

KPMG 安侯建業

稅務爭議 預防與解決



2020年9月號

前言

在所得稅法兩稅合一設算扣抵制廢止以前，公司經常因為可扣抵稅額計算錯誤，導致超額分配股東可扣抵稅額而遭補稅加罰。在公司之股東為非居住者之情形，因非居住者股東不適用兩稅合一設算扣抵制，並不享有稅額扣抵權，故稽徵機關命公司補繳稅款及裁處罰鍰，往往難為公司所能接受，進而引發諸多稅務爭訟。然而，歷年來行政法院判決大多支持稽徵機關之法律見解，並判決公司敗訴。

不過，最高行政法院在今年8月針對上述爭議作成了指標性的判決。該判決透過大法庭機制，反轉該院過往之法律見解，認定公司就非居住者股東可扣抵稅額計算錯誤之部分，得免予補繳稅款。本期第一則主題報導，將針對此一判決及有關法律爭議進行評析，值得讀者注意。

另外，有鑑於許多實務上常見之稅務爭議並不總是會進入行政訴訟階段，而多半是在稅捐調查、復查或訴願程序中，即由徵納雙方透過協商、和解之方式獲得解決，故本刊除持續關注司法院大法官及行政法院重要法律見解之最新發展外，也會就實務上常見，但較少進入行政訴訟階段之稅務爭議，嘗試從不同於以往的角度，分析、探究該等爭議之核心問題，並提出可能之預防、解決方法。

為此，本期將於第二則主題報導，針對企業合併之稅務爭議進行解析。一方面以簡明之圖表及文字說明協助讀者了解企業合併之會計處理與稅負效果，另一方面則從消滅公司因合併所產生之所得與存續公司所支付之合併成本應相互勾稽的觀點，就實務上素有爭議之存續公司商譽攤銷問題，提供讀者一個全新的視角。



Contents

- 01 公司超額分配股東可扣抵稅額予非居住者股東是否應補稅？
- 03 企業合併時之稅負效果及商譽爭議之探討



關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。

iOS



Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

公司超額分配股東可扣抵稅額予非居住者股東是否應補稅？

簡析最高行政法院109年度判字第434號判決



案例背景

A公司為外國公司100%持有之在台子公司。A公司於辦理102年度股東可扣抵稅額申報後，經國稅局於104年核定其違反所得稅法第66條之6規定致超額分配股東可扣抵稅額，乃依所得稅法第114條之2規定，命A公司就超額分配之股東可扣抵稅額補繳稅款。A公司有無方式可進行救濟？

案例分析

稽徵實務對於公司超額分配股東可扣抵稅額予非境內居住者股東是否應負補繳責任之看法

我國在107年1月1日以前採行之兩稅合一設算扣抵稅制，因計算上頗為複雜，稍有不慎即可能發生錯誤，進而導致超額分配股東扣抵稅額之結果。依據所得稅法第114條之2第1項之規定，公司如超額分配股東可扣抵稅額，稽徵機關應責令公司就超額分配之股東可扣抵稅額補繳稅款，並裁處一倍以下之罰鍰。此外，因該條文並未隨兩稅合一制度廢止而一併刪除，故稽徵機關目前仍可就核課期間內之超額分配可扣抵稅額，命公司補繳稅款。

按照我國稽徵實務向來之見解，所得稅法第114條之2第1項旨在維護股東可扣抵稅額帳戶記載之正確性，故只有公司有股東可扣抵稅額計算錯誤之情事，不論其股東為「境內居住者」與「非境內居住者」，皆有該規定之適用。不過，由於所得稅法第3條之1明定非境內居住者股東不適用兩稅合一設算扣抵制，該等股東不享有稅額扣抵權，故財政部於105年1月15日修正公布「稅務違章案件減免處罰標準」第7條規定，明定公司超額分配之股東可扣抵稅額，其股份由非居住者股東持有之部分，可免予處罰。儘管如此，稽徵實務依舊認為，公司超額分配股東可扣抵稅額予非境內居住者股東時，公司仍需依所得稅法第114條之2第1項規定負補繳責任。

