



《高大法學論叢》

第 6 卷第 1 期(09/2010)，頁 139-164

# 員工分紅費用化之研究 —以所得稅問題為中心\*

李瑞生\*\*、黃明聖\*\*\*、黃淑惠\*\*\*\*

## 摘 要

台灣的高科技產業—尤其是電子業—數十年來將員工分紅列於盈餘分配項下支出，而非列於人事費用項下。此舉有助於公司降低人事費用，進而提升帳面盈餘數字，具有美化財務報表之功能。但境外投資人每每質疑，員工分紅列於盈餘分配將損及投資人權益，且不符合國際公認會計準則。立法院乃於民國 95 年 8 月通過修正商業會計法第 64 條，行政院金融監督暨管理委員會 96 年 3 月亦隨之公布處理員工分紅費用化之相關會計準則，從此員工分紅改列於費用而不再列於盈餘分配項下。

---

\* 本文作者感謝匿名審稿人之寶貴意見，惟文責當由作者自負，先予敘明。

\*\* 國立金門大學海洋事務研究所助理教授、東海大學法律學研究所法學博士。

\*\*\* 國立政治大學財政學系教授、英國華威克大學經濟學博士。

\*\*\*\* 國立台中技術學院財政稅務系教授、國立政治大學財政博士。

投稿日期：05/17/2010；接受刊登日期：08/15/2010

責任校對：李宗勳、莊琬婷

本文將討論有關員工分紅費用化與所得稅相關的案例與行政函釋，例如依據所得基本稅額條例第 12 條規定，員工分紅配股之所得，應於可處分日次日之年度，計入基本所得額。高等行政法院即曾據此解決實務案例紛爭。本文又發現一有趣之議題：如公司已經確定有員工分紅配股計劃，但尚未發行並配發給員工之前，員工已經死亡。該股票事後發給時，究竟應歸入員工生前所得列入遺產範圍抑或繼承已開始而列入繼承人之所得範圍？就此類似問題美國法院有相當多之案例加以討論，可惜國內並無這種案例；僅有一關於生前存款之利息於死後給付應如何歸屬之案例。本文也介紹一些關於員工分紅因消滅時效完成或因拋棄，而導致並未實際發給時，應如何處理之相關規範。

經由案例研究及行政規則介紹，本文認為我國員工分紅費用化乃正確方向，惟仍有少數問題必須解決。本文建議：參考美國第五巡迴法院之「實質確定收入原則」，衡量員工死亡時該分紅計畫是否已經進展到「確定會發給」之程度，如是；則該分紅明確屬於員工實質可收入之所得，應歸入其遺產範圍，如否；則列入繼承人所得範圍。但此一問題仍相當複雜，必須更進一步的研究才能發展出適合我國國情且合理的理論以供實務運用。

# On Expensing Employee Bonus—Especially Focus on Income Tax Cases\*

Jui-Sheng Lee<sup>\*\*</sup>, Ming-Sheng Huang<sup>\*\*\*</sup>, Shu-Hui Huang<sup>\*\*\*\*</sup>

## Abstract

The high-tech Industries in Taiwan—especially the Electronic Industries—treated the employee bonus as surplus earning distribution for more than thirty years. This may help firms reduce personnel expense and to raise surplus. But, some foreign investor argued against that the employee bonus causing of the loss of the stockholders' equity, doesn't match with International Financial Reporting Standards (IFRS). The Legislative Yuan passed the amendment of Business Accounting Act on April 28, 2006, and FSC announced the related accounting rules for expensing employee bonus on August 28, 2008. With such revision, the employee bonus will be recognized as expense rather than earning distribution.

---

\* The author thanks the two anonymous reviewers for their valuable advice. Standing advance is the responsibility should bear by authors.

\*\* Assistant Professor, National Quemoy University, Marine Affair Institute. Ph. D in Law, Tunghai University.

\*\*\* Professor, National Chengchi University, Department of Public Finance. Ph.D. in Economics, the University of Warwick, UK.

\*\*\*\* Professor, National Tai-Chung Institute of Technology, Department of Public Finance and Taxation. Ph.D. In Finance, National Chengchi University.

This paper discusses some practice regulations and cases related to expensing employee bonus and income tax. According to article 12 of Income Basic Tax Act, employee bonus shall be added to the amount of basic income on the year of the date next following the date of acquisition. We also noted an interesting issue both important in Taiwan and USA, if a company has an employee bonus plan, the employee dead before the shares were designated, whether the bonus constituted income in respect of a decedent or income of the inheritor? It's difficult to identify. The US Courts have a lots of cases concern about this but we can't find any case in Taiwan. This thesis then introduces the practice regulation about extinctive prescription and waive of the bonus.

After all discusses above these cases and regulations, this paper conclude that expensing employee bonus is on the right way but still has a few problems to be resolve. We suggest selecting and adopting the "Substantial Certainty of Receipt Test" —decided by Fifth Circuit Court of US.—to clear up the question of "employee bonus plan before death and designated after death". But we must admit that this issue is very complex and need more study to develop a rational theory for our country.

# 員工分紅費用化之研究 —以所得稅問題為中心

李瑞生、黃明聖、黃淑惠

## 目次

壹、前言

貳、員工分紅費用化之發展

一、緣起

二、思辯與轉折

參、員工分紅費用化之若干所得稅問題與案例

一、員工取得股份是否需課綜所稅

二、員工分紅與所得基本稅額

三、員工死亡後始實現之分紅

四、營所稅關於員工分紅之認列

五、研發人員員工分紅與投資抵減

六、拋棄或消滅時效完成之處理

肆、結論

關鍵字：員工分紅、員工分紅費用化、商業會計法、國際會計準則公報第19號、所得稅法

Keywords: Employee Bonus, Expensing Employee Bonus, Business Accounting Act, International Accounting Standard 19, Income Tax Act.

## 壹、前言

員工分紅與員工入股、員工分紅入股、三者概念上容易混淆，有必要先予釐清。首先：員工分紅係指公司年度之盈餘，扣除稅捐及各項法定彌補虧損、提列公積之後，依據章程或股東會決議提撥一定比例分配紅利予員工，具有鼓勵員工之意義。其次：員工入股則是員工投入資本成爲股東，使之享受、承擔公司經營成敗之利益、風險，入股方式可能是自公開市場或向他人價購、或公司增資發行新股時向公司認購等等。再者：員工分紅入股則是結合員工分紅與員工入股，將分紅以配發股票之方式派發給員工，亦即藉由配發股票來達成分紅之目的。<sup>1</sup>本文所探討之員工分紅費用化問題，包含員工分紅與員工分紅入股，至於單純之員工入股，係屬以投入資本取得股份之對價關係，公司並無支出，與費用化無涉，不在本文討論之範圍，先予敘明。

我國高科技產業首創以員工分紅入股之方式留住優秀人才，數十年來，的確讓員工在高額股票利益下搏命工作，將智慧帶進企業，造就竹科之亮麗發展，當然也培養出一批所謂的電子新貴。<sup>2</sup>表面上來看，員工分紅配股似乎是雙贏之局面，既有利於公司人事費用的降低，員工也樂得拿股票成爲千萬富翁。不過，仔細思考會發現，員工分紅之財源雖然不列載於公司人事費用，乃係來自於稅後盈餘項下，而稅後盈餘原本是屬於股東之權益！股東將資本投入原本就是企望分配盈餘，現在將盈餘分出來支付員工分紅，等於是削減股東之權益，對股東是否公平引發質疑。從國際上公認的會計準則來觀察，我國產業此種處理方式也難以獲得認可，因而屢屢發生企業赴美發行有價證券，必須調整財務報表，

---

<sup>1</sup> 詳細說明請參許崇源（2007），〈員工分紅制度之探討〉，《證券暨期貨月刊》，第25卷，第7期，頁5。

<sup>2</sup> 經濟日報（01/03/2005），新聞分析：科技業搶才大作戰，A3版焦點要聞。

造成費用大增、盈餘驟減之窘境。

為解決前述國際接軌及保障股東權益等問題，我國於 2006 年開始修法，將員工分紅費用化，雖曾引發各方爭議及股市下跌，目前尚不能論斷此一修正是否成功。本文將就此一新制所涉及之所得稅問題加以整理、討論，於標題貳略述員工分紅費用化之緣起及發展，標題參則就員工分紅費用化涉及的綜合所得稅問題，例如員工死亡後始實現之分紅等，及營利事業所得稅涉及的關於員工分紅費用之認列、員工分紅費用與投資抵減、拋棄或消滅時效完成之處理等問題，並援引主管機關函釋或法院實務判決討論之。標題肆則提出若干對於新制的評論，以供參考。

## 貳、員工分紅費用化之發展

### 一、緣起

員工分紅之制度最早可追溯到西元 1842 年法國巴黎的一家裝潢公司，<sup>3</sup>但最單純之分紅僅就盈餘之一定比例分配現金。我國早期高科技產業為留住優秀人才，同時也考慮到公司人事費用要壓低，發展出了從盈餘支付員工分紅配股的巧妙制度。<sup>4</sup>此種制度藉由盈餘轉增資配發新股給員工，可將公司之利益與員工之利益結合一致，激勵員工增強向心力，而且該紅利是從盈餘項下支應，帳面上來看，公司給付員工之名目薪資並不高，不致造成整體公司費用增高，有助於公司之帳面盈餘增加，公司財務報表更顯亮麗。

<sup>3</sup> 員工分紅之歷史沿革請參許崇源，同前註 1，頁 6；邱垂源（2005），《員工分紅之會計處理及租稅相關問題探討》，頁 4，中原大學會計學系碩士論文。

<sup>4</sup> 資料顯示，我國早期率先實施員工分紅配股制度者有宏碁資訊股份有限公司、聯華電子股份有限公司等，其後上市上櫃公司紛紛援用該制度。聯電公司前董事長曹興誠多次於公開場合為此制度辯護，認為如果無此制度，台灣之高科技產業無法留住優秀人才。參劉欣萍（2002），《員工分紅配股租稅政策對資訊電子業股價之影響》，頁 1，國立臺灣大學會計學研究所碩士論文；邱垂源，同前註 3，頁 8。

法源方面；西元 1980 年公司法修訂於第 235 條第 2 項規定：「章程應訂明員工分配紅利之成數。」及第 240 條規定：「公司得由…股東會…決議，將應分配股息及紅利之全部或一部，以發行新股方式為之；…以紅利轉作資本時，依章程員工應分配之紅利，得發給新股或以現金支付之。」2006 年修法之前商業會計法第 64 條規定：「商業盈餘之分配，如股息、紅利等不得作為費用或損失」。因此，我國企業於分配盈餘時，依法必須按章程所訂員工分配紅利之成數分配紅利予員工，亦可經股東會通過以股票方式給予員工，而且該分紅入股之財源來自於盈餘，不得列入費用，正式確立員工分紅入股之制度。

