

國立政治大學會計學系研究所

碩士學位論文

企業併購商譽攤銷議題研究

—以最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議
為中心

**Research on Goodwill Amortization Issues of Business
Mergers and Acquisitions: Focus on the Resolutions of the
Joint Meeting of the Chief Judges of the Supreme
Administrative Court**

指導教授： 許崇源 博士

研究生： 邱麗蓉 撰

中華民國一〇八年一月

謝辭

感謝許崇源老師擔任我的論文指導教授，幫助我找到論文的寫作方向，及提供許多修改建議，並於每次討論中，分享近年之稅務案件及其趨勢，指引我解決及突破論文寫作時的問題及瓶頸，更於口試前協助釐清整個論文的思路及主張。也謝謝馬嘉應老師及盧聯生老師，於百忙中擔任口試委員，並提供精進論文之建議與實務案件之分享。還有謝謝所有給予我指導的老師們，讓我在政大會研所受益甚多。

此外，感謝晨晨，於口試時前來幫忙，並為我打氣，使口試更順利進行，也感謝涵蓮在我遇到寫作問題時，與我一起討論可能的修改方向。最後，感謝我的家人於論文寫作期間對我的支持與鼓勵，使我能更專心完成論文寫作。



摘要

實務中，稅局常以實質課稅原則否准納稅義務人商譽之認列，以致商譽之認列與攤銷成為企業併購中最常見之稅務爭議，進而阻礙企業併購行為。而隨著企業併購之商譽攤銷爭議案件數逐年增長，最高行政法院庭長法官聯席會議分別於100年12月份以及103年1月份做成決議，然針對上述兩決議之合理性，許多學界及業界人士皆提出質疑。

本研究以最高行政法院庭長法官聯席會議之商譽攤銷相關決議為中心，參照學界及業界之見解，分析兩決議之合理性。並以103至107年最高行政法院之商譽攤銷判決，分析該類判決之趨勢，以及於相關案件中，稅局及行政法院對於兩決議之解讀與適用情形，期能提出較合於法律及會計原則，且爭議較小之說法，以供稅局及行政法院參考。

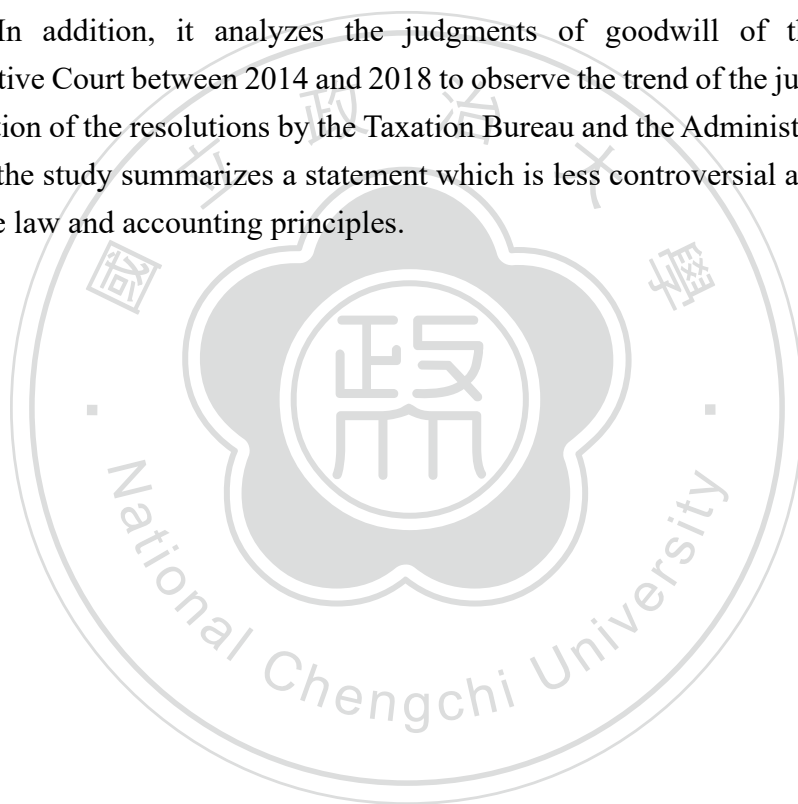


關鍵詞：企業併購、商譽攤銷、最高行政法院庭長法官聯席會議決議

Abstract

In practice, the Taxation Bureau generally uses the “Substance Over Form Principle” to reject the recognition of goodwill. As a result, the recognition and the amortization of goodwill become one of the most common tax disputes over business mergers and acquisitions. It obstructs mergers and acquisitions. Due to the increasing number of disputes, two resolutions were made in the Joint Meeting of the Chief Judges of the Supreme Administrative Court in December 2011 and January 2014, respectively.

This study focuses on the research on the rationality of the two resolutions of goodwill. In addition, it analyzes the judgments of goodwill of the Supreme Administrative Court between 2014 and 2018 to observe the trend of the judgments and the application of the resolutions by the Taxation Bureau and the Administrative Court. Above all, the study summarizes a statement which is less controversial and conforms better to the law and accounting principles.



Keywords: business mergers and acquisitions, amortization of goodwill, the Joint Meeting of the Chief Judges of the Supreme Administrative Court

目錄

第壹章、	緒論.....	1
第一節、	研究背景與動機.....	1
第二節、	研究目的.....	2
第三節、	研究問題.....	3
第四節、	研究架構.....	4
第貳章、	文獻探討.....	6
第一節、	企業併購法對併購之定義與型態.....	6
第二節、	企業併購之會計處理.....	12
第三節、	商譽之衡量與攤銷.....	22
第四節、	商譽攤銷爭議.....	32
第參章、	最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議之分析.....	54
第一節、	100 年決議之統整.....	54
第二節、	103 年決議之統整.....	71
第肆章、	商譽相關判決之分析.....	77
第一節、	分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決數、納稅義務人勝訴率及法官承認轉正案件占比.....	78
第二節、	分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決之各爭議類型案件數及納稅義務人勝訴率.....	84
第三節、	103 年決議（事業收購）相關判決之分析.....	87
第伍章、	個案統整與分析.....	94
第陸章、	結論與建議.....	112
參考文獻	118

表目錄

表 1、比較現行 IFRS 3「業務」及(97)基秘字第 074 號函「事業」三要素定義.....	17
表 2、比較修正後 IFRS 3 及現行 IFRS 3「業務」之定義.....	19
表 3、讓與公司與受讓公司原非聯屬公司之會計處理.....	21
表 4、各法律條文對於商譽計算攤銷之標準.....	23
表 5、財務會計準則第 25 號公報與 IFRS 3 有關商譽規定之比較.....	28
表 6、102 年商譽相關大法官不受理案之聲請意旨.....	44
表 7、102 年商譽相關大法官不受理決議可能之理由.....	46
表 8、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—商譽定義.....	55
表 9、最高行政法院 100 年決議之法律問題、甲說及決議文見解之比較—商譽定義.....	56
表 10、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—舉證責任.....	60
表 11、最高行政法院 100 年決議之甲說與決議文見解之比較—舉證責任.....	65
表 12、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—商譽轉正.....	68
表 13、最高行政法院 100 年決議之甲說與決議文見解之比較—商譽轉正.....	70
表 14、最高行政法院 103 年決議之各說及決議文見解比較—事業定義.....	73
表 15、爭議點不包含企業併購商譽攤銷之最高行政法院判決(裁定).....	77
表 16、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)數、納稅義務人勝訴率及法官承認轉正案件占比.....	80
表 17、最高行政法院 104 年判字第 274 號、第 211 號及 105 年判字第 412 號之統整.....	81
表 18、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之各爭議類型案件數及納稅義務人勝訴率.....	86

表 19、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)中事業案件之各爭議點比例.....	89
表 20、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之事業案件中金融業及非金融業之案件數及納稅義務人勝訴率.....	90
表 21、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)中金融業事業案件之其他爭議點比例(「不含負債或員工」以外之因素).....	92
表 22、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之事業案件中營業權得否轉正為商譽之案件數及納稅義務人勝訴率.....	93
表 23、納稅義務人對收購成本真實、必要、合理之舉證.....	104
表 24、納稅義務人主張之事業三要素.....	106



第壹章、緒論

一、研究背景與動機

企業併購法¹第一條：「為利企業以併購進行組織調整，發揮企業經營效率」，其宗旨為「排除現行公司法及證券交易法等各種法律對於企業併購之障礙」（曾更瑩，2016）。然而，實務上企業併購交易進行時仍可能遇到徵納雙方見解分歧的情形，而稅局常以稅捐稽徵法第 12 條之 1 的「實質課稅原則」對納稅義務人做出不利處分，行政法院也多支持稅局觀點，其判決結果也較不利於納稅義務人，進而增加併購的阻力，且隨著目前併購交易之類型更加多樣且複雜，更衍生出許多爭議待解決。

其中，商譽之認列與攤銷為企業併購最常見的稅務爭議之一，而企業併購商譽攤銷案件之判決亦多不利於納稅義務人。面對商譽攤銷爭議案件數的增加，最高行政法院庭長法官聯席會議針對相關疑義於 100 年 12 月份(下稱 100 年決議)以及 103 年 1 月份(下稱 103 年決議)做成決議²，然而，兩決議的立場皆不利於納稅義務人，使其須承擔舉證責任，而增加納稅義務人敗訴的可能性；此外，國際財務報導準則於原則性基礎下，更加重視經濟實質，相關決議以會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函作為事業之認定標準，然稅局及行政法院於判決中有過度解釋該函釋之虞，亦可能造成併購商譽之稅務爭議增加，更無法達到政府鼓勵企業併購之目的，與企業併購法之意旨相悖。

本文將研究決議所採之說法，以及學者與業界人士(律師、會計師)對於商譽稅務案件之看法，以探討兩決議是否合理，亦或有更符合法律及會計原則，且更為企業、學者及業界人士所接受之見解，並分析兩決議後，103 至 107 年最高行

¹ 中華民國 104 年 7 月 8 日總統華總一義字第 10400078331 號令修正公布全文共 54 條；並自公布後六個月施行。全國法規資料庫，<https://law.moj.gov.tw/>。

² 司法院法學資料檢索系統，<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

政法院商譽攤銷稅務判決之趨勢；再者，本文也透過研究相關判決，分析稅局及行政法院對於兩決議之實際適用情形，以期提供相關建議，期能降低徵納雙方之爭訟，以及行政法院判決較不利於納稅義務人之疑慮。

二、 研究目的

1. 分析近年來商譽攤銷相關判決與最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議之合理性，期統整出較合於法律及會計原則，且較少爭議之說法。
2. 探討實務上稅局及行政法院是否有「過度解讀」(陳明進 2015；蔡孟彥 2016)兩決議之情形，並分析商譽攤銷相關判決中不利於納稅義務人之認定及判決因素。



三、 研究問題

本文旨在探討企業併購之商譽攤銷稅務爭議，並以最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議為中心。本研究將探討以下問題：

1. 分析 100 年與 103 年最高行政法院庭長法官聯席會議決議各說法及決議文是否合理？是否有更合於法律及會計原則，且爭議較少之說法？
2. 繼 100 年決議後，最高行政法院庭長法官聯席會議再度做成不利於納稅義務人之決議，若稅局與行政法院維持此立場，是否造成商譽攤銷之稅務爭議數增加？
3. 在國際財務報導準則原則性基礎下，對於經濟實質更為重視，稅局及行政法院於事業收購之判決中，是否過度解讀會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函，與該函釋之意旨相悖？
4. 近年之商譽攤銷稅務判決中，行政法院是否有提出以往稅局及行政法院之見解有過度解讀相關法律及函釋，或混淆各企業併購類型之情事？

四、 研究架構

本文共六章，各章架構與內容如下：

第壹章 緒論

說明研究背景與動機、本文研究目的、將探討之研究問題，以及研究架構。

第貳章 文獻探討

探討企業併購法對企業併購之定義與型態、企業併購之會計處理、法律及財務會計上商譽認列與攤銷、商譽攤銷爭議等議題，並統整學者、律師及會計師對 100 年及 103 年最高行政法院庭長法官聯席會議決議之見解。

第參章 最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議之分析

本研究將統整學界及業界之見解，以分析最高行政法院庭長法官聯席會議 100 年及 103 年決議之合理性，以及稅局與行政法院對於決議之解讀。

第肆章 商譽相關判決之分析

本研究之資料係於司法院法學資料檢索系統，以「商譽」為關鍵字搜尋最高行政法院 103 年 1 月 1 日至 107 年 12 月 31 日，有關「營利事業所得稅」之判決，據以研究商譽攤銷之稅務爭議。本研究將分析近年來之判決趨勢，並將商譽攤銷案件分類，分析各類型之案件，且針對 103 決議（事業收購）相關判決進行探討。

第伍章 個案統整與分析

本研究將以上述分析所得之說法，統整並分析最高行政法院之個案(106 年度判字第 693 號)。

第陸章 研究結論與建議

針對最高行政法院庭長法官聯席會議 100 年及 103 年決議，參考學界及業界之意見，統整出可能較合於法律及會計原則，且較少爭議之說法。再者，藉由分析最高行政法院 103 年至 107 年判決，期能提供稅局及行政法院相關建議，以避免過讀解讀商譽相關法律及決議。



第貳章、文獻探討

一、企業併購法對併購之定義與型態

因應全球市場日趨自由化與國際化，使企業間之競爭更為激烈，為利企業以併購進行組織再造或策略結盟，以發揮企業經營綜效，並提升競爭力(王文宇，2002)，我國於2002年制定企業併購法，以制定專法之方式，統整原先散落於公司法、證券交易法、公平交易法、促進產業升級條例等有關企業併購之法制，建立企業併購之基礎法制，以簡化企業併購程序、提供多元併購形式，及提供適當租稅、金融措施等方式鼓勵企業併購之進行。³

企業併購法第4條第2款對併購之定義為：公司之合併、收購及分割之行為，以下將分述其定義與型態(賴源河，2016)：

1. 合併

合併即為兩家以上之企業，訂定合併契約，並經法定程序結合成一家公司，以達到企業向外擴張之目的。依據企業併購法第4條第3款，「合併」係指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。

上述定義得以法人格是否消滅為原則，區分成新設合併與吸收合併兩種型態，詳述如下：

(1) 新設合併

新設合併又稱創設合併，係指兩家以上公司，依法定程序，以創設一新公司之方式合併。此併購類型中，參與合併之公司的法人格均因而消滅，新設公司須概括承受消滅公司之權利與義務。

³ 參照企業併購法之立法說明。

(2) 吸收合併

吸收合併又稱存續合併，係指兩家以上公司合併時，以其中一家作為存續公司，其他公司則因該合併行為併入存續公司。存續公司須依照合併契約之換股比例，發行新股給消滅公司之原股東，使其藉由轉換持股的方式，成為存續公司之股東，或以其他公司之股份、現金或其他財產作為對價。此併購類型中，存續公司須概括承受消滅公司之權利與義務，被併購公司之法人格因而消滅。

2. 收購

依據企業併購法第 4 條第 4 款，「收購」係指「公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。」由此可知，收購行為不僅包括依法取得他公司之「股份」，取得他公司之「營業或財產」也包含在企業併購法規定之「收購」行為內。

收購行為依收購之標的，可區分為「資產收購」與「股權收購」，詳述如下(賴源河，2016)：

(1) 資產收購

資產收購之目的係取得標的公司之權利、經營業務之能力或該公司個別具體之資源(黃偉峯，2007)。

資產收購係公司收購標的公司全部或一部分之資產，收購公司與標的公司於收購程序後，仍具獨立之法人格。除收購契約另有規定外，收購公司不須負擔標的公司之負債，因此該行為於標的公司屬於虧損時，較常被企業採用⁴。

(2) 股權收購

股權收購之目的主要係取得標的公司從事之商業活動的整體資源，以達成控制標的公司之目的(黃偉峯，2007)。

⁴ 僅係「一般買賣行為」。

股權收購係公司收購標的公司全部或一部分之股份，使標的公司成為收購公司全部或一部分之轉投資事業體。其程序較簡單，除公司法之轉投資比例及上市(櫃)公司之公開收購規定外，限制較少，且僅須被課徵證券交易稅，惟須承受標的公司債務。

王文宇(2002)認為該法第 4 條第 4 款之「收購」規定涵蓋範圍甚廣，有助於政府鼓勵企業依該法進行併購行為，達成促進我國公司組織再造，以提升競爭力之立法目的。然該法第 27 條第 1 項⁵，將該條簡化程序之適用範圍限縮於「概括承受或概括讓與，或依公司法第一百八十五條第一項第二款或第三款讓與或受讓營業或財產者」；而第 28 條第 1 項⁶，也使得簡化程序之範圍限縮於收購公司「全部或主要部分之營業或財產⁷」，而收購「他公司之股份」與「非主要部分之營業或財產」是否得適用該條之簡化程序，將產生疑問。是故，為達成該法預期之效果，「收購」行為之範圍，較宜採用規範目的解釋。

3. 分割

公司可藉由分割行為調整組織規模與業務經營，以利公司進行組織重組，達成提升經營效率、集中資源等目的。再者，依公平交易法⁸，分割行為亦有避免市場壟斷之功能。依據企業併購法第 4 條第 6 款，「分割」係指公司依本法或其他法律規定將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與既存或新設之他公司，而由既

⁵ 企業併購法第 27 條第 1 項：「公司經股東會代表已發行股份總數三分之二以上股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意，概括承受或概括讓與，或依公司法第一百八十五條第一項第二款或第三款讓與或受讓營業或財產者，其債權讓與之通知，得以公告方式代之，承擔債務時，免經債權人之承認，不適用民法第二百九十七條及第三百零一條規定。」

⁶ 企業併購法第 28 條第 1 項：「公司之子公司收購公司全部或主要部分之營業或財產，符合下列規定者，得經公司董事會決議行之，不適用公司法第一百八十五條第一項至第四項應經讓與公司與受讓公司股東會決議之規定及公司法第一百八十六條至第一百八十八條之規定…。」

⁷ 經濟部經商字第 09602026200 號函：「…『主要部分營業或財產』界定，無法概括釋示，屬公司事實認定…。」

⁸ 公平交易法第 39 條第 1 項：「事業違反第十一條第一項、第七項規定而為結合，或申報後經主管機關禁止其結合而為結合，或未履行第十三條第二項對於結合所附加之負擔者，主管機關得禁止其結合、限期令其分設事業、處分全部或部分股份、轉讓部分營業、免除擔任職務或為其他必要之處分，並得處新臺幣二十萬元以上五千萬元以下罰鍰。」

存公司或新設公司以股份、現金或其他財產支付予該公司或其股東作為對價之行為。

分割後受讓營業之既存或新設公司，除被分割業務所生之債務與分割前公司之債務為可分者外，應就分割前公司所負債務，於其受讓營業之出資範圍，與分割前之公司負連帶清償責任。但債權人之債權請求權，自分割基準日起二年內不行使而消滅。⁹

分割行為可以「法人格變更」或「法人格存續」等方式區分成以下類型：

(1) 以法人格變更區分—新設分割與吸收分割

新設分割係被分割公司以其全部或部分營業出資成立新設公司；吸收分割則為當被分割公司營業分割時，將被分割之部分營業與其他公司合併之行為。

(2) 以法人格存續區分—消滅分割與存續分割

消滅分割係被分割公司將全部營業或財產接轉移給繼承公司，於分割程序後，被分割公司之法人格則因解散而消滅；存續分割係被分割公司於分割程序後，原公司仍存在，即其法人格並未因分割而消滅。

4.簡易併購

因近年我國併購行為之型態日趨複雜且多樣；此外，與企業併購法相關之公司法制度也有所修訂與發展。為簡化併購程序，使併購行為更為彈性，以利併購之進行，並且保障投資人，企業併購法於 2015 年 7 月 8 日由總統公布修正¹⁰。針對簡化併購程序部分，企業併購法增訂「兄弟公司間的簡易合併」、「非對稱式股份轉換」、「母子公司間的簡易股份轉換」、「非對稱式分割」及「母子公司間的簡易分割」等五種類型，以擴大原本母子公司間「簡易合併」與「非對稱式合併」之簡易併購程序的範圍(葉光章 2016；賴源河 2016)，簡述如下：

⁹ 企業併購法第 35 條第 5 項。

¹⁰ 中華民國 104 年 7 月 8 日總統華總一義字第 10400078331 號令修正公布全文共 54 條；並自公布後六個月施行。

(1) 簡易合併

企業併購法第 19 條新增「兄弟公司間之簡易合併」類型，規定：「公司合併其持有百分之九十以上已發行股份之子公司(母子公司間)或公司分別持有百分之九十以上已發行股份之子公司間(兄弟公司間)合併時，得作成合併契約，經各該公司董事會以三分之二以上董事出席及出席董事過半數之決議行之。

(2) 非對稱式股份轉換

企業併購法第 29 條第 6 項規定，公司進行股份轉讓程序時，受讓股份之既存公司支付對價發行之新股總數，未超過該公司已發行有表決權股份總數百分之二十，且支付之現金或其他財產價值總額未超過該公司淨值百分之二者，得作成轉換契約，經受讓股份之既存公司董事會以三分之二以上董事出席及出席董事過半數之決議行之。即不須經由受讓股份之既存公司股東會決議，以提升併購之效率。

(3) 母子公司間的簡易股份轉換

企業併購法第 30 條修訂，公司以股份轉換收購其持有百分之九十以上已發行股份之子公司時，得作成轉換契約，經各該公司董事會以三分之二以上董事出席及出席董事過半數之決議行之。

(4) 非對稱式分割

企業併購法第 36 條規定，被分割公司讓與既存或新設公司之營業價值，未超過被分割公司淨值之百分之二，且由被分割公司取得全部對價者，得作成分割計畫，經被分割公司董事會以三分之二以上董事出席及出席董事過半數之決議行之；分割而受讓營業之既存公司，為分割發行之新股，未超過已發行有表決權股份總數之百分之二十，且支付被分割公司之現金或其他財產價值總額未超過既存公司淨值之百分之二者，得作成分割計畫，經既存公司董事會以三分之二以上董事出席及出席董事過半數之決議行之。

(5) 母子公司間之簡易分割

企業併購法第 37 條規定，公司與其持有百分之九十以上已發行股份之子

公司進行分割，以母公司為受讓營業之既存公司，以子公司為被分割公司並取得全部對價者，其分割計畫得經各該公司之董事會以三分之二以上董事之出席及出席董事過半數之決議行之。

在簡易併購程序下，存續公司得不經由股東會決議，得僅由董事會之特別決議通過併購案，以提升併購效率。惟為避免侵害股東權益，在「非對稱式股份轉換」與「非對稱式分割」之行為下，企業併購法規定資產有不足抵償負債之虞或既存公司有變更章程之必要者，仍應由受讓股份之既存公司股東會決議。



二、企業併購之會計處理

我國會計準則公報早期主要依循美國之一般公認會計原則（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）之作法。後來為響應全球導入國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards, IFRSs）之潮流，使我國企業得順利進入外國資本市場，我國開始逐步與國際財務報導準則接軌，陸續增訂會計準則公報。於 2009 年 5 月 14 日，我國金融監督管理委員會宣布自 2013 年起將分階段直接採用國際財務報導準則（林蕙真、劉嘉雯，2013）。以下將分述各時程所採用之會計處理：

1. 合併之會計處理

(1) 2007 年 1 月 1 日以前合併之會計處理

2007 年 1 月 1 日以前合併係依照我國財務會計準則第 25 號公報「企業合併—購買法之會計處理」及商業會計法第 57 條之會計處理，主要依循美國會計原則委員會第 16 號意見書—《企業合併》（Business Combinations）之規定，得採用購買法（purchase method）或權益結合法（pooling of interest method）。

I. 購買法

依照我國財務會計準則第 25 號公報「企業合併—購買法之會計處理」¹¹之定義，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。」

II. 權益結合法

依經濟部 84 年 11 月 20 日商字 84223915 號函釋規定，權益結合法係

¹¹ 85 年 3 月 7 日公布，對收購日於 86 年 1 月 1 日（含）以後之企業合併適用。植根法律網，企業合併—購買法之會計處理，<http://www.rootlaw.com.tw/LawArticle.aspx?LawID=A040070051004800-0850307>。

假設參與合併之公司自始即為一個體，因此當採此法時，須追溯重編財務報表(梁秀芳,2005)。權益結合法係併購公司將被併購公司之資產、負債、權益，依原帳面價值合併列入，無利得或損失，因此亦無商譽及折、溢價攤銷之問題。

