



第16章 契 稅

重點一 基本概念

一、契稅的性質I——境內不動產取得稅

(一) 契稅具備「不動產取得稅」的性質，原則上由取得不動產之人作為納稅義務人。

(二) 課稅的正當性

契稅想要捕捉的是取得不動產之人所表彰的經濟上給付能力，對於有承受不動產能力的業主負擔契稅，以符合量能課稅原則¹。

二、契稅的性質II——地方稅

【關鍵條文：財政收支劃分法§12I、IV】

契稅為地方稅（直轄市、縣市稅），其中，在縣徵起者，應以在鄉（鎮、市）徵起之收入80%給該鄉（鎮、市），20%由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）。

（續接次頁）

¹ 陳清秀，稅法各論第2版下冊，頁262。

三、契稅的類型

【關鍵條文：契§3】

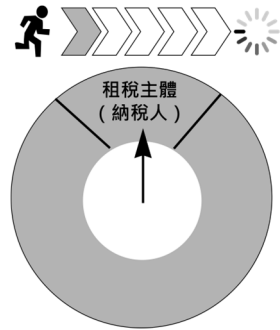
我國契稅條例依照「**不動產的取得原因**」將契稅區分為6種型態，並分別明定其法定稅率：

契稅類型		稅 率
買賣契稅	}	6%
贈與契稅		
占有契稅		
典權契稅		4%
交換契稅	}	2%
分割契稅		

重點二 租稅主體

租稅主體主要是納稅義務人，但也包含了納稅義務人以外之人²，例如，本節將介紹的契稅之「代徵義務人」，也屬於租稅主體的範圍。

本節將依序介紹契稅的「納稅義務人」及「代徵義務人」。



一、納稅義務人

【關鍵條文：契§§4~10】

(一) 契稅的性質是不動產取得稅，應由取得不動產之人作為納稅義務人。

(二) 納稅義務人

取得原因	納稅義務人 (=取得不動產之人)
買 賣 (買賣契稅)	買受人
贈 與 (贈與契稅)	受贈人
占 有 (占有契稅)	占有不動產並依法取得 所有權之人
典 權 (典權契稅)	典權人
交 換 (交換契稅)	應由交換人估價立契， 各就承受部分申報納稅
分 割 (分割契稅)	取得分割不動產之分割人 ³

² 許育典、封昌宏，納保法逐條釋義第2版，頁66。

³ 陳清秀，稅法各論第2版下冊，頁262。

(三) 需要額外說明的是，在信託關係中以不動產作為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託財產與委託人以外之歸屬權利人時（通常是指他益信託的受託人，在信託關係存續期間或消滅時，依照信託本旨把信託不動產移轉給不是委託人的受益人⁴），應由**歸屬權利人**估價立契，並依規定期限申報繳納**贈與契稅**。

(四) 此外，為了避免重複課稅，先典後賣者，得以“原已納典權契稅額”抵繳買賣契稅。但以典權人與買主為同一人為限。

二、代徵義務人——鄉、鎮、市、區公所

【關鍵條文：契§29】

契稅為地方稅，原則上由直轄市及縣（市）稅捐稽徵處徵收，惟依照契稅條例的規定，亦可委託鄉、鎮、市、區公所代徵之。

釋例1

【交換契稅的租稅主體】

甲於民國115年5月1日以等值之土地和乙的房屋交換，則此一不動產移轉行為，雙方各負擔何種稅負？

- (A) 甲繳土地增值稅、乙繳契稅 (B) 甲繳契稅、乙繳土地增值稅
(C) 甲繳土地增值稅及契稅 (D) 乙繳土地增值稅及契稅

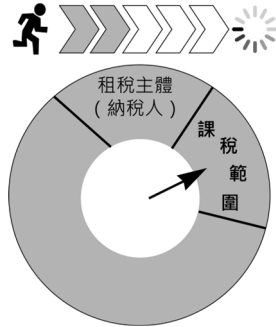
(C) 【100稅特四改編】

解析：

稅目	納稅義務人
土地的 土地增值稅	有償移轉應由原所有權人（甲）作為納稅義務人。
房屋的 契稅	交換契稅應由房屋交換人（甲）就其承受部分申報納稅。

4 王志誠，信託稅法（2022年版），頁372。

重點三 租稅客體（課稅範圍） ——不動產取得行為



一、課稅範圍

【關鍵條文：契§2】

- （一）契稅的課稅對象是特定的不動產取得行為，依照契稅條例§2規定，此處的特定不動產取得行為是指不動產的**買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權（單純占有不課徵契稅）**，此等行為均應申報繳納契稅。但針對已開徵土地增值稅區域的土地，免徵契稅。
- （二）進一步而言，早期因我國有許多土地尚未完成登記，無法開徵土地增值稅，故以「土地移轉契稅」取代之，而如今絕大多數的土地均已完成登記，故契稅的課稅對象雖為不動產，但原則上僅限於「房屋」不動產⁵。

二、特殊移轉方式的課稅規定

【關鍵條文：契§§10、11、12】

情況	課稅規定
（一）先典後賣	將不動產先典後賣者，得以“原納典權契稅額”，抵繳買賣契稅。但以典權人與買主同屬一人者為限。
（二）依法領買或標購公產及向法院標購拍賣之不動產者	仍應申報繳納契稅（買賣契稅）
（三）以遷移、補償等變相方式支付產價，取得不動產所有權者	應照買賣契稅申報納稅

⁵ 陳清秀，稅法各論第2版下冊，頁263。

情況	課稅規定
(四) 以抵押、借貸等變相方式代替設典，取得使用權者	應照典權契稅申報納稅
(五) 建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照者	應由使用執照所載起造人申報納稅
(六) 因繼承而分割不動產	不課徵契稅 ⁶
(七) 因繼承或遺贈而取得不動產	不課徵契稅 ⁷
(八) 以股票交換房屋	應按買賣契稅課徵 ⁸

釋例2

【特殊移轉型態】

依契稅條例規定，不動產先典後賣時，所繳之典權契稅，應如何處理？

- (A) 可以抵買賣契稅
 (B) 不可以抵買賣契稅
 (C) 出典人與買主同一人時，可以抵買賣契稅
 (D) 典權人與買主同一人時，可以抵買賣契稅

(D) 【96身特五】

6 財政部認為，在繼承的場合，「分割」只是讓不動產的所有權歸屬同一人的手段而已，因此，不論分割的結果與應繼分是否相當，均不課徵契稅。

【台財稅字第7533046號】

7 不論是繼承或是遺贈取得，均屬遺產稅的課稅範圍，為了避免重複課稅，不課徵契稅。

【台財稅字第36479號】

8 所謂交換契稅，是指「不動產交換契稅」，只有不動產間的互易始得按交換稅率核課契稅。若以股票交換房屋，非屬不動產間之互易，自無按交換稅率核課契稅之適用，其房屋移轉應按買賣契稅核課。

【稅三字第20080號函】

重點四 減免範圍

一、不課徵契稅的信託行為

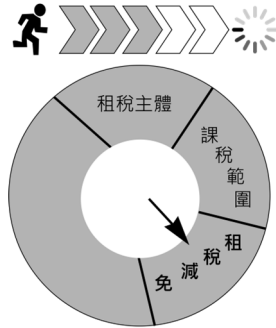
【關鍵條文：契§14-1】

(一) 法律規定—

不動產為信託財產者，於下列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵契稅：

- 1.因信託行為成立，委託人與受託人間（**沒有實質移轉不課契稅**）。
- 2.因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間（**沒有實質移轉不課契稅**）。
- 3.信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間（**自益信託關係消滅時，沒有實質移轉不課契稅**）。
- 4.信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間（**沒有實質移轉不課契稅**）。
- 5.因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間（**遺囑信託受益權實現**）。

（續接次頁）



(二) 上述不課稅事由，是基於下列理由不予課稅⁹：

不課稅事由	理由
因信託行為 成立 ，委託人與受託人間	Type I. 委託人與受託人間
因信託行為 不成立、無效、解除或撤銷 ，委託人與受託人間	(1) 只不過是所有權的形式移轉而已，不課契稅 ¹⁰ 。
信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間（ 自益信託關係消滅 ）。	(2) 白話地說，受託人根本取得實質上的所有權，契稅既然屬於不動產取得稅，當然也就沒有課徵契稅的問題。
信託關係存續中受託人 變更 時，原受託人與新受託人間	Type II. 原受託人與新受託人間 理由同上，形式移轉不課稅。
因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間（ 遺囑信託受益權實現 ）	Type III. 遺囑信託受益權實現時，受託人與受益人之間 性質上立法者給予的契稅租稅優惠 ¹¹ 。

二、免 稅

【關鍵條文：契§14】

契稅條例規定，有下列情況之一者，免徵契稅：

- (一) 各級政府機關、地方自治團體、公立學校**因公使用**而取得之不動產。但**供營業用**者，不適用之。
- (二) 政府經營之郵政事業，因業務使用而取得之不動產。
- (三) 政府因公務需要，以公有不動產交換，或因土地重劃而交換不動產取得所有權者。

9 王志誠、封昌宏，信託稅法（2022年），頁412。

10 王志誠、封昌宏，信託稅法（2022年），頁412-414。

11 王志誠、封昌宏，信託稅法（2022年），頁417。

- (四) 建築物於建造完成前，變更起造人名義者。但依契稅條例§12II規定，建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照者，仍應由使用執照所載起造人申報納稅，不適用此處免稅之規定。
- (五) 建築物於建造完成前，其興建中之建築工程讓與他人繼續建造未完工部分，因而變更起造人名義為受讓人，並以該受讓人為起造人名義取得使用執照者。

釋例3**【減免範圍】**

依契稅條例規定，下列敘述何者正確？

- ①甲出售土地給乙，對甲課徵契稅
 ②甲與乙交換同等價值的房屋，對甲、對乙課徵契稅
 ③甲無償贈與乙房屋一棟，對甲課徵贈與契稅
 ④某公立大學購買校舍一棟做為教學使用，免徵契稅
 ⑤某甲將財產交付信託，因信託行為成立，對受託人課徵契稅
 (A)①②③ (B)②④ (C)②③⑤ (D)④⑤

(B) 【106 普考】

解析：

項目	說明	結論
①	若所交易的土地屬於未開徵土地增值稅的土地，則該出售之土地應對於買受人（乙）課徵買賣契稅。	錯誤
③	甲無償贈與乙房屋一棟，應對受贈人（乙）課徵贈與契稅。	錯誤
⑤	甲因信託契約的成立生效而移轉信託財產，只不過是所有權在形式上的移轉而已，不具備課稅的條件（沒有可稅性），不課徵契稅。	錯誤

重點五 稅額計算



一、稅基：契價

【關鍵條文：契§§3、11、13】

(一) 契稅是以「契價」作為稅基，並按照特定的法定稅率計徵之，契稅條例§3定有明文。

(二) 契價的認定標準

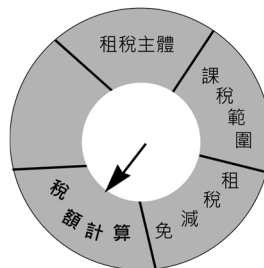
現行契價的認定已統一採用「評定現值」作為基準¹²。

1.原則：按評定現值認定

所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準（從現行稅制原則上只針對“房屋取得”課徵契稅的角度而觀，此一標準價格所指者原則上即為房屋評定標準價格）。

2.例外：按實際交易的移轉價格認定

例外的情況是指，依法領買或標購公產及向法院標購拍賣之不動產者，如果其取得不動產的移轉價格低於評定標準價格時，契價則是按照實際交易的移轉價格認定之。



二、稅率（依取得不動產的原因區分）

契稅類型		稅率
買賣契稅	}	6%
贈與契稅		
占有契稅		
典權契稅		4%
交換契稅	}	2%
分割契稅		

¹² 早期曾有一段時間是採用「實價課稅」，即按照實際的移轉價格作為契稅的稅基。

深度研析

【關鍵條文：契稅條例§6】

※交換契稅的認定，以等值的範圍為限

(一)依照契稅條例的規定，**不動產的交換適用交換契稅之範圍，僅限於等值部分。**

(二)換句話說，不動產的交換（互易），**只有在等值的範圍之內才被承認屬於交換，針對不等值的部位，依照實質課稅原則：**

- 1.若有給付額外對價：應課徵買賣契稅，由買受人負擔買賣契稅。
- 2.若無給付額外對價：應課徵贈與契稅，由受贈人負擔贈與契稅。

釋例4

【買賣契稅】

王五購買預售屋一戶，並與建商約定以王五為建造執照起造人，該屋建造完成時之評定標準價格為250萬元，則依法應申報繳納契稅多少元？

(A)免稅 (B)5萬元 (C)10萬元 (D)15萬元

(D) 【103 地特四】

解析：

- 1.應納稅額 = 稅基\$250萬 × 稅率6% = \$150,000。
- 2.建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人（王五）為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照者，應由使用執照所載起造人（王五）申報納稅

釋例5

【贈與契稅】

張三將房屋信託給李四，信託期滿李四將評定標準價格200萬元房屋移轉給受益人王五，其契稅應由何人繳納？金額多少？

(A)王五8萬元 (B)李四8萬元 (C)王五12萬元 (D)張三12萬元

(C) 【103 地特三】

解析：

- 1.本題為他益信託，受託人（李四）依照信託本旨將信託不動產移轉予委託人以外的第三人（王五），其實質為贈與，應由受贈人（王五）按贈與契稅的稅率課徵契稅。
- 2.應納稅額 = 稅基\$200萬 × 稅率6% = \$120,000。

釋例6

【交換契稅】

A屋原屬甲所有，房屋現值為1,000,000元，B屋原屬乙所有，房屋現值為750,000元，甲乙二人房屋交換無給付差額價款，就此項交換行為之契稅，下列何者正確？

- (A)甲免徵契稅，乙就價差250,000元繳納贈與契稅
- (B)甲就價差250,000元繳納贈與契稅，乙免徵契稅
- (C)甲就750,000元繳納交換契稅，乙就750,000元繳納交換契稅、價差250,000元繳納贈與契稅
- (D)甲就750,000元繳納交換契稅、價差250,000元繳納贈與契稅，乙就750,000元繳納交換契稅

(C) 【103 地特五】

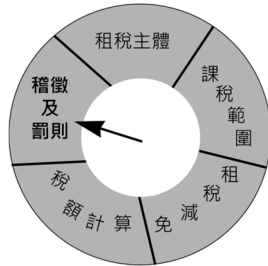
重點六 稽徵程序及罰則



一、稽徵程序I——租稅申報義務

【關鍵條文：契§16】

有關契稅的稽徵程序，可區分為納稅義務人的申報義務、稽徵機關的審核、納稅義務人的繳納義務，本節將依序說明之。



（一）應申報事由及申報期限－

納稅義務人應於下列之日起算30日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅：

- 1.不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起算；
- 2.因占有而依法申請為所有人之日起算；
- 3.不動產移轉發生糾紛時，應以法院判決確定日起算；
- 4.向政府機關標購或領買公產，以政府機關核發產權移轉證明書之日起算；
- 5.向法院標購拍賣之不動產，以法院發給權利移轉證明書之日起算；
- 6.建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義並取得使用執照者，自主管建築機關核發使用執照之日起算。

（二）單獨或共同申報－

- 1.原則：由納稅義務人單獨辦理申報。
- 2.例外：為了避免產權糾紛¹³，**未辦建物所有權第一次登記之房屋**的買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。

¹³ 修法理由：未辦建物所有權第一次登記之房屋如產權發生糾紛，易滋徵納困擾，為保障當事人權益起見，要求契約雙方當事人共同申報。

二、稽徵程序II——稽徵機關的審核程序

（一）發給收件清單義務

【關鍵條文：契§17】

主管稽徵機關收到納稅義務人之契稅申報書表暨所附證件，應即填給收件清單，加蓋機關印信及經手人名章，交付納稅義務人執存。

（二）請求補正期限：7日

【關鍵條文：契§18II】

主管稽徵機關對納稅義務人所檢送表件，如認為有欠完備或有疑問時，應於收件後7日內通知納稅義務人補正或說明。

（三）審查期限：15日

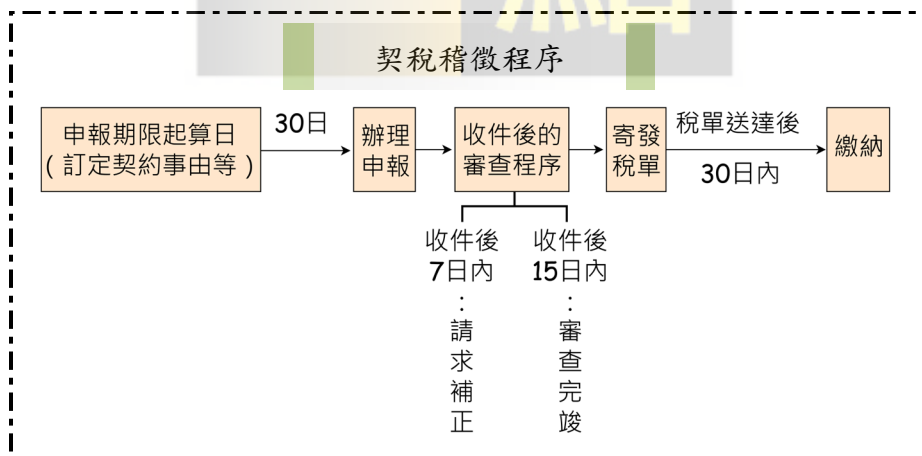
【關鍵條文：契§18I】

主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於15日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。

三、稽徵程序III——納稅義務人的繳納義務

【關鍵條文：契§19】

納稅義務人應於稽徵機關核定繳款書送達後30日內繳納。



四、稅捐保全——辦理權利變更登記前，應先取得相關證明

【關鍵條文：契§23】

凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據、免稅證明書或同意移轉證明書，辦理權利變更登記。

五、罰則

(一) 行為罰——未依規定申報：加徵怠報金

【關鍵條文：契§24】

納稅義務人不依規定期限申報者，每逾3日，加徵應納稅額1%之怠報金，最高以應納稅額為限。但不得超過\$15,000。

(二) 漏稅罰——有依規定申報但有匿報或短報

【關鍵條文：契§26】

納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管稽徵機關查得，或經人舉發查明屬實者，除應補繳稅額外，並加處以應納稅額1倍以上3倍以下之罰鍰。

(三) 滯納金

【關鍵條文：契§25】

納稅義務人不依規定期限繳納稅款者，每逾2日，加徵應納稅額1%之滯納金；逾期30日仍不繳納稅款及滯納金或加徵之怠報金者，移送法院強制執行¹⁴（務必參考附註）。

14 稅捐稽徵法§20I對於滯納金訂有統一性規範：依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。需要提醒讀者的是，稅捐稽徵法在稅捐稽徵程序上，屬於特別法，應優先適用，亦即，稽徵機關在計算滯納金數額時，應優先按照稅捐稽徵法的規定。

豁免加徵怠報金或滯納金

【關鍵條文：契§30】

在規定申報繳納契稅期間，因不可抗力致不能如期申報或繳納者，應於不可抗力之原因消滅後10日內，聲明事由，經查明屬實，免予加徵怠報金或滯納金。

六、檢舉獎金

【關鍵條文：契§32】

- (一) 告發或檢舉納稅義務人逃漏、匿報、短報或以其他不正當之行為逃稅者，稽徵機關得以罰鍰20%獎給舉發人，並為舉發人絕對保守秘密。
- (二) 前項告發或檢舉獎金，稽徵機關應於收到罰鍰後3日內，通知原檢舉人，限期領取。
- (三) 公務員為舉發人時，不適用本條獎金之規定。



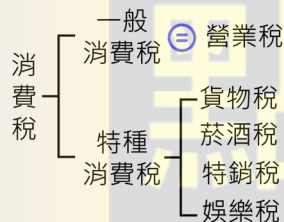
第17章 貨物稅

重點一 基本概念

一、消費稅概論

(一) 消費稅的類型

我國的消費稅可初步區分為「一般消費稅（General Sales Tax）」及「特種消費稅（Excise Tax）」，前者即為營業稅，廣泛性地針對在境內銷售貨物或勞務、進口貨物課徵之；後者則包含貨物稅、菸酒稅、特銷稅（俗稱奢侈稅）及娛樂稅，是一種只針對特定貨物或勞務課徵稅賦的「選擇性銷售稅」。



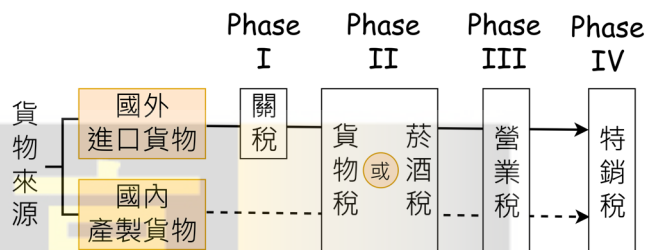
(二) 消費稅的課徵順序★★★

- 1.我國現行法下，用以計算消費稅的稅基，除了娛樂稅以外¹，都是以截至課徵該消費稅前的一切代價作為稅基。以營業稅為例，其稅基為「銷售額」，而銷售額為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用，營業稅法§16定有明文。

¹ 娛樂稅的稅基為票價或收費額（娛樂稅法§2）。

2.消費稅的稅基雖然會隨著稅目而有差異，但是，有一項共通的核心概念——以「課徵該稅目之前的全部代價（包括成本及應負擔的稅捐）」作為稅基。因此，個別稅目的課徵順序，會直接影響特定消費稅的稅基金額，其重要性不言可喻。

3.消費稅的課徵順序（兼論關稅²）：



二、貨物稅的性質——單一階段銷售稅（消費稅）³

- （一）貨物稅是立法者針對國內產製或國外進口的特定類別貨物所課徵的「單一階段銷售稅（消費稅）」⁴，亦即，貨物稅只會在「第一階段生產場所出廠時」或「自國外輸入時」課徵。
- （二）貨物稅是從生產源頭掌握稅源，須把握的納稅義務人數量較少，藉此提高稽徵行政效率。

² 有學者認為，關稅也具備消費稅的性質（陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁442、陳敏，稅法總論初版，頁380）；亦有認為，我國一般消費稅僅包2個稅目，即加值型營業稅和非加值型營業稅（二者分屬不同稅目，故為2個稅目），特種消費稅則包含4個稅目，即貨物稅、菸酒稅、娛樂稅、特銷稅（柯格鍾，稅捐法秩序初版，頁22）。

³ 陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁376。

⁴ 相較於加值型營業稅，加值型營業稅是多階段銷售稅，從貨物的出廠到零售階段，都必須按照銷售額課徵一次銷售稅。

重點二 租稅主體

【關鍵條文：貨§2】

貨物稅條例按照下列五種情況分別明定其納稅義務人及應課徵貨物稅的時點：

情況	納稅義務人	課稅時點
(一) 自行產製貨物者	產製廠商	出廠時課徵
(二) 委託代製貨物者	1.原則：以受託之產製廠商作為納稅義務人 2.例外：若委託廠商為產製應稅貨物的廠商，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人	
(三) 進口貨物者	收貨人、提貨單或貨物持有人	進口時課徵
(四) 法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之應稅貨物者	拍定人、買受人或承受人	拍賣或變賣時課徵
(五) 免稅貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者	1.原則：以轉讓或移作他用之人作為納稅義務人 2.例外：轉讓或移作他用之人不明者，納稅義務人為貨物持有人	轉讓或移作他用時課徵

視為出廠

【關鍵條文：貨§2III】

應稅貨物有下列情形之一者，視為出廠：

- (一)在廠內供消費。
- (二)在廠內加工為非應稅產品。
- (三)在廠內因法院及其他機關（構）拍賣或變賣以外之事由而移轉他人持有。
- (四)產製廠商申請註銷登記時之庫存貨物。
- (五)在廠內及未稅貨物於出廠移運至加工、包裝場所或存儲未稅倉庫中，有遇火焚毀、落水沉沒或其他人力不可抵抗災害以外之情事，致滅失或短少。

釋例1

【納稅義務人及課稅時點】

有關貨物稅之納稅義務人，下列敘述何者錯誤？

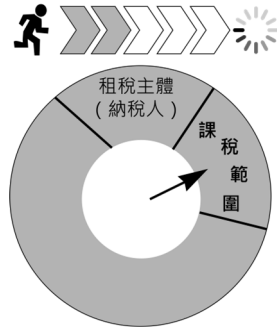
- (A)產製貨物者，為產製廠商
- (B)委託代製貨物者，為受託之產製廠商。不得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人
- (C)進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人
- (D)法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之應稅貨物者，為拍定人、買受人或承受人

(B) 【108稅特三】

解析：

委託代製貨物者，原則以受託的產製廠商作為納稅義務人，但委託廠商為產製應稅貨物的廠商，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。

重點三 租稅客體（課稅範圍） ——七大類貨物



一、基本概念

我國貨物稅是「特種消費稅」，是一種「選擇性銷售稅（消費稅）」，只針對貨物稅條例所列舉的7大類貨物，課徵貨物稅。

二、課稅範圍——法定7大類貨物

【關鍵條文：貨§§1、6、7、8、9、10、11、12】

貨物稅和營業稅相同，都是採用屬地主義，亦即，下列7大類貨物，為了租稅公平，不論是「在國內產製出廠」抑或是「自國外進口」，均屬貨物稅的課稅範圍：

貨物類別	應稅貨物	計稅方式
(一) 水泥類 (水泥或代水泥 ⁵ 均屬之)	1. 白水泥或有色水泥	從量課徵 (從量稅)
	2. 卜特蘭一型水泥	
	3. 卜特蘭高爐水泥	
	4. 代水泥及其他水泥	
(二) 油氣類	1. 汽油	
	2. 柴油	
	3. 煤油	
	4. 航空燃油	
	5. 燃料油	
	6. 溶劑油	
	7. 液化石油氣	

⁵ 所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。

17-6 第17章 貨物稅

貨物類別	應稅貨物	計稅方式
(三) 橡膠輪胎類 (各種輪胎均屬之)	1. 供大客車、大貨車使用者	從價課徵 (從價稅)
	2. 其他各種橡膠輪胎 ⁶	
(四) 飲料品 ⁷ (凡設廠機製 ⁸ 之清涼飲料品均屬之)	1. 稀釋天然果蔬汁	
	2. 其他飲料品	
(五) 平板玻璃類 ⁹ (凡磨光或磨砂、有色或無色、有花或有隱紋、磋邊或未磋邊、捲邊或不捲邊之各種平板玻璃及玻璃條均屬之)		

(續接次頁)

- 6 如果是「內胎、實心橡膠輪胎、人力與獸力車輛及農耕機用之橡膠輪胎」，則為免稅的橡膠輪胎，詳參重點4「減免範圍」。
- 7 飲料品如果屬於「合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁」，則屬免稅，詳參重點4「減免範圍」。
- 8 所謂設廠機製是指下列情況之一：
- ①設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。
 - ②設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。
- 9 如果是「導電玻璃及供生產模具用之強化玻璃」，則為免稅，詳參重點4「減免範圍」。

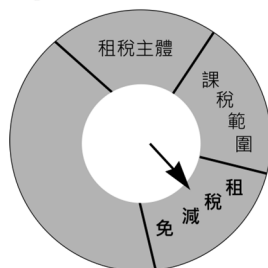
貨物類別	應稅貨物	計稅方式
(六) 電器類	1.電冰箱	
	2.冷暖氣機	
	3.除濕機	
	4.音響組合	
	5.電烤箱	
電器類的各款貨物，如有與非應稅貨物組合製成之貨物者，或其組合之貨物適用之稅率不同者，應就該貨物全部之完稅價格按最高稅率徵收。		從價課徵 (從價稅)
(七) 車輛類 (凡各種機動車輛、各種機動車輛之底盤及車身、牽引車及拖車均屬之)	1.小客車 (凡包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車均屬之)	
	2.貨車、大客車及其他車輛	
	3.機車 (凡機器腳踏車、機動腳踏兩用車及腳踏車裝有輔助原動機者均屬之)	

重點四 減免範圍及退稅規定

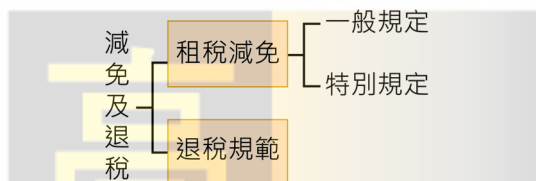


一、基本概念

- (一) 本節將依序說明貨物稅的減免範圍及退稅規定，有關「減免範圍」，可區分為「所有應稅貨物都適用的一般規定」及「僅適用於特定類別的特別規定」。



- (二) 本節體系如下—



二、減免範圍I——一般規定

【關鍵條文：貨§3】

- (一) 應稅貨物有下列免稅事由者，免徵貨物稅：

免稅事由	免稅理由 ¹⁰
1. 用作製造另一應稅貨物之原料者	貨物稅為單一階段銷售稅，如果原料是用於製造另一項應稅貨物，僅需針對後階段的應稅貨物課徵貨物稅即可，以免發生重複課稅。
2. 運銷國外者	貨物稅是境內消費稅，如果貨物是外銷，則不屬於貨物稅的課稅對象，應予免稅。
3. 參加展覽，並不出售者	此類展覽貨物並未涉及銷售，自無課徵貨物稅的必要。

¹⁰ 陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁388以下。

免稅事由	免稅理由
4.捐贈勞軍者	為鼓勵公益行為，不課徵貨物稅。
5.經國防部核定直接供軍用之貨物	

(二) 前項免稅辦法，由財政部定之。

三、減免範圍II —— 特別規定（針對特定類別的應稅貨物）

【關鍵條文：貨§§6～12-6】

貨物類別	減免規定
(一) 水泥類	行政院得視實際情況在應稅水泥及應稅油氣的應徵稅額之50%範圍內，予以增減。
(二) 油氣類	
(三) 橡膠輪胎類	內胎、實心橡膠輪胎、人力與獸力車輛及農耕機用之橡膠輪胎免稅。
(四) 飲料品	下列飲料免稅： 1.飲料品無添加糖者（不論是否符合國家標準）。 2.合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁者。
(五) 平板玻璃類	1.導電玻璃及供生產模具用之強化玻璃為免稅。 2.為了強化國內太陽光電產業供應鏈，發展太陽光電能源： (1)自106年11月24日起5年內，由國內進口或國內產製專供太陽光電模組用之玻璃，檢具承諾不轉售或移作他用之聲明書及工業主管機關之用途證明文件者，免徵貨物稅。 (2)前項免徵年限屆期前半年，行政院得視實際推展情況決定是否延長免徵年限（行政院目前已發布將免徵年限延長至116年11月23日的公告）。

貨物類別	減免規定
(六) 電器類	1.財政部得就「冷暖氣機」之主要機件，訂定辦法折算課徵。 2.114/6/15～118/12/31間，購買經濟部所核定之能源效率分級為第1級或第2級之新電冰箱、新冷暖氣機或新除濕機，非供銷售且未退貨或換貨者，該等貨物應徵之貨物稅每臺減徵稅額以\$2,000為限，並按電冰箱冷暖氣機除濕機減徵貨物稅稅額表規定減徵之（減徵稅額應由買受人申請退還）。 3.工廠使用的濕度調節器免稅。
(七) 車輛類	1.基於產業政策之目的而免稅： 供研究發展用之進口車輛、附有特殊裝置專供公共安全及公共衛生目的使用之特種車輛、郵政供郵件運送之車輛、裝有農業工具之牽引車、符合政府規定規格之農地搬運車及不行駛公共道路之各種工程車免徵貨物稅。 2.基於社會政策（照護身障者）之目的而免稅： (1)114/1/1～118/12/31間，購買身心障礙者復康巴士並完成新領牌照登記者，免徵貨物稅。 (2)104/2/6～118/12/31間，購買載運輪椅使用者車輛，且完成新領牌照登記者，免徵貨物稅。 ➔於完成新領牌照登記5年內，汽車所有人變更拆除載運輪椅使用者設備時，應補繳原免徵之貨物稅。

貨物類別	減免規定
(七) 車輛類	3.配合節能減碳目的而減徵： (1)電動車輛及油電混合動力車輛－ 電動車輛及油電混合動力車輛，按法定稅率減半徵收。但油電混合動力車輛以符合財政部公告之標準者為限。 (2)完全以電能為動力之電動車輛－ 106/1/28～119/12/31間，購買完全以電能為動力之電動車輛並完成登記者，免徵該等車輛應徵之貨物稅。但電動小客車免徵金額以完稅價格\$140萬計算之稅額為限，超過部分，不予免徵。 4.配合環保政策而減徵： (1)老舊大型柴油車污染－ 為防制老舊大型柴油車污染，改善空氣品質，106/8/18～115/12/31間，報廢符合下列規定之大客車、大貨車、大客貨兩用車、代用大客車、大型特種車，並購買上開車輛新車且完成新領牌照登記者，該等新車應徵之貨物稅每輛減徵\$40萬元。但應徵稅額未達\$40萬元者，減徵稅額以應徵稅額為限： ①於95/9/30以前出廠。 ②於95/10/1至同年12/31出廠，且於95/9/30以前取得行政院環境保護署依88/7/1或93/1/1施行之交通工具空氣污染物排放標準核發之汽車車型排氣審驗合格證明。 Get to the point  1．此處的減徵將於115年底屆滿，由於此處的減徵是透過法律明定且未授權財政部延長，亦即，如欲延長減徵的適用期間，須透過法律修正案。 2．截至本書截稿日為止，財政部已預告將提出法律修正案，將期限延長至119年底，惟尚須經立法院三讀通過，始生效力。

貨物類別	減免規定
(七) 車輛類	(2)「購買小車」或「報廢或出口中古車」－ ①小客車－ A.114/8/29～119/12/31間，購買汽缸排氣量在2,000立方公分以下小客車並完成新領牌照登記者，該小客車應徵之貨物稅每輛減徵\$5萬元。 B.應徵稅額未達\$5萬元者，減徵稅額以應徵稅額為限。 ②小客車、小貨車、小客貨兩用車－ A.110/1/8～119/12/31間，報廢或出口登記滿1年且出廠10年以上之小客車、小貨車、小客貨兩用車，於「報廢或出口」前、後的6個月內購買上開車輛新車且完成新領牌照登記者，該等新車應徵之貨物稅每輛減徵\$50,000元。 B.如果新購買的小客車同時符合汽缸排氣量在2,000立方公分以下，並完成新領牌照登記，應加計該項規定減徵稅額（\$50,000）。 C.應徵稅額未達減徵金額者，減徵稅額以應徵稅額為限。 D.配偶或2親等以內親屬購買新小客車、小貨車、小客貨兩用車且完成新領牌照登記者，適用之。

貨物類別	減免規定
(七) 車輛類	(3)機車－ A.114/8/29～119/12/31間，購買汽缸排氣量在150立方公分以下機車並完成新領牌照登記者，該機車應徵之貨物稅每輛減徵\$2,000元。但應徵稅額未達\$2,000元者，減徵稅額以應徵稅額為限。 B.110/1/8～119/12/31間，報廢或出口出廠4年以上汽缸排氣量150立方公分以下機車（以下簡稱中古機車），於報廢或出口前、後6個月內購買新機車且完成新領牌照登記者，該新機車應徵之貨物稅每輛減徵\$4,000元。 C.購買的新機車，汽缸排氣量在150立方公分以下機車並完成新領牌照登記者，應加計該項規定減徵稅額（\$2,000）。但應徵稅額未達減徵金額之合計數者，減徵稅額以應徵稅額為限。 D.報廢或出口中古機車之車籍登記與購買新機車之新領牌照登記，不以同一人為限。

四、退稅規定

【關鍵條文：貨§4】

(一) 已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：

1. 運銷國外。
2. 用作製造外銷物品之原料。
3. 滯銷退廠整理，或加工精製同品類之應稅貨物。
4. 因故變損，不能出售。但數量不及計稅單位或原完稅照已遺失，不得申請退稅。
5. 在出廠運送或存儲中，遇火焚毀、落水沉沒或其他人力不可抵抗之災害，以致物體消滅。

(二) 免稅貨物於進口或出廠後，有上述第5點規定以外之情事，致滅失或短少者，仍應依本條例規定報繳貨物稅（即不因此豁免報繳貨物稅的義務）。

(三) 沖退稅款辦法，由財政部定之。

釋例2

【退稅規定】

已納貨物稅之貨物，下列那一情形不退還原納貨物稅？

- (A) 運銷國外
- (B) 用作製造外銷物品之原料
- (C) 因故變損，不能出售但原完稅照已遺失
- (D) 在出廠運送或存儲中，遇火焚毀或落水沉沒及其他人力不可抵抗之災害，以致物體消滅者

(C) 【107高考】

重點五 稅額計算



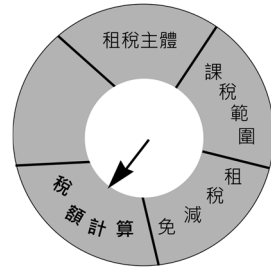
一、稅額計算方式¹¹

我國貨物稅的應稅貨物的計稅方式，可區分為從量課徵及從價課徵：

（一）從量課徵者為「水泥」及「油氣類」。

應納貨物稅額 = 每單位應徵稅額 × 應稅數量。

（二）其餘應稅貨物均是採用從價課徵。應納貨物稅額 = 「每單位完稅價格」 × 適用的法定稅率 × 應稅數量。



		應 納 稅 額
計 稅 方 式	從量課徵	= 每單位應徵稅額 × 應稅數量
	從價課徵	= 每單位完稅價格 × 法定稅率 × 應稅數量

（續接次頁）

¹¹ 黃明聖等人合著，租稅法規第13版，頁425。

二、從量課徵之應稅貨物的每單位應徵稅額

貨物類別	應稅貨物	每單位應徵稅額
(一) 水泥	1.白水泥或有色水泥	\$600/公噸
	2.卜特蘭一型水泥	\$320/公噸
	3.卜特蘭高爐水泥	\$280/公噸 ¹²
	4.代水泥及其他水泥	\$440/公噸
(二) 油氣類	1.汽油	\$6,830/公秉
	2.柴油	\$3,990/公秉
	3.煤油	\$4,250/公秉
	4.航空燃油	\$610/公秉
	5.燃料油	\$110/公秉
	6.溶劑油	\$720/公秉
	7.液化石油氣	\$690/公噸
	Note : 各款油類摻合變造供不同用途之油品，一律按其所含主要油類之應徵稅額課徵。	

(續接次頁)

¹² 行政院可針對應稅水泥按照實際情況在應徵稅額的50%範圍內予以增減，自89年起，卜特蘭高爐水泥的每單位應徵稅額已調降至\$196/公噸。

【台財稅字第0880007327號】

三、從價課徵之應稅貨物的完稅價格及稅率

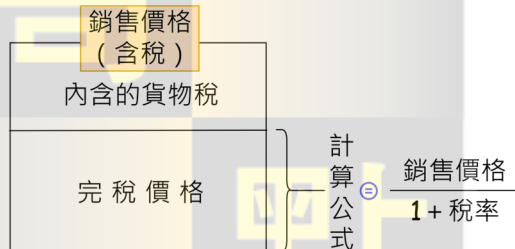
從價課徵的應稅貨物之稅基稱為**完稅價格**（=用來計算稅額的價格），該等貨物應按照“稅基×稅率×應稅數量”計算貨物稅，已如前述。以下將分別說明完稅價格的計算方式及稅率。

（一）基本概念

【關鍵條文：貨§§13、18】

完稅價格的計算，應區分為國產貨物及國外進口貨物而異其計算方式：

- 1.前者（國產貨物）的完稅價格是以產製廠商的銷售價格作為計算基礎，再減除「內含貨物稅額」計算之¹³。簡單地說，國產貨物的完稅價格＝銷售價格－內含的貨物稅額。



- 2.後者（國外進口貨物）的完稅價格則應按“關稅完稅價格加計進口稅捐之總額”計算之。

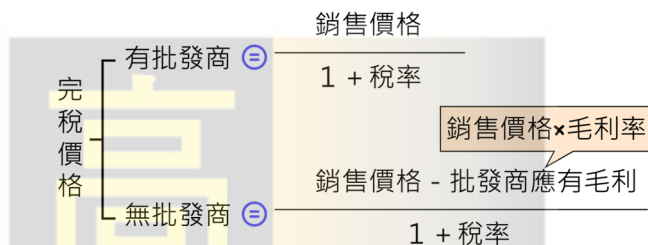
（續接次頁）

¹³ 陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁384。

(二) 銷售價格的衡量

【關鍵條文：貨§§8、14】

- 1.所謂銷售價格，是指產製廠商當月份銷售貨物給「**批發商**」的銷售價格。基於租稅公平，在銷售流程當中，不存在中間批發商時，亦即，在產製廠商直接出售予「**零售商（或消費者）**」的情形，應允許納稅人得扣除批發商的毛利¹⁴（此一批發商的毛利，由財政部依實核算訂定之）。



- 2.值得特別說明的是：

- (1)當銷售價格有高低不同時，應以銷售數量加權平均計算之，但下列情況，不列入加權平均計算：
 - ①以顯著偏低之價格銷售而無正當理由者。
 - ②自用或出廠時，無銷售價格者。
- (2)國內產製的飲料品應以減除「直接裝置飲料的容器成本」以後的金額作為**出廠價格**¹⁵（=銷售價格）。

¹⁴ 陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁384。

¹⁵ 過去（貨物稅條例§14在民國86年修法前），將出廠價格即為「貨物出廠當月份的銷售價格」，但此一用語易被誤解為「製造成本」，因此後續修法將「出廠價格」修正為「銷售價格」，惟貨物稅條例§8IV仍規定，國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其「出廠價格」，應屬用語的漏未修正。

(三) 國產貨物完稅價格的衡量

【關鍵條文：貨§§13~17】

1. 完稅價格即為貨物稅的稅基，該完稅價格應包含該貨物的包裝從物價格¹⁶。
2. 飲料品的「銷售價格」應排除「直接用以裝置飲料品的容器成本¹⁷」，已如前述。此一成本的排除，也會影響飲料品完稅價格的計算。
3. 具體而言，完稅價格的計算方式如下¹⁸：

完稅價格	一般貨物	⊖	銷售價格
			$1 + \text{稅率}$
	飲料品	⊖	整體銷售價格 - 容器成本
			$1 + \text{稅率}$

4. 產製廠商出廠之貨物：

若當月份無銷售價格，而無法按照前述公式計算完稅價格者，以該應稅貨物上月或最近月份之完稅價格為準；如無上月或最近月份之完稅價格者，以類似貨物之完稅價格計算之；其為新製貨物，無類似貨物者，得暫時以該貨物之製造成本加計利潤作為完稅價格，等到行銷後再按其銷售價格計算完稅價格，調整徵收。

16 舉例而言：

- ① 產製機車的廠商，其所產製的機車在出廠時已經裝置在車上的零組件，或是零組件雖然沒有安裝但該等零組件是隨車銷售者，與經銷商因應客戶要求另行出售的零組件不同，應合併機車出廠的銷售價格核課貨物稅。

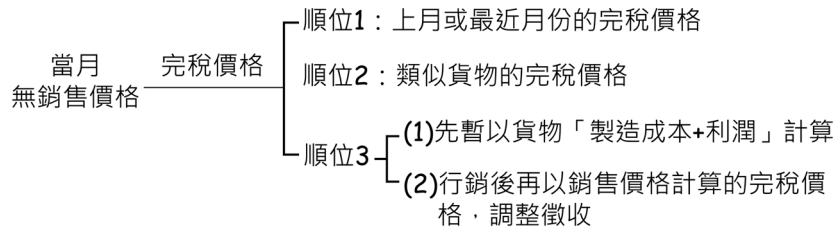
【台財稅字34207號函】

- ② 前述「機車的零組件」即屬「包裝從物」。

- 17 至於，用來裝放飲料的包裝紙箱，不屬於「直接用來裝置飲料的容器」，而應屬「包裝從物」，其完稅價格應包括該包裝從物的價格（不得扣除）。

【台財稅字32900號函】

- 18 貨物稅稽徵規則§43明定，國內產製飲料品之銷售價格，除不連容器銷售者外，應減除容器成本。



5.產製廠商代製應稅貨物：

產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商的銷售價格按照前述規定計算完稅價格。

(四) 稅率

貨物類別	應稅貨物	稅率
橡膠輪胎類	1.大客車、大貨車使用者	10%
	2.其他各種橡膠輪胎	15%
飲料品	1.稀釋天然果蔬汁	8%
	2.其他飲料品	15%
平板玻璃類	1.平板玻璃	10%
	2.玻璃條	
電器類	1.音響組合	10%
	2.電冰箱	13%
	3.除濕機	15%
	4.電烤箱	
	5.冷暖氣機（中央系統型）	
	6.冷暖氣機（一般）	20%

貨物類別	應稅貨物	稅率
車輛類	1.小客車（汽缸排氣量在2,000立方公分以下者）	25%
	2.小客車（汽缸排氣量在2,001立方公分以上者）	30%
	3.貨車、大客車及其他車輛	15%
	4.機車	17%

釋例3**【國產貨物完稅價格（無批發商）】**

某國產冷暖氣機的銷售價格為24,000元，該冷暖氣機無中間批發商且假設批發商毛利為10%。已知貨物稅稅率為20%，則該冷暖氣機的完稅價格為多少？

(A)18,000元 (B)20,000元 (C)22,000元 (D)31,680元

(A) 【105地特三】

解析：

$$\text{完稅價格} = \frac{\text{銷售價格} \$24,000 - \text{銷售價格} \$24,000 \times \text{批發商毛利率} 10\%}{1 + \text{稅率} 20\%} = \$18,000。$$

釋例4**【進口貨物完稅價格及稅額計算】**

某進口貨物關稅完稅價格為10萬元，進口關稅稅率為10%、貨物稅稅率12%，海關代徵營業稅稅率為5%，則進口時應課徵貨物稅：

(A)1萬2千元 (B)1萬3千200元 (C)1萬3千800元 (D)1萬3千860元

(B) 【102稅特三】

解析：

1.貨物稅完稅價格

$$= \text{關稅完稅價格} \$100,000 + \text{關稅} \$100,000 \times 10\% = \$110,000$$

$$2. \text{貨物稅稅額} = \$110,000 \times 12\% = \$13,200$$

重點六 稽徵程序及罰則

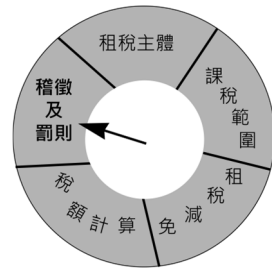


一、稽徵程序I——稅籍登記及變更的協力義務

【關鍵條文：貨§20】

（一）基本概念—

由於貨物稅的應稅貨物數量龐大，且只能在法定的課徵階段量化（國內產製的貨物原則上為出廠時），因此，必須對於產製廠商的產製時間、地點、流程進行事前掌握，故要求產製廠商應辦理設廠登記，以掌握應稅貨物的納稅人¹⁹，若相關登記事項有變更或產製廠商發生主體的變動，應辦理相應的登記。



（二）法律規定—

- 1.產製廠商應於**開始產製貨物前**，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。
- 2.產製廠商申請登記事項有變更，或產製廠商有合併、轉讓、解散或廢止者，均應於事實發生之日起15日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記，並繳清應納稅款。

二、稽徵程序II——申報銷售價格及完稅價格的協力義務

【關鍵條文：貨§§17、26】

（一）申報義務—

產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關發現有不合規定的疑慮時，始得進行調查，並應依查得資料或財政部會商有關機關訂定之標準調整其完稅價格（此項標準，由財政部會商有關機關參照貨物出廠時之實際市場情形定之）。

¹⁹ 陳清秀，稅法各論第2版下冊，頁392。

(二) 調整完稅價格的法律效果——補徵稅額

主管稽徵機關依上述規定調整完稅價格者，應就其差額，
計算核定應納稅額補徵之。

三、稽徵程序III——主動報繳稅捐的協力義務

【關鍵條文：貨§§23、25、29】

協力義務	法律規定	違反協力義務 的法律效果
產製廠商 的報繳義務	產製廠商當月份出廠貨物之應納稅款，應於次月15日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報； 無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。	(一) 產製廠商逾左列規定的期限未申報者： 1. 主管稽徵機關應即通知於3日內繳稅補辦申報； 2. 逾期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定應納稅額補徵；逾期未繳納者，得停止其貨物出廠，至稅款繳清為止。
進口應稅貨物 納稅人的申報 義務	進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。	(二) 加徵滯報或怠報金 1. 產製廠商未依規定期限申報計算稅額申報書，但已依規定之補報期限申報納稅者，應按其應納稅額加徵10%滯報金（限額：\$3,000～\$30,000）。
法院或其他機 關（構）拍賣 或變賣前的完 稅義務	尚未完稅之應稅貨物經法院及其他機關（構）拍賣或變賣者，納稅義務人應於提領前向主管稽徵機關申報納稅。	2. 產製廠商逾補報期限仍未辦理申報納稅者，應按主管稽徵機關調查核定之應納稅額加徵20%怠報金（限額\$9,000～\$90,000）。
免稅貨物移作 他用或不符規 定的報繳義務	免稅貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，納稅義務人應於免稅貨物轉讓或移作他用之次日起30日內，向主管稽徵機關申報納稅。	3. 無應納稅額者，滯報金為\$3,000，怠報金\$9,000。

四、稽徵程序IV——領用貨物稅證照的協力義務

【關鍵條文：貨§21】

完稅或免稅貨物，均應向主管稽徵機關或海關領用貨物稅證照。但經財政部核准以其他憑證替代者，不在此限。

五、稽徵程序V——帳證保存的協力義務

【關鍵條文：貨§22】

產製廠商應設置並保存足以正確計算貨物稅之帳簿、憑證及會計紀錄。

六、稽徵程序VI——忍受搜查的協力義務

【關鍵條文：貨§27】

- (一) 稽徵機關對逃漏貨物稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時，非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員會同攜回該管稽徵機關，依法處理。
- (二) 司法機關接到稽徵機關前項聲請時，認為有理由，應儘速簽發搜索票；稽徵機關應於搜索票簽發後10日內執行完畢，並將搜索票繳回司法機關。

七、罰則

- (一) 行為罰

【關鍵條文：貨§28】

納稅義務人有下列情形之一者，除通知補辦或改正外，處\$9,000以上，\$30,000以下罰鍰：

- 1. 未依規定辦理稅籍登記及變更或註銷登記者。
- 2. 未依貨物稅稽徵規則之規定報告或報告不實者。
- 3. 應貼於包件上或容器上之貨物稅查驗證，或經申請核准以其他特定標誌替代，不依規定實貼或刊印特定標誌表示替代者。
- 4. 產製廠商對原料領用或貨物銷存，未依規定保有原始憑證者。

(二) 漏稅罰

【關鍵條文：貨§32】

納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處3倍以下罰鍰：

1. 未辦理稅籍登記，擅自產製應稅貨物出廠。
2. 應稅貨物查無貨物稅照證或核准之替代憑證。
3. 以高價貨物冒充低價貨物。
4. 免稅貨物未經補稅，擅自銷售或移作他用。
5. 將貨物稅照證及貨物稅繳款書，私自竄改或重用。
6. 廠存原料或成品數量，查與帳表不符，確係漏稅。
7. 短報或漏報出廠數量。
8. 短報或漏報銷售價格或完稅價格。
9. 在規定停止出廠期間，擅自產製應稅貨物出廠。
10. 國外進口之應稅貨物，未依規定申報。
11. 其他違法逃漏、冒領或冒沖退稅。

(三) 滯納金及加計利息

【關鍵條文：貨§§24、30、31】

1. 納稅義務人逾期繳納稅款者，應加徵滯納金（依稅捐稽徵法規定計算加徵之滯納金）。
2. 上述應納稅款，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或強制執行徵收繳納之日止，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日計算利息，一併徵收。
3. 特殊滯納金－

稅款記帳之外銷品原料，自記帳日之翌日起1年6個月內未能加工外銷沖帳或改為內銷者，除補徵稅款外，並自稅款記帳之翌日起至稅款繳清之日止，照應補徵稅額按日加徵滯納金萬分之5。但其不能外銷之責任非屬本國廠商，經向財政部申請核准者，不在此限。



高點文化publish.get.com.tw

版權所有・翻印必究



第18章 特種貨物及 勞務稅（奢侈稅）

重點一 基本概念

一、立法寓意

特種貨物及勞務稅，即俗稱的奢侈稅（亦稱特銷稅），於100年6月1日施行，其施行之目的，除了遏止房地產的短期炒作外，也帶有「不贊同消費奢華物品或勞務」的政策性意義。

然而，在105年起，我國已施行房地合一所得課稅制度，「特種貨物及勞務稅條例（下稱特銷稅條例）」也配合修正，明定不再對於房屋及土地課徵奢侈稅（特§6-1），也就是說，對於房屋及土地課徵奢侈稅的情形已經完全地走入歷史了。

二、奢侈稅的性質I——國稅及目的稅

【關鍵條文：特§24】

- （一）特銷稅條例明定，特種貨物及勞務稅為國稅，由財政部主管稽徵機關稽徵之。
- （二）與其他國稅不同，特銷稅的稅課收入是專作社會福利支出使用的「目的稅」，應依循預算程序用於社會福利支出；其分配及運用辦法，由中央主管機關及社會福利主管機關定之。

三、特銷稅的性質II——選擇性消費稅

- （一）和貨物稅相同，特銷稅也是選擇性銷售稅（消費稅），只針對法定項目課徵之。
- （二）而在105年起，隨著房地的銷售停徵特銷稅，特銷稅的課徵對象只剩下法定奢侈貨物或勞務（=特種貨物或勞務）而已。

重點二 租稅主體

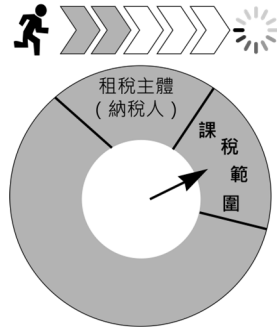
【關鍵條文：特§4II¹】

特銷稅條例按照下列五種情況分別明定其納稅義務人及應課徵特銷稅的時點：

情況	納稅義務人	課稅時點
（一）產製特種貨物者	產製廠商	出廠時課徵
（二）進口特種貨物者	收貨人、提貨單 或貨物持有人	進口時課徵
（三）法院及其他機關（構） 拍賣或變賣尚未完稅之 特種貨物者	拍定人、買受人 或承受人	拍賣或變賣 時課徵
（四）免稅特種貨物因轉讓或 移作他用而不符免稅規 定者	轉讓或移作他用之人 或貨物持有人	轉讓或移作 他用時課徵
（五）銷售特種勞務者	銷售之營業人	銷售時課徵

¹ 特銷稅條例§4I是規定「房地銷售」的納稅義務人，但在105年度起停徵房地交易的奢侈稅後，已無適用餘地，換言之，規範特銷稅納稅人的規定只剩下§4II可以適用。

重點三 租稅客體（課稅範圍） ——五類特種貨物及 入會費特種勞務



一、基本概念

我國特銷稅是「特種消費稅」，是一種「選擇性銷售稅（消費稅）」，只針對特銷稅條例所列舉的「5類特種貨物（不含已停徵的房地銷售）」以及「入會費特種勞務」，課徵特銷稅。

二、課稅範圍

【關鍵條文：特§§1、2、3】

特銷稅和營業稅相同，都是採用**屬地主義**，亦即，下列5類特種貨物，不論是在中華民國境內銷售、產製及進口，均應依規定課徵特銷稅。

（一）法定特種貨物（5類）

應稅特種貨物	課稅要件
小客車	包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達\$300萬元者。
遊艇	每艘船身全長達30.48公尺者。
飛機、直昇機及超輕型載具	每架銷售價格或完稅價格達\$300萬元者。
龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品	1.每件銷售價格或完稅價格達\$50萬元者。 2.屬野生動物保育法規定之保育類野生動物及其產製品（若 非屬 野生動物保護法規定之保育類野生動物及其產製品， 非課稅範圍 ）。
家具	每件銷售價格或完稅價格達\$50萬元者。

18-4 第18章 特種貨物及勞務稅（奢侈稅）

（二）法定特種勞務（入會費）

應課徵特銷稅的特種勞務，是指每次銷售價格達\$50萬元之入會權利，但屬於可退還之保證金性質者，不包括之。

釋例1

【課稅範圍】

依特種貨物及勞務稅條例規定，下列何者非屬特種貨物？

- (A) 座位在九座以下且每輛銷售價格達新臺幣300萬元之小客車
- (B) 每件銷售價格或完稅價格達新臺幣50萬元之非屬野生動物保育法規定之保育類野生動物及其產製品
- (C) 每艘船身全長達30.48公尺之遊艇
- (D) 每件銷售價格或完稅價格達新臺幣50萬元之家具

(B) 【104地特四】

釋例2

【課稅範圍】

下列何者非屬特種貨物及勞務稅條例所規定之特種貨物？

- (A) 銷售價格新臺幣350萬元、包括駕駛人座位在內，座位5座之小客車
- (B) 銷售價格新臺幣20萬元之高價手提或肩背包
- (C) 銷售價格新臺幣80萬元之家具
- (D) 銷售價格新臺幣350萬元之超輕型載具

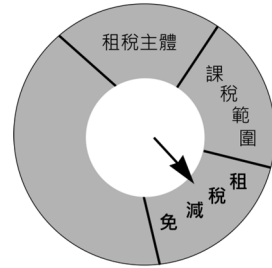
(B) 【107地特五】

重點四 減免範圍及退稅規定



一、基本概念

- （一）有關特銷稅的「減免範圍」，可區分為「所有特種貨物都適用的一般規定」及「僅適用於特定特種貨物的特別規定」。
- （二）本節體系如下—



二、減免範圍I——一般規定

【關鍵條文：特§6I】

應稅貨物有下列免稅事由者，免徵特銷稅：

免稅事由	免稅理由 ²
（一）用作製造另一應稅特種貨物者	如果特種貨物是用於製造另一項應稅特種貨物，僅需針對後階段的應稅特種貨物課徵特銷稅即可，以免發生重複課稅。
（二）運銷國外者	特銷稅是境內消費稅，如果特種貨物是外銷，則不屬於特銷稅的課稅對象，應予免稅。
（三）參加展覽，於展覽完畢原物復運回廠或出口者	此類展覽貨物並未涉及銷售，或是屬於出口貨物，自無課徵特銷稅的必要。
（四）公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質專供教育、研究或實驗之用，或專供參加國際比賽及訓練之用者	基於獎勵國民從事教育、研究或實驗。

² 立法理由。

三、減免範圍II —— 特別規定（針對特定的特種貨物）

【關鍵條文：特§6II、III】

特種貨物	減免規定
小客車	專供研究發展、公共安全、緊急醫療救護、或災難救助之用者，免徵特銷稅。
遊艇	
飛機、直昇機 及超輕型載具	非供自用者，免徵特銷稅
龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品	
家具	

重點五 稅額計算

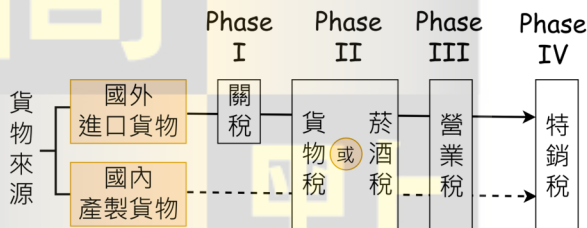


一、稅 基

（一）基本概念

【關鍵條文：特§8】

- 1.我國現行法下，用以計算消費稅的稅基，除了娛樂稅以外³，都是以截至課徵該消費稅前的一切代價作為稅基。
- 2.既然消費稅的稅基，萬變不離其宗，均是課徵該消費稅前的一切代價（含成本、應負擔的稅捐），使得消費稅的課徵順序將直接影響特定消費稅稅基的計算，其重要性不言可喻。
- 3.消費稅的課徵順序（兼論關稅⁴）：



（二）特銷稅的稅基

我國特銷稅的稅基，應區分進口及國內產製，如屬於進口的特種貨物，應以完稅價格作為稅基；如屬國內產製者，應以銷售價格作為稅基。

換言之，我國特銷稅的稅基為完稅價格或銷售價格⁵。

1.進口特種貨物的稅基——完稅價格

【關鍵條文：特§§10、12】

(1)進口特種貨物的完稅價格，應按“關稅完稅價格加計進口稅

³ 娛樂稅的稅基為票價或收費額（娛樂稅法§2）。

⁴ 有學者認為，關稅也具備消費稅的性質。

【陳清秀，稅法各論第4版下冊，頁442】

⁵ 黃茂榮，稅法各論第2版，頁449。

後之數額”計算之。

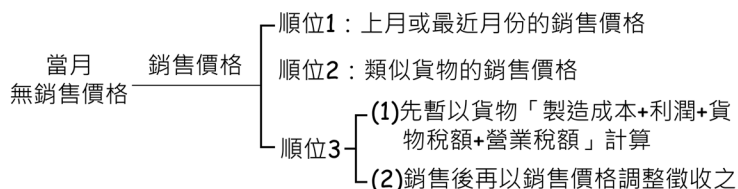
- (2)前項特種貨物如係應徵貨物稅或營業稅之貨物，應按前項數額加計貨物稅額及營業稅額後計算之。
- (3)具體而言，進口特種貨物的應徵稅額，應以上述規定計算的金額再乘以法定稅率（現行為10%，詳參本節後述）計算之。

2.國內產製或銷售特種貨物或勞務的稅基——銷售價格

【關鍵條文：特§§9、10、11】

- (1)納稅義務人銷售或產製特種貨物或特種勞務，以銷售價格作為稅基，而銷售價格是指銷售時收取之全部代價，包括在價額外收取之一切費用。但本次銷售之特種貨物及勞務稅額不在其內。
- (2)前述特種貨物或特種勞務如屬應徵貨物稅或營業稅之貨物或勞務，其銷售價格應加計貨物稅額及營業稅額在內。
- (3)具體而言，銷售或產製特種貨物或特種勞務的應徵稅額，應以上述規定計算的金額再乘以法定稅率（現行為10%，詳參本節後述）計算之。
- (4)產製廠商出廠之貨物：

產製廠商出廠應稅特種貨物，當月無銷售價格者，以該貨物上月或最近月份之銷售價格為準；其無上月或最近月份之銷售價格者，以類似貨物之銷售價格計算之；其為新製貨物或無類似貨物者，得暫以該貨物之製造成本加計利潤、貨物稅額及營業稅額作為銷售價格，俟銷售後再按其銷售價格調整徵收之。



二、稅 率

【關鍵條文：特§7】

在房地銷售尚未停徵特銷稅前，應徵特銷稅的房地之持有期間在1年以內者，稅率為15%，其餘特種貨物及勞務的稅率均為10%。

惟我國在房地合一所得稅施行後，已停徵房地銷售的特銷稅，也就是說，現行特銷稅的稅率一律為10%⁶。



6 黃茂榮等人合著，稅法各論第2版，頁449。

重點六 稽徵程序及罰則

一、稽徵程序I——稅籍登記及變更的協力義務

【關鍵條文：特§§13、20①】

（一）基本概念—

和貨物稅相同，特銷稅採源頭課稅原則，從源頭掌握應稅特種貨物的納稅人⁷，若相關登記事項有變更或產製廠商發生主體的變動，應辦理相應的登記。

（二）法律規定—

1. 稅籍登記

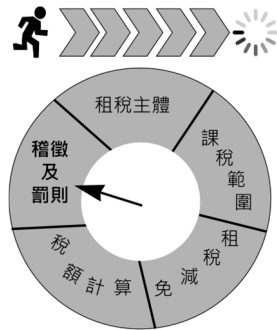
產製廠商應於**開始產製特種貨物前**，向工廠所在地主管稽徵機關申請特種貨物及勞務稅廠商登記。

2. 變更及註銷登記

(1) 產製廠商申請登記之事項有變更，或產製廠商解散或結束營業時，應於事實發生之次日起15日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記。

(2) 前項產製廠商申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款後為之。但因合併、增加資本、營業種類或營業地址變更而申請變更登記者，不在此限。

(3) 產製廠商自行停止產製已滿1年、他遷不明者，主管稽徵機關得逕行註銷其登記。但經查有欠繳稅額或違章未結之案件，應俟清理結案後再行註銷。



7 黃茂榮等人合著，稅法各論第2版，頁450。

二、稽徵程序II——營業人的協力義務

特銷稅條例針對「使用統一發票的營業人」成為特銷稅納稅義務人時，課予下列二項協力義務⁸：

（一）應載明稅額的協力義務

【關鍵條文：特§14】

使用統一發票之納稅義務人銷售特種貨物或特種勞務，其稅額應於統一發票備註欄載明之。

（二）帳證保持義務

【關鍵條文：特§§15、20②】

- 1.使用統一發票之納稅義務人應依規定設置並保存足以正確計算特種貨物及勞務稅之帳簿、憑證及會計紀錄。
- 2.產製廠商未依照上述規定保存帳證者，主管稽徵機關應通知限期補辦或改正；屆期未補辦或改正者，處\$10,000以上，\$30,000以下罰鍰。

（續接次頁）

⁸ 黃茂榮等人合著，稅法各論第2版，頁452。

三、稽徵程序III——主動報繳稅捐的協力義務

【關鍵條文：特§§16、18】

協力義務	法律規定	違反協力義務的法律效果
產製廠商的報繳義務	產製廠商當月出廠特種貨物，應於次月15日以前計算應納稅額，自行填具繳款書向公庫繳納，並填具申報書，檢附繳納收據及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。	（一）產製廠商屆左述規定申報期限未申報者，主管稽徵機關應通知於3日內繳稅補辦申報；屆期仍未辦理者，主管稽徵機關得依查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。 （二）產製廠商申報之銷售價格較時價偏低而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價或查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。
免稅特種貨物移作他用或不符規定的報繳義務	納稅義務人應於免稅特種貨物轉讓或移作他用之次日起30日內，向主管稽徵機關申報納稅。	
特種貨物經法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅者	拍定人、買受人或承受人應於提領前向所在地主管稽徵機關申報納稅。	納稅義務人在左列規定申報期限未申報或申報之銷售價格較時價偏低而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價或查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。
營業人當月銷售特種勞務的報繳義務	應於次月15日以前計算應納稅額，自行填具繳款書向公庫繳納，並填具申報書，檢附繳納收據及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。	

協力義務	法律規定	違反協力義務 的法律效果
進口特種貨物應 徵之稅額的申報 義務	納稅義務人應向海關申報， 並由海關代徵之；其徵收及 行政救濟程序，準用關稅法 及海關緝私條例之規定辦 理。	依照關稅法 及海關緝私條例的規定辦理 ⁹

四、稽徵程序IV——補徵稅款的遵期補繳義務

【關鍵條文：特§19】

依本條例規定核定補徵之稅款，應由主管稽徵機關填發繳款書通知繳納，納稅義務人應於繳款書送達之次日起15日內向公庫繳納之。

五、罰則

（一）漏稅罰

【關鍵條文：特§23】

產製或進口特種貨物，其納稅義務人有下列逃漏特種貨物及勞務稅情形之一者，除補徵稅款外，按所漏稅額處3倍以下罰鍰：

- 1.產製廠商應於開始產製特種貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請特種貨物及勞務稅廠商登記，若未依規定辦理登記，擅自產製應稅特種貨物出廠。
- 2.免稅特種貨物未經補稅，擅自銷售或移作他用。
- 3.短報或漏報銷售價格、完稅價格或數量。
- 4.進口之特種貨物未依規定申報。
- 5.其他逃漏稅事實。

⁹ 在我國的現行法制下，有關「通關與關稅的課徵」，均交由「關稅法」進行規範；而違反通關規定的行政制裁，則交由「海關緝私條例」規定。

【黃茂榮等人合著，稅法各論第2版，頁586】

（二）滯納金

【關鍵條文：特§21】

- 1.納稅義務人逾期繳納稅款，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾2日按滯納之金額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行¹⁰（務必參考附註）。
- 2.前項應納稅款應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或移送執行徵收繳納之日止，就其應納稅款之金額，依各年度1月1日郵政定期儲金1年期固定利率按日計算利息，一併徵收。



¹⁰ 按稅捐稽徵法§21的規定，依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵1%滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。稅捐稽徵法為稽徵程序上的特別法，應優先適用。