

出國報告（出國類別：開會）

參加經濟合作暨發展組織(OECD)
於印尼舉辦「數位化帶來直接稅
及間接稅挑戰研討會」報告

服務機關：財政部綜合規劃司

姓名職稱：秘書 楊靜怡

派赴國家/地區：印尼

出國期間：107年7月18日至7月21日

報告日期：107年10月12日

參加經濟合作暨發展組織 「數位化帶來直接稅及間接稅挑戰研討會」

摘 要

經濟合作暨發展組織(Organisation for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD)於 107 年 7 月 19 日至 7 月 20 日，於印尼日惹舉辦「數位化帶來直接稅及間接稅挑戰研討會(Workshop on the Direct and Indirect Tax Challenges Arising from Digitalisation)」。

印尼係 OECD/G20 稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構 (the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 下稱 BEPS 包容性架構活動) 成員，本研討會為 OECD BEPS 包容性架構能力建構活動(Capacity Building on Activities on the Inclusive Framework on BEPS)，OECD 講師於會中介紹國際上因應數位經濟之公司所得稅與加值型營業稅課稅議題發展近況，包括：因應數位經濟挑戰之過渡性措施、進口數位勞務之加值型營業稅、澳洲課徵財貨及勞務稅(Goods and Services Tax, 下稱 GST)之最新措施，包括取消低價進口貨物免稅規定等。

在所得稅方面，OECD 於 2018 年提出因應數位經濟挑戰可能之過渡性措施，2019 年將提出更新報告，預定 2020 年提出具共識性之國際租稅規範。另在數位經濟之加值型營業稅課稅發展近況，已有許多國家採行 OECD 國際加值型營業稅指導原則(International VAT/GST Guideline)有關 B2C 下跨境勞務與無形資產之 VAT 課稅規範，澳洲官員則於會中分享澳洲 2018 年取消低價進口貨物免稅規定。透過本次研討會可掌握數位經濟課稅最新國際趨勢，作為未來賦稅政策研議參考，並與印尼與會代表交流賦稅工作經驗。

參加經濟合作暨發展組織
「數位化帶來直接稅及間接稅挑戰研討會」
目 錄

壹、緣起及目的.....	1
貳、研討會議程.....	3
參、議題內容摘述.....	4
肆、心得與建議.....	20

壹、緣起及目的

OECD 在印尼日惹舉辦之「數位化帶來直接稅及間接稅挑戰研討會」，係其 BEPS 包容性架構能力建構活動，透過出席本次研討會可掌握數位經濟課稅最新國際趨勢，作為未來賦稅政策研議參考，並與印尼與會代表交流賦稅工作經驗，以下簡述 OECD 及 BEPS 包容性架構。

一、OECD 簡介

OECD 之前身由美國馬歇爾計畫資金挹注下所成立之歐洲經濟合作組織 (Organisation for European Economic Cooperation, OEEC)，並在美國與加拿大於 1960 年 12 月加入後，簽署新 OECD 協定，1961 年 9 月 30 日正式成立，總部設於巴黎，迄今會員國達 36 個。

OECD 提供各國政府共同合作分享經驗及對共通問題尋求解決方式。OECD 與政府部門合作瞭解帶動經濟、社會及環境改變，分析比較預測未來趨勢並制訂廣泛國際準則，從農業、租稅到化學安全等領域皆涉入。OECD 亦專注直接影響每個人每天生活之議題，如人民應繳納多少稅款與社會安全捐及應有多少休閒時間等，進而提出改善人民生活之政策建議。目前 OECD 著重協助各國政府重建對市場之信心及使政府機關有效運作，重建財政健全作為未來永續經濟成長基礎，透過創新、友善環境之綠色成長策略與新興經濟體發展，作為強化及支持成長之新動力。

OECD 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代表組成，負責監督及指導政策方向，決策採共識決)、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)及秘書處(下設各業務處，負責分析及建議)，秘書處有約 2,500 名人員支持委員會之活動及執行 OECD 理事會決定之各項任務，秘書處人員包括經濟學家、律師、科學家及其他專業者。

二、BEPS 包容性架構

OECD 於 2015 年 10 月發布 15 項稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫 (Action

Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 下稱 BEPS) 成果報告，為回應 20 國集團(G20)要求更廣泛及一致實施 BEPS 措施，2016 年 6 月成立 OECD/G20 BEPS 包容性架構，2 年後已有超過 115 個經濟體(包括印尼)成為 BEPS 包容性架構成員。BEPS 包容性架構下所有成員對於 BEPS 相關議題之標準制訂、檢視及監控 BEPS 措施實施狀況皆處於同等參與地位。BEPS 包容性架構採共識決，所有成員皆有相同權利。

BEPS 包容性架構主要任務包括：

- (一)完成解決 BEPS 挑戰之其餘技術性工作，包括處理數位經濟之租稅挑戰。
- (二)透過同儕檢視確認 BEPS 行動計畫 4 項最低標準(包括 BEPS 行動計畫 5 「有效打擊有害租稅慣例」、行動計畫 6 「防止租稅協定濫用」、行動計畫 13 「移轉訂價文據及國別報告」、行動計畫 14 「提升爭議解決機制之效率」)之實施。
- (三)蒐集資料監控 BEPS 實施狀況，包括 BEPS 行動計畫 1 「解決數位經濟時代之租稅挑戰」及行動計畫 11 「衡量及監控稅基侵蝕及利潤移轉現象」。
- (四)透過直接雙邊支援及區域性能力建構，支持包容性架構成員實施 BEPS 措施。

