

2020年企業併購法修正草案之無形資產攤銷初探

一、前言

經濟部於2020年10月7日預告「企業併購法」(下簡稱「企併法」)部分條文修正草案,草案預告至12月6日。本次企併法修正草案乃回應司法院釋字第770號解釋及各界近年希望能增加併購彈性與保障股東的權益,因此朝向「保障股東權益」、「放寬非對稱合併適用範圍」及「擴大租稅措施」等三大方向修法;其中有關租稅條款涉及二大重要議題,第一為進行企業併購時所取得的「無形資產」得按實際取得成本於一定年限內平均攤銷;第二則是新創公司之個人股東得選擇取得股份對價延緩課稅之規定,由於新創公司之個人股東雖有併購意願,卻未必能立即於併購當年度繳納稅款,進而影響併購案之進行,因此,為促進友善併購環境,被併購新創公司股東取得股份對價,其股利所得可選擇延緩至次年度起第五年課徵所得稅等。

本文僅先探討本次企併法新增的租稅措施中有關「無形資產」攤銷部分,由於第40條之1第2項有關營業秘密,包括未登記之技術、客戶關係(包含客戶名單)等等,這類無清晰產權外觀,如何能於進行企業併購時,進行可辨認性、可被公司控制、有未來經濟效益、金額能可靠衡量?再者,第40條之1第4項規定,第2項營業秘密之認定,稅捐稽徵機關如有疑義,得向合併後存續或新設公司、分割後既存或新設之公司、或收購公司之中央目的事業主管機關徵詢意見。是以,本文期希在此時提出建議或可行性方向讓此次修法能夠有助於落實並促進在無清晰產權外觀的無形資產未來在稽徵實務上有攤銷的可能性。

二、無形資產過往在課稅實務之困境

在向來的企業併購實務,如果A公司透過企業併購的方式,以溢價(亦即以超過B公司帳面價值的價格)取得B公司的股權,在現行所得稅法第60條的規定下,只能就營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等明白列舉的無形資產進行攤提折舊;在前開列舉的無形資產之外,無法納入的部分(亦即無法滿足商業會計法第41條之1以及國際會計準則38號所規定的無形資產要件的部分),則歸為商譽並依企業併購法第40條規定進行攤銷。

上開企業併購實務,在實際的作業上,產生的問題如下:得以納入明文列舉的無形資產,只有營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等少數項目,其實無法函括其他諸多的無形資產(例如積體電路電路布局權、電腦軟體等無形資產),特別是遺漏了營業秘密此項深具實務意義的無形資產;換言之,A公司所付出的溢價,如果其中是為了取得營業秘密的目的所付出的對價,在現行所得稅法第60條的規定下,是無法攤銷的。

無形資產一旦無法納入,前開所得稅法第60條所列舉的項目中,就只能歸類為商譽,然而,商譽雖然依照企業併購法第40條的規定,仍然得以攤銷,但在課稅實務上,稅捐機關對於商譽本身

的認定，極為嚴格，所以常常造成徵納雙方的爭議，嗣後財政部於107年3月30日台財稅字第10604699410號令明訂營利事業列報商譽之認定原則及證明文件，一定程度明確化處理方向，不過，商譽攤銷在稅捐實務上仍有其變數存在。

三、無形資產過往在課稅實務之困境

■ 可攤銷之無形資產範圍明文擴大

本次企併法草案第40條之1，其目的就是在解決前開向來稅捐實務有關無形資產攤銷的議題，在草案所規定的內容下，得以攤銷的無形資產，已擴大其列舉的範圍，除了所得稅法原本規定的營業權、著作權、商標權、專利權及各種特許權外，還增加積體電路電路布局權、植物品種權、漁業權、礦業權、水權、營業秘密、電腦軟體。其中最有意義的，就是把「營業秘密」納入列舉的無形資產。

