最　高　行　政　法　院　裁　定

110年度上字第67號

上　訴　人　復盛股份有限公司

代　表　人　李亮箴

訴訟代理人　陳志愷會計師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　宋秀玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國109年12月3日臺北高等行政法院109年度訴字第85號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人原名勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司），於民國97年1月1日與復盛股份有限公司（下稱原復盛公司）合併，並更名為復盛股份有限公司（即上訴人）。上訴人105年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提新臺幣（下同）283,750,863元，其中268,541,025元係無形資產商譽之攤銷數。經被上訴人初查，以原復盛公司僅調整股權架構，自始未消滅，合併應以帳面價值入帳等由，否准其認列，剔除商譽攤銷數，核定各項耗竭及攤提15,209,838元，併同其餘調整，應補稅額44,914,087元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，請求判決訴願決定及原處分（即本件復查決定）均撤銷，經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：因與本件爭議相同之其他年度案件，對於應考量中華民國會計研究發展基金會（下稱會研會）發布之財務會計準則公報（下稱財會公報）第7號（下稱第7號公報）第16段第1項但書規定之關鍵法令，僅一語帶過，皆未能指出構成該但書規定之具體適用情形，致有對此重要爭點之判斷顯然違背法令情事，故為使本件事實審法院對第7號公報第16段第1項但書規定能有實質審酌，乃於起訴階段論述與第7號及財會公報第25號（下稱第25號公報）整體相關連之財會公報第31號（下稱第31號公報）及其相關釋示規定之理由，上訴人並未與其他年度案件為相反之主張。惟原判決明知「第31號公報所稱合資之控制關係，則係指兩個以上參與者經由契約協定而從事彼此聯合控制之經濟活動，亦即控制之能力係由合資控制者所分享，且非由任何一合資控制者所單獨享有」，亦承認「足知原復盛公司經營股東與橡樹資本管理有限公司（Oaktree Capital Management,LLC，下稱橡樹公司）彼此分享對上訴人公司經濟活動之控制，是原復盛公司經營股東乃屬第31號公報所稱之合資控制者」，卻仍以具有聯合控制能力之合資控制者相對於不具有聯合控制能力之合資投資者之無關事由，將原復盛公司經營股東與橡樹公司之合資控制者對上訴人之聯合控制關係，

認定原復盛公司經營股東能單獨具有對上訴人之控制能力，亦即混淆為「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動」而符合第31號公報之合資契約成立構成之聯合控制關係與單獨控制關係之區別，誤將兩者之相異事務本質等同視之，並省略原復盛公司經營股東無法單獨具有對橡樹公司加入後而成立之聯合控制個體（即上訴人）控制能力非屬第7號公報適用範圍，所合致同公報第16段第1項但書適用之應有演繹論證，其判決理由除自相矛盾外，亦構成判決不適用法規及適用不當之違背法令，自已構成上訴之事由，無爭點效之適用。另原判決已認定上訴人所提出原復盛公司經營股東與橡樹公司簽訂之股東協議書，為符合第31號公報所定為「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動」之合資契約。雖上訴人於先前年度相關訴訟程序已援引上述股東協議書第8.2條關於股份強賣權之條文，惟其事實審法院未依行政訴訟法第125條及第133條規定職權調查該股東協議書完整內容，亦未使兩造為充分適當之辯論，或就此部分重要證據未予調查情形說明其理由，自屬於本件訴訟得使用足以推翻原判斷之新訴訟資料，而無爭點效之適用。惟原判決一方面肯認此部分訴訟資料之提出，又謂所提出之股東協議書全文非屬新訴訟資料，實有違反訂定合資契約協定下之公司控制能力已非任何一方投資人所掌握之經驗法則、證據之事實認定應有推理之論理法則、認定事實不依證據及未說明其不予採信理由之證據法則之違背法令等語。雖以原判決違背法令為理由，惟查原判決已論明勇德公司雖為合併後之存續公司，惟勇德公司於96年5月8日為荷商公司設立後，迄至合併基準日前之同年12月31日間，其董事會主要係就上開合併案之進行，從事財務規劃、資金籌措等活動。又依勇德公司創業期間財務報表附註記載，該期間公司主要營業活動尚未開始，且96年12月31日該公司員工人數為0人，故勇德公司於合併前並無實質重要營運。原復盛公司登記之20項所營事業，除「其他機械製造業」外，其餘19項均見於上訴人之登

記營業項目，與原復盛公司主要營業項目並無重大改變。且依勇德公司之公開收購說明書所載，合併後原復盛公司經營團隊持有上訴人51.8%股權，另48.2%股權為橡樹公司持有，原經營團隊所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權；合併後原經營團隊被留用，執行長將直接向董事會報告，並依董事會決議管理公司之事務。公開收購人國外控股公司之股東（下稱投資人）與原復盛公司之部分董事、監察人、其配偶及關係人等共50人（下稱主要股東）達成股權轉換投資協議，上開主要股東以原復盛公司股份共352,641,428股出資比例持有國外控股公司之股權，並約定勇德公司吸收合併原復盛公司後，國外控股公司及上訴人之董事人數訂為5人以上，但不超過9人，投資人與主要股東將依其持股比例分別指派代表當選國外控股公司之董事，上訴人將設有2席監察人，由投資人與主要股東分別指派代表人當選。而上訴人於97年1月成立時，董事監察人席次合計6席，董事4席中2席，包括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，經理人亦係原經營團隊之李亮箴擔任。是以，原復盛公司經營團隊持有上訴人超過50%股權、仍占上訴人一半之董監事席次、董事長及執行管理階層之經理均由原經營團隊續任、合併後上訴人之營運及業務經營方向等原經營團隊仍保有主導之能力。又契約中有關強賣權之約定，意在保障投資人，使投資人於一定條件下，得行使強賣權，於其將股份售予第三人時，併要求原股東一併出賣股份，尚難僅因契約中有強賣權之約定，即謂原股東持股縱超過50%對公司仍屬無控制能力。是勇德公司係為系爭合併而設立之公司，原復盛公司並未因合併而消滅，實係原復盛公司之經營股東，經由股權結構之調整，而以間接持有過半數股權之方式繼續經營，原復盛公司實質上既未消滅，縱其有內部產生之商譽，然因非企業所得控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，自不能為移轉而由上訴人認列。上開訴訟爭執者為勇德公司雖形式上吸收合併原

復盛公司，惟經濟實質上僅係股東結構之調整，究應依其交易外觀認屬行為時企業併購法上之併購而有同法第35條商譽攤銷規定之適用，或應依經濟實質認原復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，從而不生商譽之無形資產及其攤銷問題，並非認定收購成本、合併價值或商譽計算有何非常規交易之安排，或股權之收購相關主體間有何名不符實或虛偽安排，並無涉不同主體之調整情事，核非行為時企業併購法第42條第1項規範之範疇。從而，上訴人105年度營利事業所得稅結算申報，列報其於97年1月1日吸收合併原復盛公司帳上認列系爭商譽之本期攤提數，被上訴人以系爭商譽自97年度起逐年攤提數均予否准認列，基於一致性處理原則，因而剔除，於法並無不合。上訴人於本件猶為相同主張，依爭點效之法理，本件即不得再就同一爭點為相反之判斷。另依第7號公報及第31號公報兩號公報第1段關於適用範圍，以及第31號公報第24段但書之規定，足知投資方需視有無與其他個體形成契約協定對被投資方進行聯合控制，而應分別採用第31號及第7號公報，是此兩號公報各有其適用範圍，互不干涉。此兩號公報就其適用範圍有各自規範投資方與被投資方具有控制能力之定義，只要符合第31號公報所稱「合資控制者」之投資方，其對被投資方即具有聯合控制之能力，而此聯合控制能力當然也屬於具有控制能力，自無所疑。從而，第7號及第31號公報之適用範圍既然互為相斥，且其等所規範「具備控制能力」之構成要件又互不相同，自不可以第7號公報之規定而進行合資控制關係之判斷及合資控制者會計帳務之處理，亦無從以第31號公報之規定進行母子公司控制關係之判斷。而上訴人於本件行政訴訟中雖提出系爭股東協議書，主張原復盛公司經營股東不具有對上訴人財務、營運及人事方針等經濟活動加以主導及監管之控制能力，惟依據該協議書第5.2條第（b）款關於董事成員指派及同條第（e）款關於董事會運作等約定，以及上訴人於97年1月成立時，董事、監察人席次合計6席，董事4席中2席，包

括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，經理人亦係原經營團隊之李亮箴擔任等事實，足知原復盛公司經營股東與橡樹公司彼此分享對上訴人公司經濟活動之控制，是原復盛公司經營股東乃屬第31號公報所稱之合資控制者，而對上訴人公司具有（聯合）控制之能力。況且上述股東協議書並非新訴訟資料，上訴人於97至102年度案件之訴訟中已據以援引其中有關強賣權之條款，為對己有利之主張。又第31號公報之發布與第1次修訂日期分別為89年9月7日及94年9月22日，與會研會97年1月3日（97）基秘字第005號函及99年12月31日（99）基秘字第371號函(下分稱會研會97、99年函)之發布日期，均在上開年度訴訟之事實審最後言詞辯論終結之前，上訴人本得於前訴訟中援為攻擊方法，故亦非屬新訴訟資料。上訴人於前訴訟程序未曾引用第31號公報及會研會97、99年函，迨至本件訴訟中，始執為與前訴訟確定判決對於重要爭點之判斷相反之主張，依爭點效之法理，本件無以為相反之認定等語。經核其上訴理由，係就原判決所為論斷復執前詞就原審取捨證據、認定事實之職權行使為爭議，暨就原判決已論斷者，泛言未論斷或論斷違法、矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　110　年　　2　　月　　25　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官 陳 秀 嫈

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 2 月 25 日

書記官 陳 映 羽