，況營利事業是否存續，乃取決於其設立目的是否達成，現今社會亦不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，縱原告所稱其銷售成衣等貨物僅此 1 次一節為真，仍無解於其營利事業主體成立之事實。」

臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 1363 號判決：「...況營利事業是否存續，乃取決於其設立目的是否達成，現今社會亦不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，縱原告所稱渠等合夥集資購地僅此 1 次一節為真，仍無解於其營利事業主體成立之事實。」

臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 798 號判決：「況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，原告主張無可採。」

²¹⁷臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決：「經查，原告既有回收廢五金，並將之出售予鑠賢及國星公司，進而取得可觀之收益等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟行爲，已如前述，其當以營利為目的至為明顯。雖原告並未具備營業牌號，但其為上開營業行爲，時間已長達近 2 年，必有一定之營業場所，始符常情，否則如何進貨、出貨及安排交易？故依照上開說明，原告之自營行爲仍屬前揭所稱之營利事業。」臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4218 號見解亦同。

實務見解認為僅 1 次銷售貨物之行為，即構成營利事業²¹⁸。

營利事業之「獨立性」，係指營利事業自立性地為營利活動。其獨立表現於二方面，一是其營利活動在法律上獨立於其構成員之經濟活動。例如公司之營利活動，與其股東本身之營利活動各自獨立；合夥事業之營利活動，與其合夥人本身之營利活動各自獨立等是。另一是指其從事營利活動時，係以自己之費用為自己計算而經營²¹⁹，得自行決定其活動之方法、地點及時間，不受其他組織之指揮，且自行承擔及享有其行為之危險及利益²²⁰。故在薪資所得者之情形（參所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類），由於其僅係提供業務以賺取報酬，而非自為一獨立、自主的經濟活動單之，故非為一事業²²¹。實務見解亦認為是否為營利事業，以是否能獨立於個人之外，自行在社會上從事營業活動之組織實體為斷²²²。以及是否有與社會多數人發生經濟上之權利義務為判斷標準²²³。

²¹⁸臺北高等行政法院判決 94 年度簡字第 650 號：「然徵之所得稅法第 11 條第 2 項規定，營利事業固以營利為目的，惟並不以持續經營為必要，本件原告既有出售成衣等貨物一連串為追求利潤之經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的至為明確，自該當於營利事業，而得為獨立稅捐之主體，況營利事業是否存續，乃取決於其設立目的是否達成，現今社會亦不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，縱原告所稱其銷售成衣等貨物僅此 1 次一節為真，仍無解於其營利事業主體成立之事實。」

臺北高等行政法院判決 93 年度訴字第 1363 號：「...況營利事業是否存續，乃取決於其設立目的是否達成，現今社會亦不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，縱原告所稱渠等合夥集資購地僅此 1 次一節為真，仍無解於其營利事業主體成立之事實。」

²¹⁹「所謂『自立性』，乃指以該項經濟活動自立經營，亦即以自己之費用為自己計算而經營之意，至於自立與否當以系爭經濟活動單位是否具有其獨立性判斷之。」見陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，第 24 頁。

²²⁰吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，第 55 至 56 頁。

²²¹陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，第 24 頁。

²²²臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2599 號判決：「按所謂『營利事業』乃以創造經濟利益為目標，能獨立於個人之外，自行在社會上從事營業活動之組織實體，故所得稅法第 3 條及第 11 條規定『以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資』亦屬營利事業，而為獨立的稅捐主體，列為應課徵營利事業所得稅之範疇。本件萊爾富公司給付利息對象之加盟商號，為具備營業牌號或場所之獨資商號，顯為所得稅法上所稱之營利事業，而非『中華民國境內居住之個人』，並無各類所得扣繳率標準第 11 條第 1 項前段規定之適用。」

²²³臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 117 號：「所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2 人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件，此由上引民法第 692 條所定合夥消滅原因可推而得知之。至於組織性則僅須有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，有無名稱、有無營業場所及有無登

所謂「職業性」係指以從事某項經濟活動為業務營生之意。是故，具職業性者乃為以之為專業者為限，若僅屬副業或業餘活動者尚難謂其具有職業性。但是，若副業或業餘之活動已達營利行為之程度者，當亦應認其為職業，而不再以其僅為副業或業餘活動。由是可知，職業性乃以其是否以之謀利營生為判斷標準²²⁴。

營利事業是一個組織體，自應具備「組織性」，亦即在形式上因取向於其目標而表現出人力與物力組合之結構，以成為組織。人力物力之組合係組織之結構特徵，即構成員備具資金，聘僱人員，購置各種器具等，並於一定空間中予以組合，依規定之職掌與行為規則等，而從事獲一取經濟利益之活動。營業牌號或場所應納入「組織性」之要素中，視為人力及物力組合程度之表徵；亦即具有營業牌號或場所者，外觀上即可認定其已具備組織性。但未具有營業牌號或場所，未必不具備組織性，仍應依據其人力及物力組合程度加以論斷²²⁵。

記，均只為判斷有無組織性斟酌之因素而已，是以無一定名稱、營業場所及未辦理營業登記，並非當然不具組織性。」

臺北高等行政法院 96 年度簡字第 977 號判決：「所得稅法第 11 條第 2 項規定：『本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。』是除獨資、合夥及公司組織外，其他各種組織均可成為營利事業；另營利事業亦不以具備營業牌號為必要，有營業場所並以營利為目的，亦可稱為營利事業。經查，**原告既有回收廢五金，並將之出售予鍊賢及國星公司**，進而取得可觀之收益等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟行為，已如前述，其當以營利為目的至為明顯。雖原告並未具備營業牌號，但其為上開營業行為，時間已長達近 2 年，必有一定之營業場所，始符常情，否則如何進貨、出貨及安排交易？故依照上開說明，原告之自營行為仍屬前揭所稱之營利事業。」，臺北高等行政法院 96 年度訴字第 4218 號見解亦同，均以有無直接對外銷售產品認定是否構成營利事業，亦即判斷是否有與社會多數人發生經濟上之權利義務。

臺北高等行政法院判決 95 年度訴更一字第 108 號判決：「依原告章程所定，係以謀取員工福利為宗旨，設有出版、複製品供應部及餐飲供應部二部門，因提供對外銷售服務，...，是原告係屬所得稅法第 11 條第 2 項所規定之營利事業，亦堪認定。」

²²⁴ 陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 6 月，第 23 頁。

²²⁵ 吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，頁 53。

第四目 從事違法行為仍為營利事業

當考量經濟上之實質，有時不但不以當事人在經濟活動中使用之名義、登記之業務項目、使用之契約類型（委建或合建、買賣或承攬）、給付名目（入會費、保證金）為準，而且不顧慮課稅事實本來應據以發生之法律行為是否無效，有無違反法律強行或禁止規定或公序良俗的情形，而專以可歸屬於特定主體之經濟活動的特徵、契約或約款之實質內容論斷契約所該當之類型、給付所屬之科目，或專以契約實際履行之情形認定其該當之構成要件，從而決定相應之稅捐法上的效力²²⁶。從事違法行為可能滿足銷售稅、所得稅及憑證稅的成立要件。於是引起得否對於此種違法行為或其所得課稅的問題。對此，稅法並無一般的明文規定。零星在行政函釋所表示之意見的見解並不一致。例如娼妓所得不予課徵所得稅，販售統一發票不課徵營業稅；反之，經營六合彩賭博之收入，其未經沒入部分所構成之所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，合併課徵綜合所得稅。此外，為不法行為繳納之稅捐亦不退還。比較重要之違法行為有走私、販賣違禁物、違反公平交易法所定之限制競爭或不公平競爭的禁止規定²²⁷。實務見解認為凡在中華民國境內經營之營利事業，均應依法課徵營利事業所得稅，不論營利事業其營業項目為何，縱係經營非法事業，倘若構成營利事業，仍應課徵營利事業所得稅²²⁸。

第三款 居民事業與非居民事業之區分標準及區分實益

²²⁶ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁392至394。

²²⁷ 黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版，頁447至449。

²²⁸ 臺北高等行政法院98年度訴字第2632號判決：「查所得稅法第3條規定，凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法課徵營利事業所得稅，故不論營利事業其營業項目為何，縱係虛開統一發票予他人並獲取一定利益，自應按其受益金額予以核課營利事業所得稅。」

第一目 區分標準

關於營利事業所得稅之課徵範圍，雖然所得稅法第3條第2項擬對於具備一定特徵之營利事業採全球主義，對於不具備該特徵者，採來源地主義。但該法就營利事業，並未沿習國際稅法規定之一般模式，因此提出居民事業與非居民事業之區別的規定，並以之為其課徵範圍之差別待遇上的基礎。而只是直接在第2項規定「營利事業之總機構，在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。」自其規定效力可以推知，該項欲以「總機構」做為區分居民事業與非居民事業的標準。以一個營利事業之總機構是否在境內，為居民事業/居民企業的認定標準是實質的，而非形式的標準。因為現行法並未對於總機構加以定義，所以，不但該實質標準在適用上容易引起疑義，而且在居民事業與非居民事業的區分上，該實質標準實務上只適宜用為候補的標準，以防止稅捐規避。其結果，事業據以設立之法律，還是一個事業是否為居民事業之最重要的認定依據。所以，縱使所得稅法第3條第2項並未這樣明文規定，還是應當認為依中華民國法律設立之公司是其境內之居民公司。不考慮其總機構是否在境內，應就其境內、外之營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。這是以形式要件為基礎所做的認定。

第二目 區分實益

居民公司以其全球所得（所得稅法3Ⅱ），非居民公司以其中華民國來源之所得（所得稅法3Ⅲ）為其應稅所得的範圍。要之，所得稅法第3條雖未提出居民事業與非居民企業之區別的規定，而在該條第2項以營利事業之總機構是否在中華民國境內，做為其應稅範圍的差別標準：營利事業之總機構在中華民國境內者，始應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但

在適用結果上應當相同。其合併課稅的方法為「其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額」（所得稅法 3Ⅱ）。該項並未規定，一個事業藉以取得境外所得者，必須是其子公司或分支機構。所以，只要有可歸屬於境內總機構之境外所得即應合併課徵²²⁹。

第四款 總機構、分支機構、固定營業場所或營業代理人

本法於諸多條文規定總機構²³⁰、分支機構²³¹、固定營業場所²³²及營業代理人²³³，其意義、要件、區分實益為何，以下分述之：

第一目 總機構、分支機構之意義

所得稅法第 3 條第 2 項中所稱之總機構指，派任業務代表、委任營業代理人、設置辦事處、設立分公司或子公司之營利事業²³⁴。

營利事業為在境外從事產銷活動，在企業組織上可以從派出與自己有僱傭關係之業務代表、委任營業代理人、設置辦事處（常設機構）、分公司到投資設立子公司來安排。在國際租稅法上，通常所謂分支機構或常設機構，僅指不具獨立

²²⁹ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 48。

²³⁰ 所得稅法第 3、24、24 之 4、25、41、66 之 1、73 之 2、88、89、89 之 1、92、98 之 1 條。

²³¹ 所得稅法第 4、10、25、26、41、88、98 之 1 條。

²³² 所得稅法第 10、41、69、73、88、89、89 之 1、92 條。

²³³ 所得稅法第 10、26、41、69、73、88、89、98 之 1、113 條。

²³⁴ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 54。

法人資格之辦事處及分公司²³⁵。

第二目 固定營業場所、營業代理人是否為營利事業之要件

一、否定說—非以固定營業場所或營業代理人為要件

按「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」及「在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第 88 條規定之各項所得者，不適用第 71 條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之」，所得稅法第 3 條第 3 項、第 73 條第 1 項前段分別定有明文。是我國現行的所得稅架構對營利事業總機構設在境外者，無論其在我國境內有無固定營業場所（即常設機構）或營業代理人，凡有中華民國來源所得者，在我國使負有納稅義務，非以固定營業場所或營業代理人為要件²³⁶。

二、肯定說—以固定營業場所或營業代理人為要件

所謂營利事業，依據所得稅法第 11 條第 2 項所規定，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。由於營利事業必須「具備營業牌號或場所」，因此，有關營業所得的來源，似可認為採取應有固定營業場所（a

²³⁵ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 50 至 51。

²³⁶ 蘇麗珍，《中華民國來源所得認定標準之研究—以勞務報酬為中心》，國立中正大學法律學研究所碩士論文，2009 年 1 月，頁 94。

permanent establishmen) 之「常設機構標準」。亦即國外營利事業必須透過在境內設置「固定營業場所」(常設機構)營業，其營業所得才認為屬於境內來源所得。如此解釋，也較為符合上述《OECD模範協定》以及我國與其他國家締結之租稅協定之規定²³⁷。

三、小結

有關「具備營業牌號」或固定之營業「場所」，並非營利事業之重要特徵，蓋流動攤販雖不具備營業牌號或固定營業場所，仍然可以依法對其課徵相關稅捐，尤其網路上經營事業之各種商號，縱使不具備實體營業牌號或固定場所，無人可以否認其仍為營利事業之一種²³⁸。因此，營利事業總機構設在境外者，無論其在我國境內有無固定營業場所(即常設機構)或營業代理人，凡有中華民國來源所得者，在我國便負有納稅義務，非以固定營業場所或營業代理人為要件，此判定準則可適用於電子商務環境下²³⁹。是以，營利事業之總機構在我國境外，如經由網際網路取得我國境內之來源所得，若未簽有租稅協定，則應就其中華民國境內之所得，依所得稅法規定課徵營利事業所得稅²⁴⁰。

第三目 區分實益

²³⁷ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第39卷第5期，2007年9月，頁27。

²³⁸ 柯格鐘，〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，第59期，2007年9月，頁81。

²³⁹ 陳香梅、黃明聖，〈從電子商務看傳統所得稅制度的適用性—跨國分析〉，《經社法制論叢》，第33期，2004年1月，頁171。

²⁴⁰ 單佩玲，〈電子商務所得稅議題(下)〉，《實用稅務》，第3期，2000年3月，頁50。

一、總機構在中華民國境外而在中華民國境內設有分支機構之營利事業

營利事業之總機構雖在中華民國境外，但在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人者，肯認其營利事業的地位，所以，所得稅法第 41 條規定其應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。所設立者為境內之固定營業場所者，該場所屬於該外國營利事業在境內之分支機構或分公司，所以該外國營利事業應自己負所得稅法上的義務²⁴¹。給付總機構或資本主在中華民國境外之營利事業之股利淨額或盈餘淨額」(第 1 款)，「給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得」(第 2 款)，「第 25 條規定之營利事業，依第 98 條之 1 之規定，應由營業代理人或給付人扣繳所得稅款之營利專業所得」(第 3 款)，「第 26 條規定在中華民國境內無分支機構之國外影片事業，其在中華民國境內之管刑事業所得額」(第 4 款)，「應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之」(所得稅法第 88 條第 1 項)。依所得稅法第 98 條之 1、第 25 條規定之營利事業，在境內設有分支機構者，應由該分支機構辦理結算申報²⁴²。外國營利事業在我國境內有固定營業場所者，應由該固定營業場所，依所得稅法第 71 條規定辦理結算申報²⁴³。

二、總機構在中華民國境外而在中華民國境內未設有分支機構而有營業代理人之營利事業

²⁴¹ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 59。

²⁴² 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 62 註 42。

²⁴³ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 31 至 32。

反之，所設立者如僅為營業代理人，則首先是該營業代理人應就其代理行為所生所得稅義務負責²⁴⁴。未設分支機構而有營業代理人者，應由營業代理人負責扣繳，營業代理人依約定不經收價款者，報經主管稽徵機關核准由給付人扣繳²⁴⁵。外國營利事業在我國境內無固定營業場所而有營業代理人者，應依同法第 73 條第 2 項規定，由營業代理人申報納稅²⁴⁶。

三、總機構在中華民國境外而在中華民國境內未設有分支機構及營業代理人之營利事業

對於總機構或資本主在中華民國境外，且在境內無固定營業場所之營利事業，給付股利、盈餘或國外營利事業之所得，以其給付人為扣繳義務人，應負責扣繳所得稅款²⁴⁷。外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人，如有所得稅法第 88 條規定之各項所得者已應、由扣繳義務人於給付時，依規定稅率扣繳之，不適用結算申報；如有非屬第 88 條規定之所得，則應報經稽徵機關核准，委託在我國境內居住之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，負責代理申報納稅²⁴⁸。

四、小結

²⁴⁴ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 59 至 60。

²⁴⁵ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 62 註 42。

²⁴⁶ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 31 至 32。

²⁴⁷ 黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月，頁 61 至 62。

²⁴⁸ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 31 至 32。

綜上，外國營利事業有我國來源所得者，依國內相關稅捐法規規定，原則均應納稅，只是納稅方式依該境外事業在我國有無固定營業場所而異，無分支機構者，所得就源扣繳；有分支機構者，按結算申報方式納稅²⁴⁹。

第二節 客體上之關連—中華民國來源所得

第一項 中華民國來源所得概述

「中華民國來源所得」一詞最早出現於民國 44 年 12 月 23 日公布實施之所得稅法第 3 條，該條第 1 項規定，在中華民國境內無住所或居所之本國人或外國人，就其在中華民國境內發生或取得之所得課徵綜合所得稅，即課徵所得稅的範圍為「在中華民國發生或取得之所得」。

中華民國來源、所得是指經濟活動源自中華民國所取得的報酬，根據所得的特性，又可分為（1）積極性所得（active income）；（2）消極性所得（passive income）。

積極性所得是指必需投入時間與勞力，進行腦力與體力而得到的勞務報酬，如薪資、工資、何金等。消極性所得是指投入少許，甚至不需投入時間與精力，就可以得到報酬，如股利、利息、租賃、資本利得等等。有些國家對於消極性所得的損失，僅能以消極性所得產生的收益抵減，不可以積極性所得的收益作為抵減。中華民國的來源所得定義在所得稅法第 8 條，條文中將所得區分為九大性質，而且各有不同的認定依據，茲說，明如下：（一）股利所得：以公司是否在我國境內設立登記為要準。（二）勞務報酬：民國 52 年 1 月 29 日修正所得稅法

²⁴⁹ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 31 至 32。

公布實施，將所得稅法第 8 條的「中華民國來源所得」加以定義，也就是以勞務發生地和勞務提供地在中華民國境內為基準。但有幾種例外：1、短期勞務報酬免稅：所得稅法第 8 條第 3 款但書，非中華民國居住的個人，同一課稅年度僅在我國境內短停留且居住未超過 90 天，其自中華民國境外雇主所取得的勞務報酬免予課徵所得稅。2、視同境內勞務報酬：根據國際慣例，軍艦、船舶、駐外領事館與經貿辦事處，是為主權國家的延伸，因此，所得稅法第 8 條第 8 款指出，政府派駐國外人員及一般人員在國外提供勞務的報酬，仍應視同境內勞務所；得課徵所得稅。為了避免重複課稅，在施行細則的第 8 條之 6 另有規定，將課稅範圍限定以各該人員於駐在國提供勞務的報酬，且享受駐在國免徵所得稅待遇者為限。3、自國外聘請的技術人員及大專學校教授免稅：在中華民國境內提供勞務，其薪資是由境外提供者，此一勞務報酬免納所得。4、促進產業升級條例 (§14)：外國營利事業依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在國內投資者，在境外派遣的董事經理人等所做的臨時性工作，且同一課稅，年度在國內居留不超過 183 天者，該國外營利事業在中華民國境外給付之薪資所得，不視為中華民國來源、所得。(三) 利息所得：以是否取自我國境內的法人及個人為準。(四) 租賃所得：以出租之財產是否坐落於中華民國境內為準。(五) 權利金：以無形資產的權利金以其使用地是否在中華民國境內為準。(六) 財產交易所得：以交易的財產是否在中華民國境內為準。(七) 經營工商盈餘：以是否在中華民國境內經營為準。(八) 競技、競賽與機會中獎獎金：以所得來源地為準，若競技、競賽與機會中獎之獎金取自中華民國，即為中華民國的來源所得。(九) 其他收益：以所得是否取自中華民國境內為準。

第一款 所得稅法第 8 條之法條結構

第一目 適用邏輯

由所得稅法第 8 條²⁵⁰之規範方式可知，同一款中具有「所得屬性」與「境內或境外所得認定標準」的兩層次判斷要素。若以國際私法的適用邏輯為比喻，第一部分屬於「案件之定性」，第二部分屬於「各類案件之選法規則」。準此，判斷系爭所得是否為中華民國來源所得，應係採取兩階段的判斷模式，亦即「第一階段，先判斷所得種類，第二階段再由各所得種類所指示之標準以決定係中華民國來源所得或境外所得」²⁵¹。

第二目 列舉規定優先適用於概括規定

所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款既然為列舉規定，第 11 款為概括規定，依據法條適用的邏輯，當以列舉規定皆無適用，始有概括規定適用之餘地，否則列舉規定即無規範意義。準此，除非主張課稅權存在的國家能證明系爭所得皆不屬於所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款所定種類之所得，否則即不能將之歸列於第 11 款「其他收益」²⁵²。實務見解亦認為所得稅法第 8 條於第 1 款至第 10 款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第 11 款「在中華

²⁵⁰ 所得稅法第 8 條規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：一、依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利。二、中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。三、在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。四、自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。五、在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。六、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所取得之權利金。七、在中華民國境內財產交易之增益。八、中華民國政府派駐國外工作人員，及一般雇用人員在國外提供勞務之報酬。九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。十、在中華民國境內參加各種競技、競賽、機會中獎等之獎金或給與。十一、在中華民國境內取得之其他收益。」

²⁵¹ 蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察（中）〉，《稅務旬刊》，第 2118 期，2010 年 7 月 31 日，頁 39。

²⁵² 蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察（中）〉，《稅務旬刊》，第 2118 期，2010 年 7 月 31 日，頁 40。

民國境內取得之其他收益」作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範²⁵³。

第三目 定性為特定種類所得後，不得再適用其他各款規定

基於一種所得不應該有兩種屬性之邏輯，系爭所得已經被定性為所得稅法第 8 條某款列舉所得種類，復經第 8 條所示該款種類所得之境內或境外判斷標準指向係屬境外所得時，中華民國對於取得系爭所得之外國營利事業，應以依據所得稅法第 3 條第 3 項規定放棄課稅權。此際應不須且不得再藉由適用他款規定，而使系爭所得「復活」成為中華民國課稅客體。蓋此舉顯然將使同一類所得被賦予兩種以上之所得屬性，顯屬矛盾²⁵⁴。實務見解²⁵⁵亦採取不合於所得稅法第 8 條

²⁵³ 最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議。

最高行政法院 99 年度判字第 604 號判決：「...按所得稅法第 8 條於第 1 款至第 10 款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第 11 款『在中華民國境內取得之其他收益』作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範。是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第 8 條第 3 款、第 8 款或第 9 款規定者，不得依同法條第 11 款『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，而認屬中華民國來源所得。」亦同。

²⁵⁴ 蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察（中）〉，《稅務旬刊》，第 2118 期，2010 年 7 月 31 日，頁 41。

²⁵⁵ 最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議亦認為：「所得稅法第 8 條於第 1 款至第 10 款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第 11 款『在中華民國境內取得之其他收益』作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範。是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第 8 條第 3 款、第 8 款或第 9 款規定者，不得依同法條第 11 款『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，而認屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 100 年度判字第 677 號判決：「...又所得稅法第 8 條第 11 款所指『在中華民國境內取得之其他收益』，係以其他收益取得地是否在我國境內為準。所謂其他收益，係指所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款所定公司分配之股利、盈餘、勞務報酬、利息所得、租賃所得、權利金所得、財產交易所得、工商業等盈餘、競技及機會中獎所得等以外之所得而言。易言之，**如非屬第 1 款至第 10 款之所得類型，才是第 11 款所謂之『其他收益』。是故，判斷是否為中華民國來源所得，首應判斷所得類型，適用相當之條款。**倘系爭所得為勞務報酬，則應以勞務提供地為判斷標準，如於境外提供勞務，即非屬中華民國來源所得；如於境內提供勞務，始為中華民國來源所得。不應將在境外提供勞務，而其報酬之給付或取得與中華民國發生關連者，曲解為所得稅法第 8 條第 11 款之『在中華民國境內取得之其他收益』...」。

最高行政法院 99 年度判字第 934 號判決：「...所得稅法第 8 條第 5 款所規定『在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金』者，構成本法稱中華民國來源所得，亦即所謂『中華民國來源之租金』，**必須：**(1) 在中華民國境內之財產，(2) 因該境內之財產租賃而取得之租金，當事人始發生扣繳稅款之義務。是以，所取得者係屬財產租賃而取得之租金，如並非在中華民國境內取得而非屬所

於第 1 款至第 10 款列舉規定，始有第 11 款概括規定之適用，且適用所得稅法第 8 條於第 1 款至第 10 款列舉規定認定非屬中華民國來源所得時，不得再適用同條第 11 款之概括規定之見解。

第二款 營業利潤

按電子商務交易之所生所得類型主要涉及營業利潤及權利金（詳如後述），而權利金之區分上與勞務所得易生混淆，故以下分別介紹營業利潤、權利金及勞務所得之意義及來源地之判斷標準。

第一目 營業利潤之意義

所得稅法第 8 條第 9 款所稱「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤²⁵⁶。

第二目 經營事業是否以具有常設機構為必要

一、肯定說：

得稅法第 8 條第 5 款規定者，不得依同法條第 11 款『在中華民國境內取得之其他收益』之規定，而認屬中華民國來源所得。...系爭所得定性為租金性質，本應依其定性適用所得稅法第 8 條第 5 款之規定檢視是否屬中華民國來源所得，然本件財產租賃而取得之租金，並非在中華民國境內所取得，自不屬所得稅法第 8 條第 5 款所稱之中華民國來源所得。原判決以原處分反而適用非定性之同條第 11 款之『在中華民國境內取得其他收益』規定，認定被上訴人依法應就系爭所得負代為扣繳之義務，並限期責令被上訴人補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，暨依已否補繳扣繳之數額，分別處以 1 倍、3 倍之罰鍰，自有違誤...」

²⁵⁶ 所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第 10 條第 1 項。

所得稅法第 8 條第 9 款所謂經營工商、農林、漁牧、礦冶等業，解釋上應可包括所得稅法第 11 條第 2 項所規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業。」以及經營自力耕作、漁、牧、林、礦等非營利事業。由於營利事業必須「具備營業牌號或場所」，因此，有關營業所得的來源，似可認為採取應有固定營業場所（a permanent establishment）之「常設機構標準」。亦即國外營利事業必須透過在境內設置「固定營業場所」（常設機構）營業，其營業所得才認為屬於境內來源所得²⁵⁷。

二、否定說

在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，仍可在中華民國境內經營事業，而有所得稅法第 8 條第 9 款規定之中華民國來源所得，採取經營事業不以具有固定營業場所或營業代理人為必要之見解，此為實務多數見解²⁵⁸。

²⁵⁷ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 27。

²⁵⁸ 最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議：「所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。（所得稅法第 8 條、中華民國來源所得認定原則第 4 點第 5 項、第 10 點第 1 項參照）。」

最高行政法院 99 年度判字第 1179 號判決：「...復因上開消費金融系統、信用卡管理系統之操作或使用均在中華民國境內，系爭承包服務與使用地已產生連結，雖該公司係在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，且係在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業即被上訴人所獲致之所得，應係所得稅法第 8 條第 9 款規定之「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，而屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 847 號判決：「...而新加坡公司及澳大利亞公司為在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，雖據原判決認定在案，然系爭由新加坡公司及澳大利亞公司在中華民國境外提供之服務，昇陽公司於透過海底電纜或衛星網路與該二公司傳送意見相互溝通後，新加坡公司及澳大利亞公司最終所傳輸之架構、意見、計畫、目標、管理、諮詢、管控、規劃、售後保證、物流、編製報表、複核、報告及建議等，或用以解決問題之資料或訊息，係藉由昇陽公司相關人員之吸收及理解，以解決昇陽公司銷售電腦相關高科技軟、硬體產品時所面臨之困難等情，亦經原判決斟酌全辯論意旨認定甚明。則新加坡公司及澳大利亞公司在中華民國

三、小結

所得稅法第 3 條第 1 項雖規定「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依法規定，課徵營利事業所得稅。」但何謂「在中華民國境內經營」？是否必須在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人？自同條第 2 項與第 3 項觀之並不明瞭。倒是同法第 8 條第 6 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所取得之權利金。」及第 11 款規定「在中華民國境內取得之其他收益。」屬於中華民國來源所得。同法第 88 條規定給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之。亦即國外營利事業縱使在境內無固定營業場所及營業代理人，就其中華民國來源之所得還是有繳納義務，只是以扣繳的方法稽徵而已²⁵⁹。

國境外就其營業事項而為包含勞務提供之綜合性業務服務，顯須在中華民國境內經使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之昇陽公司獲致之系爭服務費，依上述規定及本院決議，自屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 604 號判決：「...所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項提供勞務而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，則其經營事實應連結至中華民國境內始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 527 號判決：「...綜合性服務屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之經濟行為類型。又本款所規定之所得類型，係以是否在中華民國境內「經營」作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，若該綜合性服務係在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，則此綜合性服務之所得即應認係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」

²⁵⁹ 黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007 年 11 月增訂二版，頁 303。

第三目 經營事業而包括勞務之提供，有所得稅法第 8 條第 9 款

規定之適用²⁶⁰

外國公司在台銷售勞務取得之營業所得為中華民國來源所得²⁶¹。實務見解²⁶²認為所得稅法第 8 條第 9 款係屬就提供勞務之主體與方式有所限制之特別

²⁶⁰ 「所得稅法第 8 條第 9 款所規定，『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，應解釋為同條第 1 款至第 8 款及第 10 款規定各類所得（股利、盈餘、勞務報酬、利息、租金、權利金、財產交易增益及獎金或給與）以外之營業盈餘，亦可解釋為在境內從事營利活動及財產管理。而營業活動係指專業從事財貨，包括物、勞務及權利等交易，以謀取經營利益之行爲。財產管理單純之儲存財產（如存款）、運用財產（如出租不動產）及資金（如買賣有價證券）等，以謀取經濟利益之行爲，以及籌措資金（如向公司股東發行股票，向銀行借款等）以供從事營生或營利活動所需之行爲。」，吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第 55 卷第 7 期，2004 年 7 月，頁 52 至 53。似認為經營事業而包括勞務之提供，不屬於所得稅法第 8 條第 9 款之經營事業。

²⁶¹ 林騰鶴、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 4 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 14。

²⁶² 最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議：「所得稅法第 8 條第 3 款乃針對提供勞務之報酬所爲之一般規定，而同條第 9 款所稱『工商、農林、漁牧、礦冶等業』之經營，其內容包含有勞務之提供者，則屬就提供勞務之主體與方式有所限制之規定。是營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定『經營』之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第 8 條第 9 款規定，認定其是否為中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 1179 號¹：「...本件 EDS 中國公司既係經營工商事業而包含勞務之提供，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍...」。

最高行政法院 100 年度判字第 546 號² 決：「...BAES 公司與 BHK 公司是空運、海運及陸運、代理報關、物流管理與供應圈管理服務之業者，寶靈頓公司從事類似業務。是以 BAES 公司與 BHK 公司對寶靈頓公司提供之各項服務，可認為屬該二公司經營業務之範圍，該二公司顯係經營工商事業而包含勞務之提供，揆諸上述說明，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，其因而取自寶靈頓公司之報酬，自應適用該條款規定，認定其是否為中華民國來源所得。該二公司總機構雖在中華民國境外，並在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，該二公司之所得為自中華民國境內之經營事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。...」

最高行政法院 99 年度判字第 1059 號³ 判決：「...新加坡公司及澳大利亞公司顯係經營工商事業而包含勞務之提供，揆諸前開說明，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，自應適用該條款規定，認定其是否為中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 719 號⁴ 決：「...新加坡公司顯係經營工商事業而包含勞務之提供，揆諸前開說明，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，自應適用該條款規定，認定其是否為中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 691 號⁵ 決：「...日本 KENSUM 公司雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，經營事實始得完成，故渠等因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，依所得稅法第 8 條第 9 款規定，為在中華民國境內經營工商業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 688 號⁶ 決：「...美國 TTS 等公司係因其業務之經營，基於上述「訂單作業／交易執行合約」之約定，將「TTS 介面軟體」供曼氏期貨公司使用，而取得系爭費用。是系爭費用縱如上訴人主張其內容包含有勞務之提供，依上述本院決議，其本質核屬美國 TTS

規定，故經營其營業事項而包含勞務之提供者，屬所得稅法第 8 條第 9 款規定經營之範圍，適用所得稅法第 8 條第 9 款規定認定是否為中華民國來源所得。

第四目 營業利潤來源地之判斷標準

營業所得，指在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘（同法第 8 條第 9 款）。這以營業所在地為所得來源地之認定標準²⁶³。

第三款 勞務所得

第一目 勞務所得之意義

勞務所得，指因提供勞務而取得之勞務報酬。當中可能包含基於僱傭關係取得之薪資所得，基於委任或承攬取得之勞務報酬。後二者之勞務報酬可能以執行業務者之酬金的態樣表現出來²⁶⁴。所謂勞務，勞者，人類體力、心智、精神等

等公司為工商、農林、漁牧、礦冶等業務之經營而收取之費用，是系爭費用之所得類型應屬所得稅法第 8 條第 9 款規範範圍。又美國 TTS 等公司提供之期貨交易平台雖在中華民國境外，惟曼氏期貨公司透過 TTS 介面軟體及網際網路方式與其聯結，形同將期貨交易平台延伸至中華民國境內一節，亦經原判決認定甚詳；且依原審確定之事實，美國 TTS 等公司提供國外之期貨交易平台聯結，係為供國內下手期貨商對國外期貨商品直接下單以完成期貨複委託交易。是透過系爭期貨交易平台，經由使用「TTS 介面軟體」所為之經營行為，自須與中華民國境內使用之因素相連結，其經營事實始得完成，則依上述本院決議，美國 TTS 等公司因此自中華民國境內之曼氏期貨公司獲致之系爭傳輸費用，自屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 604 號 決：「...所得稅法第 8 條第 3 款乃針對提供勞務之報酬所為之一般規定，而同條第 9 款所稱『工商、農林、漁牧、礦冶等業』之經營，其內容包含有勞務之提供者，則屬就提供勞務之主體與方式有所限制之特別規定。是營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定『經營』之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第 8 條第 9 款規定，認定其是否為中華民國來源所得。」

²⁶³ 林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 24 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 14。

²⁶⁴ 林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 24 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 4。

之活動。務者，事情之意。勞務是指人類為滿足生活所需而所為勞動之事，故勞務原係指「人類之活動」²⁶⁵。因此，勞務一般說來是看不見（invisible）、無形的（intangible）且勞務的過程是不具儲存性的（non-storability）、也是短暫的（transient），而勞務通常是發生於人與人之間，以「人」為主體，並非以「物」為主體²⁶⁶。實務見解亦認為勞務係以「利用人的心力或體力所提供」為特徵，所謂「勞務」通常指利用人的心力或體力所提供之勞務，乃是隱藏於自然人之身體中，客觀上無從觀察掌握，且具有不可儲存之特性，如果不即時受領完成，提供即行消失²⁶⁷。

第二目 營利事業提供勞務有所得稅法第 8 條第 3 款之適用

提供勞務者不限於自然人，事業亦可做為勞務之提供者²⁶⁸。蓋所得稅法第 8 條第 3 款規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：三、在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬不在此限。」其立法原則與美國稅法及 2000 年修正以前《OECD 模範協定》所採

²⁶⁵ 吳金柱，〈中華民國來源所得概念之探討〉，《法令月刊》，第 57 卷第 8 期，2006 年 8 月，第 748 頁。

²⁶⁶ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 33。宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，東吳大學會計學系碩士論文，2009 年 6 月，頁 59。

²⁶⁷ 最高行政法院 98 年度判字第 545 號判決：「按所謂『提供勞務』係指現時勞務之提供，其法律關係主要係以民法第 482 條僱傭、第 490 條承攬、第 528 條委任及第 565 條居間等勞務給付契約為範圍。而所謂『勞務』通常指利用人的心力或體力所提供之勞務，乃是隱藏於自然人之身體中，客觀上無從觀察掌握，且具有不可儲存之特性，如果不即時受領完成，提供即行消失。而且給付報酬而受領勞務之一方，在受領勞務時，原則上不須自己付出勞務，只需坐享勞務所帶來的便利。原判決既認訴外人日商 JTS 公司受上訴人所負責之昱捷公司委任處理事務及運送貨物至客戶指定之海外交貨地點，並將所收取之金錢交付於昱捷公司等情，似已認定雙方存在民法第 528 條所規定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之委任契約關係。承上所述，委任契約屬於勞務給付契約之一種，且為勞務契約之一般類型，其具有客觀上無從觀察掌握，且不可儲存之特性，原則上亦不須自己付出勞務，只須坐享勞務所帶來之便利，且與勞務提供人具有高度的人格關聯，是屬勞務提供無疑。…」最高行政法院 98 年度判字第 589 號判決亦同。

²⁶⁸ 林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 4 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 7。

來源地標準一致，也是採取「勞務提供地」。上述條款之本文原係規定「在中華民國境內提供勞務之報酬。」，其後修正「個人在中華民國境內提供勞務之報酬。」，最後修正為「在中華民國境內提供勞務之報酬」，其立法理由說明，包括個人及營利事業在內，凡提供勞務之報酬，均有其適用²⁶⁹。故不問營利事業之勞務所得，亦適用之²⁷⁰。

第三目 勞務所得來源地之判斷標準

勞務所得以在中華民國境內提供勞務為標準，認定其為中華民國來源所得。亦即以勞務提供地為標準²⁷¹。勞務所得來源地的判斷標準，我國採取與美國立法例及《OECD模範協定》相同之「勞務提供地原則」，並未採取德國立法例「勞務提供地或使用地原則」，因此，在判斷所得來源地時，應以勞務提供地作為判斷原則²⁷²。營利事業之勞務所得來源地標準，並不以設有「常設機構」為準。而是只要國外營利事業在我國境內提供勞務而收取報酬，即屬於我國境內來源所得²⁷³。是以，勞務提供地以在我國境內為準，須在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得，至於勞務報酬由何人支付或由何地支付，在所不問²⁷⁴。

²⁶⁹ 參本條款 66 年 1 月 21 日修正理由說明。

²⁷⁰ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 24。相同見解，馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 34。

²⁷¹ 林騰鷗、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 4 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 5。

²⁷² 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 14。

²⁷³ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 24。相同見解，馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 34。

²⁷⁴ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 34。財政部 63 年 10 月 3 日台財稅字第 37273 號函及財政部 69 年 10 月 15 日台財稅字第 38556 號函，我國公司派在各該公司國外分支機構服務，並經常居住國外之員工，包括該分支機構於當地僱用之雇員，其因在我國境界提供勞務之薪資，包括在國內支領之薪資，不屬中華民國來源所得，依法免徵所得稅。

稅捐稽徵實務上曾有稅捐稽徵機關提出所謂「報酬支付地」、「勞務提供之結果地」或「成果使用地」等判斷標準以圖變更前述法律所定標準，然皆為近期行政法院實務所駁斥：（一）最高行政法院 98 年判字第 545 號判決稱：「倘系爭所得為勞務報酬，則應以『勞務提供地』為判斷標準...不應將在境外提供勞務，而其報酬或取得與中華民國發生關連者，曲解為所得稅法第 8 條第 11 款之『...其他收益』。」，故勞務提供地與報酬支付地無關。（二）最高行政法院 96 年判字第 1439 號判決稱：「被上訴人在原審主張：所得稅法第 8 條第 3 款所稱之『勞務提供』，包括勞務提供之結果地在內。此等主張實是把『勞務提供地』與『勞務受領地』之不同法律概念混為一談。」，故勞務提供地不包括勞務提供之結果地。（三）臺北高等行政法院 96 年訴字第 3052 號判決稱：「本院認為所得稅法第 8 條第 3 款所稱之『在中華民國境內提供勞務之報酬』之來源地判斷原則，係指勞務提供地而言，至於勞務成果使用地或勞務報酬支付地均非所問。」故勞務提供地亦與勞務成果使用地無關²⁷⁵。

