

國際稅法在「數位經濟」面臨的衝擊與挑戰：評「BEPS 第 1 號行動方案」對我國 跨境電商課稅制度的影響*

陳衍任**

<摘要>

面對跨國企業近年來在「數位經濟」下採取許多激進的稅捐規劃，OECD 因而提出 BEPS 第 1 號行動方案以為因應。本文除了詳細介紹 BEPS 第 1 號行動方案的重要內容外，更重要的是去探究，BEPS 第 1 號行動方案對於我國跨境電商課稅制度會產生何種影響。

在所得稅課徵方面，面對跨國企業在「數位經濟」下的利潤移轉，BEPS 第 1 號行動方案提出許多反制方案，其中最受 OECD 青睞者，莫過於以前所未見的「顯著數位化存在」標準，創設所謂的「數位化常設機構」。然而，

* 本文曾發表於國立臺灣大學財稅法學研究中心、財團法人安侯建業教育基金會、KPMG安侯建業聯合會計師事務所與國立臺灣大學法律學院共同舉辦，「2017國際稅法研討會—跨境電子商務之課稅問題研究」，2017年6月9日，感謝評論人黃源浩教授和與會來賓提出的豐富意見，對本文有相當多的助益與啟發。更感謝兩位匿名審查人對本文提供諸多寶貴洞見與具體修改建議，然所有文責，當由作者自負。

**現職：國立臺灣科技大學專利研究所助理教授、國立交通大學科技法律研究所兼任助理教授、私立東吳大學法律學院暨法律學系兼任助理教授。學歷：德國奧格斯堡大學法學博士、德國柯隆大學企業稅法碩士。

E-mail: yjenchen@mail.ntust.edu.tw

• 投稿日：12/26/2017；接受刊登日：06/01/2018。
• 責任校對：顏良家、余瑋迪、辜厚僑。
• DOI:10.6199/NTULJ.201903_48(1).0006

本文將指出，上開標準不僅無法通過「價值創造地課稅原則」的檢驗，且可能違反「課稅明確性原則」及「稅捐中立原則」。

在營業稅課徵方面，近年來在國際間有股強烈的管制趨勢，許多消費地區的稅捐機關，經常會藉由「營業稅稅籍登記」的要求，進而擬制「常設機構」的存在，此舉不僅嚴重破壞國際稅法上關於「常設機構」概念的解釋，也同樣違反「營業稅」的建置原則。

任何國際稅法上有意義的討論方式，都不應該將「所得稅」和「營業稅」孤立觀察。我國新修正的跨境電商課稅制度，卻僅「鋸箭式」地處理「營業稅」的相關議題。又即便在跨境電商的「營業稅」課徵新制中，依然存在著一些觀念未釐清的缺失。期盼在下一波的修法過程中，能一併檢討改進。

關鍵詞：BEPS、BEPS 第一號行動方案、數位經濟、跨境電商、顯著數位化存在、所得稅、營業稅、國際稅法

◆目次◆

- 壹、跨境電商課稅議題為全球關注焦點
- 貳、「數位經濟」下跨境移轉利潤及其「所得稅」課徵
 - 一、「數位經濟」的概念及其重要特徵
 - 二、「數位經濟」下關於稅捐課徵的建置原則
 - 三、跨國企業在「數位經濟」下如何短漏稅捐及移轉利潤
 - 四、在「數位經濟」下減少利潤移轉的反制措施
 - 五、「數位經濟」下的「常設機構」概念
- 參、「數位經濟」下跨境提供勞務及其「營業稅」課徵
 - 一、國際上對於營業稅課徵的共同課題
 - 二、跨境電子勞務交易課徵營業稅的關鍵問題
 - 三、BEPS 第 1 號行動方案的回應
 - 四、我國規範跨境電商課徵加值型營業稅之立法評析
- 肆、評價與展望