

109 年記帳士考試試題

等別：普通考試

類科：記帳士

科目：租稅申報實務

一、甲 55 歲單身，為中華民國居住之個人，甲 108 年度之所得及 108 年以前 3 年內的房地交易資訊如下：

1. 108 年度有薪資收入 500 萬元，並提出職業專用服裝相關費用 30 萬元，因工作需要之進修訓練費用 20 萬元，工作上使用之書籍及工具 5 萬元，皆有合法收據或憑證。
2. 108 年度取得乙公司分配 107 年度盈餘的股利所得 100 萬，以及丙合作社分配 106 年度的盈餘 30 萬元。
3. 106 年 8 月 1 日出售他於 103 年 2 月 1 日購進的 A 房屋及其坐落基地，都有完整的買賣契約，且房屋與土地價格分開標示。103 年 2 月 1 日土地購入價格為 300 萬元，房屋購入價格為 600 萬元。106 年 8 月 1 日土地售價為 400 萬元，房屋售價為 570 萬元，無相關費用。
108 年 10 月 5 日出售於 100 年 5 月 5 日購入的 B 房屋及其坐落基地，都有完整的買賣契約，且房屋與土地價格分開標示，該屋為甲之自用住宅。100 年 5 月 5 日土地購入價格為 300 萬元，房屋購入價格為 900 萬元。108 年 10 月 5 日土地售價為 500 萬元，房屋售價為 1,200 萬元，仲介費用 50 萬元。甲另於 108 年 12 月 18 日購入 C 房屋及其坐落基地作為自用住宅使用，土地購入價格為 600 萬元，房屋購入價格為 1,400 萬元。
4. 105 年 3 月 4 日以 1,300 萬元購入 D 房屋及其坐落基地，並完成移轉登記，以當時公告土地現值 500 萬元申報移轉地價；108 年 5 月 15 日以 1,100 萬元出售 D 房屋及其坐落基地，並完成移轉登記，以當時公告土地現值 550 萬元申報移轉地價。

108 年度的課稅級距為：

級別	稅率	綜合所得淨額
1	5%	0~\$540,000
2	12%	\$540,001~\$1,210,000
3	20%	\$1,210,001~\$2,420,000
4	30%	\$2,420,001~\$4,530,000
5	40%	\$4,530,001 以上

甲採用標準扣除額，除薪資所得特別扣除額與財產交易損失外，無其他特別扣除額。試問為使綜合所得稅負最低，甲 108 年度的綜合所得稅應納稅額為多少？甲申報之上述各類所得或損失及相關稅額各為多少？應如何申報納稅，以及何時申報納稅？（30 分）

【解題關鍵】

本題難度高，主要考點在於薪資所得扣除成本費用之最新規定及股利所得稅二擇一之計算過程，另結合財產交易損失之盈虧互抵、舊制重購退稅及房地合一稅相關規定，涵蓋面廣且未曾有類似之考古題，解題需耗費較多時間且得分不易。

【擬答】

1. 薪資所得：

若採核實減除費用，各項費用減除上限 = 500 萬 × 3% = 15 萬

公職王歷屆試題(109 年記帳士)

可減除之費用合計： $15\text{萬}+15\text{萬}+5\text{萬}=35\text{萬}$

因大於薪資特別扣除額 20 萬，採核實減除較有利

故薪資所得= $500\text{萬}-35\text{萬}=465\text{萬}$

2. 106/8/1 出售 A 房屋之財產交易損失：

$600\text{萬}-570\text{萬}=30\text{萬}$ (得後抵 3 年)

3. 108/10/5 出售自用住宅 B 房屋，並於 108/12/18 購入自用住宅 C 房屋，因屬 2 年內重購且重購房屋金額 1,400 萬已大於出售 B 房屋金額 1,200 萬，符合舊制重購自用住宅扣抵稅額之要件，故選擇出售 B 房屋之財產交易所得不扣除 106 年度之財產交易損失，適用重購扣抵之優惠而實質免稅。

4. 出售 A、B 房屋之坐落基地之所得屬舊制之土地交易所得免稅。

5. 108/5/15 出售 D 房屋及其坐落基地，因係 105 年購入，適用房地合一稅

交易損失= $1,300\text{萬}-1,100\text{萬}=200\text{萬}$

雖無應納稅額，仍應於 108/5/16 至 108/6/14 申報房地合一稅，該筆損失得適用 3 年之盈虧互抵。

6. 基本生活費差額：

$17.5\text{萬}-8.8\text{萬}-12\text{萬}=-3.3\text{萬}<0\rightarrow 0$

7. 股利及盈餘之課稅方式：

(1) 若採合併計稅：

可抵減稅額= $130\text{萬}\times 8.5\%=110,500>8\text{萬}\rightarrow 8\text{萬}$

所得淨額= $465\text{萬}+130\text{萬}-8.8\text{萬}-12\text{萬}=574.2\text{萬}$

應納稅額= $[(574.2\text{萬}\times 40\%)-829,600]-8\text{萬}=1,387,200$

(2) 若採分開計稅：

所得淨額= $465\text{萬}-8.8\text{萬}-12\text{萬}=444.2\text{萬}$

應納稅額= $[(444.2\text{萬}\times 30\%)-376,600]+(130\text{萬}\times 28\%)=1,320,000$

(3) 綜上，採分開計稅較有利。

8. 108 年度綜所稅之應納稅額為 **1,320,000** 元，應於 109 年 5 月申報。

二、(一) 試引用加值型及非加值型營業稅法之條文，說明零稅率與免稅對營業人應納或應退營業稅額之影響有何不同。營業稅應於何時報繳以及如何報繳？適用零稅率之營業人其報繳規定有何不同？(12 分)

(二) 下列為各營業人 108 年 1 月至 2 月的銷貨與進貨資料，試分別計算其銷項稅額與應納或應退營業稅額。(18 分)

1. A 公司外銷貨物 \$100,000，相關進項金額 \$50,000。

2. B 報社銷售廣告收入 \$300,000，相關進項金額 \$200,000。

3. C 出版社發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書收入 \$250,000，相關進項金額 \$150,000。

4. D 公司銷售與國際運輸用之船舶所使用之貨物 \$120,000，相關進項金額 \$70,000。

5. E 公司應稅銷貨 \$500,000，進貨 \$250,000(進項稅額 \$12,500)，銀行利息費用 \$20,000，購買自用乘人小客車 \$500,000(進項稅額 \$25,000)，購買電視一台 \$50,000 用來酬勞員工(進項稅額 \$2,500)。

6. F 公司應稅部分銷售額 \$4,000,000，零稅率銷售額 \$1,500,000，應稅銷項相關之進項稅額

\$220,000，零稅率銷項之進項稅額\$65,000。

【解題關鍵】

本題難度適中，第(一)題針對零稅率與免稅之比較及稽徵程序等基本規定出題，應不難拿分。第(二)題共有 6 項計算題，需判斷是否適用零稅率或免稅規定，除第 3 題較冷門外，其餘計算題應屬容易，惟金額是否含稅並未註明，是本題較困難之處。

【擬答】

(一) 1. 有關零稅率與免稅對營業稅額之影響，比較如下表：

差異項目	零稅率	免稅
是否課稅	應稅，稅率為 0	免稅
進項稅額	可扣抵	不可扣抵
申請退稅	可	不可

2. 營業人不論有無銷售額，應以每 2 月為 1 期，於次期開始 15 日內，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。營業人銷售貨物或勞務，適用零稅率者，得申請以每月為 1 期於次月 15 日前向主管稽徵機關申報，但同 1 年度內不得變更。營業人申請改以每月或每 2 月為 1 期申報者，應自核准後之首一單月起適用。

(二) 因題意未明但依部份資訊判斷，本題之銷貨與進貨金額皆假設為不含稅較合理：

1. 因適用零稅率，無銷項稅額

$$\text{應退稅額} = 5 \text{ 萬} \times 5\% = 2,500(\text{元})$$

2. 銷項稅額 = 30 萬 \times 5% = 15,000(元)

$$\text{應納稅額} = 15,000 - (20 \text{ 萬} \times 5\%) = 5,000(\text{元})$$

3. 因適用免稅，無銷項稅額且進項稅額不得扣抵及退還，故無應納或應退營業稅。

4. 因適用零稅率，無銷項稅額

$$\text{應退稅額} = 7 \text{ 萬} \times 5\% = 3,500(\text{元})$$

5. 銷項稅額 = 50 萬 \times 5% = 25,000(元)

$$\text{應納稅額} = 25,000 - 12,500 = 12,500(\text{元})$$

6. 銷項稅額 = 400 萬 \times 5% = 20 萬(元)

$$\text{溢付稅額} = (22 \text{ 萬} + 6.5 \text{ 萬}) - 20 \text{ 萬} = 8.5 \text{ 萬}$$

$$\text{退稅上限} = 150 \text{ 萬} \times 5\% = 7.5 \text{ 萬}$$

$$\text{應退稅額} : 8.5 \text{ 萬} > 7.5 \text{ 萬} \rightarrow 7.5 \text{ 萬}(\text{元})$$

三、(一) 甲公司總公司設於臺北市，會計年度採七月制，決定於 109 年 1 月 1 日起變更會計年度為曆年制，若會計年度變更前已經歷期間之營利事業課稅所得額為新台幣 10 萬元，因應「會計年度變更」，請依所得稅法規定說明甲公司應如何計算及處理會計年度變更前已經歷期間之營利事業所得稅申報？應繳納若干營利事業所得稅？(未列計算式不予計分)(10 分)

(二) 乙公司會計年度採曆年制，其總公司設於臺北市，另在日本、美國、大陸皆設有分支機構，該公司 108 年度總公司及各分支機構之營利事業課稅所得額及國外已納稅額如下表(單位：新台幣)，請分別計算乙公司 108 年度因加計國外所得而增加之結算應納稅額(扣抵上限)為若干？營利事業所得稅結算申報之應納稅額為若干？(未列計算式皆不予計分)(10 分)

	臺灣總公司	日本分支機構	美國分支機構	大陸分支機構
課稅所得額	1,600 萬	300 萬	500 萬	600 萬
國外已納稅額	-	60 萬	150 萬	100 萬

【解題關鍵】

本題難度適中，第(一)題係變更會計年度之主要重點，熟稔之考生不難掌握。第(二)題係熱門考古題，雖然計算較為複雜，但只要耐心應答，應可完全取分。

【擬答】

(一)甲公司應於變更之日起 1 個月內(即 109/1/31 前)，將變更前之營利事業所得額，依規定辦理營所稅申報。因所得期間未滿 1 年，應先將該段期間之所得額換算為全年所得額，依規定計算全年度稅額，再按比例換算其應納稅額。其營所稅計算如下：

$$\begin{aligned} \text{課稅所得} &= 10 \text{ 萬} \times 12/6 = 20 \text{ 萬} \\ \text{營所稅} &= 20 \text{ 萬} \times 19\% \times 6/12 = 19,000(\text{元}) \end{aligned}$$

(二)

- 全部應納稅額 $= (1,600 \text{ 萬} + 300 \text{ 萬} + 500 \text{ 萬} + 600 \text{ 萬}) \times 20\% = 600 \text{ 萬}$
國內所得(含大陸)之應納稅額 $= (1,600 \text{ 萬} + 600 \text{ 萬}) \times 20\% = 440 \text{ 萬}$
台灣所得之應納稅額 $= 1,600 \text{ 萬} \times 20\% = 320 \text{ 萬}$
- 因加計國外所得之增加稅額扣抵上限
 $= 600 \text{ 萬} - 440 \text{ 萬}$
 $= 160 \text{ 萬}$
已納國外所得稅 $= 60 \text{ 萬} + 150 \text{ 萬} = 210 \text{ 萬}$
國外所得可扣抵稅額： $\min(160 \text{ 萬}; 210 \text{ 萬}) = 160 \text{ 萬}$
- 因加計大陸所得之增加稅額扣抵上限
 $= 440 \text{ 萬} - 320 \text{ 萬}$
 $= 120 \text{ 萬}$
已納大陸所得稅 $= 100 \text{ 萬}$
大陸所得可扣抵稅額： $\min(120 \text{ 萬}; 100 \text{ 萬}) = 100 \text{ 萬}$
- 綜上，因加計國外所得之增加稅額扣抵上限為 160 萬元；
另營所稅為 340 萬元，計算如下：
營所稅 $= 600 \text{ 萬} - 160 \text{ 萬} - 100 \text{ 萬} = 340 \text{ 萬}$

四、(一)丙公司之總機構設於臺北市，會計年度採曆年制，108 年度相關資料如下：

- 全年營業收入 3,000 萬元、銷貨退回 100 萬元、營業成本 1,400 萬元、營業費用 500 萬元。
 - 營業費用中除捐贈超過限額 20 萬元外，其餘費用皆未超過限額，且皆與業務相關並取得合法憑證。
 - 出售 105 年度購得之土地，交易所得計有 500 萬元、土地漲價總數額 420 萬元、土地增值稅 30 萬元。
 - 彌補 107 年度之虧損 200 萬元。
 - 109 年 5 月 10 日股東會決議 108 年度分配現金股利 500 萬元。
 - 109 年 5 月 10 日股東會決議 108 年度之盈餘分配，按稅後淨利轉列 10% 為資本公積。
- 請計算丙公司 108 年度未分配盈餘應加徵營利事業所得稅稅額各為若干?(未列計算式不予計分)依所得稅法規定，應如何申報未分配盈餘?(10 分)

(二)依所得稅法規定，在計算未分配盈餘應減除之項目，除上述(一)所列之外，請再說明其中兩款之規定為何?又依所得稅法規定，營利事業有短漏報未分配盈餘之處罰為何?(10 分)

【解題關鍵】

本題稍有難度，第(一)題主要考點為課稅所得與財會所得之差異及房地合一稅，屬容易出題之題型，但因有題意不清之瑕疵，應先設定假設以排除爭議。第(二)題有關未分配盈餘之其他減項與漏稅罰較偏冷門，考生容易忽略而不易作答。

【擬答】

(一)因題意未明，假設出售 105 年購得之土地，其交易所得 500 萬尚未扣除土增稅 30 萬。

1. 課稅所得 = 3,000 萬 - 100 萬 - 1,400 萬 - (500 萬 - 20 萬) + (500 萬 - 420 萬)

營所稅 = 1,100 萬 × 20% = 220 萬

2. 稅前財會所得 = 3,000 萬 - 100 萬 - 1,400 萬 - 500 萬 + (500 萬 - 30 萬)
= 1,470 萬

未分配盈餘 = [(1,470 萬 - 220 萬 - 200 萬) × (1 - 10%)] - 500 萬 = 445 萬(元)

加徵稅額 = 445 萬 × 5% = 222,500(元)

3. 108 年度未分配盈餘加徵稅額應於 110 年 5 月併同 109 年度營所稅辦理結算申報。

(二)

1. 未分配盈餘應減除之項目，擬再列舉其中兩款規定如下：

(1) 依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列之特別盈餘公積。

(2) 本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額。

2. 未分配盈餘之漏稅罰規定如下：

(1) 營利事業已辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額 1 倍以下之罰鍰。

(2) 營利事業未自行辦理申報，而經稽徵機關調查，發現有應依規定申報之未分配盈餘者，除依法補徵應加徵之稅額外，應照補徵稅額，處 1 倍以下之罰鍰。