

以租稅公平及國家競爭力論電子商務課稅之哲理

The Rationale of Taxation in Electronic Commerce from Taxation Equity and Competitive Advantages of Nations

陳森勝¹ 楊明玉²

摘要

由於網際網路的發展，電子商務為個人與企業帶來巨大之變革。商業的虛擬化不但大幅降低管理及行銷成本，同時也達成即時、便捷與私密等優點。無論是在商業模式或在交易程序上，都對傳統產業帶來衝擊，然而，影響傳統產業與電子商務產業最大的一個因素，卻是在租稅方面。因此，伴隨網路使用人口與商業網站的大量增加，交易電子化所衍生之租稅問題也引起國際間的討論，如實質課稅主體與納稅人身分的不易確認、課稅證據掌握與查核的不易、傳統交易中介者角色的消滅及國際課稅管轄權的劃分等問題，都在在挑戰租稅的各種機制與觀念。然而，這些都是租稅執行面的問題，卻鮮少探索網路交易是否課稅的問題？故應先追本溯源，在租稅課徵的觀念哲理層面之前提確定後，再論租稅的執行面問題。本研究以『貢獻論』（陳森勝 楊明玉 1999）中，政府對環境投入的貢獻度及電子商務的運作對環境所造成的效益為立論主軸，從租稅公平的觀點及國家競爭力的角度論電子商務的課徵哲理。

關鍵詞：電子商務、租稅、貢獻論、公共政策

Abstract

Due to the developing of internet, Electronic Commerce has brought drastically change for people and enterprise. The business visualization not only decrease management and marketing cost but also with the advantages of speed, convenience and privacy. It is the challenge for the traditional industry no matter in business model or in trading process. However, the key effect that impacts the traditional industry and Electronic Commerce industry is in taxes. Therefore, following the increasing internet users and websites, the taxes problem that derived from the e-trading has arisen the argument in the world. It challenges the taxes function and concept, for example, the difficulty to identify the real tax object and payer, to get the tax evidence and inspect and the vanish of the traditional intermediate and the division of the right of international taxes control as well. However, those are the problems in taxes execution. It seems less discussion in the taxes of internet transaction.

¹南華大學管理科學研究所

²淡江大學資訊管理系

Basically, we should confirm the philosophy of taxes first, and then discuss the problem in execution. This thesis will base on the contribution theory (Miao-sheng Chen and Ming-yu Yang 1999) to discuss the government distribution in environment involvement and the Electronic Commerce effect to the environment and the philosophy of taxes from the point of view of taxes fairness and the country competition power.

Keyword: Electronic Commerce, Taxation, contribution theory, Public Policy,

1. 緒論

隨著網際網路的時代來臨，電子商務的發展儼然成為一股勢不可擋的趨勢，其市場規模呈現大幅成長的現象，由於網際網路與電子商務的諸多特性，於租稅方面引發顛覆傳統的衝擊，使得現行適用於傳統交易的租稅制度，受到嚴重的考驗與衝擊。諸如電子商務之跨國性和不具實體交易的本質，使得政府在課稅上，遭遇到很大的困難。租稅原則的適用性，亦將受到考驗，對於數位化商品的認定日益模糊，是商品或勞務？傳統課稅的前提是必須存在實際交易發生，但網路交易的過程是虛擬的，若需課稅，則需耗用相當大的課徵成本。然而，如果網路交易行為不課稅，是否有失租稅公平原則？對於傳統交易的廠商與消費者，將造成極大的反彈，激起其甚為不滿、不平之情緒。

網際網路是全球性的市場，故電子商務屬跨國性的交易，其缺乏實體商品貿易中，具備十分清楚的國界與邊境的屬性。所以電子商務的租稅問題，更牽涉各國內國稅管轄權的衝突以及雙重課稅的問題。又，電子商務除了帶來新的商機外，對於國家整體的經濟發展亦帶來深遠的影響；就企業而言，可以改進企業採購流程、提高管理效率、降低生產成本、提升企業的競爭力，並可擴大市場規模；就消費者而言，可在任何時間、地點，透過網際網路，進行消費，可輕易找到滿意的商品，並減少購物消費的時間，以上優點，均有助於整體經濟的成長與國家經濟的活絡。如果對電子商務行為進行課稅，是否會降低國家的競爭力呢？

電子商務發展至今，是否已經隱含網路泡沫化的現象，在考量租稅問題時，是否有礙電子商務發展，實應作一通盤性的探討。下面就目前電子商務的租稅現況與國際間的政策作一分析與探討。

2. 現況分析

國際間對是否要對電子商務課稅，以及課徵的方式仍未有定論，事實上，也沒有國家真正針對電子商務租稅問題訂定新的法令。世界貿易組織（WTO）對於電子商務是否課稅，傾向免稅的看法。經濟合作暨開發組織（OECD）在國際間租稅問題的協調與合作上，扮演相當重要的角色，其更進一步建議，有關電子商務的課稅原則應該包括下列七項（馮震宇 民 89）：公平（equitable）簡單（simple）明確（certain）有效（effective）

不會產生經濟扭曲現象、保持彈性能隨著新的發展而調整、國與國之間的稅收分配均等。而最後一項因素則是最可能引起國際爭議的焦點。大多數國家似乎都同意美國所提議的兩項主張(1)電子交易完全免關稅；(2)電子交易本身的營業稅課徵方式應保持中立，亦即應該和傳統的實體交易居於公平的地位。

1996年美國財政部提出「全球電子商務重要租稅影響」(Selected Tax Implication of Global Electronic Commerce)，與電子商務相關之租稅文獻陸續出現，國外有關電子商務之租稅文獻則側重電子商務衍生的租稅觀念與法律分析的陳述，國內文獻則侷限於制度面的探討；大致可歸納如下(賈志豪 民89)：

- (1)在一般租稅原則下，目前國際間正致力於尋求解決電子商務所衍生之租稅問題，以達成共識，並提出應維持租稅中立性的原則。
- (2)在關稅課徵方面，經由網際網路透過電子化傳輸數位商品暫緩徵收關稅。
- (3)在稅務行政方面，應要求電子銷售商將其申請設立的營業登記編號，顯示於商業網站上，並藉由數位簽章技術，以確保電子交易資料的完整性。
- (4)在國際租稅方面，認為「網站」不視為常設機構，「固定伺服器」符合固定營業場所之要求，而伺服器需有人員的維護與操作，所以能構成固定營業場所。

綜觀上述，這些種種都已是執行面的問題，當電子商務的網路交易行為，是否課稅的先決條件都尚未確定，如何談課稅的方法與手段？應先探索電子商務課稅的依據原則與理念究竟為何？應立基於何種理論基礎上，才得以使消費者信服，才能增加消費者上網從事商務的信心，並心甘情願將自己辛苦所得，貢獻給國家社會。

目前，大多數國家皆採用『義務說』³做為課稅合理性的依據，對於稅額的多寡以及稅源的分配，則缺乏可一體適用的指導哲理，導致人民對租稅隱含許多不滿與不平。尤其，每當政府引入新稅、提高舊稅率或變更課稅標準之際，往往引起人民反彈，更是凸顯這個問題的重要性。諸如：多媒體電腦是否應課徵貨物稅、退休金應否課稅、軍人及中小學教師是否免稅、營所稅與綜所稅是否應兩稅合一、中央與地方爭奪稅源等等皆是，這些紛爭現象，在在顯示課稅原則的立論基礎，光靠『義務說』的解釋是不夠的。而『貢獻論』這個課稅的新理念，說明了政府何以向人民課稅的「權利價值觀」；以及人民如何應該向政府繳稅的「義務價值觀」。建立一個較易接受課稅精神——「環境租」，以政府的「貢獻度」作為課稅的衡量(Measure)標準，建構「環境租」租稅制度的理論基礎與中心思想。

故本研究引自『貢獻論』(陳森勝 楊明玉 1999)中，政府對電子商務環境投入的貢獻度，及電子商務的運作對政府經營環境所造成的效益為立論主軸，並從租稅公平的觀點及國家競爭力的角度來探討電子商務的課徵哲理。

³起源於英國約翰密爾(John Stuart Mill)所提倡之租稅犧牲學說，後經由德國學者發展至華格納(Adolf Wagner)集大成。國家及公共團體乃是個人營生必要之共同機構，若無國家及公共團體活動如警察、教育等，則個人生活便無法想像，國家及公共團體活動之經費財源除了由人民提供外，別無他途，因此主張以租稅型態負擔該財源是國民應盡之義務。

3. 貢獻論

貢獻論觀點的提出，其理論基礎的背景，導引自下列三個觀念：現代國家為「租稅國家」（Steuerstaat）⁴，其租稅根據的問題，直接與國家存在之依據問題相關聯（葛克昌 民 78）；租稅中的「稅」字在中國字形的意義；清代中葉，台灣農村經濟的業佃糾紛，使得地權結構產生變化的問題。

在租稅國家中，人民或企業所發生的任一營利行為，政府均憑藉租稅如影隨形地參與，並分享人民的經濟成果，目前最盛行的租稅根據論為『義務說』，而『貢獻論』所提出的課稅觀念，其哲理與內涵較接近『交換說』⁵，實質上是一方面考慮全體人民所納之租稅，另一方面考慮人民受自國家活動所提供之服務，在兩者之間尋找一均衡點。故租稅的課征乃建立在國家與國民之間，存在著特殊的權利與義務之關係，國民享有受國家主權保護的權利，相對地，亦必須克盡義務以維持國家的持續運作與主權的聲張，方得以構成互相依存之共同體。

「租稅」在中國與日本之解釋為「田畝所入曰租，百貨所入曰稅」，而「稅」這個字，依中國字形的解釋，「禾」代表「稻」，「兌」為象形字含有跪地雙手捧物奉獻之意，代表「交換或向神供奉物品之意」，法語的稅為 Impot、意語為 Imposto 都是「使其承擔惱人的負擔」之意，英語 Tax 或德語 Abgaben 則為「共同分擔國家支應的錢」。如圖 1 所示。

因此，對中國而言，租稅是感謝國家的一種經濟行為，在法國、義大利被認為是國家一種強制徵收的權力，英、美、德的想法是「大家繳納國家所賦課之租稅」（三代川正一 民 73）。『貢獻論』採用中國《說文解字》中對租稅字形的解釋，提出租稅的課徵應架構在「貢獻」的理念上，導入以政府對環境所投入的貢獻度，及個體得自環境所帶來的收益來論課稅，亦即『貢獻論』表達此精神之所在。

由歷史文獻中得知，無論是西方或是中國，其租稅思想與制度的發展，大多源自土地的觀念。故仿照清代中葉，台灣農村經濟地權結構中的「地骨租」與「地皮租」之觀念（陳秋坤 民 83），⁶將賺取所得之環境狀態區分為基礎環境狀態與營運環境狀態。自「地骨租」觀念推行出，基礎環境狀態為國家存在的構成要素，亦屬國家所擁有的資源；

⁴國家的財政收入，非以國有地、國營企業及國有財產之收入為主，而就人民之營利收入課征之稅捐為大宗，因此稱之為「租稅國家」（Steuerstaat）。（參閱葛克昌，“租稅國-憲法之國體”，經社法制論叢第三期，1989.01, pp135-149）

⁵重農學派（Physiocrats）所提倡，後成為亞當史密斯的英國正統學派之主張。人民因國家或公共團體之活動而受益，以納稅方式對國家及公共團體提供金錢，作為受益之代價。由於國家或公共團體給予人民利益，而人民對國家或公共團體納稅，兩者間進行交換活動，故稱之為交換說。主張「因受益故必須納稅」，同時隱含「無利益就不課稅」，強調課稅權應受到限制。事實上，人民來自政府國家之利益與所繳納的稅金之間的關聯並不明確，如受益大納稅大、受益小納稅小之關聯並不存在。

⁶十八世紀中葉，台灣農村發生經濟危機，米穀滯銷、銀貴錢賤。農村地權結構亦產生變化，主佃權力的消長，大租業主權力衰微，聘請管事、佃首催租納賦，仰賴地方官僚以解決佃人欠租問題；故小租田主（富佃農）日亦壯大，漸漸取代大租業主的地位。引發二個問題，收取「地皮租」、「地骨租」者有何貢獻？收租的權利來源及依據為何？

自「地皮租」觀念導引出，營運環境狀態屬當任政府管轄與擁有。即國家為提供基礎環境資源者，而政府為管理並改變營運環境資源者。

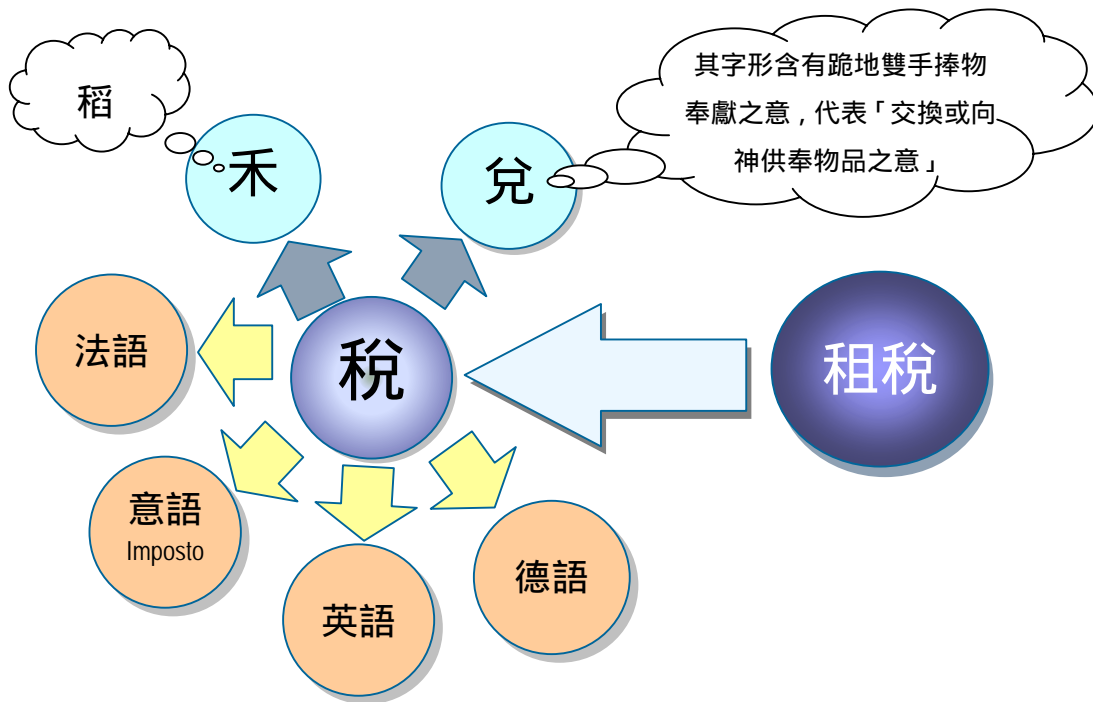


圖 1 租稅涵義示意圖（資料來源：楊明玉 2002）

其中所謂「環境」⁷乃指，人民生存在國家所提供的基礎環境上，於政府所經營建設的環境中成長，無論是人民或企業體都必須藉賺取所得以求生存，也因此產生經濟、文化、社會等人文環境。然而之所以能賺取所得，乃因利用環境資源的運作與行動，引發與環境間的互動關係，進而從交互作用中產生利益，稱之為「租」⁸。在『貢獻論』理念中，視「租」為一種向擁有環境資源者承借資源的行為，「稅」是一種因承借資源以物或貨幣交換承借資源的代價；認為可以用人民向國家政府承租環境賺取所得的觀念，來解釋所有的租稅問題，亦即租稅乃是向國家政府租賃環境所支付代價的觀念。

是故，本研究據此理念，先就租稅公平的觀點的角度來探討電子商務的課徵哲理。

4. 租稅公平

OECD 在國際間租稅問題的協調與合作上，扮演著相當重要的角色，強調網路免關

⁷以人類學的角度而言環境是指社會人文環境，而生物學者所指的環境為自然生態環境。「貢獻論」中所指的环境乃泛指構成人類賺取所得之各種狀態所形成的集合體。其內容至少包含建構國家之基礎環境：如人民、土地、主權等；以及政府所管理之經營環境：如財政、經濟、政治、教育、文化、科技、國防、生態等有形與無形的資產與制度。

⁸認為可以用人民向國家政府承租環境賺取所得的觀念，來解釋所有的租稅問題。即將所有的稅，皆看成是因為租賃環境所引起的租稅問題。

稅區 (a tariff-free environment) 的理念並不代表免徵任何租稅，在國際間仍堅持電子商務與傳統交易的租稅對待應相同 (OECD 1998a 1998b)。然而，美國在 1997 年由柯林頓總統所公佈的美國全球電子商業綱要 (A Framework For Global Electronic Commerce) 中明白宣示，網路交易缺乏清楚的國界與邊境，故經由網際網路傳送數位化商品或服務免徵關稅。亦贊同在網路上簽訂契約進行電子交易，若是以位元 (Bytes) 型態存在者，如藉由網路傳送電腦軟體、音樂、電影等無體的數位商品，則免徵關稅；其次，雖以網路進行交易，但仍以傳統運輸方式，如海運、空運等進行有形商品的買賣則維持現有關稅稅制，提倡網路為無關稅的自由貿易區 (tariff-free zone) 觀念。美國的業界與各社會團體，例如美國資訊科技協會 (ITAA)、資訊科技產業協會 (ITIC)、網際網路社會 (Internet Society) 亦主張網路商業行為不應另行增加新稅，以及數位商品免稅的政策⁹。

故而，電子商務交易將陷入一個舊的哲學思考邏輯：當一棵樹倒在廣大的森林裡，而沒有人聽到，那樹倒下有沒有發出聲響 (Doernberg Richard L. 1998)？在電子商務的交易行為中，若產品的所有價值均在美國創造，但所有消費者均在台灣，所得究竟是在那裡觸動產生的？從經濟的觀點，由於財富的創造均發生在美國，故祇有美國才有課稅權，當然，在傳統國際所得稅原則下，台灣將不具任何課稅權。此種情況是否合乎租稅公平原則嗎？

依世界潮流看來，大多數均贊成電子商務的交易行為給予免稅的優惠，若對電子商務予以免稅優惠，卻造成稅基受到嚴重侵蝕，是否會喪失租稅公平的原則？且現行所實施各種免稅與租稅優惠日益浮濫，且缺乏一致合理的解釋，使得這些措施往往被視為政治籌碼，無視人民的權益與租稅的公平，令人深以為憂。然免稅之作用及影響必須從多方分析，不能單從表面看。

『貢獻論』所追求的租稅公平，是在於「各盡其職，各取所需 (need)」的理念下追求公平。在「各盡其職」的先決條件下，按照社會上的每個個體對資源的需要程度，給予不同的資源使用權。主張優先將資源分派給善加利用環境的個體，由於其投入經營環境所創造之價值，必高過於一般使用者，其所能帶動的經濟循環亦更加快速，猶如電子商務的網路交易行為。亦即，每個個體的需求不同，按照需求的迫切程度與利用資源創造效用的等級，將資源分配給最需要者，方稱得上真正的公平。

