

貨物稅及菸酒稅稅式支出報告編製之研究

林恭正、姚名鴻、詹昀姍*

要 目

| | |
|-----------------|-----------------|
| 壹、緒論 | 肆、我國貨物稅及菸酒稅稅式支出 |
| 貳、特種銷售稅稅式支出報告編製 | 報告之編製 |
| 相關理論 | 伍、結論與建議 |
| 參、貨物稅及菸酒稅稅式支出報告 | |
| 編製之國際經驗 | |

提 要

根據各國編製稅式支出經驗，除所得稅稅式支出報告外，編製稅收比重僅次於所得稅之消費稅稅式支出報告是必然趨勢。本文參考國內外文獻及各國經驗，擬訂符合我國國情之貨物稅及菸酒稅稅式支出認定準則，逐條檢視貨物稅條例、菸酒稅法及相關法規，界定稅式支出項目及稅收影響金額，並試編 104 年度至 108 年度貨物稅及菸酒稅稅式支出報告。截至 106 年 12 月底，貨物稅及菸酒稅相關稅式支出項目共 20 大項，其中，104 年度至 105 年度稅式支出合計金額大幅成長原因係 105 年度新增汽機車汰舊換新，減徵新車貨物稅之租稅優惠規定。

壹、緒論

近年來各國在稅式支出報告編製內容不斷調整及更新，部分國家除編製所得稅及增值稅稅式支出報告外，同時編製特種銷售稅(specific sales tax)稅式支出報告，特種銷售稅課稅標的為特定貨物或勞務、油氣類及菸酒等，範圍涵蓋我國貨物稅(excise tax)及菸酒稅。我國預算法第 29 條規定：「行政院應編製國富

* 作者分別為國立臺北大學財政學系副教授、國立高雄科技大學財富與稅務管理系副教授及國立臺北大學財政學系助理教授。本文整理自財政部 106 年度委託研究計畫報告「貨物稅及菸酒稅稅式支出報告編製之研究」，內容純係作者觀點，不應引申為委託機關意見。

統計、綠色國民所得帳及關於稅式支出、移轉性支付之報告」，其中有關稅式支出部分，首度於 94 年度中央政府總預算案第陸節預算籌編重要相關事項，第 3 項國富統計、綠色國民所得帳、移轉性支付及稅式支出報告之編製情形之(四)所得稅稅式支出報告中揭露。107 年度總預算案中，說明綜合所得稅及營利事業所得稅稅式支出項目共有 110 項，營業稅稅式支出項目則有 29 項，並推估編算近 5 年之稅收影響數。

根據各國編製稅式支出經驗，除所得稅稅式支出報告外，編製稅收比重次於所得稅之消費稅稅式支出報告是必然趨勢，編製特種銷售稅稅式支出之國家也逐漸增加。陳國樑、黃勢璋(2013)認為行政部門必須依預算法規定提出各稅稅式支出報告。此外，民意代表多次關切稅式支出報告編製事宜。財政部公布 105 年財政統計年報顯示，101 年至 105 年所得稅稅收占總稅收率比由 32.1%上升至 45.2%，營業稅由 17.5%下降至 15.9%，營業稅與金融營業稅由 19.6%下降至 17.0%，貨物稅由 11.7%下降至 8.2%，菸酒稅由 3.4%下降至 2.1%，貨物稅與菸酒稅合計由 15.1%下降至 10.3%，平均 12.4%。雖然貨物稅及菸酒稅稅收占總稅收比率略有下降，惟仍為僅次於所得稅及營業稅，居第 3 位之稅目。

本文參考國內外文獻及各國經驗，擬訂符合我國國情之貨物稅及菸酒稅稅式支出認定準則，逐條檢視貨物稅條例、菸酒稅法及相關法規，界定稅式支出項目及稅收影響金額，並試編 104 年度至 108 年度貨物稅及菸酒稅稅式支出報告，供未來編製參考。

貳、特種銷售稅稅式支出報告編製相關理論

一、特種銷售稅課稅原則與屬性

就租稅理論而言，我國現行課徵之貨物稅及菸酒稅屬於消費稅之特種銷售稅。消費稅是針對財貨或勞務本身或其銷售行為所課徵之租稅。一般而言，消費稅可分為支出稅(spending tax)與銷售稅(sales tax)2 類。支出稅課徵方式與所得稅相似，又稱為綜合型消費稅。銷售稅則是對財貨或勞務銷售行為所課徵之租稅，依稅基廣狹定義，銷售稅又可分為一般銷售稅及特種銷售稅。若針對所有財貨及勞務或銷售行為課徵，稅基較為廣泛者，則稱為一般銷售稅(general sales tax)，例如我國現行課徵之加值型及非加值型營業稅。若僅針對特定財貨課徵，

稅基較狹小者，稱為特種銷售稅(selective sales tax)(徐偉初等，2016)，例如本文所探討之貨物稅及菸酒稅。

有關銷售稅課稅原則及課稅時所需注意之規範，說明如下(曾巨威，2002；徐偉初等，2016)：

- (一) 財政收入原則：為獲取大量而穩定稅收，可對稅基廣、產量大、具廣大消費市場且替代品少之消費產品課稅。若課徵貨物稅之商品具替代品，該替代品亦應列入課稅範圍，例如水泥、輪胎。
- (二) 社會公平原則：對奢侈品加重課稅，可增加稅收與配合社會政策之效果；其次對民生必需品輕課，減輕累退性，照顧低所得者，即特種銷售稅之課徵應考慮量能課稅原則。惟此一原則與反需求彈性法則相違背。
- (三) 效率原則：針對所有財貨應採單一稅率課徵，即租稅普遍原則。仍須考慮以下情況：
 1. 反需求彈性法則：為極小化租稅所產生超額負擔，應對需求彈性小之產品，課徵較重租稅；反之，對需求彈性大之產品，課徵較輕租稅。
 2. 寓禁於徵原則：對有害國民身心健康或社會道德等劣價財課稅，例如菸、酒。
 3. 能源節約原則：對消耗能源較大之產品課較重租稅，以達節約使用能源目的，例如對油氣類商品課徵。
 4. 矯正外部不經濟原則：基於環境保護與社會成本內部化考量，對具有污染性及外部成本之財貨加重課稅，以矯正外部不經濟，例如油品、車輛、水泥等。
- (四) 經濟發展原則：生產投入品應避免列入貨物稅課徵範圍，以免阻礙生產事業發展。
- (五) 稅務行政(稽徵成本極小)原則：簡化稽徵方式，降低課徵與稽查成本，以對生產集中、產銷穩定、標準化、產量大之產品課稅為原則，例如水泥、平板玻璃等。

各國對特種財貨與勞務之課徵發展有其不同背景與環境，因此課徵稅目與課徵階段均有不同。OECD 國家課徵特種銷售稅主要稅目名稱多為貨物稅，屬單

階段銷售稅，美國一般銷售稅及特種銷售稅之課徵主要在地方政府，聯邦政府不課徵一般銷售稅，其所課徵之貨物稅範圍小，重要性不高；一般而言，美國地方政府課徵 3 種銷售稅(Fisher, 2007)：一般最終零售稅(retail sales taxes)、伴隨跨境銷售稅(companion use taxes on resident purchases made in other jurisdictions)及選擇性銷售稅(selective sales taxes)。最終零售稅如同一般銷售稅，是屬單階段最終零售稅種；選擇性銷售稅之主要課徵對象為菸草製品、汽車燃料、酒精飲料、飯店與汽車旅館之住宿、餐廳及通訊服務等。課徵選擇性銷售稅之目的有二：一是抑制對被課稅產品之消費，如菸酒；另一目的是公平考量，對高所得者消費產品課稅，或將其租稅負擔轉由外地(國)消費者負擔，如飯店住宿。

二、貨物稅稅式支出規範準則相關文獻

Davie(1994)以美國為例，建立一綜合分類法，依據稅收目的將貨物稅分為 9 種類型，作為辨別貨物稅制體系之標準架構，進而評估貨物稅稅式支出。Davie(1994)所提出貨物稅 9 種類型說明如下：

- (一) 收入稅：除增加收入外，沒有其他目的之稅收稱為收入稅，在美國聯邦貨物稅中僅少數為收入稅。
- (二) 重分配稅：當某些貨物稅稅收主要來自高收入族群時，該貨物稅可視為重分配稅。重分配稅目的主要為公平，也可稱「奢侈稅」。
- (三) 寓禁於徵稅：又稱罪惡稅，課稅項目有酒精、菸草與賭博等。
- (四) 受益原則稅：針對部分特別方案之受益者課徵，用以支應該特定方案，為 9 大類貨物稅中最大一類。
- (五) 責任稅：責任稅課徵目的是在強制責任方承擔造成環境損害之部分或全部成本；例如現已過期之有害物質超級基金稅，或用於清理洩漏地下儲罐之部分燃油稅。
- (六) 風險利潤稅(暴利稅)：風險利潤稅係將私部門獲取之暴利部分轉移至公共部門，以符公共利益。
- (七) 邊境調整稅：在某些情況下，美國公司需負擔租稅，而外國公司則不需要。邊境調整稅之課徵係為解決此不平等狀況，使外國公司與美國公司面對「公平競爭環境」。

(八) 外部成本調整稅：旨在調整市場價格，使其能更準確反映交易社會成本或收益。

(九) 監管稅：目的在阻止某些交易，例如養老金計畫之超額繳款。

Davie(1994)進一步針對此 9 類型貨物稅之減免規定如何視為稅式支出提出說明：

(一) 收入稅：若在課稅範圍內對特定服務或商品之生產者或消費者免稅，就會產生稅式支出，例如對醫院與教育機構免徵電話貨物稅。

(二) 重分配稅：基於 1991 年與 1992 年美國實施奢侈稅之目的，對伐木用、噴灑農藥、貿易或提供飛行訓練或載客、貨之飛機免稅不會產生稅式支出。

(三) 寓禁於徵稅：政府基於寓禁於徵理由對特定商品課徵貨物稅，例如對於酒課稅，而在某些意外損失情況下如因火災、洪水、破損、人為破壞等(不含盜竊)商品滅失時，允許持有者因出售而支付之稅款可退稅，則不構成稅式支出。

(四) 受益原則稅：當部分受益人適用較低稅率或免稅時，便產生受益原則稅下稅式支出，但如對其他非公路用途之燃料免徵支付公路信託基金稅額，則不構成稅式支出。

(五) 責任稅：當貨物稅用於支應特定之實際或潛在負債時，如出現將特定生產者或消費者排除在稅制外或課以較低稅率時，產生稅式支出。

(六) 風險利潤稅：部分生產者之產出可能被課以較低稅率或免稅。以美國現已廢除之石油暴利稅為例，對特定石油公司免稅構成稅式支出。

(七) 邊境調整稅：邊境調整稅課徵係為建立公平競爭環境，對進口產品課徵國內貨物稅，對進口原料用於製造國內產品之部分免徵邊境調整稅，構成稅式支出。

(八) 外部成本稅：如果生產者因與衡量外部性或與行政便利性無關之原因，得以免稅或適用較低稅率，產生稅式支出。

(九) 監管稅：監管類型貨物稅一般不涉及稅式支出，但如降低酒精飲料、菸草與火器行業小廠商之開業許可稅稅率，產生稅式支出。

辨別稅式支出關鍵在於如何應用上述分類方法，由於每種類型貨物稅均具

有其「規範性架構」，因此租稅減免若符合特定類型貨物稅，不會產生稅式支出；但相同租稅減免在其他類型貨物稅下，可能構成稅式支出。

Oldenski(2004)針對 Davie(1994)貨物稅課徵目的原則提出討論：

- (一) 某些貨物稅收入不只一個目的：以菸草稅為例，其課稅目的包括寓禁於徵稅及外部性調整稅，這些租稅分類方式相當複雜，必須先分割再進行分類。
- (二) 除課稅目的，也可能考慮使用目的：並非所有免稅額都被歸類為稅式支出，如農場使用之燃料免徵公路燃料稅，因農用車輛並不對公路造成任何損耗，無須對公路維修保養負擔責任，不視為稅式支出。
- (三) 部分貨物稅分類也需調整：隨著人類經濟活動變遷與越趨複雜，部分貨物稅分類也需調整。在 Davie(1994)分類中，乙醇汽油(gasohol)稅率(5.2 美分)低於一般汽油稅率，由於當時乙醇汽油與一般汽油稅收結構相同，因此，該減免稅率被視為稅式支出。

至於國內學者有關稅式支出認定準則看法，林惠玲等(2007)估算我國營業稅稅式支出，認為稅式支出認定應考慮 3 項原則：

- (一) 特殊性原則：符合稅式支出租稅政策所適用之對象應是特定產業、特定群體及特定經濟活動與社會目的。因此，一項租稅優惠規定適用之範圍愈普遍，屬於稅式支出可能性愈低。
- (二) 可替代性原則：稅式支出是政府利用租稅制度規範性代替直接支出，以達到特定政策目的之方式。亦即，稅式支出與直接支出兩者具備某種程度可替代性。因此，可替代之直接支出愈多，屬於稅式支出可能性愈低。
- (三) 可計算性(計量性)原則：一般而言，稅式支出應具備可計算性。不可計算之租稅優惠規定，往往被排除於稅式支出範圍。

三、我國貨物稅及菸酒稅稅式支出之認定準則

本文參酌 Davie(1994)、Oldenski(2004)、林惠玲(2007)及李顯峰等(2008)對貨物稅(消費稅)稅式支出準則討論，進一步根據 McDaniel and Surrey(1985)一書，及專家學者與主管機關研商意見，分別由一般原則、稅基準則、稅率準則、稅務行政準則及其他等項目，擬定我國貨物稅及菸酒稅稅式支出項目認定準則如下：

(一) 一般原則

準則 1(G1)：貨物稅及菸酒稅稅式支出認定以貨物稅條例及菸酒稅法規定之稅率或稅額為基準。易言之，貨物稅條例及菸酒稅法中同類應稅貨物差別稅率或稅額規定屬於規範性租稅體系之一部分，不構成稅式支出。

準則 2(G2)：對特定使用者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則上應視為貨物稅或菸酒稅稅式支出。

(二) 稅基準則

準則 3(G3)：貨物稅及菸酒稅稅基包括應稅貨物之產製或進口。

準則 4(G4)：貨物稅及菸酒稅屬單一階段銷售稅及具特種消費稅性質，如對應稅貨物用作產製另一應稅貨物之原料課稅，將形成重複課稅，故對此中間投入免稅不構成稅式支出；如對應稅貨物用作產製另一非應稅貨物之原料免稅，則構成稅式支出。

準則 5(G5)：貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，故運銷國外及參加展覽於展覽完畢原件復運回廠或出口者，因非屬國內消費，對其免徵貨物稅及菸酒稅，不構成稅式支出。

(三) 稅率準則

準則 6(G6)：凡低於基準稅率或稅額者，構成稅式支出；課徵較基準稅率或稅額為高者，構成租稅懲罰(負稅式支出)。

(四) 稅務行政準則

準則 7(G7)：基於稅務行政理由給予減免者，原則上不視為稅式支出。

(五) 其他

準則 8(G8)：若租稅優惠具時效性，或政府為政策目的用以取代直接支出，原則上可視為貨物稅或菸酒稅稅式支出。

叁、貨物稅及菸酒稅稅式支出報告編製之國際經驗

自從美國財政部助理部長 Surrey 於 1967 年推出稅式支出概念，強調稅式支出在政府預算管理之重要性後，稅式支出就成為各國政府及財政學者重視課題

之一，並嘗試估算稅式支出金額。OECD 分別於 1984 年、1996 年及 2010 年出版「Tax expenditures: A review of issues and country practices」、「Tax expenditures: Recent experiences」及「Tax expenditures in OECD countries」等 3 本專書，除介紹稅式支出概念、型態及估算方法外，進一步介紹選樣國家稅式支出編製背景、稅式支出項目認定及稅式支出估算結果。

OECD 於 1984 年所出版之專書說明稅式支出 3 種估算方法(稅收損失法、稅收增益法與等額支出法)之意涵、估算應注意事項、估算所面臨之困難及處理原則。1996 年所出版專書則比較 3 種估算方法之優缺點。此外，世界銀行亦於 2004 年出版「Tax expenditures – Shedding light on government spending through the tax system」一書，彙整澳大利亞、比利時、加拿大、荷蘭及美國等 5 個先進國家，及中國大陸、波蘭等 2 個開發中國家稅式支出報告編製經驗。

有關前揭 OECD 及世界銀行出版專書，國內學者多有介紹，例如林華德與李顯峰(1995a, 1995b)、朱澤民等(2004)、朱澤民與孫克難(2006)、林惠玲等(2007)及李顯峰等(2008)等。本文著重比較 OECD 於 2010 年出版之稅式支出專書所列舉 10 個國家(加拿大、法國、德國、日本、韓國、荷蘭、西班牙、瑞典、英國及美國)有關稅式支出之編製經驗。

比較各國稅式支出編製經驗時，必須注意各國在稅式支出發展背景、編製觀念、稅式支出定義、認定與用途不盡相同，稅式支出報告亦有很大差異，不宜貿然進行跨國性比較。此外，每一單項稅式支出金額加總未必等於各項稅式支出項目同時存在時之稅式支出金額。因此，各項稅式支出金額也不可貿然直接加總比較，加總後之數字僅為參考，可做前後期比較，探討增減變化原因，不宜作過度推論分析。

美國聯邦政府目前並未發布貨物稅稅式支出預算，係因乙醇汽油使用者可選擇將降低乙醇汽油燃料貨物稅稅率補貼用以扣抵其所得稅或直接免除其貨物稅，故被視為稅式支出，而以所得稅稅式支出備註方式呈現。

OECD 國家中，美國消費稅占其稅收比重最低，也是 OECD 國家中唯一沒有課徵增值稅之國家。美國消費稅在地方政府重要性遠高於聯邦政府(Fisher, 2007)。由於美國為聯邦制國家，各地方政府獨立性高，各州間消費稅課徵差異頗大。以下以較具代表性之美國加州政府為例說明。

美國加州政府逐年編製貨物稅稅式支出報告(California Tax Expenditure Report, 2017)，2016 年至 2017 年美國加州貨物稅稅式支出項目，第一大類為銷售與使用稅(sales and use tax)，包括天然氣、電力及水之減免，製造與研究及開發設備之免稅，農場機械設備之低稅率，出售燃料予航空運輸業者之免徵，用於農業與加工之柴油免徵。第二大類為燃油稅(fuel taxes)，包括運輸業者與軍事使用之航空燃料免徵，交通區與學校使用燃料之減徵。第三大類為輪胎費，加州輪胎費是購買新輪胎時收取之費用，我國對輪胎出廠時課徵貨物稅。

多數國家已建立貨物稅或特種銷售稅之稅式支出報告，包括加拿大之商品及勞務稅稅式支出報告、法國之增值稅及地方稅稅式支出報告、德國之貨物稅(啤酒稅、石油稅、電力稅、車輛稅、菸草稅)稅式支出報告、日本之酒稅及汽油稅之稅式支出報告、韓國之增值稅稅式支出報告、荷蘭之貨物稅稅式支出報告、西班牙之增值稅、貨物稅稅式支出報告、瑞典之增值稅及貨物稅(只針對能源與二氧化碳之課稅評估)稅式支出報告、英國之增值稅及車輛貨物稅之稅式支出報告、澳洲之銷售稅、特種銷售稅(燃料、菸、酒、車輛)及天然資源稅等稅式支出報告及美國加州之貨物稅稅式支出報告等。估計方法主要為稅收損失法，除德國外其餘國家均每年公布報告，估算年度為往前或往後均有，多數未估算負稅式支出。其中，美國加州、澳洲及英國對照我國貨物稅及菸酒稅相關租稅優惠項目，其認定為稅式支出作法，彙整說明如下：

- 一、貨物稅條例第 3 條應稅貨物運銷國外者免徵貨物稅規定：澳洲對燃料、菸酒徵貨物稅，其外銷免稅不認定為稅式支出。英國出口貨物適用零稅率，屬於規範租稅體系，不認定為稅式支出。
- 二、貨物稅條例第 6 條橡膠輪胎差別稅率規定：美國加州對購買兩種輪胎無須繳納輪胎費，一為任何自推式輪椅，二為類似於機動三輪車或機動二輪車之車輛，且係因身體殘疾而未能同行人般移動者所設計供其操作，視為稅式支出。
- 三、貨物稅條例第 10 條油氣類差別稅率規定：美國加州差別燃油稅視為稅式支出。澳洲對所有內燃機(主要是運輸工具)及外燃機(蒸汽機)使用之燃料採用以能源含量為基礎之燃料稅，分 4 級，但差別稅額屬於規範性租稅體系，不視為稅式支出。澳洲內燃機以外所使用之燃料免稅，屬於規範性租稅體

系範圍，不視為稅式支出；各類替代燃料所課徵之稅額若低於該等級能源含量，視為稅式支出。英國自 2001 年起針對企業及營業用電力、煤、天然瓦斯、液化石油氣課徵氣候變遷稅；能源密集產業簽署氣候變遷協議，享有優惠稅率，視為稅式支出。

- 四、貨物稅條例第 11 條電器類差別稅率規定：加州製造商及部分研發業務，若其製造及研發設備之採購與租賃部分符合資格，即免納銷售與使用稅，視為稅式支出。
- 五、貨物稅條例第 12 條車輛類差別稅率規定：加州對製造商及部分研發業務，若其製造及研發設備之採購與租賃部分符合資格，及符合從事農產品生產與收割業務者銷售農產品、機械及其零件，免納銷售稅視為稅式支出。英國課徵車輛貨物稅係課徵差別稅額，不視為稅式支出；惟針對身心障礙者所使用之交通工具提供減免優惠，視為稅式支出。
- 六、漁業法第 59 條免徵貨物稅規定：澳洲航空燃油及航空燃氣渦輪發動機燃料適用優惠稅率，視為稅式支出。
- 七、菸酒稅法第 5 條免徵貨物稅規定：加拿大籍旅客帶回加拿大之貨物可有限度減免商品服務稅，其減免條件取決於離境期間，視為稅式支出。澳洲對攜帶入境之菸酒，未超過政府規定限量者免稅，視為稅式支出。英國旅客可免稅攜帶限額限量之菸酒免稅，視為稅式支出，但無法估算金額。
- 八、菸酒稅法第 8 條酒類課稅規定：澳洲針對酒類商品，依酒精濃度分為 3 類，白蘭地屬高酒精含量之烈酒，但適用優惠稅率，視為稅式支出；非商業用途之代釀啤酒(brew-on-premise beer)適用優惠稅率，視為稅式支出；以定量、酒精濃度限額以下適用優惠稅率，視為稅式支出。自行釀造且供自用之啤酒及葡萄酒，免酒類貨物稅，視為稅式支出；英國課徵酒稅係以啤酒、烈酒之酒精濃度為課稅基礎；葡萄酒、蘋果酒、梨酒等水果酒以酒精濃度區分若干等級，從量課徵，不屬稅式支出。

肆、我國貨物稅及菸酒稅稅式支出報告之編製

我國有關貨物稅及菸酒稅應稅商品之相關減免優惠法規及辦法，係規定於貨物稅條例、菸酒稅法、漁業法、中央系統型及汽車冷暖氣機貨物稅折算課徵

辦法、加工出口區設置管理條例、科學工業園區設置管理條例、農業科技園區設置管理條例、農業發展條例、國家中山科學研究院設置條例、郵包物品進出口通關辦法、自由貿易港區設置管理條例、免稅商店設置管理辦法及離島建設條例等相關法規。有關貨物稅及菸酒稅免稅、減稅、差別稅率等情形，依截至 106 年 12 月底頒行法規，共 31 大項貨物稅及菸酒稅相關租稅優惠，涉及 13 項法規。彙整此 31 項貨物稅及菸酒稅應稅商品租稅優惠項目、法令依據、界定準則、優惠理由/認定原則及是否認定為稅式支出(詳如表 1)。認定結果符合稅式支出項目為 20 項，其中 16 項規定於貨物稅條例，1 項規定於漁業法，1 項規定於國家中山科學研究院設置條例，2 項規定於離島建設條例。

根據財政部賦稅署、財政資訊中心、關務署、各地區國稅局及行政院農業委員會漁業署等提供 104 年度至 106 年度統計資料，計算此 3 年度稅式支出金額。復據以推估 107 年度及 108 年度各項稅式支出金額。表 2 彙整 104 年度至 108 年度 20 項稅式支出金額。

由估算結果觀察，104 年度至 105 年度稅式支出合計金額大幅成長超過 1 倍，主要原因係 105 年度新增「汽機車汰舊換新」及「新車免徵貨物稅」，此 2 項稅式支出金額加計幾乎等於 104 年度至 105 年度所增加金額。106 年度至 108 年度前 5 大稅式支出項目依序為 1.車輛舊車換新車減徵新車貨物稅、2.漁業動力用油免徵貨物稅、3.機車舊車換新車減徵新車貨物稅、4.油電混合車稅率減半徵收貨物稅及 5.天然蔬果汁免徵貨物稅。106 年度至 108 年度「車輛舊車換新車減徵新車貨物稅」、「漁業動力用油免徵貨物稅」及「機車舊車換新車，減徵新車貨物稅」3 項稅式支出金額合計約占此 3 年度每年平均稅式支出金額之 75%。

表 1 貨物稅及菸酒稅應稅物稅優惠規定及稅式支出之認定

單位：新臺幣元

| 項次 | 項目 | 法令依據 | 界定準則 | 優惠理由/認定原則 | 稅式支出認定 |
|----|------------------------------------|-----------------|----------|---|--------|
| 1 | 應稅貨物有下列情形之一者，免徵貨物稅： | 貨物稅條例第 3 條第 1 項 | - | - | - |
| | 應稅貨物用作製造另一應稅貨物之原料者，免徵貨物稅。 | 第 1 款 | G4 | 應稅貨物用作製造另一應稅貨物之原料者，為避免重複課稅，故對中間投入免稅不構成稅式支出。 | 否 |
| | 應稅貨物運銷國外者，免徵貨物稅。 | 第 2 款 | G5 | 貨物稅屬內地消費稅，應稅貨物運銷國外者，不在國內消費，對其免徵貨物稅，不構成稅式支出。 | 否 |
| | 應稅貨物參加展覽，並不出售者，免徵貨物稅。 | 第 3 款 | G5 | 貨物稅屬消費性質，故參加展覽於展覽完畢原件復運回廠，因未消費，對其免徵貨物稅，不構成稅式支出。 | 否 |
| | 應稅貨物捐贈勞軍，免徵貨物稅。 | 第 4 款 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予租稅優惠，原則可視為貨物稅稅式支出。 若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出(鼓勵捐贈勞軍)，原則上可視為貨物稅稅式支出。 | 是 |
| 2 | 應稅貨物經國防部核定直接供軍用之貨物，免徵貨物稅。 | 第 5 款 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予租稅優惠，原則可視為貨物稅稅式支出。 若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅稅式支出。 | 是 |
| | 橡膠輪胎：凡各種輪胎均屬之，其稅率如左： | 貨物稅條例第 6 條第 1 項 | - | - | - |
| | (1) 大客車、大貨車使用者，從價徵收 10%。 | 第 1 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額之規定，不構成稅式支出。 | 否 |
| | (2) 其他各種橡膠輪胎，從價徵收 15%。 | 第 2 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額之規定，不構成稅式支出。 | 否 |
| | (3) 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。 | 第 3 款 | G7 | 此類商品免稅係基於稅務行政理由，不構成稅式支出。 | 否 |
| 3 | 水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左： | 貨物稅條例第 7 條 | - | - | - |

| | | | | | |
|---|--|-------------------|----------|---|---|
| | (1) 白水泥或有色水泥每公噸徵收 600 元。 | 第 1 項 第 1 款 | G1 | 生產過程可能破壞生態及造成環境污染。依耗能程度，課徵差別稅額。 | 否 |
| | (2) 卜特蘭一型水泥每公噸徵收 320 元。 | 第 1 項 第 2 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額之規定不構成稅式支出。 | 否 |
| | (3) 卜特蘭高爐水泥：水泥中高爐爐渣含量所占之重量百分率在 25% 以上者，每公噸徵收 280 元。 | 第 1 項 第 3 款 | G1 | - | 否 |
| | (4) 代水泥及其他水泥每公噸徵收 440 元。 | 第 1 項 第 4 款 | G1 | - | 否 |
| | 行政院得視實際情況在第一項各款規定之應徵稅額 50% 以內，予以增減。 | 第 3 項 | G6 G8 | 凡低於標準稅率者，構成稅式支出。 若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出(景氣衰退)，原則可視為貨物稅稅式支出。 | 是 |
| | 飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左： | 貨物稅條例 第 8 條 | - | - | - |
| 4 | (1) 稀釋天然果蔬汁從價徵收 8%。 | 第 1 項 第 1 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額之規定不構成稅式支出。 | 否 |
| | (2) 其他飲料品從價徵收 15%。 | 第 1 項 第 2 款 | G1 | - | 否 |
| | 前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃縮果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁免稅。 | 第 2 項 | G8 | 為促進天然果汁內外銷，俾利農業發展。若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅稅式支出。 | 是 |
| 5 | 平板玻璃：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，從價徵收 10%。 | 貨物稅條例 第 9 條 | G6 G8 | 凡低於標準稅率者，構成稅式支出。 | 是 |
| | 但導電玻璃及供生產模具用之強化玻璃免稅。 | | | 對導電玻璃及供生產模具用之強化玻璃免稅，係屬為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅稅式支出。 | |
| 6 | 太陽光電模組用之玻璃：於本條生效日起 5 年內，由國外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 | 貨物稅條例 第 9 條之 1 | G6 G8 | 凡低於標準稅率(含免徵)者，構成稅式支出。 租稅優惠具時效性，且對太陽光電模組用之玻璃免稅，係屬因政策目的用以取代直接支出而給予之免稅，原則可視為稅式支出。 | 是 |

| | | | | | | | |
|--|--------------------------|-------------|----------|--|---|---|--|
| | 明書及工業主管機關之用途證明文件者，免徵貨物稅。 | | | | | | |
| 7 | 油氣類之課稅項目及應徵稅額如左： | 貨物稅條例第 10 條 | - | - | | - | |
| | (1) 汽油：每公秉徵收 6,830 元。 | 第 1 項第 1 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額之規定不構成稅式支出。 | | 否 | |
| | (2) 柴油：每公秉徵收 3,990 元。 | 第 1 項第 2 款 | G1 | | | 否 | |
| | (3) 煤油：每公秉徵收 4,250 元。 | 第 1 項第 3 款 | G1 | | | 否 | |
| | (4) 航空燃油：每公秉徵收 600 元。 | 第 1 項第 4 款 | G1 | | | 否 | |
| | (5) 燃料油：每公秉徵收 110 元。 | 第 1 項第 5 款 | G1 | | | 否 | |
| | (6) 溶劑油：每公秉徵收 720 元。 | 第 1 項第 6 款 | G1 | | | 否 | |
| (7) 液化石油氣：每公噸徵收 690 元。 | 第 1 項第 7 款 | G1 | | | 否 | | |
| 前項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。行政院得視實際情況，在第一項各款規定之應徵稅額 50% 以內予以增減。 | | 第 2 項第 3 項 | G6 G8 | 凡低於標準稅率者，構成稅式支出。若租稅優惠具時效性，或政府為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | | 是 | |
| 8 | 電器類之課稅項目及稅率如左： | 貨物稅條例第 11 條 | - | - | | - | |
| | (1) 電冰箱：從價徵收 13%。 | 第 1 項第 1 款 | G1 | 基本稅率為 13%，視其耗電量多寡與用途酌予增減。 | | 否 | |
| | (2) 彩色電視機：從價徵收 13%。 | 第 1 項第 2 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額規定不構成稅式支出。 | | 否 | |

| | | | | | |
|---|--|-----------------|----------|--------|---|
| | (3) 冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等均屬之，從價徵收 20%；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央系統型冷暖氣機，從價徵收 15%。 | 第 1 項 第 3 款 | G1 | 否 | |
| | (4) 除濕機：凡用電力調節室內空氣濕度之機具均屬之，從價徵收 15%。 但工廠使用之濕度調節器免稅。 | 第 1 項 第 4 款 | G1 G2 | 否 是 | 電力調節室內空氣濕度之機具，從價徵收 15% 的規定不構成稅式支出。 但對工廠使用之濕度調節器免稅，因屬對特定消費者給予之租稅優惠，故構成稅式支出。 |
| | (5) 錄影機：凡用電力錄、放影像音響之機具，如電視磁性錄影音機、電視磁性影音重放機等均屬之，從價徵收 13%。 | 第 1 項 第 5 款 | G1 | 否 | 同類商品差別稅率或稅額的規定不構成稅式支出。 |
| | (6) 電唱機：凡用電力播放唱片或錄音帶等之音響機具均屬之，從價徵收 10%。但手提 32 公分以下電唱機免稅。 | 第 1 項 第 6 款 | G7 | 否 | 對手提 32 公分以下電唱機，基於稅務行政理由給予減免者，原則上不視為稅式支出。 |
| | (7) 錄音機：凡以電力錄放音響之各型錄放音機具均屬之，從價徵收 10%。 | 第 1 項 第 7 款 | G1 | 否 | 基本稅率為 13%，視其耗電量多寡與用途酌予增減。 同類商品差別稅率或稅額規定不構成稅式支出。 |
| | (8) 音響組合：分離式音響組件，包括唱盤、調諧器、收音擴大器、錄音座、擴音器、揚聲器等及其組合體均屬之，從價徵收 10%。 | 第 1 項 第 8 款 | G1 | 否 | |
| | (9) 電烤箱：凡以電熱或微波烤炙食物之器具均屬之，從價徵收 15%。 | 第 1 項 第 9 款 | G1 | 否 | |
| | 車輛類之課稅： | 貨物稅條例 第 12 條 | - | - | - |
| 9 | (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。 | 第 1 項 第 1 款 | G1 | 否 | 依耗能程度，課徵差別稅率。 同類商品差別稅率或稅額規定不構成稅式支出。 |

| | | | | | |
|----|--|-------------------------|----------|--|---|
| 10 | <p>(i)汽缸排氣量在 2,000 立方公分以下者，從價徵收 25%。</p> <p>(ii)汽缸排氣量在 2,001 立方公分以上者，從價徵收 35%。但自本條文修正施行日起第 6 年之同一起稅率降為 30%。</p> | 第 1 目 | | | |
| | <p>(2)貨車、大客車及其他車輛，從價徵收 15%。但自 103 年 6 月 5 日起 5 年內購買低底盤公共汽車、天然氣公共汽車、油電混合動力公共汽車、電動公共汽車、身心障礙者復康巴士並完成登記者，免徵該等汽車應徵之貨物稅。</p> | 第 1 項 第 1 款 第 2 目 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則上可視為稅式支出。 若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出(社會福利)者，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| | <p>(3)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稅。</p> | 第 1 項 第 1 款 第 3 目 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則上可視為稅式支出。 因政府為政策目的用以取代直接支出(郵件遞送、發展農業)而給予免稅者，原則可視為稅式支出。 | 是 |
| | <p>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，從價徵收 17%。</p> | 第 1 項 第 2 款 | G1 | 同類商品差別稅率或稅額規定不構成稅式支出。 | 否 |
| | <p>電動車輛及油電混合動力車輛，按第 1 項第 1 款及第 2 款稅率減半徵收。但油電混合動力車輛以符合財政部公告之標準者為限。</p> | 第 4 項 | G2 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 | 是 |
| | <p>於本條文 104 年 1 月 22 日修正生效日起 5 年內購資符合載運輪椅使用者車輛規定安全檢測基準之車輛，免徵貨物稅。</p> | 第 5 項 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 租稅優惠具時效性，或政府為政策目的用以取代直接支出(社會福利)者，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| | <p>自 106 年 1 月 28 日起至 110 年 12 月 31 日止，購買完全以電能為動力之電動車輛並完成登記</p> | 貨物稅條例 第 12 條之 3 | G2 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 | 是 |

| | | | | | |
|----|---|-----------------------------|----------|--|---|
| | 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 萬元計算之稅額為限，超過部分，不予免徵。 | 第 2 項 | G8 | 租稅優惠具時效性，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | |
| | 於本條文生效日起 5 年內報廢或出口登記滿 1 年之出廠 6 年以上小客車、小貨車、小客貨兩用車，於報廢或出口前、後 6 個月內購買上開車輛新車且完成新領牌登記者，該等新車應徵之貨物稅每輛定額減徵 5 萬元。 | 貨物稅條例 第 12 條之 5 第 1 項 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 租稅優惠具時效性，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| 11 | 於本條文生效日起 5 年內報廢或出口登記滿 1 年之出廠 4 年以上汽缸排量 150 立方公分以下機車，於報廢或出口前、後 6 個月內購買新機車且完成新領牌登記者，該新機車應徵之貨物稅每輛定額減徵 4,000 元。 自 105 年 1 月 8 日起配偶或二親等以內親屬購買新小客車、小貨車、小客貨兩用車或機車且完成新領牌登記者，適用前 2 項規定。 | 第 2 項 第 3 項 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 租稅優惠具時效性，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| 12 | 自本條文生效日起至 108 年 12 月 31 日止，報廢 88 年 6 月 30 日以前出廠之大貨車並購買新大貨車且完成新領牌登記者，該等新車應徵之貨物稅每輛定額減徵 5 萬元。 | 貨物稅條例 第 12 條之 6 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 租稅優惠具時效性，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| 13 | 漁業動力用油，免徵貨物稅。 | 漁業法第 59 條 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| 14 | 廠商以進口及國內產製之主機或壓縮機裝置冷凍冷藏設備，經有關主管機關證明並非屬於冷暖氣機者，准予免稅，其申請免稅或退稅事宜， | 中央系統型 及汽車冷暖 氣機貨物稅 | G1 | 冷凍冷藏設備非屬於冷暖氣機，非屬貨物稅之課稅範圍。 | 否 |

| | | | | | | |
|--|--|-------------------------------------|----------|---|---|---|
| 依左列規定辦理： | 折算徵辦 法第 5 條第 1 項 | | - | - | - | 否 |
| | | G1 | | | | |
| (1) 進口供漁船裝置冷凍設備使用者，由海關驗憑行政院農業委員會核發免徵關稅之證明文件，核定免徵貨物稅。 | 第 3 款 | G1 | | | | 否 |
| (2) 進口供造船廠裝置冷凍設備使用者，由海關驗憑經濟部工業局核發之證明文件，辦理免徵貨物稅。 | 第 4 款 | G1 | | | | 否 |
| 區內事業免徵下列各款之稅捐： | 加工出口區 設置管理條 例第 13 條 | - | | | | - |
| 15 | (1) 由國外輸入自用機器、設備之進口稅捐、貨物稅及營業稅。但於輸入後 5 年內輸往課稅區者，應依進口貨品之規定，補徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。 | 第 1 項 第 1 款 | G3 G5 | | | 否 |
| | (2) 自國外輸入原料、燃料、物料、半製品、樣品、實驗用動植物及供貿易、倉儲轉運用貨品之進口稅捐、貨物稅及營業稅。但其輸往課稅區時，應依進口貨品之規定補徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。 | 第 1 項 第 2 款 | G3 G5 | | | 否 |
| 16 | 區內事業自國外輸入自用機器、設備，免徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。但於輸入後 5 年內輸往課稅區者，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。 | 科學工業園 區設置管理 條例第 20 條 第 1 項 | G3 G5 | | | 否 |
| | 區內事業自國外輸入原料、物料、燃料、半製品、樣品及供貿易用之成品免徵進口稅捐、貨 | 第 2 項 | G3 G5 | | | 否 |

| | | | | | |
|--|--|--------------------------------|------------------|---|----------|
| <p>物稅及營業稅。但輸往課稅區時，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。</p> | <p>園區事業以產品或勞務外銷者，其營業稅稅率為零，並免徵貨物稅。但其以產品、廢品或下腳輸往課稅區時，除國內課稅區尚未能產製之產品，依所使用原料或零件課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅外，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅；其在課稅區提供勞務者，應依法課徵營業稅。</p> | <p>第 3 項</p> | <p>G5</p> | <p>免徵國外輸入上述區域內原料、物料、半製品、樣品及供貿易用成品之貨物稅，不構成稅式支出。</p> | <p>否</p> |
| <p>前條保稅範圍內之園區事業，自國外輸入自用機器、設備，免徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。但於輸入後 5 年內輸往課稅區者，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。</p> | <p>前條保稅範圍內之園區事業，自國外輸入原料、物料、燃料、半製品、樣品及經核准兼營貿易之成品，免徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。但輸往課稅區時，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。</p> | <p>農業科技園區設置管理條例第 22 條第 1 項</p> | <p>G3 G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，稅基包括應稅貨物的製造或進口。加工出口區、保稅區、科學園區屬於境內關外，故免徵國外輸入上述區域內自用機器、設備之貨物稅，不構成稅式支出。</p> | <p>否</p> |
| <p>前條保稅範圍內之園區事業，自國外輸入原料、物料、燃料、半製品、樣品及經核准兼營貿易之成品，免徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。但輸往課稅區時，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。</p> | <p>前條保稅範圍內之園區事業以產品或勞務外銷者，其營業稅稅率為零，並免徵貨物稅。但其以產品、廢品或下腳輸往課稅區時，除國內課稅區尚未能產製之產品，依所使用原料或零件課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅外，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅；其在課稅區提供勞務者，應依法課徵營業稅。</p> | <p>第 2 項</p> | <p>G3 G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，稅基包括應稅貨物製造或進口。加工出口區、保稅區、科學園區屬於境內關外。故免徵國外輸入上述區域內自用機器、設備之貨物稅，不構成稅式支出。</p> | <p>否</p> |
| <p>前條保稅範圍內之園區事業，自國外輸入原料、物料、燃料、半製品、樣品及經核准兼營貿易之成品，免徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。但輸往課稅區時，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅。</p> | <p>前條保稅範圍內之園區事業以產品或勞務外銷者，其營業稅稅率為零，並免徵貨物稅。但其以產品、廢品或下腳輸往課稅區時，除國內課稅區尚未能產製之產品，依所使用原料或零件課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅外，應依進口貨品之規定，課徵進口稅捐、貨物稅及營業稅；其在課稅區提供勞務者，應依法課徵營業稅。</p> | <p>第 3 項</p> | <p>G3 G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，稅基包括應稅貨物製造或進口。加工出口區、保稅區、科學園區屬於境內關外。故免徵國外輸入上述區域內自用機器、設備之貨物稅，不構成稅式支出。</p> | <p>否</p> |
| <p>外銷農產加工品輸入其所需之包裝材料，其</p> | <p>料，及外銷農產品輸入其所需之包裝材料，其</p> | <p>農業發展條例第 51 條第</p> | <p>G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，故運銷國外出口者，因未在國內消費，對其免徵貨物稅，不構成稅式支出。</p> | <p>否</p> |

| | 應徵關稅、貨物稅，得於成品出口後，依關稅法及貨物稅條例有關規定申請沖退之。 | 2 項 | | | |
|----|--|--|---|--|---|
| 19 | <p>本院因業務需要採購之貨物，經國防部核定直接供軍用者，準用軍用貨品貨物稅免稅辦法。</p> <p>菸酒有下列情形之一者，免徵菸酒稅：</p> <p>(1) 用作產製另一應稅菸酒者。</p> <p>(2) 運銷國外者。</p> <p>(3) 參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者。</p> <p>(4) 旅客自國外隨身攜帶之自用菸酒或調岸船員攜帶自用菸酒，未超過政府規定之限量者。</p> <p>已納菸酒稅之菸酒，有下列情形之一者，退還原納菸酒稅：</p> <p>(1) 運銷國外者。</p> <p>(2) 用作製造外銷物品之原料者。</p> <p>(3) 滯銷退廠整理或加工為應稅菸酒者。</p> <p>(4) 因故變損或品質不合政府規定標準經銷毀者。</p> <p>(5) 產製或進口廠商於運送或存儲菸酒之過程中，遇火焚毀或落水沈沒及其他人力不可抵抗之災害，以致物體消滅者。</p> | <p>國家中山科學研究院設置條例第 41 條第 3 項</p> <p>菸酒稅法第 5 條第 1 項</p> <p>第 1 款</p> <p>第 2 款</p> <p>第 3 款</p> <p>第 4 款</p> <p>菸酒稅法第 6 條第 1 項</p> <p>第 1 款</p> <p>第 2 款</p> <p>第 3 款</p> <p>第 4 款</p> <p>第 5 款</p> | <p>G2</p> <p>G8</p> <p>-</p> <p>G4</p> <p>G5</p> <p>G5</p> <p>G7</p> <p>-</p> <p>G5</p> <p>G4</p> <p>G5</p> <p>G5</p> <p>G5</p> | <p>對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。</p> <p>若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。</p> <p>-</p> <p>對非交易品、出口品或中間投入免徵菸酒稅，不構成稅式支出。</p> <p>未在境內銷售</p> <p>未在境內銷售</p> <p>未在境內銷售</p> <p>限量內免徵菸酒稅</p> <p>-</p> <p>未在境內銷售。</p> <p>對非交易品、出口品或中間投入免徵菸酒稅，不構成稅式支出。</p> | <p>是</p> <p>-</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>-</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>否</p> <p>-</p> |
| 20 | | | | | |
| 21 | | | | | |
| 22 | 菸之課稅項目及應徵稅額如下： | 菸酒稅法第 7 條第 1 項 | - | - | - |

| | | | | | | |
|----|--|------------------|----|--|----------------------------|---|
| 23 | (1) 紙菸：每千支徵收 1,590 元。 | 第 1 款 | G1 | 菸酒稅稅式支出之認定以菸酒稅法規定的基本稅率或稅額為基準。現行菸酒稅法中同類商品差別稅率或稅額的規定屬於規範性租稅體系的一部分不構成稅式支出。 | 否 | |
| | (2) 菸絲：每公斤徵收 1,590 元。 | 第 2 款 | G1 | | 否 | |
| | (3) 雪茄：每公斤徵收 1,590 元。 | 第 3 款 | G1 | | 否 | |
| | (4) 其他菸品：每公斤徵收 1,590 元。 | 第 4 款 | G1 | | 否 | |
| 24 | 酒之課稅項目及應徵稅額如下： | 菸酒稅法第 8 條第 1 項 | - | - | - | |
| | 釀造酒類： | | | | | |
| | (1) 啤酒：每公升徵收 26 元。 | 第 1 款 | G1 | 原採差別稅率理由：酒依其製造方法及使用原料之不同分類；依專賣利益收入水準，擬訂稅額。而料理酒與一般酒類使用上不用，為引導消費者烹調使用料理酒，降低對米酒需求，因此課徵較低稅率。 菸酒稅稅式支出認定以菸酒稅法規定之基本稅率或稅額為基準。現行菸酒稅法中同類商品差別稅率或稅額規定屬於規範性租稅體系的一部分，不構成稅式支出。 | 否 | |
| | (2) 其他釀造酒：每公升按酒精成分每度徵收 7 元。 | 第 2 款 | G1 | | 否 | |
| | 蒸餾酒類：每公升按酒精成分每度徵收 2.5 元。 | 第 3 款 | G1 | | 否 | |
| | 再製酒類：酒精成分以容量計算超過 20%者，每公升徵收 185 元；酒精成分以容量計算在 20%以下者，每公升按酒精成分每度徵收 7 元。 | 第 4 款 | G1 | | 否 | |
| | 料理酒：每公升徵收 9 元。 | 第 5 款 | G1 | | 否 | |
| | 其他酒類：每公升按酒精成分每度徵收 7 元。 | 第 6 款 | G1 | | 否 | |
| | 酒精：每公升徵收 15 元。 | | | | | |
| | 進口郵包物品應依相關規定徵收關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特種貨物及勞務稅及推廣貿易服務費。但完稅價格在 2,000 元以內者，免徵關稅、貨物稅及營業稅。前項免徵稅款之郵包物品，不包括菸酒及實施關稅配額之農產品。為因應緊急狀況需要，財政部得公告於一定期間內進口之特定物品，不受完稅價格 2,000 元以內免稅之限制(107 年 1 月 1 日起實施)。 | 郵包物品進出口通關辦法第 7 條 | G7 | | 基於稅務行政考量，原則不視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 否 |

| | | | | | |
|----|---|---------------------------------------|-----------------------------------|--|---|
| 25 | <p>自由港區事業自國外運入自由港區內供營運之貨物，免徵關稅、貨物稅、營業稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、推廣貿易服務費及商港服務費。</p> <p>自由港區事業自國外運入自由港區內之自用機器、設備，免徵關稅、貨物稅、營業稅、推廣貿易服務費及商港服務費。但於運入後5年內輸往課稅區者，應依進口貨物規定補徵相關稅費。</p> | <p>自由貿易港區設置管理條例第21條第1項</p> <p>第2項</p> | <p>G3 G5</p> <p>G3 G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，稅基包括應稅貨物製造或進口。自由港區之貨物屬於境內關外，可視為出口，故免徵。</p> | 否 |
| 26 | <p>自由港區事業自課稅區運入供營運之貨物及自用機器、設備，視同出口，得依相關法令規定，申請減徵、免徵或退還關稅、貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐。</p> <p>自由港區事業自課稅區運入之已稅進口貨物或國產非保稅貨物，自運入之次日起5年內，原貨復運回課稅區時，免徵關稅；其有添加未稅或保稅貨物者，該添加之未稅或保稅貨物，應課徵關稅及相關稅費。</p> | <p>自由貿易港區設置管理條例第24條第1項</p> <p>第2項</p> | <p>G3 G5</p> <p>G3 G5</p> | <p>貨物稅及菸酒稅屬內地消費稅，稅基包括應稅貨物的製造或進口。自由港區之貨物屬於境內關外，可視為出口，故免徵。</p> | 否 |
| 27 | <p>依貨物稅條例第3條第1項第2款規定，免徵貨物稅。</p> | <p>免稅商店設置管理辦法第8條第1項第2款</p> | <p>G5</p> | <p>免稅商店銷售貨物與出境或過境旅客，依貨物稅條例第3條第1項第2款規定視同運銷國外，免徵貨物稅。</p> | 否 |

| | | | | | |
|----|--|---------------------------|----------|--|---|
| 28 | 依菸酒稅法第 5 條第 2 款規定，免徵菸酒稅。 | 免稅商店設置管理辦法第 8 條第 1 項第 4 款 | G5 | 免稅商店銷售貨物與出境或過境旅客，依菸酒稅法第 5 條第 2 款規定視同運銷國外，免徵菸酒稅。 | 否 |
| 29 | 免稅商店銷售貨物予入境旅客，視同入境旅客自國外採購攜帶入境，俟入境通關時，依入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法辦理，超過免稅限額部分，應依法繳納關稅、貨物稅、菸酒稅、菸品健康福利捐及營業稅。 | 免稅商店設置管理辦法第 8 條第 2 項 | G7 | 基於稅務行政理由給予減免者，原則不視為稅式支出。 | 否 |
| 30 | 離島免稅購物商店自國外或保稅區進儲供銷售之貨物，在一定金額或數量範圍內銷售予旅客，並由其隨身攜出離島地區者，免徵關稅、貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐。 | 離島建設條例第 10 條之 1 第 4 項 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 具有促進離島觀光之政策目的。若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |
| 31 | 離島免稅購物商店進儲供銷售國內產製之貨物，在一定金額或數量範圍內銷售予旅客，並由其隨身攜出離島地區者，免徵貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐。 | 離島建設條例第 10 條之 1 第 5 項 | G2 G8 | 對特定消費者消費應稅貨物給予之租稅優惠，原則可視為稅式支出。 具有促進離島觀光之政策目的。若租稅優惠為政策目的用以取代直接支出，原則可視為貨物稅及菸酒稅稅式支出。 | 是 |

資料來源：本文自行處理。

表 2 104 年至 108 年貨物稅及菸酒稅稅式支出估算金額

單位：新臺幣百萬元

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|--|---------------------------------|-------------------------|--------|-----|-----|-----|-----|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| 1 | 應稅貨物捐贈勞軍，免徵貨物稅。 | 貨物稅條例 | 第 3 條 第 1 項 第 4 款 | 38 | 66 | 44 | 49 | 53 |
| 2 | 應稅貨物經國防部核定直接供軍用之貨物，免徵貨物稅。 | 貨物稅條例 | 第 3 條 第 1 項 第 5 款 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 |
| 3 | 水泥：凡水泥及代水泥均屬之。 | 貨物稅條例 | 第 7 條 | 15 | 2 | 18 | 17 | 17 |
| | 行政院得視實際情況在第 1 項各款規定之應徵稅額 50% 以內，予以增減。 | | 第 3 項 | | | | | |
| | 奉行政院核定卜特蘭高爐水泥貨物稅之從量稅額，自 89 年 1 月 1 日起，由每公噸 280 元調降為 196 元。 | 財政部 88/12/31 台財稅第 0880007327 號函 | | | | | | |
| 4 | 飲料品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免稅。 | 貨物稅條例 | 第 8 條 第 2 項 | 711 | 765 | 759 | 745 | 756 |
| 5 | 平板玻璃：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，從價徵收 10%。但導 | 貨物稅條例 | 第 9 條 | 187 | 61 | 61 | 61 | 61 |

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|--|-------|-----------------------------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|-----------------|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| | 電玻璃及供生產模具用之強化玻璃免稅。 | | | | | | | |
| 6 | 太陽光電模組用之玻璃：於本條文生效日起 5 年內，由國外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。 | 貨物稅條例 | 第 9 條之 1 | — ¹ | — ¹ | 4 | 19 ⁷ | 19 ⁷ |
| 7 | 油氣類之課稅項目 | 貨物稅條例 | 第 10 條 | | | | | |
| | 前項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。行政院得視實際情況，在第 1 項各款規定之應徵稅額 50% 以內予以增減。 | | 第 2 項 第 3 項 | 0 ² | 0 ² | 0 ² | 0 | 0 |
| 8 | 工廠使用之濕度調節器免稅。 | 貨物稅條例 | 第 11 條 第 1 項 第 4 款 | 22 | 27 | 37 | 48 | 64 |
| 9 | 貨車、大客車及其他車輛，從價徵收 15%。但自 103 年 6 月 5 日起 5 年內購買低底盤公共汽車、天然氣公共汽車、油電混合動力公共汽車、電動公共 | 貨物稅條例 | 第 12 條 第 1 項 第 1 款 第 2 目 | 263 | 379 | 452 | 595 | 311 |

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|--|-------|-----------------------------------|--------|-----|-----|-----|-------|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| | 汽車、身心障礙者復康巴士並完成登記者，免徵該等汽車應徵之貨物稅。 | | | | | | | |
| 10 | 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稅。 | 貨物稅條例 | 第 12 條 第 1 項 第 1 款 第 3 目 | 477 | 508 | 495 | 493 | 499 |
| 11 | 電動車輛及油電混合動力車輛，按第 1 項第 1 款及第 2 款稅率減半徵收。但油電混合動力車輛以符合財政部公告之標準者為限。 | 貨物稅條例 | 第 12 條 第 4 項 | 638 | 650 | 814 | 924 | 1,104 |
| 12 | 於本條文 104 年 1 月 22 日修正生效日起 5 年內購買符合載運輸椅使用者車輛規定安全檢測基準之車輛，免徵貨物稅。 | 貨物稅條例 | 第 12 條 第 5 項 | 21 | 99 | 157 | 250 | 397 |

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|---|-------|-----------------|----------------|------------------|-------|------------------|------------------|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| 13 | 自 106 年 1 月 28 日起至 110 年 12 月 31 日止，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 萬元計算之稅額為限，超過部分，不予免徵。 | 貨物稅條例 | 第 12 條之 3 第 2 項 | 543 | 156 ³ | 439 | 544 ⁷ | 648 ⁷ |
| 14 | 於本條文生效日起 5 年內報廢或出口登記滿 1 年之出廠 6 年以上小客車、小貨車、小客貨兩用車，於報廢或出口前、後 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定額減徵 5 萬元。 | 貨物稅條例 | 第 12 條之 5 第 1 項 | — ¹ | 5,648 | 7,385 | 7,385 | 7,385 |
| | 自 105 年 1 月 8 日起配偶或二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，適用前 2 項規定。 | 貨物稅條例 | 第 12 條之 5 第 3 項 | | | | | |

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|---|---------------|---------------|------------------|------------------|--------------------|------------------|------------------|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| 15 | 於本條文生效日起5年內報廢或出口登記滿1年之出廠4年以上汽缸排氣量150立方公分以下機車，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定額減徵4,000元。 | 貨物稅條例 | 第12條之5 第2項 | — ¹ | 1,164 | 1,931 | 1,931 | 1,931 |
| | 自105年1月8日起配偶或二親等以內親屬購買機車且完成新領牌照登記者，適用前2項規定。 | 貨物稅條例 | 第12條之5 第3項 | | | | | |
| 16 | 自本條文生效日起至108年12月31日止，報廢88年6月30日以前出廠之大貨車並購買新大貨車且完成新領牌照登記者，該等新車應徵之貨物稅每輛定額減徵5萬元。 | 貨物稅條例 | 第12條之6 | — ¹ | — ¹ | 0 ⁴ | 13 ⁸ | 23 ⁸ |
| 17 | 漁業動力用油，免徵貨物稅。 | 漁業法 | 第59條 | 2,584 | 2,552 | 2,366 ⁵ | 2,501 | 2,473 |
| 18 | 本院因業務需要採購之貨物，經國防部核定直接供軍用者，準用軍用貨品貨物稅免稅辦法。 | 國家中山科學研究院設置條例 | 第41條 第3項 | *** ⁶ | *** ⁶ | *** ⁶ | *** ⁶ | *** ⁶ |

| 項次 | 項目 | 依據法律 | 條款 | 稅式支出金額 | | | | |
|----|---|--------|-----------------|--------|-----|-----|-----|-----|
| | | | | 104 | 105 | 106 | 107 | 108 |
| 19 | 離島免稅購物商店自國外或保稅區進儲供銷售之貨物，在一定金額或數量範圍內銷售予旅客，並由其隨身攜出離島地區者，免徵關稅、貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐。 | 離島建設條例 | 第 10 條之 1 第 4 項 | 156 | 155 | 292 | 292 | 292 |
| 20 | 離島免稅購物商店進儲供銷售國內產製之貨物，在一定金額或數量範圍內銷售予旅客，並由其隨身攜出離島地區者，免徵貨物稅、菸酒稅及菸品健康福利捐。 | 離島建設條例 | 第 10 條之 1 第 5 項 | 5 | 4 | 4 | 5 | 4 |

註：

「—」表示無數值、數值不明或金額不高。

1. 法規修定前無此優惠，故無稅式支出金額。
2. 相關行政機關在其權限內並無核定減徵稅率。
3. 「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」為原有條文，106 年 1 月 18 修正條文新增「但電動小客車免徵金額以完稅價格新臺幣 140 萬元計算之稅額為限，超過部分，不予免徵。」
4. 無申請件數。
5. 由於申請補助期限未至，金額為修正後估計值。計算方式詳見報告說明內文。
6. “***”表示金額合併至第 2 項軍用商品免稅之稅式支出。
7. 根據經濟部相關租稅優惠稅式支出評估報告推估數。
8. 根據行政院環境保護署相關租稅優惠稅式支出評估報告推估數。

資料來源：104 年至 106 年係根據財政部賦稅署、財政資訊中心、關務署、各地區國稅局及行政院農業委員會漁業署等所提供之統計資料計算，107 年及 108 年為本文推估。

伍、結論與建議

本文參考相關文獻及專家學者等研商意見擬定 8 項認定我國貨物稅及菸酒稅稅式支出項目準則，檢視現行所有法規有關貨物稅及菸酒稅應稅商品之免稅、減稅、差別稅率等情形，截至 106 年 12 月底，共有 13 項相關法規，計 31 大項規定涉及貨物稅及菸酒稅租稅優惠，符合稅式支出項目共 20 大項，詳表 1。

本文提出短、中、長期建議如下：

- 一、短期建議：建議財政部成立貨物稅及菸酒稅稅式支出研究小組，成員包括學者及業務單位承辦主管，以本文所提出之認定準則為基礎，蒐集相關統計資料，建立貨物稅及菸酒稅稅式支出估算所需資料庫，每年估算以完整呈現稅式支出全貌，並按功能別區分各稅式支出項目，作為未來消費稅相關稅制改革及政府預算編擬參考。
- 二、中期建議：稅式支出產生係政府為達成特定政策目標，於租稅體系制定特殊條例或法規，期望藉由租稅減免優惠手段達成政策目的。因此，貨物稅及菸酒稅各項稅式支出業務主管機關應定期就貨物稅及菸酒稅稅式支出之政策效果，及對產業與總體經濟之影響，提出稅式支出評估報告。若政策效果不彰，應檢討相關租稅減免優惠規定，避免稅基侵蝕、破壞貨物稅及菸酒稅租稅體系之完整性及違反租稅公平原則。
- 三、長期建議：目前稅式支出報告編列於中央政府總預算案總說明第陸部分預算籌編重要相關事項第 3 項一小節，篇幅有限。本文建議財政部彙整相關法案之稅式支出報告，包含編製方式、認定準則及估算金額，獨立專冊定期公告，並分析各項稅式支出在各所得層級之收益分配狀況，以供相關政策決策者、學者及有興趣之民眾參考。

參考文獻

一、中文部分

1. 朱澤民、陳津美、歐俊男(2004)，所得稅稅式支出報告理論架構暨編算模式之研究，*財政部委託研究計畫*。
2. 朱澤民、孫克難(2006)，稅式支出效益評估具體內容及模式之研究，*財政部賦*

稅署委託研究報告。

3. 李顯峰、謝德宗、張家瑋(2008)，編製所得稅與營業稅外，其他各稅稅式支出報告可行性之研究，*財政部稅制委員會委託研究計畫報告*。
4. 林惠玲、陳正倉、鄭秀玲(2007)，我國現行稅式支出報告增列加值型及非加值型營業稅可行性之研究，*財政部委託計畫報告*。
5. 林華德、李顯峰(1995a)，稅式支出與國際規範性租稅準則之研究(上)，*財稅研究*，27，33-47。
6. 林華德、李顯峰(1995b)，稅式支出與國際規範性租稅準則之研究(下)，*財稅研究*，28，72-96。
7. 徐偉初、歐俊男、謝文盛(2016)，*財政學*，第 4 版，臺北市：華泰文化事業股份有限公司。
8. 陳國樑、黃勢璋(2013)，*財政困窘與稅式支出*。
9. 曾巨威(2002)，各項租稅稅基侵蝕之全面檢討，*行政院財政改革委員會委託研究計畫報告*。

二、英文部分

1. California Tax Expenditure Report (2017).
2. Davie, B. F. (1994), Tax Expenditure in the Federal Excise Tax System, *National Tax Journal*, 47(1), 39-62.
3. Fisher, Ronald C. (2007), *State and Local Public Finance*, 3rd ed., USA OH: Thomson South-Western.
4. McDaniel, P. and S. Surrey (1985), *International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands.
5. OECD (1984), *Tax Expenditures: A Review of Issues and Country Practices*, OECD Publishing, Paris.
6. OECD (1996), *Tax Expenditures: Recent Experiences*, OECD Publishing, Paris.
7. OECD (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris.

8. Oldenski, L. (2004), Searching for Structure in the Federal Excise Tax System: An Excise Tax Expenditure Budget, *National Tax Journal*, 613-637.