

# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 數位服務稅的戰爭與和平

第22屆國際經貿法學發展學術研討會  
2022年9月3日政大達賢圖書館

發表人：楊光華  
政大國貿系教授  
國際經貿組織暨法律研究中心主任



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 大綱

- 戰火：數位服務稅 ( DST ) 緣起
- 數位服務稅 ( DST ) 的主要特徵
- 戰爭號角響起：美國301條款調查
- 訴諸WTO爭端解決之可能？
  - 數位服務稅 ( DST ) 與WTO規範之合致性
- 和平曙光
- 雙柱解決方案2021/10協議
- 烽火再起？



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 戰火：數位服務稅（DST）緣起

數位化企業（業務模式高度仰賴無實體財產、數據、使用者參與以及網路效應）在當地有很大的市場(market presence)、但卻沒有實體據點（Physical presence）以致當地無法分得令其滿意之稅收。

歐盟主張實質平均稅負不到10%，遠低於類似業務之傳統業者20%的稅率（惟有反對證據）

開徵之DST表面上未區別國內外企業（印度均度稅除外），但實際上適用之對象多為美國科技巨頭。在法國甚至被暱稱為GAFA稅。



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 數位服務稅（DST）的主要特徵

適用企業：全球年營收達7.5億歐元（BEPS Action13 CbC Reporting requirement）+ 當地年營收在一定門檻以上（印度只用當地營收門檻）

稅基：以下服務在當地之年營收

1. 線上中介或市集服務（online marketplaces）
2. 線上目標式廣告服務（online targeted advertising）
3. 傳輸 / 銷售使用者數據
4. 搜尋引擎、社群媒體（英國）
5. 線上提供數位內容（土耳其）
6. 電子商務之提供（印度）

稅率：3%（但奧5%，英、印2%，土7.5%（可在1%~15%間調整））



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 戰爭號角響起：美國301條款調查

美國《1974年貿易法》301條款：當USTR發現


- 美國在任何貿易協定下之權利受到剝奪，或者
- 外國的政策或作為
  - 違反貿易協定之規定或剝奪美國在協定下之利益，或
  - 「不正當 (unjustifiable)」並對美國商業造成負擔或限制
- 外國的政策或作為「不合理 (unreasonable)」或具「歧視性」，並對美國商業造成負擔或限制

Mandatory  
Action

Discretionary  
Action

USTR認為DST歧視且不合理，造成美國業者負擔，決定課徵懲罰性關稅為適當的因應。

USTR 301 關稅違反WTO禁止單邊主義的規定 (DSU:23.2) (Section 301 Panel Report WT/DS152/R)

對手國若也採報復性關稅反制 → 貿易大戰開打 



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 訴諸WTO爭端解決之可能？

### —數位服務稅（DST）與WTO規範之合致性

美未訴諸WTO可能原因：AB停擺？DST未違WTO規範？

DST是關稅？違反WTO全球電子商務宣言？

1. 影響服務貿易Mode 1, Mode 2的稅負應可視為廣義的「關稅」，否則WTO全球電子商務宣言中之電子傳輸免關稅沒有意義。
2. DST針對Mode 1或Mode 2之服務提供課稅？否。是否有跨境傳輸在所問，重點是在當地有特定服務營收。
3. 縱使違反宣言，因為宣言並無法律拘束力，也無法利用爭端解決。



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## ( 續1 )

### 違反GATS國民待遇規定？

1. 需在「電腦相關服務」(如「軟體執行服務」、「數據處理服務」、「資料庫服務」)以及「廣告服務」之Mode 1~Mode 3有特定承諾
2. 需在「同類服務」與「同類服務提供者」之間有差別待遇
  - 1) 「同類性」判斷需依個案認定
  - 2) 過去發展出來可判斷「同類性」的要素：服務與服務提供者之屬性、所歸屬之分類(如W/120)、消費者偏好等
  - 3) 競爭關係也是重要因素
3. 推定「同類性」：若差別待遇僅基於「來源地」不同。
  - 1) 表面上：DST區別企業適用與否是根據企業規模，並非來源地。
  - 2) 實質上？證據：強調本地企業不受影響的言論 VS. BEPS 行動計畫1之2018期中報告建議7.5億



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## ( 續2 )

4. 較差之待遇：財務負擔應會影響競爭條件
5. 一般例外抗辯GATS XIV(d): 為確保對外國服務或外國服務提供者公平有效徵收「直接稅」。
  - 1) DST 必須是直接稅：對總所得或所得之成份課徵？GATS註6：稅捐用詞與概念依措施採取國之國內法為準。
  - 2) 必須符合GATS XIV小前言：不可以構成武斷或不正當歧視的手段，也不得是服務貿易限制的偽裝