## 二、思辯與轉折

隨著我國金融市場愈趨向國際化，員工分紅如何認列之問題也愈受外國法人之質疑。外國法人於投資我國上市公司股票時，一方面讚嘆財務報表之盈餘數字可觀，另一方面卻發現員工分紅並非列於人事費用，而是列於盈餘分配，於是擔心投資股東之可分配盈餘遭到員工分紅之侵蝕。<sup>5</sup>再者，我國企業開始赴美國發行存託憑證（American Depositary Receipt, ADR）時，因美國之會計處理準則係將員工分紅列入費用，因此企業必須調整其財報以符合美國之規定，此時往往造成財報上之盈餘瞬間大幅縮水之情況，更引發外國投資人之質疑。

反對將員工分紅列入盈餘分配之主要理由有下列三項：

### （一）難與國際接軌

<sup>5</sup> 外國媒體對台灣員工分紅入股制度最嚴厲之批評出自亞洲華爾街日報，2002 年 7 月 18 日頭版頭條，認為此制度嚴重減損外國投資人之盈餘分配權，外資已經準備懲罰這些企業，詳細論述請參許崇源，同前註 1，頁 6。國內媒體報導外資對員工分紅入股之害處及應費用化之看法參見，經濟日報（05/03/2006），各界看法，外資：順應國際趨勢方向正確，A2 版財經要聞。



我國高科技業吸引人才特有之方式係採高額員工分紅配股制度，而美國企業則採用員工股票選擇權或限制性配股制度，我國現行法制就員工分紅配股之會計處理方式與美國及國際會計準則之相關規定並不相符。依據國際會計準則公報第 19 號（International Accounting Standard 19），員工分紅配股應視為員工薪資，認列為當年度費用。美國之財務會計準則委員會（Financial Accounting Standards Board, FASB）1995 年 10 月發佈 SFAS No.123 公報，提出以公平價值法為基礎之會計模式，並強調酬勞成本應於給予日，依據獎勵標的之公平價值加以衡量，並於員工服務期間內加以認列費用。<sup>6</sup>我國將員工分紅入股認列於盈餘，顯然與前揭 IAS19 及 SFAS No.123 不相符合，這樣的財報拿到國際上很難被接受。

## （二）減列費用虛增盈餘不能忠實表達經營實績

將員工分紅入股認列於盈餘，並不符合我國財務會計準則公報第 1 號之規定：「公司計算損益之目的，在於公正表達各期之經營成績。」蓋因損益之計算應包括當期之全部收入減除當期之全部費用及所得稅。而所謂費用或成本，係指凡是會減少股東所能分配之金額，例如因生產商品、提供勞務、或其他活動，而造成資產減少、或負債增加者皆屬之。因此，支付給員工之酬勞，不論企業係以固定薪酬或變動薪酬方式給予，或以現金、股票、選擇權或其他標的給予，其本質均為員工勞務之代價。反觀盈餘，性質上應屬股東權益，為公司資產減去負債後之剩餘權益，專屬股東所有。將員工分紅列入盈餘，概念上即不符合，而且將產生人事費用低估，盈餘高估之效果，不能忠實表達經營成績。

---

<sup>6</sup> 應說明者：該意見書認為非酬勞性認股計畫（Non compensatory Stock Option Plan），員工認股必須相對投入資金，未獲得特殊利益，公司亦未因給予認股權而付出實質代價，其認購價格與市價相當，毋須認列酬勞費用。

### (三) 侵蝕股東權益

盈餘應專屬於股東所有，前已述及，將員工分紅入股認列於盈餘，當然會減少股東可分配之金額。例如聯發科於 2005 年總分配紅利 1 億零 4 百 30 萬股，分配給股東 8 千 6 百萬股，分配給員工 1 千 8 百萬股，換言之，可分配盈餘之 17% 被挪為員工分紅，<sup>7</sup>這當然對於股東造成權益之減損。因此；論者經常批評：並非不贊成讓員工享受分紅，而是員工分紅應列入公司之人事費用，而不應慷股東之慨。

在各界爭論之下，尤其是考量到與國際接軌，主管機關決定修法將員工分紅費用化，主要是商業會計法第 64 條修正案於 2006 年 5 月經立法院三讀通過：「商業對業主分配之盈餘，不得作為費用或損失。但具負債性質之特別股，其股利應認列為費用。」舊法「商業盈餘之分配...不得列入費用」限縮為「商業對業主分配之盈餘...不得列入費用」基此；員工分紅即應列入費用。同時經濟部亦頒布函令，<sup>8</sup>有關員工分紅之會計處理，參考國際會計準則之規定，應列為費用，並自中華民國 97 年 1 月 1 日起生效。行政院金融監督管理委員會 2007 年 3 月 30 日金管證六字第 0960013218 號令，各公開發行公司應依據財團法人中華民國會計研究發展基金會 2007 年 3 月 16 日 (96) 基秘字第 0000000052 號函所載之會計原則，處理員工分紅費用化，同時必須於財務報表中揭露章程所規定員工分紅及董監酬勞之成數或範圍，並敘明可自公開資訊觀測站等管道查詢董事會通過及股東會決議之員工紅利及董監酬勞相關資訊。爭執多時的費用化問題算是大勢底定，但至今仍有一些反對費用化的聲音。<sup>9</sup>

