

出國報告（出國類別：國際研討會）

經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦
「增值稅（VAT/GST）國際課稅準則」
研討會報告

服務機關：財政部北區國稅局、行政院財政主計
金融處

姓名職稱：姜慧霖審核員、鄭麗真科員

派赴國家：韓國

出國期間：104年12月6日~12月13日

報告日期：105年3月7日

經濟合作暨發展組織韓國政策中心舉辦 「增值稅（VAT/GST）國際課稅準則」研討會報告

摘要

增值稅在近 50 年來有卓越之發展，現今約有超過 150 個國家實施增值稅制，相關稅收約占總稅收 1/5。在國際貿易的背景，對於增值稅之實施產生顯著的挑戰，近年來跨境交易之強勁成長，不同之租稅管轄區對於相關交易課稅權之認定，採取不同之規則而產生之風險如下：不利於貿易之雙重課稅，及在稅收上損害政府。有鑑於此，經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 發展出有關跨境交易增值稅課稅方式之國際指南，該指南為國際間均同意之標準。

本次研討會於 2015 年 12 月 7 日至 12 日於韓國舉行，邀請亞太地區國家參與討論。會中介紹小規模營業人、不動產及跨境交易之增值稅稽徵方式及 BEPS 行動計畫 1 相關之內容，有助於瞭解最新國際趨勢，並作為我國租稅政策擬訂之參考。

目次

壹、緣起與目的	1
貳、議程及與會人員	2
參、課程內容	3
一、增值稅制度主要特徵及發展	3
二、小規模營業人之課稅方式	8
三、為跨境交易課徵增值稅做好準備	13
四、對不動產課徵增值稅之挑戰	24
五、增值稅依循之有關管理作為	29
六、對國內及外國營業人之增值稅退稅	36
七、詐欺增值稅及主要犯罪行為	45
八、資訊交換及稽徵行政合作	50
九、進口低價貨物	51
肆、心得與建議	55
附錄：會議資料	

壹、緣起及目的

經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD），係由市場經濟國家組成之政府間國際經濟組織，成立於 1961 年，總部設於巴黎，迄今會員國共達 34 個，包括：奧地利、澳大利亞、比利時、加拿大、智利、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、以色列、義大利、日本、韓國、盧森堡、墨西哥、荷蘭、紐西蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞士、瑞典、土耳其、英國及美國。

1996 年韓國成為 OECD 會員國，並於 1997 年成立目前亞太地區唯一的多邊稅務中心（The Korea-OECD Multilateral Tax Center），提供亞太地區國家稅務議題之資訊交流與分享，促進亞太地區國家關於租稅協定、移轉訂價、租稅政策、稅務查核、稅務行政、稅務資訊交換等之發展與進步，就近提供亞太地區國家關於 OECD 稅務議題之最新發展趨勢與研究成果。之後陸續將區域性競爭中心、政府創新中心、區域性醫療保健與社會政策中心納入，而於 2007 年 2 月整合成為 OECD 韓國政策中心（OECD Korea Policy Center）。

今(2015)年受邀參加 12 月 7 日至 12 日為期 6 天之「增值稅（VAT/GST）國際課稅準則（International VAT/GST Guidelines）」，本次課程安排，主要為小規模營業人、不動產及跨境交易之增值稅稽徵作業，並介紹 BEPS 行動計畫 1 之相關內容，輔以分組討論及案例分享，逐步說明跨境交易之增值稅稽徵方式及 BEPS 行動計畫內容，有助於瞭解國際最新增值稅發展趨勢，以提升相關專業知識，並促進國際租稅交流。

貳、議程及與會人員

OECD 韓國政策中心於今（2015）年 12 月 7-12 日舉辦「增值稅（VAT/GST）國際課稅準則（International VAT/GST Guidelines）」研討會，為第 91 屆稅務研討會。本次研討會由 3 位專家輪流擔任主講人，就討論主題提供相關資料，除 OECD 政策及管理中心之顧問 Mr. Stephane Buydens 擔任講師外，另邀請分別來自澳洲稅務局 Ms. Rosie Cicchitti 及國際財政文獻局 Ms. Fabiola Nerina Annacondia 擔任講師。

研討會學員分別來自 12 個國家，出席代表多為擔任稅務查核之官員。除地主國韓國 3 名學員外，其餘學員分別來自不丹(2 名)、柬埔寨(2 名)、迦納(1 名)、馬來西亞(1 名)、蒙古(2 名)、緬甸(1 名)、大陸(1 名)、新加坡(2 名)、中華民國(2 名)、泰國(2 名)、越南(2 名)，合計 21 位學員。

研討會課程安排方式，係由 Stephane Buydens 先行就跨境交易、小規模營業人及不動產之增值稅課徵方式，及增值稅依從管理、對外國事業退還增值稅及低價貨物進口課徵增值稅方式等議題給予建議，及介紹當前 OECD 發表之稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting，簡稱 BEPS)行動計畫，再由 Rosie Cicchitti 及 Fabiola Nerina Annacondia 2 位講師分別對於前開議題，介紹現行歐盟及澳洲作業模式。於課程進行中隨時就相關議題，詢問與會人員意見，藉由各國與會人員之發言，瞭解目前各國實務作業所遭遇之問題及各國稅法相關規定，由講師彙整並給予適當建議。透過本次研討會可瞭解目前各國稽徵實務上所遭遇問題，並學習 OECD 當前對相關議題之看法及建議，除提升對增值稅之國際趨勢認知，亦與其他與會代表有良好互動，促進國際實質交流。

參、課程內容

一、增值稅制度主要特徵及發展

(一) 增值稅之主要特徵說明如下：

1. 對營業額之非累積性、多階段性課稅。
2. 含括所有企業交易行為。
3. 非對營業人一次性課稅（多階段支付機制/有扣抵之權利）。
4. 稅務機關向納稅義務人收取之稅額等同最終消費者所支付之增值稅額。
5. 具中立性之基礎，且有扣抵之權利（投資及出口之退稅）。

(二) 增值稅之擴展

增值稅於 1954 年在法國施行，1967 年起歐洲經濟共同體均通用增值稅制度，1970 年代有 10 個國家實施，至 1989 年則增為 48 個國家（多數在歐盟及南美洲），現今有超過 160 個國家施行營業稅稅制，實施國家遍佈全球且受國際貨幣基金組織（International Monetary Fund, IMF）支持。

(三) 增值稅之全球趨勢

增值稅稅收約占全球總稅收 1/5，影響超過 40 億人口。增值稅收占總稅收之成長，是受人注目的，據 OECD 之統計，於 1965 年占稅收比例為 1.8%，到 2012 年已成長到 19.5%。相較公司所得稅所帶來之財政收入亦較為穩定，據 OECD 之統計，1970 年增值稅收入占總稅收 8.7%；2012 年增值稅收入占總稅收 9.9%。

消費稅所產生之稅收，於 GDP 亦占有一定之比例，據 OECD 統計於 1965 年，占 GDP 之比例為 3.2%；至 2012 年占 GDP 之比例為 6.8%。而各國就消費稅占 GDP 之比例亦有所不同，舉例而言，美國為 1.9%、冰島為 11.5%、法國為 7.1%、英國為 6.9%及德國為 7.1%。

(四) 增值稅之轉變

增值稅稅收占全球總稅收之比重將持續上升，一方面電子商務日益成長

之情況下，對增值稅稅收成長有所助益。再者，高齡人口照護及社會福利之財源，將必須減少對薪資所得及儲蓄利息所得課稅之依賴，而轉向擁有更廣闊稅基及採取單一稅率之增值稅制度。當所得稅稅收將維持穩定時，增值稅將因跨境交易興起，致境內營業人面臨競爭之議題，從而進一步之影響增值稅收入可否持續維持穩定。

(五) 世界上現行之增值稅制度

1. 歐洲聯盟（以下簡稱歐盟，有 28 個國家）：依據歐盟之法律（法規及命令）於每一個成員國實施之增值稅制度，遇有爭議時，由歐盟法院解釋。
2. 新世界（更廣闊之稅基及不同之施行方式）：如紐西蘭於 1986 年、加拿大及南非於 1991 年實施及澳洲於 2000 年實施之增值稅制度。
3. 區域架構：如南非發展共同體（Southern African Development Community, SADC）、西非經濟及貨幣聯盟（West African Economic and Monetary Union, WAEMU）。
4. OECD 增值稅國際指南。

(六) 增值稅政策之議題

課稅設計之關鍵	<ol style="list-style-type: none"> 1. 對納稅義務人之定義：「寬」或者「窄」？ 2. 辦理登記之起徵點：高或者低？ 3. 單一稅率或多種稅率？與貨物稅之交互影響 4. 免稅額之定義？或者沒有免稅額？ 5. 改變增值稅制之政治動能（如何擴大稅基？） 6. 考量公平性—降低稅率及免稅額或者為利益移轉之制度？
對國際貿易之貨物及勞務課稅	<ol style="list-style-type: none"> 1. 提供地或使用地課稅？ 2. 定義「目的地」（採用代理人？） 3. 如何追蹤跨境提供勞務，例如，數位勞務並確保於使用地課稅？ 4. 如何對進口低價貨物課稅？

	5.確保中立性，相關退稅程序。
減少增值稅之缺口	1.測量增值稅之缺口。 2.了解導致增值稅缺口之原因。 3.有無因應對策—可以使用新的科技技術提供解決方法嗎？

(七) 增值稅產生危機所帶來之衝擊

許多政府需要增加之收入以再平衡其預算，增值稅為增加收入之手段，相關特點包括如下：可立即對財政收入產生效果、不會直接對競爭力產生影響、對經濟成長之傷害較小（據 OECD 於 2010 年之研究）、與降低社會保險金之手段結合會產生「財政上之貨幣貶值」之效果。

(八) 實施之稅率

增值稅率區分為一般稅率及扣減稅率，扣減稅率各國適用情形不一，舉例如下：一般情形為食物及飲料、醫療、書籍、尿布、大眾運輸，各國亦有特殊規定，如：在法國，餐廳適用扣減稅率、在英國銷售孩童服裝適用扣減稅率，在德國，旅館適用扣減稅率，其他適用扣減稅率特殊情形還包含有花藝、騎馬等。

OECD 成員國增值稅之標準稅率，平均一直在高稅率水準，有 21 個成員國在 2009 年以後至少提高稅率過一次，許多國家為了強化公共預算而採取提高稅率之方式。OECD 成員國增值稅之平均稅率，自 2008 年以來由 17.6% 上升至 19.1%，已增加 1.5%。有一些做法則為有限度之擴大稅基，例如：提高扣減稅率、縮減扣減稅率適用範圍。

(九) 以扣減稅率對抗增值稅之累退性？

扣減稅率等於再分配之工具嗎？富有的家庭亦享有扣減稅率之優惠，並且依據 OECD 於 2014 年就增值稅扣減稅率有效性之研究指出：高收入家庭較貧窮家庭消費更多必需品，高收入家庭消費食品之金額是貧窮家庭 2 倍，相較於貧窮家庭，富有家庭得到更多扣減稅率之優惠。在紐西蘭，增值稅為具有廣大稅基及單一稅率之稅制，並可為社會財富重分配政策之財源。

(十) 扣減稅率之經濟效率

1. 加值稅制度是否可為操縱社會行為之適合工具？一般會對特定行業採取扣減稅率，如於地區性提供之勞務業、雇用低工作技巧之員工、消費者可自助作業之業別、較易產生影子經濟之行業，及因為扣減稅率而增加需求之行業。
2. 消費者是否可得到扣減稅率之利益？在南非，煤油為零稅率；在法國飯店之勞務為扣減稅率，及在德國旅宿業係適用扣減稅率。法國於 2,010 年間，因扣減稅率，創造約 6,000 個工作機會（約 30 億歐元）。
3. OECD 會員國運用「加值稅收入比率（the VAT Revenue Ratio, VRR）」測量加值稅之效率，計算公式：
$$\text{VRR} = \text{加值稅真實收入} / \text{最終消費金額} \times \text{標準加值稅稅率}$$

所稱「最終消費金額」係運用國民帳戶計算之最終消費支出（即可能之加值稅稅基）。可能之稅基被涵蓋的越廣及納稅依從度越高，則「加值稅收入比率」越高，至於其他影響「加值稅收入比率」之因素列示如下：

