

# 背離租稅理論之美國銷售稅結構 - - 從傳統商務時代至電子商務時代

陳香梅\*

## 摘 要

一個符合經濟效率的一般銷售稅制度應對所有銷售至最終消費者的交易課稅、對所有銷售至企業的交易予以免稅、及無論是轄區內或轄區外的零售業者所從事的銷售均同樣的租稅對待。本文透過了學術文獻、州與地方政府的銷售稅規定及銷售稅資料印證了美國銷售稅制度完全不符合上述任一特性，即美國的銷售稅制度設計完全背離了租稅中立性及租稅依從中所需的確實、便利及簡單原則。這些在傳統商務時代便已存在的銷售稅問題，並未因電子商務交易模式的盛行而消失反而更加突顯。近年來，多數課徵銷售稅的州政府開始整合起來簡化銷售稅法律及稅務管理制度以提供零售商一個更簡化的稅收徵收方式，然而基本的結構性問題仍繼續存在。

關鍵字：銷售稅、零售稅、跨州交易、商業條款、網路租稅自由法案、簡化銷售稅計劃、電子商務

---

\*作者為國立政治大學財政學系副教授

壹、前言	伍、電子商務模式下跨州交易之銷售稅問題
貳、美國的銷售稅制度簡介	一、電子商務對銷售稅收入之影響來自於跨州交易難度降低
一、銷售稅結構	二、聯邦政府的憲法緊箍咒
二、銷售稅制度的重要性	三、網路租稅自由法案
三、跨州交易的使用稅制度	陸、州政府的簡化銷售稅計畫
參、銷售稅制度的傳統問題	一、簡化銷售稅計畫 - 更有效率的銷售稅制度
一、背離理論的銷售稅整體結構	二、目前簡化銷售稅計畫的執行情形
二、銷售稅轄區間之差異	柒、結語
肆、電子商務模式下的銷售稅政策	
一、網路連線服務	
二、網路實體商品的交易	
三、資訊及套裝電腦軟體的下載	

## 壹、前言

基於財政目的，各國通常會對商品、勞務與無形財產的交易加以徵收如一般銷售稅(general sales tax)、流轉稅(turnover tax)、增值稅(value-added tax)、交易稅(transaction tax)或特種銷售稅(selective sales tax)等類型的消費稅(consumption tax)。消費稅的最主要型態當屬增值稅，目前全世界有超過 100 個以上的國家(包括我國及歐盟的 25 個會員國)採用增值稅制度；美國是 OECD 國家中唯一未採增值稅制度而採行一般銷售稅的國家。(註一) (Doernberg, et al., 2001)雖世界潮流傾向增值稅，銷售稅卻是一九三〇年代以來美國州政府的重要及可靠財源，其收入對州及地方政府的財源可謂挹注頗大。

註 一：工業化國家中，只有美國的州及地方政府與加拿大的省政府課徵銷售稅，惟加拿大的聯邦政府亦對商品與勞務的交易課徵本質類似增值稅的商品與勞務稅(goods and service tax)。

一般而言，政府於徵收消費稅性質的稅目時，通常須借助企業來負責徵收及繳款，因此為了確保企業願意配合這些被賦予的責任，稅制的設計就必須儘可能簡單、直接及確實。然而美國的銷售稅(sales tax)制度（註二）係屬於州及地方稅，由各州自治管理；基於財政自治(fiscal autonomy)，各州的銷售稅稅法係依據自己的政策目的量身打造，因此銷售稅結構不僅複雜又不一致。在傳統商務時代，銷售稅結構的複雜使得企業為了配合徵收及繳納稅款，面臨了沉重的租稅依從(tax compliance)負擔；而各州的銷售稅制度不一致又使從事跨州交易的企業因為必須遵守多重的稅法及規定，租稅依從成本更是不勝負荷。

面對當前盛行的電子商務交易型態，傳統的銷售稅問題不僅沒有消失，反而更加擴大。美國聯邦憲法的商業條款(Commerce Clause)及最高法院於 1992 年 Quill Corp. v. North Dakota 的判決中限制了各州租稅當局要求州內無店面的遠距營業人(remote vendors)代徵銷售稅的課稅權限；當愈來愈多的消費者運用網路從事跨州交易之際，課稅州開始擔心銷售稅稅收會因電子商務這個新興商務模式而流失於網路空間。因此，多州的稅務當局於 2000 年結合起來致力銷售稅的改革，期望能將課稅機制簡化以鼓勵遠距銷售業者未來能自動代為徵收銷售稅，且遊說國會立法使得對州政府不得要求業者代徵銷售稅的禁令得以解除。

基於美國銷售稅制度的設計與租稅理論的課稅原則完全背道而馳，而國

---

註 二：銷售稅依稅基的廣狹，分為特種銷售稅及一般銷售稅；若對所有商品與勞務的銷售行為課稅，則稱一般銷售稅；若對少數幾種商品與勞務的銷售行為課稅，則稱特種銷售稅。（徐偉初等，2004）本文係探討美國的一般銷售稅制度，惟為求文字簡略，而且依據美國相關文獻的一般用詞，因此以銷售稅(sales tax)代表一般銷售稅(general sales tax)。

內學術文獻對美國銷售稅制度的研究很少（註三），因此本文期望能透過整合國外學術文獻、政府文獻、各州的銷售稅法規、及租稅資料來一窺美國銷售稅制度從傳統商務時代走入電子商務時代之全貌。首先，本文先勾勒出美國銷售稅制度之大概；其次再分析美國銷售稅制度的傳統問題；進而彙整在電子商務模式下各州對新興交易類型的課稅規定、及電子商務如何突顯跨州交易之銷售稅問題；最後簡介州政府目前從事銷售稅改革的努力。

## 貳、美國的銷售稅制度簡介

### 一、銷售稅結構

美國的銷售稅起源於 1930 年代經濟大蕭條時期，由於當時州政府傳統倚賴的財源如所得稅及財產稅收入逐漸萎縮，於是州政府轉而以銷售稅作為融通政府支出的工具。密西西比州於 1932 年率先推行銷售稅制度，隨後帶動許多州陸續跟進，至 1969 年佛蒙特州加入課徵銷售稅之行列後，採行銷售稅的州數即未再改變(Due and Mikesell, 1980)；迄今只有五個人口較少的州（阿拉斯加州、德拉瓦州、蒙大拿州、新罕布夏州與奧勒岡州）未採行銷售稅。（註四）(Fox, 1997)

美國的銷售稅制度實際上包含兩個不同的稅目，即銷售稅與使用稅(use tax)。（註五）銷售稅係於零售階段時就消費者之支出徵稅，實務上由消費者支付而由業者負責徵收及繳納；因為係在零售此單一階段（註六）課徵，又稱零售稅( retail sales tax)。

---

註 三：僅李彬山(1984)一篇。

註 四：然阿拉斯加州之地方政府卻有施行銷售稅制度。

註 五：為求簡便，本文在無須區分銷售稅與使用稅時，將以「銷售稅」一詞廣泛的代表包含使用稅之銷售稅。

然而州政府的課稅管轄權及於州界，因此無法針對外州的零售行為課稅；此一課稅權之限制造成消費者為了規避該州的銷售稅而轉向未開徵銷售稅或銷售稅稅率較低的鄰近州從物品購買之漏洞。鑑此，為防銷售稅稅基(tax base) (註七) 流失，採行銷售稅制度的州政府於是設計出了使用稅。使用稅即是針對跨州購買但並未支付銷售稅之商品與勞務的稽徵。(註八) 使用稅的稽徵通常發生在課稅州的居民向州外的業者購買物品，然後運送至其所居住的州；(註九) 基於此物品係在課稅州(the taxing state)"儲存、使用、及消費"，該州因而得以行使使用稅課稅權。相對於銷售稅的課徵通常發生在買方與賣方處於同一州的情況，使用稅的徵收則發生於賣方位於買方所居住的州外。因此，使用稅可謂銷售稅之補償型或互補性的稅制；兩種稅制的實行與徵收均採用同一套租稅原則及相同稅率

目前計有 45 州與哥倫比亞特區對有形商品的購買課徵銷售稅及使用稅；此外，另有 4,696 個城市、1,602 個郡及 1,113 個其他地方性轄區亦採行銷售稅制度。(註十) 大部份的地方銷售稅均與州銷售稅結合而由州政府共同管理，然後再由州政府分配部分銷售稅收給地方。(註十一)

---

註 六：銷售稅的課稅時點可分為單階段銷售稅(single-stage sales tax)，指在進口、製造、批發或零售的其中某一階段課徵；及多階段銷售稅(multiple-stage sales tax)，指在每一階段均分別課徵。

註 七：稅基係指課稅時稅率計算的基礎。(徐偉初等，2004)

註 八：除了內華達州外，所有的課稅州均允許購買者在其他州從事購買時所繳納的銷售稅額可從本州的使用稅負中扣抵。[http://www.toolkit.cch.com/text/P07\\_4090.asp](http://www.toolkit.cch.com/text/P07_4090.asp)。

註 九：一般州政府對運送至他州的商品並不會課徵銷售稅。

註 十：參見 Streamlined Sales Tax Project, Public-Private Sector Study of Cost of Collecting State and Local Sales and Use Taxes, <http://www.streamlinedsalestax.org/Cost%20of%20Collection.pdf>。

註十一：有時會先減除各地方徵稅時所付出的行政費用再行分配。

## 二、銷售稅制度的重要性

由於銷售稅的稅基包括了消費者對必需品的購買，因此當經濟處於景氣循環中的擴張期時，銷售稅收入的成長會比其他稅目（例如所得稅）來得緩慢；然經濟衰退時，銷售稅收入通常會持續增加，雖增加速度較擴張期更為緩慢，但相對其他稅目收入的減少，銷售稅則提供了州政府的租稅結構中一個可靠穩定的稅收來源。(Schuldt, Powell, and Ring, 2003)

從 1992 至 2004 年美國州政府各項稅收佔其總稅收的平均比重來看(見表一)，美國州政府的兩大主要稅收來源為銷售稅及個人所得稅；銷售稅佔總稅收之 33%，而個人所得稅佔總稅收之 33.4%，兩者比重不相上下；惟從標準差驗證了個人所得稅的變動程度較大。

其實，銷售稅的重要性於 1970 年開始展現，成為美國州政府的首要財源。(Cook and Ebel, 1997)1998 至 2002 年間，個人所得稅曾取代銷售稅成為第一財源，至 2003 年銷售稅才重回第一重要位置（見表一）；只是與個人所得稅之間的差距已微乎其微。

然而基於財政自治，並非所有的課稅州對銷售稅的依賴程度是相同的。表二顯示 45 個課稅州其三個主要稅收佔總稅收之比重，2004 年有 22 個州之稅收來源主要仰賴銷售稅（即比重最大）。純就銷售稅而言，銷售稅收入佔州政府稅收的比重，最低從 14.5% 的佛蒙特州至最高 61.3% 的田納西州，中間值(median)為 32.3%（密蘇里州）。有四個州（佛羅里達州、田納西州、南達科他州、德克薩斯州及華盛頓州等）所徵收的銷售稅佔州政府稅收的比重達二分之一以上，最主要的原因在於這四州並未課征個人所得稅；另外，內華達州亦未課征個人所得稅，銷售稅的比重也達 47.8%，因此銷售稅的重要性在此五州顯而易見。相反的，有三州（麻薩諸塞州、紐

