

營建業稅務實務

蘇仁偉 會計師

第一章 營建業之行業特性與經營型態

第一節 營建業行業特性及會計作業特性

一、行業特性：

營建業及其週邊營利事業係對土地及其定著物等不動產之投資及承攬興建，及上開標的之銷售、企劃及監督興建為主要業務，由於建築開發業市場領域相關連的產業眾多，其上、中、下游產業之關連極大，亦常被視為一國經濟發展之領導性產業而具備領先指標之作用，而其行業特性分述如下：

- (一) 工程施工期間長：營建業之工程期間不論建築開發業投資興建房屋出售或營造業承攬工程往往長達數年，其損益計算方法較為特殊及複雜。
- (二) 資本密集的產業：土地之企劃、開發，往往需於 1 至 3 年間投入鉅額之資金以供週轉，是一種週轉率低報酬高的產業，其大部份資產可能來自金融業之舉債。
- (三) 易受外在經濟環境之影響：受國內政治情勢變化、兩岸關係、政府政策、金融環境及經濟成長率等，均有極高敏感性。
- (四) 市場供需調整不易：由於土地開發業自規劃、動工至興建完成，往往需耗 2、3 年的時間。在供需失衡時，若需求大於供給，常藉由價格向上調整，以達平衡供需；反觀若供給大於需求時，由於供給量短期無法迅速減少，因此常造成超額供給現象。
- (五) 非貿易財，故具有不增性、不移動性及無法替代性之特質，因此也具有投資、保值與自用之功能。
- (六) 採預售制度：由於營運週期長，因此許多建商均採預售制度，依工程進度分批收取房地款以減少對資金需求之壓力，購屋者也可用分期付款方式，而免一次籌付鉅款之負擔。
- (七) 經營型態多樣化：建築開發業因其標的涉及房屋及土地，經營型態上可分為購地自建、合建分屋、合建分售、合建分成、共同投資興建及個人建屋出售；營造業因其施工標的涉及材料及人工，經營型態上可分為包工包料、包工不包料、部分包工包料及部分包工不包料等，經營型態均屬多樣化。
- (八) 最低資本額之限制：建築開發業現已取消最低資本額限制；依據營造業法施行細則第 4 條：

本法第 7 條第 1 項第 2 款所定綜合營造業之資本額，於甲等綜合營造業為新臺幣 2 千 2 百 50 萬元以上；乙等綜合營造業為新臺幣 1 千萬元以上；丙等綜合營造業為新臺幣 3 百萬元以上。第六條：本法第 10 條第 2 項所定土木包工業之資本額為新臺幣 80 萬元以上。至於建築投資業在 90 年以前經濟部有最低資本額之限制（分為 3,500 萬元及 2,500 萬元），其後建築投資業最低資本額之規定回歸公司法之規定，在 98 年 4 月 14 日修正公司法第 100 條及 156 條之條文後，已無最低資本額之限制。

- (九) 週邊行業多，素有火車頭工業之稱：相關聯之行業計有建設公司、土地開發公司、營造廠、建材供應商、工程公司、土木包工業、工程行、房屋廣告代銷業、房屋仲介業、建築經理公司等，其週邊行業之多為其他業所罕見。
- (十) 涉及稅目廣：包括印花稅、土地增值稅、營業稅、營利事業所得稅、綜合所得稅、契稅、房屋稅、地價稅、工程受益費、贈與稅等。

二、會計作業之特性：

營建業為一典型之分批成本會計制度，其在會計作業上有若干特性與其他行業不同：

- (一) 損益計算方法特殊：營造業採成本回收法或完工比例法。
- (二) 工程成本應分工地別計算：分批成本會計制度，建築開發業與營造業之營業成本，實為一體二面，當其工地在 2 個以上時，應依各工地別分別計算其工程成本，成本會計作業較一般製造業繁雜。
- (三) 取得之原始憑證較易產生瑕疵：營造業由於週邊行業多，會計作業水準不一，且營造業借牌之風盛行及稅法之強制規定，致使原始憑證之取得常有名目不符、實際付款流程無法配合，造成日後憑證查核瑕疵，且常有取具虛設行號之困擾。
- (四) 實際交易價格與申報交易價格之雙軌制：房屋有評定標準價格、土地有公告現值、承攬工程有實際造價及法定造價之分，在不同稅目採用不同基礎課稅。
- (五) 視同銷售價格之決定不易：合建分屋中常涉及物物交換，其房屋交易開立發票之金額因無實際付款，而稅法中規定應依視同銷售之規定開立統一發票，且規定應以時價開立發票。
- (六) 銷售商品包含應稅與免稅標的：房屋與土地銷售具有不可分離性，除非合建分售外，其餘型態之建屋出售其銷售標的包括應稅與免稅，從而影響課稅所得額及免稅所得額。

第二節 建築開發業之經營型態

建築開發業俗稱建設公司，係以委託營造廠商興建國民住宅、商業大樓出租或出售為主要業務；其經營方式因建築基地之取得方式不同而區分為：

- 一、購地自建：係建設公司自行出資購地，委託營造廠商興建房屋出售，購入土地時列為「營建用地」，興建房屋時轉列「在建土地」，興建完成之餘屋轉列「待售房地」，屬流動資產中之存貨，異於一般營利事業購入土地係列為固定資產。
- 二、合建分屋（合建分屋附買回）：係指建方提供資金，他方（地主，通常為個人持有，亦有一般營利事業持有）提供土地，雙方合作建屋，並就分得部分，各以自己名義登記為起造人，而於興建完成後按約定比例由雙方分配房屋及應計之土地持分，並各自銷售。建方提供資金並買回他方所分得之房地為合建分屋附買回。
- 三、合建分售：係指建方提供資金，地主同意提供土地，合作興建房屋，雙方約定房屋興建完成後銷售時，土地部分由地主以自己名義出售並與承購人簽訂「土地買賣契約書」；房屋部分由建方以建設公司名義出售並與承購人簽訂「房屋買賣契約書」，並自行收取土地價款及房屋價款。實務上可將所有款項交由建方統籌收付，此時有關代收代付部分，在帳務處理上會出現代收代付款，其相關收付記錄與銀行存款之資金流程宜明確配合。
- 四、合建分成：係建方提供資金，地主同意提供土地，合作興建房屋，雙方約定房屋興建完成後，地主之土地與建方所興建之房屋應由地主與建方共同具名或分別與購屋者簽訂契約並按比例（成數）併同出售，銷售總價中地主所分配到之成數屬地主所有係土地款；建方所分配到之成數屬建方所有係屬房屋款；除上述售價方成外，尚可以利潤分成，現行所得稅法對此合作建屋型態尚乏明確規範。
- 五、共同投資興建：係兩家以上營利事業（建設公司）共同出資，共同為起造人，與地主共同合建（或購地自建），於投資興建前向稽徵機關報備核准，共同處理相關事務，並依出資比例共同分攤工程成本及費用，各自依其比例開立統一發票以計算損益。
- 六、買賣成屋或土地：係指建設公司購入土地或建築完成之房屋，再行出售，與一般買賣業無異，購入時應以「待售土地」及「待售房屋」列帳，資產負債表應列於流動資產項下。
- 七、個人建屋：係指一個人（自然人）或數個人名義購地投資興建房屋出售，或以個人名義提供資金與其他地主合作興建房屋出售，其係以自然人建屋出售，即屬個人建屋。

第三節 營造廠商之經營型態

舉凡從事土木工程、建築工程、電路及管道工程、油漆粉刷等行業均屬於營造業。其與委託人間所訂承攬合約之內容是否包括材料而區分為「包工包料」及「包工不包料」二種方式。營造業之會計處理方式分為成本回收法與完工比例法，兩種方法之簡介及釋例詳附錄。完工比例法又可分為總額法或淨額法，擬以實例說明如下：

大台中營造工程有限公司			
資產負債表			
民國一〇六年十二月三十一日			
資	產	金	額
流動資產			
現金及約當現金	\$	8,729,125	
受限制銀行存款		11,680,000	
應收票據淨額		6,147,502	
應收帳款淨額		9,472,753	
在建工程		125,794,233	
減：預收工程款	(100,527,507)		
在建房屋		3,390,778	
預付房地款		17,598,389	
其他流動資產		4,357,530	
流動資產合計		<u>86,642,803</u>	
固定資產			
機械設備		2,698,333	
運輸設備		4,861,095	
其他固定資產		811,058	
小計		8,370,486	
減：累計折舊	(4,330,100)		
固定資產合計		<u>4,040,386</u>	
其他資產			
存出保證金		6,900	
遞延費用		157,189	
其他資產合計		<u>164,089</u>	
資產總計		<u>\$ 90,847,278</u>	
	負債及股東權益	金	額
	流動負債		
	短期借款	\$	13,085,862
	應付票據		28,362,321
	應付帳款		30,472,786
	應付費用		515,894
	預收工程款		3,789,357
	減：在建工程	(3,694,305)	
	其他流動負債		<u>310,332</u>
	流動負債合計		<u>72,531,915</u>
	負債合計		<u>72,842,247</u>
	股東權益		
	資本		29,000,000
	累積虧損		<u>(10,994,969)</u>
	股東權益合計		<u>18,005,031</u>
	重大承諾事項及或有負債		
	負債及股東權益總計		<u>\$ 90,847,278</u>

在建工程減預收工程款後餘額及預收工程款減在建工程後餘額明細如下：

在建工程減預預收工程款減

一〇六年底	在建工程	預收工程款	收工程款後餘額	在建工程後餘額
南科船屋及展示室	\$ 14,534,400	\$ 6,608,175	\$ 7,926,225	-
彰化縣政府排水溝工程	3,694,305	3,789,357	-	95,052
彰化水林國小校舍整建	4,301,282	3,656,261	645,021	-
李修竹新建房屋	2,819,552	1,904,762	914,790	-
西班牙23戶新建工程	28,026,361	121,554,972	6,471,389	-
吳惠芳房屋新建	1,759,319	1,488,571	270,748	-
弘光醫療大廈新建	72,540,000	65,314,770	7,225,230	-
員林輕井澤	1,333,935	-	1,333,935	-
馬祖二村整修工程	479,384	-	479,384	-
合計	\$ 129,488,553	\$ 81,043,316	\$ 6,425,266,726	95,052

在建工程採完工比例法承認損益之各工程合約價款及相關資料如下：

工程名稱	工程合約價款	估計工程總成本	完工比例 (%)	預定完工年度	累積利益
一〇六年底(未完工)					
南科船屋及展示室	\$ 19,200,000	\$ 18,150,000	75.70	107年	\$ 794,483
西班牙23戶新建工程	48,988,571	47,550,000	57.21	108年	821,499
大光醫療大廈新建	123,809,524	121,110,000	58.59	108年	1,585,786
合計	\$ 191,998,095	\$ 186,810,000			\$ 3,201,768

工程名稱	至本期止累計		至本期止累計		本期工程利益
	工程收入	實際成本	本期工程收入	本期工程成本	
一〇六年底(未完工)					
南科船屋及展示室	\$ 14,534,400	\$ 13,739,917	\$ 226,560	\$ 102,857	\$ 123,703
西班牙23戶新建工程	28,026,361	27,204,862	28,026,361	27,204,862	821,499
大光醫療大廈新建	72,540,000	70,954,214	72,540,000	70,954,214	1,585,786
合計	#####	#####	#####	\$ 98,261,933	\$ 2,530,988

工程名稱	工程合約價款	估計工程總成本	完工比例 (%)	前期已認列累計收入	前期已認列累計成本	本期應認列工程收入	本期應認列工程成本
工)							
彰化成功園區	\$ 20,040,113	\$ 19,201,274	100.00	\$ 3,212,990	\$ 2,956,459	\$ 16,827,123	\$ 16,244,815
合計	\$ 20,040,113	\$ 19,201,274		\$ 3,212,990	\$ 2,956,459	\$ 16,827,123	\$ 16,244,815

大台中營造工程有限公司

損益表

民國一〇六年一月一日至十二月三十一日

項 目	金 額	%
營業收入總額		
工程收入	\$ 53,325,349	100.00
營業成本		
工程成本	(45,951,602)	(86.17)
營業毛利	7,373,747	13.83
營業費用	(5,524,709)	(10.36)
營業淨利	1,849,038	3.47
營業外收入		
利息收入	79,574	0.15
其他收入	10,200	0.02
小 計	89,774	0.17
營業外支出		
利息支出	(1,051,157)	(1.97)
出售資產損失	(11,904)	(0.02)
小 計	(1,063,061)	(1.99)
稅前淨利	875,751	1.64
所得稅費用	(568,586)	(1.07)
本期淨利	\$ 307,165	0.58

大台中營造工程有限公司

損益表

民國一〇六年一月一日至十二月三十一日

項 目	金 額	%
營業收入總額		
工程收入	\$ 151,587,282	100.00
營業成本		
工程成本	(144,213,535)	(95.14)
營業毛利	7,373,747	4.86
營業費用	(5,524,709)	(3.64)
營業淨利	1,849,038	1.22
營業外收入		
利息收入	79,574	0.05
其他收入	10,200	0.01
小 計	89,774	0.06
營業外支出		
利息支出	(1,051,157)	(0.69)
出售資產損失	(11,904)	(0.01)
小 計	(1,063,061)	(0.70)
稅前淨利	875,751	0.58
所得稅費用	(568,586)	(0.38)
本期淨利	\$ 307,165	0.20

