

稅務爭議探討與解決

2015年1月號



主題報導

04 商譽攤銷之稅務爭議探討與解決

重要稅務法令更新

- 15 核釋採國際財務報導準則之上市櫃、興櫃公司，以股份為對價進行合併之課稅規定
- 16 核釋營利事業採用國際財務報導準則之未分配盈餘計算規定



© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

A man in a dark suit is seen from the back, looking out a large window. His reflection is visible in the glass. In the foreground, a blurred table holds a cup and a glass. A blue geometric shape is in the bottom left corner.

主題報導



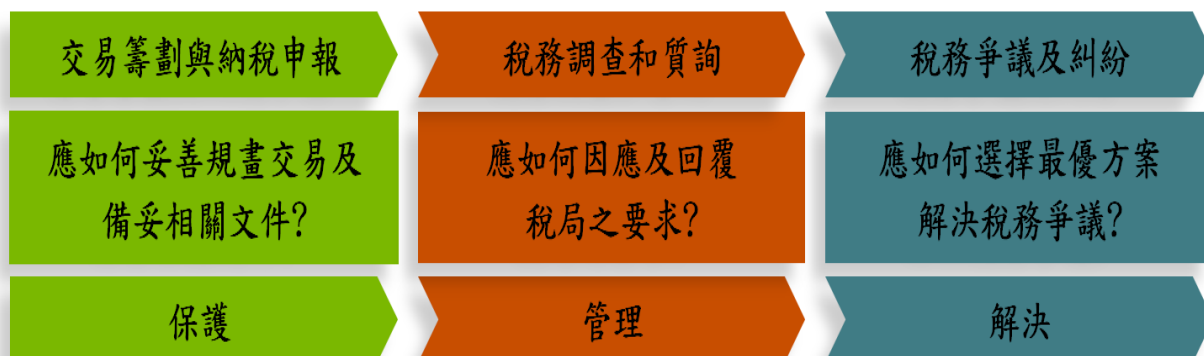
商譽攤銷之稅務爭議探討與解決

一、前言

我國企業併購活動自民國89年公布金融機構合併法、91年公布企業併購法後，企業併購已蔚風潮，根據經濟部商業司發佈之統計資料顯示，自91年截至103年10月止，併購件數已逾2,200件，金額達將近9,500億元。當企業透過併購進行組織調整後，隨之而來的是「商譽於稅務申報時是否得以認列與攤銷？」之議題。

稅務機關在作稅務調查時，經常涉及不確定法律概念、主觀的判斷，致衍生諸多稅務爭議，例如：在商譽的稅務爭議裡，稅捐稽徵機關經常以「併購成本是否具真實性、必要性與合理性」及「企業取得之可辨認淨資產之價值非公平價

值」作為判斷商譽金額是否得以攤銷之依據，然，何謂「真實性、必要性、合理性與如何衡量公平價值」？並沒有一定的標準，因此，任何企業在準備或面臨稅務查核時，適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。而行政救濟已非解決稅務爭議的唯一途徑，企業其實可以透過事前併購交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決複雜的商譽稅務爭議問題。為協助企業做好控管降低商譽稅務爭議產生，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，企業應做好哪些準備，才可控管降低商譽稅務爭議之產生：

