

## 試析歐盟近期有關跨境電子商務之改革

### —以增值稅改為討論核心

吳俞慶

#### 摘要

近年來歐盟之電子商務雖持續穩定地成長，然而「跨境」電子商務之發展卻仍相當侷限。因跨境電子商務交易的特殊性所衍生之諸多問題中，近期於歐盟最廣受討論者，即為跨境電子商務增值稅之課徵。主要的原因應在於歐盟的增值稅稅收約占了歐盟整體GDP的7%，對於歐盟為一項極其重要的財政收入來源。因此，面對新型態交易模式的崛起，當實體據點對於一項交易的進行已不再具有重要性，如何認定交易活動的發生，並決定所得來源以遂行課稅，對於政府即產生難題。於2016年12月，歐盟提出「增值稅暨數位單一市場法案」，法案內容陸續於2018年至2021年生效之後，將大幅地改變有關企業於歐盟從事線上商品和服務銷售的增值稅課徵。此法案通過後，未來應可減少原先跨境電子商務課徵增值稅所面臨的問題，惟法案尚無法解決目前歐盟仍有超過75種不同之增值稅稅率的情況，因此，法案正式施行後，對於從事跨境電子商務之企業所帶來的影響仍有待觀察。然而，不論歐盟針對跨境電子商務增值稅改的目標最終是否能順利達成，法案中所擬定的改革方向以及後續進展，對於我國未來制定有關跨境電子商務之稅制時，仍具有參考價值而值得持續關注。

歐盟於2016年12月提出「增值稅暨數位單一市場法案 (VAT Digital Single Market Package, 以下簡稱VAT—DSM法案)」，法案內容陸續於2018年至2021年生效後，將大幅地改變有關企業於歐盟從事線上商品和服務銷售的增值稅課徵。由於增值稅不僅係針對歐盟成員國間商品和服務的銷售，亦針對自國外銷售至歐盟之商品和服務進行課徵，若本次有關電子商務增值稅課徵之改革順利通過，對於原已使用電子商務平台將商品和服務銷售至歐盟之企業或個人，抑或是預期於未來進入歐洲市場者，勢必將產生影響。事實上，臺灣已有越來越多賣家藉由跨境電子商務平台進入歐盟市場，根據eBay2016年的統計，臺灣過去三年在法國、義大利、西班牙等地區銷售成長達150%<sup>1</sup>。因此，關於歐盟電子商務課稅之議題，極有其探討之意義存在。

<sup>1</sup> Mia, 「歐盟推數位單一市場, eBay 要帶台灣商家卡位!」, 硬塞的網路趨勢觀察, 2016年10月27日, 網址: <https://www.inside.com.tw/2016/10/27/ebay-is-helping-taiwanese-selling-to-frites> (最後瀏覽日: 2017年4月24日)。

本文將以歐盟跨境電子商務之增值稅改革為探討核心。首先，概述現階段歐盟之跨境電子商務所面臨的問題，尤其將聚焦於與增值稅相關的議題；其次，簡介近期歐盟所提出有關電子商務之改革中涉及增值稅改之部分；接著，針對 2016 年底歐盟最新提出的 VAT—DSM 法案，為廣泛性之介紹；第肆部分則簡析歐盟有關電子商務增值稅之改革，解決現存問題之可能性；最後，綜合上述作一小結。

## 壹、歐盟之跨境電子商務所面臨的問題

儘管電子商務之發展有利於經濟成長及創造工作機會，但在歐盟單一市場下，電子商務帶來的效益卻未如預期<sup>2</sup>。事實上，近年來歐盟之電子商務雖持續穩定地成長，然而「跨境」電子商務之發展卻仍相當侷限<sup>3</sup>。除了歐盟成員國之語言差異、消費者喜好不同外，「地緣阻礙 (geo-blocking)<sup>4</sup>」亦是阻礙跨境電子商務發展的可能因素之一<sup>5</sup>。值得注意者係，因跨境電子商務交易的特殊性所衍生之諸多問題中，近期於歐盟最廣受討論的議題，即為跨境電子商務增值稅之課徵。

主要的原因應在於歐盟的增值稅系統，在歐盟單一市場中向來扮演著相當重要之角色。歐盟的增值稅係針對商品與服務之增值額為課徵的消費稅，且增值稅係適用在歐盟境內為了使用或消費所購買和銷售的商品及服務上，其原先是用來替代容易造成扭曲競爭、阻礙商品自由流通的轉手稅 (turnover taxes)<sup>6</sup>。增值稅之稅收約占了歐盟整體 GDP 的 7%，對於歐盟而言是一項極其重要的財政收入來源<sup>7</sup>。惟歐盟現行的增值稅規範係建立在網路尚未普及、且線上銷售 (尤其是跨境銷售) 尚未興盛之前，面對新型態交易模式的崛起，實體據點對於一項交易的進行已不再具有重要性，如何認定交易活動的發生地，並決定所得來源以遂行課稅，對於政府即產生難題<sup>8</sup>。此外，在電子商務中，當商品和服務經由數位化後，有形的運送相對於過去亦不再重要，部分產品，例如軟體、影音播放器 (video)、書

<sup>2</sup> Kemp Little, *European Commission Investigates E-commerce Sector*, Kemp Little Consulting, 28 May, 2015, [http://www.kemplittle.com/site/articles/kl\\_bytes/european-commission-investigates-e-commerce-sector](http://www.kemplittle.com/site/articles/kl_bytes/european-commission-investigates-e-commerce-sector) (last visited Apr. 11, 2017).

