

103年最新版

稅務會計

Tax Accounting

卓敏枝
盧聯生 著
劉夢倫

 三民書局

103年最新版

稅務會計

Tax Accounting

卓敏枝
盧聯生 著
劉夢倫

TAX

 三民書局

國家圖書館出版品預行編目資料

稅務會計 / 卓敏枝, 盧聯生, 劉夢倫著. — 修訂二十七版一刷. — 臺北市: 三民, 2014
面: 公分

ISBN 978-957-14-5943-1 (平裝)

1. 稅務會計

567.01

103014173

© 稅務會計

著 作 人	卓敏枝 盧聯生 劉夢倫
發 行 人	劉振強
著作財產權人	三民書局股份有限公司
發 行 所	三民書局股份有限公司
	地址 臺北市復興北路386號
	電話 (02)25006600
	郵撥帳號 0009998-5
門 市 部	(復北店) 臺北市復興北路386號
	(重南店) 臺北市重慶南路一段61號
出版日期	初版一刷 1987年2月
	修訂二十七版一刷 2014年8月
編 號	S 561110
行政院新聞局登記證	局版臺業字第〇二〇〇號

有著作權・不得侵害

ISBN 978-957-14-5943-1 (平裝)

<http://www.sanmin.com.tw> 三民網路書店

※本書如有缺頁、破損或裝訂錯誤，請寄回本公司更換。

— 修訂二十七版序 —

租稅已成為企業經營與管理的重要一環。身為企業管理當局及會計人員，不僅需要知道如何適時且正確地繳納稅捐，更應具備租稅規劃的知識，以利合法節稅。

作者們忝列大專院校會計與租稅法規之教席，並從事會計師專業與稅務專業服務多年，深感「稅務會計」一門，對大專院校學生與工商企業界之重要性，爰在三民書局之邀約下，不揣謏陋，共同撰寫本書，冀能對租稅及會計教育之推廣略盡綿薄，貢獻所學。

本書係將會計理論暨實務，與我國現行有關租稅法規加以整合，俾理論與實務相互配合，期本書不僅能符合大專院校教學之用，對企業界亦具有實用價值。另，96年起因原作者莊傳成君公務繁忙，爰邀請劉夢倫君參與本書的修訂工作。

全書共分為十六章，各章執筆人員如下：

卓敏枝——第八、九、十、十一、十二、十三等六章。

盧聯生——第三、四、五、六、十四、十五、十六等七章。

劉夢倫——第一、二、七等三章。

謹將主要內容扼要說明於次：

第一、二、三章，旨在介紹稅務會計及稅捐稽徵通則之基本概念，同時說明帳簿、憑證之設置與使用的有關規定。

第四、五章，係舉例說明加值型與非加值型營業稅減免規定、稅額計算方法、申報實務暨會計處理方法。

第六章，介紹特種貨物及勞務稅之課徵範圍、稅額計算、稽徵程序及罰則。

第七章，介紹所得稅兩稅合一之基本規定，股東可扣抵稅額計算，未分配盈餘加徵10%營所稅，兩稅合一之會計處理、稽徵程序，以及相關處罰。

第八、九章，係介紹各種銷貨收入之會計處理實務，以及營建業、國際運輸業、代收代付暨外國營利事業在臺營業活動之會計處理方法。

第十、十一、十二章，係介紹營業成本及營業費用列報之有關法令規定，各項費用列支限額之計算，以及會計處理實務，以利遵行。

第十三章，係介紹非營業損益之計算及其會計處理方法。

第十四章，係介紹資產、負債及業主權益之評價暨資產重估價之有關規定及會計處理

方法。

第十五章，係舉例說明所得稅扣繳、預估報繳及結算申報之規定及其會計處理實務。

第十六章，係說明營利事業所得稅不合常規移轉訂價之相關規定，分別說明從屬與控制範圍之認定、常規交易原則、常規交易方法、文據資料之申報、預先訂價協議、調查核定與調整。

本書撰寫期間，承蒙師長、好友、同事們之鼓勵、協助及督促，得以順利完稿，由衷感激，在此謹致最大之謝忱。

鑑於租稅法令常因配合時宜，迭有修正，作者們雖每年皆隨稅法之修正而勉力修改，惟仍以時間倉促，學識有限，疏漏謬誤，在所難免，尚祈碩彥先進不吝賜教，幸甚！！

本書自民國 76 年出版以來，已歷經二十餘年，承蒙讀者之支持，謹致萬分謝忱。

卓敏枝

盧聯生 謹識

劉夢倫

民國 103 年 8 月 1 日

— 凡 例 —

本書文中凡引用稅法有關條文時，皆以括弧註明法令之條次，例如引用稅捐稽徵法第44條時，係以「(稽44)」表示之，依此類推。茲將各項法規之代字說明於下，以利讀者查閱相關法條：

稽	稅捐稽徵法
稽細	稅捐稽徵法施行細則
所	所得稅法
所基	所得基本稅額條例
所細	所得稅法施行細則
查	營利事業所得稅查核準則
查準	營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則
帳	稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法
估	營利事業資產重估價辦法
營	加值型及非加值型營業稅法
營細	加值型及非加值型營業稅法施行細則
統	統一發票使用辦法
銀	營業人使用收銀機辦法
商	商業會計法
公	公司法
促	促進產業升級條例（文中亦簡稱促產條例）
促細	促進產業升級條例施行細則
產創	產業創新條例
獎參	獎勵民間參與交通建設條例
新市鎮	新市鎮開發條例
中小	中小企業發展條例
企併	企業併購法
金控	金融控股公司法
金證化條例	金融資產證券化條例
科管	科學工業園區設置管理條例
海緝	海關緝私條例
訴	訴願法
都新	都市更新條例
關	關稅法
促參法	促進民間參與公共建設法
生技	生技新藥產業發展條例
特稅	特種貨物及勞務稅條例



稅

會計

目次

■修訂二十七版序

■凡 例

■第一章 緒 論

第一節	稅務會計之意義與特性	1
第二節	稅務會計之適用與相關學科範圍	3
第三節	如何研讀稅務會計	4
第四節	基本會計原理於稅務會計上之運用	5
第五節	財務所得與課稅所得	9

■第二章 我國稅捐稽徵通則之認識

第一節	現行稅制與稽徵行政系統簡介	15
第二節	租稅稽徵之基本原則	19
第三節	稅捐稽徵法法律地位之認識	23
第四節	稅捐稽徵法之內涵與稽徵通則	25

■第三章 帳簿憑證之設置與使用

第一節	營利事業應設置之帳簿	55
第二節	帳簿之使用與管理	59
第三節	憑 證	64

■第四章 營業稅及其會計處理(一)

第一節	總 則	71
第二節	減免規定	77
第三節	統一發票使用規定	81

■第五章 營業稅及其會計處理(二)

第一節	稅率及稅額計算	105
第二節	兼營營業人稅額計算	119
第三節	營業登記與申報實務	126
第四節	會計處理實務	135
第五節	獎懲規定	146

■第六章 特種貨物及勞務稅

第一節	總 則	151
第二節	稅率及稅基	154
第三節	稅額計算及會計處理	156
第四節	稽 徵	160
第五節	罰 則	163

■第七章 所得稅兩稅合一制之認識

第一節	兩稅合一制之基本規定與配合措施	166
第二節	股東可扣抵稅額帳戶內容與可扣抵比例計算原則	169
第三節	兩稅合一制下未分配盈餘之課稅與計算	182
第四節	營利事業所得稅及股東可扣抵稅額帳戶會計處理	184
第五節	兩稅合一有關之稽徵程序	187
第六節	違反兩稅合一規定之處罰	193

■第八章 營業收入(一)

第一節	概 說	205
第二節	一般營業收入	211
第三節	委託銷貨	222
第四節	分期付款銷貨	228

■第九章 營業收入(二)

第一節 融資租賃銷貨	239
第二節 國際運輸業收入	246
第三節 營建工程收入	256
第四節 代收代付款項	267
第五節 在中華民國境內設有分支機構之外國營利事業營業活動	276

■第十章 營業成本

第一節 概 說	281
第二節 買賣業之銷貨成本	283
第三節 製造業之銷貨成本	294
第四節 營建業之營業成本	308

■第十一章 營業費用(一)

第一節 概 說	321
第二節 薪資支出	324
第三節 職工退休金及退職金	328
第四節 租金支出	335
第五節 文具用品	339
第六節 旅 費	340
第七節 運 費	343
第八節 郵電費	345
第九節 修繕費	347
第十節 廣告費	350
第十一節 捐 贈	353
第十二節 交際費	356
第十三節 職工福利	358
第十四節 水電及瓦斯費	361
第十五節 保險費	363

■第十二章 營業費用(二)

第一節 雜項購置	367
第二節 勞務費	368
第三節 研究費	369
第四節 訓練費	372
第五節 建立國際品牌形象費用	373
第六節 權利金	375
第七節 伙食費	376
第八節 書報雜誌費	378
第九節 稅 捐	379
第十節 棧儲費	382
第十一節 佣金支出	383
第十二節 燃料費	386
第十三節 呆帳損失	387
第十四節 外銷損失	391
第十五節 折舊費用	392
第十六節 各項耗竭及攤折	401
第十七節 其他費用	405
第十八節 總公司費用之分攤	406
第十九節 聘僱外籍人員各項給予之規定	407

■第十三章 非營業損益

第一節 財產交易增益或損失	413
第二節 兌換盈益或虧損	416
第三節 商品盤盈或盤損	417
第四節 商品報廢	420
第五節 投資收益與損失	421
第六節 利息收入與支出	425
第七節 其他收入	431

第八節 災害損失	433
----------	-----

■第十四章 資產負債及業主權益之評價

第一節 資產之評價	437
第二節 資產重估價	446
第三節 負債之評價	455
第四節 業主權益之評價	462

■第十五章 所得稅稽徵及會計處理

第一節 扣 繳	469
第二節 暫 繳	486
第三節 結算申報	489
第四節 停業及清算申報	512
第五節 獎懲規定	514

■第十六章 關係人移轉訂價

第一節 總 則	523
第二節 常規交易原則	527
第三節 常規交易方法	532
第四節 文據資料之申報	542
第五節 移轉訂價報告	551
第六節 預先訂價協議	563
第七節 調查核定及調整	567

第一章

緒論

企業之經營，離不開「業務（產銷）、財務（含會計與稅務）、人事」等諸多情事，猶如人之家庭生活，脫不了「柴、米、油、鹽、醬、醋、茶」等開門 7 件事。其中會計乃係將企業經營的交易活動，加以蒐集、整理、紀錄、分類、彙總、編表、分析及解釋，進而提出有關企業之財務狀況與經營成果的重要資訊（即財務報表），供股東、債權人、投資分析專家，以及投資大眾瞭解，作為相關決策判斷的依據。惟就政府單位言，基於課稅需要，乃進一步對企業所申報之會計資料、股東可扣抵稅額及未分配盈餘，根據稅法規定與限制加以調整，作為營利事業所得稅、兩稅合一與最低稅負制之課稅基礎，進而核算營利事業課稅所得與應納稅額，審核股東可扣抵稅額是否正確，以及對未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅，此乃稅務會計的根源。基本上，稅務會計係由企業會計衍生而來，自與企業之會計慣例與原則息息相關。此外，稅務之稽徵，有其基本程序，需要企業遵循配合辦理，例如，各類所得之扣繳、加值型與非加值型營業稅之繳納與申報、營利事業所得稅之預估報繳與結算申報，兩稅合一實施後股東可扣抵稅額在盈餘分配時之處理，以及各年度未分配盈餘之計算與加徵等，均需要企業財務與會計人員的注意，否則一有疏失，容易遭受處罰，故應謹慎瞭解，以免不利。

第一節

稅務會計之意義與特性

所稱稅務會計者，乃是一門以法令規定為準繩，會計技術為工具，平時負責蒐集企業各項交易活動、股東可扣抵稅額與未分配盈餘計算之合法憑證，並加以整理、紀錄、分類、彙總，進而年度終了加以結算、編表、申報、繳納並確定有關營利事業所得稅與股東可扣抵稅額等的社會（人文）科學。平時有關營利事業之會計事項，均應參照商業會計法、商業會計處理準則之規定，以及財務會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則 (IFRSs) 據實記載，產生財務報表，並設置股

東可扣抵稅額帳戶。辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、廢止前促進產業升級條例、產業創新條例、營利事業所得稅查核準則等有關法令之規定未符者，則應於申報書內自行調整之（俗稱帳外調整），產生課稅所得額，從而計算應納稅額。總括而言，稅務會計係以探討稅法對營利事業所得額，股東可扣抵稅額及各年度未分配盈餘計算為重心，衡量有無租稅獎勵或減免項目之適用，並以此建立公正課稅所得額、股東可扣抵稅額及各年度未分配盈餘的計算體系，可自行形成合理之稅務會計制度，作為政府與企業（即徵納雙方）確定租稅負擔是否公平的基本學科。

就稅務會計之性質而論，其具有下列五項基本特性：

◇實用性

稅務會計本身乃是教導研習者，對企業營運時所面臨之各種交易事項，在稅法規定上應有的正確處理。例如：開立發票時機？取具何種憑證方稱合法？有哪些租稅負擔（如營業稅、印花稅、房屋稅、地價稅、營利事業所得稅、證券交易稅等）？各應如何列帳？又各有何減免規定？股東可扣抵稅額如何處理？以及未分配盈餘在何種情況下加徵 10% 營所稅及其處理？此等問題，就企業來說，是相當實際，故具實用性。

◇適法性

誠如上述，稅務會計是以會計原則為準繩，以法令規定為依歸。稅務會計相關之法源，包括有：加值型及非加值型營業稅法及其施行與徵收細則、所得稅法及其施行細則、營利事業所得稅查核準則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、廢止前促進產業升級條例及其施行細則、產業創新條例及其細則、行政法院判例及財政部之命令與解釋等。亦即，企業平時之會計分錄乃依商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報及金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則 (IFRSs) 之規定處理，俟辦理年度營利事業所得稅結算申報時，再行依法令有關規定加以自行帳外調整，進而申報。此項調整工作，簡單地說，即是在考慮會計處理的合法性。例如，進貨是否取具合法憑證？各項支出是否超過費用認列標準或限額？收入或所得是否合乎免予計入所得之規定？所提列之折舊或呆帳準備其方法是否與稅法規定一致，且金額是否在稅法規定限額內？是否為營業上所需之費用？諸如此類，顯示稅務會計注重適法性。

◇規劃性

兩稅合一制下，一家企業或個人的租稅負擔，可透過合理的安排或規劃，享受租稅減免優惠或投資抵減，進而使該企業或個人的稅負減輕，此即所謂之租稅規劃或節稅 (Tax Planning or Tax Saving)。通常，稅務會計課程，非但教導研習者正確之稅務會計處理實務，對企業各項租稅負擔及兩稅合一之獎勵或減免亦有所探討。例如，折舊採用定率遞減法或平均法之比較、存貨採平均法或先進先出法孰優、研究與發展費用、人才培訓費用宜如何列支方可產生投資抵減效益、兩稅合一國內外投資與方式之選擇及租稅規劃，以及是否取得股東可扣抵稅額之節稅策略等，均是值得慎重考慮的節稅技巧，故稅務會計深具規劃性，當活用之。

◇互調性

由於稅務會計係由企業會計演進而來，自無法全部擺脫企業會計之基本原則。例如，會計基礎、會計年度、記帳單位、一貫原則、配合原則等均有適用；而對於存貨計價、折舊方法、呆帳提列、有價證券與長期投資評價、資本支出與費用支出政策等，兩者間，亦有著若干之共同性或差異性存在。因此，稅務會計所計算出來的「課稅所得」與企業會計所計算產生的「財務所得」間，根本上，應可分析出其差異原因之所在而相互調節，進而助益使用財務報表者瞭解其所以然，此即一般所謂的互調性。(參見本章第五節)

◇時間性

由於政府對稅捐之核課與稽徵，以及減免稅捐權利之賦予，基於行政作業的方便，都有時間限制，一旦違反或逾時辦理，不是喪失權利，便是有滯報金或怠報金或加計利息等之處罰。

第二節

稅務會計之適用與相關學科範圍

誠如上節所述，稅務會計係以營利事業及其有關稅負規定為討論重心。根據所得稅法第 11 條第 2 項定義，我國營利事業所指範圍較廣，包括公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式（如農會、合作社等）之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等事業屬之。因此，稅務會計其適用之對象，即包括上列多種企業型態，而非公司一種，此乃吾人首須明辨者。

再者，稅務會計所涉及之相關學科範圍亦甚廣泛。顧名思義，包括有各種稅務

法規與會計學本身；惟進一層分析：為產品成本計算與評價，又與成本會計學相關；對憑證之審核與查帳瞭解，又與審計學有關；對稅捐核定之理由與稽徵不服行使行政救濟，又與稅捐稽徵法與訴願法及行政訴訟法等法學有關；而在營利事業之設立與變更登記上，又與公司法有關；另外，帳簿組織與作業流程，又與會計制度有關。綜此，稅務會計乃是一門實用之社會學科，其與許多商學與法學課程，具有密切關係，故吾人研習時，亦應留意各學科間之相互運用關係與規定。

第三節

如何研讀稅務會計

對初學稅務會計之讀者言，最好需具備下面三科之基本學識：(1)會計學。(2)成本會計學。(3)租稅法規概要。蓋具有此三科之基礎，在研讀稅務會計時，將可收事半功倍之績效，而不致如踏入五里霧中，被枯燥的法條或煩瑣的會計分錄細節，搞得頭昏眼花。雖然如此，但就研究稅務會計之讀者來說，下面幾項研讀技巧，仍是值得借鏡的：

◇工具書齊備

由於研讀稅務會計時，常常援引各種法條或規定，故初學者宜準備一套「現時適用」之所得稅法及其施行細則、營利事業所得稅查核準則、產業創新條例及其施行細則、加值型及非加值型營業稅法規、印花稅法規等，以利隨時參考，加深印象。此乃「工欲善其事，必先利其器」的道理。

◇讀書技巧靈活

基於稅務與會計這兩門學問，均需要熟能生巧，讀愈多遍（或本），愈能體會其道，甚而豁然開朗，融會貫通。故初學者閱讀速度宜快，預習、聽課、複習、溫習等多管齊下，必能印象深刻，有所斬獲。

◇勤查資料並摘錄

鑑於稅務規定常有許多解釋令函補充母法之不足，或母法授權訂定細則，或時局與環境變遷致不適用而修法，故其變化有時很大，研習時須十分謹慎，以免因瞭解內容陳舊而發生錯誤。因此，宜勤習資料、各種釋令與規定，並加以筆記摘錄，並隨時更新稅法資料檔案，以利查閱。基本上，每年均應仔細瞭解各項法令修訂狀況，以及其施行細則與適用時間，對企業稅務運作與規劃，將有助益。

◇多閱讀專業書刊

稅務會計是一門肯花時間即有收穫的學科，多參閱各種稅務專業之刊物，甚而各種稅務法令活頁版、綜合整理的法令彙編，以及報紙每日登載之稅務版面，往往能觸類旁通，精進不已。

第四節

基本會計原理於稅務會計上之運用

一、會計循環 (Accounting Cycle)

就企業會計與稅務會計而言，其年度會計處理程序是相同的，均是交易蒐集、整理、分錄、過帳、試算、調整、結帳、決算報告、結算申報的會計循環。對各交易事實之發生，均基於習慣或法令的要求取具原始憑證，作為交易憑證，然後再根據交易憑證製作記帳憑證，即通稱之傳票。分錄本身，乃依據借貸法則原理，利用適當之會計科目予以表達。

二、會計基礎 (Accounting Basis)

所謂會計基礎，又稱記帳基礎，乃認定交易是否成立與計算損益數額之依據。通常可分為現金基礎（又稱現金收付制）與權責基礎（又稱權責發生制）。根據所得稅法第 22 條規定：會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制。其非公司組織者，得因原有習慣，或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。另外，對非公司組織所採會計基礎，既經確定，仍得變更。惟須於各會計年度開始 3 個月前，申報該管稽徵機關核准變更。

（一）現金基礎 (Cash Basis)

所謂現金基礎（現金收付制），乃係營利事業有關損益之交易事項，其成本與收益之認定原則，係以收付現金時始予認列並予入帳；亦即以現金收付的時點，認定收入已實現或費用已發生，並以其金額決定當期損益。例如：獨資事業之光華行，

其 103 年 12 月份之薪資計 100,000 元，至 104 年元月始予支付。該項支出若依權責基礎應歸屬於 103 年度費用，但基於現金收付制，該年度仍不予列帳，其費用乃認列於 104 年之實際支付年度內。顯然地，現金基礎無法表達營利事業交易之真相，也易於扭曲營利事業在特定期間的損益情況。其特點僅是簡化會計處理方法罷了，依商業會計法規範，會計基礎採用權責發生制，在平時採用現金收付制者，俟決算時，應依照權責發生制調整。現金基礎，一般只有小規模營利事業或自由職業之執行業務者採行之。

(二)權責基礎 (Accrual Basis)

所謂權責基礎（權責發生制），指營利事業於特定期間內損益認定原則，凡收益已經實現或費用業已發生，不論有無收付現金，均應即時入帳。亦即，凡確定已實現之收入，即認定為實現期間之收入；凡認定為因實現收入所應支付的代價，不論有無支付現金，即認定為收入期間之成本或費用。舉例而言，光華股份有限公司在銀行有一筆定期存單 1,000,000 元，利息為年利率 1%，期間 103 年 7 月 1 日至 104 年 6 月 30 日，則 103 年底利息收入應認列 5,000 元。

應收利息	5,000	
利息收入		5,000

又該公司 103 年 10 月 1 日購置辦公室一間，成本 6,200,000 元，耐用年限 30 年，採用平均法提列折舊並預留殘值 1 年，則截至 103 年底應行提列折舊費用為 50,000 元 $[\$6,200,000 \div (30 + 1) \times \frac{3}{12}]$ ，調整分錄為：

折舊費用	50,000	
累計折舊		50,000

規定上，營利事業要是公司組織者，不論是有限公司、股份有限公司或無限公司，其會計基礎均須採用權責發生制。獨資或合夥因係非公司組織，則得因特殊原因申請採用現金收付制。