最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第428號

上　訴　人　聯發科技股份有限公司
代　表　人　蔡明介
訴訟代理人　許祺昌　會計師
　　李益甄　律師（兼送達代收人）
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年6月21日臺北高等行政法院107年度訴更一字第9號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣上訴人民國100年度營利事業所得稅結算申報，列報研究費新臺幣（下同）14,526,745,157元，其中列報向美商000000 000000 000.（下稱000公司或000）於96年收購手機晶片事業部（下稱系爭收購案）專利技術（3,243,480,000元）之攤折數計648,696,000元、系爭收購案商譽（6,817,211,133元）之攤折數計1,363,442,227元。被上訴人初查，就其中專利技術攤折數648,696,000元，以系爭收購案專門技術讓與件數共計236件，其中113件並未申請或取得專利權，與所得稅法第60條及營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第96條規定未合，故否准認列以件數比例計算非法令定義無形資產之專門技術攤提數310,604,441元（3,243,480,000元x 113÷ 236÷ 5）；並就商譽攤折數1,363,442,227元，除其中商標部分已登記商標權者價值840,000美元、矽智財中已取得著作權者價值5,010,000美元，核計該部分攤提數為37,948,716元　（840,000美元＋5,010,000美元）x匯率 32.4348÷ 5∨准予認列外，其餘部分1,325,493,511元，亦認與所得稅法第60條及查核準則第96條規定未合，而否准認列，

核定研究費為12,890,647,205元，應補稅額195,000,000元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以104年度訴字第1164號判決（下稱前判決）將訴願決定及原處分（即復查決定）關於剔除商譽攤折額1,325,493,511元部分均撤銷，並駁回上訴人其餘之訴（即剔除專門技術攤折額310,604,441元部分）。被上訴人不服，乃就前判決不利於己部分，提起上訴（前判決駁回其餘之訴部分未經上訴，已確定），經本院106年度判字第721號判決（下稱發回判決）前判決除確定部分外廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴意旨略謂：㈠上訴人經由其主要營業（即：IC設計）行為，與其因併購所取得之可辨認資產（專利技術、電腦軟體、非專利技術、資料庫及營業祕密等）能產生綜效者，係具有科技基礎或是技術相關之無形資產，而非電腦設備等固定資產。依財團法人中華民國會計研究發展基金會（下稱會研會）97年3月10日（97）基秘字第074號函（下稱97年函）釋意旨，如市場參與者取得該事業時，能與其原本事業之處理程序過程整合即可，該取得之事業「不必」包括賣方經營事業之「所有投入或處理程序」，據此，縱上訴人僅取得000公司手機晶片事業部之無形資產而未由其子公司取得有形資產者，只要上訴人取得000公司手機晶片事業部之無形資產時，能與其原本事業之處理程序過程整合者即可。申言之，倘上訴人將因併購而取得之相關專利技術、電腦軟體、非專利技術、資料庫及營業祕密等經濟資源，利用上訴人原有之固定資產如電腦進行處理程序，與利用000公司手機晶片事業部之有形資產等進行處理程序，其效果並無二致時，則000公司手機晶片事業部之有形資產即不具有不可替代性，依會研會97年函釋意旨，即非上訴人所必須取得之「投入或處理程序」。依上訴人各海外子公司承受資產明細內容可知，上訴人海外子公司所承受之有形資產，均屬電腦資訊設備或辦公室設備等，並非上訴人將系爭屬於經濟資

源投入處理程序所不可缺少之設備。據此，上訴人雖僅收購000公司手機晶片事業部之無形資產而由上訴人各海外子公司就近收購其有形資產者，並不影響上訴人利用因併購而取得之無形資產進行營業（即IC設計）行為，亦不影響現金流量或其他經濟利益之產出。㈡000公司手機晶片事業部於經上訴人併購前，即為一可獨立於其他營業部門，自行從事手機晶片之研發、製造、市場行銷及銷售等活動之營業部門，而屬具有完整產銷功能之營業部門，符合會研會97年函釋及本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議（下稱103年決議）關於「事業」之定義。依據上訴人收購之000公司之手機晶片事業部門之相關財務資料所示，可知000公司手機晶片事業部係屬一具有完整產銷功能之特定營業部門。000手機晶片事業部於被上訴人收購前，其營收均得獨立於其他部門之營收計算，亦須分攤總公司之工程費用、行政管理費用以及其他營業費用，足見000手機晶片事業部於上訴人併購前即具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，自屬能繼續提供產出之「事業」。ISO制度本係獨立存在於併購前之手機晶片事業部中，惟上訴人於併購000手機晶片事業部後，即應與上訴人之無線通訊事業部原有制度進行整合，否則，如上訴人進行收購後，000手機晶片事業部之ISO制度與上訴人既有之制度均各自獨立運作不為整合，如何達成併購之綜效。是被上訴人以上訴人將該ISO制度導入其制度系統中，逕認定該ISO制度並未「獨立存在」於其收購之手機晶片事業部中者，係屬誤解，顯不可採。又000公司手機晶片事業部既然有其個別產品得增加該部門之營收，且該部門之營收並能獨立於000公司計算，足見000公司手機晶片事業部具有產生營收之能力，自具有獨立存在於其他部門之處理程序。㈢被上訴人僅以上訴人所收購之000手機晶片事業部實係分屬於000公司及其海外子公司等數公司之資產組合，並非僅屬於單一000公司內之其中一個手機晶片事業部門，遂認定上訴人於多家公司共同收購多家公司組成之「事業」

部分資產時，各公司取其所需之資產者，並非具有完整產銷功能之事業，即否准本件商譽之認列者，顯然違反會研會107年4月11日（107）基秘字第0000000109號函（上訴人誤載為106年4月11日（107）基秘字第0000000109號函，下稱107年函）之意旨，難謂無違反其職權調查證據及認定事實之義務。蓋上訴人前向會研會申請解釋：關於A公司及其子公司共同取得B公司及其子公司之一部門，雖該部門分屬不同國家、不同公司，被收購標的是否屬於會研會97年函所定義之事業，而得依財務會計準則公報第25號（下稱第25號公報）「企業合併──購買法之會計」認列商譽之問題，依會研會107年函回覆意旨，如依該公司所編製之個體財務報表以觀，於檢視交易相關文件後得判斷該公司係取得對於事業之控制者，即應適用第25號公報所規定之購買法處理並計算商譽，且A公司應依交易實質及經濟事實作上述判斷，B公司之事業部門雖由不同國家之不同公司組成，亦可能為會研會97年函所稱之事業，自不得逕以一公司與其子公司「共同收購」他公司之一事業部門即否准適用第25號公報認列商譽云云等語，為此請求判決撤銷訴願決定、復查決定及原處分關於剔除商譽攤折額（1,325,493,511元）部分。

三、被上訴人於原審答辯意旨略謂：㈠母子公司共同收購另一母子公司之數特定部分資產時，該等資產仍須原來即集結成為「能經營管理之活動及資產組合」，並具備「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，始能稱之為「事業」，而於被收購時，連同其內部可能存在的商譽一併移轉給收購公司；且該共同收購之母子公司必須維持使用該具有完整產銷功能之事業，始能證明原有商譽繼續存在，而得依會研會97年函，適用第25號公報，於其合併財務報表認列商譽攤折。蓋如果將該事業的組成資產拆開分別與收購公司其他資產結合使用，縱使有「產出」，已非被收購事業之產出，自無法證明該事業之綜效（商譽）繼續存在，即無從於其合併財務報表認列商譽攤折。惟綜觀事證，系爭契約之法律關係係存在於

上訴人及000公司及其海外子公司之間；上訴人主張伊收購之所謂「000公司手機晶片事業部」，實係分屬於000公司及其海外子公司等數公司之資產組合，而非僅屬於單一000公司內之其中一個手機晶片事業部門；又000公司及其海外子公司手機晶片事業部之有形資產，係由上訴人之海外子公司收購及支付價金取得，上訴人僅收購並取得000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產；亦未包括有形資產，甚至連提供投入研發設計以產出成果之000公司及其海外子公司手機晶片事業部之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，亦不在上訴人收購之範圍內（此部分係由上訴人海外子公司收購），足徵上訴人所收購之資產組合，非但不屬具備「投入」「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「資產組合」，客觀上亦欠缺得以「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，參照本院103年決議意旨所稱之「事業」，必須完全符合收購方必須自行使用購入之資產組合、購買之資產組合必須兼含負債及「事業」係指一能經營管理之活動及資產組合等要件，其於多家公司共同收購多家公司所組成之「事業」部分資產時，各公司各取其所需之資產，顯然不符本院103年決議意旨，亦即一公司所購買者，如僅屬多數資產之單純加總，其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、處理程序及產出，尚不符合會研會97年函所稱「事業」之定義，自不得依第25號公報列報攤提商譽。鑑於商譽係企業於收購事業時所取得由其他資產（諸如良好之顧客關係、經營地點、生產效率、服務態度、優良管理及可辨認資產）所產生無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產，具有與被收購事業不可分之特性，亦難認上訴人僅收購000公司及其海外子公司手機晶片事業部門之部分資產（即無形資產）行為，有何商譽產生。㈡依會研會97年函釋所稱「事業」之定義，其第2段文字「……如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取

得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序……」，該第2段文字緊接第1段文字，二者有承上啟下之連結關係，其中第1段文字定義了「事業」，而第2段文字仍要求取得者為具有「投入、處理程序及產生」之「事業」，只不過與收購前之狀態相比較，其「投入、處理程序及產生」範圍，可以比收購前原來之範圍為窄，但「投入、處理程序及產生」之組合功能仍應具備。換言之，併購取得之資產組合，在併購方之資產「整合」以前，仍需具有「事業」之屬性。若購入之資產在購入時點尚不具「投入、處理程序及產生」之組合特徵，即使其在購入後，能與被上訴人自身之部門「整合」，仍然不符合「事業」定義。此等法律見解為本院103年決議內容之核心規範意旨，不然任何獨立資產之買入，均有可能與購入者原本事業之投入及處理過程進行「整合」，但此等資產之買入，在事務本質上不可能產生商譽（本院105年度判字第86號判決意旨參照）。㈢上訴人稱系爭部門所投入之經濟資源為取自000公司受讓之專利權、矽智財、研發中專案、客戶關係及整合團隊等，惟未能明確說明系爭部門之處理程序相關制度、標準、作業規範、慣例及規則之具體內容為何，或提出書面化之處理程序文件，供被上訴人查核，其雖稱取得000公司手機晶片事業部之主管副總所領導之整合團隊，均由具相關專長經驗之人擔任各部門主管，亦提供必要之處理程序等，惟該「執行處理程序之有技術及經驗之人員」所依據之規則或慣例及提供必要之處理程序相關具體內容為何。上訴人並未逐一提出說明及提示相關佐證資料供核，僅泛稱經由前開軟體系統，進行IC設計、內部管理、客戶端服務管理、員工工作流程及企業資源規劃管理，用以處理所投入之經濟資源以提供產出，其收購「系爭部門」後所進行上開IC設計及相關管理業務處理程序之具體內容，均付之闕如。又整合團隊部分，未有上訴人自收購年度起支付該整合團隊之歷年員工薪資相關資料供核，尚難認定上訴人確已投入系爭部門之員工。另系爭部門之產出所提供上

訴人報酬之形式為股利、較低之成本或其他經濟利益，上訴人亦未能提出具體之說明及提示相關佐證資料供核。上訴人未能就系爭事業部原有「活動」及「資產」組合（如收購該事業部之資產及負債明細、接收原有員工名單及支付渠等員工之薪資明細，與該事業部確有「獨立營運」之事實等），提出具體說明及相關佐證資料供核尚難認定系爭部門是否符合會研會97年函所稱之事業，亦即本院103年決議所稱具有「完整產銷功能之特定營業部門」之性質，致無從認定上開「收購資產」是否符合「事業」之定義。㈣000公司及其海外子公司之手機晶片事業部縱有上訴人所稱獨立於000公司其他部門之銷售與管理功能，亦係由數家公司之手機晶片事業部門共同完成，而非來自於單一「事業」，故與會研會97年函所稱事業，必須特定營業部門自身即具備完整產銷功能者不符。上訴人僅收購分屬000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，該等無形資產如未經上訴人與其自身之營運或處理程序「整合」，亦無從轉化成具體之產出，是上訴人所購買者，不過係000公司及其海外子公司多數資產之單純加總，並非可進行投入、處理程序及產出，具有完整產銷功能之特定營業部門，上訴人稱其所收購資產組合，已符合會研會97年函所稱「事業」定義，得通用第25號公報規定而認列商譽云云，尚無足採。㈤依上訴人107年3月21日（107）聯發字第107008號函問題背景所述觀之，其係假設B公司該事業部門於A公司收購前，為一獨立於其他營業部門，自行從事手機晶片之研發、設計、製造、市場行銷、銷售及售後服務等活動，且B公司受競業禁止規範之約束，於移轉整個手機晶片事業部門予A公司後，僅能從事手機產品以外事業之經營，該手機晶片事業部門因併購而自B公司中消滅等背景條件，然觀之本件之交易事實與經濟事實，誠如前述，均與其背景假設不符。上訴人與其海外子公司共同收購000公司及其海外子公司之手機晶片事業部，在財務報表上縱使可解釋為上訴人與其海外子公司實質上像一個公司取得對

於000公司及其海外子公司之手機晶片事業組合之控制，然該手機晶片事業組合之有形或無形資產既分屬000公司及其海外子公司，客觀上已難證明該等跨公司或國際的資產組合有能力提供產出之投入及處理程序，而屬具有完整產銷功能之事業，何況該手機晶片事業部門之有形或無形資產又分歸上訴人與其海外子公司保有及使用，上訴人實際上又未加以統合使用（而係以其取得之無形資產與自身原有的處理程序結合使用），更無從證明該等跨公司或國際存在的資產組合係具有「提供產出之投入及處理程序」完全能力之事業，自難適用第25號公報所規定之購買法處理並計算商譽；遑論上訴人與其海外子公司係分別申報營利事業所得稅，即上訴人係單獨申報營利事業所得稅（非屬合併申報），該等跨公司或國際的資產既非由上訴人單獨出資保有及統合使用，基於收入與成本費用配合原則，上訴人豈能任意將其他公司支出的收購成本與自己支出的收購成本合併計算，而以其中部分成本作為商譽，並認列其攤折等語，為此請求判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原判決駁回上訴人之訴，其理由略謂：㈠本件依據上訴人與000公司及其子公司所簽訂買賣合約（下稱系爭契約）記載之雙方當事人，賣方包括000公司及其海外9家子公司（包括000000荷蘭公司、000000丹麥公司、000000英格蘭公司、000000印度公司、000000香港公司、000000韓國公司、000000上海公司、000000中國公司及000000臺灣公司），顯見上訴人收購之所謂000公司手機晶片事業部，係分屬於000公司及其海外子公司之資產組合，而非僅000公司內之其中一個手機晶片事業部門。而買方為上訴人或其於交易完成前至少5個營業日以書面指定之全資子公司，是此交易係上訴人向000公司收購手機晶片事業部，而將整個交易之資產，由上訴人及其全資子公司向賣方及其子公司「收購手機晶片事業部」。又系爭契約之法律關係係存在於上訴人及000公司及其海外子公司之間；上訴人主張伊收購之所謂「000公司手機

晶片事業部」，實係分屬於000公司及其海外子公司等數公司之資產組合，而非僅屬於單一000公司內之其中一個手機晶片事業部門；又000公司及其海外子公司手機晶片事業部之有形資產，係由上訴人之海外子公司收購及支付價金取得，上訴人僅收購並取得000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產；亦未包括有形資產，甚至連提供投入研發設計以產出成果之000公司及其海外子公司手機晶片事業部之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，亦不在上訴人收購之範圍內（此部分係由上訴人海外子公司收購），足徵上訴人所收購之資產組合，非但不屬具備「投入」「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「資產組合」，客觀上亦欠缺得以「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，參照本院103年決議意旨所稱之「事業」，必須完全符合收購方必須自行使用購入之資產組合、購買之資產組合必須兼含負債及「事業」係指一能經營管理之活動及資產組合等要件，其於多家公司共同收購多家公司所組成之「事業」部分資產時，各公司各取其所需之資產，顯然不符本院103年決議意旨，亦即一公司所購買者，如僅屬多數資產之單純加總，其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、處理程序及產出，尚不符合會研會97年函所稱「事業」之定義，自不得依第25號公報列報攤提商譽。又參之商譽係企業於收購事業時所取得由其他資產（諸如良好之顧客關係、經營地點、生產效率、服務態度、優良管理及可辨認資產）所產生無法個別辨認並單獨認列之具未來經濟效益之資產，具有與被收購事業不可分之特性，亦難認上訴人僅收購000公司及其海外子公司手機晶片事業部門之部分資產（即無形資產）行為，有何商譽產生。㈡上訴人稱系爭部門所投入之經濟資源為取自000公司受讓之專利權、矽智財、研發中專案、客戶關係及整合團隊等，惟未能明確說明系爭部門之處理程序相關制度、標準、作業規範、慣例及規則之具體內容為何？或提出書面化之處理程序

文件，供被上訴人查核，其雖稱取得000公司手機晶片事業部之主管副總所領導之整合團隊，均由具相關專長經驗之人擔任各部門主管，亦提供必要之處理程序等，惟該「執行處理程序之有技術及經驗之人員」所依據之規則或慣例及提供必要之處理程序相關具體內容為何？上訴人並未逐一提出說明及提示相關佐證資料供核，僅泛稱經由前開軟體系統，進行IC設計、內部管理、客戶端服務管理、員工工作流程及企業資源規劃管理，用以處理所投入之經濟資源以提供產出，其收購「系爭部門」後所進行上開IC設計及相關管理業務處理程序之具體內容，均付闕如。又整合團隊部分，未有上訴人自收購年度起支付該整合團隊之歷年員工薪資相關資料供核，尚難認定上訴人確已投入系爭部門之員工。另系爭部門之產出所提供上訴人報酬之形式為股利、較低之成本或其他經濟利益？上訴人亦未能提出具體之說明及提示相關佐證資料供核。上訴人未能就系爭事業部原有「活動」及「資產」組合（如收購該事業部之資產及負債明細、接收原有員工名單及支付渠等員工之薪資明細，與該事業部確有「獨立營運」之事實等），提出具體說明及相關佐證資料供核尚難認定系爭部門是否符合會研會97年函所稱之事業，亦即本院103年決議所稱具有「完整產銷功能之特定營業部門」之性質，致無從認定上開「收購資產」是否符合「事業」之定義。㈢就上訴人提示之案關資料，依其針對組成事業即「具完整產銷功能之特定營業部門性質」之事業3要素「投入」「處理程序」及「產出」之主張，說明如下：1.上訴人收購之000手機晶片事業部僅係000之手機「設計製造」部門，且依000建置於網際網路之網頁資料，其設有獨立之行銷據點且遍布於非洲、亞洲、澳洲、紐西蘭、南北美洲等各地區，未有證據顯示000手機晶片事業部於母企業內除設計製造產品外，另有獨立之行銷業務，尚難認定該事業部具有完整之產銷功能及獨立之營運據點。2.投入：000手機晶片事業部之員工尚未獨立分割讓與上訴人概括承受，其研發設計MT6253產品

