

土耳其數位服務稅規範簡析

駐土耳其經濟組
2020 年 4 月 30 日

一、緣起

隨著數位經濟時代來臨，新商業模式發展快速，如何對其課稅亦成為政府面臨之議題與挑戰。經濟合作暨發展組織(OECD)及歐盟已於近年展開研究，個別國家如法國、英國、義大利等亦提出相關立法。在此趨勢下，土耳其國會於 2019 年 12 月 5 日通過有關數位服務稅及修改若干法律與第 375 號法律相關法令之法案，對數位服務稅(digital service tax)、住宿稅(accommodation tax)及有價房屋稅(valuable house tax)等數種稅目進行規範，該法案於同年 12 月 7 日於政府公報公告，其中數位服務稅規範訂於 2020 年 3 月 1 日生效¹。

二、土耳其數位服務稅規範重點

(一) 課稅標的：

1. 在土耳其境內提供以下服務所獲得之收入(revenue)，應課徵數位服務稅：

- (1) 所有透過數位環境²提供之廣告服務(包括廣告控制及表現測量服務、有關用戶之數據傳輸及管理等服务，及提供廣告之相關技術服務)；
- (2) 在數位環境中銷售聲音、影像或數位內容(包括電腦程式、應用程式、音樂、影片、遊戲、遊戲內應用程式等)，及在數位環境中提供收聽、觀看、播放或以電子設備錄製內容，或以設備使用該等數位內容之服務；
- (3) 提供及運作用戶可互動之數位環境的服務(包括在用戶間銷

¹ 2020 年 3 月 20 日第 31074 號政府公報公告數位服務稅施行細則，由土耳其財政部(稅務署)主政。

² 定義為在無身體(physical)接觸的情況下，進行線上活動之任何環境。

售或促進銷售商品或服務)。

2. 數位服務供應商在數位環境中對上揭服務提供之中介服務(intermediary services)，其收入亦須課徵數位服務稅。

(二) 稅基及稅率

1. 在相關課稅期間(taxation period)，自應課稅服務所產生的收入(revenue)為稅基；倘收入以外幣計價，則以獲得收入當日之土耳其央行買入匯率兌換為里拉。例如，假設 A 公司於 2020 年 3 月課稅期間獲得收入如下表：

獲得收入日期	收入金額	土耳其央行匯率	里拉金額
2020/3/7	50 萬美元	1 美元=6 里拉	300 萬里拉
2020/3/9	10 萬歐元	1 歐元=6.6 里拉	66 萬里拉
2020 年 3 月課稅期間總收入/稅基			366 萬里拉

2. 不得以支出、成本及稅等名義對稅基進行折扣(discount)；發票或代替發票之文件上不個別列出數位服務稅。
3. 數位服務稅稅率為 7.5%。
4. 將稅率乘以稅基得出課稅額度，且無任何折扣。
5. 土耳其總統有權針對各種服務類型，將其個別或整體之稅率調至最低 1%、最高 15%。

(三) 納稅義務人

1. 數位服務供應商應繳納數位服務稅；不論其是否為完全納稅義務人，或透過土耳其境內工作場所或常設代表從事活動之有限納稅義務人，均不影響其繳納數位服務稅之義務。
2. 納稅義務人在土耳其無住所、工作場所、法律註冊(legal)及商務總部(business centers)，或其他被視為有需要之情形下，土耳其財政部為確保應收稅款，可要求應課稅交易中的當事人(parties to taxable transactions)，及交易或付款的中間人負責繳納數位服務稅。

(四) 豁免課稅及例外

1. 豁免課稅條件：自應課稅數位服務所產生的收入低於(1)在土耳其 2,000 萬里拉或(2)在全球 7.5 億歐元或其相當之里拉者，免徵數位服務稅。例如，假設 A 公司 2019 年會計年度自應課稅之數位服務在全球獲得 7.4 億歐元、在土耳其獲得 2,800 萬里拉之收入，鑒於其全球收入未超過 7.5 億歐元，爰免課 2020 年 3 月 1 日生效之數位服務稅。

(1) 納稅義務人就財務會計而言為合併集團(consolidated group)³成員，該集團自應課稅數位服務所產生的整體收入將於適用例外時納入考量。

(2) 倘在相關會計期間超過前揭 2 項(both)金額條件，將停止豁免課稅，納稅義務將於超過標準之課稅期間後第 4 個課稅期間開始。為確定是否超過前揭條件，截至會計季度底，相關課稅期間之累計收入將納入考量。例如，假設 B 公司 2020 年會計年度之收入情形如下表：

累計收入期間	在土耳其獲得收入	在全球獲得收入
1-3 月	1,200 萬里拉	2.8 億歐元
1-6 月	2,100 萬里拉	7.56 億歐元
1-9 月	3,800 萬里拉	9 億歐元
1-12 月	4,900 萬里拉	9.8 億歐元

因 B 公司 1-6 月期間收入超過在土耳其 2,000 萬里拉及在全球 7.5 億歐元 2 項(both)金額，爰 B 公司納稅義務於 10 月開始。

(3) 連續 2 期未超過任一條件時，則將於下期會計期間豁免課稅。
例如，假設 C 公司收入情形如下表：

³ 定義為根據國際財務報導準則(IFRS)或土耳其財務報導準則，合併財務報表中的所有企業。

會計期間	在土耳其獲得收入	在全球獲得收入
2019 年	2,500 萬里拉	8 億歐元
2020 年	3,900 萬里拉	9 億歐元
2021 年	3,800 萬里拉	5.83 億歐元
2022 年	1,900 萬里拉	7.85 億歐元

因 C 公司在 2021 年及 2022 年之收入低於在土耳其 2,000 萬里拉或在全球 7.5 億歐元，爰 C 公司於 2023 年豁免課稅。

- (4) 為確定豁免資格及實施豁免，土耳其財政部有權要求通知(notification)及提供相關文件資料(documentation)；實施豁免及例外條款之方法及原則由土耳其財政部主政。未完整或即時正確履行通知及提供資料義務者，將給予額外之 30 日完成義務，倘 30 日內仍未確實完成義務，則無法享有豁免。
2. 例外：自下列數位服務產生之收入免徵數位服務稅，且在評估應稅收入有否超過在土耳其 2,000 萬里拉或在全球 7.5 億歐元時，下列數位服務產生之收入不納入計算：
- (1) 1924 年 2 月 4 日第 406 號《電報及電話法》附加第 37 條範圍內支付庫藏股(Treasury shares)款項之服務；
 - (2) 1956 年 7 月 13 日第 6802 號《支出稅法》第 39 條範圍內課徵特殊通訊稅之服務；
 - (3) 2005 年 10 月 19 日第 5411 號《銀行法》第 4 條涵蓋之服務；
 - (4) 2008 年 2 月 28 日第 5746 號《有關支持研發及設計活動法規》第 2 條定義之研發中心內，因研發活動產生之產品銷售及針對該等產品之專門服務；
 - (5) 2013 年 6 月 20 日第 6493 號《有關支付及證券結算系統、支付服務及電子貨幣機構法》第 12 條之支付服務。

(五) 申報及繳納

1. 數位服務稅之課稅期間為曆年(calendar year)中每 1 個月(monthly period)；惟土耳其財政部有權依據服務類型及納稅義務人活動量調整為每 3 個月(quarterly period)。
2. 數位服務稅依納稅義務人之聲明進行徵收。
3. 首次提交申報資料前，數位服務供應商須於稅務署網站(www.digitalservice.gib.gov.tr)填報相關表格，審核通過後將於其名下，在大型納稅義務人稅捐署⁴線上系統建立納稅資格。
4. 納稅義務人及負責扣繳稅款人須於課稅期間後下個月底前，提交數位服務稅申報表⁵；倘課稅期間無應課稅收入，則於申報表勾選「無應申報稅基(tax base)」欄位辦理申報。
5. 對於須繳納增值稅(VAT)之納稅義務人，其數位服務稅由 VAT 所屬稅務單位負責徵收；非 VAT 納稅者則由土耳其財政部指定稅務單位負責徵收數位服務稅。
6. 納稅義務人須於申報期間繳納數位服務稅；稅款可於稅捐機關及授權收款之銀行進行繳納，或在土耳其稅務署網站(www.gib.gov.tr)上以授權收款之銀行卡或信用卡繳納。
7. 納稅義務人可於計算所得稅及公司稅之淨收入時，將數位服務稅作為支出項扣除。

(六) 確保稅收之措施

土耳其政府可提醒數位服務商履行義務，並於稅務署網站上公告，倘數位服務供應商未於公告後 30 日內履行義務，財政部可禁止消費者取得該供應商之服務，直到其履行義務，財政部

