

簡介歐盟「數位經濟公平稅指令草案」

張安潔 編譯

摘要

在數位化經濟蓬勃的發展下，面對高度數位化產業仰賴無形資產創造豐厚營收的特性，該如何合理課稅一直是國際間關切的議題。歐盟執委會(European Commission)於今(2018)年3月21日公布數位經濟公平稅(Fair Taxation of the Digital Economy)指令草案，即為應對數位經濟之問題所提出之方案，其中包含長期性方案及暫時性方案。該草案備受矚目之處在於，歐盟針對數位化產業之特性，首度將用戶與數據納入計算應課稅之考量，並提出「數位常設機構」概念。歐盟提出此稅改革案後，除了會員國間意見分歧外，亦引發各界對本草案是否會有雙重課稅之疑慮，故本草案之後續發展值得持續進行觀察。

(本文取材自：Murray Clayson, Eelco van der Stok, Norbert Schneider & Claude Stansbury, *Tax Reform in the Digital Economy: Recent OECD and Commission Activity*, FRESHFIELDS (Mar. 21, 2018), http://knowledge.freshfields.com/en/Global/r/3734/tax_reform_in_the_digital_economy_recent_oecd_and.)

歐盟執委會(European Commission)於2018年3月21日發布數位經濟公平稅(Fair Taxation of the Digital Economy)指令草案。執委會認為，在數位經濟中價值創造地跟應繳納稅捐之地不一致，其成因在於：此類公司的營運多半倚賴智慧財產權資產並受惠於用戶所創造價值，而不需要在當地設有商業據點即可獲取利益。為了解決這個問題，執委會提議引入暫時性營業稅措施，並再提出一項關於數位常設機構的長期性新指令。

為進一步介紹歐盟數位經濟公平稅指令草案之內容，以下將先簡述現今對數位經濟產業課稅所面臨之挑戰，接著將分別介紹指令草案當中的暫時性措施草案及長期性措施草案，最後將簡介歐盟會員國間以及各界對本草案之正反意見。

壹、高度數位化產業所面臨課稅之挑戰

現行國際間針對跨國公司的課稅制度，在數位化經濟的時代下面臨重大的挑戰¹。為避免公司就同一筆收入被重複課稅，各國間簽訂數以百計的雙重稅收協

¹ 賴珮萱，歐盟對美國公司錯誤的稅務戰爭，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，224期，頁20-23，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no224/3.pdf> (最後瀏覽日：2018年5月13日)。

定，以便判斷國家是否有權向公司課徵稅金²。這些協定中，主要判斷規則之一即為：該公司必須於境內設有「常設機構 (permanent establishment) ³」，方得對其課徵稅賦，此原則旨在防止國家對與之關聯甚小的公司加諸高額稅負⁴。

然而隨著數位經濟的興起，現今跨國公司內部的供應鏈可橫跨十餘國，產品價值也多半來自無形以及如品牌價值、專利和軟體等難以衡量的面向⁵。經濟合作與發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 從 2015 年起就把數位經濟面臨的稅收挑戰，列為稅基侵蝕與利潤移轉 (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 的頭號議題⁶。在今 (2018) 年 3 月，OECD 發佈的「數位經濟課稅挑戰期中報告」中，列出高度數位化產業普遍具有的三個特性⁷：一、即使在一個國家沒有主要的實體商業據點，仍有能力從事顯著經濟商業活動；二、特別依賴可移動的無形資產 (例如智慧財產權)；三、其商業活動通常基於數據、用戶參與、網絡效應和用戶生成的數位內容⁸。

此外，為了追求經濟成長，越來越多國家開始競相調降公司稅率，以吸引更多投資，導致越多公司將經濟活動移往稅率較低的國家⁹。即使公司未實際移轉活動，亦可合法地利用內部的「移轉訂價協議 (Transfer Pricing Agreements)」將智慧財產權移轉至低稅率國家¹⁰。OECD 的期中報告中，亦提出國際上對數位稅的立場和趨勢¹¹。歐盟是該期中報告出爐後，第一個發布數位稅改革案之經濟體，故以下將接續簡介歐盟此次的稅改革案。

