

會計知識——簡介營業稅

前言——營業稅是甚麼

會計處 藍英慈

何謂營業稅，其意指國家對營利事業按營業額徵收的稅。營業稅起源甚早，如中國明代的門攤、課鐵，清代的鋪間房稅等稅，皆屬營業稅性質，惟未名營業稅。歐洲中世紀政府對營業商戶每年征收一定金額始準營業，稱為許可金。後因許可金不論營業商戶營業規模之大小均無區別，負擔不均，1791年法國始改許可金為營業稅，以其營業額大小征收。其後，各國相繼仿效。1931年，中國國民黨政府制定營業稅法，開徵此稅。若依稅負轉嫁分類屬於「間接稅」，意指雖對營業人的銷售行為課稅，銷售人一般可將稅負成本轉嫁給消費者之稅制；是故營業稅與所得稅相異，在於其係依每筆交易額課徵相同之稅率，而未考慮各個租稅負擔者可承受能力，與屬「直接稅」之所得稅相比，較不具公平性；有鑑於此，營業稅法在制定上會衡量其銷售額之大小及產業特性等而給予減免；例如依商業登記法第四條得免登記之商業類型(攤販、民宿業等)及未達營業稅起徵點之小規模營業人，得免繳納營業稅，除此之外，增訂零稅率與免稅之採用項目等，以上述作法來鼓勵產業發展及達成租稅正義之目的。

在七十四年以前，我國仍採行對銷售總額課稅，稱之為「總額型營業稅」，由於其產生重複課稅之效果，故目前我國現行營業稅改以「加值型營業稅」為主，意即只針對賣價超過買價的加值部分按規定稅額課徵。並於九十年

正式命名法規為「加值型及非加值型營業稅法」，本文係簡介其法規內容，與本公司如何適用及按其規定申報營業稅。

誰需繳納營業稅

營業稅之課稅範圍係依照加值型及非加值型營業稅法第一條規定：在中華民國境內銷售貨物或勞務（包括向國外購買而在我國境內提供或使用的勞務）及進口貨物，其係採「屬地主義」。

營業稅之納稅義務人依營業稅法第二條規定如下：

- 一、銷售貨物或勞務之營業人。（含公私營及在本國之外國企業）
- 二、進口貨物之收貨人或持有人。
- 三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。
- 四、肥料、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油、電、及供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油，符合上述之農業用油、漁業用油，有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

由上述可知，除了第一項及第二項外，我司常見的交易類型還有外國廠商在我國境內為其銷售產品所提供檢驗、測試及諮詢之服務工程師，係屬於購買國外勞務，故符合上述第三項規定依法須課徵營業稅。

各行業之營業稅率

一、營業稅法未另行規定之一般行業:5%

二、銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業及典當業之

營業:除經營非專屬本業之銷售額需適用稅法第十條規定稅率外，餘5%

三、特種飲食業，如夜總會、有娛樂節目之餐飲店:15%

四、酒家及有陪侍服務之茶室、咖啡廳、酒吧等:25%

五、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全

部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免

予申報銷售額之營業人:1%

六、農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人:0.1%。

一般營業稅稅額計算方式

依營業稅法第四章第一節規定營業人銷售貨物或勞務，除特種稅額另有規定外，均應就銷售額，分別按各行業規定稅率及零稅率適用來計算其銷項

稅額，尾數不滿通用貨幣一元者，按四捨五入計算。

進項稅額:營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。

銷項稅額:買受人銷售貨物或勞務時，依規定收取之營業稅額。

應納或溢付稅額＝

(銷項稅額+購買國外勞務應納稅額－銷貨退回或折讓退還之稅額)－(進項稅額－當期進貨退出或折讓收回之稅額－依照營業稅法第19條規定不得扣抵之進項稅額)

>0 =>應納稅額

<0 =>溢付稅額，留抵次期應納稅額。除符合稅法規定可退還稅額之條件，且小於規定得退稅限額，則可由主管機關查明後退還之

有些進項稅額不得扣抵？

由上述計算方法可知營業人所支付之進項稅額可扣抵銷項稅額，但並非所有進項稅額皆可扣抵，依照營業稅法第19條規定，下列進項稅額不可扣抵銷項稅額：

一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存合乎營業稅法第三十三條規定憑證者。

二、非供本業及附屬業務使用之貨物或勞務。但為協助國防建設、慰勞軍隊及對政府捐獻者，不在此限。例如公司支付外國派遣來我國提供技術協助者之住宿費、支付會計師赴外地查帳之住宿費用等。

