最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第1295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

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4月30日臺北高等行政法院108年度訴字第1332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、爭訟概要：

（一）緣訴外人荷蘭商Cooperatieve Valiant APO Global U.A.（下稱荷商公司）於民國96年5月間以100%持股而設立訴外人勇德國際股份有限公司，因於97年1月1日吸收合併復

盛股份有限公司（下稱原復盛公司），同時更名為復盛股份有限公司（下稱新復盛公司）。而荷商公司又於99年9月設立100%持股之上訴人。

（二）新復盛公司以合併吸收原復盛公司進行評價產生商譽為由，自97年度至101年度營利事業所得稅申報，逐年為商譽攤提，均經財政部臺北國稅局以該合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等理由，否准認列，並逐年據以補徵所得稅額。新復盛公司均不服，循序提起行政爭訟，經本院分別以107年度判字第245號、107年度判字第247號、108年度判字第115號、107年度判字第286號及107年度判字第288號判決，駁回新復盛公司上訴而確定。

（三）上訴人於99年11月1日受讓自新復盛公司分割電子事業部門等現金產生單位，其中所受讓商譽帳列數新臺幣（下同）1,115,954,069元，係上開新復盛公司所主張於97年度吸收合併原復盛公司產生之商譽7,640,725,120元，以原復盛公司購買價格分攤報告列示各營運部門之人力資源分配數與交易當時之未來5年稅後淨現金流量折現值，計算應分攤至各營運部門之商譽價值。嗣上訴人辦理99年度至104年度營利事業所得稅結算申報，亦逐年列報其主張於99年間受讓新復盛公司分割之營業所取得商譽攤折數，均經被上訴人以新復盛公司上述合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准認列，並據以補徵所得稅額。上訴人均不服，循序提起行政爭訟，分別經本院107年度判字第246號判決（107年4月26日）、107年度判字第285號判決（107年5月17日）、107年度判字第287號判決（107年5月17日）、107年度判字第289號判決（107年5月17日）、107年度判字第690號判決（107年11月22日）及108年度判字第138號判決（108年3月22日）駁回其上訴確定。

（四）上訴人辦理105年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提76,831,532元，其中74,396,938元即係其主張99年間受讓新復盛公司分割之營業所取得商譽，分15年攤

提之攤折數，經被上訴人否准認列，核定上訴人105年度各項耗竭及攤提為2,434,594元，應補稅額12,659,331元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，求為判決訴願決定及原處分（即復查決定）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上訴人99年度營利事業所得稅案件（即原審法院103年度訴字第1638號判決及本院107年度判字第246號判決，下稱前訴訟），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（下稱財務會計準則公報）第7號第16段第1項但書規定之關鍵法令僅一語帶過，是上訴人為使本件事實審法院對財務會計準則公報第7號第16段第1項但書規定能有實質審酌，乃於本件原審補充論述與財務會計準則公報第7號及第25號整體相關連之財務會計準則公報第31號及會研會97年1月3日（97）基秘字第005號函（下稱會研會97年函）內容二及99年12月31日（99）基秘字第371號函（下稱會研會99年函）等相關釋示之理由，從而本件並未與其他年度案件為相反之主張，難謂與民事訴訟上之誠信原則有不相符情形。惟原判決遽認原復盛公司經營股東對新復盛公司具有控制能力，且以本件上訴人提出之財務會計準則公報第31號及相關財務會計釋示非屬新訴訟資料為由，認定上訴人所提為與前訴訟確定判決重要爭點之判斷屬相反主張，違反爭點效法理，本件無法為相反認定云云，誤解當事人於不同訴訟未有援引資料限制之訴訟權保障，混淆爭點效法理、法官依法獨立審判及法令援引適用與訴訟資料提出之不同，顯有適用法規不當及理由不備之違背法令。又上訴人於原審有提出原復盛公司經營股東與新投資方橡樹資本管理有限公司（Oaktree Capital Management,LLC，下稱橡樹公司）簽訂之股東協議書，依其第5.2條第（b）款項次（i）、（ii）、第（e）款項次（i）、（ii）、（iii）、第（f）款等內容，加以新復盛公司係由境外控股公司百分之百持有，依公司法規定其股東會職權由董事會行使，而應回歸股東協議書