貳、研討會議程

本研討會 2018 年 7 月 19 及 20 日於印尼召開，第 1 天探討因應數位經濟之直接稅制最新發展，第 2 天探討數位經濟之加值型營業稅課稅議題國際趨勢，該 2 日議程亦涵蓋澳洲相關稅制之最新規範，議程如下：

7 月 19 日	
時間	議題
08:00-08:30	迎賓及開幕致詞
08:30-10:00	數位經濟工作小組最新研議進展及未來方向
10:00-10:30	中場休息
10:30-12:00	因應數位經濟調整國際租稅制度：更廣泛的直接稅挑戰及可能之長期解決方案
12:00-13:00	午餐
13:00-15:00	過渡性措施及其他國家因應更廣泛直接稅挑戰之措施
15:00-15:30	中場休息
15:30-17:00	數位經濟課稅－澳洲經驗
17:00-18:00	討論：如何發展及影響全球標準

7 月 20 日	
時間	議題
08:00-9:00	數位化企業營運模式改變對 VAT/GST 之挑戰綜覽
09:00-10:30	國外數位勞務適用 VAT/GST 包括簡化登記及支付機制
10:30-11:00	休息
11:00-12:00	澳洲對國外數位勞務課徵 GST 之經驗
12:00-13:20	午餐
13:20-14:20	數位平台在徵收 VAT/GST 之角色
14:20-15:00	澳洲請數位平台就小額進口貨物徵收 GST 之經驗
15:00-15:20	中場休息
15:20-16:30	稅務當局支持線上購物租稅依從度之措施綜覽
16:30-17:00	澳洲 VAT/GST 經驗－與境外企業溝通

叁、議題內容摘述

一、OECD 數位經濟工作小組最新研議進展及未來方向

(一)數位經濟工作小組任務

- 1.初期任務：2013 年 9 月 OECD 財政事務委員會（the Committee on Fiscal Affairs）成立之數位經濟工作小組（the Task Force on the Digital Economy），負責 BEPS 行動計畫 1 之研議，並於 2015 年 10 月發布 BEPS 行動計畫 1「解決數位經濟時代之租稅挑戰」（Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy）成果報告。
- 2.現階段任務：BEPS 成果報告發布後，成立 OECD/G20 BPES 包容性架構，數位經濟工作小組成為此 BEPS 包容性架構下之組織，執行 BEPS 行動計畫 1 成果報告後續之研究，預定 2020 年發布最終報告。

(二)2015 年 BEPS 行動計畫 1 報告內容綜覽

1.何謂數位經濟

- (1)數位經濟係由資訊及通訊技術運用在不同領域帶來經濟轉變。數位經濟不可能與整體經濟分割，但可辨認其新營業模式及主要特色。
- (2)檢視數位經濟下之新營業模式：電子商務、支付服務、App 商店、線上廣告、雲端運算(例如基礎設施、平台、軟體、內容或數據即服務 infrastructure, platform, software, content or data-as-a-service)，參與式網絡平台等。
- (3)數位經濟與稅務相關之主要特徵包括移動性(無形、使用者及營業功能)、仰賴大數據及使用者參與、網絡效果、多面向營業模式、傾向獨占或寡占及波動性。

2.在數位經濟下沒有唯一的 BEPS 議題。

- (1)在數位經濟下沒有單一的 BEPS 議題，但數位經濟之主要特色如：無形資產移動性及營運功能、可在遠方執行不同功能及集中基礎設施之能力、可使用最少人力執行活動等，可能使 BEPS 議題更加惡化。

(2)其他 BEPS 研究成果有助處理數位經濟之 BEPS 議題：

- a.改變常設機構(Permanent Establishment, PE)定義防止人為規避常設機構

之構成(行動計畫 7)。

b.修改移轉訂價(Transfer Pricing, TP)有關風險、無形資產、全球價值鏈之指導原則(行動計畫 8 至 10)。

c.強化受控外國公司法則(Controlled Foreign Corporations rules, CFC Rules)(行動計畫 3)。

3.辨認更廣泛之稅務挑戰

(1)直接稅議題

a.關聯性 (nexus) 及實體呈現(physical presence)。

b.數據及價值創造。

c.所得歸類及新營業模式特質。

(2)間接稅議題

a.遠端提供數位服務予消費者。

b.低價商品進口。

4.後續進展：

(1)隨數位經濟發展(例如：機器人、物聯網)及 BEPS 實施後衝擊之評估，可能有不同課稅見解。

(2)數位經濟課稅議題將持續研議至 2020 年。

(3)2016 年發展實施之 BEPS 監控過程已納入數位經濟未來之研究進展。

(4)BEPS 工作小組 1(Working Party 1)將進一步研究數位經濟之特色。

(5)BEPS 工作小組 9 (Working Party 9)將監控及支持各國實施加值型營業稅指導原則及移轉訂價指導原則。

(三)2015 年以後數位經濟工作小組進展

1.主要工作內容：掌握企業使用數位技術之發展、分析新營業模式及決定價值之創造來源、掌握 BEPS 實施狀況及分析數據、掌握數位經濟課稅之發展、討論現有稅制架構之適宜性及可能之租稅政策選擇。

2.2017 年 G20 財政部長及中央銀行總裁會後公報，要求數位經濟工作小組於 2018 年國際貨幣基金(IMF)及世界銀行集團(WBG)春季會議時提出過渡性報告。

3.2018 年 3 月數位經濟工作小組向 G20 財長會議提出「數位化之租稅挑戰—

—過渡期報告（2018 年）」（Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018，下稱 OECD 數位課稅過渡期報告），2019 年將提出更新報告，2020 年提出最終報告。

二、因應數位經濟調整國際租稅制度：更廣泛的直接稅挑戰及可能之長期解決方案

(一) BEPS 相關措施之實施及衝擊

儘管 BEPS 相關措施之實施仍在早期階段，評估其衝擊影響仍有必要，以瞭解 BEPS 相關措施是否因數位化(包括納稅義務人行為)導致惡化情形。評估監控與數位化議題有關之 BEPS 措施，依 BEPS 行動計畫 1 報告所指包括：修正常設機構定義(行動計畫 7)、修正移轉訂價指導原則(行動計畫 8 至 10)、強化 CFC 法則(行動計畫 3)、VAT 徵收(行動計畫 10)、其他 BEPS 措施(行動計畫 6 及行動計畫 5)等。另評估衝擊尚擴充至更廣泛直接稅挑戰，包括關聯性(nexus)、大數據(data)及數位化特色(characterisation)。

1. 行動計畫 7

(1) 產出

- a. 修正非獨立代理常設機構之定義，解決人為使用佣金代理架構及安排於海外簽約，以規避常設機構之構成。
- b. 修正特定活動免除構成常設機構情形，刪除原有列示自動免除構成常設機構之項目，限制符合準備性或輔助性活動之標準。

(2) 實施：透過多邊工具(multilateral instrument, MLI)及雙邊租稅協定協商。

(3) 有關 BEPS 議題之影響：企業調整貿易及營業架構，如調整遠端銷售模式，改變當地再銷售者模式，潛在擴大銷售市場之課稅稅基。

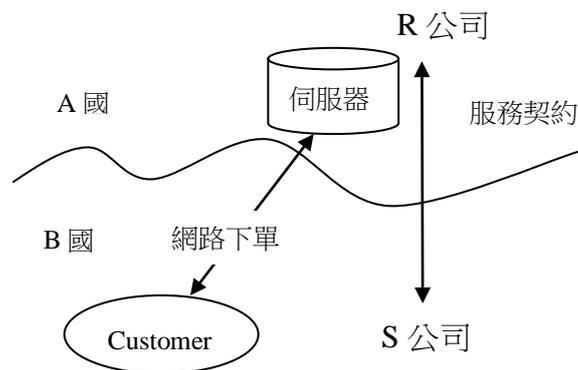
釋例 1：A 公司為 A 國居住者，在 B 國有非常大的發貨倉庫，雇用大量員工以處理 A 公司在網路銷售予 B 國消費者商品之儲存及運送。在原有 OECD 及 UN 稅約範本規定，A 公司在 B 國無常設機構或子公司，B 國無法對 A 公司在 B 國之利潤課稅。

BEPS 措施：新修正 OECD 稅約範本第 5 條第 4 項規定，A 公司在 B 國視為

有常設機構。為確保在所得來源國經營核心業務之利潤可在該國課稅，OECD 稅約範本第 5 條第 4 項修正確保不構成常設機構之例外情況僅侷限於準備性或輔助性活動。

釋例 2：R 公司為 A 國之居住者，透過網路提供包括 B 國消費者在內之線上廣告服務。S 公司為 R 公司在 B 國之子公司，透過促銷 R 公司之產品及與當地重要消費者協商提供行銷支援。當消費者同意購買 S 公司促銷之產品，S 公司員工會指示其從 R 公司之網站購買及付款，並解釋消費者與 R 公司間之合約條款內容。在原有規範下，R 公司在 B 國無常設機構，B 國僅能對 S 公司執行日常功能收取之費用課稅。

BEPS 措施：修正 OECD 稅約範本第 5 條第 5 項及第 6 項規定，如果 S 公司職員在執行簽訂消費者與 R 公司之合約扮演主要角色，則視 S 公司為 R 公司在 B 國之代理常設機構。



2.行動計畫 8 至 10

- (1)產出：修正 OECD 移轉訂價指導原則，包括：鎖定實質交易、集團成員風險分攤之分析架構(例如：風險控管功能、承擔風險之財務能力)、無形資產報酬分攤之分析架構(例如：廣泛定義無形資產)。
- (2)實施：須賴各國國內立法，部分國家已立即修正國內相關規定，部分國家仍待修正國內法令。
- (3)衝擊：影響跨國企業價值鏈，及企業架構重組。
 - a.消除現金盒(cash boxes)：資金之報酬不超過無風險利潤。
 - b.資產重新配置：將有價值之資產從低稅負地區重新配置至實質活動發生

地。

c.調整移轉訂價：包括功能、資產及風險配置。

3.行動計畫 3

(1)產出：列示數種方法(最佳實務)以強化受控外國公司法則：包括分類法(categorical)、實質性及超額利潤分析(excess profits analyses)。部分方法特別針對數位經濟下賺取之移動所得(mobile income)課稅，例如：智慧財產權所得、遠端銷售數位商品及服務所得。

