歐盟加值稅(EU Value-Added Tax)2015新制簡介

歐盟加值稅(EU Value-Added Tax)
2015新制簡介[1]

資策會科技法律研究所
法律研究員　吳建興
105年01月21日

壹、前言

在資通訊科技軟硬體發展下，現已邁向數位匯流的時代，傳統的電信、廣播電視業與網路業的界線已經模糊，而高速寬頻網路及行動載具的普及更促成新興數位內容服務業的發展，進而考驗著傳統經濟稅法的體制。由於數位經濟具有超越國界之特質，在數位經濟中跨境傳輸[2]加值稅之徵收造成很大挑戰[3]，尤其更是對現代國家財政稅造成加深稅基侵蝕及企業利益移轉(BEPS)[4]之危險[5]。因此，歐盟經濟暨財政理事會於2008年通過[6]及公布[7]歐盟新制加值稅法案（VAT Package[8]），法案中關於電信、廣播及電子服務業服務提供地之規定於2015年1月1日正式生效，其目標便是針對數位服務業的加值稅課徵進行改革，以創造一個公平的數位服務市場，迎接數位經濟時代的來臨。

本文以下便就歐盟新制加值稅指令[9]（Council Directive 2008/8/EC）區分為三個方向討論：首先界定加值稅新制影響標的和適用範圍以釐清影響範圍，其次說明改革的重點和規範效果，最後嘗試分析對服務提供者和納稅義務人的影響。

貳、新制適用對象

根據歐盟新制加值稅指令（Council Directive 2008/8/EC）第5條規定[10]，本次新制規範對象限於數位服務業當中所稱之電信(Telecommunications)、廣播(Broadcasting)及電子(Electronic)服務業三大業別。換言之，「貨物的提供」與「電信、廣播及電子服務業之外其它服務業」則不在本次規範範圍中[11]。而所謂電信，廣播及電子服務，根據定義係指：

一、電信服務定義

電信服務是指經由有線、無線、光學或電子磁，為信號、文字、影像、聲音傳輸、發射、接收等服務。這些服務包含轉讓如此傳輸、發射、接收能力。此能力亦包含對全球資訊網路之連結[12]。具體實例如：固定與行動電話服務、視訊電話服務（Videophone）、經由廣播所傳輸訊息服務（paging services）、傳真、電報、網路連接服務及全球資訊網服務[13]。

二、廣播及電視服務定義

廣播及電視服務是指關於聲音，影音內容之服務，諸如基於一電視、廣播節目表，經由通訊網路（Communications Networks），在一媒體服務提供者之編輯責任下，所提供給大眾同時收聽或收看電視或無線廣播節目[14]。具體實例如：線上廣播服務、經由廣播及電視網路所傳輸廣播及電視節目[15]。

三、電子服務定義

依2006年11月之歐盟加值稅指令所指稱之電子服務是指透過網際網路（The Internet）或電子網路（An Electronic Network）所提供的服務，且依此方式所提供的服務性質是完全自動化並涉及人為最小的干涉，且無此資訊技術下便不能確保該服務之提供品質[16]，具體實例如：VOD(Video on Demand)，下載應用軟體（APPs）[17]，線上下載音樂、線上遊戲、電子書、防毒軟體、線上拍賣等[18]。

貳、新制加值稅規範內容

歐盟新制加值稅規範主要內容是重新定義了所謂服務供應地（The place of supply），進而影響加值稅課徵地的認定。依新修正歐盟加值稅指令第58條規定，如電信服務、廣播及電視服務或電子服務業，對消費者提供服務，該服務之供應地為該消費者通常居所或永久居所。因此，歐盟新制加值稅最大改變，是將舊制中關於歐盟境內的電信，廣播，電子服務中B2C部分加值稅課徵地，由服務提供者所在地改為顧客所在地。至於B2B商業模式規範之課徵地，原即為顧客所在地，在此次新制則未調整。換言之，自2015年1月1日起，提供顧客如電信、廣播及電子服務業服務時，其課稅地為顧客所在地[19]。在新制下，係依照數位服務提供者之所在地位於歐盟境內或境外，認定納稅義務人及課稅地。

