

國立臺灣大學法律學院法律學系

碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis



論數位經濟下的營業利潤課稅：

以稅捐構成要件為展開

A Study on the Challenges that the Digital Economy

Brings to the Taxation of Business Profits:

Based on the Elements of Taxation

張育寧

Yu-Ning Chang

指導教授：柯格鐘 博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Ph.D.

中華民國 108 年 10 月

October 2019

國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書

論數位經濟下的營業利潤課稅：
以稅捐構成要件為展開

A Study on the Challenges that the Digital Economy
Brings to the Taxation of Business Profits:
Based on the Elements of Taxation

本論文係張育寧君（R05A21071）在國立臺灣大學法律學系
完成之碩士學位論文，於民國108年10月29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：

柯哲謹

口試委員：

陳衍任

柯哲謹 108.10.29

謝辭



歷經大學五年、研究所三年，在臺大也已眷留了逾八年，臨別之際，竟也有些不捨。在萬才館與霖澤館間無數往返之中，從懵懂無知的法律新鮮人，到決心鑽研稅法，如今即將道別這座知識寶庫，不敢說自己已然學成，至多僅是取得了一門專業領域的入門鑰匙。未來在校園之外，還有更多無窮無盡的知識等著我去探索，心情既是期待，亦期許自己能時時戒慎恐懼。

埋首於論文的這一年，是此生心理上過得最痛苦難熬的一年，儘管這些煎熬都不是來自於論文本身，而這些不幸也著實敦促著我早日完成學業。這一路走來雖然辛苦，所幸有許多貴人相伴相助，才得以順利完成，吾人點滴在心。以下逐一一致謝，如有疏漏尚請見諒。

感謝恩師柯格鐘老師。當初在大四的所得稅法課堂上，老師啟蒙我對稅法的興趣，開始往後透過不論是課堂、文章，抑或是言行間，持續向老師學習。老師平時待人謙和，做學卻是一絲不苟、實事求是，在字裡行間總能體會到老師論理上的嚴謹與精細。謝謝老師總是默默用身教示範何謂學者應有的風範，時時關懷並心繫社會，勤奮做學且嚴守本分。過去老師在課堂上闡述「何謂公平正義」的一席話，或許只是偶發之語，當下卻令我感動不已，隨即記錄在記事本上，期能為我將來行事之指引。也謝謝老師在論文指導上總是給我相當大的發揮空間，接納我不成熟的想法。口試前夕給我的鼓勵更叮嚀著我，在未來的路上要保守初心、大膽前行。

感謝口試委員盛子龍老師及陳衍任老師。謝謝二位老師對論文諸多的建議與指教，提點學生思慮不周之處。經過老師們的討論，也觸發了許多未來值得進一步研究方向的想法。過去在學術研討會上深受盛老師精采的演說所感染，在國際

稅法課堂上陳老師為我架設了國際稅法議題的基本輪廓，論文撰寫過程中亦多有受惠於二位老師之著作，無疑都是成就本論文不可或缺的重要養分。

感謝臺大稅法組的學長姊、同屆、學弟妹。特別謝謝慧恆學長、彥廷學長當初推薦我報考，並在求學過程中時常為我解惑、給我鼓勵。也謝謝承佑、峻瑀時常給我學習上的建議，傳承許多寶貴的經驗，並給予助理工作上的協助。謝謝同屆 R05 的同學們：怡君、子寧、林芊、佳樺、睿宏、詣峰。非常懷念和大家一起上課、討論問題、參加營隊，以及準備辯論比賽的那些日子。這些年來，不論是課業、工作、生活上，乃至論文發表和口試都受大家很多的幫助及鼓勵，能和你們這麼棒的一群人一起學習，真的是我的榮幸。謝謝學弟創昕、健盛、敬根，從球隊到跟進報考稅法組，我始終將之視為相當可貴的緣分。如今大家各奔東西，祝福大家在各自努力的路上都能順利圓滿。

謝謝大學同學們，畢業後仍然會為彼此相聚慶生。特別謝謝品維，大學時一起為了修習文學院課程而延畢，至今回想起來仍然是段不可思議、充滿自我實現的旅程。研所階段當了二年室友，論文撰寫期間相約健身，更常無私分享咖啡、威士忌，調節身心。相信你很快就會完成相當了不起的論文。

最後謝謝我的家人。謝謝我的父母總是提供我充足的經濟上支持，讓我可以一直任性追逐理想，很抱歉無法成為那種孝順的兒子。謝謝哥哥，在我最需要的時候，從英國透過電話撐住了我。謝謝阿姨，總是對我視如己出，把我們家的事當作自己的事般看顧。謝謝芷翎，一同在忙碌、徬徨、幽暗的隧道中攜手前行，謝謝你是難得的知己，是我巨大的海洋。

2019 年 11 月 18 日

張育寧 謹誌

於 霖澤館 1809 研究室

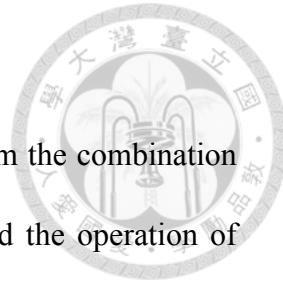
摘要



數位經濟係源自於資訊通訊科技的高度發展，並與企業營運相結合所產生，這樣嶄新的商業模式，不僅為企業經營及獲利方式帶來全新的變革，也對傳統營業利潤的所得課稅體系帶來極大的衝擊。OECD 在 BEPS 第一號行動方案：解決數位經濟之稅務議題報告中指出，數位經濟對直接稅帶來的挑戰主要在於「關聯度」、「數據」、「所得定性」等三個面向，雖已辨識出問題所在，然該等稅務議題的討論多著重於國際間政策擬定層次，其與我國營業所得課稅規範，包括所得稅法、租稅協定與相關解釋函令間之關係及帶來之衝擊為何，又該如何將該等稅務議題置於我國既有營業所得課稅體系之框架下討論並尋求解方，卻少有較完整之討論。因此，本論文即分別以我國營業利潤課稅之稅捐構成要件開展各章，並由現行法規範及實務見解出發，先釐清其意義及理論背景；接著引入數位經濟元素，觀察、分析其對於既有規範帶來的挑戰，並在最後整合各章討論成果，綜合國際間提出因應方案優缺之評析，嘗試提出解釋及立法論上的建議。

關鍵字：數位經濟、電子商務、租稅協定、營業利潤、營利事業、常設機構、所得分類、來源所得。

Abstract



Digital economy is a new kind of business model derived from the combination of the progress of information and communication technology and the operation of enterprises. This brand-new business model not only changes the way enterprises conduct their business and make money, but also brings unprecedented challenges to the traditional system of the taxation of business profits. In their BEPS action 1 report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, the OECD indicated the main policy challenges raised by the digital economy in the area of direct taxation is related to nexus, data, and characterization. However, the way that the OECD report discussed these issues mostly focused on the level of international policy making, rather than the influences on the Taiwan income tax law. Thus, this thesis will discuss these issues based on the elements of taxation of business profits in Taiwan, articulating the regulations and theories, then investigating the challenges digital economy brings to. Finally, this thesis will conclude all the achievements and try to make suggestions on the legal interpretation and propose the framework of legislation of the taxation of business profits in the digital age.

Keywords: digital economy, electronic commerce, tax convention, business profits, permanent establishment, income classification, source income

簡目



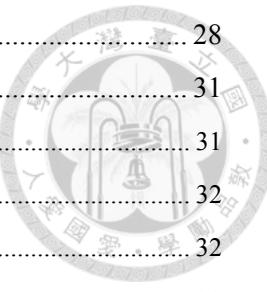
謝辭.....	I
摘要.....	III
Abstract.....	IV
簡目	V
詳細目錄.....	VII
圖表目錄.....	XII
第一章 序論.....	1
第一節 研究動機與問題意識	1
第二節 名詞定義	6
第三節 研究範圍與限制	11
第四節 研究方法與架構	12
第二章 稅捐主體：營利事業、企業與常設機構.....	14
第一節 所得稅法上之營利事業	14
第二節 租稅協定上之企業	24
第三節 租稅協定上之常設機構	28
第三章 稅捐客體：營業利潤概念之辨析.....	50
第一節 所得分類與營業利潤	50
第二節 數位經濟與所得分類	62
第四章 營業利潤來源規範之再檢視.....	99
第一節 營業利潤之來源規範	99
第二節 營業利潤來源規範之檢討與建議	109
第三節 因應數位經濟之營業利潤來源規範調整	114
第五章 稅基與稅率：跨境利潤分配與適用稅率.....	123
第一節 營業利潤之稅基	123
第二節 營業利潤課稅適用之稅率	133
第六章 因應數位經濟之進程與借鏡.....	134
第一節 國際間採行的因應方案與實踐	134
第二節 我國法之借鏡與評析	141
第七章 結論.....	147



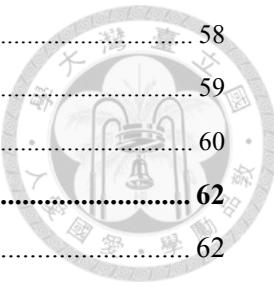
詳細目錄



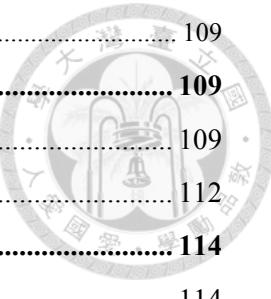
謝辭.....	I
摘要.....	III
Abstract.....	IV
簡目	V
詳細目錄.....	VII
圖表目錄.....	XII
第一章 序論.....	1
第一節 研究動機與問題意識	1
第二節 名詞定義	6
第一項 租稅協定	6
第一款 租稅協定之功能	6
第二款 租稅協定之性質	7
第三款 租稅協定之效力	8
第二項 OECD 稅約範本	9
第三項 UN 稅約範本	10
第三節 研究範圍與限制	11
第四節 研究方法與架構	12
第二章 稅捐主體：營利事業、企業與常設機構.....	14
第一節 所得稅法上之營利事業	14
第一項 營利事業概念之釐清	14
第一款 營利事業之客觀構成要件	14
第二款 營利事業之主觀構成要件	16
第三款 小結：營利事業之實質內涵	17
第二項 主體營利事業與客體營業利潤之連動關係	17
第三項 以個人作為一種營利事業之可能	18
第一款 個人不動產交易之營利事業認定	20
第二款 個人網路交易之營利事業認定	22
第四項 營利事業之總機構及分支機構	23
第二節 租稅協定上之企業	24
第三節 租稅協定上之常設機構	28



第一項 常設機構之起源與意義	28
第二項 常設機構之構成要件	31
第一款 物理性常設機構之構成要件	31
第一目 營業場所與可支配性	32
第二目 固定性	32
第三目 功能上從事營業	33
第四目 功能上排除準備、輔助性業務	34
第二款 代理人常設機構之構成要件	36
第一目 有權並經常性代理企業行使權利	36
第二目 行使締約權或直接促成締約結果	36
第三目 排除獨立性代理人	37
第四目 排除準備、輔助性業務	37
第三款 子公司、分公司作為常設機構	38
第一目 子公司作為母公司之常設機構	38
第二目 分公司作為總公司之常設機構	38
第三項 數位經濟對常設機構標準之挑戰	39
第一款 背景	39
第二款 常設機構標準適用於電子商務模式	41
第一目 網站、行動應用程式與伺服器	41
第二目 網站、軟體作為常設機構之可能性	42
第三目 伺服器作為常設機構之可能性	43
第四目 構成代理人常設機構之可能性	47
第三款 小結	48
第三章 稅捐客體：營業利潤概念之辨析.....	50
第一節 所得分類與營業利潤	50
第一項 所得分類與分類目的	50
第一款 所得稅法上之所得分類	50
第一目 應稅所得與免稅所得	50
第二目 個人綜合所得之各類所得	51
第三目 所得分類與來源規範	53
第二款 租稅協定上之所得分類	55
第二項 營業利潤之意義	57
第一款 現行規範下的營業利潤	57
第一目 營利事業	57



第二目 營業行為	58
第三目 本業項目	59
第二款 本文見解：回歸營業行為之本質	60
第二節 數位經濟與所得分類	62
第一項 數位經濟對所得分類之挑戰	62
第一款 所得分類之先天缺陷	62
第二款 數位經濟模糊所得分類間之界線	66
第二項 營業利潤與其他所得分類之適用關係	70
第一款 營業利潤與勞務所得之區分	70
第一目 勞務所得概說	70
第二目 營業利潤與勞務所得之適用關係	71
第三目 小結：本文見解	76
第二款 營業利潤與權利金之區分	78
第一目 權利金概說	78
第二目 營業利潤與權利金之適用關係	80
第三目 小結：本文見解	85
第三款 附論：勞務所得與權利金之區分	92
第三項 適用於數位經濟模式	93
第一款 線上購買商品服務	94
第二款 應用程式託管及網站寄存服務	95
第三款 數據資料服務	96
第四款 線上諮詢服務	97
第五款 資訊平臺網站	97
第四章 營業利潤來源規範之再檢視.....	99
 第一節 營業利潤之來源規範	99
第一項 我國法之規定	99
第一款 所得稅法之規定	99
第二款 來源所得認定原則之規定	99
第三款 實務見解	102
第二項 外國法之規定	104
第一款 美國法	104
第一目 境內從事交易或營業	104
第二目 與境內交易或營業具實質關聯	106
第二款 加拿大法	107



第三款 日本及部分歐陸國家法	109
第二節 營業利潤來源規範之檢討與建議	109
第一項 來源所得認定原則之檢討	109
第二項 實務見解之檢討	112
第三節 因應數位經濟之營業利潤來源規範調整	114
第一項 來源所得認定原則之增訂	114
第二項 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定	115
第三項 電子勞務來源規範之評析	117
第一款 勞務所得方面	117
第二款 營業利潤方面	118
第五章 稅基與稅率：跨境利潤分配與適用稅率.....	123
第一節 營業利潤之稅基	123
第一項 適用內國法之稅基計算	123
第一款 所得稅法之規定	123
第二款 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定	124
第一目 相關成本費用減除規定	124
第二目 境內利潤貢獻程度之認定	126
第二項 適用租稅協定之稅基計算	128
第一款 常設機構之所得歸屬	128
第二款 歸屬於常設機構之所得額計算	129
第一目 功能性及事實性分析	130
第二目 符合常規之利潤配置	131
第三款 小結	133
第二節 營業利潤課稅適用之稅率	133
第六章 因應數位經濟之進程與借鏡.....	134
第一節 國際間採行的因應方案與實踐	134
第一項 調整常設機構之內涵	134
第二項 擴大扣繳稅之使用	136
第三項 新稅種之開徵	138
第一款 印度衡平稅	138
第二款 歐盟數位服務稅	139
第二節 我國法之借鏡與評析	141
第一項 當前因應方案之評析	141
第二項 我國法之修正建議	144

第七章 結論.....	147
參考文獻.....	152



圖表目錄



圖 一、營業利潤與權利金之分界整理.....	92
圖 二、現行法下境外營利事業跨境銷售電子勞務之來源判斷整理.....	122
表 一、我國近十年租稅協定主體整理.....	25



第一章 序論

第一節 研究動機與問題意識

自 19 世紀起，由於運輸、傳播技術的進步，使得商品、人員、資本得以不受地形、地域以及國界的限制，在各地間自由移動，形成在政治、經濟、文化等不同面向的全球化現象。其中在經濟全球化方面，個人及企業透過功能專門化及經濟成果的交換，追求生產上最高效率¹。企業更會利用世界各地不同的區位優勢於全球佈局，例如將生產部門配置於開發中國家以享有較低廉的人力成本，至於需高度仰賴知識、技術的研發部門則留置於已開發之母國；另一方面，各國也會利用制度、政策，甚至透過立法，建置良善的投資環境以期能吸引更多的外商投資，競逐資本、人員、知識、技術的平行移動。這樣的經濟全球化現象，雖然在 20 世紀初期受兩次世界大戰的影響，各國紛紛採取經濟的孤立主義（economic isolationism），提高關稅及其他貿易限制，使得在西元 1914 年至 1945 年這段期間，全球化的腳步趨緩，甚至產生了倒退的現象。然而隨著二戰結束，各國也終於終止了實行 30 年的經濟國族主義（economic nationalism），重新追求全球經濟整合²，許多重要的經貿國際組織也在這個時期相繼成立，如國際復興開發銀行（International Bank for Reconstruction and Development）、世界銀行（World Bank），世界貿易組織（World Trade Organization）的前身，即關稅暨貿易總協定（General Agreement on Tariffs and Trade）也在此時簽署³，藉由降低關稅推動經貿自由化。

隨著這樣經濟自由化、全球化的進程，伴隨近代網路、通訊、運輸等科技的蓬勃發展，有愈來愈多巨型跨國企業得以不受國界的拘束，在世界各地從事營業並獲

¹ DONALD J. BOUDREAUX, GLOBALIZATION 3-4 (Greenwood Press 2008).

² *Id.* at 10.

³ MANFRED B. STEGER, GLOBALIZATION 50-51 (2d ed. Sterling Publishing Co. 2010).



取所得。除此之外，跨國企業也常利用其組織設置上之安排，刻意將所得實現於低稅負或其他對於企業而言具有稅負上利益的國家，以設計整體企業版圖的結構，希望能降低企業整體稅負，在不影響企業營運之前提下，追求稅捐負擔最低化之結果。這也是經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）提出「稅基侵蝕及利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS）報告之緣由。所謂稅基侵蝕及利潤移轉是指國際間跨國企業，利用國際間課稅規範之缺失，或是各國稅制差異與稽徵漏洞，追求最大限度地減少企業之全球總體稅負，最極端的情況甚至可能產生雙重不課稅的結果，導致各國所得稅收流失的嚴重問題⁴，也引起了各國政府的關注。是以，G20（Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors）特別委託 OECD 推動國際稅制之改革並提出相關意見報告。OECD 於 2013 年發布 BEPS 的 15 號行動方案⁵，聚焦於「一致性」、「實質性」以及「透明度」三大需求，希望能從各個角度的努力，達成避免雙重不課稅的目標⁶。

BEPS 第一號行動方案即為解決數位經濟所帶來的稅務議題。所謂數位經濟，根據 BEPS 第一號行動方案指出，係資訊及通訊科技(information and communication technology，簡稱 ICT)轉型過程中所帶來的產物，透過 ICT 產業的發展與進步，使這些科技的成本變得更加低廉、影響力更強且更加標準化，並得以廣泛地運用於各種經濟活動中，改善商業流程並激發創新⁷。ICT 技術所帶來的經濟革命起始於

⁴ 陳清秀（2018），《國際稅法》，三版，頁 691，臺北：元照。

⁵ BEPS 報告的 15 號行動方案包括：解決數位經濟之稅務議題、抵銷混合錯配安排之效益、強化受控外國公司規範、防止透過利息減除及其他財務支出方式造成的稅基侵蝕、更有效地防堵有害的租稅實務，並將資訊透明度與實質活動等因素納入考量、避免租稅協定之濫用、避免人為規避常設機構、確保移轉訂價之結果與價值創造配置一致（風險及資本）、確保移轉訂價之結果與價值創造配置一致（高風險交易）、建立方法以蒐集並分析 BEPS 相關資料、要求納稅義務人揭露其積極性租稅規劃、重新檢視移轉訂價文據要求、更有效的爭端解決機制，以及研擬多邊協議工具。

⁶ KPMG，<https://home.kpmg/tw/zh/home/insights/2016/08/beps-actions.html>（最後瀏覽日：05/01/2019）。

⁷ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report*,



1990 年代中期，其核心變革在於資訊網絡的進步，如企業內部網路、寬頻、光纖網路等，可輕易地將全球的商業活動串連在一個巨大的通訊網絡之下，不受地理、國界限制⁸，使資訊傳遞範圍既廣泛又快速。除此之外，電腦功能的強化以及程式語言的發明，開創出多元用途的程式，並提高不同運作系統間的相容性，加速了各階段商業活動的自動化進行，大大提升運作上的效率並減少人為參與的必要性⁹，加上商品服務的高度無形化，也因而更進一步增進企業組織於全球佈局上之彈性。從而，經濟的數位化可謂經濟全球化之濫觴，透過 ICT 技術帶來更高度的全球化整合。

根據 OECD 的觀察，數位經濟的特徵包括了：不論是無形資產、用戶端或是業務功能端的高度流動性（mobility）、對數據的依賴性（reliance on data）、商品或服務之效用與用戶人數正相關的網路效應（network effect）、同時服務不同群體用戶並藉由群體間互動產生收益的多邊商業模式¹⁰（multi-sided business models）的擴展、傾向壟斷或寡占的趨勢（tendency toward monopoly or oligopoly）以及因商品週期急遽縮短導致市場主導地位經常更動的波動性（volatility）等¹¹。與數位經濟相關的商業模式則包括電子商務（e-commerce）、應用程式商店（app store）、線上廣告、雲端計算、參與式網路平臺（participative networked platforms）、高頻交易（high frequency trading）和線上支付服務等。應特別強調的是，數據已然成為數位經濟時代最具價值的資產，企業透過提供各式多元的服務，甚至是免費提供服

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 11, OECD Publishing, Paris,
<http://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

⁸ F. GERARD ADAMS, EAST ASIA, GLOBALIZATION, AND THE NEW ECONOMY 8-9 (Routledge 2006).

⁹ *Id.* at 10.

¹⁰ *Multi Sided Business Models*, STRATEGIC THINKING (Oct. 26, 2015),
<http://suranjanmktg.blogspot.com/2015/10/multi-sided-business-platforms.html>; George Brooks, *What is a Multi-sided (B2C) Business Model?*, MEDIUM (Feb. 10, 2017), <https://medium.com/ideas-by-crema/what-is-a-multi-sided-business-model-a848c3400afe>.

¹¹ OECD, *supra* note 7, at 64-73.



務，以吸引大量用戶使用並蒐集使用者活動數據。這些原始數據經過進一步的篩選、分析，即可供企業自身或者轉賣予其他企業作為商業上的再利用。

在現代，可以說是所有的商業模式都脫離不了 ICT 技術，用以增加生產效率、擴大市場覆蓋率並同時降低營運成本。這點可以從寬頻連接技術在商業上的廣泛運用觀察到，根據 OECD 於 2015 年的統計，幾乎所有 OECD 會員國的大型企業以及 90% 以上較小規模的企業都使用此技術，且不論是電子商務佔企業整體營收比例、應用程式商店下載量，或是線上廣告營收等，都以極快的速度逐年攀升¹²。這些新技術的運用固然為企業及消費者帶來極大的便利，然而在創造高度商業價值的同時，卻也引來了眾多課稅上的爭議與稽徵困難。例如，在直接稅方面，由於通訊科技的進步以及商品、服務無實體化的緣故，給予企業在組織結構及營業型態的選擇上有更高的彈性，在市場所在地可能透過規避課稅實體存在，或是降低課稅實體之功能、資產及負擔之風險以減少相對應之收入分配，並增加其成本費用，追求所得最低化的結果，都會侵蝕來源地的稅基造成 BEPS 的不利影響。

BEPS 第一號行動方案即辨識出，在直接稅方面，數位經濟所帶來的挑戰主要聚焦於三個面向，即關聯度(nexus)、數據(data)，以及所得定性(characterization)的問題¹³。首先，過去國際間係以一定的實體作為正當化課稅主權行使之關聯性依據，然而在數位科技的發展下，許多營業活動的進行已無須再依賴實體之存在亦得以獲取所得，即對傳統上對於關聯度之定義帶來挑戰；其次，資訊科技的進步也使得企業得以大規模地蒐集、解讀分析，並且利用各式各樣的數據，但使用數據所創造的價值應如何適當分配至各個相關聯主體所屬的課稅主權，如蒐集數據方、處理技術方、利用數據方，或是所需技術開發方，即產生困難。此外，不論是消費者個

¹² *Id.* at 52, 55-59.

¹³ *Id.* at 99.



人或者是企業提供數據的行為在稅法上應如何定性，如免費提供貨物或是以物易物，亦為相當重要的問題；最後，數位經濟創造出許多過去不曾出現的新型商業模式，這些全新的商業模式產生的所得應該如何定性、分類，也對傳統稅捐法對所得的分類體系帶來極大的挑戰與不確定性。

而這些數位經濟對稅捐法領域帶來的種種挑戰，近年來也終於逐漸受到國內學界與實務界的重視，並且針對各個面向的議題有著廣泛的討論¹⁴。我國財政部也先是於 2005 年依據台財稅字第 09404532300 號令發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，而後於 2009 年以台財稅字第 09804900430 號令訂定「所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則」（下簡稱來源所得認定原則），在 BEPS 第一號行動方案提出後，近年財政部則又接連於 2017 年以台財稅字第 10600549520 號令訂定發布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，並於 2018 年以台財稅字第 10700522870 號令訂定發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」，加上既存的營業稅法及所得稅法，牽涉法規眾多，足見此等議題的廣度及複雜度，甚難僅以單一論文涵蓋所有議題並為完整、細緻且深入之討論。

¹⁴ 國內學界與實務界目前在稅捐法領域對於數位經濟的討論，如陳衍任（2019），〈國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第一號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響〉，《國立臺灣大學法學論叢》，48 卷 1 期，頁 263-327；胡仕賢（2018），〈跨境電商銷售電子勞務課徵所得稅規定〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 20-26；楊靜怡（2018），〈OECD 及歐盟因應數位經濟課稅挑戰之過渡性措施簡介〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 13-19；蘇靜娟（2018），〈境外電商課徵營業稅制度〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 27-34；陳衍任（2018），〈數位經濟下的跨境利潤分配〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 35-42；曾博昇（2018），〈數位化商業模式國際課稅新趨勢：淺談 OECD、歐盟與台灣發展〉，《月旦會計實務研究》，5 期，頁 19-24；黃士洲（2018），〈跨境電商課稅實務問題研析〉，《月旦法學雜誌》，273 期，頁 143-160；黃士洲、簡銀瑩（2016），〈跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰：以 BEPS 行動方案及跨境線上交易個案為中心〉，《月旦財經法雜誌》，38 期，頁 145-168；蘇彥彰（2015），〈日本針對跨國數位內容服務課徵營業稅之法制修正方向〉，《科技法律透析》，27 卷 8 期，頁 21-27；陳勝薇（2015），〈韓國數位內容徵營業稅之歷程與修法方向探討〉，《科技法律透析》，27 卷 7 期，頁 17-24；蔡碧珍、林于斐、呂繼宗、蘇靜娟（2015），〈BEPS 行動計畫 1：解決數位經濟時代之稅務挑戰〉，《會計研究月刊》，355 期，頁 72-77；馮震宇（2006），〈從爭議到共識：從電子商務發展看課稅議題〉，《月旦法學雜誌》，130 期，頁 5-22。



從而，本文即擬將議題之範圍限定於所得稅，並挑選數位經濟下從事跨境交易之大宗——營利事業（特別是境外營利事業），配合其主要所得來源——營業利潤（或稱營業所得），嘗試在這樣的範圍限定內，以前述 BEPS 第一號行動方案辨識出數位經濟對直接稅之挑戰為主軸，即「關聯性」、「數據」，以及所得之「定性問題」等挑戰，處理營利事業之營業利潤課稅在數位經濟下所可能面臨的種種問題，釐清相關的概念並提出可能的修法建議，希冀能建立完備之理論體系，以因應快速變遷的國際租稅環境。

第二節 名詞定義

第一項 租稅協定

第一款 租稅協定之功能

本文所稱之租稅協定（tax convention），或稱租稅條約（tax treaty），泛指我國與他國所簽訂之「避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」。租稅協定之功能在於透過國際間雙邊甚至是多邊協定的簽署，調和國際間課稅主權之行使，並縮小各國稅法規範之差異以避免跨境經濟活動所容易造成課稅主權之積極、消極衝突，亦即雙重課稅或雙重不課稅的不利影響¹⁵；或是透過雙方課稅資料的交換，防止國際間逃漏稅與稅捐規避的發生¹⁶。此外，為了更有效地統合國際租稅領域所適用的法規範，OECD 及聯合國（UN）皆有提出雙邊租稅協定範本，並且廣受各國參考作為對外簽署租稅協定之藍本。

¹⁵ The IMPACT OF THE OECD AND UN MODEL CONVENTION ON BILATERAL TAX TREATIES (Michael Lang et al. eds., Cambridge University Press 2012).

¹⁶ 陳清秀，前揭註 4，頁 186-188。



第二款 租稅協定之性質

我國目前對外簽署、生效者共有 32 個全面性的租稅協定，雖其所使用之名稱

¹⁷、簽署之主體不一¹⁸，但內容皆涉及人民納稅相關權利義務，性質上也皆屬於國際法上之條約（treaty）。條約作為國際法上的法源，其意義具有廣狹義之分，廣義之條約指的是二或二以上的國際法上主體間，一切透過合意所建立起表示願受國際法規範拘束的協定¹⁹；狹義的條約則是專指廣義條約中，名稱上以「條約」為名者。又條約所使用之名稱，國際法上並無明確的規定或標準，重點在於締約雙方當事人是否具有創設法律義務的主觀意願，若滿足該要件，不論其採用何種名稱，在國際法上皆具有相同之效力²⁰，此亦符合維也納條約法公約（The Vienna Convention on the Law of Treaties）第 2 條第 1 項第 a 款²¹，以及司法院釋字第 329 號解釋憲法上條約不以形式名稱為限而以實質內容判斷之意旨²²。

另按條約締結法第 3 條第 1 項，該法所稱之條約為：一、具有條約或公約名稱者。二、定有批准、接受、贊同或加入條款者。三、內容涉及人民權利義務者。四、內容涉及國防、外交、財政或經濟上利益等國家重要事項者。五、內容與我國法律不一致或涉及國內法律之變更者。同條第 2 項規定，該法所稱之協定，則為條約之外，其他有拘束力之國際協定。可以觀察到，條約締結法的規定忠實地實現了

¹⁷ 我國所簽署的租稅協定中以「協定換函」為名者如：新加坡、馬來西亞；以「協議」為名者如：加拿大；其餘皆以「協定」為名。

¹⁸ 我國租稅協定以駐外代表處、辦事處為簽署主體者有如：荷蘭、德國、奧地利、加拿大等。以國家為簽署主體者有如：巴拉圭、甘比亞、塞內加爾、南非、史瓦帝尼、吉里巴斯、馬其頓。其中與新加坡、盧森堡是以財政賦稅署為主體，對日本則為亞東關係協會。

¹⁹ LORI F. DAMROSCH, LOUIS HENKIN, SEAN D. MURPHY, HANS SMIT, INTERNATIONAL LAW: CASES AND MATERIALS 122-123 (5th ed. West Publishing Co. 2009).

²⁰ 姜皇池（2013），《國際公法導論》，修訂三版，頁 154-165，臺北：新學林。

²¹ VCLT Article 2.1.a: “treaty” means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation;

²² 司法院釋字第 329 號解釋理由書節錄：「故憲法所稱之條約，係指我國（包括主管機關授權之機構或團體）與其他國家（包括其授權之機關或團體）或國際組織所締結之國際書面協定，名稱用條約或公約者，或用協定等其他名稱而其內容直接涉及國防、外交、財政、經濟等國家重要事項或直接涉及人民之權利義務且具有法律上效力者而言。」



釋字第 329 號解釋的意旨，即不拘泥於形式上之名稱，而對條約的意義做實質規定，大致上為涉及人民權利義務、國家重要事項，以及影響現有法秩序者。

查我國現存租稅協定，礙於我國於國際政治地位的爭議，簽署主體多為駐外代表處、辦事處或是民間交流協會，只有少數邦交國才以國家身份簽署，又其名稱多為避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅「協定」、「協定換函」或是「協議」。承前所述，條約簽署之主體不限於國家，簽署之名稱亦無限制，重點毋寧仍是在於其實質內容是否屬於無論國際上之條約規範公約，或是各國內部之條約規範法律所欲規制的對象。

探究我國所簽署之租稅協定內容大同小異，主要內容無非是涉及國際間所得稅課稅權的分配或是優惠以避免雙重課稅、爭議解決的相互協議程序，以及為防免逃稅的資訊交換規定等。是以，依照前述我國條約締結法之規定，租稅協定雖不具條約的形式名稱，但因其實質內容牽涉國家之稅捐主權，以及人民稅捐負擔的認定與適用程序，核屬涉及人民權利義務事項，亦為國家財政重大事項，並且與我國內國稅法之規定時有不同，因此屬於條約締結法所稱之「條約」。從而，我國簽署之租稅協定雖多以「協定」為名，但究其內容，應為條約締結法所稱之「條約」，而非「協定」，並應適用該法有關條約之相關規定。

第三款 租稅協定之效力

按司法院釋字第 329 號解釋理由書，依據憲法第 38 條、第 58 條第 2 項、第 63 條所締結之條約，其位階等同於法律。另按條約締結法第 11 條第 2 項之規定，條約案經總統公布之生效日時起具國內法之效力。可以得知，條約歷經行政院、立法院與總統公布等條約簽署程序後，無須再訂定特別轉換立法，即可取得內國法之效力。



再按所得稅法第 124 條之規定，凡我國與他國所簽訂之租稅協定中有特別規定者，優先於內國之所得稅法適用。我國與他國所簽署之租稅協定，經條約締結法第 8 條之簽署程序，在總統公布後具國內法之效力，且其規定優先於所得稅法之適用，在內容與所得稅法有所衝突時，稽徵機關與國內法院有義務優先適用租稅協定之內容核課稅捐或為判決。是以，我國對外簽署、生效之租稅協定不僅與所得稅法同樣具有內國法上之效力，可作為課稅所依據之法源，且在規範內容有衝突時，在適用順序上更應優先於所得稅法為適用。

第二項 OECD 稅約範本

本文所稱 OECD 稅約範本，或簡稱 OECD MC，係指 OECD 提出之「關於所得及資本租稅協定範本」(Model Tax Convention on Income and on Capital)。OECD 稅約範本在性質及功能上即屬於前述的租稅協定，目的亦在於解決國際間對於同一筆所得雙重課稅，使納稅義務人過度負擔之不利結果，於是提供雙邊租稅協定之範本，作為國與國間簽署租稅協定時之談判基礎，追求國際間對於相類似情況以一致的規範消泯雙重課稅的問題²³。

OECD 稅約範本的提出可以追溯至 1955 年 OECD 的前身歐洲經濟合作組織 (OECC) 理事會第一次通過了關於雙重課稅議題的建議，雖然在當時，在現今的 OECD 會員國間，已有多達 70 個一般性的雙邊協定被簽署，在國際間亦有數個稅約範本存在，但沒有一個範本被完全一致地採納，且在一些重要議題上亦存在著歧異的意見。隨著二戰後各國在經濟上彼此相互依賴且有更多的合作，使得擴張租稅協定網絡以解決雙重課稅的問題變得刻不容緩，此外，若要有效解決雙重課稅的問

²³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* 9, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.



題，更重要的是必須調和這些租稅協定，使其具備統一的原則、定義、規定、措施和解釋方法。是以，OECC 財政委員會（Fiscal Committee）自 1956 年起開始積極從事擬定協定草案的工作，在 1958 至 1961 年的期間內，先後發布四份期中報告，並在 1963 年提出「避免所得及資本雙重課稅協定草案」（Draft Double Taxation Convention on Income and Capital）的最終報告，建議會員國未來在締結或修訂彼此間雙邊租稅協定時可以採納。隨著陸續進一步的研究以及會員國實際談判、實行經驗的反饋，1971 年後財政事務委員會（Committee on Fiscal Affairs）承繼財政委員會的工作，著手於草案及相關註釋的修訂，最終於 1977 年公布了新的稅約範本及其註釋²⁴。此外，為因應國際商業型態及國際租稅局勢的瞬息萬變，OECD 於 1992 年又公布了暫時性的修訂版本，並於其後陸續做了十次的增補²⁵，在最近一次於 2017 年的增補中也引入了 BEPS 報告中的討論成果²⁶。本論文亦以該最新版本內容為討論之對象。

第三項 UN 稅約範本

本論文所稱 UN 稅約範本，或簡稱 UN MC，係指聯合國提出之「聯合國已開發與開發中國家間避免雙重課稅租稅協定範本」（United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries）。聯合國經濟及社會理事會（Economic and Social Council, ECOSOC）於 1967 年通過第 1273(XLIII) 號決議，肯認促進已開發國家與開發中國家締結雙邊租稅協定之目標，處理雙重課稅的問題，以確保不論是貨物、服務、資本及人員流動的暢通。這也使得聯合國秘書長於隔年成立了由稅務官員及專家組成的「已開發及開發中國家租稅協定專家

²⁴ *Id.* at 9-10.

²⁵ 十次增補分別於 1994、1995、1997、2000、2002、2005、2008、2010、2014 和 2017 年。

²⁶ *Id.* at 11.

特別小組」(Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries)，並在1980年公布其成果，即最初的UN稅約範本²⁷。同樣地，為因應國際經濟、金融及財政環境的變動，UN稅約範本亦歷經多次修正，本論文則係以2017年更新版本作為討論對象。附帶一提的是，相較於OECD稅約範本，UN稅約範本更偏重於來源地課稅，因此通常也更符合開發中國家的利益²⁸。

第三節 研究範圍與限制

如前所述，數位科技發展所引領數位經濟的變革，對稅捐法的影響範圍極廣，國家財政收入最重要的兩大稅源，即屬直接稅之所得稅，以及屬間接稅之營業稅，亦皆深受影響。雖然在數位經濟的影響下，營業稅課徵所產生之問題與可能的解決之道，相當受到OECD的重視，在國內外學界也廣受討論。然礙於研究能力與時間的限制，本論文選擇聚焦於所得稅的相關議題。又我國所得稅法依稅捐主體的不同，可區分為個人的綜合所得稅與營利事業的營利事業所得稅。考量到數位經濟經常以跨境交易之方式進行，又雖然在網路的普及下，從事跨境交易的成本大幅降低，即使是資本薄弱的個人亦可輕易進行跨境交易，然而營利事業，特別是規模龐大、資本雄厚的跨國企業，不論是在交易數量或是交易數額上，毋寧仍是從事跨境交易之最大宗，是以，本論文擬將討論之主體限定於營利事業。其次，在稅捐客體方面，營利事業可能從不同來源獲取所得，牽涉多種不同的所得類型，若不論輕重而全數納入，可能會有涵蓋過廣卻無法深入討論之缺失，因此本論文挑選營利事業經營最主要之收入來源——營業利潤，作為討論之重心。

²⁷ U.N. DEP'T OF ECON. & SOC. AFFAIRS, U.N. MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES, at v, U.N. Doc. ST/ESA/PAD/SER.E/213 (2017), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

²⁸ *Id.* at vi-vii.



