最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1560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　邱玉琴

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7月29日臺北高等行政法院108年度再字第54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、緣上訴人103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）79,940,214元，其中74,396,938元係上訴人於民國99年11月1日分割受讓自復盛股份有限公司（原名為勇德國際股份有限公司，下稱新復盛公司，於97年間吸收合併復盛股份有限公司（下稱原復盛公司），並同時更名Ｖ電子事業部之商譽1,115,954,069元，按原攤銷年限15年之本期攤提數，經被上訴人否准認列，核定上訴人各項耗竭及攤提5,543,276元，應補稅額14,635,011元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院107年度訴字第20號判決（下稱前程序判決）駁回上訴人之訴後，復經本院107年度判字第690號判決（下稱原確定判決）駁回上訴而確定。上訴人猶未甘服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款及第14款再審事由，向本院提起再審之訴，經本院108年度裁字第596號裁定，將關於行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由部分，移送臺北高等行政法院審理。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

三、上訴意旨雖主張：上訴人已依財務會計準則公報第7號（下稱第7號公報）第16段第1項但書規定提出原經營股東在新復盛公司與百分之百持有新復盛公司股權之境外控股公司董事會擔任之董事席次皆未能過半之相關證物為反證證明。此外，上訴人於前訴訟程序提出○○○○○○有限公司（000000 0000000 0000000000,000，下稱○○公司）具有股份強賣權之證物（原經營股東與○○公司所簽訂股東協議書），而與已提出證據為判斷原經營股東是否仍合致第7號公報第3段第2款「控制能力：係指為期能從一經濟活動中獲益，而具有對其他個體財務、營運及人事方針加以主導及監管之能力。」定義規範下之具有對新復盛公司「控制能力」整體相關連之事實證明，並為前程序訴訟審理應依職權調查所不可或缺，爰提出完整股東協議書之內容，以避免有違背法令確定事實與遺漏事實之情事。原判決明知法令上容許此反證證明之提出，且在第7號公報第16段第1項但書及第2項但書規定，均係就其本文所定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，所為原則性構成要件之例外性排除適用之情況下，可得出屬概括規定之第1項但書反證證明，並未排除屬列舉規定之第2項但書所列證據呈現不具可操控性之相反內容適用之應有事實推理，卻未就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據，何以不構成第7號公報第16段第1項但書之反證證明論述其理由，而於前程序判決所認相關證據呈現之事實仍有未明下，作出上訴人之主張顯無理由之判斷，並未依職權調查所知之完整股東協議書等應調查證據，導致本案最終仍係以持有股權比例過半之外觀形式作為判斷原經營股東具有控制能力之依據，顯有確定之事實違反論理法則、經驗法則及證據法則與遺漏事實之違背法令，及不備理由之當然違背法令。再者，原確定判決一方面未就前程序判決有關第7號公報第16段第2項但書所列證據呈現不具可操控性之情況，非可作為第1項但書事實認定基準之見解提出其意見，而對於第7號公報第16段及財務會計準則公報第25號（下稱第25號公報）第2段之判斷本件併購交易是否涉及控制能力取得，及有無購買法會計處理適用，而會有商譽產生等應斟酌證物之法據，未有任何論及之情況下，亦即未見其應有符合三段式論法之演繹論證，即以董事長及總經理仍由原經營股東擔任等非決定控制能力判斷之事由，認定仍由原經營股東具有對新復盛公司之控制能力。原確定判決此一認事用法，完全不考慮新投資方○○公司參與投資經營後，能掌握新復盛公司半數董事席次而具有使原經營股東無法主導及監管公司財務、營運及人事方針之重大影響性，何能以就此部分之相關證物會有所調查，又如何能正確判斷原經營股東是否仍具有對新復盛公司之「控制能力」。是上訴人指摘前程序判決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，並非無據。且原判決牴觸應本於言詞辯論而為裁判之法律上要求等語。