 - (1) 政策缺口：扣減稅率及免稅額、辦理登記之起徵點及政府部門活動。
 - (2) 納稅依從度缺口：不依從納稅及詐欺行為。
 - (3) 偏離：不完整之目的地原則、管理失敗（產生不依從納稅及詐欺行為）、消費習慣及如何測量等議題。
4. 在多數之 OECD 會員國，加值稅稽徵效率有限，平均之「加值稅收入比率」為 0.55，影響之原因為廣泛使用扣減稅率及免稅額、稅務管理之效率及稅務詐欺、加值稅系統受到犯罪行為攻擊（如：循環出口之冒退稅款行為）。並且，當以扣減稅率為手段時，難以降低成本達到社會目標。使用廣泛之稅基及低稅率之加值稅制度，將較易達成加值稅之稽徵效率。

(十一) 歐盟加值稅制度之特徵及發展

加值稅於 1954 年由法國第一次施行，1967 年歐洲經濟共同體之成員國同意以加值稅制度取代國內消費稅制度，現今，歐盟會員國(28 個國家)實施加值稅，相關依循之規定為歐盟加值稅法令、加值稅法及加值稅施行細則。歐

盟之增值稅係直接由委員會所管轄。任何有關增值稅制度之改變需要經過 28 個會員國一致之同意，但是由於歐盟委員會主席國高周轉率，意味著改變需要耗費時間。然而，增值稅法令制定一方面受到商業給予之壓力，需要現代化、簡單化及符合各會員國，另一方面受到稅務機關要增加稅收及減少增值稅缺口之壓力。

歐盟增值稅稅率之基本原則如下：

1. 稅率適用之時點為應稅事項發生時或可收取稅金時。
2. 銷售貨物及勞務、進口及在歐盟成員國內購買貨物或勞務，均適用相同之稅率。
3. 相同之貨物必須適用相同之稅率。
4. 標準稅率不可低於 15%。
5. 允許 1 或 2 項扣減稅率，且扣減稅率不可低於 5%。
6. 銷售下列產品可適用扣減稅率：如：天然瓦斯、電力、區域型暖氣、自行創造藝術產品或進口藝術產品、飯店勞務、兒童衣物及鞋子、勞動密集之勞務或其他經特許之事項等。

歐盟在 2011 年 12 月採用增值稅未來訊息報告書（Communication of the Future of VAT, Green Paper），以期增值稅制度具有下列之特色

1. 簡單化：增值稅制度於辦理登記、退稅及相關依從均有清楚且透明之規則。
2. 更有效率：支持會員國移除免稅額，以及為避免影響會員國之財政收入，限制扣減稅率之項目。
3. 更健全：預防稅務詐欺及消除增值稅缺口。

由於歐盟為單一市場，因此，增值稅制度可適用於歐盟，但是依然有嚴重之增值稅缺口（VAT Gap）。於 2014 年之研究，歐盟預期應收取之增值稅收入與實際收取增值稅之收入差額為 1,770 億歐元。產生增值稅缺口之原因包括納稅人未依循法令規定、增值稅詐欺、營業人破產、統計錯誤、延遲給付或避稅行為等。

（十二）澳洲銷售稅（GST）制度之特徵及發展

於 2000 年 7 月 1 日起施行，銷售貨物或勞務之稅率為 10%，為流轉稅而非額外增加之負擔。試圖解決效率及公平之議題，取代或減少：批發銷售稅、國稅及個人綜合所得稅稅率。

銷售貨物或勞務，適用零稅率之項目為醫療、教育、未加工食物、水及出口；適用免稅（input taxed）之項目為金融服務、住宅租賃及生命保險。

於 2008 年進行自 2000 年實施以來之第一次初審報告，經專家小組進行廣泛磋商之程序，建議透過採取下列措施，降低依循成本及簡單之稽徵行政：

- 1.對小規模營業人採取簡易申報方式。
- 2.以調整稅制方式進行改變，如再行審視申報期間、簡易之保證金制度等。
- 3.對缺乏申報能力之營業人，實施代理人制度。

二、小規模營業人之課稅方式

（一）在 OECD 及 G20 國家對小規模營業人之課稅方式

小規模營業人對雇用員工、經濟成長及創新而言是重要的，超過 95% 之營業人為小規模營業人，於雇用勞工及繳納營利事業所得稅之比例上均超過 60%。理論上，租稅制度應保持中立性，以避免對營業人之決定產生影響，然而，租稅制度之設計可能會不利於小規模營業人，如：對於負債、損失之認定，相對於小規模（或新設立）營業人實際發生之金額均不成比例。除此之外，小規模營業人也要面對不合比例過高的租稅依從成本及其他政府之規定。

小規模營業人課稅面臨的問題包括：

- 1.有一些小規模營業人會產生溢出效果（spillover effects），特別是在創新方面，小規模或新設立之營業人失敗的機率較高，而不利於投資人。
- 2.較高之法令依從成本。
- 3.部分小規模營業人不易獲得融資的機會。

小規模營業人專屬之課稅規則必須與合理的市場介入連結，以確保不會刺激效率並應減少複雜性。

（二）對小規模營業人單獨課稅方式之效益及風險

1. 效益：減少小規模營業人之依從負擔、提高小規模營業人稅後淨額。
2. 風險：扭曲競爭、濫用及詐欺。

（三）增值稅所採用主要之簡易作業方式

1. 起徵點（28 國採用）：起徵點之適用在於辦理登記、登記及繳納，起徵點具有彈性。
2. 以簡易之方式計算增值稅：實施單一稅率（13 國採用）、簡易進項稅額抵扣制度（5 國採用）。
3. 以簡易方式計算、申報及支付稅款：例如：現金會計制度（18 國採用）、較少之申報頻率（25 國採用）、簡易申報方式（7 國採用）及有彈性的支付方式（6 國採用）。
4. 標準扣除額（20 國採用）。
5. 單一稅率之補償（12 國採用）。
6. 對小規模營業人施行簡易增值稅率架構。
7. 簡易之進項稅額退還手續。

（四）租稅簡易作業方式之特徵

通常會選擇簡易作業方式，多數以營業額或其他客觀因素判斷是否具有使用簡易作業方式之資格，有些方式與一般標準方法顯著不同，如：推計課稅法。

（五）租稅簡易作業方式之挑戰

1. 如何在節省成本與稅收損失間取得平衡。
2. 提升參與正常經濟活動。
3. 對抗競爭之扭曲。
4. 實施適當之作為以避免租稅詐欺。
5. 降低複雜性並確保租稅制度之完整性。

小規模營業人並非為單一群體，無法採取單一方式做為解決之方案，在實施簡易租稅簡易作業方式時，要注意之目標為避免增加複雜性，並維持小

規模營業人之成長及納稅依從之激勵性。

(六) 小規模營業人課稅方式-歐盟經驗

歐盟對於部分業別之增值稅徵收，採取特殊作業方式。如：

1. 小規模營業人：採取單一稅率機制之簡易作業程序，舊會員國之免稅額上限為歐元 5,000 元；新會員國之免稅額上限為歐元 10,000 元至 37,000 元。對於適用租稅減免產業有「畢業」之規定，適用之例外為：提供「新」建物、建築在歐盟會員國間提供「新」運輸工具。有關小規模營業人之安排，僅適用於會員國之間，另外，低於起徵點之營業人，亦可自行選擇要課稅。
2. 適用單一稅率之農業：在農產品（農業、林業及漁業）之生產過程中，有部分主要元素是無增值稅（如土地、陽光、雨水及勞工）而無進項稅額可扣抵，當其銷售給應稅消費者，採取單一稅率補償（扣減或退稅）機制，補償之進項稅額應與銷售農產品有關。
3. 旅行經紀：旅行業者提供境外旅遊勞務予消費者，依其交易模式可區分為以佣金課稅，或者以差額課稅：
 - (1) 旅行業者為中間人，相關交易均以消費者之名義訂定，而收取佣金，
 - (2) 相關交易均以旅行業者為名義訂定，惟因境外勞務之提供（如：運輸、旅宿、食物及旅遊行程）無增值稅可扣抵，因此以向消費者收取之總代價扣除直接歸屬該消費者使用勞務之差額課稅。
4. 差額課稅法，符合下列條件可使用差額課稅法：
 - (1) 銷售產品為二手貨、藝術品、收藏品及古物（須超過 100 年以上）
 - (2) 進貨來源如下：
 - ① 非納稅義務人。
 - ② 納稅義務人為基於免稅目的之銷售。
 - ③ 可免稅之小規模營業人之資產。
 - ④ 進口之藝術品、收藏品及古物。
 - ⑤ 由創作者/繼承人提供。

另外特殊課稅方式尚有：投資性黃金，其他還包括電信、廣播及電力之提供等。

（六）澳洲之貨物及勞務稅（GST）與小規模營業人

如營業人之營業額高於澳幣 75,000 元，依銷售稅之規定需辦理登記。澳洲提供網路公開之登記系統，以取得澳洲商業號碼（Australian business number, ABN），澳洲商業號碼為銷售稅制度重要之一環。

依據銷售稅之營業額或其他資格要求之區分，納稅人被要求按月、按季或年度申報及繳納銷售稅。營業人必須每月（季）或每年提出商業運作表，以申報或繳納銷售稅，及申報扣抵其支付因購買營業所需進貨之銷售稅（需提供載有名稱之稅務發票）。

符合下列條件之營業人，允許使用現金基礎計算銷售稅：

- 1.年營業額低於 2 百萬元澳幣。
- 2.以現金基礎計算所得稅。
- 3.繼續經營經澳洲稅務局同意以現金基礎計算銷售稅之營業人（不受年營業額之限制）。
- 4.經許可之慈善機構、信託之慈善基金、公立學校中之商店（不受年營業額之限制）。

針對食品零售商提供簡易計算方法，部分食品零售商，如：麵包店、便利商店同時銷售零銷售稅之貨物及應稅貨物，由於在缺乏適合的銷售時點系統（point-of-sale）設備，則難以區分各該稅別貨品之銷售額。因此提供一種簡易計算方式以簡化作業，該計算方式於 2000 年 7 月 1 日起實施。

如果營業稅之銷售額低於 2 千萬澳幣，則澳洲稅務局不會要求按月申報銷售額，可以按季申報並繳納 GST，有 3 種選擇方式：

- 1.以電子方式按季計算申報及繳納 GST。
- 2.按季計算申報及繳納銷售稅，並提供一個銷售稅年度資訊報告，提供未來之年度資訊。
- 3.按季分期付款銷售稅，並申報年度銷售稅。

如果小規模營業人，非現金基礎計算銷售稅，則銷售額認定之方式有 2 種，

其一為在申報期間已開立之商業發票；另一為在申報期間之交易已收取部分之代價。

採取簡易計算銷售稅方式之營業人資格如下：

1. 必須在銷售稅辦妥登記。
2. 須為在同一營業場所同時銷售應稅貨物及零稅率貨物之零售商。
3. 營業額需低於 2 百萬元。

符合上開資格之營業人無論使用現金基礎或非現金基礎，均可適用簡易計算方式計算銷售稅。

現行澳洲採取之簡易計算方法有 5 種，營業人可依據其營業額、商業性質及所使用銷售時點系統（point-of-sale）設備性質，選擇最有利之計算方式。上述簡易計算方法分別為：營業基準法、進貨比率法、快速計算法、銷售百分比法及進貨快速統計法等 5 種。

營業人符合下列條件，得以分期付款方式支付 GST：

1. 年營業額 200 萬澳幣以下之小規模營業人（無論為單一機構或具有關係企業之營業人）。
2. 按季申報商業運作表。
3. 到申請日為止有營業據點。
4. 非為退稅之營業人。
5. 擁有現有之營業據點至少有 4 個月以上之紀錄。

開立稅務發票：

須辦妥 GST 登記之營業人方可開立稅務發票，當交易金額高於 82.5 元澳幣（含稅）時，買受人（已辦理 GST 登記之營業人）需要稅務發票以申報進項稅額扣抵，且必須在買受人要求開立日起 28 天內開立。稅務發票應記載之資訊，依交易金額高低而有所不同，交易金額高於 1000 元澳幣之交易，稅務發票被要求應記載之較多之資訊。

貨物進口至澳洲時，亦應課徵 GST，無論進口人為有無辦妥 GST 登記之

營業人、組織或個人，均應於貨物進口時繳納 GST。倘若進口人為已辦妥 GST 登記之營業人，且進口之貨物與其營業活動有關，則進口時所繳納之 GST 可為進項扣抵。

