

## 行政法院商譽攤銷最新見解

蔡嘉昇

### 壹、 併購所衍生之商譽攤銷爭議

依企業併購法 35 條、財務會計準則公報第 25 號等規定，營利事業因併購產生之商譽得逐年自營利事業所得列報攤銷減除。當收購成本(X)超過所取得可辨認淨資產之公平價值(Y)而產生之收購溢價即為「商譽」(Z)(X-Y=Z)。因商譽屬「無法辨認之無形資產」且金額相當鉅大，稽徵機關擔心營利事業會有不當交易安排，獲取稅負利益，而採取嚴格審查立場，只要部分不同意，即將商譽攤銷數全數剔除並補徵稅款，續而衍生大量稅捐訟源。

### 貳、 商譽攤銷早期實務見解：最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議

關於營利事業列報因併購所生之商譽攤銷，稽徵機關予以否准之爭議案件，最高行政法院曾作成 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，其決議文認為：「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，及依第 25 號準則公報第 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。」據此決議，營利事業須舉證證明其收購成本之真實、必要、合理，及可辨認淨資產之公平價值，並達到稽徵機關及行政法院接受之程度；稽徵機關即經常利用此一舉證責任分配之優勢，嚴苛要求營利事業提出超過合理範圍之事證，而行政法院卻又不斷支持稽徵機關，並作成不利於營利事業之判決結果，但其判決往往都沒有對商譽認列數額或範圍，明確表示終局意見，徵納雙方對於商譽認知差距，並未隨著判決定讞，達成一致或緩解。

### 參、 最高行政法院 104 年度關於商譽攤銷之最新見解

幸而最高行政法院逐漸體認非關係企業間之併購商譽確實存在之可能性高，僅是其數額多寡之爭議而已，乃於 104 年度陸續作成數則關於併購商譽攤銷之最新判決<sup>1</sup>，並提出突破性見解，除(一)適度減輕營利事業對於收購成本及可辨認淨資產之公平價值之舉證責任外，更要求(二)稽徵機關於營利事業舉證證明收購成本及可辨認淨資產存在時，縱其對於可辨認淨資產之公平價值有不同意見時，仍應依職權估定可辨認淨資產之公平價值之數額，不得任意全數否准商譽攤折。

一、 首先，最高行政法院近期判決意旨，放寬可辨認淨資產公平價值之證明度僅需適用優勢蓋然性法則，無須達到刑事有罪判決超越合理懷疑或完全無疑之程度：

(一) 「稅務事件主要在處理徵納雙方之租稅債權債務關係，與刑事訴訟實有不同，其舉證責任之證明度僅需適用優勢蓋然性法則即可，無須達到如同刑事有罪判決般超越合理懷疑或完全無疑之程度。」<sup>2</sup>；及

(二) 「縱認上訴人應提出證據方法，上訴人亦已提出估價報告、契約書等證據，原判決猶認不足作為證明收購成本、可辨認淨資產之公平價值、承擔之負債之證據方法，即應在判決中具體說明上訴人之舉證有何不足，而非得僅空泛指陳上訴人未盡舉證責任，

<sup>1</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 363 號判決、104 年度判字第 362 號判決、104 年度判字第 275 號判決、104 年度判字第 274 號判決、104 年度判字第 273 號判決（以下合稱「最高行政法院近期判決」）

<sup>2</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 275 號判決理由六(五)；最高行政法院 104 年度判字第 274 號判決理由六(五)；最高行政法院 104 年度判字第 273 號判決理由六(五)

縱算以上訴人必須負擔客觀舉證責任之觀點而論，原判決亦無理由將上訴人應提出證據之證明度提高至如刑事有罪判決之舉證程度，必須證明到毫無可疑的程度，此與可辨認淨資產公平價值之性質有所齟齬，蓋可辨認淨資產公平價值本身即為一個被賦予價值判斷之結果，公平價值並非有一個絕對正確的數字。……原審要求的待證事實證明度，是否超越優勢蓋然性而有過高之情形，原審未及斟酌，其理由亦難謂完備。」<sup>3</sup>。

