

年終獎金發放對營所稅影響

- 1、 前言
- 2、 相關規範法規與函釋
- 3、 年終或績效之獎金計算與發放方式解析
- 4、 （兼論）各種常見給付名目與退休金勞健保關係
- 5、 從判決判例中探討
 一是盈餘分配？還是薪資支出？
- 六、結論

年終獎金發放對營利事業所得稅影響

壹、前言

近一年來由於國內整體經濟在營建、電子業等帶動下逐漸繁榮與景氣回復，許多中小企業公司、行號到了年底結算賺了不少錢，各家公司老闆亦不吝嗇以年終獎金或對於整年度績效好同仁以績效獎金方式犒賞為公司辛勞奮鬥的員工們。但不論是年終、績效獎金發放，其所影響對公司與個人層面皆有，例如：投保之勞、健保金額、營所稅計算、股東兼員工個人列報數、新法規修正如員工分紅費用化等。而稅法上應如何認列？有何限制？主管機關認定標準為何？應值得會計人員探討。因目前法規除公司法、勞基法、稅法、勞健保投保條例，各有各解讀且公司於發放過程中計算方式亦可能與稅法規定有不意合，故常遇主管機關補稅調整案例時有所聞。

貳、相關法條規範

一、相關法條規範

(一)勞基法

§ 2 定義

- 一、勞工：謂受雇主僱用從事工作獲致工資者。
- 二、工資：謂勞工因工作而獲得之報酬；包括工資、薪金及按計時、計日、計月、計件以現金或實物等方式給付之獎金、津貼及其他任何名義之經常性給與均屬之。
- 四、平均工資：謂計算事由發生之當日前六個月內所得工資總額除以該期間之總日數所得之金額。

§22 給付標的

工資之給付，應以法定通用貨幣為之。但基於習慣或業務性質，得於勞動契約內訂明一部以實物給付之。工資之一部以實物給付時，其實物之作價應公平合理，並適合勞工及其家屬之需要。
工資應全額直接給付勞工。

§23 時間、次數

工資之給付，除當事人有特別約定或按月預付者外，每月至少定期發給二次；按件計酬者亦同。

§29 優秀勞工獎金、紅利

事業單位於營業年度終了結算，如有盈餘，除繳納稅捐、彌補虧損及提列股息、公積金外，對於全年工作並無過失之勞工，應給予獎金或分配紅利。

(二)勞基法施行細則

§10 經常性給與

本法第二條第三款所稱之其他任何名義之經常性給與係指左列各款以外之給與。

- 一、紅利。
- 二、獎金：指年終獎金、競賽獎金、研究發明獎金、特殊功績獎金、久任獎金、節約燃料物料獎金及其他非經常性獎金。
- 三、春節、端午節、中秋節給與之節金。

§11 基本工資

本法第二十一條所稱基本工資係指勞工在正常工作時間內所得之

報酬。但延長工作時間之工資及休假日、例假日工作加給之工資均不計入。

(三)勞工保險條例

§ 14

前條所稱月投保薪資，係指由投保單位按被保險人之月薪資總額，依投保薪資分級表之規定，向保險人申報之薪資。

(四)勞工保險條例施行細則

§ 27

本條例第十四條第一項所稱月薪資總額，以勞動基準法第二條第三款規定之工資為準。

(五)全民健康保險法

§ 21

前項投保金額分級表之下限與中央勞工主管機關公布之基本工資相同；基本工資調整時，該下限亦調整之。

§ 22

- 一、受雇者：以其薪資所得為投保金額。
- 二、雇主及自營作業者：以其營利所得為投保金額。

(六)勞工退休金條例

§ 3

本條例所稱勞工、雇主、事業單位、勞動契約、工資及平均工資之定義，依勞動基準法第二條規定。

(七)工廠法

§ 40

工廠每營業年度終結算，如有盈餘除提股息、公積金外，對於全年工作並無過失之工人，應給以獎金或分配盈餘。

理解內容：經常性給付且屬工資定義說明，其所影響為退休金、勞健保計列基礎。

(八)公司法

§ 235

股息及紅利之分派，除章程另有規定外，以各股東持有股份之比例為準。
章程應訂明員工分配紅利之成數。
章程得訂明員工分配股票紅利之對象，包括符合一定條件之從屬公司員工。

(九)商會法

§ 64

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。

理解內容：盈餘、獎金分配適用法規。

(十)所得稅法

§ 32

營利事業職工之薪資、合於左列規定者，得以費用或損失列支：

- 一、公司、合作社職工之薪資，經預先決定或約定執行業務之股東、董事、監察人之薪資，經組織章程規定或股東大會或社員大會預先議決，不論營業盈虧必須支付者。

(十一)營利事業所得稅查核準則

§ 71 薪資支出：

- 一、所稱薪資總額包括：薪金、俸給、工資、津貼、獎金、營業盈餘之分配、按公司權益商品價格基礎之給付、退休金、退職金、養老金、資遣費、按期定額給付之交通費及膳宿費、各種補助費及其他給與。