貳、「數位經濟公平稅草案」內容簡介

² 賴珮萱，同上註。

³ 根據 OECD 協定範本第 5 條，常設機構 (permanent establishment) 係指企業進行全部或部分營業的固定營業場。在營業利潤 (business profit) 所得來源國與居住地國訂立租稅協定之架構下，居住地國企業透過位於所得來源國內之常設機構所產生營業利潤，所得來源國具有課稅權。詳參見：朱俊傑，當前國際間租稅協定對於常設機構之認定、常設機構與多國籍企業之組織、控制、策略之關聯性及有關常設機構之課稅實務探討，財稅研究，43 卷第 2 期，頁 163, 186 (2014 年)。

⁴ 賴珮萱，前揭註 1。

⁵ 賴珮萱，前揭註 1。

⁶ *BEPS Actions*, OECD, <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> (lasted visited Apr. 16, 2018).

⁷ OECD, *TAX CHALLENGES ARISING FROM DIGITALISATION – INTERIM REPORT 2018: INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS*, OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT (2018).

⁸ 經濟部數位內容產業推動辦公室將數位內容定義為：「將圖像、字元、影像、語音等資料加以數位化並整合運用之技術、產品或服務」。國家教育研究院雙語詞彙，學術名詞暨辭書資訊網，<http://terms.naer.edu.tw/detail/1678938/> (最後瀏覽日：2018 年 4 月 17 日)。

⁹ *Id.*

¹⁰ *Id.*；移轉訂價 (Transfer pricing) 係指營利事業與關係人相互間從事受控交易所訂定之價格或利潤。由於移轉訂價將影響營利事業本身之收入、成本、費用或損失項目之金額，進而左右其課稅所得額及應納稅額，故近年來各國均將其列為重要國際租稅議題。財政部台北國稅局，「移轉訂價報告」Q&A，網址：

<https://www.ntbt.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/1815/4924725148001453397?tagCode=> (最後瀏覽日：2018 年 5 月 25 日)。

¹¹ OECD, *supra* note 7.

面對數位經濟的問題，執委會提出數位經濟公平稅草案，其中包含暫時性措施及長期性措施。暫時性措施係對全球年收入逾 7.5 億歐元，且在歐洲年收入逾 5 千萬歐言之數位公司課徵總收入 3% 的暫時稅，稱為數位服務稅 (digital services tax, 以下簡稱數位稅)。長期性措施則是針對常設機構的定義進行修改，致力改善在數位經濟上的稅收缺失，以下將分別介紹歐盟提出暫時性措施及長期性措施的草案。

一、暫時性措施：數位稅

歐盟金融事務專員 Moscovici 在 3 月 21 日介紹草案時說明，數位經濟課稅議題早已經存在多年，作為全球重要的電子商務市場，歐盟各國都深切感受到稅收利潤的損失¹²。為了處理這個問題，並緩解歐盟會員國在預算收入上的短缺，執委會提出了一個全新的暫時稅（即數位稅），將針對提供特定數位服務的公司課徵總收入 3% 的稅收¹³。

若一公司所屬集團之全球年收入逾 7.5 億歐元、且在歐洲之應稅所得超過 5 千萬歐元，即負有繳納數位稅之義務¹⁴。上述門檻計算包括關係企業的收入，並以上一個會計年度計算，惟稅額本身是以上一個曆年度的收入計算¹⁵。依草案條文的規定，應稅所得係指提供下列服務之收入：（一）針對數位介面用戶，於該介面上投放廣告¹⁶；（二）提供多邊數位介面供其用戶於彼此間進行互動，並可促進用戶之間直接提供商品或服務，但排除主要功能僅為提供數位內容、通訊服務或線上支付服務的數位介面¹⁷；（三）傳輸數位介面所蒐集之用戶資料，及該介面上的用戶生成資料 (user generated data)¹⁸。

這些類別意味著採訂閱模式之公司（即向客戶收費，並提供線上內容或服務）或電子零售商 (e-retailers) 將不會落入數位稅的課徵範圍。但是基於廣告模式的商業活動（例如社群網路和搜尋引擎）就會被納入課稅的範圍，基於代理商模式的商業活動（例如線上商城）也會被納入在課稅範圍內，但線上商城銷售自家之商品與服務的收入則不在課稅範圍內。用戶透過第三方平台銷售其商品或服務所獲得的利潤，同樣無須被課稅。證券交易平台、群眾募資平台和提供貸款的數位平台亦被排除在適用範圍之外。

¹² European Commission Press Release IP/18/2041, The Commission, Digital Taxation: Commission Proposes New Measures to Ensure that All Companies Pay Fair Tax in the EU (Mar. 21, 2018).

