

出國報告（出國類別：開會）

參加亞洲開發銀行(ADB)、亞洲稅務
行政及研究組織(SGATAR)、經濟合作
暨發展組織(OECD)及日本國稅廳聯
合舉辦之「數位經濟租稅策略研討會」
報告

服務機關：財政部國際財政司

財政部綜合規劃司

財政部賦稅署

姓名職稱：李專門委員明機

楊科長濛徽

胡科長仕賢

派赴國家/地區：日本東京

出國期間：2019年7月1日至5日

報告日期：2019年10月1日

摘要

面對數位經濟時代洪流，如何即時調整租稅政策並採行有效數位稅政工具，俾建立公平、具競爭力之租稅環境並掌握國家稅收，對各國政府至關重要。

亞洲開發銀行（Asia Development Bank, 下稱 ADB）及其亞洲開發銀行研究所（Asia Development Bank Institute, 下稱 ADBI）、亞洲稅務行政及研究組織（Study Group on Asian Tax Administration and Research, 下稱 SGATAR）、經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development, 下稱 OECD）及日本國稅廳（National Tax Agency Japan）於 2019 年 7 月 2 日至 7 月 4 日，於日本東京 ADBI 辦事處共同舉辦「數位經濟租稅策略研討會（Tax and Digitalization in Asia a Strategic Workshop）」，邀請亞洲地區經濟體稅務機關派員參加。

前揭研討會由 ADB、ADBI、OECD 專家擔任講座，並由出席經濟體之稅務機關代表進行簡報，探討數位經濟之稅制稅政相關議題，交換彼此租稅政策擬定及稅務行政管理經驗，俾供各會員經濟體擬訂相關政策與實務運作參考。

研討議題包括：審視數位經濟發展挑戰租稅公平及租稅遵從之最新觀點，並檢視因應方式，包括修訂國內稅法、加強行政管理、重新訂定國際標準，及對租稅協定談判之影響；討論整體政府數位化作法，包含包容性成長議題及政府資料策略；探討稅捐機關如何採行數位創新以確保較高租稅遵從度、提供優質服務及提高整體效率。會中講座亦備個案案例，由參加成員分組討論與分享。本次研討會有助與會人員瞭解數位經濟對租稅之挑戰、OECD/G20 防止稅基侵蝕及利潤移轉包容性架構（Inclusive Framework on BEPS, 下稱 BEPS 包容性架構）之數位經濟工作計畫有關數位經濟所得稅一致處理共識之二大支柱及相關提案、數位經濟對增值稅（VAT）/商品服務稅（GST）之課徵挑戰及對重行設計稅務行政之影響等國際趨勢與建議，裨益我國稅制稅政研擬及規劃之參考。

目次

壹、目的.....	1
貳、會議過程	2
參、議題內容摘述	3
議題 1 亞太地區數位經濟發展（Going Digital in Asia and Pacific）	3
議題 2：數位經濟下所得稅之挑戰（Tax Challenges of Digitalization）	10
議題 3：數位經濟下營業稅的挑戰（Addressing the challenges of VAT/GST collection in the digital economy）	33
議題 4：政府數位化（Digitalization in Government）	47
肆、心得與建議	64
伍、附件.....	67

壹、目的

ADB 於 1966 年成立，總部設於菲律賓馬尼拉，為亞太地區最主要國際發展金融組織，促進亞太地區經濟與社會發展，致力減貧。其設有「亞洲開發基金」(Asian Development Fund, ADF) 協助低度開發會員經濟體消弭貧窮。目前 ADB 計有 68 個會員經濟體，我國係創始會員經濟體之一，亦為亞洲開發基金捐助國。

過去數年全球化及資通訊技術革新與躍進，人工智能應用日趨普及，奠基於數位科技之新經濟模式蓬勃發展且變化快速。數位經濟時代之興起，翻轉全球產業格局，大幅改變企業營運模式，深刻影響民眾生活型態，對國際租稅及各國稅制設計與稅政運作，亦帶來諸多契機及挑戰。OECD 報告¹指出，面對數位經濟時代，政府應即時調整租稅政策並採行有效數位稅政工具，俾建立公平具競爭力稅制及掌握國家稅收。OECD 主導之 BEPS 行動計畫 1，即探討如何因應數位經濟時代之租稅挑戰 (Tax challenges of the digital economy)。

本次「數位經濟租稅策略研討會」係由 ADB 與 ADBI、SGATAR、OECD 及日本國稅廳共同舉辦，為 2017 年 8 月東京研討會之後續活動。渠為 ADB 協助開發中經濟體之區域技術協助計畫執行工作之一，目的為探討開發中經濟體如何確保對數位經濟活動公平課稅、課稅權分配原則之制定、潛在逃稅避稅風險相關防杜措施、增進租稅遵從、因應數位經濟之稅制與稅政調整及國際標準發展方向等，並檢視各經濟體執行 OECD BEPS 包容性架構相關行動計畫之工作進展及意見回饋。

本次研討會由 ADB、ADBI、OECD 國際租稅專家擔任講座及與談，探討數位經濟之稅制稅政議題，交換彼此租稅政策擬定及稅務行政管理經驗，俾供各會員經濟體擬訂相關政策與實務運作參考。

財政部相關單位(機關)多年來就重要國際組織舉辦之國際租稅研討會擇定合適議題派員參加。為瞭解國際間當前數位經濟之租稅策略及發展趨勢，並加強我國與國際組織及與會經濟體之實質關係與交流合作，我國雖非 ADB 援助之開

¹ OECD(2018), *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018*.

發中經濟體，仍積極爭取獲邀指派代表參加。期透過與各經濟體稅務機關代表及國際租稅專家交換實務心得與意見之難得交流機會，互相討論切磋，瞭解他國租稅制度及掌握國際租稅最新發展趨勢，作為未來我國賦稅政策制定及稅務行政設計之參考，使我國稅制稅政更加完善、健全及接軌國際。

貳、會議過程

本次研討會係 2019 年 7 月 2 日至 7 月 4 日於日本東京 ADBI 日本辦事處舉行。研討議題包括四大部分，內容充實豐富：

- 一、探究全球化與數位化下之社會與經濟趨勢，及對政府策略與國家戰略之影響。
- 二、聚焦 OECD/G20 BEPS 包容性架構有關數位經濟課稅之最近進展，亦論及高度數位化營運及利潤移轉之所得課稅及課稅權分配等建議，使與會代表由亞太發展中經濟體所面臨挑戰之角度審視前揭建議，並探究如何於未來國際標準最終結論中尋求自身更佳之定位。
- 三、討論在數位經濟挑戰下之新興最佳消費稅實務，包括跨境供應商、經由數位平臺之電子商務及共享經濟等。
- 四、探討面對數位經濟時代，稅務機關發展數位化稅務行政之策略作法。

會中由 ADB、ADBI、OECD 國際租稅專家就前揭議題擔任講座及與談，各會員經濟體稅務機關代表簡報該國因應數位時代之稅制及稅政進展，另亦進行小組案例研討，透過與會代表就相關議題之討論，提供不同思維角度，交換彼此租稅政策擬定及稅務行政管理經驗，俾供各會員經濟體擬訂相關政策與實務運作參考。

本次與會經濟體包括柬埔寨（2 位）、臺灣（3 位）、印尼（2 位）、寮國（2 位）、馬來西亞（2 位）、蒙古（2 位）、緬甸（2 位）、巴布亞紐幾內亞（2 位）、中國大陸（2 位）、菲律賓（3 位）、泰國（2 位）、越南（2 位）共 12 個經濟體，出席代表共 26 人。另由多位來自 ADB、ADBI 及 OECD 等國際租稅專家擔任各議題講座，包括日本籍 ADBI 所長 Mr. Naoyuki Yoshino、法國籍 ADB 稅務行政顧問 Mr. Brian McAuley、澳大利亞籍 ADB 租稅制度顧問 Mr. Richard Highfield、法

國籍 OECD 國際租稅專家 Mr. Piet Battiau〔現任職 OECD 秘書處租稅政策與行政中心（Centre for Tax Policy and Administration, CTPA）消費稅部門主管〕及法國籍 OECD 租稅政策顧問 Mr. Eric Robert 等。

本次研討會我國由財政部國際財政司李專門委員明機、賦稅署胡科長仕賢及綜合規劃司楊科長濛徽代表參加，李專門委員明機獲大會邀請於研討會簡報我國跨境電商課徵營業稅新制之實施與挑戰，另財政部曾參事欲朋（現任 ADB 副執行董事）亦受邀於研討會簡介我國推動稅務電子申報及雲端發票之歷程、現況與發展。此外，除與主辦單位 ADB 專家 Mr. Yasushi Suzuki、Mr. Seok Yong Yoon 等人良好互動，亦運用會議期間與他國代表就稅制、稅政交換意見，此行無論在專業領域或與友好國家實質官方交流方面，皆收穫豐碩。

叁、議題內容摘述

議題 1 亞太地區數位經濟發展（Going Digital in Asia and Pacific）

一、全球化及數位化下亞太地區代表性國家之租稅制度比較

首先由 ADB 資深顧問 Mr. Richard Highfield 就亞太地區的數位化發展情形作全貌性的簡介，俾利建構議題 2 至議題 4 之背景基礎。重點如下：

（一）全球化及數位化之定義及影響

所謂全球化，指資本、商品、服務、人員與訊息的跨境自由流動，以及由此產生的經濟、政府與文化之間的參與及整合。全球化結果造成貨物及勞務貿易量、外國投資流入、旅遊及境內外籍員工、金融服務、數據及知識交流、新娛樂型態及其他個人服務等快速增加。

所謂數位化，指資訊及通訊科技（Information Communication Technology, 下稱 ICT）帶來的變革結果，促使技術更便宜、更強大、更廣泛，且更標準化，改善了作業流程，並促進所有經濟部門的創新。在數位經濟下，導致商業交易方式的改進、新商業模式（例如 Uber 及 Airbnb）的出現、新金融服務及知識轉移服務的增加，以及公共部門採用新方式與民眾接觸等。

(二) 點對點經濟 (Peer to peer economy) 可以被描述為虛擬市場的集合，這些虛擬市場係透過數位平臺相互交易商品及服務。而共享經濟 (Sharing economy)，是一種能讓商品、服務、數據及訊息通過網際網路等技術平臺進入共用渠道的經濟模式。這種呈現經濟數位化的現象，均為新興商業模式。

(三) 衡量全球化及數位化之影響指標

1. 全球化相關指標：

- (1) 外國直接投資 (淨流入)。
- (2) 貿易量。
- (3) 外籍員工匯出受僱所得金額。
- (4) 入境觀光人數。

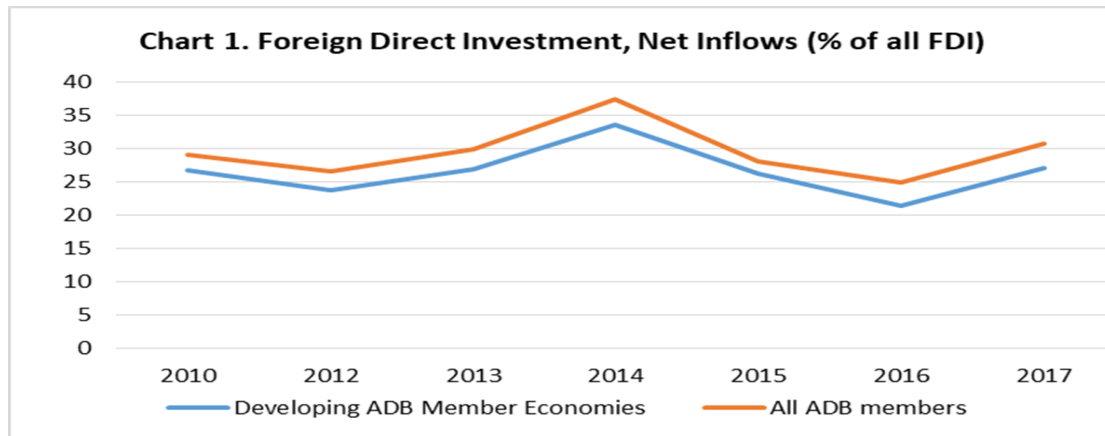
2. 數位化相關指標：

- (1) 行動電話用戶人數。
- (2) 寬頻用數人數。
- (3) 網際網路用戶人數。
- (4) 電子參與及 ICT 的整體採用情形。
- (5) 金融科技服務的提供。
- (6) 國家稅捐機關線上服務系統，包括手機應用程式的使用。
- (7) 國家稅捐機關使用創新及新興技術。

(四) 亞太地區全球化及數位化相關指標比較

1. 外國直接投資

2016 年流入亞太地區的外國直接投資較前一年下降 17%，惟 2017 年以後保持穩定成長。經調查發現蒙古、緬甸、新加坡及越南在 2017 年持續獲得較大的外國直接投資流入。

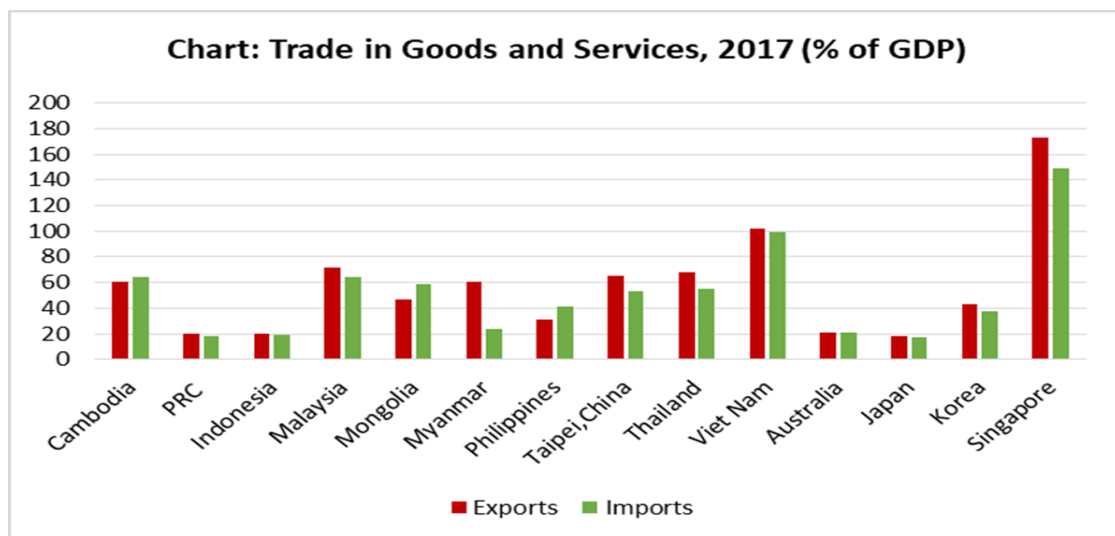


Source: Tables 2.4.6-7 of ADB Key Indicators, 2018.

圖 1-1 ADB 會員經濟體之外國直接投資淨流入

2. 貿易量

跨境貿易對亞太地區的許多經濟體十分重要，但其占 GDP 的比重，各經濟體差異很大。



Source: Tables 2.2.9 of ADB Key Indicators, 2018.

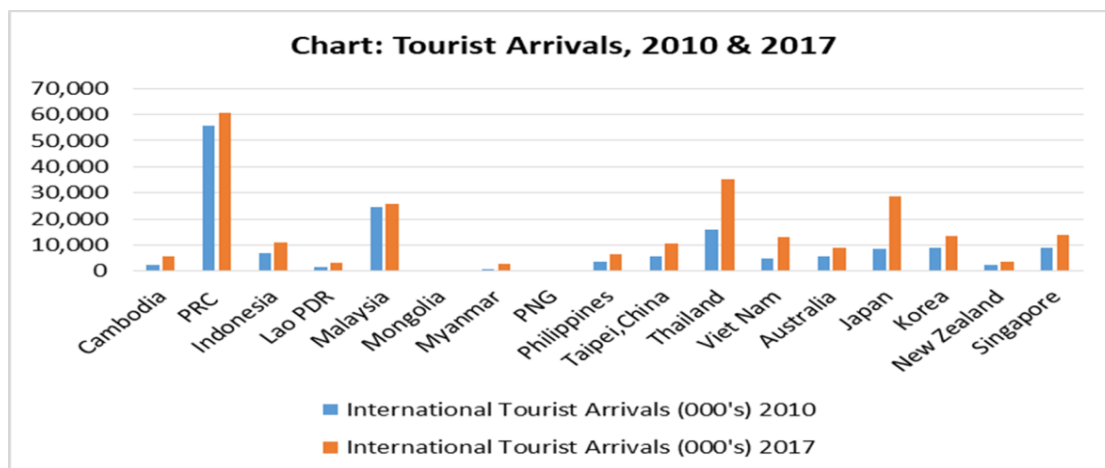
圖 1-2 亞太地區經濟體 2017 年貿易量

3. 勞力輸出

自 2010 年至 2017 年，亞太地區外籍員工匯回受僱所得金額成長 37% 以上，2017 年達到 2,730 億美元。這些匯回所得是蒙古、菲律賓及越南的重要收入來源。例如 2018 年 4 月至 9 月間在海外工作的菲律賓人數估計有 230 萬；2017 年約有 900 多萬印尼人在國外工作，相當於印尼總勞動人口的 7%。

4.外國人觀光人數

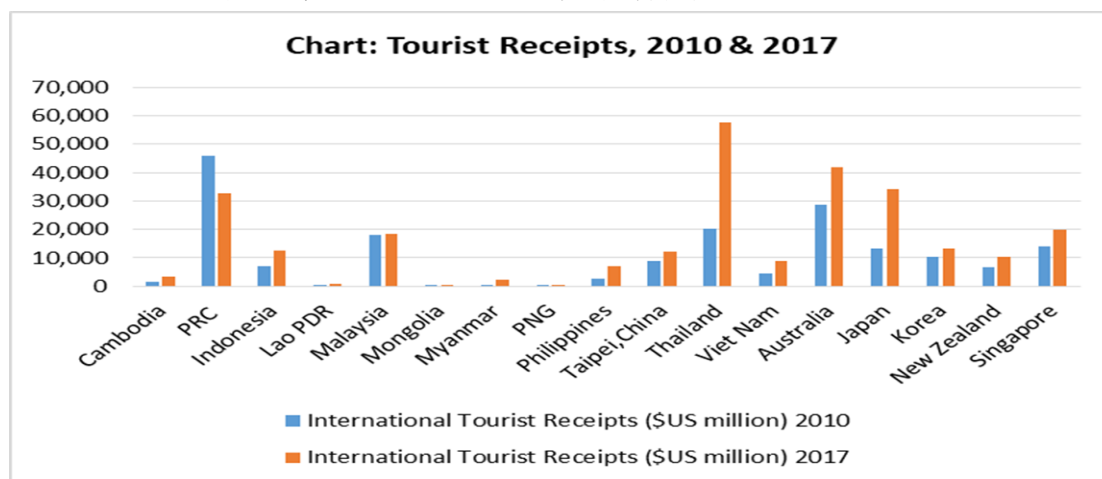
亞太地區外國人觀光人數 2017 年較 2010 年整體增長 45%。其中柬埔寨增長 123%、日本 233%、寮國 99%、緬甸 267%、我國 99%、泰國 122%及越南 156%。



Source: Tables 2.4.24-25 of ADB Key Indicators, 2018

圖 1-3 亞太地區經濟體 2010 年與 2017 年外國觀光人數比較

2010 年至 2017 年間外國人觀光收入成長超過 50%，2017 年達到 3,470 億美元。其中柬埔寨、日本、緬甸、菲律賓及泰國的旅遊收入強勁增長。



Source: Tables 2.4.24-25 of ADB Key Indicators, 2018

圖 1-4 亞太地區經濟體 2010 年與 2017 年觀光收入比較

5.商業銀行

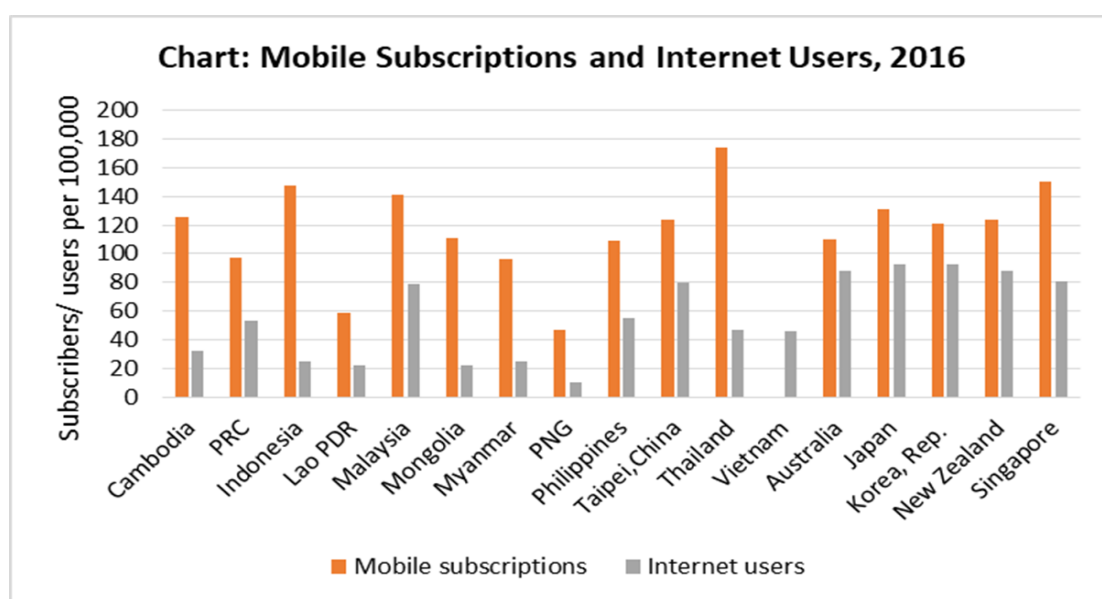
2004 年至 2016 年間，發展中經濟體（如柬埔寨、印亞、蒙古及泰國）商業銀行分支機構數量穩定增加。但已發展經濟體商業銀行分支機構數量，

隨著客戶選擇線上銀行服務，呈現下降趨勢。

2004 年至 2016 年間，柬埔寨、中國大陸、印尼、寮國、泰國及越南等經濟體金融機構自動櫃員機數量成長了 200%。整體亞太地區民眾在銀行開戶數量成長超過 50%。

6.使用資訊及通訊科技（ICT）工具

2010 年至 2016 年，行動通訊使用者數量高度成長；網際網路使用者數量相對較低。



Source: Table 2.5.8 of ADB Key Indicators, 2018.

圖 1-5 亞太地區經濟體行動通訊及網路使用者數量

（五）租稅政策及管理之挑戰及威脅

Mr. Richard Highfield 總結數位經濟對稅務機關帶來的挑戰如下：

1. 愈來愈多的跨境流動（包括人員及貨物），使海關徵稅工作負荷量增加。
2. 新的稅務規定遵循風險，包括：
 - (1) 增加跨國企業進行利潤移轉的機會。
 - (2) 增加隱藏海外收入及資產的能力。
 - (3) 就跨境服務課徵營業稅的挑戰。

(4)國內法對共享經濟的規範問題。

(5)稅務代理人增加，產生遵法能力疑慮。

(六) 亞太地區選樣經濟體主要稅制規定比較

ADB 針對選樣經濟體進行主要稅制比較，我國營利事業所得稅、營業稅及提供納稅義務人電子服務等方面，均符合國際趨勢，表現優異。

1.公司所得稅制度設計（截至 2019 年 1 月）

Economy	Standard Rate of Tax (%)	Other rates applicable	Anti-avoidance laws and rules /1						
			Transfer pricing			Thin capitalisation provisions	Controlled foreign corporation rules	Disclosure requirements	General anti-avoidance rule
			Specific legislated rules	Rules generally follow OECD guidance	APAs available				
Cambodia	20	30 (prescribed industries)	Regulation	✓	x	x/2	x	✓	x
China, People's Rep. of	25	Lower rates for prescribed industries	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Indonesia	25	Lower rates for SMEs	✓	✓	...	✓	✓	✓	x
Lao PDR	24	26.0 (for tobacco producers/importers)	x	x	x	x	x	x	x
Malaysia	24	Lower rates for some SMEs	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Mongolia	25	10.0 (to 3 billion MNT)	✓	✓	x	x	x	x	x
Myanmar	25	Lower rate for prescribed others)	x	x	x	x	x	x	x
Papua New Guinea	30	48.0 (non-resident entities)	✓	✓	...	✓	x	✓	✓
Philippines	30	-	✓	✓	x	x	x	x	x
Taipei, China	20	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Thailand	20	Lower rate for some SMEs	Limited	x	...	x	x	✓	x
Viet Nam	20	32-50.0 (oil and gas, and mining sectors, levied by project)	✓	✓	✓	x	x	x	x
Australia	30	25 (SMEs under threshold)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Japan	23.2	Additional levies apply	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Korea, Rep. of	Various rates applied at different threshold levels		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
New Zealand	28	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Singapore	17 (above threshold)	-	✓	✓	✓	x	x	✓	✓

... = data not available, Lao PDR = Lao People's Democratic Republic, APAs= advance pricing agreements.

/1. The information displayed has been obtained largely from Deloitte International.

/2. No formal provisions but cap on interest deduction.

Sources: OECD Tax database; Deloitte International Tax Highlights 2019.

圖 1-6 選樣經濟體公司所得稅制比較

2.營業稅或商品服務稅制度設計（截至 2018 年）

Region/ Economy	Year Begun	Rates of Tax (%)		General Threshold /1		Legislation to Tax Cross-border Services & Intangibles
		Standard	Reduced	National Currency	USD /2	
Central and West Asia						
Armenia	1993	20	-	58,350,000	120,700	
Azerbaijan	1992	18	0	200,000	117,700	
Georgia	1993	18	0	100,000	38,700	
Kazakhstan	1992	12	0	72,150,000	217,100	
Kyrgyz Republic	1999	12	0	8,000,000	116,100	
Tajikistan	1992	18	0, 5	500,000	57,700	
Uzbekistan	1992	20	0	
East Asia						
China, People's Rep. of	1994	16	6, 10	Multiple	...	Legislation in place
Japan	1989	8	-	10,000,000	88,700	Legislation in place
Korea, Republic of	1977	10	-	24,000,000	22,500	Legislation in place
Mongolia	1998	10	0	50,000,000	20,669	
Taipei, China	1986	5	0	0	0	Legislation in place
Pacific						
Australia	2000	10	0	75,000	58,600	Legislation in place
Fiji	1992	9	0	100,000	48,700	
New Zealand	1986	15	0	60,000	42,500	Legislation in place
Papua New Guinea	1999	10	0	250,000	77,100	
Samoa	1994	15	0	130,000	51,100	
South Asia						
Bangladesh	1991	15	2,4,5,6,10	8,000,000	96,800	
India	2017	12, 18	0, 5	2,000,000	31,300	Legislation in place
Maldives	2011	6, 12	0	1,000,000	64,300	
Sri Lanka	1998	15	0	12,000,000	78,200	
Southeast Asia						
Cambodia	1999	10	0	Multiple	...	
Indonesia	1985	10	0	4.8 billion	355,200	
Lao PDR	2010	10	0	400,000,000	48,200	
Philippines	1988	12	0	1,919,500	38,400	
Singapore	1994	7	0	1,000,000	747,300	
Thailand	1992	7	0	1,800,000	55,300	
Viet Nam	1999	10	0, 5	0	0	

/1. Thresholds are expressed in terms of annual business turnover.

/2. Currency conversion to nearest hundred USD dollars at rate applicable on 1 January 2018 from <https://www.x-rates.com/historical/>

... = data not available at cut-off date, GDP=gross domestic product, Lao PDR = Lao People's Democratic Republic, R = registration, R = registration threshold applies, C = collection threshold applies.

Sources: OECD (2018), *Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends, and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris; KPMG. 2017 Asia Pacific Indirect Tax Guide; Deloitte's Tax and Investment Guides, and Maldives Inland Revenue Authority.

圖 1-7 選樣經濟體營業稅或商品服務稅制比較

3.提供納稅義務人電子服務（截至 2017 年）

Region/Economy	Types of E-services Offered to Taxpayers						
	Information on the Website	Tools and Calculators on the Website	Access to Integrated Taxpayer Accounts	Online Services (e.g. E-filing)	Electronic Invoicing System for Businesses	Access to Taxpayer Data From Third Parties	Digital Mailbox
Central and West Asia							
Afghanistan	✓	✓	✓	x	x	x	x
Armenia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Azerbaijan	✓	✓	x	✓	✓	x	✓
Georgia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Kazakhstan	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Kyrgyz Republic	✓	✓	✓	✓	x	x	x
Tajikistan	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓
Uzbekistan	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓
East Asia							
China, People's Rep.	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓
Hong Kong, China	✓	✓	✓	✓	x	x	✓
Japan	✓	✓	x	✓	x	✓	x
Korea, Republic of	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓
Mongolia	✓	x	x	x	x	x	x
Taipei, China	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pacific							
Australia	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Fiji	✓	✓	x	x	x	x	x
New Zealand	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Papua New Guinea	✓	✓	x	x	✓	✓	✓
Samoa	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Solomon Islands	✓	✓	x	x	x	x	✓
South Asia							
Bangladesh	✓	✓	...	x	✓	✓	✓
Bhutan	✓	✓	✓	✓	x	x	✓
India	✓	✓	✓	✓	x	x	✓
Maldives	✓	✓	✓	✓	x	x	✓
Sri Lanka	✓	✓	x	✓	x	x	✓
Southeast Asia							
Cambodia	✓	✓	x	x	✓	x	✓
Indonesia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Lao PDR	✓	✓	✓	✓	x	x	x
Malaysia	✓	✓	✓	✓	x	x	✓
Myanmar	x	x	x	x	x	x	x
Philippines	✓	x	x	x	x	x	x
Singapore	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Thailand	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓
Viet Nam	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

... = data not available, ✓ = relevant, x = not relevant, Lao PDR = Lao People's Democratic Republic.

Source: 2018 ISORA.

圖 1-8 選樣經濟體提供納稅義務人電子服務比較

二、印尼及泰國報告國內數位發展情形

- (一) 印尼代表說明該國預期 2025 年數位科技將創造 350 億美元的 GDP 貢獻，提供 3.7 百萬個就業機會。強調既有稅制會一體適用到電子商務交易型態，採公平對待方式處理。
- (二) 泰國代表說明已規劃跨境電商提供服務與境內自然人者，倘銷售額超過一定門檻，即須辦理稅籍登記並繳納營業稅，另為簡便稽徵，跨境電商不須開立發票且不適用進項稅額扣抵。目前規劃案刻由國務院作最後審理中。

議題 2：數位經濟下所得稅之挑戰 (Tax Challenges of Digitalization)

首先由日本國稅廳 Go Nagata 先生介紹 2019 年 6 月 8 日至 9 日於日本福岡舉辦 G20 財長及央行行長會議之最新發展，其說明在數位經濟下所面臨的租稅挑戰議題，包括傳統之常設機構概念已無法因應公司在其他國家無需設立實體場所即可從事經濟活動之數位經濟交易型態，此外，傳統之跨境交易利潤分配原則亦需重新檢視其合理性。

OECD 自 2012 開始討論 BEPS 行動計畫 1 因應數位經濟時代之租稅挑戰，於 2018 年 3 月向 G20 財長會議提出數位化之租稅挑戰—過渡期報告(2018 年)，2019 年 5 月 28 日及 29 日召開 BEPS 包容性架構全體會議，提出 2019 年數位經濟之所得稅處理最新進展報告「研議一致處理數位經濟租稅挑戰工作計畫」(Programme of work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy，下稱數位經濟工作計畫)，同年 6 月 8 日於 G20 財長及央行行長會議題獲得高度共識，並獲決議通過。

前開工作計畫提出數位經濟租稅議題一致性處理之二項支柱 (two pillars) 方案，第一支柱為新關聯性規則 (Nexus rules) 及新利潤分配原則 (Profit allocation rules)，第二支柱為全球反稅基侵蝕方案 (Global anti-base erosion，下稱 GloBE)。上開二項支柱方案內容需進一步討論凝聚共識，方案內容將兼顧課稅精確性及稅捐稽徵機關作業負擔之平衡，並考量各種不同國家規模、已開發或開發中國家等因素，預定 2020 年底提出數位經濟之所得稅全球一致處理規範。

接著由 OECD 稅務專家 Eric 介紹數位經濟工作計畫內容，重點說明如下：

一、數位經濟相關租稅議題

數位化對於經濟交易活動產生許多創新，同時亦造成許多法規制度之衝擊，其租稅議題如下：

（一）租稅行政面

數位化之便利性有助於促進納稅義務人遵循相關稅務申報，同時亦衍生稅捐稽徵工作之挑戰，例如以虛擬貨幣（Cryptocurrencies）作為支付工具可能造成稽查困難。

（二）租稅制度面

網路跨境交易衍生課徵消費稅議題、利潤移轉與跨國利潤分配議題。上開議題涉及課徵技術上之複雜與困難，及各租稅管轄區（如居住地國與所得來源國）間不同立場，OECD 致力研究提出國際間處理數位經濟租稅之一致性原則，期能降低納稅義務人依從負擔及稽徵機關行政作業，避免重複課稅，並提升交易稅負之明確性。

二、OECD 數位經濟租稅議題研究工作進展

（一）2015 年發布 BEPS 行動計畫 1「因應數位經濟時代之租稅挑戰」結論

對於數位經濟提出直接稅（所得稅）及間接稅（消費稅）等數項挑戰及建議，並闡明數位經濟發展除惡化 BEPS 問題，亦存在更廣泛租稅挑戰，包括數位化跨境交易所得如何在不同租稅管轄區分配課稅權，尚無共識，並指出後續需要更多研究。

（二）2018 年數位化之租稅挑戰—過渡期報告

此報告內容深入分析數位化如何影響市場、商業交易模式與創造價值，以及數位化如何幫助改善稅務服務，並檢視其他國家對於數位化所採取之過渡性租稅措施等，多數國家支持進一步研究修正關聯性規則及利潤分配

規則之可能性。該報告重點摘要如下：

1. 數位化企業營運常見 3 項特色

(1) 跨境營運而無須於當地國設有實體營業場所

針對此項因素，須重新檢視跨國交易課稅權分配，例如考量增加市場所在地租稅管轄區（Market jurisdiction，下稱市場管轄區）在跨境交易所獲分配利潤之比率。

(2) 仰賴無形資產包括智慧財產權

無形資產為數位化交易利潤分配之關鍵因素，因具高度流動性致難以辨認實際擁有者，例如在跨國集團的公司間透過形式移轉無形資產之法律所有權，即可轉移及增加集團內某公司利潤。

(3) 重視大數據及使用者參與之重要性

大數據及使用者參與結合上開無形資產，係數位化交易創造價值之重要因素，例如在使用者所在地租稅管轄區雖無實體場所，仍可利用大數據及使用者產生的相關資訊經營業務，此為數位化企業得自所得來源地國獲利之潛在因素，惟現行租稅制度未能涵蓋此項辨認來源收入應考量之因素。

2. 提出解決數位經濟課稅之過渡性措施，例如提出常設機構（Permanent Establishment，下稱 PE）新門檻標準，如顯著經濟呈現測試（Significant economic presence test）或虛擬服務常設機構（Virtual service PE）；對特定類型數位化交易款項扣繳稅款；對數位化企業提供特定數位服務之營業額課稅等。

3. 各項過渡性措施有其優缺點，雖可適度降低數位化之 BEPS 議題，惟仍衍生衝擊數位化企業發展、重複課稅與產生過重之遵循及行政成本等問題，OECD 將繼續分析探討提出最終報告。

（三）2019 年數位經濟工作計畫

- 1.數位經濟工作小組 (Task Force on the Digital Economy,TFDE) 自 2018 年 4 月起密集蒐集各國意見，各國提案內容重點包括行銷無形資產 (Marketing intangibles)、顯著經濟呈現 (Significant economic presence)、使用者參與 (User participation)、發展全球反稅基侵蝕措施 (GloBE)，該工作小組於 2018 年底彙整徵詢意見納入 BEPS 包容性架構會議討論。
- 2.2019 年 1 月提出 BEPS 包容性架構政策說明，提出下列二項支柱方案，BEPS 包容性架構成員同意檢視方案，期能達成對跨國企業數位化交易課稅共識。
 - (1)第一支柱－修正關聯性規則及利潤分配規則。
 - (2)第二支柱－全球反稅基侵蝕方案 (GloBE)。
- 3.2019 年 2 月至 3 月公開徵詢意見，蒐集 400 個以上參與者所提出超過 2000 頁之意見，同年 5 月 28 日數位經濟工作計畫獲包容性架構成員同意採行，並於 6 月 9 的 G20 財長及央行行長會議獲得承諾推動本項工作，預計在 2020 年底前提出最終報告。

三、第一支柱方案內容

(一) 背景緣由

方案內容主要源自 BEPS 包容性架構成員國家所提出之下列建議：

1.使用者參與

數位化企業透過利用使用者參與或活動，以創造該企業之重大價值及利潤，惟目前國際間租稅制度尚無法處理此項特別且重要之創造價值因素，建議採剩餘利潤分割 (Residual profit split) 概念及公式化計算，合理分配予使用者所在地租稅管轄區應有之利潤，並修正關聯性規則。

2.行銷無形資產

強調企業之行銷無形資產功能與客戶所在地具有重大之關聯性，現行租稅制度在交易數位化及其他科技進步趨勢下，有低估市場管轄區應享有

之課稅權情形，建議採用剩餘利潤分割方式，合理分配增額利潤至市場管轄區，並修正關聯性規則。

3.顯著經濟呈現

數位化企業在一個國家無需有實體場所仍可持續性參與經濟活動，而現行租稅制度未能合理正確分配該企業執行配銷或銷售活動之課稅權，建議修正常設機構認定門檻標準並訂定特定利潤歸屬規則(如比例分攤或設算利潤等)。

(二) 整合各提案共同特性

第一支柱方案內容歸納整合各成員上開提案共同特性如下：

- 1.利潤分配規則及關聯性規則需配合數位經濟作相應之修正。
- 2.擴大使用者或客戶所在地管轄區（即市場管轄區）之課稅權。
- 3.不受現行租稅制度需有實體場所之關聯性規則之約束。
- 4.應以數位化企業之整體利潤為基礎，合理計算分配利潤。
- 5.應訂定簡易可行之原則，以提升稽徵可行性及減少爭議。
- 6.可與現行利潤分配原則一併運作。

(三) 制度設計考量因素

- 1.新利潤分配規則：發展新的可量化方法，以重新分配數位化企業之利潤。
- 2.新關聯性規則：發展關聯性規則之創新觀念，足以反映企業在市場管轄區之經濟活動轉型為數位化之變化，且不受需有實體場所之限制。
- 3.可執行：發展不同工具以確保新的課稅方法可全面實施且有效管理，並減少重複課稅及爭議。
- 4.彈性調整：數位經濟工作計畫發展過程可能伴隨出現新的數位經濟問題，工作計畫將適時納入、因應並調整方案。

5.方案內容需進一步討論議題

- (1)適用範圍：重新分配利潤適用對象僅限高度數位化企業？或廣泛適用於其他企業？
- (2)規模及分配之影響：重新分配之利潤僅限剩餘利潤？如何確定金額？
- (3)稅制穩定性及確定性：如何避免各國採行單邊租稅措施如數位服務稅（Digital Service Tax, DST），並確保消除重複課稅及減少爭議？

（四）新關聯規則

1.制度設計關鍵特徵

- (1)發展新的課稅呈現（New taxable presence）觀念以反映經濟活動改變
工作計畫將探討發展遠距課稅呈現（Remote taxable presence）之概念（例如在當地無需具有實體場所課稅呈現）及一套新認定標準，用於確定跨國企業因遠距持續且顯著涉入租稅管轄區之經濟活動而負有納稅義務；並重新辨認所得來源地國之應享有課稅所得。上開措施使各市場管轄區有權依據新利潤分配規則對跨國企業之利潤課稅。

- (2)制度設計需將跨國企業整體納入考量。

- (3)新課稅呈現需符合持續且顯著存在

制定及評估跨國企業集團遠距持續且顯著參與市場管轄區經濟之指標，應同時考量下列項目：

A.持續性取得當地收入之門檻（須包括時間性及貨幣性考量）。

B.其他額外指標，例如特定之行銷活動、數位化活動或其他因素等。

上開持續性當地收入需結合其他額外指標綜合判斷，以辨認跨國企業所賺取之收入與市場管轄區經濟之聯繫與相互作用。

2.界定納稅義務人

現行國際間課稅規定多將跨國企業集團中之母公司及子公司認定為

分別之課稅個體，新關聯規則係注重於跨國企業集團整體，且以集團整體利潤為基礎，按簡易方式分配利潤。例如下圖 2-1，在現行稅制下可透過集團間之功能分配及交易數位化，使在另一國家之主要實體獲取市場管轄區之銷售利潤；在新關聯規則下，則強調跨國企業集團中在市場管轄區參與經濟活動最明顯之實體，例如遠距賣家（可能為母公司）。

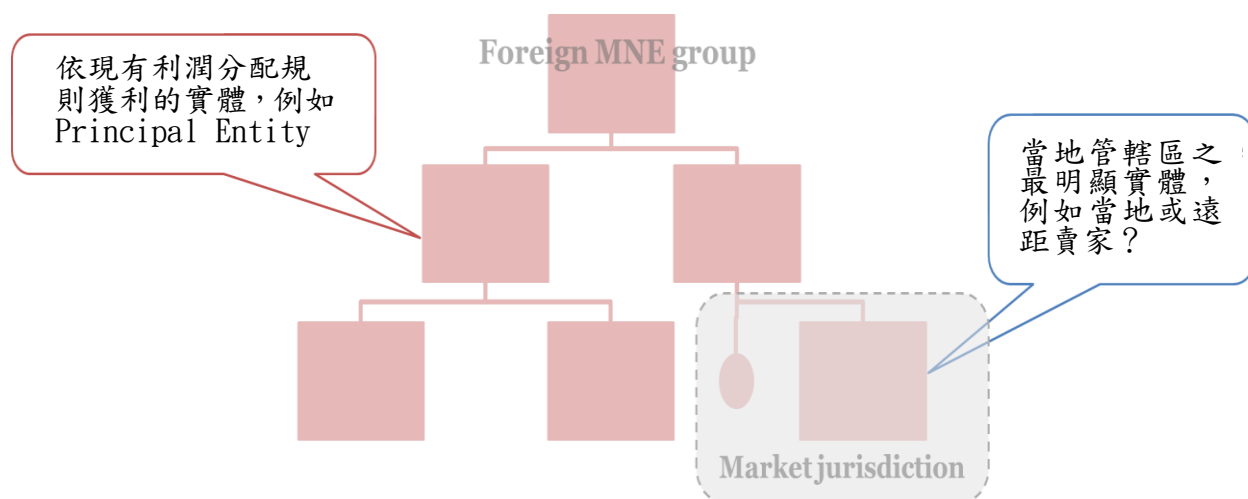


圖 2-1 跨國企業集團在現行規定及新關聯規則下之納稅義務人

3.新關聯規則之執行

工作計畫提出可考量藉由下項 2 項方式訂定新關聯規則：

(1)修正 OECD 稅約範本第 5 條 PE 及第 7 條營業利潤規定

- A.修正上開稅約範本條文，當跨國企業在遠距持續並顯著參與市場管轄區之經濟活動，且符合適用新利潤分配規則時，視為在該管轄區有 PE 存在。
- B.需同時考量修正 OECD 稅約範本涉及 PE 概念之其他條文(包括第 10 條至第 13 條、第 15 條、第 21 條、第 22 條及第 24 條)及其他議題(如加值型營業稅及社會安全捐等)。

(2)訂定新條文

- A.獨立訂定新的條文規定，與 PE 概念區隔，並重新辨認與定義無實體

之課稅呈現（Non-physical taxable presence）。

B.辨認及定義所得來源地之應課稅所得。

C.考量現行制度與新課稅呈現或來源所得等新規則間之相互影響。

（五）新利潤分配規則

本項規則設計目的在於具體量化市場管轄區應有利潤，並決定各不同市場管轄區間如何分配利潤，包括修正剩餘利潤分割法（Modified residual profit split method）、比例分攤法（Fractional apportionment method）、配銷基礎分攤法（Distribution-based approaches）4項方法，制度設計需注意不同業別、區域性因素、範圍限制及損失處理方式等，說明如下：

1.修正剩餘利潤分割法

將跨國企業利潤區分為例行性利潤（Routine profit）及非例行性利潤（Non-routine profit），再將非例行利潤歸屬新課稅權範圍之部分，按一定比率分配予相關市場管轄區。計算方式及步驟如下：

(1)決定須計算分割之全部利潤

衡量全部利潤應考量下列因素：

A.評估以財務會計原則計算全部利潤之合適性，以及採用何種利潤（例如稅前利潤等）與是否應作適當調整。

B.評估採下列何種方式衡量全部利潤：

(a)以跨國企業集團為基礎：本方法應與現行國際課稅制度整合，並確認集團中那些實體之利潤應適用於新課稅權範圍。

(b)以個體或個體加總為基礎：辨認新課稅權範圍內所適用之一個或多個實體，並決定合併個體利潤如何分配。

(2)使用現有移轉訂價規則或簡化規範以移除例行性利潤

評估以現行移轉訂價規則（應考量稽徵機關要求依移轉訂價規則確認非

例行性利潤可能衍生之爭議)或使用簡化替代方式,將全部利潤區分為例行性利潤及非例行性利潤,據以辨認並移除例行性利潤。

(3) 拆分出適用新課稅權範圍之非例行性利潤

評估藉由現有移轉訂價規則之調整或採其他簡化方式,包括考量以資本化支出、預測未來所得、非例行性所得之一定比率或其他簡化替代方式,計算拆分適用新課稅權範圍之非例行性利潤。

(4) 將非例行性利潤分配予相關市場管轄區

拆分出之非例行性利潤按一定比率分攤予相關市場管轄區,計算分攤可能採用收入為基礎。

2. 比例分攤法

此方法不區分例行性利潤及非例行性利潤,將全部利潤按選定之分攤因子,計算歸屬新課稅權範圍之利潤,並分配予相關市場管轄區。計算方式及步驟如下:

(1) 決定需計算分割之利潤

以現行移轉訂價規則辨認個別銷售實體之利潤(個別實體基礎),或以集團全球利潤中歸屬於當地銷售之利潤(跨國企業集團基礎)作為分攤基礎,並以財務會計利潤為準。

(2) 選擇利潤分攤基礎

分攤因子包括固定或變動因素,例如員工、資產、銷售額或使用者人數。

(3) 利用分攤公式將利潤分配予市場管轄區。

3. 配銷基礎分攤法

除上述二種方法外,本方法係基於簡易及稽徵可行性之強烈需求等考量所採之簡化方法(例如先辨認市場管轄區相關收入並按固定營運利潤率計算),可減少現行移轉訂價規則之行銷及配銷活動未能合理訂價之相關

爭議，並處理例行性及非例行性利潤與行銷及配銷活動有關之部分，將更多利潤分配予市場管轄區。計算方式與步驟如下：

- (1) 研議一項方法用以決定可歸屬於行銷、配銷及使用者相關活動之基準利潤金額。
- (2) 應考量跨國企業集團整體利潤，並依其他相關因素調整基準利潤金額，俾有效地將例行性及非例行性利潤分配予市場管轄區。
- (3) 應考量上開基準利潤可適用於市場管轄區無實體場所之情形。
- (4) 應考量與現有移轉訂價規定協調，避免重複課稅或雙重不課稅。

4. 研議各項利潤分配方法之其他技術議題

(1) 考量業務及區域性

跨國企業集團獲利能力可能因不同業務及不同地區而有差異，為避免利潤分配方法產生非預期結果及扭曲，並確保簡化及課稅精確性之平衡，工作計畫將評估以業務及區域性基礎決定新課稅權利範圍之利潤。惟此項議題仍具困難性，例如企業準備文件及稅捐機關查核之困難，且需發展企業如何準備區域性會計資料之標準及原則。

(2) 適用範圍之限制

工作計畫將探討透過明確規範特定之性質（例如訂定豁免排除條款、安全港或其他篩選標準等）或特定之規模（例如訂定收入或其他條件之門檻標準），限制新課稅權利之適用範圍。

範圍限制可能包括以跨國企業之收入規模（例如 7.5 億歐元）為門檻，或其他篩選因素如資產價值或員工人數等；另外針對企業活動性質之篩選或安全港標準，包括以特定商品或以 B2B 交易為範圍，或規範適用之業務類別如線上廣告等。

(3) 損失之處理方式

新課稅權利下之利潤及虧損，應考量一致採用新利潤分配方法進行分配，並需考量虧損之跨國企業集團如何向市場管轄區提交稅務申報資料。

另需考量以盈虧互抵後之餘額（**earned out**）課稅，跨國企業集團需維持一累積損失帳戶，當分配利潤超過該累積虧損帳戶餘額後始需課稅。

（六）執行及管理

1. 重複課稅及爭議解決

（1）避免重複課稅

第一支柱方案之新課稅權利尚需判斷應負擔納稅及申報義務之納稅義務人，且確保現行相關課稅規定及新利潤分配方法保持協調一致，以避免重複課稅。

（2）爭議之預防及解決

強化現行相關處理雙邊爭議機制之有效性，例如預先訂價協議（**Advance pricing agreements**）、相互協議程序（**Mutual agreement procedure**）及仲裁（**Arbitration**）等，並探討是否有新的多邊協調處理方式。

2. 稽徵行政

當非居住者實體在一租稅管轄區負有納稅義務時，即須訂定其履行納稅及徵收之相關規範，工作計畫將檢視並訂定解決此項執行徵收相關議題，包括可研究設計一項簡易註冊之徵收機制，搭配資訊交換及稅務合作機制，以確保達成遵循及徵收目的，此外，亦可考量採用扣繳制度作為補充措施之可行性。

第一支柱之實施需要新的數據、文件及申報義務，工作計畫將研議該等方法所需之資訊及如何申報等相關議題，在文件方面可考量採用 **BEPS** 行動計畫 13 交換各國報告現有架構（如 **CbC** 報告）相關資訊。另工作計畫將檢視如何決定及申報當地銷售收入之議題。

3.現行租稅協定之改變

工作計畫將討論修改現有租稅協定之相關議題，包括有效協調執行修正租稅協定，導入新關聯規則及新利潤分配規則，以及處理消除重複課稅與解決爭議方面之挑戰，並考量強化利用「落實租稅協定相關措施避免稅基侵蝕與利潤移轉之多邊工具（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, MLI）」或發展新多邊工具。

（七）新利潤分配原則運作釋例

案例 1

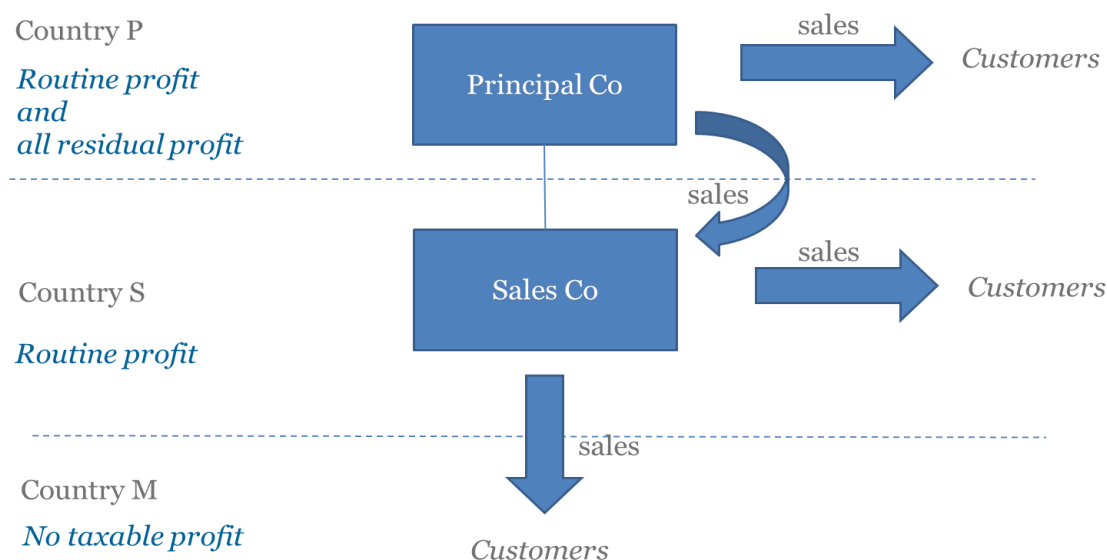


圖 2-2 案例 1-現行課稅原則之利潤分配

圖 2-2 之案例 1，跨國企業集團從事製造及銷售高級運動鞋之業務，P 公司（Principal Co.）位於 P 國，生產網球鞋並銷售予 P 國客戶；P 公司亦銷售鞋子予其子公司（Sales Co），以利子公司在 S 國和 M 國進行配銷。P 公司擁有所有跨國企業集團之智慧財產權，並執行該項智慧財產權所有功能並承擔所有相關風險，故 P 公司有權獲得集團所賺取之剩餘利潤。

配銷子公司（Sales Co.）位於 S 國，S 公司自 P 公司購入鞋子並出售予 S 國客戶，S 公司亦透過網路、郵購及電話等方式處理訂單銷售鞋子予 M 國客戶。配銷子公司（Sales Co.）購買及銷售鞋子之價格以及所獲取之例行性利潤，係依據該公司執行之功能、擁有之資產及承擔之風險，且符合常規交易原則。

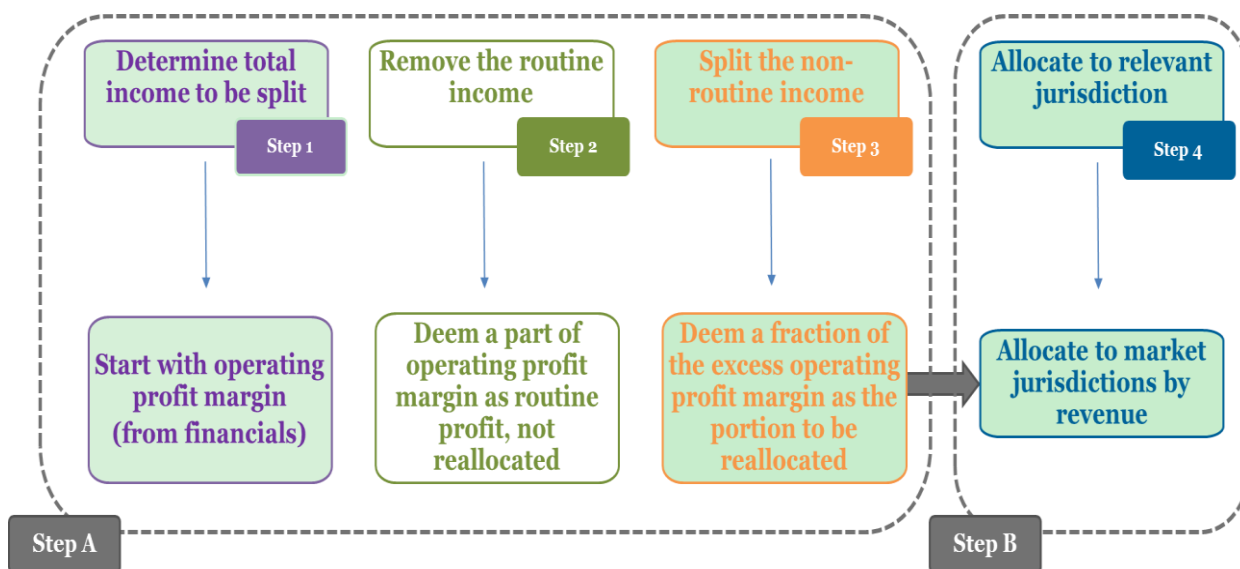


圖 2-3 修正剩餘利潤分割法實施步驟

案例 1 之跨國企業集團依據第一支柱方案的新關聯規則，經判斷在遠距持續且顯著參與市場管轄區（S 國及 M 國）之經濟活動，故在該等管轄區視為有 PE，並依據新利潤分配規則，重新計算分配 P 國、S 國及 M 國應享有之課稅權²。本案例如採用「修正剩餘利潤分割法」，其實施步驟如圖 2-3，說明如下：

1. 步驟 1—決定需重新分配之全部利潤：以跨國企業集團財務會計計算之營業利潤，並作適當調整後之金額為基礎。
2. 步驟 2—移除例行性利潤：採用移轉訂價相關規範，按執行功能、使用資產及承擔風險，辨認 P 公司及 S 公司應享有之例行性利潤，並自全部利潤中移除。
3. 步驟 3—拆分出非例行性利潤：將全部利潤扣除例行性利潤之餘額部分，認屬應適用重新分配之非例行性利潤。
4. 步驟 4—重新分配予相關管轄區：依跨國企業集團在 P 國、S 國及 M 國之收入為分攤基礎，重新計算各該管轄區應享有之非例行性利潤。

² 案例中之相關事實及假設係經過簡化，用以說明新利潤分配規則下之計算，其中各項分配方法之分攤計算僅為說明目的，與實際案例之分配計算可能不同。

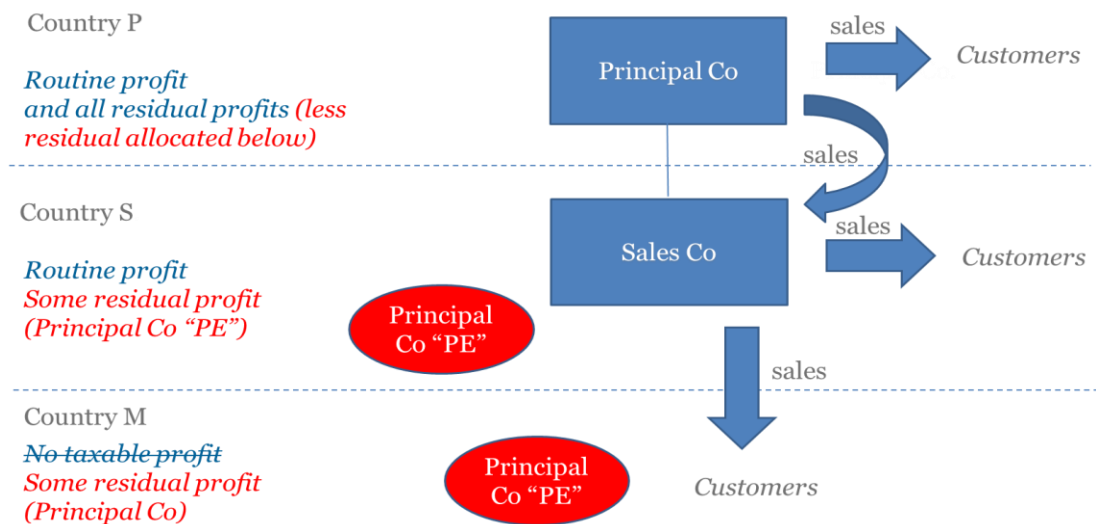


圖 2-4 修正剩餘利潤分割法實施之影響

在新關聯規則下，P 公司在 S 國及 M 國視為有 PE，故跨國企業集團採用修正剩餘利潤分割法，將 P 國原享有全部剩餘利潤之一部分重新分配予 P 國、S 國及 M 國（如圖 2-4）。

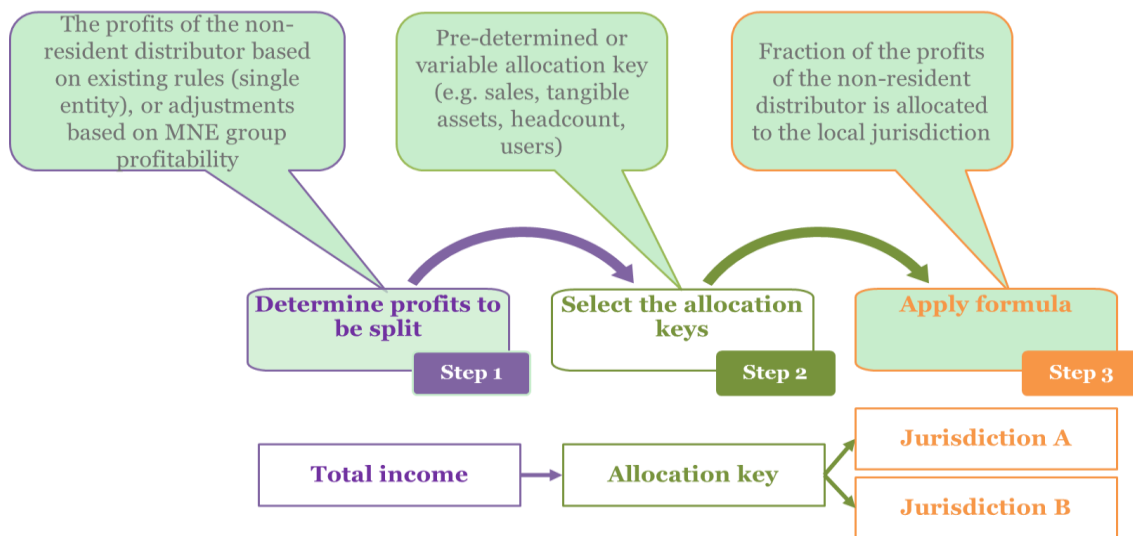


圖 2-5 比例分攤法實施步驟

本案例如採用「比例分攤法」，其實施步驟如圖 2-5，說明如下：

1. 步驟 1－決定需重新分配之利潤：以個別銷售實體之利潤，或以集團全球利潤中屬銷售地之利潤為基礎。
2. 步驟 2－選擇分攤因子：例如收入、有形資產、員工人數或使用者人數。
3. 步驟 3－利用公式將非住者配銷商之利潤重新分配予市場管轄區。

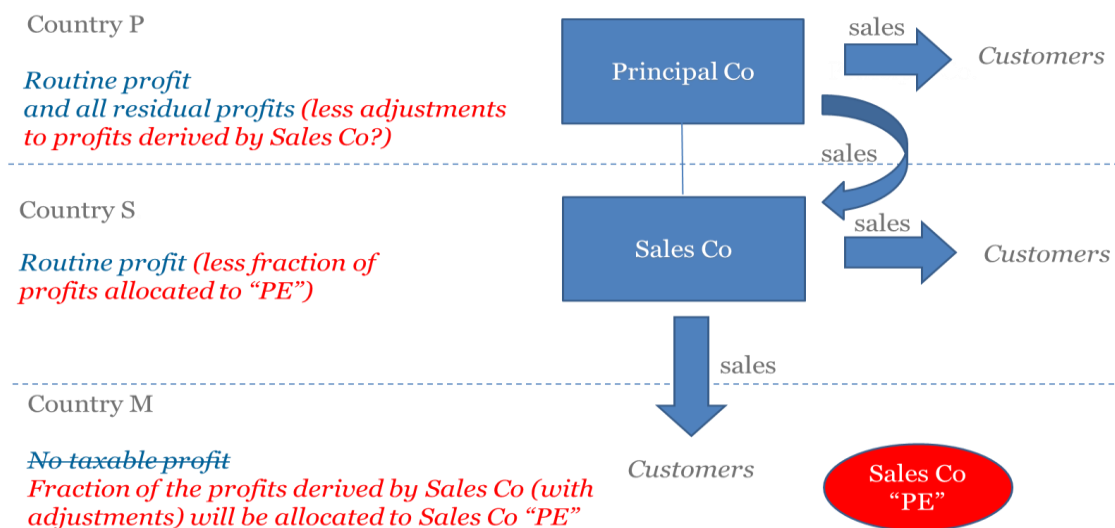


圖 2-6 比例分攤法實施之影響

比例分攤法著重於銷售功能之利潤重新分配予市場管轄區，P 公司原享有全部剩餘利潤之一部分將重新分配予執行配銷功能之 S 公司，另配銷子公司 S 公司在 M 國視為有 PE，S 公司之銷售利潤（含自 P 公司獲得部分）將分配一部分予其在 M 國之 PE，S 國及 M 國獲得增額利潤並享有課稅權（如圖 2-6）。

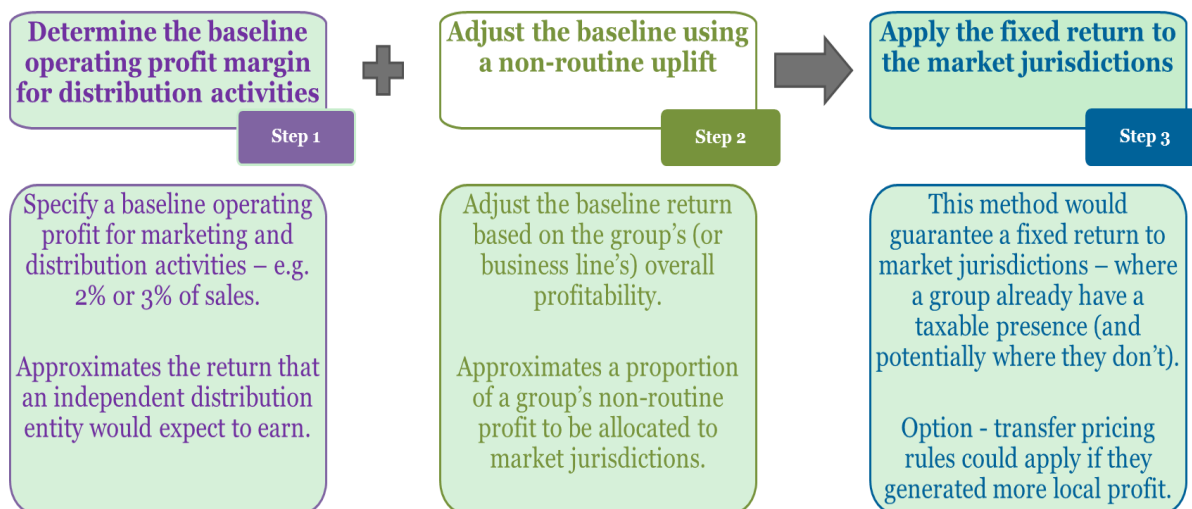


圖 2-7 配銷基礎分攤法實施步驟

本案例如採用「配銷基礎分攤法」，其實施步驟如圖 2-7，說明如下：

1. 步驟 1 – 決定配銷活動之基準利潤：辨認行銷及配銷活動所產生之基準利潤金額，可評估若透過其他獨立配銷商銷售之利潤率為基礎，例如可能是銷售金額之 2% 至 3%。

2. 步驟 2 – 將基準利潤作合理調整：以跨國企業集團利潤或同業利潤等基礎調高基準利潤，該調高利潤涵蓋將分配予市場管轄區之非例行性利潤。
3. 步驟 3 – 市場管轄區享有固定利潤：有進行配銷活動之市場管轄區，不論是否有實體營運場所，均依當地銷售額按調整後固定比例利潤率計算應享有之配銷活動利潤；若依移轉訂價規範計算享有較多利潤，從高認定。

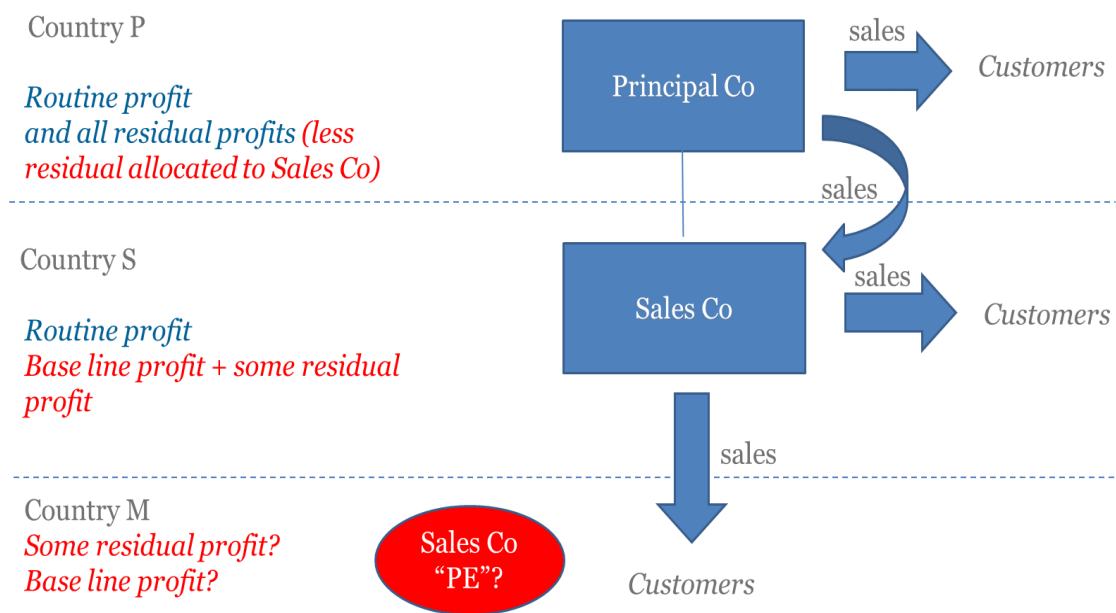


圖 2-8 配銷基礎分攤法實施之影響

配銷基礎分攤法強調將配銷活動之利潤重新分配予市場管轄區，S 公司及 S 公司在 M 國之 PE 除享有配銷活動之基準利潤，P 公司原享有全部剩餘利潤亦將劃分一部分歸屬予配銷活動，並重新分配予 S 公司及 S 公司在 M 國之 PE，使 S 國及 M 國獲得增額利潤並享有課稅權（如圖 2-8）。

案例 2

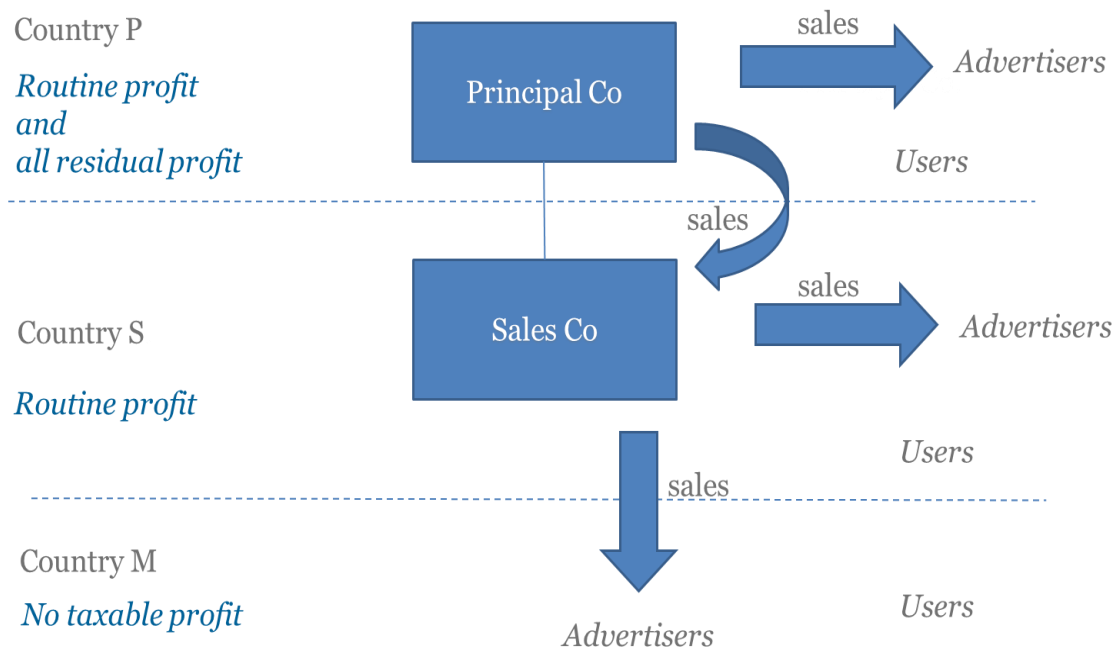


圖 2-9 案例 2-現行課稅原則之利潤分配

上圖 2-9 之案例 2，跨國企業集團係經營社群媒體平台並提供網路廣告服務為業，該社群媒體平台之積極參與用戶群僅存在於 P 國、S 國及 M 國。

P 公司（Principal Co.）位於 P 國，擁有所有跨國企業集團之智慧財產權，並執行該智慧財產權之所有功能及承擔所有相關風險，故 P 公司有權獲得集團所賺取之剩餘利潤。P 公司在社群媒體平台上為廣告商提供銷售廣告服務，該廣告商行銷目標為 P 國之平台用戶。P 公司將社群媒體平台之網路廣告服務銷售予配銷子公司（Sales Co），以利子公司轉售予針對 S 國及 M 國之平台用戶為行銷目標之廣告商。

配銷子公司（Sales Co.）位於 S 國，該公司向在 S 國及 M 國之平台客戶銷售網路廣告，該公司在 M 國沒有實體營運場所。配銷子公司購買及銷售廣告之價格所獲取之例行性利潤，已考慮其執行之功能、使用之資產及承擔之風險，並符合常規交易原則。

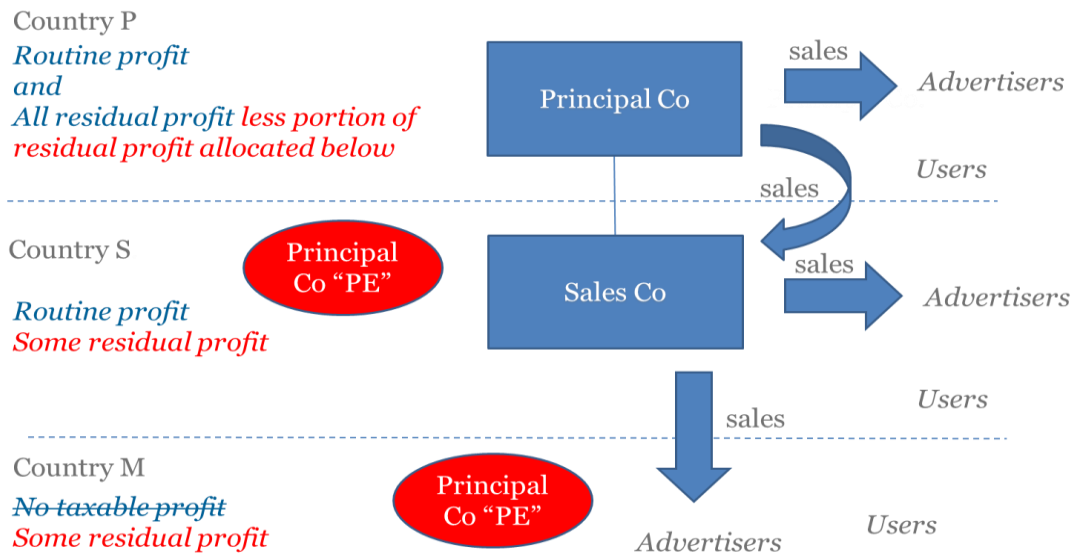


圖 2-10 修正剩餘利潤分割法實施之影響

案例 2 跨國企業集團在新關聯規則下，P 公司經營之網路媒體平台，在 S 國及 M 國均有持續且積極參與之用戶群，使該平台得以運用使用者資訊，為其委託廣告商尋找目標客戶並銷售廣告，使用者資訊為獲利重要因素，P 公司在 S 國及 M 國因符合顯著呈現而認屬有 PE，故跨國企業集團需經由圖 2-3 修正剩餘利潤分割法之實施步驟，將 P 國原享有全部剩餘利潤（非例性行利潤）劃分出一部分，重新分配予 S 國及 M 國（如圖 2-10）。

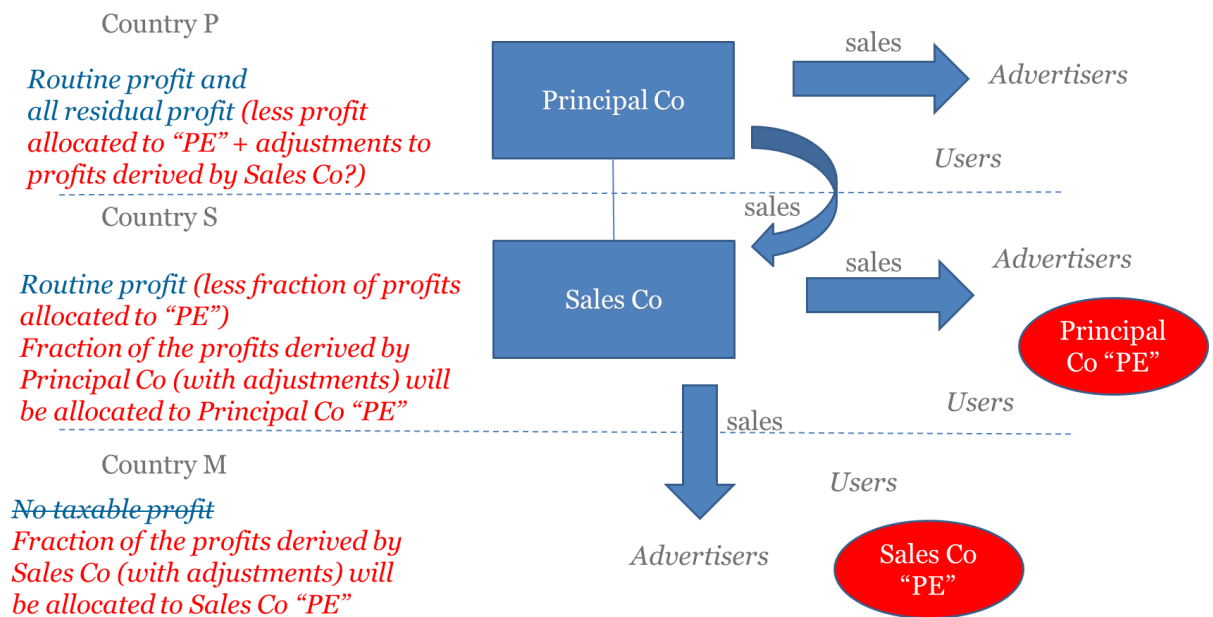


圖 2-11 比例分攤法實施之影響

案例 2 跨國企業集團依據圖 2-5 比例分攤法實施步驟將銷售功能的利潤重新分配。P 公司將廣告服務銷售予 S 公司並對 S 國客戶進行銷售廣告，P 公司在 S 國視為有 PE，P 公司原享有之剩餘利潤將劃分一部分予其在 S 國之 PE。另 S 公司在 M 國銷售廣告活動而認屬有 PE，S 公司之利潤亦將劃分部分重新分配予其在 M 國之 PE，S 國及 M 國獲得增額利潤並享有課稅權（如圖 2-11）。

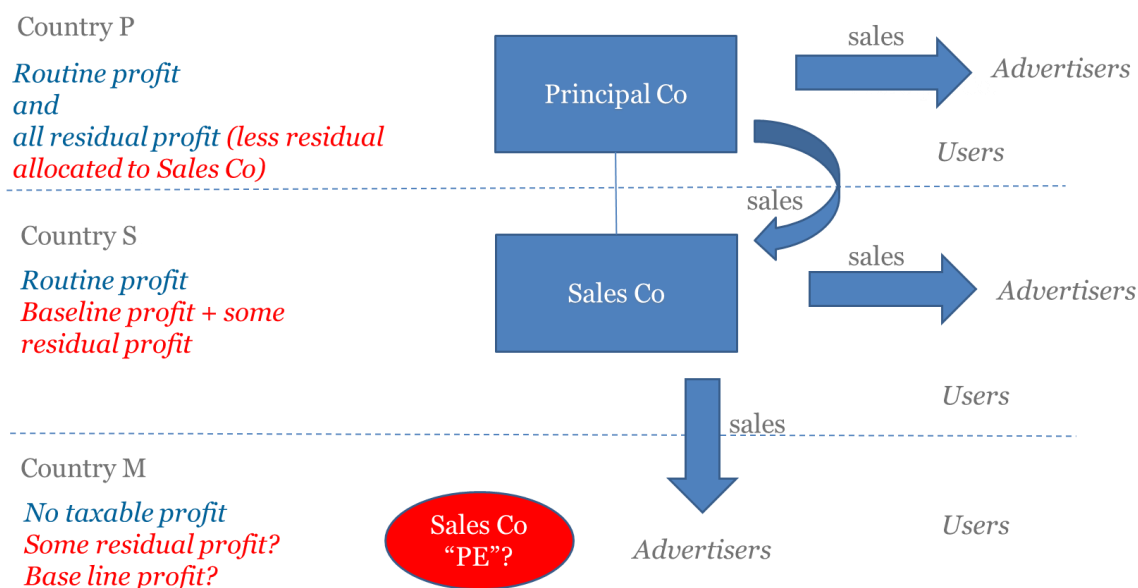


圖 2-12 配銷基礎分攤法實施之影響

案例 2 跨國企業集團依據圖 2-7 配銷基礎分攤法實施步驟，將配銷活動之利潤重新分配予市場管轄區，S 公司及 S 公司在 M 國之 PE 除享有配銷活動之基準利潤，P 公司原享有全部剩餘利潤亦將劃分一部分歸屬予配銷活動，並重新分配予 S 公司及 S 公司在 M 國之 PE，使 S 國及 M 國獲得增額利潤並享有課稅權（如圖 2-12）。

四、第二支柱方案內容

（一）背景緣由

部分包容性架構成員認為 BEPS 方案相關措施仍無法有效解決跨國企業將利潤移轉至免稅或低稅負地區之問題，因此提出全球反稅基侵蝕（GloBE）方案，期能降低移轉利潤至免稅或低稅負地區之風險，並提供租稅管轄區可對跨國企業利潤課徵一最低有效稅率之課稅權。

（二）制度設計考量因素

全球反稅基侵蝕方案制度設計需明確界定課稅範圍及避免重複課稅，與現行租稅制度協調一致，並兼顧課稅精確性及簡易可行。方案設計之目的係為減少跨國企業集團將利潤由高稅負租稅管轄區轉移至免稅或低稅負租稅管轄區之動機，此設計雖對於部分管轄區制定低稅率之優勢造成影響，但方案並不干擾各租稅管轄區設定自己稅率之權利。這些規則將透過修正國內法及租稅協定來實施，並考量納入協調或相關規範，以避免在多個租稅管轄區同時應用該等規則時產生重複課稅。

（三）全球反稅基侵蝕方案

該方案提出 2 項規定，包括所得涵蓋規則（**Income inclusion rule**）及稅基侵蝕支付稅（**Tax on base eroding payments**），分別說明如下：

1. 所得涵蓋規則

如公司所得適用之有效稅率未達最低稅率（**Minimum rate**），公司之股東須按持股比率，將公司所得納入該股東之課稅所得中，按一固定稅率課徵最低稅負，此項措施係為確保母公司及集團其他企業之各租稅管轄區稅基，降低集團內部採用集團間融資、資本弱化或其他規劃，將利潤移轉至較低稅負之集團企業之動機。此外，可作為各租稅管轄區受控外國企業制度（**Controlled Foreign Corporation rules**）之補充性規定。本項規則設計及考量因素如下：

(1) 測試所得是否須課徵最低有效稅率

A. 最低有效稅率採單一稅率

工作計畫將探討使用一固定百分比為最低有效稅率，而非以母公司租稅管轄區之公司所得稅稅率或按該稅率之一定比例為判斷基礎。

B. 計算所得原則上依公司股東所在租稅管轄區規範，並考量簡化租稅依從成本

跨國企業集團之子公司需依母公司租稅管轄區之規定重新計算所得，此項計算因母、子公司租稅管轄區之稅制不同將產生作業負擔，例如盈虧互抵、收入費用認定時點及稅制架構差異等，工作計畫將考量上開因素，尋求簡化、透明及一致之處理原則。

C. 研議採用財務會計基礎決定淨所得之可能性

以公司設立所在地租稅管轄區依法規或財務會計準則所計算之財務會計所得為基礎，並就財務與稅務間之永久性、暫時性差異作必要之調整（如合理調整虧損及損益認列時點等）。

(2) 考量可能排除適用情形及效果

A. 租稅優惠已依循 BEPS 行動計畫 5 有關有害租稅慣例及實質課稅之標準者，可排除適用，亦即不構成有害租稅慣例者，不納入適用本規則，惟此可能損害所得涵蓋規則之政策目的及有效性。

B. 有形資產之報酬。

C. 受控公司與關係人交易金額在一定門檻金額以下。

(3) 不同所得組合之混合稅率是否達最低稅率

考量採企業個體或跨國企業集團為基礎，採同一租稅管轄區之組合或全球所得等，判斷其混合之所得繳納之稅率是否達最低稅率。

(4) 轉換條款（Switch-over rule）

在某些情形下，例如外國分公司或常設機構享有免稅所得或免稅不動產所得時，可透過轉換條款達到抑制上開免稅之效果，此方式係透過在租稅協定訂定轉換條款，當企業在一方租稅管轄區之常設機構或不動產所得之有效稅率低於一最低稅率時，該企業之居住地租稅管轄區對於該境外所得採用稅額扣抵法取代所得免稅法。

2.稅基侵蝕支付稅

此方案目的在於避免跨國企業透過列報對關係企業之支出而侵蝕稅基，有下列 2 項規則：

(1)徵稅不足之支出規則（Undertaxed payment rule）

企業給付關係人之支出，倘該支出未被課徵達到一最低稅率，則否准企業減除該項具稅基侵蝕性質之支出，或採所得來源課稅（包括採就源扣繳）。本規則應考量規範如下：

- A. 考量給付予關係人之支出型態（包括藉由導管及間接支付之情形等）。
- B. 如何測試支出屬徵稅不足。
- C. 適用此規則之範圍程序，例如以支出金額衡量，或以減除支出後之淨所得為上限。
- D. 排除適用範圍之情形（例如所得涵蓋規則之排除適用情形）。

(2)繳稅規則（Subject to tax rule）

修正雙邊租稅協定，規範特定之所得項目（如利息、權利金）如未課徵最低稅率，則該項支出應就源扣繳或繳納其他稅，且該所得不得享有雙邊租稅協定所提供之減免稅利益。本規則應考量規範如下：

- A. 修正雙邊租稅協定，並考量訂定繳稅規則及徵稅不足支出規則之成本效益。
- B. 設計適用繳稅規則之測試，並考量該測試與適用徵稅不足之支出規則重疊程度。
- C. 評估運用扣繳稅款方式，惟應考量企業給付關係人支出時可能無法獲知該支出是否有徵稅不足之情形，且應處理可能發生重複課稅問題。
- D. 評估繳稅規則擴大適用於對非關係人之支付情形及可能之衝擊。

（四）全球反稅基侵蝕方案之執行

工作計畫將探討各項規則之協調、簡化及訂定適用門檻等議題：

1. 所得涵蓋規則、徵稅不足支出規則及繳稅規則各方法間應儘量協調一致，減少重複課稅之風險，包括訂定簡化措施以降低遵循成本。
2. 訂定排除適用範圍及適用門檻
 - (1) 訂定以集團營業額或其他指標之規模作為適用門檻。
 - (2) 針對利潤微小者，或關係人交易之實體或交易訂定豁免適用門檻。
 - (3) 針對特定行業排除適用。
3. 應考量與國際義務及歐盟基本原則（如經營自由等）之兼容性。

五、澳洲及馬來西亞報告國內數位稅制發展情形

（一）澳洲代表說明該國為因應目前數位經濟發展趨勢，已訂定跨境電商應辦理登記及繳納消費稅等相關稅制，澳洲將持續致力於 OECD 提出並經 G20 承諾之數位經濟工作計畫進程，並將依據最終成果，檢視修正該國相關法規或租稅協定條文，使數位經濟相關稅制更為周全。

（二）馬來西亞代表說明該國在商品及服務稅（Goods and services tax）之發展，自 2018 年起，商品及服務分別課稅；該國預計 2020 年對跨境提供數位服務交易課徵 6% 服務稅，境外服務提供商銷售額超過 50 萬馬來幣即應辦理登記，每季申報課稅，課稅範圍包括 B2B 及 B2C 交易。

六、各會員經濟體對於兩項支柱方案之關注議題

OECD 租稅專家 Eric 介紹二項支柱方案內容後，透過分組討論蒐集本次與會各會員經濟體對於方案內容所關注之議題，包括第一支柱及第二支柱之差異及預期實施成效、所有國家都需要訂定更廣泛 PE 定義、如何利用金融機構獲取支付數位化企業及外國企業款項之資訊等，將作為未來工作計畫研議參考。

議題 3：數位經濟下營業稅的挑戰（Addressing the challenges of VAT/GST collection in the digital economy）

一、OECD 發布相關標準及指引，提供解決方案

本節由 OECD 租稅政策及管理中心消費稅部門主 Mr . Piet Battiau 報告，重點如下：

- （一）OECD 近期主導國際合作發布加值型營業稅（VAT）或商品服務稅（GST）（兩者在國際間均有被採行，以下均簡稱營業稅）相關標準及指引如下：

	<p>國際營業稅指引</p> <p>國際服務貿易及無形資產營業稅/商品服務稅的全球標準</p>
	<p>營業稅有效徵稅機制</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 境外供應商提供電子勞務之設計 2. 關鍵策略的挑戰及解決之道 3. 設計簡化、遵法及徵收制度的詳細指引
	<p>電子商務平臺於課徵線上交易加值型營業稅之角色</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 透過線上市場及其他數位平臺，提高營業稅在線銷售的有效性及效率 2. 強調線上提供服務或銷售貨物（包括進口貨物） 3. 關注由數位平臺負責繳納營業稅，以及共享相關大數據

- （二）綜整 OECD 針對電子銷售為 B2C 模式課徵營業稅之重要建議事項：

1. 參照消費者的消費居住地，為跨境銷售行為建立有效的徵稅法律依據（實質管轄權）。

依消費者之通常居住地，判定為課稅之地點。而消費地課稅原則，係國際上公認維持租稅中立性的方法。OECD 指引提供下列原則：

- (1)原則 3.1-基於消費稅目的，國際電子勞務及無形資產勞務之使用，應根據消費地管轄原則課徵營業稅。
- (2)原則 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)原則 3.3-在 B2B 交易模式下，買受方之身分通常透過商業協議認定。
- (4)原則 3.4-在 B2B 交易模式下，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機構所在地之管轄區取得課稅權。
- (5)原則 3.5-在 B2C 交易模式下（屬現場提供勞務情形），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。
- (6)原則 3.6-在 B2C 交易模式下（屬遠距勞務情形），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。
- (7)原則 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。
- (8)原則 3.8-勞務之提供與不動產相連結者，以該不動產所在地之管轄區取得課稅權。

2.實施有效率及有效果的徵收機制

透過要求提供遠距電子勞務之境外供應商在境內簡易登記及報繳營業稅的方式，簡化徵收流程及降低依從成本。

(1)B2B 模式

A.建議在消費地採取逆向課稅機制。

B.逆向課稅機制在消費者有資格行使進項稅額扣抵時，將不允許採用。

(2)B2C 模式

- A.境外供應商在當地課稅管轄區進行簡易登記並報繳營業稅。
- B.登記及報繳稅作業宜簡便易遵循（例如線上登記及電子報繳稅等），並藉電子方式完成相關作業，如線上登記、線上申報及線上繳稅等。
- C.「僅付費」(Pay-only)制度：強調沒有相同的權利（如進項稅額扣抵）及義務（如申報完整明細資料），以與傳統複雜制度做明顯區別。
- D.本模式建議適用在遠距銷售電子服務商品。但線上銷售低價貨物時，亦提供了課稅解決方案。

3.跨境線上銷售低價貨物

- (1)強化對線上銷售低價進口商品課徵營業稅的效率，重新檢討主管機關是否給予低價進口商品有免稅的門檻。
- (2)要求跨境供應商或平臺業者（Vender/Intermediary collection）於消費地辦理稅籍登記及繳納營業稅，減少海關於進口時代徵營業稅的稽徵成本（例如澳大利亞、紐西蘭及歐盟）。
- (3)傳統進口貨物課徵營業稅模式，係由貨物進口人自行報關並繳納稅捐，其課稅時點為進口時；而 OECD 建議的新制係以消費者於線上購買貨物時為課稅時點，如此海關將不涉入該進口貨物之代徵行政作業。在此模式下，為確保境外供應商或平臺業者遵守相關規範，主管機關除提供誘因如簡易登記、快速通關等優惠外，並就初次違反規定之跨境供應商或平臺業者，提供輕罰或免罰之環境，俾稅捐機關有效徵收營業稅。

4.運用電子商務（數位）平臺的強大功能來加強營業稅的徵收

(1)數位平臺在網路經濟世界扮演一個中心的角色

- A.數位平臺的崛起，成為全球電子商務增長的關鍵驅動力。「多邊平臺」係透過電子方式提供兩個或更多客戶或參與群體（通常是買方和賣方）

間的直接互動媒介。

B.目前估計 60-70%的跨境商品銷售是透過數位平臺進行；特定轄區內 50-60%的跨境電子商務項目通常經由 3 個最大的平臺進行。

C.這些平臺擁有蒐集或能夠保存大量數據的能力，包括消費者繳納營業稅的相關資訊。

(2)現行網路交易仍由少數數位平臺所控制，全球分配比例如下，以 Amazon 及 Alibaba 數量占最多。



A.可運用數位平臺的功能來強化營業稅的徵收，尤其是對於線上進口低價貨物部分。另應重新審視數位平臺應負擔的責任義務，從早期的自願、資訊分享角色，到現今賦予平臺全部的課責義務。在此情形下，可考慮下列面向：

資訊需求項目	檢視議題
<ul style="list-style-type: none">· 消費者的能力狀況· 供應商品的性質· 決定課稅地點的要素· 營業稅免稅的門檻· 供應商品的價值· 課徵營業稅的時點	<ul style="list-style-type: none">· 境外或境內平臺· 數位服務或商品· 低價貨物或全部貨物· B2C 或 B2B 模式

B.英國政府採取倉儲服務業盡職審查計畫（Fulfilment House Due Diligence Scheme, FHDDS），以打擊歐盟以外的跨境電商賣家濫用 VAT 規則。

(a)英國對只儲存、配送自有商品，或只儲存、配送從歐盟進口商品的倉儲企業，不要求其登記，導致從歐盟進入英國的商品，在倉儲中心儲存後，化整為零再透過數位平臺銷售到英國境內，藉以規避營業稅的課徵。英國稅務海關總署（HMRC）估計，這些企業使英國政府每年減少約 10 億英鎊的營業稅收入。

(b)有鑑於此，英國政府實施 FHDDS 計畫，要求倉儲服務業者對儲存的貨物及海外客戶進行適當的盡職審查。如果儲存從歐盟以外進口的商品，而這些商品是由歐盟以外的企業擁有，該倉儲服務業者就需要申請註冊該計畫。從 2019 年 4 月 1 日起，符合 FHDDS 標準的企業，除非已經英國 HMRC 核准，否則不能提供物流服務。

(c)英國實施 FHDDS 計畫後，更容易識別及打擊不遵守規則的海外供應商，防止海外企業通過數位平臺出售商品予英國消費者之行為。

(三) 透過先進與數據驅動的合規風險管理及行政合作，以促進遵循法規並強化執行效果

1.稅務主管機關相互合作

(1)多邊稅務行政互助公約（Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters），包括營業稅的資訊交換互助合作。

(2)OECD 稅約範本第 26 條資訊交換及第 27 條協助徵稅規定，自 2000 年起已放寬不限於所得及資本，營業稅自可適用資訊交換（包括個案請求、自發提供、自動交換）及協助徵稅的規定。

(3)世界關務組織（World Customs Organization, WCO）工具，包括防制、調查及打擊關務違規案件行政互助國際公約（奈洛比公約，Nairobi Convention）、雙邊互助協定範本（Model Bilateral Agreement on Mutual

Assistance) 及全球關務網絡 (Globally Networked Customs)。

2. 運用大數據加強法遵風險管理

透過先進技術分析與大數據技術互相結合，產出預警數據，以加強風險管理。包括納稅義務人態樣分類，以及經由自動化程序進行目標性的干預行動。

(四) 設計課稅制度的原則

1. 中立性：

(1) 介於傳統商務及電子商務的型態。

(2) 減少影響營業人及消費者的選擇。

2. 具備效率：降低遵法及管理成本。

3. 簡便及確定性：課稅結果必須能被預期。

4. 有效性及公平性：

(1) 在一定的時間必須有確定的金額。

(2) 極小化可能造成租稅規避的潛在風險。

5. 具備彈性：隨時動態調整，以確保稅收制度與技術及商業發展同步進行。

二、共享經濟

(一) 何謂共享經濟

「共享經濟」觀念席捲全球，名稱不一而足，有人稱為 **Sharing economy**，有稱為 **Gig economy**，或稱為 **Peer-to-peer economy**。有別於租賃經濟，是一種共用人力與資源的社會運作方式，這個概念包括商品及服務的創造、生產、交易及消費的共享，人們可將所擁有的資源「有償」租借給他人，使未充分利用 (**Under-utilized**) 的資產或資源獲得更有效的運用。共享經濟的活動並不是新興行業，例如交通及住宿業，但參與商業活

動者通常是新的營業人及消費者。

此外，共享經濟的共同點是透過數位平臺來經營，經由平臺交易商品及服務，媒介買方及賣方。共享經濟具有下列特性：

1.技術驅動：

- (1)使用網際網路及移動通訊設備連接供應商及使用者。
- (2)無現金交易（線上或行動支付系統）。
- (3)建立信評工具（例如消費者評價系統）。
- (4)使用動態定價（定價演算法或類似軟體）以適應供需變化。

2.科技促使數位平臺減少資訊不對稱及交易成本，增加買賣交易的規模、範圍及頻率。

3.從事共享經濟工作者有較低的進入門檻並保有彈性：雖然受限於統計數據未公開，但共享經濟的工作者收入普遍較低。

(二) 共享經濟的分類及商業模式

1.可分為資產基礎（Asset-based）及勞力基礎（Labour-based）兩種型態。資產基礎型：係基於利用資產或消費品之未充分使用而發展出來的模式，例如 Airbnb。勞力基礎型：係為具專業性的勞動力提供服務的機會，通常也稱為 Gig economy，例如 TaskRabbit 及 Skillshare。

2.四類交易型態：

數位平臺業者提供仲介服務，通常收取 1%（或 2%）最多至 20%的佣金收入。

(1)現金交易：通過數位平臺共享資產或提供服務（收費）（例如住宿租賃或租車服務）。

(2)以物易物：涉及商品或服務的租賃、交換、分享及易物行為（例如以

房換房)。

(3)費用分攤：商品或服務提供者獲得共享活動所衍生成本費用的退還。

(4)禮品及捐贈：同儕間免費提供商品或服務。

3.電子商務平臺代表性經營業者



圖 3-1 代表性電商平臺業者

上述經營住宿/居家、交通及勞動力的電商平臺，占主要種類，但其他類型平臺近期成長亦十分迅速。其以市場活動型態區隔如下：

認知型活動 Cognitive activities

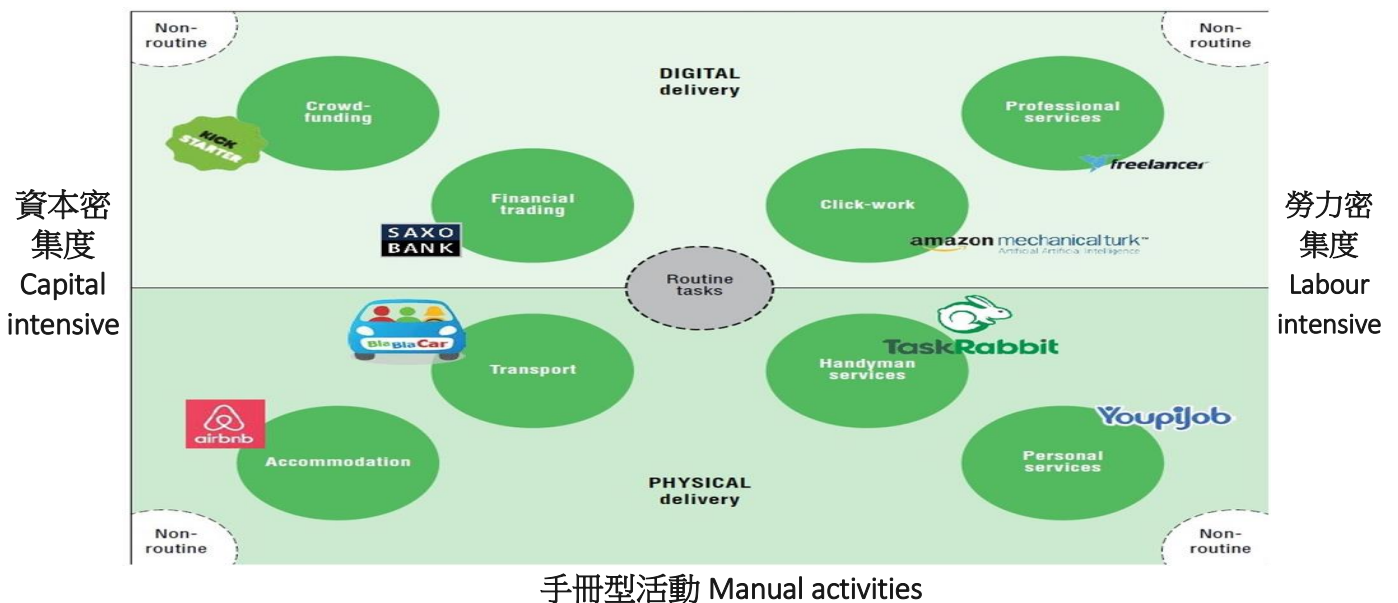


圖 3-2 電商平臺業者市場活動

(三) 共享經濟的重要性

1. 共享經濟的驅動元素，包括：

- (1) 市場需求程度高。
- (2) 科技的進步發展，如網路、手機設備、數位平臺及線上支付系統。
- (3) 經濟行為改變：人類尋求節省消費時間並賺取額外收入。
- (4) 數位信心的成長，尤以年輕一輩共享的心態快速萌芽。
- (5) 社會倡議，增加數位商品及服務的流通性。

2. 難以衡量共享經濟的規模及成長：

- (1) 數位平臺商必須嚴格遵守對使用者資訊保密之義務。
- (2) 衡量共享經濟相關統計數據受到限制，如官方統計資料無法完整呈現線上交易數據、GDP 數值未包含免費使用的數位商品，及物價指數無法正確估計數位商品在質方面的改善。

3. 根據民間研究機構估計的使用者數量如下表：

名稱	總部位置	服務類別	使用者估計人數（百萬人）
Airbnb	美國	觀光住宿	100
Alibaba	中國大陸	商品交易	440
Amazon	美國	商品交易	300
BlaBlaCar	法國	交通	40
DiDi Chuxing	中國大陸	交通	400
Ebay	美國	商品交易	170
Lyft	美國	交通	40
Uber	美國	交通	40

4.根據資誠會計師事務所（PWC）預估共享經濟的潛在成長情形：2013 年傳統經濟交易約占全體市場 95%，共享經濟約占 5%；然而到 2025 年，傳統經濟交易下滑至 50%，共享經濟上升至 50%。

（四）共享經濟課徵營業稅的挑戰

共享經濟所涉相關政策制定十分繁雜，從市場監管、價格訂定、交易資料保密到共享經濟工作者的保護，而營業稅如何課徵僅是其中一環。如何課徵營業稅，至今尚無一套可供全體適用的標準，其主要原因在於各個租稅管轄區國內法的差異，以及共享經濟產業不斷地在變革。為此，OECD 已將共享經濟課徵營業稅議題，列為優先研究課題。在未訂定新標準前，可考慮以下的發展策略：

1.掌握營業稅策略的可能因素

（1）確保適當的控制機制

A.共享經濟的規模及成長性（採取可切割的方式）

B.辨認造成侵蝕營業稅稅基的威脅因子

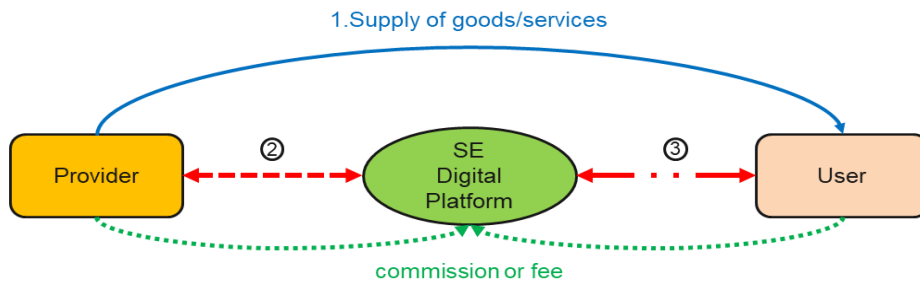
C.辨認營業稅稽徵及遵法的可能新機會

（2）考量政策所需的執行方案，以及所有方案的具體內容。

（3）考量政策執行下，共享經濟平臺可能扮演的角色。

2.鑑於共享經濟種類繁多，尚無法設計一套可適用於所有類型的規範，短期或可集中注意力在住宿租賃觀光、交通共享及勞動需求等占市場主要份額的三種態樣。

3.共享經濟的運作模型



交易方情況：

- 1.貨物及勞務由供應商供給使用者
- 2.供應商與數位平台之交易
- 3.使用者與數位平台之交易

圖 3-3 共享經濟的運作模型

(1)共享經濟通常由私人個體開始形成。

(2)共享經濟供應商所賺取之收入一開始通常較低，但發展具規模後，收入會非常驚人。

(3)數位平臺居於中介者角色，運用先進的科技傳遞服務，且不需要實體營運場所。

4.有關營業稅稅基侵蝕方面，包括幾個面向：

(1)從傳統經濟到共享經濟，相關既存的經濟活動已被取代。

(2)經營型態由 B2B 到 C2C：個人提供假日住宿即為一例，透過 Airbnb 提供住房服務的銷售收入，通常低於營業稅的課稅銷售門檻，造成營業稅稅基的流失。

(3)共享經濟下的工作者較一般傳統工作者遵法程度為低，該類族群認為並不需負擔繳稅義務，且遵法投入資源的觀念較為薄弱。

(4)既有基本供應者的地位為何？應該繼續適用免稅或適用零稅率？這都會侵蝕稅基。

5.共享經濟的相關規範包括課稅規定，仍持續進行，目前尚無清楚且一體適用的標準。其中數位平臺扮演的角色，牽涉到徵集、課責及數據分享的義務，十分重要。

三、我國分享跨境電商課徵營業稅經驗及所遭遇問題

我國應主辦單位邀請報告實施跨境電商銷售勞務課徵營業稅的經驗，由財政部國際財政司李專門委員明機報告並接受與會者提問，十分榮幸，以下就報告內容摘要如下：

（一）實施背景

為了防止跨國企業租稅規劃導致稅基侵蝕及利潤轉移，並解決數位經濟帶來的稅收挑戰，OECD 於 2015 年發布 BEPS 行動計畫 1，對現行營業稅制提出要求跨境銷售勞務外國業者於消費地國辦理稅籍登記之建議。2015 年至 2016 年間，歐盟、韓國、日本及紐西蘭採納 OECD 建議，陸續修正營業稅法等相關規定。

（二）修正措施

為因應國際趨勢並控制稅源，我國加值型及非加值型營業稅法修正案於 2017 年 5 月 1 日起生效。依消費地課稅原則，規範銷售電子勞務予我國境內自然人（B2C）之境外電商營業人，如其年銷售額超過新臺幣 480,000 元（約 16,000 美元），應辦理簡易稅籍登記並報繳營業稅。

（三）執行成果

境外電商課徵營業稅制度實施截至 2019 年 6 月 10 日，已有 106 家境外電商營業人辦理稅籍登記（含 Google 及 Apple）。2017 年 5 月至 2019 年 4 月間，總銷售額為 53.21 億美元，營業稅稅收為 2.25 億美元。

（四）遭遇困難與解決之道

- 1.因網路交易訊息難以掌握，為進一步發掘未辦登記及查核已辦登記之境外電商，考量境內個人向境外電商購買電子勞務，多以信用卡付款，故主管機關透過此管道，與國內發卡機構跨域合作，蒐集消費者刷卡資料，針對未辦登記境外電商，進行輔導；另針對已辦登記的境外電商，設計選查條件，檢視其有無逃漏稅，以維護租稅公平。

- 2.我國營業人與已辦理稅籍登記之境外電商交易，其憑證收付應符合我國法規規定。例如國內飯店業者，每個月平均開立與國際訂房平臺發票數約有數萬張，飯店業者等國內供應商必須用國際郵件寄送統一發票，郵寄成本明顯增加，而國際訂房平臺也須僱用專人整理郵寄的統一發票，增加時間及人力成本。考量境外電商業者於我國並無固定營業場所，境內營業人給與憑證確有困難之處，故提出以電子郵件方式傳送發票影像檔的變通方式，以節省雙方郵寄成本和人力成本。
- 3.統一發票是我國獨特之稅政制度，惟境外電商營業人對於熟悉統一發票與繳納營業稅之關係，恐較困難；又境外電商營業人經營全球性業務，銷售對象遍及世界各地，其系統之建置適用全球，但為符合我國法規開立統一發票，勢須修改系統。考量境外電商營業人導入雲端發票之難度相較國內營業人為大，為免多數境外電商倘無法如期於 2019 年 1 月 1 日開立雲端發票，屆時如有消費者提出檢舉漏開統一發票，勢將衍生諸多困擾及稽徵成本，爰提供 1 年調適緩衝期（即 2019 年 1 月 1 日至 12 月 31 日）。目前成功輔導電商 UpToDate、Google、Sony、Digital River GmbH 等開立雲端發票。
- 4.依我國境外電商課徵營業稅制度，境外電商營業人銷售遊戲軟體予境內自然人，其自國內供應商取得之進項憑證可申報扣抵銷項稅額。惟部分境外電商營業人並未申報扣抵進項稅額，而將營業稅由銷售遊戲軟體銷售價格中扣除，剩餘部分（銷售價格減去服務費及稅額）再分配予國內供應商，導致國內供應商利潤減少。此情況似為我國實施跨境電商課徵營業稅所遭遇較為棘手之問題，目前主管機關已持續與跨境電商交易平臺溝通，期望其能主張進項稅額之扣抵權，以維護國內供應商之權利。

（五）會場提問情形

- 1.印尼代表提問臺灣如何取得這些潛在跨境電商資料，如何要求其辦理稅籍登記？
- 2.寮國代表詢問統一發票制度相關問題。

3.OECD 消費稅部門主管 **Mr. Piet** 提出臺灣為何有進項扣抵之機制，國際上鮮少有如此設計？是否造成跨境平臺業者遵法成本相較於其他國際國家為高？

我國代表於現場回答與會者相關提問。另於中場休息時，進一步與 **Mr. Piet** 討論跨境電商進項稅額扣抵機制問題。**Mr. Piet** 指出國際潮流係視跨境電商平臺為境外居住者（**Non-residents**），而我國制度設計係將其視為境內居住者（**Residents**），所以允許跨境電商擁有進項稅額扣抵銷項稅額之機制。但跨境電商基於本身電作系統全球一致性及成本考量，並不會輕易修改系統，畢竟臺灣對於這些大型電商而言，仍屬小規模市場。**Mr. Piet** 尊重我國國內法之規定，但要注意制度宜簡便易循，期望我們與這些大型電商溝通後，能有進一步進展。

議題 4：政府數位化（Digitalization in Government）

本議題聚焦數位化對電子化政府（下稱 e 政府）進程之影響，並探討在重行設計稅務行政時所顯現之關鍵機會，以提升租稅遵從與稅務服務，俾優化整體效率。

一、e 政府與有效之稅務行政³

簡言之，e 政府即運用資通訊或數位技術於政府治理及公共服務，以提供更佳之政府服務、公民賦權，及更有效之政府管理。渠具減少政府腐化、增加透明度、強化便利性、提升政府收入成長及／或降低成本之效益。

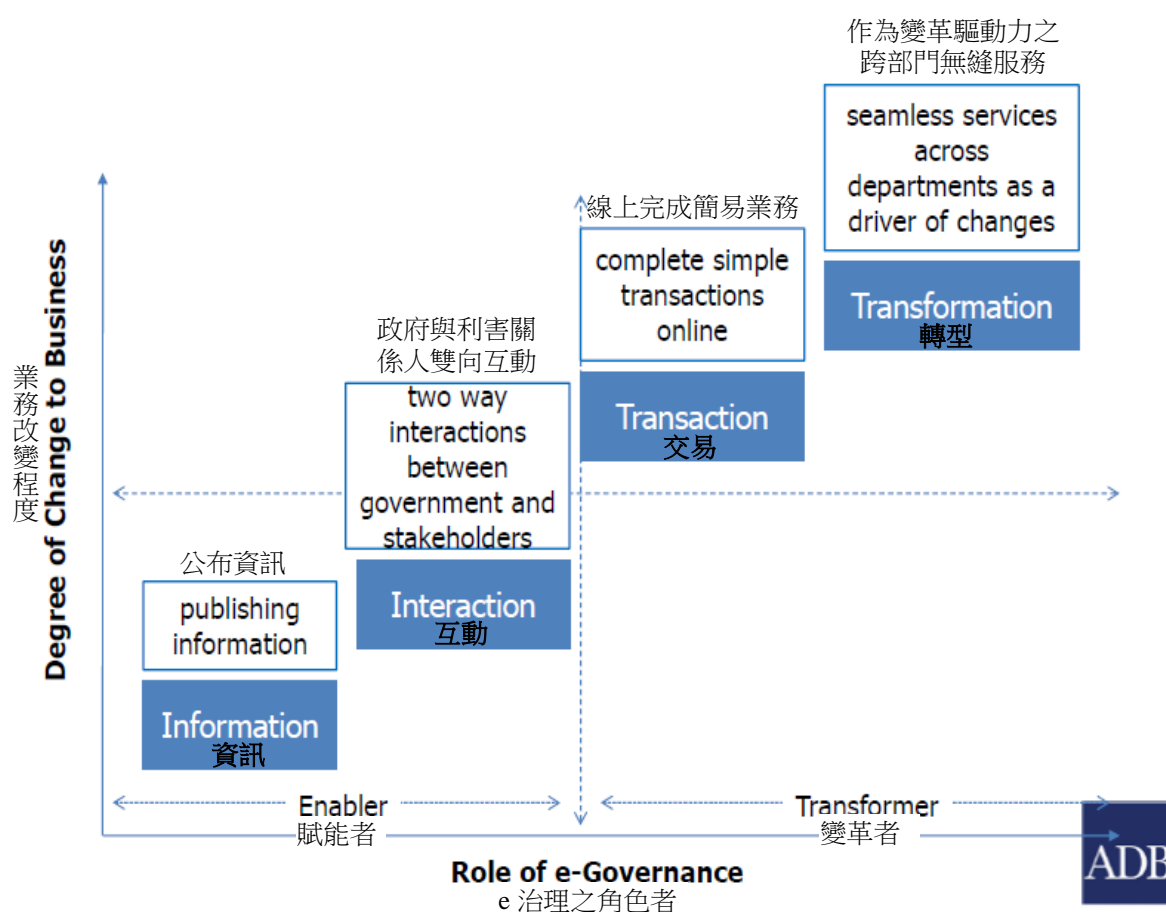


圖 4-1 e 政府之進程

上圖表示 e 政府之演進。1990 年代至 2000 年代早期，e 政府通常僅提供靜

³ 本部分係由 ADB 永續發展及氣候變遷部門數位科技發展小組(Digital Technology for Development Unit, Sustainable Development and Climate Change Department, ADB)首席公共管理專家 Mr. Yoon Seok Yong 簡報。

態網站及單向資訊散播，業務之處理為人工及電腦作業並行，大多數運用於後台工作，各辦公處所/地點間僅具有有限的或無資訊交換，資訊技術（下稱 IT）系統之開發建置僅處理特定範圍議題，成功案例實屬有限。而最近十年 e 政府之發展，則具以下現象：提高採用 IT 之政府經費，包括增加 IT 基礎設施投資；政府部門中有專屬 IT 之制度結構；更多之成功案例；有形之 e 政府效益創造全球推進力；技術性資源之可利用性。

在 e 政府發展下，全球稅務行政有以下趨勢：轉變為以服務導向之作法，提升自願租稅遵從；考量國內收入之運用，更聚焦於擴大稅基及提升租稅遵從；運用數據分析及資訊技術處理逃漏稅議題（如 BEPS、移轉訂價、稅務稽查等）；採用數位技術支援稅務行政管理，如大數據、進階分析、區塊鏈等。惟稅務行政仍面臨以下主要挑戰：

1. 人工作業仍為營運支出之主要來源。
2. 以自動及手動系統並行運作，從而導致額外行政成本。
3. 僅有限運用納稅者相關繳稅記錄。
4. 欠缺對納稅者之整合性觀點。
5. 零碎未整合之資訊進而影響規劃、監控及決策。

在稅務行政管理之資通訊技術方面，其範疇包括：

1. 轉變為自助服務（Self-services），以降低稅務機關之行政負擔。
2. 多樣化服務傳遞管道（如入口網站、手機等），以迎合不同納稅者。
3. 建置集中式資料庫（Centralized database），其中個人及企業納稅者皆運用單一身分識別號碼。
4. 建立整合性系統，以促進稅務機關及其他重要利害關係人（如銀行、公司註冊登記機關、土地登記機關等）之資訊交流。
5. 支援有效監控及分析交易資料，以提升稅收及租稅遵從。

有關稅務管理資訊系統（Management Information System, 下稱 MIS）之內容見下圖 4-2，發展稅務 MIS 之主要效益有：

- 1.提高整體稅務行政績效。
- 2.經由自助服務降低租稅遵從成本。
- 3.更快速之資料處理（如申報書及繳稅資料）。
- 4.極小化申報書及其他交易之錯誤。
- 5.納稅者及機關人員間之有效溝通。
- 6.提升稅收及租稅遵從。

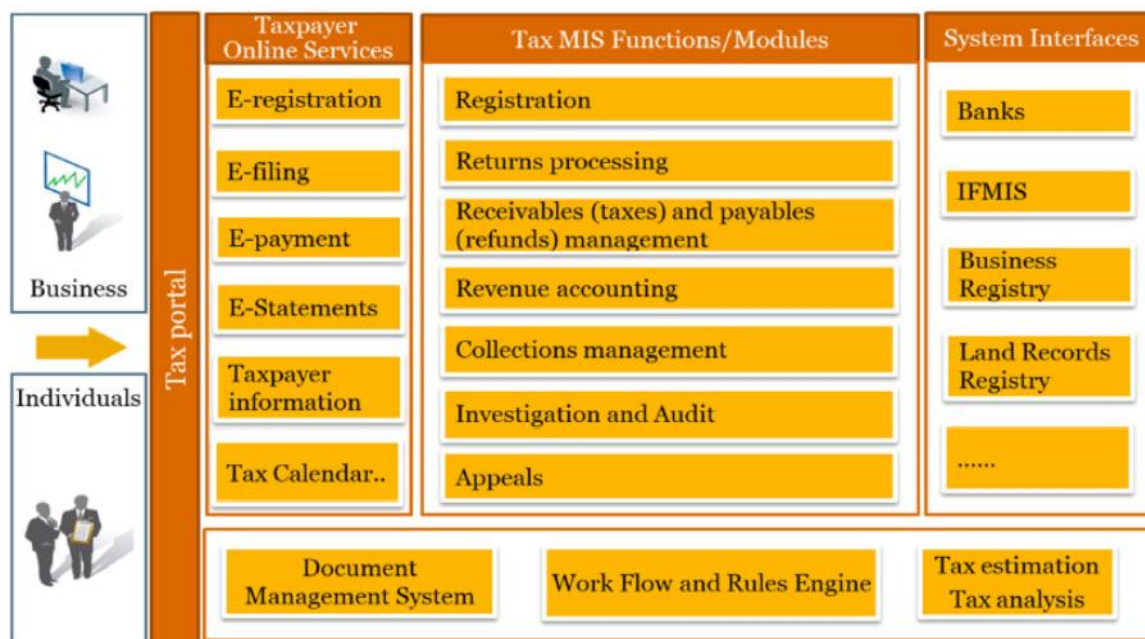


圖 4-2 稅務 MIS 全貌

稅務 MIS 與外部系統整合之助益，在銀行方面，可促進稅款徵收與退稅，及稅收調節與會計；在整合財政管理資訊系統方面，可產出稅收徵收、債務等報表，亦提供支持預算之數據；在海關管理方面，可共享納稅人資訊；另第三方資料來源者，可自動輸入經由整合之身分證號、企業註冊登記、土地登記及社會安全體系等資訊。

惟發展稅務 MIS 計畫之主要挑戰如下：

- 1.僅有計算機化而非現代化（未有流程再造）。
- 2.組織內部管理作為變更不足。
- 3.屬重大投資但卻對服務傳遞具最低之影響效果。
- 4.因產能不足無法及時完成計畫。
- 5.員工能量不足且欠缺資通訊技能。

以韓國稅務 MIS 推動歷程為例，韓國於 1997 年導入整合性稅務系統（Integrated Tax System, ITS），支援諸如註冊登記、申報書填寫、稅款徵收及納稅者服務等核心功能，並運用單一網絡連結所有地區性稽徵機關，以提供及時行政管理。1999 年至 2000 年間導入增值稅電子申報，同時為促進民眾採用電子支付，亦提供相關租稅誘因。2001 年至 2002 年間推出家庭稅務服務（Home Tax service），範圍涵蓋全國大多數納稅人之直接稅與間接稅服務。2003 年啟用租稅資訊管理系統（Tax Information Management System, TIMS），2007 年推出存放所有稅務資訊之單一儲存庫（repository）。2010 年導入電子發票系統和交易分析系統。2015 年推出新一代稅務整合系統（Next-Generation Tax Integrated System, 下稱 NTIS）。

稅務 MIS 之推動對韓國帶來以下效益：1996 年至 2015 年間，稅收增加 3.5 倍，但稅務工作人員人數僅增加 1.1 倍；經由降低稅務行政成本及納稅人遵從成本，推行 NTIS 之效益估計有 396 百萬美元。渠將原來地區性之稅務管理結構轉變為全國層次之功能性稅務管理結構，從提高工作效率至擴展優質服務，並採用企業架構（enterprise architecture）實現交互運作性（interoperability）及資訊交換。

二、亞洲之稅務行政與數位化⁴

本節簡述當前新興科技如何重塑稅務行政，亦列舉若干新興發展與做法，並探討如何營造適於變革之環境。

⁴ 本部分由 ADB 租稅制度顧問 Mr.Richard Highfield 簡報。

(一) 工業 4.0 (第四次工業革命) — 新數位工業科技

先進數位技術已應用於製造業，惟工業 4.0 將進一步改變生產。其將提高效率並改變供應商、製造商與客戶間及人力與機器間之傳統生產關係。美國波士頓顧問公司 (Boston Consulting Group, BCG) 整理出驅動及建構工業 4.0 之九大科技技術如下圖。

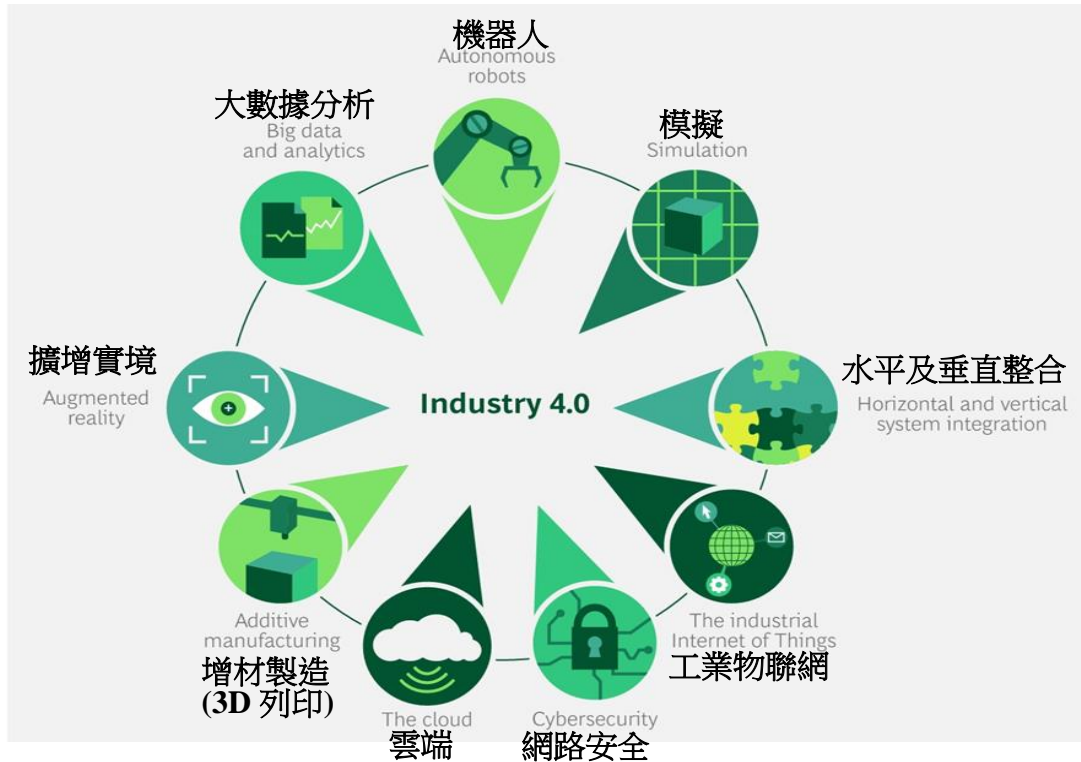


圖 4-3 轉變工業生產之九大科技

工業 4.0 一詞抽象而複雜，惟觀察社會及當前數位趨勢，工業 4.0 實由諸多部分組成。從而由以下數位技術瞭解該等組成之廣泛程度：

- 行動裝置
- 物聯網平臺
- 定位偵測技術
- 高階人機界面
- 身分驗證及欺詐偵測
- 3D 列印
- 智慧感測
- 大數據分析及高階演算法
- 跨層次顧客互動及顧客剖析
- 擴增實境/穿戴裝置
- 雲端運算

左列數位技術可歸納為以下 4 項主要技術：

- 虛實整合系統(cyber-physical systems)
- 物聯網(IoT)
- 雲端運算(cloud computing)
- 認知運算(cognitive computing)

(二) 傳遞數位服務方法之基礎

數位時代巨幅改變人民生活方式，依法課徵租稅仍為稅務機關之基本任務，不同於以往者，稅務機關應與時俱進，強化數位科技能量，結合現有數位工具運用於稅務行政，提升稽徵效率並減少納稅義務人遵從成本。

以澳洲為例，澳洲稅務局（Australian Taxation Office, 下稱 ATO）長期致力於數位稅務行政發展，強化數位科技量能，運用於改善稅務申報流程及納稅服務，減少納稅義務人依從成本。其主要特點如下圖：



圖 4-4 澳洲 ATO 傳遞數位服務之基礎

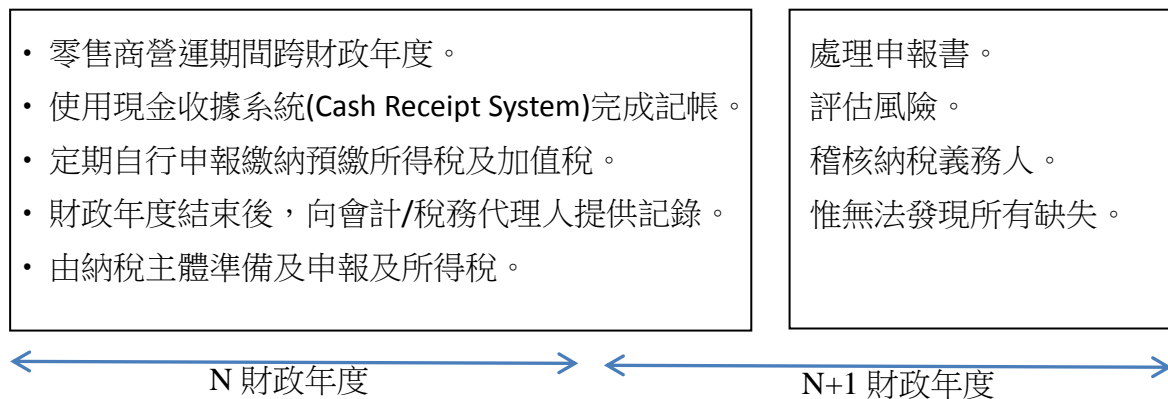
(三) 提升零售部門之租稅遵從

零售通路之逃漏稅（包括所得稅及增值稅）問題，係所有經濟體面臨之主要租稅不遵從議題。收銀機（係屬零售商之自然系統）為業主、會計師……及稅務稽核人員之主要初始資料來源，惟其精密程度與安全性，依其種類各有不同（列示如下表）。

表 4-1 電子收銀機種類及特色

種類	主要特色
不安全之電子收銀機 (Non-secure electronic register)	紙本交易紀錄，但紀錄易被操縱或刪除。
安全之電子稅務收銀機 (Secure electronic tax register(ETR))	包含可安全儲存詳細交易紀錄之記憶體；惟易受惡意軟體之攻擊。
電子簽章裝置 (Electronic signature devices(+ETR))	可創建具唯一電子簽章及交易細節之紀錄。非常安全但未能線上繳稅。
線上收銀機系統 (Online cash register system，下稱 OCR 系統)	具備以上所有安全特徵，且可加密以避免被濫用。可線上或幾近即時取得稅收。

零售商傳統採行之制度(如下圖所示)，涉及諸多運作者，耗時冗長、成本高昂，且易受濫用，從而導致鉅大損失。

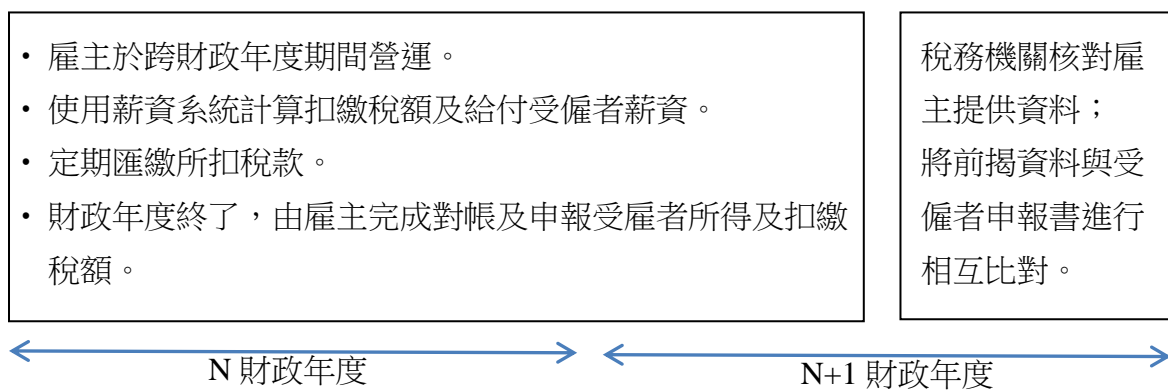


茲以俄羅斯 OCR 系統為例。俄羅斯聯邦稅務局 (Russian Federal Tax Service, 下稱 FTS) 於 2014 年測試運行此一系統，期經由電子收銀機及安全之財政資訊設備取得線上零售銷售數據，該系統尚具有將數據即時傳輸至俄羅斯 FTS 伺服器之功能。在完成測試後，俄羅斯政府即通過立法，階段性強制要求所有零售企業 (B2C) 使用 OCR，未遵從該要求者予以加重處罰，同時提供相關租稅優惠以抵銷該等企業投資於新電子收銀機系統之成本。俄羅斯 FTS 創建一安全之物聯網網絡，以提供連續、即時之全國性數據流，此等數據對租稅遵從之評估不可或缺。

各國政府於稅務行政運用 OCR 系統方面，在過去 5~6 年間顯著成長，除俄羅斯，阿根廷、奧地利、比利時、捷克、匈牙利、韓國、斯洛伐克及瑞典亦有採用。OECD 稅務行政論壇（Forum of Tax Administration，下稱 FTA）於 2019 年出版之「線上收銀機之運用：效益、考量及指引（Implementing Online Cash Registers: Benefits, Considerations and Guidance）」報告，即闡述其發展及效益，並列舉俄羅斯、匈牙利、韓國及斯洛伐克 4 研究案例；OCR 系統帶來顯著之效益，舉例言之，在匈牙利提升 15% 之租稅遵從；在韓國，交易之可見性（visibility）由 2004 年的 38% 提升至 2016 年的 97%；在俄羅斯，2016 至 2017 財政年度之零售部門增值稅稅收成長 38%。

（四）雇主扣繳所得稅之稅務行政改革

大多數國家之個人所得稅制，高度仰賴雇主為扣繳義務人，就受僱者薪資扣繳所得稅（以日本為例，有 3.5 百萬名雇主；50~60 百萬名受僱者；2018 年扣繳所得稅額計 104,850 億日圓，占其個人所得稅稅收 57%）。雇主之薪資系統（即所有雇主之自然系統）為雇主、會計師……及稽核人員取得原始稅務相關資料之主要來源。下圖列示傳統作法：



現今若干國家運用新興科技改良薪酬支付及所得稅扣繳相關稅務行政，例如澳洲的一鍵式薪酬系統（Single Touch Payroll, STP）、紐西蘭的發薪日申報（Payday Reporting）系統及英國的即時扣繳（Real-time PAYE）制度等。

以澳洲一鍵式薪酬系統為例，該系統要求所有雇主須於每個薪酬支付日向澳洲稅務局（ATO）申報每位員工之薪資、稅額減除、扣繳稅款及其他資訊，用以取代以往採年度申報為基礎之薪酬與租稅申報系統，從而稅務機關可於該系統下載最新相關資訊。該系統整合於雇主之薪酬及會計軟體中，採分階段實施，2018年7月1日先由員工數超過20名之大型雇主開始實施，2019年7月1日起再擴及小型雇主。受僱員工亦可線上查詢其薪酬資料，作為申報個人所得稅及相關稅負之參考。經由該等系統，澳洲ATO更易於監控雇主是否定期匯繳所扣稅款、確認受僱之納稅義務人及確保雇主正確扣繳。

（五）行動裝置—隨時隨地提供服務

近年亞洲國家行動裝置使用量遽增，實為傳遞服務提供極大潛力。但ADB相關報告指出，34國稅務機關僅有14國報告其於2018年已有運用手機軟體之情形。

表 4-2 亞洲國家稅務機關運用行動裝置軟體情形

行動裝置軟體功能	已採用國家
使用手冊(Access guidance)	阿富汗、澳洲、亞塞拜然、中國大陸、印度、韓國、馬來西亞、我國及泰國。
納稅人稅務帳戶(Taxpayer account access)	澳洲、中國大陸、喬治亞、印度、日本、韓國、馬來西亞及我國。
查詢服務(Enquiry service access)	阿富汗、澳洲、亞塞拜然、中國大陸、印度、韓國、馬來西亞、我國及泰國。
線上繳稅(Make payment of taxes)	澳洲、不丹、中國大陸、印度、韓國、馬來西亞、菲律賓及我國。
舉報稅務違法行為(Report a tax offense)	阿富汗、澳洲、亞塞拜然共和國、韓國、我國及泰國。

（六）數位服務

為因應科技日新月異塑造之全球新經濟趨勢與新興商業模式，掌握數位化對產業影響及其隱藏商機，澳洲政府提倡數位化創新不遺餘力，在公

部門服務層面，在其強力推動數位倡議下，亦運用數位工具及後勤辦公室支援，與民眾面對面溝通，提高行政效率。在稅務行政方面，澳洲 ATO 提供下列服務（詳如下圖）以支援整體政府（whole-of-government）平臺。



圖 4-5 澳洲 ATO 傳遞數位服務之主要倡議及解決方案

（七）大數據及進階分析

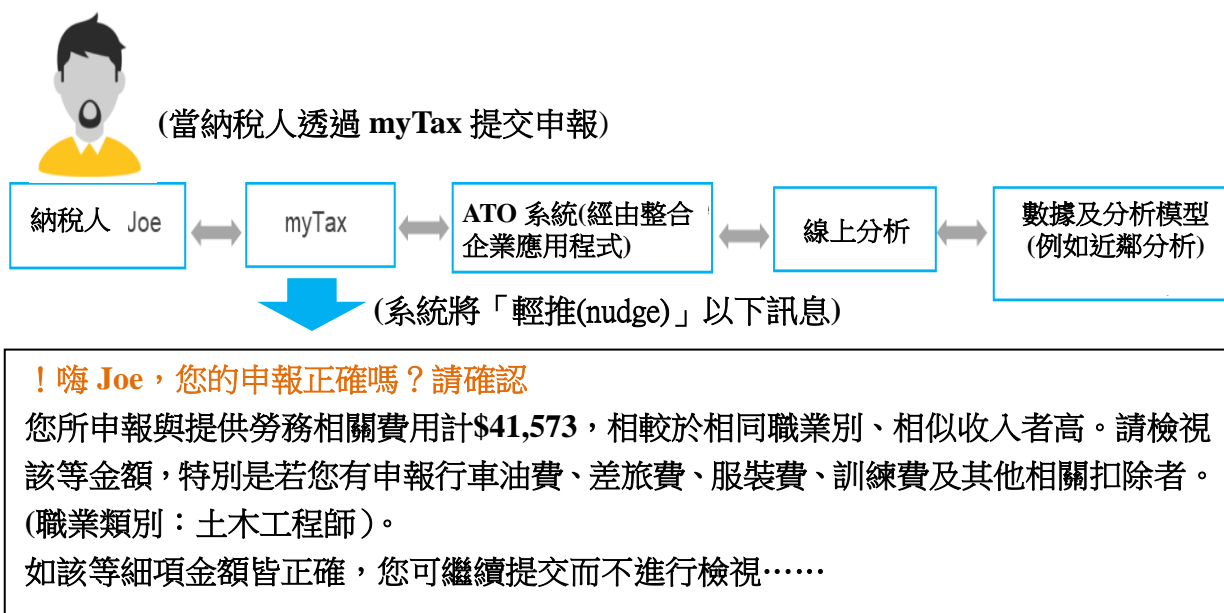
依 OECD 定義，大數據係指來自各種來源之極大量結構化或非結構化資料，渠可經由計算分析觀察相關模式、趨勢及關聯性，特別是與人類行為及互動有關者(OECD, 2017)。而進階分析則指一套統計技術及實務，其有助提升在面對大量資訊之洞察力及明確性(OECD, 2016)；此外，運用該等先進之分析技術，稅務機關可投入其擁有之相關數據，以判別租稅遵從及其他風險、提供客製化服務，並設計更有效之處理及干預措施(OECD, 2016)。

數位時代為稅務機關帶來全新挑戰。以澳洲為例，澳洲 ATO 利用線上申報系統蒐集納稅人相關數據及資訊，透過各項大數據分析，瞭解納稅人個別差異，用以改善納稅人各項服務流程及降低租稅遵從成本。此外，運用於稅收缺口預測模型，估算各稅目稅收應徵起數與實徵數之差異，瞭解造成稅收缺口可能原因，從而修正稽徵程序及相關法規，對稅務機關助

益極大，並使其重新思考延伸於其他稅收估測領域運用大數據之可行性。

ATO 於 2014 年推出個人所得稅線上申報系統「myTax」，適格納稅人可選擇利用電腦版本軟體或行動版本軟體於電腦或行動裝置進行線上申報，嗣於 2016 年擴充功能及擴大適用範圍於所有納稅人。myTax 結合 prefill 系統⁵彙整納稅人所得及相關資料，於該界面就個別情況選取相關選項，協助篩選最佳申報方式並提供相關建議，若納稅人對各選項產生疑義，亦可獲得即時諮詢服務或取得相關資訊，納稅人可經由該界面預先瞭解應納稅額，甚至可預先規劃並完成申報繳納及後續查詢服務。此外，自 2015 年將 myTax 蒐集之報稅資料進行近鄰分析(Nearest Neighbor Analysis)⁶，就申報數進行異常分析，發掘潛在風險案件，加強查核。據統計，2017 年查察異常扣除額案件並調整稅額達 8,000 萬澳幣，除可強化查核正確性，亦可提升申報案件透明度。

以下就澳洲個人所得稅申報「與提供勞務相關費用（work-related expenses, 下稱 WRE）」扣除項目，簡述澳洲稅務局電子申報系統之即時風險分析（real time risk profiling）功能及其效益。





⁵ 為稅務機關整合納稅義務人申報個人所得稅相關資訊之線上軟體，資料來源包括健保醫療、金融機構及政府機關等。

⁶ 該分析法採用向量空間模型分類，認為相同類別案例彼此相似度高，藉由計算與已知類別案例之相似度，評估未知類別案例之可能分類。

myTax 於 2017 年就個人所得稅申報 WRE 扣除之即時分析彙總如下：

- 有超過 330 萬名納稅人透過 myTax 提交其 2017 年度所得稅申報書。
- 其中有 210 萬名納稅人申報 WRE 扣除。
- 申報 WRE 扣除者中，有 173,000（約 8%）名納稅人因申報 WRE 扣除金額高於稅務機關預期而被「輕推」。
- 被系統輕推者中，計有：
 - ✓ 72,264 名納稅人自動減少其申報 WRE 之扣除金額；
 - ✓ 申報 WRE 扣除總額減少 8,460 萬澳幣；
 - ✓ 平均 WRE 扣除之調整金額為 1,283 澳幣；
 - ✓ myTax 輕推功能對總稅收影響為 2,380 萬澳幣。

在輕推該等申報 WRE 具高風險納稅人後，ATO 接續以下作為及其效益：

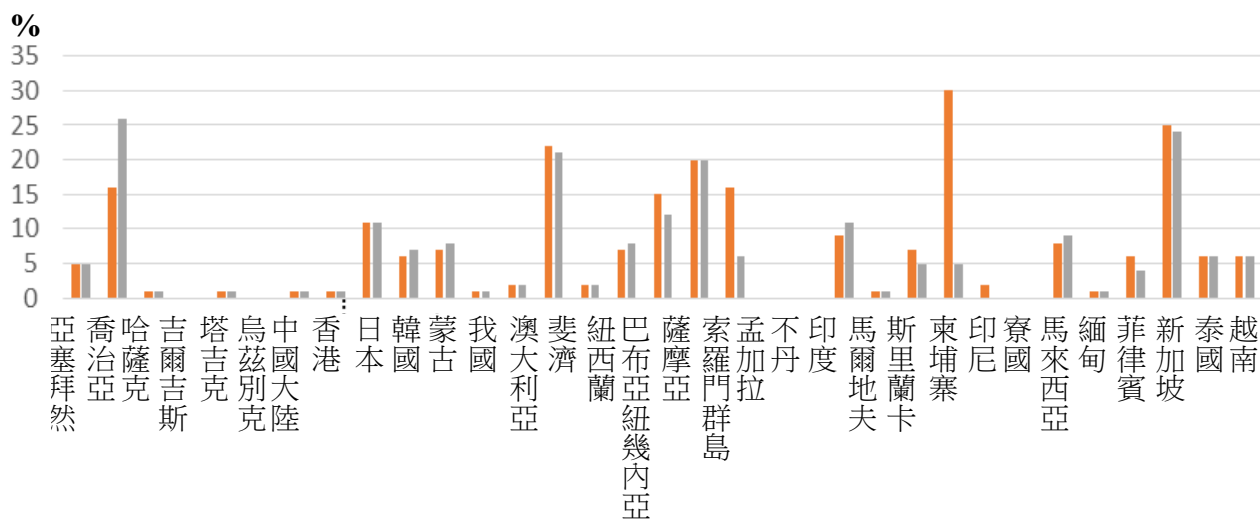
 <p>發送提示信件(prompter letters)</p> <p>2018 年 3 月至 4 月期間，以 4 批分送 90,759 封信件。截至 2018 年 6 月 10 日：</p> <ul style="list-style-type: none">> 有 8,200 件自願揭露；> 增加總稅收 1,270 萬澳幣；> 平均調整金額大於 1,500 澳幣。	 <p>稽核(audits)</p> <p>挑選 2,200 名具高風險之納稅人進行審查，截至 2018 年 6 月 10 日：</p> <ul style="list-style-type: none">> 1,195 件結案；> 稽核命中率(strike rate)89.9%；> 計增加稅收、罰金及利息 740 萬澳幣；> 平均調整金額大於 6,000 澳幣。
--	--

（八）營造適於變革之環境

為形塑因應數位時代之稅務行政，營造適於變革之環境，須具備以下條件：

1. 提供適足資源—許多稅務機關資源似有不足，特別是資通訊部分（ADB, 2019）

以新加坡為例，其內地稅局（The Inland Revenue Authority of Singapore, 下稱 IRAS）每年約持續投入預算的 20%~25% 於資通訊投資。



■ 2016年資通訊成本占總營運成本比率 ■ 2017年資通訊成本占總營運成本比率

圖 4-6 資通訊成本占總營運成本比率—比較 2016 年及 2017

2. 設定具有挑戰性但可實現之願景

新加坡 IRAS 於其 2017-18 年報指出「多年來，IRAS 致力於持續自我再創造並推行『LEAD 行動』，渠目的期經由權衡分析、設計及數位化 (LEveraging Analytics, Design and Digitalisation)，進一步改變納稅民眾及稅務稽徵人員之經驗。同時亦共同努力重新詮釋納稅人經驗、促進租稅遵從及提高稅制競爭力。為達前揭目的，有必要數位化內部流程並提升生產力。」

3. 延攬高階技術人員並賦予其推動變革之工具。

4. 以納稅人為中心 (taxpayer-centric)

新加坡 IRAS 2017 至 2018 年報提及「IRAS 將保持高度警覺，讓納稅人、利害關係人及產業界瞭解其自身需求。」顯示以納稅人為導向之稅務行政設計思維。

5. 鼓勵或培養稅務稽徵人員之創造力與團隊精神。

6. 認可並獎勵稅務稽徵人員之良好績效。

7. 隨時關注他國發展。

三、泰國運用電子支付工具進行增值稅補貼計畫之經驗

(一) 增值稅補貼計畫簡介

1. 低所得者增值稅補貼計畫

泰國近年經濟雖有復甦(2018年經濟成長率達過去6年以來最高,為4.1%),惟仍屬不平衡成長,低所得階層仍面臨困境。據統計,現行福利與補貼計畫之1,140萬名受益者中,仍有約530萬人年收入低於3萬泰幣,生活水準處於國家貧困線以下。為解決貧窮問題,泰國政府實施若干福利與補貼計畫、職業訓練等政策,期增加低所得者可支配所得及其購買力。其一即對持有及運用國家社會福利智慧卡(State Welfare Smartcard)於2018年11月1日至2019年4月30日期間購買特定財貨之低所得者,實施增值稅補貼計畫(VAT return scheme for poor)。泰國財長 Apisak Tantivorawong 指出,前揭補貼經費係由政府編列預算之普查拉特基金(Pracharat Fund)支應,而不應視為增值稅退稅。⁷

(1) 國家社會福利智慧卡申請資格

- A. 年滿 18 歲泰國國民。
- B. 失業中或 2016 年度所得未超過 10 萬泰幣。
- C. 未持有超過 10 萬泰幣之金融資產,如銀行帳戶或債券。
- D. 未持有不動產,或持有符合以下條件之不動產:
 - (a) 小於 25 平方公尺。如為公寓住宅,則不得超過 35 平方公尺。
 - (b) 持有土地面積不超過 1 萊(rai=1,600 平方公尺);如農地則不超過 10 萊。

(2) 享增值稅補貼之特定財貨

- A. 消費性財貨:

⁷ Wichit Chantanusornsiri (2018, July 12), VAT return scheme for poor shaping up, Bangkok Post. Retrieved from <https://www.bangkokpost.com/thailand/politics/1501902/vat-return-scheme-for-poor-shaping-up>

(a)應課徵增值稅之罐裝或包裝食品（糖、植物油、罐頭食品等）及其他如：牙膏、牙刷、洗衣粉、洗髮精等消費性商品。

(b)免徵增值稅之生鮮農產品，如：肉類、雞蛋、牛奶、米。

B.教育財貨：

(a)應課徵增值稅之學生制服、筆記本及書寫用紙等。

(b)免徵增值稅之教科書及學校用書。

C.農業原料：如應課徵增值稅之農用肥料及種籽。

2. 新年期間購物增值稅補貼計畫

面對全球經濟成長趨緩，泰國政府亦推出一系列刺激經濟措施，期使泰國 2019 年經濟成長率續維持於 4% 以上。為鼓勵消費同時配合政府主導之去現金化(chasless)政策⁸，於 2019 年 2 月 1 日至 2 月 15 日農曆新年期間，運用電子支付工具購買適格財貨或勞務者，將於 2019 年 11 月前獲得 5% 增值稅退稅補貼，補貼金額以 1,000 泰幣為上限。前揭補貼經費亦由政府編列預算支應⁹。

(二) 補貼流程¹⁰

1. 經由國家社會福利智慧卡者

國家社會福利智慧卡具電子錢包功能，該持卡人刷卡消費適格財貨時，稅務機關將蒐集增值稅資訊，每年於特定期間將增值稅補貼款項匯入智慧卡帳戶。相關流程如下圖：

⁸ 泰國政府近年致力推動數位經濟，除厚植基礎建設，金融科技方面亦推動若干革命性變革，在法規採負面表列式之原則管理，亦積極主導推動去現金化金融改革。其於 2015 年制定「電子支付國家戰略計畫」，2016 年全面推動「即時付」(Prompt Pay)電子支付系統，持有人可使用護照或身分證進行登記，將帳戶與手機號碼綁定，僅需手機號碼即可相互轉帳。泰國政府自 2017 年底開始運用該系統進行退稅或國民福利金發放。截至 2018 年底，「即時付」利用者幾乎已達泰國總人口之一半。

⁹ Wichit Chantanusornsiri (2018, Dec. 20), VAT refund in 2020 budget, Bangkok Post. Retrieved from <https://www.bangkokpost.com/business/1597358/vat-refund-in-2020-budget>

¹⁰ 簡報者為泰國財政部財政政策辦公室(Fiscal Policy Office)租稅政策局(Tax Policy Bureau)組長 Mr. Rit Syamananda。

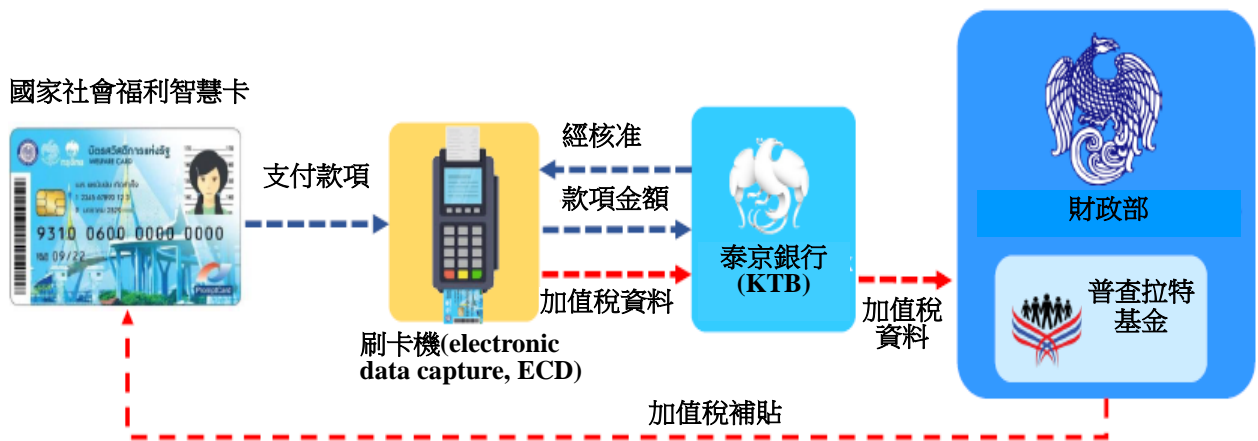


圖 4-7 泰國政府運用國家社會福利智慧卡補貼加值稅流程

2. 經由電子支付系統者

適格消費者須以與「即時付」連線之金融帳戶刷卡消費，加值稅資訊將傳送稅務機關，加值稅補貼款項將於特定期間匯入持卡人金融帳戶。相關流程如下圖：

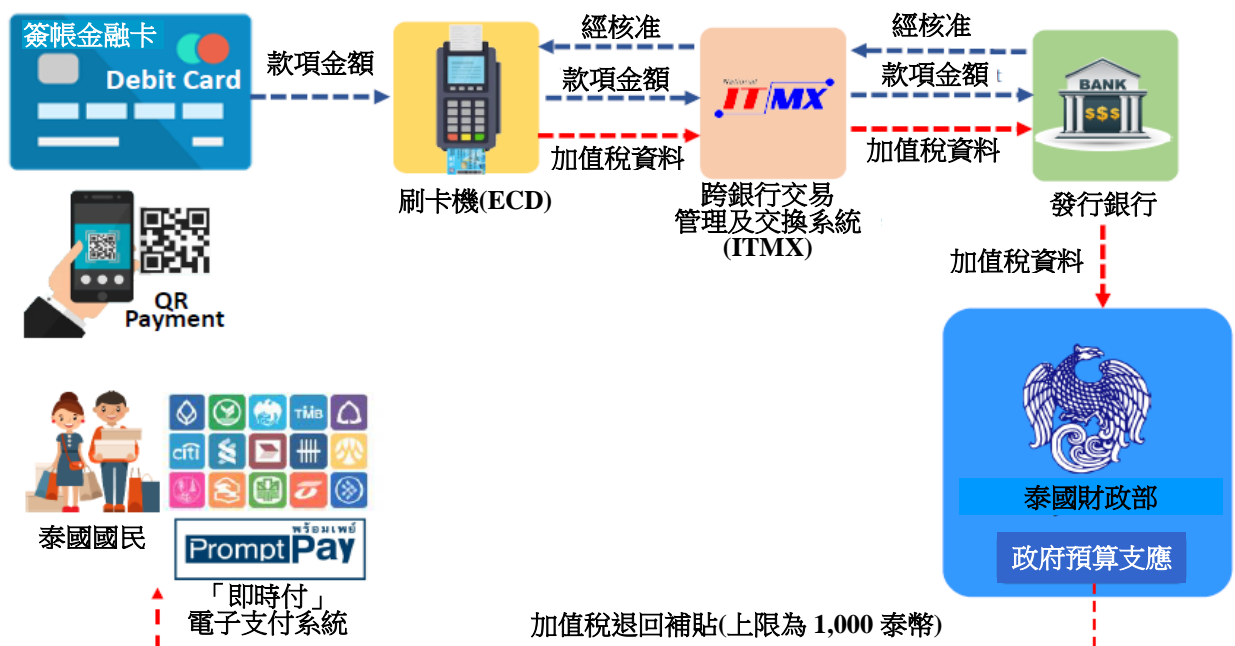


圖 4-8 泰國政府運用電子支付系統補貼加值稅流程

(三) 實施效益

該等加值稅補貼制度之實施，產生效益如下圖所示。泰國政府經由運用電子支付工具推動之經驗，檢討如下：

1. 經由國家社會福利智慧卡者

- (1)百貨公司仍須開發其電子支付，亦須登記為增值稅制度之營業人。
- (2)該增值稅補貼制度可有利於促進私人儲蓄。
- (3)增值稅補貼計畫可提振更多消費，同時可適用更特定類型之消費財貨。

2. 經由電子支付系統者

- (1)相較簽帳金融卡及 QR code，民眾更偏好使用提供較多優惠之信用卡。
- (2)民眾對於與財政部分享個人財務資訊仍存疑慮。
- (3)與信用卡提供紅利回饋所需時間相較，增值稅補貼程序耗時較久。

未來泰國政府如有將增值稅稅率由目前 7%調高至 10%之規劃，則增值稅補貼制度將可降低對低所得者之潛在負面影響，此外，亦可同時達到促進電子支付工具使用之政策目標。

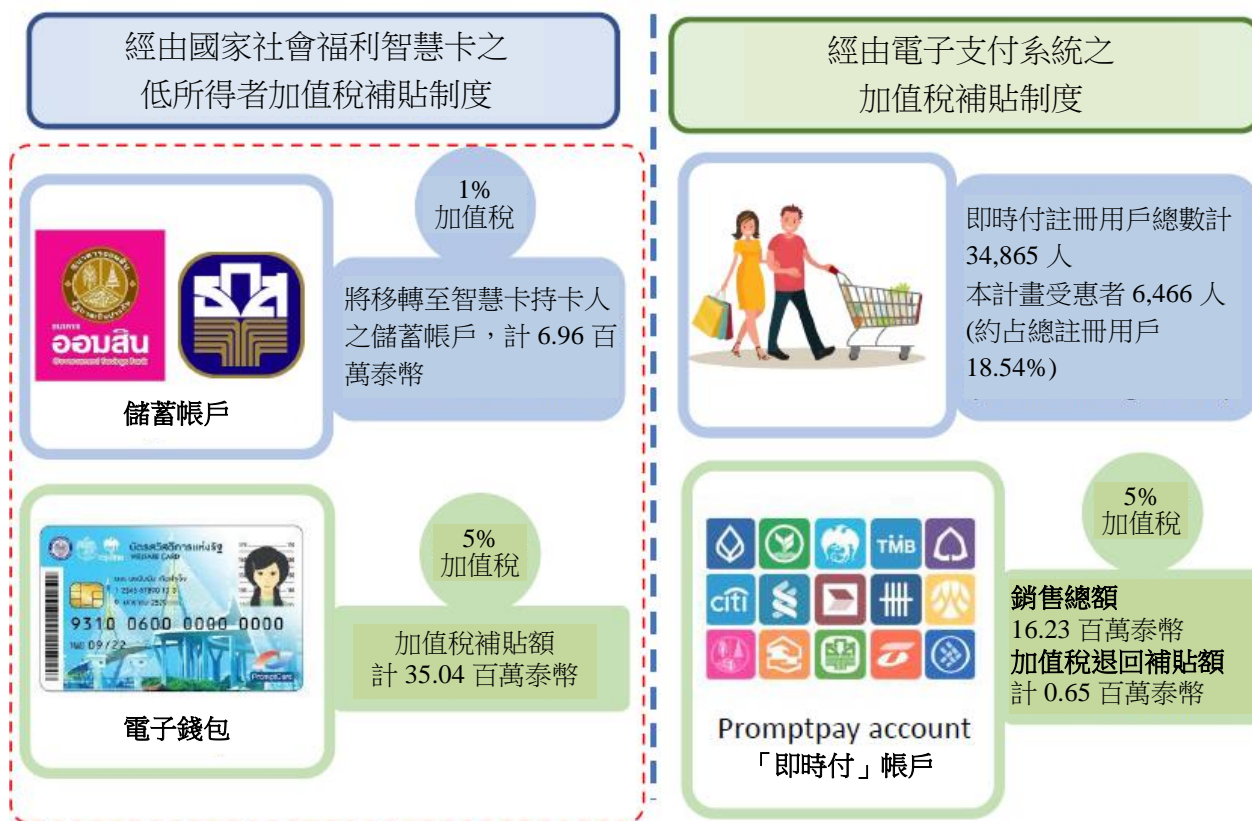


圖 4-9 泰國運用電子支付工具進行增值稅補貼之效益

肆、心得與建議

一、心得

數位經濟時代興起，對國際租稅及各國稅制設計與稅政運作，帶來諸多契機及挑戰。適時調整租稅政策並採行有效數位稅政工具，攸關一國公平具競爭力租稅環境之建構及國家稅收之掌握。OECD 於 2015 年公布之 BEPS 行動計畫，其中第 1 項行動計畫即探討如何因應數位經濟時代之租稅挑戰。

本次研討會以數位經濟租稅策略為主題，審視數位經濟發展挑戰租稅公平與租稅遵從之最新觀點及 BEPS 最新進展，同時檢視因應方式，包括修訂國內稅法、加強行政管理、重新訂定國際標準，及對多邊主管機關協定之影響；另亦探究整體政府數位化作法，包含包容性成長議題及政府資料策略；探討稅務機關如何以數位創新作法，以確保較高之租稅遵從度、提供優質服務及提高全面效率。會議由專家講座就其實務經驗與各經濟體代表進行討論，受邀之國際租稅專家具豐富實務經驗，對於各與會代表所提問題皆能妥適回應及提供建議，並透過分組案例研討使各小組成員皆感獲益良多，此外，分組討論有助於各經濟體代表交流並建立情誼，以利日後聯繫及請益。

數位經濟對稅制之挑戰包括營業稅及所得稅議題，前者 OECD 已提出國際營業稅指引（International VAT/GST Guidelines）等以為因應，惟尚有諸多新興交易型態（如共享經濟等）之營業稅課徵仍處研議階段；後者 OECD 預定至 2020 年底始提出全球一致處理規範，包括處理數位經濟之跨境交易所得之新關聯性規則、新利潤分配規則等重新分配課稅權之新方法，以及研議全球反稅基侵蝕（GloBE）機制以解決目前 BEPS 仍未無法完全處理之問題，該等方案內容因涉及課稅權分配議題，目前歐洲與美國等主要國家間仍未具共識，惟可預期倘凝具共識並經通過採行之最終報告結論發布後，各國將依據該結論之建議方法，重新檢視其應否修正國內稅法或現行之雙邊所得稅協定，以符合國際租稅新標準，爰 OECD 後續研議工作值得密切觀察。另稅務行政方面，在工業革命 4.0 趨勢下，各國政府運用新興科技重塑稅務行政不遺餘力，期營造適於變革之環境，積極發展與採行數位化工具（如物聯網、雲端運算及大數據等）革新稅政，強化稅政服

務及進行租稅遵從風險管理，以提升民眾滿意及有助租稅政策執行效能，爰關注國際數位稅政革新趨勢亦屬必要。

本次研討會中與各經濟體代表交流亦發現，大多數開發中經濟體與會代表對該國是否實際配合執行 BEPS 行動計畫及參採相關數位經濟課稅建議，係就該國政治、經濟、租稅立法背景與稅務行政能力，基於自身利益考量及表達看法，但即使如此，仍密切關注數位經濟之國際稅制與稅政趨勢，亦皆認為稅務機關應與時俱進，強化數位科技能量，結合現有數位工具運用於稅務行政，提升稽徵效率並減少租稅遵從成本。我國國際地位特殊，宜審慎考量長遠之租稅政策目的，隨時注意國際情勢發展，審酌與我國經貿關係密切之國家稅制稅政變革情況，以平衡國內社會及國際間對稅制稅政接軌國際之要求。

二、建議

(一) 持續關注 OECD BEPS 行動計畫後續執行進展及數位經濟課稅全球一致共識，俾利於我國法規修訂及實務操作

OECD 以往研議國際租稅議題，主要著眼已開發國家觀點，而近年 BEPS 行動計畫報告係納入多方意見，於國際間接受度將更大，影響層面亦更廣泛，包括國際現有租稅規範，如 OECD 稅約範本等將有所修正，許多國家亦將參考 BEPS 行動計畫建議，修正其國內稅法。當前值各國積極參與討論 BEPS 行動計畫之際，我國亦不能置外於此重要國際趨勢，我國經濟與全球經濟連結度甚高，更應積極掌握國際租稅最新發展趨勢，以維護租稅公平，確保合理稅收。

目前我國已參採 OECD 及歐盟相關規範實施境外電商營業稅新制，並於 2018 年 1 月 2 日修正「所得稅法第八條規定中華民國來源所得認定原則」，另訂定「外國營利事業跨境銷售電子勞務課徵所得稅規定」，俾建構公平、合理及簡便之網路交易課徵所得稅制度。未來宜持續關注 OECD 研議之數位經濟所得稅全球一致處理規範及其他國家改制動態，積極檢視我國現行稅法規範不足之處，同時參考國際標準與各國法規實務，作為我國擬訂政策及研修法令參考。

(二) 參酌國際趨勢，強化數位稅政，運用數位科技優化服務及強化風險管理，俾提升民眾滿意度及有助租稅政策執行效能

鑑於數位科技對稅政帶來之契機，宜參考國際作法並積極運用新興科技重塑稅務行政，例如推出使用者導向之個人雲端稅務帳戶服務，除提供整合查詢以利個人掌握稅務支出及進行財務規劃，就政府政策研擬層面，可運用大數據進行租稅遵從風險管理，俾提供優質稅務服務，並確保稅收，提升租稅改革能量。

(三) 廣續參與國際租稅研討會，掌握國際租稅最新發展趨勢並增進交流

此次研討會探討數位經濟時代之稅制設計及稅政革新最新議題，透過參與國際會議可瞭解當今國際就該等議題之趨勢、各國現況及發展等，有助瞭解國際租稅趨勢並擴展國際視野，藉由與專家及各國代表面對面意見交流、分享實務經驗，有助增進國際交流、提升我國能見度、建立相關人脈俾利日後蒐集各國法規及實務作法，同時助益我國國際租稅人才之養成，爰建議宜持續派員參與各項國際研討會。

伍、附件

- 一、會議議程。
- 二、與會代表名單。
- 三、會議簡報及相關資料。