再者，如前所述，我國對外簽署生效之租稅協定與國內立法之所得稅法同樣具備內國法效力，同為國家行使課稅權之法源基礎。是以，除了所得稅法外，這些租稅協定規範之內容，亦應成為討論之對象。又，這些租稅協定可再區分為全面性協定與單項的海、空運輸協定²⁹，考量到規範的完整性，本論文將以全面性的租稅協定作為討論對象，其餘單項之海、空運輸協定則排除在外，不為討論。此外，我國對外簽署之租稅協定多參考 OECD 及 UN 稅約範本，這 32 個全面性租稅協定之規範內容、原則、文字、架構雖大致相同，但無可避免地仍因時空背景、各自需求甚至是談判能力不同之緣故，彼此之間還是存在著些許差異。本論文之重點並非專注於我國與特定國家間簽署之單一租稅協定，是以除非在論述上有其必要性，否則並不細究這些不同之處，又考量到敘述上的方便，故統一以稅約範本條款內容之文句為準。另外，由於不論是 OECD 稅約範本註釋，或是其他 OECD 所提出包括 BEPS 第一號行動方案在內的相關研究報告，對於數位經濟對所得稅所帶來的影響已多有著墨，為顧及研究素材體系上之一貫，故若無特殊情況，敘述上即以 OECD 稅約範本之規範內容為主，有必要時始兼論 UN 稅約範本之內容。

最後，受限於筆者之語言能力，本論文所蒐集及討論之文獻素材以中文和英文為主，因此而視野受限之處則有賴其他學界先進補充，尚祈讀者見諒。

第四節 研究方法與架構

為確保論述之完整性，本論文將大致上依稅捐構成要件之稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率依序組織、安排各章節之內容，討論數位經濟對稅捐構成要件各個層面的影響。本篇論文將分為七個章節進行論述。第一章為序論，簡述數位經濟之內涵

²⁹ 我國目前對外簽署生效之租稅協定共包括 32 個全面性的租稅協定，以及 13 個海、空運輸單項協定，詳參財政部網站「我國所得稅協定一覽表」，<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=191&pid=63930&rand=8151>（最後瀏覽日：5/9/2019）。



與挑戰，點出研究動機與問題意識，並先行對研究範圍與限制進行說明。第二章之論述主軸為稅捐主體，討論之範圍牽涉所得稅法上之營利事業，以及租稅協定上所稱之「企業」，釐清主體之內涵及定義，將有助於後續的討論。此外，本章亦討論國際租稅上之重要概念——常設機構，並述及數位經濟對傳統上常設機構標準帶來的衝擊與挑戰。第三章及第四章屬於稅捐客體之討論，由於不論是所得稅法或是租稅協定，對於課稅權的歸屬皆係依循著先對所得予以定性，再分別適用該所得類型應該適用之來源規範或是課稅權分配之規範。是以，本論文第三章先行處理所得定性之問題，討論營業利潤之意義與範圍，希望能透過釐清營業利潤之內涵及與其他所得分類間之關係，重新建構所得分類適用之體系；第四章則針對所得稅法上之來源規範與租稅協定之課稅權分配規範，透過討論再次檢視於第三章整理出的所得分類方法配合適用來源及課稅權分配之規範後所產生之結果是否合宜，或者是現行來源、課稅權分配之規範是否有檢討修訂之必要。第五章針對於營業利潤之稅基及稅率，主要處理數位經濟下國際間價值創造以及各主體間收入、成本費用應如何分配之議題。第六章分述現階段各國因應數位經濟對營業利潤課稅所帶來種種衝擊的解決手段，分析利弊以供我國作為立法上之參考。第七章則為結論，統整前六章討論之結果並為一總結。

第二章 稅捐主體：營利事業、企業與常設機構



第一節 所得稅法上之營利事業

第一項 營利事業概念之釐清

我國所得稅法，不同於多數外國立法例，將個人與企業所得稅區分為兩部成文法典分別規範，而係採取以一部所得稅法典同時規範個人及營利事業兩個課稅主體之規範模式，即包括個人綜合所得稅，以及營利事業所得稅。

其中關於營業事業之定義，依所得稅法第 11 條第 2 項，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。細究該等營利事業之構成要件，可區分為經營者組成、營業牌號或場所、組織型態，乃至於經營內容等客觀構成要件，以及營利目的之主觀構成要件。

第一款 營利事業之客觀構成要件

客觀構成要件中，首先，就文義上而言，公營或私營側重於「經營」層面，而非「所有」層面³⁰，故稱之為「經營者組成」。又所得稅法第 11 條第 2 項包括公營、私營及公私合營，囊括了所有可能的組成方式，且並無任何限制，可謂一非必要且多餘的要件設定。其次，具備營業牌號或固定之營業場所雖為一般營業事業所共同具備，但亦非構成營利事業所必要之要件，以流動攤販為例，雖不具備營業牌號或固定之營業場所，然仍與多數具備營業牌號及場所之營利事業具有相同經濟實質意義，而同樣應以營利事業之地位被課稅³¹。是以，營業牌號或固定之營業場

³⁰ 然我國現行法解釋上常須將「公營」解釋為「公有營業」，而同時涵蓋了「經營」及「所有」之概念。參蔡茂寅（2016），〈公營事業（上）〉，《月旦法學教室》，164 期，頁 31-32。

³¹ 柯格鐘（2007），〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，59 期，頁 80。



所表彰的僅是具備對外之形象與管道，而得以之為經常、持續性之營業行為爾，但不以具備牌號及場所為必要，且在數位經濟的蓬勃發展下，網路店家得以透過網路接觸大量的消費者，並持續為營業行為，卻不具備實體、固定的營業場所，而在營利事業的認定上產生阻礙。該等情形雖可能透過目的性擴張，將網路上之購物、拍賣平臺解釋為店家固定之營業場所，然這樣的要件毋寧是不必要的，且此缺陷亦因數位經濟的特性而被顯著地放大。再者，組織型態的選擇不限於最普遍的公司，亦可能為獨資、合夥型態。至於其他組織應如何解釋，原則上應盡量擴張解釋，蓋在營利事業的認定上，所得稅法關注之重點應在於一個主體是否得以持續從事市場經濟活動，至於其採取何種組織型態則非所問，是以營利事業不以具備法人格或權利能力為必要，而從民法上不具備權利義務主體地位之非法人團體合夥組織³²，亦明文規定得以構成營利事業³³，亦可資為證；又，各種形式的登記，如公司依公司法設立登記、獨資或合夥依商業登記法設立登記³⁴，或者是否為營業稅法之營業人稅籍登記³⁵，亦非構成營利事業之必要條件。前二者充其量僅是營利事業資格取得之「充分條件」爾³⁶，即使未完成設立登記程序，對於公司而言，仍得以合夥論之³⁷；對於獨資、合夥而言，也僅是違反行政管制法規，其稅法上之地位仍應回歸經濟實質為判斷。至於營業稅法上之稅籍登記，一來營利事業與營業人分別作為所得稅法與營業稅法之規範主體，二者分屬不同稅種乃至於不同稅捐客體，自有立法規範上的不同考量，不可混為一談；二來營業登記作為行政管制的一種手段，未踐行

³² 王澤鑑（2014），《民法總則》，增訂新版，頁174-175，臺北：自刊。

³³ 比較法上雖不必然將合夥納入法人稅法（corporate law）之課稅體系中，但可以確定的是，法人稅之主體範疇決不僅限於具備法人格地位之團體，仍應擴張至與法人具備相同經濟實質之非法人團體，如英國法上的認可單位信託基金（authorized unit trust）、美國法上的公開交易合夥（publicly traded partnership），詳參 PETER HARRIS, CORPORATE LAW: STRUCTURE, POLICY AND PRACTICE 32-34 (Cambridge University Press 2013).

³⁴ 商業登記法第3、4條。

³⁵ 營業稅法第28條。

³⁶ 黃茂榮（2007），《稅捐法專題研究（各論部分）》，頁168-169，臺北：植根。

³⁷ 黃茂榮，同前註，頁170-171。



營業登記即從事實質營業活動僅代表構成行為義務的違反，並不阻卻稅捐主體地位的構成以及後續稅捐債務的形成。最後，營利事業之經營內容包括「工、商、農、林、漁、牧、礦冶」等不同事業經營內容，可以見得經營內容之種類亦非營利事業之重要特徵³⁸。

第二款 營利事業之主觀構成要件

主觀構成要件上則規定，營利事業以「營利」為目的。文義上而言，營利指謀求利潤³⁹，亦即追求「收入大於成本費用」，至於所產生之盈餘是否分配予組織之構成員則屬利潤用途之問題，與營利與否應分別判斷，如此解釋亦可避免因組織型態之特點，如不具構成員之財團法人，即無以論之為營利事業，進而無須申報營利事業所得稅之不公平結果，或是因為盈餘皆做公益用途被評價為非營利事業，而不論其客體營業行為是否對其他營利事業造成經濟排擠效應，皆無須繳納營利事業所得稅，形成不公平競爭。反之，一公益財團法人即使因追求收入大於成本費用而在主體上先行被評價為營利事業，仍可因所獲盈餘多投入於立法者設定之特定公益用途，而非留作私用，進而給予其不論是行政補貼或是稅捐優惠之效果，此亦符合我國法對於教育、文化、公益、慈善團體稅捐優惠規定之設計邏輯⁴⁰。除此之外，以上二種做法雖然最終可能都行成不課稅之結果，然而前者係因不構成營利事業而直接無法成為課稅主體，與後者之先論為應稅之營利事業，再因為特定要件給予稅捐優惠，二者毋寧是不同層次的問題。且後者做法不僅可對優惠之要件做較為嚴格之設定，更保有了優惠效果選擇之空間，因此不論在說理層次或是法律效果上，

³⁸ 柯格鐘，前揭註 31，頁 80。

³⁹ 教育部國語辭典簡編本，<http://dict.concised.moe.edu.tw/cgi-bin/jbdic/gsweb.cgi?o=djdic&searchid=Z00000042487>（最後瀏覽日：12/27/2018）。

⁴⁰ 參見所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款及其授權行政院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 1 項第 8 款。



對於競爭中立都應是較小侵害的做法。綜上所述，「營利目的」之判斷應限於「收入大於成本費用」之內涵，而不包含是否追求盈餘分配等盈餘用途因素之判斷⁴¹。

第三款 小結：營利事業之實質內涵

由上述對我國所得稅法營利事業主觀、客觀構成要件之解析下，可以瞭解到除了主觀上之營利目的為必要之要件外，所得稅法放入過多與營利事業無關之客體要件⁴²，卻沒有把握其真正特徵，徒增適用上的困難。事實上仍應專注於營利事業之實質要件，即是否「以營利為目的，獨立、持續地從事一定的經濟活動」⁴³，方為正確的認識。其中營利目的之內涵已如前述；獨立性則相對於從屬性，係指以自己名義，為自己計算從事經濟活動而自負盈虧之經營成果及風險；至於持續性則需同時考量時間及數量因素，探究行為人是否基於重複之意圖執行行為並產生持續的收入泉源⁴⁴。

第二項 主體營利事業與客體營業利潤之連動關係

重新釐清構成營利事業之實質內涵後，吾人可以觀察到，營利事業之稅捐主體地位構成相當程度受到其客觀行為，即是否構成營業行為之影響。析言之，構成營利事業之實質內涵如前文所述，為「以營利為目的，獨立、持續地從事一定的經濟

⁴¹ 然而學說上仍常以營利與非營利作為相對概念，並以之為分野討論是否給予稅捐減免之優惠，如黃源浩（2012），〈法國稅法上的非營利組織課稅問題〉，《月旦法學雜誌》，206期，頁52-66，介紹法國行政法院及財政部決定營利或非營利之判斷標準，即應特別注意比較法與我國法對於「營利」之內涵是否相同，以及對於特定團體（於法國為非營利組織，對我國而言則為公益團體）給予免稅效果之層次是否不同等概念與體系銜接之問題，而不見得適合直接援引比較法上的判準作為我國所得稅法營利目的之判斷。

⁴² 柯格鐘，前揭註31，頁80。

⁴³ 黃茂榮，前揭註36，頁170-172；柯格鐘，前揭註31，頁80；陳衍任（2017），〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準（中）〉，《稅務旬刊》，2365期，頁30。

⁴⁴ 李建良（2008），〈經濟管制的平等思維：兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉，《政大法學評論》，102期，頁80-81；邱晨（2015），〈德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界線〉，《月旦財經法雜誌》，37期，頁171-172。



活動」，因此，欲評價一主體是否該當營利事業，在客觀構成要件上即需判斷該主體是否獨立、持續性地，從事特定範圍之經濟活動，此亦為營業行為之內涵⁴⁵，而透過該等行為獲取之所得即為營業利潤⁴⁶。

是以，在客體行為上，當一個單純的經濟活動被反覆持續操作，並可據以觀察出具有以之為業的意思，進而符合營業行為乃至營業利潤之內涵時，該主體在具備主觀上營利目的之前提下（通常也需透過客觀上之營業行為推斷），亦因其反覆持續操作之客觀行為特性，而被同時評價為營利事業。這樣「量變導致質變」的特性在個人以獨資型態作為營利事業之情況最為明顯，本文將於後詳述。

反向而言，一旦主體上被認定為營利事業，其所從事之客觀行為絕大多數皆屬於具備反覆持續特性之營業行為，從而因此獲取之所得亦應被定性為營業利潤。可以發現，客觀上是否具備獨立、持續性營業行為的認定，將同時牽動著營利事業以及營業利潤之判定，造成營利事業之營業利潤在稅捐主體與稅捐客體間存在著連動關係，亦即獲取營業利潤者必定為營利事業，而營利事業獲取之所得絕大多數亦可認定為營業利潤。

第三項 以個人作為一種營利事業之可能

傳統經濟模式下，從事營業活動往往需要大量的資本投入，如店租成本以及長時間的投入，然而因網路崛起，不僅大幅縮短資訊傳遞的時間，更導致商店，甚至是商品的無形化。在數位經濟發展下，經營事業不必再負擔高額的實體店面租金，相反地，可以相對低廉的費用即可在購物網站，或甚至在自行架設之網站上販售商

⁴⁵ 柯格鐘，前揭註 31，頁 80。

⁴⁶ 關於營業利潤之內涵，本文認為只要是營利事業透過營業行為所獲取之所得即應歸屬於營業利潤，詳見本論文於第三章第一節之討論。



品。此外，雖然實體商品仍需仰賴傳統郵政、物流系統運送，但更多的是無實體商品以及勞務服務透過網路快速傳遞的經濟模式。

於是，從事市場經濟活動不再專屬於具有一定資本規模之傳統企業，在事實面上，個人亦可能以網路為媒介以相對少量的資本從事商業活動，如網路商店賣家、團購主召集人（俗稱團購主），或是透過影像直播特定內容，依收視流量自直播平臺受配廣告營收，甚至是直接販售商品以獲取收入者（俗稱直播主），使得以個體為單位的商業經營可能性增高，數量也大幅上升。

至於在法律層面上，個人是否可能構成所得稅法上之營利事業進而課徵營利事業所得稅？首先，如前文所述，營利事業之認定不應拘泥於組織型態，而應以其是否產生相類似的實質經濟成果作為判斷標準⁴⁷，且依所得稅法第 11 條第 2 項，即使是單一自然人亦可以獨資形式構成營利事業，並無任何障礙。然而，現行所得稅法對於營利事業須具備營業牌號或場所之規定，於個人利用網路經營事業的情況，即可能產生認定上的困難，業已如前述。最後，最重要的毋寧是個人與獨資營利事業之界線何在？即以同樣從事網路交易買賣為例，何時屬於非以之為業之個人一時貿易盈餘⁴⁸，何時又會轉變為營利事業之營業利潤？

過去對於個人與營利事業之間的界線，實務上討論最多者在於個人不動產交易的營利事業或營業人認定⁴⁹，其討論內容與經驗或許可以作為網路交易規範上的借鏡。

⁴⁷ Harris, *supra* note 33, at 33.

⁴⁸ 個人一時貿易盈餘規範於所得稅法第 14 條第 1 項第一類的營利所得中，列於個人綜合所得稅之所得額計算當中。

⁴⁹ 從加值型及非加值型營業稅法第 6 條之規定可以得知，營業人之構成不以具備營利目的為必要，是以，所得稅法上營利事業與營業稅法中營業人之概念並不完全相同。然而一般認為營利事業與營業人之客觀構成要件是相同的，即皆為獨立、持續地從事一定經濟活動的組織，故在客觀要件的討論上得以相互參照，參陳衍任（2017），〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準（上）〉，《稅務旬刊》，2362 期，頁 29；黃茂榮（2012），〈營業稅債務之發生的構成要件（上）〉，《植根雜誌》，28 卷 5 期，頁 3-4。

第一款 個人不動產交易之營利事業認定



吾人從前述討論中整理出，營利事業之實質構成要件為「以營利為目的，獨立、持續地從事一定的經濟活動」，此實質標準雖具理論上的完備性，但究竟何等事實會被認定為符合該實質標準，卻較不明確，在個人不動產交易之議題上，於 2016 年實施「房地合一」課徵所得稅制度前，亦常引發徵納雙方見解的歧異⁵⁰。「房地合一」新制實施後財政部頒布之「房地合一課徵所得稅申報作業要點」第 18 點規定，個人之房屋、土地交易，符合下列情形之一者，認屬為所得稅法上之營利事業，課徵營利事業所得稅：「（一）個人以自有土地與營利事業合建分售或合建分成時，同時符合：1. 個人與屬「中華民國稅務行業標準分類」營造業或不動產業之營利事業間，或個人與合建之營利事業間，係『營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則』第四條第一項第二款所稱關係人。2. 個人五年內參與之興建房屋案件達二案以上。3. 個人以持有期間在二年內之土地，與營利事業合建。但以繼承取得者，不在此限。（二）以自有土地自地自建或與營利事業合建，設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）、具備營業牌號（不論是否已依法辦理登記）或僱用員工協助處理土地銷售。（三）個人依加值型及非加值型營業稅法相關規定應辦理營業登記。」應先特別注意的是，依第（三）點規定可知，個人一旦依營業稅法相關法規被認定為應辦理營業登記之營業人，在所得稅法上亦會被認定為營利事業。

至於在個人購屋或建屋銷售認定為營業人方面，則有財政部賦稅署台財稅字第 10604591190 號令之規定，符合下列條件之一者，課徵營業稅：「（一）設有固定營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）。（二）具備營業牌號（不論是否已

⁵⁰ 陳衍任，前揭註 43，頁 30。



辦理稅籍登記）。（三）經查有僱用員工協助處理房屋銷售事宜。（四）具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾 6 年始銷售，或建屋前土地持有 10 年以上者，不在此限。」

不論是「房地合一課徵所得稅申報作業要點」或是台財稅字 10604591190 號令皆在營利事業或營業人之實質內涵外提供了較為明確的形式標準以供認定營利目的、獨立性及經常性之構成，而為二者所共通者包括具備固定營業場所、營業牌號或是僱用員工處理銷售。其中，如同前文所述，營業牌號之構成本不以稅籍登記為必要，此外財政部對於據以銷售之網站亦可構成固定營業場所之擴張解釋，更有助於因應數位經濟對營利事業認定所帶來的挑戰，應予肯定。僱用員工則代表其經濟實質超越個人一般單純的財產管理行為，而係屬於營業行為。最後，台財稅字 10604591190 號令第（四）點為經常、持續性劃出房屋取得後 6 年內以及土地持有 10 年內之時間上界線，亦為相對明確、容易判斷之形式標準。

然應特別注意的是，當該等類型化的形式標準認定之結果與納稅義務人實際情形不符合時，是否容許依實質標準舉反證推翻稅捐稽徵機關依形式標準所為之認定，值得討論⁵¹。本文認為，考量到現行所得稅法第 11 條第 2 項已將營業牌號或固定營業場所以法律納入營利事業之構成要件，其立法上之妥適性雖值得檢討⁵²，但在形式上則無抵觸依法課稅原則之虞，個人一旦因具備營業牌號或固定營業場所而被認定為營利事業，亦無舉反證推翻之空間；反之，其他形式標準，如僱用員工及取得或持有期間之限制，因「房地合一課徵所得稅申報作業要點」及台財稅字 10604591190 號令皆非經法律明確授權訂定之法規命令，而僅係稅捐稽徵機關在權力分立原則下依職權所為之事實認定性行政規則，提供認定實質標準時判斷

⁵¹ 黃茂榮（2002），《稅法總論（第一冊）》，初版，頁 420，臺北：植根。

⁵² 詳參本章第一節第一項之討論。



事實之證據方法以及客觀事實是否該當法律構成要件所規定之抽象事實。從而，即使滿足該等形式要件，法律效果也僅是「推定」個人構成營利事業，仍應容許納稅義務人提出證據資料證明其不符合營利事業之實質標準，以推翻該推定事實，方符合依法課稅原則之要求⁵³。

第二款 個人網路交易之營利事業認定

從上述個人不動產交易之經驗中可以得知，營業牌號之構成不以登記為必要，重點毋寧是在於是否具備對外營業並使買方可為辨識之外觀，又，不論是自行架設網站或是加入拍賣網站，皆該當固定營業場所之要件。是以，隨著交易模式的改變，營業牌號及固定營業場所的認定上也有虛擬化的趨勢，該等解釋當然也同樣適用於個人網路交易的情況。

至於在營業事業實質標準之認定上，亦可參考個人不動產交易納入特定形式標準，如是否僱用員工處理網路交易事宜，或是以一定明確期間標準界定經常性的構成。然應特別注意的是，在不同商業形式、內容下的經常性標準各有不同，在不動產交易上德國存有「5年內3件地產上限」之標準，在其他相對價值較低且數量多的動產網路交易即須有相對應時間及交易數量上的調整，不可一概而論。規範方式則可能以一定期間之銷售數量、銷售金額、網頁瀏覽次數，或是是否大量收購貨品再於短時間內轉賣以謀取差價等，以界定個人於網路交易上營利事業地位的構成。

⁵³ 柯格鐘（2015），〈論依法課稅原則之解釋方法（下）〉，《興大法學》，頁31-39。此外，德國法上對於具備營業性質之不動產交易認定標準，即「5年內3件地產上限」標準，在德國實務上亦認為僅為間接證據意涵，亦容有舉反證推翻之可能性，是以，即使未超過該標準亦可能被認定具營業性質；反之，即使超過該標準，亦可能不成立具營業性質之地產交易，參陳衍任（2017），〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準（下）〉，《稅務旬刊》，2368期，頁34-35。



最後，應特別說明的是，為規範個人網路交易，財政部於 2005 年 10 月 19 日提出「個人以營利為目的透過網路銷售貨物或勞務辦理營業登記作業說明⁵⁴」第四點第（二）項比照「小規模營業人營業稅起徵點⁵⁵」規範，規定從事網路交易之營業人，銷售貨物者每月銷售額低於 8 萬元，或是銷售勞務者每月銷售額低於 4 萬元，無須為稅籍登記並免徵營業稅。此規定雖亦以不同業務內容之每月銷售額作為門檻，然而其效果雖為免徵營業稅，但並不否認營業人主體地位之構成，從而應為稽徵經濟之考量，與本文上述討論營利事業或營業人主體地位是否構成之層次並不相同，併此敘明。

第四項 營利事業之總機構及分支機構

所得稅法第 3 條第 2 項規定，營利事業之總機構在境內者，就境內外全部營利事業所得課稅，係採屬人主義課稅⁵⁶；反之，營利事業總機構在境外者，依所得稅法第 3 條第 3 項規定，僅就境內來源所得課徵營利事業所得稅，則採取屬地主義課稅。是以，營利事業之總機構位於境內或境外對於課稅管轄權所能觸及之範圍影響極大，欲討論此問題應先行處理何謂營利事業之總機構，之後才是如何決定營利事業所在地的問題。

公司法第 3 條第 2 項規定，本公司指首先依法設立，以管轄全部組織之總機構；分公司則為受本公司管轄之分支機構。可以得知，總機構與分支機構為相對之概念，前者為依法設立，具備獨立法人格地位之公司組織⁵⁷，母公司及子公司⁵⁸皆

⁵⁴ 財政部台財稅字第 09404577990 號令。

⁵⁵ 財政部台財稅字第 09504553860 號令。

⁵⁶ 陳清秀，前揭註 4，頁 10。

⁵⁷ 所謂依法設立應不限於中華民國公司法，蓋公司法自 2018 年修正後，已廢除原公司法第 4 條之外國公司認許制度。是以，依現行公司法，外國公司毋須經認許，即承認其法人格，與依中華民國公司法設立之公司具有同一權利能力。劉連煜（2016），《現代公司法》，增訂十二版，頁 65，臺北：新學林。

⁵⁸ 子公司究竟可作為獨立之總機構，或是應視為母公司（總機構）之分支機構，仍有爭議。實務



屬之；後者在實體法上則不具分別獨立之權利能力，與總機構屬同一權利主體，僅於訴訟法上為訴訟進行便利考量，於業務範圍內承認其具有當事人能力⁵⁹，分公司、辦事處皆屬之。

至於總機構所在地於境內或是境外應如何決定，我國採取「設立準據法主義」⁶⁰，以形式上係依據本國或外國法律設立來決定總機構位於境內或是境外，具有行政便利、認定明確之優點，而採取形式認定可能導致容易操作、規避之缺點，則透過所得稅法第 43 條之 4 實際管理處所之規定予以調和，形成以「設立準據法主義」為主，以「管理支配地主義」為輔之規範體系，併此敘明。

第二節 租稅協定上之企業

我國因多以 OECD 及 UN 稅約範本為架構，並考量締約雙方政治、財政、經濟及貿易狀況而商訂之緣故⁶¹，目前簽署並生效的 32 個租稅協定，關於營業利潤之規定皆置於第 7 條，且內容大致上相同。以目前已生效中最新簽署與波蘭之租稅協定為例，第 7 條第 1 項規定：「一方領域之企業，除經由其於他方領域內之常設機構從事營業外，其利潤僅由該一方領域課稅。該企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。」由此可知，協定上營業利潤 (business profit) 課稅之稅捐主體為「企業」

上認為子公司與母公司為各自獨立之法人，故子公司自非母公司之分支機構；而學說上則有認為將子公司排除於分支機構概念外，將使總機構之母公司無法扣除子公司於外國繳納之營利事業所得稅額，並造成國際投資者選擇以子公司或分公司組織形式對外投資之稅捐上差別待遇，而有違租稅中立性。參見黃茂榮，前揭註 36，頁 181-182。本文認為既選擇成立具獨立權利能力之子公司，相較於分公司在事業經營上享有阻斷風險、控制損失的「防火牆」功能，自然亦須各自評價母、子公司之稅捐負擔，因此應無違反租稅中立性之問題。本文也將以子公司非為分支機構，可獨立作為總機構看待之概念，繼續為後文之寫作與討論。

⁵⁹ 劉連煜，前揭註 57，頁 65-66。

⁶⁰ 陳清秀，前揭註 4，頁 48-50。

⁶¹ 財政部網站，<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=191&pid=82760&rand=8337>（最後瀏覽日：1/21/2019）。



(enterprise)，而非所得稅法上所使用之營利事業概念。然而，對於「企業」之內容究竟為何，卻並非所有協定皆有規範；此外，「企業」之概念與另一相似且亦大量出現於協定中之概念「公司」(company)之間關係為何，亦有探究之必要。

其中少數有對企業概念特別定義者，皆可見於第 3 條之一般定義中，規定「企業」適用於任何營業之經營⁶²，包括與加拿大、奧地利、吉里巴斯、德國、印度、法國、匈牙利以及丹麥所簽署之租稅協定。其中應特別注意，與吉里巴斯之協定特別於第 3 條第 1 項第 6 款但書強調「營業」不包括執行業務及任何具獨立性質之活動；然而，卻亦有特別強調「營業」之內容包括執行業務或其他具有獨立性質之活動者，包括與德國、法國以及丹麥之協定。至於有關「公司」之定義，各租稅協定第 3 條之一般定義中皆有規範「公司」指法人或基於租稅目的視同法人之任何實體。由此吾人可初步觀察出，在租稅協定上「企業」不限組織型態，不以法人格為必要，且適用於任何營業內容，相對於「公司」應是較為廣泛之概念，而更接近於內國法所得稅法營利事業之內容；「公司」則限於法人或稅法上視為法人之主體，則較為狹隘而作為其中一種企業之表現形式。

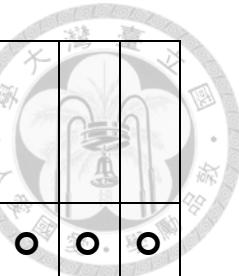
除了從定義面出發，若進一步探究協定規範之內容，吾人整理我國近十年簽署生效之租稅協定，各條款所使用之主體有出現企業或公司者如下表一：

表一、我國近十年租稅協定主體整理⁶³

國家	波 蘭	加 拿 大	日 本	義 大 利	奧 地 利	盧 森 堡	吉 里	泰 國	德 國	瑞 士	斯 洛	印 度	法 國	匈 牙 利	巴 拉 圭	以 色 列
----	--------	-------------	--------	-------------	-------------	-------------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	--------	-------------	-------------	-------------

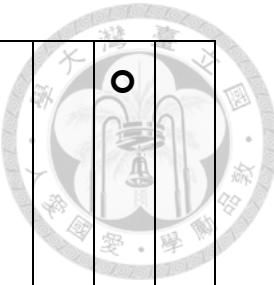
⁶² OECD 稅約範本之原文為：the term “enterprise” applies to the carrying on of any business. OECD, *supra* note 23, at 29.

⁶³ 本表以符號●表示該條款有使用「企業」一詞；以符號○表示該條款有使用「公司」一詞。協定簽署國順序按簽訂日期由新排列至舊。



條款 斜線							巴 斯			伐 克				
常設 機構	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
不動 產所 得	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
營業 利潤	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
海空 運輸	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
關係 企業	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
股利	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
利息		●					○	○	○	○	○		○	
財產 交易 所得	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
受僱 所得	○	○	○			○	○	○	○ ⁶⁴	○	○	○	○	○
董事 報酬	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●

⁶⁴ 本條款以「業務」代稱「企業」。



演藝 人員 與運動員							○	○					○
學生		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
資本 (動產)					○			○					
雙重 課稅 避免							●	●					
無差 別待遇	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
利益 限制				○							○		
其他 規定		●							●				

(資料來源：財政部賦稅署網站)

由上表分佈可以觀察出，協定條款使用「企業」之頻率遠高於「公司」，舉凡積極從事經營各種經濟活動產生之所得，如不動產所得、營業利潤、海空運輸以及演藝人員及運動員；或是與經營事業相關之概念，如常設機構、供應遲延產生之利



息及無差別待遇，皆多使用「企業」作為主體。此外，於受僱所得與學生之規範中，「企業」一詞則作為聘僱者使用。至於「公司」一詞則適用在專屬於公司法人型態之規範，如董事報酬；或是與股份、股權轉讓、收受股利相關之規範，如股利所得、財產交易所得中轉讓股份之規定、部分雙重課稅避免條款中之敘述、無差別待遇中關於給付股利之敘述，以及與法國租稅協定第 6 條第 5 項不動產所得，以股份表彰不動產權利之規定。最後，關於控制關係，於關係企業條款一致使用「企業」稱之，於部分無差別待遇條款中表達資本控制時亦使用「企業」，然而在常設機構條款中表示控制與受控關係時卻是使用「公司」，應特別注意。

綜上所述，雖與各國簽訂之協定內容容有些許差異，然對於租稅協定條款所使用之主體類型，大致上可歸納出完全不限定主體型態時使用「人」或「居住者」；限於事業經營時多使用「企業」稱之；若限於公司法人獨有之組織特色，又以股權、股份為大宗，才使用「公司」。於是，由「人」、「企業」以至於「公司」，形成包羅範圍由廣至狹之規範主體體系。

第三節 租稅協定上之常設機構

第一項 常設機構之起源與意義

常設機構（permanent establishment，下簡稱 PE）之概念廣泛使用於全世界絕大多數的租稅協定中⁶⁵，用以作為來源地對非境內居住者企業營業利潤行使課稅權之基礎（或稱之為門檻），此概念亦受我國對外簽署之租稅協定所採用。OECD MC 第 5 條第 1 項即規定，常設機構指企業從事全部或部分營業之固定場所。在適用租稅協定之前提下，一方領域之企業一旦於他方領域構成常設機構，依 OECD MC

⁶⁵ Arvid A. SKAAR, PERMANENT ESTABLISHMENT: EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE 2 (Kluwer Law and Taxation Publishers 1991).



第 7 條第 1 項之規定，即開啟他方領域對該企業歸屬於常設機構營業利潤之課稅權，是以，於來源地（source state）若無構成常設機構，課稅權歸屬於居住地（residence state）；若構成常設機構，課稅權則先歸屬於來源地，以調和雙方課稅權之衝突，避免雙重課稅。

常設機構之概念作為租稅法律用途，用以分配課稅權，最早可追溯至 19 世紀後半葉的普魯士王國，處理區域內的課稅主權，並於西元（下同）1899 年用於奧匈帝國與普魯士之租稅協定中，將該概念一舉推上國際條約之位階⁶⁶。1921 年國際聯盟欲建立起國際租稅的基礎理論，以因應戰後日漸嚴重的雙重課稅議題，委由四名經濟學者⁶⁷討論並提出報告⁶⁸。該四名經濟學者參考德國學者 Georg von Schanz 及美國學者 Edwin R.A. Seligman 之理論，提出「經濟忠誠」（economic allegiance）的概念⁶⁹。經濟忠誠相對於政治忠誠（political allegiance），以經濟關聯性因素取代國籍關聯性因素，在考量量能課稅原則（principle of ability to pay），課稅權的行使不超過個人稅捐負擔能力之前提下，作為課稅主權與納稅義務人間聯繫程度之衡量標準，也是課稅主權行使的正當性理論基礎⁷⁰。此外，該次報告認為在四種得以展現經濟忠誠的構成要素中⁷¹，又以財富的起源地（來源地）及居住地最為重要⁷²。隨後，國際聯盟在 1925 年的報告中，進一步建立起在積極營業所得的情況下，非居住者企業在所得來源國若存有物理性存在（physical presence）或是代表性存

⁶⁶ Dale PINTO, E-COMMERCE AND SOURCE-BASED INCOME TAXATION 76 (International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council 2003).

⁶⁷ 四名經濟學家包括：荷蘭學者 Gijsbert Bruins、義大利學者 Luigi Einaudi、美國學者 Edwin Seligman，以及英國學者 Sir Josiah Stamp。

⁶⁸ SKAAR, *supra* note 65, at 79.

⁶⁹ *Id*; PINTO, *supra* note 66, at 77.

⁷⁰ League of Nations, *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Comm.*, 18-20, League of Nations Doc. E.F.S. 73.F. 19 (1923).

⁷¹ 該報告認為經濟忠誠之構成要素包含：財富的起源地（place of origin of the wealth）、財富的位置（place of the situs of the wealth）、財富的有權處分地（place of enforcement of the rights to wealth），以及財富消耗者之住所地（residence or domicile）。*Id.* at 22-23.

⁷² *Id.* at 25.



在 (representative presence)，來源地課稅即可優先於居住地課稅⁷³，形成現今常設機構標準之雛形。

從前述內容可以得知，經濟忠誠為來源地原則及居住地原則之上位概念，亦即財富之起源以及財富消耗者之住所地皆可作為課稅權行使之經濟關聯性因素，且該二者亦為經濟忠誠最重要的兩個內涵。也因此，如何調和來源地與居住地課稅才形成重要的議題。而在積極營業所得 (active income from business) 情況下，常設機構標準即擔綱此功能，非居民企業在來源地達到一定程度之物理性存在或代表性存在時，即認定該筆積極所得與來源地之經濟關聯性較強，從而居住地須退讓而由來源地行使課稅權，達到避免雙重課稅之效果。

然而在此應特別強調，嚴格上而言，常設機構標準之功能在於調和營業利潤上來源地與居住地課稅之衝突，而並非定義營業利潤之來源地。亦即，來源地、居住地、以及常設機構所在地，為三個不同的概念，特別是來源地並不等於常設機構地⁷⁴。詳言之，如前所述，來源地概念源自於經濟忠誠，其意義在於因為財富的產出及創造所產生的課稅關聯，而各國在內國法位階亦會建立起營業利潤如何定義來源的規範，其雖可能採取常設機構標準定義來源，以常設機構之存在作為境內營業之表徵，如多數歐陸法系國家⁷⁵；但亦有非以常設機構定義來源者，以英美法系國家為主，如美國以相對低的門檻，一般情況下只要在美國境內展示商品、尋求訂單即構成境內營業⁷⁶，而英國、加拿大則大致以締約地定義來源⁷⁷。然而，在租稅協定之位階，常設機構標準則是以特定存在作為分配、限制不論是居住地或是來源地

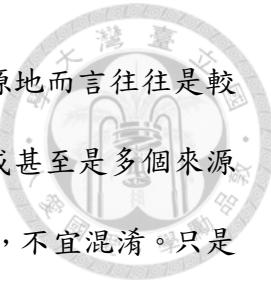
⁷³ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions Submitted by Technical Experts to the Financial Committee*, 31, League of Nations Doc. F.212 (1925).

⁷⁴ 相同見解可參 SKAAR, *supra* note 65, at 10-11; JINYAN LI, INTERNATIONAL TAXATION IN THE AGE OF ELECTRONIC COMMERCE: A COMPARATIVE STUDY 89 (Canadian Tax Foundation 2003).

⁷⁵ Klaus Vogel, *Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)*, 16(8/9) INTERTAX 216, 226 (1988).

⁷⁶ ARTHUR COCKFIELD ET AL., TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE 100 (Kluwer Law International 2013).

⁷⁷ Vogel, *supra* note 75, at 226-227.



課稅權之門檻，以是否存有常設機構決定課稅權之歸屬（而對來源地而言往往是較內國法來源規範更高程度的門檻），以解決來源地與居住地間，或甚至是多個來源地之間課稅權衝突的問題。顯見二者在理論上為不同層次之概念，不宜混淆。只是在實際面上，經常產生來源地與常設機構地位於同一地的結果爾⁷⁸，合先敘明。

第二項 常設機構之構成要件

承前所述，常設機構之存在表彰的是積極所得與來源地較單純於境外營業（business carried on abroad）更強的經濟上連結⁷⁹，而其於來源地之存在可分為物理性常設機構（physical PE）與代理人常設機構（agency PE），分別規範於OECD MC第5條第1項與第5項。此外，依據第5條第4項之規定，應排除功能上僅處理準備、輔助性業務構成常設機構之可能，以下分別述之。

第一款 物理性常設機構之構成要件

按OECD MC第5條第1項之規定，常設機構指企業從事全部或部分營業之固定場所，本項所稱常設機構特指物理性常設機構。物理性常設機構之構成要件可拆分為客觀存在之「營業場所」（place of business）、「固定性」（fixed）和主觀存在之「可支配性」（disposal），以及功能面上「從事營業」（carry on business）並排除準備、輔助性業務（preparatory and auxiliary business）⁸⁰，以下分別述之。

⁷⁸ 舉例而言，A 國之居民企業 a 於 B 國具有常設機構 b，以提供 C 國居民企業 c 技術服務，而該筆技術服務費用則由位於 D 國之 c 關係企業 d 支付。在這樣的情況下，B、C、D 國皆可能依各自之內國法主張自己為所得來源地（但卻不見得具有常設機構）。而在租稅協定的觀點下，對於積極所得是否得以行使課稅權仍須視於 B、C、D 國是否構成常設機構而定。詳可參 SKAAR, *supra* note 65, at 10-11.

⁷⁹ PINTO, *supra* note 66, at 71-72.

⁸⁰ 關於物理存在常設機構構成要件之拆分，See SKAAR, *supra* note 65, at 560-70.



第一目 營業場所與可支配性

營業場所之要件具體化常設機構標準，要求一定程度中心化（centralization）的特性⁸¹，包括一切與企業營業用途相關的建物、設施、裝置，甚至是機器、設備，皆可構成⁸²。此外，該營業場所必須要處於企業可支配的範圍內。此處的可支配性不以具有法律上所有權為必要，除了因租賃關係所產生之使用權之外，甚至是僅具事實上的可支配性亦包括在內。因此，即使企業不具法律上正當權源而無權占有的營業場所，亦可滿足本要件⁸³。

第二目 固定性

常設機構之固定性要件包括空間上的要素（geographical element）與時間上的要素（temporal element）⁸⁴。首先，就空間上而言，該營業場所必須要位於一定範圍內可得特定的位置，但並不要求必然要固著於土地上而完全不可移動，因此只要營業場所與特定地理位置具有連結即可⁸⁵。OECD 稅約範本註釋提供的釋例如顧問公司承租同一棟辦公大樓內的不同辦公室進行服務，該辦公大樓本身亦可被認定為單一營業場所⁸⁶。又或者，在德國實務上則有市場攤販案（market vendor case），法院認為在同一市場，一個可得限定的範圍內的不同攤位從事營業行為，仍然不影響其固定性而可構成常設機構⁸⁷。其次，就時間上而言，要求一定程度的存續期間，該營業場所雖不必是永久存續，但本質上不得僅屬於臨時性質⁸⁸。

⁸¹ COCKFIELD, *supra* note 76, at113.

⁸² Paragraph 6 and 10 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁸³ Paragraph 11 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁸⁴ COCKFIELD, *supra* note 76, at113; PINTO, *supra* note 66, at 73.

⁸⁵ Paragraph 21 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁸⁶ Paragraph 23 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁸⁷ PINTO, *supra* note 66, at 109.

⁸⁸ Paragraph 28 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



而對於空間上及時間上固定性之標準，往往需要依據營業內容本質之不同，而隨個案做出不同的認定。如依其營業內容，本質上即會在一定範圍內的不同地點進行營業活動，仍然可認定其具有商業上及地理上之一致性，進而符合固定性之要件⁸⁹。對此，OECD 稅約範本註釋提供之實例，如採礦業，即使進行採礦活動之營業活動地點可能經常變動，但同一礦源本身仍可看作單一固定營業場所⁹⁰；又或者，部分國家承認各地巡迴的馬戲團仍可滿足固定性要件⁹¹。相反地，若不具有商業上的同一性，即使地理位置上同一，也不認為符合固定性的要求。例如因對不同客戶履行不相關聯的合約，而為同一棟建物的不同辦公室重新粉刷，即不被認為是單一營業場所⁹²。最後，即使存有因其營業內容將具商業上一致性的不同營業地點看作同一的可能，卻仍難以突破不同稅捐主權邊境的限制⁹³，跨邊境的移動即會強制地被切割成非單一的營業地點，而分別認定常設機構的構成，否則難以決定究竟該在哪個稅捐主權領域內構成單一固定營業場所，也因此往往會在不同領域構成複數個常設機構。

第三目 功能上從事營業

企業應透過該固定營業場所從事，不論是全部或是部分的營業活動，始會構成常設機構⁹⁴。如企業營業活動的進行，不論是有形資產或無形資產的移轉、租賃或授權，並沒有透過一個固定營業場所進行，在該地就不會構成常設機構⁹⁵，即使該有形資產移轉後，仍對受讓人提供後續安裝、維護服務，如該服務本身僅是取決於受讓人之要求而被動性地提供，則該行為仍不被認為是透過固定營業場所進行營

⁸⁹ Paragraph 22 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹⁰ Paragraph 23 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹¹ PINTO, *supra* note 66, at 109.

⁹² Paragraph 24 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹³ Paragraph 27 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹⁴ Paragraph 35 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹⁵ Paragraph 36 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



業活動⁹⁶，蓋該機器、設備本身為服務營業行為之對象，而非用於從事營業行為之場所。

另一個廣受討論的問題則是自動化機器、設備如自動販賣機、自動化電子遊樂設施、機台之架設，是否得以構成企業透過該等自動化機器、設備從事營業活動。此外，除自動化機器、設備的存在外，是否必須有一定程度的人為介入，才能該當企業透過其營業。首先，OECD 稅約範本註釋指出，只要企業不是單純僅為他人安裝自動化機器、設備，而是除安裝外更有利用其進行營業活動，並以自己利益出發進行維護活動，仍然該當企業透過該等自動化設備進行營業活動，而得以構成常設機構⁹⁷。其次，OECD 於 2000 年提出對於釐清電子商務下常設機構定義之報告中指出，從 OECD 稅約範本註釋所使用之文字，如企業「通常」透過其職員於固定營業場所從事營業⁹⁸，又如「在多數情況下」企業由其雇員從事營業活動⁹⁹，皆可以看出具有人為介入存在的營業活動雖為常態，但非必須¹⁰⁰。這樣的看法也增補於之後的 OECD 稅約範本註釋，對電子商務的因應部分當中，明確表示對自動化機器設備或電腦設備而言，人員的參與、介入並非構成企業透過該等設備從事營業活動之必要條件¹⁰¹。

第四目 功能上排除準備、輔助性業務

OECD MC 第 5 條第 4 項以反面例示方式，排除一定準備、輔助性業務構成常設機構之可能，其中包括如用於儲存、展示或運送貨物、商品之設施，以及基於自

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ Paragraph 41 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹⁸ Paragraph 6 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

⁹⁹ Paragraph 39 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰⁰ OECD, *Clarification on the Application on the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on Article 5, 3-4* (Dec. 22, 2000), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>.