又，稅收並非政府課稅最主要之目的，應講求於抽稅後如何有效運用稅收，使其達到效用最大化，方為政府徵稅的最主要目的。在租稅的使用方面，應著重稅的消費、稅的儲蓄及稅的投資三方面。租稅的消費用於建設環境，可改善環境品質，提昇經濟與社會福利效用，稅收本當用於全民的最終消費，以達到取之於民、用之於民的租稅目的；當期稅收未全部用完，置入下期儲蓄起來，使得下一期的稅比該時點多，像這樣租稅的儲蓄行為可減輕人民的負擔；政府租稅獎勵的效益不能只看「會計帳」，更要看長期的

⁹美國國會於 1998 年 10 月 20 日立法通過「網際網路免稅法案 (Internet Tax Freedom Act, ITFA)」法案，宣稱網際網路應是無關稅、貿易障礙或其他限制的環境，依據此法案，成立二個「電子商務諮詢委員會 (Advisory Commission Electronic Commerce, ACEC)，成員包括術州州長與地方代表、財政部長、商業部長、資訊科技公司與商業集團總裁等。

「經濟帳」，亦即國家財政必須有「投資報酬」的觀念，是故以「犧牲現在、展望未來」的理念所衍生的免稅或租稅優惠，乃屬租稅投資的範疇。由此可見，免稅或租稅優惠之適當運用，並不會影響租稅之公平正義，且有促進公平之效果。其次，再從提昇國家競爭力的角度，探討電子商務的網路交易行為的租稅課徵。

5. 國家競爭力

Porter(1990)在其「國家競爭優勢」(The Competitive Advantages of Nations)書中，指出國家的財富是被創造出來而非承襲而得，競爭優勢的根源，並不是單純取決於天然稟賦(Natural Endowments)，如勞動力、利率、匯率等因子，而是該國的產業能否比其他的競爭者，更善於持續性創新與提升(Innovate and Upgrade)產業的能力(Porter 1990)。而租稅優惠的目的，在於透過減稅、免稅或租稅遞延來鼓勵廠商進行研究發展、人才培訓、自動化等方面的投資，以及推動高科技產業的發展，以強化廠商的競爭力，並厚植產業潛力，進而加速產業升級的腳步。

況且在WTO組織成立之前，國際貿易管理最常用之二個策略為「補貼」與「關稅」。在WTO組織成立後，一個國家補貼其某一企業至國際上與同質企業競爭以提昇出口，漸不被允許；違反貿易協定設置關稅，抑制進口也不被接受。因此一個國家欲提高其生產力，增強其國際競爭力，僅剩下列三種機制可以執行：

1. 人力資源投資（提高人力資源之質與量，以降低企業人力資源使用成本）
2. 生產設備之研發投資（包含補貼誘導企業改善生產設備）
3. 基礎建設投資（包含交通、運輸等硬體投資及研發有效之交易制度等軟體投資，以佈置有利之基本投資環境）

以這三方面的機制作為評量政府投入環境的貢獻，以及提升國家競爭力的指標，以下就「貢獻論」（楊明玉 2002）中的模式雛型解釋之。

假設 t_1 為政府在單位時間內對某產業之人力資源投資，

t_2 為生產設備之研發投資，

t_3 為基礎建設投資，

並令 $t = t_1 + t_2 + t_3$ ，為政府在單位時間內對某產業之總投資，大致上，我們可以將某一產業產品之產銷週期 T ， $T = T_1 + T_2$ ， T_1 為生產時間， T_2 為銷售時間，在市場價格 p 給定下之產銷循環過程，以下列流程表示：

一般而言，具行政效率政府在 t_1, t_2, t_3 之投資額，會縮短產銷週期 T ，以及產銷速率 Q （單位時間內之產量）；進而降低生產成本（單位時間內）。

產銷週期 T 記作 $T = T(t_1, t_2, t_3)$ ，產銷速率 Q 記作 $Q = Q(t_1, t_2, t_3)$

因此，一週期之產量為 TQ 。

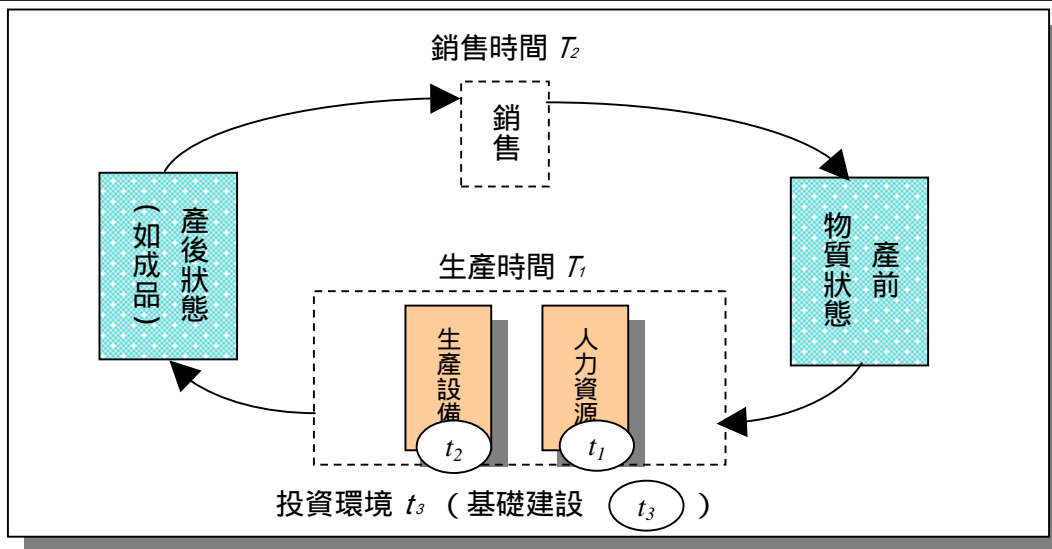


圖 2 產銷週期流程圖 (資料來源：楊明玉 2002)

