

## 跨境數位稅制的發展與挑戰

### A Review on Tax Reform Policies in The Age of Digital Economy

江 雅 綺\*、陳 俞 廷\*\*

Ya-Chi Chiang & Yu-Ting Chen

#### 摘 要

數位經濟的特色之一就是跨國經營，但目前各國多以企業在地的實體常設機構作為課稅之聯繫因素，而採行數位經濟商業模式的企業、則往往利用數位經濟可輕易跨越國境之特性，避開設立在地的實體常設機構、進而達到企業避稅之效果，導致各國稅收流失，也間接強化了跨國數位企業之競爭優勢。對此，OECD 早於 2013 年之 BEPS 計畫中，即針對上述數位經濟的稅收爭議，建立研究小組，並於 2015 年計畫報告中，提出了幾種可參考的徵稅方式，建議各國可依各國國情採行。其後 OECD 並於 2019 年，提出將於 BEPS 架構下，研議各成員國統一之數位稅制。

目前不少國家已參考 OECD 之 2015 計畫建議，規劃、建構其數位

---

投稿日期：110.11.15 接受刊登日期：110.12.28 最後修訂日期：110.12.30

\* 國立臺北科技大學智財所副教授，英國杜倫大學博士。  
Associate Professor, IP Graduate Institute, National Taipei University of Technology,  
PhD, Durham University, UK.

\*\* 商業發展與策略研究商業發展與策略研究所佐理研究員，國立臺北科技大學智慧財產權研究碩士。

Assistant Researcher, Commerce Development and Strategy Research Division,  
Commerce Development Research Institute, Master, IP Graduate Institute, National  
Taipei University of Technology.

稅制，其中包含印度 2016 年實施之均等稅、歐盟 2018 年提出之數位經濟公平稅、美國 2018 年具有代表性之南柯達洲銷售稅修正、英國 2018 年擬定之數位服務稅等，而我國目前亦因應數位經濟調整相關稅制規範。本文將從介紹 OECD 於 2013 年開啟的數位稅制研究開始、續而擇取數個採行數位稅制改革的國家進行分析，並反思目前因應跨境數位經濟的稅制改革與未來，以求為數位經濟所帶來之稅制爭議，提供更完整的解方。

**關鍵詞：**數位經濟；利潤移轉；稅基侵蝕；數位稅；公平競爭

## 目 次

### 壹、前言

### 貳、OECD 之 BEPS 行動計畫

#### 一、計畫之提出

#### 二、計畫首次報告

#### 三、最終報告

#### 四、後續研議

### 參、各國跨境數位稅制發展

#### 一、印度

##### (一) 均等稅立法

##### (二) 修改常設機構規定

#### 二、歐盟

##### (一) 提案背景

##### (二) 法規內容

#### 三、美國

##### (一) 網路免稅法案

##### (二) 南柯達他州銷售稅

#### 四、英國

##### (一) 提案背景

##### (二) 數位服務稅法規內容

#### 五、我國

##### (一) 修法背景

##### (二) 法規內容

- 六、因應數位經濟稅制改革之比較
- 肆、國際數位經濟稅制發展之省思
  - 一、數位經濟稅制改革之進展與省思
    - (一) 印度
    - (二) 歐盟
    - (三) 美國
    - (四) 英國
  - 二、我國數位經濟稅制之發展策略
- 伍、結論：我國數位稅制之因應與未來展望

## 壹、前言

隨著科技發展，「數位經濟」的概念也不斷演進。大體上，從 90 年代中以來開始廣泛使用的「數位經濟」一詞，反映了數位科技在商業不同部門的運用與擴散<sup>1</sup>。早期「數位經濟」一詞著重描述網路科技的發展與其對經濟活動的影響，但近年來由於數位科技的運用擴散至不同的商業領域，以至不單單是幾個和網路科技密切相關的核心領域被歸類為「數位經濟」，其他商業領域的「數位化」或「數位轉型」，也成為廣義「數位經濟」的一部分<sup>2</sup>。近年來，數位平臺興起，它著重網絡效應和資料驅動的商業模式，亦成為熱門的「數位經濟」顯學<sup>3</sup>。

固然「數位經濟」定義重心不斷演變、商業模式也不斷演進，但不變的則是，它確實有許多不同於實體經濟的特點<sup>4</sup>，這些不同的特點可以促進市場的效率，但也因其改變了實體經濟的規則、讓傳統以實體經濟為主的法規架構窮於應付<sup>5</sup>。

「數位經濟」相較實體經濟的特色與影響，方方面面的文獻汗牛充棟，本文在此不擬詳述。本文僅針對「數位經濟」的特性之一：跨越國境完成交易、提供商品和服務，對各國以地域主權為主的徵稅法規架構，所產生的挑戰，從經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）的系列研究至相關國

---

1 UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, DIGITAL ECONOMY REPORT 2019, 4 (2019).

2 *Id.* at 4-5.

3 Nicolas Colin, Augustin Landier, Pierre Mohnen & Anne Perrot, *The Digital Economy*, 26:7 NOTES DU CONSEIL D'ANALYSE ÉCONOMIQUE 1, 1-12 (2015).

4 Soon-Yong Choi & Andrew B. Whinston, *The Future of the Digital Economy*, in ELECTRONIC COMMERCE 25, 25-52 (2000).

5 例如它改變了勞動市場的媒合方式，產生了許多勞動法規如何適用的爭議，可見：Roman Chinoracký & Tatiana Čorejová, *Impact of Digital Technologies on Labor Market and the Transport Sector*, 40 TRANSP. RES. REC 994, 994-1001 (2019).

家所採行的新數位稅制，一一分段析述，以了解它們的法規設計與功能，並探討它們是否能妥善彌補現有稅制對數位經濟的不足之處。

在歐盟國會 2019 年的經濟犯罪小組報告中<sup>6</sup>，針對數位經濟對稅收的影響，明確指出，往年跨國企業或跨國交易的避稅、逃稅都是舊有問題，但數位經濟則是大幅提高此類避稅問題的規模，民調 74 % 的人民相信數位經濟企業付的稅金少於一般企業，而究竟少付多少雖各家說法不一，但數位經濟的商業模式讓傳統徵稅問題惡化，則是一般的共識<sup>7</sup>。該報告進一步指出，主要問題在於數位經濟通常缺少在徵稅管轄地的常設機構（Permanent Establishment, PE）做為課稅聯繫因素，其商業模式大量依賴無形智財與資料、以及使用者創造的內容，買方和賣方往往在不同國家…等。

2018 年的 OECD 文件則指出數位經濟對現行稅收制度有三大挑戰<sup>8</sup>：第一，數位經濟可以在完全沒有實體機構下完成交易，因此，企業可以避免在重稅國家設立實體單位，這不但可以逃避徵稅法律、同時就算該國想努力徵稅，也會因為企業沒有設立實體機構而難以現實執行。第二，數位經濟的交易客體常常是無形智財和無形資產，對徵稅機關難以計價、有利企業極小化企業營利所得數目。其三，新興的數位經濟模式，大量依賴使用者創造的內容和資料，此時使用者是否主動參與企業增值過程以換取免費使用，亦是一大難題。

固然跨國公司或跨國交易之稅務乃是舊有問題，各國也多簽有租稅協議以求解決，但國際租稅協議中，仍多以「常設機構」作為課稅聯繫

---

6 ELI HADZHIEVA, *IMPACT OF DIGITALIZATION ON INTERNATIONAL TAX MATTERS* 10-102 (2019).

7 *Id.* at 15-16.

8 PricewaterhouseCoopers (PwC), *OECD and EC release disparate recommendations on tax and the digitalisation of the economy* (April 9, 2018), available at <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-and-e-c-recommendations-on-tax-and-digitalisation-of-economy.pdf> (last visited June 18, 2022).

因素。亦即需企業於該國境內，設有營業場所等實體機構，該國始得對該企業之營業利潤徵稅，以國際簽訂租稅協議多依循之經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）之稅約範本（Model Tax Convention）為例，2003 年尚未進行修正前，其第 7 條即明確揭示，該國企業之利潤，僅得由該國進行課徵，除非該企業於他國設有常設機構，則他國得就常設機構之利潤進行徵稅<sup>9</sup>。

許多跨國數位企業即透過上述特性，避免於他國設立實體的常設機構，或選擇於稅捐優惠較多、稅額較為低廉之國家設立實體常設機構，藉此進行稅務籌劃。例如藉由集團關係企業進行交易，藉由移轉訂價（Transfer Pricing）等方式進行避稅，導致各國應有之稅收流失，亦讓跨國數位公司相較於實體企業，獲得更多的商業利益卻不須負擔相應之稅賦，間接鞏固跨國大型數位企業之獨占地位，可能形成不公平競爭的結果。因此如何解決數位經濟所帶來的稅制衝擊，實為各國發展數位經濟所不可避免之重大議題。有鑑於此，以下則將接續介紹 OECD 對此議題的研究成果。

## 貳、OECD 之 BEPS 行動計畫

### 一、計畫之提出

在上述背景下，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱 OECD）根據二十國集團（Group of Twenty, G20）之委託，就企業利用各國稅制差異透過利潤移轉以避

---

9 Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), *Article of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital* (January 28, 2003), available at <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> (last visited June 18, 2022).

稅、因而侵蝕各國稅基等情況進行研究<sup>10</sup>，並於 2013 年 2 月提出稅基侵蝕與利潤轉移（Base Erosion and Profit Shifting Action）之報告<sup>11</sup>。而後又根據該報告，於同年 7 月提出稅基侵蝕與利潤轉移行動計劃（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting，以下簡稱 BEPS 計畫）<sup>12</sup>。BEPS 計畫包含 15 項行動方案，而其中首項行動方案，即為「處理數位經濟所帶來的租稅挑戰（Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy）」，並說明未來將就傳統稅制於數位經濟適用之困難，將於進行整體分析後，研議應採直接稅或間接稅之方式解決。此外，方案亦將思考各國在缺少企業實體常設機構等課稅聯繫因素時，如何就其企業在境內所創造之利潤課稅。最後，此方案更指出，雖然稅制係各國主權之展現，惟在國際經濟密切關連下，這些稅制的差距愈發明顯，亦可考慮就企業利潤之稅收，制定國際統一課徵標準，以避免重複課稅等爭議<sup>13</sup>。為了執行此計畫方案，OECD 財政委員會（Committee on Fiscal Affairs）於同年 9 月設立數位經濟工作小組（Task Force on the Digital Economy），以執行數位經濟稅收爭議之研究，並撰寫相關報告<sup>14</sup>。

## 二、計畫首次報告

OECD 於 2014 年 9 月提出上述首項行動方案的首次報告，報告中揭示各項跨國數位企業的避稅方式：如跨國數位企業常避免設立在地實體機構以避開課稅聯繫因素；或是雖在所得來源國設立常設機構，但將

---

10 OECD, *OECD urges stronger international co-operation on corporate tax* (2013), available at <http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm> (last visited June 18, 2022).