之契約約定，堪認該股東協議書為符合財務會計準則公報第31號「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動」之合資契約協定，是原復盛公司經營股東持有新復盛公司股權比例過半，符合財務會計準則公報第7號第16段第1項但書規定，不具有對新復盛公司之控制能力。又該股東協議書，雖於前訴訟之最後事實審言詞辯論終結前即已存在，惟前訴訟僅審酌股東協議書第8.2條關於股份強賣權條文，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，是本次提出該協議書第5.2條各項次，自屬於本件訴訟得使用之證物，構成新訴訟資料之提出。惟原判決一部分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，顯有認定事實未依證據、理由不備及矛盾之違背法令。又原判決一方面認原復盛公司實質上未消滅，認新復盛公司併購原復盛公司名不符實；又謂其並非認定股權之收購相關主體有何名不符實，無涉不同主體之調整，非屬行為時企業併購法第42條第1項第2款範疇，顯有理由矛盾之違背法令等語。雖以原判決違背法令為理由，惟查原判決已論明上訴人辦理105年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提76,831,532元，其中74,396,938元即係其主張99年間受讓新復盛公司分割之營業所取得商譽，分15年攤提之攤折數，經被上訴人否准認列。而上訴人前於辦理99年度營利事業所得稅結算申報時，亦列報於同年11月1日受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數，經被上訴人以新復盛公司97年間與原復盛公司合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准認列，上訴人對被上訴人否准認列該商譽攤提之處分，循序提起前訴訟，先經原審法院103年度訴字第1638號判決駁回，上訴人上訴後，由本院以107年度判字第246號判決駁回確定，有上述2判決附原審卷第235至262頁可稽。揆諸原審法院103年度訴字第1638號判決理由，對於原復盛公司之經營股東於合併後是否仍對新復盛公司具有控制能力，而堪認原復

盛公司實質上並未消滅，新復盛公司與其所分割設立之上訴人不得據以認列商譽，及被上訴人應否適用104年7月8日修正前企業併購法第42條規定報經賦稅主管機關財政部核准等爭點，經兩造充分辯論後，認定原復盛公司原經營股東對合併後存續之新復盛公司仍具控制能力，則被收購之原復盛公司實質上並未消滅，原經營股東於重新調整股權架構後繼續對新復盛公司擁有控制能力，其內部縱使原有產生商譽，因非屬企業所能控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，其本身不得認列為資產，亦不能移轉由新復盛公司認列，是新復盛公司只能依被收購公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，收購成本超過原復盛公司淨資產帳面價值金額部分，應視為投入資本之返還，並不適用財務會計準則公報第25號有關購買法之會計處理，在稅務會計上，即無商譽攤提認列費用之適用，新復盛公司吸收合併原復盛公司既無商譽產生，且原復盛公司被收購前帳上並無商譽及商標權等無形資產，上訴人即無因分割而受讓商譽之餘地。該判決所為上述判斷結果，並經本院107年度判字第246號判決審認無違背法令情形，而將上訴人所提上訴駁回。上訴人雖於本件訴訟中，提出原復盛公司經營股東與橡樹公司於97年3月31日簽訂之股東協議書，然上述股東協議書於前訴訟程序最後事實審言詞辯論終結（105年11月8日）前即已存在，並經上訴人於前訴訟中援引其中第8.2條有關強賣權之條款，為對己有利之主張，並非新訴訟資料。況上訴人此次執以主張原復盛公司經營股東對新復盛公司已不具控制能力之該協議書第5.2條（b）款項次（i）、（ii），係約定原復盛公司經營股東與橡樹公司各佔新復盛公司半數董事席次，新復盛公司之直接、間接子公司董事會或其他類似管理組織，亦以相同比例安排轉換董事；同條（e）款項次（i）約定新復盛公司之管理事務由董事會承擔最終責任，項次（ii）約定第5.3條第（h）款關於該協議書附錄3所列包括股權或債務融資、庫藏股及股利政策等「財務方針」，併購、營運計畫

及預算訂定、業務調整及跨足全新領域與各項規章制度等「營運方針」，及高階管理人員聘用與員工激勵計劃等「人事方針」等重大營運事項，需由董事會決議，且未經董事會批准，任何股東或高級職員均不得作出決定，項次（iii）約定執行長（即經理人）隸屬於董事會之下並依董事會決議而管理公司事務，暨第（f）款約定董事會主席最初應由李後藤擔任，主席不具有決定票，自以上約款內容，均無法獲致橡樹公司經營團隊與原復盛公司經營股東如就新復盛公司之經營理念或決策相衝突時，橡樹公司之經營團隊可實際有效攔阻原復盛公司經營股東貫徹其營運決策之結論，自不足以推翻原審法院103年度訴字第1638號判決，依據原復盛公司經營團隊就其所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權，且新復盛公司董事監察人席次合計6席，董事4席中2席及監察人2席中1席均為原復盛公司原經營團隊，經理人亦由原經營團隊李亮箴擔任，另合併後原復盛公司經營團隊被留用，執行長將直接向董事長報告，並依董事會決議管理公司事務等情，所為原復盛公司經營股東對於新復盛公司仍具有控制能力之判斷。又財務會計準則公報第31號之發布與第1次修訂日期分別為89年9月7日及94年9月22日（參見該號公報第34段規定），與會研會97、99年函之發布日期，均在前訴訟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。上訴人於前訴訟程序未曾引用財務會計準則公報第31號及會研會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，依上開爭點效之法理，本件無以為相反之認定。上訴人主張繼受自新復盛公司97年合併案所生商譽並不存在，則其援引所得稅法及營利事業所得稅查核準則之規定，就該等繼受新復盛公司商譽為105年度之攤折（74,396,938元），自非有據，被上訴人就此否准認列，核無違誤等語。雖以原判決違背法令為理由，惟核其上訴理由，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　　109　　年　　7　　月　　30　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　嫈

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　30　　日

書記官　張　玉　純