

企業併購案件中的商譽攤銷與納稅人協力義務的界限

黃源浩*

目次

壹、緒論：問題之提出

貳、商譽之意義

- 一、概說：商譽作為一種會計項目和作為一種稅法概念
- 二、商譽的概念形成
 - (一) 會計學上所稱的商譽
 - (二) 法國法上的商譽概念形成
- 三、小結：商譽得以作為一種「準無形資產的集合群」

參、商譽得否攤銷在稅法制度中的意義

- 一、契約自由的原則與量能課稅的衝突
- 二、財務會計與稅務會計的不一致
- 三、小結

肆、商譽攤銷稅法爭議的本質

- 一、概說

* 輔仁大學財經法律副教授，法國 Aix-Marseille 大學法學博士。本文初稿曾在 2014 年 11 月 28 日於國立中正大學財經法律系所舉辦之「無形資產鑑價與課稅爭議」研討會提出報告，承蒙諸位與會先進、特別是黃鴻隆會計師與辜仲明教授就眾多實質論點進行討論，對作者啟發甚多，特此誌謝。另針對本文匿名審稿人提供之寶貴意見，作者同表謝意。

投稿日期：2014 年 12 月 11 日
責任校對：戴志鵬

接受刊登日期：2015 年 6 月 10 日

二、企業併購法及其他法律對於商譽攤銷之承認

三、最高法院對於商譽攤銷之態度

（一）民國 100 年 12 月份第 1 次決議作成前的法院見解

（二）民國 100 年 12 月份第 1 次決議及之後的法院判決

四、小結：法律之內，無君王之路！

伍、商譽攤銷稅法爭議的問題本質

一、概說：問題仍然是商譽的特殊性

二、作為訴訟上舉證責任分配問題的商譽攤銷爭議

三、作為協力義務證明負擔轉換的商譽攤銷爭議

四、小結：本文見解

陸、以稅法上協力義務理解商譽攤銷的再思考

一、概說：問題仍然是商譽的特殊性

二、協力義務無法取代職權調查

三、納稅人協力義務之違反與比例原則

四、小結

柒、結論

本文摘要

在無形資產的範圍中，商譽可以說是最難以掌握的類型。而在企業併購的過程之中，無論採取怎樣的併購方法，均可能發生交易雙方所同意之價格超出資產客觀價格的情形。這樣溢價雖然得以被列入商譽的範圍之內，但是對於從事交易的納稅義務人而言，能不能主張此際所發生之商譽比照其他無形資產，向來於各國稅法之中均構成難題。我國企業併購法第 35 條雖然規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷」，但是因為這樣的價格要素經常為稅捐稽徵機關認為欠缺客觀、必要、且合理之性質，因而實務上少見攤銷成功之例。就此最高行政法院 100 年度 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議，更進一步地鞏固了行政機關的見解。本文擬就商譽概念之形成，論述商譽攤銷問題究竟是否為單純的舉證責任問題。並試圖透過稅法上協力義務相關制度之思考，重建一套合理可操作的商譽攤銷認定模式，俾以維持前述企業併購法第 35 條的可操作性，而對於企業稅法制度的有效運作，有所助益。

關鍵詞：稅法、營利事業所得稅、稅法與會計、商譽、無形資產、協力義務、舉證責任

The Amortization of Goodwill in Case of Acquisition & Merging and the Limit of Taxpayer's Cooperative Obligations

Huang, Yuan-Hao^{*}

Abstract

Among the various types of intangible assets, goodwill may be considered as the one that is most difficult to master. However, in a merger and acquisition case, irrespective of the merger or acquisition method adopted, it may happen that the price agreed by the transaction parties exceeds the objective value of the acquired assets.

Although such premium may be considered as part of the goodwill, for taxpayers who participates in the transaction, it has long been a tough question in tax laws of various countries whether the goodwill incurred therefrom may be subject to treatments similar to those applicable to other intangible assets. Although Article 35 of the Taiwan Enterprise Mergers and Acquisitions Act provides: "The goodwill created as a result of merger and acquisition by a company may be equally amortized within fifteen years.", such claim of a tax payer is seldom accepted by tax authorities, as the latter often consider the premium as not being objective, not necessary or not reasonable. The tax authorities' said position has even been further consolidated by the Resolution of the First Joint Meeting of Chief Judges and Judges of the Supreme Administrative Court in December 2011. This Article tends to clarify the formation of goodwill and then elaborate whether the goodwill amortization should be treated as a pure burden-of-proof issue, as suggested in the said Joint Meeting Resolution. This Article will further review the duty to act in concert requirements under the tax laws to reestablish a reasonable and

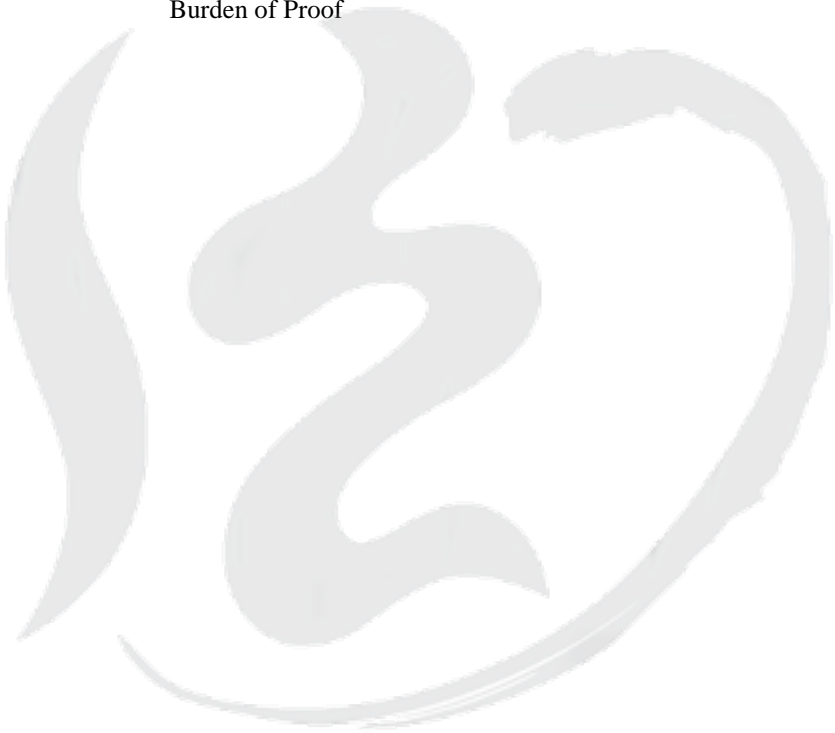
^{*} Associate Professor, Faculty of Law, University Catholic FU-JEN; Docteur en droit, L'université d'Aix-Marseille, France.

Received Date: December,11,2014

Accepted Date: June,10,2015

manageable model for recognition of goodwill amortization and thus, to contribute to maintaining the manageability of Article 35 of the said Act, as well as to enforce effectively the operation of businesses tax laws.

Keywords: Tax Law, Corporative Tax, Tax Law and Accounting, Goodwill, Intangible Assets, Obligation of Corporation, Burden of Proof



壹、緒論：問題之提出

在現代的法治國家當中，課徵稅捐乃為維持公共開支以及行政成本的主要財政手段。也因此，在憲法層面上出於量能課稅、平等負擔的憲法誠命，稅捐稽徵機關在稽徵程序中乃負有義務，應當就納稅義務人所進行之經濟活動儘可能地探知其真實內容，俾以公平計算納稅義務人之應納稅額。所以在制度設計上，稅捐稽徵之行政法律關係，主要均為羈束之關係（la compétence liée）而非裁量之關係（la compétence discrétionnaire），乃經常為稅法學者所再三承認及強調¹。然而，稅捐課徵所藉以憑據的各種經濟活動以及事實資料，經常發生在納稅義務人的支配範圍之中。倘若完全要求稅捐稽徵機關僅能依照職權主動探知調查所有的稅法上有意義的經濟活動或者應稅事實（le fait générateur），則不僅行政成本所費高昂沒有效率，也難免在調查程序中不易面面俱到、經常掛一漏萬。在這樣的理解之下，稅捐稽徵行政程序經常係採取納稅義務人主動申報其應稅事實、機關保留嗣後查核的空間以因應稽徵成本之增加²。進一步來說，這也就是在我國稅捐

1 S. Buffa, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, 1. éd., 2014, p.103.

2 這樣的制度不僅在德國法制如此，在法國法上亦可以參見法國租稅程序法典（LPF）第 L-10 條第 1 項之規定：「稅捐稽徵機關，就納稅義務人所提出之稅捐申報，以及其他對於應納各種稅額及規費之計算有意義之行為，進行調查（L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances）」。同法第 3 項則規定：「為達此一目的，其得以要求納稅義務人針對其所提出之稅捐申報或者其他向稅捐稽徵機關主張之事實，提供各種資訊，證明或澄清（A cette fin, elle peut demander aux contribuables

稽徵程序中經常被強調的「協力義務」此一概念所由生³。然則，所謂稅法上「協力義務」所存在之範圍，倘若確實屬於納稅義務人經濟上或者事實上所得以支配之生活事實，向稅捐稽徵機關為一定程度之揭露、說明、協助調查甚至負擔有憑證蒐集義務等，尚屬能夠理解的範圍⁴。然而，此等義務倘若已經脫逸於一般交易活動中本於債之本旨所發生的附隨義務範圍⁵、進一步對於納稅義

tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés)」。也就是說，法國稅法上雖然不存在著如同德國法上一般的、普遍性以及法律明文規定的協力義務，但是相同的資訊探知措施以及納稅義務人的報告、說明及澄清義務，仍然個別之調查領域中存在。

- 3 參見司法院釋字第 537 號解釋理由書：「……於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」。
- 4 就「協力義務」此一義務類型而言，其在稅法上所對於納稅義務人帶來的效果，經常包括了設籍或登記義務、設置帳簿或者商業會計記錄之義務、使用統一發票等交易上憑證之義務、自動申報之義務等等內容。參見黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，《稅法學說與判例研究（一）》，台北：翰蘆，2012 年 7 月 1 版，55 頁以下。
- 5 蓋以協力義務作為附隨義務（Nebenspflichten）之一部，原本即是一個由民事上契約關係所借用過來的概念。該等附隨義務原則上無法明文規定，僅係在於交易活動或者私法上契約關係履行過程中，為協助雙方本於契約交易之本旨而有效履行所發生之負擔。參見黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，43 頁。

務人造成程序上或者實體上重大負擔之際，還能不能被當作是協力義務之內涵？或者在另一方面，稽徵機關得否以協力義務為名，任意增加納稅義務人稅法所未有規定之程序上協助闡明（Aufklärung）義務？在學理上本即受到相當質疑⁶。進一步來說，這樣的抽象學理爭執和疑義，面對具體的稅捐稽徵個案問題之際，經常更因為個案中牽涉事實的論述複雜，導致問題之討論無法依循既存之原理原則而得以在邏輯上維持推理之一貫。特別是納稅義務人在稅捐稽徵程序中為履行協力義務之揭露，是否可能被認為足以對嗣後的行政爭訟程序在在舉證上造成一定之影響？近年來在我國稅法制度中可以體現如此之窘境者，首推企業併購之過程中，支付之併購價格超出被併購公司資產公平價格之溢價而被列為商譽之際，得否比照其他無形資產容許支付併購價金之一方列為該一年度中所得收入計算上之減項，而在申報營利事業所得稅之際加以減除的問題⁷。這樣的問題所牽涉者，表面上看來是企業併購法相關規定是否足夠完備的問題。但在爭議發生及處理的過程之中，尚且牽涉到「商譽」這一概念的形成、我國長年以來對於財務會計與稅務會計間的不一致、稅捐行政爭訟的法律屬性、稅捐稽徵程序中納稅義務人的協力義務以及此等義務有無界限等問題。可以說，羅馬不是一天造成的，併購商譽的攤

6 參見黃源浩，〈協力義務違反與推計課稅之界限：評最高行政法院 91 年度判字第 1867 號判決〉，《「行政法年度特選判決座談會」論文集》，新北：輔大法律學院，2012 年 6 月 1 版，14 頁以下。

7 進一步介紹商譽攤銷稅法爭議之相關文獻，參見林子傑，〈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》，65 卷 9 期，台北：法令月刊社，2014 年 9 月，35 頁以下。

銷困難在稅法領域中也不是單一因素造成的。時值我國稅務會計制度逐漸朝向國際財務報告準則（International Financial Reporting Standards; IFRS）靠攏之際⁸，對於「合併商譽能否攤銷」這樣商業及稅制上重大的爭議事項，能不能在這套會計準則的基本邏輯底下、也就是「尊重經濟之實質價值（la valeur économique）」中得到完美的解決？這不僅為稅法實務界、會計師與律師職業群體所共同關注，亦為稅法學者所再三思考討論，而為本文問題意識之所在焉。

貳、商譽之意義

一、概說：商譽作為一種會計項目和作為一種稅法概念

所謂商譽，其實在我國法律上並沒有被明確的定義。不僅是我國，事實上在其他任何一個國家的法制之中，都欠缺對於這一概念足夠明確的定義或者概念描述，至多僅存在著若干特徵式的指標或者描述⁹。例如有研究指出商譽乃是「老主顧再度光臨老地

8 有關於 IFRS 的一般性說明，參見 C. de Lauzainghein/J.-L. Navarro/D. Nechelis, *Droit comptable*, 3. éd., 2004, p.9-10.事實上 IFRS-3 對於商譽在稅法上攤銷這件事情的態度，很明顯地並不支持，僅要求定期的減損測試。顯見商譽要否容許在稅法上攤銷，並無各國一致之規範模式。參見 L. Paugam, *Valorisation et reporting du goodwill : Enjeux théoriques et empiriques*, Thèse à l'université Paris-Dauphine-Paris IX, 2011, p.39 et suivantes.