11 OECD, ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING 5-53 (2013).

12 OECD, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING 7-26 (2013).

13 *Id.* at 14-15.

14 OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy* 6 (2014), available at <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf> (last visited June 18, 2022).



利潤較高之業務，分配給低稅率國之分支機構，使所得來源國之常設機構僅須負擔較低之稅賦，以降低整體企業集團之稅捐負擔；或透過集團之不同企業進行交易，將可扣除額最大化；或雖於所得來源國設有常設機構，但透過向稅捐優惠國之關係企業繳交服務費、技術使用費等方式，降低其於所得來源國之稅捐負擔；或是集團母公司將重要無形資產轉移給低稅率國之子公司，而其實質上仍得透過該無形資產獲利，卻可降低稅捐負擔等方式進行避稅…報告中並提出可藉由強化所得來源國之課稅權、或是制定遏阻避稅措施之規範，以解決上述數位經濟帶來之稅制爭議。<sup>15</sup>

在首次報告中蒐集了幾種解決數位稅制爭議之方法，大致可分為無法轉嫁的直接稅與可轉嫁的間接稅兩種。直接稅部分，包含以顯著數位化存在作為聯繫因素、以重要經濟存在代替常設機構、就給付企業之費用欲先扣除稅額等；間接稅的部分，則包含重新檢視進口商品之免稅規定、要求跨國數位企業計算其小額包裹、以及其遠距提供之數位服務計算增值稅，並對這些跨國企業進行簡易登記以利徵稅…等。不過報告中也指出這些方案皆有待更深入之研究<sup>16</sup>。

### 三、最終報告

其後 OECD 於 2015 年提出期末報告，延續了 2014 年報告中對於數位經濟徵稅困難、企業避稅、直接稅與間接稅等討論<sup>17</sup>，並就解決數

---

15 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: (Chinese version)* 99-108 (2014), available at [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264237858-zh](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264237858-zh) (last visited June 18, 2022).

16 *Id.* at 141-149.

17 Astrid Pieron & Charles-Albert Helleputte, *Taxation of the Digital Economy: Toward a New Equalization Levy in Europe?* (December 7, 2017), available at <https://www.mondaq.com/uk/tax-authorities/653780/taxation-of-the-digital-economy-toward-a-new-equalization-levy-in-europe> (last visited June 18, 2022).

位經濟稅制爭議有更縝密之討論。

就直接稅的部分，該報告就數位經濟之聯繫因素提出判斷基準：指出首先應確認該企業是否在來源所得國設有實體機構；而後進行了解企業是否於銷售鏈中，使用所蒐集或分析之消費者數據獲利，或透過提供廣告服務等業務，將消費者數據供第三人使用。其次再確認該企業是否為「重大經濟存在」(Significant Economic Presence, SEP)，而重大經濟存在之判斷基準，則為該企業是否於該國持續獲利；或於其境內提供一定數量之數位商品或服務；或於其境內有一定數量之用戶，並與這些用戶簽訂契約以蒐集並儲存這些用戶之數據，藉由上述因素判斷企業是否於該國有重大經濟存在，若答案是肯定的，則將該企業視為該企業於該國設有常設機構。若欲先扣除稅額，則需先確定課稅之交易範圍，以及收稅者為何，是否由第三方仲介機構協助進行收稅，或是由跨國企業之客戶自行繳納，並須審慎評估對於國際貿易之影響。並提出引入均等稅 (Equalisation Levy) 之解決方案，且適用範圍應限縮於特定區域或國家的消費者，並應考量用戶數量，且係針對企業商品或服務之總值課稅，由經簡易註冊之企業或仲介機構收取，以使進行數位經濟的跨國企業與本國實體企業得以公平競爭<sup>18</sup>。

就間接稅的部分，則就小額包裹之增值稅計算，進一步討論取消該免稅優惠之結果；並分析遠距提供之數位服務，應由企業所在地或所得來源國進行課稅進行，同時提出若由所得來源國課稅，除非係由消費者給付之價款扣除，否則須有跨國企業之註冊等相關配套措施，以確保增值稅之課徵<sup>19</sup>。

在此次期末報告中，OECD 仍未提出一致之解決方法，但該報告也

---

18 OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (Action 1 - 2015 Final Report)* 97-117 (2015), available at [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en) (last visited June 18, 2022).

19 *Id.* at 119-129.

指出，較可採行之方案為修整關於常設機構之定義，使來源所得國得對實質於其境內進行之公司業務課稅，或遵循國際增值稅／商品與服務稅指南（International VAT/GST Guidelines）調適本國稅制<sup>20</sup>。OECD 建議各國可依據國情，選擇合適之方案解決數位經濟之稅制爭議，惟上述各項建議仍有適用之爭議，且新興技術仍在發展當中，因此工作小組將持續進行觀察研究，並預計於 2020 年發布追蹤報告，給予各國更完整精確之修改意見<sup>21</sup>。

#### 四、後續研議

OECD 持續就數位經濟之稅制問題進行討論，並於 2016 年 1 月建立 BEPS 包容性框架（Inclusive Framework），在該框架下，各會員可以就 BEPS 計畫之議題採行相同措施，藉由國際合作解決稅制爭議<sup>22</sup>。2019 年 3 月，在該框架下，OECD 提出建構共同方案解決數位經濟之稅制問題工作計畫（Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy），並提出兩大計畫支柱：第一支柱是針對徵稅權之分配，修訂課稅聯繫因素與利潤分配規範，以解決數位稅制問題；第二支柱則將解決 BEPS 計畫之其他問題<sup>23</sup>。OECD 秘書處於 2019 年 10 月，提出一致性方案（Unified

---

20 張豐淦、陳宥嘉，「數位經濟之課稅新思維」，工商時報，A16 版，2016 年 4 月 20 日。

21 OECD, *supra* note 18, at 119-129.

22 OECD, *Inclusive Framework on BEPS A global answer to a global issue* (March 2017), available at <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/sites/3/2017/05/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf> (last visited June 18, 2022).

23 OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 6 (2019), available at <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (last visited June 18, 2022).

Approach)，就新的課稅聯繫因素需考量之內容、以及如何將利潤透過新稅制分配給來源所得國，提出了初步的意見<sup>24</sup>。

而後於 2020 年 1 月 29 與 30 日，舉辦 BEPS 包容性架構會議<sup>25</sup>，並於同年 1 月 31 號提出「OECD (G20) 之 BEPS 包容性框架關於應對數位經濟帶來的稅收挑戰之兩支柱方案聲明 (Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy)」<sup>26</sup>，將跨國企業之應稅利潤，分為下列三種：分別為適用新聯繫因素，而應分配給市場所在國之利潤；就市場所在國進行之營業行為分配固定之利潤；以及營業行為扣除前述固定利潤後之額外利潤等<sup>27</sup>。上述應稅利潤並有不同之適用範圍，以第一種新聯繫因素之利潤為例，主要將適用於自動數位服務、面向消費者之業務，且係以重大經濟、顯著性存在等作為聯繫因素<sup>28</sup>。惟各國應如何藉由上述分類進行不同課稅方式，以及分配利潤之比例等，則尚未有定論<sup>29</sup>。該聲明表示將在現有架構下，持續進行數位稅制方案之討論，並擬於 2020 年底，提出各國具有共識之解決方案<sup>30</sup>。

---

24 OECD, *Public consultation document, OECD invites public input on the Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One 5-9* (2019), available at <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (last visited June 18, 2022).

25 魏世和，OECD/G20 會議之聲明有望改變數位經濟下的國際課稅規則，經貿法訊，第 265 期，頁 21，2020 年 3 月。

26 OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (January 2020), available at <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (last visited June 18, 2022).

27 *Id.* at 8-9.

28 *Id.* at 9-15.

29 魏世和，同註 25，頁 23-26。

30 OECD, *supra* note 26, at 7.

## 參、各國跨境數位稅制發展

受到 OECD 之 BEPS 計畫影響，許多國家開始針對數位經濟發展進行稅制修正，本文因能力及時間所限，僅就印度、歐盟、美國、英國、法國之數位稅制進行簡介，以利了解各國依據其國情之不同，如何選擇不同之稅制以改善數位經濟所造成的稅負不平等問題：

### 一、印度

#### (一) 均等稅立法

印度稅務局 (The Central Board of Direct Taxes, CBDT) 為了因應數位經濟所帶來稅制變革，特別設立了電子商務稅委員會 (Committee on Taxation of E-Commerce)，委員會並於 2016 年 2 月提出相關報告，就 OECD 所建議之各項數位稅制度進行評估：1. 以「重大經濟存在」建；立課稅聯繫因素 (New Nexus based on Significant Economic Presence)；2. 預扣數位交易所得稅 (Withholding Tax on Digital Transactions)；3. 均等稅 (Equalization Levy)。最後委員會認為除了均等稅之外的稅制，皆可能會與既有的稅收體制產生重大衝突，因此採取均等稅是相對直接可行的方案<sup>31</sup>。委員會並於 2016 年 3 月 21 日提出之 2016 年財政法修正草案 (The Finance Bill, 2016) 第 8 節中，提出均等稅規定<sup>32</sup>，其後印度於同年 6 月 1 日正式實施均等稅，可謂最早呼應 OECD 報告、試圖透過

---

31 Committee on Taxation of E-Commerce, *Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions* (February 2016), available at <https://www.incometaxindia.gov.in/News/Report-of-Committee-on-Taxation-of-e-Commerce-Feb-2016.pdf> (last visited June 18, 2022).

32 GOVERNMENT OF INDIA MINISTRY OF FINANCE, THE FINANCE BILL 52-55 (2016), available at <https://www.indiabudget.gov.in/budget2016-2017/ub2016-17/fb/bill.pdf> (last visited June 18, 2022).