- 二、公司、合作社職工之薪資，經事先決定或約定，執行業務之股東、董事、監察人之薪資，經組織章程規定或股東大會或社員大會預先議決，不論盈虧必須支付者，准予核實認列。
- 四、公司為獎勵及酬勞員工，以員工分紅入股、發行員工認股權憑證、現金增資保留部分股份供員工認購、買回庫藏股轉讓予員工等獎勵公司員工者，自中華民國九十七年一月一日起，可核實認定為薪資費用。
- 五、公司股東、董事或合夥人兼任經理或職員者，應視同一般之職工，核定其薪資支出。
- 六、薪資支出非為定額，但依公司章程、股東會議決、合夥契約或其他約定有一定計算方法，而合於第二款及第三款規定者，應予認定。

理解內容：稅法對薪資列支定義及要件。

二、相關函釋與判例

(一)勞基法

- 1.經常性發給→(64台內勞字第619062號)
- 2.工作所獲致報酬→(82勞動二字第2894號)(80勞動二字第23730號)
- 3.加班費為工資(92台上字第473號)(93台上字第913號)
- 4.全勤獎金(工作績效)→(64台內勞645558號)、(87勞動二40204)、(88年判字第544號)、(81年判字第1282號)、(台勞動二字第112262號)
- 5.產銷獎金(工作績效)→(81台上222)
- 6.業績獎金、業績貢獻獎金(工作績效)→(77勞動二12379)、(77勞動二23415)、(74台內勞329435)、(85年台上字第600號)
- 7.伙食津貼→(83台勞動100093)、(76勞動二93932)、(81判131)、(81判994)、(台上字236)
- 8.交通津貼→(81判131)、(67台內勞803835)、(77勞動二7290)、(78勞動二21518)、(80台動二28790)
- 9.三節獎金→(78勞動二14941)、(86勞動二25402)、(85年台上字第1342號)
- 10.年終獎金、紅利→(台內社543955)、(75年台上字第469號)、(85年台上字第1342號)、(93台上1767)

理解內容：由函釋、判決更深入了解各種名目及定義於實務上之運用。

(二)所得稅法(含判例、函釋)

- 1.裁判字號：60年判字第793號
裁判案由：營利事業所得稅
裁判日期：民國60年11月30日
裁判要旨：所得稅法第三十二條所稱職工之薪資，係指按期給付之固

定酬勞，亦即通常之月薪，固不論盈虧，均須發給，而同法第十四條第一項第三類第二目，所稱之薪資則兼指薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利、退休金、養老金、各種補助費及其他給與，此在各該法條規定甚明，故前者為狹義的薪資，係營利事業費用之一種，後者為廣義的薪資，係對受薪人課徵綜合所得稅之標的，兩者意義不盡相同。

2. 所稱職工薪資費用非經預先決定或約定並不限於書面形式
依照所得稅法第29條(編者註：現行第32條)規定：「職工之薪資，非經預先決定或約定，並為不論營業盈虧，必需支付，且不超過各該業通常水準者，不得列為費用或損失」上開法條所謂「非經預先決定或約定」並不限於書面形式，如經僱傭雙方事先同意，不論營業盈虧必需支付，且不超過各業通常水準者，均應准以費用或損失列支。(財政部48台財稅發第08216號令)
3. 員工年終獎金在年度結束前已有權責發生得以應付費用列帳
營利事業員工年終獎金如在年度結束以前，已有權責發生，得以當年度「應付費用」列帳，俟實際給付時，再依法扣繳所得稅款。(財政部65/07/26台財稅第34969號函)
4. 公司職工提高薪資及給與獎金原則上不需股東大會決議
主旨：公司組織之營利事業提高職工薪資及給與獎金，如非屬公司章程所規定應由股東會決議之事項者，經董事會決議實施後，應可依營利事業所得稅結算申報查核準則第71條規定核實認列。說明：二、公司組織之營利事業對於職工之薪資及給與獎金，除執行業務之股東、董事、監察人之薪資，依所得稅法第32條第1款規定，應經組織章程規定或股東大會預先議決者外；一般職工提高薪資及給與獎金，尚無必需經股東大會決議之限制。(財政部67/03/08台財稅第31532號函)
5. 以稅後盈餘發放員工之獎金紅利列支費用釋疑
主旨：勞動基準法第29條所稱獎金與公司法第235條所稱之分紅性質相同，均係於稅後盈餘發放，而異於稅前發放之年終獎金。說明：二、事業單位依勞動基準法第29條規定發放之獎金或紅利，均係年度終了結算有盈餘後，始予分配，屬分紅性質，不得作為費用列支(編者註：自97年1月1日起員工分紅得列費用)；至員工所取得之獎金、紅利係屬薪資所得，應併計該員工之綜合所得總額申報課稅。(財政部77/08/18台財稅第770283620號函)
6. 公司員工之薪資及獎金應於實際給付時扣繳
公司行號員工之薪資及獎金，於年度結束時，若僅以應付費用列帳而尚未轉入該員工帳戶者，既未給付，自不得依所得稅法施行細則第82條第1項規定辦理，仍應於實際給付時扣繳所得稅款。(財政部59/04/09台財稅第23224號令)
7. 加班費免計入薪資所得之標準不包括年終獎金
加班費免計入薪資所得額之標準，係指按月給付之報酬，不包括年終獎金在內。(財政部69/01/09台財稅第30216號函)

