

出國報告(出國類別：進修)

# 參加 2023 年至 2024 年荷蘭蒂爾堡 大學國際商業稅務法律碩士課程進 修報告

服務機關： 財政部國際財政司

姓名職稱： 專員 蔡惟程

派赴國家： 荷蘭

出國期間： 112 年 8 月 15 日至  
113 年 7 月 2 日

報告日期： 113 年 9 月 27 日

## 摘要

財政部為因應國際業務需要，培育國際租稅人才，每年訂定選送財稅人員赴國外進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關(單位)同仁赴國外進修。本篇出國進修報告首先簡介蒂爾堡大學國際商業稅務(International Business Taxation, IBT)法律碩士修習課程內容，其次說明經濟數位化帶來課稅挑戰之緣起及現況，再進一步介紹目前國際間提出相關解決方案，如經濟合作暨發展組織(OECD)倡議之第一支柱數額 A(Pillar One-Amount A)、聯合國已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本第 12B 條及數位服務稅，最後提出心得與建議。

# 參加 2023 年至 2024 年荷蘭蒂爾堡大學國際商業稅務法律碩士課程進修報告

## 目次

壹、目的.....	2
貳、課程介紹.....	2
參、經濟數位化帶來之租稅挑戰.....	4
一、傳統國際間課稅權分配原則.....	4
二、經濟數位化之影響.....	6
(一) 經濟數位化下傳統課稅權分配原則之不足.....	7
(二) 數據於經濟數位化扮演之角色.....	8
(三) 數據之價值.....	9
肆、現行國際間常見重分配課稅權之方案或倡議.....	10
一、OECD 第一支柱(Pillar One)數額 A(Amount A).....	10
(一) 第一支柱數額 A 之緣起.....	10
(二) 數額 A 簡介.....	11
(三) 數額 A 近期發展.....	12
二、聯合國稅約範本第 12B 條.....	13
(一) 緣起.....	13
(二) 第 12B 條規定簡介.....	14
(三) 第 12B 條之影響.....	15
三、數位服務稅(Digital Service Tax, DST).....	17
(一) DST 緣起.....	17
(二) 歐盟 2018 年 DST 指令草案.....	19
(三) 各國與 OECD 對於 DST 之態度及發展.....	20
(四) DST 之行政成本及效益.....	21
伍、心得與建議.....	23
一、心得.....	23
二、建議.....	24

## 壹、目的

財政部為因應國際業務需要、培育國際租稅人才，每年依選送財稅人員赴國外進修國際租稅課程計畫，遴選所屬機關(單位)同仁赴美國密西根大學、荷蘭阿姆斯特丹大學或蒂爾堡大學等知名學府進修國際租稅課程。

蒂爾堡大學以所在城市—蒂爾堡市(Tilburg City)命名。蒂爾堡市座落於荷蘭南部北布拉班特省，鄰近比利時與德國，全市人口約 20 萬人，為著名之大學城，擁有來自世界各地的國際學生，充滿著對多元文化的包容及獨有的奔放活力。該校以法學院及經濟暨工商管理學院聞名，其商業、經濟及法學院皆位列全球前 50 名<sup>1</sup>。

112 度財政部選送 1 名同仁赴荷蘭蒂爾堡大學進修國際商業稅務(International Business Taxation, IBT)法律碩士(LLM)。本出國報告係由進修人員蔡惟程撰寫，內容包括蒂爾堡大學 IBT LLM 課程簡介，並依我國實務需求，摘要說明近年各國及國際組織為因應經濟數位化衝擊所採取之各項措施及倡議，簡介相關規定及現況，最後就本次進修提出心得與建議。

## 貳、課程介紹

蒂爾堡大學IBT LLM課程原則上為期 1年，分上、下2學期。授課講師包括蒂爾堡大學法學院教授群、荷蘭、美國、法國等國之大學教授、法官、前/現任政府官員、國際財政文獻局(IBFD)研究學者、稅務律師、以及大型國際聯合會計師事務所之合夥人與高階顧問等，兼顧實務與學理之討論。

---

<sup>1</sup> <https://www.tilburguniversity.edu/about/rankings>

各講師於課前提供指定讀物清單、課程綱要及相關補充教材，除知名教科書，另輔以歐盟指令(EU Directives)、經濟合作暨發展組織(OECD)所得與資本稅約範本與聯合國(United Nations, UN)已開發國家與開發中國家間避免雙重課稅條約範本(以下簡稱聯合國稅約範本)暨相關註釋、報告、草案、重要判決實例及學術論文等。

修習期間須在課前預先研讀大量指定讀物，課堂上充分表達對課程內容的看法，清楚說明立場依據，並與講師及其他同學進行意見交流；課後則需針對指定議題撰寫各類案例分析報告。學期末進行筆試，測驗方式著重於案例分析及法規適用的論述，評分標準包括學生對問題的分析深度、論述的完整性，以及英文表達的專業性和流暢度。除筆試測驗外，部分科目【如：移轉訂價(Transfer Pricing)及租稅與科技(Tax and Technology)】要求學生針對指定議題撰寫學期報告，並需要向授課講師及其他同學進行簡報研討，根據書面報告內容及現場應答表現綜整評分。IBT LLM講師高度重視訓練專業及思辨能力，認為稅務議題無公認唯一解答，應勇於提出個人專業意見及質疑，強調論述之邏輯並為立場採取辯護。

2023年至2024年蒂爾堡大學IBT LLM共錄取60餘名修習課程，除我國選派之進修人員外，來自荷蘭、德國、波蘭、希臘、義大利、克羅埃西亞、法國、立陶宛、土耳其、中國大陸、哈薩克、越南及巴西等國家。學生背景多元，包括大學教授、政府官員、企業家、執業會計師及律師等；藉由頻繁且深入的思辨及意見交流，有助換位思考，打破既有立場框架，並增進彼此的友誼，實屬難能珍貴的經驗。