¹⁰¹ Paragraph 127 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



身企業儲存、展示、運送目的，或是專為其他企業加工目的而儲備之貨物、商品本身。除此之外，專為企業採購貨物、商品，以及蒐集資訊目的之固定營業場所亦被排除在外。應特別注意的是，依據 OECD MC 第 5 條第 4 項後段之規定，各款內容之該當都應被包攝在準備、輔助性質之實質內涵下，亦即即使文義上符合各款所示之情形，但實質上不符合準備、輔助性質，則仍然不會被排除常設機構的構成之外。

準備、輔助性業務，相對於企業之核心業務（core business activity），被特別排除而不得構成常設機構。蓋雖然邏輯上而言，企業從事的所有營業活動或是業務內容、種類，對於企業的產出進而獲取利潤必然都有貢獻，然而對於價值創造或實現的重要性卻有高低輕重之不同，準備、輔助性業務即被認為對於價值創造、實現之重要性或關聯度不足，而無以作為正當化其構成常設機構並對其施行課稅權之基礎¹⁰²。

至於準備、輔助性業務與核心業務之間的界線何在，須視不同企業之不同營業內容而定，而依個案審查其是否構成企業整體必須且重要的營業活動，即在該固定營業場所從事業務之主要目的是否與企業整體業務之主要目的相符¹⁰³。準備性業務指為從事核心業務前之預備作業，通常只會持續一段相對短暫的期間；輔助性業務則是支持核心業務的進行，卻又不形成核心業務的一部分，歸屬於輔助性業務之資產及人員只占據企業整體的小部分¹⁰⁴。從而，企業於境外設置專為儲存、展示或運送自身企業所生產商品之倉庫，因功能上屬於準備、輔助性質而不會構成常設機構；然而，若該企業本身即從事物流業，於境外設置之倉庫存放多個不同企業之商品，則該倉庫雖用於儲存、運送商品，但功能上屬於企業之核心業務；或即使該企

¹⁰² SKAAR, *supra* note 65, at 281-82; Paragraph 58 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰³ Paragraph 59 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰⁴ Paragraph 60 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



業雖非從事物流業，但用於倉儲、運送業務之資產及人員佔企業總體之一定比例，仍不會被視為單單只是輔助性業務，也因此仍然得以構成常設機構。

第二款 代理人常設機構之構成要件

第一目 有權並經常性代理企業行使權利

OECD MC 第 5 條第 5 項規定，當一人有權並經常性於他方領域代理企業行使締約權，或是直接促成締約之結果時，於他方領域構成常設機構，為代理人常設機構之規範依據。代理人要成為企業之常設機構必須具備一定程度之從屬性，其一展現於必須是代理本人，經常性以本人之名義為特定代理行為，僱傭關係並非必要，可以是代理人為本人、董事為公司或是受僱人為僱用人¹⁰⁵；其二則是展現於排除獨立代理人之規定（詳見後述）。再者，既為常設機構，在時間因素上即必須具備持續性，因此代理人必須是經常性地行使其代理行為，而非僅是偶一為之的行為¹⁰⁶。

第二目 行使締約權或直接促成締約結果

有別於前面提及對企業之從屬性，代理人常設機構之獨立性展現於其得獨立行使締約之權限，只要經常性於一地行使締約權限，或是直接促成締約之結果，即會於該地形成企業之常設機構。契約成立於締約雙方意思表示合致時，並以該處為契約成立地點，即使實際簽約地於他處，仍不妨礙常設機構於該地之構成¹⁰⁷。

至於直接促成締約結果則係指代理人雖非直接於該地為要約、承諾之締約行為，但代理人之行為對契約之成立有重大影響並直接地促使契約成立之結果，即使契約成立於他處，仍無礙於該地構成常設機構。例如代理人經常性於一地尋求或接

¹⁰⁵ Paragraph 86 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰⁶ Paragraph 83 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰⁷ Paragraph 87 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



收訂單，並直接移轉訂單至他方由企業確認訂單（契約成立地），仍於代理人所在地形成常設機構¹⁰⁸。

第三目 排除獨立性代理人

OECD MC 第 5 條第 6 項排除了獨立性代理人構成代理人常設機構之可能。獨立性代理人指以代理為業，非從屬於受代理企業之代理人，也因此其代理對象通常不限於單一企業。一般而言，若代理人只代理單一企業或其關係企業，那麼通常認為其不具獨立性¹⁰⁹。此外，代理權之行使受限於企業指示之程度、是否需要自行承擔營業之風險，皆為認定代理人獨立性之指標¹¹⁰。

第四目 排除準備、輔助性業務

OECD MC 第 5 條第 5 項但書規範，代理人常設機構與物理性常設機構相同，在功能面上同樣應排除僅從事準備、輔助性業務之代理人構成常設機構之可能。蓋既然依據 OECD MC 第 5 條第 4 項之規定，一個僅具從事準備、輔助性業務功能之固定營業場所，不具備成立常設機構之經濟上重要性，同理，一個僅從事準備、輔助性業務之營業代理人，亦不應因其代理企業之營業活動而構成該企業之常設機構¹¹¹。例如，代理人僅因從事採購業務而經常以企業之名締約，則因採購業務本身屬於 OECD MC 第 5 條第 4 項規範之輔助性業務，即使該代理人符合其他代理人常設機構之要件，如締約權、非獨立性等，仍不足以構成代理人常設機構¹¹²。

¹⁰⁸ Paragraph 89 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹⁰⁹ Paragraph 103 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹¹⁰ Paragraph 104 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹¹¹ Paragraph 85 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹¹² *Id.*

第三款 子公司、分公司作為常設機構

第一目 子公司作為母公司之常設機構



一般情況下的常設機構都是在處理境外企業透過不具獨立人格主體地位之固定營業場所營業，如管理處、辦事處或工作場所等，應如何對境內營業所得課稅之問題。也因此，通常境外企業與其境內常設機構都是處於法人格主體同一的關係¹¹³，也使得具備獨立人格地位的子公司，是否得以作為境外母公司於境內之常設機構，成為值得探討的議題。

OECD MC 第 5 條第 7 項規定，不得因一方領域居住者公司控制或受控於他方領域居住者公司或於他方領域內從事營業之公司之事實，認定任一公司為另一公司之常設機構，簡言之，母、子公司，不因為其之間的控制、從屬關係，而使子公司構成母公司之常設機構。然而，這並非全盤否定子公司作為境外母公司常設機構之可能，僅是表示子公司不單純因為控制從屬關係而被認定為母公司之常設機構，而仍須分別判斷是否符合前述關於物理性常設機構或代理人常設機構之構成要件¹¹⁴，據以認定子公司常設機構之構成¹¹⁵。

第二目 分公司作為總公司之常設機構

在分公司作為總公司常設機構的情況，則回歸較為典型的常設機構樣態，OECD MC 第 5 條第 2 項第 b 款也明定分支機構 (branch) 屬於常設機構的一種形式。應特別注意的是，在內國法的層次，依我國所得稅法之規定，總機構於境外之營利事業於境內存有分公司，依所得稅法第 3 條第 3 項之規定，並不會造成實體

¹¹³ SKAAR, *supra* note 65, at 1.

¹¹⁴ 特別是關於母公司對子公司固定營業場所之可支配性，以及功能面上如何認定該當母公司透過子公司之固定營業場所從事母公司之業務，而非子公司從事自身業務等問題，詳參 *Id. at 542-53.*

¹¹⁵ Paragraph 116 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



稅捐負擔的不同，皆僅就境內來源所得課稅。造成差異處在於稽徵程序的不同，境外營利事業在境內存有分公司作為常設機構的情況下，分公司應依所得稅法第 41 條單獨設置帳簿計算營利事業所得額，並依所得稅法第 71 條辦理結算申報；反之，於境內無分公司常設機構之情況下，則依所得稅法第 88 條第 1 項第 3 款之規定，由營業代理人或給付人對所得就源扣繳。

然而，若是在適用租稅協定的層次底下，境內分公司之有無就不僅僅只是稽徵程序的不同而已，而會造成課稅範圍即稅捐客體的差異，境外企業於境內具有分公司常設機構時，來源地才得以對可歸屬於該分公司之營業利潤行使課稅權；反之，若於境內無分公司常設機構，來源國則須退讓，由境外企業之居住地行使課稅權。是以，在討論境內分公司所造成之課稅效果乃至於稽徵程序上的不同時，應先區辨所適用之規範究竟是內國之所得稅法，或是存有租稅協定之適用，方能得出正確的結論。

第三項 數位經濟對常設機構標準之挑戰

第一款 背景

因為網際網路的出現以及高度的科技發展，既低廉又快速的通訊科技成為數位經濟商業模式不可或缺的交易媒介，也大幅降低了於特定地點從事營業所具備物理存在之必要性¹¹⁶，對傳統常設機構標準所建立起的既有國際租稅秩序造成十分顯著的影響。典型的網路交易模式如企業透過網路販售不論有形或是無形的商品或服務予世界各地的消費者，消費者透過網際網路服務業者（Internet Service Provider，下簡稱 ISP）連接上網路，因此得以瀏覽賣方所架設之網頁，並且挑選其所欲購買之商品或服務。其所選取的商品或服務若是有形的，如網購實體書本，則

¹¹⁶ PINTO, *supra* note 66, at 80.



仍需要經過傳統物流作業傳遞，稱作「間接電子商務」(indirect electronic commerce)，係透過嶄新的方式販售既有的商品服務；其所選取者若是無形的商品或服務，如電子書、線上音樂串流服務，甚至是線上股票投資或金融服務，這些經數位化的無形商品服務則亦可即時地透過網際網路傳輸，直接供消費者在電腦、手機或其他電子裝置使用，稱之為「直接電子商務」(direct electronic commerce)，則係經由嶄新的方式販售全新的商品服務¹¹⁷。

在這樣的商業模式下，無論是間接或直接電子商務，企業都不再需要於消費者所在地設有零售據點的物理存在或是受僱人存在才能銷售商品或服務，只要透過網際網路就能幾乎可以說是不受任何限制地遠端接觸全球的消費者，也因此對傳統的常設機構標準造成嚴重衝擊。蓋常設機構理論發展至今已有一百多年的歷史，在其建構之時的時空背景，商品、人員及資本的移動性較低，所以才會以其不易移動為前提，選擇一定程度的物理或代表人存在作為來源地課稅的門檻¹¹⁸。然而，時至今日，由於科技發展，包括通訊、運輸、電腦、網路等，所導致商品、人員及資本具有高度移動性，傳統的常設機構標準是否仍然適切，或是早已不合時宜，則不無疑問，應有加以檢討之必要。

事實上，即便是在電子商務型態出現之前，傳統的常設機構標準本非完美而毫無破綻，亦早有論者質疑並主張或許可以考慮揚棄常設機構標準的部分要素¹¹⁹。只是數位經濟的特徵更進一步加劇了常設機構標準的先天缺陷，且跨境網路交易的興盛，使國際間不得不正視這樣問題的存在。常設機構標準難以適用於本質上具高度移動性商業模式之事例，有為特別規範者，可以見如 OECD MC 第 8 條對於國

¹¹⁷ Arthur J. Cockfield, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 TUL. L. REV. 133, 151-52 (1999).

¹¹⁸ PINTO, *supra* note 66, at 82-83.

¹¹⁹ 如 SKAAR, *supra* note 65, at 573. 即有提及常設機構標準存在缺陷且對於具移動性之商業模式而言已不合時宜，而不再適合被擇為體現經濟忠誠的指標。



際海空運輸所得的分別規範，相對於 OECD MC 第 7 條營業利潤適用常設機構標準，有為不同之處理，取而代之的是一律由企業之居住地課稅；另有為調整（主要為放寬）傳統常設機構標準者，稱為擬制常設機構（PE fiction），如 OECD MC 第 7 條第 3 項的建造條款（construction clause），為避免建造工程在時間固定性構成要件評價上之爭議，而改以一定持續期間判定（duration test），在 OECD 稅約範本以 12 個月為標準，各國簽署之租稅協定實踐上更有以 6 個月、3 個月為標準，甚至亦有不對持續期間為任何限制者¹²⁰；或如出現於 1970 年代末英國與挪威租稅協定中的離岸條款（offshore clause），適用於離岸石油工業，放寬傳統常設機構標準對營業場所的要求¹²¹。過去的例子都在在顯示了傳統意義下的常設機構並非完美，且愈是具移動性的營業模式，愈不適合以常設機構作為標準¹²²。

第二款 常設機構標準適用於電子商務模式

電子商務模式下，即使企業於來源地不具一般的實體存在，如營業據點、辦事處，亦得以觸及該地之消費者，並進行營業活動，已如前述。因此，若要維持常設機構標準，即須探討這樣的商業模式下，是否有其他可能得以構成常設機構的物理性存在或代理人存在，在構成要件的涵攝上又會遇到什麼樣的困難。

第一目 網站、行動應用程式與伺服器

網際網路使得世界各地的電腦、裝置，只要連接上網際網路，即可相互傳遞資訊，而網路互動的模式基本上可以看作是同樣連結上網際網路的用戶端（client）電腦對伺服器端（server）電腦傳送指令（request），伺服器端接受該指令後，再

¹²⁰ *Id.* at 343-44.

¹²¹ PINTO, *supra* note 66, at 83.

¹²² Arvid A. Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, 28(5) INTERTAX 188, 194 (2000).



回傳（ response ）資訊予用戶端的一個過程¹²³。所有於網路上可取得的資訊都儲存於名為伺服器的電腦中，包括一切構成網頁的素材如 HTML 文件、圖片，因此可以將其看作是一個巨大的圖書館。以網頁指令為例，用戶端於瀏覽器輸入網址（ URLs ），傳送 HTTP (hypertext transfer protocol)¹²⁴ 指令至伺服器，經由 DNS (domain name servers)¹²⁵ 解讀，找到目標網頁實際位址後回傳 HTTP 訊息給瀏覽器¹²⁶。至於目前可以在智慧型手機、平板電腦等行動裝置上安裝並使用的行動應用程式（ mobile applications ，簡稱 apps ），則為一種軟體，其取得資訊的方式與網頁大致相同，也是藉由向伺服器發送指令，以獲得存放於伺服器的特定資料內容。

第二目 網站、軟體作為常設機構之可能性

企業所架設的網站和開發的專屬行動應用程式為其於線上營業不可或缺的要素，讓消費者得以透過網站或行動應用程式瀏覽各式商品、服務，購買並選擇可能的付款及物流方式，達到毋須於消費者所在地有實體店舖、辦公室的經營，仍可於該處販售商品、服務並獲取所得之結果。

然而不論是網站或是透過行動應用程式取得之資訊，在常設機構構成要件的涵攝過程中，首先在「營業場所」上就遭遇困難。營業場所包括一切與企業營業用途相關的建物、設施、裝置，甚至是機器、設備，已如前述，一般認為限於有形資產，至於無形體的權利、專利權、軟體等，不具備構成營業場所的實體位置，而不該當營業場所的要件¹²⁷。因此，即使存放於伺服器的網站及行動應用程式可觸及之

¹²³ *How the Web Works*, MDN WEB DOCS, https://developer.mozilla.org/en-US/docs/Learn/Getting_started_with_the_web/How_the_Web_works (last visited Feb. 21, 2019).

¹²⁴ HTTP 為用戶端與伺服器端於網路上傳輸訊息所使用之語言。*Id.*

¹²⁵ DNS 可以透過用戶於瀏覽器輸入之網址找到目標網頁的實際 IP 位址，並將其傳回用戶端。*Id.*

¹²⁶ *What is a Web Server?*, MDN WEB DOCS, https://developer.mozilla.org/en-US/docs/Learn/Common_questions/What_is_a_web_server (last visited Feb. 21, 2019).

¹²⁷ KLAUS VOGEL, KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS: A COMMENTARY TO THE OECD-, UN- AND US MODEL CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE ON DOUBLE TAXATION OF INCOME AND CAPITAL, WITH PARTICULAR REFERENCE TO GERMAN TREATY PRACTICE 285 (Kluwer Law

資訊在電子商務交易模式中極具重要性，但受限於其不具實體存在，即難以滿足現有的常設機構構成要件而作為課稅權行使的正當性來源。



第三目 伺服器作為常設機構之可能性

相對於無實體的網站和行動應用程式，伺服器則屬於有形資產，儲存並提供終端用戶所需的資訊，在電子商務的營業上同樣具備極為重要的地位，而得以構成企業的營業場所。接下來的問題即在於，企業對該伺服器是否具有足夠的支配力。若伺服器屬企業自身所有，應可認企業對該伺服器具足夠的支配力，但多數情況是企業並不擁有自己的伺服器，而是統一由特定的 ISP 提供網頁寄存服務 (web-hosting service)，同時供多個企業上傳其網頁內容至 ISP 所有之伺服器。這樣的模式的確可以看作是每個企業都各自佔據了伺服器容量的一部分，但根據 OECD 的看法，因為企業存放於伺服器的網頁、資訊或是軟體不具實體，企業對伺服器及該地點並不具任何物理存在的支配，因此不認為企業對 ISP 所有之伺服器具有足夠的支配力¹²⁸。

其次是固定性的問題，即伺服器是否符合空間及時間上固定的要求。如前所述，空間上的固定性並不要求營業場所固著於土地而完全不可移動，只要和可得特定之位置具有連結即可。因此只要伺服器與其放置之場所、位置產生連結，即使資料存放於伺服器內部的不同儲存空間，甚至是伺服器機體在單一課稅主權領域範圍內搬動，都無礙空間上固定性之構成。然而，假使搬動之範圍擴及至多個課稅主權領域，或是將資料搬運而使用位於其他課稅主權領域的伺服器，甚至是在可預見的

International, 3rd ed. 1997); *Id.* at 189; Paragraph 123 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹²⁸ Paragraph 124 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.



將來，由衛星乘載伺服器在軌道上運轉，都還是會規避固定性之該當¹²⁹。至於時間上固定性的部分，伺服器不需要永久存續，只要不是臨時性質即可，並無太大問題。

接著，在功能面上企業是否透過伺服器從事營業，則可與前述對自動化機器的討論為相互類比。如前所述，企業可以透過自動化機器構成從事營業活動，且不必然要有人為的介入，同理，透過遠端資訊相互傳遞達成營業目的之伺服器，亦應有被視為企業透過伺服器從事營業活動之空間。

然而，仍有論者認為伺服器不適宜與其他自動化機器設備相類比。首先，對於一般自動化機器如自動販賣機而言，其設置之地理位置必須貼近消費者，才能獲得良好的收益，且不宜經常移動，以免流失已經建立起的消費者基礎¹³⁰；相反地，因為網路傳輸的快速便捷，伺服器設置之位置對於事業之經營乃至於所得之獲取並不具任何重要性，既毋需考量生產的各種區位要素，如原料、勞力、技術等，亦毋需追求貼近市場，只要能保持網路連線暢通，即可以自由不受限地設置於任何地方。亦即，伺服器所設置之位置與企業經營之價值創造並無關聯，因此企業之營業活動應該位於其他如辦公室、研究中心等與價值創造更直接相關的地方¹³¹。

再者，亦有論者指出，於自動販賣機的情況，整個交易活動都在與自動販賣機的互動下完成，而相對於自動販賣機，伺服器的功能則較為侷限，而可能僅被看作是傳輸、運送的工具¹³²。然而本文認為，事實上在功能面而言自動販賣機與伺服器並無分別，以線上音樂之販售為例，消費者可透過連線至伺服器瀏覽音樂目錄、送出訂單，伺服器得自行接受訂單，並將事前存放於硬體中的音樂檔案傳送至消費者電腦中，這樣的流程與消費者至自動販賣機前選購飲料、投幣，並收到廠商事前存

¹²⁹ PINTO, *supra* note 66, at 110.

¹³⁰ *Id.* at 112.

¹³¹ *Id.*

¹³² Peter A. Glicklich, *United States: Internet Sales Pose International Tax Challenges*, MONDAQ, <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/9529/offshore+financial+centres/Internet+Sales+Pose+International+Tax+Challenges> (last visited Feb. 22, 2019).



在於機器中的飲料之情況完全相同，伺服器並無功能上的短少¹³³，從伺服器得以透過軟體運作自行確認訂單看來，亦不會使其淪為僅具運送之功能。因此，二者最大的不同無疑還是回歸前述，藉由網路連線使伺服器毋需貼近市場之特性，而非營業功能之完整性有所差異。

最後，即使符合上述要件，伺服器之功能對於企業而言還必須非僅為處理準備、輔助性業務，即伺服器處理之業務在功能上必須是對企業整體獲利具有一定重要性之核心業務。除了 OECD MC 第 5 條第 4 項對於準備、輔助性業務內容的例示外，針對電子商務，OECD 稅約範本註釋亦提出了「通常」¹³⁴會被視為準備、輔助性業務的例子，包括¹³⁵：

- (1) 提供供應商與客戶間類似電話線路的通訊連結。
- (2) 對商品、服務的廣告。
- (3) 鏡像伺服器（mirror server）¹³⁶的備份、儲存資訊功能。
- (4) 為企業蒐集市場情報。
- (5) 提供資訊。

因此，如果消費者連線上伺服器僅能獲取產品資訊，而未能即時下單訂購，這樣的伺服器即會被認定為僅具備準備、輔助性功能，而不會構成常設機構；反之，若伺服器除了可以提供產品資訊外，尚可直接訂購、付款，甚至是透過網路傳輸，傳送數位化商品，囊括較完整的營業活動，即屬具備處理核心業務之功能，而得以構成常設機構。除此之外，並非謂上述特定營業活動內容就必然屬於準備、輔助性

¹³³ 除非企業將完整之營業活動拆分至多個伺服器分別進行，則牽涉核心業務是否會因為拆分而轉化為準備、輔助性業務的問題，詳見後述。

¹³⁴ 本文於此強調「通常」即表示該等業務內容並非必然會被認定為準備、輔助性業務，而仍然應從個案認定，由不同企業之整體經營本質與個別經營內容相互比較，始可判斷。

¹³⁵ Paragraph 128 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹³⁶ 鏡像伺服器指備份所有主伺服器資訊的備用伺服器，以避免主伺服器出現技術上問題而造成服務中斷或資料永久遺失，參 TECHOPEDIA, <https://www.techopedia.com/definition/1156/server-mirroring> (last visited Feb. 23, 2019).



質，仍應視不同企業之特性及其各別業務內容而定，才能決定該等業務內容對企業整體而言是否重要，或是僅為附屬業務¹³⁷。例如對於一般線上零售商而言，假設其伺服器存載之資料及軟體僅限於商品展示之功能，商品之廣告對於其銷售之核心業務可能僅具輔助功能，該伺服器即難以構成常設機構；然而，對於提供伺服器服務的 ISP 而言，單純的伺服器存在於特定地點，並維持其運作，已屬於其營業最具重要性的環節，為核心業務，因而很可能被認定為常設機構。

值得注意的是，有論者認為，部分在傳統上被認為僅具準備、輔助性功能之營業活動，在數位經濟時代，由於大量的業務功能都已自動化的緣故，很可能轉化而提升至具有核心業務之重要性¹³⁸。例如運送功能在傳統認知上僅具準備、輔助性質，但在電子商務模式中，倉儲或是貨品的運送對於營業活動之進行都扮演著更關鍵性的角色，是否因而就提升至核心業務性質，不無討論空間。然而本文認為，即使大量核心業務功能（如確認訂單）都已自動化，但其並未消失，或者不再重要，只是由過去的人工處理轉變為現在的軟體自動處理而已，因此諸如運送等傳統上的準備、輔助性業務，雖可認其重要性有所提升，但是否因而就取代核心業務之重要性地位，似仍有斟酌空間。

此外，數位經濟的去中心化特性使得企業得以將營業活動之完整功能拆分至多個不同的地點進行，以滿足不論是商業上的考量，或是稅務規劃上的需求。例如只將準備、輔助性功能之業務置於主要消費者所在地之伺服器，而將重要的核心業務放在其他領域，以避免於主要所得來源地構成常設機構。甚至可能因為功能之拆分使得位於各個領域的伺服器都只具有極為瑣碎、片段的功能，致使原先可能的核心業務轉變為數個準備、輔助性質業務¹³⁹。反向而言，數個準備、輔助性質的業務

¹³⁷ Paragraph 129, 130 of the Commentary to Article 5 of the OECD MC.

¹³⁸ PINTO, *supra* note 66, at 121.

¹³⁹ *Id.* at 122.



合併、拼湊，卻並非必然成就一個核心業務，仍須視其融合後的綜合功能是否具備核心業務的完整、重要功能，即該部分在經濟上是否具有獨立於企業的自給存續能力¹⁴⁰。若數個僅具準備、輔助性質的業務綜合後，仍然僅具備準備、輔助性之功能，則不會構成常設機構。

第四目 構成代理人常設機構之可能性

試圖尋找數位經濟模式下可能形成代理人常設機構的選項時，首當其衝且難以迴避的問題在於，根據 OECD MC 第 5 條第 5 項之規定，當一「人」有權並經常性於他方領域代理企業行使締約權，或是直接促使締約之結果時，於他方領域構成代理人常設機構，又依 OECD MC 第 3 條第 1 項第 a 款，所稱「人」指個人、公司或其他任何人之集合體。因此，不論是網站、軟體、電腦設備或是伺服器，皆非得以構成代理人常設機構之「人」，一開始就被排除在外。其他要件如是否有權以本人之名義經常行使締約權的部分，假使網站、軟體僅負責展示商品、服務，並不認為具有締約之權限；然而，若消費者得以透過網站、軟體之功能發出訂單，並自動確認訂單使契約成立，則被認為具有締約之權限¹⁴¹。此外，企業所使用之專屬網頁或軟體從屬於企業本身，且不具同時代理多個主體的獨立性，則無疑問。總而言之，網頁、軟體及伺服器因為非為個人、公司或其他任何人之集合體，受限於現行規範之限制，難以構成代理人常設機構。

另一個可能構成代理人常設機構的選項，為提供企業網路及伺服器服務，甚至提供完成線上締約所需軟體的 ISP。不同於前述的企業網站、軟體或是伺服器，ISP 屬於得以構成代理人常設機構的主體——「人」無疑。然而，ISP 提供企業營業所

¹⁴⁰ VOGEL, *supra* note 127, at 322-23.

¹⁴¹ Skaar, *supra* note 122, at 193.



需，用以儲存網站、資訊之伺服器乃至於各式功能之軟體等服務，以完成與消費者締約，並不被認為是從屬於企業，以企業之名代理其行事¹⁴²，而是為自己利益從事自身之營業行為，從而，ISP 並不會構成從事線上交易企業之代理人常設機構。再者，即使肯認其為企業之代理人，由於 ISP 同時提供數個企業伺服器及軟體服務，亦會被認定為以代理為業之獨立性代理人而被排除於代理人常設機構之外。此外，ISP 負責處理的連線服務，雖屬於其自身營業之核心業務，但對於電商企業而言，連線功能則僅屬於主要商品、服務提供之輔助性業務，而也會受到排除¹⁴³。

第三款 小結

從上述討論可以發現，要將現有的常設機構標準適用在數位經濟時代，在要件的涵攝上有其困難。首先，囿於物理性常設機構必須具有實體存在，無形的網站及軟體即無構成之可能，唯有伺服器才有討論空間。然而伺服器要構成常設機構，也限於以從事電子商務的企業對其有足夠的支配力為前提，而一般情況下由 ISP 提供伺服器服務則無法滿足該要件，可見其適用上之侷限。

而代理人常設機構部分，非「人」的網站、軟體及伺服器都無法構成，僅有負責提供網路及伺服器服務的 ISP 有機會構成電商企業之代理人常設機構。但 ISP 提供網路連線及伺服器存取功能之行為，係為自己之利益及營業考量，而非從屬於電商企業代理其行事，並非為企業之代理人。加上 ISP 具有同時提供數個企業服務之特性，以及其所提供之儲存、傳輸服務對於電商企業而言僅為輔助性質之功能，皆在在顯示 ISP 難以構成企業之代理人常設機構。

¹⁴² *Id.*

¹⁴³ PINTO, *supra* note 66, at 124.



此外，即使企業擁有自己的伺服器而對其有足夠的支配力，從而可能構成常設機構，卻仍然有相當大的規避空間。例如透過資料傳遞的高度彈性，在數個課稅主權領域內的伺服器搬運、移轉，規避常設機構固定性要件的該當；或是透過功能之拆分，將完整的營業功能分割成數個片段、瑣碎的功能，則可能被認定為僅具準備、輔助性質而被排除，對於企業而言，都有相當的操作空間，藉以避免常設機構的構成。

而其中最關鍵者莫過於，即使伺服器果真滿足所有物理性常設機構之要件，而得以作為常設機構地行使課稅主權之基礎，企業仍可運用網際網路可透過遠端連線操作伺服器，使伺服器毋須貼近消費者之特性，將伺服器設置於所得來源地之外。如此，即使伺服器構成常設機構，所得來源地亦無法以之為依據，主張課稅權。

綜上所述，現行常設機構標準不僅難以直接套用於電子商務模式，更重要的毋寧是在於數位經濟資訊傳輸科技的發達，所導致的高度可移動性及虛擬化特性，使得營業利潤之獲取與一定程度的物理存在間不再具有絕對的關聯性，亦即，傳統上用以表彰經濟忠誠的物理存在，恐難以適用於數位經濟下的新興產業。從而，如何重新建立起取代常設機構標準（至少在電子商務模式）的營業利潤課稅機制，即為必要之課題。



第三章 稅捐客體：營業利潤概念之辨析

第一節 所得分類與營業利潤

第一項 所得分類與分類目的

第一款 所得稅法上之所得分類

對於「所得」概念之認識，不論係採源泉理論、純資產增加說，或是市場所得理論¹⁴⁴，在量能原則之衡量下，所得作為所得稅法上稅捐負擔能力之展現，應受到中性的評價。亦即，凡有所得者，即應課稅，除非因事物本質應為不同對待，或是另有其他非財政收入目的之政策考量，在合於量能平等、比例原則審查之前提下，始得為差別待遇之處理。

第一目 應稅所得與免稅所得

所得稅法上對於所得之分類，進而對之施以課稅效果的區別對待，首先可見於所得稅法第4條第1項，其規定「下列各種所得，免納所得稅……」，究其文義採用「免納」所得稅之用語，因此理論上受排除者應以「所得」為前提，且原則上「應納」所得稅，只是因條文特別規定始得「免納」所得稅，即劃分出應稅所得與免稅所得之界線。然而我國實務上，因為稅捐立法者經常使用不甚精確的法律用語，亦未明確區辨「非所得」與「免稅所得」之不同，使得文義上原應為免稅所得（多為稅捐優惠）的所得稅法第4條第1項各款規定，卻摻雜了許多本非所得的不一致內涵於其中，如第3款傷害或死亡之損害賠償金，或是第7款人身保險、勞工保險與軍公教保險之保險給付，在對固有利益給付的範圍內，皆僅為對損害之填補，

¹⁴⁴ 關於所得理論之介紹，詳參柯格鐘（2008），〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37卷3期，頁129-188。



而非財產上果真有所增益之所得概念¹⁴⁵。總而言之，排除上述非屬所得而本不生是否應納所得稅問題者，所得稅法第 4 條第 1 項在應然面應為對特定類型之所得給予免稅之差別待遇，可能出於非財政收入考量之特定社會目的而屬稅捐優惠，如第 4 款之撫卹金或死亡補償、第 5 款之公教軍警及勞工之特支費、實物配給或其他代金及房租津貼、第 6 款之強制性質儲蓄存款之利息、第 8 款之獎學金及研究、考察補助費，以及第 23 款之部分文化創作收入等；亦可能因使領館非屬我國領土以致於非為我國課稅權範圍，以及互惠原則之緣故，如第 9 款及第 10 款；或是因分離課稅之緣故，如第 16 款出售土地之所得以土地增值稅處理，或第 17 款因繼承、遺贈或贈與而取得之財產，則以遺產及贈與稅處理。

第二目 個人綜合所得之各類所得

其次，我國所得稅法不同於多數外國立法例，而以單一立法同時規範了「個人綜合所得稅」與「營利事業所得稅」。在個人綜合所得稅方面，歷經稅法初創時期的分類所得稅制，逐步朝向綜合所得稅制發展，然仍保有一定分類所得稅之遺跡¹⁴⁶，如所得稅法第 14 條第 1 項所規範之十類所得，亦為所得分類另一釋例，其分類包含：營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作、漁、牧、農、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得，最後以第十類的其他所得為網羅式地囊括。

若固守綜合所得稅之本質，對於納稅人在同一課稅年度之所得，應不分種類，全部算入同一個稅基當中，並適用同一組稅率以計算出應納稅額，亦即對於產生於不論是勞動力、土地、資本或是企業等不同泉源之各種類型的所得，應給予相同的

¹⁴⁵ 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷：以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 168-175。

¹⁴⁶ 黃源浩（2017），〈綜合所得、分類所得與量能課稅：評司法院大法官釋字第 745 號〉，《月旦裁判時報》，59 期，頁 23。



稅負效果。然而，若進一步觀察所得稅法之規定，卻並非如此¹⁴⁷。依所得稅法第 14 條第 1 項之規定，雖區分為十類所得，但對於全年之各類所得合併計算，乍看之下並無區別，然若綜合觀察他條規範之內容，如依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類之規定，執行業務者之所得額計算得以收入減除為獲取該項收入所必須之必要費用；反之，所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類之薪資所得者卻直接以其取得之各種薪資收入為所得額，即使依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定，有每人每年新台幣 20 萬元之定額特別扣除額上限，得以某程度上反映必要費用之扣除效果，但相對於執行業務者之實額減除，不同所得分類間之課稅效果確實存有差別待遇¹⁴⁸。

又如，依修正前所得稅法第 15 條第 1 項之規定，納稅義務人應合併報繳本人與配偶之各類所得；但對於納稅義務人本人或配偶之薪資所得，依同條第 2 項之規定，得以分開計算，再由納稅義務人合併報繳。該條文經司法院大法官釋字第 696 號解釋宣告違憲後，現行的所得稅法第 15 條第 1 項各款規定，仍存有納稅義務人得選擇本人及配偶之「各類所得合併計算」、「薪資所得分開計算」，其餘各類所得合併計算」，或是「各類所得分開計算」之空間，並分別適用不同的免稅額及

¹⁴⁷ 柯格鐘（2007），前揭註 31，頁 78。

¹⁴⁸ 上述所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1、2 款，以及第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定，已於 2017 年 2 月經司法院大法官釋字第 745 號解釋宣告違憲，限期二年內檢討修正。解釋理由書略以：「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同（所得稅法第 11 條第 1 項參照），固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得……。兩相對照，系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。」以供參照。



扣除額減除規定，足見即使在修法後，個人綜合所得稅之各項分類仍有其區分及適用上之重要性。

最後，依所得稅法第 16 條之規定，納稅義務人及其配偶經營兩個以上之營利事業時，其中有虧損者，得將核定之虧損就核定之營利所得中減除，以其餘額為所得額；然若是夫妻雙方皆取得執行業務所得或是自力耕作、漁、牧、林、礦業所得，則無減除彼此間虧損之類似規定，再次顯示綜合所得稅上對於各類所得之不同處理¹⁴⁹。

第三目 所得分類與來源規範

與本章討論之營業利潤相關者則為所得稅法第 8 條之規定，該條規範將所得分為十一類，分別為：股利所得、合作社或合夥組織營利事業分配之盈餘、勞務所得、利息所得、租金所得、權利金、財產交易所得、駐外人員勞務所得、經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘、競技、競賽、機會中獎之獎金或給與，以及其他收益等。其中第 9 款所稱經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，即為本章談論之重心——營業利潤（或稱營業所得）。

所得稅法第 8 條之所以將所得區分為各種類型之目的在於，根據不同所得產出之原因及特性，賦予其不同之來源規範。如本文於第二章第三節討論之內容，來源地之意義在於該筆所得之獲取與特定地理位置具有一定程度經濟上之關聯性，如特定課稅主權領域對於財富之創造具有高度貢獻，該筆所得即被稱為其來源所得。而所得稅法第 8 條即是將所得分門別類，並選擇足以彰顯所得與特定領域具有一定經濟關聯的要件，以定義來源所得的構成，例如第 1、2 款之股利所得及合作社或合夥分配之盈餘採取設立登記地主義、第 3 款之勞務所得採取提供地主義，

¹⁴⁹ 柯格鐘，前揭註 31。



亦即，以是否於境內提供勞務決定來源所得之構成、第 4 款之利息所得採取債務人住所地主義、第 5、7 款之租賃所得與財產交易所得以財產所在地為準、第 6 款之權利金所得採取使用地主義，以權利是否於境內供他人使用判定、第 9 款之營業利潤則以「是否於境內經營¹⁵⁰」作為標準¹⁵¹。

一旦構成境內來源所得，在我國對於境外居住者之所得課稅，不論是個人或營利事業，皆採屬地主義的情況下，我國僅對於境內來源所得具有課稅權（所得稅法第 2 條第 2 項、第 3 條第 3 項參照）；至於境內居住者之所得課稅，各國立法通常採取屬人主義，是以只要是境內居住者，不論該筆所得係屬境內或境外來源所得，皆對其有課稅權，因此是否為來源所得之判斷，對於境內居住者而言較不具直接的重要性。但在實際操作上，境內或境外來源所得之區分，仍對境內居住者造成不同的稅捐效果並牽動其組織安排之規劃，例如在境內居住者對於境內無固定營業場所或營業代理人之境外營利事業為給付的情況時，即具有是否須負擔就源扣繳義務之差異，如該筆給付屬境內來源所得，則由給付所得之境內居住者為扣繳義務人（所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款參照），負擔就源扣繳義務；反之，假使境內居住者對外之給付非屬境內來源所得，則無須負擔就源扣繳義務；又如，倘若境內營利事業所賺取之所得屬境外來源所得，即容易產生該營利事業於境外設置子公司之誘因（若設置於低稅負甚至零稅負之租稅天堂，則可使效果最大化），蓋如此安排可將境外來源所得實現於境外子公司，於當年度由境外子公司負擔境外設置地之稅負，並對境內母公司之本國稅負實現產生遞延效果(deferral)¹⁵²；相反地，若為境內來源所得，即使於境外設置子公司，仍須於所得賺取之當年度負擔本國之

¹⁵⁰ 我國所得稅法以營業利潤是否係於境內經營所取得，作為來源所得構成之要件。相較於其他類所得對於來源構成之定義，毋寧是相對抽象、不明確的概念。至於境內經營之內涵、具體標準為何，或是規範可能之缺漏，本論文將於第四章討論之，於此則先暫且擱置。

¹⁵¹ 各所得分類是否構成境內來源所得之認定標準，詳可參陳清秀，前揭註 4，頁 75-90。

¹⁵² REUVEN S. AVI-YONAH, INTERNATIONAL TAX AS INTERNATIONAL LAW: AN ANALYSIS OF THE INTERNATIONAL TAX REGIME 19-20 (Cambridge University Press 2007).



稅負，差異僅在於係由母公司負擔或是子公司負擔而已，大大削弱了規劃上的誘因與利益¹⁵³。

惟須特別注意的是，不同於多數立法例，我國僅對境內營利事業採屬人主義，就境內外全部所得課徵營利事業所得稅（所得稅法第3條第2項參照），至於境內居住之個人卻只採屬地主義，僅就境內來源所得課稅（所得稅法第2條第1項參照），直至2006年以後才對於個人之境外所得達一定額度以上者，就其境來源所得補行課徵所得基本稅額（所得基本稅額條例第3條第1項第10款、第12條第1項第1款參照）¹⁵⁴，併此敘明。

第二款 租稅協定上之所得分類

租稅協定上之所得分類隨各國需求及磋商能力而略有不同，但整體而言大同小異，若以OECD MC為例則將所得分為：不動產所得、營業利潤、國際海空運輸、股利所得、利息所得、權利金所得、財產交易所得、受僱之勞務所得、董事報酬、演藝人員及運動員所得、退休金、政府勞務所得、國際學生所得，以及概括之其他所得等類別¹⁵⁵。

¹⁵³ 更有論者認為，境內、境外來源所得之判斷尚會影響境內居住者於計算本國稅負時，可享有之外國稅額扣抵（foreign tax credit）數額之多寡。蓋稅額扣抵數額之上限係以境外來源所得乘以國內適用稅率計算之（我國規範參照所得稅法第3條第2項第3句），是以當境外來源所得數額愈高時，所得以享有之稅額扣抵上限亦愈高，參 *Id. at 39-41*. 然本文認為，雖然從計算式觀察，境外來源所得之多寡的確會影響境內居住者可享有之稅額扣抵數額上限，然而真正影響境內居住者之重點毋寧仍是在於究竟已於外國繳納之稅額能否全額扣抵之問題，而其關鍵因素取決於外國適用稅率與本國適用稅率孰高孰低，若外國適用稅率低於或等於本國適用稅率，於外國繳納之稅額（境外來源所得乘以外國適用稅率）即不會超過稅額扣抵上限（境外來源所得乘以本國適用稅率）；反之，若外國適用稅率高於本國適用稅率，則會產生於外國繳納之稅額超過稅額扣抵上限而無法全額扣抵之不利結果。從而，得否全額扣抵之決定性因素應是在於稅率之比較，而非境外來源所得之數額多寡。

¹⁵⁴ 柯格鐘（2017），〈國際租稅之原理原則與實際計算〉，《月旦法學雜誌》，268期，頁120。

¹⁵⁵ 過去OECD MC第14條曾經尚有獨立性勞務所得之分類，但該條款已於2000年修正範本時，因獨立性勞務所得之課稅權分配模式、所得之計算方法與營業利潤相同，再加上獨立性勞務所得與營業利潤本質上常難以區分，因而刪除，並將其併入第7條營業利潤處理，參 Commentary to Article 14 of the OECD MC.



吾人可以觀察到，租稅協定上之所得分類，有很大一部分與前文提及之所得稅法第 8 條之所得分類模式相同，如皆有積極所得，包括營業利潤與勞務所得¹⁵⁶，以及消極所得，像是股利、利息、權利金及財產交易所得等。然應強調的是，雖然所得類別高度相似，但位於內國法位階之所得稅法第 8 條，與國際條約位階之租稅協定，二者所區分之所得分類，其規範目的與規範層次皆有所不同，應予辨明。

析言之，如前文所述，所得稅法第 8 條之所得分類目的在於針對不同所得產生之特性，觀察其事物本質，並輔以稽徵便利與可能性，建立起不同的來源規範，以定義何謂境內來源所得。至於租稅協定之主要目的則是在於化解國際課稅上居住地課稅與各來源地課稅之間，稅捐管轄權行使之衝突，將所得區分為多種類別，目的則是在於依據不同所得產生之特性，審酌經濟關聯度之輕重，建立起居住地與來源地課稅權行使之規則，以分配稅捐管轄權，避免重複課稅。從而，我國所得稅法第 8 條與租稅協定所為之所得分類規範，相同點在於均是依不同所得類別之特性，審酌其經濟關聯性，作為課稅權行使之正當性依據。然而前者規範的是在何種情況（如於境內經營），其經濟關聯性足以使該筆所得構成來源所得；而後者則是更進一步討論，所得與居住地和來源地之經濟關聯度孰高孰低的問題，而針對不同所得之特性，建立起究竟應由居住地或是來源地優先行使課稅權之秩序。亦即，若以同樣產生對來源所得課稅之結果為例，依據所得稅法所確立之經濟關聯度僅得以正當化其構成來源所得，而依據租稅協定之規範所得確立的則應是更高程度的經濟關聯性，即該筆所得不僅構成來源所得，更有甚者，其對於來源地之經濟關聯性亦高於居住地，因此居住地應退讓而由來源地優先行使課稅權。雖然同樣造就來源地課稅之結果，但二者所代表之意義卻有些微不同。

¹⁵⁶ OECD MC 上之勞務所得包括：非獨立性之受僱所得（第 15 條）、董事報酬（第 16 條）、演藝人員及運動員所得（第 17 條）、退休金（第 18 條），以及政府勞務所得（第 19 條）。



第二項 營業利潤之意義

第一款 現行規範下的營業利潤

關於營業利潤之定義，於我國內國法、租稅協定甚至是 OECD 及 UN 稅約範本上並無正面、明確規範，但從所得稅法第 8 條第 9 款可以觀察到，營業利潤係指「經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」，與本文已於前文第二章第一節處理過的概念，即所得稅法第 11 條第 2 項對營利事業之定義相同，對於營業利潤來源的經營內容似未額外為任何限制，包含了一切可能的經營內容所產生之盈餘，皆屬於營業利潤。因此，如欲探究營業利潤之內涵，問題的關鍵似乎仍是在於究竟何等行為構成所得稅法第 8 條第 9 款所稱之「經營」。

另按財政部發布之「所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則」(下簡稱來源所得認定原則)第 10 點第 1 項則規定：「本法(編按：所得稅法)第八條第九款所稱『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。」似意在闡釋「經營」之概念係專指營利事業從事屬本業項目之營業行為，依此文義，吾人可歸納出來源所得認定原則對營業利潤設定之構成要件，即「營利事業」、「營業行為」以及「本業項目」。

第一目 營利事業

首先，關於營利事業之意義本論文已於第二章第一節討論，所得稅法第 11 條第 2 項定義營利事業為公營、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。然依本論文見解，前述規範放入過多無功能或是不必要的要件設定，而未確實



抓住營利事業的本質，在法規範的應然面，營利事業之實質內涵應為以主觀上以營利為目的，客觀上獨立、持續地從事一定經濟活動之主體，已如前述，茲不再贅言。

第二目 營業行為

其次，在營業行為方面，我國所得法對於「營業」之內涵雖未規定，或可參考加值型及非加值型營業稅法（下簡稱營業稅法）上之討論，蓋二者同為以追求量能平等負擔為主要目的之稅捐法規範，且營業稅作為所得稅之前端稅收，在稽徵技術上，稅捐稽徵機關也常需要藉由電腦將「營業稅申報系統」與「所得稅申報系統」之稅捐資料，相互核對、勾稽，二者關係密切，對於營業行為之內涵應可為相同之理解。一般認為，我國營業稅法雖然亦未對「營業」一語有所定義，而只定義了何謂「營業人」¹⁵⁷，但其實質內涵或可參酌德國營業稅法之規定。德國營業稅法第2條第1項第1句規定營業人係指獨立從事營業行為（gewerbliche oder berufliche Tätigkeit）者，又依同條項第3句規定¹⁵⁸，將營業行為定義為以獲取收入（Einnahmen）為目的，所從事具有持續性（nachhaltige）的經濟活動¹⁵⁹。至於主觀上是否具有獲利之意圖，則非所問。我國實務上亦認為，所謂「營業行為」係指「（為獲取收入，）獨立且持續從事一定之銷售貨物或勞務」之客觀事實¹⁶⁰。

¹⁵⁷ 參加值型及非加值型營業稅法第6條。

¹⁵⁸ §2 Abs. 1 Satz. 3 UstG: Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenreinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

¹⁵⁹ 江彥佐（2018），〈營業稅法信託課稅問題之研討：以德國法為比較中心（上）〉，《會計師季刊》，275期，頁41-42。

¹⁶⁰ 如最高行政法院103年度判字第610號判決、高雄高等行政法院104年再字第3號判決、高雄高等行政法院102年度訴字第17號判決、臺北高等行政法院105年度訴字第404號判決、高雄高等行政法院106年度訴字第77號判決、高雄高等行政法院102年度訴字第459號判決、高雄高等行政法院103年度訴字第135號判決、臺北高等行政法院104年度訴字第371號判決、高雄高等行政法院103年度訴字第565號判決等。

第三目 本業項目



最後，依據來源所得認定原則第 10 點第 1 項之規定，營業利潤之產生尚須源自於營利事業之本業項目。「本業」一語出現於我國稅捐法規範處最受關注者¹⁶¹，如所得稅法第 38 條規定營利事業經營「本業及附屬業務」以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金及各項罰鍰，不得列為費用或損失；又如營業稅法第 11 條第 1 項對銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業區分是否為專屬於本業之銷售額，而分別適用不同的營業稅稅率，財政部並依同條第 2 項之授權訂定「銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業經營非專屬本業收入範圍認定辦法」，反面列舉非專屬於各業別本業之收入；又如營業稅法第 19 條規定營業人非專屬於本業及附屬業務使用之貨物或勞務，不得以其進項稅額扣抵銷項稅額。

所謂營利事業之本業項目係指營利事業所經營之主要營業項目，所得稅法雖未進一步定義，但在稽徵實務上似以公司之登記為判準¹⁶²，亦即營利事業於經濟部辦理商工登記時，所選取之所營事業業別（營業項目代碼），包含英文字母 A 至 J 等十組營業類別，各組項下更有細分其他的子類別，如營業項目代碼 H101041 為信託投資公司業，指依銀行法之規定，經營信託投資公司業務之機構；又如代碼

¹⁶¹ 學說上相關討論如蔡朝安、高文心（2016），〈所得稅法上「本業及附屬業務損失」之認定：中高行 103 年度訴字第 132 號簡評〉，《稅務旬刊》，2337 期，頁 25-27；謝如蘭（2014），〈所得稅法第 38 條「經營本業及附屬業務損失」之認定：兼評最高行政法院 99 年 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議〉，《東海大學法學研究》，43 期，頁 185-229；黃源浩（2007），〈論進項稅額扣抵權之成立及行使〉，《月旦法學雜誌》，140 期，頁 91-115；蔡朝安、李之聖（2013），〈從投信業者清理結構債損失案論所得稅法第 38 條「經營本業及附屬業務損失」〉，《稅務旬刊》，2220 期，頁 28-33；陳清秀（2013），〈國外母公司可否要求國內子公司分攤管理服務費用：評析最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決〉，《法令月刊》，64 卷 4 期，頁 1-23；陳清秀（2012），〈稅務會計與財務會計之區別〉，《東吳公法論叢》，5 期，頁 425-427。

¹⁶² 蔡朝安、高文心，前揭註 161，頁 26。



C110010 則為飲料製造業，為從事含酒精性成分 0.5%以下之飲料製造之行業¹⁶³。

所謂附屬業務則係指附隨於本業，有助於本業業務進行之營業項目。

第二款 本文見解：回歸營業行為之本質

依據前述內容，在我國現行規範下之營業利潤之定義即為營利事業從事符合本業營業項目之一定具持續性、獨立性的經濟活動下所產生的收入。其中，承本文第二章第一節之討論，由於營利事業之實質內涵應為以營利為目的，獨立、持續地從事一定經濟活動之主體，從而吾人可以觀察到，營利事業與營業活動，在實質內涵上具有相當程度的重疊，亦即，雖然二者主觀上之意圖不完全相同外，蓋營利事業要求主觀上具追求收入大於成本費用，即利潤最大化之營利目的，而營業行為僅要求較低程度的主觀上具有獲取收入之意圖；然二者在客觀行為上的設定，皆以持續、獨立地從事一定經濟活動作為內涵，毋寧是完全相同的。從而，主體上一旦被認定為營利事業，其透過一定行為所獲取之所得，即「先入為主地」被自動歸類為營業利潤，除非該等客體行為並不具備獨立性，或者僅屬偶一為之而並不具備持續性，而被認定為非屬營業行為，才可能被劃分至營業利潤外的其他所得分類。反向地，由於營利事業主觀上的營利目的常藉由客體行為之獨立性及持續性判斷，以作為間接證據¹⁶⁴，因此，當一個主體的客體行為屬於具有獨立、持續性的營業行為時，也容易同時被認定主體上屬於營利事業，此即前已述及營利事業與營業行為之主、客體間的相互連動關係。

¹⁶³ 參全國商工行政服務入口網：公司行號及有限合夥營業項目代碼表檢索系統，
<https://gcis.nat.gov.tw/mainNew/simple/bItem/businessItemAction.do?method=browse>（最後瀏覽
日：03/23/2019）。

¹⁶⁴ 邱晨，前揭註 44，頁 172。



至於在客體行為上，除了應屬營業行為外，對於營業利潤之定義是否還需額外要求經濟活動之內容應屬於營利事業之本業經營項目，學界時有質疑¹⁶⁵。參酌OECD 稅約範本註釋之內容，企業所獲取之收益，除非可適用於其他所得分類規範，或是其他對於營業利潤的特別規範（然其本質仍為營業利潤，如國際海空運輸或演藝人員及運動員所得構成營業利潤時）外，皆屬於 OECD 稅約範本第 7 條規範之營業利潤，並適用該條規範以分配課稅權¹⁶⁶。是以，凡屬企業獲取之收益，除非有得以適用其他所得分類的情況，性質上皆屬於營業利潤，而未有是否為主要營業項目，即本業或者是副業之區別¹⁶⁷。

除此之外，假設本業之認定果真係以公司登記所選取之營業項目為判準，則營業項目登記之類別作為本業認定的一種形式標準，應是用以彰顯、明確化營業行為的「持續性」實質內涵，體現營利事業對於特定業務內容長時間的繼續經營。然而，公司法於 2001 年修法時業已刪除舊公司法第 15 條第 1 項，公司不得經營登記範圍以外業務之規定，自此，只要非屬法令禁止或限制之內容，公司得自由經營即使 是登記以外之業務¹⁶⁸。是以，倘若仍舊以公司登記之營業項目作為判斷「本業」之標準，恐與現行公司法之規定產生扞格。此外，即使營利事業未將特定業務內容登記為其營業項目，該等業務內容仍可能為其持續經營之主要業務內容，若僅是因為未為形式上之登記及否認構成本業之可能，進而獲取之所得也非屬營業利潤，並無法忠實表現實際經營情況，顯然並非適切的認定。

¹⁶⁵ 參謝如蘭（2014），〈外國營利事業境外提供勞務之所得來源地認定問題〉，《東吳法律學報》，26 卷 3 期，頁 218；馬承佑（2018），〈外國營利事業取得諮詢服務費之課稅問題：評最高行政法院 99 年度判字第 762 號判決〉，《月旦會計實務研究》，8 期，頁 103-104。

¹⁶⁶ Paragraph 1 of the Commentary to Article 7 of the OECD MC; Paragraph 10 of the Commentary to Article 7 of the OECD MC.

¹⁶⁷ 馬承佑，前揭註 165，頁 104。

¹⁶⁸ 蔡朝安、高文心，前揭註 161，頁 26。



假設本業之要件設定並非是以公司登記營業項目作為判準之形式要件，而僅是單純表彰、重申營利事業持續經營特定業務內容之實質內涵，則本業之要件之於營業行為「持續性」的要件，毋寧是重複、多餘的規定。亦且，在商業經營模式漸趨多元、複雜的現代，大型跨國企業兼營多種營業內容時，應如何認定其「本業」，也容易滋生爭議¹⁶⁹。因此，無論本業要件設計是屬於上述的形式標準，或者是重申營業行為繼續性的實質標準，都應刪除，而將營業利潤的定義回歸為「營利事業藉由營業行為所獲取之所得」，方為正確的認識。

第二節 數位經濟與所得分類

第一項 數位經濟對所得分類之挑戰

第一款 所得分類之先天缺陷

在稅捐法領域，量能平等原則乃憲法上平等原則的具體化實踐，係以稅捐負擔能力作為衡量稅捐負擔如何分配之分類基準¹⁷⁰。又稅捐負擔能力係指現實上負擔稅捐之能力，其稅捐支付的來源為經濟上之負擔能力，即納稅義務人所產生之經濟成果的多寡¹⁷¹，在所得稅上及其他與之性質相同、名稱相異的稅法領域中，例如土地增值稅或遺產及贈與稅，以「所得」作為稅捐客體，即為衡量稅捐負擔能力的指標¹⁷²。是以，所得高者具有較高的稅捐負擔能力，應分配較多的稅捐負擔；反之，所得低者則應分配較少的稅捐負擔。此外，站在稅捐中立性的立場，對基於各種原因事實所獲取的所得，不論是源自於勞力付出或是財產交易，若無合於比例的正當

¹⁶⁹ 王堉力（2016），《非居民事業於中華民國境外提供勞務報酬之所得稅問題實證研究：以行政法院判決為中心》，頁47，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

¹⁷⁰ 柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45卷特刊，頁1276。

¹⁷¹ 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14期，頁60。

¹⁷² 同上註，頁76。



區分事由，原則上應給予相同的稅負評價。蓋從經濟觀點出發，所得就是所得，因此對於所得施以分類，並設計不同的規範，本身即為「人工的」分類法¹⁷³。雖然可能有其規範上之特殊目的與必要性，如前所述，在我國所得稅法層次，對所得分類之目的在於針對不同類型的所得，為掌握其經濟關聯性之歸屬，設計出不同的來源規範；而在租稅協定層次，則亦為檢視各類所得之經濟關聯性，逐類將稅捐管轄權分配予來源地或者居住地。

然而，無論如何，對於各類所得的不同評價，即留有刻意操作之空間及誘因，例如刻意轉換所得類型，以適用有利於己之來源規範，避免構成來源所得；或是將租稅協定上分配予來源地之所得類型，轉化為分配予居住地之類型，以避免來源地課稅。當所得類型間轉換的自由度愈高時，納稅義務人操作的空間以及誘因也就愈大，進而使經濟活動安排上的稅捐目的凌駕經濟目的，侵害稅捐中立性的要求，此外，稅負的效果也會逐漸脫離其經濟本質，更有違量能課稅原則之精神。

再者，對於所得「後設地」人為分類，也常因為各個所得類型間界線的不明確，造成納稅義務人與稅捐稽徵機關間對於所得類型認定乃至應適用何種來源規範上的爭議，此外，國際間也常因為對所得類型認定不一致，進而造成積極的雙重課稅或是消極的雙重不課稅問題¹⁷⁴。例如在美國實務上最高法院曾經處理過的案例，一名英國作家 P. G. Wodehouse 長居於法國，因而成為法國的稅務居民，他與美國出版商達成協議，願移轉一部尚未開始寫作的小說，在美國出版的完整、排他權利，以換取一筆總額支付的費用（a single lump-sum payment）¹⁷⁵。

¹⁷³ RICHARD L. DOERNBERG & LUC HINNEKENS, ELECTRONIC COMMERCE AND INTERNATIONAL TAXATION 335 (Kluwer Law International 1999).

¹⁷⁴ 對所得類型認定不一致之不利結果仍以雙重課稅為主，蓋各國對所得類型之認定，多會朝有利於己之方向解釋，以保有對該筆所得之課稅權。

¹⁷⁵ *Commissioner v. Wodehouse*, 337 U.S. 369 (1949).



稅捐稽徵機關主張由於該筆費用係為小說於美國出版之專屬授權所支付，目的在於著作權的使用，因此應該被定性為權利金，又因為美國對於權利金之課稅係採取使用地主義，從而該筆權利金費用應屬美國來源所得，Wodehouse 也因此於美國有納稅之義務；相反地，Wodehouse 則認為該筆所得並非權利金，而是屬於販賣、移轉其於美國對該部小說所得以主張之權利，以交換一筆固定的費用，因此應該屬於財產交易所得，從而該筆費用對美國而言應為境外來源所得，課稅權應歸屬於出售者居住地即法國，美國政府不應對其課稅¹⁷⁶。

美國最高法院多數意見最終認定該筆費用為權利金，因此 Wodehouse 應於美國繳稅。最高法院認為費用為一筆總額支付，或是分次支付，並不影響該筆費用究竟應被定性為財產交易所得或是權利金的判斷，因此最高法院係以費用支付目的在於美國境內的權利使用，作為將其定性為權利金之理由¹⁷⁷。另一種解釋的可能性在於，由於協議當下小說尚未開始寫作，因此該筆費用為寫作勞務付出之代價，而應屬於勞務所得。這樣的結果將使得對勞務所得來源課稅採取勞務提供地認定原則之美國，即難以對其主張課稅權¹⁷⁸。

至若國際間對所得分類認定不一致導致雙重課稅之不利結果的例子則如 *Boulez v. Commissioner* 案，Boulez 為一名法國籍的交響樂團指揮，在系爭所得課稅年度並為德國之稅籍居民，為英國 CBS 公司之美國子公司提供服務，指揮費城管弦樂團（Philadelphia Orchestra）演出並錄製為唱片販售於美國，並獲取銷售額之抽成¹⁷⁹。Boulez 與德國政府認為由於系爭所得係依據唱片於美國市場之銷售額而為抽成，因此應定性為權利金；相反地，美國稅捐稽徵機關則認為該筆所得應為

¹⁷⁶ *Id.*

¹⁷⁷ *Id.*

¹⁷⁸ AVI-YONAH, *supra* note 152, at 48.

¹⁷⁹ *Boulez v. Commissioner*, 83 T.C. 584 (1984).



Boulez 於美國境內提供勞務所獲取之報酬¹⁸⁰。這樣認定上的歧異，適用於當時美國與德國間租稅協定，將會產生截然不同的課稅結果。如該筆所得定性為權利金，依據當時之協定第 8 條第 1 項，關於德國稅務居民所獲取之權利金，德國對其享
有完整之課稅權¹⁸¹，因此美國對系爭所得不應課稅；反之，系爭所得若被定性為勞務報酬，依據協定第 10 條第 2 項之規定，只有在特定情況下，美國才不得對德國稅務居民於美國境內提供勞務所獲取之報酬課稅¹⁸²，且在本案中兩造雙方對本案事實非為該協定第 10 條第 2 項所設定之特定情況並無異議¹⁸³，因此，假使系爭所得定性為勞務報酬，課稅權將歸屬於美國。

美國稅務法院認為權利金產生的前提條件是必須存有授權人得以授權之權利客體，在本案的情況即是，Boulez 對其為 CBS 公司製作之唱片是否有得以主張之權利？依據雙方簽訂之契約內容以及美國著作權法（Copyright Act）之規定，美國稅務法院認為答案是否定的，因而認定 Boulez 經提供其專業技能之勞務付出，系爭所得應屬勞務報酬¹⁸⁴。

然而，在美國稅務法院做出有利於美國自身課稅權行使之認定，並對該筆所得課稅的同時，德國亦堅持將該筆所得認定為權利金，對其課稅。除此之外，由於在德國稽徵機關觀點對系爭交易的理解下，該筆所得既為權利金，即不應在境外美國被課稅，因此對於 Boulez 在美國繳納之稅款，亦無法在德國享有稅額扣抵之機會¹⁸⁵。如此，即產生雙重課稅的不利結果。

¹⁸⁰ *Id.*

¹⁸¹ Article VIII (1): Royalties derived by a natural person resident in the Federal Republic or by a German company shall be exempted from tax by the United States.

¹⁸² Article X (2): Compensation for labor or personal services (including compensation derived from the practice of a liberal profession and the rendition of services as a director) performed in the United States by a natural person resident in the Federal Republic shall be exempted from the tax by the United States if —

¹⁸³ *Boulez v. Commissioner*, *supra* note 179.

¹⁸⁴ *Id.*

¹⁸⁵ AVI-YONAH, *supra* note 152, at 51.



本文於此並無意討論上述實務判決的判斷結論是否正確¹⁸⁶，僅為呈現各類所得之間的區分界線，事實上並非壁壘分明，反而時常產生定性上的爭議，並容易導致國際間雙重課稅的結果，而這樣的模糊界線，即為所得分類先天上的缺陷¹⁸⁷。本文也將於下一個段落說明數位經濟是如何將此一分類缺陷加劇、放大，進而成為稅法上不得不面對的重大課題。

第二款 數位經濟模糊所得分類間之界線

數位經濟所帶來更嚴重的所得分類問題主要源自於資訊傳輸方式的進步，以及數位化（digitalization）的特色，使得許多過去有形的商品或服務，得以無形體的方式傳輸、提供，也擴大了得以觸及的市場客群。更精確地來說，數位化的特色對於所得分類的影響可以細分為三個面向¹⁸⁸：首先，商品、服務的數位化使交易雙方之間契約內容（特別是交易之客體）更加複雜且多樣化，以數位化的相片為例，相同的交易客體，可能因為其他約定內容的不同，如取得使用單張照片的權利，或者是取得使用該張照片用於大量發行的雜誌上之權利，而導致所得被定性為營業利潤或是權利金之不同結果；其次，數位化之特性使商品、服務的大量複製、傳輸成為可能，同樣是具有十本書籍的需求，在傳統實體商品的時代，需要購買十本實體書籍，對於廠商而言則產生營業利潤，並無疑問。然而在數位經濟時代，可能會透過購買一本電子書籍之檔案，並取得複製其他九個副本之權利而滿足需求，即產生了所得應定性為營業利潤或權利金，或者應拆分所得分別歸類之問題；最後，商

¹⁸⁶ 各個所得類別之本質為何，尤其是營業利潤與其他與之易生定性爭議之所得類別（如權利金及勞務所得）應如何區分、判斷之問題，本文留待於本章第二節第二項討論。

¹⁸⁷ 其他引起所得定性爭議之案例如：*Kerrer v. United States*, 152 F. Supp. 66 (Ct. Cl. 1957). 涉及一名瑞士科學家受一間瑞士公司贊助研發純化及合成維生素 B2 的技術，並提供該技術予贊助者瑞士公司運用於美國市場的商業用途，以換取市場利潤的百分比抽成，產生了該名科學家之抽成應認定為勞務所得或是權利金之爭議。

¹⁸⁸ PINTO, *supra* note 66, at 142-145.



品、服務的虛擬化、無形體化，是否因此改變所得分類之認定，亦即過去販賣音樂光碟而產生營業利潤，在現今改以線上串流方式提供消費者訂閱、選取收聽，則可能傾向被認定為權利金所得，然而傳輸方式之不同是否果真改變其經濟本質，進而造成所得歸類之不同，值得探討。

而 OECD 也在 2015 年提出的 BEPS 第一號行動計畫中特別指出，數位經濟所帶來的新技術與新商業模式，如雲端運算（cloud computing）及 3D 列印，亦會引起所得定性的問題¹⁸⁹。所謂雲端運算係統稱透過網路連線共享實體資源（最常見者如網路設備、伺服器）或是虛擬資源（如軟體、應用程式）之線上服務，如運算、儲存、軟體或是數據管理等服務，對服務提供端而言係提供多餘的閒置資源作為服務，追求更高效率的利用；另一方面，對服務接受端而言則是藉由資源的共享，得到節省成本的效益¹⁹⁰。美國國家標準技術暨研究院（National Institute of Standards and Technology，簡稱 NIST）則將雲端運算定義為「透過無所不在、便利且可按照使用者需求的網路途徑，提供可存取與配置的運算資源共享池（如網路、伺服器、儲存空間、應用程式及各類服務）。這些運算資源共享池可以在花費最少的管理成本或服務供應商參與的情況下迅速地提供並發布。¹⁹¹」NIST 亦指出雲端運算的三種服務模式，包括基礎設施雲端服務（Infrastructure-as-a-service, IaaS）（提供基礎運算資源）、平臺雲端服務（Platform-as-a-service, PaaS）（向軟體開發商提供應用程式開發平臺，支援程式語言與工具），以及軟體雲端服務（Software-as-a-service, SaaS）（使用者得簡單地透過裝置之瀏覽器使用應用程式服務，常見的電子郵件服務、雲端文件皆屬之）。隨著近期發展更加成熟，也出現了更多元的服務型態，如

¹⁸⁹ OECD, *supra note 7*, at 182.

¹⁹⁰ *Id.* at 96; NAYAN B. RUPARELIA, CLOUD COMPUTING 1-3 (The MIT Press 2016).

¹⁹¹ Peter Mell & Tim Grance, *The NIST Definition of Cloud Computing*, NIST (Sept, 2011), <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final> (“cloud computing is a model of enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.”).



業務流程服務（Business-process-as-a-service, BPaaS）、資訊服務（Information-as-a-service, INAas）、內容服務（Content-as-a-service）以及數據服務（Data-as-a-service）等¹⁹²。這些服務型態的共同特徵在於將過去的實體商品、設備，轉化為無形的服務，例如過去企業可能需要自行購買或是租賃實體的伺服器供自身營業使用，現在則轉化為由他方提供無形的伺服器儲存空間服務，節省企業閒置資產及維護成本；又如由過去的購買實體光碟，並於個人裝置內安裝文書處理軟體，到現在可經由瀏覽器在線上編輯文件，節省裝置內儲存空間。這樣的轉化是否改變對所得定性的判斷，又牽涉營業利潤、權利金及勞務所得間的界線問題。

3D列印技術則打破過去生產與消費間的明確分界，使生產過程更貼近消費者，消費者購買的客體不再限於大規模生產的標準化產品，而係得以透過直接的互動，依自身需求調整設計的客製化商品¹⁹³。這樣的新技術運用於商業模式，同樣產生究竟販售依消費者需求量身打造的客製化商品所獲得之所得，應屬營業利潤、權利金或是勞務所得的疑問。

除此之外，現代商業交易模式漸趨複雜，交易之客體內容也更加多元，產生許多混合契約（mixed contract），即契約內容不再限於單一業務之提供，而轉為多元化的綜合型業務，可能同時牽涉勞務以及專業技術援助（know-how）的提供，甚至亦可能包含租賃或是財產交易所得。對於這樣的混合契約產生之所得，應如何拆分歸類，或是應全部歸屬於單一主要目的類別，亦值得深究。

而誠如前文所呈現的，所得分類之先天缺陷所導致彼此間界線不明確的爭議，並非數位經濟所獨有的全新議題，而係自制度規範設計以來既存的問題，只是數位經濟的特性將此缺陷更加擴大而已。與過去唯一不同者或許僅在於，在數位經濟時

¹⁹² OECD, *supra* note 189, at 97-98; RUPARELIA, *supra* note 190, at 11-14.

¹⁹³ OECD, *id*, at 68.



代，牽涉所得分類爭議的交易數量更多，且牽涉的所得數額更高，因此才又引起學界及實務界的注目¹⁹⁴。

為解決數位經濟所造成所得分類間界線更加模糊不清的問題，本文將在下一個討論營業利潤以及實務上最常與營業利潤引起爭議的勞務所得、權利金之意義，試圖從各所得分類之本質及規範目的著手，嘗試重新釐清營業利潤、勞務所得以及權利金彼此之間的界線，以因應當前面對的法規範適用挑戰。

¹⁹⁴ Diane M. Ring, *Exploring the Challenge of Electronic Commerce Taxation through the Experience of Financial Instruments*, 51 TAX. L. REV. 663, 666 (1996).

第二項 營業利潤與其他所得分類之適用關係



本文在前文段落透過檢討現行法規範下營業利潤之意義，將營業利潤重新定義為「營利事業藉由營業行為所獲取之所得」。在本項的內容中，即將更進一步透過討論營業利潤與其他易混淆的所得分類(即勞務所得與權利金)間之界限與適用關係，希冀能藉由概念上的釐清，順利地將既有的所得分類體系套用到現代數位經濟的商業模式上，解決前述所得分類彼此間界線模糊的問題。

第一款 營業利潤與勞務所得之區分

第一目 勞務所得概說

勞務所得源自於勞動力之所得泉源，係指私人透過其提供之勞務，藉由市場獲取經濟上之成果。又可以勞務提供者之勞務，是否遵從他人之工作指示而完成工作內容，區分成獨立性勞務與非獨立性勞務¹⁹⁵。

獨立性勞務所得在 2000 年修訂前曾單獨規範於 OECD MC 第 14 條（現則併入第 7 條與營業利潤為相同處理），係指自由職業者從事某種專門職業勞務或其他獨立性活動所獲取之報酬¹⁹⁶，在我國所得稅法第 14 條第 1 項的分類邏輯下，可進一步區分為營業所得、農林所得，以及執業所得。營業所得係指個人自獨資合夥營利事業所得之盈餘，與所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得相比，刻意排除了自公司、合作社、其他法人所獲分配之盈餘，以及個人一時貿易盈餘，蓋股東和社員並未實際參與公司或合作社之經營，故其所獲配之盈餘性質上應屬資本利得，而與獨資、合夥所獲之獨立性勞務所得有別；又個人一時貿易盈餘因不具備營業行為的經常、持續性，故亦被排除於此處之營業所得之外。此外，在經營內容方

¹⁹⁵ 柯格鐘，前揭註 31，頁 79。

¹⁹⁶ 陳清秀，前揭註 4，頁 376。



面，由於「自力耕作、漁、牧、林、礦」於所得稅法第 14 條第 1 項已單獨列為第 6 類所得，此即所謂農林所得，從而，營業所得在解釋上也應該是經營農、林、漁、牧、礦以外之工商事業¹⁹⁷。至於執業所得則係指所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類之執行業務所得，所謂執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者（所得稅法第 11 條第 1 項參照），專指具有特殊專業知識及技能之獨立勞務提供者。

非獨立性勞務則係指個人受僱而取得之報酬，如工資、薪資、獎金、津貼等提供勞務之對價¹⁹⁸，最典型者如所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類之薪資所得，至於第 9 類之退職所得，因其為僱傭關係結束後，繼續自前僱主索取得之收入，故亦屬此處之非獨立性勞務所得。OECD MC 之規範則以第 15 條之受僱勞務所得為最典型，其後第 16、18、19 條之董事報酬、退休金及政府勞務所得等特殊勞務類型皆屬之。

第二目 營業利潤與勞務所得之適用關係

營業利潤與勞務所得間的適用問題最常發生於營利事業提供勞務，獲取報酬時，究竟應歸屬於營業利潤，或是（獨立性）勞務所得。亦即，（獨立性）勞務所得所得以適用之主體是否限於個人，或是亦可適用於公司法人，甚至是合夥等營利事業¹⁹⁹。在租稅協定的適用層次，UN 範本註釋中有表明個人獨立勞務報酬適用獨立勞務所得，而企業透過受僱人或其他人員提供勞務所獲取之報酬，則適用營業利潤²⁰⁰，較無爭議；然而，相對地，舊有的 OECD MC 第 14 條之獨立性勞務所得在主體上卻無限制，且在註釋中亦未闡明企業提供勞務所獲取之報酬應適用獨立勞

¹⁹⁷ 同上註，頁 79-82。

¹⁹⁸ 陳清秀，前揭註 4，頁 376。

¹⁹⁹ 比較法上，墨西哥、土耳其官方認為獨立勞務報酬所得適用之主體並未限於個人，法人亦可適用。參 OECD (2000), *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation*, No. 7 10, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264181236-en>.

²⁰⁰ Paragraph 9 of the Commentary to Article 14 of the UN MC.



務所得或是營業利潤。這樣的爭議，在 OECD 稅約範本於 2000 年刪除了第 14 條之獨立性勞務所得後，某程度獲得了解決。自此，無論是企業提供勞務所獲得之報酬、企業非透過提供勞務所獲得之營業利潤，或是個人提供獨立性勞務所獲得之報酬，皆適用 OECD MC 第 7 條之營業利潤。

至於在我國所得稅法的適用層次上，營利事業提供勞務所獲取之報酬，究竟應歸屬於所得稅法第 8 條第 3 款之勞務所得，或是同條第 9 款之營業利潤，過去在實務上常發生爭議，也引起學界廣大的討論。由於我國所得稅法將個人綜合所得稅及營利事業所得稅放在同一部法典中，所得稅法第 8 條又放置於第一章總則的第二節名詞定義中，在第 3 款之勞務所得在文義上並未區分適用主體為個人或是營利事業時，似可認為未有適用主體上的限制。雖有論者認為，從第 3 款但書規範者為「非中華民國境內居住之個人」，因此本文所謂於境內提供勞務者亦應限定於個人²⁰¹。但從立法沿革看來，未區分勞務所得適用主體，卻應為立法者有意造成的結果²⁰²。蓋在 1972 年 12 月 30 日修正公布的條文，不僅將客體行為由原本的「受僱或獨立執行業務」改為更為廣泛的「提供勞務」，更在適用主體增加「個人」，以求明確。然而，在隨後 1977 年 1 月 21 日修正公布的條文，又將主體「個人」的限制刪除，且在該次修正理由明白表示「第三款前段將『個人』二字刪除，藉以包括個人及營利事業在內。」可以見得，在過去立法者的設計上，所得稅法第 8 條第 3 款的勞務所得，主體上不論是個人或是營利事業，皆可適用。

至於最高行政法院的判決中，早期有認為境外營利事業提供勞務獲取報酬，應定性為所得稅法第 8 條第 3 款之勞務所得，並判斷來源地者²⁰³，如最高行政法院

²⁰¹ 中國租稅研究會稅務旬刊聯合舉辦座談會（2006），〈談中華民國來源所得認定爭議〉，《稅務旬刊》，1963 期，頁 13。

²⁰² 王堉力，前揭註 169，頁 35-37。

²⁰³ 其他未特別說明者，茲舉例如最高行法院 98 年度判字第 448 號判決、最高行法院 95 年度判字第 1254 號判決、最高行法院 98 年度判字第 589 號判決等。



96 年判字第 1439 號判決，該號判決先是闡釋了所得稅法第 8 條的適用邏輯，應是：「（1）先對所得為類別歸屬之『定性』，決定該筆所得之種類。（2）再按定性後之所得類別，依同條第 1 至 10 款各款規定之判準，以決定該筆所得是否為中華民國來源所得。（3）只有當一筆所得，不符合該條第 1 款至第 10 款中任何一種類別時，才『候補地』引用同條第 11 款之規定來決定該筆所得是否為中華民國來源所得。」其後表示一個契約中之交易項目兼含財產及勞務，彼此間又無法分割時，應考量二者所占比重，倘若約定對價中包含者僅為用以補償勞務提供者附隨提出之財產給付（如建築工程承攬契約中之報酬，包含建築師繪圖時之紙筆消耗），則稅捐法院會傾向於認定為勞務所得。又從境外公司提供之服務內容認為「客觀判斷，似屬『勞務』內容之服務，則其因此取得之對價報酬似為『勞務所得』。」並認定原審未作成有意義之定性，發回原審重新為事實認定。再者如最高行政法院 98 年度判字第 545 號判決，也先行闡釋了唯有非屬所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款之所得類型，方有適用第 11 款其他收益之可能，而不得將在境外提供勞務，而其報酬之給付或取得與境內發生關聯者，曲解為第 11 款之其他收益，並藉此認定該筆所得係屬中華民國來源所得。否則，第 3 款勞務所得所定之「境內提供勞務」將形同具文。並認定系爭契約內容為委任處理事務及運送貨物至客戶指定地點，構成民法第 528 條之委任契約，所獲取之報酬應屬勞務所得。

值得注意的是，最高行政法院見解另一大宗則係以所得稅法第 8 條第 11 款之其他受益認定境外營利事業所獲取之報酬。有認為中華民國來源所得即是指「取自中華民國之所得」，並以系爭所得款項係由我國營利事業對境外為給付為由，藉此認定該筆所得即為我國來源所得者。因此，不可以勞務提供地在境外，即反面解釋該筆所得並非境內來源所得，只要勞務使用地在境內，即與境內產生連結而應課稅。又因系爭報酬既非屬權利金，又非「提供地及使用地均於境外」而無須課稅之



勞務報酬，從而應轉而適用所得稅法第 8 條第 11 款以「境內取得之其他收益」課稅²⁰⁴。附帶一提的是，另有多則高等行政法院判決將境外營利事業提供非僅只所得稅法第 8 條第 3 款之單純勞務，亦非可單獨歸屬於同條其他各款所得類型之「綜合性業務服務」，認定其應歸屬於同條第 11 款之其他收益，以判斷其來源²⁰⁵，併此敘明。

上述實務見解的歧異，終於在最高行政法院 99 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議後塵埃落定，往後的實務見解也漸趨統一。該次會議討論的原始法律問題為：「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，是否得依同法條第 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？」決議文中除了處理上述法律問題，認為第 11 款之其他收益作為概括規定，必以不合於第 1 款至第 10 款之例示之各種典型經濟行為獲致之所得為前提，因此，在境內取得提供勞務之報酬，而非屬所得稅法第 8 條第 3、8、9 款規定者，不得再依同法第 11 款之規定，而認屬境內來源所得。而對於本文此處討論之問題更具價值的毋寧是，決議文不僅處理所得稅法第 8 條各款例示規定與第 11 款概括規定之間的適用關係，於後更連帶處理了營利事業提供勞務所獲之報酬應適用第 3 款勞務所得，或是第 9 款營業利潤的問題。決議認為所得稅法第 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規定。是以，營利事業經營其營業事項而包含勞

²⁰⁴ 採此見解者如最高行政法院 94 年度判字第 749 號判決、最高行政法院 94 年度判字第 1090 號判決、最高行政法院 95 年度判字第 1538 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 269 號判決等。

²⁰⁵ 如高雄高等行政法院 98 年度訴字第 117 號判決、臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2149 號判決、臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2186 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 609 號判決、高雄高等行政法院 97 年度訴字第 814 號判決、高雄高等行政法院 97 年度訴字第 812 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1116 號判決、臺北高等行政法院 99 年度訴更一字第 83 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴更一字第 76 號判決等。



務之提供者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，而應適用該款規定，認定是否為境內來源所得。自此，最高行政法院的判決也幾乎皆採用決議之見解²⁰⁶，認為勞務之提供亦為營利事業「經營」之一種樣態，故應適用所得稅法第 8 條第 9 款，以是否於境內經營作為來源之判斷。

另外，對於境外營利事業提供的「綜合性服務」，行政法院也一改先前多將之歸屬於所得稅法第 8 條第 11 款其他收益的見解，而同樣改以同條第 9 款的營業利潤認定之，如最高行政法院 100 年度判字第 784 號判決，即認為境外營利事業提供之服務除了協助銷售之勞務提供，尚包括營業秘密的提供、廠商名單的提供、商譽的利用等等，非僅為單純勞務之提供，而係屬綜合性業務。又在現有的證據資料無以明確辨認各項所得類別之數額為若干時，應認係屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤。又如最高行政法院 99 年度判字第 1177 號判決亦認為境外營利事業提供之服務並非單純僅為仲介銷貨之勞務，尚包括行政管理、按月提出財務報告，及經指明之營運資訊管理等，自非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約。惟因簽訂之契約書並未對各個服務項目分別約定報酬之計算方式，且上開各階段履約行為尚須互為結合始構成契約服務標的之全部，系爭所得自係屬境內經營工商、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，一改前審以同條第 11 款其他收益認定之見解。再如最高行政法院 99 年度判字第 1111 號判決，認為境外營利事業並非單純提供勞務，尚兼及專門知識之提

²⁰⁶ 如最高行政法院 100 年度判字第 1730 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1059 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1148 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1149 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1150 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1996 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 552 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 530 號判決、最高行政法院 104 年度判字第 572 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 497 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 546 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1179 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1170 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 842 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 800 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 726 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 719 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 723 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 688 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 691 號判決等。



供（寓有權利金之性質），而屬綜合性業務服務契約，且該合約並未對上開項目分別計價，致難以分別歸屬至所得稅法第 8 條各款類別，因此其提供綜合勞務及知識財產權之對價應屬所得稅法第 8 條第 9 款之營業利潤，亦與前審以同條第 11 款其他收益之認定有所不同。