收入明細：

成本回收法工程收入	33,967,238 元
完工比例法工程收入（完工）	16,827,123 元
完工比例法工程利益（未完工）	2,530,988 元
合 計	53,325,349 元

本年度結算營業收入總額 53,325,349 元與總分支機構申報營業稅銷售額 148,692,564 元相差 95,367,215 元。

說明如下：

總分支機構申報營業稅銷售額

加：上期預收工程款	13,324,046
加：本期應收未開立	3,516,560
加：認列工程利益（未完工）	2,530,988
減：本期預收工程款	(104,316,864)
減：上期應收本期開立	(7,104,193)
減：出售資產	(104,762)
減：前期已認列收入	(3,212,990)
合 計	95,367,215 元

收入明細：

成本回收法工程收入	33,967,238 元
完工比例法工程收入（完工）	16,827,123 元
完工比例法工程收入（未完工）	100,792,921 元
合 計	151,587,282 元

本年度結算營業收入總額 151,587,282 元與總分支機構申報營業稅銷售額 148,692,564 元相差 2,894,718 元。

說明如下：

總分支機構申報營業稅銷售額

加：上期預收工程款	13,324,046
加：本期應收未開立	3,516,560
加：認列工程收入（未完工）	100,792,921
減：本期預收工程款	(104,316,864)
減：上期應收本期開立	(7,104,193)
減：出售資產	(104,762)
減：前期已認列收入	(3,212,990)
合 計	2,894,718 元

大台中營造工程有限公司

106 年度完工工程材料耗用分析表

工程名稱	鳳山市4-15號道路	業主名稱	鳳山市公所	工程總價	4,056,132	開工日期	105.05.03	完工日期	106.11.20									
施工項目	施工 數量	水泥管		級配		混凝土		鐵蓋(2)		鑽泥板		鐵蓋(1)		水管		其他		合計
		數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	數量	金額	金額
碎石級配攆鋪築	551M3			551.00	523,810													523,810
混凝土含搗築	291M3					291.00	417,690											417,690
高壓涵管及FALSE埋設	88.5支	88	317,381															317,381
U型溝鋼模製作	627M2							98	79,463								3,700	83,163
清掃孔加工及組立	98處									405	44,550							44,550
鋼筋彎紮及組立	16,231KG											100	156,568					156,668
HDPE管理設	40M													40	88,000			88,000
合計		88	317,381	551	523,810	291	417,690	98	79,463	405	44,550	100	156,568	40	88,000	-	3,700	1,631,262

(表五) 營造廠及建設公司適用

大台中營造工程有限公司

營業成本表

民國一〇六年一月一日至十二月三十一日

大台中營造工程有限公司

營業成本表

民國一〇六年一月一日至十二月三十一日

項 目	金 額	項 目	金 額
營建工程成本		營建工程成本	
工程材料	\$ 76,264,905	工程材料	\$ 76,264,905
工程工資	18,988,325	工程工資	18,988,325
外包工程款	53,102,756	外包工程款	53,102,756
工程費用	4,828,029	工程費用	4,828,029
工程雜費	1,457,683	工程雜費	1,457,683
工程設計費	1,500,000	工程設計費	1,500,000
工程運雜費	651,146	工程運雜費	651,146
工程薪資	1,219,200	工程薪資	1,219,200
在建工程成本	153,184,015	在建工程成本	153,184,015
期初在建工程	25,401,594	期初在建工程	25,401,594
期末在建工程	(129,677,548)	期末在建工程	(129,677,548)
加：本期已認列成本	-	加：本期已認列成本	98,261,933
減：前期已認列成本	(2,956,459)	減：前期已認列成本	(2,956,459)
營業成本	\$ 45,951,602	營業成本	\$ 144,213,535

總額法：

1、本期工程損益計算：

本期工程收入＝工程承包價×累計至本期完工比例％－前期累積認列工程收入

本期工程成本＝估計工程成本×累計至本期完工比例％－前期累積認列工程成本

估計工程成本＝累積實際支付工程成本＋估計完工尚須投入成本

完工比例％＝至本期止累積工程成本／估計工程成本

2、分 錄：

借：工程成本	98,261,933	
在建工程-已實現利益	2,530,988	
貸：工程收入		100,792,921

淨額法：

1、本期工程損益計算：

本期工程利益＝本期工程收入－本期工程成本

2、分 錄：

借：在建工程-已實現利益	2,530,988	
貸：工程利益		2,530,988

第二章 營建業之租稅規劃

一、房地售價比例規劃之原則：

- 1.建設公司自推案至完工常耗時多年，在規劃階段對適用型態、房地售價比例、房地交換比例等項目影響最為深遠，特別市對租稅之影響，其中除適用推案型態（自地自建、合建分屋或合建分售）外，就屬房地售價比例之影響較大，因此大多數建設公司在推案前會確定房地售價比例，尤其是預售屋銷售即應依法開立發票。
- 2.一般建設公司在做房地售價比例之分配，即房地銷售價格之分配時會參酌下列比例或數據再擇定房地售價比例：
 - (1)房地交換比例。
 - (2)實際投入成本比例。
 - (3)政府機關頒布之同業標準。
 - (4)房屋評定標準價格與土地公告現值之比例。

3. 上開數據中使用最多者應是房屋評定標準價格與土地公告現值之比例，其既是稽徵機關適用之底限；惟在規劃階段房屋評定標準價格通常尚未完成，可以建築執照上之造價取代（實務上建築執照上之造價會略高於房屋評定標準價格），與土地公告現值比例作為房地售價比例訂定之參考標準。
4. 上開依建照上之造價與土地公告現值之比例，是實務上決定房地售價比例之參考標準，再配以預估損益表（估算課稅所得額、免稅額及應納稅額），考量大環境狀況（區域性及市場性），即可訂出最適之房地售價比例。
5. 在規劃房地售價比例時，應注意租稅規劃之特性，及租稅規劃是最適稅負為準，而非以最低稅負為目標，否則將增加日後查核風險。
6. 建主與地主之房地交換比例和建主申報銷售房地比例差異懸殊者，例如房地交換比例為五五分，建主申報房地售價比卻為三七分，則房屋售價有被調高之風險。

