

障或能更臻圓滿。(作者林巨峯係資誠聯合會計師事務所會計師、梁世馨係普華商務法律事務所律師)

【註釋】

註1：然而，本案上訴人已一再主張上開進貨與銷貨事實間之相關性，而被上訴人若堅持本案中之進貨與銷貨無關，而認進貨再產製之冷氣機成品，另有獨立於銷貨予萬士益公司之銷貨行為存在，自應充份說明認定變態事實具有存在可能性之事證(例如上訴人之營業規模、生產能力、銷貨予萬士益公司冷氣機，其半成品或零件來源，另有進貨管道存在)等等。但被上訴人卻在完全沒有為資料搜集、且沒有嚴謹論述之情況下，幾乎不附理由地為上開銷貨事實併存之推計，顯然未盡到調查推計「方法」之職權義務。

註2：黃俊杰，事實定性爭議與推計課稅，2014年，稅務旬刊，第2273期，第25頁。

註3：同上。

註4：納稅者權利保護法第14條規定內容：

「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公

平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料(第1項)。稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之(第2項)。推計，有2種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之(第3項)。納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰(第4項)。」

註5：亦即，納稅者權利保護法，是否已就「基礎事實」得為「推計」，有明文規範？還是，該法其實僅是就「狹義的課稅基礎」，與稅基量化相關之計算基礎，明文得為推計？此項問題，容待後續實務發展及學術討論。

註6：請參葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，二版一刷，元照出版社，2005年9月，頁135、136。

註7：葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，二版一刷，元照出版社，2005年9月，頁135、136。

註8：同註4。

註9：葛克昌，租稅發展專輯回顧，臺大法學論叢第四十卷特刊，第1929頁。

106年8月上旬報關適用外幣匯率表

· 財政部關務署編製 ·

適用範圍	一、進出口貨物完稅離岸價格之核估，其外幣價格之折算，以即期買入匯率為準。							
	二、106年8月1日起至106年8月10日止之報關進出口報單適用之。							
匯率	外幣				新台幣：元			
	名稱	代號	買入	賣出	名稱	代號	買入	賣出
幣	美元	USD	30.285	30.385	印尼幣	IDR	0.00228	0.00228
	港幣	HKD	3.855	3.915	歐元	EUR	35.17	35.57
	英鎊	GBP	39.31	39.73	韓元	KRW	0.02707	0.02715
	澳元	AUD	23.97	24.20	馬來幣	MYR	7.0702	7.0935
	加元	CAD	24.14	24.36	丹麥克郎	DKK	4.7562	4.7719
	星幣	SGD	22.21	22.39	挪威克郎	NOK	3.7712	3.7837
	瑞士法郎	CHF	31.89	32.18	人民幣	CNY	4.47	4.52
	日圓	JPY	0.2708	0.2748	波蘭茲羅提	PLN	8.29726	8.32466
	南非幣	ZAR	2.29	2.37	阿根廷披索	ARS	1.73852	1.74426
	瑞典克郎	SEK	3.65	3.75	巴西雷亞爾	BRL	9.65567	9.68755
	紐元	NZD	22.45	22.65	智利披索	CLP	0.04648	0.04663
	泰幣	THB	0.8921	0.9321	以色列新謝克爾	ILS	8.48557	8.51359
	菲律賓比索	PHP	0.5971	0.5991	印度盧比	INR	0.46963	0.47118
	秘魯新索爾	PEN	9.31560	9.34635				

記帳士論壇

淺談印花稅之我見

· 社團法人新竹市記帳士公會理事 林美玲 ·

壹、印花稅的由來

據說印花稅起源於荷蘭，在公元1624年荷蘭政府發生經濟危機，為了解決財政上的需要，擬增加稅收但又怕人民反對，衍生從日常生活隨處可見的契約、借貸憑證等單據課徵小額稅收的行為，然而當時人們的心態認為政府蓋章的單據即為合法憑證，可減少日後爭議，故樂於繳納這種手續簡便、負擔輕微的憑證稅，以增加保障。

貳、我國印花稅的沿革

我國的印花稅早在民國23年政府頒布印花稅法前即有課稅，最初立法原意，乃

對民間各種契約憑證給予承認所徵收的一種規費，原印花稅之憑證分5類30目，類目瑣碎性質複雜辨識困難，以致常有徵免疑義困惑徵納雙方，且計有7種定額稅及7種比例稅，稅率結構複雜，適用亦多有困擾，於67年大幅修正奠定現行印花稅的基礎。爾後73年取消娛樂票券印花稅、75年配合加值營業稅之推動，印花稅課稅的範圍刪除營業發票、82年配合稅捐稽徵法罰鍰改由稅捐機關自行處分，刪除印花稅法第27條及第28條規定……。

參、我國現行印花稅課徵的範圍及稅率(稅額)

憑證名稱	說明	稅率或稅額	納稅義務人
銀錢收據	指收到銀錢所立之單據、簿、摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之，但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。	按金額4%計貼押標金按金額1%計貼	立據人
買賣動產契據	指買賣動產所立之契據，比如買賣車輛、商品原料……等。	每件稅額新台幣12元	立約或立據人
承攬契據	指一方為他方完成一定工作之契據。如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等。	按金額1%計貼	立約或立據人
典賣、讓受及分割不動產契據	指設定典權及買賣、交換、贈與、分割土地或房屋所立憑以向主管機關申請物權登記之契據。	按金額1%計貼	立約或立據人

肆、印花稅是否合乎時宜

現行印花稅法規定凡在中華民國領域內書立銀錢收據、買賣動產契據、承攬契據及典賣、讓受及分割不動產契據均應繳納印花稅；稅捐機關查核印花稅時，要求營業人出具分類帳、契約、訂單、報價單、營業發票等憑證亦依法有據。

然實務上非上市上櫃中小型企業，基於人力財物及方便性考量或管理效率差異，除營業發票以外，並非每筆交易皆含有印花稅課徵範圍之憑證（如訂單、報價單、合約），即經營同一性質營收狀況類

似之營業人，出具憑證的多寡及印花稅繳納的情形皆會有所不同，查核人員僅能針對已出具憑證，確認貼花是否符合規範，若進一步以營業發票金額、筆數、買/賣人作為判斷營業人出具之憑證是否完備，看似合理卻也有諸多爭議紛擾；由本文所述亦不難看出對於繳納情形不盡公允。

伍、舉例來說

一、文具批發零售商，銷售相同的商品，因交易對象、交易過程（如下表所示）不同，產生不同的憑證，進而應繳納金額不一的印花稅。

交易對象類型	交易過程
每月固定交易、採購品項繁雜	提供型錄，依客戶訂單出貨，月結貨款。
長久往來、偶有交易、品項單純	口頭詢價，口頭訂貨，交貨即付現。
交易頻頻，採購品項零星	依詢價品項提供報價單，接獲訂單或報價單回傳，視狀況出貨取現或月結貨款。
其它	直接到店面購買取貨。

註：民法第153條規定，當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立；故表列各項相關憑證書立，如具拘束雙方當事人之法定效力皆為印花稅課稅範圍。

二、零件加工製造商（以下簡稱製造商），出售商品類型如下表所示，一般普遍認為依客戶指示加工製造所書立之憑證屬承攬契據，真是如此嗎？倘若該商品製程圖轉讓或無專利性，製造商量產後銷售給其他的對象呢？又或該製程圖與製造商自行生產品相同時，該筆商品屬性為何？買賣訂單與承攬訂作契約常有混淆不清模糊難斷情形；自行複製樣品，僅能銷售特

定對象時又如何？

最高法院裁判字號19年上字第453號，契約應以當事人立約當時之真意為準，而真意何在，又應以過去事實及其他一切證據資料為斷定之標準，不能拘泥文字致失真意。客戶提示之製程圖若僅為確保購買之商品規格樣式相符，且該商品非專利性或特定對象使用，應視為商品的買賣而非承攬。

出售商品類型	交易情形
依客戶指示（提供製程圖）加工製造 1.客戶供料加工 2.依客戶指示購料加工	1.與客戶簽定契約，依通知交貨 2.客戶下單 3.客戶口頭訂貨或報價單回傳 4.客戶臨時追加商品數量
自行複製樣品，兜售	

陸、總 結

現今社會物換星移，經濟活動日趨複雜，撇開印花稅本身不具證明性質（契約效力不受貼花影響），及貼花與否和預期經濟效率是否發生無關（立書即貼花與履行與否無關）不談，國外書立之憑證不用貼花，形成稅制漏洞，契據性質遊走邊緣意見分歧，報價單、採購單、估價單或訂單應否視為契約徵納雙方看法相左，投機取巧、合法規避現象層出不窮，難以看出租稅公平與正義。

民國75年修法前營業發票之印花稅隨附於營業稅自動報繳，已形同營業稅之附

加稅，因而發生重複課稅及稅上加稅之現象，故憑證種類刪除營業發票；又營業發票多兼具銀錢收據性質，而部分銀錢收據亦兼有營業發票性質，同年修法後亦增列但書規定兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在印花稅課徵範圍。

基於前文所述，個人認為地方政府若考量無替代財源印花稅難以廢除，是否應修法增列但書「買賣或承攬契據，性質如履行後將開立兼具營業發票性質之銀錢收據或營業發票者，不包括在印花稅課徵範圍。」又或於查核印花稅時，排除加值型及非加值型營業人及小規模營業人。

列報扣抵國外稅額，應注意不得超過限額

財政部臺北國稅局表示，國內企業依所得稅法第3條第2項規定，申報扣抵依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅，有扣抵限額須注意，該扣抵稅額不得超過因加計國外所得而依國內適用稅率計算增加的結算應納稅額。

該局說明，企業跨國投資於境外設立分支機構與日俱增，依所得稅法第3條規定，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結

算應納稅額。所謂國外所得是指收入減除成本及其損失費用後的淨額為所得額。

該局查核轄區內甲公司103年度營利事業所得稅結算申報案件，發現甲公司申報國外服務收入1,000萬元，且依規定取具經我國政府認許機構簽證之所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，申報扣抵營利事業所得稅200萬元。經查核發現甲公司所收取服務收入，有相對應之成本800萬元，依前揭規定，計算加計國外所得而依國內稅率計算增加的應納稅額為34萬元（國外所得200萬×17%），故公司申報境外扣抵稅額超過其限額之部分166萬元否准扣抵應納稅額，爰以補稅。

該局提醒，營利事業如有申報扣抵依境外所得來源國稅法規定繳納的所得稅，應注意境外可扣抵稅額限額之計算是否正確，以免申報錯誤遭剔除補稅。