進口貨物 GST 之徵收單位為澳洲政府海關總署（Australian Customs and Border Protection Service, ACEPS），應納之 GST 為進口貨物價值之 10%，GST 稅基計算公式為：關稅完稅價格+進口稅捐+貨物起運地至澳洲之運費+運輸過程之保險費+酒稅。

已辦 GST 登記且參加延遲繳納 GST 方案之營業人，可延遲繳納進口時應繳納之 GST，且適用於所有之營業人（無論營業額多寡），進口貨物應納 GST 可延遲繳納時點為，貨物進口後之第一次商業運作表申報時。

參加延遲繳納 GST 方案之營業人需具備下列條件：

- 1.擁有一個澳洲商業號碼。
- 2.已辦妥 GST 之登記。
- 3.以網路申報商業運作表。
- 4.按月申報商業運作表。
- 5.以電子方式支付 GST 應納稅額。

符合上述營業人如有下列情況，則無法參加延遲繳納 GST 方案：

- 1.未申報最新之應納（退）稅額。
- 2.過去 3 年內有犯罪或違章記錄。

三、為跨境交易課徵增值稅做好準備

在電子商務中 B2B 交易仍為主流（約佔電子商務交易金額 90%以上），但是 B2C 交易基於幾個原因而持續快速成長，如：網路使用之增加及高速寬頻之能力、持續性創新及增加競爭、更方便及容易使用之支付方式、使用手機及智慧型裝置之人口增加中，以及雲端計算之建置。

有關電子商務最近發展之情況為：使用桌上型電腦、智慧型手機及其他手機裝置之人口持續成長，有 62%之零售商考慮手機商務（Mobil commerce,M-

commerce），以增加顯著之銷售潛力，且社交網路平台使用持續增加，亦為電子商務成長之背景，並且，個人間之商品交換（C2C）亦轉變為真實。

因此，在消費地之租稅管轄區確保稅收（即採取目的地原則課稅）成為目標。由於勞務及無形資產之跨境交易不同於貨物跨境交易可採取邊境管制，因此有關勞務及無形資產之跨境交易，適用目的地原則課稅有一定之困難。

有關跨境交易課徵增值稅之風險為雙重（多重）課稅或雙重（多重）之不課稅，之所以產生前開議題有 2 個原因，其一為對於課稅權之認定採取不同原則（如：產製地/目的地），及在相同原則下對於使用地或使用人採取不同之認定方式；其二為扣抵增值稅額之困難，如沒有稅額扣抵之權利或者就外國營業人之進項稅額採取繁重之退稅方式。

除此以外，尚有管理及政策風險之議題，管理上之議題包括就營業人而言過高之依循成本及不確定之管理規則；而政策風險之議題則為，對跨境交易不課稅之情況下會有稅收之損失及競爭之扭曲，亦有重複課稅之風險而對國際貿易產生扭曲。

有鑑於此，需要定義一致性之規則，如：

1. 定義正確之代理伺服器。

2. 需要國際間協調一致（對於定義課稅地點之標準）：以達成下列目標

（1）對於重複課稅或非故意之不課稅之可達成最小風險。

（2）增加確定性。

（3）減少管理及依循成本。

3. 防止稅款詐欺及避稅。

（一）稅基侵蝕及利潤移轉（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）

移除跨境交易及投資之障礙為 OECD 之核心工作，藉由設計租稅領域之國際一致標準及規則，以消除重複課稅。雖然許多規則運作順利，但是也產生了重複不課稅。各國政府不只需要金錢，他們更需要在租稅制度中確保公平性。如果要維持消除重複課稅之能力，則要考慮國際間密切之合作以修正缺點。

BEPS 行動計畫係圍繞著 3 個主題，計有 15 個行動，3 個主題分別為法人所得稅在國際間協調一致、課稅及其依據之調整及課稅規則具透明性並結合確定性及可預測性。

上述 3 個主題同樣亦為電子商務領域課稅之主要目標，為展開相關行動計畫而發展多重方式以達成目標。G20 領袖於 2013 年 9 月間表明充分支持這個廣泛之行動計畫，亦說明經濟行為創造之利潤及創造之價值，應予以課稅。

2015 年 11 月所發表之 BEPS 計畫有下列特色：

1. 係由 G20、OECD 及其有關組織所認可。
2. 為最低限度之標準。
3. 在租稅協定及移轉訂價方面強化國際間之標準。
4. 為國內法施行措施之一般方式。
5. 分析報告。
6. 有關 BEPS 行動計劃測量之細部報告。

行動計畫 1 報告之結果顯示，為了租稅目的而將電子商務阻絕是不可能達成的，電子商務呈現之主要特徵及所培育之發展模式將產生相關但是不相同之議題，如 BEPS 議題及更廣闊之租稅挑戰。

行動計畫 1 有關增值稅議題為

1. 對跨境交易勞務及無形資產課徵增值稅：
 - (1) B2B 交易：採取目的地原則，並以反向徵收機制由客戶繳納增值稅。
 - (2) B2C 交易：採取目的地原則，為了確保在客戶實際居住地徵收增值稅而採取簡易之課稅方式。
 2. 對進口低價貨物課徵增值稅：可就進口低價貨物課徵增值稅之方法為各政府可依其意願降低或移除進口貨物課徵增值稅之起徵點。
- (二) OECD 國際增值稅指南：起源

在 2006 年 OECD 之財政事務委員會議定，世界上各國間之國際貿易有關增值稅之適用，需要一個全球性之架構，尤其是勞務及無形資產之跨境交易。

建構一個國際增值稅指南以處理相關議題，並就跨境交易之增值稅課徵提供一個國際指標。

在一個共同合作之方式下發展國際增值稅指南，包含：

- 1.一致性作業基礎（在政府各公務員之間）。
- 2.由營業人及學術界提供意見下發展相關指南。
- 3.包容性作業方式：建立增值稅之國際架構。
- 4.公開之討論會議。

該國際指南於 2015 年 11 月間，由遍布全球之 104 個租稅管轄權及國際組織所認可，主要討論聚焦於勞務及無形資產之跨境交易（非實體貨物），該指南為政治承諾，非屬被強制執行之法令，亦非細部之法令規定，其主要目的在於，國際貿易可在不同國家之增值稅法令規定下被和緩反應，並與 BEPS 作業計畫連結。

本增值稅指南之設計基於 2 個核心原則，以達跨境交易勞務及無形資產之增值稅課徵達到中立性，相關原則分述如下：

- 1.中立性原則：除非有法令明文規定，否則實際負擔增值稅之人，非為營業人。
- 2.目的地原則：基於消費稅之課稅目的，跨境交易勞務及無形資產，應由消費地之租稅管轄權課徵增值稅。

本增值稅指南 5 個主要要素為：含括增值稅之主要特徵、增值稅之中立性 B2B 跨境交易勞務及無形資產課徵增值稅地點、B2C 跨境交易勞務及無形資產課徵增值稅地點及國際間之稽徵行政合作（就逃稅及避稅部分）。

指南之 2.1 至 2.3 論述增值稅中立性之主要原則：

- 1.除非有法令明文規定，否則實際負擔增值稅之人，非為營業人。
- 2.對於不同經營者完成相似之交易，應給予公平對待。
- 3.增值稅對於商業決定之影響性應為最小。

指南之 2.4 至 2.6 論述對國際貿易之中立性：

- 4.對於境外及國內營業人應採取無差別待遇。
- 5.為了要實行無差別待遇，政府應謹慎選擇適合之作業方式（如退稅、零稅率……）。
- 6.對於境外營業人所要求之特殊管理作為，不應產生不成比例之成本及負擔。

有效執行國際增值稅指南，主要區分3個部分：

1.營業人主動依循法令規定：

- (1) 在各國家間有更多持續性之規則。
- (2) 簡易之登記及依循制度。
- (3) 完善之納稅服務。
- (4) 可支配市場之主要領導品牌對於「聲譽」之重視性。

2.執行的方式：

- (1) 使用科技技術。
- (2) 國際間稽徵行政的合作及資訊交換。
- (3) 要理解無法達成100%的執行。

(三) 有關勞務之跨境交易課稅權之認定：歐盟作業方式

1.對營業人提供勞務（B2B 交易）：課稅地點之認定係依買受人設立登記地點或有固定營業場所之地點（可採取逆向徵收機制）。

有關固定營業場所「FE」之觀念沒有定義於增值稅法令中，必須要注意的是，「固定營業場所」觀念的理解，與OECD公約中論述之「PE」亦沒有關聯，因為「PE」之基於直接稅之考慮，然而，增值稅為間接稅。

歐洲法院判例就「固定營業場所」之定義包含：以提供勞務為目的情況下，所需永久存在之人力及技術資源地點、在組織中需充分依賴主要辦公室（一般而言，「固定營業場所」沒有法人人格），及必須有一個合理之依據，方可將納稅人之存在視為「固定營業場所」。

2.對營業人提供勞務課稅地點認定之例外情況如下：

- (1) 勞務之提供與不動產有關聯性，則課稅地點之認定為不動產所在地。
- (2) 有關旅客運輸勞務之提供，課稅地點之認定係運輸勞務發生地。

- (3) 於歐盟各國家之中，其船舶、飛機及火車上所提供餐飲勞務：課稅地點之認定係為起運地。
 - (4) 其他餐飲勞務有關課稅地點之認定，係勞務提供完成地。
 - (5) 短期租用交通工具：課稅地點認定係處理租用事宜之地點。
 - (6) 活動之入場券：課稅地點認定係勞務完成地點。
 - (7) 有關主觀認定課稅地點之例外為：有效的使用及享用地點。
- 3.對非營業人提供勞務（B2C 交易）：課稅地點之認定係依提供人設立登記地點或有固定營業場所之地點。課稅地點認定例外情況，除與 B2B 交易例外情況採取一致性之認定標準外，尚有其他例外情況：
- (1) 透過中間人提供之勞務：勞務之基礎部分提供地點。
 - (2) 於歐盟國家間之貨物運輸：貨物之起運地。
 - (3) 其他之貨物運輸：運輸發生地（依運輸距離比例分配）。
 - (4) 文化及藝術活動（如展示及博覽會）：勞務實際發生地點。
 - (5) 長期租用交通運輸工具：消費者之登記地。
 - (6) 通訊、廣播及電力勞務提供：消費者之登記地。
 - (7) 對非歐盟客戶遠距離提供勞務：消費者之登記地。
 - (8) 有關主觀認定課稅地點之例外為：有效的使用及享用地點。
- 4.遠程勞務提供之類型如下：
- (1) 轉讓及移交版權、商標之交易行為等。
 - (2) 廣告勞務、資料處理、資訊提供。
 - (3) 顧問勞務。
 - (4) 金融勞務及保險交易。
 - (5) 人力供應。
 - (6) 除運輸工具之外之動產租用。
 - (7) 透過傳輸系統提供之瓦斯、電力、暖氣、冷氣等能源。
- 5.歐盟對電子商務勞務提供之定義
- 網站提供、虛擬主機、軟體供應、可由數據庫製作之影像及文字等資訊提供

、提供音樂、影片及遊戲，及遠距離教學等，可透過網路交付與消費者，在性質上必須為自動化且包含最少人力介入。在缺乏資訊科技下不可能確保提供之勞務。

6. 歐盟施行細則定義內容：

- (1) 非課稅法人之登記處所：為企業主要管理功能完成之地點，或者為其固定營業場所。
- (2) 永久地址：戶口或其他相似之登記地點，或者是可顯示與租稅管轄權相關之地點，除非有其他具體證據顯示前開地址非屬真實。
- (3) 經常居住地：自然人因為職業性活動之經常居住地，如果自然人職業性活動地點與個人活動地點不在相同之國家，或者沒有職業性活動地點之存在，則將透過其個人活動地點與居住地點之關聯性，決定其經常居住地。

7. 消費者之身分及地點：

- (1) 身分：增值稅之納稅人（B2B）或非增值稅之納稅人（B2C）
- (2) 地點：
 - ① Wi-Fi 熱點、網路咖啡廳、飯店、旅館大廳為課稅地點（例外情況：跨境之運輸則課稅地點為出境國家）。
 - ② 固定網路之課稅地點為網路安裝地。
 - ③ 透過手機連線之網路交易，則依消費者手機 SIM 卡上之手機門號國家號碼定義課稅國。
 - ④ 使用解碼或收視卡，課稅地點為解碼之地點或收視卡被發送之地點。
 - ⑤ 其他環境（由營業人提供 2 個不互相矛盾之證據所定義之課稅地點）。