第三目 小結：本文見解

境外營利事業透過提供勞務所獲取之報酬究竟應適用所得稅法第 8 條第 3 款的勞務所得，或者是同條第 9 款的營業利潤定義其來源，從歷史解釋的角度看來，在 1972 年以及 1977 年兩次修法中，先是對勞務所得加上「個人」的主體限制，隨即在下次修法時又將「個人」之主體限制刪除，並在修正理由中言明，係為使勞務報酬得以同時適用於個人及營利事業，似乎是採取營利事業提供勞務之報酬一律適用第 3 款之勞務所得，至於勞務以外之營業所得才適用第 9 款之營業利潤的立場²⁰⁷。然而有學者認為，雖然現行立法理由認為勞務所得包括個人及營利事業，但根據司法院釋字第 620 號解釋對於剩餘財產分配請求權適用之見解指出：「探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解。²⁰⁸」因此，雖然 1977 年修法時立法者有意使勞務所得適用於個人以及營利事業，但於時隔 40 餘年後的今日，吾人仍保有依當今國際間社會、經濟局勢，以及法學研究之進展，而為不同解釋之空間。

誠如前文所述，營業利潤之定義應回歸其實質內涵，即營利事業從事營業行為所獲取之報酬。是以，只要是主體為營利事業，客體上從事具獨立性、持續性的經

²⁰⁷ 本文在此以「似乎」表示較為保守之說法，畢竟修正理由僅言刪除個人之主體限制，係為使勞務報酬得以適用於個人及營利事業，並不直接代表境外營利事業提供勞務獲取之報酬「必然」適用第 3 款之勞務所得，而非只是在某些情況有適用第 3 款勞務所得之可能，在其他情況則適用第 9 款之營業利潤，詳見後述。

²⁰⁸ 陳明進、吳偉臺、林宜賢、蔡麗雯、侯宜廷、郭心怡（2008），《國際間來源所得認定原則與我國之比較》，頁 156-157，財政部賦稅署。



濟活動並獲取報酬時，該筆所得在性質上即應被歸屬於營業利潤。從而，當營利事業經營之內容包含有勞務之提供，亦即以其所屬人員為手足，並以其勞務提供作為經營事業之手段，而獨立並持續地反覆以提供特定勞務服務從事經濟活動，藉此獲取報酬，則該筆所得本質上即為營業利潤。亦且，營利事業（尤其在商業模式日趨複雜的現代）往往並非提供單純的勞務，而係結合企業之設施、技術、資本及員工之人力²⁰⁹，以完成其完整的營業行為並獲取報酬，亦即勞務之提供僅為營利事業獲取報酬之部分因素，因此不宜以勞務所得一概稱之，毋寧仍應以營業行為涵蓋，將其定性為營業利潤更為適切。

從而，本文是採取同時以主體之營利事業以及客體之營業行為，綜合考量作為劃分適用勞務所得或是營業利潤之界限。這樣的解釋雖與前述最高行政法院 99 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議僅以營利事業之主體要件劃分二者適用之決議有些微不同，但在結論及適用的結果上，本文大體上仍贊同上述實務見解。蓋雖然在邏輯上只要營利事業反覆施行的營業行為中並未包含勞務給付的內容，亦即勞務之提供僅屬偶一為之，那麼即使主體上屬於營利事業，其客體上亦未具備勞務提供之營業行為，從而這樣的行為所取得之報酬即應被認定為勞務所得，而非營業利潤；然而，在實際的情況中，我們實難以想像一個營利事業的營業項目完全不包含勞務提供行為，蓋任何形式的人力資源參與、投入都屬於勞務提供行為。再加上本文於本章第一節第二項第二款提到營利事業與營業行為之間，主體與客體行為的相互連動特性，一旦在主體上被認定為營利事業，必然具備一定內容獨立且反覆持續施行的客體營業行為，又這樣的行為內容往往難以完全脫離勞務提供的成分，所形成的結果即是只要是營利事業，其透過勞務提供所獲取之報酬，除了極端例外的事實之外，基本上都會被認定屬於經由獨立、持續性營業行為所取得之營業利潤。

²⁰⁹ 同前註，頁 157。



附帶說明的是，上開近年來最高行政法院對「綜合性業務服務」獲取之報酬所採取以個別歸屬至各個所得類別為原則，無法明確辨認、切割者以所得稅法第 8 條第 9 款營業利潤認定之見解，與財政部公布之來源所得認定原則第 13 點大致上相同。該點規範第 1 項指出，外國營利事業在境內提供綜合性業務服務，指提供服務之性質同時含括多種所得類型之交易（如結合專利權使用、勞務提供及設備出租等服務），稽徵機關應先釐清交易涉及之所得樣態，依其性質分別歸屬適當之所得，不宜逕予歸類為其他收益。然而同點第 2 項卻係以綜合性業務服務是否屬於營利事業之本業營業項目的營業行為，區分應適用所得稅法第 8 條第 9 款，或者是分別認定歸屬至同條其他各款所得類型。誠如本文於本章第一節第二項歸納之結論，一定的營業項目屬於營利事業之本業或者是副業，並非判斷客體行為是否構成營業行為，進而使取得之報酬被認定為營業利潤的適當要件。從而，來源所得認定原則第 13 點第 2 項對於綜合性業務報酬構成營業利潤之判準，承襲該原則第 10 點第 1 項之要件設定，以本業營業項目作為構成營業利潤之前提，也同樣有修正之必要。

第二款 營業利潤與權利金之區分

第一目 權利金概說

在內國法層次，按所得稅法第 8 條第 6 款之規定，權利金係指提供專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利予他人使用所獲取之報酬。來源所得認定原則第 7 點第 1 項更進一步將權利金定義為將特定無形資產以使用權作價投資，或授權個人、營利事業、機關團體自行使用或提供他人使用所取得之報酬。這些無形資產包括了：（一）著作權或已登記或註冊之專利權、商標權、營業權、事業名稱、品牌名稱等無形資產。（二）未經登記或註冊之秘密方法或專門技術等無形資



產，如秘密處方或製程、設計或模型、計畫、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料、頻道代理及其他具有財產價值之權利。其中秘密方法包括各項方法、技術、製程、配方、程式、設計及其他可用於生產、銷售或經營之資訊，且非一般涉及該類資訊之人所知，並具有實際或潛在經濟價值者。

從上述規範吾人可以觀察到，權利金所得之取得，係以無形資產為標的，在特許權利之提供者及使用者間形成民法第 436 條之 1 的權利租賃關係²¹⁰。此外，對於授權標的之無形資產亦不以已登記或註冊者為限，不論是在個別法律上規定須先經過登記、註冊始提供法律上的保護者，如採取註冊保護主義之商標法²¹¹及須先經過主管機關形式或實體審查之專利法²¹²；或是毋須先經過登記，只要滿足一定要件即受法律上保護者，如採取創作保護主義的著作權法或營業秘密²¹³，皆屬之，並以「其他特許權利」概括其他未列舉但亦具備排他性的獨占權利。至於來源所得認定原則第 7 點第 1 項規定可作為權利金產生授權標的之無形資產範圍，與營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 9 款對於無形資產的定義相同，差別僅在於前者對之更有以是否登記、註冊為額外區分而已，是以，在內國法層次似乎只要是無形資產，都可以作為權利金產生的授權標的，而無多加其他限制。

在租稅協定層次，OECD MC 第 12 條第 2 項則規定，本條所稱之權利金係指因提供任何文學、藝術或科學的著作權（包括電影片）、任何專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製程，或是有關工業、商業或科學上經驗的資訊之使

²¹⁰ 柯格鐘，前揭註 31，頁 87。

²¹¹ 謝銘洋（2004），《智慧財產權之基礎理論》，四版，頁 32-33，臺北：蘆翰。

²¹² 謝銘洋（2011），《智慧財產權法》，二版，頁 167-171，臺北：元照。

²¹³ 同前註，頁 166-167、174。



用或者使用權，所獲取之報酬²¹⁴。稅約範本註釋中也明白表示，是否登記、註冊，對於權利金授權標的之適格並不具重要性²¹⁵。值得注意的是，在 1977 年版本的 OECD MC 第 12 條第 2 項曾將提供工業、商業或科學的機器設備之使用或者使用權，所獲取之報酬，也定性為權利金（而這樣的規範仍存於 UN MC 第 12 條 3 項中）。然在之後的修正中，OECD 財政事務委員會（Committee on Fiscal Affairs）認為提供屬於有形資產的機器設備之使用或使用權所獲取之報酬，應屬於租賃所得之範疇，因而將提供工業、商業或科學的機器設備之使用或者使用權自 OECD MC 第 12 條第 2 項刪除，以使其回歸至 OECD MC 第 7 條之營業利潤處理²¹⁶。

第二目 營業利潤與權利金之適用關係

數位經濟下大量商品及服務無實體化的特徵，打破過去有形資產歸類於營業利潤，無形資產歸類於權利金的直觀認定，並引起營業利潤與權利金所得分類間界限的爭議。由於性質上的相似，這樣的困境或許可以引用過去美國國家稅務局（Internal Revenue Service，簡稱 IRS）以及 OECD 對於電腦軟體課稅爭議的討論經驗，作為因應電子商務模式所得定性議題的認定基礎。

過去電腦軟體產業的興起，由於大量牽涉商品無實體化以及無形資產的授權，也曾引起所得分類間，特別是在營業利潤與權利金間的爭議。這樣的問題重要性在於，國際稅法上對於營業利潤與權利金的課稅處理並不相同，前者屬於積極所得（active income），在來源地的課稅以具備常設機構為前提，只要在來源地未達常設機構門檻，該筆營業利潤即不會被來源地課稅；然而對於屬於消極所得（passive

²¹⁴ OECD MC Article 12(2): The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

²¹⁵ Paragraph 8 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

²¹⁶ Paragraph 9 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.



income)，包括權利金，來源地則多採取一定百分比的扣繳課稅(withholding tax)，雖然在部分國家簽署的租稅協定間會將扣繳的比率降至零，但仍有部分國家(特別是亞洲國家²¹⁷)，在協定中僅提供簽署他方相對於國內法較為優惠的比率而已，而仍保有一定的扣繳稅率²¹⁸。除此之外，在稅基方面，營業利潤係以收入扣除成本費用後的所得淨額乘以稅率，以計算稅額；相反地，對於境外居住者以扣繳作為課稅手段的權利金，卻是以未扣除成本費用的收入毛額作為稅基，再乘以扣繳稅率以計算稅額，對於納稅義務人往往形成更大的稅捐負擔。最後，在雙重課稅方面，雖然居住地通常都會來源地的課稅提供不論是稅額扣抵或者是稅基扣抵，然而居住者仍然必須要提出來源地稅務機關所發給的納稅憑證，始得享有扣抵的利益，對納稅義務人而言毋寧仍是相當程度的稽徵行政依從成本²¹⁹。

IRS 最終將軟體的交易依據課稅上的需要區分為四種類型，分別是：(1)著作權移轉(a transfer of a copyright right)、(2)著作物移轉(a transfer of a copyrighted article)、(3)軟體開發、修改的勞務提供(the provision of services for the development or modification of a computer program)，以及(4)關於電腦程式技術的專門知識技術提供(the provision of know-how relating to computer programming techniques)²²⁰。其中最容易混淆而須區辨者分別為：著作權移轉和著作物移轉之間；以及勞務提供和專門知識技術提供之間。

IRS 認為只有當被授權取得的權利包含：(1)複製電腦程式以供應大眾使用的重製權(the right to make copies of computer program for distribution to the public)、

²¹⁷ 我國對外簽署的租稅協定也未將非居住者的消極所得扣繳稅率降至零，只是相較於國內法於「各類所得扣繳率標準」所規範的百分之二十，對於租稅協定簽署他方之居住者提供較為優惠的百分之十扣繳稅率。

²¹⁸ Gary D. Sprague & Robin A. Chesler, *Characterization of Computer Software Revenue in International Transactions*, 74 TAXES 1144, 1144 (1996).

²¹⁹ *Id.* at 1145.

²²⁰ Gary D. Sprague, Robin A. Chesler & Rachel Hersey, *The Final Software Revenue Characterization Regulations*, 28, 2 TAX MGMT. INT'L. J. 59, 60 (1999).



(2) 製作以授權標的電腦程式為基礎之衍生物的改作權 (the right to prepare derivative computer programs based upon a copyrighted computer program)、(3) 對電腦程式的公開演出權 (the right to publicly perform a computer program)、(4) 對電腦程式的公開展示權 (the right to publicly display a computer program)，且不僅僅只是微量 (*de minimis*) 權利時，才會構成著作權的移轉；反之，倘若對於電腦程式的重製僅為自身使用所需，如企業、機構所購買供內部成員使用的軟體大量授權 (site license)，而非使其得以對外供應，從而應將之定性為著作物移轉²²¹；或者是僅涉及微量的權利移轉時，如提供程式的原始碼 (source code) 和目的碼 (object code) 予買方，授權其修正細微的錯誤並進行微幅更新以使之在使用者的電腦上得以運作，在此例中對原始碼的編輯僅為交易內容中「微不足道」(*de minimis*) 且不具重要性的組成成分²²²，交易主要目的仍在於買方自身對程式的使用，因此在稅法上對該交易亦認定屬於著作物移轉。

對於著作權移轉，IRS 進一步再以「全部實質權利測試」(all substantial rights test) 區分交易係屬著作權的買賣 (sales) 或是著作權的授權 (licenses)。根據雙方的契約及其他相關聯事實，若可認定交易係對無形資產為永久的獨家授權，構成全部實質權利的移轉，則認定為著作權的買賣；反之，若未達到全部實質權利的移轉，則屬於著作權的授權。若要構成全部實質權利的移轉，交易不可：(1) 限制權利得以使用的地域、(2) 限制權利得以使用的期限、(3) 未授與專利權可涵蓋完整使用範圍之權利，或者 (4) 未授與專利權可涵蓋的完整有價值的請求或發明²²³。此外，應移轉的實質權利包括：(1) 製作專利項目的排他權、(2) 使用專利

²²¹ Sprague & Chesler, *supra* note 218, at 1153-54.

²²² Regs. §1.861-18(h), Ex. 18.

²²³ Sprague et al., *supra* note 220, at 68.



項目的權利，以及（3）出售專利項目的權利，重點即在於對於權利的完整排他權（包含對於原持有者的排他權）是否已經移轉²²⁴。

對於著作物的移轉，則以「利益和負擔測試」（benefits and burdens test）區分交易係屬權利物之買賣或是權利物的租賃，亦即以交易全部的事實及情狀判斷，著作物的受移轉人是否取得了著作物所有權充分的利益和負擔²²⁵。例如受讓人對於軟體只有一定期限的使用權，期限屆滿後即必須銷毀或是歸還存有該軟體之載體（如光碟片），該交易即屬權利物之租賃²²⁶；反之，假使契約內容為移轉方提供軟體檔案，受移轉方按月付費以取得軟體之更新，以使用最新版本之軟體，契約任一方可在每月月底主張終止契約，倘若契約終止後，受移轉方雖無法再享有軟體更新的服務，但仍可保有終止契約時之軟體版本，則該交易即被認定為權利物之買賣²²⁷。

上述對於著作權移轉或者是著作物移轉的區分標準顯然與著作權法規範的認定有所不同，然而，雖然在私法關係上，不論是對程式為重製或者是對原始程式的改寫、改作確實都牽涉相關權利的移轉與授權，但考量稅捐法不同的規範目的，在認定該等交易之性質，進而所獲取之對價所得應如何定性時，仍有為不同認定的空間。IRS 也明白表示，著作權法下對交易的分類並不絕對影響稅法上的認定²²⁸。

另外，對於勞務提供與其他類型交易的區別，IRS 認為應審酌交易全部的事實及情狀，包括交易雙方的主觀目的，視勞務所創造的著作權權利由交易雙方的哪一方所取得，以及損失風險在交易雙方之間如何分配而決定²²⁹。是以，當軟體開發商付出勞務創造出的軟體著作權權利，約定由軟體受移轉方取得，且軟體研發、製作

²²⁴ *Id.*

²²⁵ *Id.* at 70.

²²⁶ Regs. §1.861-18(h), Ex. 3.

²²⁷ Regs. §1.861-18(h), Ex. 13.

²²⁸ Regs. §1.861-18(g)(1).

²²⁹ Regs. §1.861-18(d).



失敗的風險多由受移轉方承擔時，該交易即會被認定為勞務之提供，而非著作物的移轉。要構成該規範下所謂專門知識技術的提供則必須滿足下列要件：（1）該資訊必須與電腦程式技術相關、（2）該資訊必須以保密的方式提供，以及（3）該資訊必須是受營業秘密保護下的資產²³⁰。

OECD 在 1992 年提出對軟體課稅提出的報告(The Tax Treatment of Software)則將軟體交易先分為「部分權利之移轉」與「全部權利之移轉」。其中，部分權利之移轉再以「交易目的」區分為「軟體之取得係為買方個人或營業使用」(the acquisition of the software for the personal or business use of the purchaser)或者是「軟體之取得係為商業上的開發或利用」(the acquisition of the software for commercial development or exploitation)，前者在性質上更近似於商品之買賣，而與著作權的保護目的無關，是以應歸類於 OECD MC 第 7 條的營業利潤，或是第 13 條的財產交易所得；至於後者，交易之目的在於取得得以利用(exploit)智慧財產權的權利，因此應歸類於 OECD MC 第 12 條的權利金所得²³¹。

由於 OECD MC 第 12 條第 2 項對權利金之定義為因提供任何文學、藝術或科學的著作權（包括電影片）、任何專利權、商標權、設計或模型、計畫、秘密處方或製程，或是有關工業、商業或科學上經驗的資訊之使用或者使用權，所獲取之報酬，因此，這樣的區分方式必須對條款中的「使用」(use)為目的性限縮解釋。蓋在對使用為廣義解釋下，即使是單純購買受著作權或專利權所保護的商品，也應該當係為使用，或取得著作權或專利權之使用權所支付之對價；反之，在狹義解釋下，對智慧財產權的使用則限於「係為商業目的之利用所使用」，而這樣的解釋也

²³⁰ Regs. §1.861-18(e).

²³¹ OECD (2015), “R(10). The tax treatment of software”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2004 (Full Version)* 1, 12, OECD Publishing, Paris,
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>.



新增於 OECD 稅約範本註釋中²³²，並且符合 OECD 稅約範本註釋中將權利金定性為因許可（letting）特定標的之使用所獲取之所得²³³，蓋買方為自己之使用而完全取得商品之所有，並不會構成任何形式的許可，從而也不應屬於 OECD MC 第 12 條所稱之權利金²³⁴。

全部權利之移轉則係指移轉所有附屬於軟體上的權利，在這樣的情況下交易目的顯然是為了取得軟體相關權利之所有權限，而非 OECD MC 第 12 條權利金所稱之使用上的許可。

第三目 小結：本文見解

對於電腦軟體的課稅處理，美國 IRS 提出的規範將交易分為「著作權移轉」、「著作物移轉」、「勞務提供」以及「專門知識提供」四大類，並特別強調著作權移轉與著作物移轉之間的區分。在電腦軟體的交易中，又以重製權的取得係為散布於大眾，或者只是供自身內部使用，作為著作權移轉與著作物移轉區分最主要的標準。其中，再進一步以「全部實質權利測試」，審視是否達到全部實質權利的移轉，如權利使用之時間、地域、範圍是否受到限制，或者對於標的權利是否具備完整排他權，或者是否得以自由地再度移轉權利等，據以將著作權移轉再區分為著作權之買賣或著作權之授權；著作物移轉方面，則以「利益和負擔測試」，檢視著作物移轉人是否取得著作物所有權充分的利益和負擔，如對於著作物是否有一定的使用期限，期限屆滿後即須銷毀或歸還著作物，再將著作物移轉區分為著作物之買賣或著作物之租賃。OECD 則是將軟體交易先區分為「部分權利之移轉」和「全部權利之移轉」，前者以交易目的區分「係為買方個人或營業使用」或是「係為商業上開

²³² Paragraph 17.1-17.4 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

²³³ Paragraph 1 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.

²³⁴ OECD, supra note 231, at R(10)-12.



「發利用」分別適用「營業利潤或財產交易所得」或者是「權利金所得」之課稅規範；後者由於已移轉附屬於軟體之全部權利，交易目的應在取得軟體及相關附屬權利之所有，因此非屬權利金所得，而應適用營業利潤或財產交易所得。

事實上 IRS 和 OECD 規範之差別並不大，其中 IRS 以軟體之取得係為散布大眾或是內部使用區分為著作權移轉或是著作物移轉之標準，即可類同於 OECD 以交易目的為買方自身使用或是商業上開發利用之區分。但 IRS 所發展出的架構，明確區分交易之主要標的為著作權權利或是內含著作權的「物」，更細分著作權之買賣、著作權之授權、著作物之買賣，以及著作物之租賃，相較於 OECD 規範下未明確意識到移轉標的之不同，改以全部權利之移轉或部分權利之移轉為第一層區分，卻未提出如何判斷是否構成全部權利移轉的明確標準，IRS 之規範在體系上毋寧是更加完整且容易操作。

營業利潤與權利金之分界在我國法的解釋適用上，即可參酌美國 IRS 所建立的規範體系，辨識何謂交易及報酬支付之主要目的 (essential consideration for the payment)，將涉及智慧財產權因而易生爭議之交易標的區分為著重於商業上利用之「著作權移轉」與著重於受移轉方自身內部使用之「著作物移轉」，在解釋上可參考前述 OECD 對於「使用」的限縮解釋，亦將所得稅法第 8 條第 6 款及來源所得認定原則第 7 點第 1 項所謂提供予他人使用限縮於「係為商業利用之目的而使用」。再以「全部實質權利測試」將著作權移轉分為適用財產交易所得之著作權買賣，以及適用權利金課稅規範之著作權授權。對於著作物移轉則以「利益和負擔測試」區分為適用財產交易所得之著作物買賣，及適用所得稅法第 8 條第 5 款租賃所得之著作物租賃。至於提供未經登記的秘密方法或專門技術所獲之報酬為權利金，提供勞務服務之報酬則誠如前文之討論，在個人之情況屬於勞務所得，若主體為營利事業則構成營業利潤，則較無疑問，併此敘明。



另一個重要的問題則在於，前述因著作權授權或專門技術提供所產生的權利金，甚至是因著作權買賣、著作物買賣所產生的財產交易所得，乃至於因著作物租賃所產生之租賃所得，是否有轉化為營業利潤之可能？首先，在適用順序上，我國所得稅法雖未明文規定營業利潤與權利金或是其他各類所得之間適用上的優先劣後關係，但在租稅協定層次，OECD MC 第 7 條第 4 項明文規定：「當利潤包含協定中其他條款所規範之所得類型時，則其他條款之規定不應受到本條（按：營業利潤）規定之影響。²³⁵」從而，權利金之規範似乎應優先於營業利潤為適用。然而，依 OECD MC 第 12 條第 3 項之規定：「當權利金的受益所有人為一方領域之居住者，在他方領域從事營業，並透過他方領域內之常設機構產生權利金，且與權利金有關之權利或財產與該常設機構有實質關聯時，不適用本條第 1 項之規範，而應適用第 7 條（按：營業利潤）之規定。²³⁶」又以透過常設機構營業獲取權利金，且授權標的與常設機構有實質關聯作為優先適用營業利潤而非權利金課稅規範之例外情況。所謂「透過常設機構營業」的概念已於本文第二章第三節第二項討論，茲不贅述。至於所謂授權標的與常設機構有「實質關聯」係指授權標的之經濟上所有權（economic ownership）歸屬於該常設機構²³⁷，亦即從所得稅角度出發，常設機構對於授權標的享有等同於獨立企業（separate enterprise）所得主張之所有權，包括相關附屬的利益與負擔（例如享有可歸因於授權標的所獲取之權利金，或者是提列相關折舊並受潛在資產增值收益、貶值損失影響之權利等）²³⁸。是否是以常設機

²³⁵ “Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.”

²³⁶ “The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”

²³⁷ 經濟上所有權相對於法律上所有權，蓋常設機構未必具有獨立的法人格地位，此外，即使具備獨立人格地位（如子公司），授權標的之法律上所有權可能歸屬於母企業，而非常設機構。

²³⁸ Paragraph 21.1 of the Commentary to Article 12 of the OECD MC.



構之存在，以及權利金與該常設機構之關聯性，作為權利金轉化為營業利潤之標準？

承本文於本章第一節第二項之討論，依本文見解，營業利潤之意義應回歸營業行為之本質，兼具主體及客體行為要件，定義為營利事業透過營業行為所獲取之所得。是以，營利事業以獲取收入為目的，透過具獨立性、持續性之經濟活動所獲取之報酬，即應歸類為營業利潤。又營利事業經營之內容或手段五花八門，可能是商品的販售，亦可能是勞務的提供，甚至可能是透過放貸（如金融事業）並藉此收取利息收入，不論獲取收入的手段、行為之內容為何，只要行為本身滿足營業行為之內涵，特別是行為的反覆持續性，則所獲取之所得即可能由特定的所得類型（如利息所得）因所得類型彼此間邊界之流動性，由量變而產生質變，進而轉化為營業利潤²³⁹。從而，一般非以放貸為業之營利事業，如零售業者，偶一為之的借貸行為所獲取之收益屬於利息收入，應適用所得稅法第8條第4款及OECD MC第11條之規定；然而，若是以放貸收息作為其經營內容之部分的金融事業，則因具備營業行為的反覆持續性，使個別情況下應定性為利息之所得，在整體觀察下因量變而產生質變，轉化為營業利潤，進而應適用所得稅法第8條第9款及OECD MC第7條之規定。權利金當然也不例外，亦可能因為營利事業之經營內容包含透過授權其所有之無形資產以獲取報酬，因而具備反覆持續性而屬於營利事業之營業行為，使得原本屬於被動性所得的權利金轉化為營業利潤。而其轉化的分界即為，獲取特定報酬之行為是否已經構成營利事業之營業行為。

以營業行為之該當作為權利金轉化為營業利潤之分界，看似與OECD MC第12條第3項以常設機構及實質關聯作為改以營業利潤課稅之規定有所不同，實則

²³⁹ 承認所得分類間的相互流動性，而可能因量變導致質變者如吳敏煊（2017），《論權利金之稅收管轄權》，頁112-127，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。然而，氏著對於權利金何時會轉化為營業利潤，需滿足何等前提要件，係採取以常設機構之構成作為分界，其看法與本文在論理上略有出入，詳見後述。



不然。畢竟如果吾人拆分 OECD MC 第 12 條第 3 項之構成要件及法律效果可以得知，「透過常設機構營業」以及「授權標的與常設機構具實質關聯」為構成要件，法律效果只是「適用營業利潤的課稅規定」，而非直接地肯認，當要件滿足時，該筆所得由權利金轉化為營業利潤並適用營業利潤之課稅規定。是以，本文認為，與其說 OECD 是將常設機構作為所得類型轉化的分界，更正確的說法毋寧是，常設機構標準是自原先權利金課稅方式（依 OECD 稅約範本係採居住地課稅）改採營業利潤課稅權分配規範（原則由居住地課稅，只有在具備常設機構時才由來源地課稅）之前提門檻及分界。因此，應進一步探究，該筆所得究竟是在性質上已轉化為營業利潤從而當然地適用營業利潤之課稅規範，抑或是該筆所得在性質上仍然屬於權利金，而僅是在課稅效果上準用營業利潤之規範爾，即產生了解釋上的模糊空間。

在本文觀點下，常設機構標準應為來源地對營業利潤發動課稅權的前提條件，嚴格上來說，並非權利金轉化所得類型為營業利潤之分界。誠如前文所述，權利金何時轉化為營業利潤，仍應視營利事業授權獲取報酬之客體行為是否已構成以獲取收入為目的，具獨立性及持續性之營業行為而定。因此在順序上應為：（1）營利事業之客體行為滿足營業行為之要件，因而所得類型由權利金轉化為營業利潤。（2）在租稅協定的規範下，營業利潤之課稅應適用 OECD MC 第 7 條之規範。（3）在 OECD MC 第 7 條的規範下，營業利潤原則上由居住地課稅，只有在來源地具備常設機構時，才改由來源地課稅。相較之下，OECD MC 第 12 條第 3 項之規範則略顯「跳躍」，未明確表示權利金轉化為營業利潤之過程，而僅規定達到常設機構門檻時適用營業利潤課稅權分配之規範，當然由於既已達到常設機構門檻，因此適用之結果必定為來源地可對該筆所得主張課稅權。



這樣論理上的歧異，雖然依 OECD 稅約範本之規範下，實際操作的適用結果，並不會產生太大的不同，然而，若是依據我國所得稅法之規範或我國對外簽署的租稅協定，則會衍生出問題。申言之，由於常設機構標準相較於營業行為之構成，為更加嚴格的門檻，是以倘若企業於來源地已具備常設機構，應可認定其於境內亦有營業行為之構成，因此不論是依據 OECD 第 12 條第 3 項之規範模式，因常設機構之構成而改採營業利潤課稅效果，或者是依本文見解，因為營業行為之該當使權利金轉化為營業利潤，都會導出適用營業利潤課稅規範，並且因為於來源地具備常設機構，而應由來源地行使課稅權之結果；反之，倘若企業於來源地並不具備常設機構，依據 OECD MC 第 12 條第 3 項之規定，應維持 OECD MC 第 12 條第 1 項之規定，由居住地課稅。但若依據本文見解，加上 OECD MC 第 12 條第 3 項本身解釋上存在的模糊空間，就會產生下列兩種可能性，即（1）權利金未轉化為營業利潤，因而維持適用權利金課稅規範。（2）權利金已因營業行為之該當而質變為營業利潤。兩種情況的區分在 OECD 稅約範本的規範下，較無討論價值，蓋 OECD 稅約範本對於權利金的課稅權分配，係完全交由居住地行使，因此不論是情況（1）或是情況（2），都會產生居住地課稅的結果。然而，若適用的是我國所得稅法或對外簽署的租稅協定，則會顯現其區分實益。

首先，我國所得稅法對於營業利潤之課稅，依據所得稅法第 8 條第 9 款，本非如多數大陸法系國家採取常設機構標準，而係以「境內經營」之概念定義來源，常設機構之有無（在我國所得稅法則可粗略類比為固定營業場所）僅影響稽徵程序之不同。從而，是否仍適合以常設機構門檻作為權利金轉化為營業利潤之標準，即為一大問題。再者，由於我國對外簽署之租稅協定並未如 OECD 範本之規定，將權利金等被動性所得之課稅權完全授與居住地，而仍對來源地保留一定比例的扣繳稅率，是以，究竟所得類型是否轉化或者只是課稅效果的準用，即會產生不同的



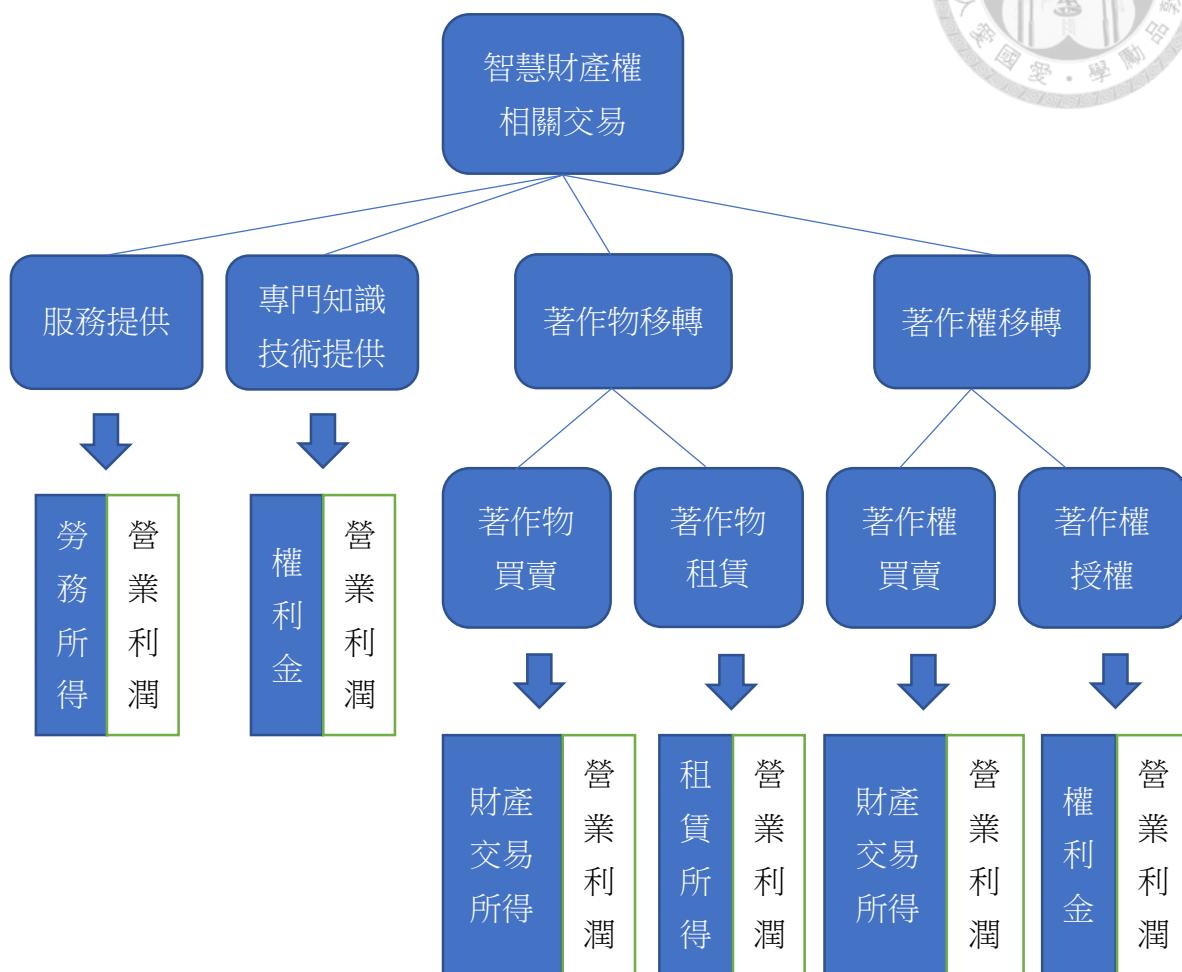
課稅效果。亦即，若為情況（1）則所得類型為權利金，來源地可對所得採取優惠稅率扣繳，若為情況（2）則所得類型為營業利潤，又因不具備常設機構，因此應由居住地課稅。由此可見，本文以營業行為之構成作為權利金以及其他各類所得質變為營業利潤之分界，相較於 OECD 稅約範本規範上的不確定，毋寧是更為明確，且得以共同適用於我國所得稅法及租稅協定之見解。只是，雖然在邏輯上具有產生上述情況（2），即於境內不存在常設機構，但具備營業行為之可能性，然而實際上我們其實難以想像（至少在傳統經濟模式下）境外營利事業於我國境內並不存在常設機構，但卻可以進行具反覆持續性格之營業行為²⁴⁰，因此情況（2）產生的可能性較低，也縮小了見解不同所造成的差異，併此敘明。

本文對於營業利潤與權利金所得類型分界，以及權利金轉化為營業利潤之見解，整理以下圖一呈現：

²⁴⁰ 同前註，頁 122。



圖一、營業利潤與權利金之分界整理



第三款 附論：勞務所得與權利金之區分

勞務所得與權利金區分上的爭議往往源自於提供技術支援的勞務，以及提供專門知識技術（know-how）之間應該如何區辨的問題，由於技術支援的勞務可能也涉及特定專業領域，如工業、工程、軟體方面之知識、經驗的付出，因此有必要釐清其與提供專門知識進而產生權利金所得之間的界限。美國 IRS 之觀點已於前款段落略為述及，至於 OECD 則認為，首先在提供的標的方面，專門知識技術具有較為嚴格的定義，係指工業上直接地再製相同品質產品或複製製程所須未經公開的技術（授權使用後亦須保持其秘密性），且有鑑於專門知識技術係源自於經驗



的累積，因此並不能僅是透過檢驗、分析產品，或是經由技術進展的知識即可得知²⁴¹。在我國所得稅法上則可類比為所得稅法第 8 條第 6 款之秘密方法。再者，參酌澳洲稅務局（Australian Tax Office）之規範，專門知識技術與勞務提供之區辨可以從三個面向切入：（1）前者所提供之移轉之標的內容為既已存在、發展出的知識技術；後者所著重的則為透過勞務之付出，所創造、發展出一定的成果。（2）前者係將特定專門知識技術授權予客戶，由客戶自行利用；後者則係由勞務提供者運用自己所具備之技術、知識以完成勞務之給付。（3）前者涉及之專門知識技術的所有並不會移轉給客戶，客戶取得的僅是使用權限。授權方得以繼續自由使用該知識技術，或是繼續授權甚至移轉予第三方；後者透過付出勞務所創造出的成果則通常歸屬於勞務受領方，但若勞務成果涉及智慧財產權時仍須視契約約定內容而定。除此之外，前者之情況下，授權方通常僅需負責提供既有的特定技術、知識，而無其他額外的付出，亦不保證成果的產生；後者之契約義務則主要係透過不論是勞力的付出所完成，並且也常涉及額外的費用支出²⁴²。

第三項 適用於數位經濟模式

本項將以前文討論歸納出營業利潤、勞務所得以及權利金之間的區分標準，套用至數位經濟常見的商業模式中，將其歸屬至適宜的所得分類項下，嘗試解決所得分類界限不明確之問題。

²⁴¹ OECD, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs 7* (Feb. 1, 2001), <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>.

²⁴² *Id.* at 8-9.



第一款 線上購買商品服務

因為網際網路的便捷，網路商店取代傳統的實體商店，消費者可在線上瀏覽商品型錄，選取所欲購買之商品。若交易標的係屬有形商品，如透過網路購買實體書籍、音樂光碟、軟體光碟等之「間接電子商務」類型，則與傳統上消費者親自至實體商店選購商品之商業模式差異不大，僅是轉換到網上瀏覽、選購商品，再仰賴物流業者運送實體商品，消費者給予商家之商品對價，應屬於商家之營業利潤，並無太大問題。

反之，若交易標的係屬無形商品，如透過網路購買無實體之電子書、音樂檔案、電腦軟體等，並利用電子方式傳輸、下載至消費者可儲存的裝置上，即「直接電子商務」類型，則因商品由實體轉化為無實體，而易生商品對價應屬於權利金或者是營業利潤之疑問。誠如前文所述，無實體標的之移轉，應考量主要交易目的係為受移轉者自身使用，或者是進一步的商業上利用，而區分歸屬於營業利潤或是權利金。是以，以音樂檔案為例，若受移轉者為終端消費者，取得音樂之目的係為自己聆聽享用，則取得之對價應屬於音樂供應商之營業利潤；相反地，若受移轉者取得音樂檔案係為用於商業上之利用，如使用在電影或是遊戲製作中，而牽涉重製權之授權，此時，著作權人取得之報酬則應歸屬於權利金。

至於供應商對於數位化產品所提供之後續更新、加值服務，如軟體最新版本的更新，或是軟體擴充功能的加價取得，在一般情況下僅供消費者自身使用，而未授權進一步之商業利用，不論對於商品之更新、加值係以有形或無形的方式提供，對價所得在定性上皆應屬於營業利潤。可作為對照的是，如果消費者並非透過網路取得一定內容、檔案、程式儲存於自己的裝置上，而係按時支付費用，取得一定的在線數位化內容，如新聞、音樂串流、影片或是遊戲等之互動式網站，則其所得性質應屬於勞務所得並轉化為營業利潤。



由上述例子可以觀察到，決定性因素為主要之交易目的，至於交易媒介（實體店家或者是網路商店）、運送方式（傳統物流或者是電子傳輸）並不影響所得類型之判斷，此亦符合 OECD 自 1998 年渥太華會議即揭示傳統與電子商務間之稅捐中立性要求²⁴³。而對於數位化商品的使用期間限制，如僅供一定期限的使用或是一定次數的使用，只要交易目的仍僅限於消費者自身終端享有，也通常不會影響所得類型的判斷。蓋在著作物移轉的情況下，無限制的使用權限或是一定期間、次數的有限制使用權限雖會影響著作物之移轉係屬產生財產交易所得之著作物買賣，抑或是產生租賃所得之著作物租賃，然而不論是財產交易所得或是租賃所得，在營利事業以之為業而反覆持續性的從事該等經濟活動時，皆會轉化為營業利潤，區分的重要性也因而降低。

此外，若商品零售業者與消費者並非直接接觸，而係經由線上購物平臺架設網站、呈現商品目錄，並轉傳消費者之訂單，或者僅是於網站上放置商品之廣告連結，消費者可透過點擊廣告連結至其他可下訂商品的網站。這些商業模式，不論是藉由商品銷售額一定比例之抽成，或是按月收取一定的廣告、呈現費用，在所得之性質上皆屬於勞務所得，進而形成營業利潤。

第二款 應用程式託管及網站寄存服務

應用程式託管（application hosting）或網站寄存（website hosting）服務係指受託管人提供伺服器儲存空間，供使用者存放數據、軟體應用程式或者是網站，使用者可以遠端操控、利用這些寄存的資料，供應商則負責維護存取空間的功能運作正常。由於使用者並沒有實際占有這些提供儲存空間的伺服器及電腦裝置，而仍由受

²⁴³ OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions 4 (Oct. 8, 1998), <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>.



