

從法國數位稅看我國電商稅

賈棕凱

摘要

2019 年 7 月，法國總統馬克宏簽署法國數位服務稅法案，以針對線上中介服務與目標式廣告服務課徵數位服務稅。惟美國在同年發布之 301 調查報告對該法案表達強烈不滿，主張該法案針對美國企業課徵數位服務稅、應稅服務收入範圍與法國間欠缺課稅關聯性，且企業收入門檻的規定將排除許多法國公司，故該法案不僅歧視美國企業，亦違反國際租稅原則。反觀我國，針對跨境電子勞務所課徵之所得稅及營業稅則無前述疑慮，故毋須擔憂引起他國反彈。

法國政府於去（2019）年 3 月 6 日公布課徵數位服務稅（digital service tax, DST）之提案，並且法國總統馬克宏（Emmanuel Macron）已於 7 月 24 日正式簽署該法案¹。該法案係針對數位公司之線上中介服務（digital interface services）與目標式廣告服務（targeted advertising services）收入課稅，並且設定企業之收入門檻作為課徵 DST 之標準²。然而，該法案遭受美國強烈反彈，美國貿易代表署（Office of the United States Trade Representative, USTR）於去年 7 月 10 日依據「美國 1974 年貿易法（The Trade Act of 1974）」之 301 條款，對法國 DST 啟動調查³，並於 12 月公布調查報告，認定法國 DST 法案歧視美國企業以及違反國際上的稅法原則⁴。最終，法國於今（2020）年宣布暫緩課徵數位服務稅，避免一觸即發之貿易戰⁵。

鑒於我國亦就跨境電子勞務亦訂有相關的課徵規範，故本文欲檢視相關法規是否會落入與法國 DST 法案同樣之爭議，而遭受他國反彈。對此，以下將分別於第壹、貳部分說明法國 DST 法案之內容及美國對前開法案之批評。其次，說

¹ Loi 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1) [Law 2019-759 of July 24, 2019 Concerning Creation of a Tax on Digital Services and Modification of the Downward Correction of the Corporation Tax (1)], JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE [J.O.] [OFFICIAL GAZETTE OF FRANCE], July 25, 2019; 英文版法條參見 OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE [USTR], REPORT ON FRANCE'S DIGITAL SERVICES TAX PREPARED IN THE INVESTIGATION UNDER SECTION 301 OF THE TRADE ACT OF 1974 [301 Report], Appendix I (2019), https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf [hereinafter Translation of French Law].

² Translation of French Law, art. 299. II, III.

³ Initiation of a Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax, 84 Fed. Reg. 34042, (July 16, 2019).

⁴ 301 Report, at 76-77.

⁵ *France Agrees to Delay New Tax on Tech Giants*, BBC NEWS (Jan. 21, 2020), <https://www.bbc.com/news/business-51192369>.

明我國對跨境電子勞務之課稅規定，以比較我國法規與法國 DST 法案，並得出結論。

壹、簡介法國 DST 法案

從美國 301 報告可知，其部分批評係來自課徵 DST 之各項規定，故以下將說明法國 DST 法案所課徵與排除之服務分別為何。又由於該些服務之收入是否落入 DST 之課稅範圍將影響法國之稅基，故將一併介紹法國應稅服務收入之範圍與門檻。至於美國之具體主張則留待第貳部分做出說明。

一、法國 DST 法案之應稅服務

法國 DST 法案係針對線上中介服務及目標式廣告服務的收入課徵 3% 稅收⁶。線上中介服務係透過電子通訊的方式使網路用戶間得聯繫或互動，特別是得直接交付商品或提供服務⁷。值得注意的是，數位平台業者販售自身商品或服務給消費者，不屬於線上中介服務之範圍⁸。此外，主要提供數位內容(digital content)或通訊(communications)之服務、支付服務(payment services)、各種銀行金融服務(banking and financial services)則被排除於 DST 法案之線上中介服務以外⁹。目標式廣告服務係消費者造訪數位平台時，平台業者根據已收集或產生之消費者資料在該平台上投放廣告，並向廣告商或代理商收取費用¹⁰。具體而言，DST 法案所涵蓋的目標式廣告服務可分為三大類：(一)根據個人瀏覽廣告之資料，投放目標式廣告、(二)根據個人瀏覽廣告之資料，監測目標式廣告的投放、(三)銷售與網路廣告有關之用戶資料¹¹。

