最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第216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
　　送達代收人　陳幸梅

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10月9日臺北高等行政法院107年度再字第74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；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。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、緣上訴人98年度營利事業所得稅結算申報，列報研究費新臺幣（下同）20,585,085,875元、向美商Analog Device Inc.

（下稱ADI公司）於民國96年收購手機晶片事業部（下稱系爭收購案）之專利技術（3,243,480,000元）攤折數計648,696,000元及商譽（6,817,211,133元）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；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840,000美元、矽智財中已取得著作權者5,010,000美元，核計該部分攤提數為37,948,716元准予認列外，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，乃核定研究費為18,948,987,923元，應補稅額150,209,713元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，臺北高等行政法院（下稱原法院）以104年度訴字第1131號判決（下稱前程序原審判決）駁回，經本院以106年度判字第694號判決（下稱原確定判決）維持而告確定。上訴人以前開判決有行政訴訟法第273條第1項第1款及第14款規定之事由，向本院提起再審之訴。本院就前開第14款部分，以107年度裁字第1091號裁定移送原法院以107年度再字第74號審理後，判決駁回，上訴人復提起上訴（至上訴人依行政訴訟法第273條第1項第1款提起再審之訴部分，業經本院以107年度判字第434號判決駁回）。

三、上訴人以原判決違背法令，主張意旨略以：㈠原確定判決係以上訴人所收購者，係分屬ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業部可辨認之無形資產，不包括有形資產，即提供投入研發設計以產出成果之ADI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，據以認定上訴人所收購者非屬「事業」，未就上訴人所收購之資產組合，是否具有「投入」「處理程序」及

「產出」等事業3要素分別進行審查。惟上訴人及子公司共同取得ADI公司及其子公司之一部門時，所收購者既可能為事業，依財團法人中華民國會計研究發展基金會（下稱會研會）民國107年4月11日（107）基秘字第0000000109號函（下稱會研會107年解釋函）意旨，即應依交易實質及經濟事實，判斷上訴人及子公司是否已取得所收購之事業，亦應依會研會97年3月10日（97）基秘字第074號函（下稱會研會97年3月10日函）意旨，於認定一公司取得他公司之資產組合是否屬於「事業」時，判斷該資產組合是否具有「投入」「處理程序」及「產出」事業，或是否能「投入」「經由原本事業之處理程序過程整合」以獲得「產出」。原確定判決僅以上訴人所收購者，係分屬ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業部可辨認之無形資產，不包括有形資產，即認定上訴人收購者並非「事業」即與會研會107年解釋函意旨不符，且對於ADI公司手機晶片事業部是否係經由交易實質及經濟事實判斷而被認定非屬具有「投入」「處理程序」及「產出」之事業，或是否能「投入」「經由原本事業之處理程序過程整合」以獲得「產出」等，均未加以審酌，符合本院104年度判字第45號判決所稱「所謂重要證物漏未斟酌，係指當事人在前訴訟程序已經提出，原確定判決漏未於判決理由中斟酌者而言。」從而，原確定判決應有行政訴訟法第273條第1項第14款所謂證物漏未斟酌之情事，原判決未予糾正，自有判決不適用行政訴訟第273條第1項第14款之違背法令。㈡原確定判決既認上訴人所收購之事業或資產組合必須自身具有提供產出之投入及處理程序之完全能力，不能與上訴人既有之處理程序結合而提供產出。足見其對於上訴人於前程序原審所提出之「產品研發處理程序」未加以審酌，即做出「上訴人所收購者非屬事業」之判斷。然上訴人所提產品研發之處理程序，確實可證明與收購之事業或資產組合結合後具有產出能力，而足以影響判決結果。據此，原確定判決即有行政訴訟法第273條第1項第14款所定「重要證據未予斟

酌之再審事由。」，原判決僅以「上訴人所購買之資產組合非屬會研會97年3月10日函所稱事業，原確定判決已詳述其得心證之理由及證據」等語為由，駁回上訴人所提再審之訴，然對上訴人前開主張並未說明不予採納之理由，有判決不備理由之違法等語。

四、本院查：原判決業已敘明原確定判決理由欄內業已載明略以：「會研會97年3月10日函，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……。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3月10日函關於收購『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3月10日函所稱『事業』之定義，不得認列商譽」「依上訴人與ADI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ADI公司及其海外9家子公司，顯見上訴人收購之所謂『ADI公司手機晶片事業部』係分屬於ADI公司及其海外子公司之資產組合，非僅ADI公司內之其中一個手機晶片事業部門。次依契約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ADI公司及其海外子公司之資產組合，並共同支付價金。再依上訴人所提供上訴人海外子公司承受ADI公司手機晶片事業部資產明細表，顯示上訴人海外子公司分別承受所謂『ADI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ADI公司、Analog英格蘭公司、Analog丹麥公司、Analog愛爾蘭公司、Analog中國公司、Analog韓國公司、Analog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『矽智財』、『商標』、『客戶關係』、『整合團隊』、『軟體工具』等無形資產等情，為上訴人所自承，復有評估報告及上訴人所製作其與海外子公司收購ADI公司手機晶片事業部之給付買賣價金分配情形表可佐，足見ADI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。此為前程序原審判決確認的事實，從而，上訴人主張收購之所謂ADI公司手機晶片事業部，實係分屬於ADI公司及其海外子公司等數公司之資產組合，非僅屬於單一ADI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ADI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ADI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3月10日函所稱『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『ADI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，訴願決定及前程序原審判決遞予維持，亦無違誤。……」「承前所述，上訴人係與其海外子公司共同收購分屬ADI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ADI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ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業組合縱有上訴人所稱獨立於ADI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』，依本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，其與會研會97年3月10日函所稱事業，必須特定營業部門自身即具有『提供產出之投入及處理程序』之完全能力（即具備完整產銷功能者）不符。又上訴人僅收購分屬ADI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ADI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ADI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ADI公司過往進行研發時所累積之經驗與技術。由此足見，上訴人雖經由系爭契約而收購取得ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部門之『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ADI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，上訴人稱其所收購資產組合，已符合會研會97年3月10日函所稱『事業』定義，得適用第25號公報規定而認列商譽云云，自無可採。……」等語。可知原確定判決業已敘明何以肯認前程序原審判決認定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」3要素之單一完整事業，客觀上亦欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，尚不符會研會97年3月10日函所稱「事業」之定義，故不能依行為時第25號公報列報攤提商譽之理由甚詳，即對於上訴人就本件收購之資產組合，不符合會研會97年3月10日函所稱「事業」定義之認定，已詳述其得心證之理由及證據。而上訴人所主張上開證物即「上訴人產品研發之處理程序」，僅屬上訴人自身之處理程序，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」之要件等情，據以駁回上訴人再審之訴（詳參原判決事實及理由四）。上訴人雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非係不服原判決所為上開事實認定為爭議，核屬就原審取捨證據及認定事實職權之行使為指摘，泛言其不適用法令及違背法令併理由不備，對於原判決所敘理由，則未具體指出有何不適用法規或適用法規不當之情形，或合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對於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　　1　　月　　31　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　吳　明　鴻

法官　鄭　忠　仁

法官　黃　淑　玲

法官　林　欣　蓉

法官　姜　素　娥

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　31　　日

書記官　莊　俊　亨