上述稽徵實務所採取之法律見解，亦為多數行政法院判決所採納，最高行政法院102年度判字第170號判決(下稱「102年判決」)即為典型之代表。

105年1月15日 修法

補繳稅款及處罰

補繳稅款

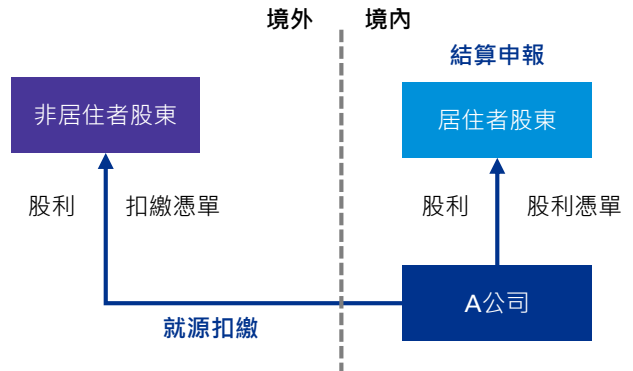
最高行政法院對於超額分配可扣抵稅額予非境內居住者股東之最新統一見解：

最高行政法院109年8月14日作成之109年度判字第434號判決(下稱「109年判決」)，採取與前述稽徵實務以及該院102年判決不同之法律見解。109年判決之看法，可整理如下：

- 適用兩稅合一設算扣抵制度之境內股東，必須取得公司依所得稅法第102條之1開立之「股利憑單」，才能按股利憑單之記載，列報因獲配股利而生之「營利所得」，以及現實上可供其扣抵應納稅額之「股東可扣抵稅額」。亦即，兩稅合一設算扣抵制必須仰賴股利憑單，才能運作。
- 非居住者股東因依所得稅法第3條之1規定，不在兩稅合一之適用範圍內，故公司分派股利予非居住者股東時，不會發給股利憑單，而是依所得稅法第

88條辦理就源扣繳，並依規定發給「扣繳憑單」，而扣繳憑單上並無「股東可扣抵稅額」之欄位。

- 公司之股東如果全數為非境內居住者，其股東可扣抵稅額縱使計算錯誤，因非居住者股東不會取得股利憑單，實際上不會發生超額分配股東可扣抵稅額之可能與結果，從而不符合所得稅法第114條之2所稱「致所『分配』之金額，超過依規定計算之金額」之補稅要件。
- 109年判決是由最高行政法院第二庭作成，因該庭擬採取與102年判決歧異的見解，乃依大法庭制度徵詢最高行政法院其他各庭之法律見解，而各庭對於第二庭所提出之看法均表示同意。因此，109年判決所揭示之法律觀點，可以說是最高行政法院最新的統一見解。



KPMG Observations KPMG觀點

兩稅合一設算扣抵制之計算相當繁雜，公司一有不慎，即可能導致超額分配股東可扣抵稅額之結果。況且，如公司之股東為非境內居住者，該等股東依法既無稅額扣抵權，就算股東可扣抵稅額形式上計算錯誤，也不會發生漏稅結果。稽徵機關於此情況下責令公司負擔補繳責任，在105年以前甚至還會按補繳稅額之倍數裁處罰鍰，乃是「向公司補徵沒有短漏的稅款、就沒有短漏的稅款進行漏稅罰之裁處」，並非合理。

最高行政法院在109年判決中，不再依循與過往判決所表示之法律見解，改從兩稅合一設算扣抵制之實務運作機制的觀點，輔以對於兩稅合一相關規定之立法意旨的正確理解，進而扭轉上述不合理之現象，稱其為保障納稅者權益的指標性判決，應不為過。

KPMG一直以來均十分關心上述議題，亦有協助多名外商在台子公司與國稅局、財政部進行溝通之豐富經驗，並促成105年免罰規定之修正。在109年判決公布後，如公司有因超額分配股東可扣抵稅額而經稽徵機關補稅，且尚在進行行政救濟程序之案件，建議可以該判決為依據，嘗試說服國稅局、財政部或行政法院作成對公司有利之決定或判決。