約州及佛蒙特州) 所徵收的銷售稅佔州政府稅收的比重不到四分之一。對銷售稅依賴程度如此不同顯示了各州在確保銷售稅持續成為具有生產性財源時所投擲的賭注亦大不相同, 例如在德克薩斯州或華盛頓州談論銷售稅制度的改革所面臨的阻力將遠比麻薩諸塞州或紐約州來得大。

表一 美國州政府近年來各項稅收佔其總稅收\*的比重(%)

年	財產稅	一般銷售稅	特種銷售稅	個人所得稅	公司所得稅	其他州稅
1992	2.2	32.8	16.7	31.7	6.6	9.9
1993	2.2	32.4	16.9	31.7	6.8	9.9
1994	2.2	32.9	16.8	31.4	6.9	9.7
1995	2.4	33.1	16.2	31.5	7.3	9.5
1996	2.4	33.3	16.0	31.9	7.0	9.4
1997	2.3	33.2	15.5	32.6	6.9	9.4
1998	2.3	32.8	15.1	33.8	6.6	9.4
1999	2.3	32.9	15.0	34.6	6.2	9.1
2000	2.0	32.3	14.4	36.1	6.0	9.2
2001	1.9	32.0	14.1	37.2	5.7	9.2
2002	1.8	33.6	15.5	34.7	4.7	9.8
2003	1.8	33.8	16.0	33.3	5.2	10.0
2004	1.9	33.4	16.1	33.3	5.2	10.1
平均值	2.1	33.0	15.7	33.4	6.2	9.6
標準差	0.22	0.52	0.89	1.86	0.82	0.33

資料來源：依據 U.S. Bureau of the Census, State Government Tax Collections,

<http://www.census.gov/govs/www/statetax.html> 資料整理。

註：\*係指 50 州的稅收加總。

表二 2004 年美國州政府三個主要稅收財源佔總稅收之比重(%)

州別	個人所得	銷售	特種銷售	州別	個人所得	銷售	特種銷售
阿拉巴馬	32.0	27.0	25.4	蒙大拿	37.3	--	26.9
阿拉斯加	--	--	13.1	內布拉斯加	34.1	41.9	12.7
亞利桑那	24.1	49.1	14.1	內華達	--	47.8	32.9
阿肯色	30.2	38.5	14.1	新罕布夏	2.7	--	33.6
加利佛尼	42.5	30.9	8.7	紐澤西	35.3	29.8	16.6
科羅拉多	48.1	27.1	14.0	新墨西哥	25.2	36.1	14.9
康乃狄克	42.0	30.4	17.2	紐約	53.8	21.9	14.0
德拉瓦	32.9	--	16.1	北卡羅納	43.7	26.3	17.6
佛羅里達	--	56.4	20.6	北達科他	17.4	29.9	24.4
喬治亞	46.9	33.8	10.6	俄亥俄	38.7	35.1	12.9
夏威夷	30.4	49.4	14.8	奧克拉荷	36.1	24.8	11.6
愛達荷	34.3	39.2	13.8	奧瑞岡	70.0	--	12.3
伊利諾	31.9	27.2	22.0	賓夕法尼	28.9	30.7	18.8
印第安納	31.8	39.8	18.0	羅德島	37.4	33.4	20.8
愛阿華	38.2	31.5	16.0	南卡羅納	35.8	40.1	14.2
堪薩斯	36.3	36.6	15.0	南達科他	--	55.2	26.2
肯塔基	33.3	29.1	18.2	田納西	1.5	61.3	15.7
路易斯安	27.3	33.4	24.0	德克薩斯	--	50.3	29.8
緬因州	40.0	31.7	15.3	猶他	40.4	37.2	13.9
馬里蘭	42.9	23.9	18.4	佛蒙特	24.3	14.5	24.4
麻薩諸塞	52.9	22.4	10.3	維吉尼亞	52.1	20.9	15.7
密西根	27.3	32.8	12.3	華盛頓	--	60.6	17.6
明尼蘇達	38.7	27.6	15.7	西維吉尼	28.5	27.2	28.6
密西西比	20.7	48.4	17.7	威斯康辛	40.3	31.8	15.1
密蘇里	40.8	32.3	16.7	懷俄明	--	30.8	7.4
				美國總計	33.3	33.4	16.1

資訊來源：依據 U.S. Bureau of the Census, *State Government Tax Collections: 2004*,

<http://www.census.gov/govs/www/statetax04.html> 資料整理。

註：--- 表該州並未課徵該稅目。



至於各州的地方層級也仰賴銷售稅以補其主要財源即財產稅收入的不足。目前有 34 州(超過 2/3)的地方政府亦課征銷售稅。(註十二) 根據 U.S. Bureau of Census, 2002 至 2003 年, 地方政府的銷售稅收入佔地方政府總稅收之 11% 相對財產稅之 73%; 若州與地方政府的稅收合併計算, 則銷售稅收入佔總稅收之 24% 相對財產稅之 31%。(註十三)

### 三、跨州交易的使用稅制度

美國的銷售稅制度涉及了跨州交易的問題, 有些零售商只需透過郵購目錄、直銷及電視購物頻道等方式便可從事遠距銷售。基於零售商與消費者可能分別處於不同的州, 使用稅的設計即在於防止租稅規避及保全銷售稅稅基。惟從稅務管理的角度而言, 使用稅的徵收係相當困難的任務; 因為要求州內的居民就跨州購買的品項自動到稅務機關申報(self-assessment) 及繳納使用稅幾乎是不可能的。為了解決使用稅無法徵收的問題, 課稅州要求外州的零售商代為徵收使用稅, 正如同要求本州的零售商代為徵收銷售稅一樣; 因此常造成外州零售商與課稅州的衝突。

處理跨州交易的最高法源為美國聯邦憲法的商業條款(註十四), 商業條款賦予國會(Congress)得以規範跨州交易的權力。商業條款要求任何州政府欲對從事跨州交易的營業人徵收使用稅時, 課稅州必須與該遠距零售業者具有"實質關聯性"(substantial nexus)的條件; 因此, "實質關聯性"成為州政府是否能對遠距零售業者行使課稅權的基礎。如果課稅州與遠距零售業

---

註十二: <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax/retailertax.htm>. 及 Hardesty (2002).

註十三: U.S. Bureau of Census, State and Local Government Finance by Level and Type of Government: 2002-03, US Summary by Level and Type of Government, <http://www.census.gov/govs/www/estimate03.html>.

註十四: U. S. Constitution Art. 1, Sec. 8, Cl. 3.

者不具有實質關聯性，州政府便沒有確實的依據來課稅或要求代徵繳稅額。

所謂的「實質關聯性」，最高法院於 1992 年 *Quill Corp. v. North Dakota* 判決中（註十五）解釋，除非遠距銷售業者於課稅州境內實體存在（註十六）(physical presence)，否則課稅州與遠距銷售業者不具有關聯性。最高法院所持的理由在於美國複雜的銷售稅制度造成了遠距零售業者不適當(undue)的租稅依從負擔，因此各州租稅當局只能對州內開設商店的業者徵收銷售稅，不能對在州內未具實體存在的遠距銷售業者徵收銷售稅；除非能將課稅機制簡化到足以解除遠距業者的負擔。（註十七）至於何種程度的租稅依從負擔才算不適當？最高法院把此一問題交由國會判斷。

因此，州政府欲對在該州境內無任何實體存在，而只利用郵寄或快遞等方式交付商品之遠距營業人如郵購公司，要求行使使用稅的收繳義務時，將違反商業條款之課稅關聯的要求；而且對此等州外之郵購公司任何徵收使用稅的立法均屬違憲。總而言之，若具有實體存在的關聯性，則使用稅由外州營業人代徵；否則，必須由買方負自行申報及繳納責任，買方所居住的州無法強迫外州銷售業者代為徵收使用稅。

由於此一法律限制，使得當地的零售業者與遠距銷售業者銷售類似的商

---

註十五：有關 *Quill Corp. v. North Dakota* 一案，可自(<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=us&vol=504&invol=298>)取得。其背景大致為 *Quill Corp.* 係一家郵購商，在北達科他州既無店面亦無銷售代表，而北達科他州的稅捐機關要求 *Quill* 對其銷售到該州使用的商品代徵並繳交使用稅。*Liszicza*(2003)有詳細的介紹與分析。

註十六：實體存在的認定包括外州營業人在買方所居住的州維持一個辦公室、店面或其他營業設施，外州營業人在買方所居住的州擁有或租有不動產，外州營業人親自或透過其員工進入該州接受訂單或履行勞務等。[http://www.toolkit.cch.com/text/P07\\_4205.asp](http://www.toolkit.cch.com/text/P07_4205.asp)。

註十七：*Quill Corp. v. North Dakota*, 504 US 298(1992).

品與勞務時，當地的零售業者須代為徵收銷售稅，而遠距銷售業者卻不用代為徵收銷售稅。換言之，同樣是同一種商品的購買者，一個因為向當地的零售業者購買而必須支付銷售稅，一個因為向遠距的零售業者購買而不須支付銷售稅，此一現象違反了租稅的水平公平原則。(Cornia et al., 2004) 基於此課稅管轄權的限制，課稅州為了稅收目的，近年來嘗試要求遠距銷售者如郵購業者及電話行銷業者要在該州辦理註冊登記，因此便能依法要求其代為徵收使用稅。

### 參、銷售稅制度的傳統問題

最高法院於 1992 年 *Quill Corp. v. North Dakota* 判決中指出美國的銷售稅制度複雜造成了遠距零售業者不適當的租稅依從負擔。究竟美國的銷售稅制度是如何複雜以致於造成遠距零售業者的負擔，本節首先探討整體的銷售稅結構問題、其次再介紹銷售稅轄區彼此間之差異。

#### 一、背離理論的銷售稅整體結構

由於美國之銷售稅係於零售階段時對消費者支出課徵；理論上，一個理想的零售稅制度設計必須符合兩個結構性原則：一為需就所有的消費者支出以單一稅率(uniform rate)課稅，所謂消費者支出包括為了個人使用及消費目的所從事的商品與勞務之最終購買；一為僅能就消費者支出課稅，不應對為了生產目的所從事之購買課稅。若租稅的設計能就所有的消費者支出課稅，則租稅中立性成立；若不能就所有的消費者支出課稅，則將造成不同商品與勞務的相對產出之扭曲、不同消費偏好的家戶之不公平的租稅對待、及增加為了區分課稅項目與免稅項目及不同稅率的銷售所產生的租

稅依從與稅務行政的複雜性。若對為了生產目的所從事之購買課稅，將造成最終租稅負擔在不同家戶間之未知的分配。(Due and Mikesell, 1994; McLure, 2002)此外，McLure(2002)認為租稅的設計應使得當地營業人與遠距營業人的銷售行為均受到同等的租稅對待。