2023年至2024年蒂爾堡大學IBT LLM學位之取得至少需修習60學分，其中包括必修課程30學分，選修課程12學分及論文寫作18學分，課程內容詳如表1：

表1. 2023年-2024年IBT LLM課程表			
上學期		下學期	
課程名稱	學分	課程名稱	學分
企業稅務 (Business Taxation)	6	碩士論文 (Master Thesis, International Business Taxation)	18
公司租稅架構 (Corporate Tax Structure)	6	國際租稅及歐盟稅法 (International and European Taxation)	6
跨境增值稅 (Value added Tax in Cross- border Situation)	6	財務報表評價及分析 (Financial Statement Analysis and Valuation)*	6
移轉訂價 (Transfer Pricing)	6	企業永續發展 (Corporate Sustainability)*	6
稅務研討 (Seminar Taxation)*	6	國際公司法 (International Company Law)*	6
國際公司法:契約與治理 (International Company Law: Contract and Governance)*	6	稅務與科技 (Tax and Technology)*	6
*為選修科目			
取得學位需取得至少 60 學分，其中包含論文 18 學分、必修 30 學分及選修 12 學分。			

### 叁、經濟數位化帶來之租稅挑戰

本節將介紹有關傳統國際間課稅權分配之要件—常設機構(Permanent Establishment)概念之緣起及理論，論述為何該要件無法有效對數位企業(digital enterprises)課稅，並說明近期國際間課稅權分配理論之新發展，其目的在於將部分課稅權移轉至市場租稅管轄區(market jurisdictions)。

#### 一、傳統國際間課稅權分配原則

傳統理論以各國行使課稅主權(tax sovereignty)為重要要件，各國皆得自

行設計及核課稅捐，然課稅通常須完備相關法律架構及實務程序，以利納稅義務人遵循，就企業課稅方面，通常係以普遍性原則(universality principle)及屬地原則(territoriality principle)作為其課稅依據。

普遍性原則強調同一管轄區居住者(resident)之平等待遇及資本輸出中立性(Capital export neutrality, CEN)，認為課稅不應因所得來源地而有差別待遇，爰同一管轄區納稅義務人之全球所得皆應納入課稅所得並適用同等稅率。此原則下企業課稅之關聯性(nexus)規則通常為國籍(nationality)或居住地(residence)。

屬地原則強調經濟關聯性及資本輸入中立性(Capital import neutrality, CIN)，認為位於其管轄區內之商業活動，不論是否由本國居住者執行，皆應平等對待並適用一致之稅基及稅率規定。此原則下課稅之關聯性規則通常為來源所得(source income)。

各國為平衡不同原則及考量稽徵實務效率，所得稅之課徵通常對於居住者及非居住者採行不同之課稅關聯性規則：居住者多數採普遍性原則課稅，而非居住者則採取屬地原則課稅。然此實務措施導致大量重複課稅案例<sup>2</sup>，爰於 1920 年代，在國際聯盟(League of Nation)之推動下，4 位經濟學家<sup>3</sup>提出企業之商業活動以經濟關聯性(economic allegiance)作為課稅權劃分之要件，其辨認經濟關聯性之要件為：

1. 所得來源地(the origin of income)，即創造或產生收入之地點。

---

<sup>2</sup> 如 A 公司為 A 國居住者，其於 B 國經商賺取利潤，A 國就其 A 公司之全球所得課稅，而 B 國亦針對 A 公司於 B 國來源所得課稅。

<sup>3</sup> 4 位經濟學家分別為鹿特丹商業大學的 Prof. Bruins、都靈大學的 Prof. Einaudi、哥倫比亞大學的 Prof. Seligman 及倫敦大學的 Sir Josiah Stamp。

2. 所得所在地(situs of income)，即創造或產生收入之實體(entity)所在。
3. 所得合法權利的執行地(enforcement of legal rights)。
4. 有權消費、運用或處分所得者之居住地或住所。

上述 4 位經濟學家主張，課稅權一般應依所得性質，在來源地(即所得來源國)與所得人居住國之間分配。當構成經濟關聯的大部分要件皆發生於特定國家時，該國應擁有排他性(獨占性)的課稅權。當各要件發生衝突時，原則上應根據納稅義務人、收入與相關國家間之相對經濟關聯性分配課稅權。而各要件中，所得來源地對於創造所得最為關鍵，爰應作為主要判斷之依據。

實務上，各租稅管轄區透過雙邊及單邊措施解決法律上的重複課稅問題。國際聯盟基於政府在談判及管理國際租稅協定之實務經驗，推動相關條約範本之擬訂。後續在 OECD 和聯合國稅約範本的發展下，國際稅務框架圍繞著「所得分類(income classification)及來源分配(source assignment)」方法，發展為廣泛的雙邊租稅協定網路。在此方法下，不同類型之收入受到不同分配規則約束。稅約範本規定，企業獲得之營業利潤應僅由其居住國課稅，除非該企業透過設立於另一國之常設機構在該另一國營運；在後者情況下，所得來源國可對歸屬於常設機構之利潤課稅。因此，常設機構被用來確定締約國是否有權對非居住者之商業利潤課稅，而常設機構之要件(如實體地點、固定性、持續性及實際從事商業活動)被廣泛認為受前述 4 位經濟學家提出之經濟關聯性理論所影響<sup>4</sup>。

## 二、經濟數位化之影響

---

<sup>4</sup> Harpaz, A 'Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First Century Economy' [2021] 46 Yale J. Int'l L. pp.61



### (一) 經濟數位化下傳統課稅權分配原則之不足

在當前環境下，經濟數位化創造許多新型態商業模式，引發對現行課稅權分配原則合理性之質疑，市場所在國經常指控現行制度下無法或僅能有限度課稅。歐盟委員 Moscovici 指出<sup>5</sup>現行公司所得稅制度已難以適應現代企業的流動性與數位性。傳統上，企業利潤課稅權應優先分配於價值創造地之原則，係依賴公司的實體存在(physical presence)作為課稅權合理分配之基礎。而數位化使得價值創造地點及方式變得難以確認，挑戰以實體存在作為課稅依據之方法。歐盟委員會指出，數位企業受益於其客戶所在租稅管轄區之基礎設施與服務，但他們在這些地區通常支付很少稅款甚至無須納稅。

Harpz<sup>6</sup>在其研究中指出，企業數位轉型對當前國際租稅系統形成重大挑戰，稅務系統尚未適應全球數位業務實務。傳統課稅權分配原則通常要求對有實體存在(如固定營業場所或代理人)之外國企業課稅，但數位企業可在一個租稅管轄區內進行大量經濟活動而未構成實體存在相關標準，導致即便於各市場所在國進行大量商業活動，數位企業之主要利潤僅須在其註冊地或低稅負地區納稅。

有關經濟數位化對傳統課稅權分配制度之挑戰，Mpoha<sup>7</sup>解釋：經濟數位化通常依賴無形資產、資通訊技術(ICT)及用戶數據(data)，導致利潤可輕易被操控在各管轄區間移轉。如今透過網際網路和 ICT，大多數商業行為可透過手機、平