二、應稅服務收入之範圍

DST 法案針對何時得視作「在法國提供應稅服務」，以及如何計算公司「在法國提供應稅服務所獲取之收入」訂有規範¹²。「在法國提供應稅之線上中介服務」有兩種情形：第一，位於法國之使用者於當年度，在允許買賣雙方交付貨物或提供服務之數位平台上完成交易；第二，在不允許交付貨物或提供服務之數位平台上，用戶在法國創建帳號，且當年度在此平台上獲取全部或部分服務¹³。在

⁶ 301 Report, at 12.

⁷ *Id.* at 13.

⁸ *Id.* at 14; 舉例而言，Amazon 網路商城、eBay 提供數位平台讓買賣雙方進行商品交易，或 Uber app、Airbnb、約會網站媒合買賣雙方進行服務交易，即屬於線上中介服務。惟 Amazon、Louis Vuitton 網站販售自身商品、Spotify 提供音樂給訂閱者、計程車行網站提供叫車服務、旅館網站提供訂房服務等情形，則不屬於線上中介服務之範疇。

⁹ *Id.* at 13-14; Translation of French DST Law, art. 299. II.1.

¹⁰ 301 Report, at 15; Translation of French DST Law, art. 299. II.2.

¹¹ 301 Report, at 15.

¹² *Id.* at 17.

¹³ 301 Report, at 18-19; Translation of French DST Law, art. 299 bis. II.

此定義下，部分交易與法國之關聯性會偏低¹⁴。舉例而言，商品或服務的外國銷售者透過外國數位平台，販售商品、服務給位於法國之消費者(毋須為法國居民)，即為第一種法國應稅服務¹⁵。而外國人在法國付費訂閱外國之約會網站，即為第二種法國應稅服務¹⁶。至於「在法國提供應稅之目標式廣告服務」亦有兩種情形：第一，平台業者銷售當年度法國消費者瀏覽該平台之資料；第二，平台業者收集當年度法國消費者瀏覽該平台之資料，並在該平台上投放廣告¹⁷。

「在法國提供應稅服務所獲取之收入」係指達到收入門檻之公司 (covered company, 下稱涵蓋公司) 當年度應稅服務之總收益，乘上「在法國之應稅服務」所佔的百分比¹⁸。「在法國提供線上中介服務所獲取之收入」係指該數位平台使用者支付之所有款項，但諸如物流費等無關乎服務之取得者，以及通訊網路費等為取得該服務之額外支出則被排除在外¹⁹。此類服務收入乘上以下百分比即為法國應稅服務收入²⁰：第一，在允許買賣雙方交付貨物或提供服務之數位平台上，位於法國之用戶的交易在所有交易中之占比；第二，在不允許交付貨物或提供服務之數位平台上，在法國開設帳號及使用該平台服務之用戶，在當年度使用該平台的所有用戶之占比。至於「在法國提供目標式廣告服務所獲取之收入」係指廣告商或其代理商為投放廣告，或與之密切相關的其他業務所支付的款項²¹。此類服務收入乘上以下百分比即為法國應稅服務收入：第一，非銷售資料之目標式廣告服務的計算方式，係平台業者使用法國用戶所產生之資料投放廣告，在整體投放廣告中之占比；第二，銷售資料之目標式廣告服務的計算方式，係平台業者出售法國用戶之資料在整體資料中之占比²²。

三、收入門檻

法國之數位稅制度訂有收入門檻，僅適用於上一年度全球應稅服務收入超過 7.5 億歐元，並且在法國之應稅服務收入超過 2500 萬歐元的公司²³。若提供應稅服務之公司係企業集團的一部分，則該收入門檻之認定將合併集團整體之應稅服務收入計算²⁴。前開兩項收入門檻將使小公司被排除，意味著將使許多提供法國應稅服務之公司毋須繳納 DST，此外，前開全球收入門檻亦高到足以排除大型且

¹⁴ 301 Report, at 19.

¹⁵ *Id.*

¹⁶ *Id.*

¹⁷ 301 Report, at 19; Translation of French DST Law, art. 299 bis. III.

¹⁸ 該法案不允許公司自行決定「在法國提供應稅服務之確切價值」，而係根據法國使用者之百分比認定歸因於法國之應稅收入。301 Report, at 19-20; Translation of French DST Law, art. 299 bis. IV.

¹⁹ 301 Report, at 18; Translation of French DST Law, art. 299 bis. I.3.

²⁰ 301 Report, at 20; Translation of French DST Law, art. 299 bis. IV. 1-4.

²¹ 301 Report, at 18; Translation of French DST Law, art. 299 bis. I.4.

²² 301 Report, at 20; Translation of French DST Law, art. 299 bis. IV. 1-4.

²³ 301 Report, at 22; Translation of French DST Law, art. 299 III.

²⁴ 301 Report, at 22.

成功的法國公司²⁵。根據產業界估計，27 間涵蓋公司中有 17 間為美國公司，僅有 1 家法國公司在涵蓋公司名單內²⁶。

貳、美國 301 調查報告對法國 DST 法案之批評

美國 301 調查報告對法國 DST 法案之批評共有 6 項²⁷。其中一項批評係法國制定該法案不具說服力²⁸，惟此項批評之理由大多係政治性評論²⁹，未進行法學論述，故本文未討論此項批評。是以，本文將其餘 5 項批評歸納為 2 點說明，分別是 DST 法案歧視美國企業以及 DST 法案違反國際稅法原理原則，茲分述如下。

一、法國 DST 法案歧視美國企業

美國「1974 年貿易法」之 301 條款將「歧視性」定義為對美國商品、服務或投資拒絕給予國民待遇或最惠國待遇的任何行為、政策和慣例³⁰。據此，美國 301 調查報告批評該法案之制定目的係針對少數以美國為主之數位公司³¹。其指出法國官員曾多次表明 DST 法案的主要課徵對象為 Google、Apple、Facebook、及 Amazon 等美國企業³²。雖然法國 DST 法案的最終課徵對象不僅有前述四間公司，但 DST 的課徵範圍和收入門檻仍使得此項稅收事實上只會針對極少數公司³³，受影響者多為美國企業，而許多大型法國公司都被排除在外³⁴。其次，該法案所針對的應稅服務為美國企業所主導之目標式廣告服務與線上中介服務，而非針對其他法國公司具有優勢之服務³⁵。再者，法國經濟與財政部 (Ministry of Economy and Finance) 部長亦證實為了降低法國公司因該法案所受的影響，DST 稅額將可從法國公司所得稅中扣除³⁶。綜合上開數項理由，雖法國 DST 法案看似中立，惟落入 DST 法案收入門檻之涵蓋公司絕大多數為美國企業³⁷。對此，美國認定 DST

²⁵ *Id.*

²⁶ *Id.* at 27; JULIEN PELLEFIGUE, DELOITTE & TAJ, THE FRENCH DIGITAL SERVICE TAX: AN ECONOMIC IMPACT ASSESSMENT 51 (2019).

²⁷ 此 6 項批評包括：一、法國 DST 歧視美國數位公司。二、該法案溯及既往課徵 DST 不符合租稅原則，且不合理地造成美國公司之負擔。三、該法案界定收入之適用不符合租稅原則，且不合理地造成美國公司之負擔。四、DST 之域外效力不符合國際租稅原則，且不合理地造成美國公司之負擔。五、此法案不公平地針對少部分數位公司。六、法國公開支持 DST 之理由不具說服力。301 Report, at 1-5.

²⁸ *Id.* at 71.

²⁹ 例如法國制定該法案缺乏事實基礎、數位公司繳稅較少並非定論等理由。*Id.* at 72.

³⁰ 19 U.S.C. § 2411(d)(5).

³¹ 301 Report, at 67.

³² *Id.* at 31.

³³ *Id.* at 67.

³⁴ 該份報告指出 SoLocal 集團、Orange 集團、Performics 公司 (隸屬於 Publicis 集團)、Havas 集團皆為法國大型公司，惟前開公司之應稅收入皆低於該法案之應稅收入門檻。*Id.* at 41-43.

³⁵ 該份報告指出法國公司在傳統廣告部門 (traditional advertising sector)、通訊 (communication) 之服務具有優勢，惟法國 DST 法案未對前開該等服務課稅。*Id.* at 36-37.

³⁶ *Id.* at 48.

³⁷ *Id.* at 26, 27.

法案之制定目的、整體結構與運作對美國數位公司有所歧視³⁸。

二、法國 DST 法案與國際稅法原理原則不符

美國 301 報告指出 DST 法案不符國際稅法原則，其提出 3 點批評：一、該法案溯及既往課徵 DST，違反不溯及既往原則³⁹；二、該法案對數位公司之收入課徵 DST，構成重複課稅⁴⁰；三、該法案課徵 DST 之方式違反國際租稅原則⁴¹。關於第一項批評，因法國暫緩施行該法案⁴²，已無溯及既往之問題。至於第二項批評，由於美法兩國間簽有避免雙重課稅協定⁴³，DST 之課徵若有違反，則可利用雙重課稅協定予以解決。以下僅針對第三點進行說明。

該份報告批評，當外國企業於一國設有常設機構⁴⁴，且該企業之獲利亦能歸因於常設機構⁴⁵，稅捐主管機關才有權對此企業課徵所得稅⁴⁶。也就是國際租稅原則要求公司所得稅之課徵必須是公司與地主國之間有相當之屬地聯接⁴⁷。惟法國 DST 法案課徵之對象不限於在法國設有常設機構之企業，即使消費者僅是在法國瀏覽外國數位公司之網站，亦有法國 DST 之適用⁴⁸。

縱使認為 DST 不是所得稅，亦無法視 DST 為交易稅⁴⁹。該份報告指出除了所得稅外，固然還有其他類型之稅目符合國際稅收原則，包括各種對消費所課徵之稅，如：營業稅 (sales taxes)、加值型營業稅 (Value-Added Tax, VAT)、貨物稅 (excise taxes) 等，而其與課稅國之屬地聯結即是在課稅國內消費⁵⁰。然而，DST 並非以交易為基礎，如上所述，其所課徵的是符合營收門檻金額之公司的全球總收入中之特定比例⁵¹。

再者，該報告解釋，DST 之計算方式也可能使得其與「在法國」交易之金額不一，因為數位平台業者之收入來自於中介費，是以，法國 DST 之應稅服務收入未必等同於「在法國提供數位平台交易」之收入，蓋後者係取決於法國境內

³⁸ *Id.* at 76.

³⁹ *Id.* at 49, 50.

⁴⁰ *Id.* at 55, 56.

⁴¹ *Id.* at 60-61.

⁴² *France: Update on Digital Services Tax*, KPMG (Jan. 21, 2020),

<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/01/tnf-france-update-on-digital-services-tax.html>.

⁴³ *Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital*, Fr.-U.S., Aug. 31, 1994, 1963 U.N.T.S. 33537.

⁴⁴ 301 Report, at 60.

⁴⁵ *Id.* at 61.

⁴⁶ *Id.* at 60.

⁴⁷ *Id.* at 62.

⁴⁸ *Id.* at 62-63.

⁴⁹ *Id.* at 64.

⁵⁰ *Id.*

⁵¹ *Id.*

交易之平均價值，而非法國境外數位平台服務使用者的平均價值⁵²。舉例而言，北美市場是最有價值的廣告市場，則主要在北美營運的電商，其針對法國消費者投放廣告之平均價值就會低於該公司平均投放廣告之價值，在這種情況下，DST 之課徵額就會超過與法國有所關聯的部分⁵³。

綜上所述，不論將 DST 劃歸於所得稅或交易稅，該報告認為均欠缺國際稅法原則所要求之課稅關聯性。另一方面，稽徵方式亦不合理地加重外國企業之負擔，因為該法案適用於在法國未設有常設機構的企業，並以平台用戶所在地作為判斷應稅收入之方式，故企業需要新的方法計算 DST 所謂的與法國關聯性收入，造成業者申報稅負之負擔⁵⁴。以目標式廣告服務為例，社交軟體公司如 Facebook 之收入係來自廣告商而非使用者，故 Facebook 必須另外取出位於法國之用戶的廣告瀏覽資料、在法國投放廣告之收入資料，以進行會計及稅務程序⁵⁵。其次，縱使各國與法國業已簽訂雙邊租稅協定，DST 似乎是所得稅、交易稅以外之三種稅賦，而加重了電商之負擔，進而抑止電子商務之創新及經濟發展⁵⁶。

參、我國對跨境電子勞務課稅之規範是否構成歧視或違反國際租稅原則？

針對在我國無固定營業場所之外國企業，我國對其涉及境內之跨境電子勞務交易，分別課徵營業稅⁵⁷與所得稅⁵⁸。針對前者，外國企業自行架設平台或透過第三方之平台銷售電子勞務給境內買受人，應繳納營業稅⁵⁹。至於後者，財政部根據外國企業銷售電子勞務之對象，分為銷售勞務給企業 (Business To Business, B2B) 與銷售勞務給個人 (Business To Customer, B2C)⁶⁰。於 B2B 之情形，作為外國企業買方之我國企業應在給付價金時扣繳一部分價金作為稅款⁶¹。於 B2C 之情形，鑒於要求我國自然人代為扣繳乃不切實際，故我國法規定由外國企業自行或委託代理人繳納稅賦⁶²。

相較於法國之 DST 法案，我國課徵跨境電子勞務所得稅並未設立企業收入門檻，故不致應稅企業皆為大型的外國電商。僅管我國課徵跨境國電子交易之營業稅規範，設有 48 萬之銷售額基準⁶³，本文認為該門檻相較於法國 DST 法案之 2500 萬歐元額度偏低，不至於造成事實上歧視外國大型公司，理應不會使外國公司處

⁵² *Id.*

⁵³ *Id.* at 65.

⁵⁴ *Id.* at 66.

⁵⁵ *Id.*

⁵⁶ *Id.*

⁵⁷ 財政部 106 年 4 月 24 日跨境電子勞務交易課徵營業稅規範。

⁵⁸ 外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點。

⁵⁹ 前揭註 57，第 4 點。

⁶⁰ 前揭註 58，第 3 點。

⁶¹ 同上註，第 6 點。

⁶² 同上註。

⁶³ 前揭註 57，第 3 點。

於不利地位⁶⁴。故我國電商稅並不會像法國數位稅有歧視外國電商之疑慮。

另一方面，我國對於跨境電子勞務營業稅及所得稅的課徵方式符合課稅關聯性，而未有違反國際租稅原則情事。具體而言，關於營業稅之課稅範圍，只有自行架設平台或透過第三方平台銷售電子勞務給境內買受人的外國企業，才會被課徵營業稅⁶⁵，符合交易稅之課稅關聯性。至於我國來源所得之認定，外國企業經我國境內個人或企業協助提供服務，或透過網路、第三方平台銷售電子勞務給境內買受人，始課徵電子勞務所得稅⁶⁶，亦符合所得稅之課稅關聯性。

肆、結論

法國 DST 法案係對線上中介服務及目標式廣告服務課徵 DST，而法國應稅服務收入與法國之課稅關聯性較低，且課稅對象之收入門檻將事實上排除許多法國公司，故遭受美國強烈批評。美國批評法國 DST 法案之理由，包括該法案歧視美國企業以及違反國際租稅原則等，前者可能對美國企業構成歧視性之待遇，後者將不合理地造成外國企業的負擔，抑止電子商務之創新及經濟發展。相較於此，我國之跨境電子勞務稅規定未設立企業收入門檻，且無論所得稅或交易稅皆著重與我國之關聯性，符合國際租稅原則，故應不致像法國 DST 法案一般，遭其他國家反彈。

⁶⁴ 增設此稅籍門檻之立法理由係為使國內外業者達到租稅衡平，無意針對外國業者給予歧視性待遇。加值型及非加值型營業稅法第 28 條之 1 之立法理由如下：「...三、另鑒於現行在中華民國境內無固定營業場所之國內網路銷售業者每月銷售額逾一定基準始須辦理稅籍登記，為使國內外業者間之租稅負擔衡平，爰於第一項規定第六條第四款所定營業人之年銷售額逾一定門檻者，始需辦理稅籍登記。另為避免外國事業、機關、團體、組織不諳國內法規，無法自行辦理稅籍登記，爰規定得委託中華民國境內報稅之代理人辦理，俾利稽徵機關管理稅籍及掌握稅源。...」。

⁶⁵ 前揭註 57，第 4 點。

⁶⁶ 前揭註 58，第 3 點。