



# 稅務爭議預防 與解決

2025年1月號



# 前言

公司法已於民國（下同）107年增訂第228條之1有關「期中盈餘分派」之規定，允許公司在保留應納稅捐、依法彌補虧損及提列法定盈餘公積後，得依章程規定於每季或每半會計年度終了後分派當期盈餘。此項修法雖為公司提供更具彈性的盈餘分派方式，並藉此提高股東的投資意願；然而，隨著越來越多公司採行期中盈餘分派的方式，實務上也衍生出相關稅務之不確定性。

本期稅務爭議預防與解決月刊即針對於期中盈餘分派時提列法定盈餘公積所衍生之稅務議題進行深入探討。首先，透過整理相關的最高行政法院判決、解釋函令，提醒公司在申報當年度未分配盈餘稅時，應如何計算用以減除當年度未分配盈餘之法定盈餘公積之數額。其次，若公司依公司法第228條之1規定期中分派盈餘，致全年度實際提列法定盈餘公積超過全年度稅後淨利10%時，則未分配盈餘稅之稅基減項應如何計算？易言之，當公司依法年中分派盈餘時，未分配盈餘稅之計算基礎是否仍須以「全年度之未分配盈餘」作為課稅計算基礎？本刊期就整理之相關判決與解釋函令，進一步勾勒出該等因期中分派盈餘所涉及未分配盈餘稅之潛在適用疑義。

## 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。

# 公司一年多次分派盈餘時， 未分配盈餘稅如何計算？ 專家用案例帶您了解



## 案例背景

A公司已依公司法第228條之1規定於公司章程中明訂於每半會計年度終了後分派盈餘或撥補虧損。就此，在112年，A公司上半年度的稅後淨利為新台幣（下同）500萬元，故在依公司法提列10%法定盈餘公積（即50萬元）後，A公司董事會決議發放100萬元現金股利；惟下半年度因市場表現不佳，A公司當期發生淨損失400萬元，且未再另行決議分派盈餘。試問：A公司申報當年度（即112年度）未分配盈餘稅時，得否將實際提列的法定盈餘公積50萬元，全數列作未分配盈餘稅計算基礎（即當年度未分配盈餘）的減項？

	前半年度	後半年度	全年度
稅後淨利（虧損）	500	(400)	100
法定盈餘公積	50	0	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 實際已提列數額：50</li> <li>• 依全年度獲利狀況應提列數額：10</li> </ul>
分派金額	100	0	100

## 營利事業依法提列之法定盈餘公積得作為當年度未分配盈餘之減項

按所得稅法第66條之9規定，自107年度起，營利事業應就其當年度未作分配之盈餘課徵5%的未分配盈餘稅；就87年度至106年度間之未分配盈餘，前述適用稅率則為10%。

至於，未分配盈餘稅的計算基礎，應以「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計入當年度未分配盈餘之數額，扣除下列各款（即所得稅法第66條之9第2項所列各款可列作未分配盈餘減項之項目）後之餘額為準。」其中，為正確計算營利事業「實際可供分配」卻未分配之稅後盈餘，營利事業依法不能分配之所得准予自當年度稅後淨利中扣除；因此，同條項第3款將「依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積」列作未分配盈餘之減除項目。

## 當年度依法實際提列之10%法定盈餘公積得列為當年度未分配盈餘減除項目；惟超過部分尚不得列作減除項目

針對法定盈餘公積得減除未分配盈餘之數額，按所得稅法施行細則第48條之10第3項規定，應以營利事業當年度實際提列之數額計算之。對此，最高行政法院104年度判字第720號行政判決及106年度判字第472號行政判決（下稱「最高行政法院104、106年度判決」）另表示，「按所得稅法第66條之9所定未分配盈餘申報係採年度制，即就當年度之稅後純益，扣除『當年度』依規定可減除之金額，以正確計算當年度未分配盈餘之數額。」

此外，財政部亦就法定盈餘公積得減除未分配盈餘之數額作成多號解釋函令，茲整理成以下表格供參考。

解釋函令	規範內容
財政部89年9月26日台財稅第0890456933號函（下稱「財政部89年函」）	按所得稅法第66條之9第1項有關營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之規定，係以「個別年度」之未分配盈餘為計算基礎。營利事業於分配歷年累積之盈餘時，始以「實際分配盈餘數」為基礎，一併提列法定盈餘公積者，其非由當年度盈餘提列之數額，尚不得依同法條第2項第4款規定，作為計算未分配盈餘之減除項目。
財政部88年3月22日台稅一發第881906287號說明（提案十）	所得稅法第66條之9第2項第4款規定（編者註：現行所得稅法第66條之9第2項第3款），已依公司法或其他法律規定由「當年度盈餘提列之法定盈餘公積」，同法施行細則第48條之10第5項（編者註：現行所得稅法施行細則第48條之10第3項）復規定，本法第66條之9第2項第4款所稱之「法定盈餘公積」，應以當年度營利事業實際提列數計算之。準此，其意即為營利事業由當年度盈餘實際提列之法定盈餘公積，尚不至混淆。
財政部63年8月22日台財稅第36192號函（下稱「財政部63年函」）	依所得稅法第76條之1第2項第4款（編者註：現行所得稅法第66條之9第2項第3款）規定，營利事業依公司法規定提列之法定盈餘公積，係指公司法第237條第1項所定應提列之10%之法定盈餘公積而言。凡提列盈餘公積超過10%者，其超過部分，不得作為計算未分配盈餘時之減除項目。

參照最高行政法院104、106年度判決、財政部63年函之意旨，營利事業於計算當年度未分配盈餘時，得主張減除之法定盈餘公積數額，限於「當年度」依法實際提列者；如營利事業所提列之數額超過公司法第237條第1項規定之10%稅後盈餘，則超過部分不得列為減除項目，避免營利事業濫提法定盈餘公積並藉此規避未分配盈餘稅。

### 期中實際提列之法定盈餘公積超過全年度依法應提列之數額時，營利事業應以何者作為未分配盈餘的減除項目

為使公司盈餘分派之方式更具彈性，公司法於107年增訂第228條之1有關期中盈餘分派之規定。是以，在保留應納稅捐、依法彌補虧損及提列法定盈餘公積後，公司得依章程規定於每季或每半年會計年度終了後分派當期盈餘。

然而，在依上述規定提列法定盈餘公積時，採取期中盈餘分派之公司，係以當期的獲利狀況（即當期稅後盈餘）作為計算基礎；如因後續期間的獲利狀況不佳導致整年度稅後盈餘不增反減時，則可能發生「期中提列之法定盈餘公積超過當年度依法應提列之數額」。如本刊所舉之案例，A公司已於前半年度依當期稅後淨利提列10%法定盈餘公積（即50萬元），惟依全年度稅後淨利觀之，A公司僅須提列10萬元的法定盈餘公積。

在此情形下，A公司於申報112年度未分配盈餘稅時，應以「前半年度實際提列之法定盈餘公積50萬元」或「全年度依法應提列之法定盈餘公積10萬元」作為未分配盈餘的減除項目，即有疑義。

由於先前介紹的最高行政法院判決及財政部解釋函令作成時間均早於公司法增訂期中盈餘分派規定，且財政部嗣後並未對上述疑義發布相關解釋函令，因此目前尚無明確規定可供依循。

就此，實務上有依照經濟部108年1月25日經商字第10800006700號函（下稱「經濟部108年函」）認為，公司於當期（即每季或每半年會計年度）可分配盈餘為正數時所分派之股利，即使嗣後全年度可分配盈餘為負數，亦不視為超額分配；同理，公司依當期盈餘提列的10%法定盈餘公積（即期中實際提列之法定盈餘公積），縱使超過全年度依法應提列之數額，超過部分亦非屬超額提列而仍為法定盈餘公積之範疇，從而得全數列作當年度未分配盈餘之減除項目。

解釋函令	規範內容
經濟部108年函	<p>公司為每季或每半會計年度盈餘分派，係以上次分配後之期末未分配餘額，加計本季或前半會計年度之淨利，預估並保留應納稅捐依法彌補虧損及提列法定盈餘公積後，於可分派盈餘數額內分派之。至於年度終了之盈餘分派，亦以上次分配後之期末未分配餘額，加計第4季或後半會計年度之淨利或虧損為可分派盈餘數額，累積數額如為負數，因無盈餘即不得分派（第232條第2項參照），應累積為下年度之期初數額。是以，公司於每季或每半會計年度於可分派盈餘為正數之數額內分派，縱然年度終了之可分派盈餘數額為負數，亦無所謂超額分派或透支盈餘之情事。</p>

回到本刊所舉之案例，如依前述實務看法，A公司在申報112年度未分配盈餘稅時，似有立場得主張以「期中實際提列之法定盈餘公積數額50萬元」作為當年度未分配盈餘之減項，而不以全年度依法應提列數額10萬元為限。

## KPMG Observations

自公司法增訂228條之1規定允許公司期中分派盈餘以來，由於此等制度之高度彈性，實務上已有越來越多公司採取期中分派盈餘之作法，以提高股東投資意願。對此，經濟部已陸續發布解釋函令釐清盈餘分派法規與實務運作上的相關疑義，以利公司遵循；惟財政部尚未發布相關解釋函令，明確規範期中盈餘分派所衍生之相關稅務影響（本期所討論之法定盈餘公積於未分配盈餘稅減項金額認定僅為實務上可能發生之其中一種情形），造成稅務遵循上存在若干不確定性。

縱目前稽徵實務似認未分配盈餘稅之計算應依照經濟部108年函意旨，當企業依法採期中分派盈餘時，未分配盈餘稅之計算週期亦應比照辦理。然而，財政部尚未就此疑義作成公開解釋函令俾供徵納雙方遵循。

綜上，為避免營利事業在申報當年度未分配盈餘稅時，其主張作為當年度未分配盈餘之減項（如依法提列之法定盈餘公積）遭到國稅局質疑或否准，除應於事前備妥申請所需之相關證明文件（如決議分派盈餘之議事錄）外，建議適時諮詢稅務專家意見，並視具體個案情形，於期中分派盈餘或申報未分配盈餘稅前，與國稅局提前溝通或考慮向國稅局申請函釋，避免因未分配盈餘稅之相關不確定性，而模糊公司法228條之1提供公司得彈性選擇期中分派盈餘之美意。



## Contact us

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815

stephenhsu@kpmg.com.tw

丁英泰

執業會計師

02 8101 6666 ext. 16154

yingtaiting@kpmg.com.tw

謝昌君

執業會計師

02 8101 6666 ext. 11307

ethanhsieh@kpmg.com.tw

林上軒

經理

02 8101 6666 ext. 18431

seanlin2@kpmg.com.tw

陳渝雯

經理

02 8101 6666 ext. 17670

leilachen@kpmg.com.tw

蕭凡恩

副理

02 8101 6666 ext. 19691

lhsiao@kpmg.com.tw

吳姿穎

副理

02 8101 6666 ext. 22896

sophiawu2@kpmg.com.tw

卓奕廷

主任

02 8101 6666 ext. 21406

aycho@kpmg.com.tw

蔡鈺柔

高級專員

02 8101 6666 ext. 21477

joekok@kpmg.com.tw

顧欣威

高級專員

02 8101 6666 ext. 22066

hku1@kpmg.com.tw

許可幃

高級專員

02 8101 6666 ext. 22120

ckhsu@kpmg.com.tw

李庚翰

高級專員

02 8101 6666 ext. 22156

warrenli1@kpmg.com.tw



@KPMGTaiwan

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

© 2025 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