⁴ 第 2006/10788 號部長會議決議成立，並於 2007 年 2 月 3 日啟用，旨在促進與大型納稅義務人(公司企業)之稅務溝通及提供更佳服務。

⁵ 原則上於網站 www.digitalservice.gib.gov.tr 提交資料。

並將把相關決議送交資訊科技暨通訊局(BTK)，以通知提供訪問服務之供應商(access provider)，該供應商將於接獲通知後 24 小時內執行該決議(即對消費者之訪問進行限制)。

三、 外界反應

土耳其行動通訊商 Turkcell 總經理 Murat Erkan 於 2019 年 11 月初受訪時對課徵數位服務稅表示肯定，渠認為位於國外之外國公司提供數位服務卻未被課稅，然數位服務稅開徵後，提供相同服務之外國及本國公司將以相同稅率課稅，此將創造一個平等的競爭環境；E 總經理另強調，該稅負不會造成 Turkcell 相關數位服務之價格上漲，反之，土耳其本地數位服務開發商之競爭力將因該立法獲得提升。

土耳其發言人報(Sözcü)專欄作家 Mr. Nedim Türkmen 則於 2019 年 12 月 9 日撰文表示反對，渠指出根據土耳其總統第 476 號決議⁶，在網路提供廣告服務者，或提供該服務之中介者，須繳納預扣稅(withholding tax)，其中支付自然人之款項適用 15%扣繳率(不論其是否為納稅義務人)、支付有限納稅義務機構之款項適用 15%扣繳率、支付完全納稅義務機構⁷之款項適用 0%扣繳率，Mr. Türkmen 認為此將產生重複課稅之問題。此外，與通過數位服務稅立法之國家如法國、義大利及西班牙等 3%稅率相比，土耳其 7.5%稅率較高。

Mr. Türkmen 另指出，美國已對法國展開調查並稱其數位服務稅具歧視性、與國際課稅原則不符及對美國公司造成不合適之稅務負擔等，爰課徵數位服務稅可能引來美國報復。按美國貿易代表 Robert Lighthizer 於 2019 年 12 月 2 日發布對法國數位服務稅初步調查結果

⁶ 2018 年 12 月 19 日第 30630 號政府公報公告，2019 年 1 月 1 日起執行。

⁷ 其法律註冊總部或商務總部設於土耳其。

時表示，美國將對歧視美國公司及造成美國公司不正當負擔之數位服務稅採取行動，美國貿易代表署(USTR)亦正評估是否對奧地利、義大利及土耳其之數位服務稅展開調查。

另安永土耳其公司(Ernst & Young Turkey)稅務部合夥人 Abdulkadir Kahraman 於 2019 年 11 月底時表示，土耳其 2019 年數位廣告支出預估約 23 億美元，並預期於 2020 年達到 30 億美元，爰 2020 年課徵數位服務稅可為土耳其帶來 2.25 億美元稅收。惟渠亦指出，土耳其前已對網路廣告服務開徵 15%預扣稅，現再加上 7.5%數位服務稅，業者負擔增加，對於吸引外資可能產生負面影響。

四、結語

對數位化經濟之課稅已成為國際間稅制討論的焦點，近期 OECD 於 2020 年 1 月發布聲明指出，稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫包容性架構(Inclusive Framework on BEPS)下 137 個國家及地區成員(包括土耳其)決議將以 2 個方針(pillar)進行談判，以解決數位化的課稅挑戰，並目標於 2020 年底達成協議。因此，未來須持續注意國際規範之發展，及其對土耳其數位服務稅規範之影響。

另美國對其他國家課徵數位服務稅非常關注，甚至採取措施以維護其數位服務供應商利益，如法國與美國達成協議暫緩課徵數位服務稅，以避免其商品遭美國課徵報復性關稅。美國已於 2019 年底對土耳其數位服務稅表達關切，並於 2020 年 3 月發布之「2020 年各國貿易障礙評估報告」中土耳其部分列出數位服務稅議題，爰須特別注意美國是否進一步對土耳其採取報復性措施。

五、參考資料

- (一) 2019 年 12 月 7 日第 30971 號政府公報”DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN” (No. 7194)
- (二) 2020 年 3 月 20 日第 31074 號政府公報”DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ”
- (三) Anadolu Agency “Dijital servislere vergi, rekabeti güçlendirecek”
- (四) Sözcü “Dijital Hizmet Vergisi uygulanmaz!”
- (五) Anadolu Agency “Dijital ekonomi 'dijital hizmet vergisi' ile kayıt altına alınıyor”
- (六) Ekonomist “Dijital Hizmet Vergisi ticareti engeller mi?”
- (七) USTR “Conclusion of USTR's Investigation Under Section 301 into France's Digital Services Tax”
- (八) Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy