

第一章

緒論



一、稅務會計之意義

稅務會計是一種融合會計處理及稅務法令為一體的專門技術，藉以引導納稅義務人更合理而公平地繳納其應負擔的租稅。為了使會計中之租稅問題及租稅中的會計問題達到充分溝通，研究稅務會計者必須同時具備下列三種觀念：

(一)會計觀念

所謂會計乃是「將特定個體之經濟活動，依公認之原理原則加以整理、記錄、分類、彙總、分析與解釋提供有關人員適切之資訊」。由於資訊使用者有所不同，使會計必須同時具備多重功能，諸如財務功能、稅務功能、管理功能、成本分析功能……等，這些功能形成了各種不同的衡量尺度，營利事業只要設置一套完整的會計帳證，平日只依一種衡量尺度作處理，俟需要時再依其他尺度作調整，以發揮他種功能。故稅務會計絕非指企業另設的第二套帳簿而言。

(二)所得觀念

稅務會計主要探討的是營利事業所得稅的會計處理，由於營利事業所得稅是以營利事業之「所得」為稅基，所以稅務會計的研究是建立在所得觀念上，因而損益科目的認定和處理成為稅務會計研究的重心。

關於所得有兩個名詞，一為會計所得，一為課稅所得。會計所得指的是財務會計中的帳面本期損益；課稅所得則是以帳面所得為基礎，根據稅務法令規定加以分析調整後，供政府課稅之所得。此兩種所得來自於相同的會計事實，但因稅務法令所規定的形式要件或計算方法的不同導致兩種所得額的差異，其差異原因的分析擬於以後逐一說明。

基礎稅務會計 →

004

(三)租稅及法律觀念

近代工商業的快速發展帶動了國家租稅的發達，租稅的徵收遂對各種型態的經濟活動造成重大影響。我國對租稅的徵納係採租稅法律主義，一切租稅活動均以法律規定為準繩，構成了稅務會計的法源，供納稅義務人遵循與援用。茲列舉如下：

1. 加值型及非加值型營業稅法及其施行細則。
2. 所得稅法及其施行細則。
3. 營利事業所得稅查核準則。
4. 促進產業升級條例。
5. 稅捐稽徵法。
6. 財政部之命令及解釋函令。
7. 其他相關法令（如公司法、商業會計法……等）。

吾人如欲從事稅務會計之研究，應當熟諳以上諸法；惟援用時必須注意，稅務法令具有「時效性」，當政治、經濟、社會環境有所異動時，稅法亦同時在作修正，故吾人必須隨時注意稅務法令之最新規定及趨向，以免引用舊法而徒勞無功。

二、稅務會計之處理原則

稅務會計是一種以所得為中心，以稅法為規範，以會計為工具之所得計算體系。

營利事業平時之會計處理依財務會計之原則處理，俟期末結算申報時依有關稅法規定將會計所得調整成為課稅所得。此所謂調整是帳外調整，並不在正式帳冊上登帳改正。

三、稅務會計之適用對象

稅務會計所依循的法源均係國內法，故本質上乃屬一種國內性的會計原



則，並不適用於國際間之會計處理。由於稅務會計係以營利事業所得為討論中心，自然以營利事業為其適用主體。

所謂營利事業範圍甚廣，舉凡以營利為目的之公營、私營或公私合營等具有營業牌號或場所之事業均屬之。其組織型態包括獨資、合夥、公司及其他組織；其業別包括工、商、農、林、漁、牧、礦冶，均適用稅務會計之處理原則。



1-2

會計基礎

一、會計基礎之意義及分類

所謂會計基礎，即會計上平時對收益與費用認定的標準，以及入帳的依據，可分為「現金基礎」及「權責基礎」兩種。前者又稱收付實現制，收到現金時承認收益，付出現金時認列費用；後者又稱應計基礎，收益以其是否實現作為入帳標準，不論是否已收到現金，費用則以其是否發生作為入帳標準，不論是否已支付現金。

二、稅法之規定與適用

我國所得稅法第二十二條規定：「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，可申報該管稽徵機關，採用現金收付制。關於非公司組織所採會計制度，既經確定仍得變更，惟須於各會計年度開始三個月前，申報該管稽徵機關。」

三、實務之處理

實務上，許多企業所採行的是另一種基礎——「聯合基礎」，即平時一般會計記錄均以現金收付基礎記載，年終結算時，再按權責基礎予以適當調整。

基礎稅務會計 →

006

為配合實務上之需要，營利事業所得稅查核準則第二十七條及六十四條並規定：凡應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以「應收收益」科目列帳，但決算時因特殊情形，無法確知之收入或收益，得於確知之年度以過期帳收入處理。凡應歸屬於本年度之費用或損失，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字以「應付費用」科目列帳，但年度決算時，因特殊情形無法確知之費用或損失，得於確知之年度以過期帳費用或損失處理。



1-3

會計年度

一、會計年度之意義

營利事業在繼續經營的假設下，應予劃分期間，使營利事業之經營成果及財務狀況得於各期間終了呈現給企業之各方關係人。此所謂期間，即指會計期間而言，通常以一年為一期，故又稱為會計年度。

二、稅法之規定

(一)以曆年制為原則，變更會計年度應事先呈報核准

會計年度應為每年1月1日至12月31日止，但因原有習慣，或營業季節之特殊情形，呈經該管稽徵機關核准者，得變更起迄日期（所二三）。準此可知會計年度之採用應以曆年制為原則，但工商情況互有不同，或因習慣，或因營業季節之特殊，會計年度起迄日期不宜過份僵化，故得經該管稽徵機關核准，予以變更，以符企業實際之需要。

(二)變更會計年度應辦理結算申報

營利事業報經稽徵機關核准變更其會計年度者，應於變更之日起一個月



內，將變更前之營利事業所得額依規定格式，申報該管稽徵機關，並依本法第四十條規定計算其應納稅額，於提出申報書前自行繳納之（所七四）。

例如，原採4月1日至次年3月31日為會計年度，民國93年下半年，決定改採曆年制，則民國93年4月1日至12月31日部分應於民國94年1月31日以前申報。

(二)非曆年制者有關期限比照曆年制者辦理

採非曆年制之營利事業，其他有關申報之期間如期末結算申報，暫繳申報、資產重估價及盈虧互抵……等，均比照曆年制之規定推算之。例如，採七月制，其結算申報日期為11月1日起至11月30日。



1-4

租稅法

一、租稅法的意義

租稅法係國家為徵收租稅所制定並強制人民遵守之規範。依其內容可分為：

(一)實體法

規定什麼人、事、物、行為應課稅、稅率高低等，直接影響納稅義務人稅負之高低者，為租稅之實體部分。

(二)程序法

規範租稅課徵及實行租稅債權之程序者為程序法。

(三)救濟法

規範對於租稅課徵不服之復查、訴願及訴訟等救濟制度者為救濟法。

基礎稅務會計 →

↓
008

(四)漏稅罰及行為罰

違反稅法義務之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，例如，銷貨漏開統一發票。亦有因違反稅法上作為或不作為而予於處罰者，例如，營業人進貨未取得統一發票，前者稱為漏稅罰，後者稱為行為罰。

(五)租稅罰法

租稅罰法中之處罰可分為租稅行政罰及租稅刑事罰兩種。凡對違反稅法之行為，處以刑名以外之制裁者為租稅行政罰，例如，罰鍰、沒入貨物、停止營業、撤銷登記、滯報金、怠報金、滯納金等；另外，對違反稅法規定之行為，處以自由刑或罰金等刑名之制裁者為租稅刑事罰，例如，有期徒刑、拘役或罰金等。

二、租稅法適用原則

(一)特別法優於普通法原則

凡全國一般人民及一般事項均可適用的法律為普通法，若僅限於特定人、事項、地域、期間適用的法律為特別法，對於同一事項或同一人有普通法與特別法並存者，應優先適用特別法。

普通法與特別法是相對的，並非某種法律必為特別法或普通法，例如，土地法規定有關土地事項，民法包括所有私法事項，土地法適用範圍較小，故為特別法，對於土地事項應優先適用；但與土地稅法相較，土地稅法只適用於土地課稅問題，其範圍較小，故就對土地課稅而言稅法為普通法，土地稅法為特別法。

(二)新法優於舊法

對於同一事項有性質相同而居於同一順位之數種法律之時，新法（後法）應優先適用。例如，92年6月6日公布新所得稅法，則此稅法應優先於以前所公布之所得稅法。



新法優於舊法僅限於同一順位法律，新普通法仍然不能優於舊特別法。

(三)實體從舊程序從新

此一原則即有關實體部分，應依行為發生時之稅法規定辦理，至於程序部分則應按當時法令規定辦理，惟實體法之違反稅法之罰則部分採用從新從輕。

85 年 7 月 30 日稅捐稽徵法新增下二條文已使此原則發生變化。

財政部依稅捐稽徵法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課之案件適用之。

納稅義務人違反稅捐稽徵法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。

(四)程序優於實體

租稅救濟程序法應優於實體法適用。依規定，租稅救濟程序為復查、訴願、行政訴訟，且有一定期間限制，如復查決定後應於三十日內提起訴願。因之，如未在復查決定三十日內提起訴願者，因已違反程序法，不論其實體部分是否有理，行政救濟機關將不再審理，此時除非原處分顯屬錯誤，原處分機關或其上級機關主動依職權變更或撤銷外，別無其他救濟途徑可循。

三、稅捐稽徵法

稅捐稽徵法於民國 65 年 12 月 22 日公布，做為關稅、礦區稅以外各稅捐稽徵之共同規範，茲就其重要內容說明如下：

(一)互惠條款

財政部得本互惠原則，與外國政府商訂互免稅捐，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之（稽五）。

(二)憑證保存期間

自他人取得之憑證及給予他人憑證之存根或副本，依稅法規定應保存五年（稽一一）。

基礎稅務會計 →

↓
010

(三) 自動補報免罰

納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於逃漏稅之處罰，及稅捐稽徵法第四十一條至第四十五條之處罰，一律免除。但其補繳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，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵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（稽四八之一）。

自動補報免罰之二要件，一為基準日前，二為自動補報並補繳所漏稅款。而所謂基準日為經檢舉日或稽徵機關或財政部指定調查之日期。

自動補報加息免罰之規定，例如，漏開發票自行補開者，其有關營業稅，所得稅均可加息免罰。惟漏稅罰所處之罰鍰則不加計利息，故自動補報加計利息較被查獲後科處之罰鍰為高，納稅義務人得申請改按短漏報處罰。

(四) 租稅優先受償

1. 土地增值稅

土地增值稅之增收，就土地之自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權（稽六）。

稅捐優於抵押權將破壞私經濟之資金借貸行為，因此其範圍僅限於土地增值稅，罰鍰亦不在準用之列。

2. 其他稅捐之優先權

稅捐之徵收，優先於普通債權（稽六(一)）。

3. 破產財團

破產財團成立後，其應納稅捐為財團費用，由破產管理人依破產法之規定清償之（稽七）。