然而美國的銷售稅卻和理論上的銷售稅本質相去很遠。就整體的美國銷售稅制度而言，其傳統的問題在於將勞務排除於銷售稅基之外，而將中間投入(intermediate goods)納入銷售稅基之內。

由於 1930 年代剛制定銷售稅制度時，原始的用意在於設計一個簡單且易於管理的稅；因此，多數州的銷售稅稅基便被侷限於有形物品(tangible personal property)之銷售。(Doergberg et al., 2001)如此的設計違反了銷售稅應就所有的消費者支出課稅的基本結構原則。近年來多數州政府由於面臨財政上的困境，開始將勞務納入稅基以闢財源；然由於政策意圖不同，各州的可稅勞務範圍出現了不一致的差異，此部份將於介紹銷售稅轄區間差異時再詳加探討。雖然，對勞務課稅將改善現行銷售稅結構的完整性且增加政府稅收；惟擴大稅基之後所產生的稅務行政及租稅依從成本很有可能頗為龐大。(Fox and Murray, 1988)

此外，相對於課稅州將勞務不適當的排除於銷售稅稅基之外，企業的購買(business purchase)包括燃料、工具、傢俱、機器及設備等(註十八)卻被不適當的納入銷售稅基之中。雖然所有的課稅州均對製造商或批發商所購買的財貨，給予銷售稅的再售減免(resale exemption)。(註十九)然「再售減免」僅適用此項企業的購買是為了日後再售出的情況，而不適用為了

---

註十 八：如廠商購買卡車來運送其產品，批發商購買堆高機以便在倉庫移動商品等。

註十 九：由於銷售稅將會在零售階段由消費者支付。

經營企業活動所必須的消費；因此企業若為了自己經營所從事的中間財貨之購買便被納入銷售稅基。

以經濟觀點來看，企業的生產成本及最終的銷售價格有可能因市場情況（註二十）包含了之前已付的稅額而轉價到最終消費者；當對最終產品在零售階段課徵銷售稅時，無疑是對同樣商品在不同階段的附加價值課徵多於一次的稅，有違美國銷售稅係於零售單一階段課稅的原則。購買到稅負完全轉價到市場價格的消費者與購買到稅負部份轉價到市場價格的消費者將有不同程度但無法得知的租稅負擔。Ring(1999)分別對課稅州估算銷售稅收入中消費者及生產者的支付份額，結果顯示平均 41% 的州政府銷售稅收入都是來自於對企業與企業之間購買的課徵；而其中生產者的支付份額最高的是夏威夷州(72%)、最低的是西維吉尼亞州(21%)。

## 二、銷售稅轄區間之差異

McLure(2002)認為在跨州交易情況下，銷售稅必須符合租稅依從的友善性(compliance friendly)，即租稅的制度須相當簡單易明瞭，各州在稅基、法律架構及稅務行政程序上亦須力求一致。惟目前各個課稅州的現行銷售稅制度並未展現上述任一特性。

雖然州與地方政府的銷售稅結構大致相同，均偏重對有形商品及選擇性項目的勞務課徵，而且又將中間投入納入稅基；然若進一步比較時，實際內涵卻是相當分歧。例如各州對勞務的包含範圍、免稅商品的包含範圍或免稅基礎其實不同，造成彼此之間的銷售稅基相當不一致。各州的銷售稅基不一致乃因為政策意圖不同所造成的，而非僅僅是立法不同之故；因此

---

註二十：即該企業所生產的商品，其市場的供需彈性大小。

銷售稅基之不協調是財政問題、亦是政治問題。(Mikesell, 2000)此外，各州與地方政府在銷售稅率亦有差異。

#### 〔一〕可稅勞務的包含範圍

因為各州的政策目的不同，在 168 種（註二十一）與勞務相關的交易中，各州對納入銷售稅稅基之勞務項目出現了範圍不一致的差異。從表三得知，除了夏威夷、新墨西哥、西維吉尼亞及南達柯他四州對所有勞務徵稅，加利佛尼亞及伊利諾州不對勞務課稅外，其他州均對勞務的銷售作選擇性及列舉性的課徵，未被列舉的勞務即維持免稅對待；雖是如此，其他 40 個課稅州（包括哥倫比亞特區）列舉的可稅勞務仍是各州不一致。例如公用事業在多數州（亞利桑納、科羅拉多、佛羅里達、堪薩斯、紐約、佛蒙特等）均納入課稅範圍，惟有的州將水/電話/交通除外（如佛蒙特州）有的州將水、污水垃圾處理除外（如奧克拉荷馬）。少數州將資料處理服務（computer and data processing services）納入可稅勞務，如康乃狄克、德克薩斯及俄亥俄即是；有的將通訊服務（telecommunications services）列入可稅勞務，如亞利桑納、康乃狄克、馬里蘭、北達柯他、明尼蘇達及佛蒙特即是；至於廣告服務（advertising），只有奧克拉荷馬將其列入稅基。此外，資訊的提供服務均不在此 40 個州的可稅項目中。

---

註二十一：Federation of Tax Administrators, 2004 Survey on State Taxation of Services. [published in May 2005 issue of Tax Administrators News].2004 年之前勞務交易項目有 164 種，2004 之後又新增了網路撥接服務，寬頻服務，衛星電視服務，及建築服務。<http://www.taxadmin.org/fta/pub/services/services04.html#figure1>。

表三 各州納入銷售稅稅基的勞務項目

州別	需課徵銷售稅的勞務	州別	勞務
阿拉巴馬	娛樂休閒、汽車仲介、自動販賣等	內布斯卡	社區電視天線或水電瓦斯的提供/裝置、門票、保證或維修合約
亞利桑那	娛樂、餐廳、出版、通訊、交通、水電等	內華達	有形私人財產的租賃/裝配/加工、餐飲等
阿肯色	拖吊、乾洗及水洗衣物、倉庫租賃、刺青、除蟲、保全、船隻存放、私人露營場所、寵物美容、鎖匠等	新罕布夏	餐飲、住房及汽車租賃
加利佛尼亞	無	紐澤西	建築承包、餐廳/外燴/速食、廣告、生產/裝配/加工、短期旅館住房及門票
科羅拉多	州內電話電報服務、瓦斯與電力、用餐服務、住房服務四項	新墨西哥	凡是在境內履行的勞務
康乃狄克	廣告公關、管理顧問、電腦及資料處理、徵信、病人照顧、鎖匠、維修、汽車修理/停車/洗車、通訊服務等 31 項	紐約州	水電瓦斯、電話/電報、餐飲、住房、門票/入會費
哥倫比亞特區	通訊、乾洗/水洗/整燙、停車、拷貝/影印/郵遞、門票、就業服務等 13 項	北卡羅納	旅館房間租賃、乾洗/水洗/整燙、電力瓦斯、及通訊
佛羅里達	短期租房、出租汽車/船隻停放處、門票/會員費、長途電話/電報/通訊、電力、保全、除蟲等 8 項	北達科他	通訊、娛樂場所/體育競賽的門票、雜誌期刊、旅館、有形私人財產的租賃、酒/菸草及自動販賣機
喬治亞	娛樂場所的門票、投幣式的音樂或遊樂設施、本地電話服務及住宿	俄亥俄	短期租房、修繕、自動資料處理
夏威夷	所有的勞務	奧克拉荷馬	除了水、污水垃圾處理的公共服務、客運、通訊、旅館、餐飲、廣告、入會費、娛樂場所的門票、自動販賣機等
愛達荷	量身訂作的財產、餐飲、門票及遊樂設施的費用、旅館、有形財產的租賃及包機	賓夕法尼亞	乾洗/水洗/整燙/修改衣物、檢驗/修理/打蠟汽車、遊說服務、徵信、職業介紹、除草等
伊利諾	無	羅德島	有形私人財產的生產/裝配/加、餐飲、住房等
印第安納	短期租房、有形私人財產的租賃及水質軟化/改善	南卡羅納	短期租房、電力、電話、乾洗/水洗/整燙
愛阿華	水電瓦斯/傳播、門票、娛樂設施/機會或技巧性遊戲、旅館、雕刻/照相/影印、垃圾蒐集、保證契約	南達科他	除了專業的醫療服務外的所有勞務
堪薩斯	電話/電報、水電瓦斯、娛樂場所的門票、投幣式的遊樂設施、電視節目訂閱、電話留話服務、乾洗/水洗/整燙、旅館房間租賃等 20 項	田納西	門票/入會費、出售空間給給經銷售或營業人、有形私人財產的租賃
肯塔基	短期租房、清理下水道、州內電話/電報及門票	德克薩斯	娛樂休閒、有線電視、個人服務、汽車停放、有形私人財產的修繕、保全、資料處理、電話留話服務及房地產整修
路易斯安納	住宿、倉儲/停車、門票、影印、清掃、修繕及通訊服務		

表三 各州納入銷售稅稅基的勞務項目 (續)

緬因州	住房租賃、汽車租賃、電話/電報、錄影帶/錄影設備租賃及裝備	猶他	電話/電報、電力瓦斯汽油、餐飲、有形私人財產的修繕、短期租房、乾洗/水洗、有形私人財產的租賃及電話預付卡
馬里蘭	洗衣、手機或行動通訊服務、付費通訊服務、電話留話服務、徵信/保全、商業大樓的清洗等 9 項	佛蒙特	公用設施(水/電話/交通除外)、有形私人財產的生產/裝配、娛樂場所的門票、通訊
麻薩諸塞	生產/裝配/加工、俱樂部對會員的銷售、資訊量身製造及提供	維吉尼亞	專業性服務、修繕、客製化電腦程式、長期租房及維修合約
密西根	電力/瓦斯、電話預付卡及電腦軟體	華盛頓	修繕、大樓清掃、拖吊汽車、有形私人財產的租賃、電話服務、娛樂休閒、職業體育競賽、健身/刺青/蒸氣浴/保鏢/交友服務
明尼蘇達	有形私人財產的租賃/裝配/加工、娛樂場所的門票及入會費、住房、水電瓦斯、通訊、停車、清掃、除草及寵物照顧	西維吉尼亞	除了專業性服務外的所有勞務
密西西比	客運/貨運、自動販賣機、工業/農業的電力/石油/瓦斯/其他燃料、建築、娛樂、住房租賃	威斯康辛	娛樂場所的門票及入會費、水洗/乾洗/整燙、有線電視服務、園藝造景、有形私人財產的修繕、沖洗相片、通訊
密蘇里	娛樂場所的門票、水電瓦斯、餐飲住宿、有形私人財產的租賃	懷俄明	電話/電報、公用設施、餐飲、短期租房、酒、電腦軟硬體、門票

資料來源：依據 CCH 網站，<http://www.toolkit.cch.com>；及 Hardesty(2002)中有關各州的稅制介紹整理。

#### □ 免稅商品的項目、範圍及認定基礎

雖然所有課稅州均對有形商品的銷售課徵銷售稅，然每州均會列出某些特定可以享受免稅優惠的有形商品之銷售。表四顯示在 45 個課稅州及哥倫比亞特區中，有 30 個（包括哥倫比亞特區）將食物列為免稅項目，45 個（包括哥倫比亞特區）將處方藥品列為免稅項目，12 個將非處方藥品列為免稅項目。另外，少數州雖未將食物、處方藥品、非處方藥品列為免稅項目，卻也給與較低的課徵稅率；如伊利諾州對三項均以 1%（相對 6.25% 的一般稅率）的稅率課徵銷售稅及使用稅，密蘇里州則對食物以 1.225%（相對 4.225% 的一般稅率）的稅率課徵。除了州與州之間免稅項目不一致外，有些州與其地方轄區亦有不同，如喬



治亞、路易斯安納與新墨西哥州的食物一項，屬於該州的免稅項目，但在地方轄區卻列為課稅項目。

表四 美國各州列為免稅項目的差異比較(2005/01/01 的資料)

州別	食物	處方藥品	非處方藥品	州別	食物	處方藥品	非處方藥品
阿拉巴馬		免稅		蒙大拿			
阿拉斯加				內布拉斯加	免稅	免稅	
亞利桑那	免稅	免稅		內華達	免稅	免稅	
阿肯色		免稅		新罕布夏			
加利佛尼亞	免稅	免稅		紐澤西	免稅	免稅	免稅
科羅拉多	免稅	免稅		新墨西哥	免稅	免稅	
康乃狄克	免稅	免稅	免稅	紐約	免稅	免稅	免稅
德拉瓦				北卡羅納	免稅 *	免稅	
佛羅里達	免稅	免稅	免稅	北達科他	免稅	免稅	
喬治亞	免稅*	免稅		俄亥俄	免稅	免稅	
夏威夷		免稅		奧克拉荷馬		免稅	
愛達荷		免稅		奧瑞岡			
伊利諾	1%	1%	1%	賓夕法尼亞	免稅	免稅	免稅
印第安納	免稅	免稅		羅德島	免稅	免稅	免稅
愛阿華	免稅	免稅		南卡羅納		免稅	
堪薩斯		免稅		南達科他		免稅	
肯塔基	免稅	免稅		田納西	6%	免稅	
路易斯安納	免稅*	免稅		德克薩斯	免稅	免稅	免稅
緬因州	免稅	免稅		猶他		免稅	
馬里蘭	免稅	免稅	免稅	佛蒙特	免稅	免稅	免稅
麻薩諸塞	免稅	免稅		維吉尼亞	3.5%	免稅	免稅
密西根	免稅	免稅		華盛頓	免稅	免稅	
明尼蘇達	免稅	免稅	免稅	西維吉尼亞		免稅	
密西西比		免稅		威斯康辛	免稅	免稅	
密蘇里	1.225%	免稅		懷俄明		免稅	
				哥倫比亞特區	免稅	免稅	免稅

資料來源：Federation of Tax Administrators (2005). State Sales Tax Rates (as of January 1, 2005), <http://www.taxadmin.org/fta/rate/sales.html>

註：灰色區域表非課稅州；\*表示食物項目於地方是要課稅的；空白部份表示該項目適用正常的銷售稅稅率；數字部份則表示以該稅率（較低）課徵。

除了食物及藥品列入某些課稅州的免稅項目外，有四州（麻薩諸塞、紐澤西、賓夕法尼亞、及羅德島）對衣服(clothing)免稅。(Minnesota House of Representatives, 2002)

縱使免稅項目相同，各州對免稅商品的定義廣狹亦有可能不同。例如，紐澤西、羅德島及路易斯安納州均對食物免稅，惟因為對食物的定義範圍不同而造成糖果(candy)在路易斯安納州被視為食物，所以予以免稅；(註二十二)然而在紐澤西州及羅德島州卻不屬於食物，所以要課稅。(New Jersey Division of Taxation, 2003; Rhode Island Division of Taxation, 2004) 同樣的項目因被歸屬的類別不同而受到不同的課稅對待。

此外，各州免稅的認定基礎也常有不同。例如，紐澤西州及羅德島州均對衣服的銷售認定免稅而且也都將手套(gloves)視為衣服；惟紐澤西州會因手套有無毛皮(fur)成分及成份的比例來認定課稅或免稅。(New Jersey Division of Taxation, 2003; Rhode Island Division of Taxation, 2004) 因此當有一業者販售一付定價 \$ 120 有毛皮裝飾的手套，而毛皮裝飾的價值約手套價值的 55% 時，紐澤西州會依據手套具有毛皮成份、且手套價值有一半以上係由毛皮所貢獻而予以課稅。

上述種種的差異造成了州與州之間及州與地方之間的銷售稅稅基不同，因此納稅義務人 - 即零售商需個別查詢各州的稅法以決定其銷售之商品是否符合免稅門檻。

#### ㊦ 稅率的不同及稅率的經常變動

---

註二十二：Louisiana Department of Revenue, Sales Tax Exemption for Food and Beverage Products, <http://www.rev.state.la.us/forms/misc/FoodExemptionFlyer.pdf>。2005 年 8 月 26 日擷取。

表五 美國州及地方銷售稅稅率(2005/08/01)的差異比較

州別	州稅率	地方稅率範圍	州別	州稅率	地方稅率範圍
阿拉巴馬	4%	0% -8%	蒙大拿	0%	0%
阿拉斯加	0%	0% -7%	內布斯卡	5.5%	0% -1.5%
亞利桑那	5.6%	0% -4.5%	內華達	6.5%	0% -1%
阿肯色	6%	0% -5.5%	新罕布夏	0%	0%
加利佛尼亞	6.25%	1.25% -2.5%	紐澤西	6%	0%
科羅拉多	2.9%	0% -7%	新墨西哥	5%	0.125% -2.813%
康乃狄克	6%	0%	紐約	4.25%	0% -4.625%
德拉瓦	0%	0%	北卡羅納	4.5% (註二十三)	2% -3%
佛羅里達	6%	0% -1.5%	北達科他	5%	0% -2.5%
喬治亞	4%	1% -3%	俄亥俄	5%	0.25% -2%
夏威夷	4%	0%	奧克拉荷馬	4.5%	0% -6%
愛達荷	5%	0% -3%	奧瑞岡	0%	0%
伊利諾	6.25%	0% -3%	賓夕法尼亞	6%	0% -1%
印第安納	6%	0%	羅德島	7%	0%
愛阿華	5%	0% -2%	南卡羅納	5%	0% -2%
堪薩斯	5.3%	0% -3%	南達科他	4%	0% -2%
肯塔基	6%	0%	田納西	7%	1.5% -2.75%
路易斯安納	4%	0% -6.75%	德克薩斯	6.25%	0% -2%
緬因	5%	0%	猶他	4.75%	1% -3.25%
馬里蘭	5%	0%	佛蒙特	6%	0% -1%
麻薩諸塞	5%	0%	維吉尼亞	4%	1%
密西根州	6%	0%	華盛頓	6.5%	0.5% -2.4%
明尼蘇達	6.5%	0% -1%	西維吉尼亞	6%	0%
密西西比	7%	0% -0.25%	威斯康辛	5%	0% -1%
密蘇里	4.225%	0.5% -4.125%	懷俄明	4%	0% -2%

資料來源：Sales Tax Institute(2005)

註二十三：某些項目的商品稅率已降低。

除了可稅勞務及免稅商品的包含範圍不同外，州與州之間、州與地方之間、及地方與地方之間的銷售稅率亦有不一致情況。(見表五)以州政府層級而言，銷售稅稅率從最低的 0% (免稅的五個州) 至最高的 7% (密西西比、羅德島及田納西州)。此外，由於大部份課徵銷售稅的地方政府亦可自行決定銷售稅稅率，因此稅率在地方與地方之間及地方與州之間亦有差異，例如阿拉斯加州並不課徵銷售稅，但其地方卻課徵；又康乃迪克、夏威夷、印第安納、緬因、馬里蘭、麻薩諸塞、密西根、紐澤西及西維吉尼亞州等 9 州均課徵銷售稅，然其地方卻不課徵。

此外，由於美國的銷售稅制度屬於州及地方稅，因此原本不課徵銷售稅的地方轄區則可能因自身財政的需要而開始徵稅，(註二十四)且銷售稅稅法及稅率也可視需要而更動。從美國 1994 至 2004 年之課稅州與地方政府的銷售稅平均稅率資料(表六)可看出，無論是課稅州、郡、市及區，每年的平均稅率幾乎不同(註二十五)，表示每年總有一些銷售稅轄區變動稅率。而課稅州 11 年來的平均稅率大致為 5.17%、郡的平均稅率大致為 1.54、市及區的平均稅率則為 1.59。

事實上，1990 年代期間平均每年有 643 個稅率改變。(註二十六)

---

註二十四：1992 年時，美國有 6,000 個轄區採銷售稅制度；至 2001 年時，銷售稅轄區已超過 7,500 個。(Schuldt, Powell and Ring, 2003)

註二十五：除了州在 1996 年及 1997 年的平均稅率相同外。

註二十六：Vertex Inc, "Understanding the Capabilities and Limitations of Technology in Reducing Sales Tax Compliance Burdens," <http://www.vertexinc.com/TaxCybrary/Internet/pdf/Straight%20Talk%20II.pdf>.

表六 1994 - 2004 年美國州與地方政府的銷售稅平均稅率

年	課稅州平均稅率 (state)	課稅郡平均稅率 (county)	課稅市及區平均稅率 (city and district)	複合平均稅率
1994	5.125	1.415	1.606	8.146
1995	5.120	1.437	1.613	8.170
1996	5.130	1.494	1.593	8.217
1997	5.130	1.507	1.611	8.248
1998	5.109	1.519	1.623	8.251
1999	5.135	1.543	1.553	8.231
2000	5.128	1.551	1.556	8.235
2001	5.151	1.565	1.560	8.276
2002	5.217	1.607	1.572	8.396
2003	5.326	1.632	1.576	8.534
2004	5.318	1.653	1.585	8.587
平均	5.17	1.54	1.59	8.30

資料來源：依據 Vertex Inc., Vertex 2004 Sales Tax Rate Report. Figure 1 Summary Of Average U.S. Sales Tax Rates 1981-2004, <http://www.vertexinc.com/TaxCybrary/SalesTax/2004%20Vertex%20Sales%20Tax%20Rate%20Report.pdf> 資料整理。

表七顯示 1996 至 2004 年期間美國銷售稅率變動及轄區增加的情形；除了州之外，每年都有新的地方層級加入銷售稅制度的行列，例如 2004 年就新增了 237 個轄區；此外，稅率每年變動（稅率改變及新增）的轄區亦多，例如 2004 年時，有 764 個轄區（包括 4 個州）變動稅率。由於銷售稅轄區之間稅率的不同及變動頻繁，造成從事跨州交易的營業人很難配合徵稅，代徵成本因而增加。Cline and Neubig(1999a)估算就從事遠距銷售之大型跨州營業人而言，其代徵使用稅的成本約為代徵收的稅收之 8.3%；此一比例遠比僅從事單一州內銷售之當地營業人所承擔之成本為高。

表七 一九九六至二〇〇四年美國銷售稅率變動及轄區增加情形

年	州			郡			市			區			小計		總計
	調高	調低	新增	調高	調低	新增	調高	調低	新增	調高	調低	新增	稅率改變	新增	
一九九六	0	1	0	64	26	43	239	18	247	1	3	10	352	300	<b>652</b>
一九九七	1	2	0	143	22	33	243	20	148	2	0	20	433	201	<b>634</b>
一九九八	0	1	0	130	32	23	221	17	141	4	4	6	409	170	<b>579</b>
一九九九	1	0	0	92	27	51	206	28	184	1	2	6	357	241	<b>598</b>
二〇〇〇	0	1	0	78	18	37	211	29	128	0	7	21	344	186	<b>530</b>
二〇〇一	3	2	0	91	25	50	287	36	205	48	0	24	492	279	<b>771</b>
二〇〇二	5	0	0	155	31	35	249	42	148	47	10	13	539	196	<b>735</b>
二〇〇三	5	0	0	134	21	107	260	43	342	13	2	27	478	476	<b>954</b>
二〇〇四	3	1	0	111	83	32	243	56	175	10	20	30	527	237	<b>764</b>

資料來源：Vertex Inc., Vertex 2004 Sales Tax Rate Report, Figure 3 2004 Sales Tax Rate Changes,

<http://www.vertexinc.com/TaxCybrary/SalesTax/2004%20Vertex%20Sales%20Tax%20Rate%20Report.pdf>

## 肆、電子商務模式下的銷售稅政策

美國現行銷售稅制度之最大特色在於多數州只針對有形商品的銷售課稅，而不對勞務或無形財產課稅；此一限制在面對當前盛行的電子商務交易型態下，更形突顯不適切。若將電子商務的交易商品區分成實體商品及數位商品二大部份時，只有實體商品的銷售才屬於州的銷售稅課稅範圍。因此如果透過網路買書或買電腦，課稅州會將此網路交易視同實體店面交易一樣徵收銷售稅；但是如果消費者透過網路購買軟體、機票、股票或註冊線上學習課程等，多數州之稅務當局是無法就此等交易課稅。

近年來，電子商務和銷售稅在美國的租稅政策上是相當熱門的議題，從銷售稅觀點來看，課稅州面臨電子商務交易所要處理的銷售稅問題可分

為三層面，包括網路連線服務(internet access service)、網路實體商品的交易、及資訊與軟體的下載三項是否要負擔銷售稅。

各州的現行銷售稅法對此三種電子商務交易類型的租稅對待不同，例如多數課稅州對撥接費用採免稅態度；若係透過網路從事實體商品的交易則與過去零售商品的交易無異，45 個州及哥倫比亞特區均予以徵收銷售稅及使用稅；然若經由網路從事資訊與軟體下載是否要應予課稅，45 個州及哥倫比亞特區的規定就相當分歧了。以下即針對電子商務的交易內容包括上網撥接費用、網路實體商品的交易、及資訊與軟體的下載三項說明並彙整美國各州對於電子商務課稅之規定於表八。

## 一、網路連線服務

網路連線服務意謂提供使用者得以上網取得內容、資訊、電子郵件或其他類型服務的服務；然此種服務並不包括通訊服務，除非此服務係用來提供網路連線之用。（註二十七）因此，網路連線服務係指網路服務業者(internet service provider, 簡稱 ISP)所提供的基本連線及電子郵件(e-mail)的服務；根據交易本質，屬勞務；可是對照各州納入銷售稅稅基的現行可稅勞務項目（表三），這些網路連線服務並非多數課稅州的銷售稅與使用稅法中所預期的勞務類型，因此課稅州無法明確指出這些勞務可基於何種明目來行使課稅權。

雖多數州政府並未明確的對網路連線課稅議題有明確的指示，但迄今仍有六個州（康乃狄克、內布斯加、新墨西哥、北達科他、俄亥俄、德克薩斯）對網路連線費用課徵銷售稅。其主要課稅依據在於把網路連線視為通

---

註二十七：[http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/?&db\\_id=cp108&r\\_n=hr234.108&sel=TOC\\_45049&](http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/?&db_id=cp108&r_n=hr234.108&sel=TOC_45049&)

訊服務或電腦處理服務。例如內布斯加州將網路連線費用分成兩部份，一為初始之設定費，一為日後為了維持連線所付之使用費。每月網路使用者所支付的使用費因為無法被視為電話通訊服務(telephone telecommunication service)，因此免除銷售稅；惟初始階段的網路連線若需提供電腦軟體才能設定，則內布斯加州之稅務機關便會徵收初始設定費之銷售稅，若無需電腦軟體之提供便能設定，則不適用銷售稅徵收之條件。(註二十八)

康乃迪克及德克薩斯州是根據網路連線符合電腦及資料處理服務(computer and data processing service)的定義而課稅。(註二十九)

北達科他州則是就通訊的始點(指 ISP 位置)及終點(網路使用者終端機位置)均在北達科他州內的網路連線費用課徵銷售稅。(註三十)

由於俄亥俄州的現行銷售稅對勞務課徵的範圍侷限於服務對象為企業體，因此對企業提供網路連線被視為電子資訊服務(electronic information service)，其費用需課徵銷售稅；然網路連線若為私人用途，則免除銷售稅。(註三十一)

## 二、網路實體商品的交易

目前採行銷售稅制度的 45 個州均對透過網路方式銷售實體商品的行為與透過傳統通路銷售有形個人物品的行為等同對待，因此網路銷售實體商品的交易同樣適用現行各州的銷售稅/使用稅法及關聯性原則。

---

註二十八：Nebraska Revenue Ruling 1-96-1.

註二十九：Conn. DRS Tax News, Department of Revenue Services, Vol.8, No.5(Dec.1996)及 Hardesty(2002).

註三十：ND Regulation 81.-04. 1-03-11-3a(3).

註三十一：Ohio State Law Section 5739.01(B)3(e)及 5739.014.



### 三、資訊下載及套裝電腦軟體的購買

由於多數州只針對有形商品及有限範圍的勞務銷售課稅，因此透過網路從事諸如線上資訊、資料及套裝電腦軟體(canned computer software) (註三十二)的購買並以下載方式傳送時，課稅州是否能對此交易課徵銷售稅端看課稅州是否認定此交易符合「有形商品的銷售」或符合可課稅的勞務(taxable service)範圍。因此，課稅州及哥倫比亞特區對資訊下載及軟體的購買所持的銷售稅政策及其稅法依據可分成四種情況：

一為線上資訊及軟體的下載屬於銷售稅課稅範圍，如阿拉巴馬(註三十三) 哥倫比亞特區(註三十四) 路易斯安納(註三十五) 密西西比(註三十六)等將線上資訊的下載視為有形商品的移轉，因此屬於銷售稅課稅範圍；又如緬因州認為線上資訊下載的過程涉及到資料庫或文字資訊的交換，因此屬於該州可課稅的勞務範圍。(註三十七)

二為資訊下載免稅、軟體下載應稅，如伊利諾、印第安納、堪薩斯、密西根、明尼蘇達、內布拉斯加、北達科他、田納西及威斯康新州即屬之。

三為線上資訊及軟體的下載無法視為有形商品的移轉，因此不屬於銷售稅及使用稅課稅範圍，例如阿肯薩、馬里蘭、密蘇里州等即屬之。

---

註三十二：套裝電腦軟體不同於客製電腦軟體(customer software)，指提供給一般大眾可重複使用的軟體；其設計與製造係供一般零售之用而非針對某一特定顧客之用。

註三十三：Ala. Reg. § 810-6-1-.37(3), 810-6-1-.37(4)

註三十四：D.C. Regulation 475.1.

註三十五：同上。

註三十六：Mississippi Statute Section 27-65-17(1).

註三十七：Maine State Law Title 36: TAXATION, Part 3: Sales and Use Tax Chapter 211: General Provisions, section 1752: Definitions 第17, <http://janus.state.me.us/legis/statutes/36/title36sec1752.html>.

表八 美國各州及哥倫比亞特區對於電子商務應免稅之規定

州別	撥接服務	網路購物 (實體)	資訊及軟體 下載	州別	撥接服務	網路購物 (實體)	資訊及軟體 下載
阿拉巴馬	免稅	應稅	應稅	內布拉斯加	免稅 - 提供之原始安裝軟體應稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅
亞利桑那	免稅	應稅	應稅	內華達	免稅	應稅	免稅
阿肯色	免稅	應稅	免稅	紐澤西	免稅	應稅	免稅
加利佛尼亞	免稅	應稅	免稅	新墨西哥	應稅	應稅	應稅
科羅拉多	免稅	應稅	應稅	紐約	免稅	應稅	應稅
康乃狄克	應稅	應稅	應稅	北卡羅納	免稅	應稅	免稅
佛羅里達	免稅	應稅	免稅	北達科他	應稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅
喬治亞	免稅	應稅	免稅	俄亥俄	商業用途應稅	應稅	商業用途應稅
夏威夷	免稅	應稅	應稅	奧克拉荷馬	免稅	應稅	免稅 - 若收到實體備份或說明書則應稅。
愛達荷	免稅	應稅	應稅	賓夕法尼亞	免稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅
伊利諾	免稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅	羅德島	免稅	應稅	免稅
印第安納	免稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅	南卡羅納	免稅	應稅	免稅
愛阿華	免稅	應稅	免稅	南達科他	應稅	應稅	應稅
堪薩斯	免稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅	田納西	免稅	應稅	資訊免稅, 軟體應稅
肯塔基	免稅	應稅	免稅	德克薩斯	月費 25 美金以內免稅	應稅	應稅
路易斯安納	免稅	應稅	應稅	猶他	免稅	應稅	應稅
緬因	免稅	應稅	應稅	佛蒙特	免稅	應稅	免稅
馬里蘭	免稅	應稅	免稅	維吉尼亞	免稅	應稅	免稅

表八 美國各州對於電子商務應免稅之規定 (續)

州別	撥接服務	網路購物 (實體)	資訊及軟體 下載	州別	撥接服 務	網路購物 (實體)	資訊及軟體 下載
麻薩諸塞	免稅	應稅	免稅	華盛頓	免稅	應稅	應稅
密西根	免稅	應稅	資訊免稅， 軟體應稅	西維吉尼亞	免稅	應稅	應稅
明尼蘇達	免稅	應稅	資訊免稅， 軟體應稅	威斯康辛	應稅	應稅	資訊免稅， 軟體應稅
密西西比	免稅	應稅	應稅	懷俄明	免稅	應稅	資訊免稅， 軟體應稅
密蘇里	免稅	應稅	免稅	哥倫比亞特 區	免稅	應稅	應稅

資料來源：依據 Vertex Inc., "Summaries of State Laws in the Area of Internet Taxation,"  
[http://www.vertexinc.com/TaxCybrary/Internet/state\\_by\\_state.asp](http://www.vertexinc.com/TaxCybrary/Internet/state_by_state.asp) 整理。

四為條件式課稅，例如奧克荷馬州對經由網路下載資訊的收費採免稅態度；惟當購買者因此交易離線收到軟體的備份或使用者說明書時，則全部費用應予課徵銷售稅。(註三十八)

基於上述對電子商務模式下的銷售稅範圍之探討得知，在現行各州的銷售稅法下，有的新興交易類型符合某些州既有之可稅項目的定義而得以持續課稅，有的交易類型則因不符合某些州的課稅項目，而得以豁免銷售稅。因此電子商務使得原本在傳統商務下所面臨的銷售稅制度問題如銷售稅稅基不協調更形惡化。

註三十八：Oklahoma Rule 710:65-19-156. Internet-related services and transactions,  
<http://www.oktax.state.ok.us/rule65.html>

## 伍、電子商務模式下跨州交易之銷售稅問題

當愈來愈多的消費者運用網路從事購物時，課稅州開始擔心銷售稅稅收會因電子商務這個新興商務模式而流失於網路空間。(McLure, 2002)其因在於現行銷售稅設計之初，無法預知此一商務模式以致於除了網路實體商品的銷售仍能依現行稅法課徵外，其他如網路連線服務與線上資訊及軟體的下載等新興交易類型，課稅州則幾乎是望稅興嘆。因此許多學者開始研究電子商務對銷售稅收入之影響。

### 一、電子商務對銷售稅收入之影響來自於跨州交易難度降低

Goolsbee and Zittrain (1999)估計電子商務所造成的稅收損失僅占總銷售稅收入之 0.25%，而預估 2003 年稅收損失也仍僅占總銷售稅收入不到 2% 之極小比例。Cline 與 Neubig (1999b)則估算 1998 年的電子商務使得美國州與地方政府銷售稅稅收損失約佔所有州與地方政府銷售稅稅收的 0.1% (註三十九) Bruce and Fox(2000)觀察 1979 - 2003 年課稅州的銷售稅稅基相對州的每人所得有呈現下降的趨勢，因此將原因歸納有三：一為近年來遠距銷售(包括電子商務，郵購銷售及跨州購買)活動快速成長，而實體存在的規則約束了課稅州對遠距銷售徵稅的能力；二為近年來家計單位的消費中，勞務的消費相對商品的消費佔較大部份，使得主要集中於商品交易的銷售稅稅基逐漸萎縮；三為持續的立法增加免稅商品。其中，電子商務造成銷售稅的稅收損失估計 2003 年達 240 億美金。Goolsbee(2001)又再一次

---

註三十九：Cline 與 Neubig 認為最主要的原因在於 80%的電子商務係屬於企業與企業之間的電子商務(B2B)，而這類型的銷售不是免稅便是支付使用稅；至於企業與消費者之間的電子商務中有 63%是屬於無形的勞務(如旅遊與金融服務)及免稅的商品(如雜貨及處方藥品)，這些原本也是豁免銷售稅與使用稅。

估計 2004 年，未對電子商務交易課稅所產生之稅收損失仍只約佔 2.6% 的預期銷售稅收，而 10 年後稅收損失也才有可能達 10%。Bruce and Fox(2004) 則假設電子商務的發展有低成長及高成長兩種情況，再一次估計電子商務造成州與地方政府的銷售稅稅收損失情況。在低成長情況下，Bruce and Fox(2004) 預估電子商務造成州與地方政府的總銷售稅稅收損失從 2003 年的 155 億美元增至 2008 年的 215 億美元；在高成長情況下，電子商務造成州與地方政府的總銷售稅稅收損失從 2003 年的 161 億美元預估增至 2008 年的 337 億美元。此外，對個別州而言，Bruce and Fox(2004) 發現加利佛尼亞、德克薩斯、紐約及佛羅里達州等人口較多的州，其稅收損失情形最嚴重。然而與過去的估計比較，銷售稅稅收損失程度比預期來得輕微，Bruce and Fox(2004) 認為這結果歸因於許多零售商已開始就其跨州交易徵收銷售稅及使用稅之故。

從上述的實證文獻得知，即使就現階段而言，電子商務對州與地方政府的銷售稅收入之影響不大且比預期來得輕微；其實此結果可從銷售稅的結構來分析。

若仔細深究銷售稅的結構，電子商務是否對銷售稅有影響大致可分為幾種情形：第一、網路上銷售的商品若本屬免稅項目，則即使銷售通路從實體轉向網路，其實不會影響銷售稅稅收的增減；第二、網路上銷售的商品若屬非免稅項目，而賣家係來自當地的零售商或在當地有實質關聯性的外州零售商時，課稅州之稅務機構本來就可依法要求零售商代為徵收銷售稅或使用稅，因此亦不影響稅收；第三、網路上銷售的商品若屬非免稅項目，然而賣家係來自與當地無課稅關聯性的外州零售商時，則課稅州之稅務機構便無法要求外州網路業者代為徵收使用稅，若業者不願代收者，則

此時州政府便必須完全仰賴居民就其跨州交易自動報繳使用稅，然居民若不願意自行交付此項稅款，則成為稅收之阻因。租稅的不依從將造成銷售稅稅基流失。

所以，州政府所擔心的銷售稅稅收損失主要來自於第三部份之跨州交易所產生的應收未收之稅額；然這些流失部份可能在無網路時代，而以電話或郵購方式交易時早就流失。因此整體來說，銷售稅稅基之所以會流失，在於網路提供課稅州居民一個向當地無課稅關聯性的外州零售商購買商品的一個新機會（註四十）與誘因。（Schuldt, Powell, and Ring, 2003）

固然銷售稅收入損失是值得關切的議題，但當銷售稅轄區沒有能力徵收到應收的稅收時，將誘使業者安排其生產及銷售活動的場所以規避代徵責任，如此將造成經濟效率的損失、零售商之間的不公平競爭；而且銷售稅會愈累退 (regressive)，因為愈不常利用網路購物的人會比經常從事線上購物的人較有可能負擔銷售稅；州與地方政府的稅收亦會降低。

## 二、聯邦政府的憲法緊箍咒

雖然網路提供課稅州居民一個向無課稅關聯性的遠距零售商購買商品的一個新機會，然此一機會使得原本在傳統商務時代便已存在的租稅不中立性問題更形惡化。即因為商業條款及最高法院 1992 年的裁決牽制，同樣商品銷售至同一轄區，卻因賣方的身份不同而承擔不同的租稅責任。

可是另一方面，法律之所以限制課稅州不得要求在其州內無實體存在的零售商為其運送至該州州內的商品之銷售代為徵收使用稅，主要的原因仍是在於 7,000 多個銷售稅轄區彼此之間的稅基計算及稅率的適用複雜又不

---

註四 十：課稅州居民原本就可透過電話或郵購方式向當地無課稅關聯性的遠距零售商購買商品。

協調，每個轄區有自己的稅率及租稅規則而且變動頻繁，使得遠距零售業者在記錄及更新這數以千計的租稅制度時，負擔相當沉重。雖然，就跨州的零售商而言，決定適當的稅率，在技術上是可行的，只要購置租稅依從軟體即可；然而對於大多數都是小規模的電子商務零售業者而言，要取得、安裝、及維護這些租稅依從軟體成本是很大的。因此，電子商務的發展毫無疑問的也印證了美國銷售稅制度長久以來的租稅依從不友善問題。

根據前述分析，課徵銷售稅之轄區，其銷售稅收失損失主要來自於跨區交易中的賣方，由於與當地無課稅關聯性，因此無庸負起代為徵收使用稅之責任；而政府又沒有一套有效的稽徵機制來要求跨區交易中的買方自行報繳稅款。因此若能要求外州的電子商務零售業者代為徵稅，則州政府的財政壓力可頓時解除。

由於美國係採通用法(common law)的國家，當最高法院的判決做成後，凡是與該判決事實相同的案件均受該判決先例效力的拘束。因為電子商務之特性與郵購相近，均屬於遠距離交易（註四十一），銷售行為的完成亦不需要營業人到從事商業活動的州去設立營業據點，也無須在該州僱有員工或委託營業代理人。因此就 *Quill Corp. v. North Dakota* 判決，與郵購業者一樣，從事電子商務之外州零售商若在顧客所在地擁有零售店、倉庫等具實體的建築物，則會被顧客所在地的州政府視為是運用當地的經濟資源，而有義務代徵原本應由買方所支付的使用稅，再繳交給州的稅捐機關。然如果營業人在顧客所在州沒有任何的辦公中心，沒有在該州僱用員工工作，也沒有在該州設置任何的伺服器，則無論銷售的是經由線上訂購而後實體運送（註四十二）的有形商品或承載於有體物之數位商品，或線上訂

---

註四十一：電子商務跨州交易難度又比郵購模式低。

註四十二：郵寄或私人運送者方式交付。

購線上傳輸的數位商品，因為營業人在該州沒有任何的實體出現，如果該州課予該州外營業人使用稅的收繳義務時，應屬違憲。

因此，聯邦憲法及最高法院的判決壓縮了州與地方政府無論是在傳統商務時代或是電子商務時代對跨州交易的課稅空間。

### 三、網路租稅自由法案

商業條款除了限制州政府對跨州交易的課稅權限外，商業條款亦賦予美國國會對跨州交易有最終的決定權。為了鼓勵網路技術的發展，美國國會於 1998 年 10 月通過了「網路租稅自由法案」(註四十三) (Internet Tax Freedom Act, 簡稱 ITFA), 主張三年內(從 1998 年 10 月 1 日至 2001 年 10 月 21 日)州與地方政府須暫緩對網路連線課徵銷售稅，然於 1998 年 10 月 1 日之前原本就對網路連線課稅(imposed and actually enforced)的州方得以繼續課稅。(註四十四)亦即「網路租稅自由法案」限制多數州政府不能對支付給網路服務業者(註四十五)的費用課稅；此外，ITFA 亦延緩州及地方政府對電子商務之買賣雙方課徵重複性及歧視性的租稅(multiple and discriminatory tax)，同時也保障不得對電子商務買賣雙方課徵新稅賦，且不得對境外營業人採用較嚴格的關聯性準則而使其必須負擔代徵稅賦的不合理對待。

此法案於 3 年期限屆滿後，又將凍結之課稅期間再予延長 2 年至 2003

---

註四十三：Public Law 105-277, 10/21/98, IFTA 全文內容可參考

<http://www.ecommercecommission.org/IFTA.htm>。

註四十四：又稱 Grandfather Provision, 見 ITFA Section 1101(a)(1)。House of Representatives, 105th Congress, 2nd section (June 23, 1998), 參見 <http://thomas.loc.gov/cgi-bin/query/C?r105:./temp/~r105ZJONdi>。符合此資格大約有 10 州。

註四十五：如 American Online, Microsoft Network, 及 Earthlink 等。



年 11 月 1 日。之後國會又於 2004 年 12 月 3 日通過「網路租稅非歧視法」(Internet Tax Nondiscrimination Act)再度延緩 4 年(自 2003 年 11 月 1 日至 2007 年 11 月 1 日)對網路連線課徵銷售稅。(註四十六)

很多人誤解「網路租稅自由法案」內容，以為 ITFA 延緩了有關網路交易要適用的關聯性原則，因此從事線上購物可豁免銷售稅及使用稅負擔。其實，綜觀 ITFA 的主要內容，僅限於禁止對電子商務課徵重複性及歧視性的稅，代表線上交易不得被課徵超過一次以上，且線上交易的租稅負擔不能大於離線交易的租稅負擔(註四十七)；而且暫緩對網路連線課徵新的銷售稅。因此，ITFA 並未就遠距銷售業者於買方所在州具有實體存在關聯性時，必須對買方徵收銷售稅與使用稅之傳統原則提出修改。事實上，ITFA 仍保留州與地方政府的課稅權；在免稅緩衝期間，商品及勞務的線上交易應與傳統交易方式得到相同的租稅對待。因此，ITFA 並未給予網路無稅(tax-free)背書。

## 陸、州政府的簡化銷售稅計畫

由於美國各州及地方對徵收電子商務及郵購稅賦，視為地方重要財源之一，目前州政府僅能就在該州有實體存在的網路或郵購零售業者進行的交易課稅外，其餘電子商務商業及郵購活動，州政府皆不能課徵任何稅賦。這些徵收不到的銷售稅收入隨著遠距交易的蓬勃發展而持續增加；因此促使州與地方政府愈來愈堅持行使要求外州零售商代為徵收使用稅之權。

---

註四十六：Public Law 108-435. S. 150. House of Representatives, 108th Congress, 2nd section(December 3, 2004).

註四十七：例如禁止對網路上銷售的電腦軟體課徵高於實體店面銷售的同樣軟體之稅率。

然為了確保銷售稅仍為主要的政府財源，課稅州亦體認到若不簡化制度以要求遠距銷售業者就跨州銷售負起代徵使用稅的責任，遠距商務的成長將對銷售稅未來的課徵造成威脅。因此，為了取得應收而未收的銷售稅稅收，及解決現行制度所造成的傳統零售商與遠距零售商的租稅不公平對待，2000 年 5 月由堪薩斯州、密西根州、北卡羅納州及威斯康辛州四州的稅捐單位組成了「簡化銷售稅計畫(Streamlined Sales Tax Project, 簡稱 SSTP)」(Wong, 2003)。此計畫意圖簡化銷售稅制度以鼓勵遠距銷售業者未來能自動代為徵收使用稅，且說服國會立法使得州政府得以要求遠距銷售業者可就銷售至該州的交易代為徵收使用稅（註四十八）。

此計畫以美國 50 州及哥倫比亞特區為會員之參與對象，（註四十九）而目前有 43 個州及哥倫比亞特區參加該計畫。（註五十）「簡化銷售稅計畫」的內容及目前執行情形茲簡述如下：

### 一、簡化銷售稅協定 - 更有效率的銷售稅制度

在 2002 年 11 月 12 日，當時 SSTP 的成員（包括 34 個州政府及哥倫比亞特區）簽訂了「簡化銷售稅協定」(Streamlined Sales and Use Tax Agreement, 簡稱 SSUTA)（註五十一），目標在於簡化會員州之銷售稅法律及稅務管理制度以降低企業之租稅依從負擔及成本(Friedman and Walsh, 2003)。在此協

---

註四十八：SSTP 的目標在於一旦代表美國人口的百分之 20 的 10 個州通過稅法，所有參與 SSTP 的州之州長及州議會將要求美國國會立法要求零售營業人行使租稅依從義務。

註四十九：<http://www.geocities.com/streamlined2000/oprules.html#S&ORules>

註五十：<http://www.streamlinedsalestax.org/participatingstates.html>；只有科羅拉多及愛達荷州未加入。

註五十一：「簡化銷售稅協定」2002 年版本之全文內容可參考(SSTP, 2002)。迄今已修正過三次，2004 年修正版參考(SSTP, 2004)。2005 修正版參考(SSTP, 2005a)。

定下，參與的會員州必須接受的條件包括有：

㊦州統轄管理及分配(State level administration of sales and use tax collections)

州政府將統籌負責州及其地方轄區之銷售稅管理及稅收之分配。(註五十二) 課稅期間，每一個零售商只要對每一會員州及該州所有的地方課稅轄區填具一份申報書，(註五十三) 而無須向課稅州的每一個地方政府申報稅額。州政府代地方政府徵收銷售稅，然後負責分配稅收給地方課稅轄區。如此，零售商的租稅依從成本將因而降低，可是地方政府亦失去其財政自主權。

㊧零售商註冊(Central, electronic registration system for all member states)

願意就遠距銷售自動代徵銷售稅之零售商可透過各會員州之網站逐一註冊，或是利用 SSTP 之註冊系統(Streamlined Sales Tax Registration System, SSTR)(註五十四) 統一註冊；惟會員州不得對依法可不註冊的零售商之註冊收取註冊費。(註五十五)

㊨簡化州與地方之稅率(Simplification of state and local tax rates)

除非是免稅商品，否則每一個州轄區於 2005 年 12 月 31 日後對有形商品與勞務只能課徵單一稅率，不能針對商品與勞務項目的不同而有多種適用的稅率(multiple tax rates)。若會員州的地方轄區課徵銷售稅或使用稅時，該州所屬的所有地方轄區的稅率應相同。(註五十六) 即每

---

註五十二：SSUTA Article 3 Section 301。

註五十三：SSUTA Article 3 Section 318。

註五十四：<https://www.sstregister.org/sellers/Register.aspx>。

註五十五：SSUTA Article 3 Section 303。

註五十六：SSUTA Article 3 Section 308。

一課稅州將只被允許一個州適用的稅率（註五十七）；因此在此計劃下，原本營業人須要監控的稅率從 7,000 多個將降至 45 個。

四一致性的銷售來源地原則 (Uniform sourcing rules for all taxable transactions)

確立來源地標準將幫助解決課稅權的歸屬。協定決議當商品或勞務係在賣方的營業場所取得時，銷售來源地為買方取貨之地；當商品或勞務不是在賣方的營業場所所取得時，將以交易記錄中之購買者地址為銷售之來源地；當顧客地址並未揭露時，則有形財產的運送地或勞務之提供地為銷售之來源地。(Friedman and Walsh, 2003)

五稅基定義一致性 (Uniformity of major tax base definitions)

為求州與地方銷售稅稅基之一致性，每一會員州應採用 SSUTA 對商品與勞務的定義（註五十八），即當 SSUTA 所定義的名詞出現在會員州的銷售稅及使用稅法規中時，會員州對該名詞的定義應與 SSUTA 一致。（註五十九）其實，各會員州若無法一致確認商品與勞務的內容屬性，則他們便無法就該如何課稅一項達成協議。例如第 7 節介紹糖果在路易斯安納州被視為食物，所以予以免稅；然而在紐澤西及羅德島卻不屬於食物，所以要課稅。這正是因為對商品的稅法定義廣狹不同造成各州對免稅商品的範圍認定不同。所以若能將各州對商品與勞務的稅法定義一致，即先確定糖果是否屬於食物；若是，則零售商就相對容易蒐尋食物在各州應課稅或應免稅的資訊了。

但是，如此一來，課稅州將有可能需就銷售稅稅基作不同程度的讓步，

---

註五十七：少數情形（食物及藥品）下得以被允許第二種稅率。

註五十八：Library of Definition, Appendix C。

註五十九：SSUTA Article 3 Section 327.

因為一旦採用相同的定義，很有可能造成許多州的稅基改變。例如有可能依照州稅法，糖果係不屬於食物而可課稅，現根據 SSTP(2005b) 的食物一致性定義，糖果反而屬於食物而無法再課稅。

#### 內簡化免稅商品項目的管理(Simplified administration of exemptions)

零售商無須辨識或確認買方是否免於銷售稅的課徵，而改由買方負責提出免稅要求。因此在購買時點，零售商需取得買方的資訊確認及申請免稅的理由。之後，零售商可利用標準申請表格線上申請免稅。(註六十)

總而言之，「簡化銷售稅協定」旨在建立銷售稅稅基之一致性，然並不代表此一協定意圖影響各州現行的銷售稅政策；其實，會員州仍保留課稅主權及自主決定課稅與免稅項目。(註六十一) 只是會員州對稅基中的一些主要項目需與 SSUTA 之定義一致罷了。也就是說，SSTP 處理稅基不一致的問題也僅只於發展一套商品與勞務的定義，至於可稅項目仍有所差異。SSTP 規劃中的美國銷售稅制度仍然不符合租稅中立與租稅依從友善原則下所需要的一致性及簡單性。此應是追求稅制簡化及維護州課稅主權之間平衡下的政治妥協結果。

值得注意的是 SSUTA 裡有一特赦條款(amnesty for registration) (註六十二)，即對於自動在課稅州註冊以承擔銷售稅及使用稅徵繳責任的外州零售商，過去未註冊前之未徵繳或支付稅款予以全額大赦。(註六十三)

---

註六十：SSUTA Article 3 Section 317.

註六十一：SSUTA Article 1 Section 103.

註六十二：SSUTA Article 4 Section 402.

註六十三：特赦的部份限於該州加入「簡化銷售稅協定」生效日之前 12 個月內的未徵收或未支付稅款。

## 二、目前簡化銷售稅計畫的執行情形

「簡化銷售稅協定」係屬於多州之間的協定，然此協定需要代表美國人口百分之二十的 10 個州立法通過方得生效。由於各州的銷售稅複雜程度不一，因此有些州只需做極小稅法的調整便可和協定的要求一致；有些州（通常較大的州）則須作大幅的調整，因此配合「簡化銷售稅協定」的困難性較愈高。(Tubesing, 2003)

自從「簡化銷售稅協定」簽訂後，於 2005 年 2 月計有 21 個州已經立法頒布與協定全部或部分一致性的條款。(SSTP, 2005c)因此，「簡化銷售稅協定」是具有效力的。惟目前在 SSUTA 之下，由於商業條款及最高法院的禁令，遠距零售業者對銷售稅及使用稅的徵收仍是出於自願(voluntary compliance)，無法強迫。(註六十四)因此，所有參與 SSTP 的會員州計畫以 SSTP 這幾年之努力及成果來遊說美國國會立法要求零售營業人行使租稅依從義務。

但是，綜觀 SSUTA 內容，儘管跨州零售業者的租稅依從負擔降低，但實際上各州仍保留課稅主權、持續自主決定自州的課稅與免稅項目；因此現行的銷售稅結構大致未變，零售商仍然面臨銷售稅轄區稅基差異的問題。跨州零售業者所面臨之不適當的租稅依從負擔是否已大幅降低至國會願意改變立法要求遠距零售商行使代徵使用稅的程度，其實是令人存疑的。此外，雖然 SSTP 能讓多數的課稅州同意一套簡化制度的模型已屬相當成功，但若要各州執行規劃中的改變，仍存在相當的障礙。例如 Cornia et

---

註六十四：Cornia et al.(2004: 9-28)對遠距零售業者是否願意自動代為徵收有詳細的論述。遠距零售業者可能會因為其跨州銷售規模（跨州的州數）及業者的課稅關聯性程度大小（與多少州具有課稅關聯性）在徵收上而有不同的配合程度。

al.(2004)便認為州與州之間向來存在著競爭的關係（註六十五），合作的情形非常少見。

不過，雖然國會尚未立法要求遠距零售業者行使租稅依從義務，然由於 SSUTA 之特赦條款，使得美國許多大型連鎖商包括 Wal-Mart、Target、Marshall Fields、Toys R Us，為避免日後協定生效時，州政府開始追討欠稅款項的風險，目前已經開始對所有線上購買者徵收銷售稅；而約有 38 州之電子商務網站業者為防之前在線上所銷售商品之營業行為而遭補稅，亦開始對線上購買者徵收銷售稅。（註六十六）(Cox, 2003；Schuldt, Powell and Ring, 2003)

## 柒、結語

理想的銷售稅結構應遵循兩項原則，一為必須應用在所有以消費為目的之支出而且是以單一稅率課徵；否則將造成不同商品與勞務的相對產出之扭曲、不同消費偏好的家庭之不同等對待、及增加租稅依從與稅務行政的複雜性。二為僅能就消費支出課稅，不應對為了生產目的所從事之購買課稅；否則將對不同家庭造成未知但傷害性的租稅負擔。

美國目前共有 7,456 個銷售稅轄區；基於財政自治，各州的銷售稅稅法係依據自己的政策目的量身打造。本文透過學術文獻、各州銷售稅法規的

---

註六十五：州與地方政府常提供一般銷售稅假期(*general sales tax holidays*)及特定產業的銷售稅減免等租稅誘因而與其他州與地方政府爭取新舊企業。

註六十六：這些零售商之所以放棄過去對網路交易徵收銷售稅議題的抗爭，主要原因在於 38 個州政府及哥倫比亞特區與一群主要零售商達成協議，只要零售商承諾開始代為徵收銷售稅，州政府及特區將對他們過去網路銷售所積欠的銷售稅款不予追究。

彙整及實際資料的分析，證實美國銷售稅制度完全背離了租稅中立性及租稅依從友善原則。

自 1930 年代，多數課稅州的銷售稅稅基便一直侷限於有形物品之銷售而將大部份的勞務排除。基於此不完整的租稅結構，使得當今電子商務交易模式盛行之際，課稅州除了網路實體商品的銷售仍能依現行稅法課徵外，其他如網路連線服務與線上資訊及軟體的下載等新興交易類型，則幾乎是無「法」可稅。

此外，銷售稅轄區彼此之間的稅基計算及稅率的適用複雜又不協調，使得從事跨州交易業者在記錄及更新這數以千計稅制時，面臨相當沉重的租稅依從負擔。因此，為了避免遠距零售業者承受不適當的依從負擔，聯邦憲法中的商業條款及美國最高法院於 1992 年裁決禁止美國各州對在州內未具實體存在的州外銷售業者徵收銷售稅。但由於此一禁令，又造成實體商家與遠距業者租稅負擔的不公平。隨著網路技術的演進，網路交易的完成並不需要營業人在其顧客所在地實體存在，租稅不公平的問題愈加擴大。而且，由於現行的法律環境，使得網路提供課稅州居民一個向當地無課稅關聯性的外州零售商購買商品的一個新機會與誘因。

課稅州之州政府基於降低企業之租稅依從負擔而且期望國會能解除憲法上對州政府不得要求業者代徵使用稅的禁令，近年來致力於簡化銷售稅法律及稅務管理制度以提供零售商一個更簡化的稅收徵收方式。雖然，銷售稅轄區間租稅不協調的問題將獲得部份改善。但是，將勞務排除於銷售稅稅基之外，而將中間投入納入銷售稅稅基之內的結構性問題仍繼續存在。



## 參考文獻

1. 李彬山(1984),「美國銷售稅」,《財稅研究》, 16, 5:34-55。
2. 徐偉初、歐俊男、謝文盛(2004),《財政學》,華泰文化。
3. Bruce, Donald and William F. Fox (2000), "E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases", *National Tax Journal*, 53, 4: 1373-1388.
4. \_\_\_\_\_ (2004), "State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Estimates as of July 2004", Center for Business and Economic Research, The University of Tennessee, 1-11. (<http://www.newrules.org/retail/Ecommerceupdates.pdf>)
5. Cornia, Gary C., David L. Sjoquist, and Lawrence C. Walters (2004), "Sales and Use Tax Simplification and Voluntary Compliance", *Public Budgeting & Finance*, 24, 1: 1-31.
6. Cline, Robert and Thomas S. Neubig (1999a), "Masters of Complexity and Bearers of Great Burden: The Sales Tax System and Compliance Costs for Multi-State Retailers", Ernst & Young Economics Consulting and Quantitative Analysis, 8 September 1999, ([http://www.ey.com/global/download.nsf/US/Quest\\_Master\\_of\\_Complexity/\\$file/Masters\\_of\\_Complexity.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/US/Quest_Master_of_Complexity/$file/Masters_of_Complexity.pdf).)
7. \_\_\_\_\_ (1999b), "The Sky is Not Falling Why State and Local Revenues were Not Significantly Impacted by the Internet in 1998", *State Tax Notes*, 17, 1: 43-51. (<http://www.ecommercecommission.org/document/Ernst&Young1.pdf>)
8. Cook, Bill and Robert Ebel(1997), "Foreword", In Matthew N. Murray, and William F. Fox(eds.)*The Sales Tax in the 21st Century*. National Tax Association.
9. Cox, Beth (2003), "Major E-Tailers Charging Sales Tax", (<http://www.internetnews.com>).

com/ec-news/article.php/1580441)

10. Doernberg, R., Walter Hellerstein and Jinyan Li (2001), *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, London: Kluwer Law International.
11. Due, John F. and John L. Mikesell (1980), "State Sales Tax Structure and Operation in the Last Decade- A Sample Study", *National Tax Journal*, 33,1: 21-43.
12. \_\_\_\_\_ (1994), *Sales Taxation: State and Local Structure and Administration*, 2nd Ed. Washington, D.C.: The Urban Institute.
13. Federation of Tax Administrators (2005), "State Sales Tax Rates(as of January 1, 2005)", (<http://www.taxadmin.org/fta/rate/sales.html>)
14. Fox, William F. (1997), "Sales Tax Overview", In Matthew N. Murray, and William F. Fox(eds.)*The Sales Tax in the 21st Century*, National Tax Association.
15. \_\_\_\_\_and Matthew N. Murray (1988), "Economic Aspects of Taxing Services", *National tax Journal*, 41,1:19-36.
16. Friedman, Jeffrey and Glenn Walsh(2003), "What Streamlining US Sales and Use Taxes will Mean", *International Tax Review*, 1-8.
17. Goolsbee, Austan (2001), "The Implications of Electronic Commerce for Fiscal Policy(and Vice Versa)", *Journal of Economic Perspectives*, 15,1: 13-24.
18. \_\_\_\_\_and Jonathan Zittrain (1999), "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce", *National Tax Journal*, 52, 3: 413-428.
19. Hardesty, David E. (2002), *Electronic Commerce: Taxation and Planning*, New York: Warren, Gorham & Lamont.
20. Liszicza, Bálint (2003), "Interstate Trade under the US Sales Tax", VAT Monitor, International Bureau of Fiscal Documentation.

21. McLure, Charles E., Jr. (2002), "Thing Straight About the Taxation of Electronic Commerce: Tax Principles, Compliance Problems, and Nexus", *Tax Policy and the Economy*, 16: 115-140, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Mass: The MIT Press.
22. Mikesell, John L. (2000), "Remote Vendors and American Sales and Use Taxation: The Balance between Fixing the Problem and Fixing the Tax", *National Tax Journal*, 53, 4: 1273-1286.
23. Minnesota House of Representatives (2002), "The Minnesota Sales Tax Base", (<http://www.house.leg.state.mn.us/hrd/issinfo/ssmstb.htm>)
24. New Jersey Division of Taxation (2003), "New Jersey Sales Tax Guide", (<http://www.state.nj.us/treasury/taxation/pdf/pubs/sales/su4.pdf>).
25. Ring, Raymond J., Jr. (1999), "Consumers' Share and Producers' Share of the General Sales Tax", *National Tax Journal*, 52, 1: 31-92.
26. Rhode Island Division of Taxation (2004), "Taxable Grocery Items", (<http://www.tax.ri.gov/info/Tax%20Chart.htm>)
27. Sales Tax Institute (2005), Sales Tax Rates (As of August 1, 2005), ([http://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_rates.jsp](http://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_rates.jsp))
28. Schuldt, Chad, Kelsi Powell and Raymond Ring (2003), "South Dakota, the Sales Tax, and the Internet: What's Happening? What Might Happen?", *South Dakota Business Review*, 62, 1: 1&4-11.
29. Streamlined Sales Tax Project (2002), "Streamlined Sales and Use Tax Agreement", (<http://www.ncsl.org/programs/fiscal/sstisagree.pdf>)
30. \_\_\_\_\_ (2004), "Streamlined Sales and Use Tax Agreement Adopted November

- 12, 2002(Amended November 19, 2003 and November 16, 2004)", (<http://www.streamlinedsalestax.org/Final%20Agreement%20As%20Amended%2011-16-04.pdf>)
31. \_\_\_\_\_ (2005a), "Streamlined Sales and Use Tax Agreement Adopted November 12, 2002(Amended November 19, 2003, November 16, 2004 and April 16, 2005)", (<http://www.streamlinedsalestax.org/Final%20Agreement%20As%20Amended%2004-16-05.pdf>)
32. \_\_\_\_\_ (2005b), "Food Definition Issues", ([http://www.streamlinedsalestax.org/issue\\_papers/food%20issues%20paper\\_11005.pdf](http://www.streamlinedsalestax.org/issue_papers/food%20issues%20paper_11005.pdf))
33. \_\_\_\_\_ (2005c), "State Legislative Status of Streamlined Sales and Use Tax Agreement(As of February 21, 2005)", (<http://www.streamlinedsalestax.org/statestatus.pdf>)
34. Tubesing, Carl (2003), "A Blueprint for Streamlining Sales Taxes", *State Legislature*, 29, 2: 12-16.
35. Wong, John D. (2003), "Symposium Introduction", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15, 4: 565-656. Symposium on Revenue Challenges, Practices, and Trends for the New Millennium, Part 1.

# Deviation from Taxation Theory of the US Sales Tax Structure - - From the Age of Traditional Commerce to the Age of Electronic Commerce

Shinemay Chen\*

## Abstract

By surveying the structure of the US sales taxes, and operation of taxing states, this paper show the sales tax systems constructed by state governments in the past are economic inefficient and compliance unfriendly. And these long-existed problems are aggravated as the age of electronic commerce has revolutionized the way businesses are operated. In recent years, the states in the US endeavor to simplify their sales taxes and make them more uniform. These streamlined efforts would substantially simplify the system, but do not go as far as the economically neutrally and compliance-friendly sales tax system.

Keywords: General Sales Tax, Retail Sales Tax, Commerce Clause, Internet Tax Freedom Act, Streamlined Sales Tax Project, Electronic Commerce

---

\*Associate Professor, Department of Public Finance, National Chengchi University.

## Content

- . Introduction
- . Structure of the US State and Local Sales Tax
- . Problems of the US State and Local Sales Tax
- . Sales Tax Policy in the Age of Electronic Commerce
- . Taxing Remote Sales in the Age of Electronic Commerce
- . Streamlined Sales Tax Project
- . Conclusion