

# 歐盟數位稅之研析

莊弘仔

## 摘 要

近年來跨境電子商務營運已成為全球零售業國際化的主流模式。因此，如何確實掌握稅源，對電子商務交易課稅，乃為稅捐稽徵機關當前重要課題。有鑑於此，我國於 2016 年 12 月 9 日修正加值型及非加值型營業稅法部分條文，明定跨境電商銷售電子勞務予境內自然人者，應自行或委託國內報稅代理人向稅捐稽徵機關申請稅籍登記及繳納營業稅，然此模式是否真能有效掌握稅源及維護租稅公平，恐有待觀察。為求稅制更趨公平合理完善，本文擬從跨境電商之課稅管轄權、歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商加值稅新制，進而闡述比較法對我國之啟示，俾供政府後續研提相關立法政策之參考。

**關鍵字：**歐盟數位稅、雙柱方案、跨境電商課稅

## 壹、前言

近年來因網路快速發展，電子商務交易方式快速、便捷、省時之特性，正驅動著消費習慣逐漸改變。依市場研究公司 eMarketer 的報告顯示，2015 年全球電子商務市場規模已達 1.8 兆美元，2017 年達 2.304 兆美元，2021 年增加到 4.479 兆美元，如今跨境電子商務（Cross-Border E-Commerce，以下簡稱跨境電商）營運已成為全球零售業國際化的主流模式<sup>1</sup>。而在日益興盛且模式多元化的電子商務交易中，尤以跨境電商透過線上平台提供數位服務的勞務銷售（如熱門手遊「精靈寶可夢」、音樂串流服務「Spotify」、訂房服務「Agoda」等），對建構於實體經濟上的國內課稅架構，已形成嶄新的稅務挑戰。因此，如何確實掌握稅源，對跨境電商課稅，乃為稅捐稽徵機關當前重要課題。

在跨境電商交易蓬勃發展的今日，跨境電商可輕鬆跨過國界銷售有形商品及電子勞務給各國消費者，造成跨境電商在消費地國（市場所在地）無須設置常設機構（固定營業場所），即可完成銷售並收取報酬。跨境電商在消費地國（市場所在地）有實質經濟活動，因未設置常設機構（固定營業場所）及申報納稅，導致消費地國（市場所在地）營業稅及營利事業所得稅

（以下簡稱營所稅）稅基侵蝕，且對實體店家造成租稅不公平現象。

對於有給付能力之跨境電商，應對其課稅固無疑問。然而，因網路無國界，「進口勞務」應如何納入課稅範圍？各國間究應如何課稅？租稅管轄權如何界定？如何分配？涉及各國產業發展政策及國際政治角力等多項因素，從經濟合作暨發展組織（OECD）提出之「稅基侵蝕與利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫，歐盟「數位服務稅」（Digital Service Tax）及「顯著數位場所」（Significant Digital Presence）概念，OECD/G20「雙柱方案」（Two-Pillar Approach）等，乃至美國繼財政部長葉倫在 2021 年 4 月初表示，支持全球企業最低稅負制，同年 5 月中，美國財政部在與 OECD 之 BEPS 行動計畫包容性架構指導委員會會議中，再提出全球企業最低稅率應至少為 15%，或可窺知國際間關於跨境電商課稅發展之脈絡，作為國際之一員，我國無法置身度外，並應持續與國際接軌。爰本文擬先說明跨境電商之課稅管轄權、歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商加值稅新制，進而闡述比較法對我國之啓示，最後提出結論與建議，以供政府後續研提相關立法政策之參考。

《註 1》〈Made by Taiwan! 跨境電商如何推廣台灣品牌力〉，2018 年 8 月 24 日，<https://www.wavenet.com.tw/2018/08/made-by-taiwan%E5%BC%81%E8%B7%A8%E5%A2%83%E9%9B%BB%E5%95%86%E6%8E%A8%E5%BB%A3%E5%8F%B0%E7%81%A3%E5%93%81%E7%89%8C%E5%8A%9B/>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 22 日。

## 貳、跨境電商之課稅管轄權

課稅管轄權（或稱稅收管轄權）所呈現的是一國的地位、主權或統治權，係指一國稅捐稽徵機關得以針對跨國交易活動主張享有之課稅權力。一國的課稅權力原則上可以自主決定，但當跨國交易時，因其事涉兩國或兩國以上的課稅管轄權，故課稅權力將受制於兩國或兩國以上的國際租稅條約或國際法慣例的限制。此乃因一方面基於現實因素，一國無法將其統治權延伸到他國境內；另一方面，在國際法上一國對其課稅權無限延伸也不被允許。是以，必須與一國的納稅主體或課稅客體間有相當的連結及歸屬關係才能成為課稅標的，若非如此，國家課稅權之行使將會流於恣意而侵略其他國家主權<sup>2</sup>。

在此概念下，一國的課稅管轄權範圍，應受制於其國家本身政治權力所及的範圍。換言之，課稅管轄權是以國家主權所及的人員及其領域為範圍，此係各國實施課稅管轄權的主要法理依據，亦為「屬人主義」(Personal Link System) 與「屬地主義」(Territoriality System) 區別的租稅法制。在國際租稅稽徵中，各國大多以納稅義務人或課稅對象與本國的主權存有某種屬人或屬地性質的連結因素，作為行使課稅管轄權的認定標準，簡述如下<sup>3</sup>：

### 一、屬人主義之租稅管轄權

所謂屬人主義之租稅管轄權，乃指一國政府依據其「人員」(居民) 範圍作為行使課稅權力的認定標準，也稱為「居住地課稅原則」。在此原則下，一國政府僅考量納稅義務人與本國的關聯，對於符合該國稅務居住者身分的納稅義務人，其取自全球的全部所得都應依法納稅，不論其所得是取自於境內或境外。在自然人部分，主要依據個人在課稅國有居所、住所或具有國籍；在法人方面，主要依據法人在課稅國設立稅籍登記、設有總機構或管理控制中心等。

在國際稅法制度中，一國之居住者乃就其全球所有收益對居住國負擔無限之納稅義務。例如：我國所得稅法第 3 條規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅（第 1 項）。營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……（第 2 項）。」相對地，倘若與居住國無稅籍或隸屬關係者，則為非居民之納稅義務人，僅須依該國法律規定之所得，負擔有限之納稅義務。例如：我國所得稅法第 3 條第 3 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其

《註 2》張進德，《國際稅法——兼述洗錢防制法與避稅關係》，元照，2018 年 2 月，頁 4。

《註 3》張進德，同前註，頁 4-20；顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，自版，3 版，2010 年 8 月，頁 773-793；柯格鐘，國際租稅之原理原則與實際計算，《月旦法學雜誌》，第 268 期，2017 年 9 月，頁 112。

中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」換言之，在國際稅法領域中「居民」與「非居民」之區分，經常構成國家權力之間，各項稅收權限分配之判斷準據。稅法上之居民，就其全球所得負擔納稅義務，非居民者，僅就其來源自該國之所得負擔有限的納稅義務，是國際稅法中被普遍承認之原則<sup>4</sup>。

在判斷特定公司法人是否為特定國家之稅收居民，大致有以下幾種判斷標準<sup>5</sup>：

### 1. 法人註冊登記地

判斷特定公司法人是否為特定國家之稅收居民，最簡單的制度即是根據該公司是否依據特定國家之相關規定在該國註冊登記，此即所謂「設立準據法主義」，其優點是具有明確的客觀判斷基準。此判斷方式雖然在行政成本及可預見性上較為簡便，而受到若干國家之偏重，例如：美國內地稅法（Internal Revenue Code, IRC）第 7701 條 (a)(4)<sup>6</sup> 即採形式主義，以公司註冊登記地作為公司國籍判斷標準。然在國際稅法制度中並非特別受到推崇，特別是 OECD 之官方立場，向來強調對於稅收管轄權之判斷，應著重其經濟實質意義

而非法律上或形式上之外觀。單純僅以特定法人在特定國家註冊登記，即認為其具有該國稅收居民身分，雖有判斷簡便之優點，但未免過於輕視納稅義務人透過各種法律漏洞，刻意取得對其有利之稅收居民身分之可能性，形式主義之公司登記，正是造成租稅天堂此類國際稅法上租稅規避或租稅逃漏現象之所由來。

### 2. 有效控制（實際控制）地

所謂「有效控制地」標準或稱「實際控制地」標準，係指在法人課稅稅籍之判斷上，不單純以法人登記國籍作為當然之稅收居民管轄權所在地，而是以該法人所從事之交易活動中，具有有效控制權之實際住居地，作為該法人之稅收居民管轄權所在地。例如：德國法人稅法第 1 條第 1 項規定：在國內有營業中心或住所者，應負擔無限制納稅義務。有關營業中心之認定，依德國租稅通則第 10 條規定：稱營業中心者，為營業之最高管理中心。故而，法人是否應就國內及國外之所得及財產，負無限制之租稅義務，乃視其營業中心何在為斷<sup>7</sup>。此判斷標準所重視者乃特定公司法人其控制權所在地究竟位在何處。正

《註 4》黃源浩，〈論國際稅法中的居民稅收管轄權〉，《東海大學法學研究》，第 46 期，2015 年 8 月，頁 68-70、105。

《註 5》陳清秀，《國際稅法》，元照，4 版 1 刷，2019 年 9 月，頁 50-66；黃源浩，〈論國際稅法中的居民稅收管轄權〉，同《註 4》，頁 78-87。

《註 6》The term “domestic” when applied to a corporation or partnership means created or organized in the United States or under the law of the United States or of any State unless, in the case of a partnership, the Secretary provides otherwise by regulations.

《註 7》陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，1 版 2 刷，2014 年 8 月，頁 12。

如 OECD 所強調者，對於法人是否具有稅收居民之判斷上，應以該公司有權行使控制權之人，是否在該國家實際居住；倘若未有實際之管領而僅有公司登記者，在稅法上已經漸漸失去該國稅收居民之可能。現今國際稅法制度之發展，實際管理機構或實際控制所在地原則，已日漸成爲涉外課稅案件中，用以判斷特定公司法人是否爲特定國家稅收居民之主要指標。

### 3. 總機構登記所在地

係指法人稅收居民身分取決於其總機構所在地，亦即，總機構設於何國，便認定其爲該國之稅收居民。而法人之總機構，一般是指負責管理和控制法人日常經營業務活動之中心機構，如總公司、總部經理或主要事務所等。例如：日本法人稅法第 2 條第 3 款規定：「本法律中，下列各款用語之意義，依各該款規定定之：……三、內國法人，指在國內有本公司（本店）或主事務所之法人。」我國所得稅法第 3 條第 2 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。……。」乃以「總機構登記所在地」作爲法人稅收居民之判斷標準。而以「總機構登記所在地」標準，事實上和前述「法人註冊登記地」標準，並無太大差異，僅是更進一步明確處理跨國集團在許多國家均設有法人或分支機構之問題。故而，我國現行所得稅法所採之「總機構登記所在地」標準，將難以避免面對納稅義務人借租稅天堂避稅、逃稅或不當取得稅法利益

之各種問題，也與 OECD 主要國家之發展趨勢不符。

實務上，我國已於 2016 年 7 月 12 日增訂所得稅法第 43-3 條及第 43-4 條規定，引入「受控外國公司」(Controlled Foreign Company, CFC) 及「實際管理處所」(Place of Effective Management, PEM) 認定營利事業居住者，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務，足資證明我國稅制有朝向「有效控制（實際控制）地」標準發展之趨勢。查 2022 年 1 月 14 日行政院院臺財字第 1100041879 號令發布第 43-3 條條文定自 2023 年度施行，然第 43-4 條條文之施行日期未定，尚非現行有效條文，實宜儘速施行，以健全稅制。

## 二、屬地主義之租稅管轄權

係指一國政府依據其「領域」範圍作爲行使課稅權力的認定原則，即以所得源自於其境內作爲行使管轄權的前提要件，也稱爲「來源地課稅原則」。在此原則下，一國政府僅對在其境內所發生的所得或財產，始依法對其納稅主體、課稅客體具課稅管轄權，至於納稅義務人的國籍或居住者身分，則在所不問。例如：我國所得稅法第 2 條規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅（第 1 項）。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來

源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳（第 2 項）。」係以「中華民國來源所得」作為個人綜合所得稅之課徵範圍，即屬「屬地主義」租稅管轄權之展現。

至於無形資產及服務跨境交易之營業稅課稅管轄權，一般有兩種處理方式：由供應商居住國獲得課稅權，或由消費者居住國獲得課稅權。若是由供應商居住國獲得課稅權，倘其未課徵營業稅或稅率比消費地還低，則該筆交易可能無須繳納或僅須繳納極少之營業稅，而消費者居住國也無法取得營業稅收入；若是由消費者居住國獲得課稅權，則須有適當徵稅機制，例如要求非居住者供應商依據消費者居住國規定登記、申報並繳納營業稅，否則難以有效課徵營業稅。

由於企業經營在全球化及專業分工之下，一筆交易可能牽涉到多個國家，受到 OECD 租稅協定範本的影響，國際間多習慣以「常設機構」(Permanent Establishment, PE) 的概念認定營利所得之來源地，作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準，亦即，對於非居住者之境內來源所得是否納入課稅問題，乃以該筆所得是否經由「常設機構」(PE) 在該外國從事營業活

動所獲得而定<sup>8</sup>。簡言之，若是透過在當地之常設機構從事營業活動取得營利所得者，則該當地國取得課稅管轄權。國際租稅下之「常設機構」如同跨國營利事業在市場地國的營業據點，其主要的功能有：1. 彰顯所得來源地國（市場地國）對於跨境所得的經濟關聯性；2. 作為跨國企業在市場地國的利潤歸屬中心<sup>9</sup>。

然而，所謂常設機構國際上並無統一的構成要件，資本輸出國大多希望從嚴認定，資本輸入國則多希望擴張常設機構定義以收取更多稅負，而 OECD 租稅協定範本為多數國家所採。依據 OECD 租稅協定範本，常設機構大致可分為一般常設機構及營業代理人之常設機構，一般常設機構之重要特徵包含場所之「固定性」、「持續性」及「可支配或使用性」，且例外排除僅基於「準備性」(Preparatory) 或「輔助性」(Auxiliary) 活動之場所<sup>10</sup>；換言之，該物理空間必須要有地理上的固定性及時間上的持續性，必須透過該場所從事業務活動，而非僅從事輔助性或準備性活動。惟上述定義面對數位經濟的發展，已失靈而無法發揮應有的規範效果<sup>11</sup>，故而，OECD 在 2017 年 11 月 27 日公告修正租稅協定範本，已限縮準備性、輔助性

《註 8》 陳清秀，《國際稅法》，同《註 5》，頁 120。

《註 9》 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，2019 年 7 月，頁 28。

《註 10》 柯格鐘，同《註 3》，頁 129。

《註 11》 蔡方瑜，〈國際稅法下常設機構遇上數位經濟的挑戰〉，《植根雜誌》，第 34 卷，第 11 期，2018 年 11 月，頁 429。

行為的適用範圍，該次修正雖未明文增列數位型常設機構，但在數位經濟的影響下，常設機構的概念顯然有朝擴張發展之趨勢。

## 參、歐盟「數位經濟公平稅」草案及跨境電商增值稅新制

根據歐盟執委會（European Commission）2018 年所公布之數據，相較於傳統跨國企業僅有 0.2%~3% 的成長率，全球數位科技公司的年營收成長可高達 14%，但在有營運之國家設置營運處所之傳統公司有 80%，而數位科技跨國公司卻僅有 50%；又以提供數位勞務為主要營運模式的跨境電商，其平均企業所得稅率約僅 9.5%，相形之下傳統企業則達 23.2%<sup>12</sup>。跨境電商營運模式帶來的稅負競爭優勢，乃因傳統國際租稅建構在實體經濟，難以應對數位經濟下，較無須實體營運處所、仰賴智慧財產權及使用者參與貢獻資訊的高度數位化營運模式特徵（Highly Digitalized Business Model），造成數位電商高獲利低稅款的不公平現象。有鑑於數位經濟占整體經濟的比重日益提高（以 2017 年為例，全球前一百大公司的總市值占 54% 為數位科技公司，而 2006

年僅 7% 而已），歐盟基於維護歐盟單一市場、健全各會員國財政基礎，避免數位化侵蝕稅基，並兼顧社會公平與企業競爭平等<sup>13</sup>，延續 BEPS 之精神，於 2018 年 3 月 21 日提出歐盟數位稅（EU Digital Tax）政策，其中共包含兩項歐盟立法草案與一項歐盟建議案，合稱為數位稅包裹（Digital Tax Package）修正案<sup>14</sup>。另外，歐盟自 2021 年 7 月 1 日起，跨境企業對消費者（B2C）電子商務活動的增值稅規則將發生變化，這些變化的目的是在克服跨境線上銷售的障礙，並解決增值稅制度對跨境銷售貨物和進口低價貨物的挑戰。相關議題說明如下：

### 一、歐盟數位經濟公平稅草案內容

數位經濟中，國際認同的納稅原則係以價值產生地為判斷標準，立基於此國際原則上，跨境數位服務公司的價值應該要從其商業模式進行判斷，而非以實體註冊地或登記地等形式判斷。是以，歐盟執委會就「數位經濟公平稅」（Fair Taxation of the Digital Economy）公布了兩大立法草案<sup>15</sup>，意在解決數位經濟中價值創造地與稅捐課徵地不一致的問題，歐盟數位經濟公平稅草案分為短期與長期，說

《註 12》 European Parliamentary Research Service, Fair taxation of the digital economy, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS\\_ATA\(2018\)630327\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_EN.pdf), last visited 2022/8/25.