倘若公司於接獲稽徵機關之補稅處分後，未提起行政救濟即直接繳清稅款，而案件已經確定者，或許可考慮依稅捐稽徵法第28條規定、最高行政法院95年度判字第1540號判決及該院95年2月份庭長法官聯席會議決議之意旨，主張其因適用法律錯誤而溢繳稅款，向稽徵機關提出退稅申請。

股利憑單
(限分配日於104年1月1日至106年12月31日之盈餘專用)

格式代號 所得類別	54C 營利所得 (股利或盈餘)	所屬分配次數	□第1次 □第2次 □第()次		
所得人姓名或單位名稱	張 樣	國民身分證統一編號 或所得單位統一編號			
所得人地址	市 縣 鎮 鄉 里 村 鄰 路 段 巷 弄 號 之 樓	營業	名稱	地址	負責人
所得年度	所得給付年度	股利總額 (A=D+C)	稅額扣抵比率% (B)	可扣抵稅額 【C=C1或C2】	股利淨額 (D=D1+D2+D3)
年度	年度	(A)綜合所得稅 納稅義務人 結算中能 額，應按本欄 數額填報。	(B)依營利事業 分配比率填 報。	(C)扣抵稅額至元為止。	(D)無可扣抵稅 額資本公積 現金股利 (D1)其他 現金股利 (D2)股票股利 (D3)股票股利 (D)營利事業所得稅納稅義務人結算申報時， 應按本欄數額在規定填報。
備註	第1聯：報稅聯 由營利事業單位申報完稅機關 據以登錄戶。				

※為避免財政資訊中心掃碼結果模糊不清，本聯應直接以黑色原子筆填寫，不得移作複寫。
※營利事業如有超額分配可扣抵稅額情事，應依所得稅法第114條之2規定補繳稅款並受罰。

中華民國 各類所得扣繳暨免扣繳憑單
Withholding & Non-Withholding Tax Statement
The Republic of China

利息所得存款帳號	扣繳單位	統一編號	名稱	地址	扣繳義務人
編號：	(非境內居住之個人、外僑及大陸地區人民、單位專用)				

格式代號及所得類別 Category of Income (請打「」，不同類別分開填寫)

50 薪資 Salary (年 月 日填報)	5A 企業董事酬勞	5B 其他利息	9A 執行職務 Professional 執專業或代號	9B 退職所得 Severance & Retirement 其他所得 Other Income	
51 租賃 Rental (年 月 日填報)	54 股利所得 Dividend	54C 其他 () 次	91 獎金及津貼獎賞等 7 項 91C 自行出版 99 自行出版	92 受贈所得 Income From Sibling / Siblings, Ancestral, Aunts, Uncles, Cousins, etc. 93 受贈所得 94 受贈所得 95 受贈所得 96 受贈所得 97 受贈所得 98 受贈所得 99 受贈所得	
53 權利金 Royalty	54C 其他 () 次	54D 其他 () 次	91 競技競賽及機會中獎獎金 Prize & Reward	92 受贈所得 93 受贈所得 94 受贈所得 95 受贈所得 96 受贈所得 97 受贈所得 98 受贈所得 99 受贈所得	
所得人 Name of Taxpayer	國家代碼 Country Code	所得人統一編號 Taxpayer's ID No.			
所得人地址 Present Address	傳真號碼 Fax No.	本給付年度內所得人遷居出境單數 屆期累計在境內居住滿183天? □是 □否			
所得所屬年月 Period of Income From Year Month To Year Month	所得給付年度 Year of Payment	給付總額(A) Total Amount Paid	扣繳率(B) Withholding Rate	扣繳稅額(C=AxB) Withholding Tax	給付淨額(D=A-C) Net Payment
年度	年度	(A)結算申報時應按本欄數額填報 The above amount should be reported in the Individual Income Tax Return	(B)無所得免申報 應按本欄數額填報 (C)扣繳稅額至元為止	(D)本欄數字係供參考 請扣繳義務人填寫	
應申報稅務 Tax Agreement (非投資協定代碼)		備註			
稅務機關及當地稅務局之地址		第1聯：報稅聯 通報所在地稽徵機關運用			