- 三、交際應酬用之貨物或勞務。例如公司招待客戶所支付之旅費或住宿費、餽贈客戶之貨物或勞務、股東會贈送之股東紀念品等。
- 四、酬勞員工個人之貨物或勞務。例如舉辦員工退休茶會所支付之佈置會場及茶點費用。
- 五、自用乘人小汽車。
- 六、營業人專營免稅貨物或勞務者(詳下方免稅之說明)，其進項稅額不得申請退還，兼營免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。而財政部依上開立法意旨，目前訂定「兼營營業人營業稅額計算辦法」在案，本公司之遵循說明請詳下方「現行作法」說明。

何謂零稅率

零稅率：指營業人銷售貨物或勞務時，仍須課稅，惟其適用之稅率為零，故其稅額亦為零，而供零稅率銷售而購入貨物或勞務之稅額，則可以退還。由於進項稅額可以退還，乃使零稅率銷售之貨物或勞務，自最初生產至最終銷售之全部產銷過程，均獲得免稅，故零稅率亦稱「完全免稅」。

適用零稅率之貨物及勞務：

- 一、外銷貨物。
- 二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。
- 三、依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。

四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。

五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。

六、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。

七、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務。

八、保稅區營業人銷售與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口之貨物。

九、保稅區營業人銷售與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷之貨物。

由上述可知台船公司銷售航行於國際航線之商船與外銷商船，即符合上面所述第一項及第六項規定，只要附有證明文件，例如出口報單、船級證明等經主管機關認定，皆可符合零稅率貨物之適用。

何謂免稅

免稅:指營業人銷售貨物或勞務時，免徵銷項稅額，但其供免稅銷售而購入貨物或勞務之進項稅額，亦不得退還。因此只是在免稅銷售階段獲得免稅而已。免稅亦稱「一般免稅」。

一、適用免稅之貨物與勞務:

- (一) 出售之土地。
- (二) 供應之農田灌溉用水。
- (三) 醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食。
- (四) 依法經主管機關許可設立之社會福利團體、機構及勞工團體，提供之社會福利勞務及政府委託代辦之社會福利勞務。
- (五) 學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務。
- (六) 出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作。
- (七) 職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務。
- (八) 依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告、節目播映及節目播出。但報社銷售之廣告及電視臺之廣告播映不包括在內。
- (九) 合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務。
- (十) 農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務及政府委託其代辦之業務，或依農產品市場交易法設立且農會、漁會、合作社、政府之投資比例合計占百分之七十以上之農產品批發市場，依同法第二十七條規定收取之管理費。
- (十一) 依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者。

- (十二) 政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務。
- (十三) 監獄工廠及其作業成品售賣所銷售之貨物或勞務。
- (十四) 郵政、電信機關依法經營之業務及政府核定之代辦業務。
- (十五) 政府專賣事業銷售之專賣品及經許可銷售專賣品之營業人，依照規定價格銷售之專賣品。
- (十六) 代銷印花稅票或郵票之勞務。
- (十七) 肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務。
- (十八) 飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物；農、漁民銷售其收穫、捕獲之農、林、漁、牧產物、副產物。
- (十九) 漁民銷售其捕獲之魚介。
- (二十) 稻米、麵粉之銷售及碾米加工。
- (二十一) 依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產。
- (二十二) 保險業承辦政府推行之軍公教人員與其眷屬保險、勞工保險、學生保險、農、漁民保險、輸出保險及強制汽車第三人責任保險，以及其自保費收入中扣除之再保分出保費、人壽保險提存之責任準備金、年金保險提存之責任準備金及健康保險提存之責任準備金。但人壽保險、年金保險、健康保險退保收益及退保收回之責任準備金，不包括在內。

(二十三)各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券。

(二十四)各級政府機關標售賸餘或廢棄之物資。

(二十五)銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵訊、通訊器材。

(二十六)肥料、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油、電。

(二十七)供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油。

(二十八)銀行業總、分行往來之利息、信託投資業運用委託人指定用途而盈虧歸委託人負擔之信託資金收入及典當業銷售不超過應收本息之流當品。

(二十九)金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金。但加工費不在此限。

(三十) 經主管機關核准設立之學術、科技研究機構提供之研究勞務。

(三十一)經營衍生性金融商品、公司債、金融債券、新臺幣拆款及外幣拆款之銷售額。但佣金及手續費不包括在內。

(三十二)受託人因公益信託而標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該公益事業之用者，免徵營業稅。前項標售、義賣及義演之收入，不計入受託人之銷售額。

二、適用免稅之進口貨物：

(一) 國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船、肥料及金條、金塊、金片、

金幣及純金之金飾或飾金等貨物。

(二) 關稅法第四十九條規定之貨物。但因轉讓或變更用途依照同法第五十五條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。

(三) 本國之古物。

台船承攬國防部海軍艦艇業務，即符合上面所述一、(二十五)規定，屬免稅之項目，不需課徵銷項稅額，而其相關建造艦艇等原物料成本所產生之進項稅額，亦不可扣抵與退稅。

另需注意銷售前項免稅貨物或勞務之營業人，得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依第四章第一節規定計算營業稅額。但核准後三年內不得變更。

為何免稅需要被放棄?因為免稅並不一定對營業人有利，需視銷售階段而定。若最終商品適用免稅項目，營業人(零售)則免負擔銷項稅額，對營業人有利。若是半成品適用免稅項目，營業人(製造商)於進貨時所支付之進項稅額不可扣抵及退稅，製成後之完成品若不適用免稅項目，則需課徵銷項稅額，營業人為彌補無法抵稅之成本，可能會將稅額一併轉嫁至售價，產生追補效果，甚至形成稅上加稅的現象。此時，免稅恐怕不但無益反而有害。

免稅與零稅率有何不同?

一、法源不同：

零稅率:係依營業稅法第七條之規定。

免稅：係依營業稅法第八條之規定。

二、課稅與否不同：

零稅率：仍應課稅，但其稅率為零，稅額亦為零。

免稅：該銷售階段不予課稅。

三、實際操作方式不同：

零稅率：銷項稅額(零)可以扣抵進項稅額，因無稅可抵，故又規定進項稅額可以退。

免稅：既無銷項稅額，進項稅額自不准扣抵。

四、適用對象不同：

零稅率：適用於外銷或類似外銷之貨物或勞務。

免稅：適用於國內特定貨物或勞務之銷售。

五、政策意義不同：

零稅率：改善外銷，拓展國際貿易。

免稅：配合與鼓勵農漁業政策、增進社會福利、提升教育文化、避免重複課稅等。

六、效果不同：

零稅率：透過進項稅額之退還，結果使該項適用零稅率之貨物或勞務之全部產銷過程完全免稅。

免稅：只就單一銷售階段免稅，因免稅階段之不同，而各有不同之效果。總之，免稅無法如零稅率般促成全部產銷過程完全免稅之結果。

七、可否放棄之不同：

零稅率：無可放棄適用之明文。

免稅：有可以放棄適用之明文，營業人可以申請放棄免稅，但核准後三年內不得變更，三年期滿可以申報恢復免稅。

現行作法

台船公司之主要業務有應稅之船艦維修、船用器材及陸機工程、銷售免稅之軍用艦艇及零稅率之國際航線商船等，而其所產生相關原物料等直接成本，及其他水電維修人事等間接成本之進項稅額，該如何扣抵？

台船因銷售有應稅及免稅之貨物，符合稅法規定屬兼營營業人，其進項稅額一部份可扣抵，一部份不可扣抵，現行辦法有直接扣抵法與比例扣抵法可供選用。而選用標準該如何訂定？其係依各公司狀況而定，目前台船公司係選用直接扣抵法。

何謂直接扣抵法，其係指若營業人為可明確區分所購買貨物、勞務及進口貨物之實際用途者，則可按該用途計算進貨稅額可扣抵銷項稅額之金額。一般來說，公司若可選用直接扣抵法，通常比選用比例扣抵法可扣抵更多銷項稅額。惟選用直接扣抵法者，需三年內無重大逃漏稅且帳簿記載完備，選用後三年內不可變更。

直接扣抵法公式如下：

一、 應納或溢付稅額：

銷項稅額+購買國外勞務應納稅額－(進項稅額－規定不得扣抵
之進項稅額－專供經營免稅營業用貨物之進項稅額－共同使用
貨物之進項稅額×當期不得扣抵比例)

二、 購買國外之勞務：依下列公式計算其應納營業稅額，併同當期營業稅額

申報繳納：

應納稅額＝專供免稅營業用勞務之給付額×徵收率(5%)＋共同

使用勞務之給付額×徵收率×當期不得扣抵比例

當期不可扣抵比例：

免稅銷售淨額＋按特種稅額計算銷售淨額－土地、其他固定資產銷售額

銷售淨額總計－土地、其他固定資產銷售額

申報期限

除營業稅法另有規定外，不論有無銷售額，營業人應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，我司因適用兼營免稅之營業人，故應填具「營業人銷售額與稅額申報書-兼營免稅、特種稅額計算營業人使用(403表)」，並且檢附退抵稅款及其他有關文件，例如進項稅額分攤表、購買國外勞務稅額計算表等，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。

另依營業稅法第七條規定適用零稅率者，得申請每月為一期，於次月十五日前依前項規定檢附相關文件，例如發票、合約、船級證明、出口報單等，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。

實例

以台船六月申報營業稅為例，一般應稅銷售額為 24,371,881 元，其銷項稅額為 $24,371,881 \times 0.05$ 約 1,218,596 元，外銷取具出口報單之零稅率銷售額為 2,422,012,300 元，外銷未經海關出口應附證明文件之零稅率銷售額為 398,844,871 元，軍用艦艇免稅銷售額為 42,180,250 元，故總銷售額為 2,887,409,302 元。當期進貨及費用係 1,689,666,034 元，進項稅額為 $1,689,666,034 \times 0.05$ 約 84,483,424 元，購買固定資產 20,752,300 元，進項稅額為 $20,752,300 \times 0.05$ 約 1,037,615 元，進項稅額共 85,521,039 元（其中 77,989,642 元屬一般商船工令進項稅額，6,273,908 元與固定資產 1,037,615 元屬共同使用貨物之進項稅額，219,874 元屬專供經營免稅貨物(軍艦)之進項稅額)購買國外勞務為 19,858,201 元(屬專供免稅營業之給付額為 8,009,942 元，屬課稅營業用之給付額為 11,848,259 元)，故當期申報營業稅計算如下：

當期不可扣抵比率=

免稅銷售淨額 + 按特種稅額計算銷售淨額 - 土地、其他固定資產銷售額

銷售淨額總計 - 土地、其他固定資產銷售額

$$= \frac{42,180,250-0}{2,887,409,302-0} = 1\%$$

購買國外之勞務應納稅額 = 專供免稅營業用勞務之給付額 × 徵收率(5%) + 共同
使用勞務之給付額 × 徵收率(5%) × 當期不得扣抵比例

$$= 8,009,942 * 0.05 + 0 = 400,497$$

應納或溢付稅額 = 銷項稅額 + 購買國外勞務應納稅額 - (進項稅額 - 規定不得扣
抵之進項稅額 - 專供經營免稅營業用貨物之進項稅額 - 共同使用
貨物之進項稅額 × 當期不得扣抵比例)

$$= 1,218,596 + 400,497 - (85,521,039 - 0 - 219,874 - (6,273,908 + 1,037,615) * 1\%)$$

$$= (83,608,957)$$

= 本期申報留抵稅額

結語

許多公司往往藉由開立假發票、虛報進銷項、應開立而漏開發票等等方式來逃
稅，一旦被國稅局稽查到此舞弊狀況，公司不僅需負擔巨額罰鍰，且罰款因在
稅法上不予認列費用，反致繳納更多稅金，更甚者對公司信譽跟地位之損害重

大，若為節稅而抱此投機心態，恐致公司不可逆之損失，實為不可取。台船作為國內產業之領導企業，會計帳務處理一向以在嚴謹遵循法律規定之前提下，尋找增加節稅效果之方法，像是由原先之比例扣抵法改採用直接扣抵法，經由歸類各種成本之用途，能更精準的辨別成本係應稅、免稅或零稅率之適用，進而避免原先使用比率扣抵法時，某些成本被歸類錯誤而多課徵之稅額。除此之外，像是國外工程師來台提供服務而產生之相關成本，藉由所得稅法第二十一條之適用來降低扣繳稅額，更是產生顯著的節稅效果。就我所見，只有確實執行嚴守國家法律及會計公報之精神，才是為公司謀取最大的福利，更是最好的節稅方式。

參考資料來源：

兼營營業人營業稅額計算辦法及申報實務—財政部國稅局

加值型及非加值型營業稅法---全國法規資料庫

維基百科