9 以法國稅法為例，商譽（le fonds de commerce）這一概念最早可以在 1933 年（CE mars 1933）中央行政法院即以「取得了特定的顧客群（l'acquisition d'une clientèle）」來形容商譽的內涵。嗣後的司法實務中，

方的預期」，亦有經濟學者用近似之概念，認為「商譽乃是較受人歡迎的心理狀態。並進一步認為商譽乃是公司所享有之公眾尊敬或是受人喜愛的名聲，或是習慣、風俗所創造出來的購買慣性」¹⁰；或者「企業獲取超額報酬之能力」¹¹等。近年來比較會被引用的 IFRS，在其第 3 號當中對於商譽則提出了這樣的定義：「集團企業針對其所取得的價值，超出被取得之淨資產、負債及或有負債之公平價值之溢價（l'excédent du coût du groupement d'entreprise sur la part d'intérêt de l'acquéreur dans la juste valeur

見解也大多與此相類似，例如「對一群顧客群取得排他的權利（l'acquisition d'un droit d'exclusivité sur une clientèle）」，見 CE 28 oct. 1985.不過法國稅法制度對於商譽的態度，相較於其他歐洲國家（特別是德國以及英國）事實上保守不少，詳後述。

10 參見袁義昕，〈會計與法律之交錯：論商譽〉，《法學新論》，1 期，台北：元照，2008 年 8 月，99 頁。其實這樣的定義不能說不完備，但在實際的案例中真要用來解決商譽的攤銷案件所面臨的困難，可能尚有不足。這樣子的購買慣性有些是基於眾所周知的商業互補關係，例如某家銀行願意出高價去併購另一家銀行，主要即著眼於被併購銀行營業據點的眾多，為本身所不足而急於擴充者。但是更有可能是因為希望取得被收購公司在某個特定領域的行銷經驗或是專業技術，甚至良好的政商關係、特殊的通路等等。這些說不清楚的動機左右了進行併購的行為人願意支付溢價的高低，但在客觀上不容易被量化處理。另一方面，在稅法以外，我國公司法第 156 條舊條文原本規定「股東之出資除現金外，得以對公司所有之貨幣債權，或公司所需之技術、商譽抵充之」。然而嗣後修正之法條將「商譽」一項目刪除，其修正理由謂：『鑒於商譽並非一種可以隨時充作現物之財產出資，僅係因公司合併支付成本高於其資產公平價值而產生會計處理之科目，不宜作為出資標的，爰刪除『商譽』二字』同樣地對於商譽也沒賦予相對足夠清晰的定義。

11 陳明進，〈併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：台大法律學院，2013 年 5 月 1 版，15 頁。

nette des actifs, passifs et passifs éventuel identifiables)¹²」，其實也只是說明了商譽數額應當如何計算，並不及於商譽的意義本身。商譽攤銷的問題之所以會在稅法領域、特別是企業併購的課稅問題造成重大之爭議，原因至多。事實上不僅我國法制會面臨這樣的問題，其他國家特別是歐洲諸國，也在一定程度中會面臨商譽究竟能不能列入企業之無形資產並且在稅務會計上得以和其他無形資產作同等處理的疑問¹³。在這樣的意義之下，雖然商譽在法律上本來就不容易尋得放諸四海而皆準的完備定義，但至少在一定程度上，在論述此一概念的稅法上效果以及攤銷問題之前，先行探究此一概念之形成，當然還是必要的。而這樣的問題，也可以被區分成兩個不同的路徑來觀察。

二、商譽的概念形成

（一）會計學上所稱的商譽

會計學的基本工作，乃在於將企業有關經營管理的財務資訊，準確客觀地呈現出來。在這樣的意義之下，「商譽」作為一種會計報表中的欄位，著重之重點在於可以判斷其數額。簡單說，

12 C. Disle/R. Janin, La norme IFRS 3 a-t-elle amélioré le contenu informatif du goodwill? Étude des amortissement et des dépréciations du goodwill des groupes du SBF 250 sur la période 2001-2005, CCA, 2007, p.249.這一定義可以參見我國舊版的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 段規定：「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」。基本上只說明了收購溢價可以被列為商譽，可是對於「商譽」本身的概念或具體內容為何，仍然沒有說明。

13 參見 F. Verdier/B. Martory, Comment traiter le goodwill? Pratique d'une théorie, théorie d'une pratique, CCA, T.6, Vol.2, 2000, p.175 et suivantes.

在會計學上的重要文獻或者會計財務之規範中，均將商譽當作係一種「資產價格超出市場公平價值的溢價¹⁴」，也使得這樣的問題在企業併購或者出價取得商譽的案件當中，特別被認為有討論的意義。但是，為什麼出價併購企業者會願意以超出市場公平價格的「溢價」去購買一家企業？決策者的動機事實上不易考證，在商業上或經濟上的可能性相當多端：也許可能看上被併購公司的獨特商業上地位、特出的經營團隊、檯面下特殊的政商關係甚至現有資產的未來性或者與自身正在經營企業的互補性等等，都有可能成為願意支付比公允價值更高的「溢價」的重要動機。在這樣的理解之下，各種會計規範或者準則事實上僅對於「商譽」的計算或者數額的歸列有所提及，對於商譽這樣的會計項目得以被歸列到無形資產（*les actifs incorporels*）的項目中也大概沒有疑問¹⁵。但是，這樣的歸列和數額計算卻對於「商譽」本身究竟是什麼沒有定義：其為權利乎？所有權之客體乎？其他無形資產之載

14 L. Paugam, *op. cit.*, p.10.因此，在法語的會計或者法律文獻當中，無論是自英美法制借用的「*le goodwill*」或者是法國法上較為習用的「*le fonds de commerce*」，解釋上多半都和商譽在會計上的實際意義有點隔閡。有不少學者主張應當以「溢價（*survalueur*）」或者「取得價差（*écart d'acquisition*）」來取代現行被通稱的、內容和定義容易引起誤解的「商譽（*la goodwill; les fonds de commerce*）」一詞。L. Paugam, *op. cit.*, p.12.這樣的態度也在一定程度上被法國相關會計規範所接受，參見CRC, *règl. n° 2004-01*, art. 4.5.2。或者進一步論述，可參見M.-C. Bergeres, *Le mali de fusion, Droit fiscal*, 2002, n°13.

15 我國商業會計處理準則第19條第1項第5款，亦將商譽當作是一種無形資產看待：「無形資產，指無實體存在而具經濟價值之資產；其科目分類與評價及應加註釋事項如下：五、商譽：指出價取得之商譽；其減損測試應每年為之，已認列之商譽減損損失不得迴轉」。另外對於商譽作為一種無形資產的質疑，參見F. Verdier/B. Martory, *op. cit.*, p.180.

體乎？基本在會計學上甚至法律上均沒有定論。換句話說，「商譽」其實只是一個在財務報表中足以表明企業財產狀況的會計項目或者欄位，得以顯示企業之經營者願意支付多少價錢去購買一家公司。當然後，取得後，可能買得便宜取得溢價利益（*le boni*）、也可能買得貴發生溢價損失（*le mali*）¹⁶。究其實際，商譽這個會計項目的實際內涵和「譽」其實沒有什麼太大的關係¹⁷。「商譽」也只是因為商業運作的習慣，在各國常年的會計運作中取得一種類似資產的地位，解釋上甚至可以作為買賣之客體¹⁸。既然公司購併的過程中會發生商譽的溢價損失，作為無形資產的一環，當然會面臨能不能在企業（在此當然指的是企業合併之後的存續公司或者新設公司）¹⁹申報當年度營利事業所得稅的

16 R. Bouscant, *La protection de l'entreprise contre les actes de confusion (Étude comparée des droits anglais et français)*, *RIDC*, Vol.55, 2003, p.637 et suivantes. 而相對於商譽取得支付溢價可能面臨是否比照其他無形資產攤銷問題，進行企業購併之公司倘若取得之商譽為負值（亦即所謂「負商譽」），基於租稅中立之考量，亦應當承認稅捐稽徵機關對於此一溢價利益得以課徵稅捐。此可參見我國財政部 103 年 4 月 10 日台財稅字第 10200192840 號令所稱，公司因合併取得消滅公司可辨認淨資產公平價值超過收購成本，依國際財務報導準則公報第 3 號「企業合併」所認列之連價購買利益，得自合併基準日之年度起五年內分年平均計入營利事業所得稅額課稅，可供參考。

17 相對而言，我國法制中若干法律之立法，確實就將商譽當作一種「譽」來看待。這可以參見貿易法第 17 條第 7 款規定：「出進口人不得有下列行為：七、其他有損害我國商譽或產生貿易障礙之行為」。同樣是「商譽」，在不同法律中意義確有重大差別，顯在立法技術及法律名詞之統一上，確有改進之空間。

18 參見商業會計法第 50 條的規定：「購入之商譽、商標權、專利權、著作權、特許權及其他無形資產，應以實際成本為取得成本」。

19 而在公司法的一般分類上，公司合併之類型主要包括吸收合併（*la fusion*

過程當中，被當作營利事業所得計算的減項來對待的問題²⁰。但是，正是因為「商譽」在會計上的形成過程，與其說是一個會計上面的法律概念，不如說這是一個單純的欄位和項目，這在稅法上面所會發生的困難就十分明顯了。特別是稅法規範受到憲法上租稅合法性（la légalité fiscale）或者所謂「租稅法律主義」的影響，一向以特定概念的文義範圍作為解釋適用的基礎²¹。而商譽在會計上面僅能夠透過「資產超出市場公平價值之溢價」來理解，換言之僅能夠就其計算得到相對清晰的數字，但對於資產超出市場公平價值之溢價」來理解，換言之僅能夠就其計算得到相對清晰的數字，但對於這些數字的構成要素究竟會是什麼，無法進行法律上足夠清楚的概念定義²²。

par absorption）及創設合併（la fusion par constitution d'une société nouvelle）二種類型。無論何種合併，均有公司法人格之存續。參見 R. Routier, *Les fusions de sociétés commerciales*, 1. éd., 1994, p.3.至於公司係以單純的資產收購方式取得其他公司之大部分資產，則不在本文討論之列。

- 20 在此特別要參見我國所得稅法第 24 條第 1 項所規定的內容：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之」。
- 21 L. Trotabas, *Le principes de l'interprétation littérale des lois fiscales*, in L. Trotabas, *Mélanges F.Gény*, 1. éd., T.3, 1933, p.101 et suivantes.
- 22 依照陳明進教授的整理，會計學上承認商譽之產生，可以經常被理解的幾個產生原因，包括被收購公司已認列淨資產公平價值超過帳面價值的溢價、被收購公司未認列淨資產的公平價值、被收購公司現有事業繼續經營元素之公平價值、公司併購所產生的綜合效應（synergies），收購時支付的價格高估、收購公司短付收購價格等原因。參見陳明進，〈併購

（二）法國法上的商譽概念形成

與英美財稅法制或會計法制之發展歷程相彷彿，在法國法上，無論是商業會計、稅收或者資本市場法制中，甚早就有相當於英美法上所稱的商譽概念的形成。早在十九世紀，當時就有相當的文獻論述及於商譽概念之討論，不過依照 M. Satanowsky 的說法，十九世紀時對於商譽概念之討論，多半是出於民商分立的法體系之下，對於商業交易獨特邏輯的尊重所導出的若干推論²³，與吾人今日所得見的會計或者稅法上複雜法制，相去其實甚遠。商譽在十九世紀末、二十世紀初法國法制中的意義，可以參見 H. Lordereau 的整理。在其出版於 1900 年的博士論文中，其指出法國法上：「所謂的商譽，係指企業在經營過程中，除了實體財產之外的所有非實體要素的集合。這些非實體要素，經常由代理或分支關係、設備的配套整體性或者商品的齊備等要素所顯現。在大部分的情況下，大部分的商譽乃存在於這些非實體的要素，且在其顧客群當中長久一致地存續，並且透過名稱、資訊告知、商標等方法使其得以被辨識，特別是經過租賃權的取得這樣的手段²⁴」。換言之，商譽本身在法國法上形成的開始，就是一個不確

交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討》，17 頁。

23 M. Satanowsky, *Nature juridique de l'entreprise et fonds de commerce*, RIDC Vol.7, 1955, p.727.法國自民法典制頒以來，在立法體例上向來是採取所謂民商分立的規範模式。參見 A. Lefebvre-Teillard, *Cambacérès et le Code de commerce*, in A. Lefebvre-Teillard, *Le Code de commerce 1807-2007*, 1. éd., 2007, p.3 et suivantes.

24 H. Lordereau, *Vente et nantissement des fonds de commerce*, Thèse à l'université de Paris, 1900, p.2.該段說明法文原文為：「Le fonds de commerce est constitué de tous les éléments qui concourent à son exploitation, à côté de l'élément matériel, représenté par l'argencement, l'outillage et les

定的集合概念或集合體（*universum corpus*）：大體上，只要是講不清楚但在經營上確實存在的商業上、經營上必須的開銷、商業活動的構成元素，而有以類似無體物或者可以辨識之權利方式存在者，都有被歸列為商譽的可能性²⁵。換言之，商譽至多僅是一種類似權利的利益，通常僅存在於商業的領域，而成為交易的要素之一。也因為這樣的原因，通常在論述上，商譽多半是被放在無形資產的領域中被附帶討論。然而，在歷經了相當長期的發展之後，法國法上現今所存在的商譽概念，當然已經與十九世紀末期時所存在的商譽，有所不同。這其中，除了顧客的忠誠、消費群體的特殊偏好之外，也包含了若干「企業所得以支配的價值中，無法被歸類到任何其他項目的無形資產（*la valeur de l'entreprise qui ne peut être affectée à aucune immobilisation individualisable*）」²⁶。在這樣的意義之下，其實法國法上對於「商譽」在定義上的不清楚，很早就為學者所發現²⁷。但是在具體的

marchandises, se trouve un élément immatériel qui est, dans la plupart des cas, le plus important, et cet élément immatériel consiste généralement dans la clientèle et tout ce qui peut servir à la fixer, nom, enseigne, marques, etc., et dans le droit au bail.」茲摘錄於此，俾供參考。

25 而這樣的基本態度，即便經歷了百年的演進發展，雖然內容項目有所變動，但基本的定義或描述，並未有太大變異。L. Paugam, *op. cit.*, p.39 et suivantes.

26 D. Villemot, *L'amortissement des immobilisations incorporelles, Droit fiscal*, 1999, 100295, n°6.

27 特別是在法國法上從拿破崙法典以來，從物權法的角度出發，對於不能算是「物」也不單純是「權利」的交易客體，一直存在有法體系上的焦慮。M. Satanowsky, *op. cit.*, p.744.進一步來說，出於民商分立的立法體例，法國法制對於得以作為交易上客體者，向來重視商人的特殊交易邏輯。法國民法第 1128 條規定：「僅有得以在商業上有價值者，得以成為

構成要素上，觀察今日法國法上所稱的「商譽」和十九世紀末期所存在的相關討論，仍然可以發現這當中存有若干構成要素上的差異。其中最主要之不同，乃在於「承租權（*droit au bail*）」以及「代理資格（*l'argencement*）」這兩種類似權利的無形資產²⁸，在現今的法國會計法制中已經被排除在商譽的範圍之外，而成為與其他無形資產一般得以被攤銷的生產或交易活動要素；反過來說，在比較嚴格意義的或狹義的角度中，商譽在目前的法語文獻中的意義則呈現出一種「因客戶之信賴所累積之資本（*capital-clientèle*）」²⁹。換言之，在商譽概念的發展過程之中，特定之商譽構成要素或者組成項目會因為逐漸在整體法制中地位日漸明確或法制化，而由無法辨認之無形資產當中剝離，成為得以被承認具有稅法意義、且在會計報表上具有獨立欄位之資產，乃此一發展歷程特別值得指出之處。也因此，不同時代的法制，甚至不同國家法背景下對商譽內容之理解，均可能有所出入，實乃無法避免之現象。

三、小結：商譽得以作為一種「準無形資產的集合群」

在前述有關商譽這個概念的形成以及內容的相關討論中，吾

成為契約之標的（Il n'y a que les choses qui sont dans le commerce qui puissent être l'objet des conventions.）。也就是基於這樣的論述，「商譽」這種不容易說明清楚但確實存在而足以代表著一定商業上利益的交易客體，才能構成民事或商事法上承認之交易客體，進而在商業制度中發展出複雜之意義。參見 M. Marteau-Petit, *Les caractères du droit fiscal des affaires contemporain français*, in M. Marteau-Petit, *Mélanges Jean-Pierre Le Gall*, 1. éd., 2007, p.410.

28 H. Lordereau, *op. cit.*, p.34.

29 J. Surlemont, *La lettre commerciale*, 1. éd., 1945, p.131.

人可以得知，乃商譽這一概念從出現到現在，從來都不是由單一要素所組成，也並不容易對於商譽提出一個完整的定義。就商譽的若干構成要素而言，有些是尚未「權利化」的無形資產，例如「比較有利的租賃位置」、「既存的良好經銷管道」或者特定生產交易活動中的經驗、特定的成套資產所可能帶來的綜合效應甚至收購對象現有資產（例如土地）的未來性等。有些則體現了相當主觀的色彩，例如為家族因素取得特定公司經營權所願意支出的溢價、被收購對象對於收購者在產業上的互補性等等，甚至單純的計價錯誤，均可能為併購交易過程中，產生溢價的原因³⁰。也因此，「商譽」除了作為會計報表中的一個欄位，如果真要說這個這個概念有特徵可言，大概就是一種「整體無形資產中的剩餘資產」的屬性。在這樣的理解之下，這個欄位中的組合項目或者構成的元素，在主觀與客觀兩個方面來看，其實是在兩個極端之中，呈現著一種光譜式的分佈：從最客觀的要素到最主觀的要素之間，其實存在著各種不同的次類型、邊界不明的排序。換言之，所謂的「商譽」並不是就主觀或客觀要素觀察均衡常不變、完全一致的交易要素，而這些被列入「商譽」欄位的交易要素，至多僅能從其共同特徵之中被勉強認定為一種無形資產，而在計算上，最簡便的計算方法當然就是「資產收購過程中契約價格減除市場公平價格之溢價³¹」。也因此，商譽的真正面目，應當是一

30 陳明進，〈併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討〉，17 頁。

31 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

種「準無形資產的集合群」。在這樣的理解之下，當一個會計上都沒有辦法被清楚定義的制度或者法律概念，被作為稅法上評估計算納稅義務人應納稅捐的基礎時，也就自然地會發生不同利益的各方解釋適用上的差異³²。也就是在這樣的差異之中，問題的爭議開始在若干國家企業併購的稅制之中展開，其中當然包括我國稅制。

參、商譽得否攤銷在稅法制度中的意義

在前述有關商譽之定義相關討論中，吾人得以初步得到的討論基礎是，商譽本身雖然是一個經常被會計文獻或者企業的財務報告所承認的會計項目，但是在稅法上，其實並不存在著對於商譽的足夠且完整的定義³³。在這樣的意義之下，各項會計準則

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」。

32 而在另一方面，援用在會計上或會計法上已經被清楚定義的項目或者法律概念，本來就是稅法所不可避免的適用法律方法。即便再怎麼強調稅法的獨立性（l'autonomie du droit fiscal）亦不能免除在稅捐稽徵實務上對會計概念的援用。B. Plagnet, *Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale*, RSF, 1974, p.699.就我國法制而言，稅法領域對於會計法制原則之直接援用亦經常可見。如最高行政院所承認之「收入與成本費用配合原則」（參見最高行政法院 96 年度判字第 1845 號判決以及司法院釋字第 493 號），即可為係在會計年度性要求之下，成本費用與該年度收入相一致之會計要求的「法律原則化」版本。

33 黃俊杰，〈企業併購之租稅措施〉，《月旦財經法雜誌》，12 期，台北：元照，2008 年 12 月，113 頁。

上對於商譽的計算，基本上採取了相當一致的定義，也就是資產的取得成本減除其公平價格的溢價。當然，取得資產的一方為什麼要多花比「公平價格」更多的金錢去取得這樣的資產，基本上可能會是基於某種未來的收益（*avantage futur*）的考量³⁴。但是，這樣未來的收益虛無飄渺，到底是否確實會發生不得而知；甚至在相當程度上，這樣的資產能否發揮當初購入時所期待的效用，也存在著一定程度的射倖性。而在法律關係中交易客體的分類上，這些多花出去的錢固然有可能因為取得了若干商業上無以名狀的利益或好處，因而得以在一定範圍內被認為和無形資產相類³⁵。但是在另外一方面，這樣不容易講清楚的價格決策，對於稅捐稽徵機關而言恐怕就不是那麼單純的問題了。蓋以高於「市場公平價格」取得資產，就算交易本身不被當作不合常規³⁶，至少也存在著將應稅利益透過這樣的方式移轉於他人甚至海外企業的風險³⁷。進一步來說，納稅義務人在交易活動中願意以高於市場

34 特別是在會計上，基於會計穩健的原則（*le principe de la fiabilité*），對於這類可以在未來產生相當效益的無體資產，亦不可能被容許在會計報表中置而未論。L. Paugam, *op. cit.*, p.10.

35 M. Nussenbaum, *Juste valeur et actifs incorporels*, REF, Vol.71, 2003, p.7 et suivantes.

36 稅法領域中所稱之「不合常規交易」乃指從事營業活動之納稅義務人就其申報之應納稅額其所得稅被發現其交易活動有異於市場「正常」交易之情形：例如以顯然不相當或偏離市場行情之價格故意貴買賤賣，均足以在稅法上構成不合營業常規之交易活動。M. Cozian, *La théorie de l'acte anormal de gestion*, in M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 1. éd., 1999, p.91 et suivantes.

37 參見行政法院 80 年判字第 328 號判例：「原告以低於其他銷售對象甚鉅之價格，將產品回銷某商會，貴買賤賣，且經被告機關查明原告自七十一年至七十五年之情形均屬相同，故其非短期利用閒置資產所為之權宜

行情的價格取得特定資產，稅捐稽徵機關要不要准許其列報因為支付價格超出公平價格的溢價作為營利事業所得額計算上的減項而被攤提，可以說是諸多法律制度相互衝突矛盾的結果。這些矛盾，可以被簡化成幾個面向來觀察：

一、契約自由的原則與量能課稅的衝突

原則上，在自由的市場秩序之中，當事人要不要締結契約、要與何人締結契約、以怎樣的內容或者價金來作為締約條件，法律上均悉聽尊便，不加干涉或限制。換言之，在契約關係所能夠支配的範圍之內，法律規範或者國家權力以不限制當事人之自由意思為契約制度之基本前提。然而，這樣的制度基本精神本來就不是絕對不受質疑的原則。即便契約自由得以在一定程度當中被承認具有憲法的價值，但是在另外一方面，這和稅捐稽徵機關在法律制度中被期待的功能，也就是發現納稅義務人真正的經濟上給付能力、進而依據稅法規範平等課徵稅捐以實現量能課稅的憲法要求，亦可謂憲法規範重要的目標。在這樣的理解之下，考慮到納稅義務人可能透過私法交易活動中的訂價權利抬高或壓低價格以規避應納稅捐，契約自由在稅法上本來就不容易被承認有絕對的價值³⁸。納稅義務人在稅法當中也因此被認為具有一定程度的進行常規交易的義務，以作為營業自由的相對限制³⁹。但是，

措施，係以長期低於成本之價格回銷某商會，致發生鉅額虧損，自與營業常規不合。原處分依所得稅法第四十三條之一規定，按營業常規予以調整，並無違誤」。

38 參見黃源浩，〈法國稅法中的移轉訂價交易〉，《國立臺灣大學法學論叢》，38卷2期，台北：台大法律學院，2009年7月，395頁以下。

39 P. Serlouten, Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de

這樣的說法絕對不表示稅捐稽徵機關對於納稅義務人在商業上、經營管理上的每個面向均存在著事後介入審查的空間、更非意味著所有商業上的冒險行為、投機活動都不應當受到稅捐稽徵機關的承認。在稅法上，企業雖然有一定程度的「常規」交易義務，但是並沒有保證交易活動賺錢的義務。在稅法上，納稅義務人所享有的契約自由、營業自由與稅捐稽徵機關的真實發現義務之間的界限，在於所謂「經營管理不干涉（le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises）」的原則⁴⁰。而無論是哪類無形資產，在稅法上的處理其實也都應當被理解為契約自由與量能課稅間的平衡問題；而針對這些法律規範的解釋和適用，也應當以獲取兩者間的公平價值分配，作為基礎。進一步來說，所謂的契約自由和營業自由，就納稅義務人的立場而言亦包括了如下的制度底線：企業雖然以獲取營利為主要的目的，但是一個無法獲利的決策並不當然地就應當被評價為異常的行為。單純的運氣不佳、資訊不足所導致的獲利減低，甚至是「賭一把」的失敗結果，未必盡然皆為有意地降低應納稅捐。反過來說，即便商業決策存在著一定程度的射倖性而在解釋上容有若干模糊空間，倘若這樣的決定仍然可以在相當程度上被認為具有商業上合理之理由者，稅捐稽徵機關亦不得任意否認此等行為之真正⁴¹。

l'en-cadrement de la liberté, *DF*, 2007, 301, n°16-17.

40 關於經營管理不干涉的原則，參見黃源浩，〈論經營管理不干涉原則：中國企業所得稅法第 47 條規範意旨之再思考〉，《稅法學說與判例研究（一）》，台北：翰蘆，2012 年 7 月 1 版，221 頁。

41 M.van Beirs, *Spéculer est-il anormal?*, *Mélanges John Kirkpatrick*, 1. éd., 2004, p.916 et suivantes.

二、財務會計與稅務會計的不一致

在企業併購過程當中，收購之一方支出超出市場公平價值的價格，而在申報其年度成本費用之際得否容許針對此一溢價加以攤銷減除，在稅法中所要面對的問題，尚包括我國稅制中，長年以來財務會計與稅務會計不一致的既存制度⁴²。換言之，財務會計報告預設著一個基本立場，也就是這個報告原則上是「編給股東看的（destiné aux actionnaires）」。特定之交易上要素足以作為企業財務報表當中影響企業財務收入者，雖然在企業財務及經營上具有重要意義，但未必盡然能夠在稅務會計上被明確展現。例如，企業為引進新產品，經常需要支付給授權之廠商權利金。這樣的成本費用雖然從財務會計的角度出發，確實有所支出而且應當在財務報告中明確顯示，俾使企業之決策者知悉其所經營之企業究竟是盈或虧。然而，這並非意味著所有在實際經營活動的支出，或者任何一個既存的財務活動、經營決策，均得以在稅法上面被直接申報為應納稅額計算之減項。在稅法上，稅捐稽徵機關對於作為納稅義務人的企業，其列報為成本費用的特定項支出的態度，可以從營利事業所得稅查核準則第 87 條第一款規定看出：「……權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。但

42 有關我國法制中財務會計與稅務會計之不一致情形，參見林騰鵠，〈臺灣財務會計與稅務會計的差異及其調和〉，《植根雜誌》，24 卷 6 期，台北：植根，2008 年 12 月，145 頁以下。就此，林教授並指出：「因為財務狀況不能無中生有，亦不能有而化無。財務會計與稅務會計之差異在事業內部實際上造成兩本帳的問題；在事業外部，相對於稅捐稽徵機關，產生盈餘之虛增。這在發生年度增加無實質基礎之所得稅負擔，在往後年度虛增未分配盈餘。該虛增之未分配盈餘衍生加徵營利事業所得稅或強制分配的問題。如果強制分配該虛增之未分配盈餘，這將進一步虛增該事業之股東的營利所得，加重其個人所得稅的負擔」，可供參考。

契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定……」。會有這樣的差異，毫無疑問來自於稅務會計與財務會計在目的上的不一致。蓋以稅務會計之相關制度設置，乃以稅捐稽徵機關行使課稅權力作為其終局之結果，也就是便利企業外部之稅捐稽徵機關得知企業客觀上的經營活動成果。而在這樣的意義之下，特別是受到所謂「客觀淨所得（objectives Nettoprinzip）」原則的影響，稅務會計所希望發現者，乃作為納稅義務人之企業客觀之支付能力。因此，納稅義務人在從事交易的過程之中，在一定程度上有與市場客觀行情或者普遍可以得知的交易條件不作太大偏離的義務。在這樣的意義之下，即便企業確實在財務上支出特定金錢費用，倘若與其所經營之事業無客觀上必要之連結者，或者此等費用之支出在客觀上欠缺合理而必要之理由者，則在稅捐稽徵機關的立場而言，亦不宜將之准許列報為成本費用而容許其攤提。在這樣互相矛盾的原則交互作用下，商譽這一概念正好出現在稅務會計與財務會計二者之間的夾縫：與其說是互斥地存在，不如說，這是一個橫跨在經濟理性和會計資訊正確中間的橋樑，兼而在解釋上，應當考慮到不同面向的制度間所可能發生的不同結果⁴³。特別是商譽在構成要素上面，有若干內容並非能夠被清楚探知或計算出客觀價格⁴⁴，這當然與稅法上稽徵機關所慣常要求的「客觀、合理」的交

43 L. Paugam, *op. cit.*, p.11.

44 例如。周黎芳會計師即曾經如此指出：「此種溢價往往即包含個別買方主觀上對於兩家公司全部資產合併後所產生，但無從辨識的『預期綜效』之價值，而這種價值不但會隨著企業進行併購交易商業動機之差異而有所不同，也會因收購方不同而不同，沒有客觀的市場價格可供直接比較或參考；更因為具有濃厚的主觀因素、且受未來各項不確定因素干擾（例如產業整體發展、景氣等），因此十分難以提出客觀資料證明」。周

易要素，有所不合。在這樣的理解之下，法國法制事實上長年以來對於商譽在稅務會計上的攤銷，態度相對保守⁴⁵；即便在企業會計實務中存在著商譽此一概念，也在企業之財務會計中要求應當表明商譽此一欄位。但是，通常在稅法實務運作中，並不允許商譽作為營利事業所得稅在計算上的減項。在這樣的意義之下，商譽之攤銷通常也例外地在法國稅法上構成財務會計及稅務會計在處理上不一致之重要項目⁴⁶。

三、小結

在前述有關企業併購過程中所產生之商譽得否在稅捐申報中攤銷的相關論述中，吾人得以發現，問題之困難其實來自於稅法制度本身所存在的價值矛盾。蓋在一般之交易關係以及經濟活動中，出於契約自由以及營業自由的考慮，交易之價格通常係由當事人自行依據契約關係決定，此可謂係「主觀之價格」⁴⁷。然

黎芳，〈「併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討」與談意見〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：台大法律學院，2013年5月1版，49頁。

45 大體上在法國稅法制度中，「無形資產」之概念被進一步區分為兩種不同之類型：技術性之無形資產以及商業性之無形資產。其中技術性之無形資產，原則得以攤銷；而商業性的無形資產，僅在例外得以攤銷。D. Villemot, *op. cit.*, n°4.這當中，商譽乃成為商業性無形資產當中重要的例子。不過，相較於我國企業併購法第35條的明文規定，法國稅法中雖然從未有針對商譽得否攤銷的明文許可或者禁止規定，但在實務運作中，原則上並不容許稅務會計中的商譽攤銷。而這樣的態度，顯然地也影響了OECD以及嗣後的IFRS相關制度，參見C. Silberstein, *Prix de transfert et actifs incorporels, travaux en cours de l'OCDE, Droit fiscal*, 2011, 344, n°14.

46 F. Verdier/B. Martory, *op. cit.*, p.175 et suivantes.

47 從民法的角度觀察，契約之締結雙方當事人就契約標的物之價格達成一

而，在稅法領域之中，出於量能課稅、平等負擔的憲法誠命，對於納稅義務人所從事之交易活動，倘若其價格太過於脫逸市場客觀行情者，即有可能被認為構成不合常規之交易而遭到稅捐稽徵機關在納稅義務人申報稅捐之際加以剔除。換言之，稅法上所期待的價格，可謂係以「客觀之價格」為原則，此亦為前述客觀淨所得原則之直接反應。而商譽作為無形資產之一種類型，與其他無形資產最大之差異亦在於此：由於商譽本身作為一種整體性的財產狀況，本即由各種不同的要素所綜合構成⁴⁸。而其中有若干要素，其實是可以有客觀的市場價格或者得以在財產估價中被清楚辨認其在整個商譽欄位中所佔的比例⁴⁹。但是稅法規範以及稅捐稽徵機關，在長年面對納稅義務人透過濫用私法上契約自由、私法自治之地位，刻意締結不合市場常情或交易客觀普遍條件之契約、以灌水之價格以圖規避原本得以發生的應納稅捐，又復為稅捐稽徵實務中所難以避免⁵⁰。換句話說，容許在企業併購過程

致見解之後，除非契約作成雙方之任何一方有意思表示之瑕疵、受詐欺、脅迫、急迫輕率無經驗等事由，否則契約雙方所約定之價格即為具有法律上約束力之價格。在這樣的意義之下，民法中的契約價格乃以主觀價格為主。

48 H. Lordereau, *op. cit.*, p.12.

49 在這裡特別要指出的是，在法國法上，1900 年當時被認為並非嚴格意義「權利」或者物權關係客體的兩個構成要素，「租賃權（droit de bail）」以及「代理權或代理資格（l'argencement）」，經過近百年的實務運作，已經不是沒有市場客觀行情、純然繫諸於當事人契約上主觀約定之情況矣。M. Cozian, *La reconnaissance fiscale des incorporels : propos introductif, Droit fiscal*, 1998, 100040, n°10.

50 有關租稅規避的相關制度討論，參見黃源浩，〈實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任〉，《法學叢刊》，59 卷 4 期，台北：法學叢刊雜誌社，2014 年 10 月，101 頁以下。

中實際發生之商譽得以比照其他無形資產被攤銷，可以說是一種對於租稅中立比較有幫助的考量⁵¹；但是在現實的效果上，卻難以免除灌水交易的疑慮⁵²。在這樣的理解之下，得以容許企業併購過程中所產生之商譽在存續公司申報營利事業所得稅之際作為營利事業應納稅額之減項而被攤銷，並不是所有國家均採取的普遍性法制。尤其是商譽的構成要素之中，涉及主觀評價者為數不少，無論從任何角度觀察，都難免和所得稅制中所特別強調的客觀淨所得原則，在解釋上難期一致。也因此，商譽得否在稅捐申報時攤銷這樣的問題，當然應該在取得各方價值平衡的情況下思考及推理。

肆、企業併購法與最高行政法院決議

一、概說：看得見吃不到的商譽攤銷制度

營利事業所得稅之計算，乃以年度營利所得毛額減去成本、費用及虧損後之淨額，作為稅捐課徵之基礎。在前述有關商譽概念的意義、併購過程中所形成商譽得否在納稅義務人申報年度應納營利事業所得稅之際被列入所得額計算之減項而許其攤銷的相關討論中，吾人得以初步知悉者，乃要否容許併購商譽攤銷，比

51 馬嘉應、余景仁，〈企業併購之會計處理及相關租稅措施探討〉，《財稅研究》，38卷4期，台北：財稅研究雜誌社，2006年7月，16頁。

52 這也就是我國稅捐稽徵機關在商譽攤銷案件中所經常抱怨的，從事併購的企業在商譽欄位中大量灌水的情形。參見張國仁，〈商譽爭訟不斷，併購市場難發展〉，台北：《工商時報》，2012年4月8日A5版。

較法制中並不存在著普遍一致的立法例⁵³。更有若干國家如法國稅法，因為考慮到商譽攤銷之承認所可能帶來的稅捐規避風險，對商譽之攤銷向來採取嚴格之否定態度。顯見在法政策上，得否容許商譽攤銷沒有絕對的對錯問題，只是立法機關本於其立法裁量權限，要否承認這樣的無形資產亦得以和其他法制發展程度較為完備成熟的無形資產，諸如商標權或專利權等權利，同樣均得以享有稅法中得以被作為營利事業所得額計算中減項的地位，而得以在解釋上成為一種對租稅中立（la neutralité fiscale）較為有利的見解⁵⁴。但是正如同 P.Serlooten 所指出的一般，租稅中立的要求在稅法領域、特別是企業課稅之領域，事實上已經不能被認為是一個絕對的價值⁵⁵。在量能課稅、平等負擔的稅法制度基本考量之下，稅法制度似乎已經太習慣於介入調控市場以及經濟情

53 M. Nussenbaum, *op. cit.*, p.6 et suivantes.

54 所謂的租稅中立，最簡單的解釋就是稅法制度對於納稅義務人在職業的選擇上不構成影響，或者至少當事人在進行經濟決策之際，得以將稅捐負擔的考慮降至最低，避免以稅捐制度扭曲市場機制 P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, 3. éd., 2003, p.22.就併購程序所產生之商譽攤銷此一議題而言，倘若確實發生之併購溢價無法在申報營利事業所得稅時攤銷，自然對於企業組織變革之手段造成一定之影響，與中立之原則有悖。就此，國內學者亦有指出，我國企業併購法第三章租稅措施之立法目的，係為了避免企業併購時因稅法規定產生額外的負擔，導致企業對於併購交易有所顧慮而設置之規範。這樣的租稅措施顯然是一種維持租稅中立功能的制度，而非給予進行併購者租稅優惠。參見馬嘉應等，〈企業併購之會計處理及相關租稅措施探討〉，16 頁。

55 或者準確言之，極端的中立將使得納稅義務人在經濟活動中失去尋求更高經濟利益的誘因，更不要說稅法制度已經太過習慣於承載諸多管制誘導的功能了。P. Serlooten, *La neutralité fiscale, un principe obsolète?*, in P. Serlooten, *Mélanges Louis Boyer*, 1. éd., 1996, p.703-704.

勢，對於租稅中立性的維持似乎已然相對風雨飄搖⁵⁶。更何況前已言及，習慣熟悉「客觀價格」邏輯的稅捐稽徵機關，對於商譽這樣充滿濃厚主觀要素的抽象概念，存在著疑慮其實難免。也因此，在這樣的法制環境中，對於商譽攤銷在稅法上的實際可操作性，造成一定程度的艱難本來就可以想見。但是，在我國法制現實中，企業併購法相關規定施行以來，商譽攤銷的案件在稅捐稽徵行政中已經不是「艱難」二字可以形容，根本是完全受到窒殺的情況。就此而論，一個「看得見吃不到」的稅法制度，必然意味著在推理上或者制度設計上出現了什麼問題，而要探究問題的本質之前，當然必須先從現行法制的最基礎設計出發。

二、企業併購法及其他法律對於商譽攤銷之承認

在商譽此一概念僅得以作為一種會計項目而被認識、本身不存在著法律上足夠明確定義、而其判斷又復存在著諸多相矛盾的法律制度的情形下，商譽攤銷在我國法制之中會成為稅法問題，當然有其在我國法制上的特殊原因。簡單來說，此一會計項目在稅法上的指涉範圍其實在諸多國家法制中還不明確⁵⁷。但在我

56 相對而言，似乎僅有在涉外稅收制度中，稅捐中立才會受到比較多的注視。參見黃源浩，〈行政補貼作為加值型營業稅之稅捐客體：從司法院釋字第 661 號解釋出發〉，《臺北大學法學論叢》，87 期，新北：台北法律學院，2014 年 9 月，46 頁以下。

57 就法國法制而言，雖然在企業會計及財務報告之領域中要求商譽之認列，同時就法律規定言似乎沒有排除商譽在稅法上攤銷的可能性，甚至在若干司法裁判也可以找到支持見解，如 CAA Paris, 5 déc. 1995, SA Franco-suisse Gestion 案，但是尚難承認這具有普遍性的一致看法；事實上大多數的商譽攤銷案件也都會被法國稅捐稽徵機關所拒絕。總體而言，商譽在稅法上和在財務會計上的意義，不盡相同。整體商譽攤銷事件之問題，特別是商譽之一般性特徵討論，參見 L. Paugam, *op. cit.*, p.11-

國，已經可以找到立法機關對於此一問題在整體稅法制度中所表達的明確意見。在這裡特別指的是企業併購法第 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⁵⁸」。在這樣的明文規定之下，立法機關所要表達的意思事實上已經相當清楚，亦即我國法制基本上是承認企業併購過程中所發生的商譽，得以比照其他取得之無形資產，在收購公司當年度申報企業營利事業所得稅之際，得以計入企業申報營利事業所得稅之成本費用而攤銷。然則正如前述，這樣的規定雖然在內容上不難看出立法者所期待的規範意義，但是所謂「商譽」根本在法律上沒有定義⁵⁹。另一方面，雖然立法機關在法律條文中沒有定義，但是行政機關方面對於商譽的內容加以明確化的補充，也比立法機關好不到哪去。例如營利事業所得稅查核準則第 96 條第 3 款第 4 目規定：「三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：（四）商譽最低為五年」。會計師查核簽證財務報表規則 20 條第 9 款第 18 目則規定：「查明是否有跡象顯示資產可能發生減損，若有，應查明該資產之估計可回收金額是否適當。如為商譽，並應查明公司是否每年定期進行減損測試。另應查明資產（商譽除外）於減損損失迴轉後之帳面價值，是否未超過資產在未認列減

16.

58 另外，金融機構合併法第 17 條第 1 項第 4 款規定：「四、因合併產生之商譽得於五年內攤銷之」、農會法第 11 之 6 條第 1 項第 5 款規定：「五、因合併產生商譽，於申報所得稅時，得於十五年內攤銷之」。其餘如農業金融法、漁會法等，均設有類似規定。而本條之立法理由則指出：「公司進行併購如有商譽之產生，依照一般公認會計原則第二十三條規定，應按一定之年數予以攤銷。……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五年內平均攤銷」。

59 陳明進，〈併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討〉，15 頁。

損損失之情況下，減除應提列折舊或攤銷後之帳面價值」，也都對定義問題置而未論。綜合觀察，「商譽」作為一個會計項目，應該只是在一定範圍內得以在會計報表中發生，其數額得以被計算，但是其所構成之內容並不明確⁶⁰。立法機關雖然在國會立法當中明文表示了許可比照其他無形資產攤銷的意思，但是這樣的規定和現存的其他會計規範之間的關係，仍有欠清晰。進一步來說，我國法上相關規定所提及之商譽在產生之原因上，可以被籠統區分為出價取得和非出價取得兩大類；而營利事業所得稅查核準則的態度也和企業併購法第 35 條規定不同，僅容許出價取得者攤銷⁶¹。則企業併購法第 35 條所稱之得攤銷商譽，究竟為其中之何者？而在這樣的理解之下，企業併購法第 35 條之規定可謂與財政部所制頒的行政規定間均不能一致，在實務運作中會引發各種爭議，實亦不足為奇。

三、最高法院對於商譽攤銷之態度

（一）民國 100 年 12 月份第 1 次決議作成前的法院見解

針對前述企業併購法第 35 條規定，得以容許進行併購企業，在併購過程中支付之溢價當作無形資產加以攤銷乙節，在我國法制中問題並沒有隨著立法條文之頒行而就此解決。相反地，立法

60 F. Verdier/B. Martory, *op. cit.*, p.178.當然，這也不能排除在實際的計算歸列上，會將某些無法分類的項目列入商譽當中。

61 基本上德國稅法對於商譽之攤銷，即採取如此之態度。參見陳清秀，〈商譽攤銷之德國立法例探討〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：台大法律學院，2013 年 5 月 1 版，84-85 頁。也因此，在不少學者的論述中，對於會計之攤提，相當強調應當將出價取得與非出價取得之商譽分別處理。

條文反而是問題的開端。特別是民國 92 年以後，進行購併支出溢價之企業的營利事業所得稅申報即在稅捐稽徵的行政程序中面臨相當之困難，少見有得以攤銷之實例⁶²。在企業併購法第 35 條明明設有明文規定之情形下，稅捐稽徵機關的實際稽徵行政運作結果，卻完全地架空了法律之規定，所接續會發生之行政爭訟案件，當可想而知。而最高行政法院面對商譽攤銷這一棘手問題，大體上可以區分成民國 100 年 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議作成前後，加以觀察。在該一決議作成之前，最高行政法院之判決原則上亦以支持稅捐稽徵機關之見解為主，少見有利於納稅義務人一方之判決作成。然而，即便在這樣的情形下，仍然可以在眾多當事人敗訴的案件中，找到少數有利於納稅義務人一方的見解。其中最高行政法院在 100 年度判字第 723 號判決中，乃以誠實信用原則與行政程序法第 9 條「有利不利一律注意」規定為基礎，針對企業併購過程中所生之商譽攤銷，認為當併入資產之淨資產公平價值納稅義務人已為估價，而稅捐稽徵機關不能證明納稅義務人之估價偏低時，即應以納稅義務人之估價為準。不過，這樣的有利於納稅義務人見解，在最高行政法院判決中僅屬少數。事實上在 100 年 12 月份決議之後，有利於納稅義務人之見解也幾乎絕跡矣。

（二）民國 100 年 12 月份第 1 次決議及之後的法院判決

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」，

62 周黎芳，〈「併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討」與談意見〉，49-50 頁。

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？對於此一問題，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指出：「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。」換句話說，在納稅義務人進行購併、且在當年度申報其營利事業所得稅之際，其應當提出「足以還原公平價值之鑑價報告或證據」來證明「收購成本真實、必要、合理」。而在這一決議作成之後，最高行政法院相關之判決當中對於商譽攤銷有利於納稅義務人一方之見解，亦更加少見⁶³。據林子傑先生之整

63 而不僅如此，司法實務上對於商譽之範圍亦在減縮當中。即便當事人真的達到了 100 年度決議要求的證明程度，也未必能夠攤銷。參見最高行政法院 103 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議：「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：（1）對據點所在不動產業主之租賃權（2）據點內之一切機器設備（3）有關經營該據點之營業管理資料及商品營運資料（4）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：（1）乙、丙二家公司也是經營超級市場之貨物通路商（2）丁公司為服飾之生產商兼通路商。決議：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

理，在該一決議最成之後迄今，似僅有兩件判決有利於納稅義務人，其中一件即為最高行政法院 101 年度判字第 290 號：「上訴人台北市國稅局非不得依職權逕行估定其價額，詎其僅因部分可辨認資產之公平價值不明確，即全面否定商譽資產之存在，自屬速斷，則原判決將訴願決定及原處分否准認列該商譽攤提金額部分，一併撤銷，著由上訴人台北市國稅局『重新計算商譽攤提金額』，結論尚無不合。……上訴人台北市國稅局關於系爭商譽攤提金額，除已經原審究明之土地估價爭議外，就其餘各項資產之評價，既應許上訴人凱基公司另提出合於行為時財務會計準則第 25 號公報之第 18 段規定之評價報告，視評價結果重新計算商譽攤提金額，並就上訴人凱基公司所主張應同時調整各項資產之入帳金額，以反應以後各年度之折舊費用一節，併予考量。……」。換言之，願意採取不同於最高行政法院民國 100 年度 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議的判決，相對而言並不多見。而這樣的制度實際運作之結果，就是讓商譽攤銷在我國稅法領域之中成為一個「看得見、吃不到」的制度。

四、小結：法律之內，無君王之路！

在前述有關企業合併過程之中，針對公平價格以外所支付之溢價亦即併購過程中產生之商譽，得否作為收購一方申報年度營

及產出，故不符合會計研究發展基金 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」。事實上通路商「比較完整的據點所可能帶來的營業上綜合效應」傳統上應為商譽之重要範疇，最高行政法院在此處之論述，似乎僅在文字上大作文章，少了其他國家法制的參考，特別是忽略了商譽概念形成在商業運作上的發展歷程，殊屬可惜。

利事業所得稅之際的成本費用而許可其「於十五年內平均攤銷」，從本文前引相關資料的論述過程看來，很顯然地並非單純的法律問題，尤其並非在立法上對於商譽沒有足夠明確定義的情況下，單純透過企業併購法第 35 條這樣在整個法制體系中天外飛來的法條所能夠解決。誠然，立法者在這個條文之中展現了相當清楚的意思，但是在整個法體系上，這樣欠缺一致性思考的魯莽立法顯然在實務運作中沒有達到原先所設想的可能效果。首先，「商譽」這個詞彙在其所指涉或描述的內容上，從來就不是一個範圍確定的、足以被清晰表達的字眼。單純針對在商業上的使用而言，內容本就不一致⁶⁴。立法機關在引入企業併購法第 35 條的明文規定之際，既沒有試圖在法律（無論是企業併購法或者商業會計法，甚至所得稅法）中明文對於這樣多義或者內涵模糊的會計項目或者報表欄位加以定義，便直接將之引入成文法體系之中，就立法技術以及法概念的一體性而言本即難謂無可訾議之處⁶⁵。在若干

64 就此，L. Paugam 乃指出，商譽這個詞彙事實上可以再被細分出會計上的（comptable）以及經濟上的（économique）兩種意義。前者係指會計項目中資產的溢價；而後者基本上是因為交易關係中市場上所有的交易客體均不一致（l'imperfection des marchés），而交易過程中，參與交易者為了展現其獨特性所願意支付的對價。參見 L. Paugam, *op. cit.*, p.11.進一步來說，在法律制度中這兩種不同的意義其實在不同的法律領域所受到注視的角度，也不一樣。例如，在稅法領域中所重視的是資產取得的溢價，也就是會計面向的意義。但在另外的方面，例如銀行法制之中，進行授信評估之際，對於進行貸款企業的資產估價中商譽的理解，就比較偏重其在經濟上的實際意義、亦即商譽作為一種交易上的特殊要素，是否足以作為影響貸款人清償能力（la solvabilité d'un emprunteur）之重要指標。T. Sessin, *Globalisation financière et confiance, Rapp. moral sur l'argent dans le monde*, 1998, p.471.

65 就我國大法官釋憲經驗而言，立法機關其實在公法學的一般論述當中，甚少因為草率立法或者法概念在體系上的一致而受到憲法審判機關給

國家的稅法以及會計法制當中，不存在著對於商譽的明文定義、或者在一定程度上對於商譽這種「佛曰不可說」狀態的容忍，有其原因⁶⁶。反過來說，在整體商業會計制度甚至司法救濟制度都

予其不合憲的評價。大體上，立法者在法律當中，只要沒有抵觸規範明確性（司法院釋字第 432 號解釋）以及授權明確性（參見司法院釋字第 276、394 等號解釋）的要求，也沒有抵觸比例原則、信賴保護或者其他憲法原則者，立法條文被宣告違憲之機會相對不高。但在法國法制之中，立法文獻之態樣尚包括所謂的「消極的無權限（l'incompétence négative）」。亦即立法者的無權限有兩種情形，積極者乃立法機關之立法侵越了其他權力（特別是行政權）之範疇。而消極的無權限，乃指立法機關就其職權範圍事項，應當「竭力用盡其權限（épuise sa compétence）」以對於受到規範的客體或者法律概念得以被立法者說明到達「足夠地詳盡（précisions suffisantes）」的程度。Cons. const., déc. n° 67-31 DC, 26 janv. 1967。就我國商譽攤提之立法而言，在沒有明確詳盡對其立法定義的情況下即進行企業併購法第 35 條這樣的立法，無論從規範明確或是「消極無權限」的角度來看，均不能謂此乃立法者權限的正當行使。事實上針對我國稅制中商譽攤銷相關問題，爭議的當事人方不是沒有嘗試過透過違憲審查制度平息爭議，不過似乎都不為大法官認為此一爭議存在有任何的憲法意義。參見林子傑，〈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〉，52 頁以下。

- 66 在這裡特別指的是美國。毫無疑問，在商業會計制度中開始開展出「商譽」這個概念，美國法制之發展不可忽視。早在 19 世紀末期到 20 世紀初期，即已在實務上出現此一概念。因此經過長年行使，即使法律仍為對其作出足夠詳細之定義，仍可以由會計師的實務經驗得知其內容。L. Paugam, *op. cit.*, p.12。在法國法制中，情形亦復如此。只不過法國法上對於商譽之攤銷，採取了相當的明確態度。法國租稅總法典附錄第三篇第 38 條（l'article 38 de l'Annexe III au CGI）規定：「資產之折舊攤銷，包括土地、商譽、參與經營之名義、或者其他由章程或者本法典第 39 條規定者，均不得以不可回復之方法為之（la dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de

和這些「商譽」概念起源國家有所不同的我國，無論要禁止或是要許可商譽作為企業併購過程中被當作是一種無形資產而作為成本費用被認列，似乎都應該有更加具體明確的、足夠詳盡的立法定義。但在立法機關只管立法不管執行問題的邏輯之下，這樣一個看不到配套規定、體系前後沒有連結的條文，在執行上或者實務運作上必然會碰壁，不難想像。直言之，商譽之攤銷問題在其他國家企業購併或者整體會計法制之中存在如此之久，我國的立法機關卻想要用短短一個條文、二三十個字就想要解決這個問題，無疑是在法律規範中期待存在簡便易走、一步到位的「君王之路」⁶⁷，恐怕太也不切實際！

伍、商譽攤銷稅法爭議的問題本質

provisions dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du Code général des impôts)」。就此而言，此一規定雖然沒有明文規定對於商譽攤銷的禁止，其結果仍然使得法國稅法對於商譽攤銷之路，幾乎完全被堵死。D. Villemot, *op. cit.*, n°6.當然，這樣的法律適用狀態不是沒有例外。在若干法國中央行政法院的判決當中，針對若干可辨認、可分離性商譽成分，例外地得以容許攤銷（CE 10 mai 1994, n°73558），不過並不是普遍的通例。

- 67 在此要解釋一下「法律之內，無君王之路」，作者是借用了幾何學家歐幾里德和托勒密王（Ptolemy I）之間的典故。歐幾里得曾給托勒密王講授幾何學。這位國王大約是嫌學問的基本功辛苦，乃問歐幾里德：「除了《幾何原本》之外，還有沒有其他學習幾何的捷徑？」。歐幾里德就用「幾何之內，無君王之路！」（There is no royal road to geometry）的話回答，意思是：「在幾何裏，沒有專為國王鋪設的、簡便好走的道路」。期待單一法條就能解決商譽這樣爭議多年的複雜問題，立法機關所期待的「君王之道」，豈非托勒密王亦所期待者？

一、概說

前述有關企業購併之過程中，支付公平價格以外之溢價以取得被併購公司之股權，在稅法上究竟得否容許納稅義務人亦即支付價金一方之企業針對前項溢價列入成本費用中攤提，相關問題在我國法制中之發生過程已如前述⁶⁸。具體來說，在企業併購法第 35 條白紙黑字規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷」的前提下，實務當中自民國 92 年企業併購法施行以來，實施併購之企業依照該條規定列報商譽要求於十五年內攤銷者，幾乎少見有為稅捐稽徵機關承認之例。即便到了行政訴訟的階段，法院之見解似乎也是以維持稅捐稽徵機關的否定見解為主，少見納稅義務人一方勝訴之例⁶⁹。顯見在立法上，立法機關雖然已經在法律規範中作出相當之要求，但是這樣的立法規範顯然太過忽略了商譽攤銷問題的複雜性。特別是商譽這個概念在我國法制之中尚欠缺明文定義、屬性也有爭議空間的情形下，立法機關如此率然立法，只是增加了法律規範在解釋和適用上的不確

68 整體來說，在比較法上要不要容許企業併購過程中所產生的商譽被攤銷，不同國家的稅法制度態度也不一樣，很難在這個意義之下推舉出普遍被全世界各國所接受的一致性作法。根據 E. Picq/P. Escaut 兩位的整理，目前容許併購過程中取得商譽攤銷之國家，包括荷蘭、愛爾蘭、德國、英國與美國。而法語系國家，基本都不容許商譽在稅務會計上攤銷，僅承認其在財務會計上之地位。但是這樣的法制狀況，在 IFRS 普遍開始適用以後，應當還會再有變化。E. Picq/P. Escaut, *Création, acquisition et exploitation des actifs incorporels en France ou à l'étranger : problématiques fiscales internes et internationales*, *Droit fiscal*, 2010, 540, n°1.

69 林子傑，〈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〉，37 頁。

定性，於稅法所要求的合法性原則以及法律秩序的安定，並沒有幫助⁷⁰。然而，在實際的交易關係當中，從事併購活動的納稅義務人因為前述企業併購法第 35 條之規定，以高於市場可稽核或辨認的公平價格支付其所併購企業之股價，列報於當年度的營利事業所得稅申報作為成本費用而遭剔除之際，究竟應當怎樣理解稅捐稽徵機關的行為？特別是稅捐稽徵機關對於申報內容之剔除，如同實務界所特別質疑者，乃在於前述最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議作成之後，相關行政訴訟之爭訟幾乎未曾見得納稅義務人一方勝訴之例⁷¹。在這樣的意義之下，顯見這一決議之作成，雖然給予了行政法院法官在個案審判中得以有統一見解的機會。但是，一旦一個制度在設計的結果上，倘若大多數依照稅法及各種會計規範規定設帳、記帳的納稅義務人都沒有辦法適用到立法者所希望其得以適用的法律規範之際，這顯然就意味著這一法律規範的解釋適用，出了問題。而在稅法領域中稅捐稽徵機關對於當事人列報之商譽，未能依據企業併購法第 35 條規定准許其攤銷，在這樣的稅法上評價行為中，究竟是基於怎樣的法律制度而進行？這也是有進一步討論空間的事項。簡單說，這可能是舉證責任分配的問題，也可能是稅捐稽徵程序中當事人協力義務的問題。而這兩者不僅互相連動，同時也直指稅法制度的核心問題。

70 在此可以特別引述德國稅法學者 K. Tipke 氏的見解。氏以為，稅法領域中的法安定性要求，其實不一定是來自於立法者對於法律文義的固定要求，而比較傾向是法律適用的安定。K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, 2. Aufl., Bd.1, 2000, S.540-541.

71 周黎芳，〈「併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討」與談意見〉，49 頁。

二、作為訴訟上舉證責任分配問題的商譽攤銷爭議

商譽攤銷問題之本質，在稅法領域、特別是將整個稽徵程序當作是一個整體加以觀察，可以得到兩個方面的觀察基礎：這可能是一個在稅務訴訟案件中舉證責任分配（Beweislastungsverteilung）的問題、也可能是一個稅捐稽徵程序中，透過協力義務之規範所發生的證明負擔轉換的問題。按舉證責任，在一般性之基礎上可以區分成主觀舉證責任與客觀舉證責任⁷²。前者指當事人一方，為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任；後者指法院於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任。在一般行政訴訟上，由於行政法院應依職權探知事實，亦即採所謂的「職權探知原則」。因此，德國通說認為行政訴訟與民事訴訟不同，並不承認主張責任（Behauptungslast）或者所謂的「主觀舉證責任（subjektive oder formelle Beweislast, Beweisführungspflicht）」⁷³。就行政訴訟法的一般性而言，針對客觀的舉證責任之分配，德國多數見解係採規範說（即所謂「法律要件說」），認為在事實不明的情形，其不利益原則上應歸屬於由該項事實導出有利之法律效果的訴訟當事人負擔。換言之，主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，原則上應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限

72 林子傑，〈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〉，43-45 頁。

73 「德國稅務行政訴訟採取職權調查原則，故無主張及證據提出責任（主觀舉證責任）」參見吳東都，《德國稅務行政訴訟》，台北：最高行政法院，2009 年 7 月 1 版，105 頁。

之人，或主張相反權利之人，對於權利之障礙或消滅或抑制之事實，負舉證責任。在這樣的意義之下，前述最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，似乎係採取法律要件說的立場，認為主張商譽攤銷之納稅義務人一方，既然將商譽當作是營利事業所得稅計算上的減項，推理上應當將納稅義務人在併購程序中所支出的溢價得否認列為商譽而攤銷這樣的問題理解為舉證責任問題，並且因此認為納稅義務人在稅捐稽徵程序中，應當在案件事實存否不明之際，負擔證明收購之溢價「其主張之收購成本真實、必要、合理」。

三、作為協力義務證明負擔轉換的商譽攤銷爭議

將企業併購案件中納稅義務人主張併購溢價亦即商譽之攤銷理解為舉證責任問題，並且依據行政訴訟法上一般性的舉證責任分配法則、認為既然納稅義務人所主張者為對其有利之所得稅減項，應當負擔客觀之舉證責任，相關論述梗概已如前述。然則，這樣的推理雖不能說容有誤會，但是可以被清楚地指出，這很明顯地是在完全忽視稅捐稽徵行政和其他行政之區別的情況下得出來的結論。直言之，在稅捐稽徵行政領域中，應稅事實或者納稅義務人所從事之經濟活動的，其證明並非單純。蓋以稅捐稽徵案件中，大多數的證據資料足以證明課稅事實之存否及其數額者，多半掌握在納稅義務人手中。因此，稅捐稽徵的行政程序中課予納稅義務人一定程度的協力義務俾以使其揭露此等交易上之重要資訊，乃稅法制度（特別是德國稅法以及受德國稅法及行政救濟影響的法制，如我國）所特別強調者⁷⁴。然而，在協力義務

74 參見司法院釋字第 537 號解釋理由書。

的領域之中，並非意味著稅捐稽徵機關在事實證明以及評價上享有不容質疑挑戰的絕對優勢。倘若納稅義務已經在形式上盡到協力義務所要求的證據提出以及交易上相關資訊的揭露，此刻即應已發生證明負擔之轉換、應當改由稅捐稽徵機關一方證明納稅義務人所提出的證據方法不值採信。基於這樣的理解，德國租稅通則第 158 條乃明文規定：「納稅義務人所製作之帳冊及會計記錄，符合第 140 條至第 148 條規定者，依個案情形，如無可據以懷疑其內容真實性之理由，應作為課徵租稅之依據⁷⁵」。進一步來說，倘若納稅義務人一方在稅捐稽徵行政程序中已經在形式上履行了協力義務的要求者，則在待證事實內容的爭執上，即應當轉換由稅捐稽徵機關證明其內容之不真實⁷⁶。進一步來說，無論是憲法秩序上或是事實關係上，在租稅核課程序中負有舉證責任之一方均不受有無遺漏且完全闡明事實真相義務（die Pflicht zur lückenlosen Sachverhaltsaufklärung）的拘束。在訴訟法上，對於舉證責任分配的法制設計基本上係出諸於「負舉證責任的一方，需盡其所能地將事實關係完全且無遺漏地闡明」此一基本假設。但是，這樣的假設其實是和稅法上所普遍存在的協力義務制度相互

75 德文原文引註於此，俾供參考：「Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden」。

76 也就是說，在納稅義務人已經依據稅法之規定設帳、記帳且未有隱瞞不予揭露的前提下，帳冊之記載具有推定之效果。吳東都，《德國稅務行政訴訟》，106-107 頁。這當中更不要說，若干納稅義務人的財務報表，尚且經過會計師簽證，理論上已經經過具有客觀公正地位的專門職業技術人員查核。

矛盾的⁷⁷。回到本文所探討的企業併購商譽攤銷案件中來：進行併購支付溢價的納稅義務人，在根據稅法規定設帳、記帳、取得憑證且已經對稅捐稽徵機關完全無遺漏地揭露其交易上所有的價格要素之際，應當已經發生證明負擔的轉換、由稅捐稽徵機關針對應稅事實之內容進行推計，或者證明其所申報之內容不可採。這也就是德國租稅通則第 162 條第 1 項及第 2 項前段所規定之：「稅捐稽徵機關關於課稅基礎（Besteuerungsgrundlagen）無法為完全之調查或計算時，得進行推計。推計之實施，並應參酌一切於推計有意義之情形決定之。納稅義務人就其申報之事項未能為完全之闡明（ausreichenden Aufklärungen），或未能為進一步之陳述（weitere Auskunft），拒絕提出代替宣誓之保證（eine Versicherung an Eides Statt verweigert）或違反了本法第 90 條 2 項所定之協力義務時，尤應進行推計。納稅義務人依稅法之規定，應製作帳冊或會計紀錄（Bücher oder Aufzeichnungen）而未能提出，或該帳冊或會計紀錄未依第 158 條之規定作為課稅之依據者亦同」。換言之，倘若納稅義務人在實施併購之際，已經依據稅法之要求記帳並且

77 R. Mußgung, Sachverhaltsaufklärung und Beweiserhebung im Besteuerungsverfahren, *JuS*, 1993, S.49.黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，國立台灣大學法律學系碩士論文，1999 年 6 月，49 頁。「協力義務」之存在，意味著稅法上對於（出於一般行政訴訟證據法則的）完整無遺漏證明義務的放棄，可以從下面一個簡單的例子得到佐證。納稅義務人出租房屋收入未依記帳要求入帳，在稽徵程序中遭到稅捐稽徵機關查獲。此際，乃因納稅義務人就租稅事實協力義務有所違反，稅捐稽徵機關乃以推計（Schätzung）之方法認定該等收入，而以「當地租金標準」設算納稅義務人之租金收入。雙方爭訟提起後，原則上納稅義務人一方即無法就租金之數額為爭執（即使其提出確實之證據亦然）。而法院此際僅需審查稅捐稽徵機關之推計是否合法，並無必要審查當地租金標準是否合於事實已發生之租金債務。

誠實申報，則稅捐稽徵機關對於這樣已經履行協力義務之要求尚有疑問的情況下，解釋上應該認為已經足以使證明之負擔轉換為稅捐稽徵機關負責證明；倘若無法證明，則應該由稅捐稽徵機關以納稅義務人違反協力義務為由推計其內容，而非全然否認納稅義務人已經實施之稅捐申報⁷⁸。

四、小結：本文見解

在前述兩種有關商議攤銷爭議問題本質的討論中，吾人可以得知此等問題之論述思考，就如同「商譽」本身可以存在著不同面向的意義一般，絕非單線的單一思考或定性所能夠在推理上圓滿解決的問題。而這樣的問題也體現出了稅務爭訟以及稅捐稽徵行政的許多重要特性。首先，必須承認的是稅務案件中併購商譽的攤銷，在稅法領域中絕非易事，即便在法國這類一向強調稅務會計與財務會計一致的國家，企業因為併購而支出溢價，即便此一成本費用被接受得以在企業之財務會計報表中被承認，也非當然地即得以作為稅捐稽徵程序中、計算營利事業應納所得稅額之收入減項⁷⁹。但是，以我國法制之現況而言，既然前述企業併購

78 這樣的見解，比較接近最高行政法院 100 年度 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議提案乙說：「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」只是本文認為，此乃因為考慮到稽徵程序特性以及協力義務之違反所導致之舉證負擔轉換，並非嚴格意義之舉證責任分配。另外對同說的支持見解，參見黃士洲，〈納稅義務人對於商譽攤銷是否有舉證責任？自行政法院判決以及相關決議出發〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：台大法律學院，2013 年 5 月 1 版，127 頁。

79 E. Picq/P. Escaut, *op. cit.*, n°1.

法第 35 條之規定已經明白地表達了立法權力對於此一議題的意見，則在實務運作中，只有少數的併購案件得以成功地在當年度營利事業所得稅進行稅捐申報之際，得以主張商譽之攤銷，這樣的法適用狀態顯然也非立法機關所希望達成的規範效果或原意。特別是考慮到，立法者雖然在稅法規範中並未對於商譽攤銷的基本要素給予足夠清晰定義，但是法律的解釋適用，仍然應當以其得以有效運作作為解釋適用的方向。在這樣的理解之下，稅法規範的解釋適用者，應當比立法者更聰明。比較前述兩種關於商譽攤銷問題本質的討論，本文傾向認為這並非單純的行政訴訟程序中舉證責任分配問題，而是稅法上協力義務之履行所導致的證明負擔轉換的問題⁸⁰。理由首先在於：納稅義務人進行企業併購，已經依稅法規定設帳記帳、甚至在稅捐申報之際，其帳目已經經過會計師查核簽證，則這樣的程序性協力負擔所造成的推定效果不宜在訴訟程序當中被視若無睹⁸¹。稅捐稽徵機關就協力義

80 相同見解，參見林子傑，〈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〉，47 頁以下。

81 其中會計師的功能，特別應當被考慮。蓋這一專門職業技術人員，並非單純受納稅義務人委任之私法上契約當事人，而具有一定程度的公權力地位。我國會計師法第 39 條第 4 款規定：「會計師得執行下列業務：四、稅務案件代理人或營利事業所得稅相關申報之簽證」；而所謂簽證，依同法第 4 條規定：「本法所稱簽證，指會計師依業務事件主管機關之法令規定，執行查核、核閱、複核或專案審查，作成意見書，並於其上簽名或蓋章」。進一步來說，就算不將會計師所進行之稅務簽證當作是受委託行使公權力人作成確認性質的行政處分、因而享有行政處分有效推定之效果；至少也應當承認：會計師作為一定程度的、具有獨立地位的公益代表人，其所作成之稅務簽證決定應當得以類推適用行政處分之有效推定效果。如是以言，邏輯上當然應當轉由稅捐稽徵機關負擔證明此等合乎協力義務之申報內容之不實。

務之違反而進行推計，也不應當如同舉證責任分配一般僅能選擇「全有或全無」兩種選項。特別是稅務訴訟所牽涉的爭執，在司法程序中所發生的爭議通常來自於在稅捐稽徵的行政程序中即已存在之爭議；而此等事項之闡明及調查，通常已經在稅捐稽徵程序中被賦予當事人一定程度的說明義務。考慮到稅捐稽徵行政程序中納稅義務人針對稅法上有意義之事實探知，已經被賦予相當程度之協力及配合調查義務，對於稅法領域中納稅亦如與稅捐稽徵機關之間的爭執，便不宜再以行政訴訟法制度本身的思考來作成判斷⁸²。換句話說，「就舉證責任的分配而言，如認為納稅義務人對於可辨認資產之公平價值的合理性具有舉證義務，因其涉及主觀評價，有證明上之困難度，是若稅捐稽徵機關對此視而不顧，納稅義務人將面臨怎樣證明都被挑剔的窘境⁸³」。在這樣的理解之下，既然立法者已經決定了企業併購過程中的商譽得以在稅務會計上被攤銷，則制度的適用，當然應當以使得這個制度可以有效運作的方向來思考，而稅捐訴訟，絕對不應當將納稅義務人已經在稽徵行政程序中所進行的協力行為被當作從來不曾發生

82 而在另外一方面，稅捐訴訟案件中法院的功能亦非全然地脫離行政程序，而係重新審核稽徵機關所計算之稅額有無錯誤。此可參見 J. Grosclaude/P. Marchessou 的見解：「法官在稅務訴訟中的工作，並非單純地接受或駁回 (accueillir ou rejeter) 已經提起之訴訟，其所配置之權限，足以計算出正確之應納稅額」。J. Grosclaude/P. Marchessou, *Procédures fiscales*, 2. éd., 2001, p.211.

83 蔡朝安、李益甄，〈商譽攤銷之舉證責任：從最高行政法院近期聯席會議決議談起〉，《稅務旬刊》，2178 期，台北：稅旬文化出版事業股份有限公司，2012 年 3 月，轉引自林子傑，〈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〉，52 頁。

(Tabula rasa)。直言之，在職權原則的考量之下，納稅義務人在稽徵程序中已經進行之舉證，應當在訴訟程序中被列入考慮，而非以單純的舉證責任分配來觀察或理解這類案件。否則的話，整個稅法上協力義務的制度體系，都將面臨「無必要」的質疑；其存在的正當性亦將難以自圓其說。因此，依循著前述最高行政法院 100 年 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議之結果，將不可避免造成立法者意志完全受到架空的情形，即使從權力分立的角度來看，其有欠妥適亦已相當明顯。因此，將整個問題理解為「稅法上協力義務之履行所導致的證明負擔轉換」問題，將會是合憲性疑慮較小的一種思維。

陸、以稅法上協力義務理解商譽攤銷的再思考

一、概說：問題仍然是商譽的特殊性

在前述有關企業併購過程中支付溢價被歸列為商譽，得否作為計算營利事業所得稅計算基礎之減項而被攤銷的相關討論中，吾人得以發現，問題在我國的發生以及複雜化，和企業併購法甚至整個民事、商事及會計法制中對於「商譽」這一名詞未能加以明確規範、或者法規範本身在內容上的不完整有直接關聯。也就是因為這樣的不完整，使得在客觀上要求納稅義務人證明其價格之合理性，幾乎不可能⁸⁴。但在另外一方面，商譽的攤銷就兩個

84 而在法國法制之中，對於商譽攤銷的態度，事實上就是基於這樣的考慮而來。正如前述，法國法制對於企業購併過程中所發生之商譽，實務上幾乎不承認有攤銷的空間，原因即在於此等交易溢價太容易「灌水」，與法國稅法制度一貫嚴格規範這類稅法上利益不當移轉之調性容有出入。

角度來看，在我國法制中倘若完全被禁絕或者堵死，也非合理的政策選項。理由相當明顯，其一是既然企業併購法第 35 條已經針對企業併購過程中產生之商譽得以予以攤銷作了明文規定，此乃立法機關裁量的範疇。換言之，在這樣的立法選擇沒有明顯的錯誤或偏離（une disparité manifeste）的情況下，仍然應當被當作是有效的法律規範來看待⁸⁵。可是問題並不能僅單純地針對立法者的意旨能否實現這一角度來思考。畢竟商譽作為一種會計報表中的欄位或者項目，其在組成要素上從一開始就被清楚指出，並非單一⁸⁶。換言之，商譽此一欄位在會計上，既然不是由單一元素構成，那麼解決問題的辦法以及這些問題當中所可能面對的問題，當然也會呈現多元化不同面向。在這樣的理解之下，首先應當特別指出的是，協力義務，僅能協助稅捐稽徵機關事實調查，無法取代稅捐調查。即便承認了納稅義務人協力義務作為稅捐稽徵行政程序中的重要要素，稅捐稽徵機關在稽徵程序中的權力行使，仍然可能出現不合目的使用的情況⁸⁷。也因此，為期待商譽攤銷問題在我國法制中獲得比較合理的解決，在制度設計及運行上，應當繼續深入思考兩個面向的問題。其一是協力義務之存

85 在此可以參見法國憲法委員會的見解：「立法者有權，在尊重各項憲法原則及考量各稅目特徵之情形下，決定應該採用什麼規則來評估租稅債務人的負擔能力」。Cons. const., 30 déc. 1981, n°81-133 DC, Impôt sur les grandes fortunes. ; Y. Brard, Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n° 97-370 DC du 19 novembre 1997), *Recueil Dalloz*, 1998, p.118.

86 L. Paugam, *op. cit.*, p.12.

87 甚至相對而言，稅捐稽徵機關作為公法上稅捐債務之債權人，有權對於稅捐債務之債務人亦即納稅義務人進行調查並課予其協力義務，這樣的制度本身其實就難免地隱含了權力受到濫用的可能性。

在，究竟無法取代行政機關職權調查之地位或權責；其二則是即便承認納稅義務人在稽徵程序中的協力義務，還是可能面對稽徵機關在個案中不合目的、特別是違反比例原則的權力行使。

二、協力義務無法取代職權調查

按在我國稅捐稽徵實務及相關制度中，「協力義務」之存在及被承認作為納稅義務人在稅捐稽徵程序中對於探知應稅事實所承擔之負擔之一，已在實務中普遍獲得了各方的共識⁸⁸。然則，在法制設計中，吾人仍然必須指出，乃此一稅法上普遍被強調的「義務」之存在，在我國法制中並無直接之國會法或實定法依據。特別是在我國稅捐稽徵法第 12 條、第 30 條以下之相關規定中，雖然可以看出納稅義務人被賦予相當的揭露、申報及闡明負擔，但法條本身亦不存在著這樣的明確用語。直言之，協力義務的制度概念其實導源於民法，而在民法領域中出於解決契約兩造當事人履行契約過程中符合債之關係本旨之各項不可預知問題的手段，協力義務此一概念有其一定程度之必要性。然則，稅捐之債畢竟為公法上法定之債，其權利義務關係本來即受到高度之法律保留要求所拘束。也因此，在租稅法律主義之限制下，僅有在法律明文規定之情形下，出於稅法制度合目的性之考量，方得根據個別法律，認定納稅義務人負擔有個別之協助調查之義務。此即大法官釋字第 537 號後段所稱：「依憲法第十九條『人民有依法

88 蓋在推理上，租稅課徵有關之構成要件事實，均乃位處於納稅義務人之生活環境中而為其所掌握，有時甚且除納稅義務人本人外，無人得以知悉該當之證據方法，自不能使證據法則淪為逃稅者的庇護所（Asyl für Steuersünder）。故稅法上尚認納稅義務人負有闡明事實之協力義務。黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，54 頁以下。

律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」。具體來說，「協力義務」並非普遍性之義務，而係由個別法律所規定之協助調查義務而形成。進一步言之，在稅捐證據之提出上，協力義務之存在乃至於其違反，至多亦僅有減輕稅捐稽徵機關調查或舉證負擔之功能，但並無達到在證據法則中拒絕當事人證據提出之效果。在這樣的理解之下，倘若依照我國法制現狀，即便將商譽攤銷問題回歸到協力義務的層次、並且使得依照稅法要求已經履行記帳及申報、揭露價格義務之納稅義務人不再承受到前述最高行政法院民國 100 年度 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議那般「證明無法證明之主觀要素」的困擾，仍有可能發生稅捐稽徵機關在協力義務的領域中粗糙的操作，而使得制度的運行有所偏差。直言之，在我國稅法領域之中，協力義務這套制度的操作至少存在著兩方面的重大問題。其一是隱藏在協力義務之下的行政調查怠惰問題，其二是協力義務逾越或違反比例原則的問題⁸⁹。其中隱藏在協力義務之中的行政調查怠惰，乃指當事人一旦違反稅法上之協力義務，就其掌握範圍內的事項未向稽徵機關為必要之申報及揭露之際，稅捐稽徵機關得依據查得資料或同業利潤標準等推計標準加以推估。然則在我國法制之中，經常可以看到的情形是，為了避免納稅義務人嗣後爭執，通常將推估標準訂定得較「市場行情」為低。換言之，這樣的調查權力怠惰，會被隱藏在故意低估的推計基礎之中，雖然設想上納稅義務人與稅捐稽徵機關之間或許不致於因此有所爭執⁹⁰，但顯然並非

89 黃源浩，〈協力義務違反與推計課稅之界限：評最高行政法院 91 年度判字第 1867 號判決〉，14 頁以下。

90 例如在我國專門職業技術人員律師的所得稅稅捐稽徵案件中，稅捐稽徵

稅法上設置協力義務之制度原意。換言之，協力義務之存在僅為職權調查原則的輔佐⁹¹，而在實務運作中反客為主的偏差推計，事實上也是整個協力義務制度設計上難以避免的風險。

三、納稅人協力義務之違反與比例原則

在我國稅法制度中，倘若要將企業併購過程中所發生商譽之攤銷理解為協力義務制度中所發生的證明負擔轉換問題，則在整體制度的理解上，恐怕更加值得思考的是比例原則在這其中所可能發揮的功能。蓋在推理上，稅法上的協力義務既然在公法領域中課與納稅義務人一定程度之程序上負擔，解釋上應有比例原則之適用，特別是必要性之原則或者禁止過度（*Übermaßverbot*）原則之適用⁹²。然則在我國稅捐稽徵實務中，稅捐稽徵機關經常以所佔整體應稅事實影響甚微、甚至明顯可分的瑕疵存在為由，剔除整個年度納稅義務人所申報之事實。例如在納稅義務人同一年度之帳冊以及收入資料中，雖有若干月份記載有誤，然則除去該等月份，特別是在會計記錄在各月份均得以被明確區分之情形下，稅捐稽徵機關仍應依職權調查該等部分收入，不可在僅有部分月份記載不實之情形下，將全年度收入所得均以違反義務為由推計估算之⁹³。換言之，在會計上構成併購過程中商譽之要素不

機關乃以法院判決數推計律師之收入所得。而其計算每案收入之基礎，經常遠離市場行情。實際受惠的律師當然不會針對明顯被低估的偏差推計進行救濟，但是這樣的結果，卻明顯地和法治國家稅法制度的基本邏輯有所不符。

91 黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，57 頁。

92 黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，11 頁以下。

93 黃源浩，〈協力義務違反與推計課稅之界限：評最高行政法院 91 年度判

僅種類繁多、且當中經常混雜著各種主觀、客觀程度不一的組成元素。倘若欠缺了比例原則的思考，容許稅捐稽徵機關僅以特定的（甚或是可明顯與其他構成要素分離的）輕微或所佔比例甚低的商譽構成要素有瑕疵，即全面剔除否定納稅義務人所申報之商譽，事實上也會使得此一制度僅存形骸、名存實亡⁹⁴。

四、小結

在前述有關企業併購過程中商譽攤銷的相關論述中，本文雖然認為此一問題其實並非單純的舉證責任分配問題，而比較應當考慮到整體稅捐稽徵程序中納稅義務人已經被課予的協力義務，從而在納稅義務人已經相對履行此等義務之前提下，應當循著協力義務所形成的證明責任轉換推理，由稅捐稽徵機關負擔進一步之證明責任或者推計判斷納稅義務人所得以攤銷之商譽數額。然則，這樣的制度倘若真的為實務界所接受且運行，事實上很快就會形成另外一方面的疑難，也就是本文此處所指出的「稅捐稽徵機關故意怠於行使租稅調查權力」以及「違反比例原則」兩種現象。蓋正如本文所再三強調，商譽的組成態樣，為不同組成要素之間綜合性之組合體，即便透過協力義務之相關推論，仍然難以避免稅捐稽徵機關在應當行使職權之際，故意或者過失地對於應當完整行使的職權不合目的地行使。這樣的職權行使方法，最真正的原因還是來自於商譽在構成元素上混雜了各種劑量不一、程

字第 1867 號判決》，1 頁以下。

94 在這裡特別要提醒讀者參考的是最高行政法院 101 年度判字第 290 號裁判所指出：「上訴人台北市國稅局非不得依職權逕行估定其價額，詎其僅因部分可辨認資產之公平價值不明確，即全面否定商譽資產之存在，自屬速斷……」，即可謂此種情形之展現。

度深淺有異的主觀及客觀構成元素。倘若將全部的既存商譽範圍均透過單一的、欠缺彈性的方法加以認定，恐怕所衍生的問題未必少於現在實務上對於商譽攤銷的拒卻態度。在這樣的思考之下，本文認為，參考法國商譽相關法制在稅法中的發展歷程，應當是我國法制未來重要的參考模式之一。前已言及，法國法制自十九世紀以來，雖然承認商譽此一概念得以在商人獨特之交易關係及商業邏輯下被發現，但是在整體法治發展歷程中，漸次地有若干構成商譽之項目，因為已經在交易上被認為取得了客觀上被評賦客觀價值之可能性，而漸漸被剝離原本商譽之範疇。也就是說，正面承認「商譽」的組成元素並非單一，存在著各種客觀、主觀程度不一的次類型，是思考解決之道的初步。進一步來說，在「客觀」以及「主觀」兩個極端之間，商譽的各個組成項目就此等元素之存在，是一種光譜式的漸層分類，而不是單純的、單一構成元素的組成。而在稅務會計對問題的理解上，可以用如下的圖示展現會計欄位中商譽之總體構成⁹⁵：

(客觀之要素) ←				→ (主觀之要素)		
A.	B.	C.	D.	E.	F.	G.

A：被收購企業擁有土地資產的將來可開發預期利益

B：整體商業組織之完備性所帶來的可預期利益

C：被收購對象之商業團隊或者強大技術秘訣所可能帶來之預期利益

D：老品牌所培養出忠實顧客群所可能帶來之預期利益

95 當然，這只是一個例子。作者對於這個表格的排序並不堅持；也不認為商譽之構成元素僅有本文提出作為例示之用的這幾種。應當如何進一步精準排序、擴增分類項目，這也已經超出了一個法律學者的能力極限，當然有待會計、企業管理之專家進一步細緻化。

E：被收購企業所帶來的綜合效益預期利益

F：企業經營者對於被收購公司之特殊感情所願意支付之溢價

G：單純的估價錯誤

這當中，為了避免稅捐稽徵機關在協力義務的操作中怠忽其原本應當行使的租稅調查權力而以推計取代調查，法制上應當進行的進一步工作是，依照每一個商譽構成要素主觀及客觀程度不同，進行類似上表的排序，並且在不同的商譽構成元素類型之中，清楚規範每一種商譽構成元素的推計規範、特別是推計比例。在這樣的理解之下，區分商譽構成元素當中的不同項目及類型化處理，並且給予其在法律制度中不同的進一步評價空間，方可以作為一種尊重立法機關在企業併購法第 35 條所清晰表達的規範意旨之下，稅捐實務上可以具體操作、而又得以兼顧法治國家稅法制度各種價值取捨的有效作法。換言之，這是一種類型化（Typisierung）的思考⁹⁶。其所得以帶來的利益，清晰可見：首先是避免因為商譽概念的不明確，導致若干客觀成分較強的交易元素亦同遭其他商譽組成元素拖累而不得攤銷。其次則是更加貼近商譽制度的基本精神，特別是若干主觀成分較高的元素，當事人得以自行判斷提起行政爭訟是否易於爭取有利判決，進而減縮相關爭訟案件之數額⁹⁷。最後，商譽的進一步分類處理也保留了法律制度後續在實務及學說上續造的空間。蓋以無形資產為例，事實上若干項目現在雖然不容易在法律領域中被當作客觀可見的交易標的來看待，但是在交易實務不斷演進的情形下，若干年以後

96 參見黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，11 頁以下。

97 而在分類當中，進一步的細緻區分也相對降低了納稅義務人一方任意灌水的可能性、甚至也更加貼近租稅之債作為一種法定之債的本質。

的演變會成為如何情形，恐難預料。因此為此等在稅法上容有變化的交易客體預留一定之發展空間，亦屬必要。而這樣的操作，當可以在一定程度上，為現今形同虛設的商譽攤銷相關稅法制度，重新建立起成本最低、效能最高的解決方法⁹⁸。

柒、結論

一、企業併購法第 35 條明文規定，因企業併購所產生之商譽，得於十五年攤銷之。此一規定，事實上自企業併購法實施以來，於稅捐稽徵實務中少見有成功適用、得以於營利事業所得稅申報之際成功減除者。會有這樣的結果，原因眾多。首先，商譽作為一種集合概念或者會計上財務報表中的欄位，事實上主要的功能是在會計上面作為無形資產估價的一種例外類型，在企業之無形資產無法被清楚辨認之際，歸列其中，俾以在財務報表中表達企業之真實價值。這樣的集合體本身從法律上來觀察，本來就不容易被清楚說明⁹⁹。而在企

98 特別強調成本最低，乃因在稅法領域中，這樣的類型化規範所面臨的租稅法律主義以及法律保留密度，向來相對較低，而得以被容許以行政規範規定之。參見黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，121 頁以下。而對於商譽的進一步類型化處理，甚至可以不必要單獨設立專門規範，僅須依德國實務作法，在用以核計法人稅（Körperssteuer）之折舊耗損表（Absetzung für Abnutzung；AfA）當中明文規定即足。

99 參見最高行政法院 100 年 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議提案甲說所指出：「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」。

業併購的過程中，收購一方之企業願意支付溢價的原因亦多。其中有客觀性甚為明顯的原因動機，亦有主觀性強不易察覺的原因動機。在這樣的意義之下，商譽從來都不是一個單一的法律上被明文規定清楚的概念，應無疑義。不僅內容不確定，商譽的構成元素還存在著變動性。依照法國法制的發展經驗歷程來看，主要的發展歷程就是先將具有較明顯客觀性要素的商譽構成項目（例如承租權、代理資格等）漸次剝離、抽出商譽之範圍以外，僅剩下那些主觀要素較為明顯的商譽項目。然後在立法上僅賦予這些主觀要素較為明顯商譽項目財務會計上的地位，而原則上禁絕在稅務會計上納稅義務人主張商譽之攤銷。這樣的過程所清楚指出者，乃「商譽」從來都不是單一且清楚的法律概念，其內容不僅為一交易過程中各種元素的集合體，同時若干項目尚可能因為法制發展的成熟完備，而被剝離於商譽之範圍之外。換言之，商譽之內容並無法以一般的權利客體加以理解，也與企業之美名德行沒有直接之必然關聯。在解釋上將商譽理解為「企業在經營過程中，除了實體財產之外的所有非實體要素的集合」，恐怕是比較貼近現實的說法¹⁰⁰。在這樣的制度理解之

100 而在實務運作的展望方面，本文即將完稿之際，財政部復又針對企業合併之商譽計算，作成財政部 103 年 12 月 01 日台財稅字第 10304030470 號函。針對企業併購案件之商譽計算，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（取得控制日）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。整體而言，仍然將「商譽」當作一個單一概念來看待，並未真正反映出「商譽」此一會計欄位組成元素之特性。可見依照單一方向思考，仍為我國稅捐稽徵機關的基本立場。茲註記於此，俾供

下，如何透過行政規範或者修法之方式，將構成商譽之諸種項目或要素，加以明定其攤銷條件而為類型化之處理，當為我國稅捐稽徵實務所應當即刻採取改善措施之重要方向。

二、毫無疑問，在現代社會中與國家課稅活動有關之經濟生活之日益複雜，如何能正確探知納稅義務人真實之經濟上負擔能力（*facultés contributives*），俾實現量能課稅、平等負擔之憲法要求，即成為任何國家稅制均無從迴避之難題。在此一認識之下，租稅調查乃成為租稅稽徵程序中，主要受到關切之課題。針對商譽之構成元素，包含有太多客觀上證明有所困難而又確實存在之元素，稅捐稽徵機關在調查上的困境可以想見。也因此，稅捐稽徵機關在我國法制中，面對企業併購法第 35 條所明文規定的「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷」，其實疑慮甚多，而最高行政法院對於本條文之態度、包括民國 100 年 12 月份第一次庭長法官聯席會議決議，事實上都是反映了這樣價值矛盾及焦慮。就此，本文認為關鍵在於不應當將企業併購過程中所產商譽攤銷的問題理解為單純的舉證責任問題，在「職權原則」以及「納稅義務人在稽徵程序中負擔有普遍性的協力義務」這樣的考量之下，納稅義務人在稽徵程序中已經進行之舉證及事實闡明，應當在訴訟程序中被列入考慮。因此，商譽攤銷案件，真正的問題應當是在稅法上協力義務的制度之下，所造成的證明負擔轉換的問題，而非嚴格意義的舉證責任問題。

三、當然，稅法上協力義務的理解對於現行商譽攤銷之爭議案

參考。

件，也許有機會彌平實務上「看得見、吃不到」的現況。但是稅法制度就整體觀察，所應當照顧之價值絕對不僅止於立法者意旨的實現。尤以現代租稅制度，出於稽徵便利之考量，就主要稅目如所得稅多採行納稅義務人自行申報（*déclaration par contribuable lui-même*）、而由稅捐稽徵機關嗣後稽核（*vérification*）之制度，為確保納稅義務人所申報課稅有關資料之完整無遺漏，俾發現其真實之負擔能力，由稅捐稽徵機關依職權所為之各種調查探知措施，實屬維持租稅稽徵制度存續及公平運作之重要基礎。此等自行申報、嗣後稽核之關係，依據前述司法院大法官釋字第 537 號所指出，乃稅捐稽徵程序中協力義務存在之基本原因。換言之，在具體之效果上，協力義務之存在僅係為減輕稅捐稽徵機關在若干證明困難案件中的證明負擔，並沒有完全取代稅捐稽徵機關職權調查之功能。進一步言之，即便納稅義務人對於協力義務有所違反，也並不表示在法律上稅捐稽徵機關及可以此為由完全放棄職權調查、全部使用推計方式核定納稅義務人應納稅捐。稅捐稽徵機關在協力義務之課予以及推計課稅之過程中，一樣可能發生「怠於行使調查權力」以及「違反比例原則」等種種問題，就稅法制度所重視的各種憲法價值協調言，顯然也不是真正解決問題之道。因此，本文乃主張，關鍵仍然在於「商譽」此一會計上綜合體的構成元素之中，應當被進一步細緻化、類型化處理。換言之，參照法國法制中商譽概念的發展歷程，將各種不同之商譽要素依照「主觀/客觀」之程度不同進行光譜式的類型化處理，俾以在實際的稅務稽徵運作程序中，得以在一定程度上降低稅捐稽徵機關恣意決定的可能性，並且使得稅法相關規範在解釋及適用上

的可預期性有所增加，方可以對於商譽攤銷這類重大的法制適用上疑難，庶幾有所緩和。



參考文獻

一、中文文獻

(一) 專書

吳東都，《德國稅務行政訴訟》，台北：最高行政法院，2009 年 7 月 1 版。

(二) 期刊論文

林騰鶴，〈臺灣財務會計與稅務會計的差異及其調和〉，《植根雜誌》，24 卷 6 期，台北：植根，2008 年 12 月。

林子傑，〈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》，65 卷 9 期，台北：法令月刊社，2014 年 9 月。

袁義昕，〈會計與法律之交錯：論商譽〉，《法學新論》，1 期，台北：元照，2008 年 8 月。

馬嘉應、余景仁，〈企業併購之會計處理及相關租稅措施探討〉，《財稅研究》，38 卷 4 期，台北：財稅研究雜誌社，2006 年 7 月。

黃俊杰，〈企業併購之租稅措施〉，《月旦財經法雜誌》，12 期，台北：元照，2008 年 12 月。

黃源浩，〈法國稅法中的移轉訂價交易〉，《國立臺灣大學法學論叢》，38 卷 2 期，台北：台大法律學院，2009 年 6 月。

黃源浩，〈行政補貼作為加值型營業稅之稅捐客體：從司法院釋字第 661 號解釋出發〉，《臺北大學法學論叢》，87 期，新北：台北法律學院，2013 年 9 月。

黃源浩，〈實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任〉，《法學叢刊》，59 卷 4 期，台北：法學叢刊雜誌社，2014 年 10 月。

(三) 專書論文

周黎芳，〈「併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討」與談意見〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：

台大法律學院，2013 年 5 月 1 版。

陳明進，〈併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議探討〉，
《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議論文集》，台北：台大法律學
院，2013 年 5 月 1 版。

陳清秀，〈商譽攤銷之德國立法例探討〉，《「商譽攤銷稅務爭議
研討會」會議論文集》，台北：台大法律學院，2013 年 5 月 1 版。

黃士洲，〈納稅義務人對於商譽攤銷是否有舉證責任？自行政法
院判決以及相關決議出發〉，《「商譽攤銷稅務爭議研討會」會議
論文集》，台北：台大法律學院，2013 年 5 月 1 版。

黃源浩，〈協力義務違反與推計課稅之界限：評最高行政法院 91
年度判字第 1867 號判決〉，《「行政法年度特選判決座談會」論文
冊》，新北：輔大法律學院，2012 年 6 月 1 版。

黃源浩，〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，《稅法
學說與判例研究（一）》，台北：翰蘆，2012 年 7 月 1 版。

黃源浩，〈論經營管理不干涉原則：中國企業所得稅法第 47 條規
範意旨之再思考〉，《稅法學說與判例研究（一）》，台北：翰蘆，
2012 年 7 月 1 版。

（四）學位論文

黃源浩，《稅法上的類型化方法：以合憲性為中心》，國立台灣大
學法律學系碩士論文，1999 年 6 月。

（五）報紙

張國仁，〈商譽爭訟不斷，併購市場難發展〉，台北：《工商時
報》，2012 年 4 月 8 日 A5 版。

（六）轉引自其他書籍或論文

蔡朝安、李益甄，〈商譽攤銷之舉證責任：從最高行政法院近期
聯席會議決議談起〉，《稅務旬刊》，2178 期，台北：稅旬文化出
版事業股份有限公司，2012 年 3 月，轉引自林子傑，〈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》，65 卷 9 期，台北：法令月刊社，

2014 年 9 月。

二、德文文獻

(一) 專書

Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, 2. Aufl., Bd.1, 2000.

(二) 期刊論文

Mußgung, R., Sachverhaltsaufklärung und Beweiserhebung im Besteuerungsverfahren, *JuS*, 1993.

三、法文文獻

(一) 書籍

Beirs, M.van, Spéculer est-il anormal?, *Mélanges John Kirkpatrick*, 1. éd., 2004.

Buffa, S., *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, 1. éd., 2014.

Grosclaude, J./Marchessou, P., *Procédures fiscales*, 2. éd., 2001.

Lauzainghein, C. de/Navarro, J.-L./Nechelis, D., *Droit comptable*, 3. éd., 2004.

Routier, R., *Les fusions de sociétés commerciales*, 1. éd., 1994.

Surlemont, J., *La lettre commerciale*, 1. éd., 1945.

Serlouten, P., *Droit fiscal des affaires*, 3. éd., 2003.

(二) 期刊論文

Bergeres, M.-C., Le mali de fusion, *Droit fiscal*, 2002.

Bouscant, R., La protection de l'entreprise contre les actes de confusion (Étude comparée des droits anglais et français), *RIDC*, Vol.55, 2003.

Brard, Y., Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n° 97-370 DC du 19 novembre 1997), *Recueil Dalloz*, 1998.

Cozian, M., La reconnaissance fiscale des incorporels : propos introductif, *Droit fiscal*, 1998.

Disle, C./Janin, R., La norme IFRS 3 a-t-elle amélioré le contenu informatif du goodwill? Étude des amortissement et des dépréciations du goodwill des groupes du SBF 250 sur la période 2001-2005, *CCA*, 2007.

Nussenbaum, M., Juste valeur et actifs incorporels, *REF*, Vol.71, 2003.

Picq, E./Escaut, P., Création, acquisition et exploitation des actifs incorporels en France ou à l'étranger : problématiques fiscales internes et internationales, *Droit fiscal*, 2010.

Plagnet, B., Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale, *RSF*, 1974.

Serlouten, P., Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'en-cadrement de la liberté, *DF*, 2007.

Sessin, T., Globalisation financière et confiance, *Rapp. moral sur l'argent dans le monde*, 1998.

Silberztein, C., Prix de transfert et actifs incorporels, travaux en cours de l'OCDE, *Droit fiscal*, 2011.

Satanowsky, M., Nature juridique de l'entreprise et fonds de commerce, *RIDC*, Vol.7, 1955.

Villemot, D., L'amortissement des immobilisations incorporelles, *Droit fiscal*, 1999.

Verdier, F./Martory B., Comment traiter le goodwill? Pratique d'une théorie, théorie d'une pratique, *CCA*, T.6, Vol.2, 2000.

(三) 專書論文

Cozian, M., La théorie de l'acte anormal de gestion, in M. Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 1. éd., 1999.

Lefebvre-Teillard, A., Cambacérès et le Code de commerce, in A. Lefebvre-Teillard, *Le Code de commerce 1807-2007*, 1. éd., 2007.

Marteau-Petit, M., Les caractères du droit fiscal des affaires

contemporain français, in M. Marteau-Petit, *Mélanges Jean-Pierre Le Gall*, 1. éd., 2007.

Serlooten, P., La neutralité fiscale, un principe obsolète?, in P. Serlooten, *Mélanges Louis Boyer*, 1. éd., 1996.

Trotabas, L., Le principes de l'interprétation littérale des lois fiscales, in L. Trotabas, *Mélanges F.Gény*, 1. éd., T.3, 1933.

(四) 其他

Lordereau, H., *Vente et nantissement des fonds de commerce*, Thèse à l'université de Paris, 1900.

Paugam, L., *Valorisation et reporting du goodwill : Enjeux théoriques et empiriques*, Thèse à l'université Paris-Dauphine-Paris IX, 2011.