

國立臺灣大學法律學院科際整合法律學研究所

碩士論文

Graduate Institute of Interdisciplinary Legal Studies



College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

經濟數位化之課稅問題—

以 BEPS2.0 第一支柱為核心

Study on Taxation Issues under Digitalization of the Economy –

Focusing on BEPS 2.0 Pillar One

江冠嫻

Guan-Hua Jiang

指導教授：柯格鐘博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Ph.D.

中華民國 112 年 6 月

June 2023



國立臺灣大學碩士學位論文

口試委員會審定書

經濟數位化之課稅問題—以 BEPS 2.0 第一支柱為核心

Study on Taxation Issues under Digitalization of the Economy –

Focusing on BEPS 2.0 Pillar One

本論文係江冠嬪君（學號 R08A41007）在國立臺灣大學科際整合法律學研究所完成之碩士學位論文，於民國 112 年 6 月 16 日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

指導教授： 楊培聰

口試委員： 陳清秀

陳衍任

楊培聰

辭謝

在科法所的這四年，除了非常繁忙緊湊的課程、辛苦但充實的論文撰寫過程外，最珍貴的應該就是探尋自我的過程，與在這趟旅途上遇見的許多人，希望藉由這篇辭謝，表達我心中的珍惜與感謝。

在進入科法所之前，我從沒有想過自己會走向稅法相關領域，感謝我的指導教授柯格鐘老師成為我的稅法啟蒙者，透過老師課程，我發現了自己的研究熱情所在。感謝老師在整個論文撰寫的過程中，對不成熟的我非常包容，鼓勵我一步一步的完成論文撰寫，並在每次的討論中、論文發表或口試階段，都給予許多重要回饋，使通篇論文的邏輯與架構都更加完整且豐富。老師對學術研究的態度及對細節的重視，也使我深受啟發，如此有條不紊的做事態度是我仍需要努力學習與精進的。十分感謝老師一年多來的指導，未來我將會把從老師身上學習到的知識和態度，都帶到下一階段的學習當中。

感謝陳清秀教授與陳衍任教授撥冗擔任口試委員，兩位教授均給予我許多鼓勵與建議，透過口試中討論交流的過程，使我更理解法學研究之多面性，也意識到自己論文撰寫上之不足與可能性，獲益良多。

感謝厚宇、家凱、白白、俐蓉、姿穎及科法所的同學們，這四年有幸在各個階段有你們的參與，讓整趟歷程難忘且精彩，所有的辛苦、壓力，都在與大家的歡聲笑語、胡言亂語中得到釋放，謝謝你們總是幫助粗心大意的我，包容我、陪伴我，祝福各位接下來的旅程也都絢爛精彩。

感謝我的家人，支持我在學習的道路上不斷前行，無私的提供我各種可能性與空間，並尊重我的選擇。最後感謝 Michael 一路相伴，在最黑暗且徬徨無措的時刻陪伴我、給我信心，使我得以順利完成通篇論文的撰寫，有你真好。

112/6/24

江冠嫻

摘要



全球經濟數位化與數位經濟企業的快速崛起對國際稅捐規則發起挑戰，既有之常設機構原則難以繼續適用前提下，引起市場國與居住國對於稅捐分配制度的質疑。面對此挑戰，OECD嘗試以BEPS第一號行動方案進行解決，部分國家則出台了單邊數位稅措施，卻也導致了國際稅捐秩序的混亂。2019年，OECD終於提出雙支柱方案，其中第一支柱針對經濟數位化提出獨立於常設機構原則以外之全新全球利潤分配規則，雖各國對第一支柱之細節仍有諸多討論與爭議，卻可以由此觀察到國際間對於市場國於價值創造貢獻之認可，與各國對於市場國應享有部分課稅管轄權之共識。

本文透過整理各組織與國家對經濟數位化所提出解方，觀察全球利潤分配稅制之背景與走向、透過對第一支柱之研究，理解新制將帶來的變革、制度設計上之不足及諸多尚待解決之實行上挑戰。而後以我國「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」為出發，呈現經濟數位化為我國帶來之稅捐稽徵挑戰，檢視我國實務上所得來源認定之合理性，並探討國際稅捐新趨勢下，我應如何於將新制融合於現有規範架構與雙邊租稅協定中，選定適合我國採納的稅改內容，對我國的稅收制度進行修訂與完善。

關鍵字：經濟數位化、第一支柱、課稅管轄權、利潤分配、中華民國來源所得

Abstract

The digitalization of the economy and the rapid rise of digital enterprises has dramatically challenged the current international tax rules. The permanent establishment principles can no longer apply in most contexts, leading to questions about allocating taxation rights between market and residence jurisdictions. In response to this challenge, the OECD attempted to address the issue with BEPS Action 1; meanwhile, some countries chose to introduce unilateral digital tax measures, which brought even more chaos to the international tax order.

In 2019, the OECD finally proposed a two-pillar solution. Pillar One focuses on the digitalization of the economy and proposes new global profit allocation rules independent of the permanent establishment principles. While there are still many discussions and controversies surrounding the details of Pillar One, there is international recognition of the contribution of market jurisdictions to value creation and a consensus among countries that market jurisdictions should have a share of taxing rights.

This article observes the background and trends of international profit allocation by looking into the solutions proposed by various organizations and countries. Studying the new taxation structure helps identify the changes that will arise, spot shortcomings in the institutional design, and points out the implementation challenges that must be addressed. Additionally, based on discussions over domestic regulation, Income Taxation on Cross-border Electronic Services presents challenges in tax collection and enforcement in Taiwan. It examines the equitability of the recognition standards of income sources. It also suggests how our country should integrate the new system into the existing regulatory framework and double taxation agreements, offering the selection of suitable tax reform content to improve our tax system in light of the new trends in international taxation.

Keywords: Digitalization of the Economy, Pillar One, Tax Jurisdiction, Profit Allocation, Income from Sources in the Republic of China

簡目

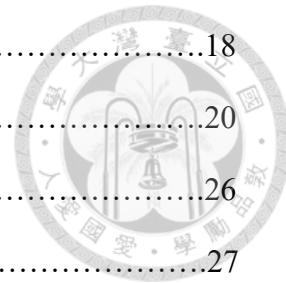


第一章 緒論	1
第二章 全球化數位經濟企業.....	7
第三章 全球應對經濟數位化.....	35
第四章 BEPS 架構下國際稅捐新制與趨勢.....	55
第五章 第一支柱之於我國電子商務課稅架構.....	89
第六章 結論	119
參考文獻.....	123

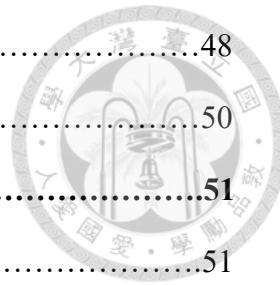
詳細目錄



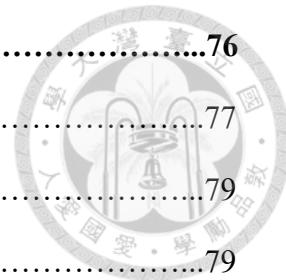
第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機	1
第二節 研究方法	4
第三節 研究範圍	5
第四節 論文架構	6
第二章 全球化數位經濟企業.....	7
第一節 數位化經濟.....	8
第一項 數位經濟之性質	9
第一款 流動性.....	9
第一目 無形資產流動性.....	9
第二目 使用者流動性.....	9
第三目 業務功能流動性.....	10
第二款 依賴數據與用戶參與.....	11
第三款 網路效應.....	12
第四款 波動性.....	13
第二項 數位經濟商業模式.....	13
第一款 多邊市場模式.....	13
第二款 獨佔或寡佔.....	14
第二節 數位經濟企業.....	15
第三節 新模式之於現行稅法架構.....	16
第一項 基礎稅法架構與原則.....	16
第一款 稅收管轄權.....	16
第二款 常設機構.....	18



第一目 概念提出與意義.....	18
第二目 構成要件與規範.....	20
第三目 我國常設機構規範.....	26
第三款 移轉訂價.....	27
第二項 數位經濟所帶來之挑戰.....	28
第一款 關聯性挑戰.....	28
第二款 數據挑戰.....	30
第三款 定性挑戰.....	31
第四節 數位稅於我國衍生之問題.....	32
第三章 全球應對經濟數位化.....	35
第一節 BEPS 第一號行動方案.....	36
第一項 數位經濟下之稅制反思.....	36
第二項 第一號行動計畫之可能解方.....	37
第一款 數位常設機構.....	37
第一目 銷售額.....	38
第二目 市場國數位化功能之使用.....	39
第三目 使用者人數.....	39
第二款 所得來源國扣繳稅捐.....	40
第三款 徵收平衡稅.....	41
第三項 第一號行動方案進程.....	41
第二節 數位稅首先提出—印度.....	42
第三節 歐洲與其他國家跟進.....	44
第一項 歐盟.....	44
第一款 顯著數位常設機構.....	44
第二款 數位稅.....	46
第二項 英國.....	47



第三項 法國.....	48
第四項 加拿大.....	50
第四節 國際間之數位稅爭議.....	51
第一項 數位經濟企業大國懲罰性關稅與和談.....	51
第二項 數位稅之定性爭議.....	53
第四章 BEPS 架構下國際稅捐新制與趨勢.....	55
第一節 BEPS 2.0 方案變革—第一支柱.....	55
第一項 金額 A.....	56
第一款 產業適用例外.....	57
第一目 自然資源開採.....	58
第二目 受監管的金融服務.....	59
第二款 課稅權門檻.....	59
第一目 全球所得標準.....	59
第二目 最低外國來源所得標準.....	60
第三款 關聯性判斷.....	61
第四款 所得來源地判斷.....	63
第五款 稅基計算.....	67
第六款 稅額計算.....	69
第七款 雙重課稅防免.....	70
第一目 確認納稅義務實體.....	70
第二目 雙重課稅防免方案.....	72
第二項 金額 B.....	74
第一款 適用範圍.....	75
第二款 最適常規交易原則.....	75
第三款 移轉訂價文件要求.....	76
第四款 租稅爭議機制.....	76



第二節 第一支柱核心原則更迭與評價.....	76
第一項 常設機構原則之調整.....	77
第二項 用 戶 價 值 創 造 課 稅 原 則	79
第一款 用 戶 價 值 認 定 困 難	79
第二款 OECD 架 構 下 之 用 戶 價 值 創 造	80
第三項 公 式 化 分 配 規 則	83
第五章 第一支柱之於我國電子商務課稅架構.....	89
第一節 我 國 就 跨 境 電 商 之 所 得 稅 課 徵	89
第一項 跨 境 電 商 之 所 得 類 型 定 性	89
第二項 所 得 稅 課 徵 與 避 稅 防 免	90
第二節 第 一 支 柱 新 架 構 之 於 我 國 租 稅 環 境	94
第一項 對 我 國 現 行 法 規 影 韻	94
第一款 我 國 來 源 所 得 定 義	94
第二款 關 聯 性 標 準	95
第三款 適 用 門 檻 與 稅 額 計 算	96
第二項 Facebook 廣 告 投 放 案 例 探 討	98
第一款 廣 告 投 放 服 務 模 式	98
第二款 案 例 事 實 與 爭 點	100
第三款 法 院 見 解	100
第四款 案 例 分 析	102
第三項 我 國 徵 稅 權 挑 戰	105
第一款 出 口 導 向 之 產 業 結 構	106
第二款 就 源 扣 繳 制 度	106
第三款 稅 捐 轉 嫁	109
第四款 C2C 業 者 之 囊 括	112



第三節 我國規制修正方向.....	113
第一項 國際間稅改現狀.....	113
第二項 我國法與租稅協定.....	115
第六章 結論.....	119
參考文獻	123
中文文獻	123
外文文獻	125



第一章 緒論

第一節 研究動機

在資訊與通訊科技（Information and Communication Technology, ICT）的發展下，許多產品及服務向商品化、標準化逐漸靠攏，為了提高企業靈活性、效率及拓展全球市場，各產業皆以科技技術為基礎創建其全球運營模式，利用資訊、通訊及數據運算技術降低交易成本，擴張全球版圖。除了 ICT 的不斷革新，國際貿易政策自由化及跨境運輸成本降低，亦使企業得將生產流程分布於世界各國，以最大化各市場國優勢，從而獲得全球價值鏈所帶來之最大效益。商品服務銷售範圍與觸及客戶廣佈全球的同時，企業所得自然源於各國，然數位經濟企業因其線上交易模式、ICT 運用且多以無形資產為獲益標的，並無在各市場國境內設立子公司、分公司或實際管理處所之必要，其可輕易地迴避以常設機構為原則之現有跨境交易課稅管轄權分配規則，甚至可進一步達到雙重不課稅之稅基侵蝕效果。美國政府於 1993 年便發起資訊基礎建設（National Information Infrastructure, NII），鼓吹興建資訊高速公路，推動企業及政府加速應用資訊技術，帶動資訊科技研發及應用，確保該國能在下一世紀維持強大的競爭力，鞏固資訊工業結構。隔年，美國於國際電信聯盟（International Telecommunications Union）大會上首先提出「全球資訊基礎建設」（Global Information Infrastructure, GII）之構想¹，欲將各國國內及區域性網路相連，形成暢通的全球網際網路。如今，全球前 20 大企業，有將近一半皆為大型數位經濟企業²，且跨國數位經濟企業幾乎皆來自美國，故源於全球之數位服務所得幾乎由該國佔據絕大部分之課稅權，就算數位服務所得源於各國，因為該產業上述

¹ 彭慧鸞（1997），亞太地區的科技競爭與合作：「科技資訊協定」的政經意涵，問題與研究，第 36 卷第 2 期，頁 46。

² European Commission (2018), Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041.



特性，致使他國欲就源對其國家之相關數位服務所得進行課稅時，恐不符合國際稅法長久以來遵循之屬人、屬地及常設機構等稅收管轄權基本原則，而產生稅捐管轄權是否存在之爭議。

經濟合作發展組織（Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD）近年來於國際租稅領域上，專注於稅基侵蝕與利潤移轉之（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）之防免。2015年，其出台 BEPS 第 1 號行動方案，針對數位經濟為傳統稅捐領域帶來之挑戰進行評估，提出衡平稅、數位常設機構及預扣所得稅等數個短期解決方案，為全球避稅防免之目標帶來諸多正面影響³，然多項單邊措施的提出，恐在各國採納不同方案下造成重複課稅之窘境，難謂為有效之解方，OECD 對該爭議遲遲未能給予具體之規章建議，且於 2015 年之最終報告中亦表明此些方案可能將造成不利之結果而不建議各國採用⁴。鑑於歐洲執行委員會於 2018 年 3 月提出「數位經濟公平課稅指令草案」（Fair Taxation of the Digital Economy），諸多國家開始發展單方面的稅捐政策，造成國際稅捐秩序紊亂，且逐步將用戶價值創造之概念引入國際稅捐規則，OECD 於 2019 年 1 月發布「基本宣言」（Policy Note），提出以兩支柱（Two Pillar）新型稅捐架構因應數位經濟下的國際稅捐分配挑戰。其於 2020 年 10 月發表 BEPS 2.0 第一支柱與第二支柱之藍圖，其後又於 2021 年 7 月與 10 月分別發布「雙支柱解方聲明書」（Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy），對藍圖中涉及之課稅架構、稅率、適用要件等核心規則進行了相當程度的修正、明確與說明。第一支柱之規範核心，係針對全球年營業收入及稅前淨利率達適用門檻之企業，以規制的分配計算方法，將部分利潤之課稅權分配予市場國，使「用戶所在國」

³ 楊葉承、蔡怡欣（2019），境外電商營運模式與課徵案例探討，財稅研究，第 48 卷第 6 期，頁 2。

⁴ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, at 148, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

或所謂「價值創造國」分享部分稅捐，以回應各國所重視之用戶價值，及其對數位經濟產業之利潤貢獻，亦就行銷與經銷之常規活動（Baseline Marketing and Distribution Activities）依循常規交易原則計算固定比率報酬，以減少因移轉訂價所可能導致之稅基侵蝕或利潤移轉問題；第二支柱則導入「全球反稅基侵蝕規則」（Global Anti-Base Erosion Rules），對跨國企業課予最低限度之營利事業所得，以避免跨國集團內部之利潤移轉，同時遏止各國競相提供低稅負之稅務競賽⁵，故又稱為「全球最低稅負制」。雙支柱架構雖然皆羅列於 BEPS 第 1 號行動方案下，然僅第一支柱著重於解決經濟數位化帶來之課稅挑戰，且一經施行將成為國際聯盟自 1920 年代建立以來最徹底的國際營利事業所得稅改革⁶。

我國非屬 OECD 成員，但根據我國 2022 年 5 月「最終母公司在我國境內之跨國企業集團應送交國別報告統計表」數據顯示，目前需送交國別報告之我國跨國企業共計有 147 家⁷，這些企業未來可能受到雙支柱方案影響而造成納稅義務之更迭。我國財政部於 2018 年 1 月 2 日發布台財稅字第 10604704390 號令，明文外國營利事業所得稅之課稅及報繳規定，以配合 2017 年 5 月 1 日起實施之境外電商跨境銷售電子勞務予我國自然人，應在我國辦理稅籍登記與報繳營業稅的新制規定。依據現行《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》規定，外國營利事業銷售電子勞務予我國境內買受人所取得之報酬，以「與我國之經濟關聯性」為認定標準，依相關法規減除成本費用後，按利潤貢獻度計算應稅所得額，並依法申報繳納所得稅，亦即無論境外電商於我國境內是否具有固定營業場所或營業代理人，皆須依相關法規進行扣繳或自行申報繳納。該作業要點依據之經濟關聯性判斷標準與 OECD 於 BEPS 第 1 號行動計畫所提及之「顯著數位化標準」有異曲同工之妙，而且關於課稅權之分配，使用

⁵ 陳衍任（2022），數位經濟課稅的雙邊解決方案—評「聯合國租稅協定範本」第 12B 條的修正建議，會計師季刊，第 290 期，頁 33。

⁶ Alistair Pepper, Thomas D. Bettge, Jessie Coleman (2022), Amount B: The Forgotten Piece of the Pillar 1 Jigsaw, Tax Note International, Volume 197, Number 2, at 143.

⁷ 財政部稅賦署（2020），最終母公司在我國境內之跨國企業集團應送交國別報告統計表，https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch_512?cntId=dot_202005080002_512

利潤貢獻度比例為計算，與前述 OECD 於 2019 年提出之報告中所採取之營業活動價值創造基準大致相同⁸。然隨著 OECD 「雙支柱解方聲明書」的出台，第一支柱建立之新國際稅捐分配制度，勢必造成我國與各國間之雙重課稅及防杜逃稅協定迎來修正。而對未與我國簽訂租稅協定之國家，如美國，其既為眾多大型跨國數位經濟企業之居住國，此類企業又似是第一支柱之公式化分配架構所欲針對者，我國若未於國內法或租稅協定方面進行相應之調整，將於第一支柱正式為各國採納後，無法源依據得向其主張課稅權，而流失大量屬於市場國稅捐管轄之剩餘利潤分配稅額；相對的，我國企業有可能面臨須向市場國分配剩餘利潤，又同時須繳納我國相關稅捐而產生雙重課稅之情形，形成稅務爭議之餘，亦不利我國企業於全球市場中倒持有利的競爭地位。

第一支柱架構已大致形成，然諸多細節尚在討論階段，故本文將著重於現階段已成形之 BEPS 2.0 第一支柱規則，及各國於該制度正式施行前採取之數位稅制度，釐清相關概念、究其本質，討論我國應如何因應該發展中之新制。進一步嘗試分析常設機構標準適用之調整、數位稅之性質與合法性、用戶價值創造之關聯性判斷標準及公式化利潤分配法等國際稅法走向，而後試圖提出我國現行所得稅相關法規修正之可能性與，以處理營利事業所得課稅在數位經濟下所可能面臨的稅基侵蝕挑戰，進一步避免我國流失市場國所可擁有之稅捐管轄權擴張機會，亦解決我國企業可能面臨之雙重課稅問題，以因應快速變遷的國際租稅環境。

第二節 研究方法

本文以 OECD 於 2020 年發布的「第一支柱藍圖」（Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS）所制定之新國際租稅利潤分配新制出發，輔以 2021 年 7 月與 10 月分別發布之

⁸ 羅月君（2021），外國營利事業相關營業所得之課稅爭議，國會季刊，第 49 卷第 3 期，頁 68。

「雙支柱解方聲明書」、2022 與 2023 年陸續發佈之稅捐構成要件階段性報告，及各國發佈之單邊數位稅措施，檢視數位經濟時代下，國際基於價值創造課稅原則建立之新關聯性判斷標準、常設機構原則適用範圍更動及數位經濟企業居住國與市場國間之稅捐管轄權分配新趨勢。亦納入相關境外數位經濟企業於我國產生之課稅爭議案例，討論新制將如何影響我國現有跨境電商交易課稅制度與所得稅規範，我國是否有必要遵循該龐大之新國際稅捐架構，及面對國際新趨勢，我國制度選擇上之可能性與規範上之建議。

第三節 研究範圍與限制

數位經濟時代與新型商業模式的出現，造成國際間營業稅及營利事業所得稅課稅管轄權認定之挑戰，直接影響到各國兩大重要稅源。針對營業稅之挑戰，OECD 已於 2017 年公布國際加值稅準則，以解決跨境貿易及無形資產貿易中由於缺乏國際協調準則引發之一系列跨國數位商品銷售之加值稅徵收問題⁹。2020 年針對數位經濟時代下尚未解決之稅務問題提出第一號行動計畫「雙支柱方案」，則主要關注跨境營利事業所得之稅捐管轄權分配，透過建立新的關聯性判斷標準，與對跨國企業課予最低限度營利事業所得之全球最低稅負制，以避免跨國集團內部的利潤移轉。然礙於研究能力與時間的限制，本文主要著眼於數位經濟時代下，傳統常設機構原則難以為各國繼續適用，而產生之稅務挑戰較為相關的「第一支柱」，關注所得稅相關之國際稅務議題，探究以價值創造為源頭的新規制。又觀察「第一支柱」適用門檻等設計及各國於該新制達成國際共識前之各項單邊措施適用標準，如於第三章部分提及之數位稅 (Digital Service Tax, DST) 或衡平稅，可以見得該新制之設計係以大型數位經濟企業為施行重點，故縱然我國所得稅法規範之稅捐主體包含個人之綜合所得稅與營利事業所得稅，本文所討論稅捐主體範圍將僅限於營利事業。國際間關於第一支柱

⁹ 莊美雪、陳清秀（2019），跨境電子商務課徵營業稅問題之研究，財稅研究，第 48 卷第 6 期，頁 51。

之討論雖於 2019 年即啟動，然各國間尚難達成共識，OECD 仍不斷徵詢公眾意見，並持續對第一支柱之適用門檻標準、計算公式、稅率等項目進行調整與討論，從 2021 年 7 月與 10 月分別發布「雙支柱解方聲明書」可以見得 OECD 應不會對新制之原則性架構進行大幅度改動，然於其他細節是否於未來繼續改動尚未有定論，故本文關於 OECD 官方報告之研析與討論，僅限至 2022 年 12 月公布之「第一支柱金額 B 之公眾意見徵詢稿」。又限於筆者之語言能力，本文所搜集探討者主要為中文與英文之文獻，因此受限造成討論不周之處，尚祈讀者見諒。

第四節 論文架構

本文將分為六個章節進行論述。第一章為緒論，簡述各國共同面臨之數位經濟挑戰歷程及本文之研究動機，並就研究方法與限制範圍先行說明。第二章首先介紹數位化經濟之定義與性質，而後討論稅法相關基礎原則與數位經濟模式對於傳統國際稅法原則所帶來之挑戰，包含稅收關聯性判斷、數據運用價值創造歸屬和新商業模式下所得定性等討論。第三章首先以比較法之分析方法，討論各國如何於無法達成共識前提下，各自制定數位稅之相關法規，及其後與數位經濟大國—美國所產生之稅務爭議，最後論述數位稅間接稅之性質認定如何與各國之租稅協定產生衝突。BEPS 2.0 第一支柱之詳細制度介紹列於第四章節，本章首先回顧 BEPS 1.0 針對數位經濟提出之應對方案及其所建立之國際稅法原則，而後介紹第一支柱下國際稅捐分配新規則之核心制度設計，最後總結新制所帶來之稅法原則修正與重點國際稅法趨勢，並針對第一支柱制度選擇與架構設計方面進行評論。第五章介紹我國現行相關規範，討論第一支柱對我國現有稅制可能帶來之影響，及對於我國徵納實踐所帶來之挑戰，另外在我國普遍遵循國際稅捐規範趨勢前提下，討論我國應如何針對第一支柱新制進行法規修正及租稅協定可能之調整方向。第六章則為結論，統整前五章之論述並為總結。



第二章 全球化數位經濟企業

「全球化」在第二次世界大戰後開始發展，國際社會意識到促進國際合作和貿易的重要性，而使許多國家尋求建立國際組織和協議，以加強全球合作和穩定。依循此核心目的，聯合國於 1945 年成立，促進了國際和平、安全和合作。全球貿易的增長和自由化也從二戰後開始起飛，1947 年各國簽署了關稅和貿易總協定（GATT），為國際貿易提供了規則和框架，而後 GATT 演變為世界貿易組織（WTO），成為監督國際貿易和解決貿易爭端的重要機構。全球化反應了科技技術的進步，使貨物、服務與資金的全球流動更加快速方便，進一步使世界各地的經濟愈發緊密並逐漸趨向一體化，其中亦包含全球勞動力與知識、技術等無形資產之跨國界流動¹⁰。然面對 2020 年開始的新冠疫情，造成全球市場需求大減，國際貿易與各國金融關聯度下降，導致全球化趨勢大幅萎縮，相反的國際市場「數位化」趨勢則明顯成長¹¹。「數位化」為傳統物理形式轉換成數位形式的過程，企業之商業模式因數位科技的加入而有所改變，疫情使線上購物、遠端工作及自動化服務等需求不斷提升，進而促進了諸多產業的數位化及數位化服務需求的大幅增長。全球化和數位化之間的互動是相互促進的，全球化使得人們可以更容易的跨越國界進行貿易、投資、旅遊和移民等活動，從而推動了全球經濟的增長，而數位化則提供了更加高效、方便和安全的數位化交易渠道、多元線上付款方式等新型商業模式，進一步加強了全球貿易的便利性，也導致現有全球市場經濟活動與數位化相互交融，鮮少經濟活動可以單純以線下方式於國際貿易市場中進行，而越發難以區分數位化經濟活動與非數位化經濟活動。

¹⁰ International Money Fund (2008), Globalization: A Brief Review, <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2008/053008.htm>.

¹¹ Christian Friedrich, Peter Selcuk (2022), The Impact of Globalization and Digitalization on the Phillip Curve, Bank of Canada Staff Working Paper, <https://www.bankofcanada.ca/wp-content/uploads/2022/02/swp2022-7.pdf>, at 1.

跨國數位經濟企業為全球化與數位化相輔相成下之產物，其於市場中創造了一種新經濟模式，此類模式下的企業大多擁有龐大的全球用戶數據庫，於數據致勝的市場中掌握龐大優勢，並逐漸於該產業達到全球壟斷的地位。數位經濟企業規模龐大，觸及客戶、銷售服務範圍廣佈全球，所得來源自然也源於各國，然此類企業因其線上交易之模式、資訊與通訊技術（Information and Communication Technology, ICT）普及且多以無形資產為獲益標的，並無在各國境內設立子公司、分公司或實際管理處所之必要性。上述特性致使數位經濟企業得於現代飛速發展、快速擴張，卻也因其特性顛覆了國際稅法長久以來遵循的諸多基本原則，如企業於各國設立登記、有無實際管理處所之認定標準，移轉訂價評定關係交易等制度亦有可能受到影響。

第一節 數位化經濟

資訊與通訊技術（ICT）如今已被市場成熟運用，在 ICT 的參與下，資訊與知識的傳遞更為快速便利且成本低廉，促使創新與知識的積累更加高效¹²。無論大型跨國企業或中小型企業都能以較低的成本運用 ICT 增加產能、擴大市場觸及率並降低營運成本。市場上產品的製造交付或服務的提供方式都因 ICT 的加入有所改變，其帶來的通訊便利與數據處理能力提升，增加了各產業交易的彈性與效率，並改變其拓展業務方式。加諸各國自由貿易政策推進，各產業得進一步跨出當地市場，與國際接軌，享受國際生產鏈帶來的全球分工利益。隨著「數位經濟」的逐漸成熟，許多創新商業模式如電子商務（Electronic Commerce）、支付服務（Payment Services）、應用程式平台（APP Store）、線上廣告（Online Advertising）、雲端計算（Cloud Computing）及參與式網路平臺（Participative Networked Platforms）¹³等不斷湧現於市場。舉例而言，線上銷售平台 Amazon 成立於 1994 年 5 月，但遲至 2015 年才躍居全球知名品牌第 15

¹² 林義夫(2003)，數位經濟發展現況與展望，國家政策季刊，第二卷第一期，頁 95。

¹³ OECD (2015), *supra* note 4, at 55-62.

名的行列，2018年則成為第3名，僅次於Apple與Google。2016年，Amazon之全球收入約為1,360億美元，年增長率達到27%¹⁴，這些新興的商業模式，使各類型業務得大規模的跨境進行，並逐漸成為市場擁有龐大收益之主流產業。

第一項 數位經濟之性質

第一款 流動性

所謂流動性（Mobility）係指數位經濟企業所運用之無形資產（Intangibles）、其使用者（Users）與其業務功能（Business Functions）皆具有流動性，流動性導因於數位經濟模式發展下對於實體經營場所需求的急劇減少，使企業對於設置搜索引擎或考量資源分配時，在地域的選擇上更具有彈性¹⁵。

第一目 無形資產流動性

無形資產的發展與運用對數位經濟而言至關重要，其為價值創造與經濟成長的源頭，就算企業非直接利用無形資產創造利益，而將其作為管理有形資產之輔助工具，企業仍同樣高度依賴無形資產，且無形資產之重要性會隨著企業規模增長一併攀升。現今市場中，無形資產可不受阻礙的在關係企業之間移轉、流動，導致無形資產之所有人得透過稅務安排，將獲益行為與特定主體進行分割，以達到稅捐規避的效果，違背現行國際稅法之立意，現有制度對此卻無法發揮防範之效果。

第二目 使用者流動性

資訊與通訊技術（ICT）的蓬勃發展，使用戶可以跨境享受數位服務，消費者可在一國購買數位服務並在第三地享受該服務之成果。關於用戶流動性的挑戰又進一步因為虛擬專用網路（Virtual Personal Network, VPN）或代理伺服器

¹⁴ 財團法人中華經濟研究院（2019），數位科技對民間消費的影響及發展趨勢，頁41，<https://ws.ndc.gov.tw/Download.ashx?u=LzAwMS9hZG1pbmlzdHJhdG9yLzEwL3JlbGZpbGUvNTYzNi8zMzkzMS9lMjQ2ZDJiZi0wZjI3LTRIMTUtOThjMi0zMzlkMGM5ZWFiYjQuGRm&n=5pW45L2N56eR5oqA5bCN5rCR6ZaT5raI6LK755qE5b2x6Z%2B%2F5Y%2BK55m85bGV6Lao5YuiLnBkZg%3D%3D&icon=..pdf>

¹⁵ *Id.* at 65.

(Proxy) 的使用，導致實際交易發生地難以確認，透過規劃誤導交易發生地判斷之情況更是層出不窮，眾多匿名數位服務流通，更進一步增加其認定上的難度。ICT 服務交易在近年大幅增長，且 ICT 服務輸出國主要集中在少數高度開發之經濟體，如印度、愛爾蘭、美國、德國及英國，中國也逐漸在此領域佔據地位，此六國便佔據 ICT 服務輸出近 60%¹⁶。

第三目 業務功能流動性

進步的通訊系統與資料處理系統，使跨境處理資訊的成本急劇降低，企業得以集中化方式進行全球範圍的跨境交易，無須在其供應鏈所在地或使用者所在地設立實際管理處所，這些改變使企業的經營更富有彈性，可以將營運及資產分散到各個租稅管轄區，然地域選擇的彈性並非毫無上限，技術人員所在地、當地基礎設施建設及各國合規成本等因素仍對於企業之地域選擇具有一定程度的影響。

數位化經濟帶來的影響並不僅限於大型跨國企業，中小型企業（Small and Medium-Sized Enterprises, SMEs）因 ICT 技術普及亦能更輕易的透過網路平台加入全球貿易的行列中，並有可能成為「微型跨國企業」（Micro-Multinationals）¹⁷。例如雅馬遜於 2016 年時，已有超過兩百萬之第三家賣家，又或者 eBay 平台上進行出口貿易之 SMEs 比例遠高於線下類似規模之企業¹⁸，並且，前 1000 名之 eBay 賣家中，於 2017 年時曾有超過 39% 的賣家進行大量跨境交易，自 2014 年來持續穩定成長，並且賣家大多來自中國或香港。近年 eBay 上跨境交易大幅降低至 8.8%¹⁹，主要係因中國自有交易平台的興起，大量中國及香港賣家退出所致，例如淘寶國際版自從推出以來，持續推動 SMEs 與微型跨國企業在平台

¹⁶ OECD (2015), OECD Digital Economy Outlook 2015, at 29-40,
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>.

¹⁷ James M., Susan L., Jacques B., Jonathan W., Kalin S., Dhruv D. (2016), Digital Globalization: The New Era of Global Flows, McKinsey Global Institute, at 22,

¹⁸ *Id.* at 44.

¹⁹ Andy Geldman (2021), The World's Top eBay Sellers 2021, Web Retailer,
https://www.webretailer.com/b/worlds-top-ebay-sellers/#About_the_Data

上發展，無論是促進國外 SMEs 加入中國市場或中國本土 SMEs 推向國際貿易，皆因淘寶國際版而有長足發展，其甚至與他國政府合作推出各項數位交易免費訓練課程，以拓展其於全球線上交易版圖中之佔比²⁰。由此可以見得前段所討論的用戶流動性，亦反映在賣家、買家與 ICT 服務提供方之多邊關係之間。

第二款 依賴數據與用戶之參與

數位經濟企業對於消費者、用戶、供應商等數據搜集本為常見，但在越發重視用戶數據的國際趨勢下，數位經濟企業可以利用此類資訊進行更高的槓桿與獲益²¹。透過數據分析可以極大化用戶之價值、發掘其中之潛在利益，有越來越多企業以數據的搜集、分析及交易為企業主要獲益來源，例如直接依數據分析結果進行目標廣告投放而獲利，或是間接應用數據資料以優化企業之營運、產品設計或行銷活動。透過數據驅動行銷機構（Data-Driven Marketing Institute）2013 年的報告可知數據驅動行銷經濟（Data-Driven Marketing Economy）在美國創造了 1560 億的產值²²。如今，數據資料搜集涉及範圍、數量及處理速度都有大幅度的提升，「大數據」的概念也就孕育而生。2011 年「麥肯錫全球大數據報告」（McKinsey Global Institute Report）即指出大數據創造價值的五大途徑包括：（一）資訊的透明度提升，使得相當利害關係人可以更易取得並使用資訊、（二）透過實驗並分析數據的改變，可以了解改變的原因並增進管理績效、（三）分析目標客群以提供客製化產品及服務、（四）以自動演算法替代或輔助人為決策並改善決策品質、（五）促進新商業模式產品及服務的開發²³。

²⁰ Suchit Leesa-Nguansuk (2022), Alibaba Helps Upskill SMEs for B2B trade, Bangkok Post, <https://www.bangkokpost.com/business/2247407/alibaba-helps-upskill-smes-for-b2b-trade>

²¹ OECD (2015), *supra* note 4, at 68.

²² John Deighton, Peter A. Johnson (2013), *The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation and Efficiency in the U.S. Economy, the U.S. data-driven marketing economy (DDME)*, at 13.

²³ James M., Michael C., Brad B., Jacques B., Richard D., Charles R., Angela H. B. (2011), *Big Data: The Next Frontier for Innovation, Competition, and Productivity*, McKinsey Global Institute, at 4-6.

在此趨勢下，處理及儲存數據的能力至關重要，資料中心（Data Center）的設置及數量得以反應全球數據搜集、處理之流向。資料中心存放包含伺服器、網路設備、路由器、防火牆，及連接設備所需之機架與佈線，以其運算能力協助企業進行數據的管理、分析與儲存，企業可以選擇建立和運行自己的資料中心，亦可將伺服器設備安置在第三方管理和運營的「主機代管資料中心」，或將其所有資訊運營設備和基礎架構外包給第三方供應商。截至 2022 年，高達 2,751 個資料中心皆設立於美國境內，遠高於次順位德國之 484 個²⁴，可以見得全球數據多集中至已開發國家。

另外用戶在新型商業架構下之定位因為數位化經濟而發生改變，用戶與數據分析之價值形成一正向循環。透過數據分析之應用，企業得以提供更精準的提供產品或服務，吸引更多用戶參與，此意味著大量原始資料流入，有助於其更客觀之數據分析結果，進一步吸引更多用戶，不斷優化服務與擴張其活動版圖。用戶也有機會參與到企業價值創造的過程中，然其參與對於企業價值創造的貢獻度，會因為產業之不同而有較大之歧異²⁵，例如於社交平台之產業中，平台雖提供場域與技術，但沒有用戶的加入與用戶創造之內容，社交平台便不具價值，甚至不會存在；反之，部分不以用戶參與為重心之產業，其與用戶之互動僅發生於商品或服務之交付時，雖然用戶之數據分析可能在產品製造、行銷等過程中發揮價值，然用戶並未高度參與商品服務之創造過程。

第三款 網路效應

網路效應（Network Effect）是由以色列經濟學家奧茲·夏伊（Oz Shy）所提出，又稱為網路外部性，係指使用具有相同性質之商品或服務之消費者所形成的網路，當更多消費者加入此網路，所有的使用者將獲得額外價值，也就是說

²⁴ Statista (2022), Numbers of Data Centers Worldwide 2022, by Country, <https://www.statista.com/statistics/1228433/data-centers-worldwide-by-country/>

²⁵ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 54-55, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>



用戶自該商品或服務所獲得之效用，與其他使用者的加入具有相關性，就算一數位經濟企業主要業務非以用戶間之互動為主要盈利模式，仍然會因網路效應而獲益²⁶。有些網路效應來自於用戶之間的邊際效用，舉例而言，YouTube 平台上之所有的內容都由用戶生成，越多的用戶代表越多的內容產出，也就能吸引更多觀眾加入平台，更多的觀眾又將吸引更多內容生產者，如此形成一良性循環，用戶的體驗將隨著逐漸龐大的用戶基數增強。網路效應也可能來自垂直的整合，利用上下游及不同應用程式間的整合，創造附加價值並鞏固市場地位。例如數位經濟企業在其銷售之實體設備中植入特定服務軟體，透過硬體與軟體的配合，建構較具競爭優勢之渠道，在銷售商品或服務過程中取得用戶端回報的數據；線上廣告產業也可以透由此種整合，親近終端用戶以精準投放廣告，建構正向循環及發揮網路效應的效果。

第四款 波動性

隨著科技技術快速的發展，網路的終端用戶或服務提供商在大多數情形下都不用為了使用該服務增加邊際成本，運算技術成本也逐漸下降的情況下，網路創新事業的進入門檻不斷降低，進一步使創新商業模式不斷湧現於市場。故佔有市場份額極大的數位經濟企業有可能在短時間內失去市場的主導地位，被擁有更先進技術、更具有價值創造實力的方案或更能永續經營的商業模式取代。雖然數位經濟企業之波動性較大，但一旦搶佔先機，往往能迅速獲得市場中壟斷或寡佔的地位²⁷。

第二項 數位經濟商業模式

第一款 多邊市場模式

多邊市場模式（Multi-sided Business Model）係指市場中個別群體會透過中介或平台進行互動，各個群體所為之決定都會為其他群體帶來正面或負面的效

²⁶ OECD (2015), *supra* note 4, at 71.

²⁷ OECD, *supra* note 4, at 73.

果，各個群體所支付的費用正對應了正面或負面的影響，如果一方之行為對他方產生正面效果，收費便會有所提高，如果產生者為負面的影響，即外部效果，則可能價格極低或甚至以免費的形式出現。媒體行業販賣廣告時段、欄位與投放廣告者就是一種典型的例子，其可能免費或以低於成本的價格提供電視、廣播、雜誌、報紙或其他出版品予消費者，而主要以向投遞廣告者收費為收益，或轉以銷售消費者之資訊、數據以獲利。數位經濟的發展讓多邊市場模式在跨國交易下更為盛行，而於此新型模式下的多邊市場主要具有高度的「靈活性」（Flexibility）與「觸及性」（Reach）²⁸，用戶數據或可執行代碼等資訊可以被儲存以在未來創造價值，並且可以隨著科技進展、消費者需求或企業在市場中的定位進行調整，數位科技增加了數據搜集、分析的能力，也同時增強了操縱用戶和市場數據的能力，這使此類數位經濟企業可以為其他群體帶來正面的影響，並且更輕易的連結在世界各地的各方市場。

數位經濟下的多邊市場主要有兩種模式，第一是由企業營運多個功能互補之應用程式，除了可以進行資源之整合，亦能打包成較吸引用戶的服務功能組合；第二是垂直平台模式，主要是為了整合資源供第三方創新開發者使用，有目的進行資訊交換，透過向外尋求創新能力，以進行內部創新的加速，達到開放式創新（Open Innovation）的目的，例如整合學術機構或他公司的創新、供應商之建議及消費者需求等。

第二款 獨佔或寡佔 (Tendency toward Monopoly or Oligopoly)

在一個不成熟的市場中，如果有網路效應及較低邊際成本的情況下，首個獲得箇制力的公司，例如具有專利或其他智慧財產權之公司，可能會在非常短的時間內成為市場中的支配者，以至於其得於特定市場中排除其他競爭者達到獨佔地位。網路效應傾向促成這樣的結果，例如市場中之使用者偏好某一平台之服務，則使用者的增加透過網路效應會逐漸增益，導致更多使用的加入，如

²⁸ *Id.* at 71.

此循環導致該平台最終於市場中達到獨佔地位，且該使用者所促成的平台優勢難以被競爭者快速追上或取代，放大了網路效應的效果。此外，邊際效應亦是一重要因素，當一家企業已建立其基礎設施與技術平台，其在增加用戶觸及與提供服務時之附加成本極低，甚至趨近於零，故企業對於其商品服務可提供更具競爭力之定價，進一步吸引用戶、壟斷市場。如前述，數位經濟企業具有較高的波動性，但透過不斷投入研發活動、收購其他具有創新理念的新創公司、不斷推出新型產品服務及修改商業模式，便得維持其獨佔地位。然而應該注意的是，在數位經濟架構下，許多網路在一個市場中同時運行，並且因為科技的進展導致進入市場之門檻降低，故該壟斷市場中的競爭也有可能受到其他市場的影響，而降低該壟斷企業在該市場的獨佔力量。

第二節 數位經濟企業

數位化經濟企業具有以下特徵：一、於市場國具有一定營收但在當地不存在任何經濟實體；二、高度仰賴無形資產；三、使用者參與 (User Participation)²⁹。跨國企業可以通過提供自動化和標準化的自動化數位服務(Automated Digital Services, ADS)予龐大的全球用戶以產生收入，在全球範圍內實現規模化的經營和利潤增長，亦透過自動化和標準化的服務使得企業能夠高效地處理大量用戶需求，並可遠程向市場國用戶提供服務，僅需極少或甚至不需於市場國有任何基礎設施之投入，可大幅降低投資與營運成本。數位經濟企業利用強大的用戶網路效應，通過與用戶的互動產生可觀的價值，他們通常受益於用戶提供的數據和內容貢獻，以及透過對用戶活動密集監控產生之數據進行分析與運用。

²⁹ Pablo Porporatto (2020), New UN Proposal for the Taxation of Automated Digital Services, Inter-American Center of Tax Administration, <https://www.ciat.org/new-un-proposal-for-the-taxation-of-automated-digital-services/?lang=en>

自動化數位服務之定義，可參考 OECD 以「正面清單」、「負面清單」和「一般定義」三者共同匡列出的 ADS 類型³⁰。在實務操作中，企業和稅務機關須先判斷一項商業活動是否在「正面清單」或「負面清單」所列舉之範圍，若該項商業活動不在任一個列舉清單上時，始以「一般定義」中的條件為判斷標準。「正面清單」中羅列之數位經濟服務包含：1. 在線搜索引擎；2. 社交媒體平台；3. 網路中介平台；4. 串流影音服務；5. 線上遊戲；6. 雲計算服務；7. 線上廣告服務；8. 標準化線上教學服務；「負面清單」則將下列排除於數位經濟服務之範圍：1. 客製化專業性服務；2. 客製化線上教學服務；3. 線上銷售非數位商品或服務者；4. 實體商品的銷售收入；5. 提供使用網路或其他電子網絡之服務³¹。

「一般定義」主要以自動化及數位化二元素進行判斷。自動化係指於系統建立完成後，企業得以其為基礎，擴大規模並向新用戶提供相同類型的服務，僅要以最小幅度的人力介入即可完成服務之提供，使邊際成本最小化或趨近於零。自動化側重於自動化的提供服務，但其不涉及系統創建與維持之自動化，故系統環境、維護更新及處理系統錯誤等功能是否自動化，非此處所考量之要素；而數位化，即透過網路或電子網絡提供服務³²。

第三節 新模式之於傳統稅法架構

第一項 基礎稅法架構與原則

第一款 稅收管轄權

一般普遍認為一國之主權包含其對領土之管轄權（Enforcement Jurisdiction）及對其國民之高位權力（Political Allegiance）³³，此認識對於未來稅捐管轄架構

³⁰ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 19, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

³¹ *Id.* at 24-36.

³² *Id.* at 20.

³³ Rutsel Silvestre Martha (1989), *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, at 43-46.

建立產生重大影響，引導出了稅收應僅限於與管轄國有某種聯繫的應稅主體和客體，合法的稅收應基於與人的關聯性或地緣關係，一般國際法規下，若欠缺空間或人之聯繫因素，原則上禁止將納稅義務擴張至該範圍領域，亦即禁止毫無界限之課稅³⁴。課稅主權聯繫所採納之規則，一般可分為屬人主義及屬地主義兩類，屬人主義係以課稅主體進行區分，不論所得源於境內或境外，主體應與其住所、經常居住地或其所持有國籍負擔該國之納稅義務，又稱為全球來源所得課稅架構；屬地主義則以稅捐客體加以區分，凡有一國境內來源所得者，均應一體課稅，課稅主體是否為居住者不論。此課稅架構於稅捐主體為法人時亦有適用，且各國之稅收規則對於跨境交易所得一般針對居民企業境外投資和非居民企業之境內投資，故居民企業之定義尤為重要。部分國家根據法人註冊地等正式登記設立流程確定公司的住所，於其他國家，則以事實標準為考量，例如實際管理處所或類似概念，亦有些國家採混合系統，既考量公司之註冊地，也考量是否有實際管理處所等。

大多數國家在實務操作中共同應用了這兩種系統。採行全球來源所得課稅之國家對稅籍居民無論境內或境外所得課稅，稅捐機關需要獲取稅籍居民全球所得資訊，此類資訊往往不易取得並且需透過與他國資訊交換協議以達成，因此鮮少有國家採用純粹的全球來源所得課稅制度。於該制度下，外國子公司的外國來源利潤一般在匯回母公司時徵稅（遞延制度），而不是按權責發生制徵稅，另外，對於外國來源所得之抵免通常僅限於居住國對外國收入徵收的稅額，從而確保全球體係不會損害居住國自身的國內來源所得稅收。而關於非居民企業對內投資的徵稅，全球來源所得稅制和境內來源所得稅制均對國內來源所得徵稅，因此收入來源之判斷為此處關鍵，各國對於所得來源之判斷標準則不盡相同。就營利事業所得，國內法中的來源所得概念通常與雙邊稅務協定中常設機構（PE）的概念類似，然而實務操作中，一國家可能難以對非居民企業取得

³⁴ Schaumburg, a.a.O., Rz., 657; 引自陳清秀（2020），國際稅法上營業所得來源地問題之探討，東吳法律學報，第31卷第4期，頁106。

的特定所得項目徵稅，也可能很難知道非居民企業在賺取此類收入時發生了哪些費用，因此國家對於非居民企業部分類型所得（如利息、權利金、股息）通常按總稅率，以就源扣繳的方式進行。

稅收主權的行使可能會導致兩個或多個司法管轄區對同一應稅金額的課徵相互衝突，並導致雙重課稅之情況。雙重課稅將對跨境之商品服務貿易、資本、技術和人員的跨境流動產生有害影響。雙邊租稅協定通過將徵稅權分配給締約國來避免該情況的發生，大多數現有的雙邊租稅協定都是根據經合組織（OECD）或聯合國（UN）之租稅協定範本進行制定，它們直接繼承了國際聯盟於 1928 年起草的第一個雙邊稅收協定範本。因此，雖然各租稅協定間往往仍存在差異，但各國簽訂之雙重課稅防免協定通常遵循相對統一的結構，大致結構包含：(i) 涉及租稅協定範圍與適用之條款，(ii) 解決締約雙方稅收管轄權衝突之條款，(iii) 避免雙重課稅之條款，(iv) 防堵避稅與逃稅之有關條款，以及 (v) 其他條款事項（例如行政協助）³⁵。

第二款 常設機構

第一目 概念提出與意義

常設機構（Permanent Establishment, PE）概念可以追溯到德意志邦聯中的普魯士王國所頒布的普魯士工業法典，然直到 1909 年，德國的雙重課稅法案（Doppelsteuergesetz）中始對常設機構有較為一般性之定義³⁶，該法案係為避免各州之間雙重課稅的問題，利用常設機構的概念來協調各州的稅收管轄權。常設機構概念之此項功能於現今部分聯邦制國家仍有適用，如加拿大所得稅法（Canada Income Tax Act）即以常設機構概念進行聯邦所得稅（Federal Income Tax）與省所得稅（Provincial/ Territorial Income Tax）之劃分與扣抵³⁷。在雙重

³⁵ OECD, *supra* note 4, at 24.

³⁶ Benjamin Walker (2018), The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept, Australasian Tax Teachers Association, at 1-2, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf>.

³⁷ Lavin, Thomas, Wyatt, Jimmy N. (1969), Concept of Permanent Establishment, 4 R.J.T. n.s. 219, at 221.

課稅法案中，常設機構指的是具有固定營業場所以供企業營業活動的企業組織、設在總公司以外的分支機構、生產機構、採購和銷售場所、辦事處，以及企業主與合夥人用於經營公司業務的其他經營組織，常設代表亦被視為常設機構。因此營業場所的存在、該場所在某一具體地點的固定位置、營業活動的持久性，成為常設機構概念中的三項核心因素。

如今，常設機構之規制除前述源於國內法訂定者，更通用於國際間之協定，雖常設機構之成立要件於 OECD、UN 及 US 租稅範本中有部分細節上的差異，三份租稅範本第 5 條第 1 項均定義常設機構為企業從事全部或部分營業之固定場所³⁸，並均於第 7 條之營利事業所得篇章提及，除企業透過他締約國境內常設機構進行營運，而使他締約國得就歸屬該常設機構利潤進行課稅情形，營業利潤原則上由企業所屬之締約國享有課稅權³⁹。亦即於所得來源國與企業居住地國簽訂租稅協定前提下，所得來源國對境內常設機構創造之利潤享有課稅權，倘非透過常設機構取得，則僅由居住地國取得課稅管轄權，故常設機構之定義於判斷跨境營業活動利潤是否為所得來源國課稅管轄權所及情形下，至關重要，且可防堵逃漏稅或國際間雙重課稅情形之發生。須注意者，常設機構、所得來源國與居住地國為三者相異之概念，其係於跨境商業活動情境下，進行所得來源國與居住地國稅捐管轄權之調整，雖有諸多歐陸法系國家以常設機構為營業利潤來源地之判斷標準，例如德國所得稅法第 49 條第 1 項第 2 款即規定在德國維持常設機構或任命營業代理人而從事營業之收入為境內來源營業所得之判斷

³⁸ Paragraph 1 of Article 5, United Nations (2021), Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries; Paragraph 1 of Article 5, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital; Paragraph 1 of Article 5, U.S. Department of Treasury (2016), United States Model Income Tax Convention.

³⁹ Article 7, United Nations (2021), Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries; Article 7, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital; Article 7, U.S. Department of Treasury (2016), United States Model Income Tax Convention.

標準之一⁴⁰，且常設機構地與所得來源地在實務上往往吻合，但在判斷稅捐管轄權與所得來源地之常設機構為不同層次之概念，應為區別。

又實務上出現諸多跨國企業以人為方式濫用形成自由，規避常設機構要件該當，侵蝕所得來源國之稅基，故 OECD 提出「防止人為規避常設機構之構成」(Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)之 BEPS 第 7 號行動方案。依 OECD 租稅範本第 5 條第 5 項規定：「除第 6 項所稱具有獨立身分之代理人外，當一人代表他方締約國企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權利，其為企業進行之任何活動，視為他方締約國企業設有常設機構，不受第 1 項與第 2 項規定限制。」可見常設機構概念不侷限於實體場所概念，廣義之顯著經營概念亦含納其中，故常設機構之概念包含「固定營業場所」(physical PE)及「營業代理人」(agency PE)兩部份。

第二目 構成要件與規範

一、固定營業場所

OECD 租稅協定範本於第 5 條第 2 項例示規範一般固定常設機構之類型，包括管理處、分支機構、辦事處、工廠、辦公場所、礦場、油井、氣井、採石場或任何其他天然資源開採場所⁴¹。然此些列舉僅為實務上較常構成常設機構者，至於是否實際構成常設機構仍須視其是否符合前述常設機構之構成要件為判斷⁴²。

工程常設機構之要件則規定於 OECD 租稅協定範本第 5 條第 3 項：「建築工地、營建或安裝工程之存續期間超過 12 個月者，構成常設機構。」考量工程活動具較長之存續期間，且工程活動具有專業分工之特質，故將工程常設機構與他類型分別規範。各類建築、道路、運河等建設之修建及修繕、保養均於此條文涵蓋範圍，而所謂安裝工程不僅限於與工程相關者，設備之安裝亦屬之。

UN 租稅協定範本則將 12 個月標準降為 6 個月，並將組裝、建築工地、營建或

⁴⁰ 陳清秀（2020），國際稅法上營業所得來源地問題之探討，東吳法律學報，第 31 卷第 4 期，頁 115。

⁴¹ Article 5, OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital

⁴² OECD (2010), *supra* note 44, at 98.

安裝有關的監督管理活動一併納入可能構成常設機構之要件，以照顧發展中國家的利益。

OECD 租稅範本第 5 條註釋 2 說明，常設機構構成要件有三：1.存在一營業場所；2.該營業場所之「固定」；3.企業係「透由」該營業場所從事營業活動，分別代表常設機構可支配性、固定性及持續性之特徵⁴³，又該協定範本第 5 條第 4 項規定將準備、輔助性業務均進行排除，故可見其必須具有營業性質。

(一) 可支配性

所謂營業場所 (Place of Business, POB) 含納企業營運下所使用之所有廠房、設施、設備或裝置等，無論其是否為企業所有、租賃或非法佔有而來。然所謂營業場所也可能於沒有實際廠房的情況下成立，亦即凡企業對營業實體具有一定的支配空間 (Space at Disposal)，即可將之視為營業場所⁴⁴。

(二) 固定性

根據定義，POB 必須「固定」，因此原則上營業場所必須與一特定地理位置存在關聯性，如若不符合固定之要件，則一方締約國於他方境內持續性進行經營活動，仍不構成常設機構，但這並非意指營業場所必須實體定著於土地上，僅係營業之進行或設備保持在一特定地點足矣⁴⁵。然若營業活動性質致其必須隨著進程不斷移動物理位置，諸如道路、運河之修建，或其他大型建設須於一國之不同地點進行組裝，則不考慮該營業活動是否固定於一地點超過 12 個月，而將各地點之活動視為整體營業活動之一部分，以總體活動是否超過 12 月為固定性之判斷。

⁴³ 黃英華（2018），稅基侵蝕及利潤移轉第 7 號行動方案簡析及實務修正建議，財稅研究第 47 卷第 3 期，頁 87。

⁴⁴ OECD (2010), Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, at 92-93, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

⁴⁵ *Id.* at 94.



(三) 持續性

接續固定性之要件，若欲成立常設機構，勢必該經營場所將具有一定成度之持續性。持續性要件是否符合，實務上原則以 6 個月作為判斷標準，若商業活動性質為定期反覆發生而非連續不間斷者，以整體商業活動期間是否達 6 個月進行判斷⁴⁶。

(四) 營業性

OECD 租稅協定第 5 條第 4 項反面列舉 6 種不構成常設機構之預備性(Preparatory)、輔助性(Auxiliary)活動，其中排除如用於儲存、展示或運送貨物、商品之設施，基於企業自身儲存、展示、運送目的或是專為其他企業加工目的而儲備之貨物、商品。除此之外，專為企業採購貨物、商品，及以蒐集資訊目的而設立之固定營業場所亦被排除於常設機構定義外。

預備性業務係指於較短時間範圍內，為了企業核心業務(core business activity)執行所進行之準備工作⁴⁷，例如企業於他地進行職前訓練，係為企業核心業務之執行進行準備，進行職前訓練之場所將不成立常設機構⁴⁸；輔助性業務非核心業務之一部分，而僅係支持、輔助核心業務進行之活動⁴⁹，例如企業為了運送銷售之機具零件而設立固定營業場所，為輔助銷售機具設備之核心業務而設立者，非屬常設機構⁵⁰，然若該固定營業場所之活動範圍除運送零件外，亦包含售出機具設備之維修與保養業務，此類售後服務活動於機具設備交易中為不可或缺之重要部分，包含於企業核心業務範圍，故非屬輔助性營業活動。OECD 為了避免此例外規則遭企業濫用，於

⁴⁶ *Id.* at 95-96.

⁴⁷ OECD (2017), Commentary on Article 5 of the 2017 Model Tax Convention on Income and on Capital, para. 60.

⁴⁸ Neha Rastogi, Beate Erwin (2019), More Permanent Establishments: The Dwindling Preparatory and Auxiliary Activities Exemption, Insights, Volume 6 Number 3, at 27.

⁴⁹ OECD (2017), *supra* note 47, para 60.

⁵⁰ Neha Rastogi, Beate Erwin (2019), *supra* note 48, at 27-28.

OECD 租稅協定範本第 5 條第 4 項第 f 款規定，固定營業場之業務活動必須總體的、實質的符合預備性、準備性活動之性質，而非僅名義上符合該條文各款之要件。預備性與輔助性活動相對於企業核心業務雖對企業之產出有所貢獻，然其對業務價值創造之直接關聯性不足，難謂價值創造源於該營業場所⁵¹，故無以其為常設機構進行課稅之正當基礎，而排除此類營業場所構成常設機構之可能性。故可見得，固定營業場所是否涉及企業之核心業務為判斷其是否構成常設機構之要件，亦可謂固定營業場所之營業性為常設機構成立之重要要件之一。

營業活動主要由企業之經營管理人、受雇人員或其他受企業指揮監督人執行，若企業主要營業活動透過自化動設備進行，而人員之營業活動參與僅為自動設備化之設定、操作和維護，仍然有可能成立常設機構⁵²。然人為的參與並非構成常設機構之必要條件⁵³，自動化設備如博彩機器和自動販賣機等是否構成常設機構，將取決於該企業除了一開始之機器設備設置外，是否還為了自身企業之利益進行機器設備之營運與維護，若於設置後將機器設備出租予他人，則難謂該企業透過此固定營業場所進行營業活動而不構成常設機構⁵⁴。

二、營業代理人

(一) 营業代理人構成常設機構

依 OECD 租稅協定範本第 5 條第 5 項規定：「當一自然人代表一企業，有權以該企業名義於一方領域內簽訂契約，並經常行使該權利，其為該企

⁵¹ OECD (2017), *supra* note 47, para. 58.

⁵² *Id.* para. 41.

⁵³ OECD (2000), Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, at 3-4.

⁵⁴ OECD (2017), *supra* note 47, para. 41.

業從事之任何活動，視為該企業於該一方領域有常設機構，除非其具有同條第 6 項之獨立代理人身份。」亦即，就算企業於他國並無固定營業場所之設立，只要透過授權他人在他國從事特定營業活動，且此營業活動為企業取得營業所得的核心業務⁵⁵，如授權其經常代表企業簽訂合約，則可以認定該企業與他國之經濟活動存在密切關聯性，而成立常設機構，無論此人與企業是否為僱傭關係⁵⁶。

營業代理人構成常設機構之要件包括：

1. 有權於一方領域內簽訂契約

代理人所獲授權以實際判斷為原則，依 BEPS 第 7 號行動方案，如代理人參與契約之細節內容協商，且該契約對企業具有約束力，亦即其使企業於一定程度上參與一方領域之營業活動，就算代理人未獲正式授權或該契約由該企業之他人簽訂，仍將被認定為有權簽訂契約之情形⁵⁷，除非企業並未直接或間接地受到代理人活動影響。

2. 以企業名義簽訂契約

此要件中所謂契約，係指以企業名義簽訂將涉及企業重要核心業務之契約。以企業名義簽約，並不限於代理人實際以企業之名義進行簽約之情形，若該契約涉及企業所有財產權轉讓、財產使用權授予、企業之勞務提供⁵⁸，或契約對該企業具有約束力即屬之⁵⁹，以此確保營業代理人於顯名或隱名知其況下皆有常設機構原則之適用。

3. 經常行使該締約權利

⁵⁵ 朱俊傑 (2017)，當前國際間租稅協定對於常設機構之認定、常設機構與多國籍之企業組織、酷政、策略之關聯性及有關常設機構之課稅實務探討，財稅研究，第 43 卷第 2 期，頁 181。

⁵⁶ OECD (2014), Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment, at 107.

⁵⁷ *Id.* at 108.

⁵⁸ OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7-2015 Final Report, at 20.

⁵⁹ OECD (2014), *supra* note 56, at 107-108.

代理人必須經常、反覆的行使該代理權，而非偶一為之，是以一次
性或個別締約，並不符合此要件⁶⁰。「經常行使」權利之頻率與程
度，並無法統一以某頻率標準進行判斷，而需視契約與商業活動性
質進行實質判斷⁶¹。並且代理人須經常扮演締約要角，亦即從實質
角度觀察，其經常於契約簽訂過程中扮演重要角色，企業原則上不
對該契約內容進行實質修改⁶²。

（二）獨立代理人

所謂獨立代理人依 OECD 租稅協定範本第 5 條第 6 項之規定：「企業
僅透過經紀人、一般佣金代理商或其他具有獨立身分之代理人，以其通常
營業方式，於一方領域內從事營業者，不得視該企業於該領域內有常設機
構。」並依同條註釋 37 表示，獨立代理人須法律上與經濟上獨立於該企業，
並以通常營業方式執行代理業務。

1. 法律上與經濟上獨立

代理人就營業活動的執行係基於其專業知識與技術，委託人對其營
業活動不具支配性，代理人僅就經營成果向企業負責，若其完全依
照企業之指示進行活動，則非為獨立代理人⁶³。企業對於獨立營業
人營業活動範圍進行限制並不意味其不具有獨立性，若其於契約範
圍內仍具有高度商業活動自由性，則仍具有法律上獨立性。經濟上
獨立係以經營活動之經濟風險是否由代理人承擔判斷其獨立性，若
其有承擔盈虧之可能性，而非單純獲得一定比例之保證盈餘，則具
有經濟風險⁶⁴。

2. 以通常營業方式執行代理業務

⁶⁰ *Id.* at 107.

⁶¹ *Id.*

⁶² OECD (2015), *supra* note 58, at 19.

⁶³ OECD (2014), *supra* note 56, at 109.

⁶⁴ 陳清秀（2016），國際稅法，2 版，頁 122。

若代理人之營業活動，超過一般經紀人或佣金代理人之常規營業範圍，而主要為企業執行業務，例如佣金代理人除了符合交易習慣之貨物銷售行為，還經常性的為企業進行契約簽訂等活動，其於常規活動範圍外執行之業務，將不會被視為獨立代理人⁶⁵。

第三目 我國之常設機構規範

租稅協定中常設機構之概念係因應跨國企業而生，故在我國稅法架構下，其與總機構於中華民國境外之營利事業定有所關聯。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。」我國就中華民國來源所得進行課稅，總機構在中華民國境外之企業無論是否於我國構成常設機構，原則上均須繳納我國營利事業所得稅。然若營利事業總機構於我國境外，而於我國境內設有固定營業場所或營業代理人者，應設立獨立帳簿並課徵營利事業所得稅，明文於所得稅法第 41 條，並於同法第 10 條規定固定營業場所及營業代理人之定義。

若外國企業居住國與我國簽有租稅協定，則依據所得稅法第 124 條之規定，與他國簽訂租稅協定中之特別規定優先於我國所得稅法適用，如若未規定者，則參照適用所得稅協定查核準則之規範。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」函釋中提及，依據我國與他國簽署且已生效之「避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」（下稱租稅協定），他方締約國之企業於我國境內設有常設機構，並依租稅協定有關營利利潤之規定，就歸屬該常設機構之利潤課稅⁶⁶。我國與他國之租稅協定中有關常設機構之定義多參考 OECD 或 UN 之租稅協定範本，而所得稅協定查核準則相關規定則於第 7 條至第 11 條，分別規範固定營業場所與營業代理人等常設機構之定義與構成要件。至於與大陸地區間之課稅，則另依臺灣地區與大陸地

⁶⁵ OECD (2014), *supra* note 56, at 110.

⁶⁶ 財政部 96 年 1 月 11 日台財稅字第 09604506050 號令。

區人民關係條例第 25 條規定、海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議及海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排。以上制度雖皆以常設機構之概念為制定基礎，然規範內容均有所不同。



第三款 移轉訂價

租稅規範的兩項核心概念為關聯性與利潤分配原則⁶⁷，原則上企業居住地國對其營業利潤擁有課稅權，至於企業是否須於他國進行申報繳納，則倚仗關聯性原則為判斷，若企業於他國符合常設機構要件，則他國對歸屬於該常設機構之利潤具有課稅權。於課稅權歸屬確立後，利潤分配原則用於判斷企業應於他國負擔之稅捐多寡，國際間係以常規交易原則（Arm's Length Principle, ALP）為利潤分配準則，就利潤以功能、資產與風險之「合約條件進行分配」。

若關係人間以不合常規之價格進行交易，稅法上一般從國家課稅權適當調整觀點，採取移轉訂價稅制⁶⁸。移轉訂價（Transfer Pricing）係指營利事業從事受控交易（關係人相互間所從事之交易）所訂定之價格或利潤。關係人（包含關係企業與個人）相互間之交易，為規避高稅率課稅管轄權租稅課徵，往往透過不合營業常規之交易安排損益，以獲取稅捐利益⁶⁹，亦即以有別於獨立企業常規交易價格之「異常價格」進行交易，使所得在交易當事人間流動，以達到國際租稅規避之效果。移轉訂價稅制之基礎為常規交易原則，其否認不合常規之實際交易價格，並針對此類不合營業常規交易，以「獨立企業間交易」（Arm's Length Transaction）之常規交易價格（市場行情價格）予以調整，計算常規交易價格下企業應獲所得，並以此為基礎計算應納稅額，即使關係企業所從事之非常規交易並非基於避稅之理由，仍須依據常規交易原則進行調整⁷⁰。

OECD 租稅協定第 9 條第 1 項即規定：「如締約國一方領土內之企業直接或間接

⁶⁷ 楊葉承、蔡怡欣（2019），前揭註 3，頁 10。

⁶⁸ 陳清秀（2018），國際稅法上合法節稅、稅捐規避、逃漏稅（下），植根雜誌，第 34 卷第 12 期，頁 447。

⁶⁹ 陳清秀（2008），現代稅法原理與國際稅法，元照出版，頁 394。

⁷⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 1.2, see Kees van Raad (2005), MATERIALS on International & EC Tax Law, Volume 1, 5th Ed., at 868.

參加締約國他方領土內企業之管理、控制；或相同人直接、間接的參與締約國一方領土內及締約國他方領土內之企業之管理與控制，而致兩企業於商務或財務方面所訂定之條件，與雙方為獨立企業所訂定者相異時，則任何為歸屬而應歸屬其中一企業之利潤，應計入該企業之利潤，並以其為基礎為課稅。」

我國所得稅法第 43 條之 1 即規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」，財政部另於民國 93 年底發布「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」作為我國移轉訂價稅制之法源依據。

第二項 數位經濟帶來之挑戰

數位經濟企業的崛起形成了一股商業模式的革新浪潮，企業可以輕易地在沒有設立實體（Physical Presence）的情況下拓展其商業版圖至他國，因此將對現有稅法架構帶來稅收關聯性判斷（Nexus）、數據（Data）運用價值創造歸屬問題和新商業模式下所得定性問題（Characterisation）。本段落將依序討論各傳統稅法規則如何在數位經濟崛起下難以繼續全面適用，並且簡述 BEPS 2.0 架構下的新趨勢如何回應各個挑戰。該架構如何建立數位經濟企業全球稅捐分配新制度，將於第四章詳細論述。

第一款 關聯性挑戰

數位經濟讓跨國企業在市場國設立實體組織的必要性大幅降低，市場國對於數位產品及服務的關聯性也因而降低。傳統商業模式下企業較不具備靈活性與流動性，不免需要在市場地設立生產製造、行銷或銷售的實體據點，以進行採購、庫存管理、品牌營銷等活動，由該具有持續性、固定性、營業性之機構負擔市場國之營利事業所得稅，故常設機構成為判斷納稅義務是否成立之重要因素。如今，企業可以透過數位化方式管理製造到銷售的各個階段，對常設機

構的依賴大幅度降低，公司之母公司、伺服器及用戶可能皆來自完全不同之稅捐管轄領域，導致傳統以實體為判斷之標準變得不合時儀，公司於市場國應承擔的納稅義務或稅收負擔無法依據該原則進行判斷。而常設機構（PE）定義中所包含之包含「代理人常設機構」⁷¹，傳統上係有權並經常代表他方締約國企業簽約或簽訂具有拘束該企業效力之文件，然在數位經濟發展下，企業將原本由代理人對客戶提供契約具體條款等相關資訊以及進行協商的功能，移轉至總公司進行⁷²，就算沒有實體或位於市場國之代理人，數位經濟企業仍得高度參與市場國經濟，不禁引人思考此關聯性判斷標準是否仍能有效發揮其制度目的。

另外因數位經濟企業多具有高度依賴用戶參與的特性，用戶之產出及用戶之間形成之網路效應可以為企業帶來龐大商業利益，企業價值亦因握有大量用戶資訊與數據而進一步提升⁷³，無論是線上搜尋引擎、社交媒體或線上中介平台等產業，皆主要依賴大量用戶參與，以收取廣告收益或交易使用者數據以獲取收益。於此前前提下，若由該數位經濟企業設立登記國享有完全的稅捐管轄權，似與價值創造地有所脫節，究其根本，市場國之用戶數據及內容才是實質增加企業的價值或獲利之源頭，此情況已經超越了常設機構定義之問題，而是更宏觀的關聯性判斷問題。於 BEPS 2.0 第一支柱之討論浮上檯面之前，即使沒有租稅協定的限制，許多國家似乎都不會承認此種關聯性的建立，多採 OECD 租稅協定範本第 7 條規定：「無常設機構，則無課稅」之稅法原則，實體組織存在仍是稅捐管轄範圍界定的重要指標，而諸多國家採行之單邊數位稅方案，依循用戶價值創造立論基礎，於其施行當下仍備受爭議。近年來 BEPS 2.0 第一支柱規範之討論與藍圖逐漸形成，可以見得 OECD 欲在不影響既有關聯性判斷的情況下，透過建立一全新的稅捐權利，使用戶所在地、內容創造地等市場國，得以建立一新的關聯性標準。

⁷¹ OECD (2020), *supra* note 30, at 101.