---

<sup>5</sup> Pistone P, Nogueira JFP and Turina A, 'Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for Its Introduction in the European Union' [2021] 4 International Tax Studies pp. 12

<sup>6</sup> Harpaz, A [2021] 46 Yale J. Int'l L. pp.62

<sup>7</sup> Mpoha JW, 'Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?' (2022) 76 Bulletin for International Taxation pp.229-230

板電腦或電腦完成。遠距購買、銷售商品及服務之便利性正在逐漸減少對實體商業的需求，而遠距銷售使倉儲數量顯著增加，並提高遠距提供服務之趨勢。ICT使跨國企業能集中重大業務功能，並輕易將這些功能遷移到低稅負租稅管轄區。

## (二) 數據於經濟數位化扮演之角色

在經濟數位化中，數據是除了傳統勞動與資本外另一個重要生產要素，其能創造有重大價值之行銷無形資產。伴隨商業模式的不斷演進，用戶數據之作用越來越顯著。網際網路用戶在社交媒體平臺與搜尋引擎上的行為，以及購買商品與音樂串流、線上遊戲等服務之消費行為，產生可供蒐集用以創造行銷無形資產之數據。這些行銷無形資產被賣給廣告商，廣告商再為提供線上廣告服務的公司(如 Google AdWords)創造業務，然當前國際租稅架構未能辨識或以對價衡量數據所扮演的角色。此外，如何以對價衡量用戶所提供的數據是尚存爭議，因不清楚數據在何時創造價值及應以何種方式給付相對價予用戶。因此，用戶、數據蒐集公司與稅務機關間存在資訊不對稱問題。

Li<sup>8</sup>提到，在經濟數位化中用戶扮演更重要的角色，形同數位企業的「免費員工」。用戶享有更多的選擇、便利性、優惠，並影響服務提供方式。然而，用戶可能沒有意識到其在價值創造過程中亦做出貢獻。他們透過兩種主要方式創造價值：作為生態系統(ecosystem)的一部分，促進持續、共生與互惠之價值交換；並作為大數據之來源。

Starkov 和 Wang 在其研究<sup>9</sup>中指出當今用戶對數位企業價值鏈之兩大貢獻：

---

<sup>8</sup> Li J, 'Protecting the Tax Base in the Digital Economy' [2018] 78 United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, June 2015, ISBN: 978-92-1-159109-5 Osgoode Legal Studies Research Paper pp.497

<sup>9</sup> Starkov, Vladimir and Wang, Oceana, What Is the Value of Users, Anyway? How to

用戶數據的運用及用戶強化網路效應(network effect)。研究指出，數位業務模式以極快的速度演變，另一方面，用戶數據所扮演的角色也在不斷演變。數位企業以各種形式使用數據，從原始數據(raw data)、元數據(meta data)到組織化數據(organized data，如比對瀏覽的用戶身分)、分析數據；不同形式數據價值差異很大—從原始數據逐漸增加到最具價值之分析數據。此外，由於分析與數據變現之能力在不同企業間存在顯著差異，數據的價值在不同企業間也有所不同。對於採用數位業務模式的企業而言，最大限度提取數據價值之能力對其成功至關重要。

對於網路效應，Starkov、Vladimir 及 Wang 在後續研究<sup>10</sup>表示，許多數位企業採用多方參與的商業模式，這些參與方可能包括廣告商、賣家、內容提供商及用戶，用戶可能無須支付費用即可使用此類數位平臺。企業透過與各參與方互動之模式可被視為一個網路。經濟學家說明此類網路可能對特定用戶實行零訂價的原因：正向的直接網路效應會隨著市場規模增大，提高用戶獲得之價值，從而吸引更多用戶使用該平臺及提高平臺價值，而平臺可透過他方參與者所獲取之利潤來抵銷免費提供用戶服務造成之損失。在這種商業模式下，因為價值不會顯示在帳面上且難以精確衡量，用戶的貢獻往往被忽視。

### (三) 數據之價值

各界對數據的內涵價值(intrinsic value)也有不同論點，一些人認為原始數據本身沒有價值，須經過人為干預才能產生效用，因此價值創造的概念並不一

---

Value the User Contribution To Digital Enterprises [2020]. Tax Notes International, pp.292

<sup>10</sup> Starkov, Vladimir and Wang, Oceana, What Is the Value of Users, Anyway? How to Value the User Contribution To Digital Enterprises [2020]. Tax Notes International, pp.292

定能支持數據對營運的貢獻，進而主張分配課稅權至用戶所在地。在這方面，Marian<sup>11</sup> 指出現代網際網路生態系統很大程度上建立在蒐集、分析和商業化消費者數據之基礎上。數據之所以被蒐集，即因對蒐集數據的人有價值；數據被視為一種新型資產，甚至可部分替代貨幣。數據被蒐集和分析以預測與影響消費行為，然後重新蒐集數據以測試與改進演算法，為一無止境的商業反饋循環。目前數據已經取代石油成為世界上最有價值資源，用戶經常在交易中提供自身數據，企業則透過分析與使用數據來創造價值。

許多租稅管轄區認為現行課稅權分配並不平衡，市場國無法充分對數位跨國企業之利潤課稅，這種歧異導致課稅權在各租稅管轄區間之分配形成衝突，並導致難以對數位企業合理課稅。有鑑於此，許多租稅管轄區及學者就課稅權重新分配提出了不同看法。

#### 肆、現行國際間常見重分配課稅權之方案或倡議

##### 一、OECD 第一支柱(Pillar One)數額 A(Amount A)

###### (一) 第一支柱數額 A 之緣起

防止稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)行動計畫是各國擔憂現行國際租稅規則對於課徵跨境利潤已不合時宜之回應。儘管 BEPS 行動計畫取得一些成果，但並未完全解決根本問題，尤其是經濟數位化衍生之租稅挑戰；關於此議題之 BEPS 行動計畫 1 最終報告多為描述現況及說明未來規劃研析工作，尚無具體規範或建議。各租稅管轄區間不一致的措施及政治壓力，包括歐盟國家補貼(State Aids)調查和針對數位企業的單邊措施，突顯採取共識方法之必要性；加上當時美國川普政府反對如數位服務稅(digital service tax, DST)等其認定屬歧視美國跨

