

# 稅務爭議 預防與解決

2021年2月號





# Contents

- 01 公司發放現金予股東之稅務議題
- 05 營業人取得之股利為免稅銷售額或非屬營業稅課稅範圍？

## 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

# 公司發放現金予股東之稅務議題

## 案例背景

我國居住者甲為A公司股東，數年間分別因買賣、現金增資、盈餘轉增資及資本公積轉增資等緣由，取得A公司股票。嗣A公司辦理減資退還股款（新台幣600萬元），甲獲退股款超過其取得A公司所有股票之成本（新台幣500萬元），甲是否因此有所得而應納所得稅？



## 案例探討

公司發放現金予股東，包含多種情況，諸如分派盈餘、減資、依法將資本公積發放予股東等，而判斷公司發放予股東之現金是否屬股東之應稅所得時，應依該金額來源之不同性質判斷，可整理如下表：

資金類型	是否屬股東所得
出資額	非屬股東所得
資本公積	視資本公積類型而定
盈餘（當年度/保留盈餘）	股東所得

其中，針對公司發放資本公積予股東之情形，須進一步區分，說明如下：

### 資本公積之性質

依公司法第241條規定，公司無虧損者，可將資本公積中的「超過票面金額發行股票所得之溢額」、「受領贈與之所得」，以新股或現金形式，按股東原有股份之比例發放。經濟部另於91年3月14日進一步以商字第09102050200號令解釋上述兩類資本公積之範圍如下表：

資本公積種類（例示）	
超過票面金額發行股票所得之溢額	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 以超過面額發行普通股或特別股溢價</li> <li>2. 公司因企業合併而發行股票取得他公司股權或資產淨值所產生之股本溢價</li> <li>3. 轉換公司債相關之應付利息補償金於約定賣回期間屆滿日可換得普通股市價高於約定賣回價格時轉列之金額</li> <li>4. 因認股權證行使所得股本發行價格超過面額部分</li> <li>5. 特別股或公司債轉換為普通股，原發行價格或帳面價值大於所轉換普通股面額之差額</li> <li>6. 附認股權公司債行使普通股認股權證分攤之價值</li> </ol>

資本公積種類 ( 例示 ) ( 續 )	
超過票面金額發行股票所得之溢額	7. 特別股收回價格低於發行價格之差額 8. 認股權證逾期未行使而將其帳面餘額轉列者 9. 因股東逾期未繳足股款而沒收之已繳股款 10. 庫藏股票交易溢價
受領贈與之所得	1. 受領股東贈與本公司已發行之股票 2. 股東依股權比例放棄債權或依股權比例捐贈資產

### 資本公積之運用

除判斷資本公積是否屬公司本身之所得外，於公司將該資本公積依公司法第241條規定，以現金發放予股東時，更須判斷該股東是否有所得。

依財政部101年8月17日台財稅字第10100097670號令規定，如公司用以發放現金之資本公積不具股東出資額性質，股東因而取得之現金，應作為其取得年度之股利所得（投資收益）依所得稅法規定課徵所得稅；該函令

同時進一步針對前述經濟部91年函釋所列資本公積項目，列明「受領贈與之所得」、「庫藏股票交易溢價」、「特別股收回價格低於發行價格之差額」、「認股權證逾期未行使而將其帳面餘額轉列者」、「股東逾期未繳足股款而沒收之已繳股款」屬股東之所得即屬「不具股東出資額性質之資本公積」，應列報股利所得（投資收益），可整理如下表：

資本公積種類		
超過票面金額發行股票所得之溢額	1. 以超過面額發行普通股或特別股溢價 2. 公司因企業合併而發行股票取得他公司股權或資產淨值所產生之股本溢價 3. 轉換公司債相關之應付利息補償金於約定賣回期間屆滿日可換得普通股市價高於約定賣回價格時轉列之金額 4. 因認股權證行使所得股本發行價格超過面額部分 5. 特別股或公司債轉換為普通股，原發行價格或帳面價值大於所轉換普通股面額之差額 6. 附認股權公司債行使普通股認股權證分攤之價值	具股東出資額性質，非屬股東所得
	7. 特別股收回價格低於發行價格之差額 8. 認股權證逾期未行使而將其帳面餘額轉列者 9. 因股東逾期未繳足股款而沒收之已繳股款 10. 庫藏股票交易溢價	不具股東出資額性質，屬股東所得
受領贈與之所得	1. 受領股東贈與本公司已發行之股票 2. 股東依股權比例放棄債權或依股權比例捐贈資產	

說明：依財政部函釋規定，現金發放予股東時，是否屬股東股利所得係以是否為具有股東出資額性質為判準。

財政部另於95年2月24日以台財稅字第09504509440號函揭示，倘公司辦理減資，以現金收回股東所獲配之資本公積（資產重估增值、出售土地增益、企業合併溢額）轉增資股份，此時，公司發予股東之現金，即屬股東之股利所得或投資收益，細究函釋規定意旨，即係因該現金非屬返還股東之資本投入。此外，財政部105年7月1日臺稅所得字第10504002530號函進一步釋明股利所得之計算方式，倘公司現金減資收回不具出資額性質之資本公積轉增資股票，個人股東可舉證證明股票之取得成本，並得僅就獲配現金超過實際取得成本部分之金額，計算股東股利所得。

綜上可知，股東於取得公司所發放之現金時，應視該金額是否為股東之原始支出，據以判斷該現金是否屬股利所得，亦即，如具股東出資額性質，或為取得股票付出之成本，皆非屬股東之所得，反之，則應計算為股利所得。

#### 實務案例

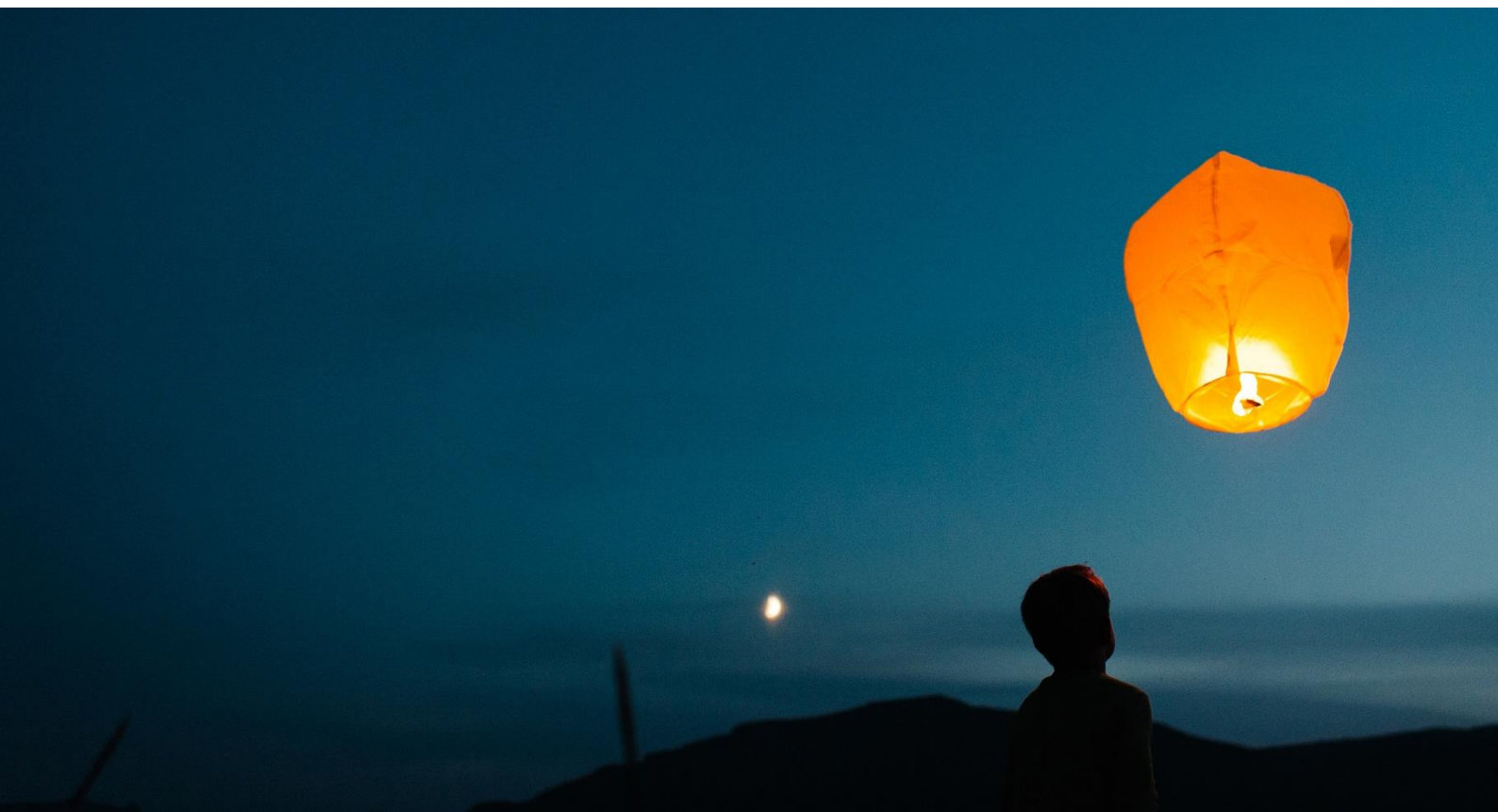
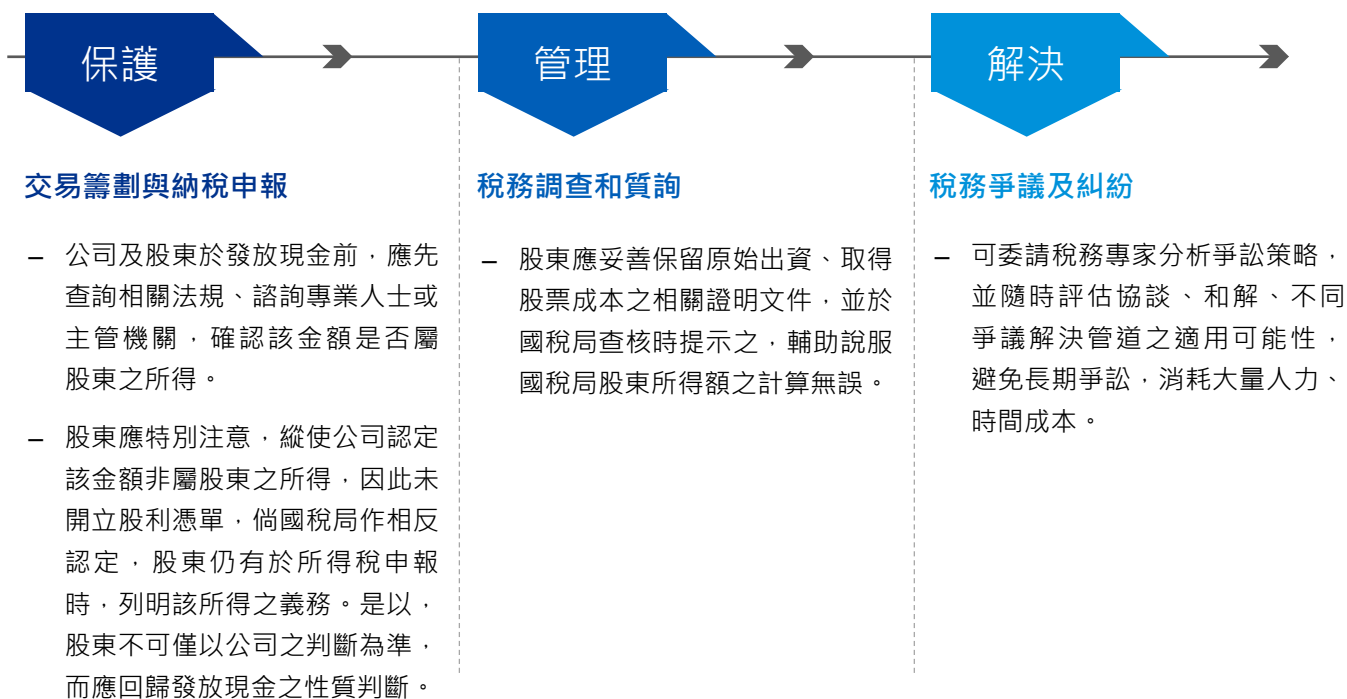
依前述申請案例，甲循前述解釋函令規定，主張其係取得A公司以資本公積轉增資之股份，屬股東出資額或投入成本，是以，A公司減資退還股款，應屬返還股東投入成本，並非取得投資收益。然國稅局經調查確認甲取得A公司之所有股票，總計僅付出500萬元成本，則不論甲取得股票原因為何、A公司轉增資之資本公積內容為何，甲皆應自A公司獲退金額600萬元中，就超過其取得股票成本500萬元之部分，列報為股利所得，並申報繳納綜合所得稅（最高行政法院103年判字第719號判決見解參照）。

又誠如前述介紹，公司發放現金之情形多樣，尤以將資本公積發放予股東之情形最為複雜。依法條、函釋規定可知，資本公積項下包含之細項種類繁多，甚者，除經濟部、財政部透過函釋列明的資本公積種類外，於合法範圍內，公司尚可依本身情形，於會計上認列符合公司本身情形之資本公積細項，從而，公司將資本公積發放予股東時，常引發是否屬股東所得之疑問。KPMG稅務團隊爰整理相關法規、函釋、爭議案例提醒讀者注意，判斷此議題時，應以公司發放之資本公積「是否具股東出資額性質」為準，針對屬於返還股東之資本投入性質者，可判斷為免稅情形，反之，則屬股東之所得。

再者，如本篇討論案例所示，股東尤應特別注意，除資本公積性質外，公司如以減資形式發放現金予股東時，僅股東原始取得該股票所付出之金額（原始出資金額、向他人購買股票之價款等）部分，非屬股東所得性質；反之，公司發放現金金額，超過股東原始取得成本部分，即屬股東之所得。

## KPMG Observations KPMG觀點

投資人投資公司時，通常係本於賺取利潤目的，因此時常關注公司分派盈餘、發放現金之情形。惟投資人及公司皆應注意公司發放之現金是否屬股東之所得，蓋因投資人須就股利所得，主動於綜合所得稅申報時計算並納稅，公司亦應注意發放現金時，是否有扣繳、開立扣繳憑單（針對境外股東），或開立股利憑單予納稅義務人之義務。



# 營業人取得之股利為免稅銷售額或非屬營業稅課稅範圍？

## 案例背景

境內甲公司於民國（下同）101年取得其轉投資國外公司所發放之股利1.9億元。請問甲公司取得之股利收入為營業稅免稅銷售額或是非營業稅課稅範圍？甲公司是否應就該股利收入併入當年度最後一期之營業稅免稅銷售額中申報？若須申報，其進項稅額不得扣抵比例應如何計算？若未依規定申報，則會面臨什麼樣的處罰？

## 案例探討

### 營業人取得之股利在營業稅法上之性質

在現行營業稅課稅實務，是將營業人取得之股利納入免稅銷售額中，計算其進項稅額不得扣抵比例，然而營業人所取得之股利，在加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）上之性質究竟為免稅或非屬營業稅課稅範圍，請見以下分析：

#### 一. 在營業稅法上之性質為非營業稅課稅範圍

依營業稅法第1條有關營業稅課稅範圍之規定，營業人僅就在境內銷售貨物或勞務及進口貨物之行為，課徵營業稅，非屬此範圍之收入，則不在營業稅課稅範圍內。公司因轉投資其他公司而獲配之股利收入，非屬於銷售貨物或勞務而取得之對價，因此不屬於營業稅課稅範圍，此觀點亦為大法官釋字第397號解釋所肯認。

### 營業稅法

#### 屬課徵範圍

境內銷售貨物或勞務及進口貨物

#### 應稅

#### 免稅

- 農林漁牧相關
- 教育、文化、公益相關
- 其他（如土地出售及出售有價證券等）

#### 非屬課徵範圍

- 非金融業營業人互訂間訂定借款契約所收取之利息
- 本案之投資公司取得股利營業稅法課徵範圍者收入
- 其他非屬課稅範圍之項目

#### 二. 股利收入納入免稅銷售淨額計算不可扣抵比例之理由

依據釋字397號解釋，財政部將營業人取得股利收入納入免稅銷售額中計算進項稅額不得扣抵比例，其目的是為避免營業人將非課稅範圍之股利收入對應之進項稅額，併入應稅銷售額之進項稅額中，而導致虛增進項稅額之情形。該解釋認為上開股利收入計算之方式未增加營業人之銷項稅額，因此財政部函釋並無將股利收入納入營業稅課稅範圍之意涵。

### 兼營投資事業營業人取得股利之營業稅申報時點及計算方式

兼營投資業務之營業人，取得其被投資公司分配之股利時，依據財政部78年台財稅第780651695號函，營業人須在其營業稅申報書中納入該股利收入，並按兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，計算進項稅額不得扣抵比例。詳細申報及計算方式說明如下：

#### 一. 申報時點：當年度最後一期之營業稅申報

投資業務雖非營業稅法規定之免稅項目，惟財政部依上開函釋將股利收入納入免稅銷售額中，使兼營投資業務之營業人須按兼營免稅項目營業人之身分，以營業稅403申報書申報計算繳納營業稅。為簡化報繳程序，營業人就其取得被投資公司股利之當期營業稅申報書中，毋庸於當期申報該股利收入，僅需於當年度最後一期營業稅申報。



## 二、計算方式：進項稅額不得扣抵比例

未主張適用直接扣抵法計算可扣抵進項稅額之兼營營業人，應計算其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例如下：

$$\text{當期不得扣抵比例} = \left( \frac{\text{免稅銷售淨額} + \text{特種稅額計算之銷售淨額}}{\text{全部銷售淨額}} \right) \div$$

兼營營業人營業稅額計算公式：

$$\text{應納或溢付營業稅額} = \text{銷項稅額} - \left( \text{進項稅額} - \text{依本法第19條第1項規定不得扣抵之進項稅額} \right) \times \left( 1 - \text{當期不得扣抵比例} \right)$$

依上述稅額營業稅額計算公式，營業人取得之股利收入需算入免稅銷售額中計算不得扣抵比例，以1減去進項稅額不得扣抵比例後，可得出進項稅額得扣抵比例，並以該比例與進項稅額相乘即可得出可扣抵之進項稅額。惟應注意在以下情形，營業人所取得之股利收入免計入免稅銷售額：

免計入免稅銷售淨額之股利收入		
類型	原因	函釋
資本公積轉增資分配股票股利	僅係股東權益會計科目間之調整，免列入免稅銷售額	財政部78年財稅第780651695號函
公司與其子公司合併，取得消滅子公司淨資產價值超過其原始出資額部分視為股利收入	由於移轉消滅子公司資產及負債予存續母公司所衍生之投資收益，雖視為股利收入，惟性質上與實際發放現金或股票股利仍有所不同，故得免計入免稅銷售額計算調整進項稅額不得扣抵比例	財政部104年台財稅字第10304608280號令

## 未依規定申報之營業稅罰則：所漏稅額5倍以下罰鍰

實務上常見兼營投資事業之營業人未將股利收入納入營業稅申報書中，導致其於當年度最後一期之營業稅申報之進項稅額，未依據需調整之進項稅額不可扣抵比例進行調整，使其申報之進項稅額較實際得扣抵之進項稅額較高，將被國稅局認定屬營業稅法第51條第1項第5款營業人虛報進項稅額，可能被處以所漏稅額5倍以下之罰鍰。

## 實務案例分析

依前述案例，甲公司取得其轉投資公司之股利，雖按大法官解釋係非屬營業稅課稅範圍，惟按財政部函釋及兼營營業人營業稅額計算辦法，為計算可扣抵之應稅進項稅額之數額，要求營業人須按照兼營免稅業務營業人之申報及計算方式，將該該股利收入計入其「免稅」銷售額中，按進項稅額不得扣抵比例，以正確計算並申報營業稅額。

是以本案例中甲公司漏未將當年度國外股利收入1.9億

元併入101年11-12月之營業稅免稅銷售額申報，且未依規定計算調整稅額，導致虛報進項稅額逃漏營業稅。稅局除補稅外並將處以5倍以下罰鍰。（參酌最高法院106年判字第69號判決之見解）

## KPMG Observations KPMG觀點

本期月刊整理現行兼營投資業務之營業人取得股利收入之情形，提醒讀者注意營業人應以兼營營業人營業稅額計算辦法中的比例扣抵法申報、計算及繳納營業稅，惟就KPMG稅務法律小組之觀察而言，現行規定在立法論上似乎仍有待修法完善之處，如現行以相關函釋規定之方式，將股利收入納入免稅銷售額計算，似有違反租稅法律主義之疑慮。詳言之，按納稅者權利保護法第3條第3項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」準此，財政部在營業稅法未將取得股利收入規範於免稅收入之情形下，僅透過解釋函令便將

實質上非課稅範圍之股利收入，納入免稅銷售額之計算，降低進項稅額可扣抵比例，如此核示，雖未增加營業人銷項稅額，惟營業人之營業稅稅負應以銷項稅額及進項稅額之計算結果合併觀之，則此種將股利收入納入免稅銷售額的作法，實質上仍導致營業人之營業稅稅負增加。由上可知，財政部以解釋函令增加營業人稅捐負擔，似有違租稅法律主義，在納稅者權利保護法施行之今日，殊值得重新省視。

承上所述，本刊認同營業人得以購買貨物或勞務所支付之進項稅額申報扣抵銷售貨物或勞務之銷項稅額，應以其所銷售之貨物或勞務屬於應稅者為限，蓋如許股利收入免予列入計算依法不得扣抵比例，則此項與股利收入有關之各項費用之進項稅額，均將併作應課徵營業稅之進項稅額，而予全數扣抵，使其相關進項費用完全無租稅負擔，相較於專營投資業務者之此等進項稅額完全不能扣抵，似有失公平。

惟在未來修法方向上，仍建議財政部提案透過修法將兼營營業人營業稅額計算辦法及相關解釋函令明確化，以期更能符合租稅法律主義及納稅人權利保障之精神。

然在修法前，仍提醒取得股利收入之營業人仍應注意現行規定，應將股利收入納入營業稅免稅銷售額中計算進項稅額不可扣抵比例。在具體的作法上，建議兼營投資業務之營業人在法規修正前，若可明確劃分其進項之實際用途，則可依據兼營營業人營業稅額計算辦法，於申報其營業稅時以直接扣抵法申報計算其營業稅額，或可降低股利收入計入免稅銷售額對其營業稅稅負之影響，營業人應可取得較為有利之申報立場。





## 聯絡我們

許志文

主持會計師

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

謝昌君

副總經理

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

主任

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

趙崇聖

高級專員

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

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694  
alexwu2@kpmg.com.tw

[home.kpmg/tw/tax](http://home.kpmg/tw/tax)



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 endeavor 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.

© 2021 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握  
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan