最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第157號

上　訴　人　復盛應用科技股份有限公司
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6月6日臺北高等行政法院108年度再字第33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、緣上訴人民國100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）177,770,233元，其中166,443,7

11元係商譽之無形資產攤折數，被上訴人以系爭商譽係99年11月1日因分割受讓源自於復盛股份有限公司【原名勇德國際股份有限公司，於96年間透過公開收購及現金合併之方式，併購當時掛牌上市之復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司），併購後更名為復盛股份有限公司（下稱新復盛公司）】之商譽，惟新復盛公司97至99年度申報之無形資產─商譽，業經被上訴人否准認列，故上訴人列報本年度商譽亦無所附麗，乃否准認列，核定其各項耗竭及攤提為11,326,522元（177,770,233元-166,443,711元）；另列報前10年核定虧損本年度扣除額98,908,624元，經被上訴人核定為0元，應補稅額45,109,897元。上訴人循序提起行政訴訟經臺北高等行政法院105年度訴字第1022號判決（下稱前程序原審判決）撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。被上訴人提起上訴，經本院107年度判字第269號判決（下稱原確定判決）廢棄原判決，並駁回上訴人在第一審之訴。嗣上訴人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。其中關於行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由部分，本院以108年度裁字第26號裁定移送原審法院審理，案經原審法院以108年度再字第33號判決（下稱原判決）駁回上訴人再審之訴，乃提起本件上訴（至上訴人本於行政訴訟法第273條第1項第1款部分，已由本院108年度判字第18號判決駁回）。

三、上訴人對原判決上訴，主張：

㈠、財務會計準則公報第25號「企業合併─購買法之會計處理」第2段係適用於收購公司控制能力取得之情形，至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不具有控制能力而形成二公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，則被收購公司將因該非聯屬之收購公司對其併購取得控制能力而消滅，收購公司對此有併購經濟實質而非單純股東結構轉換之交易，自應適用購買法會計處理，而會有商譽價值之產生，並

為嗣後依據企業併購法辦理分割之分割後公司（即上訴人）受讓之淨資產範圍。

㈡、依財務會計準則公報第7號第16段第1項及第2項規定可知，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。此部分法令適用雖非證物，但為本案判斷原經營股東對新復盛公司是否未保有控制能力所應斟酌證物之法據，與該應斟酌之證物同等重要，如經上訴人為反證證明之提出，自應予以認事用法之判斷方符法律適用之三段論法原理。

㈢、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之反證證明，原判決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財務會計準則公報第7號第16段第1項但書之反證證明論述其理由，仍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，顯有任意截取片斷證據而未究明完整事實全貌之重要證物漏未斟酌之情事，自構成判決違反論理法則、經驗法則、證據法則，及不備理由之違法等語。

四、惟上訴人於原審主張原確定判決對於舊復盛公司之原經營股東於併購後已不具有對新復盛公司控制能力事實之判斷上，攸關至鉅之財務會計準則公報第7號第16段第1項但書之規定核心及第2項但書第（3）點及第（4）點規定之事實重點，均一語帶過，即認「難謂」原經營股東對於新復盛公司具有控制能力，係構成行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事

由，已據原判決論明：所謂證物乃指用供證明待證事實之證據資料而言，財務會計準則公報第7號第16段第1項但書及第2項但書第（3）點及第（4）點規定，涉及判決適用法令之問題，財務會計準則公報並非行政訴訟法第273條第1項第14款之證物，且原確定判決業已審酌上開規定，於判決理由六、㈢判斷：「……該公報（即財務會計準則公報第7號）第16段第1項前段已明定：『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。』縱原經營股東並無權任免被上訴人（即本件上訴人，下同）董事會超過半數成員，亦非所問；被上訴人若欲推翻上開推定，自應提出足夠之證據以證明之，被上訴人雖提出新復盛公司以荷商公司於西元2007年所制定公司章程第10.2條之規定，惟該章程受拘束者為荷商公司本身，且縱使橡樹公司行使強賣權，原經營股東亦可選擇優先承購，尚無橡樹公司行使強賣權，即足以致使原經營團隊喪失持股情事，是難僅因契約中有強賣權之規定，即謂原經營股東持股超過50％對公司仍屬無控制能力，故持有股權之多寡即具備主導權。至於被上訴人所提97年至100年董事會議事錄，僅能證明橡樹公司之股東在會議中之發言及意見，受到相當之重視而未被忽略而已，此與橡樹公司對於被上訴人是否具有控制能力係屬兩事，被上訴人將其混為一談，亦非可取。」即原確定判決已敘明肯認前程序原審判決就舊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，自無上訴人所指有「就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」等情，因而判決駁回上訴人再審之訴。經核上訴人之上訴理由，無非係就前訴訟程序之事實認定及證據取捨事項再為爭執，而就原判決駁回其再審之訴之論斷理由，究有如何不適用法規、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，則未具體指明，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　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　王　碧　芳

法官　蘇　嫊　娟

法官　高　愈　杰

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　2　月　13　日

書記官　陳　品　潔