

試析印度課徵境外電商均等稅與 GATS 國民待遇之合致性

張騰元

摘要

印度依新頒之《2020 年財政法案》，自今 (2020) 年 4 月 1 日起向境外電子商務營運者課徵均等稅。由於事前未充分與業者諮商，引起包括美國在內的業者不滿。本文擬探討印度之均等稅是否可能違反《服務貿易總協定》下的國民待遇義務，又是否能夠透過該協定第 14 條的一般例外條款予以正當化。

印度於今 (2020) 年 3 月 27 日頒布《2020 年財政法案》(The Finance Act, 2020)¹，該法案的焦點之一係對「電子商務營運者 (e-commerce operator)」課徵「均等稅 (Equalisation Levy)」²，此措施已於今年 4 月 1 日生效³，引起美國電商業者強烈不滿，要求美國貿易代表署與印度協商撤除此項措施⁴。鑒於去年法國數位稅亦引發類似風波⁵，本文擬探討印度之均等稅措施是否給予境外電商較差之待遇，進而違反世界貿易組織 (World Trade Organization, WTO)《服務貿易總協定》(General Agreement on Trade in Services, GATS)⁶之國民待遇規定。以下先介紹印度均等稅，說明印度均等稅之特點。並於第貳部分探討均等稅是否給予境外的電子商務營運商較差之待遇，進而檢視此一措施能否在 GATS 下被正當化，最後為結論。

壹、簡介印度均等稅

根據印度《2020 年財政法案》，自 2020 年 4 月 1 日起，對電子商務營運者向下列對象提供「電子商務供給或服務 (e-commerce supply or services)」而收取

¹ The Finance Act of 2020, No. 12 of 2020, INDIA CODE [hereinafter Fin. Act 2020].

² 將 Equalisation Levy 譯為均等稅，係參考國內會計師事務所翻譯。張宗銘、周宗慶，BEPS 國際動態：四月新動態，DELOITTE 勤業眾信聯合會計師事務所，網址：<https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/tax/articles/newsletter-16-04-10.html> (最後瀏覽日：2020 年 6 月 10 日)。

³ Fin. Act 2020, § 153(iv)(1).

⁴ Isabelle Ico, *U.S. Tech Giants Appeal to Trump Administration to Fight India's New Digital Tax*, INSIDE U.S. TRADE, Vol. 38, No. 15, Apr. 7, 2020.

⁵ Colin Lecher, *France Will Delay Controversial Tech Tax*, THE VERGE (Jan. 23, 2020), <https://www.theverge.com/2020/1/23/21078574/france-us-digital-tax-deal-negotiations-tariffs-postponed-trump>.

⁶ General Agreement on Trade in Services, Apr. 15, 1994, Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Annex 1B, 1869 U.N.T.S. 183 [hereinafter GATS].

或應收之對價，課徵 2% 的均等稅⁷。該些對象為⁸：

(1) 印度境內之居住者；

(2) 非印度境內居住者，但卻向其

(i) 銷售廣告，且該廣告之目標顧客為印度境內之居住者，或是顧客透過印度境內之 IP 位址取得該廣告⁹；或

(ii) 銷售資料，且該資料係從印度境內居住者或使用印度境內 IP 位址之人收集而來¹⁰；

(3) 透過印度境內之 IP 位址購買貨品或服務之人。

值得注意的是《2020 年財政法案》對於符合以下條件之情況，免徵均等稅。第一，若從事、提供、或促成「電子商務供給或服務」之電子商務營運者於印度境內設有常設機構，且其業務與該常設機構具有實質聯繫¹¹；第二，若其從事之業務已能依《2016 年財政法案》第 165 條課徵均等稅¹²，即免徵此處的均等稅¹³；最後，若電子商務營運者於前一年度從事、提供、或促成「電子商務供給或服務」之銷售額、營收、或總收入低於 2000 萬盧比，亦免徵均等稅¹⁴。若一電子商務營運者不屬於上述任一種情形而需要繳納均等稅，則需於特定的納稅期間自行將應繳納之均等稅款向中央政府申繳¹⁵。

會有上述豁免，應有避免重複課徵及稅務行政之考量。譬如在印度境內設有常設機構之電子商務營運者，既已依印度稅法繳納公司所得稅¹⁶，自不應再對其加徵均等稅，否則均等稅即不會如印度政府所宣稱的是在追求境內外電商間之所得稅賦公平。至於已依《2016 年財政法案》第 165 條規定繳交 6% 均等稅的線上廣告業者，基於稅賦公平，自然也不應再對其重複課徵此處的 2% 均等稅。最後以 2000 萬盧比為門檻，避免對營收不高之境外電商課徵，則應是基於稅務經濟的考量。

⁷ Fin. Act 2020, § 153(iv)(1).

