

出國報告（出國類別：國際會議）

參加「經濟合作暨發展組織第4屆
加值型營業稅全球論壇」
會議報告

服務機關： 財政部綜合規劃司、財政部賦稅署

姓名職稱： 蔡玉時 專門委員、 蘇靜娟 稽核

派赴國家： 法國 巴黎

出國期間： 106年4月10日至16日

報告日期： 106年5月31日

參加「經濟合作暨發展組織第 4 屆 加值型營業稅全球論壇」

摘 要

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, 以下簡稱 OECD)於 2017 年 4 月 12 日至 14 日在法國巴黎 OECD 總部舉辦第 4 屆加值型營業稅(下稱加值稅)全球論壇(The Fourth Meeting of the Global Forum on VAT), 共約 100 個國家及國際組織約 300 多位代表參與該會議。該會議主要聚焦在 OECD 國際加值稅指導原則(International VAT/GST Guideline)之討論及各國如何依循該指導原則, 落實於國內制度之分享, 並討論當前數位經濟發展對商業模式, 租稅稽徵及查核之意涵。

加值稅全球論壇係提供全球主要國家討論加值稅制度、重要加值稅政策及實務運作平台。OECD 前於 2014 在日本東京召開第 2 屆加值稅全球論壇時, 發表國際加值稅指導原則初稿供各國討論, 期待各國認同此指導原則, 並作為各國跨境交易課稅方式之立法參考, 以避免管轄地國在課稅上產生重複課稅及非意圖不課稅風險, 維持租稅中立性。第 3 屆會議進行方式係延續前屆開會模式, 並針對 OECD 發布之國際加值稅指導原則新增議題, 主要就 B2C 下跨境勞務與無形資產之加值稅課稅規範議題進行討論。本(第 4 屆)會議除賡續探討前屆指導原則內容及倡議落實第 4 章國際合作以防杜稅收侵蝕及逃漏, 亦請已依循該原則訂定相關規定之國家作經驗分享。此外, 鑑於數位全球化之浪潮, 會議也針對其對租稅課徵之機會及挑戰, 及稅務稽徵之數位化, 進行討論。

參加「經濟合作暨發展組織第4屆
加值型營業稅全球論壇」

目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、議程及與會人員.....	3
參、議題內容摘述.....	6
肆、心得與建議.....	31
伍、附件.....	35

壹、緣起及目的

一、經濟合作暨發展組織簡介

經濟合作暨發展組織(the Organization for Economic Co-operation and Development,以下簡稱 OECD)成立於 1961 年，總部設於巴黎。迄今會員國達 35 個，包括歐洲 25 國：奧地利、比利時、捷克、丹麥、愛沙尼亞、芬蘭、法國、德國、希臘、匈牙利、冰島、愛爾蘭、義大利、拉脫維亞、盧森堡、荷蘭、挪威、波蘭、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛維尼亞、西班牙、瑞典、瑞士及英國；美洲 4 國：加拿大、智利、墨西哥及美國；亞洲 4 國：以色列、日本、韓國及土耳其；大洋洲 2 國：澳大利亞及紐西蘭。

OECD 期藉跨國間合作以促進經濟繁榮穩定與各國間和諧發展，隨著各主要新興經濟體陸續加入，該組織各項倡議及所擬訂相關指導原則，已逐漸對全球經濟及發展產生相當影響力。

OECD 之宗旨係引領各國政府一同走向民主與市場經濟，其目標涵蓋維持持續性之經濟成長、提高就業、提升生活水準、保持財政金融穩定、協助其他國家經濟發展，及促進全球貿易成長等。該組織架構主要為理事會(由 OECD 秘書長擔任主席並以會員國及歐盟組成，負責監督及指導政策方向，決策係共識決)、委員會(由會員國與觀察員身分之非會員國組成，並與秘書處討論及執行政策議題)、秘書處(下設各業務處，負責分析及建議)。

近 50 年來，OECD 發布之經社數據與具比較性統計資料已成為全球最龐大且最可靠來源之一。除資料與數據蒐集，OECD 同時掌握趨勢，分析與預測經濟發展，並就社會變遷、貿易、環境生態、農業、科技、租稅等各項議題演變提出研究報告，OECD 已成為全球經濟與公共政策領域最大出版者。

二、OECD 之加值稅全球論壇

OECD 秘書處轄下之租稅政策與行政中心(Centre for Tax Policy and Administration，以下簡稱 CTPA)主要負責國際性租稅議題，例如修訂租稅協定範本及相關注釋、國際稅務資訊交換之合作與發展，及訂定移轉訂價指導

原則等，並不時召開專題會議。惟 2012 年以前，尚無針對增值稅議題召開會議。2009 年後歐債危機發生，各國急需財源解決收支失衡等問題，考量稅收為最穩固財源之一，應可以其援助國內經濟，惟考量所得稅屬直接稅，易受人民反對並因此對政府失去信心，各國遂開始思考以間接稅如增值稅取代，自此，該稅逐漸受到國際重視及討論。

為因應網路等新興產業趨勢崛起，且為確保增值稅之課徵不會妨礙國際貿易發展，各國採一致性增值稅制度愈趨重要，為避免產生重複課稅及非意圖不課稅風險滋生，CTPA 2012 年於法國巴黎舉辦第 1 屆增值稅全球論壇，邀請會員國及非會員經濟體參與，討論議題切合各國迫切待解決之課稅問題，另與會代表於該會議提議應建立國際性指導原則作為全球標準，CTPA 鑑於會議參與者眾多且踴躍，訂定國際性增值稅指導原則構想佳，遂於 2014 年日本東京舉辦第 2 屆論壇，針對擬定之國際增值稅指導原則初稿進行討論，俾獲取各國共識，嗣 2015 年於法國巴黎舉辦第 3 屆論壇，延續討論上次會議未盡工作及國際增值稅指導原則定稿內容。本(第 4)屆論壇亦在法國巴黎舉行，除接續討論國際增值稅指導原則內容，針對該原則第 4 章倡議各國間應相互合作，俾使實務爭端極小化、防杜避稅及逃漏稅情事發生，並請各國經驗分享。

貳、議程及與會人員

一、會議議程

本次會議於 2017 年 4 月 12 日至 14 日在法國巴黎舉行，主要針對國際加值稅指導原則及各國課稅經驗等提出報告及討論，詳細會議議程如下：

4 月 12 日議題
迎賓及開幕致詞
Plenary Session 1：國際性 VAT/GST 事件盤點：持續變遷之世界
Plenary Session 2：VAT/GST 於財政政策支持永續經濟成長及減少失衡角色

4 月 13 日議題	
Key Note Address：基礎 VAT 改革之設計及執行：中國經驗	
Plenary Session 3：VAT/GST 政策-數位全球化時代下之稽徵與遵循：挑戰與機會	
Parallel Session A：遠距數位銷售課稅：國際標準及經驗(1)	Parallel Session B：電子商務平台及其他中介業者於網路銷售課徵 VAT/GST 之角色
Parallel Session C：遠距數位銷售課稅：國際標準及經驗(2)	Parallel Session D：增進課徵 VAT/GST 效率之科技革新
Plenary Session 4：數位時代下之 VAT/GST 設計與運作：學習與省思	

4 月 14 日議題	
Plenary Session 5：通往增進稅務遵循及 VAT/GST 稽徵效率之道路：問題與方法之選擇	
Parallel Session E：處理 VAT/GST 稅務詐欺	Parallel Session F：管理 VAT/GST 退稅
Parallel Session G：稅務稽徵之數位化	Parallel Session H：透過誘因層面增進稅務遵循

4 月 14 日議題

Plenary Session 6：因應 VAT/GST 新挑戰及提升 VAT 稽徵效率與效果：習得課題及未來行動

二、各國與會人員

第 4 屆增值稅全球論壇共有阿爾巴尼亞、阿爾及利亞、阿根廷、澳洲、奧地利、孟加拉、白俄羅斯、比利時、貝里斯、貝南、巴西、保加利亞、布吉納法索、蒲隆地、柬埔寨、喀麥隆、加拿大、查德、智利、哥倫比亞、科摩羅、哥斯大黎加、捷克、剛果民主共和國、丹麥、多明尼加、埃及、愛沙尼亞、芬蘭、法國、甘比亞、喬治亞、德國、希臘、幾內亞比索、匈牙利、冰島、印度、印尼、愛爾蘭、義大利、日本、肯亞、拉脫維亞、賴比瑞亞、立陶宛、盧森堡、馬達加斯加、馬來西亞、馬爾地夫、馬爾他、模里西斯、墨西哥、蒙古、荷蘭、紐西蘭、尼日、奈及利亞、挪威、巴基斯坦、中國大陸、波蘭、葡萄牙、剛果、羅馬尼亞、俄羅斯、沙烏地阿拉伯、塞內加爾、塞席爾、新加坡、斯洛伐克、斯洛維尼亞、南非、西班牙、蘇丹、史瓦濟蘭、瑞典、瑞士、突尼西亞、土耳其、阿拉伯聯合大公國、英國、美國、烏拉圭、尚比亞及我國等與會，另有歐盟(EU)、非洲稅務論壇(African Tax Administration Forum, ATAF)、法語系國家稅捐機關高階主管會議及研習中心(Conference and Study Centre for Tax Administration Executives from French-Speaking Countries, CREDAF)、海灣合作委員會(Gulf Cooperation Council, GCC)、美洲國家稅務主管中心(Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT)、國際貨幣基金(International Monetary Fund, IMF)、歐洲稅務管理組織(Inter-European Organization of Tax Administrations, IOTA)、聯合國開發計畫署(UN Development Programme, UNDP)、世界銀行(World Bank)、世界海關組織(World Customs Organization, WCO)、OECD、商業及工業諮詢委員會(Business and Industry Advisory Committee, BIAC)、伊斯蘭國家稅務局(Association of Tax Authorities of Islamic Countries, ATAIC)、國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)及國際增值稅協會

(International VAT Association)等國際組織，共約 100 個國家與國際組織之代表及學者計 300 位共同參與。

本次會議本部由綜合規劃司蔡專門委員玉時及賦稅署蘇稽核靜娟代表與會，藉由參與會議討論瞭解國際間增值稅最新發展趨勢，並與各國代表充分交換意見，除能提高我國參與程度，強化與 OECD 間合作關係外，更能瞭解國際間目前所面臨增值稅課稅實務問題與因應之道，可為我國研議修正跨境交易之增值稅課稅規範及稽徵實務作業參考，確保租稅公平。

叁、議題內容摘述

一、摘述國際增值稅指導原則第 4 章：支持指導原則於實務上相互合作、爭端極小化、及侵蝕與逃漏案件之適用

(一)前言

指導原則目標在極小化潛在之重複課稅或非意圖不課稅，俾對企業與稅捐機關創造更多確定性。目標之達成原則上應遵守第 2 章國際認同之增值稅中立性原則及透過第 3 章決定跨境課稅權國家原則之執行。

實務上，各課稅管轄權國家執行或闡述中立性或指導原則中課稅地認定(如決定買受人身份及所在地)不同，又因各國差異，於跨境交易下，極可能導致重複課稅或非意圖不課稅爭議。

為極小化重複課稅或意圖不課稅及潛在爭端，各國法律應儘可能訂定有效促進一致執行標準之原則性規定。

國家對課稅管轄權應採取一致性適當因應措施，以打擊稅收侵蝕及逃漏、收入損失及競爭扭曲情形。

(二)侵蝕及逃漏增值稅概念說明

侵蝕係指證據之偽造、隱瞞或製造假說明，造成不用向政府申報增值稅或導致從政府獲得不適當退稅情形。

逃漏係指悖於指導原則一致性之法律意旨，產生增值稅利益情形，包括人為策劃性安排，缺乏經濟實質交易。然而，法律提供之利益不視為逃漏，除非其被利用達成一個非計劃中的結果。

(三)相互合作、資訊交換及其他安排，允許各國稅捐機關溝通及相互合作

各管轄權國家之稅捐機關間相互合作、資訊交換及以其他形式溝通機制，可促使指導原則在中立性及課稅地認定之解釋上符合一致性，並極小化爭議，也可減少稅收侵蝕或逃漏議題之發生。

鼓勵課稅管轄權國家利用現存相互合作、資訊交換及相互協助的機制(如

雙邊、區域或多邊協定)，提供各管轄權稅捐機關溝通及合作方法，並於現存機制外進一步發掘不同合作方法，以實現一致性解釋。

(四)納稅義務人服務

增加與納稅義務人溝通管道，可降低對指導原則瞭解之差異，有助於促進行政作業一致性，降低爭議發生可能性。因此，鼓勵課稅管轄權國家提供納稅義務人服務，特別於中立性及課稅地認定上採一致性解釋，可避免爭端。

(五)指導原則在侵蝕及逃漏案例上適用情形

當交易之各方具良好信念，且所有交易均合法及符合經濟實質，指導原則之中立性及課稅地認定準則等可被正確適用。

因應或防杜稅基侵蝕或逃漏，課稅管轄權國家應參採指導原則，俾一致性地採取適當措施打擊稅收侵蝕或逃漏，避免稅收損失及競爭扭曲。

本章關於稅收侵蝕及逃漏概念只適用於本指導原則背景下，該原則不傾向提供更多有關侵蝕或逃漏概念一般準則，或課稅管轄權國家全面反侵蝕或逃漏政策。

二、供應商不在課稅管轄權國家其增值稅徵收機制之提案報告

各界均認知需要發展執行準則，支持國際增值稅指導原則能一致性實施。是以，OECD 財政事務委員會第一個要求的執行準則為從非居住者徵收增值稅之機制。前述工作範圍及內容係由 OECD 消費稅第 9 號工作小組(WP9) 負責辦理，包含由非居住者供應商從事之 B2B 及 B2C 銷售勞務及無形資產，著重於國際增值稅指導原則建議之徵收機制、設計及實務操作，考量稅捐機關及企業面向，最後產出增值稅徵收機制報告。

執行過程

年度	工作
2016.4	1.第 9 號工作小組第 1 次討論報告大綱 2.組成政策及處理事務專家徵收工作團隊(含各國稅捐機關及企業

	群) 3.進行盤點/基準的測試
2016.9-11	討論/新發現的驗證/與企業及政府代表之觀察
2017.4	1.設計提案報告 2.第 9 號工作小組 2017 年 4 月於會議提出討論及決議 3.於本(第 4)次會議進行提案報告主要項目發表及討論

架構

章節	討論議題
第 1 章	1.從外國供應商徵收增值稅的基本政策問題及設計議題原則性討論 2.簡介可行之徵收機制
第 2 章	徵收機制下之登記其主要政策及設計議題
第 3 章	依國際增值稅指導原則建議之簡易登記及依從機制設計及實務操作細部準則

訂定過程中，須考量稅捐機關在廣大且各異環境中運作，每個國家之簡易登記及徵收機制都可能受到其環境影響；企業模式可能有相當差異及發展程度不一；與企業對話可促使簡易制度較易執行，並在公布和實施之間須提供足夠緩衝時間，以利調適；資訊交換及行政機關間合作可能在擬定簡易制度的政策及實務操作上扮演顯著的角色；說明技術的重要角色，同時指出技術發展及以難以捕捉之速度持續發展；報告本質是持續進化，且將根據不斷發展情勢檢視。以下簡述各章重點：

(一)第 1 章基本政策問題及設計議題

租稅徵收的目的地原則下，著重於供應商不在課稅管轄權國家的挑戰；考量課稅管轄權國家的增值稅制度對 B2B 及 B2C 銷售是否區分；及概述從外國供應商有效徵收租稅的可行方案及展現，如供應商徵收機制(以登記為基礎

的制度)、買受人徵收機制(逆向課稅或自行報繳機制,含扣繳機制)及中介機構徵收機制,如網路商城(marketplace)等。

國際增值稅指導原則建議從外國供應商徵收增值稅的方法

B2B	逆向課稅機制。如買受人有權完全進項扣抵,則無須逆向課稅。
B2C	1. 非居住者供應商在課稅管轄權國家登記及報繳增值稅。 2. 簡易登記及依從機制(指導原則第 3 章 C.3.3.)-無須提供相關權利(進項稅額退還)及義務(完全申報)、採線上登記及報繳程序。

稅捐機關採行現有一般方法定義在增值稅依從程序中中介機構某些型態的角色,特別在數位銷售(線上貿易)上。一般方法有二,其一:契約方法,參考契約及雙方相關安排決定納稅義務。其二:視為供應商方法,引進法律/規定,據此將中介機構視為供應商,負責報繳增值稅。鑑於這是一個複雜及持續發展領域,須要進一步研究及分析,OECD 正開始此項工作。

(二)第 2 章登記-主要政策及設計考量

1. 重點在免稅門檻,於規定門檻以下,外國供應商免除登記及報繳稅之義務。
2. 第 3 方服務提供者的角色,包括稅務代理人:第 3 方服務提供者在增值稅依從的功能,可僅為單純的行政工作,到廣泛認定其在外國供應商的義務上具完全責任。
3. 買受人通常住所認定:允許依供應商業務活動而定期蒐集之資訊認定。特定方法可能包含依賴 2 個非矛盾的資訊,可提供較可信的證明及確定性。如果沒有或不太可靠的資訊可用,考慮依賴每個供應商及(或)企業部門明定方法作為備案。儘可能對供應商做出合理且安全的規則,如考慮從確認買受人通常住所的每筆交易轉為從系統驗證。

(三)第 3 章簡易機制的設計及實務操作

大家須清楚認知,沒有一個制度可適用所有方案,惟須儘可能找出一個大家普遍可以認同的準則。按此,為降低業者依從成本、便利稅捐機關間有

效的國際合作及執行，國際增值稅指導原則係以跨轄區間的一致性為目標訂定，又在制度設計過程中多與企業對話，更可支撐一個有效率及有效果的制度。

設計及實務操作著重幾個核心要素，如簡易稅籍及依從制度之可能範圍、登記、進項稅額扣抵/退還、申報書、繳納增值稅、保存紀錄、發票、可用資訊、未辦登記供應商應如何納入處理及實施時間等。

三、歐盟現代化增值稅措施(增值稅行動計畫)

於目的地課稅原則下，歐盟在 2016 年 4 月 7 日採行增值稅行動計畫，以實現現代化歐盟增值稅規定。歐盟委員會認為須改革增值稅原因如下：

- (一)對歐盟成員國而言，增值稅為主要稅收來源：2014 年約 1 萬億歐元(占國家稅收 17.5%)。
- (二)約 500 億歐元的巨大跨境增值稅逃漏發生。
- (三)中小企業在跨境貿易比率高達 11%以上，鑑於歐盟增值稅的複雜及分散，使該等企業依從成本提高。
- (四)因應時代改變，需適應技術的進展。
- (五)調整增值稅稅率規定，以符合目的地課稅原則。

歐盟增值稅行動計畫 4 大重點項目：

- (一)採行常規措施打擊逃漏：歐盟成員國間須合作，以改善國家稅捐機關間的效率。
- (二)確定的增值稅系統：歐盟區內銷售的處理原則，未來應以單一歐盟增值稅系統為主要原則。
- (三)電子商務及中小企業：對電子商務及傳統貿易應建立一致性作法，並使中小企業易於遵守。
- (四)對增值稅稅率採行新方法：在目的地課稅原則下，較不須統一的稅率。

針對以上 4 大重點項目，分別說明如下：

(一)打擊逃漏

1. 根據統計，預期稅收及稅捐機關實際稅收間的增值稅差距(VAT Gap)估計約 1,600 億歐元(約 15%稅收損失)，其中屬跨境產生之逃漏稅收，每年約 500 億歐元。

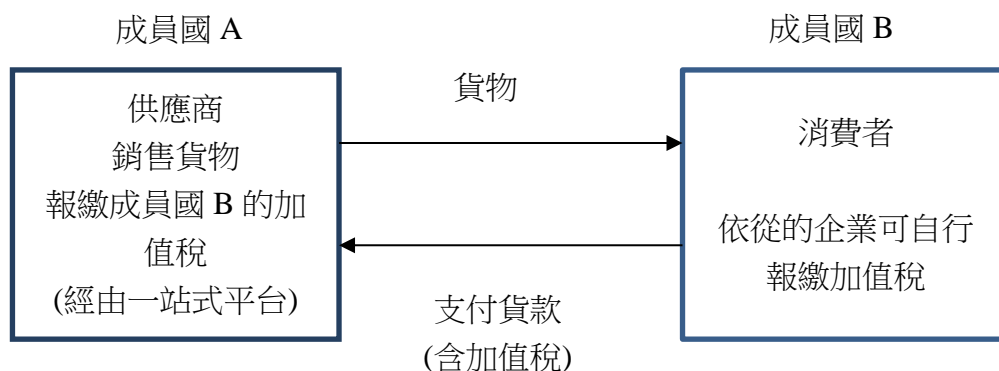
2. 歐盟採行兩措施打擊逃漏：

(1)立即措施(常規措施)：強化成員國現行使用的工具，以交換有關增值稅逃漏、逃漏方式、良善的實務做法、較有效率的稅務行政、改善自願依從度及稅收徵收機制等資料。歐盟委員會時間表：2016 年促進稅捐機關間的合作，包括與非歐盟國家，及與海關、法院等。另加強稅捐機關更有效率的打擊逃漏，2017 年提議建立強化增值稅稅捐機關合作及成員國內的網絡(Eurofisc)管道。

(2)中期措施(深化措施)：確定跨境貿易之增值稅制度。歐盟委員會時間表：2017 年提議跨境貿易制度的確定增值稅系統。

(二)確定的增值稅系統

未來歐盟區內增值稅系統須立基於目的地課稅原則，例如成員國 A 的企業甲銷售貨物與成員國 B 的企業乙，原由乙採逆向課稅自動報繳增值稅，未來由甲利用線上一站式平台報繳增值稅。



1. 目的地課稅原則：

(1) 企業銷售貨物及向客戶收取增值稅亦適用於跨境交易。

- (2) 於完整生產及分配鏈上，須確保國內及跨境銷售一致性處理。
- (3) 重新確定跨境貿易增值稅的基本特徵。

按此，歐盟委員會在 2017 年提出對跨境貿易的確定增值稅制度立法議案，以確保單一歐盟增值稅領域。其終極目標如下：

- (1) 跨境銷售貨物或勞務的增值稅將會被銷售國稅捐機關所徵收，並移轉至貨物或勞務消費地國家。
 - (2) 為供應商提供完整的一站式平台。
 - (3) 對國內及歐盟區內交易一致性處理。
 - (4) 給予企業及稅捐機關適應的時間。
2. 稅捐機關所認證之企業(Certified Taxable persons)，包括中小企業，在另一成員國購買貨物免徵增值稅，得在自己國家報繳增值稅(維持逆向課稅機制)。亦即買受企業如屬其國家稅捐機關認證的納稅義務人，則採逆向課稅；該企業未經認證，則由供應商徵收增值稅。
 3. 只有當歐盟成員國認為所有條件都完備，在單一市場裡，租稅將會涵括所有跨境銷售。

(三)中小企業增值稅計畫

由於歐盟增值稅系統的複雜及分散，中小企業比大型企業承受較高的依從成本。是以，歐盟委員會持續全面研究如何降低企業依從成本。預估至 2017 年底，將提出的立法提案包括對中小企業的全面簡化計畫，及小型企業的專案計畫將予以審查。

(四)改革增值稅稅率規定

1. 現行增值稅稅率框架
 - (1) 原本目標是在來源地原則下，建立一個簡單及統一課稅原則：最低 15% 的標準稅率，及至多 2 個較低稅率且最低 5% 稅率；但因增訂過多例外規定，致該系統變得複雜，如：增加超低稅率、零稅率及停車場費率等、提供減免及於較低稅率中增加貨物種類、成員國無太多權限對特定貨物

降低稅率、及各成員國並無一致處理原則，致許多例外僅限於個別國家。

(2) 頗多例外於過渡期後即不適用，故應尋找一個不會破壞一致性的長久處理原則。

2. 成員國在稅率上給予太多自由

給予成員國對稅率的自治程度不純粹是技術議題，多係政治因素考量。爰 2017 年根據歐盟理事會的授權，已提出細部立法提議改善稅率制度。

(五) 單一市場電子商務的現代化加值稅

1. 移除電子商務之加值稅障礙：建立傳統貿易及電子商務一致性處理方式
2016 年 12 月 1 日通過關於現代化及簡化跨境電子商務加值稅提議：改善現有迷你一站式平台(Mini One Stop Shop, MOSS)；擴大現行一站式平台包含所有跨境電子商務及遠距銷售，並於 2018 年至 2021 年分階段實施。

2. 分階段方式如下：

(1) 2018 年：無須改變資訊技術，並引進 2 層門檻：第 1 層對銷售電子勞務的微型企業(銷售依所在地國家規定)；第 2 層對中小型企業(簡單界定消費者所在地)，發票及保存紀錄依所在地國家規定。

(2) 2021 年：須改變資訊技術，展延提交迷你一站式平台申報書期限，及允許後續提交更正申報書。

(3) 持續對擴大的迷你一站式平台進行改善。

3. 擴大迷你一站式平台

(1) 擴大範圍：含歐盟區內遠距銷售貨物及其他勞務及小型貨物的進口(即從第 3 國或區內遠距銷售貨物)。其中小型貨物進口係指：價格不超過 150 歐元的商業貨物，包含 B2B 及 B2C 貨物。最終降低進口加值稅免稅門檻至 22 歐元(估計造成每年 50 億歐元損失)。

(2) 2021 年的規劃：須實施措施及發展資訊技術；調整聯盟海關編碼規定，以便利進口。

第 3 國的供應商、中介機構(如郵政/快遞/報關行等)、從非歐盟國家或地區銷售的歐盟供應商，得選擇在一歐盟成員國辦理電子登記，又供應商在銷售時，應以消費者所在地成員國稅率，向消費者收取增值稅，並於迷你一站式平台按季報繳增值稅。是以，當貨物進入歐盟，於進口時免納增值稅，惟須提供電子化增值稅號碼予海關驗證。

(六)結論

歐盟增值稅整合立法適用於 28 個國家、5 億居民及 3,500 萬納稅義務人，此舉可便利歐盟區內市場對跨境貿易整合；惟其主要困難仍在依從成本高，造成逃漏稅款多(歐盟增值稅差距多達 16 個百分點)，且歐盟立法難以在不同國家實施。

四、歐盟改革報告

重要項目：現代化跨境電子商務增值稅、廢除小型貨物門檻、界定銷售勞務中介機構的角色、銷售及進口貨物中介機構的角色。

(一)跨境電子勞務新增值稅規則

擴大現行一站式平台至 B2C 跨境銷售貨物及其他勞務；改善一站式平台，展延支付期限及允許現行申報書進行更正；延伸設計新門檻予跨境銷售貨物，但廢除遠距銷售門檻；廢除小型貨物減免額度，但為便利貿易，允許使用一站式平台；歐盟成員國間應重新安排協調及審核相關作業。

(二)廢除進口貨物門檻-進口一站式平台(自 2021 年 1 月 1 日適用)

廢除進口價格 22 歐元的優惠門檻：所有從第 3 國進口到歐盟的貨物均需課徵增值稅；具商業價值且價格在 150 歐元以上者，須全額報關及支付關稅；明定 C2C 非課稅範圍；價格在 150 歐元以下者適用簡易制度，即從進口一站式平台報繳增值稅。

(三)進口一站式平台作業

供應商在銷售貨物時點向買受人收取增值稅，採行的稅率為買受人所在地國家稅率。供應商或其在歐盟的代理中介機構，須選擇一成員國，在該國進行進口一站式平台登記作業。由認證的成員國分配一特定增值稅證明號碼，該號碼僅在進口一站式平台有效。準此，供應商或他歐盟中介機構須按季於進口一站式平台報繳增值稅。

前開進口貨物於海關申報時，提交有效的增值稅證明號碼，則該貨物在進口時免徵增值稅。另海關於貨物報關時，自動驗證增值稅證明號碼的效力，這表示海關須建置資料庫包括所有特定增值稅證明號碼。

(四)銷售勞務中介機構的角色

增值稅指令第 28 條已載明，當一個應稅人以自己名義但代表另一人參與銷售勞務的活動，他被視為自己收受該等勞務。該提案規定，經由電信網路、傳輸介面或入口網站銷售者，均含在內。

(五)銷售貨物中介機構的角色

沒有類似於提供勞務的認定，愛歐盟理事會提出現行增值稅指令第 14 條(銷售貨物)範圍議題、不同企業模型在成員國間的問題處理，及如何透過立法查核等。

五、各國經驗

(一)俄羅斯

2017 年 1 月 1 日俄羅斯聯邦稅法修正公布，定明外國供應商提供電子勞務予俄羅斯買受人者，自 2017 年 1 月 1 日起須報繳增值稅。為履行此義務，該等企應向俄羅斯稅捐機關申請增值稅登記。

按此，俄羅斯聯邦稅務服務部門(FTS)建置一個線上增值稅服務平台(VAT-Office for an Internet Company)，允許外國企業線上辦理登記，並於其官方網站建立一個便利討論議題的入口。

外國企業得以英文或俄羅斯官方語言提交增值稅登記資料，一旦經 FTS

核准，FTS 將給予一組俄羅斯稅務編號。

至 2017 年 4 月，約有 104 網路企業提交登記申請，主要是 Apple、Google、Microsoft、Netflix、Samsung、Bloomberg、Wargaming Group 等。

已辦理登記之企業須於每季結束後次月的 25 日前報繳增值稅，FTS 已建立一個官方的 xml 格式檔案作為資訊交換用，企業亦可於線上提交申報書及匯入交換文件。

(二)挪威

對國際交易勞務採行目的地課稅原則。自 2001 年起，遠距提供的 B2B 勞務係按逆向課稅方式處理；B2C 電子勞務則自 2011 年 7 月 1 日起，對非居住者供應商採行簡易登記制度(VOES 制度)。

為促使外國供應商依從，建立線上簡易登記系統，但不提供進項扣抵權利。平台業者被視為供應商，超過所定門檻者，亦須辦理登記。至 2016 年已有 198 家企業辦理登記，稅收將近 3 億挪威克朗。

在依循 OECD 建議，建立新課稅制度後，須進一步研議改善議題：是否擴大適用範圍(納入新服務型態)、檢修網站的設計、加強執行(與其他國家稅務合作)、及發布更合宜準則。

(三)英國

線上網路商城(Marketplace)建立平台，提供買受人更易於世界各處購買貨物之管道。

為與英國企業競爭，國外企業利用線上銷售並提供快速運送及較便宜價格吸引買受人。為達此目標，在過去幾年，倉儲或配送屋(fulfilment houses)使用已成為存儲和物流外包的商業模式。

網路世代來臨成就跨境交易，線上網路商城及倉儲或配送屋增加，已明顯產生課稅依從問題。

未設於英國且無須依從法規的企業數量及規模意味著傳統依從規定是無效的，且可能產生二個問題：進口時低報貨物價格，或英國買受人沒有被課到貨物的正確增值稅額。鑑此，英國稅務海關總署提出解決方案如下：

1. 實施現行及新的措施

- (1) 持續進行措施：非歐盟企業須指定英國境內的增值稅代理人以負擔共同責任，處理非英國企業的安全性資訊須增加彈性，及如企業申請的增值稅代理人不適宜，英國稅捐機關有權否准其申請。
- (2) 新措施(2016 年 9 月 15 日實施)：對不依從法規的外國企業，如經由網路商城銷售貨物，但不繳納增值稅者，則線上網路商城須負共同責任。

結果：線上平台提高對新措施及衝擊的認識，據統計，國外線上零售商在 2016 年申請增值稅登記數量較以前年度增加 10 倍以上。

2. 其他措施

- (1) 倉儲或配送屋應盡責任制度：引進倉儲或配送屋應盡責任制度，並自 2018 年 4 月開放登記。這需要企業向英國稅務海關總署登記，並在交易貨物前，對其國外買受人完成應盡責任檢查，一旦交易貨物，倉儲或配送屋須有能力證明貨物屬於誰、貨物內容及進口報關編號。英國稅務海關總署將公布及維持線上核准倉儲或配送屋登記，不依從的倉儲或配送屋可能面臨罰款、查核貨物及被廢除登記之風險。
- (2) 替代徵收方案(分開支付制度)：為因應以下 3 種可能不依從因素存在，英國採行替代徵收方案：在英國負有增值稅義務的外國企業從事銷售活動，買受人支付與企業提交增值稅間有時間落差(可能達 3 個月以上)，或外國企業後續可能不提交增值稅給英國稅捐機關。

(四)義大利(分開支付機制可能的模型及實務經驗)

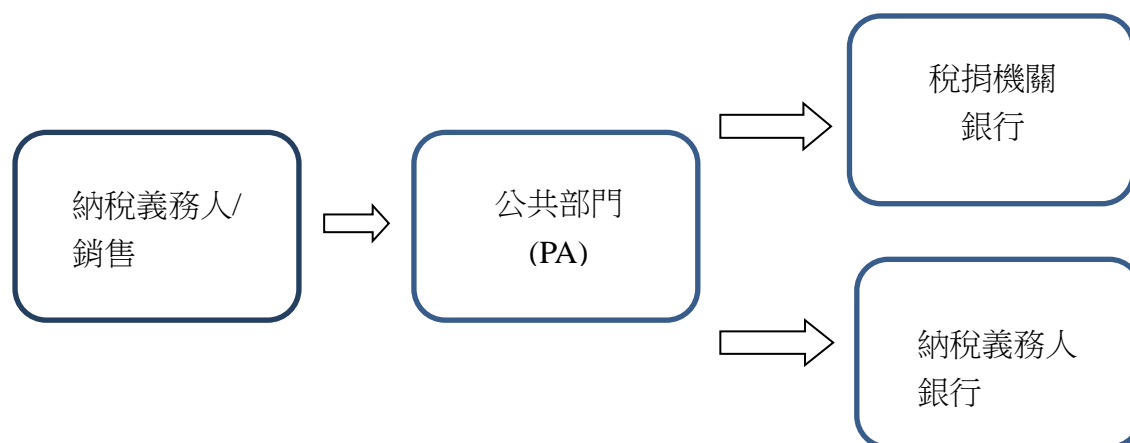
增值稅差距易造成國家預算損失及競爭扭曲，該差距產生係因納稅義務人逃漏稅、破產、錯誤等造成增值稅的不支付情形。

所謂分開支付係指買受人支付的稅款及應稅銷售額分開。該制度允許稅

捐機關直接徵收稅款，作為防杜增值稅逃漏的事前解決方案。

義大利認為對歐盟整合增值稅系統進行破壞是必要的，愛該國自 2015 年實施分開支付機制。

1. 義大利的分開支付機制流程如下：



2. 義大利分開支付機制之的特色：

- (1) 操作上重點在於公共部門(Public Authorities)開立電子發票是可行的。
- (2) 由公共部門分開支付應稅銷售額給供應商及應納增值稅給稅捐機關。
- (3) 增值稅載於發票中並備註分開支付註記。
- (4) 增值稅應被匯入國庫一個指定帳戶。
3. 其他配套措施：經由電子發票監督及勾稽買、賣雙方交易，及採行便利的增值稅退稅制度。
4. 事前評估稅收約可徵得 7-12 億歐元，事後評估結果超乎預期，約徵收 22 億歐元。

(五)哥斯大黎加(增值稅扣繳制度經驗)

1. 哥斯大黎加於 2014 年引進增值稅扣繳制度。

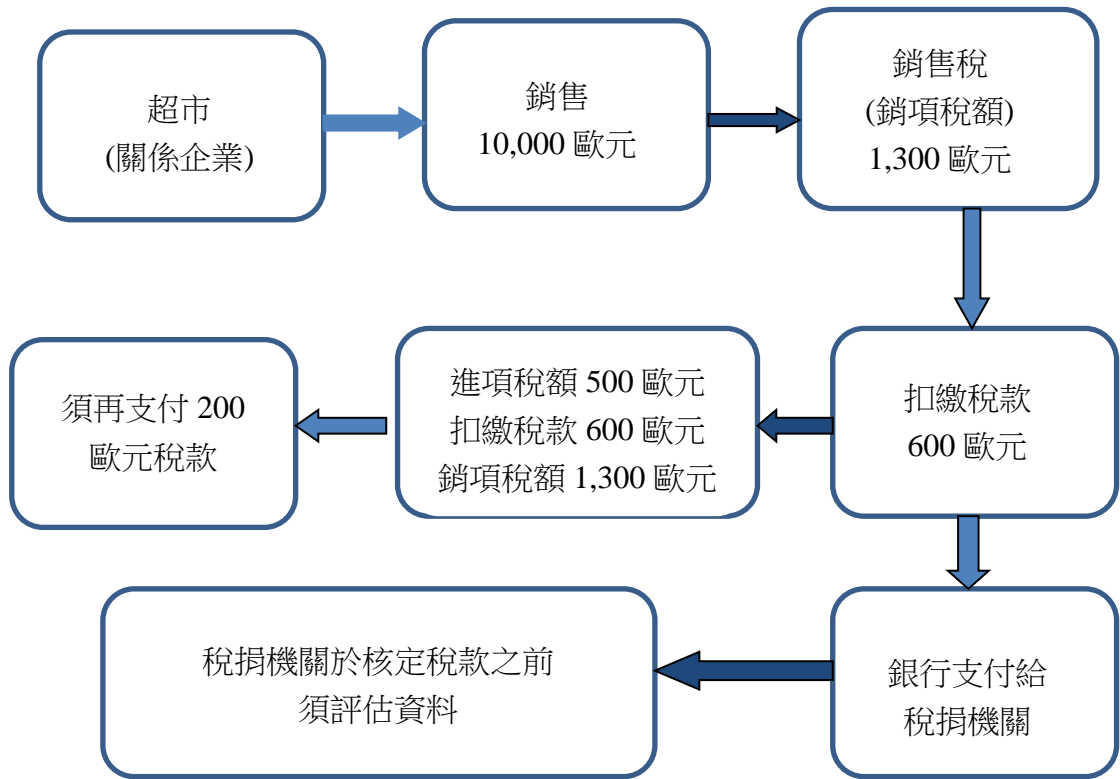
扣繳代理人制度對處理信用卡或轉帳卡支付的公共及私人企業具挑戰性
扣繳發生在每次支付給關係企業(信用卡/轉帳卡支付系統)相當於其向本地市

場持卡人銷售獲得收益的金額
交易發生後，銀行扣繳稅款，並透過電子自行評估表轉給稅捐機關
扣繳稅款是應稅企業在每月月底支付銷售稅的預付款

2. 納稅義務人(企業)依從事項

- (1) 每月銷售稅表設計特定欄位揭露有關預付款資訊(依銀行扣繳資訊)。
- (2) 應稅企業須填載銷售相關金額及支付剩餘銷售稅。
- (3) 從銷售及不同活動中扣繳稅款，以付給關係企業淨額最高 6%的金額計算。

3. 扣繳實務流程



4. 跨境 B2C 交易的提議

買受人跨境於網路或其他線上平台購買貨物、勞務及無形資產，並利用信用卡/轉帳卡支付價款給非居住者供應商，亦使用前開機制。

六、中國大陸增值稅改革經驗

本次 OECD 邀請中國大陸國家稅務總局局長(王軍)對其近期營業稅改為增值稅(下稱營改增)之改革經驗進行專題演講，中國大陸此次稅改已引起國際關注。摘述重點如下：

中國大陸開放 30 幾年來，採行共利共營的發展理念，已為全球經濟發展作出貢獻，2016 年國內 GDP 成長率 6.75%，名列世界前茅，對世界經濟增長的貢獻力，超過 30%，但同時，中國大陸和世界經濟發展正面臨調整與變化。鑑於稅收在促進經濟成長及完善全球經濟治理中扮演的角色愈來愈重要，2016 年 9 月中國大陸在杭州舉辦之 G20 第 11 次領導人峰會中強調，實施更加增長友好型的稅收政策，將對構建創新、活力、連動、包容的世界經濟產生更為積極及重要影響。在眾多稅種中，增值稅由於具顯著的中立性特徵，有利發揮市場在資源配置中的決定作用，而被 170 幾個國家廣泛採用，且被公認為是最能體現增長友好型的稅收政策。

(一)中國大陸增值稅改革歷程簡介

1. 1979 年中國改革開放之初，在部分城市、部分行業試行增值稅制度。
2. 1994 年中國推進受阻於市場經濟建設之際，增值稅增稅範圍擴大到所有貨物。
3. 2009 年中國大陸為有效因應國際金融危機，全面推動增值稅由生產型轉變為消費型，將機器設備納入抵扣範圍。
4. 2012 年以來在中國大陸為促進產業結構優化升級，作出永續推動進營業稅改成增值稅之決策，2016 年 5 月得以全面推動。2017 年 3 月 5 日中國大陸全國人民代表大會開幕當天，總理李克強在政府工作報告中說明，全面推動營改增試點，全年降低企業稅負 5 千 7 百多億人民幣，所有行業稅負只減不增，獲得大眾贊同。

(二)中國大陸增值稅主要特色

1. 涵蓋範圍全面

增值稅改革涉及將原徵收營業稅近 1,600 萬戶企業納稅義務人，1,000 萬

戶自然人納稅義務人，及超過 2 萬億人民幣之營業稅收入改成增值稅。經過 4 年對 500 多萬戶企業的改革探索，2016 年 5 月 1 日全面推動，該日成為中國大陸稅制分水嶺，在中國大陸實施 60 多年的營業稅，退出歷史的舞台，增值稅在中國大陸實現對國民經濟 3 次產業的全面覆蓋，須強調的是，這次改革大膽嘗試對銀行、保險及證券等金融業務全面徵收增值稅，這在國際上是具有開創性意義的。歐盟增值稅制度專家克拉格普夏爾先生所說，中國大陸將金融行業納入增值稅徵稅範圍，並按較低稅率徵稅，無疑是朝著正確方向邁出了非常勇敢的一步。

2. 實施時間緊湊

從 2012 年到 2015 年，中國大陸營改增只在部分行業，部分地區試點，以累積改革經驗，2016 年 5 月 1 日全面推動。從公開宣布到正式實施只有 55 天準備時間。在此期間，須完成一系列的制度設計、發票的印製、資訊技術系統完善調整、徵納雙方培訓及宣導等複雜工作，特別是需要將 4 大行業的 1000 多萬戶企業納稅義務人徵收資料，從地方稅機關移交到國稅機關，並完成稅籍轉換。

3. 複雜程度高

全面推動營改增試點，涉及建築、房地產、金融及生活服務 4 大行業，不僅納稅義務人眾多，交易種類複雜，同行業及各行業間情況差異亦懸殊。改革既要保證所屬 26 個小行業稅負只減不增，又要保證稅制相對符合規範，對政策設計及徵收管理工作都提出很高要求。加上 4 大行業的大多數納稅義務人之前很少接觸增值稅，對增值稅制度缺乏基本瞭解，而國稅部門之前對這些行業的接觸也比較少，對這些納稅義務人的組織形態及業務模式，瞭解有限，尤其，與以往不同的是，二手屋交易也屬於本次營改增範圍，造成增值稅自然人納稅義務人大幅增加，需要稅務人員在管理及服務方面要有更多充分措施及備因應。新稅制、新行業、新納稅義務人類型、及新主管稅捐機關的 4 新重疊加在一起，帶來許多意想不到之挑戰及考驗。

4. 制度設計穩健周全

面對十分複雜情況，為確保營改增平穩實施，必須做到稅制政策設計穩健周全，故須掌握 3 原則：

- (1) 按照現代增值稅的需求進行整體制度設計。例如，按照完善消費型增值稅制度目標，將不動產納入課稅範圍，落實目的地課稅原則，建立進口徵稅、出口零稅率制度等。
- (2) 實施期間安排一些過渡性政策，將原營業稅優惠轉到增值稅，幫助納稅義務人逐漸適應新稅制。
- (3) 改革推出後不斷補充完善政策安排，及徵收管理等服務措施，即時解決出現的新問題情形，保證改革持續平穩運行。

5. 重新組織實施行動策略

好的制度更要有好的落實，中國大陸國家稅務總局(SAT)做為營改增的組織實施部門，須把制度變革與徵管改革、服務優化、技術升級、人才支撐等相互統合，再把稅務系統上下、稅務部門及其他部門的智慧相互融合，從而產生強大連動效應，確保改革平穩實施。在全面推動營改增準備階段及實施之初，國家稅務部門從上到下都建立起為期 100 天內部集中辦公制度，上下直通、左右互連的開展工作，同時提供納稅義務人近 60 萬份的營改增輔導材料、發放培訓資料 4 千多萬份、展開專題培訓 2,130 萬戶次，設立營改增諮詢專線日均受理納稅義務人諮詢電話 19.2 萬通，增設辦稅窗口 17,386 個，增加 1 線辦稅人員 2 萬多人，增添自助辦稅終端機 2 萬餘台，建立 9,338 個國稅和地方稅合辦之稅務服務路徑、3.6 萬個聯合辦稅窗口，滿足徵納雙方需求。

6. 資訊技術管理周嚴

稅制改革往往離不開科技支撐，中國大陸稅務部門近年來全力建設黃金稅改 3 期工程，於 2016 年 10 月在各級稅捐機關全面上線並平穩運行，實現徵管平台、應用軟件，業務標準等方面統一，使稅務部門軟體基礎、蒐集資源、技術條件提升，為包括營改增在內的各項稅務改革提供技術保障。於此同時，中國大陸研發成功並順利推動增值稅發票管理新系統，實現對發票要素訊息的自動實施採擷、監控和對比，目前中國大陸有

1,330 萬戶納稅義務人使用該系統開立發票，覆蓋所有開立發票的納稅義務人，2016 年通過該系統開立的增值稅發票超過 54 億份，每一份發票記載的訊息都能像儲戶的銀行存款訊息一樣，被系統逐筆記錄，全程監控，在稅捐機關形成集中存儲，推動增值稅管理發生革命性變革，體現在有效打擊虛假發票上，舉例說明，2011 年至 2014 年中國大陸年均查獲虛假發票 1.71 億份，年均抓獲犯罪嫌疑人 7,680 人；2016 年僅查獲虛假發票 1,523 萬份，抓獲犯罪嫌疑人 4,815 人，數量大幅減少，就其主要原因，就是系統發揮有效遏止及精準打擊作用，使不少犯罪嫌疑人望而卻步，比如總在凌晨開立發票企業，明顯不符合常理，會迅速進入關注視線，並有利稽查。2016 年，運用該系統實施稅收系統風險分析，防範稅收流失近 500 多億人民幣。第 2 點成效，有效優化納稅服務，該系統為納稅義務人申領、開立、查詢發票，提供網路辦理便利，節約辦稅時間、減輕納稅義務人負擔，第 3 點是有效服務，有助於宏觀決策，由於時時採擷交易明細，包括交易名稱、商品種類、交易金額及數量等訊息，反應物流的流向及流量等，該系統的數據最能反映地區、行業、經濟運行、景氣狀況可為國家宏觀決策提供重要參考訊息，有效協助稅制改革推動。

7. 減稅力道大

營改增制度設計時，明確表示以不增加稅負為基本原則。自增值稅改革實施以來，98%的納稅義務人降低或維持租稅負擔，總體減稅規模愈來愈大，在 2012 年 1 月至 2017 年 2 月期間，帶來的減稅總規模累計超過 1.2 萬億人民幣。其中在全面實行增值稅改革初期，自 2016 年 5 月至 2017 年 2 月(10 個月內)，減稅規模達到 5,661 億人民幣，預估計到 2017 年 4 月(全面推動營改增 1 週年)，約全面減稅 6,800 億人民幣。這是近年來中國大陸最大規模的減稅措施，有利助推企業發展。

8. 多重效益明顯

營改增除直接減稅效應外，還帶來以下多重積極效益：促進經濟結構調整(營改增實施以來，在中國大陸經濟增長整體趨緩情形下，對第 3 產業

保持相對較快的增長，2016 第 3 產業 GDP 增加 7.8%，占 GDP 比重 51.6%)、激發創新及創業活力(營改增後技術研發的中間投入均能納入增值稅的抵扣範圍，有力增強企業創新的內升動力；同時營改增的減稅措施，激發市場主體的創業熱情)，推動財稅體制改革(隨營改增的深入實施，直接稅體系改革的提出，地方稅體系構建加快，稅收徵管體制的改革穩步推進，預算管理體制也相應作出了重大調整)、規範市場秩序(營改增後抵扣機制廣，下游企業紛向上游企業索取發票，促進市場運行機制及秩序規範)

營改增實施後將持續改革。是以，中國大陸將在 2017 年將 4 檔稅率改為 3 檔，2018 年啟動增值稅立法的完善動作。

2016 年 G20 杭州高峰會將稅收作為提高世界經濟對抗風險能力及促進全球貿易及投資增長的重要手段，中國大陸國家主席(習進平)於高峰會閉幕致詞指出，決定深化國際稅收合作，通過稅收促進全球投資及增長。

(三)對稅收徵改體制改革及國際租稅合作的 3 點倡議

1. 加快完善現代增值稅制度

現代增值稅制度，具課稅範圍廣、稅率檔次少及儘量少的稅收優惠 3 特徵，充分體現中性原則，有利減少對投資及生產決策產生的負面影響，促進經濟增長，雖各國於此制度存在一些差異，中國大陸願與他國家一起進一步推動增值稅的深化改革，不斷健全完善的現代增值稅制度，促進生產要素在各國低障礙或無障礙流動，提高要素生產力，共同走向經濟繁榮。

2. 繼續深化國際稅收改革

中國大陸稅務部門始終秉持承諾，加速 BEPS 成果落實。在後 BEPS 時代，各國應恪守國際承諾，履行國際義務，防止出現新的有害租稅競爭，同時加強增值稅的國際協調，建立完善跨國貿易徵收增值稅之全球框架，便利納稅遵從，防止稅收扭曲，維護稅收公平。

3. 不斷加強國際稅收合作

國際稅收合作，有利於共享全球經濟增長紅利，中國大陸稅務部門將不斷深化與各國稅務部門合作，構建共利共營的新型國際稅收關係，特別是加快與一帶一路連線國家的稅務合作，加大對發展中國家的稅收培訓與技術援助，深信協同帶來高效率，各國應進一步適應經濟全球化趨勢，順應潮流而進，積極完善多邊稅收合作法律框架，深化高效率務實合作，促進經濟的包容性增長。

小結：我國自民國 40 年即實施統一發票制度，藉此勾稽營業人進、銷項交易資料，防杜逃漏稅，75 年實施增值稅制度，制度均佳，但於國際能見度較低，無法牽引世界脈動；中國大陸改革雖晚，但力道及效力大，或許可藉此影響國際增值稅動向，如對金融業課稅及實施統一發票制度等。

七、數位經濟發展下，租稅課徵之機會及挑戰

當前破壞性技術(disruptive technology)如物聯網(IOT)、社群媒體(social media)、行動平台 (mobile platforms)、雲端計算(clouding computing)、大數據(big data)等已重塑新商品、服務及商業模式。不但對未來經濟發展產生重大影響，也為租稅之課徵帶來機會及挑戰，值得觀注其後續發展，謹將數位經濟之主要趨勢簡述如下：

(一)共享經濟或類似經濟概念興起，改變既有商業模式

共享經濟模式改變社會擁有資產形態及其資產運用方式，對企業及個人資產存量產生重大改變，傳統商業模式將不再維持，進而影響個人或公司所得及其稅負。以美國、英國及加拿大為例，目前約 9 萬人參與共享經濟，其中，美國共享經濟規模達 8,000 萬美元、英國 2,300 萬美元，加拿大則有 1,000 萬美元。估計至 2020 年，共享經濟規模將達 1,550 億美元，目前相關平台包括空間共享如 Airbnb、金錢共享如 lending club、衣服共享如 rent the run way 等，相關分享經濟平台陸續出現。

(二)3D 列印技術興起，4D 技術接踵而來，改變製造業生產型態

隨著 3D 及 4D 列印技術投入生產，精準的產製水準，製造業規模可能將

縮小至車庫大小，會造成增值稅稅收損失，雖購置列印設備及原始原料等仍會增加。但整個供應鏈則呈萎縮，預估倉儲、貨運及配送等行業會呈緊縮；IP 會變成真實全球化，各國如何對數位化的 IP 課稅會變成重要議題，亦會產生 IP 盜竊事件，估計至 2018 年全球此項成本將達 1,000 億美元。

(三) 自動化、虛增實境及機器人技術崛起

自動化將淘空中產階級，造成工作減少，未來服務、銷售及支援辦公室將成為主業，薪資所得稅會呈減少，形成社會政經議題，其中會計師、稽核及審計、租稅徵收等是所有專門執業中，估計最易被機器人工智慧所取代。

(四) 再生能源興起

獲取能源的方式不再單純倚靠過去燒煤、水利發電等傳統方式，再生能源將改變目前之發電商業模式，社區和城鎮將脫離傳統電網，也改變企業產生應稅收入的方式，家戶會出售多餘的能源給其他家戶或者既存的供電商。以再生能源的供應方式，預估將產生數十億元投資及創造新的工作機會。

(五) 區塊鏈

透過分佈式分類帳技術(distributed ledger technology)，使用加密技術將它們鏈接到上一個區塊，區塊鏈可以被許可或不被許可，如果是被許可者，稽核人員可以同時對交易進行檢查，區塊鏈可用於自動執行交易，可減少增值稅之逃漏情形，並提供同時、快速確定的增值稅報告，但目前區塊鏈仍在商業發展階段，但全世界已對區塊鏈投入大量且成長的資源，其安全性方面仍待改進，身份是一個重要的新興主題，預估未來對自動化交易及租稅課徵都會產生重大改變。

在前述數位經濟的發展下，已有如下租稅議題，引起討論：

(一) 是否以單一稅收解決所有問題

由於數位經濟日益扮演重要角色，自動化交易成為趨勢，可否以自動支付交易稅(Automated Payment Transaction Tax)取代所有的租稅，由於其稅基最

廣，使自動支付交易稅對經濟中的每一筆交易徵收小額稅款，達成取代所有租稅目標。由個人設立的每個銀行，經紀或其他財務帳戶，其他應稅機構的其他財務帳戶將在該帳戶中移出的所有資金支付 0.35%，稅收將自動轉入同一機構的稅收帳戶，區塊鏈技術可以簡化從銀行到收入機構的收入流動，或直接轉向國庫，區塊鏈有助於無現金社會發展，減少地下經濟。

(二)整體稅收架構隨人口結構高齡化及數位經濟發展調整

當前人口高齡化已對財政產生衝擊壓力，包括福利支出呈增加趨勢，以及勞動力減少產生稅基侵蝕的壓力，另機器人之推廣亦對未來勞動工作產生影響，自動化如引進機器人工智慧取代勞力、雲端作業以平台為主之作業模式，及將實體產品轉成數位服務等，具體實例如銀行之機器分行及自動化服務、保險自動理賠程序、法律標準化及研究，及由機器撰擬新聞稿等。尤其 OECD 統計 2013 年約有 50% 的稅收來自勞動所得，顯見現行租稅體系對勞動稅負之倚賴，惟亦造成對機器人的運用誘因，顯見自動化對勞動及政府財政之影響，數位經濟是否侵蝕政府稅基，是否會發生長期替代效果，機器人增多會對高所得稅稅率國家產生影響，造成勞動市場之移動，且數位服務不易課稅，故未來租稅議題包括效率扭曲的問題，廣稅基及對個體交易課稅問題，未來產生零工經濟(gig economics，即工作定義隨著進入自動化和人工智慧世代正在顛覆，傳統朝九晚五的「工作」定義逐漸轉變，固定、重複性高的勞力工作已經被機器設備無聲取代)，取而代之的是依工作性質設計的部分工作時間，從稅收意義上，應鼓勵科技多創造新工作，並減少自僱者之風險，另是否提升 VAT 的角色，也須併同思考。

八、數位經濟發展下，對租稅稽徵機關核課之啟示

物聯網、社群媒體、行動平台、雲端計算及大數據等重大數位趨勢，已改變人們的生活型態，變更商品、服務提供等商業模式，也提供一個機會讓稽徵機關重新檢視所提供之服務，必須將資料驅動及智能引導納入服務考量，以充分運用 IT 降低稅收遵從風險負擔，提供更有效服務回應民眾期待，並加強稅務管理，以達成如下目標：

- (一)更快速回應納稅義務人期待，且能有效因應快速變動的數位經濟發展趨勢。
- (二)確保稅捐機關採行企業營運架構，能快速提供電子化服務，並透過平台促使不同政府機關間合作，在資訊安全前提下，簡化整合服務需求。
- (三)融合新科技，加強推動電子發票等，蒐集即時訊息，提高企業稅務遵從。
- (四)增進分析能量，形成以資料作為政策基礎之文化。

為達成上述目標謹就租稅電子化服務及運用大數據方面，簡述如下，並將主要國家具體作法一併說明如下：

(一)提升租稅電子化服務方面

鑑於多數納稅義務人對政府內部運作並不瞭解，也不想耗費時間瞭解稅法相關規定，是否可利用前揭技術，整合不同部門間資料，提供納稅義務人簡單易明白之稅務資訊，部分國家運用人生重大事件如出生、結婚等來引導納稅義務人瞭解應遵循的法規，並透過跨機關間合作，利用 IT 技術結合數據及服務，在資訊安全下，簡化申辦流程，以提升服務效率，並適時邀請民間參與提出需求建議，以確實符合其需求。主要作法如下：

1. 將租稅支付方式數位化：變成 IT 發展重要一環。
2. 提供可信賴及透明資訊以利租稅申報繳納：如線上取得所得及扣繳資料等。且隨數位化程度發展愈期盼政府能提供自動化稅務服務，如稅額試算，而非僅提供相關規定，由納稅義務人自行計算。
3. 提供因人而異的客製化租稅訊息：對不同需要之納稅義務人，能依其個別需要客製化租稅資訊。針對消費者行為之觀察，不但是提供消費者所需資訊，也要依其行為分群，有助於瞭解服務障礙，尤其是對年輕市民是未來納稅義務人，從小習慣運用數位科技，應設計數位服務流程；另一類係針對租稅中介者如會計師、財務分析師及租稅規劃者，他們對專業較為瞭解，對服務之需求也較複雜。
4. 提升租稅服務滿意度：分析納稅義務人行為扮演風險管理重要角色，要多涉入納稅義務人之生活型態，瞭解其需求，提供所需服務，也會提高納

稅義務人滿意度，形成良性循環。

5. 提供即時及完整稅務服務：在物物相連的環境，行動裝置普及的大環境下，提供的資訊必是即時及完整。

(二)大數據分析方面

大數據提供稽徵機關就既有的數據能粹取更多商業價值，如能有效運用即時數據，不僅可提高服務效率，也可規避如租稅逃漏、規避及節稅等風險，達到事前預防的效果。對稅收單位而言，要運用數位科技提供服務或者運用大數據進行分析，最重要仍在服務行銷、數據分析及 IT 技術，要將人員培訓、流程及技術改變視為重要議題，將稅務部門電子化也成為電子化政府重要一環，第一步數據要電子化，而且建立數位化宣傳作業，以使用者為中心進行服務提供設計，對特定納稅義務人含企業提供特製化之資訊及報稅服務。另建立資料中心，不僅作為租稅評估分析，稅務機關蒐集的大數據，結合現已有統計等資料，可作為改善國家經濟及民眾生活相關分析，實現以數據支援決策之功能，其中關鍵在於建立電子化稅務基礎資料。

(三)各國如何因應數位化提供數位化租稅服務及運用大數據作法

1. 新加坡：根據政府數位服務策略，主要措施包括(1)參與和研究識別公民的痛點，即其未滿足的需求(2)基於結果的設計標準，以改善用戶體驗，以及(3)數據共享原則，使人民不須向政府提供它已經擁有的數據。該國因應電子化提出無須申報所得稅服務(No Filing Service)，提供無縫體驗，使用雇主和其他政府機構的所得稅數據，消除許多納稅義務人提交個人所得稅申報表的需要。該項服務 2007 年試用於 45,000 名納稅義務人，2015 年已增長到 139 萬人，納稅義務人可在網站上預覽他們的評估通知書，使用可靠第三方數據來自動化，稅務申報流程減少不合規的風險及徵納雙方聯繫成本。2015 年納稅義務人調查結果顯示，超過 96%的納稅義務人對稅務局感到滿意。
2. 澳洲：政府進行數位化改革，推動創新，轉變數位互動，提供進步的社區數位服務，支援包括稅務等基礎設施全面提升措施，並建立共同平台

模式，全面提升政府效率。

3. 芬蘭：數位化是整個公共部門的主要目標，預計 2020 年，稅務局將能夠聯繫，接受信息並以全天候方式處理所有稅務相關問題，包括建立納稅義務人的訪問點（門戶），客戶可以查看和訪問更改所有的稅務信息，符合個人及企業網路收入設計；稅務登記即時蒐集增值稅數據，數位硬拷貝文件的效率，開發 APP 應用及在線支付功能等。
4. 紐西蘭：意圖是朝著提高人口的水平前進的數據支持，通過增強和改進的數據共享（公眾）和私人信息，以顯著減少客戶的努力，並提供客戶能夠通過智能，輕鬆地確認其所需線上稅務數位服務，包括所關注政策走向、重要技術變革，及簡化業務流程，提升對納稅義務人服務。
5. 俄羅斯：財產稅評估是以 xml 文件格式提供給稅務管理註冊表(含應稅財產及稅基)。既定稅率的資訊則來自地方政府，不論位於何方都可以由納稅義務人透過線上稅務機關門戶網站中的安全帳戶下載。整個政府建立一個共同的數位化平台，如不涉敏感的納稅義務人信息，則必須提供數據分享到所有政府機構，節省納稅義務人向多個機構提供有關事件所需相同信息的重複作業，政府機構數據共享機制也促使信息優化，便於提供智能服務以滿足特定個人或企業納稅義務人的服務需求。
6. 丹麥：稅收部門與金融部門合作，向客戶提供共享稅收相關數據的可能性，以銀行相關數據進行管理，同意此流程的納稅義務人將不再需要其他貸款佐證，可作為直接提供給貸款審批流程證明，加速流程，尤其對購置房屋者提供重要協助，降低其成本及風險，2015 年利用該服務已超過 50 萬件，交易數量有望增加。

肆、心得與建議

一、心得

依 105 年 12 月 28 日修正公布前加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)第 36 條規定，外國業者銷售勞務與國內買受人，由國內買受人報繳營業稅(逆向課稅機制)，惟每筆給付額在新臺幣 3,000 元以下者，得免徵營業稅。近年國人利用網路從事各類交易越發普及，該等交易訊息具隱密難掌握買受人消費資料特性，稽徵機關課稅稽徵成本相對提高；逆向課稅規定亦增加買受人之依從成本，尤以個人買受人為甚；且低於免稅門檻之小額交易日益頻繁，影響稅收甚鉅。

查國際間對電子商務跨境銷售勞務課徵營業稅方式有二，其一採逆向課稅機制，由買受人自行繳納營業稅(我國採行)；其二係規定由外國銷售業者於消費地國辦理稅籍登記及報繳營業稅。OECD 於 2015 年 BEPS 報告行動計畫一，提出要求非居住者供應商於消費地國辦理稅籍登記及報繳稅捐建議，歐盟及部分 OECD 國家，如韓國、日本等陸續於 2014 年提出加值稅法修正案，針對境內消費者自國外遠距購買勞務(或僅限電子勞務)部分，訂定外國銷售業者須於國內辦理稅籍登記及報繳營業稅規定。另 OECD 於 2015 年 11 月法國巴黎舉行第 3 次加值型營業稅全球論壇，發表國際加值稅指導原則，詳述加值稅特性、以 1998 年加拿大渥太華部長級會議發表的中立性原則為基礎，訂定加值稅中立性原則、跨境銷售勞務及無形資產 B2B 及 B2C 交易課稅原則及倡議跨國合作，以減少稅收侵蝕及逃漏情形。鑑此，為一致性處理，減少跨境交易於各國產生重複課稅或非意圖不課稅情形，各國廣續檢修現行加值稅制度，俾與國際作法一致，未來在跨國合作上，才有相同的基準及認定方式。

鑑此，我國著手進行相關研擬作業，依續為 105 年 5 月召開研商營業稅法修正草案相關事宜會議，俾與國稅局達成稽徵法規與實務共識；嗣為聽取各界意見，105 年 7 月至 8 月間於財政部各地區國稅局及財政部共召開 6 場座場會，以應否請境外電商業者辦理稅籍登記、應否訂定登記門檻、應否強

制指定報稅代理人及應否開立統一發票 4 大主題，邀請轄區從事跨境電子商務產業業者、大型會計或法律事務所、第三方支付業者、學者等與會表述意見，俾降低修法衝擊。經綜整各界意見，考量須解決跨境免稅門檻及逆向課稅規定產生之營業稅課稅問題，決定參考 OECD 建議及歐盟等先進國家作法，與前開座談會與會代表意見，將課稅主體由買受人移轉至銷售業者，並修正營業稅法，明定跨境利用網路銷售勞務予境內自然人之外國業者，應於我國辦理稅籍登記及報繳相關稅捐，以兼顧租稅公平及稅務行政簡便並掌握稅源。

營業稅法修正案已完成立法程序，並經總統於 105 年 12 月 28 日修正公布，行政院核定自 106 年 5 月 1 日施行。為順利推動新制，我國參考國際增值稅指導原則，朝簡便納稅義務人方向規劃，以提高其依從度，爰於財政部稅務入口網建置境外電商課稅專區，建置簡易稅籍稅籍登記及報繳稅平台，俾境外電商業者不用親至國稅局，即可於線上完成相關登記及報繳稅作業。又為利境外電商業者依從，相關法規經檢視須配合增修，其重要子法規增訂如下：

- (一) 106 年 2 月 18 日修正發布「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」營業稅法第 49 條之 1 規定部分。
- (二) 106 年 2 月 24 日訂定發布境外電商營業人免開統一發票期限解釋令。
- (三) 106 年 3 月 17 日修正發布「營業稅電子資料申報繳稅作業要點」
- (四) 106 年 3 月 22 日訂定發布境外電商營業人申請辦理稅籍登記年銷售額基準。
- (五) 106 年 3 月 29 日修正發布「稅籍登記規則」。
- (六) 106 年 4 月 24 日訂定發布「跨境電子勞務交易課徵營業稅規範」。
- (七) 106 年 5 月 1 日修正發布「加值型及非加值型營業稅法施行細則」。

為促使境外電商業者來臺辦理稅籍登記及報繳營業稅，新制實施後，相

關行政及法制作業仍須持續進行，俾營造友善之租稅環境。鑑此，參與是類國際增值稅論壇，除可獲取國際課稅新知，適時調整我國相關課稅規定外，各國經驗分享亦可作我國借鏡，俾稅制符合國際體例。

此外，由於數位經濟下各樣破壞性技術如物聯網、人工智能及大數據等興起，已顛覆傳統產業發展，改變生活型態及商業模式，也改變服務提供，加上社經發展如人口高齡化等，未來整體租稅架構、徵納技術及政府服務提供，都必須順應數位發展調整，才能與時俱進，尤須密切注意數位發展最新進展，並在人員培訓、技術更新及相關應用開發投注心力，才能掌握當前數位發展契機。

二、建議

(一)加強宣導

持續辦理對內、對外講習會、更新網站專區訊息及發布新聞稿等，俾境外電商業者按我國法規辦理稅籍登記及報繳營業稅，並參採 OECD 國家經驗，適時與跨境電商業者溝通，以建立合時宜及效率之徵課體系。

(二)建置課稅資料庫

稽徵機關應深入瞭解業者交易型態，密切與金融機構合作，蒐集網路交易金流資料，建立完整資料庫，適時比對分析，以掌握潛在應辦理稅籍登記及報繳營業稅之境外電商業者。

(三)精進查核技術及加強稽徵機關間合作

網路交易模式與傳統實體通路交易不同，訊息易於隱密，爰稽徵機關面對新型態的交易，應確實掌握其資訊流及金流等訊息，汲取相關國家經驗，精進查核技術，才能防杜境外電商業者逃漏應報繳之相關稅捐。

(四)持續關注 OECD 對增值稅課稅問題之研究

OECD 將持續研究各國就增值稅課稅普遍面臨之問題，如發展增值稅資訊交換可行架構及強化行政合作等，我國應持續關注，俾與時俱進。

(五)持續參與 OECD 舉辦之加值稅全球論壇

OECD 舉辦之加值稅全球論壇提供國際最新發展趨勢，包括跨境交易之加值稅課稅探討，我國本次針對跨境電商利用網路銷售電子勞務增訂相關課稅規定，即係參考前開論壇發布之指導原則訂定，符合國際趨勢，又鑑於國際貿易為我國經濟重要一環，該會議討論之議題對我國相關政策具參考價值，未來容有持續參與之必要。

(六)持續密切注意 OECD 對數位經濟發展趨勢之研究及相關國家開發運用情形

數位經濟發展趨勢已改變生產方式、生活樣貌及工作型態，目前所得稅之課稅模式，如何調整因應，都與數位發展進程密不可分，為迎合國際潮流，宜持續觀注 OECD 對數位發展趨勢對稅務影響及其作為，以及時汲取主要國家經驗，打造我國數位經濟下最適租稅架構及稅務服務提供模式。

伍、附件

- 一、會議議程。
- 二、與會代表名單。
- 三、會議各議程簡報。
- 四、國際增值稅指導原則。
- 五、2016年消費稅趨勢報告。