8. 所稱不相互矛盾之證據，其內容如下：

- ① 消費者之帳單地址。
- ② 消費者使用裝置之 IP 位置。

- ③支付款項之銀行帳戶相關細部資訊，或者銀行所有之消費者帳單地址。
- ④消費者手機 SIM 卡上之手機門號國家號碼。
- ⑤透過網路提供勞務與消費者之固定地。
- ⑥其他與交易有關之資訊。

(四) 有關勞務之跨境交易課稅權之認定：澳洲經驗

澳洲就供應商之課稅責任認定有 4 個交叉比對方法，相關交易應確認之內容包括：交易是否與澳洲有關連性、交易是否在澳洲完成、是否無 GST 之適用及可否被反向徵收(即由消費者繳納)。

交易與澳洲有關連性之認定基準為：貨物之發送地或使用地在澳洲、貨物自澳洲移動、進口貨物到澳洲或於澳洲安裝進口貨物。

如果交易與澳洲有關連性，則實質上屬於 GST 之管轄範圍，當非居住者進行交易，適用之課稅規則，視交易主體為貨物、不動產或其他之交易主體而定；由居住者身分提供之交易，或者是否為營業主體間之交易，與判斷是否為應稅交易無關。

由非居住者營業人提供於澳洲使用之貨物、勞務或其他主體（如權利），則其有義務因為 GST 而辦理登記，且繳納相關應稅交易之 GST，並且可以抵銷因營業行為而產生之進項稅額。

當非居住者營業人在澳洲無實體存在之情況下，要求該等營業人辦理 GST 登記有一定之困難，因此，在 GST 法令中引入主動之反向徵收機制，並允許註冊收件人與非居住者營業人在經過協議之下，代替非居住者營業人承擔 GST 相關義務。

非居住者營業人與一般消費者之交易(例如：勞務)被認定與澳洲有關，係因該交易透過非居住者營業人之員工或者透過非居住者營業人在澳洲之外包商，於澳洲完成交易，則該等交易為應稅。

要求非居住者營業人依循澳洲法令規定，辦理登記及繳納相關交易之

GST 有一定之困難，因此，同意可透過澳洲境內之代理人代為執行有關 GST 義務。

澳洲境內營業人之交易，一般而言，為 GST 課稅範圍，採取多階段課稅並有進項稅額扣抵之權利。然而，由澳洲境內營業人提供，惟往來對象為澳洲之境外營業人之交易，則無 GST。

於澳洲提供勞務或無形資產認定基準為，相關交易於澳洲完成，或者透過在澳洲之事業繼續之交易。有關低價格之勞務或無形資產交易或許多網路交易，沒有課徵 GST，然而，澳洲境內營業人提供勞務之交易，將被要求繳納 GST，至於非居住者營業人與一般消費者之相似交易，但是與澳洲無關聯性，則無須課徵 GST。

（五）有關勞務之跨境交易課稅權之認定：OECD

1. 課稅地點認定之原則

核心原則為目的地原則，國際間有關勞務及無形資產之交易，應依此原則在消費地所轄之租稅管轄區課徵增值稅。

2. 消費地所屬稽徵管轄地區

- （1）B2B 交易：消費者所在地之租稅管轄區，擁有相關交易之課稅權，並採取反向徵收機制。
- （2）B2C 交易：由消費者經常居住地之租稅管轄區，擁有相關交易之課稅權，並配合簡易之登記及依循制度。
- （3）特殊情況：勞務之提供與不動產有關、現場供應之勞務……等。

3. B2B 交易課稅地點認定之主要原則

- （1）國際貿易有關勞務及無形資產之交易，有關增值稅之課徵，應依目的地原則。
- （2）國際貿易有關勞務及無形資產之交易，係由消費者所在之租稅管轄區擁有課稅權，而所稱消費者所在地點；係指消費者之永久營業處所地點。

- (3) 當消費者為單一機構之情況下，通常藉由商業合約提供之資訊，確定消費者之身分。
- (4) 當消費者為多個經營地點之法律實體(多地區企業—MLE)之情況下，則由使用勞務或無形資產之機構，其所在地之租稅管轄區，擁有相關交易之增值稅課稅權。判斷使用機構之方法有直接使用、直接交付以及再收費法。
- ① 直接使用法：向多重機構提供勞務或無形資產之課稅權，應直接歸屬於被視為使用勞務或無形資產之服務接受方所在管轄區。
- ② 直接交付法：向多重機構提供勞務或無形資產之課稅權，將直接歸屬於供應商將服務或無形資產交付予服務接受方法律實體所在管轄區。
- ③ 再收費法：通過兩步驟施行，第一步為基於外部勞務提供者與跨國企業簽署商業協議，對於向跨國企業提供勞務或無形資產，擁有課稅權一方為商業協議中代表跨國企業勞務接受方機構所在管轄區。接下來為，基於在跨國企業內部進行再收費安排，從而將外購勞務或無形資產成本，分配至使用該勞務或無形資產機構。
- (5) 就 B2B 交易收取增值稅：相關交易於供應商所在地之國家，為屬於零稅率之交易，由消費者所在地之國家收取增值稅，並建議採取「反向徵收」或「自我評估繳納」為徵收增值稅之方式。

4. B2C 交易課稅地點認定之主要原則

課稅地點認定之原則為目的地原則，國際間有關勞務及無形資產之交易，應依此原則在消費地所轄之租稅管轄區課徵增值稅。依使用勞務類型之不同，區分課稅地點之認定：

- (1) 當場提供之勞務：實際使用下列勞務和無形之管轄區享有課稅權，
- 在易辨識之地方實際履行，且
 - 通常在實際履行之同時同地被消費，且
 - 通常要求該等勞務和無形資產實際履行供給之同一時間地點，履行

供給和進行消費者均在現場。

- (2) 提供其他勞務：對於 B2C 之勞務和無形資產提供，消費者經常居住地是對消費管轄區而言更合適之課稅地點，因為可以推定這類勞務或無形資產，會在該消費者經常居住地被消費。
- (3) 就 B2C 交易收取增值稅：相關交易於供應商所在地之國家，為屬於零稅率之交易，由消費者所在地之國家收取增值稅。
 - ①賣方徵收模式：當適合的環境建置完成之情況下，為最有希望實現之課稅方式。
 - ②消費者申報：依循法令規定之程度非常低。
 - ③第三方供應商：可能會有幫助。
 - ④系統化申報制度：現在未全面建置完成，但是在未來有可能可以實現。

5. B2B 交易、B2C 交易課稅地點認定之特殊規定

- (1) 有關課稅地認定之主要原則，可能無法適合於所有類型之交易。在此情況下，可能需要特殊規定以認定課稅地點。特殊規定之訂定須具備之條件為：基於明確之標準以及採取特殊規定認定課稅地點為較佳之結果。特殊規定應具備下列特性：
 - ①中立性：詳如 OECD 指南中有關中立性之敘述。
 - ②遵循納稅法令以及管理效率：納稅人之依循成本及稽徵機關之管理成本應最小化。
 - ③確定性和簡易性：納稅人之增值稅課徵結果係基於與交易有關證據。
 - ④有效性：增值稅應該於正確的時間及正確的地點被正確的徵收。
 - ⑤公平性：稅制對於逃稅行為及避稅行為應為最小之可能性。
- (2) 當一般規則未必能在所有情況下均產生合理之稅務結果，參考代理所在地以判斷課稅權歸屬，將是更合理之做法。代理所在地準則即利用特殊代理所在地(如動產或不動產所在地、客戶實際所在地、或實際使用或享用地)，判斷對於該準則所涵蓋之勞務或無形資產交易行使課稅權管

轄區。

基於客戶所在地之一般規定，可能會導致不合理之結果，所以使用特殊性規定可能得出更為適合之結果：相關勞務或無形資產同時向企業和最終消費者提供，以及該勞務在可確認地區被使用（如：餐廳、展覽……等）。

(3) 與不動產直接相關之勞務或無形資產交易可能適用於特殊規定之情形（使用、清潔……等）。

(4) B2B 交易適用特殊規定之案例

當交易於最終使用之環境下提供，則難以確定消費者之身分及所在地，如：交易會之入場券、銷售體育活動之座位、飯店勞務及汽車修理等。依勞務完成地為課稅地點會更合適。

(5) B2C 交易適用特殊規定之案例

當場提供之勞務，惟該交易發生在多個租稅管轄權之中（如：國際旅客運輸）。

有關勞務及無形資產之交易，依消費實際發生地取代消費者經常居住地為課稅地點，會更適合，例如：在網路咖啡廳或旅館提供之上網勞務。

6. 與不動產有關勞務交易課稅地點認定之特殊規定

(1) 依指南 3.8 之說明，依不動產所在地核認課稅地點。

(2) 勞務之提供必須與不動產直接相關。

(3) 必須清楚定義何謂「不動產」。

(4) 可區分為 3 個部分

① 不動產轉讓、銷售、租賃或使用、占用、享有、開發不動產之權利。

② 勞務實際是對不動產本身提供，如建築、以及不動產改建及維修。

③ 其他不屬於前兩個類別之勞務或無形資產交易，但其與不動產之間有著非常緊密、清晰、顯而易見之聯繫。

四、對不動產課徵增值稅之挑戰

(一) 對不動產課徵增值稅之挑戰：OECD

1. 觀念之議題：應該對不動產課徵增值稅嗎？

- (1) 增值稅為針對家庭最終消費所課徵之稅款。
- (2) 在一個國家中，有關土地、建築及不動產之消費金額，被認為佔該國總消費額中有一定程度之比例。
- (3) 理論上，站在增值稅應有廣闊稅基之角度而言，應對不動產課徵增值稅。
- (4) 多數的國家對不動產交易，適用特別之稅目。

2. 有關不動產消費發生時點之認定

- (1) 不動產為耐久財，可視為長時間持續性的提供勞務，並且可能被消費或投入生產過程。
- (2) 可能可以生產貨物（以工廠之方式使用）或生產勞務（以辦公室之方式使用）。
- (3) 耐久財可以自己本身提供勞務（例如：出租土地或房屋）。
- (4) 當不動產投入生產過程中，就購買不動產支付之增值稅，應可申報扣抵或退還，以抵銷銷售藉由該不動產產製貨物或勞務之銷項稅額，就此方面，與營業人使用之貨物或勞務之稅務處理方式一致。
- (5) 但是如果不動產未投入生產過程，那麼可以認為是「被消費」嗎？作為住所使用（屋主之住宅）、空地……。

3. 交易時間之認定

- (1) 如果可以被課稅，何時為課稅的時間？
 - ① 移轉給最終消費者（或非居住者）之時嗎？
 - ② 被消費之時間（也許為長期間之消費）發生於何時？
- (2) 為了實際目的，於不動產移轉時點課稅。
 - ① 對於新建物，於銷售時點課稅。
 - ② 銷售不動產之資本價值，可被認為該不動產所產生之所有未來消費之總價值。

③租賃不動產可視為長期間之連續交易。

4.何謂「不動產」？

在不同國家使用不同的項目，如：不動產（Immovable property）、土地（Land）、建物（Building and Housing）、固定結構（Fixed structures）。不同的項目會產生對應的結果，但是，有些設備及機器是固定在土地上，就定義上而言是不可移動，但是會希望採取與不動產不同之課稅方式。

5.對不動產課稅之範圍及定義

(1) 銷售作為「居住使用」之房屋，應該課徵增值稅嗎？

理論上，應該要求擁有或購買「居住使用」房屋的人辦理登記。但是，將會大幅度增加必須計算增值稅的人數，而傾向對有關交易認定為免稅交易。

(2) 房屋是否納入稅基，將是屋主是否會出租不動產而定。

(3) 相對於地主為營業人時有關交易適用增值稅，但是自用屋主就居住房屋之交易為免稅交易，將會產生扭曲競爭之議題。

(4) 許多國家對新成屋之交易課稅，但是對於之後交易免稅。

6.使用居住房屋適用增值稅

(1) 許多國家對於屋主出租不動產不課徵增值稅，以免稅交易認定。

(2) 如果對自用屋主出租視為免稅交易，但是對營業人出租房屋課徵增值稅，將會產生扭曲競爭之議題。特別當對銷售「居住使用」之房屋視為免稅交易之時。

(3) 傾向也將出租「居住使用」房屋之交易，視為免稅交易。

(二) 歐盟對不動產課徵增值稅之處理方式

1.與不動產有關之交易，適用特殊法令規定

(1) 任何偶發性與「新的」不動產有關交易之人，均具有納稅人之資格。

(2) 課徵標的為房屋及坐落之土地。

(3) 屬於不動產具體權利與貨物交易之課徵增值稅方式一致。

(4) 交出建物之某些功能與貨物交易之課徵增值稅方式一致。

(5) 延長調整期：可到 20 年。

(6) 與不動產有關之勞務提供，交易地點為不動產所在地。

2. 新的建築物

(1) 建築物：任何固定在土地上（土地中）之構造。

(2) 新的建築物：興建後首次居住之房屋、房屋竣工後 5 年內之移轉及首次居住後 2 年內之移轉。

3. 房屋以及土地：房屋起造人在免稅土地上興建房屋後，連同房屋及其坐落地之移轉交易，則土地與房屋均為應稅之標的。

4. 房屋或者土地：交易標的包含損壞之房屋、土地及應拆除之義務，則土地為交易之標的。移轉未曾興建房屋之土地，為免稅之標的；移轉曾興建房屋之土地，為應稅之標的。

5. 視為提供貨物

會員國將下列之情況視為有形資產

(1) 不動產之某些利益。

(2) 給予持有人使用不動產之物權（如：使用權種植權）。

(3) 依據不動產所有權之權利或部分之所有權所分配之利益。

6. 調整期

(1) 不動產所有權人取得產權 5 年後之移轉，可享資本資產增值稅減免。

(2) 5 年計算

① 一般原則：自購買日起算（包含購買日）滿 5 年。

② 例外原則：自房屋首次使用日起滿 5 年。

7. 出租不動產

(1) 屬於歐盟之「出租不動產」概念，須包含以下要素：不動產所有權人方有出租權、在出租人及承租人均同意之期間、支付代價以為報酬及排除承租人以外之使用。

(2) 歐盟法院就認定「出租不動產」之案例，包含承租人放棄租賃權及返還不動產予新的房屋所有權人。

- (3) 不動產承租人轉讓租賃權以取得代價之交易，不屬於免稅租賃交易行為。
- (4) 取消旅館住宿而沒收之訂金：由旅館沒入之訂金，為損失之彌補而非提供勞務之代價，因此非屬加值稅之課稅範圍。
- (5) 如何認定屬應稅之旅宿勞務提供或是免稅之住宅出租
 同一承租人在旅館之固定處所，承租期間短於6個月，則視為應稅之旅宿勞務提供；至同一承租人在旅館之固定處所，承租期間長於6個月，則視為免稅之住宅出租。

(三) 澳洲對不動產課徵 GST 之處理方式

1. 一般而言，有關不動產之交易係指，購買、出售、租賃或開發位於澳洲之不動產，即使是劃分土地並在其土地上進行開發建設之「一次性交易」，仍然需要辦理 GST 登記。

2. 不動產交易課徵 GST 方式，如下表所列示

房屋之類型	舉例說明	GST 處理方式
新住宅房屋	銷售新房屋	一般為應稅交易
	出租新房屋	購買不動產所支付之 GST，不得扣抵
營業用住宅房屋	旅館（銷售或出租）	應稅交易
其他房屋	成屋	購買不動產所支付之 GST，不得扣抵
非住宅使用之房屋	營業用房屋（銷售或出租）	應稅交易
持續為營業使用之房屋	為商業活動使用	無 GST 負擔（零稅率）
農地	為農業活動使用	無 GST 負擔（零稅率）
空地	建築使用	應稅交易
	個人銷售	非屬應稅交易

3. 銷售新住宅房屋

(1) 原則上銷售新住宅房屋，為應稅交易。這表示當銷售人（通常為不動產開發商）辦妥 GST 登記之情況下，買受人要繳納 GST。

(2) 新住宅房屋之定義

- ①之前未被用作住宅房屋銷售之房屋。
- ②經由大規模翻新而建成之房屋。
- ③在同一土地上拆毀舊的建築物重新建造之建築物。

當新的住宅房屋被連續租用5年之後，就不再被視為新住宅房屋。

4.利潤計畫

一般情況下，銷售房屋所要繳納之 GST 金額為銷售價額之 1/11，利潤計畫為計算銷售價格中所要承擔之 GST 的另一種計算方式，通常是不動產銷售額與以下之一的差額：

- (1) 購買為房產所支付之金額。
- (2) 合理的房屋估價。

5.對不動產課徵 GST 所遭遇之困難

- (1) 相關法定的改變及法院對立法的解釋。
- (2) 適用利潤計畫之課稅標的，不動產評價不易。
- (3) 營業人原本係以銷售為目的建造新的住宅房屋，並已將相關進項稅額申報扣抵，但是銷售前先行將該住宅房屋租賃出去，而遭遇營業人未主動將原申報扣抵之進項稅額予以調整。
- (4) 不動產開發商脫離法令之約束，將興建有關之進項稅額申報扣抵，但是未依規定繳納銷項稅額（透過破產或複雜之組織結構以規避稅款）。

五、增值稅依循之有關管理作為

(一) 增值稅依循管理-OECD

1.引言

依據租稅管理論壇(Forum on Tax Administration,FTA)之研究發現，許多國家都曾經有租稅嚴重漏損之經驗。尤其，增值稅制度易於被濫用，而且小規模營業人對租稅法令依循程度極低。僅有少數的國家對於所有稅目有廣泛及縝密的風險處理方式。

FTA 已經發展並公布有關此部分之指南，各租稅體可據以為風險處理之參考。

2.何謂租稅依循管理

- (1) 租稅依循管理為以有結構及有系統的租稅依循風險管理的手段（可用於所有稅目）。
- (2) 可橫跨所有稅收之管理方式，需要回答以下關鍵性的問題
 - ①最主要應處理之租稅依循風險是什麼？
 - ②那些納稅義務人與主要應處理之租稅依循風險有關？
 - ③用什麼方式處理主要應處理之租稅依循風險方有可能達到最佳之結果？
 - ④如何衡量為處理租稅依循風險所採取方法之影響？
 - ⑤處理租稅依循風險所採取方法，實施結果是否合乎預期？
- (3) 有關納稅人義務之依循風險包含 4 個領域：
 - ①依制度辦理登記。
 - ②及時申報或提供稅收相關之必需資訊。
 - ③報告完整及精準之資訊（需結合良好的紀錄保存）。
 - ④準時支付納稅義務。
- (4) 上述領域可適用於所有稅目。
- (5) 需了解相關風險之規模、性質及驅動原因，以決定採取何種作為因應。

3.租稅依循管理之重要性

- (1) 一個租稅體最主要目標為依據法令規定課徵租稅及關稅，並且以一種可維持租稅制度信心及管理之方式，徵收相關稅款。
- (2) 租稅體需要達成租稅法令最大之依循程度。
- (3) 納稅人主動依循法令規定，係達成租稅體主要目標最有效果及效率之方式。
- (4) 要實現改善納稅人主動依循法令程度，需要一個充分結合租稅體規劃過程之有結構及有系統的作業程序。
- (5) 一個快速變化的環境
 - ①全球性營業人與自然人交易行為持續增加中。

- ②使用現代科技能力持續成長。
- ③企業由雇用員工改變為外包業務與承包商。
- ④部分國家之移民快速增加。
- ⑤交易模式及金融產品之創新。
- ⑥課稅方式具便利性。
- ⑦企圖詐欺稅款之犯罪行為持續成長。
- ⑧對政府及社會有更高之期待。
- ⑨部分租稅體有資源減少的問題。

(6) 不依循增值稅法令規定是亟需關注的問題

- ①增值稅缺口之測量，越來越多使用「由上到下測量方式」，以衡量不依循增值稅之規模及趨勢。
- ②依據歐盟最近報告評估，2013 年間歐盟 28 個國家總增值稅缺口約為 168 億歐元，約占總納稅義務 15.2%。
- ③依 2013 年之估計，約有 10 個國家之增值稅缺口超過 20%（最高之國家為羅馬尼亞缺口為 41%）；有 9 個國家之增值稅缺口低於 10%（最低之國家為芬蘭缺口為 4.1%）。
- ④另一方面，澳洲評估其增值稅缺口約在 5%到 6%之間。

4.租稅依循管理之意涵

(1) 定義風險：

- ①可以採取由上到下或由下到上之程序定義風險。
- ②需要透過多層次之方式（策略及操作）以更完整了解風險。
- ③風險定義程序有助於提供最好的智慧以定義不依循租稅法令之成因。

(2) 評估風險之優先順序：

- ①租稅體需要程序以客觀衡量租稅依循風險之規模。
- ②評估及確定優先順序理想上需要基於客觀之證據。
- ③要平衡風險優先順序。

(3) 分析租稅依循行為

①應採取更強大之研究，而非以臆測方式了解租稅依循行為。

②納稅人採取不同的方式以因應租稅體之需求。

(4) 確定處理策略

①相關措施對於主動依循之納稅人而言，為簡單之程序；對於不想依循租稅法令規定之納稅人採取強制作為。

②依據不想依循租稅法令規定納稅人之行為，設置相關處理作業。

③更有效的策略為多面向及有系統性。

④最近之趨勢為建立合作機制，已達改善之結果。

(5) 實際操作步驟

①依納稅人之身分及規模進行分類，例如：大型企業、中小型企業、微型企業、非營利及個人。

②針對不同類別之納稅人分別定義相關風險，風險之規模與性質在各類別納稅人之間有所不同。

③使用相關之客觀證據以評估及確定風險之優先順序。

④使用可用之證據以了解不依循納稅之原因。

⑤就應處理之風險決定設定處理方式。

⑥發展衡量是否成功或績效指標的方式。

⑦建立監測及評估之程序。

(6) 監測加值稅依循程度之績效指標

全球加 值稅表現	納稅人之類別			
	登記	申報	報告	支付
加值稅缺口發 展趨勢	就已辦加值稅 登記及潛在應 辦登記之營業 人進行交叉比 對	依限申報之申 報書比例	長期間監測目 標之納稅人	依限繳納稅款 之比例
加值稅收入比 率		納稅人依限申 報之比例		依限繳納稅款 之納稅人比例
稅收占 GDP 之 比例				

(7) 有關增值稅之特殊考慮

①法令架構之設計為納稅人依循程度之關鍵。

②管理步調亦需要被關注：

a.新的營業人需要早期就被注意。

b.好的紀錄保存標準是必要的。

c.將有更多的退稅詐欺，針對高風險之納稅人設計以風險為基礎之運作方式，並且應盡可能的快速退稅。

d.必須對延遲申報及繳納之營業人即時追蹤。

e.相關之申報及繳納程序應最大限度採取自動化，並且相關之納稅服務及施行應提供免費之資源。

(二) 增值稅依循管理-歐盟

1. 增值稅依循管理

(1) 相對於企業所得稅，納稅人依循增值稅需耗費更多的時間。

(2) 世界上對於納稅人依循增值稅需耗費更多的時間，差異性非常大，即使在同一個區域之各國，亦有所不同（歐盟之情況）。

(3) 相較於發展中國家，已開發國家所花費之時間較少。

(4) 不同國家之管理程序均不相同（產生顯著之影響）。

(5) 營業人可透過網路申報及繳納增值稅之國家，納稅人依循增值稅需耗費更多的時間較少。

(6) 增值稅申報頻率(按月/按季)及申報時必須提供資訊之多寡，影響納稅人依循增值稅需耗費的時間。

(7) 營業人申報時如有額外的文件要申報，則納稅人依循增值稅所耗費的時間更長。

2. 營業人負擔增值稅之行政責任

以下為營業人原則上會面對之行政責任：

(1) 於經營主體開始、變更及中止營業行為時需拜訪稅務機關。

(2) 開立發票。

- (3) 定期申報營業稅申報書。
- (4) 保存細部之帳簿資料以因應稅務機關查核。
- (5) 依每一張申報書繳納增值稅應納稅額。

3.改善歐盟增值稅依循之有關作為

- (1) 新的發票規則(2013年1月1日起實施)。
- (2) 以電子化方式為退稅之程序。
- (3) 交易課稅地點之規則(B2B之勞務交易-反向徵收機制)，及一站式服務之安排(B2C之勞務交易-結束增值稅之扭曲)。
- (4) 提高辦理增值稅登記之起徵點。
- (5) 建議標準之增值稅申報作業(最多可替歐盟全體營業人一年節省15億歐元)。

4.增值稅之發票規則

- (1) 依Price Waterhouse Cooper有關增值稅發票之研究指出，可以由4個地方看待：開立發票的需求、發票應記載之內容、電子發票及保管發票。
- (2) 對於電子發票及紙本發票應採取相同之待遇。
- (3) 第二發票指令(2013年1月1日起實施)
 - ①增加電子發票之使用。
 - ②減輕營業人之負擔。
 - ③支持中小企業。
 - ④幫助會員國逮捕租稅詐欺。

5.建議增值稅申報書標準化

- (1) 營業人可使用共通的、完善之電子化格式，以提供標準化之資訊給每一個會員國之稅務機關。
- (2) 標準化：增值稅申報書之內容、提交申報書之程序(稅務期間、申報截止日及申報程序)及更正增值稅申報書之程序均予以標準化，以減輕營業人之行政負擔。
- (三) 對抗避稅及濫用-澳洲

1. 定義

- (1) 節稅：架構業務結構，但是尊重法令之規定及意涵。
- (2) 避稅：合法，但是延伸法令之解釋及意涵。
- (3) 逃稅：採取故意的行為或者疏忽、選擇不去依循法令規定。
- (4) 詐欺：嚴重的逃稅，為故意的犯罪行為。

2. 澳洲採取之防範方式

- (1) 成立一個專案。
- (2) 維護 GST 利益。
- (3) 所獲得合理的結論為：唯一或者主要之目的為獲得 GST 利益、有關安排之主要作用為取得 GST 利益。
- (4) 需考慮之面向如下
 - ① 以何種方式進入 GST 系統或完成有關交易。
 - ② 形式及實質。
 - ③ 意圖違反之有關法令。
 - ④ 不論是否為正常交易(即屬非受控交易)。

3. 不法行為之主要特徵

虛偽或者人為之安排通常表現出下列的情形：

- (1) 有關的交易或安排，除了獲得租稅利益外，無法做其他解釋。
- (2) 非真實商業交易。
- (3) 通常為可連結或有關係之主體（非常規交易）。
- (4) 運用國際貿易。
- (5) 高價值之交易。
- (6) 被干預之主體。

4. 「鳳凰鳥」不動產開發商

- (1) 正常情況下，不動產開發商進入 GST 體系中，就施工階段發生之進項稅額申報扣抵，並在銷售時申報並繳納 GST。
- (2) 異常之情況：

- ①計畫：取得取得澳洲商業號碼（Australian business number, ABN）並辦理 GST 登記。
 - ②建築物：購買不動產並帶來相關開發費用，申報商業運作表（Business activity statement, BAS）及扣抵進項稅額。
 - ③銷售不動產：將不動產全數銷售並支付移轉規費，規避申報商業運作表及不繳納 GST，並進入清算程序。
 - a. 最高風險之開發商為刻意的反覆使用破產之手段以規避繳納稅款。
 - b. 鳳凰鳥開發商包括 2,500 個人與 1 萬個破產之公司有關，欠繳稅款約 14 億澳幣。
- (3) 稽徵機關就「鳳凰鳥」不動產開發商所帶來之挑戰：
- ①如何在當開發商非故意的不到稽徵機關面談之情況下取得平衡。
 - ②澳洲之稅務員遍布全國，但是多數之開發商負責人為新住民。
 - ③收集有關開發商及其銷售移轉不動產之資訊，當開發商破產時有助減少 GST 之損失。
 - ④確定開發商在納稅行為方面有無積極之變化。
- (4) 稽徵機關處理「鳳凰鳥」不動產開發商之對策：
- ①主動監測高風險之個人，並密切監測其控制之公司。
 - ②在不動產營業週期之早期蒐集有關資訊。
 - ③採取強制性之作為：例如將極壞之開發商移送司法偵辦起訴。
 - ④盡可能扣押債務人之財產以徵起 GST。

六、對國內及外國營業人之加值稅退稅

(一) OECD 之觀點

1. 加值稅原則

- (1) 有關發票之原則-進項稅額扣抵，係屬消費稅之性質(相對於生產稅)。
 - ①有關固定資產之進項稅額可扣抵。
 - ②新設立營業人之進項稅額扣抵情況。
 - ③基於稅率結構之進項稅額扣抵情況。

(2) 目的地原則

①出口貨物之進項扣抵。

②退稅給外國納稅人：在產製過程中所需要之貨物、勞務就地課稅。

2.管理原則

(1) 及時退稅(4 週)。

(2) 公平及透明之管理程序。

(3) 無差別對待之稽徵程序：對待國內營業人間均無差別、對國內及國外營業人間均無差別。

(4) 適當之審核機制。

3.有關之風險

(1) 對投資及存貨之增值稅扣抵：

①非營業人可否使用/黑市經濟。

②營業人未達收支平衡前先行破產。

(2) 對出口貨物之增值稅扣抵：

①虛增出口金額。

②利用同一貨物循環出口之詐欺。

(3) 退稅予外國之納稅人：

①虛假之交易。

②雙重不課稅。

(4) 預算之議題：

①缺乏金融資源。

②錯誤之規劃/現金流量之議題。

4.傳統處理退稅風險之作為

(1) 對投資及存貨之增值稅扣抵：溢付之進項稅額至次期扣抵，及對於退稅有上限之規定。

(2) 對出口貨物之增值稅扣抵：

①制度上採取先審核後退稅之作業程序。

②稅務稽徵行政及營業人相關程序，均需要大量的資源。

(3) 退稅予外國之納稅人：

①有關退稅前之審核程序採取紙本文書作業。

②不適合或不成比例之要求。

③限制性條件，如：互惠之請求。

5.OECD 之調查

(1) OECD 對超過 300 家大型以及中型之企業進行調查。

(2) 每年應退稅額超過 1 萬美元之營業人約有 80%(超過 25%營業人之應退稅額超過 100 萬美元)。

(3) 72%之營業人對於退稅流程發生困難。

(4) 21%之營業人無法領回外國之增值稅。

(5) 營業人對於退稅流程認為困難之處：

①與當地稅務機關之溝通(缺乏清楚之指南、形式及程序，使用當地之語言)。

②不適合或不成比例之要求。

③退稅的速度。

④缺乏一致性之規則及程序。

(6) 結果：

①有 30%之營業人表示，會因為潛在承受之增值稅，而決定是否在一個國家從事商業行為。

②有 40%之營業人會尋求合法之代理，以避免處理退稅程序。

6.政策風險

缺乏/不適合之退稅程序，所產生之結果如下：

(1) 阻礙經濟發展。

(2) 扭曲競爭。

(3) 降低競爭力。

(4) 導致高的稽徵行政及依循成本。

(5) 對抗詐欺之效率較低。

(6) 鼓勵行賄。

7. OECD 中立性指南

(1) 不應由營業人負擔增值稅，除非法令有所規定。

(2) 關於課稅的程度，外國企業相對於本國企業不應為有利或不利之規定，當本國企業有權利就進項稅額退回或扣抵，外國企業亦應享有相同程度的對待。

(3) 為確保外國企業不會遭遇無法收回增值稅之情事，政府可選擇採取以下方式：

①政府可以選擇施行符合無差別對待原則之方式，如：退稅、零稅率、於當地註冊。

②可以互惠條件為限制。

(4) 對外國企業有具體的要求被認為是需要的，但是不應對企業造成不成比例之負擔。

①外國企業缺乏實體存在，成為稅務管理額外風險之一。

②允許對外國企業有具體之管理要求，但是必須與其產生之風險合乎比例。

③行政管理之要求不應導致不適當之成本或負擔(例如：在銀行之保證金不應高於申請退還之稅額)。

④對於證明文件之要求，應限制於評估退稅申請之正確性。

⑤作業程序不應產生實際上之差別或否定。

⑥稽徵行政應基於國際間合作之利基，以降低風險。

8. IMF 之建議

最有效果及效率之退稅處理程序，包含以下之條件：

(1) 對於合乎法令規定之退稅申請人及依循法令程度低之退稅申請人，給予差別待遇。

(2) 就高風險之退稅申請採取先審後退機制，低風險之退稅申請採取先退

後審機制。

- (3) 建立辨別退稅申請相關之風險準則。
- (4) 納稅人之數量應控制在可真實管理之程度(需要適當之登記起徵點)。
- (5) 加值稅登記程序應有能力檢測虛偽之交易人。
- (6) 在退稅分級中，應建立合適之預報及監測制度。
- (7) 退稅(支付、抵消或否准)應在合理之期間內完成處理。
- (8) 應對延遲給付之退稅，加計利息後退還予合法申請退稅之納稅人，以彌補其流動資金之損失。
- (9) 留抵稅額應准予抵銷加值稅或其他稅目之退稅。
- (10) 對於出口之營業人溢付之進項稅額退稅，應及時退還。

(二) 對國內及外國營業人之加值稅退稅-歐盟

1. 退還加值稅

- (1) 在欲申請退稅之成員國已辦妥登記之納稅人。
- (2) 未在欲申請退稅之成員國辦理登記之納稅人，惟於其他成員國辦妥登記之納稅人。
- (3) 退稅給未於歐盟各國辦理登記之納稅人。

2. 在成員國之加值稅退稅

當納稅人於被核定之加值稅申報週期間，扣抵之進項稅額超過銷項稅額，成員國可能會就溢付稅額予以退還，或者要求留到次期扣抵。

3. 加值稅退稅相關指令

- (1) 未在成員國辦理退稅登記之納稅人，但是至少辦妥登記且具有進項扣抵之權利。
- (2) 程序：
 - ①於辦理登記成員國之入口網站以電子化程序申請-受理截止日為9月30日。
 - ②該成員國會確認納稅人身分。
 - ③確認無誤則由該會員國繼續退稅程序，如有異常會及時通知予納稅

人。

- ④成員國以電子方式通知納稅人有關退稅領取通知。
- ⑤退稅之成員國可能會要求提供發票影本(只限於稅基 1 千歐元以上之交易，燃料則為 250 歐元以上之交易)。
- ⑥需在受理退稅申請之日後 4 個月內，決定處理情形。
- ⑦退稅之成員國可能會要求提供其他額外資訊，有關要求應在受理退稅申請日後 1 個月內提出。

於收取額外資訊後之 2 個月做出是否退稅之決定，不超過受理退稅申請日後 6 個月內。

如果同意退稅，應於決定日起算 10 日內退還，逾期由退稅之成員國加計利息與納稅人。

由原受理登記之成員國辦理退稅，如欲變更退稅國家，相關銀行手續費於退稅款中扣除。

(3) 申報週期及辦理退稅之最低金額：

- ①申報週期小於一年但是不少於三個月：400 歐元(或等值之國際貨幣)。
- ②一年申報一次：50 歐元。
- ③其他(低於 3 個月)：50 歐元。

4. 退稅給未於歐盟各國辦理登記之納稅人

未於歐盟各國辦理登記之納稅人：於歐盟無營業地址或永久居住地址，並於成員國內不再銷售任何貨物及勞務，由各成員國決定是否辦理退稅。

- (1) 基於互惠原則，但是對歐盟內營業人而言不公平。
- (2) 可能會要求任用一個稅務代表。
- (3) 某些支出之進項稅額會被排除或有徵收一些費用。
- (4) 相關退稅有申請期限，且各國規定不盡相同。
- (5) 各成員國對於可申請退稅之最低金額規定亦不相同。

(三) 對國內及外國營業人之加值稅退稅-澳洲經驗

1. 澳洲國稅局(Australian Taxation Office,ATO)每年處理退稅件數及金額為何？

- (1) 每年約有 220 萬件退稅申請。
- (2) 退稅申請金額約 510 億澳幣。
- (3) 在 2014 年間透過退稅風險審查，修正之退稅為 22 億澳幣。
- (4) 官方估計稅收缺口約 15 億澳幣。

2. 處理退稅及退還與納稅人所花費之時間？

- (1) 依納稅人憲章標準為 14 日。
- (2) 以電子化方式申報商業運作表，可立即處理退稅。
- (3) 如果營業人以電子化方式申報商業運作表，且無需要處理之異常，則可於 3 日後將退稅轉入納稅人帳戶。

3. 納稅人可選擇退稅之方式

- (1) 以電子轉帳方式轉入澳洲銀行帳戶。
- (2) 例外之情況為以支票辦理退稅，但是為罕見之情況。

4. 有關退稅處理所投入之人力、扮演之角色及其組織

- (1) 納稅依循策略小組：工作性質為發展、監視檢測之過程，有 20 人。
- (2) 審查小組共有 419 人：初階查帳員 306 人、專家 48 人、處理綜合性事務有 65 人。

5. 澳洲國稅局採取自動化程序(風險等級引擎 Risk Rating Engine, RRE)，偵測高風險之退稅，以預防不正確或具有詐騙意圖之退稅。

- (1) 對屬於退稅之商業運作表進入處理程序。
- (2) 基於退稅營業人商業運作表申報之形式及歷史紀錄進行測試。
- (3) 發現異常案件則啟動調查小組。
- (4) 進行細化測試，低風險之退稅案件可續辦退稅，並依風險程度繼續處理程序(先審後退、先退後審、查帳或緩退)。
- (5) 自收取商業運作表之日起，每天早上跑資料庫。
- (6) 使用複雜的規則及第三方資料。
- (7) 產出結果以人工建檔，且於 24 小時內再次檢視。
- (8) 經確認為高風險者，可取消退稅，或者於啟動退稅程序之 2 日內將退

稅返回。

6. 人工智慧處理程序

- (1) 部分詐欺退稅案件不易透過系統察覺。
- (2) 使用額外的工具偵測退稅詐欺。

7. 何謂 GST 詐欺

- (1) 未藉由納稅人創造之行為，沒有權利獲得 GST 利益。
- (2) 退稅風險可呈現 4 個面向：
 - ① 退還 GST 給納稅人之情況為犯罪之退稅。
 - ② 依其申報而收取之 GST 低於退稅額。
 - ③ GST 佔通貨發行之比例。
 - ④ 未適當審核退稅申請案件。

8. 詐欺 GST 退稅之行為

- (1) 高次數/低價值之交易方式。
- (2) 細部資訊與一般退稅人相同(銀行帳戶、電子郵件及郵政信箱)。
- (3) 創造身分或者接管依循法令規定之納稅人身分。
- (4) 為辦理退稅而偽造/製造發票。
- (5) 為規避稅務機關偵測，產生日益複雜及不斷發展之方式。
- (6) 避稅計畫：活動之主要目的為避稅或獲得稅款之利益。

9. GST 退稅風險之完整面向

- (1) 退稅申請案件看起來都一樣，然而有些為虛偽不實、未依循法令規定、誤用法令規定或者有錯誤。
- (2) 虛偽不實的退稅，企圖在風險等級引擎(Risk Rating Engine, RRE)雷達之偵測下繼續留存。
- (3) 從事不法行為之人精於表現出正常營業人的樣子。
- (4) 現代科技讓人們更有機會輕易的偽造文件。
- (5) 建立異常營業人之檔案。
- (6) 國際性之犯罪行為日益增加，尤其是身份犯罪。

- (7) 身分犯罪包含創造身分或偷取他人身分(接管)。
- (8) 施騙者變得更複雜，並試圖看起來無異於合法營業人(交易)。
- (9) 澳洲國稅局透過下列程序偵測及處理上述異常
 - ①對身分犯罪提高戒備，並偵測高風險之個人以及身分竊盜之被害營業人。
 - ②註冊及退稅偵測模型。
 - ③監控洩露身分之人。
 - ④對於以紀錄之業主採取語音認證方式。

10. 澳洲國稅局如何得知已給付之退稅為錯誤或不實

- (1) 在 14 天內決定是否保留退稅。
- (2) 開始之程序為於辦公室內審查。
- (3) 以電話連絡了解退稅申請之原因。
- (4) 要求提供文件(傳真、電子郵件通知或郵寄)。
- (5) 審查與決定：不採取進一步動作、調整退稅或採取進一步動作(保留退稅、或透過具有經驗及查核能力之專家更進一步審視，營業人所提供之更多的資訊後辦理退稅)。

11. GST 詐欺主要之交易模式

- (1) 不動產及營造業之詐欺包含使用安排交易主體介入，以對未實際發生之交易取得扣抵稅額，該等業者取得 GST 利益後，會資助下一個開發商。
- (2) 納稅人在銷售貨物或勞務之規模，呈現極速成長之狀態而不符正常營業人之態勢。
- (3) 循環進出口之詐欺行為，通常發生於國與國之間無邊境管制之區域，如歐盟之國家。澳洲就循環進出口之詐欺行為，有幾個有利因素限制該等詐欺行為：
 - ①澳洲海關對於跨境交易及進口貨物採取邊境管制。
 - ②進口人於貨物進口時應繳納 GST。

③由於澳洲所處之地理位置，運作本詐欺模式需要高額之運輸成本。

(4) 身分詐欺

①在美國、英國及其他國家亦為顯著之問題。

②澳洲為僅次於美國被駭客侵入最多之國家，主要發生於竊盜身分後，以該身分運作欺騙行為。

③稽徵機關需要在納稅服務及偵測不法行為間取得平衡。

七、詐欺增值稅及主要犯罪行為

(一) 增值稅詐欺及有關犯罪行為-OECD 之觀點

1.濫用增值稅-為提升關注之議題

(1) 租稅管理論壇(Forum on Tax Administration,FTA)：有關委員表示應關注有關系統性之攻擊行為(2004年報告及2009年資訊註記)。

(2) 識別不法行為主要運作方式，並應開始從事於具法律性質之國際性管理合作及交換資訊之文件。

(3) 歐盟表示

①測量增值稅缺口：承認歐盟中許多國家有極大之稅收損失，因為現行增值稅制度下存在有詐欺、逃稅及未依循法令規定等問題(於2009年及2013年所做之調查)。

②歐盟委員會：對抗詐欺策略及有關措施為，簡化增值稅制度以使納稅人易於遵循(白皮書、電子發票及標準化增值稅申報作業)。

2.增值稅缺口之成因

稅收損失起因於有無數個不依循法令規定之行為

(1) 詐欺行為。

(2) 計畫性之偽造行為。

(3) 未依規定辦理登記。

(4) 未申報之銷售額。

(5) 不償還欠稅。

3.增值稅缺口所產生之影響

- (1) 主要預算之衝擊。
- (2) 破壞國民對制度之信任。
- (3) 扭曲競爭性。
- (4) 鼓勵及支持其他犯罪行為。

4. 增加風險之原因

- (1) 為平衡預算而提高稅率讓詐欺行為更為活躍。
- (2) 跨境勞務交易之增加、新科技技術及新商品市場。
- (3) 擴張之財政支出。

5. 租稅詐欺及逃稅之不同形式

運用許多不同之形式進行租稅詐欺及逃漏行為

- (1) 影子經濟交易：像是不實之申報行為及不合法之扣抵。
- (2) 更為精進之詐欺態樣：現今之攻擊行為更具攻擊性，如濫用複雜之主體(使用控股公司)、循環進出口詐欺(消失之交易人)、組織型犯罪及恐怖主義。

6. 「旋轉木馬」詐欺之定義

- (1) 「旋轉木馬」退稅詐欺是利用增值稅制度，對於在不同租稅管轄區跨境交易貨物或勞務處理方式之組織性犯罪行為，即對於出口貨物為零稅率，於進口時由進口人繳納增值稅貨物，之後於境內銷售貨物(應稅交易行為)。
- (2) 進口人進口貨物後於境內銷售並收取增值稅，之後不繳納增值稅亦不申報，對於稅捐機關而言是消失不見的營業人。
- (3) 所謂「旋轉木馬」詐欺就是供應鏈一直重複，如同旋轉木馬般一直重複循環，致使詐騙一直發生。
- (4) 「旋轉木馬」詐欺是典型的增值稅詐欺行為，不同的歐盟國間重複交易，通常用體積小單價高之貨物進行，每次出口均申請增值稅退稅，當需要繳納增值稅時就消失。

7. 「旋轉木馬」詐欺之歷史

- (1) 1993 年後開始在歐盟國家間不再有金融邊境，歐盟間之交易未於邊境上確認，僅需做行政申報。
- (2) 一開始是使用體積小高單價之商品進行「旋轉木馬」詐欺，例如晶片或手機。
- (3) 然而現在「旋轉木馬」詐欺開始有轉變，可使用所有高價值貨物，如：設計商品、健康產品、珠寶及鋼鐵等。
- (4) 「旋轉木馬」詐欺所使用之標的，有轉變為勞務交易之傾向，如碳交易等。

8. 因應作為-於歐盟間進行資訊交換

- (1) 進行與交易相關之資訊交換。
- (2) 結果：
 - ①單純之「旋轉木馬」詐欺案件已消失。
 - ②轉變使用其他商品或市場從事不法行為。
 - ③激勵從事不法行為之人對於隱匿不法作為。

9. 運用「核准權」詐欺

- (1) 與旋轉木馬詐欺相似，使用同樣之方式。
- (2) 但是更糟糕：不局限於貨物之交易，使用無形商品為詐欺行為之交易標的，並且不再僅限於歐盟間之交易。
- (3) 政府間之因應措施
 - ①英國就「核准權」之交易行為採用零稅率。
 - ②荷蘭採取反向徵收機制，當買受人無權申報扣抵之情況下，政府最終可達徵收稅款之效果。
 - ③法國對於銷售「核准權」採取免稅之方式。

10. 反向徵收機制

- (1) 由國內購買人繳納增值稅。
- (2) 將納稅義務由銷售人移轉給買受人，則銷售人無法從事詐欺行為。
- (3) 已經在歐盟數個國家中實施，適用之交易標的為手機、二氧化碳使用核

准權、桌上型電腦、筆記型電腦及通訊勞務等。

11. 增加納稅人責任

當一個納稅人無法證明「他不知道」或「非已經知道」涉嫌參與退稅詐欺，稅務機關可以採取下列手段：

- (1) 拒絕營業人出口貨物零稅率之申請。
- (2) 不允許進項扣抵。
- (3) 對於循環交易之其他納稅人追繳消失交易人所規避之稅款。

12. 預防的方式

可以蒐集下列資訊

- (1) VAT 身分號碼。
- (2) 登記地址係商務中心。
- (3) 無營業機構或場所。
- (4) 商業參考。
- (5) 公司登記證上就商業行為之描述。
- (6) 有無產製貿易商品之能力(雇用員工人數/交易量/申報之營業額/生產資料)。
- (7) 營業人提供之價格/市場價格。
- (8) 已完成之交易次數(相同進口數量及同一接受者的反覆交易)。
- (9) 發票、運輸文件。
- (10) 法令、經濟或個人有關資訊與此供應鏈之運作人。
- (11) 支付貨款方式/該行業之商業慣例。
- (12) 此產業之一般商業慣例。

(二) 加值稅詐欺及有關犯罪行為-歐盟

1. 以下為新的加值稅制度基本特色，

- (1) 簡化(加值稅之登記、申報及相關依循規定需要清晰及透明)。
- (2) 更有效力(支持成員國移除免稅額及限制扣減稅率且不影響成員國之收入)。

(3) 更健全(預防詐欺及結束增值稅缺口)。

2. 增值稅詐欺-行動計畫(白皮書)

(1) 一站式的安排。

(2) 於入口網站提供增值稅資訊。

(3) 三方增值稅論壇(委員會、成員國及營業人)。

(4) 快速反應制度。

(5) 對抗詐欺、跨境交易查核小組。

(6) 增值稅申報制度標準化。

(7) 限制扣減稅率。

(8) 在增值稅及海關等與第三國家合作。

(9) 課稅資料庫。

3. 增值稅缺口-反向徵收機制

(1) 增值稅缺口：預期應收取之增值稅收入及實際收取增值稅之差額(於2014年之研究該缺口為1,770億歐元)。

(2) 產生增值稅缺口之原因包括納稅人未依循法令規定、增值稅詐欺、營業人破產、統計錯誤、延遲給付或避稅行為等。

4. 交易人消失之詐欺行為

(1) 增值稅具有廣大稅基及高稅率，對稅務詐欺而言提供有利之條件。

(2) 貨物之增值額較低，不適合為稅務詐欺之交易標的；勞務之增值額較高(排放二氧化碳量之核准權)。

(3) 無辜之營業人由於低的進貨價格或中間的供應商預先安排之交易而被說服成為循環交易之一環。

(4) 當買受人對於旋轉木馬稅務詐欺不知情且無意參與詐欺行為，則不應影響其進項扣抵之權利。

5. 反向徵收機制

於2018年12月31日成員國對以下貨物之交易，實施反向徵收機制：

(1) 排放二氧化碳量之核准權或其他類似核准權。

- (2) 手機、積體電路。
- (3) 提供瓦斯及電力與應稅零售商。
- (4) 瓦斯及電力經營權。
- (5) 通訊勞務。
- (6) 桌上型電腦及筆電。
- (7) 穀物及經濟作物，油籽及甜菜。
- (8) 半成品的金屬。

八、資訊交換及稽徵行政合作

1. 在數位經濟之背景下，指南及 BEPS 報告建議更佳的使用 OECD 之有關文件強化國際間之稽徵行政合作，主要需求在於對抗詐欺及避稅行為。稽徵行政合作之主要態樣

- (1) 基於要求之資訊交換。
- (2) 自發性的資訊交換。
- (3) 以系統自動化的交換。
- (4) 同步展開稅務檢查。
- (5) 拜訪國外之查帳員。
- (6) 參與查帳。
- (7) 廣泛的產業資訊交換。
- (8) 協助回復稅款。
- (9) 提供文件。

2. 現存的法律基礎

- (1) 多邊會議
 - ① 提供所有稽徵行政合作的形式(包含自動化交換)。
 - ② 國際性的研究。
 - ③ 調整及更新易於實施的方式。
- (2) 稅務資訊交換協議(Tax Information Exchange Agreements, TIEAs)
有範圍之限制(主要為直接稅)，僅提供要求的資訊。

3. OECD 標準及工具以促進多邊稅務行政管理協助文件的施行

- (1) 自動化資訊交換之示範備忘錄及相關科技資訊，為各稅務機關間之運行有關協議之基礎。
- (2) 協助稅款徵收及回復之示範備忘錄為各稅收管轄權間運行有關協議之基礎。
- (3) 資訊交換手冊為資訊交換之實際作業依循。
- (4) 稅款徵收協助手冊為稅款徵收之實際作業依循。

4. 需要啟動具法律基礎之實際作為。

九、進口低價貨物

(一) 進口低價貨物-OECD 之觀點

1. 現況

- (1) 絕大多數的國家有低價進口貨物免稅額之規定。
- (2) 起徵點差距極大：從南非的美金 9 元到澳洲的 850 元美金。
- (3) 合理：稽徵成本高於所得之稅收。

2. 挑戰

- (1) 稅收損失增加。
- (2) 對國內零售商扭曲的競爭風險增加。
- (3) 鼓勵國內營業人變更營業地址到境外。

3. 行動

- (1) BEPS 行動計畫 1 報告建議可能選擇方案之測試情況。
- (2) 許多國家考慮降低或移除起徵點。

4. 2015 年報告-主要結果

- (1) 需要考慮所有之交易關係人。
- (2) 跟海關及郵政有極強的連結。
- (3) 結合使用可能的模型。
- (4) 對可能選擇方案之評估，包括傳統徵收模式、買方徵收模式、賣方徵收模式及中介徵收模式(郵政經營商、快遞承攬商、透明的電子商務平台

及金融中介。

5. 2015 年報告-整體結論

(1) 可能方法之範圍。

(2) 結合可能之方案：賣方登記(簡易之登記及依循制度)、中介徵收模式(適用於中小企業、備援方案。

(3) 任何改變需要完整之風險評估及行政合作。

(二) 進口低價貨物-歐盟

1. 歐盟相關規定

(1) 進口貨物全部價值不超過歐元 10 元，於進口時免徵增值稅。成員國對於進口貨物全部價值高於歐元 10 元，但是不超過歐元 22 元之貨物予以免徵增值稅。酒類、香水、菸草及相關製品沒有免稅額之適用。

(2) 此外，所有成員國對於託運貨物有關稅免稅額之規定，關稅起徵點為 150 歐元。

(3) 相同的酒類、香水、菸草及相關製品沒有免稅額之適用。

2. 歐盟立場

(1) 對進口低價貨物給予免稅額為現在歐盟正在討論之議題，並強調對於小額寄送貨物或其他網路交易應予以處理，以確保歐盟及非歐盟之供應商間有公平的競爭環境。

(2) 對數位經濟課稅之專家小組建議，廢止小額寄送貨物免稅之規定，並結合在邊境一站式通關之作業。

3. 數位經濟之影響

(1) 數位經濟引發對進口低價貨物免稅規定之討論。

(2) 透過網路之 B2C 交易快速成長：於 1999 年間約 3 千萬個小額寄送貨物，2013 年已成長到 1 億 1,500 萬個郵政包裹。

4. 現存之問題

(1) 對歐盟內的零售商及境外零售商產生競爭之扭曲，進口貨物價值在歐元 10 元/歐元 22 元之免徵增值稅，相同貨物由歐盟零售商銷售，買受

人負擔之增值稅標準稅率可達 27%(依各成員國規定而異)，並且有濫用進口低價貨物免稅規定之可能性風險。

(2) 估計對增值稅收入有鉅額之損失。

(3) 進口貨物快速增加，導致海關及其他經營人產生行政之負擔。

5. 修改法律

(1) 於數位單一市場策略之架構中完成。

(2) 歐盟委員會將於 2016 年完成相關修法建議，已達處理相關問題之目標。

(三) 進口低價貨物-澳洲經驗

1. 簡要概述

(1) 自從澳洲於 2000 年實施增值稅制度以來，進口貨物進入間接稅應稅地區，其價值未逾澳幣 1,000 元者，免於進口時繳納 GST，因此絕大多數之進口貨物未被課稅。

(2) 由於數位經濟及國際交易快速成長，澳洲本地零售商承受經營上之壓力。

(3) 因而提出應維持競爭中立性之評論。

(4) 澳洲政府因而宣布對於進口低價貨物，將採取賣方徵收機制。

2. 澳洲經驗

(1) 對於進口貨物價值低於澳幣 1,000 元者之處理方式

進口貨物價值低於澳幣 1,000 元者免予課徵 GST、關稅及免除進口正式申報，除非，該等貨物為其他消費稅或葡萄酒平衡稅(wine equalisation tax, WET)之應稅項目，例如：酒類及菸草於進口時無起徵點之適用且於進口時應依規定申報。

(2) GST 係依應稅貨物進口價值計算，GST 稅基計算公式為：關稅完稅價格+進口稅捐+貨物起運地至澳洲之運費+運輸過程之保險費+酒稅。

(3) 與進口高價貨物之比較

①進口貨物價值高於澳幣 1,000 元者，即應課徵 GST 及關稅。

②最大的不同之處在於，參加延遲給付方案之營業人可於進口後第一

次正式申報銷售額時，繳納 GST 稅款。

③參加延遲繳納 GST 方案之營業人需具備下列條件：

- a.擁有一個澳洲商業號碼。
- b.已辦妥 GST 之登記。
- c.以網路申報商業運作表。
- d.按月申報商業運作表。
- f.以電子方式支付 GST 應納稅額。
- g.以電子方式處理海關申報事宜。
- h.無欠稅之紀錄且申報狀況無異常之處。
- i.已取得澳洲稅務局延遲給付之許可。

(4) 一旦辦妥設立登記，即取得澳洲商業號碼（Australian business number, ABN），以此號碼完成進口貨物申報程序。

(5) 進口應繳納之 GST 金額之計算，將延遲至可於進口後第一次正式申報商業運作表之時。

(6) 澳洲海關將提供進口貨物延遲繳納 GST 之細部資料，營業人就此資訊必須於商業運作表上正確表達。

3.以前的改革嘗試

(1) 於 2012 年間，政府成立低價郵包處理工作小組，測試可選擇進行改變之作法。

(2) 經測試 15 個獨立可選擇之作業方式，發現可以降低進口貨物增值稅課徵之起徵點。

(3) 上開經審慎考量且廣泛之選擇作業方式，被評估認為對經濟水平之影響有所限制，以及可恢復對國內營業人之中立性。

(4) 從經濟性之基礎來看，經評估 500 元為進口貨物之起徵點為可選擇之做法之一。

(4) 澳洲透過 OECD 就低價貨物跨境交易有關競爭中立性之議題，以共同交流之方式與其他國家合作。

- (5) OECD 未強制要求各國依指南之建議更改作業方式，惟該指南之選項之一為，各國政府可考慮變更進口貨物起徵點之規定。
- (6) 報告考慮之範圍為賣方徵收機制，可在貨物進入一租稅管轄權之時，課徵增值稅/GST。
- (7) 相關方式尋求利用賣方、運輸商甚至金融中介人，雖然沒有任何做法可以處理所有的議題。
- (8) 許多國家仍將「傳統作業方式」視為備援作業方式。

4. 澳洲 2017 年之改變

- (1) 澳洲政府於 2015 年宣布將制定於 2017 年 7 月 1 日實施賣方徵收機制之相關法令，意味著
 - ①當銷售人一年在澳洲之營業額高於 75,000 元澳幣時，須辦理登記並繳納 GST。
 - ②非居住人(境外供應商)將是數位交易或實體貨物之 GST 納稅人。
 - ③符合規定之境外供應商，其貨物將不在邊境停留。
- (2) 有關之法令草案目前正在進行，並預期於 2016 年上半年完成。

肆、心得與建議

一、心得

數位經濟崛起，網路交易貨物及勞務盛行，當進口低價貨物於進口時給予免稅額之待遇，進口人免繳納增值稅，復因電子交易模式稽徵機關不易掌握網路勞務交易之課稅資料，致使傳統之增值稅稅制受到嚴峻挑戰，相關之風險造成使政府稅收損失外，更重要的是，國民對增值稅制度信任度下降。此係為全球性之議題，並非僅我國遭遇此一挑戰，因而本次研討會課程主要係聚焦就 BEPS 行動計畫 1-數位經濟時代之租稅挑戰(Address the tax challenges of the digital economy)及跨境交易課徵增值稅（包含出口退稅詐欺）等相關議題。

OECD 已於 2015 年 10 月 5 日公布 BEPS 行動計畫 1 之最終報告，其中對於

低價貨物及勞務之跨境網路交易之各種課稅模型均詳細闡明（傳統徵收模式、買方徵收模式、賣方徵收模式及中介機構徵收模式）並分別製作測試卡，以評估各模式實際實行之可能性。雖然 OECD 主張相關指南僅供各國為參考之文獻，而非強制立法之要求，然而，歐盟及澳洲均已參照指南之建議，刻正進行有關法令修正之程序，以解決數位經濟所帶來稅基侵蝕的問題。謹就本次會議提出心得與建議如下：

一、關注國際增值稅法令修正情形，以為我國之參考

增值稅為消費稅性質，因而課稅地點係依目的地原則認定，依 BEPS 行動計畫 1-數位經濟時代之租稅挑戰(Address the tax challenges of the digital economy)提供各課稅模式之測試情形，買方徵收模式(於中立性、納稅遵循和稽徵效率性、確定性和簡易性、有效性、公平性及靈活度所評定之等級均為低)；評定等級最高者為中介機構徵收模式，然而，依目前所知歐盟之修法內容為對部分產品相關交易採取買方徵收模式，以規避旋轉木馬退稅詐欺情形；澳洲則採取賣方徵收模式，要求境外之營業人一年內銷貨至澳洲交易額高於澳幣 75,000 元者，應依規定辦理設立登記。由此可知，不同之租稅體基於國情及亟欲解決之問題、對於相同之議題採取不同之因應方式。

我國可關注其他國家修法情形及後續實施成效，並審酌我國之國情、於國際間之市場規模大小後，參考 BEPS 之建議，修正法令規定以健全稅制，並符合國際趨勢。

二、積極參與國際性增值稅研討會議

此次參與國際性研討會議，除吸收國際間對增值稅最新之看法，另一方面透過與各國與會代表之討論，除可了解各國目前增值稅發展趨勢及課稅方法外，並可將我國施行增值稅之經驗分享與其他國家，提供我國法令規定予其他國家參考，為國民外交方式之一。

另對跨境交易課稅之查核，稅務人員須具備相關交易流程之相關知識，故參與國際租稅研習課程，透過國際稅務專家分享實務案例，及與會代表就相關案例

之討論，有助於稅務機關查審人員了解各國增值稅發展現況，可獲取相關專業知識與查核經驗。