若其生產成本計作 $\bar{C}(T, \hat{Q})$ ，則單位時間內之生產成本函數 $C(Q)$ 為

$$C(Q(t_1, t_2, t_3)) = \frac{\bar{C}(T(t_1, t_2, t_3)Q(t_1, t_2, t_3))}{T(t_1, t_2, t_3)}$$

在市場價格 p 及單位時間總投資額 t 皆給定下，其人力資源投資額 t_1 ，生產設備投資額 t_2 ，基礎建設投資額 t_3 的最佳分配模式

$$\left\{ \begin{array}{l} \min_{(t_1, t_2, t_3)} C(Q(t_1, t_2, t_3)) = \frac{\bar{C}(T(t_1, t_2, t_3) \cdot Q(t_1, t_2, t_3))}{T(t_1, t_2, t_3)} \\ \text{限於： } t_1 + t_2 + t_3 = t \end{array} \right.$$

令 $(t_1(t), t_2(t), t_3(t))$ 為上述模式之最佳解，

並令符號 $C(Q(t))$ 表示 $C(Q(t_1(t), t_2(t), t_3(t)))$ ，

$$T(t) = T(t_1(t), t_2(t), t_3(t))$$

則 $t_1(t)$ ， $t_2(t)$ ， $t_3(t)$ ， $C(Q(t))$ ， $T(t)$ 為政府施政貢獻的重要參考指標，亦即政府在人力資源投資、生產設備之研發投資、基礎建設投資、產銷速率及產銷週期五項指標乃反應政府對於環境投入的貢獻。

然而，電子商務的構建恰是建立在這三種機制下，由於它是網際網路上的一種新興交易方式，透過網路的連結，不僅企業與企業之間可進行各種交易和資訊交流，企業和一般消費者之間也可以從事買賣行為。亦由於這革命性的改變，使得企業的經營可更有效率，社會大眾可在任何時間、任何地點進行消費，帶動整個國家的經濟活動，使其更為活絡。是故，政府在電子商務方面人力資源、生產設備、基礎建設的投入，將有助於加速產業產銷速率的提昇及縮短產銷週期。因而，電子商務對經濟發展的最大貢獻，在

於其對企業經營面所產生的衝擊，經由效率的提昇，大幅改善企業的競爭力，因而促進整體經濟的成長。

若對電子商務行為給予免稅或租稅優惠，會造成稅基流失，但從 National Conference of State Legislation (NCSL) 組織對美國 1999 年稅收的分析，指出幾乎所有州政府的財政支出，都達到預算數，亦有足夠收入來支應額外的支出，NCSL 的報告亦被 National Governors' Association (NGA) 及 National Association of State Budget Officers (NASBO) 發佈的報告所證實。故電子商務對經濟成長必定是有貢獻的，並由上述的分析實證結果顯示，雖然未對網路交易課徵銷售稅，州政府的稅收仍可達成，甚至超過預算數。然而，在 NCSL 的報告中並未表示，不對網路交易課稅對稅收是沒有影響的。另外，若從前瞻性觀點考量，犧牲自企業內部課稅的稅收，仍可換取整體較大的稅收。亦即，政府允許企業提撥部分利潤，作為企業內部員工訓練或作為企業電腦化之用，企業內部人員教育水準的提升，以及建構與改善電子商務的環境，都有加速企業內部作業流程運轉的流速。如圖 2 所示。

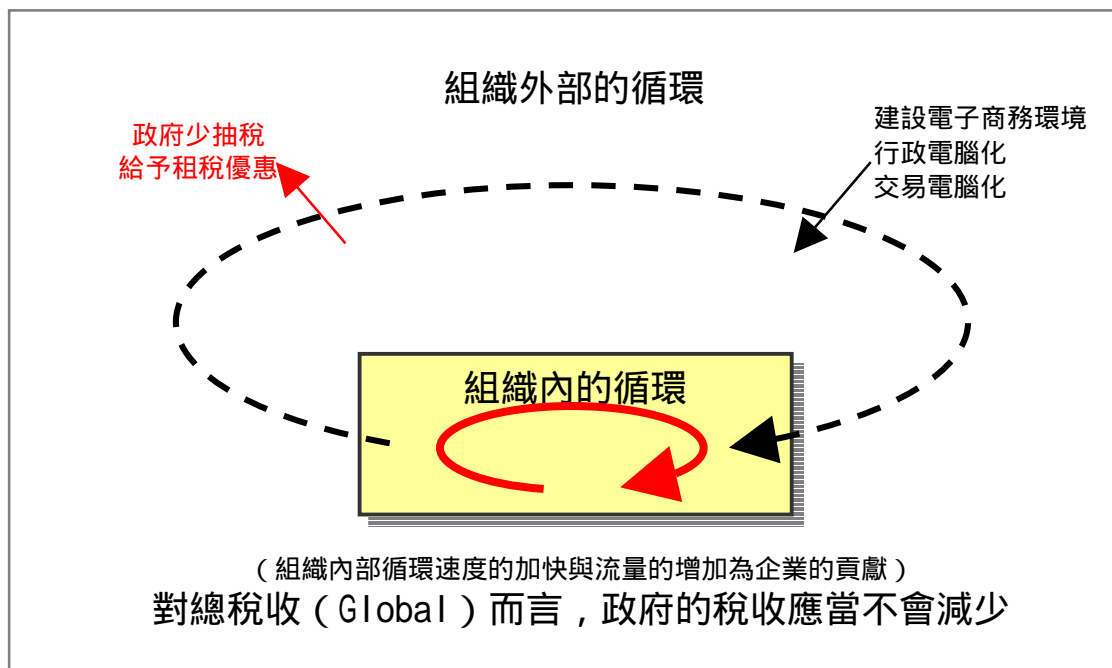


圖 3 政府與企業對環境投入與產出與流量示意圖 (資料來源：本研究)

因此，以『貢獻論』觀點而言，租稅優惠制度必須規範時期，因貢獻是具有時間特質的，應有週期性檢討之必要。除此之外，亦將租稅個體對環境破壞或改善的價值因素計入，視生產者改造或創造優質環境之貢獻度，如電子商務網路交易行為，給予租稅優惠，以此理念建構合理公平的稅負環境，以促進投資、協助經濟發展並平衡財富分配。此與經濟指導式的租稅優惠理念相同，所謂「經濟指導」係指國家為達到特定經濟政策之目的，對於經濟活動加以指導、變更、調整、形成或影響的一切措施稱之 (陳昭華 民 89)，而經濟指導式的租稅優惠乃屬於「租稅補貼」的性質。賦稅制度若制定得宜，即

可成為經濟發展的助力，反之，則是經濟發展的絆腳石。稅法修訂上應秉持確實和公平原則，在稅政運作上，應符合便利和節約原則，講求效率並降低租稅稽徵納雙方的成本。但目前財政部有避免修法的保守心態，也有減稅即是稅收減的錯誤觀念有待突破。

許多公司發展電子商務建立新的交易方式與型態，無論是 B2B 或是吸引消費者上網購物 B2C、C2C，電子商務之所以能夠成功，物流、商流、金流、資訊流是缺一不可。所以，產業租稅獎勵必須強化目標導向，協助資金不易取得、能帶給下一代經濟利益的產業，像電子商務這類知識產業的形成還是需要政府的鼓勵，以及民間參予公共建設，提高民間投資意願。

另外，租稅優惠的目的是為引進新的經濟活動，以電子商務所帶來新的商機與競爭優勢，其在經濟上的貢獻更是有目共睹，然而，若因為課徵租稅而阻礙電子商務環境的發展，雖然可於一時增加租稅收入，卻造成投資意願的低落，降低企業的競爭力，故亟需政府的加強輔導與租稅獎勵，健全電子商務的投資環境，使其在面對國際間大企業的強勢地位及激烈的競爭環境下，得以有充分發揮的空間。長期而言，健全稅制及創造知識環境才是創造無障礙投資環境的目標。

6. 政府應創造知識環境

國際知名經濟學家萊斯特·梭羅(Lester C. Thurow)在新書「知識經濟時代」(Building Wealth)提出當前人類正面臨新一波的產業革命，「知識」破天荒第一次地成為創造財富的新基石¹⁰。而知識經濟(Knowledge-based Economy)的理念，亦在此時代中取得優勢。人類創造財富的公式也因此改變，人類第一次不需要控制土地、黃金及石油等天然資源，只要掌握知識創造的過程，就可以創造財富，微軟公司總裁比爾蓋茲就是第三次工業革命中成功累積財富的最佳例子。

相對於知識資本是一個「存量」的概念，國家創新能力的衡量強調的是一個「流量」的概念。一國能否有足夠的「創造力」，能否設計出一套有效誘發與激勵創意的「創新機制」，與擁有結合冒險精神、整合資源的「創意實踐」能力，都是國家創新能力的具體衡量指標。

在知識經濟時代，政府的力量消減，全球性企業的影響力甚至超越政府。網際網路的發達使企業主不需要住在台灣，也能在台灣做生意。所以，愈來愈多政府付稅給跨國企業，企業反而不需繳稅的現象孕育而生；在全球供應鍊的環境下，這些跨國高科技企業選擇條件最好的國家投資建廠。如果台灣的高科技業者不會外移，政府當然可以減少租稅優惠，但如果業者因此外移，整個國家都將因完全收不到任何稅收而得不償失。

¹⁰作者萊斯特·梭羅(Lester C. Thurow)，現任美國麻省理工學院(MIT)賴彌爾森管理及經濟學講座教授，身為國際知名經濟學家就經濟版圖、創造知識、自然及環境資源、錯失財富、創造財富要保持平衡五方面論述知識經濟時代的來臨。並指出，我們正面臨全球第三次工業革命，未來將是以知識為基礎的競爭，富國與窮國間差距會愈形擴大，對個人和國家而言，創造及運用知識的技術將成為競爭的關鍵，在書中，亦點出了未來必備的知識內涵。

7. 結論

網路電子商務的發展已成為一個必然的趨勢，而其能夠替企業帶來的商機更是無限，因此許多企業莫不努力發展有關電子商務的解決方案，以求藉由電子商業交易替企業帶來銷售額的成長及營運成長的降低。

雖然電子商務嚴重影響稅基的完整性，但是亦創造全球化的競爭環境，使得消費者可供選擇的商品種類增加，所需支付的成本減少。各種商品有效的分配給所需的消費者，有助於消費者效用水準的提升。透過競爭更可使無效率的銷售者遭受淘汰，有助於生產效率的提升。電子商務產業在追求產業發展的過程中確實可以透過免稅作為誘因，但在發展成熟後就應該要負擔一部份的稅負，優惠應給更需要的業者。讓已發展成熟的產業負擔部分稅負，確實較符合公平原則。

參考文獻

1. 三代川正一（日）講(1984)，「財稅規劃與企業管理」，淡江講座 淡江大學出版中心
2. 行政院經濟建設委員會委託 台灣經濟研究院執行(2002)，知識經濟社會總體指標（II）期末報告
3. 林妙雀(1997)，「提昇國家競爭力與租稅政策之興革」，財稅研究，21-39 頁
4. 財政部台北市國稅局(1996)，促進產業升級條例第六條：租稅優惠對營利事業所得稅收影響之探討，85 年度稅務研究選集
5. 陳秋坤(1994)，「清代中葉台灣農村經濟危機與業佃糾紛—以岸裡社潘姓業主的田業經營為中心 1760-1850」，國家科學委員會研究彙刊：人文及社會科學，四卷 二期，151-172 頁
6. 馮震宇(2000)，「網路交易應否課稅？--租稅公平與網路免稅的角力」，全國律師，第 4 卷第 6 期，6-17 頁
7. 楊明玉(2002)，「以貢獻理念探討租稅課徵問題」，淡江大學管理科學學系博士班博士論文
8. 葛克昌(1989)，「租稅國家及其憲法上的意義，租稅國-憲法之國體」，經社法制論叢 第三期，135-149 頁
9. 資策會科技法律中心(1997)，美國全球電子商業綱要與我國因應之道，<http://stlc.iii.org.tw/articles/Netlaw/p1>
10. 賈志豪(2000)，「電子商務與其衍生租稅問題之研究」，政治大學財政研究所碩士論文
11. 廖義男(1980)，「企業與經濟法」，台大法學叢書
12. 戴豪君(1997)，「正視電子商業免徵關稅對我國的影響與省思」 資策會科技法律中

心, <http://stlc.iii.org.tw/articles/Netlaw/861120t.htm>

13. 陳昭華(2000), 「論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制」, 輔仁學誌 第 30 期, pp99-134
14. 齊思賢 譯、Lester C. Thurow(2000), 知識經濟時代 (Building Wealth), 大將書行
15. Abrams, Howard E., and Richard L. Doerberg. (1997). "How Electronic Commerce Works." *State Tax notes* 13, pp.121-136
16. Doerberg, R., and Luc Hinnekens. (1999). "Electronic Commerce and International Taxation." *Kluwer Law International*, 1th Edition.
17. Doernberg Richard L. (1998), "Electronic Commerce and International Taxation Distribution", *Tax Notes International*
18. Hellerstein, Walter. (1997). "Transaction Taxes and Electronic Commerce: Designing State Taxes That Work in an Interstate Environment." *National Tax Journal* 50(3), pp.593-606.
19. Joan Robinson (1962), *Economic Philosophy*
20. Miao-sheng Chen and Ming-yu Yang (1999), "The Concept of Contribution Theory as a Framework of Taxation," *The Indian Journal of Economics* Vol. LXXX No.316, pp81-98.
21. OECD Committee on Fiscal Affairs(1998a), "Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues".
22. OECD Committee on Fiscal Affairs(1998b), "Joint Declaration of Business and Government Representatives Government / Business Dialogue on Tax and Electronic Commerce."
23. OECD Committee on Fiscal Affairs(1998c), "Taxation Principal and Electronic Commerce."
24. Robin Paul Malloy and Jerry Evensky (1994), *Adam Smith and the Philosophy of Law and Economics*,