¹³ *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services* art. 8, COM (2018) 148 final (Mar. 21, 2018) [hereinafter *Proposal for Digital Tax*].

¹⁴ *Id.* art. 4.1.

¹⁵ *Id.* art. 4.3.

¹⁶ *Id.* ¶ 14, at 18.

¹⁷ *Proposal for Digital Tax*, *supra* note 13.

¹⁸ *Id.*

該提案建議數位稅應在以下地點徵收：廣告投放的地點、生成被傳輸資料之用戶的所在地、完成交易之用戶的所在地或多邊數位平台用戶的所在地¹⁹。為了盡量減少公司的行政負擔，該提案規劃類似於目前增值稅徵收之一站式 (One-Stop-Shop) 監管服務系統，使得企業只需要在歐盟單一數位市場中的任一會員國內，就該企業於歐盟境內的數位稅，提出申報的申請即可²⁰。為避免雙重課稅，無論企業是否在相同或不同的會員國支付稅款，都可以透過允許從企業所得稅 (Corporate Income Tax) 中扣除稅收²¹。雖然被稱為暫時性措施，但提案中並無規定此一新稅項失效的期限；換言之，直到會員國與第三國重新談判雙重稅收協定之前，數位稅將繼續適用於該第三國的企業。

二、長期性措施：數位常設機構

為了解決在數位經濟中有關稅負的長期問題，歐盟執委會也提出數位常設機構的指令草案²²。本指令草案是一個獨立指令，不是對共同營業所得稅基 (Common Consolidated Corporate-Tax Base) 草案的修正²³。依據該指令草案，在應稅期間內，符合下列任一條件的企業，將被認定有「顯著數位化呈現 (significant digital presence)」，並即可被視為有設置常設機構：(一) 在該會員國透過提供數位服務給用戶，年收入達 7 百萬歐元以上²⁴；(二) 在提供數位服務的會員國內，有超過 10 萬名以上的年度用戶²⁵；或 (三) 在該會員國由商業用戶締結的數位商業合約達 3 千份以上²⁶。

根據指令草案中的定義，「收入 (revenues)」排除由公司所募集的資本以及公司所收取的債權，並提供了對控股集團 (consolidated group) 的豁免²⁷。本指令預計適用於歐盟境內，以及歐盟與所締結雙重稅收協定定義未涵蓋數位常設機構的第三國之間²⁸。

¹⁹ Proposal for Digital Tax, *supra* note 13, art. 3.

²⁰ Proposal for Digital Tax, *supra* note 13, at 12.

關於增值稅徵收之一站式 (One-Stop-Shop) 之內容可參考：吳俞慶，試析歐盟近期有關跨境電子商務之改革——以增值稅改為討論核心，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，213 期，頁 19-31，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no213/4.pdf> (最後瀏覽日：2018 年 5 月 25 日)。

²¹ Proposal for Digital Tax, *supra* note 13, ¶ 27, at 20.

²² *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM (2018) 147 final (Mar. 21, 2018) [hereinafter Proposal for Significant Digital Presence].

²³ Proposal for Significant Digital Presence, at 6; *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, COM (2016) 683 final (Oct. 25, 2016)..

²⁴ Proposal for Significant Digital Presence, *supra* note 22, art.4.3(a).

²⁵ Proposal for Significant Digital Presence, *supra* note 22, art.4.3(b).

²⁶ Proposal for Significant Digital Presence, *supra* note 22, art.4.3(c).

²⁷ Proposal for Significant Digital Presence, *supra* note 22, at 11.

²⁸ Proposal for Significant Digital Presence, at 11.

本指令草案亦包括利潤配置規則 (profit allocation rules)²⁹，藉由功能分析方法以辨識出哪些利潤來自於企業在會員國境內之顯著數位化活動³⁰，此一分析方法將評估企業透過數位介面進行所謂「具有經濟上顯著活動」，並特別關注與無形資產相關的開發、強化、維護、保護和利用等功能 (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation)³¹。

本指令草案中關於利潤配置的規則，預計將有來自歐盟或 OECD 較為具體的指導原則加以補充，故目前很難評估這些要素如何相互作用，也難以預測指導原則提出的「利潤分割 (profit splitting)³²」應如何適用。然而，針對本指令草案所提出的評論 (commentary) 中清楚地表明，由於具有顯著經濟意義的活動，在數位商業模式中對於價值的創造有其獨特的方法，因此利潤分割法通常被認為是確定利潤最合適的方法。

執委會亦建議會員國在其雙重租稅協定中納入前述之建議，並且熱切希望與 OECD 的行動一致，執委會認為最理想的解決辦法是在 OECD 租稅協定範本將本草案之措施納入，但是正如下面將討論的，這個具有野心的想法目前仍缺乏國際共識。

參、各國及各界之意見

首先，歐盟會員國間對此草案之意見分歧。法國財政部長布魯諾勒梅爾被廣泛認為是數位稅收主張的主要倡導者。法國、奧地利、保加利亞、西班牙、義大利、德國、斯洛維尼亞、希臘、葡萄牙和羅馬尼亞的連署信中，要求執委會探討對數位企業徵收稅收的可能性。即將脫歐的英國雖然非為共同簽署國，但在其更新的立場文件 (於 2018 年 3 月 13 日發布) 的介紹中強調，英國將繼續積極支持執委會在這一領域的工作³³。

持反對意見的瑞典、丹麥、愛爾蘭、盧森堡和馬爾他等會員國，則敦促歐盟須謹慎數位產業課稅議題。例如瑞典籍的歐盟議會議員 Gunnar Hökmark 批評執

²⁹ 利潤配置規則 (profit allocation rules) 之名詞翻譯參考自：財政部賦稅署，參加經合作暨發展組織舉辦「移轉訂價文據及國別報告」國際租稅研討會報告，106 年 2 月 22 日，<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/PageSystem/reportFileDownload/C10600287/001>。

³⁰ Proposal for Significant Digital Presence art. 5.

³¹ Proposal for Significant Digital Presence art. 5.

³² 利潤分割法 (profit splitting) 之名詞翻譯參考自：財稅部，<https://www.ntbk.gov.tw/download/BilingualGlossary1030905.pdf> (最後瀏覽日：2018 年 5 月 17 日)。關於利潤分割法，根據我國營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 19 條之規定：「本準則所定利潤分割法，係於受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果，或受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤。」

³³ HM TREASURY, CORPORATE TAX AND THE DIGITAL ECONOMY: POSITION PAPER UPDATE, Mar. 13, 2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf.

委會介入了歐盟各會員國具專屬管轄權的法律議題，且並未就此改革對小型歐盟會員國稅基之影響，進行適切的經濟分析評估³⁴。

執委會正在對這些持不同意見國家施加政治壓力，例如執委會於 2018 年 3 月 7 日「歐洲學期 (European Semester) 冬季計畫³⁵」中，公開指責愛爾蘭、盧森堡、馬爾他、比利時、賽普勒斯、匈牙利、以及荷蘭從事具侵略性的納稅籌劃架構³⁶。執委會此舉相當不尋常，故被外界視為是在對反對稅改的會員國施加壓力，因為國家稅收制度通常不在此計畫中處理，而被點名的會員國將如何回應仍有待觀察。所有的草案須以會員國一致決議通過，方能決定納入歐盟法律³⁷。在欠缺共識的情況下，執委會針對數位稅改議題，打算尋求改以條件多數決 (Qualified Majority Voting) 進行表決的法律基礎。

同時，關於數位稅的爭論也已經在歐盟以外的國家有新的發展，在印度、新加坡、馬來西亞、印尼和泰國，已經制定或打算制訂轉手稅 (turnover tax)，但轉手稅就長期來看的可行性，頗受質疑³⁸。安永會計事務於新加坡的一位合夥人指出，鑑於歐盟可能自行採取措施徵收數位稅的最新趨勢，全球其他尚未實行相似措施的國家，即使開始跟隨潮流也不足為奇³⁹。

但美國是其中一個沒有跟隨潮流的國家。美國政府長期反對專門針對科技公司實施課稅計畫，尤其大部分的大型網路平台都是美國的跨國公司。由於美國總統川普在貿易議題上態度相當積極，此意味著美國將可能針對各國徵收數位稅之舉進行貿易報復。翰宇國際律師事務所的合夥人 Jeremy Cape 表示，即便數位產

³⁴ Gunnar Hökmark, *The Misguided Logic of Digital Taxation*, EURACTIV, Mar. 29, 2018, <https://www.euractiv.com/section/digital/opinion/the-misguided-logic-of-digital-taxation/>.