### 違反GATS最惠國待遇規定？

1. 一般義務，非特定承諾。
2. 需尋覓可茲對照的他國業者以通過「同類性」測試：在當地市場有競爭關係



楊光華 教授





# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## ( 續3 )

### 3. 較差待遇

### 4. 一般例外抗辯：

- 1) 不得援引GATS XIV(d)，該款只能正當化國民待遇的違反
- 2) 援引GATS XIV(e)？ (“... the difference in treatment is the result of an agreement on the avoidance of double taxation or provisions on the avoidance of double taxation in any other international agreement or arrangement by which the Member is bound”) DST並非是避免雙重課稅協定之產物，故亦不得援引。

### 結論：

與WTO規範的合致性有討論空間。USTR不以違反貿易協定之理由啟動301調查，在相當程度內算是走在灰色地帶。但對現在風雨飄搖中之WTO而言，未嘗不是件好事，避免干擾電子商務複邊談判。



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 和平曙光

### OECD BEPS (稅基侵蝕與利潤移轉)計畫：

- 始於2013年，因應國際間對MNEs規避所得稅稅之關切
- 2015年15項行動計畫：第1項—處理數位經濟的租稅挑戰
  - 3 options (no recommendation) : new nexus rule, withholding tax, an equalization levy could be introduced but has to respect existing treaty obligation.
- 2016/6：IF成立
- 2018年行動計畫1之期中報告：*there is no consensus on the merits of or need for interim measures*

### BEPS 雙柱解決方案2021/10達成協議

- 川普原反對支柱1方案並退出協商
- 拜登任命之財長葉倫：接受支柱1方案，因為支柱2方案有更大效益



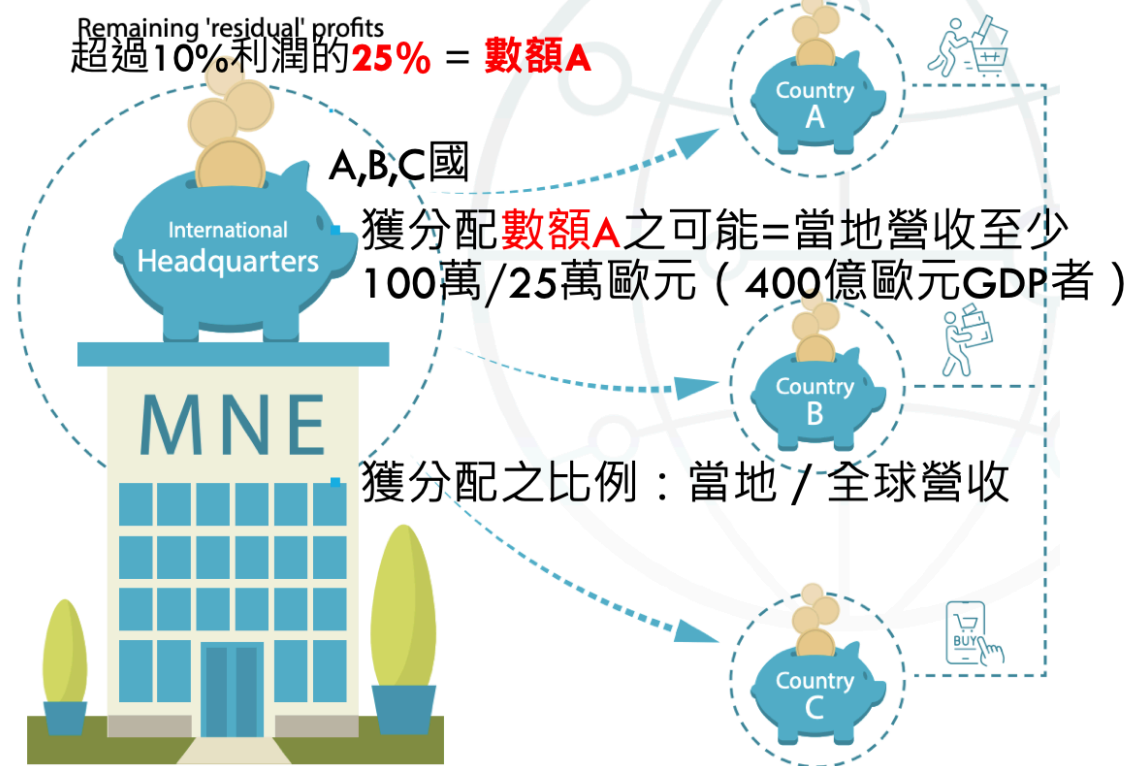
楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 雙柱解決方案2021/10協議

