

揭開數位經濟稅的面紗 陳國樑／政大財政系

儘管經濟合作及開發組織 (OECD; Organisation for Economic Cooperation and Development) 對於數位化跨國公司課稅架構仍然在討論的階段、且各大國間意見分歧，歐洲執行委員會 (EC; European Commission) 預計於周三公布對於大型數位化跨國公司課稅的提案。雖然該法之定位為過渡方案 (interim solution)，但一旦完成立法，租稅發展新一章——「數位經濟稅」(digital economy taxation)——正式開啟。

全球經濟下，各國面對跨國公司各種避稅手段，莫不費盡心思，手忙腳亂的修正課稅規定。另一方面，OECD 則積極推動國際租稅合作。自 1998 年 5 月完成《有害租稅競爭》(Harmful Tax Competition Report) 報告書後，陸續公布「有害租稅競爭名單」、2013 年 7 月提出《稅基侵蝕與利潤移轉》(Base Erosion and Profit Shifting; BEPS) 行動計畫，並於 2014 年 7 月為租稅資訊交換建立《共同申報準則》(Common Reporting Standard; CRS)。

與此同時，EC 的反避稅措施也不遑多讓，最近除對歐盟 (EU; European Union) 會員國提供跨國公司租稅優惠所形成的不公平競爭展開調查、並開出鉅額罰金外，更於 2017 年 12 月 5 日提出全球「EU 租稅不合作名單」(EU List of Non-cooperative Jurisdictions for Tax Purposes)，展開貿易制裁的前置作業。我國雖然未被列入該名單，但據悉仍然收到「警示」意味明確的通知，被要求修正現行自由貿易港區及國際機場園區針對特定對象租稅優惠的規定。

在各國及國際組織反避稅的檢討中越來越清楚的是，最難應付的莫過於數位化跨國公司的避稅。根據 EC 統計，相較於傳統公司平均 23.3% 的有效稅率，數位公司僅有 9.5%；在積極的租稅規劃下，稅負甚至更低。以 Facebook 在英國為例，根據外媒報導，2016 年間該公司營收高達 8.42 億英鎊，即便在各種壓力下相較於 2015 年已多繳納近 100 萬英鎊，公司所得稅負仍僅有 510 萬英鎊；對於數位化跨國公司課稅的難度可見一斑。

面對數位化跨國公司避稅，以法國為首，連同德國、義大利以及西班牙等「歐盟四大」(the EU's Big Four) 在內的 10 個會員國的支持下，於 2017 年 9 月在愛沙尼亞 (Estonia) 首都塔林 (Tallinn) 提出對於大型數位化跨國公司於歐盟會員國內營業收入，另行課徵「平等稅」(equalisation tax) 的構想。EC 即將公布的數位經濟稅立法提案，實為此平等稅的體現。

租稅係指政府為取得財政收入，基於統治權，在無特定對價關係的情形下，依法

定範圍與方式，對於人民（自然人與法人）所強制徵收之金錢或財貨。惟在取得稅收的前提下，租稅的主、客體選擇仍應有其正當性。數位經濟稅開徵的正當性，端視以反避稅或稽徵困難為名，而對特定性質企業另行課稅或免稅的論述是否有效。有鑑於美國於 1969 年（我國於 2006 年）以反避稅為名開徵最低稅負 (Alternative Minimum Tax)，以及 EC 在其《加值型營業稅指導原則》 (VAT Directive) 中，以稅基計算困難為由，排除金融業絕大部分營業活動於歐盟會員國之加值稅等經驗來看，數位經濟稅開徵的正當性無疑。

然，在正當性無疑下，後續稅制立法的原則，還必須盡可能不干擾私部門經濟活動（經濟效率性）、符合公平原則，並求極小化行政部門稽徵與人民順應稅法規定的成本。就此稅制設計的角度來看，數位經濟稅問題百出。

首先，營業收入既非所得亦非加值，數位經濟稅究竟何屬？其次，數位化跨國公司提供之數位服務，或相對具備彈性、或具備一定之外部性，輕稅符合經濟效率。第三、以營業收入為稅基，重複課稅與稅上加稅的效果，危害經濟效率。第四，針對特定營業規模（750萬歐元以上）、特定項目營業（廣告、資訊使用與數位服務訂閱以及資料出售）收入選擇性課稅，加劇經濟不效率。第五，稅基不夠完整，大型數位化跨國公司自可移花接木、轉換應稅營業收入為免稅營業收入。第六，企業不會負擔租稅，人才會。數位經濟稅最有可能以提高價格的方式前轉給所有數位服務使用者承受，歐盟地區民眾自不例外；相信此非平等稅構想初衷。最後，數位經濟稅開徵勢必帶來的額外不低的稽徵與順從成本。

最值得後續密切觀察與留意的是，數位經濟稅的開徵是否意味著公司所得稅退場。