可歸納如下[20]：

一、數位服務提供者在歐盟境內

數位服務提供者提供服務對象為歐盟會員國境內企業時，由該會員國徵收加值稅。加值稅納稅義務人即為接受該服務之企業。

數位服務提供者提供服務對象為歐盟會員國境內消費者時，由消費者所在國徵收加值稅，加值稅納稅義務人為服務提供者。

數位服務提供者提供服務對象為歐盟會員國境外企業或消費者時，數位服務提供者所在國不能徵收加值稅[21]。

二、數位服務提供者在歐盟境外

數位服務提供者提供服務對象為歐盟會員國境內企業時，由企業所在地會員國徵收加值稅，加值稅納稅義務人為接受該服務之企業。

數位服務提供者提供服務對象為歐盟會員國境內消費者時，由顧客所在國徵收加值稅，加值稅納稅義務人為服務提供者。

參、推動建立簡易報稅系統

承上，由於新制將課稅地由服務提供者所在地改為消費者所在地。此使得數位服務業者須向其消費者所在國家進行加值稅註冊登記，並繳納其應繳加值稅稅額。此對於數位內容服務業者而言，將造成龐大行政負擔。舉例而言，如果英國電子服務業者有一位保加利亞顧客在網路上每月支付10歐元作為會員費；根據新制，電子服務提供者需到保加利亞做加值稅登記及繳納，此時除非電子服務提供者學習保加利亞文，親自聯絡稅務當局做登記及繳納，否則繳納上產生相當困難。倘若英國電子服務業之消費者遍及全歐盟會員國，此時該英國電子服務業便須知道歐盟境內各國加值稅稅率及方式，管理成本將成重大負擔。歐盟預見到此不便，故為方便納稅人納稅，便推動建立了簡易型報稅系統（Mini One Stop Shop, MOSS）。歐盟新制加值稅指令[22]允許電信、廣播及電子服務提供業者透過此替代性納稅方式，只需在其企業建立據點之歐盟會員國內，使用MOSS報稅系統此單一線上窗口進行登記、申報及繳納加值稅，經由該MOSS系統即可達到移轉申報金額給相關消費者所在之會員國之功能，免除報稅上之不便。

肆、事件評析

數位時代的來臨，因為網路傳輸無國境，故以數位服務提供者所在地為課稅地已不能滿足數位時代的超越國界特性，以消費者所在地為提供地應是未來之數位時代稅制發展方向。

就歐盟新制加值稅改革旨在建立一公平競爭的數位內容服務市場而言，透過加值稅課徵地的調整，將能促使歐盟數位內容服務提供者已不能選擇將公司據點建立於低加值稅之會員國而提高其競爭力。此項改革不只符合歐盟內部之服務加值稅長期政策，且亦與加值稅改革之?國際潮流接軌。

就臺灣目前之現狀而觀察，在數位內容服務之加值稅徵收上仍有不公平之競爭現象存在於境外數位服務內容提供者與境內的提供者之間。按現行法令，雖加值稅課稅地是以消費者所在地為原則，亦即不論境外及境內之業者所適用之費率均以臺灣的加值稅稅率為主。然而按現行法令，台灣消費者在每一筆交易低於3000元以下得免此納稅義務[23]，因數位內容交易存在低價格之特性，形成國家稅收為數不小之缺口。而且由於在境外數位服務的提供上，現行規定是由台灣消費者負擔申報義務[24]，其結果造成境外數位服務的加值稅因為難以期待消費者自行申報而課徵困難，反而變相提高境外數位服務業者的價格競爭力，背離稅制之中立性原則。

在歐盟舊制加值稅改革前，因為歐盟數位服務業者選擇低稅率國去建立據點而造成不公平競爭之問題，已因為新制將課稅地改為消費者所在地而消除。臺灣現制是納稅義務是由消費者負擔，未在臺灣建立據點之境外業者亦無繳納加值稅之義務。對照台歐雙方制度，建議台灣未來之改革方向應將加值稅之納稅義務人改為跨境之數位服務提供者，且取消3000元以下得免繳納之義務，並參考前述MOSS系統提供境外業者便利申報繳納之精神，提供方便境外業者申報繳納之管道，以提高納稅意願，助益國內數位服務產業公平競爭環境之建立。

---

[1]簡介歐盟加值稅2015新制針對電子服務業，電信業及廣播電視業之規定

[2]特別是在企業提供對消費者之數位內容服務上，暨所謂的B2C(Business to Consumers)服務。

‘The digital economy also creates challenges for value added tax (VAT) collection, particularly where goods, services and intangibles are acquired by private consumers from suppliers abroad’. *id*. at 7.

[4] 英文原文為: Base Erosion and Profit Shifting

[5] ‘While the digital economy and its business models do not generate unique BEPS issues, some of its key features exacerbate BEPS risks’. OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting : Project 2015 Final Reports: Executive Summaries*, at 6. *available at* http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf (last visited, Oct. 15, 2015)

[6] *VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds* , European Council：Press Release Database , Feb. 12, 2008 , http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-208_en.htm?locale=en (last visited, Oct. 15, 2015)

[7] Council Directive 2008/8/EC, 2008 O.J. (L44) 11.

[8] The "VAT package" contains:

1. a Directive on the place of supply of services;
2. a mini one stop shop for telecom, broadcasting and e-commerce services;
3. a Directive on procedures for VAT refunds to non-established businesses;
4. a Regulation on the exchange of information between Member States which is necessary to underpin the new arrangements

[9]歐盟指令2008/8/EC 修正所謂〈歐盟加值稅指令〉Directive 2006/112/EC： Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services,

[10] Council Directive 2008/8/EC, art. 5, 2008 O. J. (L44) 11, 17.

[11] EUROPEAN COMMISSION, *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015* , (2014) , at, 11, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm#new_rules (last visited Oct. 20, 2015)

[12] Council Directive 2006/112/EC, art. 24(2) ,2006 O. J. (L347) 1, 14. 條文原文如下：Telecommunications services shall mean services relating to the transmission, emission or reception of signals, words, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electron magnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception, with the inclusion of the provision of access to global information networks。

[13] Guichet Unique, Impots.gouv.fr, http://www2.impots.gouv.fr/e_service_pro/tva_miniguichet/moss.html p. 7 (last visited Oct. 14, 2015）

[14] Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013, art. 6b(1) ,2013 O. J. (L284) 1, 3.條文原文如下:
Broadcasting services shall include services consisting of audio and audio-visual content, such as radio or television programmes which are provided to the general public via communications networks by and under the editorial responsibility of a media service provider, for simultaneous listening or viewing, on the basis of a programme schedule

[15] Guichet Unique, Impots.gouv.fr http://www2.impots.gouv.fr/e_service_pro/tva_miniguichet/moss.html p.7 (last visited Oct. 14, 2015)

[16]Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011, art. 7(1) ,2011 O. J. (L77) 1, 5. 條文原文如下：
Electronically supplied services' as referred to in Directive 2006/112/EC shall include services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology.

[17]"Applications (software)"

[18]Guichet Unique, Impots.gouv.fr, http://www2.impots.gouv.fr/e_service_pro/tva_miniguichet/moss.html p.7 (last visited Oct. 14, 2015)

[19] Council Directive 2008/8/EC, art. 5, 2008 O. J. (L44) 11, 17. 新修正歐盟加值稅第58條文原文如下：The place of supply of the following service to a non-taxable person shall be the place where that person is established, has his permanent address or usually resides:
(a) Telecommunications services; (b) radio and television broadcasting services; (c) electronically supplied services, in particular those referred to in Annex II. Where the supplier of a service and the customer communicate via electronic mail that shall not of itself mean that the service supplied is an electronically supplied service.

[20] Telecommunications, broadcasting & electronic services, European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm (last visited, Oct. 15,2015)

[21]但倘若此服務在歐盟內實質被使用及享受，此相關會員國則可徵收。舉例而言，一匈牙利仿毒軟體在其網站提供仿毒軟體下載給澳大利亞之顧客，此服務是不用課徵加值稅。然而若此服務是在一歐盟會員國使用或享用，此歐盟會員國可決定去徵收。Telecommunications, broadcasting & electronic services, European Commission, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm (last visited, Oct. 15,2015). 此為歐盟執委會官網上的例子：“Example A Hungarian company sells an anti-virus program to be downloaded through its website to businesses or private individuals in Australia. NO VAT But if the service is effectively used & enjoyed in an EU country, that country can decide to levy VAT (option for Member States)”

[22] Council Directive 2008/8/EC, 2008 O.J. (L44) 11.

[23]依民國100年5月6日財政部台財稅字第10004500190號規定， 外國事業團體於中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，該買受人同一筆勞務交易應給付報酬總額在新臺幣3千元以下者免繳納營業稅。

[24]營業稅法第二條第三款之規定，外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，營業稅的納稅義務人為「其所銷售勞務之買受人」。又按照財政部於民國九十四年所頒布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，其中亦規定「在中華民國境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織，其利用網路銷售勞務予我國境內買受人者，應由勞務買受人依營業稅法第36條規定報繳營業稅」。

吳建興
法律研究員 編譯整理

上稿時間：2016年02月

推薦文章