二、租稅規劃應注意事項：

1. 銷售合約中應將土地銷售價格、房屋銷售價格及車位銷售價格分別訂明，並注意承攬營造廠商之資格，特別是借牌營造問題及風險。
2. 自地自建型態中，倘土地係向關係人購入，除應注意土地買賣合約、資金流程及地政資料之完整性外，宜請鑑價公司或不動產估價師對土地價格提出鑑價報告，做為日後稽徵機關核定時之參考。
3. 自地自建型態或合建分售型態下，地主是否有購地能力是考量因素之一，無購地能力之地主購地，資金流程不易完整而有被國稅局以實質課稅原則調降土地成本之風險或隱名投資者之合夥營利所得（改課個人綜合所得稅）。
4. 合建分售型態中地主不宜為董事長、總經理或關係人，以免破壞合建分售之獨立性，產生調整房地售價比例或被視為自地自建之查核風險。
5. 合建分售型態中建方代地主收取土地款，宜在合建契約書中明定，代收土地款應依合約之約定時間轉帳予地主，以維持資金之獨立性。
6. 合建契約中應標明合建保證金之支付、收回期間，且資金流程應配合辦理。
7. 合建契約書中對廣告銷售費用之分攤，倘有約定建主與地主各自分攤，應注意屬於地主部分營業稅不得扣抵。
8. 銷售合約之買方與登記所有權人不同，宜提醒承購人除配偶外有贈與稅問題。

三、資金流程應注意事項：

1. 購地資金流程：自地自建之建方或合建分售之地主資金應明確完整，在關係人交易中尤應注意資金流程之完整性。
2. 合建分售之地主購地資金流程不宜與建方有關，例如建方以合建保證金支付予地主，再由地主支付土地款予前手地主等；如購地資金流程未完備，宜在簽訂合建契約前補正。
3. 合建分售之地主購地資金自備款部分與建方無涉且有購地能力，其提供土地擔保由建方向銀行辦理土地融資，應注意借款性質係支付地主合建保證金，合建分售契約書應明定合建保證金，於合理範圍內得提供建方辦理土地融資。
4. 合建分售型態中除非在合建契約書中載明並收取一定比例手續費，而由建主代地主收取土地款，否則土地款不應入公司帳戶；代地主收取土地款部分，應依合建契約內容或協議書在約定時間，自公司帳戶中轉出。
5. 支票抬頭應與取得統一發票開立人相符，支出金額超過新台幣壹佰萬元以上者，應以支票或以銀行流通工具支付之，以免取得不實發票時，產生舉證付款資金流程之困擾。

第三章 建築開發業之查核實務與所得稅申報實務

第一節 建設公司開立統一發票之規定

由加值型及非加值型營業稅法及其施行細則、統一發票使用辦法及營業人開立銷售憑證時限表中可知，並非所有交易行為均應開立統一發票，並非所有開立發票金額均應列報收入，再由所得稅法中有關權責發生年度之認定中，可見收益時點之認定與開立統一發票之時機並不一致，易言之，開立統一發票之金額係收入勾稽之主要跟據，亦即收入調節之起點。

一、建設公司應開立發票之銷售額

- (一) 含銷售房屋所收取之全部代價及一切費用（營業稅法第 14 條）
- (二) 含自交屋至辦妥貸款期間之利息（財政部 69/2/26 台財稅第 31620 號）
- (三) 含客戶延遲付款而加收之利息（賦稅署 75/5/30 台稅二發第 7551475 號）
- (四) 購地自建出售，房屋部分應開立統一發票並課徵營業稅，土地部分則免開發票並免課徵營業稅，房屋之銷售額除契約另有約定外，應按下列公式計算：

$$\text{房屋之銷售價格} = \text{總售價} \times (\text{房屋評定價值} * 1.05) / [(\text{房屋評定價值} * 1.05) + \text{土地公告現值}]$$

$$\text{房屋之銷售額} = \text{房屋之銷售價格} / 1.05$$

- (五) 合建分屋，其換出房屋之銷售額，應按換入土地與換出房屋當地市價從高認定。

- (六) 建設公司銷售房屋，因買受人違約而沒收之預收房屋款，係屬銷售額之範圍，應依規定開立統一發票，課徵營業稅。(財政部 81/04/29 台財稅第 810160470 號函)

二、建設公司開立發票之時限：

- (一) 建設公司出售土地免開統一發票 (財政部 79/04/26 台財稅第 780399554 號函)

- (二) 建設公司預售房屋之開立發票時限：

建設公司預售房屋各期所收之房屋價款應於收取各期房屋價款時開立發票，至於房屋尾款：

1. 其以客戶名義向金融機構申貸撥充房屋尾款者，該尾款部分應於取得銀行貸款之日起 3 日內開立發票。
2. 建築業者預售房屋，並約定客戶以銀行貸款抵繳尾款，如因故未辦妥或未能取得銀行貸款撥充尾款，而房屋所有權已移轉者，至遲應於所有權狀核發日起 3 個月內開立尾款部分之統一發票。
3. 建設公司若以自有資金貸款予訂購戶，抵充其房屋尾款者，則應於交屋時，按尾款之金額比照銀行貸款之方式處理於 3 日內一次開立統一發票。

- (三) 建設公司與地主合建分屋之發票開立時限：

1. 合建分屋之課稅與開立發票釋疑 (財政部 75/10/01 台財稅第 7550122 號函)

主旨：依照營業稅法施行細則第 18 條及第 25 條規定，合建分屋之銷售額，應按該項土地及房屋當地同時期市場銷售價格從高認定，並依統一發票使用辦法第 12 條規定，於換出房屋或土地時開立統一發票。說明：二、稽徵機關如未查得合建分屋時價，則應以房屋評定價格與土地公告現值，兩者從高認定，並按較高之價格等額對開發票，土地價款之發票 (所有人如為個人者，可開立收據) 免徵營業稅，房屋價款之發票，應加 5% 營業稅。

2. 合建分屋建方換屋時點認定及換出房地時點不同時之憑證開立時間及金額釋疑 (財政部 84/05/24 台財稅第 841624289 號函)

- (1) 地主與建方合建分屋，除地主自始至終均未曾列名為起造人，且建方於房屋興建完成辦理總登記後，始將地主應分得房屋之所有權移轉與地主者，應以房屋所有權移轉與地主之登記日為房屋換出日外，其餘均應以房屋使用執照核發日為房屋換出日。建方並應於上述換出日起 3 日內開立統一發票。

- (2) 合建雙方如未同時換出房、地者，應分別於房屋或土地之換出日起 3 日內依規定

開立憑證。依營業稅法施行細則第 18 條之規定，其後換出者之時價如較先換出者為低時，後換出之一方應從高按先換出者之時價開立憑證；至於先換出者之時價如較後換出者為低時，先換出者應於後換出之一方開立憑證時，就差額部分補開立憑證。

- (3) 建方或地主如將其應分得之房地銷售與第三人，係另一契約行為，其屬應辦理營業登記者，應就其出售所分得之房地部分，依相關規定開立憑證與買受人，不得以尚未換入土地或房屋而拒絕或延遲開立憑證。