《註 13》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，2019 年 6 月，頁 97。

《註 14》黎家興，〈歐盟數位稅包裹修正草案之介紹〉，《月旦會計實務研究》，第 9 期，2018 年 9 月，頁 123。

《註 15》同前註，頁 124。

明如下<sup>16</sup>：

### (一) 短期 —— 以數位服務稅作為過渡措施

歐盟數位經濟公平稅草案，短期部分擬以開徵「數位服務稅」(Digital Service Tax) 作為過渡措施，以緩解多年來歐盟國家財政上的缺口，一旦長期性解決草案開始實施即不再適用。此提案納入了現行稅法架構下無法課稅之數位活動收入，法國、德國、義大利、西班牙及英國等國家均樂見其成。歐盟將數位服務稅定位為針對跨境電商的所得稅替代稅種，OECD 租稅協定範本及多數國家所得稅法係以「常設機構」作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準，而歐盟數位服務稅草案揚棄常設機構，改以「應稅數位服務收入」(Taxable Revenues) 建構「經濟關聯」。歐盟執委會認為，跨境電商，尤其是平台經濟業者及數位廣告業者，利用各式平台或互動式網站，吸引歐盟境內的網路用戶留言、分享或按讚，並利用各種演算法軟體分析這些用戶資訊，藉以吸引廣告商在其平台、網站上投放廣告營利，這些跨境電商使用了歐盟境內用戶資訊此

「無形資產」(Intangible Assets)，但並未在歐盟境內就歐盟用戶的「貢獻」繳納稅捐，導致價值創造地與課稅地出現不一致的結果，因此認為跨境電商只要利用到歐盟境內用戶作為營業的基本要素，就應就其在歐盟境內之收入，繳納一定比率之數位服務稅。歐盟執委會「用戶創造價值」之觀點反映在「應稅服務類型」(稅捐客體)上，所謂應稅服務類型局限在以下三類：1. 向歐盟境內消費者投放的廣告服務；2. 中介使用者的服務；3. 銷售自消費者蒐集來的資訊<sup>17</sup>。

數位服務稅草案規定，凡提供「應稅數位服務」之跨境電商即為數位服務稅之納稅義務人；惟考量其稅捐客體為「應稅收入總額」，而非以收入扣除成本、費用後之「所得」作為稅捐客體，跨境電商不論盈虧，只要從事草案所規定之應稅服務取得服務收入，即有申報繳納數位服務稅的納稅義務。故而，為免傷及發展中尚未獲利的新創電商企業，歐盟執委會將所欲課稅之對象限制為：1. 全球營收超過 7.5 億歐元；2. 歐盟數位勞務銷售超過 5,000 萬歐元之大型企業，按照銷售總額課徵 3%，數位服務稅收會按照會員國銷

《註 16》黃士洲，同《註 13》，頁 97-98。

《註 17》European Commission (2018), Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-05/d\\_proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-05/d_proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf), last visited 2022/8/25；吳京翰，同《註 9》，頁 30-31。

售額比率進行分配，預計歐盟整體可因此增加 50 億歐元的稅收<sup>18</sup>。

相較於企業所得稅是以「所得」作為稅捐客體，數位服務稅與營業稅較類似，乃係以「應稅收入」作為稅捐客體，其優點在於，所得來源地國之課稅權無須以境外電商在其境內設有常設機構為前提，可直接對適格之「應稅收入」主張課稅管轄權，也因此省去了常設機構之判斷爭議，更可迴避掉複雜的移轉訂價問題<sup>19</sup>。

## （二）長期——導入顯著數位場所與利潤合理歸屬

長期則導入「顯著數位場所」(Significant Digital Presence) 概念，作為課稅之聯繫因素，並採取合理標準，認定利潤歸屬，針對「高度數位化營運模式」之企業，可落實在價值創造地課稅的基本原則。所謂的顯著數位場所，係企業符合下列其中一項：1. 向歐盟會員國銷售數位勞務，一個課稅年度獲取的營業收入超過 700 萬歐元；2. 在歐盟境內一個課稅年度有超過 10 萬名的使用者；3. 在歐盟境內一個課稅

年度簽有 3,000 份以上線上業務契約，就會被視為在歐盟有常設機構，並採取合理的標準，認定利潤歸屬<sup>20</sup>。至於判斷利潤歸屬的合理標準，著重功能別的分析，以常規交易原則，綜合分析風險、資產與營運機能、使用者活動對價值創造及智慧產權實際所有者的貢獻，移轉訂價上會採取「利潤分割法」(Profit Split)，按照研發費用或使用者資料的貢獻，核認受控交易的訂價合理性。

## 二、歐盟數位服務稅之理論質疑

### （一）各國數位服務稅概況

歐盟執委會提出數位服務稅草案之後，各會員國步調並不一致，尚無開徵的一致性共識。例如法國<sup>21</sup>與德國希望在歐盟全體開徵數位服務稅；愛爾蘭與瑞典則持反對立場；西班牙與英國會先推出自己版本的數位服務稅；義大利則直接從 2019 年初起實施；加拿大則計劃從 2022 年起，對大型科技巨頭臉書 (Facebook)、谷歌 (Google) 等公司，課徵數位服務

《註 18》同前註。

《註 19》吳京翰，同《註 9》，頁 31。

《註 20》黃士洲，〈從 Uber 營業稅案看跨境電商的風險與未來趨勢——高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅〉，《月旦財稅實務釋評》，第 1 期，2020 年 1 月，頁 46-47。

《註 21》法國於 2019 年 7 月通過數位稅法案，預備成為歐盟第一個開徵數位稅之國家，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在法國營收超過 2,500 萬歐元之企業，包括 Google、Apple Inc、Amazon、Facebook 等約 30 家企業；由於多數為美國企業，面對美國揚言提高法國產品關稅之貿易威脅，法國同意在 2020 年底前不會實施數位稅。參周需翎採訪報導，〈擋不住的數位稅〉，《會計》研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 67。

稅<sup>22</sup>。歐盟及其他相關國家數位服務稅制概況，整理如表 1。

## (二) 歐盟數位服務稅之理論質疑與衝擊

數位服務稅開徵的困難度，除了各國數位產業的利害關係不同之外，歐盟全體

會員國要開徵共同稅負時，必須經全體會員國一致同意。從歐盟主要國家(英、法、奧、義、西)的數位服務稅提案立法現況，大致可以推知未來數位服務稅所針對者，係大型電商利用消費者資訊的加值業務(廣告、中介抽佣與銷售個資)，然而此稅制所遭遇的立法阻力不單單是個別國家

表 1 相關國家數位服務稅制概況

國家	數位服務稅制概況
法國	2019 年 7 月通過數位稅法案，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在法國營收 2,500 萬歐元以上之企業，按照銷售總額課徵 3%。
奧地利	2019 年 1 月 10 日宣布引進歐盟數位稅，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在奧地利營收 1,000 萬歐元以上之所有集團徵收 3% 之線上廣告收入。
西班牙	法、奧、西三國的數位服務稅版本均以歐盟執委會版本為藍圖，課徵對象為全球營收超過 7.5 億歐元，並且在西班牙營收 300 萬歐元以上之企業，按照銷售總額課徵 3%。
英國	2020 年 4 月起開徵 2% 的數位服務稅，舉凡在該國境內提供搜尋引擎、網路社交媒體平台或線上市場平台的跨國公司，只要全球營收超過 5 億英鎊 (6.5 億美元)，且於英國營收超過 2,500 萬英鎊 (3,250 萬美元)，便應支付 2% 的數位服務稅。
印度	2016 年 6 月對線上廣告服務或提供廣告空間，開徵所謂數位平等捐或稱平衡稅法 (Equalization Levy)。數位平等捐採取反向稽徵機制，由印度境內的買受人就支付超過 100 萬盧比的部分，自行扣繳申報 6%，2017 及 2018 年度各徵得 8,700 及 9,000 萬美元的稅收。印度另研議立法草案，強制要求如 Facebook 與 Google 等大型網路電商，必須設置在地伺服器，除了可保護印度國民個資安全之外，更是確保大型電商如實報繳線上廣告收入，在印度境內設置伺服器，即會被認定為「常設機構」。
美國	2018 年 6 月 21 日美國聯邦最高法院在 <i>South Dakota v. Wayfair, Inc</i> 案推翻原先「實體存在原則」(Physical Presence Standard) 作為課稅連結的見解，判決說明縱使跨境電商在南達科他州 (South Dakota) 並無實體存在，只要跨境電商在該州有銷售事實，每年符合特定標準，即與該州產生最小關聯 (minimum connection; nexus)，州政府有權要求跨境電商辦理稅籍登記報繳稅款。在南達科他州案判決公布後，各州也紛紛比照開徵。

資料來源：本文作者整理<sup>23</sup>

《註 22》大紀元，〈針對科技巨頭 加拿大擬 2022 年開徵數位稅〉，2020 年 12 月 2 日，<https://www.epochtimes.com/b5/20/12/1/n12587841.htm>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

《註 23》林燕婕，〈數位稅初探——由歐盟新制談數位化經濟各國稅制改革〉，《科技法律透析》，第 31 卷，第 12 期，2019 年 12 月，頁 66-68；黃士洲，同《註 13》，頁 99；黃士洲，〈數位服務稅的國際概況——英國、印度與美國〉，《會計》研究月刊，第 404 期，2019 年 7 月，頁 49-50。

利益，除了 OECD 在 2018 年的電商課稅期中報告持保留意見外，首當其衝的法理質疑為：數位服務稅到底是消費稅（間接稅）抑或是所得稅（直接稅）？歐盟方案定義數位服務稅是企業所得稅屬性，繳納後，可作為當地應納企業所得稅的稅額扣抵，但針對來自勞務目的地的銷售總額課徵，其特徵屬性反倒更接近間接稅。其他理論質疑與擔憂衝擊如下說明<sup>24</sup>：

### 1. 歐盟數位服務稅有歧視性，違反 WTO 貿易規則

歐盟數位服務稅設定了相對高的課稅門檻（例如法國境內銷售門檻為 2,500 萬歐元，西班牙為 300 萬歐元，義大利為 550 萬歐元），表面上排除了中小企業，實際上數位服務稅設下之「營業額門檻」及「應稅服務門檻」排除了大部分歐盟境內的電商企業，似為針對美籍 FAGA（Facebook、Amazon、Google、Apple）等集團與中國籍的騰訊、淘寶等所量身訂做的歧視性稅制，與世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）強調之禁止歧視原則相牴觸。未來若開徵後，可能有讓美國與中國大陸發動貿易戰報復的風險<sup>25</sup>。

### 2. 歐盟數位服務稅容易造成雙重課稅或違反兩國租稅協定

歐盟數位服務稅針對境內來源的數位勞務銷售額，由消費者所在地國家課徵 3%（目的地課稅）；惟如果按照歐盟執委會文件將數位服務稅定性為企業所得稅，在現行租稅協定架構下，本應由數位勞務提供企業所在國課稅（居住地課稅），隨之形成目的地國與居住地國均有課稅權之雙重課稅現象，數位服務稅應優先，抑或企業所得稅應當優先<sup>26</sup>，即生爭議。

### 3. 歐盟數位服務稅恐掀起目的地國與居住地的稅務紛爭

歐盟數位服務稅讓目的地（消費者所在地）國家在數位電商沒有在該國設立常設機構的前提下，猶然可以對源自該國的收入毛額課取 3% 的稅，形同從數位電商的居住國手中，移轉了相當部分的課稅權<sup>27</sup>。當絕大部分的雙邊租稅協定與 OECD 租稅協定範本仍維持居住地國有課稅權，例外須有常設機構的基本原則下，歐盟版本的數位服務稅挑戰了實施數十年的既有課稅原則，亦掀起國際間稅務紛爭。

《註 24》黃士洲，同《註 13》，頁 99-101。

《註 25》How Amazon, Facebook Could Challenge Europe's Digital Taxes, Jan. 22, 2019, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>, last visited 2022/8/25.

《註 26》同前註。

《註 27》Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals, KPMG, Apr. 17, 2018, [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report\\_V5.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf), last visited 2022/8/25.

#### 4. 歐盟數位服務稅誇大使用者所創造的價值

固然稅負效果應與價值創造流程一致，乃 BEPS 行動計畫共同肯認的結論之一。然有論者主張，在高度數位化的電商模式中，使用者參與電商平台互動、電商蒐集的使用者個資，本身未必具有所謂的「高度價值」，如果沒有電商平台背後的演算法 (Algorithms) (演算法所在的伺服器、智慧財產權往往被安置於境外的稅制友好國家)，那些使用者互動資訊不過是一堆亂數或亂碼而已。此外，未必所有電商模式都需要仰賴與使用者互動、取得資訊，例如雲端計算 (Cloud Computing) 及線上串流 (Online Streaming) 提供軟體、視訊、音樂等服務，幾乎是單向地 (電商往消費者) 流通資訊<sup>28</sup>。

### 三、OECD 對歐盟數位稅之看法及回應

#### (一) OECD 不建議各國採取過渡課稅措施

上開歐盟草案中的長期部分與 OECD 在 2018 年 3 月發布的「因應數位化的稅務挑戰期中報告」(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018) 結

論一致，除了強調使用者參與電商平台運作，所提供之個人、消費等活動資訊，對於跨境電商營運模式具有關鍵重要性之外，也指出對於 OECD 會員國來說，彼此共通利益是以共識來形成一致性的課稅原則，避免個別國家的單邊措施產生扭曲經濟、投資，使納稅人和稅務機關都面臨雙重徵稅和複雜性增加的風險等效果；針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」及「利潤分配」這兩個方向來進行稅制革新，並不建議各個會員國貿然採取過渡性質的課稅措施，即便要採取過渡性質的課稅措施，也必須有對應配套，減輕過渡措施的衝擊效果<sup>29</sup>。此外，近年也察覺到部分跨境電商已經努力調整自身稅務、企業規劃，朝向符合實際的經濟活動<sup>30</sup>。

#### (二) OECD/G20 的雙柱方案

相對於歐盟推動之數位服務稅制，OECD/G20 則是於 2019 年 3 月提出所謂的「雙柱方案」(Two-Pillar Approach)，經過數月的公開徵稿，收到上千份回覆意見，經彙整 137 個包容性架構國家 (Inclusive Framework, IF) 的意見，在 2020 年 1 月 29 至 30 日的 IF 會議後，宣布 IF 同意到 2020 年底將就基於共識的解決方案達成協

《註 28》同前註。

《註 29》OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 212-213, 511-515.

《註 30》黃士洲，同《註 13》，頁 99。

議。後於 2021 年 7 月宣示全球數位稅與最低稅負制的稅改方案，預計 2023 年實施。此乃是自 BEPS 1.0 以來，國際租稅制度再次之重大變化，可稱之為 BEPS 2.0，方案內容，說明如下<sup>31</sup>：

### 1. 第一支柱 (Pillar One)

第一支柱：「課稅權的重新配置」(Re-allocation of Taxing Rights)，亦稱為「全球數位稅」，是針對納稅義務人全球年營收金額超過 200 億歐元，且稅前利潤超過 10% 的跨境電商（包含數位經濟企業及市場型企業<sup>32</sup>），重新定義其利潤分配規則，使「市場地區對於企業在該地所創造及產生之價值具有課稅權」。具體而言，係依照新興營運模式之特性，透過將跨國企業的應稅利潤劃分為三區塊：金額 A (Amount A) 是「全球剩餘利潤」，金額 B (Amount B)

是「例行性功能利潤」，金額 C (Amount C) 是「額外功能利潤」。利潤分配方式是先計算企業之例行性功能利潤及額外功能利潤（即 Amount B + Amount C）由營業活動發生地課稅；至於全球剩餘利潤則是總利潤減去上開利潤後的剩餘，再根據「議定好之分配指標」按照公式來分配給市場所在地國家，無論跨國企業在該市場國是否設有實體營運處所（針對數位電商平台），以反映跨國企業藉由遠端營運參與市場國經濟活動所獲得之利潤。換言之，全球剩餘利潤正是突破既有國際租稅規則——營業利潤之課稅前提須在所得來源國設有常設機構，而承認市場所在地國（通常是線上用戶所在地），對跨國企業營運模式有經濟上之貢獻，同時創造其參與利潤分配之新課稅權。

《註 31》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〉，《月旦財稅實務評述》，第 5 期，2020 年 5 月，頁 55-59；黃士洲，〈世界重新上線前臺灣數位稅政策布局契機〉，《會計》研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 78-79；簡銀瑩、黃士洲，〈全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢——國際與臺商觀點〉，《會計》研究月刊，第 430 期，2021 年 9 月，頁 46-51；OECD (2020), 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, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, last visited 2022/8/25; OECD (2021), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, last visited 2022/9/27.

《註 32》OECD 列舉之數位經濟企業類型包括：在線搜索引擎、社交媒體平台、網路中介平台（含網路市場的營運）、串流影音服務、線上遊戲、雲計算服務、線上廣告服務等。市場型企業，原則涵蓋銷售服務或產品給個人消費者的企業，也包含透過經銷商銷售給個人消費者的企業；若是銷售中間產品給下游企業進行製造，則被排除適用方案一課稅。

## 2. 第二支柱 (Pillar Two)

第二支柱：「全球反稅基侵蝕」(Global Anti-Base Erosion, GloBE)，亦稱為「全球最低稅負制」，是方案一的補充機制。擬針對有課稅權之國家怠於行使「先順位課稅權」，或其實質利率低於最低標準之情況發生時，賦予其他國家有權去補徵稅，類似全球最低稅負制，確保企業繳納最低稅負，意在推動一套全球的「最低稅負制＋受控公司稅制」，藉以降低跨國集團將利潤移轉至低稅率國家之動機，以及防止國際間進行減稅競賽及實行單方面有害稅收公平之措施。課稅方式主要分為：「利潤納入原則」(Income Inclusion Rule)、「轉換課稅原則」(Switch-over Rule)、「低稅率所得原則」(Undertaxed Payments Rule)及「需課稅原則」(Subject to Tax Rule)等四大原則。2021年6月初，七大工業國組織(G7)倫敦財長高峰會，同意共同推動全球最低企業稅率15%。

- (1) 利潤納入原則 (Income Inclusion Rule)：是指當外國分公司或受控子公司之利潤在所在管轄國實質稅率低於最低稅率標準時，總公司或母公司所在管轄國應將此部分之利潤納入總公司或母公司之利潤加以課稅，該原則是為補充「受控外國公司」(CFC)規定，並非要取代CFC規定。
- (2) 轉換課稅原則 (Switch-over Rule)：是指稅收協定中將引進一項轉換規則，當所得來源國對於稅務居民國

企業所構成之常設機構產生利潤所課徵之實質稅率低於最低稅率時，協定允許稅務居民國可以從境外來源所得免稅機制 (Exemption Method) 轉換為抵稅機制 (Credit Method)，亦即，稅務居民國可以不給予海外來源所得免稅待遇，而採取居民國之稅率課稅，但海外所得的稅額可以抵稅。

- (3) 低稅率所得原則 (Undertaxed Payments Rule)：是指當稅務居民國企業A取得所得來源國企業B之海外所得，但該海外所得在企業A居民國之實質稅率低於最低稅率標準時，則海外所得來源國得拒絕企業B在其所得中扣除其所支付給企業A之費用，或對這筆所得另外課徵扣繳稅。
- (4) 需課稅原則 (Subject to Tax Rule)：是指當稅務居民國企業A取得所得來源國企業B之海外所得，且該海外所得適用租稅協定較優惠之扣繳稅率，但該海外所得在企業A居民國之實質稅率低於最低稅率標準時，則海外所得來源國得拒絕對該筆付款適用租稅協定優惠扣繳稅率。

## 四、歐盟跨境電商增值稅新制

歐盟對於電子商務交易的增值稅課稅制度是以「第2006/112/EC號指令」(增值稅指令)作為指導原則，多項修改內容自2021年7月1日起開始生效，影響到企業

對消費者（B2C）跨境電商適用的加值稅規則。這些規則是由歐盟理事會於 2017 年 12 月通過「第 2017/2455 號指令」，並於 2019 年 11 月通過「第 2019/1995 號指令」（電子商務加值稅指令）確立的。依據歐盟執委會資訊，針對在歐盟境內或自境外線上購物適用跨境電商課徵加值稅之新規範主要內容為<sup>33</sup>：

1. 為使企業負擔降低，並更易於對其他會員國銷售，自 2021 年 7 月 1 日起，線上賣家可以在新的一站式電子入口網站（One Stop Shop; OSS）註冊，就其在全歐盟境內之銷售按季申報及繳納加值稅，由該網站將所獲稅金轉送至相關會員國；透過此一站式（OSS）註冊，線上賣家最多可減少 95% 的繁文縟節。
2. 過去歐盟境內電子商務賣家只要在某一歐盟會員國年營業額達該國所規定門檻，便須在該國登記加值稅號。各會員國所設門檻不一，造成企業困擾，但自 2021 年 7 月 1 日起，將統一門檻為年營業額 1 萬歐元（稅前）。
3. 自 2021 年 7 月 1 日起，歐盟取消進口貨物價值在 22 歐元以下免徵加值稅之規定，亦即，所有進口貨物均須課徵加值稅。據歐盟研究，此項免稅規範遭到濫用，不良歐盟境外廠商以不實標示逃

稅，用低價與歐盟廠商競爭，估計造成歐盟國庫每年 70 億歐元之損失，令其他納稅人承擔更重的稅務負擔，因此取消該項免稅規範。

4. 歐盟也為非歐盟賣家設立進口一站式網站（Import One Stop Shop），讓該等賣家可以輕鬆註冊，並確保所繳交的加值稅金能正確送達各會員國。對歐盟買家而言，好處是自國外線上購買商品所面對的加值稅透明度大為增加，當買家向註冊在案的非歐盟賣家或平台購物時，賣價即包含加值稅，後續便不會再收到海關或快遞業者關於補繳稅金的通知。許多非歐盟企業已在歐盟進口一站式網站註冊，包含幾個全球最大的電子商務平台。

## 肆、比較法對我國之啓示

### 一、以「顯著數位場所」作為課稅的聯繫因素

OECD 租稅協定範本及多數國家所得稅法係以「常設機構」（PE）作為跨國企業與市場地國之間存在經濟關聯的判斷標準，而歐盟數位服務稅草案揚棄常設機構，改以「應稅數位服務收入」建構「經濟關聯」。按常設機構雖為所得稅之概念，

《註 33》 European Commission, VAT for e-commerce, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en), last visited 2022/8/25；經濟部國際貿易局，〈歐盟適用跨境電子商務之新加值稅規範於 2021 年 7 月 1 日生效〉，2021 年 7 月 1 日，<https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=45&pid=724493>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

在我國稅法中，與「常設機構」相類似的概念，除規定在所得稅法第 10 條的「固定營業場所」及「營業代理人」外，加值型及非加值型營業稅法（簡稱營業稅法）第 28 條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」只要是固定營業場所於營業前必須申請稅籍登記，分別課營業稅及營利事業所得稅。營業稅法第 2 條、第 2-1 條、第 6 條及網路交易課徵營業稅及所得稅規範第 2 條，亦定有在我國境內以電子商務型態從事銷售貨物與勞務之境外企業，若在我國境內有「固定營業場所」或「代理人」者，為營業稅之納稅義務人。而有關「固定營業場所」之定義，所得稅法第 10 條第 1 項規定：「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限。」營業稅法施行細則第 4 條則規定：「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、棧房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服

務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」均是以「實體」存在為論斷。

課稅權的存在是否需要實體營運處所作為聯繫因素，除了歐盟外，近年美國亦有重大發展。美國部分州未開徵銷售稅（Sales Tax），就有電商巧取規避，特意將公司登記、營運安排在沒有開徵銷售稅的州，再利用網際網路平台與物流系統，跨州銷售實體貨物或電子勞務，即可援引美國聯邦最高法院判決先例<sup>34</sup>，主張在消費者所在之州欠缺實體營運處所，而免納銷售稅。為填補課稅漏洞，部分州導入所謂「經濟實質連結條款」（Economic Nexus），以年度銷售金額或交易筆數為門檻，即便沒有在該州擁有實體營運處所之企業，也必須辦理稅籍登記報繳稅款。此立法引發憲法訴訟，最後，2018 年 6 月 21 日美國聯邦最高法院 Neil McGill Gorsuch 大法官與其他 4 位大法官在 *South Dakota v. Wayfair, Inc* 案以 5 票對 4 票，推翻原先「實體存在原則」（Physical Presence Standard）作為課稅連結的見解，判決說明縱使跨境電商在南達科他州（South Dakota）並無實體營業處所存在，只要跨境電商在該州有銷售事實，每年符合特定標準<sup>35</sup>，即與該州產生最小關聯（Minimum Connection;

《註 34》 See *National Bellas Hess v. Department of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967) and *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992), JUSTIA US Supreme Court, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/>, last visited 2022/8/25.

《註 35》 跨境電商在南達科他州銷售金額達 10 萬美金或 200 個交易訂單，就與該州產生關聯。

Nexus)，州政府有權要求跨境電商辦理稅籍登記報繳稅款，並不違反美國憲法<sup>36</sup>；並指出現今電子商務的運作已非過往傳統實體經濟所可比擬，基於課稅與競爭公平性來說，無從忽視在數位經濟中之「重要、實質上的連結關係」<sup>37</sup>。

我國「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，乃是作為劃定一國課稅管轄權之判斷基準，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題<sup>38</sup>，亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。其具體定義，我國現行稅法基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。至於面對「網路興起後」之社會實證環境變遷，是否要接受所謂「數位常設機構」之觀念（即指若企業在境內設立網路連接設備，即可認定其在境內設立常設機構），學理上雖多有討論，但尚無定論；而且「數位常設機構」之承認，仍有其嚴謹之要件要求（例如必須設立伺服器），

目前最無疑義者，即是依上開稅法所定之「實體」定義為斷，參最高行政法院民國（以下同）108 年度判字第 40 號判決；惟亦曾有如臺北高等行政法院 104 年度訴更一字第 111 號判決，以境內申設之 IP 位置作為境內固定營業場所之個案<sup>39</sup>。足徵電子商務時代下，何種情形該當「固定營業場所」之判斷仍屬不確定的狀態，有賴各界進一步共識，以消弭將來可能的裁判歧異<sup>40</sup>。

又，誠如上述，所謂常設機構國際上並無統一的構成要件，資本輸出國大多希望從嚴認定，資本輸入國則多希望擴張常設機構定義以收取更多稅負，我國產業結構究屬資本輸出國或資本輸入國或有不同見解，但面對全球各大電商，例如：大陸淘寶、美國 Amazon（亞馬遜）、Ebay、新加坡 Shopee（蝦皮）等大舉入臺，要無自動放棄課稅管轄權之道理。

爰此，有關「固定營業場所」之定義及範圍，建議或可引入上開 BEPS 行動計

《註 36》王金鳳、何曜琛，〈淺談美國聯邦最高法院銷售稅判決對跨境電商課稅規範之影響〉，《財稅研究》，第 48 卷，第 6 期，2019 年 11 月，頁 67。

《註 37》黃士洲，同《註 20》，頁 46。

《註 38》陳清秀，同《註 5》，頁 126。

《註 39》臺北高等行政法院 104 年度訴更一字第 111 號判決略以：「……因原告申設之 IP 位址 211.21.98.6 在我國境內，該 IP 位址架設之伺服器係用以發送軟體序號郵件及傳送交易及付款成功郵件，應屬電子商業活動中基本重要部分，為中華民國境內固定營業場所，而認定將總機構設於我國境內之原告為營利事業，依所得稅法第 3 條第 1 項、第 2 項規定，其應就經營系爭軟體銷售之中華民國境內外全部營利事業所得，辦理 93 年度營利事業所得結算申報，即非無據……。」

《註 40》林陣蒼，〈跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷——最高行政法院 108 年度第 40 號判決評析〉，《月旦會計實務研究》，第 23 期，2019 年 11 月，頁 80-82。

畫之建議，以完善我國數位經濟下之課稅權。建議修正所得稅法第 10 條第 1 項將企業進行符合「顯著經濟上存在」(顯著數位場所)之地點認定為企業之固定營業場所(數位化常設機構)，並參酌 BEPS 行動計畫 1 對於「顯著經濟上存在」(顯著數位場所)及虛擬常設機構之判定方式，以企業在消費地國之銷售額(Revenue-based Factor)、所得來源國之數位化程度(Digital Factors)及使用人數(User-based Factors)來判斷，以補強傳統(現行)「實體組織」定義之不足，並完善我國數位經濟下之課稅權。再者，營業稅法有關固定營業場所之定義及範圍，現行係規定在營業稅法施行細則第 4 條。惟查，在我國境內以電子商務型態從事銷售貨物與勞務之境外企業，若在我國境內有「固定營業場所」者，為營業稅之納稅義務人。故而，攸關「租稅主體」之「固定營業場所」之定義，實應於營業稅法中規範，方符合租稅法律主義之要求。

## 二、確立消費地課稅原則

按加值型營業稅為消費稅，消費稅由消費者負擔，一般採取「消費地課稅原則」(亦即所謂的目的國課稅原則)，而不是採取來源地國原則(以提供勞務地之出口國家課稅原則)<sup>41</sup>。而我國《跨境電子勞務交易課徵營業稅規範》第 2 條第 2 項在境內

自然人的判斷上，第 1 款：「購買之勞務無實體使用地點者，指在中華民國境內有住所或居所之個人……。」第 2 款：「購買之勞務在中華民國境內有實體使用地點者，其買受之個人。勞務使用地之認定如下：(1) 勞務之提供與不動產具有關聯性……。」亦區分為有實體使用地及無實體使用地，並以個人(消費者)住居所地為原則，輔以實體使用地點在中華民國境內，作為判斷跨境電子勞務交易營業稅之課稅管轄權，實符合上開消費地課稅原則。

惟查，我國營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款規定：「銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。」似兼採勞務「提供地」及「使用地」原則。然因營業稅法第 7 條規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：……二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。……」故如果外銷勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務，則適用零稅率，而無課稅負擔，其結果亦不納入課稅範圍，與消費地課稅意旨尚無衝突，亦無國際間重複課稅問題。勞務提供地在我國境內屬在中華民國境內銷售勞務之範疇，倘修正排除，將致國內提供而在國外使用之勞務變成非課稅範圍，相關業者提供外銷勞務所支付進項稅額無從扣抵或退還，恐增生不利影響。

再者，我國營業稅法第 1 條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨

《註 41》陳清秀，《稅法各論(上)》，元照，2 版 1 刷，2016 年 3 月，頁 439。

物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」實則為歐洲共同體 1977 年第 6 號指令之中文版本，其所規範之租稅客體係屬一致。德、法等國在 1960 年代引入加值稅制度時，都面臨著因為國內勞動力欠缺，必須進口勞力的問題：德國開始有大量土耳其勞工，法國有大量北非勞工。此時，如果對於加值稅的稅基，要將「進口貨物」及「進口勞務」一視同仁的話，將不可避免造成跨國勞工勞務提供者的雙重剝削。因此，最後在德、法兩國的加值稅制度中，刻意排除「進口勞務」<sup>42</sup>。然而，時至今日，跨境電商交易蓬勃發展，對於有給付能力之境外電商，應對其課稅，固無疑問；然有關「進口勞務」該如何納入課稅範圍一節，即生爭議。

有認為應修正營業稅法第 1 條，將進口勞務納入營業稅課徵範圍；亦有論者以為，進口勞務因難以辨別其進口時間，無法如同進口貨物辦理查驗，因此營業稅法並未直接明文規定將進口勞務納入課稅範圍，但勞務提供地雖在國外，其勞務使用地在國內時，即屬在國內銷售勞務，得依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款課稅，故實質上亦可以對購買進口國外勞務課稅<sup>43</sup>。本文以為，將跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務納入稅基，在跨境交易頻繁之今日，乃有其不得不然的必要性，且符合

量能課稅、平等負擔的租稅正義。在法條的設計上，在網路無國界之現代，要將跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務稱為「進口勞務」，文義似有未合，亦恐因進口勞工要課稅而造成跨國勞工勞務提供者的雙重剝削，營業稅性質上為內地稅，係針對境內消費行為課稅，故而，依營業稅法第 4 條第 2 項第 1 款「銷售之勞務係在中華民國境內使用者」，作為跨境電商透過網際網路在境內銷售勞務之課稅依據，應較無疑問，亦符合營業稅之「消費地課稅原則」。

### 三、低價進口貨物免營業稅規定應予取消

查我國營業稅法第 9 條第 2 款規定：關稅法第 49 條規定之貨物，免徵營業稅。但因轉讓或變更用途依照同法第 55 條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。又關稅法第 49 條第 1 項第 15 款規定：進口之郵包物品數量零星在限額以下者免稅。第 2 項規定：「前項貨物以外之進口貨物，其同批完稅價格合併計算在財政部公告之限額以下者，免稅。但進口次數頻繁或經財政部公告之特定貨物，不適用之。」第 3 項規定：「第一項第二款至第六款、第九款、第十四款、第十五款與第十八款所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其

《註 42》黃源浩，〈歐洲加值稅之形成及發展——以歐洲法院裁判為中心〉，《月旦法學雜誌》，第 118 期，2005 年 3 月，頁 92-95。

《註 43》顏慶章等合著，同《註 3》，頁 409；陳清秀，同《註 41》，頁 445。

他應遵行事項之辦法、前項但書進口次數頻繁之認定，由財政部定之。」揆諸 2016 年 11 月 9 日關稅法第 49 條之立法理由以：「為避免第一項以外貨物之進口人將貨物化整為零，濫用低價免稅規定，就進口次數頻繁者應排除適用低價免稅規定，爰於第二項但書增訂『進口次數頻繁』之規定，並於第三項增訂『進口次數頻繁』之認定，授權由財政部定之。」

而依財政部 2017 年 9 月 7 日臺財關字第 1061018778 號公告「關稅法第 49 條第 2 項免稅限額」，自 2018 年 1 月 1 日起，進口貨物免稅門檻從 3,000 元降到 2,000 元。同批進口貨物完稅價格在 2,000 元以下者，免徵關稅與海關代徵之營業稅及貨物稅，但菸酒及實施關稅配額之農產品不適用之。復按財政部依關稅法第 49 條第 3 項授權訂定《郵包物品進出口通關辦法》第 12 條規定：「寄交同一收件人之郵包物品，次數頻繁者，不適用本辦法關於免稅之規定。前項所稱次數頻繁，指同一收件人於半年度內進口郵包物品適用第七條第一項之免稅規定放行逾六次者。所稱半年度，指每年一月至六月及七月至十二月。」是以，現行同批進口貨物完稅價格在 2,000 元以下者，免徵營業稅；惟

如屬「進口次數頻繁」者，仍由海關代徵營業稅。雖已適度調降免稅門檻，惟仍無法完全杜絕「化整為零」、「高價低報申請報關」、「利用人頭購貨」等逃漏營業稅弊端，此種設定低價免稅門檻，極易造成地下金流之嚴重漏洞<sup>44</sup>。

實務上，現行海關代徵營業稅乃有《郵包物品進出口通關辦法》、《空運快遞貨物通關辦法》以及《海關代徵營業稅稽徵作業手冊》等以為遵循；另財政部稅務入口網之「網路交易課稅專區」並訂有〈網路購買國外貨物應注意事項〉，對於郵包物品及快遞貨物之營業稅徵收、繳納訂有詳細的規範<sup>45</sup>。財政部關務署於 2017 年亦指出，近年跨境網購風氣興盛，大量跨境小額貿易係以最終消費者直接向國外電商網購並免稅進口為主，電商貨物進口享有完稅價格 3,000 元（現已調降至 2,000 元）以下免稅優惠，而相同貨物國內零售或網購貨物卻一律應徵營業稅及貨物稅，不但對國內零售業產生不公平競爭，不利國內業者商機，且變相鼓勵國內供應商於國外設點以利將低價貨物免稅銷售國內，對我國經濟成長及就業機會均有負面影響。考量國內零售店面與國外電商平台應有公平且相同之競爭基礎，海關多年來致力於

《註 44》林宜賢，〈跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議〉，《財稅研究》，第 43 卷，第 1 期，2014 年 1 月，頁 125。

《註 45》財政部稅務入口網，網路交易課稅專區，〈網路購買國外貨物應注意事項〉，2021 年 8 月 19 日，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/tax-info/network-transaction-taxtation-area/consumer/oversea-online-shopping-notice>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

各項電子化及無紙化措施，稽徵成本已大幅降低。該署指出，對於低價免稅限額問題，OECD 已建議取消進口低價貨物營業稅免稅門檻，我國業已取消在臺無固定營業場所外國業者之銷售電子勞務 3,000 元免稅額，是以，進口貨物及勞務免稅額理應一致<sup>46</sup>。

環顧國際，除 OECD 建議取消進口低價貨物營業稅免稅門檻外，歐盟會議已於 2017 年 12 月 5 日通過，將廢止原先 22 歐元低價免徵增值稅制度 (Low Value Consignment Relief，或稱小額免稅制度 Small Consignment Exemption)，歐盟各國應於 2020 年底前對應修正國內法，並自 2021 年 7 月 1 日起，全面取消低價免徵增值稅制度，僅保留 150 歐元的免徵關稅門檻<sup>47</sup>。澳洲自 2018 年 7 月 1 日起，取消低價進口免稅機制，完稅價 1,000 澳幣以下，且非菸酒之低價進口貨物，均須預先扣取並報繳貨物與勞務稅 (Goods and Service Tax，GTS，其性質與增值型營業稅相同)，稽徵模式採平台企業為主的中介者徵收模式<sup>48</sup>。大陸自 2016 年 4 月 8 日

起，取消跨境電子商務進口貨物增值稅及消費稅低價免稅，由購買跨境電子商務進口貨物的個人作為納稅義務人，實際交易價格 (包括貨物零售價格、運費和保險費) 作為完稅價格，電子商務企業、電子商務交易平台企業或物流企業作為代收代繳義務人。跨境電子商務進口貨物的單次交易限值為人民幣 2,000 元，個人年度交易限值為人民幣 2 萬元。在限值以內進口的貨物，關稅稅率為 0%；進口增值稅、消費稅按法定應納稅額的 70% 徵收。超過單次限值或個人年度交易超過人民幣 2 萬元者，均按照一般貿易方式全額徵稅<sup>49</sup>。

按免徵營業稅門檻之設置，本為稽徵經濟、成本效益與服從成本考量，應隨稽徵成本、人力負荷、資訊技術、價格彈性、物價指數、商業環境變遷等而調整<sup>50</sup>。又現行進口貨物，依照不同物流運送方式，其營業稅乃由快遞業者先行代繳應納營業稅額，快遞業者再向進口貨物收貨人或持有人收取；或由海關核發稅單，連同郵包交由郵局送達並代收稅款。正符合 OECD 專責小組所認為，透過中介

《註 46》財政部關務署，新聞稿，〈預告「進口次數頻繁認定原則」及「調降低價免稅門檻方案」背景說明〉，2017 年 3 月 22 日，[https://web.customs.gov.tw/News\\_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B](https://web.customs.gov.tw/News_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B)，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

《註 47》European Commission，同《註 33》，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

《註 48》黃士洲，〈澳洲電子商務稅制與發展現況〉，《會計》研究月刊，第 400 期，2019 年 3 月，頁 39-40。

《註 49》財關稅 [2016] 18 號 財政部 海關總署〈國家稅務總局關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知〉，2016 年 3 月 25 日，<https://www.shui5.cn/article/d8/86665.html>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

《註 50》黃士洲，〈我國如何面對 BEPS 最終報告建議——以跨境電商稅務挑戰為主〉，《財稅研究》，第 45 卷，第 4 期，2016 年 7 月，頁 30。

機構（例如：快遞業者、郵政業者、電子商務平台等等）收取稅款，可提高稅捐稽徵效率，是效果最好的徵收模式。況若再判斷低價進口貨物是否屬「進口次數頻繁」：是否「同一收件人」、「於半年度內進口郵包物品適用郵包物品進出口通關辦法第七條第一項之免稅規定放行逾六次」，豈非更要增加稽徵成本。爰建議現階段應可隨國際做法，取消低價進口貨物免徵營業稅之規定，以利國內零售店面與國外電商平台有公平且相同之競爭基礎，維持稅制公平性，並避免利用進口低價免稅造成稅基流失。

#### 四、現階段不宜貿然開徵數位稅

回顧國內，針對數位化經濟課稅之議題，我國現階段並未採取如歐盟針對數位服務開徵新的稅種，而是在現有營業稅與營利事業所得稅體系下，透過修法或頒布解釋函令，擴增對境內銷售數位服務之課稅權。如前所述，我國已於 2016 年修正營業稅法，明定外國跨境電商透過網路銷售電子勞務年銷售額超過 48 萬元者，自 2017 年起應落地登記稅籍報繳營業稅；又為明確規範跨境銷售電子勞務之外國營利事業所得稅課稅及報繳規定，財政部於 2018 年 1 月 2 日臺財稅字第 10604704390 號令：訂定〈外國營利事業跨境銷售電子

勞務課徵所得稅規定〉<sup>51</sup>，核釋外國營利事業或外國機關團體跨境銷售電子勞務予我國境內之個人、營利事業或機關團體而取得報酬時，其所得稅課徵之相關規定，明確規範外國營利事業之我國來源收入認定及合理簡化相關成本費用減除、利潤貢獻程度劃分及報繳所得稅之程序，並已於財政部稅務入口網站建置線上申報系統，期藉此掌握稅源並促使國內、外相同性質業者得以公平競爭。

將外國營利事業之境內貢獻程度納入稅負計算考量，可遏止稅收流失，與歐盟數位稅改革可謂相互呼應；又美國與歐盟「經濟實質連結條款」與「顯著數位場所」作為課稅之聯繫因素以補充實體常設機構不足之觀點，如同上述 OECD 建議針對高度數位化的電商營運模式，應從「聯繫因素」及「利潤分配」著手相同，亦值得我國參採。而 OECD 的雙柱方案（Two-Pillar Approach）目的在建立一套全球一致的利潤分配機制，旨在強制取代各國單邊訂定之數位服務稅，並反饋部分來源利潤給市場地國家；然而，此稅制設計形同剝奪各國數位稅的開徵高權，同時也削減電商大國之稅基，稅收精打細算的結果，未必讓每個國家都滿意<sup>52</sup>。因其攸關各國課稅權之拉鋸，有關全球剩餘利潤之分配指標、分配公式如何訂定、例行性功能利潤及額

《註 51》財政部 2021 年 12 月 16 日臺財稅字第 11000061700 號令，修正本令第 5 點第 1 款規定。

《註 52》簡銀瑩、黃士洲，同《註 31》，頁 52。

外功能利潤如何決定、納稅義務人如何得知是否通過最低實質稅率門檻，以及爭議解決機制等，要達成共識難度應相當高。

歐盟數位稅潮流引發國內專家學者討論，是否會因為這波改革潮流，再次改革我國對跨境電商課稅模式？支持效仿歐盟改革者認為：Google、Facebook 等大企業，其營業額與所扣繳之稅負不成比率，且公司總部登記於國外，實際繳納稅負金額無從審視，造成租稅不公平之情事；反對者認為：課稅總體效益會遞減，在全球經貿利益環境中，應吸引投資，而非以稅務改革增加國家收益。事實上，歐盟針對大型跨國公司企業課徵之數位稅尚在研擬審議階段，且未來實施恐會危及美國利益，掀起另一波「數位稅之爭」；況此項稅務定位尚無法明確歸類為消費稅或是所得稅之課徵，重複課稅亦會成為問題，施行後對我國產業整體利益尚無法評估。優勢為收取稅款，充實國庫；但潛在劣勢無法明確衡量，包括美國報復性關稅、大公司將稅負轉嫁於消費者等<sup>53</sup>。本文以為，現階段我國實應在現有法制上進一步推展「顯著數位場所概念與立法」，以補充實體常設機構（固定營業場所）之不足，優化我國數位稅制；另印度擬推動之國人個資伺服器落地政策，亦值得參採，蓋將國人個資設於我國境內伺服器內，伺服器管理人員與設置處所，作為核心營運活動之常

設機構，既處於我國管轄權之內，與個資相關主管機關及稽徵機關執行公權力更有明確的對象與施力點，也提升對國人個資等數位經濟下的新興資源保護程度，不失為一石多鳥之良方<sup>54</sup>。

## 五、全球最低稅負制因應策略

全球企業最低稅負制源自 OECD，主要係針對 BEPS 行動計畫 1「處理數位經濟下之租稅挑戰」所提出的數位經濟兩大支柱之第二支柱「全球反稅基侵蝕」計畫（GloBE），其核心目的在於終結多年來各地區的租稅競爭並確保企業繳納最低稅負，防堵規避徵稅之情形。該制度提出之初，各國無法形成共識，直至 2021 年美國表態支持後，各國亦轉趨支持並附和，2021 年 6 月初，七大工業國組織（G7）倫敦財長高峰會，同意共同推動全球最低企業稅率 15%。雖然兩大支柱均係因應 BEPS 行動計畫 1 數位經濟的租稅挑戰，然而，不同於第一支柱僅限特定數位經濟相關產業，第二支柱則是任何產業都適用，以防堵任何稅基侵蝕與利潤移轉之可能。因此，若實施全球企業最低稅負制，總公司在臺灣且全球營收規模達 GloBE 門檻 7.5 億歐元之跨國企業，若有任一外國關聯企業之有效稅率低於最低稅率，則臺灣母公司有可能需要為該海外關聯企業支付最低稅負；反之，由境外公司控股的集

《註 53》林燕婕，同《註 23》，頁 69-70。

《註 54》黃士洲，同《註 23》，頁 51-52。

團企業，下層子公司亦有可能需要為母公司繳納最低稅負<sup>55</sup>。

OECD 預計最快於 2023 年實施全球最低稅負制，鎖定全球營收超過 7.5 億歐元的企業，稅率定為 15%，當跨國企業在單一國家負擔的實質有效稅率低於 15% 時，跨國企業母國有權就差額對企業課稅。OECD 積極倡議全球最低稅負制，主要是為打擊跨國企業遊走在各國之間賺取可觀利潤，卻鑽法律漏洞避稅，造成貧富差距惡化的現象，以及終止稅務天堂所帶來的稅務紛爭。全球最低稅負制上路後，恐衝擊在臺跨國企業與臺商。依據金融監督管理委員會初步估算，國內有 172 家上市櫃企業達合併營收標準，恐受衝擊，將請四大會計師事務所（勤業眾信、資誠、安侯建業、安永）評估影響程度，並密切觀察各國執行及做法。而臺商因特殊國情到對岸投資，過去愛用的租稅天堂，包括如開曼群島（Cayman Islands）、英屬維爾京群島（BVI）等地在內，共計 12 個租稅管轄區，已經向 OECD 啟動資訊交換，取得臺商在當地所設控股公司等營運資料，致使租稅風險提高<sup>56</sup>。

按我國所得稅法第 3 條第 2 項規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所

得，合併課徵營利事業所得稅。……。」乃以「總機構登記所在地」作為法人稅收居民之判斷標準，將難以避免面對納稅義務人借租稅天堂避稅、逃稅或不當取得稅法利益之各種問題，也與 OECD 主要國家採有效控制（實際控制）所在地原則之發展趨勢不符。實務上，我國已於 2016 年 7 月 12 日增訂所得稅法第 43-3 條及第 43-4 條規定，引入「受控外國公司」（CFC）及「實際管理處所」（PEM）認定營利事業居住者，以避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務，足資證明我國稅制有朝向「有效控制（實際控制）地」標準發展之趨勢。查 2022 年 1 月 14 日行政院院臺財字第 1100041879 號令發布第 43-3 條條文定自 2023 年度施行，然第 43-4 條條文之施行日期未定，尚非現行有效條文，導致我國就跨國企業集團之規範及認定並不完整，上揭條文實宜儘速施行，以健全稅制。

又我國自 2006 年起施行最低稅負制，目的是為了讓適用租稅減免規定而繳納較低稅負，甚至免稅的企業，至少應負擔一定比率的最低稅負。根據所得基本稅額條例第 8 條規定，該稅率最低不得低

《註 55》勤業眾信新聞稿，〈全球企業最低稅負制 美國提出至少 15%〉，2021 年 5 月 26 日，<https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/pr210526-globe-minimum-tax.html>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

《註 56》聯合新聞網，〈最低稅負制 衝擊 172 家臺企〉，2021 年 11 月 9 日，<https://udn.com/news/story/7238/5876302>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。

於 12%，最高不得超過 15%；其徵收率，由行政院視經濟環境定之，目前稅率定為 12%。為避免將來我國跨國企業集團的課稅權拱手讓人（若我國維持 12%，而全球最低稅負制 15%，差距 3% 的課稅權，可能就會由其他國家拿走），營利事業最低稅負之稅率宜適度調高。

## 伍、結論與建議

在數位時代，數位經濟利潤已然大到令人無法忽視，課稅思維也已從避免國際

間之重複課稅，逐漸轉變為避免重複不課稅的反避稅措施。將跨境電子商務交易納入課稅規範已是全球趨勢，為求稅制更趨公平合理完善，本文試提出跨境電商應以「顯著數位場所」作為課稅的聯繫因素、確立消費地課稅原則、低價進口貨物免營業稅規定應予取消、現階段不宜貿然開徵數位稅，及全球最低稅負制因應策略等建議，俾供後續研提相關立法政策之參考。

（作者莊弘仔為立法院法制局研究員）

## 參考文獻

### 一、中文文獻

#### （一）書籍

陳清秀，《稅法各論（上）》，元照，2 版 1 刷，2016 年 3 月。

陳清秀，《國際稅法》，元照，4 版 1 刷，2019 年 9 月。

陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，1 版 2 刷，2014 年 8 月。

張進德，《國際稅法——兼述洗錢防制法與避稅關係》，元照，2018 年 2 月。

顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，自版，3 版，2010 年 8 月。

#### （二）期刊論文

王金鳳、何曜琛，〈淺談美國聯邦最高法院銷售稅判決對跨境電商課稅規範之影響〉，《財稅研究》，第 48 卷，第 6 期，2019 年 11 月，頁 66-89。

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，2019 年 7 月，頁 28-37。

- 周霽翎採訪報導，〈擋不住的數位稅〉，《會計》研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 64-68。
- 林陣蒼，〈跨境電商課稅主體及固定營業場所之判斷——最高行政法院 108 年度第 40 號判決評析〉，《月旦會計實務研究》，第 23 期，2019 年 11 月，頁 78-84。
- 林燕婕，〈數位稅初探——由歐盟新制談數位化經濟各國稅制改革〉，《科技法律透析》，第 31 卷，第 12 期，2019 年 12 月，頁 56-71。
- 林宜賢，〈跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議〉，《財稅研究》，第 43 卷，第 1 期，2014 年 1 月，頁 120-137。
- 柯格鐘，〈國際租稅之原理原則與實際計算〉，《月旦法學雜誌》，第 268 期，2017 年 9 月，頁 110-134。
- 黃源浩，〈歐洲加值稅之形成及發展——以歐洲法院裁判為中心〉，《月旦法學雜誌》，第 118 期，2005 年 3 月，頁 90-106。
- 黃源浩，〈論國際稅法中的居民稅收管轄權〉，《東海大學法學研究》，第 46 期，2015 年 8 月，頁 61-113。
- 黃士洲，〈我國如何面對 BEPS 最終報告建議——以跨境電商稅務挑戰為主〉，《財稅研究》，第 45 卷，第 4 期，2016 年 7 月，頁 16-36。
- 黃士洲，〈澳洲電子商務稅制與發展現況〉，《會計》研究月刊，第 400 期，2019 年 3 月，頁 36-41。
- 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，2019 年 6 月，頁 96-101。
- 黃士洲，〈數位服務稅的國際概況——英國、印度與美國〉，《會計》研究月刊，第 404 期，2019 年 7 月，頁 48-53。
- 黃士洲，〈從 Uber 營業稅案看跨境電商的風險與未來趨勢——高度數位化模式、實體營運處所與數位服務稅〉，《月旦財稅實務釋評》，第 1 期，2020 年 1 月，頁 41-48。
- 黃士洲，〈世界重新上線前臺灣數位稅政策布局契機〉，《會計》研究月刊，第 414 期，2020 年 5 月，頁 74-81。
- 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，2020 年 5 月，頁 55-60。
- 黎家興，〈歐盟數位稅包裹修正草案之介紹〉，《月旦會計實務研究》，第 9 期，2018 年 9 月，頁 123-130。

蔡方瑜，〈國際稅法下常設機構遇上數位經濟的挑戰〉，《植根雜誌》，第 34 卷，第 11 期，2018 年 11 月，頁 426-440。  
簡銀瑩、黃士洲，〈全球數位稅與最低稅負制的立法內容與趨勢——國際與臺商觀點〉，《會計》研究月刊，第 430 期，2021 年 9 月，頁 46-53。

### (三) 網路資源

大紀元，〈針對科技巨頭 加拿大擬 2022 年開徵數位稅〉，2020 年 12 月 2 日，<https://www.epochtimes.com/b5/20/12/1/n12587841.htm>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
財政部稅務入口網，網路交易課稅專區，〈網路購買國外貨物應注意事項〉，2021 年 8 月 19 日，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/tax-info/network-transaction-taxtation-area/consumer/oversea-online-shopping-notice>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
財政部關務署，新聞稿，〈預告「進口次數頻繁認定原則」及「調降低價免稅門檻方案」背景說明〉，2017 年 3 月 22 日，[https://web.customs.gov.tw/News\\_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B](https://web.customs.gov.tw/News_Content.aspx?n=F55943A3BAA86A6A&sms=1095B63D0846032B&s=2FAF6289B5DF965B)，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
財關稅 [2016] 18 号 財政部 海關總署〈國家稅務總局關於跨境電子商務零售進口稅收政策的通知〉，2016 年 3 月 25 日，<https://www.shui5.cn/article/d8/86665.html>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
動業眾信新聞稿，〈全球企業最低稅負制 美國提出至少 15%〉，2021 年 5 月 26 日，<https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/pr210526-globe-minimum-tax.html>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
經濟部國際貿易局，〈歐盟適用跨境電子商務之新增值稅規範於 2021 年 7 月 1 日生效〉，2021 年 7 月 1 日，<https://www.trade.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=45&pid=724493>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
聯合新聞網，〈最低稅負制 衝擊 172 家臺企〉，2021 年 11 月 9 日，<https://udn.com/news/story/7238/5876302>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 25 日。  
〈Made by Taiwan！跨境電商如何推廣台灣品牌力〉，2018 年 8 月 24 日，<https://www.wavenet.com.tw/2018/08/made-by-taiwan%E5%A2%83%E9%9B%BB%E5%95%86%E6%8E%A8%E5%BB%A3%E5%8F%B0%E7%81%A3%E5%93%81%E7%89%8C%E5%8A%9B/>，最後瀏覽日期：2022 年 8 月 22 日。

## 二、英文文獻

### (一) 期刊論文

OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

### (二) 網路資源

European Commission (2018), Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-05/d\\_proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-05/d_proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf), last visited 2022/8/25.

European Commission, VAT for e-commerce, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce_en), last visited 2022/8/25.

European Parliamentary Research Service, Fair taxation of the digital economy, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS\\_ATA\(2018\)630327\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2018/630327/EPRS_ATA(2018)630327_EN.pdf), last visited 2022/8/25.

How Amazon, Facebook Could Challenge Europe’s Digital Taxes, Jan. 22, 2019, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/how-amazon-facebook-could-challenge-europes-digital-taxes>, last visited 2022/8/25.

*National Bellas Hess v. Department of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967) 及 *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992), JUSTIA US Supreme Court, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/504/298/>, last visited 2022/8/25.

OECD (2020), 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, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, last visited 2022/8/25.

OECD (2021), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the

Economy, 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, last visited 2022/9/27.

Observations on OECD Interim Paper and EU Commission Digital Tax Proposals, KPMG, Apr. 17, 2018, [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report\\_V5.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf), last visited 2022/8/25.