

# 股東放棄債權或捐贈資產對公司影響之探析

張暘 會計師

公司營運過程中會因資金周轉需要而向股東借入供日常營運所需，此即股東對公司產生債權的主要來源，其性質上係屬於公司的負債，為了反映公司實質之財務狀況，該債權自應反映於公司的財務報表中，一般將此債權反映於「股東往來」會計項目之貸方列示。

然而，股東為何要放棄對公司的債權？多半是為了降低負債比率、改善財務結構等，若公司經營連年虧損，股東是否可直接以股東往來彌補累積虧損？會計帳務應如何處理？對公司及股東而言，又是否會將有稅負產生？本文將以財稅兩方面淺述如下。

## 一、財務面

股東放棄債權或捐贈資產若未依持股比例進行，過去公司須認列為「其他收入」。經濟部民國(以下同)106年9月21日發布解釋函<sup>1</sup>提及，股東放棄債權或捐贈資產無論有無依持股比例，均認列為資本公積，與此規定不符之解釋函將不再援用。因此，未來即使 1 人公司之股東放棄對公司之債權，也應帳列

<sup>1</sup>經濟部 1060921 經商字第 10602420200 號函

公司受領股東放棄債權或捐贈資產以及股東逾時效未領取之股利之會計處理疑義

- 一、依據本部於 106 年 8 月 2 日召開「研議公司受領股東放棄債權或捐贈資產之會計處理疑義」會議決議。
- 二、報導期間開始日在中華民國 106 年 1 月 1 日以後之財務報表，關於股東無償放棄債權或捐贈資產予公司，係股東基於股東之地位所為之行為，無論有無依持股比例，應一律認列為資本公積，本部 94 年 5 月 5 日經商字第 09402048030 號函與上開說明不符部分，不再援用。
- 三、股東逾時效未領取之股利，應認列為資本公積，而非其他收入，本部 93 年 3 月 23 日經商字第 09302041230 號函釋予以廢止，另本部 91 年 4 月 11 日經商字第 09102053510 號函及 92 年 12 月 29 日經商字第 09202260140 號函與上開說明不符部分，不再援用。

於「資本公積」，無須認列為「其他收入」且併計未分配盈餘項目而加徵所得稅。

公司股東未依持股比例放棄債權，以往須認列「其他收入」之規定，最早可回溯至經濟部 91 年 3 月 14 日解釋函<sup>2</sup>，由於 90 年公司法大幅修正時刪除第 238 條資本公積認列的規定，使資本公積認列回歸商業會計法、會計準則的適用，其中該函令提及商業會計法對資產重估增值仍應轉列資本公積之規定，亦已於 103 年 6 月 18 日之解釋函修正，改列為「未實現重估增資」，且未實現重估增值非資本公積科目，不可彌補虧損。

在 106 年 1 月 1 日開始採用企業會計準則後，會計研究發展基金會於 105

<sup>2</sup>經濟部 910314 經商字第 09102050200 號令

資本公積回歸商業會計法及相關規定之適用，其商業會計之處理按公司法刪除第二百三十八條規定後，資本公積回歸商業會計法及相關規定之適用，其商業會計之處理如後：

一、「處分資產之溢價收入」之會計處理：

- (1) 九十年度發生者，依商業會計處理準則第三十四條第三項規定，依其性質列為營業外收入或非常損益。
- (2) 八十九年度以前所累積者，依企業自治原則，由公司自行決定要保持為資本公積，或轉列為保留盈餘，惟應經最近一次股東會或全體股東同意，且所有數額應採同一方式且一次處理。

二、資產重估增值在公司法修正後已無須轉列資本公積，惟商業會計法第五十二條仍規定應轉列資本公積，在商業會計法未修法前，仍應依其規定辦理。

三、修正後公司法第二百四十一條「超過票面金額發行股票所得之溢額」其範圍包括：

- (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) 庫藏股票交易溢價。
- (4) 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。
- (5) 因認股權證行使所得股本發行價格超過面額部分。
- (6) 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。
- (7) 附認股權公司債行使普通股認股權證分攤之價值。
- (8) 特別股收回價格低於發行價格之差額。
- (9) 認股權證逾期未行使而將其帳面餘額轉列者。
- (10) 因股東逾期未繳足股款而沒收之已繳股款。

四、修正後公司法第二百四十一條「受領贈與之所得」其範圍包括：指與股本交易有關之受領贈與：

- (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。

五、公司法第一百六十七條之一所稱「已實現資本公積」係指「超過票面金額發行股票所得之溢額」及「受領贈與之所得」資本公積，但受領本公司股票於未再出售前非屬已實現資本公積。

年曾發布解釋函，認為企業應將股東捐贈的資產以資本投入處理，也就是認列為資本或資本公積；對於非股東所捐贈資產，企業應依企業會計準則公報第21號「政府補助及政府輔助」，將補助認列為遞延收益。上述解釋出現了會計準則與商業會計法相關規定不一致的結果。由於會計準則的法律位階低於商業會計法及其相關法規，適用時應以商業會計法、經濟部解釋函為準。不過，本解釋函提及經濟部經過召開會議討論後，決定將公司受領捐贈資產、放棄債權，無論股東是否依持股比例進行，將一律認列為「資本公積」。

## 二、稅務面

在稅務方面，不論是否股東或有無依持股比例的捐贈資產、放棄債權，若捐贈或放棄債權者為公司股東，也因不再認列為「其他收入」，不屬於未分配盈餘加徵所得稅的課稅範圍，反之，若放棄債權者為非公司股東，則認列為「其他收入或遞延收入」，仍屬於未分配盈餘加徵所得稅的範圍。

進一步探討個人股東之贈與稅及受贈公司營利事業所得稅部分，在個人股東稅負的部分，若放棄債權不是為了彌補公司虧損，無論是否有依持股比例進行，均須繳納贈與稅，同時因避免贈與稅及所得稅之重複課稅，亦不在受贈公司營所稅的課稅範圍；法人股東部分不適用贈與稅，因此沒有贈與稅及所得稅重複課稅之情形，故須計入受贈公司之營所稅。

綜合前述，將公司受領股東/非股東放棄債權或受贈資產及股東逾期未領

取之股利的會計處理及稅負影響彙整如下表：

項目	債權人/股東		受贈公司				股東/債權人			
	身份	放棄比例	會計處理		稅負影響		稅負影響			
			帳列	可否轉增資	營所稅	未分配盈餘稅	贈與稅	營所稅	未分配盈餘稅	
放棄債權或捐贈資產	法人	股東	等比例	資本公積	可	應課	無	不適用	無	無
			不等比例		註1					
		非股東	不限	遞延收入	不適用					
	個人	股東	等比例	資本公積	可	免課	無	應課 免課(彌補虧損) <sup>3</sup>	不適用	不適用
			不等比例		註1					
		非股東	不限	遞延收入	不適用					
逾期末領取之股利	法人及個人股東	不限	資本公積	註1	免課	免課	免課	無	無	

註1：在106年函令以前，僅有依持股比例放棄對公司之債權或捐贈資產予公司者，才能列為「資本公積」，因此經濟部91年解釋函當時僅針對該類資本公積若要轉增資或配發股利以依持股比例者為限；而在106年函令頒布之後，過往相關解釋函令並未進一步調整，因此未依股東持股比例放棄債權或捐贈資產予公司產生之資本公積，能否轉增資或配發股利仍有待商榷。

Chung Sun Certified Public Accountants

<sup>3</sup> 財政部651228台財稅第38600號函

股東為彌補公司帳面虧損按股份比例放棄對公司之債權免課贈與稅公司之「股東往來」帳戶，如屬貸方餘額，此項餘額係屬股東對公司之債權，如股東為彌補公司帳面累積虧損，按股份比例放棄對公司之債權用以彌補自己之股權虧損，應免課贈與稅。

<sup>4</sup> 財政部1000818新聞稿

公司股東以其「股東往來」帳戶貸方餘額無償代替其他股東彌補其股權虧損，應課徵贈與稅。財政部臺北市國稅局表示，遺產及贈與稅法第5條第1款規定，以自己資金無償為他人代償債務，法律上即擬制為贈與，應課徵贈與稅。類此案件，稽徵機關將通知當事人於收到通知後10日內辦理贈與稅申報，如逾限仍未申報，將依同法第44條規定處罰。