第二節 與建築開發業相關之解釋函令

一、合建分屋建設公司依約定負擔廣告費之進項稅額准予核實申報扣抵

建設公司與地主合作建屋（含合建分成、合建分售及合建分屋等）出售，如約定銷售合建房地之廣告費全數由建設公司負擔者，則建設公司依法取得之廣告費進項憑證，其進項稅額應准予全數申報扣抵銷項稅額，惟建設公司與地主間對廣告之負擔如有其他約定者，應從其約定核實認定之。（財政部 85/05/08 台財稅第 851904174 號函）

二、於租地上自費建屋並將房屋登記為出租人所有，應依建物之營總成本，按租賃期間平均計算各年度租賃收入。

- (一) 土地承租人於承租之土地上自費建屋，將建物所有權登記為出租人（包含個人或營利事業）所有，並約定租賃期間由承租人使用該房屋，土地出租人應依建物之營建總成本，按租賃期間平均計算各年度租賃收入加計當年度收取之現金為其租賃收入總額，於減除必要損耗及費用後，核算各年度租賃所得。但在原訂租賃期間內，依建物之營建總成本平均計算各年度租賃收入，如遇有解約或建物出售時，應就剩餘租賃期間應歸屬之建造成本歸課土地出租人租賃契約解約年度或建物出售年度之租賃所得。

- (二) 依據上開規定計算之租金，顯較當地一般租金為低者，稽徵機關得依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類規定，參照當地一般租金調整計算租賃收入；或依營利事業所得稅查核準則第 22 條規定辦理。

- (三) 本部 82 年 6 月 22 日台財稅第 821489474 號函、85 年 5 月 22 日台財稅第 851905235 號函及 88 年 3 月 12 日台財稅第 881902753 號函，自本令發布日起廢止。

（財政部 96/03/16 台財稅第 09604517910 號函）

三、地主因合建房屋收取之履約保證金非屬押金免設算租賃所得

地主提供土地與建設公司合建房屋，所收取建設公司支付之履約保證金，係屬履約擔保性質，尚非因財產出租而收取之押金或財產出典而取得之典價，可免依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 3 款規定設算地主之租賃所得。(財政部 81/03/03 台財稅第 810761318 號函)

四、合建分成建主代負之土地稅費不得列為營建成本

建設公司與地主訂立合建契約書，約定代地主負擔之地價稅、工程受益費及土地增值稅，不得列為營建成本。說明：二、該公司與地主訂立之合建契約書，如係約定於房屋建成後配合出售，但建主之房屋與地主之土地係各自訂約轉售並自行收取價款，而地主與建主間並無房地互易關係者，則建主除依法應負擔土地改良物之工程受益費外，其以契約約定代地主負擔之地價稅、工程受益費及土地增值稅，應不得列為營建成本。(財政部 72/09/15 台財稅第 36558 號函)

五、營利事業出售房地其營業費用之分攤原則

營利事業於 75 年 1 月 1 日以後出售房地，土地交易所得免徵所得稅，應如何攤計該土地部分之營業費用，核釋如說明。說明：二、分攤辦法如下：(一)銷售房地所產生之直接費用(如土地之土地增值稅、地價稅；房屋之營業稅、房屋稅以及房地之印花稅、過戶登記費等)可單獨計算者，應分別歸屬土地房屋負擔。(二)銷售房地所發生之營業費用於減除上述直接費用後，難以明顯劃分者，按稅捐稽徵機關核定房地售價比例分攤。(財政部 75/10/14 台財稅第 7526740 號函)

六、營利事業貸款購置非屬固定資產之土地其利息支出認列釋疑

(一)依據查核準則第 97 條第 9 款規定，營利事業購置非屬固定資產之土地，其借款利息應列為資本支出，經辦妥過戶手續後之借款利息，應以遞延費用列帳，於土地出售時，作為其收入之減項。上開借款利息之範圍，除專案貸款利息得個別認定外，尚包括一般性貸款利息。至一般性貸款是否與購置該土地有關，應由該營利事業就其資金來源之運用，提出充分之說明，以憑查核認定。

(二)營利事業以貸款方式購進非屬固定資產之土地及房屋，其借款利息應按該土地成本占房地總成本之比例，計算土地應分攤之利息支出金額，並依查核準則第 97 條第 9 款規定辦理。…非屬固定資產之土地，如有出租之情形，其出租期間之借款利息，准於該土地租金收入範圍內，列為當期費用，其餘利息仍應依查核準則第 97 條第 9 款但書規定辦理。(財政部 86/07/24 台財稅第 861908054 號函)

七、營建業提示其耗用材料及人工費用有關帳簿文據之認列規定

依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 2 條第 3 款、第 4 條第 3 款規定，營建業須設置施工日報表，供稅捐稽徵機關查核其耗用材料及人工費用之依據。惟實務上營建業之耗用材料可由其相關之工程合約（包括所附之工程項目、建築圖說）、建築師或技師所計算之材料耗用明細表及材料明細帳等資料查明認定；支付人工費用則可由工資單、印領清冊及扣（免）繳憑單等資料核認，故營建業者耗用材料及人工費用，如已提示上開有關帳簿文據憑供查核者，得免提示施工日報表。（財政部 83/02/16 台財稅第 831583517 號函）

八、營業人取得出借牌照營造廠商開立不實發票應如何議處釋疑

主旨：檢送本部賦稅署 84/05/05 召開「研商營業人取得出借牌照營造廠商開立之不實發票違章案件查核及執行相關事宜」會議紀錄乙份，請依會議結論辦理。

會議結論：（一）關於「東林專案」、「清塵專案」，營業人取得出借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：

1. 建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得出借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函說明二（二）2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。
2. 如前述營造廠商無出借牌照事實而純係出售發票謀取不法利益，並經法院判決確定者，則仍應對該取得不實發票之營業人，依本部 83/07/09 台財稅第 831601371 號函說明二（一）2 規定及本部 84/03/24 台財稅第 841614038 號函規定辦理，即除應依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰外，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明開立發票之營造廠商已依規定按期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，得依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款，免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰，否則，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。（財政部 84/05/23 台財稅第 841624947 號函）

九、未取得農地權之營業人出售該地應課徵營業稅規定

摘要：因法令限制借名登記於他人名下未取得農地所有權之營業人出售該農地之收入應課徵營業稅及所得稅。

主旨：營業人購買農地，囿於法令限制，借名登記於他人名下，嗣該未取得農地所有權之營業人出售該農地並取得代價，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受人；另應按所得稅法第 24 條規定，以其出售收入減除成本及相關費用後計算所得額，依同法相關規定課徵營利事業所得稅。（財政部 101/7/4 台財稅字第 10104563040 號）

