

安永金融產業稅務專刊

營利事業列報商譽之認定原則及
相關證明文件暨稅捐稽徵機關審核重點介紹



營利事業列報商譽之認定原則及相關證明文件暨稅捐稽徵機關審核重點介紹

摘要

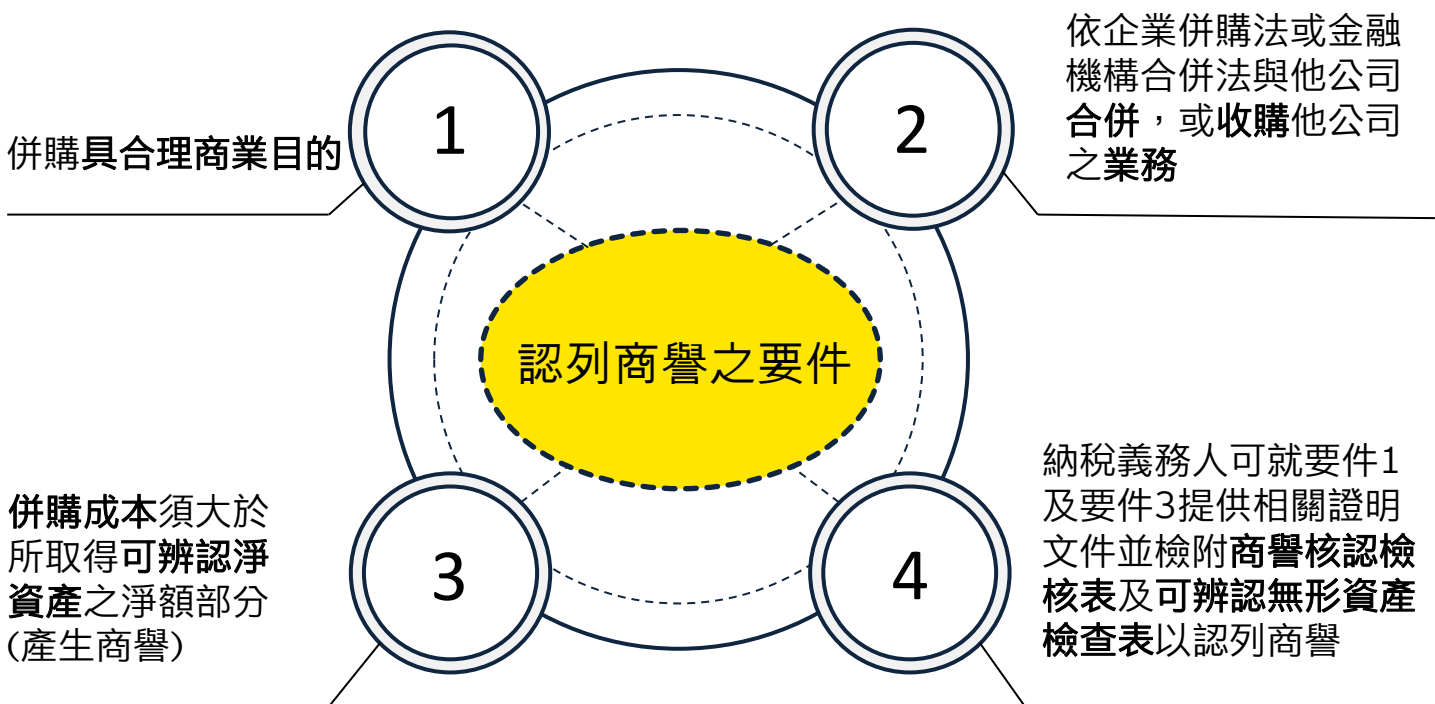
公司具合理商業目的，依「企業併購法」或「金融機構合併法」進行併購，其併購成本超過併購所取得可辨認淨資產按公允價值衡量之淨額部分為商譽，但如擬於稅務申報上認列該等商譽，並依稅法相關規定於營利事業所得稅申報時分年認列攤提費用，過去常見公司因未能明確了解應備齊之文件為何，致使徵納雙方對此議題時有爭議。而參照「最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議」之意旨，營利事業應舉證其併購成本真實、必要、合理，及依財務會計公報第25號第18段衡量可辨認淨資產的公平價值，或提出足以還原公平價值的鑑價報告或證據。惟最高行政法院對於營利事業應如何舉證並未有進一步之明確闡釋，致實務上徵納雙方對於在證明商譽存在的價值以及提示證明文件之標準，常有認知不一致之情形。

