

營利事業所得稅查核準則修正條文說明

為配合所得稅法與加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）之修正，產業創新條例、運動產業發展條例及文化創意產業發展法之制定，使稽徵實務切合實際，財政部於一百零一年一月四日發布實施營利事業所得稅查核準則修正案。本次修正要點及說明如下，並檢附相關修正條文（請詳附檔）供各位參考：

1. 修正第二條第二項條文

● 修正內容：

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、廢止前促進產業升級條例、廢止前促進產業升級條例施行細則、產業創新條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第二十四條之四計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。

● 說明：

配合九十九年一月七日訂定發布適用所得稅協定查核準則、九十九年五月十二日公布廢止促進產業升級條例及同日公布制定產業創新條例、一百年一月二十六日修正公布所得稅法第二十四條之四及第四十三條之二，增訂查核依據。

2. 修正第十一條第二項條文並增訂第三項條文

● 內容：

營利事業當年度關係所得額之全部或一部之原始憑證，因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱，以致滅失者，該滅失憑證所屬期間之所

得額，稽徵機關得依該事業前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定之。營利事業開業或由小規模營利事業改為使用統一發票商號未滿三個年度，致無前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數者，其無核定純益率資料之年度(含未滿一年無全年度核定資料之年度)，以各該年度查帳核定當地同業之平均純益率計算之。又災害損失部分，如經查明屬實，得依第一百零二條之規定予以核實減除。

稽徵機關依前項規定使用之前三個年度資料中，如有營利事業申報之純益率尚未經稽徵機關核定之情事，得以申報數為準；俟稽徵機關核定時，按核定數調整之。

- 說明：

修正營利事業開業或由小規模營利事業改為使用統一發票商號未滿 3 個年度，其原始憑證因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱以致減失期間之所得額計算方式。

3. 修正第三十二條第三款條文

- 內容：

自中華民國七十五年一月一日起，營利事業與地主合建分成、合建分售土地及房屋或自行以土地及房屋合併銷售時，其房屋款及土地款未予劃分或房屋款經查明顯較時價為低者，其房屋銷售價格(含營業稅)應依房屋評定標準價格(含營業稅)占土地公告現值及房屋評定標準價格(含營業稅)總額之比例計算。其計算公式如下：

房屋銷售價格(含營業稅) = 土地及其房屋之銷售價格(含營業稅)

$$\times \frac{\text{房屋評定標準價格} \times (1 + \text{營業稅徵收率})}{\text{土地公告現值} + \text{房屋評定標準價格} \times (1 + \text{營業稅徵收率})}$$

房屋銷售收入 = 房屋銷售價格(含營業稅) ÷ (1 + 營業稅徵收率)

- 說明：

修正營利事業與地主合建分成、合建分售土地及房屋或自行以土地及房屋合併銷售，房屋款及土地款未予劃分或房屋款經查明顯較時價為低者，其房屋款及土地款之計算公式。與修正前之差異為房屋銷售價格改為含營業稅，且將房屋評定標準價格乘上營業稅率。

4. 修正第四十七條

- 內容

上年度未依法申報，或於年度中途設帳，或雖經申報，但無法提示有關證明所得額之帳簿文據，經依查得資料或同業利潤標準核定所得額者，應通知其列報期初存貨明細表，標明各類存貨之數量、單位、原價，並註明其為成本、淨變現價值或估定價額予以核定。

- 說明：

配合一百年一月二十六日修正公布所得稅法第四十四條將「時價」修正為「淨變現價值」，修正相關文字。

5. 修正第五十條第一項並增訂第二項條文

- 內容：

商品、原料、物料、在製品、製成品、副產品等存貨之估價，以實際成本為準，成本高於淨變現價值者，納稅義務人得以淨變現價值為準，跌價損失得列銷貨成本。但以成本與淨變現價值孰低為準估價者，一經採用不得變更。成本不明或淨變現價值無法合理預期時，由該管稽徵機關用鑑定或估定方法決定之。

前項所稱淨變現價值，應以決算日營利事業預期正常營業出售存貨所能取得之淨額為準。

- 說明：

配合一百年一月二十六日修正公布所得稅法第四十四條將「時價」修正為「淨變現價值」，修正相關文字並增訂第二項淨變現價值應以決算日預期正常營業出售存貨所能取得之淨額為準。

6. 修正第五十一條第一項及第三項條文，刪除後進先出法之規定。

7. 新增第五十一條之二條文

- 內容

營利事業之存貨依所得稅法第四十四條按成本與淨變現價值孰低估價時，存貨之成本應按個別項目逐項與其淨變現價值比較，同一類別或性質之存貨得按其分類或性質比較；其方法一經選定，各期應一致使用。後續年度重新衡量存貨之淨變現價值，如原導致存貨之淨變現價值低於成本之因素已消失，或有證據顯示經濟情況改變而使淨變現價值增加時，應於原沖減金額之範圍內，迴轉存貨淨變現價值增加數，並認列為當年度銷貨成本之減少。

- 說明：

參照商業會計法及財務會計準則公報第十號，明訂存貨跌價損失之評估方法及淨變現價值回升之處理方式。

8. 修正第五十五條條文

- 內容：

成本會計制度不健全，不能提供有關各項成本紀錄，以供計算單位生產成本者，關於在製品及製成品之存貨估價，准按其完工程度核計製造成本，並依成本與淨變現價值孰低原則，計算其存貨價格。

- 說明：

配合一百年一月二十六日修正公布所得稅法第四十四條條將「時價」修正為「淨變現價值」，修正相關文字。

9. 修正第六十七條第一項條文

● 內容：

費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。但因交易相對人未給與統一發票，致無法取得合法憑證，其已誠實入帳，能提示交易相關文件及支付款項資料，證明為業務所需，且於稽徵機關發現前由會計師簽證揭露或自行於申報書揭露，經稽徵機關查明屬實者，准依其支出性質核實認定為費用或損失，免依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。交易相對人涉嫌違章部分，則應依法辦理。

● 說明：

修正未依規定取具合法憑證之費用損失認列規定。

10. 修正第七十條第三項並增訂第四項條文

● 內容：

中華民國境內之外國分公司依前二項規定，分攤國外總公司或區域總部管理費用者，應由該分公司辦理當年度所得稅結算申報時，提供國外總公司或區域總部所在地合格會計師簽證，載有國外總公司或區域總部全部營業收入及總公司或區域總部管理費用金額之國外總公司或區域總部財務報告，並經我國駐在地使領館或我國政府認許機構之驗證，或外國稅務當局之證明。但經核准採用其他分攤標準者，其所提供之國外總公司或區域總部財務報告，應另載明分攤標準內容、分攤計算方式及總公司或區域總部所屬各營業部門與各分支營業機構之分攤金額等資料。

前項國外總公司或區域總部財務報告未載明其管理費用金額、分攤標準內容、分攤計算方式及相關金額等資料者，應另提供國外總公司或區域總部所在地會計師查核簽證，載有該等資料之查核報告。

● 說明：

明確規範中華民國境內之外國分公司分攤國外總公司或區域總部管理費用之證明文據。

11. 修正第七十九條第一款第一目、第二目及增列第七目，並增訂第二款第三目規定

● 內容：

一、營利事業之捐贈，得依下列規定，列為當年度費用或損失

(一) 為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府、合於運動產業發展條例第二十六條、中小企業發展基金之捐贈及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。

(二) 依政治獻金法規定，對政黨、政治團體及擬參選人之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，其總額並不得超過新臺幣五十萬元。上述所稱不超過所得額百分之十之計算公式如下：

$$\frac{\text{經認定之收益總額(營業毛利、分離課稅收益及非營業收益) - 各項損費 (包括第一目之捐贈及第六目未指定對特定學校法人或私立學校之捐款，但不包括第二目、第四目、第五目之捐贈、第六目指定對特定學校法人或私立學校之捐款及第七目之捐贈)}}{1 + 10\%} \times 10\%$$

(七) 依文化创意產業發展法第二十六條規定所為捐贈，以不超過新臺幣一千萬元或所得額百分之十為限。上述所稱不超過所得額百分之十為限，準用第二目規定之計算公式計算之。

二、捐贈之原始憑證及捐贈金額之認定如下：

(三) 依運動產業發展條例第二十六條及文化创意產業發展法第二十六條規定所為捐贈，應依規定取得相關證明文件。

- 說明：

配合運動產業發展條例及文化創意產業發展法之制定公布，修正捐贈費用認列規定及計算公式。

12. 修正第九十條第九款條文並增訂第十六款規定

- 內容：

九、 應納貨物稅及菸酒稅廠商，繳納原物料之貨物稅及菸酒稅，應准併當年度進貨成本或製造成本核實認定。

十六、營利事業於中華民國一百年一月二十六日加值型及非加值型營業稅法第十六條及第二十條修正施行前，已代付菸品健康福利捐餘額，於施行當日得轉列為進貨成本或製造成本。其於修正施行後，繳納之原物料菸品健康福利捐，應准併當年度進貨成本或製造成本核實認定。

- 說明：

配合一百年一月二十六日修正公布營業稅法第十六條及第二十條，修正稅捐費用認列規定。

13. 修正第九十四條第六款條文並增訂第七款及第八款規定

- 內容：

六、 前款第一目債務人倒閉、逃匿，致債權之一部或全部不能收回之認定，應取具郵政事業無法送達之存證函，並依下列規定辦理：

- (一) 債務人為營利事業，存證函應書有該營利事業倒閉或他遷不明前之確實營業地址；所稱確實營業地址以催收日於主管機關依法登記之營業所在地為準；其與債務人確實營業地址不符者，如經債權人提出債務人另有確實營業地址之證明文件並經查明屬實者，不在此限。債務人為個人，已辦理戶籍異動登記者，由稽徵機關查對戶籍資料，憑以認定；其屬行方不明者，應有戶政機關發給之債務人戶籍謄本或證明。

- (二) 債務人居住國外者，應取得債務人所在地主管機關核發債務人倒閉、逃匿前登記營業地址之證明文件，並經我國駐外使領館、商務代表或外貿機構驗證屬實；登記營業地址與債務人確實營業地址不符者，債權人得提出經濟部駐外商務人員查證債務人倒閉、逃匿前之確實營業地址之復函，或其他足資證明債務人另有確實營業地址之文件並經稽徵機關查明屬實。
- (三) 債務人居住大陸地區者，應取得債務人所在地主管機關核發債務人倒閉、逃匿前登記營業地址之證明文件，並經行政院大陸委員會委託處理臺灣地區與大陸地區人民往來有關事務之機構或團體驗證；登記營業地址與債務人確實營業地址不符者，債權人得提出其他足資證明債務人另有確實營業地址之文件並經稽徵機關查明屬實。

七、第五款第一目債務人重整、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者，應檢具下列憑證憑以認定：

- (一) 屬和解者，如為法院之和解，包括破產前法院之和解或訴訟上之和解，應有法院之和解筆錄，或裁定書；如為商業會、工業會之和解，應有和解筆錄。
- (二) 屬破產之宣告或依法重整者，應有法院之裁定書。
- (三) 屬申請法院強制執行，債務人財產不足清償債務或無財產可供強制執行者，應有法院發給之債權憑證。
- (四) 屬債務人依國外法令進行清算者，應依國外法令規定證明清算完結之相關文件及我國駐外使領館、商務代表或外貿機關之驗證或證明。

八、第五款第二目屬債權有逾期二年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函、以拒收或人已亡故為由退回之存證函或向法院訴追之催收證明。

- 說明：

依呆帳損失發生原因，明確規範應提示之證明文件。

14. 修正第九十五條第二款條文

- 內容：

固定資產之折舊，應按不短於固定資產耐用年數表規定之耐用年數，逐年依率提列不得間斷；其未提列者，應於應提列之年度予以調整補列；其因未供營業上使用而閒置，除其折舊方法採用工作時間法或生產數量法外，應繼續提列折舊。至按短於規定耐用年數提列者，除符合廢止前促進產業升級條例第五條及中小企業發展條例第三十五條規定者外，其超提折舊部分，不予認定。

- 說明：

依財政部一百年六月一日台財稅字第一〇〇〇四〇三七二二〇號令，於第二款增訂固定資產如未供營業上使用而閒置應繼續提列折舊之規定，並配合九十九年五月十二日公布廢止促進產業升級條例，酌作文字修正。

15. 增訂第一百零八之二條

- 內容：

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。請求權可行使之日與帳載債務發生日期不同，或有時效中斷情事，致未逾請求權時效者，應由營利事業提出證明文件據以核實認定；未能提出確實證明文件者，稽徵機關得依帳載債務發生日期及民法規定消滅時效期間認定時效消滅年度，轉列該年度之其他收入。

營利事業帳載應付股利，依所得稅法施行細則第八十二條第二項規定視同給付者，無所得稅法第二十四條第二項轉列其他收入規定之適用。

● 說明：

依一百年一月二十六日修正公布所得稅法第二十四條第二項規定，第一項前段明定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之稅務處理規定。另為兼顧納稅義務人之權利，第一項後段明定納稅義務人如有特殊情形（例如請求權時效中斷）致帳載債務雖逾時效但實際未逾者，應就對其有利之事實提供證明文件，以憑認定。

所得稅法施行細則第八十二條第二項規定，公司之應付股利，於股東會決議分配盈餘之日起，六個月內尚未給付者，視同給付，股東應依法課徵所得稅。爰於第二項明定營利事業帳載應付股利，逾請求權時效尚未給付者，無所得稅法第二十四條第二項轉列其他收入規定之適用，俾免重複課稅。

16. 修正第一百一十二條第一項並增訂第二項條文

● 內容：

依所得稅法第一百十條第一項規定應處罰鍰之申報案件，應先就申報部分核定所得額，並依下列公式計算漏稅額：

申報部分核定所得額與漏報或短報所得額之合計數依當年度適用稅率
計算全部所得額之應納稅額－申報部分核定所得額依當年度適用稅率
計算之應納稅額－漏報或短報所得額之扣繳稅款＝漏稅額

獨資、合夥組織之營利事業依所得稅法第一百十條第四項規定應處罰鍰之申報案件，應先就申報部分核定所得額，並依下列公式計算之金額按規定倍數處罰：

申報部分核定所得額與漏報或短報所得額之合計數－申報部分核定所得額（負數以零計算）＝核定短漏之課稅所得額

核定短漏之課稅所得額依當年度適用稅率計算之應納稅額－漏報或短報所得額之扣繳稅款＝計算應處罰鍰之基礎金額。

● 說明：

配合九十九年六月十五日修正公布所得稅法第五條第五項營利事業所得稅稅率調降為百分之十七及採行單一稅率規定，修正第一項依同法第一百十條第一項應處罰鍰之漏稅額計算公式。

配合九十八年五月二十七日修正公布所得稅法第一百十條第四項規定，獨資、合夥組織之營利事業有短漏所得額情事者，以經稽徵機關核定短漏之課稅所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，作為計算罰鍰之基礎，爰增訂第二項裁罰基準之計算公式，俾利適用。效尚未給付者，無所得稅法第二十四條第二項轉列其他收入規定之適用，俾免重複課稅。

根據修正後第 116 條規定，中華民國一百零一年一月四日修正發布之第十一條、第六十七條及第七十條施行時，尚未核課確定之營利事業所得稅結算申報案件，適用修正施行後之規定；第一百十二條第二項，自九十八年度營利事業所得稅結算申報案件適用之。