

數位經濟的稅捐課徵： 國際趨勢與挑戰

臺灣科技大學專利研究所助理教授 陳衍任*

壹、數位經濟在課稅上的侷限與挑戰

隨著技術進步帶來的數位化，不僅大幅提升企業活動的彈性與效率，同時也提供企業許多前所未見的商業模式，讓不少善用新技術的大型跨國企業（例如 Google、Amazon、Facebook、Apple 等「全球玩家」，簡稱 GAFA），可以連年坐享市值扶搖直上的「技術紅利」¹。特別是傳統的國際稅法（包含規範涉外關係的內國稅法及租稅協定），對於企業在消費地國賺取的營業利潤，必須限於在當地已成立實體組織的「常設機構」，始有必要在當地繳稅。但由於網際網路的全球化，21 世紀的商業活動原本就不以在消費地國成立實體組織為必要；再者，不少企業的經營成果，已逐漸轉向由難以掌握的無形資產位居要角，「常設機構」的重要性因而大不如前；此外，「用戶數據」對於企業利潤的價值貢獻程度，更是今非昔比。換言之，在數位經濟崛起的年代，傳統的國際稅法似乎面臨捉襟見肘的窘境，亟待尋求適當調整的契機。有鑑於此，OECD 及 G20 國家歷經 2013 年至 2015 年的密集討論，最終在 2015 年 10 月 15 日發布一份「BEPS 第 1 號行動方案」，目的即在確保消費地國的稅收不致嚴重流失²。

* 現職：國立臺灣科技大學專利研究所助理教授、國立交通大學科技法律研究所兼任助理教授。學歷：德國奧格斯堡大學法學博士、德國柯隆大學企業稅法碩士。E-mail: yenjchen@mail.ntust.edu.tw

¹ 截至 2018 年 4 月 15 日為止，Google 的市值為 5,435 億歐元、Amazon 的市值為 5,670.6 億歐元、Facebook 的市值為 3,856.9 億歐元、Apple 的市值為 7,186.3 億歐元。GAFA 的總市值，合計約為 2.2 兆歐元。以上資料，轉引自 Kolja van Lück, Besteuerung der „Digital Economy“ – Neue Vorstöße der EU und der OECD/ G20-Staaten zur steuerlichen Erfassung digitalisierter Geschäftstätigkeiten, ISR 2018, 158, 158.

² OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en> (last visited March 31, 2020).

貳、歐盟執委會對數位經濟課稅的建議

由於以「GAFA」為首的美國 IT 企業，在歐洲採取過於激進的商業模式，導致許多歐洲國家的稅基遭受嚴重侵蝕³。為了改善上述缺失，歐盟執委會因而在 2018 年 3 月發布兩份有關「數位經濟課稅」的建議方案⁴：

一、數位稅的課徵

做為短期的解決方案，歐盟執委會建議，可以考慮在歐盟境內開徵「數位（服務）稅」（Digital Service Tax），亦即針對在歐盟境內提供數位服務的營業收入課徵 3% 的「數位稅」。這裡所稱的數位服務，原則上僅限縮在線上廣告服務、數位媒介服務，以及來自用戶資料的出售及使用所產生的收入；此外，「數位稅」的納稅義務人僅適用於集團全球年收入超過 7.5 億歐元，且在歐盟境內來自上述三種數位服務類型的年收入超過 5 千萬歐元的「大型企業」⁵。

然而，在各界強烈的反對下，歐盟的「經濟暨財政事務理事會會議」（Economic and Financial Affairs Council，簡稱 ECOFIN）中，最終仍否決歐盟執委會有關開徵「數位稅」的提案。主要的理由在於，「數位稅」只是歐盟單方面的管制措施，無法做為全球性的解決方案。此外，「數位稅」可能帶來的正面效益及其負面影響間，是否合乎比例也不無疑義。因為根據歐盟執委會的統計，「數位稅」在歐盟境內的預估稅收僅 50 億歐元⁶，而這些稅收，最終卻可能轉嫁由納稅義務人的締約相對人及（或）消

³ 參見：陳衍任（2016a），〈美國 IT 業跨國避稅模式（上）〉，《稅務旬刊》2314 期，頁 18-23；陳衍任（2016b），〈美國 IT 業跨國避稅模式（中）〉，《稅務旬刊》，2317 期，頁 22-27；陳衍任（2016c），〈美國 IT 業跨國避稅模式（下）〉，《稅務旬刊》2320 期，頁 13-18。

⁴ European Commission（2018a），Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM/2018/0147 final - 2018/072（CNS），<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>（last visited March 31, 2020）；European Commission（2018b），Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM/2018/0148 final - 2018/073（CNS），<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>（last visited March 31, 2020）。

⁵ European Commission（2018b），*supra* note 4, Art. 3 and Art. 4.

⁶ European Commission（2018），COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy, COM/2018/0146 final, 9, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-146-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>（last visited March 31, 2020）。

費者負擔；此外，由於「數位稅」的課稅門檻，明顯針對（美國的）大型跨國企業而來，則此種稅制是否符合 WTO 法制？又是否會引發美國與歐盟間的貿易戰？凡此，皆存有疑慮⁷。

二、數位化常設機構的引進

做為長期的解決方案，歐盟執委會則建議，應導入所謂的「顯著數位化存在」（significant economic presence, wesentliche digitale Präsenz）標準，以擴張「常設機構」的概念。簡言之，即便外國企業在歐盟境內無固定營業場所或營業代理人等「實體存在」（physical presence），但只要外國企業可以藉由網際網路在歐盟境內提供數位服務並賺取利潤，其在歐盟境內依舊成立所謂的「數位化常設機構」。至於何謂「顯著數位化存在」，歐盟執委會建議應考量企業在消費地國提供數位化服務的「銷售額」（年度銷售額逾 700 萬歐元）、「使用者人數」（年度使用者人數逾 10 萬人次）及「交易合約數量」（年度締結合約數逾 3,000 份）三項要素綜合判斷⁸。

然而，「數位化常設機構」的發想，卻也同樣遭受各界廣泛的質疑。因為這不只是單純擴張「常設機構」的概念，而是根本性地改變當前國際稅法的遊戲規則。在國際稅法中，之所以提出「常設機構」的概念，並藉此賦予消費地國課稅管轄權，主要是因為透過「常設機構」的設立，外國企業在一定程度上，已經融入消費地國當地的經濟發展；相較之下，消費地國的使用者單純進入網際網路的頁面，恐怕還無法達到融入當地經濟發展的程度。事實上，從「顯著數位化存在」的概念特徵來看，其主要與「銷售市場」有關，而這恐怕與全球廣泛承認的「常設機構」之概念不盡相符。因為有關「常設機構」的認定，向來皆集中在貨物的「生產面」，與貨物或勞務的「銷售面」無關。「數位化常設機構」的引進，將導致課稅的聯繫因素，由「供給地」調整至「需求地」，數位經濟之商業模式下的使用者因而必須在「消費地國」繳納稅捐。這在政治上無疑將獲得青睞，但對於外國企業的居住國而言，由於其經常將大量的資源投入其中，因而同樣有權主張其具備課稅管轄權。面對此種因課稅管轄權重新分配所帶來的衝突問題，唯有在全球性的層次上達成共識，才有徹底解決的可能⁹。

⁷ Stephan Eilers/Florian Oppel, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung, IStR 2018, 361, 369 f.

⁸ European Commission (2018a), supra note 4, Art. 3 and Art. 4.

⁹ Stephan Eilers/Florian Oppel, (Fn. 7), 370.

叁、OECD對數位經濟課稅的建議

相較於歐盟執委會自 2018 年起，將問題僅限縮在歐盟層次解決；OECD 則打算在 2020 年底前，針對數位經濟的課稅問題，提出全球一致性的解決方案。為達成上述目標，OECD 在 2019 年 2 月 13 日也公開徵求諮詢意見，其中包含兩大方針¹⁰：

一、課稅管轄權的重新分配

方針一（Pillar 1）是針對「課稅管轄權的重新分配」及「課稅權成立的必要條件」（Nexus）提出具體建議（例如考量用戶參與程度、是否擁有行銷無形資產，以及有無滿足「顯著數位化存在」標準），目的在於分配給（數位服務之使用者所在的）「消費地國」較多的利潤，同時與企業的價值創造原則趨於一致。

二、確保有效的最低稅負

方針二（Pillar 2）則是建議導入「全球最低稅負制」，具體內容則包含以下兩項措施：

- （一）針對資本輸出（Outbound）的案例，應在內國法中擴大「受控外國公司」（Controlled Foreign Company，簡稱 CFC）課稅制度的適用範圍。亦即，當企業位於國外之「常設機構」的收益所適用的有效稅率，相較於企業的所在國為低時，即應針對該筆位於國外之「常設機構」的收益適用 CFC 課稅制度。
- （二）針對資本輸入（Inbound）的案例，則針對支付給國外關係企業的特定費用，限縮其營業費用的扣除，以維持企業利潤應滿足最低稅負的水準。

肆、對國際發展趨勢的評價—代結論

事實上，OECD 上述對於數位經濟課稅的兩項建議方案固然立意良善，但藉由擴大 CFC 課稅制度的適用，及限縮國內債務人的營業費用扣除，以對抗主權國家間的稅務競賽，卻可能產生規範對象「打擊錯誤」的不當結果。因為這些管制措施不僅未針

¹⁰ OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (last visited March 31, 2020) .

對真正導致有害稅務競賽的國家，反而對於本國企業在市場上的競爭地位產生不利的結果。

此外，同樣值得省思的問題在於：「數位化常設機構」是否能夠發展成為一個具備實務可行且贏得全球共識的概念？恐怕仍有疑義。因為其中不僅存在許多課稅技術上的細節問題難以克服；更重要的是，「重新分配課稅管轄權」此一前提問題，是否具備理論上的正當性，也不無疑義。

在工業化 4.0 的時代，由於所有產業都可能採取數位化的交易模式。針對數位經濟的稅捐課徵，是否確實有必要揚棄傳統國際稅法中最根本的遊戲規則，進而擁抱不確定的新制？抑或是應該在既有的課稅體制之上，再針對數位交易模式的特殊性，僅作部分修正即可¹¹？誠值深思。當政府亦步亦趨地跟隨著 OECD 的步伐前進時，或許不妨考慮停下腳步，謀定而後動。🌀

¹¹ Monika Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 134, 139 ff.