<sup>3</sup> *Id.*

<sup>4</sup> 所謂的地緣阻礙係指零售商與銷售數位內容服務的企業，會因為銷售予其他地區之消費者所需成本過高，拒絕其他地區消費者跨境購買零售商品或取得數位內容服務；參閱：「反托拉斯法國際動態資訊」，資訊工業策進會科技法律研究所，2016 年 4 月，頁 5，網址：<https://stli.iii.org.tw/Antitrust/201604.pdf> (最後瀏覽日：2017 年 4 月 7 日)。

<sup>5</sup> *Id.*

<sup>6</sup> 「間接稅通常定義為對商品或勞務的生產與交易過程課徵的稅收。其中據徵收計算方式的不同又可分為：對從生產到交易的所有環節的銷售值徵收的『流轉 (轉手) 稅』，對從生產到交易 (直接至最終消費) 的所有環節的價值增值部分徵收的『增值稅。』」；參閱：鄧子基，「現代財政學」，頁 395 (2000 年)。

<sup>7</sup> European Commission, *VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU*, Apr. 7, 2016, available at [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-1022\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_en.htm) (last visited Apr. 27, 2017).

<sup>8</sup> Subhajit Basu, *Taxation of Electronic Commerce*, 2001, WARWICK, available at [https://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001\\_2/basu1/](https://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/) (last visited Apr. 10, 2017).

籍、音樂乃至於報紙和雜誌將不再需要以紙本 (hard copy) 形式傳遞予消費者<sup>9</sup>，企業亦得藉由網路以數位形式將商品寄送予消費者，以節省時間與成本。因此，傳統上需掌握物流或金流始得課稅之方法，顯難以適用於新型態的交易模式<sup>10</sup>。以下將分別列出歐盟之跨境電子商務課稅所衍生的主要問題：

### 一、企業於線上銷售商品之報稅成本過高

在歐盟現行的增值稅規範下，歐盟企業於線上銷售商品時之增值稅課徵地為消費者所在地，因此，歐盟企業於線上銷售商品時，即須向其目標市場之歐盟成員國為增值稅之申報與繳納，而對各目標成員國應繳交之報稅成本，平均約為 8000 歐元。此龐大的成本負擔，對於線上從事銷售（特別是中小企業）之賣家的發展造成阻礙<sup>11</sup>。

### 二、迷你一站式服務之適用未達預定成效

早在 2002 年時，歐盟即曾針對涉及線上提供電子服務之增值稅規範有所調整<sup>12</sup>。於 2008 年歐盟在經濟暨財政理事會上通過了歐盟新制之增值稅法案 (VAT Package)，法案重新定義電信 (telecommunications)、廣播 (broadcasting) 以及電子服務業 (electronic services) 之服務提供地 (place of supply)，同時也變更了增值稅課徵地之認定<sup>13</sup>。新制增值稅法案將電信、廣播、電子服務業之增值稅課徵地，自原先之服務提供者所在地更改為消費者所在地<sup>14</sup>，藉由採取此種「目的地課稅原則 (destination principle)」，避免企業傾向將據點設置於低稅率之國家，形成變相規避稅賦之情況，產生扭曲競爭的情形<sup>15</sup>。惟此更動卻也導致企業須向消費者所在之各別國家繳納增值稅，造成企業龐大的報稅成本負擔<sup>16</sup>。

為簡化上述新制增值稅所產生的問題，歐盟亦同時推動簡易型報稅系統——「迷你一站式服務 (Mini One Stop Shop, MOSS)」，即電信、廣播及電子服務之業者得在其建立據點之歐盟成員國內，以 MOSS 此一單一且簡化的電子註冊與支付系統進行營業登記及繳納增值稅，再由 MOSS 移轉申報金額予消費者所在之成員國，免除企業報稅之不便<sup>17</sup>。未於歐盟設籍的上開企業，亦得於其設有固定據點之歐盟成員國註冊 MOSS，且若上開企業未在歐盟內設有固定據點，則可

<sup>9</sup> *Id.*

<sup>10</sup> *Id.*

<sup>11</sup> European Commission, *Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers*, available at [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm) (last visited Apr. 10, 2017).

<sup>12</sup> *Activities of the European Union (EU) in 2002 in the Tax Field*, at 6, Doc (2003) 2101.

<sup>13</sup> *Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the Document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for Cross-border B2C e-Commerce*, at 66, SWD (2016) 379 final.

<sup>14</sup> *Id.*

<sup>15</sup> ALEXANDER BELLHEIM et al., *YOUR POCKET GUIDE TO VAT ON DIGITAL E-COMMERCE* 7 (2014).

<sup>16</sup> European Commission, *supra* note 13, at 66.

<sup>17</sup> *Id.*

選擇於任一成員國註冊<sup>18</sup>。惟任一企業僅得擁有一個 MOSS 帳戶<sup>19</sup>。

儘管於 2015 年正式生效之 MOSS 的立意良善，但在執行上卻逐漸地浮現出許多問題：歐盟雖試圖藉由 MOSS 減輕從事跨境服務交易的企業報稅之負擔，然而，歐盟成員國各自有其針對 MOSS 之註冊所訂定的規範，因此實際上企業於不同歐盟國家所適用之規範並非一致，例如歐盟並未針對企業與消費者間的電子商務 (business to customer, B2C) 設立標準化的增值稅發票，因此企業必須確保其電腦資訊 (information technology, IT) 系統有能力依據各成員國的語言、貨幣，開出符合各國規範的發票<sup>20</sup>；再者，由於各國仍適用不同的增值稅稅率，企業亦須確保其 IT 系統有能力正確計算在商品或服務之銷售點應適用之稅率，以便其得以在不同國家訂定不同之價格策略<sup>21</sup>。綜上所述，MOSS 施行後，仍無法完全有效解決電子商務服務提供者報稅不便的問題。

### 三、稅收短缺之情形嚴重

由於部分從事跨境線上交易之企業未如實遵循增值稅之規範，導致歐盟每年有關增值稅之稅收短缺估計近 50 億歐元，此一短缺之數額預計在 2020 年將會達到 70 億歐元<sup>22</sup>。關於跨境交易規避增值稅之問題，在藉由網路進行跨境買賣的領域尤其顯著，主要原因在於，儘管數位經濟提供予企業與消費者更多進行交易的機會，然而線上供應的本質為無形、使用網路進行交易者可能匿名，且電子市場亦具有無疆界的特性，造成政府難以追蹤交易之主體和來源，對於其收集稅收產生了前所未有的挑戰<sup>23</sup>。又網路平台為虛擬商店的型態，於背後操縱線上交易之企業或個人，亦有可能透過無實質營運的境外公司執行交易，造成政府執行查核上之困難，導致逃漏稅的問題大量產生<sup>24</sup>。

除此之外，在歐盟現行規範下有「小型託運進口豁免」之規定，即於線上購買源自非歐盟國家的進口商品，若該產品成本低於 22 歐元，則可免繳增值稅<sup>25</sup>。此規範亦衍生出增值稅詐欺行為，即許多非登記於歐盟成員國之企業，為了適用此項規定，會故意將高價商品 (例如：手機、藥品) 之成本標記為低於 22 歐元，

<sup>18</sup> Deloitte, *EU: 2015 Place of Supply Changes - Mini One-Stop-Shop*, July 01, 2014, at 5-6, available at <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/eu-2015-place-of-supply-changes-mini-one-stop-shop.html> (last visited May 09, 2017).

<sup>19</sup> *Id.* at 6.

<sup>20</sup> Alexander Bellheim et al., *supra* note 15, at 18.

<sup>21</sup> *Id.*

<sup>22</sup> European Commission, *supra* note 11.

<sup>23</sup> MARIE LAMENSCH, *EUROPEAN VALUE ADDED TAX IN THE DIGITAL ERA 2* (2015).

<sup>24</sup> 林宜賢，「跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議」，*財稅研究*，43 卷 1 期，頁 120，121 (2014)。

<sup>25</sup> Baker Tilly Berk, *EU plans for abolishing the import VAT exemption for small consignments*, Oct. 18, 2016, <https://www.bakertillyberk.com/insights/news/eu-plans-for-abolishing-the-import-vat-exemption-for-small-consignments/> (last visited May 04, 2017).

此舉不僅是變相的逃漏稅，更造成登記於歐盟之企業在線上銷售相同商品時，處於競爭劣勢<sup>26</sup>。

#### 四、電子書與紙本印刷品之增值稅率不一致

有關於電子書與紙本印刷品之增值稅率議題，可回溯至2015年，歐洲法院在歐盟執委會之要求下曾作出判決，認定歐盟成員國課徵電子書增值稅時，不得採取與紙本印刷品相同之優惠稅率，因為電子書屬於服務而非商品，此一解釋在當時亦引起正反意見之爭辯<sup>27</sup>。此外，由於電子書在歐洲法院之解釋下，屬於電子服務的一種，故電子書增值稅之課徵，自2015年起須按照消費者所在地之稅率課徵。上述規範對於從亞馬遜購入電子書之歐盟消費者產生不少衝擊，因消費者無法適用亞馬遜 (Amazon) 將歐洲總部設於盧森堡可享有的優惠稅率<sup>28</sup>。

由上述可知，電子商務增值稅之課徵，在歐盟實已產生諸多爭議，因此，如何針對電子商務之增值稅進行改革，以改善現今不合時宜之稅制、降低政府執行課稅上之不便，並減少從事線上交易的企業報稅時之負擔，成為歐盟應盡速處理之挑戰。近期，歐盟所提出有關電子商務之改革，亦著重在新型態交易模式下增值稅制度之調整，於下文將對此議題有更深入之介紹。

#### 貳、近期歐盟有關電子商務之改革—以增值稅改為討論主軸

歐盟之跨境電子商務，為歐盟試圖建立單一數位市場的重要議題之一，近年來，歐盟為建構歐盟之單一數位市場，試圖統一化歐盟境內有關電子商務、數位服務、通訊等管制之規範，為達成此一目標，歐盟於2015年5月公布「數位單一市場策略 (Digital Single Market Strategy, 以下簡稱DSM策略)」，盼得使歐盟成員國盡速整合成數位單一市場，並解決新型交易模式所衍生之問題。在DSM策略中，執委會曾承諾將提出立法提案以現代化跨境電子商務之增值稅課徵，且減少增值稅規範之不一致所產生的行政負擔，因此，在2016年4月7日由執委會所公布之「增值稅行動方案 (Action Plan on VAT)」中，除了調整現行增值稅制度以適應數位經濟及符合中小企業之需求外<sup>29</sup>，其中一部分則是涉及電子商務增值稅之改革。以下將分別簡介DSM策略以及增值稅行動方案中，涉及電子商務增值稅之

<sup>26</sup> *Id.*

<sup>27</sup> Valentina Pop, *EU Court Rules E-Books Are Services, Not Goods*, THE WALL STREET JOURNAL, Mar. 05, 2015, [https://www.wsj.com/articles/eu-court-rules-e-books-are-services-not-goods-1425552050?et\\_mid=730693](https://www.wsj.com/articles/eu-court-rules-e-books-are-services-not-goods-1425552050?et_mid=730693) (last visited May 03, 2017).

<sup>28</sup> 白之衡，「歐盟法院：電子書是服務不是貨品，不得享有優惠增值稅率！引發產業爭議」，閱讀最前線，2015年3月12日，網址：

<https://news.readmoo.com/2015/03/12/debates-on-e-book-vat/> (最後瀏覽日：2017年5月6日)。

<sup>29</sup> Ed Hensen, *EU Will Make Cross-border Trade More Simple with VAT Action Plan*, SAFE SHOPS.BE, <https://www.safeshops.be/eu-will-make-cross-border-trade-more-simple-with-vat-action-plan/> (last visited Apr. 10, 2017).

部分：

## 一、DSM 策略

歐盟於 DSM 策略之基本架構中確立了三大支柱 (three pillars)<sup>30</sup>，其中一大支柱為「提供消費者及企業更有利的線上商品與服務的管道」，旨在盡速消弭線上與線下平台之差異，以排除跨境線上活動之障礙<sup>31</sup>。在此一支柱下，歐盟希望建立消費者對於跨境線上交易之信任感，並且藉由 DSM 策略減少基於國籍、居住地或地理等限制因素，對線上購物及取得服務管道所產生之不正當歧視<sup>32</sup>。由於 DSM 策略旨在便捷化電子商務之發展，並於歐盟建立數位單一市場，因此減少跨境電子商務有關增值稅之負擔與障礙，亦成為 DSM 策略中之一環<sup>33</sup>。

DSM 策略指出，因歐盟成員國有其各自不同的租稅系統，故可能阻礙企業於線上或線下進行跨境交易<sup>34</sup>。因此，執委會規劃將於 2016 年提出立法提案，以減少企業因歐盟成員國間相異的增值稅制度所產生之行政負擔。立法提案有關跨境電子商務增值稅之部分，將著重以下四個面向：第一，對歐盟成員國及第三國之有形商品的線上交易中，擴展現行單一電子註冊及支付機制 (MOSS)；第二，推廣得於歐盟普遍適用的免稅門檻措施，以扶植小型新創電子商務企業；第三，允許母國基於課徵增值稅之目的，掌管跨境企業之單一查核；第四，廢除對第三國的企業所進口之小型託運減免增值稅之規範<sup>35</sup>。因此，在 2016 年底歐盟執委會所提出的 VAT—DSM 法案，即是為了回應 DSM 策略所提及的立法提案。

## 二、增值稅行動方案

歐盟針對增值稅制度之改革，早於增值稅行動方案之前即已開始討論。本次行動方案不僅係延續先前之討論，更是進而就數位經濟之發展對增值稅課徵所產生之影響提出改革。以下將分別概述歐盟增值稅改革的背景，以及增值稅行動方案改革的內容，並著重在涉及電子商務的部分作介紹。

### (一) 改革的背景

為使歐盟的生產者在歐盟市場內，與境外的企業有相同的競爭條件，因此進

<sup>30</sup> 此三大支柱分別為：提供消費者及企業更有利的線上商品與服務的管道；創造健全的環境以促進數位網絡及服務；增強歐盟數位經濟的發展潛力。參考：*Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions a Digital Single Market for Europe*, at 3, COM (2015) 192 final.

<sup>31</sup> *Id.*

<sup>32</sup> *Id.*

<sup>33</sup> Ed Hensen, *supra* note 29.

<sup>34</sup> European Commission, *supra* note 3032, at 8.

<sup>35</sup> *Id.* at 9.

口至歐盟境內的商品和服務在現行稅制下須繳納增值稅<sup>36</sup>。惟歐盟現行的增值稅系統散亂，尤其是對於中小企業以及從事線上交易的企業，適用上造成了龐大的行政負擔，且現行增值稅系統已然無法跟上當今全球數位及行動經濟之發展，甚至產生了法律漏洞，造成許多從事跨境交易之企業藉此規避繳納增值稅之義務<sup>37</sup>。此外，在目前的制度下，成員國如欲適用增值稅之優惠稅率，需遵守由歐盟已事先定義好有關商品及服務的優惠列表<sup>38</sup>，然而隨著時代的演進，越來越多新型態之商品和服務並未受到原先的稅制所規範。綜上所述，改革現有的制度對於歐盟而言迫在眉睫。

根據歐盟執委會2016年之報告，在2014年歐盟之增值稅稅收共有9,760億歐元，約莫佔了歐盟所有稅收的18%<sup>39</sup>。然而同一年，歐盟未收集到的增值稅所產生之缺口卻也達到1,600億歐元，此數據更是高於歐盟一整年的預算。在1,600億歐元，至少有500億歐元的數額是來自於跨境之增值稅詐欺<sup>40</sup>。是以，近年來包含歐盟在內的各國，對上述爭議均積極改革，企圖阻絕國家財政收入因新型態交易模式盛行而流失的現象<sup>41</sup>。歐盟執委會為了解決前述問題帶來的經濟損失，亦於2016年公布增值稅行動方案，預期對於增值稅制為進一步的改革、簡化現行的增值稅系統，並為因應跨境貿易的迅速發展擬定新的制度。此次歐盟之增值稅行動方案，目標不僅在於將歐盟建構為單一增值稅地區，在方案中歐盟亦提出了立即且急迫的措施，以處理增值稅稅收短缺的困境，更期望針對歐盟增值稅系統加以調整，以因應數位經濟及符合中小企業需求。因此，行動方案除了對於一般跨境交易增值稅提出改革方針外，亦對於電子商務之增值稅改提出討論。

## (二) 增值稅行動方案涉及電子商務之部分

歐盟執委會於2016年4月7日公布了增值稅行動方案。行動方案之內容共可分為四大支柱，分別為：「近期正在進行中的政策倡議」；「處理增值稅缺口之緊急措施」；「處理增值稅缺口之中期措施—邁向單一歐盟VAT區」；「現代化稅率政策」<sup>42</sup>。執委會於行動方案中表示，中小企業為了遵守歐盟各成員國不同的稅制，因而產生鉅額的成本，導致目前歐盟僅有7%的中小企業從事跨境買賣<sup>43</sup>。此外，對

<sup>36</sup> European Commission, Taxation and Customs Union, *What is VAT?*, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/what-is-vat\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en) (last visited Apr. 27, 2017).

<sup>37</sup> *Id.*

<sup>38</sup> European Commission, *The Future of VAT*, available at [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/action\\_plan/vat\\_factsheet\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/action_plan/vat_factsheet_en.pdf) (last visited May 10, 2017).

<sup>39</sup> Public Policy Exchange, *Reforming European VAT: Boosting Trade and Achieving Modernisation*, <http://www.publicpolicyexchange.co.uk/events/HD11-PPE2.php> (last visited May 10, 2017).

<sup>40</sup> *Id.*

<sup>41</sup> 林宜賢，前揭註24，頁121。

<sup>42</sup> *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on action plan on VAT Towards a single EU VAT area – Time to decide*, at 2, COM(2016) 148 final.

<sup>43</sup> *Id.*

於15%的企業而言，從事跨境買賣時須處理複雜的國外稅制，或是因不了解相關規範而未能遵循稅制之情況，更是一大問題<sup>44</sup>。執委會亦指出若所有的歐盟成員國得適用相同的電子商務增值稅規範，則預估將會有57%的歐盟企業願意於其他成員國發展或新增線上銷售活動<sup>45</sup>。因此，行動方案不僅處理一般跨境交易之議題，更是希望得以解決增值稅在電子商務領域所衍生的困境。

於行動方案中處理跨境電子商務增值稅之議題，係延續前述DSM策略之主要目標之一：直接地刺激跨境電子商務且釋放電子商務的潛能<sup>46</sup>。其中涉及電子商務增值稅改的內容，主要涵蓋在第一支柱—「近期正在進行中的政策倡議」，其包含2個分項：移除單一市場中電子商務之增值稅障礙，以及針對中小企業之增值稅提出簡化的法案。在移除單一市場中電子商務之增值稅障礙此一分項下，執委會共提出了4項目標，而此4項目標係重申DSM策略中有關電子商務增值稅改之方向<sup>47</sup>。由此可見，增值稅行動方案某程度亦是體現了DSM策略之方針，希望藉由增值稅改革而朝向數位單一市場的目標邁進。

### 參、簡介增值稅暨數位單一市場法案

在2016年12月1日，歐盟執委會公布VAT—DSM法案，法案內容將於2018年至2021年陸續生效。此一提案係建構於DSM策略之下，旨在促進數位單一市場，並使消費者得享有更佳的管道使用跨境電子商務<sup>48</sup>，並且針對增值稅行動方案中所涉及的數位單一市場增值稅問題，提出更為具體之解決方案。法案之目標涵蓋：促進跨境貿易、打擊增值稅之詐欺行為、確保歐盟企業間之公平競爭以及對於線上出版品提供相同待遇<sup>49</sup>。以下將概述法案主要之五項內容：

#### 一、針對線上銷售之產品及服務設立新規範

如前文所述，目前線上賣家須於其有銷售行為之成員國內申報增值稅，故造成賣家每年須向該各別成員國繳納平均約8000歐元的納稅成本<sup>50</sup>。因此歐盟執委

<sup>44</sup> *Id.*

<sup>45</sup> *Id.*

<sup>46</sup> Ed Henson, *supra* note 29.

<sup>47</sup> 此4項目標分別為：一、對歐盟成員國及第三國之有形商品的線上交易中，擴展現行單一電子註冊及支付機制 (MOSS)；二、介紹歐盟普遍的簡化措施 (免稅門檻)，以扶植小型新創電子商務企業；三、允許母國基於有關增值稅之目的，控制跨境企業之單一查核；四、廢除對於第三國之企業有關小型托運進口的增值稅減免。European Commission, *supra* note 30.

<sup>48</sup> Deloitte, *European Commission proposes changed VAT rules for e-Commerce*, Dec. 2, 2016, available at

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/TaxAlerts/VATAlerts/VAT%20alert%20-%20European%20Commission%20proposes%20changed%20VAT%20rules%20for%20e-Commerce%20-%202%20December%202016.pdf> (last visited Apr. 27, 2016).

<sup>49</sup> European Commission, Taxation and customs union, *Digital Single Market – Modernising VAT for Cross-border e-Commerce*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en) (last visited Apr. 10, 2017).

<sup>50</sup> European Commission, *Commission proposes new tax rules to support e-commerce and online*



會提議將原已成功適用於電子服務（如手機apps）之MOSS，自2021年起擴大適用到供應線上商品及所有提供跨境服務至終端消費者之企業（B2C），以使更多於線上從事跨境交易的企業得享有報稅成本降低之好處，並且亦可增加成員國之增值稅稅收<sup>51</sup>。

## 二、簡化微型企業與新創公司增值稅繳納之規範

歐盟執委會於提案中規畫時程表，預計將針對跨境電子供應服務設定不同門檻（分別為1萬歐元與10萬歐元）所應適用的規範，以幫助微型企業（micro-businesses）及新創公司（startups）發展跨境電子服務<sup>52</sup>。首先，於線上從事跨境銷售且年銷售額低於1萬歐元之企業，得繼續適用其設籍國之規範進行申報並繳納增值稅<sup>53</sup>，此外由於未超過1萬歐元門檻之小型企業在新制下得在其設籍國報稅，因此亦得免於適用MOSS<sup>54</sup>。此項改革將降低微型企業報稅之成本，使歐盟境內43萬家企業（約佔所有從事跨境貿易之微型企業之97%）能更為便利的遵循增值稅之規範<sup>55</sup>。其次，跨境銷售額低於10萬歐元的歐盟中小企業，在新制下將不再需要提供兩份文件（例如：帳單地址和IP地址）來證明其對消費者提供服務之所在地，此係著眼於現行規範中，企業僅為了繳納少量的歐盟增值稅，卻須耗費鉅額成本來重新編寫電子商務營運的程式，以便蒐集消費者之帳單地址及IP地址所造成的困擾，在新制下，歐盟執委會表示從事電子服務的歐盟賣家，日後僅須提交其中一份證明即符合規範要求<sup>56</sup>。

新的MOSS並非強制適用，企業得選擇是否採用或是選擇後亦可自行退出<sup>57</sup>。惟非歐盟之企業縱使已註冊MOSS，仍不得適用上述新設定之門檻<sup>58</sup>。除此以外，上述1萬歐元和10萬歐元之門檻將於2018年起適用在電子服務上，並於2021年開始適用於線上商品<sup>59</sup>。

## 三、有關跨境遠距銷售之改革

---

*businesses in the EU*, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-4010\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_en.htm) (last visited May 06, 2017).

<sup>51</sup> *Id.*

<sup>52</sup> *Id.*

<sup>53</sup> *Id.*

<sup>54</sup> Deloitte, *supra* note 48.

<sup>55</sup> European Commission, *supra* note 50.

<sup>56</sup> Heather Burns, *European Commission unveils VAT MOSS reforms*, ACCOUNTING WEB, Dec. 2, 2016, <http://www.accountingweb.co.uk/tax/business-tax/european-commission-unveils-vat-moss-reforms> (last visited Apr. 11, 2017).

<sup>57</sup> KPMG Meijburg & Co, Tax Lawyers, *VAT Digital Single Market announced*, Dec. 2016, at 2, available at <https://meijburg.com/uploads/files/news/2016/12/VAT%20Digital%20Single%20Market%20Package%20announced%20dec%202016.pdf> (last visited Apr. 10, 2017).

<sup>58</sup> *Id.*

<sup>59</sup> European Commission, *supra* note 50.

目前針對從事跨境遠距 (distance sales) 銷售商品之歐盟企業，若超過遠距銷售之門檻，則需要於歐盟企業所在成員國之稅捐機關進行 VAT 之註冊登錄<sup>60</sup>。由於現行歐盟內部的遠距銷售制度 (門檻約為 3 萬 5 千歐元或 10 萬歐元) 受到濫用，即賣家可利用各成員國間不同的增值稅稅率，進而規避繳納增值稅<sup>62</sup>。因此，VAT—DSM 法案提議將目前各成員國間規範不一之遠距銷售門檻廢除，門檻被廢除後，企業將統一適用 1 萬歐元此一新規定之門檻<sup>63</sup>。

又針對非歐盟之企業，MOSS 亦將延伸至「特別進口方案」，即非歐盟之企業若其供應符合資格 (進口包裹之價值未超過 150 歐元)，將得以適用新的一站式服務 (One Stop Shop, OSS)<sup>64</sup>。所謂的特別進口方案，係指當進口包裹之價值未超過 150 歐元時，歐盟企業可藉由新的 MOSS 繳納增值稅，非歐盟企業則可經由 OSS 繳納增值稅。惟對於未能取得資格供應 (例如：包裹非屬於進口或進口包裹價值超過 150 歐元) 之非歐盟企業，則仍須持續依循目前的進口規則申報增值稅<sup>65</sup>。