解析：1. 應認屬其銷售該請求權，核屬債權買賣行為。

2. 不動產所有權係採登記要件及絕對效力主義，營業人出資購買農地，因法令限制（如 89 年 1 月 26 日以前土地法第 30 條規定，私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限），暫借名登記於具有自耕農身分之他人，該營業人尚非系爭農地之所有權人，嗣以出售該農地之名義所取得經濟上利益，非為處分土地之直接對價，無買賣土地免徵營業稅及營利事業所得稅規定之適用。

十、核釋個人售屋營業稅課徵相關規定

1. 個人購屋(含法拍屋)或將持有之土地建屋(含拆除改建房屋及與營業人合建分屋)並銷售，如符合下列要件之一者，自本令發布日起，應依法課徵營業稅：

(1)設有固定營業場所(除有形營業場所，亦包含設置網站或加入拍賣網站等)。

(2)具備營業牌號(不論是否已依法辦理稅籍登記)。

(3)經查有僱用員工協助處理房屋銷售事宜。

(4)具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾 6 年始銷售，或建屋前土地持有 10 年以上者，不在此限。

2. 前點第 4 款所稱房屋取得後逾 6 年，指自房屋完成所有權登記日起至訂定房屋銷售契約日止，連續持有超過 6 年。同款所稱建屋前土地持有 10 年以上，指自土地完成移轉登記之日起算至房屋核准拆除日屆滿 10 年，或自土地完成移轉登記之日起算至建造執照核發日屆滿 10 年，擇一認定；因繼承取得者，自被繼承人取得所有權並完成移轉登記之日起算；配偶間贈與或依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，自配偶他方原取得所有權並完成移轉登記之日起算。

3. 個人將所持有之土地以權利變換方式參與都市更新，嗣後銷售分得之房屋者，其營業稅之課徵應依前二點規定辦理。

4. 個人提供土地與營業人合建分成及合建分售，如僅出售土地，免辦理稅籍登記。

5. 廢止本部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函、81 年 4 月 13 日台財稅第 811663182

號函、84年3月22日台財稅第841601122號函、95年12月29日台財稅字第09504564000號令及104年1月28日台財稅字第10304605550號令。(財政部106/6/7台財稅字第10604591190號令)

十一、房地合一實施後，採合建分售或分成之標準更為嚴格

個人有第1點規定之房屋、土地交易，符合下列情形之一者，該個人認屬本法第11條第2項規定之營利事業，應依本法第24條之5規定課徵所得稅，不適用本法第14條之4至第14條之8規定：

(一)個人以自有土地與營利事業合建分售或合建分成，同時符合下列各款規定：

1. 個人與屬「中華民國稅務行業標準分類」營造業或不動產業之營利事業間，或個人與合建之營利事業間，係「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第4條第1項第2款所稱關係人。
2. 個人5年內參與之興建房屋案件逾2案。
3. 個人以持有期間在2年內之土地，與營利事業合建。但以繼承取得者，不在此限。

(二)個人以自有土地自地自建或與營利事業合建，設有固定營業場所(包含設置網站或加入拍賣網站等)、具備營業牌號(不論是否已依法辦理登記)或僱用員工協助處理土地銷售。

(三)個人依加值型及非加值型營業稅法相關規定應辦理營業登記。

(房地合一課徵所得稅申報作業要點第18點)

第三節 營業收入與營業成本之查核

一、營業收入實現之認定：

營利事業所得稅查核準則第24條之2規定：

營利事業出售不動產，其所得歸屬年度之認定，應以所有權移轉登記日期為準，但所有權未移轉登記予買受人以前，已實際交付者，應以實際交付日期為準，兩者皆無從查考時，依其買賣契約或查得資料認定之。

(一) 實際交屋日期：

可查核客戶簽章之交屋證明單或客戶設籍遷入日或營利事業辦理營業登記日，均可推定實際交屋之參考。

(二) 所有權移轉登記日期：

可至該房地產所在地之地政事務所調閱土地登記簿作為參考，若實際交屋日期較早，仍以實際交屋日期為準。

二、虛增成本之型態：

- (一) 挪用擴大書面審核之憑證或挪用未完工程之憑證。
- (二) 無支付價款事實，取具虛設行號統一發票或一時貿易申報資料虛增成本，尤其完工後取得之憑證。
- (三) 虛報薪工資，即購買人頭公司之發票或工資報表充抵。
- (四) 虛列不實承攬工程佣金支出，對方為有鉅額虧損之關係企業或關係人。

三、營業成本查帳核定之查核：

- (一) 應按各工程別查核。
- (二) 根據調閱之工程合約、工作底稿或帳證，併同材料耗用分析表、未完工程成本分析表互為勾稽查核，成本報表齊全可勾稽者，方可查帳核定。
- (三) 材料之耗用，應有工程合約、材料耗用分析表等必備文件，工程合約尚須有單價分析表，不能以估價單替代。
- (四) 業主提供材料部分，不得再行列報，除非工程進行所需之額外材料。
- (五) 外包憑證金額大於合約承攬金額者，應注意憑證來源有無問題、是否訂有外包合約。
- (六) 營業收入來自承作公共工程者，特別注意憑證之查核。

第四節 各項收入及費用類之查核

- 一、採完工比例法者，常見錯誤申報方式，將當期申報結轉損益部分，自在建工程和預收工程款項下減除。
- 二、有存出保證金科目，應查明是否有可轉讓定期存單，如有，應查明利息收入是否申報？
- 三、推銷費用以遞延費用列帳，於出售所得歸屬年度，列為出售年度之費用。
- 四、管理費用於發生年度認列費用不得遞延。
- 五、待售房地所繳納之房屋稅及地價稅核屬管理費用，可列為當年度之費用或損失。
- 六、購買土地房屋所繳納之契稅、印花稅、仲介費、代書費等，應併入土地或房屋之成本。
- 七、銷貨退回及折讓：已完成產權過戶之房屋不能以銷貨退回之方式處理，應以買回當作待售房地處理。
- 八、其他收入：
 - (一) 建設公司受託代客戶辦理產權移轉登記或銀行貸款時，代收款大於代辦業務費用部分，應列入其他收入。

(二) 樣品屋、接待中心拆除廢料收入，招標所收之圖說費，應開立發票列報其他收入。

九、有關建設公司房屋出售及待售房屋成本分攤之計算方法，可按下列 3 項擇一採用，但擇定後全部房屋及前後年度應採同一方法處理，不得申請變更。1. 收入法 2. 建坪比例法 3. 評定現值法。