修法解決數位經濟稅制問題相關數位的國家<sup>33</sup>，因此有其重要性與參考性。

## 1. 立法目的

由於許多採行數位經濟商業模式的公司透過網路提供相關服務，並未在印度境內設立實體常設機構，反而選擇於其他稅率低的國家進行登記以節稅，導致印度政府無法對其收取相關稅費，造成提供數位經濟服務的公司可於低稅負的情形下獲利。以 Google 公司為例，2014 年至 2015 年 Google 公司於印度之年收入為 4,108 億盧比，若是引入均等稅，將為印度政府帶來大量之稅收收入，並解決所造成之傳統實體與數位經濟服務公司間因稅制導致之不公平問題<sup>34</sup>。

## 2. 法規內容

### (1) 課徵範圍

本法的課稅範圍，限於未在印度設立常設機構的境外數位服務提供者、且在一納稅年度間提供服務所得之收益超過 10 萬盧比者<sup>35</sup>。同時該法僅針對下列 B2B (Business-to-Business) 情況之「特定服務 (Specified Service)」徵收均等稅：線上廣告 (Online Advertisement)；任何以提供數位廣告為目的之數位空間、設施或服務；以及其他未來可能被通知適用的其他服務 (Any other service which may be notified later by the central

---

33 Rashmin Sanghvi & Associates, *E-Commerce Committee Report proposing Equalization Levy*, available at [http://www.rashminsanghvi.com/downloads/taxation/international-taxation/E-Commerce-Committee-Report-proposing-Equalization-Levy-Section\\_8.html](http://www.rashminsanghvi.com/downloads/taxation/international-taxation/E-Commerce-Committee-Report-proposing-Equalization-Levy-Section_8.html) (last visited June 18, 2022).

34 Subodh Kumawat, *Equalisation Levy: Features, Applicability, Penalty* (February 7, 2022), available at <https://blog.saginfotech.com/equalisation-levy-features-applicability-penalty> (last visited June 18, 2022).

35 Government of India Ministry of Finance, *supra* note 32, at 53; Cleartax, *Equalisation Levy* (February 2, 2022), available at <https://cleartax.in/s/equalisation-levy> (last visited June 18, 2022).

government)。<sup>36</sup>

## (2) 課徵方式

在應繳交給數位公司的廣告費中，本法扣留 6 % 的金額做為數位廣告稅，由服務接受者繳交給政府。未來可能會將此課稅之方式擴及於廣告之外的其他數位服務，由消費者從其消費額中直接扣繳稅額給政府<sup>37</sup>。

## (3) 後續發展

而後印度於 2020 年 3 月 27 日提出 2020 財政法 (THE FINANCE ACT, 2020)，在該法第 6 章中修正 2016 年提出之均等稅<sup>38</sup>，擴大均等稅課徵之範圍：包括若跨國電子商務企業，係針對印度消費者；非印度消費者但其將就印度消費者提供廣告銷售、藉由印度消費者數據獲益或使用印度 IP 位址；購買商品或服務之使用者使用印度 IP 位址等情況之消費者。因此，未透過印度在地實體常設機構卻以電子商務方式提供商品或服務，或是提供促進這些商品或服務銷售之業務如提供銷售平臺服務等，且該跨國數位企業針對前述對象提供服務之年營收超過 2,000 萬盧比，則印度將就其上述商品或服務之交易額課徵 2 % 稅額，並於 2020 年 4 月 1 日正式實施<sup>39</sup>。

---

36 Government of India Ministry of Finance, *supra* note 32, at 52-53.

37 *Id.* at 53; PwC, *India introduces new equalization levy on online advertising revenue* (June 6, 2016), available at <https://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-india-introduces-new-equalization-levy-on-online-advertising-revenue.pdf> (last visited June 18, 2022).

38 The Finance act, NO. 12 of 2020, India Code (2020).

39 PwC, *Digital Tax Introduced for E-commerce Operators* (May 2020), available at <https://www.pwc.com/mu/en/india-mauritius-alert-e-commerce.pdf> (last visited June 18, 2022).

## （二）修改常設機構規定

### 1. 立法背景

而除了前述均等稅外，印度財務局於 2018 年 2 月 1 日提出 2018 年財務修正草案（Financial Bill, 2018），並於同年 3 月 14 日通過<sup>40</sup>，並擬於 2019 年 4 月 1 號正式施行<sup>41</sup>。該法案擬修正印度所得稅法（Income-tax Act）<sup>42</sup>，將符合特定條件之跨國數位企業，視為於印度具有實體常設機構，使跨國數位企業於印度之獲利，將被視為印度之來源所得，而須繳交企業所得稅<sup>43</sup>。

透過均等稅與修改常設機構等兩個新稅制之運作，印度政府試圖解決數位經濟所產生之稅制問題，又因均等稅僅針對於印度境內未設有 PE 之公司課徵，因此修改常設機構規定不僅擴大稅收課徵之範圍，亦不會產生雙重課稅之問題<sup>44</sup>。由此可知，印度不僅係最早因應 OECD 報告，提出與採行數位稅方式之國家，更進一步規畫，同時採行不同數位稅調適方式，以完善解決數位經濟稅收爭議之國家，因此其數位稅規範，極具指標性與參考價值。

---

40 PwC, *Amendments to the Finance Bill, 2018 as passed by the Lok Sabha* (March 16, 2018), available at [https://www.pwc.in/assets/pdfs/news-alert-tax/2018/pwc\\_news\\_alert\\_16\\_march\\_2018\\_amendments\\_to\\_the\\_finance\\_bill\\_2018.pdf](https://www.pwc.in/assets/pdfs/news-alert-tax/2018/pwc_news_alert_16_march_2018_amendments_to_the_finance_bill_2018.pdf) (last visited June 18, 2022).

41 Government of India Ministry of Finance, *The Finance Bill 6-7 (2018)*, available at <https://www.incometaxindia.gov.in/budgets%20and%20bills/2018/finance-bill-2018.pdf> (last visited June 18, 2022).

42 Income Tax Department, *Income-tax Act (1961)*, available at <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/income-tax-act.aspx> (last visited June 18, 2022).

43 安永聯和會計師事務所，印度公布 2018 年財政預算案，安永通訊，2018 年 4-5 月號，頁 16-17，2018 年 5 月。

44 Taxmann, *Significant Economic Presence for E-Commerce Taxation* (January 25, 2021), available at <https://www.taxmann.com/post/blog/333/significant-economic-presence-for-e-commerce-taxation/> (last visited June 18, 2022).



## 2. 法規內容

### (1) 課徵主體<sup>45</sup>

2018 年財務修正草案，擬修正印度所得稅法第 9 條實體常設機構之定義，只要數位公司與印度具有「商業聯繫」(Business Connection)，以及符合「重大經濟存在」(Significant Economic Presence)之相關要件，就會被視為於印度具有實體常設機構，在印度之獲利就必須課徵企業所得稅。<sup>46</sup>例如當個人在印度代表他國企業進行活動，且有權並經常行使這種權力代表該企業簽訂契約，或於簽訂契約時處於主導地位，此時即構成與印度間之商業聯繫，該個人為他國企業進行活動所賺取之利益，應視為於印度國內所累積與產生之收益。上述契約，可以包括以此個人以該未註冊外國公司名義所簽訂之契約、以轉移未註冊外國公司財產所有權或授予使用權之契約；及以未註冊外國公司提供相關服務之契約。

此外，若未於印度註冊之公司構成前述之商業關係符合一定的要件，則不論該公司是否於印度設有營業實體機構、契約是否於印度執行、是否於印度提供服務，皆被視為在印度具有「重大經濟存在」。這些要件包括未於印度註冊之公司在印度進行任何商品、服務、財產等交易（包括提供軟體與資訊數據的下載），且前一年上述交易之總額超過一定金額；或如通過數位科技等方式，在印度有系統與持續地與一定數量之消費者互動與進行相關商業活動。值得注意的是，由於目前印度所得稅部門針對交易總額的金額與消費者數量的標準，仍未達成共識，因此目前尚未就上述要件制定出確切之數額標準。

就課徵客體而言，由於印度目前僅針對如何構成常設機構之要件等

---

45 Jitendra Jain, *India budget advances virtual/digital PE concept to tax non-resident business* (February 2, 2018), available at <https://mnetax.com/india-budget-advances-virtual-digital-pe-concept-tax-non-resident-business-25849> (last visited June 18, 2022).

46 Government of India Ministry of Finance, *supra* note 41, at 6-7.

進行說明，並未針對特定數位服務的類型並未進行規範，因此推敲上述規定，可能課稅之客體，是以提供數位經濟服務的公司符合印度常設機構的要件後，其任何透過數位方式所提供之商品或服務，皆必須繳交相關稅負。

就課徵方式而言，構成常設機構要件之跨國數位企業，將適用所得稅法之規範，繳交企業所得稅給予印度政府。惟值得注意的是，由於目前印度所得稅部門針對交易總額的金額與消費者數量的標準，仍未達成共識，因此目前尚未就上述要件制定出確切之數額標準，因而此規範很可能延至 2022—2023 年待相關部門完成評估後再實施<sup>47</sup>。

## 二、歐盟

### （一）提案背景

歐盟於 2015 年發布對於 OECD 之 BEPS 計畫的實施結論<sup>48</sup>，並於 2018 年 3 月 21 日發布公平數位經濟稅草案（Fair Taxation of the Digital Economy，以下簡稱公平數位經濟稅草案）<sup>49</sup>。其立法背景乃是考量在雙方所得利益相同的情形下，提供數位服務的公司利用數位經濟之特

---

47 Deepshikha Sikarwar, *Government weaves tax net for internet's global biggies* (February 7, 2020), available at [https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/government-weaves-tax-net-for-internets-global-biggies/articleshow/73996836.cms?utm\\_source=contentofinterest&utm\\_medium=text&utm\\_campaign=cpst](https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/government-weaves-tax-net-for-internets-global-biggies/articleshow/73996836.cms?utm_source=contentofinterest&utm_medium=text&utm_campaign=cpst) (last visited June 18, 2022).

48 European Council Council of the European Union, *The Commission, Council conclusions on corporate taxation - base erosion and profit shifting* (December 8, 2015), available at <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08/ecofin-conclusions-corporate-taxation/> (last visited June 18, 2022).

