

政府應重視商譽攤折爭議

余景仁律師

壹、前言

企業併購為企業強化其經營綜效、擴展其經營規模之一種常見之商業活動，企業併購不但可突破企業現時經營上所面臨之困境，使得企業未來經營更有效率，將有助於提升企業整體競爭力。鑑於此，我國於 91 年 1 月 15 日經立法院三讀通過企業併購法，並同時配合修正公平交易法、證券交易法，提供企業併購活動與快速轉型與成長得以遵循之機制，使我國企業革新邁向新的里程碑。

為了排除企業併購時，可能因為租稅因素對企業併購產生之障礙，企業併購法第三章特別就相關租稅措施予以明文規範，其中企業併購法第 34 條將企業併購交易時所為財產或股份之移轉，如僅係形式上之轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，在一定條件之下，給予適當之減免。此外，企業併購法第 35 條則明文規範：「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。」參照該條之立法理由，在於公司進行併購如有商譽之產生，依照一般公認會計原則第 23 條規定，應按一定之年數予以攤銷。參考金融機構合併法第 17 條第 4 項第 4 款及促進產業升級條例第 15 條第 1 項第 7 款修正草案之規定，因合併產生之商譽得於五年內攤銷之。為考量公司可能因併購後初期獲利尚未穩定，爰於本條明定商譽得由公司於十五年內平均攤銷。

詳言之，在企業進行併購時，如併購雙方非為關係人之情況下，雙方最終就併購價格達成合意所為之併購，一定為併購買方與賣方皆認為最公平之併購交易價格，白話的說，從併購買方之角度，如果能用最少之價格購買，一定不會額外支付較高之併購成本；而從併購賣方之角度，如果能用最高之價格出售，一定也不會願意以較低之價格即出售。故在併購雙方就併購交易價格協商達成共識之後，此併購交易價格必符合市場交易常規。且當該併購交易價格超出被併購公司帳上可辨認淨資產之公平市價時，則超出的部分，依照財務會計準則公報第 25 號之規定，應列為商譽。雖然目前財務會計之處理上，併購產生之商譽已不再按年攤折，而依財務會計準則公報第 35 號之規定，每年定期對商譽進行減損測試，列報減損費用；但在稅務處理上，併購公司仍應就併購所產生之商譽，依照營利事業所得稅查核準則第 96 條，無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：「商譽最低為五年」與企業併購法第 35 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。」之規定，將併購產生之商譽，於五年至十五年內平均攤銷。

貳、實務面臨之困境

但很遺憾的，實務上經常發現，當公司進行常規之併購交易，將併購成本超出被併購公司可辨認淨資產公平市價部分所產生之商譽，依照上開營利事業所得稅查核準則與企業併購法規定，於辦理稅務申報時所列報之商譽攤折，大部分均遭稅務主管機關國稅局以無法證明併購價格之真實性、合理性、必要性以及被併購公司可辨認淨資產之公平市價之數額等因為由，而將公司所列報之商譽攤折予以全部否准認列，雖然公司遂行一系列相關之行政救濟程序，但仍然有相當多之案件遭行政法院最終判決駁回確定在案。

在此，筆者不禁要詢問稅務主管機關，究竟企業進行常規之併購，依法就其併購所支付之併購成本超出被併購公司可辨認淨資產公平市價部分是否得以列報商譽？並於稅務處理上可否按年攤折列

報為費用？筆者認為，就此問題，徵納雙方應該都沒有爭議，原因在企業併購法與營利事業所得稅查核準則之規範上，業已明白揭示企業併購產生之商譽，得予以按年攤折列報為費用，竟然答案已經是肯定的，接下來只有商譽數額究竟是多少？以及納稅人要準備何種證明文件，供稅務主管機關查核確認併購時所產生之商譽數額？以及是否有不合常規之少數併購交易，應該要予以防堵並否准此類案件得以列報商譽攤折。

參、建議稅務主管機關可採取之方式

就此問題，筆者認為財政部與各區國稅局為站在第一線之行政部門，理應制定相關之解釋函令或行政規則，就合法與合乎常規併購交易所產生之商譽，納稅人於辦理稅務申報時，應該要準備何種證明文件供各區國稅局查核，以證明所列報之商譽數額與攤折確實符合相關稅法規定，此舉不但有利納稅義務人在進行併購交易時，即可依照規定事先準備相關證明文件供日後國稅局查核，且也可讓各區國稅局在日後審核納稅義務人所列報之商譽攤折時，有相同之處理標準，可大幅減少商譽攤折之稅務爭議案件，且對於不合常規之併購交易，國稅局亦可引用稅捐稽徵法第 12 條之 1 之規定，按實質課稅原則予以調整。到了司法部門，行政法院亦可從併購交易是否為合乎常規之併購交易，先行判斷應否就該併購交易准許認列商譽，如為合乎常規之併購交易，再就舉證責任分配之角度，針對納稅人(原告)是否業已對併購交易所產生商譽之數額，依規定提供相關證明文件，供法院確認併購時所產生商譽之數額，以判斷國稅局之課稅處分是否合法正確。

但令人遺憾的，現今之行政部門與司法部門都站在自我本位之立場，不但財政部未就合法與合乎交易常規之併購所產生之商譽，納稅人應備妥何種證明文件供國稅局查核作出明確之解釋，造成國稅局在實際查核上，經常從嚴認定，使得所有合法與合乎常規之併購交易所產生之商譽，也遭國稅局以無法證明併購價格之真實性、合理性、必要性與所提出之被併購公司可辨認淨資產公平市價數額之鑑價報告，不符合相關財務會計準則公報之規定等理由，全部否准商譽攤折，使得此類之稅務爭訟案件層出不窮，雖然行政法院庭長 100 年 12 月份第 1 次庭長法官聯繫會議決議，認為應由納稅義務人負客觀舉證責任，除應舉證證明收購成本真實、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公平價值，或提出足以還原併購當實之被併購公司可辨認淨資產公平市價之鑑價報告或證據，以期試者找出解決之道，減少日後此類案件之行政爭訟。但很可惜的，部分行政法院在審理此類爭訟案件時，不盡職權調查與闡明義務，告知當事人可以就提出足以還原併購當實之被併購公司可辨認淨資產公平市價之鑑價報告或證據，以期解決紛爭，且國稅局之態度上仍然不主動告知行政法院，若納稅人可提出足以還原併購當實之被併購公司可辨認淨資產公平市價之鑑價報告或證據，國稅局將主動更正重新核定確認併購交易所產生之商譽數額，而一味的否定併購商譽之存在，卻又不指出明確之規範供納稅人有所遵循，突耗費司法資源。

肆、結論

最後，筆者再次呼籲，商譽之攤折雖然屬於所得計算基礎之減除項目，依照舉證責任之分配原則，本應由納稅人負擔舉證責任。但若納稅人已就其收購成本之金額與被併購公司之可辨認淨資產之公平價值負舉證責任，國稅局不應僅用空洞之併購合理性或必要性，來質疑納稅人所給付之併購對價不合理，逕而予以否准商譽之攤折，蓋納稅人在決定進行併購時，對於併購之綜效之評估涉及主觀商業之判斷，且大多無法以精確之金額來衡量，甚至亦常發生併購後之效益不如當時之預期者，故併購價格合理性尚無法單純以客觀之資料茲為佐證，納稅人所進行之併購交易所考量之因素，如被併購公司之資產價值、併購後之經營績效、未來發展等尚有許多無法以客觀之金額衡量；故國稅局

一再要求納稅人說明併購價格之合理性實過於嚴苛。如前所述，對於進行併購交易之營利事業買賣雙方在非關係人之情況下，其經過一系列之協商後最終所決定之併購價格，無非係買賣雙方認為最合理公平之價格，否則併購交易不會成交，國稅局事後一再質疑納稅人於併購當時對於最終決定併購價格之合理性，並要求納稅人提示足資證明之相關證明文件，顯非公平。重點仍在於併購交易雙方最終之併購價格為何，是否已依照併購合約支付。

至於就被併購公司可辨認淨資產之公平價值而言，納稅人縱於併購當時未依財務會計準則公報 25 號之規定，將合併所取得被併購公司之可辨認資產與承擔之負債，提供鑑價報告將其按公平價值衡量。仍得准許由納稅人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。至於事後所為之鑑價，其結果是否可還原併購時被併購公司可辨認淨資產之公平價值，可由國稅局依照財務會計準則公報與評價準則公報之規定再為查證，不應一再認為因鑑價時點已在併購交易之後即推翻評價結果。

綜上所述，筆者觀察到國稅局最新已有相當多之和解案例，徵納雙方對於如何認定併購交易時之商譽已有突破性之發展，對於併購商譽之價值認定上所產生之重大稅務爭議，可望逐步化解。在此徵納雙方應該共同秉持上述原則，對於併購時產生之商譽從新認定其數額並准予按年攤折列報為費用，以減少不必要之訟累。

（作者：余景仁，現任職理律法律事務所顧問，本文不代表事務所之意見。）