



OECD針對跨境電商利潤分配之前瞻性計畫

數位商務活動，買賣雙方透過網路虛擬平台，即可跨境完成交易，對建構在實體營業場所或常設機構的傳統稅制產生嚴峻挑戰。為此，經濟合作暨發展組織(OECD)提出稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)行動計畫中第1項，即在處理數位經濟的稅務挑戰。OECD於2015年提出其VAT/GST的指導方針，世界上已有為數不少國家包括澳洲、加拿大、中國大陸、日本等國均已對境內無實體營業場所之跨境電商，實施落地課徵營業稅的制度，我國也不例外。而有關數位經濟對直接稅的挑戰，最新進展為OECD於2019年提出兩大方針。

上述方針旨在因應數位時代之企業營運模式及獲利因素的改變，重新檢視課稅連結點(nexus)及跨境利潤分配規則。方針1重點為利潤分配規則與其連結關係(徵稅權)的認定；方針2重點為最低有效稅率措施。OECD秘書處就方針1，於2019年10月9日彙總了134個國家的意見，發布國際租稅利潤分配規則提案並公開徵詢意見，於2019年11月12日中午12點(巴黎時間)之前，可使用電子郵件(TFDE@oecd.org)提供意見(TFDE即Task Force on the Digital Economy)。OECD預計於2020年1月底舉行數位經濟直接稅框架會議，並於2020年底向G20國之論壇會議提出長期解決方案的最終報告，以解決不一致的單邊國家稅務措施及司法管轄區，避免對企業投資及成長的不利影響。

方針1包含了「使用者參與度(user participation)」、「行銷價值無形資產(marketing intangibles)」及「顯著經濟活動(significant economic presence)」認定連結利潤程度之三項提案。三項提案皆認為在數位型企業的遠端操作可產生相當利潤之特性下，應給予消費或市場國家或地區徵稅權，課稅連結點不以實際處所(physical presence)作為課稅的唯一基礎，並超越常規交易原則(arm's length principle)，以找出一簡單、避免重複課稅而能增加稅務確定性的統一性方法(unified approach)，其重點如下：

範圍(Scope)

包含高度數位化的商業模式以及面對終端消費者的企業(consumer-facing businesses)或稱市場型企業。在訂定課稅範圍時，除須考慮租稅公平外，稽徵及納稅依從成本也須考量，因此未來可僅納入一定規模以上的企業(例如達7.5億歐元收入門檻的跨國企業集團)。而如何界定面對終端消費者的企業及課稅門檻等，會是待解決議題。

新的課稅連結點(New nexus)

新的課稅連結點將不以實體存在為徵稅權的界定，而以銷售為基礎，可對特定國家/地區設定不同的銷售門檻，以利較小的經濟個體亦可受益。

新的利潤分配規則(New profit allocation rule)

確定某國家/地區有權對非居民企業的利潤徵稅後，即需處理分配多少利潤給該國家/地區。課稅原則將不再受限於有實體營業處所始有課稅權及常規交易原則的現行稅制，並將在移轉訂價常規交易概念的保留下建立新的機制。

利潤分配的三層機制(Three-tier mechanism)

為在複雜業務活動的因應下，將較多的集團企業利潤分配給消費地國，故設計了三層的利潤分配機制，包括：

金額A

將全球剩餘利潤(residual profit)的一部分，分配給市場及消費國家。全球剩餘利潤的計算為集團的利潤減去例行性利潤(routine profit)。

待解決的問題是如何計算集團利潤，如何解決按不同會計原則及幣值衡量的差異。根據所適用的會計準則編制的合併財務報表計算，雖有較容易獲得及不易操縱之優點，但如何兼顧不同業務領域，地區或市場間之利潤差異仍是挑戰。而如何在現行內國法及租稅協定架構下避免重複課稅，亦是有待思考之問題。