49 由於對於歐盟之 Fair Taxation of The Digital Economy 並未有統一之中文名稱，因此本文參考張安潔使用之法規名稱「數位經濟公平稅」作為本文用語。Murray Clayson (默里·克萊森) 著，張安潔譯，簡介歐盟『數位經濟公平稅指令草案』，經貿法訊，第 233 期，頁 25，2018 年 5 月。

性，卻僅需負擔遠低於實體公司之稅賦，導致提供實體服務的企業難以與其競爭，也間接鞏固了國際大型數位企業之競爭優勢地位；尤其跨國數位企業之營運，需透過消費者所在國之基礎建設如高速的網路、道路、穩定的法治環境等營運，卻不須支付相應的稅賦，影響國家財政與公共福利甚鉅；此外，跨國數位企業常於執行業務時，蒐集各國用戶之個資與消費資訊，並利用這些數據投放精準廣告以提升獲利，或將這些數據賣給他人使用，卻不需要負擔稅收以回饋消費者。基於上述種種原因，歐盟欲透過公平數位經濟稅，解決數位經濟的不公平之現狀<sup>50</sup>。

## （二）法規內容

為了解決上述的不公平狀況，歐盟於公平數位經濟稅草案中，提出長期性措施與短期性措施的建議。長期性措施是指可創造「數位常設機構」的概念，做為課稅聯繫因素、短期性措施，則指可針對主要提供數位服務給歐盟之公司課徵暫時稅，以因應數位經濟進行稅制調適<sup>51</sup>。

### 1. 增設數位常設機構<sup>52</sup>

針對歐盟公平數位經濟稅草案中所提出的增設數位常設機構概念，歐盟執委會進一步於 2018 年提出數位常設機構指令草案<sup>53</sup>，草案中規範透過修改公司稅制、增加「數位常設機構」的概念，使並未於會員國境內設立實體機構的數位公司，會員國仍能依據該公司在其國內所產生之利潤予以課稅，以確保傳統實體公司與數位公司在公共財政上負擔

---

50 EUdelegationUK, *EU proposal to ensure #FairTaxation of the digital economy*, available at <https://www.youtube.com/watch?v=3OT9FWRUBdU> (last visited June 18, 2022).

51 Marray Clayson (默里·克萊森) 著，張安潔譯，同註 49，頁 27。

52 European Commission, *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM(2018) 147 final (Mare 21, 2018), available at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147> (last visited June 18, 2022).

53 *Id.*

相同義務。

所謂「數位常設機構」的認定要件，則是符合下列其中之一條件的數位公司，就會被視為屬於須納稅的數位存在（Digital Presence）或形同設立虛擬常設機構（Virtual Permanent Establishment），而必須負擔稅收義務<sup>54</sup>：例如在歐盟會員國中，每年提供數位服務所得之收益超過 700 萬；或在納稅年度期間，於歐盟會員國中具有超過 10 萬的使用者；或在納稅年度期間，有超過 3 千個數位服務商業契約被簽訂。而上述數位稅之課稅基礎，必須考量下列項目之市場價值：包括企業透過使用者之資訊以獲利、或企業根據消費者喜好精準投放廣告等<sup>55</sup>。

## 2. 課徵暫時之數位稅（Interim Tax）

由於歐盟境內幾個特定的低稅率國家（如愛爾蘭），特別受到 google 與 Apple 等大型數位公司的偏好，以達避稅目的。為了避免單方面對某幾個會員國境內之數位公司進行稅收、影響歐盟單一市場原則，歐盟也針對公平數位經濟稅草案中建議的暫時性措施，續提出針對特定的數位服務利潤課徵之共同數位稅提案<sup>56</sup>，該規範僅為臨時措施，由數位服務用戶所在地的會員國收取，並預計實施至稅法改革完成，同時設有避免雙重課稅的機制，以解決雙重課稅問題。此外，歐盟更計畫未來通過歐盟內共同公司稅基（Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB）<sup>57</sup>，跨境公司只需要遵守一個單一的歐盟體系來計算他們的應稅收入，

---

54 *Id.* at art 4.3.

55 European Commission, *Fair Taxation of the Digital Economy*, available at [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en) (last visited June 18, 2022).

56 European Commission, *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) 148 final (March 21, 2018), available at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN> (last visited June 18, 2022).

57 European Commission, *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated*

而不須適用不同的國家規則。換句話說，各公司就其在歐盟的所有商業活動，僅須提交一份納稅申報表即可，合併後的應納稅利潤，則將由分攤公式所在的成員國分攤，然後成員國各按其國家稅率徵稅<sup>58</sup>。

就暫時數位稅的課徵範圍而言，為確保新創企業和中小企業不受稅負衝擊，僅適用於符合以下兩個條件的數位公司：全球年營業額達 7.5 億歐元；或歐盟營業額達 5,000 萬歐元<sup>59</sup>。

就課稅方式而言，它針對下列幾種以利用使用者資料為主的數位經濟服務模式，徵收 3 %之稅額<sup>60</sup>：包括利用用戶資料，投放精準廣告以獲利；或透過數位中介服務，促用戶與其他用戶進行互動，以促進商品和服務的銷售；以及銷售使用者資料以獲利。

### 3. 後續發展

歐盟各會員國對此提案的態度並不一致。有些國家十分贊成促進公平的數位經濟課稅原則：如法國、西班牙、義大利等國家積極支持歐盟數位稅之提案。但有些會員國則基於各種不同的原因反對此提案：如愛爾蘭、盧森堡和瑞典等國家則反對數位稅，並認為數位稅之提案將會違反國際稅法之原則<sup>61</sup>。而德國則因為其國內工業總會（The Federal Association of Germany Industry, BDI）之反對，認為上述之數位稅亦可能影響歐盟自身數位公司之發展，且會引發美國之反彈，導致美國與歐

---

*Corporate Tax Base (CCCTB)*, COM(2016) 683 final (October 25, 2016), available at <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52016PC0683> (last visited June 18, 2022).

58 European Commission, *Commission proposes major corporate tax reform for the EU* (October 25, 2016), available at [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-3471\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_en.htm) (last visited June 18, 2022).

59 European Commission, *supra* 52, at art 4.1.

60 *Id.* at art 8.

61 Martin Greive, Jan Hildebrand & Ruth Berschens, *Trump set to tussle over EU digital tax plans* (April 16, 2018), available at <https://amp2.handelsblatt.com/pushing-buttons-trump-set-to-tussle-over-eu-digital-tax-plans/23581852.html> (last visited June 18, 2022).

盟於貿易上產生衝突，遂一改先前之支持而展現出保守之態度<sup>62</sup>。另外，盧森堡和馬爾他在內的較小國家的部長們，在保加利亞首都索非亞舉行的部長級會議上發言反對該計劃，他們認為應該在全球範圍內進行數位經濟的稅制改革，並採取長期性的解決方案<sup>63</sup>。

除此之外，歐盟亦曾將上述數位稅之提案置於 G20 之財務長會議上進行討論，會中澳洲財務長認為，必須先解決如何準確評估數位公司利用使用者之數據獲利，以便計算稅基。整體而言，雖然歐盟希望推動數位稅的相關制度。但由於歐盟課徵暫時數位稅的方案，主要適用對象將是美國之跨國數位公司，遭到美國嚴重抗議，未來歐盟與美國針對數位稅之爭議，仍需進一步協調談判<sup>64</sup>。

基於以上種種原因，導致歐盟無法通過前述之數位經濟公平稅提案<sup>65</sup>，不過該提案對某些歐盟會員國有重大之影響，例如法國之數位稅，即以該提案內容作為主要參考。法國政府於 2019 年中由總統簽署課徵數位服務稅（Digital Service Tax, DST）之提案<sup>65</sup>，DST 法案規範之應稅

---

62 Ulrika Lomas, Tax-News.com & Brussels, *German Industry Cautions Against EU Digital Tax* (April 19, 2018), available at [https://www.tax-news.com/news/German\\_Industry\\_Cautions\\_Against\\_EU\\_Digital\\_Tax\\_\\_\\_76728.html](https://www.tax-news.com/news/German_Industry_Cautions_Against_EU_Digital_Tax___76728.html) (last visited June 18, 2022); Alan Rhode, *Blog: EU Digital Tax: have Germany and the UK changed their mind?* (May 3, 2018), available at <https://www.ecommerce-europe.eu/news-item/blog-eu-digital-tax-germany-uk-changed-mind/> (last visited June 18, 2022).

63 黎家興，會計·稅務全球新知（一），頁 47，元照出版有限公司，2019 年 8 月。

64 Daniel Flynn & Luc Cohen, *Europeans press for digital tax at G20 meeting* (July 23, 2018), available at <https://www.reuters.com/article/us-g20-argentina-digital/europeans-press-for-digital-tax-at-g20-meeting-idUSKBN1KC0YD> (last visited June 18, 2022); Stuart Lauchlan, *G20 says 'something must be done' on tax in the digital economy ... but not just yet, eh?* (July 22, 2018), available at <https://diginomica.com/2018/07/23/g20-says-something-must-be-done-on-tax-in-the-digital-economy-but-not-yet-eh/> (last visited June 18, 2022).

65 Francesco Guarascio, *EU digital tax on corporate turnover faces uphill road* (April 28, 2018), available at <https://uk.reuters.com/article/us-eu-ecofin-tax/eu-digital-tax-on-corporate-turnover-faces-uphill-road-idUKKBN1HZ0JS> (last visited June 18, 2022).

服務有兩項，分別為：第一，線上中介服務（Digital Interface Services），包括提供中介服務收入的平臺但排除提供自家服務之網站，如 Uber 屬課稅範圍但提供自家計程車服務的計程車網站則非；第二，目標式廣告服務（Targeted Advertising Services），包括平臺銷售使用者資料以及依據使用者資料所投放精準廣告產生的收入<sup>66</sup>。法國之數位稅課徵門檻為上一年度全球應稅服務收入超過 7.5 億歐元、並且在法國之應稅服務收入超過 2,500 萬歐元之公司<sup>67</sup>。DST 法案公布之後，不出眾人所料，美國貿易代表署（Office of the United States Trade Representative, USTR）於同年依據美國 1974 年貿易法（The Trade Act of 1974）301 條款，對法國 DST 法案啟動 301 調查，並於年底公布報告認定法國 DST 法案歧視美國企業及違反稅務政策，原因主要有二：首先是現行租稅協定架構下，係由提供數位勞務之企業所在國課稅，法國的數位稅制將由消費地國課稅，形成消費地國與企業所在地國均有可課稅的重複課稅現象；第二是由於達徵稅門檻之公司共 27 間，其中 17 間為美國公司、僅有一間為法國公司，故有歧視待遇之嫌<sup>68</sup>。

### 三、美國

在 2018 年美國最高法院就 *South Dakota v. Wayfair, Inc.* 案做出革命性的判決之前，美國法院依據下列法規與法院判例，一直認為各州無法對未於其州內設立實體機構或無其他實體商業連結之電子商務公司徵收相關稅賦。以下就分別介紹美國法規與判例的發展：

---

66 賈棕凱，從美國 301 調查報告比較法國與台灣數位服務稅制度，月旦財稅實務釋評，第 6 期，頁 15-16，2020 年 6 月。

67 同前註，頁 16。

68 同前註，頁 18。

## （一）網路免稅法案

由於美國稅制是由各州自行制定不同的州稅法，在缺乏州際合作和統一標準下，各州對如何就電子商務課稅產生了許多爭議，為了避免影響電子商務產業之發展，美國於 1998 年通過《網路免稅法案》<sup>69</sup>，依據該法案第 1101 條第 1 項，從法案公布起 3 年聯邦政府與各州皆不能收取網路連結稅，亦不得對電子商務徵收多重與歧視性的稅收<sup>70</sup>。而後該法案總共延長 5 次，最後於 2016 年通過《永久網路免稅法案》（Permanent Internet Tax Freedom Act）<sup>71</sup>，延續網路免稅法案之規定，永久禁止收取網路連結稅以及對電子商務收取多重或歧視性的稅<sup>72</sup>。此外，依據美國最高法院之判例 *English v. General Elec. Co.*<sup>73</sup>，當國會於制定聯邦法律時已有明確之表示，此時聯邦法規優先於州法之適用，州法不得違背聯邦法規。因為早先制訂網路免稅法之目的，就在於避免各州徵收相關稅收而影響網路產業之發展，因此國會於立法時已明確表示，網路免稅法案優先於州法之適用，所以各州未來即便自行制定電子商務相關稅制，仍須將永久網路免稅法案之規定納入考量<sup>74</sup>。

### 1. 商業條款

美國憲法的商業條款（Commerce Clause of the U.S. Constitution），

---

69 Internet Tax Freedom Act, 47 USC § 151 (1998).

70 sec. 1101(a) of Internet Tax Freedom Act: (a) Moratorium.-No State or political subdivision thereof may impose any of the following taxes: (1) Taxes on Internet access. (2) Multiple or discriminatory taxes on electronic commerce.

