

出國報告（出國類別：開會）

參加「經濟合作暨發展組織第5屆  
增值型營業稅全球論壇」  
會議報告

服務機關： 財政部賦稅署  
財政部綜合規劃司  
姓名職稱： 梁真榆 副組長、簡百里 科員  
楊靜怡 秘書  
派赴國家： 澳大利亞 墨爾本  
出國期間： 108年3月18日至24日  
報告日期： 108年6月14日

# 參加「經濟合作暨發展組織第 5 屆 增值型營業稅全球論壇」報告

## 摘 要

經濟合作暨發展組織(The Organization for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD)於 2019 年 3 月 20 日至 22 日假澳大利亞墨爾本會議中心舉辦第 5 屆增值型營業稅全球論壇(The Fifth Meeting of the OECD Global Forum on VAT), 共計 100 餘個國家及國際組織代表參與該會議。該會議除了研討國際增值型營業稅(Value-Added Tax, 下稱 VAT, 有些國家如: 澳大利亞、加拿大、新加坡等則稱為 Goods and Services Tax, 下稱 GST)政策發展趨勢與新興之 VAT 政策議題及挑戰外, 主要聚焦在數位化對 VAT 制度之挑戰與機會及如何有效處理租稅詐欺及避稅等。

前開論壇提供各國討論 VAT 制度、重要 VAT 政策及實務運作之平臺。本次會議進行方式係延續前屆模式, 回顧各國對境外供應商銷售勞務予境內消費者訂定之課稅規範, 並針對 OECD 發布之國際 VAT/GST 指導原則, 將境外供應商辦理簡易稅籍登記並報繳稅款之課稅建議進一步延伸適用於低價進口貨物、並提出有效防杜 VAT 詐欺之課稅機制以及共享經濟課稅規範等議題。有鑑於交易全球化與數位化後前開課稅議題愈趨複雜, OECD 爰藉此會議凝聚國際共識及擬訂一致之準則以為因應。

參加「經濟合作暨發展組織第5屆  
加值型營業稅全球論壇」報告  
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.....	46
伍、附件.....	51

## 圖目錄

圖 1 失蹤交易商租稅詐欺.....	25
圖 2 稅收缺口(實徵稅收與潛在應徵稅收差距)分析.....	27
圖 3 2016 年拉丁美洲選樣國家使用電子發票概況.....	31
圖 4 360 度納稅義務人風險分析.....	34

## 表目錄

表 1 全球 VAT/GST 改革措施 .....	6
表 2 「2030 願景」及「2020 國家轉型計畫」之政策目標.....	8
表 3 沙國實施 VAT 面臨之挑戰 .....	9
表 4 與納稅義務人溝通互動之具體行動.....	9
表 5 沙國實施 VAT 之成效 .....	9
表 6 沙國實施 VAT 之機會及正向影響 .....	10
表 7 沙國實施 VAT 之初步成果 .....	10
表 8 全球消費者選擇向國際零售商購買貨物之原因.....	11
表 9 設起徵點門檻之技術要求與施行成本.....	15
表 10 需要代理人之技術要求與施行成本.....	15
表 11 按月/季與繳納期限之技術要求與施行成本.....	15
表 12 要求開立發票之技術要求與施行成本.....	15
表 13 匯率與提供應用程式之技術要求與施行成本.....	16
表 14 紐西蘭遠距勞務之分類 .....	16
表 15 俄羅斯電子勞務之分類 .....	18
表 16 稅捐機關因應租稅詐欺措施及納稅義務人反因應措施.....	25
表 17 運用科技偵測租稅詐欺建議.....	32
表 18 分拆支付機制之優缺點 .....	35
表 19 2016-2019 年澳大利亞提供乘車勞務辦理 GST/ABN 登記比率....	39
表 20 澳大利亞共享經濟常見形式.....	39
表 21 加拿大共享經濟常見形式.....	40
表 22 與 VAT 中立原則相關之原則 .....	42
表 23 與目的地課稅原則相關之原則.....	43

## 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,下稱 OECD)之前身係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(Organization 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,包括歐洲 26 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、立陶宛、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,亦與新興國家如:中國大陸、印度、巴西及非洲、亞洲、拉丁美洲與加勒比海地區發展中經濟體緊密合作,OECD 運用其在不同領域豐富之資訊,協助各國政府透過經濟成長及金融穩定強化繁榮、打擊貧窮,並持續努力達成建構更強健、潔淨、公平之世界。該組織各項倡議及所擬訂相關指導原則,已對全球經濟及發展產生相當影響力。

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各 1 位代表組成,負責監督及指導政策方向,決策係共識決)、委員會(由會員國代表組成,約有 250 個委員會、工作小組及專家小組,對特定政策領域,如:經濟、貿易、科學、就業、教育及金融市場等提供意見及檢視進度,每年召開會議,要求、檢視及協助秘書處執行工作)、秘書處(約有 2,500 名專家支援委員會各項活動,執行理事會決議事項)。

OECD 在經濟及公共事務領域之出版品數量為全球最龐大者之一,每年發布超過 250 本新書、40 個更新統計資料庫及上千個最新統計表、工作報告及期刊文章。

## 二、OECD 之 VAT 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，下稱 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，並時有召開專題會議探討，惟 2012 年以前，尚無針對 VAT 議題召開會議。2009 年後歐債危機發生，各國急需財源解決此一問題，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，易受人民反對並對政府失去信心，各國遂開始思考以間接稅，如 VAT 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之崛起，且確保 VAT 之課徵不會妨礙國際貿易之發展，各國採行 VAT 制度之一致性愈趨重要，為避免產生重複課稅及非意圖不課稅之風險滋生，CTPA 於 2012 年法國巴黎舉辦第 1 屆 VAT 全球論壇，邀請會員國及非會員經濟體參與，因會議參與者眾且踴躍，討論議題切合各國迫切待解決之課稅問題，CTPA 遂於 2014 至 2017 年間舉辦第 2 屆至第 4 屆論壇，並於 2017 年 4 月發布國際 VAT 指導原則，俾各國參考依循。

各國共同合作強化一致性 VAT 規範不僅便利貿易，亦可促使稅務機關彼此合作面對共同之挑戰及提出有效改善課稅方法。2019 年 3 月本次(第 5 屆)VAT 全球論壇，由 OECD 及澳大利亞政府共同主辦，對全球增值稅機關擬定主要政策及實務運作挑戰廣泛討論。內容包括電子交易市集(online marketplaces)、其他線上交易關係人在確保 VAT 徵收上扮演之角色及海關作業程序，區塊鏈等科技改善租稅依從度及稅務行政，及共享經濟 VAT 課稅等議題，其中特別聚焦下列兩項數位化與全球化下稅捐機關面臨挑戰之議題：

- 1.數位化對 VAT 制度之挑戰與機會。
- 2.如何有效處理租稅詐欺及避稅。

## 貳、議程及與會人員

### 一、會議議程

本次會議於 2019 年 3 月 20 日至 22 日在澳大利亞墨爾本召開，主要針對國際 VAT 政策趨勢及國際 VAT 指導原則等提出報告及討論。會議之進行採主題報告方式，由各國政府代表或國際機構代表分享各國 VAT 實務進展及討論國際 VAT 指導原則。詳細會議議程如下：

3 月 20 日星期三	
時間	議題
09:00-10:30	開幕全體會議：數位世界下間接稅之角色及未來
10:30-11:00	中場休息
11:00-12:00	Plenary Session 1：國際 VAT/GST 事件盤點：趨勢及政策發展
12:00-13:00	Plenary Session 2：數位貿易下 VAT/GST 面臨之挑戰及有效政策回應
13:00-14:30	午餐
14:30-16:30	對線上交易有效徵收 VAT 之策略及機制
	Break-out Session A：供應商簡易登記制度規則 Break-out Session B：平臺於線上交易徵收 VAT 之角色
16:30-17:00	中場休息
17:00-18:00	Plenary Session 3：討論數位貿易下 VAT/GST 面臨挑戰之結論

3 月 21 日星期四	
時間	議題
09:00-10:30	Plenary Session 4：VAT/GST 政策、稽徵及依循：VAT/GST 詐欺之判斷及處理
10:30-11:00	中場休息
11:00-13:00	Plenary Session 5：促進及改善 VAT/GST 稽徵之技能
13:00-14:30	午餐

3 月 21 日星期四	
時間	議題
14:30-16:30	解決 VAT/GST 詐欺之前在技術/可選擇之稽徵機制
	Break-out Session C：科技作為處理 VAT 詐欺之工具 Break-out Session D：徵收機制替代選擇
16:30-17:00	中場休息
17:00-18:00	Plenary Session 6：VAT/GST 政策、稽徵及依循之結論與下一步作為
3 月 22 日星期五	
時間	議題
09:00-09:45	專題演講：實施 VAT 改革：中國大陸歷程
09:45-11:00	Plenary Session 7：共享經濟－VAT 政策及稽徵面臨之風險與機會
11:00-11:30	中場休息
11:30-13:00	Plenary Session 8：國際 VAT/GST 指導原則，成果為何？下一步作為？
13:00-14:30	午餐
14:30-16:00	共享經濟－制定專屬之課稅原則及實務執行方法
	Break-out Session E：共享經濟 Break-out Session F：量身訂製準則及工具包
16:00-16:30	中場休息
16:30-17:15	結論

## 二、各國與會人員

第 5 屆 VAT 全球論壇共有安哥拉、阿根廷、澳大利亞、奧地利、巴哈馬、孟加拉、比利時、波札那、巴西、保加利亞、蒲隆地、柬埔寨、喀麥隆、加拿大、查德、智利、哥斯大黎加、克羅埃西亞、捷克、剛果、丹麥、埃及、愛沙尼亞、斐濟、芬蘭、法國、加彭、德國、迦納、希臘、幾內亞比索、

海地、匈牙利、印度、印尼、愛爾蘭、義大利、日本、肯亞、韓國、拉脫維亞、賴索托、賴比瑞亞、立陶宛、盧森堡、馬達加斯加、馬拉威、馬來西亞、馬爾地夫、馬利、馬爾他、模里西斯、蒙古、荷蘭、紐西蘭、挪威、巴基斯坦、巴拿馬、巴布亞紐幾內亞、中國大陸、秘魯、菲律賓、波蘭、葡萄牙、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、南非、西班牙、斯里蘭卡、蘇丹、瑞典、瑞士、塔吉克斯坦、泰國、多哥、烏干達、阿拉伯聯合大公國、英國、美國、萬那杜、越南、尚比亞、辛巴威及我國等與會，另有歐盟(EU)、非洲稅務論壇(African Tax Administration Forum, ATAF)、亞洲開發銀行(Asian Development Bank, ADB)、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)、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)、國際財政文獻局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)、亞洲稅務行政及研究組織(Study Group on Asian Tax Administration and Research, SGATAR)等國際組織，共計 100 餘個國家與國際組織之代表及學者計 200 餘位共同參與。

本次會議本部由賦稅署梁副組長真榆、簡科員百里及綜合規劃司楊秘書靜怡代表與會，藉由參與會議討論，瞭解國際間 VAT 最新發展趨勢，會議期間並與 OECD 顧問及澳大利亞、紐西蘭、日本、韓國、新加坡、馬來西亞、巴布亞紐幾內亞、智利等國家官員代表充分交換意見，除能提高我國參與程度，強化與 OECD 間之合作關係外，更能瞭解國際間目前所面臨課稅實務問題與因應之道，可為我國研議精進跨境交易之 VAT 課稅規範參考，確保租稅公平。

### 叁、議題內容摘述

#### 一、綜覽全球 VAT 政策趨勢及發展

本次會議除了討論全球 VAT/GST 發展及趨勢，亦邀請部分新興國家及地區如：沙烏地阿拉伯、肯亞說明其 VAT 最新政策：

##### (一)全球 VAT/GST 發展現況

全球化浪潮及數位經濟蓬勃發展，對現有之 VAT/GST 稽徵機制帶來極大挑戰，目前世界多數國家採行 VAT/GST 制度，故各國稅務機關皆面臨類似之課稅問題與困境，如：跨境線上銷售勞務、低價進口貨物免徵 VAT/GST 規範及 VAT/GST 詐欺等，前述問題因全球化與數位化後涉及跨境銷售議題而愈趨複雜，亟待國際社會凝聚共識及擬訂一致準則以為因應，以下為全球近年成功或即將提出 VAT/GST 改革措施：

表 1 全球 VAT/GST 改革措施

國家及地區	改革措施	時間
澳大利亞	非居住者銷售勞務或數位產品予澳大利亞消費者，改為向境外供應商徵收(B2C 交易模式)。	2017 年 7 月 1 日
	低價進口貨物，由境外供應商辦理登記並報繳稅款。	2018 年 7 月 1 日
紐西蘭	非居住者銷售勞務或數位產品予紐西蘭消費者，改為向境外供應商徵收(B2C 交易模式)。	2016 年 10 月 1 日
	低價進口貨物，由境外供應商辦理登記並報繳稅款。	2019 年 10 月 1 日
瑞士	低價進口貨物，由境外供應商辦理登記並報繳稅款。	2019 年 1 月 1 日
挪威	低價進口貨物，由境外供應商辦理登記並報繳稅款。	2020 年 1 月 1 日
歐盟	為銷售勞務及貨物之跨境電商平臺提供一站式服務。	2021 年 1 月 1 日
	訂定明確之跨境交易 VAT 制	2022 年 7 月 1 日

