

二、最高行政法院裁判（共二則）

最高行政法院判決

109 年度判字第 436 號

109 年 8 月 14 日

(1) 裁判要旨：

行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實雖非訴訟標的本身，惟其作用在於界定訴訟標的之範圍。稅捐處分撤銷訴訟之訴訟標的是原告所為被訴請撤銷之稅捐處分違法，且原告之權利或法律上利益因此受到侵害之主張。是以對稅捐處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效。

(2) 摘錄案由：

營利事業所得稅事件。

(3) 參考法條：

行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款、第 213 條。

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 宋秀玲

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 8 月 8 日臺北高等行政法院 108 年度訴字第 461 號判決，提起上訴，本院

判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、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% 持股之上訴人。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，均經被上訴人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 號判決就各該（97 至 101）年度之核定駁回新復盛公司上訴而告確定。其間，上訴人於 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 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。被上訴人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，否准認列上訴人 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。上訴人均不服，循序提起行政爭訟，其中 99 年度至 101 年度分經本院 108 年度判字第 72 號、107 年度判字第 269 號及 107 年度判字第 271 號判決駁回上訴人上訴或起訴而告確定。上訴人辦理 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，經被上訴人否准認列，核定上訴人 103 年度各項耗竭及攤提為 2,511,018 元，補徵稅額 28,295,431 元。上訴人不服，循序提起行政爭訟，並聲明：撤銷訴願決定及原處分（即復查決定，原判決誤載為「含復查決定」），經臺北高等行政法院（下稱原審）108 年度訴字第 461 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

（一）上訴人就被上訴人否認其於 99 年間受讓自新復盛公司分割之營業而繼受取得之商譽不服，逐年對被上訴人否准其認列該商譽攤提之處分，循序提起撤銷訴訟救濟，各該年度之訴訟標的均包含訴之聲明——「撤銷否准認列系爭商譽之（各該年度）處分」及原因事實主張——「被告（本院按，即被上訴人）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，有不法侵害其財產權」。其中，99 年度至 101 年度爭訟部分業經本院以 108 年度判字第 72 號判決、107 年度判字第 269 號判決及 107 年度判字第 271 號判決駁回其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，上訴人主張受讓自新復盛公司分割之相關營業而繼受之商譽失其依據，因此肯認各該年度處分否准上訴人認列系爭受讓自新復盛公司商譽之合法性而駁回其訴。

- (二) 上訴人辦理 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 元係 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。就此，上訴人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) 上訴人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（即被上訴人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上訴人認列系爭受讓自新復盛公司商譽攤銷數，並無不法而侵害上訴人財產權」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，原審亦不得為相反之認定，以免訴訟資源之浪費及裁判歧異。
- (四) 上訴人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，原審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，上訴人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，上訴人即無從援引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），被上訴人就此否准認列，核定上訴人 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，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

五、本院按：

- (一) 行政訴訟法第 213 條：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院 72 年判字第 336 號前判例參照）。又行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實雖非訴訟標的本身，惟其作用在於界定訴訟標的之範圍。稅捐處分撤銷訴訟之訴訟標的是原告所為被訴請撤銷之稅捐處分違法，且原告之權利或法律上利益因此受到侵害之主張。是以對稅捐處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效。
- (二) 行為時所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「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。」第 60 條第 1 項規定：「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。」行為時企業併購法第 35 條規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於 15 年內平均攤銷。」行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 96 條第 3 款規定：「各項耗竭及攤折：……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。」經查，本件上訴人主張其辦理 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 99 年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數，經被上訴人否准認列，核定上訴人 103 年度各項耗竭及攤提為 2,511,018 元，補徵稅額 28,295,431 元，上訴人不服，循序提起本件行政爭訟。是以本件先決問題為上訴人是否有於 99 年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數之存在。然上訴人於 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 2,496,655,672 元，係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。上訴人辦理 99 年度至 103 年度營利事業所得稅結算申報，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。惟被上訴人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，否准認列上訴人 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。上訴人均不服，循序提起行政爭訟，其中 99 年度至 101 年度分經本院以 108 年度判字第 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 年度判字第 271 號判決（107 年 5 月 10 日）駁回上訴人上訴或起訴而告確定。又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，亦均經被上訴人以該合併後存續之新復盛公司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，新復盛公司無併購商譽攤銷之適用，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，亦均經本院分別以 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 號判決就各該（97 至 101）年度之核定駁回新復盛公司上訴而告確定。準此，無從認為新復盛公司於 97 年合併吸收原復盛公司有商譽產生，上訴人於 99 年間受讓新復盛公司分割之營業亦無從取得商譽攤折。上訴人 99 至 101 年度所認列之商譽攤提數，均經被上訴人否准，且均經本院前訴訟判決確定，上訴人所主張繼受自新復盛公司 97 年合併案所生商譽事項，業經裁判為不存在，就該法律效果之確認已有既判力。因此於本訴訟，在法律與事實狀態均未變更之情況下，上訴人不得為與前開確定判決意旨相反之主張，本院亦不得為與前開確定判決意旨相反之判斷。本件既無從認為新復盛公司於系爭合併案有產生商譽存在，亦無從認定上訴人受讓自新復盛公司分割之相關營業而有繼受商譽存在，上訴人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），原處分就此否准認列，核定上訴人 103 年度各項耗竭及攤提為 2,511,018 元，補徵稅額 28,295,431 元，訴願決定予以維持，均無不合，上訴人請求撤銷原處分及訴願決定，即屬無據。原判決駁回上訴人之訴，並無不合。

- （三）上訴人主張其於 99 年度自新復盛公司分割受讓其因合併原復盛公司所產生之商譽，並自 99 年度起分年攤銷費用，雖 99 至 101 年度之行政訴訟案件業經本院判決駁回而告確定，然其判決之既判力及遮斷效僅及於各該年度之判決主文所判斷之訴訟標的，即僅及於確認上訴人對於被上訴人所為「剔除 99 至 101 年度商譽攤銷費用之行政處分」無撤銷請求權，及「剔除 99 至 101 年度商譽攤銷費用之行政處分」並未違法或損害上訴人權利或法律上之利益，並未及於系爭 103 年度爭執標的之法律關係云云。經查，既判力固發生一事不再理及確認效之拘束作用，惟兩者仍有不同，應予辨明。原審業已指出本件訴訟裁判標的與前揭本院確定判決之訴訟裁判標的並不相同，因此原審並未以訴訟標的為確定判決效力

所及，亦未依行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款裁定駁回上訴人之訴。原審係以既判力之確認效，認為後訴法院受前訴法院判決之拘束，應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，原判決並無理由矛盾之情事。再者，上訴人 99 至 101 年度所認列繼受自新復盛公司 97 年合併案商譽所生之商譽攤提數，均經被上訴人否准，且均經本院前訴訟判決確定，此為既判事項。本件上訴人再執其繼受新復盛公司合併案所生商譽得逐年攤銷，主張其 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繼受取得之商譽攤折數，兩造及審理本件訴訟之行政法院應受新復盛公司 97 年合併案並未產生商譽、上訴人 99 年間受讓新復盛公司分割之營業並無取得商譽攤折數等既判事項之拘束。上訴人前開主張，核屬對繼受新復盛公司商譽攤折否准認列處分，為反於既判事項之爭執，自無可採。又原判決援引本院 95 年 2 月份庭長法官聯席會議決議，旨在說明，後訴訟法院應以該確定判決為基礎作成判決，不能為相反於該確定判決內容之判斷，而為舉例，並未肯認兩者案情相同。上訴人主張該決議係就同一具體課稅處分事件之行政措施，與本件屬不同年度之另案營利事業所得稅申報之課稅處分事件情形不同，自不能比附援引，執以指摘，尚有誤會，亦非可採。

(四) 綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

最高行政法院第二庭

審判長 法官 吳 東 都

法官 高 愈 杰

法官 胡 方 新

法官 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

最高行政法院裁定

109 年度裁聲字第 707 號

109 年 8 月 20 日

(1) 裁判要旨：

行政訴訟法第 116 條第 2 項規定：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」可知，倘因原處分或決定之執行，對聲請人將發生難於回復之損害且情況急迫，並其停止於公益無重大影響或當事人之訴在法律上非顯無理由者，即合於停止執行之要件。又行政訴訟法第 116 條第 2 項規定雖未如同訴願法第 93 條第 2 項、第 3 項所規定，將「行政處分合法性顯有疑義」，列為訴訟繫屬中得向行政法院聲請裁定停止執行之事由，然而訴願法第 93 條第 2 項以行政處分之合法性顯有疑義作為停止執行之類型，係仿自德國行政法院法第 80 條第 4 項第 3 句規定，德國通說認為該規定在行政法院審理停止執行之聲請時，亦得類推適用。而且同樣向行政法院聲請停止執行，只因聲請時點不同（訴訟繫屬前後）而異其得准許之事由，並無實質理由。何況當行政處分之合法性顯有疑義時，仍聽令其執行，實與法治國之依法行政原則大相違背。在此情形，原處分並無立即執行之公益。因此，於訴訟繫屬後始向行政法院聲請停止執行者，應可類推適用訴願法第 93 條第 3 項、第 2 項規定，可以「原行政處分之合法性顯有疑義」作為獨立停止執行之事由。