71 Permanent Internet Tax Freedom Act, H.R.3086, 113th Cong (2013).

72 Kelly Phillips Erb, *Congress Makes Internet Access Tax Ban Permanent* (February 11, 2016), available at <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2016/02/11/congress-makes-internet-access-tax-ban-permanent/#233ff0974965> (last visited June 18, 2022).

73 *English v. General Elec. Co.*, 496 U.S. 72, 78-79 (1990).

74 Michael Wallace, *Taxing The Nontaxable: Are State and Local Government Allowed to Tax Internet Streaming Streaming Service Providers?*, 70 FED. COMM. L.J. 179, 190 (2018).



賦與美國國會規範各州商業與貿易事項之權力<sup>75</sup>。1992 年美國最高法院於 *Quill Corp. v. North Dakota By and Through Heitkamp* 判決，也認為就算該公司於其州內進行商業活動，州政府不能對沒有在其州內設立實體機構之公司課稅，因為僅通過郵件或其他物流方式將其商品交付給該州的客戶，並未達到徵稅所需的實質課稅聯繫因素，若是各州仍收取相關稅收，則會被認定違反商業條款<sup>76</sup>。

## 2. 美國最高法院因應數位經濟更新見解

隨著數位經濟、網路電商活動的發達，1992 年的 *Quill* 案判決是否仍然適用於當代，各州的質疑聲音愈來愈大。2018 年美國最高法院於 *South Dakota v. Wayfair, Inc.* 一案判決中，終於推翻了 *Quill Corp. v. North Dakota By and Through Heitkamp* 之見解，認為過去以設立實體機構為徵稅之實質性聯繫判斷是錯誤的。因為其不僅形成稅收上的不公平待遇、更導致市場扭曲。最高法院認為各州只要州稅法規定妥當，各州與公司間具有最低限度之聯繫，仍然可以對未於其州內設立實體機構之公司徵收銷售稅<sup>77</sup>。

### （二）南柯達他州銷售稅

由於美國目前尚未有統一之電子商務銷售稅法，本文即以 2018 年南柯達他州稅法之銷售稅（Sales Tax）修正為例，介紹銷售稅：

#### 1. 課稅條件

無論提供數位經濟服務的企業是否在於南達科他州設有實體銷售機構，只要銷售對象為南達科州居民、且年銷售額超過 10 萬美元或一

---

75 U.S.C.A. Const. Art. 1, § 8, cl. 3.

76 *Quill Corp. v. North Dakota By and Through Heitkamp*, 504 U.S. 298, 298-299 (1992), rev'd, 138 S.Ct. 2080 (2018).

77 *South Dakota v. Wayfair, Inc., et al.*, No. 17-494, 2018 WL 3058015, at 2084, 2084-2087 (S.Ct. June 21, 2018).

年有超過 200 筆遠距交易，此企業就必須繳交銷售稅。此外，銷售稅適用於所有零售銷售的總收入，包括有形個人財產的出售、租賃或出租或任何以電子方式轉讓的產品，以及出售服務<sup>78</sup>。

## 2. 課稅方式

符合上述條件之企業，皆須向南柯達州政府申報其收益，並繳交稅率為 4.5 % 之銷售稅。除非有下列情況：如收到買方的免稅證明，證明該買方是基於轉售、免稅使用而購買、或買賣對象為免稅機構（如州政府等）；或是該產品或服務因特別法免稅；或其服務與建築服務相關，而另外適用承包商的營業稅（Excise Tax）規定…，該數位企業方可例外不適用銷售稅規定<sup>79</sup>。

本法亦考慮州際之間的銷售稅競合問題，採下列標準，判斷應適用何地之銷售稅：如商品取貨地為賣方所在地，則以其所在地徵收銷售稅；不論是由賣方或運輸公司進行運送，商品交付之銷售稅以其交付地之規定為主；若產品已交付，但送貨地址未知，則根據客戶的地址適用銷售稅；對於以電子方式轉讓的產品，如果沒有存檔的交貨或客戶地址，則根據賣方於何處首次提供產品適用銷售稅；若商品交付到南達科他州以外地區，則其銷售不受南達科他州銷售稅的限制，但可能需要繳納交付地之稅費，但如果商品託管地在南達科他州，則例外得向非居民的銷售徵稅<sup>80</sup>。

---

78 South Dakota Department of Revenue, *Sales and Use Tax Guide* 5-6 (July 2020), available at [https://dor.sd.gov/media/mddj3snx/2020-07\\_sales-use-tax-guide.pdf](https://dor.sd.gov/media/mddj3snx/2020-07_sales-use-tax-guide.pdf) (last visited June 18, 2022).

79 *Id.* at 5.

80 *Id.*

## 四、英國

### (一) 提案背景

受到 OECD 之影響，英國為了有效衡平不同型態企業之稅賦、並合理分配利用英國使用者獲益的數位企業利潤<sup>81</sup>，英國於 2018 年預算案（Budget 2018）中，提案將就全球收入超過 5 億英鎊、且與英國相關聯之收益超過 2,500 萬英鎊之大型跨國數位公司，須就其搜索引擎、社交媒體平臺、線上銷售等數位服務之銷售額超過 2,500 萬英鎊之部分，徵收 2 % 之數位服務稅（Digital Services Tax）<sup>82</sup>，並擬於 2020 年 4 月 1 日正式開始實施<sup>83</sup>。

而後英國於 2020 年 3 月 12 日提出之 2020 年預算案（Budget 2020），延續 2018 年之提案，擬將針對大型數位公司課徵 2 % 之數位服務稅<sup>84</sup>，並於 2020 年 7 月 22 日經國會通過<sup>85</sup>，目前數位服務稅規定，規範於 2020 年財政法（Finance Act 2020）第 2 部分中<sup>86</sup>。

---

81 HM Treasury, *Budget 2018: Digital Services Tax*, available at [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/752172/DST\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf) (last visited June 18, 2022).

82 國發會經濟發展處，歐洲數位服務稅發展簡析，臺灣經濟論衡，第 18 卷，第 1 期，頁 59，2020 年 3 月。

83 HM Treasury, *Policy paper Budget 2018*, 4.8 (October 29, 2018), available at <https://www.gov.uk/government/publications/budget-2018-documents/budget-2018> (last visited June 18, 2022).

84 HM Treasury, *Policy paper Budget 2020*, 2.34 (March 12, 2020), available at <https://www.gov.uk/government/publications/budget-2020-documents/budget-2020> (last visited June 18, 2022).

85 RossMartin.co.uk, *Finance Bill 2020: Royal Assent* (July 29, 2020), available at <https://www.rossmartin.co.uk/sme-tax-news/4855-finance-bill-2020-royal-assent> (last visited June 18, 2022).

86 The National Archives, *Finance Act 2020*, available at <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/contents/enacted> (last visited June 18, 2022).

## （二）數位服務稅法規內容

### 1. 課稅條件

跨國公司透過數位服務獲取之收益，若符合法規規定的兩種收益類型，則將定義為英國數位服務收益（UK Digital Services Revenues）。該法所謂數位服務，則指社交媒體服務（Social Media Service）、網路搜尋引擎服務（Internet Search Engine）、網路市場銷售服務（Online Marketplace）（像是銷售平臺服務）。該法所規定的第一種收益類型，為以英國用戶為交易之一方，而所謂英國用戶是指位於英國境內之自然人、或其他情況下設立於英國用戶；與英國住所或土地有關聯；與銷售商品、服務或財產有關之線上廣告有關連，且廣告付費方為英國用戶等情況之收益，都將被視為歸因於英國消費者之收益。而第二種收益類型，則指跨國公司之數位收益，係來自於針對英國用戶所投放之線上廣告；收益之交易一方雖非英國用戶，但仍與英國有所關連，則這些收益應合理分配給英國。總的來說，第一種收益類型與英國關聯性較強，其來源所得國為英國，而第二種收益類型與英國關聯性較弱，但仍應合理分配該收益給英國<sup>87</sup>。

根據 2020 財政法第 47 段，課稅範圍為英國數位服務收益。而根據上述之定義，即指若跨國公司所提供之社交媒體服務、網路搜尋引擎服務、網路市場銷售服務等服務，其交易一方為英國境內自然人或註冊之法人；或該服務與英國之住所與土地關聯，像是提供英國住宿交易服務；或服務與線上廣告有關，且付費者為英國自然人或法人；或該服務與廣告有關，其投放對象為英國自然人或法人；或服務雖交易一方與廣告投放對象皆非英國用戶，但與英國有其他關聯，則上述各種情況之收益，皆屬英國數位服務收益，為英國數位服務稅之課稅範圍<sup>88</sup>。

---

87 *Id.* at § 41-44.

88 *Id.* at § 47(2).

又依據 2020 財政法第 46 段，僅就一定規模之跨國數位公司進行課稅。如該跨國數位公司於一會計期間（12 個月），其數位服務之總收益超過 5 億英鎊，且其於同一會計期間，英國數位服務收益超過 2,500 萬英鎊<sup>89</sup>。

## 2. 課稅方式

根據英國 2020 財政法第 47 段，數位服務稅之課稅方式，是將跨國數位企業之英國數位服務受益進行總計，而後扣除 2,500 萬英鎊，將剩餘收益 2 % 即為應繳納之數位服務稅<sup>90</sup>。

# 五、我國

## （一）修法背景

我國在所得稅法第 8 條之架構下，採取「來源所得課稅原則」，另外在租稅協定架構下，我國對於「營業利潤」之課稅管轄權，採取「常設機構課稅原則」，因此亦如同其他國家，以企業常設機構之有無，做為課稅的聯繫因素<sup>91</sup>。有關常設機構的概念，如財政部曾於 2010 年的「外商在臺常設機構依租稅協定計算我國得課稅之營業利潤及其課稅方式」函釋中提到，依據我國與其他國家簽署且已生效之避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（以下簡稱租稅協定）規定，他方締約國之企業在我國境內有常設機構（Permanent Establishment），並依租稅協定有關營業利潤之規定，就歸屬於該常設機構之利潤課稅<sup>92</sup>。而「適用所得稅協定查

---

89 *Id.* at § 46(3).

90 *Id.* at § 47(3).

91 吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，月旦會計實務研究，第 19 期，頁 33，2019 年 7 月。

92 財政部 96 年 1 月 11 日台財稅字第 09604506050 號令。可見於財政部，外商在臺常設機構依租稅協定計算我國得課稅之營業利潤及其課稅方式，<http://www.ttc.gov.tw/fp.asp?xItem=64409&ctNode=97&mp=5>（最後瀏覽日期：

核準則」第 7 條則提到「本準則所稱常設機構，指企業從事全部或部分營業之固定營業場所。」<sup>93</sup>，表示常設機構指的是實體固定場所。

因而先前於我國購買國外電子勞務時，僅得由買受人自行承擔相關稅負並報繳營業稅，又因為網路交易訊息隱密不易課稅，稅捐稽徵成本亦提高<sup>94</sup>。為了解決數位經濟的稅收爭議，我國於 2016 年 12 月 28 日公布《加值型及非加值型營業稅法》（以下簡稱營業稅法）之修正，並於 2017 年 5 月 1 日正式施行。除此之外，為了有利修改後電子勞務交易稅之課徵，財政部於 2017 年 4 月 25 日另外公布與施行《跨境電子勞務交易課徵營業稅規範》（以下簡稱電子勞務營業稅規範）<sup>95</sup>，而後又於民國 2018 年 1 月 2 日公布財政部台財稅字第 10604704390 號令，說明將配合前述營業稅規定，實施外國營利事業所得稅課稅及報繳<sup>96</sup>，並於 2018 年 5 月 11 日公布《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作

---

2022 年 6 月 18 日）。

- 93 準則第 7 條其後並續提到「固定營業場所」的定義：「他方締約國之企業在中華民國境內有符合下列各款規定之營業場所者，應認定為在中華民國境內有常設機構：一、固定之場所，包括固定在土地上或維持在特定地區之房屋、設施或裝置等。他方締約國之企業透過自動化設備從事營業活動，且該設備係由該企業經營及維護者，亦屬之。二、於該固定之場所持續營業達六個月以上，或未達六個月但定期於該固定之場所營業。三、該固定之場所受他方締約國之企業所支配或使用。」可見於財政部，適用所得稅協定查核準則，<https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=FL051753&kw=%e9%81%a9%e7%94%a8%e6%89%80%e5%be%97%e7%a8%85%e5%8d%94%e5%ae%9a%e6%9f%a5%e6%a0%b8%e6%ba%96%e5%89%87>（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。
- 94 財政部，規範外國跨境電商業者課徵加值型營業稅簡介，[https://www.dot.gov.tw/download/dot\\_201708070001\\_1\\_doc\\_469](https://www.dot.gov.tw/download/dot_201708070001_1_doc_469)（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。
- 95 財政部賦稅署，跨境電子勞務交易課徵營業稅規範，[https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch\\_487?cntId=dot\\_201708070003\\_487](https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch_487?cntId=dot_201708070003_487)（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。
- 96 財政部賦稅署，外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅制度簡介，[https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch\\_476?cntId=dot\\_201804270002\\_476](https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch_476?cntId=dot_201804270002_476)（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。

業要點》(以下簡稱電子勞務所得稅要點),要求外國公司於我國銷售電子勞務,須分別繳交營業稅與營利事業所得稅。

## (二) 法規內容

### 1. 營業稅：營業稅法

2016年我國營業稅法新增第2條之1、第6條第1項第4款,使外國之事業、機關、團體、組織(以下簡稱外國事業等),在我國境內無固定營業場所,銷售電子勞務予我國境內自然人,為我國營業稅之納稅義務人。並新增營業稅法第28條之1,使前述年銷售額超過一定基準之外國事業等,應委託我國之報稅代理人,或向主管稽徵機關申請稅籍登記,並依營業稅法第10條,依行政院公布之稅率繳交營業稅<sup>97</sup>。

### 2. 營業稅：跨境電子勞務交易課徵營業稅規範

以營業稅的課稅條件而言,根據跨境電子勞務營業稅規範第2點第1款,營業稅法修正後所稱之電子勞務可分為三種,包含提供下載儲存至電腦設備或行動裝置使用之勞務;不須下載儲存於任何裝置而於網際網路或以其他電子方式之使用勞務,例如:數位廣告、視訊瀏覽、資訊內容、互動式溝通等數位型態使用勞務;其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務,例如經由境外電商營業人之網路平臺提供而於實體地點使用之勞務;其他經由網際網路或其他電子方式提供使用之勞務,例如經由境外電商營業人之網路平臺提供而於實體地點使用之勞務。

而營業稅法中所謂我國境內自然人,根據電子勞務營業稅規範第2點第2款,是指若購買勞務之設備與裝置安裝於我國境內;或購買勞務設備之買受人手機之國碼為886;或相關資訊可判斷買受人為我國境內

---

97 黃士洲,跨境電商課稅實務問題研析,月旦法學雜誌,第273期,頁143-144,2018年2月。

之自然人，則符合上述三種情況之一，則跨國企業提供電子勞務之對象，將被視為我國境內之自然人。

又根據電子勞務營業稅規範第 3 點第 1 款，銷售電子勞務予境內自然人，其年銷售額超過新臺幣 48 萬元之外國事業等，始需於自行或委託我國報稅代理人進行稅籍登記。

以課稅方式而言，依據跨境電子勞務營業稅規範第 4 點，區分電子勞務提供模式之不同而有相異之課稅方式：若係自行架設之網站或建置之電子系統銷售電子勞務之外國事業等，就其從我國買受人所收取之全部價款，進行營業稅之課徵；若跨境勞務提供者運用境外平臺進行銷售，自行收取價款，不論勞務有無實體適用地點，皆由收取價款之提供者進行課稅；若跨境勞務提供者，運用境外平臺進行銷售，由平臺收取價款，不論勞務有無實體適用地點，皆由收取價款之平臺業者進行課稅；若國內勞務提供者，運用境外平臺進行銷售，自行收取價款，不論勞務有無實體適用地點，皆由收取價款之國內業者進行課稅；若國內勞務提供者運用境外平臺進行銷售，由平臺收取價款，不論勞務有無實體適用地點，皆由收取價款之平臺業者進行課稅。且國內勞務提供者從平臺業者取得之價款亦須報繳營業稅。

### 3. 營利事業所得稅：電子勞務所得稅要點

以課稅條件而言，根據電子勞務所得稅要點，外國營利事業跨境銷售電子勞務，取得我國來源所得者，需繳交我國所得稅，而其係配合電子勞務營業稅規範一併實施，因此兩者對於電子勞務之定義相同，都將建置網路交易平臺，提供境內外買賣雙方使用，並向使用者收取平臺手續費之外國營利事業，稱為外國平臺業者；而非平臺業務之外國營利事業（以下簡稱非平臺外國營事業），則包含自行架設網站銷售電子勞務並收款、運用境外平臺銷售而自行收款之電子勞務提供者，或運用境外平臺銷售平臺收款扣除手續費後交付勝於價款之電子勞務提供者。



倘若外國平臺業者，使用之買賣雙方有一方為我國境內自然人、營利事業或機關團體（以下簡稱我國用戶等），則該外國平臺向買賣雙方收取之手續費，屬我國來源收入；而非平臺外國營利事業，電子勞務無實體使用地點之情況下，其於境外完成之商品，並經下載或儲存供我國用戶使用，但需經由我國境內自然人或營利事業參與及協助始可提供，或利用網路或其他電子方式提供即時性、互動性、便利性及連續性之電子勞務，則在該情況下，這兩種電子勞務之收入，皆屬我國來源收入；又在非平臺外國營利事業，其利用網路或其他電子方式，銷售有實體使用地點之電子勞務，且勞務提供或經營地點在我國境內，則依據所得稅法第 8 條，不論是否透過外國平臺銷售，其報酬屬我國來源收入。

以課稅方式而言，上述外國平臺業者與非平臺業者，若已依電子勞務營業稅規範進行稅籍登記，則可就其屬我國來源收入之電子勞務收益，減除相關成本費用，並乘上利潤貢獻程度（將依據交易程序未於我國境內或內、勞務提供或使用地進行判斷，若皆在我國則利潤貢獻程度為 100 %），以此計算應課稅之所得額，並我國繳交所得稅；而若外國平臺業者與非平臺業者，尚未進行稅籍登記，則須依電子勞務所得稅要點第 9 點申請資格登記，不過適用解釋上似仍須符合所得稅法第 9 條，若其於我國來源收入未超過營利事業所得稅起徵額（新臺幣 12 萬），則不須登記繳納，若超過起徵額則應申請資格登記後，以前述方式計算並繳納所得稅。

## 六、因應數位經濟稅制改革之比較

為了方便了解前述不同區域、國家因應數位經濟採行稅制改革之差異，以下將不同的數位經濟稅制彙整為表格呈現：

|             | 印度                                                                           | 歐盟                                                                    | 美國                                         | 英國                                                          | 我國                                                              |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| <b>稅制</b>   | 1. 2016 均等稅<br>2. 2020 均等稅                                                   | 數位經濟暫時稅<br>(草案)                                                       | 南柯達他州稅法<br>之銷售稅 (Sales<br>Tax)             | 數位服務稅                                                       | 電子勞務營業稅<br>；外國營利事業<br>所得稅                                       |
| <b>課稅範圍</b> | 1. 網路線上廣告<br>2. 網路銷售商<br>品或服務，<br>或銷售平臺<br>服務                                | 1. 利用用戶數據<br>投放精準廣告<br>以獲利<br>2. 數位中介服<br>務，銷售商品與<br>服務<br>3. 銷售用戶數據。 | 以電子方式銷售<br>之所有商品或服<br>務                    | 與英國具有關聯<br>之社交媒體服務<br>、網路搜尋引擎<br>服務、網路市場<br>銷售服務            | 與我國用戶有關<br>之電子勞務                                                |
| <b>課稅標準</b> | 1. 境內廣告服<br>務收益超過<br>10 萬盧比<br>2. 針對印度相<br>關聯者提供<br>服務之營收<br>超過 2000 萬<br>盧比 | 1. 全球年營業額<br>超過 7.5 億歐元<br>2. 歐盟營業額超<br>過 5000 萬歐元                    | 1. 年銷售額超過<br>10 萬美元。<br>2. 一年超過 200<br>筆交易 | 1. 數位服務之<br>總收益超過 5<br>億英鎊<br>2. 英國數位服<br>務收益超過<br>2500 萬英鎊 | 1. 我國年銷售<br>額超過新臺<br>幣 48 萬元<br>2. 超過所得稅<br>起徵額新臺<br>幣 12 萬     |
| <b>課稅方式</b> | 1. 就用戶之付<br>款預留 6 %<br>為稅額<br>2. 交易額課徵<br>2 %稅額                              | 歐盟關聯服務收入<br>徵收 3 %稅額                                                  | 繳交稅率為 4.5 %<br>之銷售稅                        | 英國數位服務收<br>益扣除 2,500 萬<br>後須交納 2 %服<br>務稅                   | 1. 依樣態由不<br>同義務人繳<br>納營業稅<br>2. 收益扣除成<br>本乘上利潤<br>貢獻程度計<br>算所得稅 |
| <b>樣態</b>   | 直接稅                                                                          | 間接稅                                                                   | 間接稅                                        | 間接稅                                                         | 間接稅<br>直接稅                                                      |

資料來源：本文自行整理

從上述表格可知，目前較多國家係採間接稅制課徵稅數位稅，包含美國南達科他州之銷售稅、英國數位服務稅、我國之電子勞務營業稅，而採直接稅制則有印度之均等稅以及我國之外國營利事業所得稅；又綜觀課稅之範圍，可以發現多係針對提供用戶之數位服務，尤其針對商品或服務之銷售。此外針對課稅標準，多有年營業額須超過一定數額之規

模限制，一方面呼應著「數位經濟存在」(Digital Economic Presence) 應達「重大」或「顯著」性 (Significant) 才會被課稅的概念，二方面也避免因數位稅之課徵，影響新創事業之發展。再來，不同數位稅制之課稅比例不同。總體而言，各國或區域因應數位經濟的稅制，均由考量數位經濟和實體經濟的課稅與競爭公平性出發，並設有一定課稅範圍與課稅標準，呼應著 OECD 最早提議創設一個「重大經濟存在」的新課稅聯繫因素概念。

不過，各國或區域因應數位經濟的稅制樣態不一，課稅方式與稅率等皆相異，以課稅方式為例，像是印度均等稅係從用戶繳款中預留一定比例之稅額，而美國與英國則要求企業根據營收繳納稅額，而我國則是要求企業須繳納營業稅與所得稅；另外就稅率部分，各國將針對其數位經濟之發展情況進行考量，因此有不同課稅範圍與稅率，像是數位經濟較為發達之英國，其課稅標準則較發展速度相對較低之印度更高，而稅率各國則會將傳統實體商店之稅率納入考量，顯見各國跨境數位稅之改革，實與其傳統稅制、社會經濟發展有所關聯。惟各國相異之稅制有導致雙重課稅風險存在<sup>98</sup>，就數位稅之課題，似有必要進行國際合作，統一協調。

## 肆、國際數位經濟稅制發展之省思

### 一、數位經濟稅制改革之進展與省思

如同本文前述，許多國家為了因應數位經濟、進行稅制變革（以下亦簡稱「數位稅」），但這些稅制改變是否已解決數位經濟對傳統稅制的挑戰：如缺少課稅聯繫因素、或跨國數位企業採行避稅策略導致稅捐流失等難題，最終達到數位經濟企業與實體經濟企業之間公平競爭的目的。

---

98 黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，會計研究月刊，第 403 期，頁 100，2019 年 6 月。

的，以下本文將依序就先前所提及的數位稅規範進行分析：

### （一）印度

印度採行的數位稅，乃是對一定規模之跨國數位企業所提供之數位廣告、網路銷售或平臺等服務，且該服務係與印度消費者有所關連，則從企業與消費者之交易款中扣除 6 %（數位廣告）或 2 %（數位銷售等其他服務）之均等稅。因此印度主要解決了無課稅聯繫因素無法課稅之問題，藉由企業對象為印度消費者之因素建立實質關聯，使印度對跨國數位企業之收益有分配權。根據印度商品與服務稅（Goods and Service Tax, GST）之稅率表，服務之稅率依據種類在 5 %、12 %、18 %、28 %<sup>99</sup>。印度另一數位稅改革的規劃，係改變常設機構之定義，改由實質認定，但由於認定標準尚有爭議，故尚未施行。而目前印度企業所得稅，依據企業情況稅率為 15 %、22 %、30 %<sup>100</sup>，但跨國數位企業尚不需負擔該稅負，而企業也有相關免稅規範，因此印度目前是否有效衡平實體企業與跨國數位企業之稅負差距，似仍須進一步評估。最後，印度的數位稅制調適，雖主要解決了缺少聯繫因素的問題，但似乎仍面臨跨國數位企業其他避稅策略之問題<sup>101</sup>。

### （二）歐盟

歐盟所提出的數位經濟公平稅草案，針對大型跨國數位企業徵收暫

---

99 Ministry of Finance - Department of Revenue, *Rate of GST on Services*, available at <https://cbic-gst.gov.in/pdf/services-booklet-03July2017.pdf> (last visited June 18, 2022).

100 PwC, *India Corporate - Taxes on corporate income* (May 24, 2022), available at <https://taxsummaries.pwc.com/india/corporate/taxes-on-corporate-income> (last visited June 18, 2022).

101 Shilpa Goel, *India needs to rethink attitude towards corporate tax avoidance*, available at <http://kluwertaxblog.com/2019/04/08/india-needs-to-rethink-attitude-towards-corporate-tax-avoidance/> (last visited June 18, 2022).

時稅，藉由服務對象為歐盟用戶、利用歐盟用戶數據等要件，判斷跨國數位企業服務與商品之收益，建立與歐盟具有實質聯繫之課稅因素，而使歐盟就該企業之利潤分配權。同時歐盟亦提出增加數位常設機構之方案，從跨國數位企業於歐盟境內營運規模，以及該企業否利用歐盟用戶數據獲利等，作為該公司是否將被視為於歐盟境內設有數位常設機構之判斷基準。從上述介紹可知，歐盟的數位經濟公平稅架構，目標同樣重在解決係無實體聯繫因素之課稅問題。但須注意的是，數位經濟公平稅草案，由於歐盟會員國意見不一，並未通過，意謂著歐盟仍未有統一的數位經濟稅的課徵標準。

反倒是針對前述大型數位企業之避稅策略，歐盟則早於 2016 年通過《反避稅指令》(Directive (EU) 2016/1164)<sup>102</sup>，避免企業利用利潤移轉、資產重新分配安置、債務分配等方式進行避稅<sup>103</sup>。因此目前歐盟雖然對如何解決數位經濟的課稅聯繫因素問題，尚未有共識，但對於跨國數位企業之避稅，則已有一致之規範。

### (三) 美國

美國南達科他州的數位稅規範，則是認定符合一定規模之跨國數位企業，其向該州居民銷售之商品或服務，皆須與該州實體企業一樣，繳交 4.5 %之銷售稅。此稅制將提供數位經濟服務的企業與實體企業採行相同稅率，似乎目標在衡平實體企業與跨國數位企業之稅負差異。針對缺少無實體常設機構課稅聯繫因素的問題，因南達科他州是美國少數未徵收企業所得稅之州，因而無衡平實體企業與數位企業所得稅負之問題

---

102 Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 Jul. 2016, laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, O.J. (L 193) 1.

103 European Commission, *The Anti Tax Avoidance Directive*, available at [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en) (last visited June 18, 2022).

<sup>104</sup>。此外，目前該州亦未針對跨國數位企業其他避稅措施調適其稅制，因此該州的數位稅制，僅就銷售稅部分做出調整。

#### （四）英國

英國的數位稅制，係針對跨國大型數位公司，就與英國用戶或實體設備有關聯之社交媒體服務、網路搜尋引擎服務、網路市場銷售服務等服務，課徵 2 % 之數位服務稅。而英國針對實體企業提供之服務，則課徵 20 % 之增值稅，但尚須考量到實體企業有相關稅捐減免，因此該稅率是否能夠衡平實體企業與跨國數位企業之稅負差異，似無法單就稅率進行判斷<sup>105</sup>。

而就跨國數位企業利用利潤移轉等方式避稅之問題，英國於 2018 年預算案中，提出將對企業向其於低稅率地區關聯企業購買無形資產之行為，考慮將就該關聯企業販賣無形資產之收益課稅，或是將課稅範圍擴大至包含無形資產之授權或使用費。不過在 2020 財政法中，英國最終並未採上述措施，企業與關聯企業購買無形資產之行為，似仍得享有相關稅捐優惠措施<sup>106</sup>。因此英國目前的數位稅制改革，雖已解決課稅聯繫因素的問題，但尚未就跨國數位公司避稅措施進行稅制調適。不過值得注意的是，英國另外針對規避數位服務稅之行為有所規定，禁止跨國數位企業透過與英國境內企業透過協議方式進行避稅<sup>107</sup>。

---

104 David M. Steingold, *South Dakota State Income Tax* (June 13, 2018), available at <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/south-dakota-state-income-tax.html> (last visited June 18, 2022).

105 Robin Mitchell, *What is Digital Services Tax and How Does it Work?* (July 27, 2020), available at <https://www.electropages.com/blog/2020/07/what-digital-services-tax-and-how-does-it-work> (last visited June 18, 2022).

106 Pete Miller, *New corporate tax regime for intangible assets* (June 30, 2020), available at <https://www.taxation.co.uk/articles/new-corporate-tax-regime-for-intangible-assets> (last visited June 18, 2022).

107 The National Archives, *supra* note 86, at § 65.

## 二、我國數位經濟稅制之發展策略

我國採行的數位稅制，是要求一定規模、向我國境內個人提供電子勞務之外國企業，需進行稅籍登記，並就其提供電子勞務之收入課徵營業稅與所得稅，而稅率則與我國企業相同，因此似乎較能夠衡平實體企業與跨國數位企業之稅負差異，且進行稅籍登記即先就無常設機構之問題進行處理，因此我國目前已針對無課稅聯繫因素之問題進行稅制調適。

對於跨國數位企業之避稅策略，我國另有一系列之反避稅制度<sup>108</sup>。根據「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」<sup>109</sup>第 2 條規定，營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，並相互間有關收益、成本、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確於我國境內之繳納所得稅，而其中交易之類型根據準則第 5 條，包含無形資產之移轉與使用，因此跨國數位企業若與其關聯企業進行無形資產之交易即應符合該準則之規定，而若未依照規定，並符合相關要件，而有減少我國納稅義務之情況，則依據準則第 34 條，適用所得稅法第 110 條處以罰鍰，因此我國稅制就跨國數位企業之避稅策略，初步已提出相關規範。整體而言，除了尚未針對雙重課稅的問題做出調適，我國就數位稅制改革，相當積極。

我國積極進取的數位稅制，是否會如法國的 DST 法案引來貿易報

---

108 財政部臺北國稅局，反避稅制度專區，<https://www.ntbt.gov.tw/multiplehtml/a62a8332860844c0b8b1bee506b4c6ea>（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。

109 財政部，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，<https://law-out.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=FL033412&kw=%e7%87%9f%e5%88%a9%e4%ba%8b%e6%a5%ad%e6%89%80%e5%be%97%e7%a8%85%e4%b8%8d%e5%90%88%e5%b8%b8%e8%a6%8f%e7%a7%bb%e8%bd%89%e8%a8%82%e5%83%b9%e6%9f%a5%e6%a0%b8%e6%ba%96%e5%89%87>（最後瀏覽日期：2022 年 6 月 18 日）。

復的疑慮？據論者分析<sup>110</sup>，不同於法國的 DST 法案，臺灣跨境電子勞務所得稅規定雖明確界定數位服務之性質為電子勞務所得，但凡設籍於與臺灣簽署租稅協定之國家的外國營利事業，其在臺灣之營業利潤仍應依租稅協定之規定，由設籍地國家課徵營利事業所得稅，臺灣政府僅對臺灣來源所得課稅，避免造成如法國 DST 法案重複課稅之問題。另一方面，臺灣課徵跨境電子勞務所得亦未設定外國營利企業的高收入門檻，反而是比照臺灣課稅標準，故此也較無針對特定國家大型數位企業之疑慮。

由於我國的數位稅改革，包含營業稅與營利所得稅。其中營業稅性質上本屬能轉嫁消費者負擔的間接稅，因此是否能公平、確實課徵數位所得稅，就顯得更加關鍵。但我國目前營利所得稅，僅透過修正所得稅法之來源所得認定原則、增訂法規命令等方式，將跨境電子勞務銷售所得，認定為我國境內來源所得而課徵營利事業所得稅，以租稅法律主義而言，未來應將所得稅法完整修正<sup>111</sup>，或是亦可參考他國另外針對數位稅制定專屬章節規範，明定跨境電子勞務課徵範圍、方式與相關程序，以利相關業者進行遵循。另一個問題是，我國雖訂有反避稅規範，與我國簽訂租稅資訊交換的國家太少，導致政府無法有效掌控海外的稅源<sup>112</sup>。最後一個問題是，我國訂定的數位稅規範相對積極，但跨境數位企業在臺灣設立據點的並不多，倘若跨境數位企業沒有在臺灣設立據點，最後繳稅負擔極可能就落到消費者身上<sup>113</sup>。如臺灣消費者至境外訂房平臺訂房、或在社群媒體平臺上支付廣告費用…就須負擔額外的稅款。衡量臺灣的數位經濟發展，數位稅於建立臺灣實體經濟與數位經濟的公平

---

110 賈棕凱，同註 66，頁 19。

111 吳俊志，對於跨境電商課稅機制的國內外變革－以台灣跨境電商落地及歐洲數位稅為中心，全國律師月刊，2020 年 1 月號，頁 14，2000 年 2 月。

112 同前註，頁 15。

113 同前註，頁 16。



性之餘，是否造成消費者更重的負擔，或是如何確保這些稅負由跨境數位公司繳納，應該是未來可以努力的方向。

## 伍、結論：我國數位稅制之因應與未來展望

從本文就幾個國家針對數位經濟稅制調適的比較與分析，可見各國就數位經濟稅制調適的重點並不相同。例如印度的數位稅制，主要解決了缺少聯繫因素的問題，但尚面臨跨國數位企業的避稅策略問題。而歐盟雖然尚未解決數位經濟的課稅聯繫因素，但對於跨國數位企業之避稅，則已有一致之規範。美國南達科他州的稅制對數位經濟企業與實體企業採行相同稅率，但僅就銷售稅進行調整。而英國目前的數位稅制改革，與印度相近，已解決課稅聯繫因素的問題，但尚未就跨國數位公司避稅措施進行稅制調整，僅就規避數位服務稅之行為有所規定。

總結而言，各國因應數位經濟所採行的數位稅制改革，或解決了課稅聯繫因素之困難，或解決的跨國數位企業的避稅問題，各有值得參酌之處。不過一來因各國稅制相異，數位稅存有雙重課稅之可能，且數位經濟的稅制挑戰，尚有跨國數位企業避稅措施導致的稅基流失。以上兩點，在 OECD、歐盟關於數位經濟稅制的草案或報告中，皆有提出分析，有些國家也已採行局部性的措施試圖解決問題，例如英國禁止規避數位服務稅的規範、以及我國初步針對無形資產交易的稅負要求。但總體而言，防範稅基流失與雙重課稅，確保課稅公平，這仍然是未來數位稅制調整值得努力的方向。OECD 曾擬於 2020 年底，在其成員國包容性框架下，修訂新的課稅聯繫因素與利潤分配規範，以便會員國採行一致之數位稅制，OECD 且將依據不同數位服務與商品之類別與樣態，分別提出相應之課稅方式與稅額。雖然 OECD 曾提出希望可以在 2020 年底前推出全球統一的數位經濟課稅機制<sup>114</sup>，但迄今尚未成功。就數位稅的課

---

114 曾博昇，OECD 稅基侵蝕及利潤移轉規定 2.0 提案及解析—重寫國際利潤分配規則，月旦財稅實務釋評，第 5 期，頁 56，2020 年 5 月。

題，仍須各國多方協商討論、共同合作，以逐步解決各項數位經濟的稅制難題。

## 參考文獻

### 中文

#### 一、書籍

黎家興，會計·稅務全球新知（一），元照出版有限公司，2019年8月。

#### 二、期刊論文

Murray Clayson（默里·克萊森）著，張安潔譯，簡介歐盟『數位經濟公平稅指令草案』，經貿法訊，第233期，頁25-31，2018年5月。

安永聯和會計師事務所，印度公布2018年財政預算案，安永通訊，2018年4-5月號，頁16-17，2018年5月。

吳京翰，從歐盟數位服務稅檢視台灣跨境電商所得稅制度，月旦會計實務研究，第19期，頁28-37，2019年7月。

吳俊志，對於跨境電商課稅機制的國內外變革－以台灣跨境電商落地及歐洲數位稅為中心，全國律師月刊，2020年1月號，頁7-17，2000年2月。

國發會經濟發展處，歐洲數位服務稅發展簡析，臺灣經濟論衡，第18卷，第1期，頁55-61，2020年3月。

曾博昇，OECD稅基侵蝕及利潤移轉規定2.0提案及解析－重寫國際利潤分配規則，月旦財稅實務釋評，第5期，頁55-60，2020年5月。

黃士洲，跨境電商課稅實務問題研析，月旦法學雜誌，第273期，頁143-160，2018年2月。

黃士洲，數位服務稅的國際概況－歐盟方案，會計研究月刊，第403期，頁96-101，2019年6月。

賈棕凱，從美國 301 調查報告比較法國與台灣數位服務稅制度，月旦財稅實務釋評，第 6 期，頁 14-23，2020 年 6 月。

魏世和，OECD/G20 會議之聲明有望改變數位經濟下的國際課稅規則，經貿法訊，第 265 期，頁 20-26，2020 年 3 月。

## 英文

### 一、專書

HADZHIEVA, ELI, IMPACT OF DIGITALIZATION ON INTERNATIONAL TAX MATTERS (2019).

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (2013).

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (2013).

### 二、專書論文

Choi, Soon-Yong & Whinston, Andrew B., *The Future of the Digital Economy*, in ELECTRONIC COMMERCE 25, 25-52 (Shaw M., Blanning R., Strader T. & Whinston A. eds., Springer, Berlin, 2000).

### 三、期刊論文

Chinoracký, Roman & Čorejová, Tatiana, *Impact of Digital Technologies on Labor Market and the Transport Sector*, 40 TRANSP. RES. REC 994-1001 (2019).

Colin, Nicolas, Landier, Augustin, Mohnen, Pierre & Perrot, Anne, *The Digital Economy*, 26:7 NOTES DU CONSEIL D'ANALYSE ÉCONOMIQUE, 1-12 (2015).

### Abstract

One of the most distinct characteristics of digital economy is to offer services and goods across geographical borders. While the international tax law adopts the location of physical office as the determining factor for tax residence, many digital economy-driven enterprises tend to take advantage of law and set up physical offices in low-tax jurisdictions. Thus, maintaining daily operations without establishing a physical unit has become a prominent method for digital economic businesses to evade taxation. The profit gained from typical tax avoidance not only erodes the tax base of national governments but strengthened the monopolistic position of digital giants. In light of solving this digital taxation issue, OECD set up a research team in 2013 and subsequently presented several possible tax solutions for member states' consideration. In 2019 OECD further proposed a unified digital tax system for all member states under the BEPS framework. Quite a few countries adopted the suggestions made by OECD in 2015 and initiated their digital tax reforms accordingly. Examples include but not limited to the Equalization Levy mechanism in India, Fair Taxation of Digital Economy proposal in EU, Digital Service Tax system in UK and the revision of South Dakota sales Tax in the US. Apparently, the determining factor of taxation has been a challenging legal issue in the face of digital economy. Taiwan is not an exception. It is also in the process of amending its taxation system in order to fit the digital economy developments. This article begins with the comprehensive review of several tax reform proposals offered by OECD since 2013. Further it explores various tax reforms adopted or discussed by India, EU, UK and the US. It is aimed at providing a comprehensive review of the digital tax proposals recommended by OECD and further probing into the progress individual tax reforms of selected countries.

**Keywords:** Digital Economy, Profit Shifting, Base Erosion, Digital Tax, Fair Competition