依據我國財務會計準則第 25 號公報「企業合併—購買法之會計處理」第一段：「本公報係規範企業合併採購買法之會計處理準則，企業合併如係採權益結合法或其他方法，其會計處理準則另訂之。」在該公報未修訂前，企業合併可採用權益結合法，惟實務上較少採用此法(梁秀芳,2005)。當企業符合依據美國第 16 號意見書規定之十二項特定條件時，才可採用權益結合法(劉兆容,2007)。

(2) 2007 年 1 月 1 日以後至 2013 年 1 月 1 日以前合併之會計處理

因應有關企業合併之國際財務報導準則第 3 號公報及美國財務會計準則第 141 號公報皆將權益結合法廢除，財團法人中華民國會計研究發展基金會(以下簡稱會計研究發展基金會)於 2006 年發布(95)基秘字第 148 號函，規定：「為順應國際會計潮流，自民國 96 年 1 月 1 日起，企業合併均依財務會計準則第 25 號公報規定辦理」因此，此階段起之企業合併僅得適用購買法。

(3) 2013 年 1 月 1 日以後合併之會計處理

2013 年 1 月 1 日以後我國對不同類型之公司分階段強制採用國際財務報導準則，第一階段之公司包括：上市上櫃公司、興櫃公司及金管會主管之金融業；第二階段則包括：非上市上櫃及興櫃之公開發行公司、信用合作社及信用卡公司。

此時程合併之會計處理係依照國際財務報導準則第 3 號(IFRS 3)「企業合併」之規定，採用「收購法」(acquisition method)。收購法與我國原採用之購買法之差異在於：收購法更強調以公允價值衡量合併涉及之各部分(林蕙真、

劉嘉雯，2013)，且公司合併時得無購買行為，即雙方可經契約之簽訂達成合併之目的(鄭丁旺、林美花，2012)。

企業合併採用收購法時須：(1) 辨認收購者；(2) 決定收購日；(3) 認列與衡量取得之可辨認資產、承擔之負債及被收購者之非控制權益；及(4) 認列與衡量商譽或廉價購買利益。

2. 收購之會計處理

(1) 股權收購

股權收購之會計處理係遵循財務會計準則公報第 5 號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」，該公報以收購公司對被收購公司之影響力大小作為基準，當收購公司對被收購公司具有控制力，或具重大影響力(持有被收購公司具表決權之股份 20%以上者)時，採用權益法評價，較能允當表達投資實況。採用權益法時，股權收購之成本，如不等於被收購公司股票之帳面價值(股權淨值)，宜比照我國財務會計準則第 25 號公報「企業合併—購買法之會計處理」有關收購成本分攤之步驟¹²，以認列商譽或負商譽。如股權收購之性質為組織重組，即讓與公司與受讓公司為聯屬公司，依照經濟部 92 年經商字第 09202186340 號函釋，應以股東原持有股份之帳面價值作為取得股權之成本，不得認列交換損益及商譽。

¹² 財務會計準則第 25 號公報第 17 段：「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資產、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，應將差額列為非常利益…。」

(2) 資產收購

資產收購則以取得成本作為入帳基礎。而依據會計研究發展基金會 2008 年發布之(97)基秘字第 074 號函，如符合該函釋對「事業」之定義時，一公司收購另一公司之事業，適用財務會計準則公報第 25 號「企業合併—購買法之會計處理」。依該公報第 17 段之規定：「因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，均應按收購日之公平價值衡量，並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**。」該函釋揭示「事業」之組成三要素為：投入、處理程序及產出，其定義分述如下¹³：

I. 投入

投入係指經由處理程序，可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。例如非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。

II. 處理程序

處理程序係指處理投入以提供產出或有能力提供產出之程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。

通常處理程序會予以書面化，但依規則或慣例執行處理程序之有技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出之必要程序（會計、帳單、薪工及其他管理制度通常非屬提供產出之處理程序）。

III. 產出

產出係指投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

¹³ 財團法人中華民國會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函。

該函釋例外說明如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序。

實務上事業通常具有多種之投入、處理程序及產出，其要素之性質會隨所屬產業及營運結構而不同。取得之活動及資產組合是否為事業，其判斷標準應為該組合是否能由市場參與者經營及管理，而非依據賣方是否將其當作事業經營或買方是否意圖將其當作事業經營。

現行 IFRS 3 企業合併¹⁴也對「業務」(business)下定義，係指能被經營與管理之活動及資產組合，其目的係為直接提供報酬予投資者或其他業主、社員或參與者，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。為達成目的之經營與管理，一項業務所需之兩項基本要素為「投入」(input)及處理該投入之「過程」(process)，以創造「產出」(output)，惟就一完整組合而言，「產出」非屬符合「業務」定義之要件(B7 段)。此外，如市場參與者有能力收購業務且繼續提供產出，例如將「業務」與原有之「投入」及「過程」整合，則「業務」不必包括賣方用於經營該業務之所有投入或過程。此外，該準則於 B9 段提到幾乎所有業務都有負債，但業務未必會有負債，而 B12 段則說明在無反證之情況下，一組存有商譽之特定資產及活動組合應推定為一項業務。惟業務未必會有商譽。

表 1 將比較現行 IFRS 3 企業合併 B7 段「業務」及會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函「事業」之三要素定義：

¹⁴ 國際財務報導準則第 3 號公報正體中文版(108 年適用)。國際財務報導準則下載專區，<http://163.29.17.154/ifrs/index.cfm>。

表 1、比較現行 IFRS 3「業務」及(97)基秘字第 074 號函「事業」三要素定義

	IFRS 3 第 B7 段—「業務」	(97)基秘字第 074 號函—「事業」
投入	經由一個或多個過程後，可創造或有能力創造產出之經濟資源。例如包括非流動資產(包括無形資產或使用非流動資產之權利)、智慧財產、取得必要原料或權利之能力，以及員工。	經由處理程序，可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。例如非流動資產(包括無形資產或使用非流動資產之權利)、智慧財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。
過程 (處理程序)	處理投入以創造或有能力創造產出之系統、標準、協定、慣例或規則。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。此等過程通常會予以書面化，但具有必要技術及經驗之組織員工，依規則與慣例亦可能提供能處理投入以創造產出之必要過程(會計、帳單、薪工及其他行政系統通常非屬創造產出之過程)。	處理投入以提供產出或有能力提供產出之程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。通常處理程序會予以書面化，但依規則或慣例執行處理程序之有技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出之必要程序(會計、帳單、薪工及其他管理制度通常非屬提供產出之處理程序)。
產出	投入及處理該等投入之過程所產生之結果，可提供或有能力提供報酬直接予投資者或其他業主、社員或參與者，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。	投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

由表 1 可知，現行 IFRS 3 企業合併 B7 段「業務」及會計研究發展基金會 (97)基秘字第 074 號函「事業」之三要素定義一致，僅用語部分有些微差異，有助於釐清「事業收購」之認定。而財政部賦稅署於 2013 年臺稅所得字第 10200097700 號函—「公司以現金收購另一非屬其聯屬公司之事業得否就收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值部分認列商譽並攤銷費用釋疑」乙案說明中，也援引(97)基秘字第 074 號函，並作出釋示：「有關非聯屬公司間，一公司以現金收購另一公司之事業，如符合會計基金會 97 年函「事業」之定義並確認有商譽存在，其適用購買法會計處理產生之商譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核準則第 96 條、企業併購法第 35 條規定年限攤銷」之解釋，該函釋尚提及營利事業須提供以下證明資料：(1)收購成本及取得可辨認淨資產公平價值；(2)會計基金會 97 年函所示組成事業之投入、處理程序及產出等三要素；(3)收購事業所取得商譽之產生原因，以認定商譽存在之事實。」

國際會計準則理事會(International Accounting Standards Board，簡稱 IASB)於 2018 年 10 月 22 日發布針對 IFRS 3 企業合併之縮減範圍修正，以改進業務之定義，有關之修正將協助企業決定所收購者係屬事業或一組資產。這些修正係因 IFRS3 之實施後審查(post-implementation review，簡稱 PIR)而生，該審查係確認國際財務報導準則是否如預期運作之評估。企業須將修正後之業務定義應用於 2020 年 1 月 1 日之後發生之收購，並可提前申請適用。相關修正如下(Deloitte 2018；IFRS 2018a, 2018b)：

I. 闡明所取得之活動及資產組合要被視為業務，必須至少包含共同顯著地有助於創造產出的能力之「投入」及實質(substantive)「過程」。

II. 修正後之定義強調業務之「產出」係提供顧客之商品及服務，以及來自正常活動之其他收入，以限縮業務及產出之定義；而之前定義則強調以股利、較低之成本或其他經濟利益之形式，提供投資者及其他人報酬。除了修正定義之用語，IASB 亦提供補充指引。

III. 刪除對市場參與者是否有能力替代任何缺少之投入或過程，並持續提供

產出之評估。

IV. 增加選擇性之集中測試，以允許有關是否所取得之活動及資產組合非屬業務之簡化評估。該測試係：若所取得資產之價值，實質上皆集中於單一資產或類似資產之組合，則可推斷企業係收購一資產組合，而非事業。

以上 IFRS 3 最主要的修正之一係「產出」之定義，即「業務」之目的有所改變，表 2 將比較修正後 IFRS 3 及現行 IFRS 3「業務」之定義：

表 2、比較修正後 IFRS 3 及現行 IFRS 3「業務」之定義

	修正後 IFRS 3	現行 IFRS 3
業務	一能被經營與管理之活動及資產整合性組合，其目的係 提供顧客商品及服務 ，產生投資收益(例如股利或利息)或於 正常活動中產生其他收入 。	一能被經營與管理之活動及資產整合性組合，其目的係為直接提供報酬予投資者或其他業主、社員或參與者，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

3. 分割之會計處理

會計研究發展基金會至今並未修定有關企業分割之財務會計準則公報，是以目前我國企業分割之會計處理主要係依會計研究發展基金會 2002 年發布之(91)基秘字第 128 號函，以及國際財務報導準則第 3 號之規定。依照(91)基秘字第 128 號函，公司分割之會計處理係以「讓與公司與受讓公司之新設或既存公司於分割前後是否為聯屬公司」作為基準，判斷應以帳面價值或公允價值為入帳基礎(梁秀芳，2005)。有關分割之會計處理詳述如下(李慶華 2011；陳郁惠 2013)：

(1) 分割前讓與公司與受讓公司原屬聯屬公司之會計處理

I. 讓與公司

以原資產帳面價值減除負債後之淨額，作為取得股權成本，不得認列交換損益。

II. 受讓公司

以讓與公司原資產及負債帳面價值作為取得成本入賬，面額部分作為股本，超過面額部分作為資本公積。

(2) 分割前讓與公司與受讓公司原非屬聯屬公司之會計處理

原非屬聯屬公司分割之會計處理，因分割後是否屬聯屬公司而有所差異，如表 3 之統整：



表 3、讓與公司與受讓公司原非聯屬公司之會計處理

分割關係	讓與公司	受讓公司
分割後係聯屬公司 ¹⁵	以原資產帳面價值減除負債後之淨額，作為取得股權成本，不得認列交換損益。 ¹⁶	以讓與公司原資產及負債帳面價值作為取得成本入賬，面額部分列為股本，超過面額則列為資本公積。 ¹⁷
分割後非聯屬公司 ¹⁸	如營業讓與之公司或部門符合 IFRS 3 第 B7 至第 B12 段「業務」之定義，應採用收購法，其實質相當於讓與公司分割之業務為一獨立個體，再與受讓公司進行合併，讓與公司應依 IFRS 3 之規定，以公允價值衡量企業合併之移轉對價。	以讓與公司原資產及負債公允價值作為取得成本入賬。

¹⁵ 即反向併購。

¹⁶ 反向併購下，法律子公司會計母公司之處理。

¹⁷ 反向併購下，法律母公司會計子公司之處理。

¹⁸ 即出售。

三、商譽之衡量與攤銷

1. 法律上商譽之衡量與攤銷

(1) 法律上商譽之定義

我國企業併購法、公司法、金融機構合併法、證券交易法等有關企業併購之法律條文，並無對商譽之明確定義，惟商業會計處理準則第 21 條¹⁹將無形資產區分為商譽及商譽以外之無形資產：商譽以外之無形資產係指「同時符合具有可辨認性、可被商業控制及具有未來經濟效益之資產，包括商標權、專利權、著作權及電腦軟體等」；商譽則係指「自企業合併取得之不可辨認及未單獨認列未來經濟效益之無形資產。」而依據該準則無形資產應以成本減除累計攤銷及累計減損後之帳面金額列示。然而，該條文也未對於企業併購下商譽之計算作出明確之規定。

原公司法第 156 條第 5 項規定股東得以「商譽」等抵充出資，此規定明顯異於財務會計準則及國際財務報導準則之規定。直至 2011 年 6 月 29 日之公司法修正，才刪除將商譽作為可隨時充作現物之財產之規定，雖該次修法後，公司法仍未對商譽作出直接之定義，但由其立法理由可得知立法者認為：「商譽係公司合併因支付成本高於其資產公平價值而產生會計處理之科目」，此見解乃始與財務會計準則及國際財務報導準則之商譽定義一致(蔡智仁，2013)，而有關商譽之詳細計算方法，仍應參考財務會計準則及國際財務報導準則之規定。

(2) 法律上商譽之攤銷

以下將分述企業併購法、金融機構合併法、營利事業所得稅查核準則、商業會計處理準則等法條對於商譽攤銷之規定，並統整於表 4：

- I. 企業併購法第 40 條規定：公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。

¹⁹ 修正日期：民國 107 年 12 月 10 日。全國法規資料庫，<https://law.moj.gov.tw/>。

II. 金融機構合併法第 13 條第 1 項第 6 款規定：因合併而產生之商譽，申報所得稅時，得於十五年內平均攤銷。

III. 營利事業所得稅查核準則第 96 條第 3 款規定有關無形資產計算攤銷之標準如下：

- (i) 營業權為十年。
- (ii) 著作權為十五年。
- (iii) 商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。
- (iv) 商譽最低為五年。

IV. 商業會計處理準則第 21 條第 2 項規定：具明確經濟效益期限之無形資產應以合理有系統之方法分期攤銷。商譽及無明確經濟效益期限之無形資產，得以合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試。同條第 4 項則規定：無形資產攤銷期限及計算方法，應予揭露。

表 4、各法律條文對於商譽計算攤銷之標準

	企業併購法	金融機構合併法	營利事業所得稅查核準則	商業會計處理準則
商譽攤銷之規定	十五年內	十五年內	最低五年	得以合理有系統之方法分期攤銷或每年定期進行減損測試，其攤銷期限及計算方法，應予揭露。

(3) 商譽相關之財政部函釋²⁰

財政部 95 年 3 月 13 日台財稅字第 09504509450 號函釋示公司進行併購有關商譽之認列及攤銷年限，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。²¹

財政部 102 年 7 月 31 日台稅所得字第 10200097700 號函之釋疑：非聯屬公司間，若一公司以現金收購另一公司之事業，符合依會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函「事業」之定義並確認有商譽存在，其適用購買法會計處理產生之商譽，准予核實認列，並依營利事業所得稅查核準則第 96 條、企業併購法第 35 條（現行第 40 條）規定年限攤銷。即公司以現金收購另一非屬其聯屬公司之事業，所認列商譽之攤銷年限係：五至十五年。

財政部 103 年 12 月 1 日台財稅字第 10304030470 號令規定：「…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。」

財政部 107 年 3 月 30 日台財稅字第 10604699410 號函詳細核釋公司得認列商譽之規定，以及不得認列商譽之情形：公司具合理商業目的，依企業併購法或金融機構合併法與他公司合併，或收購他公司之業務，其併購成本超過所取得之可辨認淨資產公允價值部分，得認列為商譽，依規定年限攤銷。而不得認列商譽則包括以下情形：I. 依國際財務報導準則第 3 號「企業合併」及企業

²⁰ 財政部主管法規共用系統，<http://law-out.mof.gov.tw/index.aspx>。

²¹ 財政部 95 年 3 月 13 日台財稅字第 09504509450 號函：「(一) 公司進行合併，採「購買法」者，其產生之商譽，准予核實認列。(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。(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：1. 促進產業升級條例第 15 條第 1 項第 7 款：15 年內。2. 企業併購法第 35 條：15 年內。3. 金融機構合併法第 17 條第 1 項第 4 款：5 年內。」

會計準則公報第 7 號「企業合併及具控制之投資」之規定不得認列商譽；II. 無合理商業目的，藉企業併購法律形式之虛偽安排製造商譽，不當規避或減少納稅義務；或未提供併購成本之證明文件、所取得可辨認有形資產及無形資產之評價資料。

該函令進一步說明如符合審查商譽之「併購之合理商業目的」、「併購成本」及「可辨認淨資產公允價值」三要件，並依附件格式填附「商譽核認檢核表」者，得核實認列商譽，與商譽三要件相關之文件如下：

I. 併購之合理商業目的：所須檢附之文件包含「併購之商業目的說明」、「決策歷程相關議事錄及被併購公司或事業之營運背景分析」及「與本次併購案相關併購過程(含各階段收購被併購公司股權、分割及合併等)之交易流程、集團組織變化圖、持股比例變化、參與併購相關公司主要股東名冊及各該公司是否互為關係人之聲明」，併購交易經目的事業主管機關核准者，得提示目的事業主管機關核准文件，免檢附商業目的及決策相關之文件，以簡化此部分之審核。

II. 併購成本²²：應提示之證明文件包括：「獨立專家出具之被併購公司價值評估報告或實地查核報告」、「獨立專家出具之併購價格或換股比例合理性之意見書」、「併購契約」、「對價支付證明」，以及「併購交易(含本次併購案各階段收購被併購公司股權、分割及合併等)相關會計紀錄」。如前述「獨立專家出具之被併購公司價值評估報告或實地查核報告」、「獨立專家出具之併購價格或換股比例合理性之意見書」評估之價值有差異者，應提出該等差異調整之理由及合理說明。

²² 107 年 3 月 30 日發布之台財稅字第 10604699410 號函：「…1.併購成本之認定 (1)採 1 階段合併者，應以合併時所支付現金或股份對價之價值為併購成本；採分階段合併者，應以各階段收購股權之實際取得價格，加計最後合併階段支付現金或股份對價之價值為併購成本。(2)以股份為對價進行合併者，股份對價之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。有關每股價值之認定，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；未上市、未上櫃及非屬興櫃股票者，以董事會決議日前一年內最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值認定。…」

III. 可辨認淨資產公允價值：須檢附「衡量各項可辨認資產及負債價值之評價報告或收購價格分攤報告」、「評價準則公報第 6 號『財務報導目的之評價』所列收購價格所隱含之內部報酬率等比率之綜合評估資料」。公司非與他公司合併，而係收購他公司之業務，依財務會計處理規定採收購法認列商譽者，應檢附「組成業務之投入、處理過程及產出 3 要素」之證據資料。

該函釋訂定「審認商譽之應檢附文件」及發布「商譽核認檢核表」，係因財政部為建立一致性之審認原則，依據實務上稽徵機關所要求公司提供之文件，逐一檢視，以訂定較為具體、明確之必要文件，並刪除爭議或非直接項目，以期降低徵納雙方之爭議與負擔，提供較友善之企業併購環境，提高企業併購之意願，以達成強化產業轉型之政策目的(財政部賦稅署新聞稿，2018)。

2. 財務會計上商譽之衡量與攤銷

(1) 財務會計上商譽之定義與衡量

會計上之商譽係企業合併時所取得之具未來經濟效益之資產，係公司賺取超額利潤之能力。相較於無形資產(IAS 38)須具可辨認性，商譽則無法個別辨認。另依據國際財務報導準則及我國財務會計準則之規定，僅企業合併之「外購」商譽得認列為資產，「內部產生」之商譽則因成本無法可靠衡量，不得認列(張書瑋，2013)。

以下將分述各公報對於商譽之定義與衡量方法：

I. 財務會計準則第 25 號公報「企業合併—購買法之會計處理」之規定²³

我國財務會計準則第 25 號公報於第 4 段規定：「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。」

按該公報第 21 段續後評價之規定，商譽於原始認列後，應以成本減除

²³ 財團法人中華民國會計研究發展基金會，<http://www.ardf.org.tw/index.html>。

累計減損後之金額衡量。收購公司須依據財務會計準則公報第 35 號「資產減損之會計處理準則」之規定，**每年定期進行商譽之減損測試**；此外，發生特定事項或環境改變顯示商譽可能發生減損時，應立即進行減損測試。收購公司不得攤銷該商譽。

II. 國際財務報導準則第 3 號公報之規定

國際財務報導準則第 3 號對商譽之定義，係指一項代表自企業合併取得之其他資產所產生之未個別辨認及單獨認列未來經濟效益之資產。於該公報第 32 段中規定有關商譽之認列與衡量。當下列三項目之彙總數超過「所取得之可辨認資產及承擔負債於收購日依該準則衡量之淨額」時，收購者應認列收購日之商譽，以下為彙總數之各項目：

- (i) 依該準則衡量之移轉對價，通常規定為收購日之公允價值；
- (ii) 依該準則衡量被收購者非控制權益之金額；及
- (iii) 在分階段達成之企業合併中，收購者先前已持有被收購者之權益於收購日之公允價值。因此商譽係以殘值衡量，此規定與美國會計準則(SFAS) 141 一致。

商譽之計算公式即為：**收購者所支付對價之公允價值**，減除所取得可辨認淨資產**公允價值**。該公報有關商譽續後評價之規定，係採用減損測試法，**每年須定期進行商譽之減損測試**。

表 5 比較以上兩公報對於商譽之規定，可得財務會計準則第 25 號公報及國際財務報導準則第 3 號公報於決定商譽之差異在於：國際財務報導準則第 3 號公報於商譽之計算時，除考量移轉對價外，尚考量被收購者非控制權益，以及收購者先前已持有被收購者之權益；同時，該公報對於有關商譽計算之項目，皆以收購日之「公允價值」衡量(蕭雅文，2013)。

表 5、財務會計準則第 25 號公報與 IFRS 3 有關商譽規定之比較

	財務會計準則第 25 號	IFRS 3
商譽衡量	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。	收購者所支付對價之公允價值，減除所取得可辨認淨資產公允價值。
續後評價	依據財務會計準則公報第 35 號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年須定期進行商譽之減損測試。	依據國際會計準則第 36 號「資產減損」之規定，每年須定期進行商譽之減損測試。

有關商譽認列之規定，除我國財務會計準則公報及國際財務報導準則外，我國會計研究發展基金會也發布相關的函釋說明之(陳郁惠, 2013)。列舉如下：

I. (89)基秘字第 098 號函

規定公司合併後，收購公司原帳列「長期股權投資—被收購公司」於合併基準日沖銷時，如無其他證據顯示購入價格(即原長期股權投資成本)不合理時，則所支付之代價超過所取得之可辨認淨資產公平價值部分，應列為商譽。

II. (91)基秘字第 243、244 號函

兩函釋皆解釋集團內子公司間以合併換股方式進行組織調整之會計處理疑義，係合併後存續公司對消滅公司之長期股權投資與消滅公司股權淨值之差額，若係屬原無法分析差額產生之原因者，應列為商譽。

III. (94)基秘字第 092 號函

有關組織重組，原始投資成本與股權淨值間之差額攤銷疑義：存續公司應於合併基準日列記企業合併分錄，其中原帳列「長期股權投資－消滅公司」於合併基準日沖銷時，應比較所取得可辨認淨資產於當初投資乙公司時之公平價值，如無其他證據顯示該項購入價格（即原長期股權投資成本）不合理時，則當時所付代價超過所取得當時可辨認淨資產公平價值部分，應即為商譽。

IV. (99)基秘字第 112 號函

企業併購之會計處理疑義，該案例之解釋：實質上消滅公司係組織重組而暫時性增設之公司，不會影響該併購交易應有之會計處理，故因就交易整體分析收購公司及被收購公司。此案中由於被收購公司並不會因該交易而影響本身之財務狀況，故併購前被收購公司依財務會計準則公報第 37 號「無形資產之會計處理準則」不得認列之無形資產及商譽部分，於併購後仍不得認列。

V. (100)基秘字第 377 號函

該函釋說明企業併購之會計處理應以「經濟實質」作為認定標準，不得因形式上之併購，而認列商譽。

VI. (101)基秘字第 024 號函

該函釋案例中，法律形式上為收購公司合併被收購公司，但收購公司係因被收購公司為取得其全部股權而成立之公司，其成立之目的係為併購交易之安排且無實質重大營運，故該函釋認為經濟實質上被收購公司並未消滅，因此無論該公司是否因併購交易而改變名稱，收購公司吸收合併被收購公司時，應以被收購公司原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被併購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。

