

裁判字號：最高行政法院 108 年度判字第 40 號 行政判決

裁判日期：民國 108 年 01 月 24 日

案由摘要：營業稅事件

最高行政法院判決

108 年度判字第 40 號

上訴人 陳奎谷

訴訟代理人 蘇仁偉 會計師

被上訴人 財政部中區國稅局

代表人 蔡碧珍

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 107 年 9 月 20 日臺中高等行政法院 107 年度訴字第 136 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理 由

一、事實概要：

1. 被上訴人依據查得資料，以上訴人未依規定申請營業登記，於民國 102 年 6 月至 103 年 8 月間經營網路拍賣業務，銷售額合計新臺幣（下同）35,935,702 元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額 1,796,785 元外，另按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定，擇一從重，以營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按所漏稅額 1,796,785 元處 1 倍之罰鍰計 1,796,785 元。
2. 上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 106 年 6 月 28 日臺財法字第 10613925790 號訴願決定：「原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」嗣被上訴人就罰鍰部分依訴願決定撤銷意旨，作成 106 年 9 月 19 日中區國稅法一字第 1060011252 號重核復查決定，追減罰鍰 796,785 元（下稱原處分）。上訴人仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1. 上訴人常年居住於日本地區，並於我國境外從事代購行為，其進口貨物之營業稅應由境內買受人負擔，即上訴人應屬營業稅法第 2 條第 3 款所指之外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，是本件納稅義務人，應符合實質課稅原則而為認定，實屬正確。
2. 被上訴人於復查決定後曾針對本案發出新聞稿進行政令宣導，惟事實描述卻稱上訴人常住國內，顯與事實不符且刻意扭曲本案之癥結點，足見被上訴人對於代購者常住國外是否亦應採境內銷售方式課稅，存有疑慮而刻意迴避，更讓上訴人認為本件確有不當課稅之冤。
3. 審酌營業稅法第 2 條之 1 之立法理由，被上訴人核定本件稅捐稽徵之理由及事實認定，恐亦違背實體從舊原則。上訴人進行本件系爭跨境代購行為時，營業稅法第 2 條之 1 亦尚未修正及公布施行，準此，基於實體從舊原則，本案實應依行為時之課稅方式，即對買受人課稅甚為明確，惟本件被上訴人卻引用修正條文之立法意旨，為求機關核定稅務之便利，認定上訴人應如同跨境電商辦理營業登記，確與本稅課徵部分上應遵守之實體從舊原則有所矛盾。
4. 上訴人常居日本，並非於行為時刻意至日本從事跨境代購交易，顯然並無避稅動機，上訴人基於對營業稅法之文義解釋，認為其交易行為符合「外國事業或組織於我國境內無固定營業場所」之要件，其信賴應予保護。從而，本件係徵納雙方對稅法認知產生歧異，上訴人基於文義解釋而無逃漏稅捐之意圖，不符合應予處罰之主觀構成要件。
5. 本件屬特殊交易型態，上訴人對於是否構成固定營業場所而應負擔營業稅納稅義務難有明確規範可循，依納稅者權利保護法第 16 條第 3 項，可受責難程度應較一般案件為輕，且本件被上訴人已採最不利於上訴人之方式補稅，已達處罰之效果，倘再予論罰，顯然違反比例原則及上開規定等語，求為判決撤銷原處分（即重核復查決定）不利上訴人部分及訴願決定。

三、被上訴人則以：

1. 臺灣露天拍賣網路平台（下稱「露天拍賣」）未提供非中華

民國國民註冊為會員，而上訴人基於營利之目的，依其身分向臺灣露天拍賣網站登錄其姓名、生日、中華民國國民身分證統一編號、地址（臺中市外埔區）等資料註冊為會員，藉以銷售其於日本購進之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價，依營業稅法第 4 條第 2 項規定，核屬上訴人在中華民國境內銷售勞務之行為，自應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅。是上訴人主張其係境外代購業者，符合外國事業或機關於我國境內無固定營業場所之要件，其信賴應予保護，而被上訴人之營業稅補稅及裁罰處分，有未注意當事人有利、不利之一切情形，違反行政程序法第 8 條及第 9 條規定之情事等，委無足採。

2. 至上訴人主張被上訴人核定本件稅捐之理由及事實認定，違背實體從舊原則乙節，查 105 年 12 月 28 日公布之營業稅法第 2 條之 1 規定，外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用營業稅法第 2 條第 3 款規定。查本件上訴人向臺灣露天拍賣網站註冊為會員，並使用該會員帳號於 102 年 6 月至 103 年 8 月間經營網路拍賣業務，非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所」，已如前述，是被上訴人係依營業稅法第 4 條第 2 項規定，核認上訴人係屬中華民國境內銷售勞務之營業人，應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅，是上訴人所訴顯有誤解。
3. 本件上訴人未依規定申請營業登記，於 102 年 6 月至 103 年 8 月間經營網路拍賣業務，核屬營業稅法規範之銷售行為，應依法課徵營業稅，惟上訴人未依規定申請營業登記，開立統一發票交付買受人並依規定報繳營業稅，致漏報銷售額 35,935,702 元及營業稅額 1,796,785 元，違章事證明確，業如前述，核有應注意、能注意而不注意之過失情事，自應受罰。從而，被上訴人審諸上訴人上開所為，係同時觸犯稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段及營業稅法第 45 條與第 51 條第 1 項第 1 款規定，依財政部 101 年 5 月 24 日臺財稅字第 10104557440 號令意

旨，擇一從重處罰以營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定為裁處罰鍰之法據，又審酌本件係屬第 1 次處罰日以前之違章行為，且上訴人已承諾不再繼續營業，並於 106 年 8 月 10 日繳清稅款，核有裁罰倍數參考表使用須知第 4 點規定所稱之違章情節較輕情形，爰比照裁罰倍數參考表關於營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定部分違章情形一「已於裁罰處分核定前已補繳稅款」之情節，改按所漏稅額 1,796,785 元處 0.5 倍之罰鍰 898,392 元，復因行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，本件之罰鍰最低額為按稅捐稽徵法第 44 條所定，經查明認定總額處 5% 之罰鍰上限 1,000,000 元，重核復查決定遂准予追減罰鍰 796,785 元，經核係已考量上訴人違章情節所為適切之裁罰，洵屬適法允當。又營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與之處罰，稅捐稽徵法第 44 條既已明定唯一之法定罰鍰，被上訴人並無裁量權，不適用納稅者權利保護法第 16 條第 3 項之規定等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

1. 上訴人係境內銷售勞務，而非外國之事業、機關、團體、組織：

A. 上訴人係於日本透過電腦至露天拍賣，主要販售日本虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，進貨來源為日本超商或電器行，係採用現金或刷卡方式付款，買受人於露天拍賣下單並完成付款，上訴人即透過露天拍賣悄悄話留言或 LINE 傳送商品序號給買家，為上訴人於被上訴人訪談時陳述明確。又依上訴人於露天拍賣網頁所載之拍賣帳號、透過悄悄話發送卡號密碼或直接由 LINE 平台傳送卡號密碼、以郵局、銀行匯款或超商繳款之付款方式等事項，與上訴人所述交易內容相符。而上訴人自承並無在日本成立公司或商號，且露天拍賣並無提供非中華民國國民註冊為會員，上訴人領有中華民國國民身分證，並於國內設有戶籍，系爭期間為中華民國國民，又其於露天市集國際資訊股份有限公司（下稱露天公司）所登記之會員地址為臺中市外埔區，上訴人基於營利之目的，依其身分向露天拍賣網站登錄其姓名、生日、身分證號（L122283692）、地址（臺中市外埔區）

等資料註冊為會員，藉以銷售其於日本購進之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價，自非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所」。是本件依上訴人所述網路交易過程及請（付）款流程，其利用國內網路平台銷售虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，以取得代價，依前揭說明，自屬上訴人於中華民國境內銷售勞務行為，應依規定報繳營業稅。上訴人訴稱本件勞務提供地在日本，且勞務提供者之營業場所所在地亦在日本（利用日本之辦公及電腦設備從事跨境代購），顯然銷售電子勞務之營業稅課稅權係在日本而非我國；上訴人係於境外進口貨物或勞務，營業稅應由境內買受人負擔，與一般境內代購業者補稅案件有別云云，即不足採。

- B. 上訴人未依規定申請營業登記，於系爭期間於露天拍賣網站經營網路拍賣業務，銷售虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，被上訴人所屬沙鹿稽徵所函請露天公司提供拍賣交易明細資料，經該公司提供系爭期間原上訴人所使用之 3 組拍賣帳號 qunfajapan、sakurazensen168 及 rennbou1124 下標資料。該所乃於 103 年 7 月 31 日以中區國稅沙鹿銷售字第 1030454554 號函，請上訴人提供網路拍賣交易明細及拍賣交易所使用之金融機構帳戶存摺供核，依上訴人提示其供買受人匯款使用之中華郵政大甲郵局帳號 01413200535481、外埔郵局帳號 01413510127117 及臺灣土地銀行帳號 038005223765 等帳戶之匯款資金明細表，扣除與營業交易無關之款項，核計上訴人系爭期間網路拍賣交易金額 37,732,487 元，乃核定銷售額 35,935,702 元（37,732,487 元 ÷ 1.05），補徵營業稅額 1,796,785 元。惟經原審法院比對上開資料，被上訴人漏未扣除陳秋姪（上訴人之胞姐）臺灣土地銀行 102 年 9 月 14 日之轉定存息 188 元、103 年 3 月 6 日與銷售無關之勞保局 690 元及 103 年 4 月 28 日之陳秋姪互轉 1,450 元，故本件上訴人系爭期間網路拍賣交易金額實為 37,730,159 元，而銷售額為 35,933,485 元（37,730,159 元 ÷ 1.05），始

屬正確，被上訴人所為本件銷售額之核定容有些許違誤，但因本件係裁罰案件，經核算其裁罰金額後，結論尚無不同（詳後說明），附予敘明。

- C. 至於上訴人主張其常年居住於日本地區，並於我國境外從事代購行為，倘被上訴人認定其於境內有固定營業場所而需負擔營業稅，亦應以其代購收取之手續費計算，而非按代購金額課稅乙節。經查，依營業稅法施行細則第 19 條第 2 項規定，是受託代購者，應以代購貨物或勞務之實際價格為銷售額，雙方應訂立書面契約，以供查核。本件被上訴人於初查時函請上訴人提示網路拍賣交易之相關憑證及資料，惟上訴人於 104 年 7 月出具說明書陳稱多數網路代購業者幾乎皆未簽訂代購（銷）契約，至本件佣金或手續費收入因逾期無法列出並逐筆計算等語，未提示具體事證供核。復查時，經被上訴人於 105 年 4 月 8 日以中區國稅法一字第 1050004164 號函，請提示相關交易合約、收付價款證明文件、帳簿憑證及復查有利事證供核，亦迄未提示，是尚難僅憑上訴人前揭主張，逕認其有代購之行為，其此部分主張，核無足採。

2. 本件被上訴人本稅之核定並無違背實體從舊原則（亦即本件並未適用營業稅法第 2 條之 1 之規定）：

本件上訴人向露天拍賣網站註冊為會員，並使用該會員帳號於系爭期間經營網路拍賣業務，非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所」，被上訴人係依營業稅法第 4 條第 2 項規定，核認上訴人係屬中華民國境內銷售勞務之營業人，應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅，已如前述。亦即，被上訴人為本件補稅及裁罰，並非依據營業稅法第 2 條第 3 款及第 2 條之 1，而係依據營業稅法第 2 條第 1 款及第 4 條第 2 項第 1 款，是上訴人主張「進行本件系爭跨境代購行為時，營業稅法第 2 條之 1 亦尚未修正及公布施行，基於實體從舊原則，本案實應依行為時之課稅方式，即對買受人課稅甚為明確，惟本件被上訴人卻引用修正條文之立法意旨，為求機關核定稅務之便利，認定上訴人應如同跨境電商辦理營業登記，

確與本稅課徵部分上應遵守之實體從舊原則有所矛盾。」云云，實有誤解，並非可採。

3. 本件罰鍰處分並未違反比例原則：

A. 本件上訴人未依規定申請營業登記，於系爭期間經營網路拍賣業務，核屬營業稅法規範之銷售行為，應依法課徵營業稅，惟上訴人未依規定申請營業登記，開立統一發票交付買受人並依規定報繳營業稅，致漏報銷售額 35,933,485 元及營業稅額 1,796,674 元，違章事證明確，業如前述，核有應注意、能注意而不注意之過失情事，自應受罰。又本件上訴人同時觸犯營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，依前財政部 85 年 6 月 19 日臺財稅第 850290814 號函釋、97 年 6 月 30 日臺財稅字第 09704530660 號令釋意旨，應就營業稅法第 45 條所規定，未依規定申請營業登記，處 1 千元以上 1 萬元以下罰鍰（被上訴人誤載為 104 年 12 月 30 日修正後之規定即處 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰）；同法第 51 條第 1 項第 1 款所定，按所漏稅額 1,796,674 元處最高 5 倍之罰鍰 8,983,370 元，與稅捐稽徵法第 44 條所定，按經查明認定之總額 35,933,485 元處 5% 罰鍰 1,796,674 元，擇一從重按營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定為裁處罰鍰之法據。另審酌本件係屬第 1 次處罰日以前之違章行為，且上訴人已承諾不再繼續營業，並於 106 年 8 月 10 日繳清稅款，核有裁罰倍數參考表使用須知第 4 點規定所稱之違章情節較輕情形，被上訴人乃比照裁罰倍數參考表關於營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定部分違章情形一「已於裁罰處分核定前已補繳稅款」之情節，改按所漏稅額 1,796,785 元處 0.5 倍罰鍰 898,392 元，雖此漏稅額及裁罰結果與原審法院認定之結果有別（原審法院認定所漏稅額為 1,796,674 元，處 0.5 倍之罰鍰為 898,337 元），但因行政罰法第 24 條第 1 項但書規定，本件之罰鍰最低額為按稅捐稽徵法第 44 條所定，經查明認定總額處 5% 之罰鍰上限 1,000,000 元，依原審法院之前揭認定結果，按經查明認定之總額 35,933,485 元處 5% 罰鍰 1,796,674 元，仍應以罰鍰上限 1,000,000 元處罰，是被上訴人之原處分（即重

核復查決定) 准予追減罰鍰 796,785 元，其結論尚無不同，應予維持。

B. 又本件上訴人未依規定申請營業登記即經營網路拍賣業務，時間有 1 年 2 個月之久，且未依規定開立統一發票交付買受人，並依規定報繳營業稅，致漏報銷售額 35,933,485 元及營業稅額 1,796,674 元，情節非輕；而營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與之處罰，稅捐稽徵法第 44 條既已明定唯一之法定罰鍰，被上訴人並無裁量權。因此，被上訴人審酌上開情節作成原處分之裁罰即無不合，是上訴人訴稱「本件被上訴人已採最不利於上訴人之方式補稅，已達處罰之效果，倘再予論罰，顯然違反比例原則及上開規定。」云云，要屬上訴人之主觀認知，尚難憑採。

4. 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

五、上訴人上訴意旨略以：

原判決認定本件屬上訴人在中華民國境內銷售勞務之行為，而應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅，明顯違反實質課稅原則及租稅法律主義，且顯然判決不適用法規或適用不當而構成判決違背法令。理由如下：

1. 上訴人對本件應課徵營業稅並無爭議，惟爭執「本件固定營業場所是否在我國境內」。上訴人經營代購業務係於日本進行，利用日本之電腦設備登入網路運作，雖於境內之網路交易平台註冊帳號，惟該帳號除接單及與臺灣買家簡單聯繫外，並無其他實質功能，即交易行為主要在日本完成，被上訴人應探究實際營運活動地點，並據以為認定固定營業場所之依據，始符實質課稅原則，而非以上訴人於我國境內設有戶籍或於境內網站設有帳號，即認其於境內有固定營業場所。
2. 上訴人行為時生活及經濟重心在日本，且從事經常性之營利行為，實質上與外國事業或組織無異，被上訴人以上訴人未在日本成立公司或商號為由，認定不符「外國事業或組織」之定義，違反經濟實質重於法律形式之課稅原則。又日本亦將認定上訴人之營利行為係在日本進行而對之課稅，此將構

成固定營業場所競合之問題，於法未明確規範下，應依貢獻度或經濟重心擇一認定固定營業場所之所在地，否則有重複課稅之嫌。

3. 上訴人長期居住日本，並非於行為時刻意至日本從事跨境代購交易，顯無避稅動機，其基於對營業稅法之文義解釋，認其交易行為符合「外國事業或組織於我國境內無固定營業場所」之要件，其信賴應予保護。從而，本件係徵納雙方對稅法認知產生歧異，上訴人基於文義解釋而無逃漏稅捐之意圖，不符合應予處罰之主觀構成要件。

4. 退步言之，依納稅者權利保護法第 16 條第 3 項之規定，本件屬特殊交易型態，上訴人對於是否構成固定營業場所而應負擔營業稅納稅義務難有明確規範可循，可受責難程度應較一般案件為輕。且本件被上訴人已採最不利上訴人之方式補稅，已達處罰之效果，倘再予論罰，顯然違反比例原則及上開規定等語。

六、本院按：

1. 上訴爭點之確定：

A. 原因事實及爭訟經過：

(1). 上訴人於 102 年 6 月至 103 年 8 月間之 8 期營業稅稅捐週期內，透過「露天拍賣網站」之網路平台，（接續）銷售「虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖」等勞務予在我國法域境內之買家，銷售額共計 35,935,702 元（原審法院則認正確之金額應 35,933,485 元）。

(2). 被上訴人因此依下述之認事用法過程，認定上訴人有下述違章事實，並造成逃漏營業稅 1,796,785 元（但原審法院認正確之金額應為 1,796,674 元）之結果，除另為補稅處分外（不在本件訴訟之爭訟範圍），復依行政罰法第 24 條第 1 項但書之規定（即「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額」），在比較營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定、營業稅法第 45 條規定與稅捐稽徵法第 44 條規定等三組法規後，選擇適用營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定，並依內部

裁量基準，認應處以 0.5 倍罰鍰 898,392 元（原審法院則認為 0.5 倍之正確金額應為 898,337 元），又因其金額低於稅捐稽徵法第 44 條所定罰鍰最低額（即裁罰金額上限 1,000,000 元），所以對上訴人處以 1,000,000 元罰鍰處分（在復查決定中作成）。

- (A). 依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款規定（即「有左列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：……一、銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者」），前開勞務係在中華民國境內銷售。依同法第 1 條規定，應課徵營業稅。
 - (B). 上訴人非屬「在中華民國境內無固定營業場所之『外國』事業或組織，因此無營業稅法第 2 條第 3 款前段規定（即「營業稅之納稅義務人如下：……三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。……」）適用，轉而應適用同條第 1 款規定（即銷售勞務之營業人），以境內營業人之身分，成為前開營業稅之納稅義務人。
 - (C). 但上訴人卻未依規定申請營業登記，按期報繳營業稅，以致造成前開勞務銷售行為所對應之營業稅款 1,796,785 元被逃漏。
- (3). 上訴人不服裁罰處分，循序提起行政爭訟，經原判決駁回其所提（裁罰）處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。
- B. 原判決駁回上訴人所提「裁罰處分撤銷之訴」，其詳細理由已如前述，其中與上訴論點有關之關鍵論點即是「確認上訴人非屬在中華民國境內無固定營業場所之『外國』事業或組織，而為單純之境內營業人」。而原判決所以認定上訴人屬單純之「境內營業人」，判斷理由不外以下數點：
- (1). 上訴人採取之交易模式，如下所述：
 - (A). 於日本透過電腦至露天拍賣，販售日本虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖。進貨來源則為日本超商或電器行，係採用現金或刷卡方式付款。

- (B). 買受人於露天拍賣下單並完成付款，上訴人即透過露天拍賣悄悄話留言或 LINE 傳送商品序號給買家。
- (2). 確認上訴人為「境內營業人」之心證形成理由：
- (A). 上訴人自承並無在日本成立公司或商號。
- (B). 露天拍賣並無提供非中華民國國民註冊為會員。
- (C). 上訴人領有中華民國國民身分證，並在我國境內設有戶籍，銷售勞務期間為中華民國國民。
- (3). 綜合上情以觀，上訴人基於營利目的，依其身分向露天拍賣網站登錄其姓名、生日、身分證號、地址等資料註冊為會員，銷售其於日本購進之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價。自非屬營業稅法第 2 條第 3 款前段規定之「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所」。
- C. 上訴意旨之詳細內容亦如前述，主要核心論點即為：
- (1). 上訴人以自然人身分長期居住境外之日本國，生活及經濟重心均在日本。如果有從事「持續出售勞務」之營業行為，會在日本國境進行。因此屬外國組織或事業（意指上訴人為單純之「境外營業人」）。
- (2). 再者上訴人之經營活動係於日本進行，利用日本之電腦設備登入網路運作，交易行為主要在日本完成。沒有在中華民國境內投入人力資源或物質資源，對前述經營活動進行實質支援。因此也沒有「為前開銷售行為而在中華民國境內設立固定營業場所」之客觀事實。不能被視為「境內營業人」。
- D. 是以本件有待本院判斷之上訴爭點即在於：
- (1). 在上訴人確為從事營業行為之「營業人」前提下，其究竟是「境內營業人」，抑或是「境外營業人」？而「境外營業人」之判準究竟為何？
- (2). 如果認上訴人確屬「境外營業人」，是否其在中華民國境內設有「固定營業場所」（即國際租稅法上所言之「常設機構」），而依行為時營業稅法第 6 條第 3 款之規定，以該「境內固定營業場所」為營業人（又因上訴人為

自然人身分兼為營業人，該「固定營業場所」之主體認定，即屬其本人。此類似於「獨資商號或商號分支部門之稅捐主體，即為該獨資商號之自然人資本主一般」。

2. 本院對前開上訴爭點之判斷：

A. 前述爭點所涉法制背景之說明：

(1). 營業稅法制設計之基本原則：

(A). 按營業稅本質上屬消費稅，稅負之最終負擔者必須為消費者，因此其法制設計的基本原則即為「消費地主權原則」。而為貫徹「消費地主權原則」，課稅方式必須採取「進口課稅，出口退稅，境內銷售原則上採取『就加值部分分段課徵』的稅制設計。此等法制設計，無論稅捐客體為貨物與勞務，處遇方式均無二致。

(B). 不過在稅捐客體為「勞務」之情形，基於立法技術之考量，沒有引入「進口」及「出口」之法律概念，而在營業稅法第4條第2項第1款（即「銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用」）中，不分勞務之出口及進口，一律定義為「境內銷售」。然而在後續之法律操作過程，仍採取與貨物進出口之相同課稅模式，爰說明如下：

a. 按該條款中所稱「銷售勞務在中華民國境內『使用』」，其實就是指「勞務進口」之情形。並依下述規定，比照貨物進口之方式建立營業稅之課徵模式。

(a). 首先依營業稅法第2條第3款規定，將「買受人」定為納稅義務人，其結果就等同於「將貨物進口人定為納稅義務人」一般。

(b). 若出口勞務之境外營業人，在中華民國境內設有固定營業場所時，則例外依營業稅法第6條第3款規定，將「境內固定營業場所」擬制為稅捐主體，以其營業人課徵營業稅。類似於「將境內固定營業場所視為進口人」，對之先課營業稅。

b. 又該條款中所稱「銷售勞務在中華民國境內『提供

』」，則是指「勞務出口」之情形（即勞務在境內提供、在境外使用），而透過營業稅法第7條第2款之規定，比照貨物出口適用零稅率，退回營業稅。

以維持上開法制架構之基本規範價值。

(2). 因社會變遷對前開營業稅法制基本架構所帶來之衝擊：

(A). 按上述「進口課稅、出口退稅，境內採取分段加值課稅」之營業稅法制架構，基本上建立在「資訊交流不易」之實證環境下，而在此實證環境下，以上之法制設計，稽徵成本最低。爰說明如下：

- a. 國外之實體貨物均是先由大盤商大批進口至國內，再於國境內進入銷售流程，流至消費者手中。因此在進口階段對進口人課徵營業稅，稽徵成本可大幅度降低。
- b. 勞務雖有一身專屬性之實證特徵，很難大量進口再行分銷。但在資訊不流通的實證環境，同樣很難想像境外企業能跨越國境限制，遙控及整合境內資源，而直接「在境內提供勞務」。故進口勞務時原則上仍以買受人為營業稅之課徵對象。但當境外營業人之境內勞務進口數量，龐大到需設「境內固定營業場所」為其境內之手足或助手時，選定「境內固定營業場所」為營業稅納稅義務人，其稽徵成本最低。

(B). 然而實證法一旦制定，規範內容即「固著化」，不再改變。但社會實證環境卻會隨技術進步而不斷變遷，終將使原來的實證法規定無法趕上時代之需，而對待規範之事務，呈現「捉襟見肘」之窘狀，因此產生修法需求。營業稅法正面臨此等困境。尤其網路發達，使得資訊交流限制的門檻大幅度降低後，營業稅法上原來「進口課稅，出口退稅」的法制設計，降低稽徵成本之功能即被削弱。此可由下述實證現狀而得證實：

- a. 透過網路業者，郵購貨物之情形大幅度增加，因此使得貨物進口人不再是大盤商，而是一般消費者，

稽徵成本因而提高。

- b. 境外企業「不透過境內之手足或助手（指固定營業場所），而直接透過網路，協調整合境內眾多資源，完成特定勞務成果，而供境內勞務使用」之可能性，也同樣大幅度提高，前述直接以勞務買受人課徵營業稅之稽徵成本因而提高。

(3). 立法者面對此等實證環境變遷局面，即須以修法手段迅速回應。105 年 12 月 28 日新增、而為本案所不得適用之現行營業稅法第 2 條之 1 規定（即「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第 3 款規定」），正是立法者以修法手段回應社會變遷之事例。但在未修法以前，執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。

B. 藉由上述法制背景之說明，本院對前開上訴爭點之判斷結果如下所述：

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

(A). 「境外營業人」抽象判準之建立：

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

」等併列為納稅義務人。顯見立法者有意把「境外營業人」排除「營業稅法」之適用範圍外（至於 105 年間新修正之同法第 2 條之 1，則是為因應社會實證變遷而新添之例外規定），改以其境內手足（或助手）之「固定營業場所」為規範對象，不然即是勞務進口人（買受人）。此亦與「貨物進口以貨物收貨人或持有人」之規範意旨遙相呼應。

- b. 從而營業稅法上，有關「境外營業人」之規範判準，即與「受判斷之營業主體是否有境內銷售行為無涉。而應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相斷理論，以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」為其判準。其理由為：

- (a). 正如前開法制背景之說明，一個營業主體常態化之主要營業活動重心地點，通常即為其銷售貨物之所在地、或勞務提供地。而在網路不發達之期間，若其欲將銷售之有形貨物預先置於我國境內，以備未來銷售，需先進口該貨物至我國境內。若其欲將勞務進口至我國（即使勞務能在境內使用），原則上亦需在我國境內設立「固定營業場所」（例如 Uber 案之臺灣宇博公司），方能有效統合協調眾多資源，而使提供之勞務具備「可使用性」。簡言之，在社會實證環境發生變遷以前，境外營業人無法跨越法域，直接境外為境內貨物與勞務之銷售。因此立法者在制定營業稅法時，也從未思考過「如果境外營業人為應稅之境內銷售行為，要如何對其課稅」之議題。直到「網路發達」之社會變遷現象浮現後，立法者才思考解決之道，而有 105 年 12 月 28 日新增之現行營業稅法第 2 條之 1 之制定（但對網路購物所生之議題則尚未立法解決）。在此之前，即使是電子勞務之「境內銷售」，仍應依營業稅法第 6 條第 3 款規定，以「境內固定營業場所」為（負納稅義務之

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

(b). 更進一步言之，「（應稅之）境內銷售行為」判斷，也與「銷售契約之協議或締結是否在『境內』完成」一節無涉。事實上，現行營業稅法在定義「境內銷售」時，重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或原因行為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與使用地」為判準（營業稅法第4條第1項及第2項規定參照），根本不考慮在締結交易契約之「實際地點」。再考諸現實環境，早在網路未發達以前，交易的締約過程即可透過文件或電報等資訊交流工具，跨「地域」為之。而在網路發達後，「異地」協商交易事宜並簽定交易合約，更是常態現象。因此可以斷言，交易契約之協商或締約地點是否在境內，與「境內銷售」之法律判斷，毫無連結。

c. 故原判決謂「因上訴人有境內銷售勞務行為，即非外國之事業、機關、團體、組織」云云（見原判決書第13頁），此等法律意見即屬速斷，尚不符合現行營業稅法制之規範意旨。

d. 至於被上訴人所言「因為上訴人未在日本國成立商號及公司，即非境外營業人」一節，更係將營業人之主體資格判斷與營業人之地域歸屬判斷混為一談，論述邏輯實有錯誤。如果我國稽徵機關認定上訴人「實質上」屬營業主體，即不能以其在日本國「形式上」未設立商號或公司，而謂其非屬「境外營業主體」，因為此等論述結構，前後有所矛盾。

(B). 而可以顯示上訴人為「境外營業人」之相關事證，主要即是上訴人在原審中之事實主張及舉證，例如「其長年在日本國工作及居住，於102年及103年間在臺居留天數分別僅有40日及34日」、「交易活動都是在日

本國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網路」及「出售於日本國境內創設之虛擬遊戲貨幣及 LINE 貼圖」等情。此等事實主張如經證明屬實，可以證明其主要營業活動所在地為日本國，即可確定其屬「境外營業人」。

(C). 然而原判決對此有利於上訴人之重要事證均未調查認定，自有未依職權調查之違法情事。

(2). 再者同樣依現有事證，按營業稅法中有關「固定營業場所」之定義，也無法判斷上訴人有以「境外營業人」身分，在中華民國境內設立「固定營業場所」之事實。

(A). 在此先予指明，即使上訴人為境外營業人，但若其在中華民國境內設有「固定營業場所」，其仍可能以該境內「固定營業場所」資本主之身分，依營業稅法第 6 條第 3 款規定，被認定為「境內營業人」，再依同法第 2 條第 1 款規定，成為前開銷售行為所生營業稅之納稅義務人，所以本案仍應審究上訴人有無在我國境內設立「固定營業場所」。

(B). 而「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題（參閱陳清秀著國際稅法第 3 版第 119 頁至第 184 頁），亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。其具體定義，參酌所得稅法第 10 條第 1 項之規定（即「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限」），基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。至於面對「網路興起後」之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念（即指若企業設立在境內設立網路連接設備，即可認定其在境內設立常設機構），學理上雖多有討論，但尚無定論。而且「數位常設機構」之承認，仍有其嚴謹之要件要求（

例如必須設立伺服器等），目前最無疑義者，即是依循所得稅法第 10 條第 1 項所定之「實體」定義為斷。

(C). 但針對「上訴人有無在中華民國境內設置『固定營業場所』」之待證事實而言，原判決並未將之與「境外營業人」判斷爭議分離看待，並視之為一個有必要獨立採證及論述之「事實認定」對象。反而採取混合論述之方式，並僅以「交易進貨來源，價金支付、勞務移轉」等交易流程論述，配合「拍賣網路平台之會員以本國人為限」、「上訴人領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍」等情況事實，即斷定上訴人屬「境內銷售人」。而對「上訴人有無就前開銷售行為，在我國境內設立固定營業場所」一事全面忽略，以致未調查此項待證事實，自有重要事實未予調查之違法情事。

C. 是以本案有關「上訴人是否為境內營業人」或「雖屬境外營業人，但在中華民國境內設有固定營業場所，而以固定營業場所資本主之身分，成為境內營業人」等待證事實之真實性，顯然未經原審法院詳為調查，並核實認定。從此言之，原判決自有「理由不備」之違法情事，無從維持，應廢棄發回。

3. 總結以上所述，原判決既有上述違法事由存在，上訴人求予廢棄，自屬有據。且有關原處分合法之基礎事實是否為真正，尚有待進一步之調查，本院無從自為法律判斷，故有將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，另為適法裁判之必要。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 1 月 24 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 沈 應 南

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 1 月 25 日

書記官 徐 子 嵐

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（108 年 1 月至 12 月）第 189-211 頁