---

<sup>11</sup> Marian O, 'Taxing Data' [2022], 47 BYU L. Rev. 511 pp.32

國企業之措施，促使 OECD 提出「統一方法」(unified approach)，包括兩項支柱：第一支柱修訂利潤分配及關聯性規則，使國際間課稅權分配制度得以因應經濟數位化帶來之挑戰；第二支柱則側重於確保跨國企業繳納最低稅負。

第一支柱是解決經濟數位化帶來租稅挑戰中最被廣泛討論的方案，該方案係為扭轉國際間廣泛採用單邊措施(如 DST)之趨勢；在 OECD 努力下，各租稅管轄區同意於正式施行第一支柱前暫緩實施 DST。第一支柱針對經濟數位化帶來之挑戰提出課稅權分配的新策略，包含兩項關鍵提案：數額 A 與數額 B。其中數額 A 為 OECD 試圖解決各國對經濟數位化課稅方式歧異之統一方案。

經濟數位化促進現代商業模式重大轉變，企業可在沒有傳統實體常設機構的情況下，從市場所在租稅管轄區(以下簡稱市場管轄區)獲利。數額 A 提出基於銷售收入之分配規則，將部分符合條件之跨國企業剩餘利潤分配給市場管轄區，允許該等管轄區就其境內產生的利潤課稅，而毋須考慮企業的實體存在。這種設計旨在與現行國際間課稅權分配規則協同運作，為國際租稅架構增加新機制，而非取代現有規定。

## (二) 數額 A 簡介

符合數額 A 條件的跨國企業係全球合併收入超過 200 億歐元且淨利率(稅前利潤占收入比例)超過 10%之大型跨國企業集團，並排除特定行業(如採礦業與受監管金融事業)，估計全球受影響的跨國企業將少於 80 家。關聯性(nexus)規則要求跨國企業在特定市場管轄區的收入至少須達到 100 萬歐元門檻，如市場管轄區屬小型經濟體(國內生產毛額低於 400 億歐元)，前述關聯性規則門檻降為 25 萬歐元；達該門檻之市場管轄區才能根據數額 A 分配課稅權。收入將被分配給消費商品或服務之管轄區，並依據詳細來源規則和指標，確定以適當的市場管轄區作為課稅地。關聯性規則優先考慮某些指標，如線上廣告收入根據觀眾的

即時位置來確定來源；只有在優先指標不可用或不可靠的情況下才會考量次要指標。跨國企業必須保存其收入來源架構、各管轄區所得來源指標應用情況及指標的選擇理由等文件以供驗證。一旦建立關聯性，跨國企業剩餘利潤(即稅前利潤超過 10%部分)之 25%將根據以收入為基礎之指標分配給市場管轄區，符合資格市場管轄區間之分配將根據其來源收入之相對比例計算。

為減輕或消除實施數額 A 引起的重複課稅，OECD 提出了 4 步驟機制據以決定負擔數額 A 稅負之實體：

- 識別集團中對剩餘利潤有顯著貢獻之集團實體。
- 測試該等實體以確保其能負擔數額 A 之稅負。
- 將相關稅負分配給與適用數額 A 之市場管轄區直接相關之實體。
- 如無實體與市場管轄區有強烈關聯，或相關實體利潤不足，則按比例在實體之間分配稅負。

該流程識別跨國企業集團中，應由哪個實體負責數額 A 之稅負；為避免或解決重複課稅，該方法允許應用豁免(exemption)或扣抵(credit)機制，確保利潤不會在不同管轄區間被過度或不公平地課稅。

### (三) 數額 A 近期發展

參考 Navarro 的觀點<sup>12</sup>，第一支柱的未來是十分不確定的。其嚴重依賴符合條件跨國企業的居住國與主要市場管轄區間之共識，尤其美國是否參與更為關鍵。實施數額 A 前需持續談判、洽簽國際協議及修正國內法；然而因美國等主要國家未支持，使該倡議成功率不高。OECD 過去有關 BEPS 行動計畫之努力【如多邊工

---

<sup>12</sup> Navarro, A. The allocation of taxing rights under pillar one of the OECD proposal. [2023] The Oxford Handbook of International Tax Law, 951-968.

具(Multilateral Instrument, MLI)】被許多國家採納，但仍難以取得美國及巴西等關鍵國家的認同，並做出許多讓步；第一支柱數額 A 與旨在更新現有租稅協定的 MLI 不同，其從根本上改變全球稅收分配架構，更具挑戰性。此外，美國的政治環境使批准多邊公約變得困難，由於 DST 和歐盟數位課稅等提案需參議院批准，此類條約在美國國會中幾乎不可能通過，導致數額 A 遠大之目標面臨更顯著的質疑。

Avi-Yonah<sup>13</sup>提出類似的觀點。第一支柱的實施需要多邊公約來修正現有雙邊租稅協定，需要近 140 個租稅管轄區達成共識，這在政治及行政作業上均相當複雜，特別是在現行政治環境下取得美國參議院批准更為困難。此外，許多管轄區不願放棄課徵 DST，美國聲稱此類稅制係針對全球科技巨頭並歧視美國公司，要求廢除該等稅制以換取其支持第一支柱數額 A。儘管 OECD 和二十國集團(G20)致力發展 BEPS 2.0 且努力創造基於共識的解決方案，但由於第一支柱數額 A 範圍廣泛且複雜，能否實際實施仍然存在許多懷疑；美國的政治態度與歐盟之立場亦使談判更形複雜，不利該提案進展，並影響 OECD 全球稅務改革計畫的實施。

## 二、 聯合國稅約範本第 12B 條

### (一) 緣起

聯合國國際稅務合作專家委員會(以下簡稱聯合國專家委員會)於第 22 屆會議期間批准聯合國稅約範本第 12B 條(以下簡稱 12B 條)及其相關註釋提案，該提案希望為開發中國家提供對經濟數位化相關收入課稅之簡化方案。

相較其他提案，第 12B 條僅涵蓋自動化數位服務(Automated Digital Service, ADS)產生之所得，因有關經濟數位化課稅爭議正是提供 ADS 之跨國企

---

<sup>13</sup> Avi-Yonah R.; Kim Y (Christine); and Sam K, 'A New Framework for Digital Taxation' [2022] 222 Law & Economics Working Papers

業未在市場管轄區適當課稅而起，且當前各國就課稅範圍尚無共識，某些國家希望第一支柱數額 A 涵蓋 ADS 及消費者導向事業(Consumer Facing Business, CFB)，另一些國家則希望第一支柱與第二支柱整合成一個整體方案，但沒有國家反對應該「至少」解決 ADS 於市場管轄區之課稅問題。