(2)實施：透過修改國內法實施。

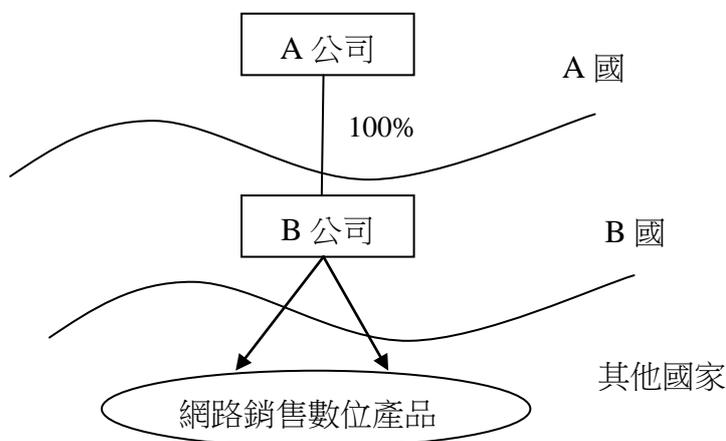
(3)衝擊：

a.影響交易架構：影響遠端銷售模式(remote sales models)。

b.強化受控外國公司法則：消除雙重不課稅、降低利潤移轉至低稅負地區之誘因(如：遠端銷售模式)、不影響課稅權分配。

釋例 3：位於 A 國之 A 公司在低稅負國家 B 設立受控外國公司 B，專責跨境網路銷售數位商品，A 國之受控外國公司法則規範受控外國公司之所得為被動所得(passive income，包括股利、權利金及利息，不包括銷售商品所得)。B 國並未對透過網路跨境銷售數位商品之所得課稅，且 B 公司在 B 國之網路銷售數位商品所得因其不符合被動所得定義，亦不適用 A 國之受控外國公司法則，故只有俟 B 公司盈餘分配給 A 公司時才須課稅。

BEPS 措施：將網路銷售數位商品交易所得納入受控外國公司所得定義中。



4.更廣泛 BEPS 措施對租稅挑戰之衝擊

(1)VAT 稅收顯著增加

對跨境勞務及無形資產 B2C 交易，採行由境外電商繳納買受人所在國 VAT 之國家，其實施後 VAT 稅收之增加及納稅義務人依從度皆屬正向發展，且企業依從度負擔亦減少。

(2)企業因應 BEPS 措施進行組織架構重組，同時有利於所得來源國及居住地國但各課稅主權非均等共享稅收，BEPS 主要仍依企業在市場之實體營運情形課稅，並未影響各國課稅權之分配(例如修正 PE 定義)。

由於 BEPS 措施並非為處理數位經濟帶來之直接稅挑戰(包括：在所得來源國無實體存在、無形資產之角色、使用者參與等)而設計，故 BEPS 對數位化企業之衝擊有限。

(二)因應數位經濟調整國際租稅制度

1.2015 年行動計畫 1 報告辨認數種更廣泛之直接稅挑戰：包括(1)關聯性及實體呈現；(2)大數據及價值創造；(3)所得性質。

2.數位化之租稅意涵

(1)高度數位化企業營運特色之國際租稅意涵

部分高度數位化企業(highly digitalized businesses, HDBs)常見如下 3 項營運模式(但非專屬於高度數位化企業，亦見於其他企業)，其對國際租稅規範有不同之意涵：

a.跨境營運而無須於當地國有實體營業場所 (cross-jurisdictional scale without mass)：

(a)可遠距與全球消費者展開互動，便於重新配置生產地，高度數位化企業通常在他國有高度經濟活動，而不具或僅有微少實體呈現(physical presence)。

(b)租稅意涵：對課稅權分配產生之衝擊，例如：來自跨境活動之利潤日益增加而在消費市場當地稽徵機關無課稅權者。

b.仰賴無形資產包括智慧財產權 (reliance on intangible assets, including

intellectual property rights) :

(a)投資於無形資產日益重要，透過無形資產可獲大數據，是高度數位化企業重要價值來源。

(b)租稅意涵：主要利潤分配要素具可移動性及難以決定其所有權及管理，例如：跨國企業集團僅須微調集團成員間之功能即可將利潤移轉至集團內不同成員。

c.大數據及使用者參與 (data and user participation) :

(a)大數據價值週期(Data value cycle, 包括：蒐集、儲存、分析)成為高度數位化企業重要面向；使用者參與成為部分高度數位化企業價值創造過程。

(b)租稅意涵：目前租稅制度未能掌握潛在價值創造新資源及價值創造重要貢獻，例如：數位企業在消費地無實體呈現卻取得大數據及使用者並創造價值。

(2)對使用者參與之不同觀點

使用者參與是否對企業價值之創造有貢獻及貢獻程度在所得稅之意涵有下列 2 種不同觀點：

觀點 1 「使用者參與決定價值之創造」：大數據蒐集量、內容貢獻及網絡效果皆與使用者參與程度有關，使用者參與係部分高度數位化企業獨特且重要價值創作來源。

觀點 2 「使用者參與係企業來自第 3 方之進項投入」：貢獻大數據、內容及其他資訊係高度數位化企業及使用者間交易之結果。利潤不應歸屬於使用者參與。使用者資訊是高度數位化企業有價值之無形資產。

3.目前亟須解決之重要觀念：

(1)關連性：決定對非居住者企業是否有課稅權，現有規範為常設機構門檻(例如固定營業場所、非獨立代理人)。

(2)利潤分配：決定應歸屬課稅之攸關利潤份額，現有常規交易原則(Arm's length principle)如：移轉訂價規範、常設機構利潤歸屬。

4.不同國家觀點

各國對高度數位化企業跨境交易之課稅立場可分為下列三類：

- (1)第一類成員：未考量部分高度數位化企業仰賴使用者參與創造之價值，造成價值創造地與課稅地不一致之情形，其未破壞現有國際租稅規範架構，然此類成員認為特定租稅規範仍須改變，包括重新思考關聯性（nexus）及利潤分配（profit allocation）規則。
- (2)第二類成員認為現行數位經濟帶來之課稅挑戰不限於高度數位化企業，數位企業全球化經營下，持續對企業利潤之國際租稅規範帶來挑戰，越來越多利潤來自無實體可流動之價值（如：不同型態知識資本）。另亦產生關聯性議題，經濟活動之產生僅須有限或微少之實體營業場所，對現有決定營業利潤課稅權之常設機構（Permanent Establishment，簡稱 PE）定義帶來挑戰。
- (3)第三類成員則認為 BEPS 行動計畫已解決大部分雙重不課稅問題，不過其亦承認現在評論 BEPS 所有措施之影響仍太早。這類成員對現有稅制已感滿意，不認為須重大調整國際租稅規範。

(三) 歐盟執委會(EU Commission)「顯著數位呈現」(Significant Digital Presence)提案

歐盟執委會於 2018 年 3 月 21 日提出 2 項有關數位課稅指令草案，包括過渡性措施及綜合性解決方案，前者係提案課徵數位服務稅(Digital Service Tax)，後者係就關連性(Nexus)及利潤分配(Profit allocation)提出草案：

1.關連性－在何處課稅

符合下列條件在當地構成顯著數位呈現，即數位常設機構(Digital PE)，管轄稽徵機關有課稅權：

- (1)提供數位服務收入超過 700 萬歐元。
- (2)超過 10 萬個數位服務使用者。
- (3)B2B 數位服務契約超過 3,000 個。

2.利潤分配－應歸屬於數位常設機構之利潤為何

透過功能性分析、建立常規交易原則，分析風險、資產及功能。

(四) 英國對使用者貢獻提出課稅方案

1.提案背景：

- (1)英國假設部分數位企業透過活躍參與之使用者創造顯著價值，此價值顯現在企業仰賴使用者於數位平臺上創造之內容、互動及維繫彼此，最攸關之線上網絡包括社交媒體平臺、搜尋引擎及仲介者。
- (2)現行課稅制度無法就此獨特而重要價值來源之課稅權及利潤，分配予不同課稅管轄領域。
- (3)建議採公式法分配課稅利潤予數位企業使用者所在地。

2.主要內容－剩餘利潤分配(Residual Profit Allocation)

- (1)依移轉訂價方法之傳統常規交易原則仍只用於例行性交易。
- (2)企業非例行性利潤(例如利潤超過例行性活動常規交易報酬)重新分配予使用者管轄領域主管機關。
 - a.辨認跨國企業集團非例行性利潤可能分配在不同個體，且按不同會計原則及幣值衡量。
 - b.決定此非例行利潤歸屬於使用者貢獻及參與之比率
 - c.依共識之標準(如：使用者所在國之收入比重)將利潤分割予不同使用者管轄領域。
- (3)透過修改關聯性規則賦予使用者管轄主管機關對重新分配之利潤有課稅權。

三、對數位活動課稅之過渡性措施及其他相關國家措施

(一)對數位活動課稅之不同措施

目前不同國家對數位活動課稅採行不同措施，列示如下

1.不同的 PE 門檻：

- (1)採數位 PE 型態，例如：以色列、印度、歐盟等。
- (2)虛擬服務 PE，例如：沙烏地阿拉伯。

2.扣繳稅款

- (1)更廣泛權利金定義，例如：菲律賓、馬來西亞、英國。
- (2)技術服務費，例如：聯合國稅約範本(UN Model Tax Convention)。

(3)其他來源規範，例如：泰國、烏拉圭。

3.交易稅(Turnover taxes)

(1)特定部門稅(Sectoral taxes)，如就廣告(匈牙利)或視聽內容(法國)課稅。

(2)對數位交易課稅，如義大利。

(3)平衡稅(Equalisation Levy)，如：印度。

4.大型跨國企業特別規範

(1)移轉利潤稅(Diverted Profit tax)，如：英國、澳洲。

(2)稅基侵蝕及防杜租稅規避稅(Base-Erosion and Anti-abuse Tax)，如美國。

(二)稅制設計共同特色

儘管不同國家對數位課稅有不同稅制設計以為因應，其相近之特色為：

- 1.源起：對現行國際租稅規範之課稅結果不滿意。
- 2.目標：保護或擴大消費者及使用者所在國家之稅基。
- 3.技術：使用與市場連結之因素設計稅基，例如營收、消費所在地等。

(三)英國移轉利潤稅

- 1.政策理論：在租稅協定外新的課稅制度。為保護所得來源國公司所得稅課稅權之工具。
- 2.新的課稅制度聚焦於部分稅基侵蝕及利潤移轉安排
 - (1)課稅範圍：移轉利潤稅係對大型跨國企業透過特定稅基侵蝕及利潤移轉安排(例如：常設機構避稅條款、集團內稅基侵蝕支付)視同移轉之淨利潤課稅。
 - (2)特別行政措施：稽徵機關進行風險評估，通知納稅義務人涉移轉利潤稅，納稅義務人先繳納前期稅負，接著進行 12 個月檢核期，納稅義務人可能挑戰稅務機關之估算，最後可選擇按移轉訂價重新估算調整代替移轉利潤稅。
- 3.技術問題及挑戰：適用移轉訂價避稅條款認定，易有解釋衝突，依從成本及稽徵行政成本高，易與雙邊租稅協定及歐盟法令衝突等。

(四)印度平衡稅

1.政策理論：過渡性措施可隨時間而改善，終結公司所得稅制對所得來源課稅之租稅漏洞，提供國內及國外供給者公平之遊戲規則。

2.課稅規範：

(1)特種消費稅型態。

(2)課稅範圍：對非居住者企業(沒有常設機構)提供 B2B 線上廣告及相似服務予印度居住者企業課稅。

(3)稅基：支付價金(例如營業收入)。

(4)稅率：6%。

(5)課稅門檻：營業收入低於 100,000 盧比(約 1,400 歐元)者免稅。

(6)繳稅方式：由消費者即印度居住者企業(支付價金者)繳稅，如為非居住者企業(支付價金者)則無須繳稅。

(7)稅收情況：約 5,000 萬歐元(自 2016 年 6 月至 2017 年 3 月)

3.技術問題及挑戰：

(1)與雙邊租稅協定及貿易法規衝突之風險。

(2)雙重課稅問題及非居住者供應商在其母國是否可適用國外稅額扣抵問題。

(3)課稅範圍非常有限，僅針對 B2B 交易之線上廣告交易。

(4)非居住者企業透過非居住供應商提供對印度市場之廣告未課稅，例如國外業者透過 Google 提供線上廣告不課稅，易造成課稅扭曲及避稅問題。

(五)歐盟數位服務稅(Digital Service Tax)草案

1.課稅規範：

(1)對大型跨國企業提供歐盟境內使用者特定數位服務年收入課稅。

(2)納稅義務人：居住者及非居住者供應商。

(3)課稅門檻：全球集團年營收超過 7.5 億歐元，在歐盟境內之數位(集團)收入超過 5 千萬元。

(4)稅基：對第三方供應特定數位服務年營業收入總額。

(5)稅率：3%。

(6)關連性：按特定數位服務使用者所在之歐盟會員國分配收入。

(7)特定數位服務收入：

- a.大數據服務：網路出版者、Apps 開發者、廣告商。
- b.仲介服務：如 AirBnb、UberEATS、Lyft、Booking.com 等。
- c.廣告服務：Facebook、Google AdWords、Twitter, Instagram、LinkedIn、Games apps。

(8)非課稅範圍：供應數位內容如：Netflixs、Spotify、電子商務/零售商(E-Bay、Amazon)、多邊玩家線上遊戲、第三方支付服務。

2.課稅地－關連性

- (1)課稅權分配給使用者所在之會員國。
- (2)依不同數位服務型態決定其使用者所在之方法，例如：可於當地提供數位服務之設備、IP 位址、其他地理位置方法等。

(六)OECD 數位經濟課稅過渡性措施報告

1.背景說明：對於是否須採行過渡性措施及其優點並未達成共識，OECD 報告並未建議採行該措施。

2.過渡性措施稅制設計：

- (1)希採行過渡性措施之國家同意稅制設計上應考量下列原則：
 - a.避免採行不同單邊措施。
 - b.限制該措施之潛在負面效果。
- (2)課稅範圍：過渡性措施課稅範圍限於顯著高風險不衡平課稅者，如高度數位化企業仰賴使用者參與。
 - a.排除實體貨物。
 - b.特定範圍：數位服務、線上廣告、仲介服務。
- (3)過度課稅極小化：制度設計要考量平衡政策目標與過度課稅之風險，避免未預期及不成比例之衝擊。
- (4)對小型企業衝擊極小化：過渡性措施應考量稽徵行政成本及依從成本，故應有限制適用門檻，包括
 - a.全球性門檻：比照提供國別報告(CbC reporting)之合併營收標準、大型跨國企業。

b.地區門檻：相關交易之當地營收、納稅義務人有顯著經濟呈現。

(5)依從成本及複雜性極小化：

a.依現有制度程序：如依加值型營業稅之消費地概念及強制登記。

b.允許納稅義務人仰賴可取得之資訊：如 IP 位址，語言偏好，帳單地址、地域。

(七)澳洲政府對數位經濟課稅之立場

1.澳洲政府於 2018 年 5 月提出 2018-19 預算書中，說明全球化及數位經濟對國際及澳洲租稅結構帶來之挑戰，現有租稅架構下，數位企業在澳洲有顯著經濟呈現(significant economic presence)，但未對稅收有顯著貢獻，澳洲政府致力於確保數位企業在澳洲繳納合理稅負，並積極與 OECD 共同研究對數位經濟課稅之選項。

