

貳 內文研析

第一節 營業稅法概論

一、沿革

營業稅法公布於民國20年6月13日，期間雖有數次修正，但均採「總額型營業稅」，直至民國74年11月15日營業稅大幅修正，改為以「加值型營業稅」為主，但少數性質特殊之營利事業，仍適用原來的「總額型營業稅」。民國90年7月9日，修正營業稅法名稱，由「營業稅法」改為「加值型及非加值型營業稅法」，並同時修正許多重要條文。本書囊括近年修正之重要內容如下：

- (一)民國113年12月17日修正發布《營業稅法施行細則》第4條之1、7、11、12、16條之3、17、32條之2、38、51條條文。
- (二)113年12月12日財政部修正發布《統一發票使用辦法》第7、20條之1、32條條文。
- (三)民國113年7月總統令修正公布《營業稅法》第6條之1、32條之1、48條之2、50條條文。
- (四)民國112年12月總統令修正公布《營業稅法》第2條之1及第6條條文。

二、內容

現行加值型及非加值型營業稅法全文共六十條，分為下列七章：

- (一)總則：規定課稅範圍、納稅義務人、課稅客體及專有名詞等。
- (二)免稅範圍：規定零稅率之項目、免徵之項目等。
- (三)稅率。
- (四)稅額計算。
- (五)稽徵。
- (六)罰則。
- (七)附則。

第二節 租稅主體

一、納稅義務人（營 § 2、§ 2之1）◆◆

(一)銷售貨物或勞務：營業人。

營業人係指（營 § 6）：

1. 以營利為目的：公營、私營或公私合營之事業。
2. 非以營利為目的：事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。
3. 外國之事業、機關、團體、組織：
 - (1) 在中華民國境內之固定營業場所。
 - (2) 在中華民國境內無固定營業場所，經由網際網路或其他數位方式銷售電子勞務予境內自然人。

(二)進口貨物：收貨人或持有人。

1. 進口貨物之收貨人：係指提貨單或進口倉單所載之收貨人。
2. 進口貨物之持有人：係指持有進口應稅未稅貨物之人（營細 § 3）。

(三)外國之事業、機關、團體、組織：

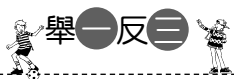
1. 在中華民國境內無固定之營業場所者：所銷售勞務之買受人。

【逆向課稅】

2. 外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定之營業場所而有代理人者：代理人。

(四)將免稅規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，應補繳營業稅：

1. 原則：轉讓或移作他用之人。
2. 轉讓或移作他用之人不明者：貨物持有人。



外國機構於境內銷售勞務之納稅義務人彙整

情況	銷售型態	納稅義務人
境內有固定營業場所	境內銷售貨物或勞務	營業人（該固定營業場所）

情況	銷售型態	納稅義務人
境內無固定營業場所	B2B：境外機構銷售勞務予境內營業人	買受人（境內買方營業人） 【逆向課稅】
	B2C：境外機構銷售電子勞務予境內自然人	境外電商 【自行或委託代理人】
	國際運輸事業	其代理人

《釋例1》

假設下列交易的付費購買者皆為我國境內個人或營利事業，試寫出各有關交易的營業稅納稅義務人為何？

- (一) 小明在蝦皮拍賣向我國甲商家購買家用品一批。
- (二) 老王透過網路向美國amazon訂購一台咖啡機直送臺灣。
- (三) 小張利用蘋果的iphone手機下載app store的付費軟體。
- (四) 我國甲公司為營業稅免稅廠商，向境內無固定營業場所之美國A公司購買一筆勞務。
- (五) 大雄向大陸淘寶網購入傢具一批直送臺灣。

【110普考】

【解】

(一) 解讀1：

小明在「蝦皮拍賣」向我國甲商家購買家用品一批。將「蝦皮拍賣」（解讀為「網站名稱」），則小明是「買方」，納稅義務人是賣方「甲商家」。

解讀2：

小明在蝦皮「拍賣」向我國甲商家購買家用品一批。

- (1) 小明為個人，雖非「營業人」，但其在蝦皮拍賣銷售向我國甲商家購買家用品一批，係屬「進貨、銷貨」之貿易行為。
- (2) 「個人」以營利為目的透過網路銷售貨物或勞務於「當月銷售額」達營業稅「起徵點」時，應即申請稅籍登記（財政部109.1.31台財稅字第10904512340號令）。
- (3) 因此，若「當月銷售額」達10萬元者，「小明」即為營業稅納稅義務人。

(二) 進口貨物之納稅義務人為「收貨人或持有人」，本例之納稅義務人為收

三、營利事業之課稅規定

(一)排除適用最低稅負制之營利事業（所基 § 3）：

1. 獨資、合夥組織之營利事業。
2. 所得稅法 § 4 規定之免稅所得：
 - (1) 教育、文化、公益、慈善機關或團體。
 - (2) 經營不對外營業之消費合作社。
 - (3) 各級政府之公有事業。
3. 在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業。
4. 辦理清算申報或破產宣告之營利事業。
5. 所得稅結算或決算申報未適用法律規定之投資抵減獎勵，且無證券交易所得及期貨交易所得之營利事業。
6. 基本所得額在新台幣60萬元以下之營利事業（自申報112年度所得起）。

(二)營利事業之基本所得額（所基 § 7、所基細 § 5 I）：營利事業之基本所得額，為依所得稅法規定計算之所得額，加計《房地合一2.0》分開計算之所得額，以及下列各款所得額後之合計數：

計入項目	規定
1. 所得稅法	(1) 所 § 4 之 1 停止課徵所得稅之證券交易所得額。 (2) 所 § 4 之 2 規定停止課徵所得稅之期貨交易所得額。 ※營利事業於102年度以後出售其持有滿3年以上屬所得稅法 § 4 之 1 規定之股票者，於計算其當年度證券交易所得時，減除其當年度出售該持有滿3年以上股票之交易損失，餘額為正者，以餘額「半數」計入當年度證券交易所得。【註1】 ※經稽徵機關核定之淨損失，得自發生年度之次年度起5年內，從當年度各該款所得中減除。【註1】
2. 廢止前促進產業升級條例	(1) 新興重要策略性產業之5年免稅所得（§ 9）。 (2) 製造業及技術服務業之5年免稅所得（§ 9-2）。 (3) 受讓而繼續適用之5年免稅所得（§ 10）。 (4) 合併繼受租稅優惠之免稅所得（§ 15）。 (5) 營運總部之免稅所得（§ 70-1）。
3. 獎勵民間參與交通建設條例	§ 28：參與交通建設受獎勵民間機構之5年免稅所得。

計入項目	規定
4. 促進民間參與公共建設法	§ 36：參與公共建設受獎勵民間機構之特定年限 免稅所得 。
5. 科學工業園區設置管理條例	§ 18：合併繼受租稅優惠之 免稅所得 。
6. 企業併購法	§ 37：企業併購繼受租稅優惠之 免稅所得 。
7. 國際金融業務條例（OBU）	國際金融業務分行 免徵營利事業所得稅之所得額 。但不包括依所得稅法 § 73之1規定，就其授信收入總額按規定之扣繳率申報納稅之所得額。（如：證券OBU分行或金融OBU）
8. 經財政部公告之減免所得額及不計入所得之所得額	(1)依產業創新條例第12條之1第1項規定， 智慧財產權讓與或授權收益範圍內之研究發展支出加倍減除金額 。（自105年度起計入） (2)依運動產業發展條例第26條之2第2項及第3項規定，對 職業或業餘運動業及重點運動賽事主辦單位之捐贈金額加成減除金額 。（自111年度起計入） (3)依中小企業發展條例第36條之2規定， 中小企業增僱一定人數之24歲以下或65歲以上本國籍基層員工，或調高本國籍基層員工之平均薪資給付水準達到規定標準時，得就其增僱該員工所支付薪資金額之175%或200%限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除金額 。（自113年度起計入）

《釋例1》

營利事業計算基本所得額時，以所得稅法規定計算之課稅所得額為基礎，加計之各項所得，下列何者非屬加計項目？（A）依所得稅法規定停徵所得稅之證券交易所所得（B）依產業創新條例第23條之2規定，投資國內高風險新創事業公司發行股份，個人自綜合所得總額中減除的金額（C）依所得稅法規定不計入所得額課稅之股利或盈餘收入（D）依國際金融業務條例規定免徵營利事業所得稅之所得額。

【改編自112會計師】

【解】(C)

【註1】證券或期貨交易所得（或損失）之計算說明（所基細 § 5VI）：

- ①合併計算：股票交易所得減除當年度股票交易損失後之餘額，與「期貨交易所得或損失」合併計算其餘額。
- ②合併計算後之餘額為「負」者：該負數不予計入，而依規定自以後年度依前款規定計算之正數餘額中減除。
- ③合併計算後之餘額為「正者」：得減除「以前年度之負數」餘額。
- A.減除後餘額為「正數」者：該餘額於依計算當年度股票交易所得減除當年度股票交易損失後之餘額範圍（餘額為負者，以零計算）內，以半數計入；超過部分，以全數計入，並以其合計數作為規定之加計項目金額。
- B.減除後餘額為「負數」者：該負數不予計入。

※計算步驟：

甲公司112年度出售持有滿3年以上之股票交易所得為400萬元、持有滿3年以上之「股票」交易損失80萬元、持有未滿3年之股票、基金及期貨交易分別為所得180萬元、120萬元及損失20萬元、111年度出售證券交易損失50萬元。其所得計算如下：

【步驟一】先計算當年度出售持有滿3年以上之股票交易損益：

$$400\text{萬元} - 80\text{萬元} = 320\text{萬元}。$$

【步驟二】再計算當年度未滿3年其他證券及期貨交易損益，計入基本所得額之證券交易所得：

$$180\text{萬元} + 120\text{萬元} - 20\text{萬元} = 280\text{萬元}。$$

【步驟三】當年度未滿3年證期淨利益優先，減除前5年度證券交易損失，計入基本所得額之證券交易所得：

$$320\text{萬元} \times 1/2 + (280\text{萬元} - 50\text{萬元}) = 390\text{萬元}。$$

《釋例2》

證券交易所得（或損失）之三種情況如下表，請計算應計入基本所得額之金額。

項目	Case 1	Case 2	Case 3
持有滿3年證券交易淨所得	3,000,000	3,000,000	3,500,000
持有未滿3年證券交易淨所得（損失）	2,000,000	1,000,000	(1,000,000)
前5年內證券交易損失	(1,000,000)	(2,000,000)	(2,000,000)

【解】

計算過程：

【Case 1】 $\$3,000,000 \times 1/2 + (2,000,000 - 1,000,000) = \underline{\underline{\$2,500,000}}$

【Case 2】 $[\$3,000,000 + (1,000,000 - 2,000,000)] \times 1/2 = \underline{\underline{\$1,000,000}}$

參 精選範例

1. 依所得基本稅額條例規定，在計算個人基本所得額時，下列何者無須計入？ (A) 捐贈土地乙筆予政府，價值新臺幣500萬元 (B) 受益人與要保人為同一人之人壽保險，受領保險給付新臺幣4,000萬元 (C) 私募證券投資信託基金之受益憑證交易所得新臺幣80萬元 (D) 來自香港地區所得新臺幣120萬元。 【105高考】 (B)
2. 依所得基本稅額條例規定，下列營利事業，何者無須依法計算、申報繳納所得基本稅額？ (A) 公營事業 (B) 在中華民國境內設有固定營業場所之外國事業 (C) 公有事業 (D) 生產合作社組織。 【106會計師】 (C)
3. 小宸公司107年度之課稅所得為500萬元，當年度出售上市股票產生損失200萬元，適用促進民間參與公共建設法之免稅所得為300萬元，請計算其基本所得稅額為多少？ (A) 96萬元 (B) 90萬元 (C) 66萬元 (D) 30萬元。 【107記帳士】 (B)
4. 107年度黃先生取得境外來源所得80萬元，黃太太取得境外來源所得1,000萬元。該申報戶之綜合所得總額為700萬元、綜合所得淨額為650萬元。請問該申報戶之基本所得稅額為多少元？ (A) 196萬元 (B) 202萬元 (C) 212萬元 (D) 222萬元。 【107記帳士】 (C)
5. 依所得稅法規定，107年度中華民國境內居住之個人，投資境內外營利事業獲配股利之課稅規定，下列敘述何者正確？①投資境內營利事業獲配股利所得可採28%分離課稅，或併入綜合所得總額合併報繳；②投資境內營利事業獲配股利所得採併入綜合所得總額之營利所得者，可按8.5%計算可抵減稅額，每人上限新臺幣8萬元；③投資境內營利事業採獲配股利所得併入綜合所得總額之營利所得，可按8.5%計算可抵減稅額，每戶上限新臺幣8萬元；④投資境外營利事業獲配股利所得500萬元應全數計入基本所得額；⑤投資境外營利事業獲配股利所得100萬元免計入基本所得額 (A) ①②④ (B) ①③④ (C) ①③④⑤ (D) ②③④⑤。 【107地特三等】 (B)

【107地特三等】