

反向合併稅務爭議解析

勤業眾信聯合會計師事務所陳惠明會計師

100.10

觀諸合併眾多態樣，常令人頭腦打結的不外乎反向合併的會計處理，所謂的反向合併是指一般企業合併時，發行權益證券之一方，通常為收購公司；然而，某些企業合併係由被收購公司發行權益證券進行，此種方式即為反向合併。在反向合併架構下，法律形式之收購公司係經濟實質之被收購公司；反之，法律形式之被收購公司即為經濟實質的收購公司，因此會計學上為反映經濟實質，合併後財務報表雖以法律形式收購公司之名義發佈，但實質上係延續法律形式被收購公司之財務報表，惟因稅務處理仍須依法規定申報，此所延伸之相關爭議，即本文擬要探討的問題。

反向合併第一個會想到的幾個問題就是：法律上消滅公司依法須於合併日後 45 日內辦理決算申報，惟法律存續公司之會計處理卻又須延續法律上消滅公司之財務報表，因此對於法律存續公司合併當期營利事業所得稅應如何申報？消滅公司合併當期之損益是否有重複申報之可能？而法律存續公司合併當期之損益是否因此而無須申報？又法律存續公司合併當期末分配盈餘稅是否須另行作財稅差異之調整？為免造成前述營利事業所得稅有重複課徵情形，筆者認為法律存續公司（即會計上被收購公司）之合併當期營利事業所得稅申報應「調減」會計上收購公司（即法律消滅公司）合併當年 1/1 至合併基準日之課稅所得，並「調增」會計上被收購公司（即法律存續公司）合併當年 1/1 至合併基準日之課稅所得，即以會計上被收購公司合併當年度原有營業之損益加計會計上收購公司合併基準

日至期末原有營業之損益申報所得稅。至於未分配盈餘稅部份，除非公司法對該部分盈餘分配有特殊規定，否則依現行未分配盈餘稅係依財務會計處理，筆者認為即以合併當年度財務報表所載稅後純益為基礎申報未分配盈餘稅亦屬合理。

另外反向合併下，股東應如何課稅呢？財政部既認消滅公司股東因所持有之標的股份發生轉換而應實現該股利所得，對於反向合併態樣而言，稅務處理上不應有所不同，因此筆者認為法律消滅公司股東仍應按97年10月17日台財稅第9704552910號函規定課徵股利所得，亦即反向合併則就會計上收購公司之股東課稅，以維一致。又因消滅公司股東就現行函釋均應就其取得合併對價超過原始出資額部份課徵股利所得，實與公司最終清算其股東之稅務處理相同，如消滅公司合併年度當期及前一年度未分配盈餘能比照解散清算案件免予申報，則更能合理解決反向合併法律消滅公司未分配盈餘應如何申報之爭議。

最後針對法律存續公司在會計上實質認定為被收購公司所調整之資產／負債價值（甚至包括商譽部分）得否依法攤提，筆者以為如反向合併係就會計上收購公司之股東課稅，則代表前述被收購公司所調整之價值，相對於被收購公司之股東（即法律存續公司股東）並未課徵股利所得稅，是以該調整之價值筆者認為宜視為會計上之評價，否則將可能衍生其調增之價值，被收購公司之股東（即法律存續公司股東）應否先行認列股利所得課稅之相關爭議。

現行財政部雖有幾個有關反向合併之個案函釋，惟並未收錄予法令彙編之中，對於實際採反向合併會計處理案例爭議之解決亦有限，併購者在評估併購主體之存續消滅，應將前述有關稅務爭議一併列入考量為宜。