		度。	
海灣阿拉伯國家合作委員會	沙烏地阿拉伯、阿拉伯聯合大公國	實施 VAT 制度	2018 年 7 月 1 日
	巴林		2019 年 1 月 1 日
	科威特、阿曼、卡達		刻正規劃中

## (二)商業觀點之全球 VAT/GST 趨勢

數位經濟蓬勃發展為全球帶來大規模且快速變革，改變民眾生活、社會與整體經濟形態，並對租稅制度，尤其是 VAT/GST 制度，產生巨大衝擊，如：徵收權在各管轄區間分配、有效徵收 VAT/GST 方法以及申報與查核等。

因應數位經濟浪潮，綜觀全球最主要之 VAT 變革趨勢，即境外供應商銷售貨物或勞務予消費者之商業模式，由境外供應商向消費者所在國之稅捐機關辦理簡易登記，在 B2C 交易模式下作為代徵義務人報繳 VAT/GST。

科技進步亦對政府稽徵技術之精進具有正面影響，如：電子發票之應用愈趨廣泛，使企業成本下降並有助於監控交易；分拆支付機制(split payment mechanism)及預扣機制(withholding mechanism)之實施將有效防止租稅詐欺及逃漏。

OECD 特別關注亞太地區 VAT/GST 發展，據統計，歐盟地區平均 VAT 稅率為 20%，亞太地區平均約為 12%，大幅低於歐盟國家；中國大陸於近 1 年內降低 VAT 稅率，惟仍是亞太地區 VAT 稅率偏高國家；馬來西亞則在 2018 年 9 月廢除 GST 稅制，改徵收 SST(sales and service tax)；中國、馬來西亞及印度在過去 3 年內進行 VAT 制度改革。

## (三)沙烏地阿拉伯(下稱沙國)VAT 發展經驗

沙國代表說明該國為 GCC(海灣阿拉伯國家合作委員會)最大經濟體，是中東最大國，亦為世界上第二大產油國，具有世界第二石油存量，石油經濟在沙國具有經濟主導地位，沙國有 85%之出口為石油，占沙國 GDP40%，由於沙國經濟十分依賴石油，有 80%之預算收入源自石油，沙國於 2016 年起實

施「2030 願景(vision 2030)」及「2020 國家轉型計畫(national transformation plan 2020)」，下表為其實施目標及具體內容：

表 2「2030 願景」及「2020 國家轉型計畫」之政策目標

政策目標	具體內容
減少對石油之依賴	1.增加非石油出口占非石油 GDP 之比率，2018 年第一季已上升 63%。 2.增加非石油之政府收入，已從 2017 年 2,560 億沙烏地阿拉伯里亞爾(約 682.7 億美元)增加至 2018 年 2,910 億沙烏地阿拉伯里亞爾(約 776 億美元)。
增加政府支出效率	增進政府支出效率，包括更有效率使用資源及限制浪費。
提升私部門在經濟活動中之重要性	1.增加私部門對 GDP 貢獻，從 40% 增加至 65%。 2.增加中小企業對 GDP 貢獻，從 20% 提升至 35%。
吸引國際投資	吸引外國直接投資，從占 GDP3.8% 增加至 5.7%。
支持勞動及家計部門	1.失業率從 11.6% 降低至 7%。 2.增加女性勞動參與率從 22% 增加至 30%。 3.增加家計部門儲蓄占收入比重，從 6% 增加至 10%。

透過前述政策，沙國擬導入 VAT 稅制，俾達到國家收入來源多樣化及預算平衡等政策效果。沙國原預定於 2016 年底至 2017 年初時實施 VAT 制度，惟過程中遭遇困難而延後，儘管有些延遲，沙國仍於 2018 年成功導入 VAT 制度(法定稅率 5%)，目前 VAT 已是沙國最主要之非石油收入之一，幫助沙國政府強化財政收入並改善收支平衡。

除沙國以外，GCC 國家於 2017 年達成實施 VAT 之一致意見，承諾將於 18 至 24 個月內實施 VAT，惟在具體實施期程上給予部分地區彈性，沙國與阿拉伯聯合大公國已於 2018 年 1 月 1 日實施、巴林於 2019 年 1 月 1 日實施，其餘國家則尚未公布確切實施日期。

由於時間迫切及沙國傳統上缺乏租稅文化等因素，沙國在實施 VAT 上面臨許多挑戰，並遭受國際觀察家質疑，下表為沙國實施 VAT 所面臨之挑戰：

**表 3 沙國實施 VAT 面臨之挑戰**

<b>國內面臨之挑戰</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 缺少租稅專家</li> <li>2. 250 億美元以上之地下經濟</li> <li>3. 70%以現金支付為基礎之經濟模式</li> <li>4. 納稅義務人缺少稅務準備意識</li> <li>5. 缺少實施稅制之歷史淵源</li> </ol>
<b>IMF(國際貨幣基金組織)之疑慮</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 實施計畫所需之要素及協助，尚不明確</li> <li>2. 缺少堅強之 VAT 計畫團隊</li> <li>3. VAT 立法進度時程延宕</li> <li>4. 缺少私部門綜合性之戰略規畫</li> <li>5. 海關無效率</li> </ol>

儘管沙國在實施 VAT 上面臨相當多挑戰與質疑，沙國仍克服挑戰，於 9 個月內迅速完成立法與相關工作。為確保 VAT 成功實施，沙國啟動跨部會領導團隊機制，與私部門進行密切溝通與合作，並結合科技與數據，如智慧登記(smart registration)機制，以服務納稅義務人為核心價值打造工作團隊，透過多管道之大眾宣導活動建立民眾納稅心理建設，並與私部門建立密切合作與聯繫，與潛在納稅義務人超過 115 萬次之互動，達到 VAT 教育宣導政策目的，下表為沙國政府在宣導過程中與納稅義務人溝通互動之具體行動：

**表 4 與納稅義務人溝通互動之具體行動**

<b>與納稅義務人 超過 115 萬次 互動服務</b>	與 60 位有關之業務經理人每週超過 4,000 次電話溝通
	每周 300 次以上之服務分支機構拜訪人次
	在地工作小組超過 40,000 次拜訪 18 個城市
	超過 3,000 次線上 Q&A 使用次數
	170 位服務聯繫中心之工作人員每日處理 5,000 通諮詢電話
	超過 50 萬次透過手機、e-mail 之諮詢服務
	透過合作律師與會計師事務所提供超過 20 萬次諮詢服務
	透過網路、社群媒體、數位廣告及報章雜誌有效宣導

透過一連串政策宣導及風險管理措施，實施 VAT 展現卓越成效，下表為各個階段執行效率：

**表 5 沙國實施 VAT 之成效**

流程	成效
----	----

登記	1.超過 60% VAT 稅收係源自於辦理登記之納稅義務人繳納。 2.確認 22,000 個以上隱藏之納稅義務人成為 VAT 之繳納者。
申報	1.按月報繳者 94% 準時申報。 2.按季報繳者 80% 確實報繳。 3.75% 逾期申報者在評估後辦理報繳。
報告	稽核案件打擊率達到 50% 以上並持續上升。
支付	徵收率達到 97%。

沙國成功導入 VAT 後，為沙國帶來許多機會及利益，包括降低政府收入對於石油之依賴、增加收入來源多樣性、縮減現行非正規經濟規模等，下表為實施 VAT 對沙國帶來之正向影響：

表 6 沙國實施 VAT 之機會及正向影響

<b>實施 VAT 帶來之機會及正面影響</b>	增加政府收入來源多樣性，並將低對石油之依賴。
	減少現行非正規經濟之規模。
	帶來高品質數據資料，有利政府制定政策。
	促進中小企業發展。
	增加會計與財務工作機會。

VAT 制度實施 1 年後，沙國已達到預期政策目標，沙國政府計畫將實施 VAT 成功經驗逐步複製到各個稅目，下表為沙國實施 VAT 初步成果：

表 7 沙國實施 VAT 之初步成果

項目	成果
VAT 收入	2018 年已達目標收入 220%。
VAT 報繳法遵性	1.按月申報者超過 90% 準時報繳。 2.按季申報者超過 80% 確實報繳。 3.整體徵收率達 95%。
納稅義務人滿意度	超過 80% 納稅義務人表示滿意。
組織發展	招募 900 個工作人員接受 30,000 小時訓練，提供以納稅義務人為中心之服務。
跨稅目之遵守	增加傳統稅目法遵性。
最佳營運實踐	為建立最先進 VAT 制度之經驗及能力，將複製並轉移經驗至傳統稅目組

	織部門，以期達到相同績效。
連續改善過程	持續改進具有風險之營運模式。
經濟活動資料	蒐集經濟活動相關資料，協助政府進行決策。

## 二、數位交易及有效政策回應之 VAT 挑戰

### (一)電子商務發展概況

#### A.全球電子商務發展情形

2020 年全球將會有 10 億消費者使用跨境電子商務服務進行消費，跨境電子商務總產值將達到 1 兆美元。全球電子商務蓬勃發展亦反應在零售業，電子商務零售業在 2016 年銷售額為 1.9 兆美元，並持續以每年 14% 比率成長，2018 年已達到 2.8 兆美元，預計在 2026 年將達到 7.2 兆美元。其中電子交易市集占全球電子商務總銷售額 43%，預估在 2020 年行動網路普及率將達到 49%，為消費者提供更便捷銷售管道，將有 14 億消費者加入市場，這龐大市場成為全球供應商矚目焦點，而愈來愈多消費者會透過國際零售商購買貨物，供應商將更密切尋找能同時整合銷售、物流及支付之平臺，線上市集平臺將扮演更重要角色。

根據統計，美國有 47% 消費者向國際零售商購買貨物，在亞洲及歐洲，該比率分別為 55% 及 71%，顯示愈來愈多消費者選擇向國際零售商購買貨物，而其原因為國際零售商提供更便宜價格、在地供應商無法提供該款特殊貨物及該貨物具有國際品牌吸引銷售者等因素，預估在 2020 年跨境電子零售將成長 17%。

表 8 全球消費者選擇向國際零售商購買貨物之原因

原因 \ 地區	美國	亞洲	歐洲
國際零售業提供更便宜價格	43%	26%	38%
在地供應商無法提供該特殊貨物	36%	42%	33%
該貨物具有國際品牌，在地無法提供	34%	49%	39%

價格更經濟實惠	34%	38%	40%
---------	-----	-----	-----

相較於傳統供應鏈模式，跨境電子商務提供更便捷、更加客製化之服務，傳統零售業之貨物由工廠製造，經過海運送至批發商，批發商再透過零售業者，才將貨物送至消費者手上；新型態跨境零售業，貨物製作出廠以後，消費者透過網路下訂，經過空運及物流業者直接送交消費者，提供消費者更貼心、更快捷服務。這些因素皆導致跨境電子商務活絡，而隨著跨境銷售貨物之商業模式愈來愈發達，低價進口貨物亦產生爆發性成長，2016 年全球約有 640 億件低價進口郵包，2017 年成長了 17% 達到 750 億件，大量跨境低價進口郵包之出現亦產生許多問題與挑戰，如：

#### 1. 微型企業應運而生

許多微型企業因大量跨境交易應運而生，這些微型企業大多缺乏經驗及與貿易相關法規之認識，具有較高違法風險與控管成本。

#### 2. 產生新之運輸及貿易型態

大量跨境交易也產生新運輸及貿易型態，涉及多個管轄區之跨境交易亦促使個別稅務及租稅管轄權更趨於複雜。

#### 3. 與國內供應商之不公平競爭

由於許多國家設有進口貨物免稅門檻，低價貨物利用免稅門檻進入國內銷售市場，將導致銷售類似貨物之國內供應商面臨不公平稅賦與競爭環境。

將低價進口貨物納入增值稅課稅範圍是目前 OECD 前進之方向，BIAC 代表建議，該課稅制度之設計應符合下列三項原則：

##### 1. 維持制度簡易

設計低價進口貨物課徵稅捐制度，應該儘可能使該制度簡單、易於遵守，以降低稽徵及依從成本。

##### 2. 確保公平性

課稅制度實施將使競爭產生扭曲，應避免該制度扭曲經濟行為，並進一步使國內外業者競爭環境趨於一致。

##### 3. 與私部門攜手合作

跨境電子商務業者將扮演非常重要角色，該制度設計應給予誘因吸引相關業者配合，以利推行。

## **B. 電子商務在非洲之發展**

數位經濟及數位交易在非洲快速發展，2018 年電子商務市場收益已達 186 億美元，每年成長 9.1%，預估於 2022 年非洲電子商務市場之收益將可達到 290 億美元。而非洲 2018 年之網路普及率僅 35%，其中使用電子商務服務比率為 54.6%，預估至 2022 年非洲網路普及率將可達到 58.8%，而使用電子商務服務將可達到更高普及率。有鑑於數位交易及電子商務等數位化經濟在非洲蓬勃發展，對於非洲稅務當局而言，關鍵問題不在於是否對電子商務課徵稅捐，而在於如何以有效方法對電子商務課稅。

肯亞代表進一步說明，由於基礎建設缺乏，金融服務機構尚未延伸到非洲每個角落，但非洲人民對於金融服務具有強大需求，在此情形下，民眾透過行動電話使用網路金融服務非常普遍，肯亞行動電話普及率為 68.2%，而肯亞民眾透過行動電話使用網路金融服務比率為 68%；行動支付在肯亞亦發展快速，2007 年行動支付全年交易額為 1.5 億美元，而 2018 年該數據已達到 398.4 億美元。由此可見在基礎金融機構尚未遍佈全非洲情形下，數位化電子商務服務已優先普及。

雖然數位經濟服務在非洲成為發展趨勢，惟非洲政府尚未針對電子商務課徵稅捐，可能原因包括自動化及系統整合程度低落、基礎建設面臨技術上挑戰、無法有效監控數位交易及缺乏數位經濟相關法律規範等。未來非洲政府必須更重視數位經濟及其帶來之影響，持續關注 OECD 針對數位經濟所發布之原則及指導，透過國際合作儘快制定數位經濟相關課稅規定以利接軌國際。

### **(二) 境外供應商簡易登記制度**

境外供應商雖然在稅收管轄區內並無固定營業場所，惟稅務當局對於境外供應商仍具有部分能力及權力能迫使該供應商繳納稅款及遵守租稅義務，符合此條件之境外供應商即為不在稅收管轄權之納稅義務人。稅務當局應徵

募在交易中符合前開條件之一方，即當局有能力及權力迫使其遵守租稅義務者，作為納稅義務人，例如：預扣(withhold)機制、B2B 逆向課徵制度及將交易媒介平臺納管，並採取簡易、有效率且具吸引力之登記與繳納制度，降低依從成本(通常僅適用 B2C 交易模式)。只要採取簡易登記與繳納制度，並以法規明確規範，交易媒介平臺可以成為適格納稅義務人。OECD 在其所發布指導原則中指出，跨境 B2C 交易模式中，最有效率徵稅機制是要求境外供應商登記並繳納稅捐之簡易登記制度，截至 2019 年 3 月，全球共有 40 個租稅管轄區實施相似措施，回顧各國簡易登記制度，其設計應把握下列原則：

- 1.將遵守該簡易登記制度義務限縮在繳納稅捐。
- 2.認知到營運環境與商業模式之多樣性。
- 3.與其他租稅管轄區進行資訊交換與合作。
- 4.與商業團體有良好溝通管道。
- 5.設有起徵點門檻。

喬治亞大學法學院教授 Walter Hellerstein 舉出美國最高法院 2018 年 6 月針對 Wayfair 判決為例，對於從事跨境遠距銷售供應商，不以該供應商在境內是否具有實體存在地點為必須辦理登記要件，只要該供應商每年在境內銷售額超過 100,000 美金或超過 200 筆交易，該供應商必須辦理登記並繳納稅捐。

#### **A.簡易登記制度之回顧**

1.BIAC(OECD 商業及工業諮詢委員會)代表指出，簡易登記制度設計應以下原則為目標：

- (1)極大化稅收
- (2)對於供應商具有吸引力
- (3)極小化財務成本
- (4)技術上易於執行

2.簡易登記制度應設有起徵點門檻，設有合理起徵點門檻其執行成本較低且具有技術上可行性，倘該制度未設有起徵點門檻，則執行上非常困難且成本

高昂。

表 9 設起徵點門檻之技術要求與施行成本

類型	技術要求 (Technically)	施行成本 (Operationally)	建議
合理起徵點門檻	低	低	✓
起徵點門檻過低	低	中	
完全不設門檻	低	高	

3.簡易登記制度應採線上登記，不需要當地代理人，對於境外供應商有較大吸引力。

表 10 需要代理人之技術要求與施行成本

類型	技術要求 (Technically)	施行成本 (Operationally)	建議
線上簡易登記，不需當地代理人	低	低	✓
需要當地代理人	低	高	

4.簡易登記制度之申報與繳納期限，應採按季並給予境外供應商 28 天以上繳納期限。

表 11 按月/季與繳納期限之技術要求與施行成本

類型	技術要求 (Technically)	施行成本 (Operationally)	建議
按季且給予 28 天以上繳納期限	低	低	✓
按季且嚴格之截止日期	中	中	
按月且給予 28 天以上繳納期限	低	中	
按月且嚴格繳納期限(可能產生金融周轉困難)	低	高	

5.簡易登記制度倘要求境外供應商開立發票，施行成本很高且技術上很困難，不建議要求境外供應商開立發票。

表 12 要求開立發票之技術要求與施行成本

類型	技術要求 (Technically)	施行成本 (Operationally)	建議
不要求開立發票	低	低	✓

要求開立通用一般發票，不要求以當地貨幣繳納 VAT	中	中	
要求開立特定當地發票，並要求以當地貨幣繳納 VAT	高	中	
要求開立電子發票或紙本發票	高	高	

6. 簡易登記制度應給予境外供應商適用商業匯率，並提供換算當地匯率之應用程式(API)。

表 13 匯率與提供應用程式之技術要求與施行成本

類型	技術要求 (Technically)	施行成本 (Operationally)	建議
採商業匯率，並提供應用程式	中	低	✓
不採商業匯率，提供應用程式	中	高	
不採商業匯率，不提供應用程式	高	高	

符合以上原則將使境外供應商更易於遵守簡易登記制度，其他推薦原則尚有給予境外供應商 6 個月以上導入期間、使用英語與境外供應商溝通並儘量簡化申報書表等。

## B. 紐西蘭對銷售境內居民遠距勞務之境外供應商提供簡易登記制度

1. 紐西蘭政府根據消費地課稅原則，針對境外供應商(offshore suppliers)提供紐西蘭居民之遠距勞務(remote services)課徵 GST，稅率 15%。遠距勞務指接受服務者實體位置與勞務提供地點不必有連結之勞務，包括數位勞務(線上影音、軟體、遊戲下載)及非數位勞務(保險、法律、會計及其他遠距提供之專業性勞務)，但不包括現場勞務(住宿、音樂會、美容美髮)。

表 14 紐西蘭遠距勞務之分類

勞務類型		舉例說明
遠距勞務	數位勞務	線上音樂、線上影視、電子書、訂閱線上報

		紙、線上課程、軟體下載、遊戲下載等
	非數位勞務	保險、法律、會計、網頁設計、出版勞務、諮詢、賭博、其他專業性勞務等
非屬遠距勞務		美容、美髮、理療、汽車租賃勞務、健身房會員資格、客運勞務、餐飲勞務、音樂會等

2.紐西蘭之境外供應商登記制度具有下列特色：

- (1)中立性：使遠距勞務與國內勞務稅負相同
- (2)明確且簡單：境外供應商容易申請
- (3)效率：採用僅付稅制度(**pay only system**)(申報銷項金額、稅額及繳納稅額)，極小化依從成本。

3.紐西蘭境外供應商登記制度之相關規定：

- (1)**B2C** 交易模式：目前該制度僅針對境外供應商銷售予紐西蘭境內消費者課徵 VAT，排除 **B2B** 交易模式。
- (2)設有起徵點門檻：境外供應商銷售額年逾 60,000 紐幣(約 40,000 美金)必須辦理登記。
- (3)僅付稅制度：境外供應商僅須按季申報支付應納 **GST** 稅款，不具有進項稅額扣抵權，極小化稅收風險並降低依從成本。
- (4)紐西蘭居民認定：以帳單地址、IP 位址、銀行帳單地址、手機及固定電話國碼及其他商業有關資訊判別。
- (5)稅務發票：不要求開立稅務發票；若紐西蘭公司被境外供應商誤收 **GST**，則可要求境外供應商開立稅務發票。

4.紐西蘭電子市場平臺(**electronic marketplaces**)相關規定：

- (1)電子市場平臺係提供在地供應商上架服務，透過其平臺提供遠距勞務予境內消費者，該勞務必須以電子形式提供，如：透過網頁或其他類似平臺。
- (2)非紐西蘭居住者之電子市場平臺有以下行為之一者皆會被視為供應商：
  - a.授權向消費者收費
  - b.授權向消費者提供
  - c.提供任何形式勞務

5.目前約有 265 家境外供應商於紐西蘭辦理登記，大部分來自 7 個國家及地區(澳大利亞、美國、英國、愛爾蘭、荷蘭、德國以及直布羅陀)，以提供娛樂

、媒體、保險、賭博、線上約會及教育等勞務為大宗，境外供應商從 2017 至 2018 年共繳納 1.31 億紐幣(約 8,900 萬美元)之 GST。

6.由於對境外供應商銷售遠距勞務提供簡易登記與繳納制度施行成功，紐西蘭研擬將該制度延伸至低價進口貨物，現行紐西蘭低價進口貨物免稅門檻為 400 紐幣(約 270 美金)，每年都有大量低價進口貨物進入紐西蘭境內並免徵稅捐，據估計 2017 年有 1.3 億紐幣(約 8,700 萬美元)稅收損失，不但使稅基大量流失，亦使紐西蘭國內供應商面臨不公平競爭環境。有鑑於境外供應商登記制度之成功，紐西蘭將於 2019 年 10 月 1 日起實施低價進口貨物之境外供應商辦理登記制度，此制度與澳大利亞規定非常類似(澳大利亞於 2018 年 7 月 1 日起實施)，並訂有 1,000 紐幣(約 670 美元)免稅門檻。

### C.挪威境外供應商登記制度

挪威自 2011 年 7 月 1 日起實施非居住者 B2C 電子勞務簡易登記制度，所有登記手續皆可在網路上完成，B2B 仍維持逆向課徵；設有 1 年以內 50,000 挪威克朗(約 5,800 美元)銷售額門檻，稅率 25%，並採行僅付稅制度，將供應商義務限縮在繳納稅捐，以提高徵收效率並降低依從成本。目前共有 296 家境外供應商在挪威辦理登記，自 2011 年 7 月迄今已徵收 12 億挪威克朗(約 1.4 億美元)之 VAT 稅款。

由於挪威為人口僅 500 多萬人，為吸引境外供應商持續為挪威消費者提供勞務及有效徵收稅捐，挪威儘可能將課稅制度維持簡單與彈性設計，並簡化登記與申報流程，降低境外供應商依從成本。

### D.俄羅斯境外供應商登記制度

- 1.俄羅斯自 2017 年 1 月 1 日起實施境外供應商登記制度(B2C)，稅率 18%，對提供電子勞務之境外供應商課徵 VAT，並採簡易線上登記模式；電子勞務指透過任何電信渠道(telecommunication channels)提供之勞務皆屬之，如：軟體、遊戲供應、網路廣告以及電子商務平臺服務等，但不包括電信及廣播勞務。

表 15 俄羅斯電子勞務之分類

勞務類型	舉例說明
------	------

電子勞務	軟體供應、線上遊戲供應、網路廣告、電子商務平臺服務、社群網路、電子書、E 化內容資訊提供、線上教育、數位影音、數位圖像、雲端儲存、自動信息處理、搜尋引擎、託管、網站維護以及網域名稱提供等
非電子勞務	電信勞務、廣播勞務

2.何者為境外供應商登記制之納稅義務人：

- (1)不透過交易媒介平臺，採直接銷售之非俄羅斯供應商
- (2)非俄羅斯與俄羅斯境內之交易媒介平臺

3.2019 年以前，B2B 電子勞務交易採逆向課徵制度，由境內買受人以預扣方式繳納；2019 年 1 月 1 日起，非俄羅斯供應商與交易媒介平臺皆為 B2B 交易模式納稅義務人。據統計，在 B2C 交易模式下，共有 170 家境外供應商於俄羅斯辦理登記，2017 年至 2018 年共繳納 3.35 億俄羅斯盧布(約 500 萬美元)，而前十大營業人貢獻了 85%稅款；2019 年以後 B2B 交易改由境外供應商辦理登記，增加了 1,050 家辦理登記之境外供應商。2019 年實施新制有以下之優點：

- (1)正向課徵降低稽徵成本：

實施逆向課徵制度，稅捐機關必須隨時掌握成千上萬納稅義務人；將 B2B 交易導入正向課徵制度，只需要輔導境外供應商辦理登記並按期繳納稅捐，大幅降低稽徵成本。

- (2)保證完全支付稅款：

實施逆向課徵制度，致俄羅斯存在許多非 VAT 體系之營業人，改採正向課徵制度由境外供應商繳納稅款，得以保證徵收到完整 VAT 稅款。

- (3)減少境外供應商之商業風險：

由境外供應商自行計算並繳納稅款及承擔租稅義務，得確保其顧客(消費者)不會違反規定。

4.俄羅斯對低價進口貨物設有免稅門檻，2019 年 1 月 1 日起每人每月 500 歐元(約 550 美元)以下免徵 VAT，超過者採單一稅率 30%課徵；2020 年 1 月 1 日以後每單位 200 歐元(約 220 美元)以下免徵 VAT，超過者採單一稅率 15%，惟目前 85%跨境包裹皆低於 20 歐元(約 22 美元)。

由於境外供應商登記制度施行成功，俄羅斯研擬將該制度延伸至跨境電

子商務平臺銷售貨物，未來將廢除向電子商務平臺購買低價貨物之免稅門檻，透過輔導電子商務平臺與俄羅斯郵政(Russian Post)簽訂特殊合約，允許由俄羅斯郵政於消費者購買貨物時向消費者收取 VAT 後，由俄羅斯郵政報繳 VAT；或由電子商務平臺自行報繳 VAT。

### (三)電子商務平臺於線上交易徵收 VAT 扮演之角色

A.OECD 發表「電子商務平臺於線上交易徵收 VAT/GST 扮演之角色」(The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales)報告，主要內容如下：

#### 1.電子商務呈爆炸式成長

2016 年估算全球 B2C 電子商務銷售貨物每年約達 2 兆美元，預估至 2021 年銷售金額可達 4.5 兆美元，其中超過 1 兆美元屬跨境銷售。2022 年線上消費者將達 22 億人。又跨境銷售貨物中估計有 66%係透過電子商務平臺運作。

跨境數位銷售對稅務機關及海關帶來挑戰(可參考稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫 1 之報告)；免徵 VAT 銷售門檻及低估銷售價值導致稅收損失，亦產生競爭扭曲。按此，稅捐機關就透過電子商務平臺銷售勞務及低價貨物免徵收 VAT 議題採取行動，以解決前開稅收損失及競爭扭曲問題。

#### 2.OECD 提出報告之背景

OECD 第 9 工作小組(Working Party 9)於 2016 年 11 月及 2017 年 4 月開會討論研究電子商務平臺於線上交易徵收營業稅之一致處理方式，以確保稅收，又不會過度增加行政成本及依從負擔；2017 年 2 月 OECD 技術顧問團代表與企業代表開會，確認此議題對企業之高度重要性；2017 年 4 月第 4 屆 VAT 全球論壇討論數位交易快速成長下，電子商務平臺如何在 VAT 徵收上扮演有效角色。

為促使線上交易徵收 VAT 具有效性且符合比例原則，並使稅捐機關及電子商務平臺負擔有限，故提出前開報告。

#### 3.主要內容

(1)電子商務平臺在 VAT 徵收程序扮演之角色，義務範圍由小到大列示如下：

- a.自願仲介者。
- b.資訊分享義務、教育銷售者，與稅捐機關共同合作協議。
- c.其他責任規範。
- d.全部 VAT 責任規範(Full VAT/GST Liability regime)：由電子商務平臺單獨負責透過其交易應申報繳納之 VAT/GST，包括進口低於免稅門檻貨物，如要課徵 VAT/GST，亦由電子商務平臺負責。

(2)全部 VAT 責任規範及效益

隨著線上交易數量日益龐大，透過數量相對較少之電子商務平臺負責 VAT 之申報繳稅，減少稅捐機關管理徵收 VAT 之成本，增加租稅依從度：

- a.效益：
  - (a)減少稅務機關行政成本及風險。
  - (b)降低潛在供應商，特別是中小企業之依從負擔。
  - (c)減少海關在代徵稅捐之負擔，使其可專注於衛生及安全防護等重要工作。
- b.實施要求：
  - (a)改變稅捐機關與海關程序及企業系統。
  - (b)增加稅捐機關與海關密切合作。
  - (c)需有相當之前置時間。
- c.各管轄稅捐機關儘可能採行一致之全部責任規範，以利納稅義務人之依從並支持稅捐機關在稅務行政及執行能有效合作。

## **B. 澳大利亞經驗**

### 1. 基本原則

- (1)平臺負責繳納透過其交易之跨境數位勞務或低價進口貨物之 GST。
- (2)倘平臺在交易中不只負責運輸服務，亦提供付款系統、開立交易發票，執行交易之重要層面等即構成前開負責繳納 GST 之要件。

## 2.可能負責繳納 GST 者

- (1)平臺：平臺負責繳納所有透過其銷售之應稅交易，且消費地在澳大利亞境內。
- (2)供應商：供應商僅於平臺無須負責繳納 GST 時負責徵收，且消費地在澳大利亞境內。
- (3)再運送者(Re-deliverers)：僅適用於低價貨物進口情形，如平臺或供應商無法知悉貨物目的地是否為澳大利亞，係將貨物運送到其他地區，客戶再將貨物運送到澳大利亞，則由再運送者負責繳納 GST。

## 3.平臺無須負責繳納 GST 之情形

- (1)由供應商而非平臺交付交易確認文件予消費者。
- (2)供應商與平臺協議由供應商負責繳納 GST。
- (3)平臺不負責下列任何一項重要交易流程：
  - a.向消費者收取銷售款項。
  - b.運送銷售項目。
  - c.直接或間接設定銷售之條件。

## 4.平臺負責繳納 GST 者

- (1)透過平臺銷售數位產品與勞務：超過 500 家企業包括平臺業者在澳大利亞辦理簡易登記，平臺業者負責繳納透過其進行交易之稅捐(包括平臺使用費及供應商銷售額)，查 36%之稅收由前 10 大平臺業者繳納。
- (2)貨物價值低於 1,000 澳幣：澳大利亞原對低價進口貨物訂有 1,000 澳幣免稅門檻，惟自 2018 年 7 月 1 日起對低價進口貨物課徵 GST。已有超過 1,000 家企業包括多元平臺辦理登記，並負責繳納透過其進行應稅交易之稅捐，約有 49%稅收由前 5 大平臺業者負責繳納。

## 5.小結：

- (1)及早與平臺業者溝通極為重要，愈瞭解企業營運模式，將可大幅降低潛在辦理登記之數目，平臺業者亦樂於依從及遵循規範。
- (2)採行前揭平臺承擔全部 VAT 責任規範(Full VAT/GST Liability regime)，要求平臺業者繳納跨境數位商品及低價進口貨物之 GST。

## 6.刻研議適用於共享經濟(sharing economy)之課稅方式，包括要求平臺資訊

共享義務等。

### C. 歐盟經驗

1. 歐盟自 2015 年 1 月 1 日起，規範電信、廣播及電子服務 B2C 交易，由平臺負責繳納買受人所在國之 VAT，徵收之 VAT 超過 30 億歐元；歐盟並提供平臺可透過電子化單一稅籍登記、申報及支付介面完成納稅義務，無須個別向歐盟 28 個成員國進行增值稅登記申報，此即迷你一站式服務 (Mini One-Stop Shop, MOSS)，受歐盟成員國及企業之支持。
2. 歐盟考量擴大平臺負責繳納電子商務 VAT 範圍之理由：
  - (1) 目前歐盟規範低價進口貨物免徵 VAT 範圍為 22 歐元以下，近年自歐盟境外進口小額低價免稅貨物數量日益增加，近 15 年增加約 300%，2013 年有 1.15 億個低價免稅包裹進口，且每年成長 15%，數量龐大，人力有限，難以監控。
  - (2) 歐盟境外供應商須區分下列三種不同免稅門檻：
    - a. 低於 VAT 及關稅免稅門檻(22 歐元以下)。
    - b. 高於 VAT 免稅門檻，低於關稅免稅門檻(介於 22 歐元至 150 歐元間)。
    - c. 高於 VAT 及關稅免稅門檻(超過 150 歐元)。
  - (3) 2015 年因低價免稅貨物進口之 VAT 稅收損失達 50 億歐元。
  - (4) 現制有利非歐盟境內業者，不利於歐盟境內業者，產生競爭扭曲。
  - (5) 目前約有 70% B2C 交易之 VAT 低價免稅貨物來自平臺購物，控管平臺較控管數量龐大之小型供應商簡易。
3. 歐盟於 2017 年 12 月訂自 2021 年起跨境銷售低價貨物之 VAT，責由平臺繳納，以解決大量低價貨物(低於 150 歐元)進口至歐盟未課徵 VAT 問題，並給予稅捐機關及企業充份時間修改資訊系統；惟此規定不適用於進口時本即應課徵關稅或消費稅之貨物。
4. 下列情形平臺被「視為供應商」(deemed suppliers)，與其他供應商相同，負申報義務：
  - (1) 進口低價貨物：透過如電子交易市集、平臺等電子介面自歐盟境外進

口貨物價值不超過 150 歐元者，視為供應商即納稅義務人。

(2)境外供應商於歐盟境內銷售貨物：境外供應商透過電子交易市集、平臺等電子介面銷售貨物予歐盟境內非營業人，視為供應商即納稅義務人。

### 三、VAT/GST 政策、稽徵及依循：VAT/GST 詐欺之判斷、處理及以科技作為轉型工具

#### (一)租稅詐欺

##### A.VAT 租稅詐欺型態

VAT 之租稅詐欺型態與其他稅目雷同，包括：未依規定辦理稅籍登記、低報銷售額、多報進項憑證(費用)、未依規定繳稅、避稅及過度侵略性租稅規劃、虛報進項憑證(虛報費用)、虛設行號、詐退稅款等，其中後兩者特別常見於 VAT。

極端之 VAT 依從風險為失蹤交易商退稅詐欺(missing trader refund fraud，MITC)，特別是在歐盟單一市場，貨物無須經海關查驗可自由流通，歐盟以外其他地區也可見此租稅詐欺型態，如下圖所示，實際之失蹤交易商退稅詐欺交易更複雜。

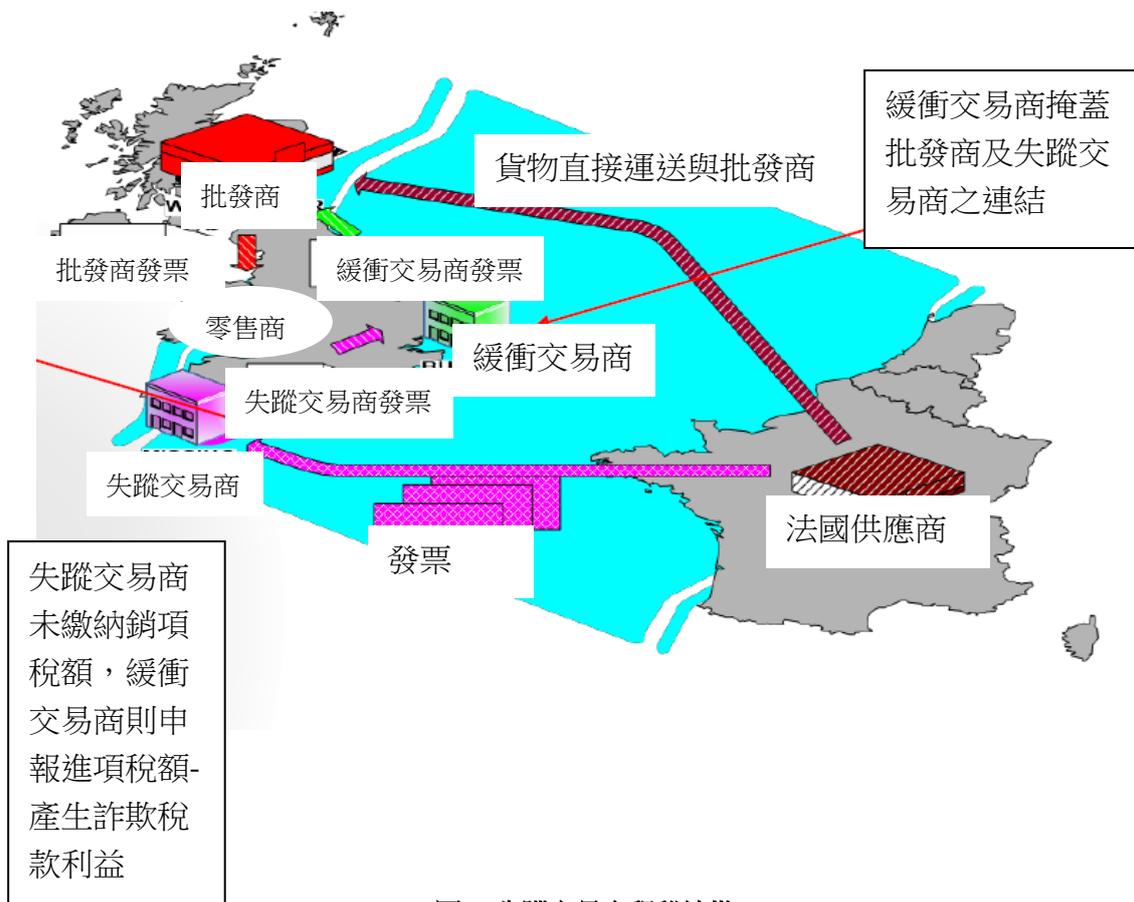


圖 1 失蹤交易商租稅詐欺

供應商未繳納銷項稅額，進貨廠商卻申報扣抵進項稅額，造成進貨廠商獲得未繳納銷項稅額之租稅利益，類似情形還有虛開發票、虛設行號等。更複雜之詐欺型態為旋轉木馬詐欺(carousel fraud)<sup>1</sup>，通常涉及高單價，低數量之貨物，也涉及勞務，通常涉及境外犯罪集團。

下表為稅捐機關因應租稅詐欺之措施及納稅義務人反因應措施。

表 16 稅捐機關因應租稅詐欺措施及納稅義務人反因應措施

稅捐機關因應措施	納稅義務人反因應措施
延長確認可疑之退稅申請	增加失蹤交易商與申請退稅業者中間之緩衝廠商及其他複雜之反向旋轉木

<sup>1</sup>旋轉木馬詐欺為犯罪集團成立多層交易商，原始進口交易商向歐盟其他國家購買貨物後，銷售予買方(含 VAT 銷項稅額)，但未將 VAT 稅款繳交給稅捐機關，復透過多階段銷售，最終將貨物出口至歐盟其他國家，適用零稅率，出口商向稅捐機關申請退稅，但原進口交易商成為失蹤交易商，未將 VAT 交予稅捐機關，又該批詐取 VAT 稅款之貨物，可重複運用於類似交易模式，

	馬架構。
超額申請退稅之自動風險分析	系統化電腦化測試控制風險分析何時會被啟動，採分割成小額申請退稅詐欺，避免超過啟動偵測風險門檻。
對特定貨物採逆向課稅	改採用其他貨物，尤其是易於偽裝之貨物(如：石油等)。

## B.成功之反租稅詐欺措施

1.受失蹤交易商退稅詐欺案影響之國家，特別是東歐地區，採行許多有助降低依從成本之措施，主要特性如下：

- (1)對失蹤交易商退稅詐欺案採行策略性措施(詳後述)。
- (2)高調媒體宣傳活動改善租稅道德。
- (3)超額申請退稅之自動風險分析。
- (4)以誘因鼓勵消費者索取發票，如提供發票對獎機制。
- (5)線上申報機制。
- (6)要求交易商提供交易紀錄，自動交叉比對進項及銷項稅額。
- (7)銷售者及買受方須共同擔負銷項稅額。
- (8)逆向課稅機制。

最後 3 個方法造成較高租稅成本依從。

2.採行策略性措施定義及範圍如下：

- (1)指運用強健及綜合風險評估及企業智能，包括數量分析及人工智慧。
- (2)協調計畫措施，相互強化及涵蓋所有重大風險。
- (3)檢視使措施有效所需之資源，人員、人員技能、數據要求、管理等。
- (4)由專門小組擔負計畫擬定及管理，合理依序推行措施，避免在有限資源下造成過重負擔。
- (5)與外部關係人(包括守法之納稅義務人、仲介商、其他管理機關及大眾等)保持正向聯繫。

應注意過度延後退稅期程可能造成對正常營運企業(如出口商、新創企業、投

資者)之懲罰，或累積過多應退未退稅款，產生財政風險。

### C.稅捐機關稅收缺口分析計畫(Revenue Administration GAP Analysis Program)

稅收缺口(tax gap)係稅收實際徵收數與潛在應徵收數之差距，可分為政策缺口及依從缺口，如下圖，均涉及稅捐機關資源配置、稅基涵蓋性。國際貨幣基金(International Monetary Fund, IMF)自 2011 年起分析 VAT 缺口、繼而分析消費稅及公司所得稅之稅收缺口，其更進一步依行業別(如農、林、製造、建築、金融、醫療等等)拆分稅收缺口中之依從缺口，以作為風險控管分析及稅捐機關控管表現，亦涉及公共利益，故相關資訊應透明化及具可歸責性。

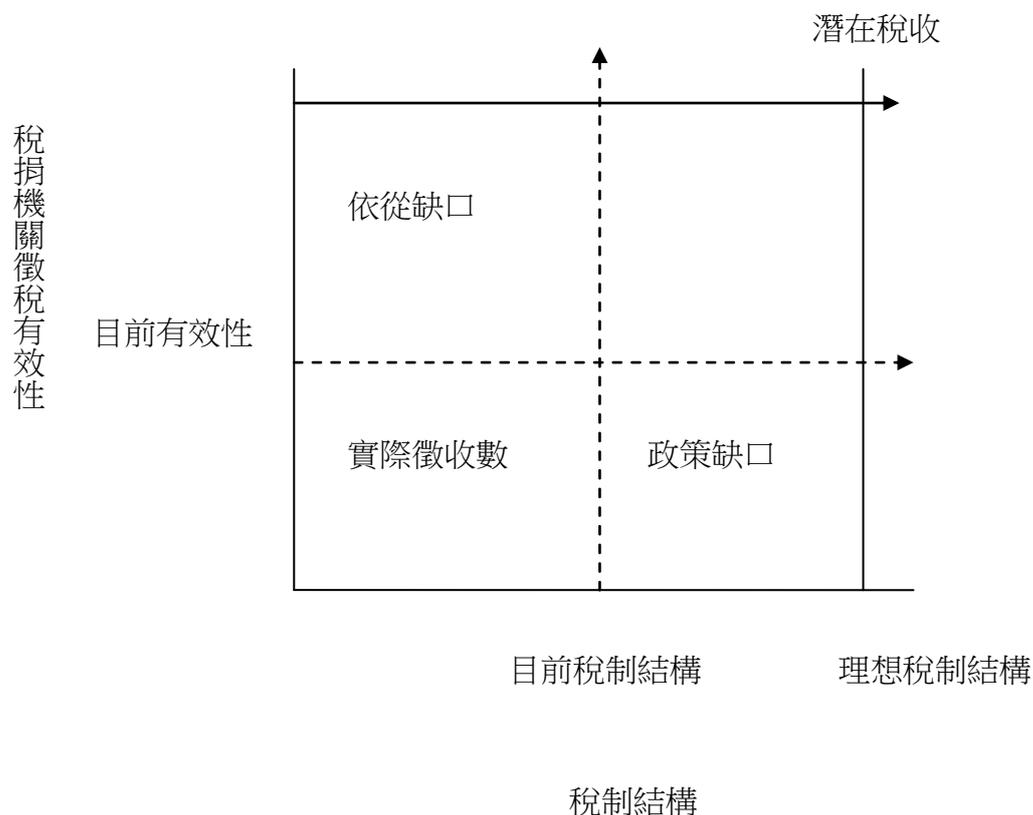


圖 2 稅收缺口(實徵稅收與潛在應徵稅收差距)分析

## (二)利用大數據及分析管理 VAT/GST 租稅依從

### A.全球趨勢

1.企業紀錄及交易數位化：企業運用科技使交易紀錄數位化。

- 2.直接連結納稅義務人企業系統完成申報：科技運用使企業可以從交易源頭完成數位紀錄及直接提交稅務申報資料。
- 3.稅務處理自動化：科技協助企業簡化依從負擔及改善依從度。
- 4.數位稅務機關：稅務機關運用新方式與納稅義務人互動。

## **B.數位稅務行政利益及機會**

- 1.就納稅義務人而言：降低依從負擔，無縫申報，避免稅務申報錯誤。
- 2.就稅務機關而言：從源頭使納稅義務人有正確稅務依從、可更快速查核、改善租稅詐欺偵查及風險分析能力。
- 3.就第三方而言：提供軟體開發創造有價值服務之機會。

## **C.新加坡經驗**

- 1.數據資料為幫助新加坡內地稅務局(Inland Revenue Authority of Singapore) 確保納稅義務人遵循 GST 規範之重要資產
  - (1)2011 年以前運用資料進行風險評估及選案查核：2007 年開始強制 GST 申報採電子化，運用電腦輔助查核技術、探勘資料團隊支援查核需求。
  - (2)2011 年至 2013 年運用資料分析：建立退稅詐欺模型、旅客電子退稅計畫(eTRS)詐欺偵查模型、視覺分析。
  - (3)2014 年至 2017 年擴大分析能力：退稅事後分析模型、社會網絡分析模型、稅籍登記前分析模型、旅客電子退稅計畫異常偵查、電子郵件主旨內容探勘。
  - (4)2018 年至今整合分析及應用程式技術：將應用分析導入 GST 退稅程序、應用程式介面(application programming interface, API)供 GST 申報及列示交易明細。
- 2.實例 1：應用分析導入 GST 退稅程序
  - (1)以往流程：以往程序為納稅義務人從新加坡 myTAX 入口網提交 GST 申報書、申報書內容經由系統處理，退稅則依企業規則(business rules)分析，如果不符合企業規則，則由審查人員運用分析工具檢視，已完

成退稅案件則事後選查進一步分析。

(2)目前強化流程：

- a.納稅義務人從新加坡 myTAX 入口網提交 GST 申報書、資料同時轉送至分析平臺。申報書內容經由系統處理，退稅申請透過企業規則之評析，並由分析模型予以評分，不符合企業規則之退稅由審查人員運用分析工具檢視。
- b.將分析模型鍵入 GST 退稅申請流程，透過評分最後審查人員檢視中度風險之申請案件，並就高度風險案件進行審查，審查後准予退稅或否准退稅之結果，將再回饋予分析模型以改善並精進分析模型。

(3)實務成效

- a.更有效控管依從風險：在退稅申請流程中加入分析模型，可在退稅前偵測到高風險退稅案件暫停退稅。
- b.改善選查案件效率：透過分析工具強化選案，減少非風險案件查核工作。
- c.改善生產力：透過分析工具自動發掘異常案件，減少人力查核作業。
- d.實施 5 個月成效：截至 2018 年 12 月 31 日止實施新分析工具運用在退稅流程，5 個月來發現超過 120 件新高風險退稅案件原只能在退稅事後選查中查獲。需經審查人員查核之退稅案件減少 30%，另經分析工具選查之高風險退稅案件命中率達 70%、平均查核績效提高 2 倍。

3.實例 2：透過應用程式介面直接傳輸 GST 申報資料及交易清單

- (1)目前流程：納稅義務人須依帳上會計資料系統整理填報 GSP 申報，透過新加坡 myTAX 入口網提交申報書，另交易明細清單俟稅捐機關需要之再以電子郵件傳送。
- (2)展望 GST 企業申報模式：企業直接從會計系統提交 GST 申報書及交易清單到新加坡內地稅局網站，納稅義務人可節省時間及減少錯誤，稅捐機關也可節省時間蒐集資訊，以更多時間用於查核，計有 13 個軟體開發商及 20 個 GST 納稅義務人參與第 1 年之試驗。

4.未來展望

- (1)廣泛使用數據及分析：強化數據蒐集力度、應用更先進分析技術、朝

向及時蒐集資料、控管查核程序。

(2)人工智慧應用－電子審查輔助(e-Audit Assistant)

- a.依風險分析指標運用人工智慧主動提出問題傳送予納稅義務人。
- b.從新加坡內地稅局系統中自動截取及彙整相關資料，便利審查人員查核。
- c.檢視過去申報趨勢，提送從內部及外部蒐集關於納稅義務人之資料，以助查核發現錯誤。

**D.拉丁美洲電子發票之發展**

1.電子發票之優點

(1)稅務控管及查核交易

- a.對不同利益方進行控管，使納稅義務人無法共謀。
- b.有助偵查不尋常或不合常規納稅義務人行為。

(2)經濟動力

- a.使商業營運更有效率，可完全免除實體交易紀錄。
- b.有利電子商務及其與客戶之交易。
- c.降低會計依從成本、內部控制及租稅依從。

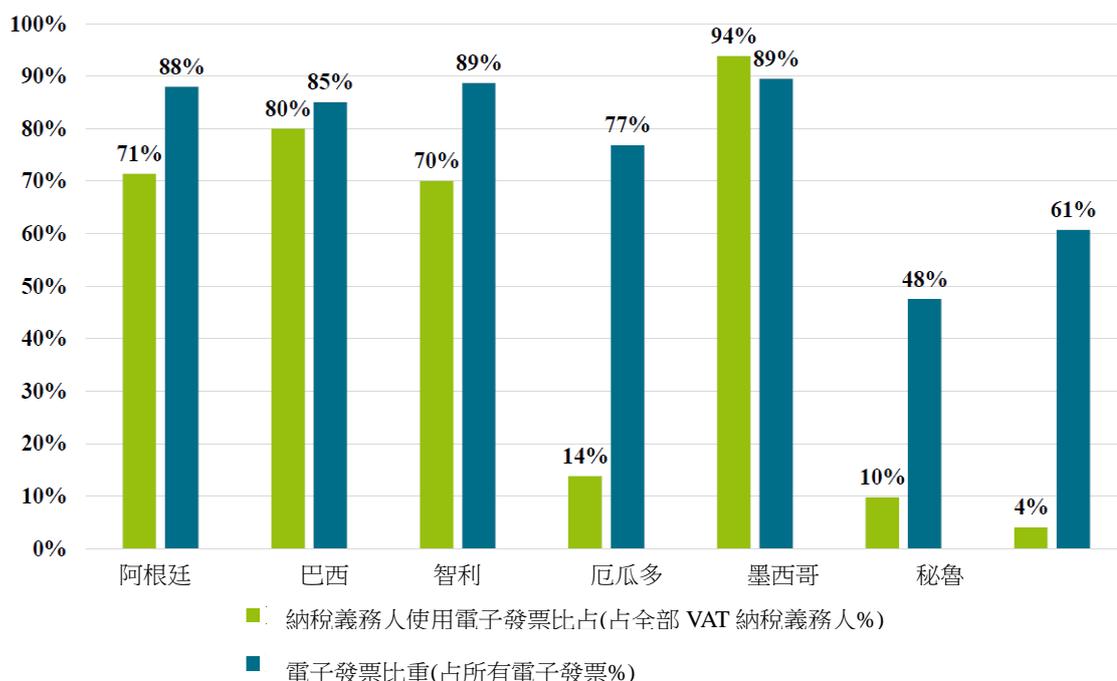
(3)會計利益

- a.對納稅義務人而言可成為會計系統一部分。
- b.降低發展成本，無須紙本及儲存紙本工作成本。

(4)資訊安全

- a.依法律要求充份確認保存納稅義務人會計資訊。
- b.對所有系統使用電子簽章或其他安全機制(如區塊鏈)。

2.2016 年使用電子發票納稅義務人占全部納稅義務人比重及開立電子發票占所有發票比重如圖 3。



Source: Barreix and Zambrano (2018).