仍僅以舉辦專題討論會或以往來信件與000該部門之員工進行技術及經驗分享，並以000所設計之產品Othello G為基礎，進一步設計出CMOS POLL Transmitter，係以其母企業（即上訴人）之地位整合000手機晶片事業部之資源（包括000之資源）共同投入，是上訴人收購000手機事業部核非屬「獨立存在」之「事業體」所投入之要素，其本身尚難經由處理程序，提供產出或有能力提供產出之經濟資源，更證明該000手機晶片事業部非一「事業」，即「具完整產銷功能之特定營業部門性質」之事業，尚難謂符合會研會97年函釋所稱之「投入」。3.處理程序：上訴人係將000之ISO制度導入其制度系統中，該ISO制度並未「獨立存在」於其收購承受之手機晶片事業部中，且該部門於收購前並非「具完整產銷功能之特定營業部門性質」之事業，收購後亦仍依存於母企業（即上訴人）之處理程序，000手機晶片事業部本身並無處理投入以提供產出或有能力提供產出之程序，尚不符合會研會97年函釋所稱之「處理程序」。4.產出：上訴人僅泛稱其收購000手機晶片事業部後，其整體之營收及利潤獲得大幅成長，惟仍未就其收購承受000手機晶片事業部之「獨立」產出，提出具體之說明及相關佐證資料供核，致無從據以審酌。㈣000公司及其海外子公司之手機晶片事業部縱有上訴人所稱獨立於000公司其他部門之銷售與管理功能，亦係由數家公司之手機晶片事業部門共同完成，而非來自於單一「事業」，故與會研會97年函所稱事業，必須特定營業部門自身即具備完整產銷功能者不符。又上訴人僅收購分屬000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，該等無形資產如未經上訴人與其自身之營運或處理程序「整合」，亦無從轉化成具體之產出，是上訴人所購買者，不過係000公司及其海外子公司多數資產之單純加總，並非可進行投入、處理程序及產出，具有完整產銷功能之特定營業部門。㈤上訴人復稱依會研會107年函意旨可知，A公司應依交易實質及經濟事實作上述判斷，B公司之事業部門雖由不同國家之不

同公司組成，亦可能為會研會97年函所稱之事業，是仍應檢視交易相關文件後得判斷該公司是否取得對於事業之控制，而適用第25號公報規定之購買法處理並計算商譽云云。惟依上訴人107年3月21日（107）聯發字第107008號函之問題背景所述觀之，其係假設B公司該事業部門於A公司收購前，為一獨立於其他營業部門，自行從事手機晶片之研發、設計、製造、市場行銷、銷售及售後服務等活動，且B公司受競業禁止規範之約束，於移轉整個手機晶片事業部門予A公司後，僅能從事手機產品以外事業之經營，該手機晶片事業部門因併購而自B公司中消滅等背景條件，然觀之本件之交易事實與經濟事實，依前所述，均與其背景假設不符；且上訴人與其海外子公司共同收購000公司及其海外子公司之手機晶片事業部，在財務報表上縱使可解釋為上訴人與其海外子公司實質上像一個公司取得對於000公司及其海外子公司之手機晶片事業組合之控制，然該手機晶片事業組合之有形或無形資產既分屬000公司及其海外子公司，客觀上已難證明該等跨公司或國際的資產組合有能力提供產出之投入及處理程序，而屬具有完整產銷功能之事業，何況該手機晶片事業部門之有形或無形資產又分歸上訴人與其海外子公司保有及使用，上訴人實際上又未加以統合使用（而係以其取得之無形資產與自身原有的處理程序結合使用），更無從證明該等跨公司或國際存在的資產組合係具有「提供產出之投入及處理程序」完全能力之事業，自難適用第25號公報所規定之購買法處理並計算商譽；遑論上訴人與其海外子公司係分別申報營利事業所得稅，即上訴人係單獨申報營利事業所得稅（非屬合併申報），該等跨公司或國際的資產既非由上訴人單獨出資保有及統合使用，基於收入與成本費用配合原則，上訴人豈能任意將其他公司支出的收購成本與自己支出的收購成本合併計算，而以其中部分成本作為商譽，並認列其攤折？是被上訴人否准認列上訴人收購所謂「000公司手機晶片事業部」之商譽攤折部分，於法並無不合等語。

五、上訴意旨略謂：㈠上訴人所從事之行業為積體電路（IC）設計業，上訴人主要之營業行為即為IC晶片設計與製造，由於IC晶片之設計所需要者係電腦設備，為任何一家科技業均必須具備之有形資產，是能經由各種營業行為與其所有之可辨認資產產生綜效，並進而為上訴人帶來超額利潤進而產生商譽之資產，自屬上訴人經由此項交易所取得之專利技術，包含專利（Patent-issued）、申請中專利（Technology Patent application）、專利技術（Technology）矽智慧財產權（Silicon）元件與研發中專案（Inprocess R&D）等與技術相關之可辨認無形資產。申言之，對於上訴人本來即具有之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等可辨認有形資產，實非為上訴人創造超額利潤所必須；反面言之，縱令上訴人之收購範圍包括前揭電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備，由於上訴人原已擁有，則其因收購000公司手機晶片事業部所創造之超額利潤，亦絕非源自於前揭電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備。從而，足見原判決以上訴人之收購範圍未包含000手機晶片事業部之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，遂認定上訴人所購入之資產組合，不屬具備「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「資產組合」者，其係以無法使上訴人具有超額獲利能力之有形資產，認定為上訴人所必須出價取得之資產收購範圍，始符「事業」之定義，並未審究能經由各種營業行為與其所有之可辨認資產產生綜效而為上訴人帶來超額利潤產生商譽之資產係屬「可辨認無形資產」或「可辨認有形資產」，實有未依職權調查證據及違反論理法則之違背法令。㈡依本院於103年1月份就會研會97年函所稱之「事業」作成決議，闡明如公司所購入者係具有「完整產銷功能之『特定營業部門』」者，即屬該函釋所稱之「事業」。惟細究本院103年決議，其決議文中從未載明「企業所購買之資產組合必須兼含負債」，或「收購方必須自行使用購入之資產組合」始屬「事業」之範疇；又會研會97

年函中亦謹闡明「事業係指能經營管理之活動及資產組合，其目的係為投資人、業主、成員或參與者賺取報酬，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。事業之組成包括有能力提供產出之投入及處理程序。」亦未以收購之「事業」須兼含負債或「收購方必須自行使用購入之資產組合」為要件。況關於收購方所收購之資產組合是否兼含負債，其所影響者僅係應如何決定收購成本，而不影響所收購者其本質是否屬於「事業」。據此，足見原判決以「參照最高行政法院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨所稱之『事業』，必須完全符合收購方必須自行使用購入之資產組合、購買之資產組合必須兼含負債及『事業』係指一能經營管理之活動及資產組合等要件」云云，顯係增加本院103年決議與會研會97年函所無之限制，即非可採，顯有判決不適用企業併購法第35條、會研會97年函及經濟部94年7月26日經商字第09402095620號函之違背法令。原判決認定上訴人僅收購000公司及其海外子公司之手機晶片事業部門之部分資產行為，不能產生商譽者，混淆企業併購法中關於「合併」與「收購」之定義，並以「收購方必須自行使用購入之資產組合」為認定事業之要件，限縮商譽認列之適用，有判決適用所得稅法第60條與企業併購法第35條不當之違背法令。㈢有關會計問題：「關於A公司及其子公司共同取得B公司之一事業部門暨其資產（分屬不同公司），是否屬於企業合併而為收購法之適用範圍？」前經上訴人向會研會申請解釋在案，此有上訴人106年1月4日（106）聯發字第106001號函可稽。針對前開問題，依會研會106年3月29日（106）基秘字第0000000101號函（下稱106年函）回覆意旨，公司與其子公司共同收購他公司之事業部門時，應就「其與子公司整體考量所取得之他公司事業部門是否係屬會研會97年函所定義之事業」，而依第25號公報所規定之購買法處理。復依會研會107年函意旨可知，一公司與及其子公司共同取得他公司及其子公司之一事業部門時，A公司應依交易實質及經濟事實作

上述判斷，B公司之事業部門雖由不同國家之不同公司組成，亦可能為會研會97年函所稱之事業。據此，依會研會107年函之意旨，關於被收購方是否構成「事業」，應依交易實質及經濟事實作判斷，並非因為被收購方之事業部門雖由不同國家之不同公司組成即不構成事業，是於認定是否有會研會97年函之適用時，自不得僅限於「由單一企業收購」符合「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整資產組合始有適用之餘地。從而，原判決僅以000手機晶片事業部之產銷功能係由000公司及其海外子公司共同完成而非「單一」事業者，顯與會研會107年函之意旨相違，原判決既未依第25號公報及其相關解釋函（即會研會97年函、106年函及107年函）判斷及處理，即有適用所得稅法第60條及查核準則第2條第2項不當之違背法令。況就會研會97年函所稱之「事業」，依本院103年決議意旨，如公司所購入者係具有「完整產銷功能之『特定營業部門』」者，即屬該函釋所稱之「事業」，從未以產銷功能必須由「單一」主體完成始構成「事業」。據此，原判決顯然曲解本院103年決議及會研會97年函所稱之「事業」之定義，同時亦於解釋上增加法律所無之限制，有判決不適用本院103年決議以及會研會97年函之違法等語，為此請求廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

六、本院查：

㈠所得稅法第24條第1項前段規定：「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。」第80條第1項規定：「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。」第80條第5項規定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」財政部依所得稅法第80條第5項授權所訂定之查核準則第96條第1款、第3款第4目規定：「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。……㈢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5年。」行為時企業併購法第4條規定：「本法用詞定義如下：一、公司：指依公司法設立之股份有限公司。二、併購：指公司之合併、收購及分割。三、合併：指依本法或其他法律規定參與之公司全部消滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全部權利義務，並以存續或新設公司之股份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為。四、收購：指公司依本法、公司法、證券交易法、金融機構合併法或金融控股公司法規定取得他公司之股份、營業或財產，並以股份、現金或其他財產作為對價之行為。……六、分割：指公司依本法或其他法律規定將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與既存或新設之他公司，作為既存公司或新設公司發行新股予該公司或該公司股東對價之行為。……」第35條（嗣於104年7月8日修正條次為第40條，惟內容未修正）規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15年內平均攤銷。」

㈡行為時查核準則第2條第1項規定：「營利事業所得稅之調查、審核，應依稅捐稽徵法、所得稅法、所得基本稅額條例及本準則之規定辦理，其未經規定者，依有關法令規定辦理。」同條第2項規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。」再揆諸行為時商業會計法第13條及經濟部依該條授權所訂定之商業會計處理準則第2條分別規定：「商業通用之會計憑證、會計科目、帳簿及財務報表，其名稱、格式及財務報表編製方法等有關規定之商業會計處理準則，由中

央主管機關定之。」及「商業會計事務之處理，應依本法、本準則及有關法令辦理；其未規定者，依照一般公認會計原則辦理。」而商業會計處理準則第2條所稱之「一般公認會計原則」，依行為時經濟部96年6月26日經商字第09600092520號函釋意旨，其範圍包括「財團法人中華民國會計研究發展基金會財務會計準則委員會所公布之各號財務會計準則公報及其解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻等，其適用次序依序為財務會計準則公報、公報解釋、國際會計原則、會計學理及權威機構發布之會計文獻」。準此，財務會計準則公報及其解釋亦屬稅務行政法之法源。

㈢行為時財務會計準則公報第5號（下稱第5號公報）「採權益法之長期股權投資會計處理準則」第5段：「投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份超過百分之五十者，通常對被投資公司有控制能力，但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份雖未超過百分之五十，但若有下列情況之一者，仍視為對被投資公司有控制能力：⑴與其他投資人約定下，具超過半數之有表決權股份之能力。⑵依法令或契約約定，可操控公司之財務、營運及人事方針。⑶有權任免董事會（或約當組織）超過半數之主要成員，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。⑷有權主導董事會（或約當組織）超過半數之投票權，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。⑸其他具有控制能力者。當投資公司對被投資公司具有控制能力時，構成母子公司關係。形式上，投資公司與被投資公司雖然各有其法律上之名稱或主體，實質上係同一經濟個體。……」第15段：「投資公司買進被投資公司股票之投資成本，如大於被投資公司股票之帳面價值（以下簡稱股權淨值），其原因可能係被投資公司資產之公平價值高於帳面價值，或係被投資公司有未入帳之商譽；反之，如投資成本小於投資時之股權淨值，則可能係被投資公司某些資產高估，或因經營不善而產生負商譽。於採用權益法時

，此種投資成本與股權淨值之差額，宜比照財務會計準則公報第二十五號『企業合併──購買法之會計處理』有關收購成本分攤之步驟，予以分析處理。……」；行為時第25號公報「企業合併──購買法之會計處理」第1段：「本公報係規範企業合併採購買法之會計處理準則」第2段：「本公報之適用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控制能力，或一新成立之公司同時取得多家公司之控制能力等情況。」第4段：「本公報用語定義如下：⑴企業合併：係指一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個體。⑵購買法：係將企業合併視為一個公司收購另一個公司之交易。收購公司將收購之淨資產按成本入帳，其收購成本超過有形及可辨認無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，應列為商譽。取得年度之合併損益，包括收購公司當年度全年損益及被收購公司於收購日後扣除少數股東所享權益之損益。⑶收購：係指購買法下，一公司（收購公司）以發行證券、支付現金、交付其他資產或承擔負債等方式取得他公司（被收購公司）股權之交易。……」第17段：「收購公司應按第10段之規定，將收購成本分攤至取得之資產與承擔之負債，其步驟如下：⑴因收購而取得之可辨認資產與承擔之負債，不論是否列示於被收購公司之財務報表上，均應按收購日之公平價值衡量。⑵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；若所取得可辨認淨資產公平價值超過收購成本，則其差額應就非流動資產（非採權益法評價之金融資產、待出售非流動資產、遞延所得稅資產及預付退休金或其他退休給付除外）分別將其公平價值等比例減少之，若減少至零仍有差額時，應將該差額列為非常利益。資產與負債之公平價值，得依據獨立專家之估價報告，或參考資產於收購價格分攤期間出售之價格衡量之。至於資產或負債之課稅基礎則不影響其公平價值之衡量。」至其公平價值之決定，則係依該公報第18段之規定就各資產負債項目逐一評

估公平價值：「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：⑴金融商品……。⑵應收款項……。⑶存貨：①製成品存貨與商品存貨……。②在製品存貨……。③原料……。⑷待出售非流動資產或待出售處分群組……。⑸廠房與設備……。⑹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、有利之租賃契約等……。⑺其他資產：例如土地及折耗性自然資源等……。⑻應付帳款與票據、長期負債及其他應付債務……。⑼應計負債……。⑽其他負債及承諾事項：包括不利之租賃契約、合約、承諾事項，以及因收購而發生之部門結束費用等……」；行為時財務會計準則公報第37號（第37號公報）「無形資產之會計處理準則」第48段：「在某些情況下，企業為產生未來經濟效益而發生支出但未產生符合本公報認列條件之無形資產，該支出通常被認為有助於形成內部產生之商譽。內部產生之商譽因非屬企業所能控制之可辨認資源（無法與其他資產分離，或非因合約或其他法定權利而產生），且其成本無法可靠衡量，故不宜認列為資產。」第80段：「內部產生之商譽不得認列為資產。」會研會97年函略以：「一、財務會計準則公報第25號『企業合併──購買法之會計處理』之適用範圍，包括一公司取得一家或多家公司之控制能力等情況。一公司收購另一公司之事業，如符合下述對事業之定義，亦適用第25號公報。二、事業係指一能經營管理之活動及資產組合，其目的係為投資人、業主、成員或參與者賺取報酬，報酬之形式包括股利、較低之成本或其他經濟利益。事業之組成包括有能力提供產出之投入及處理程序。事業通常有產出，惟產出非該組合符合事業定義之必要部分（例如尚處於創業期間之事業）。組成事業之三要素，定義如下：1.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（包括無形資產或使用非流動資產之權利）、智慧財產、取得或使用必要原料或權利之能力，以及員工。2.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。處理程序通常會予以書面化，但依規則或慣例執行處理程序之有技術及經驗之人員，亦可能提供能處理投入以提供產出之必要程序（會計、帳單、薪工及其他管理制度通常非屬提供產出之處理程序）。3.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。如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序。事業通常有許多不同種類之投入、處理程序及產出，其要素之性質隨所屬產業及營運結構而異。取得之活動及資產組合是否為事業，應依據該組合是否能由市場參與者經營及管理來作判斷，而非依據賣方是否將其當作事業經營或買方是否意圖將其當作事業經營來作判斷。……四、若取得之活動及資產組合不符合事業之定義，不得適用第25號公報；若符合事業之定義，應依第25號公報之規定處理。」

㈣原判決依前揭理由，認上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，經被上訴人以原處分否准認列上訴人收購所謂「000公司手機晶片事業部」之商譽攤折數1,325,493,511元，認事用法均無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，而將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。經核其結論於法並無不合。

㈤上訴意旨雖再以前詞爭執，惟依行為時企業併購法第4條、第35條及查核準則第96條第3款第4目規定可知，商譽係公司進行併購時所可能從對方一併取得的無形資產，而併購包括公司之合併、收購及分割，分割則包括公司依企業併購法或其他法律規定將其得獨立營運之一部或全部之營業讓與既存或新設之他公司，足見商譽的取得雖不限於公司合併之情形，尚及於公司將其得獨立營運之一部分割之情形，惟既謂「得獨立營運」，則該分割之一部，需有能力提供產出之投入

及處理程序，而具完整產銷功能。再依行為時第5號公報「採權益法之長期股權投資會計處理準則」第5段、第15段，第25號公報「企業合併──購買法之會計處理」第1段、第2段、第4段、第17段、第18段，及第37號公報「無形資產之會計處理準則」第48段、第80段規定可知，商譽為企業於事業合併中所取得由其他資產所生而無法個別辨認及單獨認列之具未來經濟效益之資產，所謂企業合併係指一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個體，且係將企業合併視為一個公司收購另一個公司之交易，收購則係指購買法下，一公司（收購公司）以發行證券、支付現金、交付其他資產或承擔負債等方式取得他公司（被收購公司）股權之交易，足見行為時第25號公報定義之「企業合併」，相當於行為時企業併購法第4條第3款、第4款定義的「公司合併、收購」，包括「參與合併之公司全部消滅，由新成立之公司概括承受消滅公司之全部權利義務；或參與合併之其中一公司存續，由存續公司概括承受消滅公司之全部權利義務」及一個公司收購他公司的股權而取得對該公司的控制能力等情形（行為時第25號公報附錄釋例五、釋例六參照）。另依會研會97年函，將第25號公報（包含商譽之認列）擴及適用於「一公司收購另一公司之事業」，所謂事業係指一能經營管理之活動及資產組合，其組成包括有能力提供產出之投入及處理程序，相當於行為時企業併購法第4條第6款所定公司將其得獨立營運之一部分割之情形，固未規定必須將該事業之負債連同資產一併收購，始得適用第25號公報，但商譽原係企業內部因經營管理、服務或產品品質等與可辨認資產結合所產生之綜效（綜合效能），故商譽之存在具有與企業之不可分性，是須由一個公司以購買法取得一個以上公司之控制能力而合併為一個經濟個體，或收購另一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「事業」，該企業或事業內部之商譽始能隨收購行為一併移轉由收購之公司承受，而由收購之公司依其收購成本超過有形及

可辨認無形資產之公平價值扣除承擔之負債後淨額部分，列為商譽價值，逐年予以攤折。再者，符合會研會97年函所定企業合併之「事業」，其必要組成為有能力提供產出之投入及處理程序，如有商譽，亦僅能依附於該等投入及處理程序而存在，蓋商譽具有無法獨立於其他資產或資產組合而自行產生現金流量，需與其他可辨認資產併同使用，始能產生經濟效益之特性。亦即商譽資產之本質原即無從脫離與其共同產生現金流量之其他資產（或投入及處理程序）而可於收購公司之帳上單獨認列。從而，如由數企業共同收購一「事業」，而各自取得該「事業」之特定部分，或由數企業共同收購數企業之特定部分資產，而各自取得數企業之特定部分資產，且各該特定部分資產不符合「事業」組成之3要素，客觀上乃欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，均不符合會研會97年函關於收購「事業」之定義，亦無法產生綜合效能，自不得依第25號公報列報攤提「商譽」。且參照本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，一公司所購買者，如僅屬多數資產之單純加總，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、處理程序及產出，即不符合會研會97年函所稱「事業」之定義，不得認列商譽。申言之，商譽係一種不可辨認之無形資產，指企業所具超額獲利能力之價值，商譽產生的可能原因為：(1)高素質之職工隊伍；(2)科學之管理制度；(3)良好之社會關係及社會形象；(4)悠久之歷史；(5)先進之技術及豐富之經驗；(6)優質之產品及服務等與其他有形或無形資產結合所生綜效。因商譽之特性，通常依存於企業，具有「與企業不可分」之特質，故本質上難以脫離企業而單獨轉讓，必須連同企業一併購買，方能買入該企業之商譽，只買入企業內不能獨立營運的部分資產，不可能取得該企業之商譽。至會研會97年函，固規定公司如收購僅屬企業一部分之「事業」者，亦適用第25號公報，惟並非漫無限制，細繹該函釋對「事業」所為定義，可知公司收購之「事業」，必須能獨立於母

企業外而自我具有商譽，即其不僅應具有資產之有形價值，且須能使一般人產生其係「獨立企業體」，而非僅屬母企業內部某一部門之印象者，其收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值部分，始得依第25號公報列為商譽。且「事業」於脫離母公司前，係使用與母企業相同之人事制度、獎金制度、處理程序（例如進出貨及運輸流程設計），顧客亦多係基於對母企業長年經營而建立之信譽，而購買該「事業」為母企業生產之產品，惟該「事業」脫離母企業而單獨營運時，因人員減少、資金縮水、商品流量變小，難以適用原來之制度，且因規模變小（例如由全球性企業中脫離，變成地方性之單位），進、出貨時議價之籌碼降低，復無法使用母公司已建立口碑之品牌銷售產品，故於脫離母公司後，未必具有同等獲利能力，惟如果該事業能與收購公司原有之投入或處理程序相結合，而繼續提供產出，亦足證明其商譽依舊存在。足見「事業」如果具有商譽，亦難以脫離該「事業」單獨轉讓，如果僅購買「事業」的部分資產，亦不可能取得該「事業」之商譽。從而，稽徵機關對於收購「事業」之公司申報商譽攤折事件，必須查明其係收購另一公司所屬符合上述「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整「事業」，且保有及使用該具有完整產銷功能之事業，始能認定被收購事業的商譽於其脫離母企業後依舊存在，而得由收購之公司認列攤折。又依行政訴訟法第125條第1項、第133條規定，於稅務訴訟，證據之提出雖非當事人之責任，然法院依職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍依行政訴訟法第136條之規定，仍為稅務訴訟所準用。因商譽的存在及其攤折數乃所得計算基礎之減項，為課稅的消減事由，不論從證據掌控之觀點或依規範有利原則，於要件事實存否不明時，應由納稅義務人負擔客觀舉證責任。

㈥次按行為時財務會計準則公報第7號（下稱第7號公報）「合併財務報表」第4段、第18段、第19段固然依序規定：「會計資訊之提供應著重經濟實質，而不拘泥於法律形式。企業之經營常因法律上、經濟上或其他因素之考慮，而使一個經濟個體透過兩個以上之法律個體（如母子公司）運作，在此情況下，若僅閱讀單一法律個體之財務報表，自難瞭解整個經濟個體活動之全貌。因此會計報導應以編製合併財務報表之方式，表達整個經濟個體之實質。」「母公司應依本公報規定編製合併財務報表。但同時符合下列各項條件時，得不編製合併財務報表：……」「母公司編製合併財務報表時，應將所有子公司納入。」惟於母子公司共同收購另一母子公司之數特定部分資產時，該等資產仍須原來即集結成為「能經營管理之活動及資產組合」，並具備「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，始能稱之為「事業」，而於被收購時，連同其內部可能存在的商譽一併移轉給收購公司；且該共同收購之母子公司必須維持使用該具有完整產銷功能之事業，始能證明原有商譽繼續存在，而得依會研會97年函，適用第25號公報，於其合併財務報表認列商譽攤折。蓋如果將該事業的組成資產拆開分別與收購公司其他資產結合使用，縱使有「產出」，已非被收購事業之產出，自無法證明該事業之綜效（商譽）繼續存在，即無從於其合併財務報表認列商譽攤折。至於會研會97年函雖謂「如由市場參與者取得一事業且能繼續提供產出，例如與其原本事業之投入及處理過程整合，則該取得之事業不必包括賣方經營事業之所有投入或處理程序」，並不排除市場參與者取得之事業與其原本事業之投入及處理過程整合，而繼續提供產出，然其前提仍須該市場參與者取得之「事業」能繼續提供產出，亦即收購取得之資產組合，在與收購公司既有之資產「整合」以前，仍需具有「事業」之屬性；若收購之資產組合在購入時尚欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，即使其在購入後，能與收購公司既有之資產「整合」而能提供產出，仍然

不符合會研會97年函對於「事業」之定義，蓋其係整合產生收購公司自己的事業，並非自始收購另一公司之事業。又依行為時查核準則第2條第2項規定，營利事業之會計事項，固應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表，惟至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、查核準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。故縱使依行為時第7號公報「合併財務報表」第19段規定，母公司編製合併財務報表時，應將所有子公司納入，但如果母公司於申報營利事業所得稅時，實際上未將或依法不能將其子公司納入合併申報者，基於收入與成本費用配合原則，母公司即不能任意將其子公司（無論國內或海外）支出的收購成本與自己支出的收購成本合併計算，而以其中部分成本作為商譽，並認列其攤折，此即為財務報表與所得稅結算申報的差異。

(七)依據上訴人與000公司及其子公司所簽訂買賣合約首頁記載之雙方當事人，賣方包括000公司及其海外9家子公司（包括000000荷蘭公司、000000丹麥公司、000000英格蘭公司、000000印度公司、000000香港公司、000000韓國公司、000000上海公司、000000中國公司及000000臺灣公司，原審卷第345頁以下），顯見上訴人收購之所謂「000公司手機晶片事業部」，係分屬於000公司及其海外子公司之資產組合，非僅000公司內之其中一個手機晶片事業部門。次依系爭契約1.1(a)及1.2(a)約定可知，上訴人係與其指定之全資子公司共同收購分屬於000公司及其海外子公司之資產組合，並共同支付價金。再依上訴人所提供其海外子公司承受000公司手機晶片事業部資產明細表、上訴人承受000公司手機晶片業務無形資產價值評估報告，顯示上訴人海外子公司分別承受所謂「000公司手機晶片事業部」之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備、租賃改良、辦公設備、交通及運輸設

備等有形資產，且上開有形資產係分屬000公司、000000英格蘭公司、000000丹麥公司、000000愛爾蘭公司、000000中國公司、000000韓國公司、000000新加坡公司所有；又上開有形資產之買賣價金，均由上訴人之海外子公司支付，上訴人則係收購上開評估報告所列「專利技術」、「矽智財」、「商標」、「客戶關係」、「整合團隊」、「軟體工具」等無形資產等情，為上訴人於系爭商譽攤銷所涉各年度稅務訴訟所自承，復有買賣合約（含中譯本）、上訴人承受000公司手機晶片業務無形資產價值評估報告及上訴人海外子公司承受000公司手機晶片事業部資產明細表等影本在卷可佐，足見000公司及其海外子公司手機晶片事業部之有形資產，係分別由上訴人之海外子公司收購，無形資產方由上訴人收購。此為原判決確認的事實，從而，上訴人所收購之「000公司手機晶片事業部」，實係分屬於000公司及其海外子公司等數公司之資產組合，非僅屬於單一000公司內之其中一個手機晶片事業部門；又上訴人依系爭契約購買取得者，僅係分屬000公司及其海外子公司之手機晶片事業部的可辨認無形資產，不包括有形資產，即提供投入研發設計以產出成果之000公司及其海外子公司手機晶片事業部電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，並不在上訴人收購之範圍內，而係由上訴人之海外子公司收購，足徵上訴人收購之資產組合，非但不屬具備「投入」、「處理程序」及「產出」等3要素之單一完整「活動及資產組合」，客觀上亦無法證明該等跨公司或國際的資產具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，遑論該等跨公司或國際的資產並非由上訴人單獨出資保有及統合使用，自不符合會研會97年函所稱「事業」之定義，揆諸前揭規定及說明，自不得依行為時第25號公報列報攤提商譽。是被上訴人否准認列上訴人收購所謂「000公司手機晶片事業部」之商譽攤折數1,325,493,511元部分，於法並無不合，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。上訴意旨既自認其所從事之行業為積體電路

（IC）設計業，主要之營業行為即為IC晶片設計與製造，能為上訴人帶來超額利潤進而產生商譽之資產，自屬上訴人經由此項交易所取得之專利技術，至於上訴人本來即具有之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，實非為上訴人創造超額利潤所必需等情，益見其所收購者並非有能力提供產出之投入及處理程序，而具有完整產銷功能之事業，自無從取得附隨於「事業」之商譽。

㈧承前所述，上訴人係與其海外子公司共同收購分屬000公司與其海外子公司等數公司之資產組合，且上訴人僅取得000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，有形資產均由上訴人之海外子公司出價取得，故000公司及其海外子公司之手機晶片事業組合縱使有上訴人所稱獨立於000公司其他部門之產銷與管理功能，亦係由數家公司之手機晶片事業部門共同完成，而非來自於單一「事業」，依本院前揭㈥論述意旨，雖仍得稱之為「事業」，但上訴人僅收購分屬000公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，該等無形資產如未經上訴人與其自身之投入或處理程序「整合」，無從轉化成具體之產出。以上訴人所舉自併購000公司後，研發之MT6253產品為例，其自述由研發至量產過程，自工程師撰寫程式、交研發本部進行後製（實體化）、測試產品之面積及效能、將IC產品交付晶圓代工廠製作、由工程師將工程產品提供給客戶測試、客戶測試後復由工程師進行改良或調整、確認產品狀況及良率、進行產品量產、正式對外界發表，至出貨等階段，均由上訴人本身之工程師、研發人員、產品檢測、業務等部門職員執行，且須使用上訴人之電腦資訊設備、研究設計設備等有形資產，至上訴人因收購所承受由000公司手機晶片事業部主管副總所領導之整合團隊，係在上訴人公司人員執行上開處理程序時，提供000公司過往進行研發時所累積之經驗與技術（原審前審卷2第330至331頁）。由此足見，上訴人雖經由系爭契約而收購取得000公司及其海外子公司手機晶片事業部門之「專利技術」、「矽

智財」、「商標」、「客戶關係」、「整合團隊」、「軟體工具」等無形資產，惟如未透過上訴人自身之處理程序，並無法提供產出。易言之，上訴人收購該等無形資產後，縱有產出，亦係該等無形資產與其既有處理程序結合所生功能，並非該等無形資產組合自身具有「提供產出之投入及處理程序」之完全能力，是上訴人所購買者，不過係000公司及其海外子公司多數無形資產之單純加總，並非可進行投入、處理程序及產出，具有完整產銷功能之特定營業部門，上訴人徒憑其向000公司買入之專利技術等無形資產與其既有之主要營業行為（即為IC晶片設計與製造）結合能產生綜效，即主張稱其收購專利技術等無形資產，已符合會研會97年函所稱「事業」定義，得適用第25號公報規定而認列商譽云云，容有誤解，尚不足採。

㈨上訴意旨雖主張有關會計問題：「關於A公司及其子公司共同取得B公司之一事業部門暨其資產（分屬不同公司），是否屬於企業合併而為收購法之適用範圍？」前經上訴人向會研會申請解釋在案，此有上訴人106年1月4日（106）聯發字第106001號函可稽。針對前開問題，依會研會106年3月29日（106）基秘字第0000000101號函回覆意旨，公司與其子公司共同收購他公司之事業部門時，應就「其與子公司整體考量所取得之他公司事業部門是否係屬會研會97年函所定義之事業」，而依第25號公報所規定之購買法處理；復依會研會107年函意旨可知，關於被收購方是否構成「事業」，應依交易實質及經濟事實作判斷，並非因為被收購方之事業部門由不同國家之不同公司組成即不構成事業，是於認定是否有會研會97年函之適用時，自不得僅限於「由單一企業收購」符合「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整資產組合始有適用之餘地等語，惟查上訴人與其海外子公司共同收購000公司及其海外子公司之手機晶片事業部，在財務報表上縱使可以解為上訴人與其海外子公司實質上像一個公司取得對於000公司及其海外子公司之手機晶片事業組合

之控制，然該手機晶片事業組合之有形或無形資產既分屬000公司及其海外子公司，客觀上已難證明該等跨公司或國際的資產組合有能力提供產出之投入及處理程序，而屬具有完整產銷功能之事業，何況該手機晶片事業部門之有形或無形資產又分歸上訴人與其海外子公司保有及使用，上訴人實際上又未加以統合使用（而係以其取得之無形資產與自身原有的處理程序結合使用），更無從證明該等跨公司或國際存在的資產組合係具有「提供產出之投入及處理程序」完全能力之事業，自難適用第25號公報所規定之購買法處理並計算商譽，遑論上訴人與其海外子公司既係分別申報營利事業所得稅，基於收入與成本費用配合原則，各自支出的成本與資產攤折，亦不容任意混淆或選擇性合併計算。上訴意旨指摘原判決未依第25號公報及其相關解釋函（即會研會97年函、106年函及107年函）判斷及處理，有適用所得稅法第60條及查核準則第2條第2項不當之違背法令云云，容有誤會。

㈡至於原判決理由記載：「參照本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨所稱之『事業』，必須完全符合收購方必須自行使用購入之資產組合、購買之資產組合必須兼含負債及『事業』係指一能經營管理之活動及資產組合等要件」（第45頁），及「000公司及其海外子公司之手機晶片事業部縱有上訴人所稱獨立於000公司其他部門之銷售與管理功能，亦係由數家公司之手機晶片事業部門共同完成，而非來自於單一『事業』，故與會研會97年函所稱事業，必須特定營業部門自身即具備完整產銷功能者不符」（第51頁）等語，雖超出本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議文及會研會97年函釋範圍，且與本院前揭論述意旨不盡相符，但不影響結論。

㈢綜上所述，原判決於法並無不合，雖其理由之論述有未盡完善之處，惟尚不影響於判決之結果，仍應予維持。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　29　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　沈　應　南

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　29　　日

書記官　楊　子　鋒