# 臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年7月11日辯

原　　告　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　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美
訴訟代理人　陳季季

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年2月21日台財法字第10813902250號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）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日合併吸收復盛股份有限公司（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Valiant公司又於99年9月設立100%持股之原告。

（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年度起至101年度營利事業所得稅申報，逐年為商譽攤提，均經被告以該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，終經最高行政法院分別以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號判決就各該（97至101）年度之核定駁回新復盛公司上訴而告確定。

（三）其間，原告於99年11月1日受讓自新復盛公司分割運動器材與精製品事業部門等現金產生單位，其中所受讓之商譽帳列數新臺幣（下同）2,496,655,672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。嗣原告辦理99年度至103年度營利事業所得稅結算申報，亦逐年將其所主張99年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折。惟被告仍以新復盛公司系爭合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，否准認列原告99年度至103年度辦理營利事業所得稅申報認列之商譽攤提數，並據以補徵所得稅額。原告均不服，循序提起行政爭訟，其中99年度至101年度分經最高行政法院以108年判字第72號判決（108年2月21日）、107年度判字第269號判決（107年5月10日）及107年度判字271號判決（107年5月10日）駁回原告上訴或起訴而告確定。

（四）原告辦理103年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提168,954,729元，其中166,443,711元即係前述99年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數，經被告否准認列，核定原告103年度各項耗竭及攤提為2,511,018元，補徵稅額28,295,431元。原告不服，循序提起本

件行政爭訟。

二、原告起訴主張：

原復盛公司與新復盛公司為不具控制能力之非聯屬公司，依財務會計準則公報（下稱財會公報）第25號第2段規定，即應有因收購成本分攤而可由原告受讓之商譽產生。原復盛公司經營管理階層對於新復盛公司不具有實質控制力，此由新復盛公司之章程第10.2條規定，董事會決議須一致決，而該公司4席董事中，原復盛公司經管理階層僅佔1席可證，原復盛公司經營管理階層對於新復盛公司董事會決策、財務、營運、人事方針均已不具控制能力。再者，原復盛公司經營股東雖持有新復盛公司51.8%之股權，惟新投資方橡樹公司除持有48.2%股權，能影響公司重大議決事項外，橡樹公司尚得行使強賣權，使原復盛公司經營股東有被迫出售持股而退出經營之虞，亦證原復盛公司經營股東已不具有控制能力，原處分未審究上情，致未能正確適用財會公報第25號第2段「取得控制能力應適用公平價值之購買法」為會計處理，而為新復盛公司系爭合併案無商譽產生之認定，顯有違誤。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被告則以：

新復盛公司收購原復盛公司之資金中，有113億元係原復盛公司經營團隊輾轉透過成立於國外之母子孫公司匯款至荷商Valiant公司，故原復盛公司經營團隊透過轉投資架構，由原持有46.8%股權轉變為間接持有新復盛公司51.8%股權，新復盛公司其餘48.2%股權則由橡樹公司持有。是以，收購原復盛公司之資金來源一部來自原復盛公司經營團隊；而新復盛公司主要營業項目、經營團隊均與原復盛公司無重大改變，新復盛公司亦無計畫改變原復盛公司之業務、財務、生

產、內部組織、股東結構、資產配置或營運方式，並無因組織調整而發揮企業經營效率之實際績效，核與企業併購法立法目的不符，自無行為時該法第35條攤銷商譽成本之規定適用之餘地。本件分割受讓之商譽，以新復盛公司之合併商譽存在為事實前提。新復盛公司97年1月1日吸收合併原復盛公司實係組織內部調整，並無商譽產生，原告即無從受讓商譽，原核定否准原告認列該等商譽攤銷數並無違誤等語。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

（一）按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」「營業權、商標權、著作權、專利權及各種特許權等，均限以出價取得者為資產。」「各項耗竭及攤折：一、……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：……（四）商譽最低為5年。」為行為時所得稅法第24條第1項前段、第60條第1項及營利事業所得稅查核準則第96條第3款所規定。

（二）如事實欄所載事實，為兩造所不爭執，並有原告103年度營利事業所得稅結算申報書及事實欄所載各判決影本等件在卷為憑，自堪認為事實。原告辦理103年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提168,954,729元，其中166,443,711元為即係前述99年間受讓新復盛公司分割之營業而繼受取得之商譽攤折數，為原處分所否准認列。兩造爭執，聚焦於新復盛公司97年合併吸收原復盛公司進行評價產生之商譽存在與否此節。就此，原告於前述終局確定判決之訴訟程序中，始終以原復盛公司經營管理階層對於新復盛公司不具控制能力等為詞，而為新復盛公司合

併吸收原復盛公司確實產生商譽之主張；於本件訴訟程序，仍為相同之主張。

（三）惟核：

1.訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力，為行政訴訟法第213條所明定。所謂訴訟標的，依通說見解，採取「訴訟請求權」與「訴訟原因」共同決定之雙體訴訟標的概念，亦即，包括原告請求法院判決之聲明（即實體判決之聲明）暨原因事實之主張兩項。以撤銷訴訟為例，訴訟標的包含「撤銷原處分」及「原處分違法損害原告權利之事實」。而確定力及於確定終局判決中經裁判者，意指其確定力僅及「訴訟標的受判決」之範圍，也就是限於訴訟當事人在訴訟中之「爭執標的」，而非以原告起訴狀所表示之聲明及訴因為準。因此，在認定確定力範圍時，所應依據者，原則上雖為判決主文，而非判決理由，但在理解判決主文時，必須參照判決理由。

2.在此訴訟法技術意義下之訴訟標的，前後二訴如果標的「同一」，後訴之提起應依行政訴訟法第107條第1項第9款規定，以其訴訟標的為確定判決之效力所及，以裁定駁回之。前後訴訟之標的若非同一，但前訴確定終局判決中有關訴訟標的（含聲明及原因事實主張兩項）之判斷，成為規範當事人間法律關係之基準，於法律及事實均未變動之情況下，當事人即不得於新訴訟中為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（最高行政法院72年判字第336號判例意旨參照）。此際，前訴之當事人如猶以與原確定判決確定力範圍相反之理由為據，提起訴訟標的與前訴不同之

後訴者，法院應以判決駁回之。此亦經最高行政法院95年2月份庭長法官聯席會議舉例：「……納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。」揭示至明。

3.本件原告就被告否認系爭受讓自新復盛公司商譽存在，有所不服，因此，對被告逐年否准原告認列該商譽攤提之處分，均循序提起撤銷訴訟救濟。各該年度處分訴訟之標的，均包含「撤銷否准認列系爭商譽之（各該年度）處分」（聲明）及「被告以系爭商譽不存在而否准認列系爭受讓自新復盛公司商譽（各該年度）攤銷數，乃有不法而侵害其財產權」（原因事實主張）。而其中99年度至101年度爭訟部分，業經最高行政法院以108年判字第72號判決（108年2月21日）、107年度判字第269號判決（107年5月10日）及107年度判字271號判決（107年5月10日）駁回原告上訴或起訴而告確定。揆諸各該判決理由所示，莫不詳細論述認定新復盛公司於系爭合併案並未產生商譽，原告主張受讓自新復盛公司分割之相關營業而繼受之商譽，當然失其依據，因此肯認各該年度處分否准原告認列系爭受讓自新復盛公司商譽之合法性，而駁回原告之請求。

4.承上，原告持為前揭確定判決與本件訴訟之訴訟標的，雖因處分年度不同而非同一，但標的中關於原因事實主張部分（即被告以系爭商譽不存在而否准認列系爭受讓

自新復盛公司商譽之攤銷數，乃有不法而侵害其財產權），則無不同，始終以新復盛公司系爭合併案是否產生商譽作為爭執標的，法院亦就此審理並為判決確定。基此，前揭確定判決其既判事項，參照其判決理由，當然包含「以新復盛公司合併案商譽不存在而否准原告認列系爭受讓自新復盛公司商譽攤銷數，並無不法而侵害原告財產權」之認定。當事人就此，不得於其他訴訟中與此確定判決意旨相反之主張，本院亦不得為相反之認定，以免訴訟資源之浪費及裁判歧異。當然，原告持為其原因事實主張所依據之各項爭點，如商譽鑑價報告是否真實、新復盛公司系爭合併案是否為內部組織調整等，則非訴訟標的內容，前訴訟法院就該等爭點之判斷，尚不生確定力，有釐清必要，併此指明。

5.從而，原告於本件訴訟中再執其繼受新復盛公司合併案所生商譽得逐年攤銷為主張，提起本件訴訟，本院就該主張真偽之判斷，於法律與事實狀況均未變更之情況下，應遵循上開終局確定判決之意旨，而為相同之認定；亦即，原告所主張繼受自新復盛公司97年合併案所生商譽為不存在。因此，原告即無從援引首揭所得稅法及營利事業所得稅查核準則之規定，而就該等繼受新復盛公司商譽為103年度之攤折（166,443,711元），被告就此否准認列，核定原告103年度各項耗竭及攤提為2,511,018元，補徵稅額28,295,431元，自無不合。

五、綜上，原告主張，為無理由。原處分（含復查決定）認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告求為撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項

前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　8　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　許瑞助

法　官　林妙黛

法　官　楊得君

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形 | 所　需　要　件 |
| --- | --- |
| ㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人 | 1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 |

| | |
|---|---|
| ㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。 | |

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　8　　日

書記官　李芸宜