⁷² 陳衍任 (2019)，國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第一號行動方案」對我國跨境電商課稅制度影響，臺大法學論叢，第 48 卷第 1 期，頁 278。

⁷³ OECD (2020), *supra* note 30, at 102.



第二款 數據挑戰

數位經濟下，數據由經營活動產物，轉變為價值創造之生產要素。數據之搜集包含極其多元之面向，數位經濟企業可直接或間接的透過第三方取得數據，亦可由用戶主動提供或被動的透過交易過程取得。如前所述，數據的搜集運用領域逐漸壯大，引發了對於現有關聯性標準之討論，且數據的搜集、儲存、分析、處理、使用等各個階段，於數位經濟下皆有可能為企業價值創造之核心，故不同階段之產值應如何於各稅捐管轄領域進行分配？進行數據搜集之企業於數據來源地是否應該負擔一定比例之稅捐？其應該如何定性？從會計的觀點視之，企業所搜集、分析之數據如同自創之無形資產，並不會在資產負債表上被呈現出來⁷⁴，數據本身價值並不能透過企業利潤獲取加以呈現，僅有在數據交易移轉的情況下才能具體認定，故其價值該如何計算也成為一大問題。又現行國際稅收架構主要採納常規交易原則為常設機構所得劃分及關係企業收入成本分配之依循，使交易價格與其他獨立企業之交易價格達成一致，以解決移轉訂價之問題，然而，數位經濟時代下，企業得輕鬆的將企業業務進行拆分，將交易內部化，又因數據與用戶價值創造之關係、所得成本之關係難以直接知悉，而導致常規交易原則的效用受到挑戰，為BEPS埋下隱患。

大型數位經濟企業所搜集之數據來源全球，因而極可能有數據來源國與分析處理數據國不一致之情形。數據來源地之認定標準存在爭議，有認為應採納數據取得地者，亦有認為數據加工地、用戶所在地或契約發生地才為最適指標，另外價值創造應歸屬於原始資料來源地，或是處理數據使其產生價值之數據處理地亦眾說紛紜。許多數據為了不同目的會被整合轉化，欲溯源數據之實際來源地有其困難度，前段所討論之常設機構關聯性認定標準，於可輕鬆於境外進行數據搜集的現今，更是不可採。倘數據之搜集可追溯至境內之常設機構或境

⁷⁴ *Id.* at 103.

內分公司，並且在轉售該數據予境外企業時負擔當地稅賦，而企業直接於境外搜集市場國數據則可免除稅賦，顯然並不合理。

BEPS 2.0 架構中關於銷售、轉讓用戶數據之所得來源地判斷，以資料搜集時用戶之實時位置為原則，所謂實時位置之定義又會因為資訊性質不同而有所差異。舉例而言，在主要搜集用戶個人資訊的情況下，應以用戶之住所地為最適切之實時位置認定標準，但於搜集用戶之定位資訊時，則應以資訊搜集當下各時間點之位置為判斷，BEPS 2.0 亦提出以資料搜集時用戶設備之實時所在地、資料搜集時用戶設備之 IP 位置所在地或其他可以用來判斷資料搜集時用戶實時所地之資訊⁷⁵為具體判斷標準。而其他非以銷售、轉讓用戶數據為主要業務之產業，如線上搜尋引擎、社交媒體或線上中介平台，則以資訊搜集當下該用戶之住所為指標⁷⁶，因此於新架構下如何判斷經濟活動發生地及所得稅意義上之價值創造地尤為重要。然而在新的架構下，OECD 仍無提及數位經濟企業自行取得、分析數據所創造之價值應如何認定。

第三款 定性挑戰

數位化經濟下，新型產品、服務及支付工具湧現於市場，此類所得該如何定性並與傳統課稅規範相容成為一大難題⁷⁷。所得之定性與稅捐中立性要求及量能課稅原則高度相關，因稅捐法規對於不同類型稅捐往往有不同之構成要件設計，清晰的所得定性得避免納稅義務人透過經濟活動之安排，進行法規套利，如刻意進行所得類型的轉換，以規避不利於己之稅捐規範，國際租稅架構中稅捐定性的 importance 更是不容忽視。

以無形資產之相關利潤為例，其性質徘徊於營利事業所得與授權金之間，營利事業所得為積極所得而依照常設機構之關聯性判斷，於非居民企業設有常設機構情況下，所得來源國始得分配相關稅捐；然授權金之所得被認定為消極

⁷⁵ *Id.* at 74.

⁷⁶ *Id.*

⁷⁷ OECD (2015), *supra* note 4, at 106.

所得，OECD 租稅協定範本考量權利人研究發展成本費用之扣除，建議由權利人居地國課稅，但聯合國租稅協定範本第 12 條第 2 項則同時考量權利金來源地國對該所得產生具有經濟上貢獻，且債務人於該國可能得為成本費用支出扣除，而建議由來源地國與居住地國雙方國家分享稅收⁷⁸，且得直接以扣繳方式完稅，無須考慮是否構成常設機構，由此可見，一項所得被定性為營業利潤或是授權金所得將為企業帶不同之稅收效果，也同時影響稅捐管轄國之稅收利益。

第四節 數位經濟於我國衍生之問題

數位經濟不受地域限制、高靈活性、高度自動化之特性，以及其所帶來之稅基侵蝕、利潤移轉及稅務管轄權不確定性，已如前所述。身處全球數位化時代，大型跨國數位經濟企業利用其技術、平台、品牌、用戶基數等優勢，積極擴張其在全球的版圖，它們一方面為消費者帶來了更多的便利和選擇，促進全球貿易和流通，另一方面，其無實體特性，卻也為市場國之稅收、就業和產業結構帶來挑戰，我國身為積極參與國際經濟活動之一員，無可避免地面臨相同挑戰。

以 Uber 於我國構成之稅務問題為例，其於 2013 年進入我國市場，設立臺灣宇博數位服務股份有限公司（下稱宇博公司），其主要以藉由一電子平台，透過手機應用程式提供司機與乘客媒合服務。Uber 平台之性質究竟為汽車運輸業，或僅為一媒合平台，於我國爭論不斷，然沒有疑問的是，Uber 就司機每筆運輸交易獲取所得扣取 20% 之服務費，應屬一可稅收入，然於我國施行《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》及其作業要點前，我國卻面臨無法對該部分所得課稅之窘境。Uber 之商業模式，係透過消費者信用卡之綁定付款，其金流直接流向設立於荷蘭設立之母公司 Uber B.V.，所以這些交易被視為是與境外 Uber 母公司進行，而非與台灣的 Uber 分公司進行，故縱使即使該筆交易於我國境內發生，仍視為境外交易，而無須負擔營利事業所得稅。其就每

⁷⁸ 陳清秀（2017），國際稅法上權利金所得之課稅，月旦法學雜誌，第 264 期，頁 16-20。

筆運送服務收取之 20%服務費，由總部之會計帳目統一處理，台灣分公司僅負責品牌推廣、司機服務等其他業務，其下無營業活動收入，僅有相關業務費用支出⁷⁹。



台灣與博公司不涉及營業收入，造成稽徵機關追稅困難，不僅稅捐管轄權無法觸及其營業所得，營業稅方面也產生爭議。該爭議主要在於企業與稅捐稽徵機關對於常設機構認知上之不同，稽徵機關認定台灣宇博為常設機構，而非僅為資訊處理等輔助性功能機構而需繳我國營業稅；台灣宇博則認為其不涉及交易服務費之收取，不涉及營業收入，不符合稅捐構成要件而無需就該部分負擔稅捐，應僅就平台服務費部分負擔稅捐。Uber 以其數位服務本質之經營方式、經營成本先天占據優勢，於產業定性上將自己排除於汽車運輸業之規則適用，於我國推展業務又不負擔公法上金錢給付義務，與處處受到交通部法規管理、限制的其他傳統計程車業者相較，勢必引起我國同業業者就租稅公平性上之爭執，並造成市場競爭之不公平。最高行政法院 107 年判字第 199 號判決認為台灣宇博公司實質上對提供載運服務之車輛及司機，享有招募、審查、訓練及支援等管理、監督權限，然其與 Uber 集團間卻透過法律形式外觀之安排，使提供載運服務之司機與 Uber B.V.公司間僅存有民事契約關係，而將台灣宇博公司實對司機及車輛間之接觸往來及所提供之常態性服務，排除在契約關係外。此等不合「經濟實質」之安排，形成由 Uber 集團直接在境外指揮監督，向消費者提供『由國外 Uber 集團向我國消費者銷售』之勞務服務之法律外觀，從而使為我國稅捐高權所不及之國外營業主體，得以實際在內國為勞務銷售行為，卻可免除營業稅之報繳。此等法律安排極其不自然，不符常態經濟活動，從營業稅法制之觀點言之，實已構成私法行為之濫用⁸⁰，為納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所規定之「以非常規交易規避營業稅構成要件之該當」行為。

⁷⁹ 王妍文、鄒昀健 (2016)，Uber 如何落地台灣？行政院政委蔡玉玲提底線，TechOrange，<https://buzzorange.com/techorange/2015/08/28/government-and-uber/>.

⁸⁰ 最高行政法院 107 年判字第 199 號判決。

Uber 之稅捐相關爭議於 2017 年 5 月跨境電商營業稅登記制上路後獲得初步緩解，5 月底 Uber 荷蘭註冊公司 Uber Portier B.V. 率先進行稅籍登記，然其主要涵蓋者為 Uber Eats 相關業務，主要負責運輸業務之 Uber B.V. 則於同年 7 月進行登記⁸¹。然 Uber 之新營運模式仍將車資金流全數流向境外，故國稅局仍要求其就車資全額進行營業稅繳納，Uber 亦配合以車資、餐費收入的全額繳稅，而於我國再無欠稅問題。除 Uber 外，社群網站 Facebook、訂房網站 Agoda、Expedia、應用程式平台 App Store、Android Play 等業者，及 Amazon 等電商，都已來台登記，申報情形良好，財政部估計稅收上看 18 億元，至此我國對於境外數位經濟企業之營業稅相關爭議得到了解決。就所得稅方面，我國出台《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》，規範外國營利事業在我國境內無固定營業場所及營業代理人，而有銷售電子勞務予我國境內買受人者，應就其中華民國來源所得課徵所得稅，故外國平臺業者收取之平臺手續費，係因提供平臺供買賣雙方進行交易，就該手續費收入，係屬我國來源收入，應課徵所得稅。

從上我述 Uber 之案例可以窺見數位經濟如何使非居民跨國企業得以無實體之模式於我國進行經濟活動，享受無須負擔稅捐之優勢，造成我國稅捐稽徵上的重重困難，與在相關法規建制前大量稅基的流失，亦對我國現有之相關產業帶來不公平之市場競爭關係。而於規範建制後，仍存在就源扣繳制度施行造成之稅捐轉嫁、我國稽徵機關對於非居民企業資訊取得及核實課稅等困難尚未解決，又 Uber 一案僅為龐大全球數位經濟企業於我國推展業務之一小部分，後續於第五章進行討論之 Facebook 股告投放費用稅務爭議，亦呈現了我國課稅困境與買受人實際承受稅捐之問題，可以想見數位經濟對於各國所帶來之稅務挑戰，不容忽視。

⁸¹ 吳佳蓉 (2017)，跨境電商課稅新制上路 Uber 登記了，自由時報，<https://news.ltn.com.tw/news/life/breakingnews/2122334>.



第三章 全球應對經濟數位化

縱然 BEPS 第一號行動方案為全球避稅之目標帶來諸多正面影響，但當前稅收規則仍無法全面有效應對跨國商品交易或跨境服務企業之稅務規避問題，第一號行動方案中各國並未就數位經濟稅收挑戰達成共識與最終方案。隨著數位經濟企業對全球經濟影響逐漸擴大，並且此類企業多集中少數已開發國家，國際稅收的合理分配越發受到關注與挑戰。數位經濟模式突破了現有國際稅收規則的限制，導致市場國無法對此類型企業進行課稅，進一步加劇了跨國避稅的風險⁸²。長期以來，跨國企業多利用集團內交易或是經濟活動安排的方式，將利潤實現置於低稅率國家，數位經濟企業多依賴無形資產與數據傳輸的特性，使跨國企業的稅務安排更容易實現，避稅難度大幅降低。例如愛爾蘭即為低稅率國家，2021 年 OECD 國家之平均營利事業所得稅為 23.04%，金磚五國（BRICS）之平均稅率也來到 27.4%⁸³，OECD 成員中只有三個國家之稅率設定在 12.5% 之下，愛爾蘭即為其中一員，其稅率自 2003 年以來長期維持在 12.5%⁸⁴。許多 MNEs 將數據中心設置在愛爾蘭，並每年由各國子公司支付龐大的數據處理費用予愛爾蘭子公司，使其他國家子公司之利潤大幅降低，透過利潤的流動達到避稅的效果，數位服務實際發生地之稅捐高權卻無法分享該部分稅款，導致各國對於國際稅捐分配公平性的質疑。

新冠病毒疫情全球蔓延之兩年間，數位經濟企業更是急速擴張，對國際經濟造成極大的影響與壓力，雖然於 2020 年之前各國已積極針對 BEPS2.0 兩大支柱之新國際稅法架構不斷進行討論、協商，各國意見歧異導致國際間遲遲無法達成共識。有部分國家主張現行國際稅捐制度未將用戶參與所創造之價值納入考量並不合理，應於現有框架下針對性的進行修正即可達到效果，有部國家分

⁸² OECD (2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

⁸³ Sean Bray (2021), Corporate Tax Rates Around the World 2021, Tax Foundation Fiscal Fact No.783, at 7.

⁸⁴ *Id.* at 4.

則認為現行之關聯性判斷與稅收分配制度已不合時宜⁸⁵，需要透過創建全新的稅捐權利以重新分配全球稅捐，另有美國等少數國家認為現有之 BEPS 第一號行動方案已解決了數位經濟時代下「雙重不課稅」的問題，滿足於現行之國際稅收規則。於此背景下，美國認為第一支柱之談判缺乏進展而於 2020 年 6 月選擇退出，歐盟委員會對此並未妥協，表示在 2020 年底前各國若未能達成共識，則將考慮在歐盟範圍內開徵數位稅。

歐盟執行委員會曾於 2018 年 3 月提出「數位經濟公平賦稅指令草案」（Fair Taxation of the Digital Economy），為數位稅之前身，期待各國依照該指令進行國內數位稅立法，然最終各會員國未能達成一致，愛爾蘭、盧森堡、荷蘭等國一向以低稅率吸引 MNEs 投資而強烈反對，該草案故未能通過。於 BEPS 行動計畫方針未達成一致之情形下，許多國家也相應發展出單方面之稅捐政策，有些國家僅針對線上廣告之所得進行課徵，如奧地利及匈牙利，大部分國家除了線上廣告外，也將用戶數據交易、線上社交平台、線上交易平台所得都納入數位稅稅捐客體範圍，而稅率設計更是懸殊，如波蘭採取 1.5%，土耳其與匈牙利則將定為 7.5%⁸⁶。各國相異的稅捐主體、客體、稅率、稅基計算設計，使數位經濟企業大國紛紛寄望一統一之稅捐架構盡快獲得各國支持。

第一節 BEPS 第一號行動方案

第一項 數位經濟下之稅制反思

2013 年，G20 委託經濟合作與發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）推行稅基侵蝕與利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫，此行動計畫為全球金融危機後全球稅收領域合作的主要項目之一，OECD 於 2015 年 10 月提出 15 項行動方案，並於同年 11 月

⁸⁵ Australian Government (2018), The Digital Economy and Australia's Corporate Tax System, Treasury, at 13-14.

⁸⁶ Elke Asen, Daniel Bunn (2021), What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, Tax Foundation.

獲得 G20 批准後實行。BEPS 行動計畫主要欲達成目標為：1. 消除不同政府間侵蝕性的稅捐競爭，向稅收協調、合作之方向邁進；2. 針對跨境所得稅問題形成認同，使各國得以不給予稅捐優惠方式保護稅基；3. 以提高透明度方式，降低納稅義務人與政府就跨境稅務方面之資訊不對稱。

其中 BEPS 第一號行動方案在 2015 年之期末報告中重新檢視數位經濟活動為各國所帶來之稅收影響，其中包含在國際稅制尚不完整情況下，跨境電商在他國從事數位經濟活動而未負擔納稅義務、數位經濟活動中企業所得特徵、服務價值歸屬及如何課徵營業稅等問題⁸⁷。國際稅收制度於數位經濟發展下主要面臨之挑戰包含稅收關聯性（Nexus）、數據（Data）價值創造歸屬及新商業模式下所得定性（Characterisation）。三者雖然本質上不盡相同，但於許多情況下，也有可能有重疊發生的可能，例如由某一國取得的用戶資訊，是否應與該資料來源之稅捐管轄權產生關聯性，又若境外公司利用此資料所獲得之所得，又應如何或依照何等國際稅捐原則，而應與資料來源國產生關聯性，此同時也會衍生出包含此類無實體交易所得在稅捐上如何定性之問題。這些挑戰都讓 OECD 開始重新思考當下的國際稅法架構在新型態交易模式下是否仍為妥適，同時數位經濟企業利用新技術將利潤移轉至低稅率之稅捐管轄區之稅捐規避行為，正是 BEPS 最主要關注之且欲防免之活動之一，故使其重新考量現有之租稅協定範本，審視以執行功能、使用資源與承擔風險為標準，進行經濟活動所在地及價值創造所在地認定之設計是否合宜。

第二項 第一號行動計畫之可能解方

第一款 數位化常設機構

一境外之企業若利用科技或其他數位自動化系統，於市場國無設立常設機構，卻與該國之經濟有持續、有目的性的互動，並達到「重大經濟存在」

⁸⁷ 陳清秀(2018)，國際稅法，元照出版，第三版，頁 527-528。

(Significant Economic Presence) 之門檻時，視為關聯性存在，認定其於當地存在常設機構。即根據相關因素可導出該非居民企業與市場國經濟市場發生實質之交互影響，故該國應可對該企業之境內來源所得進行稅捐課徵。所謂「重大經濟存在」之判斷，具體而言以「銷售額」、「數位化功能」及「使用者人數」三項要素⁸⁸，綜合判斷企業是否具備顯著數位化存在。

第一目 銷售額

源自於市場國銷售額之多寡，自然是判斷企業與該地聯繫程度的最直觀數據，即便是在高度依賴用戶內容產出和網路效應的數位經濟產業，銷售額仍然可以反應該聯繫程度。用戶的參與增加了企業的數據來源，使企業得以透過數據分析提升其服務與價值，輔以網路效應，進行更精準有效率的銷售行為，或是提高其核心業務與服務之收費，進而反應在銷售額的增長。以銷售額進行判斷可以使個跨境活動之合規成本降低，並且具有高度之規範確定性，雖然僅憑借銷售額無法直接判斷關聯性之存在，但可將之視為所有綜合判斷標準之基礎。

在適用銷售額進行判斷時還有以下幾點需注意。首先，有認為銷售額標準所涵蓋之交易類型應僅限於透過線上平台進行交易之所得，然若將涵蓋範圍局限於線上平台，則將導致境外數位經濟企業以線上線下結合方式規避「重大經濟存在」條件的成立⁸⁹。例如企業將線上平台之功能侷限在廣告的投放，以便觸及全球客戶，但為了不在平台上完成該筆交易，而以型錄寄發或是電話訂購的方式進行實體交易。故為了確保企業在市場國進行實質上相同類型交易的前提下，負擔同等的稅捐繳納義務，似應將數位化功能與使用者人數標準共同納入考量，以此前提下擴大適用範圍，將所有境外企業與市場國交易所得都納入考量。其次，境外數位經濟企業若屬集團架構中之一員，或有其他關係企業情況下，數位經濟的流動性使所得可以輕易透過經濟活動安排流動至其他稅捐管轄區，為了避免企業將其源於市場國之所得進行分割，降低總所得額以規避銷

⁸⁸ OECD, *supra* note 4, at 107-111.

⁸⁹ *Id.* at 107-108.

售額門檻，應以集團總體或各該關係企業之銷售總額為計算，以判斷是否達到銷售額門檻⁹⁰。



第二目 市場國數位化功能之使用

關於市場國之數位化功能之討論包含市場國網域名稱、線上平台與支付服務之使用。當數位化經濟企業進入一國市場，往往會取得市場國之網域名稱，使其平台在市場國內可擁有更高的觸及率，進一步保護其於該領域之商標權，故當地網域名稱之設置可視為一判定標準。而企業於市場國設立當地網站，為各市場國設計符合當地語言、文化之平台，推出符合當地法規之使用者條款，並融合當地支付系統，使用戶可以直接以當地幣值、稅率計算交易額亦為判斷之標準⁹¹。市場國支付方式之納入，將增加技術與法律方面的大量資源投入，若非數位經濟企業於市場國具有有目的性且持續的商業活動，否則鮮少會進行如此高成本之投入，故可將之認定為境外數位經濟企業有意與市場國建立持續且重大之聯繫，而極有可能構成「重大經濟存在」。

第三目 使用者人數

有鑑於網路效應於數位經濟下的重要性，使用者數目與其所帶來之數據，亦為一重要指標，OECD 建議以每月活躍用戶數（Monthly Active Users, MAU）或線上綽約數量作為判斷標準。MAU 係指於 30 天內登錄、瀏覽平台之註冊用戶，MAU 可有效協助判斷一國之用戶基數與經濟活動參與程度⁹²，然何種程度之參與才算是活躍用戶？又或是面對假帳號、多帳號、機器人帳號應如何應對等問題仍待解決。線上綽約數量係以類似「OECD 租稅協定範本」第 5 條第 5 項關於「代理人常設機構」的方式為判斷⁹³，數位平台向用戶提供服務時往往要求用戶事先同意使用者條款，每一位用戶的參與即成立具有法律效率之協議，故亦為一項極具參考性之使用者規模判定標準。

⁹⁰ *Id.* at 108.

⁹¹ *Id.* at 109-110.

⁹² *Id.* at 110.

⁹³ 陳衍任 (2019)，前揭註 72，頁 282。

用戶為企業帶來數據，故 OECD 亦建議以企業搜集之數據量作為其於市場國經濟參與度之判准。數據規模之計算係以數據來源地進行劃分，數據儲存地或加工地並非此要素所考量者，又此處所謂數據並不僅限於用戶之個人資料相關數據，用戶生產之內容、對於產品的評價或網頁搜尋歷程等皆屬於此處定義之數據⁹⁴。

第二款 所得來源國扣繳稅捐

第二個值得探討的替代方案，則是針對市場國稅籍居民或常設機構於線上交易時支付給非居民企業之報酬，於消費地國（所得來源國）扣繳稅捐。實務操作上往往將扣繳稅捐之納稅義務轉予「報酬給付方」，亦即消費者或中介機構，若交易雙方皆為法人，則將納稅義務轉予他方企業，其仍較有履行該扣繳義務之能力，然於報酬給付方為個體消費者時，其並無為境外企業扣繳稅捐之經驗與動機，且對稅捐機關而言，面對如此龐大的小額扣繳稅捐，勢必會增加稅捐稽徵之難度與成本。於企業對個體消費者之情況，使中介機構承擔納稅義務似為一種可行之解方，例如由信用卡公司或銀行進行稅捐之扣繳⁹⁵。

然扣繳稅捐之制度設計，係針對外國企業之所得總額進行計算扣繳，而國內企業則是以年度收入減去成本、費用損失後之純益額進行計算，亦即國內企業依照客觀淨值原則以所得淨額為稅基，此種對於境內外企業之差別對待，可能引起稅捐課徵公平性之爭議。又關稅暨貿易總協定（General Agreement on Tariffs and Trade, GATT）及服務貿易總協定（General Agreement on Trade in Services, GATS）均要求締約國對於國內外商品、服務之供應商課予同等之稅捐，不同於 GATS 有諸多適用之例外，GATT 明確禁止締約國對於進口之產品課予附加之稅捐，故以所得總額進行稅捐扣繳之設計，極可能與關稅暨貿易總協定發生衝突⁹⁶。歐盟法亦有相關禁止歧視非居民企業之條文，故就算以極低的稅

⁹⁴ OECD, *supra* note 4, at 110-111.

⁹⁵ *Id.* at 114.

⁹⁶ *Id.* at 115.

率計算外國企業之扣繳稅額，仍將與之產生矛盾。故 OECD 認為，相較於更符合客觀淨額原則之「數位化常設機構」標準⁹⁷，數位化交易所得就源扣繳之制度，應較適合作為各國採納前述「數位化常設機構」標準下之備用方案，或作為以所得淨額為納稅基礎下之一種納稅方法⁹⁸。



第三款 徵收平衡稅

平衡稅係為確保一國之境內、外企業維持稅捐上公平性，且可免於建立一全新稅捐管轄分配制度。為了制度的明確性與避免施加不必要之負擔予中小企業，平衡稅主要針對與市場國經濟保有持續、具目的性互動的非居民企業，亦即於市場國具有「重大經濟存在」之非居民企業。但形同於附加之平衡稅的課徵，仍同樣難以避免的如前段所述，和關稅暨貿易總協定及歐盟法的精神產生衝突。開徵平衡稅也將帶來對外國企業雙重課稅之風險，境外企業可能在市場國繳納平衡稅後，又於其居住國負擔營利事業所得稅，而平衡稅並不一定能於企業居住國之營利事業所得進行扣抵，故 OECD 建議平衡稅之設計應於該筆境外企業所得有雙重不課稅情況或於其居住地國僅負擔極低稅捐之情況下，始有所適用⁹⁹。

第三項 第一號行動方案進程

就數位經濟所帶來的稅收關聯性、數據及定性挑戰，OECD 於現有常設機構判斷標準適用例外修改之基礎下，又提出前項所討論之三個可能解方。常設機構標準之適用例外主要於 BEPS 第七號行動計劃下進行修正，修正後之租稅協定範本第 5 條第 4 項確保僅實際具有預備性、輔助性之商業活動得以排除常設機構之成立，亦進一步對常設機構之標準進行修正，使數位經濟不因其交易性質而得以操作、迴避於市場國構成常設機構。

⁹⁷ 陳衍任 (2019)，前揭註 72，頁 284。

⁹⁸ OECD, *supra* note 4, at 115.

⁹⁹ *Id.* at 117.

而關於其所提出之三個可能解方，OECD 並不建議各國於該階段採納，因三者皆會對於現有之國際稅捐架構帶來影響，需要現行規範的大幅度修正方得以實踐，於此階段關於三個可能解方尚未有足夠詳盡之細部制度規劃與設計，且鑑於 BEPS 15 項行動方案尚於施行初期階段，尚未能確認是否將對數位經濟下之稅務問題帶來轉變或影響。雖有諸多國家對於國際稅捐局勢的變化及稅捐分配問題表達疑慮，OECD 仍然認為尚未有足夠的資歷與數據可表明任一新解方可有效解決數位經濟下之國際稅捐挑戰¹⁰⁰。

雖然 OECD 不推薦報告中提出之任一可能解決方案，卻也尊重各國得以制定國內法以施行任一方案，其肯定各國形成制度之自由，在 BEPS 出台相關規制、得到國際共識並實際施行之漫長過渡期間，各國可建立自我保障措施¹⁰¹，以保障其於該期間之稅捐管轄權，且可於制度實踐的過程中獲取經驗，於未來 BEPS 制度形成中之重要參考與意見，有助於塑造未來的全球稅收架構。然 OECD 也提醒各國，單邊制度的制定與施行需遵循現有 OECD 租稅協定原則與其他雙邊租稅協定為前提，這意味著各國在制定國內法時應考慮國際間的合作和協調，以確保稅收政策的一致性和可行性。

第二節 數位稅首先提出—印度

印度稅務局之電子商務稅委員會於 2016 年提出財政法修正草案(The Finance Bill, 2016)，並於第 8 節中提出數位平等捐(Equalization Levy)¹⁰²，針對線上廣告服務或提供廣告空間之所得進行課稅，其係以 OECD 於 2015 年提出之 BEPS 第一號行動方案中所提及之衡平稅為基礎，可謂第一個試圖以修法方式解決數位經濟帶來之稅務問題的國家。數位平等捐依據印度財政法(下稱同法)第 165 條規定，針對在印度境內未設立常設機構的境外數位服務企業，且於一納稅期間內數位服務所得超過 10 萬盧比（約新臺幣 4 萬元）者為稅捐主體，就該部分所得

¹⁰⁰ *Id.* at 137.

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² Government of India Ministry of Finance (2016), The Finance Bill 52-55, <https://www.indiabudget.gov.in/budget2016-2017/ub2016-17/fb/bill.pdf>

以 6% 之稅率進行數位平等捐計算¹⁰³，並依據同法第 166 條規定採取就源扣繳制¹⁰⁴。施行之初，其以境外電商提供線上廣告相關服務之所得為稅捐客體，並將所謂「特定服務」（Specified Service）定義為線上廣告服務及任何提供數位廣告為目的之數位空間或服務¹⁰⁵。

2020 年，數位平等捐規範之稅捐客體擴大適用至線上銷售之貨物或勞務之所得，新增第 165 條 A 款以下規定，並於 2020 年 4 月 1 日起施行。其以於印度境內未設立常設機構且於一納稅期間內所得超過 2 千萬盧比（約新臺幣 780 萬元）者為稅捐主體，並於下列三種情況中，以 2% 稅率計算數位平等捐¹⁰⁶：1. 提供印度稅籍居民之跨國電子商務服務；2. 非提供予印度稅籍居民，但藉由印度消費者數據搜集與交易獲取所得或使用印度 IP 位址將廣告銷售予客戶者；3. 消費者使用印度 IP 位址購買線上銷售之商品或服務者。依據同法第 166 條 A 款之規定，以電子商務經營者為納稅義務人，每季向稅捐主管機關進行申報¹⁰⁷。電子商務經營者係從事線上商品銷售之貨物或勞務提供之非居民企業所有人或管理人¹⁰⁸，線上銷售之貨物或勞務所涉及之商業活動行為包括但不限於接受銷售要約、下訂採購品項、採購訂單成立、支付對價等活動。

另外印度現研擬立法草案，強制要求大型數位經濟企業如 Facebook、Twitter 與 Google 等，在印度境內設置伺服器¹⁰⁹。印度政府主張該類跨國線上平臺無法有效的進行社群內容的管理與用戶個人資訊保護，故應於印度境內設置伺服器，使印度政府得更有效為管理，並儲存印度境內用戶的個人資訊，以保護印度國民的個人資訊安全。然於上述立法理由外，此些伺服器將被認定為境

¹⁰³ Government of India Income Tax Department (2021), The Finance Bill, Section 165, <https://incometaxindia.gov.in/pages/acts/equalisation-levy.aspx>.

¹⁰⁴ *Id.*, Section 166.

¹⁰⁵ *Id.*, Section 164 (i).

¹⁰⁶ *Id.*, Section 165A.

¹⁰⁷ *Id.*, Section 166A.

¹⁰⁸ *Id.*, Section 164 (ca).

¹⁰⁹ Taru Bhatia (2016), Will Facebook, Twitter relocate servers in India, Governance Now, <http://www.governancenow.com/gov-next/egov/will-facebook-twitter-relocate-servers-india>.

內常設機構之設置，故應依法向印度稅稽徵機關報繳營利事業所得稅，印度政府得確保大型數位經濟企業如實報繳線上廣告費收入的應付稅款。



第三節 歐洲與其他國家跟進

第一項 歐盟

歐盟於 2018 年 3 月 21 日發布公平「數位經濟公平賦稅指令草案」(Fair Taxation of the Digital Economy, 以下簡稱公平數位經濟稅草案)¹¹⁰，該草案因無法於歐盟各國間達成共識，且因顧慮引發美國反彈之可能，該草案未能通過，然該提案對歐盟會員國具重大之影響，成為後期部分會員國施行單邊數位稅制度之重要依據。

該草案定訂背景係考量數位經濟快速發展之前提下，既有國際稅捐制度導致價值創造地與稅捐管轄權所有地有所分歧，此將導致數位經濟企業於稅務相對於實體服務企業更具有稅務上優勢，有利其鞏固國際競爭優勢，又於現今之商業模式下，企業價值的創造包含演算法、用戶數據、無形資產等新型元素加入，稅捐管轄權卻往往由演算法設計國獨佔，於價值創造中亦佔有一席之地之用戶所在國卻無法分享該稅收¹¹¹。此類務挑戰於 2017 年之歐洲理事會會議中即被廣泛討論，2017 年 10 月之會議總結報告中表示，一全新、公平、有效的國際稅捐制度有必要因應數位經濟發展而生¹¹²，歐盟繼而於公平數位經濟稅草案中提出「增設顯著數位常設機構」（Significant Digital Presence）之長期方案與「開徵暫時數位稅」（Interim Tax）之短期方案。

第一款 顯著數位常設機構

依據公平數位經濟稅草案第 4 條第 1 項之規定，企業於會員國境內之商業活動若符合「顯著數位化存在」(Significant Economic Presence)之各項要件，則

¹¹⁰ European Commission (2018), Fair Taxation of the Digital Economy, https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en.

¹¹¹ *Id.*

¹¹² European Council (2017), European Council meeting (2017) – Conclusions, EU CO 14/17, at 8.

視為於會員國境內設有「數位化常設機構」，而須負擔相當之納稅義務¹¹³。顯著數位化存在概念的提出，係於現有常設機構規範下，建立起新的關聯性判斷標準。顯著數位常設機構之構成要件以用戶為基礎，反應數位經濟企業對於市場國用戶之依賴、用戶之參與、貢獻及價值創造，其包含：1.一課稅期間內，於會員國提供數位服務所得之收益超過 700 萬歐元者；2.會員國境內之數位服務使用者於一納稅年度期間觸及超過 10 萬人者；3.一課稅期間內，簽訂相關數位服務契約超過 3 千份者，此要件所謂契約僅限於法人間成立之數位服務、契約¹¹⁴，上述標準，皆以數位經濟企業及其各關係企業之數位服務總所得額為計算。

而關於數位化常設機構利潤歸屬，亦即數位經濟企業透由數位介面（Digital Interface）所進行之「重大經濟活動」（Economically Significant Activities）所得，應與假設常設機構為一獨立且分離之企業、以完全獨立之方式或在類似條件下從事相同或類似商業活動時，所獲利潤相同¹¹⁵，係沿用一般常設機構所依循之利潤歸屬判斷原則。數位介面為用戶所能觸及之各種軟體服務，包含電腦、手機或其他裝置上之網頁、應用程式等，企業透由其產生數據、與用戶互動並進行企業無形資產之開發、維護與保護等重大經濟活動。該草案表示，涉及數據及用戶之活動原則上應屬於重大經濟活動，其具體而言包含：1. 用戶數據之搜集、儲存分析處理與銷售；2. 用戶產生內容（User-generated content）之搜集、儲存、分析、呈現；3. 線上廣告空間銷售等其他數位服務。然數位化常設機構概念的提出，受到諸多國家的質疑，畢竟其已非單純擴張現有常設機構概念，而是根本性的改變稅法秩序，並將以往關注的貨物生產面，改向貨物或勞務的銷售面，將課稅連結因素由供給地轉換到需求地，這對於大

¹¹³ European Commission (2018), Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence, COM (2018) 147 final, at 16.