託管之供應商所占有，供應商得同時提供裝置之儲存空間予多個使用者，且在不影響服務內容的前提下，得以更換而由不同的裝置提供服務，因此供應商取得之報酬應被定性為勞務所得，而非租賃所得²⁴⁴，而該等勞務所得亦會因營業行為的具備而轉化為營業利潤。

倘若伺服器的所有者不僅僅只是提供儲存服務，甚至還自行取得軟體、應用程式著作權人之授權，將應用程式儲存於伺服器上供消費者使用，即成為應用程式服務供應商（application service provider, ASP）。此時，消費者為使用特定應用程式之功能，而支付予應用程式服務供應商之報酬，如有下載程式儲存於消費者所有之硬體中，則與前款線上取得軟體之情況相同，屬於著作物移轉，再視使用期間是否受限制而分別歸類為財產交易所得或租賃所得，當然在多數情況下最終都會轉化為營業利潤，已如前述；如消費者並未下載任何程式至自己所有之硬體中，而是直接線上遠端使用應用程式之服務，則其所支付之對價應為供應商之勞務所得，進而轉化為供應商之營業利潤。而另一方面，應用程式服務供應商為取得著作權人（如應用程式開發商）之授權所支付之對價，則因其交易目的係為供應商之商業上再利用，因此應屬於權利金所得，並視個案情況決定使否轉化為營業利潤。

第三款 數據資料服務

數據資料服務如係由供應商提供客戶數據儲存空間，使客戶得以遠端觸及、上傳、取回儲存之資料，則其情況與前目所述之應用程式託管及網站寄存服務相同，供應商所取得之報酬應屬於營業利潤，茲不贅述。若數據資料服務並非提供客戶上傳自己所有資料之儲存空間，而係建立大數據資料庫，供客戶搜尋、取得自己所需之資料，有認為此等交易模式之主要價值在於對資料庫之搜尋、檢索功能，因此使

²⁴⁴ *Id.* at 12-13, 23.



用之對價應屬於勞務所得；另有認為這種交易型態可類比為線上取得無形商品之情況，客戶所需之數據資料即為商品本身。然而由於前者之勞務所得最終亦會轉變為營業利潤，因此二者在結論上並無不同²⁴⁵。至於數據的性質係屬於未經加工的原始數據（raw data），或是經過分析處理的高價值數據（high-value data）並不影響所得分類之判斷。

第四款 線上諮詢服務

線上諮詢服務提供的形式可能是透過線上的技術檔案庫、故障排除資料庫，或是直接經由網路通訊溝通聯絡（如電子郵件、視訊會議），以提供各式技術支援，如程式使用、安裝上的指引，或是故障之排除等。提供的內容也可能是其他專業領域，如會計、法律，甚至是醫療上的專業建議，其所獲取之所得皆應屬於因應客戶之需求而付出勞務的勞務所得，進而形成營業利潤。除非提供之資訊本身該當專門知識技術所要求的秘密性並涉及產品之製程，且提供者不需要投入額外的付出，只是單純提供技術時，才可能構成權利金所得。

第五款 資訊平臺網站

資訊平臺網站上會放置各類資訊供有興趣的使用者瀏覽，如體育專欄部落格、線上雜誌，或是社群網站如 Facebook、Twitter 皆屬之。這些資訊的來源可能是網站架設者自行創造，亦可能是取得創作者之授權刊登，甚至是直接買斷著作權成為著作權人。在付費取得刊登授權的情況下，因涉及著作之公開展示、公開發表等權利，且屬於商業上再利用，因此創作者所取得之報酬應歸屬於權利金。相對地，平臺網站若是直接購買著作權而成為新著作權人，則原創作者移轉著作權所取得之

²⁴⁵ *Id.* at 27.



對價應屬於財產交易所得。當然，不論是權利金或是財產交易所得，視創作者之客體行為而定，皆保有轉化為營業利潤之可能。另一方面，倘若反而是創作者付費予平臺業者，要求其刊登特定內容，則平臺業者所取得之費用類似於前述廣告費用，應屬於勞務所得性質之營業利潤。

第四章 營業利潤來源規範之再檢視



第一節 營業利潤之來源規範

第一項 我國法之規定

第一款 所得稅法之規定

對於營業利潤之來源規範，我國所得稅法第 8 條第 9 款規定，在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，為中華民國來源所得。是以，我國係以「經營地」作為營業利潤來源地之認定標準。而經營之內涵，誠如前節第一項之討論，意指從事營業行為，從而依據該條之規定，只要是在我國境內從事營業行為因而獲取之營業所得，即屬我國來源所得。

第二款 來源所得認定原則之規定

又按來源所得認定原則第 10 點第 1 項規定，進一步指出所謂「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘」係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，其中經營之內容為本業或者是附屬業務不應成為是否構成營業行為乃至於營業利潤之判斷因素已如前述，茲不贅言。是以，依據該點規定，亦以「經營地」作為來源地之認定標準，只要是在境內透過從事具獨立、持續性的營業行為，如於境內銷售貨物或於境內提供勞務，所獲取之營業利潤，即屬中華民國來源所得。值得注意的是，依同點第 3 項第 2 句規定²⁴⁶，營業行為除須全部在境外進行及完成之外，尚須在

²⁴⁶ 來源所得認定原則第 10 點第 3 項第 2 句：「該營業行為如全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所收取之報酬非屬中華民國來源所得：（一）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。（二）在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務。（三）在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。」



境內無固定營業場所及營業代理人，或者雖有固定場所或營業代理人，但其未參與、協助或代理該項業務，所獲取之營業利潤始非為中華民國來源所得。

再者，依據前章第一節第二項對於營業利潤意義之檢討可以得知，財政部發布之來源所得認定原則，相較於本論文之見解，對於營業利潤之定義，在營利事業透過營業行為所取得之報酬外，額外多出了「本業營業項目」的要件。也因此，依照來源所得認定原則的邏輯，營利事業以提供勞務作為營業行為所獲取之報酬也非如最高行政法院與本論文見解般，認為應當然構成營業利潤，反而認為尚需符合本業營業項目之要求時，始構成營業利潤，此依其第 4 點第 6 項之規定，外國營利事業在境外提供勞務之行為，如屬在境內經營本業營業項目之營業行為者，應依所得稅法第 8 條第 9 款有關營業利潤之規定認定之，亦可見一斑。因此在理論上即會產生營利事業從事非屬其本業之勞務提供行為，依據來源所得認定原則之見解，應屬於勞務所得並適用勞務所得相關之來源規範；而依最高行政法院與本論文見解卻仍然屬於營業利潤之不同。是以，如欲探究依照現行規範，本論文所理解的營業利潤來源地應如何認定之問題，即應一併考量營利事業提供勞務之規定，始屬完整。

關於勞務所得的來源地規範，所得稅法第 8 條第 3 款規定在中華民國境內提供勞務之報酬為中華民國來源所得，即係以「勞務提供地」作為認定勞務所得來源地之標準。另按來源所得認定原則第 4 點第 1 項之規定，所得稅法第 8 條第 3 款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，於營利事業指依下列情形之一提供勞務所取得之報酬：（一）提供勞務之行為，全部在境內進行且完成者。（二）提供勞務之行為，需在境內進行及境外進行始可完成者。（三）提供勞務之行為，在境外進行，惟須經由境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。又所謂「須經由境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成」，按同點第 3 項之規定，



係指需提供設備、人力、專門知識或技術等資源，但不包括勞務買受人應配合提供勞務所需之基本背景相關資訊及應行通知或確認之聯繫事項。其中，依據第 3 款規定，即使在境外提供勞務，惟須經由境內買受之個人或營利事業提供設備、人力、專門知識或技術等資源配合始可完成者，提供勞務所取得之報酬亦屬我國來源所得，即有將所得稅法規定的「勞務提供地」原則擴張至「勞務使用地」原則之嫌，也與國際租稅上 OECD 及 UN 稅約範本皆以勞務提供地作為課稅權劃分之標準不同，將容易產生雙重課稅的現象²⁴⁷。

此外，即使提供勞務之行為全部在境外進行及完成，即勞務提供地及勞務使用地全部都在我國境外，依據來源所得認定原則第 4 點第 4 項之規定²⁴⁸，尚須符合在我國境內無固定營業場所及營業代理人，或者是雖有固定營業場所或營業代理人，但該場所或代理人未參與、協助或是代理該項業務，所取得之報酬始非屬中華民國來源所得。同樣地在所得稅法所揭示的勞務提供地原則外，增加不得有固定營業場所及營業代理人參與之額外限制。亦且，勞務提供之行為既已完全在境外進行及完成，又何須特別規範不可有固定營業場所及營業代理人之參與？蓋勞務提供地相較於常設機構標準應是更加嚴格的標準，亦即雖然未有境內常設機構之參與，勞務提供地仍然可能位於境內；然而倘若境內完全沒有勞務提供行為，則想當然爾境內不太可能有常設機構參與勞務之提供。唯一可能需要規範的情形是，營利事業透過境內的常設機構取得該項業務，再轉由境外主體遠端提供勞務，以規避在境內構成來源所得。然而，這也就再次顯示了來源所得認定原則將部份營利事業提供勞務的報酬歸類為勞務所得的怪謬，蓋不論是透過境內常設機構的接洽、聯絡、甚至

²⁴⁷ 謝如蘭，前揭註 165，頁 238-239。

²⁴⁸ 來源所得認定原則第 4 點第 4 項：「第一項提供勞務之行為，全部在中華民國境外進行及完成，且合於下列情形之一者，外國營利事業所取得之報酬非屬中華民國來源所得：（一）在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人。（二）在中華民國境內有營業代理人，但未代理該項業務。（三）在中華民國境內有固定營業場所，但未參與及協助該項業務。」



締約，或是後續轉交由境外事業於境外遠端提供特定勞務給付，都是營利事業經營內容之一部分，應整體觀之認定為營業利潤，而非將提供勞務的行為獨立拆分並將報酬論為勞務所得，或是認為唯有屬於本業營業項目之勞務提供行為始構成勞務所得。是以，本論文認為，營利事業提供勞務所獲取之報酬應歸屬於營業利潤，並適用營業利潤相關之來源規範，而非先將該筆所得認定為勞務所得，再突兀地引入屬於營業利潤所得類型之常設機構標準，擴張原先所得稅法規定之勞務提供地原則，無疑都是疊床架屋的不必要規範，且有違反稅捐法定主義之嫌。

第三款 實務見解

按最高行政法院 99 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議文（節錄）：「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。」似乎認為除了勞務提供之外，若經營事實需透過勞務於境內使用後始得完成，則境內之勞務使用亦可能構成經營之一部分，所獲取之報酬也因此被認定為境內經營所獲之來源所得。

最高行政法院 99 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議後的實務形成穩定見解，最高行政法院判決多引用前述決議文，認為外國營利事業雖於境外遠端提供特定勞務給付，然經營事實仍需透過境內之使用始得完成，此時，境內營利事業對於服務之受領、使用及反饋即構成外國營利事業經營事實與境內產生聯繫之因素，系爭服務報酬也因此構成境內來源所得。從最高行政法院的判決中，吾人可以觀察



到，所謂完成經營事實所必要的使用行為，其類型可能是技術支援服務，境外的勞務提供方與境內的勞務受領方，需透過通訊設備如資訊平臺、電子郵件及電話會議等，反覆地相互聯繫、溝通，始足以理解領受進而達到分享資源及約定之協助服務等目的，著重於境外提供方與境內受領方的雙向互動，而無法僅由境外營利事業單向提供意見即達成²⁴⁹；亦可能只是單純的使用勞務成果，如於境內使用境外提供之衛星資訊傳輸服務²⁵⁰、於境內獲得推廣服務所增進之海外市場收益²⁵¹、於境內使用境外提供之建築製圖設計之勞務成果而依其興建廠房²⁵²、於境內使用轉包至境外的金融、信用卡管理系統開發、修改成果²⁵³等。

從而，在這樣的實務見解下，非居民企業除了因以提供勞務作為其經營之內容，而在境內為提供勞務給付，所獲取之營業利潤會被認定為我國境內來源所得之外；非居民企業即使是在境外利用通訊設備遠端提供勞務，但其勞務成果之使用地（即使只是單純使用）位於我國境內，依最高行政法院之見解，該筆營業利潤亦會被認定為我國之來源所得。亦即，所謂「境內經營」之意涵，可能是屬經營內容之勞務「提供地」或者是「使用地」位於我國境內。

²⁴⁹ 如國際標準公司案，最高行政法院 102 年度判字第 530 號判決、最高行政法院 104 年度判字第 37 號判決參照。

²⁵⁰ 人間電視案，最高行政法院 100 年度判字第 545、552 號判決參照。應特別注意的是，除因勞務使用地於境內之外，該二號判決亦以部分衛星資訊傳輸設施位於境內，而以部分勞務提供地位於境內為由認定營業利潤來源地於我國境內。

²⁵¹ 必強公司案，最高行政法院 99 年度判字第 982 號判決參照。

²⁵² 力福實業案，最高行政法院 99 年度判字第 691 號判決參照。

²⁵³ 惠普科技公司案，最高行政法院 99 年度判字第 1179 號判決參照。

第二項 外國法之規定



第一款 美國法

美國法上對於營業利潤，係以是否於美國境內從事交易或營業（trade or business）劃定課稅權範圍。按美國內地稅法（Internal Revenue Code，下簡稱IRC）第882條之規定，非居民企業在一個課稅年度內透過在美國境內從事交易或營業所獲取與該交易或營業具實質關聯（effectively connection）之所得，應以與居民事業相同之方式課稅²⁵⁴。然而成文法對於究竟何謂於美國境內從事交易或營業，以及何謂與其具實質關聯之所得，並未詳細規範，故須仰賴實務判決之累積以瞭解其內涵²⁵⁵。

第一目 境內從事交易或營業

首先，在於美國境內從事交易或營業方面，類似於常設機構標準之內涵，美國法院會先進行「物理存在測試」（physical presence test），然而在美國境內的物理存在並不以固定的營業場所為限，即使不具如辦公室的固定營業場所，只要是持續積極性地在美國境內展示、銷售（實體）商品，也構成足夠的物理存在²⁵⁶。反之，若是透過通訊科技遠端提供服務而於境內少有物理存在者，則常引起爭議，早期實務上最著名的案例如 *Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner* 案²⁵⁷，一間美國境外的非居民廣播公司，負責製作廣播節目並將訊號傳送至美國境內供美國聽眾收聽。其主要收入則源自於美國境內之廣告商，向廣播公司付費購買廣告時

²⁵⁴ IRC§882(a)(1): A foreign corporation engaged in trade or business within the United States during the taxable year shall be taxable as provided in section 11 or 59A, on its taxable income which is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

²⁵⁵ AVI-YONAH, *supra* note 152, at 82.

²⁵⁶ Rev. Rul. 56-165, 1956-1 C.B. 849.

²⁵⁷ *Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner*, 43 B.T.A. 297 (1941), aff'd 127 F.2d. 260 (5th Cir. 1942).



段，放置以美國境內市場為受眾之廣告內容。而廣告服務的計價方式，部分係以廣告商營收之比例計算。該廣播公司在美國境內並不存在辦公室或其他營業場所，與廣播公司的契約皆在美國境外執行，僅在美國境內使用飯店房間，並以該郵政地址收取提供廣告服務之收益，再定期派人員將款項存入美國銀行帳戶。

法院檢視該廣播公司於美國境內之物理存在，認為不論是其於美國境內收受廣告服務收益的行為，或是該廣告收益係以廣告商品於美國境內市場販售之營收比例計算而得，都不會構成在美國境內從事交易或營業，從而提供廣告服務所產生之收益並非美國來源所得。此外，法院也認為用來收受收益飯店房間並不會構成於美國境內從事交易或營業的場所，蓋該房間並非用以進行主要之營業活動，而僅係附屬性的業務。最後，單純的將營業所得存放於境內銀行也當然不會構成於美國境內從事交易或營業。至於其主要營業活動，即廣播傳訊本身是否產生美國境內來源所得，法院認為不論是契約的締結、執行，或是廣播節目的製作及傳送訊號、波段所需的設備皆位於美國境外的墨西哥，所得之來源，亦即產生所得的泉源並不位於美國境內，從受益原則的觀點，也並未受到美國足以產生稅收主權的保護。因此法院認為單單將廣播訊號傳送至美國境內供聽眾收聽，就如同將境外生產製造的商品運送至美國境內一樣，並不會構成在美國境內進行營業活動，從而系爭營業利潤非屬美國課稅權範圍。

營利事業除了透過一定程度的物理存在於美國境內親自從事交易或營業活動之外，亦有可能透過代理人來執行業務。是以，非居民企業如在美國境內透過營業代理人經常、持續性地從事相當的交易或營業活動，亦可能被認定為美國境內從事交易或營業²⁵⁸。而在認定代理關係上，法院則參酌以下三點要素：（1）代理人是

²⁵⁸ *Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953), “The aforementioned activities, carried on in the petitioner's behalf by his agent, are beyond the scope of mere ownership of real property, or the receipt of income from real property. The activities are considerable, continuous, and regular and, in our opinion, constituted engaging in a business within the meaning of section 211 (b) of the Code.”.



否有權代理本人與第三人形成特定法律關係 (the power of the agent to bind the principal as to third parties)；(2)本人與代理人間是否存在以本人利益為優先考量之信賴關係 (the existence of a fiduciary relationship between principal and agent)；以及(3)本人對於代理人在委託事務上是否具有指揮監督的權限 (the right of the principal to control the conduct of the agent with respect to the assigned tasks)²⁵⁹。

第二目 與境內交易或營業具實質關聯

一旦境外營利事業構成於美國境內從事交易或營業，其與境內交易或營業實質關聯的所得即需比照美國境內居住者課稅。至於何謂與美國境內交易或營業實質關聯的所得，一般而言，只要境外營利事業在美國境內從事交易或營業，所得泉源位於美國境內之所以所得通常即被認定與境內從事交易或營業之物理存在或營業代理人具有實質關聯²⁶⁰，舉例而言，在美國境內從事營業的境外營利事業，除了透過美國境內分支機構販售商品所獲取之所以所得當然與境內營業具備實質關聯以外，即使沒有境內分支機構參與之販售所得，只要符合販售存貨的所得來源位於美國境內，例如將美國境外取得之存貨移轉至美國境內²⁶¹，則仍然會被認定與境內營業具備實質關聯²⁶²；反之，倘若所得泉源位於美國境外者，則通常不被認為與境內交易或營業具備實質關聯，但仍有例外²⁶³，如授權標的的無形資產使用地雖於美國境

法院於此提出的「相當性、持續性與經常性」的判準目的主要在於劃定個人財產管理行為與營業行為之間的界線，已於本論文第二章第一節及第三章第二節述及，係用以認定營利事業和營業利潤之構成，而非本段落最關注之何謂「透過代理人於美國境內」從事交易或營業之地域性問題，而應只是屬於該問題之前提。

²⁵⁹ *Esmond Mills v. Commissioner*, 132 F.2d 753 (1st Cir. 1943).

²⁶⁰ 所得泉源是否位於美國境內之判斷規定於 IRC§861、862，例如依據 IRC§861(a)(6)存貨交易所得係以交易地為來源地；依據 IRC§861(a)(3)勞務所得則係以勞務提供地為來源地。

²⁶¹ IRC§861(a)(6).

²⁶² RICHARD L. DOERNBERG, LUC HINNEKENS, WALTER HELLERSTEIN & JINYAN LI, ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION 180-81 (Kluwer Law International 2001).

²⁶³ See IRC§864(c)(4)(B).



外，但權利金所得可歸因於美國境內固定營業場所從事之營業活動時，則仍被認定具有實質關聯。

第二款 加拿大法

加拿大所得稅法 (Income Tax Act , 下簡稱 ITA) Subsection 2(3) 規定在一個課稅年度內，於加拿大境內從事營業者，應就其自加拿大境內所獲取之所得課稅²⁶⁴。另外，Section 253 則針對部分特定情況定義了何謂於加拿大境內從事營業，其餘未特別規範者則仰賴法院見解填充內涵。

在判例法下，境外營利事業是否構成於加拿大境內從事營業應視個案不同的事實、情況而定。法院通常採用以下兩個最主要的測試法以決定從事營業地點：(1)買賣契約締約地；以及 (2)利潤產生的營運地²⁶⁵。其中，締約地（特別是買賣契約）常常被視為判斷營業地點的重要因素，加拿大法院也認為，在不具其他事實可資為證的情況下，可以單以締約地來認定營利事業的營業地點。然而，締約地點並非決定營利事業是否於加拿大境內營業的唯一因素，由於締約地容易受到人為操作，因此法院仍可能斟酌其他與利潤創造相關聯的因素，如原料購買、商品製造、存貨儲存、要約、運送或是付款等，以決定利潤創造的營運地，並藉此判斷營利事業的營業地點²⁶⁶。

ITA Section 253 則在與上述判例法牴觸時，優先於判例法為適用。ITA Paragraph 253(a) 規定，在加拿大境內為一切商品、服務全部或部分的生產、種植、開採、創造、製造、裝拼、改造、包裝、保存或組合並輸出至境外時，構成於加拿

²⁶⁴ See Subsection 2(3) of the Canadian Income Tax Act, Revised Statutes of Canada 1985 (5th Supp.).

²⁶⁵ Jinyan Li, *Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part I*, 47 CANADIAN TAX J. 1077, 1094 (1999).

²⁶⁶ *Id.* at 1095.



大境內從事營業²⁶⁷。輸出的客體並無任何限制，可以為有形商品、無形商品或者是服務。而列舉出的經濟活動共通的特徵是需有一定勞動力的投入，因此代表著會在加拿大境內存有一定的物理上存在（如人員或資產）²⁶⁸。

ITA Paragraph 253(b)則規定，在加拿大境內透過代理人、受雇人招攬訂單或是提出商品、服務以供販售，不論契約、交易係於加拿大境內或境外完成，或是部分於境內完成，部分於境外完成，都構成於加拿大境內從事營業²⁶⁹。這樣的規範產生了相當大的模糊空間，亦即所謂透過代理人、受雇人在加拿大境內招攬訂單或提出商品、服務，是否要求該代理人或受雇人必須物理上位於加拿大境內，或者可以透過通訊設備如電話、郵件或網路遠端地招攬訂單。上述兩種廣、狹義的解釋，無疑對課稅權的範圍有相當大的影響²⁷⁰。

最後，ITA Paragraph 253(c)規定，處分加拿大產出的資源以及位於加拿大境內的不動產，不論交易於何處發生，皆構成於加拿大境內從事營業，以彌補判例法的不足，蓋在此條款制定以前，依據加拿大法院判決，短期性的商業投機行為與繼續性從事營業之性質不同，從而並不構成於境內從事營業²⁷¹。

²⁶⁷ ITA Paragraph 253(a): produce, grows, mines, creates, manufactures, fabricates, improves, packs, preserves or constructs, in whole or in part, anything in Canada whether or not the person export that thing without selling it before exportation,

²⁶⁸ Li, *supra* note 265 at 1096.

²⁶⁹ ITA Paragraph 253(b): solicits orders or offers anything for sale in Canada through an agent or servant, whether the contract or transaction is to be completed inside or outside Canada or partly in and partly outside Canada,

²⁷⁰ Li, *supra* note 265 at 1096-98.

²⁷¹ *Id.* at 1098.

第三款 日本及部分歐陸國家法



按日本法人稅法第 141 條第 1 項第 1 款之規定，境外法人若在日本境內具備常設機構（恒久的施設），則該法人屬於日本境內來源所得之營業利潤即須課稅²⁷²。即係以常設機構作為境內營業利潤課稅之門檻，部分歐陸國家如丹麥、芬蘭、匈牙利、義大利、荷蘭及俄羅斯，亦同樣採取常設機構標準，儘管細部標準之寬嚴可能略有差異。此外，由於日本內國法對於常設機構的定義與 OECD MC 第 5 條相近²⁷³，故亦可為相同之理解。次按日本法人稅法第 138 條第 1 項，所謂日本境內來源之營業利潤則係指，透過境內常設機構營業所獲取之營業利潤²⁷⁴。判斷營業利潤來源之因素則包括²⁷⁵：（1）存貨被運送前是否存放於日本境內；（2）締約地是否在日本境內；以及（3）確保訂單及議約的重要層面是否於日本境內進行。

第二節 營業利潤來源規範之檢討與建議

第一項 來源所得認定原則之檢討

由上述各國立法例可以得知，對於境外營利事業之營業利潤來源課稅，美國及加拿大之規範方式在文義上較近似於我國，亦即美國及加拿大係以「境內從事交易或營業」及「境內從事營業」為標準，而我國所得稅法第 8 條第 9 款則係以「境內經營」各種營業項目，即於境內從事一定營業活動為標準。至於日本及部分歐陸國家則係以「常設機構」作為非居民營利事業於境內營業利潤課稅之門檻，定義之方式較為不同。

²⁷² 參公益財團法人租稅資料館網站「法人稅法日英翻譯對照」，https://www.sozeishiryokan.or.jp/corporation_tax/corporation_tax2016e.html（最後瀏覽日：5/30/2019）。

²⁷³ DOERNBERG ET AL., *supra* note 262, at 196.

²⁷⁴ 參公益財團法人租稅資料館網站，前揭註 272。

²⁷⁵ DOERNBERG ET AL., *supra* note 262, at 197.



然而，由前述討論吾人可以發現，不論係採美國、加拿大之「境內從事營業」標準或者是日本及歐陸之「常設機構」標準，二者所共通者在於皆要求非居民營利事業於境內具有一定程度的物理性或代理人存在，即需與境內存有一定程度之實體存在。析言之，美國及加拿大雖然不直接採取常設機構標準，但仍將常設機構要求一定程度之物理性或代表人存在之內涵內化於境外營利事業是否符合「境內從事營業」的判斷之中，以之作為非居民企業境內來源營業利潤課稅之門檻。

至於我國，在所得稅法第 8 條第 9 款以「境內經營」作為非居民企業境內來源營業利潤之課稅標準，來源所得認定原則第 10 點第 1 項則更進一步指出所謂境內經營係指營利事業於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）²⁷⁶。亦即，於境內從事營業行為所獲取之營業利潤屬境內來源所得；反之，非透過境內從事營業行為所獲取之營業利潤則非為我國境內來源所得。然而，來源所得認定原則第 10 點第 3 項第 2 句卻規定，即使營業行為全部於我國境外進行及完成，仍須符合在境內無固定營業場所及營業代理人，或是雖有固定營業場所或營業代理人，但未參與、協助或代理該項業務，所獲取之營業利潤始非我國境內來源所得。此規範雖某種程度引入了常設機構標準之內涵，但本論文認為仍屬相當怪異的規範而有檢討的空間。首先，在規範結構方面，來源所得認定原則第 10 點第 1 項既已規範透過於境內從事一定的營業行為所獲取之營業利潤為我國境內來源所得，反面而言，非透過於境內從事營業行為所獲取之所得即已非屬我國境內來源所得，何以又額外增生常設機構標準的限制，要求外國營利事業即使全部營業行為皆在境外進行及完成，尚須於境內無常設機構或常設機構與該項業務無關，所獲取之報酬始非屬境內來源所得？其次，就實際操作面而言，依現行規範的邏輯似乎認為

²⁷⁶ 當然，依本論文之見解，境內經營之內涵不應包含本業營業項目之要求，前已述及，詳見本論文第三章第二節第一款之討論。



存有一種可能的情況是，外國營利事業之營業行為全部在境外進行及完成，但由於其在境內有固定營業場所或營業代理人參與、協助或代理該項業務，是以所獲取之報酬仍屬於境內來源所得。然而，何以在境內存有（傳統意義上的）常設機構，且在該常設機構參與、協助或代理的情況下，仍符合營業行為全部於境外進行？亦即，境內固定營業場所或營業代理人於境內所從事特定業務之參與、協助或代理行為，本身即構成至少有部分的營業行為係於境內進行，從而根本不應有上述情形產生的空間。

本論文認為，常設機構的存在所表彰者應為境內一定程度的營業活動，是以，在我國法的規範邏輯下，常設機構的內涵應該被包攝於「境內經營」乃至於「境內從事營業行為」之概念底下，作為外國營利事業是否於境內存有足夠營業活動的判斷因素，而非獨立於「境內從事營業行為」之外的要求。因此，如欲引入常設機構標準之內涵，理想的規範模式應為，維持來源所得認定原則第 10 點第 1 項之現有規範，並新增：「外國營利事業在中華民國境內有固定營業場所或營業代理人者，且有參與、協助或代理該項業務者，屬在中華民國境內從事營業行為。」之規定，將透過境內營業所獲取之營業利潤，包括與固定營業場所或營業代理人有實質關聯者，以及其他與固定營業場所或營業代理人雖無實質關聯但仍屬外國營利事業透過境內營業活動所產生者，皆認定為境內來源所得。並且刪去來源所得認定原則第 10 點第 3 項第 2 句與固定營業場所及營業代理人相關之內容，修正為：「該營業行為如全部在中華民國境外進行及完成者，外國營利事業所收取之報酬非屬中華民國來源所得。」方為正確的規範架構。



第二項 實務見解之檢討

依最高行政法院 99 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，外國營利事業於境外就其營業事項包含勞務之提供，但該勞務既在境內使用後，經營之事實始得完成，是以外國營利事業所獲取之營業利潤仍屬中華民國來源所得，已如前述。在這樣的見解下，最高行政法院似乎是認為當經營事實需透過勞務使用後始告完成之時，不僅限於勞務之提供，勞務之使用亦成為營利事業經營內容所必要之一部分。從而在探討營利事業究竟於境內或是境外從事營業活動時，所應考慮者除了勞務提供地，亦需考慮勞務成果使用地，亦即位於境內之勞務使用行為可能使得外國營利事業之營業活動「延伸」至我國境內，構成於境內從事營業。

這樣的見解將使得於我國境內不具任何固定營業場所或營業代理人的外國營利事業，單純於境外提供勞務作為其營業內容，卻僅因為勞務成果之使用地位於我國境內，其所獲取之營業利潤即被認定為我國境內來源所得。本論文認為，依所得稅法之規定，我國係以「境內經營」作為營業利潤來源地之判斷標準，而經營之內容雖可能包含勞務之提供，但勞務提供並非經營內容之全部，仍容有搭配其他經濟活動共同組成之空間。是以，即使勞務提供地位於境外，只要於境內有其他同樣構成營業事項的營業活動之存在，亦不當然阻卻境內經營之認定。亦即，營業事項雖包含勞務之給付，但並不代表營業利潤之來源地判斷標準必須與勞務所得相同，即單純以勞務提供地作為判斷標準，而可能由其他營業內容所進行之地點認定外國營利事業是否構成於境內經營。

然而，從所得來源地概念係指因財富起源及價值創造而與特定地域產生經濟上關聯之觀點看來²⁷⁷，外國營利事業完全由境外從事勞務提供且於境內不具任何

²⁷⁷ 詳見本論文第二章第三節第一項之討論。



常設機構，因而獲取之營業利潤，是否果真僅因特定使用行為位於我國境內而與境內產生足夠之經濟上關聯，進而正當化我國之課稅權，似容有疑義；亦且，從前述整理之最高行政法院判決可以觀察到，最高行政法院對於究竟何謂「須在境內使用後始得完成之經營事實」似乎也未有任何的限制，除了需要仰賴境內勞務受領方的互動、協力及受領之經營樣態外，即使只是單純於境內使用勞務成果，也會使得外國營利事業獲取之營業利潤構成我國境內來源所得。但單純於境內受領、使用勞務應難以構成外國營利事業於境內從事經濟活動之一部分，且倘若單純的受領行為都足以構成所謂「完成經營事實所必須之使用」，則我們似乎難以想像有何種外國營利事業於境外提供勞務之型態不會落入我國境內來源營業利潤之範疇，這無疑是我國實務對於境內來源營業利潤定義的不當擴張²⁷⁸。

簡而言之，以勞務提供作為部分營業事項所獲營業利潤之來源地判斷標準，雖非必須完全依從勞務所得而採勞務提供地標準，而我國最高行政法院實務也慣以勞務之使用地於我國境內為由，認定系爭營業利潤係屬我國來源所得，但是，單純的勞務受領應難以該當境內經營之概念，即並不因此構成外國營利事業於境內從事營業活動。否則，所有的外國營利事業，即使總部、辦公室、客服、人員、勞務提供地等因素全部位於我國境外而與境內毫無關聯，卻僅因所提供之服務之收受方於我國境內使用該勞務，即產生境內來源所得，毋寧是我國課稅權的不當擴張，也極可能產生雙重課稅之不利後果。

²⁷⁸ 有學者亦認為將勞務提供地原則擴張至勞務使用地原則，無疑是無理由地強迫境外提供勞務之外國營利事業服膺於我國課稅權，且與主要國家潮流不符，參黃源浩（2013），〈勞務所得作為中華民國來源所得〉，《東吳公法論叢》，6卷，頁129-131。



第三節 因應數位經濟之營業利潤來源規範調整

第一項 來源所得認定原則之增訂

為因應電子商務模式下，愈來愈多的交易得以不受地理限制，運用網路透過無形化的方式傳輸、提供，財政部特以台財稅字第 10604704391 號令，針對利用電子傳輸途徑的交易方式，於 2018 年修訂來源所得認定原則第 4、7、10 點之規定，即勞務所得、權利金以及營業利潤之來源規範。首先，來源所得認定原則第 4 點新增第 2 項有關境外銷售電子勞務之規定，個人或營利事業在中華民國境外為中華民國境內個人或營利事業提供下列電子勞務者，為在中華民國境內提供勞務：(一) 經由網路傳輸下載至電腦設備或行動裝置使用之勞務。(二) 不須下載儲存於任何裝置而於網路使用之勞務。(三) 其他經由網路或電子方式使用之勞務。幾乎可說是囊括所有以網路或其他電子方式傳輸、使用之勞務型態，即不論勞務之使用方式是須下載儲存於使用者之裝置，或是可直接於線上使用，只要是電子勞務，即使於境外利用網路傳輸，仍構成在「境內提供勞務」。其次，來源所得認定原則第 7 點新增第 3 項規定，以網路或其他電子方式提供第一項無形資產在中華民國境內供他人使用²⁷⁹，非屬第四點第二項及第十點第二項規定之提供或銷售電子勞務，應適用本點（編按：權利金來源規範）規定。

最後，來源所得認定原則第 10 點亦新增第 2 項之規定，營利事業在中華民國境外銷售前述第 4 點第 2 項各款電子勞務予中華民國境內個人或營利事業者，屬前項在中華民國境內從事營業行為。但其銷售電子勞務符合下列情形之一者，非屬中華民國來源所得：(一) 經由網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置單機使用之中華民國境外產製完成之勞務（如單機版軟體、電子書），且無

²⁷⁹ 此處之「使用」同本論文於第三章第二節第二項第二款之討論，應以狹義解釋限縮於「基於商業目的之進一步利用」，以作為權利金與營業利潤之歸屬分野。



須中華民國境內居住之個人或營利事業參與及協助提供者。(二)經由網路或其他電子方式銷售而實體勞務提供地點在中華民國境外之勞務。亦即，即使主要營業活動皆於境外並於境外經由電子方式銷售勞務，除非該勞務符合境外產製且僅供單機使用之電子勞務，或者只是透過網路、電子方式銷售於境外提供之實體勞務，否則仍然會被認定為於境內從事營業，進而獲取境內來源營業所得。

第二項 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定

除了前揭對於來源所得認定原則之增訂，財政部亦於同年以台財稅字第10604704390 號令發布了「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」(下簡稱跨境電子勞務所得稅規定)，嘗試對外國營利事業對境內銷售電子勞務之銷售模式分類，並依各該電子勞務銷售模式所獲取之所得與我國之經濟關聯度建立是否屬於我國來源所得之認定規範。

首先，依跨境電子勞務所得稅規定對於「電子勞務」之定義與前揭來源所得認定原則之規定相同，包括：(一)經由網路傳輸下載至電腦設備或行動裝置使用之勞務。(二)不須下載儲存於任何裝置而於網路使用之勞務。(三)其他經由網路或電子方式提供使用之勞務(跨境電子勞務所得稅規定第1點參照)。並於第2點將電子勞務之銷售模式區分為二大類，即「提供平臺服務之電子勞務」以及「提供非平臺服務之電子勞務」。所謂「提供平臺服務之電子勞務」係指外國營利事業於網路建置交易平臺，供境內外買賣雙方經由網路或其他電子方式進行交易，並向使用該平臺者收取平臺服務手續費。平臺業者並不親自參與交易而成為交易之當事人，僅為提供資訊並居間媒合交易雙方，常見之購物平臺網站如 Amazon、PChome、eBay，或是訂房平臺網站如 Agoda、Airbnb 等皆屬之。「提供非平臺服務之電子勞務」則係指外國營利事業銷售自己提供之電子勞務而親自成為交易之當事人，至於



該外國營利事業究竟是透過自行架設之網站銷售或透過平臺業者銷售；以及透過平臺業者銷售時，究竟是自行向買受人收取銷售價款再轉付平臺業者手續費，或者是先由平臺業者收取價款，再將扣除手續費後之剩餘額交付予非平臺業者，皆非所問。

其中，非平臺業者所銷售電子勞務之來源所得認定又區分為三類：（一）外國營利事業於我國境外產製完成之商品（例如單機軟體、電子書等），僅改變其呈現方式，以網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置供我國境內買受人使用之電子勞務，且無需我國境內個人或營利事業參與及協助者，其取得之報酬非屬我國來源所得；反之，若需境內因素參與協助者，取得之報酬則為我國來源所得。（二）外國營利事業利用網路或其他電子方式提供即時性、互動性、便利性及連續性之電子勞務（例如線上遊戲、線上影劇、線上音樂、線上視頻、線上廣告等）予我國境內買受人，其報酬為我國來源所得。（三）外國營利事業利用網路或其他電子方式銷售有實體地點使用之勞務（例如住宿服務、汽車出租服務），無論是否透過外國平臺業者，其取得之報酬，依所得稅法第8條第3款及第9款規定，以勞務提供或經營地在我國境內或者是境外，決定是否為我國來源所得。至於如果是平臺業者向買賣雙方所收取之手續費報酬，只要交易買賣之雙方或其中一方為我國境內個人、營利事業或機關團體，即為我國來源所得。

第三項 電子勞務來源規範之評析

第一款 勞務所得方面



面對新科技所帶來所得來源定義的挑戰，從來源所得認定原則的增訂來看，我國採取的立場顯然是維持傳統經濟模式運作下所訂立之來源規範，而針對電子勞務型態新增專屬之特別規定，但應強調即使是新型態的電子勞務，亦未逸脫於傳統的來源定義之外，亦即不論是傳統或者是新型態商業模式所取得之勞務所得或營業利潤，都同樣維持著原先的「勞務提供地」或「營業經營地」的來源地判斷標準，只是針對電子勞務創設新的規定以闡述如何解釋、定義何謂電子勞務商業模式下之「勞務提供地」及「營業經營地」而已，合先敘明。

在提供電子勞務所獲之勞務所得方面，來源所得認定第 4 點第 2 項規定，在境外提供電子勞務，不論是經由網路下載至裝置使用者，或是不須下載至裝置於可以直接於線上使用者，只要是提供經由網路或其他電子方式使用之勞務，均構成在境內提供勞務。所形成的結果是，即使電子勞務之提供者位於境外，上傳資料之地點或是資料儲存之伺服器也同樣位於境外，但只要電子勞務之使用者位於我國境內，經由網路或其他電子方式使用該項勞務，則仍然屬在境內提供勞務，大幅擴張了傳統上「勞務提供地」之概念，甚至已逾越了文義解釋可能的最大限度範圍，形同於將原先的勞務提供地原則擴充為併行勞務提供地與勞務使用地原則，蓋現行法下勞務的實體提供地點顯然已不再重要，其所關注者毋寧是在電子勞務之使用者是否位於我國境內的問題。

至於這樣的擴張是否適切？本論文認為答案應屬否定。首先，所得稅法第 8 條第 3 款已明確規範我國對於勞務所得係採勞務提供地原則，來源所得認定原則卻規定在「境外提供」電子勞務予境內之個人或營利事業，為在「境內提供」勞務，



不僅用語矛盾，且如前所述，已逾越文義解釋之範圍而有違稅捐法定主義。倘若我國不願放棄境內居住者對境外支付之電子勞務使用對價，至少應直接修訂所得稅法，明文規定在電子勞務或其他利用通訊科技提供勞務的情況下，特別兼採勞務提供地及勞務使用地原則，而非以如此迂迴怪異的做法設法保障我國稅源；再者，退一步言之，即使我國修法明文同時兼採勞務提供地原則及使用地原則，恐怕也與國際租稅趨勢及主要國家之潮流不符，蓋不論是 OECD 或 UN 稅約範本對於勞務所得之來源皆採取勞務提供地原則，而雖法國內國法亦係同時兼採勞務提供地及勞務使用地原則課稅，但在實踐上法國對外具備相當完整、嚴密的租稅協定網絡，因此實際適用內國稅法的情況僅屬少數。此外，根據法國法之規定，勞務使用地原則也僅有在少數疑似進行跨國稅捐規避的情形下，才會被動用，因此國際上可謂不太存在真正意義的兼採二原則稅制，即便是法國法也是以勞務提供地原則為主，而勞務使用地原則則僅屬例外²⁸⁰。

第二款 營業利潤方面

依來源所得認定原則第 10 點第 2 項之規定，營利事業於境外銷售電子勞務予境內居住者，原則上均屬於在境內從事營業行為，因此所獲取之營業利潤亦屬我國來源所得，僅在符合二款情形時才例外地認定其非屬我國來源所得。首先，在第 1 款情形中，完全於境外產製而成單機使用的電子勞務而無任何境內因素參與提供者，由於其交易樣態與同點第 4 項外國營利事業直接對境內居住者銷售貨物之情況相同²⁸¹，差別僅在於前者係透過電子方式傳輸之無形化商品服務，而後者則係完

²⁸⁰ 黃源浩，前揭註 278，頁 119-122、129-131。

²⁸¹ 來源所得認定原則第 10 點第 4 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。(二) 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（shrinkwrapsoftware）、套裝軟體（packagedsoftware）或其他標準化軟體，銷售予



全在境外製作完成，再透過傳統通路運送至境內的實體貨物，然上開二者之經濟本質毋寧是相同的，站在稅捐中立性的立場上應給予二者相同的課稅評價。境外營利事業主要的營業行為包括商品的開發、製作地，以及訂單的接洽、簽訂地皆位於我國境外且無境內因素如常設機構之參與、協助，僅將成品(不論是有實體或無實體)運送、傳輸至我國境內供購買者使用，所涉及之境內因素至多為境內物流、電纜、通訊設備的使用，此種交易模式與境內之經濟關聯度顯然不足以正當化我國之課稅權，從而依來源所得認定原則第 10 點第 2 項第 1 款認定非屬我國來源所得，應無違誤，而依跨境電子勞務所得稅規定第 3 點第 1 項之規定，亦為相同的認定。

相反地，假使外國營利事業所銷售至我國境內者並非僅限單機使用的電子勞務，而係屬於可透過連線即時並持續產生互動之電子勞務，如線上遊戲、線上影劇、線上視頻、線上廣告等，依跨境電子勞務所得稅規定第 3 點第 2 項之規定，取得之報酬應為我國來源所得。本論文認為此部分之重點應非在於究竟是僅供單機使用或是可以連線並於線上使用的區分，關鍵毋寧仍應係在於電子勞務本身之性質是否符合銷售方持續更新服務內容(通常也伴隨著定期性持續的收費)，而買受方可依其需求選擇內容之互動行為，如 Spotify、Apple Music 等隨選音樂(Music on Demand)或是如 Netflix、Fox+等隨選視頻(Video on Demand)，在遊戲上也有如 Origin 遊戲平臺提供支付月費隨選使用線上或單機遊戲的經營模式(也顯見遊戲本身是單機或是線上遊戲並非區分上應該考量之重點)。而此種互動行為中的境內使用者參與構成了營業行為的一部分，並且使得營業行為擴及至境內進而正當化我國之課稅權。否則無法說明透過網路傳輸、安裝且未持續更新版本的線上遊戲，與由境外販售附可連線上網序號的實體遊戲光碟之線上遊戲，經濟實質上究竟有何

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置、修改或公開展示等行為。

(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。」



不同，但在課稅效果上卻可能因前者為電子傳輸而後者為實體光碟而有所不同。然而，電子商務領域的商業模式日新月異，這樣的區分方式是否足以因應變動快速、複雜且多元的電商經營型態，會不會最終過分流於個案判斷而不具足夠的可預見性，所謂「即時性」、「互動性」、「便利性」及「連續性」之內涵及判準為何，都有待更進一步的發展與觀察。現階段規範之切分方法是否為適宜的最終解決方案，本論文仍抱持著高度懷疑的態度。

至於來源所得認定原則第 10 點第 2 項第 2 款之情形，境外營利事業經由網路或其他電子方式銷售提供地點於境外之實體勞務，此部分之內容與跨境電子勞務所得稅規定第 3 點第 3 項相同。典型的例子如消費者透過旅館網站訂房並於國外享受住房服務；或是消費者先於網站上訂購外國遊樂園、球賽、音樂會票券，再於出國時使用。由於勞務之提供地、使用地皆不在我國境內，且其透過網路或其他電子方式銷售，於我國亦不具備常設機構，應不構成於境內從事營業活動，是以來源所得認定原則於此認定此等報酬非屬我國來源所得，亦無違誤。附帶一提的是，嚴格上來說此種情形所銷售者並非電子勞務，報酬之對價仍是傳統意義上具實體使用地點之實體勞務，僅是銷售途徑改為透過電子方式銷售爾。真正的電子勞務實例應係消費者透過 Agoda、Airbnb 等訂房平臺網站（而非旅館自行架設之網站），亦即跨境電子勞務所得稅規定第 3 點第 4 項所稱之外國平臺業者，瀏覽住房資訊並且訂房，訂房網站之報酬給付方式可能是消費者直接給付予訂房網站，由訂房網站代收並對佣金抽成；或者是消費者先支付予旅館，再由旅館轉付訂房網站其應分配之佣金。平臺所收受佣金之性質對消費者而言，係平臺網站提供訂房資訊、訂房功能之服務對價；另一方面，對旅館而言，則係平臺為其刊登資訊、代為處理訂單、聯絡、客服等之服務對價，方屬真正意義之電子勞務。

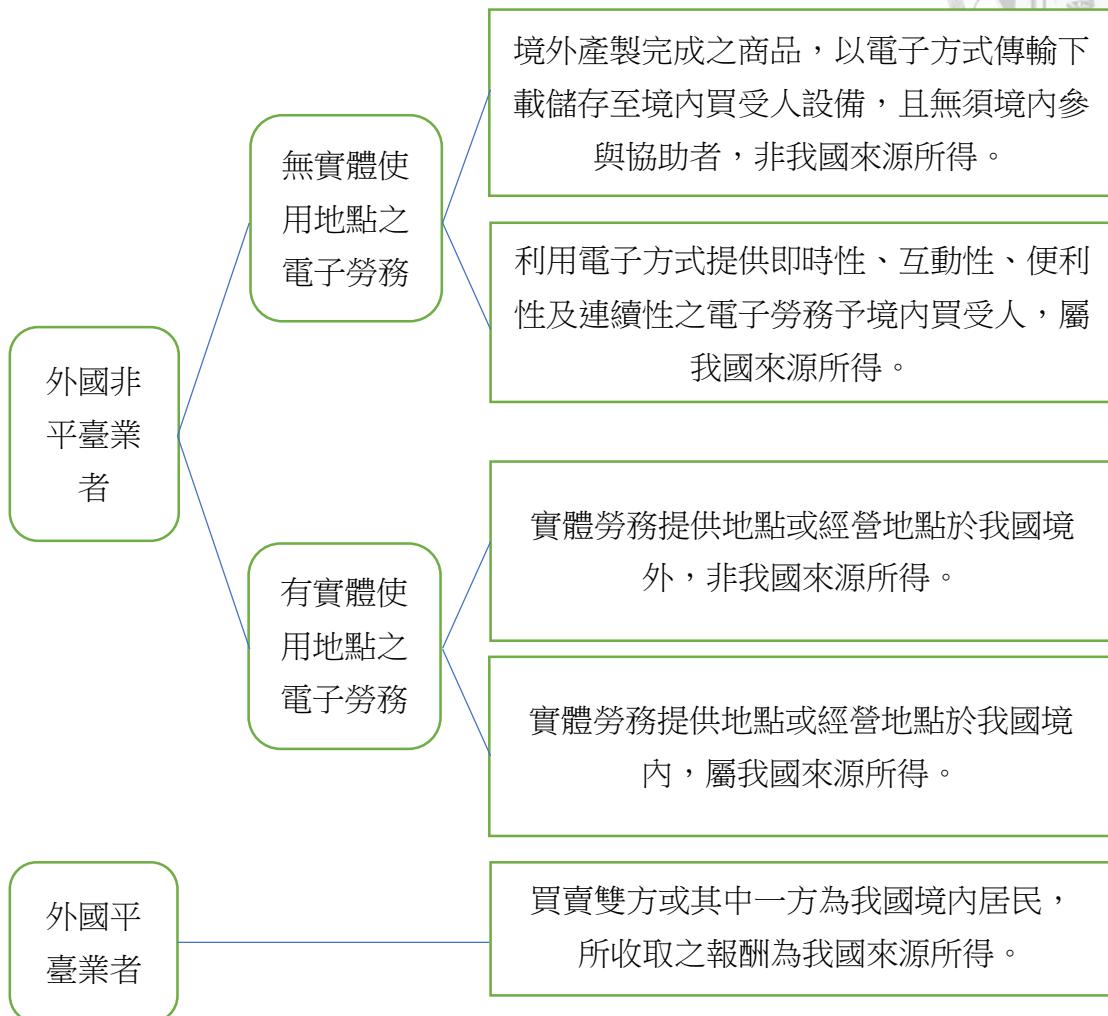


至於來源所得認定原則第 10 點第 2 項將不符合上述二款例外情況之境外電子勞務銷售原則上均認定其構成於我國境內從事營業活動並受我國課稅權所涵蓋之規範是否適宜？本論文初步認為，如前文所述，傳統上各國營業利潤之來源地課稅皆要求一定的課稅門檻，如常設機構標準所要求之物理性或代理人存在，以表彰所得與來源地足夠的經濟上關聯，並正當化來源地的課稅權行使。而接續前節之討論，本論文亦支持在「境內經營」之概念中，不論是透過立法明文規範或者是透過解釋，納入常設機構標準之內涵，建立營業利潤之來源課稅門檻。以此理解回到跨境電子商務的脈絡下，由於境外電商根本無需於我國境內設置固定營業場所或者具備營業代理人，依然可以透過網路提供電子勞務供消費者下載儲存至電腦或行動裝置，或者是未儲存而直接以線上服務、視訊瀏覽、音樂或遊戲等數位型態使用，如同本論文第二章第三節之討論，實質架空了傳統意義的常設機構標準。在這樣的挑戰下嘗試修改現行規範以因應科技與經濟模式的變化是必然且必須的，但首先應考慮的應是調整現有的營業利潤課稅門檻，亦即尋求除了傳統物理性的固定營業或營業代理人等實體存在之外，其他在電子商務領域足以表彰所得與來源地之間經濟關聯度的指標，以充實常設機構之內涵，而非全面性地捨棄課稅權發動最低限度門檻之要求，將一切境外營利事業對境內銷售電子勞務所獲之營業利潤均認定為我國境內來源所得。

至若傳統常設機構標準應如何調整的問題，容本論文留待完整檢視稅捐構成要件後，整合討論結果再於第六章給予綜合性建議。倘若屆時無法找出適宜的調整方向，始考量是否拋棄常設機構標準，改尋其他可能的解決方案。

綜合「來源所得認定原則」與「跨境電子勞務所得稅規定」對於銷售電子勞務報酬之來源判斷，整理如下圖二：

圖二、現行法下境外營利事業跨境銷售電子勞務之來源判斷整理



第五章 稅基與稅率：跨境利潤分配與適用稅率



第一節 营業利潤之稅基

第一項 適用內國法之稅基計算

第一款 所得稅法之規定

所謂稅基係指稅捐客體具體「數量化」後之結果²⁸²，在營利事業所得稅中「所得」為稅捐客體，具體數量化後之「所得數額」則為稅基，若再將範圍限縮至營業利潤時，即為探討營業所得數額如何計算之問題。關於所得數額之計算，依據司法院釋字第 745 號解釋理由書，應以收入減除成本及必要費用後之客觀淨值，而非所得毛額，始符合量能課稅原則之要求。而營利事業所得額之計算，我國所得稅法規範於第三章第三節，其中原則性之規定則為所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」其中得以作為所得減項的項目，依所得稅法第 38 條之規定，不得為經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、急報金、滯納金等及各項罰鍰，亦即應符合「關聯性原則」，減除者應屬於與營業活動相關，為取得特定收入所付出之成本、費用乃至於虧損，始得減除。

是以，營業事業計算所得額時，即須憑依其依所得稅法第 21 條所規定營利事業帳簿憑證義務所保持之帳簿憑證及會計紀錄為基礎，將各項收入與相關聯之成本費用逐項對應減除，最後加總以計算所得總額。外國營利事業在我國境內之固定營業場所或營業代理人依所得稅法第 41 條亦須單獨設立帳簿，計算營利事業所得額課稅，然而對於總機構於境外之外國營利事業，因實際上難以要求、掌握其全球

²⁸² 黃茂榮（2008），《稅法總論（第三冊）》，二版，頁 109-110，臺北：植根。



成本費用及分攤之資料，因此依所得稅法第 25 條第 1 項及各類所得扣繳率標準第 9 條之規定，如在成本費用分攤計算上有困難者，不論外國營利事業在境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准或核定，以其在境內營業收入之百分之十或百分之十五，以推計之方式計算所得額。

第二款 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定

針對電子商務型態下興起的跨境電子勞務銷售模式，跨境電子勞務所得稅規定將所得額之計算分為下列兩個階段：（一）相關成本費用減除規定，以及（二）境內利潤貢獻程度之認定，以下分別述之。

第一目 相關成本費用減除規定

跨境電子勞務所得稅規定第 4 點第 1 項將外國營利事業跨境銷售電子勞務所得額計算之成本費用減除區分為三類²⁸³：其一，可提示帳簿、文據者，即以屬我國境內之來源所得減除相關成本費用，核實計算所得額；其二，無法提示帳簿、文據，但可提示合約、主要營業項目、我國境內外交易流程說明及足資證明文件供稽徵機關核定其主要營業項目者，以屬我國境內之來源所得按其核定之主要營業項目，適用同業利潤標準淨利率計算所得額，並規定「平臺服務業者」之同業利潤標準淨利率為 30%；其三，不符合前二類者，亦即既無法提示完整帳簿、文據供核實計算所得額，亦無法提示合約、主要營業項目或境內外交易流程供核定主要營業項目並適

²⁸³ 跨境電子勞務所得稅規定第 4 點第 1 項：「1、可提示帳簿、文據供核者，以前開我國來源收入核實減除相關成本費用後之餘額計算所得額。2、無法提示帳簿、文據，但可提示合約、主要營業項目、我國境內外交易流程說明及足資證明文件供稽徵機關核定其主要營業項目者，以前開我國來源收入按該主要營業項目適用之同業利潤標準淨利率計算所得額，其經核定屬經營「提供平臺服務之電子勞務」者，淨利率為 30%。3、不符合前 2 目規定者，以前開我國來源收入按稽徵機關核定之淨利率 30% 計算所得額。4、稽徵機關查得實際淨利率高於依前 2 目規定核定之淨利率者，按查得資料核定。」



用同業利潤標準推計所得額者，適用 30%之利潤標準計算所得額。最後，上述淨利率之推算適用皆不影響稽徵機關後續調查與調整，若稽徵機關查得之實際淨利率較高，仍應按實際查得資料核定所得額。

這樣的規定也確實符合以同業利潤標準作為推計方法之內涵，蓋在「使與納稅義務人之實際所得額相當」（所謂近程目的）與「以維租稅公平原則」（所謂終局目的）的雙重追求下，由於稅捐事件屬大量且繁雜的事件，又相關之事實與證據資料多處在納稅者自身的支配領域，若非其主動誠實揭露，稽徵機關甚難察覺，在涉及境外電商的情況更是如此，除非透過國際稽徵機關間職務互助或稅捐資訊相互交換才可取得，但所需之費用及時間成本過高²⁸⁴。從而，課以納稅人一定之協力義務（在此例即為帳簿、文據之紀錄、保存與提示義務），對於客觀真實的發現進而使所得額與應納稅額得以核實計算上確有其必要性。倘若納稅人未依稅法規定履行其應盡之協力義務，使稅捐稽徵機關經調查仍不能確定，或者調查費用甚鉅時，即可以推計課稅作為稅基計算之手段，此處所謂「同業利潤標準淨利率」即為在難以取得確實成本費用扣除相關資料之情況下，推算應扣除之成本費用數額，乃至於應稅所得額之推計方法。此外，納稅人違反協力義務，稅捐稽徵機關雖可依法為推計課稅，但並不阻卻其職權調查證據之義務。是以，若稅捐稽徵機關依其查得資料顯示之淨利率較同業利潤標準更高時，仍應以實際查得資料為準，方符合以核實課稅為原則並以推計課稅為例外之理論體系²⁸⁵。

最後，在同業利潤標準淨利率的制定與擇定上，應盡可能接近在經驗法則下納稅人可能獲得之所得額，並應依不同地區、業別等客觀情狀為細緻化的分類適用，以符合推計課稅方法所應具備之客觀合理性、符合經驗法則並切和實際狀況與具

²⁸⁴ 柯格鐘（2019），〈稽徵協力義務、推計課稅與義務違反的裁罰〉，《臺北大學法學論叢》，110期，頁 17-30。

²⁸⁵ 同前註，頁 68-69。



體情形之要求²⁸⁶。亦且，本於「違反義務者禁止獲利」之基本思想²⁸⁷，同業利潤標準淨利率之規定應反映在經營同相同營業內容可獲得之「最佳經營成果」而非一般或是平均之經營成果，否則無以督促納稅人善盡其協力義務。然仍應強調，由於最佳經營成果下之淨利潤呈現，仍屬市場調查結果之範圍內，符合推計課稅所要求「客觀合理性」及「經驗法則」，從而並不存在著懲罰、裁罰之性質，併此敘明²⁸⁸。

第二目 境內利潤貢獻程度之認定

透過帳簿、文據之記載或是同業利潤標準淨利率計算出客觀所得淨值後，第二階段則為依據外國營利事業跨境銷售電子勞務之交易流程，按我國境內對整體利潤之貢獻程度計算應歸屬於我國課稅權之所得額。依跨境電子勞務所得稅規定第4點第2項之規定，境內利潤貢獻度之認定可分為以下三類：（一）可提示明確劃分我國境內及境外交易流程對其總利潤相對貢獻程度之證明文件（如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等）者，核實認定其境內貢獻程度。（二）其全部交易流程或勞務提供地與使用地均在我國境內者，其境內利潤貢獻程度為100%。（三）不符合前二種情況者，其境內貢獻程度為50%。但稽徵機關查得實際境內貢獻程度高於50%，按查得資料核定。

所謂境內利潤貢獻度之概念源自於國際稅法上討論營利事業間從事關係人受控交易，或是營利事業與常設機構間以及常設機構彼此之間利潤應如何合理分配的移轉訂價議題。對於一筆所得依照境內外分別之利潤貢獻程度，將利潤分別比例分配至各個主體上歸屬，即類似移轉訂價中之「利潤分割法」（Profit Split Method）

²⁸⁶ 司法院釋字第218、248、361、422號解釋意旨參照。

²⁸⁷ 「違法義務者禁止獲利」之精神落實於我國所得稅法第27條，該條規定營利事業之進、銷貨，未取得進貨憑證、未給予他人銷貨憑證，或是為保存進、銷貨憑證者，稅捐稽徵機關得按當年度當地該項貨品，以最低價格核定進貨成本，並以最高價格核定銷貨價格，即「收入從高計，成本費用從低計」之基本原則。

²⁸⁸ 柯格鐘，前揭註284，頁61-64。



²⁸⁹。不僅是跨境電子勞務所得稅規定，我國現行規範中，如來源所得認定原則第 10 點第 3 項第 1 句²⁹⁰，或是財政部台財稅字第 10600664060 號令第 1²⁹¹、2 點²⁹²，皆有境內利潤貢獻度之概念適用。然而，我國引入境內利潤貢獻程度概念之最大困難點或許還是在於稅捐法定主義的衝擊，蓋依所得稅法第 3 條之規定，總機構位於境內之營利事業就境內外來源所得課稅；總機構位於境外之營利事業則僅就境內來源所得課稅，且在第 8 條對於何謂境內來源所得之判斷上，皆是「全有」（為我國境內來源所得）或「全無」（非為我國境內來源所得）的概念，是以，一旦被認定為我國境內來源所得後，對於稅捐客體的判斷即告終結，其後則為稅基之認定。在稅基的計算上，不論是依資料核實減除相關成本費用或是依同業利潤標準推計所得額後，稅基數額之計算亦已完結，最後剩下稅率及稽徵程序之適用。其中是否

²⁸⁹ 所謂利潤分割法，依「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第 19 條之規定，係於受控交易之各參與人所從事之活動高度整合至無法單獨衡量其交易結果，或受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤。其他常見之移轉訂價常規交易方法如：可比較未受控價格法（Comparable Uncontrolled Price Method）、再售價格法（Resale Price Method）、成本加價法（Cost Plus Method）、可比較利潤法（Comparable Profit Method），詳可參陳清秀，前揭註 4，三版，頁 248-261，臺北：元照；OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* 101-145, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>。

²⁹⁰ 來源所得認定原則第 10 點第 3 項第 1 句：「第一項營業行為同時在中華民國境內及境外進行者，營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。」

²⁹¹ 台財稅字第 10600664060 號令第 1 點：「總機構在中華民國（下稱我國）境外之營利事業（下稱外國營利事業）在我國境內設立固定營業場所（例如物流中心）從事下列營業活動所產生之所得，核屬所得稅法第 8 條第 9 款在我國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，應由該固定營業場所依同法第 21 條及第 41 條規定設置帳簿，依規定給與、取具及保存相關憑證，並依「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」第 10 點及第 15 點規定，提示相關帳簿、文據或其委託會計師查核簽證報告與明確劃分境內及境外交易流程對總利潤相對貢獻程度之證明文件（如移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告），就其取得我國來源收入核實減除相關成本費用後之所得額，依劃分屬其在我國境內交易流程對總利潤之貢獻程度（下稱我國境內利潤貢獻程度），計算我國應稅之所得額，依同法第 71 條第 1 項規定申報繳納營利事業所得稅……。」

²⁹² 台財稅字第 10600664060 號令第 2 點：「前點外國營利事業無法依規定提示帳簿文據及相關資料者，依所得稅法第 83 條規定，稽徵機關得依查得資料核定該外國營利事業之我國應課稅所得額，或依該外國營利事業適用稅務行業標準代號之同業利潤標準核定其在境內、外整段交易流程之總利潤，再依其在我國境內利潤貢獻程度，計算我國應課稅所得額。該外國營利事業在我國境內交易流程對總利潤貢獻程度計算困難者，得依下列規定計算其在我國境內利潤貢獻程度：……。」



有依境內利潤貢獻程度切分、計算應納稅額，不無疑問²⁹³。追根究底，我國對於營業利潤之課稅並未直接採取常設機構標準，卻引入了常設機構標準下討論如何將總利潤合適地分配至各主體間所產生之利潤貢獻度概念，其立意雖可稱良善，惜未考量到制度之間的差異性，也才導致現行制度的怪異。

第二項 適用租稅協定之稅基計算

第一款 常設機構之所得歸屬

在適用租稅協定層次對於營業利潤課稅不僅是課稅權行使之門檻與我國內國法之設計有所差異，相應地後續對於稅基應如何計算之方法也就跟著不盡相同，不僅如此，即使是同樣採取常設機構標準的 OECD 及 UN 稅約範本，在稅基範圍的劃定上，也仍有差異。依 OECD MC 第 7 條第 1 項之規定，一方領域之企業如經由其於他方領域內之常設機構從事營業，他方領域得就該企業之利潤課稅，但以歸屬於該常設機構之利潤為限。是以，OECD 稅約範本對於營業利潤之來源地課稅係採取「經濟歸屬原則」，亦即雖然企業於來源地構成常設機構，但並非該企業自來源地獲得的所有營業利潤都會被納入來源地課稅之範圍，而僅限於與該常設機構的活動具實際聯繫的利潤，才會被算入；反之，假設境外企業並未透過常設機構營業，而直接接觸境內客戶完成交易，該筆交易所得即不會被納入常設機構之所得範圍²⁹⁴。

相對於「經濟歸屬原則」者則為「吸引力原則」。所謂吸引力原則係指，當企業於來源地構成常設機構時，該企業在常設機構所在地的全部所得均應在該地課稅，而不問是否與該常設機構之經濟活動相關聯，擴大了來源地的課稅權。依 UN

²⁹³ 陳衍任（2018），前揭註 14，頁 38。

²⁹⁴ 陳清秀，前揭註 4，頁 229。



MC 第 7 條第 1 項第 2 句²⁹⁵，來源地不僅可對歸屬於常設機構之營業利潤課稅，還包括了（1）銷售與常設機構相同或類似商品、貨物之利潤，以及（2）從事與常設機構相同或類似之其他營業活動所產生之利潤，屬於對來源地課稅權「有條件地」擴大，以防止母企業規避於來源地之稅負，可稱之為「修正的引力原則」或稱「限制的引力原則」²⁹⁶。

第二款 歸屬於常設機構之所得額計算

按 OECD MC 第 7 條第 2 項之規定²⁹⁷，所謂可歸屬於該常設機構之利潤係指假設該常設機構為一分離且獨立之企業，在相同或類似條件下從事相同或類似活動時，所可以期待獲得之利潤，即所謂「常規交易原則」(arm's length principle)。事實上，常規交易原則最初並非運用於同一法人格內，總機構與分支之常設機構間，或是常設機構彼此之間利潤分配的議題上，而主要係用於檢視分屬不同法人格之關係企業間受控交易利潤配置是否合理之移轉訂價問題。在關係企業間受控交易的常規交易原則運用，應符合假定關係企業彼此間皆為獨立且互不控制、受控之企業體之交易條件下，所應獲取之所得（OECD MC 第 9 條參照），否則稅捐稽徵機關即可能為關係企業間受控交易移轉訂價之調整。常設機構利潤分配的議題也同樣適用早先 OECD 於移轉訂價指導原則（OECD Transfer Pricing Guidelines）中

²⁹⁵ UN MC Article 7(1): If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandises of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind of those effected through that permanent establishment.

²⁹⁶ 陳清秀，前揭註 4，頁 229-230；OECD, *Attribution of Profits to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions* 8 (Feb., 2001), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>.

²⁹⁷ OECD MC Article 7(2): For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.



關於關係企業受控交易適用常規交易原則之理論內涵，差別僅在於由於常設機構之利潤分配為同一法人格內之業務往來（dealings），而關係企業間則係不同法人格間之交易（transactions），因此並非直接適用，而應屬類推適用²⁹⁸。

常規交易原則的操作分為兩個階段：首先，在第一階段進行「功能性及事實性分析」（functional and factual analysis），假設常設機構及該企業的其他部分皆為分別且獨立的企業體，各自擔負特定的功能，所有、使用特定資產並承擔一定之風險，而與其他企業從事交易；再者，第二階段則需考量在第一階段的分析下，假想的企業（即常設機構）所執行的功能、使用的資產及承擔的風險，以決定這些假想的企業間（即常設機構與該企業體其他部分之間）所從事交易之移轉訂價合理性²⁹⁹。以下分別詳述之：

第一目 功能性及事實性分析

由於常設機構（通常）不具備獨立法人格，因此於第一階段的功能性及事實性分析，應先假設常設機構與該企業的其餘部分皆為分別且獨立的企業，並斟酌其功能、資產及風險。首先，在功能性分析方面，應先辨識出對於企業整體而言具經濟重要性的活動，接著考量這些活動當中何者與常設機構相關以及相關之程度為何。其次，需考慮常設機構執行其功能時所需使用之資產及使用程度，由於常設機構不具獨立之法人格，因此並不需考慮法律上的所有權歸屬，重點毋寧是在於為踐行其具備之功能，事實上是否使用該資產而定³⁰⁰。最後，應考量常設機構所承擔之風險，包括因執行其功能所固有的、新創造的風險，以及任何與其活動直接相關的風險，即使在法律上風險應係由企業整體負責承擔。至於企業總機構與常設機構間風險

²⁹⁸ OECD, *supra* note 296.

²⁹⁹ OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 13 (July 22, 2010), <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.

³⁰⁰ OECD, *supra* note 296, at 9.



分攤的部分，由於企業內部不見得會如獨立企業間形諸契約文字，因此對於風險分攤的判斷仰賴具體事實分析，例如企業內部數據、資料，或是否具有補償協商，並與獨立企業間之做法為相比較³⁰¹。

第二目 符合常規之利潤配置

在第二階段所應進行的工作即是，依據在第一階段所為的分析（即辨識常設機構之功能，並據以分配資產及風險），搭配移轉訂價之常規交易方法，判定在常規交易下，對於執行相同或類似功能、使用相同或類似資產，以及承擔相同或類似風險，並具有相同或類似經濟上特性的獨立企業，所應該獲得之利潤，即為在常規交易原則下，應分配、歸屬於常設機構之利潤。

至於應該揀選何種常規交易方法以決定常設機構所應分配之利潤，OECD 並無硬性規定，認為只要是能說明何以所選定的方法為該等商業模型及其特性下最適切之方法即可。然而，有鑑於數位經濟對無形資產高度利用、依賴之特性，可以預見的是「利潤分割法」在未來將會更加頻繁地被使用，並已逐漸受到各方高度重視。OECD 也在 BEPS 第 10 號行動方案關於「確保移轉訂價之結果與價值一致」議題的相關報告中指出，利潤分割法之優點在於特別適合適用於價值鏈上的各個單位皆提供了獨特且有價值的貢獻（unique and valuable contributions），或是價值鏈高度整合的營業模式（highly integrated business operations），以及價值鏈上的各單位共同承擔重大經濟風險或分別承擔密切相關風險的情況³⁰²。

³⁰¹ *Id.*

³⁰² OECD (2018), *Revised Guidance on Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 12-13, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>.



所謂提供獨特且有價值的貢獻係指價值鏈上各單位（可能為關係企業或常設機構）所執行之功能或所使用之資產，在非受控交易中難以找到可比較對象，且皆為營業活動中經濟利益的關鍵性來源，在這種情況下通常也伴隨著不會由特定單位單獨承擔、控制價值創造過程中完整的風險，反之係由數個單位共同控制、分擔³⁰³。由於數位經濟價值創造過程中所使用的關鍵性無形資產往往即具有高度價值及獨特性，而傳統的單邊移轉訂價方法（one-side transfer pricing methods）如可比較未受控交易法、可比較利潤法或交易淨利潤法，皆仰賴與執行功能、資產使用及風險承擔上相近的可比較對象相互比對，以決定常規交易價格，即容易遭遇到可比較對象難尋的困境³⁰⁴。此時，透過單邊甚至是多邊評價的利潤分割法相較之下可能就較為合適。

至於高度整合的營業模式則係指價值鏈上各單位所執行之功能、使用之資產及承擔的風險之間相互連結，且無法分割而單獨為可靠的評價³⁰⁵。例如各單位共同執行特定功能、共同研發、擁有及使用特定無形資產，並且共同承擔特定風險，以致難以分割並評價各自之貢獻。高度整合性亦可能體現在各單位間高度的相互依賴性，亦即某一單位所得以創造之利潤須高度仰賴另一單位所為之貢獻。例如多邊商業模式中，外國營利事業一方面在境外銷售廣告服務，提供刊登廣告之網路空間，另一方面提供境內使用者免費的網路資源服務，如搜尋引擎或電子郵件，並藉由當地構成之常設機構蒐集使用者資訊，分析使用者之行為及喜好，藉此提升廣告內容之精準度，也大幅提升了廣告服務的價值。此時，外國總機構銷售廣告服務之利潤創造，即高度仰賴當地常設機構之數據蒐集才得以達成。

³⁰³ *Id.* at 14-15.

³⁰⁴ 陳衍任（2015），〈探討跨國企業利潤分割法：在無形資產收權使用之適用（上）〉，《稅務旬刊》，2302期，頁 28-29；林宜賢（2016），〈移轉訂價結果與價值創造間之連結及查核實務案例分析〉，《財稅研究》，45卷 4期，頁 82。

³⁰⁵ OECD, *supra* note 302, at 15.



第三款 小結

從上述討論吾人可以觀察到，由於具高度價值及獨特性的無形資產，或是全球化下功能高度整合的跨國企業組織上之複雜性，所造成利潤分配、合理配置的困難，雖皆非專屬於數位經濟的挑戰，然而毋寧受其特性所影響，使得既存的挑戰被更加凸顯、放大。此外，考量到功能執行的高度自動化，即使在來源地構成常設機構，來源地是否果能如願受配一定之利潤？或者會因為缺乏足夠的人員、資產存在，或者因執行功能之簡化而僅能分配到有限的利潤？再者，透過常設機構所蒐集的使用者資訊及各種數據在利潤創造的過程中所佔的貢獻比例又應該如何評價？這些稅基議題的重要性不亞於主體上構成常設機構要件之討論，在在影響著來源地課稅權是否得以落實，也彰顯出國際上已開發國家所持居住地立場與開發中國家所持來源地立場之間的課稅權拉扯，以及對利潤之競逐與角力，值得持續追蹤、觀察。

第二節 營業利潤課稅適用之稅率

按所得稅法第 5 條第 5 項之規定，營利事業所得稅之起徵點為全年課稅所得額 12 萬元，稅率則為百分之二十。然應特別注意的是，總機構位於我國境外，在境內又無固定營業場所及營業代理人之營利事業，依所得稅法第 73 條之規定，其應納之所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之，詳細之扣繳率則需參照「各類所得扣繳率標準」中之規定。



第六章 因應數位經濟之進程與借鏡

第一節 國際間採行的因應方案與實踐

在 2015 發佈的 BEPS 第一號行動方案最終報告中，隸屬於 OECD 的數位經濟工作組（Task Force on the Digital Economy, TFDE）對於數位經濟對直接稅所帶來的挑戰（即關聯度、數據使用和所得分類的問題）提出了三項可能的解決方案，包括建立新的關聯度概念以調整常設機構之內容、對數位交易徵收扣繳稅，以及對特定數位交易徵收全新的稅種，並預計於 2020 年提出更進一步的工作成果報告³⁰⁶。有鑑於取得國際間一致共識極為困難，所需花費協調、討論的時間也相對較長，OECD 也肯認在取得共識之前，各國可以選擇在內國法位階實行任一種解決方案，以因應當前數位經濟所造成課稅權與價值創造地不一致的結果。而各國現階段所選擇的做法與實踐的成果也將成為 TFDE 關注的對象，以列入下一階段工作的評估與參考³⁰⁷。以下即分述當前各國間所採行之做法並分析其優缺，以供我國為借鏡。

第一項 調整常設機構之內容

誠如本論文於第二章第三節第三項討論出的結論，傳統上常設機構以一定實體存在作為正當化課稅權之關聯性因素的做法，受到數位經濟高度虛擬化、移動性特色之嚴重挑戰，而不再適用於現代的電子商務模式。在這樣的情況下，最直接（或許也是符合體系一貫下最小更動）的做法，即是調整常設機構之構成要件，亦

³⁰⁶ OECD, *supra* note 7, at 106-107.

³⁰⁷ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 134-135, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.



即重新探求屬於數位經濟時代的經濟關聯度表徵，藉以充實現有的常設機構內涵，並維持長期以來以常設機構為中心所建立起的營業利潤課稅模式。

相似的做法共通存在於 Luc Hinnekens 所提出的「虛擬常設機構」(virtual permanent establishment)³⁰⁸、OECD 於 BEPS 第一號行動方案所提出之「顯著經濟存在」(significant economic presence)³⁰⁹，以及歐盟執行委員會於 2018 年所提出的「顯著數位存在」(significant digital presence)³¹⁰概念之中，雖然名稱、細節上仍略有差異，然大方向上毋寧是相同的，皆透過調整現有的常設機構標準，以因應數位經濟下境外營利事業無需於市場所在地具備任何實體存在亦得營業並賺取所得之變遷。

在全新關聯度的擇取上，需要另尋除了傳統的實體存在之外，是否有其他指標得以代表營利事業在特定地域上有目的性地持續進行營業活動。對此，OECD 提供了包括收入因素、數位因素³¹¹，以及使用者因素三大方向。首先，收入因素方面，營利事業從特定地域持續地產生一定的收入一般而言即是表現經濟關聯度最直接、明確的因素，亦且，若能貫徹此一標準，將使自市場所在地獲取一定收入以上之營利事業，皆須在該地納稅，可以確保來源地的稅基不會受到侵蝕。然而，OECD 同時也認為單純自某地獲取一定數額的收入並無法構成足以正當化來源地課稅的關聯性因素³¹²，仍須綜合其他指標性因素，相互搭配以建構兼具「質與量」的全面性標準³¹³。是以，尚可參考將數位因素，如營利事業之網站是否設置當地專屬之網域名稱（domain name）、使用當地語言以利當地消費者搜尋、使用，或者是否配合

³⁰⁸ See Luc Hinnekens, *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 26(6/7) INTERTAX 192, 192-200 (1998).

³⁰⁹ See OECD, *supra* note 7, at 107.

³¹⁰ See *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM (2018) 147 final (Mar. 21, 2018).

³¹¹ OECD, *supra* note 7, at 107-111.

³¹² *Id.* at 107, 111.

³¹³ Hinnekens, *supra* note 308, at 197.



當地市場需求設計促銷活動，以及是否提供以當地貨幣計算之標價等納入考量。另一項指標則為使用者因素，即可以每月活躍用戶數（monthly active users）、線上合約締結數，或是使用者數據蒐集之數量及對企業整體蒐集數之佔比，作為衡量經濟關聯度之指標。以歐盟執行委員會所提出之顯著數位存在概念為例，該草案第4條即以提供數位服務所獲取之收入，搭配數位服務之使用者數與合約締結數，以決定營利事業於一個課稅領域所創造之「數位足跡」（digital footprint）是否構成充足的課稅關聯。當企業於一個課稅年度內在特定會員國銷售數位服務之營收超過7百萬歐元，或創造10萬以上的年度用戶，或創造超過3千個數位服務的B2B商業契約，即被認定於該會員國具備顯著數位存在。然需特別注意的是，在歐盟關於顯著數位存在之草案中，企業只要滿足上述「任一」情況，即被認定於特定會員國具備顯著數位存在，亦即會員國可能單純因為企業於該國提供數位服務的營收數額達到一定門檻，即取得對其營業利潤之課稅權，而無需其他關聯性因素之相互搭配，與前述OECD對於顯著經濟存在所要求之「質與量」因素的綜合判斷有所不同；另一方面，歐盟的顯著數位存在方案所涵蓋的稅捐客體僅包含銷售「數位服務」所獲取之所得，依草案第3條第5款，數位服務係指透過網路或其他電子方式所提供之高度自動化、鮮少人為介入，且需要資訊科技參與之服務，是以，透過網路跨境銷售實體貨物本身並不屬於顯著數位存在處理的範圍，反之，OECD在BEPS第一號行動方案中對此則無特別限制。

第二項 擴大扣繳稅之使用

為了解決數位經濟對於傳統常設機構標準的衝擊，所帶來課稅權逐漸由來源地往居住地轉移的結果；以及，另一方面，新興科技也同時造成了所得分類，特別在營業利潤、權利金及勞務所得間界線不明的情形，並且，隨著新的商業模式逐步



發展，這樣的問題在可預見的將來會變得更加嚴重，於是亦有論者主張擴大扣繳稅的使用範疇，替代原先的常設機構標準，以迴避上述困境。

傳統的國際租稅體系建立在以所得分類為前提，並根據其分類，對於積極所得如營業利潤，以常設機構標準為中心劃分居住地與來源地間的課稅權歸屬，進而分配相應之利潤；對於消極所得，如股利、利息及權利金，則以居住地課稅為原則，但不否定來源地可對其施以一定比率的扣繳，以保有部分之課稅權。擴大扣繳稅使用的做法即係希望能透過原先使用於消極所得的課稅手段，擴張運用於積極所得的課稅上，以解決傳統的所得分類制度與常設機構標準適用於數位經濟模式所遭遇到的層層困難。對於扣繳稅擴大適用的客體範圍則有不同的選擇，Richard Doernberg 提出的稅基侵蝕法（base erosion approach）主張在常設機構標準之外，另外全面性地對一切會使來源地稅基遭受侵蝕之電子商務金流匯出，以扣繳之方式課稅。所謂會對來源地稅基造成侵蝕的金流係指會構成來源地稅籍居民所得減項的金流匯出，例如該筆金流構成來源地居民企業之銷貨成本時，也因此，向境外匯出的股利或是消費者因消費而對境外之金流匯出，由於都不會構成所得之減項，因此皆不會適用稅基侵蝕法³¹⁴；部分國家則係特定出新的所得類型「技術服務費」（fees for technical services）作為營業利潤之特別規定，並排除常設機構標準之適用，改採扣繳方式課稅。技術服務之類型雖尚未新增於 OECD 稅約範本之中，但已於 2017 年新增於 UN 稅約範本中，以因應愈來愈多無需實體存在的遠端服務類型出現，依 UN MC 第 12A 條第 3 項，技術服務費係指性質上為管理、技術或顧問服務之對價；亦有部分國家雖未直接擴張扣繳之使用，但透過擴張原先即適用扣

³¹⁴ PINTO, *supra* note 66, at 177-78.



繳稅制的權利金之定義，將原先歸類為營業利潤之所得定性為權利金，達到實質上擴張扣繳適用範圍之結果，如希臘、菲律賓及馬來西亞³¹⁵。

第三項 新稅種之開徵

另有為數不少的國家，直接針對特定數位交易型態所獲取的收入以新稅種課徵稅收，例如印度的衡平稅（equalization levy）、義大利的數位服務稅、匈牙利的廣告服務稅，以及法國針對線上和實體視聽內容的課稅等。歐盟執行委員會亦於2018年3月提出針對特定數位化收入課徵數位服務稅（digital service tax）的方案，並已於2019年7月經法國參議院通過，將溯及自2019年1月1日起適用，成為歐盟第一個徵收數位服務稅的國家³¹⁶。以下即針對廣受討論的印度衡平稅，以及歐盟數位服務稅特別說明。

第一款 印度衡平稅

衡平稅自2016年起開始課徵，其主要目的在於針對特定無需於市場所在地具備實體存在的數位服務，以衡平印度本地與境外供應商之間，或者可說是傳統產業與數位產業之間稅捐負擔的差異。印度衡平稅所適用之主體為印度之非稅務居民企業，客體交易類型則為B2B的數位廣告服務報酬，一旦數位廣告報酬自印度境內向境外企業匯出，即對該筆報酬之毛額課徵6%之衡平稅，由境內付款企業負責扣繳。除非付款企業一年內對外給付應稅的數位廣告服務報酬並未超過10萬印度盧比（約為新台幣45,000元）的門檻，或者該筆報酬與境內常設機構具備實質關聯，以避免所得稅與衡平稅的重複課徵。

³¹⁵ OECD, *supra* note 307, at 139-140.

