

105 年度營利事業所得稅結算申報應注意事項

周莉莉 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務會計師

又來到一年一度的營利事業所得稅報稅季節，本文擬彙整說明近期相關法規修正對 105 年度營所稅結算申報之影響及應注意事項，以協助納稅義務人保障自身權益、妥適遵循納稅義務、並避免稅務風險。

一、房地合一課稅新制

房地合一實價課稅制自 105 年起施行，如營利事業於 105 年度有出售房地之情形，需特別注意其課稅所得之計算。依房地取得日期，可區分稅務處理如下表所示。

	103.1.1 以前取得	103.1.2 以後取得		105.1.1 以後 取得
		持有超過 2 年	持有 2 年以內於 105.1.1 以後出售	
課稅基礎	房屋所得	土地+房屋所得		
適用稅制	舊制(現行規定)	新制		

營利事業房地合一新制之所得計算方式如下：

交易所得額(A)=房地收入-成本-費用

計入營利事業所得額之數=A-土地漲價總數額(B)

應計入營利事業所得額之數如為負數，則以零計，但若交易所得額 A (即會計所得)為負數則可自所得額中減除或後抵。釋例說明如下：

	情況一	情況二	情況三
交易所得額(A)	100	100	(100)
土地漲價總數額(B)	60	180	60
A-B	40	(80)	(160)

計入課稅所得額	40	0	(100)
---------	----	---	-------

此外，如當年度交易兩筆以上之房地，應逐筆計算應計入課稅所得額之數。

二、營利事業所得稅查核準則(以下簡稱「查準」)之修正

查準自 103 年修正後，為配合法令更迭，並使稽徵實務切合實際與簡化作業，再次於 106 年 1 月發布大幅度的修正，其中，修正及刪除的條文合計達 20 條之多。

(一) 因應會計準則之修正

配合 105 年起施行於非公開發行公司之企業會計準則公報(以下簡稱「EAS」)所做之修正，主要方向在使財稅規定趨於一致。

1. 承包工程之損益計算(第 24 條)：配合國際會計準則(以下簡稱「IFRS」)及 EAS 的規定，如工程損益無法可靠估計時，應採用成本回收法，在已發生工程成本之可回收範圍內認列收入，計算工程損益，不適用全部完工法。
2. 融資租賃之認定與會計處理(第 36-2 條)：明定融資租賃之認定標準及會計處理應依 IFRS 及 EAS 的規定來處理。一項租賃如移轉附屬於租賃標的物所有權之幾乎所有風險與報酬，即分類為融資租賃。
3. 資產售後租回(第 36-2 條)：參照 EAS 的規定，修正售後租回之處理方法。
 - 融資租賃：出售損益應予遞延，按租賃期間調整折舊、其他收入或支出。
 - 營業租賃：視是否按公允價值出售而有不同處理。

營業租賃	財(IFRS/EAS)	稅	財稅差異
售價=公允價值	立即認列出售損益	同財	無
售價>公允價值	超過部份應於資產預期使用期間	同財	無

	攤銷		
售價 < 公允價值	<p>(1) 立即認列出售損益</p> <p>(2) 若損失將由較低之租賃給付獲得補償，則遞延並按租賃給付比例於資產預期使用期間攤銷</p>	遞延以後年度，按租賃期間調整租金支出	可能有

4. 重大檢查費(第 36-2 條): 參照 EAS 的規定，將重大檢查費列為資本支出。

而首次採用 IFRS 或 EAS 者，以前之交易，包含已進行尚未完工之工程(第 24 條)、尚未期滿之租約(第 36-2 條)及固定資產或無形資產轉列不同類別資產者(第 104 條)，仍依原方法處理。

(二) 配合相關法令發布與變動

1. 房地合一課稅新制: 修正出售土地免納所得稅之範圍僅限於適用舊制之土地(第 32 條)，並增訂出售適用新制之土地所繳納之土地增值稅不得列為成本費用或損失(第 90 條)。
2. 退休金限額放寬(第 71 條): 配合勞動基準法第 56 條第 2 項規定，於年度終了前，估算勞工退休準備金專戶餘額不足給付次一年度內預估成就退休條件勞工之退休金數額，於次年度三月底前一次提撥至勞工退休準備金專戶者，所提撥之金額得全數於提撥年度以費用列支。
3. 捐贈限額放寬(第 79 條): 依 105 年修正之災害防救法第 44-3 條規定，營利事業透過機關團體對災區受災居民救助及重建之捐贈，不受金額限制。而所稱災區，則依災害防救法第 44-10 條規定，由行政院公告並刊登政府公報。
4. 水電費原始憑證(第 82 條): 配合統一發票使用辦法的修正，明定水電費之原始憑證包含統一發票。
5. 員工團保適用範圍放寬(第 83 條): 依保險法之規定，將團體年金

保險納入員工團保範圍，亦即公司為員工負擔之團體人壽保險、團體健康保險、團體傷害保險及團體年金保險等四種保險費用，於每人每月保險費 2 千元以內免視為員工之薪資所得。

(三) 減少徵納雙方爭議及簡化便民

1. 出售房地之價款劃分(第 32 條)：增列優先以時價為房地價款劃分的依據，避免稅局以貼近交易事實之時價來核課房屋交易之所得稅時，反與納稅義務人產生爭議。如無查得時價者，方依房屋評定標準價格及土地公告現值比例計算。另外，參據房地合一課徵所得稅申報作業要點，定明房屋、土地時價認定之參考資料，如時價資料同時有數種，得以其平均數認定。
2. 旅費(第 74 條)：定明員工出差膳宿雜費超過列支標準部分，屬員工之薪資所得，公司應列單申報稽徵機關。另外，配合我國入出國自動查驗通關系統的施行，遺失登機證者，除以護照影本證明出國事實外，亦得以其他證明文件取代，例如：向內政部移民署申辦之入出國日期證明書。
3. 未申報投資抵減者之研究發展費用認定範圍(第 86 條)：為合理規範未申請適用投資抵減者之研究發展支出認定範圍，將查準與適用投資抵減辦法脫鉤，放寬得認列為研究發展費用之範圍，以鼓勵企業投入研發。例如，修改放寬為所有從事研發工作之人員之薪資皆得納入，不再侷限為研發單位的專門人員，亦不侷限於全職人員。
4. 明定乘人小客車折舊超限之計算公式(第 95 條)：超限折舊額＝依實際成本提列之折舊額×(1－成本限額/實際成本)。以購置 600 萬元之乘人小客車為例，假設採平均法提列折舊，耐用年數為 5 年，預估殘值為 100 萬元，企業帳上認列之折舊費用為 100 萬 $((600-100)÷5)$ ，超限折舊額為 58 萬 $(100×(1-250/600))$ ，得認列之折舊費用即為 42 萬 $(100×250/600)$ 。
5. 固定資產、存貨之報廢損失以會計師簽證報告或年度所得稅查核簽證報告作為證明者，尚應檢附相關資料佐證(第 95 條及第 101-1 條)。
6. 固定資產耐用年數之變更，無須申請稽徵機關核准(第 95 條)。

7. 增訂依稅法支付之利息得認列費用(第 97 條)：補繳暫繳稅款加計利息及依稅捐稽徵法第 48-1 條自動補報補繳稅款加計利息，因屬使用金錢成本之對價，得於稅上以費用列支。

三、固定資產耐用年數表修正

本次修正重點包含：

- (一) 於第 3 大類「機器及設備」新增第 19 項「感測與網路通訊暨資訊處理設備」，其中包含雲端資料中心相關設備、網路傳輸設備及各式運用感測器等細目。
- (二) 增列鋼結構建築、太陽能發電設備、自動化倉儲設備及包裝設備等細目。
- (三) 工業用機器人之耐用年數由 4 年縮短為 2 年。