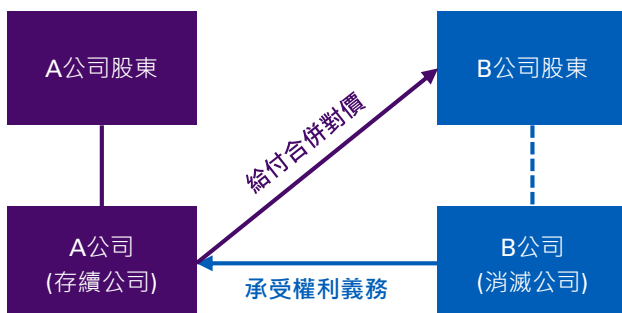
企業合併時之稅負效果 及商譽爭議之探討



案例背景

A公司及B公司為依我國公司法規定成立之股份有限公司。依據雙方之合併契約，A公司於109年1月1日(即收購日或合併基準日)，以現金新台幣(下同)200萬元作為對價合併B公司，B公司則同時辦理解散。假設B公司股東原始出資額為50萬元，而收購當日B公司資產及負債之帳面價值及公允價值資訊如下，則A公司與B公司吸收合併時，其會計及租稅處理為何？

非聯屬公司間吸收合併案例



B公司資產負債表	帳面價值	公允價值
資產		
現金及應收帳款	250,000	200,000
存貨	250,000	300,000
廠房及機器設備	1,000,000	1,350,000
資產總額	1,500,000	1,850,000
負債		
應付帳款及票據	200,000	200,000
其他負債	100,000	150,000
負債總額	300,000	350,000
可辨認淨資產	1,200,000	1,500,000

案例分析

問題意識

目前實務上對於企業因合併產生之商譽，常因企業無法證明其「併購成本是否具有真實性、必要性與合理性」及「取得的可辨認淨資產公允價值」，故而被稅局予以剔除其商譽攤銷費用。相關商譽攤銷爭議討論已久，不再贅述。本文此次主題報導之目的在於嘗試以不同觀點理解，稅局何以對於存續公司就合併所產生之商譽攤銷採取較為嚴格之態度。下列為以非聯屬公司間之吸收合併為例，就存續公司入帳基礎及消滅公司相關稅負之角度進行分析。

合併時存續公司入帳基礎及消滅公司相關稅負效果討論

— 存續公司(A公司)應依可辨認淨資產公允價值入帳

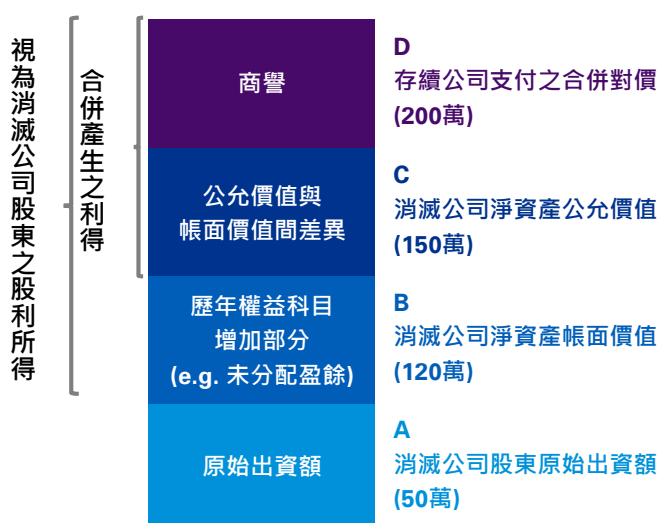
按國際財務報導準則第3號公報「企業合併」(以下簡稱IFRS 3)規定，收購者收購總成本(合併對價)超過所取得之可辨認淨資產公允價值部分認為商譽，而財政部相關函釋亦是採取與IFRS 3相同之規定。是以，案例中因存續之A公司係以現金200萬元之收購總成本取得消滅之B公司的可辨認淨資產公允價值150萬元，是以A公司應於其財務會計帳上認列50萬元之商譽，A公司於合併基準日合併B公司時之相關分錄如下：

