



安侯建業

# 稅務爭議 預防與解決

2016年8月號





# Contents

## 主題報導

- 01 證券業常見之稅務爭議探討與解決(1)  
收購營業據點衍生之稅務爭議
- 03 相關稅法規範
- 08 稅務爭議探討案例
- 20 KPMG觀察

### KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 -National Firm Award

國際財經雜誌International Tax Review ( ITR ) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。



# 主題報導



# 證券業常見之稅務爭議探討與解決(1)

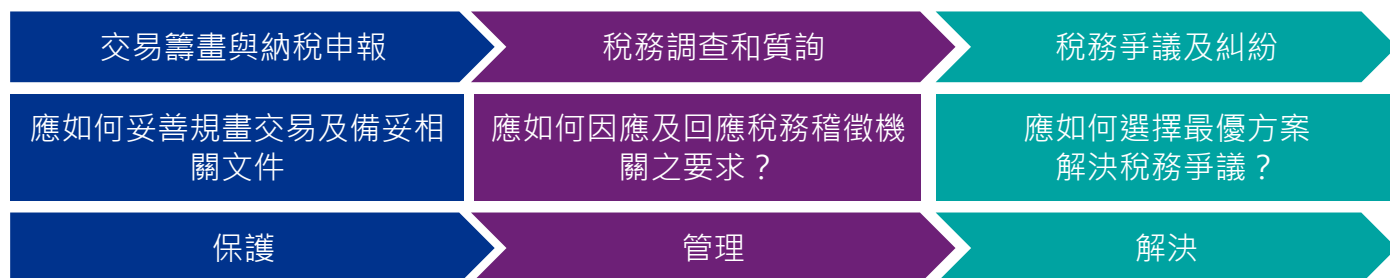
## 前言

我國自開放設立證券商以來約二十餘年，早期證券市場以有價證券買賣為多數，證券商經營業務較為單純，但近年來為使證券市場更具國際化，逐漸開放證券業經營衍生性金融商品，故證券業面對越趨複雜之交易環境，在稅務上亦面臨更多的風險。本期將先探討證券業收購營業據點，衍生之無形資產攤折認列議題。

如前述，早年證券商開放成立後，市場上最高達到約有400家的紀錄，但隨著證券商數量增加，市場逐漸達到飽和狀態，此時，開始有部分證券商收購、整併或退出市場。而收購後，多數產生稅務議題，即收購證券商購入其他證券同業之營業據點時，若收購成本高於被收購公司淨資產公平價值所產生之溢價，是否符合所得稅法認定之無形資產，而得作為營業權或商譽，並按稅法規定年限進行攤折。財政部曾以台財稅字第10004073270號令針對所得稅法第60條規定之營業權解釋其範圍應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂

定之電業登記規則）規定為範圍；103年1月份第2次庭長法官聯席會議亦決議「若買入其他通路商之營業據點，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，則不得認列商譽」，惟稅捐稽徵機關及法院之見解或認定，常與證券商依據財務會計準則規定所為判斷及會計處理不同，致實務上屢屢發生稅務爭議。

因此，面臨前述可能之稅務爭議時，營利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。為協助證券業收購營業據點時可能產生之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，證券商應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：



# 相關稅法規範

## 所得稅法



條文	規範內容
第24條第1項	<p>營利事業所得之計算，以其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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。</p>
第60條	<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。</p> <p>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>

# 相關稅法規範 營利事業所得稅查核準則



條文	規範內容
第96條第3款 (各項耗竭及攤折)	三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下： (一) 營業權為十年。 (二) 著作權為十五年。 (三) 商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。 (四) 商譽最低為五年。