故財政部曾於107年3月30日發布台財稅字第10604699410號令(下簡稱財政部107年3月函釋，含商譽核認檢核表)，核釋「所得稅法」第60條有關營利事業列報商譽之認定原則及證明文件相關規定，期能解決上開歧異，確立明確標準，並落實保障納稅義務人「知」的權利，以符合納稅者權利保護法所規範主管機關就稅捐事項所發布的解釋函令及其他行政規則，除符合例外條件外，均應公開之精神。惟就我們實務觀察，上述函令之發布，似乎並不代表公司併購溢價所取得之無形資產(商譽)必然能於稅上攤提，仍常見實務上徵納雙方對於併購所生之商譽認列及攤提存有爭議，故似乎未因該函令發布而有所消弭。對此，財政部於今(111)年3月30日發布台財稅字第11004029020號令(下簡稱財政部111年3月函釋，含商譽核認檢核表及**新增可辨認無形資產檢查表**)，以更明確可辨認無形資產之評價方式及類型等，同時並廢除前開107年3月函釋，期能使商譽之認列文件準備上更為清楚。

近年來，金融業進行併購活動頻繁，故本期金融產業稅務專刊將就公司因併購所生之商譽若擬於稅上認列攤提費用時，依財政部111年3月函釋**應備齊之文件為何**，並分享我們於實務上所觀察**稅捐稽徵機關**針對商譽認列之**重點審查項目**，公司亦得於併購前即預先準備相關文件，以備將來面對稅務審查時得以充分因應，以維護權益。

財政部111年3月30日台財稅字第11004029020號令

公司符合下圖認列商譽之要件且無不得認列商譽之情形者，稽徵機關得審酌資料完備程度，核實認列商譽



例外 - 不得認列商譽之情形	
1	依國際財務報導準則第3號「企業合併」及企業會計準則公報第7號「企業合併及具控制之投資」之會計處理規定不得認列商譽。
2	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。
3	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。

財政部民國111年3月30日台財稅字第11004029020號令(續)

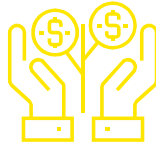
併購成本之認定

	項目	併購成本之認定
1	<ul style="list-style-type: none"> 合併方式 	<ul style="list-style-type: none"> 採1階段合併 <ul style="list-style-type: none"> 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 <ul style="list-style-type: none"> 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	<ul style="list-style-type: none"> 以股份為對價進行合併之價值認定 	<ul style="list-style-type: none"> 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 <ul style="list-style-type: none"> 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。

商譽核認檢核表-審核文件項目



併購型態之圖示及說明(請註明收購者、被收購者及交易相關第三方單位名稱)



項目一：併購之合理商業目的



併購之商業目的說明(業務、財務或產業等因素)。



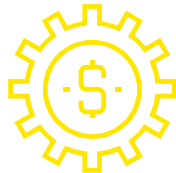
決策歷程相關議事錄及被併購公司或事業之營運背景分析(含經營損益、資產及負債之量化評估)。



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，提示目的事業主管機關核准文件，免檢附第1目及第2目文件。



項目二：併購成本



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(含可接受之價格或換股比例區間分析)；其與前目報告評估之價值有差異者，應提出該等差異調整之理由、合理說明及形成意見之依據(事實狀態及公報規定)。



併購契約。



對價支付證明(例如支付現金、發行股票、交付其他資產或承擔負債等證明文件)；以發行股票為合併對價者，並應檢附決議合併之董事會議事錄及該董事會決議日之股份對價價值證明文件。



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。

商譽核認檢核表-審核文件項目(續)

項目三：可辨認淨資產公允價值



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**

整體資訊

有形資產之
評價

*無形資產之
辨認與評價

含**評價標的**、**評價目的**、**價值標準**、**價值前提**、**評價基準日**、**報告類型**、**評價方法及評價執行流程**、所使用之**資訊及其來源**、**評價人員及所屬評價機構之獨立性**、**評價報告日**等事項，**並評估與事實發生當時評價準則公報規定是否相符**。

可辨認資產性質、選用之**評價方法**、使用之**假設參數**、**耐用或效益年限及評價結果等之合理性**，與遵循**評價基準日所適用之評價準則及相關實務指引**、**國際財務報導準則**、**企業會計準則**等相關公報規範情形。

*須檢附**可辨認無形資產檢查表**(詳下頁)