## (二) 第 12B 條規定簡介

第 12B 條規定係透過將 ADS 所得之課稅權優先分配給所得來源國，藉以調和所得人居住國和所得來源國之課稅權爭議，該條文共包含 11 項，簡要說明如下：

就課稅權之分配，第 1 項規定所得人居住國對 ADS 所得有課稅權；第 2 項規定所得來源國對 ADS 所得有課稅權，但該所得之受益所有人如為居住國之居住者，所得來源國僅得按 ADS 收入總額課徵一定比率(上限稅率)之稅，該比率由締約雙方租稅管轄區協議；第 3 項說明第 2 項之受益所有人得按規定計算並要求所得來源國以適格利潤(qualified profit)為稅基，按所得來源國稅法規定課稅，不適用第 2 項規定。

第 4 項至第 6 項明定「跨國企業集團」及「ADS」的定義及 ADS 釋例；第 7 項至第 8 項規定聯合國稅約範本第 12 條(權利金)、第 12A 條(技術服務費)、第 7 條(營業利潤)及第 14 條(個人服務)與第 12B 條規定之適用原則；第 9 項及第 10 項規定適用本條時所得來源國之定義；第 11 項規定在給付人與受益所有人具特殊關係時，超過常規交易給付金額部分不適用本條規定。

第 12B 條賦予所得來源國對 ADS 所得之課稅權。與 OECD 第一支柱不同，其無適用金額門檻，也不包括 CFB 企業。第 12B 條結構類似聯合國稅約範本第 11 條(利息)、第 12 條(權利金)和第 12A 條(技術服務費)，保持對跨境所得一致處理方法，相關上限稅率則由締約雙方談判確定。



表 2. 第 12B 條規定簡介

項目	規定
所得性質	<p>所有 ADS 所得，ADS 為僅需最低(minimal)人為干預之運用網路或其他電子媒介提供之服務，包括：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 線上廣告服務</li> <li>• 提供用戶資料</li> <li>• 線上搜尋引擎</li> <li>• 線上中介平臺服務</li> <li>• 社群平臺</li> <li>• 數位內容服務，如               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 線上遊戲、</li> <li>- 雲端運算服務</li> <li>- 標準化線上教學服務等…</li> </ul> </li> </ul> <p>ADS 所得不包括涵蓋於第 12 條(權利金)及第 12A 條(技術服務費)之所得。</p>
所得課稅權分配原則	<p>源自(arising)一方締約國而給付他方締約國居住者之 ADS 所得，他方締約國得對該所得課稅。前述 ADS 所得來源之一方締約國亦得課稅，但如該所得之受益所有人為他方締約國居住者，則該一方締約國得課徵稅額將受限制。</p>
其他規定	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 無適用最低金額門檻。</li> <li>2. 適用於 B2B 和 B2C 交易，可能需要交易參與者(如金融機構或買受人)負責扣繳與申報。</li> <li>3. 可採用總額或淨額方式課稅。</li> <li>4. 僅適用於常規交易金額。</li> </ol>

### (三) 第 12B 條之影響

總體而言，第 12B 條旨在補充現有的國際租稅規範架構，不改變第 5 條(常設機構)所述關聯性規則或常設機構定義之基本概念。第 12B 條與第 12A 條(技術服務費)結構和目的相近，賦予所得來源國對特定收入的課稅權，因此各國對於第 12B 條規定的轉換成本相對較低，對於稽徵行政能力有限的開發中國家而言較具吸引力。

然而，第 12B 條亦著重 ADS 領域因 B2C 交易產生的所得，此對稅務行政構成挑戰。與企業不同，個人消費者通常相對缺乏扣繳稅款及向稅務機關申報繳納之動機或能力，使確保遵循與有效徵收涉及個人消費者的跨境數位交易相關稅款更顯困難。

與 OECD 第一支柱不同，第 12B 條旨在簡化處理因經濟數位化致未適當於所得來源國課稅的所得。然而，亦有專家表示，第 12B 條並非開發中國家對經濟數位化相關所得課稅之簡化解決方案。首先，考量第 12B 條須確定受益所有人與適用之協定稅率，在稅務行政上期望消費者或金融中介機構準確課徵 ADS 稅款是不切實際的。其次，第 12B 條的規範容易透過租稅規劃規避，供應商可輕易透過低稅負管轄區進行組織架構安排，削弱在價值創造地課稅之關聯性。另外，條文中關於「最低人為干預」等關鍵定義不清，難以確定哪些服務符合 ADS 要件；又該方案須依賴重新談判租稅協定來實施這些規則，而協定談判是一個緩慢的過程，開發中國家因談判能力有限，影響尤為顯著。

一些評論者批評第 12B 條採用給付地認定所得來源國的方法完全忽視經濟數位化的爭點，甚至損害開發中國家權益。狹隘的來源所得規則可能剝奪開發中國家在 OECD 第一支柱所提新關聯性規則下可得之稅收收入。然而，亦有部分學者認為此類批評之合理性有待商榷：一般企業提供 ADS 予同租稅管轄區之居住者（如消費者及中小企業）時，給付者及用戶位於不同國家的可能性很小，不太可能導致課稅權分配結果與市場管轄區不符之情況；另有部分學者認為，跨國企業集團與一般企業不同，通常有能力且經常重新規劃業務以「精簡」整體稅務負擔，因此尚難斷定第 12B 條對於開發中國家實際影響。

在全球經濟數位化租稅議題之辯論中，以聯合國專家委員會為代表的開發中國家是第一個公開表態的。第 12B 條是全球開發中國家對此租稅挑戰的回應，對特定類型數位服務之所得賦予所得來源國課稅權。在這方面，第 12B 條與 OECD BEPS 包容性架構所採取方向有根本不同。

Mopha<sup>14</sup>認為，將第 12B 條納入稅約範本並不能強化聯合國所提出的國際租稅架構。其對租稅協定僅有微小影響且不會立竿見影。但聯合國專家委員會說明，解決經濟數位化租稅問題不必依賴繁瑣複雜的規則，而當最佳解決方案無法實現時，第 12B 條可能是一個次佳解決方案。

### 三、 數位服務稅(Digital Service Tax, DST)

#### (一) DST 緣起

部分市場管轄區已引入 DST，以掌握在傳統所得稅制度下未能適當課稅之經濟活動收入。DST 針對跨國企業在市場管轄區內提供數位服務產生的收入總額課稅，旨在確保市場管轄區能夠獲得部分稅收，以解決數位企業在市場管轄區幾乎無實體存在之相關租稅挑戰。然而，對於跨國企業來說，在居住管轄區需繳納企業所得稅外，如在市場管轄區對同一收入需額外繳納 DST 將導致潛在的重複課稅。

