

外國營利事業相關營業所得 之課稅爭議

羅月君

摘要

經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）所建立租稅協定範本之常設機構（Permanent Establishment，簡稱 PE）理論，係為了建立本國課徵外國事業營利所得稅之標準。如果世界各國大多採納該理論，理論上各國應能避免重複課稅，某程度也有效減少租稅衝突的問題。我國雖非 OECD 之會員國，為免重複課稅，所得稅法也引進常設機構相關規定，然事實上，因我國所得稅法實際運作結果，應然與實然卻呈現相當的落差。本文透過實務案例探究爭議之所在，比較國際課稅協定範本與我國法制之差異，並參考司法實務見解，找出我國之課稅標準及提出建議，期能解決重複課稅之問題。

關鍵字：OECD、國際租稅協定範本、所得稅法、常設機構/PE、營業利潤、勞務報酬、扣繳制度、重複課稅

壹、前言

經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development，簡稱 OECD）所建立租稅協定範本之常設機構（Permanent Establishment，簡稱 PE）理論，係爲了建立本國課徵外國事業營利所得稅之標準。如果世界各國大多採納該理論，理論上各國應能避免重複課稅，某程度也有效減少租稅衝突的問題。我國雖非 OECD 之會員國，爲免重複課稅，所得稅法也引進常設機構相關規定，同時鼓勵企業對外投資及外國企業對本國投資與商業交易。然事實上，因我國所得稅法立法設計先天不良，加上實務運作結果，應然與實然呈現相當的落差。

首先，我國在稅法適用上，針對有簽訂租稅協定之國家，以該協定及所得稅協定查核準則爲課稅之依據。又如無簽訂租稅協定之國家，即適用我國所得稅法加以課稅。至如與大陸地區間之課稅，則另依臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸條例）第 25 條規定，暨海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議，及海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排。以上幾套制度，雖均以常設機構作爲跨境交易所得課徵之標準，然規範內容並未盡一致，呈現一國多制之情形，增加法

律適用之困難。

其次，更關鍵者，所得稅法於第 8 條第 3 款規定在中華民國境內提供勞務之報酬，不僅適用於個人（自然人），也包括營利事業在內。此適用範圍，與 OECD 租稅協定範本之勞務報酬僅以個人爲限，顯有不同。對於營利事業，OECD 對於營業機構因營業所獲得之利潤，以有無設立常設機構爲當地能否課稅之標準。我國對於營利事業所獲取之利潤，如係因提供勞務之所得，係採取「勞務提供地」爲課稅標準，即與 OECD 採用常設機構標準，有所不同。

再者，營利事業提供勞務之所得，依我國所得稅法第 8 條規定¹文義，可能屬第 3 款之勞務報酬，亦可能爲第 9 款經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，即營業利潤，如無法明確歸屬該二類者，最後仍可歸屬第 11 款之其他收益。而針對外國營利事業跨境銷售電子勞務，財政部又訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得作業要點」（下稱外國營利事業銷售電子勞務課徵要點），採以該勞務與我國有無經濟關聯性，作爲課稅所得之認定標準，法規適用在實務上並不容易。復從觀察實務案例（本文貳），適用相關法條文義的結果，將會出現上述所得稅法第 8 條三種可能之所得類型，因此，納稅義務人或

《註 1》所得稅法第 8 條：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……三、在中華民國境內提供勞務之報酬。……九、在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。……十一、在中華民國境內取得之其他收益。」

扣繳義務人在如何遵法上，顯然承擔許多不確定風險與成本。

是以，本文擬先從我國實務案例出發，探究爭議之所在，進而比較 OECD 所得與資本稅收協定範本 (Model Tax Convention on Income and on Capital, 簡稱 OECD 範本)、聯合國已開發與開發中國家雙重課稅協定範本 (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 簡稱 UN 範本) 與我國法制之差異，並就我國司法實務見解一併探討，期能理出一條脈絡、標準，嘗試解決徵納雙方見解不一、法律標準不明之困境，並提出建議，提供參考。

貳、實務案例與問題提出

一、案例

10 年前，我國最高行政法院（下稱最高行）99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議，就有關勞務所得之爭議做成決議（內容詳後述，下稱 99 年決議）。本文透過「勞務」、「營業」、「所得稅法第 8 條」（下稱本條）等關鍵字檢索 10 年內及決議做成前後之相關判決，並追溯歷審及前後課稅年度關聯判決，發現「法院與稽徵機關」、「上下級審」間見解，頻頻出現差異，雖 99 年決議做成後，司法實務見解較趨於一致，惟案件當事人對相關課稅標準仍有諸多爭執，爰將查得結果按爭議遠近時間，暨該紛爭具代表性之判決整理如下（以下案例

除第 17 例外，均為外國營利事業在我國無常設機構之情形，為求精簡，先此說明）：

（一）力福公司支付日商報酬（最高行政法院 99 判 691 號）

力福公司於 90、91 年間分別給付日本 KENSUM 公司、名村賢一及福田隆二人建築製圖設計報酬，力福公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，雖已補繳及補報，仍遭處罰鍰。

1. 最高行 99 判 691 號：給付外國公司者屬本條第 9 款。

KENSUM 公司接受力福公司委託提供建築製圖設計，上開勞務直接於日本當地作業完成，透過媒介送達力福公司，力福公司 90、91 年度按工作進度電匯報酬並藉以完成其公司所承包之臺灣積體電路製造股份有限公司 12 廠、14 廠，KENSUM 公司雖在中華民國境外（按：即日本）就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務在中華民國境內使用後，經營事實始得完成，故 KENSUM 公司因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，為在中華民國境內經營工商業之盈餘。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

（二）達和公司支付港商報酬（最高行政法院 100 判 632 號）

達和公司 90 年給付香港光鈦公司調

查服務費，達和公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，雖已補繳及補報，仍遭處罰鍰。

1. 最高行 100 判 632 號：屬本條第 11 款。

達和公司給付系爭服務費用之目的，係在取得專案調查結果報告，作為其評估大陸地區市場之參考指標，且該專案調查結果報告具有可儲存之特性，達和公司亦須審查香港光鈦公司完成全部調查作業所提出之分析報告書，於完成審查 10 天內支付系爭服務費尾款，並擁有其著作權，而不若「勞務」之特質，乃是隱藏於自然人之身體中，客觀上無從觀察掌握，且具有不可儲存之特性，而且提供貨幣而受領勞務之一方，在受領勞務時，原則上不須自己付出勞務，只須坐享勞務所帶來之便利。故香港光鈦公司提供系爭服務之性質，應非勞務之提供，而係一種具有經濟價值之專門知識的交換，達和公司給付系爭調查服務費用，係用以支付其在境內取得專案調查結果報告（專門知識）之對價，然不涉及特定或專屬性、獨有之特殊技術、秘密方法或登記有案之特許權利，究其性質亦非屬所得稅法第 8 條第 6 款所稱之權利金，又非屬同法條第 1 款至第 10 款所定之各項所得等，故應認定其為同法條第 11 款所稱之「在中華民國境內取得之其他收益」。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(三) 人間電視公司支付 BNE 企業報酬（最高行政法院 100 判 545 號）

人間電視公司於 91 年給付總機構在中華民國境外之 BNE 公司衛星轉頻器設備租金及技術服務報酬，人間電視公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局責令補繳及補報扣繳憑單，雖已補繳及補報，仍遭處罰鍰。

1. 最高行 100 判 545 號：屬本條第 9 款。

人間公司係使用外國衛星業者提供設置於我國境內之衛星地面站，利用上鏈（臺灣到衛星）與下鏈（衛星到其他國家）方式將人間電視公司節目訊號透過衛星、轉頻器負載在直播衛星等中繼傳送，而使用該外國衛星業者之接收設備、相關作業及技術服務。按契約之主要目的及其經濟價值而言，自應屬綜合性業務之服務，BNE 是衛星資訊傳送業者，對人間電視公司提供之各項衛星資訊傳送服務，屬 BNE 經營業務之範圍，該公司顯係經營工商事業而包含勞務之提供，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，且設立衛星地面站於我國境內，則該公司之此項所得自屬中華民國來源所得。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：不論依第 3、5、9 款，均非我國來源所得。

(四) 柏菱公司支付日商報酬 (最高 行政法院 99 判 737 號)

柏菱公司於 90 至 92 年分別給付國外日本商 Royal 公司各項服務費用，柏菱公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，惟其未依限辦理受處罰鍰。

1. 最高行 99 判 737 號：屬本條第 9 款。

Royal 公司並非單純僅在國外提供仲介銷貨之勞務，尚包括提供海外珠寶飾品界與一般產品之流行趨勢及手工藝相關材料技術知識予柏菱公司，並非單純提供仲介勞務，尚兼及特殊技術及專門知識之提供，非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約；且因其契約未就各項目分別約定報酬計算方式，致無從分辨不同項目之對價數額，僅能認係 Royal 公司提供綜合勞務及知識財產權之對價。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(五) 華鴻公司支付 Vincera 機構報酬(最高行政法院 99 判 842 號)

華鴻公司 91 年給付國外專業機構 Vincera 因提供國外資訊之報酬，華鴻公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，惟其未依限辦理而受處罰鍰。

1. 最高行 99 判 842 號：屬本條第 9 款。

Vincera 在中華民國境外就其營業事項

而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業華鴻公司所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商業之盈餘。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(六) 全訊公司支付美商報酬 (最高 行政法院 99 判 1148 號)

全訊公司於 91 年度給付美商 RADCOM.INC 顧問服務費，全訊公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，惟其未依限辦理而受處罰鍰。

1. 最高行 99 判 1148 號、100 判 377 號：屬本條第 9 款。

RADCOM.INC 所提供之服務包括代銷、代購及諮詢顧問服務，項目繁多且為一段期間之固定服務，足認該服務已成為美商 RADCOM.INC 經營業務之範圍，核屬所得稅法第 8 條第 9 款經營工商業之範圍。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(七) 和德隆公司支付日商報酬 (最 高行政法院 99 判 687 號)