第四章 營造業之查核實務與所得稅申報

第一節 營造業如何開立發票

營造業銷售額相關規定：

一、營造業之統一發票開立時限如下：

(一) 營造廠商以包工包料方式對外承包工程，核屬包作業，應於工程合約所載每期應收價款（不論已否收到）之日期開立統一發票。工程合約若訂明按工程進度收取款項時（如一樓樓板完成時付第一期款 10%，二樓樓板完成時付第二期款 15% 等），以向工務主管機關申報工程進度之日期為準。

(二) 營造廠商以包工不包料方式對外承包工程，核屬勞務承攬業，應於實際收款時開立統一發票。其收到之工程款如係以遠期支票支付，依規定得以支票到期日作為收款日，開立發票。

二、營造業者如期或提前完工，依約向業主收取之獎勵金，屬於承包工程之營業收入，繳納營業稅。(財政部 69/2/26 台財稅第 31620 號)

三、包作業不得以工程款抵付逾期罰款而免開發票：

(一) 包作業承包工程，其開立統一發票報繳營業稅之時限，營業稅法「營業人開立銷售憑證時限表」有規定，應依工程合約所載每期應收價款時開立。未依上開規定開立統一發票者，應依法處理。

(二) 又出包人依工程合約對承包人所為之罰款，並不影響承包人（包作業）應依前項規定時限開立統一發票及報繳營業稅之時限。本案 XX 有限公司承包公路局台北區監理所房屋新建工程，該公司逾期完工，被處罰款與依限開立發票係屬二事，不得因以工程尾款抵付逾期罰款而免除開立發票與報繳稅款之義務。(財政部 75/07/26 台財稅第 7555737 號函)

營造業包工不包料查核法令規定：

一、對於營造業包工不包料工程業主購料憑證之查核

- (一) 營造業承包民間工程，如合約載明為包工不包料，未能提供業主自備材料之購料統一發票憑證之案件，主管稽徵機關可依據其承包之工程合約書內容、工務機關核准之施工圖樣、應用各項材料數量、開、完工報告書等有關資料，依稅捐稽徵法第三十條第一項規定，通知業主限期提示有關文件，進行調查。
- (二) 如業主於購料時，憑證未依法取得或未依法保存或取據不足額，或所取得者，非屬施工期間所使用（例如施工材料使用在先，取得憑證在後，或取得憑證在施工之前，無存放處所或交運工地紀錄與運費等）或經查對不符之情事者，應分別依各有關法規處分。（財政部 75/12/22 台財稅第 7575978 號函）

二、營造業包工不包料工程應按實際承包工程價額課稅

主旨：營造業確實以包工不包料方式承包工程，應按實際承包工程價額為準，依法課徵營業稅及營利事業所得稅。

- 說明：(一) 對於營造業以包工不包料方式承包工程之案件，應依本部 75/12/22 台財稅第 7575978 號函之規定辦理，並針對其承包工程合約書內容、工務機關核准之施工圖樣、應用各項材料數量、開、完工報告書等有關資料詳為查核。
- (二) 如業主無法提供進料憑證而情節重大者，必要時得蒐集業主及營造業者之資金往來資料，專案追蹤查核建材廠商有無短漏開發票或營造廠有無虛報包工不包料情事，依法查處，以杜逃漏稅。（財政部 77/05/19 台財稅第 760138940 號函）

非實際承攬工程代他人開立發票：

一、將營造業登記證提供他人不法投標工程開立發票者應嚴予查處

主旨：營造廠商未實際從事承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之不法行為，除涉嫌幫助他人逃漏稅破壞稅制外，亦影響工程品質及社會安全，應分別情節依法嚴予查處，以杜弊端。

說明：(一) 凡從事承攬工程，對外營業收取報酬之行為，應於開始營業前申請營業登記，並繳納稅捐。違反規定者，應依營業稅法第 45 條、第 51 條、稅捐稽徵法第 44 條及所得稅法第 104 條、第 110 條，追繳稅款，並處以罰鍰。（編者註：已改為擇一從重處罰）借用他人營造業登記證從事承攬工程，並以該未實際承攬工程之營業人開立統一發票作為領款之憑證者，並應依稅捐稽徵法第 41 條之規定，以不正當方法逃

漏稅捐移送司法機關偵辦其刑責。

(二) 營造廠商未實際承攬工程，將其營業登記證或營造業登記證提供與他人使用，投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票交付使用領款等不實之行為，係屬從事不實之銷售，除應將查證事實之有關資料，移送實際承攬之業者所屬主管稽徵機關，依說明一查處，及敘情檢附有關資料專案函請建管單位，依照營造業管理規則第 31 條第 1 項第 3 款之規定，撤銷其營造業登記證外，該營造廠商已涉嫌幫助他人以不正當方法逃漏稅，應依稅捐稽徵法第 43 條規定移送司法機關偵辦其刑責。

(三) 營業人以土地及其定著物同時銷售者，營業稅法施行細則第 21 條規定，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。惟營業人所訂定房屋及土地分別出售之合約，如房屋售價偏低，土地售價偏高者，應依營業稅法第 17 條、第 43 條第 2 項及同法施行細則第 25 條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之。

(財政部 79/08/30 台財稅第 780458461 號函)

二、營造廠商提供登記證予他人投標代開發票除嚴處外其溢繳稅款核實退還

關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之案件，該營造廠商除仍應依本部 79/08/30 台財稅第 780458461 號函釋說明二規定辦理外，稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，准予核實退還。(財政部 88/04/22 台財稅第 881909197 號函)

第二節 營造業所得稅申報與查核

一、營造業帳簿文據種類：

- (一) 日記簿：得視實際需要加設特種日記簿。
- (二) 總分類帳：得視實際需要加設明細分類帳。
- (三) 在建工程明細帳：得視實際需要加設材料、物料明細帳，及待售房地明細帳。
- (四) 施工日報表：記載工程有關進料、領料、退料、工時及工作記錄等資料。
- (五) 其他必要之補助帳簿。
- (六) 承包合約：包括契約書、估價單、單價分析表及圖說等。

二、工程收入之查核：

(一) 收入實現之認定：

1. 以實際完工交由委建人受領日期為準(查核其完工報告提出日期或驗收單上完工日期)。
2. 如上述日期無法考時，其屬承造建築物工程，應以主管機關核發使用執照日期為準，其屬承造非建築物之工程者，應以委建人驗收日期為準。

(二) 營造廠工程收入之查核：

1. 工程收入與開立發票金額調節表是否相符。
2. 核對工程合約之契約總價，如申報收入與合約金額不符者，應請業者提供驗收證明單以核對有無漏報收入。
3. 核對驗收證明單上之驗收總價，此總價包括工程追加減金額及物價調整，為該工程應申報之工程總收入。
4. 查有無已達完工仍以預收工程款列帳之工程：
 - (1) 檢視未完工程成本分析表上之預收工程款與工程總價款接近之工程，是否確未完工。
 - (2) 查明未完工程成本分析表上所載工程完工日期已超過，是否確未完工。
 - (3) 查核工程合約上之完工日期是否已超過而確未完工。
5. 查明有無開立不實發票供他人使用。
6. 業者按完工比例法申報之工程收入、成本金額，應核算是否正確。
7. 非營業收入之查核：以銀行定期存單作為工程履約保證金，應查明年終有無按存單約定之利率設算利息收入或申報利息收入與存單約定利率之利息是否相符。

三、工程成本之查核：

(一) 工程成本歸屬之查核：

1. 查核各工程合約之施工項目中，是否需要該項材料或工程費用。
2. 契約已明訂由業主提供之材料，仍列報該項材料成本者，應視為超耗剔除之。
3. 工程完工後仍列報材料或工程費用不予認列。
4. 於查核營業費用中發現應屬於工程費用應予調整轉列，若依工程合約內容施工項目確能歸屬某一工程時，應直接轉列，無法直接歸屬某一工程時，其當期已列有分攤方法並經查明合理且前後期分攤基礎一致者，即按其分攤方式為之，否則應按各工程當期發生工程成本比例分攤之。

(二) 期末在建工程及存料之查核：

1. 應提供各項成本分析表及材料明細表。
2. 注意前後期各項成本之結轉及細項之勾稽。
3. 凡投入在建工程之成本較預收工程款為低，其差額甚大時則可能有兩種情形發生：
 - (1) 該在建工程成本尚有未取得憑證。
 - (2) 可能有挪用在建工程成本之憑證在已完工程成本之嫌。應即請業者提供在建工程之工程合約書，查明收款條件及施工進度，並就施工項目耗用材料與成本分析表、在建工程明細帳核對。

4. 存料：營建業購料後多直接送至工地，並以在建工程入帳，故存料甚少。

(三) 保固費用於實際支付時列報：

工程完工後，依合約規定負有保固責任者，其保固期間之保固修繕支出，得憑工程合約、實際支出憑證及業主出具之保固修繕證明文件，於實際支付年度列報當期費用，不得事先提列保固準備。

(四) 工程合約估計工程損失問題：

依財務會計準則之規定，工程合約估計發生虧損時，不論採用完工比例法或成本回收法，均應立即認列全部損失。但如以後年度估計損失減少時，應將其減少數沖回，作為該年度之利益。但就課稅立場，在未完工前，其估計之工程損失屬未實現之損失，依查核準則第 36 條第 1 項之規定，不予認定。

(五) 依工程別計算工程成本：

在同年度承包 2 個以上工程者，其工程成本應分別計算，如混淆不清，致稽徵機關無法查核其所得額時，依所得稅法施行細則第 81 條規定，核定其工程利益。

附 錄

一、完工比例法

(一)所謂完工比例法，即按工程之完工比例認列工程利益的方法。工程完工比例之衡量，可分為投入及產出衡量兩種。所謂投入衡量，乃是以投入的成本或工時來衡量完工的程度，又可分為「工程成本比例法」及「工時進度比例法」。

(二)「工程成本比例法」乃按已投入成本佔估計總成本的比例衡量完工程度，「工時進度比例法」乃按已投入工時（或人工成本）佔估計總工時（或總人工成本）的比例衡量完工程度。

(三)產出衡量乃是以承包工程的產出單位佔合約總單位之比例衡量完工程度，稱為「產出單位比例法」。

(四)依據「營利事業所得稅查核準則第 24 條」：營利事業承包工程之工期在 1 年以上，有關工程損益之計算，應採完工比例法。但有下列情形之一，致工程損益確無法估計者，得採成本回收法，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：

1. 各期應收工程價款無法估計。
2. 履行合約所須投入成本與期末完工程度均無法估計。
3. 歸屬於合約之成本無法辨認。

釋例一：

甲營造公司於民國 106 年初承攬一項公共工程標案，合約價格為\$3,600,000，合約期間為 3 年，依規定採用完工比例法，相關資料如下：

	106 年	107 年	108 年	合計
每年實際投入成本	1,026,000	1,026,000	1,370,000	3,422,000
估計至完成尚須投入成本	2,394,000	1,368,000	0	NA
分期請款金額	1,080,000	1,080,000	1,440,000	3,600,000
實際收款金額	800,000	1,000,000	1,800,000	3,600,000
完工比例	30%	60%	100%	NA

試作各年度分錄？

答：

1. 投入成本：	106 年度	107 年度	108 年度
在建工程	102.6 萬	102.6 萬	137 萬
銀行存款	102.6 萬	102.6 萬	137 萬
2. 請款：			
應收工程款	108 萬	108 萬	144 萬
預收工程款	108 萬	108 萬	144 萬
3. 認列損益：			
在建工程	5.4 萬	5.4 萬	7 萬
工程成本	102.6 萬	102.6 萬	137 萬
工程收入	108 萬	108 萬	144 萬
4. 實際收款：			
現金	80 萬	100 萬	180 萬
應收工程款	80 萬	100 萬	180 萬
5. 工程完工			
預收工程款			360 萬
在建工程			360 萬

二、成本回收法

所謂成本回收法，僅在已發生合約成本預期很有可能回收之範圍內始應認列收入，合約成本則於其發生當期認列為費用。惟總合約成本預期超過總合約收入之預期損失部分，應立即認列為費用。

釋例二：

沿釋例一，若履行合約所須投入成本與期末完工程度均無法估計，致工程損益無法估計，但第 1 年年底預期成本應可回收，第 2 年年底預期已發生之成本在 \$2,000,000 額度內可回收。相關資料如下：

	106 年	107 年	108 年	合計
每年實際投入成本	1,026,000	1,026,000	1,500,000	3,552,000
估計至完成尚須投入成本	無法合理估計		NA	NA

分期請款金額	1,080,000	1,080,000	1,440,000	3,600,000
實際收款金額	800,000	1,000,000	1,800,000	3,600,000
完工比例	無法合理估計		100%	NA

試作各年度分錄？

答：

1. 投入成本：	<u>106 年度</u>	<u>107 年度</u>	<u>108 年度</u>
在建工程	102.6 萬	102.6 萬	150 萬
銀行存款	102.6 萬	102.6 萬	150 萬
2. 請款：			
應收工程款	108 萬	108 萬	144 萬
預收工程款	108 萬	108 萬	144 萬
3. 認列損益：			
工程成本	102.6 萬	97.4 萬	
工程收入	102.6 萬	97.4 萬	
4. 實際收款：			
現金	80 萬	100 萬	180 萬
應收工程款	80 萬	100 萬	180 萬
5. 工程完工			
在建工程			4.8 萬
工程成本			155.2 萬
工程收入			160 萬
預收工程款			360 萬
在建工程			360 萬