

權益法持股比例變動之財稅處理

呂傑中 副 理
高考會計師及格

由於現今商業模式日益複雜，企業轉投資、控股集團及企業併購逐漸頻繁，持股比例變動所造成的會計及稅務處理也有所不同，本次簡述常見幾個權益法持股比例變動之財稅處理。

權益法係指投資公司對被投資公司達重大影響力 或控制力，該長期股權投資按投資成本入帳後，對被投資者淨資產或業主權益所發生之變動，包括損益及其他增減項目，應按投資比例予以認列，增減其帳面金額之評價方法。

一、分批取得股權而由不具影響力成為重大影響力（由持股 20%以下增加至 20%以上）

企業之投資原適用企準第十五號「金融工具」之金融資產，後續因增加投資達重大影響力時，應以下列方式之一處理：

1. 按取得重大影響或當日之公允價值衡量該投資，當日帳面金額與公允價值之差額，應認列為處份損益，並以該公允價值作為對關聯企業或合資之投資成本。

2. 追溯採用權益法。

二、分批取得股權由重大影響力成為控制力(由持股 50%以下增加至 50%以上)

於分階段達成之企業合併中，收購者應按收購日之公允價值再衡量其先前

已持有被收購者之權益，因而產生之利益或損失，應認列為損益或其他綜合損益。收購者於先前報導期間，可能已於其他綜合損益中認列被收購者之權益價值變動。此時，其他綜合損益中已認列之金額，應按與收購者若直接處分其先前已持有權益之相同基礎認列。

三、喪失重大影響力或控制力(由持股 50%以上減少至 50%以下或由持股 50%以下減少至 20%以下)

對前子公司或關聯企業之剩餘投資，於喪失控制日以公允價值認列。剩餘投資之公允價值下列兩者之差額，應認列為損益：

- (1) 剩餘投資之公允價值及處分部分權益所得之價款。
- (2) 處分當日之投資帳面金額。

當企業停採用權益法時，該企業對先前認列於其他綜合損益中與該投資有關之所有金額，其會計處理之基礎應與被投資者若直接處分相關資產或負債所必須遵循之基礎相同。

若被投資者對先前認列為其他綜合損益之利益或損失，於處分相關資產或負債時，將其重分類至損益，當企業停止採用權益法時，應將該利益或損失自權益重分類至損益，作為重分類調整。例如，子公司具有與國外營運機構相關之累計兌換差額，且母公司喪失對子公司之控制時，母公司應將與該國外營運機構相關而先前認列於其他綜合損益之利益或損失，重分類為損益。同樣地，如先前認列於其他綜合損益之重估價準備，於處分相關資產時將直接轉入保留

盈餘，則當母公司喪失對子公司之控制時，亦應將重估價準備直接轉入保留盈餘。

四、權益法之持股比例變動(變動前後持股皆為 50%以上或介於 20%至 50%)

企業對關聯企業或子公司之所有權權益減少，但持續適用關聯企業或子公司之權益法時，與該所有權權益減少有關而先前已認列為其他綜合損益，若於相關資產或負債處分時須重分類至損益，應將該其他綜合損益，依減少比例重分類至損益，作為重分類調整。反之若於相關資產或負債處分時不重分類至損益，應將該其他綜合損益，依減少比例直接轉入保留盈餘。

權益法之投資辦理現金增資時，若企業未按持股比例認購新股，使投資比例發生變動，並因而使對被投資者之股權淨值發生增減，其增減數調整投資之帳面金額及權益項目¹。若企業未按持股比例認購，致使其對關聯業或合資之所有權權益減少，應另依上段之規定處理。

若減少保留盈餘，於營利事業申報未分配盈餘時，得參照財政部 991004 台財稅字第 09900290570 號函²規定，分別列為計算該上年度及當年度應加徵 10%

¹ 營利事業因採用權益法認列被投資公司權益變動會計處理而須做權益增減變動時，應以下列辦理：增加權益：應增加資本公積。

減少權益：應先沖抵上述同種類交易所產生之資本公積，不足數再沖抵保留盈餘。

² 主旨：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，使其所投資之股權淨值減少，而以上年度及當年度稅後盈餘沖抵時，可否分別列為上年度及當年度未分配盈餘之減除項目疑義乙案。

說明：二、營利事業依財務會計準則第 5 號公報規定認列對被投資公司之長期投資，於 95 年度以後年度旨揭原因產生投資股權淨值減少數，依該公報第 50 段及財團法人中華民國會計研究發展基金會 87 年 7 月 16 日 (87) 基秘字第 146 號函規定，維持一貫之原則選擇沖抵同一筆長期投資或全部長期投資所產生之資本公積，不足數再沖抵保留盈餘，並經依序沖抵 86 年度以前年度保留盈餘或 87 年度及以後年度之保留盈餘，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，得參照本部 99 年 2 月 8 日台財稅字第 09800483410 號令規定，分別列為計算該上年度及當年度應加徵 10% 營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。

(現行為 5%) 營利事業所得稅未分配盈餘之減除項目。

五、權益法下因投資虧損導致投資帳面餘額餘額為零，後續增加持股

投資公司繼續取得被投資公司股權，無論係參與現金增資、自公開市場購買或因收購他公司而取得，應先彌補認列過去未認列之投資損失，彌補後尚有餘額時，始依權益法繼續處理，惟若投資公司所增加之對被投資公司投資，若不足以彌補過去未認列之投資損失，其仍應依國際會計準則第 28 號「投資關聯企業」之規定，將此次投資金額降至零為限。



中山普萊聯合會計師事務所
Chungsun Prime Certified Public Accountants