(2) 財務會計上商譽之續後評價(蔡智仁，2013)

I. 85年3月7日以後至94年12月22日以前財務會計準則第25號公報之規定

修正前財務會計準則第25號公報第22段規定：「商譽及依第17段規定列為遞延貸項者應採直線法加以攤銷，分別轉列為費用及收益，但其他合理而有系統之攤銷方法較適當者不在此限。」又依該公報第23段之規定，商譽之總攤銷年限不得超過二十年。公司若評估商譽之價值或未來效益有大幅減損時，應將商譽之未攤銷餘額按減損金額降低，並認列損失。該項損失應依其性質列為營業外費用或非常損失，並應揭露商譽價值減損之原因。

II. 94年12月22日以後修正財務會計準則第25號公報之規定²⁴

修正後之財務會計準則第25號公報於第21段規定：「收購公司對於自企業合併中所取得之商譽，在原始認列後，應以成本減除累計減損後之金額衡量。收購公司應依財務會計準則公報第三十五號「資產減損之會計處理準則」之規定，每年定期進行商譽之減損測試，且發生特定事項或環境改變顯示商譽可能發生減損時，應立即進行減損測試。收購公司不得攤銷該商譽。」並且刪除第23段攤銷年限之規定。

III. 102年1月1日起國際財務報導準則第3號公報之規定

依據國際會計準則第36號公報「資產減損」，為減損測試目的企業合併所取得之商譽，應自收購日起分攤至收購者預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組，若該單位可回收金額超過其帳面金額，則應視為商譽未減損。國際財務報導準則第3號公報規定企業每年須定期進行商譽之減損測試，以測試是否產生「減損損失」，取代以往成本攤銷之作法。

²⁴ 本公報於94年12月22日第一次修訂，95年11月30日第二次修訂，第二次修訂條文於「會計年度開始日在96年1月1日(含)以後之財務報表適用之，亦得提前適用。」

IV. 104 年發布之非公開發行公司適用之企業會計準則公報之規定²⁵

依據 104 年 11 月 4 日發布之企業會計準則公報第七號「企業合併及具控制之投資」第三十九條之規定，收購者對於報導期間發生之每一企業合併案，應揭露之資訊包含商譽之減損損失。又依 104 年 9 月 30 日發布之同準則第十八號公報「無形資產」第十七條之規定：「…商譽及非確定耐用年限之無形資產，得以合理有系統之方法分期攤銷，或每年定期進行減損測試。」即依據企業會計準則公報，非公開發行公司之商譽續後評價，得以分期攤銷或定期進行減損測試²⁶為之。



²⁵ 本文所述之企業會計準則公報皆對報導期間開始日在 105 年 1 月 1 日以後之財務報表適用，但亦得提前適用。

²⁶ 104 年 10 月 14 日發布之企業會計準則公報第十九號「資產減損」第二十四條規定：「商譽因無法獨立於其他資產或資產群組而產生現金流量。因此，商譽應作為相關現金產生單位或現金產生單位群組減損測試之一部分，以對其進行減損測試。」

四、商譽攤銷爭議

由上述法律、會計上商譽之衡量與攤銷之探討，可得知隨著我國適用之會計準則的轉變，目前我國財務會計上商譽續後評價之作法，係依據國際財務報導準則第3號公報之規定，由定期攤銷改為定期作減損測試，而非公開發行公司則依據企業會計準則公報得分期攤銷或定期進行減損測試；惟我國法律之規定，除商業會計處理準則外，仍以定期攤銷商譽為原則，納稅義務人於申報所得稅時，得以商譽攤銷之數額抵減所得稅。然而，近年來因徵納雙方對於商譽攤銷之認定分歧，使納稅義務人無法以商譽之攤銷作為所得稅之減項，進而產生許多爭訟案件。

蔡智仁(2013)透過統計94年至102年3月止財政部訴願審議委員會、高等行政法院及最高行政法院之決定及判決，發現94年以前並無商譽攤銷相關之行政救濟案件，並於97年高等行政法院首次就相關案件作出納稅義務人敗訴之判決後，稅捐稽徵機關及財政部對於商譽攤銷之審查愈趨不利於納稅義務人，且行政爭訟件數也有增加之趨勢。

陳郁惠(2013)藉由分析99年至101年高等行政法院及最高行政法院商譽攤銷案件勝訴率遞減之趨勢，驗證最高行政法院100年12月第一次庭長法官聯席會議為不利於納稅義務人之決議，且因該決議對行政法院具拘束力，故推測未來相關判決之結論將依循該決議。該研究之量化分析結果更顯示商譽攤銷案件中，判決結果不利於納稅義務人之原因中以「評價之爭議」占多數，即舉證責任多為企業於相關案件中敗訴之理由，其評價之爭議包含「未證明收購成本真實、必要及合理性」及「未證明取得淨資產公允價值合理性」。

由過往之研究可得商譽攤銷之爭訟數逐漸增長，且愈趨不利於納稅義務人，而高等行政法院暨最高行政法院作成不利判決之主要原因，又與最高行政法院100年決議及103年決議內容密切相關，故本研究將針對該決議進一步分析所採之學說與近年來學界、律師及會計師等社會大眾之看法有何分歧，並分析決議或其他學說何者較符合相關理論或較能減少徵納雙方對於商譽攤銷案件之爭議。

最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議²⁷

1. 法律問題

營利事業申報當期營利事業所得稅時，列報攤折（因併購所生）商譽資產之當期費用，稅捐機關予以否准。因商譽被定義為「原始購入成本減除購入各別資產逐一估價再行加總後之餘額」，如訴訟上「原始購入成本」及「全部購入資產各別估價後之加總」之金額認定產生爭議時，應如何處理？

2. 各說之見解

(1) 甲說：

一、商譽係一種無形資產，指企業所具超額獲利能力之價值，其價值難以明確單獨計算，徵諸實務上公司併購之操作及財務會計準則公報第 25 號第 2 段「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資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，應列為商譽」，正商譽之產生係因收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值。依本院向來所持之見解，就課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所得加項之收入，由稅捐稽徵機關負舉證責任；有關所得計算基礎之減項，即「成本」與「費用」，因屬於權利發生後之消滅事由，則應由納稅義務人負舉證責任。故商譽價值既屬所得之減項，自應由納稅義務人負其舉證責任。又商譽之產生係「收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值」，納稅義務人自應就收購成本之合理性、必要性，及所取得可辨認淨資產之公平價值負其舉證責任。倘稽徵機關提出反證足以動搖法院對於本證之確信時，納稅義務人仍應再負舉證責任。

二、就收購成本而言：

企業進行併購，有其潛在之動機，如擴大市場占有率、技術提升，甚至是出於防禦性動機，不論為何，關涉之專業問題如法律、會計、勞資關係等諸多層面，極其複雜；另結果之成功或失敗，影響交易雙方之經濟利益至為重大，

²⁷ 司法院法學資料檢索系統，<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

故企業就此議題莫不審慎為之。又其程序在公司法及 91 年 2 月企業併購法公布施行後，均應送經股東會進行特別決議。故關於收購成本之決定雖係出於交易雙方你情我願之合意，惟雙方於達成合意前，均應就關係收購成本之各項因素進行評估，如資產價值、經營績效、未來發展等；此外，收購方式之進行如現金收購、先進行股權投資再進行收購、股權交換等，每一階段成本之支出均屬計算收購成本之範圍，列報商譽攤提之納稅義務人自應舉證說明各階段均屬收購計畫之一環，得列入收購成本。

三、就可辨認淨資產之公平價值而言：

(一) 存續之一方已完成併購取得被併購者之資產，不論由協力義務出發，或就其與證據之貼近及舉證之便利而言，納稅義務人均應就此公平價值負其舉證責任。

(二) 再者，公司申請登記資本額查核辦法係基於公司法第 7 條授權訂定，供會計師進行公司設立登記、變更登記資本額之查核簽證而設，其第 6 條第 8 項後段規定：「公司合併者，會計師應就合併發行新股於查核報告書中，載明其會計處理是否已依商業會計法、商業會計處理準則、一般公認會計原則及其他相關規定辦理，並應依據股東會、董事會之決議（股東同意書）及合併契約書就股東姓名、配發股數及其他相關事項予以查核；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，如收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，則列為商譽。」；另依財務會計準則公報第 25 號企業合併—購買法之會計處理第 17 段及第 18 段規定可辨認各項淨資產之分攤及評價，本即為一般公認之會計原則，納稅義務人自得本此原則進行評價。

(三) 惟繫屬於法院之爭議事件，均係發生於過往之併購案，要求納稅義務人按前揭會計原則進行評估，或有實務上之困難，則納稅義務人非不得委諸專業單位於事後進行評價以還原併購時之各項淨資產公平價值。此種鑑定之證據方

法一如民刑事事件所習用之土地價格鑑定、損失鑑定般，其結果是否可還原併購時之公平價值，繫之於鑑定者之素養、資料之公正、完整等因素，屬於法院心證形成之內涵，自不得徒憑鑑定時點在併購之後即推翻鑑定結果。

四、在訴訟上，納稅義務人如能證明收購成本可信，而各項可辨認淨資產之公平價值又未被明顯低估時，即已影響原處分所認定之商譽為零之結果，法院自應撤銷原處分，發回原機關重為處分，此為撤銷訴訟向來之處理方式（除有以行政訴訟法第 197 條確認訴訟之主文為代之者外）。至於發回後，稅捐稽徵機關如何進行其重核程序，法院於判決中未必表示法律意見。又納稅義務人證明收購成本可信，惟各項可辨認淨資產之公平價值明顯被低估，而低估程度無以動搖原處分之合法性時，自當駁回原告之訴，此乃當然之理（實務上，偶見資產中之土地價格被大幅低估，蓋土地無逐年攤提之問題，又土地交易獲利時，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定係屬免稅，故納稅義務人低估土地價格致出售結果反應於帳面上有高額利益時，也不致增加當年度之應納稅額，因而使營利事業於土地價值上有操作空間）。至於各項可辨認淨資產如何被低估而無以動搖原處分之合法性，其認定即繫之於個案之調查結果，未可一概而論。

五、商譽係數年攤提之費用項目，故各納稅義務人因商譽攤提而訴訟者，或有已經判決確定者，或有因往年之商譽爭點而目前繫屬於法院者。不論如何，行政法院如於確定判決中表明轉正之法律見解，除於個案中拘束稽徵機關應於該年度之所得稅事件中轉正資產價值重為核定外，此一經轉正之價值亦將同時影響已經完成之以往年度之稅報及財報，會否牽動已經確定之事件？如會，如何於訴訟法上建構妥適之見解？又會否使納稅義務人必須重新調整稅報？再者，各項可辨認淨資產之攤提年限不一，甚至是無可攤提（如前述之土地），本院決議文具有拘束下級審之功能，有無必要不區別個案事實如何，於決議文中指明納稅義務人勝訴時，稽徵機關即有轉正之義務？抑或留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解，較為妥適。

(2) 乙說：

有關商譽資產金額之舉證責任及證明內容，要視待證事實之不同，而異其分配原則。且在待證事實無法證明之情況下，稅捐機關有制定補充規範予以「轉正」，而調整其金額之必要。

一、就原始購入成本部分，固應由營利事業負擔舉證責任，但證明事項，僅限於購入金額之「真實性」及「必要性」，購入成本之合理性，應由稅捐機關負舉證責任。且在「原始購入金額不合理性」之待證事實確定後，稅捐機關也應制定轉正規範，決定合理之原始購入成本金額。理由如下：

(一) 企業併購價格有其偏高之實證上道理，營利事業很難正面說明價格之合理性，而稅捐機關認為買入價格不合理，必然是有掌握到標準價格之訊息（這就如同「說別人錯」，一定是先知道什麼是正確的，才會如此開口）。此時要求稅捐稽徵機關舉證證明「購入價格不合理」之待證事實，即屬合理。

(二) 又在「併購價格不合理」之待證事實得以證明後，因為稅捐機關有已有判斷「合理價格」之事證資料，要求其「轉正」原始購入成本之合理金額並無困難。

(三) 當然稅捐機關在此還可本於行政一體之立場，將資料移送金管會追查為此併購決定企業之負責人，查明有無利益輸送，以維護全體小股東之利益。

二、就全部購入資產之各別評價部分，則在原始成本金額依上開程序確定，且營利事業對購入之資產（負債）亦已逐項列舉並為評價後，應由稅捐機關對特定資產之「遺漏」或「低估」與「該特定資產短漏估結果造成全部資產總攤提費用增加」等事實負舉證責任，且在該事實已經證明之情況下，仍應制定轉正規範，予以調減商譽金額。理由如下：

(一) 鑑於各別可辨識資產（負債）與商譽間之正反消長關係，以各別可辨識資產公平價值之加總無法正確估定，即謂對應之商譽價值亦無從認列，進而全面否認商譽資產之存在，有違行政程序法第 8 條之誠實信用原則及同法第 9 條之有利不利一律注意原則。

(二) 而各別資產之估價程序，固應依財務會計準則公報第 25 號要求之估價程序及標準為之，但其證明方法並不以出具「專家書立之鑑價報告」為限，仍可採用其他方法證明。因為該公報並未嚴格要求專家鑑價，也未要求提出鑑價書面報告。

(三) 如果徵納雙方對營利事業各別有形及無形資產之估價，是否曾踐行財務會計準則公報第 25 號所要求之估價程序及標準有爭議。則依財政部 100 年 10 月 21 日台財稅字第 10004097300 號函釋意旨，稅捐機關仍應命營利事業逐一為補強說明。

(四) 如果稅捐機關審查營利事業之補強說明結果，認為仍有數筆特定資產(要具體指明)之估價不合理(偏低)，應證明「合理性」之判準依據，並說明此等偏低估價之結果是否會造成「當期資產攤提費用之增加」(如果不會造成商譽攤提費用之增加，鑑於商譽與非商譽資產在費用認列上之正負消長關係，稅捐機關並無爭執之實益)。

(五) 又一旦稅捐機關對各別資產提出「合理」標準，證明納稅義務人之估價不合理，即可依此「合理標準」予以「轉正」。

(六) 又此等「轉正」應具備之前提條件及轉正方式，涉及稅捐法律漏洞之填補，參照司法院大法官釋字第 218 號及第 493 號解釋意旨，應力求客觀、合理，使與為併購行為營利事業之實際稅負能力相當，以維租稅公平原則。而轉正規定本身符合「租稅公平原則」之要求，與稅捐法律本身之規範精神相符，而滿足「法律優先原則」，行政法院仍享有審查權。

(3) 丙說：

一、原始購入成本之舉證責任部分。

(一) 商譽待證事實中有關「原始購入成本」金額部分應由為併購之營利事業負客觀舉證責任。

(二) 如稅捐機關對其價格之真實性或合理性有所質疑，為併購之企業需提出

本證，舉證說明價格決策之形成機制。

(三) 惟企業併購過程中「原始購入成本」之決定涉及對未來收益之預測，本質上具「不確定性」，故稅捐機關之質疑本身應有具體可信之反證為憑，不得空言主張。

(四) 如經行政法院調查結果，對「原始購入成本」金額大小無法形成確切心證，即應認「原始購入成本金額無法確定，商譽金額亦無法衡量」，此時因為原始購入成本是一次購入全部資產之單一價格，而非各別資產之估價金額，所以無營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款「轉正」規定之適用，所以即應為有利於稅捐機關之認定，無需再調查「各項資產（負債）之公平價值」。

二、全部購入資產估價總額之舉證責任部分。

於企業併購之購入成本金額已得確認之前提下，因併購取得之可辨認資產（含承擔之負債），其公平價值經事實審法院依職權調查結果，雖尚難完全肯認納稅義務人之主張，然已得認稅捐稽徵機關所為商譽係零元之原處分，其適法性已經動搖，而稅捐稽徵機關又未就併購所取得可辨認資產之價值為估定者，因依所得稅法第 66 條第 2 項規定，納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額；而 100 年 3 月 29 日修正發布前「公司申請登記資本額查核辦法」第 6 條第 8 項後段（現行辦法係改定於第 7 條）復規定，商譽係指因併購所取得可辨認資產之公平價值與購入成本之差額，是事實審法院如認由稅捐稽徵機關為該資產價額之估定，更有利於案件之進行者，即得將該事件之訴願決定及原處分（復查決定）均予撤銷，由稅捐稽徵機關就該購入資產為價額之估定。至納稅義務人因就該購入資產之公平價值應負事實真偽不明之客觀舉證責任，且依稅捐稽徵法第 30 條及行政程序法第 40 條規定，稅捐稽徵機關為調查課稅資料，本得要求納稅義務人提出必要之文件，是納稅義務人就併購所取得可辨認資產之公平價值，應盡提出證據之能事，俾免嗣後因客觀舉證責任分配而受不利益之認定。

表決結果：採甲說。

〔決議文〕

企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。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。

3. 學者對 100 年決議之看法

葛克昌(2017)認為我國行政法院忽視憲法意識、稅法特色及稅法方法論，致使其判決與納稅義務人及社會之預期有所落差。並針對 100 年決議文中：「納稅義務人負客觀舉證責任」及「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」兩論點與決議所採之甲說結合，以分析該決議，並得出：

- (1) 由行政法院認為若納稅義務人無法提出所得基礎減項之證據，即為敗訴可得：納稅義務人依據該決議所須負擔之舉證責任係屬「主觀」舉證責任。
- (2) 若「納稅義務人無法就收購成本之真實、必要、合理，及所取得可辨認淨資產之公平價值提出足夠證據，則商譽攤銷應予以全部剔除」之論點，有「當事人就利己之事實，未能舉證令法院確信者，其主張之權利即視同不存在」之嫌。

蔡孟彥(2016)認為在「收入與成本費用配合原則」及所得稅法與營利事業所得稅查核準則已有有關轉正之規定下，不應忽視已支出之事實，且若行政法院將此支出認定為不屬於企業之本業及附屬業務之費用或損失時，則可能違反企業併購法之商譽攤銷規定，而有違租稅法律主義之嫌。此外，行政法院對於依據 100 年決議而遭否准之商譽，是否得「轉正」為其他無形資產或費損，仍有不同見解

28，而若採**承認轉正**，尚須考量其**舉證責任**應由誰負擔。再者，所得稅法及營利事業所得稅查核準則中轉正之相關規定，係以「納稅義務人就課稅要件之事實負**協力義務**」為原則，即當納稅義務人未能善盡協力義務時，稅捐稽徵機關得依法推計認列。然而，依據 100 年決議：納稅義務人需負客觀舉證責任時，轉正之舉證責任應由誰負擔仍存有爭議。而對於該決議要求納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本「真實、必要、合理」之見解，「真實」部分係屬當然，且納稅義務人應能證明支出之存在，但「必要、合理」部分則無客觀之舉證程度標準。

黃俊杰(2016)認為 100 年決議要求納稅義務人舉證收購成本之必要性，並無法律依據²⁹，亦未能解決相關爭議，且因該決議增加法律所無之要件，係違反租稅法律主義。依據財政部之函釋³⁰，商譽係屬核實認列，因此不應由納稅義務人負擔單方之舉證責任，稅捐稽徵機關也應善盡職權調查之責，否則可能違反正當程序³¹。商譽是否得「轉正」部分，依甲說³²之見解，該決議未完全否定行政法院得依據所得稅法第 66 條第 2 項³³及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款³⁴規定，推定可辨認淨資產公平價值。此外，可辨認淨資產之公平價值係屬「客觀上可得確定之事實」，其存在不受納稅義務人未盡客觀舉證責任或協力義務影響，稅捐稽徵機關僅於具疑義時，得不採信之，即行政法院不得因該決議之客觀舉證

28 另案處理、無法轉正及承認轉正。

29 現行法律並未明文規定須先證明收購成本之必要性，始得認列商譽。

30 財政部 95 年 3 月 13 日台財稅字第 09504509450 號函。

31 企業併購法第 53 條之正當程序相關規定：「公司適用第三章有關租稅之規定，應依賦稅主管機關之規定檢附相關書件；未檢附或書件不齊者，稅捐稽徵機關應通知限期補送齊全；屆期無正當理由而未補齊者，不予適用。」

32 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之甲說：「…五、商譽係數年攤提之費用項目，故各納稅義務人因商譽攤提而訴訟者，或有已經判決確定者，或有因往年之商譽爭點而目前繫屬於法院者。不論如何，行政法院如於確定判決中表明轉正之法律見解，除於個案中拘束稽徵機關應於該年度之所得稅事件中轉正資產價值重為核定外，此一經轉正之價值亦將同時影響已經完成之以往年度之稅報及財報，會否牽動已經確定之事件？如會，如何於訴訟法上建構妥適之見解？又會否使納稅義務人必須重新調整稅報？再者，各項可辨認淨資產之攤提年限不一，甚至是無可攤提（如前述之土地），本院決議文具有拘束下級審之功能，有無必要不區別個案事實如何，於決議文中指明納稅義務人勝訴時，稽徵機關即有轉正之義務？抑或留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解，較為妥適。…」

33 所得稅法第 66 條第 2 項：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」

34 營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款：「各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。」

責任分配，而否准商譽轉正。關於甲說提及「各項」可辨認淨資產之公平價值之衡量係依據財務會計準則公報第 25 號公報第 18 段，然依該公報並未規定在合併前**每項**資產均須個別評估其公平價值，因此與公報相悖。再者，公平價值之判斷，也非行政法院或稅捐稽徵機關之專業。綜上所述，該決議不僅違反企業併購法之減少租稅障礙之目的，更可能致使一良好企業因企業併購行為，而有租稅規避之嫌，因而影響其信譽。

蔡孟彥(2015)認為 100 年決議所採之見解係依據「構成要件分配說」，因商譽為減項，則由納稅義務人負擔舉證責任。然而，近年學界有不同之見解，即以「所得」為判斷之依據，**稅捐稽徵機關應就收入、成本、費用負擔舉證責任**。此外，目前企業併購法之主管機關為金管會，而非財政部，若修法時兩部會未針對「稅務」之處理進行溝通，可能導致「稅」阻礙企業併購之行為。

陳明進(2015)認為應先瞭解商譽之本質，再進一步探討法律上應如何界定其攤銷程度，及應盡之舉證責任。會計上商譽是無法解釋之無形資產，係併購時多支出之成本，如企業已舉證其成本之真實性，則除稅捐稽徵機關認定收購成本非屬必要且不合理時，始得剔除該成本。然依據 100 年決議，卻為由納稅義務人同時舉證其真實性、合理性、必要性，使得納稅義務人承擔過多的舉證責任。

黃俊杰(2015)認為 100 年決議縱然可供行政法院參考，惟職權調查係屬行政法院之法定義務。再者，因可辨認淨資產之公平價值之本質為一推估之金額，行政法院不應將之舉證程度，提高至與刑事案件相同之「毫無可疑」的程度。

黃士洲(2013)認為若稽徵機關一概要求企業舉證費用損失係屬「合理」支出或為浪費，在個案中易過度介入企業之營利活動，引起爭訟，特別是 100 年決議對「合理性及必要性」之要求，缺乏所得稅法之依據。再者，決議中提及若納稅義務人未能舉證「成本」與「費用」之所得減項時，則視為不存在之見解**不符合所得稅法於納稅義務人違反協力義務時，應先行推計課稅之作法**。且決議採用「全

數剔除或全數計入」之作法，也與所得稅法³⁵相悖，而應由稅捐稽徵機關進行調整或剔除部分金額。102 年兩起企業針對該決議之適法性提出之釋憲聲請，皆被作出不受理處分，其理由³⁶與實務不符，實際上舉證責任之分配與人民權利密切相關，而舉證責任屬實體法之範疇，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，始符合租稅法律主義，至於稅捐稽徵程序足以影響人民之納稅義務，也應以法律或其授權之法規命令定之³⁷，因此該決議在無法源之依據下，有違反租稅法律主義之嫌。再者，解決商譽攤銷之稅務爭議的方法，並非僅探討舉證責任之分配，而應由稅局制定一標準的作業流程，以減省稅局之稽核成本及行政法院之訴訟資源。

4. 律師及會計師對 100 年決議之看法

李益甄(2015)認為 100 年決議對實務上最大之影響為「收購成本之必要性與合理性之舉證責任」部分。首先，合理性部分於非關係企業併購時，不應由納稅義務人負舉證責任，因收購成本係併購雙方經合理商業判斷後之決定，該決議要求納稅義務人應舉證其合理性，有「過度干涉當事人契約自由」之嫌；再者，實務上，國稅局大規模針對有關「合併」之併購案件進行個案協商及和解，而非透過公布行政規則之方式解決商譽攤銷之爭議。

楊淑卿(2015)認為目前商譽攤銷之稅務案件大多採取協談方式解決，然而為維持課稅之安定性及企業併購行為之進展，財政部應與企業及國稅局進行溝通，使稅捐稽徵機關之內規法制化。

陳東良(2015)認為國稅局可能因發現到 100 年決議後，有關商譽之案件幾乎

³⁵ 損失費用扣除之控管模式。

³⁶ 「…對於納稅義務人應負之舉證責任及舉證方式如何，並未加重人民稅負，尚難謂已侵害人民憲法上權利。」

³⁷ 司法院釋字第 640 號理由書：「…稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。…」

皆勝訴，以致稅局原本積極探討應建立標準之查核認定準則之想法，變得較為消極。而實務上，在許多納稅義務人敗訴之案件中，稅局並未否定併購商譽之存在，惟因企業未能舉證其確切金額，使得商譽被「全數剔除」，此舉可視同稅局實務上否准任何企業併購之商譽，明顯與企業併購法及財務會計準則之規定相悖。綜上所述，稅局應善盡其行政職權調查之義務，而非由企業就併購商譽之金額負擔完全之舉證責任，更不應苛求納稅義務人舉證至「完全無疑」。

黃程國(2013)認為縱使納稅義務人未能舉證事實之存在，行政法院仍應依法進行職權調查，惟經行政機關之職權調查後，倘若仍存有事實真偽不明之情事時，行政法院應按風險分配客觀舉證責任，簡言之，職權調查原則下，納稅義務人應負擔客觀舉證責任。而當稅捐機關否定納稅義務人之說法時，則由稅捐稽徵機關負擔舉證責任，納稅義務人則應盡協力義務，然即使納稅義務人未盡協力義務，稅捐稽徵機關也應推估認列其金額。

5. 100 年決議相關之司法院大法官不受理決議

102 年有三起企業對於商譽相關判決所採 100 年決議提出之釋憲聲請，分別為：大法官第 1406 次會議第二十六案、大法官第 1408 次會議第三案，以及大法官第 1412 次會議第五十四案。上述三案大法官會議之結論皆為：「難謂已具體指摘系爭決議認納稅義務人負擔商譽存在及其價值之舉證責任，究有如何侵害人民憲法上權利之處。是其聲請，與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定不合，依同條第三項規定，應不受理。」下表將分述各不受理案之聲請意旨：

表 6、102 年商譽相關大法官不受理案之聲請意旨

大法官 不受理案	聲請意旨
第 1406 次 會議第 26 案	<p>1.系爭決議在法無明文之情況下，逕以決議將作為營利事業所得稅成本費用之商譽價值，由納稅義務人負擔客觀舉證責任，增加法律所無之限制，抵觸憲法第十九條之租稅法律主義。</p> <p>2.系爭決議將商譽價值之客觀舉證責任由納稅義務人負擔，實質上根本否定人民認列商譽攤銷費用之可能，違反憲法第七條平等原則及其派生之量能課稅原則。</p> <p>3.系爭決議課與納稅義務人證明商譽價值之客觀舉證責任，拘束法官於個案中依自由心證判斷證據證明力，使納稅義務人無法透過訴訟程序有效保護其權利，抵觸憲法第十六條訴訟權之保障。</p> <p>4.系爭決議不分情況，一律要求納稅義務人證明商譽價值，此舉證責任之增加，使無法舉證商譽價值者被全部否准認列，並非侵害最小手段，手段與所欲達成目的之利益顯失均衡，違反憲法第二十三條比例原則，過度侵害人民憲法第十五條所保障之財產權及營業自由。</p>
第 1408 次 會議第 3 案	<p>1.確定終局判決所援引之系爭決議，誤將客觀舉證責任分配原則顛倒適用，致使納稅義務人因承擔舉證風險而須補繳稅款，顯與憲法第十五條保障人民財產權之意旨相抵觸。</p> <p>2.系爭決議認納稅義務人應舉證證明收購成本必要、合理等情，顯加重納稅義務人於課稅事實真偽不明時法律所無之租稅負</p>

	擔，實已與憲法第十五條保障人民財產權之意旨相牴觸，應不予援用云云。
第 1412 次 會議第 54 案	<p>1.系爭決議指稱應由納稅義務人舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理等情，不具履行上之期待可能性，無助於稽徵目的之達成。</p> <p>2.系爭決議使法院及稽徵機關輕易迴避本應善盡之職權調查，任意捨棄所得稅課徵之推計課稅原則，致影響人民之權益，超越必要程度，有違行政手段之必要性與牴觸租稅法律主義，侵害聲請人憲法第十五條及第十六條所保障之財產權與訴訟權，應屬無效云云。</p>

林子傑(2014)認為上述不受理案之聲請書中，納稅義務人之陳述似乎混淆客觀舉證責任及主觀舉證責任。如大法官第 1406 次會議第二十六案之聲請意旨第二項，以及大法官第 1408 次會議第三案之聲請意旨第一項。根據兩案上述人之意旨，係 100 年決議「客觀舉證責任」之分配，使商譽之認列被根本否准，然而實際上根本否定商譽之原因係使納稅義務人承擔「主觀舉證責任」，該現象可能係 100 年決議之敘述方式所造成。而大法官第 1412 次會議第 54 案中提到「系爭決議使法院及稽徵機關輕易迴避本應善盡之職權調查，任意捨棄所得稅課徵之推計課稅原則」牴觸租稅法律主義，惟目前稅法尚未有相關規定下，此推斷可能不甚完備。下表將整理有關大法官作出不受理決議可能之理由：

表 7、102 年商譽相關大法官不受理決議可能之理由

可能之理由	概述
未清楚掌握系爭決議可能違憲之處	納稅義務人之聲請意旨可能同系爭決議有混淆客觀舉證責任及主觀舉證責任之嫌，而未準確指出 100 年決議可能違憲之處。
不受理決議似增加法律所無之要件	實務上，對於聲請人就司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款 ³⁸ 中「牴觸憲法之疑義」應指摘之程度，有兩個說法 ³⁹ 。惟「牴觸憲法之疑義」之要件，係不同於不受理決議所稱之「具體指摘系爭決議究有如何侵害人民憲法上權利之處」，而係使聲請人負擔舉證責任，以證明「權利」之存在，該主張已超出「可能說」之範圍，係與舉證責任之分配相關，而增加司法院大法官審理案件法未規定之要件。
不受理決議參酌之大法官解釋應無法推論出其結論	不受理決議之結論係參酌釋字第二一七號、第二二一號、第四三八號解釋 ⁴⁰ ，惟此三號解釋之意旨似與職權調查原則、客觀舉證責任、主觀舉證責任，以及協力義務等系爭決議相關之舉證責任分配無涉，應無法得出上述之結論。

³⁸ 司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：…二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者。…」

³⁹ 「主張說」認為若可由聲請書中判斷，聲請人業已「斷然主張」法律或命令與憲法牴觸，則符合要件；「可能說」則認為除可由聲請書判斷聲請人已主張法令違憲外，亦須客觀判斷法律或命令具牴觸憲法之可能。

⁴⁰ 大法官釋字第二一七號、第二二一號、第四三八號解釋之意旨分述如下：揭示租稅法律主義，主張「課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」；個案中應稅遺產之有無，應依(客觀)舉證責任分配之法則；係審視系爭準則規定之佣金認定與舉證方式，因屬技術性、細節性事項，未逾越所得稅法之規定。

商譽攤銷案件之舉證責任分配，對納稅義務人之權利影響甚鉅，實務上納稅義務人常因承擔舉證責任，於判決最後相關金額仍存有爭議時敗訴。而上述不受理案之聲請人雖可能混淆客觀舉證責任及主觀舉證，或未提及職權調查原則下納稅義務人應盡協力義務，惟依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，納稅義務人確於聲請書中主張其權利因 100 年決議，而受法令之侵害，且系爭決議之舉證責任分配亦使納稅義務人於判決中敗訴，而不得認列商譽攤銷，故對於 102 年之三案件，大法官可能不應作出上述之結論。



最高行政法院 103 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議⁴¹

1. 法律問題

甲公司為經營超級市場之貨物通路商，而分別向乙、丙、丁三家公司僅購買特定營業據點，在以下之事實基礎下，甲公司就營業據點買入價格與各別資產評價間之差額，主張認列商譽資產，應否准許。

(1) 甲公司對上開三處營業據點之「收購成本」及各營業據點內「可辨認淨資產之公平價值」等待證事實之舉證，到達 100 年 12 月 13 日本院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議所要求之證明高度。

(2) 甲公司購買營業據點時，列入契約書中之交易標的（即購買之資產組合）包括：

- I. 對據點所在不動產業主之租賃權。
- II. 據點內之一切機器設備。
- III. 有關經營該據點之營業管理資料及商品營運資料。
- IV. 有關該據點之供應商名單及客戶名單。

(3) 乙、丙、丁三家公司之屬性為：

- I. 乙、丙二家公司也是經營超級市場之貨物通路商。
- II. 丁公司為衣飾之生產商兼通路商。

2. 各說之見解

(1) 甲說（否定說）：

按財務會計準則公報第 25 號所指之企業合併，其合併對象除了「公司」外，依會計研究發展基金會於 97 年 3 月 10 日作成之(97)基秘字第 074 號解釋函，也包括一公司之「事業」。

但解釋函所稱之「事業」，依本院相關判決已曾表示過之法律見解，必須

⁴¹ 司法院法學資料檢索系統，<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。

完全符合以下之特徵或標準方屬之（不合於其中任何一個標準者，即不可認列商譽）。

收購方必須自行使用購入之資產組合，故批發商購入「生產線」之資產組合，而與第三人合作，由該第三人使用購入之「生產線」從事生產，再交由收購方出售者，即非自行使用購入之資產組合，該生產線組合不符合「事業」之定義。

購買的資產組合不可以是營業據點之「土地」、「房屋」及「固定資產」組合（因為上開函釋認：「事業」係指一能經營管理之活動及資產組合），故量販店公司購買另家量販店公司營業據點之「土地」、「房屋建物」及「固定資產」，非屬上開併購「事業」。

購買之資產組合必須兼含負債，如果僅有資產及營業之權益而不含負債者，與企業併購法第 4 條所指之「合併」有別，基於商譽具有與企業不可分割之特性，不能產生商譽。故證券公司購買其他證券公司之固定資產、設備及營業，而非整個公司者，與概括承受消滅公司全部權利義務之合併有別，基於商譽具有與企業不可分割之特性，不得列報商譽攤銷。

依上開標準，本案之甲僅屬單純買入營業據點之「土地」、「房屋」及「固定資產」組合，且買入之資產組合中又不含負債，因此不符合前開二項標準，因此不可認列商譽。

(2) 乙說（肯定說）：

購買公司全部資產中之部分資產者，是否有可能產生商譽資產，取決於該等買入資產之統合觀察，是否符合會計研究發展基金會於 97 年 3 月 10 日 (97)基秘字第 074 號解釋函所定義之「事業」（此一法律論點與甲說相同）。而上開解釋函對「事業」之文字描述為：

事業係指一能經營管理之活動及資產組合，其目的係為投資人、業主、成員或參與者賺取利潤……

事業之組成包括有能力提供產出之投入及處理程序。事業通常有產出，惟產出非該組合事業定義之必要部分（例如尚處於創業期間之事業）。

組成事業之三要素，定義如下：

投入……

處理程序……

產出……

上開解釋函有關「事業」定義之描述，依本院 101 年度判字第 290 號判決意旨之詮釋，認「……收購行為雖非以概括承受被收購公司全部權利義務為目的，但收購之標的如果包括被收購公司的營業權者，即可能因其原有良好之顧客關係、經營地點、生產效率、服務態度、優良管理，與可辨認資產間產生綜合效果，而預期未來經濟效益（商譽），縱使被收購公司的員工將全數資遣，仍遺有良好之顧客關係、經營地點等可預期之未來經濟效益。……」。此等法律論點如予申論，應係認：

組合資產之買入價格原則上之所以會高於「被組合資產拆解後、逐一購買、再行加總」之價格，其道理在於「能提升使用效率的資產組合過程本身需要花費時間、精力，會提升取得組合資產之成本，其次則是花費時間精力組合而成之資產，因其組合所形成之資產獨特性，一方面會帶來市場力量，另一方面資產組合本身必有所取向之「效率」目標，因此形成之組合結構也會有提升未來經濟效益之可能（至於失敗之資產組合，則常常以拆解終結，例如公司終止營業時，是以「解散」為常態，整體以低價轉售反屬變態事實），因此即有承認「商譽」之實證需求。

因此只要是組合資產，理論上即會帶來較高之經濟效益，並以「溢價」來表徵，而有形成商譽資產之可能。並不以購買具有主體地位之「企業」為限（「商譽」之承認與購買之組合資產本身是否有主體資格，並無關連），重點應在於買入之組合資產，能否在「不解組」（即不喪失「結構特徵」）之情況下，依其資產結構，進行「投入」、「處理程序」及「產出」之生產加值活動，而在未來

產生較高之經濟效益者，即符合「事業」之定義，而有認列商譽資產之可能性。

本案例中之甲公司，買入乙、丙、丁三家公司之營業據點，顯係為供經營本業使用（在據點開設超級市場），買入標的除有形資產外，還包括據點建物之租賃權與有關供應商及顧客等資料，此等有形資產及無形資產之組合，在「組合結構」基礎下，甲公司可以進行「投入（向供應廠商進貨等等）」、「處理程序（經營超級市場之活動）」與「產出（顧客買貨而創造營收）」等活動，應認符合「事業」之定義。

表決結果：採甲說。

〔決議文〕

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會 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。

3. 學者對「事業」決議之看法

蔡孟彥(2016)認為稅捐稽徵機關於實際執行上過度解讀 103 年決議，即該決議對「事業」之認定係屬正確，惟「不含負債者」即不構成事業之見解存有疑義。而該收購行為得否適用企業併購法之商譽攤銷規定之判斷，係採用(97)基秘字第 074 號函有關「事業」之解釋，而非回歸該法之立法目的也存有疑義，更有違反租稅法律主義之嫌，而行政法院應說明為何不採用該法之規範。行政法院也應針對該決議中「多數資產的單純加總」及「具完整產銷功能之特定營業部門」之認定及區分標準，進一步說明之。再者，決議中甲說主張「購買之資產組合不含負債者，非屬合併」之見解與公司法學者之見解相悖，且不應以此作為否准之理由。

陳明進(2015)認為 103 年決議中不兼含負債即不構成事業之見解，僅於甲說中提及，決議文本身未見相關之說明，因此稅捐稽徵機關可能有過度解讀該決議

文之嫌，致使決議文之原意被扭曲。

4. 律師及會計師對「事業」決議之看法

李益甄(2015)認為 103 年決議所採之甲說認為購買之資產組合必須「兼含負債」之見解，與實務之併購行為相悖，致使相關之爭訟大多為納稅義務人敗訴。此外，該見解也有過度解讀會計研究發展基金會函釋之嫌，進而附加許多函釋所無之認定要件，尤其是須「兼含負債」始符合事業收購之說法。

蔡朝安、高文心(2015)以證券商之營業讓與為例：早期稅捐稽徵機關認為企業僅得認列「合併」之商譽，證券商因信賴此見解，將收購成本與可辨認淨資產之差額認列為營業權，其後又因財政部函令⁴²，此差額既不得認列營業權，也未能轉正為「商譽」，因此稅捐稽徵機關有違反行政程序法⁴³之誠實信用原則及信賴保護原則之嫌。而 103 年決議之甲說中：不含負債即不構成「事業」之見解，並未於決議文本中提及，且該見解認為：不含負債者，與企業併購法所指之「合併」有別，此說法本身即存有疑問，因「合併」行為本就非企業併購之唯一類型。再者，會計研究發展基金會亦不認為「含負債與否」為事業之要件⁴⁴，而甲說之見解更與實務之營業讓與行為中簡化法律關係之作法相悖。至於稅捐稽徵機關以承擔負債作為事業之要件，亦違反 103 年決議：認為併購事業得認列商譽之見解，另稅捐稽徵機關以「所購入者不含員工」作為否准之理由，亦與實務牴觸⁴⁵，且因員工係屬權利主體，得自行決定其去留，因此若契約中已記載被併購方有解聘員工之義務時，即應認定符合事業之認定。

⁴² 財政部 100 年 8 月 12 日台財稅字第 10004073270 號函。

⁴³ 行政程序法第 8 條：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」

⁴⁴ 會計研究發展基金會(103)基秘字第 216 號函：「『事業』之組成要素因時、因事、因地而異，並不一定存有負債，應按所涉交易攸關事實及情況作實質判斷。」

⁴⁵ 證券商受讓其他證券商之營業據點時，為防範勞資爭議，通常會要求被併購方先行解僱員工。

周黎芳、蔡幸儒(2014)肯定 103 年決議認為應按照會計研究基金會函令之見解，係合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 之實質課稅原則，然該決議所採之甲說以兼含負債作為事業併購之要件之一，係屬不合理。以法律面而言，企業係遵行交易時之財務會計準則公報及會計研究發展基金會相關解釋認列商譽，是以甲說增加會計研究基金會函令所無之限制，係違反信賴保護原則；以會計面，該函令注重經濟實質而非法律形式，因此未以兼含被收購方負債為認定要件。再者，國際財務報導準則第 3 號⁴⁶亦未以此為要件；以經濟實質面，依據財務會計準則公報第 1 號負債之規定⁴⁷，各負債皆有關聯之經濟因素，例如產品保固，因此企業收購之資產組合若與負債無關時，該產品組合即不應包含負債，是故收購事業是否應兼含其負債應為個案認定。此外，該決議之背景係超級市場之貨物通路商收購營業據點之行為，是否亦適用於其他收購事業行為，仍有爭議。

⁴⁶ 國際財務報導準則第 3 號 A 部分 B9。

⁴⁷ 負債係企業之現有義務，該義務須以某一方式履行。

第參章、最高行政法院庭長法官聯席會議相關決議之分析

一、100 年決議之統整

以下各表將統整 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，並依據商譽之定義、舉證責任，以及商譽轉正等作區分，據以比較並分析各說及決議文本身之見解。

1. 商譽之定義

會計上商譽之公式=併購成本(X) - 可辨認淨資產公平價值(Y)，即商譽係企業於併購中，所支出之總成本與所取得之總淨資產公平價值不相等且無法解釋及辨認之多支出部分。藉由表 8、表 9 可發現 100 年決議甲說、丙說及決議文本身對商譽之定義，係依照財務會計準則公報第 25 號及「公司申請登記資本額查核辦法」(已修正為會計師查核簽證公司登記資本額辦法)之規定，商譽係因收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值產生。⁴⁸

惟對於該決議揭示之「法律問題」部分，對商譽之定義仍存有爭議，特別是此部分對所取得可辨認淨資產公平價值之定義為「各別資產逐一估價再行加總」。過往行政法院之部分判決認為因併購交易為一搭售行為，不應針對單一資產之金額進行認定⁴⁹，又依照財務會計準則公報第 25 號第 18 段公平價值決定之相關規定，並非各項資產之公平價值均可衡量，因此可辨認淨資產公平價值之決定應非「各別資產逐項估價後加總」，而應綜合評估「一組」(同類型)資產之公平價值(余景仁 2012；黃俊杰 2016)。故決議文本身也並未說明應針對各別資產逐一估價，再行加總計算可辨認淨資產之公平價值。

⁴⁸ 財務會計準則第 25 號公報於第 4 段規定：「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。」

⁴⁹ 參照最高行政法院 100 年度判字第 723 號及 100 年度判字第 727 號。

表 8、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—商譽定義

	甲說	乙說	丙說
商譽 定義	<p>商譽係一種無形資產，指企業所具超額獲利能力之價值，其價值難以明確單獨計算，徵諸實務上公司併購之操作及財務會計準則公報第 25 號第 2 段「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資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，應列為商譽」，正商譽之產生係因收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值。</p>	-	<p>商譽係指因併購所取得可辨認資產之公平價值與購入成本之差額。</p>

表 9、最高行政法院 100 年決議之法律問題、甲說及決議文見解之比較—商譽

定義

	法律問題	甲說	100 年決議文
商譽 定義	原始購入成本減除購入各別資產逐一估價再行加總後之餘額。	正商譽之產生係因收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值。	企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。

2. 舉證責任

(1) 舉證責任之分配

首先，針對舉證責任之分配可分為由誰負舉證責任，以及所負之舉證責任類型兩部分探討。由誰負舉證責任部分，由表 10 可得甲說及丙說認為應由納稅義務人負舉證責任，乙說則認為應視待證事實之不同而異，而商譽之金額又涉及收購成本及可辨認淨資產公平價值，本研究認為針對不同待證事實而有不同之舉證責任分配，係較合理之作法，以下將分述有關「收購成本之真實、必要、合理性」，以及「可辨認淨資產公平價值」之舉證責任應由何人承擔：

I. 收購成本之真實性、必要性、合理性

真實性部分，收購成本之「真實性」由納稅義務人負擔客觀舉證責任係屬合理，而對於納稅義務人，提出該支出確實存在之證據，協助行政法院調查，應較無難度，因此該部分實務上也較少爭議。

而實務上收購成本之必要性與合理性之舉證責任分配則較多爭議。行政法院認為依照 100 年決議應由納稅義務人負擔此部分之「舉證責任」，惟所得稅法並未提及企業併購之收購成本須由納稅義務人先證明其必要性與合理性後，始得認列，因此要求納稅義務人對此負舉證責任，係缺乏相關法源

依據，且增加法律所無之要件。再者，因收購成本係由收購企業對被收購企業未來營運之預期，以及併購雙方之議價能力等因素決定，故收購成本之必要性與合理性並無客觀之判斷基礎，100年決議之舉證責任分配，可能有介入企業營運與干涉併購企業契約自由之嫌，亦使納稅義務人負擔過多責任，因而造成更多商譽相關爭訟。

此外，收購成本是否具必要性與合理性，與企業併購之動機密切相關，如甲說提及企業併購動機包含：擴大市場占有率、技術提升，及防禦性動機等，此部分涉及產業環境與未來發展、法律、會計、勞資等多方面議題，是故與稅捐稽徵機關相比較，企業併購之主管機關或專業機構應較具相關專業能力，以進行收購成本必要性與合理性之判斷。

綜上所述，本研究認為若企業併購交易之收購成本必要性與合理性，業經主管機關之核定或由納稅義務人委請獨立專業機構進行認定時，稅捐稽徵機關若仍質疑此金額之必要性與合理性，應由稅捐稽徵機關針對收購成本「不必要」、「不合理」之處，提出具體之證據，並由行政法院應依職權加以調查。

II. 可辨認淨資產公平價值

由表 10、表 11，可得 100 年決議、甲說及丙說皆認為納稅義務人應對併購所取得可辨認淨資產之公平價值負「舉證責任」，其理由不外乎：併購企業較具舉證之便利性，且得依財務會計準則公報進行資產評價，而當過往資產之價值評估有困難時，也得委請專業機構進行鑑價。

然而，若僅因納稅義務人較易於收集相關證據，即將行政訴訟法之職權調查原則下，行政法院應盡之職權調查義務，轉嫁予納稅義務人，使其應盡之協力義務轉變成舉證責任，有過於加重納稅義務人責任，而有違企業併購法立法意旨之嫌。再者，可辨認淨資產之公平價值本質上係一估定之金額，亦無客觀之認定標準，且稅捐稽徵機關也未舉出何種專業機構具備其要求之

獨立性，將使納稅義務人所提出之公平價值證據，即便業經專業機構驗證，也難以符合稅捐稽徵機關之要求。

綜上所述，本研究認為乙說之作法可能較能降低徵納雙方之爭議，即由稅捐稽徵機關對於有疑義之金額加以調查，並得要求納稅義務人善盡協力義務，對相關金額之估定為補強說明，並於可辨認淨資產之公平價值仍存疑時，由稅捐稽徵機關依其所查得之合理金額，進行轉正。

(2) 客觀舉證責任與職權調查主義

100年決議之甲說、丙說及決議文均認為應由納稅義務人負「客觀舉證責任」。惟葛克昌(2017)提出：決議所採之甲說提及納稅義務人應對所得減項負舉證責任，若無法提出證據，即為敗訴，依據該見解納稅義務人應負擔之舉證責任應為「主觀」舉證責任，而非客觀舉證責任，因此本研究將探討商譽之稅務爭訟中應負舉證責任之類型。

客觀舉證責任係當法院審理之最終階段事實仍真偽不明時，當事人須承擔不利益結果之責任；主觀舉證責任係當事人為免於敗訴，須於所主張之事實存有爭議時，提出證據之責任(黃士洲，2013)。目前我國之行政訴訟法係依據職權調查主義，行政法院應本於職權調查之責，釐清事實之存在與否，而納稅義務人應盡協力義務，惟行政法院善盡職權調查義務後，商譽攤銷案件之事實仍真偽不明時，納稅義務人應負「客觀舉證責任」，而非「主觀舉證責任」(黃程國，2013)。

甲說採用規範要件說分配舉證責任，認為若納稅義務人未能對所得減項提出證據，即為敗訴之說法，實屬「主觀舉證責任」。然而，職權調查主義下，原則上應無「主觀舉證責任」之適用，故決議文本身也未提及有關「主觀舉證責任」之用語，惟實務判決中，行政法院與稅捐稽徵機關有擴大解釋該決議之嫌，試圖將納稅義務人原應盡之協力義務，轉變為「主觀舉證責任」，以減輕其應負之職權調查義務。

(3) 舉證程度

100 年決議文認可提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據，然而企業事後委託專業單位進行評價之作法，常因被認為資訊可能多由併購企業管理階層所提供，而受到稅捐稽徵機關與行政法院過於嚴苛之審查。業界提出固定資產鑑價為例，該類資產之價值常因未實際進行盤點，而被行政機關認定為證據力不足(陳惠明，2012)。然而，行政法院商譽攤銷之稅務案件可能多為數年前之企業併購案件，稅捐稽徵機關與行政法院要求納稅義務人對併購時點之資產進行實地盤點，以證明其公平價值係屬合理之作法，實務上難以達成，亦將使納稅義務人於商譽稅務案件中處於極度不利之地位。

再者，如上所述，企業併購之收購成本必要性與合理性，以及可辨認淨資產公平價值之評估，皆屬主觀認定與判斷，若要求將無客觀標準之金額衡量之舉證程度，提高至毫無疑問之程度，確實使稅捐機關與行政法院有全面否准商譽認列之疑慮，而有違企業併購法第 40 條准許併購商譽攤銷之規定(陳東良，2015)。

總而言之，商譽攤銷之稅務判決中，納稅義務人應負「客觀舉證責任」，但不負「主觀舉證責任」。而依據納稅者權利保護法第 7 條第 4 項⁵⁰，稅局若認為相關金額不合理或具爭議時，應提出具體證據，並由行政法院依職權調查及審理，納稅義務人則應盡協力義務，惟行政法院之責任不受納稅義務人是否盡協力義務而影響。再者，因收購成本必要性與合理性之鑑價報告涉及主觀認定，其舉證程度應與刑事案件之舉證程度作出適當的區別；可辨認淨資產公平價值也因涉及主觀之估定，其舉證程度亦應合理調降。

⁵⁰ 納稅者權利保護法第 7 條第 4 項：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」

表 10、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—舉證責任

	甲說	乙說	丙說
舉證責任分配	<p>課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所得加項之收入，由稅捐稽徵機關負舉證責任；有關所得計算基礎之減項，即「成本」與「費用」，因屬於權利發生後之消滅事由，則應由納稅義務人負舉證責任。故商譽價值既屬所得之減項，自應由納稅義務人負其舉證責任。</p> <p>又商譽之產生係「收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值」，納稅義務人自應就收購成本之合理性、必要性，及所取得可辨認淨資產之公平價值負其舉證責任。</p>	<p>有關商譽資產金額之舉證責任及證明內容，要視待證事實之不同，而異其分配原則。</p>	<p>應由納稅義務人負客觀舉證責任。</p>

	倘稽徵機關提出反證足以動搖法院對於本證之確信時，納稅義務人仍應再負舉證責任。		
收購成本	<p>企業進行併購，有其潛在之動機，不論為何，關涉之專業問題如法律、會計、勞資關係等諸多層面，極其複雜；另結果之成功或失敗，影響交易雙方之經濟利益至為重大，故企業就此議題莫不審慎為之。又其程序在公司法及 91 年 2 月企業併購法公布施行後，均應送經股東會進行特別決議。故關於收購成本之決定雖係出於交易雙方你情我願之合意，惟雙方於達成合意前，均應就關係收購成本之各項因素進行評</p>	<p>…應由營利事業負擔舉證責任，但證明事項，<u>僅限於購入金額之「真實性」及「必要性」</u>，<u>購入成本之合理性</u>，應由稅捐機關負擔舉證責任。且在「原始購入金額不合理性」之待證事實確定後，稅捐機關也應制定<u>轉正規範</u>，決定合理之原始購入成本金額。理由如下：(一) 企業併購價格有其偏高之實證上道理，營利事業很難正面說明價格之合理性，而稅捐機關認為買入價格不合理，必然是有掌握到標準價格之訊息。此</p>	<p>(一) …應由為併購之營利事業負客觀舉證責任。 (二) 如稅捐機關對其價格之<u>真實性或合理性</u>有所質疑，為併購之企業需提出本證，舉證說明價格決策之形成機制。 (三) 惟企業併購過程中「原始購入成本」之決定涉及對未來收益之預測，本質上具「不確定性」，故稅捐機關之質疑本身應有具體可信之反證為憑，不得空言主張。</p>

	<p>估，如資產價值、經營績效、未來發展等；此外，收購方式之進行如現金收購、先進行股權投資再進行收購、股權交換等，每一階段成本之支出均屬計算收購成本之範圍，列報商譽攤提之納稅義務人自應舉證說明各階段均屬收購計畫之一環，得列入收購成本。</p>	<p>時要求稅捐稽徵機關舉證證明「購入價格不合理」之待證事實，即屬合理。</p> <p>(二)又在「併購價格不合理」之待證事實得以證明後，因為稅捐機關有已有判斷「合理價格」之事證資料，要求其「轉正」原始購入成本之合理金額並無困難。</p> <p>(三)稅捐機關還可本於行政一體之立場，將資料移送金管會追查為此併購決定企業之負責人，查明有無利益輸送，以維護全體小股東之利益。</p>	
<p>可辨認淨資產公平價值</p>	<p>(一)存續之一方已完成併購取得被併購者之資產，<u>不論由協力義務出發，或就其與證據之貼近及舉證</u></p>	<p>…<u>在原始成本金額依上開程序確定，且營利事業對購入之資產(負債)亦已逐項列舉並為評價後，應由</u></p>	<p><u>於企業併購之購入成本金額已得確認之前提下</u>，因併購取得之可辨認資產(含承擔之負債)，其公平價值</p>

	<p>之便利而言，納稅義務人均應就此公平價值負其舉證責任。</p> <p>(二)再者，公司申請登記資本額查核辦法…第6條第8項後段規定⁵¹：「…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，如收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，則列為商譽。」；另依財務會計準則公報第25號企</p>	<p>稅捐機關對特定資產之「遺漏」或「低估」與「該特定資產短漏估結果造成全部資產總攤提費用增加」等事實負舉證責任，且在該事實已經證明之情況下，仍應制定轉正規範，予以調減商譽金額。理由如下：</p> <p>(一)…以各別可辨認資產公平價值之加總無法正確估定，即謂對應之商譽價值亦無從認列，進而全面否認商譽資產之存在，有違行政程序法第8條之誠實信用原則及同法第9條之有利不利一律注意原則。</p>	<p>經事實審法院依職權調查結果，雖尚難完全肯認納稅義務人之主張，然已得認稅捐稽徵機關所為商譽係零元之原處分，其適法性已經動搖，而稅捐稽徵機關又未就併購所取得可辨認資產之價值為估定者，…事實審法院如認由稅捐稽徵機關為該資產價額之估定，更有利於案件之進行者，即得將該事件之訴願決定及原處分（復查決定）均予撤銷，由稅捐稽徵機關就該購入資產為價額之估定。至納稅義務人因就該購入資產之公平價值應</p>
--	---	--	---

⁵¹ 公司申請登記資本額查核辦法第6條第8項後段規定：「公司合併者，會計師應就合併發行新股於查核報告書中，載明其會計處理是否已依商業會計法、商業會計處理準則、一般公認會計原則及其他相關規定辦理，並應依據股東會、董事會之決議（股東同意書）及合併契約書就股東姓名、配發股數及其他相關事項予以查核；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，如收購成本超過所取得可辨認淨資產之公平價值，則列為商譽。」

<p>業合併—購買法之會計處理第 17 段及第 18 段規定可辨認各項淨資產之分攤及評價，本即為一般公認之會計原則，納稅義務人自得本此原則進行評價。</p> <p>(三) 惟繫屬於法院之爭議事件，均係發生於過往之併購案，要求納稅義務人按前揭會計原則進行評估，或有實務上之困難，則納稅義務人非不得委諸專業單位於事後進行評價以還原併購時之各項淨資產公平價值。此種鑑定之證據方法一如民刑事事件所習用之土地價格鑑定、損失鑑定般，其結果是否可還原併購時之公平價</p>	<p>(二) 而各別資產之估價程序，…其證明方法並不以出具「專家書立之鑑價報告」為限，仍可採用其他方法證明⁵²。</p> <p>(三) 如果徵納雙方對營利事業各別有形及無形資產之估價，是否曾踐行財務會計準則公報第 25 號…有爭議。…稅捐機關仍應命營利事業逐一為補強說明。</p> <p>(四) 如果稅捐機關審查營利事業之補強說明結果，認為仍有數筆特定資產(要具體指明)之估價不合理(偏低)，應證明「合理性」之判準依據，並說明此等偏低估價之結果是否會造成「當期資產攤提費用之增</p>	<p>負事實真偽不明之客觀舉證責任，且依稅捐稽徵法第 30 條及行政程序法第 40 條規定，稅捐稽徵機關為調查課稅資料，本得要求納稅義務人提出必要之文件，是納稅義務人就併購所取得可辨認資產之公平價值，應盡提出證據之能事，俾免嗣後因客觀舉證責任分配而受不利益之認定。</p>
---	---	--

⁵² 財務會計準則公報第 25 號之估價程序及標準，並未嚴格要求專家鑑價，也未要求提出鑑價書面報告。

	<p>值，繫之於鑑定者之素養、資料之公正、完整等因素，屬於法院心證形成之內涵，自不得徒憑鑑定時點在併購之後即推翻鑑定結果。</p>	<p>加」⁵³。 (五) …稅捐機關…可依此「合理標準」予以「轉正」。</p>	
--	---	---	--

表 11、最高行政法院 100 決議之甲說與決議文見解之比較—舉證責任

	甲說	100 年決議文
舉證責任	<p>商譽價值既屬所得之減項，自應由納稅義務人負其舉證責任。又商譽之產生係「收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值」，納稅義務人自應就收購成本之合理性、必要性，及所取得可辨認淨資產之公平價值負其舉證責任。倘稽徵機關提出反證足以動搖法院對於本證之確信時，納稅義務人仍應再負舉證責任。</p>	<p>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。</p>

⁵³ 如果不會造成商譽攤提費用之增加，鑑於商譽與非商譽資產在費用認列上之正負消長關係，稅捐機關並無爭執之實益。

3. 商譽轉正

由表 12 可知，甲說認為於決議中提及轉正之見解，將拘束稅捐稽徵機關該年度之轉正行為，以及影響過去年度之稅報及財報，因此由個案法官審理時，再決定是否得轉正商譽，可能較為妥適。乙說認為如稅捐稽徵機關已提出收購成本不合理之證據後，應依其認定之「合理價格」轉正收購成本之金額；可辨認淨資產公平價值部分，若因該金額不得確定，而否准商譽之認列，係違反行政程序法第 8 條之誠實信用原則及同法第 9 條之有利不利一律注意原則，因此稅捐稽徵機關也應依所取得之合理公平價值，予以轉正，以合乎租稅公平原則。丙說認為因收購成本是單一價格，而非各別資產之估價金額，因此當此一金額無法確定時，不得適用營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款「轉正」規定，即商譽被否准；然當收購成本已得確定下，依所得稅法第 66 條第 2 項規定，各項資產金額不得確定時，應由稅捐稽徵機關推估其金額。

由表 13 可得 100 年決議文中，並未提及商譽轉正之處理。然而該決議後，行政法院卻引用該決議，不承認商譽轉正，直至 103 年底才開始有承認轉正之判決形成。決議未探討是否允許商譽轉正，造成另案處理、無法轉正及承認轉正之不同判決結果，雖此分歧意見可能為行政法院就個案審理之結果，惟仍需考慮此舉可能使得企業併購之稅務風險提高，亦可能違反所得稅法及營利事業所得稅查核準則有關轉正之規定。

目前相關法律已有對轉正之規定，依據所得稅法第 66 條第 2 項⁵⁴及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款⁵⁵規定，當各類資產推估之金額不得確定時，得由稅捐稽徵機關推估認定，予以轉正。而企業併購法第 47 條⁵⁶及所得稅法第

⁵⁴ 所得稅法第 66 條第 2 項：「…納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」

⁵⁵ 營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款：「…各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。…」

⁵⁶ 企業併購法第 47 條：「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。」

43 條之 1⁵⁷也規定若企業透過不合常規交易之安排，以規避稅負時，稅捐稽徵機關應按交易常規或所查得資料予以調整。因此若稅捐稽徵機關不依併購行為之經濟實質或常規交易轉正商譽，或行政法院不允許商譽轉正，則有違租稅法律主義之嫌。

本研究認為甲說之見解有其道理，因決議內容對行政法院之判決具拘束力，若於決議文中直接提及是否得轉正，確實會引發許多爭議，如轉正之舉證責任應由誰負擔等，惟參照司法院大法官釋字第 745 號解釋：本於量能課稅之客觀淨值原則，即所得稅法第 24 條之收入費用配合原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。企業併購係基於企業之營運與未來發展等考量，其支出成本若能證明確實存在，則應得以作為所得稅之減項；至於可辨認淨資產之公平價值屬於「客觀上可得確定之事實」，其價值不因納稅義務人是否提出足夠證據證明之，或是否已善盡協力義務，而不存在。即職權調查原則下，若稅捐稽徵機關質疑此金額，應予以推估轉正。

綜上所述，若稅捐稽徵機關對於該金額之必要性或合理性有所質疑時，應如乙說所提及有其認定之「合理金額」，且不論納稅義務人是否善盡協力義務，稅捐稽徵機關皆應按照此金額推定，調整商譽之金額，亦或將商譽轉正為其他無形資產或費損，取代全部剔除之作法，始合於客觀淨值原則，以及所得稅法與企業併購法等各法之意旨。而有關轉正之相關問題仍須由行政法院作出解釋，或由立法機關針對相關爭議制定法律，以減少相關爭議。此外，目前所得稅法第 60 條僅提及營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等五大類資產，且依據財政部 100 年 8 月 12 日台財稅字第 10004073270 號函規定該法條之營業權僅限於

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。」

⁵⁷ 所得稅法第 43 條之 1：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」

相關法律規定之範圍，不包含營業行為所產生之其他價值。惟依據國際財務報導準則第 38 號公報(IAS 38)之規定，無形資產之種類不僅限於此五大類資產，尚包含科學或技術知識、新程序或系統之統計與操作、智慧財產、市場知識、客戶名單、進口配額、客戶忠誠、市場占有率等多類法律未規定之無形資產。若經由修正所得稅法⁵⁸⁵⁹，依據經濟實質擴大無形資產之認定範圍，較能有助於稅局將被否准之商譽轉正成他類較合理之得攤折無形資產。

表 12、最高行政法院 100 年決議之各說見解比較—商譽轉正

	甲說	乙說	丙說
商譽轉正	<p>行政法院如於確定判決中表明轉正之法律見解，除於個案中拘束稽徵機關應於該年度之所得稅事件中轉正資產價值重為核定外，此一經轉正之價值亦將同時影響已經完成之以往年度之稅報及財報，會否牽動已經確定之事件？如</p>	<p>多次強調稅捐機關有制定補充規範予以「轉正」，而調整其金額之必要。 …「轉正」應具備之前提條件及轉正方式，涉及稅捐法律漏洞之填補，…應力求客觀、合理⁶⁰，使與為併購行為營利事業之實際稅負能力相當，以維租</p>	<p>如經行政法院調查結果，對「原始購入成本」金額大小無法形成確切心證，即應認「原始購入成本金額無法確定，商譽金額亦無法衡量」，此時因為原始購入成本是一次購入全部資產之單一價格，而非各別資產之估價金額，所以</p>

⁵⁸ 101 年行政院院會已通過所得稅法第 60 條之修正草案：增列得計算攤折之無形資產項目包括其他法律規定之權利及商譽並訂定攤折年限，並明定營利事業可明確辨認、具明確財產價值且有一定經濟效益年限之無形資產，經財政部核定者，准予攤折。

⁵⁹ 為配合現今無形資產之發展，財政部擬訂所得稅法第 60 條之修正草案：擴大得攤折之無形資產範圍，包含：積體電路電路布局保護法、漁業法、礦業法、水利法等規定之權利及商譽，以及經財政部核定之可明確辨認、有確切價值，且具一定經濟效益年限之無形資產，准許攤折。詳見：https://law.ndc.gov.tw/Suggestions_detail.aspx?ID=5551。

⁶⁰ 參照司法院大法官釋字第 218 號解釋及第 493 號解釋意旨。

<p>會，如何於訴訟法上建構妥適之見解？又會否使納稅義務人必須重新調整稅報？再者，各項可辨認淨資產之攤提年限不一，甚至是無可攤提（如前述之土地），本院決議文具有拘束下級審之功能，有無必要不區別個案事實如何，於決議文中指明納稅義務人勝訴時，稽徵機關即有轉正之義務？抑或留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解，較為妥適。</p>	<p>稅公平原則。而轉正規定本身符合「租稅公平原則」之要求，與稅捐法律本身之規範精神相符，而滿足「法律優先原則」，行政法院仍享有審查權。</p>	<p>無營利事業所得稅查核準則第96條第1款「轉正」規定之適用，所以即應為有利於稅捐機關之認定，無需再調查「各項資產（負債）之公平價值」。 <u>（於企業併購之購入成本金額已得確認之前提下）</u>依所得稅法第66條第2項規定，納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。</p>
---	--	--

表 13、最高行政法院 100 年決議之甲說與決議文見解之比較—商譽轉正

	甲說	100 年決議文
商譽 轉正	<p>本院決議文具有拘束下級審之功能，有無必要不區別個案事實如何，於決議文中指明納稅義務人勝訴時，稽徵機關即有轉正之義務？抑或留待個案由審理法官視其情節，於判決中表示法律見解，較為妥適。</p>	未提及

二、 103 年決議之統整

1. 103 年決議之爭議點—「事業」之認定

103 年決議相關案件之「收購成本」及「可辨認淨資產之公平價值」等待證事實之舉證，已達 100 年決議所要求之證明高度，惟併購企業仍不得認列商譽，係因該案件中，購入之資產組合本質是否為「事業」，存有爭議。

企業併購法第 4 條第 2 款對併購之定義為：公司之合併、收購及分割之行為。依據同法第 4 條第 4 款，「收購」係指「公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。」即收購行為不僅包括依法取得他公司之「股份」，取得他公司之「營業或財產」也係企業併購法規定之「收購」行為。而收購標的公司全部或一部分之資產之目的係取得標的公司之權利、經營業務之能力或個別具體之資源。

目前我國有關事業收購較詳盡之規定係會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函，如企業購入之資產符合該函釋對「事業」之定義時，一公司收購另一公司之事業，得適用財務會計準則公報第 25 號。依該公報第 17 段之規定：「因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，均應按收購日之公平價值衡量，並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。」依經濟部 96 年 6 月 26 日經商字第 00000000000 號函，商業會計處理準則第 2 條⁶¹所稱之「一般公認會計原則」之範圍為：「財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻等，其適用次序依序為財務會計準則公報、公報解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻」。由此可知，稅務行政法之法源也包括會

⁶¹ 商業會計處理準則第 2 條：「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。…」

計研究發展基金會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋。⁶²故目前企業購入之資產組合是否符合事業之認定，應以該基金會發布之(97)基秘字第 074 號函為主。

2. 103 年決議之各說見解

針對「購買公司一部分之資產」者，是否得認列商譽資產，該決議甲、乙兩說，皆認為應觀察購入資產是否符合會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函所定義之「事業」。惟兩說對於該函令之解釋有所差異。由表 14 可得，甲說認為必須完全符合三項條件：1. 收購方必須自行使用購入之資產組合、2. 購買的資產組合不可以是營業據點之「土地」、「房屋」及「固定資產」組合、3. 購買之資產組合必須兼含負債，企業所取得之資產始符合「事業」之定義，即該收購行為收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值之部分，得依據財務會計準則公報第 25 號列為商譽。

乙說則參照最高行政法院 101 年度判字第 290 號之判決意旨：「…收購行為雖非以概括承受被收購公司全部權利義務為目的，但收購之標的如果包括被收購公司的營業權者，即可能因其原有良好之顧客關係、經營地點、生產效率、服務態度、優良管理，與可辨認資產間產生綜合效果，而預期未來經濟效益(商譽)，縱使被收購公司的員工將全數資遣，仍遺有良好之顧客關係、經營地點等可預期之未來經濟效益。…」認為購入之組合資產，若能在「不解組」下，依其資產結構，進行「投入」、「處理程序」及「產出」之生產加值活動，而在未來產生較高之經濟效益者，即符合「事業」之定義，而有認列商譽資產之可能性。

⁶² 參照最高行政法院 106 年度判字第 694 號。

表 14、最高行政法院 103 年決議之各說及決議文見解比較—事業定義

	甲說	乙說	決議文
事業定義	<p>解釋函所稱之「事業」，依本院相關判決已曾表示過之法律見解，必須完全符合以下之特徵或標準方屬之…。</p> <p>收購方必須自行使用購入之資產組合，故批發商購入「生產線」之資產組合，而與第三人合作，由該第三人使用購入之「生產線」從事生產，再交由收購方出售者，即非自行使用購入之資產組合，該生產線組合不符合「事業」之定義。</p> <p>購買的資產組合不可以是營業據點之「土地」、「房屋」及「固定資產」組合…。</p>	<p>組合資產之買入價格原則上之所以會高於「被組合資產拆解後、逐一購買、再行加總」之價格，其道理在於「能提升使用效率的資產組合過程本身需</p> <p>要花費時間、精力，會提升取得組合資產之成本，其次則是花費時間精力組合而成之資產，因其組合所形成之資產獨特性，一方面會帶來市場力量，另一方面資產組合本身必有</p> <p>所取向之「效率」目標，因此形成之組合結構也會有提升未來經濟效益之可能…，因此即有承認「商譽」之實證需求。</p>	<p>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會 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。</p>

	<p>購買之資產組合必須兼含負債，如果僅有資產及營業之權益而不含負債者，與企業併購法第 4 條所指之「合併」有別，基於商譽具有與企業不可分割之特性，不能產生商譽。...</p>	<p>…重點應在於買入之組合資產，能否在「不解組」(即不喪失「結構特徵」)之情況下，依其資產結構，進行「投入」、「處理程序」及「產出」之生產加值活動，而在未來產生較高之經濟效益者，即符合「事業」之定義，而有認列商譽資產之可能性。</p>	
--	---	--	--

3. 探討 103 年決議之決議文

決議文最後採用甲說，認為該案購入之營業據點，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，即與甲說所提事業要件之一：「購買的資產組合不可以是營業據點之「土地」、「房屋」及「固定資產」組合」相悖。惟乙說提及本案例中所收購之營業據點，顯係為供經營本業使用，且買入標的除上述有形資產外，尚包括據點建物之租賃權與有關供應商及顧客等資料，在此資產組合下，收購公司得進行會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函所稱之投入、處理程序、產出等活動，因此本研究認為收購案件之通路商若能舉證購入之資產組合，除「土地」、「房屋」及「固定資產」等，也包含供應商及顧客等資料，應准許企業認列事業收購之商譽。

再者，依據會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函及國際財務報導準則第 3 號公報之例外規定，如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與

其原本事業之投入及處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序。且實務上事業之投入、處理程序及產出等要素之性質亦會因產業及營運結構不同而有所差異，故所取得之資產組合是否符合事業之認定，其標準應為該組合是否能由市場參與者經營及管理，而非依據賣方是否將其當作事業經營或買方是否意圖將其當作事業經營。若收購方能將購入之資產組合與本業之投入及處理過程整合，且該組合得由其經營及管理，並繼續提供產出，則應符合事業之定義。

4. 稅捐稽徵機關及行政法院對 103 年決議之解讀

統整學者及業界對於 103 年決議之質疑，多係行政法院及稅捐稽徵機關對於該決議有過度解讀之嫌，其中「購買之資產組合必須兼含負債」始符合事業收購之說法，最為學者及業界反對，且與會計原則及事業收購實務有違。事業收購行為應涵蓋之負債，應以與收購事業相關聯之負債為限，而非兼含所有負債，始符合事業收購之定義，才得認列商譽。

於 103 年決議之決議文中並未提及「兼含負債」之事業認定限制，惟於實務判決中，稅捐稽徵機關及行政法院常將甲說之論點加諸於相關案件中，而增加法律、決議及會計原則所無之限制，除較具爭議之「兼含負債」外，本研究將透過分析 103 年至 107 年之事業收購相關判決，探討「認定企業購入資產組合是否符合事業」時，其「投入」或「處理程序」要素是否於判決中增加其他限制，而有過度解讀該決議之嫌，且增加法律及決議所無之要件。

此外，103 年決議係針對貨物通路商之收購行為，然而，許多提及該決議之判決，亦引用甲說之見解，認為：證券公司購買其他證券公司之固定資產、設備及營業，而非整個公司者，與概括承受消滅公司全部權利義務之合併有別，基於商譽具有與企業不可分割之特性，不得列報商譽攤銷。因此本研究於事業收購相關案件中，也發現多件營業權得否轉正為商譽之案件，造成證券商原本因為法律

規定⁶³，將收購成本與可辨認淨資產公平價值之差額認列為營業權，在財政部台財稅字第 10004073270 號函後，此差額既不得認列為營業權，亦不得轉正為商譽或其他無形資產，有違誠實信用原則、信賴保護原則，以及客觀淨值原則。

綜上所述，本研究認為當目前除會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函外，其他相關法律未有較明確之事業認定標準時，應重視該函釋注重經濟實質之精神，並避免過度解讀該函釋之規定，以利促進企業進行事業收購，擴展其經營，並降低相關之稅務風險。再者，會計研究發展基金會於(103)基秘字第 216 號函：「『事業』之組成要素因時、因事、因地而異，並不一定存有負債，應按所涉交易攸關事實及情況作實質判斷。」，以及(107)基秘字第 109 號函，亦皆可得會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函對於事業之認定較注重交易之經濟實質，而非增加過多之明文限制。

⁶³ 僅合併行為得認列商譽。

第肆章、商譽相關判決之分析

本研究之資料係於司法院法學資料檢索系統，以「商譽」為關鍵字搜尋最高行政法院 103 年 1 月 1 日至 107 年 12 月 31 日，有關「營利事業所得稅」之判決，據以研究商譽攤銷之稅務爭議，並分析行政法院對於決議之解釋及實際運用情形，查得之判決數共計 104 件。表 15 為爭議點不包含企業併購商譽攤銷之最高行政法院判決(裁定)，非屬本研究之範圍，故於下列統計資料中予以排除，排除件數共 10 件。

表 15、爭議點不包含企業併購商譽攤銷之最高行政法院判決(裁定)

	裁判字號	爭議點
最高行政法院	107 年度判字第 691 號	呆帳損失及其他費用認列爭議。
	107 年度判字第 448 號	長期股權投資減少數得否沖抵未分配盈餘。
	106 年度判字第 366 號	反向合併交易而沖抵之保留盈餘可否列為未分配盈餘減除項目。
	106 年度判字第 365 號	反向合併交易而沖抵之保留盈餘可否列為未分配盈餘減除項目。
	106 年度判字第 363 號	反向合併交易而沖抵之保留盈餘可否列為未分配盈餘減除項目。
	106 年度判字第 208 號	購入之供貨權之認列及攤銷爭議。(其他無形資產判決援引商譽相關決議)
	104 年度判字第 175 號	權利金攤折數認列爭議。

104 年度判字第 5 號	依據本案法官之見解，「各項耗竭及攤提」部分之爭議點係「核心技術」及「客戶關係」攤折數，無關於「商譽」攤折數之提列。
103 年度裁字第 205 號	投資損失之認列爭議。
103 年度判字第 16 號	專利權之攤提爭議。

一、分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決數、納稅義務人勝訴率及法官承認轉正案件占比

由表 16 可得本研究針對最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)，於剔除表 15 爭議點非商譽攤銷相關案件後，共計 94 件，納稅義務人勝訴案件數為 7 件，5 個年度之納稅義務人平均勝訴率為 11.05%。

最高行政法院 103 年之案件數為 17 件，納稅義務人勝訴案件數為 0 件，勝訴率為 0%，其中法官承認轉正或認為應由稅局按常規交易調整之案件數為 4 件，惟因法官認為收購成本與可辨認淨資產之差額，既不符合營業權，亦不符合商譽之認定，故皆駁回上訴；最高行政法院 104 年之案件數為 12 件，納稅義務人勝訴率為 50%，勝訴之 6 件中，5 件係屬同一公司之判決，其內容相近，且法官皆認同商譽轉正，故以下案件統整將以 104 年度判字第 274 號為例。而除上述 5 件判決外，本年度尚有 2 件判決之法官承認轉正，惟法官僅承認非營業權之可辨認無形資產轉正，故於下表之「法官承認轉正或按常規交易調整之案件比率」中剔除之；最高行政法院 105 年之案件數為 19 件，納稅義務人勝訴及法官認為稅局應按常規交易調整之案件數為 1 件，勝訴率為 5.26%，該案(105 年度判字第 412 號)與 104 年判字 211 號為同一事實之案件，且判決結果皆為納稅義務人勝訴，故以下亦將統整兩判決；最高行政法院 106 年、107 年案件數分別為 13 件、33 件，納稅義務人勝訴率皆為 0%，兩年度皆無法官承認轉正之案件。

總言之，由上訴各年度案件數可得：最高行政法院 103 年至 106 年之商譽攤銷相關案件數未有大幅增長趨勢，但若與最高行政法院 99 年(1 件)、100 年(6 件)之資料(蔡智仁，2013)比較，近年之相關案件數確有增長。納稅義務人勝訴率部分，最高行政法院 99 年為 0%、100 年為 66.67%、101 年為 10.20%(蔡智仁，2013)，三年之納稅義務人平均勝訴率為 25.62%，與最高行政法院 103 年至 107 年納稅義務人平均勝訴率 11.05%相較，近年之判決受 100 年及 103 年決議，以及行政法院可能有過度解讀上述決議之影響，確有愈趨不利於納稅義務人之趨勢，104 及 105 年僅兩家公司之案件為納稅義務人勝訴，103 年、106 年及 107 年更是無納稅義務人勝訴之案件，其商譽亦不得轉正。



表 16、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)數、納稅義務人勝訴率及法官承認轉正案件占比*

	案件數(件)	納稅義務人勝訴率**	法官承認轉正***或按常規交易調整之案件比率
103 年	17	0/17	4/17
104 年	12	6/12	5/12
105 年	19	1/19	1/19
106 年	13	0/13	0/13
107 年	33	0/33	0/33

*「商譽攤銷相關」判決(裁定)尚包含爭議點為營業權得否轉正為商譽之案件。

**判決(裁定)結果係廢棄原判決之非商譽攤銷相關部分者，不列入計算。

***包含商譽轉正為營業權及營業權轉正為商譽之判決。

最高行政法院商譽攤銷相關判決(裁定)於本研究之範圍內，納稅義務人勝訴案件數僅 7 件，即僅兩公司分別於 104 年及 105 年勝訴。表 17 將分述 104 年判字第 274 號、第 211 號，以及 105 年判字第 412 號，以統整最高行政法院商譽攤銷相關判決(裁定)中，納稅義務人勝訴案件之案由、最高行政法院之主張，以及判決結果。

表 17、最高行政法院 104 年判字第 274 號、第 211 號及 105 年判字第 412 號之
統整

判決字號	判決理由與結果
最高行政法院 104 年度判字 第 274 號	該案件係上訴人(長華電材股份有限公司)民國 100 年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提，經高雄國稅局審認上訴人列報 96 年 10 月 1 日增資發行新股合併斌茂精密股份有限公司，所產生之商譽攤銷，因無法提出 具客觀性、合理性及必要性之證明資料 ，致無從審酌商譽存在之事實，乃否准認列商譽攤銷金額。惟最高行政法院認為依行政訴訟法之規定，行政法院應依其職權調查證據，不受當事人主張之拘束，故「行政法院對有利於當事人之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或認定事實徒憑臆測而不憑證據者，即構成判決不備理由之違法」，是以納稅義務人於稅務訴訟中無主觀之舉證責任，僅於行政法院盡其職權調查後，仍有要件不明之情形時，由納稅義務人負客觀舉證責任，但因稅務案件多係處理徵納雙方之「租稅債權債務關係」，與刑事訴訟有所不同，故對於課稅事實之證明度不須達到「超越合理懷疑」或完全無疑之程度，且原審若認為納稅義務人之舉證有所不足，即應於

	<p>判決中具體對此說明，而非「空泛」指稱其未盡舉證責任。此外，該判決亦提到不能因客觀舉證責任之分配，而拒絕適用所得稅法及營利事業所得稅查核準則有關「轉正」之規定。另原審未將不符客戶關係入帳規定之無形資產，轉正為商譽，亦不適當。綜上所述，最高行政法院本判決認為原判決有不適用法規及理由不備之違法，且系爭事實仍有不明，因此將原判決廢棄，發回原審法院(高雄高等行政法院)。</p>
<p>最高行政法院 104 年度判字 第 211 號</p>	<p>該案件係納稅義務人(復盛應用科技股份有限公司) 民國 99 年度營利事業所得稅結算申報時，臺北國稅局否准認列其受讓自復盛股份有限公司(新復盛公司)分割運動器材事業部及精製品事業部之相關營業所取得商譽之攤折數。該判決以該案認列之商譽攤折數係源自新復盛公司吸收合併舊復盛公司產生之商譽，不應適用 103 年決議，且商譽本質係無形資產，會計上並非不可分割，惟其分割之標準應按「預期會因該合併綜效而受益之各現金產生單位或現金產生單位群組」等理由，及因相關事證仍有未明，將原判決廢棄，發回原審法院更為適法之裁判。</p>
<p>最高行政法院 105 年度判字 第 412 號</p>	<p>該判決與 104 年判字 211 號為同一事實之案件，係該案件第二度為最高行政法院審理，該判決之原審(臺北高等行政法院 104 年度訴更一字第 51 號)認為新復盛公司吸收合併舊復盛公司，應為組織調整與重組，故不得將新復盛公司收購成本超過舊復盛公司淨資產帳面金額之部分認列為商譽，而該吸收合併行為既無商譽產生，上訴人即無因其後分割相關營業而受讓商譽。惟最高行政法院判決認為雖然其併購過程及模式與會研會第 024 號函釋公司併購不得認列為商譽之情形相似，然而基於</p>

	<p>不利納稅義務人函釋不溯及既往原則，系爭商譽固不能逕行援引事後發布(101年2月9日)之函釋逕予否准認列，而應依企業併購法第42條第1項第2款規定⁶⁴，由稽徵機關按交易常規或依查得資料予以調整。再者，該判決法官亦認為原經營團隊(舊復盛公司)於合併後，已不具對新復盛公司經營決策之控制能力，自難謂其經營管理階層未有改變，而原審未對此加以調查，反而主張會研會第024號函「並未提及須以合併後公司仍由原經營團隊掌控過半之董監席次(即主導公司決策之控制力)為前提」，因此最高行政法院認為原審主張尚欠完備，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。</p>
--	--

上述納稅義務人勝訴 7 案之判決結果，均為發回原審法院(高等行政法院)更為審理。最高行政法院 104 年度判字第 273 號、第 274 號、第 362 號之納稅義務人與稅局已於 105 年達成和解。惟最高行政法院 104 年度判字第 211 號、第 275 號、第 363 號，以及 105 年度判字第 412 號之相關案件，皆兩度進出最高行政法院，且至目前高等行政法院均未對以上案件重新審理，國稅局亦未與納稅義務人和解。由此可知，雖最高行政法院近年已逐漸採用較合於法律及會計規定之見解，惟案件發回原審高等行政法院後，高等行政法院之主張仍與現行規範與相關解釋之意旨相悖，並使納稅義務人負擔過多之舉證責任，而有袒護稅局之虞。故除納稅義務人與稅局和解之案件外，本研究之範圍內判決幾乎得視同無納稅義務人勝訴。

⁶⁴ 現行企業併購法第 47 條第 1 項第 2 款：「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：…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。…」

二、分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決之各爭議 類型案件數及納稅義務人勝訴率

本研究進一步將最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)，依據主要爭議內容分成「事業收購」、「非事業收購—本質為股權結構及組織之調整與重組」，及「其他」等三類型案件。由表 18 可得，103 年三類商譽攤銷相關案件之占比分別為：82.35%、0%、17.65%，案件數分別為：14 件、0 件、3 件；104 年之占比分別為：50%、0%、50%，案件數分別為：6 件、0 件、6 件；105 年之占比分別為：89.47%、10.53%、0%，案件數分別為：17 件、2 件、0 件；106 年之占比分別為：92.31%、7.69%、0%，案件數分別為：12 件、1 件、0 件；107 年之占比分別為：48.485%、48.485%、3.03%，案件數分別為：16 件、16 件、1 件。最高行政法院 103 年至 107 年「事業收購」案件之納稅義務人勝訴率，分別為 0%、16.67%、5.88%、0%、0%、0%；最高行政法院 105 年至 107 年「非事業收購—本質為股權結構及組織之調整與重組」案件之納稅義務人勝訴率皆為 0%；「其他」案件之納稅義務人勝訴率，於 103 年、107 年為 0%，104 年為 83.33%，104 年勝訴之其他案件係上述提及同一公司之判決。

上述三類案件中，「事業收購」、「非事業收購—本質為企業併購或股權結構及組織之調整與重組」之判決，皆由源頭否決商譽之產生。依據多數判決之見解：「依 103 年決議：『貨物通路商所購買其他貨物通路商之營業據點，僅屬多數資產之單純加總，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，故不符基金會 97 年函釋意旨所稱事業定義，不得認列商譽。』之意旨」⁶⁵或「依財務會計準則公報第 25 號及會計研究發展基金會解釋函⁶⁶：『為收購他公司而規劃成立之公司，縱法律形式上與他公司合併，並以該公司

⁶⁵ 如 107 年度判字第 434 號、107 年度判字第 433 號、106 年度判字第 120 號等。

⁶⁶ 財務會計準則公報第 25 號「企業合併—購買法之會計處理」第 1 段、第 37 號第 45 段、第 48 段、第 80 段、會計研究發展基金會 100 年 12 月 5 日 (100) 基秘字第 377 號解釋函及 101

為存續公司，如他公司僅有股權架構之調整及重組，且其經濟實質自始均未改變，則該收購案即非屬所得稅法第 60 條及行為時企業併購法第 35 條規定之適用對象，則存續公司應按其所吸收合併公司原財務報表帳列資產及負債之帳面價值認列資產及負債，不得於帳上將收購成本超過淨資產帳面金額之部分認列為商譽、營業權、著作權、商標權、專利權及其他各種特許權等無形資產，而應視為投入資本之返還。」⁶⁷由此二類案件之判決可知，若行政法院認為企業併購案件不符合事業收購之定義，或僅為股權結構及組織之調整與重組，則應無商譽攤銷規定之適用，納稅義務人即使已依 100 年決議及財會公報第 25 號規定，評估可辨認淨資產之公平價值，再將收購成本超過可辨認淨資產之公平價值部分為證明，也無法於該類案件中勝訴。因此本研究將進一步探討事業收購案件中，法官不認為納稅義務人之收購行為符合企業併購之定義，而不得認列商譽之原因。

最高行政法院商譽攤銷之案件中，「事業收購」案件數占比於 103 年至 107 年，皆接近或占半數以上，惟最高行政法院 103 年至 107 年事業收購相關案件之平均納稅義務人勝訴率僅為 4.51%，低於總體案件之納稅義務人勝訴率(11.05%)，此結果確與最高行政法院 103 年決議為一不利於納稅義務人之決議的看法相符；而「非事業收購—本質為企業併購或股權結構及組織之調整與重組」雖於最高行政法院 103 年至 106 年之案件數較少，惟高等行政法院於 105 年及 106 年已有許多相關案件，即最高行政法院 107 年案件之原判決，而最高行政法院也於 107 年 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議作出相關決議。有關交易本質是否為集團內股權結構調整與重組之案件平均勝訴率為 0%，即研究範圍內相關案件無納稅義務人勝訴。

年 2 月 9 日 (101) 基秘字第 024 號解釋函。

⁶⁷ 如 107 年度判字第 192 號、107 年度判字第 261 號、104 年度訴字第 1514 號等。

表 18、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之各爭議類型案件數及納稅義務人勝訴率

年度	事業收購(營業讓與) 案件		非事業收購—本質為股權 結構及組織之調整與重組 案件		其他案件		全部企業併購相關案件	
	案件數(件)	納稅義務人 勝訴率	案件數(件)	納稅義務人 勝訴率	案件數(件)	納稅義務人 勝訴率	案件數(件)	納稅義務人 勝訴率
103 年	14	0/14	0	-	3	0/3	17	0/17
104 年	6	1/6	0	-	6	5/6	12	6/12 *
105 年	17	1/17	2	0/2	0	-	19	1/19 *
106 年	12	0/12	1	0/1	0	-	13	0/13
107 年	16	0/16	16	0/16	1	0/1	33	0/33

* 由上述之納稅義務人勝訴判決分析，可得本研究範圍內之判決幾乎得視同無納稅義務人勝訴。

三、 103 年決議（事業收購）相關判決之分析

1. 事業案件之各爭議點比例

本研究藉由分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決中事業收購案件，統整出以下常見之爭議點，包含：事業收購不含全部負債、事業收購不含員工或未能舉證包含員工、交易行為本質為股權結構及組織之調整與重組，並進一步分析三項爭議點分別占事業收購相關案件之比例。最高行政法院 103 年至 107 年，「事業收購不含全部負債」而產生事業認定爭議案件比例，分別為：85.71%、50%、64.71%、83.33%、6.25%；「事業收購不含員工或未能舉證包含員工」爭議案件比例，分別為：71.43%、83.33%、64.71%、58.33%、18.75%；「交易行為本質為股權結構及組織之調整與重組」爭議案件比例，分別為：0%、16.67%、11.76%、0%、56.25%。三項爭議點中事業收購不含全部負債、事業收購不含員工或未能舉證包含員工，皆非 103 年決議文本身以及會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函所提及之事業認定標準，但藉由表 19 之事業案件中各爭議點比例，可發現 103 年決議因稅局及各案法官之解釋，或引用決議文以外(甲說)之見解，而有過度解釋該決議及會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函之情事，致使 103 年至 106 年半數以上之事業收購案件中，納稅義務人收購之資產組合被稅局或行政法院認定為不合於事業之認定，因此無法認列商譽，亦無從逐年認列攤銷費用。

然而，最高行政法院 106 年度判字第 721、691、693、694、692 號之原判決(臺北高等行政法院)雖皆以事業收購不含全部負債為由否准商譽之認列，惟最高行政法院法官提出此見解係將企業併購中「合併」及「收購」混淆，收購事業不須兼含該事業之全部權利義務，而該說法與會計研究發展基金會函釋之意旨相符，亦與本研究統整之學者及業界意見相同，因此該說法應為減少徵納雙方事業認定爭議，以及避免過度解讀決議與函釋之良好趨勢。

2. 事業案件中金融業及非金融業之案件數及納稅義務人勝訴率

表 20 將最高行政法院 103 年至 107 年事業相關案件分為金融業及非金融業之案件，並統計各別之案件數及納稅義務人勝訴率。金融業 103 年至 107 年事業相關案件數分別為：5、2、13、7、1（件），納稅義務人勝訴率五年皆為 0%；非金融業 103 年至 107 年事業相關案件數分別為：9、4、4、5、15（件），納稅義務人勝訴率分別為：0%、25%、25%、0%、0%。事業收購案件中金融業之納稅義務人未於任何案件中勝訴，因此本研究將進一步分析除上述提到「事業收購不含全部負債」、「事業收購不含員工或未能舉證包含員工」等原因外，稅局及行政法院對於金融業之相關案件，是否有增加其他不利於納稅義務人之限制。



表 19、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)中事業案件之各爭議點比例

	事業相關 案件數(件)	事業案件各爭議點比例			
		事業收購不含全部負債	事業收購不含員工或 未能舉證包含員工	交易行為本質為股權結 構及組織之調整與重組	其他
103 年	14	12/14	10/14	0/14	2/14
104 年	6	3/6	5/6	1/6	0/6
105 年	17	11/17	11/17	2/17	4/17
106 年	12	10/12	7/12	0/12	0/12
107 年	16	1/16	3/16	9/16	4/16

註：一案件之爭議點不以一個為限。

表 20、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之事業案件中金融業及非金融業之案件數及納稅義務人勝訴率

	事業相關 案件數(件)	金融業之事業相關案件		非金融業之事業相關案件	
		案件數(件)	納稅義務人 勝訴率	案件數(件)	納稅義務人 勝訴率
103 年	14	5	0/5	9	0/9
104 年	6	2	0/2	4	1/4
105 年	17	13	0/13	4	1/4
106 年	12	7	0/7	5	0/5
107 年	16	1	0/1	15	0/15

3. 金融業事業案件之其他爭議點比例

因最高行政法院 103 年至 107 年金融業事業收購案件中，納稅義務人皆未勝訴，本研究統整以下兩項除不含負債或員工之爭議點，該二項爭議點皆與金融業本身產業特性與法律規定相關，係金融業收購同業之營業據點時，「營業許可須重新申請」，以及「受讓公司本身即可從事相關業務非收購後始得從事」兩大爭議點，由表 21 可知，最高行政法院 103 年至 107 年金融業購入之營業據點其「營業許可須重新申請」之爭議點比例分別為：40%、50%、69.23%、57.14%、100%；爭議點係「受讓公司本身即可從事相關業務非收購後始得從事」比例分別為 80%、100%、92.31%、71.43%、0%。

證券交易法第 44 條第 1 項及第 2 項明定：「(第 1 項) 證券商須經主管機關之許可及發給許可證照，方得營業；非證券商不得經營證券業務。(第 2 項) 證券商分支機構之設立，應經主管機關許可。」金融業購入之營業據點「營業許可須重新申請」之爭點在於稅局及行政法院認為系爭收購行為，不含依證券交易法第 44 條第 1 項及第 2 項規定原得於系爭營業據點經營證券商業務之營業許可，即收購者須於購入系爭營業據點後，重新依法定程序申辦相關之許可，而不得直接經營相關業務，因此被認定非屬具完整產銷之經營活動，並非企業併購行為。惟本研究認為該類案件中雖僅為部分資產及營業之權益讓與，但若將收購之資產組合中客戶關係、營業地點優勢等，與金融業本身之員工、商標、資金、行銷等投入及處理程序結合，以提供產出，則縱收購者未收購營業許可，須依法重新申請，該收購行為仍符合會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函，應屬事業收購，而得認列商譽，稅局及行政法院之上述觀點有混淆合併與收購之疑慮。另一行政法院之觀點認為，納稅義務人須提出超額獲利確為受讓前原班人馬、制度、處理程序所產生等主張，似認為納稅義務人應負主觀舉證責任，此說法亦與職權調查主義相悖，更於 100 年決議要求納稅義務人負收購成本及可辨認淨資產公平價值之客觀舉證責任外，增加更多納稅義務人之舉證負擔。

「受讓公司本身即可從事相關業務非收購後始得從事」之爭議點部分，相關判決之被上述人(國稅局)及行政法院認為收購者本身即為可從事相關業務之金融業(綜合證券商)，受讓系爭營業據點後，仍以自己之名義經營該項業務，而認為所認列之商譽為收購公司自行發展，而非購入，因此不得認列商譽。本研究依會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函之例外規定分析，即使未以被收購者名義經營，且因收購者本身得從事相關業務，而以自身聲譽、員工等要素經營，稅局及行政法院尚不得於未盡調查義務下，否認被收購者與收購者本身之投入及處理程序得相互結合，繼續提供產出。另言之，此主張可能全面否准其他收購者所收購之事業未以原名義經營者之商譽認列。

表 21、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)中**金融業**事業案件之其他爭議點比例(「不含負債或員工」以外之因素)

	金融業之 事業案件數 (件)	金融業事業案件之其他爭議點比例*	
		購入之營業據點 其營業許可須重新申請**	受讓公司 本身 即可從事 相關業務 非收購後始得從事
103 年	5	2/5	4/5
104 年	2	1/2	2/2
105 年	13	9/13	12/13
106 年	7	4/7	5/7
107 年	1	1/1	0/1

*部分判決中兩爭議點均被提及。

**經營許可既不在讓受契約之讓受範圍，自無從因原存之統一編號及受營業稅課徵，得謂原告所購入之系爭營業據點係屬事業。

4. 營業權得否轉正為商譽之案件

本研究於分析最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)中，發現金融業之事業收購案件，除商譽是否得認列及轉正之爭議外，亦有許多金融業之收購者，將收購成本與可辨認淨資產之差額認列為營業權，而遭否准。其原因與上述兩個金融業其他爭議點相關，係因企業出價取得之營業處所，須另行辦理營業許可，而被行政法院認定收購之業務不具備可被控制之要件，又因企業不須經由收購之事業授與營業權，始得從事相關業務，以及財政部台財稅字第

10004073270 號函將營業權之範圍圍於法律之規定等理由，相關收購行為不得認列營業權，故納稅義務人於判決中主張應將此差額轉正為商譽。然而，許多判決中，行政法院常以營業權與商譽之本質不同(互斥)，不應有「縱認不屬於前者(後者)，亦可屬於後者(前者)」之主張，即認為可辨認之無形資產(營業權等)不得轉正為不可辨認之無形資產(商譽)，反之亦然⁶⁸，然所得稅法及營利事業所得稅查核準則之轉正規定，並未限制兩本質不同之無形資產不得互轉，故上述主張有增加法律所無之要件之疑慮，等同直接否認商譽之轉正。

依本研究之統計，依表 22 最高行政法院 103 年至 107 年營業權得否轉正為商譽之案件分別為：9、3、9、4、0(件)，該類案件無納稅義務人勝訴，即最高行政法院依財政部上述函釋，以及會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函，認為企業並無適用營業權及事業認定之餘地，該差額既不得認列為營業權，亦不得認列為商譽或轉正為其他無形資產。而該現象亦與至今仍未修正之所得稅法第 60 條有關，目前企業得攤折之可辨認無形資產有限於營業權、商標權、著作權、專利權之虞，而各種特許權等之認定仍存有爭議。

表 22、最高行政法院 103 年至 107 年商譽攤銷相關判決(裁定)之事業案件中營業權得否轉正為商譽之案件數及納稅義務人勝訴率

	事業相關 案件數(件)	營業權得否轉正為商譽之案件	
		案件數(件)	納稅義務人勝訴率
103 年	14	9	0/9
104 年	6	3	0/3
105 年	17	9	0/9
106 年	12	4	0/4
107 年	16	0	-

⁶⁸ 參照最高行政法院 106 年度判字第 253 號。

第五章、個案統整與分析

一、統整最高行政法院 106 年度判字第 693 號

最高行政法院 106 年度判字第 693 號中，最高行政法院提出與稅局及高等行政法院不同之見解，且該見解與法律及會計之規定較為相符。然而，其判決結果仍為納稅義務人敗訴，故本研究將對該判決進行分析。以下將統整並摘錄最高行政法院 106 年度判字第 693 號(原判決係臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1163 號)納稅義務人、國稅局、高等行政法院及最高行政法院之主張，以分析 100 年決議及 103 年決議於個案中之適用情形。

案由	緣上訴人(聯發科技股份有限公司)97 年度營利事業所得稅結算申報，列報研究費新臺幣(下同)15,605,467,732 元，被上訴人查核結果，認商譽攤折額 1,363,442,227 元，係上訴人向美商 000000 000000 000。(下稱 000 公司)收購手機晶片事業部(下稱「系爭收購案」)所產生，除其中含已登記商標權部分有 840,000 美元、矽智財中已取得著作權者有 5,010,000 美元，核計該部分攤提數為 37,948,716 元[(840,000 美元+5,010,000 美元)×32.4348÷5]准予認列外，其餘 1,325,493,511 元，與所得稅法第 60 條及營利事業所得稅查核準則(下稱查核準則)第 96 條規定未合，乃予以剔除，核定研究費為 14,279,974,221 元，應補稅額 10,426,736 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。
納稅義務	1. 原判決對於上訴人於原審就系爭金額如非屬商譽金額者，即應依法予以轉正之主張未予審酌，有判決不備理由之違法。蓋上訴人就其所取得之資產，實已依所得稅法第 66 條第 1 項之規定提出財產清單；此外，縱令被上訴人以其財產目錄之估價有所不符，上訴人亦已依本院

人 上 訴 意 旨	<p>100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議提出足以還原公平價值之鑑價報告，更就該鑑價報告如何還原併購時公平價值之鑑價方法提出說明，均見上訴人已就可辨認淨資產公平價值提出相關資料供核。又依本院 101 年度判字第 290 號判決意旨，因可辨認淨資產之公平價值乃客觀上可得確定之事實，並不會因納稅義務人是否已盡協力義務而影響其存在，是稽徵機關對於納稅義務人所提出可辨認淨資產公平價值有所質疑時，應逐一分析比對計算，不得忽視商譽金額之認定乃計算式（商譽=收購成本減除可辨認淨資產公平價值）運算之結果，而逕認商譽金額為零。</p> <p>2. 另上訴人僅係主張「若被上訴人認為此非屬商譽，則其應依職權公開心證，告知上訴人此應屬何種會計科目，並應提出何種資料供其審酌，而不得逕行否准認列」，從未為「系爭各項耗竭與攤提金額如非屬具有不可辨認性之商譽，即應為具有可辨認性之營業權」之主張。</p> <p>3. 原判決未予審究何種資產得使上訴人具備創造超額利潤之能力，即逕以上訴人之收購範圍未包含 000 手機晶片事業部之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，遂認定上訴人所購入之資產組合非屬事業者，係以無法使上訴人具有超額獲利能力之有形資產認定為上訴人所必須出價取得之資產收購範圍，實有未依職權調查證據及違反論理法則之違背法令。蓋商譽並非須依附於「所有資產」始能產生。申言之，商譽之發生雖必須依附於可辨認資產，然該可辨認資產不一定須是企業之「所有資產」，僅須具備「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之「資產組合」已足，該資產組合可能為「可辨認有形資產」，亦可能為「可辨認無形資產」。</p> <p>4. 原判決以上訴人與海外子公司既非概括承受 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部之全部權利義務，鑑於商譽係企業於收購事業時所</p>
-----------------------	--

	<p>取得由其他資產所產生無法個別辨認並單獨認列之具有未來經濟效益之資產，具有與被收購事業不可分之特性，認定上訴人僅收購 000 公司及其海外子公司之手機晶片事業部門之部分資產行為，不能產生商譽者，混淆企業併購法中關於「合併」與「收購」之定義，限縮商譽認列之適用，有判決適用所得稅法第 60 條與企業併購法第 35 條不當之違背法令。</p>
<p>國 稅 局 之 主 張</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人係經營其他積體電路製造業，97 年度列報研究費商譽攤折額 1,363,442,227 元（商譽 6,817,211,133 元÷攤提年限 5 年），經核係購買 000 之手機晶片事業部所產生，依簽證會計師之說明，上訴人僅取得 000 之手機晶片事業部，並非併購 000，故無法提供該部門之相關資產負債表及財簽報告。 2. 上訴人僅提示「無形資產」之鑑價報告，仍未能就收購成本及取得可辨認淨資產、負債之公平價值提示相關證明文件及數字計算過程明細資料供核，致無從據以審酌及計算其「淨資產公平市價」及「商譽」，此外上訴人亦未能就其主張符合事業之定義或收購事業所取得商譽部分提供相關佐證資料，尚難認定上訴人主張有理。 3. 依上訴人提示之相關資料綜合判斷結果，000 公司手機事業部並非完整獨立之產銷營運部門，尚不符合「事業」之定義，上訴人雖已出價「收購」000 公司之手機晶片事業部，惟並未與 000 公司進行「合併」，是 000 公司之主體既未全部消滅，則上訴人自無可能概括承受 000 公司之「全部權利義務」。從而，上訴人之收購行為，尚不符合財務會計準則第 25 號公報所規範「企業合併」採「購買法」之要件，故上訴人僅係收購 000 公司之無形資產，亦即系爭收購行為無法產生「商譽」。既經認定無法產生「商譽」，自無從依本院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，據以查核上訴人取得 000 公司之手機

	<p>晶片事業部之收購成本是否真實、必要及合理，且符合第 25 號公報規定之評價原則等語。</p>
<p>臺北高等行政法院判決理由</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 符合會計基金會 97 年函所定企業合併之「事業」，其必要組成為具有提供產出之投入及處理程序之完全能力，亦即商譽僅能依存於該等投入及處理程序而存在，蓋因商譽無法獨立於其他資產或資產群組而自行產生現金流量，需與其他淨資產併同使用，始能產生經濟效益而未能單獨認列特性之故。是以，商譽資產之本質原即無從脫離與其共同產生現金流量之其他資產（或投入及處理程序）而可於其他公司之帳上單獨認列入帳。從而，如由數企業共同收購一「事業」，而各自取得該「事業」之特定部分，或由數企業共同收購數企業之特定部門，而各自取得數企業之特定部分資產，且各該特定部分資產不符合「事業」組成之三要素，欠缺提供產出之投入及處理程序之完全能力，均不符合會計基金會 97 年函關於收購「事業」之定義，並依第 25 號公報列報攤提「商譽」。 2. 購買之資產組合必須兼含該「事業」之全部權利義務，始符合會計基金會 97 年函所稱「事業」之特徵或標準。因併購「事業」所生之商譽，乃屬企業併購之例外規定，則就「事業」之認定，自應從嚴為之。 3. 上訴人與 000 公司及其子公司所簽訂買賣合約（下稱「系爭契約」）記載之雙方當事人，賣方包括 000 公司及其海外 9 家子公司，顯見上訴人收購之所謂「000 公司手機晶片事業部」，係分屬於 000 公司及其海外子公司之資產組合，而非僅 000 公司內之其中一個手機晶片事業部門。次依系爭契約可知所謂「000 公司手機晶片事業部」，係由上訴人及其海外子公司所共同收購及支付價金。再者，上訴人所提供上訴人及其海外子公司收購 000 公司手機晶片事業部之給付

	<p>買賣價金一覽表，顯示所謂「000 公司手機晶片事業部」之「有形資產」均係由上訴人海外之子公司購買，僅「無形資產」係由上訴人購買。再依系爭契約可知，上訴人及其海外子公司所收購 000 公司及其海外子公司之手機晶片事業部資產組合，不包括「除外資產」及「除外債務責任」。復依系爭契約第 XI 條之定義，所謂「除外資產」及「除外債務責任」，上訴人及其海外子公司所收購之資產組合，並未包括 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部除存貨以外之所有流動資產（包括現金及應收帳款）、所有已授權智慧財產權、所有網路財產、位在中華人民共和國境內之任何固定資產等「除外資產」，所承擔之負債，更僅侷限於交易完成日後所發生之 000 公司及其海外子公司的債務。</p> <p>4. 又上訴人雖經由系爭契約而收購取得 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部門之智慧財產、員工等無形資產，惟如未透過上訴人自身之處理程序，並無法提供產出，是上訴人所購買者，不過係 000 公司及其海外子公司多數資產之單純加總，並非可進行投入、處理程序及產出，具有完整產銷功能之特定營業部門。</p> <p>5. 未按營業權與商譽雖均屬無形資產，但營業權具有「可辨認性」，商譽則具有「不可辨認性」，故所適用之財務會計準則公報亦有不同。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。</p>
最高行	<p>1. 依會研會 97 年 3 月 10 日函釋，將第 25 號公報擴及適用於「一公司收購另一公司之事業」，所謂事業係指一能經營管理之活動及資產組合，其組成包括有能力提供產出之投入及處理程序，相當於行為時</p>

政 法 院 之 判 決 理 由	<p>企業併購法第 4 條第 6 款所定公司將其得獨立營運之一部分割之情形，固未規定必須將該事業之負債連同資產一併收購，始得適用第 25 號公報，但商譽原係企業內部因經營管理、服務或產品品質等與可辨認資產結合所產生之綜效（綜合效能），故商譽之存在具有與企業之不可分性，是須由一個公司以購買法取得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個體，或收購另一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「事業」，該企業或事業內部之商譽始能隨收購行為一併移轉由收購之公司承受，而由收購之公司依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，列為商譽價值，逐年予以攤折。商譽資產之本質原即無從脫離與其共同產生現金流量之其他資產（或投入及處理程序）而可於收購公司之帳上單獨認列。從而，如由數企業共同收購一「事業」，而各自取得該「事業」之特定部分，或由數企業共同收購數企業之特定部分資產，而各自取得數企業之特定部分資產，且各該特定部分資產不符合「事業」組成之 3 要素，客觀上乃欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，均不符合會研會 97 年 3 月 10 日函關於收購「事業」之定義，亦無法產生綜合效能，自不得依第 25 號公報列報攤提「商譽」。且參照本院 103 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨，一公司所購買者，如僅屬多數資產之單純加總，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，即不符合會研會 97 年 3 月 10 日函所稱「事業」之定義，不得認列商譽。該函釋對「事業」所為定義，可知公司收購之「事業」，必須能獨立於母企業外而自我具有商譽，即其不僅應具有資產之有形價值，且須能使一般人產生其係「獨立企業體」，而非僅屬母企業內部某一部門之印象者。且「事業」於</p>
--------------------------------------	---

脫離母公司前，係使用與母企業相同之人事制度、獎金制度、處理程序（例如進出貨及運輸流程設計），顧客亦多係基於對母企業長年經營而建立之信譽，而購買該「事業」為母企業生產之產品，惟該「事業」脫離母企業而單獨營運時，因人員減少、資金縮水、商品流量變小，難以適用原來之制度，且因規模變小（例如由全球性企業中脫離，變成地方性之單位），進、出貨時議價之籌碼降低，復無法使用母公司已建立口碑之品牌銷售產品，故於脫離母公司後，未必具有同等獲利能力，惟如果該事業能與收購公司原有之投入或處理程序相結合，而繼續提供產出，亦足證明其商譽依舊存在。

2. 依行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條規定，於稅務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第 277 條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍依行政訴訟法第 136 條之規定，仍為稅務訴訟所準用。因商譽攤折數乃所得計算基礎之減項，為課稅的消滅事由，不論從證據掌控之觀點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應由納稅義務人負擔客觀舉證責任。
3. 上訴人主張伊收購之所謂「000 公司手機晶片事業部」，實係分屬於 000 公司及其海外子公司等數公司之資產組合，非僅屬於單一 000 公司內之其中一個手機晶片事業部門；又上訴人依系爭契約購買取得者，僅係分屬 000 公司及其海外子公司之手機晶片事業部的可辨認無形資產，不包括有形資產，即提供投入研發設計以產出成果之 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，並不在上訴人收購之範圍內，而係由上訴人之海外子公司收購，足徵上訴人收購之資產組合，非但不屬具

備「投入」、「處理程序」及「產出」等 3 要素之單一完整「活動及資產組合」，客觀上亦無法證明該等跨公司或國際的資產具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，遑論該等跨公司或國際的資產並非由上訴人單獨出資保有及統合使用，自不符合會研會 97 年 3 月 10 日函所稱「事業」之定義，自不得依行為時第 25 號公報列報攤提商譽。

4. 至於原判決理由謂購買之資產組合必須兼含負債，如果僅有資產及營業之權益而不含負債者，與企業併購法第 4 條所指之「合併」有別，基於商譽具有與企業不可分割之特性，不能產生商譽；上訴人與其海外子公司既非概括承受 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部門之全部權利義務，尚將部分資產與債務排除於收購範圍，亦難認上訴人僅收購部分資產行為，有何商譽產生等語，有使人誤解商譽之認列，以企業合併者為限之虞，其論述雖欠周延，但不影響結論。原判決另要求⁶⁹：併購「事業」者若欲主張商譽之攤折，除須證明該「事業」客觀上具有前揭商譽之要素：(1)高素質之職工隊伍；(2)科學之管理制度；(3)良好之社會關係及社會形象；(4)悠久之歷史；(5)先進之技術及豐富之經驗；(6)優質之產品及服務等存在外，更須證明該商譽要素於脫離母企業後會依舊存在云云，與上開本院決議意旨不符，亦與行為時第 25 號公報第 17 段規定意旨有違，然亦不影響結論，均併此敘明。
5. 以上訴人所舉自併購 000 公司後，研發之 MT6253 產品為例，其自述由研發至量產過程，自工程師撰寫程式、交研發本部進行後製（實

⁶⁹ 又本院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議僅謂：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。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。」

體化)、測試產品之面積及效能、將 IC 產品交付晶圓代工廠製作、由工程師將工程品提供給客戶測試、客戶測試後復由工程師進行改良或調整、確認產品狀況及良率、進行產品量產、正式對外界發表,至出貨等階段,均由上訴人本身之工程師、研發人員、產品檢測、業務等部門職員執行,且須使用上訴人之電腦資訊設備、研究設計設備等有形資產,至上訴人因收購所承受由 000 公司手機晶片事業部主管副總所領導之整合團隊,係在上訴人公司人員執行上開處理程序時,提供 000 公司過往進行研發時所累積之經驗與技術。由此足見,上訴人雖經由系爭契約而收購取得 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部門之「矽智財」、「商標」、「客戶關係」、「整合團隊」、「軟體工具」等無形資產,惟如未透過上訴人自身之處理程序,並無法提供產出。易言之,上訴人收購該等無形資產後,縱有產出,亦係該等無形資產與其既有處理程序結合所生功能,並非該等無形資產組合自身具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力,是上訴人所購買者,不過係 000 公司及其海外子公司多數無形資產之單純加總,並非可進行投入、處理程序及產出,具有完整產銷功能之特定營業部門。又上訴意旨既自認其所從事之行業為積體電路 (IC) 設計業,主要之營業行為即為 IC 晶片設計與製造,能為上訴人帶來超額利潤,進而產生商譽之資產,自屬上訴人經由此項交易所取得之專利技術,至於上訴人本來即具有之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產,實非為上訴人創造超額利潤所必需等情,益見其所收購者並非有能力提供產出之投入及處理程序,而具有完整產銷功能之事業。

6. 至於原判決理由謂上訴人於系爭收購案中所取得者,僅係分屬 000 公司及其海外子公司之手機晶片事業部的可辨認無形資產,而未包

括有形資產及「除外資產」，亦未承擔「除外債務責任」，甚至連提供投入研發設計以產出成果之 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部的電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，亦不在上訴人收購之範圍內等語，目的在證明上訴人所收購之資產組合，非但不屬具備「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整事業，客觀上亦欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，尚不符合會研會 97 年 3 月 10 日解釋函所稱「事業」之定義，自不得依第 25 號公報列報攤提商譽，其結論於法並無不合。

7. 被收購者如果不是有能力提供產出之投入及處理程序的事業，即無庸探究其收購成本是否真實、必要及合理，及依第 25 號公報第 18 段衡量其可辨認淨資產之公平價值為何，亦不生可辨認淨資產之公平價值有疑義時，是否依職權予以轉正的問題。又所得稅法第 66 條第 2 項係規定：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」查核準則第 96 條第 1 款亦明定：「各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。」準此，資產價值之轉正，限於資產確屬存在，僅因納稅義務人對其估價不能為確實證明而有疑義時，始得為之，如係認定該資產不存在，即無從轉正其價值。

二、本研究之分析

1. 100 年決議相關舉證責任及商譽轉正

(1) 收購成本真實、必要、合理及可辨認淨資產之公平價值之舉證

100 決議文提到：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。本案亦依照該決議之舉證責任分

配，由納稅義務人負責舉證，其舉證如下表：

表 23、納稅義務人對收購成本真實、必要、合理之舉證

收購成本	納稅義務人之主張
真實性	上訴人係以現金出價取得 000 公司手機晶片產品線相關有形及無形資產，收購價格係屬真實。
必要性	上訴人收購 000 公司手機晶片事業部後，即可直接擴展進行手機無線通訊產品等相關業務，為對公司投資人成本最小、最迅速、最有效與最有利之支出，是其收購成本亦屬必要。
合理性	上訴人與 000 公司非關係人，雙方議定之交易價格，並無不合常規交易情事。

000 公司具有良好之客戶關係及市場占有率，有助於上訴人對新市場之開發，得利用上訴人所取得可辨認淨資產對其現有經營產生未來經濟綜效。且上訴人已委請外部獨立專家就上開可辨認淨資產之公平價值進行評估，並提出相關文件。

然而，高等行政法院於該案中要求納稅義務人須證明該「事業」客觀上具有以下商譽之要素：(1)高素質之職工隊伍；(2)科學之管理制度；(3)良好之社會關係及社會形象；(4)悠久之歷史；(5)先進之技術及豐富之經驗；(6)優質之產品及服務等存在，以及證明該商譽要素於脫離母企業後會依舊存在等，而增加財務會計準則公報第 25 號公報及上述決議所無之限制，並增加納稅義務人所負擔之舉證責任，對此一主張最高行政法院於本案中亦提及高等行政法院要求納稅義務人提供例外證據之要求並不適當，故依據 100 年決議之規定納稅義務人應僅須證明收購成本真實性、必要性、合理性及可辨認淨資產公平價值，對於以上有關事業認定之審查，應由行政法院盡職權調查之責。惟本研究認為依職權調查原則，收

購成本及可辨認淨資產公平價值亦非由納稅義務人負擔於主張之事實存有爭議時，提出證據之責任，而應由行政法院加以調查，並由納稅義務人負協力義務，若最後事實仍真偽不明時，則由納稅義務人負客觀舉證責任。

(2) 商譽轉正

納稅義務人主張若稅局認為非屬商譽，應依其職權告知納稅義務人應為何種會計項目，並提出相關證據佐證，而非直接否准商譽之認列。高等行政法院則認為營業權與商譽之本質不同，因此具不可辨認性之商譽不得轉正為可辨認之無形資產，反之亦然。然而，此一主張與稅局之作法有所牴觸，由本判決之案由可知納稅義務人收購該事業之商譽中，含已登記商標權部分有 840,000 美元、矽智財中已取得著作權者有 5,010,000 美元，核計該部分攤提數為 37,948,716 元 $[(840,000 \text{ 美元} + 5,010,000 \text{ 美元}) \times 32.4348 \div 5]$ 經國稅局准予認列。由此可知，稅局亦將其認為可辨認之無形資產，單獨辨認並且由商譽轉正為商標權、著作權，另依所得稅法第 66 條第 2 項係規定：「納稅義務人對於各種資產之估價不能提出確實證明文據時，該管稽徵機關得逕行估定其價額。」查核準則第 96 條第 1 款亦明定：「各項耗竭及攤折，其原始之資產估價如有不符，應予轉正；溢列之數，不予認定。」相關法律亦無規定具可辨認性及不可辨認性之無形資產不得互為轉正，因此當納稅義務人已證明該項資產確實存在，稅局應依所查得之資料，將該項資產予以轉正。另事業判決中，營業權得否轉正為商譽之案件也常因行政法院上述主張，而不得轉正，本研究認為若企業所認列之會計項目，與稅局依所查得資料認定之項目本質不符時，可辨認轉不可辨認無形資產，或不可辨認轉可辨認無形資產，皆應准予轉正。

本案中最高行政法院亦未對上述稅局之轉正行為提出質疑，惟認為本案之被收購者既非符合三要素之事業，則無須探討有關 100 年決議要求納稅義務人負舉證責任之項目，因該資產不存在，也無可辨認淨資產之公平價值存有疑義

時，是否應轉正之議題。由此可知，雖 103 年決議係針對通路商購入營業據點之個案，但於實務判決中，已被廣泛運用到其他產業的各種事業收購行為中。從 100 年決議，行政法院有將納稅義務人之協力義務提升至主觀舉證責任(未能舉證則敗訴)之疑慮，至 103 年決議即使納稅義務人對於收購成本及可辨認淨資產公平價值已充分舉證，惟行政法院較嚴格審查事業案件之態度，致使被收購標的不符事業之定義，從而收購者不得認列商譽，此一作法似與會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函重視經濟實質之意旨有所牴觸。

2. 103 年決議相關之事業認定爭議

本案之納稅義務人於原審中主張收購之事業部，因具備表 24 中「投入」、「處理程序」、「產出」之事業三要素，故該收購行為係屬事業收購，得認列商譽。

表 24、納稅義務人主張之事業三要素

事業要素	納稅義務人之主張
投入	上訴人係自 000 公司受讓專利權、矽智財、研發中專案、客戶關係及整合團隊，皆符合財務會計準則第 37 號公報第 8、9 段所稱無形資產，亦屬會計基金會 97 年函稱可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。
處理程序	上訴人藉由併購 000 公司手機晶片事業部，取得如內部自行開發之 IC 設計軟體、電子設計自動化工具 EDA IC 設計工具、內部使用之供管理、企業用網路交換、伺服器/客戶端服務、郵件及工作流程及企業資源規劃系統 (ERP) 等軟體系統，得以進行 IC 設計、內部管理、客戶端服務管理、員工工作流程及企業資源規劃管理，用以處理所投入經濟資源以提供產出，並由 000 公司手機晶片事業部之主管副總領導整

	合之團隊執行處理程序，符合會計基金會 97 年函所稱由有技術及經驗之人員有慣例地執行處理程序。
產出	上訴人自併購 000 公司並整合該公司技術後，其手機晶片產品營收，成倍數成長，另自 000 公司併入之重要客戶營收，成長率亦高達 2,182 %，足以提供投資人、業主、成員或參與者報酬。

最高行政法院及高等行政法院則主張依據會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函，「提供產出之投入及處理程序之**完全能力**」係事業之要素，因商譽無法獨立於與其共同產生現金流量之其他資產(或投入及處理程序)而單獨認列。因此本案中由納稅義務人及其子公司共同購入 000 手機晶片事業部，並分別取得其無形資產(「矽智財」、「商標」、「客戶關係」、「整合團隊」、「軟體工具」等)及有形資產(電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等)之情事，為最高行政法院及高等行政法院質疑，認為此交易中納稅義務人所購入之資產組合僅該事業部之特定部分資產，缺乏「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，並參照 103 年決議認為其購入之資產組合係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，故不符合上述函釋所稱之「事業」定義，不得認列商譽。

最高行政法院亦認為事業自母公司分割前，採用母公司之人事制度、獎金制度、處理程序(例如進出貨及運輸流程設計)，顧客也多因對於母公司之信賴而購買事業所生產之商品。然而，當事業單獨營運時，因「投入」(人員、資金等)之減少，以及「處理程序」之改變等因素，其獲利能力可能與脫離母公司前有所差異，但若收購企業能將該事業之「投入」或「處理程序」與企業本身做結合，以持續提供產出，則其商譽仍存在。此一觀點與會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函之例外規定相符。

以下將分述本案件中「未收購事業部之有形資產」及「未概括承受收購之事業部全部權利義務」等兩大爭議點：

(1) 未收購事業部之有形資產

本案件之賣方包括 000 公司及其海外 9 家子公司，因此行政法院認為納稅義務人購入之「000 公司手機晶片事業部」，實為分屬於 000 公司及其海外子公司之資產組合，因此認定該交易並非僅收購 000 公司內之其中一個手機晶片事業部門。又依據系爭契約及給付買賣價金一覽表，該交易支付之價金係由納稅義務人及其海外子公司分別購入該事業部之「無形資產」及「有形資產」，亦即事業部之有形資產並非於納稅義務人本身之收購範圍，而僅取得智慧財產、員工等無形資產，行政法院主張納稅義務人若非透過自身之處理程序，則無法提供產出，因此認定其所購買之資產組合，僅為 000 公司及其海外子公司多數資產之單純加總，而不符合事業—投入、處理程序及產出三要素，並非具完整產銷功能之特定營業部門。

納稅義務人主張商譽所依附之可辨認資產理應為具備投入、處理程序及產出三要素之資產組合，而非一定須為企業之「所有資產」，該資產組合可為可辨認有形資產或可辨認無形資產。納稅義務人亦舉該併購行為後，MT6253 產品研發為例，認為該收購標的符合事業之定義，惟最高行政法院針對該產品研發到出貨階段，皆由納稅義務人本身專業人員執行，並使用其專業設備，重申其收購之無形資產組合之產出，須透過納稅義務人本身之處理程序，而非完整產銷功能之事業。

行政法院對於資產組合之賣方係屬 000 公司及其海外 9 家子公司，非單一企業，而對該事業收購提出質疑，會計研究發展基金會 107 年 4 月 11 日(107)基秘字第 109 號函對此類爭議提出解釋，認為：「被收購公司之事業部門雖由不同國家之不同公司組成，亦可能為本會(97)基秘字第 074 號函所稱之事業」其意旨係應依交易及經濟實質做判斷。而就該爭議點，本研究認為應從系爭函

釋之三要素定義分析，依據該函釋「事業」之組成三要素定義係：(1) 投入係指經由處理程序，可提供產出或有能力提供產出之經濟資源。例如非流動資產（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。(2) 處理程序係指處理投入以提供產出或有能力提供產出之程序，包括制度、標準、作業規範、慣例及規則等。例如策略管理程序、作業程序及資源管理程序。…依規則或慣例執行處理程序之有技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出之必要程序。(3) 產出係指投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

如上所述，該案件中納稅義務人本身僅向 000 公司之事業部購入「矽智財」、「商標」、「客戶關係」、「整合團隊」、「軟體工具」等無形資產，與 103 年決議之通路商僅購入有形資產之情形相反。惟依照系爭函釋之三要素定義，並未規定事業之構成要素須兼具無形資產及有形資產，然 103 年決議所採之甲說認為相關案件購買的資產組合僅係「土地」、「房屋」及「固定資產」組合，非屬事業，而使多數判決採用該說法否准通路商及證券商收購營業據點之商譽認列；而此案則因納稅義務人本身未採購機器設備，且未於研發生產過程中全面採用該事業部之專業人員，亦被否准認列收購事業之商譽。又依本案之行政法院之主張：「提供產出之投入及處理程序之完全能力」係事業之要素，似乎等同若收購之標的未能包含所有用於研發生產之投入及處理程序，即不構成事業之認定。惟此見解與本案例中最高行政法院之主張矛盾，其於判決中主張事業脫離母公司後，雖投入減少，以及處理程序發生改變，致使獲利能力能可能降低，但若該收購者能將該事業之投入或處理程序與企業本身結合，並繼續提供產出，則商譽仍存在。此一見解同於系爭函釋之例外規定，依此規定本案例中雖收購者未購入所有投入(專業設備)或處理程序，而導致其減少或改變，但所收購之無形資產(矽智財、軟體工具、整合團隊、客戶關係等)能與收購者本身之投入(專

業人員、專業設備、技術等)及處理程序相互結合，繼續提供產出，則該收購行為之商譽應得認列。故本研究認為行政法院於該案中主張收購資產組合之產出須透過收購者本身之處理程序，因而不具完整產銷功能之說法，與會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函之見解相悖。

(2) 未概括承受收購之事業部全部權利義務

本家中高等行政法院認為納稅義務人及其海外子公司所收購 000 公司及其海外子公司之手機晶片事業部資產組合，不包括「除外資產」及「除外債務責任」。即須包含事業部全部權利義務（包括被收購企業之金融商品、應收款項、製成品存貨、商品存貨、在製品存貨、原料、待出售非流動資產或待出售處分群組、廠房與設備、可辨認無形資產及其他資產等全部資產，以及承擔包括被收購企業之應付帳款與票據、長期負債及其他應付債務、應計負債、其他負債及承諾事項等全部負債）始合於事業之定義。此一見解明顯過度解讀會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函，故最高行政法院於判決中說明該函釋未規定必須一併收購該事業之負債與資產，而原判決認為購入之組合未兼含負債，與企業併購法第 4 條所指之「合併」有別，以及該收購行為未概括承受收購之事業部全部權利義務，不生商譽等說法，有商譽之認定以企業合併者為限之疑慮，與目前之企業併購法與會計原則不符，且混淆合併及收購行為。

然而，最高行政法院雖認為原判決之主張有限縮商譽認列之虞，惟認為其說法之目的在於證明納稅義務人所購入之資產組合，非具備投入、處理程序、產出三要素之事業，而不符合會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函之規定。本研究認為 000 公司及其海外子公司手機晶片事業部的電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，依納稅義務人之主張非其收購之事業之必要投入，即其購入該事業之目的在取得專利及整合團隊等無形資產，並與其自身之投入及處理程序結合，也確有提供產出，則即使購入標的未包含所

有資產及負債，亦符合事業之認定，而得認列事業收購之商譽。本案中最高行政法院雖未如高等行政法院明文說明「事業收購為例外規定，應從嚴認定」，但於分析該案判決中，可發現最高行政法院及高等行政法院皆認為納稅義務人未購入事業之機器設備等有形資產，則不符合事業之三要素，此說法亦有增加系爭函釋所無限制之疑慮。



第陸章、 結論與建議

一、 結論

1. 兩決議均有不合理之處

本研究參考各界意見，提出以下說法：

有關 100 年決議部分，本研究將其內容分為商譽之定義、舉證責任，以及商譽轉正等部分探討。企業併購之商譽定義部分，該決議將其定義為：「因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。」該定義與會計上商譽之定義相符，然實務上針對「取得之可辨認淨資產公平價值」，部分行政法院會採用 100 年決議「法律問題」之敘述，而認為該公平價值之決定應由各別資產逐項估價後加總，惟企業併購係一搭售行為，不應針對單一資產之價值進行衡量，且實務上針對多年前(併購日)資產進行實地盤點，也有其難度。故「取得之可辨認淨資產公平價值」之評估，應以同類形資產之公平價值作衡量，再行加總。

舉證責任部分，本研究認為依據 100 年決議納稅義務人應負「客觀舉證責任」，該主張與職權調查原則下，納稅義務不負「主觀舉證責任」之見解相符，惟該決議所採甲說之敘述，實為使納稅義務人負擔「主觀舉證責任」，而實務上稅局及行政法院亦認為納稅義務人未對收購成本之真實性、合理性、必要性，以及所取得之可辨認淨資產公平價值提出證據，則不得認列商譽及其攤銷數，該作法與稅務訴訟所採之職權調查原則相悖。故針對相關事實之認定，行政法院應依其職權調查，並由納稅義務人盡協力義務，若判決最後事實仍真偽不明時，再由納稅義務人負擔「客觀舉證責任」；舉證程度部分，100 年決議文僅提及應由納稅義務人負商譽相關金額之客觀舉證責任。然而，實務上納稅義務人提出之證據，常被行政法院認為證據力不足，而不予採用。惟企業併購收購成本之必要性與合理性，以及可辨認淨資產公平價值之衡量，皆屬主觀之認定，亦涉及併購雙方之

契約自由，故商譽攤銷稅務判決之舉證程度，應與刑事案件中，「毫無疑問」之舉證程度作區別，並適度調降相關判決之舉證程度，以避免全面否准商譽認列之疑慮。

商譽轉正部分，100 年決議並未提及其處理，然我國所得稅法第 66 條第 2 項及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款已有轉正之規定，企業併購法第 47 條及所得稅法第 43 條之 1，亦有調整不合常規交易之規定，又依客觀淨值原則，稅局若對收購成本或可辨認淨資產評估價值存疑，應予以推估轉正。此外，目前我國所得稅法第 60 條所提及之無形資產，包含營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，惟實務上無形資產之認列，有限縮於上述無形資產之疑慮，故該法應予以修正，並依經濟實質擴大無形資產之認定範圍，以利稅局依職權將商譽轉正為其他得攤折之無形資產。

103 年決議部分，目前我國企業併購法雖定義收購行為包含依法取得他公司營業或財產，然並未詳述如何判定「收購營業或財產」，係屬一般資產交易或企業併購，故 103 年決議係依據會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函，作為「事業」之認定標準。103 年決議文採用甲說，認為系爭通路商收購之他公司營業據點，僅屬多數資產加總，而甲說更認為所收購之資產組合須完全符合三項條件，始符合「事業」之定義，而得認列商譽，惟此舉有增加上述函釋所無之要件之嫌，其中「購入之資產組合必須兼含負債」之說法最具爭議。再者，103 年決議之系爭案件中，行政法院似乎未考量：縱該收購行為不包含員工，仍包含顧客關係、經營地點等無形資產，非僅係「土地」、「房屋」及「固定資產」組合，又依系爭函釋之例外規定，如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，則不須取得所有賣方經營事業之投入或處理程序，是以收購事業之認定，應與兼含所有權利義務之合併有所區別。而該決議於金融業之事業收購判決中，亦造成納稅義務人既不得將收購成本與可辨認淨資產公平價值之差額認列為商譽，亦不得轉正為營業權，反之亦然，因此有違客觀淨值原則。綜上所述，本研究認為既

然目前法律並未對事業之收購行為明確規範，而係依據會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函作為認定標準，則應尊重會計上經濟實質重於法律形式之精神，於稅局認定及行政法院判決中，亦應避免增加該函釋所無之要件，以利達成企業併購法之目的。

2. 商譽攤銷之稅務爭議數確有所增長

本研究以最高行政法院 103 年 1 月 1 日至 107 年 12 月 31 日商譽相關之營利事業所得稅判決，分析上述兩決議於行政法院判決中之實際適用情形，並得出研究範圍內之最高行政法院商譽攤銷相關案件數，與決議前相比，確實有所增長。此外，納稅義務人平均勝訴率僅 11.05%，低於最高行政法院 99 年至 101 年相關判決之平均勝訴率，可得 100 年及 103 年決議後，最高行政法院之商譽攤銷稅務判決確有愈趨不利於納稅義務人之趨勢。再者，探究 104 年及 105 年納稅義務人勝訴 7 件判決之後續發展，發現僅 3 案為納稅義務人與稅局達成和解，其餘案件最高行政法院雖不認同高等行政法院之主張，或認為高等行政法院未就相關事實詳加調查，因此將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，惟截至 107 年 12 月 31 日，高等行政法院還未對剩餘 4 案重新審理，稅局亦未與納稅義務人達成和解，造成雖最高行政法院於近年已逐漸採用較合於法律及會計規定之見解，惟案件發回高等行政法院後，其主張仍與稅局相同，且不利於納稅義務人，使得本研究範圍內，除已和解之案件外，幾乎可視為無納稅義務人勝訴。

3. 稅局及行政法院過度解讀會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函

本研究進一步將商譽攤銷稅務案件依不同爭議點作區分，其中與 103 年決議相關之「事業收購」案件數，於研究範圍內，均接近或占商譽攤銷案件半數以上，而其納稅義務人平均勝訴率(4.51%)更遠低於所有案件之平均勝訴率，因此本研究進而分析「事業收購」案件中常見之爭議點：除最具爭議之「不含全部負債」

外，尚包括「不含員工或未能舉證包含員工」及「交易行為本質為股權結構及組織之調整與重組」，其中「不含全部負債」及「不含員工」兩項，於 103 至 106 年半數以上事業收購判決中被提及，惟均非 103 年決議文本身及會計研究發展基金會發布之(97)基秘字第 074 號函所規定之事業認定要件，而於近年之最高行政法院判決中，亦提出稅局或原審法院增加之要件，係混淆企業併購之「合併」及「收購」，該見解與學者及業界之主張相符，且有助於減少徵納雙方對於事業之認定爭議。

因 103 年至 107 年金融業事業收購判決之納稅義務人勝訴率皆為零，故本研究進一步分析稅局或行政法院對金融業收購之「事業」認定，是否增加「不含全部負債」及「不含員工」外之限制，並得出與其產業特性相關之爭議點：購入之營業據點其「營業許可須重新申請」及「受讓公司本身即可從事相關業務非收購後始得從事」。本研究認為雖金融業收購同業之營業據點時，通常未收購其營業許可，且因受讓營業據點後，以自身名義從事相關業務，而須依據證券交易法第 44 條第 2 項，向主關機關申請分支機構之營業許可，然事業收購本就不須兼含所有權利義務，且依系爭函釋規定收購事業若能繼續提供產出，得不須包含其所有投入或處理程序，行政法院於判決中應對相關事實依職權加以調查，而非僅以企業未收購原營業許可或收購者本身即可從事相關業務為由，逕行否准事業收購之商譽認列。再者，金融業之事業收購判決亦有多件與營業權得否轉正為商譽相關，行政法院常以兩者之本質互斥，不得主張「縱認不屬於前者（後者），亦可屬於後者（前者）」，然稅法相關轉正規定，並未限制可辨認及不可辨認無形資產不得互轉，故該說法亦有增加法律所無要件之疑慮，且等同否認商譽之轉正。

4. 行政法院於部分判決中指出以往稅局及行政法院之見解與法律及會計規定相悖之處

本研究最後以最高行政法院 106 年度判字第 693 號，分析 100 年決議及 103 年決議於個案中之適用情形。於該判決中可發現，最高行政法院提出許多較合於法律及會計規定之見解，並指出高等行政法院：(1) 使納稅義務人額外負擔事業認定之(主觀)舉證責任、(2) 主張可辨認性及不可辨認性之無形資產不得互為轉正、(3) 收購行為未概括承受收購之事業全部權利義務，而不生商譽等說法，與法律及會計之規定相悖，且提及會計研究發展基金會(97)基秘字第 074 號函之例外規定應有其適用。然而，最高行政法院於該判決中仍主張「提供產出之投入及處理程序之完全能力」係事業之要素，認定所收購之資產組合未包含機器設備等有形資產，不符合事業之定義，該見解與其主張系爭函釋之例外規定有其適用，互相矛盾。

二、建議

本研究發現最高行政法院雖於判決中指出高等行政法院之主張有所違誤，並提出較合於法律與會計規定之主張，惟其最終判決結果及判決理由常與高等行政法院相同，而與其前述之主張發生牴觸，如不須兼含所收購事業之全部權利義務等，故建議稅局及行政法院均應依其職權，針對企業所收購之資產組合，調查其得否與收購者本身之投入、處理程序結合，繼續提供產出，並避免逕自認定所有事業之投入或處理程序應被包含在收購範圍內，而增加法律及會計所無之限制。再者，行政法院亦應避免使納稅義務人於稅務訴訟案件中，負擔「主觀舉證責任」；反之，應要求納稅義務人盡協力義務，若納稅義務人未盡協力義務，則應由稅局就其所查得之金額，推計課稅。

財政部於 107 年 3 月 30 日發布台財稅字第 10604699410 號函，訂定「審認商譽之應檢附文件」及發布「商譽核認檢核表」，期建立一致性之商譽審認原則。該函釋亦規定「併購交易經目的事業主管機關核准者，得提示目的事業主管機關核准文件，免檢附商業目的及決策相關之文件，以簡化此部分之審核。」可知其目的係減少徵納雙方之商譽攤銷爭訟，因此依據該函釋，若納稅義務人已提示相關文件，建議稅局應避免假定獨立專家所出具之報告，係完全依據納稅義務人所提供之資料，而否准商譽之認列，且亦應避免苛求企業對多年前併購之相關資產進行實地查核，以達到上述函釋之目的。

參考文獻

- 王文字，2002，企業併購法總評，月旦法學雜誌，第 83 期（4 月）：1。
司法院法學資料檢索系統，<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>。
- 全國法規資料庫，<https://law.moj.gov.tw/>。
- 李益甄，2015，金融機構合併稅務議題研討會—商譽攤銷爭議是大障礙 財政部應制定準則供遵循，稅務旬刊，第 2313 期（12 月）：14-15。
- 李慶華，2011，企業併購交易之所得課稅問題，國立政治大學經營管理碩士學程 (EMBA) 論文。
- 余景仁，2012，商譽攤銷認列之稅務爭議，稅務旬刊，第 2179 期（4 月）：23-26。
- 林子傑，2014，論商譽攤銷稅法爭訟之舉證責任與協力義務—評釋最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議及 102 年相關司法院大法官不受理決議，法令月刊，第 65 卷第 9 期（9 月）：52-57。
- 林蕙真、劉嘉雯，2013，高等會計學新論，台北：証業出版。
- 法規鬆綁暨新創法規調適平台，2015，明訂企業併購無形資產費用攤銷的具體認定標準，https://law.ndc.gov.tw/Suggestions_detail.aspx?ID=5551。
- 周黎芳、蔡幸儒，2014，解決爭議或擴大爭議？談最高行庭長法官聯席會對事業收購商譽議題之決議文，稅務旬刊，第 2260 期（7 月）：38-41。
- 陳明進，2015，金融機構合併稅務議題研討會—商譽攤銷爭議是大障礙 財政部應制定準則供遵循，稅務旬刊，第 2313 期（12 月）：16-17。
- 陳東良，2015，理律稅法論壇—商譽舉證爭議解決之契機，稅務旬刊，第 2313 期（12 月）：32-34。
- 陳郁惠，2013，企業併購商譽攤銷稅務案例之研究，國立政治大學會計系碩士論文。
- 陳惠明，2012，商譽認列 企業併購添變數，經濟日報，
<http://www.deloitte.com.tw/Alumni/viewtopic.asp?mid=e3&pid=709>。
- 財政部主管法規共用系統，<http://law-out.mof.gov.tw/index.aspx>。
- 財政部賦稅署新聞稿，2018，公司列報商譽之認定原則及證明文件，
<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=78671>。
- 財團法人中華民國會計研究發展基金會，<http://www.ardf.org.tw/index.html>。
- 梁秀芳，2005，論企業併購之會計及租稅處理，證交資料，
<http://www.twse.com.tw/ch/products/publication/download/0001000263.pdf>。
- 張書瑋，2013，你所不知道的商譽，會計研究月刊，
http://www.dgnet.com.tw/articleview.php?article_id=21977&issue_id=4338。
- 國際財務報導準則下載專區，<http://163.29.17.154/ifrs/index.cfm>。

- 植根法律網，企業合併－購買法之會計處理，
<http://www.rootlaw.com.tw/LawArticle.aspx?LawID=A040070051004800-0850307>。
- 曾更瑩，2016，司法論壇／修正後企業併購法與三角合併，月旦裁判時報，
<http://www.leeandli.com/dl.aspx?filecode=2576>。
- 黃士洲，2013，商譽攤銷稅務爭訟與舉證責任分析，當代財政，第 33 期(9 月)：27-35。
- 黃士洲，2013，商譽稅務爭訟辯析，稅務旬刊，第 2229 期(8 月)：10-13。
- 黃俊杰，2015，企業併購之商譽攤銷爭議，稅務旬刊，第 2309 期(11 月)：20-25。
- 黃俊杰，2016，金融稅務專題會談 商譽攤銷－收購成本之探討，稅務旬刊，第 2324 期(4 月)：8-12。
- 黃偉峯，2007，企業併購法，台北：元照出版公司。
- 黃程國，2013，商譽攤銷之舉證責任－簡評最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議(上)，稅務旬刊，第 2226 期(7 月)：41-43。
- 黃程國，2013，商譽攤銷之舉證責任－簡評最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議(下)，稅務旬刊，第 2228 期(8 月)：39-41。
- 葛克昌，2017，稅法學方法與商譽攤銷判決實務，會計師季刊，第 270 期(3 月)：44-54。
- 楊淑卿，2015，金融機構合併稅務議題研討會－商譽攤銷爭議是大障礙 財政部應制定準則供遵循，稅務旬刊，第 2313 期(12 月)：17-18。
- 鄭丁旺、林美花，2012，高級會計學，台北：指南書局。
- 劉兆容，2007，商譽減損對我國企業併購會計處理及財務報表價值攸關性之影響，國立政治大學會計系碩士論文。
- 葉光章，2016，《律師看時事》企業併購修法 提升效率，
<https://www2.deloitte.com/tw/tc/pages/legal/articles/time150821.html>。
- 蔡孟彥，2015，金融機構合併稅務議題研討會－商譽攤銷爭議是大障礙 財政部應制定準則供遵循，稅務旬刊，第 2313 期(12 月)：11-19。
- 蔡孟彥，2016，從商譽攤銷再思考企業併購法與稅法之連動，稅務旬刊，第 2331 期(6 月)：33-37。
- 蔡孟彥，2016，再探商譽攤銷之轉正，稅務旬刊，第 2328 期(5 月)：31-35。
- 蔡孟彥，2016，商譽攤銷轉正爭議，稅務旬刊，第 2325 期(4 月)：19-23。
- 蔡智仁，2013，企業併購程序中有關併購公司取得成本、被併購公司公平價值與商譽攤銷爭議問題研究，國立政治大學法律科技整合研究所碩士論文。
- 蔡朝安、高文心，2015，得認列商譽之事業要件爭議－以證券商營業讓與為觀察對象，稅務旬刊，第 2304 期(9 月)：33-34。
- 蕭雅文，2013，我國採行 IFRS 前後商譽稅務爭議問題之研究，國立政治大學會計系碩士論文。

- 賴源河，2016，實用企業併購法—理論與實務，台北：五南出版。
- Deloitte. 2018. IASB finalises amendments to IFRS 3 regarding the definition of a business. <https://www.iasplus.com/en/news/2018/10/ifrs-3-def-bus>.
- IFRS. 2018. Definition of a Business (Amendments to IFRS 3).
<https://www.ifrs.org/projects/2018/definition-of-a-business/#about>.
- IFRS. 2018. IASB amends definition of business in IFRS Standard on business combinations. <https://www.ifrs.org/news-and-events/2018/10/iasb-amends-definition-of-business-in-ifrs-standard-on-business-combinations/>.