# 相關稅法規範 解釋函令



函號	內容
95年3月13日台財稅字第09504509450號函	<p>公司進行併購有關商譽之認列及攤銷年限：</p> <p>(一) 公司進行合併，採「購買法」者，其產生之商譽，准予核實認列。</p> <p>(二) 商譽成本之認定，屬個案事實查核認定問題。惟可參考「公司申請登記資本額查核辦法」第6條第8項後段有關「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」之查核規定。</p> <p>(三) 商譽之攤銷，應按公司進行合併所依據法律之規定年限內，按年平均攤銷。相關法律之商譽攤銷年限規定如下：</p> <p>促進產業升級條例第15條第1項第7款：15年內。</p> <p>企業併購法第35條：15年內。</p> <p>金融機構合併法第17條第1項第4款：5年內。</p>
財政部1000812台財稅字第10004073270號令	<p>營業權之定義：</p> <p>所得稅法第60條規定之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。</p>

# 相關稅法規範

## 最高行政法院聯席會議決議



規範	規範內容
最高行政法院100年12月份第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。
最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席會議	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。



# 相關稅法規範 行為時財務會計準則公報



規範	規範內容
第25號第4段	(2) 購買法：係將企業合併視為一個公司收購另一個公司的交易。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。
第37號第10段	企業合併所取得之商譽，代表收購公司對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所支付之價款。前述未來經濟效益可能歸因於所取得可辨認資產間產生之綜效，或歸因於資產本身於財務報表不符合認列標準，但於企業合併時，收購公司願意支付價款而取得之資產。

# 證券業收購營業據點攤折與否探討



如前所述，稅捐稽徵機關常以證券業收購同業之營業據點所產生之無形資產(營業權或商譽)，不符合所得稅法第60條規定之無形資產為由，否准營利事業認列該無形資產之攤折數。茲舉例法院判決如下：

## 1. 臺北高等行政法院103年度訴第915號判決/最高行政法院103年度判字第714號

本件甲公司100年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提27,648,520元，稅捐稽徵機關初查以其中10,825,208元係98年度收購乙公司之商譽攤提數，核與所得稅法第60條規定營業權範疇不合及未取得專利權或特許權等由，否准認列，甲公司雖主張因本件營業讓與取得乙公司之營業權，須經主管機關依法律規定許可方得為之，是因此所生之營業權自屬「源自法律授與之權利」，與稅捐稽徵機關所稱「特許」行業相當。惟法院仍否決甲公司之理由，判決如下：

### 法院判斷非屬營業權理由

按所謂「營業權」，依財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令釋：「所得稅法第60條規定之營業權，係應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權，並不包含經營證券業務。又營業權應以法律所定權利為範圍，乃法律解釋之當然結果。」

釋：「所得稅法第60條規定之營業權，係應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍」，該令釋係財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各種權利規範之一致性及衡平性，就所得稅法第60條（無形資產適用攤折）所為之釋示，尚無違法律保留原則，應自法規生效之日起適用（司法院釋字第287號解釋意旨參照）。

準此，**現行法律或法規中明定「營業權」者，為民營公用事業監督條例及電業登記規則（母法為電業法），其規範之事業包括電力、市內電話、自來水、公共汽車、船舶及航空運輸等，且訂有營業期限及政府備價收歸公營，且移轉予政府營業時，政府負有負擔義務之特性，可知所得稅法第60條規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權，並不包含經營證券業務。**又營業權應以法律所定權利為範圍，乃法律解釋之當然結果。



# 稅務爭議探討 一 案例一

臺北高等行政法院103年度訴第915號判決/最高行政  
法院103年度判字第714號

## 法院判斷非屬營業權理由

財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令釋，係財政部基於近年來部分營利事業僅按字面解釋營業權為營業之權利，於辦理營利事業所得稅結算申報時列報營業權並攤折費用，衍生徵納雙方爭議，為釐清所得稅法第60條規定營業權之適用範圍，俾利徵納雙方遵循而基於中央財稅主管機關職權，就營業權之適用範圍所為之釋示，自得適用，亦無違反信賴利益保護原則之問題。

**經查：**甲公司本身即是經營證券業務，並非收購乙公司6個據點後，始得經營證券業務，亦無須乙公司授予營業權，難認有營業權之購入價格可供攤銷，故甲公司收購乙公司證券6個營業據點之行為，並非所得稅法第60條規定所規範之營業權，自無該條有關營業權攤折規定之適用。

## 法院判斷非屬商譽理由

甲公司主張：系爭收購符合會計基金會97年函所稱「事業收購」；甲公司亦委請獨立專家出具鑑價報告及營業受讓價格合理性專家意見書，足認甲公司已就收購成本真實性、必要性與合理性，及可辨認淨資產之公平價值，盡

客觀舉證責任，系爭商譽應予核實認列，依法攤銷云云。

依一般會計原理原則，僅購入之商譽可以入帳，自行發展之商譽則不能入帳，此觀之行為時所得稅法第60條及查核準則第96條第3款規定即明。至何謂商譽，行為時法律雖未予以明確定義，然行為時財務會計準則公報第25號第17段明確指出「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公平價值，應將超過部分列為商譽」，另前揭公報第1段又指出，該公報係規範企業合併採購買法之會計處理準則，可知**行為時之法令及一般會計原理原則均認商譽與企業具有不可分性，必須連同企業一併購買，才能產生，僅購入企業資產者，並無商譽攤銷之適用。**







# 稅務爭議探討 一 案例一

臺北高等行政法院103年度訴第915號判決/最高行政  
法院103年度判字第714號

## 法院判斷非屬商譽理由

經查甲公司所提之「營業讓與契約書」第2條：讓與標的書之約定內容，可知甲公司收購標的包括：(1)乙公司證券6個營業據點之固定資產及營業設備；(2)6個營業據點及其客戶與臺灣證券交易所、中華民國證券櫃檯買賣中心、臺灣集中保管結算所股份有限公司及證券金融事業所訂契約所生之利義務；(3)6營業據點及其客戶所訂之「委託買賣有價證券受託契約」、「櫃檯買賣有價證券開戶契約」、「期貨商品受託契約書」、「證券商客戶開設有價證券集中保管帳戶契約」；(4)歷史交易之書面資料及電腦檔案資料；(5)各項財產保險及依法應投保之保險契約及其投保期限內之權利；(6)其他未明列之6營業據點全部營業及契約上權利、或利益及營業用財產。承上，可知本件甲公司僅受讓乙公司券6個營業據點之固定資產設備及營業權益，並非併購乙公司，而乙公司證券僅將其6個營業據點之固定資產設備及營業權益讓與甲公司，與概括承受消滅公司全部資產及負債之合併有別。

甲公司本身即為一綜合證券商，於受讓乙公司6個營業據點後，係以自己之名義經營證券業務；縱認乙公司之6個營業據點或遺有一些顧客

關係，但明顯是受讓後使用甲公司之商標、資金、行銷、處理程序所導致，此種商譽乃甲公司自行發展而來，並非購入之商譽，故本件不符商譽之攤提要件，甲公司主張商譽攤提，自不足採。

甲公司所指之會計基金會97年函，有關一公司收購另一公司之「事業」，若取得之活動及資產組合符合「事業」之定義，亦可適用第25號公報。其所謂組成「事業」定義為需具備投入、處理程序及產出之三要素。

查：本件甲公司僅係購入乙公司6個營業據點之固定資產及營業權益，不含負債，自難謂為收購「事業」；又甲公司並未舉證系爭營業讓與之內容包括使用出賣人之商標、智慧財產、員工、制度（例策略管理程序、作業程序及資源管理程序）、作業規範、慣例、規則及產出情形，亦未證明取得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。



# 稅務爭議探討 一 案例一

臺北高等行政法院103年度訴第915號判決/最高行政  
法院103年度判字第714號

甲公司係受讓乙公司6個營業據點之固定資產設備及營業權益，業如前述，故讓與之標的除6個營業據點之固定資產設備外，尚有6個營業據點之營業權益等相關營業資料，惟本院觀諸甲公司所提之理O公司「集保末端設備等248項相關事務設備鑑價報告」及理O公司「IT設備等乙批相關設備鑑價報告」，僅就固定資產設備標的進行評估，其餘讓與之標的均無進行辨認評估，顯與前揭最高行政法院100年度12月份決議不符，況甲公司逕將收購成本減除固定資產設備之評估價值後視為商譽，難謂合理。

甲公司所提之理O公司「集保末端設備等248項相關事務設備鑑價報告」第9頁及理O公司「IT設備等乙批相關設備鑑價報告」第8頁所載：肆. 估算方法及推算：一、估算方法：成本法-按其取得設備或機（械）具之日期及取得原價，採線性折舊攤提方式推算其折損，並以現場勘驗設備保修及維護狀況，兼採功能性之狀態予以攤提折損推算其合理價值。可知，鑑價公報評估機器設備之公平市價，係依照甲公司現有機器設備清單，參考甲公司決定之剩餘耐用年限評估而得，而非按收購時相似產能設備之重置成本。且無法得知最終鑑定價值之金額如何計算？引用數據為何？亦無任何查核程序以確定其正確性，無法判斷是否符合行為時

財務會計準則第25號公報規定程序。

理O公司「集保末端設備等248項相關事務設備鑑價報告」及理O公司「IT設備等乙批相關設備鑑價報告」，僅就固定資產設備標的進行評估，其餘讓與之標的均無進行辨認評估；又評估機器設備之公平市價，係依照甲公司現有機器設備清單，參考甲公司決定之剩餘耐用年限評估而得，而非按收購時相似產能設備之重置成本；且無法得知最終鑑定價值之金額如何計算？引用數據為何？亦無任何查核程序以確定其正確性，則此二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。

綜上，本件甲公司迄未就合併乙公司取得之各項可辨認資產及承擔之負債，逐項依公平市價評估，以證明具商譽事實，稅捐稽徵機關否准認列系爭各項耗竭及攤提，揆諸前揭規定及說明，並無不合。足見甲公司此部分之主張，洵非可採。



# 稅務爭議探討 一 案例一

臺北高等行政法院103年度訴第915號判決/最高行政  
法院103年度判字第714號

甲公司另主張：縱認未符所得稅法第60條規定，甲公司亦應得將收購乙公司支付價款大於資產價值部分，適用商譽攤折之規定云云。並以財政部賦稅署102年9月27日函釋為據。

惟查：按「主旨：有關銀行因合併取得分行執照之無形資產攤折疑義乙案，復請查照。說明：……二、依金融監督管理委員會銀行局102年2月22日銀局（法）字第10200011780號函，分行執照係表彰分行經許可設立經營銀行業務之權利，銀行不得以該許可權為交易之標的，原則上不得單獨轉讓。三、銀行於96年1月1日以後因合併取得他銀行分行執照，參據財團法人中華民國會計研究發展基金會102年8月14日（102）基秘字第0000000199號函，分行執照可能不符合財務會計準則公報第37號『無形資產之會計處理準則』有關可辨認性之可分離條件，惟若符合係由合約或其他法定權利所產生之條件，仍具有可辨認性；又分行執照無法與其他資產分離，其公平價值無法可靠衡量，並不符合無形資產之認列條件。準此分行執照未能同時符合無形資產定義及認列條件，應將該許可權併入商譽一併衡量，依有關商譽之規定辦理。」經財政部賦稅署102年9月27日函釋在案。揆諸上開函釋內容可知，該函係在函釋，實與本件甲公司主張收購乙公司6個營業據點

能否認列商譽，係屬二事，自難比附援引。

次查：所得稅法第60條規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權，並不包含經營證券業務，業如前述。又查：甲公司本身即為一綜合證券商，甲公司僅受讓乙公司券6個營業據點之固定資產設備及營業權益，但不包含其負債。

故本件乃有關證券業務之營業與資產讓售之行為，非上揭法律所規範之營業權，自非屬所得稅法第60條第1項、查核準則第96條規定之「營業權」核無營業權攤提之適用；又本件不符商譽之攤提要件，業如前述，自無甲公司所稱「亦應得將收購乙公司支付價款大於資產價值部分，適用商譽攤折之規定」情形。





# 稅務爭議探討 一

## 案例二

臺北高等行政法院105年度訴第49號判決

本案丙公司係以其92年1月收購丁公司旗下部分營業據點之固定資產、各項營業設備及證券經紀業務營業權益，申報96年度營業權攤銷數2,100萬元，經稅捐稽徵機關認定丙公司收購丁公司部分資產，非屬所得稅法第60條所稱之營業權，亦未舉證證明承受被併購公司可辨認淨資產之公平價值，遂否准認列。法院判決如下：

### 法院判斷理由

依丙公司所提示營業讓與轉讓價格合理意見書，其購買資產為固定資產、各項營業設備及證券經紀業務營業權益，另由「證券經紀業務營業權益之評估，主要係考量經紀業務獲利能力、市場占有率及證券市場行情等因素加以衡量。」可知，丙公司併購之營業讓與主要為資產與客戶關係，而非屬法律所賦予並保障之「營業權」，自非屬所得稅法第60條所稱之營業權，自無該條關於營業權攤折規定之適用。

丙公司未能指明其依約取得丁公司部分營業場所如何具體內容之營業權無形資產，則丙公司主張受讓丁公司之營業權無形資產，已與財務會計準則公報第37號第11段關於無形資產所需具備之「可辨識性」要件有悖。

又丙公司因於收購前即為綜合證券商，其本身即存在自營、承銷及經紀等營業部門，擁有經營證券經紀業務之執照及能力，故其並非於收購丁公司之部分營業據點後，始得經營證券

業，並無須丁公司授予營業權，難認有營業權之購入價格可供攤銷。故丙公司收購丁公司部分營業據點之行為，非上開法律所規範之營業權，尚無所得稅法第60條有關營業權攤折規定之適用。而關於證券商之營業須經主管機關許可及發給許可證照，方得營業，固為證券交易法第44條第1項所明定，惟證券商並非特許事業，政府亦未就特定時空管制證券商之數量，經主管機關許可而經營證券業務者，復不能排除他人因具備一定要件而取得證券商營業許可，且丙公司收購丁公司之部分營業據點後，仍係向證券業主管機關申請於原址籌設丙公司之分公司並以該名義繼續經營證券業，是丁公司之營業許可，根本不具備「可被企業控制」之要素，並不該當所得稅法第60條所規定之「營業權」，而無該條有關營業權攤折規定之適用。

況縱認丙公司係同時受讓客戶、營業資料及相關技術，丙公司亦未說明丙公司已受法定權利



# 稅務爭議探討 一

## 案例二

### 臺北高等行政法院105年度訴第49號判決

之保護或有其他控制方式，可控制或處分交易該客戶名單，更無法預期「該客戶於併購後將與丙公司進行交易」及「未來有如何之經濟效益」。益見丙公司收購丁公司部分營業據點，與財務會計準則公報第37號第12段、第15段關於無形資產所需具備「可被企業控制」之要件不合，而不該當所得稅法第60條所規定之「營業權」，而無該條有關營業權攤折規定之適用。

是稅捐稽徵機關以丙公司與丁公司所訂系爭營業讓與契約，係一方將設備財產等移轉他方，不符前揭無形資產之定義與要件，而不予認列營業權攤折，並無不合。丙公司主張以現金購買丁公司營業據點之特定財產及營業權益，為企業併購法所定之「收購」範圍，而其所涉營業權益（無形資產），應有所得稅法第60條、查核準則第96條及企業併購法第35條規定之適用云云，洵無足採。

依前揭所得稅法第60條、行為時查核準則第96條關於無形資產耗竭及攤提之規定，丙公司欲使用何會計科目（營業權或商譽），申報其認為因併購發生無形資產之耗竭及攤提，應由其自行決定，稅捐稽徵機關方有依其申報內容依法審核之義務，且因營業權與商譽二者在稅法上之攤提年限並非相同，即前者為10年，後者

最低為5年，稅捐稽徵機關自不得任意調整丙公司申報之科目。丙公司96年度營利事業所得稅結算申報查核簽證報告書，已表明其96年度營利事業所得稅結算申報書第25項各項耗竭及攤提，其中2,100萬元為無形資產營業權，則丙公司嗣後始主張前揭攤銷數縱不能認為係營業權，基於商譽與營業權同屬無形資產之本質，亦有無形資產商譽攤折相關規定之適用，原處分未准許將上開攤折數額認列為商譽，亦屬違誤云云，已非可採。況營業權與商譽雖均屬無形資產，惟前者具有「可辨認性」，後者則具有「不可辨認性」，二者具有「互斥關係」。是如經稅務財務報表認列為「營業權」者，即無可能於復查、訴願或者訴訟中，改為「商譽」認列，或者將「商譽」改為「營業權」予以認列攤提。

觀諸丙公司與丁公司簽訂之系爭營業讓與契約第1條讓與標的之約定，可知丙公司僅係受讓丁公司之經紀業務有關部門之固定資產、設備及經紀業務營業權利，包括第1項第3款至第12款所定各項之契約、權利義務及從事證交所、集保公司及櫃買中心間之權利，暨其他經紀業務相關營業權利，如：融資融券、資金轉融通權

# 稅務爭議探討 一 案例二

臺北高等行政法院105年度訴第49號判決



利等，非但均屬可個別辨認之資產，且依同條第2項規定，讓與標的不包括丁公司於讓與基準日前所成立或生效之一切負債、或有負債、與員工間之勞動（委任）契約關係，顯見其並非併購或收購丁公司，而概括承受該公司之全部權利義務，此與商譽係企業於事業合併中所取得由其他資產（諸如良好之顧客關係、經營地點、生產效率、服務態度、優良管理及可辨認資產）所產生無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產，具有與企業不可分之特性者，顯屬有別，自不得列報商譽攤銷。另觀諸丙公司與丁公司所訂系爭營業讓與契約第9條，約定營業讓與標的不包括丁公司與其員工間之勞動（委任）契約關係，故丙公司已無法控制該公司原擁有之專業技能團隊所產生之未來經濟效益，此與財務會計準則公報第37號「無形

資產之會計處理準則」無形資產之定義，亦非符合。

退步言之，縱認丙公司購入丁公司之營業場所、設備、現有客戶及營業技術，合於企業併購之要件，丙公司亦應依財務會計準則公報第25號第18段規定，逐一提出被購入營業據點之可辨認淨資產之公平價值或足以還原公平價值之鑑價報告或證據，惟丙公司僅提示丁公司之系爭營業讓與契約、營業讓與轉讓價格合理意見書及不動產鑑定價值報告書(X)部分資料，對於可辨認淨資產之公平價值(Y)部分則完全未能提示，且所提示之不動產鑑定價值報告書對於不動產之評價方法、比價基礎及計算方法完全未予論述，營業讓與轉讓價格合理意見書亦未能說明企業進行併購，有其潛在之動機、經營績效、未來發展等，丙公司既未能提示完整





# 稅務爭議探討 一 案例二

## 臺北高等行政法院105年度訴第49號判決

資料，則依最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，丙公司亦不得本於商譽之攤折規定，主張前揭2,100萬元攤折數額之列報。

縱依丙公司主張，丙公司收購完成後，利用其所取得之營業據點及資產組合從事營業活動而為其賺取報酬，符合前開會計研究發展基金會(97)基秘字第074號解釋對於「事業收購」之定義，得適用財務會計準則公報第25號計算收購所生之商譽云云，惟查，丙公司並未舉證系爭營業讓與之內容包括使用出賣人之商標、智慧財產、員工、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、規則及產出情形，亦未證明取得前開事項與可辨認資產間可產生收購事業之綜效，則揆諸前揭有關事業及商譽之說明，尚難謂丙公司係收購他公司之「事業」而產生商譽。從而，丙公司主張如認丙公司收購丁公司之營業場所與設備、現有客戶及營業技術，並非取得營業權，基於同一事物之本質，應認其有無形資產商譽攤折之適用云云，自無足取。

綜上所述，丙公司主張各節，均無可採。丙公司96年度併同其子公司丙銀行及丙公司合併辦理營利事業所得稅結算申報，其中丙公司列報各項耗竭及攤提2,538萬3,816元部分，經稅捐稽徵機關認定丙公司收購丁公司部分資產，並無營業權產生，亦未取得商譽。





# 稅務爭議探討 一

## 案例三

臺北高等行政法院104年度訴字第509號判決/最高行政法院104年度裁判字第739號

本案戊公司98年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提新臺幣34,020,130元，係戊公司分別於93及98年度向辛公司等購買營業據點所產生，不符所得稅法第60條規定，予以剔除。法院所持理由如下：

### 法院判斷非屬營業權理由

戊公司主張因本件營業讓與取得辛公司等之營業權，須經主管機關依法律規定許可方得為之，是因此所生之營業權自屬「源自法律授與之權利」，與稅捐稽徵機關所稱「特許」行業相當；又財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令，顯已增加所得稅法第60條對於營業權攤銷所無之限制，而有悖於憲法第19條之租稅法律主義云云。惟查：

(1)財政部100年8月12日令闡示：「所得稅法第60條規定之營業權，應以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍。」該令釋乃財政部本於中央財稅主管機關職權，基於所得稅法第60條各種權利規範之一致性及衡平性，因該條除營業權外，所規範之商標權、專利權及各項特許權，均為法律所規定之權利，而該條第3項第3款亦有依其取得後法定享有之年數為計算攤折之標準等規定，則依法條一致性原則，營業權亦應以法律規定之權利為範圍，乃法律解釋之當然結果，是該令釋就營業權之

適用範圍所為之釋示，尚無曲解營業權而增加所得稅法第60條所無之限制，並未違反法律保留原則或租稅法律主義，應自法規生效之日起適用（司法院釋字第287號解釋意旨參照）。由此可知，所得稅法第60條規定之營業權，並非指一般營業行為所衍生之商業價值，而係以法律（如民營公用事業監督條例、電業法第33條授權訂定之電業登記規則）規定之營業權為範圍，並不包含經營證券等業務。

(2)查戊公司本身即是經營證券業務，並非收購辛公司等據點後，始得經營證券業務，亦無須辛公司等授予營業權，難認有營業權之購入價格可供攤銷，故戊公司收購辛公司等營業據點之行為，並非所得稅法第60條規定所規範之營業權，自無該條有關營業權攤折規定之適用。

(3)且關於證券商之營業須經主管機關許可及發給許可證照，方得營業，固為證券交易法第44條第1項所明定，然證券商並非特許事業，政府亦未就特定時空管制證券商之數量，經主管機關許可而經營證券業務者復不能干涉他人因具備一定要件而取得證券商營業許可，是證券商



# 稅務爭議探討 一

## 案例三

臺北高等行政法院104年度訴字第509號判決/最高行政法院104年度裁判字第739號

之營業許可，不具備「可被企業控制」之要素，並不該當所得稅法第60條所規定之「營業權」，而無該條有關營業權攤折規定之適用。

### 法院判斷非屬商譽理由

戊公司又主張，收購完成後，利用其所取得之營業據點及資產組合從事營業活動而為其賺取報酬，符合前開會計研究發展基金會97年函對於「事業收購」之定義，得適用財務會計準則公報第25號計算收購所生之商譽云云，惟查：

(1)營業權與商譽雖均屬無形資產，但前者具有「可辨認性」，後者則具有「不可辨認性」，因此，二者認定所適用之財務會計準則公報也有不同，前者適用第37號公報，後者為第25號。簡言之，不可能有「縱認不屬於前者（後者），亦可屬於後者（前者）」之論述存在。蓋財務報表要素之認列，是指將符合財務報表要素定義和認列標準之項目，以文字和金額列入資產負債表或損益表之過程。換言之，任何一個項目，而資產之「可辨認性」與「不可辨認性」係資產「固有之本質」要素，於會計事項發生時即須定性認列憑以入帳，縱使認列入帳以後，其攤折數額不符合課稅所得減項之列報要件，亦「無由」使資產「可辨認」之本質隨即轉變成「不可辨認」，反之亦然。是如經

稅務財務報表認列為「營業權」者，即無可能於復查、訴願或者訴訟中，改為「商譽」認列，或者「商譽」改為「營業權」認列攤提，此無異與已公開揭露之入帳事實相背，有悖禁反言原則。本件戊公司原係以營業權列報，嗣於復查時始主張如不能以營業權攤銷，則轉正為商譽攤銷云云，依前開說明，原已非可採。

(2)況商譽之認列，亦需符合前述規範。經查戊公司僅購買辛公司等之固定資產設備及營業權益，並未承受辛公司等之全部負債，為戊公司所不爭執，並有營業讓與契約書在卷可證，依前述證券交易法第44條規定，戊公司尚須另循法定程序辦理相關之許可，始得於原營業據點為證券業務之經營，並非購入該營業據點後，即得逕為證券商業務之經營。而一公司收購另一公司之事業，須該事業係「一能經營管理之活動及資產之組合」，該事業之收購始有財務會計準則第25號公報之適用，即始生是否有商譽之攤折問題，已如上述。戊公司購入系爭營業據點後，既尚無從逕為證券商業務之經營，即無從為完整之產銷等經營活動，自難謂其屬企業之併購。又依上述營業讓與契約書之記載，辛公司等公司之員工係由辛公司等公司負責全部資遣，再由戊公司聘用，亦即戊公司所購入者並不含「員工」；惟證券商經紀業





# 稅務爭議探討 一 案例三

臺北高等行政法院104年度訴字第509號判決/最高行政法院104年度裁判字第739號

務之經營及營運效果，客戶與證券公司員工間之人的信賴關係係扮演關鍵性角色；是縱認系爭營業讓與契約之讓受事項包含辛公司之客戶名單，然能否產生經營之綜效，仍須依憑戊公司於讓受後本於新訂之僱傭關係及前述另行取得經營許可之戊公司營業據點，尚非因系爭營業讓與契約所購入資產、設備及營業權益即得產生，亦即，戊公司縱購入系爭營業據點後有增加市占率等情事，亦係戊公司所自行發展，非因購入商譽所致。

(3)又戊公司主張本件得適用財政部賦稅署102年函釋云云，惟該函釋係以銀行因合併取得他銀行分行執照為前提，而本件則係戊公司受讓辛公司營業據點，依戊公司提出之「營業讓與契約書」載明，讓與標的包括辛公司等營業據點之固定資產設備及營業權益等部分資產，已如前述，核與概括承受消滅公司全部權利義務之合併有別，自無前揭函釋併入商譽衡量之適用。另該函釋係就銀行因合併取得分行執照之無形資產攤折疑義釋示，與本件以營業讓與方式取得營業據點情形有別，自不得比附援引。



# KPMG觀察

## 應如何因應此類稅務爭議？

綜上所述，證券業常因同業間營業讓與取得同業的營業據點，並主張須經主管機關依法律規定許可方得為之，因此所產生之營業權自屬「源自法律授與之權利」；或縱使認定非屬營業權性質，亦得適用財務會計準則公報第25號計算收購所生之商譽，於申報營所稅時認列攤折費用。惟稅捐稽徵機關以證券業收購營業據點不適用取得特許權及營業權相關規定，其攤折不予認定；且買入營業據點，僅屬多數資產的單純加總，客觀上不符合「事業」

定義，不得認列商譽。又營業權與商譽雖均屬無形資產，但前者具有「可辨認性」，後者則具有「不可辨認性」，二者具有「互斥關係」，是如經稅務財務報表認列為「營業權」者，即無可能於復查、訴願或者訴訟中，改為「商譽」認列，或者將「商譽」改為「營業權」予以認列攤提。以下依KPMG的觀察，營利事業應於下列3階段依序控管降低稅務爭議產生：

### 交易籌劃與納稅申報

- 證券業擬收購其他企業時，應妥善規劃併購交易類型，以符合稅捐稽徵機關之要求。
- 於規劃併購交易開始應有計畫的備妥併購過程有關之文件
- 應注意是否符合所得稅法60條等無形資產攤折法規及相關解釋函令規定。
- 收購時，其收購成本應能舉證具真實、合理、必要。
- 被併購公司之可辨認淨資產應逐項以公平價值衡量。

### 稅務調查和質詢

- 稅局來函調查收購交易時，營利事業應齊備收購之相關文據，以供稅局調查。
- 針對收購時產生之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或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

**kpmg.com/tw**

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.

© 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 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.