DST 的設計與範圍在不同的管轄區間存在顯著差異，影響不同的數位服務，並採用不同計算方法。如奧地利的數位服務稅僅針對線上廣告收入，而法國與義大利則涵蓋更廣泛的範圍，額外納入數位中介服務、用戶數據傳輸等收入。DST 的多樣性反應了將傳統租稅原則應用於經濟數位化現況的複雜性，以及各管轄區根據其經濟狀況和收入需求，訂定這些稅制所做出的努力。

如前所述，經濟數位化對現行國際租稅制度帶來各種挑戰。為因應這一趨勢，Harpaz<sup>15</sup>引用歐洲議會關於經濟數位化稅收的一項研究，指出歐盟每年因利潤移

---

<sup>14</sup> Mopha JW, 'Article 12B of the UN Model (2021): A Simplified Solution for Developing Countries to Tax Income from the Digital Economy?' (2022) 76 Bulletin for International Taxation pp.229-230

<sup>15</sup> Harpaz, A 'Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax

轉損失 500 億至 700 億歐元的企業所得稅收入。該研究表示，一般普遍認為高度數位化的跨國企業未繳納其應負擔之稅款。這些企業經常透過激進的稅務規劃減輕稅負，阻礙經濟效率、創新及成長，增加其他納稅義務人的負擔，同時侵蝕稅基。

Kofler 與 Sinnig<sup>16</sup>指出，各國政府正重新評估傳統稅務概念，尤其關於非所得人居住國對於經濟數位化相關所得之課稅，所需國內價值創造或市場參與程度門檻之界定問題。OECD 於 2015 年 BEPS 行動計畫 1 最終報告提出相關措施，如於所得來源國構成顯著經濟存在(significant economic presence, SEP)、數位交易扣繳稅款及平衡稅制度等，以確保對於國內外供應商的公平待遇。儘管多數國家皆已認同數位企業的獨特性，但對這些因素如何影響價值創造地和價值創造者身分尚無法取得共識，突顯改革國際租稅制度需求的複雜性。

為解決此問題，一些歐盟國家實施針對非居住者企業的單邊 DST，如 Harpaz 指出<sup>17</sup>，這些 DST 通常對來自關鍵數位活動(如線上廣告、用戶數據銷售和促進用戶互動的數位平臺)之總收入課徵 2%至 7%的稅款，適用於超過全球及該國收入門檻之特定企業。

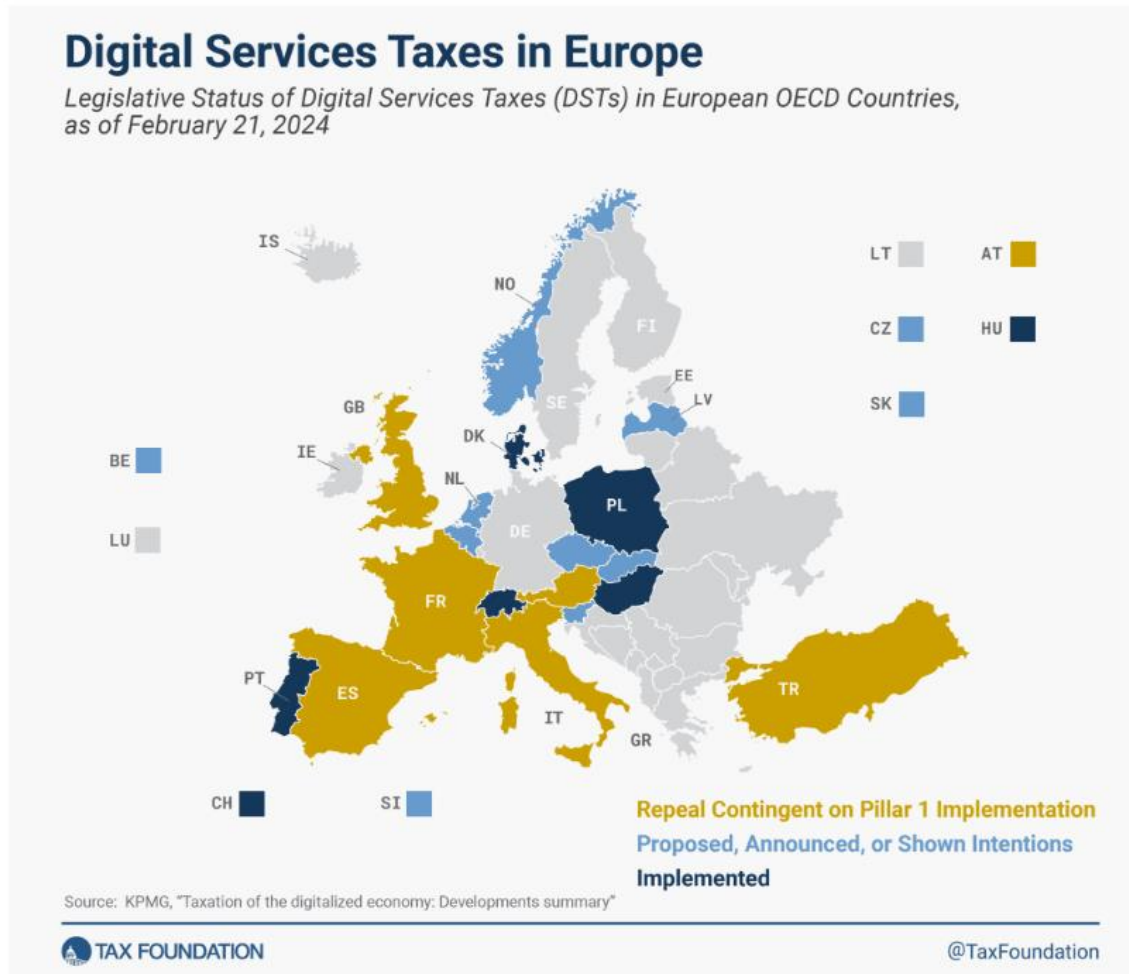
---

System to a Twenty-First Century Economy' [2021] 46 Yale J. Int'l L. pp.62

<sup>16</sup> Kofler G and Sinnig J, 'Equalization Taxes and the EU's "Digital Services Tax"' [2019] 47 Intertax pp. 176-178

