最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第149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11月18日臺北高等行政法院108年度再字第92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、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.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。

2.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；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或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。

3.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，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，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、案件之原因事實及爭訟經過說明：

1.就上訴人民國97年度至101年度各稅捐週期之營利事業所得稅核課處分，上訴人針對商譽攤提等法律適用爭議，提起行政爭訟，均經判決敗訴確定，其客觀經過如下所示。

A.訴外人荷蘭商Cooperatieve Valiant APO Global U.A.（下稱荷商Valiant公司）於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（下稱勇德公司），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（即本案上訴人）。

B.上訴人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，均經被上訴人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。上訴人均不服，循序提起行政爭訟，經本院分別以107年度判字第245號判決、107年度判字第247號判決、108年度判字第115號判決（即本案再審對象，詳後所述）、107年度判字第286號判決及107年度判字第288號判決，均駁回上訴人之上訴而確定。

2.上訴人針對其99年度營利事業所得稅核課處分之行政訴訟結果，又提起本件再審之訴及上訴之客觀經過。

A.上訴人99年度營利事業所得稅額之計算，申報與核定間之差異數如下所述。

(1).各項耗竭及攤提：

(A).申報金額為676,297,602元。

(B).核定金額為20,222,703元。

(2).利息支出：

(A).申報金額為91,955,946元。

(B).核定金額為55,759,134元。

(3).大陸地區來源所得在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅可扣抵之稅額：

(A).申報金額為1,301,653元。

(B).核定金額為845,887元。

B.上訴人因此對該年度之營利事業所得稅核課處分，提起行政爭訟，最後經臺北高等行政法院（下稱原審法院）以105年度訴字第938號判決（下稱前審判決）駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，又經本院以108年度判字第115號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。

C.上訴人乃以原確定判決為再審對象，針對「耗竭及攤提應否認列」之爭點，主張該確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款及第14款之再審事由，向本院提起再審之訴，本院處理結果如下：

(1).建立在行政訴訟法第273條第1項第1款規定之再審事由部分，其再審之訴本院以108年度裁字第1241號裁定駁回。

(2).建立在行政訴訟法第273條第1項第14款規定之再審事由部分，其再審之訴本院以108年度裁字第1242號裁定移送原審法院審理。

D.原審法院受理前開再審之訴後，作成108年度再字第92號判決（下稱原判決），以顯無再審理由為據，駁回上訴人所提再審之訴，上訴人因此提起本件上訴。

三、原判決駁回上訴人所提再審之訴，其理由形成如下：

1.再審事由抽象法理之闡明：

A.再審程序旨在補上訴制度之窮，是其具有補充性，基此再審補充性原則，再審之訴之提起，皆以當事人未於上訴程序主張其事由，或因不可歸責於己之事由而不為主張者為限，否則不許當事人據為再審理由。

B.而行政訴訟法第273條第1項第14款所定「原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」之再審事由，係指：

(1).當事人在前訴訟程序已提出於事實審法院之證物，而事實審法院漏未加以斟酌，且該證物為足以影響判決結果之重要證物者而言。

(2).亦即該項證物如經斟酌，原判決將不致為如此之論斷。若非前訴訟程序事實審法院漏未斟酌其所提出之證物，

或縱經斟酌亦不足以影響原判決之內容，或原判決曾於理由中說明其為不必要之證據者，則均不能認為具備本款規定之再審事由。

2.本案不具備前開再審事由之法律涵攝說明：

A.本案有關商譽攤提之判準實體規範說明：

(1).若企業僅有股權結構之調整或重組，則該企業未能因該併購而提升經營效率或產生任何綜效，自無因併購所生之商譽產生。

(2).因此形式上符合企業併購法第4條第4款之收購行為，惟實質上僅屬股權結構之調整或重組，企業未能因該併購而提升經營效率或產生任何綜效，則該企業併購自無商譽之產生，即無行為時企業併購法第35條攤銷商譽成本規定之適用。

(3).財務會計準則公報第7號第16段第1項明定「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。」

B.前審判決已表明以下之法律涵攝理由：

(1).參照公開收購說明書可知，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，且上訴人公司董事監察人席次合計6席，董事4席中2席，包括董事長李後藤及董事李亮箴屬原經營團隊，監察人2席中1席（黃薰慧）為原經營團隊，且經理人係原經營團隊李亮箴擔任。

(2).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，尚難認原復盛公司股東持股雖過半，但其持股無控制能力。

(3).上訴人以原經營團隊無權任免董事會過半成員，無權主導董事會超過半數投票權，董監席次未超過半數，橡樹資本管理有限公司（Oaktree Capital Management,LLC，下稱橡樹公司）可行使強賣權等情，主張原復盛公司

不具控制能力云云，洵不足採。

(4).上訴人雖形式上吸收合併原復盛公司，然經濟實質上僅係股東架構之轉換，故依經濟實質認原復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產。

C.原確定判決也表明如下之法律涵攝理由：

(1).原復盛公司經營團隊透過前述轉投資架構，由原持有46.8%股權轉變為間接持有上訴人51.8%股權，而上訴人另48.2%股權為橡樹公司間接持有。

(2).截至96年12月31日為止，上訴人公司員工人數0人，營業收入0元，並無何營業活動等情，為原審確定之事實，核與卷內證據資料尚無不符。故前審判決並無上訴人所指有違反證據法則、論理法則及經驗法則之情。

(3).合併後上訴人除股東架構之轉換外，仍由原復盛公司原經營團隊對於合併後之上訴人具有控制能力。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，合併後存續之上訴人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，上訴人無併購商譽攤銷之適用。

D.原確定判決肯認前審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，何以不足採取，予以指駁甚明，自無就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之情事。

E.上訴人主張原確定判決對「本件原復盛公司之原經營股東於併購後是否具有對上訴人控制能力」一節之事實判斷，僅以一語帶過，為足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之再審事由云云。依其起訴之事實及理由，無非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，與行政訴訟法第273條第1項但書揭示之再審制度補充性有違，難謂有據。是其本件再審之訴顯無理由。

四、上訴人之上訴理由則謂：

1.原判決對本件原復盛公司經營股東於併購後是否具有對上訴人控制能力事實之判斷上，攸關至鉅之原復盛公司經營股東在上訴人及持有上訴人100%股東之境外控股公司相關董事會，所擔任之董事席次皆未能過半等事實重點，僅係照錄前程序予以一語帶過，並未依職權調查證據之判決內容，而於相關事實呈現未達優勢蓋然性之證明程度時，作出原復盛公司經營股東具有對上訴人控制能力之判斷。顯有認定事實違反論理法則、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之情事。

2.在上訴人已無權任免上訴人及持有上訴人100%股權之境外控股公司相關董事會超過半數成員之客觀事實基礎下，即應適用財務會計準則公報第7號第16段第1項之規定（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」）。

五、經查：

1.本案之單一法律適用爭點即是「在上訴人與原復盛公司合併，原復盛公司在形式上消滅後，原復盛公司之原經營團隊是否仍能控制上訴人」。而「能否控制」之判準，當然是「上訴人公司營運決策之掌握」。而此項營運決策掌控權之決定，可從二個面向來觀察，即「作成決策之權限為何一主體掌握」，與「推翻決策之權限為何一主體所掌控」。實則在本案中，原確定判決及前審判決在理由中，均已明確指出「原復盛公司之原經營團隊，實際掌控上訴人公司之日常營運決策」。此時要判斷該經營團隊對上訴人有無控制能力，即應視其營運決策有無被上訴人公司之另一經營團隊推翻之可能。

2.但依上訴人提出之股東協議書全部記載內容觀之，實在無法得出「前開二經營團隊之經營理念或決策相衝突時，橡樹公司之經營團隊，可以實際『有效攔阻或推翻』原復盛公司經

營股東營運決策之貫徹」之具體事證。上訴人自身也從未正面論述「攔阻手段有效」之具體內容為何。僅是不斷為抽象之論述，要求法院審酌並認定「原復盛公司經營股東對上訴人之實質控制能力不存在」云云。而對前審判決或原確定判決有何「足以影響於判決結論之重要證物漏未斟酌」之再審事由存在一節，並無具體論述。是其前開上訴理由，顯非對原判決違背法令之具體指摘。

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。

六、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　　2　　月　　13　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　2　　月　　13　　日

書記官　徐　子　嵐