¹¹⁴ *Id.* at 8.

¹¹⁵ 資誠聯合會計師事務所 (2018)，OECD 針對常設機構利潤歸屬新指引留下未解答的問題，國際租稅要聞，Vol.199，頁 3。

型跨國企業之居住地國顯然非為一有利制度而將引發反彈，仍須於國際間獲得共識始有化解利益衝突與實踐之可能¹¹⁶。



第二款 數位稅

以《歐洲聯盟基本條約》（Treaty on European Union, TEU）第5條第3項規定之輔助原則（Principle of Subsidiarity）為基礎，會員國於歐盟尚未建立一致性稅收架構情況下，得單方面採取臨時措施以應對數位經濟帶來之稅收挑戰¹¹⁷，有鑑於各國已對單方數位稅之施行蠢蠢欲動，歐盟將「數位稅」（Digital Service Tax, DST）納入公平數位經濟稅草案中，作為暫時性措施，供會員國參考，其目的乃避免個別會員國單方面對數位經濟企業課徵稅收進一步影響歐盟單一市場原則、防止各國在一致性方案出台前蒙受過多的稅收損失、遏阻法規套利稅捐規避行為及維持歐盟體系下之稅收公平性。

數位稅所針對者，乃涉及用戶參與價值創造之數位服務所得，亦即此類服務之存在及所得的創造均因有用戶之貢獻而得以存續¹¹⁸，用戶已非如傳統交易中僅為消費者的角色，而參與到企業的價值創造鏈中。故數位稅主要針對之所得類型具體而言包含¹¹⁹：1. 利用用戶數據資料投放廣告之所得；2. 數位平台服務提供，媒合用戶或使其互動，以促進商品和服務之銷售所得，然若平台之建立係為用戶間之通訊或支付服務，因較無涉用戶價值創造及網路效應，而排除數位稅之適用。另外，單純提供數位內容之平台縱使具有用戶交流之輔助功能，亦排除於數位稅之適用¹²⁰，例如網路遊戲平台縱使提供玩家相互交流之平台，

¹¹⁶ Stephan Eilers, Florian Oppel (2018), Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung, IStR 2018, 370.

¹¹⁷ European Commission (2018), Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services, COM (2018) 148 final, at 6.

¹¹⁸ *Id.* at 7.

¹¹⁹ *Id.* at 24-25.

¹²⁰ *Id.* at 8.

然用戶於此主要的角色則為客戶，享受企業提供之遊戲服務，而非主要的參與到價值創造過程中；3.用戶數據搜集、交易所得。

數位稅僅適用於全球年營業額達 7.5 億歐元且於歐盟範圍內營業額達 5,000 萬歐元之公司，並針對前述類型所得課予 3% 之數位稅。此適用門檻設計係為保全新創企業和中小企業不受該稅負衝擊，且考量到具有一定規模之企業始有龐大的網路效應及用戶數據，具有更高程度之用戶參與，也更有可能進行較為激進之稅捐規劃行為，故以定額門檻匡列大型數位經濟企業。此定額門檻設計亦進一步提升法規確定性、降低合規成本，使數位稅覆蓋之範圍一目瞭然。如果該企業隸屬於集團之下，則必須以集團合併後之總收入判斷是否達到數位稅之適用門檻。

第二項 英國

英國於 2015 年就實施過利潤移轉機制(Diverted Profit Tax)，為歐盟國家首先針對跨境電商稅基侵蝕與利潤移轉議題做出反應之國家，利潤移轉機制於推出時又被稱為 Google Tax。稅制設計針對 1. 非英國籍跨國公司有人為規避在英國具有課稅可能性者；2. 境內具有稅務居民身分之企業，取得稅收利益(Tax Advantage)或 3. 利用複雜業務結構將利潤移轉至國外但缺乏經濟實質理由者¹²¹。其稅率為 25%，較英國當時 20% 之營利事業所得稅高，適用該機制之年度營業收門檻為 3.76 億美元，多個來自美國的跨國企業如 Google、Amazon、Apple 等都囊括到利潤移轉機制之適用範圍。2021 年 3 月，更是公佈將自 2023 年 4 月 1 日起將轉移利得稅稅率提高至 31%，以維持轉移利得稅稅率與營利事業所得稅稅率之間的差額。

數位服務稅之概念則始於 2018 年 11 月頒布的「財政條例草案」(Draft of Finance Bill)，其中就「數位服務稅草案」(Digital Services Tax, DST) 方面指

¹²¹ HM Revenue and Customs (2014), Finance Bill 2015: Diverted Profits Tax, at1-4, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf

出，提供社群媒體平臺、搜尋引擎或是網路購物平臺予英國使用者¹²²，全球課稅收入超越 5 億英鎊（約新臺幣 200 億元）且源自英國之境內課稅所得超過 2,500 萬英鎊（約新臺幣 10 億元）之集團¹²³，將就超過 2,500 萬英鎊部分課予 2% 之數位服務稅¹²⁴，並於 2020 年 4 月開徵。上述平台服務衍生之廣告獲利行為亦包含於 DST 課徵範圍¹²⁵，然線上影音訂閱服務、線上金融服務、拍賣網站賣家收入則排除於該法案適用等，大體上與歐盟草案相同¹²⁶。上述數位服務稅適用門檻之設計，使該國 DST 僅會適用於少數大型跨國科技公司，英國財政大臣 Philip Hammond 在提及 DST 就曾表示，「該稅目之適用將限縮於提供特定服務及商業模式之平台，並且針對現今已存在之科技巨頭，而非我國之新創科技產業」¹²⁷，此稅捐設計卻也造成社群媒體平臺、搜尋引擎及網路購物平臺產業領先之美國政府不滿。

第三項 法國

「數位經濟公平賦稅指令草案」雖未能通過，法國仍參考該草案並於 2019 年提出數位服務稅（Digital Service Tax, DST）之構想，於同年 7 月簽署該法案。然美國表達對此法案之強烈不滿，提出依據美國 1974 年貿易法（The Trade Act of 1974）301 條款，發布第 301 號調查報告（Section 301 Investigation）認定法國之 DST 稅目課徵不符合國際稅法以淨利計算稅額原則及與稅捐管轄高權國具有屬地關聯性的原則，屬針對並歧視美國企業之立法¹²⁸，繼而施加懲罰性關稅，故法國於 2020 年初暫停課徵數位服務稅，後於 2020 年 12 月重行開徵。

¹²² Id. at § 43(4).

¹²³ Finance Act (2020) § 46, c. 14 (U.K.); HM Revenue & Customs (2020), Policy paper – Digital Services Tax, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>.

¹²⁴ Finance Act (2020) §48(4), c. 14 (U.K.).

¹²⁵ Id. at § 43(7).

¹²⁶ 國發會經濟發展處，歐洲數位服務稅發展簡析，台灣經濟論衡 18 卷 1 期，頁 59。

¹²⁷ Chancellor of the Exchequer Philip Hammond (2018), Budget 2018: Philip Hammond ‘s speech, <https://www.gov.uk/government/speeches/budget-2018-philip-hammonds-speech>

¹²⁸ Office of the United States Trade Representative (2019), Report on France’s Digital Service Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974, at 76-77.

法國 DST 法規設定年營收達 7.5 億歐元之總所得門檻，及法國境內 DST 類型所得超過 2 千 5 百萬歐元之境內所得門檻，該企業若隸屬於他企業集團，則須就集團整體應稅服務收入合併進行計算¹²⁹。該稅目針對線上中介服務（Digital Interface Service）及目標式廣告服務（Targeted Advertising Service）之法國來源所得進行數位稅課徵，就數位服務所得按 3% 稅率課徵¹³⁰，預估約有 30 家跨國數位企業（包含 Google、Apple、Facebook、Amazon 等）將成為課稅對象，預計每年可為法國政府增加 5 億歐元之稅收¹³¹。

線上中介服務係以數位平台的方式供用戶間進行商品交易或提供服務提供，如 Amazon、Uber 及 Airbnb 等交易媒合平台。需要注意的是，若數位平台同時是商品或服務的提供者，則不屬於此法案中線上中介服務之定義¹³²，以品牌網站販售自身商品、音樂訂閱平台 Spotify、旅館官方網站提供訂房服務等就不屬於此線上中介服務者之定義。提供數位內容服務（digital content）、通訊服務（communications）、支付服務（payment services）及銀行金融服務（banking and financial services）者亦排除於此定義外。線上中介服務所得包含該平台用戶所支付之所有款項，該法案規定以「法國境內之用戶完成之交易佔總交易數比例」或是「境內用戶佔總用戶之比例」¹³³，作為此部分數位服務稅稅基之計算標準。

目標式廣告服務則係平台業者以大數據或其他技術分析取得之用戶資訊，並於用戶瀏覽數位平台時，進行目標廣告之投放，並向廣告刊登方或代理商收取相關費用。此類服務具體而言可包含廣告投放、廣告投放之成效管理監測與用戶數據管理及交易。目標式廣告服務所得包含投放廣告方或代理商所支付之投放廣告費用，或其他與之具有高度關聯性之款項¹³⁴，投放廣告依據用戶拜訪

¹²⁹ *Id.* at 22.

¹³⁰ *Id.* at 12.

¹³¹ 國發會經濟發展處（2020），前揭註 126，頁 59。

¹³² Office of the United States Trade Representative (2019), *supra* note 128, at 14.

¹³³ *Id.* at 19-20.

¹³⁴ *Id.* at 20.

該廣告投放介面時位於法國境內為標準計算稅基，用戶資訊交易則是以用戶使用平台而產生或搜集數據時，其位於法國境內為基準進行計算。



第四項 加拿大

加拿大政府以多管齊下的方式應對數位經濟所帶來的稅收挑戰，其於 2021 年底宣布將於 2022 開徵數位稅。然與他國較為不同的是，加拿大之數位稅(DST) 僅作為一臨時措施，並不會於 2024 年 1 月 1 日前開徵，其仍希望以包容性框架(IF)的 137 的成員同意之國際稅收改革兩大支柱計劃為主要政策走向，並期待盡快與各國達成共識。然若至 2024 年關於 BEPS 第一支柱之共識仍無法達成，加拿大政府將針對 DST 生效年度(2022)起之相關所得進行課徵。

加拿大 DST 適用收入門檻包含總所得門檻及加拿大來源所得門檻，該雙重門檻對國內外大型企業皆有適用。如果納稅人是採連結稅制報稅(Consolidated Group)的集團成員，則這些門檻將按集團計算。DST 適用門檻分別如下¹³⁵：1. 總所得門檻：年營收達 7.5 億歐元，如果納稅人加入的團體符合 7.5 億歐元門檻，則該納稅人將在加入該團體之日起達到此門檻而適用；2. 境內所得門檻：加拿大境內 DST 類型所得超過 2 千萬加幣者，並以超過 2 千萬部分所得納入稅基計算。稅捐客體部分則包括含有加拿大用戶參與、利用加拿大用戶數據、含有加拿大用戶內容貢獻、授權使用加拿大用戶數居資料之有關所得。具體而言包含線上交易平臺服務所得、線上廣告服務所得、社交媒體服務所得和用戶數據交易所得¹³⁶，並以 3% 之稅率進行 DST 之課徵。

關於加拿大來源所得認定，則根據所得的性質而有所不同，線上交易平台可能於以下三種情況符合來源之定義¹³⁷：1. 若所得源於加拿大境內實體服務提供（例如提供交通或住宿），則該交易之所得即全額屬於加拿大來源所得。2.

¹³⁵ Department of Finance Canada (2022), Digital Service Tax Act, <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2021/12/digital-services-tax-act.html>.

¹³⁶ Department of Finance Canada (2021), Consultation on Other Tax Measures: Supplementary Information, <https://www.budget.gc.ca/2021/report-rapport/anx7-en.html>.

¹³⁷ Department of Finance Canada (2022), *supra* note 135.

若以非實體之方式提供服務，則是否屬於加拿大來源所得需視交易雙方使用者所在地進行判斷。若僅有一個用戶位於加拿大，與該交易相關的所得的 50% 將被認定為加拿大來源所得。3. 若線上交易平台所得無法追蹤到特定交易，該所得將會以公式化方式依照交易平台上加拿大境內用戶占比進行計算；線上廣告判斷所得來源方式也依據賺取所得方法之差異而不同。如果所得可以追溯到被廣告觸及的特定用戶，並且該用戶位於加拿大，則該所得為加拿大來源所得。如果收無法追蹤到特定用戶，則以公式化方式，按該廣告觸及之加拿大稅籍居民比例進行計算，此計算方法亦適用於判斷用戶數據所得之可適用 DST 範圍，公式化的計算方式則亦適用於計算社交媒體服務所得。

第三節 國際間之數位稅爭議

第一項 數位經濟企業大國懲罰性關稅與和談

數位服務稅的開徵有助於數位與實體經營企業間之公平競爭，同時也可使跨國數位企業在市場國繳納更多稅賦，促進跨國稅收公平與合理分配，然而，各國等不到 OECD 擬定數位稅協議，美國又於 2020 年 6 月退出國際數位稅談判，導致各國自立法規、標準不一、課稅客體不一之情況。各國各自推動數位服務稅，並無法全面解決國際間企業利潤之徵稅權分配問題，且可能產生重複課稅情形，長期仍須尋求國際租稅體系改革共識，讓稅收分配能與實際經濟活動相符。

面對各國紛紛開徵之數位稅，影響最大的為美國的眾多科技巨頭，美國貿易代表署（USTR）於 2019 年發布的 301 條款調查結果中認為法國之數位稅法規定為不公平針對美國企業的措施，其認為法國所設定之數位稅全球所得適用門檻排除了法國國內之數位經濟企業¹³⁸，對美國之大型數位經濟企業並不公平，並將於未來針對法國出口商品課予懲罰性關稅。2021 年，USTR 同樣對英國數位稅開徵發布 301 條款報告，報告中表示針對社群媒體平臺、搜尋引擎或

¹³⁸ Office of the United States Trade Representative (2019), *supra* note 128, at 22.



是網路購物平臺收益進行 DST 稅捐課徵，為針對美國科技巨頭之行為¹³⁹，美國的 Google、Bing、Yahoo! 和 DuckDuckGo 四間公司變便佔有 99% 的搜尋引勤市場¹⁴⁰，故美國認為英國數位服務稅稅制設計顯然是一種對美國跨國企業之歧視與不平等之附加稅捐。除了認為 DST 之全球課稅收入 5 億英鎊適用門檻無正當依據外，亦認為各國現行 DST 稅收標準著重於對跨國企業的境內所得進行課稅，而非以跨國企業稅前利潤為標準進行計算，以規避國際間租稅協定優於國內法適用情形，進而使單邊制定之數位服務稅於美國大型數位經濟企業仍有適用¹⁴¹，使 DST 稅賦無法自所得來源國之營利事業所得稅中進行扣抵。

2021 年 10 月美國財政部發表了「美國、奧地利、法國、義大利、西班牙與英國聯合聲明之第一支柱生效前過渡性辦法」，所謂過渡期間為 2022 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，除第一支柱於該期限內正式生效。該過渡性辦法同意在 2021 年 10 月前已施行單方面數位稅之國家，於支柱一實際生效前無須取消其國內數位稅課徵。惟於該期間數位稅課徵之額度若高於施行支柱一所應納之稅額，超出之部分可於營利事業所得稅進行扣抵¹⁴²。相對的，美國同意取消懲罰性關稅的施行，並確保對於聯合聲明之國家在過渡性期間都不會再次採取相關行動。此過渡性辦法對於在該期間同時符合各國數位稅定義及第一支柱 MNEs 定義的公司至關重要，特別是針對數位稅稅額超出支柱一應納稅額部分之扣抵設計，得有效避免雙重課稅的發生。

¹³⁹ Office of the United States Trade Representative (2021), Section 301 Investigation Report on the United Kingdom's Digital Services Tax, at 15.

¹⁴⁰ Joseph Johnson (2020), Search engines ranked by market share in the United Kingdom (UK) as of June 2020, Statista, <https://www.statista.com/statistics/280269/market-share-held-by-search-engines-in-the-unitedkingdom/>.

¹⁴¹ Joe Kennedy (2019), Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come, Information Technology & Innovation Foundation, at 6.

¹⁴² U.S. Department of the Treasury (2021), Joint Statement from the United States, Austria France, Italy, Spain and the United Kingdom, regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>.



第二項 數位稅之定性爭議

數位稅之性質應為直接稅或間接稅之討論自從其出台後多有議論，若其性質為直接稅，則各國制定之數位稅內國法，勢必將與國際間簽訂之雙重課稅防免協議內容有所矛盾，而形同虛設。歐盟謂暫行之數位稅制度乃依據《歐洲聯盟運作條約》（Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU）第 113 條而生¹⁴³，該條文規定歐盟理事會為了歐盟內部市場之健全運作及避免會員國間的內部競爭，應透過特別立法程序制訂有關營業稅、消費稅等其他形式之間接稅，又對歐盟而言，必須避免數位稅之推行與各國間制定之雙重課稅防免協議形成衝突，故將數位稅定義為營業稅、消費稅之外的其他形式間接稅。

印度政府亦持相同意見，其於施行數位平等捐時表示，該平等捐係針對數位經濟企業特定之數位服務交易總額進行課徵，而非針對其所得扣除成本費用後之稅前淨利為稅基進行計算，其不屬於所得稅法架構下營利事業所得稅課稅範圍¹⁴⁴，故印度之數位平等捐係明文規定於財政法（The Finance Act）中，而非所得稅法（Tax Act, 1961）。如上所述，數位平等捐亦不屬於租稅協定所適用之範圍，非居民之數位經濟企業不得主張適用雙邊租稅協定進行抵免，此為印度政府採納該平衡稅制度的重要原因之一。

雖施行數位稅之國家將之定性為間接稅，然其有迴避雙邊租稅協定之適用以獲得稅收，使租稅協定失靈之疑慮，本文以為，依稅法原理審視數位稅，數位稅應具有所得稅之屬性。從前述各國開徵之數位稅進行觀察，其稅捐客體皆為用戶參與價值創造的特定類型數位服務，雖各國定義之細項有所差異然原則上一致，欲體現用戶於企業所得中之貢獻；稅捐主體方面均設置一定所得額門

¹⁴³ European Commission (2018), Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the Document, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence and Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provisions of Certain Digital Services, SWD (2018) 81 final/2, at 20.

¹⁴⁴ Committee on Taxation of E-Commerce, Government of India (2016), Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions, at 87.

檻，包含全球所得、市場國所得、歐盟區所得門檻等；稅基方面，各國皆以數位服務之總所得為標準，而非企業之淨所得；最後於稅率設計方面，則都以設定遠低於企業所得稅之稅率，係為考量到稅基之計算係以數位服務交易總額為計算標準。各國有關數位稅之引入及設計各有其發展背景與面臨數位經濟挑戰之解方，然其背後之稅捐設計概念並無二異，從歐盟關於數位常設機構及暫時開徵數位稅之研究報告中更可以見得，數位稅僅為一暫時方案，各國所等待的，乃歐盟或全球範圍，對於「用戶價值創造」為基礎之新國際稅捐分配規則之建立，數位稅系各國為防止國際取得共識期間可能流失之稅賦而施行之措施，又可謂營利事業所得稅稅制尚未完善下之臨時解方，其實際上具有營利事業所得稅之性質，並依循就源扣繳之架構進行申報繳納。印度政府雖表示，數位平等捐與該國所得稅法規定之就源扣繳相比，就源扣繳僅為一種納稅機制，而數位平等捐為一獨立稅目¹⁴⁵，且為避免雙重課稅之發生，納入數位平等捐計算之所得，將於計算營利事業所得稅之營利事業所得中剔除¹⁴⁶，可以見得數位稅應屬於營利事業所得稅或其他相類似之稅種。儘管各國將之定義為間接稅，其形式上也具有間接稅之性質，然其本質上應仍然是所得稅，而為 OECD 租稅協定範本第 2 條定義下之直接稅範圍。故數位稅雖已於多國開始施行，數位稅於國際稅法架構下是否合乎國際租稅原則與法規，是否為各國欲自數位經濟服務中瓜分利益而強行扭曲、合理化之稅捐設計，似仍有爭議空間，然此些爭議也應於 OECD 第一支柱方案出台並正式施行後後得到化解與更清晰之法源依據。觀諸國下一章節將討論之第一支柱方案設計，其徵稅對象及計稅基礎，係以跨國集團之剩餘利潤進行徵稅，其稅基係以跨國集團母公司編製之集團合併財務報表的稅前利潤為計算基礎，此新徵稅權的本質應是對跨國企業之營利事業所得進行課徵，可見其為直接稅之本質。

¹⁴⁵ *Id.* at 84.

¹⁴⁶ *Id.* at 92.



第四章 BEPS 架構下國際稅捐新制與趨勢

第一節 BEPS 2.0 方案變革—第一支柱

2015 年推行之 BEPS 第一號行動方案如前章節所述，就數位經濟對於稅捐所帶來的諸多挑戰有所認識，並提出其將會對稅務之關聯性(Nexus)、資訊(Data) 及稅目定性(Characterisation) 帶來挑戰，其中關於跨境所得如何在各稅捐管轄權間進行分配之問題，雖受到關注也曾提出三個可能之解決方案，卻沒有獲得參與國的同意即納入 BEPS 行動計畫中¹⁴⁷，因而數位經濟相關之稅收規則並未有實質的改革，而是透過第 6 號行動計畫「防止租稅協定濫用」及第 7 號行動計畫「防止規避常設機構構成」推行與租稅協定範本相關條文修正等方式，試圖間接化解該問題。隨著各國不滿情緒逐漸高漲，各方單邊徵稅措施不斷推出，OECD 意識到一個基於各方共識的一致性國際稅捐分配方案有其急迫性¹⁴⁸，若各國無法達成共識，全球稅捐分配將會變成諸多單邊制度的拼湊，將可能導致無法避免的雙重課稅及遵循成本提高問題，進而損害全球投資環境、總體經濟成長與國家徵稅權的施展。

2019 年 3 月 OECD 提出兩大方針以應對數位化經濟下之稅收挑戰，匯總了 137 個包容性架構國家 (Inclusive Framework, IF) 的意見後，於 2020 年 1 月 29 日至 30 日的 IF 會議後，宣布同意於 2020 年底就解決方案取得共識、促成協議。OECD 在 2020 年提出第一支柱與第二支柱之「藍圖」(Blueprint)，2021 年 6 月 5 日 G7 財金首長會議承諾推動 OECD 所建議的全球數位課稅方案（又稱第一支柱）及全球最低稅負制（又稱第二支柱），而後 OECD 於 2021 年 7 月發布由 130 多國共同連署之稅改聲明書，同年 10 月又公佈再次修定之稅改說明書。從

¹⁴⁷ 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, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, at 6, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

¹⁴⁸ OECD (2022), Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.



藍本到前後兩次聲明書，皆對課稅架構都做了相當程度的變動，尤其是在第一支柱的部分，即便是多數國家看似有共識的全球稅改協議，其實質內容、法律效力乃至於實際執行，至今仍有許多細節與不確定因素¹⁴⁹。

經過各國多次討論及公眾意見文稿來回，第一支柱方案目前著重於關聯性判斷標準與所得分配規則之修正，透過將跨國數位經濟企業剩餘利潤劃分部分予市場國，以公式計算集團企業之利潤分配，意在擴大市場國之徵稅權，也就是擴大用戶所在國、所得來源國之徵稅權，此分配予市場國部分稅捐稱為金額 A，其為 OECD 於此新制下創立的全新課稅權。金額 B 則則非為一創新之稅務權利，其係將行銷、經銷等經常性活動所得，以簡化的常規交易原則進行固定比例回報計算，並分配與市場國之規則，係基於現行之應稅利潤分配原則，試圖使常規交易原則（Arm's Length Principle, ALP）更加體現於此設計中，故以公式化的方式進行市場國應稅利潤分配之設計僅適用在金額 A¹⁵⁰，最後透過引入創新的雙重課稅預防與解決機制，以提高稅收的確定性¹⁵¹，進一步重新穩定國際稅收體系。OECD 於 2022 年開始依序針對支柱一法規架構之 13 項內容發佈徵求意見稿，第一項關於「市場國之超額利潤分配及關聯性判斷」意見稿已於 2022 年 2 月完成，後續關於稅基計算、排除支柱一適用產業、金額 A 稅收確定性建構及雙重課稅防免等項目之徵求意見稿將依序完成，以建構支柱一之法規基礎。以下將依序討論第一支柱之個組成部分。

第一項 金額 A

在數位化的現今，徵稅權和應稅利潤的分配不再僅僅局限於企業實體於各國存在，許多企業可以在多國稅捐管轄範圍內，於不必投資當地基礎設施和運

¹⁴⁹ 簡銀瑩(2021)，全球數位服務稅的基本架構與展望，月旦會計實務研究，第 47 期，頁 23。

¹⁵⁰ Nana Ama Sarfo (2020), U.N. Reemerging in Digital Economy Tax Debate, Forbes.

¹⁵¹ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 12, <https://www.oecdilibrary.org/docserver/0e3cc2d4en.pdf?Expires=1647236911&id=id&accname=guest&checksum=7B331EDE0A50581C4BE07B32B847FBAB>.

營的基礎下，積極、持續地進行商業活動，這意味著，根據 OECD 第 5、7 和 9 條和聯合國租稅協定範本，企業在管轄範圍內進行的實體經營的利潤，不再能反映其在市場上的持續和重要參與，而稅捐管轄權與應稅利潤之分配不能再依照傳統常設機構定義為標準¹⁵²。OECD 藍圖中以「產業類型標準」(Activity Test) 及「課稅權門檻」(Threshold Test)劃分金額 A 所適用之跨國企業規模與所得類型，然有鑑於世界經濟活動在全球化與數位化之相輔相成中，鮮少經濟活動可以單純以線下方式於國際貿易市場中進行，而越發難以區分數位化經濟活動與非數位化經濟活動，而最終使 OECD 將劃分標準簡化至單純使用「課稅權門檻」，亦即其適用不再限於提供自動化數位服務之企業，而是對於自然資源產業與受監管之金融業以外之產業皆有適用，本文仍將於此部分討論其曾提出之產業類型標準，以具體釐清第一支柱設計之初所欲解決之數位經濟稅務問題、其主要關注之產業類型及此類交易如何創造現有常設機構標準無法解決之國際稅捐挑戰。

第一款 產業適用例外

金額 A 設計之初係針對跨國公司（Multinational Corporation）之數位經濟服務所得，其反應了企業遠程運營情況下，在該司法管轄區內積極、持續的商業活動所產生的利益，並以公式化方法將應稅利潤分配給市場國，由此回應數位化經濟所帶來的挑戰。其所關注之產業類型鎖定兩種於數位經濟下對全球稅制帶來最嚴峻挑戰之自動化數位服務（Automated Digital Services, ADS）及直面消費者服務（Consumer-facing Businesses, CFB）¹⁵³。自動化數位服務類型包含¹⁵⁴：

1. 在線搜索引擎；2. 社交媒體平台；3. 網路中介平台，包含由企業或用戶使用之網路交易平台營運；4. 串流影音服務；5. 線上遊戲；6. 雲計算服務；7. 線上廣告

¹⁵² OECD (2020), *supra* note 30, at 19.

¹⁵³ *Id.*

¹⁵⁴ KPMG (2020), KPMG Report: Summary and Initial Analysis of Pillar One Blueprint, at 3, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/10/tnf-kpmg-report-pillar-one-blueprint-oct12-2020.pdf>.



服務。直面消費者服務原則上涵蓋銷售一般性服務或產品給個人消費者之企業，也包含透過經銷商、第三方分銷商或其他中間商銷售予個人消費者的企業¹⁵⁵。所謂「一般性產品或服務」，係指該產品服務之設計係針對一般個體消費者，並且通常、反覆的提供給大眾¹⁵⁶，例如：個人電子產品（如電腦、軟體、家用電器、行動電話）；衣服、洗疏用品、化妝品、奢侈品；品牌食品和點心；汽車業及特許經營模式，如餐飲業與旅館業的特許授權，相關產品與服務關聯之無形資產授權或使用收益，亦包含在 CFB 中。然為避免對於產業之適用劃定，造成新制對於特定產業之針對性，或不足以應對未來市場中仍可能不斷生成之新商業模式與商品服務，亦化解多國對於「自動化」要件的關注是否妥適之諸多爭議，OECD 最終採取特定產業排除適用之制度設計方法，將字元資源開採與金融服務¹⁵⁷，排除適用。

第一目 自然資源開採

此處之自然資源包含不可再生之開採物、可再生資源與可再生能源。以原材料為商品的生產者和銷售者將不會被納入 ADS 或 CFB 之列，因一國對於資源開採資源企業利潤進行課稅，可以視為開採公司支付與資源所有者之開採費用，故合理應由資源所有國進行稅捐的徵納，例如銷售一袋生咖啡豆將不在新徵稅範圍之內，而銷售品牌罐裝咖啡則屬於此範。採掘物和農林產品一般根據其固有特性進行銷售與定價，溢價的發生通常僅受市場供給、需求之浮動而發生，並且具有極高的地緣關係，各大部分的開採與生產需於該國境內始得發生¹⁵⁸。又以汽油、天然氣等不可再生之開採物為例，雖其經過一定程度之加工、處理始由消費者取得，然就算有不同品牌與企業進行營運，其實際提供之產品皆大

¹⁵⁵ 曾博昇(2020)，OECD 稅基侵蝕及利潤移轉規定 2.0 提案與解析-重寫國際利潤分配規則，月旦財稅實務釋評，第 5 期，頁 56。

¹⁵⁶ OECD (2020), *supra* note 30, at 38.

¹⁵⁷ OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One Frequently asked questions, at 2, <https://www.oecd.org/tax/beps/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf>.

¹⁵⁸ *Id.*



同小異，可見得於自然資源領域，企業較難建立客戶忠實度，亦即難以透過其他無形資產的投入提升企業價值與銷售額，故不符合金額 A 所針對之產業類型。

第二目 受監管的金融服務

金融服務（Financial Services, FS）部門的大部分活動（包括保險活動）都是與商業客戶進行的，因此超出金額 A 之適用範圍。然而，考慮到審慎監管的影響，以及銀行保險業許可要求旨在保護市場管轄範圍內的當地存款及保單所有人，故通常可以確保剩餘利潤大部分在保留於市場國，並於市場國進行徵稅，而沒有需要透過金額 A 重新進行稅捐分配之問題¹⁵⁹。然而，非受金融監理機構嚴加監管之其他金融服務產業，例如網路 P2P 借貸平台，則有待進一步思考是否應適用；又或者受監管金融機構執行之不受監管業務，該業務卻涵蓋在金額 A 之定義中，如販售客戶之資訊，此時該獲利是否應計入，則仍有待商榷。另外，金額 A 分配計算公式中所使用之營業利潤率亦不適合金融相關產業使用，以銀行業為例，其所呈現之交易收入已扣除交易成本、利息收入亦已扣除利息支出，於此計算基礎下，一般銀行集團之營業利潤率永遠不會超過 1%，而銀行業所涉及之交易金額涉及百億美元，若其銷售額如同其他產業毛利化，則於計算營業利潤時，其分母將為百億美元¹⁶⁰，進而導致銀行業之營業利潤率被嚴重扭曲，可能導致金融業負擔過重之稅負。

第二款 課稅權門檻

第一支柱之施行勢必將會對企業之合規成本帶來一定程度的提升，若對中小型跨國企業進行徵稅，可能會導致合規成本與可分配予市場國利益不相當之情形，OECD 認為將金額 A 之分配規則適用於一定規模之企業，方符合成本效益，且具規模之企業較有資源與人力實行第一支柱之新規則。OECD 以全球所

¹⁵⁹ *Id.* at 48-49.

¹⁶⁰ *Id.* at 49-50.

得標準（Global Revenue Test）及最低外國來源所得標準（De minimis Foreign In-scope Revenue Test）篩選出應適用金額 A 之跨國企業。



第一目 全球所得標準

金額 A 適用之全球所得標準（Global Revenue Test），原計畫比照 BEPS 第 13 號行動計畫移轉訂價「國別報告」（CbCR）的 7.5 億歐元為門檻，以降低各方之合規成本，但遭各國質疑有涵蓋過廣之疑慮。目前 OECD 於 2021 年 10 月提出之稅改說明書改以全球營業額超過 200 億歐元為標準，並且以稅前淨利率超過 10% 的跨國企業（MNE）為課徵對象，據估計全球約有 100 家公司將受到影響¹⁶¹。稅前淨利率係為稅前淨利（Profit before Tax, PBT）佔總營收之百分比，稅前淨利超過 10% 以上的部分為超額利潤，超額利潤之 25% 為市場國稅捐管轄權所觸及，應分配予市場國。OECD 之所以採取一固定稅前淨利率作為金額 A 之適用門檻，而非依個案情形或依照相關移轉訂價分析訂定個別淨利率，係為避免稅捐稽徵機構於新制下不堪負荷，全球所得標準將會直接影響到適用金額 A 之跨國企業數目，OECD 認為施行初期應將企業數目控制在一可管控之範圍，並分階段設定該適用門檻，逐年降低¹⁶²。2021 年 10 月的之稅改說明書中亦提及，金額 A 之適用門檻將依未來施行狀況可能下修為 100 億歐元¹⁶³。

第二目 最低外國來源所得標準

最低外國來源所得標準（De minimis Foreign In-scope Revenue Test）之設計適用於符合前段全球所得標準，卻僅有極低的外國來源所得之跨國企業。第一支柱針對此類企業另外設定判斷標準，係因此情況下適用金額 A 之稅基不大，在 10% 的超額利潤及 25% 的再分配利潤比率計算下，實際可分配予市場國之稅收對於企業或稅捐機關而言可能比適用金額 A 的成本要低，不符合經濟實益。

¹⁶¹ OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 1-2, <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>

¹⁶² OECD (2020), *supra* note 30, at 59.

¹⁶³ OECD (2021), *supra* note 161, at 1-2.

另外，對於所得主要源於單一國家並且為第一支柱適用產業範圍之企業，適用金額 A 之規定進行分配不一定有利於市場國，特別是對於適用現行常規交易規則而具有課稅主權的國家¹⁶⁴。

於第一支柱藍圖中，計畫設一定額為最低外國來源所得之門檻，然時至今日尚未於任一稅改說明書中進一步說明。此門檻首先判斷企業於適用金額 A 範圍內之所得是否超過最低外國來源所得標準，而後進一步判斷此類所得來源於境外或主要源於母國市場，所以需要對數位經濟企業為何國之稅籍居民進行定性，例如考量其總部所在地或其母公司設立登記之國家¹⁶⁵，始能接續依照金額 A 之所得來源規則，判斷其境外來源所得是否超過最低外國來源所得標準。

第三款 關聯性判斷

跨國企業若符合課稅權門檻，將適用金額 A 之新分配規則，然並非所有跨國集團涉及之市場國皆享有超額利潤分配權，僅當企業與市場國間存在「持續且重大」聯繫（Significant and Sustained Engagement）時，該市場國才具有課稅權¹⁶⁶，亦即市場國需與跨國企業達到一定程度之關聯性（Nexus）。關聯性之判斷標準，係以企業於市場國的營收是否超過 OECD 設定之金額門檻為準，並且依據市場國之規模差異，設計不同程度之市場國來源所得門檻。第一支柱藍圖中針對金額 A 設計了新的關聯性判斷標準，其為一獨立條款而不會影響既有稅目之關聯性判斷。

2021 年 10 月之稅改說明書率先提出具體標準，OECD 於 2022 年 2 月提出之「金額 A 關連性與所得來源判斷草案」中同樣將該標準列入¹⁶⁷。若市場國 GDP 總額超過 400 億歐元（約當新臺幣 1.3 兆元），並且該數位經濟企業一年自該國取得超過 100 萬歐元（約當新臺幣 3,200 萬元）之營收，該市場國即擁有對以該

¹⁶⁴ OECD, *supra* note 30, at 59.

