最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第46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
送達代收人　呂淑華

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4月29日臺北高等行政法院107年度再字第103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、緣訴外人荷蘭商Cooperatieve Valiant APO Global U.A.(

下稱荷商Valiant公司）於民國96年5月間設立訴外人勇德國際股份有限公司，於97年間合併吸收復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司），並同時更名為復盛股份有限公司（下稱新復盛公司）。嗣上訴人102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）80,231,489元，經被上訴人否准認列其中於99年11月1日受讓自新復盛公司分割電子事業部門之相關營業（包含資產、負債、相關股東權益調整項目及營業）所取得商譽之本年度攤提數74,396,938元，乃核定上訴人102年度各項耗竭及攤提為5,834,551元，應補稅額12,844,124元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院以106年度訴字896號判決（下稱原審前判決）駁回，上訴人不服，提起上訴，經本院以107年度判字第289號判決（下稱原確定判決）駁回上訴確定在案。上訴人猶未服，主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第14款之再審事由，向本院提起再審之訴，就其中行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由部分，本院以107年度裁字第1720號裁定，移送原審法院審理，案經原審法院以107年度再字第103號判決(下稱原判決)駁回上訴人再審之訴，乃提起本件上訴。另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107年度判字第622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(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（即本件之上訴人）受讓之淨資產範圍。由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。㈡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，且在第7號公報第16段第1項但書及第2項但書規定，均係就特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，所為原則性構成要件之例外性排除適用之情況下，可得出屬概括規定之第1項但書反證證明並未排除同條第2項但書所列證據呈現不具可操控性之相反內容適用之應有事實推理，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第7號公報第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，顯有任意截取片段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。㈢原確定判決未就原判決有關第7號公報第16段第2項但書所列證據呈現不具可操控性之情況，非可作為第1項但書事實認定基準之見解提出其意見，卻對第7號公報第16段及第25號公報第2段之判斷本件併購交易是否涉及控制能力取得，及有無購買法會計處理適用，而會有可由上訴人分割受讓之商譽產生等應斟酌證物之依據，未有任何論及之情況下，即以原

經營股東由原持有46.8%股權轉變為間接持有新復盛公司51.8%股權，及新復盛公司為一新成立公司之事由，認定所為之併購交易為單純股東架構之轉換，仍由原經營股東具有對新復盛公司之控制能力。原確定判決未考慮新投資方橡樹公司參與投資經營後，能掌握新復盛公司半數董事席次而具有使原經營股東無法主導及監管公司財務、營運及人事方針之重大影響性，何能以就此部分之相關證物未有所調查。是上訴人指摘原判決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，並非無據等語，並聲明：原審前判決、原確定判決及原判決均廢棄。訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

四、查上訴人以本院原確定判決「對原復盛公司（即舊復盛公司）之原經營股東於併購後是否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所需審究同段第2項但書第（3）點、第（4）點規定之事實重點隻字未提，即認原經營股東仍具有對新復盛公司控制能力……」構成行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由。惟查，原審前判決論述：原復盛公司依合併契約雖為消滅公司，惟原來的經營團隊將被留用之條款，原復盛公司代表人李後藤為存續公司之首任董事長，員工亦由存續公司依原聘僱條件繼續聘僱留用並承認其任職年資，另原復盛公司經營股東即李後藤家族，亦經由前述海外轉投資架構，由持有原復盛公司46.8%股權，轉變為間接持有新復盛公司51.8%股權。且消滅公司經營股東李後藤家族，由持有消滅公司即原復盛公司46.8%股權，藉由轉投資荷商Valiant公司而變為間接持有新復盛公司51.8%股權，是被上訴人認定勇德公司係為系爭合併案而設立之公司，原復盛公司並未因合併而消滅，實係原復盛公司之經營股東，經由股權結構之調整，而以間接持有過半數股權之方式繼續經營，對新復盛公司仍具有控制能力，尚屬有據。又第7號公報第16段第2項固規定：……「投資公司直接或間接持有被投

資公司有表決權之股份雖未超過50%，但若有下列情況之一者，仍視為對被投資公司有控制能力：(1)與其他投資人約定下，具超過半數之有表決權股份之能力。(2)依法令或約定，可操控公司之財務、營運及人事方針。(3)有權任免董事會（或約當組織）超過半數之主要成員，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。(4)有權主導董事會（或約當組織）超過半數之投票權，且公司之控制操控於該董事會（或約當組織）。(5)其他具有控制能力者。」惟前開但書規定係針對投資公司持有有表決權股份未超過50%，但符合該規定所列情況，仍得認有控制能力之依據，並非作為認定投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權股份超過50%，但無控制能力之基準，是上訴人以原復盛公司經營股東於新復盛公司所任董監席位未逾半數，而執前開規定主張原復盛公司經營股東對新復盛公司已無控制能力，尚有未合等語。原判決論述上開原審前判決經上訴後，經本院原確定判決理由五、已敘明：「（二）……新復盛公司原名勇德公司，於96年5月8日設立，資本額100萬元，唯一股東為荷商公司，96年7月24日辦理增資21,875,482,460元，用以公開收購舊復盛公司股權，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。惟因上開資金來源係由舊復盛公司董事長李後藤等33人（包括李氏家族28人及家族成員成立之5家投資公司，下稱舊復盛公司經營團隊）透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式匯款至荷商公司，用於收購舊復盛公司流通在外股份，並於97年1月1日吸收合併舊復盛公司。舊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新復盛公司51.8%股權，而新復盛公司另48.2%股權為橡樹公司間接持有；又新復盛公司截至96年12月31日公司員工人數0人，營業收入0元，並無何營業活動等情，……。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

新復盛公司僅為舊復盛公司股東架構之轉換，舊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，新復盛公司無併購商譽攤銷之適用。故上訴人即無因分割而受讓商譽之餘地。原判決並就上訴人援引財務會計準則公報第7號第16段第1、2項規定及新復盛公司與橡樹公司之契約有關強賣權之約定而為舊復盛公司對新復盛公司並無控制能力之爭執，何以不足採取，予以指駁甚明，核無違誤，……（三）……上訴意旨再就原審取捨證據、認定事實之職權行使，及已詳為論斷之事項，主張：舊復盛公司於新投資人橡樹公司加入後，已不具對新復盛公司之控制能力，……云云，指摘原判決違法，並無可採」等語。可見本院原確定判決已敘明肯認原審前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；及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，予以指駁在案，並無違誤等語。因上訴人所提相關證物，於本院原確定判決及原審前判決之理由形成過程中，均已予斟酌。只是法院斟酌後之法律涵攝判斷，與上訴人之主觀期待不符而已。原審因本件並無「對足以影響判決結果之重要證據漏未審酌」之情事，故以原判決駁回上訴人再審之訴。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，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　　1　　月　　16　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　劉　介　中

法官　曹　瑞　卿

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　109　年　1　月　17　日

書記官　徐　子　嵐