³¹⁶ 聯合新聞網（7/24/2019），〈法國開徵「數位服務稅」 台灣業者也要留意〉，<https://udn.com/news/story/7238/3947464>（最後瀏覽日：7/24/2019）。

第二款 歐盟數位服務稅



有鑑於修改常設機構之內涵以及相關課稅規範所需花費的時間、成本較大，面對當前大量數位經濟型態侵蝕來源地稅基的急迫議題，歐盟執行委員會建議以前述顯著數位存在概念之引入為長期提案，並以對一定規模以上的巨型數位化企業課徵數位服務稅作為短期內因應的期中提案。

依歐盟數位服務稅草案第 4 條第 1 項，數位服務稅將課稅主體限縮於全球年收入逾 7.5 億歐元，且於歐盟年收入逾 5 千萬歐元的企業，而不考慮其是否為歐盟會員國之居民企業。歐盟執行委員會刻意設定極高的年收入門檻，原因在於數位服務稅所欲處理的問題係在高度數位化的經濟模式中，企業受益於不論是網絡效應，或者是大數據之蒐集及利用等與使用者參與高度相關的產物，而這些極具重要性且具高度經濟價值的使用者因素，卻無法在課稅(特別是利潤分配)上被適當地評價，導致課稅地與價值創造地不一致的結果。然而，數位服務稅方案作為短期內的階段性做法，亦須考量新稅種對產業所帶來的衝擊及依從成本，乃設置高度的年收入門檻，一方面將課稅對象聚焦於那些具備足夠規模及廣大的使用者支持，而得以執行以使用者參與為中心，受益於大數據蒐集、分析並為進一步商業利用經營模式的巨型跨國企業，此外，這些跨國企業也更有能力從事極端的稅務規劃，使課稅地與價值創造地更加分離。另一方面，亦可降低中小企業及新創企業的依從成本，避免抑制數位產業的整體發展³¹⁷。據統計數據，符合該營收門檻而預期會受到數位服務稅直接影響者為少數規模極大的跨國企業，如 Amazon、eBay、Expedia、Facebook、Google、Microsoft、Netflix 等，且幾乎全數為美國企業，也因此相對於法律上的歧

³¹⁷ *Proposal for a Council Directive on a Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*, at 10, COM (2018) 148 final (Mar. 21, 2018).



視 (*de jure* discrimination)，歐盟數位服務稅方案有被認為具事實上歧視 (*de facto* discrimination) 之虞³¹⁸。

至於受數位服務稅所涵蓋的客體方面，誠如前所述，數位服務稅方案首先欲處理的樣態為高度數位化，而仰賴使用者參與的經營模式，因此課稅客體的設計上同樣也僅針對以使用者參與為核心的相關服務類型。依歐盟數位服務稅草案第 3 條第 1 項，受涵蓋的經營模式包括：(1) 數位廣告平臺服務（如 Airbnb、Amazon）；(2) 數位社群平臺服務（如 Facebook、Twitter）；以及 (3) 傳遞自平臺上蒐集的使用者活動數據。首先，這類的數位廣告平臺服務會依照其所蒐集的使用者數據及流量，分析消費者的傾向、喜好等，提供更精準、更有效率、更針對式的廣告投放服務。另外，草案同條第 3 項也特別指明，廣告服務提供業者與數位平臺空間的所有者可能不見得是同一個主體，而只有前者所提供的服務會落入數位服務稅的範疇，後者則僅是數位平臺空間的租賃，並不以使用者參與為價值創造的核心，因此並非數位服務稅所欲處理的對象。再者，數位社群平臺服務方面主要受益於網絡效應，平臺內容以使用者活動、創作為基礎，藉由豐富的內容可以吸引其他使用者投入，進而再創造更豐富的內容，並吸引更廣大的使用者群。整個社群平臺係以使用者之創作及使用者間的互動為中心。此外，使用者間的連結為平臺服務的一部分，亦即無需任何事前的連結基礎，亦可與其他使用者取得聯繫並進行互動；相反的，一般的通訊服務如簡訊、通訊軟體，建立在使用者間既存的連結才可進行通訊聯絡，則受草案同條第 4 項 a 款排除在數位服務稅之外。同樣的，若僅係平臺作為提供消費者商品、服務（如提供影片、音樂、文字等數位內容）之媒介，只要這些數位內容並非以使用者參與為價值創造之核心，或者雖有涉及使用者參與之因素，但

³¹⁸ Gary Clyde Hufbauer & Zhiyao (Lucy) Lu, *The European Union's proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*, 5-9 (PETERSON INST. FOR INT'L ECON., June 2018), <https://www.piie.com/system/files/documents/pb18-15.pdf>.



使用者之參與僅屬輔助性質，如瑞士的音樂串流平臺 Spotify，提供線上音樂的訂閱服務，也會受到草案同條第 4 項 a 款之排除。

數位服務稅的稅基依草案第 3 條第 2 項，係以前述「適格」的數位服務型態之銷售毛額為基礎，扣除加值型營業稅或其他相似的稅捐為計算。且由於這些數位服務類型皆以使用者之參與及貢獻為中心，因此稅基依草案第 5 條第 3 項係透過各會員國中廣告出現於使用者裝置之次數（適用於數位廣告平臺服務）、使用者間交易次數或使用者帳戶數（適用於數位社群平臺服務）及所傳遞之數據涉及的使用者數量（適用於使用者活動數據傳遞）為基礎，配合使用者 IP 位址辨識其位置，計算歐盟各會員國應分配之稅基比例，最後乘以第 8 條所規定之 3% 稅率以計算數位服務稅稅額。

第二節 我國法之借鏡與評析

第一項 當前因應方案之評析

關於前述幾種因應數位經濟中直接稅議題的可能解決方案，如前所述，調整常設機構標準，使其不再局限於以一定的實體存在作為來源地對營業利潤行使課稅權的門檻，以因應數位經濟型態不再仰賴一定程度的實體存在，亦能於來源地從事營業行為進而獲取可觀所得的特性，或許是最直觀且最直接的做法。此外，這種做法不僅可維持國際稅法領域長久以來以常設機構為中心，劃分居住地與來源地課稅權的課稅體系，亦延續了自 20 世紀初期即被提出「經濟忠誠」概念之理論基礎。如此一來，所有學理上的討論都可以維持一貫，在過往所累積的基礎上繼續前進。然而，從另一個角度來看，不論是顯著數位存在或者是顯著經濟存在，卻也確實改變了現行既已貫徹於各國間所簽訂之租稅協定中的常設機構內涵，牽涉甚廣且影響較大，因此在執行上可能較難以取得國際間的共識。此外，嘗試由常設機構之定



義著手，雖然可有效解決數位經濟所帶來所得稅之稅捐主體問題，但其他的難題如稅捐客體面上新的商業型態與科技發展所造成所得分類的模糊性，或者是在稅基層面缺乏實體存在以及牽涉數據蒐集、分析和交易時，對於價值創造之貢獻應如何評價乃至於跨國利潤應如何分配的問題，都未能有效回應。

相對而言，關於稅捐客體面之所得定性問題，以及稅基方面跨境利潤分配和數據評價等問題，擴大扣繳稅的使用或者是如印度衡平稅或歐盟數位服務稅等針對性新稅種之開徵方式，則皆能有效回應。蓋不論是使用扣繳之手段、衡平稅或數位服務稅，其追蹤、關注之對象皆為特定交易型態所產生之金流，並直接針對毛額而非所得額課稅。如此一來，其優點在於既可迴避未來極可能因商業模式發展而變得更加複雜的所得分類問題，僅需掌握特定交易類型所產生之金流，可解決各國間因定性衝突所導致的雙重課稅結果；另一方面，由於係對銷售毛額課稅，亦無需涉入跨境成本費用分攤、利潤分配及數據評價等稅基議題，而僅需確認金流方向及數額即可，大大地簡化了稽徵流程，並可同時有效因應數位經濟對稅捐主體、稅捐客體，乃至稅基等方面所帶來的挑戰。除此之外，這兩種做法的共通點也在於維持了現有的常設機構定義，不會因新制度的上路使得既已建立的國際租稅秩序劇烈改變，因此可能較容易取得國際間的共識。

以扣繳作為稽徵手段的課稅模式自銷售金流著手，雖可確保課稅地與財富起源地保持一致，並享有稽徵便利性的優勢，然而扣繳義務的執行範圍也僅止於 B2B 的交易，蓋對於終端消費者而言通常缺乏執行扣繳的誘因及確實執行的期待可能性，故而難以貫徹於 B2C 的交易中。因此，以扣繳作為手段即無法通盤地解決所有可能引起稅基侵蝕及利潤移轉的數位經濟交易型態，且這樣的局限性也容易引起課稅中立性的問題，相較於此，調整常設機構之方案對於不論是 B2B 或 B2C 交易、居民企業或非居民企業、具實體存在或不具實體存在的非居民企業，皆能一致



對待，反而較可維持良好的課稅中立性。再者，針對銷售毛額為一定比率之扣繳而不考慮成本費用之扣除，可能對企業造成過高的稅捐負擔，即使輔以低稅率可在一定程度上予以相當的調和及緩衝，但仍然可能產生企業即使處於虧損狀態，卻仍須負擔所得稅或衡平稅的現象，不利於且可能扼殺新創企業的發展。此外，新稅種如衡平稅的課徵，也可能因稅種性質的定位不明，使得企業於來源地已繳納的衡平稅無法於居住地為所得稅之扣抵，也容易導致企業整體稅負上升。

綜上所述，從調整常設機構標準著手，優點在於營業利潤課稅理論上的一貫性與延續性，並可將同一套標準適用於不論是B2B或B2C交易、直接或間接的電子商務型態，及各式數位平臺服務上，可一致、廣泛地將所有數位經濟帶來的商業模式納入規範範疇。除此之外，不論是傳統的商業模式或者是無需實體存在的數位商業模式，也都同樣以常設機構作為界定、開啟課稅權之門檻，只是前者所適用者通常為既有以實體存在為前提的常設機構標準；而後者雖不具實體存在，但仍可透過其他新修訂的諸如收入、數位及使用者因素等標準，滿足常設機構之構成。亦即，理想上新修訂後的常設機構標準並非創造出專屬於特定數位經濟模式的課稅規範，而係以新的關聯性指標充實既有的常設機構標準，使其更具彈性且更加完備，再將同一標準一致地適用於所有傳統的、數位的商業運作型態所產生之營業利潤，可維持最佳的課稅中立性。然而，調整常設機構指處理了主體層次的問題，而未直接回應數位經濟所帶來客體定性以及稅基評價、分配等議題，仍有待進一步的討論。

至於直接自金流著手的扣繳稅或新稅種等方案，優點在於可以便利的稽徵手段確保所得來源地的課稅權，且對於特定交易類型匯出之金流不分類一律為總額之扣繳，亦可避免所得分類界線不明確，以及利潤分配困難等問題。缺點則在於一般而言難以期待終端消費者確實執行扣繳，因此除非轉向課予付款中介方扣繳義務，如銀行、第三方支付，否則這種課稅手段僅能運用於B2B交易，其處理範圍



即有所侷限。此外，不考慮成本費用的減除而直接對總額為一定比率之扣繳，亦可能嚴重限制企業的金流調度彈性，進而影響企業的發展。

第二項 我國法之修正建議

承前文所述，吾人可以歸納出，我國法營業利潤的課稅規範在所得稅法第 8 條第 9 款及來源所得認定原則第 10 點第 1 項關於營業利潤來源地的判斷上，自始有對於「經營地」內涵空洞不明確的問題³¹⁹；在實務見解上，更有將境內的勞務成果使用一律認定構成營利事業於境內從事營業行為，不當擴張我國對於營業利潤的課稅權範圍³²⁰。納入數位經濟因素的考量後所增訂來源所得認定原則第 10 點第 2 項及跨境電子勞務所得稅規定，對於銷售不具實體使用地之電子勞務所產生的報酬是否屬於我國來源所得，大致以電子勞務係屬單機使用或線上使用為區分，是否果真掌握了影響課稅關聯性的關鍵特性，又不設計任何最低課稅門檻的做法是否適切，本論文皆抱持懷疑態度³²¹。

為了解決上述問題，本論文認為釜底抽薪之計應是在是否屬於境內經營的所得來源判斷之中引入常設機構門檻之概念，表彰境內與所得間之經濟關聯度，以充實其內涵並建立具體判準，避免課稅標準流於恣意或者過於擴張。亦且，為因應數位經濟虛擬化、非實體化的特性，構成常設機構之要件應不限於以一定的實體存在為必要，更應一併考量以 OECD 提出之收入因素、使用者因素，以及數位因素等角度切入，設計出更具彈性及全面性的新常設機構標準。而該同時兼顧傳統實體特性及新興虛擬特性的常設機構標準，在理想上也應無差別地適用於所有營業利潤的課稅上³²²，不論該筆營業利潤係產自何種商業模式，即不區分客體交易型態究竟

³¹⁹ 詳參本論文第四章第二節第一項之討論。

³²⁰ 詳參本論文第四章第二節第二項之討論。

³²¹ 詳參本論文第四章第三節第三項第二款之討論。

³²² 然而在現實面上，可能會為避免牽動既有課稅制度，使新制度限於適用在特定交易型態（如數



是透過實體店面或虛擬商店販售實體商品、提供實體服務或無形的數位服務，皆一概適用，以維持良好的稅捐中立性。

惟徹底以新常設機構標準顛覆內國法現有的營業利潤課稅制度，除了在立法程序中取得共識所需耗費的時間可能較長之外，雖然在數位經濟的影響下所產生營業利潤、勞務所得及權利金所得等所得分類間界線模糊的客體層面問題，某程度可透過本論文於第三章第二節第二項之討論結果解決，然無可迴避地，對於數據價值的評價以及跨境利潤如何分配等稅基層面問題，仍然有待進一步的研究與累積始可有效因應。再者，即使全面修訂內國所得稅法及相關行政命令之營業利潤課稅規定，貫徹新的常設機構標準，在國際租稅層次並具備租稅協定的情況下，仍會因租稅協定優先於內國法適用的緣故（所得稅法第 124 條參照），使得內國法新的常設機構規範無法發揮其功能，而仍然會優先適用既有租稅協定上的傳統常設機構概念。因此，倘若欲貫徹新的常設機構標準並使其發揮效力，同步修訂既有的租稅協定規範，亦有其必要。當然，可以預見的是，此一換約工程浩大，亦須花費相當長的時間。

從而，本論文建議仿照歐盟之作法，分別建立近期與長期目標，以兼顧時間成本因素與法規範完整性之考量。亦即，以建立新的常設機構課稅標準全面性地適用於所有營業利潤課稅為最終目標³²³；並在短期內，先行擬定針對性的方案，對特定交易類型，如強調使用者參與之高度數位化產業、數位服務等具處理急迫性之對象，以扣繳作為此等營業利潤之課稅手段。惟為避免對所有適格交易類型課稅，應以一定之銷售毛額，建立最低課稅門檻並作為課稅關聯性之基礎。亦即，雖然金流匯出之始即有一定比率的數額被先行扣繳，但只有在一個課稅年度內銷售額高於

位服務）所產生之營業利潤。這樣的做法固然因影響層面較窄而相對較容易形成共識，但毋寧在稅捐中立性的表現也就相對較差。

³²³ 應特別強調的是，本論文建議將新常設機構標準適用於所有營業利潤之課稅，與歐盟提出顯著數位存在方案僅適用於「數位服務」之做法，適用之交易範圍仍有所不同。



該毛額門檻的企業，才會受到我國課稅權所及；反之，當課稅年度終了時，企業適格交易類型於我國之銷售額若低於該毛額門檻，則應退還已扣繳之數額予該外國營利事業。此外，由於扣繳並未考量成本費用之扣除，為避免先行扣繳造成企業過高的金流調度壓力，相對於營利事業所得稅百分之二十之稅率，自應設計較低的扣繳比率。再者，亦應提供高於課稅門檻的外國營利事業，得以自行或委任申報代理人於我國辦理結算申報，並以淨額為基礎課稅之選擇空間，賦予外國營利事業可自行衡量毛額課稅與淨額課稅間之差異，以及辦理申報是否產生過高的依從成本，以調和銷售毛額與扣繳比率所計算出之稅額，可能因未考慮成本費用之扣除，而對營利事業造成過高的稅捐負擔。



第七章 結論

本論文以數位經濟對營業利潤所得課稅所帶來的衝擊為主軸，並以稅捐構成要件開展此一核心問題，分別由稅捐主體、稅捐客體，以及稅基、稅率等不同角度切入，先行釐清傳統意義上的概念內涵，接著辨識數位經濟對傳統概念所帶來的衝擊與挑戰，最終嘗試提出有效的應對方案。

其一，為稅捐主體方面。首先，本論文認為我國所得稅法第 11 條第 2 項對於營利事業的定義，存在多餘的要件設定，不僅容易使人難以捕捉營利事業真正的核心內涵，也會造成營利事業概念適用上的僵固。是以，應專注於營利事業概念之實質內涵，即具備營利之主觀目的，並且客觀上獨立、持續地從事一定的經濟上活動，方為正確的認識。而藉著分別由定義面及實際操作面出發，交互比較我國所得稅法及對外簽署租稅協定所使用之稅捐主體，歸納出租稅協定中所使用之「企業」相對於「公司」，在概念上應更貼近於所得稅法中所使用之「營利事業」，皆專注於其經濟實質，廣泛地適用於一切事業之經營，至於其是否具備法人格地位，或者採取何種組織型態，乃至於從事何種經營內容，則在所不問。

至於租稅協定上另一重要的主體概念——常設機構，則與數位經濟所帶來的衝擊息息相關。常設機構概念在國際租稅的層次上的功能在於界定來源地與居住地對於營業利潤之課稅權範圍，以一定程度的實體存在作為來源地開啟營業利潤課稅權之門檻。這樣的的概念在數位經濟時代遭遇到嚴峻的挑戰，蓋在常設機構概念形成之時代背景，事業之經營多以具備一定的實體固定營業場所為必要，然而在現代，企業不再需要四處開設實體店舖，亦能藉由網路觸及世界各地的消費者，可能實質架空常設機構之功能，以及長期以來以其為中心建立起的營業利潤課稅秩序。實際嘗試將網站、軟體涵攝至現有的常設機構概念之中，皆會遭遇到適用上的困難而難以該當所有要件；至於伺服器在特定情況下雖可滿足所有要件，構成企業



於海外從事營業之常設機構，然由於伺服器所放置的位置並不以市場所在地為必要，從而即使將伺服器認定為常設機構，仍然無法解決課稅地與價值創造地分離的問題，足見傳統的常設機構概念確有修正、調整之必要。

其二，為稅捐客體方面。在我國內國法上，所得稅法第 8 條的所得分類影響著來源所得的判斷，進而牽動我國對於外國營利事業可主張之課稅權範圍；在租稅協定層次，不同的所得分類亦會影響國際間課稅權調和、分配的規則，因此各類所得應如何分類以及其間之界限何在，至關重要。本論文歸納出營業利潤之定義應為營利事業從事營業行為所獲致之所得，即營利事業透過獨立性、持續性經濟活動獲取之所得，至於營利事業係透過經營其本業營業項目，或是非本業之營業項目，並非判斷所得類型之重點。又由於數位經濟下，傳統需透過實體提供的商品、服務大量轉化藉由遠端、無實體的方式提供，如從音樂光碟片到線上音樂串流的轉換，亦導致原先即已充滿不確定性的所得分類體系變得更加模糊，而有進一步究明易生爭議的所得類型，最典型者莫過於營業利潤、勞務所得與權利金所得間界線之必要。

首先，關於營業利潤與勞務所得分界之討論，歷經行政法院多年見解上的分歧，終於在最高行政法院 99 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議後趨於統一，最高行政法院提出以主體作為二種所得分類適用之分界，亦即勞務所得必為「個人」提供勞務所獲取之報酬，至於「營利事業」透過員工、受僱人之勞務提供，賺取報酬者，則應歸類於營業利潤。至於本論文之立場則認為仍應回歸營業利潤之本質為判斷，即應考量該筆報酬之獲取是否係營利事業藉由獨立、持續性地提供勞務服務而獲取。如是，則應歸類於營業利潤；如否，例如勞務之提供僅屬偶一為之，則應歸類於勞務所得。至於個人提供勞務之報酬，因在主體地位上已非營利事業，且客體行為上常不具備獨立性，因此較可能被歸類於勞務所得。然由於營利事業之經營內容通常必然包括一定的勞務提供，是以即便採取本論文之見解，一旦主體被歸類為營



利事業，其提供勞務所獲取之所得也幾乎先入為本地被歸入營業利潤，因此在適用結果上與前述最高行政法院決議之見解並無太大出入。

其次，關於營業利潤與權利金所得之分界，本論文參酌美國 IRS 與 OECD 在過去對於電腦軟體課稅之經驗，提出以交易目的作為分類標準。首先以交易客體是否涉及進一步衍生利用相關的智慧財產權，區分為「著作權移轉」或是「著作物移轉」。接著再以權利係為全部、終局地移轉，或是部分、暫時地移轉，將前者區分為「著作權買賣」（財產交易所得）與「著作權授權」（權利金）；後者則區分為「著作物買賣」（財產交易所得）與「著作物租賃」（租賃所得）。而不論是上述何種所得類型，在本論文見解下，只要屬於營利事業獨立、持續性地經營著作權、著作物之買賣、租賃或授權，因而獲取之報酬，其所得類型即可能由財產交易所得、權利金、租賃所得，因量變導致質變而轉化為營業利潤。若將此一討論結果套入到數位經濟下的新型態商業模式，如線上購買商品服務、應用程式託管服務、網站寄存服務、雲端數據資料庫服務等，亦可觀察到多數的所得皆會被歸類至營業利潤類別下。

其三，在來源所得的判斷上，歸納我國所得稅法第 8 條第 9 款與來源所得認定原則第 10 點第 1 項之規定，可以觀察到我國係以營利事業之「經營地」為判斷標準。至於應如何認定營利事業是否於我國境內經營，按最高行政法院 99 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，營利事業以勞務提供為經營內容時，即使勞務提供地位於我國境外，但勞務於我國境內使用後，經營事實始得完成時，其所獲取之報酬仍屬於我國境內經營而獲致，從而為我國來源所得。又觀察決議後續之實務見解，可以發現實務判決對於「於境內使用後經營事實始得完成之勞務」範圍認定極為寬鬆，致使即使只是於我國境內單純使用勞務成果，而無其他境內協力行為或經營事實，亦會被認定為我國來源所得，過於放寬原先設定的「經營地」標準，



也過度放寬我國的課稅權。因此，本論文建議我國應仿照外國立法例，以常設機構標準充實「境內經營」之概念，建立合理的課稅門檻，也避免在來源地的判斷上流於恣意。

此外，為因應數位經濟所帶來的衝擊，我國於2018年修訂了來源所得認定原則相關規範，並於同年發布「跨境電子勞務所得稅規定」。歸納二者之內容，將外國營利事業跨境銷售電子勞務之型態先區分為平臺業者及非平臺業者，前者以買賣雙方之任一方是否為我國境內居民判斷來源；後者則再以有無勞無實體提供地為區分，有實體提供地者以實體提供地為判斷，無實體提供地之電子勞務若純粹為單機使用且無需境內參與協助者，非屬我國來源所得；至於具即時性、互動性、便利性及連續性之電子勞務，則屬我國來源所得。本論文認為上述二規範對於無實體提供地的真正電子勞務主要以單機使用或可線上使用為區分，無法準確切中所得來源地係為價值創造地之內涵，致使具有相同經濟實質的不同交易類型，如境外寄送實體音樂光碟與線上聆聽音樂串流，竟產生不一致的稅負效果，有違稅捐中立性及量能課稅原則。承襲前述建議，本論文認為仍應貫徹以常設機構標準充實對於營利事業「經營地」之判斷，從而，假設傳統意義上的常設機構內涵已不合時宜，首先考慮的應是調整此一門檻，而非獨立於經營地原則外，額外創設出不合於母法規定的新判準。

其四，為稅基與稅率方面。我國在新發布的「跨境電子勞務所得稅規定」中將營業利潤稅基的計算切分為「相關成本費用扣除」與「境內貢獻度認定」二階段。在成本費用扣除階段，提供以帳簿憑證核實認定、適用同業利潤標準淨利率計算，以及設算淨利率三種做法。較特別的是，在成本費用扣除後，還要進入第二階段，判斷境內因素對於所得產生的貢獻程度，區分為核實認定貢獻度、境內貢獻度100%及境內、境外貢獻度各50%三種情況。雖然以貢獻度拆分所得的做法符合移



轉訂價認定之精神，然礙於我國所得稅法對於來源所得的判斷係屬「全有或全無」之概念，一旦判斷為我國來源所得，收入減除成本費用及虧損後，即為所得額，而無依境內、外貢獻度拆分之空間。至於適用租稅協定的情況下，應先判斷哪些是與常設機構經濟活動具實質關聯的所得，即「經濟歸屬原則」，之後再以移轉訂價方法評價這些所得的價值。傳統上在利潤分配的過程中，著重於常設機構實質支配的實體資產與人員的配置，但在數位經濟時代，實體資產以及人員配置之多寡與價值創造之間已不再具備絕對的關聯性，如何開發出具優勢功能的無形資產，或是掌握大量高價值的使用者數據，往往才是獲取超額利潤的關鍵。

綜合上述分析，併同考量國際間為因應數位經濟所提出或已採取的做法，包括調整傳統常設機構標準、擴大扣繳稅之使用，以及開徵新稅種如衡平稅，本論文建議可以調整傳統常設機構標準為數位常設機構，並且適用於所有營業利潤之交易型態為長期之終局目標，以延續過去累積之理論背景，並保有最佳的稅捐中立性。此外，考量到此種做法需花費較長時間為進一步的研究及討論，可先針對特定最具迫切性的數位服務類型，對於銷售額超過一定門檻之外國企業，適用扣繳方式課徵營業利潤，針對金流著手以享稽徵上的便利性並免去利潤評價、分配上的困難，作為短期解決方案。然為避免對企業造成過大的金流調度負擔，應賦予外國營利事業委託申報代理人辦理結算申報，並以所得淨額為基礎課稅之選擇空間。本論文描繪出對於未來營業利潤課稅制度建置方向理想中的藍圖，然對於使用者數據究應如何評價、利潤應如何公平地分配予各國、分配標準又應如何規範等，乃至於未來是否可能出現新的商業型態對所得分類體系造成難以回應的破壞？都是數位經濟議題中相當重要且無可迴避的問題。這些未竟之地，礙於筆者現階段研究能力的限制與素材的缺乏，仍有待國際間更多的討論作為知識演進的養分，也將會是筆者未來繼續研究的課題與方向。



參考文獻

中文文獻

(按作者姓氏筆畫排列)

書籍

王澤鑑 (2014) 。《民法總則》，增訂新版。臺北：自刊。

姜皇池 (2013) 。《國際公法導論》，修訂三版。臺北：新學林。

陳清秀 (2018) 。《國際稅法》，三版。臺北：元照。

黃茂榮 (2002) 。《稅法總論：（第一冊）》，初版。臺北：植根。

黃茂榮 (2007) 。《稅捐法專題研究（各論部分）》，增訂二版。臺北：植根。

黃茂榮 (2008) 。《稅法總論（第三冊）》，二版。臺北：植根。

劉連煜 (2016) 。《現代公司法》，增訂十二版。臺北：新學林。

謝銘洋 (2004) 。《智慧財產權之基礎理論》，四版。臺北：蘆翰。

謝銘洋 (2011) 。《智慧財產權法》，二版。臺北：元照。

期刊論文

中國租稅研究會稅務旬刊聯合舉辦座談會 (2006) 。〈談中華民國來源所得認定爭議〉，《稅務旬刊》，1963 期，頁 7-22。

江彥佐 (2018) 。〈營業稅法信託課稅問題之研討：以德國法為比較中心（上）〉，《會計師季刊》，275 期，頁 26-46。



- 李建良（2008）。〈經濟管制的平等思維：兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉，《政大法學評論》，102期，頁71-157。
- 林宜賢（2016）。〈移轉訂價結果與價值創造間之連結及查核實務案例分析〉，《財稅研究》，45卷4期，頁77-97。
- 邱晨（2015）。〈德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界線〉，《月旦財經法雜誌》，37期，頁159-185。
- 柯格鐘（2007）。〈論所得稅法之所得分類〉，《月旦法學教室》，59期，頁78-89。
- 柯格鐘（2007）。〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14期，頁55-120。
- 柯格鐘（2008）。〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37卷3期，頁129-188。
- 柯格鐘（2015）。〈論依法課稅原則之解釋方法（下）〉，《興大法學》，頁1-49。
- 柯格鐘（2016）。〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45卷特刊，頁1229-1304。
- 柯格鐘（2017）。〈國際租稅之原理原則與實際計算〉，《月旦法學雜誌》，268期，頁110-134。
- 柯格鐘（2018）。〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷：以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276期，頁164-187。
- 柯格鐘（2019）。〈稽徵協力義務、推計課稅與義務違反的裁罰〉，《臺北大學法學論叢》，110期，頁1-91。
- 胡仕賢（2018）。〈跨境電商銷售電子勞務課徵所得稅規定〉，《月旦會計實務研究》，7期，頁20-26。



- 馬承佑(2018)。〈外國營利事業取得諮詢服務費之課稅問題：評最高行政法院 99 年度判字第 762 號判決〉，《月旦會計實務研究》，8 期，頁 99-113。
- 陳衍任(2015)。〈探討跨國企業利潤分割法：在無形資產收權使用之適用(上)〉，《稅務旬刊》，2302 期，頁 27-33。
- 陳衍任(2017)。〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準(上)〉，《稅務旬刊》，2362 期，頁 26-30。
- 陳衍任(2017)。〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準(中)〉，《稅務旬刊》，2365 期，頁 29-31。
- 陳衍任(2017)。〈個人建屋出售而成為營業人之認定標準(下)〉，《稅務旬刊》，2368 期，頁 33-37。
- 陳衍任(2018)。〈數位經濟下的跨境利潤分配〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 35-42。
- 陳衍任(2019)。〈國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第一號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響〉，《國立臺灣大學法學論叢》，48 卷 1 期，頁 263-327。
- 陳清秀(2012)。〈稅務會計與財務會計之區別〉，《東吳公法論叢》，5 期，頁 403-430。
- 陳清秀(2013)。〈國外母公司可否要求國內子公司分攤管理服務費用：評析最高行政法院 98 年度判字第 720 號判決〉，《法令月刊》，64 卷 4 期，頁 1-23。
- 陳勝薇(2015)。〈韓國數位內容徵營業稅之歷程與修法方向探討〉，《科技法律透析》，27 卷 7 期，頁 17-24。
- 曾博昇(2018)。〈數位化商業模式國際課稅新趨勢：淺談 OECD、歐盟與台灣發展〉，《月旦會計實務研究》，5 期，頁 19-24。



馮震宇（2006）。〈從爭議到共識：從電子商務發展看課稅議題〉，《月旦法學雜誌》，130期，頁5-22。

黃士洲（2018）。〈跨境電商課稅實務問題研析〉，《月旦法學雜誌》，273期，頁143-160。

黃士洲、簡銀瑩（2016）。〈跨境數位產品交易帶來的稅務挑戰：以BEPS行動方案及跨境線上交易個案為中心〉，《月旦財經法雜誌》，38期，頁145-168。

黃茂榮（2012）。〈營業稅債務之發生的構成要件（上）〉，《植根雜誌》，28卷5期，頁1-40。

黃源浩（2007）。〈論進項稅額扣抵權之成立及行使〉，《月旦法學雜誌》，140期，頁91-115。

黃源浩（2012）。〈法國稅法上的非營利組織課稅問題〉，《月旦法學雜誌》，206期，頁52-66。

黃源浩（2013）。〈勞務所得作為中華民國來源所得〉，《東吳公法論叢》，6卷，頁109-132。

黃源浩（2017）。〈綜合所得、分類所得與量能課稅：評司法院大法官釋字第745號〉，《月旦裁判時報》，59期，頁19-26。

楊靜怡（2018）。〈OECD及歐盟因應數位經濟課稅挑戰之過渡性措施簡介〉，《月旦會計實務研究》，7期，頁13-19。

蔡茂寅（2016）。〈公營事業（上）〉，《月旦法學教室》，164期，頁30-40。

蔡朝安、李之聖（2013）。〈從投信業者清理結構債損失案論所得稅法第38條「經營本業及附屬業務損失」〉，《稅務旬刊》，2220期，頁28-33。

蔡朝安、高文心（2016）。〈所得稅法上「本業及附屬業務損失」之認定：中高行103年度訴字第132號簡評〉，《稅務旬刊》，2337期，頁25-27。



蔡碧珍、林于斐、呂繼宗、蘇靜娟（2015）。〈BEPS 行動計畫 1：解決數位經濟時代之稅務挑戰〉，《會計研究月刊》，355 期，頁 72-77。

謝如蘭（2014）。〈外國營利事業境外提供勞務之所得來源地認定問題〉，《東吳法律學報》，26 卷 3 期，頁 201-252。

謝如蘭（2014）。〈所得稅法第 38 條「經營本業及附屬業務損失」之認定：兼評最高行政法院 99 年 9 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議〉，《東海大學法學研究》，43 期，頁 185-229。

蘇彥彰（2015）。〈日本針對跨國數位內容服務課徵營業稅之法制修正方向〉，《科技法律透析》，27 卷 8 期，頁 21-27。

蘇靜娟（2018）。〈境外電商課徵營業稅制度〉，《月旦會計實務研究》，7 期，頁 27-34。

學位論文

王堉力（2016），《非居民事業於中華民國境外提供勞務報酬之所得稅問題實證研究：以行政法院判決為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

吳敏煊（2017），《論權利金之稅收管轄權》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

研究計畫等

陳明進、吳偉臺、林宜賢、蔡麗雯、侯宜廷、郭心怡（2008），《國際間來源所得認定原則與我國之比較》，財政部賦稅署。



網路資料

KPMG(2016),《 BEPS 15 項行動計劃介紹 》, 載於 : <https://home.kpmg/tw/zh/home/insights/2016/08/beps-actions.html> 。

公益財團法人租稅資料館網站「 法人稅法日英翻譯對照 」,

https://www.sozeishiryokan.or.jp/corporation_tax/corporation_tax2016e.html (最後瀏覽日 : 5/30/2019) 。

財政部網站 , <https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=191&pid=82760&rand=8337> (最後瀏覽日 : 1/21/2019) 。

財政部網站「 我國所得稅協定一覽表 」, <https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=191&pid=63930&rand=8151> (最後瀏覽日 : 5/9/2019) 。

英文文獻

(按作者姓氏字母順序排列)

一般書籍

ADAMS, F. GERARD, EAST ASIA (2006), GLOBALIZATION, AND THE NEW ECONOMY (Routledge).

AVI-YONAH, REUVEN S. (2007), INTERNATIONAL TAX AS INTERNATIONAL LAW: AN ANALYSIS OF THE INTERNATIONAL TAX REGIME (Cambridge University Press).

BOUDREAU, DONALD J. (2008), GLOBALIZATION (Greenwood Press).

COCKFIELD, ARTHUR, HELLERSTEIN, WALTER, MILLAR REBECCA & WAERZEGGERS, CHRISTOPHE (2013), TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE (Kluwer Law International).

DAMROSCH, LORI F., HENKIN, LOUIS, MURPHY, SEAN D. & SMIT, HANS (2009), INTERNATIONAL LAW: CASES AND MATERIALS (5th ed. West Publishing Co.).

DOERNBERG, RICHARD L. & HINNEKENS, LUC (1999), ELECTRONIC COMMERCE AND INTERNATIONAL TAXATION (Kluwer Law International).

DOERNBERG, RICHARD L., HINNEKENS, LUC, HELLERSTEIN, WALTER & LI, JINYAN



- (2001), ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION (Kluwer Law International).
- HARRIS, PETER (2013), CORPORATE LAW: STRUCTURE, POLICY AND PRACTICE (Cambridge University Press).
- LANG, MICHAEL, PISTONE, PASQUALE, SCHUCH, JOSEF & STARINGER, CLAUS (Eds.) (2012), THE IMPACT OF THE OECD AND UN MODEL CONVENTION ON BILATERAL TAX TREATIES (Cambridge University Press).
- LI, JINYAN (2003), INTERNATIONAL TAXATION IN THE AGE OF ELECTRONIC COMMERCE: A COMPARATIVE STUDY (Canadian Tax Foundation).
- PINTO, DALE (2003), E-COMMERCE AND SOURCE-BASED INCOME TAXATION (International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council).
- RUPARELIA, NAYAN B. (2016), CLOUD COMPUTING (The MIT Press).
- SKAAR, ARVID A. (1991), PERMANENT ESTABLISHMENT: EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE (Kluwer Law and Taxation Publishers).
- STEGER, MANFRED B. (2010), GLOBALIZATION (2d ed. Sterling Publishing Co.).
- VOGEL, KLAUS (1997), KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS: A COMMENTARY TO THE OECD-, UN- AND US MODEL CONVENTIONS FOR THE AVOIDANCE ON DOUBLE TAXATION OF INCOME AND CAPITAL, WITH PARTICULAR REFERENCE TO GERMAN TREATY PRACTICE (Kluwer Law International, 3rd ed.).

期刊論文

- Cockfield, Arthur J. (1999), *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 TULANE LAW REVIEW 133-217.
- Hinnekens, Luc (1998), *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, 26(6/7) INTERTAX 192-200.
- Li, Jinyan (1999), *Rethinking Canada's Source Rules in the Age of Electronic Commerce: Part 1*, 47 CANADIAN TAX JOURNAL 1077-1125.
- Ring, Diane M. (1996), *Exploring the Challenge of Electronic Commerce Taxation through the Experience of Financial Instruments*, 51 TAX LAW REVIEW 663-676.
- Skaar, Arvid A. (2000), *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, 28(5) INTERTAX 188-194.



- Sprague, Gary D. & Chesler, Robin A. (1996), *Characterization of Computer Software Revenue in International Transactions*, 74 TAXES 1144-1166.
- Sprague, Gary D., Chesler, Robin A. & Hersey, Rachel (1999), *The Final Software Revenue Characterization Regulations*, 28, 2 TAX MANAGEMENT INTERNATIONAL JOURNAL 59-74.
- Vogel, Klaus (1998), *Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I)*, 16(8/9) INTERTAX 216-229.

國際聯盟資料

- League of Nations (1923), *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Comm.*, 18-20, League of Nations Doc. E.F.S. 73.F. 19.
- League of Nations (1925), *Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions Submitted by Technical Experts to the Financial Committee*, 31, League of Nations Doc. F.212.

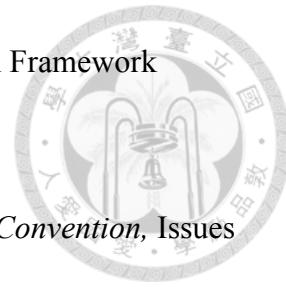
聯合國資料

U.N. DEPARTMENT OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRS, U.N. MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION BETWEEN DEVELOPED AND DEVELOPING COUNTRIES, at v, U.N. Doc. ST/ESA/PAD/SER.E/213 (2017), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

歐盟資料

- Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM (2018) 147 final (Mar. 21, 2018).
- Proposal for a Council Directive on a Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*, at 10, COM (2018) 148 final (Mar. 21, 2018).

OECD 資料



- OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions 4 (October 8, 1998),
<https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>.
- OECD (2000), *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, Issues in International Taxation, No. 7 10, OECD Publishing, Paris,
<https://doi.org/10.1787/9789264181236-en>.
- OECD, *Clarification on the Application on the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on Article 5, 3-4* (Dec. 22, 2000),
<http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf>.
- OECD, *Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-commerce: Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs* 7 (February 1, 2001), <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>.
- OECD, *Attribution of Profits to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions* 8 (February, 2001),
<http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>.
- OECD, *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* 13 (July 22, 2010), <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.
- OECD (2015), “R(10). The tax treatment of software”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2004 (Full Version)* 1, 12, OECD Publishing, Paris,
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>.
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* 9, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.
- OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017 101-145, OECD Publishing, Paris,
<https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
- OECD (2018), *Revised Guidance on Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 12-13, OECD Publishing, Paris,
<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 134-135, OECD Publishing, Paris,

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.



網路資料

George Brooks, *What is a Multi-sided (B2C) Business Model?*, MEDIUM (Feb. 10, 2017),

<https://medium.com/ideas-by-crema/what-is-a-multi-sided-business-model-a848c3400afe>.

MDN Web Docs, *How the Web Works*, https://developer.mozilla.org/en-US/docs/Learn/Getting_started_with_the_web/How_the_Web_works (last visited Feb. 21,

2019).

MDN Web Docs, *What is a Web Server?*, https://developer.mozilla.org/en-US/docs/Learn/Common_questions/What_is_a_web_server (last visited Feb. 21, 2019).

Peter A. Glicklich, *United States: Internet Sales Pose International Tax Challenges*, MONDAQ, <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/9529/offshore+financial+centres/Internet+Sales+Pose+International+Tax+Challenges> (last visited Feb. 22, 2019).

Peter Mell & Tim Grance, *The NIST Definition of Cloud Computing*, NIST (Sept, 2011), <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final>.

Strategic Thinking, *Multi Sided Business Models* (Oct. 26, 2015), <http://suranjanmktg.blogspot.com/2015/10/multi-sided-business-platforms.html>.

TECHOPEDIA, <https://www.techopedia.com/definition/1156/server-mirroring> (last visited Feb. 23, 2019).