臺灣和德隆公司負責人於 92 年給付日商和德隆公司技術顧問服務費，臺灣和德隆公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補

繳及補報扣繳憑單，其雖已補繳及補報，仍遭處罰鍰。

1. 最高行 99 判 687 號：屬本條第 9 款。

系爭技術顧問服務費係臺灣和德隆公司銷售日商和德隆公司產製之商品予中華民國境內客戶，臺灣和德隆公司在販賣、安裝、緊急處理及售後服務等方面，由日商和德隆公司將技術文件資料、型錄和資訊，以電子郵件、傳真、電話等方式提供予臺灣和德隆公司，臺灣和德隆公司所支付之款項，屬日商和德隆公司營業事項為勞務之提供，應屬所得稅法第 8 條第 9 款所規定經營之範圍。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(八) 展碁公司支付美商報酬（最高行政法院 104 判 748 號）

展碁公司與美商 Microsoft 簽署「大帳戶經銷商契約」，展碁公司依該合約於 92 至 96 年 9 月 19 日給付美商 Microsoft「就源扣繳 20% 稅款」之價金，美商 Microsoft 請求稅局退回溢扣繳稅額遭否准。

1. 最高行 104 判 748 號及原審：屬本條第 9 款。

本件所涉大量授權交易，係為特定組織或機構專屬規劃之客製化授權方案，被授權人得以購買或訂閱之方式取得授權，部分方案尚將重製權、散布權等納入授權範圍，交易項目則包含現成軟體之使用權、非現成軟體（尚未開發完成之新版軟

體）之升級權等，被授權人則依其合約交易內容支付對價，核與（財政部）96 年令釋及所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則（下稱認定原則）第 10 點所稱「未經客製化修改之標準化軟體」之要件不符，自無按一般國際貿易認定之適用餘地。本件微軟集團既係經由國內代理商之通路網絡、國內轉銷商之行銷行為、國內特定商業組織或機構使用被授權之軟體或服務等介入因素，始完成其綜合性服務，應認其有在中華民國境內為經營之營業行為，其所得屬中華民國來源所得。

2. 原告：系爭款項屬認定原則第 10 點所稱一般國際貿易所得，不為我國來源所得。

(九) 全達公司支付港商報酬（最高行政法院 99 判 1177 號）

全達公司於 92、93 年給付香港全達公司營運管理費，全達公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，惟其未依限辦理而受處罰鍰。

1. 最高行 99 判 1177 號、99 判字 767 號：屬本條第 9 款。

全達香港公司並非單純僅為全達公司在國外提供仲介銷貨之勞務，尚包括行政管理、按月提出財務報告及經指明之營運資訊營理等，是全達公司與全達香港公司之協議，自非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約；全達公司雖將系爭款項另區分為佣金與綜合勞務費用兩部分，惟因上揭合約書並未就上開訂定項目分別

約定報酬之計算方式，且全達香港公司上開各階段履約行為尚須互為結合始構成契約標的服務之全部。系爭款項為全達香港公司就前揭綜合性業務服務之提供所取得之對價，且全達公司給付之營運管理費，非單純之勞務提供，而屬綜合性業務服務之提供，該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實係連結至中華民國境內始得完成。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十) 寶靈頓公司支付 BAES 企業報酬（最高行政法院 100 判 546 號）

寶靈頓公司於 91、92 年分別給付 BAES 公司及 BHK 公司之款項，寶靈頓公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，惟其未依限辦理補報而受處罰鍰。

1. 最高行 100 判 546 號：屬本條第 9 款。

BAES 公司及 BHK 公司對寶靈頓公司所為之服務給付，乃勞務之提供，而其服務既係透過電報、電話、網路、傳真等電子媒體方式進行，其提供地非屬在中華民國境內。所有勞務之提供，其勞務內容當然隱含著提供者本身之技術、知識，因此勞務給付之內容有無包含特殊技術、專門知識，並非「勞務」與「由勞務所創造的無體財產權或知識秘密」區別之分野，

二者真正之區別在於「無體財產權或知識秘密」具有「固著化」之特徵，受領者受領之後可以重複實施，而「勞務」只能單純之受領其成果，受領後即無法再重複實施。所得稅法第 8 條規定勞務報酬係以勞務提供地之來源所得，權利金以智慧財產權使用地為來源所得地，即將二者有所區別，自不能以勞務給付之內容包含特殊技術、專門知識，即認因該勞務給付所為之報酬，與因使用「無體財產權或知識秘密」所給予之對價相同。是以 BAES 公司與 BHK 公司對寶靈頓公司提供之各項服務，可認為屬經營業務之範圍，顯係經營工商事業而包含勞務之提供，屬於所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。

3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十一) 原告支付澳洲企業報酬（臺北高等行政法院 99 訴 2559 號）

澳大利亞商摩根公司與原告簽訂總合收益利率交換合約（簡稱 TRS 合約），向財政部專案申請境外營利事業依行為時所得稅法第 25 條第 1 項規定核計營利事業所得額核准在案，原告於 93 年依 TRS 合約給付摩根公司技術服務報酬，嗣原告以非屬中華民國來源所得，申請退還溢扣之扣繳稅款遭否准。

1. 北高行 99 訴 2559 號：屬本條第 9 款。

摩根公司依據上開合約，將在境內及境

外提供原告衍生性金融商品之財務技術服務，則摩根公司提供之勞務在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成。
(本件原告上訴後撤回)

2. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十二) 微星公司支付 MSIL 企業報酬 (最高行政法院 99 判 1111 號)

微星公司於 93 年度給付國外關係企業 MSIL 公司勞務費，微星公司負責人未依規定扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，其未依限辦理補報而受處罰鍰。

1. 最高行 99 判 1111 號、1109 號：屬本條第 9 款。

微星公司與 MSIL 公司並非單純勞務提供契約，而屬綜合性業務服務契約；並因其契約未就上述項目分別約定報酬計算方式，而統一混合概以就前月所發生之費用計算，致無從分辨不同項目之對價數額，則微星公司依約給付 MSIL 公司之系爭服務費，僅能認係 MSIL 公司提供綜合勞務及知識財產權之對價，而難謂係 MSIL 公司單純提供勞務之對價，其取自我國境內之上開收益，應屬中華民國來源所得。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。
3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十三) 訊凱公司支付美商報酬 (最高行政法院 101 裁 3021 號)

訊凱公司辦理 94 及 95 年度營利事業所得稅結算申報時，分別列報給付國外營利事業美商 Nvidia 佣金支出兩筆，訊凱公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單。

1. 最高行 101 裁 3021 號及更審：屬本條第 9 款。

Nvidia 公司所提供之服務內容包括提供顯示卡產品之設定標準、授權訊凱公司整合設計以產製散熱器產品、予以試驗並協助銷售散熱器產品等，非單純提供協助銷售（勞務支出），尚具有 Nvidia 公司營業秘密的提供、配合廠商名單的提供、商譽的利用等等，係屬綜合性業務服務之提供，Nvidia 公司向訊凱公司所收取之報酬難謂純屬居間仲介之佣金，非單純提供勞務，則 Nvidia 公司經營工商業而取得包含提供勞務之所得，Nvidia 公司提供上開勞務經訊凱公司在境內使用後，其經營事實始得完成。

2. 稅局及原審：屬第 11 款，為我國來源所得。
3. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十四) 楷越公司支付 BEST 等企業報酬 (最高行政法院 106 判 670 號)

楷越公司於 95 年度給付 D.I. 及 BEST 等公司第二類電信服務報酬，楷越公司負

責人未辦理扣繳稅款，稅局令補繳及補報扣繳憑單，其未依限辦理補報而受處罰鍰。

1. 最高行 106 判 670 號、102 判 497 號及原審：屬本條第 9 款。

楷越公司與 BEST 等境外公司間之交易模式，和楷越公司與 D.I. 公司間之交易模式相同，均係單向語音系統服務，且經由我國境內居住之個人或營利事業之參與協助始可完成，則 BEST 等公司既係接續我國國際電信，楷越公司依協議費率所支付 BEST 等公司之綜合性報酬應屬中華民國來源所得。

2. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。

(十五) 國際標準電子公司支付 Alcatel 公司（最高行政法院 102 判 530 號）

國際標準電子公司於 98 及 99 年度間分別給付國外關係企業 Alcatel 公司管理服務費，國際標準電子公司負責人未辦理扣繳稅款，稅局責令補繳及補報扣繳憑單，其雖已補繳及補報，仍遭處罰鍰。

1. 最高行 102 判 530 號（本稅）、104 判 37 號及原審：屬本條第 9 款。

系爭服務雖係由 Alcatel 公司在中華民國境外提供，但仍須國內之國際標準公司與 Alcatel 公司透過資訊平台、電子郵件及電話會議等方式相互溝通後，始足以理解而互動以達到分享集團內所有資源及約定之協助服務等目的，故其性質非單純之勞務提供，且均無法僅單向提供意見即得

達成。是系爭服務屬 Alcatel 公司之業務經營，並因系爭服務須在中華民國境內使用即被理解或被要求具體協助後，其經營事實始得完成，故 Alcatel 公司自國際標準公司獲致之所得，應屬中華民國來源所得等情。所得稅法第 8 條第 3 款關於「提供勞務之報酬」之所得類型，本於其係就「個人在中華民國境內提供勞務之報酬」之規定予以修正之立法沿革，本款所規範「提供勞務」之類型，固應認無「僅限個人而不及於營利事業」之限制。究應該當所得稅法第 8 條第 3 款或第 9 款之所得類型，係應自提供勞務之主體與方式予以整體觀察，尚非因第 3 款關於「提供勞務之報酬」之所得類型無僅「個人」之限制，即得謂凡營利事業因提供勞務而獲致之所得，即當然屬第 3 款規範之所得類型。

