

93 年專門職業及技術人員高等考試

類 科：會計師

科 目：稅務法規（包括所得稅法、加值型及非加值型營業稅法、土地稅法、稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法）

一、位於桃園縣的力美公司民國 93 年 7 月與 8 月份之總銷貨收入為 1,200 萬元，其中包括屬於課徵加值型營業稅範圍之銷貨收入為 900 萬元。已知該公司曾於 93 年 7 月 7 日進口貨物（不在免稅範圍之內）一批計 40 萬元（已內含進口關稅與貨物稅），並曾於 8 月 8 日向國外購買勞務（不在免稅範圍之內）60 萬元。請問：（15 分）

(一)進口貨物 40 萬元應納多少元之營業稅？其納稅時間與徵收機關為何？

(二)購買國外勞務 60 萬元應納多少元之營業稅？其納稅時間與納稅義務人為何？

【擬答】

(一)1. 依加值型與非加值型營業稅法第 20 條規定，進口貨物進按關稅完稅價格加計進口稅捐、貨物稅或菸酒稅後之數額，依規定稅率（目前加值型營業稅之課徵率為 5 %）計算營業稅額。

2. 依上規定，進口貨物 40 萬元應納營業稅為 2 萬元（ $40 \text{ 萬} \times 5 \% = 2 \text{ 萬}$ ）

進口貨物之納稅期間與課徵機關之規定如下：

1. 依加值型與非加值型營業稅法第 41 條規定：貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。徵收程序，準用關稅法之規定辦理。再依關稅法第 43 條規定，納稅義務人應自海關填發稅款繳納證送達之翌日起 14 日內繳納。

2. 依上規定，進口貨物於進口時，課徵營業稅，徵收機關為海關，納稅義務，應於海關填發繳納證送達之翌日起 14 日內繳納。

(二)1. 加值型與非加值型營業稅法第 36 條對於購買國外勞務之規定如下：

(1)應由勞務買受人於給付報酬之於期開始 15 日內，就給付額依規定稅率，計算繳納營業稅。

(2)若買受人為依第四章第一節規定計算稅額之營業人，其購進之勞務，專供經營應稅貨物或勞務之用者，免予繳納。

(3)若買受人為兼營營業人者，繳納之比例，由財政部定之。

2. 依兼營營業人營業稅額計算辦法規定，購買國外勞務之課稅方式如下：

(1)比例扣抵法下應納稅額 = 給付額 $\times$ 徵收率 $\times$ 當期不得扣抵比例

(2)直接扣抵法下應納稅額 = 專供免稅營業用勞務之給付額 $\times$ 徵收率 + 共同使用勞務之給付額 $\times$ 徵收率 $\times$ 當期不得扣抵比例

3. 購買國外勞務之應納稅額，應由勞務買受人於 9 月 15 日之前申報繳納之，其應納稅額計算如下：

(1)採用比例扣抵法計算

不得扣抵比率 = $300 \text{ 萬} \div 1200 \text{ 萬} = 25\%$

應納營業稅 = $60 \text{ 萬} \times 5 \% \times 25 \% = 7500$

(2)若採用直接扣抵法，且進口勞務為專供免稅貨物或勞務使用者，

應納營業稅額 = $60 \text{ 萬} \times 5 \% = 3 \text{ 萬}$

(3)若採用直接扣抵法，且進口勞務為專供應稅貨物或勞務使用者，免予繳納營業稅。

二、現行「加值型及非加值型營業稅法」第九條規定進口貨物之免稅範圍，請問：（10 分）

(一)該條文規定免徵營業稅之進口貨物的項目為何？

(二)「加值型及非加值型營業稅法」對於「進口」貨物之「進口」係如何定義之？

【擬答】

(一)依加值型及非加值型營業稅法第 9 條規定，下列進口貨物免徵營業稅：

1. 進口國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船以及進口金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金。
2. 進口關稅法第二十六條（現為第 49 條）規定之貨物，但因轉讓或變更用途依照同法第三十一條規定（現為第 55 條）補繳規定者，應補繳營業稅。