<sup>17</sup> Harpaz, A 'Taxation of the Digital Economy: Adapting a Twentieth-Century Tax System to a Twenty-First Century Economy' [2021] 46 Yale J. Int'l L. pp.82

圖 1：歐洲各國實施 DST 情況



(註：咖啡色為已實施 DST，但承諾於第一支柱實施後廢除之國家  
淺藍色為有意願實施之國家  
深藍色為已實施且未承諾廢除之國家)

## (二) 歐盟 2018 年 DST 指令草案

各國對其國內 DST 稅制設計不一，本節以歐盟 2018 年提出之 DST 指令草案為例進行探討。儘管歐盟亦參與由 OECD 主導之全球解決方案(兩項支柱)相關討論，但也準備推出全歐盟範圍之 DST，預計每年可增加約 13 億歐元稅收，得用以支應歐盟 2021 年至 2027 年預算及 COVID-19 疫情後恢復計畫。

對於全歐盟範圍之 DST，依 Kofler 與 Sinnig 總結說明，歐盟委員會 2018 年 3 月提出兩項有關現代化經濟數位化租稅之指令草案。第一項指令尋求透過建

立 SEP 作為現有常設機構規則之補充，鼓勵會員國重新談判租稅協定作為長期解決方案。第二項指令(以下簡稱 DST 指令)提出對提供特定數位服務，且全球收入超過 7.5 億歐元及在歐盟境內收入超過 5,000 萬歐元之跨國企業課徵營業額 3% 之 DST，作為短期解決方案；DST 根據收入總額計算，不包括增值稅和類似稅款，且不允許扣除成本或虧損。旨在將 DST 作為平衡稅，以反映用戶參與創造的價值。

DST 指令建議會員國允許將 DST 稅款作為成本扣抵公司所得稅，以防止重複課稅和國家間之收入移轉。其根據用戶所在地認定應稅數位服務，重點針對用戶定向廣告、數位中介和數據傳輸等活動，排除與數位內容、通信、支付服務、受監管的金融服務與群眾籌資相關服務。此課稅規定適用於國內與跨境活動，根據用戶接收服務時所在地賦予課稅權，具有包容性且可避免歧視指控。

目前 DST 衍生爭議主要是各國稅制不一致所引起，歐盟委員會認為為防止內部市場(internal market)破碎化和競爭扭曲，導入全歐盟範圍之一致方法是必要的。歐盟提出的 DST 指令旨在向無實體存在的外國實體課稅，雖概念並不新穎，但在現今經濟數位化時代愈發重要；也體現歐盟對經濟數位化下租稅公平之承諾，儘管同時對其有效性、行政負擔和可能形成的市場差異存在擔憂。

### (三) 各國與 OECD 對於 DST 之態度及發展

疫情在政府態度方面發揮關鍵作用。在 COVID-19 危機之後，全球各國政府正尋求新的財政收入來源以支持經濟復甦工作。隨著疫情期間數位服務消費大幅增加，跨國數位企業獲得巨額利潤，各國推動 DST 意向愈加強烈。因 DST 可由各國單方面實施，無需取得其他租稅管轄區共識，提供一項直接收入來源。儘管存在重複課稅風險，DST 卻已被視為為政府籌措資金之必要手段。

OECD 在 2021 年 10 月 8 日聲明中表示，倘第一支柱數額 A 多邊公約(MLC)獲採納，各租稅管轄區需廢止 DST 和「其他相關措施」，但這些措施的具體內容仍待確定。美國聲明只有像歐盟提出 DST 草案這樣的單邊稅制被撤回後，才願意支

持該提案。在美國提出聲明後，歐盟委員會隨即起草實施 OECD 兩項支柱的新指令。2021 年 10 月 21 日，奧地利、法國、義大利、西班牙、英國和美國就全球解決方案實施後廢止 DST 達成共識，並計畫為溢繳稅款提供租稅扣抵。

上述 2021 年 10 月 8 日聲明定明自 2021 年 10 月 8 日至 2023 年 12 月 31 日或第一支柱數額 A 多邊公約實施之日(以先到期者為準)，不得對任何公司徵收新的 DST 或類似措施。美國國際商會於 2023 年 5 月 30 日要求延長暫停 DST 協議以維持全球租稅體系的穩定性，該要求引發廣泛辯論。部分國家批評其可能會延長現有的不確定性，並延遲實現重新分配課稅權(特別是第一支柱數額 A 相關)的目標。這一推遲也可能意味各租稅管轄區繼續錯失來自數位企業的可觀稅收，該等數位企業亦希望達成全球性協議以避免重複課稅。然因前揭聲明已屆期，開徵新 DST 的臨時禁令已被解除，許多管轄區開始考慮重啟 DST 作為確保在其市場中營運的數位企業適當納稅的替代策略。

#### (四) DST 之行政成本及效益

DST 最直接與顯著的影響是對稅收收入的巨大貢獻。Pistone、Nogueira 與 Turina 的研究<sup>18</sup>指出此類稅收對全球各國政府為可觀的收入來源。例如在印度，跨國科技巨頭在 2020 財務年度對經濟數位化之平衡稅收入貢獻顯著，總體稅收逐年成長；同樣情形也在其他國家中發生，英國、西班牙及義大利也從各自的 DST 中獲得可觀的收入。

根據 Barake 和 Pouhaer 的研究<sup>19</sup>，如果實施第一支柱數額 A 而不維持 DST 或

---

<sup>18</sup> Pistone P, Nogueira JFP and Turina A, 'Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for Its Introduction in the European Union' [2021] 4 International Tax Studies pp.3

<sup>19</sup> Barake M and Pouhaer EL, 'Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates' [2023] halshs-04039288, pp. 17

類似措施，法國、印度、西班牙或歐盟等租稅管轄區可能遭受重大稅收損失。而與第 12B 條相較，依據 Starkov 和 Jin 的估算<sup>20</sup>，採用第 12B 條的淨額課稅方法可能會產生比其他措施更低的稅收收入，這使 DST 在稅收考量方面更具優勢。因此，相較各項經濟數位化課稅措施，DST 可能是最有效維護市場管轄區課稅權之措施。

正如 Kofler<sup>21</sup>所提到的，從國際租稅的角度來看，因為 DST 不在現有租稅協定解決重複課稅之範圍，對於跨國企業來說，重複課稅可能是無法避免的，此問題只能透過與其他協定夥伴重新談判來解決。此外，即使僅觀察國內課稅，如納稅義務人之收入同時屬於 DST 和公司所得稅範圍，也可能遭受重複課稅。

OECD 2018 年經濟數位化之租稅挑戰期中報告(Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018)提到，實施臨時性(interim)稅制(如 DST)面臨多重挑戰。首先，稅制一旦確立往往很難廢除，這種僵固性會引發實施新制度的實務問題，尤其即使是臨時措施也需完成完整行政程序。其次，這種臨時措施可能會帶來大額的依從和行政成本，甚至超過其產生的收入。此外，稅務機關在審核和確保非居住者申報與繳納稅款的正確性方面可能會面臨障礙，進一步使相關稅制的實施和執行變得複雜。

然而，自實務角度出發可能有不同意見，DST 是一種單邊措施，租稅管轄區可修改標準和行政程序以適應其需求，這種靈活性使各租稅管轄區能夠平衡收入需求和行政管理，但相關配套措施對納稅義務人亦可能產生不同影響。納稅義務人需增加依從成本以適應不同租稅管轄區的申報要求；但部分租稅管轄區可能會

---

<sup>20</sup> Starkov V and Jin A, 'Amount A vs Article 12B: One Size May Not Fit All' (2023) 6 International Tax Studies pp. 12

<sup>21</sup> Kofler G and others, 'Guest Editorial: Qualification of the Digital Services Tax under Tax Treaties' [2019] 47 Intertax pp.143



建立高效的申報系統，協助納稅義務人易於完成申報。

關於評估 DST 的行政管理，英國國家審計局(the National Audit Office, NAO)對英國稅務及海關總署(HMRC)實施 DST 的調查報告<sup>22</sup>顯示，DST 的稅收高度集中於特定企業，2020 至 2021 財務年度中，前 5 大跨國企業集團稅收占整體 3.58 億英鎊稅款之 90%。然而，HMRC 事先評估可能符合 DST 課稅範圍之 20 個跨國企業集團中，有 11 個無須繳納 DST，突顯 DST 納稅義務未必如預期。受疫情影響，來自跨國企業集團繳納的 DST 顯著增加，從 2019 至 2020 財務年度到 2021 至 2022 財務年度分別增長了 36%及 34%。

HMRC 以 630 萬英鎊的成本實施 DST，低於原估列預算數 150 萬英鎊。具體而言，HMRC 在員工成本花費 350 萬英鎊，低於預算數 410 萬英鎊；在資訊系統花費 280 萬英鎊，亦低於預算數 370 萬英鎊。HMRC 認為實施 DST 為成功政策，已達成主要目標，並強調該等跨國企業集團作出的重大稅收貢獻。HMRC 的經驗突顯數位企業因應環境變化的經濟優勢。另一方面，數位商業模式往往造就寡占大型企業，政府較易針對特定企業之需求提升其租稅遵循度及提高課稅效率，因此課徵 DST 行政成本可能低於傳統租稅。

## 伍、心得與建議

### 一、心得

隨著數位時代跨國交易的頻繁進行，國際租稅的重要性日益突顯。科技的進步使得企業能夠更加便捷地在全球範圍內進行業務活動，這不僅帶來巨大的經濟增長，也同時引發複雜租稅挑戰。在此背景下，OECD BEPS 包容性架構所推行的

---

<sup>22</sup> OFFICE NA, Investigation into the Digital Services Tax [2022] (NATIONAL AUDIT OFFICE 2022) <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf>

BEPS 行動計畫與 MLI、兩項支柱解決方案等，強化各國政府間政策一致性，避免重複課稅。

我國為一海島型經濟體，十分仰賴國際貿易與投資，因此稅制如何與國際接軌及消除重複課稅為重要議題，然而由於政經環境影響，參與國際組織及跨國交流常受到限制，往往需投入更多資源方能獲取相關資訊。在此背景下，實施出國進修等計畫不僅作為培育專業稅務人才之工具，對於瞭解最新國際趨勢及其他國際組織之租稅倡議亦十分有助益。

除 OECD 外，歐盟為推動歐洲各國制度最重要之國際組織，荷蘭為 OECD 及歐盟重要會員國之一，十分重視國際貿易及合作，其國民英語能力為全球非英語母語國家之首，且對於國際學生及工作者皆十分友善，可說是最適合做為我國派員進修國際稅制及瞭解國際觀點國家之一。

蒂爾堡大學作為荷蘭 14 所研究型大學之一，其商管學院及法學院於國際間頗具聲望，本次就讀之法學院著重師生間之課堂交流，理論及實務並重，對歐洲法院(CJEU)之重大判例進行解析及討論，並將期末測驗考題類型分為理論論述及實務應用，藉以測試學生是否能活用課堂所學。本學程學術研究要求較高，學生應就研究主題撰寫至少 50 頁約 1 萬 8 千字規範性論文，除嚴格要求文獻來源外，亦要求學生就研究議題選定適當標準作為最終結論之依據，十分重視培養學生獨立批判思考能力，透過深入理解稅務理論和實務，並具備在複雜情境中進行獨立分析和解決問題的能力，使學生得以因應未來實務上的挑戰。

## 二、建議

經濟數位化租稅挑戰為各市場管轄區十分重視議題，如第一支柱數額 A 無法順利推動，各國可能採取單邊措施作為回應。以歐盟為例，如會員國間未經協調各自實施單邊課稅措施，進一步造成歐盟市場流通阻礙時，歐盟理事會可能再度提議實施 DST 指令，爰我國除瞭解第一支柱數額 A 最新進展外，亦須瞭解其他國

際倡議及評估對我國影響，俾做出有效回應，保護我國稅基及保障我國納稅義務人。

近年國際租稅變化迅速，自 BEPS 行動計畫至兩項支柱方案，各國推動防止租稅規避及促進租稅透明不遺餘力。跨國投資對我國經濟成長十分關鍵，稅制是否接軌國際及消除重複課稅是各企業評估投資時重要考量事項，因此於制定及實施相關政策時，須瞭解跨國租稅規劃及國際租稅措施之最新發展，方能妥適制定相關策略。荷蘭為開放且對外籍人士友善之經濟體，且為 OECD 及歐盟重要會員國，當今重大國際租稅之倡議大多由 OECD 或歐盟率先提出及施行，爰建議持續選送同仁赴荷蘭進修，除瞭解國際稅制之最新發展外，亦對同仁外文能力及國際觀有重大助益，俾培植國際租稅專業人才。