綜合評估資料



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**、**加權平均資金成本**、**加權平均資產報酬率**約當程度及差異分析。(如有特定因素(如行業特性等)致採用其他參考比率，得由納稅義務人提出合理說明及相關資料，予以合理考量)

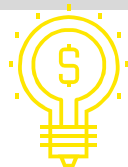
合併後之**商譽減損情形**。(屬參考性質，就併購案件規模或型態等相關資訊考量是否要求提示。提示之併購後相關資料與原評估情形如有差異，得由納稅義務人說明理由及補充資料後予以合理考量)

難以評估事項之**事實說明**及對**價值評估可能之影響**，有無列為限制條件。

承辦評價案件相關**工作底稿**是否依照相關**評價準則**規定設置。

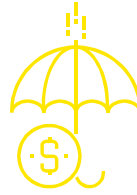


業務之要素



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**。

可辨認無形資產檢查表-審核文件項目



可辨認無形資產項目

A 合約相關之無形資產

- | | |
|-------------|-------------|
| 1. 授權及權利金協議 | 6. 服務合約 |
| 2. 勞務或供應合約 | 7. 聘僱合約 |
| 3. 租賃協議 | 8. 競業禁止合約 |
| 4. 許可證 | 9. 對自然資源之權利 |
| 5. 廣播權 | 10. *其他 |

B 文化創意相關之無形資產 (例如戲劇、書籍電影及音樂)

1. 源自於對文化藝術作品所產生效益之權利
2. 非合約性之著作權保護
3. *其他

C 行銷相關之無形資產

1. 商標
2. 營業名稱
3. 獨特之商品設計
4. 網域名稱
5. *其他

D 客戶相關之無形資產

1. 客戶名單
2. 未履約之訂單
3. 客戶合約
4. 合約性及非合約性客戶關係
5. *其他

E 技術相關之無形資產 (含合約及非合約性權利)

- | | |
|----------|--------|
| 1. 專利技術 | 5. 設計 |
| 2. 非專利技術 | 6. 軟體 |
| 3. 資料庫 | 7. 流程 |
| 4. 配方 | 8. 處方 |
| | 9. *其他 |

*如有未列舉於上開可辨認無形資產檢查表之項目者,則可填在其他欄位中說明

併購所取得之可辨認無形資產,如有符合上開項目者,應進一步按下列項目判斷並填寫

1	及其金額 是否列報	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 財報 ▶ 稅報 	
2	會計相關規定 準則公報	<p style="text-align: center;"><u>無形資產定義(是/否)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 具可辨認性 (即可分離/合約或其他法定權利) ▶ 可被企業控制 ▶ 具未來經濟效益 	<p style="text-align: center;"><u>無形資產認列條件(是/否)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 成本能可靠衡量 ▶ 未來經濟效益很有可能流入企業
3	評價相關規定 準則公報	<p style="text-align: center;"><u>合理性檢驗(數值/比率)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 收購價格所隱含之內部報酬率 ▶ 加權平均資金成本 ▶ 加權平均資產報酬率 	<p style="text-align: center;"><u>單一評價/特定方法(是/否)</u></p> <p style="text-align: center;"><u>兩種以上評價/特定方法(是/否)</u></p> <p style="text-align: center;"><u>敏感性分析(是/否)</u></p>

稅捐稽徵機關實務審核重點

實務上，稅捐稽徵機關就公司因併購而產生商譽之相關證明文件進行書面審查時，首先會衡量該併購是否具有合理商業目的(以金融業併購為例，常見之併購商業目的係為擴大其經營規模降低營運成本並產生綜效以提升獲利…等)，並審酌併購交易過程相關佐證資料是否已提供(例如集團組織變化圖、持股比例變化…等)。接著，將審核「獨立專家」所出具之被併購公司價值評估報告或實地查核報告及併購價格或換股比例合理性意見書，並對照併購契約及對價支付證明等證明文件。過去，我們常見稅捐稽徵機關會就該併購價格合理性意見書內容進一步詢問其分析比較方法之依據及計算細節等，有時亦會要求提供該意見書之分析工作底稿，以探求併購成本之真實及合理性。

此外，針對各項可辨認淨資產公允價值部分，稅捐稽徵機關將就收購價格分攤報告所選用之評價方法、使用之資訊來源及假設參數等項目合理性進行審核，對於有不完整之處，稅捐稽徵機關可能會要求公司以補充說明方式提供理由。另，稅捐稽徵機關亦會審視該報告所列收購價格所隱含之「內部報酬率」、「加權平均資金成本」及「加權平均資產報酬率」約當程度及差異分析，對此，過去我們亦有看到如公司所提供之收購價格分攤報告若有缺少任何一項時，遭稅捐稽徵機關要求補充說明之情形，需請公司特別注意。至於合併後之商譽減損情形於商譽核認檢核表雖屬參考性質，但近年來亦可見稅捐稽徵機關要求公司就該商譽減損測試報告一併提供會計師複核意見書以供其參考，故公司可將此表外事項也一併納入資料準備文件之一。