8.董監事及員工之酬勞金應按薪資所得扣繳

公司組織在已課徵營利事業所得稅後之盈餘項下給付董監事及員工之酬勞金，屬於工作之報償，並非投資者之利益，應適用所得稅法第14條第1項第3類第2款關於獎金、紅利之規定，按薪資所得扣繳稅款。(臺灣省政府財政廳50/06/09財一第4974號令)

※員工分紅費用化請自行查閱相關解析

理解內容：獎金發放基礎、入帳時點、計列方式。

(三)公司法

1.員工之定義(93.11.18經商字第09302194190號函)

按公司法第二百三十五條、第二百六十七條所稱「員工」，除董事、監察人非屬員工外，其餘人員是否屬員工，允屬公司內部自治事項，由公司自行認定；如有爭議，屬司法機關認事用法之範疇。

2.員工之認定釋疑(94.3.15經商字第09402027670號函)

按公司法第235條規定所稱員工，除董事、監察人非屬員工外，其餘人員是否屬員工，應由公司自行認定。公司執行長如經認定為員工，而董事長兼任執行長時，係身兼二種身分，可基於員工身分受員工紅利之分派。

3.董事長兼領經理人領取員工紅利之適法性(94.4.20經商字第09402801600號函)

三、董事長如兼任經理人職務，即具有員工身分，得基於該身分參與員工紅利之分配。

四、公司係民營企業，有關員工紅利之分配事宜，允屬企業自治事項，由該公司自行決定。

4.「顧問」是否屬於員工範圍(94.4.25經商字第09402050550號函)

按公司法第240條第4項有關員工分紅入股規定所稱之員工，除董事、監察人非屬員工外，其餘人員是否屬員工，允屬公司內部自治事項，由公司自行認定。

理解內容：員工紅利身份認定定義。

參、年終或績效獎金計算、發放方式

按年終或績效獎金發放目前產業經營所重視公司整體上盈餘加上個人為公司能創造貢獻度與職能高低等各有不同，或依其部門別所訂評定目標亦不同，例如營業部門則主要評定為營業目標，生產部門則主要評定為生產目標並加以其他權數比例如利潤中心目標、利益達成率、費用控制達成率等，但總括按目前仿間學者於企業書籍中所論年終或績效獎金之定義及發放方式是否為稅法所定「不論盈虧必須給付」，實有探討空間，簡述如下：

一、年終獎金發放方式解析

(一)定義：

係指公司為酬謝員工一年來對公司所付出辛勞，於年末發給獎金，其一般觀念上指雇主之恩給，但也有人認為屬工資一部份，惟年終獎金之發放，有時尚包括紅利及其他獎金，只是未予明確區分其給付內容。年終獎金是我國特有企業給付文化與民間風俗，雇主一般認定是一種「恩惠」，給多少由雇主決定。而員工則認為是「工資延長性質」，當然期望能給予較多，此時因見解不同，立場不同，而其年終獎金發放若認定為工資延長所影響者如退休金、勞保給付等。故年終獎金於管理制度上

定義與發放標準，應予更嚴格評定。

(二)年終獎金類型

有時年終獎金之發放，這是一種習慣，不管公司當年度營收良好與否，不管當年度經濟是否景氣，多多少少必須給予，因此年終獎金常被認為係工資一部份，其給付依據常含括紅利等。一般給付依據可區分如下：