OSS 適用於進口領域後，未來增值稅將在商品銷售時自賣家或市場轉嫁至消費者。就算非歐盟企業不打算使用 OSS，對於進口仍有另一較為簡化之機制，即增值稅得在進口時向消費者課徵，且運送人將每月定期把簡化的申報書傳送予海關<sup>66</sup>。上述規範預計將於 2021 年開始實施。

此外，採用一站式服務之歐盟與非歐盟的企業，得適用其設籍國而非消費者所在國之發票規則<sup>67</sup>，且採用一站式服務之企業得由其設立營業據點之成員國的稅務機關，經由一站式服務的門戶 (portal) 進行增值稅之查核，使企業得在其熟悉的環境並且使用設籍地的語言配合查核進行<sup>68</sup>。

#### 四、針對歐盟跨境買賣之增值稅詐欺行為採取行動

<sup>60</sup> 遠距銷售係指一歐盟企業將商品經由急件或運送，交予位處另一成員國中不需註冊增值稅之消費者。遠距銷售的範圍包含藉由郵件、電話訂購或是由線上訂購實體商品；參考：Irish Tax and Customs, *Distance Sales in EU*, <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/distance-sales-eu.html>.

<sup>61</sup> 關於遠距銷售之增值稅門檻，可參考：Avalara VATLive, *Distance selling EU VAT thresholds*, <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/distance-selling/distance-selling-eu-vat-thresholds/>.

<sup>62</sup> European Commission, *Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers*, Dec. 01, 2016, available at [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm) (last visited May 04, 2017).

<sup>63</sup> *Id.*

<sup>64</sup> KPMG Meijburg & Co, Tax Lawyers, *supra* note 57.

<sup>65</sup> *Id.*

<sup>66</sup> *Id.*

<sup>67</sup> 應注意者，一站式服務分別對於歐盟和非歐盟企業有不同之規範，非歐盟企業若未於歐盟境內設置固定之營業據點，仍不得適用一站式服務。參考：ALEXANDER BELLHEIM et al., *supra* note 15；Deloitte, *supra* note 48.

<sup>68</sup> *Id.*

在現行規範下，歐盟外的跨境電子商務賣家利用小型托運方式將商品進口至歐盟境內，只要商品成本低於 22 歐元，均得免徵增值稅<sup>69</sup>。由於系爭規範受到濫用，且許多跨境賣家故意低報商品成本，因此每年約有將近 1.5 億個進口至歐盟的包裹均為免稅，導致歐盟境內之企業在競爭上處於不利地位<sup>70</sup>。是以歐盟將廢除遠距銷售 (distance sales) 制度以及小型進口托運之豁免<sup>71</sup>。此一規範將於 2021 年開始實施<sup>72</sup>。

## 五、針對電子書、電子報及其相關之印刷品採取統一之稅制

目前歐盟之規範允許其成員國針對印刷書籍 (例如書本與報紙)，適用優惠的增值稅稅率 (reduced rates)、高度優惠稅率 (super-reduced) 或是零稅率 (zero rates)，但前述稅率規定卻排除電子書之適用，亦即電子書之課稅須適用標準稅率 (standard rate)<sup>73</sup>。日後一旦所有歐盟成員國均同意此新法案，則電子書將得與印刷書適用相同之稅率，惟此項規定並不具強制性<sup>74</sup>。

## 肆、歐盟跨境電子商務增值稅改革解決現存問題之可能性

VAT—DSM 法案只要一經歐洲議會通過後，有關電子出版品之規範將立即施行，而法案內容涉及電子商務增值稅之部分，則主要將於 2018 年正式進行改革，又考量企業開發 IT 系統需耗費一段時間，因此其他措施如牽涉 IT 系統之建置者，將延後至 2021 年始正式實施。整體而言，新法案之改革內容對於目前歐盟之跨境電子商務應有所助益。惟法案之具體措施是否解決了目前歐盟跨境電子商務有關增值稅之問題，以下將作一簡要之分析：

### 一、降低企業的報稅成本

針對現行規範下企業於線上銷售商品，須向目標市場繳交增值稅而產生的成本負擔問題，在新法案下，會將 MOSS 擴大適用範圍至線上有形商品，並且非歐盟企業於進口亦可使用簡易的電子申報系統 (OSS) 進行報稅。此項改革預期不僅將使更多從事線上交易之企業享有更為便利的報稅管道，亦可降低企業原先應負擔之報稅成本。

### 二、增加 MOSS 適用門檻及修正其他相關規範所帶來的效益

新法案針對適用 MOSS 之企業設定門檻，使年銷售額未超過 1 萬歐元門檻的

<sup>69</sup> *Id.*

<sup>70</sup> *Id.*

<sup>71</sup> *Id.*

<sup>72</sup> KPMG MEIBURG & CO, TAX LAWYERS, *supra* note 57.

<sup>73</sup> European Commission, *supra* note 50.