上述免徵進口營業稅貨物如下：

- (1)總統、副總統應用物品。
 - (2)駐在中華民國之各國使領館外交官、領事官與其他享有外交待遇之機關及人員，進口之公用或自用物品。但以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。
 - (3)外交機關進口之外交郵袋、政府派駐國外機關人員任滿調回攜帶自用物品。
 - (4)軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。
 - (5)辦理救濟事業之政府機構、公益、慈善團體進口或受贈之救濟物資。
 - (6)公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質，進口用於教育、研究或實驗之必需品與參加國際比賽之體育團體訓練及比賽用之必需體育器材，但以成品為限。
 - (7)外國政府或機關、團體贈送之勳章、徽章及其類似之獎品。
 - (8)公私文件及其類似物品。
 - (9)廣告品及貨樣。
 - (10)中華民國漁船在海外捕獲之水產品，或經政府核准由中華民國人民前往國外投資國外公司，以其所屬原為中華民國漁船在海外捕獲之水產品運回數量合於財政部規定者。
 - (11)打撈沈沒之船舶、航空器及其器材。
 - (12)經營貿易屆滿二年之中華民國船隻、因逾齡或其他原因，核准解體者。
 - (13)經營國際貿易之船舶、航空器或其他運輸工具專用之燃料、物料。但外國籍者，以各該國對中華民國給予同樣待遇者為限。
 - (14)旅客攜帶之自用行李、物品。
 - (15)私人餽贈之進口物品郵包數量零星者。
 - (16)政府機關進口防疫用之藥品或醫療器材。
 - (17)政府機關為緊急救難進口之器材及物品。
 - (18)中華民國籍船員在國內設有戶籍者，自國外回航或調岸攜帶之自用行李物品。
3. 本國之古物。

(二)根據加值型與非加值型營業稅法第 5 條規定，貨物有下列情形之一者為進口：

1. 貨物自國外進入中華民國境內者。但進入政府核定之免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業及海關管理之保稅工廠或保稅倉庫者，不包括在內。
2. 貨物自前款但書所列之事業、工廠或倉庫進入中華民國境內之其他地區者。

三、王大同先生在民國 93 年成立信託契約，將其位於高雄市之土地委託吳英明會計師（受託人）管理 10 年，除每年土地之孳息的受益人為王小梅（王大同之女）之外，並約定於民國 103 年（信託契約 10 年期滿時），將土地移轉給王小梅。請問依現行稅法之規定：（15 分）

(一)何年應報繳土地增值稅？且該土地增值稅之納稅義務人為何人？

(二)何年應報繳贈與稅？且該贈與稅之納稅義務人為何人？

【擬答】

(一)1. 依土地稅法第 5 - 2 條規定：以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以

外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人爲納稅義務人，課徵土地增值稅。

2. 王大同先生與吳英明會計師訂定信託契約，約定吳英明於 10 年後將土地移轉給王小梅。依上項規定：

(1) 應於土地移轉與委託人以外之權利歸屬人時課徵土地增值稅。故應於民 103 年土地移轉時申報繳納土地增值稅。

(2) 納稅義務人爲該權利歸屬人。即納稅義務人爲王小梅。

(二) 1. 依遺產贈與稅法第 5 - 1 題規定：

(1) 信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人爲非委託人者，視爲委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依法課徵贈與稅。

(2) 納稅義務人爲委託人。但委託人如有①行蹤不明②逾規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者，爲受託人。

2. (1) 依信託契約約定，每年之土地孳息與土地皆歸屬於王小梅。

(2) 納稅義務人爲委託人王大同先生。但王大同已有(一)(二)情事時則納稅義務人爲吳英明會計師，依遺產贈與稅法第 24 條之 1 規定應以訂定信託契約日爲贈與行爲發生日，即民國 93 年申報繳納贈與稅。

四、住在台中市的謝先生與謝太太在台中市各擁有住宅土地一筆，該兩筆土地之面積皆不超過一公畝，且已知謝先生與謝太太育有一兒一女。請問：(10 分)

(一) 目前稅法對於夫妻及其子女在適用自用住宅用地地價稅之優惠稅率時，有何限制？

(二) 在什麼情況下，謝先生與謝太太這兩筆土地都可以適用自用住宅用地地價稅之優惠稅率？請指出一個情況供謝先生一家人參考。(請只指出一個情況)