A.法令規定型：

按公司法§ 235、勞基法§ 29、工廠法§ 340所規定紅利或包含此類型給付並非工資一部份。勞基法施行細則§ 10亦規定年終獎金、紅利非屬工資。

B.民俗風情型

雇主為了酬謝員工一年辛勞，依我國民俗習慣，在農曆春節前，依其自己意決配發給員工獎金稱之（屬恩惠）。

C.利潤分配型

雇主於年度結算，依企業年度營運狀況，達成目標之程度賺多少給多少，可視為勞動報酬，應屬工資範圍。

D.忠勤獎賞型

雇主為了答謝員工一年來辛勤，凡舉於本年度就職滿一年者於年終給予員工一筆獎金，亦可視為經營者恩惠賞賜。其常與公司績效或員工貢獻度無密切關係，僅係單向性獎賞，與久任獎金有意合之處。

E.論功行賞型

一般基於管理上要求，為了酬謝員工辛勞，依員工貢獻度給獎賞，主要目的不在利潤分享，而係功績獎賞。部份企業亦有將公司營運狀況達成目標，配合個人貢獻度相結合為發放基礎。

綜上各種給付類型，按發放精神而言，除了第A、B、D項經常係由雙方事前約定或是僱主單向性支付外，其餘方式員工若想要多得獎金，須努力以赴，公司營運良好且視經營績效，員工才能多得獎金，似乎與淨利或盈餘又有所掛勾。

(三)年終獎金發放方式

A.績效變動發放方式（整體或個人）

基本上依公司當年度之營業狀況及獲利情形給予員工幾個月年終或績效獎金，若整體上營運不佳時則不發放任何獎金。此一發放方式之優點是特別具有獎勵成份，可以鼓舞全體員工士氣創造業績且能加強團隊精神。其缺點則在於當經濟不景氣時，廠商難創造良好業績，當然員工即無年終獎金可領，對於員工之工作士氣有頗大之影響，對公司經營自然有所影響。

B.半變動發放方式

原則是員工工作達一定期間，則給予一個月或半個月獎金，此外若公司今年業績及整體結算盈餘良好時，再加發一個月或N個月獎金。此一發放制度普遍為許多企業所採用，其優點為採用此一制度不管公司平時之經營獲利情況均給予員工最基本之獎金，以穩定員工

對公司之忠誠度及向心力。另外依業績獲利之狀況及員工之貢獻度再給予額外之獎賞。其具有特別獎勵性質，所以此種獎金發放方式較能普遍受到企業運用。

C. 固定發給方式

所謂固定給付方式即員工工作達一年或一定年資以上即加發一個月或二個月不等年終或績效獎金，意即員工每年實際工作僅十二個月但其領取之薪資共計十三個月或十四個月等。此種獎金發放制度大多為政府機構、財團法人、或較不特意計算業績之民營機構所採用。因為此種獎金發放方式不隨公司之業績及盈虧變動情形而改變，因此此種方式較不易鼓舞員工爭取績效且亦造成整理經營績效不佳於目前重視經營績效時代，似有所相違背。

D. 實物獎賞方式

前述三種獎金發放主要係以金錢報酬為主，但有許多企業年終或績效獎金之發放不是給付員工金錢為報酬，而改以實質的物品為獎金，例如有些電子公司以自己生產之商品、電視、汽車，甚至股票為年終或績效獎金犒賞員工，另外有部分公司以百貨公司之商品禮券為獎金發放給員工，雖然公司給予員工的並不是新台幣，但這些實物的獎賞在歸類上亦屬於員工之獎金，其差異只是在於應如何計算或估算實物之金額與價值，一般商品價值估計係採用時價為基礎而自家股票則按目前稅法規定有市場價值則依一定時點價值為計算基礎，無市場價值則採用帳面為基礎各有計算方式，原則上仍應符合租稅公平原則。

以上年終獎金計算方式，採用月薪發給者最多，例如採用月薪中本薪為計算單位，或月薪乘以某百分比，或完全照月薪計算皆可，尚無一定標準。而其較重要仍屬判斷年終獎金支付性質是否屬工資或是盈餘分配？

二、績效獎金發放方式解析

所謂績效包括提高工作效率，提升品質、節省費用減少損失等。亦指從業人員對某種任務、規定，能達到標準要求或超過標準要求時，依原訂獎金率給付之。而一般性工資給付除了支付性質判斷外，原則將固定性報酬如按月支付固定月薪者稱狹義工資而廣義工資則指固定性報酬加上變動性報酬(如紅利、獎金)。變動性工資係僱主用來做為管理考核員工之工具，亦配合景氣彈性使用調整給付數用來激勵員工，按年度績效高低、員工貢獻、忠誠度等考量為發放依據，因此其性質為工資，較無疑問。但如同年終獎金一併發效或甚至依盈餘比例有關發放基礎上，尤其發放對象例如董監事或股東時，恐有爭議。而其計算方式及基礎各家公司採用標準不一，原則上以標準訂立為要項，再視個人、團體達成率為計算依據，餘請另參考各企管書籍。

三、實物獎賞方式－員工分紅與入股解析

勞工為雇主工作，雇主須給予報酬，如果報酬的高低與雇主的盈餘多寡無關，則對勞工缺乏激勵作用，難有效提升生產力，也因此員工參與制度因應而生。參與的方式一為經濟參與，視企業的營運績效與員工貢獻度，給付獎金或分紅入股；一為決策參與(即指利潤分享)，即經營公開，廣納員工意見，員工可選代表參與公司之決策，或每一員工對經營管理均可提供意見。

分紅入股係指員工既分紅又入股，涵蓋了分紅與入股，亦即事業單位

每年年度終了結算，分發紅利時，將一部份之紅利以現金分配給員工外，並得將一部份之紅利改發本事業單位之股票，使員工既享有企業盈餘所發之紅利，亦可獲取企業的股票，如此激勵促進員工發揮潛能、努力工作，並提高企業的競爭力，降低營運成本。

員工分紅或稱利潤分享，由雇主分配部份利潤所得，依公司法規定，所稱分紅係指事業單位於每年年度終了結算，如有盈餘，扣除稅捐、公積金及其他依法應分配之項目後，尚有剩餘時，此項餘額稱為紅利；雇主於該紅利中，提撥一定的比率或成數，分給所屬的全體員工，謂之分紅，如此除酬謝員工一年來的辛勞外，並可激勵士氣，也期望員工來年更加努力，分紅須具備之先決條件為：

A.必須於年度終了結算有盈餘。

B.必須先扣除稅捐、公積金及其他依法應分配項目。

C.其扣除後仍有盈餘時，提撥一定比率分配給所屬全體員工。

分紅係一變動性的報酬，年年隨公司盈餘的多寡而有所變化，使員工的努力與報酬有所關聯，如此自可振奮員工士氣，提高生產力。

入股係指員工加入公司成為股東，亦即事業單位協助所屬員工獲取事業單位發行之部份股權而成為股東。員工入股之後，有機會當選董事、監察人參與決策及經營管理，又有股息的分配，使員工與公司成為一體，共同負擔公司經營成敗的責任，降低監督成本，減少損失。

入股方式一般可區分：

A.紅利以新股發放

B.現金增資時，部份由員工認購或原股東放棄由員工認購

C.由股東協議移轉予員工

D.庫藏股移轉

E.發行員工認股(購)權證

綜上所述員工分紅或採用紅利以新股方式入股，一般而言皆屬與盈餘有所關連性，按目前商會法所規定雖計算基礎為盈餘後但僅股東紅利屬盈餘分配，員工紅利不論係現金發放或股票方式發放，皆為費用列帳，也因此規劃調整影響營所稅甚小。

四、年終獎金、績效獎金與分紅之不同

(一)年終獎金與分紅？

A.發放基礎原則不同

年終獎金原則上於我國春節發放，一般而言大多為酬謝員工一年來辛勞，其與盈餘較無密切關係(除非有特別計算基礎)。而分紅則係待年度結算後，有盈餘才能分配之，基本上與盈餘有密切關係。

B.計算方式不同

年終獎金之發放，係於稅前盈餘中撥款發放，公司列費用降低營所稅之繳納。而分紅則目前稅法規定依公司法與商會法規定分配屬性不同，因此有聯立方程解算，但仍屬費用尚無疑問。

(二)分紅與績效獎金？

A.發放依據標準不同

績效獎金係指工作績效達到一定標準或超過標準時所發給員工，以績效為前提。而分紅則以盈餘為前提指盈餘後分配數(但費用化)。

B.發放對象不同

一般分紅之對象係公司全體員工皆適用，但可能設定一定條件如

年資、職位等，而績效獎金則依據公司獎金辦法所訂，依規定適用於績效達到標準以上之單位或人員才能適用。

肆、兼論各種常見給付名目與所得稅、退休金等關係

名目	勞保投保薪資	健保投保薪資	退休金計算	所得稅(薪資)
本薪	✓	✓	✓	✓
職位加給	✓	✓	✓	✓
房屋津貼	✓	✓	✓	✓
交通津貼	✓	✓	✓	✓
經常性給予獎金	✓	✓	✓	✓
伙食費	✓	✓	✓	>1,800(每月)
加班費	✓	✓	✓	>46H(每月)
紅利	—	—	—	✓
年終獎金	—	—	—	✓
績效獎金	—	—	—	✓
三節獎金	—	—	—	✓
差旅費	—	—	—	—(不超過其標準)
工作服	—	—	—	—

註：年終獎金、績效獎金按其所發放性質各有不同解讀，例如業績及產量獎金、特殊功績獎金皆屬績效獎金之一，但其歸屬上若為非經常性給予，勉勵性給予，皆非屬工資定義投保或支付等計算則不應包含。(詳前函釋說明)

伍、從判例、判決中探討—是盈餘分配？還是薪資支出？

(一)屬列報董監事報酬之預先議決時點爭議

1. 58 判 298

原告申報之五十五年度營利事業所得稅，列支董事監察人等車馬費，雖係經原告公司股東會議決支給，但據原告提出之五十五年四月十一日臨時股東會議紀錄，其決議內容，顯係就以往累積之盈餘，臨時為變相之分配，既非經股東會於五十五年度開始前預為決議，又非不計盈虧必須長期支出之薪資性質。

2. 76 判 1324

惟查原告七十三年度發給各董監事之酬勞金[既係於七十三年十一月三十日該年度行將結束時]，始在股東臨時會議決發給，足見其非預先議決。
但核諸原告列報之該董監事酬勞金，既非於該年度開始前，經其股東會，預先決議，而其款額，又係於盈餘中，臨時提列，亦非定期按時支付，有如上述，不問其支付之程序及金額，是否依其章程之規定為之，惟其性質，純屬盈餘之分配，並非定期支付之薪資，被告機關以原告將之作為費用列支，顯有不當，因而予以剔除，揆諸首揭法條規定，經核並無違誤。

3. 90 判 1686

以系爭董、監事酬勞金六〇、〇〇〇、〇〇〇元，係於八十五年六月二十九日經股東常會議決發給，並非於該年度開始前即經股東會預先決議，事實甚明，自於所稱職工之薪資不符。

(二)屬按期或一次支付列支要件爭議

1. 59 判 31

按薪工薪資之列支，依所得稅法第三十二條第一項規定，係以事先約定，且不論盈虧必須支付為要件。原告支給職員陳添丁薪資，係於年

終一次給付，平時並無給付薪資列帳之記載，按之一般行業僱用職工之薪資，均係按月支付之情形，顯見特殊。原告又未能舉證證明其事先有此特別約定之事實。被告官署因而認定其並非事前約定，不論盈虧必須支付之薪資，將該項支出予以剔除，核與前開規定，尚無不合。

2. 60 判 279

公司董事、監察人之車馬費須經公司章程或股東會預先議決，並按定期額給付，始得認為薪資費用，在營業所得額內扣除之。原告辦理五十七年度營利事業所得稅結算申報，列支董事、監察人車馬費，既未於公司章程或股東會預先決議之會議紀錄有所記載，且該年度上半年亦無是項車馬費之列支，乃於年度終了時，一次給付董事、監察人七至十二月份之車馬費，核與當時適用之營利事業所得結算申報查核準則第七十一條第二款規定，自有未合。

3. 71 判 1173

本件原告六十九年度營利事業所得稅結算申報案，關於薪資支出中，列報執行業務股東車馬費九三三、〇〇〇元，就卷內所附原告提出之公司章程第十五條規定：「全體董事及監察人，不論盈虧酌給車馬費，其數額由股東會定之」及其公司六十七年十二月二十日之股東會議紀錄所記載討論事：「本公司擬依公司章程第十五條執行業務股東，不論盈虧，酌約車馬費，今擬按年支付如下：（從略），決議通過」等證據以觀，與前揭法令規定似無不合。至前揭查核準則規定所論「按定期額給付」之「按期」，應係指經常性須按期持續給付者而言，臨時性之一次給付不須持續給與者，不包括在內。條文中既未明示按月定額給付，被告機關答辯理由謂「按期」，係指「月」而言，殊非可取。

(三)屬不論盈虧必須支付之爭議(含計算方式)

1. 90 判 2046

結帳發放該月之業務獎金，故改在每年之年底結帳並發放全年之業務獎金，並取名為年終獎金等語。惟查原告前開年終獎金之計算方式為售貨收入減除進貨成本、所有費用、支出及稅金、呆帳損失及其他損失後，乘上百分之九十五，為當月份(或當年度)之業務獎金(或年終獎金)，亦即售價收入減除概算進貨成本、概算所有費用及概算公司盈餘(約百分之五)後，即為概算全組業務獎金(年終獎金)，核其性質尚非不論盈虧必須支付者，而係屬「有盈餘始有分發獎金」之情形，是出口組之年終獎金非首揭規定所稱之薪資支出，被告否准認列，核與前揭規定，尚無不合。

2. 67 判 518

授權董事長視公司業務之需要配給相當之報酬，應依薪資所得報繳所得稅，並得視公司財務狀況調整報酬或停止給付」。有該會議紀錄附卷可稽，則鄧、江二員之薪資報酬，既係由董事長視公司業務需要配給，並得視公司財務狀況調整或停止給付，其與經股東會預先議決「不論盈虧必須支付」之情形有別。依前揭查核準則第七十一條第二項之反面解釋，其所支付之報酬，否准予認列。而原告因經營困難自六十五年五月起停止鄧、江二員薪資支付，為原告自認之事實，原處分依上開說明對鄧、江二員六十五年一至四月薪資不予認列，即無不合。

3. 70 判 105

本件被告機關初查，以原告本期與船員之勞資合作，既訂立契約，定有分紅標準，其於契約外另對高級幹部列支補貼及特別獎金，均非不論營業盈虧必須支付者，乃予以剔除，揆諸首揭法條規定，並無不合。原告於本院所提其與船長許○連、許○寬、輪機長陳○信、許○暉等四人訂立之漁撈作協議書「特別獎金」蘭，雖記有「按船員分紅一股份之金額給予特別獎金」，詎並無不論營業盈虧必須支付之字樣。

4. 74 判 101

本件原告七十年度營利事業所得稅申報，在薪資項下，臚列員工特別獎金新台幣六百萬元，係依照其六十二年六月二十九日第九屆第一次董事會議決發放，該項關於員工特別獎金之決議內容為：「為鼓勵員工努力拓展公司業務，今後每年決算之稅後純益如超過新台幣五百萬元時，按純益提撥百分之十作為出力員工特別獎勵金，獎勵金授權董事長及總經理分配」，此有該會議紀錄附原處分卷可稽，且為原告所不爭。是其既按稅後純益為提列基礎，且稅後純益未超過新台幣五百萬元時，即無從據以提列是項獎金。顯見系爭獎金，並非不論營業盈虧必須支付，自難謂係一般得列為稅前費用之一般薪資支出、或營利事業不論盈虧均必須支出之一般獎金。

(四)屬發放對象爭議者

1. 88 判 3462

最高行政法院裁判要旨索引彙編 第三輯 (94年12月) 頁原告發放之績效獎金二○○萬元，較八十三年度發放給全體員工獎金四九四、一八四元高出四倍多，又績效獎金之發放應以全體員工為發放對象，而原告發放的對象僅為兼職員工之股東，顯然不合常情，是原告顯然係藉發放獎金之名行分配盈餘之實，以達規避稅負之目的。

2. 94 判 907

其中拓展外銷績優人員年度獎金1,710,000元部分，經被上訴人重點查核發現上訴人每月僱用人員為21.75人，但領取獎金者僅6人，未及於全體員工，且未按薪資結構比例發放，又未提示計算基礎之相關證明文件，股東會決議亦未敘明計算方法。且該等職員全年在職，謂其對業務無任何貢獻，亦不合理，又領取獎金之乙○○、侯水益、沈秋欄等三人為上訴人股東，出資比例分別為30%、10%、10%，其中會計葉素柳為董事長乙○○之配偶，侯志明係乙○○與侯水益之侄子，足見其發放獎金與出資比例、親戚關係有關，有變相分配盈餘情事。

(五)年終或績效獎金列支於稅法上規定

目前列支年終或績效獎金於所得稅法與查核準則及商會法之規定分析其原則如下：

1. 定義及內容：所得稅法 §14及查核準則 §71第一款明文規定：「薪資總額包括薪資、俸給、工資、津貼…」
2. 認列原則：所得稅法 §32及商會法 §9公司組織者當採用權責發生制，年終獎金或績效獎金之發放亦亦可採用。
3. 列支對象(查核準則 §71第二款、第五款、第六款)
 - (1)職工薪資應事先決定或約定，並以按期或非按期方式支付且不論盈虧必須支付者為要件。
 - (2)執行業務股東、董事、監察人之薪資，則應經組織章程規定或股東大會預先議決，並以按期或非按期方式支付，且不論盈虧必須支付

者為要件。

(3)股東、董事、兼任經理、職員則應視同一般職工，核定其薪資支出。

所得稅法所稱職工之薪資，係指按期給付之固定酬勞，亦即通常所謂之月薪，故不論盈虧，均須發給，而同法第十四條第一項第三類第二目所稱之薪資則指薪金、俸給、工具、津貼、歲費、獎金、紅利，各種補助費，法條規定甚明。故前者為狹義之薪資，係營利事業費用之一種，後者為廣義之薪資，係對受薪人課徵綜合所得稅之標的，兩者意義不盡相同。所得稅法第三十二條及第三十三條將薪資及退休金分別規定，而同法第十四條第一項第三類則將薪金、獎金及退休金同列一類之規定。按所得稅法第二十四條第一項既明定營利事業所得之計算係以本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，而同法第三十二條僅於狹義之薪資有：「不論營業盈虧必須支付者」始足構成之限制規定，廣義薪資之獎金及紅利等亦屬之。六十年判字第七九三號判例，係就稅法上所指各種給與亦即所得而為歸類之說明，並指明包括獎金在內之廣義薪資，係受薪人課徵綜合所得稅之標的，與狹義薪資之意義不盡相同而已，非意謂營利事業不符合「不論盈虧必須支付」之限制規定獎金給付，亦得列入營利事業所得稅計算之稅前成本費用計算之意此觀該案列判決理由全文可知。又營利事業所得稅結算申報查核準則第七十一條，亦配合首開所得稅法之有關規定，將廣義之薪資及狹義之薪資，併予臚列。從而，該準則第一款關於薪資支出包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金等規定，自亦係指營利事業不論盈虧必須支付者之給與而言。（配合第二、三、五款觀之其意更明）理論上年終獎金或績效獎金係員工當年度貢獻勞力、腦力而僱主給予獎賞。準此，按年終獎金或績效獎金發放若符合上述規定，予以認列。如以員工服務成果年度而言，認列年度應以勞力提供年度為費用列支，才能符合收入成本配合原則，也因此採用權責發生制估計亦應屬合理依據。

惟實務上，稽徵主管支付年終獎金、績效獎金之發放，往往存有若干爭議，如前判決或判例整理內容所述，而上開獎金發放方式，若屬固定給予方式且亦屬事先或預先議決，理無疑問，但若（一）支付對象僅對股東、或執行業務股東，甚至是股東二親等親屬。（二）支付計算方式係依淨利、或盈餘一定比率時。（三）有時支付方式非固定時間，例非按月關係一次支付。（四）支付金額與前後期營收或前期獎金不成比例。上述所談皆為目前常發生訴訟爭議點。觀其當時立法之意不外是預防公司行號多報薪資費用以達到規避所得稅目的。但從兩稅合一後及稅率降低後（99年改17%），其列報費用以減少營所稅之誘因下降，且公司所得稅轉移後抵繳個人綜所稅效果增加情況下。是否有公司乃就多報薪資方式減少公司所得稅繳納。稅法原來規定動機係防弊，按目前稅法修正，大部份中小型企業亦多有兩稅合一觀念，因而採用多報薪資費用以降低所得稅方式亦屬少數，也因此稅法予以規定「不論盈虧必須支付」才能符合認列條件，是否不符實務與實情？或是應予認列條件定義而非以計算方式論計之等皆有探討空間，否則以績效掛帥時代或是利潤中心甚至員工分紅費用制度產生將與實務相違背！茲採用二個案分析比較年終或績效獎金列報於稅法上影響：

案例一：列報費用前為淨利之公司

	實際損益表	列報後損益表
營業收入	1,000	1,000

營業成本	700	700
營業毛利	300	300
營業費用	100	200
稅前淨利	200	100
所得稅(17%)	34	17
稅後淨利	166	83

說明：淨利公司列報年終或績效獎金包含後公司營所稅減少17萬，而其所列報年終或績效獎金對可區分為員工或是股東、董監事運用無非是稅率差異造成租稅利益。如是股東、董監事則獎金列報加上盈餘分配除了個人給付稅率大於公司所得稅率外其餘只是繳納時間提前或延後而已，是否有效規劃空間則亦非全然。

案例二：列報費用前為毛損之公司

	<u>實際損益表</u>	<u>列報後損益表</u>
營業收入	1,000	1,000
營業成本	700	700
營業毛利	300	300
營業費用	400	500
稅前淨利	-100	-200
所得稅	-	-
稅後淨利	-100	-200

說明：毛損公司列報年終或績效獎金不能規避營所稅，反而增繳股東綜所稅，同樣其所列報對象可能員工、股東或董監事，條文所訂有關股東、董監事之薪資，後者不論盈虧都必須支付略有嚇阻功用，其係防止公司於損失狀況下不分配年終或績效獎金，雖公司列報損失，但個人仍須繳納綜所稅。如係列報公司為使用盈虧互抵或5年免稅等公司，較公司長期經營而言，只要綜所稅率低於營所稅率亦仍有規避空間。

6、 結論

稅法對於目前有關薪資列報(含年終、績效獎金)規定，原係防止公司不當列報費用，近年來亦有不少發放年終或績效獎金時，因對象、金額、甚至計算方式等，遭稽徵機關剔除補稅，指出為變相盈餘分配，實際上似乎打擊到股東為公司執行業務士氣，但近幾年來兩稅合一、員工分紅、董監事報酬費用化實施，其觀點不外輕稅簡政方向。不論其發放原則為權責發生制、盈餘後比例計列、列舉執行業務股東及董監事之薪資或年終、是否經章程規定或股東會預先議決不論盈虧必須支付等形式要件，只要經查核確實有執行業務或於部門上班工作記錄等資料，筆者建議應予認列，也因此能從寬解釋或修法，未嘗不是輕稅簡政之壯舉。