¹⁶⁵ *Id.* at 60.

¹⁶⁶ *Id.* at 65.

¹⁶⁷ OECD (2022), Pillar One- Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 5.

數位經濟企業為客體之數位服務所得課稅權；至於 GDP 未達 400 億歐元的小型經濟體，則將市場國來源所得門檻降至 25 萬歐元（約當新臺幣 782 萬元）¹⁶⁸。申言之，數位經濟企業於個別市場國之年度營收要達到 100 萬或 25 萬歐元，市場國始具有參與分配超額利潤（金額 A）之資格。根據國際貨幣基金組織（IMF）2021 年之全球 GDP 統計，各國 GDP 總額 400 億歐元之標準，將落在世界排名第 86 名之剛果民主共和國與第 87 名約旦之間，亦即未來幾乎全球主要經濟體都將涵蓋在全球數位稅課稅權之範圍內。

雖第一支柱規則之適用不限於 ADS 及 CFB 產業，然其二者仍囊括其，且 ADS 及 CFB 於適用金額 A 之關聯性判斷標準可能將有所不同¹⁶⁹。ADS 企業能在市場國沒有設立任何實體的情況下仍對該市場經濟形成「持續且重大的參與」，故以該跨國公司在市場國的收入為判斷標準應較為合理。反觀 CFB，其與 ADS 企業不同者乃其較難以遠程參與方式加入市場國的經濟活動中，且 CFB 的利潤率普遍低於 ADS，故應於 CFB 與市場國有更高的關聯程度時，方有金額 A 之適用。儘管許多 IF 成員為尋求規範簡化，更偏好使 ADS 與 CFB 一律以市場國所得為關聯性判斷標準，但其他成員認為對兩者進行區別對待有其必要性¹⁷⁰。藍圖綜合各方觀點，未來可能以在市場國設立子公司或常設機構（PE）形式的「實體存在」為附加因素¹⁷¹，「實體存在」的認定標準因各國間之租稅協議而有多種定義，如果 MNEs 與市場國依循兩國租稅協議中之定義，將會導致公平性問題與租稅套利的情況，營收較低的市場國仍有可能因 PE 定義較為寬鬆而有更多機會參與金額 A 之分配，對於沒有簽訂租稅協議之國家更是不公平。故該 PE 測試應獨立於各國間之租稅協議¹⁷²，得參考聯合國和 OCED 租稅協定範本中之常設機構定義，為金額 A 之適用設計專屬標準。

¹⁶⁸ OECD, *supra* note 161, at 1.

¹⁶⁹ OECD, *supra* note 30, at 64.

¹⁷⁰ *Id.*

¹⁷¹ *Id.* at 66.

¹⁷² *Id.* at 67.

基於「實體存在」要素的討論，藍圖中亦衍生出「視為持續且重大的參與」條款（deemed engagement provision），其同樣以市場國的收入為標準，但其收入門檻以「實體存在」為基礎。其概念為當 CFB 之銷售額於一市場國達到一定程度，市場國內之獲益得以負擔設立實體之成本且較遠端管理成本低廉時，便會有設立子公司或常設機構的需求與動機，此銷售規模或銷售額門檻之設計可能根據不同產業而大相逕庭，故仍須進一步研究其可行性，然而此一標準不僅考量源於市場國之收入，亦將「實體存在」的概念包含其中，未來有採納此標準之可能性。然而從最新 2022 年 2 月提出之「金額 A 關連性與所得來源判斷草案」中尚未見得針對 ADS 及 CFB 適用不同關聯性判斷標準的設計。

第四款 所得來源地判斷

所得來源地判斷標準是第一支柱中最重要的標準之一，無論是對先前討論之最低外國來源所得標準、關聯性判斷及於後段詳細討論的金額 A 計算都會有所影響，藍圖中，OECD 對不同性質之 ADS 與 CFB 產業羅列各產業適用之所的來源地判斷標準，然因應第一支柱適用上不再限制於數位經濟產業，OECD 轉而採取逐筆交易原則(transactio-by-transaction)，配合先位判斷標準(Reliable Indicator)、要素分配標準(Allocation Key)，重新檢視所得與市場國之聯繫關係。

第一目 藍圖構想 — 階層化架構

藍圖針對第一支柱適用範圍的各項產業與服務，制定不同的所得來源地判斷原則（Sourcing Principle）與具體指標（Acceptable Indicator）¹⁷³，以提供跨國企業與稅務稽徵機關一套明確的判斷標準，例如以銷售實體商品為主之產業，以貨物交付地為所得來源地之認定原則，而其具體指標則依循零售店所在地或買受人收件地址為判斷。又如線上廣告產業，其主要所得源於透過線上搜尋引擎、社交平台、中介平台、線上遊戲、網頁等媒介提供線上廣告服務，由刊登廣告方支付費用，然而其所得來源判斷並非以刊登廣告方所在國為基準，而原

¹⁷³ OECD, *supra* note 30, at 70-71.

原則上以瀏覽或點擊廣告之用戶實時位置為準，因線上廣告公司需要對其客戶（刊登廣告方）報告廣告預算之使用情形、投放區域、觸及率等數據，故瀏覽或點擊廣告之用戶所在地應為可合理取得之資訊。線上廣告產業之「所得來源地判斷具體指標」依序為¹⁷⁴：1. 瀏覽廣告用戶設備之實時所在地；2. 瀏覽廣告用戶設備之 IP 位置所在地；3. 其他可以用來判斷瀏覽廣告用戶實時所地之資訊。用戶設備之實時所在地大多可以透過 GPS 定位之方式取得，只要用戶允許定位應用程式（Geolocation API）於設備上運行，就算使用 VPN 連線，MNEs 也可以取得用戶的實際位置，因而其於具體指標中被優先適用。在用戶未開啟 GPS 定位分享而無法取得資訊的情況下，始得適用次順位之指標，以用戶設備之 IP 位置進行所得來源地的判斷。又或者用戶數據交易所得為例，其原則上以資料搜集時用戶之實時位置為所得來源地，所謂實時位置之定義又會因為搜集之資訊性質不同而有所差異。若以搜集用戶個人資訊為主要業務的情況下，應以用戶之住所為最適切之實時位置認定，若主要業務為用戶定位資訊之搜集，則應以資訊搜集當下各時間點之用戶位置為判斷。

可以見得 OECD 於藍圖中提出之「所得來源地判斷具體指標」具有階層化的結構，單一判斷標準固然簡潔明瞭，然同類型業務在各企業不同商業模式營運下，原則性判斷標準未必為最適切者，且所得來源之資訊由跨國企業自行提供，其各自所能取得之用戶相關資訊亦有所不同，故有必要因應其多元的資訊搜集方法，提供更彈性的適用空間。原則上企業須優先適用第一順位之所得來源判斷指標，除非企業可以證明相關資訊非其所能掌控或透由合理方式仍無法取得資訊，始可適用次順位之判斷指標¹⁷⁵，跨國企業可以提供其內部營業結構資料，說明其於各市場國適用第一順位予次順位判斷指標之效果與合理性，以調整具體指標的適用。

¹⁷⁴ *Id.* at 72.

¹⁷⁵ *Id.*

然於 OECD 2022 年所提出之所得來源判斷草案中，以藍圖構為出發，進行了大幅度之修改，其放棄了第一支柱對於特定產業的適用範圍限制，不再僅限於 ADS 與 CFB 產業之適用，故 OECD 2022 年所提出之所得來源判斷草案中亦放棄藍圖中對於 ADS 與 CFB 產業之規則設計，轉而將跨國企業營收畫分為八大類別，分別制定相關之所得來源先位判斷標準，使其適用上更具包容性。草案中選擇給予企業更多判斷標準的選擇空間，應係考量第一支柱藍圖中所設計之階層化架構，勢必將增加納稅義務人之法遵成本，且許多情況下終端客戶之資訊、數據不一定如應為企業取得，要求企業為了判斷所得來源而向用戶搜集更多個人資訊，顯然不切實際。

第二目 逐筆交易原則

OECD 將採納逐筆交易原則(transactio-by-transaction)以確認所得之來源地，企業必須對所有交易所得皆進行來源判斷，所謂交易係著眼於每一個可為企業創造利潤之商品或服務，而非單一交易行為或契約之簽訂，若一契約內容包含數個商品及服務的提供，則須分別依照交易類型之所得來源判斷標準進行認定¹⁷⁶。OECD 將企業之主要營收分為八大類別：最終產品銷售所得、零組件銷售所得、數位商品銷售所得、無形資產授權及銷售所得、服務提供所得、不動產交易所得、政府補助款項及非源於銷售之其他所得；服務提供所得又區分為：廣告服務、線上中介服務、運輸服務、會員酬賓方案、融資服務、B2B 服務及 B2C 服務¹⁷⁷。OECD 針對各類型所得之先位判斷標準(Reliable Indicator)，企業將逐筆的依照規範中提供之數個先位判斷標準認定所得來源地，若企業得證明先位判斷標準之適用無法確定所得之來源，則使用要素分配標準(Allocation Key)進行判斷¹⁷⁸。先位判斷標準與藍圖中「具體指標」之概念相類似，然適用上，

¹⁷⁶ PWC (2022), OECD Launches Public Consultation on Pillar One draft Model Rules on Revenue Sourcing and Nexus, at 2, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-launches-public-consultation-on-p1-draft-model-rules.pdf>.

¹⁷⁷ *Id.* at 3.

¹⁷⁸ OECD (2022), Pillar One -Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, at 5-6.

針對數個先位判斷標準並不具有階層化架構，亦即沒有何者優先適用之規則。以「向終端消費者銷售最終商品」而取得之所得為例，此類所得以最終商品之交付地為所得來源地，而最終商品交付地之先位判斷標準包含：1.終端消費者之收件地址或實物交付地；2.向終端消費者銷售商品之零售店所在地；3.其他先位判斷標準。企業可以任意的於三種先位判斷標準中擇一作為所得來源判斷之依據，若選擇其非列舉之他先位判斷標準，該標準須可確保結果之一致性，並且係企業出於商業目的、履行法律監管或其他義務，或為經第三方驗證之判斷指標，始有適用之可能。舉例而言，消費者之帳單地址並非於所有情形下都可以當作所得之先位判斷指標，於前述的例子中，帳單地址並不能準確反映商品交付地或零售地，而可能僅係付款者之所在地而不符合 OECD 設定之判斷標準。

要素分配標準(Allocation Key)僅有在 OECD 允許之所得類型、企業已經適用了剔除規則(Knock-out Rule)且透過所有合理手段仍無最適合之先位判斷標準得以適用，於三要件皆符合時，方得作為所得來源判斷標準。剔除規則係要求企業於適用先位判斷標準前，需將可合理認為於該年度無所得產生之稅捐管轄區先進行剔除¹⁷⁹，例如受到經濟制裁而於某國無提供任何商品及服務之情形。部分 B2B 之服務所得或涉及智慧財產權之收入，可能因交易不直接面對終端客戶，或是受到交易競爭或個人資料保護等法規限制，企業難以直接獲得可適用之判斷指標，故在此情況下允許適用要素分配標準，以避免過度增加納稅義務人之法遵成本。要素分配標準包含區域分配標準(Regional Allocation Key)、低收入管轄區分配標準(Low Income Jurisdiction Allocation Key)及全球分配標準(Global Allocation Key)，企業必須依序適用三種分配標準。若企業得證明該部分收入法律上或經濟活度上源自於某一地區(region)，則可以適用區域分配標準以判定所得來源地，所謂地區不限於單一租稅管轄區，可能包含與該筆所得相關之多個租稅管轄區。若按區域分配標準判斷後，仍有部分所得未能確定所得

¹⁷⁹ *Id.* at 27.

來源地，則採低收入管轄區分配標準，低收入管轄區係依照世界銀行認定之低收入及中低收入經濟體為認定標準¹⁸⁰。該分配法方係將符合條件稅捐管轄區之消費支出(Consumer Expenditure)進行加總後，計算個管轄區佔比，按比例進行分配，所謂消費支出以聯合國貿易暨發展會議(United Nations Conference on Trade and Development)所發佈之最終消費支出為準。最後，若企業得證明其未有任何所得源於低收入管轄區，則採行全球分配標準。該分配標準假設企業之所得按個管轄區之消費支出比例，源於全球各國，然前述剔除規則中排除之管轄區除外，其為所得來源分配標準的最後防線，以確保企業之所有所得皆可歸屬至特定稅捐管轄區。

第五款 稅基計算

有鑑於金額 A 為一新稅目，且以集團之總體利潤為計算標準，故有必要以集團之財務會計合併淨利作為金額 A 稅基之計算基礎。金額 A 之稅基係跨國數位經濟集團之稅前利潤 (Profit Before Tax, PBF)，該稅前利潤係由集團年度財務會計合併淨利經一系列會計科目之財稅差調整後，扣抵集團損失得出。

OECD 於 2022 年公佈計算集團利潤及虧損之「稅基示範規則」，以得出調整後之稅前利潤，作為金額 A 之計算及稅捐重新分配之基礎¹⁸¹。金額 A 並沒有要求各跨國集團統一使用某一會計準則，合規之財務會計準則均得採納，例如國際財務報告準則(IFRS)或同級別之一般公認會計原則(GAAP)，故在國際會計準則(IAS)、國際財務報告準則(IFRS)等會計準則下製作之財務報表將有所分歧，進而影響金額 A 之計算結果，目前 OECD 並未具體提出各項帳面調整方法，以避免適用上之過度複雜，然其就 IF 大部分成員國所依循之會計準則，要求進行財稅差相關之調整，財稅差之調整包含¹⁸²：所得稅費用淨額(Tax Expenses)加回、

¹⁸⁰ *Id.* at 28.

¹⁸¹ OECD (2022), Pillar One—Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 5-9.

¹⁸² OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 15.

已獲取或應收股利所得(Dividends)之排除、股權交易或公允價值變動下股權收益或損失(Equity Gain or Loss)之排除，以及政策上不得認列費用(Policy Disallowed Expenses)之排除，如賄絡、回扣款項及罰金等。

而關於集團之損失，OECD 也意識到需要設計相關損失結轉規則，以確保金額 A 之計算中包含對集團損失之考量¹⁸³。集團所得經過前段所述之各項財務會計科目排除與調整後，始用以判斷集團於該年度是否獲利¹⁸⁴，並進行扣抵。集團損失並不會如同利潤被分配至市場國進行扣抵，而是將歷年所有虧損歸結到單一帳戶中，結轉至以後的年份，若將集團損失分配至市場國，各國皆需要出台相關之結轉規則，集團亦需要在各市場國分配損失與提交稅收減免申請，將使稅制過度複雜化，衍生不必要之徵納成本。集團歷年調整後所得將逐年與虧損帳戶中之集團損失進行扣抵，直到累積損失逐年與集團調整後所得完全扣抵之前，不會進行金額 A 之計算或分配¹⁸⁵，亦即將不會有可分配予市場國之超額利潤。

有成員國提出此結轉規則應於企業發生利潤差額(Profit Shortfalls)時亦有適用¹⁸⁶，係從長期的角度觀察企業之淨利，於企業未達剩餘利潤分配標準之年度應記利潤差額，並可於未來符合適用門檻之年度進行扣抵，其目的係為使歷年利潤率較為穩定及利潤率浮動率較大之企業，負擔同等稅負。舉例而言，若一企業利潤率穩定於 10%以下，便完全無須負擔剩餘利潤分配之問題，然利潤率波動大之企業，則可能於利潤率高於 10%之年度負擔鉅額剩餘利潤分配，進而導致兩企業數年之總淨利及利潤率可能極為相近，利潤率波動大之企業卻需要負擔遠高於他企業之剩餘利潤分配額，提出此概念之會員國認為此結轉設計，始能達到租稅公平及中立之目的，亦確保僅有在較長時間維度下持續具有超額利潤之跨國企業須與市場國進行利潤分配。觀諸 OECD 現出台之第一支柱進度

¹⁸³ OECD, *supra* note 30, at 98.

¹⁸⁴ OECD (2022), *supra* note 182, at 16.

¹⁸⁵ OECD, *supra* note 30, at 100.

¹⁸⁶ OECD, *supra* note 30, at 114-115.

報告中，皆未見得利潤差額結轉扣抵制度納入新制規劃中，現有所得稅相關制度皆不以企業歷年所得平均進行應納稅額的判斷，且所謂之利潤差額與企業之損失為完全不同之概念，允許企業進行損失之扣抵係為例能課稅原則之體現，以反應企業真實之稅捐負擔能力，利潤差額本質上與企業之營運成本投入無關，與損失不可相提並論，該固定利潤率門檻設計本身係為簡化金額 A 適用之判斷，增加此利潤差額扣抵等於與該制度設計目的相違背¹⁸⁷。又利潤率穩定低於門檻之企業若長期累積利潤差額，而使其未來任何情況下皆無剩餘利潤分配可能性，顯不合理，並有可近一步助長企業進行稅捐規劃，以逃避其納稅義務，恐造成支柱一所欲達成之稅捐規避防免目標越發難以實踐。

第六款 稅額計算

對於符合前述課稅權門檻、與市場國具有關聯性之跨國企業，金額 A 以公式化方法將超額利潤以一定比例分配予單個或數個市場國。金額 A 將所得超過 10%以上與稅前淨利之差額部分認定為超額利潤(Profit in Excess)，稅前淨利率係為稅前淨利(Profit before Tax, PBT)佔總所得之百分比，而超額利潤之 25%為市場國稅捐管轄權所觸及，應分配予市場國。若以公式化方法呈現則為：

$$Q = (P - R \times 10\%) \times 25\% \times L / R$$

Q 為企業分配予市場國之剩餘利潤、 P 為企業之稅前淨利(PBT)、 R 為企業之所得(Revenue)、 L 則為企業於市場國創造之具有關聯性所得。舉例而言，一跨國企業之營業額達 400 億歐元，稅前利潤率為 20%，其符合前述門檻而需適用第一支柱相關規範，是以超過 10%的超額利潤部分（40 億歐元），其中 25%（10 億歐元）將依營收比例分配予符合關聯性判斷標準之市場國，剩下的 75%（30 億歐元）仍由原本即擁有課稅權之國家享有。

¹⁸⁷ *Id.*



第七款 雙重課稅防免

金額 A 係建構於現有之稅捐分配架構之上，既跨國企業已依據現有規定進行利潤之分配，勢必需要建立一新規則以協調新、舊制度，以防止雙重課稅之情形發生。此規則需要首先確定跨國集團內部哪些實體承擔了金額 A 的納稅義務，以了解哪些稅捐管轄區可能會產生雙重課稅情事，並加以避免，故本款將討論如何確認跨國集團內部之納稅義務實體及如何消除雙重課稅之情形。

第一目 確認納稅義務實體

OECD 目前計劃以活動測試(Activity Test)、獲利能力測試(Profitability Test)、先順位關聯性測試(Market Connection Priority Test)與比例分配計算(Pro-rata Allocation)四部分以確認集團內部之納稅義務實體¹⁸⁸，然目前納稅義務實體之實際判斷標準尚未取得各國共識¹⁸⁹。

一、活動測試

活動測試係觀察集團內部哪些實體實質上持續的對創造市場國所得具有貢獻度，活動測試的實際判斷標準將參考 OECD 移轉訂價規則現有之判斷標準。

首先，該實體需進行與剩餘利潤創造有關之核心業務活動，並且對此類業務活動具有關鍵性的決策權與控制權；再者，該實體之活動包含對無形資產之開發、提升、維護、保護、利用（DEMPE），使跨國集團得以參與市場國之經濟活動，如將該類無形資產應用於 ADS 產業之用戶數據搜集或內容創造功能，又該實體有權享有運用無形資產所產生之部分或全部之剩餘價值，單純擁有資產或提供資金之行為並不足以成立此處所定義之內部實體¹⁹⁰；最後，該實體之實際經濟行為必須具備風險承擔及風險管理功能，所謂風險承擔與管理，須考慮實體是否承受風險所帶來之一切有利不利之結果、是否具有承擔風險之財務能力、評

¹⁸⁸ OECD (2020), *supra* note 30, at 136.

¹⁸⁹ OECD (2022), Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One, Public Consultation Oct.6-Nov.11, OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project, at 16.

¹⁹⁰ OECD (2020), *supra* note 30, at 140.



估風險能力，及是否具有實際控制風險與降低風險之能力¹⁹¹。為了減少各國對於新制之合規成本，OECD 未來將以前述移轉訂價規則為基礎，並提供正面及負面清單，較為具體的羅列出符合或不符合納稅義務實體之相關要件。

二、獲利能力測試

獲利能力測試係為確保納稅義務實體具有負擔金額 A 稅捐分配之能力，以確保低利潤率之實體不會成為剩餘利潤分配之納稅義務人，透過與前述活動策上標準的配合使用，匡列出實際上獲得剩餘利潤之集團內部實體。OECD 考慮將支柱二全球最低稅負制下之公式化實質排除方法(formulaic substance carve-out)運用時獲利能力測試，跨國企業初期可將 8%有形資產所得及 10%薪資支出自認列所得中剔除，兩者比率將於 10 年內逐步降到 5%¹⁹²，此措施有助於投入較多經濟實質投資之跨國企業，降低初期稅務負擔之可能，有形資產與薪資此二項目之流動性較小，較難成為規劃稅捐操作之對象，且排除此類實質活動之固定比例收入，可以使獲利能力測試更關注於實體之超額利潤，如無形資產之相關收入。獲利能力測試以內部實體提供給集團用於製作合併財務報表之財報數據做為計算基礎，並且需與合併財務報表使用相同之 IFRS 或其他同等級之合規財務會計準則。

三、先順位關聯性測試

透過前階段之活動測試與獲利能力測試，已可確定一個或數個可能的納稅義務實體。於有數個可能的納稅義務實體條件下，需要確定各市場國之剩餘利潤分配應由何實體負擔，任一實體應僅需就其創造剩餘利潤之市場國，負擔該部分之稅捐，故須透過先順位聯性測試確立各市場國之金額 A 納稅義務人為何。大型跨國集團內之先順位納稅義務實體之判斷應不會過於困難，一般而言，集團內部均會有清楚之資料載明無形資產所屬之內部實體，由此產生源於市場國

¹⁹¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, at 54-55.

¹⁹² OECD (2021), Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)—Frequently Asked Questions, at 3, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf>.

之剩餘利潤，亦會有契約可作為判斷依據。於較難判斷納稅義務實體的情況下，關聯性的建立首先需要考量內部實體之經濟活動，其與市場國間之經濟活動需要符合前述活動測試之要件，始納入考量；次者，該實體透過銷售、授權等經濟活動獲取之所得，始符合先順位關聯性之成立要件，舉例而言，若實體透過提供生產技術支援而獲取服務費用，則該筆費用並使該實體與市場國之關聯性增強；最後，實體與市場間並不一定需要具有直接的交易金流發生，若相關金流透過單一或數個導管公司，始由該內部實體取得，先順位之關聯性於此情況下仍然成立¹⁹³。

四、比例分配計算

部分情形中，集團之內部實體可能符合前述各項測試，且為先順位之納稅義務實體，卻沒有足夠的資金繳納其應負擔之稅額，或者任一內部實體皆不符合納稅義務實體之構成要件，則任何無實體承擔之金額 A，將會由集團內之其他實體按比例分攤該部分稅額。剩餘利潤分配制度下仍須確保企業居住地國之稅捐管轄權仍覆蓋實體日常活動之例行性利潤，若剩餘利潤分配將侵蝕該部分稅捐，則將視為實體沒有利潤得近一步承擔金額 A 之稅額。該分攤將以該實體 PBT 超過依照獲利能力測試所得之常規利潤部分，或實體之稅前淨利率（PBT/營業收入）為計算基礎¹⁹⁴，無論採取何種分攤方法，皆確保了實體之居住地國至少保留了其對於例行性利潤之稅捐管轄權。

第二目 雙重課稅防免方案

新稅制下所欲防免者乃金額 A 與各國現有營利事業所得稅發生雙重課稅可能，防止企業就已分配超額利潤稅捐予市場國之超額所得，再受到企業居住國之二次徵稅，亦即避免市場國與企業居住國之稅捐管轄權對於該企業之同一筆

¹⁹³ OECD (2020), *supra* note 30, at 145.

¹⁹⁴ OECD (2020), *supra* note 30, at 146.

所得發生重合，OECD 提出解決方案為免除法(Exemption Method)及稅額扣抵法(Credit Method)¹⁹⁵。

稅額扣抵法係直接將已計算超額利潤並分配予市場國之該部分所得，於企業居住國計算其營利事業所得稅時，直接從稅基中剔除，此種方法較為簡化明瞭，企業也有可能因此享有較低之稅捐負擔，既金額 A 之設計目的係為將一定比例稅捐管轄權分配給市場國，此可能性並無不不可；稅額扣抵法則將該部分所得仍計入該國營利事業所得稅稅基之計算，然企業得就其分配予市場國之稅捐，於國內進行扣抵，各國對於境外可扣抵稅額往往設有其相應之所得來源認定標準，在金額 A 施行上，透過前述之所得來源地判斷標準，可以避免因各國所得來源認定結果不同，而導致企業之同一筆所得因而被市場國及居住國重複課稅，且若金額 A 之分配比例後之稅率較該國之營利事業所得稅稅率低，企業居住國仍享有次順位課稅權，可以對該筆超額所得部分進行徵稅。

次順位課稅權之有無為兩方案最主要之差異，然 OECD 表示於現有金額 A 之剩餘利潤計算分配制度與各國營利事業所得稅稅率觀察，分配予市場國之稅款應會高於各國之營所稅稅率，故次順位課稅權應較少有機會適用¹⁹⁶。OECD 考量到各國現有營利事業所得稅稅制的相異性與複雜性，認為應由各國自行於兩方法間選擇較符合各國現有規範之手段，以達到雙重課稅防免效果¹⁹⁷，使各國亦無需為配合金額 A 而建制全新的扣抵規則，然此種適用上彈性有可能導致監管套利之情形，若一跨國集團之數個內部實體被認定須對市場國進行剩餘利潤分配，集團可能嘗試將利潤歸結至稅額剔除或扣抵後對其較有利之國家，以規避稅捐徵納，此部分 OECD 尚未提出有關解方，仍待後續近一步討論。

¹⁹⁵ OECD (2020), *supra* note 30, at 148.

¹⁹⁶ *Id.* at 149.

¹⁹⁷ OECD (2022), *supra* note 189, at 16-17.



第二項 金額 B

為了避免金額 A 對移轉訂價規則造成較大影響，第一支柱引入金額 B 使常規交易在新徵稅權施行後仍被遵循。金額 B 係以 OECD 移轉訂價指導原則(TPG)為基礎，針對常規交易原則之適用進行簡化，將例行性行銷與分銷活動(Baseline Marketing and Distribution Activities)之利潤以固定比率計算報酬，保留了市場國對於該部分利潤的稅捐管轄權，並使其與常規交易原則 (ALP) 趨於一致¹⁹⁸。

金額 B 之實行，除了簡化移轉訂價規則，可降低納稅義務人法規遵循成本、減少稅務機關及納稅義務人之間之爭端，有助於重新穩定國際稅務體系。對於司法體系較為不成熟而無法有效執行移轉訂價規則之領域，亦可施行該一體性規則¹⁹⁹，進一步增加稅務之確定性，以確保市場國對於該企業之行銷、經銷活動保有一定比例之所得，維護其稅收權益，對於缺乏徵管能力的國家或發展中國家為一大福音。

金額 B 目前仍於公開意見徵詢階段，故其設計上仍具較高之不確定性，舉例而言，金額 B 之固定利潤率，根據現行移轉訂價下的常規交易原則及租稅協定範本第 7 條有關營業利潤之分配原則，係透由協商訂定固定利潤率以簡化計算規定，增加稅務確定性並減少重複課稅，金額 B 似得參考該設計採單一固定比例，或依不同產業、地區決定不同的固定利潤率，OECD 於此方面尚未進行相關討論，又市場管轄區的行銷及經銷活動與跨國企業集團進行的其他活動之間未必能明顯進行區隔，故尚需就固定利潤率適用之經營活動收益進一步明確其定義。OECD 於期待於 2023 年中期達成關於 B 金額的協議，使其能夠在 2024 年與 A 金額同時生效²⁰⁰。

¹⁹⁸ OECD (2020), *supra* note 30, at 155.

¹⁹⁹ Alistair Pepper, Thomas D. Bettge, Jessie Coleman (2022), *supra* note 6, at 144.

²⁰⁰ OECD (2022), Public Consultation Document Pillar One—Amount B, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 3.



第一款 適用範圍

金額 B 未如金額 A 設有相關全球營業數額之適用門檻，故其影響範圍將較金額 A 更為廣泛。其主要針對兩種受控交易：企業買賣(Buy-sell Arrangement)與透過經銷商(Commissionaire)、代理商(Sales Agent)之所為之行銷、經銷等經常性活動²⁰¹，不同類型的交易安排的涵蓋，可能會對建立統一定價標準方面帶來挑戰，故經銷商、代理商是否將涵納於金額 B 之適用範圍中仍有待討論。金額 B 主要適用於有形資產交易，關於服務、軟體及其他數位商品等相關之經銷交易是否同樣適用仍待後續提供指引。需注意的是，金額 B 之結果不會取代預先訂價協議（Advanced Pricing Agreement, APA）之結論²⁰²，且金額 B 仍然適用傳統關聯性原則²⁰³，在企業於市場管轄區設有子公司或常設機構等數位經濟企業始有適用，不適用於新的無實體場所關聯性原則（the new non-physical nexus rule），亦即金額 B 僅適用於市場管轄國具有實體之相關所得，金額 A 則反之適用於不具有實體存在之所得，故兩稅之課徵將不會構成重複課稅之情形。

第二款 最適常規交易原則

OECD 建議以現有移轉訂價規則進行金額 B 之定價，目前預設之最適常規交易方法為交易淨利潤率法（TNMM），以跨國企業從事某項特定交易的淨利潤率，與市場上類似交易的淨利潤率進行比較，若有其他更適合評估 Amount B 的方法，則依個案情況決定，例如針對經銷商、代理商，可能將適用不同的定價標準²⁰⁴。另外，企業若得提供其他「最適用移轉訂價規則」（Most

²⁰¹ Baker McKenzie (2022), International: Amount B back in spotlight as OECD opens consultation on Pillar One's Amount B, Client Alert, at 2.

²⁰² OECD (2020), *supra* note 30, at 155.

²⁰³ *Id.* at 156.

²⁰⁴ Baker McKenzie (2022), *supra* note 201, at 4.

Appropriate Method, MAM) 或當地國可比公司資訊，則可能豁免 Amount B 之適用²⁰⁵。



第三款 移轉訂價文件要求

依據 OECD 移轉訂價指導原則(OECD TP Guideline)，與 Amount B 相關之交易資訊需於集團總體檔案(Master File)及分部檔案 (Local File) 中揭露²⁰⁶，以證明其所採用定價方法之合理性，同時確保稅務管理機關擁有足夠的信息，以便評估審查相關受控交易是否為金額 B 涉及範圍，確保企業之金額 B 利潤分配符合相關稅法及第一支柱下建立之國際標準。

第四款 租稅爭議機制

金額 B 能帶來租稅確定性的提升及雙重課稅之防免，然於部分租稅管轄領域不採納金額 B 制度甚至過度擴張其適用情況下，其制度簡化下所能帶來的利益將無法體現，並有可能為集團帶來雙重課稅之問題。OECD 表示納稅義務人可透過移轉訂價規則中現有之簽署預先訂價協議(APA)和依循相互協議程序(MAP) 預防此類爭議發生²⁰⁷，惟針對正在進行 MAP 之案件，其有關 Amount B 之稅務爭議解決機制仍待後續提供相關指引。

第二節 第一支柱之核心原則更迭與評價

第一支柱所建立的新國際稅捐規則，雖已盡量降低各國之合規成本，不可否認的是，其創建了一獨立於既有國際稅捐規則之全新稅捐分配架構，於設計上屏棄了諸多現有規則依循之稅法原則，劇烈地影響全球稅收平衡，而建立起國際稅收新秩序。第一支柱最受關注者，乃其依據價值創造原則所建立之新關

²⁰⁵ KPMG (2022), Pillar One: Amount B Headlines and Initial Observations, at 2, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2022/12/pillar-one-amount-b-headlines-observations.pdf>.

²⁰⁶ *Id.* at 3.

²⁰⁷ Baker McKenzie (2022), *supra* note 201, at 3.

聯性判斷標準，及公式化之市場國稅額分配方法，以下將依序就新制所帶來之變革進行討論。

第一項 常設機構原則之調整



第一支柱引入「市場管轄地」之概念，以解決常設機構原則於數位經濟時代下所衍生之關聯性判斷標準失靈問題。新的關聯性標準建立，使過往原則上以企業物理存在、具體從事經營活動之機構、場所及營業代理人之「常設機構」定義不再為市場國對分居民企業享有課稅權之唯一標準。其亦與 OECD 於 BEPS 1.0 中所提及之數位化常設機構相異，數位化常設機構以企業於市場國存在持續、有目的性的經濟，並依據銷售額、數位化功能及使用者人數為標準，將達到「重大經濟存在」（Significant Economic Presence）門檻之時，視為關聯性存在，認定其於當地存在常設機構。第一支柱與以往國際稅捐規則之差異，係其以價值創造為基礎，建立了適用範圍內之跨國大型企業與市場國之間的新連結關係，其不再以各項指標判斷關聯性是否存在，而以市場規模及跨國集團源於市場國營收為門檻，另導入公式分配法，以計算超額利潤額與可分配所得額。市場國在第一支柱架構下被授與新的徵稅權，關於市場國稅捐管轄權正當性，似可參考營業稅規則中之消費地原則，其認為商品服務應於消費地進行徵稅，雖兩稅之性質並不相同，然依據稅捐受益性原則，市場國應具有課稅權，於此不再考量跨國企業是否於市場國設有實體機構，而以市場國所獲收入規模以進行持續性與顯著參與之判斷，此「市場管轄地」的關連性架構，係可視為現有常設機構規制中對「重大經濟存在」原則之延伸，其以數據及用戶與企業之關係，確定一企業是否於市場國具有關聯性而可對其進行稅捐之徵納，此更具彈性之連結建立標準，亦可使之更有效地應對數位經濟時代對國際稅收帶來的挑戰。

現下第一支柱金額 A 之適用產業類型以不限於 ADS 或 CFB 產業，僅就自然資源開採及受監管之金融業進行排除，其以量化之集團營業額、利潤率劃定金額 A 之適用界限，將大型之數位經濟企業或非數位經濟企業皆進行囊括。現

有常設機構原則並未完全被第一支柱取代，於企業不適用第一支柱情況下，仍須回歸常設機構判斷標準，以決定非居民企業是否須於市場國負擔稅捐徵納義務，故對於不符合第一支柱條件之非大型數位經濟企業，其仍可以在沒有設立常設機構的情況下，於市場國進行相關數位經濟活動，而市場國之稅捐管轄權仍然無法觸及此類企業。面對 OECD 取消金額 A 之適用產業限制，擴大其適用範圍，卻又使較小規模之數位經濟企業得以進行其所欲修正之數位經濟活動，可以想見 OECD 可能是為了避免對於中小型數位經濟企業施加過多稅負，而打壓市場多元發展，然金額 A 之營業額適用門檻設定下所匡列者乃具有龐大規模之跨國企業所能及，對於具有一定規模但不達適用門檻企業的排除適用，似難謂其具有差別對待之合理性，且對於特定國家之巨型數位經濟企業有針對性，應可考慮降低金額 A 之適用門檻，以補足第一支柱與現有常設機構規則下的規範漏洞，使大部分之跨國企業可將其未設立常設機構，卻享有源自於市場國之相關所得，負擔分配剩餘利潤與市場國之義務。從實務操作面觀之，過高的金額 A 之適用門檻亦將造成諸多低度開發國家反向的稅捐流失，OECD 會員國奈及利亞即表達對於第一支柱適用門檻之不滿，因雙支柱協議的簽署包含各國對於國內數位稅等同類型單邊制度的撤銷，於該國進行經濟活動之跨國企業大部分皆不達金額 A 適用門檻，新制度之施行反而會造成該國稅捐之大量流失²⁰⁸，其認為 OECD 的考量忽略其與其他開發中國家之利益而拒絕簽署多邊協議。對我國而言，以《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》涉及之數位經濟產業進行觀察，若我國欲遵循金額 A 之國際稅捐分配設計，其所設置之高適用門檻，將使我國稅捐管轄權觸及之企業數量大幅下降，而集中於大型數位經濟企業；金額 A 之剩餘利潤計算標準，相對於我國的企業淨利率及利潤貢獻度計算法，勢必導致稅基的大幅度萎縮，就數位經濟產業而言，新制之適

²⁰⁸ Ade Adesomoju, Maha Abu Wedn (2022), Nigeria, Egypt test different approaches to tax digital economy, Premium Times, <https://www.premiumtimesng.com/news/headlines/545116-nigeria-egypt-test-different-approaches-to-tax-digital-economy.html?tztc=1>.

用為市場國租稅管轄權之擴張，卻實際上不一定有利於我國。於金額 A 適用不再限於數位經濟產業之前提下，則難謂我國整體而言可分配之剩餘利潤與稅基是否將有大幅度之擴張，然此部分稅基之實踐有待我國大幅度內國法及雙邊租稅協定之修正，關於我國現有法規與第一支柱之互動，將於下一章節進一步討論。

第二項 用戶價值創造課稅原則

第一款 用戶價值認定困難

所得稅吸納經濟學中以貨幣價值作為市場價值的客觀標準，將自由競爭市場中決定出之交換價值以貨幣作為統一的衡量標準，亦吸納生產經營者為價值創造者之傳統經濟學原則，將消費視為流程之終點，其除了滿足消費者自身需求，並不創造價值。然同樣以經濟學的角度審視，生產經營者創造之市場價值，係由市場之供需雙方調節決定，亦即供給方所謂之價值創造，於沒有需求的市場中並無法實現，其無法完全獨立於消費者創造價值²⁰⁹，現有稅法將價值創造完全歸屬於生產經營者。於第一支柱出台前之國際稅捐情勢，不論以屬人連結、屬地連結或常設機構原則建立稅捐管轄權與納稅義務人之關聯性，其實背後皆富含價值創造原則之概念，僅係於數位經濟發展下，各國開始重新思考價值創造的主體是否不再限於生產經營者，在這個數據為王的時代，用戶於生產鏈中創造之價值，逐漸成為企業創造利潤的重要貢獻之一。現有稅制下，當一跨國企業自市場國獲取所得，市場國即取得價值流動來源國之地位，然若其無以實體方式在市場國境內進行積極的生產經營活動時，因無價值之創造而無該國之經濟參與，市場國自無法使其稅捐管轄權觸及該部分所得²¹⁰。

²⁰⁹ Michael P. Devereux, John Vella (2018), Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System, Oxford University Centre for Business Taxation Policy Paper, at 14.

²¹⁰ See OECD (2019), Model Tax Convention on Income and Capital 2017 (Full Version), Commentary on Article 7, para.9.

如今大眾多可以享受的免費的數位產品與服務，企業僅透過少數付費用戶獲取利潤，少數用戶願意掏出錢包購買的，自然不僅止於企業提供之產品及服務外，其間亦包括產品服務背後所隱含的用戶價值。數位產品及服務在數位經濟時代下不斷成熟、擴張，營運進入成熟發展期，其邊際成本已經趨近於零，亦即企業向無限大的用戶提供免費產品、服務，並不會增加其成本，並且企業得從與用戶的消費經濟活動中，捕捉用戶價值²¹¹，其成為部分消費者願意高價購買特定具有龐大用戶數之數位經濟企業產品或服務。例如 Google 搜尋引擎免費提供其介面供全球用戶使用，更提供電子郵件、雲端硬碟、工作空間等免費功能，使其成為全球用戶基數最龐大之搜尋引擎，以此為基礎進一步推出廣告投放服務、先順位搜尋結果欄位等付費服務，將用戶關注度囊括於此類數位經濟服務內一併出售，故企業可以在增加趨近於零之成本的情況下，不斷獲取用戶價值，並將之轉化為實體之利潤。由此可以見得，現下生產製造者已不是市場中唯一之價值創造源頭，用戶透過消費活動創造價值，且直接的對價值創造做出貢獻，而非間接參與或影響價值創造過程。另外，排除以用戶價值直接進行交易之商業模式，例如用戶個資、數據分析交易等，貨幣價值於企業獲取用戶價值同時雖並未體現，然用戶價值在市場的分配、交換過程中不斷流動，然於諸多情形下並未實現轉化為貨幣價值，進一步形成經營者佔有用戶價值，卻不受現有所得稅規範的結果。

第二款 OECD 架構下之用戶價值創造

價值創造地課稅之概念早於 2013 年 G20 領導人為 BEPS 背書時就曾提出，OECD 推行 BEPS 以進行稅基侵蝕及利潤移轉之防免，其核心一直是「確保利潤由經營活動發生地及價值創造地享有課稅權」²¹²。價值創造地課稅之概念於

²¹¹ Jeremy Rifkin (2014), The Zero Magical Cost Society, New York, NY: Palgrave Macmillan, at 202-230.

²¹² European Commission (2015), Communication from the Commission to the European Parliament and the Council of 17 June 2015 A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, COM (2015) 302 final, at 10-11.

OECD 詮釋下仍十分模糊，也不禁令各國質疑該原則之提出是否沒有明確的理論基礎²¹³，亦有認為不應將價值創造低作為分配各國稅捐管轄權依據者²¹⁴。價值創造概念作為所得來源判斷標準，其並未創造新的稅法原則，而應可追溯至稅法之受益原則²¹⁵。受益原則係受益者付費之概念，政府以人民享受公共服務之程度，作為課稅或收費之依據，於國際稅捐分配領域，受益原則亦有其適用²¹⁶，若一國提供具有助於企業創造價值之公共基礎建設，應謂其對於使用資源而創造利潤之非居民企業，具有合法利益並作為課稅依據。以價值創造取代價值取得作為所得稅法之基礎，等於價值創造地之徵稅權從納稅人具體進行交易、獲取以貨幣計算價值之所得時，提前至價值產出尚未進入市場進行分配或交換的時點，若能將所得明確定義為價值創造，並以其他價值衡量標準取代現有貨幣計算基礎，則用戶價值將能成為所得稅稅基之一部分，形成新型態之營利事業所得。然如前所述，2015 年之 BEPS 最終報告中，各國對於價值創造概念仍無法達成一致，價值創造似僅為所得來源概念之延續，價值之判斷標準仍以貨幣為標準，價值創造主體仍為傳統之生產經營者。數位經濟所帶來的挑戰是貨幣價值與企業利潤在時間和空間上的脫節，似難謂為 BEPS 出台所欲解決之稅基侵蝕及利潤移轉防免目的，數位經濟活動並非不法行為，僅係於現有稅法框架下，造成前述用戶價值無法於帳面上體現，相關利潤皆由跨國企業之居住地國取得稅捐管轄權，而造成各國所爭議租稅不公平之結果。

OECD 透過第一支柱終於試圖對此國際租稅挑戰提出解方，依據「價值創造原則」，連結「使用者參與模式」以及「行銷無形資產模式」，重新進行適當的所得利潤來源地歸屬之劃分，並據以重新劃分課稅權之歸屬²¹⁷。金額 A 之

²¹³ S.C. Morse (2018), Value Creation: A Standard in Search of a Process, 72 Bull. Intl. Tax., Journals IBFD, at 4-5.

²¹⁴ Rasmi Ranjan (2020), The Concept of Value Creation: Is it Relevant for the Allocation of Taxing Rights?, Bulletin for International Taxation, at 74.

²¹⁵ S.A. Stevens (2014), The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share, 42 Intertax 11, at 703.

²¹⁶ OECD (2015), *supra* note 4, at para. 12.

²¹⁷ 陳清秀(2022)，國際稅法上數位經濟之課稅問題探討—以 OECD 「數位經濟之課稅挑戰」之研究報告為中心，高大法學論叢，18 卷 1 期，頁 61。

計算方法，以跨國集團之合併利潤作為分配計算基礎，可以見得以價值取得作為所得之基礎並無變動；而就用戶價值如何認定，其亦並未以其他價值認定方法取代貨幣基礎，而係以公式化方法，直接將一定比例之剩餘利潤認定為用戶價值對於跨國集團利潤之貢獻，再按集團於市場國創造之具有關聯性所得比例進行分配，使市場國得依該計算公式，對跨國集團享有一定比例之徵稅權，其認可企業從市場國獲取之無形資產及用戶所創造之附加價值，將該價值納入全球所得來源分配計算。雖說此計算公式之設計，並不能完全真實體現各市場國之用戶價值及用戶究竟對於跨國集團之利潤進行何等比例之貢獻，OECD 就超過剩餘利潤 10%部分的 25%作為分配予市場國之剩餘利潤，亦係以該等適用比例預計帶來之剩餘利潤金額規模與其所可能帶來之市場影響評估，選定之最適標準²¹⁸，故於用戶價值難以以貨幣計量，並且往往未實際於交易中轉化為實體貨幣價值情況下，公式化利潤分割標準輔以市場營業額於集團營業額之佔比，似為符合量能課稅原則下，眼下較為適切之解方。

然以國際上向來可接受的移轉訂價標準觀之，似乎容易引起為何用戶單純提供資料、進行消費行為或透過與數位經濟服務之互動，就可以被認定為其對於銷售利潤的產生已貢獻重要價值？現有移轉訂價規則在決定關係企業間關於無形資產交易的利潤歸屬時，應取決於各關係企業所行使的功能、具備的資產價值，及其所承擔的風險，若以此觀點審視用戶於價值產生鏈中擔當之地位，似難認為其符合該判斷標準而可成為利潤歸屬的客體，無論是企業發展風險、侵權風險或產品責任風險等，客戶並未承擔上述任何一風險。然用戶於價值生產鏈中之地位本與關係企業間之關係大不相同，用戶並非生產經營之一方，而係購買、使用生產經營方所提供之產品服務，並在消費的過程中產生有利於生產經營者之附加價值，其成為企業價值創造鏈中之重要一環²¹⁹，以關係企業間之利潤分配標準對於用戶進行審視，似有不妥。如同本文於第二章部分所討論，

²¹⁸ OECD (2020), *supra* note 30, at 127.

²¹⁹ OECD (2018), *supra* note 25, at 55.

數位經濟產業對於用戶參與、數據及網絡效應的依賴，更凸顯用戶對於相關產業之重要性，用戶對於企業利潤貢獻主要著重在加強網路效應規模、促進資料探勘及參與數位平台之內容產生²²⁰，以社群平台為例，用戶製作的內容支撐起平台之基礎骨架，豐富的內容與逐漸增長的用戶規模，在網絡效應運作下可以帶來更多的用戶，亦即更多的內容，社群平台就在這樣的循環下不斷擴大，而龐大用戶基數、用戶互動軌跡、數據分析又可進一步為企業帶來投放廣告。大多數使用者的參與實際上是被動的，並非直接參與價值創造，因此不能被視為生產者，也不能成為課稅的基礎，然而，在數位經濟產業中，企業與用戶間穩定的關係可以被重複利用以進行數據挖掘或有針對性的持續進行廣告投放。故企業若具有穩定且持續使用其產品服務之用戶關係、企業除了將用戶視為產品服務交付之對象外，該等關係亦被用於商業目的創造價值，並且整體用戶關係達一定規模、用戶具有一定忠實度，則應可確認用戶價值於企業創造利潤的過程中，具有重要的利潤貢獻地位²²¹。綜觀 OECD 出台之第一支柱相關文件可以見得，其著重於解決當前數位經濟帶來之國際稅務問題，屬於純粹之技術性規則，並沒有直接正面回答用戶於價值創造過程中擔當之角色，然通過擴張市場國之稅捐管轄權及跨國集團剩餘利潤分配之制度設計，可以見得 OECD 對於用戶市場價值之肯定，亦使各會員國對於用戶價值之存在達成共識。

第三項 公式化分配規則

支柱一所設計的金額A計算公式及分配規則，顛覆現有之常規交易原則(APL)。OECD於第一支柱中所為之設計，係對跨國企業在數位經濟中的營運模式進行重新評估後，所提出之全新稅務框架，其有別於現有之常規交易原則，

²²⁰ See Brauner/Pistone, Bulletin for International Taxation 2018, No. 4a/Special Issue (with particular emphasis on user data mining).

²²¹ Becker Johannes, Joachim Engisch (2018), Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?, SSRN, at 19-20,
<https://ssrn.com/abstract=3258387> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3258387>

如可比較未受控價格、成本加價法、可比較利潤法等²²²。現有常規交易原則更多地關注交易的實際成本和市場定價等因素，金額A之計算則旨在更好地反映用戶在數位經濟中創造的價值，如前項所述，用戶價值於市場交易中往往未以市場所認可之貨幣形式體現，其亦屬於無形資產而難以實際評估及價值與對於企業利潤產生之貢獻度，故該分配公式之設計更關注跨國集團於全球市場上之經營活動，而非個別交易之價格與成本。另外，在剩餘利潤分配上亦不採傳統的常規交易原則，而是觀察跨國集團於哪些國家存在市場、該市場規模與各國營業所得是否達門檻，達門檻之市場國始與跨國集團間具有關聯性，而加入剩餘利潤分配之行列。

金額 A 公式所採之利潤計算，以跨國集團整體為計算基礎，而非市場國之子公司或常設機構，故集團需就各業務與各地區營運所得進行匯總整理，始可得出於各市場國之超額所得及市場國稅捐管轄權之觸及範圍，形成一種自上而下的計算邏輯。以集團合併利潤作為利潤分配公式計算基礎，係考量到集團利潤涵納了整個跨國集團的經濟活動，更能夠反映跨國集團內部的資源配置、風險承擔、整體經濟實力等情況，若使用單一企業的利潤進行計算，跨國集團恐有內部利潤轉移以進行避稅之風險，例如低稅率的國家可能會吸引大量利潤，而高稅率的國家則面臨利潤外流的問題，因其確保了利潤的分配依照公式及市場國營業額佔比進行。以集團利潤計算可分配予市場國之剩餘利潤後，市場國之剩餘利潤分配額終究需要歸屬至集團內部之某一實體，以相對應之會計科目入帳，始得於該實體之居住地國進行營利事業所得稅之扣抵，防止雙重課稅情形的發生，OECD 以活動測試、獲利能力測試、先順位關聯性測試與比例分配計算方法確認集團內部之納稅義務實體，並依照逐筆交易原則確認納稅義務實體涉及之市場國，雖看似制度設計完善，且具有前述適用上之好處，其帶來之

²²² 吳偉臺(2010)，移轉訂價重點解析及因應策略，資訊會計事務所，http://newdoc.nccu.edu.tw/teasylabus/102367353863/Week%209%20&%2011_%E7%A7%BB%E8%BD%9%E8%A8%82%E5%83%B9%E9%87%8D%E9%BB%9E%E8%A7%A3%E6%9E%90%E5%8F%8A%E5%9B%A0%E6%87%89%E7%AD%96%E7%95%A5%20by%20CM.pdf。

制度實踐複雜度卻不容小覷。新制實施整體將建立在複雜之會計基礎上，其對會計的依賴大福增加且有諸多僅於剩餘利潤分配情況下需要之會計調整，大幅增加了企業的法遵與稽徵成本。如本章節關於稅基計算之討論中所提及，現有架構允許跨國集團採納合規之財務會計準，例如國際財務報告準則(IFRS)或同級別之一般公認會計原則(GAAP)均為其所接受，然不同會計準則下製作之財務報表定將有所分歧，進而影響金額 A 之計算結果，目前 OECD 並未具體提出各項帳面調整方法，僅就財稅差之調整提出相關解方，此似乎又提供跨國集團於未來進行稅捐規劃之可能留下隱患。

又觀諸計算金額 A 所使用之集團稅前利潤(Profit Before Tax, PBT)，其雖然為跨國集團常用之財務指標，然在諸多會計準則中，PBT 並沒有明確之定義，多國之 GAAP 只提供了有關各種收入和支出項目在會計上如何認定的指引，此意味著跨國企業集團對於要包含哪些項目在稅前淨利中擁有一定的自主裁量權²²³，因此在計算「A 額」的稅基時，仍有待制定一制性規則建立，以確保在所有涵蓋範圍內的集團之間實現一致的稅基計算，藍圖中對於標準化 PBT 之定義僅謂其將以集團綜合損益表中進行一定程度之帳目調整，然具體應如何調整僅表示有待未來繼續研究²²⁴，OECD 若於未來對 PBT 制定統一表準，等於是為了全球剩餘利潤分配之徵稅目的，對各國採取之會計準則之特別要求，適用第一支柱之跨國集團將需要針對剩餘利潤分配計算另外特別編製符合標準之報表，又於市場剩餘利潤分配之納稅義務實體確認後，該部分稅捐應如何於該實體之報表中呈現？全球利潤分配時點是否需與各國營利事業所得稅納稅時點進行配合，或是注意計算利潤分配時可能會涉及到的時間差而導致雙重課稅或漏稅等問題²²⁵，都體現了新制對於會計的依賴，並會對現有會計準則之實務上操作帶來一定程度之影響。

²²³ OECD (2020), *supra* note 30, at 103.

²²⁴ *Id.*

²²⁵ OECD (2020), *supra* note 30, at 102.

OECD 對於第一支柱制度的設計，從始自終不斷強調其對於全球稅捐分配公平性之提升與制度之簡化，從其以公式化方法進行利潤分配、以特定全球營業額或劃定第一支柱適用門檻、以市場國營業額判斷其與跨國集團之關聯性建立、一刀切的市場國再分配比例等設計都體現了此目的。然從前述介紹之第一支柱規範細節中可以見得，看似簡單的公式化分配法後，因各成員國之利益博奕，新制之複雜性與操作難度大幅增加，遵循、稽徵成本與實踐可能性皆不容樂觀，應進一步簡化使第一支柱施行之良好立意得以有效實踐。從第一支柱適用產業從 ADS 及 CFB 下放至不限於數位經濟產業，OECD 放棄正面清單、負面清單等 ADS、CFB 定義爭議，似可視為其對於制度簡化的開始，未來 OECD 可考慮就所得來源地判斷及稅基計算方面皆進行簡化。

另外，OECD 所採取的逐筆交易原則在實務操作上定有其困難性，例如對於透過第三方經銷商轉售予最終消費者之交易活動，非產品服務提供之跨國集團所可知悉之資訊，所得來源地判斷原則雖設計詳盡以避免所得無法溯源，但操作上應仍主要透過跨國集團申報為準，而考量到第一支柱適用上之全球營業所得高門檻，須適用第一支柱進行剩餘利潤分配之跨國企業，定符合別報告準備門檻，故應得以集團國別報告作為所得來源地判斷依據之一。國別報告係由跨國企業的母公司需要向其所在國家的稅務機關進行提交，該報告包含其在其他國家或地區營業收入、利潤、稅收、員工數量等相關資訊²²⁶，應可作為輔助角色，協助確定集團所得來源地。稅基計算方面，因不可能要求跨國集團最終母公司之居住地國皆使用統一之會計準則，故仍需要由 OECD 出台統一稅前淨利標準，以免會計準則之差異影響租稅公平，然在各會計準則間進行之科目調整，仍應注意不應過於複雜瑣碎。

²²⁶ 林嘉彥 (2021)，國別報告將被視為跨國企業資訊透明利器，KPMG Taiwan，<https://kpmg.com/tw/zh/home/media/press-releases/2021/06/country-by-country-report-for-information-transparency.html>.

第五章 第一支柱之於我國電子商務課稅架構

第一節 我國就跨境電商之所得稅課徵

跨境電商於我國所面臨之稅務問題，主要涉及營業稅與所得稅。我國於2016年提出之《加值型及非加值型營業稅法》明定外國營利事業跨境銷售電子勞務予我國境內自然人，符合相關規範下，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，並輔以財政部106年4月24日發布之「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」，使我國在營業稅方面之稅務問題獲得解決。至於所得稅之部分，則至近年各國逐漸重視及各項單邊措施之出台後，始引起諸多關注與討論。

第一項 跨境電商之所得類型定性

所得稅法第8條第3款規定在中華民國境內提供勞務之報酬屬於中華民國來源所得，應繳納我國所得稅。當外國企業跨境提供電子商務服務給境內買受人時，由於其勞務提供地在中華民國境外，因此買受人支付的報酬，即非所得稅法第8條第3款的中華民國來源所得，無須繳納我國所得稅²²⁷。然而依最高行政法院99年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議所提出之見解²²⁸，認為同法

²²⁷ 陳清秀（2016），前揭註64，頁561。

²²⁸ 最高行政法院99年度5月份第2次庭長法官聯席會議決議：

所得稅法第8條於第1款至第10款例示基於各種典型經濟行為所獲中華民國來源所得之態樣，另輔以第11款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括規定。對概括規定之解釋適用，必以不合於例示之各種典型經濟行為獲致之所得，始受概括規定之規範。是在中華民國境內取得之提供勞務之報酬而非屬所得稅法第8條第3款、第8款或第9款規定者，不得依同法第11款「在中華民國境內取得之其他收益」之規定，而認屬中華民國來源所得。

所得稅法第8條第3款乃針對提供勞務之報酬所為之一般規定，而同條第9款所稱「工商、農林、漁牧、礦冶等業」之經營，其內容包含有勞務之提供者，則屬就提供勞務之主體與方式有所限制之規定。是營利事業經營其營業事項而包含勞務之提供者，應屬所得稅法第8條第9款規定「經營」之範圍。營利事業經營工商、農林、漁牧、礦冶等業而包含提供勞務之所得，自應適用所得稅法第8條第9款規定，認定其是否為中華民國來源所得。

所得稅法第8條第9款規定之所得類型，係以是否在中華民國境內經營作為是否屬中華民國來源所得之判斷基準。總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使

第 8 條第 9 款「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦治等」所謂之經營包含「勞務之提供」，故認為電子商務服務的提供，雖在境外發生，然該勞務係在我國境內使用後，其整體經營事實才算完成²²⁹，故仍為中華民國來源所得，應繳納我國所得稅。針對所得稅法第 8 條第 9 款條文因現行稅法就境內來源營業所得之判斷標準並無明文規定而致之不確定法律概念，財政部於民國 98 年 9 月 3 日發布「所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則」作為認定標準，其見解與前述之最高行政法庭長法官聯席會議決定一致，認該款就提供勞務之主體與方式有進行限制，然仍包含勞務之提供，此決議明顯將「所得類型的定性」和「所得稅課徵範圍」混為一談²³⁰，亦即，在判斷一所得是否為我國來源所得時，應先就其為所得稅法第 8 條的何種類型所得進行定性，然後依據該類型所得所制定之標準判斷該所得是否為我國來源所得，而承擔納稅義務。更甚者，所得來源認定標準，涉及境內及境外來源所得之課稅，影響納稅者權益至深且鉅，屬於課稅要件重大事項，財政部以「行政規則」進行規範，明顯違反憲法第 19 條租稅法律主義所要求之課稅要件法定原則，未來似應提升位階為法律或法規命令²³¹。

第二項 所得稅課徵與避稅防免

OECD 於 2015 年 11 月提出國際加值型營業稅指導原則，針對跨境 B2C 交易之稅務問題給予建議，作為各國修正營業稅法規之參考。我國亦參考 OECD 建議及歐盟、日本、韓國等制度，於 2016 年公布《加值型及非加值型營業稅法》修正，明定外國營利事業跨境銷售電子勞務予我國境內自然人，符合相關規範

用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦治等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。（所得稅法第 8 條、中華民國來源所得認定原則第 4 點第 5 項、第 10 點第 1 項參照）

²²⁹ 陳衍任，前揭註 72，頁 286。

²³⁰ 同前註，頁 287。

²³¹ 陳清秀（2020），前揭註 40，頁 131。

下，應於我國辦理稅籍登記及報繳營業稅，以維護租稅公平，避免稅捐流失²³²。而後為配合營業稅相關規定，財政部做成 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704391 號令修正《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》，並發布財政部 107 年 1 月 2 日台財稅字第 10604704390 號《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》與 107 年 5 月 11 日財政部台財稅字第 10700522870 號《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》（下稱《外國營利事業課徵所得稅作業要點》）之規定，要求外國公司於我國銷售電子勞務須繳交營利事業所得稅。

《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》係配合電子勞務營業稅之規範之實施一併推行，故皆將電子勞務定義為經由網路或其他電子方式傳輸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路或以其他電子方式使用之勞務，包括線上遊戲、廣告、視訊瀏覽、音頻廣播、資訊內容(例如電影、電視劇、音樂等)、互動式溝通等數位型態使用之勞務或其他經由網路或電子方式提供使用之勞務，例如經由外國營利事業之網路平臺提供而於實體地點使用之勞務。電子勞務又區分為平台業者與非平台業者，於網路建制交易平台供境內外買賣雙方經由網路或其他電子方式進行交易，並向平台使用者收取平台服務手續費之外國營利事業，為外國平台業者；透過自行架設網站銷售電子勞務、利用外國平台銷售電子勞務並自行收受價款及利用外國平台銷售電子勞務後，收取扣除手續費後之剩餘價款者，為外國非平台電子勞務業者。

在所得來源認定方面，外國平台業者之交易買賣雙方其中一方為我國境內自然人、營利事業或機關團體，則該平台所收受之報酬屬於我國來源所得；外國非平台業者，於電子勞務無實體使用地點情況下，其於境外生產之產品及以網路或其他電子方式傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置供我國境內買受人使

²³² 楊葉承、蔡怡欣（2019），前揭註 3，頁 2-3。

用之電子勞務，若經由我國境內個人或營利事業參與及協助始可提供者，該所得屬於我國來源所得，若其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予我國境內買受人，取得之報酬亦屬於我國來源收入；外國非平台業者銷售之電子勞務若具有實體使用地點，如該勞務提供或經營地點在我國境內者，其取得之報酬亦為我國來源收入。

然此作業要點除了明確針對以網路或其他電子方式提供專利權、商標權、著作權、及各種特許權利供他人於我國境內使用之情形，排除於電子勞務銷售範圍，而將之定義為所得稅法第八條第六款規定之權利金所得，對於其他類型之所得仍以「我國來源收入」一語模糊帶過，似有意規避所得稅法第 8 條各款規定。又其關於各類型所得以外國營利事業所提供之電子勞務是否與我國產生經濟關聯性作為主張課稅管轄標準²³³，該經濟關聯性標準並不符合現有國際租稅協定遵循之常設機構原則，故就算將前述所得認定為我國來源所得而欲對其進行所得稅之徵納，依照所得稅法第 124 條之規定，外國營利事業憑藉雙邊租稅協定之規範，即無須負擔該部分之稅捐，對於電子勞務課徵所得稅之規定形同具文²³⁴。然從另一角度觀之，我國於全球紛紛施行單邊數位稅制度之前提下，未如諸多數位稅施行國將數位稅以間接稅進行定性，而仍肯定數位稅之所得稅本質，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，免去了各國間對於雙重課稅問題的爭議，卻也同時流失諸多稅收。另一方面，我國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，較無針對特定國家大型數位企業之疑慮，應較不會引起各國之反彈。

作業要點第 4 條就所得額計算上規定，允許可提示帳簿、文據者，減除相關成本費用後之餘額計算所得額，無法提供者則以 30% 之同業利潤標準淨利率

²³³ 黃劭彥、許義忠、洪燕輝(2022)，課徵外國營利事業跨境銷售，電子勞務所得稅之探討與建議，月旦財稅實務釋評，第 27 期，頁 23。

²³⁴ *Id.*

計算所得額，再乘上境內利潤貢獻程度得出課稅所得額。企業若能提供明確劃分我國境內及境外交易之利潤相對貢獻程度證明文件，則得依此計算出核實境內利潤貢獻度，於無法提供證明文件情況下，則預設境內利潤貢獻度為 50%，並得由稽徵機關實際查核做出高於 50%之利潤貢獻度核定。對於境外營利事業給予利潤貢獻度計算方法以調整其稅賦，賦予其我國所得稅法所無明文規定之權利，有違反稅捐法定原則與量能課稅原則，於我國成立常設機構之境外企業利用境內利潤貢獻度進行營業利潤歸屬計算，然對於外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵之所得稅，我國立法不採取國際通用之常設機構原則，卻又適用境內利潤貢獻度方法進行課稅所得額計算，立法層式上不無疑慮²³⁵。最後，於我國境內無固定營業場所及營業代理人的外國營利事業，其跨境銷售電子勞務，如屬所得稅法第 88 條規定之扣繳範圍所得，應由扣繳義務人依規定之扣繳率進行稅捐扣繳，非屬所得稅法第 88 條扣繳範圍所得，則由外國營利事業自行或委託納稅代理人進行申報。

我國亦致力於防止跨國數位企業進行避稅行為，依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 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。該準則第 5 條規定之交易類型包含無形資產之移轉與使用，若跨國數位企業與其關聯企業進行無形資產交易，則應符合準則之規範，若進行非常規交易而減少我國納稅義務之行為，侵害我國稅基，則依準則第 34 條規定適用所得稅法第 110 條之規範，處以罰鍰²³⁶。綜上可以見得我國對於數位經濟下衍生之稅務問題，嘗試積極改革，然與我國簽訂租稅資訊交換的國家並非多數，導致政府無法有效掌控海外的稅源，而對於前述問題、雙

²³⁵ 柯格鐘、林上軒(2019)，非居民電子商務營利事業之企業所得稅問題——評最高行法院 106 年度判字第 94 號行政判決，月旦會計實務研究，頁 110-133。

²³⁶ 江雅琦、陳俞廷(2022)，跨境數位稅制之發展與挑戰，華岡法粹 Vol.72，頁 133。

重課稅問題及以下即將討論之第一支柱新制，我國對於非居民企業之所得稅課徵規範革新，仍有漫漫長路。



第二節 第一支柱新架構之於我國租稅環境

第一項 對我國現行法規影響

從 OECD 出台 BEPS 第一號行動方案開始，就可以見得其對於數位經濟所帶來的全球市場供應鏈變化，及其帶來的國際稅捐框架影響不容小覷，OECD 亦極欲出台一全球稅制新架構以因應市場變化，從 BEPS1.0 中所提出之數位化常設機構、所得來源國扣繳稅捐、徵收平衡稅等可能方案，一直到近年終於逐步發布第一支柱公眾意見徵詢稿及進度報告，可以見得國際稅捐規則走向已越發偏離以實體為基礎之常設機構標準。特別是第一支柱適用產業原本限定 ADS 及 CFB 產業等數位經濟產業，而今不限於此類產業，而擴張至大型跨國企業之八大類所得，可謂是對於全球稅捐管轄權的一大改革，除了設有常設機構之該部分原就屬於市場國課稅管轄權所及之所得，跨國集團其他所得皆需進行所得來源判斷，將剩餘利潤分配與相應之市場國，此革新所帶來的震動，對於身為全球貿易鏈中一環的我國，即使非 OECD 之會員國，一直與各國貿易往來密切且不斷跟進全球稅捐規制，又與多國簽署雙邊租稅協定，故是必將於支柱一施行之將來受到劇烈影響，不論該新制奠定基礎之價值創造原則是否妥適，全球所得分配浪潮襲來，於此趨勢下我國勢必跟上此波稅改行動，進行雙邊租稅協定與內國法之相關規範，以避免各國爭相分配剩餘利潤的情境下，我國流失大量應歸屬於市場國之稅捐。

第一款 我國來源所得定義

如第四章中所論述，OECD 將企業之主要營收分為八大類別：最終產品銷售所得、零組件銷售所得、數位商品銷售所得、無形資產授權及銷售所得、服務提供所得、不動產交易所得、政府補助款項及非源於銷售之其他所得；服務提供所得又區分為：實體服務、廣告服務、線上中介服務、運輸服務、會員酬

賓方案、融資服務、B2B 服務及 B2C 服務，可以見得 OECD 對於全球利潤分配之眼光已不局限於傳統意義上之自動化數位服務，或以此類業務為主要營業利潤之數位經濟企業，而將所有產業類別一蓋囊括適用剩餘利潤分配規則，不動產之交易所得包含土地、建築物、附屬建物之交易、租賃，亦囊括地上權交易、探勘、開採自然資源之授權等²³⁷，可見除了當初立法所欲解決之數位經濟問題，OECD 已進行新一層次之國際稅捐分配規則。

我國現有之《外國營利事業課徵所得稅作業要點》仍關注於各類型自動化數位服務，甚者連無形資產如專利權、商標權、著作權等之授權皆未包含於該作業要點之適用，就用戶數據分析之資訊提供、交易所得亦無相關認定與稅捐設計。第一支柱若施行，對於與我國無簽訂租稅協定之非居民企業，定需要透過國內法之完善，始能主張市場國之稅捐管轄權，而進入跨國集團剩餘利潤分配市場國之列。然如前所述，我國就所得來源認定原則之修改及外《國營利事業課徵所得稅作業要點》中對於電子勞務之定義已引人疑竇，如今第一支柱之適用範圍在擴張，除了採掘業與受監管之金融服務外，需要依據個別交易性質與具體情況判斷其所得類型與所得來源地，我國應如何就八大類別所得以現有所得稅法第 8 條進行定義亦或考量遵循第一支柱模式，提供企業數個先順位判斷標準以審視其是否為中華民國來源所得而進行課稅，將是一大挑戰。

第二款 關聯性標準

就《外國營利事業課徵所得稅作業要點》中無中生有且不盡明確之經濟關聯性課稅管轄標準，無法律依據，顯然違背稅捐法定原則，且我國實務上，仍以中華民國來源所得為基礎，以正當化我國對數跨境數位交易之課稅法源依據，於諸多案例中法院之解釋難免顯得牽強，本文將於後段以實務案例就此方面近一步分析探討。若我國考量跟進第一支柱帶領之全球稅捐新秩序，相較於以常設機構概念為基礎，考量如何對在我國具有顯著數位經濟活動者，設定標準以

²³⁷ OECD (2022), *supra* note 167, at 34.

將之定義成我國境內數位常設機構以進行課稅，本文認為應可引入用戶價值創造之概念，使之與我國現有之來源地認定原則併行。用戶價值創造之概念於近年國際間多方討論，以儼然成為跨境稅捐分配之一大核心原則，常設機構之概念於無需設立實體就可以進行龐大交易的現今，確實顯得有些不合時宜，雖仍有多方如前所述認為國際上向來可接受的移轉訂價標準，就關係企業間之利潤歸屬，係以各關係企業所行使之功能、具備的資產價值及所承擔的風險綜合判斷，用戶單純提供資料的行為，恐怕難以認定已貢獻重要價值，而使市場國成為具有剩餘利潤分配權之一方，然如第二章之相關討論，用戶之數據、互動網路及行為軌跡已成為現今社會最具價值之資訊，可產出龐大的商業利益，並且OECD 義無反顧地依循此原則訂定新國際稅捐規則，未來用戶價值創造關聯性之觀念將可能成為稅局普遍引用作為保護本國稅收之理由，而不僅限於數位服務產業或者是大型跨國企業²³⁸，我國應可引入此原則，明文針對於我國未設立常設機構之跨國企業相關所得，主張稅捐管轄權。而具體關聯性判斷基準應視企業於我國經濟活動之規模、期間等條件，或如 OECD 規則中以企業於我國之年度營收額為標準，而營收額度又是否有必要因隨我國市場規模進行一度程度之下修，皆是未來我國於立法中須考量者。

第三款 適用門檻與稅額計算

我國課徵跨境電子勞務所得目前未設定外國營利企業收入門檻，而是比照臺灣課稅標準，無針對特定國家大型數位企業，若與 OECD 同採高企業收入門檻，則可能如前述之發展中國家一樣，對於未簽訂雙邊租稅協國家之企業，變相流失固有稅捐。OECD 設定如此高之適用門檻，係考量此類超大型跨國集團為最主要從用戶價值創造中獲取龐大利潤之一方，故依照價值創造原則，須將剩餘利潤分配與具有貢獻之市場國，此狹窄之適用門檻，有不符合競爭中立性原則之疑慮。另一方面 OECD 雖聲稱第一支柱之公式化分配方法可以簡化全球

²³⁸ 李璿、周黎芳 (2022)，全球大追稅—數位稅一致性課稅方案，月旦會計財稅網，<http://www.angle.com.tw/accounting/cross/post.aspx?ipost=6776>.

利潤分配規則，實然如同第四章第二項中所進行之新制討論，可以見得其公式分配方法，僅為該新稅捐架構中之一小部分，適用上仍極其複雜，特別就所得如何進行來源判斷、一筆交易如何於各市場國分割利潤及雙重利潤防免等問題，其係考量到全新制度上路將可能帶來諸多適用上之爭議及紊亂，故目前僅針對最大型之跨國集團，OECD 亦表示於制度上路穩定後，有可能下修支柱一之適用標準，故我國既非屬 OECD 會員國，此處討論亦著眼於內國法之制定，似無與其同樣制定如此高之適用門檻必要，一方面保障我國固有之稅捐管轄權，另一方面將更符合量能課稅原則與租稅公平原則，沒有合理原因應對超大型跨國集團及其他自國獲取收益之非居民企業進行差別對待。

我國現有稅額計算規範亦與第一支柱公式相去甚遠。觀諸我國現行法規，若依照無法提供帳簿、文據之預設淨利率 30%，及預設境內利潤貢獻度 50% 進行計算，我國之電子商務適用所得稅稅率為 3%，第一支柱公式化分配法中係以剩餘利潤超過 10% 部分淨利的 25%，再依照各市場占比進行分配，相較之下，我國現有稅額計算法明顯高出許多，若遵循支柱一之稅額計算法，可能反而導致我國可徵納稅捐的萎縮。我國並未加入多邊公約（Multilateral Convention, MLC），將無須配合第一支柱撤銷國內既有之數位稅相關單邊措施，自可維持較有利於我國之現有稅額計算標準，且 OECD 對此公式化利潤分配法，除了簡化分配規則，並無提出該計算方法之確切依據與遵循原理，無論從實質方面或立法層面檢視，似乎無完全遵循之理由。然未來於跨國集團施行第一支柱規則進行剩餘利潤分配時，可能發生雙重課稅之問題，並引起非居民企業國之不滿，如數位企業大國美國就曾針對法國開徵數位稅之行為，回以關稅懲罰，故未來仍有待立法在保障我國稅基不受侵蝕及不影響我國國際貿易、經濟發展間權衡，尋求合理之稅額計算方法，並如前所述，重新檢視境內利潤貢獻的於稅額計算之合理性。

第二項 Facebook 廣告投放案例探討

OECD 之第一支柱新制，對我國現有稅法規定帶來之影響已如前所述。我國於新制施行前，雖已公布《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》及相關施行要點，然稽徵機關仍面臨課稅實務上運行的困難，符合所得稅法第 88 條規定而採就源扣繳者，面臨稅負轉嫁之問題，而就其他類型所得，則面臨難以直接要求非居民企業向我國提供相關資料並進行申報繳納之困境。以下將以在我國進行數位經濟服務且產生相關所得稅爭議之跨國數位經濟企業案例為討論，釐清我國欲對非居民企業之數位服務相關所得開徵所得稅所面臨的問題，分析第一支柱新制之遵循是否能有效成為我國相關稅務爭議之解方，抑或有其他解方得以確保我國課稅管轄權之實踐。

第一款 廣告投放服務模式

最高行政法院 109 年度上字第 972 號判決中之爭議核心，為我國企業支付 Facebook 之廣告投放費用。Meta 集團係成立於美國之網際網路科技公司，其營業範圍包含社群網路服務、虛擬實境與元宇宙等產品，其下擁有 Facebook 及 Instagram 等社群平台，此類平台主要透過用戶內容創造及用戶間網路效應的運作，吸引眾多用戶，進而成為數據搜集之最佳媒介，故此類社群平台主要透過廣告投放及數據分析報告之提供獲取利潤。廣告投放係將廣告內容儲存於投放目標範圍之廣告伺服器，將廣告透過演算法分析、篩選與媒合後，傳輸至各線上數位平台以投放予目標受眾或獨立曝光的一種技術與服務，其服務亦包涵管理廣告內容於平台網站上所呈現之版面、位置，及提供廣告業主相關數據分析報告。Facebook 將來自全世界廣告業主提供之內容儲存於其自 2009 年便開始建置之自有廣告伺服器，以其大數據演算法進行分析、比對及媒合等服務，將此等結果傳輸至其網站伺服器並呈現於 Facebook 平台上，同集團之 Instagram 亦以相同方式運作。其計費方式則以廣告獲得點擊次數、曝光次數或其他廣告業主選擇之廣告投放方式，依各類型服務計費標準計算，例如關注廣告曝光量之業

主，可以選擇以固定價格及控制投遞頻率，獲得可預期的曝光次數²³⁹，並以千次印象費用（Cost per Thousand Impressions）分析每千次廣告曝光的成本。

而目前依據我國財政部發布之《網路交易課徵營業稅及所得稅規範》及《外國營利事業課徵所得稅作業要點》規則，我國廣告業主需要對支付Facebook之廣告費用進行就源扣繳，然應由納稅義務人Facebook負擔之稅款，最終由我國扣繳義務人負擔。Meta Platforms Ireland Limited申請依財政部107年1月2日台財稅字第10604704390號令規定，認定其適用境內之淨利率與利潤貢獻度，後經臺北國稅局審視其提供之服務條款、廣告刊登政策、社群付款條款後作成財北國稅審字第1110008549號函，同意核准適用淨利率為30%、我國境內利潤貢獻度為100%，故目前其於我國適用之扣繳率為6%。若用戶非Facebook之企業用戶，而是自行以信用卡單次購買廣告服務，則須於每次購買之十日內繳清稅款、申報、開立扣繳憑單，舉例而言，廣告主若投放100萬，其於每次打收費門檻時就必須支付一次廣告費用，有可能一個月內需要進行多次報繳，並支付63,829元之扣繳稅額($100/94\% * 6\%$)，其給付總額為163,829元，Facebook透過稅捐移轉可實得100萬之廣告收入；若符合連續三個月之月廣告費達美金10,000元以上則有資格申請為Facebook企業用戶，可每月進行前一個月之廣告費結清，廣告用戶電匯94%的廣告費後進行6%之稅捐扣繳。故許多台灣廣告主實際透過具有規模的台灣Facebook廣告代理商進行廣告投放，雖代理商將收取服務費與營業稅，然相較與業主自行行6%稅額扣繳、承擔信用卡外國交易手續費、匯率差風險等交易成本更為划算，又營業稅部分可作為進項稅額進行抵銷。由我國實務上之Facebook廣告服務交易現狀可以見得，本案中具有商業用戶性質之Facebook業主可能為少數，多數之廣告業主規模較小，

²³⁹ Meta (2023)，購買Facebook廣告不受限制，
https://www.facebook.com/business/ads/pricing?content_id=XqLcrdYMU39vRWq&ref=sem_smb&utm_source=GOOGLE&utm_medium=fbsmbsem&utm_campaign=PFX_SEM_G_BusinessAds_TW_ZH_DSA_Other/Desktop&utm_content=TW_ZH_DSA_Other/Desktop&gclid=EA1alQobChMI24-OuLm2_gIVx1VgCh0uMAaeEAAYASAAEgIpIfD_BwE&utm_term=aud-1392154218369%3Adsa-1676253004973&utm_ct=EVG.



原則上多透過廣告服務商進行廣告投活動易，則跨國交易之雙方則由用戶轉向代收費之服務商與 Facebook 之間，由代理商擔任扣繳義務人，承擔 6%之扣繳稅捐。

第二款 案例事實與爭點

上訴人為系雲公司負責人，並為所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人。其於 102 年 1 月 3 日至 107 年 7 月 17 日給付外國營利事業 Facebook 公司電子勞務報酬，其依所得稅法第 88 條規定扣取稅款並已繳納。然上訴人後主張前揭 Facebook 公司向本件境內買受人收取之廣告刊登費用，非為所得稅法第 8 條第 9 款所定義之我國來源所得，亦非屬所得稅法第 88 條規定應扣繳之所得，並主張國稅局於法律、函釋之適用有違租稅法律主義，於 107 年 7 月 25 日向被上訴人申請依稅捐稽徵法第 28 條規定退還扣繳稅款遭駁回，上訴人不服，循序提起行政訴訟。本案主要爭議在於稅捐稽徵機關適用相關函釋，是否增加法律所無之限制，違反租稅法律主義而有違憲之疑慮，及該部分所得是否為所得稅法第 8 條第 9 款所謂之「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦治等業盈餘」而屬於我國來源所得，須依所得稅法第 88 條規範進行就源扣繳並依同法第 92 條進行繳納。

第三款 法院見解

就國稅局於法律、函釋之適用有違租稅法律主義而有違憲之虞，最高行政法院認為「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」及嗣後另發布「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」，乃面對新興之跨國企業在數位經濟下之跨境線上交易的所得稅課徵，就所得稅法第 8 條第 3 款、第 9 款規定「境內」、「經營」等內容之具體化為核釋規範，屬財政部本於職權發布以協助下級機關認定事實之解釋性行政規則²⁴⁰，隨著科技與社會經濟之發展，租稅法規在客觀上無法鉅細靡遺，「境內經營」文義，仍可因應現今社

²⁴⁰ 最高行政法院 109 年度上字第 972 號判決。



會電子商務銷售活動之所得稅課徵需求透過行政規則進行補充，並無逾越母法及法律保留原則，亦不涉納稅義務之增加或增加法律所無之要件，行政機關並非不得援用。

而關於境內買受人給付予 Facebook 公司之報酬是否屬中華民國來源所得，及上訴人是否有扣繳義務等法律關係，二審法院認為 Facebook 係因銷售廣告勞務供我國境內買受人使用，而獲取勞務報酬，且其廣告業務之經營需藉由我國境內電信業者管線基礎設備服務之各種參與配合，方得終局完成「投放並刊登廣告內容」之行為，再據以向系雲公司收取報酬，而完成「整體廣告經營」行為²⁴¹，故認為 Facebook 獲取廣告利益，符合最高行政法院 99 年度 5 月決議意旨。Facebook 公司廣告業務係在中華民國境內使用後，其整體經營事實才算完成，因此其自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得，依法應課徵所得稅。

又所得稅法第 8 條規定中華民國來源所得認定原則第 10 點規定，外國營利事業如能提供明確劃分境內及境外提供服務之相對貢獻程度之證明文件，如會計師查核簽證報告、移轉訂價證明文件、工作計畫紀錄或報告等，得由稽徵機關核實計算及認定應歸屬於中華民國境內之營業利潤。若該外國營利事業有相關成本、費用可予減除者，亦得自取得收入之日起 5 年內，委託中華民國境內之個人或有固定營業場所之營利事業為代理人向稽徵機關申請減除。故高等法院表示，本案之境外所得人 Facebook 如認為以給付額扣取 20% 有欠妥適，主張應減除相關成本費用及按利潤貢獻程度計算我國應課稅之所得額，得依前述規定，申請減除收入之相關成本、費用，重行計算所得額²⁴²；稽徵機關可依據該外國營利事業即 Facebook 提示之相關帳簿、文據或其委託會計師之查核簽證報告等，核實計算其所得額，並退還溢繳之所得稅款。而 Facebook 自 102 至 107

²⁴¹ 臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1532 號判決。

²⁴² 同前註。

年度從未申請退還稅款，其甚分別於 107 年 5 月 4 日及 107 年 12 月 13 日委託我國會計師事務所之會計師，申請依財政部 107 年 1 月 2 日令規定認定跨境銷售電子勞務適用之淨利率及利潤貢獻程度，而獲被上訴人分核准同意，益得證 Facebook 就系爭 102 至 107 年度報酬亦認為是屬於中華民國來源所得。

第四款 案例分析

我國以國稅局函釋大量補充相關稅法內涵，或甚至取代立法之情形，已為我國稅法領域長久以來之弊病，本文不就法院對此現狀所為之判斷進行過多討論，而主要聚焦於上開案件中之相關所得，是否為我國來源所得而須由上訴人承擔扣繳與申報義務的判斷邏輯。

我國對於總機構在中華民國境外者，係以中華民國來源所得為稅捐徵納之客體。於本案中若聚焦於 Facebook 廣告服務之提供，則似屬「經由網路或電子方式提供使用之勞務」，而應屬於所得法第 8 條第 3 款所規定之勞務所得²⁴³，然該條文明定勞務提供第於境內之情況下，始屬於我國來源所得，而應繳納我國所得稅，故 Facebook 相關服務提供所得並不符合所得法第 8 條第 3 款之要件。但最高行政法院決議認為，若企業於我國境內又無固定營業場所及營業代理人之營利事業而提供勞務時，係以該勞務之提供是否在我國境內使用後，其經營事實使得完成，作為該筆所得是否為所得稅法第 8 條第 9 款之中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而認定為我國來源所得，將原本以產生所得活動地（服務提供地）作為得否歸屬我國課稅依據，擴張至「服務使用地」在我國即同樣我國所得稅課稅權所及²⁴⁴。我國最高行政法院 107 年判字第 199 號判決亦表示，或可謂在總機構於中華民國境外又無固定營業場所及營業代理人情況下，實質上以「勞務結果地」或「勞務使用地」作為判斷基

²⁴³ 陳衍任 (2023)，臉書廣告課稅問題研究—最高行政法院一〇九年度上字第九七二號判決評析，國立中正大學法學集刊，第 78 期，頁 51。

²⁴⁴ 陳清秀 (2011)，外國公司諮詢所得來源地判斷——評析最高行政法院 99 年度判字第 719 號判決，稅務旬刊，第 2156 期，頁 7-13。

準，且於不符合所得稅法第 8 條第 3 款「勞務所得」的情況下，仍有該當同條文第 9 款之「經營」活動。

從本案中可以見得我國實務上往往將國際課稅權範圍問題，轉化為「中華民國來源所得」的定義解釋問題，而最高行政法院 99 年 5 月份之決議，本文以為此乃應對現有所得稅法中，關於中華民國來源所得定義無法因應數位經濟時代所帶來之龐大境外交易，卻又不願流失相關稅賦，而對中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘定義，進行解釋與適用範圍之擴張，對於跨國勞務給付兼採「勞務提供地」以及「勞務使用地」原則，獨步全球。雖法國稅法於例外情形下亦有以「勞務使用地」為判斷之法相關條文，例如根據法國租稅總法典第 155 條 A 規定，支付者與被支付者之間存有控制屬關係、受支付者係設籍在所謂「有租稅特權國家或地區」、以致於支付行為被認為有可能構成跨國避稅活動之一部分者²⁴⁵，則使在法國的債務人進行就源扣繳，以保障國家稅收，然在多數的案件當中，事實上僅有採取「勞務提供地」原則的空間，僅有在少數疑似進行跨國稅捐規避的情形下適用，且於法國租稅總法典中明文規定。反觀我國以最高行政法院之庭長法官聯席會議作出判斷，其內容涉及國家課稅權分配及納稅義務主體之成立，似非僅為法條之解釋，於合憲性檢驗上恐有疑慮。

自前開案件中亦可觀察到，因我國實務以「該勞務之提供是否在我國境內使用後，其經營事實使得完成」作為我國來源所得判斷標準，又將「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」及嗣後另發布之「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」，認定為所得稅法第 8 條第 3 款、第 9 款規定中「境內」、「經營」等內容之具體化為核釋規範，屬財政部本於職權發布以協助下級機關認定事實之解釋性行政規則，而導致我國在面對境外營利事業銷售電子勞務，或針對其他線上無實體交易是否屬我國來源所得顯得綁手綁腳，

²⁴⁵ 黃源浩 (2013)，勞務所得作為中華民國來源所得，東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，頁 116。

越發擴張之條文解釋，亦使得適用上有些牽強，而致納稅義務人及扣繳義務人對於相關規範法源依據之質疑。「在我國境內使用後，其經營事實使得完成」如此充滿解釋與操作空間之判斷標準，於實務操作上產生諸多爭議。

本案中，上訴人於二審及終審階段，皆不斷主張不論以點擊或曝光次數作為計算廣告報酬之方式，與 Facebook 經營廣告投放服務一事是否於我國境外或境內發生，毫無任何關聯，意即，即便廣告報酬全然以點擊次數為據而完全不考量曝光次數，FB 公司實際上以位於我國境外之臉書廣告伺服器及臉書網站伺服器經營廣告投射服務之「事實」，不會、也不可能因為商業計價方式之不同而被扭曲改變²⁴⁶，亦即不斷強調該廣告服務之提供與我國境內使用完全無干而不應為我國來源所得。法院則以系雲公司得向 Facebook 指示或選擇向其指定的廣告受眾投遞廣告，乃藉 FB 公司之網頁在中華民國境內呈現其廣告內容為手段，達在我國境內招徠消費者之目的，係因「銷售廣告勞務供本件境內買受人使用，而自本件境內買受人獲取勞務報酬」，且 Facebook 廣告業務之經營需藉由我國境內電信業者管線基礎設備服務之各種參與配合，方得以終局完成投放並刊登廣告內容行為，再據以向境內之系雲公司進行收費，完成整體廣告經營行為，故應屬其中華民國來源所得。不斷將數位經濟下之跨境交易國際租稅問題與「我國來源所得」定義進行綑綁，實則不利於我國解決此方面之租稅爭議，經濟高速發展下，未來若有相關勞務可跨境提供且完全不需要地方基礎建設之參與即可完成，或以其他形式迴避我國所謂「勞務之提供在我國境內使用後其經營事實使得完成」之要件，則對於同類型交易僅因技術提升無法適用我國來源所得定義，而無須負擔相應稅捐，顯不合租稅公平原則，亦近一步凸顯我國稅法於此領域原則架構之不完備。且數位經濟所帶來的國際租稅問題本身，即過往之常設機構原則等以地緣關係為基礎的租稅原則難以適用此類交易，故衍生出用戶價值創造原則，以建立市場國對該部分稅捐管轄權觸及之正當性。我國

²⁴⁶ 臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1532 號判決。

不但不採納國際間通用租稅範本中採納之常設機構原則以判斷所得來源地，而以是否該當在我國境內之「經營」行為進行判斷，並選擇擴大中華民國來源所得之定義，擴大在中華民國境內經營工商之定義，嘗試以屬地連結為基礎之方式，解決對屬地連結建立帶來挑戰之數位經濟產業，時難謂為最適之解方。且觀諸多國家於採行單邊措施時，並未如同我國嘗試將此類交易定性為境內工商經營活動，而係直面數位經濟交易特性、用戶於產業鏈中創造之價值而建立各國數位稅立法。面對類型眾多之無實體數位經濟交易，持續以我國來源所得為基礎進行所得稅法之擴張解釋及各項涵釋之公布，非為長久之計，特別在第一支柱適用範圍於現下已不限於數位經濟產業，全球剩餘利潤分配所涉及之交易類型將十分龐大，可以預見於我國仍採行就源扣繳制度前提下，該給付究竟是否為我國來所得、勞務是否在我國使用及經營事實是否因其而完成，皆有可能成為扣繳義務人所爭執，難謂其真正徹底解決相關稅捐問題。

第三項 我國徵稅權之挑戰

第一支柱中金額 A 帶來關鍵性之國際租稅規則變革，賦予市場國稅捐管轄權之擴張，並以跨國集團之整體為超額利潤與可分配所得之計算標準，跳脫傳統租稅規則以地緣關係為基礎之計算架構，然而此新制的落實對稅捐機關而言恐為一大挑戰。數位經濟之性質，本已提升稅捐稽徵機關稽查之難度，欲對跨國集團為課徵定更加困難，無論從數據整合、利潤計算分配或是稽徵爭端的預防與解決，若無集團居住地國稅捐機關之參與整合，恐難以實踐，各國間水平之稅務資訊、數據流通至關重要，我於國際間處於較為孤立之地位，可能導致市場國利潤分配機制於我國難以全面施行。除了前項所討論第一支柱對於我國現有法規修正帶來之影響，以下討論其他我國於遵循新制下，所可能面臨之挑戰。



第一款 出口導向之產業結構

第一支柱之施行將增加市場國之稅捐管轄權，自然受到諸多國家大力支持。然而，不可忽略的事，一國除了身為消費者來源國，亦可能負擔剩餘利潤分配之跨國企業居住地。觀諸我國產業向來以出口為導向，實然居住國課稅原則，會較第一支柱帶來的所得來源國課稅權行使有利。從 BEPS1.0 中關於數位化常設機構之解決方案，就能看出所得來源國課稅權擴大的趨勢，而後發展至現如今討論之第一支柱規則。就我國向境外提供數位產品或服務之情況下，根據財政部 107 年 6 月 25 日之新聞稿，因電商勞務提供地實質在我國境內，該筆所得就我國稅局立場，恐被視為一般境內所得，將進一步導致在支柱一下於海外繳納之相關稅款無外國稅額扣抵之適用²⁴⁷。可以見得，得來源國課稅權限逐漸擴大，對臺灣產業發展及財政利益而言，恐怕會帶來嚴重衝擊。我國雖無需完全遵從第一支柱之相關規範，然我國整體市場與經濟規模有限，對於非居民企業課予過於嚴苛之稅收制度，勢必對我國自身經濟發展無益處，甚者可能導致如後段所討論，稅捐大部分轉嫁到我國消費者身上之不利結果，因此我國應時刻關注 OECD 之第一支柱方案發展及其他國家之應對，適時調整我國規範，符合國際租稅趨勢，以達到雙贏之結果。

第二款 就源扣繳制度

從數位稅本質上進行觀察，其與營利事業所得稅架構下之就源扣繳制度設計並無區別，亦即與 OECD 於 2015 年所提出之數位經濟下稅捐挑戰解方之一的預扣稅無異。故與本文於第三章末之討論相同，現行國際對於數位稅性質之認定並不為本為所認同，且與各國現有之租稅協定具有矛盾性，故針對稅捐挑戰之長期、最終解方，似應著重於對現有營利事業所得稅稅制之完善。

²⁴⁷ 黃劭彥、許義忠、洪燕輝 (2022)，課徵外國營利事業跨境銷售電子勞務所得稅之探討與建議，月旦財稅實務評，頁 22。

OECD 對於第一支柱應採何種方式進行徵稅，尚未確定，僅表示將於未來詳細施行報告中進行回應，然其提出裡兩個可能之執行方法：就源扣繳（Source-based Withholding）與自我評估法（Optional Self-Assessment）。就源扣繳方法與稅法現有概念無異，係由扣繳義務人於給付時，扣繳稅捐，若該跨國企業在提供產品服務時已向用戶所在國繳納稅款，則其他國家應放棄對該部分所得進行扣繳²⁴⁸，此方法之優勢在於政府得以較低之執行成本實現課稅，免除了稅務資訊取得及稅務管轄權確定困難等問題，亦減少了企業透過跨境移轉訂價等手段進行稅捐規避的可能性。自我評估方法則給予企業更多自主性與靈活度，企業自行計算其於各市場國之應稅收入，並向各國徵納機關進行申報，此方法使企業可以更充分地考慮業務的實際情形，進而更準確的劃分利潤與確定應納稅額，減少其與徵納機關間之爭議，OECD 目前較於傾向使用此方法，並預計出台一統一自我評估標準，供企業參考²⁴⁹。

第一支柱之設計本係基於現有之營利事業所得稅架構之上，故其與現有稅捐制度互動中產生之互補或相抵觸結果，無法避免。就各國之現有就源扣繳制度觀察，其極有可能在第一支柱施行後，與分配予市場國之剩餘利潤課稅權產生雙重課稅之結果，此並第一支柱之立意²⁵⁰。各國於數位稅等單邊措施運行上，多以就源扣繳方式確保其課稅權之實踐，然就源扣繳規則不只針對數位經濟活動，以我國法為例，納稅義務人有給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，及其他《所得稅法》第 88 條規定之所得類型時，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款並依規定期限按實填報扣繳憑單。故非我國居民之跨國企業若取得符合《所得稅法》第 88 條規定之應扣繳所得，而後又符合第一支柱新制之全球剩餘利潤分配規則，而使我國以市場國地位取得稅捐管轄權之擴張，似有構成雙重課稅之疑慮。此爭

²⁴⁸ OECD (2019), Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 10.

²⁴⁹ OECD (2020), *supra* note 30, at 170-171.

²⁵⁰ OECD (2020), *supra* note 30, at 128.

議成為各國建立共識之一大阻礙，許多國家將就源扣繳制度作為維持財政穩定的一個重要手段，對國內稅基礎之保障扮演重要角色，有認為各國之就源扣繳制度所針對之所得類型，與新制中之剩餘利潤分配為兩個獨立概念²⁵¹，其一係建立於來源地所得原則進行課稅，新制則係將利潤回流至用戶價值創造地，而針對跨國集團之剩餘利潤進行課稅，且在 OECD 傾向以自我評估方法實踐該部分稅捐的前提下，多國更偏好保障其固有就源扣繳機制所劃定之範圍，而不願放棄對該部分所得之扣繳。瑞士和新加坡等國亦對就源扣繳規則改革提出反對，主要是因其具有較低的公司稅率，大量吸引外國企業在其境內設立子公司或分支機構，故這些國家擔心新的代扣稅制度將削弱其競爭力，導致外國企業轉向其他國家，對其經濟帶來負面影響，並影響其自身稅收收入²⁵²。

本文以為，以就源扣繳方式以實現剩餘利潤分配難度較大，觀諸剩餘利潤分配制度，其係於各該年度就集團之經營成果與各市場國之具有關聯性所得按比例分配，實難預估扣繳義務人於給付時應依何等扣繳率進行扣繳，且每年之扣繳率極有可能不斷浮動，各國自然可制定一固定扣繳率並於實際剩餘利潤分配時進行扣抵或退還，然於下段將討論之稅捐移轉現狀下，扣繳義務人實際負擔集團應納稅捐，故有可能反而使數位經濟集團從剩餘利潤分配制度中獲利。而就各國就源扣繳制度所涵納之所得類型與金額 A 重疊之部分（下稱係爭所得），應使跨國集團得就該部分稅額進行扣抵。雖兩稅所依據之課稅原則不同，觀其實際經濟活動，確實包含同筆交易，扣繳程序係基於保護國家稅收、避免逃漏稅而為之，剩餘利潤所得分配則是為使傳統稅制下無法享有課稅權之租稅管轄領域，就其國之用戶於跨國集團價值創造之貢獻，使市場國對一定比例利潤享有課稅權，故就係爭所得，市場國既已依據來源所得原則課稅，可謂已體現市場國或用戶與該交易之連結度，而無透過第一支柱架構再依據用戶價值創

²⁵¹ OECD (2019), *supra* note 248, at 10.

²⁵² Isabel Gottlieb (2022), Withholding Taxes Feared a Dealbreaker for Global Tax Reform, Bloomberg Tax, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/withholding-taxes-feared-a-dealbreaker-for-global-tax-reform>.

造與非居民企業之連結再行課稅，且兩稅本質上皆為針對營利事業所得所徵納之所得稅。若就係爭所得分別課徵進行扣繳及剩餘利潤之分配，是同一主體對一稅捐客體在同一期間內課徵同種類型稅捐負擔，將構成重複課稅之情形。扣繳程序係基於保護國家稅收、避免逃漏稅之目的，必要之稽徵程序，為達成量能與平等課稅原則之手段，若如前所述就我國就源扣繳所得與剩餘利潤分配重疊利潤，允許跨國集團進行相關扣抵，而不產生雙重課稅情形，以就源扣繳方式實現剩餘利潤分配應無不妥。

第三款 稅捐轉嫁

我國就數位經濟服務方面，依《外國營利事業課徵所得稅作業要點》第六點之規定，就屬所得稅法第八十八條規定扣繳範圍之所得者，應由扣繳義務人於給付時，按給付額依規定之扣繳率扣繳稅款，非屬所得稅法第八十八條規定扣繳範圍之所得，例如買受人為我國境內個人、境外個人或營利事業給付之情況，則應由外國營利事業自行或委託納稅代理人申報納稅，此規制仍以《所得稅法》第 88 條及來源所得原則基礎。既我國於《外國營利事業課徵所得稅作業要點》已承認濟關聯性課稅管轄標準，或未來我國承認用戶價值之關聯性成立，應可擴大我國就源扣繳制度之適用範圍，將第一支柱架構下之所得類型囊括入我國就源扣繳範圍，雖 OECD 目前較為傾向自我評估方法之採納，然不可否認的是，市場國之徵納機關對於扣繳義務人較容易為約束，可以較低成本實現稅收，然我國非 OECD 會員國，於剩餘利潤制度施行上，不免將面臨稅務資訊取得及稅務管轄權認定困難等問題，甚至是稅捐轉嫁之問題。

稅捐轉嫁的情形於大型數位經濟企業之跨境交易中實屬常見，在各國出台各項數位稅單邊措施前，諸多企業就已將各稅捐管轄區之營業稅、增值稅等稅款移轉與其用戶，導致較無議價能力的境內中小企業經營人，實際上承擔境外企業之稅捐。稅捐轉嫁問題之所以經常發生，係因其通常以境內扣繳義務人之「給付總額」進行扣繳，相對於境內營利事業得以年度總收入減除各項成本費



用、損失及稅捐後之純益額作為計算標準，確實可能對境外企業造成扣繳上的不公平對待²⁵³。亦即境內營利事業僅就「所得淨額」進行應納稅額計算，境外企業卻需依「給付總額」計稅，如此稅捐計算上之差異導致境外企業對於相關稅捐負擔之敏感度提升，並有意進行轉嫁以迴避稅捐之負擔。

以前述之 Facebook 於印度之廣告投放服務為例，其自 2018 年 10 月起，便將商品與服務稅（Goods and Services Tax, GST）及預扣稅（Tax Deducted at Source, TDS）包含於印度境內之廣告投放服務收費中。雖然 TDS 已包含在廣告費用中，但廣告業主仍須依法向政府繳納 TDS，待政府核發繳稅憑證並提交予 Facebook 作為繳稅證明後，便會收到廣告抵用金，作為 TDS 溢繳費用的退款²⁵⁴。根據印度所得稅法規定，任何自然人或法人於一報稅年度估計的預扣稅如在 10,000 盧比以上，須於年間透過特定授權銀行預繳當年度稅款²⁵⁵，當廣告業主向欲購買投放廣告服務時，他們需要先向政府繳納 TDS 稅款，才能支付廣告費用。Facebook 將廣告費用和 TDS 一起收取，係考量每個廣告主的 TDS 繳納情況和總額都可能不同，Facebook 無法直接根據每個廣告主的 TDS 情況定制其廣告費用，故通過事後依憑證提供廣告抵用金的形式進行退款，以簡化程序。

2018 年 8 月起，由 Facebook Ireland LTD 在澳洲銷售的廣告，無論商業或個人用途，亦均須以當地適用稅率支付商品與服務稅（GST）。只要廣告主在其企業商家或個人地址中，將購買人國家或所在地區設為澳洲，且尚未將澳洲商業登記號碼（ABN）新增至 Facebook 廣告帳號中，即適用此規定。然廣告又主若於廣告管理員的廣告帳號設定中新增 ABN，即可確認由廣告業主自行依法申報並繳納 GST，Facebook 便不會於廣告費用中加收增值稅。Facebook 亦非唯一將相關稅捐移轉於廣告投放業主或用戶之大型數位經濟企業，Google 於 2020

²⁵³ 陳衍任（2023），臉書廣告課稅問題研究—最高行政法院一〇九年度上字第 972 號判決評析，國立中正大學法學集刊，第 78 期，頁 82。

²⁵⁴ Meta (2023), Meta 企業商家使用說明—關於印度的就源扣繳(TDS)退款,
<https://www.facebook.com/business/help/571983419976170>.

²⁵⁵ 經濟部（2021），2021 印度投資法規與稅務，台灣投資窗口 Taiwan Desk，頁 55。

年即公布針對英國、土耳其及澳洲地區之廣告服務費用，將額外收取數位服務稅（DST）款項，任何地區所徵收之銷售稅、加值型營業稅、商品與服務稅，亦將包含於廣告費用中²⁵⁶。Amazon 亦於 2020 年表示將於該年 9 月開始對其平臺商上之賣家加收相關費用，無論是平台成交手續費(Referral Fees)、運送服務費(Fulfillment by Amazon fees, FBA)、倉儲管理費用(monthly FBA storage fees and multichannel fulfillment fees, MCF) 等皆將另外收取數位服務稅款項。而目前依據我國財政部發布之《網路交易課徵營業稅及所得稅規範》及《外國營利事業課徵所得稅作業要點》規則，我國廣告業主需要對支付予 Facebook 之廣告費用進行就源扣繳，然而同樣的，屬於納稅義務人 Facebook 之稅款，最終由我國扣繳義務人負擔。Meta Platforms Ireland Limited 目前其於我國適用之扣繳率為 6%，如前所述，若用戶自行以信用卡單次購買廣告服務，則須於每次購買之十日內繳清稅款、申報、開立扣繳憑單，廣告主若投放 100 萬，需支付 63,829 元之扣繳稅額 ($100/94\% * 6\%$)，其給付總額為 163,829 元，Facebook 透過稅捐移轉可實得 100 萬之廣告收入。

第一支柱方案的落實需要立法機關與稅捐稽徵機關之積極推動，數位經濟的特性將使我國對非居民企業之稽徵難度提升，第一支柱此種由上而下之剩餘利潤分配方式，從數據整合、利潤分配到稅收糾紛的預防與解決，都需要集團最終母公司所在地的稅收管理部門聯合各個地區的稅收管理部門共同合作，因此，稅收徵管方案落實的關鍵在於不同市場轄區間企業稅務資訊與相關數據的整合與交換。我國目前就數位經濟所為之稅務調整相關規範相對積極，但跨境數位企業在臺灣設立據點的並不多，倘若跨境數位企業在臺灣無據點，通常情形下，欠缺非居住者或外國法人於所得來源地國結算申報的期待可能性²⁵⁷，又我國對於扣繳義務人漏未扣繳之罰則相當嚴重，本國企業基於風險控管的角度，大多

²⁵⁶ Ginny Marvin (2020), Advertisers to absorb Google's digital services taxes in UK, Australia and Turkey, Search Engine Land, <https://searchengineland.com/advertisers-to-absorb-googles-digital-services-taxes-in-uk-austria-turkey-340065>.

²⁵⁷ 周泰維、聶瑞毅 (2022)，支付跨國電商平臺廣告報酬之扣繳問題，月旦會計財稅網，頁 3。

先辦理扣繳，最終由扣繳義務人負擔該筆稅款，並最後落到消費者身上，如我國消費者至境外訂房平臺訂房、或於社群媒體平臺上投放廣告，可能須負擔額外的稅款²⁵⁸，各國面對如此窘境未見解決良策，且各數位經濟企業無論未來以扣繳或自行申報之模式進行剩餘利潤分配，其仍可預先將一定比例之稅金包含於用戶支付之各類型費用中，並如同 Facebook 於印度投放廣告之收費模式，事後再提供廣告金抵用費等方式移轉稅捐。故於建立實體經濟與數位經濟的公平性之餘，是否反而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，應該是各國未來可以努力克服的挑戰。

第四款 C2C 業者之囊括

個人銷售之 C2C 業者於現階段之國際租稅談判中未獲重視，然其亦可享有用戶價值，且本質上與跨國企業利用用戶價值創造利潤之情形不無不同，以電商平台業者為例，C2C 業者為跨境電商平台業者之大宗交易來源，然因各地區個人資料保護相關法規限制，其並無義務且未經允許恐無法申報該個人銷售者個資與收入所得資訊予其所屬稅務機關，致此類交易所得全憑個人申報，恐造成租稅不公平之情形。

OECD 於 2020 年發布「平台業者有關共享及零工經濟之銷售者報告規範範本」(Model Rules for Reporting by Platform Operator with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy)，鼓勵各國針對平台業者收集並申報銷售者相關資訊採行共通原則，應申報之平台業者須盡其職調查程序，並申報個人銷售者相關資訊予其所屬稅務居民國家之稅務機關，如銷售者之姓名、地址、生日、稅籍號碼、金融帳戶辨識碼、每季收取之收入、費用及平台業者代為扣繳的稅額、不動產之地址、登記號碼及出租天數等²⁵⁹，以助稅捐機關與納稅義務人旅行相關稅捐義務。雖然 OECD 出台之範本不具有強致力，但可以見得如何對跨境電

²⁵⁸ 江雅琦、陳俞廷(2022)，前揭註 236，頁 134。

²⁵⁹ 廖哲莉、韓承皓（2021），當國際租稅浪潮碰上 COVID-19 企業應了解的 2021 稅務趨勢，通訊，2021 年元月號，頁 14。

商平台上之 C2C 業者核實課稅的問題，越發受到重視，未來可以預見各國政府加大力度，立法要求平台業者提供個人銷售者相關資訊，在透過資訊交換之手段，確保量能課稅原則與租稅公平原則的實踐。然不可否認，平台上之個人銷售者數目龐大，其個人資訊又應該進行何種程度的收集與交換，又觀諸我國之情形，雖諸多跨國電商、交易平台有諸多境外 C2C 業者，例如蝦皮購物平台近年來逐漸充斥許多大陸賣家，Pinkoi 電商平台上，更是集結亞洲各國之設計師品牌販售設計師商品，其背後是龐大的境外 C2C 業者，稅捐稽徵機關如何與我國或他國之電商平台合作，獲取、交換資訊以達課稅目的，勢必將是未來實務操作上最棘手且複雜之問題，對於我國現有之稅捐稽徵機關之稽查動能，實踐上可能有其困難性。許能透過就源扣繳制度，新增針對個人之扣繳規定，因 C2C 模式往往屬於高頻次的小額交易，若要求消費者就每筆交易履行扣繳義務顯不合理，似可考慮以第三方交易平台、第三方支付平台代替消費者履行扣繳義務，第三方所擁有之數據與交易紀錄等資料，亦有助於稅捐稽徵機關確認應稽徵稅額，及審核有無違規行為。

第三節 我國規制修正方向

第一項 國際間稅改現狀

如前所述，第一支柱之相關爭議與架構複雜性，使其餘各國間之推行並不順利，遲遲無法使各國達成共識，OECD 亦已將第一支柱之預期施行時間推遲至 2024 年。其另一大障礙係第一支柱需透過各稅收管轄區簽訂多邊公約以實踐該新制，此意味著其需要於獲得美國參議院獲得三分之二的贊成票使得於美國國內通過，然從美國身為多數大型數位經濟企業居住國之地位，該多邊公約可能很難通過，而沒有美國參與之第一支柱將失去其意義。在等待該國際稅捐分配新制度上路前，各國只能倚仗單邊措施確保第一支柱所欲保障之市場國稅捐管轄權，依第三章部分所討論，今各國對於數位稅立法之態度主要有二，其一認為應於現有稅捐法治架構下進行數位經濟企業之稅制完善，以增值稅、所得



稅等現行稅目補充數位稅之體系，其二則認為應將數位稅與現有稅目進行區隔，以一全新的獨立稅目視之。目前施行數位稅之各國多採納後者，雖該立法模式較前者更為簡單明瞭，無須對現有營利事業所得稅內容架構進行大幅度修正，卻也牽涉到稅法基本架構的修正，如稅捐管轄權之認定原則，除屬人、屬地及常設機構之關聯性標準，需加入稅籍居民價值創造之相關關聯性判斷標準，並且數位稅之間接稅性質仍存在合法性爭議，恐有違各國之雙邊租稅協定，難謂最恰之解方。我國現有《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》與作業要點有其不足之處，已於本章開頭討論，且因我國將之定性為所得稅，而僅針對未與我國簽署雙邊租稅協定之國家適用，故我國現階段應著重於第一支柱架構之研究，分析如何將其規範內容與我國現有內國法制度進行相容，而無須過度關注其他國家施行之單邊措施，OECD 各會員國於不久之將來勢必需要放棄單邊措施的施行，且各國無論採取數位稅或平衡稅等形式，皆與未來將推行之第一支柱規範內容相差甚遠。

雖說第一支柱本質上究竟是否以用戶價值創造為基礎，而在此理論共識基礎上建立起之國際新規則，抑或是各國稅收利益分配權衡下的未完全理論化之協議，爭議不斷，本文亦不完全否定後者之觀點，然不可否認的是，用戶價值於數位經濟發展下，確實極為龐大不容忽視，甚至是許多企業獲取利潤之關鍵要素之一，故將傳統價值創造原則之認定擴張至用戶的參與，並調整建立於其上之利潤分配規則，為當今國際稅捐規則不可逆之新趨勢，我國若未持續跟進，於 IF 成員各國未來達成共識推行第一支柱架構後，我國符合第一支柱適用要件之跨國企業將需將其剩餘利潤分配與市場國進行課稅，恐發生市場國與我國對該部所得雙重課稅之情形，致我國企業納稅負擔增加，更高的稅務成本亦會減少跨國投資和跨國貿易活動，不利於我國經濟發展；以較符合量能課稅原則及我國稅法規範前提下，若允許企業就繳納於市場國之稅額進行海外已納稅額扣抵，而我國卻不對非居民跨國企業之剩餘利潤進行課稅，或僅以現有立法對數位經濟服務相關所得進行課稅，勢必將導致我國流失大量稅收。



第二項 我國法與租稅協定

本文認為，就內國法修正、調整部分，理論上最理想之解方自是將外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點之相關內容正式入法、清楚定義相關所得之類型，並導入用戶價值創造原則作為法規基礎，獨立一新稅目，而不使之繼續與所得稅法第 8 條之我國來源所得規範繼續綑綁，然另訂專法之解方於我國實踐上恐有困難且曠日費時，故應可以我國現有相關行政規則與前述最高行政法院 99 年 5 月份之決議為基礎，參考第一支柱剩餘利潤分配架構進行適合我國市場規模與體質之相應調整。對於第一支柱所帶來的剩餘利潤分配公式、稅捐適用門檻、自我評估法等新制，我國無需盲目的完全跟從。第一支柱係建立於高度國際間稅務合作、資訊交換之前提下始有可能順利執行，我國非 OECD 成員國，與各國簽署之雙邊租稅協定數量亦有限，本對規管境外企業即有實踐上之困難，欲如同第一支柱設計中以跨國集團整體為稅捐主體進行剩餘利潤分配顯然不切實際，全球剩餘利潤分配於我國實務操作上更可以說是沒有實踐可能性；其極高的稅捐適用門檻，係導因於極其複雜之國際稅捐分配公式與所得來源地判斷規則，而欲以超大型數位企業為施行初期之課稅對象，本文不建議我國採納該龐大複雜之稅捐分配規則，故不認為我國有必要以如此高之營業額劃定該稅捐之適用對象。

於法規設計上，應可大致沿用現有之外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點之內容，然可考量其適用產業範圍是否仍應局限於各項電子勞務及自動化數位服務，或可擴大至 OECD 定義之八大類所得，修正我國目前對於電子勞務含糊所得定性，並參考第一支柱之設計訂定各項所得來源判斷標準。應對第一支柱中設計之稅捐適用門檻與剩餘利潤分配公式，我國應可自行評估合適之課稅權門檻與關聯性判斷標準，將應課稅額過低、無持續且重大聯繫之企業排除，並使用較有利我國稅收之利潤貢獻度、淨利率計算公式，以就源扣繳之方式確保我國稅捐管轄權得以完全實現。

本文雖不樂見我國將國際稅務問題與我國來源所得判斷標準過度捆綁，並不斷擴張解釋我國來源所得定義，然若欲將第一支柱概念落地於我國，以現有規範架構為調整係較可行之解方。此前前提下，第一支柱所依循之「用戶價值創造原則」似可透由最高行政法院 99 年 5 月份之決議於我國實現。該決議如前所討論，將所得稅法第 8 條第 9 款「在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦治等」所謂之經營包含「勞務之提供」，且該勞務係在我國境內使用後，其整體經營事實才算完成之情況下，認定其仍為中華民國來源所得而應繳納我國所得稅，而所謂「在我國境內使用其經營事實才算完成」得與新制中所強調之用戶參與、用戶內容創造及用戶價值創造等概念相互呼應。新制中係強調用戶參與、數據等用戶於價值鏈中之貢獻，而使用戶來源之市場國得以就企業之剩餘利潤進行分配，反觀我國現有「在我國境內使用」之相關解釋雖目前指需經由中華民國境內居住之個人或營利事業提供設備、人力、專門知識或技術等資源者，或透由我國基礎設施完成經營活動者，未來應可考慮不將「境內使用」限縮於我國於生產面之參與、使用，而得將消費面之用戶參與、用戶貢獻納入其解釋範圍，或對「在我國境內使用」詳加定義，在 OECD 亦未針對用戶價值創造詳加說明的情況下，加強我國對境外企業電子勞務提供所得或其他類型所得之課稅正當性。

在稅捐徵納實踐方面，OECD 的第一支柱超額利潤分配架構較適宜使用自我評估法，然我國在稽徵方面預期境外營利事業主動向我國報繳相關收入、提供有關資料實屬不易，故就源扣繳之制度選擇較適宜我國。然需注意者乃境外企業於我國扣繳之稅捐未必得於其居住地國進行扣抵，我國對於電子勞務之徵稅，並不符合我國與他國間簽訂之租稅協定，現下租稅協定關於課稅權管轄與稅捐扣抵，仍基本上以 OECD 租稅協定範本之常設機構原則為依據，在沒有構成常設機構之前前提下，似未允許市場國針對境外營利事業之利潤進行扣繳，境



外企業之居住地國對其營利事業所得方具有最終之課稅管轄權²⁶⁰。故我國對境外企業在沒有租稅簽訂前提下進行徵稅，又我國單邊措施所將適用之國家必然與我國未簽訂租稅協議，勢必將造成市場國與居住地國雙重課稅之結果，更將會促成境外企業進行稅捐移轉或相關避稅行為之動機。

由於數位經濟本身具有流動性、虛擬性等特性，一國稅務機關往往難以完全掌握一跨國集團之完整財務、稅務資訊，新全球利潤分配制度於我國實踐上正是因為資訊獲取之困難性而受阻，我國需加強與國際稅務交流合作，建立國際稅務資訊共享機制，已達到國際反避稅之目的。我國現有之《金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法》即以 OECD 於 2014 年發布之共同申報準則 (Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, CRS) 為基礎，建立國際間金融帳戶資訊交換機制，促進全球金融帳戶與海外資產之透明化，以避免稅籍居民以境外帳戶進行稅捐規劃等逃漏稅捐行為，我國於便依該作業辦法交換台版 CRS 約 14.6 萬筆英、日、澳個人與企業在台帳戶資訊，予帳戶持有人之稅籍居民國²⁶¹。但絕大多數之 CRS 參與國會設立相應的機制來避免雙重課稅，且往往以雙邊租稅協定之形式進行實踐，故對於非我國租稅簽訂國之美國或中國而言，雖其二皆為我國前列之貿易往來國，且受我國之單邊立法之規範，但在共同申報準則實行上有一定的難度，而會進一步造成我國單邊措施施行與稅捐課徵上之挑戰。以兩岸現況為例，《兩岸租稅協議》因《兩岸協議監督條例》尚未完成而遲遲無法生效，在目前的僵持狀態下，《金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法》亦無施展空間，造成雙方資訊無法交換，在適用我國單邊措施時將難以核實課稅，體現量能課稅原則，而《兩岸租稅協議》生效亦遙遙無期的情況下，我國針對中

²⁶⁰ 陳衍任 (2023)，前揭註 253，頁 84-85。

²⁶¹ 傅沁怡 (2023)，台版 CRS 去年交換 14.6 萬筆資料，工商時報，<https://ctee.com.tw/news/policy/825219.html>。

國集團、企業之相關稅捐扣繳將受阻，並造成我國企業面臨兩岸雙重課稅之窘境。

而如前所討論，我國內國法無論如何完善，僅適用於未與我國簽訂雙邊租稅協定之國家。就雙邊租稅協定簽約國，我國勢必要積極了解他方是否將施行或欲施行新全球利潤分配規則，及他國間簽署、修訂雙邊租稅協定之情形，積極與各國展開協商，就如何在稅收協定中納入第一支柱的規定進行磋商，以確保企業在全球範圍內的利潤分配能夠符合公平原則，避免重複徵稅的情況，亦使《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》中所無法觸及之數位經濟活動利潤，以新制下之分配方式，為我國稅捐管轄權所及。或有鑑於全球利潤分配制度於我國施行上成本過高、實踐性過低之前提下，而可考慮與租稅協定簽訂國約定以第一號行動方案中提出之數位化常設機構概念，進行國際稅捐分配。相較於扣繳制度，在數位化常設機構制度下，外國營利事業需直接向境內之稅捐稽徵機關辦理稅籍登記，應可較好的避免稅捐之規避與轉嫁問題²⁶²。我國亦應強化自身稽徵查核力道，將外國營利事業跨境銷售電子勞務之協力義務予以立法明確化。可透過修正稅捐稽徵法第 30 條以下之相關規定，強制要求外國營利事業應保存之課稅文件內容、保存年限、提供予稽徵機關之方式、定期提供賣家相關資訊及違反時會遭受課處罰鍰、封網、甚至賣家短漏報稅捐須負連帶責任之不利益處分²⁶³。我國應著眼於租稅公平原則及稅捐中立原則，透過認可用戶參與和價值創造理論，持續跟進全球利潤分配制度之發展進程，完善我國稅制以保障我國處於市場國地位所應享有之課稅管轄權。

²⁶² 陳衍任 (2023)，前揭註 253，頁 86-87。

²⁶³ 黃劭彥、許義忠、洪燕輝 (2022)，前揭註 247，頁 27。



第六章 結論

在全球化與數位化的相輔相成下，跨國數位經濟企業紛紛竄起，其營業額與市場規模皆擠身全球前列，新的經濟型態與商業模式，卻也為現有國際稅捐架構帶來不容小覷的影響。數位經濟因其高流動性、對於數據與用戶參與的依賴、高度涉及無形資產流通與波動性等特徵，使其於既有常設機構原則廣泛適用下，僅需於企業居住地國負擔營利事業所得等相關稅捐，此招致諸多市場國表達對於現有國際稅捐分配制度之不滿，其強調用戶在數位經濟企業價值創造鏈中不可忽視的地位，並主張市場國應對企業源於該國之所得具有課稅權，然用戶價值創造理論可謂是國際租稅領域首次出台之全新觀點，故亦受到數位經濟企業大國紛紛阻撓與質疑。除上述數位經濟對於稅捐高權與稅捐主體之關聯性建立形成挑戰，數據不同階段之產值如何於各稅捐管轄區間之分配、數據價值創造地認定標準及新型態產品、服務如何定性並與傳統課稅規範相容，以維繫國際稅捐架構之中立性、平等性，並符合量能課稅原則，皆為各國現階段共同面對之稅捐挑戰。我國雖非 OECD 之會員國，於稅制設計上，對於境外企業並不採國際通用之常設機構原則，然身為全球貿易鏈之一環，我國亦無法避免受到數位經濟崛起之影響，透過 Uber 之案例便可以見得，無論是營業稅或所得稅領域，我國皆面臨對於境外企業規管上的困境，及就源扣繳制度下之稅捐轉嫁問題尚待解決。

鑑於上述挑戰，OECD 於 2019 年 1 月提出雙支柱方案，試圖重新建構全球稅捐規則，然各國因個別利益相抵觸，遲遲無法達成共識，造成該方案推行遲緩，故各國紛紛出台單邊數位稅措施，造成國際稅捐秩序紊亂與。部分國家採納 OECD 提出之 BEPS 第一號行動方案中之可能解方，多數歐洲國家則以歐盟執行委員提出然未通過之數位經濟公平賦稅指令草案，做為國內法修訂之參考。然由於諸多國家間簽有雙邊租稅協定，為使單邊數位稅得以繞過協定進行適用，歐洲各國將之定義為營業稅、消費稅之外的其他形式間接稅。各國有關數位稅

之引入及設計雖各有其發展背景，然其稅捐設計概念與歐盟關於數位常設機構及暫時開徵數位稅之研究報告中可以見得，其為營利事業所得稅稅制尚未完善的情況下的一種暫時性的解決方案，實則乃預針對數位經濟企業所得進行徵稅，本文認為其本質上仍具有營利事業所得稅的特性。又觀諸後續出台之第一支柱稅制設計，其徵稅對象及計稅基礎，係以跨國集團之剩餘利潤進行徵稅，其稅基係以跨國集團母公司編製之集團合併財務報表的稅前利潤為計算基礎，此新徵稅權的本質係針對跨國企業之營利事業所得進行課徵，亦可見 OECD 肯認其具有直接稅之性質。

第一支柱的核心規範乃針對全球年營業收入及稅前淨利率達到一定門檻的企業，藉由公式化方法計算金額 A，將剩餘利潤的課稅權按比例分配予存在「持續且重大」聯繫的市場國，且其適用產業擴張至不限於數位經濟企業。OECD 另就關聯性判斷、所得地來源判斷、稅基計算、稅額計算與雙重課稅防免對策皆出台相關規範，以回應各國所重視之用戶價值，及其對數位經濟產業之利潤貢，此舉可以讓「用戶所在國」或所謂「價值創造國」分享部分稅捐同時，該規範要求企業在行銷與經銷的常規活動中遵循常規交易原則，計算固定比率報酬，以減少因移轉訂價所可能導致的稅基侵蝕或利潤移轉問題。

然而，第一支柱設計之極高金額 A 適用門檻，似難以說明其差別待遇的合理性，且反而可能導致許多低度開發國家的稅捐流失，而其剩餘利潤的計算標準與我國的企業淨利率及利潤貢獻度計算法相較之下，可能會造成我國稅基大幅萎縮，故新制度適用範圍縱然看似擴大了市場國的租稅管轄權，但實際上並不一定完全有利於我國。第一支柱制度設計以活動測試、獲利能力測試、先順位關聯性測試與比例分配計算方法確認集團內部之納稅義務實體，並依照逐筆交易原則確認納稅義務實體涉及之市場國，雖看似設計完善，然其施行完全建立於複雜的會計基礎之上，諸多需要針對剩餘利潤分配進行之會計調整，將大幅增加企業的法遵與稽徵成本，各國不統一的財務會計準則與集團稅前利潤，仍有待 OECD 出台統一調整方法與指引，以避免留下跨境稅捐規劃之隱患。於

用戶價值創造原則下，金額 A 之計算方法，以跨國集團之合併利潤作為分配計算基礎，可見其仍以價值取得作為所得之基礎，就用戶價值如何認定，其並未以其他價值認定方法取代貨幣基礎，OECD 現階段著重於解決當前數位經濟帶來之國際稅務問題，屬於純粹之技術性規則，並沒有直接正面回答用戶於價值創造過程中擔當之角色，然可見其對於市場價值之肯定，有助於各國對其之適用達成共識。

我國就數位經濟企業之相關所得稅課徵，主要規範於《所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則》、《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定》與《外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點》。我國對於跨境銷售電子勞務於法律實務上之操作，觀諸最高行政法院 109 年度上字第 972 號判決，係透過所得稅法第 8 條第 9 款之境內經營活動，認定其屬我國來源所得並加以課徵所得稅，而上述規定及作業要點，則皆為該條文之補充性行政規則。在國際欲將相關課稅管轄權與所得來源地、常設機構等原則進行切割之趨勢下，我國卻仍將其與中華民國來源所得進行綑綁與解釋，並將境內經營由服務提供地擴張解釋至服務使用地，面對數位經濟服務類型與技術不斷推陳出新的將來，可以預見該給付究竟是否為我國來所得、勞務是否在我國使用及經營事實是否因其而完成，皆有可能成為扣繳義務人所爭執，難謂其真正徹底解決相關稅捐問題。面對第一支柱的來臨，本文認為我國無需盲從新制，完全遵循於我國顯然不切實際。應可考慮將外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點之相關內容沿用，參考 OECD 之八大所得類型定性與所得來源地判斷標準，並導入用戶價值創造原則作為法規基礎，以最高行政法院 99 年 5 月份決議之「境內使用以完成經營活動」我國來源所得判斷標準，將之含納其中。至於稅捐適用門檻與剩餘利潤公式，並未較有利於我國稅收實現，且規則錯綜龐雜又需大量國際稅務合作，於我國落地可能性不高，稽徵成本過高，關聯性標準方面則可捨棄無中生有之經濟關聯性標準，參考第一支柱之設計，依據我國市場規模進行相應調整後適用。第一支柱為國際稅捐領域帶來的市場國剩餘

利潤分配，理論上擴張市場國之稅捐管轄權，然就其施行上與各國現有就源扣繳制度如何協調、融合，以避免雙重課稅情形發生，及稅捐轉嫁情況而實際上造成消費者更重負擔的問題，仍是 OECD 與各國接下來仍須努力化解與克服的挑戰。



完整的營業事業稅務規劃不能偏廢任何稅目，在稅捐稽徵成本最小化與依帳載資料核實課稅之間必存在著各種角力，但讓營利事業繳納合理稅捐仍是長久的經營之計，況全球遭受 COVID-19 的衝擊，世界各國經濟大萎縮，數位經濟儼然成為當下各國尋找新稅收的來源。我國實可超前部署參考各國做法及 OECD 現已推出之第一支柱方案，既可名正言順地擴張我國課稅管轄權又可與國際潮流接軌，保障我國稅基不受侵蝕，惟真正的適用情況仍需採謹慎觀望態度，根據我國國情，適度地參考和吸收 OECD 第一支柱的規範，再自我檢視現階段執行稅法的主要問題，而後選定適合我國採納的稅改內容，對我國的稅收制度進行修訂與完善。

參考資料

一、中文文獻

(一) 書籍

陳清秀（2008），《現代稅法原理與國際稅法》，臺北：元照。

陳清秀(2018)，《國際稅法》，臺北：元照。

(二) 期刊文獻

彭慧鸞（1997），〈亞太地區的科技競爭與合作：「科技資訊協定」的政經意涵〉，《問題與研究》，第36卷第2期，頁46。

楊葉承、蔡怡欣（2019），〈境外電商營運模式與課徵案例探討〉，《財稅研究》，第48卷第6期，頁2。

陳衍任（2022），〈數位經濟課稅的雙邊解決方案—評「聯合國租稅協定範本」第12B條的修正建議〉，《會計師季刊》，第290期，頁33。

羅月君（2021），〈外國營利事業相關營業所得之課稅爭議〉，《國會季刊》，第49卷第3期，頁68。

莊美雪、陳清秀（2019），〈跨境電子商務課徵營業稅問題之研究〉，《財稅研究》，第48卷第6期，頁51。

林義夫(2003)，〈數位經濟發展現況與展望〉，《國家政策季刊》，第二卷第一期，頁95。

陳清秀（2020），〈國際稅法上營業所得來源地問題之探討〉，《東吳法律學報》，第31卷第4期，頁106。

陳清秀（2018），〈國際稅法上合法節稅、稅捐規避、逃漏稅（下）〉，《植根雜誌》，第34卷第12期，頁447。

陳清秀（2017），〈國際稅法上權利金所得之課稅〉，《月旦法學雜誌》，第264期，頁16-20。

陳清秀(2022)，〈國際稅法上數位經濟之課稅問題探討—以OECD「數位經濟之課稅挑戰」之研究報告為中心〉，《高大法學論叢》，18卷，頁61。

陳清秀(2011)，〈外國公司諮詢所得來源地判斷——評析最高行政法院99年度判字第719號判決〉，《稅務旬刊》，第2156期，頁7-13。



黃英華 (2018), 〈稅基侵蝕及利潤移轉第 7 號行動方案簡析及實務修正建議〉，《財稅研究》，第 47 卷第 3 期，頁 87。

朱俊傑 (2017), 〈當前國際間租稅協定對於常設機構之認定、常設機構與多國籍之企業組織、酷政、策略之關聯性及有關常設機構之課稅實務探討〉，《財稅研究》，第 43 卷第 2 期，頁 181。

陳衍任 (2019), 〈國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第一號行動方案」對我國跨境電商課稅制度影響〉，《臺大法學論叢》，第 48 卷第 1 期，頁 278。

陳衍任 (2023), 臉書廣告課稅問題研究—最高行政法院一〇九年度上字第九七二號判決評析，國立中正大學法學集刊，第 78 期。

國發會經濟發展處(2020), 〈歐洲數位服務稅發展簡析〉，《台灣經濟論壇》，18 卷 1 期，頁 59。

黃劭彥、許義忠、洪燕輝 (2022), 〈課徵外國營利事業跨境銷售，電子勞務所得稅之探討與建議〉，《月旦財稅實務釋評》，第 27 期，頁 23。

柯格鐘、林上軒 (2019), 〈非居民電子商務營利事業之企業所得稅問題—評最高行法院 106 年度判字第 94 號行政判決〉，《月旦會計實務研究》，頁 1 10-133。

江雅琦、陳俞廷 (2022), 〈跨境數位稅制之發展與挑戰〉，《華岡法粹》，Vo 1.72，頁 133。

黃源浩 (2013), 〈勞務所得作為中華民國來源所得〉，《東吳公法論叢》，第 6 卷，2013 年 7 月，頁 116。

簡銀瑩(2021), 〈全球數位服務稅的基本架構與展望〉，《月旦會計實務研究》，第 47 期，頁 23。

曾博昇(2020), 〈OECD 稅基侵蝕及利潤移轉規定 2.0 提案與解析-重寫國際利潤分配規則〉，《月旦財稅實務釋評》，第 5 期，頁 56。

(三) 網路資料

財政部稅賦署 (2020), 最終母公司在我國境內之跨國企業集團應送交國別報告統計表, https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch_512?cntId=dot_202005080002_512.

財團法人中華經濟研究院 (2019), 數位科技對民間消費的影響及發展趨勢，頁 41, https://www.ndc.gov.tw/nc_415_33931.

王妍文、鄒昀健(2016), Uber如何落地台灣？行政院政委蔡玉玲提底線，Tech Orange, <https://buzzorange.com/techorange/2015/08/28/government-and-uber/>.

吳佳蓉(2017), 跨境電商課稅新制上路 Uber登記了，自由時報，<https://news.ltn.com.tw/news/life/breakingnews/2122334>.

二、英文文献

(一) 書籍

Rutsel Silvestre J. Martha (1989), *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Heidelberg: Springer.

Jeremy Rifkin (2014), *The Zero Magical Cost Society*, NY: Palgrave Macmillan.

(二) OECD 資料

OECD (2000), *Clarification on the Application of the Permanent Establishment. Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, at 3-4.

OECD (2010), *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

OECD (2014), *Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment*, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_mtc_cond-2014-39-en.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD (2015), *OECD Digital Economy Outlook 2015*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>.

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report*, <https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>.

OECD (2017), *Commentary on Article 5 of the 2017 Model Tax Convention on Income and on Capital*, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-5_mtc_cond-2017-8-en.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.



OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, at 54-55.

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note*, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

OECD (2019), *Public Consultation Document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 12, <https://www.oecdilibrary.org/docserver/0e3cc2d4en.pdf?expires=1647236911&id=id&accname=guest&checksum=7B331EDE0A50581C4BE07B32B847FBAB>.

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*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, at 6, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf.

OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, at 1-2, <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>.

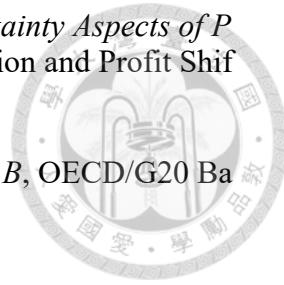
OECD (2021), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)—Frequently Asked Questions*, at 3, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf>.

OECD (2022), *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

OECD (2022), *Pillar One- Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

OECD (2022), *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One*, Public Consultation Oct.6-Nov.11, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.



OECD (2022), *Public Consultation Document Pillar One—Amount B*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

(三) 聯合國資料

United Nations (2021), *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, <https://www.un.org/development/desa/financing/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021>.

(四) 歐盟資料

European Commission (2018), *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041.

European Commission (2018), *Fair Taxation of the Digital Economy*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en.

European Council (2017), *European Council meeting (2017) – Conclusions*, EUCO 1 4/17, at 8.

European Commission (2018), *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM (2018) 147 final, at 16.

European Commission (2018), *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*, COM (2018) 148 final, at 6.

European Commission (2018), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the Document, Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence and Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Service Tax on Revenues Resulting from the Provisions of Certain Digital Services*, SWD (2018) 81 final/2, at 20.

(五) 其他組織資料

International Money Fund (2008), *Globalization: A Brief Review*, <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2008/053008.htm>.

Office of the United States Trade Representative (2019), *Report on France's Digital Service Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, at 76-77.

Department of Finance Canada (2021), *Consultation on Other Tax Measures: Supplementary Information*, <https://www.budget.gc.ca/2021/report-rapport/anx7-en.html>.

U.S. Department of the Treasury (2021), *Joint Statement from the United States, Australia France, Italy, Spain and the United Kingdom, regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar I is in Effect*, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>.

Committee on Taxation of E-Commerce, Government of India (2016), *Proposal for Equalization Levy on Specified Transactions*, at 87.

Department of Treasury (2016), *United States Model Income Tax Convention*, https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf.

Australian Government (2018), *The Digital Economy and Australia's Corporate Tax System*, Treasury, at 13-14.

(六) 期刊論文

Alistair Pepper, Thomas D. Bettge, Jessie Coleman (2022), *Amount B: The Forgotten Piece of the Pillar I Jigsaw*, Tax Note International, Volume 197, Number 2, at 14 3.

John Deighton, Peter A. Johnson (2013), *The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation and Efficiency in the U.S. Economy*, Harvard Business School Report, at 13, [file:///Users/caroline/Downloads/The-Value-of-Data-Consequences-for-Insight-Innovation-and-Efficiency-in-the-US-Economy%20\(4\).pdf](file:///Users/caroline/Downloads/The-Value-of-Data-Consequences-for-Insight-Innovation-and-Efficiency-in-the-US-Economy%20(4).pdf).

Benjamin Walker (2018), *The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept*, Australasian Tax Teachers Association, at 1-2, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATA-TTA2018.pdf>.

Neha Rastogi, Beate Erwin (2019), *More Permanent Establishments: The Dwindling Preparatory and Auxiliary Activities Exemption*, Insights, Vol. 6 No.3, at 27.

Sean Bray (2021), *Corporate Tax Rates Around the World 2021*, Tax Foundation Fiscal Fact No.783, at 7.

Michael P. Devereux, John Vella (2018), *Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System*, Oxford University Centre for Business Taxation Policy Paper, at 14.

S.C. Morse (2018), *Value Creation: A Standard in Search of a Process*, 72 Bull. Intl. Tax., Journals IBFD, at 4-5.

Becker Johannes, Joachim Englisch (2018), *Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?*, SSRN, at 19-20.

(七) 網路資料

Christian Friedrich, Peter Selcuk (2022), *The Impact of Globalization and Digitalization on the Phillip Curve*, Bank of Canada Staff Working Paper, at 1, <https://www.bankofcanada.ca/wp-content/uploads/2022/02/swp2022-7.pdf>.

James M., Susan L., Jacques B., Jonathan W., Kalin S., Dhruv D. (2016), *Digital Globalization: The New Era of Global Flows*, McKinsey Global Institute, at 22, <https://www.mckinsey.com/capabilities/mckinsey-digital/our-insights/digital-globalization-the-new-era-of-global-flows>.

Andy Geldman (2021), The World's Top eBay Sellers 2021, Web Retailer, https://www.webretailer.com/b/worlds-top-ebay-sellers/#About_the_Data.

Suchit Leesa-Nguansuk (2022), *Alibaba Helps Upskill SMEs for B2B trade*, Bangkok Post, <https://www.bangkokpost.com/business/2247407/alibaba-helps-upskill-smes-for-b2b-trade>.

James M., Michael C., Brad B., Jacques B., Richard D., Charles R., Angela H. B. (2011), *Big Data: The Next Frontier for Innovation, Competition, and Productivity*, McKinsey Global Institute, at 4-6, https://www.mckinsey.com/~media/mckinsey/business%20functions/mckinsey%20digital/our%20insights/big%20data%20the%20next%20frontier%20for%20innovation/mgi_big_data_exec_summary.ashx.

Statista (2022), *Numbers of Data Centers Worldwide 2022, by Country*, <https://www.statista.com/statistics/1228433/data-centers-worldwide-by-country/>.

Pablo Porporatto (2020), *New UN Proposal for the Taxation of Automated Digital Services*, Inter-American Center of Tax Administration, <https://www.ciat.org/new-un-proposal-for-the-taxation-of-automated-digital-services/?lang=en>.

Elke Asen, Daniel Bunn (2021), *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2022/>.

KPMG (2020), KPMG Report: Summary and Initial Analysis of Pillar One Blueprint, at 3, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/10/tnf-kpmg-report-pillar-one-blueprint-oct12-2020.pdf>.

KPMG (2022), Pillar One: Amount B Headlines and Initial Observations, at 2, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/us/pdf/2022/12/pillar-one-amount-b-headlines-observations.pdf>.

PWC (2022), OECD Launches Public Consultation on Pillar One draft Model Rules on Revenue Sourcing and Nexus, at 2, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-oecd-launches-public-consultation-on-p1-draft-model-rules.pdf>.