2. 原告：屬第 3 款，因勞務提供地在國外。99 年決議不當擴大所得稅法第 8 條課稅範圍。

(十六) 台哥大公司支付 GSMA 協會會費（最高行政法院 104 判 572 號）

台哥大公司於 93 至 97 年間、威寶電信公司於 98 至 103 年間給付營利事業全球移動通訊系統協會 GSMA 會費。

1. 最高行 104 判 572 號（台哥大公司）及原審：屬本條第 9 款。

該協會制定國際漫遊 GSM 標準制式合約範本及格式（某種協定），透過網路提供各國 GSM 電信業者間溝通、交易之依

據，所提供內容必須經由各該會員持續、反覆使用後，方具有價值，而非 GSMA 得憑藉一己之力即可賦予其價值，若非各國通訊業者均使用 GSMA 所制定可共同使用之資料及協定，則台哥大公司亦無從提供所有漫遊電信業者其基地台通訊之服務，其性質應非單純的勞務提供，而係一種具有經濟價值之觀念或知識的交換，亦與單純資料庫之使用有別，雖 GSMA 係在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但因台哥大公司之 GSM 電信系統操作或使用均在中華民國境內，系爭銷售勞務與使用地已產生連結，其既在中華民國境內使用後，經營事實始得完成。

2. 原告台哥大公司：本件 GSMA 提供之服務全數均在中華民國境外進行及完成，GSMA 提供之服務如同資料庫，於勞務提供之同時，GSMA 之營業行為即已完成，並無須經由中華民國境內之台哥大公司任何參與、協助行為，僅單純使用 GSMA 線上資料庫。

(十七) 英屬百慕達商友邦人壽所得稅（最高行政法院 108 判 319 號）

英屬百慕達商友邦人壽公司 100、101 年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入及出售資產增益，嗣以其屬總機構在中華民國境外之臺灣分公司，取自中華民國境外之所得，非屬中華民國來源所得，乃將取自中華民國境外之投資國外政府公

債、公司債及金融債券利息收入與證券交易所自利息收入及出售資產增益項下減除更正減列，稅局以其前開投資國外債券所取得之利息收入及處分國外債券之增益，為其在臺經營工商之盈餘，核屬中華民國來源所得，重行核定。

1. 最高行 108 判 317 號、319 號及原審：屬本條第 9 款。

英屬百慕達商友邦人壽公司，在我國境內設有「固定營業場所」經營保險業務。所得稅法第 8 條第 4 款、第 7 款乃是針對利息所得及財產交易增益之一般規定，同條第 9 款則是就主體係營利事業及其從事本業經營的營業利潤而為規定，倘營利事業的營業利潤包含其本業營業行為所獲致之利息及投資增益，屬該條第 9 款規定「經營」之範圍。保險業乃收取保險費而擔保他人危險並於保險事故發生時負擔賠償之營利事業，其係向保戶收取保險費而取得資金，並運用該資金進行投資活動產生收益以為營利，此觀保險法第 146 條第 1 項規定保險業資金之運用，除存款外，並得投資有價證券、不動產、放款、經主管機關核准之專案運用、公共及社會福利事業投資、國外投資、投資保險相關事業、從事衍生性商品交易及其他經主管機關核准之資金運用即明。

2. 原告：非屬從事營業項目之營業行為。

二、問題提出

由以上案例可知，當事人針對外國

營利事業提供勞務之報酬，多主張該勞務係於我國境外提供而毋庸納稅；亦即，主張屬所得稅法第 8 條第 3 款之勞務報酬類型，因不符合該款「在中國民國境內提供」之要件而認毋庸課稅；最高行於 99 年決議尚未做成前，法院與稅局偏好將外國營利事業提供勞務之所得，認定歸屬於同法條第 11 款之其他收益類型，據以課徵。因此徵納雙方見解實屬歧異。

嗣 99 年決議統一見解後，除案例（二）認為系爭服務係供專業知識之對價，固非屬勞務提供，又不涉特定或專屬性、獨有之特殊技術、秘密方法或登記有案之特許權利，也非屬同法條第 6 款之權利金，而屬第 11 款之其他收益外，大致上均認屬第 9 款之營業利潤所得類型。

其中案例（十五）之判決已點出，所得稅法第 8 條第 3 款規定（勞務報酬類型）之適用對象，不限於個人而包括營利事業，而當事人卻頻頻依賴該款規定主張屬境外取得之報酬而不應課稅。該判決因此認為，在我國關於營利事業提供勞務之報酬，究應適用第 3 款或第 9 款所得類型，要從提供之主體及方式整體觀察等語。

復從上開案例可知，實務上關於總機構非在我國境內之營利事業，係先判斷是否在我國設有常設機構，如該事業在我國有常設機構者，如案例（十七），認於取自我國本業營業之利潤，應屬我國來源所

得。如在我國未有常設機構，如案例（一）至（十六），即按 99 年決議意旨之判斷標準，認定是否屬於我國來源所得，且經認定結果，卻呈現屬我國來源所得而應納稅之結果。此結果是否與國際標準一致，是否可能造成重複課稅之不公平，即為本文探討的問題。

再觀諸上開案例，除所得類型之認定會影響是否為我國來源所得而應納稅之認定外，伴隨另一問題，是該等外國營利事業如在我國無常設機構，係採取就源扣繳方式，由我國扣繳義務人於給付時稽徵，且原則上採 20% 之稅率，於所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則第 15 點於 98 年 9 月 3 日發布前，尚無可減除成本费用（詳細論述請參本文肆、三），則該等機構納稅金額顯然會高於其他有常設機構之外國營利事業或我國營利事業，恐造成租稅負擔不公平之現象。而我國扣繳義務人也因我國所得稅法之法條結構有上述適用上之疑義，其於給付時未辦理扣繳即遭處罰，也恐有過苛。

從而，外國營利事業提供勞務取自我國來源之所得，究屬何種所得類型，應依何種標準決定是否課稅，即至為關鍵。相關國際標準如何、與我國法規及實務採取的標準有何差異、此差異會造成如何結果、我國法制是否有調整之必要，即係本文後續討論之重點。

參、國際租稅協定範本有關營業利潤及勞務報酬之課稅標準

一、經濟合作暨發展組織租稅協定範本

(一) 營業利潤類型

1. 一般營業利潤（常設機構標準）

最新 2017 年之範本第 7 條第 1 款規定：「一方締約國企業的利潤僅能在該國被課稅，除非該企業於他方締約國透過常設機構經營業務所得之利潤，他方締約國得就該企業之利潤課稅，但僅以歸屬於該常設機構之利潤，作為課稅範圍。」(原文如註)²，以企業是否在締約國境內設有「常設機構」作為該國能否對該企業課稅之判斷標準。

又依該範本第 5 條規定，「常設機構」係指企業從事全部或部分營業之固定營業場所，包括管理處所、分支機構、辦事處、工廠、工作場所、礦場、油井或氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所，而建築基地、建築或安裝工程，僅於其存續期間超過 12 個月的情形，為常設

機構；並將專為儲存貨品、僅從事準備性或輔助性活動等場所，排除認定為常設機構；但認當一自然人有權以一企業名義，代表該企業於一方締約國簽約，並經常行使時，其為該企業所為之任何活動，視為該企業之常設機構，而非屬獨立代理人；惟一企業透過經紀人、行紀或其他具有獨立地位的代理人，在一方締約國依常規進行營業，不認為在該國設有常設機構³。換言之，以該企業為名義活動之自然人是否係該企業之常設機構，以其是否屬獨立代理人來判斷，如非屬獨立代理人，則應認為係常設機構，反之，則否。

OECD 於 2015 年提出稅基侵蝕及利潤移轉計畫行動方案 (Base Erosion and Profit Shifting, 簡稱 BEPS)，第 7 號行動方案「BEPS7」係為避免透過安排以規避常設機構的認定，欲修正範本第 5 條，修正重點即係擴大常設機構之範圍，例如擴大非獨立代理人內涵，簡言之，只要代理人有權代表該外國企業締約，並發揮重要角色，該企業對於契約不進行重大修正，可認係常設機構⁴；又即使為行紀人，如

《註 2》 Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, lasted visited 10.10.2020.

《註 3》 *Id.*

《註 4》 陳衍任，〈「常設機構」在國際稅法的發展趨勢——BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（上）〉，《稅務旬刊》，第 2335 期，2016 年 8 月，第 30-31 頁。

由該行紀人和客戶直接締約，契約內容涉及委託者所有或其有權使用的財產，移轉所有權或授權他人使用，並約定由委託者對客戶提供服務，也屬常設機構⁵；另將代理人直接或間接持有股權超過 50%，或第三人同時對代理人及委託企業直接或間接持股超過 50%，即可認定該代理人與委託企業間具有緊密關聯性⁶。

2. 電子商務交易（常設機構標準）

OECD 範本仍是採常設機構標準，於第 5 條之註釋中將何者可認為常設機構予以說明。網站（Website）是由軟體及電子數據構成之無體財產，本身並未構成設備或機器等有形之實體資產，並非常設機構；伺服器（Server）是提供網站儲存及使用之設備，如企業自備或租用伺服器，並透過伺服器網站營業，則該伺服器所在地可能構成常設機構；網路服務提供者（Internet Service Provider, ISP）通常不認係屬常設機構⁷。

OECD 於 2015 年提出第 1 號行動方案（BEPS1）提出一些可能可認定為常設機構的標準，包括：（1）以「顯著數位化

存在」作為數位化常設機構之認定，可從銷售額多寡、是否使用某些消費地國的數位化功能及使用者人數來綜合判斷；（2）就數位化交易在所得來源國扣繳稅捐之方式；（3）徵數位平衡稅的方式⁸。

另 OECD 於 2019 年 3 月 6 日發表「應對經濟數位化的稅收挑戰」（Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy）報告，指出有關電子商務交易所得課稅權之分配規則，主要依據營業活動之價值創造為基準，除銷售、資產及員工外，使用者（消費者）也有貢獻，應納入考慮，衡量標準有三：一為使用者參與方案（The user participation proposal），二為行銷無形資產方案（The marketing intangibles proposal），三為顯著數位經濟活動方案（The significant economic presence）⁹。