2.澳洲政府會致力於共同完成數位經濟課稅之全球共識，但如有需要也會採取單邊行動。

四、數位經濟下 VAT 課稅挑戰

(一)OECD 國際加值型營業稅(VAT)指導原則

3.OECD 考量 VAT 對一國稅收之重要性與日俱增，制定國際 VAT 指導原則以確保：(1)VAT 於目的地國課稅；(2)避免雙重課稅及雙重不課稅；(3)企業負擔極小化。

4.目前已有超過 50 個國家，包括大部分 OECD 國家及 G20 成員國採行 OECD 國際 VAT 指導原則有關 B2C 下境外供應商提供勞務及無形資產之課稅規定。

5.OECD 於 2017 年 10 月發布對境外供應商有效徵收 VAT 機制(Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST where the supplier is not located in the jurisdiction of taxation)報告，範圍為境外供應商在 B2B 及 B2C 交易下提供勞務及無形資產，依國際 VAT 指導原則建議之徵收機制，說明稅制設計及實務運作應考量部分，包括：簡化供應商登記機制、B2B 交易則採逆向課稅機制由買受人申報納稅。

6.2018 年 3 月 OECD 數位課稅過渡期報告指出，許多國家採行國際 VAT 指導原則，並顯著挹注稅收。

(二)數位平臺計畫(Digital Platforms Project)

- 1.全球線上 B2C 電子商務交易呈爆炸式成長，估計線上消費者達 16 億人，隨著網路穿透式成長，線上交易數量及品質與日俱增，至 2024 年線上消費者將增加為 22 億人。
- 2.2016 年線上交易估算達 2 兆美元，2021 年預估將達 4.5 兆美元，其中 25% 交易將源自跨境交易。
- 3.數位平臺在跨境線上交易扮演關鍵角色：57%之跨境線上交易來自前 3 大數位平臺，數位平臺可成為提供企業接觸新市場之工具。
- 4.數位平臺計畫係確保對線上交易課徵 VAT/GST(財貨勞務稅)有效率及效果：OECD 財政事務委員會(The OECD Committee on Fiscal Affairs)工作小組致力研究涉及數位平臺線上交易課徵 VAT/GST 一致性處理，以確保稅收，並不造成過度行政成本及依從成本負擔。
- 5.共享經濟平臺也列入前開數位平臺計畫研究項目之一，其與跨境電子商務數位平臺主要差異為共享經濟平臺服務提供者多位於管轄課稅領域內。

五、澳洲對跨境交易課徵 GST 新措施

(一)對境外電商提供數位服務者課徵 GST

- 1.一般登記、申報及繳納 GST 規定
 - (1)境外供應商可選擇下列方式
 - a.簡易登記及申報制度
 - b.現有澳洲標準 GST 登記制度
 - (2)如果銷售門檻達澳幣 75,000 元即要登記，該銷售額涵蓋低價進口貨物、對澳洲消費者提供勞務或數位服務、其他與澳洲有關聯之銷售。
 - (3)辦理 GST 登記並不意味廠商就所得稅而言在澳洲即有常設機構。
- 2.2017 年 7 月 1 日開始，澳洲對境外供應商向澳洲消費者提供勞務或數位產品(包括：線上電影、音樂、apps、遊戲、電子書、顧問及專業服務等)者課

徵 GST，其中消費者係指非屬需在澳洲登記繳納 GST 者或雖在澳洲登記繳納 GST，但購買之勞務或數位產品非供在澳洲之營業使用者。

- 3.非居住者企業可選擇使用簡易登記及申報制度，可用電子方式申請登記，申報及繳納 GST 更方便及快速。如要申請扣抵進項稅額則要採澳洲一般 GST 登記制度。

(二)對低價進口貨物課徵 GST：

澳洲原對低價進口貨物訂有 1,000 澳幣免稅門檻，自 2018 年 7 月 1 日開始對進口低價貨物課徵 GST，受影響廠商如下：

- 1.電子配送平臺營運者(Electronic distribution platform operators)：廠商於電子配送平臺銷售低價貨物予澳洲消費者，電子配送平臺營運者視同供應商(Deemed suppliers)，須負責繳納該低價貨物應納之 GST。但如該平臺僅提供運輸服務或只供連結支付系統或處理付款等，則非屬電子配送平臺。
- 2.銷售貨物廠商(Merchants who sell goods)：進口低價貨物銷售予澳洲消費者，但非透過電子配送平臺銷售。
- 3.再運送者(Re-deliverers)：廠商為澳洲消費者向國外供應商訂購貨物，或蒐集運送貨物予澳洲之消費者。

如電子配送平臺廠商負責繳納 GST，則銷售貨物廠商毋須負責繳納 GST，如果配送平臺廠商或銷售貨物廠商負責繳納 GST，則再運送者毋須負責繳納 GST。

(三)澳洲對低價進口貨物、跨境提供勞務及數位服務課徵 GST 之比較

	低價進口貨物	勞務及數位產品
GST 銷售額	在澳洲銷售額達澳幣 75,000 元	
視同供應商	電子配送平臺營運者、再運送者	電子配送平臺營運者
B2C	貨物進口予澳洲消費者	澳洲居民消費者
B2B	採行逆向課稅機制	
登記選擇	簡易及標準登記	
申報	發票及海關資訊有特別規範	無特別規範
金額限制	海關進口價值低於澳幣 1,000 元者	無

(四)澳洲依從計畫(Compliance Plan)