圖 3 2016 年拉丁美洲選樣國家使用電子發票概況

### 3. 選樣國家使用電子發票之影響

- (1) 阿根廷：2008 年至 2013 年稅收成長 10.7%。
- (2) 巴西聖保羅：4 年間公司稅務申報盈餘增加 22%。
- (3) 墨西哥：2014 年及 2015 年企業所得稅稅收分別增加 6.5% 及 6.6%。

## (三) 運用科技工具處理 VAT/GST 詐欺

### A. 澳大利亞處理 GST 詐欺經驗

#### 1. 運用系統及科技

風險評估工具：當營業人申請 GST 退稅時符合設定條件時，於退稅前進行風險評估分析。

- (1) 補充分析及風險工具：用於辨識及評估異常活動，例如：風險評估分析工具從其他來源所得資料進行風險檢視。
- (2) 加密貨幣計畫(Crypto Currency Program)：從交換取得資料用以分析及偵測風險。
- (3) 機器學習：辨識約 500 位納稅義務人中，有超過 75% 機率再次逃漏稅。

2.依從活動：稅捐機關運用新科技偵測詐欺，俾即時防杜。

## B.運用科技打擊租稅詐欺

### 1.運用科技偵測租稅詐欺

如擬以科技為基礎偵測租稅詐欺，需考量下列情形，以便從發票及數據自動存取所需 VAT 資料：

表 17 運用科技偵測租稅詐欺建議

建議考量情形	舉例
建立國際準則	所有電子發票使用關稅統一分類制度。
發票及申報書主要欄位使用國際一致性定義	標準發票規範、統一用語、相同概念、相同定義。
採電腦可解讀之資訊	VAT 登記號碼可說明納稅義務人之狀況。
提供簡易工具支持數據品質	確認主要欄位之數字位數。

如各國稅捐機關共同打擊租稅詐欺，應有一致策略，採相同語言及使用共通工具；不相容之各國稅務系統易成租稅詐欺之溫床。稅捐機關及合法企業都因缺乏國際統一規範之整合而受不利益影響。

### 2.整合採行國際標準應注意事項

- (1)勿另創造貨物分類制度：使用海關關稅代碼(Customs Code)中 4 碼、6 碼或聯合國標準產品與服務代碼(UNSPSC)。
- (2)勿另創造新報告格式，直接選取實務最佳報告格式作為全球標準。
- (3)挑戰所有不一致之處：不同國家訂有不同 VAT 申報格式，租稅依從負擔高，易造成貿易障礙。

### 3.防杜 VAT 詐欺之法規建議

- (1)強制執行電子交易：GST 法規規範所有納稅義務人之交易採共通方式。
- (2)就源徵收稅款：GST 法規規範電子商務公司對所有透過其平臺交易之供應商就源課徵 1% 稅款，提供會計軌跡予稅務機關。
- (3)就源扣減稅款：GST 法規規範政府支付款項預先扣減 2% 稅款，提供會

計軌跡予稅務機關。

(4)電子支系統：GST 法規規範提供實體貨物交易採行電子支付方式。

(5)發票配對系統(新 GST 申報模式)：GST 法規規範要求買受方僅在供應商上傳發票且經其收取者，方得為進項稅額扣抵之用。

#### 4.運用 GST 資料分析偵測租稅詐欺

##### (1)目標

a.透過專業分析方法對個人、企業實體、網絡執行租稅詐欺及相關分析。

b.從數據分析發現異常值。

c.藉特定資料支援稅務機關作決策、調查、審核及其他相關工作。

d.透過預測及經濟分析協助有效決策及收入預測。

e.促進自動依從。

f.從 360 度視野角度建立依從風險分析。

##### (2)風險調查行動

a.資料來源：包括 GST 申報書、登記資料、GST 稅前歷史資料、其他稅目資料(如關稅、所得稅等)。

b.輸入風險引擎：包括收入風險，可量化之風險參數 1、2 ...n 等，例如失蹤交易商之詐欺，其參數可為未按時申報及電子支付帳單。

c.結果：產出風險矩陣及採取行動，風險高者審慎調查。

##### (3)從 360 度視野分析納稅義務人

風險分析建立在內部 GST 依從情形，包括申報及退稅狀況；另整合納稅義務人其他資料完成分析，決定每一納稅義務人之風險等級。



圖 4 360 度納稅義務人風險分析

#### (四)促進及改善 VAT/GST 稽徵之技能

##### A.分拆支付機制(split payment mechanism)

- 1.歐盟委員會代表表示，自歐盟實施 VAT 制度以來，其徵收 VAT 之方式皆無重大改變，主要依賴納稅義務人誠實申報以及稅捐機關事後查核；惟 VAT 詐欺、規避以及逃稅情形不斷發生，使歐盟國家每年產生數十億歐元之 VAT 損失，VAT 缺口不斷擴大，為此歐盟國家已採取多項措施提高 VAT 之合規性，其中一項措施即為分拆支付機制。簡要說明分拆支付機制，即消費者將購買貨物或勞務之款項分別支付予 2 個帳戶，一為將銷售額支付予供應商之商業銀行帳戶，另一將 VAT 支付予供應商之 VAT 專用帳戶，透過減少供應商收取 VAT 機會，降低 VAT 詐欺及其他違章行為。
- 2.根據勤業會計師事務所(Deloitte)研究，分拆支付機制之實施有效降低 VAT 缺口，但缺乏強力證據顯示該機制實施之利益會大於其成本，更大範圍實施分拆支付機制可能使 VAT 缺口大幅降低，惟也會使其相關之行政成本顯著增加。

表 18 分拆支付機制之優缺點

優點	缺點
有效減少 VAT 缺口	增加 VAT 系統之複雜性並增加相關成本
有效減少租稅詐欺	大幅增加行政成本
適合作為範圍有限之措施	對企業而言其現金流之負擔大於利益

### 3.波蘭實施 VAT 分拆支付機制

波蘭於 2018 年 7 月 1 日起實施分拆支付機制，該機制僅適用 B2B 交易模式，以每張發票為單位，由購買貨物或勞務之營業人自由選擇是否採用分拆支付機制或標準做法，波蘭政府不要求購買者分拆付款，而是向銀行一次支付所有款項，由銀行將款項分拆成銷售額淨額與 VAT，分別轉入客戶之一般帳戶以及特定 VAT 專戶，銀行有義務為納稅義務人開設 VAT 專戶。

納稅義務人無法自由使用 VAT 專戶內之款項，該款項僅能用於進項及銷項稅額之支付，欲使用該款項進行其他用途必須經過稅務局局長於申請後 60 天內批准。

波蘭政府提供採用分拆支付機制之誘因，說明如下：

- (1)如使用分期付款結清支付款項，則不適用 VAT 裁罰。
- (2)採用分拆支付機制時納稅義務人免除購買敏感貨物(如：燃料、金屬)之連帶責任。
- (3)進項稅額之退還透過 VAT 專戶更加快速。
- (4)建議透過 VAT 專戶支付供應商 VAT。
- (5)透過分拆支付機制政府得以確保進項稅額確實存在，而非不實存在於詐退稅交易鏈中。

儘管波蘭政府提供採用分拆支付機制有其動機，惟誘因不足，且實施成本相對高，仍不足以吸引廣大營業人採用。

### 4.分拆支付機制對企業之影響

分拆支付機制有可能使企業遭受負現金流情況，企業雖然擁有 VAT 專戶款項所有權，但這些款項只能用於向供應商或稅捐機關支付 VAT，企業

無法自由使用該專戶內之款項；且實務上存在多種交易模式，在處理銷售折扣、退回及分期付款亦產生極高之行政成本，造成企業間爭議。

## **B.義大利實施分拆支付機制**

1.義大利代表說明義大利自 2015 年 1 月 1 日起實施分拆支付機制，施行範圍目前限縮在銷售貨物或勞務與公部門、受公部門控制之公營事業、特殊公司、基金會及其子公司(public administration，下稱公部門)。義大利觀察到銷售貨物或勞務與公部門存在實質逃稅情況，而相較其他供應商，公部門存在較高法遵性，故決定從公部門實施分拆支付機制，目前計畫施行至 2020 年 6 月 30 日為止。

在分拆支付機制下，供應商仍須繳納 VAT，故供應商開立載明 VAT 及「分拆支付」之發票時，須登載於其 VAT 專戶。公部門必須將款項分拆支付予供應商一般帳戶及其 VAT 專戶，該專戶由政府嚴格控管。

### **2.相關法規**

(1)歐盟 VAT 指令第 206 條規定，銷售貨物或勞務與義大利公部門之供應商，必須分拆支付 VAT 款項。

(2)歐盟 VAT 指令第 226 條規定，依據 206 條規定分拆支付款項之供應商必須開立發票，其發票上必須載明「分拆支付」特殊註記。

### **3.義大利代表進一步說明有關分拆支付機制配套措施：**

(1)強制供應商提供貨物或勞務與公部門應開立電子發票，簡化行政作業、促進效率及利監控公共支出。

(2)即時監控發票系統以及 VAT 支付情形。

### **4.相關行政處罰**

(1)供應商未如實開立發票，處 1,000 至 8,000 歐元(約 1,100 至 8,900 美元)罰鍰。

(2)公部門未繳納或延遲繳納 VAT，處以 VAT30%之罰鍰。

### **5.實施分拆支付機制對義大利企業之影響**

實施分拆支付機制對於義大利企業之現金流動性具有負面影響，企業在

銷售貨物或勞務時因貨款之分拆支付而無法取得 VAT，且進項稅額僅能透過退稅返還。義大利代表表示，有關企業遭遇流動性之負面影響，可透過將退稅款優先支付予實施分拆支付機制之供應商來改善。

#### 6.分拆支付機制之實施情形

自 2015 年 1 月 1 日起實施分拆支付機制，2015 年至 2016 年共計增加 35 億歐元(約 39 億美元)之 VAT 收入，故整體而言，分拆支付機制之實施對於 VAT 之徵收具有正向影響。

### C.阿根廷預防性 VAT 預扣(withhold)機制

1.阿根廷代表說明阿根廷從 2017 年起實施 VAT 預扣機制，目的係為打擊由沒有實際營業場所及實際經濟活動之虛設行號所引起之逃稅行為，每個納稅義務營業人皆要接受嚴格監管，僅有符合某些特定參數之營業人有權利行使進項稅額扣抵權利，阿根廷政府要求自 2003 年以來辦理登記之營業人須提交足夠之財務資源證明，未通過財務資源檢測之營業人必須使用特殊發票，而使用該特殊發票之營業人，其銷售貨物或勞務所獲得之 VAT 稅款必須用預扣方式向政府繳納，在經過 1 年有效監管後，始得獲准使用一般發票。

#### 2.預扣機制之運作

供應商仍要繳納 VAT，且必須開立特殊發票，其上載明 VAT 金額，並將該發票登載於供應商帳戶；而買受方在向前開供應商購買貨物或勞務時，仍需支付銷售額予供應商，惟應預扣 VAT 款項，並向阿根廷聯邦政府繳納。

阿根廷代表表示，該機制之實施係因許多符合財務資源標準之公司仍存在實質逃漏情事，許多犯罪組織透過設立虛設行號並虛開發票方式幫助他人逃漏 VAT，該機制之實施將有助於正常經營業務營業人合法扣抵 VAT 稅款，並有效減少實質逃漏。

阿根廷政府有權要求未通過檢驗標準營業人使用特殊發票並採預扣制度繳納 VAT；惟營業人亦可透過電子方式提出上訴，並向阿根廷政府舉證其具

有實質營運情形。自 2017 年 12 月以來，阿根廷政府已對 70 萬營業人實施預扣機制進行評估，其中共計 6,236 家營業人未能符合相關標準，而 759 家營業人提出上訴，惟僅 212 家營業人最終通過審查，該機制之執行效率高達 96.6%。

### 3. 跨境電子勞務適用預扣機制

阿根廷代表進一步說明，跨境電子勞務交易在 2018 年以前係屬於免稅範疇，2018 年將預扣機制導入跨境電子勞務課稅，與境外供應商交易電子勞務之阿根廷企業在支付款項予該供應商時必須預扣稅款。

### 4. 預扣機制實施情形

自 2018 年 7 月至 12 月，預扣機制已為阿根廷徵收 3,700 萬美元 VAT 稅款，2019 年 1 月徵收 800 萬美元，該數據顯示預扣機制對於防杜實質逃漏具有效性。

## 四、共享經濟(sharing economy)-VAT/GST 政策及稽徵面臨之風險

### (一) 有關共享經濟之企業觀點

共享經濟之商業模式大約於 2009 年開始出現，以 Airbnb 為例，至 2017 年全球已有 191 個國家、81,000 個城市、600 多萬個物件加入共享經濟市場；經營共享經濟之企業目前在全世界正面臨到租稅挑戰。

BIAC 代表表示，共享經濟平臺就像是一家零售商店，供給面之團隊確保多樣性且最好之貨物能在架上供應，而需求面之團隊則負責將最好之顧客帶進商店，而共享經濟平臺透過資訊及工程技術提供媒合服務予供需雙方，並確保供需雙方都能獲得最好之體驗。共享經濟平臺為提供促進及媒合服務之供應商，其所有資訊皆來自顧客，並僅有有限之資訊；其所有之所得與租金收入皆來自平臺之使用者。

目前共享經濟平臺之使用者已遍布全球，並對於世界經濟具有卓越貢獻，以 Airbnb 在澳大利亞及紐西蘭發展為例，目前有 350 萬顧客，提供等同於 20,000 個全職工作機會，並創造 22 億美元之 GDP 產值。

## (二)共享經濟於澳大利亞之現況

1.澳大利亞代表說明目前共享經濟在澳大利亞提供五大類服務：

- (1)個人資產分享
- (2)提供個人化服務
- (3)配送食物
- (4)住宿勞務
- (5)乘車勞務

2.提供乘車勞務於澳大利亞辦理登記情形

澳大利亞透過共享經濟平臺提供乘車勞務辦理 GST 登記及 ABN(Australian Business Number)登記之情形如下表：

表 19 2016-2019 年澳大利亞提供乘車勞務辦理 GST/ABN 登記比率

	2016	2017	2018	2019
GST	54%	64%	73%	82%
ABN	72%	82%	89%	94%

據統計，自 2016 年至今透過共享經濟平臺提供乘車勞務者辦理 GST 及 ABN 登記之比率逐年穩定上升，此須歸功於澳大利亞政府之教育及宣導。

## (三)澳大利亞共享經濟之 GST 課稅規定

1.共享經濟係一種透過線上媒合平臺連結購買者與供應者之經營模式，以下舉例說明常見之共享經濟形式：

表 20 澳大利亞共享經濟常見形式

具代表性 平臺供應商 提供之勞務	提供乘車勞務，如：Uber、SheSafe、Shebah、GoCatch
	出租房間或房屋供住宿，如：Airbnb、Stayz
	出租停車位，如：Parkhound、Spacer
	提供個人技能服務，包括平面設計、家具組裝、創建網頁等創意或專業服務，如：Airtasker、Mad Paws、Deliveroo
其他平臺 供應商提供 之勞務	提供零工、清潔或跑腿服務
	食物運送服務
	出租汽車、有篷卡車或摩托車
	出租資產或設備，如工具、樂器或運動設備

2.透過共享經濟平臺提供貨物或勞務取得收入可能須辦理 GST 或 ABN 登記情形：

(1)低於 75,000 美元：

澳大利亞辦理 GST 登記之門檻為每年 75,000 美元，倘個人透過共享經濟平臺提供貨物或勞務每年銷售額未達 75,000 美元，則無須辦理 GST 登記；倘個人因上述情形而有開立發票需求，則可辦理 ABN 登記。

(2)高於或等於 75,000 美元：

倘個人透過共享經濟平臺提供貨物或勞務每年銷售額達 75,000 美元，則必須同時辦理 GST 及 ABN 登記。

(3)已辦理 GST 登記者：

因任何原因已辦理 GST 登記者，若尚有其他透過共享經濟平臺而取得之收入，其收入皆必須納入計算 GST。

透過共享經濟平臺提供貨物或勞務而取得收入者若已辦理 GST 登記，則自該已辦理 GST 登記之共享經濟平臺取得之佣金及手續費等發票得主張進項稅額扣抵 GST 銷項稅額。

3.出租房間或房屋供住宿無須負擔 GST

個人透過共享經濟平臺(如：Airbnb、Stayz)出租全部或部分房屋而取得收入，無需辦理 GST 登記及繳納 GST，亦無法取得相關進項稅額之扣抵權益；惟提供商業型住宿勞務，如包括住宿及早餐之酒店或服務式公寓，以及出租商業及多功能辦公室，仍須辦理 GST 登記並繳納 GST。

(四)加拿大共享經濟之 GST 課稅規定

1.加拿大共享經濟

共享經濟係個人或企業透過第三方網路平臺尋找提供特定貨物或勞務之供應者，而共享經濟平臺係提供上述媒合及連結服務之供應商，以下係常見之共享經濟形式

表 21 加拿大共享經濟常見形式

住宿	出租房屋、房間、別墅等
交通	乘車共享、自行車出租、船隻出租等
空間出租	花園、辦公室、工作室、實驗室等
製造及銷售貨物	居家用品、珠寶、美容產品、食物、餐飲等
提供勞務	美容勞務、動物照顧、自由業專業知識等

## 2.加拿大共享經濟課稅情形

### (1)GST/HST(Harmonized Sales Tax)起徵點：

個人透過共享經濟平臺提供貨物、勞務或短期租賃，每年銷售額達 30,000 美元者，須辦理 GST/HST 登記並繳納 GST/HST。

### (2)乘車共享：

自 2017 年 7 月 1 日起，計程車業務將共享經濟納入範疇，個人透過共享經濟平臺提供乘車服務者，無論每年銷售額是否達到 30,000 美元，皆必須辦理 GST/HST 登記，並繳納 GST/HST。

### (3)住宿共享：

A.個人透過共享經濟平臺提供短期住宿勞務，連續 4 季之總收入超過 30,000 美元，必須辦理 GST/HST 登記並繳納 GST/HST。短期住宿定義為連續入住期間少於 1 個月；出租房屋或房間供 1 個月以上住宿者，免徵 GST/HST，課徵其他種類稅捐。

B.提供短期住宿勞務之微型企業，若總收入未達 30,000 美元者，仍可自願辦理 GST/HST 登記，享有進項稅額之扣抵權益。

C.若已辦理 GST/HST 登記之企業提供短期住宿勞務，惟總收入未達 30,000 美元，仍須就該收入報繳 GST/HST。

## (五)紐西蘭共享經濟之 GST 課稅現況

### 1.紐西蘭共享經濟課徵 GST 之困境

#### (1)缺乏對 GST 規定之認識：

許多透過共享經濟平臺提供服務之個人，將提供這類型服務視為免課徵 GST，缺乏對 GST 規定認知，然而這些從事共享經濟服務之個人並非不願意投入資源遵守 GST 規定，尚須透過有效之教育宣導促進其法遵性。

#### (2)資料蒐集困難：

稅捐機關遭遇執法困境，係因有關共享經濟活動相關之資訊與交易紀錄蒐集不易。

#### (3)以物易物查核不易：

部分共享經濟活動涉及以物易物交易模式，缺乏金流等相關資料，稅務行

政上產生估量不易之情況。

(4)新移民加入共享經濟活動：

由於共享經濟活動進入障礙較低，容易吸引新移民加入，在教育及宣導上必須透過不同語言來實踐。

2.紐西蘭對於共享經濟活動之回應

(1)紐西蘭於 2016 年實施遠距勞務課徵 GST 制度，將共享經濟平臺納入課稅範圍，境外供應商於紐西蘭提供遠距勞務者必須辦理 GST 登記。

(2)提供共享經濟服務之在地供應者年收入達到起徵點則必須辦理 GST 登記，惟僅就共享經濟平臺扣除佣金後支付之金額收入負擔 GST。

(3)透過實施上述制度，解決共享經濟活動在稅法上之不確定性。

(4)與共享經濟平臺進行合作，透過教育宣導提高從事共享經濟活動者之法遵性。

(5)請共享經濟平臺協助提供相關交易資料。

(6)加強國際合作，請共享經濟平臺業者之母國提供平臺使用者之相關資料。

3.短期住宿在紐西蘭之現況

(1)Airbnb 為紐西蘭最主要之共享經濟短期住宿勞務提供平臺。(2017 年 2 月至 7 月，Airbnb 網站之訪問次數為 856,000 次；Bookabach 為 468,000 次；Holidayhouse 為 316,000 次)

(2)透過 Airbnb 平臺提供短期住宿勞務之物件從 2014 年開始快速增加，該年僅有 3000 件，至 2017 年已超過 28,000 件。

(3)2018 年共有 940,000 筆服務透過 Airbnb 平臺完成交易，總收入共計達 1.2 億美元。

五、國際 VAT/GST 指導原則及作為

(一)OECD 國際 VAT/GST 指導原則：

1.VAT 中立性原則：

(1)VAT 中立性原則如下表：

表 22 與 VAT 中立原則相關之原則

原則	意涵
2.1	除非法律明確規範，否則 VAT 不應由企業本身承擔稅賦。

2.2	相似之企業及交易應具有相近之稅負。
2.3	VAT 不應成為企業決策之主要關鍵因素。
2.4	國內企業與外國企業應具有相似之租稅待遇。
2.5	應設有一種以上方法防止外國企業無法扣抵或退還其負擔之 VAT 進項稅額。
2.6	不應使外國企業負擔不適當之行政成本。

(2)VAT 中立性原則之影響

紐西蘭導入該原則，允許外國供應商於紐西蘭辦理 GST 登記，使外國供應商得合法扣抵其所負擔之 GST 進項稅額。

2.目的地課稅原則：

(1)目的地課稅原則如下表：

表 23 與目的地課稅原則相關之原則

原則	意涵	備註	
3.1	基於消費稅目的，國際交易服務及無形資產勞務之使用，應根據消費地管轄原則課徵 VAT。	這些原則確保了 VAT 之多階段功能具有有效性。	
3.2	在 B2B 交易模式下，由買受方所在地之管轄區對國際交易服務及無形資產服務取得課稅權。		
3.3	買受方之身分通常透過商業協議認定。		
3.4	若買受方於多個管轄區皆設有機構，則由使用該國際交易服務及無形資產勞務之機構其所在地之機構其管轄區取得課稅權。		
3.5	當勞務具有實體提供地點，由勞務實體提供地之管轄區取得課稅權。	現場提供勞務	B2C 交易模式適用
3.6	無勞務實體提供地者由勞務使用者通常之所在地管轄區取得課稅權。	遠距勞務	
3.7	當以買受方代理人所在地認定課稅管轄權之歸屬更為適當時，以該代理人之所在地管轄區取得課稅權。	B2B 交易模式採逆向課徵，惟當其具有完全進項稅額扣抵權時得不採用。	B2B 及 B2C 交易模式皆適用
3.8	勞務之提供與不動產相連結者，以該不動產之所在地其管轄區取得課稅權。	B2C 交易模式下，對於在境內無固定機構之供應商，應	

		採取簡易之僅付稅制度。	
--	--	-------------	--

(2)依據以上指導原則，多數國家陸續針對跨境勞務交易採正向課稅制度課徵 VAT/GST，且多僅針對 B2C 交易模式；惟各國課徵範圍不盡相同，或針對電子勞務，或針對遠距勞務，亦有對所有勞務課徵者。

## (二)低價進口貨物課徵 VAT/GST

在數位經濟浪潮下，低價進口貨物數量日益增加，而大部分國家因稽徵成本過高，均設有低價進口貨物免稅門檻，不僅導致稅收損失，不公平租稅環境亦導致國內外業者面臨不同之稅負，境內業者將有動機遷徙至境外利用低價進口貨物免稅門檻降低其成本。

由於對境外供應商實施簡易登記及報繳 VAT/GST 制度之成功，部分國家已將該制度擴大適用至低價進口貨物，對透過跨境電子商務平臺銷售之低價進口貨物，要求該等平臺辦理 VAT/GST 登記及報繳 VAT/GST(下稱新制)。目前新制僅限於 B2C 交易模式，B2B 交易仍依循傳統模式，由進口人自行辦理報關並繳納稅捐。

傳統進口貨物課徵 VAT/GST 模式，由貨物之進口人自行報關並繳納稅捐，其課稅時點為進口時；而新制係以消費者於線上購買貨物時為課稅時點，如此海關將可不涉入該進口貨物之 VAT/GST 課徵，另關注於安全、毒品查緝及智慧財產權等原因審查。

鑑於新制偏離了傳統課徵模式，為確保境外供應商遵守相關規範，應提供充足之誘因，並訂定不遵守規定之懲罰，以免扭曲競爭環境。由於貨物配送速度對於供應商至關重要，得設計相關配套措施，給予配合實施新制之境外供應商進口貨物快速通關優惠，吸引其配合實施新制，至不配合者仍受海關約束。另為促使境外供應商配合新制辦理 VAT/GST 登記，應盡可能減少境外供應商之義務、廣泛宣導並給予足夠應變時間，以促進其法遵性，俾稅捐機關有效徵收 VAT/GST。

現金電子商務發達，跨境網路交易益發普及，比起向為數眾多之供應商或消費者課徵 VAT/GST，實施簡易登記制度要求境外供應商報繳 VAT/GST

較具實益，且能同時降低稽徵成本與稅收風險。倘境外供應商配合實施新制，則得考慮移除或降低進口貨物免稅門檻，並移除海關辦理低價進口貨物徵收 VAT/GST 之權責，亦能使海關聚焦於進口貨物關於安全、衛生、藥物、毒品及智慧財產權等之審查，並協助查核錯誤申報及價值低報等事宜。

## 肆、心得與建議

### 一、心得

本次(第 5 屆)VAT 全球論壇由 OECD 及澳大利亞政府共同主辦，對全球加值稅機關主要政策研擬及實務運作挑戰等議題廣泛討論，且特別聚焦於數位化與全球化下所帶來跨境電子商務及租稅詐欺與不依從之挑戰議題。會議強調由 OECD 研議國際準則以協助稅捐機關有效及一致性因應該等挑戰之重要性。本次會議亦探討 OECD 草擬之「電子商務平臺於課徵線上交易加值型營業稅之角色」(The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales)報告，該報告涵蓋由電子商務平臺負責報繳透過其交易應徵之加值稅情形，資訊分享及強化稅捐機關與電子商務供應商間之合作措施。依 OECD 分析，跨境線上銷售貨物有 2/3 係透過電子商務平臺完成交易，由電子商務平臺負責繳納加值稅及分享資訊，稅捐機關可聚焦於數量相對較少之電子商務平臺，而非數百萬透過平臺交易之小型交易商，可降低稽徵成本。

有鑑於在數位化及全球化之趨勢下，愈來愈多消費者透過境外供應商所建置電子商務平臺進行消費，這些數以億計消費者選擇在電子商務平臺上消費之原因可大致歸納為兩項，一為電子商務平臺提供更便宜貨物，一為該貨物具特殊性(僅於電子商務平臺上提供)，為掌握稅源並確保其與國內業者課稅公平，電子商務平臺在課稅上所扮演角色日趨重要。依據 OECD 公布資訊，目前約有 40 個租稅管轄區就境外供應商提供勞務予境內消費者之 B2C 交易模式實施簡易登記及報繳 VAT/GST 制度，該制度之實施有助於各國稅捐機關掌握稅源、促進境內外租稅環境公平性及降低稽徵成本。

由於 B2C 境外供應商銷售勞務交易模式之簡易登記制度成功經驗，OECD 進一步建議對低價進口貨物實施前開登記制度(下稱新制)，或將原有制度延伸至 B2B 交易模式。在低價進口貨物部分，澳大利亞及瑞士已分別於 2018 年 7 月 1 日及 2019 年 1 月 1 日將低價進口貨物導入新制；紐西蘭、挪威及歐盟則分別規劃於 2019 年 10 月 1 日、2020 年 1 月 1 日及 2021 年實施新制。目前大多數國家對於進口貨物均設有免稅門檻，實施新制將可考慮取

消或降低免稅門檻，俾有效減少稅基流失，並進一步改善境內外供應商面臨不公平稅負情形。在稽徵行政面，將納稅義務移轉至跨境電子商務平臺，要求其辦理簡易登記及繳納 VAT/GST，海關得免再以無數貨物買受人作為進口人對其課徵稅費，可大幅降低稽徵成本及依從成本。為提高跨境電子商務平臺依從度，OECD 於其發布之「電子商務平臺於線上交易徵收 VAT/GST 扮演之角色」報告中建議，應提供跨境電子商務平臺足夠誘因，如：設計快速通關方式使遵守規定之跨境電子商務平臺得以享有貨物快速通關優惠、簡易登記制度，並使跨境電子商務平臺負擔適當義務。

在 B2B 交易模式部分，目前僅俄羅斯將該交易模式納入簡易登記制度範疇。俄羅斯自 2019 年 1 月 1 日起，規定境外供應商及跨境電子商務平臺為 B2B 交易模式之納稅義務人，必須辦理簡易登記並繳納 VAT，該制實施後截至 2019 年 3 月共 1,050 家供應商辦理登記，大幅降低稅捐機關稽徵成本。鑑於 B2B 交易模式採正向課稅之國家僅俄羅斯，其實施成果及後續影響尚待進一步觀察。

OECD 國家對於打擊租稅詐欺及防杜避稅亦做出相當多之努力，如拉丁美洲採行電子發票之國家日益增加，有助增加政府稅收、運用新科技監控高風險營業人；新加坡導入分析模型，不僅簡化退稅流程，也提高偵查高風險納稅義務人之效率；另歐盟部分國家採行預扣機制、分拆支付機制等打擊租稅詐欺。

前開預扣機制及分拆支付機制對於減少 VAT 缺口及逃漏稅防杜具有卓越成效，惟實施該等機制國家均非全面性採用，有僅針對特定對象(如義大利之分拆支付機制係針對向公部門銷售貨物或勞務之供應商、阿根廷之預扣機制係針對使用特殊發票之特定營業人)、設有特定條件(波蘭之分拆支付機制購買者得選擇是否採用)或訂有實施期限(義大利分拆支付機制目前規劃實施至 2020 年 6 月 30 日)，顯示該等機制目前尚處於試行階段，基於該等機制一般被認為實施成本較高，其利益未必高於實施成本，各國或將俟實施成果整體評估後再調整其政策。

在共享經濟課徵 VAT/GST 議題方面，OECD 仍處於討論階段，參考目前各國對於共享經濟相關規定，對於共享經濟一般性定義為：「指個人或企業透過第三方網路或電子商務平臺尋找提供特定貨物或勞務之供應者，而共享經濟平臺係提供上述媒合及連結服務之供應商。」根據前開定義，共享經濟平臺係提供媒合及連結服務，而貨物或勞務之實際提供者仍為在地供應商或個人。

澳大利亞對於共享經濟已有相關規範，個人透過共享經濟平臺銷售貨物或勞務，每年銷售額達到起徵點 75,000 美元必須辦理登記並繳納 GST；惟透過共享經濟平臺出租全部或部分房屋之情況國內另有相關規定，免辦理 GST 登記。加拿大對於共享經濟亦設有類似規範，個人透過共享經濟平臺提供貨物、勞務或短期租賃，每年銷售額達 30,000 美元者，須辦理登記並繳納 GST/HST；惟在提供乘車勞務上訂有特殊規定，個人透過共享經濟平臺提供乘車勞務者，無論每年銷售額是否達到 30,000 美元，皆必須辦理登記並繳納稅捐。由此可見，共享經濟課稅議題尚在探討階段，惟多數國家視透過共享經濟平臺提供貨物或勞務者為納稅義務人，除國內因地制宜另訂有課稅規定外，一旦每年銷售額達到起徵點，均應辦理登記繳納稅捐。

本部與會人員於會後針對共享經濟議題以電子郵件請教 OECD 及澳大利亞參與本次論壇代表，據渠等回復意見略以，共享經濟課徵 GST，通常取決於涉入該交易對象間之安排，共享經濟平臺一般並不將其自身視為交易貨物或勞務之提供者，而係提供交易雙方(或多方)間之媒合及連結服務，向供應者收取平臺服務費用，並代供應者向消費者收取費用後扣除平臺服務費用再支付淨額予供應者，共享經濟平臺無法在此交易中取得 GST 進項稅額憑證及享有扣抵權。

數位經濟持續蓬勃發展，行動裝置之普及更加速跨境網路交易之活絡，對現有 VAT/GST 課稅制度帶來極大挑戰，如前所述，目前全球已有 40 多個租稅管轄區對境外供應商透過電子商務平臺對境內個人銷售勞務採行簡易登記制度，並取得豐碩成果。而面對下一波低價進口貨物爆發性成長挑戰，各

國稅捐機關亦面臨相近之課稅問題，亟須新國際共識及租稅規範以為因應。OECD 已於 2019 年 3 月發布「電子商務平臺於課徵線上交易加值型營業稅之角色」報告，針對低價進口貨物之課稅做出原則性建議，即依循境外供應商銷售勞務辦理簡易登記之制度模式，以減少稅基流失及降低稽徵成本，目前世界各國刻評估可行性或研擬相關規範，惟部分國家已依據 OECD 發布指導原則，因地制宜制定相關規範並率先採行。

## 二、建議

### (一)檢討低價進口貨物免徵 VAT 門檻規定

OECD 舉辦本屆論壇並發布「電子商務平臺於課徵線上交易加值型營業稅之角色」報告，對低價進口貨物提出由經營電子商務平臺之境外供應商辦理登記並報繳 VAT 之建議。就參與本屆論壇所蒐集之資訊，目前僅澳大利亞(2018 年 7 月 1 日)及瑞士(2019 年 1 月 1 日)實施前開制度，而紐西蘭將於 2019 年 10 月 1 日實施。為簡化稽徵程序及降低稽徵成本，我國目前針對低價進口貨物課徵 VAT 設有同批進口貨物完稅價格在新臺幣 2,000 元以下免稅，及同一納稅義務人於半年度內進口貨物 6 次以內得適用前開免稅規定，惟因貨物進口尚未完全落實實名制度而無法發揮課稅成效。為掌握應課徵之稅捐及確保貨物之安全性，宜建置一套確認納稅義務人身分、貨物內容及流向之系統，俾使有關機關掌握相關資訊並加以運用。考量一國之制度設計與其國內外經濟情勢具有密切關係，是否依循 OECD 之建議進一步採行相關措施，尚需觀察澳大利亞、瑞士及紐西蘭等國之實施成果後，就我國國情、經濟情勢及稽徵實務等面向，進行全面性之評估與審酌。

### (二)重新檢視我國跨境電商銷售電子勞務課稅規定

參考 OECD 發布之國際 VAT/GST 指導原則，我國於 106 年 5 月 1 日施行境外電商課徵營業稅新制，截至目前(108 年 6 月 8 日)，共 106 家境外電商業者辦理稅籍登記，包含 Agoda、Amazon、Apple、Expedia、Facebook、Google、Netflix 等知名業者；該等業者申報 106 年 5 月至 108 年 4 月營業稅

並繳納稅額約新臺幣 68 億元，實施成果斐然。至是否參考俄羅斯作法，對 B2B 交易模式採境外電商業者辦理線上登記及報繳營業稅方式，仍須觀察國際發展趨勢，作為我國未來修訂相關規定之參考。

### **(三)運用科技人工智慧增加審查效率**

運用科技輔助分析，加入選案機制，可節省查審人力，增加高風險案件選查有效性，如新加坡將新分析工具運用在退稅流程，增加高風險案件選查比重，減少審查人員查核作業，提高整體查核績效。

### **(四)持續關注 OECD 對 VAT 課稅問題之研究**

OECD 已發布「電子商務平臺於課徵線上交易加值型營業稅之角色」報告，未來可持續關注 OECD 對電子商務平臺於課徵 VAT 扮演之角色及共享經濟之 VAT 課稅議題等探討方向，作為我國相關規範之參考。

### **(五)持續參與 OECD 舉辦之 VAT 全球論壇**

OECD 舉辦之 VAT 全球論壇聚焦於國際 VAT 最新發展趨勢，世界各主要國家皆利用此機會進行多方交流，分享國內外 VAT 實施經驗及相互截長補短，並將資訊帶回國內，以完備國內 VAT 制度並接軌國際。鑑於國際貿易為我國經濟重要一環，為使我國 VAT 制度與國際趨於一致，避免影響國際貿易，建議未來可持續參與此論壇，並密切關注 OECD 發布相關指導準則及建議，作為我國制定相關政策之參考。

## 伍、附件

會議相關資料