■ 可攤銷之無形資產的法定要件

雖然營業秘密已經納入列舉得攤銷的無形資產項目之一，但是，要符合企併法草案第40條之1得攤銷的營業秘密，依同法規定，尚須符合該條第1項所界定的無形資產要件，如下圖1所示。換言之，營業秘密必須具有「可辨認性」、「可被公司控制」、「有未來經濟效益」及「金額能可靠衡量」，始得依同條第2項主張攤銷，實際上這些要件，也即商業會計法第41條之1¹以及國際會計準則38號對於無形資產的認定所規定的要件。

無形資產	
■ 具備要件	■ 可辨認性 ■ 可被公司控制 ■ 有未來經濟效益 ■ 金額能可靠衡量
■ 始得主張	■ 得於一定年限內平均攤銷 ➢ 剩餘法定享有年數 ➢ 十年

圖1：修正草案第40條之1第1項、第3項（圖為作者自製自繪）

¹ 商業會計法第 41 條之 1

資產、負債、權益、收益及費損，應符合下列條件，始得認列為資產負債表或綜合損益表之會計項目：

一、未來經濟效益很有可能流入或流出商業。

二、項目金額能可靠衡量。

四、分析：如何對於無清晰產權外觀的無形資產在未來稽徵實務提升其攤銷的可能性

第40條之1雖然沒有明白規定，但是從法律適用的體系性解釋來看，草案第40條之1雖然嘗試把營業秘密納入得攤銷的資產，但是，在具體的個案上，能夠依該條第2項主張攤銷的營業秘密，其實必須同時符合以下二法律所規定的要件：首先，此營業秘密必須要符合營業秘密法第2條三項要件，也即「非一般涉及該類資訊之人所知者」、「因其秘密性而具有實際或潛在之經濟價值者」、「所有人已採取合理之保密措施者」。此三要件即所謂的營業秘密的法定要件；不符合上開要件的無形資產，則不屬於法律所保護的營業秘密。以下就此三項要件稱之為「營業秘密的法務要件」。

如有一項營業秘密，符合營業秘密法第2條所規定的要件後，仍須再檢視是不是構成企併法草案第40條之1第1項所規定的如下要件，也即：「可辨認性」、「可被公司控制」、「有未來經濟效益」及「金額能可靠衡量」。由於此明定於本次草案第40-1條所規定的要件，其實是將財務會計原則所定義的無形資產法律化，不符合上開要件的無形資產，就無法依該條第2項主張攤銷；以下就此四項要件，稱為「營業秘密的財務要件」。

■ 提出文件之一：專家出具收購價格分攤報告

就營業秘密的財務要件方面，其實現行實務已經有相對成熟的做法，就是委由會計師或無形資產鑑價單位就企業併購所取得的無形資產，做出所謂的「收購價格分攤報告」(Purchase Price Allocation Report，簡稱「PPA報告」)。此PPA報告的作業實務，除了可以滿足財務報告的報導需求，同時未來也得以作為稅務評估的參考文件(只是在企併法草案第40條之1之前，PPA報告不會特別針對營業秘密此一項目特別做出辨識，只會就已列舉的項目諸如專利權、商標權等加以配價，其餘納入商譽)，換言之，財會實務上已經有成熟的作法，未來PPA報告亦得作為納稅義務人提出予主管機關審查文件之一。

■ 提出文件之二：專家出具獨立意見書

就營業秘密的法務要件方面，現行併購實務，尚無第三方(就專業領域而言，應該合適由律師擔任)做出辨識以及提供法律意見的作法，蓋於所得稅法第60條第1項的規定下，營業秘密並非於稅法上得以攤銷的項目，所以，沒有特別加以辨識作出區別的實益；一旦這次企併法草案第40條之1將營業秘密納入列舉得以攤銷之無形資產後，此項營業秘密的邊界及範圍如何，即有加以辨識之必要(因為營業秘密不同於專利權及商標權，有明確的登記外觀，必須由法律專業本於營業秘密法的規定加以辨識)。另外，為強化其客觀性，如果此營業秘密的範圍係由公司自行認定，屆時亦不易由稅捐稽徵機關所採認，合適考慮由外部律師本於查證結果，出具獨立法律意見，供作會計師或無形資產鑑價單位出具PPA報告的前提基礎。

■ 制度之事前準備

無形資產費用的攤銷，對於從事企業併購的當事人稅務利益影響甚鉅，向來也是徵納雙方經常發生爭議的項目；在過去，在明文列舉的項目中得以納入攤銷費用的無形資產，主要都是諸如專利、商標等經過登記的項目，有清晰的產權外觀，對於從事PPA報告的會計師或無形資產鑑價單位，容易加以辨識；但是，營業秘密本身其實內容多種多樣（依照營業秘密法第2條的規定，其內容包括方法、技術、製程、配方、程式、設計或其他可用於生產、銷售或經營之資訊），而且必須滿足同條所規定的三項法定要件，在認定上必須就具體個案，本於實際狀況加以辨識，如果沒有客觀第三方的法律專業單位加以協助，確實不利實務上進行認定，即便企併法草案第40條之1第4項規定，稅捐稽徵機關得向中央目的事業主管機關徵詢意見（立法理由中，提到中央目的事業主管機關得邀集相關單位或專家學者召開會議；或洽請營業秘密法主管機關經濟部提供協助），但此等營業秘密產權邊界的認定，並非抽象的法律疑義問題，較難以透過會議方式的討論加以解決，如須以會議方式進行討論審查，仍建議須事前導入制度設計，例如：包括但不限於如由自律組織、各產業公協會提出意見以供主管機關訂定作業基準，再作為後續各專家出具報告之準則、或提出審查基準供審查委員進行審理及納稅義務人進行事前準備、或納稅義務人委由專家出具獨立法律意見書及收購價格分攤報告，稅捐稽徵機關與主管機關始得以針對這些事前個案事實相關資料，就其形式完備性加以審查。



圖2：修正草案第40條之1第4項及建議（圖為作者自製自繪）

有鑑於此，在強化會計師及無形資產鑑價單位PPA報告就無形資產財務要件認定作業公信力的同時，併為導入第三方律師就無形資產法務要件認定出具意見的操作制度，應該是較為務實可行的作法，如果屆時徵納雙方仍然發生爭議，稅捐稽徵機關及相關主管機關得以藉由審認PPA報告以及獨立法律意見書的作業品質加以判斷。

五、小結

無形資產費用的攤銷，對於從事企業併購的當事人稅務利益影響甚鉅，向來亦為徵納雙方經常發生爭議項目之一，本次企業併購法也因應無形資產在交易實務日益重要下，在修正草案增列無形資產得符合一定條件得予一定年限內攤銷之規定，因此，為利於稅捐稽徵機關查核及向各主管機關徵詢意見之實務進行，更得以有助於促進在無清晰產權外觀的無形資產未來在稽徵實務上有攤銷的可能性，於事前得由自律組織、各產業公會提出意見以供主管機關訂定作業基準、或提出審查基準供審查委員進行審理及納稅義務人進行事前準備，以及由納稅義務人就併購標的如有涉及無形資產者委請專家出具獨立法律意見書及收購價格分攤報告作為後續審查文件之一，期於此次修法美意得以落實。

(本文以下空白)

PwC Legal Contacts

單位	姓名	職稱	電話	E-mail
普華商務法律	蔡朝安	主持律師	886-2-2729-5200 #26687	Eric.tsai@pwc.com
事務所	王萱雅	資深律師	886-2-2729-5200 #23921	Tiffany.h.wang@pwc.com

<https://www.pwc.tw/zh/services/legal.html>

版權聲明：本普華法律新知僅提供參考使用，非屬普華商務法律事務所（以下簡稱「普華」）對相關特定議題表示的意見，閱讀者不得據以作為任何決策之依據，亦不得援引作為任何權利或利益之主張。其內容未經普華同意不得任意轉載或作其他目的之使用。若有任何事實、法令或政策之變更，普華保留修正本普華法律新知內容之權。