固定資產取得或建造日期在 104 年 12 月 31 日以前，耐用年數尚未屆滿者，於 105 年度申報時得依下列公式適用較短之耐用年數：

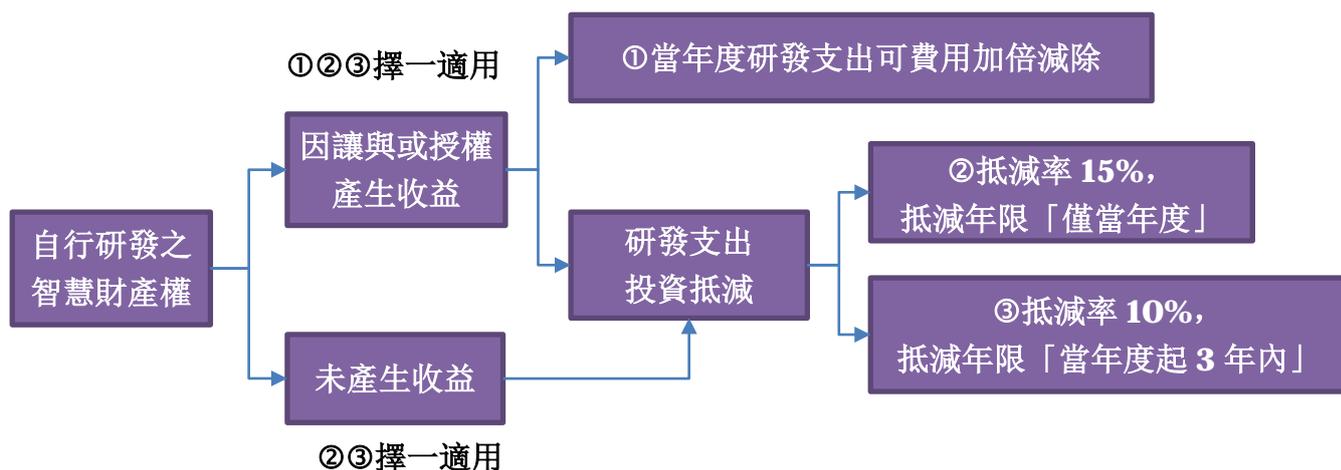
修正後未使用年數 = 新表耐用年數 X 依原表計算尚未使用年數 / 原表耐用年數

例如：工業用機器人原耐用年數 4 年，至 104 年 12 月 31 日已使用 1 年，於 105 年度申報營所稅時，得修正未使用年數為 1.5 年 (= 2 x 3 / 4)。

至於固定資產取得或建造日期在 105 年 1 月 1 日以後者，應依新表規定申報 105 年度之營所稅。

四、產業創新條例之研發支出優惠

自 105 年度營所稅申報起，符合產業創新條例規定之研發支出得就“費用加倍減除”或“投資抵減”擇一適用，整理如下圖：



惟選擇加倍減除者，需於今年 2 月底前向受讓或被授權公司之主管機關申請認定智慧財產權，如企業未及於 2 月底前完成申請，僅能選擇適用投資抵減。

選擇適用投資抵減之企業，亦應於今年 2 月 1 日至 5 月 31 日期間內，將創新高度及四項支出資料送交營利事業之主管機關(如：工業局)審核，並於 5 月進行稅務申報時，將研發投抵與智慧財產權文件併同申報予國稅局。如未於規定時程完成所有程序，將損害營利事業享受此租稅優惠的權益。

五、中小企業租稅優惠

符合中小企業認定標準第 2 條並依法辦理公司或商業登記之營利事業，於申報 105 年度營所稅時，得申請適用下列租稅優惠。

(一) 研發投抵：與產業創新條例下之抵減率、抵減年限、抵減限額、審查機關、及適用投抵之研發支出範圍規定相同，如企業具備一定創新程度之研發活動，即可申請適用。

(二) 增僱員工薪資費用加成減除

項目	內容
公告優惠適用期間	103.5.20~107.5.19
抵減方式	增僱本國籍員工之薪資加成 30% (自 105 年 1 月 1 日起 24 歲以下為 50%)自營利事業所得額中減除
應備要件	1. 新設或增資達新臺幣 50 萬元 2. 企業淨值應為正值 3. 增僱 2 人以上本國籍員工且提高整體薪資給付總額

(三) 員工加薪薪資費用加成減除

項目	內容
公告優惠適用期間	105.1.1~106.12.31
抵減方式	非因法定基本工資調整而增加支付本國籍基層員工之薪資加成 30%自營利事業所得額中減除
應備要件	<p>當年度平均薪資給付水準應高於前一年度平均薪資給付水準</p> <ul style="list-style-type: none"> - 基層員工：月平均經常性薪資新臺幣 5 萬元以下之本國籍員工 - 經常性薪資：按月給付之本薪、固定額度之津貼及獎金 - 平均薪資給付水準：該年度給付基層員工之月平均經常性薪資

六、所得稅結算申報截止日調整為 6 月 1 日

因今年 5 月 27 日至 5 月 30 日為端午連假，為紓解報稅人潮，財政部已通知五區國稅局，所得稅結算申報截止日調整為 6 月 1 日。

稅務法規不斷推陳出新，稅務遵循的困難與挑戰亦不斷增加，違反稅法規定可能招致補稅加罰，無法認列之成本費用亦將造成稅務成本的增加，而未申請可適用之租稅優惠更將使企業失去應有的權益。因此，企業應重視所得稅申報作業之執行，以管理企業的稅務風險，並進一步創造企業的價值。