



稅務爭議預防與解決

2023年5-6月號



前言

公司在進行股權交易、企業合併，甚或是組織重組，基於財務會計處理規定：在不影響控制力或重大影響力的情形下，長期股權投資變動之差額不得列作損益，因而沖抵保留盈餘，造成同一年度財務會計上所呈現之未分配盈餘，與稅務會計所計算數額不一致之情形。雖然民國（下同）95年5月5日已就所得稅法第66條之9第2項規定之未分配盈餘的計算基礎由「經稽徵機關核定之課稅所得額」修正為「依商業會計法規定處理之稅後純益」，以使應加徵之營利事業所得稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘；然而，針對本文旨揭「反向合併而充抵之保留盈餘」稅上申報得否扣抵未分配盈餘之議題，實務判決卻一致採否定見解。

本期稅務爭議預防與解決月刊將針對上述議題，分析所得稅法第66條之9第2項規定之立法意旨，整理相關函釋，說明現行實務上所得稅法第66條之9規定未分配盈餘範圍的認定，並提醒公司申報未分配盈餘稅時應留意的事項。

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。



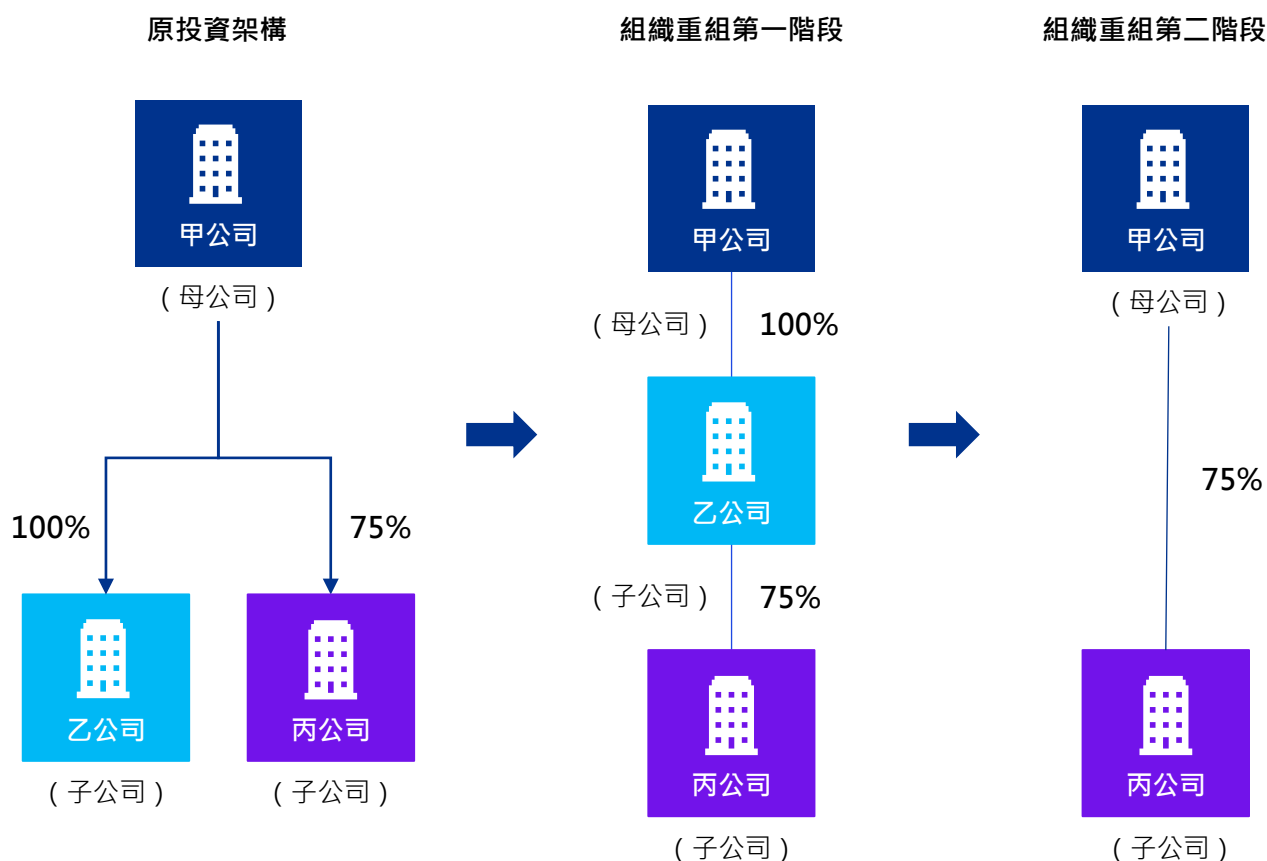
iOS
Android



反向合併而充抵之保留盈餘 得否扣抵未分配盈餘？

案例背景

甲公司原持有子公司 - 乙公司100%股權、丙公司75%股權，為集團資源有效整合之目的，故擬分別於97、98年度執行兩階段的組織重組，將乙、丙公司合併。第一階段：甲公司將其原持有之丙公司75%股份讓予乙公司，乙公司發行新股予甲公司作為對價，則丙公司在組織重組後由甲公司之子公司轉變為孫公司；第二階段：乙、丙公司進行反向合併，以丙公司為存續公司，乙公司為消滅公司。由於甲公司原持有對乙公司100%的長期股權價值，在乙公司併入丙公司後減少為75%，導致甲公司長期股權投資減少之情形，甲公司因而充抵其帳上保留盈餘。試問甲公司「子孫公司反向合併而充抵之保留盈餘」得否列作98年度未分配盈餘之減項？



案例分析

所得稅法第66條之9第2項規定

所得稅法第66條之9第2項規定之立法理由，係為避免營利事業藉保留盈餘規避股東之稅負，爰於第一項明定未分配盈餘加徵百分之十（現行法規：百分之五）營利事業所得稅。

而前開未分配盈餘之計算基礎，嗣於95年由「經稽徵機關核定之課稅所得額」修正為「依商業會計法規定處理之稅後純益」，以使應加徵之營利事業所得稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘。

據此，營利事業當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目後，除減除同條項所列各款項目外，即為應申報之當年度未分配盈餘數額。而前開可列作未分配盈餘減項之項目，除前九款列舉之事項外，並於第十款（現行法規：第八款）規定「其他經財政部核准之項目」，授權由財政部進行法規範之補充。蓋因在95年修法以前，未分配盈餘之認列計算，是以稅務會計為基礎，而逐步向財務會計調整，但因財稅差異事項太多，而法條規定掛一漏萬，因此常產生「稅上虛盈，財上實虧」之結果，而需透過該條項第10款（現行法規：第8款）規定，予以調整。

以下就相關爭議案件之納稅義務人主張及行政法院見解，摘錄如下：

子公司反向合併而充抵之保留盈餘得否扣抵未分配盈餘？

納稅義務人主張

1. 基於所得稅法第66條之9係配合公司法而設，而公司法所稱之盈餘係指商業會計法及一般公認會計原則所計算出之結果，與課稅所得無涉，則公司依財務會計準則編製之財報已無保留盈餘可依公司法予以分配，自不應就該不存在之盈餘加徵未分配盈餘稅。
2. 該案與財政部97年11月28日函、99年2月8日函及99年10月4日函（詳如下述）之本質相同，即財務會計上皆為「股本交易導致帳上需借記保留盈餘」，且依公司法「借記之保留盈餘無法分配」，自得類推適用財政部上開函釋。
3. 97年11月28日函所揭「投資比例是否變動」並非法律上重要之點，毋寧「公司與股東間股本交易結果之差額是否為負數，而需借記資本公積及保留盈餘」才是法律上重要之點，財政部多件函釋就「公司與股東間股本交易」皆同意作為未分配盈餘之減項，反向合併交易沖抵保留盈餘與此法律上重要之點相同，自無差別待遇之理。

實務一向認為限於財政部以函釋核定之事項

對此，過往實務見解中一貫的見解是，蓋財政部之核准項目，應指經其明示核准者，不得逕推測其核准理由，類比認定未明示之項目亦係經其核准項目。蓋因細繹各該減除項目之性質及參照該法條立法理由略以：「為使應加徵百分之十（現行法規：百分之五）營利事業所得稅之未分配盈餘，更趨近於營利事業實際保留之盈餘，爰修正第二項，規定營利事業自計算九十四年度之未分配盈餘起，應以依商業會計法規定處理之當年度稅後純益為基礎，同時修正各款減除項目規定。」可知得列為未分配盈餘減除項目者，乃因該盈餘已不存在或有依法不能分配之情形；如該盈餘尚存在，且無依法不能分配之情形，即屬行為時所得稅法第66條之9規定未分配盈餘之範圍（最高行政法院95年度判字第1664號判決、最高行政法院107年度判字第749號判決參照）。

據此，在上開丙公司反向合併乙公司，致使甲公司須認列長期股權投資發生減少數，進而沖抵保留盈餘之情形，本件最高行政法院107年度判字第448號判決亦延續前開實務看法，認為按行為時（即民國98年）財政部已公布之函釋，尚無就此等股權交易產生之數額差異，故否准列作未分配盈餘之減項。

子公司反向合併而充抵之保留盈餘得否扣抵未分配盈餘？

<p>國稅局主張暨高等行政法院見解 (臺北高等行政法院105年訴字第235號判決)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 營利事業之未分配盈餘，依所得稅法第66-9條規定，應以當年度依商業會計法規定處理之稅後純益或會計師查核簽證之稅後純益為計算基礎，再減除同法條第2項規定得扣除項目後之餘額。同時該法條以列舉方式，列明得自該稅後純益減除之項目，並於第10款（現行：第8款）規定「其他經財政部核准之項目」，授權由財政部進行法規補充。故若非屬列舉之扣除項目，復未經財政部核准者，即不得列為未分配盈餘減除項目。 2. 財政部97年11月28日函之事實係指投資公司非按比例認購被投資公司增發新股，致投資比例發生變動，使投資淨值減少；而本件係因合併換股比例問題造成投資股權淨值減少，公司調整投資經營架構前後投資比例完全相同，並未變動，自不得類推適用。
<p>最高行政法院見解 (最高行政法院107年判字第448號判決)</p>	<p>兩家子公司間之反向合併，使母公司在財務會計必須認列長期股權投資減少數，而需以該減少數金額充抵保留盈餘，非持續營業行為所生之虧損，係母公司為減少兩家子公司反向合併的阻力（因法律上的存續公司具有少數股權股東，非母公司百分之百持股之子公司），以高價向少數股東買入其等之股權，再折算為法律上存續公司新發行之股權而支付與少數股東，從會計保守原則出發，要求先以資本公積充抵，如有不足再以未分配盈餘充抵。但此等會計作業並不表示該等未分配盈餘即因充抵而不復存在，僅因會計要求充抵，致其無法進行分配而已。此等情形下，是否要讓此等充抵長期股權投資之未分配盈餘不加徵未分配盈餘稅，乃政策權衡議題，若主管機關未依所得稅法第66條之9第2項第10款（現行：第8款）規定核准減除，依法即不能減除。</p>

財政部相關解釋函令

此外，另彙整歷來財政部就股權交易、企業合併中，因差額不得列作損益而沖抵保留盈餘的情形，所做成之相關函釋如下，供讀者參考：

解釋函號	規範內容
<p>97年11月28日台財稅字第09704081950號函 (97年11月28日函)</p>	<p>公司非按比例認購被投資公司增發新股，致投資比例發生變動，使投資股權淨值減少，其以當年度稅後盈餘沖抵部分，可列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。</p>
<p>99年2月8日台財稅字第09800483410號令 (99年2月8日函)</p>	<p>庫藏股票交易損失，沖抵同種類庫藏股票交易所產生之資本公積後，其屬依序沖抵庫藏股票交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為計算庫藏股票交易上年度及當年度未分配盈餘之減除項目。</p>
<p>99年10月4日台財稅字第990290570號函 (99年10月4日函)</p>	<p>營利事業未按持股比例認購被投資公司增資發行新股，致投資比例發生變動，使投資股權淨值減少，...，其屬依序沖抵未按持股比例認股年度之上年度及當年度稅後盈餘部分，得參照99年2月8日函規定，分別列為計算上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。</p>
<p>101年4月24日台財稅字第10004924260號函</p>	<p>同一母公司100%持有2家子公司合併，存續子公司因承受消滅子公司淨資產價值為負數，...，其屬依序沖抵至合併當年度稅後盈餘部分，得列為計算當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。</p>
<p>104年1月6日台財稅字第10304035860號函</p>	<p>母公司因子公司之被投資事業股權交易致其股東權益減少，得參照99年2月8日函規定，...，其屬依序沖抵股權交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為計算股權交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。</p>

解釋函號	規範內容
104年6月29日台財稅字第 1040413910號函	母公司因子公司以低於帳面價值之金額處分其持有母公司股票所產生損失，...，得參照99年2月8日函規定，...，其屬依序沖抵庫藏股票交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為計算庫藏股票交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。
105年12月19日台財稅字第 10504600120號函	子公司因母公司以現金為對價吸收合併孫公司獲配之合併對價小於其持有孫公司長期股權投資帳面價值，確係沖抵發行溢價所產生之資本公積後仍有不足而沖抵保留盈餘，得參照99年2月8日函規定，就個案事實認定。
106年11月22日台財稅字第 10604697440號令	營利事業因庫藏股交易，未按持股比例認購被投資公司增發新股及採用權益法認列被投資公司權益變動等會計處理致沖抵保留盈餘，...，其屬沖抵該交易上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。
108年8月26日台財稅字第 10804006760號令	公司進行合併，存續公司因合併取得消滅公司原持有該存續公司之股份並轉列為庫藏股，其註銷該庫藏股票所產生之損失，...，其屬沖抵庫藏股交易之上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。
109年5月26日台財稅字第 10804041780號令	公司取得母公司持有之另一子公司全部股權而依序沖抵保留盈餘，以母公司對該子公司採用權益法投資之帳面金額（評估原採用權益法投資減損損失後之金額）入帳及認列該子公司原帳列之其他權益，並將購買股權之對價及認列其他權益之金額合計數，超過其對該子公司入帳帳面金額之差額，...，其屬沖抵股權交易之上年度及當年度稅後盈餘部分，得分別列為交易上年度及當年度應加徵營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。

值得注意的是，自財政部99年2月8日函發布以後，前開因股權交易、企業合併而產生之未分配盈餘數額差異，應依序沖抵同類別或法定之資本公積，不足數再依序沖抵86年度以前保留盈餘、87年度以後年度保留盈餘後，其屬沖抵股權交易之上年度及當年度的部分，始得作為計算未分配盈餘之減項。



如前開討論，所得稅法第66條之9第2項規定將各款項目列作計算未分配盈餘之減項，係因該盈餘已不存在或有依法不能分配之情形，且同條項第8款另規定：「其他經財政部核准之項目」始得減除，故由此可知，按法令得減除未分配盈餘之情形，限於此類盈餘已為法條或財政部函釋所明示者，尚不得由納稅人逕自主張類推適用與其立場相似之規定。

惟按此第8款規定，僅簡單說明「其他經財政部核准之項目」始得減除，反面觀之，非財政部所核准之項目即不得減除，則財政部究應在何種情形下核准減除？何種情形不核准減除？立法者其實未予言明，反而將判斷權限全權授權財政部決定。此種立法方式，對納稅人之保障究竟是否足夠？財政部究應以何標準決定是否核准？如財政部就特定事項之准駁，如性質相同時，是否另有違反租稅公平之疑慮？均有可議之處。

實則，實務上股權交易之態樣繁多，而各類型交易態樣均可能依據財會準則規定而沖抵保留盈餘，以本文所舉之案例而言，其交易態樣雖然未能與現有任何一項函釋所列舉之交易態樣相符，惟從各該交易性質上，以沖減保留盈餘作為會計處理之精神而言，本案

與函釋所列「公司非按比例認購被投資公司增發新股」、「母公司因子公司之被投資事業股權交易致其股東權益減少」等交易，性質上並無不同，倘若稅務處理上，未分配盈餘抵減項目僅能囿於法規、函釋文字上的列舉項目，而忽略不同交易態樣均可能造成持股價值變動而沖減保留盈餘的本質，所造成認定上不一致之結果，似非立法者所樂見。

況按所得稅法第66條之9第2項未分配盈餘之規定，係於民國95年修法時，為使稅務上之「未分配盈餘」更貼近於財務上之「保留盈餘」，而修正為以「依商業會計法規定處理之稅後純益」作為認定標準，就此觀之，本條立法亦有未盡完善之處。

綜上所述，在法規未修正，或財政部未進一步發布解釋函令前，如納稅人遇有因併購或股權交易致須依財會準則規定沖抵保留盈餘，同時亦主張所沖抵之數額亦應作為營利事業所得稅未分配盈餘之減項時，仍建議尋求專業諮詢，於交易進行中或申報前考慮向稅局申請函釋，避免在現行實務見解仍採以現有函釋作為認定未分配盈餘可扣除項目之前提下，造成不必要的稅務爭議。



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

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

鄭筑云

主任

02 8101 6666 ext. 18529

lisacheng@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

賴玟宇

經理

02 8101 6666 ext. 19878

sharislai@kpmg.com.tw

林則堯

專員

02 8101 6666 ext. 20459

johnnylin1@kpmg.com.tw

謝昌君

執行副總經理

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw



[kpmg.com/tw](https://www.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