

出國報告（出國類別：國際會議）

參加經濟合作暨發展組織與其韓國
租稅政策中心聯合舉辦
2018 年「國際增值稅指導原則」
租稅研討會報告

服務機關： 財政部綜合規劃司、財政部賦稅署

姓名職稱： 秘書 朱紀燕、科員 紀琇芳

派赴國家： 韓國首爾

出國期間： 107 年 6 月 24 日至 7 月 1 日

報告日期： 107 年 9 月 日

摘 要

經濟合作暨發展組織(The Organisation for Economic Co-operation and Development)與韓國租稅政策中心(OECD Korea Policy Center)每年於韓國舉辦國際租稅研討會，主要邀集亞洲地區之稅務機關參與，由 OECD 指派專家，探討最新租稅相關議題，交換彼此經驗，供各國擬訂政策與實務執行參考。

107 年 6 月 25 日至 6 月 30 日於韓國首爾格萊德飯店(Glad hotel)舉辦之「第 108 屆 OECD 租稅研討會：國際增值稅指導原則 (The 108th OECD Tax Seminar: The OECD International VAT/GST Guidelines)」研討會，此次研討會共有 4 位專家擔任講座，包括法國籍 Mr. Stephane Buydens (Advisor, OECD)、西班牙籍 Mr. Jordi Sol Rosa (VAT Knowledge Group Manager, IBFD)、澳洲籍 Ms. Virginia Gogan (Technical Specialist/ Strategy Manager, Australia)及挪威籍 Ms. Guri Ellen Stange Lystad (Senior Legal Adviser, Norway)。研討會議題涵蓋數位經濟下跨境交易之增值稅課徵、國際增值稅指導原則探討及應用、簡化企業登記程序及稅務依從、進口低價貨物之課稅及資訊交換與合作機制等，講座並準備數個案例，由參與成員分組討論，透過案例討論過程，相互交換意見，再將討論結果向與會人員分享，本次研討會有助於與會人員更瞭解租稅政策設計目標與各稅制度設計考量重點。

參加經濟合作暨發展組織與韓國租稅政策中心
聯合舉辦 2018 年「國際增值稅指導原則」
國際租稅研討會報告

目 錄

壹、目的.....	4
貳、過程.....	5
參、討論議題摘錄	6
議題一、增值稅(VAT/GST)之全球發展—關鍵特色及挑戰	6
議題二、國際增值稅指導原則.....	11
議題三、國際增值稅指導原則之有效實施建議-針對境外供應商簡化登記及報 繳制.....	16
議題四、BEPS 行動計畫 1 有關處理數位經濟下之增值稅挑戰—對低價進口 貨物課稅.....	23
議題五、租稅詐欺之國家經驗.....	27
議題六、其他議題.....	30
肆、心得與建議	32

壹、目的

OECD 致力於聚集世界各地管理者為世界經濟發展努力與合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定及幫助開發中與未開發國家。為達到上述目的，OECD 每年在世界各國舉辦數十場研討會，聚集超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識，以達到促進世界經濟發展的最終目標。

歷年來 OECD 韓國租稅政策中心舉辦多場各項議題稅務研討會，邀請 OECD 會員及非會員國稅務機關代表及該領域學者專家，針對各項重要議題交換經驗，共同討論當前熱門租稅議題之理論與實務，給予與會代表瞭解各國現行租稅制度的機會，共同為改善各國租稅環境而努力。

OECD 與其韓國租稅政策中心於 2018 年聯合共舉辦 7 場研討會，討論議題包括「稅捐稽徵機關如何相互合作及交換資訊」、「BEPS 行動計畫 1 之最低標準」、「資產間接移轉之工具包」、「國際增值稅指導原則」、「資訊交換及共同申報及盡職審查準則(CRS)」、「租稅協定適用、多邊工具(MLI)與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)」及「移轉訂價與稅基侵蝕及利潤移轉(BEPS)講師之訓練」等議題，內容相當充實豐富。財政部多年來選擇適合議題派員參與研討會，旨在與世界各國稅務代表和稅務專家們交換實務心得與意見，期透過此難得機會，互相討論切磋，帶回最新國際趨勢與作法供國內參考，使得我國租稅制度更加完善、健全和進步。

貳、過程

本研討會於 2018 年 6 月 25 日至 30 日於韓國首爾汝夷島格萊德飯店(Glad hotel Yeoido)舉行，主題為國際增值稅指導原則。主要討論議題包括：

- 一、 OECD 於 VAT/GST 稅務管理之角色。
- 二、 VAT/GST 沿革、主要面向及挑戰。
- 三、 數位經濟下跨境交易之增值稅課徵。
- 四、 國際增值稅指導原則探討及應用。
- 五、 簡化企業登記程序及稅務依從。
- 六、 進口低價貨物之課稅。
- 七、 資訊交換及合作機制。
- 八、 其他議題。

本研討會除各項討論議題外，另包括分組案例研討及各國 VAT/GST 制度擇要簡報，透過各國與會代表針對各項議題進行討論，分享各國實務經驗，提供不同思維角度，再由講座歸納重點，確實瞭解各項議題，使各國代表能分享研討會所學知識，提供該國對 VAT/GST 未來制度設計參考。

本次與會國家(地區)包括孟加拉、不丹、臺灣、迦納、香港、印尼、韓國、馬爾地夫、中國大陸、斯里蘭卡、坦尚尼亞、泰國及烏干達共 13 國，出席代表 27 人。由法國籍 Mr. Stephane Buydens (Advisor, OECD)、西班牙籍 Mr. Jordi Sol Rosa (VAT Knowledge Group Manager, IBFD)、澳洲籍 Ms. Virginia Gogan (Technical Specialist/ Strategy Manager, Australia)及挪威籍 Ms. Guri Ellen Stange Lystad (Senior Legal Adviser, Norway)分別擔任各項議題講座。

本次會議由綜合規劃司秘書朱紀燕及賦稅署科員紀琇芳代表參加。我國代表除與主辦單位韓國租稅政策中心同仁充分互動外，同時利用會議期間與他國與會代表就稅務政策制度交換意見。本次會議無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，我國代表均有豐碩收穫。

叁、討論議題摘錄

議題一、增值稅(VAT/GST)之全球發展—關鍵特色及挑戰

一、概述

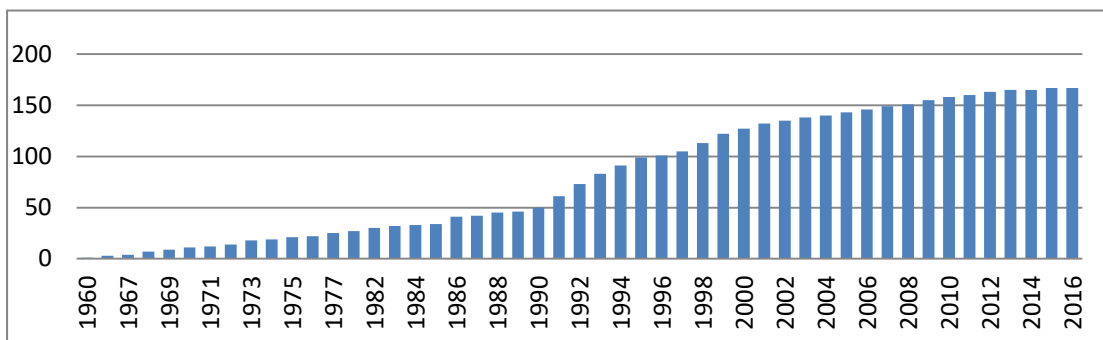


圖 1.1 採行增值稅之國家數(1960 - 2016)

根據OECD資料顯示，截至2016年，全球已有167國採行增值稅(VAT/GST)制，並持續增加中(如圖1.1所示)。在G20中，除了美國及沙烏地阿拉伯，其餘國家均採行此制度。雖各租稅管轄地(國)增值稅制略有不同，惟大致奠基於相同原則——國際增值稅指導原則(International VAT/GST Guideline)。

平均來說，OECD會員國增值稅稅收占整體稅收比重約20%。關於稅率，OECD國家平均增值稅標準稅率逐年攀升，1976年僅約15.5%，2018年已達約19.2%(OECD各會員國增值稅標準稅率如圖1.2)。

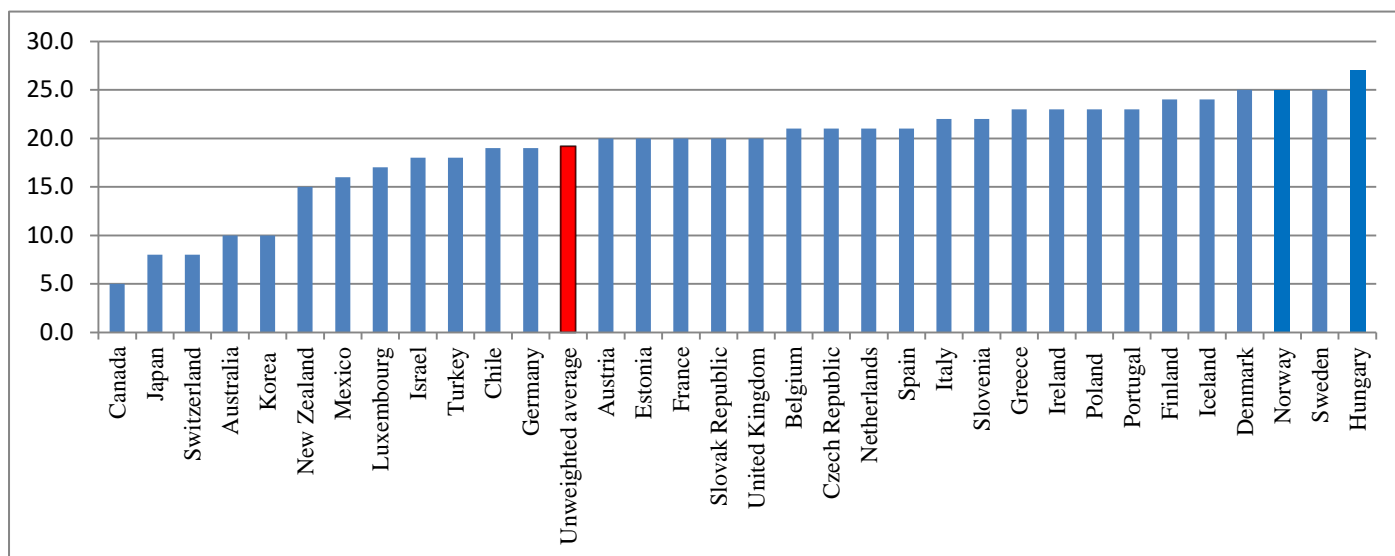


圖 1.2 OECD 國家增值稅稅率

針對食物、報紙、書籍及藥品等，許多OECD國家增值稅制均給予較低之特種稅率(OECD國家適用較低增值稅特種稅率項目如圖1.3)；針對金融、教育、醫療及慈善服務等，許多OECD國家增值稅制均給予免稅(OECD國家適用增值稅免稅項目如圖1.4)。對於給予減免稅負是否有效達成政策目的，主講人Mr. Stephane Buydens持反對意見，舉例來說，為減輕弱勢家庭壓力而降低基本生活需求相關之增值稅稅負，因租稅優惠係不分貧窮及富貴身分之全面性減免，不如補助弱勢家庭來的直接及有效。

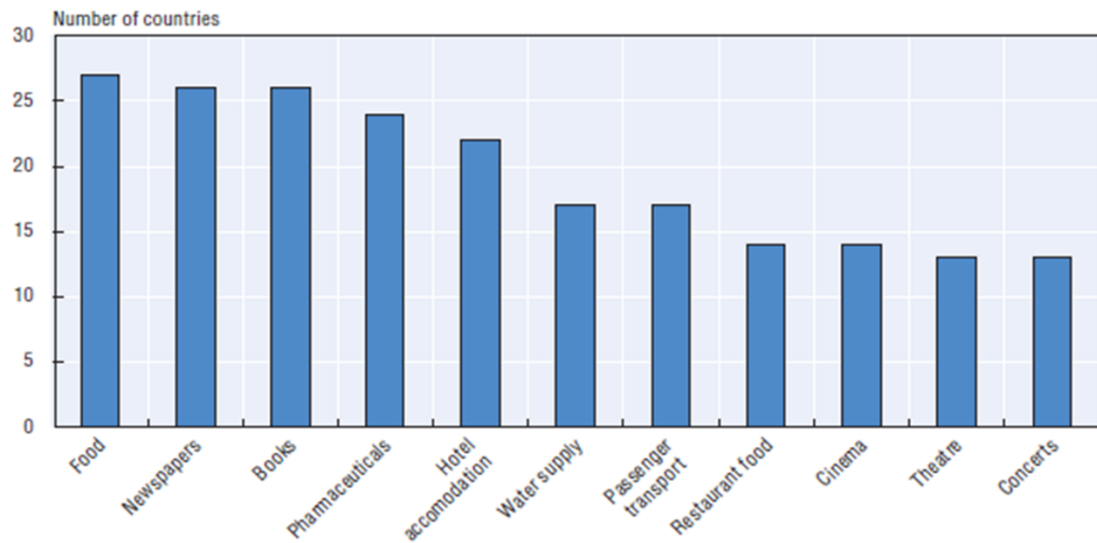


圖 1.3 OECD 國家適用較低增值稅特種稅率項目

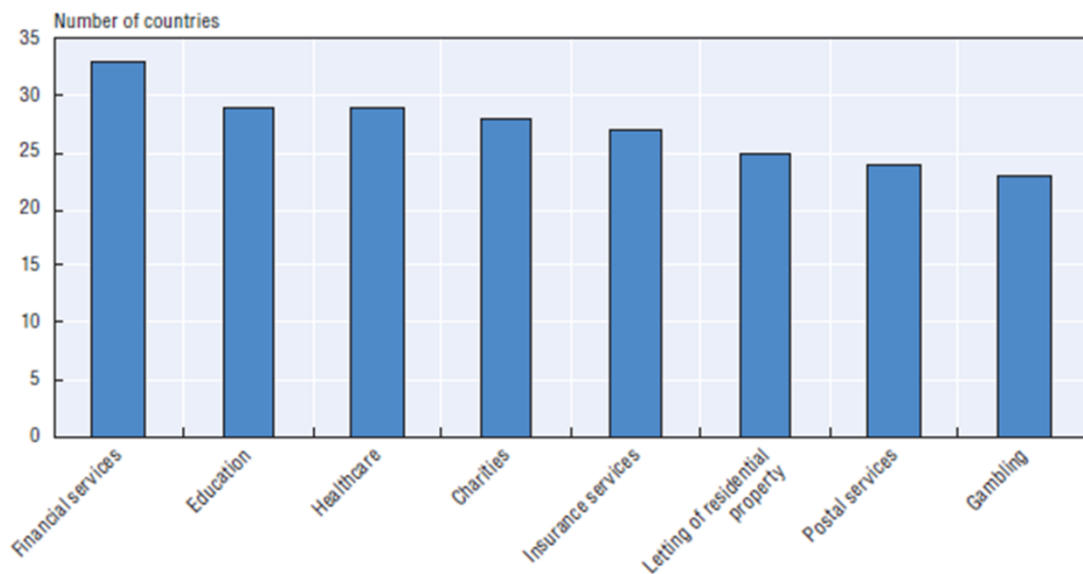


圖 1.4 OECD 國家適用增值稅免稅項目

探究增值稅越趨盛行之原因包括：

其一、效率：與其他稅目相較，邊際成本較低卻可有效創造稅收。

其二、中立：與關稅相較，較不影響國內出口商之競爭力。

其三、支持成長：相較所得稅，對經濟成長衝擊較小。

未來國際增值稅制改革方向包含：

其一、提升租稅依從度及減少租稅詐欺。

其二、擴大國內稅基。

其三、對跨境交易課徵增值稅。

二、國家經驗

(一) 澳洲

1929 年經濟大蕭條時代，澳洲聯邦政府稅收(特別是關稅)難以增加，而政府為擴大支出刺激景氣，亦使舉債成本上升。為解決預算短缺問題，政府於 1930 年實施批發銷售稅，其後由於生產及貿易型態的改變，批發與零售階段界線變得模糊，如何界定批發價格變得複雜、不確定且易生爭議；而多重稅率級距更產生無謂的稅務行政成本與納稅依從成本，導致租稅規避行為。

鑑於批發銷售稅已漸不符時代需求，2000 年 7 月澳洲政府依據增值稅概念，實施財貨及勞務稅(GST)取代原先批發銷售稅，同時將各州不同的稅率合併為單一稅率 10%。另實施前為使 GST 能順利獲得國會通過，政府採取若干配套措施，包括政府增加對於家計單位、支領年金者及低所得者之給付，並將基本食物與個人產製品排除於 GST 課稅範圍，由澳洲國稅局負責稽徵業務。

在澳洲境內生產、銷售及提供應稅產品與勞務之個體(含個人、公司、信託、合夥企業或非法人團體)，年營業額澳幣 75,000 元以上(非營利機構澳幣 150,000 元以上)及計程車業者(無營業額上限)，均須強制辦理註冊登記為納稅義務人。對特定財貨與勞務訂有免稅(imputed tax / exempt)及零稅率(zero rate)規定，適用零稅率之財貨及勞務如出口貨物、健康及醫療服務及貨物、部分食品等，不須繳納財貨及勞務稅，惟進項稅額可扣抵並申請適用退稅，而免稅項目包括金融勞務、

慈善團體提供勞務等則不得申請進項稅額扣抵。

澳洲講師 Ms. Virginia Gogan 表示，該國實施財貨及勞務稅迄今 17 年，較多數國家期間相對仍短，仍有許多待改進之處，惟澳洲國稅局致力強化稽徵技術，包括實施稅籍登記、輔導納稅義務人正確申報及繳納等，提高納稅義務人自願依從度，至今已獲相當成效。另面對數位交易型態興起，現行財貨及勞務稅法令規定已無法完全適用所有交易型態，特別是共享經濟模式於該國形成風潮，目前澳洲政府雖有研議並修正相關法令，惟實務仍面臨相關實際執行困難，如納稅義務人確實辦理稅籍登記並主動申報等，如何透過提高執行效率達成保障國家稅收並維護租稅公平目標，將為澳洲國稅局未來挑戰。

(二) 挪威

挪威早期曾實施銷售稅，對銷售價格課徵稅負，其後因應國際增值稅趨勢，於 1969 年實施增值稅取代原先銷售稅，1970 年代標準稅率為 20%，逐年提高至 25%，並於 2001 年基於政治考量對特定財貨及勞務如食物、旅宿服務等給予較低稅率，依據財貨及勞務性質不同分別適用 15% 及 12% 稅率。

在挪威境內生產、銷售及提供應稅產品與勞務之個體，年營業額挪威克朗 50,000 元(約新臺幣 184,345 元)以上，均須強制辦理註冊登記為納稅義務人。對特定財貨與勞務訂有免稅(imputed tax, exempt)及零稅率(zero rate)規定，適用零稅率之財貨及勞務如出口貨物、報紙、書籍及特定運輸工具等，不須繳納財貨及勞務稅，惟進項稅額可扣抵且申請適用退稅，而免稅項目包括醫療服務、社會服務、教育服務及金融勞務等，則不得申請進項稅額扣抵。

挪威相較其他主要國家實施增值稅期間較長，經驗亦較豐富，惟相關法令規定已不符合該國近年數位財貨及勞務交易態樣崛起之需求，故於 2001 年陸續提出相關改革，包括取消提供勞務免稅規定，除特定勞務外，均須由銷售人負擔申報及繳納義務，改變傳統由最終買受人繳納增值稅模式，另於 2011 年提出電子勞務課徵增值稅(VAT on Electronic Services, VOES)方案，改由境外銷售人於銷售數位勞務予個人(Business to Consumer, B2C)時，負擔申報及繳納增值稅義務。

挪威講師 Ms. Guri Ellen Stange Lystad 表示，該國增值稅制度自實施以來，增值稅稅收總額占總稅收比率逐年成長，2017 年已達 23%，納稅義務人之稅務依從度普遍亦高，惟面對數位經濟時代交易態樣漸趨複雜，該國增值稅制度雖配合修正，惟實務執行面仍與澳洲相同，面臨納稅義務人租稅依從難以掌握等問題，此外，挪威增值稅稅率相較其他主要國家偏高，導致跨國企業有誘因利用租稅規劃進行租稅規避，造成國家稅收嚴重損失，該國政府刻正透過修正法令、強化稽徵技術及掌握相關稅務資訊等手段，確保增值稅稅收。

議題二、國際加值稅指導原則

一、概述

為避免跨境交易之雙重課稅或不課稅，及降低徵納雙方成本，OECD工作小組、各成員國及合作國際組織等專家學者共同草擬國際加值稅指導原則，2015年第3屆OECD加值稅全球論壇(Global Forum on VAT)經100餘國及國際組織交換意見，2016年經OECD理事會(Council)通過為建議事項，2017年4月發布。

為因應跨境商務盛行及服務與無形資產無實體不易課稅特性，該指導原則主要係針對跨境服務及無形資產交易而訂。該指導原則屬軟性規範，僅提供原則性建議，無強制拘束力，並與OECD之BEPS行動計畫1「處理數位經濟下之租稅挑戰」工作相互連結。

國際加值稅指導原則奠基於下列兩大原則之上：

(一) 租稅中立性原則，具體內涵如下：

1. 探求消費稅課徵目的，係對消費課稅，原則應由最終消費者承擔稅負，企業僅係代徵者之角色，惟在特定情況下，得由法律明文規定企業承擔稅負，如經營免稅項目之營業人進項稅額無法扣抵、非供本業或附屬業務使用之進項稅額不得扣抵等。
2. 不論企業所屬國家或產業為何，從事相似交易之企業應有同等租稅待遇及相同加值稅負。
3. 加值稅制設計應盡可能避免扭曲企業決策。
4. 租稅中立性原則體現於國際貿易，即應給予外國企業與本國企業相同之租稅待遇，即使有必要給予外國企業特定行政要求，亦須避免造成不合理之依從成本及負擔。

(二) 目的地課稅原則：探求消費稅課徵目的，係對消費課稅，故對跨境交易應由消費地(國)課稅。該原則體現於國際貿易，即出口給予零稅率，而對進口課稅。

1. 課稅權歸屬之判定標準

鑑於課稅權歸屬需要更細緻之判定標準，加以勞務與無形資產具無實體不易課稅之特性，爰 OECD 就 B2B(企業對企業)及 B2C(企業對個人)跨境勞務及無形資產交易之課稅權歸屬，分別制訂一般性法則及例外性法則(如表 2.1)，說明如下：

表 2.1 課稅權歸屬之判定			
目的地原則			
一般性法則			例外性法則
B2B	買受人所在地(國)		評估標準 -中立性、公平性、有效性、 穩定性
B2C	現場交易 (on the spot)	交易執行地(國)	
	其他	買受人經常居住地(國)	

(1) 一般性法則

- A. **B2B** 交易：買受人所在地(國)有課稅權。一般依交易合約按企業常設營業實體(permanent business presence)所在地(國)判定，惟當買受人於不只一地(國)設有機構，則課稅權歸屬於使用勞務及無形資產之機構所在地(國)。
- B. **B2C** 交易：倘屬現場交易，供應商直接當面提供勞務及無形資產予買受人使用，該交易實際執行地(國)有課稅權；除前開現場交易以外之交易，應由買受人經常居住地(國)擁有課稅權。又一般可由供應商例行性掌握買受人資訊(如：聯絡地址、金融帳戶及信用卡資訊、電話所屬國碼、網際網路位址(IP)、帳單地址等)作為判定依據。

(2) 例外性法則

當適用前述一般性法則將導致不合理結果，在評估中立性、公平性、有效性(衡酌稽徵與依循成本效益)、穩定性(消除納稅義務人不確定性)等標準後，各租稅管轄地(國)可採取例外性法則，以其他標準(如：買受人實際所在地、勞務及無形資產實際使用地等)判定課稅權歸屬。下列舉幾種情況說明：

- A. **B2B** 交易：當服務係於最終消費者場域提供(如：商展之入場券銷售、運動

賽事席位銷售、餐飲服務及汽車修理等)，供應商可能難以依據一般性法則判定買受人所在地(國)，則可以交易實際執行地(國)歸屬課稅權。

B. B2C 交易：遠距銷售勞務及無形資產 B2C 交易，買受人有可能非於經常居住地(國)消費，供應商難以依據一般性法則判定，則可以買受人實際所在地(國)歸屬課稅權。

C. 不動產有關勞務交易：無論係 B2B 或 B2C 交易，當勞務及無形資產交易之提供與不動產有直接關聯，課稅權應歸屬於不動產所在地(國)較為恰當。

2. 課稅方式

在決定跨境勞務及無形資產交易之租稅管轄地(國)後該如何課徵增值稅，國際增值稅指導原則建議(整理如表2.2)：

- (1) B2B 交易：採逆向課稅制，責由企業買受人自動向租稅管轄地(國)(一般即買受人所在地(國))報繳增值稅，又當企業買受人享有進項稅額完全扣抵權，為簡化稽徵程序及降低徵納雙方成本，得免除企業買受人報繳義務。
- (2) B2C 交易：考量個人買受人租稅依從度低及對其稽徵成本高，建議採正向課稅制，責由境外供應商於租稅管轄地(國)(一般即買受人經常居住地(國))辦理稅籍登記及報繳增值稅。

表 2.2 課稅方式	
B2B	B2C
境內買受人報繳	境外供應商報繳

二、國家經驗

(一) 澳洲

澳洲制定財貨及勞務稅相關法令主要遵循 OECD 提出之國際增值稅指導原則，有關出售勞務交易之課稅規定舉例說明如下：

表 2.3 財貨及勞務稅課徵案例說明

交易態樣	課稅原則	澳洲境內企業買受人(B2B)	澳洲境內個人買受人(B2C)
出售與不動產相關之勞務或無形資產如對建築物提出相關改建計畫服務等	OECD 國際增值稅指導原則 3.8	澳洲境內買受人負擔申報繳納財貨及勞務稅義務〔即逆向課稅(reverse charge)〕	境外銷售人負擔申報繳納義務
出售與動產相關之勞務或無形資產如產品清潔服務等	OECD 國際增值稅指導原則 3.8	澳洲境內買受人負擔申報繳納財貨及勞務稅義務〔即逆向課稅(reverse charge)〕	境外銷售人負擔申報繳納義務
現場交易(on the spot supplies)如髮型設計服務	勞務提供地課稅原則	澳洲境內買受人負擔申報繳納財貨及勞務稅義務〔即逆向課稅(reverse charge)〕	境外銷售人負擔申報繳納義務
其他數位服務如電子書籍、音樂下載等	消費者所在地課稅原則	澳洲境內買受人負擔申報繳納財貨及勞務稅義務〔即逆向課稅(reverse charge)〕	境外銷售人負擔申報繳納義務

(二) 歐盟(European Union)

歐盟會員國共 28 國，原各國增值稅制度各異，成立歐盟後採行調和性增值稅系統，稅率由各會員國自行訂定，稅率下限不低於 15%，優惠稅率不低於 5%，不同於 OECD 國際增值稅指導原則，歐盟自行訂定歐盟增值稅指令(EU Council Directive)，作為各會員國制定政策遵循依據。該指令對於增值稅課稅原則為提供地準則(Place-of-Supply Rules)，倘交易屬 B2B 型態，則以買受人之企業所在地國或固定營業場所(fixed establishment)所在地國擁有課稅權；倘屬 B2C 型態，則以銷售人之企業或固定營業場所所在地國擁有課稅權。

對提供無形資產服務課稅原則，如荷蘭企業聘請德國建築公司為其於比利

時分公司提供建築物設計建造服務，究應如何判斷課稅權歸屬，首先須定義何謂不動產及提供與不動產相關之服務，歐盟增值稅指令對其並未有明確正面或反面列示規定，僅提供概念性判斷根據，例如附著於地面可產生財產價值者、不可輕易移動或拆卸、缺乏該零件即無法使該不動產完整者(如門、窗、屋頂等之零件)、任何附著於該不動產且無法輕易毀損或變更之項目。

至於何謂提供與不動產相關之服務，歐盟增值稅指令列示數種情況供參，如對特定土地建物提出相關建築計畫、對建築物之建造、維護及翻修等服務、對不動產提出風險評估、該不動產提供住宿服務、物業管理等均屬之，至於對不動產之廣告服務、代表他人出面之仲介服務、於不動產辦理展演活動等則非屬與不動產相關之服務，即便歐盟增值稅指令已提供相關判斷原則，惟仍有許多判斷模糊地帶，導致課稅爭議。

近年數位交易態樣興起，對於勞務提供課徵增值稅採提供地原則引發諸多爭議及稅務訴訟案件，歐盟法庭亦針對各案作出裁決，產生許多例外原則。以提供跨境運輸服務為例，個人因故由奧地利搬遷至比利時，是以僱用仲介者替他尋找搬家公司搬運家具，屬於 B2C 交易，此時不以仲介者所在國家為課稅地，奧地利將依據歐盟境內運輸貨物採離境國課稅原則，對其支付給仲介者之佣金課徵增值稅。

IBFD 講師 Mr. Jordi Sol Rosa 表示，因歐盟會員國眾多且對增值稅指令詮釋意見分歧，對交易行為之課稅權歸屬產生諸多爭議，前文提及無形資產服務課稅權歸屬，對不動產及其相關服務之定義就出現許多訴訟案例，須仰賴歐盟法院仲裁，雖然如此，仍無法完全解決現今眾多交易態樣所產生之增值稅課稅問題，反而徒增更多判斷的模糊地帶。

議題三、國際增值稅指導原則之有效實施建議－針對境外供應商簡化登記及報繳制

一、概述

國際增值稅指導原則發布後，透過OECD增值稅全球論壇、相關國際研究與會議賡續追蹤各租稅管轄地(國)執行情形。為協助各租稅管轄地(國)採行該指導原則及BEPS行動方案1報告建議事項，實施境外供應商報繳制度，OECD於2017年10月24日發布報告——「有效增值稅稽徵制度-當供應商於境外時(Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST - Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation)」，並對數位平臺角色及國際行政合作(含資訊交換)進行研究並撰擬建議報告，以協助各租稅管轄地(國)利用跨國數位平臺及國際行政合作有效提升跨境電子商務之增值稅稽徵效能。茲就目前OECD前述研究成果說明如下：

一般而言，跨境勞務及無形資產交易可能課稅方式有：供應者課稅模式、買受人課稅模式(逆向課稅、自行估價及就源扣繳模式)、中介者課稅模式及混合模式。依前揭國際增值稅指導原則建議，最有效率之徵收方式為：對B2B交易採買受人課稅(逆向課稅)模式；對B2C交易採供應者課稅模式。對於採行供應者課稅模式之實務操作，OECD建議說明如下：

(一) 買受人身分之辨別

依國際增值稅指導原則，對B2B及B2C交易分別建議採取不同課稅方式，故境外供應商即有辨別買受人身分之必要，爰OECD建議各租稅管轄機關提供清楚且可行之判定依據幫助供應商辨別。如：身分識別號碼。

(二) 買受人經常居住地(國)/所在地(國)之判別

依據國際增值稅指導原則一般性法則，B2B交易課稅權歸屬買受人所在地(國)；B2C交易課稅權歸屬買受人經常居住地(國)，惟境外供應商該如何實際判定？OECD建議：以B2B交易而言，通常可依據合約、採購單、商業發票及付款資料等，判定企業買受人所在地(國)較無疑慮；以B2C交易而言，由於電子商務B2C交易特性(買受人眾多、次數頻繁及小額價值等)，境

外供應商擁有個人買受人之資訊可能不足，致判定個人買受人之經常居住地(國)發生困難，爰OECD建議租稅管轄機關提供清楚且可行之規範幫助供應商判別，且該判別依據應奠基於境外供應商就其商業目的於交易當下獲取之資訊。

(三) 採取供應者模式之課稅範圍

OECD指出採取供應者模式可能課稅範圍有兩類：其一，概括法：對「所有」遠距銷售勞務及無形資產B2C交易均採供應者模式，採此法有助於降低不確定性與複雜度，減少爭議；其二，特定法：僅限遠距銷售「電子勞務」B2C交易適用供應者模式，採此法最大挑戰係電子勞務之界定，現今數位經濟蓬勃發展，各式數位商品推陳出新，造成界定更具挑戰性。又可能造成銷售相似服務卻有不同課稅方式，衍生公平性問題。另當各租稅管轄地(國)界定標準不一時，將導致供應商負擔高額租稅依從成本。

(四) 課稅門檻(起徵點)

各租稅管轄地(國)應考量徵納雙方成本及效益，兼顧衡平境內外業者租稅待遇，訂定適當課稅門檻。

(五) 簡易登記及報繳

OECD建議架設簡易操作網站供境外供應商登記及報繳增值稅，相關程序及措施應儘可能簡化便民。

(六) 進項稅額扣抵權

為稅政簡化及稅捐保全，部分租稅管轄地(國)規定適用簡易制度之境外供應商之進項稅額不得扣抵；亦有租稅管轄地(國)規定境外供應商得選擇改按國內一般制度進行登記及報繳作業，即可享有進項稅額扣抵權；另有部分租稅管轄地(國)為境內外稅務公平性，給予境外供應商進項稅額扣抵權。

(七) 帳簿

OECD建議各租稅管轄地(國)要求境外供應商保存帳簿資料，應僅限於稅務目的所必須者，且允許電子化保存。

(八) 稅務發票

當買受人係個人時，已是最終消費者，無扣抵權利，爰OECD建議各租稅管轄地(國)免除跨境B2C交易之開立稅務發票要求。惟倘為消費者權利保護等原因，仍要求境外供應商開立稅務發票，OECD建議採取下列事項：

1. 儘可能簡化相關要求。
2. 接受其他商業文件取代稅務發票或允許電子形式之稅務發票。
3. 接受簡便交付稅務發票方式。

(九) 宣導/資訊公開

OECD建議各租稅管轄地(國)應公開建置清楚、簡明且即時更新之境外供應商所需資訊網站，倘能提供其他主要貿易國家之語言版本尤佳。

(十) 緩衝期

OECD建議應給予自新制發布日起至少6個月緩衝期再正式施行，供稽徵機關及納稅義務人充足時間瞭解及因應。

(十一) 稅捐查核/保全

OECD建議在新制推動初期，採軟性輔導而非強制處罰之政策方向，儘可能於處罰前先行輔導境外供應商，鼓勵自發性依循，減少徵納雙方衝突。並持續透過國際行政互助及資訊交換，強化查核工具，作為未來查核工作準備。

OECD刻針對增值稅相關國際行政互助(含資訊交換)機制進行研究，主講人Mr. Stephane Buydens簡要分享如下：

1. 查國際行政互助方式包含：個案請求資訊交換(Exchange of information on request)、自發資訊交換(Spontaneous exchange of information)、自動資訊交換(Automatic exchange of information)、同步稅務調查(Simultaneous tax examinations)、境外租稅調查(Tax examinations abroad)、共同審查(Joint audits)、協助徵稅(Assistance in recovery)及稅務文書送達(Service of documents)等。
2. 資訊交換之法據包含避免雙重課稅協定(ADTA)、稅務資訊交換協定(TIEA)、

區域性協定、架構或多邊稅務行政互助公約(the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MCMAA)，下稱多邊公約)等。多邊公約說明如下：

為提升稅務透明及打擊避稅活動，OECD與歐洲理事會共同發起多邊公約，以推動各租稅管轄地(國)進行全面性稅務行政合作(含資訊交換)。該公約涵蓋稅目包含所得稅、資本利得稅、淨財富稅、消費稅(增值稅)及特種消費稅等。目前已有125個國家(地區)簽署。

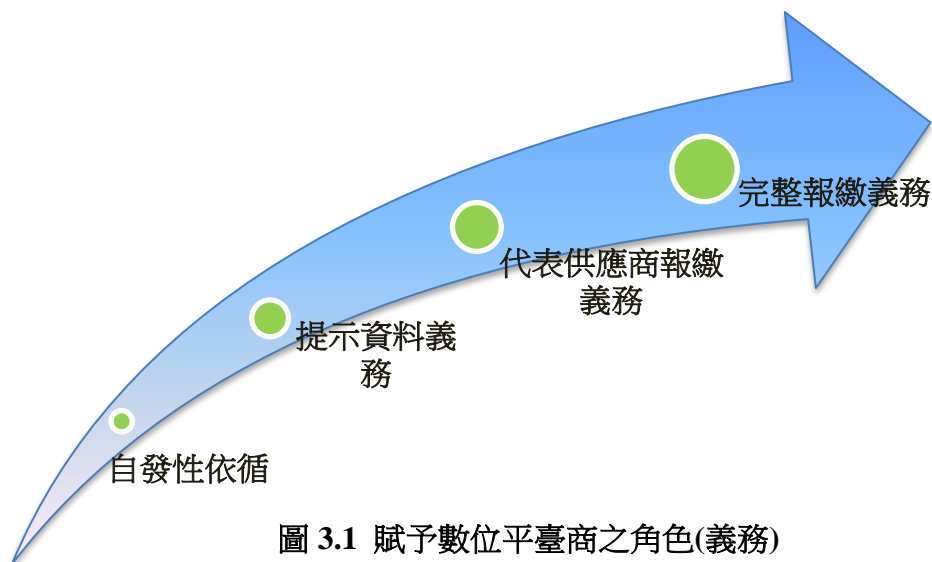
(十二) 中介者角色

考量現今數位經濟產業特性(跨國大型電商平臺主導，供應商及買受人多且零散)，為強化稽徵效率及租稅保全、減少徵納雙方成本，OECD刻針對跨境低價貨物或電子勞務交易，積極研究中介者之角色，尤其是平臺商及支付業者，盼研擬更有效率之增值稅徵收制度。

OECD對數位平臺商啟動數位平臺計畫(Digital Platforms Project)，指出各租稅管轄地(國)可賦予其4種角色(義務)，依責任小至大依序說明如下(如圖3.1)：

1. 自發性依循：法律無強制規定平臺商義務，而由平臺商自發性的與租稅管轄機關配合，提供相關課稅資料。
2. 提示資料義務：法律規範平臺商負調查協力義務，平臺商須提示課稅有關資料予租稅管轄機關。
3. 代表供應商報繳義務：納稅義務人為實際銷售者—供應商，惟為稽徵效率，要求平臺商須代表其供應商報繳增值稅，但並未直接免除供應商之報繳義務。
4. 完整報繳義務：在平臺商可充分掌握報繳增值稅所需相關交易資訊，且有方法可轉嫁稅負予供應商之前提下，法律可定明平臺商為唯一納稅義務人，規範其須就平臺交易報繳增值稅。

又數位平臺計畫刻與相關利害關係人討論，持續針對數位平臺商可被賦予之角色進行研究，未來將於增值稅全球論壇與各租稅管轄地(國)討論後提出具體建議。



二、國家經驗

(一) 挪威

為平衡挪威境內外銷售人租稅待遇，改變過去國內銷售人銷售商品須課稅，而境外銷售人透過數位平臺銷售財貨或勞務卻享有免稅待遇之不公平現象，挪威自 2011 年 7 月 1 日實施數位服務課徵增值稅(VAT on Electronic Services, VOES)政策，境外銷售人透過數位平臺銷售服務予挪威個人或非企業買受人(B2C)，須於挪威境內辦理簡易稅籍登記，負擔申報及繳納增值稅義務，惟於挪威境內負有增值稅義務之境外銷售人 12 個月於挪威境內銷售額超過 50,000 元挪威克朗(約新臺幣 184,345 元)者不得採用簡易稅籍登記系統，須依一般稅籍登記辦理申報繳納增值稅。

挪威國稅局對何謂提供數位服務公布判斷準則，所謂數位服務包含數位通訊服務及電子通訊服務，數位通訊服務係指利用寬頻電信或網際網路等類似型態之平臺提供服務，例如於數位平臺下載音樂、影片、電子書或其他數位出版物等，因應挪威電子通訊產業為其主要經濟活動，規定廣播服務不論是否利用傳統收音機或電視、網際網路或其他平臺，均納入課徵範疇。

境外銷售人辦理挪威增值稅簡易稅籍登記可透過網路辦理，過程簡便，申報時無須檢附發票或收據，惟為查核需要，須將相關憑證保留 5 年，且不得申請出口零稅率退稅，倘有退稅需求，須辦理一般稅籍登記透過一般申請程序由稅捐

機關審定處理。

挪威講師 Ms. Guri Ellen Stange Lystad 表示，挪威自 2011 年實施 VOES 制度至今，相關稅收呈現成長趨勢，截至目前為止辦理簡易稅籍登記企業數高達 170 家，面臨最大挑戰為提高境外銷售人之稅務依從度，目前挪威境內數位平臺服務交易頻繁，如何主動透過查核發現應辦理簡易稅籍登記申報繳納增值稅而未辦理之企業，確實掌握該國增值稅稅收並維護租稅公平，成為該國國稅局最大課題。

(二) 歐盟

2008 年歐盟在經濟暨財政理事會上通過歐盟增值稅新制法案，重新定義電信(telecommunications)、廣播(broadcasting)以及電子服務業(electronic services)之服務提供地(place of supply)增值稅課徵地之認定。新制增值稅法案將電信、廣播、電子服務業之增值稅課徵地，自原先之服務提供者所在地更改為消費者所在地，避免企業變相規避稅負，產生扭曲競爭的情形，惟亦導致企業須向消費者所在之個別國家繳納增值稅，成增加企業稅務依從成本。

為此，歐盟實施「迷你一站式服務(Mini One Stop Shop, MOSS)」，即電信、廣播及電子服務相關業者得在其建立據點之歐盟成員國內，以 MOSS 此一單一且簡化之電子註冊與支付系統進行營業登記及繳納增值稅，再由 MOSS 移轉申報金額予消費者所在之成員國，免除企業報稅之不便。未於歐盟設籍的上開企業，亦得於其設有固定據點之歐盟成員國註冊 MOSS，且若上開企業未在歐盟內設有固定據點，則可選擇於任一成員國註冊。惟任一企業僅得擁有一個 MOSS 帳戶。

為因應現行數位交易態樣，歐盟 2016 年 12 月提出「增值稅暨數位單一市場法案(VAT Digital Single Market Package)」，該法案預定於 2021 年 1 月實施，針對跨境電子供應服務設定不同門檻〔分別為 1 萬歐元(約新臺幣 362,500 元)與 10 萬歐元(約新臺幣 3,625,000 元)〕所應適用的規範，於線上從事跨境銷售且年銷售額低於 1 萬歐元之企業，得繼續適用其設籍國之規範進行申報並繳納增值稅，

此外，由於未超過 1 萬歐元門檻之小型企業在新制下得在其設籍國報稅，因此亦得免於適用 MOSS。

其次，跨境銷售額低於 10 萬歐元的歐盟中小企業，在新制下將不再需要提供兩份文件(例如帳單地址和 IP 地址)來證明其對消費者提供服務之所在地，從事電子服務的歐盟賣家，日後僅須提交其中一份證明即符合規範要求。新的 MOSS 並非強制適用，企業得選擇是否採用或是選擇後亦可自行退出，惟非歐盟企業縱使已註冊 MOSS，仍不得適用上述新設定之門檻。此外，上述 1 萬歐元和 10 萬歐元之門檻將於 2018 年起適用在電子服務上，並於 2021 年開始適用於線上商品。

議題四、BEPS行動計畫 1 有關處理數位經濟下之增值稅挑戰——對低價進口貨物課稅

一、概述

OECD於2015年10月發布BEPS行動計畫1「處理數位經濟下之租稅挑戰」最終報告，其中對低價進口貨物之增值稅徵課之分析與建議如下：

因稽徵成本效益考量，各租稅管轄地(國)多設置進口貨物免稅門檻，對未達門檻金額之進口貨物免徵進口相關稅費。惟隨著電子商務日益盛行，消費者透過網路向境外供應商購買實體貨物情形漸增，許多租稅管轄地(國)發現免稅之進口低價貨物量顯著上升，且利用低價免稅門檻進行各類逃漏稅捐情事層出不窮，不僅造成稅收減少，更衍生境內外供應商稅負不平衡情形，使得本地供應商面臨不公平競爭。

又近年科技技術及政府行政效能精進，大幅降低稽徵成本，而該等免稅門檻多於資訊時代發展前所擬訂，爰報告建議各租稅管轄地(國)重新檢討低價進口免稅門檻金額。另一方面，報告盤點4類進口低價貨物增值稅課徵模式如下，協助各租稅管轄地(國)檢討現行徵收方式：

(一) 傳統徵收模式

由海關對每筆貨物在進口時核徵其增值稅，相當耗費海關人力及物力成本，非屬有效率之稽徵模式。

(二) 買方徵收模式

由買受人就其進口之低價貨物自行計算及報繳增值稅，因買受人租稅依從度較低，且各租稅管轄地(國)對其稽徵成本較高，成效有限。

(三) 賣方徵收模式

由境外供應商於進口地(國)登記，並計算、收取及報繳增值稅予進口地(國)，可有效改善進口低價貨物之徵收效率，從而使政府得以考量取消或降低進口低價貨物免稅門檻。惟將對境外供應商造成額外負擔，建議簡化登記制度及相關作業，俾減輕其依從成本。

(四) 中介方徵收模式

由掌握進口貨物交易相關資訊之中介機構(如：快遞業者、郵政業者、

電子商務平臺業者及支付業者等)收取及繳納低價貨物之進口加值稅，以提升稽徵效率。當中介機構於進口地(國)設有實體機構，此模式尤其有效。

二、國家經驗

(一) 澳洲

依據該國修正前財貨及勞務稅制(Goods and Service Tax, GST) 規定，消費者透過國內銷售商購買商品須繳納財貨及勞務稅，而跨境購買低價進口貨物則可享免稅，造成境內外銷售商差別課稅待遇，除境內外銷售人租稅待遇不同引發爭議，預估澳洲財貨及勞務稅每年稅收損失約澳幣 4 億元(約新臺幣 90.6 億元，占該稅總稅收比率約 0.67%)。

鑑此，澳洲政府於 2018 年修正通過低價進口貨物財貨及勞務稅新制，並於同年 7 月 1 日實施，刪除低價進口貨物免稅門檻，要求境外供應商銷售價值低於澳幣 1,000 元(約新臺幣 22,650 元)之實體貨物予澳洲境內買受人，倘過去 12 個月總銷售額逾澳幣 75,000 元(約新臺幣 1,698,750 元)者，須於澳洲辦理稅籍登記及申報繳納財貨及勞務稅，期改善境內外銷售人租稅公平性。

前述適格境外銷售人可選擇標準或簡易稅籍登記註冊，可利用線上簡易稅籍登記系統向澳洲國稅局申請核發財貨及勞務稅稅籍編號(Australian Taxation Office Reference number, ARN)，提供便捷簡易之登記、申報及繳納程序，降低境外銷售人稅務依從成本，提高於澳洲境內註冊申報繳納財貨及勞務稅意願。同時引進中介者(intermediary)課稅概念，將集貨商(redeliver) 及數位銷售平臺(Electronic Distribution Platform, EDPs)如 Amazon, eBay 等納入課稅對象。

澳洲政府預期實施新制後之前 3 年政府平均所需行政成本為澳幣 1,300 萬元(約新臺幣 29,445 萬元)，低價進口貨物財貨及勞務稅總稅收為澳幣 3 億元(約新臺幣 67.95 億元)，所需行政成本約占前揭稅收 4%，相對仍低，採用新制將可有效減輕海關行政成本，同時提高稅務機關行政效率。

澳洲講師 Ms. Virginia Gogan 表示，論者認為採用新制不僅造成境外銷售人

鉅額稅務行政成本，某些數位銷售平臺如 eBay 指出其掌握交易資訊未盡周延，負擔申報繳納義務存在困難，恐打擊境外銷售人銷售低價貨物至澳洲境內意願。此外，澳洲國稅局預估新制實施後之前 3 年平均徵收率為 27%，前 6 年平均徵收率為 54%，徵收率偏低，未符稅務稽徵成本效益，建議應暫緩實施。惟澳洲政府認為新制確實非解決現行境內外銷售人租稅待遇差異之萬靈丹，惟確可有效減緩租稅不公，且該國 2017 年 7 月 1 日已實施對進口勞務及數位貨物課徵財貨及勞務稅新制，兩者制度類似，亦要求境外銷售人透過簡易稅籍登記申報繳納財貨及勞務稅，該制度實施經驗將可作為本次新制借鏡。

(二) 挪威

挪威增值稅規定，進口貨物價值超過 350 元挪威克朗(約新臺幣 1,290 元)者，登記進口目的為禮品之價值超過 1,000 元挪威克朗(約新臺幣 3,686 元)者，須於進口時向海關申報繳納增值稅後方可入境，可見其低價貨物進口免稅金額為 350 挪威克朗(約新臺幣 1,290 元)，登記進口目的為禮品者，為 1,000 挪威克朗(約新臺幣 3,686 元)，挪威講師 Ms. Guri Ellen Stange Lystad 表示，目前挪威低價貨物進口最常遭遇之問題，包括買受人透過數位平臺購物並利用不知名貨運系統，該貨運行配合店家低報貨品價格進口貨物，無法掌握貨物內容及買受人資料，亦無法負擔申報繳納增值稅義務，其次，因挪威增值稅稅率相對較高，而挪威對零食如巧克力或餅乾等之消費量極高，境外銷售人為規避鉅額增值稅稅負，將進口零食利用分批符合低價貨物免稅規定進口，前述 2 項問題均造成挪威政府鉅額稅收損失，同時引起國內業者租稅待遇不公之訾議。

挪威政府並未取消低價進口貨物免稅門檻規定，惟為確實掌握進口貨物內容及正確價值，自 2017 年將稅務機關納入海關代徵增值稅業務之一環，由海關負責進口程序，境外銷售人進口貨物仍填寫海關申報單，稅務機關依據海關查核結果課徵增值稅後，再由海關處理後續進口程序，透過海關與稅務機關相互合作，實務上確實有效提升稽徵效率，惟囿於人力、物力及查核技術，仍無法完全掌握透過貨運行或郵務系統進口之大量進口低價貨物，尤其企業利用此一方式從事租

稅詐欺計畫，挪威講師認為，如何透過第三方如數位平臺等提供相關交易資料供稅務機關查核，乃為掌握資訊關鍵，惟目前 OECD 國際增值稅指導原則對資訊提供並未訂定明確界線，實務運作無所依據，期待未來能有更清楚之執行作業說明。

議題五、租稅詐欺之國家經驗

一、 挪威

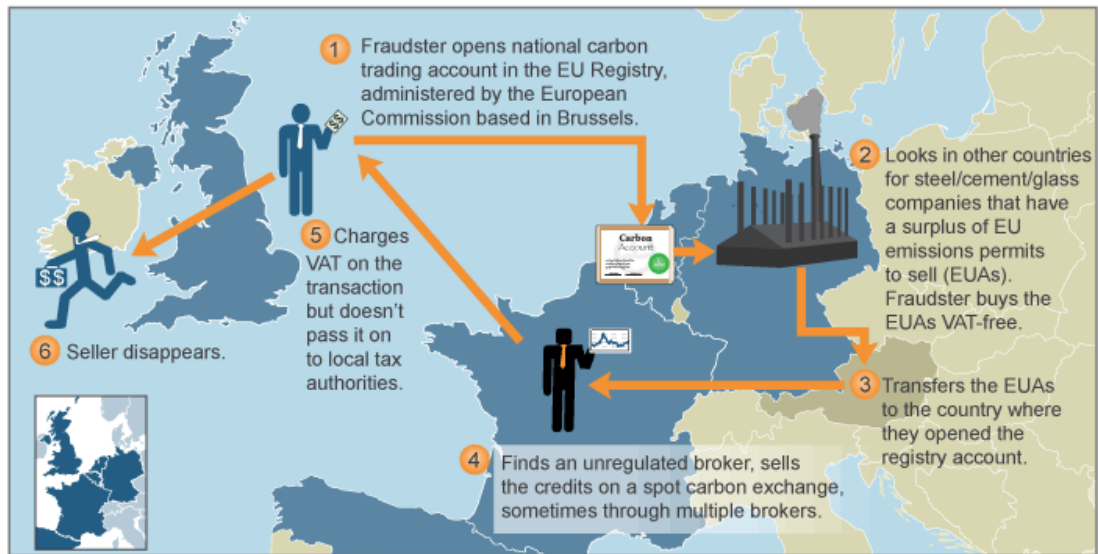
挪威講師 Ms. Guri Ellen Stange Lystad 以自身從事加值稅稽徵實務經驗分享該國加值稅面臨之租稅詐欺態樣，包括納稅義務人利用錯誤免稅項目、短漏報其應納稅額、應納稅款而未繳納、於加值稅稅籍登記系統註冊不實資料等，隨著數位交易態樣興起，租稅詐欺型態亦推陳出新，複雜度相對過去提高，挪威稅務機關於掌握正確交易訊息打擊租稅詐欺工作，面臨更嚴峻之挑戰。挪威自 2008 年發生重大之碳排放交易權(carbon credit)跨國加值稅租稅詐欺案件後，於 2009 年組成 Missing Trader Intra-Community fraud(下稱 MTIC)專案小組進行調查，頗有斬獲，並藉此建制跨境交易調查機制。案件內容簡要分析如下：

歐盟為遵守京都議定書對於溫室氣體排放規定，各歐盟會員國根據國家分配計畫(National Allocation Plan)獲配定額碳排放許可權，該許可權可視同一般財貨於交易平臺¹進行交易，而交易金額視為提供勞務課徵加值稅。2008 年時計價標準為 1 單位 European Unit Allowances(EUAs)相當於 1 公噸二氧化碳，價格為 12.5 歐元，據估計，截至 2008 年底共創造價值 900 億歐元成交量，預估各國政府總稅收高達 50 億歐元，金額甚鉅。

此機制提供企業利用碳排放許可權交易進行加值稅之租稅詐欺計畫，以 2008 年重大加值稅租稅詐欺案件為例，詐欺人於歐洲公開交易平台註冊交易帳號後，於其他國家尋找擁有剩餘碳排放許可權鋼鐵、水泥或玻璃產業，以 EUAs 計價方式購買，再將 EUAs 移轉至挪威交易平台存放，其後尋找非正規經紀人(通常為數名)協助其於挪威境內交易平台賣出許可權給該國境內買受人，依據挪威加值稅法規定，境內銷售人應負擔繳納加值稅義務，該銷售人確實向買受人收取加值稅後，惟並未繳納給挪威國稅局後逃逸無蹤(即所謂 missing trader)，造成政府鉅額稅收損失。交易示意圖如下：

¹ 目前歐洲有 6 個主要交易平臺，分別位於英國倫敦、挪威奧斯陸、德國萊比錫、奧地利格拉茲、荷蘭阿姆斯特丹及法國巴黎，另有數個交易平臺允許交易碳排放許可權。

Carbon credit fraud



Source: Thomson Reuters

Reuters graphic/Catherine Trevethan

REUTERS

28/08/09

圖 5.1 挪威碳排放交易權常見交易態樣

因該案件涉及國家甚廣，包括法國、荷蘭、英國、西班牙及挪威等國，挪威國稅局因此組成 MTIC 專案小組，針對有組織之跨國增值稅租稅詐欺型態進行證據蒐集、分析及調查，主要資訊來源為該企業網頁內容、所在位置、銀行往來帳戶、與其他租稅詐欺案件之關聯、網路社群、虛擬主機服務及關聯第三方資訊等，同時修正增值稅規定，引進由境內買受人負擔申報及繳納增值稅之逆向課稅義務，減少租稅詐欺情形。

二、澳洲

澳洲講師 Ms. Virginia Gogan 表示，租稅詐欺案件於澳洲亦時有所聞，挪威講師前所提及各項增值稅租稅詐欺態樣均有相對應之案例，造成澳洲政府鉅額稅收損失，迫使澳洲國稅局修正現行稅捐稽徵模式以因應層出不窮、手法多元之增值稅租稅詐欺案件。以 2017 年澳洲重大黃金走私增值稅租稅詐欺案例說明如下：

2017 年澳洲國稅局稽查發現，澳洲境內存在大量利用黃金走私規避增值稅，甚或適用增值稅免稅規定之租稅詐欺態樣，估計每年稅收損失高達澳幣 7

億元。走私者利用 20 多歲青年作為人頭虛設行號，利用該公司名義大量買進金塊，且因澳洲增值稅法規定符合投資等級之金條屬零稅率貨物，適用稅率為零，買進後經過黃金加工商重新加工(溶解)為符合澳洲增值稅法定義之免稅「二手品(secondhand product)」出售，再由該買家委託金飾商製作成應稅廢料加工品(gold scrap)於特定場所出售予其他買家，取得大量報酬(平均每公克獲利澳幣 1,500 元至 2,500 元)且未繳納增值稅。另一種常見態樣為買進溶解後之二手品黃金之買家，重新再製成符合適用零稅率之投資等級金條，申請零稅率退稅。國稅局研判此非為單純虛設行號案件，態樣較類似集團犯罪，可能成員包括金塊仲介商、黃金銷售商、黃金加工商、上下游買賣家等，組成一個供應鏈，企圖規避增值稅稅負。

為因應該租稅詐欺態樣，澳洲國稅局採取措施如包括加強查緝虛設行號如營業人年紀過輕、企業整體營運狀況不佳、僱用人數及薪資費用比重偏低、多次申請小額退稅或單次申請退稅金額過鉅等異常狀況。此外，修正增值稅法規定，將金、銀、鉑金等貴金屬於免稅二手商品中排除，避免利用貴金屬交易規避稅負，另實施逆向課稅(reverse charge)，改變過去銷售人課稅制度，改由買受人負擔申報繳納增值稅義務，確保國家稅收。

議題六、其他議題

一、金融活動稅－挪威

挪威於 1969 年實施增值稅，當時金融部門提供勞務交易未若現今活絡，態樣亦相對單純，爰參考多數國家增值稅規定，對金融部門提供勞務交易免稅。惟金融部門提供勞務免課增值稅造成各產業間租稅待遇不同，經營成本亦存在鉅額差異，導致各界對金融部門提供勞務免課徵增值稅產生諸多爭議。鑑此，該國政府於 2016 年 10 月 26 日公布 2017 年預算案提出課徵金融活動稅(Financial activities tax)，影響挪威境內及境外金融部門。

金融活動稅稅基為金融部門提供金融活動相關之受雇者報酬(compensation)，稅率為 5%，凡符合歐盟統計局(Eurostat)出版之 NACE Reversion 2 版經濟活動分類定義之金融活動包含金融及保險活動，均視為金融活動，而受雇者報酬定義則與挪威社會安全捐對受雇者報酬提撥對象定義一致，已納金融活動稅可抵減其公司所得稅稅負，至公司所得稅稅率則為 25%²。

符合以下條件者予以免稅：1. 提供金融活動相關之受雇者報酬占總報酬費用比率低於 30%；2. 該金融活動之受雇者報酬屬挪威增值稅課稅範圍，如行政管理費、技術服務費等占總金融活動受雇者報酬比率達 70% 以上。

挪威講師 Ms. Guri Ellen Stange Lystad 表示，當時立法最大考量點是定義金融服務，倘採用該國增值稅對服務之一般定義，因金融服務性質較為特殊，採用一般服務定義恐較為嚴苛且難以適用，復考量該國金融相關法案對於金融服務之定義，再參考歐盟法庭對金融服務之判例解釋及其他鄰近國家之相關作法，作為該國金融活動稅立法參考。

二、不動產分期付款 GST 扣繳制度－澳洲

澳洲於 2017 年 5 月公布預算案中提出財貨及勞務稅(GST)扣繳制度，解決現行不動產銷售人出售不動產向買受人收取財貨及勞務稅，卻未繳納予政府之問題，澳洲國稅局旋即制定相關法令，2018 年 7 月 1 日起，購買特定新住宅不動

² 挪威於 2017 年公司所得稅稅率由 25% 調降至 24%。

產(residential premises)³之買受人須於支付價金時負扣繳義務，倘買賣契約屬於分期付款契約，則於預先支付或最終結算價金時負扣繳義務。應扣繳稅額視交易種類分為以下類型：1. 完全應稅不動產(fully taxable supplies)：契約總價之 1/11；2. 不動產屬澳洲註冊登記 GST 企業財產之一部分：契約價格之 7%；3. 不動產價格相較同性質不動產含 GST 市場價格為低者：不動產市場價格(不含財貨及勞務稅)之 10%，2018 年 7 月 1 日前訂定之買賣契約可適用過渡條款。

新制適用流程如下圖：

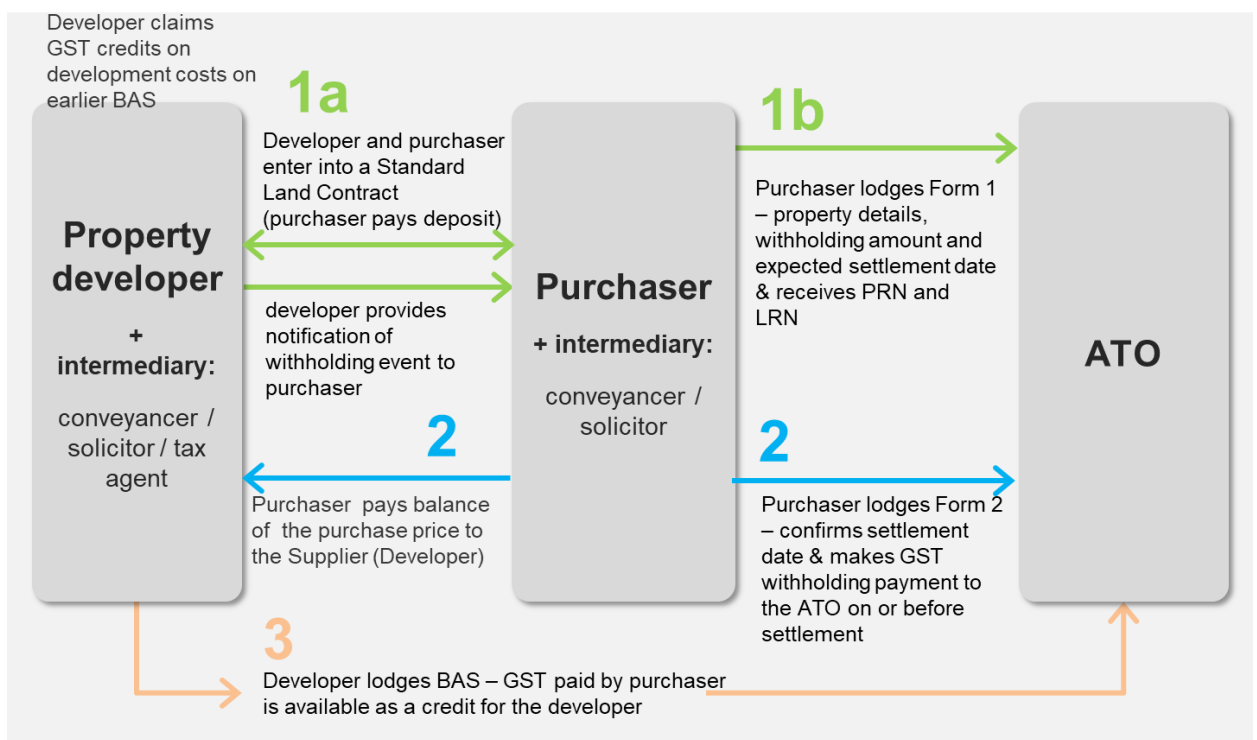


圖 6.1 澳洲不動產分期付款 GST 扣繳制度新制流程圖

³ 下列不動產買賣非屬扣繳義務範圍：

- (1) 新建造商業用住宅不動產如旅館等。
- (2) 大幅整建之不動產。
- (3) 住宅土地上存在已做商業用途之房屋。
- (4) 澳洲註冊登記 GST 企業提供之住宅土地。

肆、心得與建議

一、心得

(一) 透過各國代表經驗交換獲取許多寶貴經驗

本次 OECD 會議討論主題為「國際增值稅指導原則 (The 108th OECD Tax Seminar: The OECD International VAT/GST Guidelines)」，分由法國籍 Mr. Stephane Buydens (Advisor, OECD)、西班牙籍 Mr. Jordi Sol Rosa (VAT Knowledge Group Manager, IBFD)、澳洲籍 Ms. Virginia Gogan (Technical Specialist/ Strategy Manager, Australia) 及挪威籍 Ms. Guri Ellen Stange Lystad (Senior Legal Adviser, Norway) 就數位經濟下跨境交易之增值稅課徵、國際增值稅指導原則探討及應用、簡化企業登記程序及稅務依從、進口低價貨物之課稅及資訊交換與合作機制等議題與各國代表進行討論，各講師並分析澳洲、挪威及歐盟稅務機關於實務上面臨增值稅制度制度之挑戰與難題，並提出各國實務之問題解決方案提供與會各國代表參考。

OECD 講座為提高各國代表參與感，除於講述議題內容過程時，詢問各國代表問題或請其介紹其所屬國家的情形外，也藉由每次議題分組討論及報告，使各國代表能從中瞭解增值稅發展趨勢及制度制定相關重點，俾供各國未來於政策規劃參考運用。

(二) 積極派員參與 OECD 國際租稅會議，即時掌握國際租稅趨勢

OECD 致力於為世界經濟發展而努力合作，主要目的在於穩定世界經濟發展、提高就業率及生活水準、維持金融穩定以及幫助開發中及未開發國家經濟進步。為達到上述目的，該組織每年在世界各國舉辦數十場研討會，聚集超過 100 個國家的管理者及菁英，相互合作分享專業知識以達到促進世界經濟發展的最終目標。

出席 OECD 國際租稅會議除有助即時掌握國際最新租稅趨勢，作為我國制定租稅政策參考，另透過與各國稅務代表及專家學者討論交流，更可有效提升我國國際能見度，並參考各國制定相關政策之背景與所面臨之挑戰或滯礙難行之處，我國應鼓勵從事相關稅務領域同仁，積極參與此類會議，並與各國代表與專家學

者保持良好關係維持聯繫，或可作為未來制定政策諮詢資訊來源。

二、建議

近年網路快速發展，國人向境外業者購買貨物及勞務情形日益頻繁，原逆向課稅機制(買受人報繳制度)及免稅門檻規定，因個人買受人繳稅依從成本高及網路交易訊息隱密不易課稅特性，造成境內、外業者不公平競爭及稅源流失情形愈發嚴重。為改善上開問題，掌握稅源，並順應國際趨勢，就電子勞務部分，我國於 2017 年 5 月 1 日施行「加值型及非加值型營業稅法部分條文修正案」(下稱境外電商課徵營業稅新制)，明定在臺無固定營業場所之境外業者銷售電子勞務予境內自然人，應在我國辦理稅籍登記及報繳營業稅；另就實體貨物部分，我國於 2017 年 7 月 1 日實施「進口次數頻繁不適用低價免稅措施」，2018 年 1 月 1 日將進口貨物低價免稅限額由 3 千元調整為 2 千元，並刻研擬創建「跨境電子商務貨物通關制度」，期能避免跨境網路交易之稅基侵蝕，維護租稅公平。

我國營業稅制度基本合於 OECD 建議事項，與國際接軌。又前述境外電商課徵營業稅新制登記及報繳情形，與其他已實行相似制度之國家(地區)相比，成果毫不遜色，成效良好。本研討會上亦就我國營業稅相關規定及成果與各國代表分享，獲得 OECD 及其他與會國家之關注及肯定。

未來將廣續關注國際加值稅稅制發展，動態調整我國租稅政策，尤可關注下列層面：

1. 精進境外電商銷售電子勞務課徵營業稅相關規定及措施

廣續關注 OECD 建議及其他國家實施經驗，並與相關利害關係人溝通，適時推動相關精進措施(如：推動開立電子發票與相關簡化程序，及善用掌握資訊之中介者角色等)，以降低徵納雙方成本，建立友善租稅環境。

2. 調整進口低價貨物相關規定及措施

自 2018 年 7 月 1 日起，澳洲刪除低價進口貨物免稅門檻，要求境外供應商銷售價值低於澳幣 1,000 元之實體貨物予澳洲境內買受人，倘年銷售額逾澳幣 7 萬 5 千元者，須於澳洲辦理登記及報繳加值稅；歐盟亦於 2017 年 12 月通過加值稅新法案，取消低價進口貨物免稅門檻(22 歐元)，預定 2021

年實施。未來將持續關注前述國家(地區)作法及 OECD 建議，兼顧我國產業發展，賡續調整相關政策。

3. 強化國際行政互助及資訊交換機制

查我國並未簽署稅務資訊交換協定及多邊稅務行政互助公約。現行與他國簽署之租稅協定有關資訊交換部分以所得稅為主，未來可就增值稅部分，順應 OECD 推行潮流，加強國際行政互助及資訊交換機制，精進稽徵作業，強化查核技術，俾利保全國家稅課收入。