惟司法實務見解有認為境內營利事業委託國外營利事業在國外提供勞務，其成果交付國內事業使用，係屬中華民國來源所得²⁷⁶。將稅法上「勞務提供地標準」，擴張至「勞務使用地標準」，已經追加變更稅法規定之課稅客體之要件，應屬於法不合²⁷⁷。

²⁷⁵ 參蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察（下）〉，《稅務旬刊》，第 2121 期，2010 年 8 月 31 日，頁 32。

²⁷⁶ 臺北高等行政法院 93 年度訴字第 332 號判決：「...『是以所謂『在中華民國境外提供勞務之報酬』，應指勞務提供之行爲地及使用地均在國外者而言；至於勞務提供地在國外，而其使用地在國內者，因該勞務與在中華民國境內使用之因素發生連結關係，乃亦應認係屬『中華民國來源所得』；此揆諸同法第 8 條第 6 款專利權等特許權利，在中華民國境外提供智慧所取得之權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之對價應課所得稅者，其理相同。」

²⁷⁷ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得爲中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 16 至 17。

第四目 綜合性業務服務之所得類型

所謂綜合性業務服務係指提供服務之性質同時含括多種所得類型之交易。例如營利事業利用公司之人員，結合所擁有之有形資產、無形資產及資本等，提供綜合性服務，其所取得之報酬包含勞務所得、專利權及租金等性質²⁷⁸。

一、適用所得稅法各款規定：

所得稅法第 8 條各款各類所得據以發生之原因事實法律關係互異，是以所得性質之界定，應就發生之原因事實法律關係及其經濟目的以資探求，國外營利事業提供綜合性業務服務所取得之所得原則上應依性質分別歸屬，適用所得稅法第 8 條各款之規定；但若國外營利事業係營業活動所產生之對價，應按所得稅法第 8 條第 9 款規定認定²⁷⁹。實務見解有認為外國營利事業在中華民國境內包含無體財產之使用及勞務之提供等多項所得稅法第 8 條所規範之典型經濟行為類型者之綜合性服務，若所提供之綜合性服務不構成所得稅法第 8 條第 9 款之營業行為，則應劃分其所得類別，依同條各款規定分別認定是否屬中華民國來源所得²⁸⁰。

²⁷⁸ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 43。

²⁷⁹ 參馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 44。

²⁸⁰ 最高行政法院 99 年度判字第 829 號 決：「...外國營利事業在中華民國境內提供綜合性服務，即其服務內容同時包含上述無體財產之使用及勞務之提供等多項所得稅法第 8 條所規範之典型經濟行為類型者，若其屬上述所得稅法第 8 條第 9 款所規定之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，依上述本院決議，即應認此綜合性服務屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之經濟行為類型，並據以認定是否屬中華民國來源所得。若非屬該款所規定之營業行為，則應劃分其所得類別，依同條各款規定分別認定是否屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 527 號 決：「...外國營利事業在中華民國境內提供綜合性服務，即其服務內容同時包含上述無體財產之使用及勞務之提供等多項所得稅法第 8 條所規範之典型經濟行為類型者，若其屬上述所得稅法第 8 條第 9 款所規定之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，即應認此綜合性服務屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之經濟行為類型。.....若外國營利事業在中華民國境內所提供之綜合性服務，非屬所得稅法第 8 條第 9 款所規定經營工商、農林、

二、適用所得稅法第 8 條第 9 款規定

實務見解有認為若係經營工商事業而提供綜合性服務之勞務，則適用所得稅法第 8 條第 9 款之規定²⁸¹。外國營利事業在中華民國境內提供綜合性服務，即其服務內容同時包含無體財產之使用及勞務之提供等多項所得稅法第 8 條所規範之典型經濟行為類型者，若其屬上述所得稅法第 8 條第 9 款所規定之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，應認此綜合性服務屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之經濟行為類型，並據以認定是否屬中華民國來源所得²⁸²。

漁牧、礦冶等業之營業行為者，則其取得之報酬即應劃分其所得類型分別依同條各款規定認定是否屬中華民國來源所得。」

²⁸¹ 最高行政法院 99 年度判字第 847 號判決：「...新加坡公司或澳大利亞公司提供之各項服務，項目繁多且為一段期間之固定服務，足認已成為新加坡公司及澳大利亞公司經營業務之範圍，亦即該二公司顯係經營工商事業而為上述包含勞務之綜合性服務之提供，揆諸上開說明，核屬所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，自應適用該條款規定，認定是否為中華民國來源所得。」最高行政法院 99 年度判字第 800 號判決：「...BAES 公司及 BHK 公司依據其與寶靈頓公司簽訂管理及技術服務合約，提供行政服務（含會計、審計及稅務事宜）、人力資源管理服務、財務服務、市場行銷服務、資訊系統服務等與國際運輸有關之服務，已如上述。依原判決引為證據之上開服務合約所載，BAES 公司與 BHK 公司是空運、海運及陸運、代理報關、物流管理與供應圈管理服務之業者，寶靈頓公司從事類似業務。是以 BAES 公司與 BHK 公司對寶靈頓公司提供之各項服務，可認為屬該二公司經營業務之範圍，該二公司顯係經營工商事業而包含勞務之提供，揆諸上述說明，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，其因而取自寶靈頓公司之報酬，自應適用該條款規定，認定其是否為中華民國來源所得。該二公司總機構雖在中華民國境外，並在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，該二公司之所得為自中華民國境內之經營事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。」

最高行政法院 99 年度判字第 604 號判決：「...足見日本 Royal 公司並非單純僅為上訴人在國外提供仲介銷貨之勞務，尚包括提供海外珠寶飾品界與一般產品之流行趨勢及手工藝相關材料技術知識予柏菱公司，並非單純提供仲介勞務，尚兼及特殊技術及專門知識之提供，是柏菱公司與 Royal 公司之協議，自非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約.....Royal 公司既係總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項提供勞務而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，則其經營事實應連結至中華民國境內始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬所得稅法第 8 條第 9 款所稱之中華民國來源所得。原判決認爭款項無法歸諸所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款範疇，則 Royal 公司取自我國境內之上開收益，應有所得稅法第 8 條第 11 款規定之適用，固有未合...」。

²⁸² 最高行政法院 99 年度判字第 829 號判決。

最高行政法院 99 年度判字第 527 號判決：「...外國營利事業在中華民國境內提供綜合性服務，即其服務內容同時包含上述無體財產之使用及勞務之提供等多項所得稅法第 8 條所規範之典型經濟行為類型者，若其屬上述所得稅法第 8 條第 9 款所規定之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，即應認此綜合性服務屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之經濟行為類型。」亦同。

三、其他收益：

稽徵實務²⁸³及司法實務²⁸⁴見解有認為綜合性業務服務之所得類型為其他收益者。認為外國事業跨國提供綜合性業務服務性質非單純之勞務提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換，亦即所提供之綜合性業務服務，已轉化成「專門知識」性質。因此，取得之報酬，應屬取得上開「知識」產品之對價，非屬「勞務之報酬」，究其性質，應非屬所得稅法第 8 條第 6 款所稱之權利金，又非屬所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款所定之各類所得，故應認定其為所得稅法第 8 條第 11 款所稱之「在中華民國境內取得之其他收益」。

四、小結

所得稅法第 8 條第 11 款規定「在中華民國境內取得之其他收益」即屬我國來源所得，對於增加我國稅收最為便利。但根據一般國家制訂稅法之常理，對於所得類別通常採用先列舉再概括之分類，亦即先逐項條列所得類別，然後為避免疏漏才再加上最後一類「其他」，以昭顯凡有所得皆須課稅之精神，我國所得稅法第 8 條亦將「其他收益」，列為最後一項。因此，關於我國來源所得之認定，

²⁸³ 財政部 93 年 5 月 18 日台財稅字第 0930451691 號函：「主旨：國內發行公司募集與發行海外有價證券，給付國外主辦承銷商或存託機構之承銷費或手續費支出，係屬中華民國來源所得。說明：一、國內發行人基於海外籌資之需求，募集與發行海外有價證券，分別與境外之承銷商及存託機構簽訂承銷契約及存託契約，依當地國之證券有關法令發行有價證券。以海外存託憑證為例，前開國外主辦承銷商提供之服務範圍，除規劃與執行存託憑證發行流程之外，尚涵蓋發行當地之申請作業、輔導、送件、與主管機關之聯繫及承銷海外存託憑證等；存託機構則係於境外，依當地國之證券有關法令發行存託憑證以表彰保管機構所保管之股票，並將存託憑證交付承銷商委託其銷售。依此，**國外主辦承銷商及存託機構辦理海外存託憑證之承銷、發行等業務，尚非單純在國外提供勞務，究其服務內容，係屬於綜合性業務服務之提供，應屬所得稅法第 8 條第 11 款規定『在中華民國境內取得之其他收益』**，應依同法第 3 條第 3 項規定課稅，並依同法第 88 條及第 92 條規定辦理扣繳。…」

²⁸⁴ 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 609 號判決：「…本件 MSIL 係境外公司，其提供綜合性業務服務而自中華民國境內取得服務報酬，該項報酬屬所得稅法第 8 條第 11 款規定之『在中華民國境內取得之其他收益』，為中華民國來源所得，依上開規定，應課徵營利事業所得稅。」

仍應先判斷某項所得之類別，再判斷其來源國之歸屬而將外國事業跨國提供之綜合性業務服務認定為「其他收益」的作法，不但與先進國家的課稅實務不符、容易造成跨國企業之稅務爭訟²⁸⁵。且其他所得說之見解為最高行政法院所不採²⁸⁶。

在混合的服務契約，其契約標的內容涉及多種所得種類時，似應依據契約約定之總報酬，將合約中所包括之各個服務項目，作一適當的分離，再依據合約內容將各個服務項目歸屬於勞務所得、權利金或其他所得分別依據相關來源地判斷標準認定是否為境內來源所得，並依相關稅法規定判定應否課稅及如何課稅²⁸⁷。

第四款 權利金

²⁸⁵ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 45 至 46。

²⁸⁶ 最高行政法院 99 年度判字第 1111 號判決：「...依原審本於職權調查認定之上開事實，微星公司與 MSIL 公司並非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約；並因其契約未就上述項目分別約定報酬計算方式，而統一混合概以就前月所發生之費用計算，致無從分辨不同項目之對價數額，則微星公司依約給付 MSIL 公司之系爭服務費，僅能認係 MSIL 公司提供綜合勞務及知識財產權之對價，而難謂係 MSIL 公司單純提供勞務之對價，其取自我國境內之上開收益，依本院上開決議，應屬所得稅法第 8 條第 9 款之中華民國來源所得，原審不察，誤認係屬同條第 11 款之所得，雖有可議，然所得認定之歸屬雖有不同，並不影響上訴人應於給付時負扣繳及申報之義務，上訴人未依規定扣取稅款，被上訴人應依法限期責令補繳應扣未扣稅款之結果尚無差異，原判決仍應維持。」即指摘臺北高等行政法院 98 年度訴字第 609 號判決將提供綜合性業務服務所獲得之對價認定為其他所得係屬不當。

最高行政法院 99 年度判字第 604 號判決：「...足見日本 Royal 公司並非單純僅為上訴人在國外提供仲介銷貨之勞務，尚包括提供海外珠寶飾品界與一般產品之流行趨勢及手工藝相關材料技術知識予柏菱公司，並非單純提供仲介勞務，尚兼及特殊技術及專門知識之提供，是柏菱公司與 Royal 公司之協議，自非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約.....Royal 公司既係總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項提供勞務而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，則其經營事實應連結至中華民國境內始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬所得稅法第 8 條第 9 款所稱之中華民國來源所得。原判決認系爭款項無法歸諸所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款範疇，則 Royal 公司取自我國境內之上開收益，應有所得稅法第 8 條第 11 款規定之適用，固有未合...」即指摘臺北高等行政法院 96 年度訴字第 2287 號判決將提供綜合性業務服務所獲得之對價認定為其他所得係屬不當。

²⁸⁷ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 26。相同見解，劉祺偉，〈中華民國來源所得認定標準之研究—兼論所得稅法第八條之適用性〉，國立政治大學社會科學學院行政管理碩士學程碩士論文，2004 年 7 月，頁 70。

第一目 權利金之意義

權利金所得，指專利權、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所取得之權利金為中華民國來源所得之權利金所得²⁸⁸。權利金涵蓋的範圍至少皆包括「使用或有使用權」下列二者之給付：一、有登記或註冊之無形資產，如專利權、商標權、著作權等。二、未登記或註冊之 know-how，如秘密處方或製程、設計或模型、計畫、或提供有關工業、商業或科學經驗之資訊²⁸⁹。權利金所得為使用收益他人無體物（例如專利權、著作權、商標權及不具權利地位之專門技術或營業秘密等）之財產的對價。無體物所構成之財產，雖然不一定皆具有權利地位，然當雙方協議以之為交易客體，在該協議的約定下，該不具權利地位之無體財產對於該協議之當事人雙方，實質上已具有權利地位：以該協議為規範基礎受法律之保護²⁹⁰。實務見解亦認為權利金的支付是以取得使用權為目的，而非以權利的移轉為目的^{291 292}。

²⁸⁸ 林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第24卷第7期，2008年7月，頁11。

²⁸⁹ 參林世銘，《跨國服務國際課稅規範之研究及對我國稅制的改進建議》，行政院經濟建設委員會年度委託研究，2003年，頁。

²⁹⁰ 參林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第24卷第7期，2008年7月，頁10至11。

²⁹¹ 最高行政法院96年度判字第1691號判決：「...權利金之支付係特殊技術及專門知識之提供者，將其秘密方法及技術授權給使用者使用、實施，而該提供者仍保有此項秘密方法及技術之主權，使用者無權將前項特殊技術出售移轉或部分轉讓與第三者，此與買賣之效果在使賣方喪失所賣物品或權利之所有權，而買方則取得所有權，使財產權變易其主體，而買受人有充分自由得以轉讓其買得之財產權之情形不同」。認為權利金之支付非以權利的移轉為目的，而不涉及財產權主體之變易。

臺北高等行政法院98年度訴字第609號判決：「...同法條第6款所謂權利金之支付，係特殊技術及專門知識之提供者，將其秘密方法及技術授權給使用者使用、實施，而該提供者仍保有此項秘密方法及技術之主權，使用者無權將前項特殊技術出售移轉或部分轉讓與第三者，此與買賣之效果在使賣方喪失所賣物品或權利之所有權，而買方則取得所有權，使財產權變易其主體，而買受人有充分自由得以轉讓其買得之財產權之情形不同...」。認為權利金之支付非以權利的移轉為目的，而不涉及財產權主體之變易。

²⁹² 最高行政法院99年度判字第829號判決：「...所得稅法第8條第6款所稱之權利金，係指將該款所規定之無體財產在中華民國境內以使用權作價投資或授權他人自行使用或提供第三人使用所取得之對價...」。認為權利金的支付是以取得使用權為目的。

第二目 權利金與勞務所得之區別

一項所得，究竟是歸類於勞務所得或是權利金所得，影響其所得來源的判斷。按我國所得稅法第 8 條第 3 款及第 8 款之規定，勞務所得係以勞務提供地為標準而權利金則是以權利使用地為標準。也因此，徵納雙方對於國外提供之「跨國服務」，在屬勞務所得亦或是權利金常有不同見解時，將造成重複課稅的問題²⁹³。

一、以是否為屬於具有專屬性之特許權利的智慧結晶為判斷標準

實務見解有以是否為提供智慧結晶，且涉及特定或專屬性、獨有之特殊技術、秘密方法或登記有案之特許權利，作為是否為權利金之判斷標準²⁹⁴。詳言之，倘若提供之勞務若轉化為具有經濟價值之觀念或知識的交換，具「知識」性質，則非單純勞務之提供，倘涉及特定或專屬性之特殊技術、秘密方法或登記有案之特許權利，則提供此等智慧結晶所取得之對價，構成權利金²⁹⁵。然亦有實

²⁹³ 馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第 42 卷第 1 期，2010 年 1 月，頁 52。相同見解，參宋梅芬，《探討我國對於國際間來源所得之課稅議題》，東吳大學會計學系碩士論文，2009 年 6 月，頁 65。

²⁹⁴ 最高行政法院 100 年度判字第 632 號判決：「達和公司給付系爭調查服務費用，係用以支付其在境內取得專案調查結果報告（專門知識）之對價，核其情形雖與所得稅法第 8 條第 6 款所規定相類似，同屬境外提供智慧結晶、境內獲取對價之情形相仿，然參諸達和公司與香港光鈦公司簽訂之合約書內容，並不涉及特定或專屬性、獨有之特殊技術、秘密方法或登記有案之特許權利，究其性質亦非屬所得稅法第 8 條第 6 款所稱之權利金，又非屬同法條第 1 款至第 10 款所定之各項所得等，應認定其為同法條第 11 款所稱之「在中華民國境內取得之其他收益」，業據原審說明其得心證之理由（原判決理由四（一）、（二）、（三）、（四）參照），經核並無判決不適用法規或適用不當之情形。」

²⁹⁵ 臺北高等行政法院 96 年度訴更一字第 98 號判決：「...次查，本件產品諮詢服務之勞務，雖由新加坡公司在中華民國境外所提供，但昇陽公司透過海底電纜或衛星網路與之傳送意見相互溝通後，新加坡公司最終所傳輸之意見、計畫、目標、管理、服務、監視、報告及建議，或用以解決問題之資料或訊息，業經轉化成觀念或知識由昇陽公司之相關人員所吸收，並藉由對該觀念或知識的理解，以解決其銷售電腦相關高科技軟硬體產品時所面臨之困難，故其性質應非單純之勞務提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換，依原告所提供之「產品諮詢服務中心服務項目」亦記載：「提供昇陽公司銷售人員有關銷售方面所需之『產品知識』，如技術上之基本架構、配置，以及提供潛在客戶之企業全面性整體的配套解決方案」等語，明確將之界定為「產品知識」，

務見解明確指摘此見解之不當，而應採取前述是否具有「固著化」為判斷標準者（詳如後述）²⁹⁶。

亦即新加坡公司所提供者，已轉化成「知識」性質，而非原來之「勞務」提供。因此，昇陽公司給付給新加坡公司之系爭諮詢服務費 1,338,494 元，應屬昇陽公司取得上開「知識」產品之對價，尚非勞務之報酬；其情形雖與所得稅法第 8 條第 6 款所規定「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所取得之權利金」相類似，同屬境外提供智慧結晶、境內獲取對價之情形，然參諸昇陽公司提供之上開諮詢服務內容，並不涉及特定或專屬性之特殊技術、祕密方法或登記有案之特許權利，究其性質，應非屬所得稅法第 8 條第 6 款所稱之權利金...」前開見解為最高行政法院 99 年度判字第 719 號判決予以維持：「...本件產品諮詢服務之勞務，雖由新加坡公司在中華民國境外所提供，但昇陽公司透過海底電纜或衛星網路與之傳送意見相互溝通後，新加坡公司最終所傳輸之意見、計畫、目標、管理、服務、監視、報告及建議，或用以解決問題之資料或訊息，業經轉化成觀念或知識由昇陽公司之相關人員所吸收，並藉由對該觀念或知識的理解，以解決其銷售電腦相關高科技硬體產品時所面臨之困難，故其性質應非單純之勞務提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換。經核其認定事實無違經驗法則與論理法則，應予維持。」

²⁹⁶ 最高行政法院 100 年度判字第 546 號判決：「...次查所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，二者真正之區別在於「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施。所得稅法第 8 條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含「特殊技術」、「專門知識」，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。原判決認 BAES 公司及 BHK 公司係提供整體彙整性提供服務的功能，與單純勞務提供者經過一段時間之累積，而透過其心智活動與身體活動之交互影響與作用，進而創造出有形或無形之勞務成果而言，是有相當之差異，整體彙整性提供服務不只是單純勞務的供給，而是交易雙方資訊往來之整理，同時是管理與技術之彙整，而管理是多層面的，技術也是多方位的，很多更是綜合評估，上訴人要提出相對需求並參與意見之交換，而 BAES 公司（或 BHK 公司）是針對上訴人之需求而提出綜合性專業性整體的服務，BAES 公司（或 BHK 公司）不是單一專的勞務提供，而是各種不同專業經由瞭解問題而彙整出綜合性的服務，而該項服務並非公司分配之股利、盈餘、勞務報酬、利息、租金、權利金、財產交易之增益、工商等業之盈餘、競技及機會中獎之獎金等由，其以此為基礎進而認系爭費用為所得稅法第 8 條第 11 款規定之其他收益，法律見解並不足取。」明確指摘臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 76 號判決以勞務給付之內容是否包括特殊技術、專門知識作為權利金及勞務之判斷標準的不當。

最高行政法院 99 年度判字第 800 號判決：「...次查所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，二者真正之區別在於「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施。所得稅法第 8 條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含「特殊技術」、「專門知識」，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。原判決認寶靈頓公司給付給 BAES 公司及 BHK 公司之系爭費用，應屬寶靈頓公司取得上開「知識」產品之對價，而非勞務之報酬，其情形與所得稅法第 8 條第 6 款所規定「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所取得之權利金」相類似，同屬境外提供智慧結晶、境內獲取對價之情形，應比照課徵所得稅，已有未合，其以此為基礎進而認系爭費用為所得稅法第 8 條第 11 款規定之其他收益，法律見解並不正確。」明確指摘臺北高等行政法院 96 年度訴字第 834 號判決以勞務給付之內容是否包括特殊技術、專門知識作為權利金及勞務之判斷標準的不當。

最高行政法院 99 年度判字第 726 號判決：「...按所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之特殊技術、專門知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，二者真正之區別在於「無體財產

二、以智慧結晶是否具有「固著化」之特徵為判斷標準

實務見解另有認為由於所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野。「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施²⁹⁷。所得稅法第8條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得

權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，可以受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施。故所得稅法第8條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，二者之區分即係因智慧資產與勞務性質之不同。智慧資產因已固著化，得由使用地重複使用，因此給付之權利金自屬使用地之來源所得，而勞務給付則不然，勞務附屬於勞務提供者，受領人並不因受領一次勞務給付後即可反覆實施該技術，必須由勞務提供者重複提供勞務。準此，系爭技術服務報酬係於昇陽公司銷售產品為電腦相關高科技軟硬體產品，銷售人員於銷售前整體性規劃，遇有困難時所需技術諮詢顧問服務，由新加坡公司或澳大利亞公司經常性地依其所遭遇之問題，予以支援解決，核屬在中華民國境外提供之勞務服務。此等勞務提供，雖因科技進步，而得透過電話或網路為之，但並不影響其屬「勞務服務」之性質，與同條第6款所定因出售無體財產權或權利金所獲得之對價不同。原判決以本件系爭諮詢服務，其性質應非勞務之提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換。因此，本件昇陽公司給付給新加坡公司及澳大利亞公司之系爭諮詢服務費，應屬昇陽公司取得上開「知識」產品之對價，而非勞務之報酬，其情形與所得稅法第8條第6款所規定「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所取得之權利金」相類似，同屬境外提供智慧結晶、境內獲取對價之情形，故應比照課徵所得稅乙節，依上開說明，其法律見解自屬可議。」明確指摘臺北高等行政法院96年度訴更一字第97號判決以勞務給付之內容是否包括特殊技術、專門知識作為權利金及勞務之判斷標準的不當。

²⁹⁷ 最高行政法院100年度判字第546號判決：「...次查所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，二者真正之區別在於「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施。所得稅法第8條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含「特殊技術」、「專門知識」，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。」

最高行政法院99年度判字第800號判決：「...次查所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含「特殊技術」、「專門知識」，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，二者真正之區別在於「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重覆實施。所得稅法第8條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含「特殊技術」、「專門知識」，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。」

地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含「特殊技術」、「專門知識」，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。

三、小結

權利金、商標、著作權、秘密方法及各種特許權，都屬於權利金的範圍，但是權利技術的使用，往往都會有服務的提供。應根據「給付之技術」之存在特徵認定之，其以權利之形式存在者，對於其授權使用，屬於過去技術開發成果的利用行為，所收取之報酬為權利金。反之，其以寄生於技術專業者之形式存在，而必須經由技術人員提供「人的勞務」之方式傳授者，亦即偏重於將來勞務給付之情形，其所收取之報酬應歸類於技術服務報酬之勞務報酬²⁹⁸²⁹⁹。

第三目 權利金來源所得之判斷標準

我國就權利金所得來源地判斷標準採取權利使用地標準（來源地國原則）³⁰⁰，即認為專利權等特許權利在哪一個國家使用，則因此權利所產生的權利

²⁹⁸ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 34。

²⁹⁹ 「權利金所得係指個人以各種特許權利，亦即專利權、商標權、著作權及秘密方法等，提供他人使用因此而獲取之對價，因此特許權利為此處資本之形式。提供者與使用者之間，則形成民法第 436 條之 1 的權利租賃關係。解釋上，此處之特許權利必須限於個人經依個別法律之規定，已取得之具有排他性的獨占權利，且可與個人之人格互相分離者為限。倘若無法與個人人格分離權利，例如個人之名譽或信用，或者尚未申請取得之排他性權利，例如尚未申請專利之改良技術，均非此處所稱之特許權利。若實務上利用未取得特許權利人之勞務，提供勞務者所取得之對價，屬於因勞動力而取得之報酬，依據其是否具備獨立性與勞務之內容，而可能為薪資所得、營業所得或執業所得。」，柯格鐘，〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，第 59 期，2007 年 9 月，頁 87。認為權利金係指提供可與個人之人格互相分離之特許權利他人使用因此而獲取之對價，似亦認為權利金係授權使用過去技術開發成果的利用行為所收取之報酬。

³⁰⁰ 就權利金的所得來源地判斷標準，立法例上另有權利提供地標準（居住地國原則），認為「特許權利金等投資所得來源於提供特許權利之居民所在國，因此將上述權利提供使用之原權利人，是哪一個國家的居民，則其權利金所得，即來源於那個國家。採取所謂『居住地國原則』，將權

金所得，即來源於那個國家。由於權利金由使用者付費，因此，權利使用地，通常與權利金支付地一致，因此，權利使用地標準，又被稱為實際支付地標準。權利使用地標準，一般認為較相當於「來源地國原則」³⁰¹。

第五款 其他收益

所得稅法第 8 條第 11 款「在中華民國境內取得之其他收益」。關於其他所得，係以取得地是否在我國境內為認定標準，且應該指本條文第 1 款至第 10 款無法歸類之所得。事實上並不真有一個適合稱為其他所得之所得種類。論諸實際，其他所得是將未經有名歸類之雜項所得，予以概括的分類方法，以在所得稅法之建置上，實踐有所得便應課稅之普遍課稅的理念³⁰²。

關於所得稅法第 8 條第 11 款固然規定在中華民國境內取得之其他收益，其適用前提，應是第 8 條第 1 款至第 10 款以外之所得，如果其所得種類屬於第 8 條第 1 款至第 10 款之所得範圍，則有關來源地之判斷，自應依據各該款規定之標準判斷，無適用同條第 11 款規定之餘地。再者，所謂其他收益，仍應以財產所在地或經濟活動所在地在境內而因此取得之收益為準，最高行政法院 95 年度判字第 1254 號判決及最高行政法院 96 年判字第 986 號判決，均有相同的見解。

利金之課稅權，歸屬於權利提供者之居住地國家。此說立論基礎，主要考量原始權利人為創作取得專利權等特許權利，勢必需要投入相當大量的成本費用，因此，將權利金之所得課稅權劃歸由權利所有人之居住地國課稅，可以認列相關成本費用，僅就其淨額所得課稅，對於所得者較為公平。另一方面，也考量專利權等之開發費用，在稅捐上係由提供特許權利之居民所在國（居住地國）承擔，此與在居住地國之利息所得並無可比較的負擔之情形不同。」，陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 31 至 32。

³⁰¹ 陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 32。權利金所得，指專利權、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所取得之權利金為中華民國來源所得之權利金所得（所得稅法第 8 條第 6 款）。此為以權利之受益地（勞務使用地）為認定標準。這與人的勞務所得之來源地的認定標準一致。」，林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 4 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 11 至 12，見解相同。

³⁰² 林騰鵠、黃茂榮，〈各類所得其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第 24 卷第 7 期，2008 年 7 月，頁 15。

第二項 電子商務課稅部分

如前所述，廣義電子商務包括不經由電腦通信網路所從事之數位貨物或服務的交易及網上交易（即狹義之電子商務），網上交易又可再分為離線之網上交易（即間接電子商務）及線上之網上交易（即直接電子商務），我國所得稅法則未明確針對電子商務之課稅做明確規範，與電子商務課稅有關之規定主要為《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》及《網路交易課徵營業稅及所得稅規範》。

第一款 間接電子商務

第一目 所得類型

依照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第 10 條關於所得稅法第 8 條第 9 款營業利潤之規定，同條第 3 項第 3 款規定：「本法第 8 條第 9 款所稱『在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘』，指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤（第 1 項）。外國營利事業對中華民國境內之個人、營利事業或機關團體銷售貨物，符合下列情形之一者，按一般國際貿易認定：（一）外國營利事業之國外總機構直接對中華民國境內客戶銷售貨物。（三）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業，於中華民國境外利用網路直接銷售貨物予中華民國境內買受人，並直接由買受人報關提貨（第 3 項第 1、3 款）。」，該等貨物既須經由網路購物之買受人提貨，核其係屬間接電子商務之類型，依前

開認定原則，將之定性為所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤，職是，在間接電子商務之情形下，依照前開認定原則，認為外國營利事業因間接電子商務取得之所得類型，為所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤。

第二目 是否為中華民國來源所得

依照網路交易課徵營業稅及所得稅規範第 3 條第 2 項第 2 款規定：「利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付：(1) 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，於中華民國境外利用網路直接銷售貨物予境內買受人，並直接由買受人報關提貨者，應按一般國際貿易認定，非屬中華民國來源所得。(2) 在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織，利用網路銷售貨物予中華民國境內或境外買受人，應依所得稅法第 3 條規定課徵營利事業所得稅。」，準此，在間接電子商務之情形下，而應依所得稅法第 3 條課稅，若在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業及個人所取得之所得，係屬中華民國來源所得。若在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之營利事業及個人所取得之所得，則非中華民國來源所得。

第二款 直接電子商務

關於銷售軟體、影音而直接線上履行之情形，我國法未明確規定，然稽徵實務有針對標準化軟體之銷售作成函釋，司法實務亦加以確認，此等針對軟體銷售之見解似可認係我國實務對直接電子商務所得類型及是否為中華民國來源所得所表示之見解。

第一目 所得類型

一、銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用

(一) 標準化軟體之意義

所稱標準化軟體，係相對於客製化軟體（customized software）而言，屬於現成可供銷售之軟體，供一般使用者使用，且未針對個別使用者撰寫或修改之軟體。買方取得在單一或特定數量之個人電腦安裝及使用程式之權利，但不允許執行任何方式之複製或修改，亦不得進行電腦程式之還原工程（reverse engineering）、解編譯（decompilation）或反向組譯（disassembly）；所稱拆封授權軟體，指電腦軟體所有權人為對於一般使用者方便授權起見，單方面擬定授權之契約條款，並將此契約條款置於有形的媒介（如包裝盒）上，若使用者同意該授權條款，即拆封使用該電腦軟體。典型之拆封授權軟體無須經任何修改即可供一般大眾使用，屬於標準化軟體；所稱套裝軟體，指軟體業者為便於使用者使用該軟體，而採取大量、標準化、規格化之方式製造後，將軟體包裝成套出售。因此套裝軟體多為拆封授權軟體，而非客製化軟體³⁰³。

(二) 銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用之所得類型

依照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第 10 條關於所得稅法第 8 條第 9 款營業利潤之規定，同條第 3 項第 2 款規定：「外國營利事業對中華

³⁰³ 財政部 96 年 4 月 9 日台財稅字第 09604520730 號函。

民國境內之個人、營利事業或機關團體銷售貨物，符合下列情形之一者，按一般國際貿易認定：...外國營利事業直接或透過國內營利事業（非屬代銷行為）將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該購買者或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為。」，財政部 96 年 4 月 9 日台財稅字第 09604520730 號函：「外國營利事業直接將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該使用者不得為其他重製、修改、轉售或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定。」，最高行政法院 99 年度判字第 527 號、99 年度判字第 829 號判決：「...查此令釋，乃財政部鑑於電腦軟體產業為滿足廣大消費者使用之需求，部分電腦軟體已採標準化、規格化及大量生產方式，而此種未經客製程序之標準化軟體，其經濟實質已近似軟體商品之銷售，故參照其他國家作法，將之視為商品銷售。」，是實務見解認為外國營利事業銷售標準化軟體予中華民國境內之個人、營利事業或機關團體，而購買者不得為重製、修改、轉售或公開展示等行為，係屬商品之銷售，其所得類型為所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤³⁰⁴。

二、銷售標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展

³⁰⁴ 最高行政法院 99 年度判字第 527 號判決：「...又新世紀公司與中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之外國營利事業 Clarify 公司、Architel 公司訂立契約，取得系爭軟體之使用權，係在我國境內使用一節，已經原判決認定在案。而依原判決確定之事實，新世紀公司依上述契約，本年度除給付使用軟體之權利金外，尚給付軟體維護費及訓練費。則 Clarify 公司、Architel 公司因上述契約所提供者，似屬包含著作權或秘密方法等無體財產之使用及勞務之提供等，則依上開所述，若其屬 Clarify 公司、Architel 公司之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，則系爭款項即應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型；須該綜合性服務，非屬所得稅法第 8 條第 9 款所規定經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為，始切割系爭關於使用軟體部分之款項，認屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金，並依該款規定判斷是否為中華民國來源所得。」

示之所得類型

銷售標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展示之所得類型，所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則第 10 條、財政部 96 年 4 月 9 日台財稅字第 09604520730 號函均未明確表示意見，參照後述最高行政法院 99 年度判字第 829 號判決意旨，應認標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展示所取得之所得類型為所得稅法第 8 條第 6 款之權利金。若外國營利事業銷售購買者得以重製、修改、轉售或公開展示之標準化軟體的使用及勞務之提供等之綜合性服務，若構成外國營利事業之營業行為，則適屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤。

三、銷售客製化軟體之所得類型

(一) 客製化軟體之意義

依照前述財政部 96 年 4 月 9 日台財稅字第 09604520730 號函就標準化軟體所為說明之反面解釋，客製化軟體係指非供一般使用者使用，而係針對個別使用者撰寫或修改之軟體。最高行政法院 99 年度判字第 829 號判決：「...系爭軟體實非供一般使用者使用，即其並非為滿足廣大消費者使用之需求，所為已採標準化、規格化及大量生產之電腦軟體。」，即以所銷售之軟體非供一般使用者使用，而認定非屬標準化軟體，採取與財政部相同之見解。

(二) 銷售客製化軟體之所得類型

實務見解認為銷售客製化軟體所取得之所得類型為所得稅法第 8 條第 6 款之權利金。若外國營利事業提供之著作權或秘密方法等無體財產之使用及勞務之提供等之綜合性服務，若構成外國營利事業之營業行為，則適屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤³⁰⁵。

第二目 是否為中華民國來源所得

一、在中華民國境內有固定營業場所及營業代理人之營利事業

依照網路交易課徵營業稅及所得稅規範第 3 條第 2 項第 1 款第 2 目規定：「利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供服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所收取之費用：...在中華民國境內有固定營業場所及營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體或其他組織或中華民國境內居住之個人，提供上項服務予中華民國境內或境外買受人所收取之費用，應分別依所得稅法第 3 條或第 2 條規定課徵營利事業所得稅或綜合所得稅。」，準此，在直接電子商務之情形下，若在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業及個人所取得之所得，係屬中華民國來源所得。

³⁰⁵ 最高行政法院 99 年度判字第 829 號判決：「...系爭軟體實非供一般使用者使用，即其並非為滿足廣大消費者使用之需求，所為已採標準化、規格化及大量生產之電腦軟體。...故原判決認系爭軟體不得自系爭合約中分割予以單獨觀察其是否合於財政部 96 年令所稱得『視為商品銷售』，並進而認定系爭軟體與財政部 96 年令所稱得『視為商品銷售』之要件不合，即無違反經驗法則或論理法則情事。...又依上開所述，系爭合約乃一整套股票分析軟體之買賣，並其內容包含系爭軟體、軟體訓練課程及顧問費用等三部分，則亞洲拖普公司因系爭契約所提供者，似屬包含著作權或秘密方法等無體財產之使用及勞務之提供等，則依上開所述，若其屬亞洲拖普公司之經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為者，則系爭美金 6 萬 5,000 元部分即應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定之所得類型。縱此綜合性服務，非屬所得稅法第 8 條第 9 款所規定經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之營業行為，須切割系爭軟體部分個別觀察，依原判決所認定，其亦屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金。...」

二、在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業

依照網路交易課徵營業稅及所得稅規範第3條第2項第1款第2目規定：「利用網路接受上網者訂購無形商品，再藉由實體通路提供服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所收取之費用：...在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業、教育、文化、公益、慈善機構或團體、或其他組織或非中華民國境內居住之個人，提供上項服務予境內買受人所收取之費用，屬所得稅法第8條規定之中華民國來源所得，應分別依同法第3條或第2條規定課徵營利事業所得稅或綜合所得稅。」，準此，在直接電子商務之情形下，若在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業及個人所取得之所得，係屬中華民國來源所得。如前述，學說見解亦認為不以固定營業場所及營業代理人為必要。

第三項 結論

依我國所得稅法之規定於個人部分，須有中華民國來源所得始有納稅義務，而營利事業之總機構在中華民國境外者，就其全球所得課稅，而營利事業之總機構在中華民國境內者，則須有中華民國來源所得始有納稅義務，詳言之，須有主體上之關連及客體上之關連始有納稅義務，主體上關連則須為居民、居民事業，其中營利事業於所得稅法第11條第2項有所規定，該條項雖規定「」，然依前述，是否為營利事業不以具備固定營業場所為必要，亦不以具有營業牌號、或場所為必要，此均僅係證據方法，是故營利事業之實質特徵為獨立地、繼續地從事一定營業活動。而客體上之關連則指須為中華民國來源所得，所得稅法第8條對之有所規定，此涉及所得類型及是否為中華民國來源所得之判斷標準，就營業利潤而

言，採經營地標準，關於是否須有固定營業場所或營業代理人使構成經營事業，依本法相關條文規範而言，似應採否定見解，惟參照 OECD 之規定認為須以具有固定營業場所或營業代理人之見解亦非無見。而營利事業提供勞務之所得類型，實務見解認為係屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤類型。至於權利金及勞務所得之區別，應依給付特徵為判斷，而非以勞務提供是否有知識成分為判斷標準。就綜合性業務服務所生所得，實務見解認屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤，學說見解則有認為所得稅法第 8 條各款各類所得據以發生之原因事實法律關係互異，故應依各該所得之性質認定所得類型，而分適用所得稅法第 8 條各款之規定。

關於電子商務之所得類型及來源地判斷標準，我國法未明文規定，依照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則、網路交易課徵營業稅及所得稅規範、稽徵函釋及司法實務見解，間接電子商務所得類型為營業利潤，若在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之外國營利事業所取得之所得，則係屬中華民國來源所得，若在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業所取得之所得，似係採取國際稅法上之常設機構原則。而直接電子商務則未明確規範，依稽徵實務及司法實務就標準化軟體、客製化軟體之見解，銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用者，所得類型為營業利潤，銷售標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展示者，所得類型為權利金，客製化軟體之銷售，所得類型則為權利金；至於是否為中華民國來源所得，依照網路交易課徵營業稅及所得稅規範，則不區分是否在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，均可課稅，準此，就直接電子商務之情形，於我國所得稅法、所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則、網路交易課徵營業稅及所得稅規範、稽徵實務、司法實務運作結果下，並無課稅上之問題。

第四章 跨國電子商務交易適用現行國際租稅原則之問題

第一節 跨國電子商務交易之營業利潤適用常設機構原則之問題

第一項 概述

如前所述，理論上電子商務交易收入有充份理由採取所得來源地課稅，並因此應該繼續適用該領域。舉例而言，所得利益理論可以作為以常設機構門檻定義來源方法的理由。在傳統領域中，或許可以基於利益原則證明，在來源地國有常設機構則有充份理由採行來源課稅。而且如果無物理存在，則非居住地企業受惠於來源地國的程度，不致於高到應該對該國納稅。然而，從概念上來說，基於所得利益理論，來源地國有充份理由對電子商務交易課稅，而且未必需要物理存在的常設機構。文獻中可以找到支援論點³⁰⁶，以下為史卡爾簡要說明主要論點的特質：

短期企業營運可從國內資源累積大量利潤，此情況指出—納稅人從主辦國家的公共建設獲得許多利益，即使沒有（常設機構）存在—今天，在他國的營業活動績效、活動的存續期間，以及從中獲得的利潤等，本身就是重要論據—要求所有從國家獲得利益的企業對社會提供相對的貢獻，不論是否設有（常設機構³⁰⁷）。

儘管理論支援電子商務交易收入繼續適用所得來源地課稅，但目前基於常設

³⁰⁶ See e.g. Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6:6.

³⁰⁷ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 559-560.

機構門檻定義來源的方法，必須在來源國有實體或代理人存在。然而，第三章提出電子商務使企業得以在來源地國經營大量業務，而無需物理存在或代理人存在。在來源地國經營大量業務，但是對實體或人員存在的需求卻減少，因此被視為電子商務的重要特性，表示對來源的定義必須再概念化，來源地國才能有效率地對電子商務交易的營業利課稅。麥克羅說道，儘管是概念上的論點，對無物理存在公司的收入課稅有實務上的困難，實行課稅有困難如果沒有物理存在³⁰⁸。

因此，本章的重點在於詳細說明並解釋，目前的主動營業利潤按照常設機構概念課稅，所以定義來源的方法有可能需要再概念化。本章接下來會先注意目前《OECD 模範協定》對常設機構的定義。再檢視常設機構門檻的歷史與理由，令人爭議的是，甚至在電子商務出現之前，此一概念就已逐漸式微並喪失強制力，大部份都是移動產業利潤的問題。電子商務的出現可說是加速此趨勢。接下來將考慮將常設機構門檻應用於電子商務領域，並結合 OECD 的觀點，檢視常設機構門檻如何應用於電子商務交易。最後，按照本章進行的分析，根據營業利潤的常設機構門檻，對定義來源方法是否有必要再概念化作出結論。

第二項 《OECD 模範協定》常設機構定義概述

為分析依照常設機構原則下來源定義方式是否有再概念化之必要，須先對於目前常設機構門檻有所認識，在此概略描述其定義。於後述章節再對常設機構原則之要件及其適用於電子商務領域所生問題加以細緻分析。

依照《OECD 模範協定》，常設機構之存在係積極營業利潤與所得來源地課

³⁰⁸ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6: 7.

稅最低限度之關連。《OECD模範協定》第 5 條款將常設機構定義為「固定的營業場所，企業在此處從事全部或部份營業」。準此，倘若僅在國外進行營業，條件尚未充分³⁰⁹。精確地說，納稅人須與他國有更明確之連結，例如異國家鄉³¹⁰，提供企業與他國間之經濟聯繫³¹¹（economic bonds）的證據（例如經濟忠誠）。倘若有連繫關係，則來源地國可據以對此機構之利潤課稅，只要透過此機構從事營業³¹²。在傳統環境下，常設機構有二種形式：第一，是物理常設機構，第二，是代理人常設機構。倘若係準備性或輔助性活動，則不在常設機構課稅範圍內。簡述如下：

物理常設機構須符合下列條件³¹³：

- 1、須有營業場所，例如經營場地，或是特定場合、機器或設備。
- 2、營業場所須固定，意即，須設立在明確之地點，並具有一定程度之持續性。
- 3、須在此固定營業場所從事營業活動。

來源地國之常設機構可能係代理人，而非係物理存在之常設機構。《OECD模範協定》第 5(5)條款認為，倘若個人（依附於企業的非獨立代理人³¹⁴）代表企業行為，並經授權經常性代表委託企業簽訂契約，則企業在來源地國設有常設機構。此為代理人常設機構。

依照《OECD模範協定》第 5(4)條常設機構之定義，不包含準備性或輔助性活動，包括單純用以儲存、展示或運送企業商品與貨物的設施，以及僅為公司

³⁰⁹ See Julian J.B. Hickey, "The Fiscal Challenge of E-commerce" (2000), 2 British Tax Review, pp. 91,97.

³¹⁰ Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce" in Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics (1999), p. 309.

³¹¹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 280.

³¹² Article 7 of the OECD MC.

³¹³ Article 5 (1) of the OECD MC.

³¹⁴ Under Article 5 (6) of the OECD MC.

購買商品、貨物或蒐集資訊之目的而使用之固定營業場所。在電子商務領域中，此項除外條件意義重大，蓋例如商品與服務之廣告等諸多活動，均屬《OECD 模範協定》第 5(4)條除外活動之範疇。

無論係物理存在常設機構或代理人常設機構，均須在來源地國具地理及時間之存在³¹⁵，來源地國始能對非居民企業在境內之營業行為行使課稅管轄權。換言之，營業活動須連結於特定地理區域，而不能僅係臨時性質³¹⁶。簡述《OECD 模範協定》對常設機構的定義之後，其次須探究其歷史緣由及其理由，以瞭解常設機構概念之背景。

第三項 常設機構的歷史、理由與式微

第一款 常設機構的歷史

探討常設機構門檻之歷史與發展³¹⁷有助於瞭解：第一，常設機構如何發展成為規範營業利潤所得來源地課稅門檻之概念。第二，常設機構為何會被選擇為跨國營業利潤租稅協定之門檻，並成為《OECD 模範協定》。

常設機構門檻的歷史可以追溯至 19 世紀中期，當時是做為普魯士邦際間雙重課稅的修正條款，明確訂定需要「具有固定營業場所的貿易」(stehendes Gewerbe)，來源地國始有完全課稅管轄權。依照德意志帝國之司法實務，常設機構 (Bestriebsstätte，德語) 為「固定實體場所 (a fixed physical location)」，並

³¹⁵ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 111-112.

³¹⁶ Paragraphs 5 and 6 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³¹⁷ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 71-101.

要求在來源地國有「可見交易活動 (a visible business activity)³¹⁸」。以上為 1899 年奧匈帝國與普魯士之租稅協定中常設機構的主要特徵，該協定為公認最早的一般性國際租稅協定³¹⁹。

根據早期的協定，常設機構門檻的課稅管轄權必須有實體連結(例如辦公室)或人員連結(例如代理人)。因此將代理人存在包含在常設機構的概念中，惟早期租稅協定條款中，獨立地位代理人和非獨立地位代理人之區別並不清楚³²⁰。

常設機構門檻的歷史發展中，下一個重要階段伴隨著國際聯盟的運作而發生，最終導致《OECD模範協定》的發展。1921年，國際商務協會要求國際聯盟找出方法克服戰後越演越烈的雙重課稅問題。在1923年該聯盟經濟學人團體的報告中³²¹，及後來在1927年公約草案和1946年倫敦標準規範中³²²，國際聯盟都贊同就居住地課稅，決定常設機構門檻應該管理來源地國的稅負。經濟學人團體相信國家無法成功地對外國人課稅。“只能將之拒於門外”，他們因此建議來源地國應該“免除所有居民在國境外的所得稅³²³。”漢尼克斯也指出，經濟學人團體的結論是，“如果該企業在國內沒有常設機構，要公平效率地對外國企業課稅實在困難至極³²⁴。”OEEC(前身為OECD)合併國際聯盟早期成果(因此他們偏好就居住地課稅)，採用目前《OECD模範協定》對常設機構的定義。1963年的

³¹⁸ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p.196.

³¹⁹ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 75.

³²⁰ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), pp. 77, 82.

³²¹ The Report on Double Taxation was submitted by the Economists to the Financial Committee of the League of Nations in April 1923 and may be found in League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923).

³²² Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 88.

³²³ The Report on Double Taxation was submitted by the Economists to the Financial Committee of the League of Nations in April 1923 and may be found in League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923), p. 42.

³²⁴ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p.196.

《OECD模範協定》代表一致性雙邊協定的突破性進展³²⁵。此標準規範在 1977 年修正，在 1992 年再次修正，並從那時候起定期修正，但是常設機構的定義大致維持不變。

第二款 常設機構門檻的構成理由

從歷史方面，常設機構門檻最初的構想是表達「經濟忠誠」。經濟忠誠原則要求，從該經濟共同體獲得重大利益的每個人要對該共同體繳納稅額³²⁶，而常設機構門檻被視為重要營業活動的證明，在那時，參與國外重要業務營運通常必須在當地有物理存在³²⁷。準此，直到企業在他國設立常設機構之前，對他國的經濟生活參與程度都不足以使他國有徵稅權的管轄權³²⁸。

因此，常設機構門檻係來源地國和居住地國間分享國際稅收收益之折衷辦法，蓋當時必須有物理存在才能經營大規模業務，因此，除非營業活動超過一定門檻，否則可以避免在每個有營業活動的國家都被課稅³²⁹。另外，門檻可以使來源地國和居住地國分享利益，居住地國對產品加值部份課稅，來源地國對銷售活動產生收入的利益課稅³³⁰。

第二，常設機構門檻使稅務主管機關便於管理，因為小量業務不會創造稅源，此門檻只適用於來源地國管轄權內的大量經常性業務，因此可視為確保來源

³²⁵ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 96.

³²⁶ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p. 196.

³²⁷ Arthur J. Cockfield, "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits" (1999), 74 *Tulane Law Review*, p. 146.

³²⁸ Paragraph 3 of the Commentary to Article 7 of the OECD MC.

³²⁹ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 559.

³³⁰ Arthur Cockfield, "Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce" (Working Paper, Stanford University, 2001), p. 6.

地國稅負的實際方法。如此看來，常設機構門檻可視為稅務管理需求和國際性業務間的平衡，也是可行的妥協方法。

最後，常設機構門檻有時也是權宜之計，因為草創規則時，就居住地課稅制度受惠的國家通常是資本出口國，所以才採取此制度³³¹。許多資本進口開發中國家確實一開始就反對常設機構門檻³³²，最後導致1940年國際聯盟檢討此一制度³³³，並得到贊同來源地國的標準規範，通常被稱為1943墨西哥草案，可是從未被採行。

第三款 電子商務出現前常設機構門檻已式微

電子商務出現之前，依照常設機構門檻之所得來源地課稅制度已有式微。亦即隨著稅務政策之改變，常設機構門檻逐漸式微³³⁴。使國際業務方面的常設機構概念隨著時間式微，特別是移動性增加、通訊更良好，以及許多產業技術進步，這一切都淡化了企業對持久性物理存在的需求，無須為了重大營業活動績效，而在特定地理位置設立常設機構。從歷史觀點來看，這點在特定的移動產業尤其明顯，包括營建和海外石油產業。對於此類國際業務之結構性改變，傳統上係採取「虛擬化」常設機構以為因應。虛擬之意思係儘管基本條件並不完全符合，但仍涵括於常設機構的定義內³³⁵。

³³¹ Michael J. Graetz and Michael M. O'Hear, "The 'Original Intent' of US International Taxation" (1997), 46 Duke Law Journal, pp. 1074-1089; Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (Spring, 1997), 52 Tax Law Review, pp. 507, 511.

³³² Sonia Zapata, "The Latin American Approach to the Concept of Permanent Establishment in Tax Treaties with Developed Countries" (1998), 52 Bulletin for International Fiscal Documentation, pp. 252-253.

³³³ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 88.

³³⁴ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 72.

³³⁵ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 12, 15-16.

如前所述，依照常設機構門檻定義來源方法的最初構想，就是固定營業場所是經濟忠誠的證據，因此證明來源地國的稅負管轄權合理。此規劃合情合理，並反映 19 世紀末（第二次工業革命），從事營業活動必須由固定營業場所開始的真實情況，當時已開始出現常設機構。第一次與第二次工業革命之間最重要的發展，就是資本從流動資本或營運資金轉變為不動或固定資本，例如機器、工廠、生產廠房³³⁶。甚至，這段期間的技術發展也受限於機器和其他廠房設備的移動性。

同時，勞力其基本上是不可移動的。雖然通訊和交通運輸已經有長足進展，但是沒有跡象顯示此時有勞力移動，除了巡迴商人和工匠（其活動的經濟效果非常不顯著）之外³³⁷。更有甚者，此時的營業活動由商品製造主導，直到許久以後，才從製造業轉而著重服務業。此時唯一有重要含意的國際產業是國際運輸，從國際航運（其後是航空業）等早期發展開始，就有很明確的特定條款規定適用。

因此，常設機構概念作為財政概念萌芽的時期，是基於生產要素、勞力與資本相對無法移動的假設³³⁸。國際聯盟的經濟學人團體 1923 年的報告中對此有相關研究，認為移動設備影響企業經濟忠誠的程度，與固定位置（例如工廠機器）的設備一樣³³⁹。

上述商業情況是企業為了經營大規模的國際業務，必須在他國維持實體或代理人存在機構。因此，除運輸業與航空業另有獨立規定者外，按照常設機構門檻，

³³⁶ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 65.

³³⁷ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 559.

³³⁸ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 66.

³³⁹ The Report on Double Taxation was submitted by the Economists to the Financial Committee of the League of Nations in April 1923 and may be found in League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923), p. 32.

來源地國可向所有重大產業課稅³⁴⁰。

因此，在大多數生產要素無法移動的時期，按照常設機構門檻，來源地國享有大量稅負稀鬆平常，而且正好反映事實—為了經營大龐大的國際業務營運，企業必須在來源地國維持某種形式的存在。然而，經過一段時間，生產要素變的更有移動性，而且固定營業場所方面，依照常設機構門檻的規定，當業務更有移動性且技術更進步時，常設機構門檻“受到管轄權標準衡量範圍的管制”³⁴¹。通訊與運輸的進步為國際業務經營方法開創新的里程碑。使勞力和實質資本—始於建築業—更有移動性，短期內可以在國家間移動，而且距離比以前更遠。稍後其他產業（例如海外石油產業）也是如此。另外，經濟變遷從製造業轉移至服務業，使得許多營業活動無須在常設機構的固定場地進行。因此，生產要素從無法移動轉變為具移動性，使許多現代企業在來源地國完成經濟重大運作，但卻減少在該國的物理存在。儘管事實如此，常設機構租稅協定的概念，至今已超過 100 年³⁴²，仍強調必須有物理存在和持久性。至於商業情況的改變，依照常設機構門檻定義來源方法是否需要再概念化的問題，則是本章的主要論點電子商務。

如前所述，傳統商務對商業情況結構性改變（如上所述）的反應是發展常設機構虛擬。有許多常設機構虛擬的實例，並可由此看出因為商業情況改變，使得常設機構概念逐漸式微。最早的虛擬是發生在建築業（建築條款），隨之而來的是 1930 年代大興土木。依照建築條款，建築業逐漸被排除於常設機構門檻之外，因為在各個位置的作業都不能理所當然視為「永久」³⁴³。同樣地，在 1970 年代末期提出所謂的英國／挪威海外條款，認為即使沒有「營業場所」，常設機構仍

³⁴⁰ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 559.

³⁴¹ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p. 196.

³⁴² See Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 302.

³⁴³ Greece, Korea, New Zealand, Portugal and Turkey: Paragraph 46 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

然存在。因此認同石油相關產業的實際狀況，有些移動營業活動不須在主辦國有營業場所支援即可完成。許多常設機構虛擬可以定義為，包括 1943 年墨西哥標準，尋求導入營業利潤採取所得來源地課稅，常設機構都只是個案，並非決定性標準³⁴⁴。同樣地，Andean Pack Model³⁴⁵保留常設機構門檻也只能合理解釋營業利潤所得來源地課稅³⁴⁶。近代常設機構虛擬的例子可見於《OECD 模範協定》第 17 條，該條款規定表演者和運動員所得由來源地國課稅，雖然在該國沒有固定營業場所。

常設機構虛擬化是否為常設機構門檻定義來源方法的最適反應將在第五章討論，屆時將分析虛擬常設機構的方法。目前討論此類虛擬實例的目的，在於論證此類虛擬確實存在，即使不是因為電子商務出現，商業情況的變遷也顯示，有必要重新考慮依照常設機構概念定義來源的方法。前章分析的電子商務特性，使經營國際業務的方法有深入的結構性改變，這些改變同樣證明，有必要對常設機構門檻定義來源方法再概念化。後續將探討電子商務環境下常設機構門檻的應用。

在傳統的經濟活動方式中，由於受到自動化技術不發達因素的制約，營業場所的有形存在(physical presence)和人的介入是常設機構所表現的外在特徵。但是，應當看到，營業場所的有形存在和人的介入完全是因為技術條件的限制所致，並非是常設機構概念構成中必不可少的要素。在網絡技術發達的今天，通過國際互聯網、網址和保持該網址的伺服器完全可以自動完成企業的有關營業活動，實現現行常設機構概念中固定營業場所或營業代理人為企業所完成的各種功能。由此可見，面臨電子商務活動帶來的種種挑戰，有必要重構常設機構概念，

³⁴⁴ The 1943 Mexico Model.

³⁴⁵ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 100.

³⁴⁶ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p. 196.

以維護電子商務環境下的公平、合理的國際稅收利益分配關係。而網路技術帶來的這一新內容，必將推動常設機構概念的又一次發展，在客觀上也要求我們對現行的常設機構概念作出新的理解和定義³⁴⁷。

常設機構概念產生和發展的歷史啟示我們，現行的作為協調居住國與來源國在跨國營業所得徵稅權益衝突的平衡器的常設機構概念，本身是一個開放的概念，其內涵和外延也是隨著跨國經濟交易活動的範圍和形式的變化而不斷發展的。常設機構概念從其歷史來看也是一個與時俱進的概念，根據跨國經濟活動的範圍和形式的發展而變化。例如，常設機構概念根據營業活動的形式，不再是僅僅由外國投資者在東道國設立場所、機構直接從事營業活動，通過東道國的機構、人員代理從事營業活動也十分普遍時，常設機構概念的範圍也由原來以固定營業場所為核心要素與以代理人為核心要素構成常設機構並重的局面。網路技術帶來的跨國經濟活動形式的革命，正是推動常設機構概念發展的良好契機³⁴⁸。

第四項 物理常設機構之要件

第一款 營業場所之意義

對於營業場所的概念，《OECD模範協定》以及《UN模範協定》均未作進一步的規定，各國對外簽訂的稅收協定通常也沒有作進一步的解釋規定。根據《OECD模範協定》的注釋，「營業場所」一語包括企業用於其營業活動的任何場地、設施或設備，而不論該場地、設施或設備是否專門用於企業的營業活

³⁴⁷ 朱炎生，〈國際稅收協定中常設機構概念的歷史變遷及其啟示〉，《廈門大學法律評論》，第1期，2001年4月，頁364至365。

³⁴⁸ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月，頁227。

動³⁴⁹。因此，該場地、設施或設備可以專門用於企業營業活動，也可以部分用於企業的營業活動，這對於某一場所、設施或設備構成營業場所並不重要。此外，《OECD模範協定註釋》進一步認為，營業場所可以是企業支配之下的某一空間，如市場的一角，海關倉庫內經常使用的某一部分。在某些情況下，營業場所還可以位於另一企業營業設施之內，如由另一企業所擁有但是卻經常處於外國企業支配之下的某一場地或該場地的一部分³⁵⁰。

由此可見，營業場所一語的含義十分廣泛，可以是一切用於企業營業活動的有形物、有形物的結合，或者由有形物所圍合而形成的一定的空間。有的學者認為，營業場所，包括所有可用於企業開展其生產、經營活動的有形資產³⁵¹。有的學者認為，締約國一方企業在締約國另一方所開設的營業場所，是該企業在締約國另一方領土內客觀存在的表現³⁵²。

正是因為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³⁵³。

第二款 固定之意義

根據《OECD模範協定註釋》，構成常設機構的營業場所必須是「固定的」(fixed)。該註釋對固定的解釋包括兩個方面：一是在空間上，該營業場所必須是建立在一個確定的地點；二是在時間上，該營業場所必須具有一定的永久

³⁴⁹ See Paragraphs 4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁵⁰ See Paragraphs 4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁵¹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, 1997, p.285

³⁵² Arvid A. Skaar, Permanent Establishment, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p.111

³⁵³ 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月第1版，頁45。

性³⁵⁴。某一營業場所只有同時符合這兩個標準，才能稱之為「固定」營業場所。

第一目 空間上固定

一、空間固定之意義

如前所述，營業場所的空間固定，就是指該營業場所必須是建立在一個確定的地點，在通常情況下，該營業場所必須和某一特定的地理位置（a specific geographical point）相聯繫。如果締約國一方企業在締約國另一方所從事的經營不是在某一明確的地點（a distinct place），即使該企業的經營活動持續的時間再長，也沒有任何意義³⁵⁵。正如《OECD模範協定註釋》和《UN模範協定註釋》中所指出的，構成常設機構的設備並非要實際定著在土地上，而是只需停留在某一特定場地（remains on a particular site）³⁵⁶。因此，空間上的固定，可以是指構成營業場所的設施、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，也可以是指企業具有一個穩定的開展營業活動的場地和空間，例如市場上的一個攤位³⁵⁷。

二、空間固定之理論

對空間固定標準之理解，存在兩種不同的理論：一係活動中心理論(base theory)；一係有限活動區域理論(spatial delimitation approach)。

³⁵⁴ Paragraphs 2 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁵⁵ Paragraphs 5 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁵⁶ Paragraphs 5 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁵⁷ 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月第1版，頁55。

(一) 活動中心理論

該理論首先假設納稅人在進行經營活動時都有一個活動中心，該活動中心必然是定著在某一特定地點的土地上(或海床上)，企業的營業活動都是通過該活動中心進行的。基於這一假設，該理論認為，納稅人的經營活動中心就是該納稅人的營業場所，且被認為是「固定的」³⁵⁸。

活動中心理論是原普魯士最高行政法院司法實踐中用來判斷納稅人的營業活動是否構成國內法上的常設機構而運用的一種理論。如在 1907 年的Chimney Sweep案中，一個煙囪清潔工每年為另一個集鎮某些地區的住宅清掃幾次煙囪。該集鎮的稅務局認為該煙囪清潔工的上述活動使得他在該集鎮設有常設機構。對此，法院認為，不能認為該煙囪清潔工在該集鎮上設有常設機構。理由是，他沒有一個活動中心，他在該集鎮的某些地區所清掃的住宅和煙囪，並不是在空間上明確限定的地區，不符合常設機構所要求的空間固定標準。法院的結論是，要符合常設機構的空間固定標準，他在該集鎮上的活動還必須有一個在空間上更加確定的場所³⁵⁹。

就德國法院而言，活動中心影響其對國際稅收協定中常設機構的認定。如在 1966 年的Market Vendor案中，一個荷蘭的攤販居住在荷蘭境內，他每週去德國的三個集市擺放貨攤銷售貨物，三個集市分別處於三個不同集鎮。在正常情況下，每次在集市上擺放貨攤的地點都是相同的。在德國，他每週還需要用一天的時間儲存和準備一星期內所銷售的貨物。週末他返回荷蘭與家人相聚。德國低等稅收法院認為，無論是德國的國內稅法還是稅收協定中規定的常設機構，都要求從事營業活動的場所必須在空間上明確且與某一確定的地點相聯繫。由於上述攤

³⁵⁸ 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月第1版，頁56。

³⁵⁹ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p.129.

販每次總是在上述三個集市銷售貨物，並且在每個集市上每次擺放貨攤的地點都是相同的，因此他在每個集市上都有一個營業活動中心，從而設有常設機構³⁶⁰。

在常設機構的解釋方面，《OECD模範協定註釋》和《UN模範協定註釋》都指出，營業場所必須是固定的，所以，營業場所通常必須和某一特定的地理位置(a specific geographical point)相聯繫。如果締約國一方企業在締約國另一方所從事的經營不是在某一明確的地點(a distinct place)，即使該企業的經營活動持續的時間再長，也沒有任何意義³⁶¹。可以看出，兩個範本的此段注釋，與活動中心理論並沒有多少不同。由此可見，對於"空間固定"的理解，主要是根據活動中心理論³⁶²。

(二) 有限活動區域理論

儘管上述的活動中心理論對常設機構概念的定義和解釋產生舉足輕重的影響，但是，隨著國際經濟貿易交往的擴大，經濟貿易方式出現多樣化，流動性也進一步增強，如果仍然堅持活動中心理論作為唯一判斷營業場所的空間固定標準，必然不能反映國際經濟貿易交往的客觀變化，從而影響到收入來源國的稅收利益。為了維護收入來源國的稅收利益，使得常設機構的概念符合國際經濟貿易的上述發展，判斷營業場所空間固定的另一標準——有限活動區域理論應運而生。

根據有限活動區域理論，如果納稅人的營業活動是在某一限定的地區進行，雖然納稅人的營業場所並不定著在該地區內某一地點，也不存在一個明確的營業活動中心，但是只要納稅人的營業活動在該地區內進行，該納稅人的營業場所仍

³⁶⁰ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p.129.

³⁶¹ Paragraphs 5 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁶² 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月第1版，頁58。

然被認為是「固定的」³⁶³。

在當前，運用有限活動區域理論最好的例子是關於工程建設承包活動中常設機構的認定。能否將有限活動區域理論運用於企業的其他營業活動，各國存在不同的意見。有些國家逐步運用有限活動區域理論來進行常設機構的認定，但也有些國家對此持不同的立場。根據企業從事的營業活動的地點不同，企業的營業活動可分為陸上營業活動和近海自然資源的勘探、開發活動。相應地，各國在這些活動中運用"有限活動區域"理論認定常設機構時，也存在不同的法律實踐³⁶⁴。

(三)《OECD 模範協定註釋》之折衷立場

如前所述，由於就認定營業場所的"空間固定"標準存在著不同的理論，而且各國在實踐中運用這些理論時存在不確定性和任意性，因此，為了能夠在此方面的達成共識，2003年OECD在修訂其稅收協定範本註釋時，對營業場所"空間固定"的含義作出了明確的解釋。

根據《OECD模範協定註釋》，上述關於營業場所"空間固定"的理解，還需要考慮到企業從事的營業活動的性質。如果企業所從事的營業活動的性質決定了該營業活動經常在兩個相鄰的地點移動，那麼，只要這種具有移動性的營業活動可以被認為是在商務上和地理上構成一個互相連貫的整體，該情形不影響營業場所"空間固定"的認定³⁶⁵。

為了對進一步明確以上原則，一方面，《OECD模範協定註釋》以以下示例

³⁶³ 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月第1版，頁58。

³⁶⁴ 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月第1版，頁59。

³⁶⁵ Paragraphs 5.1 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

作出說明：(I)企業在一個大礦場開展礦物開採活動時即使具體的開採活動從一個地點移動到另一地點，由於礦場本身構成一個在地理上和商務上的整體，因此，該礦場也構成該企業從事其營業活動的固定營業場所。(2)一家諮詢公司在同一寫字樓(office hotel)租用辦公室開展諮詢業務，即使該公司定期地租用不同的辦公室，由於該寫字樓構成了一個地理位置上的整體，因此，該寫字樓也構成該公司的固定營業場所。(3)即使銷售商在步行街、露天市場或集市上的不同位置停放其售貨攤位，由於步行街、露天市場或集市構成一個地理位置上的整體，因此，該步行街、露天市場或集市也構成銷售商的固定營業場所³⁶⁶。

另一方面，《OECD模範協定註釋》又特別強調，將一個有限活動區域認定為一個固定營業場所的條件，應當是在一個有限的活動區域內從事的營業活動應當滿足在商務上的連貫性。例如，如果一個油漆工與不同的客戶分別簽訂了工作合同，而其工作的地點是同一棟寫字樓的不同辦公室，那麼由於缺乏商務上的一致性，整個寫字樓不能被認為是一個營業場所。相反，如果為整棟樓塗刷油漆是為一個客戶工作，那麼由於存在商務上的一致性，該棟寫字樓構成油漆工的一個營業場所³⁶⁷。

此外，根據《OECD模範協定註釋》，僅僅具有商務上的一致性也不能將幾個場所共同認定為一個營業場所。例如，如果一個諮詢公司為一家銀行設立在不同地點的分行進行人員培訓，那麼即使該業務是基於與銀行簽訂的一份商務合同而進行的，由於各分行位於不同的地點，因此，該諮詢公司在各分行的活動應當單獨構成一個營業場所，而不能共同構成一個營業場所。然而，如果該諮詢公司在一個分行的各個辦公室進行人員培訓活動，那麼不影響將整個分行視為該諮詢

³⁶⁶ Paragraphs 5.2 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁶⁷ Paragraphs 5.3 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

公司開展營業活動的場所³⁶⁸。

顯然，《OECD模範協定註釋》的以上解釋，實際上是對"活動中心"理論和"有限活動區域"理論的折衷：一方面，它克服了傳統"活動中心"理論將營業場所僅僅視為一個單一場所的缺陷；另一方面，它又克服了"有限活動區域"理論不強調營業活動在商務關係上的一致性而導致的將營業場所無限擴大化的傾向。因此，《OECD模範協定註釋》的上述解釋，對於實踐中各國稅務機關理解營業場所"空間固定"的認定標準，具有一定的積極指導作用。但是，不可忽視的是，《OECD模範協定註釋》在折衷以上兩者不同理論時，運用了一個新的標準，即營業活動具備商務上的一致性。而這種商務上具備的一致性應當如何認定，一定程度上帶有主觀色彩。不僅不同國家的稅務機關可能有不同的解釋，而且納稅人也可以進行人為操縱。例如，在以上關於諮詢公司進行人員培訓的示例中，如果該諮詢公司為同一寫字樓內兩傢俱有關聯關係的銀行進行人員培訓，該培訓專案是與兩家銀行共同簽訂一份合同，但培訓在各自銀行辦公室進行，在此情形下，該諮詢公司的上述業務活動是否具備商務上的一致性，就可能會存在認定上的差異。此外，該諮詢公司也可以與上述兩家銀行分別簽訂兩份合同以完成培訓專案。這意味著，納稅人實際上可以對其營業活動在商務上的一致性進行人為操縱，以逃避本應承擔的稅收³⁶⁹。

第二目 時間上固定

根據《OECD模範協定註釋》的注釋，構成常設機構的營業場所是固定的，還意味著該營業場所具有一定程度的持久性。也就是說，構成常設機構的營業場

³⁶⁸ Paragraphs 5.4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁶⁹ 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月第1版，頁66至68。

所並非是一個臨時性的營業場所。有學者將這種對常設機構必須具有持久性的要求，歸類為固定營業場所的時間判斷標準。根據構成企業營業場所的場地、設施和設備的不同，時間上持久性的判斷，存在著主觀標準和客觀標準的差別³⁷⁰。

根據主觀持久性標準，所謂營業場所具有一定的持久性，並非是指構成營業場所的設備本身必須是永久存在的，而是指企業對於營業場所應該具有長期使用的目的，即企業打算通過該營業場所長期進行營業活動。如果一個營業場所的建立是以長期使用為目的，即使由於企業活動本身的特殊性質或者由於特殊情況的發生(如納稅人死亡、投資失敗等)而提前清算，該營業場所仍然構成常設機構。相應地，如果一個營業場所是以臨時使用為目的，但是如果其存在的期限已經使得該營業場所不能被視為屬於臨時性場所時，該營業場所也可以構成一個固定營業場所，從而構成常設機構³⁷¹。

根據客觀期限標準，用於企業營業活動的營業場所只要在客觀上存續一個確定的時間期限，那麼該營業場所就構成稅收協定意義上的固定營業場所。當前各國對外簽訂的稅收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³⁷²。

第三目 企業對營業場所的實際使用和自主使用

對於稅收協定範本中使用的"通過"用語的含義，《OECD模範協定註釋》作出了解釋，認為應當賦予"通過"以最廣泛的含義，以便使其能夠適用於在任何情形

³⁷⁰ 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月第1版，頁68。

³⁷¹ Paragraphs 6.3 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁷² 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月第1版，頁71。

下企業在某一營業場所開展營業活動³⁷³³⁷⁴。

由此可見，常設機構的一般性定義所要求的企業"通過"固定營業場所處理其營業活動，其實質意義在於，企業不僅在客觀上實際使用這些場所，即這些場所
是實際地服務於企業全部或者部分的經營活動，而且還具有根據企業從事的營業
活動性質企業可以自主地使用這些場所的含義³⁷⁵。

由於判斷是否屬於企業的營業場所的標準在於企業是否實際使用和自主使
用該營業場所，因此，該營業場所是否屬於該企業所有，是否由該企業租用，還
是基於其他原因該企業享有對該營業場所的使用確立，在考慮營業場所的構成問
題上並不重要³⁷⁶。

第三款 構成常設機構之營業活動

從租稅協定的發展來看，關於構成常設機構的營業活動的確定，存在著以下
三種標準，即生產性活動標準³⁷⁷、可營利活動標準³⁷⁸，以及否定性標準——準備

³⁷³ Paragraphs 4.6 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁷⁴ 「為了說明這一問題，《OECD 範本注釋》提出了以下一系列的示例來加以說明：(1) 一個銷售商為接受訂單經常訪問一個重要客戶並在其客戶經理的辦公室完成此項活動。在此情形下，不能據此認為該銷售商『通過』其客戶的營業場所進行其營業活動。(2) 一家公司的雇員長期被允許在另一家公司的總部使用一間辦公室，以保證該另一家公司能夠遵守兩家公司之間先前締結的合同。在這種情形下，該雇員實際上『通過』其使用的辦公室為其公司從事相關的業務活動，只要構成常設機構的其他條件具備(例如符合固定標準，從事的並非屬於準備性或者輔助性活動)，該辦公室即可構成雇員所屬公司的常設機構。(3) 一家公路運輸企業在好幾年裡每天都使用其客戶倉庫的一個收發貨物的月臺。在此情形下，由於該運輸企業只是有限地使用收發貨物的月臺，因此不能據此認為該企業『通過』其客戶的上述場所開展其營業活動，進而認定其設立了一個常設機構。(4) 一個油漆工在過去的兩年中每週有 3 天在其重要客戶的辦公樓進行油漆工作。在此情形下，由於油漆工的主要營業活動(油漆工作)都是在上述的辦公樓裡完成，因此應當據此認定該油漆工設有一個常設機構。」Paragraphs 4.2 to 4.5 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC。見朱炎生，《國際稅收協定中常設機構原則研究》，法律出版社，2006 年 9 月第 1 版，頁 73 至 74。

³⁷⁵ 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 月第 1 版，頁 74。

³⁷⁶ 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 月第 1 版，頁 74。

³⁷⁷ 「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

性或輔助性活動標準。

《OECD模範協定》以及《UN模範協定》都採取準備性或輔助性活動標準。根據該標準，企業通過固定營業場所進行的準備性或輔助性活動，雖然是為企業的生產服務，但是對於整個企業的營業活動來說，這些活動屬於準備性或輔助性的活動，在企業實現利潤中所起的作用是微乎其微的，以致無法將利潤分配給從事這些活動的營業場所。因此，從事這些活動的固定營業場所不能視為常設機構³⁷⁹。《OECD模範協定註釋》指出，某項具體活動是否屬於準備性或輔助性活動，可以以企業通過固定營業場所進行的該項具體活動是否在整個企業的活動中屬於主要或重要活動(a nessential and significant part of the activity of the enterprise as a whole)這一標準，進行具體的分析判斷³⁸⁰。

綜上，倘若締約國一方企業通過設在締約國另一方的固定營業場所所為準備性或輔助性活動，該場所不認為是該企業的常設機構。

第五項 代理人常設機構之要件

第一款 概述

一個企業在設有代理人為其進行營業活動的條件下，即使該企業在一國沒有

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。」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月第1版，第76頁。

³⁷⁸ 「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。」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月第1版，頁76。

³⁷⁹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, 1997, p.318-319.

³⁸⁰ Paragraphs 24 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

前述固定營業場所，該企業也有可因為該代理人之存在而被認為在該國設有常設機構。按照營業代理人是否獨立於被代理企業，可將代理人分為兩種：一類是所謂的獨立地位代理人；另一類是獨立地位代理人以外的其他人，即所謂的非獨立地位代理人³⁸¹。

締約國一方企業通過非獨立地位代理人在締約國另一方進行活動時，根據《OECD模範協定》的規定，該非獨立地位代理人構成常設機構必須同時符合以下條件³⁸²：(1)該非獨立地位代理人在締約國另一方代表該企業進行準備性或輔助性活動以外的活動；(2)有權以企業的名義簽訂契約並經常行使此權力³⁸³。

第二款 獨立地位代理人與非獨立地位代理人之區別

如前所述，《OECD模範協定》將代理人劃分為獨立地位代理人和非獨立地位代理人。根據《OECD模範協定註釋》的解釋，前者通常是指在法律上和經濟上都獨立於其所代理的企業的代理人³⁸⁴，這種營業代理人特別包括經紀人、一般傭金代理人；而後者是指除獨立地位代理人以外的任何形式的代理人，不論該代理人是個人還是公司，是否是從事代理活動的國家的居民，是否在從事代理活動的國家設立營業場所，是否與被代理企業之間存在雇傭關係³⁸⁵。按照《OECD模範協定註釋》，代理人是否獨立於被代理企業有兩個判斷標準：第一，就被代理企業而言，代理人所承擔之義務的程度。倘若代理人為被代理企業進行商業活動時，須遵守被代理企業之詳細指示或由被代理企業全面控制，則該代理人不能認係獨立於被代理企業。第二，商業活動所生企業風險由何人承擔。倘若有關商

³⁸¹ See Paragraphs 32 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC

³⁸² Article 5 (5) of the OECD MC.

³⁸³ 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月第1版，頁91。

³⁸⁴ See Paragraphs 37 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁸⁵ See Paragraphs 32 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

業活動之企業風險係由被代理企業承擔而非由代理人承擔，則該代理人非屬獨立於被代理企業之獨立地位代理人³⁸⁶。

第三款 有權以企業的名義簽訂契約

《OECD模範協定》規定，非獨立地位代理人限於締約代理人，即其授權僅限於關於締約的授權。《OECD模範協定註釋》認為，代理人被授權就契約的各個方面和具體細節進行談判，並對被代理企業具有約束力，那麼即使契約最後是由他人簽署，該代理人也被認為具有簽訂契約的權力³⁸⁷。根據《OECD模範協定》的規定，代理人行使的締約權時，必須是以被代理企業的名義簽訂契約³⁸⁸。

《OECD模範協定註釋》明確指出，「以企業的名義簽訂契約」這一用語，並不僅適用於代理人以企業的名義簽訂合同的情況，而且同樣適用於代理人所簽訂的合同對被代理企業具有約束力的情況，即使該合同在實際簽訂時並非以該企業的名義簽訂³⁸⁹。

第四款 非屬獨立地位代理人之營業常規交易

在通常的商業活動中，獨立地位代理人與被代理企業的關係，是兩個獨立企業之間的正常業務往來關係。在正常情況下，也就是說，獨立地位代理人在按照其營業常規進行活動的情況下，該代理人不構成被代理企業的常設機構³⁹⁰。因此，獨立地位代理人是否按其「營業常規」(ordinary course of business)進行活動，對於判斷該代理人是否構成被代理企業的常設機構，具有重要的意義。現代稅收協定規

³⁸⁶ See Paragraphs 38 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁸⁷ See Paragraphs 33 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁸⁸ 參朱炎生，《國際稅收協定中常設機構原則研究》，法律出版社，2006年9月第1版，頁107至111。

³⁸⁹ See Paragraphs 32.1 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁹⁰ See Paragraphs 36 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

定，獨立地位代理人如果按照其營業常規進行活動，該代理人不構成被代理企業的常設機構。但是，如果獨立地位代理人不按照其營業常規進行活動，那麼該代理人就有可能構成被代理企業的常設機構³⁹¹。

根據《OECD模範協定註釋》，當一個獨立地位代理人代表被代理企業進行的營業活動，如果從經濟上看屬於被代理企業的活動，而並非其自身的營業活動時，該獨立地位代理人不能認為是在按照其營業常規進行活動。例如，如果一個傭金代理人不僅以其自身的名義銷售某一企業的貨物或商品，而且經常以該企業具有締約權的常設代理人的身份進行活動，那麼該代理人的這一活動超出其營業常規，應當視為該企業的常設機構³⁹²。根據《OECD模範協定》的上述解釋，獨立地位代理人按其「營業常規」從事營業活動，指的是獨立地位代理人開展的營業活動本身在經濟上不能直接歸屬等被代理企業³⁹³。

第六項 網站、伺服器是否構成物理常設機構之分析

第二次工業革命期間，生產要素大多從無法移動轉變成高度移動性，此為史卡爾以此分析常設機構的式微³⁹⁴。電子商務被視為經營國際商務活動方法下一階段之發展³⁹⁵。資訊、通訊技術及運輸之進步，提高資本和勞力之移動性，減少非居民企業在來源地國維持物理存在之需求(尤其是數位化生產與傳送之商品及服務³⁹⁶)。國際商業運作的結構性改變使常設機構原則式微化³⁹⁷。國際業務變

³⁹¹ 之所以在這裡說"有可能"構成常設機構，是因為按照稅收協定的規定，該代理人從事屬於準備性或輔助性的活動將不構成被代理企業的常設機構。

³⁹² See Paragraphs 38.7 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

³⁹³ 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月第1版，頁118。

³⁹⁴ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 573.

³⁹⁵ OECD, "Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers," An Informal Round Table Discussion between Business and Government, 18 November 1997, Turku, Finland, <<http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/turkudoc.htm>>, [14].

³⁹⁶ Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (Spring, 1997), 52 Tax Law Review, p. 15.

得更具移動性時，就更沒有適當規定要求在特定地點特定時間有某些種類的物理存在³⁹⁸。

第一款 電子商務之運作方式

茲以音樂銷售為例分析說明，電腦軟體或數位商品均可適用音樂銷售之分析³⁹⁹。假設一國之企業，銷售音樂給本國消費者，並透過他國零售商銷售給國外消費者。由於營業成本升高，該企業希望集中營運，同時利用網際網路和電子商務之潛在優勢，包括將音樂轉換成MP3格式線上數位音樂。依照此營運模式，該企業可以節省更多成本，不需要在每個可能銷售該公司音樂的國家都僱傭員工。該企業相信電子化營運可以擴大其營業活動，蓋網際網路可使該公司接觸到比現在更廣大的客戶群。因此，該企業選擇成為線上零售商，將數位化音樂銷往世界各地。依照新營運模式，該企業無須在該公司銷售音樂之國家維持員工或零售據點。蓋世界各地之消費者只要連上網際網路，即可透過網站取得數位化音樂。網站可以由散居在澳洲各地之程式設計師負責設計、控制與更新。維護網站的電腦伺服器可以位於澳洲或該企業銷售音樂之其他國家，儘管伺服器的實際位置對該企業之營業活動不具重要性。關於電腦伺服器之所有權，該企業可以擁有伺服器，亦可以向ISP承租硬碟空間，ISP會在ISP伺服器代管其網站，ISP伺服器會一直連上網際網路。

該企業的潛在消費者可以用二種方式連上該公司之網站。第一，消費者可以

³⁹⁷ See e.g. Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), *Intertax* 26(6-7), p. 196.

³⁹⁸ Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce" in *Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics* (1999), p. 320.

³⁹⁹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 106.

用區域電話號碼撥接到他們的 ISP，再連上所有網際網路網站。消費者只要輸入該企業的網址，就可以連上該公司網站。或者，另一較不常見之方法係該企業可以向國外電信提供者承租線路，並設立區域免費號碼，使消費者可以直接連上該公司伺服器（而非透過網際網路連上伺服器），只須支付室內電話之費用。

消費者以前述任一方式連上該企業的网站後，可以瀏覽待售之 MP3 音樂。倘欲使流程更簡單，該企業可以提供智慧型軟體代理人——通常稱「網路蜘蛛 (Bot)」，以協助消費者尋找所欲購買之音樂。前開軟體可以設計成會回答任何關於待售音樂之問題，並可以決定購買、處理付款細節，(倘有必要) 亦會安排貨運——雖然自從該企業修改營運模式為線上銷售音樂，貨運即不具重要性，蓋可透過網際網路數位傳輸產品。

前述說明重點在於分析該企業所涉之稅捐問題。該公司使用網際網路將音樂銷售給世界各地消費者。假設該企業所得來自國外消費者，該公司在當地無物理存在。依照前述傳統營運模式，該企業只能在少數國家營業，且須在當地建立銷售據點，並僱傭員工。電子商務提供該企業改變營運模式之機會，擴大市場並集中營運，因而減少成本。使該企業得以在國外營業並賺取大量收入，卻幾乎不須或無須在該國具有物理或代理人存在。

此問題必須先分析何者構成電子商務的常設機構。前文曾提及以《OECD 模範協定》為基礎的租稅協定，此問題適用《OECD 模範協定》第 5 條，根據該條款，設立常設機構主要有二種方式：第一，有固定營業場所，在此（實體常設機構）從事該企業的全部或部份業務，或是第二，經由非獨立代理人（代理人常設機構）的行為。此外，應注意上述二種方式都應排除準備活動與輔助活動⁴⁰⁰。

⁴⁰⁰ Article 5 (4) of the OECD MC.

因此，依照目前常設機構門檻，來源被定義為「存在」(物理存在或代理人存在)，必須有存在的事實，來源地國才有稅負管轄權。

依照假設模型，如果該企業產生營業利潤的國家聲稱對利潤有徵稅權，則此問題的解決方式為：如果依照常設機構門檻目前定義來源的方法行使稅負管轄權，則課稅的存在為何？在電子商務環境中，可能的存在包括：(a)該企業的外國客戶群，該公司由此產生營業利潤。(b)該企業將音樂傳輸給消費者。(c)該企業與消費者締結契約的地方(假設該企業在國外銷售音樂)。(d)消費者使用地區系統號碼從國外連上該企業之網站。(e)該企業在國外營運使用到該國之公共建設。(f)世界各地之消費者均可使用該企業網站。(g)位在國外之電腦伺服器，或(h)該企業之代理人，包括個人代理人(例如 ISP)和機械或軟體代理人(例如 bot)。為分析上述可能性，(a)至(e)可單獨考慮，蓋(a)到(e)的選項清楚明確，且與目前常設機構適用於電子商務領域定義方式之問題無涉。另一方面，(f)到(h)涉及網站、電腦伺服器和代理人(例如 ISP)，此須須考量目前的租稅協定如何定義電子商務環境下之常設機構。準此，以下分述之。

第二款 網站、伺服器是否構成場所型常設機構之分析

依前述消費者可連上外國企業之網站，該網站架設在伺服器上，伺服器可能係該外國企業所有，或者架設在 ISP 維護之電腦伺服器上，由 ISP 代管網站。無論如何，伺服器可設在外國企業所在地國，或消費者所在國，或甚至第三國，外國企業可以基於例如存取成本或頻寬之商業理由加以選擇。不論例如網站或伺服器等公共建設之實體位置，也不論消費者身在何處，均可連上該外國企業的線上功能。

將常設機構概念適用於網站、伺服器，以及代理人之存在涉及網站是否可視為常設機構？伺服器是否為常設機構？ISP 或機械代理人是否可視為企業之代理人，代表企業提供代管服務？回答前述問題須先考慮下列各方面，其中有些問題互有關聯，後續分析將同時考慮網站、伺服器以及代理人之存在，例如 ISP。

本問題將依照前述《OECD 模範協定》第 5 條常設機構定義加以分析。網站、伺服器和代理人之存在，包括 ISP 和機械代理人，常設機構之協定定義衍生出 5 個問題，分析如下：(1)須有營業場所(2)營業場所須固定(3)須在營業場所從事營業活動(4)所為活動須與營業活動有關，因此不包括準備性或輔助性活動，最後(5)常設機構得以代理人存在為基礎，例如代理商。

2000 年 12 月 22 日 OECD 財務委員會修正《OECD 模範協定》第 5 條注釋⁴⁰¹，加入目前協定之常設機構定義如何適用於電子商務交易⁴⁰²。前開修正延續先前第一工作小組⁴⁰³在 1999 年 10 月⁴⁰⁴和 2000 年 3 月⁴⁰⁵所提注釋，為 OECD 就此認為，網站本身不構成常設機構；網站由 ISP 代管，通常不會構成透過網站從事營業活動之企業的常設機構；除非極少數之情況，否則 ISP 非另一企業之非獨立地位代理人，因此不會構成該企業之常設機構。OECD 也認為當伺服器所完成之功能代表企業營業活動實質重大部份時之電腦設備，例如同伺服器，可以構成常設機構。以下分述之：

⁴⁰¹ Paragraphs 42.1 to 42.10 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC were adopted by the OECD's Committee on Fiscal Affairs on 22 December 2000.

⁴⁰² OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in Electronic Commerce : Changes to the Commentary on Article 5 (22 December 2000) , <http : //www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm> .

⁴⁰³ Working Party No. 1 on Tax Conventions and Related Questions is a subsidiary body of the OECD's Committee on Fiscal Affairs and is responsible for drafting changes to the OECD MC.

⁴⁰⁴ OECD, Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (October 1999) , <http : //www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm> .

⁴⁰⁵ OECD, Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (3 March 2000) , < http : //www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm > .

第一目 營業地點

一、網站是否構成營業場所

(一) 否定說：網站不構成營業場所

關於網站⁴⁰⁶是否構成營業場所，須區分有形與無形資產。《OECD模範協定》將營業場所解釋成：「構成營業場所的必須是適合於經營活動的任何重要、有形物體，包括不動產、建築、機器、計算機、輪船、飛機和打鑽機。輕便的、可攜帶的機器、設備、工具不構成常設機構的營業場所。常設機構一般定義的邏輯，「營業場所」以有形物體如不動產、重要的機器設備為先決條件⁴⁰⁷。符合租稅協定之營業場所，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⁴⁰⁸。無體物，例如證券和銀行帳戶不構成營業場所⁴⁰⁹。在一般情況下，跨國電子商業銷售活動是通過互聯網路和銷售商設在東道國境內某個伺服器上的互動式網址（interactive web site）實現的。這種網址實質上是由資料和應用軟體構成的一種電腦程式，具有易於移動的特點。居住在締約國一方的銷售商可以對設在締約國另一方境內的某個伺服器上的網址進行設計、修改或將網址從一個伺服器上轉移到另一個伺服器上。位於締約

⁴⁰⁶ 「網址的全稱為「通用網址」（General Motors Website），是一種新興的網路名稱瀏覽技術，它是通過建立通用網址與網站位址 URL（統一資源定位符）的對應關係而實現瀏覽器訪問的一種便捷方式；通用網址中 CNNIC 授權的註冊商提供註冊，用戶登錄註冊商網站，線上即可完成通用網址的連線註冊，一個網站可以擁有多個通用網址，因此，通用網址顯然不能成為作為網站常設機構的連接點」，劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第 15 卷第 1 期，2010 年 2 月，頁 35。

⁴⁰⁷ 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，頁 52。

⁴⁰⁸ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 285.

⁴⁰⁹ Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce" in Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics (1999), p. 309.

國另一方境內的客戶通過電腦終端與伺服器之間的通訊協定聯繫，可以訪問該網址並利用網址的應用軟體進行訂貨和支付。按照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的網址由於只是應用軟體和電子資料組合而成的一種電腦程式，它雖具有可視性，但並非某種有形體的場所或設施，無法滿足營業場所所要求的物理存在特徵⁴¹⁰。網站是由軟體和大量的信息構成的，軟體和信息是無形的⁴¹¹。由於網站僅係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⁴¹²。

簡言之，網址本身無成為營業場所的可能性⁴¹³，因為它沒有一個可以構成營業場所之地點（location）⁴¹⁴。

（二）肯定說：網站構成營業場所

否定說僅以「物理存在（physical presence）」作為締約國一方企業在締約國另一方具備營業存在的唯一形式的判定標準，在科技迅速發展的今天尚顯保守。沒有考慮到電子商務與傳統商務的根本區別在於其所依賴的網路空間的虛擬性，也沒有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⁴¹⁵。網址具有很強的自動功能，不必雇用企業人員而能自動完成企業的營業活動，此乃網路技術的發展結果，對完成企業的營業活動並無影響⁴¹⁶。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

⁴¹⁰ 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）》，2003年第4期，頁14。

⁴¹¹ 王裕康，〈電子商務對稅收協定重要概念的影響（上）〉，《涉外稅務》，2000年第6期，頁26。

⁴¹² Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce" in Kluwer, *International Studies in Taxation Law and Economics* (1999), p. 309.

⁴¹³ 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，頁52。

⁴¹⁴ 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，頁24。

⁴¹⁵ 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》，頁279。

⁴¹⁶ 趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010年第6期，頁96。

如辦公室)，或電子空間（例如網站⁴¹⁷）。常設機構的提出，是為了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，而隨著電子商務的發展，網址可以在沒有「有形存在」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⁴¹⁸。

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。有人認為互動式網站的交互功能是通過軟體代理人實現的，軟體代理人與傳統代理人具有近似性，與構成常設機構的非獨立地位代理人在職能上也具有等同性，而且網址在網路空間中的地位類似於居所在物理空間中的地位，所以網站構成常設機構的理由很充分⁴¹⁹。

在電子交易中，一般情況下，網址是當事人訂立合同、付款、完成交付的虛擬場所，其在電子商務交易中的作用相當於「固定營業場所」在傳統交易中的作用。而對於網址存在於哪個伺服器上，該伺服器的地理位置或者其伺服器的擁有者這些情況，買方是不會注意的，也不會影響交易的進行。而且網址在許多國家是可見的或者是可以訪問的，效果就如同在這些國家分別設立了營業場所，其活動如果滿足「從事營業活動」以及質、量上的要求，就可以構成在有關國家設立的常設機構。同時，鑒於電子商務缺乏登記要求的特點，網址轉讓頻繁且無登記要求，因此認定常設機構，不要求外國銷售商對其使用的網址存在所有、租賃或

⁴¹⁷ Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet: Second Report (1999), p. 97.

⁴¹⁸ 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，頁53。

⁴¹⁹ 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，頁43。

其他支配關係，只要其實際使用了該網址即可⁴²⁰。

綜上，企業在架設於伺服器上之網站從事營業活動，即可構成常設機構。

(三) 小結：網站不構成營業場所

依照《OECD模範協定》⁴²¹之定義，須係有形資產使構成營業場所，而網站既係軟體和電子資訊之組合，即非有形之資產、設備，因而依照《OECD模範協定》觀點，網站不構成營業場所。

二、伺服器是否構成營業場所

(一) 否定說

伺服器無法構成營業場所，蓋伺服器之位置只是便宜措施，無關電子「產出」之來源或電子「消費」之位置⁴²²。伺服器僅係交易雙方均可接受之便利設施，如同電話，用以促進交易雙方之通訊。類似見解認為，伺服器僅係營業導管，而非營業本身及其所在，蓋伺服器本身並非經濟活動的核心⁴²³。伺服器只扮演被動角色，尤其當系統功能（例如廣告、訂單處理以及信用卡授權）被分割在不同

⁴²⁰ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月，頁227。

⁴²¹ Paragraphs 4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁴²² Geoffrey S. Turner, "Permanent Establishments and Interprovincial Income Allocation: Reflections on the Advisory Report on Electronic Commerce", Mondaq Business Briefing (15 June 1998), p. 7.

⁴²³ Mara Fisher, "New Zealand: Comments on Revised Draft of PE Definition" (2000), 2(7) Tax Planning International e-commerce, p. 17.

國家之伺服器時⁴²⁴。

(二) 肯定說

伺服器與網址不同，它屬於計算機設備，總是建立在某個地點，而且伺服器的移動需要很高的成本，對於操作該伺服器的企業而言，該有形地點可以成為企業的固定營業場所⁴²⁵。網站的物理依託是伺服器，伺服器是硬體，是有形的，它具備了構成常設機構的物理條件⁴²⁶。網址所在的伺服器可視為一種有形體的設備⁴²⁷。

(三) 小結

電腦伺服器本質上可視為營業場所，蓋伺服器係屬有形之設備。營業場所可以係全部均提供商業營業活動之實體標的。然而，須區分重大機械設備與輕型可攜式設備。只有重大機器設備始能構成符合租稅協定之營業場所⁴²⁸。「重大」機械設備係參考《OECD模範協定》第5條注釋第2段規定只有在特定情況下，機械設備始為營業場所，亦即只有重大機械設備始為營業場所。

將前述標準適用於電腦伺服器，伺服器係有形標的，倘若達於重大之標準，

⁴²⁴ OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in Electronic Commerce : Changes to the Commentary on Article 5 (22 December 2000), <[http : //www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm)> , p. 6.

⁴²⁵ 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》，頁 279。

⁴²⁶ 王裕康，〈電子商務對稅收協定重要概念的影響（上）〉，《涉外稅務》，2000 年第 6 期，頁 26。

⁴²⁷ 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）》，2003 年第 4 期，頁 14。

⁴²⁸ Arvid A. Skaar, "Subject to what Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?" in "The OECD Model Convention 1997 and Beyond : Current Problems of the Permanent Establishment Definition : Proceedings of a Seminar held in New Delhi in October 1997 during the 51st Congress of the International Fiscal Association", p. 123.

則符合常設機構之「機械或設備」的要件。重大係指所有電腦均非可攜式，或其他易於攜帶者⁴²⁹。因此，可攜式設備，例如筆記型電腦，則不能作為營業場所。此結論已獲得《OECD模範協定註釋》之肯認⁴³⁰。

三、企業通過網址維持協議，是否構成有權使用 ISP 之伺服器

依照《OECD模範協定》第5條註釋第4段規定，營業場所須係企業擁有以供支配使用之特定空間⁴³¹，因此，最後須考量企業是否有權使用該營業場所。

(一) 肯定說

伺服器無論是企業自有的或是以網址維持協定部分租用的，都不影響其成為常設機構。首先這是考慮到實際情況，因為除了那些規模十分龐大的大型企業擁有自己的伺服器或租用他人的整台伺服器，決大多數企業都是通過網址維持協定使用網路服務提供商的伺服器進行網上營業活動，其次營業場所本身也不需要完整性，所謂營業場所不要求具有完整性，即一個企業並無合乎完整性要求的房屋，僅使用了一塊確定的小場地，也可被認定為設有常設機構；同樣，一個企業僅佔用市場一角，或長期租用海關倉庫的一部分，或在其他企業有可營業的場所，在符合其他條件時都可被認定為設有常設機構⁴³²。

⁴²⁹ Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce" in Kluwer, *International Studies in Taxation Law and Economics* (1999), p. 310.

⁴³⁰ Paragraph 42.2 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁴³¹ Paragraph 4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁴³² 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，頁53。

(二) 否定說

在跨國電子商務交易活動中，位於東道國境內的伺服器通常並非是居住在東道國境外的銷售商所有的或專屬使用的，而是東道國境內的網路服務供應商（ISP）所設置和管理的。境外銷售商只是在ISP的伺服器上租用一定的磁碟空間建立自己的網址ISP的伺服器同時也供其他客戶租用來設置各自的網址。因此，這類情形下的伺服器由於並不處在境外銷售商的支配控制下不可能構成境外銷售商在東道國境內的營業設施⁴³³。

(三) 小結

新修訂的範本將可以認定為常設機構的伺服器限定處於企業支配之下的，即自己擁有的或租賃他人的整台伺服器，而那些通過與網路提供商達成網址維持協議，將其網址維持在服務提供者的伺服器上的，不認為處於企業控制之下⁴³⁴。惟若居住地國企業在架設於該企業自由支配使用之伺服器上的網站從事營業活動，例如該企業所有（或租用），並控制網站存取使用之伺服器，若亦符合《OECD 模範協定》第 5 條其他要件，則伺服器所在地點可構成常設機構⁴³⁵。

第二目 伺服器是否具有地理固定性之分析

⁴³³ 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）》，2003 年第 4 期，頁 14。

⁴³⁴ 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，頁 53。相同見解，「實質上，伺服器由於並不處於境內銷售商的支配控制下不可能構成境外銷售商在東道國境內的行銷設施」，劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第 15 卷第 1 期，2010 年 2 月，頁 36。

⁴³⁵ Paragraph 42.3 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

一、伺服器具有地理固定性

如前所述，伺服器之存在，從地理或時間面，均須固定，此為常設機構之定義所要求。就地理固定而言，營業場所某程度上須連結至來源地國特定地理位置⁴³⁶。營業場所不必然是所在土地之完整部份⁴³⁷，雖然位置不包括可移動的營業場所⁴³⁸。因此，儘管海上浮動設施並未連結至特定地理位置——船舶永遠停泊在岸邊（例如博物館、餐廳等）——但是對照之下，應該當作固定⁴³⁹。同樣地，鑽井平台固定在海床，足以認為連結至特定地理位置⁴⁴⁰。準此，位在某地點（例如房間或建築物）之伺服器可視為固定，但是倘若係週期性在各國間移動，依照常設機構定義，較不可能視為固定。且通常情況下，伺服器及其所維持的網址具有一定的穩定性，總是和一定的地理位置相聯繫，存在空間上的固定性和時間上的持久性⁴⁴¹。

二、伺服器存取位置會移動及伺服器週期性更換地點，是否具有空間固定性之分析

縱使一外國企業之伺服器一直在同一個國家而未移動，倘若儲存在伺服器硬

⁴³⁶ Arvid A. Skaar, "Subject to what Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?" in "The OECD Model Convention 1997 and Beyond : Current Problems of the Permanent Establishment Definition : Proceedings of a Seminar held in New Delhi in October 1997 during the 51st Congress of the International Fiscal Association", p. 22; Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 286

⁴³⁷ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 286.

⁴³⁸ Arvid A. Skaar, "Subject to what Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?" in "The OECD Model Convention 1997 and Beyond : Current Problems of the Permanent Establishment Definition : Proceedings of a Seminar held in New Delhi in October 1997 during the 51st Congress of the International Fiscal Association", p. 22.

⁴³⁹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 286; John Huston and Lee Williams, Permanent Establishments : A Planning Primer (1993), p. 46.

⁴⁴⁰ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law (2nd ed., 1994), p. 142.

⁴⁴¹ 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月第1版，頁224。

碟之資料每次存取時會存在另一個位置，則伺服器是否仍可視為固定？同樣地，倘若伺服器在同一國家內週期性更換地點，是否仍可視為固定？

在 1966 年的 Market Vendor⁴⁴² 案中，一個荷蘭的攤販居住在荷蘭境內，他每週去德國的三個集市擺放貨攤銷售貨物，三個集市分別處於三個不同集鎮。在正常情況下，每次在集市上擺放貨攤的地點都是相同的。在德國，他每週還需要用一天的時間儲存和準備一星期內所銷售的貨物。週末他返回荷蘭與家人相聚。德國下級稅收法院認為，無論是德國的國內稅法還是稅收協定中規定的常設機構，都要求從事營業活動的場所必須在空間上明確且與某一確定的地點相聯繫。由於上述攤販每次總是在上述三個集市銷售貨物，並且在每個集市上每次擺放貨攤的地點都是相同的，因此他在每個集市上都有一個營業活動中心，從而設有常設機構⁴⁴³。《OECD 模範協定》第 5 條注釋第 4 段支持此見解，認為「營業場所的構成可以是市場的帳篷或特定海關倉庫永久使用區域（例如存放應繳稅商品）」。除了此案例與前述鑽井平台之例，有關近海石油活動和林業之傳統領域亦有同樣問題。倘若活動於長時間內在相同位置重複，或係完成的作業係同一計畫之一部，而當事人相同，又或者如果所使用設備特別巨大或複雜，例如鑽油平台，與地理區域之連結或關係——而非固定位置——足以構成常設機構⁴⁴⁴。

在電子商務環境中，服務器的位置（例如辦公室或其他設施）通常符合上述地理固定要件。然而，顯然地，伺服器得在各國間移動可規避此要件。然服務器的移動，並非跨國電子商務活動本身的性質決定的，而通常是納稅人出於逃避稅的目的而採取的，因此，不能以此為由否定伺服器或網址本身的固定性⁴⁴⁵。

⁴⁴² Finanzgericht Mu'nster in EFG 1966,501 (Germany).

⁴⁴³ 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 月第 1 版，頁 57。

⁴⁴⁴ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 286; Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 125, 151.

⁴⁴⁵ 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 月第 1 版，頁 224。基於逃避稅的目的，服務器和網址雖存在著有意的流動性，但這並非源於電子商務本身的性質，更

《OECD模範協定註釋》認為伺服器符合地理固定性之規定，附帶認為此結論可輕易規避，「伺服器具移動可能性並非重點，重點在於實際上有無移動⁴⁴⁶。」表示個案分析在應用方面可能會有不確定性，而且有些國家，包括英國和瑞士，都不接受網站或伺服器構成常設機構⁴⁴⁷。

第三目 伺服器是否具有時間固定性之分析

除了地理位置固定之外，租稅協定規定營業場所須時間固定。此要件要求永久或一定時間，而非臨時性⁴⁴⁸。永久性並非指有權永久使用該營業場所⁴⁴⁹。在漢瑞克森案⁴⁵⁰ (Henriksen)，法院認為持續性係相對期間，而非永久不變。因此，「固定」一詞應理解為無限期地持續，而非永遠。

倘若納稅義務人使用營業場所之權利超過特定存續期間，則可能符合永久性檢視標準。許多國家，6個月的存續期間即為已足⁴⁵¹。當然，主觀持續也足以構成常設機構。同時，如果業務執行的地點時常變更，即使在該國長期活動，也無法構成常設機構—如同發生在挪威的案例，600天的活動分成50次在不同的辦公室及2個不同城市⁴⁵²。同樣地，所謂「賽馬規則⁴⁵³」，即使賽馬重複進入國內場地比賽，本身也不足以構成常設機構，倘若每場比賽的跑道不同。

不能依此而斷然否定網址和伺服器的固定性。」採相同見解，趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010年第6期，頁96。

⁴⁴⁶ Paragraph 42.4 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁴⁴⁷ See "United Kingdom: Tax Status of Web Sites and Servers" (2000), 2 (4) Tax Planning International e-commerce, p. 28. See "Switzerland: Permanent Establishment" (2001), 3 (1) Tax Planning International e-commerce, p. 26.

⁴⁴⁸ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 288.

⁴⁴⁹ Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law (2nd ed., 1994), p. 142.

⁴⁵⁰ Henriksen (Inspector of Taxes) v. Grafton Hotel Ltd [1942] 2 KB 184,196.

⁴⁵¹ Arvid A. Skaar, "Subject to what Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?" in "The OECD Model Convention 1997 and Beyond: Current Problems of the Permanent Establishment Definition: Proceedings of a Seminar held in New Delhi in October 1997 during the 51st Congress of the International Fiscal Association", p. 25.

⁴⁵² Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 288.

⁴⁵³ John Huston and Lee Williams, Permanent Establishments: A Planning Primer (1993), p. 41.

在電子商務方面，為了符合《OECD 模範協定》第 5(1)條之持久性規定，伺服器因此不須無限期設置在特定地點，只要符合持續時間標準即可。《OECD 模範協定註釋》第 5 條第 42.4 段指出，在這方面，伺服器只需設置在特定地點達一定時間，即符合第 5 條對固定之意義。

第四目 透過營業場所從事營業活動之分析

依照《OECD 模範協定》第 5 條規定須在固定營業場所從事營業活動始能構成常設機構。假設一國在銷售音樂之國家並無員工，該外國企業之網站由居住在該國或他國之電腦程式設計師設計維護。倘若該外國企業之網站架在銷售音樂國家之伺服器上，產生二問題：第一，是否可由自動化設備從事營業活動，例如電腦伺服器。第二，除了自動化設備之存在之外，判斷在伺服器從事營業活動之前，是否需某種形式之人力介入（例如員工）。

一、可否透過伺服器之自動化設備從事營業活動？

（一）肯定說

只要企業之營業項目不只是安裝設備，例如全自動泵站和自動出納機等，則企業可以透過自動化設備營業⁴⁵⁴。《OECD 模範協定註釋》第 10 段肯定企業可以經由自動化設備從事營業活動，例如博弈機和自動販賣機⁴⁵⁵。非居民企業在一國通過雇員安裝、控制、管理和維持的自動販賣機、博弈機等自動化設備

⁴⁵⁴ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 290.

⁴⁵⁵ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, Electronic Commerce and International Taxation(1999), p. 139

(automatic equipment) 可以構成常設機構⁴⁵⁶。伺服器具有很強的自動功能，不必雇用企業人員而能自動完成企業的營業活動，此乃網路技術的發展結果，對完成企業的營業活動並無影響，故完全可以由此認定該伺服器為居住國企業在來源國的營業場所⁴⁵⁷。

(二) 否定說

1、 博弈機、自動販賣機構成非居民企業在他國之經濟存在， 伺服器則否

《OECD模範協定註釋》所舉博弈機和自動販賣機之例，與電子商務之電腦伺服器，有所不同。就博弈機和自動販賣機而言，機器的位置對業務相當重要，博弈機和自動販賣機須與消費者位在相同管轄區內。倘若前述機器經常移動，將會很快地流失客戶群。相對地，伺服器位置與電子商務交易之消費者無關，蓋只要消費者能連上網際網路，就可以接觸到商品或服務。因此，經由博弈機和自動販賣機之有形存在，可認在該國具有經濟存在，然而伺服器之存在不盡然與企業在該國的經濟存在有密切關係⁴⁵⁸。因此企業並非在伺服器從事營業活動，而係在企業辦公室、倉庫、研發設施，以及產生所得活動之其他位置⁴⁵⁹。

2、 博弈機、自動販賣機可完成完整交易，伺服器則僅係傳輸 工具

⁴⁵⁶ OECD commentaries to Article 5 of Convention.

⁴⁵⁷ 趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010年第6期，頁96。

⁴⁵⁸ Mara Fisher, "New Zealand: Comments on Revised Draft of PE Definition" (2000), 2(7) Tax Planning International e-commerce, p. 18.

⁴⁵⁹ OECD, Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (3 March 2000), <http://www.oecd.org/daf/fale_comle_com.htm>, p. 8.

博弈機和自動販賣機不同於伺服器之處在於，以博弈機而言，整個交易均係在博弈機互動下進行，而電腦伺服器所能進行的活動或完成的功能通常較為有限⁴⁶⁰。因此，伺服器僅係通訊方法或運輸工具。即使是數位化產品，例如音樂和軟體，賣方也可以從伺服器接受並傳送電子版本，伺服器仍然只是運送工具⁴⁶¹。在自動售貨機的例子中，消費者能在當地與機器完成全部交易行為；但在電子商務例子中，電腦設備只是完成交易的一種手段，而交易雙方位於不同的管轄區內，即使伺服器能下載數位化產品，真正產生實質性利潤的行為，如數位化產品的創造、線上更新，都是在另一個管轄區內完成的。因此，一個伺服器正如一部電話或傳真機，僅僅是一種通訊工具而已⁴⁶²。

3、 德國油管案無從適用於伺服器—伺服器並非從事營業之重要部分

有認為電腦伺服器與遠端控制油管實際情況並不相同。在德國油管案中，法院認為該公司之業務為油料運輸，油管是整體業務不可或缺之一部。法院明確表示，油管是“業務中...最重要的一部份⁴⁶³”。相對地，伺服器通常係企業主要業務之附帶設備。尤有甚者，企業可能會依照營業流程（例如付款、產品分類等等）分別將各該伺服器設置在不同位置，真正創造價值的活動可能係由位於與伺服器所在國不同國家之人力進行。

4、 德國油管案無從適用於伺服器—德國油管案係依照德國

⁴⁶⁰ Peter A. Glicklich, Sanford H. Goldberg and Howard J. Levine, "Internet Sales Pose International Tax Challenges" (27 April 1997), <http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=189>, p. 3.

⁴⁶¹ Peter A. Glicklich, Sanford H. Goldberg and Howard J. Levine, "Internet Sales Pose International Tax Challenges" (27 April 1997), <http://www.lovotax.nl/lovotax/tax/document.html?doc_id=189>, p. 3.

⁴⁶² 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》，頁 280。

⁴⁶³ Friedrich E.F. Hey, "German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE" (1997), 14 Tax Notes International, p. 651.

內國法所為之判決

德國油管案係依照德國內國法律之判決，只規定「提供商業使用」之固定營業場所即可構成常設機構。相較於《OECD模範協定》第5條規定「透過」固定營業場所完成業務始能作為常設機構。有認為德國內國法律規定與國際法之規定不同，一方面，協定標準（「提供使用」對「完成活動」）不同；另一方面，要件也不同，德國規定較廣泛，因此對常設機構之解釋也《OECD模範協定》寬鬆⁴⁶⁴。在德國油管案中，一方面法院並未解釋德國內國法使用之不同規定⁴⁶⁵。

5、德國油管案無從適用於伺服器—油管具固定性，伺服器則可輕易移動

另一項德國油管案判決的主要特色為油管的永久性，法院因而認為油管構成「固定營業場所」以提供企業營業使用。相較之下，伺服器之位置可輕易移動。這也是此案例與電腦伺服器不同之處。

（三）小結

否定說固非無見，惟《OECD模範協定註釋》第5條注釋第42.6段仍認為位在某國之電腦設備同樣足以構成常設機構，應考慮該設備自動化操作的程度。此外，注釋特別使用「使用自動化泵浦設備開採天然資源」做為說明。

⁴⁶⁴ Rosemarie Portner, "The Internet Server as a Permanent Establishment - Some Further Thoughts", 1 (9) Tax Planning International e-commerce, p. 22.

⁴⁶⁵ Rosemarie Portner, "Comments on the OECD Working Party No. 1 's Proposal Concerning Application of the Existing 'Permanent Establishment' Definition with Respect to ISPs" (2000), 2 (1) Tax Planning International e-commerce, p. 14.

二、是否須有人力介入始構成常設機構？

(一) 人力介入肯定說

即使認為自動化設備例如電腦伺服器可以產生常設機構，仍須維持僅有設備是否足以構成常設機構，或是除設備外須有人力介入，始能認為設有常設機構。

根據《OECD 模範協定註釋》第 5 條注釋，尤其係第 2 段及第 10 段，構成常設機構是否須人力介入容有爭議。第 2 段相關部份如下：「因此，其定義包含下列要件：企業透過固定營業場所從事營業活動，通常係指依附於企業（個人）之人，無論以何種方式，在固定場所經營企業之業務。」。第 10 段也同樣說明「企業之營業活動主要係由企業主或有給職人員所從事」。並附加說明：「但是常設機構仍可存在，倘若企業主要經由自動化設備從事營業活動，員工之活動限定於安裝、控制以及維護此類設備...倘若企業僅安裝設備並將設備出租予企業，則不存在常設機構。」

準此，考量自動化設備之存在時，須將在該國從事營業活動（例如操作或維護設備）之員工（無論係受僱人或是非獨立地位代理人）納入常設機構存在的考量⁴⁶⁶。《OECD 模範協定註釋》第 5 條另外說明支持此論點⁴⁶⁷。

除了《OECD 模範協定註釋》第 5 條外，歐洲法院（European Court of Justice, EJC）之判例亦支持常設機構須有人力介入。1985 年，ECJ 判定柏克哈茲⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age" (1997), 15 Tax Notes International, p. 1455.

⁴⁶⁷ Carol A. Dunahoo, "Electronic Commerce Tax Study Group Comment on Working Party No. 1" (2000), 2 (1) Tax Planning International e-commerce, p. 11.

⁴⁶⁸ Berkholz v, Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt [1985] ECR 2251, Case 168/84.

(Berkholz) 案，只有設備（渡輪上的博弈機，不時有技術人員上船維修）本身不足以使船舶成為供應商之常設機構。1997 年案例，判定 ARO 租賃⁴⁶⁹在比利時的車隊本身不能構成比利時的荷蘭供應商的可課稅存在。此二案例中，ECJ 結論認為“必須在當地有人力和技術性資源之永久存在始能作為供應商的固定機構⁴⁷⁰”。倘若前開判決之理由適用於電子商務交易，則可得出結論：自動化設備須有人力介入始能成為常設機構⁴⁷¹。在傳統的商務活動中，企業開展營業活動的營業場所都有雇員的存在，雇員在營業場所中為企業處理各種營業事務，然而，在電子商務活動中，所有的商務活動都是由伺服器或網址自動完成的，不必在來源國保留任何雇員，因此，某一外國企業在來源國擁有或使用的伺服器或網址，難以構成一個營業場所⁴⁷²。

傳統商務從事營業活動通常需要人的參與。隨著科技水準的提高，自動化機器可以在無人干預或遙控的情況下進行作業，《OECD 模範協定》第 5 條注釋的第 10 款已經承認自動化機器可以構成常設機構，因此人的參與已不成為構成常設機構的必備條件⁴⁷³。在跨國電子商務中，儘管沒有企業雇員的存在，但是網路技術的自動功能，伺服器或者伺服器所維持的網址，可以自動完成企業在來源國從事的營業活動，因此，該伺服器或網址，在跨國電子商務活動中，完全可以認定為居住國企業設在來源國的營業場所⁴⁷⁴。與伺服器和網址相比，兩者的區別主要在於，伺服器和網址具有更強的自動功能，使得企業人員不必存在。這種

⁴⁶⁹ ARO Lease BV v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam, Case C-190/95.

⁴⁷⁰ David Graham et al., "Tax and Telecommunications in the E-Business Age Part II : Basic and Value-Added Services - A Regional View" (1999), 1 (2) Tax Planning International e-commerce, p. 7.

⁴⁷¹ OECD, Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (3 March 2000), <http://www.oecd.org/daf/fale_comle_com.htm>, p. 9.

⁴⁷² 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第 19 卷第 10 期，2007 年 10 月，頁 226。

⁴⁷³ 王裕康，〈電子商務對稅收協定重要概念的影響（上）〉，《涉外稅務》，2000 年第 6 期，頁 26。

⁴⁷⁴ 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 月第 1 版，頁 224。

差異完全是網路技術的發展的結果，對於完成企業的營業活動不會產生任何影響⁴⁷⁵。伺服器相當於自動販賣機，其區別僅在於，更高的智能化使得雇員的存在可以完全不必要⁴⁷⁶。

(二) 人力介入否定說

《OECD模範協定註釋》固認為常設機構之存在須有人力介入⁴⁷⁷。然而，《OECD模範協定註釋》第5條第2段和第10段分別使用「通常」和「主要」的字眼，因而並非表示「完全只有」，因此不能完全排除無人力介入也可完成或至少部份完成業務之可能性。伺服器及人員的存在並非構成「常設機構」所必需的，即使在傳統商務領域，是否有人參與經營也不是構成常設機構營業活動的必要條件。企業不一定要通過人，只要通過有權使用伺服器這一途徑，就可以實現在另一國的存在⁴⁷⁸。

(三) 小結

OECD表示人力介入並非常設機構存在之必要條件⁴⁷⁹。認為員工是常設機構的必要條件不合邏輯，事實上，沒有任何員工是產生所得之必要條件⁴⁸⁰。準此，

⁴⁷⁵ 朱炎生，〈跨國電子商務活動對常設機構概念的挑戰〉，《涉外事務》，2000年第2期，頁30。

⁴⁷⁶ 朱炎生，〈跨國電子商務活動對常設機構概念的挑戰〉，《涉外事務》，2000年第3期，頁32。

⁴⁷⁷ See Paragraphs 2 and 10 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁴⁷⁸ 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，頁42至43。

⁴⁷⁹ OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in Electronic Commerce: Changes to the Commentary on Article 5 (22 December 2000), <http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm>, p. 2.

⁴⁸⁰ OECD, Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (3 March 2000), <http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm>, p. 9; Paragraph 42.6 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC. Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce" in Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics (1999), p. 311; Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 289.

一外國可以經由在他國設置一台伺服器以從事營業活動，即使在該國沒有員工或非獨立代理人。

第五目 營業活動不得僅為準備性或輔助性活動

一、是否為準備性或輔助性活動係採個案認定

即使營業活動可以經由電腦伺服器完成，依照協定此等活動必須係不得為《OECD模範協定》第5(4)條常設機構定義下排除在外之準備性或輔助性活動。特定活動是否具準備或輔助性，係一事實問題，須按照個案考慮企業整體活動⁴⁸¹。判斷標準在於固定營業場所之活動，本身是否為企業整體活動中實質重大之部份。每一個案須按其法律意義加以檢視⁴⁸²。

因此，此方法須以個案為基礎採用功能分析，以判斷係核心活動（例如企業整體活動中實質重大的部份），或係準備性或輔助性活動。倘若被視為企業核心活動，且符合《OECD模範協定》第5條其他規定，則為常設機構。相反地，倘若被視為準備性或輔助性活動，則排除於《OECD模範協定》第5條常設機構定義之外。

《OECD模範協定註釋》第5條中，提供準備性或輔助性活動的判斷標準，包括⁴⁸³：1、提供供應商和消費者間之通訊。2、商品或服務之廣告。3、基於安全和效率目的，經由映射伺服器轉寄（relay）資訊。4、為企業蒐集市場資料。5、提供資訊。

⁴⁸¹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 321.

⁴⁸² Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law (2nd ed., 1994), p. 161.

⁴⁸³ Paragraph 42.7 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

對於電子商務活動而言，準備性或輔助性非營業活動有專門通過網址或伺服器進行必要的前期準備工作如展示商品、搜集情報、瞭解市場、推出廣告，或者設立伺服器和網址的目的僅在於開展輔助性工作如科學研究、提供服務、採購貨物、進行廣告宣傳等，這些活動雖然是為企業生產經營服務的，對企業而言是必須的，但在企業的利潤創造過程中又是間接的，所起的作用很難估計，往往表現為是"花錢"的活動而不是"賺錢"的行為，因此無法將利潤分配到該場所，應當將它們排除在常設機構範圍之外⁴⁸⁴。相反，如果企業通過網址或伺服器銷售各數位化商品和服務，將廣告、發送定單、接受客戶定單和支付、庫存和發送數位化商品和服務等一系列活動全部在國際互聯網上自動完成，或者伺服器或網址除了有形商品的儲存和發送之外，企業在來源國的其他銷售活動全部都是通過網址和伺服器進行的，那麼該網址和伺服器從事的活動將構成重要或主要的活動⁴⁸⁵。

在多數情況下，區別核心與準備活動之方法相當明確，但實際適用於電子商務交易時，則成為極具爭議之問題。舉例說明，依照《OECD模範協定註釋》之說明案例，如果經由架設在伺服器之網站經營活動，該伺服器只限於提供企業資訊或其銷售產品，而無接受訂單之功能，則此伺服器極有可能被視為準備性或輔助性活動⁴⁸⁶。然而，倘若伺服器有購買或付款功能，或許具有傳輸功能（例如Ozmusic透過網際網路銷售之線上音樂），則該活動就可能被視為核心活動而非準備性或輔助性活動，如果亦符合《OECD模範協定》第5條的其他要件，則會認為構成常設機構。之所以有不同結論，係因此活動促進企業營運之整個循環，因此該活動極可能被視為整個企業活動中實質重大的部份，因此被視為核心活

⁴⁸⁴ 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，頁54。

⁴⁸⁵ 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，頁54至55。

⁴⁸⁶ See Paragraph 42.7 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC. Paragraph 28 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

動，而非準備性或輔助性活動。

二、電子商務之功能致準備性或輔助性活動難以判斷之情形

(一) 儲存功能

上述案例中，準備活動和核心活動之區別似乎明確。在其他案例中，就難以劃出區別。舉例而言，企業在來源地國維持倉庫或庫存以供運送商品，則應將之視為準備活動或核心功能。如前所述，在國際貿易中，倉庫通常不視為常設機構，蓋與倉庫有關之活動會被視為準備活動，因此排除於《OECD 模範協定》第 5(4) 條款之外。在電子商務交易中，其定位較不明確，倘若電子商務交易中大部份功能均係自動化，則商品之傳輸也可能被視為核心功能。

(二) 伺服器之功能可加以分割

另一個問題說明判斷企業核心功能可能遭遇之難題，蓋多數自動化功能未必放在同一台伺服器。甚至，系統功能還可能被分開散佈在不同國家之伺服器，有時企業必須劃分商業功能，分置於不同伺服器。舉例而言，企業可能使用一台伺服器處理產品型錄，相較於其他處理型錄或市場資訊的伺服器，這台伺服器須有不同之軟體和安全規格。倘若有商業因素必須將功能劃分在各台伺服器，則可能每台伺服器完成的活動，本質上只會被視為準備活動⁴⁸⁷。在假設案例中，Ozmusic 可以在消費者所在國租賃一台伺服器，以廣告該公司之音樂，並將音樂儲存在伺服器，以電子傳送給當地消費者，不必從世界其他各地之伺服器將音樂傳送過

⁴⁸⁷ Richard Krever, "Electronic Commerce and Taxation - A Summary of the Emerging Issues" (2000), 6 (6) Asia-Pacific Tax Bulletin, pp. 151, 161.

來，因而避免延遲時間。同時，Ozmusic可以有開出訂單，並接受付款細節設置位於外國消費者所在國以外之國外伺服器之實際地點，如此或許可以規避Ozmusic消費者所在國將之認定為常設機構。

電子商務提供企業將商務功能融合或分割在不同伺服器之機會，須注意的是，有關當局認為本質上被視為準備性或輔助性活動之個別活動，只有在企業整體活動中亦屬準備階段時，始能作為準備性質⁴⁸⁸。伏格爾說明指出，個別活動—例如購買、展示，或運送商品—可單獨視為準備活動，如果全部的活動一起構成“封閉環（closed circle）”活動，就不是準備性質，而會被認為常設機構⁴⁸⁹。貝克引述荷蘭最高法案判例，作為活動之結合構成常設機構的案例⁴⁹⁰。在此案例中，有二位荷蘭居民在荷蘭購買花朵，再前往德國。他們向德國的朋友借了一個房間，另外還有一間小屋作為存放和準備工作，以及一個合法的市場攤位營業。綜合一切因素考量後，前述活動已非僅係準備和輔助工作，係已在德國構成常設機構。此與電子商務相關，蓋功能可以這種方式分散於各伺服器上，而特定伺服器之個別活動可能只會被視為準備活動，但是所有伺服器的活動結合在一起時，就不再只是準備活動了。當然，除非所有伺服器均設置在相同地點，始會有這種情況，倘若伺服器分佈各國，活動之結合論點就較缺乏說服力。

（三）伺服器陣列

倘若使用伺服器陣列，如何以功能分析法判斷各伺服器所完成之活動係核心或準備活動，伺服器陣列係指將位於不同管轄區之伺服器相互連結，依流量將訊號從一台伺服器轉換到另一台伺服器。Ozmusic可能會使用此類功能，以期更快

⁴⁸⁸ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 322.

⁴⁸⁹ Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997), p. 322.

⁴⁹⁰ Decision of 24 March 1976, BNB 1976/121, discussed in (1976) ET 240 (cited in Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law (2nd ed., 1994), p. 146).

速簡單地存取線上音樂銷售給消費者。實務上，使用伺服器陣列之情形，難以確定何台伺服器在特定時間進行了何種活動。分析協定之常設機構定義，伺服器陣列通常使各該相關之伺服器均構成營業場所，儘管伺服器是否構成常設機構端視特定伺服器所完成之功能係營業之完成或係被排除不構成常設機構，例如被視為準備性或輔助性活動。

(四) 小結

總之，伺服器所完成的活動，欲滿足常設機構之定義範圍，須為企業的核心活動，此採取個案判斷。然而，由於伺服器功能可加以分割，以及伺服器陣列，將對於採用功能性分析判斷伺服器活動係企業之準備或是核心活動造成困難。

第七項 網站、伺服器是否構成代理人常設機構之分析

第一款 網站、伺服器不構成代理人

代理人常設機構的第一項要件係，代理人須係「人」，根據《OECD 模範協定》第 3(1)條之定義，包括自然人，公司或任何其他社團。由於伺服器和伺服器上之軟體（例如網站）都無法視為人，因而無法構成代理人常設機構。縱使電腦伺服器和網站可能符合代理人之其他要件，亦同。準此，網站和電腦伺服器均非目前常設機構定義下之「人」，因而無法構成代理人常設機構。

第二款 ISP 是否構成代理人？

有認為ISP的接續服務與其他電子商務不同，ISP經營的正是網路的接入與資訊服務，並直接從中獲得營業利潤。因此，ISP在一國境內通過任何有形的傳播媒介、管道提供服務均可構成常設機構⁴⁹¹。是否因ISP提供一外國企業銷售線上音樂必要的電腦功能而構成代理人常設機構。此外，經常性互動和契約之締結須以ISP所提供放在ISP的伺服器上的軟體工具完成。本論點著重於該外國企業網站之伺服器的ISP是否可視為該外國企業的代理人。

第一目 ISP 通常僅係獨立地位代理人

對網站擁有者的消費者而言，服務提供者不代表網站的擁有者⁴⁹²。且通常情況下，網路提供商在來源國建立伺服器提供各種形式的網路服務，特別是進入國際互聯網的訪問服務。相對於銷售商而言，網路提供商是按照自己的營業常規進行營業活動，其地位是完全獨立的⁴⁹³。通常情況下，ISP在其擁有的伺服器上向其他企業廣泛提供維持網址的服務，非為單一客戶服務⁴⁹⁴。有鑑於此，即使某一網路提供商向銷售商提供維持網址的伺服器，使得銷售商得以在來源國開展銷售活動，被視為一種代理活動，那麼，該網路提供商也應當為處於獨立地位代理人⁴⁹⁵。

⁴⁹¹ 沈燁，〈電子商務環境中的跨國營業所得徵稅問題〉，《稅務研究》，2001年第3期，第40頁。

⁴⁹² Arvid A. Skaar, “Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce” in Kluwer, *International Studies in Taxation Law and Economics* (1999), p.317.

⁴⁹³ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月，頁226。

⁴⁹⁴ 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》，頁281。
「ISP極可能代管許多不同企業網站」，Paragraph 42.10 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC。

⁴⁹⁵ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月，頁226。相同見解「即使將某ISP向銷售商提供維持網址之伺服器的活動視為對於銷售商在來源國開展的銷售活動的一種代理活動，但由於其代理活動的「獨立性」，至多構成「按營業常規進行活動的獨立代理人」，劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁36。「這裡不存在代理關係，或最多為獨立代理關係」，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》，頁281。

故如果網路服務提供商不受外國銷售商的詳細指示和全面控制，而且網路服務提供商的行為所產生的企業風險也是由網路服務提供商自行承擔，換言之，網路服務提供商在經濟上和法律上都獨立於外國銷售商而按照其營業常規進行活動，該網路服務提供商不構成外國銷售商的常設機構⁴⁹⁶。

第二目 ISP 無權代理簽訂契約且係進行準備性或輔助性活動

縱使ISP係一外國企業之代理人，為了構成代理人常設機構，ISP仍須有權代理該外國企業簽訂契約，且經常性行使此權利。ISP的功能或許不符合此規定，蓋Ozmusic並不提供網際網路存取的業務。ISP不涉及實質上的電子商務行銷及代理業務，其所提供的服務僅限於提供互聯網訪問、資料存儲和轉移及相關輔助服務⁴⁹⁷。ISP由於非僅為境外銷售商提供維持網址的服務，同時也為其他客戶提供互聯網接入服務而且ISP通常無權以境外銷售商的名義談判簽訂合同。ISP也不可能構成境外銷售商在東道國境內的常設機構⁴⁹⁸。就該外國企業而言，ISP唯一代理人之活動係將該外國企業潛在消費者連上網際網路，此活動只能算是《OECD模範協定》第5(4)條款的準備性或輔助性活動，因此該外國企業之代理人不足以構成常設機構。ISP對外國企業所提供之服務，通常被列入準備性或輔助性活動之常設機構的例外情形，這也從實踐中得到了ISP不會構成常設機構結論的例證⁴⁹⁹⁵⁰⁰。

⁴⁹⁶ 鄒巋、孟麗梅，〈跨國電子商務交易中非關聯性常設機構的認定和納稅責任分配〉，《科技與法律》，第68期，頁67。

⁴⁹⁷ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁36。

⁴⁹⁸ 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)》，2003年第4期，頁14。

⁴⁹⁹ 參劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁36。

⁵⁰⁰ 有認為網路提供商於下列情形仍可構成代理型常設機構者。「根據營業代理人構成常設機構的理論，強立地位代理人只有在沒有按照其營業常規進行營業活動時，或者喪失了它的獨立性時，

第八項 其他電子商務中可能課稅連結是否構成常設機構之分

析

第一款 客戶群

依前述一國企業向國外消費者銷售線上音樂以賺取營業利潤，而無須在該國維持物理存在。倘若該外國企業以此方式營運，該外國企業是否因在該國有客戶群而可認為設有常設機構？對一國居民銷售之所得，該國有權課徵稅捐。蓋若無該國提供之市場，就無法產生該項所得⁵⁰¹。即使企業在來源地國不具有物理存在，仍大幅受惠於公共建設，故應對來源地國作出貢獻，此符合稅捐之所得受益理論⁵⁰²。

才可以構成被代理企業的代理型常設機構，即以下三種情形：（1）網路提供商有權代表銷售商締約並經常行使此項權力。一個代理人具有以企業的名義與其客戶簽訂合同的權力，意味著該代理人擁有足夠的權力約束企業在另一國開展營業活動，他們在本質上是一體化的，常設機構的性質說明它構成企業的一部分，因此這一情形包括三方面條件：首先，所謂有權簽訂的合同不是與企業在得利潤不大的合同，而是對企業來說是關鍵性的核心合同，如果代理人只是有權簽訂一些僅與利潤不大的合同，而是對企業來說是關鍵性的核心合同，如果代理人只是有權簽訂一些僅與企業內部運作有關的管理合同，就不能認定它是常設機構；其次，不能機械地將簽訂合同的權力理解為簽署權，只要代理人有權與客戶談判確定對企業有約束力的合同的細節和關鍵條款，即使該合同由企業另一代理人簽署，也認為該代理人具有簽訂合同的權力，這樣處理是為了防止企業採用談判合同（實質）與簽署合同（形式）相分離的辦法使常設機構原則落空；最後，代理人還必須習慣地經常使用以被代理人的名義簽訂合同的權力，說明該代理人與企業的關係具有一定的永久性，而永久性是構成常設機構的重要特徵之一，這兒的經常指"重複的而不僅僅在單獨的情況下"，可根據電子商務的行業特性制定一個標準。（2）代理人經常保存銷售商的商品庫存（如資料庫）並代表銷售商經常從該庫存中交付商品。如果代理人僅僅為被代理人因陳列、展示等需要而偶然保存其貨物或商品，屬於準備性活動不應認為是常設機構，但若代理人不是偶然而經常地為被代理人保存貨物或商品，而是還經常將該貨物或商品交付于客戶，其性質就發生了變化，已經實際上構成了被代理人的分銷商，實質上與被代理人成爲一個利益共同體，理應被認定為設有常設機構。（3）提供商全部或幾乎全部向某一銷售商提供網路服務。（3）提供商全部或幾乎全部向某一銷售商提供網路服務。這種情況下，該網路提供商喪失了其獨立性，而成爲對銷售商具有依從性的分支機構或部門，從而構成常設機構。」見廖靚，〈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，頁55。

⁵⁰¹ Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998), 11 Intertax, pp. 393, 400.

⁵⁰² Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), pp. 559-560.

然而，關於客戶群，唯一之物理存在可能只有國外消費者連上該外國企業網站所使用之電腦。然而，因係消費者所有或租賃之電腦，不應當成該外國企業之常設機構。同樣地，消費者的電腦必須能執行網際網路瀏覽器（例如網景的領航者或微軟的網際網路探險者）始能連上該外國企業的网站並顯示其內容，此涉及該外國企業之伺服器將HTML網頁的電子影像傳輸至消費者所在國之電腦，是否因傳輸HTML網頁格式之電子資訊是否足以在消費者所在國設立物理存在，因而構成常設機構。有認為暫時性顯示資訊足以構成固定營業場所，進而產生常設機構⁵⁰³。

綜上，應肯認來源地國因客戶群之存在而具有課稅之理由，然客戶群所在位置無法在來源地國構成常設機構⁵⁰⁴。

第二款 商品運送

關於電子傳輸或實體運送是否足以在傳送商品之國家產生常設機構。依照《OECD模範協定》常設機構定義，僅將商品運送至該國消費者（無論係電子郵件位址或實際地址）均無法構成常設機構，蓋運送無法滿足有權使用消費者所在國固定營業場所之要件。倘若企業僅係運送商品到該國不同地點，只要運送人無固定營業場所之使用權，就不構成常設機構⁵⁰⁵。

倘若該外國企業在國外有商品存貨，以備消費者向該外國企業購買音樂而不

⁵⁰³ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 139.

⁵⁰⁴ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 110 (note 184).

⁵⁰⁵ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 134.

想接受電子傳送時，可以實體運送給消費者。依《OECD 模範協定》第 5(4)(b) 條，維持商品存貨通常視作準備活動或輔助活動，因此不會在國外構成常設機構。因此，僅有電子或傳統方式之運送行為，依目前《OECD 模範協定》定義，不構成常設機構。

第三款 契約地點

倘若係在該外國企業之消費者所在地國簽訂銷售契約——例如，網站之伺服器位於國外消費者居住地國，或透過智慧軟體代理人之行為，則是否足以構成該外國企業在國外之課稅連結，該國是否可依照常設機構門檻對該企業營業利潤課稅。

根據契約簽訂地尋找之問題在於難以確定電子商務交易契約發生地。關於電子商務交易契約簽訂地有不同看法，端視在網站展示商品係屬銷售人之要約引誘或銷售要約。倘若展示商品屬於銷售要約引誘，買受人出價，銷售人可以承諾或拒絕。Entores 案⁵⁰⁶表示，關於即時通訊締結之方式，以收到承諾通知之時間地點為契約發生之時間地點，即買受人之居住地。另一方面，倘若網站上商品展示係廠商之要約，消費者同意要約，則銷售人會收到買受人之承諾，契約就在網站的地點締結。

除了難以確定電子商務交易契約簽訂地之外，僅依契約簽訂地之表面形式，並非穩固之課稅連結基礎。倘若以契約簽訂地決定常設機構門檻下之課稅管轄權之物理存在所在地，該外國企業可以輕易地安排操控程式，以決定銷售契約在該外國企業所選擇之國家簽訂，因此，從經濟或稅捐觀點而言，簽訂契約地點不適

⁵⁰⁶ Entores Ltd v, Miles Far East Corporation [1955] 2 QB 327. See also Mendelson-Zeller Co Inc v, T&C Providores Ltd [1981] 1 NSWLR 366, which followed the decision in the Entores case.

合作為常設機構門檻下之課稅連結。

第四款 地區系統號碼

消費者可以以自己之 ISP 連上網際網路，再瀏覽外國企業之網站，或者，外國企業也可在消費者居住地國設立地區系統號碼，消費者可以直接連上外國企業線上功能。在這種情況下，外國企業租用地區系統號碼，是否足以構成在租用此等線路所在國家具有物理存在而構成常設機構。

倘若將外國企業承租區域號碼視為常設機構，將違反中立原則，蓋若消費者係經由自己之 ISP 連上該外國企業的網站，該外國企業於消費者所在地國並無常設機構。然而，倘若該外國企業在該國提供屬於常設機構之地區系統號碼，則可能出現不同結果，然此僅對消費者連上該外國企業之線上功能有影響。此結果不符合中立原則，較佳之分析結果會符合中立原則，即不應只因該外國企業設立地區系統號碼使消費者可以連接其線上功能，就認為該公司在此等國家設有常設機構。

第五款 電信公共建設

該外國企業仰賴其他國家之電信公共建設（包括電話線、交換機和電信辦公室等），始能經由網際網路傳輸資料至其網站及自其網站接受資料，進而產生所得。因而衍生須使用多少該國電信公共建設，始足以認為該外國企業在該國營業，已達設有常設機構之程度。

依照所得利益理論，若無適當之電信公共建設，或人民缺乏電腦能力，數位

產品企業（包括音樂和電腦遊戲）在來源地國即無市場，因此應採所得來源地課稅主義，即使在來源地國無物理存在亦然⁵⁰⁷。然而，郵購交易亦使用了國家之道路和郵政公共建設，惟此等使用程度在來源地國並不足以構成常設機構。準此，僅使用國家電信公共建設，並不構成常設機構。在皮德拉內格拉案例中，法院認為無線通訊不足以在美國構成具有物理存在，所以僅只使用國家電信公共建設不足以在該國構成常設機構⁵⁰⁸。經由線纜傳輸電力的情況，丹麥稅務部認為，僅連接來源地國之纜線不足以在來源地國構成常設機構⁵⁰⁹。

德國油管案之分析：

1978年，First Chamber of Germany's Supreme Court認為單純基於運送油料之目的行經某區域之油管，在油管行經區域不構成常設機構（以地方貿易稅為目的⁵¹⁰）。同一法院於1983年之判決維持相同見解，認為嚴重懷疑自外國泵站遠端控制之油管構成常設機構⁵¹¹。

然而，1991年，德國稅務法庭持相反見解，認為行經德國之油管係常設機構，蓋在德國境內之營業活動，係透過該設備進行⁵¹²。1996年，前述判決結果由著名之德國油管案加以確認，法院認為：常設機構係提供納稅義務人從事營業活動所使用之固定營業場所。常設機構要件為營業地點之存在與地表有固定連

⁵⁰⁷ Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 6: 13 (note 28).

⁵⁰⁸ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 122.

⁵⁰⁹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 140.

⁵¹⁰ Friedrich E.F. Hey, "German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE" (1997), 14 *Tax Notes International*, pp. 651, 652.

⁵¹¹ Friedrich E.F. Hey, "German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE" (1997), 14 *Tax Notes International*, p. 653 (citing the judgment of 12 January 1983, BFH IR 53/82).

⁵¹² Judgment of 10 September 1991, Finanzgericht Dusseldorf [EFG] [Tax Court] 717 (1992) (FRG).

結，並存續特定期間，以提供納稅義務人營業使用，且此地點不僅係納稅義務人暫時管轄控制⁵¹³。因此法院判決在德國之油管營運，確實使荷蘭公司在德國構成常設機構⁵¹⁴，蓋荷蘭公司之業務為油料運送，而系爭油管係該公司從事營業活動之工具。顯係該荷蘭公司最重要的業務⁵¹⁵。

依照德國油管案之理由肯認電子商務之有形要素（包括路由器和線纜）足以構成常設機構⁵¹⁶。然而，有認為德國油管案構成法院判決之主要因素，似係因本案中該荷蘭公司之主要業務（可能是唯一業務）即為運送油料，因此本案判決見解應僅限於類似情況。例如，主要業務係傳輸資料之電信公司。由此，該外國企業僅使用他國之電信公共建設與消費者的連結，並非現行租稅協定定義下之常設機構。

第九項 結論

電子商務交易唯一可能認定為常設機構者，係電腦伺服器，假設該伺服器由企業自由支配使用，且只進行核心活動。網站通常不會構成常設機構，蓋網站不構成營業場所。雖然網站似乎符合代理人常設機構的規定，但是網站和電腦伺服器，均非契約中常設機構定義所規定的“人”。ISP 同樣不構成常設機構。

本章涵括常設機構的現有概念，根據《OECD模範協定》的條款，著重企業

⁵¹³ Friedrich E.F. Hey, “German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE” (1997), 14 Tax Notes International, p. 651. ; Friedrich E.F. Hey, “German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE” (1997), 14 Tax Notes International, p. 651 (note 2).

⁵¹⁴ Friedrich E.F. Hey, “German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE” (1997), 14 Tax Notes International, p. 651.

⁵¹⁵ Friedrich E.F. Hey, “German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE” (1997), 14 Tax Notes International, p. 651.

⁵¹⁶ Kyrie E. Thorpe, “International Taxation of Electronic Commerce : Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?” (1997), 11 Emory International Law Review, pp. 633, 671.

的存在，不論是企業的物理存在（固定營業場所），或是代理人存在（代理人）。此定義反映的事實為，至今為止，企業持續性的國際性營業活動，都涉及使用各管轄區的實體或代理人經營場所，通常影響運送商品給該管轄區的消費者⁵¹⁷。從《OECD模範協定》第5條款特別列舉固定營業場所的種類（包括分公司、辦公室和工廠），顯然係實際上公司經由固定實體場所從事營業活動。

傳統商務非常依賴物理存在，因此可以相對連貫確定地適用常設機構門檻，營業利潤只會歸因於在該管轄區內較重要而長期存在之企業，短暫之存在不符合門檻標準⁵¹⁸。電子商務使企業得以在其他國家貿易，卻無須在該國維持物理存在，使企業得以深入參與他國之經濟生活，並賺取營業利潤，卻無須在該國設立物理存在。就常設機構門檻目前定義來源的方法而言，來源地國或許無法對電子商務的營業利潤課稅，除非經營核心活動的伺服器係由賺取營業利潤之國家所維護。

來源地國對營業利潤課稅以基礎建設例如電腦伺服器的位置為基礎，從數方面而言，係不令人滿意且不穩定之稅捐連結基礎。第一，基礎建設例如伺服器的位置，通常與電子商務之實質經濟活動的位置毫無關係—資訊的生產與消費⁵¹⁹。美國財政部指出，就此而言，電腦伺服器可位在世界各地，使用者對伺服器之位置並不關心。伺服器或類似設備並非創造特定類別所得之必要⁵²⁰。第二，即使伺服器的位置對於判斷課稅權有所影響，伺服器可以輕易移動（不影響

⁵¹⁷ Geoffrey S. Turner, "Permanent Establishments and Interprovincial Income Allocation : Reflections on the Advisory Report on Electronic Commerce", Mondaq Business Briefing (15 June 1998), p. 7.

⁵¹⁸ Geoffrey S. Turner, "Permanent Establishments and Interprovincial Income Allocation : Reflections on the Advisory Report on Electronic Commerce", Mondaq Business Briefing (15 June 1998), p. 7.

⁵¹⁹ Waiter Hellerstein, "Transaction Taxes and Electronic Commerce : Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment" (1997), 50 National Tax Journal, p.593.

⁵²⁰ United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (22 November 1996), <[http : //www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html](http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html)> ("US Treasury Report"), [7.2.3.1].

標的之交易)，不論是在不同國家不同伺服器的固定區間，或是建立鏡射位置，依照當時的交通標準，將消費者指向到不同的伺服器。前述方式均可阻止稅捐主管機關找到固定之物理存在，即常設機構門檻下之課稅基礎。因此，包括史卡爾在內，可輕易規避被認定為常設機構，只要在符合常設機構標準的固定條件前，將伺服器移至他國即可⁵²¹。

即使在來源地國未移動伺服器以規避被認定為常設機構，“歸因於（通常發生在來源地國之）行銷和銷售功能的利潤，相對少於歸屬於居住地國生產或製造功能的利潤⁵²²。”此係因電子商務使企業減少投資於辦公室空間和配銷設施，以及銷售與行銷人員之投資，表示企業利潤歸屬於來源地國之比例會減少，配置於他國的部份會增加。另外，電子商務使各項功能得以分散或分割於各伺服器，或是以伺服器陣列組合，使得實務上更加難以判斷是核心活動或是準備活動。此使電子商務交易得以分割為不同功能，單獨視之為準備性質之活動，但是透過網際網際連結則構成不受任何管轄區課稅之“可實行的業務⁵²³”。這些可能性進一步解釋稅務主管機關認為伺服器非穩定之物理存在的理由，並使目前協定之常設機構定義來源之方法，應用於電子商務環境交易時更易受批評。

根據本章分析作出結論，依照常設機構門檻就營業利潤來源之定義方式，適用於電子商務交易時有再概念化之必要。本文先前曾論及，理論上有物理存在，對營業利潤課稅仍然合理。然適用常設機構門檻之標準於電子商務交易時並不適當，蓋此等規定要求於特定時間在特定地理位置具有物理存在。因此，19 世紀末出現之稅捐概念——常設機構原則，不再係營業利潤課稅之適當標準了——史卡爾

⁵²¹ Arvid A. Skaar, “Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce” in Kluwer, *International Studies in Taxation Law and Economics* (1999), p. 319.

⁵²² Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*(1999), p. 152.

⁵²³ Arthur J. Cockfield, “Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits” (1999), 74 *Tulane Law Review*, p. 215. Article 5 (4) (f) of the OECD MC.

提倡以下觀點：

將來很可能證明常設機構原則在新興移動產業已失其效力，無論是否為此目的重新簽訂租稅協定。企業對國家之經濟連結，即常設機構，不再係經濟忠誠之可靠證據⁵²⁴。

儘管依照常設機構門檻來源之定義方法已逾一百年，已在國際稅法根深蒂固，各國也習慣以此作為商業交易所得來源地課稅的門檻，但是世上沒有永恆不變的概念，因此需要因應國際商業變遷而改變。支持意見可見於文獻，包括史卡爾的著述，他提出“常設機構只是經濟忠誠的證據，並非所得來源地課稅的理由⁵²⁵”。漢尼克斯也指出“歷史已經證明，常設機構原則如同固定營業場所，並非神聖的遺產⁵²⁶。”同樣地，鄧伯格等人也認為常設機構概念並不神聖，他們簡單扼要地表示“門檻係在來源地國從事營業活動須達之標準，目的在於賦予該國權力對相關所得課稅。修正以因應商業本質與商業方法之改變，並非無道理⁵²⁷。”

最後，除了概念與理論上支持採用常設機構門檻的理由外，常設機構門檻被採用及成功之事實，至少可以部份解釋為，該制度的優點在於確保實際上可以執行及徵收稅捐，蓋紀錄和資產通常與常設機構有關，傳統上常設機構為稅捐判斷與徵收提供相對穩定的基⁵²⁸。然而，即使從管理面而言，電子商務的特色，包括移動性，減少物理存在之需求；其無形化之本質，對按照常設機構門檻對營業

⁵²⁴ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 573.

⁵²⁵ Arvid A. Skaar, Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle (1991), p. 559.

⁵²⁶ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), Intertax 26(6-7), p. 197.

⁵²⁷ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation (2001), p. 79.

⁵²⁸ Jacques Sasseville, "The Future of the Treaty Rules for Taxing Business Profits", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000), 5:11.

利潤課稅能力造成壓力。鄧伯格和漢尼克斯就這一點提出看法：

來源地國的稅務主管機關實際上或許無執行力。若無給付且無法防止存取企業的網站，或許即無資產供執行。此外，使用匿名付款系統可能更難以追蹤有多少商業活動在來源地國發生⁵²⁹。

因此，從理論和實務觀點而言，依照常設機構門檻來源定義方法，或許對企業之積極利潤有再概念化之必要，以妥適地適用於電子商務交易。

第二節 跨國電子商務交易將歸類為營業利潤而非權利金

倘若將傳統國際租稅原則消極所得來源之定義方法，適用於電子商務交易，絕大多數電子商務交易會被歸類為營業利潤而非權利金。當種類會影響來源地國或居住地國何者可對該所得優先課稅時，區分為營業利潤或權利金即有實益。倘若分類為權利金，則來源地國有權對該筆所得扣繳所得稅；倘若分類為營業利潤，而在來源地國無常設機構時，由居住地國對該筆所得課稅。倘若大多數電子商務交易被歸類為營業利潤而非權利金，表示來源地國無法對該筆所得課稅，既不能對權利金扣繳稅款，且電子商務通常不構成常設機構，故無法以淨額基礎課稅。在此情況下，來源地國對權利金所得扣繳稅款之稅基將受損害。

電子商務交易歸類為營業利潤或權利金之問題關鍵，主因在於《OECD模範協定》權利金之定義。《OECD模範協定》第 12 條對權利金定義如下：「以任何形式收取之費用，以使用，或有權使用，文學、藝術或科學成果之一切著作權，

⁵²⁹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 341.

包括電影影片、專利權、商標、設計或模型、計劃、祕密配方或流程、以及產業、商業或科技經驗之相關資訊⁵³⁰。」蓋數位化資訊（例如電腦程式、書籍、音樂或影像），以及採用無體化形式傳送產品等電子商務交易適用前述定義並非明確。舉例而言，倘若消費者付費線上閱覽報告，應如何分類？權利金之定義係「使用」智慧財產，依文義解釋，此交易似乎係權利金所得而非營業利潤。

根據《OECD模範協定》對權利金之定義，「由於使用，或有權使用任何文學、藝術或科學著作，包括電影影片的版權，任何專利、商標、設計或模型、計畫、祕密配方或程式作為報酬的各種款項；或者用於使用，或有權使用工業、商業或科學設備，或有關工業、商業或科學實驗的情報作為報酬的各種款項」，幾乎所有的軟體銷售都可視為特許權轉讓。當然，這是從智慧財產權法和版權法的角度出發所作的分析，而從傳統經濟理論的觀點看，對銷售者—軟體公司和購買者—網際網路用戶來說，它應屬於貨物的讓與和取得，即貨物銷售。而從稅收的理論看，對軟體銷售是界定為貨物銷售還是特許權轉讓，關鍵是看購買者是否取得了複製軟體以銷售給公眾的權利⁵³¹。

然 OECD 對定義之解釋方法，造成大多數電子商務交易被歸類於營業利潤而非權利金。以下分別就電腦軟體類型，以及其他數位化產品類型（例如錄影帶、影像和音樂），加以分析。

第一項 電腦軟體

目前電腦軟體交易係電子商務所得之主要來源之一，因此分析軟體交易產生

⁵³⁰ Article 12 (2) of the OECD MC.

⁵³¹ 參萬國華、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》，頁 281。

的所得分類，有助於其他數位產品交易的分類⁵³²。在大多數工業國家，軟體相關權利受著作權法保護，意即軟體之給付應與其他受保護的著作權權利（例如文學、藝術或科學成果）之移轉所為給付為相同處理⁵³³。

著作權權利移轉之給付，通常歸類為權利金，並遵守買方國家之內國法，亦即由來源地國課稅⁵³⁴。然而，來源地可否課稅受有無簽訂雙重課稅協定而影響，締結雙重課稅協定之國家通常係採用《OECD模範協定》第12條相關規定，無論該給付在來源地國係根據OECD MC第12款規定歸類為權利金或根據《OECD模範協定》第7款規定歸類為營業利潤，除非該項給付可歸屬於來源地國之常設機構，否則來源地國無法課稅。然而，如前所述，諸多來源地國以扣繳方式，保留對權利金所得之課稅權，此等國家也因此保有對軟體之給付（蓋代表權利金）之課稅權。

按照智慧財產權法之解釋，諸多軟體給付應歸類為權利金，惟如後所述，諸多研究不同意此論點，蓋大部份電腦軟體交易會被歸類為營業利潤，而非權利金所得。

第一款 1992年OECD研究

考慮到電腦化之急遽發展及其廣泛應用，甚至包括跨國電腦軟體之傳輸，OECD在1992年提出報告，名為《軟體稅務處理》⁵³⁵，其中對電腦軟體之給付

⁵³² See Carlo Galli, "Characterisation of Income Arising from Electronic Commerce" (2000), 2 (11) Tax Planning e-commerce, p. 3.

⁵³³ Carlo Galli, "Sale of Software Over the Internet: Tax Considerations" (2000), 2 (11) Tax Planning e-commerce, p. 14.

⁵³⁴ Carlo Galli, "Sale of Software Over the Internet: Tax Considerations" (2000), 2 (11) Tax Planning e-commerce, p. 14.

⁵³⁵ OECD Report "The Tax Treatment of Software", reprinted in OECD, Issues in International Taxation No. 4, Model Tax Convention: Four Related Studies (1992), p. 70.

如何分類加以分析。

前述報告指出，《OECD模範協定》第 12 條建議對權利金採零稅率，以防止來源地國對權利金課稅，除非符合《OECD模範協定》第 12 條第 3 段規定。第二，此報告指出，倘若來源地國對權利金課稅以總額為基礎，則可能造成雙重課稅，蓋居住地國係以淨額基礎就權利金課稅，故無法完全扣抵來源地國之扣繳稅額。最後，前述報告指出，只有當來源地國無常設機構時，始會以總額為基礎扣繳稅款。倘若權利金可歸屬於常設機構，則會以淨額為基礎課稅⁵³⁶。

該報告並探討《OECD模範協定》第 12 條權利金之定義，並分析定義中主要用語之意義，即「使用，或有權使用，任何著作權」。若廣義解釋此用語，則諸多電腦軟體之給付可歸類於權利金所得。惟該報告係依照一般商業慣例嚴格解釋第 12 條之「使用」，認為「範本中之『使用』限於商業化利用他人智慧財產之使用⁵³⁷。」如果買者為自己需要的目的，包括娛樂、研究等，以檔、磁片、光碟等形式，或通過網路訂購或直接下載方式，來購買軟件、獲取資訊資料等，賣方獲取的收入屬於營業所得，而不屬於特許權使用費。但買者通過上述途徑獲取的數位產品是為了產品再生產或服務而牟利的商業目的，則屬於特許權使用費⁵³⁸。第 12 條「使用」之意義表示，在《OECD模範協定》第 12 條中，只有例如軟體重製或改編等基於軟體商業開發之授權（未達改變所有權歸屬），有關該軟體之給付始為權利金⁵³⁹。隨著電腦技術的迅猛發展，關於支付電腦軟體的報酬是屬於特許權使用費還是銷售軟體的營業所得或是轉讓軟體智慧財產權的財

⁵³⁶ OECD Report “The Tax Treatment of Software”, reprinted in OECD, Issues in International Taxation No. 4, Model Tax Convention : Four Related Studies (1992), p. 74.

⁵³⁷ OECD Report “The Tax Treatment of Software”, reprinted in OECD, Issues in International Taxation No. 4, Model Tax Convention : Four Related Studies (1992), p. 75.

⁵³⁸ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁178。

⁵³⁹ OECD Report “The Tax Treatment of Software”, reprinted in OECD, Issues in International Taxation No. 4, Model Tax Convention : Four Related Studies (1992), p. 75.

產收益，也是國際稅收實踐中經常需要辨別的問題。軟體可被理解為一個程式或一系列程式，軟體可通過各種媒介形式進行轉讓，如檔、磁帶、軟碟或光碟等形式。它既可以作為電腦硬體的組成部分進行轉讓，也可以作為獨立的形式為各種硬體的使用提供服務。權利的轉讓有很多不同的方式，從全部權利的轉讓到對使用權利以嚴格限制的產品銷售。支付的報酬也有多種形式。這些因素也使得區分作為特許權使用費的軟體的報酬和其他形式的報酬之間的界限產生了一定的難度。應分三種情況加以考慮：第一種情況是所轉讓的並非軟體全部的使用權。部分使用權的轉讓所支付的報酬屬於特許權使用費。但如果軟體的獲得是為了個人或企業自己使用的目的而非商業目的，則所支付的款項應視為營業所得。第二種情況是如果該項支付是作為軟體所附權利的轉讓報酬，該報酬明顯是全部擁有權的轉讓，則該項支付不能被視為特許權使用費，而應視出讓人的具體情況分別構成營業所得或財產收益。即使是部分的所有權轉讓，如果受讓人在特定期限內或有限的區域內獨佔使用權利或按使用情況附加報酬或一次支付大筆總額的報酬，這些支付仍屬於營業所得或財產收益，不屬於特許權使用費。第三種情況是在渥合合同情況下對軟體的支付。例如，該合同包括隨機所設計的軟體的電腦硬體銷售和軟體使用權的許可，則對合同總額按照合同所提供的資訊或合理的比例進行分解，再根據不同部分作出相應的稅務處理⁵⁴⁰。買方基於個人或營業使用而購買軟體，該交易就不列入權利金所得。此論點表示《OECD模範協定》對權利金定義持保守看法，因此大多數電腦軟體交易被歸類為營業利潤，而非權利金。

第二款 OECD 軟體注釋修訂版

最新電腦軟體給付分類成果，係由OECD財政事務委員會的第一工作小組（Working Party No.1 of the Committee on Fiscal Affairs of the OECD）進行，修正

⁵⁴⁰ 劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷，頁179。

《OECD模範協定註釋》第 12 條(權利金)第 12 至 17 段關於軟體給付(稱「OECD 軟體注釋修訂版」或「注釋修訂版」)⁵⁴¹。此報告表示OECD對軟體給付分類之最新見解，以下從三種典型情況，分析電腦軟體交易之分類。

第一目 拆封授權許可協議 (Shrink-wrap licensing arrangements)

依此協議，擁有電腦程式著作權之企業將程式複製到磁碟，再封裝至盒中，封套上印有所謂之「拆封授權」許可。典型之拆封授權許可，最終使用者有權使用程式，包括操作程式時必要的複製均在許可範圍內。基於著作權法的理由（即美國著作權法之「首次銷售理論」），通常電腦程式依據許可協定銷售，而非銷售，以避免程式複本的買受人，根據著作權法主張權利變成受讓人⁵⁴²。從稅務觀點來看，問題在於被授權者取得之權利是否為著作權（因此產生權利金所得），或係等同買受人購買程式複本之權利（因此產生營業利潤）。

從軟碟（或甚至CD-ROM）複製程式到電腦硬碟，是否構成著作權之使用，因而產生權利金所得，目前仍有爭議。OECD軟體注釋修訂版贊成根據程式使用與運用的特定協議，依照買方取得之權利判斷所得類型。此類似於前述 1992 年 OECD 研究。注釋修訂版將電腦程式視為智慧財產的形式，因此使用著作權法是電腦軟體交易分類的開端⁵⁴³。然而，注釋修訂版同時嚴格區分著作權原則，考慮在電子商務環境中，電腦軟體具有「獨一無二」的特性，包括取得軟體通常限

⁵⁴¹ OECD, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, Revision of the Commentary on Article 12 Concerning Software Payments (29 September 1998), <[http : //www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf)> .

⁵⁴² The US Treasury agrees with this analysis : see generally United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (22 November 1996) , < [http : //www.pmstax.com/ftp/intl/ustdnet9611.pdf](http://www.pmstax.com/ftp/intl/ustdnet9611.pdf) > , [7.3.3].

⁵⁴³ Paragraph 12.2 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

定買方可以複製，才能操作軟體⁵⁴⁴。使用者對複製行為的相關權利，不外乎是能夠有效操作程式，應該以此分析稅負目的的交易分類⁵⁴⁵。因此，注釋修訂版認為，即使程式之複製權利可能構成著作權之權利，惟因係有效使用程式所必要之複製行為，且未用於商業應用，因此可以予以忽略。亦即所得歸類於營業利潤而非權利金所得。

第二目 下載軟體

假設與前述相同情況，惟非銷售磁碟，而係企業擁有軟體之著作權，並在網際網路上收費供應程式。倘若欲購買軟體，將軟體從網際網路下載到電腦硬碟，則須付費予給該企業，始能在網際網路上取得該軟體。以電子方式聯絡，買方表示同意許可協議，其格式與拆封授權同意書相同，不過買方可以將程式備份到硬碟。

倘若以電腦磁碟傳輸電腦程式，該交易係有形標的。然而，倘若購買電腦程式並以電子方式傳送，同樣之程式經由網際網路傳輸時，不會發生有形資產之移轉。因此，改變軟體傳輸之媒介是否會改變所得分類，容有疑義。

《OECD模範協定註釋》認為，不應根據屬性為有形或無形資產進行所得類型之分類，亦即，進行所得分類時應忽略傳送電腦程式予買方之方法⁵⁴⁶。蓋須確保前述傳統交易與電子商務交易間之中立，以及根據交易之實質，對電腦軟體交易加以分類。

⁵⁴⁴ Paragraph 12.2 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

⁵⁴⁵ Paragraph 14 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

⁵⁴⁶ Paragraph 14.1 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

下載軟體銷售之其他問題在於，安裝時將程式複製到買方硬碟之行為，是否構成權利金所得。此與拆封授權許可協議之複製問題相同，前述分析可適用於此。準此，上述下載軟體銷售情況幾乎均產生營業利潤而非權利金。

第三目 團體授權協議 (site licensing arrangements)

電腦程式可輕易複製出完全相同之產品，則買方取得多次複製程式之權利 (通常稱為「團體授權」)，將愈加普遍。

舉例而言，假設企業欲購買 100 份電腦程式安裝至個別電腦。在傳統交易中，須購買 100 份軟體磁碟片，再安裝到個別電腦。在此情形下，產生之所得無疑係營業利潤。然而，在電子商務交易中，一企業欲購買 100 份軟體，僅需先購買一複本，再另外取得將 99 份複本複製安裝至個別電腦之權利即可。從稅務觀點來看，此情形交易所生所得類型難以界定。有認為此種交易產生權利金所得，蓋重製產品應係著作權所有人之權利，經許可後由第三方進行重製，基於著作權之「使用」，該項費用構成權利金所得。另一方面，該交易可能僅係被視為向軟體所有人購買 100 份複本之替代替品，並買方同意自行複製所需份數，倘若非數位化資訊，該流程無法實行。準此，此情形所產生之所得應歸類為營業利潤。

《OECD模範協定註釋》認為，雖然團體授權協議允許多次複製程式，然此類權利僅係允許經許可者為了在電腦或網路有效使用程式所必須之行為，而不得為基於其他目之重製⁵⁴⁷。職是，《OECD模範協定註釋》認為，依照《OECD模範協定》第 7 條，此類協議產生之所得為營業利潤⁵⁴⁸。唯獨一情形下，此種交易似會歸類為權利金所得。倘若授權許可複製並散佈 99 份複本，即經許可者就

⁵⁴⁷ Paragraph 14.2 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

⁵⁴⁸ Paragraph 14.2 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

可以將軟體連同程式散佈給大眾。蓋此種交易使買方得以「商業運用」軟體著作權，因而產生權利金。相較於團體授權協議，買方購買軟體作為個人或企業使用，產生的所得則歸類為營業利潤。

第三款 小結

OECD 研究之概念基礎係，僅有當買方獲得授權，可將軟體著作權作商業應用時，電腦軟體交易才能歸類於權利金所得。倘若交易僅允許買方將軟體作為個人或企業使用，則產生營業利潤。就《OECD 模範協定》權利金定義而言，表示《OECD 模範協定》對「使用」做嚴格解釋。倘若採用此方法，則大多數電腦軟體付費可能都會被歸類為營業利潤而非權利金。

第二項 其他數位產品的傳輸

軟體費用分類之例，可作為其他數位產品費用分類之基礎，例如書籍、音樂、影像和影片等⁵⁴⁹。OECD和主要的已開發國家，都主張將電腦軟體分類原則適用於其他數位產品，蓋權利金之定義同樣適用於此類產品⁵⁵⁰。然而，不同於電腦軟體，早期OECD對於其他數位產品之電子傳輸處理缺乏共識。因此，OECD將此類交易與電腦軟體分開討論。然分析結果與電腦軟體費用分類相同，大部份交易被歸類為營業利潤而非權利金。

2000年3月24日OECD電子商務分類協定(Treaty Characterization Electronic

⁵⁴⁹ Carlo Galli, "Characterisation of Income Arising from Electronic Commerce" (2000), 2(11) Tax Planning e-commerce, p. 4.

⁵⁵⁰ OECD, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, Revision of the Commentary on Article 12 Concerning Software Payments (29 September 1998), <[http : //www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf)> ("OECD Revised Software Commentary") .

Commerce) 技術顧問小組 (Technical Advisory Group, TAG) 提出一份草案報告，標題為電子商務分類協定問題 (分類協定草案報告 [Draft Treaty Characterization Report] ⁵⁵¹)，其中 TAG 定義、描述並分析了 26 項典型的電子商務交易，以指導在現行協定原則之下，對此類交易的適當分類。隨後電子商務費用分類協定 (Treaty Characterization E-Commerce Payments) 之技術顧問小組，在 2000 年 9 月 1 日發表了分類協定草案報告的修正版，標題為典型電子商務交易分類協定問題與分析的總結 (「修訂分類協定報告」⁵⁵²)，此報告增加運費相關之交易，共有 27 種交易 ⁵⁵³。OECD 對此論點最新結論，係 2001 年 1 月 1 日 OECD 的最終分類協定報告 ⁵⁵⁴。該報告又新增一種交易，總共有 28 種交易 ⁵⁵⁵。

關於數位產品的電子商務交易如何分類方面，最終報告揭示了 28 種技術顧問小組分析之交易，其中僅有 3 種交易類型可視為權利金所得：

1. 以商業應用為目的之數位產品的電子化訂購與下載
2. 未公開技術資訊的條款，例如商業秘密；
3. 著作權內容的使用，網站經營者付費取得權利，刊登或展示著作權內容，例如新聞文章等。然而，經營者付費建立新的內容，並成為新建立內容的著作權所有人，該費用則歸類於營業利潤。

⁵⁵¹ OECD, Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, Treaty Characterization Issues Arising from Electronic Commerce (24 March 2000), <<http://www.OECD.org/daf/fa/treaties/tcofecom.pdf>>.

⁵⁵² OECD, TAG on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, General Conclusions on Treaty Characterisation Issues and Analysis of Typical ECommerce Transactions (1 September 2000), <http://www.OECD.org/daf/fa/treaties/treatychar_4Sept.pdf>.

⁵⁵³ Example 25 in the OECD, TAG on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, General Conclusions on Treaty Characterisation Issues and Analysis of Typical ECommerce Transactions (1 September 2000), <http://www.OECD.org/daf/fa/treaties/treatychar_4Sept.pdf>.

⁵⁵⁴ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>.

⁵⁵⁵ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>, p. 3.

按照 OECD 的分析，大多數電子商務交易會歸類為營業利潤而非權利金。本文僅分析介紹 OECD 最終分類協定報告 28 種交易中常見之交易類型經由網際網路進行電子化數位產品之訂購與下載。

第一款 間接電子商務

在數位資訊下載方面，須先區分二情形。第一種情況是線上訂購產品，但是實體運送給買方⁵⁵⁶。最終分類協定報告對此認為「類型一：有形產品的電子化訂購流程。客戶從有形商品的線上目錄選擇項目，並向營利供應商直接電子化訂購該項目。消費者使用線上目錄不另收費。以一般貨運將產品實體運送給消費者⁵⁵⁷。」

此情形不會發生所得類型之爭議，蓋不涉及構成權利金之著作權使用，故係產生營業利潤。在此情形下，網際網路僅係供應商和消費者間之通訊方法，代替其他通訊方式（例如電話）而已。

第二款 直接電子商務

易產生數位產品所得類型分類之問題者，係第二種情況，數位產品以電子化訂購並下載⁵⁵⁸，即直接電子商務、網上之線上交易。最終報告中，有二案例說明此種情形：「類型二：數位產品以電子化訂購並下載。客戶從軟體或其他數位產品的線上目錄選擇項目，並直接向營利供應商，以電子化訂購該產品。客戶使

⁵⁵⁶ 即「網上之離線交易」、「間接電子商務」。

⁵⁵⁷ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>, p. 20.

⁵⁵⁸ 即本文所稱「線上電子商務」或「直接電子商務」。

用線上目錄不另外收費。數位產品則下載至客戶的硬碟或其他非暫時性媒介。」、「類型二十八：訂閱網站以下載數位產品。供應商提供有著作權的數位內容（例如音樂），讓使用者從網站訂閱。訂閱者支付固定費用以擷取網站...對訂閱者而言，網站的主要價值在於可以下載這些數位產品⁵⁵⁹」。

從技術角度來看，從網際網路下載產品，客戶須使用所謂的檔案傳輸協定（file transfer protocol, FTP）。數位資訊下載至個人電腦，永久性或半永久性將資訊複製到電腦硬碟，或是以實體媒介（例如軟碟）建立另一個電子複本⁵⁶⁰。

第一目 營業利潤說

從網際網路下載數位產品僅係單純將商品傳送給消費者之傳輸方法⁵⁶¹。準此，交易之經濟意義在於商品供給，故因此所生之所得應歸類為營業利潤⁵⁶²。再者，倘若下載數位產品僅係使用較實體傳送更有效率之方法傳送相同產品，則縱使載過程中，由消費者進行複製，亦僅係交易之附帶部份，對所得類型之分類並無影響。換言之，縱使消費者須複製數位產品。此種複製行為並不重要，應予忽略，蓋交易之經濟本質，係企業將數位產品之複本傳送給消費者⁵⁶³。職是以觀，此種交易所生之所得應歸類為營業利潤。

⁵⁵⁹ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>, p. 20 (Category 2); p. 32 (Category 28).

⁵⁶⁰ Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet: Second Report (1999), p. 121.

⁵⁶¹ Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet: Second Report (1999), p. 121.

⁵⁶² See Gary Sprague, "Report on the Deliberations of the OECD Technical Advisory Group on the Characterization of Electronic Commerce Revenue for International Income Tax Purposes" (Paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000), p. 8.

⁵⁶³ Gary Sprague, "Report on the Deliberations of the OECD Technical Advisory Group on the Characterization of Electronic Commerce Revenue for International Income Tax Purposes" (Paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000), p. 6.

第二目 權利金說

下載數位產品之費用並非用以購買商品，而係購買重製該數位資訊之權利，亦即並非接收產品，而是製造產品⁵⁶⁴。在此情形下，基於著作權法，僅有著作權所有人始有重製之權利，為製作數位資訊複本所為給付應歸類為權利金。

在傳統交易中，數位產品（例如軟體）複製在有形的媒介（例如軟碟），再傳送給客戶。此種情形下，由供應商（著作權所有人）進行複製，客戶不會使用到著作權，準此，依照《OECD模範協定》第7條，交易可適當地歸類為銷售貨物，並產生營業利潤。然而，倘係電子商務交易，除非消費者自行複製，否則不會有「商品」之存在，亦即，除非消費者將企業傳輸之電子信息存錄到實體媒介，例如電腦硬碟等，否則不會有資訊複本⁵⁶⁵。此種情形下，消費者付費給企業並非為收受數位產品，而係為獲得複製企業所傳輸電子信息之權利。準此以觀，複製行為係交易之主要部份而非附帶部份，蓋在消費者複製前，並不存在數位化產品，故消費者付費係為取得複製之權利，而非為取得商品⁵⁶⁶。故依照《OECD模範協定》第12條，因此產生之所得應歸類為權利金。

第三目 小結

OECD最終分類協定報告認為，下載數位產品之交易，通常視為營業利潤，

⁵⁶⁴ Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet : Second Report (1999), p. 122.

⁵⁶⁵ Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet : Second Report (1999), p. 122.

⁵⁶⁶ Carlo Galli, "Characterisation of Income Arising from Electronic Commerce" (2000), 2(11) Tax Planning e-commerce, p. 5.

而非權利金。以下為OECD作成此結論的四個主要因素，摘要如下⁵⁶⁷：

1. 軟體費用的相關原則也適用於其他數位產品交易。
2. 判定交易費用是否構成權利金時，主要問題在於辨識付費取得數位內容的基本原因。
3. 付費取得的數位內容是作為個人使用或客戶喜好（例如影像、聲音或文字）時，並不構成權利金，但依照《OECD 模範協定》第 7 條款，可視為營業所得。大多數情況都是如此，包括前述二個例子。換言之，數位產品的電子化訂購與下載，以及付費訂閱後，網站經營者允許使用者下載數位產品等情況都是如此。
4. 只有《OECD模範協定》第 12 條限定的交易才會列為權利金所得，其主要考量因素為電子化下載的數位產品，是否有權利使用著作權，並作為商業應用。舉例而言，書籍出版社付費取得權利，可重製一幅有著作權的圖片，蓋要作為書本封面，所以電子化下載該圖片。這種情況會作為付費取得數位產品著作權的使用權利--意即，重製與散佈該圖片的權利⁵⁶⁸。在這種少數情況下，所得會被歸類為權利金。

第三項 結論

如前所述常設機構原則之理論基礎在於以經濟忠誠作為居住地國、來源地國課稅管轄權之劃分，亦即對於從經濟共同體取得重大利益之人均加以課稅，而傳統交易模式下，有物理存在、代理人之存在，始可從事大規模之營業，故常設機

⁵⁶⁷ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>, p. 6.

⁵⁶⁸ OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001), <<http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf>>, p. 6.

構原則可作為劃分所得來源地國及居住地國稅收收益之適當標準，惟隨著貿易型態之改變，常設機構原則在電子商務出現前，亦已逐步式微、放寬，早期重要之例為營建及石油產業，職是，常設機構原則並非不可改變修正之原則。

電子商務交易中可能構成課稅連結點者有客戶群、契約地點、地區系統號碼、電信公共建設、網站、伺服器、網際網路服務提供商（ISP）等，其中重要者為網站、伺服器及網際網路服務提供商（ISP），其中網站係電子信息及資料之結合，不該當營業場所之要件，而伺服器於該當營業場所、固定、企業有權加以使用、非輔助性或準備性活動等要件時，則構成常設機構，所得來源地國因而取得課稅權。此外從事電子商務之企業經由網址維持協議在網際網路服務提供商（ISP）提供之伺服器上架設網站，由於該伺服器並非從事電子商務企業可加以支配，故不該當企業有權支配使用該營業場所之要件。而固定性之要件於伺服器之移動及週期性移動會產生適用上疑義，結論上仍認為伺服器滿足固定性之要件。而企業在此營業場所從事營業行為，涉及使用自動化設備可否該當從事營業行為之問題，而伺服器與 OECD 承認構成常設機構之博奕機、自動販賣機是否相同此有爭議，OECD 肯定企業可經由自動化設備—伺服器從事營業活動；其次涉及是否須有人力介入始可從事營業行為，OECD 結論認為不以具有人力介入為必要，即可從事營業活動。此外關於須非屬輔助性或準備性活動之要件，於多數情形下判斷上並無困難，易生疑義者為將營業活動之各該功能加以分割在各伺服器上，以及伺服器陣列之問題。然由於多數從事電子商務之企業係與網際網路服務提供商（ISP）簽訂網址維持協議，因而網址設置之伺服器並非該從事電子商務之企業可自由支配者，故縱認為伺服器該當固定營業場所之要件且亦該當其他常設機構之要件，然仍僅於少數情形下使構成常設機構，所得來源地國始取得課稅管轄權，於多數簽訂網址維持協議之情形下，由於不構成常設機構，故所得來源地國對之仍無課稅管轄權，造成所得來源地國喪失對於電子商務交易所生所得

之稅收收益，惟此與前述所得來源地國於電子商務交易情形下，從事電子商務之企業對於所得來源地國仍具經濟忠誠及所得來源地國仍具有課稅管轄權之理由相扞格，因而現行《OECD 模範協定》以常設機構原則作為營業利潤所得來源地國課稅管轄權之判斷標準有加以檢討之必要。另關於網際網路服務提供商（ISP）是否構成代理人常設機構之問題，由於多數情形下 ISP 係屬獨立地位代理人，且無權代理簽訂契約或者僅係從事輔助性或準備性之活動，故無法構成常設機構，所得來源地國因而並無課稅管轄權。

關於電子商務交易所得類型之判斷，涉及《OECD 模範協定》第 12 條權利金之定義，區分軟體及其他數位產品加以說明，軟體部分本節介紹三種常見之類型，拆封授權許可協議、下載軟體及團體授權協議，OECD 研究結果認為此三種常見之軟體交易類型均不該當《OECD 模範協定》第 12 條權利金之定義，因而應屬營業利潤。而關於其他數位產品，茲以下載數位產品說明，於有形產品之電子化訂購而以實體方式運送（即間接電子商務）之類型，OECD 分類協定最終報告認為係屬營業利潤；數位產品之電子化訂購並下載，OECD 分類協定最終報告認為係屬營業利潤；而訂閱網站以下載數位產品之類型，OECD 分類協定最終報告亦認為係屬營業利潤。此外 OECD 分類協定最終報告列舉 28 種電子商務交易類型，其中僅有 3 種情形構成權利金，即作為商業用途之數位產品的電子化訂購及下載、技術資訊、現有及客製化內容之取得構成權利金，存取互動式網站構成服務所得，其餘類型均屬於營業利潤。而營業利潤適用現行常設機構原則有前述問題，即僅有伺服器始可能構成常設機構，然伺服器於絕大多數情形下並不該當常設機構之要件，因而無從據此由所得來源地國取得課稅權，此與前述所得來源地課稅之理由及經濟忠誠相扞格，固有檢討現行常設機構原則之必要。

表 1：OECD 對電子商務費用的分類協定

交易	類型	
1.有形產品的電子化訂購流程		營業利潤
2.數位產品的電子化訂購與下載		營業利潤
3.作為商業用途的數位產品的電子化訂購與下載	權利金	
4.更新與附購品		營業利潤
5.有期限的軟體與其他數位資訊許可		營業利潤
6.單次使用的軟體或其他數位產品		營業利潤
7.application housing-單獨授權		營業利潤
8. application housing-配套合約		營業利潤
9.應用軟體服務供應商 (ASP)		營業利潤
10.ASP 授權費		營業利潤
11.網站代管		營業利潤
12.軟體維護	依照《OECD 模範協定註釋》第 12 條第 11 段分配	
13.資料倉儲		營業利潤
14.電腦網路客戶支援		營業利潤
15.資料回復		營業利潤
16.專有或其他高價值資料的傳送		營業利潤
17.廣告		營業利潤
18.電子化存取專業意見 (例如諮詢)		營業利潤

19.技術資訊	權利金	
20.資訊傳送		營業利潤
21.存取互動式網站	服務所得	
22.線上購物入口		營業利潤
23.線上拍賣		營業利潤
24.銷售轉介程式		營業利潤
25.內容取得交易 - 現有內容 - 客製化(新)內容	權利金	營業利潤
26.播放(即時)網站基礎廣播		營業利潤
27.貨運費		營業利潤
28.網站訂閱下載數位產品		營業利潤

第五章 常設機構原則替代方案及其優缺點

第一節 第一節 稅基侵蝕法

第一項 稅基侵蝕法⁵⁶⁹概述

第一款 稅基侵蝕法⁵⁷⁰之定義

位於締約國一方境內的互聯網交易的買方在向居住在締約國另一方境內的賣方交付貨款前，應在每次支付的款額中代對方先行扣繳一定比例的稅款繳納給所在同政府。由於扣繳所得稅具有預先支付不扣除成本費用的特點，來源國適用於電子商務的預提稅稅率應限定在較低水準，以保證居住國方面在來源國優先徵收扣繳稅後，仍有一定的稅收收益⁵⁷¹。

稅基侵蝕法宗旨在於在不增加整體國際稅負基礎上，在來源地國和居住地國之間重新分配國際稅收利益。稅基侵蝕法不區分跨國積極所得的性質，只關注特定的支付是否侵蝕了來源地國的稅基。倘若某項跨國支付被認為侵蝕了來源地國的稅基，那麼來源地國對侵蝕其稅基的支付就有權扣繳稅款。當某項支付在來源

⁵⁶⁹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 315; Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing" (1998), 16 *Tax Notes International*, p. 1013; Richard L. Doernberg, "International Tax Issues: The Taxation of Business Profits" (paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000); Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce: Changing Tax Treaty Principles Bit by Bit?" (2001), 3 (3) *Tax Planning International e-Commerce*, p. 7.

⁵⁷⁰ 多數大陸學者稱之為「預提稅」方案，參黃素梅，〈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，頁40至43。劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁34至39。

⁵⁷¹ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《楊州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁38。

地國計算淨所得時可以被扣除，就會被認為侵蝕了其稅基⁵⁷²。得由來源地國購買者扣除之給付，或構成所售商品成本之一部的給付（蓋此將減少商品之銷售所得），均可認為侵害來源地國稅基。依照稅基侵蝕法，有前述情形之一時，無論所得種類為何，均得扣繳⁵⁷³。稅基侵蝕法扣繳之例外情形有二。第一、不扣繳紅利：蓋紅利無法扣除，不會侵蝕來源地國稅基。第二：不扣繳來源地國消費者之給付：蓋消費者通常無法扣除消費成本⁵⁷⁴。稅基侵蝕法只適用於非居民納稅人通過電子商務取得的營業所得，而通過傳統商業取得的營業利潤仍適用傳統的常設機構規則。既保留了實施已久之常設機構規則，又解決了電子商務徵稅之問題⁵⁷⁵。

舉例說明。假如 R 公司在位於 R 國境內的伺服器寄存了一個電子資料庫。除了 S 國的用戶以外，R 公司在 S 國沒有物理存在。設想 S 國的某居民公司 S 公司通過使用 R 公司的資料庫資訊，在 S 國賺取了 1,000 元的收入，支付了其中 300 元給 R 公司作為使用其服務的報酬。再設想 S 國的 S 君與 S 公司一樣，使用 R 公司的資料庫服務，向其支付了 300 元，又在 S 國取得了 1,000 元的收入。

從 S 國的角度看，S 公司取得的 1,000 元收入是應稅所得。1,000 元的毛收入減去支付給 R 公司的 300 元，剩下 700 元淨收入。如果把支付給 R 公司的 300 元認定為 R 公司的營業利潤，那麼 S 國對這筆利潤沒有徵稅權（因為 R 公司在 S 國沒有常設機構），這樣 S 國的稅基就受到了侵蝕，由原來的 1,000 元變為現在的 700 元。但而 S 君作為個人消費向 R 公司支付的 300 元，這筆費用在其向 S

⁵⁷² Doernberg, *Electronic Commerce: Changing Income Tax Treaty Principles a Bit?*, 21 *Tax Notes International* (Nov.20,2000), pp.2424-2426.

⁵⁷³ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 177-178.

⁵⁷⁴ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 178.

⁵⁷⁵ Doernberg, *Electronic Commerce: Changing Income Tax Treaty Principles a Bit?*, 21 *Tax Notes International* (Nov.20,2000), pp.2424-2426.

國交納個人所得稅時是不允許扣除的。這種情況下，S國的稅基沒有受到任何侵蝕。由此可見，稅基是否受到侵蝕與向R公司支付的300元是否能被扣除直接聯繫的。

依據稅基侵蝕法，在上面的這個例子中，S國有權對S公司向R公司支付的300元徵收預提稅，而對S君支付的無權徵收。因為S公司向R公司支付的300元侵蝕了S國的稅基，而S君的300元支付沒有侵蝕S國的稅基。至於這筆支付到底是R公司的營業所得還是特許權使用費、R公司在S國是否有常設機構及該所得是否被歸屬於該常設機構是無關緊要的⁵⁷⁶。

為了防止對無淨利潤仍課稅之情況，來源地國應允許外國公司選擇按照毛所得扣繳稅款，或者申報淨所得繳納所得稅。這樣在外國公司成本較高、淨所得較低或為零時，外國公司可以通過申報所得，繳納較少之所得稅，並能在其居民國獲得抵免或豁免；居民國仍可以分享一部分稅收利益⁵⁷⁷。

對於跨國納稅人來說，這一方法的優越性在於只改變稅收利益在來源地國和居民國之間的分配，而不會增加整體的稅賦。而且，消除了因對所得的性質認定不同而帶來的雙重徵稅的危險。另外，扣繳稅是一種遵守成本比較低的稅種，不會要求納稅人在全世界範圍內申報淨收入，避免了給其帶來過重的行政負擔。只要設定比較低的扣繳稅稅率，納稅人選擇申報淨收入繳納所得稅的情況不會經常發生。最後，在實踐中也不存在執行上的困難，國內的款項支付人可以充當外國公司扣繳稅的代繳人。為了獲得本國的成本扣除，來源地國的企業有自覺履行代

⁵⁷⁶ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁24。

⁵⁷⁷ Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce: Changing Income Tax Treaty Principles a Bit?" ,21 Tax Notes International (Nov.20, 2000) , p.2426.

繳義務的利益動機⁵⁷⁸。

第二款 稅基侵蝕法所欲解決之問題

稅基侵蝕法試圖解釋電子商務衍生之二問題。第一，電子商務輸入國擔心將喪失部分現有之稅基，及/或無法自電子商務交易所創造之稅基中獲得稅收收益。第二，納稅義務人及政府擔心由於源自於電子商務之所得無法適用現行課稅原則，因而可能造成重複課稅⁵⁷⁹。

第一點係表示在電子商務環境下，企業無庸在來源地國維持任何物理存在（例如銷售辦公室），仍可獲得積極營業所得。當企業以電子商務交易方式營業時，適用現行國際稅收管轄規則，可能造成稅收收益由來源地國轉移至居住地國⁵⁸⁰。多數國家認為現行課稅原則顯然有利於電子商務商品及服務之淨出口國⁵⁸¹。認為可能自電子商務交易中喪失稅收收益之國家，可能採取單邊或替代性租稅措施，惟若其他國家不接受此類單邊措施，將大幅提高重複課稅之風險。稅基侵蝕法所欲解決之第二重點，係如何針對電子商務所生消極所得做出定義，以及因對電子商務交易定性不一致產生之重複課稅風險。雖然此非專因電子商務而生之問題，然因雙重課稅協定分類稅之本質，各國對所得定性不同，勢必將增加重複課稅可能性，而電子商務可能激化此問題。

⁵⁷⁸ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，第25頁。

⁵⁷⁹ Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing" (1998), 16 Tax Notes International, p.1013.

⁵⁸⁰ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 315.

⁵⁸¹ Richard L. Doernberg, "International Tax Issues: The Taxation of Business Profits", (paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000), p. 3.

第三款 稅基侵蝕法之特徵

第一：稅基侵蝕法係在現行國際租稅體系下運作，包括維持常設機構原則。然而如前所述，將現行常設機構原則適用於電子商務交易，將造成在來源地國無實體存在之企業的營業行為所生稅收由來源地國轉移至居住地國。因此稅基侵蝕法雖維持常設機構原則，然亦修正適用方式，使來源地國及居住地國得以分享電子商務交易所創造之稅基⁵⁸²。

第二：來源地國應對於「侵蝕」該國稅基之給付，按照單一稅率扣繳。得由來源地國購買者扣除之給付，或構成所售商品成本之一部的給付（蓋此將減少商品之銷售所得），均可認為侵害來源地國稅基。依照稅基侵蝕法，有前述情形之一時，無論所得種類為何，均得扣繳。此為稅基侵蝕法重要要素，扣繳之檢驗獨立於所得之定性，可解決電子商務交易激化之定性問題。稅基侵蝕法扣繳之例外情形有二。第一、不扣繳紅利：蓋紅利無法扣除，不會侵蝕來源地國稅基。第二：不扣繳來源地國消費者之給付：蓋消費者通常無法扣除消費成本⁵⁸³。扣繳稅原來主要用於對跨國納稅人取得的利息、股息和特許權使用費等幾種特定類型所得的徵稅，生產經營所得屬於積極所得，一般都是由納稅人主動申報繳納，扣繳所得稅實行源泉扣繳，以實際受益人為納稅人，以支付人為扣繳義務人，稅款由支付人在每次支付的款額中先行扣除，並代為繳納⁵⁸⁴。鑒於扣繳稅具有預先支付以及代扣代繳等特性，Doernberg教授建議，適用於電子商務的扣繳稅稅率應該保持在較低水準，應稅所得為網路交易應當支付的貨款總額，乘以稅率以後得出

⁵⁸² Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 175.

⁵⁸³ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 177-178.

⁵⁸⁴ 吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月，頁31。

應納稅額，從收入總額中於扣除繳納，剩餘款項才匯付給外國賣方⁵⁸⁵。

第三、居住地國所相信，蓋稅基侵蝕法係在來源地國及居住地國間重新分配電子商務之稅基，而非增加整體租稅負擔。除了重新分配稅基之目的外，稅基侵蝕法亦欲避免重複課稅。

第四、允許居住地國之賣方在來源地國按照所得淨額計算稅額。如前所述，此可避免與總額基礎稅收制度相連結，而造成過高之租稅負擔以及重複課稅⁵⁸⁶。

第二項 稅基侵蝕法之優點

第一款 國際共識

稅基侵蝕法旨在重新定義積極和消極所得之來源地概念，同時維持現行常設機構原則。此為本法令人滿意之處，蓋常設機構原則係多數 OECD 國家之長期共識，儘管其非完美之門檻，惟多數國家不願放棄此一熟悉之稅收門檻。依照稅基侵蝕方法，若在來源地國設有常設機構，來源地國仍然有權就可歸屬於該常設機構課稅之所得課稅。

維持常設機構原則之同時，稅基侵蝕法亦試圖重新定義來源地概念，即修正其適用方式，允許來源地國針對在來源地國無常設機構而可能侵蝕該國稅基之給付進行扣繳。以此方式修正常設結構門檻之適用方式相當明智，蓋其考量到物理

⁵⁸⁵ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第 15 卷第 1 期，2010 年 2 月，頁 38。相同見解，李媛，〈跨國電子商務下常設機構認定規則的法律適用問題研究〉，大連海事大學碩士學位論文，2004 年 2 月，頁 28。

⁵⁸⁶ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 178.

存在不再係在消費者所在國進行實質經濟活動之前提。在此情況下，物理存在不再係是否課稅之決定標準，稅基侵蝕法以來源地國稅基是否受侵蝕之客觀標準取代物理存在，此種情形得進行扣繳。

相較於制訂新規則以包含電子商務交易，修正現行國際租稅體系之適用方式較易獲得國際共識。主要工業化國家，尤其係美國，目前不希望對國際租稅體系進行大變動。蓋若要進行大幅變動，須確保各國均同意修正以包括電子商務交易。換言之，目前多數國家偏向於在現行國際租稅原則下發展電子商務，當問題嚴重時再加以解決。稅基侵蝕法亦進行一改變，承認商業活動得以在無物理存在之來源地國進行。透過扣繳制度實現此一改變，由於扣繳制度已係國際租稅原則特徵之一，可避免採用新的（不熟悉的）課稅制度。此為國際上較接受稅基侵蝕法之另一原因⁵⁸⁷。

第二款 避免重複課稅

在現行國際租稅制度下，兩國間對交易定性有所歧異時，將造成重複課稅。此肇因於避免重複課稅協定分類稅之本質，亦即不同所得種類適用不同課稅方法。稅基侵蝕法對解決定性問題具有優勢，蓋其將所得定性為權利金或其他不相關之給付。取而代之以客觀檢驗給付是否侵蝕來源地國之稅基，以確立該國扣繳稅款之權利。因此，倘若來源地國及居住地國對扣繳侵蝕稅基之給付達成協議，將最小化因居住地國及來源地國就電子商務交易定性歧異所造成之重複課稅可能性⁵⁸⁸。

⁵⁸⁷ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 179-180.

⁵⁸⁸ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 180-181.

第三款 居住地國及來源地國間稅收之分配

稅基侵蝕法之目的並非增加電子商務交易之課稅，而係重新分配居住地國和稅基受侵蝕之來源地國間之稅收利益。基此目的，若居住地國扣抵扣繳稅款，整體稅負不會增加⁵⁸⁹。採用稅基侵蝕法能保證電子商務下不會過度地將來源國的稅基轉移到居住國，且所扣繳之稅款在居住國得以抵免，從而保證居住國與來源國分享稅收權益⁵⁹⁰。同樣地，對於跨國納稅人來說，這一方法的優越性在於只改變稅收利益在來源地國和居民國之間的分配，而不會增加整體的稅賦⁵⁹¹。

第四款 稅務行政考量

稅基侵蝕法具單純性及可執行性。單純性在於採取現行國際租稅制度下運作已久之扣繳制度。單純性亦在於採取稅基侵蝕此一客觀標準以決定確立扣繳權，而非依照所得定性。蓋各國就所得之解釋不同，就交易之定性將不一致，因而造成重複課稅。稅基侵蝕法以是否侵蝕所得稅稅基為來源地徵稅的門檻值，消除了區分所得性質和確定利潤的麻煩，確實簡便易行⁵⁹²。

單純性亦在於，對於消費不扣繳，蓋多數情形下消費不得扣除，因而不會造成稅基侵蝕。此於管理上係一明智措施。蓋若擴及於私人消費，稅捐徵收上將產生困難；更毋庸論及政治上將不受歡迎。

⁵⁸⁹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 181.

⁵⁹⁰ 參黃素梅，〈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，頁40。

⁵⁹¹ 徐研娜，〈電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷〉，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。

⁵⁹² 參黃素梅，〈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，頁40。

除單純性外，稅基侵蝕法具可執行性在於於扣繳與扣除間建立勾稽。換言之，來源地國之納稅義務人為主張扣除支付予居住地國企業之給付，須先證明其已扣繳稅款。倘若其無法證明，依稅基侵蝕法不得扣除⁵⁹³。國內的款項支付人可以充當外國公司扣繳稅的代繳人。為了獲得本國的成本扣除，來源地國的企業有自覺履行代繳義務的利益⁵⁹⁴。稅基侵蝕法使付款人具有扣除稅款之誘因，因而創造一自我執行之制度⁵⁹⁵。

此外，扣繳稅是一種遵守成本比較低的稅種，不會要求納稅人在全世界範圍內申報淨收入，避免了給其帶來過重的行政負擔。只要設定比較低的扣繳稅稅率，納稅人選擇申報淨所得繳納所得稅的情況不會經常發生⁵⁹⁶，故於稅務行政上不會對於納稅義務人造成過度之稅務遵循負擔。

第三項 稅基侵蝕法之缺點

第一款 解決重複課稅之有效性

由於稅基侵蝕法將扣繳適用於跨境投入，因此有認為其係消費稅或支出稅。倘若其係消費稅或支出稅，將可能阻礙國際貿易、造成課稅無效率，與鼓勵電子商務發展背道而馳。惟稅基侵蝕法之下述特點，使其不同於消費稅。第一，扣繳稅款可扣抵，故不會增加電子商務企業之整體責任。第二，若按照總所得扣繳之稅額超過淨所得稅稅額，電子商務企業得選擇在來源地國按照淨額課稅並退稅。

⁵⁹³ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.182.

⁵⁹⁴ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。

⁵⁹⁵ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.182.

⁵⁹⁶ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。

儘管在不同國家淨額申報，可能造成電子商務企業稅務遵循之過度負擔，惟前述特點可消除有效性之疑慮。況如前所述，採取低扣繳率可最小化過度稅務遵循負擔之疑慮⁵⁹⁷。

以交易貨款總額作為課稅物件，不扣除成本和費用，也不論稅收的實際負擔人是否獲得收益，支付人都先行代扣代繳，完全違背了營業所得課稅的理論基礎和價值目標⁵⁹⁸。有擔心稅基侵蝕法按照總額扣繳，可能導致過度課稅，甚至在無淨所得之情況下仍加以課稅，故其本質上為無效率⁵⁹⁹。蓋預提稅是對所得總額徵稅，不論與該所得總額相關的商業成本的多少，因此極易導致對所得淨額的沒收性稅收負擔⁶⁰⁰。它不考慮相關商業成本的多少，統一對所得總額徵稅，很容易產生沒收性稅收負擔。且稅基侵蝕法係從源扣繳，屬於預徵性質，通常不是納稅人應負擔的最終稅收⁶⁰¹。例如，假設一企業之來源地國總收入為 1,000 元，稅基侵蝕法之扣繳率為 20%，則扣繳稅額為 200 元。若此 1,000 元收入之費用支出為 800 元，表示對所得 100% 課稅。若費用超過 800 元，則表示來源國在無淨所得之情形下仍予以課稅⁶⁰²。

第二款 中立/公平

將實質不同的所得統一歸類為某一類所得並對其進行相同稅收處理，這使得

⁵⁹⁷ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.183.

⁵⁹⁸ 吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001 年 5 月，頁 35。

⁵⁹⁹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.183.

⁶⁰⁰ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004 年 4 月，頁 25。

⁶⁰¹ 參黃素梅，〈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，頁 40。

⁶⁰² Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.183.

無法對不同所得區別對待，實現不同的稅收目的⁶⁰³。將不同性質的所得按照統一的稅收處理方法進行徵稅，不符合稅收中性原則⁶⁰⁴。又造成同一種所得在電子商務環境中與傳統商務中可能遭致不同稅收處理，違背了稅收中性原則⁶⁰⁵。

再者，稅基侵蝕法僅適用於電子商務交易，且僅適用於此交易之一部分——具體而言，根據稅基侵蝕法，應對侵蝕稅基之給付扣繳，惟若涉及消費者之交易則不扣繳。因此按照稅基侵蝕法所建立之租稅制度，於中立性上存有疑義。有批評稅基侵蝕法在概念上不純粹，蓋扣繳只適用於企業之給付，而不適用於消費者之給付，由於稅基侵蝕法之扣繳標準——稅基侵蝕，僅適用於能扣除該項給付或將其內含於銷貨成本中之公司⁶⁰⁶。稅基侵蝕法實際上是把徵稅範圍限制在企業和企業之間的電子商務活動中，而個人的電子商務支付由於不列支而不用徵稅，這顯然有違稅收中性原則⁶⁰⁷。

由於目前企業—消費者所進行之電子商務交易量不多，將企業—消費者交易排除於稅基侵蝕法所為之扣繳外有其妥當性，蓋前述排除僅造成些許稅收損失。然而此將增加可直接與來源地國消費者交易之境外供應商的競爭力，蓋其縱使在來源地國未設有常設機構，亦不會被來源地國課稅⁶⁰⁸。

有質疑稅基侵蝕法是否符合來源地課稅制度長期所依循之經濟忠誠原則及

⁶⁰³ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。

⁶⁰⁴ 吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月，頁35。

⁶⁰⁵ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。相同見解，吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月，頁35。

⁶⁰⁶ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp.185.

⁶⁰⁷ 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，頁40。

⁶⁰⁸ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 185.

等價原則⁶⁰⁹。對電子商務交易而言，稅基侵蝕法或許不符合長期國際所接受之跨境利潤分配原則。在該原則下，一企業通常僅須在居住地國納稅；只有當部分獨立之企業活動透過位在來源地國之常設機構完成時，該公司在來源地國始須納稅。另外，即使企業係透過常設機構營業，可歸屬於該常設機構之所得，係按照扣除所有與收入相關之成本費用支出之淨額課稅。另一方面而言，稅基侵蝕法適用於欠缺常設機構之情形，並按照總額課稅。故可認為稅基侵蝕法不符合中立性⁶¹⁰。

總之，由於稅基侵蝕法僅適用於電子商務交易，且僅適用於企業納稅義務人，有質疑其違反中立性以及概念上不純粹。再者，稅基侵蝕法未考量納稅義務人之整體所得，未能考量可能被扣繳之納稅義務人的相對支付能力⁶¹¹。稅基侵蝕法在概念上或許不很純粹，惟此方法取決於電子商務居住地國及來源地國之間達成一簡單、公平及可施行之全面妥協⁶¹²。

第三款 有關於所得來源地之稅收行政考量以及國際協議

扣繳制通常被認為較易管理，且具有勾稽機制，例如拒絕對適用扣繳之給付進行扣除，除非證明應扣繳之給付已被免除，稅基侵蝕法等扣繳制度在稅收管理層面具有吸引力。此外，採取單一稅率使本法更具可靠性和簡單性。

⁶⁰⁹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 195.

⁶¹⁰ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 186.

⁶¹¹ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 187.

⁶¹² Richard L. Doernberg, "International Tax Issues: The Taxation of Business Profits" (paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000), p. 23.

儘管有前述優點，惟此方法有其複雜性。例如稅基侵蝕法仍須確定所得來源地，蓋扣繳僅適用於在來源地國產生之所得。在電子商務環境中存有難以確定所得來源地之問題，難以將所得與具體地理位置相連結。此外，相較於傳統交易，電子商務本質造成更容易操控所得來源地⁶¹³。

即使電子商務企業未為了避免扣繳而操控所得來源地，仍可在交易對象係公司或個人從事規劃，蓋扣繳僅適用於前者。在網際網路上，買賣雙方均可匿名，可進行大量之小規模交易，而難以將經濟活動與地理位置做一連結，前述情形對管理造成極大問題⁶¹⁴。

第四款 資本外逃及雙重不課稅之風險

稅基侵蝕法主要目的為居住地國及來源地國共享電子商務稅收收益。居住地國和來源地國在如何適用常設機構門檻或者如何定性電子商務交易所得上可能存在歧異，因而可能造成重複課稅。

此外，稅基侵蝕法亦存在雙重不課稅之風險，亦即，來源地國和居住地國均無法對電子商務交易所生所得課稅。此風險肇因於在電子商務環境中，可隨意移動生產性資產，以及存有避稅天堂。倘若電子商務交易係在避稅天堂進行，則稅基侵蝕法無法對此類交易所生所得扣繳⁶¹⁵。

⁶¹³ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 187-188.

⁶¹⁴ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 188.

⁶¹⁵ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 188-189.

第四項 小結

稅基侵蝕法試圖回應現行積極營業利潤及消極所得來源地之定義方式。在積極營業利潤方面，稅基侵蝕法試圖保留常設機構門檻，但同時採取一新的來源地國課稅關係測試方法加以補充。此新測試建立在扣繳稅之上。扣繳稅適用於一切來源地國公司稅納稅義務人支付予居住地國公司之侵蝕稅基之給付。

在消極所得方面，稅基侵蝕法致力於避免因不同國家對電子商務交易定性不同所造成之重複課稅。此代表於政策上對源自於來源地國及居住地國間關之電子商務交易稅收收益分配失衡作出回應。再者，此為一種妥協，且稅捐稽徵機關、居住地國及來源地國都有相應優勢。對居住地國而言，其可對於紅利之全部課稅，蓋紅利不可扣除，故不會被扣繳。此外，倘若在來源地國未設有常設機構，居住地國得對於源自於與來源地國消費者交易所生所得課稅。此係因本方法將此類給付排除於扣繳之外。來源地國亦受益，蓋其可對於所有公司支付予居住地國之侵蝕稅基的給付進行扣繳。允許扣抵，則可以避免重複課稅，而允許在來源地國按照淨額進行申報，則可避免扭曲及過度租稅負擔。但是，此方法之困難處亦顯而易見，包括資本外逃以及可能過度扣抵。前述問題須有效解決，始能使本法為大多數國家所接受。為達此目標，可修正本方法，亦可採取旨在克服政策挑戰之補充性措施。

第二節 虛擬常設機構法⁶¹⁶

⁶¹⁶ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), 26(6-7) Intertax, p. 192.

第一項 虛擬常設機構法之意義

虛擬性常設機構方案從常設機構本質涵義出發，更強調的是在電子商務交易方式下納稅人與來源地國是否構成了實質性的經濟聯繫。隨著商業流動性增強，技術進一步發展，常設機構原則的固定營業場所要求反而極大地限制來源國稅收管轄權，這違背了「經濟忠誠」原則，應對常設機構重新界定，並達到如下效果：(1)在經濟忠誠和相當的基礎上對全球電子商務進行徵稅；(2)在(1)的基礎上，為了區分商業主流以及輔助性商業活動提供通用的標準，並使得新的來源徵稅標準為國際企業界以及各國(淨輸入國與淨輸出國)接受⁶¹⁷。

虛擬常設機構法認為常設機構原則的營業場所要求極大地限制了來源國對電子商務的課稅權，違背了常設機構原則體現的「經濟忠誠」理念。因此，主張常設機構標準應降低要求，即使非居民企業在來源地國沒有某種有形的固定營業場所或設施存在，但只要其利用互聯網、數位技術和電子手段，在來源國境內持續進行實質性的營業活動，與來源國產生了緊密有效的經濟聯繫，就可以認定其在來源地國設有「虛擬常設機構」由此產生的營業所得應由來源地國優先課稅。2003年OECD「技術諮詢小組」(TAG)發表了《現行有關營業利潤徵稅的協定規則是否適用於電子商務?》的討論報告草案，認為應將常設機構的定義擴及到三個方面：①虛擬固定營業場所(企業通過該場所實現商業交易活動，即與傳統的常設機構具有同等功能的電子場所)；②虛擬代理人(即與獨立地位代理人常設機構具有同樣功能的電子代理人)；③當地商業存在⁶¹⁸。

反對將現行常設機構概念繼續適用於對電子商務課稅的觀點，認為除非其自

⁶¹⁷ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月，頁226。

⁶¹⁸ 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，頁41。

已願意在居住國境內的來源國擁有一個常設機構，否則繼續適用現行的常設機構定義將導致網址的所有人僅受其居住國課稅。常設機構原則的營業場所要求極大地限制了來源國對電子商務的課稅權，這樣的結果違背了常設機構在實質上所體現的「經濟忠誠」。適用現存常設機構定義將導致網站所有人只受制於居住國的稅收管轄權，除非他同時願意在國外設立常設機構。事實上，現有常設機構概念根本無法對電子商務進行有效的課稅，他們據此認為，隨著電子商務的飛速發展，修改稅收協定和範本已經刻不容緩⁶¹⁹。

虛擬常設機構法就來源地課稅管轄權放寬常設機構原則，採取低於傳統常設機構之門檻。即使在來源地國無固定營業場所，亦得建立課稅關係。允許來源地國根據虛擬常設機構課稅，課稅關係依據虛擬之常設機構。針對高流動性、暫時性以及物理場所不具支配地位之產業，來源地國應嘗試將虛擬常設機構納入雙邊協定中⁶²⁰。所謂虛擬常設機構指的是持續的、有意識的、有系統的、中心化在徵稅國領土範圍內開展企業之核心營業活動⁶²¹。非居民企業即使在來源地國沒有任何有形的物理存在，只要他們利用網際網路數位技術和電子手段，在來源國境內持續進行實質性的營業活動，與來源國產生了緊密有效的聯繫，即可視為構成虛擬性常設機構⁶²²。

具體而言，此方法由二主要元素構成。第一：針對電子商務交易採用較低之常設機構門檻，即取消現行常設機構門檻下來源地定義中關於須在來源地國存有固定營業場所之要件。第二：核心或主要業務應由來源地國課稅，附屬業務則非由來源地國課稅。這類似於《經合組織範本公約》第5（4）條規定將準備或附屬

⁶¹⁹ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁38。

⁶²⁰ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), p. 574.

⁶²¹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 313.

⁶²² 徐研娜，〈電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷〉，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁25。

活動排除在外，雖然前述除外規定尚待發展適當標準以區分電子商務之核心業務及附屬業務⁶²³。虛擬常設機構法重新建構傳統常設機構概念以包含電子商務交易，使電子商務交易之課稅符合經濟忠誠和平等原則⁶²⁴。此為電子商務出口國和進口國間利益妥協之結果⁶²⁵，即各國共同分享稅收收益。

虛擬常設機構存在的徵稅連接點的主要因素包括：(1)企業通過網址進行的活動構成來源國稅法規定的營業性活動；(2)這種經營活動必須是對企業自身具有實質性重要意義的持續性活動；(3)這種營業活動不屬於稅收協定範本第5條第4款規定的準備性或輔助性活動的範圍⁶²⁶。

第一款 降低課稅關係門檻

虛擬常設機構之關鍵要素為定義引發來源地課稅之課稅關係。若物理存在不再是來源地國建立固定營業場所之要件，則須尋找另一課稅關係。此課稅關係須表彰營業行為與所得來源地國間具緊密關連，且須具可行性，並在國際上能被廣泛接受。

⁶²³ 經合組織在《經合組織範本公約》第5條注釋中提供了一些指導方針，闡述了在電子商務中什麼活動是核心業務活動（也就是整個企業業務活動中實質性的和非常重要的一部分）以及什麼活動是準備或附屬業務活動。請參閱《經合組織範本公約》42.7到42.9款。根據第42.7款的解釋，下列活動屬於準備性業務活動：

- (i) 提供供應商和顧客之間的通聯；
- (ii) 貨物或服務之廣告宣傳；
- (iii) 出於安全和效率的原因，透過鏡像伺服器傳播資訊；
- (iv) 為企業收集市場訊息；以及
- (v) 提供資訊。

⁶²⁴ Luc Hinneken, “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century” (1998), 26(6-7) Intertax, p. 197.

⁶²⁵ Luc Hinneken, “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century” (1998), 26(6-7) Intertax, p. 197.

⁶²⁶ 劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第15卷第1期，2010年2月，頁38。

根據虛擬常設機構法所建立之課稅關係為，須在來源地國進行持續且於經濟上具有重大意義之營業活動⁶²⁷。對營業活動的認定並非在任何基於《OECD模範協定》的稅收協定中加以規定，而是取決於各國國內法的相關規定⁶²⁸。案例法及各國內國法則係採取質量及數量要素之結合（例如交易額和交易量）。儘管單純之數量檢驗（例如銷售量）可以提供明確之規則，惟單純關注一要素（例如交易量）可能不足以正當化電子商務環境中之課稅關係，蓋其無法反映來源地國核心活動有目的之方向和進行⁶²⁹。在某一市場僅僅有一定數量的銷售額並不足以構成稅收連接點，即使銷售額極為可觀⁶³⁰。須結合質量及數量要素以證明課稅關係⁶³¹。

在數量要素方面，應考量銷售活動級別和銷售量；在質量要素方面，應考量基礎設施（例如網站和伺服器）和軟體。有建議在具體認定上可以援引美國州法院通過構建建設性的課稅連結（constitutional nexus），對外州網際網路銷售徵收銷售稅的方法。美國法院通過以下三個問題考察連接點的正當性：1、納稅人是否有意識地在徵稅國取得利益？2、納稅人在徵稅國之行為和業務（根據其自身理性估計）是否達到會被捲入當地法院之程度？3、納稅人的國內活動是否構成其在該國一般性營業活動持續的、系統性的一部分？⁶³²

第二款 準備性、輔助性活動例外

⁶²⁷ Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998), 26(6-7) Intertax, p. 197.

⁶²⁸ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁26。

⁶²⁹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 196-197.

⁶³⁰ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁26。

⁶³¹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 197.

⁶³² M.A. Harris, "Advising the Cyberbusiness: Applying Fundamental Tax Concepts to Internet Sales" (1996), 74 (12) Taxes, p. 713.

虛擬常設機構表示持續的、有意識的、有系統的、中心化在徵稅國領土範圍內開展企業之核心營業活動⁶³³，採用數量和質量要素之事實和情況法，確立在來源地國從事持續的、有意識的、有系統的、中心化之營業活動。仍須判斷該營業活動是否屬於《經合組織範本公約》第5條第4款規定之準備性或輔助性業務活動。應根據電子商務環境中得自動運行之不同功能（例如廣告、下訂單、付款、儲存和發送），重新確定排除在外之附屬活動範圍。單純之廣告活動（例如在網站上）可能屬於排除在外之附屬活動，其他活動則可能不屬於排除在外之附屬活動⁶³⁴，各種屬於準備性、輔助性例外情形的營業活動的組合如果已構成商業上有重要意義的營業活動，就不再屬於常設機構的例外情形⁶³⁵，特別當完整營業活動均能以電子方式進行時⁶³⁶。同時鑒於網際網路的生產力及具有履行整個銷售或服務合同的潛力，可能淡化互聯網上輔助性與關鍵性活動的傳統區別，因此必須將二者的界限加以明確⁶³⁷。

虛擬常設機構法具體的實行方法可以在《OECD模範協定》第5條常設機構的概念中明確加以定義。或者在現有稅收協定中引入專門條款，例如第17條關於藝術家及運動員的規定一樣，將電子商務營業利潤的徵稅權在沒有常設機構的情況下劃歸來源地國行使。甚至，虛擬性常設機構方案可以不對現有稅收協定做出任何修改而直接對現有常設機構原則的本意及實際目的加以變動解釋而實現⁶³⁸。

⁶³³ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 313.

⁶³⁴ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 198.

⁶³⁵ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁26。

⁶³⁶ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 198.

⁶³⁷ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁26。

⁶³⁸ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁26。See Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 195.

第二項 虛擬常設機構法之優點

第一款 中立

在傳統商業架構下，倘若透過設立在國外之常設機構營業的企業利用該國基礎設施所取得之利潤達一定程度，則可正當化該國課稅之合理性，則該國可對此企業課稅。惟於電子商務架構下，在外國無須物理存在即可營業並獲取利潤。倘若來源地國對此種營業活動不課稅，將違反中立性，蓋唯有透過在來源地國之固定營業場所營業之企業以及來源地國之國內公司須按照該國稅率課稅，而在來源地國無物理存在且係以電子方式營業之外國企業則不須在來源地國納稅，其等較可能在居住地國納稅。此將導致不同稅收制度之競爭，並造成在相同市場營業之企業卻無法享受公平之課稅⁶³⁹。

虛擬常設機構法旨在解決前述問題，無論在外國是否存有固定營業場所，致力於使來源地國對於電子商務營業活動之課稅地位與其他營業活動一致。此等營業活動將與透過在來源地國物理存營業之外國企業以及位於來源地國之內國企業所面對之租稅負擔相同，因而實現租稅中立原則⁶⁴⁰。

第二款 維護財政主權和分享稅基

如前所述倘若企業在來源地國無物理存在，則將現行國際租稅原則適用於電子商務交易，可能造成稅基由來源地國轉移至居住地國。在電子商務環境中，根

⁶³⁹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 198-199.

⁶⁴⁰ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 198-199.

據傳統國際租稅概念之稅基正受到侵蝕⁶⁴¹。倘若確實發生前述之稅基侵蝕，隨著電子商務發展將損失稅收收益之來源地國顯然無法接受。虛擬常設機構法擴大了所得來源地稅收管轄權，因而能夠在電子商務淨輸入和淨輸出國之間進行稅基的公平分享⁶⁴²。由此電子商務輸入國與輸出國都可以平等地參與分配稅收利益，在不同國家之間形成相對公平⁶⁴³。

考量採取例如虛擬常設機構法等建議之可能性時，來源地國之稅基侵蝕程度係一重要考量因素。倘若稅基侵蝕程度很高，應著重考量虛擬常設機構法，蓋其可實現來源地國及居住地國間之稅基分享。亦可促使此等國家間就如何分配電子商務交易之稅收收益達成協定。另一方面而言，倘若稅基侵蝕尚非甚鉅，來源地國採取虛擬常設機構法課稅，無論現實上或實質上均非必要，蓋若稅基侵蝕甚微，商業活動之規模尚不足以正當化在來源地國具備納稅關係⁶⁴⁴。

第三款 稅務行政因素

虛擬常設機構法根據電子商務交易與來源地國消費者間之連結（在這些國家發生的商業活動的、持續的且有目的的方向可以證明）確立納稅關係⁶⁴⁵，亦即，在電子商務的銷售商與來源國顧客間建立有效的關聯⁶⁴⁶。此種納稅關之基礎係一種管轄標準，比電子商務公司之註冊或設立地更為可靠，蓋其尋求按照經濟活動來運

⁶⁴¹ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999), p. 312.

⁶⁴² 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁27。

⁶⁴³ 吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月，頁37。

⁶⁴⁴ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 200.

⁶⁴⁵ Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 200.

⁶⁴⁶ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁27。

用納稅關係。換言之，此方法非僅係例如註冊地檢驗之形式標準，因此在確立來源地國的課稅管轄權上更為穩定，惟執行上較為困難⁶⁴⁷。

因此，虛擬常設機構法與傳統架構下常設機構基礎之經濟忠誠概念互核相符。儘管虛擬常設機構法下之經濟忠誠與傳統架構下有所不同，惟其仍須在來源地國滿足的針對在這些國家出現的稅收管轄權的標準。此外，虛擬常設機構法代表一能更為靈活處理電子商務出現之各種情況的方法，惟其並非依賴形式標準以確立納稅關係，因此於操作上較為困難。此法將不易操作之質量及數量要素結合以確立納稅關係，此可能係基於在來源地國發生之商業活動持續且具目的之方向⁶⁴⁸。

第四款 有效地防止納稅人規避法律

網際網路和數位技術為納稅人逃避繳納稅款提供了大量便利條件，許多跨國企業在避稅地註冊公司，利用網路服務商和通訊線路供應商與世界各國的消費者取得聯繫，銷售其產品和服務。傳統常設機構概念依靠對伺服器地理位置和營業功能的判斷來決定來源國是否享有徵稅的權力，納稅人可以很容易地移動伺服器、改變伺服器功能或解除與網路服務提供者的協定，從而達到在來源國不承擔或少承擔納稅義務的目的。虛擬常設機構方案可以有效防止這種現象的發生，有利於稅務機關及時有效地徵收稅款，在不同納稅人之間也體現稅收公平⁶⁴⁹。

⁶⁴⁷ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 200-201.

⁶⁴⁸ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 201.

⁶⁴⁹ 吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月，頁37。

第一款 國際共識

為施行虛擬常設機構法，或須大幅修改《經合組織範本公約》使之包含虛擬常設機構之定義，或不須大幅修改《經合組織範本公約》，而變更《經合組織範本公約》之解釋，使虛擬常設機構包含於傳統常設機構概念之意義中。經合組織將指南包含於《經合組織範本公約》注釋中，如此於出現虛擬常設機構時，即可提供情況之範例。

如前所述，虛擬常設機構法或須大幅修改《經合組織範本公約》，此並非易事。蓋此須來源地國及居住地國就利益衝突達成共識，進而確立依虛擬常設機構法何時具備納稅關係。關於如何適切定義虛擬常設機構，亦須考量電子商務之各種特徵，包括無須代理人及無須在消費者所在國具有物理存在等特徵。於建立普遍接受之虛擬常設機構概念過程中，平衡來源地國及居住地國間之利益衝突，以及審酌電子商務特性，均極為困難。

第二款 定義性問題

虛擬常設機構法另一困難點在於如何於理論上及實際上定義虛擬常設機構。倘若固定營業場所不再具必要性，則營業與來源地國領土是否仍須具緊密、

有效及理性之聯繫？⁶⁵⁰縱使營業之概念通常包括質量及數量要素，因而在電子商務環境中，認定前述聯繫存在並非易事，然而前述聯繫仍有其必要性。儘管例如銷售量和基礎設施之地點（例如電腦伺服器）等指標有助於確立前述聯繫，然而仍須確定在何一點聯繫被認為是夠緊密、清晰、有效、理性以及在政治上可以接受⁶⁵¹，而建立來源地國對虛擬常設機構的收入徵稅的權利。從概念上和實務上看，如何界定出虛擬常設機構？如果不再要求固定營業場所，那麼對營業活動與來源地國之間的聯繫的要求是否應保留？這些問題都增加了國際稅收的不確定性，加劇了跨國納稅人的風險⁶⁵²。

虛擬常設機構法要求區分核心和附屬活動，此將加劇前述活動之定義問題。區分核心和附屬活動之方法在大多數情形下相當明確，惟若將其適用於電子商務交易中，則為一極具爭議之問題。

虛擬常設機構法將現有成熟的國際稅收準則及規則置於不顧，重新創設課稅連結點並採用不同的利潤確定的方法，勢必會引起額外的不確定性，因此需要由判例法、稅捐徵收實務加以解決，但這樣又耗時耗力⁶⁵³。

第三款 利潤歸屬

縱使得採取虛擬常設機構法，亦存在另一更大挑戰，即確立《經合組織範本公約》第7條規定之可歸屬於虛擬常設機構之利潤。尋找電子商務交易對比物的

⁶⁵⁰ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 352.

⁶⁵¹ Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001), p. 352.

⁶⁵² 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁27。

⁶⁵³ Luc Hinnekens, “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century” (1998), *Intertax* 26(6-7), p. 199.

困難，以及電子商務帶來的縱向聯合，增加引發的團體生產性增加，使在實踐中運用這個公平獨立的標準變得比較困難。電子商務亦造成衡量相關公司對某項目之貢獻變得困難，同時引發另一難題，即如何在項目參與者間分配剩餘利潤或協同利潤。

第四款 缺乏可執行性

虛擬常設機構法該方案要求重新創設徵稅連結點並採用不同的利潤確定方法，會引起格外的不確定性，在稅收實踐中由稅務部門來逐一認定是否存在虛擬性常設機構，將消耗大量時間和精力，還有可能由於電子商務淨輸出國和淨輸入國的利益衝突而導致困難重重。同時，網路的互聯性使得納稅人其實並不知道互聯網服務接入商將其網站放在哪國伺服器上，在虛擬代理人常設機構的情況下，要求納稅人掌握合同在何地簽訂的資訊並不現實；而且稅務主管當局很難對個在本國既無資產又無人員的外國企業進行審計⁶⁵⁴。

第四項 小結

援引Skaar教授所述說明根據虛擬常設機構法所為來源地概念重構之理論基礎。Skaar教授肯定縱使在來源地國無固定營業場所，仍對於源自於來源地國之營業課稅：

看起來企業既無須投資固定設施，亦無須投資固定營業場所，即可在所得來源地獲得客觀利潤。現今，在外國進行之營業活動、營業活動之持續時間以及此類營業活動之利潤具有極

⁶⁵⁴ 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，頁41。

大爭議...人們要求從一個國家賺取了利潤的企業對該國做出相應回報，不管這些企業有沒有“常設機構”⁶⁵⁵。(增加了強調)

雖然 Skaar 教授為虛擬常設機構法提供理論基礎，且人們面對在來源地國越來越不需要建立物理存在這一趨勢提出為對電子商務交易進行課稅建立一個有效的管轄框架，但是建立國際認可的確定稅收關係的標準仍然存在許多問題，這必將影響其成功執行。另外，在確定虛擬常設機構利潤歸屬上還存在困難（儘管這是電子商務獨有的），這也會使問題變得更加複雜。最後，儘管虛擬常設機構法試圖對主動收入來源地進行概念重構，但它在執行中不太可能克服與被動收入來源地定義相關的問題，包括收入重新質量以及電子商務環境中雙重徵稅或非故意不徵稅的可能性。



第三節 數量化經濟存在型常設機構

第一項 數量化經濟存在型常設機構之意義

數量化經濟存在型常設機構 (quantitative economic presence PE) 在認定常設機構時與虛擬常設機構一樣，去除了對固定營業場所的要求；不同之處在於這種方法只從數量上考察經濟存在是否足以構成常設機構，而不像虛擬常設機構法一樣，同時從數量和質量兩方面考察。Reuven S. Avi-Yonah 教授和 Arthur J. Cockfield 教授先後都提出過這一觀點。Arthur J. Cockfield 教授主張將所有以電子商務方式轉移貨物、服務和資本而獲得的利潤都看作為是銷售利潤，不再區分跨國電子商務產生的積極所得的性質⁶⁵⁶。所有透過數位方式所提供（例如電腦

⁶⁵⁵ Arvid A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* (1991), pp. 559-560.

⁶⁵⁶ Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (1997), 52 *Tax Law Review*, p. 536.

軟體)或以電子方式所購買(例如在網際網路上買花)之貨物或服務的跨國交易，均視為扣繳所得，無論該所得歸類於何類別，來源地國均按照單一扣繳率扣繳。唯一例外不扣繳消極之紅利或利息收入，仍按照現行制度處理—通常由居住地國課稅⁶⁵⁷。蓋基於受益原則，居住地管轄權對消極(投資)所得享有優先課稅權，來源地管轄權則對積極(營業)所得享有優先課稅權⁶⁵⁸。理論上，個人主要賺取投資(消極)所得，而公司通常賺取營業(積極)所得，因此營業所得由來源地國課稅、消極之紅利及利息所得由居住地國課稅較為合理⁶⁵⁹。

Arthur J. Cockfield教授認為，制定跨境電子商務的稅法規範，要充分考慮網路、電腦空間、傳統稅法三者之間的互動關係。未來稅法或者稅法變革的努力方向應遵循以下原則:(1)確立一個稅收體系以便政府能夠有效地獲得穩定的稅收收入並保證公共產品開支;(2)稅法改革還要照顧到傳統稅法的穩定性要求，結合網路的特點，努力維護現行稅制;(3)未來稅法變革要堅持稅收中性原則：一方面不應對線上交易方式徵收歧視性稅收，另一方面要強調對線上交易的有效徵稅，避免利用電腦空間避稅的盛行;(4)此外，未來稅法的改革應該促進稅法的簡單化，避免給納稅人帶來過高的守法成本，維護跨境電子商務的快速發展。在此基礎上，Arthur J. Cockfield教授提出了基於消費地經濟存在標準來確定跨境電子商務稅收管轄權。該理論主張：不要試圖通過認定電腦伺服器構成常設機構的辦法來解決Internet帶來的稅法困境，相反，要創建規則以確保電子商務的進口國基於一定的線上貨物數量和服務的進口數量(如100萬美元以上)有權對相應的納稅人徵稅。即按照實際的消費數量這一經濟的標準來分配國際所得稅收管轄權，以替代傳統的常設機構這一實體存在標準來適應Internet環境⁶⁶⁰。

⁶⁵⁷ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 209.

⁶⁵⁸ Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (1997), 52 Tax Law Review, p. 507.

⁶⁵⁹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 209.

⁶⁶⁰ 范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，

來源地國設定一門檻性之數額，例如 100 萬美金。當非居民企業之銷售毛所得低於前述數額時，由其居住地國獨享課稅管轄權，對居民企業之所有跨國電子商務積極所得徵收所得稅；當毛所得高於前述數額時，來源地國優先對電子商務積極所得課徵一定比例之扣繳稅，居住地國則抵免後再徵收本國之所得稅⁶⁶¹。亦即，先由來源地國按照單一稅率對於產生扣繳所得之國際電子商務交易扣繳稅額，倘若於相關時期內（例如一財政年度）在來源地國之銷售總額低於最低值門檻，則退還扣繳稅款⁶⁶²。倘若賣方之銷售總額高於最低門檻值，賣方應在來源地國納稅，扣繳稅款將不退還⁶⁶³。貨物或服務消費地即為銷售行為發生地，亦即，消費者在何處，該處即為銷售活動發生地⁶⁶⁴。

第二項 數量化經濟存在型常設機構之特徵

第一款 課稅關係之門檻值

可退還扣繳法之核心為門檻值——來源地國之銷售總額，作為決定來源地國課稅關係之指標。企業在來源地國無須具有物理存在，透過電子商務即可賺取利潤，因此來源地國之課稅關係應採取不同於物理存在之門檻，以針對國際電子商務交易來源地國課稅制度建立適當之管轄架構。基於後述管理及實質理由，倘若採取門檻值確立課稅關係時，應採取較高之門檻值，低於最低門檻值之銷售總額

2007 年 10 月，頁 227。

⁶⁶¹ Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (1997), 52 Tax Law Review, p. 536.

⁶⁶² Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 207.

⁶⁶³ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 210.

⁶⁶⁴ Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (1997), 52 Tax Law Review, p.536.

應免稅。

首先，就遵從觀點而言，採用最低額免稅之要求係自明之理。對在來源地國具有經濟存在之賣方，無論銷售額多寡一律加以課稅，並無意義。此舉僅會阻礙電子商務發展，蓋稅務負擔過於沈重。此表示實際上應設定營業所得高於法律遵循成本之門檻值。門檻值須滿足此要求，惟同時亦須確保電子商務交易不會發生將現行國際租稅原則適用於國際電子商務交易可能出現之規避問題。

此外，高門檻值對於避免在來源地國僅有些許所得之有限納稅責任有其必要性—否則此制度於稽徵上不僅成本過高，效率亦將不彰。因此，高門檻值係使執行及遵從稅法符合成本效益之實際措施。高門檻值可避免對國際電子商務之發展造成過度負擔，尤其是對小公司及僅偶爾在來源地國從事銷售之公司⁶⁶⁵。

採用較高門檻值以確立課稅關係，符合常設機構概念之基本原理。由歷史以觀，常設機構門檻係確保外國企業僅對跨國經常性業務負擔所得稅義務之實際可行之方法。直到某國之企業在他國設立常設機構，始認為該企業參與他國之經濟生活，且該國對該企業始享有課稅管轄權⁶⁶⁶。

因此，常設機構門檻確保不對一企業過度徵稅之前提為業務活動未超過門檻值。過去此門檻之要件為“固定營業場所”，因此，取代物理存在用以決定課稅關係之數值門檻，須足以表徵具有一定規模之營業，如同使用常設機構表徵具有一定規模之營業。

簡言之，基於前述管理面及實質面之理由，依本方案確立稅收關係時須設定

⁶⁶⁵ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 213-214.

⁶⁶⁶ Paragraph 3 of the Commentary to Article 7 of the OECD MC.

一較高門檻值，低於門檻值之營業活動不應課稅⁶⁶⁷。

第二款 門檻值依所得總額決定

基於管理考量，傾向採取根據來源地國之銷售總額或所得總額。從課稅主體之觀點，採取淨額制，則須調查納稅義務人在課稅管轄地內之銷售所得，這通常難以做到。另一方面，根據諸如居住地公司之消費者等其他當事人之記錄亦可確定銷售總額。因此採取總額制，可增加此制度之可執行性。此外，採取淨額制，要求公司計算何收入應歸屬於該國，以確定該公司在該國是否應稅。將增加該制度之複雜性，亦增加公司之遵從成本⁶⁶⁸。

第三款 採低扣繳率

採取低扣繳率原因之一為：倘若採取扣繳地國之公司稅率，銷售將適用高扣繳率，此不符合居住地國之扣抵。倘若扣繳稅款被視作來源地國之最終稅款，則無法在居住地國扣抵，如此勢必產生問題。即使扣繳稅款在居住地國可以扣抵——此為較佳方法——扣繳率亦不宜過高，居住地國始能完全扣抵來源地國稅額。否則居住地國難以決定是否應扣抵來源地國稅款，蓋來源地國之稅率可能高於居住地國之稅率。在此情形下，居住地國通常不會允許完全扣抵，此將造成問題，雖然可透過允許公司在來源地國按照淨額進行申報以解決此問題。此外，淨額申報將增加管理及遵從負擔，因此，較佳解決辦法為居住地國同意完全扣抵來源地國之扣繳稅額，而來源地國按照低扣繳率進行扣繳。換言之，低扣繳率有助於居住地

⁶⁶⁷ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 214.

⁶⁶⁸ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 215.

國完全扣抵來源地國扣繳稅款，而非常駐公司亦無須在來源地國按照淨額進行申報。

採取低扣繳率原因之二：扣繳係建立在所得總額上，因此即使公司無淨所得亦可能被課稅，或者造成對淨所得按照極高稅率課稅⁶⁶⁹。高扣繳率將加劇此問題，並可能阻礙電子商務之持續發展。此外，採取低扣繳率，較易達成國際共識⁶⁷⁰。

第三項 數量化經濟存在型常設機構之優點

第一款 為課稅關係提供明確之標準

可退還扣繳法係採用來源地國銷售總額之門檻值來加以確立來源地國之課稅關係。採用門檻值以確立來源地國課稅關係，最終可能偏好採取數量標準，而非質量標準。儘管質量標準（例如Hinnekens教授之虛擬常設機構法）對於處理不同事實及環境之個案較具彈性，然而數量標準較適合於電子商務交易，蓋數量標準為確立來源地國課稅關係提供一具明確性及固定量之標準⁶⁷¹。

第二款 符合常設機構原則之目的

⁶⁶⁹ 舉例而言，總收入為 600 元，扣繳率為 40%，賺取 600 元的成本是 360 元（也就是淨收入為 240 元）。在這個範例中，扣繳稅款已經等於了淨收入。如果成本大於 360 元，那麼來源地國無疑是以大於淨收入的稅率來徵稅；如果成本大於 600 元，那麼來源地國就是在根本沒有淨收入的情況下仍然徵稅。

⁶⁷⁰ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 218-219.

⁶⁷¹ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 212.

採取數額標準確立來源地國課稅關係符合常設機構門檻之基本目的，亦即公司在一國營業時不被課稅，除非其營業已達較高之門檻。此係因總額未達門檻值之非經常性銷售不構成來源地國之課稅關係，惟有超過門檻值規模較大之銷售始產生來源地國之課稅關係⁶⁷²。遵照“經濟忠誠”原則，擴大了收入來源地稅收管轄權，因而能夠在電子商務淨輸入和淨輸出國之間實現稅基的公平分享，符合常設機構規則的內在基本原理⁶⁷³。

第三款 採數額門檻可避免規避

採取數額門檻亦可避免採取以基礎設施（例如伺服器）為基礎加以確立稅務關係所可能造成之缺點，例如可輕易地遷移此等設備、在伺服器間分割或分散機能，如此在此等設備上將難以找到或無法找到可課稅之活動以避免課稅關係⁶⁷⁴。

第四款 避免人為操縱所得種類

根據可退還扣繳法，凡涉及以電子方式提供或訂購之貨物或服務之國際交易，無論所得種類為何，均按單一稅率進行扣繳。此係為解決存在於目前避免雙重課稅協定中之質量問題。由於電子商務將加劇此問題，並考量所得種類之區分係人為的，因此消除此些區分有其意義⁶⁷⁵。從經濟觀點，將所得分類質量係人為的。在市場中，賣方（除課稅考慮外）並不關心所得給付係何類別，只要給付

⁶⁷² Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 212.

⁶⁷³ 徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月，頁28。

⁶⁷⁴ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 212.

⁶⁷⁵ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), p. 216.

係所售商品之公平價值即可⁶⁷⁶。所得即係所得.....所得種類之劃分純屬人為[因此].....隨著電子商務之成長，應盡可能減少所得種類，且/或不同所得種類應採取相同待遇⁶⁷⁷。因此，無論所得種類，均應扣繳。可簡化扣繳制度之管理，亦也降低所得種類之人為操作的誘因。

第四項 數量化經濟存在型常設機構之缺點

第一款 違反中立性

此制度違反中立性，蓋其僅對外國賣方跨國銷售之電子商務貨物和服務進行扣繳；而未對國內賣方之類似銷售進行扣繳。此外，扣繳適用於所有跨境電子交易，對於小規模公司較為不利，蓋銷售總額低於最低門檻值之小規模公司，須至會計期間結束時始能進行申報，以退還扣繳稅額。同時，選擇在來源地國按照淨額進行申報之大公司亦須於會計期間結束時，始能進行核對。換言之，按照本法運作，扣繳金額能否及時返還將成為問題，此對小公司尤其重要。同樣地，最低門檻值實際上對小公司有利，蓋若小公司銷售總額未超過最低門檻值，小公司最終毋庸在來源地國繳稅。此結果與現行常設機構原則結果相同。無論如何，低扣繳率低和糕最低門檻值，將可最小化前述負面影響。

另一重點為“電子商務交易”之範圍。此極為重要，蓋其影響諸多層面，例如電子商務交易（會被扣繳稅款）與非電子商務交易（不會被扣繳稅款）間處理之中立性。

⁶⁷⁶ Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing" (1998), 16 Tax Notes International, pp. 1013, 1016.

⁶⁷⁷ Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, Electronic Commerce and International Taxation(1999), p. 335.

電子商務交易涉及有形或無形（例如音樂或電腦軟體）之貨物及服務。賣方可以傳統方式，例如郵遞服務，寄送有形商品。此種形式之電子商務通常稱為“離線”或“間接”電子商務。而線上訂購和傳送之數位內容（例如軟體）或服務（旅行或銀行服務）通常稱為“線上”或“直接”電子商務。

就扣繳之執行面而言，應包括直接和間接電子商務；否則就造成非中立性。舉例而言，位於居住地國之零售商出賣書籍予位於來源地國之消費者，此書得係電子書，亦也係傳統之紙本書籍。倘若僅對網路傳遞之電子書進行扣繳，而未對網路訂購卻以傳統方式寄送書籍之方式進行扣繳，顯然違反中立性原則，稅款扣繳不應受到貨物或服務之發貨方式的影響。因此，只要利用網際網路有助於生產、分配、銷售及寄送貨物或服務，均應扣繳稅款。如此始能最小化前述負面影響。

即使扣繳適用於所有直接、間接電子商務交易，仍有其他中立性問題。舉例而言，網路購買之書籍（無論係以數位方式或傳統方式發貨）須扣繳稅款，惟非以電子方式購買（例如電話或郵購）之書籍卻無須扣繳稅款。如此造成購買相同商品卻因購買方式（電子方式和傳統方式）之不同而產生差別待遇。

第二款 扣繳機制之缺點

首先，按照所得總額扣繳可能是扭曲的，蓋所得總額與所得淨額係不同概念。此外，扣繳稅運作結果可能類似關稅，特別當居住地國無法扣抵時。再者，亦應考量稅捐機關為實施本制度所產生公司須申報始能退還扣繳稅款之遵從成本及管理成本。最後，從經濟觀點而言，納稅人試圖避稅可能會浪費生產資源。

第三款 可能不符合所得稅制度

電子商務交易根據最終目的地（亦即消費所在國）進行課稅，因此有認為此制度類似於消費稅，而非直接所得稅。若認為扣繳制創造一基於消費之稅收制度，則可能產生其他問題。其中之一為：建立在《經合組織範本公約》基礎上之雙重稅收協議目前無法處理消費稅。雙重課稅協議通常藉由扣抵或免稅來緩解雙重課稅；然而，此類緩通常僅針對“所得”稅。在此情況，倘若扣繳制被認為屬於消費稅之類型，則根據雙重課稅協定將不認為係屬可扣抵稅款，特別係根據所得總額課稅之情形。為了避免此種可能性，有必要修改雙重課稅協定，確保扣繳稅款被視為可扣抵稅款，惟此無論在成本面或時間面均不容易⁶⁷⁸。

第五項 小結

如前所述，電子商務使一企業無需物理存在即可在一國賺取利潤，此勢必增加適用現行常設機構門檻以課稅之來源地國的壓力。由於公司不再需要物理存在即可營業，因此需為確立來源地國稅收關係尋求一新門檻，此門檻不能依靠物理存在。為因應此挑戰，本章介紹為國際電子商務交易來源地國課稅所提之一新門檻，此門檻不依靠來源地國之物理存在。此方法將國際電子商務交易之來源地國課稅建立在非居民企業銷售總額上（視銷售總額是否超過最低門檻值）。因此，超過最低門檻值之銷售總額作為物理存在之替代物，以確立來源地國是否應對該公司課徵所得稅。

⁶⁷⁸ Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002), pp. 228-229.

此方法採取低來源地國扣繳率及高課稅門檻之扣繳機制。扣繳稅款可扣抵和退還（當銷售總額未超過最低門檻值時），同時允許企業在來源地國得按照淨額進行申報。因此，此方法透過將扣繳稅款運用到所有扣繳所得上（不管收入的性質），進而克服第五章描述過的主動和被動收入來源地定義上的困難（例如收入重新質量）。此外，此方法可避免在電子商務中特別困難之所得質量問題。

總之，與現行國際稅收制度相比，本方法為國際電子商務交易來源地課稅提供更為穩固和適當之基礎。此法充分考量現今諸多公司無須物理存在即可在來源地國賺取鉅額利潤之事實。

第四節 結論

本章分別介紹現行常設機構原則之替代方案，即稅基侵蝕法、虛擬常設機構法以及數量化經濟存在常設機構法。稅基侵蝕法認為當某項給付在來源地國計算所得淨額得加以扣除時，侵蝕來源地國之稅基，來源地國因而取得課稅管轄權。稅基侵蝕法之優點在於國際共識、避免重複課稅、分配居住地國及來源地國稅收之分配及稅務行政之考量，其缺點則有解決重複課稅之有效性、是否符合中立/公平、稅務行政考量之問題及具有資本外逃與雙重不課稅的風險。

虛擬常設機構法則認為持續的、有意識的、有系統的、中心化在來源地國領土範圍內開展企業之核心營業活動時，則構成虛擬常設機構，所得來源地國因而取得課稅管轄權。亦即針對電子商務交易採用較低之常設機構門檻，即取消現行常設機構門檻關於在來源地國須具有固定營業場所之要件。其優點在於中立、分享稅收收益、稅務行政考量及能有效防制納稅人規避法律。其缺點在於國際共識

之取得、定義之問題及利潤歸屬之問題。

數量化經濟存在常設機構係以數量之門檻值考察經濟存在是否構成常設機構，其優點在於為課稅關係提供明確之標準、符合常設機構原則之目的、可避免規避及避免人為操縱所得種類。其缺點在於違反中立性、採用扣繳制度之缺點、不符合所得稅之制度。

本文認為虛擬常設機構法符合所得來源地國取得課稅權之理論基礎，亦符合劃分所得來源地國及居住地國課稅管轄權之基礎——經濟忠誠，較為可採。

對電子商務給現有常設機構原則帶來的挑戰的準確認識和合理評估是探索應對之策的理論前提。如前文所述，電子商務的涉稅特點，電子商務對常設機構原則的挑戰正是網路空間(Cyberspace)對傳統物理空間既定法律規則的挑戰。然而，網路空間挑戰的並不是國家經濟主權，更不是游離於國家經濟主權之外的法外樂土(extraterritorial realm)。因此，問題的重點應在於如何對電子商務徵稅，而非是否對電子商務徵稅⁶⁷⁹。

其次，基於網路空間與物理空間的深刻對立，試圖以傳統物理存在的概念框架尋找電子商務的存在標記元疑是徒勞的，這些傳統因素要麼不存在，要麼難以查明，其適用也無多大合理性。因此，應根據社會從傳統的物理經濟向數位經濟的過渡，賦予常設結構新的實質內涵：(1)取消常設結構概念中「固定營業場所」要求，使原來以物理性存在為核心要素構成常設結構，發展成以物理性存在和數位性存在並重構成常設結構。(2)「從事營業活動」的認定，即外國企業是否在來源國進行其全部或部分非屬準備、輔助性質的營業活動。應明確規定，網址及

⁶⁷⁹ 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》，頁 282。

伺服器自動完成廣告、定購、支付也可以構成「營業活動」，但要符合一定「質」和「量」的規定。質的要求即指外國企業從事的應是「實質性」營業活動，而非準備性、輔助性營業活動。也就是這些營業活動的目的與整個企業的總目的相同，則可以認定為「營業活動」。量的要求是指外國企業在來源國從事的營業活動客觀上應達到「連續的，系統的，集中的」標準。這一判斷並非簡單的判斷，而應根據相關事實及情況通盤考慮加以確定。(3)盡可能地利用我國作為電子商務輸入大國的地位施加影響，如以非成員國身份參加有關國際組織(如OECD)關於電子商務國際稅收規則制定的討論，表明自己的立場，更重要的是，加強與廣大發展中國家的合作，在聯合國積極參與推動國際社會資訊時代國際稅收規則制定的活動，促進國際社會形成公平合理的有利於廣大發展中國家利益的電子商務稅收政策⁶⁸⁰。

採取對所得的實質區分原則和虛擬常設機構原則是個可行的選擇。電子商務對現代交易的影響很大程度上是對交易模式和產供的商業鏈的影響，只有對之進行細緻的區分才能真正達到稅負公平。同時也是與國際接軌，促進進一步的國際合作。在對常設機構的挑戰方面，相比伺服器—常設機構原則的不科學性和預提稅方案的“一刀切”，虛擬常設機構原則基礎上的徵稅模式更為可採，在具體的稅收設計方面可設置門檻，對交易超過該數額的經營商進行徵稅，不僅保護中小企業的發展，還盡力在各經營行為之間追求稅收公平。實行網上持照經營，經營商在網上註冊時需取得工商營業執照和稅務登記證，在現行稅務會計制度的準則基礎上根據電子商務的自身特點編制會計帳簿和進行納稅申報。在監管操作和徵稅機制的高要求方面，我國要加緊相關技術領域的研究，同時借鑒國外的電子化徵稅系統等，跟上實際中電子商務發展的步伐⁶⁸¹。

⁶⁸⁰ 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》，頁 282 至 283。

⁶⁸¹ 趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010 年第 6 期，頁 170。

在現行國際稅收制度下，對營業利潤徵稅一般以是否設有「常設機構」為標準。所謂「常設機構」是指一個企業進行全部或部分經營活動的固定營業場所，包括管理場所、分支機構、辦事員處、工廠、作業場所等。如果一個非居民在同一設有常設機構，並且通過常設機構從事經營活動取得所得，那麼，該國就可以認定其所得來源於本國，可以按地域管轄權徵稅，否則，該國就不能對其行使課稅權。顯然，按傳統觀念，常設機構的設立常常涉及人和物兩方面的存在。而在電子商務下，非居民在來源國進行銷售活動，並不必在該國"登場"，而是通過設在該國伺服器上網址來進行的，因此這類固定的、有形的物理標誌已失去存在的價值，非居民與來源國的經常性和實質性的經濟聯繫應該從其在來源國境內開設的網址所具有的功能作用，以及非居民通過這種網址實際從事的活動性質、交易的數量規模以及時間等因素綜合來判斷。如果非居民在來源國設置的網址具備履行完整的網上交易功能，而且經常利用這樣的網址進行了實質性的交易而非僅只是輔助性和準備性的活動，則可認定非居民與來源國構成經常的實質性的經濟聯繫，來源國有權對其電子商務交易所得徵稅。因此，現行國內外資企業所得稅法中有關外國企業在境內設有機構、場所的概念用語，應做出相應的修改，採用如在境內實際從事工商經營活動這類較為抽象的用語，並在實施細則中具體明確其內涵包括非居民通過互聯網網址在境內銷售商品和提供勞務情形，以適應跨國電子商務交易不斷成長的國際經濟形勢下維護中國對非居民來源於境內所得的徵稅權益需要⁶⁸²。

應該突破傳統的以非居民在境內具有某種固定的或有形的物理存在，作為行使來源地稅收管轄權前提的觀念，尋求更能在網路數位資訊經濟時代條件下反映經濟交易聯繫和營業實質的來源地課稅連結因素，而不宜試圖在傳統的那些國

⁶⁸² 歐光義，〈關於電子商務時代國際稅收法律問題的思考〉，《湖南財經高等專科學校學報》，第20卷第3期，2004年6月，頁8。

定、有形的物理存在的概念框架內搜索電子商業交易存在的標記。只有循著這樣一條思路，才能找到公平合理地協調解決居住國和來源地國在跨國電子商務所得上的稅收權益分配問題的方案。因為跨國電子商務是在虛擬的電子空間市場進行的，侷限於在傳統的固定或有形的物理存在概念標準內尋找來源國對跨國電子商務所得的課稅連結因素，其結果只能是使來源國對跨國電子商務所得的徵稅權在很大程度上受到限制，無法達到國際稅收權益分配的公平均衡。這一點從最近經合組織稅務委員會第一工作小組提出的關於範本第 5 條注釋的修訂草案的內容可以清楚看出。

應該看到，現行國際稅法制度中採用的常設機構，固定基地這類物理概念，是適應傳統的商業交易方式下確定來源國對非居民的跨國所得行使課稅權的需要和合理性而形成發展起來的，它們在國際稅法上存在的意義和作用在於標示非居民的經濟活動與來源國存在著持續的而非偶然的、實質性的而非輔助性的經濟聯繫。在跨國電子商業交易方式下，由於這類固定的、有形的物理標誌已失去存在的價值，非居民與來源國的經常性和實質性的經濟聯繫應該從其在來源國境內開設的網址所具有的功能作用，以及非居民通過這種網址實際從事的活動性質、交易的數量規模以及時間等因素綜合來判斷。如果非居民在來源國設置的網址具備履行完整的網上交易功能，而且經常利用這樣的網址進行了實質性的交易而非僅只是輔助性和準備性的活動(這方面的情況可以通過支付體系進行稽查、追蹤和監控)，則可認定非居民與來源國構成經常的實質性的經濟聯繫，來源國有權對其電子商務交易所得徵稅⁶⁸³。

⁶⁸³ 廖益新，〈跨國電子商務的國際稅收法律問題及中國的對策〉，《東南學術》，2000 年第 3 期，頁 92。

第六章 結論

所得來源地課稅的主要理論基礎，包括國家課稅權之依據、中立、公平、徵稅權等概念，以及實務面考量，包括雙重課稅以及可能對國際貿易造成障礙。關於國家課稅權之依據，由於所得來源地國提供了國防、人民教育水準及使用電腦之能力、上網所須電信設施等公共建設、穩定匯率等政策、法律制度之保護，此等非國家不得、不能、不願提供之服務，於電子商務仍屬重要，因此所得來源地國就電子商務交易所生之所得，應因而取得課稅權之權力，其他中立、公平、徵稅權、實務面考量等所得來源地國課稅之理論基礎於電子商務環境仍有適用，職是，理論上就電子商務交易所得由來源地課稅仍具有正當性。

現行《OECD 模範協定》劃分各類所得予居住地國及來源地國，其理論上理由在於「經濟忠誠」，此就居住地國及來源地國同屬重要，依照國際聯盟之研究結果，認為財富之起源以及消費財富之人的住所或居所，均為經濟忠誠之表現，因而影響《OECD 模範協定》基本上將一筆跨國所得劃分予居住地國及所得來源地國。又關於來源之定義，各國內國法、雙邊租稅協定、多邊租稅協定等均有規定，各該內容則略有不同，而關於各國所簽立之租稅協定，則多以《OECD 模範協定》為其範本及基本架構，因此本文以《OECD 模範協定》為研究範圍。

關於來源之定義方式，可區分為積極營業利潤及消極所得（本文主要涉及者為權利金），此二類所得均受到電子商務之衝擊，電子商務首先衝擊者係降低企業在來源地國賺取營業利潤維持物理存在之必要性，對物理和人員中介者之需求減少，亦即企業無須在來源地國維持物理存在或代理人之存在，即可直接予來源地國之消費者進行貿易，此使得適用現行國際租稅原則時產生問題，蓋對於現行常設機構原則而言，電子商務領域中最困難之處就是是否應繼續適用物理存在之要件。第四章將說明檢討電子商務交易營業利潤適用常設機構原則。

此外電子商務之數位化特色，使得所得類型之歸屬造成混淆，此於傳統交易模式下並無區分困難，蓋關於營業利潤、權利金之交易標的性質、交易活動形式間之區分明顯，有形商品之銷售屬營業利潤，無形財產使用權之授與則屬權利金，提供服務則為勞務所得之範疇，然於電子商務交易因而產生之所得類型，究屬權利金或營業利潤則難以區別，蓋有形、無形之區別不再，故傳統上以有形商品銷售所得為營業利潤，無形財產使用權之提供屬權利金之區別，適用上發生問題。而區為營業利潤或權利金之實益在於，營業利潤須在所得來源地國設有常設機構時，來源地國始取得課稅管轄權，而權利金所得則由居住地國取得課稅管轄權，因此電子商務數位化、無形化之特色，混淆影響所得類型之判斷及來源地之認定，因而影響電子商務交易所生所得之課稅權的歸屬。

依我國所得稅法之規定於個人部分，須有中華民國來源所得始有納稅義務，而營利事業之總機構在中華民國境外者，就其全球所得課稅，而營利事業之總機構在中華民國境內者，則須有中華民國來源所得始有納稅義務，詳言之，須有主體上之關連及客體上之關連始有納稅義務，主體上關連則須為居民、居民事業，其中營利事業於所得稅法第 11 條第 2 項有所規定，該條項雖規定「」，然依前述，是否為營利事業不以具備固定營業場所為必要，亦不以具有營業牌號、或場所為必要，此均僅係證據方法，是故營利事業之實質特徵為獨立地、繼續地從事一定營業活動。而客體上之關連則指須為中華民國來源所得，所得稅法第 8 條對之有所規定，此涉及所得類型及是否為中華民國來源所得之判斷標準，就營業利潤而言，採經營地標準，關於是否須有固定營業場所或營業代理人使構成經營事業，依本法相關條文規範而言，似應採否定見解，惟參照 OECD 之規定認為須以具有固定營業場所或營業代理人之見解亦非無見。而營利事業提供勞務之所得類型，實務見解認為係屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤類型。至於權利金及勞

務所得之區別，應依給付特徵為判斷，而非以勞務提供是否有知識成分為判斷標準。就綜合性業務服務所生所得，實務見解認屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤，學說見解則有認為所得稅法第 8 條各款各類所得據以發生之原因事實法律關係互異，故應依各該所得之性質認定所得類型，而分適用所得稅法第 8 條各款之規定。

關於電子商務之所得類型及來源地判斷標準，我國法未明文規定，依照所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則、網路交易課徵營業稅及所得稅規範、稽徵函釋及司法實務見解，間接電子商務所得類型為營業利潤，若在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人之外國營利事業所取得之所得，則係屬中華民國來源所得，若在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之外國營利事業所取得之所得，似係採取國際稅法上之常設機構原則。而直接電子商務則未明確規範，依稽徵實務及司法實務就標準化軟體、客製化軟體之見解，銷售標準化軟體而購買者僅能加以單純使用者，所得類型為營業利潤，銷售標準化軟體而購買者得加以重製、修改、轉售或公開展示者，所得類型為權利金，客製化軟體之銷售，所得類型則為權利金；至於是否為中華民國來源所得，依照網路交易課徵營業稅及所得稅規範，則不區分是否在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人，均可課稅，準此，就直接電子商務之情形，於我國所得稅法、所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則、網路交易課徵營業稅及所得稅規範、稽徵實務、司法實務運作結果下，並無課稅上之問題。

如前所述常設機構原則之理論基礎在於以經濟忠誠作為居住地國、來源地國課稅管轄權之劃分，亦即對於從經濟共同體取得重大利益之人均加以課稅，而傳統交易模式下，有物理存在、代理人之存在，始可從事大規模之營業，故常設機構原則可作為劃分所得來源地國及居住地國稅收收益之適當標準，惟隨著貿易型

態之改變，常設機構原則在電子商務出現前，亦已逐步式微、放寬，早期重要之例為營建及石油產業，職是，常設機構原則並非不可改變修正之原則。

電子商務交易中可能構成課稅連結點者有客戶群、契約地點、地區系統號碼、電信公共建設、網站、伺服器、網際網路服務提供商（ISP）等，其中重要者為網站、伺服器及網際網路服務提供商（ISP），其中網站係電子信息及資料之結合，不該當營業場所之要件，而伺服器於該當營業場所、固定、企業有權加以使用、非輔助性或準備性活動等要件時，則構成常設機構，所得來源地國因而取得課稅權。此外從事電子商務之企業經由網址維持協議在網際網路服務提供商（ISP）提供之伺服器上架設網站，由於該伺服器並非從事電子商務企業可加以支配，故不該當企業有權支配使用該營業場所之要件。而固定性之要件於伺服器之移動及週期性移動會產生適用上疑義，結論上仍認為伺服器滿足固定性之要件。而企業在此營業場所從事營業行為，涉及使用自動化設備可否該當從事營業行為之問題，而伺服器與 OECD 承認構成常設機構之博奕機、自動販賣機是否相同此有爭議，OECD 肯定企業可經由自動化設備—伺服器從事營業活動；其次涉及是否須有人力介入始可從事營業行為，OECD 結論認為不以具有人力介入為必要，即可從事營業活動。此外關於須非屬輔助性或準備性活動之要件，於多數情形下判斷上並無困難，易生疑義者為將營業活動之各該功能加以分割在各伺服器上，以及伺服器陣列之問題。然由於多數從事電子商務之企業係與網際網路服務提供商（ISP）簽訂網址維持協議，因而網址設置之伺服器並非該從事電子商務之企業可自由支配者，故縱認為伺服器該當固定營業場所之要件且亦該當其他常設機構之要件，然仍僅於少數情形下使構成常設機構，所得來源地國始取得課稅管轄權，於多數簽訂網址維持協議之情形下，由於不構成常設機構，故所得來源地國對之仍無課稅管轄權，造成所得來源地國喪失對於電子商務交易所生所得之稅收收益，惟此與前述所得來源地國於電子商務交易情形下，從事電子商務之

企業對於所得來源地國仍具經濟忠誠及所得來源地國仍具有課稅管轄權之理由相扞格，因而現行《OECD 模範協定》以常設機構原則作為營業利潤所得來源地國課稅管轄權之判斷標準有加以檢討之必要。另關於網際網路服務提供商（ISP）是否構成代理人常設機構之問題，由於多數情形下 ISP 係屬獨立地位代理人，且無權代理簽訂契約或者僅係從事輔助性或準備性之活動，故無法構成常設機構，所得來源地國因而並無課稅管轄權。

關於電子商務交易所得類型之判斷，涉及《OECD 模範協定》第 12 條權利金之定義，區分軟體及其他數位產品加以說明，軟體部分本節介紹三種常見之類型，拆封授權許可協議、下載軟體及團體授權協議，OECD 研究結果認為此三種常見之軟體交易類型均不該當《OECD 模範協定》第 12 條權利金之定義，因而應屬營業利潤。而關於其他數位產品，茲以下載數位產品說明，於有形產品之電子化訂購而以實體方式運送（即間接電子商務）之類型，OECD 分類協定最終報告認為係屬營業利潤；數位產品之電子化訂購並下載，OECD 分類協定最終報告認為係屬營業利潤；而訂閱網站以下載數位產品之類型，OECD 分類協定最終報告亦認為係屬營業利潤。此外 OECD 分類協定最終報告列舉 28 種電子商務交易類型，其中僅有 3 種情形構成權利金，即作為商業用途之數位產品的電子化訂購及下載、技術資訊、現有及客製化內容之取得構成權利金，存取互動式網站構成服務所得，其餘類型均屬於營業利潤。而營業利潤適用現行常設機構原則有前述問題，即僅有伺服器始可能構成常設機構，然伺服器於絕大多數情形下並不該當常設機構之要件，因而無從據此由所得來源地國取得課稅權，此與前述所得來源地課稅之理由及經濟忠誠相扞格，固有檢討現行常設機構原則之必要。

關於現行常設機構原則之替代方案，即稅基侵蝕法、虛擬常設機構法以及數量化經濟存在常設機構法。稅基侵蝕法認為當某項給付在來源地國計算所得淨額

得加以扣除時，侵蝕來源地國之稅基，來源地國因而取得課稅管轄權稅基侵蝕法之優點在於國際共識、避免重複課稅、分配居住地國及來源地國稅收之分配及稅務行政之考量，其缺點則有解決重複課稅之有效性、是否符合中立/公平、稅務行政考量之問題及具有資本外逃與雙重不課稅的風險。

虛擬常設機構法則認為持續的、有意識的、有系統的、中心化在來源地國領土範圍內開展企業之核心營業活動時，則構成虛擬常設機構，所得來源地國因而取得課稅管轄權。亦即針對電子商務交易採用較低之常設機構門檻，即取消現行常設機構門檻關於在來源地國須具有固定營業場所之要件。其優點在於中立、分享稅收收益、稅務行政考量及能有效防制納稅人規避法律。其缺點在於國際共識之取得、定義之問題及利潤歸屬之問題。

數量化經濟存在常設機構係以數量之門檻值考察經濟存在是否構成常設機構，其優點在於為課稅關係提供明確之標準、符合常設機構原則之目的、可避免規避及避免人為操縱所得種類。其缺點在於違反中立性、採用扣繳制度之缺點、不符合所得稅之制度。

虛擬常設機構法符合所得來源地國取得課稅權之理論基礎，亦符合劃分所得來源地國及居住地國課稅管轄權之基礎——經濟忠誠，較為可採。

參考文獻

一、中文部分

(一) 專書及學位論文

- 1、李媛，〈跨國電子商務下常設機構認定規則的法律適用問題研究〉，大連海事大學碩士學位論文，2004年2月。
- 2、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月第1版。
- 3、李鴻生，《論電子商務的稅法問題》，中國政法大學博士學位論文，2002年3月。
- 4、宋梅芬，《探討我國對於國際間來源所得之課稅議題》，東吳大學會計學系碩士論文，2009年6月。
- 5、吳昱，《跨國電子商務環境下國際稅收協定常設機構概念適用問題研究》，廈門大學碩士學位論文，2001年5月。
- 6、邵靜，《跨國電子商務環境下常設機構原則適用問題研究》，天津財經大學碩士學位論文，2009年5月。
- 7、林世銘，《跨國服務國際課稅規範之研究及對我國稅制的改進建議》，行政院經濟建設委員會年度委託研究，2003年。
- 8、徐研娜，《電子商務背景下常設機構概念和認定規則的變遷》，華東政法大學法學碩士學位論文，2004年4月。
- 9、陳安主編，《國際經濟法專論（下編分論）》，高等教育出版社，2002年。
- 10、陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，72年6月。
- 11、梅紹祖、呂殿平編，《電子商務基礎》，清華大學出版社，2000年初版。
- 12、黃茂榮，《稅法各論》，植根法學叢書稅捐法系列（二），2007年11月增訂

二版。

- 13、黃茂榮，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，植根法學叢書稅捐法系列（一），2005年9月增訂二版。
- 14、楊斌，《國際稅收》，上海復旦大學出版社，2007年7月初版。
- 15、廖益新主編，朱炎生副主編，《國際稅法學》，北京高等教育出版社，2008年3月第1版。
- 16、劉祺偉，《中華民國來源所得認定標準之研究—兼論所得稅法第八條之適用性》，國立政治大學社會科學學院行政管理碩士學程碩士論文，2004年7月。
- 17、劉隆亨主編，《國際稅法（第二版）》，法律出版社，2007年9月第2版，2007年9月第1刷。
- 18、劉劍文主編，《國際稅法學（第二版）》，北京大學出版社，2004年4月第1版，2006年3月第2刷。
- 19、劉劍文、熊偉著，《稅法基礎理論》，北京大學出版社，2004年9月第1版，2006年9月第2刷。
- 20、蘇麗珍，《中華民國來源所得認定標準之研究—以勞務報酬為中心》，國立中正大學法律學研究所碩士論文，2009年1月。

（二）譯著

- 1、Don Tapscott, Alex Lowey, David Ticoll: Blueprint to the Digital Economic, McGraw-Hill co. 1998, 陳勁、何丹譯：《數字經濟藍圖—電子商務的勃興》。
- 2、Roy Rohatigi 著，林海寧、范文祥譯，劉劍文主編，《國際稅收基礎》，北京大學出版社，2006年5月第1版。

（三）期刊論文

- 1、王裕康，〈電子商務對稅收協定重要概念的影響（上）〉，《涉外稅務》，2000

- 年第6期。
- 2、王歡，〈電子商務稅收中的「常設機構」原則探析〉，《法學評論（雙月刊）》，2001年第2期。
 - 3、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。
 - 4、朱炎生，〈跨國電子商務活動對常設機構概念的挑戰〉，《涉外事務》，2000年第2期。
 - 5、朱炎生，〈國際稅收協定中常設機構概念的歷史變遷及其啟示〉，《廈門大學法律評論》，第1期，2001年4月。
 - 6、吳金柱，〈中華民國來源所得概念之探討〉，《法令月刊》，第57卷第8期，2006年8月。
 - 7、吳金柱，〈所得稅法上營利事業概念之探討〉，《法令月刊》，第55卷第7期，2004年7月。
 - 8、沈燁，〈電子商務環境中的跨國營業所得徵稅問題〉，《稅務研究》，2001年第3期。
 - 9、林騰鷓、黃茂榮，〈各類所得及其來源的認定標準〉，《植根雜誌》，第4卷第7期，2008年7月。
 - 10、柯格鐘，〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，第59期，2007年9月。
 - 11、范蘭寧、宗豔霞，〈論電子商務對常設機構原則的挑戰〉，《現代商貿工業》，第19卷第10期，2007年10月。
 - 12、馬嘉應、賴榮舟、宋梅芬，〈探討我國對於國際間來源所得之課稅議題〉，《財稅研究》，第42卷第1期，2010年1月。
 - 13、陳香梅、黃明聖，〈從電子商務看傳統所得稅制度的適用性—跨國分析〉，《經社法制論叢》，第33期，2004年1月。

- 14、陳清秀，〈中華民國來源所得認定標準—以勞務所得為中心〉，《財稅研究》，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月。
- 15、黃茂榮，〈兩岸企業所得稅法中關於稅捐主體之規定的比較〉，《月旦財經法雜誌》，第 14 期，2008 年 9 月。
- 16、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。
- 17、單佩玲，〈電子商務所得稅議題(下)〉，《實用稅務》，第 3 期，2000 年 3 月。
- 18、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》。
- 19、鄒巋、孟麗梅，〈跨國電子商務交易中非關聯性常設機構的認定和納稅責任分配〉，《科技與法律》，第 68 期，2007 年 4 月。
- 20、趙文靜，〈全球電子商務所得徵稅之法律探析〉，《金卡工程·經濟與法》，2010 年第 6 期。
- 21、廖益新，〈跨國電子商務的國際稅收法律問題及中國的對策〉，《東南學術》，2000 年第 3 期。
- 22、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)》，2003 年第 4 期。
- 23、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。
- 24、蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察(中)〉，《稅務旬刊》，第 2118 期，2010 年 7 月 31 日。
- 25、蔡朝安、周泰維，〈中華民國來源所得相關稽徵與判決實務觀察(下)〉，《稅務旬刊》，第 2121 期，2010 年 8 月 31 日。
- 26、劉學文，〈電子商務課稅之常設機構原則的法律界定〉，《揚州大學稅務學院學報》，第 15 卷第 1 期，2010 年 2 月。

- 27、歐光義，〈關於電子商務時代國際稅收法律問題的思考〉，《湖南財經高等專科學校學報》，第 20 卷第 3 期，2004 年 6 月

二、外文部分

- 1、A European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions (April 15 ,1997) .
- 2、Allen R. Myerson, "Ideas & Trends : Virtual Migrants : Need Programmers? Surf Abroad" The New York Times (New York) , 18 January 1998.
- 3、Arthur J. Cockfield, "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits" (1999) , 74 Tulane Law Review
- 4、Arthur J. Cockfield, "Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce" (Working Paper, Stanford University, 2001) .
- 5、Arthur Harding, Double Taxation of Property and Income, A Study in the Judicial Delimitation of the Conflicting Claims of Taxing Jurisdiction Advanced by the American States (1933) .
- 6、Arthur J. Cockfield, "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits" (1999) , 74 Tulane Law Review.
- 7、Arthur Cockfield, "Transforming the Internet into a Taxable Forum : A Case Study in E-Commerce" (Working Paper, Stanford University, 2001) .
- 8、Arvid A. Skaar, "Erosion of the Concept of Permanent Establishment : Electronic Commerce" in Kluwer, International Studies in Taxation Law and Economics (1999) .
- 9、Arvid A. Skaar, Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (1991) .

- 10、Arvid A. Skaar, "Subject to what Conditions Will the Provision of Services Constitute a Permanent Establishment?" in "The OECD Model Convention 1997 and Beyond : Current Problems of the Permanent Establishment Definition : Proceedings of a Seminar held in New Delhi in October 1997 during the 51st Congress of the International Fiscal Association".
- 11、Australian Taxation Office, Electronic Commerce Project Team, Tax and the Internet : Second Report (1999) .
- 12、Carol A. Dunahoo, "Electronic Commerce Tax Study Group Comment on Working Party No. 1" (2000) , 2 (1) Tax Planning International e-commerce.
- 13、Carlo Galli, "Characterisation of Income Arising from Electronic Commerce" (2000) , 2 (11) Tax Planning e-commerce.
- 14、Charles E. McLure, Jr., "Source-Based Taxation and Alternatives to the Concept of Permanent Establishment", in Canadian Tax Foundation (ed.) , 2000 World Tax Conference Report (2000) .
- 15、Charles E. McLure, Jr., "Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws" (1997) , 52 Tax Law Review.
- 16、Charles E. McLure, Jr., "US Tax Laws and Capital Flight from Latin America" (1989) , 20 University of Miami Inter-American Law Review.
- 17、Charles I. Kingson, "Taxing the Future" (1996) 51 Tax Law Review.
- 18、Dale Pinto, E-Commerce and Source-Based Income Taxation, Faculty of Law The University of Melbourne (March 2002) .
- 19、Daniel J. Frisch, "The Economics of International Tax Policy: Some Old and New Approaches" (1990) , 47 Tax Notes.
- 20、David Graham et al., "Tax and Telecommunications in the E-Business Age Part

- II : Basic and Value-Added Services - A Regional View" (1999), 1(2) Tax Planning International e-commerce.
- 21、David L. Forst, "The Continuing Vitality of Source-Based Taxation in the Electronic Age" (1997), 15 Tax Notes International.
- 22、Diane M. Ring, "Exploring the Challenges of Electronic Commerce Taxation through the Experience of Financial Instruments" (1996), 51 Tax Law Review.
- 23、Doernberg, Electronic Commerce: Changing Income Tax Treaty Principles a Bit?, 21 Tax Notes International (Nov.20, 2000) .
- 24、Friedrich E.F. Hey, "German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE" (1997), 14 Tax Notes International.
- 25、Gary Sprague, "Report on the Deliberations of the OECD Technical Advisory Group on the Characterization of Electronic Commerce Revenue for International Income Tax Purposes" (Paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000) .
- 26、Geoffrey S. Turner, "Permanent Establishments and Interprovincial Income Allocation : Reflections on the Advisory Report on Electronic Commerce", Mondaq Business Briefing (15 June 1998) .
- 27、Howard E. Abrams and Richard L. Doernberg, "How Electronic Commerce Works" (1997), 14 Tax Notes International.
- 28、Jacques Sasseville, "The Future of the Treaty Rules for Taxing Business Profits", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000) .
- 29、Jefferson VanderWolk, "Direct Taxation in the Internet Age: A Fundamentalist Approach" (2000), 54 (4) Bulletin for International Fiscal Documentation.

- 30、John Huston and Lee Williams, Permanent Establishments : A Planning Primer (1993) .
- 31、Julian J.B. Hickey, "The Fiscal Challenge of E-commerce" (2000) , 2 British Tax Review.
- 32、Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (3rd ed., 1997) .
- 33、Klaus Vogel, Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994).
- 34、Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)" (1988) ,8-9 Intertax.
- 35、Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part II)" (1988) , 10 Intertax.
- 36、Klaus Vogel, "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments (Part III)" (1998) 11 Intertax.
- 37、Kyrie E. Thorpe, "International Taxation of Electronic Commerce : Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete?" (1997) , 11 Emory International Law Review.
- 38、Lorraine Eden, "Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America", University of Toronto Press (1998) .
- 39、Luc Hinnekens, "Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century" (1998) , Intertax 26 (6-7) .
- 40、M.A. Harris, "Advising the Cyberbusiness: Applying Fundamental Tax Concepts to Internet Sales" (1996) , 74 (12) Taxes.
- 41、Mara Fisher, "New Zealand : Comments on Revised Draft of PE Defmition" (2000) , 2 (7) Tax Planning International e-commerce.
- 42、Michael I. Graetz and Michael M. O'Hear, "The 'Original Intent' of US

- International Taxation" (1997) ,46 Duke Law Journal.
- 43、 Mitchell B. Carroll, Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion: Two Decades of Progress Under the League of Nations (1939) .
- 44、 Nancy H. Kaufman, "Fairness and the Taxation of International Income" (1998), 29 Law and Policy in International Business.
- 45、 Norman Ture, "Taxing Foreign Source Income", in US Taxation of American Business Abroad (1975) .
- 46、 OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in Electronic Commerce : Changes to the Commentary on Article 5 (22 December 2000) .
- 47、 OECD, Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (October 1999) , <[http : //www. oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm)>.
- 48、 OECD, "Electronic Commerce : The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers," An Informal Round Table Discussion between Business and Government (18 November 1997) , Turku, Finland,
- 49、 OECD Report "The Tax Treatment of Software", reprinted in OECD, Issues in International Taxation No. 4, Model Tax Convention : Four Related Studies (1992) .
- 50、 OECD, Revised Draft of the Clarification on the Application of the Existing Permanent Establishment Definition to Electronic Commerce (3 March 2000) , <[http : //www. oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm) >.
- 51、 OECD Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterisation Issues Arising From ECommerce" (February 2001) , <[http : //www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf](http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015536.pdf)>.

- 52、OECD, Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, Treaty Characterization Issues Arising from Electronic Commerce (24 March 2000), <[http : //www.OECD.org/daf/fa/treaties/tcofecom.pdf](http://www.OECD.org/daf/fa/treaties/tcofecom.pdf)>.
- 53、OECD, TAG on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, General Conclusions on Treaty Characterisation Issues and Analysis of Typical ECommerce Transactions (1 September 2000), <[http : //www.OECD.org/daf/fa/treaties/treatychar_4Sept.pdf](http://www.OECD.org/daf/fa/treaties/treatychar_4Sept.pdf)>.
- 54、OECD, The Economic and Social impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda (1999) .
- 55、OECD, Working Party No. 1 of the Committee on Fiscal Affairs, Revision of the Commentary on Article 12 Concerning Software Payments (29 September 1998), <[http : //www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art12_e.pdf)>.
- 56、Peggy B. Musgrave, "Inter jurisdictional Coordination of Taxes on Capital Income", in Sijbren Cnossen (ed.), Tax Coordination in the European Community (1987) .
- 57、Peggy B. Musgrave, "Principles for Dividing the State Corporate Tax Base" in Charles E. McLure, Jr. (ed.), The State Corporation Income Tax: Issues in Worldwide Unitary Combination (1984) .
- 58、Peggy B. Musgrave, "Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation" (2001), 26 (4) Brooklyn Journal of International Law.
- 59、Peter A. Glicklich, Sanford H. Goldberg and Howard J. Levine, "Internet Sales Pose International Tax Challenges" (27 April 1997), <[http : //www.lovotax.nl!lovotax/ tax/document.html?doc_id=189](http://www.lovotax.nl!lovotax/tax/document.html?doc_id=189)>.
- 60、Philip Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law (2nd ed.,

- 1994) .
- 61、R.C.O. Matthews, "The Economics of Institutions and the Sources of Growth" (1990) ,96 *Economic Journal*.
- 62、Reuven S. Avi-Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce" (Spring, 1997) ,52 *Tax Law Review*.
- 63、Richard Krever, "Electronic Commerce and Taxation - A Summary of the Emerging Issues" (2000) , 6 (6) *Asia-Pacific Tax Bulletin*.
- 64、Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing" (1998) , 16 *Tax Notes International*.
- 65、Richard L. Doernberg, "Electronic Commerce: Changing Tax Treaty Principles Bit by Bit?" (2001) ,3 (3) *Tax Planning International e-Commerce*.
- 66、Richard L. Doernberg, "International Tax Issues: The Taxation of Business Profits" (paper presented at the International Fiscal Association Asia Regional Conference on E-Commerce and International Taxation, Mumbai, India, November 2000) .
- 67、Richard L. Doernberg and Luc Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation* (1999) .
- 68、Richard L. Doernberg, Walter Hellerstein, Jinyan Li , *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation* (2001) .
- 69、Roger L. Hamilton, Robert L. Deutsch and John C. Raneri, *Guidebook to Australian International Taxation* (6th ed., 1999) .
- 70、Rosemarie Portner, "Comments on the OECD Working Party No. 1 's Proposal Concerning Application of the Existing 'Permanent Establishment' Definition with Respect to ISPs" (2000) , 2 (1) *Tax Planning International e-commerce*.
- 71、Rosemarie Portner, "Permanent Establishment: Rethinking Definitions, Effects,

- and Requirements", in Canadian Tax Foundation (ed.), 2000 World Tax Conference Report (2000) .
- 72、Sonia Zapata, "The Latin American Approach to the Concept of Permanent Establishment in Tax Treaties with Developed Countries" (1998), 52 Bulletin for International Fiscal Documentation.
- 73、The Report on Double Taxation was submitted by the experts to the Financial Committee of the League of Nations in April 1923 and may be found in League of Nations Doc. EFS 73 F 19 (1923)
- 74、Thomas S. Adams, "The Taxation of Business" in Proceedings of the Eleventh Annual Conference on Taxation, National Tax Association (1917) .
- 75、United States, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (22 November 1996) , <<http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>> .
- 76、Waiter Hellerstein, "Transaction Taxes and Electronic Commerce : Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment" (1997) , 50 National Tax Journal.