⁸ *Id.* §§ 153(iv)(1)(i)-(iii).

⁹ *Id.* § 153(iv)(3)(i).

¹⁰ *Id.* § 153(iv)(3)(ii).

¹¹ *Id.* § 153(iv)(2)(i).

¹² 印度《2016 年財政法案》有另一針對線上廣告業者課徵之均等稅，然其不論是在稅率、規範對象、抑或是課稅方式上都與《2020 年財政法案》之電商均等稅有所區別。The Finance Act of 2016, § 165, No. 28 of 2016, INDIA CODE.

¹³ Fin. Act 2020, § 153(iv)(2)(ii).

¹⁴ *Id.* § 153(iv)(2)(iii).

¹⁵ *Id.* § 153(vii).

¹⁶ The Income Tax Act of 1961, §§ 2(31)(iii), 4(1) & 6(3), No. 43 of 1961 (as amended by Act No. 23 of 2019), INDIA CODE [hereinafter Income Tax Act].

上述豁免看似追求公平，但公司所得稅負與均等稅負是否真的相當，頗值探討。若均等稅之負擔實質上高於公司所得稅負，就有違反 GATS 第 17 條國民待遇義務之可能。

貳、印度均等稅與 GATS 第 17 條國民待遇之合致性

根據印度所得稅法，於印度境內註冊之公司，至少需負擔稅率 25% 的公司所得稅¹⁷。表面上，此 25% 的稅率遠高於均等稅率的 2%，但由於前者是針對所得 (income)，而後者卻是針對電商向客戶收取之對價 (consideration)，概念上較接近營收 (revenue)，也就是除了所得外，尚包含了營業的成本及相關費用等。因此均等稅負高於公司所得稅負並非毫無可能。

然而並非均等稅負高於公司所得稅負，印度就有違反 GATS 國民待遇義務之虞，因為 GATS 之規定架構與《關稅暨貿易總協定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT) 不同，在 GATS 下國民待遇義務並非一般義務，而是屬於特定承諾。換言之，必須在印度的特定承諾表中對之有相關承諾，才有國民待遇義務違反的問題。

一、印度有關國民待遇義務之承諾

印度是否在特定承諾表中對「電子商務供給或服務」有所承諾？根據均等稅之規定，所謂「電子商務供給或服務」係指以下 4 種活動：「電子商務營運者線上銷售其擁有之貨品」、「電子商務營運者透過線上提供服務」、「電子商務營運者促成之線上貨品銷售或服務提供」、以及「前述三種活動之任意組合」¹⁸。由於印度特定承諾表之服務部門分類係依照 WTO 秘書處所編纂之「服務部門分類表 (Services Sectoral Classification List, W/120)」¹⁹，並沒有與上述 4 種活動剛好對應的文字，故必須就活動之實質內涵予以考量。

(一) 電子商務營運者線上銷售其擁有之貨品

此種活動應可歸類於 W/120 中「配銷服務 (Distribution services)」下之「零售服務 (Retailing services)」，因為其銷售雖是透過網路而非實體店面，但根據「中國—視聽服務案 (China—Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products)」小組及上訴機構之見解，若對配銷服務有承諾，即等於對透過電子方式進行之配銷服務

¹⁷ Fin. Act 2020, § 2(1); Fin. Act 2020, The First Schedule ¶ E.

¹⁸ Fin. Act 2020, §§ 153(ii)A(cb)(i)-(iv).

¹⁹ WTO Secretariat, *Services Sectoral Classification List*, WTO Doc. MTN.GNS/W/120 (July 10, 1991) [hereinafter W/120]. 會將其稱作 W/120 之原因是此份清單在 WTO 下之檔案編號為 MTN.GNS/W/120。

亦有承諾²⁰。遺憾的是印度並未對配銷服務有任何承諾²¹，因此針對此種活動課徵之均等稅，印度並無遵循國民待遇之義務。

(二) 電子商務營運者透過線上提供服務

此種活動常見的有線上提供視聽、遊戲、軟體、以及通訊，亦即透過影音串流、下載或在線上直接利用而使買方使用其服務，例如「隨選視訊服務 (Video on demand)」(如 Netflix)、「旅行社及旅遊服務 (Travel agencies and tour operators services)」(如 Trivago) 等等。然而印度承諾表中完全承諾模式一國民待遇的服務部門，僅有「電信服務 (Telecommunication services)」下之「電子郵件 (Electronic mail)」、「語音郵件 (Voice mail)」、「線上資訊與資料庫檢索服務 (On-line information and data base retrieval)」、「加值傳真 (Facsimile services)」、以及「線上資訊與/或資料處理服務 (On-line information and/or data processing)」²²。因此，僅有境外電商提供之服務屬於上述這幾類時，印度之均等稅才有遵循國民待遇之義務。