（二）勞務報酬類型

1. 獨立個人勞務之所得（常設機構標準）

OECD 於 2000 年修正時，刪除原第 14 條第 1 項（Independent Personal Ser-

《註 5》陳衍任，〈「常設機構」在國際稅法的發展趨勢——BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（中）〉，《稅務旬刊》，第 2338 期，2016 年 9 月，第 24-25 頁。

《註 6》同《註 5》，頁 26。

《註 7》陳清秀，《國際稅法》，第 4 版，元照出版，2019 年，第 769-774 頁。

《註 8》陳衍任，〈國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響〉，《臺大法學論叢》，第 48 卷第 1 期，2019 年 3 月，第 281-285 頁。

《註 9》同《註 7》，頁 727-728。

vices) 如下規定：「一方締約國個人以獨立身分從事專業勞務或其他獨立性活動取得之所得，應僅由其居住國課稅。但該個人在他方締約國設立經常使用的固定處所，以可歸屬於該固定處所之所得為限，作為他方締約國課稅範圍。」(原文如註)¹⁰。刪除之理由在於「常設機構」與本條款中的「固定處所」概念上相當，上述第 7 條關於企業營業利潤以常設機構為課稅之前提，與本條獨立個人專業勞務所得以固定處所為課稅之前提，兩者標準並無差異，故刪除本條重複性規定，將本條屬於獨立個人專業勞務所得是否課稅，按上述第 7 條規定處理即可¹¹。

2. 受僱之所得（勞務提供地標準）

範本第 15 條規定 (Income From Employment)：「除第 16 條、第 18 條及第 19 條規定外，一方締約國之居民因受僱而取得之薪津、工資及其他類似報酬，除受僱行為係發生於他方締約國者外，應僅由該

一方締約國課稅。若受僱行為發生於他方締約國內者，他方締約國得對該受僱所生報酬課稅。」(原文如註)¹²。係採取「(受僱)勞務提供地」課稅之原則。

至於其他勞務所得，諸如董事所得、表演人及運動員、退休金、政府勞務、學生等取得之所得 (OECD 租稅協定範本第 16~20 條參照)，非本文所欲討論及比較之重點，予以略過。

(三) 非不動產所得之其他所得類型 (常設機構標準)

範本第 21 條規定：「1. 一方締約國居民之所得，無論發生於何地，凡本協定未規定者，應由該居住國課稅。2. 排除第 6 條第 2 款所指不動產所得以外的所得，如係由締約國一方之居民透過設在他方締約國之常設機構所獲取，且支付該所得所憑之權利或財產與該常設機關有確實聯繫，則不適用第 1 款的規定，應適用第 7 條的

《註 10》 Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page35, lasted visited 10.10.2020.

《註 11》 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en#page179, lasted visited 10.10.2020.

《註 12》 Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State. *supra* note 2.

規定」(原文如註)¹³。此為納稅者「居住地國」享有課稅權，而納稅者經由設在他國之常設機構所生的所得及確實連結之權利或財產，得由該常設機構所在地國課稅。

二、聯合國範本

(一) 營業利潤類型

UN2017 年之範本亦與 OECD 範本相同，於第 7 條第 1 項前段規定，採常設機構 (PE) 作為課稅之依據。惟與 OECD 不同者，在於 OECD 以經濟歸屬作為課稅範圍，UN 則採修正之吸引力原則，擴大所得來源地國可以課稅之範圍。

該 UN 範本第 7 條後段規定，可算入常設機構所在地國課稅範圍者，包括：(1) 可歸屬於常設機構之營業利潤；(2) 經由

常設機構銷售相同或類似商品或貨物之利潤；(3) 經由常設機構從事其他相同或類似營業活動之利潤¹⁴。(原文如註)¹⁵

(二) 勞務報酬類型

UN 範本現仍於第 14 條規定獨立個人勞務所得 (Independent Personal Services)，內容與 OECD 前已刪除者大致雷同。另外，就個人受僱之所得 (Dependent Personal Services)，UN 範本也規定於第 15 條，內容與 OECD 現規定大致相同。

至於其他勞務所得，也相似於 OECD 範本，諸如董事所得等，仍非本文所欲討論及比較之重點，予以略過。

(三) 非不動產所得之其他所得類型

UN 範本規定於第 21 條 (Other Income)，內容與 OECD 大致相同。

《註 13》1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.

2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply. *Id.*

《註 14》同《註 7》，頁 248。

《註 15》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 merchandise 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 as those effected through that permanent establishment. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, lasted visited 10.16.2020.

肆、我國法制及實務運作與比較

一、所得稅法之適用

(一) 所得稅法關於營業利潤的規定

1. 所得稅法第 8 條第 9 款（境內經營工商之盈餘）

所得稅法第 3 條第 1 項規定，「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅」，係採屬地主義；第 2 項規定，「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅」，係兼採屬人主義，只要是我國之居民企業，其所得不論是取自境內或境外，均要課稅；第 3 項規定，「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅」，則我國是否享有課稅權，應視該所得是否為中華民國來源所得。又關於何謂「中華民國來源所得」，則規定在第 8 條，其中第 9 款「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，為我國針對營業利潤來源所得類型之規定。

同法第 10 條¹⁶雖如 OECD 範本就常設機構（PE）為規定，法條稱之為「固定營業場所」及「營業代理人」，惟並非如 OECD 範本一般，直接針對營業利潤明確採用 PE 作為營利事業所得認定的標準。又勞務報酬的所得類型，在我國現行認定原則規範下，也引進 PE 作為認定標準，體例上也與 OECD 範本（勞務報酬專指受僱之自然人）不同，則常設機構（PE）究否為營業利潤之所得認定的前提標準，即有爭議。

學者謝如蘭認為我國營利事業所得也採取常設機構標準¹⁷，所得稅法第 8 條第 9 款在解釋上應指所得稅法第 11 條第 2 項規定之「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」之營業所得，由於營利事業必須具備營業牌號或場所，因此有關營利所得的來源判斷標準應可以採取常設機構標準。另有認為通說及

《註 16》所得稅法第 10 條：

（第 1 項）本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。

（第 2 項）本法稱營業代理人係指合於左列任一條件之代理人：

- 一、除代理採購事務外，並有權經常代表其所代理之事業接洽業務，並簽訂契約者。
- 二、經常儲備屬於其所代理之事業之產品，並代表其所代理之事業將此項貨品交付與他人者。
- 三、經常為其所代理之事業接受訂貨者。

《註 17》謝如蘭，〈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》，第 26 卷第 3 期，2015 年 1 月，第 242 頁。

實務係以國外營利事業縱未曾在我國境內設置常設機構營業，只要該營利事業在我國境內從事本業營業項目之營業行為所獲取之營業利潤，即屬於我國境內來源所得¹⁸。但實務上，最高行政法院在 106 年度判字第 94 號判決，即採取營業利潤以常設機構為認定標準¹⁹。因此，較好的做法，應如 OECD 範本條文相同，就所得稅法第 8 條各課稅所得項下訂定明確之認定標準。

本文重點係在探討「非居民企業」相關營業所得課稅爭議，則居民企業所為相關營業所得如何課稅非本文重點。惟值得一提的是，嗣我國為了防杜跨國企業於低

稅負國家或地區設立紙上公司，藉形式上變更登記轉換非居住者身分，規避我國屬人主義課稅規定，建構反避稅制度，並為租稅公平，所得稅法參考 OECD 及 UN 範本有關居住者之認定，於 105 年 7 月 12 日立法院增訂，27 日總統修正公布增訂第 43-4 條規定²⁰（仍尚未生效，財政部於 106 年 5 月 23 日即據此規定授權訂定「實際管理處所適用辦法」，也尚未生效），擴大前揭固定營業場所所謂「管理處」之範圍，認依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，同時符合「做成重大決策者或做成該等決策之處所在境內」、「財務報表、會計帳簿、議事錄之

《註 18》同《註 7》，頁 246。

《註 19》106 判 94 號判決意旨：若特定營利事業屬非居民企業，則須再按其在中華民國境內有無設立常設機構，常設機構即指所得稅法第 10 條第 1 項及第 2 項所分別定義者。若該非居民企業設有常設機構者，其與常設機構活動有關連之收入，均符合所得稅法第 8 條第 9 款所規定。有常設機構之非居民企業只有在證明收入之取得，完全與在中華民國境內之常設機構無關之情形下，才有討論該所得是否為中華民國來源所得。

《註 20》所得稅法第 43-4 條：

（第 1 項）依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。

（第 2 項）依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依中華民國法規成立之營利事業，依第八條各款規定認定中華民國來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第一項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第八條規定之中華民國來源所得。

（第 3 項）第一項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。

二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。

三、在中華民國境內有實際執行主要經營活動。

（第 4 項）前三項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

製作或儲存在境內」及「在境內有實際執行主要經營活動」三項要件，即視為總機構在中華民國境內之營利事業。換言之，該營利事業即屬居民企業，毋庸再依非居民企業，以是否有常設機構來判斷，直接依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅，採用扣繳方式稽徵。是以，該規定生效後，外國營利事業如其實際管理處所在我國境內，即等同於中華民國營利事業，如具實質經濟事實關係之課稅構成要件事實²¹，其營業行為所獲取之營業利潤，即屬於我國境內來源所得。惟學者有認此規定適用上缺乏可預見性²²。於此規定生效前，上開最高行 106 年判字第 94 號判決已透過解釋之方式，認總機構即實質上營運及管理活動之處所²³。雖立法者表示為使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展，並維護納稅義務人權益，而於所得稅法第 126 條定明施行日期由行政院定之，惟為落實對法律適用明確性及可預測性之要求，法規公布至今已近 5 年，

主管機關實宜盡早規劃此規定之實施期程。

2. 最高行政法院 99 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議決議

決議意旨：營利事業經營其營業事項而包含「勞務之提供」者，應屬所得稅法第 8 條第 9 款規定「經營」之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第 8 條第 9 款規定，認定其是否為中華民國來源所得。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

《註 21》實際管理處所適用辦法第 3 條：（第 3 項）第一項構成要件事實之認定，應以實質經濟事實關係為依據。

《註 22》陳衍任，〈實質管理處所在適用上的爭議問題〉，《月旦會計實務研究》，第 3 期，2018 年 3 月，第 25 頁。

《註 23》106 判 94 號判決意旨：居民企業係指所得稅法第 3 條第 2 項所稱「總機構在中華民國境內之營利事業」。何謂「總機構」，現行所得稅法未加以定義，應參考公司法第 3 條第 1 項及第 2 項之規定（即「公司以其本公司所在地為住所」、「本法所稱本公司，為公司依法首先設立，以管轄全部組織之總機構」），以形式上首先為主體登記，且在實質上具有管理全部分支部門功能之組織為判準。若組織所在之地址登記形式與實質管理處所分離之情形（特別是指在外國設立紙上公司，而在本國實際從事營利活動之情形），基於現行所得稅法中，稅籍（主體）登記僅屬認定營利事業之充分條件，而非必要條件，同時也基於實質課稅精神之貫徹，自應以實質上具有總管理功能之組織所在地為準。

國來源所得。

此決議將我國長期就營利事業提供勞務之所得，究係屬為勞務報酬抑或營業利潤之爭議，有一明確之釐清，且符合 OECD 範本精神²⁴。且此決議於營業利潤之判斷上，提到了 OECD 範本所訂之常設機構標準，也值得贊同。惟外國營利事業在我國無常設機構之情形，卻引進「勞務使用地」標準，與 OECD 範本僅針對「個人」「受僱」之勞務所得，採取「勞務提供地」作為所得來源國之判斷不同，復與 OECD 針對營業利潤係採 PE 為標準迥異。顯然此決議將「提供勞務之營業所得」，採為一獨立之營業利潤所得類型，恐係受到我國所得稅法第 8 條第 3 款所謂勞務報酬，並不限於個人，尚包括營利事業立法理由所影響。

又此決議就我國境內無常設機構之外國營利事業其他營業利潤（例如銷售貨物所得）應如何認定為我國來源所得，雖未提及，本文認為，可參考上開最高行政法院 106 年判字第 94 號判決意旨及學者謝如蘭之意見，透過體系解釋之方式，採常設機構標準認定。

另此決議透過法律解釋所建立之標準，區分更多的細部所得類型並予以切割，與國際標準未盡相同，恐增加法規適用之困難度及易造成重複課稅之風險。有學者即持批判之意見²⁵。

3.《所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則》第 10 點（下稱認定原則）

財政部於 107 年 1 月 2 日修正發布認定原則第 10 點，將之區分為一般營業利潤²⁶

《註 24》同《註 17》，頁 218。

《註 25》謝如蘭認外國營利事業在我國無常設機構，則我國作為勞務使用地國與該所得的產生沒有經濟上緊密關係，不應課稅。同《註 17》，頁 242。陳衍任認此決議將「境內使用」等同於「境內經營」，忽視該勞務確為境外提供的客觀事實，致所得稅法第 8 條第 3 款所定「境內提供勞務」一詞，無異形同具文。同《註 8》，頁 287。

《註 26》該認定原則第 10 點，規定如下：

（第 1 項）指營利事業在中華民國境內從事屬本業營業項目之營業行為（包含銷售貨物及提供勞務）所獲取之營業利潤。

（第 3 項）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。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。

及銷售電子勞務之利潤²⁷，其中關於銷售電子勞務財政部也頒布銷售電子勞務課徵要點，詳下述。惟此規定將一般營業利潤，先採取營業行為是否全部在我國境外進行之標準判斷，要符合全部營業行為均在我國境外進行之要件後，才援用常設機構標準進行第二次之判斷；復針對營業行為「同時」在我國境內及境外進行者，可依境內提供服務之「貢獻度」作為認定為屬於我國境內之營業利潤而課稅，固符合實質課稅原則，且有利於納稅義務人。惟該所得認定原則僅屬行政規則，而所得稅

法就是否屬於中華民國來源所得之規定，係屬全有或全無的認定，是該所得認定原則將屬我國來源所得範圍限縮在有貢獻度範圍內以課稅，無疑牴觸上位規範之所得稅法，有違反租稅法律主義，應以母法直接增訂或以授權命令方式為之，以杜爭議。

4. 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點

財政部於 107 年 5 月 11 日發布《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》²⁸，未提及常設機構作為認

(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（shrink wrap software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該購買者或上開營利事業不得為其他重製、修改或公開展示等行為。
- (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。

《註 27》認定原則第 10 點，規定如下：

(第 2 項) 營利事業在中華民國境外銷售第四點第二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。

《註 28》該電子勞務課徵所得稅作業要點，相關規定如下：

第 3 點：我來源收入認定規定

(一) 外國營利事業跨境銷售電子勞務，依所得稅法第八條中華民國來源所得認定原則及其勞務與我國之經濟關聯性認定我國來源收入：

1. 外國平臺業者：

外國平臺業者於網路建置交易平臺供境內外買賣雙方進行交易，買賣雙方或其中一方為我國境內個人、營利事業或機關團體，外國平臺業者向買賣雙方所收取之報酬為我國來源收入。

定我國來源收入之標準，而以「與我國之經濟關聯性」認定，申言之，如為平台業者，以買賣之一方為我國境內之人，且該平台業者收取報酬，即認與我國有經濟關聯性；如非平台業者，於無實體使用地點，供我國境內買受人「使用」該電子勞務及須我國境內之人參與與協助始得「提供」該勞務之情形，認有與我國經濟關聯性，屬我國來源所得，又於有實體使用地點時，以勞務提供地或經營地在我國境內，作為與我國經濟關聯性標準，則所取得之報酬為我國來源收入。此與 OECD 在 BEPS 行動方案 1 提到解方之一「顯著數位化之標準」（即採實質數位化常設機構）有異曲同工之處，且關於課稅權之分配，

採所得貢獻度比例為標準，與前述 OECD 於 2019 年提出之報告，採取營業活動價值創造基準大致相同。換言之，與我國經濟關聯性較大者，相當於數位化較顯著者。然此所得之計算，如前述，將屬我國來源所得範圍限縮在有貢獻度範圍內以課稅，也有抵觸上位規範所得稅法以「全有或全無」認定來源所得之問題，日後應以母法直接增訂或以授權命令方式為之，以免爭議。

5. 小結

依前揭最高行 99 年決議、我國相關規定及實務上操作，可歸納分析出三類營利事業之營業所得類型，並按下述脈絡進行認定：

2. 外國非平臺電子勞務業者：

(1) 銷售之電子勞務無實體使用地點：

- ① 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），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，其取得之報酬非為我國來源收入。但需經由我國境內個人或營利事業參與及協助始可提供者，其取得之報酬為我國來源收入。
- ② 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，取得之報酬為我國來源收入。

(2) 銷售之電子勞務有實體使用地點：

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，依所得稅法第八條第三款及第九款規定，其勞務提供或經營地點在我國境外者，非為我國來源收入；如該勞務提供或經營地點在我國境內者，其取得之報酬為我國來源收入。

- (二) 以網路或其他電子方式傳輸提供專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利供他人在我國境內使用，非屬銷售電子勞務範疇，其取得之報酬為所得稅法第八條第六款規定之權利金。

第 4 點：所得計算規定

外國營利事業跨境銷售電子勞務依前點規定認定之我國來源收入，依下列規定減除相關成本费用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額：……。

首先，應看該所得是否屬「銷售電子勞務所得」，如果為銷售電子勞務之所得，本文認為依認定原則第 10 點及銷售電子勞務課徵要點認定，或依最高行 99 年決議所採標準，認定結果應大致相同，而實務上，有依循前揭最高行政法院決議所採標準者²⁹。

次者，如該所得屬銷售電子勞務以外之「提供一般勞務所得」，依 99 年決議意旨，係屬營業利潤之所得類型。復參照本文貳之案例（十七）（最高行 108 判 317、319 號），係先判斷該外國營利事業是否在我國設有常設機構，如有常設機構在我國境內經營本業之報酬，即屬我國來源所得。惟經認定該外國營利事業在我國境內無常設機構時，依 99 年決議意旨，改採勞務使用地標準判斷。

再者，如非屬前開提供勞務之營業利潤，而為「銷售貨物所得」，99 年決議雖未提及，本文認可參考上開最高行政法院 106 年判字第 94 號判決意旨及學者意見，透過體系解釋之方式，以常設機構標準判斷，尤其對於外國營利事業而言，採取與國際協定範本一致之標準，也較有可預測性。

最後，如依日後生效之所得稅法 43-4 條規定及所訂定之實際管理處所適用辦

法，外國營利事業經認有實際管理處所在我國境內，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，直接依我國法課稅。

以上，我國法規先天不良，經實務運作結果，呈現數種所得類型適用不同之判斷，適用上已展現高度技術性。而提供一般勞務之所得，又採取前後階段不同之判斷，對納稅義務人而言，不但遵法難度過高，而且按國際協定範本，如經認定於境內無常設機構時，於境內之所得即難認有經濟上緊密連繫而不會課稅，惟我國卻再以「勞務是否在我國境內使用後其經營事實始得完成」之標準判斷，又進而課稅，對外國營利事業而言，實難預測，也易形成重複課稅之結果。

（二）所得稅法關於勞務報酬的規定

1. 所得稅法第 8 條第 3 款（境內提供勞務之報酬）

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。66 年 1 月 30 日修正理由表示第 3 款前段將「個人」二字刪除，藉以包括個人及營利事業在內等語，可知原所得稅法所指勞務報酬與 OECD 及 UN 範本相同，僅指個人之勞務所得，不包括營利事業，惟修正後勞務報酬之所得類型，除

《註 29》臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1532 號判決意旨：本件 FACEBOOK IRELAND LIMITED（下稱 FB 公司）總機構在中華民國境外，屬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，廣告業務係在中華民國境內有所經營使用其業務始得完成，FB 公司因此自中華民國境內之營業所獲致之所得，應係中華民國來源所得。

個人外，尚包括營利事業，上揭最高行 102 判 530 號判決意旨也有指明〔參照貳、一、案例(十五)〕。

承上述，我國所得稅法 66 年 1 月 30 日修正前，並無「營利事業提供勞務」之概念。修法後，關於營利事業提供勞務之報酬，在我國實務適用上，究應依所得稅法第 8 條第 3 款之勞務所得，抑或為同法條第 9 款之營業利潤認定，屢發生爭議，參照本文貳所示之我國判決，原告多主張外國營利事業提供勞務之所得應按所得稅法第 8 條第 3 款認定，亦可佐證。亦是我國行政機關在訂定認定原則時，雖上揭最高行 99 年決議已認營利事業提供勞務取得報酬係屬營業利潤，惟仍將之納入中華民國來源所得認定原則第 4 點³⁰ 關於勞務報酬規範內；復將營利事業提供電子勞務部分，不但規定於第 4 點勞務報酬內，又規定於第 10 點營業利潤中，二條復均引進常設機構標準，就營利事業而言，實難以區辨究應適用何標準納稅。

從而，所得稅法第 8 條第 3 款立法錯誤之結果，與 OECD 及 UN 所建議之國際範本不同，當事人固頻援引此條規定將錯就錯地作為毋庸納稅之論據，惟我國實務雖導正認為應以同法第 9 款規定判定，惟在適用第 9 款之同時，又套用第 3 款之標準，導致我國認定結果與國際標準呈現顯著之落差，而有重複課稅之虞。

有學者認根本解決之道，仍應透過修法，將所得稅法第 8 條第 3 款限於非獨立個人勞務報酬，即受僱所得（按：不含營利事業所得）；至於外國營利事業於境外提供勞務而從本國企業取得之報酬，則應視為營業利潤，其理由在於營利事業對外提供勞務，乃是員工為營利事業之目的而對客戶給付勞務，客戶給付勞務報酬的對象為營利事業，而非營利事業之員工³¹。

2. 所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則第 4 點

認定原則第 4 點亦將個人及營利事業

《註 30》該認定原則第 4 點，規定如下：

（第 1 項）本法第八條第三款所稱「在中華民國境內提供勞務之報酬」，於個人指在中華民國境內提供勞務取得之薪資、執行業務所得或其他所得；於營利事業指依下列情形之一提供勞務所取得之報酬：

- （一）提供勞務之行爲，全部在中華民國境內進行且完成者。
- （二）提供勞務之行爲，需在中華民國境內及境外進行始可完成者。
- （三）提供勞務之行爲，在中華民國境外進行，惟須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與及協助始可完成者。

（第 3 項）第一項所稱須經由中華民國境內居住之個人或營利事業之參與協助始可完成，指需提供設備、人力、專門知識或技術等資源。但不包含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。

《註 31》同《註 17》，頁 247。

均納入規範，復又針對電子勞務規定³²。母法所得稅法第 8 條第 3 款勞務報酬係以「勞務提供地」作為所得來源之標準，而 OECD 及 UN 範本僅針對非獨立之個人即受僱所得採取此標準，而獨立之個人勞務所得，係採取如同營利事業一般以常設機構之「固定處所」為所得來源之認定標準。惟我國針對勞務所得，卻將營利事業納入為課稅對象，則獨立個人之勞務所得也為此條課稅範圍，自不待言。是關於勞務所得課稅對象，我國不但包括營利事業，尚包括獨立之個人，實與國際建議採取之範本差異甚大。甚且，我國所得稅法第 8 條第 3 款之勞務所得，以勞務提供地課稅，則獨立之個人只要於我國有勞務提供，即便在我國無固定處所，仍全部認屬中華民

國來源所得，而與 OECD 範本僅針對歸屬於該人固定處所之所得為限始課稅，也有不同。

(三) 所得稅法關於其他所得（第 8 條第 11 款境內取得之其他收益）

所得稅法條第 8 條第 11 款規定「在中華民國境內取得之其他收益」為中華民國來源所得，與 OECD 及 UN 範本採居住國原則及常設機構理論不同。依本文貳所整理之 10 年來實務變遷以觀，最高行 99 年決議做成前，營利事業提供勞務之所得，稽徵機關及法院常將之歸屬認定為此款之其他收益所得類型。嗣 99 年決議認必以不合於例示之各種典型經濟行為獲

（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。

（第 5 項）依第一項第二款或第三款規定提供勞務取得之報酬，其所得之計算，準用第十點第二項規定。

（第 6 項）外國營利事業在中華民國境內提供勞務之行為，如屬在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等本業營業項目之營業行為者，應依本法第 8 條第 9 款規定認定之。

詳見財政部主管法規查詢系統《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》<https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=FL050237>，發布日期：民國 98 年 9 月 3 日，修正日期：民國 108 年 9 月 26 日。

《註 32》該認定原則第 4 點：（第 2 項）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。

致之所得，始受概括規定之規範後，實務上已鮮少將之認定歸屬於此款其他收益所得類型。認定原則第 12 點，亦規定其他收益係無法明確歸屬第 8 條第 1 至 10 款規定所得類別之所得；第 13 點並指出，關於外國營利事業在我國境內提供「綜合性業務服務」（即提供服務之性質同時涵括多所得類型之交易），應先釐清所得態樣按其性質歸屬適用之所得，不宜逕予歸類為其他收益，如屬本業營業項目行為，應屬營業利潤，如非屬從事本業營業行為，其取得之報酬兼具本法第 8 條第 3 至 7 款或第 11 款性質者，應劃分其所得類別分別認定。認定原則及 99 年決議已適度限縮我國來源所得之適用範圍，如屬本業營業項目之營業所得，係屬營業利潤，適當調和租稅衝突，與國際協定範本較趨於一致。

二、我國對外簽署所得稅協定之適用

（一）適用所得稅協定查核準則

所得稅法第 80 條第 5 項規定授權訂定「適用所得稅協定查核準則」之法規命令，立法說明表示：參考經濟合作暨發展

組織（OECD）與聯合國（UN）稅約範本註釋及我國國內法相關法令，並配合行政院賦稅改革委員會「所得稅反避稅制度之研究」結論，以健全適用所得稅協定之稽徵作業，建立制度化之處理規範，減少徵納雙方之適用爭議等語。

目前有 33 個國家³³與我國簽署所得稅協定，為「消除所得稅雙重課稅與防杜逃稅及避稅協定」（Agreement for the Elimination of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and the Prevention of Tax Evasion and Avoidance）之簡稱。關於適用之法令，如所簽協定有規定者按協定辦理，如未規定者依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例、本準則及相關法令規定辦理（第 2 條參照）。關於適用範圍，以中華民國或他方締約國之居住者為限（第 3 條參照）。第 12 條關於所得來源地之認定規定，所得稅協定有規定者，依其規定，無規定者，依所得稅法及相關法令規定認定；換言之，如協定未規定所得來源之認定，則依前揭討論之所得稅法相關規定認定是否屬於我國來源所得。並於該準則第 7 條規定關於常設機構之認定³⁴，相較於所得稅法，明確於該

《註 33》參考財政部網站，「我國所得稅協定一覽表」（mof.gov.tw），最後瀏覽日期：2020 年 11 月 15 日。

《註 34》適用所得稅協定查核準則第 7 條：本準則所稱常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。他方締約國之企業在中華民國境內有符合下列各款規定之營業場所者，應認定為在中華民國境內有常設機構：

- 一、固定之場所，包括固定在土地上或維持在特定地區之房屋、設施或裝置等。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。
- 二、於該固定之場所持續營業達六個月以上，或未達六個月但定期於該固定之場所營業。

準則第 18 條規定³⁵ 他方企業經由其於我國境內之常設機構從事營業，就歸屬於該常設機構之營業利潤課徵所得稅，實務上即有案例如此認定³⁶，此亦可作為我國關於營業利潤所得來源之認定，係採常設機構標準之解釋方法。

惟針對無協定適用或協定無規定常設機構標準之外國營利事業，則回歸最高行 99 年決議所採標準認定是否屬我國來源所得。是以，如外國營利事業於我國境內無常設機構者，其營業事項包含勞務提供，該勞務在我國境內使用後經營事實始完成，其取自我國境內事業之所得，仍可能遭認定為我國所得，所受待遇顯然與有簽訂協定而適用所得稅協定查核準則之常設

機構標準之國家不一致。

前述所提及之所得稅法第 43-4 條規定及實際管理處所適用辦法，未來於生效後，外國法律設立之實際管理處所在中華民國境內之營利事業，因被視為境內營利事業，即得適用我國與其他締約國簽署之租稅協定，如有相關租稅優惠，亦可適用。

(二) 大陸地區及港澳地區之相關所得稅協議及課稅準據法

關於大陸地區，規定於兩岸條例第 25 條³⁷，立法理由謂大陸地區法人、團體或其他機構在臺灣地區有固定營業場所或營業代理人者，其臺灣地區來源所得之計

三、該固定之場所受他方締約國之企業所支配或使用。

他方締約國之企業僅透過固定營業場所從事具有準備或輔助性質之活動者，不構成常設機構。

《註 35》適用所得稅協定查核準則第 18 條：他方締約國之企業經由其於中華民國境內之常設機構從事營業，應依下列規定計算歸屬於該常設機構之營業利潤，課徵所得稅：

一、應將該常設機構視為於相同或類似條件下從事相同或類似活動之獨立企業，且以完全獨立之方式與他方締約國之企業從事交易，並依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定計算可歸屬該常設機構之利潤，同時備妥足資證明其所歸屬之利潤符合常規之移轉訂價文據，以供稅捐稽徵機關查核。但他方締約國之企業以其在中華民國境內銷售貨物或提供服務之利潤全部歸屬於該常設機構之利潤者，得以該全部利潤為準，不受備妥移轉訂價文據之限制。

二、他方締約國之企業依所得稅協定有關營業利潤之規定，減除該常設機構為營業目的而發生之費用時，應依所得稅法、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則及相關法令規定辦理。

《註 36》可參考臺北高等行政法院 108 年度訴字第 775 號判決。

《註 37》兩岸條例第 25 條：(第 3 項) 大陸地區法人、團體或其他機構在臺灣地區有固定營業場所或營業代理人者，應就其臺灣地區來源所得，準用臺灣地區營利事業適用之課稅規定，課徵營利事業所得稅；其在臺灣地區無固定營業場所而有營業代理人者，其應納之營利事業所得稅，應由營業代理人負責，向該管稽徵機關申報納稅。但大陸地區法人、團體或其他機構在臺灣地區因從事投資，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，應由扣繳義務人於給付時，按規定之扣繳率扣繳，不計入營利事業所得額。

算、申報及納稅方式，基於課稅公平之考量，宜與臺灣地區營利事業相同，不宜有所差別等語，也採用常設機構標準，將於臺灣地區境內有常設機構者等同於境內營利事業。復臺灣地區與大陸地區於 2015 年 8 月 25 日簽署之《海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議》（簡稱兩岸租稅協議），以及海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排（均尚未生效），亦採用無常設機構即無課稅原則³⁸，且將勞務所得限定於「個人」之勞務所得³⁹，而不包含營利事業，比起所得稅法，更符合 OECD 及 UN 範本精神。

至於香港澳門地區，則適用《香港澳

門關係條例》第 29 條規定⁴⁰，立法理由亦表示港澳地區法人、團體或其他機構，則視同國外法人、團體或機構，按其在臺灣地區有無固定營業場所或營業代理人，依所得稅法規定課稅。

三、課徵範圍與稽徵方式——扣繳制度

關於稽徵之方式及繳納稅捐之範圍，所得稅法第 8 條第 9 款已明文就營業報酬之盈餘課稅，認定原則第 10 點更指明係營業行為所獲利潤課稅，即針對收入減除成本費用之淨所得課稅。而於我國境內有常設機構之外國營利事業，依所得稅法第 41 條規定⁴¹及第 73 條規定⁴²反面觀之，應

《註 38》協議第 2 條：（第 1 項）一方居住者（居民）企業在另一方營業取得的利潤，在未構成常設機構的情況下，另一方予以免稅或不予課稅。

《註 39》協議第 2 條：（第 4 項）個人勞務所得：一方居住者（居民）以獨立身分或以受雇形式在另一方從事個人勞務活動取得的所得，另一方可以課稅。

《註 40》香港澳門關係條例第 29 條：

（第 1 項）香港或澳門居民有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得，依所得稅法規定課徵所得稅。

（第 2 項）香港或澳門法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得比照總機構在中華民國境外之營利事業，依所得稅法規定課徵所得稅。

《註 41》所得稅法第 41 條：營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。

《註 42》所得稅法第 73 條：（第 1 項）非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第八十八條規定之各項所得者，不適用第七十一條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；如有非屬第八十八條規定扣繳範圍之所得，並於該年度所得稅申報期限開始前離境者，應離境前向該管稽徵機關辦理申報，依規定稅率納稅；其於該年度所得稅申報期限內尚未離境者，應於申報期限內依有關規定申報納稅。（第 2 項）在中華民國境內無固定營業場所，而有營業代理人之營利事業，除依第二十五條及第二十六條規定計算所得額，並依規定扣繳所得稅款者外，其營利事業所得稅應由其營業代理人負責，依本法規定向該管稽徵機關申報納稅。

單獨設立帳簿計算營利事業所得額申報納稅，且依所得稅法第 24 條規定⁴³，營利事業所得之計算，採客觀淨額原則，以其收入減除各項費用、損失為其所得額，稅額則依同法第 5 條第 5 項規定⁴⁴，稅率 18% 至 20%。惟於我國境內無常設機構之外國營利事業，依同法第 73 條及第 88 條⁴⁵規定，係採於給付時就源扣繳之方式納稅，而就給付額扣繳，扣繳率一般為較高的 20%⁴⁶，原則上無可減除相關成本、費用（可減除之情況，詳後述），對我國之稽徵主權固有好處，且針對數位交易部分，固與 OECD 提出之行動方案 1（BEPS1）就

數位交易所建議可採就源扣繳稅捐方式不謀而合，但廣泛適用扣繳制度下，恐造成納稅者負擔過重。

惟財政部於 98 年 9 月 3 日發布認定原則，第 15 點第 2 項但書⁴⁷，已規定外國營利事業於取得收入之日起 5 年內，檢具證明文件，可減除成本、費用而計算所得額。復於 108 年 9 月 26 日修正發布認定原則第 15-1 點之同時，發布外國營利事業申請核定計算中華民國來源適用之淨利率及境內利潤貢獻程度作業要點（下稱淨利率及境內利潤貢獻度作業要點），規定外國營利事業取得所得稅法第 8 條第 3 款規定

《註 43》所得稅法第 24 條：（第 1 項）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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

《註 44》所得稅法第 5 條：（第 5 項）營利事業所得稅起徵額及稅率如下：

- 一、營利事業全年課稅所得額在十二萬元以下者，免徵營利事業所得稅。
- 二、營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之二十。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過十二萬元部分之半數。
- 三、營利事業全年課稅所得額超過十二萬元未逾五十萬元者，就其全部課稅所得額按下列規定稅率課徵，不適用前款規定。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過十二萬元部分之半數：
 - （一）一百零七年度稅率為百分之十八。
 - （二）一百零八年度稅率為百分之十九。

《註 45》所得稅法第 88 條第 1 項：納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之：……。

《註 46》各類所得扣繳率標準第 3 條第 10 項規定：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，有前 9 款所列各類所得以外之所得，按給付額扣取百分之 20。例外國際運輸事業及及國外影片事業，可參同法第 9 條及第 10 條規定。

《註 47》認定原則第 15 點：（第 2 項）但書規定：惟該外國營利事業得自取得收入之日起五年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人，向扣繳義務人所在地之稽徵機關申請減除上開收入之相關成本、費用，重行計算所得額。稽徵機關可依據該外國營利事業提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告，核實計算其所得額，並退還溢繳之扣繳稅款。

之勞務報酬或第 9 點規定之營業利潤，依認定原則第 15-1 點規定，得於「取得收入前」⁴⁸，檢附相關證明文件向稽徵機關申請核定適用之淨利率，及我國境內交易流程總利潤貢獻程度，申請據以計算我國課稅所得額。

綜此，於我國稅制與國際標準不一之情況下，我國營利事業扣繳義務人與稅局認知不一致頻遭處罰（參照本文貳所載諸多國際交易案例，大多因我國營利事業負責人未辦扣繳受罰所生之紛爭可佐），又可能與外國營利事業納稅義務人認知不同，而發生糾紛，甚承擔遭轉嫁稅負之風

險，承受國際貿易下之雙重不利益，已有多位稅法專業者提出相同看法⁴⁹。惟認定原則及上開要點發布後，就無常設機構之外國營利事業，不論是屬所得稅法第 8 條第 3 款之勞務報酬抑或屬第 9 款之營業利潤，固仍應由扣繳義務人於給付時按給付額扣繳稅款（認定原則第 15 點第 2 項本文規定參照），不過，已可主張於取得收入日起 5 年內，減除成本費用之淨利率核算稅額，再按貢獻度比率計算所得額後，依扣繳率 20% 扣繳稅款⁵⁰，且可於取得收入前檢附證明適用，某程度減輕扣繳制度帶來的較重租稅負擔。

《註 48》此係考量減少外國營利事業取得我國來源收入，先以收入總額計算扣繳稅款，事後再提示文件減除成本費用計算所得申請退還溢繳稅款，造成資金積壓情形，故規定得於取得收入「前」，即可檢附證明適用淨利率及貢獻度納稅。

《註 49》1. 依所得稅量能課稅之法規，係由賺取所得者繳稅，始為合法。扣繳義務人只是輔助徵稅的工具。但扣繳制度，要求營利事業為扣繳義務人，支付款項時應扣繳該扣的稅款，卻因為國外交易慣例都是淨額交易，造成國內法律規定跟國外交易慣例不相符，進而產生我國電商向臉書購買廣告須額外負擔扣繳稅款的錯頻現象。扣繳制度原為節省稅捐稽徵成本而設，臉書廣告收入扣繳義務人，反客為主成了納稅人，大家卻只關注扣繳稅款有無繳納入庫，而未關注稅款是由誰負擔。我國電商向臉書購買電子勞務，還要幫賺錢的賣方納繳所得稅，殊不合理，也弱化了我國電商產業競爭力。楊淑卿會計師，〈從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度〉，2018 年 3 月 29 日 https://www.crowe.com/tw/insights/insight-article_tax10703，最後瀏覽日期：2020 年 10 月 20 日。

2. 過度倚賴扣繳制度，導致境內交易相對人容易遭受稅額轉嫁之風險，以及承擔不必要的行政責任。吳京翰，〈從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度〉，《月旦會計實務研究》，第 19 期，2019 年 7 月，第 34 頁。

3. 企業在我國經營跨國業務，往往困惑其交易行為是否適用租稅協定、何種所得會不會該當中華民國來源所得，此連學界、法院及國稅局可能都還存有許多見解上差異，但最後企業所要承擔的，不只是受國稅局命補繳未扣或短扣稅款，隨之而來的是一倍或三倍的罰鍰，幾乎有將企業利潤磨損殆盡的可能。馬承佑，〈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 726 號判決〉，《月旦會計實務研究》，第 8 期，2018 年 8 月，第 111 頁。