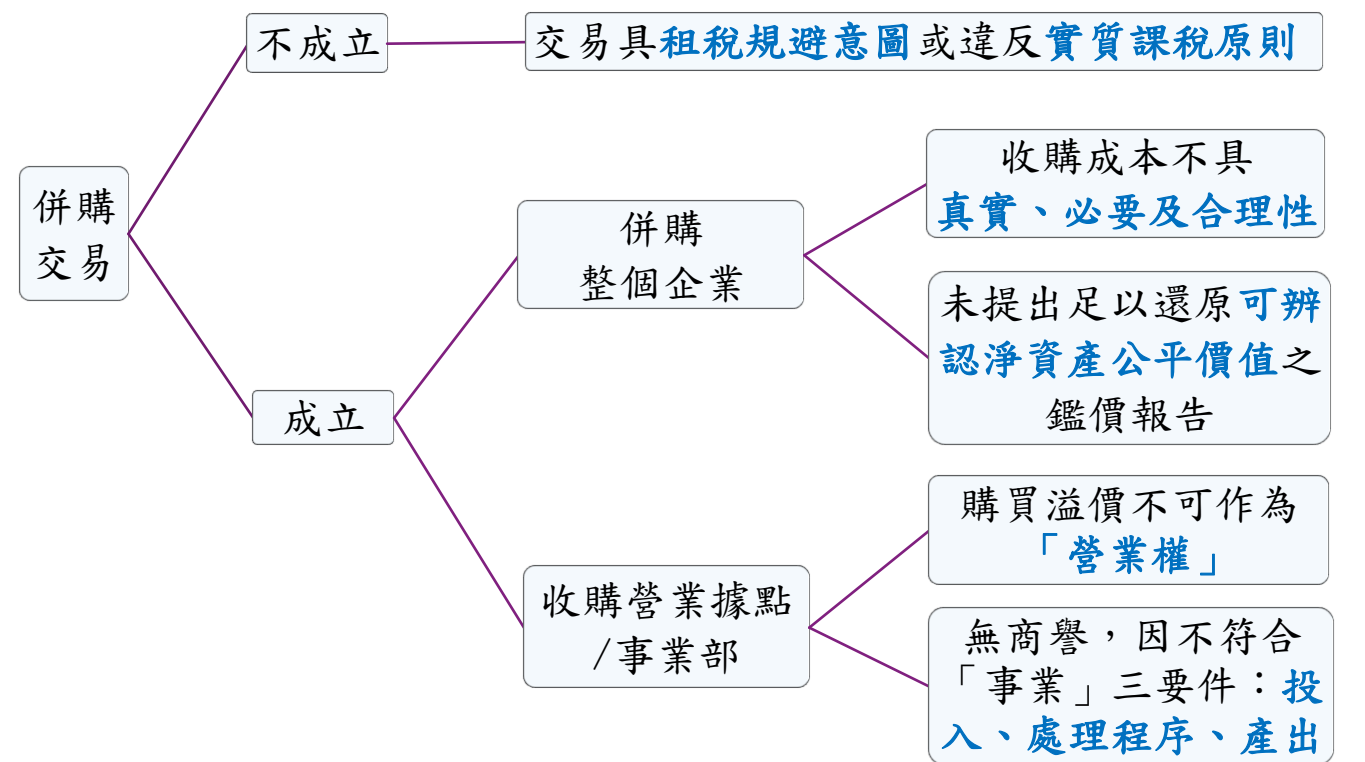




商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續1)

一、前言

本期將先說明稅捐稽徵機關認定併購交易成立與否之稅務爭議及若為正常併購交易情形下，衍生之商譽攤銷稅務爭議為何？再說明企業應如何控管降低商譽攤銷之稅務爭議產生。[K](#)





商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續2)

二、商譽的規範與定義

除前述之「真實性、必要性、合理性與如何衡量公平價值」係屬不確定法律概念、主觀的判斷外，「商譽」本身亦為一個不確定的法律概念，以下是「商譽」定義的相關規範：

規範	規定內容
財政部95.3.13 台財稅 第09504509450號	……公司因合併認列商譽，應查核其數字計算過程，瞭解存續公司或新設公司因合併而取得之可辨認資產與承擔之負債，是否按公平價值衡量，再將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，列為商譽……。
最高行政法院 100.12第1次 庭長法官聯席會議	商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。
財務會計準則公報 第25號	當企業合併採用購買法時，收購公司將收購之淨資產按成本入帳，其收購成本超過有形及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，應列為商譽。亦即係「剩餘法」的概念。



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續3)

二、商譽的規範與定義

規範	規定內容
財務會計準則公報 第37號	企業合併所取得之商譽，代表收購公司對 <u>無法個別辨認或無法分別認列且具預期未來經濟效益之資產</u> 所支付之價款。前述未來經濟效益可能歸因於所取得 <u>可辨認資產間產生之綜效</u> ，或歸因於 <u>資產本身於財務報表不符合認列標準</u> ，但於企業合併時，收購公司願意支付價款而取得之資產。
IFRS 3	收購公司應於下列項目金額之合計數超過收購日可辨認所取得資產及所承擔負債之公平價值時，將該超過之金額認列為商譽。 一、依收購日所移轉對價之公平價值。 二、被收購公司非控制股權（non-controlling interest）之金額（即非控制股權之公平價值或依該股權比例可享有可辨認淨資產之公平價值）。 三、如屬分批取得之事業併購，應包含原股權投資（尚未取得控制力前）於收購日之公平價值。

K



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續4)

三、常見之商譽稅務爭議

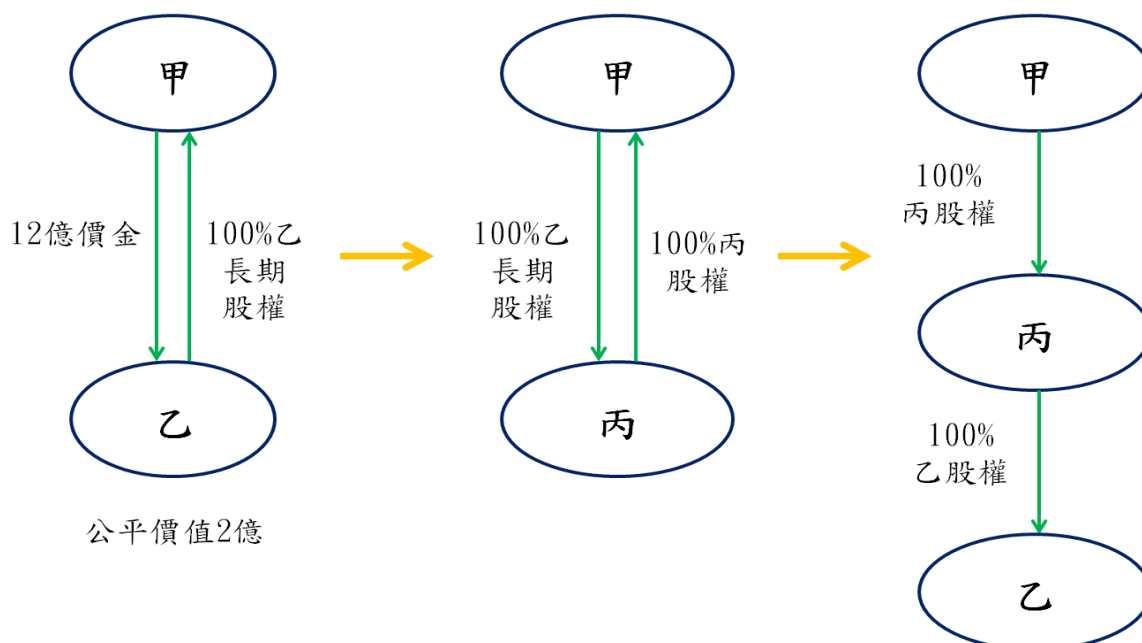
1. 併購交易類型是否具租稅規避意圖?--以財政部990303新聞稿為例

案例說明

乙公司公平價值僅2億元，惟甲公司以前以12億元（溢價10億元）購買乙公司100%股權，帳列長期股權投資12億元。甲公司並在短期內將其對乙公司之長期股權投資分割新設立一丙公司，並轉讓其持有乙公司全數股份予丙公司，換得丙

公司全部發行新股，在原有投資架構甲公司與乙公司之間增加丙公司。旋即再將乙公司與丙公司合併，以乙公司為存續公司，丙公司消滅，此時，又回復甲公司直接持有乙公司股權之最初投資架構。

圖一

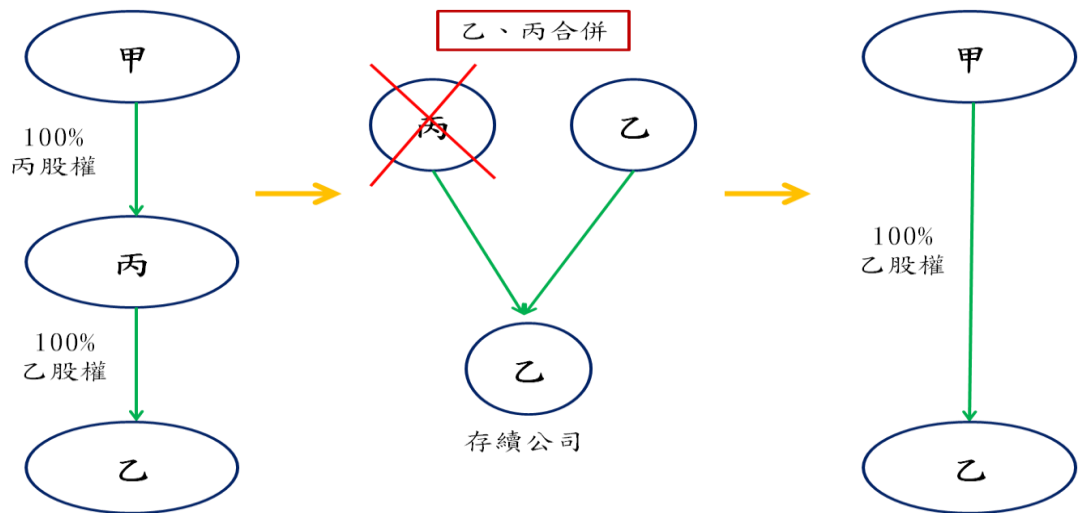




商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續5)

三、常見之商譽稅務爭議

圖二



財政部表示：「該企業於短期間內經由上開『分割』及『合併』之調整，其架構與『分割』及『合併』前相同，均為甲公司直接持有乙公司股權，並無任何改變，自無從提升經營綜效；……，倘該企業未進行前述一連串形式併購，依現行所得稅法規定，並無商譽攤銷之適用，是藉由形式之併購謀取租稅利益之意圖至為明顯。此類案件，稽徵機關將依實質課稅原則並參考企業併購法意旨予以查核調整。」

從上述案例可知，若規劃之併購交易態樣遭稽徵機關認定為違反實質課稅原則(亦為不確定之法律概念)，則不論鑑價報告是否完整，皆無法攤銷商譽之金額，因此，從併購交易態樣規劃開始，即為稅局審查商譽是否得攤銷之關鍵重點之一。[K](#)



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續6)

三、常見之商譽稅務爭議

2.收購成本是否具真實、必要、合理性？

最高行政法院雖於100年12月第1次庭長法官聯席會議(以下簡稱「最高行政法院100年聯席會議」)表示：商譽之收購成本應符合真實、必要、合理性，惟並未針對「真實、必要、合理性」作出一明確規範，致使實務上爭議不斷，茲舉例如下：

1)台北高等行政法院102年度訴字第1204號判決

收購交易之內部評估報告，僅有預計購買收購公司金額、各家店面預估未來利潤及回收率評估，然對於收購成本之金額如何計算，無從得知，尚難證明其收購成本之合理性。

2)臺北高等行政法院102年度訴字第1910號判決

收購價格合理性意見書，其依據係奠基於被併公司之財務報表，並非對被併公司管理階層提供的數據、訊息以及相關解釋進行獨立的驗證，亦未針

對財務報表是否符合財務會計準則執行任何查核工作，……是此合理性意見書，亦無法證明原告系爭收購成本之真實、合理及必要。

3)台北高等行政法院101年度訴字第2043號判決

納稅義務人本有提出內部控制風險及決策過程相關文件為證明之協力義務，如不能或拒絕提出時，其併購成本之合理性及必要性即難確認。 **K**



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續7)

三、常見之商譽稅務爭議

3.是否提出可辨認淨資產之公平價值鑑價報告

最高行政法院100年聯席會議除針對收購成本作出闡釋外，亦表示收購之可辨認淨資產，應以「公平價值」衡量，然，如同收購成本之三要件，公平價值如何衡量亦為一模糊概念，因此，實務上爭議不斷，舉例說明如下：

1)臺北高等行政法院102年訴字第1204號判決

然原告上開主張已允當表達其公平價值476,667 元，僅係按生財器具原取得成本1,144,000 元減除累計折舊667,333 元後之餘額，並未遵循行為時財務會計準則公報第25號第18段規定之企業因收購而取得之可辨認資產與負債之公平價值衡量規定辦理，尚難認係公平價值。

2)臺北高等行政法院102年訴字第1910號判決

可辨認淨資產之鑑價報告，絕大部分係依被併公司管理階層提供之營運及財務資訊與假設預測而進行，未曾對被併公司管理階層提供的數據、訊息以及相關解釋進行獨立的驗證，復未見針對財務報表是否符合財務會計準則執行任何查核工作，亦未對財務報表發表任何查核意旨，則此鑑價報告並無法證明收購當時之公平價值符合真實性、合理性及必要性。 **K**



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續8)

三、常見之商譽稅務爭議

4.營業據點/事業部是否符合「事業」之定義？

最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議(以下簡稱「最高行政法院103年聯席會議」)認定貨物通路商所買入其他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資產的單純加總，與具完整產銷功能之特定營業部門性質不同，客觀上無法進行投入、處理程序及產出，故不符合會計研究發展基金97年3月10日(97)基秘字第074號解釋函所稱之「事業」定義，不得認列商譽。然，此「事業」定義仍為不明確，仍引起諸多爭議：

1)臺北高等行政法院102年訴字第1204號判決

原告並未舉證證明系爭營業據點讓與之內容包括使用出賣人之商標、智慧財產、制度(例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序)、作業規範、慣例及規則及產出情

形，亦未舉證證明前揭事項與可辨認資產間可產生收購事業之綜效，自難謂係收購他公司之「事業」而產生商譽。

2)臺北高等行政法院102年訴字第1910號判決

併購公司未承擔全部負債，不符合「事業」之要件，即不可認列商譽。買入事業部，在經濟目的上，與貨物通路商買入其他貨物通路商之營業據點擴大營業範圍之情形極其近似，屬客觀上無法進行投入、處理程序及產出。

5.小結

綜上可知，自併購交易之態樣，到併購文件之準備，例如：決策過程文件、鑑價報告等，都是稅捐稽徵機關審查是否得攤銷商譽之相關證明事項。[K](#)



商譽攤銷之稅務爭議探討與解決(續9)

四、KPMG的觀察：公司因應上述爭議之方式

從上述判決內容可知，除鑑價報告、併購決策過程相關文件係為稅捐稽徵機關之查核重點外，併購交易類型之態樣亦為稅捐稽徵機關決定是否得以攤銷商譽金額之關鍵要素。以下將提出KPMG的觀察，說明公司應於下列3階段如何依序控管降低「商譽攤銷」之稅務爭議產生：**K**



A man with short brown hair, wearing a grey suit jacket over a blue and white striped shirt, is smiling and looking down at a laptop. He is sitting at a white desk. In the background, three other people are blurred, working at their desks in a modern office with large windows.

重要稅務法令更新



核釋採國際財務報導準則之上市櫃、興櫃公司，以股份為對價進行合併之課稅規定

財政部1031201台財稅字第10304030470 號令

- 一、自102年起，上市、上櫃或興櫃公司採用國際財務報導準則處理會計事項，其以股份為對價進行合併，存續公司因合併發行新股之股份對價價值，應以**董事會決議日確定換股比例之股份對價價值**認定。其每股價值，屬上市或上櫃股票者，以**董事會決議日之收盤價**為準，該日無交易價格者，為**該日後第一個有交易價格日之收盤價**；屬興櫃股票者，以**董事會決議日之加權平均成交價格**為準，該日無交易價格者，為**該日後第一個有交易價格日之加權平均成交價格**。
- 二、合併消滅公司應於合併基準日按前揭因合併所發行股份對價之價值，依本部97年10月17日台財稅字第09704552910號令第一點、第三點及97年12月8日台財稅字第09700312710號令規定計算其股東之股利所得(投資收益)，依規定課徵所得稅。
- 三、合併存續公司於**合併基準日之併購成本超過所取得之可辨認淨資產於收購日(取得控制日)之公允價值**部分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。其併購成本，採一階段合併者，應以**合併時所支付股份對價之價值**為併購成本；採分階段合併者，應以**各次收購股權之實際取得價格，加計最後合併階段所支付股份對價之價值**為併購成本。**K**



核釋營利事業採用國際財務報導準則之未分配盈餘計算規定

財政部1031218台財稅字第103046210901 號令

- 一、自102會計年度起，營利事業依證券交易法第14條第2項授權訂定「證券發行人財務報告編製準則」或依金融監督管理委員會有關編製財務報告相關法令規定，採用經該會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告(以下簡稱國際財務報導準則)編製財務報告者，其依所得稅法第**66條之9第2項**規定計算之未分配盈餘，應以當年度依該等法令規定處理之本期稅後淨利及由其他綜合損益項目轉入當年度未分配盈餘之數額，減除同條項各款後之餘額計算之。
- 二、營利事業因首次採用國際財務報導準則之期初保留盈餘淨減少數，致採用當年度之帳載累積未分配盈餘產生借方餘額(累積虧損)，其以當年度稅後盈餘實際彌補該借方餘額之數額，得列為計算當年度未分配盈餘之減除項目。
- 三、營利事業101會計年度結束日前尚未完工之建屋預售工程，已依商業會計法規定按完工比例法認列工程利益，且已加徵10%營利事業所得稅者，102年度及以後年度因採用國際財務報導準則應於該工程完工年度認列全部工程利益，於計算完工年度應計入未分配盈餘之工程利益時，其屬前述採完工比例法認列且已加徵10%營利事業所得稅之工程利益部分，免計入完工年度之未分配盈餘。 **K**

安侯建業聯合會計師事務所

+886 (2) 8101 6666

黃素貞 執業會計師 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展 副總經理 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶 經理 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

曾淑惠 副理 (分機15100)

bettyzeng@kpmg.com.tw

kpmg.com.tw

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

Contact Us

Head of Tax

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Corporate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Global Transfer Pricing Services

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +882 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com.tw

Indirect Taxation Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

Tax Agent Services for Foreign Institutional Investor (FINIs)

Jessie Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: jessieho@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

Family (Individual) Estate Tax Advisory Services

Willis Yeh
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: wyeh@kpmg.com.tw

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Kevin Chen
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: kchen4@kpmg.com

Sherry Chang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: schang1@kpmg.com.tw

International Executive Services

Stephen Hsu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: stephenhsu@kpmg.com.tw

Investment and Registration Services

Vivian Ho
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: vivianho@kpmg.com.tw

Accounting, Tax and Payroll Outsourcing Services

Eric Wu
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: ewu2@kpmg.com.tw

Vivia Huang
Partner
T: +886 (2) 8101 6666
E: viviahuang@kpmg.com.tw

www.kpmg.com.tw

© 2015 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.