最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1522號

上　訴　人　復盛精密工業股份有限公司
代　表　人　李亮箴
訴訟代理人　陳志愷　會計師
被 上訴 人　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠
送達代收人　劉桂英

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年2月25日臺北高等行政法院107年度再字第93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；依同法第243條第2項規定，判決有該條項所列各款情形之一者，為當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第244條第1項第4款及第2項所明定。且依同法第307條之1準用民事訴訟法第470條第2項第1款、第2款規定，上訴理由應表明原判決所違背之法令及其具體內容，暨依訴訟資料合於該違背法令之具體事實。是當事人提起上訴，如以原判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原判決有行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀應揭示合於該條款之具體事實。上訴狀或理由書如未依上述方法表明，或其所表明者顯與上開法條規定之違背法令情形不相合時，即難認為已合法表明上訴理由，其上訴自非合法。

二、緣訴外人勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司）於民國96

年7月24日以後公開收購合併前復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司）股權，再於96年8月31日簽訂合併契約，以97年1月1日為合併基準日，合併後於97年2月間即辦理更名為「復盛股份有限公司」（即新復盛公司）。新復盛公司99年11月1日將獨立營運之電子事業部門現金產生單位分割予上訴人；上訴人認其按新復盛公司電子事業部門依合理一致基礎所分攤前因合併產生之商譽，故於99年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提；經被上訴人認為所牽連之新復盛公司合併舊復盛公司僅重新調整股權架構，舊復盛公司自始並未消滅，應採組織重組之帳面價值會計處理，而無由上訴人自新復盛公司因企業分割成立而受讓其前因合併所產生商譽之可能。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院103年度訴字第1638號判決（下稱原審前判決）駁回。上訴人不服，提起上訴，復經本院107年度判字第246號判決（下稱原確定判決）駁回上訴人之上訴確定。上訴人以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1、14款規定之再審事由，提起再審之訴。本院將上訴人本於行政訴訟法第273條第1項第14款事由部分，於107年10月11日以107年度裁字第1595號裁定移送原審法院。案經原審法院107年度再字第93號判決(下稱原判決)駁回，乃提起本件上訴。

三、上訴人對原判決上訴，主張：㈠財務會計準則公報第25號(下稱第25號公報)第2段係適用於收購公司控制能力取得之情形，而收購公司是否為既有營運公司或新成立之公司均在所不問，倘被收購公司具控制能力之原經營股東於收購公司未保有控制能力，其經濟實質將形成不具控制能力之非聯屬公司關係，致被收購公司因該非聯屬之收購公司對其併購取得控制能力而消滅，收購公司當可將收購成本超過所取得被收購公司可辨認淨資產公平價值之差額認列商譽，而可成為嗣後依企業併購法規定辦理企業分割下由分割後公司（即本件之上訴人）受讓之標的。由財務會計準則公報第7號（下稱第7號公報）第16段第1項及第2項，就持有股權比例過半與

否於是否具有控制能力之相同事物本質，所為之原則性構成要件與例外性排除適用情形之規範可知，其第1項關於投資公司持有被投資公司超過半數有表決權之股份，並非是否具有「控制能力」判斷之唯一準據，如可提出但書所規定之反證證明時，仍應推翻持有股權比例過半之外觀形式上具控制能力之認定，而對此反證證明之提出，並未排除其第2項但書（2）、（3）、（4）等相關證物之適用。㈡本案對舊復盛公司具有控制能力之原經營股東，在新投資方美商橡樹資本管理有限公司（下稱橡樹公司）加入後，雖間接持有新復盛公司51.8 %股權，惟其餘48.2%股權則全數由橡樹公司持有。上訴人已提出原經營股東在新復盛公司與百分之百持有該公司股權之荷蘭控股公司董事會擔任之董事席次皆未能過半之相關證物，及載有橡樹公司擁有股份之「強賣權（drag-along right）」條款之股東協議書部分頁次之反證證明，且此反證證明並未排除同條第2項但書所列證據之適用。惟原判決卻就第16段第1項但書與其第2項但書予以割裂，導致最終仍係以持有股權比例過半作為判斷原經營股東對新復盛公司仍具有控制能力之依據，顯有需經斟酌後始能判斷是否影響於判決之重要證物漏未斟酌之情事，並構成判決不適用法規及適用不當、違反論理法則及證據法則之違背法令，及不備理由之當然違背法令之上訴事由。㈢原判決明知公開收購說明書已載明「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」之事項（第6.(1)(A)(d)點），即應知悉新復盛公司財務、營運及人事方針等重大經營事項需經董事會決議，並非掌控於執行長等特定人士，則對於上訴人所提出原經營股東在新復盛公司及其控股公司董事會擔任之董事席次皆未能過半之相關證物，當應依第7號公報第16段第1項但書規定判斷；況且同說明書另載明舊復盛公司、新復盛公司及控股公司之前揭重大經營事項需取得橡樹公司同意之相關聯內容（第6.(3)(b)及(c)點）。惟原判決對此等有利事證一再視而不見，未究明完整事實全貌之重要證物漏

未斟酌之情事，有違證據法則等語，並聲明：原判決、原審前判決及原確定判決廢棄；訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

四、本院查：上訴人雖主張原確定判決漏未調查其已提出新復盛公司董事席次擔任狀況之證物15會計公報、證物18(新復盛公司之經濟部商業司公司資料查詢結果列印及法人證明文件)及股東協議書約定「強賣權」，作為反證，用以證明舊復盛公司主要股東於併購後已不具控制能力，為再審事由。惟原判決已論明會計公報係商業會計與稅務行政之法源，其本身即不可能為證物，故上訴人謂財務會計準則公報或其解釋，為漏未斟酌之「證物」，顯屬無據。而依證物18所示，舊復盛公司主要股東於併購後，主要股東間接持有新復盛公司股權已超過百分之五十，應適用第7號公報第16段第1項規定，而與第2項規定無關，如欲獲判決有利認定，僅能依第1項但書，以舉反證證明其持股未具有控制能力。又，第7號公報第16段第1項乃規定投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份「有」超過百分之五十之情形，第2項則規定投資公司直接或間接持有被投資公司表決權之股份「未」超過百分之五十之情形，故在具體個案中第1項、第2項不可能同時適用；除非提出反證，否則凡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，即推定對被投資公司有控制能力。於本案原審前判決、原確定判決均認舊復盛公司主要股東持有46.8%，一般投資大眾占53.2%；併購後主要股東間接持有新復盛公司股權51.8%，橡樹公司持有48.2%之事實，為上訴人所不爭，則本件自屬應適用第7號公報第16段第1項規定，而與第2項規定無關，上訴人如欲獲判決有利認定，僅能依第1項但書，舉反證證明其持股未具有控制能力一徑，捨此之外別無他途，縱然舊復盛公司之經營團隊，於新復盛公司董事會中董監成員未超過半數而無有控制董事會能力，亦無法獲得有利認定，是證物18縱經斟酌亦不足影響原確定判決之內容，不符合行政訴訟法第273

條第1項第14款有關「足以影響於判決」之要件，難認該當行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由等情，經原判決予以敘明，並肯認原審前判決就舊復盛公司經營團隊仍具有控制能力之事實之認定理由及依據，且就上訴人主張合併後原經營團隊已喪失控制能力等情何以不足採，予以指駁。上訴人復主張本院原確定判決對於第7號公報第16條第1項但書規定核心及同段第2項但書第3、4點規定之事實重點，均一語帶過，且未審究合併後，原經營股東已不具控制能力之事實，係屬違誤云云，核係指原審前判決取捨證據及認定事實之職權行使事項不當，而非有何就足以影響於判決之重要證物漏未審酌。上訴人復提出與橡樹公司簽訂之契約有強賣權之約定，欲證明原經營股東持股未具有控制能力，對此原判決亦敘明本院原確定判決認定「關於強賣權之約定，原判決已敘明該約定旨在保障投資人，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，即謂原股東持股如已超過50%對公司仍屬無控制能力等語；至於董事會議事錄，僅能證明橡樹公司之股東在會議中之發言及意見，受到相當之重視而未被忽略而已，此與橡樹公司對於上訴人是否具有控制能力係屬兩事，上訴人將其混為一談，自非可取。是上訴意旨主張新復盛公司之其餘48.2%股權由有意參與公司經營並能影響公司重大議決事項之橡樹公司所持有，致原經營股東對於新復盛公司之併購方式及未來經營計畫藍圖係由橡樹公司提出，橡樹公司如同多數股權之股東般擁有股份之強賣權，對新復盛公司顯具有控制能力云云，核屬無據。」原判決故認本件不符合行政訴訟法第273條第1項第14款有關「足以影響於判決」之要件，因之判決駁回上訴人再審之訴。核上訴人之上訴理由，無非重述其在原審之主張，對原審評價證據及認定事實之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其未論斷，而就原判決駁回其再審之訴之理由，究有如何合於不適用法規、適用法規不當或行政訴

訟法第243條第2項所列各款情形，則未具體指明，均難認對原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。

五、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　108　年　10　月　24　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　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　10　月　24　日

書記官　徐　子　嵐