最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1564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　許慈美

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8月19日臺北高等行政法院107年度再字第105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，亦為本案之上訴人）。而上訴人於申報其100年度營利事業所得稅時，有關因前開合併所生商譽之當期費用攤提，遭被上訴人否准。上訴人因此提起行政爭訟，由臺北高等行政法院以105年度訴字第1498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286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26日以107年度裁字第1725號裁定移送原審法院。案經臺北高等行政法院以107年度再字第105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：

1.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。

2.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。

3.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」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第7號公報第16段第2項但書所列證據之適用。

4.惟原判決卻未正確適用第7號公報第16段第1項但書與其第2項但書之規定，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。

5.原判決有關「本件併購交易為單純股東架構之轉換」之事實認定，完全不考量新投資方所享有之重大影響力（即依公開收購說明書所載，有「執行長將直接向董事會報告，並依董事會決議管理公司」之事項，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等情），顯未究明完整事實全貌，有重要證物漏未斟酌情事，有違證據法則等語。

四、本院查：

1.原判決已指明：原確定判決針對「其維持原審前判決之認事用法及其終局判斷結論」之各項理由，已在判決理由欄中詳予論述。且就上訴人在該案中有關「合併後原經營團隊已喪失控制能力」之上訴主張，為何不可採信之原因，予以指駁甚明。原判決進而判斷：原審前判決及原確定判決顯然已全面斟酌上訴人所提之各項證據，只是法院之事實認定結論，與上訴人之事實主張有所不符而已。是以上訴人於本件再審之訴中所主張，全案有行政訴訟法第273條第1項第14款所定

之「重要證據漏未審酌」再審事由存在一節，尚屬無據，而以顯無再審理由為據，駁回其再審之訴。

2.而通觀上訴人前述上訴理由之內容，上訴人所爭執者實非「有對判決結果具關鍵作用之特定項目證據方法、法院未予調查」或「該經調查所得之關鍵證據資料，法院在認定事實之過程中，未予審查」。而是認為法院綜合全部事證所為之整體事實認定，與其主觀認知或主張不同，而一再重複爭議。故其本件再審訴訟之提起，原即與行政訴訟法第273條第1項第14款所定之再審事由無涉。而其不服原審法院再審判決所提出之上訴理由，更與「重要證據漏未審酌」一事，缺乏關連性。

3.是以上訴人本件上訴理由，無非係重覆其對再審案件實體爭議之一貫主張，對原判決之認事用法，泛言有不當違法之處。而未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，為具體之指明，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　　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　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　11　　月　　14　　日

書記官　徐　子　嵐