(三) 電子商務營運者促成之線上貨品銷售或服務提供

此類電子商務業者本身並非貨品或服務之擁有者，而是提供交易平台(如網路商城)以媒合網路上之買家與賣家。此種業務雖非在 W/120 制訂時代即已存在者，但或可對應至 W/120 下之「線上資訊與/或資料處理服務」²³。事實上，我國財政部「稅務行業標準分類(第 8 次修訂)」，即將此類活動歸類在「資料處理、主機及網站代管服務」下之「其他資料處理、主機及網站代管服務」²⁴。由於印度對「線上資訊或資料處理服務」，於模式一承諾完全的國民待遇²⁵，因此對此類境外電商課徵之均等稅就無法規避國民待遇之規定。

二、是否給予較差之待遇

在確定印度對跨境電商的部分特定活動類型，確實有在 GATS 之特定承諾表中給予國民待遇後，接著尚需確定的是印度的均等稅設計是否對境外電商較為不利。前已提及均等稅課徵之收入是未扣除任何營業成本及費用者，故要對公司所

²⁰ Panel Report, *China—Measures Affecting Trading Rights and Distribution Services for Certain Publications and Audiovisual Entertainment Products*, ¶ 7.1265, WTO Doc. WT/DS363/R (adopted on Jan. 19, 2010) [hereinafter *China—Publications and Audiovisual Products*]; Appellate Body Report, *China—Publications and Audiovisual Products*, ¶ 412, WTO Doc. WT/DS363/AB/R (adopted on Jan. 19, 2010).

²¹ India Schedule of Specific Commitments, WTO Doc. GATS/SC/42 (Apr. 15, 1994) [hereinafter *India Schedule of Specific Commitments*].

²² *Id.* at 7.

²³ W/120, at 2, 4.

²⁴ 財政部，中華民國稅務行業標準分類，第 8 次修訂，頁 215 (2017 年)，網址：<http://service.mof.gov.tw/public/Data/statistic/class/8th/book-8-108.12.23.pdf>。

²⁵ India Schedule of Specific Commitments, at 7.

得稅負與均等稅負之輕重進行比較，就必須了解電商在通常情況下所得與營業成本及費用之比例關係，否則無以為功。

其實印度境內電商目前的營業成本及費用均相當高，以其最大的本土電商 Flipkart 為例，其從事之活動包括上述第 3 類，即「電子商務營運者促成之線上貨品銷售或服務提供」，但其 2019 年之營運狀況卻是處於虧損階段²⁶，而毋須繳納公司所得稅²⁷。然而未於印度境內設有常設機構之境外電商，縱使同樣處於虧損階段，卻仍須負擔營收之 2% 的均等稅負。

由於印度公司所得稅率為 25%，除非境內電商之營業利益（即扣除營業成本與費用後之所得）能達到營收之 8%，否則其公司所得稅負實質上仍較境外電商之均得稅負為低（實際推算見以下算式）。

假設境內外電商營收額相當，皆為 X

$$X * 2\% \geq X * \text{營業利益率} * 25\%$$

$$8\% \geq \text{營業利益率}$$

若以阿里巴巴的營業利益占其營收約 18%²⁸，繳交均等稅似乎較在印度境內設置常設機構繳交印度公司所得稅來得有利，但實際上阿里巴巴在印度境內的營業利益是否會與其在中國境內相同，特別是當印度本土電商都處於虧損狀況，並不可知。事實上，如 eBay 這樣早在 2005 年進軍印度市場的電商平台，直至 2016 年其印度業務仍處於虧損狀態²⁹，甚至於 2017 年黯然將其印度部分之事業售予競爭對手 Flipkart³⁰。是以根據上述分析，印度的均等稅確實有可能實質上（*de facto*）給予境外電商較差之待遇。

三、印度均等稅是否能透過 GATS 一般例外正當化

假設印度均等稅如上所述有可能實質上違反 GATS 第 17 條有關國民待遇之規定，印度亦不必然需要撤銷該措施，因為其可能得以利用 GATS 第 14 條一般

²⁶ Peerzada Abrar, *Flipkart's FY19 Group Revenue up 42% at \$6 bn; Losses Decline 63%*, BUSINESS STANDARD, https://www.business-standard.com/article/companies/flipkart-s-fy19-group-revenue-up-42-at-6-bn-losses-decline-63-119110100934_1.html (last updated Nov. 2, 2019).

²⁷ Income Tax Act, § 72(1).

²⁸ 阿里巴巴集團 2019 年全年營收達 509,711 百萬人民幣，營業利益則為 91,430 百萬人民幣。據此計算出其營業利益佔其營收約 18%。March Quarter 2020 and Full Fiscal Year 2020 Results, ALIBABA GROUP 18 (May 22, 2020), <https://www.alibabagroup.com/tc/ir/presentations/pre200522.pdf>.

²⁹ Richa Maheshwari, *eBay India's Sales Jump Three-fold, but Losses Mount*, THE ECONOMIC TIMES, <https://economictimes.indiatimes.com/industry/services/retail/ebay-indias-sales-jump-three-fold-but-losses-mount/articleshow/56191576.cms?from=mdr> (last updated Dec. 27, 2016).

³⁰ 2017 Annual Report, EBAY 5

https://ebay.q4cdn.com/610426115/files/doc_financials/2017_eBay_AnnualReport.pdf.

例外之規定予以正當化。GATS 第 14 條 (d) 款規定稅收措施的一般例外。該款規定，若會員措施所給予之待遇上的區別，係為了確保對其他會員的服務或服務提供者公平或有效地徵收直接稅，則該等差別待遇並不違反國民待遇³¹。換言之，若印度的均等稅屬於直接稅，則似乎有正當化差別待遇之可能，但必須符合確保公平或有效地徵收稅款之要件。其中第 14 條註腳 6 甚至列出符合公平或有效徵收的可能態樣³²。印度要主張其措施屬於註腳 6 中列舉的態樣並不困難，例如其中的「適用於非境內居住服務提供者之措施，因其應稅項目源自或位於會員境內而負有納稅義務」，即可該當。問題在於，均等稅是否屬於直接稅？

GATS 第 28 條 (o) 款規定，所謂的「直接稅」係指所有對總所得、總資本或所得及資本之成分所課徵之稅收，包括財產移轉利得稅、不動產稅、遺產稅、贈與稅、薪資稅，及資本增值稅³³。依照《維也納條約法公約》(The Vienna Convention on the Law of Treaties, VCLT) 第 31 條的解釋方法³⁴，均等稅所針對之對價 (收入) 是否能被視為所得之「成分」，將決定均等稅是否屬於直接稅。

根據「牛津高階英語辭典 (Oxford Advanced Learner's Dictionary) 的定義，「成分 (element)」為「某事物必要或代表的部分；某事物所包含之諸個部分之一」³⁵。然對價 (收入) 如上述較「所得」涵蓋更廣，概念上很難構成「所得」之諸個部分之一。因此依照第 28 條 (o) 款之定義，均等稅似不屬於直接稅的一種。然而 GATS 第 14 條註腳 6 的第二句規定：第 14 條 (d) 款以及註腳 6 中之稅務術語或概念，應依採取該措施的會員國內法律規定而定³⁶，因此不排除印度主張均等稅雖是針對營收課徵，但在印度稅制的框架下屬於實質的公司所得稅，故為直接稅，進而抗辯其均等稅之差別待遇可為 GATS 之一般例外正當化。

參、結論

由於印度均等稅正式施行不久，因此許多實際運作上的不確定，包括是否會讓蒙受虧損的境外電商得以豁免均等稅之繳納，或是以退稅之方式退還稅款尚不清楚。然而以目前條文分析，均等稅的設計是有可能造成境外電商之稅負較印度

³¹ GATS, art. 14(d).

³² 分別為：(i) 適用於非境內居住服務提供者之措施，因其應稅項目源自或位於會員境內而負有納稅義務；或 (ii) 為確保會員境內租稅之課徵或收取而適用於非境內居住個人之措施；或 (iii) 為避免逃稅或避稅而適用於境內及非境內居住個人之措施，包括稽徵措施；或 (iv) 對接受源自或從另一會員境內提供服務，為確保租稅之課徵或收取而適用於此等消費者之措施；(v) 基於稅基性質不同，將負擔全球性應稅項目稅賦之服務提供者與其他服務提供者加以區別；或 (vi) 認定、分配或分攤境內居住者或分支機構，或於前述之人的的關聯人或分支機構之間，收入、利潤、收益、損失、扣除或抵扣，以保障會員的稅基。GATS, art. 14(d), n. 6.

³³ GATS, art. 28(o).

³⁴ The Vienna Convention on the Law of Treaties art. 31, May 23, 1969, 1155 U.N.T.S. 331.

³⁵ *Element*, OXFORD ADVANCED LEARNER'S DICTIONARIES (online ed. 2020), <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/element?q=element> (last visited Jun. 7, 2020).

³⁶ GATS, art. 14(d), n. 6.

境內電商之公司稅負為重的情形，因而有違反國民待遇之可能。不過因為 GATS 第 14 條 (d) 款對於會員稅務政策給予相當空間，因此印度利用此款正當化其措施之機會亦不低。未來若 WTO 爭端解決機制恢復一定的動能，美國是否會在 WTO 挑戰印度均等稅措施，以及裁決機構之判斷是否如本文所預測，皆值得觀察。