《註 50》參照前《註 29》臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1532 號判決意旨，有提及 FB 公司之給付總額係以境內利潤貢獻度計算扣繳稅款。

伍、結論與建議

一、總結

OECD 會員國多半為已開發國家，其範本固較注重居住國之稅收利益，UN 爲了兼顧多數發展中國家之利益，採取擴大所得來源地國之稅收利益，例如針對營業利潤採修正之吸引力原則。我國所得稅法於 66 年 1 月 30 日修正公布現行第 8 條第 3 款時，仍尚未邁入已開發國家，當時產業多半屬勞力密集型，就營利事業提供勞務採取勞務提供地標準課稅，固有穩固稅收之實益。而我國非屬 OECD 會員國，固不受 OECD 建議範本之拘束，惟隨著我國工商發展已邁入已開發國家之境，並與國際進行大量交易往來，如仍未就營業利潤一致採取與國際協定範本所示之常設機構標準（無常設機構即無課稅），於認定外國營利事業在我國無常設機構時，仍再以是否有在我國境內使用之標準（即勞務使用地）進行課稅，如此廣泛行使課稅權之策略，未就國際租稅收入與他國爲合理之劃分，實易造成重複課稅（殊難想像該勞務經我國人購買付費後，有不在我國境內使用而可不該當勞務使用地標準之情形），且不利外國營利事業與我國進行國際交易。況搭配扣繳制度，亦易導致我國營利事業扣繳義務人屢遭處罰，甚至承擔稅負遭轉嫁之風險，此從本文貳所述我國實務案例爭議可見。

最高行基於現行所得稅法之解釋而做成 99 年決議，固大致解決長久以來所得類

型爭議之認定問題。惟如前所述，外國納稅義務人及我國扣繳義務人在我國法制下遭受到不公平及不利益之問題，根本解決之道，仍應透過修法，將所得稅法第 8 條第 3 款勞務報酬所得類型明確規定限於受僱所得，不包括營利事業之所得，而第 9 款之營業利潤所得類型，則應明確規定採取國際協定範本之「常設機構」標準課稅，以期與國際接軌。雖財政部近年來以修正所得認定原則，並發布外國營利事業銷售電子勞務課徵要點及淨利率及境內利潤貢獻度作業要點之方式，試圖接軌國際，惟因該等規定僅係行政規則，不符租稅法律主義及法律優位原則，難以彰顯我國法治化之程度。且勞務報酬所得類型與營業利潤所得類型本屬兩種不同之所得類型，惟因所得稅法長期以來將勞務報酬類型亦適用於營利事業本身，導致認定原則第 10 點及第 4 點分別就營業利潤及勞務報酬此兩種不同類型所規定之課稅標準，竟幾近相同。又雖所得稅法第 10 條固就常設機構有定義之規定，惟不若 OECD 範本第 7 條及適用所得稅協定查核準則第 18 條一般，明確規定以常設機構之存在爲課稅前提（無常設機構即無課稅），導致認定原則第 10 點及第 4 點就此兩種不同之所得類型，竟均採用常設機構標準，然卻僅屬「備位式」的採用（係先採用營業或勞務行爲是否在我國境內進行判斷），亦即，常設機構僅屬「攔沙壩作用」。甚者，就外國營利事業營業提供勞務，依前述，司法實務上大致係採先判斷有無常設機構（係「先位式」

的採用)，如無常設機構，再判斷於我國境內是否有勞務使用之事實，而與認定原則第 10 點及第 4 點採取之判斷標準有所出入。因此，正本清源，實應直接修正所得稅法，以免治絲益棼。

至於如此一來，是否會有「稅捐規避」之問題？其實所得稅法已引進反避稅制度，即外國營利事業之實際管理處所在我國境內，即視為中華民國居民事業，如具實質經濟事實關係之課稅構成要件事實，其營業行為所獲取之營業利潤，即屬我國境內來源所得，只要加速所得稅法第 43-4 條相關規定之實施期程，應毋庸太過擔心。

再者，關於非居民之外國營利事業，依我國買受人之指示提供勞務而獲取報酬之情形，依現行實務見解，如於我國境內無常設機構，該勞務於我國境內使用，認為屬我國來源所得，我國享有課稅權；則有疑義的是，是否改採國際協定範本之常設機構標準，會造成「稅收流失」。依前揭參、一、(一)之說明，OECD 亦陸續提出擴張常設機構之定義，而擴大認定為常設機構之行動方案及報告，將以往著重在常設機構之場所及非獨立代理人之狹義概念，延伸至所為營業行為是否具顯著經濟關聯性存在之廣義概念。換言之，如營業行為符合行動方案所示之顯著經濟關聯性特徵時，即可認定係有常設機構進而課稅。是以，如於營業行為具顯著經濟關聯性始進行課稅，實較具正當性，也有可預

測性，而前述我國修正後之所得認定原則第 10 點、第 4 點及新發布之外國營利事業銷售電子勞務課徵要點，即與此國際趨勢不謀而合，則採用 OECD 範本之精神及發展趨勢之常設機構標準，並不至於流失稅收。

惟承上，有所差別者，依 OECD 範本之精神及發展趨勢，如該勞務雖於我國境內使用，而該勞務之提供全部在我國境外進行與完成，實難認該外國營利事業相關之營業行為與我國有何顯著之經濟關聯，不得僅於我國境內遭使用之結果，即認我國享有課稅權。以本文貳之案例（一）為例，該外國公司提供建築製圖設計之勞務，係在該外國進行與完成，且該外國公司並無透過在我國境內之常設機構營業，依 OECD 範本及修正範本之行動方案精神所採常設機構標準，我國應無課稅權。準此，該案例（一）之判決結果認為我國應對之進行課稅，極可能發生重複課稅情事，且僅以於我國境內使用之事實，別無其他經濟關聯存在，難謂該關聯係屬顯著，則判決認定所取得之報酬為我國來源所得，實與國際上所採常設機構標準未符，是縱採 OECD 範本精神之常設機構標準而失去該稅收，亦毋庸惋惜。最高行 99 年決議固解決了實務上困擾已久之所得類型認定之一大問題，惟關於以「該勞務既在中華民國境內使用後，其經事實始得完成」，作為認定取得營業所得為我國來源所得，宜再進一步限縮適用之範圍。

二、修法建議

本文建議先將所得稅法第 8 條第 3 款勞務報酬所得類型明確規定限於受僱所得，不包括營利事業之所得，並繼續採取原來之勞務提供地標準。

而同法第 8 條第 9 款之營業利潤所得類型，即包括獨立之個人及營利事業提供勞務而獲取利潤之情形，並參考現行之《適用所得稅協定查核準則》第 18 條之規定，明確規定採取國際協定範本之「常設機構」標準課稅，除與國際接軌外，俾使我國對於認定營業利潤所得類型之標準趨於一致，不致一國多制，也不因非居民企業有無簽署租稅協定而有不同之對待。

另於同法第 10 條關於常設機構之定義，參考 OECD 範本及修法精神，擴大常

設機構之範圍，如針對提供勞務取得報酬（包括銷售電子勞務所得），可沿參現行認定原則第 10 點規定，於所得稅法第 10 條先揭示採取「顯著經濟關聯」存在作為認定常設機構之標準，再授權於認定原則及外國營利事業銷售電子勞務課徵要點，訂定顯著經濟關聯性之詳細認定標準。另關於課稅範圍，前述提及之按境內提供勞務「貢獻度」範圍課徵之方式，也應一併提升至母法所得稅法為原則性的規定。

健全清楚的制度，兼以徹底落實之執法，是一國稅收之根本。所得稅法上中華民國來源所得之概念與旨在避免雙重課稅之國際租稅合理劃分制度，實應儘早接軌與調和，以期便利跨國商業蓬勃發展。

（作者羅月君為國立交通大學科技法律研究所碩士、臺北高等行政法院法官）

參考文獻

一、專書

陳清秀，《國際稅法》，第 4 版，元照出版，2019 年。

二、期刊報章論文

吳京翰，〈從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度〉，《月旦會計實務研究》，第 19 期，2019 年 7 月，第 34 頁。

- 馬承佑，〈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 726 號判決〉，《月旦會計實務研究》，第 8 期，2018 年 8 月，第 111 頁。
- 陳衍任，〈「常設機構」在國際稅法的發展趨勢——BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（上）〉，《稅務旬刊》，第 2335 期，2016 年 8 月，第 30-31 頁。
- 陳衍任，〈「常設機構」在國際稅法的發展趨勢——BEPS 第 7 號行動方案的衝擊及因應（中）〉，《稅務旬刊》，第 2338 期，2016 年 9 月，第 24-26 頁。
- 陳衍任，〈國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國跨境電商課稅制度的影響〉，《臺大法學論叢》，第 48 卷第 1 期，2019 年 3 月，第 281-285 頁。
- 陳衍任，〈實質管理處所在適用上的爭議問題〉，《月旦會計實務研究》，第 3 期，2018 年 3 月，第 25 頁。
- 謝如蘭，〈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》，第 26 卷第 3 期，2015 年 1 月，第 242 頁。

三、網路電子化資料

- OECD 範本第 7 條第 1 款，2017 年版，<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>，最後瀏覽日期：2020 年 10 月 10 日。
- OECD 範本第 14 條第 1 項，1998 年版，https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page35，最後瀏覽日期：2020 年 10 月 10 日。
- OECD 範本第 14 條第 1 項刪除理由，2000 年版，https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2000_mtc_cond-2000-en#page179，最後瀏覽日期：2020 年 10 月 10 日。
- UN 範本第 7 條，2017 年版，https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf，最後瀏覽日期：2020 年 10 月 16 日。

財政部網站，「我國所得稅協定一覽表」，mof.gov.tw，最後瀏覽日期：2020年11月15日。

楊淑卿，〈從臉書扣繳退稅爭議談我國跨境電子商務課稅制度〉，2018年3月29日，
https://www.crowe.com/tw/insights/insight-article_tax10703，最後瀏覽日期：2020年10月20日。