<sup>7</sup> 詳細之資料及討論請參林錦鵬、陳彩稚、李書行 (2008)，〈員工分紅配股法令與企業經營之關係—以 IC 設計業為例〉，《萬國法律》，第 157 期，頁 20。

<sup>8</sup> 經濟部 (96) 經商字第 9600500940 號函。

<sup>9</sup> 學者林維得即認為員工分紅在法律的意義是期待員工能與股東共享公司經營的成果，一同參與稅後盈餘之分配，因此，員工分紅應為盈餘分派之觀念，再者；員工所配得

## 參、員工分紅費用化之若干所得稅問題與案 例

### 一、員工取得股份是否需課綜所稅

所得稅可分為個人綜合所得稅 (individual income tax) 與營利事業所得稅 (business income tax)。由於所得稅的課稅主體為人、課稅客體為所得，故人有所得即應課徵所得稅。惟人有自然人與法人之分。對自然人在一定期間（通常為一年）之所得所課徵的稅，稱為綜合所得稅。對法人之所得所課徵的稅原本應稱為法人所得稅；惟我國除對法人課稅外，亦將獨資、合夥一併納入，故稱為營利事業所得稅。一般國家課徵個人所得稅皆採累進稅率，以期達量能課稅、平均社會財富之目的。<sup>10</sup>

我國的綜合所得稅採收付實現制。營利事業所得稅原則上採權責發生制；除非其為非公司組織，得因原有習慣，或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關，採用現金收付制。因此如果某營利事業 2007 年 12 月份之薪資，係於 2008 年 1 月份支付，則就綜合所得稅而言，該所得為員工 2008 年度之所得，員工應於 2009 年 5 月申報納稅。但就營利事業所得稅而言，此薪資費用為該營利事業 2007 年度之費用，營利事業應於

---

之紅利若未經過股東會決議轉為資本，則員工亦無法獲得股票，所以，員工分紅入股應該是公司發放紅利給員工，員工再以所獲得之紅利作為股款，以面額來認購新股，而且是經過股東會之決議，故我國員工分紅配股，是股東不惜犧牲自己一部分之紅利挪為員工紅利，鼓勵員工盡心盡力為公司服務，公司業績優良當然股東可以獲得更大的權益。參林維得（2003），〈談員工分紅列為費用合法合理性〉，《稅務旬刊》，第 1856 期，頁 11-16。產業界以聯電榮譽董事長曹興誠、榮譽副董事長宣明智反對費用化最力，宣明智直到今年接受媒體訪問仍感嘆費用化對產業不利，經濟日報（04/09/2010），A17 版產業商業。

<sup>10</sup> 參黃明聖、黃淑惠、李瑞生合著（2009），《稅務法規理論與實務》，頁 72，台北：五南。

2008 年度 5 月時申報之。

所得稅法第 8 條所稱中華民國來源所得，係指下列各項所得(所 8)：

(一) 營利所得：凡依中華民國公司法規定設立登記成立之公司，或經中華民國政府認許在中華民國境內營業之外國公司所分配之股利；中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。

(二) 薪資所得：在中華民國境內提供勞務之報酬。但有下列兩點例外：

1.非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外雇主所取得之勞務報酬，不屬於中華民國來源所得。

2.中華民國政府派駐國外工作人員，及一般僱用人員在國外提供勞務之報酬，則為中華民國來源所得。

(三) 利息所得：自中華民國各級政府、中華民國境內之法人及中華民國境內居住之個人所取得之利息。

(四) 租賃所得及權利金所得：前者指在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。例如，張三在美國有一棟房屋出租，其租金收入則不屬於中華民國來源所得；後者指專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，因在中華民國境內供他人使用所取得之權利金。

(五) 財產交易所得：在中華民國境內財產交易之增益。

(六) 營業盈餘：在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘。

(七) 競技競賽及機會中獎所得：在中華民國境內參加各種競技、

競賽、機會中獎等之獎金或給與。

(八) 其他所得：在中華民國境內取得之其他收益。

從上開規定，員工取得股份是否需課綜所稅？茲探討如下：

員工取得公司之股份，有時是經由應募程序，支付投資對價而換取公司之股份，此純為投資關係，與分紅無關。但有時員工與公司間係技術作股之約定，此種約定之特徵在於員工移轉某種特定技術、智慧財產權予公司，公司給予股份作為對價，當然與員工分紅有所不同。不過有案例顯示，<sup>11</sup>員工認為取得公司股份是基於技術作股之關係，而稅捐機關則認定是員工分紅，若為前者，該股份之取得並非「所得」，而是投資的對價，不需納入所得範圍，若是後者，該股票即屬於員工之所得，應納入年度所得項下申報所得稅。對此一問題，法院實務見解認為，技術作股係基於公司法第 156 條第 5 項規定，為股東抵充認購公司發行新股之股款；系爭分配股票記載於聘任契約中約定：「...到職起薪日為 2001 年 1 月 10 日...實際到職日配置 300,000 股股票，...若 3 年內離職，則由公司全數無償取回。...」顯然並非基於技術移轉而獲得股票，而是約定到職即發給股票、離職即取回股票，應解為任職的對價，屬原告在工作或職務上所取得之薪資所得。<sup>12</sup>

美國聯邦地區法院曾在案件<sup>13</sup>中，對員工分紅是否屬於薪資有詳細

<sup>11</sup> 臺北高等行政法院 96 年度訴字第 03487 號判決。該案例事實略為：原告某甲主張其取得某公司 80 張股票係基於技術作股之關係，以專門技術作價抵繳股款方式所取得，且經董事會同意與致遠會計師事務所簽證及經濟部商業司認可該增資案成立，原告完全相信所取得之股票為技術股，應無所得稅問題。稅捐機關則認定系爭股票為員工分紅之性質，基於原告任職滿三年期間所獲配系爭股票，應屬原告在工作或職務上所取得之薪資所得，因而調增原告之所得稅額。原告不服乃提起行政爭訟。

<sup>12</sup> 本件納稅義務人不服高等行政法院之判決，提起上訴，最高行政法院採取與高等行政法院相同之見解；駁回上訴。參最高行政法院 99 年度判字第 239 號判決。

<sup>13</sup> *Phenicie v. Bossert Indus. Supply, Inc.*, 963 F. Supp. 747, 751 (N.D. Ind. 1996).

的區分。該法院提出下列特徵作為判斷標準：

- (一) 該員工分紅並非基於薪資或報酬而加以計算決定。
- (二) 系爭員工分紅依據服務單位整體表現而決定。
- (三) 該員工分紅並非定期、規律性的支付，而是年度結束之後計算、決定。<sup>14</sup>

符合上述三特徵者，不列入印第安那州法所規定的薪資範圍。<sup>15</sup>

相對於美國法院之見解，我國不論稅捐機關或司法機關，向來都將員工分紅認定屬於「薪資所得」，此見解顯然是依據所得稅法之條文。

<sup>16</sup>

## 二、員工分紅與所得基本稅額

我國長期以來，為達成經濟、社會政策目的，多採租稅減免來獎勵產業發展，例如促進產業升級條例等，實施結果，減免範圍逐漸擴增，減免利益集中在少數產業或個人，以 2003 年營利事業適用租稅減免的情形為例，免稅所得高達 1,693 億元，其中高科技產業有 1,184 億元，

---

<sup>14</sup> See 963 F. Supp. 747, 751. The court states “ \* The bonus was not tied to or calculated from the plaintiff's salary or commissions;

\* The bonus in question was related to the overall performance of the bank branch;

\* The bonus was not paid on a periodic, regular basis as the bonus amount could only be calculated at the end of the fiscal year.”

<sup>15</sup> Id., “...an employee's bonus, when based upon company performance and not the individual's performance, does not constitute wages within the meaning of Indiana's wage statute.”

<sup>16</sup> 所得稅法第 14 條第 4 項：「薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得。（一）薪資包括薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利、各種補助費和其他給與（如車馬費等）。但為僱主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費、加班費，不超過規定標準者，及依法免稅之項目，不包括在內。」

占 70%，其他產業 509 億元，占 30%；投資抵減稅額亦高達 671 億元，其中高科技產業有 368 億元，占 55%，其他產業 303 億元，占 45%。在個人方面亦有類似情形，例如 2003 年度綜合所得稅申報，前 40 名最高所得大戶中，有 15 人所納稅額不到所得的百分之一（即有效稅率在 1% 以下），其中更有 8 人不用繳一毛錢的稅，嚴重違反公平原則，此不但造成稅基侵蝕，國庫收入減少，更使得貧富差距擴大，租稅公平受到質疑，影響一般民眾之納稅意願，並對政府施政產生負面觀感。

目前所得稅相關減免規定，散見於多種法規，欲全面取消不合時宜之減免規定，有其困難與障礙，乃參採美國、加拿大、韓國等國解決減免利益過度集中之做法，建立最低稅負制（alternative minimum tax；AMT），使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅之營利事業或個人，至少負擔一定比例之所得稅，可適度彰顯租稅公平。經獲得各界共識後，於中華民國 94 年 12 月 9 日立法院第 6 屆第 2 會期第 54 次會議三讀通過「所得基本稅額條例」，並於民國 94 年 12 月 28 日公布，除本法第 15 條規定自中華民國 96 年 1 月 1 日施行及施行日期另有規定外，其餘均自中華民國 95 年 1 月 1 日施行。

2006 年之後，員工若取得分紅之股票，需將該股票價值列入一般所得稅額，再計算其基本稅額。依據所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 5 款、第 2 項：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：一、.....五、公司員工依促進產業升級條例第 19 條之 1 規定取得之新發行記名股票，可處分日次日之時價超過股票面額之差額部分。.....前項第 5 款規定之所得，應於可處分日次日之年度，計入基本所得額。」

如公司決定員工分紅之盈餘年度與實際發給員工之年度不同時，究竟應以該盈餘之年度或實際取得之列報綜所稅？實務上有納稅義務人

與稅捐機關爭執之案例。<sup>17</sup>尤其是 2006 年我國開始實施基本稅額條例，若分配 2005 年度盈餘，而經過冗長之發程序，最後在 2006 年實際發給員工，將導致員工是否適用基本稅額之疑惑。站在員工之立場，當然主張該盈餘屬於 2005 年度，不要適用基本稅額，以免增加稅負。<sup>18</sup>就此一案件，台北高等行政法院直接援引前揭所得基本稅額條例，認定該分紅之股票經主管機關核准發行並於 2006 年 9 月 12 日以無實體方式發放並上櫃交易，股票可處分日為 2006 年 9 月 12 日（即撥入集保帳戶日），應按可處分日之次日（2006 年 9 月 13 日）時價 134.5 元超過面額差額部分，於可處分日次日之年度（2006 年度）計入基本所得額。<sup>19</sup>

### 三、員工死亡後始實現之分紅

假設某公司於 2008 年度有盈餘，董事會決定依照章程所規定之比例給員工分紅配股，歷經股東會決議、證券發行等程序之後該分紅配股於 2009 年度實際發給股東，某員工 2008 年度在職但 2009 年度身故，該分紅配股究竟應列入某甲之遺產範圍或列入繼承人之所得？

就此問題，性質比較相似之行政函釋為財政部 1997 年 4 月 23 日台

<sup>17</sup> 參臺北高等行政法院 98 年度簡字第 330 號判決。

<sup>18</sup> 該案例事實略為：原告某甲於申報 94 年度所得稅時未列報其獲配朋程科技股份有限公司（下稱朋程公司）員工分紅配股 56,000 股之所得計新臺幣（下同）6,972,000 元，經被告查得並計入原告當年度自行申報綜合所得淨額 3,819,882 元，核定基本所得額 10,791,882 元，基本稅額 958,376 元，補徵稅額 85,718 元。原告主張：本案「員工分紅」依法為 94 年度盈餘分派案會議記錄，並依財政部證券暨期貨管理委員會（證券暨期貨管理委員會已於 93 年 7 月 1 日改名為證券期貨局，並改隸行政院金融監督管理委員會）規定，依法公告，此有朋程公司 95 年股東常會議事錄在卷可查，會議記錄明白揭露本案所指「員工分紅」所發生之時間為 94 年之公司盈餘員工分配，惟所得基本稅額條例之實施日期為 95 年 1 月 1 日，而本件員工分紅係分配 94 年度公司盈餘，故本案並無所得基本稅額條例之適用。經申請復查，案經被告機關駁回其復查之申請。原告猶表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

<sup>19</sup> 該案納稅義務人仍然不服而提起上訴，最高行政法院採取與高等行政法院相同之見解；駁回上訴。參最高行政法院 99 年度裁字第 326 號裁定。



財稅第 861893588 號函釋：「…（二）死亡日前之孳息於生前尚未給付者，係屬死亡人遺留之權利，應併入死亡人遺產總額課徵遺產稅，免予課徵所得稅；（三）死亡日後所孳生之利息，屬繼承人之所得……」

司法院大法官於 2005 年做成大法官釋字第 597 號解釋指出，定期存款自存款人死亡之翌日起，至該存款屆滿日止所生之利息，係繼承開始後，由繼承人所繼承之定期存款本金及所從屬之抽象利息基本權，隨時間經過而具體發生，故該利息並非被繼承人死亡時遺有之財產，自非屬應依遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定課徵遺產稅範圍，財政部前揭函釋本於法定職權，所為必要之釋示性行政規則，符合遺產及贈與稅法、所得稅法之立法目的及租稅之經濟意義，與憲法第 19 條之租稅法律主義及上開法律規定均無牴觸。

細究財政部及大法官解釋之意旨，似乎應認為：死亡為分界點，死亡之前已發生之利息歸入遺產，死亡之後始發生之利息則歸入繼承人所得。員工分紅配股之性質，與利息並不相同，能否類推適用？申言之，利息係基於本金、利率之計算，可以明確算出被繼承人死亡之日利息究竟多少，自次日起利息即歸屬繼承人。反觀員工分紅配股，縱然計畫已經啟動，可能隨時會有變化，例如股東會有不同意見等，因此，在拿到股票之前，員工仍不能主張對該股票有確定之權利，這種不確定的期待權，在該員工死亡時仍不確定，能歸入遺產範圍否？值得深思。

美國關於此一問題，法院歷來提出不同之判斷標準。早期聯邦第二區巡迴法院曾於案例中，<sup>20</sup>針對死後始實現之員工分紅，究竟是否屬於該員工死亡前的所得而列入其遺產，提出「經濟活動原則（economic activities test）」，認為「該紅利是否屬於死者之所得」，應將焦點置於「生前經濟活動所生之死後給付」；法院論斷該紅利性質上屬於死者

---

<sup>20</sup> *O'Daniel's Estate v. Commissioner*, 173 F.2d 966 (2d Cir. 1949).

之勞務薪資且「取得該紅利必須視之為死者之財產，對死者請求；別無其他任何方法」。至於死者生前對該紅利無任何權利並不重要<sup>21</sup>。

嗣後美國法院又分別提出「所得權利原則 (the right to income test)」<sup>22</sup>、「實質確定收入原則 (substantial certainty of receipt test)」<sup>23</sup>、「四個因素判斷原則 (the four-factor test)」<sup>24</sup>分別試圖解決各式各樣的遺產歸屬問題<sup>25</sup>，諸如：保險佣金收入歸屬問題、生前選擇權死後實現收入歸屬問題、生前開始公司解散清算死後分配剩餘財產歸屬問題，最有趣的是生前養的小牛死後長大出售獲利居然也被討論！

比較前述我國及美國之實務見解，似乎美國案例豐富而多元，其理論或有細緻之處值得更進一步深入研究。

#### 四、營所稅關於員工分紅之認列

依據財政部之函令，<sup>26</sup>自 2008 年 1 月 1 日實施員工分紅費用化，關於營所稅之申報應依下列規定認列：

公司員工分紅之金額如非由公司本身之股票或其他權益商品價格決定者，公司於申報營利事業所得稅時，得依下列規定以費用列支：

(一) 員工分紅金額，若係依盈餘之固定比例提列者（例如依盈餘之 8% 提列），公司應於員工提供勞務之會計期間依所訂定之固定百分比，估計員工分紅可能發放之金額，認列為費用。至次年度股東會決議

---

<sup>21</sup> *Id.* at 968.

<sup>22</sup> *Trust Co. of Georgia v. Ross*, 392 F.2d 694 (5th Cir. 1967).

<sup>23</sup> *Halliday v. United States*, 655 F.2d 68 (5th Cir. 1981).

<sup>24</sup> *Estate of Peterson v. Commissioner*, 74 T.C. 630 (1980).

<sup>25</sup> See John G. Steinkamp, *Identification of income in respect of a decedent: The case for using assignment of income precedents*, 46 DePaul L. Rev. 367.(1997)

<sup>26</sup> 財政部 (96) 台財稅字第 09604531390 號令。

之金額如有差異，應依會計估計變動處理，列為次年度之損益。

(二)員工分紅金額，若係由公司裁量者(例如依盈餘之 2%至 10% 提列)，公司應於員工提供勞務之會計期間依過去經驗就員工分紅可能發放之金額為最適當之估計，認列為費用；其與董事會決議之金額有重大差異時，該差異數應調整原認列員工分紅費用年度之費用。至次年度股東會決議之金額如仍有差異，應依會計估計變動處理，列為次年度之損益。

(三)公司發放之董監酬勞，比照上述員工分紅之規定辦理。

(四)公司依公司法第 235 條第 4 項規定，分配予從屬公司員工之紅利，依所得稅法第 38 條規定，不得列報為費用。

公司如已依章程配發員工分紅，又於薪資費用中列入另一筆『績效獎金』，該績效獎金究竟屬盈餘或費用？本問題如以現行制度來看，應該視之為員工服勞務之對價，列入費用為是。但在費用化新制實施前(2003 年度)之營所稅申報案，雙方爭訟到 2009 年新制實施後，法院則認定：<sup>27</sup>2008 年 1 月 1 日員工分紅費用化開始實施，2007 年度之前的營所稅申報仍應適用舊制，將分紅列入盈餘，雖然給付之名目是「績效獎金」，實際上係由公司依該年度之經營結果(預計稅後利益)提撥一定比例之金額，發放時由總經理依各員工當年度績效及對公司貢獻度斟酌給與，是該績效獎金乃係以稅後盈餘發放予員工之獎金，而屬於分紅性質，核與員工薪資係不論公司盈虧，均應依僱傭契約約定按期給付，明顯不同，揆諸相關法令規定，自不得以費用列支。

---

<sup>27</sup> 高雄高等行政法院 96 年度訴字第 920 號判決，經最高行政法院以 98 年度判字第 1097 號判決予以維持。

## 五、研發人員員工分紅與投資抵減

舊制將員工分紅列於盈餘，公司並無研究發展人員薪資得投資抵減之問題，但新制將員工分紅費用化之後，既然公司將之列入人事費用，針對公司內部全職擔任研究發展之人員所領取之員工分紅，依據下列法規應該可以申報投資抵減，不過應注意促進產業升級條例與促進產業創新條例兩個新舊法律的銜接問題。

促進產業升級條例第6條原本規定，公司得在投資於研究與發展及人才培訓支出金額35%限度內，自當年度起5年內抵減各年度應納營業事業所得稅額；主管機關依據該法制訂「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法」，財政部並以函令公布關於投資抵減之適用標準：<sup>28</sup>

(一)公司員工分紅及以公司權益商品價格基礎給付之員工勞務成本，依營業事業所得稅查核準則第71條規定得認列為薪資支出者，其屬研究發展單位專門從事研究發展工作之全職人員之薪資，可依「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法」第2條第1項第1款規定，以各年度實際發放或員工實際執行數額適用研究與發展支出投資抵減。

(二)適用上開規定計算投資抵減金額者，員工分紅應按費用認列當年度員工實際從事研究與發展工作之月份比例計算；公司權益商品價格基礎之給付應按員工於既得期間實際從事研究與發展工作之月份占既得期間月份比例計算。

但是立法院新制訂之產業創新條例自民國2010年5月12日實施，促進產業升級條例同日廢止，產業創新條例第10條規定：「為促進產

---

<sup>28</sup> 財政部(98)台財稅字第09800257300號。

業創新，公司得在投資於研究發展支出金額 15% 限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額 30% 為限。

前項投資抵減之適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之。」

為便於理解，茲整理投資抵減新舊法之差異如表一：

**表 1 促產條例與產創條例投資抵減之比較**

法源	促產條例	產創條例
條目	第 6 條	第 10 條
抵減範圍	研究發展及人才培訓支出金額的 35% 以內	研究發展支出金額的 15% 以內
抵減方式	五年抵減營所稅	抵減營所稅，不超過年度稅額 30%
實施辦法	「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法」	尚未公布
生效日期	2010 年 5 月 12 日之前	2010 年 5 月 12 日之後，溯及 2010 年 1 月 1 日

資料來源：自行整理

新舊法律不論在投資抵減之項目上、抵減之限度均有不同，因此，前述之「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法」應該也要配合修正，至少在「人才培訓支出」項目必須取消，從而財政部前揭函令應該也會配合修正，但大體上而言，公司得將研究發展部門人員之薪

資列入營所稅投資抵減項目仍將維持，只是得抵減之限額以及詳細之技術事項會有少許修正，此部分仍必須密切注意財政部之修正動態。

#### 六、拋棄或消滅時效完成之處理

公司決定員工分紅後，有時員工拋棄分紅，或者是長期未前來具領而致消滅時效完成，此種情況，將導致公司已列入費用卻未實際支出，名實不符應加以調整。

依據財政部之函令，<sup>29</sup>該項實際上未支付之員工分紅，性質上非屬公司法第 241 條所規範之「受領贈與所得」，就會計而言，應屬企業之「其他收入」。依此，公司分配之員工分紅或董監事酬勞既已依 2007 年解釋令規定認列費用，嗣後因員工或董、監事拋棄或逾期未領致請求權因時效而消滅者，自應將以前年度已認列之費用，列為拋棄或請求權消滅年度之其他收入，依所得稅法第 24 條規定，核計營利事業所得額。另考量前開請求權因逾時效而消滅後，公司雖已不負給付之義務，惟法令並無禁止給付之規定，故公司如於列入其他收入後再給付者，亦得就其實際給付之數額，列為實際給付年度之費用，以切合實際。

### 肆、結論

員工分紅費用化已經實施 2 年有餘，從前述整理發現，費用化之後的會計處理，相關準則大抵已完備，所得稅方面，關於生前決定之分紅死後始實現者，似乎法無明文，實務也未針對此一問題做出見解。考量

---

<sup>29</sup> 財政部（98）台財稅字第 09804529490 號令：「公司依本部 96 年 9 月 11 日台財稅字第 09604531390 號令規定，自 97 年 1 月 1 日起員工分紅及董監事酬勞已於申報營利事業所得稅時以費用列支者，嗣後因員工或董事、監察人拋棄所獲配之紅利或酬勞，或逾期未領致請求權因時效而消滅者，公司應將已認列之費用，列為拋棄年度或請求權消滅年度之其他收入課稅。惟於列入其他收入後再給付者，得就其實際給付之數額列為實際給付年度之費用。」

到員工分紅的不確定性，本文建議：參考美國法院之「實質確定收入原則」，衡量員工死亡時該分紅計畫是否已經進展到「確定會發給」之程度，如是；則該分紅明確屬於員工實質可收入之所得，應歸入其遺產範圍，如否；則列入繼承人所得範圍。但此一問題仍相當複雜，必須更進一步的研究才能發展出適合我國國情且合理的理論以供實務運用。

再者：關於研究發展部門專職員工之分紅，費用化之後列入投資抵減應無問題，但是因促進產業升級條例與促進產業創新條例兩個新舊法律的銜接問題，相關子法「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法」應該也要配合修正，從而財政部應該也會配合修正適用抵減之函令，目前雖尚未公布但必須密切注意財政部之修正動態。

## 參考文獻

### 一、中文部分

- 林維得 (2003)。〈談員工分紅列為費用合法合理性〉，《稅務旬刊》，第 1856 期，頁 11-16。(Wei-Te Lin (2003), Legitimacy and Rationality about Employee Profit Sharing as an Expense, Tax-journal, 1856:11-16)
- 林錦鵬、陳彩稚、李書行 (2008)。〈員工分紅配股法令與企業經營之關係—以 IC 設計業為例〉，《萬國法律》，第 157 期，頁 12-21。(Chin-Peng Lin, Tsai-Wei Chen, Shu-Hsing Li (2008), The Relationship between Profit Sharing Act and Business-Example: IC Design Industry, FT Law Review, 157:12-21)
- 邱垂源 (2005)。《員工分紅之會計處理及租稅相關問題探討》。中原大學會計學系碩士論文。(Chuei-Yuan Chiou (2005), Discussion of Employee Profit Sharing Accounting and Questions about Tax, Unpublished master's thesis, Chung Yuan Christian University Accounting Department)
- 許崇源 (2007)。〈員工分紅制度之探討〉，《證券暨期貨月刊》，第 25 卷，第 7 期，頁 5-11。(Chung-Yuan Hsu (2007), Discussion about Employee Profit Sharing System, Securities and Futures Digest, 7:5-11)
- 黃明聖、黃淑惠、李瑞生合著 (2009)。《稅務法規理論與實務》。台北：五南。(Ming-Sheng Huang, Shu-Hui Huang, Jui-Cheng Li (2009), Tax Law: Theory and Practice, Taipei: Wunan)
- 劉欣萍 (2002)。《員工分紅配股租稅政策對資訊電子業股價之影響》。國立臺灣大學會計學研究所碩士論文。(Hsin-Ping Liu (2002), Effects of Share Information and Electronic Industry by Tax Policy about Profit Sharing, Unpublished master's thesis, National Taiwan University Accounting Department)



## 二、英文部分

John G. Steinkamp(1997), Identification of income in respect of a decedent:  
The case for using assignment of income precedents, 46 DePaul L. Rev.  
367.

