

修訂版

稅務會計

TAX ACCOUNTING

陳妙香・李娟菁 編著



新陸書局股份有限公司

發行

F812.758.042
2012.2

修訂版

稅務會計

Tax Accounting

陳妙香、李娟菁 編著



新陸書局股份有限公司 發行

國家圖書館出版品預行編目資料

稅務會計 / 陳妙香, 李娟菁編著. -- 初版修訂. --

臺北市 : 新陸, 民 100.03

面 : 公分

ISBN 978-986-6333-21-7 (平裝)

1. 稅務會計

563.01

99003786

JOSDAY

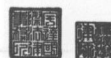
宇達國際法律事務所

法律顧問證書

茲由

新陸書局股份有限公司聘任
本律師為常年法律顧問如有侵
害其信用名譽權利及其他一切
法益者本律師當依法保障之聘
任期間自民國99年1月1日起
至108年12月31日止
此證

律師 楊擴舉



JOSDAY LAW FIRM

台北縣新店市寶中路94號7樓之3 TEL: (02) 8914-5268 FAX: (02) 8914-6549

稅務會計

中華民國 100 年 3 月 初版修訂

ISBN 978-986-6333-21-7

著者：陳妙香・李娟菁

發行人：陶林有瑩

出版者：新陸書局股份有限公司

總經銷：眾悅圖書出版股份有限公司

地址：台北市重慶南路一段 47 號

電話：(02) 2351-2587；(02) 2381-9277

傳真：(02) 2391-8788；(02) 2389-9918

劃撥：50125187 眾悅圖書出版股份有限公司

法律顧問：宇達國際法律事務所 楊擴舉 律師

登記證：新聞局局版臺業字第〇六四七號



定價：(平) 新台幣 580 元整 (運費在外)

版權所有，非經出版者同意，本書任何部分或全部，不得以任何方式抄錄、發表或複印。

195.75

序言

PREFACE

依營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、營利事業所得稅查核準則及有關法令等規定未符者，應於申報書內自行調整之。

是以稅務會計課程內容係以營利事業財務報表為基礎，實質上偏重在稽徵機關調整課稅所得時，所依據相關稅務法規之介紹。研讀稅務會計需具備基本會計常識，但並非在記錄或編製報表等之詳細工作，而是要懂得分析會計上與稅務上規定之差異，進而於辦理營利事業所得稅結算申報時，能夠將此一差異做出合法正確且有利之帳外調整。

本書內容係以營利事業所得稅查核準則之說明為主，而與營利事業稅額計算有密切關係之加值型及非加值型營業稅法與所得稅法之知識，亦為不可或缺。另就一般財務會計課程未能說明之營業稅帳務處理實務，專章加以介紹，有助於初次學習者得以有效率結合會計與稅法之應用。

本書作者教授大專院校稅務會計課程已有二十餘年經驗，深知此課程之上課需求，於各章節配合實例解說，以達深入淺出，易懂實用之目標。並附以歷屆會計師與記帳士試題，以利讀者未來應考國家專業證照之準備。本書內容均以依最新法規重新改寫，期能提供讀者最新法令資訊，未來法令如有修正，亦將隨時更新。其中如有疏漏舛誤之處，尚祈各位先進及學者專家，不吝指正。

陳妙香 李娟 著

99年7月

目錄

CONTENTS

CHAPTER

I

序論：釐清稅務會計之觀念

1-1	概 述	1
1-2	財務會計與稅務會計之意義	2
1-3	稅務會計之適用對象——營利事業	3
1-4	營利事業課徵所得稅之理論基礎	3
1-5	稅務會計之基本原則	4
1-6	營利事業所得額之計算	6
1-7	會計所得與課稅所得之計算	7
1-8	會計所得與課稅所得之差異	8
1-9	營利事業所得稅之計算	10
1-10	營利事業基本所得稅額【最低稅負制】	11
1-11	營利事業所得稅申報書種類	11
1-12	營利事業所得稅申報書之主要內容	12
	習 題 14	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 15	

CHAPTER

2

營利事業帳簿憑證之管理

2-1	概 述	18
2-2	營利事業之設立	19
2-3	憑 證	19
2-4	帳簿之設置	23
2-5	帳務處理	26
2-6	帳簿保存	27

2-7	帳證無法提示之處理	27
2-8	違反帳簿憑證規定之處罰	29
	習題 33	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 34	

CHAPTER

3

營業稅之計算及申報 37

3-1	概 述	38
3-2	營業稅制度	38
3-3	營業稅課稅範圍	39
3-4	納稅義務人	41
3-5	營業稅之減免	43
3-6	稅率結構	47
3-7	統一發票	48
3-8	營業稅之計算	55
3-9	營業稅之申報繳納	65
3-10	營業稅申報書填寫範例	67
	習題 74	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 84	

CHAPTER

4

營業稅之會計處理 93

4-1	營業稅會計科目性質概述	94
4-2	各種類型營業人進銷項營業稅會計處理原則	95
4-3	特殊營業之會計處理	105
	習題 122	

CHAPTER

5

營業收入 127

5-1	概 述	128
5-2	營業收入認列時點	128
5-3	營業收入調節說明	129
5-4	銷貨價格之調整	134
5-5	分期付款銷貨之帳務處理	136
5-6	工程合約之帳務處理	140
5-7	外銷貨物之帳務處理	145

5-8	多角貿易之帳務處理	149
5-9	融資租賃之帳務處理	154
	習題 160	

CHAPTER

6

營業成本

165

6-1	概 述	166
6-2	進貨或進料成本	166
6-3	期末存貨成本之查核	171
6-4	期初存貨之查核	174
6-5	會計處理	174
6-6	原料耗用與成本記錄	175
6-7	工程成本	179
6-8	直接人工與製造費用	181
6-9	租稅救濟案例	181
	習題 185	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 186	

CHAPTER

7

費用總論

187

7-1	概 述	188
7-2	費用認列通則	188
7-3	營利事業與其關係企業集中辦公有關分攤共同費用之稅務處理	191
	習題 193	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 193	

CHAPTER

8

營業費用各論(一)

195

8-1	概 述	196
8-2	第一單元：薪資費用、差旅費、退休金、職工福利、伙食費	196
8-3	第二單元：廣告費、交際費、捐贈	223
	習題 231	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 233	

CHAPTER

9

營業費用各論(二)

237

9-1	概 述	238
9-2	第三單元：資本支出與費用支出	238
9-3	第四單元：租金支出、勞務費用、佣金費用與權利金費用	241
9-4	第五單元：研究發展費、訓練費、建立國際品牌形象費用	250
9-5	第六單元：呆帳、折舊、耗竭、攤折、攤提	258
9-6	第七單元：稅捐、郵電費、保險費、外銷損失	269
	習 題 273	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 276	

CHAPTER

10

非營業損益

279

10-1	利息收入與利息支出	280
10-2	投資收益與投資損失	284
10-3	兌換盈益與兌換虧損	287
10-4	出售資產增益與出售資產損失	287
10-5	災害損失	288
10-6	其他收入與其他費用或損失	289
	習 題 291	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 292	

CHAPTER

II

營利事業所得稅之計算

293

11-1	概 述	294
11-2	納稅義務人及課稅範圍	294
11-3	免稅所得	296
11-4	營利事業所得額及課稅所得額之計算	298
11-5	營利事業所得稅稅率結構及稅額計算	308
11-6	盈虧互抵	310
	習 題 313	
	歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 315	
	分期付稅辦法暨課稅處理	136
	工程合約之帳務處理	140
	勞務契約之帳務處理	145

CHAPTER

I2

兩稅合一制 317

- 12-1 概 述 318
- 12-2 兩稅合一制下未分配盈餘之計算及課稅規定 321
- 12-3 公司股東可扣抵稅額相關規定 325
- 習 題 338
- 歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 341

CHAPTER

I3

營利事業所得稅稽徵程序及申報範例 345

- 13-1 概 述 346
- 13-2 扣繳申報 346
- 13-3 暫繳申報 353
- 13-4 結算申報 355
- 13-5 未分配盈餘之申報 361
- 13-6 股東可扣抵稅額帳戶之申報 363
- 13-7 調查及核定 364
- 13-8 申報範例 369
- 習 題 382
- 歷屆會計師暨記帳士考試測驗題 383

CHAPTER

I4

所得基本稅額條例 385

- 14-1 概 述 388
- 14-2 立法目的 388
- 14-3 所得基本稅額條例之性質 388
- 14-4 一般所得稅額與基本稅額之關係 389
- 14-5 營利事業一般所得稅額之計算 389
- 14-6 營利事業基本稅額之計算 389
- 14-7 營利事業補繳之基本所得稅額與 ICA 及計算未分配盈餘之關係 398
- 14-8 那些營利事業不必申報繳納最低稅負？ 398
- 14-9 申報程序 399
- 14-10 罰則 399
- 14-11 配套措施 402
- 14-12 適用年度 402
- 習 題 403

附錄

405

附錄1	所得稅法（中華民國100年1月26日部分法條修正）	405
附錄2	加值型及非加值型營業稅法（民國100年1月26日部分法條修正）	444
附錄3	所得基本稅額條例（民國94年12月28日）	457
附錄4	營利事業所得稅查核準則（民國98年09月14日）	462
附錄5	同業利潤標準	501
附錄6	99年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點	503
附錄7	100年度薪資所得扣繳稅額表	507
附錄8	中央政府各機關派赴國外各地區出差人員生活費日支數額表	509
附錄9	中央政府各機關派赴大陸地區出差人員生活費日支數額表	510
附錄10	固定資產耐用年數表	511
附錄11	統一發票使用辦法（民國99年4月21日）	520
附錄12	98年度營利事業所得稅結算申報書	528

	利息收入與利息支出	280
	投資收益與投資損失	284
	兌換收益與兌換損失	287
	出售資產增益與出售資產損失	287
	災害損失	288
	其他收入與其他費用或損失	289

CHAPTER 14

附錄14

附錄14-1	附錄14-1	293
附錄14-2	附錄14-2	294
附錄14-3	附錄14-3	294
附錄14-4	附錄14-4	296
附錄14-5	附錄14-5	298
附錄14-6	附錄14-6	308
附錄14-7	附錄14-7	310
附錄14-8	附錄14-8	
附錄14-9	附錄14-9	
附錄14-10	附錄14-10	
附錄14-11	附錄14-11	
附錄14-12	附錄14-12	

序論： 釐清稅務會計之觀念

Tax Accounting

本章大綱

- 概 述
- 財務會計與稅務會計之意義
- 稅務會計之適用對象－營利事業
- 營利事業課徵所得稅之理論基礎
- 稅務會計之基本原則
- 營利事業所得額之計算
- 會計所得與課稅所得之計算
- 會計所得與課稅所得之差異
- 營利事業所得稅之計算
- 營業事業基本所得稅額
- 營利事業所得稅申報書種類
- 營利事業所得稅申報書之主要內容

**1-1****概 述**

一般所言會計，係指財務會計，並無稅務會計一詞，本章目的在釐清稅務會計之概念，並將財務會計與稅務會計作一比較，讓讀者區別兩者差異，並對稅務會計有整體性概念。

**1-2****財務會計與稅務會計之意義**

美國會計學會之定義（AAA, 1966）：「會計是對經濟資訊的認定、衡量、與溝通的程序，以協助資訊使用者做審慎的判斷與決策。」美國會計師公會之定義（AICPA, APB NO.4）：「會計是一種服務性之活動，其功能在提供有關經濟個體數量化資訊——尤其是財務資訊——予使用者，以便使用者藉此資訊在各種行動方案中，做一明智的抉擇。」由於企業之經濟活動，均牽涉租稅負擔，因此，如何將企業之租稅負擔，允當的反映於其財務資訊上，亦屬財務會計之重大課題。

稅務會計係將企業會計資料，依稅務法令規章，加以帳外調整，作為課稅基礎，核算課稅所得與應納稅額之程序。由此可知，所謂「稅務會計」，嚴謹的說，僅是所得稅之計算、申報與核定之帳外處理程序而已。商業會計法第62條規定「申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法規定所作調整，應不影響帳面紀錄」。營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、本準則及有關法令之規定未符者，應於申報書內自行調整之」。

在大專課程上，將其列為獨立學科，主要在教育學子融會財務會計以及營業稅、所得稅等相關法規，以增進其會計與租稅實務之處理能力。



1-3

稅務會計之適用對象——營利事業（所、11）

所得稅法規定納稅義務人指應申報或繳納所得稅之人，亦即在中華民國境內經營之營利事業皆屬之。

營利事業定義

1. 資金來源：公營、私營或公私合營。
2. 經營目的：以營利為目的。
3. 營業登記：具備營業牌號或場所。
4. 組織方式：獨資、合夥、公司及其它。
5. 目的事業：工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等事業。



1-4

營利事業課徵所得稅之理論基礎

營利事業課徵所得稅之理論基礎有二：

一 法人實在說

此說認為法人有其獨立之法律人格，與自然人一樣能為權利義務之主體，故應與自然人一樣繳納所得稅，稱為法人所得稅或公司所得稅，以與個人所得稅區別。而我國稱營利事業所得稅者，在於除對公司課稅外，為避免對企業選擇組織型態造成干擾而違背租稅中性原則，同時對獨資合夥企業亦納入課稅範圍，故稱為營利事業所得稅而不稱法人所得稅或公司所得稅。

二 法人擬制說

認為法人人格乃因交易之需要而虛擬出來的，其本體仍然為自然人。因此對之課徵法人所得稅或公司所得稅，而於分派股利時又對股東課徵個人所得稅，是為重複課稅。為消除此重複課稅之現象，我國於86年12月30日修正所得稅法規定自87年度起營利事業分配87年度以後所發生之盈餘時，其先前繳納之營利事業所得稅在規定限制比率內，可分配給股東抵減其應納綜合所得稅，即所稱之“兩稅合一”。



1-5

稅務會計之基本原則

一 不妨礙財務會計原則（商會2、62）

會計之處理，應依一般公認會計原則；申報營利事業所得稅時，各項所得計算依稅法所作之調整，應不影響帳面記錄。

二 租稅法律主義

人民有依法律納稅之義務，非依法律規定之稅賦，得拒絕之。

三 命令不得抵觸法律原則（訴願1、稽11-3、稽36~38）

租稅法律之運用，常須主管機關行政命令加以解釋，使其明確可行。但主管機關之行政命令不得抵觸法律，而損及人民權益。人民若認為主管機關之行政命令有抵觸法律情形，可以當事人身分，依法提起行政救濟，或聲請大法官會議解釋。

財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。

四 法律不溯既往原則

為維持社會安定，法律以不溯既往為原則。但法律明文規定溯及既往者為例外。



五 新法優於舊法原則

對同一事項，新舊法律有不同規定時，以適用新法為原則。

六 特別法優於普通法原則

法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。例如就租稅之課徵上，促進產業升級條例即優於所得稅法。

七 實體從舊程序從新原則

直接影響人民稅賦高低之法令，謂之實體法；對人民稅賦高低沒有影響，僅就稽徵程序加以規範者，謂之程序法。前者，在法律以不溯既往為原則下，應從舊法之規定（即納稅義務發生時之法律為依據）；後者，既不影響人民稅賦，為期稽徵效率之增加，以從新法之規定為原則。

85年7月30日增訂稅捐稽徵法第1條之1：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」此一但書規定，即為上述原則之例外。

八 實質課稅原則（稽12-1）

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。

稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。

九 帳證適法原則

營利事業應保存足以證明其所得之帳簿憑證，後者除商業會計法之規定外，財政部另有詳細規定。營利事業之帳簿憑證若不符合規定，除可能行政處罰外，其相關收入將被從高認定，成本從低認定，相關費用則被剔除。

十 從新從輕原則（稽48-3）

租稅罰法部分，納稅義務人違反稅法之規定，適用裁處時之法令，但裁罰前之法律有利於納稅義務人時，適用最有利於納稅義務人之法律。



1-6

營利事業所得額之計算（所24、所細31）

原則：營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

$$\text{收入} - \text{成本費用} - \text{損失} - \text{稅捐} = \text{純益額（所得額）}$$

營利事業帳載應付未付之帳款、費用、損失及其他各項債務，逾請求權時效尚未給付者，應於時效消滅年度轉列其他收入，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。

營利事業持有之短期票券發票日在中華民國99年1月1日以後者，其利息所得應計入營利事業所得額課稅。

自中華民國99年1月1日起，營利事業持有依金融資產證券化條例或不動產證券化條例規定發行之受益證券或資產基礎證券，所獲配之利息所得應計入營利事業所得額課稅，不適用分離課稅之規定。

分離課稅：總機構在中華民國境外之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之股利淨額或盈餘淨額，除依所得稅法第88條規定扣繳稅款外，不計入營利事業所得額。

1-7

會計所得與課稅所得之計算

一 會計所得

係財務會計依一般公認會計原則與商業會計法之相關規定所計算求得之所得，藉以反映營利事業之經營績效。

二 課稅所得

係以會計所得為基礎，配合政府政策上之需求，另依稅務法令規章加以調整，以作為課徵所得稅之基礎。

由於所得之計算，涉及會計基礎、會計期間、記帳單位、以及資產、負債、權益、收入與費用之認定，因此稅務法令，對之均有或多或少之規定，以期課稅之合理公平。

三 會計基礎（所22、商會10）

營利事業之會計基礎，可分為現金收付制及權責發生制。所謂現金收付制，係指收益於收入現金時，或費用於付出現金時，始行入帳。所謂權責發生制，係指收益於確定應收時，費用於確定應付時，即加以承認。依所得稅法第22條規定，營利事業之會計基礎，原則上應採權責發生制。其非屬公司組織者，得因原有習慣，或因營業規模狹小，申報該管稽徵機關核准，採用現金收付制。

前項關於非屬公司組織所採會計制度，若原採權責發生制者，一般不准變更為現金收付制。若原採現金收付制者，得於各會計年度開始三個月前，申報該管稽徵機關核准變更為權責發生制。

又營利事業為節省帳務處理成本，依商業會計法第10條規定，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，應照權責發生制予以調整。