³⁵ 歐盟學期 (European Semester) 是目前歐盟協調會員國經濟政策的主要手段之一，基本模式是各會員國向歐盟提交年度財政和經濟結構性改革政策措施，歐盟執委會進行分析和評估後分別提出國別建議並督導實施。這是有鑑於希臘、西班牙等國對歐盟產生的債務危機，歐盟經濟與財政部長委員會於 2010 年 9 月 7 日所達成的一項監督協調機制。The European Semester: why and how, EUROPEAN COMMISSION, https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/eu-economic-governance-monitoring-prevention-correction/european-semester/framework/european-semester-why-and-how_en (last visited May 5, 2018). 翻譯參考自：歐盟提出新倡議 強化每年 2 兆歐元的政府投資與採購，2017 年 10 月 17 日，<https://www.csronereporting.com/topics/show/4449>。

³⁶ Aaron Grunwald, *Lux Rules May Facilitate Aggressive Tax Planning*, DELANO, Mar. 8, 2018, <http://delano.lu/d/detail/news/lux-rules-may-facilitate-aggressive-tax-planning/172083>.

³⁷ Taxation and Qualified Majority Voting, European Commission, https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/taxation-qualified-majority-voting_en (last visited Mar. 25, 2018)

³⁸ Josh White, *The Pitfalls of the EU's Digital Tax Plan*, INTERNATIONAL TAX REVIEW, Mar. 23, 2018, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3796378/The-pitfalls-of-the-EUs-digital-tax-plan.html>. 關於轉手稅之定義：「間接稅通常定義為對商品或勞務的生產與交易過程課徵的稅收。其中據徵收計算方式的不同又可分為：對從生產到交易的所有環節的銷售值徵收的『流轉（轉手）稅』，對從生產到交易（直接至最終消費）的所有環節的價值增值部分徵收的『增值稅。』」；參閱：鄧子基，「現代財政學」，頁 395 (2000 年)。

³⁹ Josh White, *supra* note 38.

業課稅為 OECD 所提倡之政策，但美國作為全球最大經濟體，其政策的立場是足以達成或打破國際共識⁴⁰。

此外，由於歐盟的批准與實施程序的時程相當漫長，所以此稅改可能不會在川普本屆任期內實行。但是若川普於下次大選後順利連任，我們可能會看到與新興貿易戰相似的發展。儘管美國大型科技公司之經濟規模應可承受稅改措施，而不至於退出歐洲市場。但歐盟數位稅仍會阻礙美國新創企業進入歐洲市場，並不有利於消費者選擇⁴¹。

另一方面，歐盟的數位稅收草案，正如同本次美國稅改爭議一般，引發了各界對於雙重課稅的擔憂。廣信益群聯合會計師事務的合夥人 Suze McDonald 表示，美國公司正在尋求他們可以得到什麼樣的雙重稅收減免。由於許多美國跨國公司正為了美國去年 12 月通過的稅制改革忙得焦頭爛額，歐盟本次公布的稅改草案無疑是雪上加霜。Jeremy Cape 補充到，為避免適用數位稅改指令，美國必須與歐盟重新談判所有雙重租稅協定，並修改當中常設機構之定義，但歐盟似乎不打算這樣做。如同 OECD 場域，若想在數位稅的議題達成共識，歐盟執委會還有很多工作要做，但起碼在歐盟境內單方面推動數位稅，可能比起在國際上找到解決方案更容易⁴²。

肆、結論

此數位經濟公平稅指令草案目前尚未正式通過，歐盟各國仍在進行協商與討論。由於解決數位經濟對稅收的影響是國際間重要的議題，且若此草案通過將對欲在歐盟從事商業活動之數位化公司產生重大影響，故該草案後續之發展值得吾人關注。

⁴⁰ *Id.*

⁴¹ *Id.*

⁴² *Id.*