



會計

研究月刊 叢書②

營利事業所得稅結算申報查核準則

最新修正條文解析

附

修正要點逐條分析

「營利事業所得稅結算申報查核準則」全文

會計師薛明玲編





會計

研究月刊 叢書②

營利事業所得稅結算申報查核準則

最新修正條文解析

附

修正要點逐條分析

「營利事業所得稅結算申報查核準則」全文

會計師薛明玲編



研究月刊 叢書②

營利事業所得稅結算申報查核準則
最新修正條文解析

會計師 薛明玲 編

會計研究雜誌社印行

發行人 鄭 丁 旺

社 長 汪 泱 若

總編輯 季 國 瑞

地 址：台北市忠孝東路四段142號1105室

電 話：(02) 7522605 7522607

郵撥帳號 第1073685-0號 會計研究雜誌社

登記證：局版台誌第4784號

出版日期：76年元月

每冊定價 100元

版權所有 請勿翻印

本書如有缺頁、破損裝訂錯誤，請寄回換新。

壹、修正條文及開始適用時間

一、自查核76年度營利事業所得稅結算申報起適用部份：

1. 存貨成本高於時價時，納稅義務人得採成本與市價孰低法承認存貨跌價損失，此法一經採用不得變更。（第50條）

2. 承租人以融資租賃方式取得資產者，其約定負擔之租賃物修繕、維護、保險、稅捐等費用，得按其支出科目列支，並免視為出租人之租金收入。（第72條第3款）

3. 旅費支出之認定標準及合法憑證：（第74條第3款）

（一）營利事業國外出差膳、宿、雜費比照「公務人員國外出差旅費規則所定日支生活標準」，但自行訂有宿費檢據核實報銷辦法者，宿費部份核實認列，膳雜費比照上述日支生活費標準5成列支。

（即修正為兩者皆可選用）

（二）包租計程車應取具「車行證明」及經手人或出差人證明。

4. 修繕或購置固定資產得列為當年度費用之標準，由五千元提高至一萬元。（第77條之1）

5. 含有「滿期給付」團體壽險之保險費，由營利事業負擔部份，應予核計扣除轉列薪資支出。（第83條第4款）

6. 研究費中，支付土地改良暨探測礦藏、漁場等費用支出，由5年改按3年平均攤銷。（第86條第1項第3款）

7. 支付國外佣金中，以國外經銷商或向出口商進貨之國外其他廠商（代理商或代銷商除外）為受款人

「營利事業所得稅結算申報查核準則」最新修正條文解析

部份不予認定。(第92條第4款第3目23)

二、其餘修正條款自公布日(民國75年12月30日)起施行。(註：查核準則係法令解釋彙總性質，適用期間應比照原依據法令；此次修正部份除上項但書等項目外，自修正公佈日起查核案件應均適用之)。

貳、修正從寬部份

一、放寬限額或攤銷年限：

1 將修繕或購置固定資產得列為當年度費用之標準，由原規定之新台幣五千元提高至一萬元。(第77條之1)

2 研究費用中屬支付土地改良暨探測礦藏、漁場等費用，由原規定之5年改按3年均分攤銷。(第86條第1項第3款)

二、配合企業經營：

1 增列「個別辨認法」為存貨成本計算方法之一；按月結算成本者，刪除原規定按月結算成本者限於「依本準則第58條之規定」之前提。(第51條第1及第2項)

2 刪除「分批、分步、按月編有成本計算表」為製造業製品原料耗用數量應核實認定之條件。(第58條第1項)

3 但書規定承租人以融資租賃方式取得資產者，其約定負擔之租賃物修繕、維護、保險、稅捐等費用得按其支出科目列支，並免視為出租人之租金收入。(第72條第3款)

4 國外出差膳宿雜費，原規定比照公務人員國外出差旅費規則所訂日支生活費標準；俟後以(71)台財稅

第三四六三七號函重新規定，宿費檢據核實認定，膳雜費按前項日支生活費標準五成列支。本次修正，放寬為視營利事業本身情況選擇，兩者皆可適用。（第74條第3款第1目）

5. 增列按每月營業收入總額比例提撥職工福利金者，其最後一個月應提撥金額得以應付費用列帳（原規定均應於實際撥付年度始得認列）。（第81條第2款）

6. 聘請外籍人員來台服務，附有聘僱合約者，其到任及返任歸國之行李連送費用得以其他費用列支。（第103條第8款）

7. 表揚特優員工或慶典獎勵優良員工等之獎品得以其他費用列支。（第103條第9款）

註：全年給付金額超過新台幣伍佰元以上應申報，每次扣繳稅款超過新台幣貳佰元時應扣繳。

三、放寬認定標準

1. 營利事業關係所得額之原始憑證因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱以致滅失者，原規定「稽徵機關得依所得稅法第83條及同法施行細則第81條就查得資料或同業利潤標準核定所得額」刪除，修正為一律按前3個有純益年度平均數核定所得額。（第11條第2款）

2. 銷貨價格顯較時價為低，且無正當理由或未能提示證明文據者，原規定應按「當年度當地同時期同業帳載或新聞紙刊載最高價格核定銷貨價格」放寬為按「時價」核定，並明定所稱時價係參酌①報章雜誌所載市場價格②各縣市同業帳載同一月份加權平均售價③時價有數種時按平均數，及④進口貨物參考海關完稅價格換算等資料認定。（第22條第2及第3項）

3. 將準則原稱之「營建工程」修改為「長期工程」，以明適用範圍；並明定長期工程所稱「完工」，以承建工程實際完成交由委建人受領日期為準，如受領日期無從查考時，其屬承造建築物工程者，

以主管機關核發使用執照為準，屬非建築物工程者以委建人驗收日期為準。（第24條第1及第2項）
4. 進貨價格顯較準則第22條所稱「時價」為高者，如未能提出正當理由或證明文件者，原規定按「最低價格」核定進貨成本，修正為按「時價」核定其進貨成本。（第38條之1）

5. 進貨或進料之損失取有證明經查屬實者，可予認列。將「運輸途中」文字刪除。另進口貨料損失之認定，因某些特殊性商品需具專業技能機構方能認定，增列經「財政部認可之其他機構」所出具之證明文件亦可憑以認定損失。（第43條第1項及第2項第2款）

6. 明定期末存貨成本高於時價，納稅義務人採成本與市價孰低估價時，存貨跌價損失應予核實認列，且此法一經採用，不得變更。（第50條）

7. 外銷損失之證明機構除原規定之國外公證及檢驗機構外，另增列「其他經財政部認許之機構」。（第94條之1第3款）

叁、配合稽徵實務修正

一、文字修正，將下腳及廢料未依規定盤存列帳者，得依查得資料調整之規定，另項說明，以與銷售下腳、廢料收入未依規定申報致短漏報所得者，始受所得稅法第110條處罰規定區分。（第36條第1項）

二、公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項者，原規定應按「銀行一年期信用放款利率」計息，修訂為按「當年1月1日所適用中央銀行核定之信用放款最高利率」計算利息收入課稅；並規定公司之資金貸與股東或其他個人未收取利息或約定利息偏低者，應比照前項規定計息。（第36條之1）

三、明定製造業耗用原料未符核實認定標準，且無同業可資比照，應按「上年度核定情形」核定原料耗用者，若①上年度適用擴大書面審核者不適用，②若無上年度核定情形則按最近年度核定情形核定之。

（第58條第3項）

四、明定「依法提列之各項損失準備仍應於帳上記載提列金額，並於年度結算申報時列報損失始予認定」，以避免因無帳記可稽而發生重複提列。註：即提列損失準備不得於以後年度補列（第63條第2項）。

五、包租計程車增列應取具車行證明。（第74條第3款第2目）

六、將印有營利事業本身牌號之「商品餽贈」列入廣告費，並比照贈送樣品或銷貨附贈物品辦理。（第78條第1款第7目）

七、將原規定屬「儲蓄性質」團體壽險之保險費不予認列，修改為團體壽險含有「滿期給付」性質部份之保險費應轉列薪資支出。（第83條第4款）

八、按月定額發給員工伙食代金，亦應提供員工簽名或蓋章之就食名單。（第88條第1款）

九、加班誤餐費及伙食費合併計算限額。（第88條第1款第1目）

十、1增訂支付國外佣金以(1)出口廠商或其員工(2)國外經銷商，及(3)向出口廠商進貨之國外其他廠商（代理商或代銷商除外）為受款人者不得認列。

2配合支付國外佣金對象之限制，將原條文中之「經銷商」修改為「代銷商」。

3.支付非屬代理商或代銷商之國外佣金，無法提示合約者，應於來函電或信用狀載明給付佣金之約定事項。

4.明定國外佣金部份在台支付，部份結匯者，其合計數仍不得超過合約所定及外匯主管機關規定之限

額。(第92條第4款第3.4.5目)

十一、明列固定資產未達規定耐用年數報廢或廢棄，如無證明文件者，應於事前報請稽徵機關核備。(第95條第12目)

十二、增訂營利事業彼此間相互融資計收之利息低於所支付之利息者，比照未計收利息之規定，其差額不予認定。(第97條第11款)

十三、刪除原條文第111條資本之增減未辦理變更登記之處罰，(與核課所得稅無關)，並於同條增列前期損益調整收入或損失直接列入資本公積或累積盈虧科目者，應作帳外調整，分別列入本期「營業外收入或損失」核計。(第111條)

十四、為便於營利事業計算其核定之未分配盈餘餘額，增列稅捐機關應將核定結果中涉及所得稅法第76條之1第2項第8、9款(具有合法憑證但超越列支標準未准列支部份及經財政部核准之其他項目)可減除金額明細，附於核定稅款通知書。(第116條)

肆、配合財務會計原則修正

一、比照財務會計準則公報第2號增訂融資租賃及售後租回處理有關規定。(第36條之2)付款銷貨當期損益之方法。(第16條第1項第4款)

二、刪除分期付款銷貨採用毛利百分比法者，以「會計制度健全，並經常以分期付款方式銷售貨品」之限制。(第16條第2項)

三、比照財務會計準則公報第2號增訂融資租賃處理有關規定。(第36條之2)

四、營利事業外銷品進口原料所繳納之稅捐，原以成本或費用列帳者，不論是否收到海關退稅款，均應於外銷年度採權責發生制估列應收退稅款，自原成本或費用項下沖減（原規定得於收到退稅年度列為非營業收入刪除）。（第33條）

五、經核准記帳之外銷品進口原料稅捐轉為內銷或逾期出口而補繳稅款，應於確定應補繳之年度（即轉內銷或逾期出口年度）先行估計應補稅款列為成本（原規定得於收到海關通知文件年度以費用列支刪除）。（第41條）

伍、配合相關法令修正更新

一、所得稅法及相關法令

1 所得稅法、同法施行細則暨獎勵投資條例

(一) 配合所得稅法第4條第16款及獎勵投資條例第26條規定，修正於民國62年12月31日以前購買或取得之免稅證券交易所得範圍，由「公開發行並上市之記名股票或記名公司債」修正為「發行之股票或公司債」。（第31條第2款）。

(二) 配合所得稅法第4條第16款規定出售土地之收益免納所得稅，其相關之土地增值稅應於出售土地之收入項下減除，不得列為費用；並刪除原準則第110條關於土地重估增值免徵所得稅，出售土地收益課稅之規定。（第32條第1項，第90條第7款及舊第110條）

(三) 配合所得稅法第33條規定，增列職工退休金或勞工退休準備金為得認列之未實現損費項目，及適用勞基法之營利事業提撥勞工退休準備金之限額為「已付薪資總額之15%限度內」。（第63條第

1項、第71條第8款）

(四)配合「各類所得扣繳率標準」，修正給付獎金、獎品或贈品免扣繳之標準由新台幣貳佰元修正為新台幣伍佰元。（第78條第2款第10目）

(五)配合所得稅法第36條規定，修正捐贈合於所得稅法第11條第4項規定之機關或團體捐贈之限額為10%。（第79條第1款第2目及第2款）

(六)配合所得稅法施行細則第42條之1規定，因各種法規所科處之罰鍰不予認定。（第90條第6款）
註：違反公路規章及環境衛生之罰鍰得予認列之解釋，已不適用。

(七)備抵呆帳修正：（第94條）

(1)配合所得稅法第49條第2及3項規定，增列金融業備抵呆帳限額，按有無提供質押品，分別為1%及3%。

(2)排除有質押品之「各項欠款債權」得提列備抵呆帳之規定。

(3)分期付款銷售貨採毛利百分比法計算損益，其應收債權，或採差價攤計法者，其約載分期付款售價與現銷價格之差額部份之債權，不得提列備抵呆帳。

(八)配合所得稅法第4條第17款，取自營利事業贈與之財產不屬免稅範圍之規定，刪除原準則第95條第15款「營利事業受領捐贈之固定資產如未於受領時作價列入收益課稅者，該項資產所提列之折舊不予認列」。（舊第95條第15款）

(九)配合所得稅法施行細則第82條第3項規定，修正應付未付之費用於「逾二年」均應轉列其他收入，俟實際給付時再以營業外支出列帳。（第108條之1）

2 配合「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」(財政部(函)台財稅字第七五二一七一三號函發布)：

(一)營利事業會計組織健全，已設置總分類帳科目日記表者，免另設日記帳。(第4條第2項)

(二)修正外來或對外憑證應記載營業稅額及統一編號；開立予非營利事業得免填買受人名稱地址及統一編號。(第13條、第66條)

3 納入前次準則修正後財政部解釋函：

(一)分期付款銷貨，不同種類之產品，可依規定分別採用不同之損益計算方法。(第16條第2項)

(二)銷貨退回未能取得有關憑證者，不予認定；其按銷貨認定之收入，並依同業利潤標準核計成本及費用。(第19條)

(三)營利事業之土地及其定著物合併銷售，價款未單獨劃分或房屋款顯較市價為低者，房屋價格按房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比率計算。(第32條第3項)

(四)營利事業外銷品進口原料所繳納之稅捐，原以成本列帳者，不論是否收到海關退稅款，均應於外銷年度採權責發生制估列應收退稅款，自原成本項下沖減(原規定得於收到退稅年度列為非營業收入)。(第33條)

(五)營利事業與關係企業集中辦公，其共同費用之分攤，得於該集中辦公之主要事業向稽徵機關報備核准後，以共同費用憑證影本(繁多時得免附)及計算明細表認列之。(第70條之1)

(六)刪除公司承租本公司董事、監察人房屋所支付之租金，不得超過土地及其建築物申報總額年息10%之規定。(舊第72條第6款)

「營利事業所得稅結算申報查核準則」最新修正條文解析

(七)增訂稽徵機關依所得稅法第14條第1項第5類第4.5款計算或調整出租人之租金收入部份，借（租）用人不得列報租金支出。（第72條第6款）

(八)營利事業負責人因國際時差關係，於下班後利用私寓電話與國外客戶接洽業務得檢據認列。（第76條第6款）

(九)經銷外銷業務預收外匯款者，應於沖轉營業收入年度計算列支特別交際費限額。（第80條第1項第7款）

(十)已依法成立職工福利委員會並依規定提撥職工福利金者，其舉辦員工文康活動及聚餐等費用，應先在福利金項下列支，不足時再以其其他費用列支。（第81條第6款）

註：購置體育用品及本身舉辦員工體育活動所支付之費用仍得以其他費用列支。（第103條第2款第6目）

(十一)將行政院修正公布之「生產事業研究發展費用適用投資抵減辦法」所規定之研究發展費用定義納入研究費。（第86條）

(十二)刪除第90條第6款原規定之「依所得稅法規定因滯納而加計之利息，不予認列」；並於第97條第18款增列「經核定補稅及延期辦理結算申報依規定加計之利息得以費用列支」。（第90條第6款及第97條第18款）

(十三)修正航運業船員伙食費標準：航行國際港口及遠洋漁船中每人每日新台幣120元提高至150元，航行台灣、金馬及近海漁船由每人每日新台幣90元提高至120元。（第88條第1款第2、3目）

(十四)明定債權經申請法院強制執行，債務人財產不足清償債務或無財產可供強制執行者，於取得法院發

給之債權憑證後，視為實際發生呆帳損失。（第94條第6款）

(由)明定固定資產折足之定義爲折至「保留殘價額度」爲止。（第95條第4款）

(六)增訂商譽攤折之標準最低爲5年。（第96條第3款第4目）

(七)增訂營利事業解散、廢止、合併或轉讓時，開辦費尙有未攤提之餘額，應併清算申報之損費處理。（第96條第6款）

(八)因被投資公司減資而發生之投資損失，認定基準日爲①需經主管機關核准者，以主管機關核定日爲準，②無需經主管機關核准者，爲股東會決議減資之基準日。（第99條第3款）

二、新制營業稅法及相關法令

1 營業稅法及同法施行細則：

(一)依施行細則第23條規定，增訂營利事業依經銷契約所取得或支付之獎勵金，應按進貨或銷貨折讓處理。（第20條）

(二)增列向科學園區或加工出口區事業進貨或進料，比照國外進貨或進料處理。（第45條第1款第2目）

(三)向應依法辦理營業登記而未辦理者進貨或進料，原規定應代扣繳營業稅，修改爲通報歸戶。（第45條第3款第7目）

(四)增訂出租財產所收取之押金，依營業稅法施行細則第24條規定，按月計算銷售額部份，出租人及承租人「得」分別以租金收入（支出）及利息支出（收入）列帳。（第72條第7款）

(五)增訂營業稅法第51條及第52條規定追繳或繳納之營業稅，不得列爲營利事業之費用或損失。（

「營利事業所得稅結算申報查核準則」最新修正條文解析

第90條第1款)

(六)刪除①舊制營業稅下，預收貨款所開立發票之營、印稅及教育捐應轉列預付費用，及②依營業稅法第23條課徵之營業稅應予認定之但書規定。(舊第90條第5款及第6款)

2「統一發票使用辦法」及「修正營業稅法實施注意事項」(財政部函台財稅第七五二一九三二號函公布)：

(一)增訂保留自行蓋章證明之扣抵聯影本為合法原始憑證。(第14條)

(二)修訂營利事業受託代收轉付款項，於收取轉付之間無差額，並取得以委託人為買受人之憑證者，得免另開立統一發票並免列入營業額。(第18條之2)

(三)委託代購商品，受託人視為銷貨，委託人應取得之憑證由原規定之「原始進貨憑證」，修改為受託人開立證明「代購」之統一發票。(第45條第3款第4目)

(四)營利事業向中油公司各地加油站購用油料所取得之收銀機收據，必須增載營利事業統一編號。(第93條第4款第2目)

3「修正營業稅法實施後營利事業辦理所得稅結算申報帳務處理注意事項」(財政部函台財稅第七五四七三六六號函)規定：

(一)依營業稅法第3條規定，視為銷售應行開立統一發票部份，應於營利事業所得稅結算申報之營業額項下減除。(第15條之1)

(二)修訂營利事業銷貨退回應依「統一發票使用辦法」第20條規定取具憑證。(第19條)

(三)修訂統一發票開交買受人後始發生之折讓，應依「統一發票使用辦法」第20條規定辦理。(第20

條)

(四)增訂依營業稅法第33條及第39條規定，得以扣抵或退還之進項稅額，除因情形特殊自動放棄扣抵者外，不得列為成本或損費。(第90條第5款)

(五)增訂①依營業稅法第19條第1、2項規定不得扣抵之進項稅額，得就其支出之性質，按原支出科目列支；②兼營營業等人依規定計算不得扣抵之進項稅額得分別歸屬按原支出科目或以其他費用列支。(第90條第13及14款)

陸、修正準則引用法規依據

一、增列營業稅法為查核準則訂定依據。(第1條)

二、繼續使用以前年度已登記驗印帳簿，經查帳發現後始申請補驗者，改依營業稅法第46條規定處罰。(第5條第2項)

三、費用及損失之原始憑證，原引用應依「統一發票使用辦法」第10條規定填記，修正改為第9條。(第66條)

II、修正要點逐條分析

(民國75年12月30日發布)

條 項 款 目	修 正 要 點
1.	增列營業稅法爲查核準則訂定依據。
4. 2	增訂已設置總分類帳科目日記表者，免另設置日記帳。
5. 2	法令依據由「營業稅法第27條」修改爲「營業稅法第46條」。
11. 2	關係所得額之原始憑證因不可抗力災害或有關機關調閱滅失者，原規定稽徵機關得就查得資料或同業利潤標準核定所得額，修正爲得按「前三個核定有純益年度平均數」核定。
13.	配合「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」第22條規定，修正外來或對外憑證應記載事項。
14.	增列自行蓋章證明之統一發票扣抵聯影本得代替原始憑證。
15. -1.	文字修正。
16. 1. 2 2	增訂依營業稅法第三條規定視爲銷售開立發票部份，應於結算申報時，自開立統一發票總額項下減除。 分期付款銷貨毛利百分比法之採用，刪除「以會計年度健全，並經常以分期付款方式銷售貨品」之限制。

修正要點逐條分析