

行政法判解

商譽攤銷之舉證責任

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

【實務選擇題】

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。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」，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，依現行行政法院實務見解，以下舉證責任分配，何者正確？

- (A)有關收購價格之合理性，由稅捐稽徵機關舉證。
- (B)有關收購價格之真實性，由納稅義務人負舉證責任。
- (C)有關可辨認資產之公平價格，由稅捐稽徵機關舉證。
- (D)併購基準日後所提之鑑價報告，稅捐機關可逕不採納。

答案：B

【裁判要旨】

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。

【學說速覽】

一、舉證責任應由納稅義務人負擔說

「收購成本真實、必要、合理」、「所取得可辨認淨資產之公平價值」均由納稅義務人舉證。

(一)就課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所得加項之收入，由稅捐稽徵機關

【高點法律專班】

版權所有，翻製必究！

負舉證責任；有關所得計算基礎之減項，即「成本」與「費用」，因屬於權利發生後之消滅事由，則應由納稅義務人負舉證責任。

- (二)故商譽價值既屬所得之減項，自應由納稅義務人負其舉證責任。又商譽之產生係「收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值」，納稅義務人自應就收購成本之合理性、必要性，及所取得可辨認淨資產之公平價值負其舉證責任。倘稽徵機關提出反證足以動搖法院對於本證之確信時，納稅義務人仍應再負舉證責任。

二、舉證責任部分由稽徵機關負擔說

舉證責任之分配：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。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。

就原始購入成本部分，固應由營利事業負擔舉證責任，但證明事項，僅限於購入金額之「真實性」及「必要性」，購入成本之合理性，應由稅捐機關負舉證責任。且在「原始購入金額不合理性」之待證事實確定後，稅捐機關也應制定轉正規範，決定合理之原始購入成本金額。理由如下：

- (一)企業併購價格有其偏高之實證上道理，營利事業很難正面說明價格之合理性，而稅捐機關認為買入價格不合理，必然是有掌握到標準價格之訊息（這就如同「說別人錯」，一定是先知道什麼是正確的，才會如此開口）。此時要求稅捐稽徵機關舉證證明「購入價格不合理」之待證事實，即屬合理。
- (二)又在「併購價格不合理」之待證事實得以證明後，因為稅捐機關有已有判斷「合理價格」之事證資料，要求其「轉正」原始購入成本之合理金額並無困難。

【關鍵字】

商譽、舉證責任。

【相關法條】

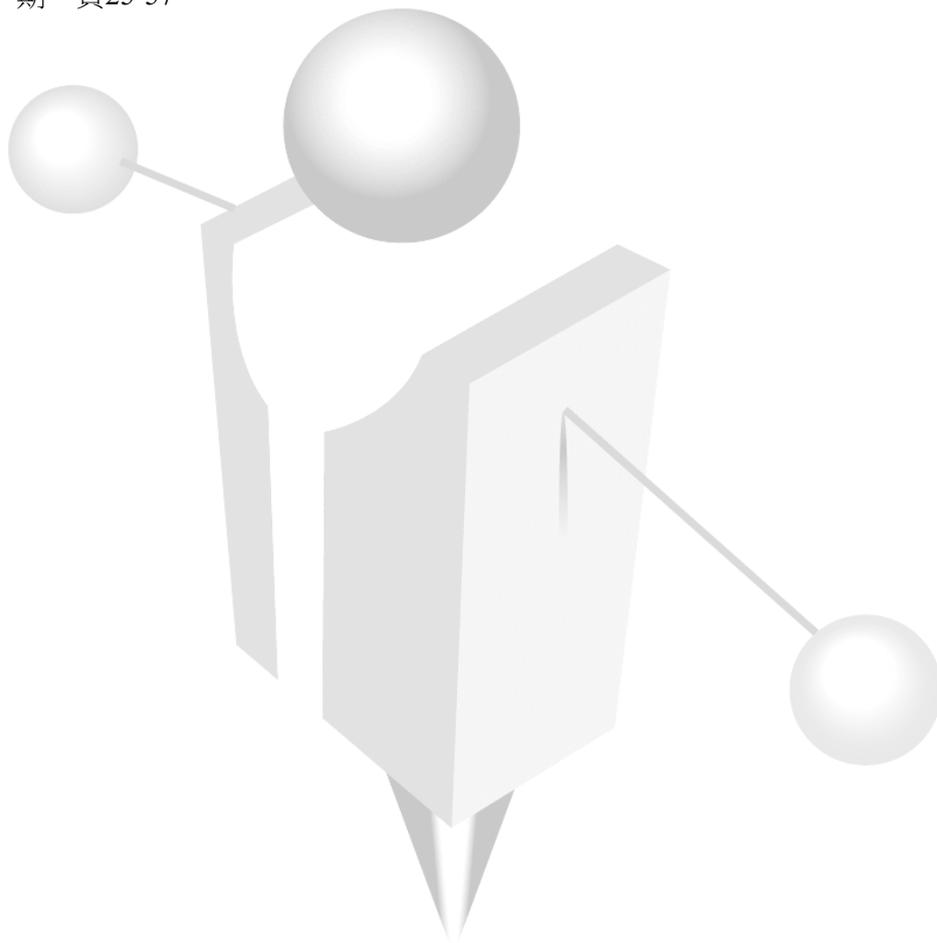
企業併購法第35條；稅捐稽徵法第30條；所得稅法第4、66條；營利事業所得稅查核準則第96條；公司法第6、7條；公司申請登記資本額查核辦法第6條；行政程序法第8、9、40條；行政訴訟法第197條；公司申請登記資本額查核辦法第7條。

【高點法律專班】

版權所有，翻製必究！

【參考文獻】

1. 李建良，稅務行政訴訟若干舉證問題析論—以台北高等行政法院97年度訴字第1792號判決為例案，臺灣法學雜誌，2011年4月，第131期，頁57-75。
2. 劉建宏，當事人協力義務與稅捐稽徵機關舉證責任之衡平，當代財政，2012年5月，第17期，頁28-38。
3. 陳清秀，稅務行政爭訟舉證責任相關問題探討，當代財政，2012年1月，第13期，頁25-57。



【高點法律專班】

版權所有，翻製必究！