



安侯建業

# 稅務爭議 預防與解決

2016年11月號



# Contents

## 主題報導

- 02 企業合併商譽攤銷無法抵繳營所稅？最高行政法院判決評析
- 03 相關稅法規範
- 06 案件解析
- 11 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



# 企業合併商譽攤銷無法抵繳營所稅？最高行政法院判決評析

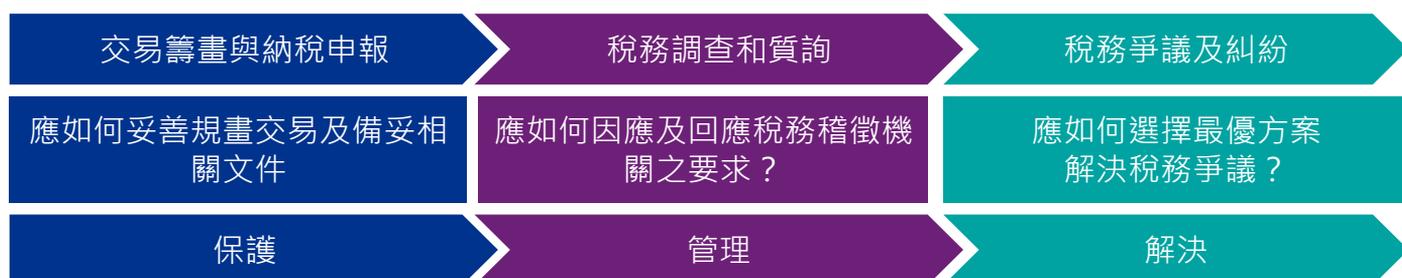
## 前言

本文所要探討商譽爭議為最高行政法院近期針對商譽所作成之最新判決。長期以來，國稅局與納稅義務人針對商譽所衍生之稅捐爭議均採不同見解，而雙方爭訟至法院後，多數判決亦未就企業併購產生商譽之情形提供通案性之認定標準，以供徵納雙方作為類似案例之參酌依據。在本案件中，最高行政法院判決理由就「商譽」及所產生之列報各項耗竭及攤提見解清晰，娓娓道來，亦特別針對相關會計準則或解釋函之適用情形作出討論，對於企業併購產生商譽認列之稅務處理頗有諸多值得參考之處，亦適合企業在從事股權移轉規劃時一併予以注意相關稅賦影響。

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。為協助營利事業處理可能產生之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列3個階段，俾利營利事業應做好哪些準備，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，提出KPMG之觀察。



# 相關稅法規範



## 企業併購法

| 條文               | 規範內容  |
|------------------|---|
| 第40條 (原第35條)     | 公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。  |
| 第47條 (原第42條) 第1項 | 公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。 |

## 營利事業所得稅查核準則

| 條文                           | 規範內容   |
|------------------------------|--|
| 第2條第1項、第2項<br>(98年9月14日修正發布) | 營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。<br><br>營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。 |
| 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10年。(二)著作權為15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5年。   |

# 相關稅法規範

## 財務會計準則公報第25號「企業合併 - 購買法之會計處理準則」



| 條文   | 規範內容  |
|------|---|
| 第4段  | <p>本公報用語定義如下：(1)企業合併：係指一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個體。(2)購買法：係將企業合併視為一個公司收購另一個公司之交易。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。取得年度之合併損益，包括收購公司當年度全年損益及被收購公司於收購日後扣除少數股東所享權益之損益。(3)收購：係指購買法下，一公司（收購公司）以發行證券、支付現金、交付其他資產或承擔負債等方式取得他公司（被收購公司）股權之交易。</p>  |
| 第17段 | <p>收購公司應按第10段之規定，將收購成本分攤至取得之資產與承擔之負債，其步驟如下：(1)因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，不論是否列示於被收購公司之財務報表上，均應按收購日之公平價值衡量。(2)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；若所取得可辨認淨資產公平價值超過收購成本，則其差額應就非流動資產（非採權益法評價之金融產、待出售非流動資產、遞延所得稅資產及預付退休金或其他退休給付除外）分別將其公平價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，應將該差額列為非常利益。資產與負債之公平價值，得依據獨立專家之估價報告，或參考資產於收購價格分攤期間出售之價格衡量之。至於資產或負債之課稅基礎則不影響其公平價值之衡量。</p> |

# 相關稅法規範

## 解釋函令-財團法人會計研究發展基金會101年2月9日 ( 101 ) 基秘字第024號函釋



### 內容

一、來函所述B公司係A公司之管理階層與私募基金為取得A公司全部股權所成立之公司，雖法律形式上為B公司合併A公司，惟B公司係為了併購交易而安排之公司且其並無實質重大營運，故應視為A公司並未消滅。二、依財務會計準則公報第37號『無形資產之會計處理準則』第48及80段之規定，內部產生之商譽因非屬企業所能控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，故不得認列為資產。由於A公司在經濟實質上並未消滅，故不論其是否因此併購交易而改變名稱，B公司吸收合併A公司時，B公司應依其所吸收合併之A公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得將B公司收購成本超過A公司淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而應視為投入資本之返還。



# 案件解析-

## 本案事實及兩造主張

### 本案事實

甲公司經營製造業，是由某新設立合資公司（下稱新公司）吸收合併所屬之原公司（下稱舊公司）後，再由新公司依據舊公司事業體區分，分割設立為包含甲公司在內之多個事業個體公司。而甲公司結算申報營業所得稅時，列報各項耗竭及攤提，經稅局否准認列其中受讓自新公司相關營業（包含資產、負債、相關股東權益調整項目及營業）所取得商譽（下稱系爭商譽）及本年度攤折數（下稱系爭商譽攤折數），故核定各項耗竭及攤提併同其餘調整予以補徵稅額。甲公司不服，就否准列報系爭商譽攤折數部分，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院判決駁回其訴，復經最高行政法院廢棄該判決，發回臺北高等行政法院更為審理後，嗣臺北高等行政法院判決再為駁回其訴，甲公司再提起上訴至最高行政法院，並由最高行政法院再度廢棄原判決，發回臺北高等行政法院，全案仍由臺北高等行政法院審理中。本文所要討論者即為最高行政法院最新之發回判決。

### 兩造之主張及評析

#### 甲公司之主張

舊公司原經營團隊與新股東轉投資之新公司，在96年間進行對舊公司股權公開收購作業，於達成控制能力之股權公開收購作業完成後，在具備合併整體計畫之事實下簽訂合併契約，以97年間為基準日，採現金合併方式，在股權結構、董監事結構發生重大變動以及舊公司原經營團隊控制能力已發生實質改變後所為之買賣交易下，應適用「購買法」之公平價值會計處理，即將包含合併前股權公開收購及合併時所支付現金之收購成本，超過所取得舊公司可辨認淨資產公平價值之部分認列商譽，系爭商譽

係源於新公司於97年間吸收合併舊公司所產生，甲公司以其包含前述分攤之商譽金額在內之帳面價值分割受讓，符合財務會計準則公報之相關規定。

#### 稅局之抗辯及原審（臺北高等行政法院）所採理由

本件新公司於96年間設立，唯一股東為外商公司，嗣經投審會核准增資，用以公開收購當時掛牌上市之舊公司；其中部分資金來源係由舊公司主要股東等人藉由形式上出售股票予新公司，實質上係將其取得之股款匯至國外控股公司，以多層次母子孫公司之名義，間接持有新公司股權。綜情以觀，本件僅為舊公司移轉其



## 案件解析- 兩造主張之評析

全部資產及負債予新設立之聯屬公司，其合併應認為組織調整與重組；換言之，雖法律形式被收購之消滅公司為舊公司，惟以經濟實質而言，舊公司只是重新調整股權架構，依財務會計準則公報第25號公報企業合併 - 購買法之會計處理第1段、第3段及會計研究發展基金會之各項函釋，其會計處理即不適用購買法，而應依其所吸收合併之舊公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得將收購成本超過淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而應視為投入資本之返還。

### 兩造主張之評析

綜觀兩造主張可知，甲公司認為新公司吸收合併舊公司時由於收購成本超過淨資產帳面金額而產生差額，依據企業併購法及財務會計準則公報之會計處理，該差額即為商譽，此商譽即可作後續攤銷處理產生成本費用。惟稅局則認為如新公司與舊公司之吸收合併就經濟實質上並未改變，且舊公司實質上僅是作股權架構之調整，則該收購成本超過淨資產帳面金額所產生之差額實質上僅係投入資本之返還，原審法院即採納稅局的見解。然而，這裡所可能產生的數個問題是：

- 一. 依據財團法人會計研究發展基金會所發布之財務會計準則及相關解釋函令得認列商譽，稅局可否有不同之認定？
- 二. 在財務會計準則及相關解釋函令之解釋及適用上，是否亦受行政法上保障人民權益之一般法律原則拘束？
- 三. 企業併購法第42條第1項隱藏有實質課稅原則之規範，其適用方式如何？
- 四. 企業併購究竟可否認列商譽有無具體化標準可供企業依循？



# 案件解析- 最高行政法院見解

## 最高行政法院見解

針對以上幾個本案件中待解的議題，最高行政法院的判決提出清楚的見解，本文嘗試將最高行政法院所採納之理由整理如下：

### 一. 依據財團法人會計研究發展基金會所發布之財務會計準則及相關解釋函令得認列商譽，稅局可否有不同之認定？

按營利事業所得稅查核準則第2條第1項、第2項（98年9月14日修正發布）規定：「（第1項）營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。（第2項）營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」可知，財務會計準則公報亦屬營利事業所得稅查核準則所定義之相關法令，稅局在核定相關稅額時自應受拘束。就本件情形而言，財務會計準則公報第25號「企業合併 - 購買法之會計處理準則」之相關規定，企業併購時確得認列商

譽，然財團法人會計研究發展基金會101年2月9日（101）基秘字第024號函釋謂：「...由於A公司在經濟實質上並未消滅，故不論其是否因此併購交易而改變名稱，B公司吸收合併A公司時，B公司應依其所吸收合併之A公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得將B公司收購成本超過A公司淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而應視為投入資本之返還。」是產生本件情形究竟得否認列商譽之爭議。但綜合而言，會計研究基金會所發布之財務會計準則公報及相關解釋令，與法律、授權命令均具有法律效果，稅局應受其拘束。

### 二. 依據財團法人會計研究發展基金會所發布之財務會計準則及相關解釋函令得認列商譽，稅局可否有不同之認定？

本件企業併購行為係發生於97年間，各項法令之適用應以當年度已存在生效之法令為依據。而稅法在法律體系下係屬於行政法之一種，各種稅務規範均不得逾越憲法、行政法體系之法律保護規範，包括行政程序法第8條所規定的信賴保護原則以及所衍生之法不溯及既往原則，也就是法令規定制定生效後原則上係向後生效，已經作成之法律行為並不受事後始通過之法令拘束。本件所涉及之



## 案件解析 - 最高行政法院見解

財務會計準則公報及相關解釋令，依前揭營利事業所得稅查核準則第2條第2項規定，既係商業會計與稅務行政之法源，則有關行政法的一般原理原則，對其亦有適用，故該會計研究發展基金會101年度基秘字第024號函係於101年2月9日發布，則自應自該日起始發生效力。

### 三. 企業併購法第42條第1項隱藏有實質課稅原則之規範，其適用方式如何？

按企業併購法第42條第1項規定：「公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。」本條規定本質上係基於稅捐法定主義，由法律授予稽徵機關對於租稅規避行為予以調整之權限，只要公司有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅

義務之情形，稽徵機關即享有按交易常規或依查得資料予以調整之權限，且基於其稽徵職責，必須加以調整，惟此權限之行使，應先踐行報經賦稅主管機關（財政部）核准的正當程序，始得為之。就本件情形而言，稅局本應先報經賦稅主管機關（財政部）核准，始得核定調整甲公司之應納稅額，且最遲應於系爭商譽稅務訴願程序終結前補正該程序。最高行政法院認為，稅局原可利用本條規定循正當程序核定調整甲公司之稅捐，然其竟捨此正途，逕行於系爭商譽稅務訴訟更審中以追加原處分理由之方式為之，於法自有未合，原判決未加糾正，仍予維持，亦有未洽。

### 四. 企業併購究竟可否認列商譽有無具體化標準可供企業依循？

值得一提的是，本件法院引用會計研究發展基金會101年度基秘字第024號函內針對併購交易前後之公司四項主要異同，作為論理依據。如該函所提及之四項標準均無重大改變，應可認定在法律形式上雖有公司合併之事實發生，但由於合併公司並無實質營運，應視為目標公司並未消滅而無從產生商譽。該四項標準為：（一）主要營業項目是否改變。（二）經營管理階層是否相同。



## 案件解析 - 最高行政法院見解

(三) 股東結構是否產生變化。(四) 董監事結構是否改變。本件而言，法院更具體操作了這四項標準：

### • 股東結構

認定合併前之舊公司並不存在有意參與公司經營之其他投資人，故由該經營團隊具有對舊公司之控制能力，而在合併後，新公司其餘**48.2%**股權已全數由外資公司間接持有，屬有意參與公司經營之其他投資人，實際上該公司並能任免新公司董事會半數成員或掌握其董事會半數之投票權，致使新公司之股東結構發生實質改變。

### • 董監事結構

合併前之舊公司除獨立董監事以外之全部董監事席次均由舊公司之經營團隊掌握，而具備主導董事會議決事項之控制能力，而在合併後，基於對新公司**100%**控股之荷商公司章程之規範（更審證物二十），外資公司亦能掌握新公司一定董監事席次，致使新公司之**6**席董事皆由原經營團隊與外資公司各占**3**席，且**2**席監察人亦由該等投資方各占**1**席，亦即原經營團隊於合併後，已無權任免新公司及甲公司董事會超過半數之成員，或主導其等董事會超過半數之投票權而不具對各該公司經營

決策之控制能力，顯見新公司董監事結構於合併後已發生實質改變之事實。

### • 經營管理階層

舊公司之經營團隊雖為新公司所留用，惟於有意參與公司經營並掌握公司一定董監事席次，而能影響新公司之財務、營運及人事方針之外資公司派任之新經營團隊加入後，自難謂其經營管理階層未有改變。

### • 主要營業項目：未改變

是綜合而言，本件案例事實依會計研究發展基金會**101**年度基秘字第**024**號函四要件之適用結果，本件僅符合「主要營業項目」部分無重大改變，其他要件皆不符合，自不得適用該函釋而認定新公司不得據以認列商譽。

# KPMG觀察

綜合上述理由，最高行政法院以判決理由尚欠完備為由，作成了撤銷發回原審重為審理之決定，認為原審本應再加以調查釐清，不得逕行適用會計研究發展基金會101年度基秘字第024號函。本件判決除了針對各案對於商譽攤提之適法性作出表態，亦針對相關行政法之原則適用、企業併購法之法規，及相關會計準則或解釋函加以論述，其判決理由提供了類似案件爭議處理之一盞明燈，得納入類似交易架構規劃

安排之考量。另外針對財務會計準則解釋函所揭櫫之商譽適用標準，亦有相當精闢的邏輯論理，頗值得企業在規劃併購交易時作為參考。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

- 企業併購因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，原則上得依企業併購法規定分年攤折認列費用。
- 惟依會計研究發展基金會101年度基秘字第024號函之規定，如A公司在經濟實質上並未消滅，不得將B公司收購成本超過A公司淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而應視為投入資本之返還。
- 經濟實質是否消滅之判斷基準如下，應於企業股權交易規畫時一併考量：
  1. 主要營業項目是否改變。
  2. 經營管理階層是否相同。
  3. 股東結構是否產生變化。
  4. 董監事結構是否改變。

## 保護

## 稅務調查和質詢

- 稅局來函調查商譽攤提情形時，營利事業應齊備相關文據，以供稅局調查。
- 針對企業合併後被合併公司之經濟實質是否消滅，營利事業應適時主動提出公司之股東結構、董監事名單、經營管理團隊之變動情形，及主要營業項目等資訊，供稅局查核，並積極證明企業合併之經濟實質產生改變之事實，讓稅局在對公司最有利的情況下完成調查及查核。

## 管理

## 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。
- 如案件進入訴願或行政訴訟階段，仍應提出有利之判決先例，作為我方主張之實證，說服訴願主管機關或法院作成有利納稅義務人之決定。

## 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

**丁英泰**

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機16154)

ying-taiting@kpmg.com.tw

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