金額B

對有實際處所的例行性行銷及銷售活動，配置一定基礎的固定利潤率。

待解決的問題是例行性活動的定義及如何決定利潤率公式，是採單一固定利潤率抑或應按不同行業/地區決定不同的利潤率。

金額C

旨在補充金額B之不足，對在某些國家或地區所執行超越例行性功能的業務活動，依據常規交易原則分配其超過金額B之利潤。

待解決的問題是如何適用常規交易原則以及如何建立國與國之間的稅務爭議解決機制或仲裁制度，及如何避免與金額A發生計算上的重複。

KPMG觀察

高度數位化企業，無需在一國家或地區設有實體營業場所或常設機構，即可進行高度經濟活動賺取利潤，在建置於常設機構(PE)的所得稅制度下，將導致價值創造地點與課稅地點不一致，有違租稅公平原則之虞，因此OECD提案數位經濟的課稅連結點不再以實際處所為唯一基礎，而計畫建立三層機制的利潤分配以保護或擴大消費者及使用者所在國家之稅基。

目前各國對數位活動課稅採行不同措施，例如法國採取數位稅、印度及以色列採用數位PE觀念課稅、匈牙利對特定數位活動-線上廣告課稅等，國際間各國不一致且單邊的課稅，有礙國際整體性稅收框架及企業投資及成長，因此建立一套取得各國共識的利潤分配機制，期能在簡單易行的基礎下避免重複課稅及有利於課稅確定性。

我國已參考OECD建議及歐盟、韓國與日本等國家作法，於2016年12月28日修正加值型及非加值型營業稅法部分條文，明定在臺無固定營業場所而以網路銷售電子勞務予境內自然人之境外電商業者，應辦理稅籍登記報繳營業稅，並自2017年5月1日施行。而所得稅方面除針對上開業務經營，制定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅作業要點」外，另修正所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則，簡化相關成本費用減除及利潤貢獻程度劃分的措施。雖我國所得稅採行「來源所得」課稅制，與多數國家採行PE為課稅依據之概念不同，惟本次OECD對數位商務活動課稅所訂定的計畫方案，是否會對我國現行稅制產生影響，仍有待觀察，本所亦將為讀者掌握及更新其後續發展之重要資訊。

作者

陳志愷 執業會計師

施淑惠 副總經理



安侯建業

Contact us

張芷

營運長

+886 2 8101 6666 ext.04590
schang1@kpmg.com.tw

許志文

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

葉維惇

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.02281
wyeh@kpmg.com.tw

陳志愷

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03174
kchen4@kpmg.com.tw

吳昭德

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03878
ewu2@kpmg.com.tw

黃素貞

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03567
viviahuang@kpmg.com.tw

何嘉容

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.02628
vivianho@kpmg.com.tw

胡元森

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.03172
samhu@kpmg.com.tw

何靜江

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.01450
jessieho@kpmg.com.tw

陳彩凰

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.08995
hazelchen@kpmg.com.tw

游雅潔

執業會計師

+886 2 8101 6666 ext.14139
ryu17@kpmg.com.tw

丁傳倫

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.07705
eting@kpmg.com.tw

蔡文凱

會計師

+886 4 2415 9168 ext.04581
ktsai@kpmg.com.tw

吳能吉

會計師

+886 7 213 0888 ext.07178
aikeywu@kpmg.com.tw

林嘉彥

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.07886
chrislin@kpmg.com.tw

陳慧玲

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.05676
lhchen@kpmg.com.tw

黃彥賓

會計師

+886 2 8101 6666 ext.07271
rhuang3@kpmg.com.tw

劉中惠

會計師

+886 2 8101 6666 ext.08514
dliu@kpmg.com.tw

王佩如

會計師

+886 4 2415 9168 ext.10763
peggywang@kpmg.com.tw

林倚聰

會計師

+886 2 8101 6666 ext.10941
easonlin@kpmg.com.tw

林崇妮

執行副總

+886 2 8101 6666 ext.03418
anitalin@kpmg.com.tw

葉建郎

會計師

+886 2 8101 6666 ext.06767
aaronyeh@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw



@KPMGTaiwan



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2019 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.