二、再者，最高行政法院近期判決意旨，當可辨認淨資產之存在已被證明，僅因納稅義務人無從證明其公平價值者，稽徵機關應依所得稅法第 66 條第 2 項及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款逕行估定其價額，不得完全否認該可辨認淨資產之存在<sup>4</sup>：

- (一) 「本院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議針對法律問題：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。……表決結果係採甲說……。惟觀諸甲說之理由謂：『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。』顯未完全否定可辨認淨資產之公平價值不明時，由依所得稅法第 66 條第 2 項及營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款之規定，逕行估定其價額之可能。」
- (二) 「且『可辨認淨資產之公平價值』乃客觀上可得確定之事實，不會因納稅義務人未盡協力義務或負客觀舉證責任而不存在；所謂負擔『客觀舉證責任』，僅係指納稅義務人所提出『可辨認淨資產之公平價值』，如果存有疑義時，不予採信而已，並不排斥依職權加以估定，亦即舉證責任與職權調查互為補充，均屬必要而非多餘。」
- (三) 「如果該項『可辨認淨資產』之存在已被證明，只是因其『公平價值』不明，即否定該項『可辨認淨資產』之存在，顯違反經驗法則、論理法則及證據法則。」
- (四) 「故所得稅法第 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』、查核準則第 96 條第 1 款規定：『一、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。』，此為法律與法規命令之明文規定，不能因『客觀舉證責任分配』，而拒絕適用。」

#### 肆、最高行政法院104年度關於可辨認無形資產（專利權）攤折之最新見解

一、此外，依最高行政法院 104 年度判字第 4 號判決，另明白諭示「可辨認無形資產」與「商譽」兩者在攤折之認定，係屬不同範疇，「可辨認無形資產」與財會準則公報第 25 號關於商譽之

<sup>3</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 363 號判決理由五(七)；最高行政法院 104 年度判字第 362 號判決理由五(七)；最高行政法院 104 年度判字第 275 號判決理由六(十一)；最高行政法院 104 年度判字第 274 號判決理由六(十一)；最高行政法院 104 年度判字第 273 號判決理由六(十一)

<sup>4</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 363 號判決理由五(二)；最高行政法院 104 年度判字第 362 號判決理由五(二)；最高行政法院 104 年度判字第 275 號判決理由六(六)；最高行政法院 104 年度判字第 274 號判決理由六(六)；最高行政法院 104 年度判字第 273 號判決理由六(六)

規範及針對商譽而為之最高行政法院 100 年聯席會議決議無涉，不受「商譽」相關規範之拘束<sup>5</sup>：

- (一) 按「企業因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，其公平價值決定如下：(1)有價證券：.....(5)可辨認無形資產：例如合約、專利權、特許權、客戶及供應商名單.....」為財會準則公報第 25 號第 18 段所明定，並佐以如上述同號公報第 17 段(2)：「將所取得可辨認資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得之可辨認資產公平價值，應將超過部分列為商譽」之規定，可知，依行為時查核準則第 96 條第 3 款規定，因出價而取得包括商譽等之無形資產，於營所稅之結算申報固均生攤折之問題，惟商譽既係收購成本與因收購所取得可辨認資產公平價值之差額，而此所稱「可辨認資產」又包含「可辨認無形資產」，亦即「可辨認無形資產」與「商譽」在為准否攤折之認定，係分屬不同之範疇。
- (二) 換言之，「可辨認無形資產」攤折數之審查，首應判斷其是否合致上述所得稅法及查核準則關於「可辨認無形資產」之規定暨財會準則公報第 37 號「無形資產之會計處理準則」關於無形資產（此號公報所稱無形資產係指具有可辨認性者）之定義，尚與財會準則公報第 25 號關於商譽之規範及針對商譽而為之上述本院 100 年聯席會議決議無涉。

二、 次依最高行政法院 104 年度判字第 4 號判決意旨，營利事業併購而取得之可辨認無形資產（專利權），依所得稅法第 60 條規定，得依照出價成本按期計算攤折，若稽徵機關對於營利事業取得無形資產(專利權)之成本有意見，僅得依所得稅法第 66 條第 2 項與營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款規定，提出事證並估定其價額，但不得否認該專利權之存在或全數否准認列攤折數<sup>6</sup>：

- (一) 「專利權，除依上述財會準則公報第 25 號第 18 段規定，性質上係屬可辨認無形資產外，依上述所得稅法第 60 條規定，專利權更為所得稅法所明定得依出價成本按期計算攤折之資產。」
- (二) 「所得稅法第 66 條第 2 項及行為時營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款復分別明文規定：『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。』『各項耗竭及攤折：一、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。』是就上訴人所列報可辨認無形資產之攤折數，原判決若認上訴人對其估價有不能提出確實證明文據情事，亦屬應由該管稽徵機關予以估定價額轉正之問題，尚不得因對所取得資產之成本有所疑慮，即逕對該可辨認無形資產提列之攤折數全數予以否准認列，而形同實質否認該可辨認無形資產之存在。」
- (三) 「尤其本院 100 年聯席會議決議，係因企業併購取得之商譽係收購成本超過收購取得可辨認淨資產公平價值所產生，而謂應由納稅義務人舉證證明所主張收購成本之『真實、必要、合理』。至『可辨認無形資產之攤折數』部分，因可辨認無形資產係屬上述據以計算商譽之減項即『可辨認淨資產』之範疇。是關於可辨認無形資產攤折數之審查，即不生因上述本院 100 年聯席會議決議，致『可辨認無形資產』之收購成本無法肯認其合理及必要時，即得當然全數否准該『可辨認無形資產』攤折數之列報。」

伍、 非關係企業間之併購，稽徵機關應盡可能依職權估定商譽攤銷及可辨認無形資產（專利權）攤折

<sup>5</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 4 號判決理由五、(二)1

<sup>6</sup> 最高行政法院 104 年度判字第 4 號判決理由五、(二)2

### 之數額，以減少同類爭議發生

- 一、非關係企業間之併購交易，雙方管理階層必當謹慎評估並磋商此併購交易，以達成合理之收購價格，顯不可能甘冒刑事背信罪或民事侵權責任之風險，而作成不合理之收購價格。如稽徵機關仍質疑非關係企業間常態交易之收購成本之合理性及必要性，依舉證責任法則，理應由稽徵機關針對收購成本不合理之異常交易態樣，負擔舉證說明之責任。
- 二、其次，如營利事業已證明其收購成本及可辨認淨資產之存在，縱稽徵機關認為營利事業提出之事證，無法使其確認可辨認淨資產之公平價值之數額，稽徵機關至多只能遵循司法院大法官釋字第 218 號解釋<sup>7</sup>諭示之推計課稅標準，調整可辨認資產之公平價值及商譽之數額，而非全數否准營利事業認列商譽攤銷數。如稽徵機關完全否認營利事業商譽攤銷，即有違反前揭法規及最高行政法院近期判決。
- 三、至於，非關係企業間之併購交易，所取得之「可辨認無形資產」(專利權)，其審查標準與商譽無涉，如營利事業已證明其確實存在，縱稽徵機關認為營利事業所提出之事證，無法使其確認「可辨認無形資產」(專利權)之成本，其僅得依所得稅法第 66 條規定、營利事業所得稅查核準則第 96 條第 1 款規定，及司法院大法官釋字第 218 號解釋<sup>8</sup>，調整「可辨認無形資產」(專利權)之攤折數額。如稽徵機關完全否認營利事業該專利權攤折之數額，即有違反前揭法規及最高行政法院 104 年度判字第 4 號判決。
- 四、基此，非關係企業間之併購交易，除非稽徵機關能證明收購成本、可辨認淨資產、可辨認無形資產(專利權)不存在，否則稽徵機關應盡可能依職權估定商譽攤銷及可辨認無形資產(專利權)攤折之數額，以減少同類爭議發生。

**(作者係理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見)**

<sup>7</sup> 司法院大法官釋字第 218 號解釋：「...國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。...不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符...。」

<sup>8</sup> 同註 7。