提醒並注意，本次新增可辨認無形資產檢查表，公司可依該表進行審視，是否該等可辨認無形資產均符合會計準則公報相關規定之無形資產定義及認列條件，以及是否符合評價準則公報相關規定，進行合理性檢驗相關數值或比率、評價方法及敏感性分析等。雖目前尚未有明確之案例可供參考，但相信此表亦會是未來稅捐稽徵機關查核之重點。

最後，稅捐稽徵機關就公司非屬合併而係「收購」他公司之業務(即事業)者，其業務之認定多依下述會計研究發展基金會97年3月10日(97)基秘字第074號函以審核該收購之業務(事業)是否符合以下3要素：

業務(事業)之定義-會計研究發展基金會97年3月10日(97)基秘字第074號函

投入



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、智慧財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。

處理程序



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。

產出

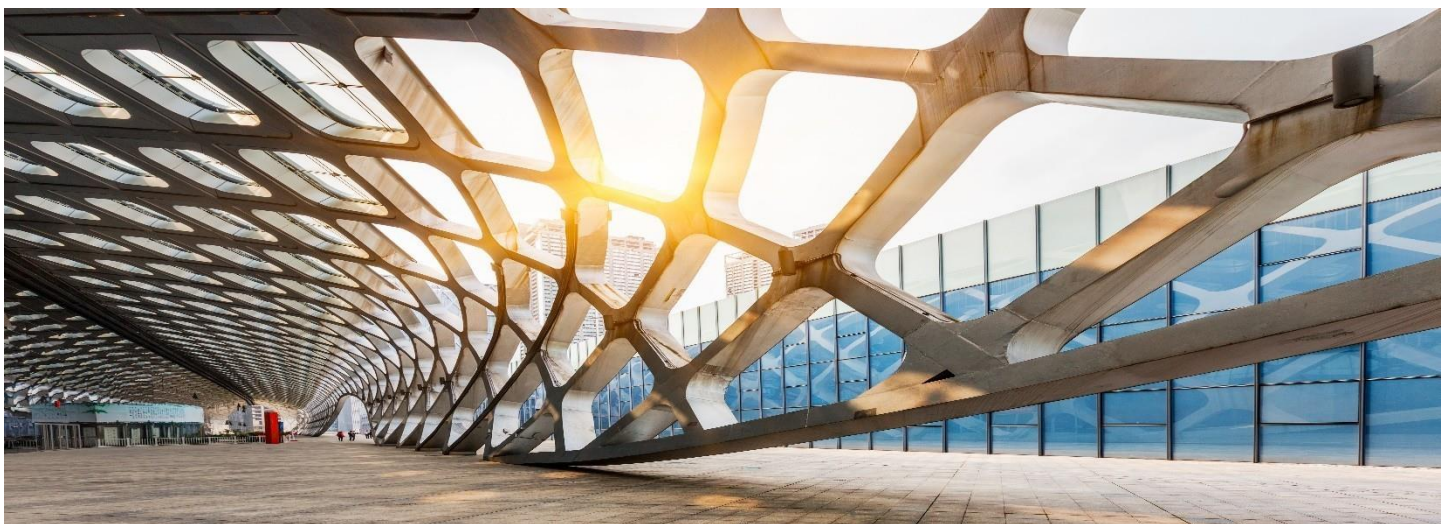


投入及處理該投入之結果，以提供或有能力提供投資人、業主、成員或參與者報酬，該報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。