1.澳洲就推動 GST 課稅新制擬訂依從計畫，其目標如下：

- (1)取得有意願之遵循及建立和諧關係。
- (2)建立強制遵循方法。
- (3)辨認不合規範者。

2.實際行動：

- (1)溝通：教育納稅義務人，舉辦互動式研討會，與主要海外客戶及租稅學者面對面會議、直接寄給潛在應登記廠商，另有網站指引說明。
- (2)網路資訊：包括建立中文網頁說明內容。
- (3)國際公關活動：行銷新聞發布及媒體資訊、與媒體訪談。
- (4)一對一策略：與 120 個非居住者供應商建立顧客關係管理安排，建立持續支持性關係。
- (5)強化國際合作：活化國際租稅協定資訊交換、與不同利害關係人(如商會、其他課稅管轄機關)開會。
- (6)制定法令規範。

3.澳洲推動 GST 課稅新制溝通時間表

階段	時間表	外部對象	目標
階段 1：認知	2017 年 2 月至 2017 年 12 月	境外供應商 軟體開發者 平臺仲介者	提高外界對稅制改變之認知，鼓勵受影響個體準備因應
階段 2：準備	2018 年 1 月至 2018 年 5 月	境外供應商 平臺仲介者	鼓勵受影響個體登記及準備其系統，以便可辨認相關銷售額、徵收及繳納 GST。
階段 3：採取行動	2018 年 6 月至 2018 年 10 月	境外供應商、 澳洲企業平臺 仲介者	鼓勵受影響個體完成其納稅義務及說明不遵守之罰則。
消費者認知	2018 年 6 月至 2018 年 10 月	澳洲消費者	提高對稅制改變認知及瞭解新稅制對澳洲企業更公平。 回應任何負面反應。

肆、心得與建議

一、心得

隨著數位經濟持續蓬勃發展，OECD 為因應數位經濟對現有租稅體制之公平性及有效性帶來之衝擊，持續研議如何完善數位經濟下之所得稅及 VAT 課稅機制。所得稅部分，目前尚無一致之國際租稅規範，部分國家已單獨採取行動，如印度課徵平衡稅，歐盟研議開徵數位服務稅，印尼為 G20 成員國，亦持續關注國際上數位經濟課稅之最新發展。本次會議為 OECD 之 BEPS 包容性架構能力建構活動，印尼為 BEPS 包容性架構成員之一，OECD 講師除了分享數位經濟所得稅及 VAT/GST 規範最新趨勢外，亦希透過此次會議，瞭解當地國在數位經濟課稅面臨之問題及對目前研議數位經濟課稅規範方向之看法。此次會議期間與印尼官員交流，印尼官員表示關於高度數位化企業跨境交易之國際租稅規範立場，印尼屬於前揭第一類成員，即支持特定國際租稅規範須改變，包括重新思考關聯性及利潤分配規則。

本次會議期間與會官員不斷提問相關稅制設計疑義，OECD 講師表示目前研議數位經濟課徵所得稅國際租稅規範，確有諸多待釐清之爭議，例如：現代數位裝置運用便利，應透過何種機制辨認網路交易之消費者所屬課稅管轄領域尚無明確見解。

OECD 對於因應數位經濟課徵 VAT 議題，明顯進展為制訂國際 VAT/GST 指導原則，對跨境 B2C 勞務與無形資產交易建議要求非居住者供應商登記並繳納 VAT，許多國家包括我國在內業已採行該建議，對稅收有顯著挹注，並有助衡平境內外電商稅負公平性。另許多國家考量稽徵成本等因素，訂有進口低價貨物免稅門檻之規定，澳洲於 2017 年 7 月 1 日實施要求非居住者供應商登記並繳納 GST，並率先於 2018 年 7 月 1 日取消進口低價貨物免稅門檻規定，為順利推動 GST 課稅新制，有計畫展開對納稅義務人教育活動，增加納稅義務人對法令之遵循，頗值他國借鏡。

二、建議

(一)持續關注 OECD 研議數位經濟下所得稅課徵規範

OECD 於 2018 年 3 月發布數位課稅過渡期報告，2019 年將提出更新報告，2020 年提出最終報告，預定 2020 年提出一致性數位經濟所得稅國際租稅規範。OECD 目前仍持續研究數位經濟企業營運特性，包括對共享經濟等新興數位經濟營運模式之瞭解，並蒐集各方意見，持續關注 OECD 最新稅制規範建議有其必要，俾為我國未來數位經濟之所得稅課稅規範修正參考。

(二)相關制度變革應充分溝通提高納稅依從

許多國家包括我國在內，考量稽徵行政成本，訂有進口低價貨物 VAT 免稅門檻，我國目前所訂低價貨物進口免稅門檻為新臺幣 2,000 元，為防杜進口貨物「化整為零」規避逃漏稅捐，另訂定「進口次數頻繁」不能免稅之除外規定，惟低價貨物進口免稅規定仍有被濫用規避之情形。澳洲已於 2018 年 7 月 1 日開始率各國之先，取消進口低價貨物免課 GST 之規定。另澳洲為順利推動 GST 課稅新制，尚實施一連串促使納稅義務人瞭解進而遵循法令之活動，稅法修正前與納稅義務人及利害關係人積極溝通，透過不同媒體宣導法令，亦設置中文網頁說明 GST 關於跨境電商課稅新制，增加納稅義務人對新稅制法令遵循，頗值得我國未來檢討研修相關稅制參考。