<sup>74</sup> *Id.*

小型企業，得依其設籍國之規範進行增值稅之申報，而不需使用MOSS報稅，亦即原本營收不高之小型企業，得考量採行何種方式報稅，對其成本節省較為有利，來選擇依設籍國之增值稅規範，或是MOSS進行增值稅之申報。由此可知，新制對於MOSS之適用增添了更多彈性空間。此外，新法案對於原先各國開立發票規範不一致的情況，亦提出解決之道：採用一站式服務之企業得適用其設籍國而非消費者所在國之發票規則，此將免去企業目前為配合消費者所在的成員國之不同的發票標準（不同的語言及貨幣），而須開出數種樣式的增值稅發票的不便<sup>75</sup>。

### 三、因應稅收短缺以及增值稅詐欺將採取的措施

目前許多國家皆有針對低價進口商品設定免稅門檻之規範<sup>76</sup>。又國家設定免稅門檻之高低，通常有其不同考量：倘為保障稅收及避免影響公平競爭，須採用較低免稅門檻；若考量稽徵成本與稅收效益平衡，須採用較高免稅額<sup>77</sup>。歐盟在VAT—DSM法案中，表示將廢除原先22歐元之免稅門檻，而非提高門檻，可推測許多跨境電子商務以詐欺手法規避免稅門檻，進而造成歐盟稅收嚴重短缺的情形，已成為歐盟不得不立即處理的問題。新法案通過後，既將刪除此一免稅門檻，則非歐盟企業日後將商品進口至歐盟時，即無法再藉由低報成本之方式規避稅賦，有望改善稅收嚴重短缺問題。

儘管歐盟計畫廢除免稅門檻，應得以減少增值稅詐欺的情形，並增加歐盟之稅收。然而，於線上從事買賣行為本具有難以追蹤金流、物流以及交易主體之特性，政府如欲確實掌握交易過程以利施行課稅，仍有賴完善周全的查核程序始可能達成課稅目的，因此，歐盟在免稅門檻廢除後，尚無法全面避免線上交易可能持續規避稅賦的狀況發生。

### 四、統一電子書與紙本印刷品之增值稅稅率

在VAT—DSM法案中，歐盟執委會將統一電子書和紙本印刷品的增值稅稅率。因此，前開爭議在新制下終將獲得解決，而統一稅率後，不僅得以消除業界的批評，亦應可改善歐盟電子書價格相對昂貴的情形，並且促進歐盟電子書市場之發展。

### 五、其他與電子商務增值稅相關之爭議

惟需注意者係新法案儘管擴大了一站式服務的適用範圍，然線上賣家銷售商品和服務至其他成員國仍然須處理不同增值稅率的問題，因歐盟現在仍有超過

<sup>75</sup> Deloitte, *supra* note 48.

<sup>76</sup> 張芷、游雅潔、鍾振東，「網路交易課徵營業稅之研究」，財稅研究，45卷1期，頁85，2016年。

<sup>77</sup> 同上註。

75 種的增值稅稅率，此也造成了原先為促進跨境貿易所設立的公平競爭場域 (level playing field) 可能有成效不彰的疑慮<sup>78</sup>。此外，在各成員國增值稅率迥異之情況下，企業仍需擁有完備的 IT 系統，始有可能正確估算商品或服務在歐盟不同之銷售點所應適用的稅率，以便於在各成員國訂定不同的價格策略。惟對於小型企業而言，建置功能強大的 IT 系統卻可能耗費過多的成本，因此，有關歐盟境內不一致稅率產生的問題，在本次法案提出後，仍未獲得解決。

## 伍、結論

實際上，VAT—DSM 法案大部分的內容，均係針對不少近年來在歐盟備受討論之爭議進行回應。儘管歐盟有關跨境電子商務增值稅之改革，本意係為了促進數位經濟的發展，但為了建立數位單一市場而簡化稅制，在此過程中更可能涉及的是歐盟各成員國，有關租稅主權行使之敏感議題。事實上，VAT—DSM 法案生效後，仍無法解決歐盟境內增值稅率不一致的問題，因此未來歐盟若計畫統一全歐盟之稅率，勢必將對其成員國間以及與其他非歐盟國家間之跨境貿易上，產生重大影響。惟在歐盟朝向單一增值稅地區之目標邁進前，如何在追求貿易效率與尊重各成員國租稅主權間取得平衡，仍是歐盟首先須面對的問題。

綜上，跨境電子商務所帶來的新形態交易模式，已開始對各國有關交易、物流、稅制方面等規範產生衝擊，尤其稅制更是影響到一國財政、經濟的重要因子。不論歐盟針對跨境電子商務增值稅改的目標最終是否落實，VAT—DSM 法案中所擬定的改革方向以及後續進展，不僅是對於我國計畫藉由電子商務平台進入歐盟市場之企業，抑或是對於我國未來欲修定有關跨境電子商務之稅制時，均十分具參考價值而值得吾人持續追蹤關注。

---

<sup>78</sup> E Market Services, *EU VAT Proposal: a Game Changer of e-commerce*, [http://www.emarketservices.com/start/Search/news/EU-VAT-Proposal-a-game-changer-for-e-commece\\_\\_7384.html?%20%20xz=0&cc=1&sd=1&ci=7384](http://www.emarketservices.com/start/Search/news/EU-VAT-Proposal-a-game-changer-for-e-commece__7384.html?%20%20xz=0&cc=1&sd=1&ci=7384) (last visited Apr. 10, 2017).