

稅務爭議 預防與解決

2021年3月號



前言

本期的專題報導，包含營利事業從事併購交易取得營業權之攤折（銷）費用認列問題，以及營利事業進行一次性移轉訂價調整相關爭議，均為實務上討論多年之議題。

首先，有關所得稅法第60條規定得分年度平均攤銷之「營業權」，稽徵實務及行政法院裁判實務向來認為其應限於「法律所明定之營業權」，而不包含「因營業行為衍生之商業價值」（常見之案例為「客戶關係名單」）。是以，營業事業不得就其因併購交易而取得之「非法律所明定之營業權」認列攤銷費用。至於營利事業可否以其他方式將對應至「非法律所明定之營業權」之支出認列為費用？稽徵機關與行政法院則無進一步之說明。然而，從營利事業之角度而論，其在併購交易中出價取得之資產組合，包含各種有形及無形資產，乃係其營業上所為之支出，自應容許其認列費用。因此，營利事業為取得客戶關係名單或其他營業權所為之支出，在所得稅法上可否以及如何認列費用，遂經常成為徵納雙方爭議之所在。

不過，經濟部2020年10月22日預告之企業併購法修正草案第40條之1規定，可攤銷之無形資產除所得稅法原已規定之營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權外，尚包含積體電路電路布局權、植物品種權、漁業權、礦業權、水權、營業秘密、電腦軟體等項目。此一修正草案，對於營利事業從事併購交易而出價取得，並於帳上列為無形資產之客戶關係名單或其他營業權之攤銷，是否能有正面之影響？值得注意。

其次，有關營利事業之一次性移轉訂價調整，實務上發生爭議之主要原因在於，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第7條規定，移轉訂價調整結果將使營利事業在我國之納稅義務較調整前為低者（即所謂「向下調整」），不予調整。因此，當跨國集團之在台企業為配合集團之整體政策或需求進行移轉訂價向下調整時，即會面臨相關收益、成本費用經稽徵機關認定不得調整之困境。

針對一次性移轉訂價調整，財政部固然於2019年11月發布解釋函令，容許符合一定條件之營利事業進行移轉訂價向下調整。惟該令在適用上仍有諸多必須注意之處，本刊將以實務上曾發生之案例為鑑，說明以銷貨折讓方式進行一次性移轉訂價調整時所應考量之事項。



Contents

- 01 營利事業因合併或收購而取得「營業權」在所得稅法上之攤折費用認列疑義
- 03 以調減銷貨價格方式從事一次性移轉訂價調整之應注意事項

關於本刊

KPMG稅務爭議預防與解決專業團隊以專業的稅務見解及多年應對稅捐稽徵機關查核之經驗，每月發表不同稅務爭議主題之月刊，以深入淺出的方式探討稅捐稽徵機關及法院之觀點，並提出KPMG有關預防與解決稅務爭議3階段之因應措施，依序控管及降低稅務爭議產生。

Tax 360 app

讓身為專業人士的您隨時掌握最Hot的稅務及法律議題、期刊書籍及活動新訊。

iOS



Android



※行動裝置點選QR code即可開啟App安裝頁面

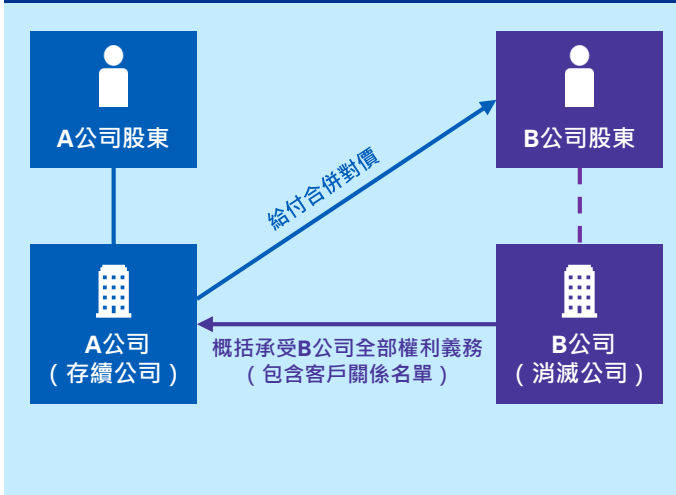
營利事業因合併或收購而取得「營業權」在所得稅法上之攤折費用認列疑義



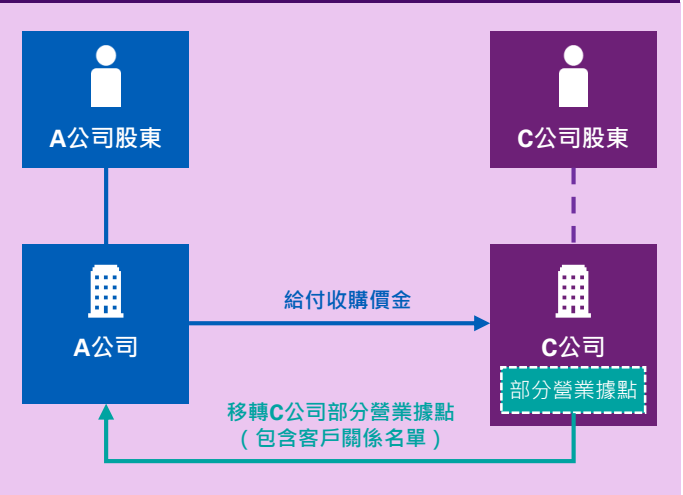
案例背景

A公司為擴大營業規模，先吸收合併同業之B公司，後又收購另一同業C公司之營業據點。A公司在帳上將其因合併、收購交易而取得之「客戶關係名單」列為「營業權」之無形資產，並於申報營利事業所得稅時，依所得稅法第60條規定分年度認列營業權攤折費用。然而，該管國稅局以「客戶關係名單」非屬所得稅法所定之「營業權」為由，剔除A公司列報之營業權攤折費用，A公司不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，均遭駁回。

Step 1：A公司先吸收合併B公司而取得其客戶關係名單



Step 2：A公司收購C公司部分營業據點 (包含客戶關係名單)



案例探討

財政部對於所得稅法上「營業權」之解釋

所得稅法第60條以及營利事業所得稅查核準則（下稱「查核準則」）第96條規定，經出價取得之營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等無形資產，得以其成本按規定之攤折年數平均計算攤折額。其中，營業權之攤折標準為10年，商譽最低為5年。

所得稅法及查核準則對於營業權之定義雖無規定，但財政部100年8月12日台財稅字第10004073270號令（下稱「財政部100年令」）有謂：「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。」亦即所得稅法上之「營業權」，並非商業實務上所理解之「營業行為所衍生之商業價值」，而應限於「法律所明定之營業權」。該令之說明進一步指出，所得稅法第60條所列舉之可攤折無形資產，包含商標權、著作權及專利權，均有相關之法律作為準據（即商標法、著作權法及專利法），故該條文所稱之營業權，在解釋上也應限於「法律所明定之營業權」。

部分最高行政法院之見解：「客戶關係名單」不符合無形資產之定義，自無從按所得稅法關於營業權之規定認列攤折費用

自最高行政法院與營業權攤折費用認列有關之判決可知，最高行政法院基本上同意財政部100年令之法律見解，亦將所得稅法第60條所定之營業權限定在「法律所明定之營業權」。

除此之外，根據本刊之觀察，有部分最高行政法院判決援引財務會計準則公報第37號關於「無形資產」之定義，直接認定「客戶關係名單」本質上非屬無形資產，從而無法構成所得稅法上所稱之營業權。例如，最高行政法院109年度判字第315號判決認為，可辨認無形資產應同時具備「可辨認性」、「可被企業控制」及「具有未來經濟效益」三要件，而客戶關係名單僅符合「可辨認性」之要件而已，不構成無形資產。

KPMG Observations KPMG觀點

如前所述，財政部100年令將所得稅法第60條規定之營業權，限定為「法律所明定之營業權」，並稱有營業權相關規定之法律，為民營公用事業監督條例及電業法授權訂定之電業登記規則。惟民營公用事業監督條例業於108年11月20日經總統公布廢止，而目前電業法及電業登記規則亦無營業權之明文規定，故現行法上是否存在所謂「法律所明定之營業權」，值得商榷。

經濟部預告之企業併購法修正草案第40條之1固然增訂若干可攤銷之無形資產項目，包含積體電路電路布局權、植物品種權、漁業權、礦業權、水權、營業秘密、電腦軟體等，且條文之立法理由明示，「具有合約之客戶關係」符合營業秘密法之規定者，得依營業秘密法之規定進行攤銷。然而，如客戶關係名單非屬營業秘密法所稱之營業秘密，又無法否認該客戶關係名單具有一定之商業價值時，公司為取得該客戶關係名單所為之支出，應如何認列費用？又公司取得之無形資產如不在企業併購法修正草案第40條之1所定之範圍內，相關支出是否能認列費用？均有疑問。足見，上開修正草案仍未完全解決營利事業在併購交易中，因取得無形資產所為之支出應如何認列費用之問題。

依本刊之見，所得稅法第24條第1項前段既然規定：「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。」是已，除相關法令另有其他規定者外，營利事業於計算課稅所得時「可否」將其支出認列為「可用以減除收入之費用」，原則上應取決於該支出是否與營利事業之本業及附屬業務有關（所得稅法第38條參照）。如果確認支出與營利事業之本業及附屬業務有關，才會進入「如何」認列之層次，亦即該支出屬購置（無形）資產者，應予資本化並分年度認列折舊、耗竭或攤折費用；營利事業未因該支出而取得（無形）資產者，則可將支出全額認列為當期費用。

據上所述，倘若營利事業因合併或收購其他事業所為之支出與其本業或附屬業務有關（例如：擴大其營業規模，增加市場競爭力），則該支出中屬於取得客戶關係名單或其他所得稅法、企業併購法未明文規定之無形資產之部分，亦應容許營利事業認列費用，問題只在於應作為無形資產分年攤折，抑或直接認列為當期費用。就此以言，倘若稽徵機關與行政法院仍固守財政部100年令對於營業權之狹隘解釋，且不允許公司將其為取得所得稅法、企業併購法未明文規定之無形資產所為之支出進行攤銷，則公司或可嘗試依據所得稅法第24條第1項前段之規定，主張將該部分支出認列為當期費用，以符合量能課稅原則下之客觀淨值原則。



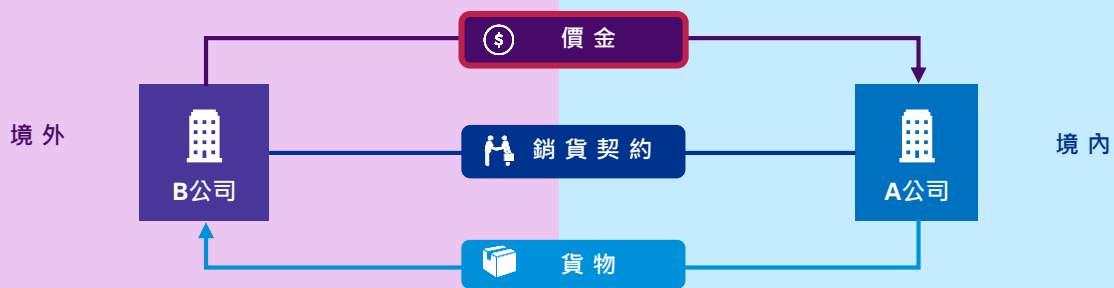
以調減銷貨價格方式從事一次性移轉訂價調整之應注意事項



案例背景

我國A公司於104年年底，依其集團內部之移轉訂價政策，重新檢視其當年度銷貨予境外子公司B公司之價格是否合理，並一次性調降當年度之銷貨價格，復於辦理104年度營利事業所得稅結算申報時，將該調整金額列報為「銷貨折讓」。稽徵機關以A公司僅能提示內部移轉訂價簽呈與B公司開立之借項通知單，未能符合稅法規定認列銷貨折讓之要件，乃否准A公司列報之銷貨折讓，並命A公司補繳稅款。

一次性銷貨價格調整，調降價金（將調整差異認列為「銷貨折讓」）



案例探討

營利事業基於一次性移轉訂價向下調整之目的而調整特定損益項目之金額所應符合之要件

在企業全球化營運以及國際反避稅之趨勢下，集團制定全球移轉訂價政策以降低其整體稅務風險已經成為常態。為配合集團之移轉訂價政策，我國營利事業可能必須在期末進行一次性移轉訂價向下調整。

以本文所舉之案例而言，我國A公司為使B公司保有合理之利潤，乃於104年度期末一次就當年度已經發生之銷貨調減價格（使B公司之進貨成本減少），並於次年辦理104年度營利事業所得稅結算申報時，列報「銷貨折讓」以反映該移轉訂價調整。A公司基於移轉

訂價之目的而於期末一次性調減銷貨價格，將導致A公司之營業收入淨額降低，進而減少A公司在我國之納稅義務，此即所謂「一次性向下調整」。

須注意者為，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則（下稱「移轉訂價查準」）第7條規定，移轉訂價調整結果將使營利事業在我國之納稅義務較調整前為低者，不予調整。因此，稽徵實務對於一次性移轉訂價向下調整，通常係採取否准之立場，唯有符合一定嚴格條件（該等條件包含調整原因必須係不可抗力之事由）之特殊個案才能進行一次性移轉訂價向下調整。另財政部於108年11月15日發布之台財稅字第10804629000號令（下稱「財政部108年令」）雖有意放寬營利事業進行一次性移轉訂價向下調整之要件，惟該令明示其僅

適用於109年度以後之案件。是以，A公司針對其104年度之銷貨價格為一次性移轉訂價向下調整，本不易為稽徵機關所接受。

此外，A公司為達成移轉訂價調整之目的而調減已發生之銷貨金額，仍須符合營利事業所得稅查核準則（下稱「營所稅查準」）第20條關於「銷貨折讓」之規定：「.....外銷貨物或勞務之折讓，其能提示國外廠商出具註明折讓原因、折讓金額及折讓方式.....之證明文件，經查明屬實者，應予認定。」亦即，A公司以調降銷貨價格之方式進行一次性移轉訂價向下調整，除應符合一次性向下調整之要件外，尚須取得國外廠商出具之折讓證明文件。

財政部108年令關於營利事業從事一次性移轉訂價調整之規定

為緩和移轉訂價查準第7條規定在實務上所引起之爭議，財政部108年令規定營利事業自109年度起從事之受控交易，如符合下列要件，得於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整：

- 所涉受控交易之參與人，事先就其交易條件及所有影響訂價之因素達成協議，且該依協議調整之應收應付價款已計入財務會計帳載數；
- 所涉受控交易之其他參與人，同時進行相對應調整；
- 針對所調整之受控交易，已就調整後之交易價格繳納相關稅捐（費），包含關稅、營業稅、貨物稅、所得稅扣繳等。

KPMG Observations KPMG觀點

公司為配合集團之移轉訂價政策而進行一次性移轉訂價向下調整，可能會以調增權利金、服務費、進貨價格（成本費用增加）或調降銷貨價格（營業收入減少）等方式為之。上述損益項目金額之調整，除影響公司之成本費用或營業收入，致減少其營利事業所得稅之納稅義務外，權利金、服務費之調整，將另涉及所得稅扣繳之問題，而進貨價格之調整在貨物係進口之情形，尚會影響關稅、貨物稅及營業稅之申報。因此，在實務上，

公司調整已發生之權利金、服務費之金額或已進口之貨物之價格，並非易事。不過，如公司係調降銷貨價格且貨物係出口者，由於公司無須就貨物出口繳納扣繳稅、關稅、貨物稅及營業稅，其所影響之層面相對單純，僅會使公司必須認列銷貨折讓（公司須取得境外關係企業提供之折讓證明文件，但一般而言該文件之取得並不困難），故調降銷貨價格自然成為公司進行一次性移轉訂價調整所優先考慮之選項。

雖然在財政部108年令發布後，倘若公司符合該令所定之要件，即可進行一次性移轉訂價向下調整，但公司可能抱持僥倖心態，認為稽徵機關不一定能夠察覺其銷貨價格之調降係基於一次性移轉訂價調整之目的，於是在未符合財政部108年令之要件，而僅取得境外關係企業出具之折讓證明文件之情況下，即逕行調整其銷貨價格。

為須注意者為，營利事業認列「銷貨折讓」之常見原因，不外乎為商品有瑕疵、數量不正確或者買受人達成一定之條件，例如：買方提前付款、經銷商達成業績目標等。此種基於商業上原因所為之銷貨折讓，一般會在期中零星發生，且每次折讓之金額通常不大。因此，公司如就其對於境外關係企業之銷貨，於期末進行一次高額之折讓，稽徵機關於查核時，即會懷疑該銷貨折讓係為達成一次性移轉訂價向下調整之目的。於此情形，即使公司得依營所稅查準之規定提示境外關係企業出具之折讓證明文件，稽徵機關仍可能以公司不符合財政部108年令關於一次性移轉訂價向下調整之規定為由，而否准公司認列該銷貨折讓。

若公司欲適用財政部108年令，並以調減銷貨價格之方式為一次性移轉訂價向下調整，公司應將交易條件、價格、折讓原因與計算方式載明於合約中，同時備妥與銷貨折讓有關之證明文件，包括合法憑證與應收應付款入帳之記錄等，以供稽徵機關之查核。



聯絡我們

許志文

主持會計師

02 8101 6666 ext. 01815
stephenhsu@kpmg.com.tw

謝昌君

副總經理

02 8101 6666 ext. 11307
ethanhsieh@kpmg.com.tw

丁英泰

協理

02 8101 6666 ext. 16154
yingtaiting@kpmg.com.tw

巫念衡

經理

02 8101 6666 ext. 16892
larrywu@kpmg.com.tw

周彤

副理

02 8101 6666 ext. 18386
tiffanychou@kpmg.com.tw

陳益利

副理

02 8101 6666 ext. 18947
jackchen5@kpmg.com.tw

林上軒

主任

02 8101 6666 ext. 18431
seanlin2@kpmg.com.tw

趙崇聖

高級專員

02 8101 6666 ext. 18249
jasperchao@kpmg.com.tw

吳京翰

專員

02 8101 6666 ext. 19694
alexwu2@kpmg.com.tw

home.kpmg/tw/tax



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 upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2021 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.

LINE@生活圈

立即加入，一手掌握
專家觀點及產業趨勢



@kpmgtaiwan