我們的觀察與建議



- ▶ 我們觀察到近年來金融業仍時有併購案件進行，若併購成本高於所取得之可辨認淨資產價值，於營利事業所得稅申報時如擬認列商譽攤提費用，我們建議公司，可預先準備商譽核認檢核表及可辨認無形資產檢查表所列之審核文件並注意稅捐稽徵機關實務審核之相關重點，以期後續發生稅務爭議時，得以順利與稅捐稽徵機關進行適當之溝通，以達成認列商譽攤提費用之結果。
- ▶ 財政部111年3月函釋已針對其前於107年3月函釋有關商譽認定原則說明不足的地方予以補強(例如商譽核認檢核表中對於評價報告要求敘明之事項明確化)，亦新增「可辨認無形資產檢查表」，目的即是希望公司能將可辨認無形資產逐項依相關會計準則公報及評價準則公報規定予以辨識，以避免公司低估或未辨識出該等可辨認無形資產而將不可攤銷之可辨認無形資產之金額納入商譽並進行稅上攤提。然而，即便公司皆如實提示各項證明文件，對於是否即可認列商譽攤提費用一事，仍應持保守的態度，畢竟商譽判斷屬個案事實層面認定的問題，牽涉到徵納雙方對於證據的解讀。
- ▶ 此外，公司若非合併而係收購他事業時(實務上尤以金融證券業較為常見此併購型態)，其應檢附所收購事業3要素(即投入、處理過程及產出等)之文件、審查標準等，至今財政部對此仍未有進一步之規範與說明，期許財政部未來能訂定相關明確標準以降低目前此類收購之商譽案件所產生之徵納雙方稅務爭議。安永也會持續關注財政部最新發布之函釋，並即時更新。



聯繫安永



傅文芳
安永聯合會計師事務所
所長
電話：+886 2 2757 8888 # 88866
電子郵件：Andrew.Fuh@tw.ey.com



楊建華
公司稅務諮詢服務
執業會計師
電話：+886 2 2757 8888 # 88875
電子郵件：Chienhua.Yang@tw.ey.com



周黎芳
國際及併購重組稅務諮詢服務
執業會計師
電話：+886 2 2757 8888 # 88872
電子郵件：Sophie.Chou@tw.ey.com



鍾振東
國際及併購重組稅務諮詢服務
資深經理
電話：+886 2 2757 8888 # 67271
電子郵件：Lyon.Chung@tw.ey.com



柳詠
公司稅務諮詢服務
經理
電話：+886 2 2757 8888 # 20217
電子郵件：Yung.Liu@tw.ey.com



劉惠雯
稅務服務部
營運長
電話：+886 2 2757 8888 # 88858
電子郵件：Heidi.Liu@tw.ey.com



蔡雅萍
公司稅務諮詢服務
執業會計師
電話：+886 2 2757 8888 # 88873
電子郵件：Anna.Tsai@tw.ey.com



詹大緯
金融及創新科技稅務諮詢服務
資深副總經理
電話：+886 2 2757 8888 # 67217
電子郵件：David.Jan@tw.ey.com



許受昌
公司稅務諮詢服務
資深經理
電話：+886 2 2757 8888 # 67155
電子郵件：ShouChang.Hsu@tw.ey.com

安永 | 建設更美好的商業世界

安永的宗旨是致力建設更美好的商業世界。我們以創造客戶、利害關係人及社會各界的永續性成長為目標，並協助全球各地資本市場和經濟體建立信任和信心。

以數據及科技為核心技術，安永全球的優質團隊涵蓋150多個國家的業務，透過審計服務建立客戶的信任，支持企業成長、轉型並達到營運目標。

透過專業領域的服務 - 審計、諮詢、法律、稅務和策略與交易諮詢，安永的專業團隊提出更具啟發性的問題，為當前最迫切的挑戰，提出質疑，並推出嶄新的解決方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球組織，加盟該全球組織的各成員機構都是獨立的法律實體，各成員機構可單獨簡稱為「安永」。Ernst & Young Global Limited 是註冊於英國的一家保證（責任）有限公司，不對外提供任何服務，不擁有其成員機構的任何股權或控制權，亦不作為任何成員機構的總部。請登錄ey.com/privacy，了解安永如何收集及使用個人資料，以及個人資料法律保護下個人所擁有權利的描述。安永成員機構不從事當地法律禁止的法律業務。如欲進一步了解安永，請瀏覽 ey.com。

安永台灣是指按中華民國法律登記成立的機構，包括：安永聯合會計師事務所、安永管理顧問股份有限公司、安永諮詢服務股份有限公司、安永企業管理諮詢服務股份有限公司、安永財務管理諮詢服務股份有限公司、安永圓方國際法律事務所及財團法人台北市安永文教基金會。如要進一步了解，請參考安永台灣網站 ey.com/zh_tw。

© 2022 安永聯合會計師事務所。
版權所有。

APAC No. 14006589

本材料是為提供一般信息的用途編製，並非旨在成為可依賴的會計、稅務、法律或其他專業意見。請向您的顧問獲取具體意見。

ey.com/zh_tw