A公司以現金為對價吸收合併B公司之併購分錄

借：現金	50,000	
應收帳款	150,000	
存貨	200,000	
廠房及機器設備	1,200,000	
專利權	250,000	
商譽	500,000	
貸：現金		2,000,000
應付帳款及票據		200,000
其他負債		150,000

- 一 消滅公司(B公司)無須申報合併時因淨資產移轉產生之利得

吸收合併時，因存續公司概括承受消滅公司所有權利義務，是以對消滅公司而言，等同於合併基準日時將其原本帳上全部資產及負債以存續公司所支付之收購成本為對價移轉出售予存續公司，故會有如下列示意圖所示因合併產生之利得，即合併對價與消滅公司淨資產帳面價值間(即D-B)之差額。



然而，在稽徵實務上，案例中B公司依雙方合併契約辦理解散時，因依公司法、所得稅法規定免辦理清算程序及清算期間所得申報，故按照稽徵實務之看法，B公司縱因合併產生前述之利得(即200萬元-120萬=80萬元)，亦不用就該利得申報繳納營利事業所得稅。

- 一 消滅公司所取得合併對價超過股東出資額部分視為股東之股利所得：

按目前財政部函釋規定，公司進行合併時，消滅公司所取得之全部合併對價超過其全體股東之出資額(即示意圖中之D-A)，其股東所獲分配該超過部分之金額，應視為股利所得，依規定課徵所得稅。是以，對B公司股東而言，B公司自A公司處所取得的合併對價超過其原本出資額部分(即200萬元-50萬元=150萬元)，視為其因合併而取得股利所得，故應依規定課徵所得稅。

KPMG Observations KPMG觀點

綜上可知，合併時消滅公司因依法無需清算而不用申報其因合併取得對價所產生之利得，造成消滅公司有所得卻不用繳稅之現象。是以，縱使財稅上均認為非聯屬公司間吸收合併時，存續公司應以其所取得消滅公司之淨資產公允價值入帳，並認列商譽，但稅局仍是對存續公司就合併所支付予消滅公司之對價是否合理產生質疑，進而對存續公司的合併商譽攤銷認列質疑。

所得稅法雖配合公司法的規定，免除合併時消滅公司之清算申報義務，但消滅公司因合併移轉淨資產所產生之利得，可否認定為清算期間之利得而可免予申報課稅，而非將之歸屬於合併基準日當日發生之利得，似有商榷之餘地。

反之，案例中消滅之B公司按所得稅法第75條第1項規定，於申報辦理截至合併日止之當期決算時，若能申報該筆於合併基準日產生之80萬元利得，如此一來，稅局便能就合併時消滅公司取得之「合併對價」與所出售之「淨資產公允價值」間差額課徵到稅收，則其將較無

立場再對存續公司「支付之合併對價合理性」及後續「商譽之攤銷費用認列」提出質疑，因為倘稅局接受消滅公司按出售淨資產時獲得的「合併對價」計算的課稅所得額時，因買方之合併成本與賣方之所得應得相互勾稽，理論上亦應接受存續公司取得消滅公司淨資產所支付的同一筆「合併對價」產生的商譽金額。

同樣地，於公司收購他公司部分營業之情形，稅局於被收購公司已申報繳納其資產移轉產生之利得情形下，亦應無立場再對收購公司因收購產生之商譽攤銷質疑，此議題將留待後續討論。





聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

副總

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

丁英泰

協理

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

巫念衡

經理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

陳益利

副理

02 8101 6666 ext. 18947
jackchen5@kpmg.com.tw

林上軒

高級專員

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

趙崇聖

專員

02 8101 6666 ext. 18249
jasperchao@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/law



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2020 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan