

稅務爭議預防與解決

2023年1月號



前言

台灣企業透過發行員工認股權憑證、買回庫藏股轉讓予員工等方式激勵員工已相當普遍；然而，當公司依企業併購法第29條規定，以股份轉換的方式，被他公司收購為其百分之百持股之子公司時，由於公司所有股份將全數轉換為母公司股份，將面臨以下問題：子公司在股份轉換前為獎勵員工而買回的庫藏股應如何處理？股份轉換後，子公司改以母公司發行的員工認股權憑證獎勵員工，於申報營利事業所得稅時，能否列報薪資費用？哪一方可作為認列薪資費用的主體 - 子公司還是母公司？另外，當母公司為外國公司，由母公司發行認股權憑證給予境內子公司員工時，薪資費用的認定是否有所不同？均值得公司注意。

本期稅務爭議預防與解決月刊將針對上述議題，整理相關函釋，說明股份轉換時子公司員工庫藏股的處理方式；以及股份轉換後子公司改以母公司發行的員工認股權憑證給予員工時，相關成本費用應如何認定。並提醒公司，集團企業規劃員工獎酬計畫應留意的事項。

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。掃瞄或點選下圖即可開啟App安裝頁面。



iOS
Android



股份轉換後，母公司給予子公司員工之股份基礎給付酬勞應如何處理與認定？

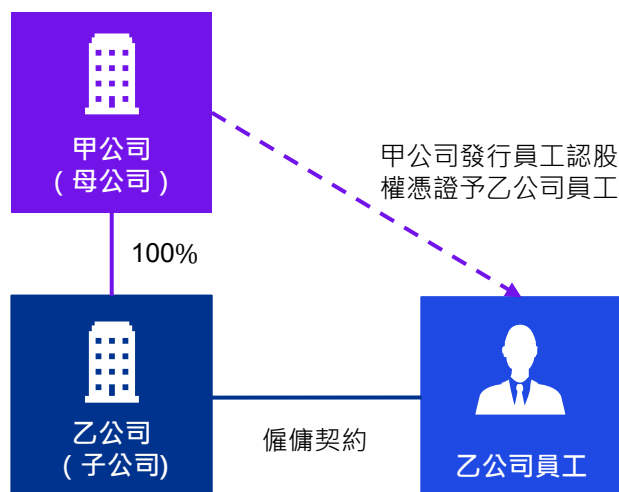
案例背景

甲公司以前股份轉換方式收購乙公司為其百分之百持股之子公司；過去乙公司所發行之員工認股權憑證及為獎勵員工買回之庫藏股應如何處理？股份轉換後，乙公司改以甲公司發行之員工認股權憑證作為員工獎勵標的時，相關成本費用又應如何認定？

股份轉換前



股份轉換後



案例分析

子公司於股份轉換前所持有的員工庫藏股於股份轉換時之處理方式

有關原為轉讓予員工而買回之公司股份，於公司股份轉換時之處理規定，相關解釋函令如下：

解釋函號	說明意旨
財政部92年6月18日台財證三字第0920124301號 (下稱92年函)	公司依企業併購法第二十九條規定，以股份轉換之方式，被他既存或新設公司收購為其百分之百持股之子公司者，依經濟部九十二年五月三十日商字第09202110650號函說明二，該等公司所持有之股份（包含員工庫藏股）應全數轉換成既存或新設公司之股份。據此子公司原依證券交易法第二十八條之二第一項第一款規定買回之本公司股份，即隨之轉換成該既存或新設公司之股份，並依換股比率調整子公司原買回公司

解釋函號	說明意旨
92年函(續)	股份時所訂之轉讓價格，仍於原買回之日起三年內轉讓予員工；逾期末轉讓者，視為該既存或新設公司未發行股份，並應辦理變更登記註銷。至其轉讓時，應持股份轉讓證明及本會核發予子公司買回本公司股份之核准函，向本會申請轉讓予員工；股份因逾期末轉讓，辦理註銷時，該既存或新設公司及子公司應同時持股份轉讓證明及本會原核發予子公司之核准函至經濟部申請辦理股份註銷。

準此，以本文所舉案例而言，乙公司原持有之庫藏股份，因股份轉換而隨之轉換為甲公司股份，並依換股比率調整乙公司原買回公司股份時所訂之轉讓價格，依規定仍應於原買回之日起三年內轉讓予員工；倘若該股份因逾期末轉讓予員工，依前揭92年函規定，甲公司及乙公司應同時辦理股份註銷。

子公司改以母公司發行的員工認股權憑證作為員工獎勵標的，成本費用之認定

股份轉換前已認列的薪資費用

由於股份轉換前由子公司給予員工的認股權及股份係屬子公司的員工酬勞成本，股份轉換後，縱使子公司的股份（包含員工庫藏股）全數轉換成母公司的股份，但子公司過去已認列的薪資費用並不會因股份轉換而受到影響。

股份轉換後薪資費用的認定

在股份轉換後，為維持子公司為母公司百分之百持股之子公司，員工獎勵改以母公司之股票或認股權憑證給予子公司員工，該勞務成本究係屬於母公司還是子公司之薪資費用？以下將以母公司給予員工子公司員工認股權憑證為例，就財務會計與稅法規定二個層面說明之。

財務會計之處理方式

依國際財務報導準則就集團間股份基礎給付交易之會計處理規定，在母公司將其權益工具之權利（如：母公司的認股權憑證）給予其子公司員工的情形下，子公司應於既得期間內以該認股權於給予日之公允價值為基礎衡量自身員工取得的勞務成本，並於財務報表中應認列相應之權益作為母公司的投入，母公司則依權益交割的股份基礎給付交易衡量其義務，將其給予子公司員工的認股權憑證視為母公司對子公司的增資（即權益法投資的增加）。

準此，當母公司給予子公司員工母公司股票的認股權憑證時，相關會計分錄如下所示：

期間	子公司	母公司
衡量日	資金支出 資本公積-股份基礎給付	採用權益法之投資 資本公積-員工認股權
執行日	無	現金 資本公積-員工認股權 股本 資本公積-普通股股票溢價
逾期失效	無	資本公積-員工認股權 資本公積-已失效認股權

另外，依據國際財務報導準則，由於認股權的持有人擁有參與未來股價上漲的有價值權利，因此認股權於給予時即具有價值，即使認股權後續因逾期失效而失去價值，並不會改變認股權於給予日具有價值的事實。是以，員工已既得的認股權，因未行使而逾期失

效時，公司不得迴轉先前已認列之勞務成本，相關之員工認股權資本公積得轉列為已失效認股權資本公積。換言之，從財務會計的角度，認股權逾期失效並不影響子公司已認列的薪資費用。

稅法上成本費用之認定

有關子公司員工取得母公司發行的認股權憑證之相關解釋函令如下：

解釋函號	說明意旨	費用之認列
<p>財政部93年4月30日台財稅字第0930451437號令 (下稱93年函)</p>	<p>公司依證券交易法及公司法規定發行員工認股權憑證，自93年1月1日起，依財團法人中華民國會計研究發展基金會92年3月17日及8月4日發布「員工認股權證之會計處理」函釋規定，發放對象為本公司員工者，採用公平價值法或內含價值法計算及於各年度認列之酬勞成本，於申報營利事業所得稅時，可依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認定為公司各年度之薪資支出。公司發行之員工認股權憑證，其發放對象為國內外子公司員工者，其費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，依據所得稅法第38條之規定，不得列為費用或損失。</p>	<p>發放對象為子公司員工， 母公司不得認列費用。</p>
<p>財政部97年6月11日台財稅字第09704515210號令 (下稱97年函)</p>	<p>公司依證券交易法及公司法規定發行員工認股權憑證予本公司員工，自97年1月1日起，依財團法人中華民國會計研究發展基金會發布財務會計準則公報第39號「股份基礎給付之會計處理準則」規定，且以發行新股履約者，以公平價值或內含價值計算及於各年度認列之酬勞成本，於申報營利事業所得稅時，可依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認定為公司各年度之薪資支出。其以內含價值計算者，嗣後內含價值如有變動，其變動數應列入變動年度損益計算。公司發行之員工認股權憑證，其發放對象為國內外子公司員工者，其費用非屬公司經營本業及附屬業務之損失，依據所得稅法第38條規定，不得列為費用或損失。</p>	<p>發放對象為子公司員工， 母公司不得認列費用。</p>

解釋函號	說明意旨	費用之認列
財政部107年12月28日台財稅字第10701031420號令(下稱107年函)	<ol style="list-style-type: none"> 1. 公司為獎勵及酬勞從屬公司員工，依公司法、證券交易法或金融控股公司法規定，以員工酬勞入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工或發行限制員工權利新股等方式，獎勵其從屬公司員工者，該從屬公司依財團法人中華民國會計研究發展基金會97年1月18日(97)基秘字第017號函、國際財務報導準則第2號「股份基礎給付」或企業會計準則公報第23號「股份基礎給付」規定，衡量自其員工取得勞務並於既得期間內認列之費用，於申報營利事業所得稅時，得列報為從屬公司之薪資支出。 2. 員工因未符合認股權計畫所規定應服務之年數或條件，致公司沒收其所授與之認股權憑證，或員工既得認股權憑證因過期失效時，公司應將以前年度已認列之薪資費用，列為沒收年度或失效年度之損益課稅。 	發放對象為子公司員工，子公司得認列費用，認列時點為既得期間之衡量日；倘若員工既得認股權憑證因過期失效時，子公司應將以前年度已認列的薪資費用列為失效年度的損益課稅。

綜觀上開93年函、97年函之解釋意旨可知，當母公司發行員工認股權憑證予母公司員工者，依財務會計採用公平價值法或內含價值法計算及於各年度認列之酬勞成本，於申報營利事業所得稅時，得依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認定為母公司各年度之薪資支出，並無疑義；惟當發放對象為國內外子公司的員工時，基於該等獎勵支出非屬母公司經營本業及附屬業務之損失(子公司員工的勞務費用並非母公司經營業務所需)，故不得列報為母公司的費用或損失。另一方面，由於該等支出屬於子公司員工的酬勞成本，故依財政部107年函意旨，准予將其依國際

財報報導準則衡量並認列的酬勞成本列報為子公司的薪資支出。據此，稅法上針對母公司股份基礎給付予子公司員工的酬勞成本，關於發生費用的主體以及費用認列的時點皆與前述財務會計一致。

另外，值得注意的是，當員工既得認股權因過期失效時，依函釋規定，子公司應將以前年度已認列的薪資費用，列為失效年度的損益課稅，此乃不同於前述財務會計將該逾期失效的認股權轉列為其他資本公積的處理方式。

境內子公司員工取得外國母公司發行認股權證之特殊情形

有關境內子公司員工取得外國母公司發行的認股權憑證之相關解釋函令如下：

解釋函號	說明意旨	費用之認列
財政部94年5月17日台財稅字第09404528910號令(下稱94年函)	我國境內之子公司、分公司或辦事處，以外國公司發行之員工認股權憑證支付予其所聘僱之員工，該認股權證之酬勞成本於員工執行認股權之當年度，可依營利事業所得稅查核準則第71條規定核實認列為薪資支出。	發放對象為子公司員工，子公司得認列費用，認列時點為執行日

另觀諸上開94年函，當我國境內的子公司、分公司或辦事處以「外國」母公司發行的員工認股權憑證支付予其所聘僱之員工，該認股權證之酬勞成本須於「員工執行認股權之當年度」，方得依營利事業所得

稅查核準則第71條規定核實認列為薪資支出，雖然認列時點「執行日」與前述財務會計認列的時點「衡量日」不一致，但稅法上仍肯認：母公司發行予子公司員工的認股權憑證得列報為子公司的薪資支出。



KPMG 觀察

依前揭財政部函釋規定，集團企業於規劃員工獎酬計畫時，不論由哪一家公司發放認股權憑證，應以取得認股權憑證員工所隸屬的公司列報營利事業所得稅之薪資支出。以本文所舉案例而言，甲公司發放認股權憑證予乙公司員工，依107年函之意旨，雖然發放認股權憑證者為甲公司，但因認股權係用以獎酬乙公司之員工，故乙公司方得列報薪資支出。因此，倘有集團企業欲透過母公司發放獎酬員工權益工具予子公司員工，藉以降低母公司稅前盈餘以取得租稅利益者，不但無法達到預期的效果，更有可能造成潛在的稅務爭議，建議集團企業於規劃員工獎酬計畫時，尋求專業稅務團隊諮詢，在激勵員工的同時，兼顧租稅利益與稅務遵循。

另依前揭財政部107年函，我們可以發現，財政部就母公司給付認股權憑證予子公司員工的費用認定，已逐步趨向財稅一致，並以認股權憑證衡量日做為薪資費用認列的時點；惟須特別注意，當認股權憑證發放主體為外國母公司時，雖然境內子公司仍得認列費用，惟認列的時點為子公司員工的執行日；另員工既得的認股權因未行使而逾期失效時，財務報導準則規範公司不得迴轉先前已認列之勞務成本（即不得認列收入），然而申報營所稅時，公司則應將以前年度已認列的薪資費用，列為失效年度的損益課稅，此乃財稅不一致之處，公司於認列相關薪資費用時，應予以留意之。





本文所提及之一部分或全部服務，依相關獨立性規範，可能無法對KPMG之審計客戶及其關係企業提供服務。

Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

林上軒

副理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

呂泳翔

副理

02 8101 6666 ext. 17234

aaronlu@kpmg.com.tw

丁英泰

會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

賴玟宇

副理

02 8101 6666 ext. 19878

sharislai@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

陳渝雯

副理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

kpmg.com/tw

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.

© 2023 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