【擬答】

依土地稅法相關規定

(一) 對於夫妻與其子女在適用自用住宅地價稅優惠稅率時之限制如下：

1. 土地法第 9 條規定：土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地設有戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。

2. 土地稅法第 17 條規定：

(1) 土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處爲限。

(2) 都市土地面積以三公畝爲限，非都市土地以七公畝爲限。

3. 土地稅法第五十一條規定：適用自用住宅優惠稅率者，土地所有權人應於每年(期)地價稅開徵前 40 日(即每年 9 月 22 日)前提出申請。

4. 土地稅法施行細則第 4 條規定：土地上的房屋爲土地所有權人或其配偶、直系親屬所有。

5. 土地稅法施行細則第 8 條規定：土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，申報一處以上之自用住宅用地時，認定一處之順序爲：

(1) 土地所有權人之戶籍所在地。

(2) 配偶之戶籍所在地。

(3) 未成年受扶養親屬之戶籍所在地。

(4) 土地所有權人之配偶以其所有土地申報自用住宅用地者，以夫之戶籍所在地爲準，贅夫以妻之戶籍所在地爲準。

(二) 若謝先生與謝太太兩筆土地都要適用自用住宅之用地，可以請謝太太之父母、祖父母、已成年子女、岳父母等設籍在謝太太的土地上。如此若兩筆土地都符合自用住宅的其他規定，則都可以享用

五、個人綜合所得淨額是以納稅義務人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之餘額計算，試問納稅義務人如果要申報保險費及教育學費之扣除額，二者在適用條件上有何不同？（10 分）

【擬答】

(一)所得稅法第 17 條對於扣除額之規定如下：

1. 納稅義務人可就標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並可減除特別扣除額。
2. 有關列舉扣除額申報扣除保險費之規定為：納稅義務人本人、配偶及直系親屬之人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險費。但每人每年扣除數額以不超過 24,000 元為限。
3. 有關特別扣除額，申報扣除教學費之規定為：納稅義務人之子女就讀大專以上院校之子女教育學費每年得扣除 25,000 元，但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助或領有獎學金者除外。

(二)保險費及教育學費扣除之不同

	保險費	教育學費
屬性不同	屬於列舉扣除額。若納稅義務人選擇標準扣除額，則無法扣除保險費	屬於特別扣除額。無論納稅義務人選擇採用列舉或標準扣除額，都可以再扣除特別扣除額
對象不同	限於納稅義務人本人、配偶及直系親屬之人身保險等	只限於納稅義務人之子女
金額限制不同	每人每年以不超過 24,000 元為限	每年（每戶）扣除 25,000 元
例外限制不同	納稅義務人本人、配偶及直系親屬均可適用，並無例外限制	納稅義務人之子女如就讀空大、空專、五專前三年及已接受政府補助或領有獎學金則有例外限制

六、台南公司在 93 年度歲末時，購買大批禮品贈送客戶，報稅時卻不慎將該筆支出之發票申報為雜項費用，並申報營業稅之進項稅額扣抵以及營利事業所得稅之其他費用。假設台南公司營業稅並無留抵稅額，93 年度原來帳列之交際費已經超過所得稅法第三十七條規定之限額，被稅務員在查核其營利事業所得稅時發現該筆支出申報錯誤，試問：（15 分）

(一)台南公司可能會受到那些稅法的違章處罰？

(二)如果台南公司在稅務員查帳前先自行發現，可以採取什麼補救的措施？

【擬答】

(一)台南公司可能受到稅法之處分如下：

1. 所得稅法 110 條規定：納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。
2. 根據營業稅法第 19 條規定，交際應用之貨物或勞務，為不得扣抵之進項稅額，台南公司申報該筆進項稅額，依據營業稅法第 51 條對於虛報進項稅額之處分，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。

(二)若台南公司在稅務員查帳前自行發現，可以採行之補救措施規定如下：

1. 稅捐稽徵法 48 - 1 規定：納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經

- 檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，有關於逃漏稅之處罰一律免除。補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止故，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。
2. 依上規定，台南公司在稅務員查帳之前先自行發現，可自動補報並補繳漏稅款，則可免除處罰，惟仍應加計利息。

七、假設一家總公司在英國的營建工程公司，來我國設立分公司承包在台的營建工程業務，試問其在我國境內之營利事業所得稅有幾種申報納稅的方式，如何選擇會較為有利？（10 分）

【擬答】

(一)總機構在境外之營建工程公司，在我國設立分公司，其課稅規定如下：

1. 所得法第 24 條規定：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。
2. 在中華民國境內有固定營業場所之營利事業，應按所得稅法第 71 條辦理結算申報。
3. 所得稅法第 25 條規定：總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營承包營建工程之業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請，按其在中華民國境內之營業收入之 15% 為中華民國境內之營利事業所得額。
4. 所得稅法第 98-1 規定：總機構在中華民國境外之營利事業，依第二十五條規定計算所得額者，若在中華民國境內設有分支機構，應由該分支機構辦理暫繳申報與結算申報。

(二)本題英國之營建工程公司，在我國設立分公司承包營建工程，可選擇下列申報納稅方式：

1. 按所得稅法第 25 條規定，申請按營業收入之 15% 為所得額，申報繳納營所稅。若公司成本費用等金額低於營業收入之 85%，則按此方式計算出之所得額會較低，較為有利。
2. 按一般方式，以收入減除成本、費用、損失後之所得計算，申報繳納營所稅。若公司成本費用等金額高於營業收入之 85%，則按照實際成本費用、損失與稅捐認列所得額會較為有利。

八、台北公司於民國 93 年 4 月 1 日設立並開始營業，同年度也轉投資 A、B、C 三家公司。依據其帳載結算 93 年度稅前財務會計之所得額為 4,000 萬元，其中包括出售土地所得 500 萬元，應收外幣帳款之未實現兌換損失 300 萬元，年終時認列 C 公司按權益法處理認列之投資收益 200 萬元。此外，台北公司 93 年度期間收到 A 公司（採成本法處理）分配之現金股利 400 萬元，收到 B 公司（採成本法處理）盈餘分配的股票股利 10 萬股（每股面額為 10 元）。試問：（15 分）

(一)台北公司 93 年度應納之營利事業所得稅金額？

(二)在以現金繳納 93 年度營利事業所得稅後，台北公司如果在 94 年度分配股利的股東可扣抵稅額比率為多少？（以四捨五入計算至小數點以下第四位為止）

(三)如果台北公司 93 年度的盈餘全數未於 94 年度分配，依據所得稅法第六十六條之九規定，將被加徵多少營利事業所得稅？

【擬答】

(一)應納營利事業所得稅金額計算如下：

1. 課稅所得額 = 4000 萬 - 500 萬（出售土地所得） + 300 萬（未實現兌換損失） - 200 萬（權益法認列之投資收益） = 3600 萬
2. 換算全年所得額 = 3600 萬 ÷ 9 × 12 = 4800 萬
3. 全年應納所得稅 = 4800 萬 × 25% - 1 萬 = 1199 萬
4. 當年應納所得稅 = 1199 萬 ÷ 12 × 9 = 899.25 萬

(二)股東可扣抵稅額比率之計算如下：

$$\frac{899.25\text{萬}}{4000\text{萬} - 899.25\text{萬}} = 29\% < \text{稅額扣抵比率上限} 33.33\%$$

(三)加徵未分配盈餘所得稅之計算

1. 依據所得稅法 66 - 9 規定，累積未分配盈餘計算如下：

(1) 假設台北公司已依公司法規定，提列盈餘之 10 % 為法定盈餘公積，為

$$31,007,500 \times 10\% = 3,100,750 \text{ 萬}$$

(2) 應加徵未分配盈餘稅之累積未分配盈餘：3600 萬 + 400 萬 (A 公司) + 100 萬 (B 公司) + 500 萬 (出售土地收益) - 310,075 萬 = 33,90,675 萬

2. 未分配盈餘稅 = 3,390,675 萬 $\times 10\% = 3,390,675$ 萬