



安侯建業

# 稅務爭議 預防與解決

2016年4月號



# Contents

## 主題報導

- 04 專門技術抵充股款認列攤銷費用之稅務爭議  
探討與解決
- 05 相關稅法規範
- 08 稅務爭議探討案例
- 12 KPMG觀察





# 主題報導



# 專門技術抵充股款認列攤銷費用之稅務爭議探討與解決



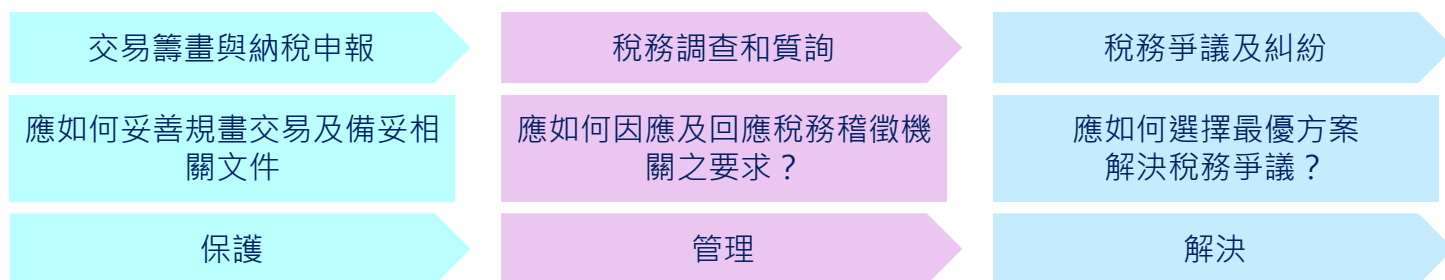
## 前言

無形資產係無實體形式之非貨幣性資產，性質特殊常衍生稅務爭議，在稅務爭議預防與解決月刊2016年3月號業已探討『無形資產衍生之稅務爭議探討與解決』，本期將繼續探討專門技術作價抵充出資股款認列攤銷費用之爭議。

公司法允許以現金以外形式抵充股款，惟稅捐稽徵機關常以專門技術無法定享有年數，不適用所得稅法第60條計提攤折之規定，否准認列攤銷費用。其爭議亦涉及所得稅法第60條無形資產，是否僅以所列營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權為限，如僅以列示為限，為何營利事業所得稅查核準則（以下稱查核準則）第96條第3款出現商譽攤折規定之攻防。但對於專門技術如不適用攤折規定，稅法又未准認列資產減損，應於何時認列相關費用？公司不適用攤折規定，而103年1月1日起股東於抵充股款時，必須計課財產交易所得，

是否衡平？商譽例外准予認列攤銷費用，而專門技術不准，其法理基礎及政策目的何在？不准認列專門技術攤銷費用，當該專門技術係作為研發使用時，是否與查核準則第86條第1款第6目認列研究發展費規定相抵觸？又如專門技術不屬於所得稅法第60條無形資產，公司取得時相關成本得否帳外調整列為當期費用？稅捐稽徵機關則未予正面回應或正視該等問題。

因此，面臨前述可能之稅務爭議時，營業事業提出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，納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營利事業面對專門技術抵充股款認列攤銷費用之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，納稅人應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：



本期將先說明相關法規，並提供法院案例及見解後，將提出KPMG之觀察。

# 相關稅法規範

## 所得稅法



條文	規範內容
<p><b>第60條</b> (無形資產之估價)</p>	<p>營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。前項無形資產之估價，以自其成本中按期扣除攤折額後之價額為準。</p> <p>攤折額以其成本照左列攤折年數按年平均計算之。但在取得後，如因特定事故不能按照規定年數攤折時，得提出理由，申請該管稽徵機關核准更正之：</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>一、營業權以十年為計算攤折之標準。</li> <li>二、著作權以十五年為計算攤折之標準。</li> <li>三、商標權、專利權及其他各種特許權等，可依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。</li> </ul>
<p><b>第64條第1、2項</b> (預付費用及遞延費用等之估價)</p>	<p>預付費用之估價，應以其有效期間未經過部分為準；用品盤存之估價，應以其未消耗部分之數額為準；其他遞延費用之估價，應以其未攤銷之數額為準。</p> <p>營利事業創業期間發生之費用，應作為當期費用。所稱創業期間，指營利事業自開始籌備至所計劃之主要營業活動開始且產生重要收入前所涵蓋之期間。</p>

# 相關稅法規範

## 營利事業所得稅查核準則



條文	規範內容
第86條第1款第6目 (研究發展費)	研究發展費：一、研究發展費包括營利事業為研究新產品或新技術、改進生產技術、改進提供勞務技術及改善製程所支出之下列費用：.....（六）專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之當年度攤折費用。
第96條第3款及第8款 (各項耗竭及攤折)	<p>各項耗竭及攤折：.....</p> <p>三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：</p> <p>（一）營業權為十年。</p> <p>（二）著作權為十五年。</p> <p>（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。</p> <p>（四）商譽最低為五年。.....</p> <p>八、營利事業之遞耗資產及無形資產，一律逐年依率提列不得間斷；其未提列者，應於應提列之年度調整補列。</p>

# 相關稅法規範 解釋函令及行政法院判例



文號	規範內容
財政部67/04/04台財稅第32167號函	<p>主旨：貴公司使用未經核准登記取得專利權之秘密方法，所付之代價，不適用所得稅法第60條有關計提攤折之規定。</p> <p>說明：三、依所得稅法第60條第3項第3款規定，專利權以取得後法定享有之年數為計算攤折之標準。本案依外國人投資條例及華僑回國投資條例規定以專門技術作價投資，如為未取得專利權之專門技術，即無法定享有年數可作為計算攤折之依據，應無前開有關攤折規定之適用。</p>
財政部67/04/04台財稅第32189號函	<p>主旨：貴公司使用未經核准登記取得專利權之秘密方法，所付之代價，不適用所得稅法第60條有關計提攤折之規定。</p> <p>說明：二、所得稅法第60條所稱之專利權，應以依照專利法規定，經主管官署核准登記者，始能提列攤折額。貴公司使用未經核准登記取得專利權之秘密方法，所支付之代價，核與前開規定不符，不得援用專利權攤折之規定辦理。</p>
財政部92/10/01台財稅字第0920455312號令	<p>公司之股東自93年1月1日起，依法以技術等無形資產作價抵充出資股款者，該無形資產所抵充出資股款之金額超過其取得成本部分，係屬財產交易所得，應由該股東依所得稅法規定申報課徵所得稅。</p>
97/06/12最高行政法院97判550例	<p>關於營利事業以經營團隊所擁有專門技術作價，如未取得專利權，形式上即不屬於所得稅法第60條無形資產之範圍；且營利事業通常無法充分控制其團隊所產生之未來經濟效益，其客觀上之經濟價值及可使營利事業獲得之經濟效益實難以認定，更無法定可享有之年數可為估計攤折之標準，依據財務會計準則公報第37號有關無形資產之會計處理準則，亦認為企業所擁有具備專業技能之團隊，不符合無形資產「可被企業控制」之定義。基於課稅明確、公平原則，及避免租稅規避之考量，自不宜將所得稅法第60條規定之無形資產，擴張解釋為包括不被企業控制之「專門技術」在內。</p>



# 專門技術抵充股款認列攤銷費用之稅務爭議探討

如前所述，稅捐稽徵機關常以專門技術未取得專利權，並無法定享有年數，不適用無形資產計提攤折之規定為由，否准公司認列攤銷費用

。而法院亦多數支持稅捐稽徵機關之立場，判定納稅義務人不得攤折該專門技術，茲舉例法院判決如下：

## 1. 臺北高等行政法院98年訴字第2152號判決/最高行政法院100年度裁字第1200號判決：

本案C公司95年度列報研究費10,949,005元，經稅捐稽徵機關查核，以其中4,500,000元係股東甲○○等19人於92年間以技術作價抵繳投資股款90,000,000元，分20年攤提費用，因該專

門技術並非出價取得，亦未取得專利權，故不予認列。而法院支持稅捐稽徵機關之立場，判斷理由如下：

### 法院判斷理由：

按所得稅法第60條第3項乃關於該條第1項所規定無形資產攤折之規定；而稅法之制定，固會參酌一般公認會計原理原則，然商業會計法或一般公認會計原則係規範商業會計事務，與稅法規定尚需考量課稅之要求及國家政策之配合，其立法目的並不相同。上述所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權，至於專門技術，不僅形式上非屬該條所列舉無形資產範圍，且因專門技術其客觀上之經濟價值及獲利能力均難認定，為求租稅之課徵公平、明確，並避免租稅之規避，故上述所得稅法第60條所規範之無形資產範圍，於立法原意顯未將專門技術包含在內。而財政部67年4月4日台財稅字第32167號函，即是闡明此立法原意之意旨，足證財政部上開函釋亦認所得稅法第60條所規範之無形資產，並未包含專門技術甚明。查系爭專門技術並未取得專利權，為C公司所是認，系爭未取得專利權之專門技術無法定享有年數，亦未取得其他特許權，自不在該條文規定適用之範圍。





# 稅務爭議探討 一 案例一

臺北高等行政法院98年訴字第2152號判決/最高行政  
法院100年度裁字第1200號判決

## 法院判斷理由：

- 所得稅法第60條之內容係以正面表列方式，規定於辦理營利事業所得稅結算申報時，僅限於營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等5項方可列為無形資產，並依其規定年數計算攤折；非屬上開項目，自不得於辦理營利事業所得稅結算申報時攤折列報為費用。C公司95年度雖將前揭攤折費用改列報研究費，惟系爭專門技術係供生產、銷售及管理使用，仍與首揭研究發展費應專為研究發展購買或使用之專利權、專用技術及著作權之規定不符。
- 公司法第156條第5項係就股東出資之方式所為之規定，核與系爭專門技術作價為股本投資得否適用有關攤折之規定之情況無涉，尚難以公司法規定，主張系爭專門技術作價入股得逐年攤折。又公司法與所得稅法作用不同，立法目的各異，得否以現金以外之債權、專門技術等充作資本，核屬資本項目規定，與系爭專門技術於營利事業所得稅結算申報時能否分年攤折列報費用，實屬二事，C公司將之混為一談，核無足採。
- 查核準則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，然觀之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權，並未包括專門技術及商譽，上開查核準則第96條第3款將商譽列為得攤折之無形資產，乃係財政部就所得稅法第60條規定之範圍所為例外之規定，且該規定對營利事業並無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其違法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定專門技術亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查核準則之規定，認專門技術亦得為攤折之無形資產，尚難據為C公司有利之認定。
- 財政部92年10月1日台財稅字第920455312號函釋股東「自93年1月1日起以無形資產作價投資金額」超過其取得成本係屬財產交易所得，應申報課徵所得稅，時間點適用於自93年1月1日起以無形資產作價投資情形，與財政部75年9月12日台財稅第7564235號函釋，均係針對個人綜合所得稅及證券交易所稅課徵之解釋，核與系爭專門技術是否屬所得稅法第60條第1項規定之營業權、商標權、專利權及各種特許權之專門技術，得否於營利事業所得稅結算申報時，分期攤提為營利事業所得稅結算申報之成本費用等事項尚無關連。



# 稅務爭議探討 一

## 案例二

高雄高等行政法院97年度訴第805號判決/最高行政法院98年度裁字第1312號判決：

本案B公司於92年間辦理增資暨發行新股，並接受訴外人陳○○等4人技術經營團隊以專門技術「菇蕈菌絲體產品及估菌多醣體產品製造技術」作價150,000,000元為股本投資帳載無形資產150,000,000元，按10年攤提，94年度提列

製造費用－各項耗竭及攤提15,000,000元，然而稅捐稽徵機關以該無形資產非屬出價取得，且無取得專利權為由，剔除該費用。法院判決如下：

### 財務會計與稅法規範不同

- 關於系爭作價入股B公司之專門技術，在B公司財務會計評價上，雖將之作為無形資產處理，並按作價之金額及約定之服務年資進行攤折；然所得稅法第60條之內容既以正面表列方式，規定於辦理營利事業所得稅結算申報時，僅限於營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等5項方可列為無形資產，並依其規定年數計算攤折；非屬上開項目，自不得於辦理營利事業所得稅結算申報時攤折列報為費用。
- 稅法規範之課徵事項與財務會計規範之目的並非完全相同，此觀查核準則第2條規定營利事業所得稅之調查、審核應依稅捐稽徵法、所得稅法及查核準則等相關規定，營利事業依商業會計法規定處理之會計事務與稅捐稽徵法、所得稅法及查核準則等相關規定不符者，仍應於結算申報書內自行調整之甚明。未取得專利權之專門技術，並無所得稅法第60條規定分年攤折費用規定之適用，亦即在稅務案件申報上，B公司並不得就系爭專門技術在財務會計上提列之攤折，於營利事業所得稅結算申報時作為費用列報。



# 稅務爭議探討 一

## 案例二

高雄高等行政法院97年度訴第805號判決/最高行政法院98年度裁字第1312號判決：

### 專門技術作價入股V.S所得稅法第60條

公司法第156條第5項、第274條第1項、華僑及外國人投資額審定辦法第3條第1項第5款等規定均係有關「以專門技術作價入股」之投資方式之規定，其與專門技術是屬於所得稅法第60條所稱之無形資產，迥不相侔。蓋公司法、華僑外國人投資額審定辦法與所得稅法作用不同，立法目的各異，得否以現金以外之債權、專門技術等充作資本，核屬資本項目規定，與系爭專門技術於營利事業所得稅結算申報時能否分年攤折列報費用，實屬二事。B公司徒以上開規定既准以專門技術作價入股，自應本諸各該條文目的准予適用所得稅法第60條規定逐年提列攤折云云，顯係將股東投資與成本費用之列支二事，混為一談，並不可採。

### 查核準則V.S所得稅法60條

查核準則第96條第3款雖規定商譽為得攤折之無形資產，然觀之所得稅法第60條關於無形資產之範圍，其法條明文規定僅有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權，並未包括專門技術及商譽，上開查核準則第96條第3款將商譽列為得攤折之無形資產，與所得稅法第60條之規定不符，然此該規定對營利事業並無不利，非屬增加法律所無規定之限制，固難謂其違法；然所得稅法及其相關法令函釋，並無規定專門技術亦得為攤折之無形資產，自難比附援引上開查核準則之規定，認專門技術亦得為攤折之無形資產，故難以上開規定為B公司有利之認定。

### 是否違反租稅法律主義及實質課稅之公平原則？

稅捐稽徵機關係依據所得稅法第60條規定剔除系爭以專門技術作為股本分年攤銷數，既屬於法有據，自無違反司法院釋字第420號、第506號解釋所闡示之租稅法律主義及實質課稅之公平原則；且以專門技術作價入股，與營利事業出價取得專門技術之情形有所不同，其作價入股之金額於營利事業所得稅結算申報既未准列為成本或費用，故未准其攤折，亦難謂有何違反所得稅法第24條規定之收入成本配合原則。B公司主張被告剔除上開專門技術作價入股攤折數，違反司法院釋字第420號、第506號解釋及所得稅法第24條規定云云，亦有誤解，不能採取。

# KPMG觀察 應如何因應此類稅務爭議？

綜前所述，未取得專利權之專門技術應如何攤折，財政部雖發布解釋說明專門技術未取得專利權，不適用所得稅法第60條有關計提攤折之規定，惟並未明確指出若未能攤折，營利事業

應作何處理？茲在現行法令規法下，將提出KPMG的觀察，說明營利事業如何於下列3階段如何依序控管降低稅務爭議產生：

## 交易籌劃與納稅申報

- 公司擬取得無形資產時，應評估該無形資產是否具可辨認性、可被企業控制及具未來經濟效益，並備妥可證明該無形資產公平價值之相關證明文據，如外部專家出具之鑑價報告、買賣雙方之約定合約等。
- 該無形資產攤折時，應按法令規定該無形資產類型進行攤折，並應提出該項資產之證明文據，無確定享有年限之無形資產則無法攤折。
- 若該無形資產屬專門技術時，應考量是否得取得專利權，始得認列各年度攤折費用。
- 集團企業若有內部無形資產之移轉，應以全球租稅規劃角度檢視內部之利潤分配、移轉訂價是否合理。

## 稅務調查和質詢

- 稅局來函調查無形資產之資產價值及攤折數時，營利事業應具備可佐證資產價值之文據，以供稅局調查。
- 針對無形資產攤折有認定爭議時，公司應尋求最佳的解決方案，以便與稅局達成共識，讓稅局在對公司最有利的情況下完成調查及查核。

## 稅務爭議及糾紛

- 公司可選擇最優方案來解決爭議事項，例如：與稅局達成和解、必要時提起行政救濟、對相關主管機關陳述意見等。

## 保護

## 管理

## 解決





## 稅務爭議預防與解決小組

**黃素貞**

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

**沈明展**

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

**連若伶**

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

**曾淑惠**

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機15100)

bettyzeng@kpmg.com.tw

### [kpmg.com/tw](http://kpmg.com/tw)

© 2016 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. Printed in Taiwan.

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 are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業  
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan  
Press “Like” and stay connected with us.