四、惟查原判決理由已論明：上訴人對前程序判決提起上訴時，

即主張前程序判決徒以原經營股東持股過半、董事長及經理人為原經營股東擔任之片斷證據截取，及新復盛公司為新成立公司之不影響購買法會計處理適用之無關事由為其論據，即遽下原經營股東對新復盛公司仍掌有控制能力而無第25號公報購買會計處理適用，故於稅務申報上無商譽攤提認列費用之適用，刻意省略第7號公報第16段第1項但書之規定涵攝於本件事實之應有法律效果，有判決不適用法規及適用不當，違反論理法則、經驗法則、證據法則及不備理由等違背法令情事，上訴人執其已於上訴程序主張之相同事由，援引作為提起本件再審之訴之依據，與前引同法第273條第1項但書揭示之再審制度補充性顯相違背，已難謂有據。原確定判決理由六㈡1.：「⑶……③惟因上開資金來源係由原復盛公司董事長李後藤等33人（包括李氏家族28人及家族成員成立之5家投資公司）透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式匯款至荷蘭商Valiant公司，用於收購原復盛公司流通在外股份，並於97年1月1日吸收合併原復盛公司。原復盛公司經營股東透過前述轉投資架構，由原持有46.8％股權轉變為間接持有新復盛公司51.8％股權，而新復盛公司另48.2％股權為○○公司間接持有；又新復盛公司截至96年12月31日公司員工人數0人，營業收入0元，並無何營業活動。④合併後新復盛公司除股東架構之轉換外，仍由原復盛公司經營股東對於合併後的新復盛公司具有控制能力。上開利用股權移轉而為併購等一連串法律形式的安排，依經濟觀察法，其行為實質，合併後存續之新復盛公司僅為原復盛公司股東架構之轉換，原復盛公司實質上未消滅，並無併購之經濟實質，其內部產生之商譽不得認列為資產，新復盛公司無併購商譽攤銷之適用。則上訴人亦無因分割而受讓商譽之餘地。⑤上訴人雖援引財務會計準則公報第7號第16段第1項規定之但書內容（即『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50％者，即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』），而主張『原復

盛公司之原經營股東對新復盛公司不具有控制能力』等法律觀點，但這樣的法律觀點核與本案事實之實證特徵不符。」及六㈡2.：「⑵……：①透過以上之客觀事實可知，新復盛公司之日常經營活動，實質上仍由原復盛公司之原經營股東控管（所以董事長及總經理仍由原經營股東擔任）。○○公司僅擔任『經營監督者』之角色，並無法在『未得原經營股東同意』之情況下，因不滿意經營股東之表現，單方置換新復盛公司之實際經營團隊成員。而『強賣權』之實質功能，亦屬對新復盛公司實際經營團隊成員（即原復盛公司之原經營股東）之一種『最後』監督手段（即若協議更換新復盛公司經營團隊不成功，即將新復盛公司全部出售）。②是以綜合前開情事為客觀判斷，原判決認定『原復盛公司之原經營股東，對新復盛公司仍具控制能力』一節，於法有據。而上訴人前開主張，實不具客觀說服力，無從推翻原判決之判斷。」等語，已敘明肯認前程序判決就原復盛公司經營團隊仍具有控制能力等事實之認定理由與依據，並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，自無何就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之情事。從而，上訴人主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由而提起再審之訴，顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之等語，即已詳述其得心證之理由及法律上之意見，並就上訴人之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚明。觀諸前開上訴意旨無非重述其在原審主張之歧異見解，對原審評價證據、認定事實及適用法律之職權行使，指摘為不當，並就原判決已論斷者，泛言其未論斷，核與所謂原判決「違背法令」之情形顯不相當，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、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　　11　　月　　14　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　蘇　嫊　娟

法官　劉　介　中

法官　帥　嘉　寶

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　11　月　14　日

書記官　楊　子　鋒