支柱1方案：年營收200億歐元且  
獲利超過10%的MNE 100億 (7年後)



支柱2方案：

全球最低公司所得實質稅率定為  
15%

IF成員國內法：

- IIR：計入所得規則
- UPTR：否准扣抵規則

與開發中國家締結的雙邊租稅協  
定：STTR (使開發中國家享有利息、  
權利金等所得名目稅率不足9%時  
之差額課稅權)



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會

## 烽火再起？

支柱1方案之時程：

- 原訂：2022完成MLC的簽署
- 現實：延至2023年上半年（生效：關鍵多數批准，預期2024年）

支柱2方案之時程：

- 原訂
  - IF成員於2022年完成GloBE規則所需之國內立法
  - 生效時程：IIR 規則於2023年、UPTR規則於2024年。
- 現實：歐美英港皆遲延，最快2024年？

加拿大於協議後仍續推DST立法，WHY？

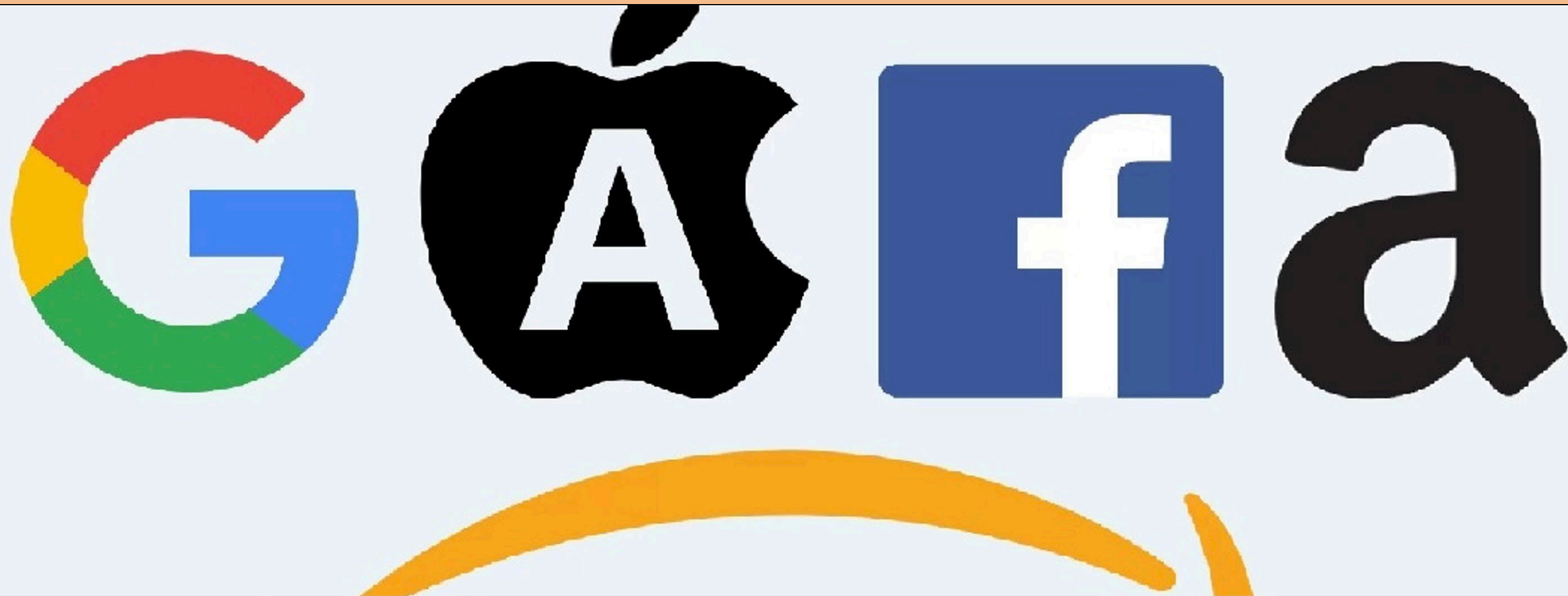
- 美國與他國取消DST的協議如同給予課稅國無息融資
- 2024年若未實現雙柱，戰爭與和平戲碼難落幕。



楊光華 教授



# 第22屆 國際經貿法學發展學術研討會



謝謝聆聽、敬請指教



楊光華 教授

