最　高　行　政　法　院　裁　定

110年度上字第20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　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109年11月12日臺北高等行政法院109年度訴字第86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；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。是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；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該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。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，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、上訴人原名勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司），於民國97年1月1日與復盛股份有限公司（下稱原復盛公司）合併，並更名為復盛股份有限公司即上訴人。上訴人104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）287,559,540元、依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額2,294,361元，經被上訴人核定為19,018,515元、1,753,724元，併同其餘調整，應補稅額46,482,944元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人追認境外可扣抵稅額540,637元，其餘復查駁回。上訴人就各項耗竭及攤提部分仍表不服，循序提起行政訴訟，請求判決訴願決定及原處分（即108年7月17日財北國稅法一字第1080027360號復查決定）不利於上訴人之部分均撤銷。經原審法院判決駁回。

三、上訴人對原判決上訴，主張：因與本件爭議相同之其他年度案件，對於應考量中華民國會計研究發展基金會（下稱會研會）發布之財務會計準則公報（下稱財會公報）第7號（下稱第7號公報）第16段第1項但書規定之關鍵法令，僅一語帶過甚或隻字未提，故為使本件事實審法院對第7號公報第16段第1項但書規定能有實質審酌，乃於起訴階段論述與第7號及財會公報第25號（下稱第25號公報）整體相關連之財會公報第31號（下稱第31號公報）及其相關釋示規定之理由，上訴人並未與其他年度案件為相反之主張。惟原判決截取有關上訴人為一新成立公司等無關第25號公報第2段所定購買法會計處理適用之事實，及在未對本件所應適用之第7號公報第16段第1項但書及其相關連之第31號公報與相關釋示規定有任何探究之情況下，即作出原復盛公司經營股東對上訴人具有控制能力之認定，之後僅以「另第31號公報及會計研究發展基金會函，經核亦無足以推翻原判斷」之倒果為因且未具任何理由論述之詞，即詮釋出第7號公報第16段第1項但書有關「持有股權比例過半但不具有控制能力」之類型化實質意涵，應包括持有股權比例過半之一方投資人與他方投資人因合資契約之成立，而於被投資事業董事會擔任之董事席次

各占半數之情形，所需承接之第31號公報與其相關釋示規定，予以一語帶過，顯背離三段式論法應有演繹論證之事理。又上訴人於原審有提出原復盛公司經營股東與新投資方橡樹資本管理有限公司（Oaktree Capital Management,LLC，下稱橡樹公司）簽訂之股東協議書，依其第5.2條第（b）款項次（i）、（ii）、第（e）款項次（i）、（ii）、（iii）、第（f）款等內容，加以上訴人係由境外控股公司百分之百持有，依公司法規定其股東會職權由董事會行使，而應回歸股東協議書之契約約定，堪認該股東協議書為符合第31號公報「防止任何一合資控制者單獨控制整個經濟活動」之合資契約成立，而為判斷原復盛公司經營股東已不具有對上訴人控制能力之重要證據。雖上訴人於先前年度相關訴訟程序已援引上述股東協議書第8.2條關於股份強賣權之條文，惟其事實審法院未依行政訴訟法第125條及第133條規定職權調查該股東協議書完整內容，亦未使兩造為充分適當之辯論，或就此部分重要證據未予調查情形說明其理由，自屬於本件訴訟得使用足以推翻原判斷之新訴訟資料，而無爭點效之適用。惟原判決一方面肯認此部分訴訟資料之提出，卻未依其證據呈現原復盛公司經營股東與橡樹公司二方投資人對上訴人之掌控勢均力敵之事實，並漏未就原復盛公司經營股東同樣亦無法在未得橡樹公司同意之情形下，單方面決定上訴人之人事、財務、營運等事項，仍無礙原復盛公司經營股東無法具有對上訴人個別之控制能力有所審酌考量，又謂所提出之股東協議書全文非屬新訴訟資料，實有違反訂定合資契約協定下之公司控制能力已非任何一方投資人所掌握之經驗法則、證據之事實認定應有推理之論理法則、認定事實不依證據及未說明其不予採信理由之證據法則之違背法令等語。雖以原判決違背法令為理由，惟查原判決已論明勇德公司於96年5月8日為訴外人荷蘭商Coöperatieve Valiant APO Global U.A.設立後，自96年5月8日至96年12月31日（合併基準日前）間，公司之主要營業活動尚未開始、員

工人數0人，其創業期間主要致力於財務規劃、資金籌措等活動。另原復盛公司依合併契約雖為消滅公司，惟合併契約明定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，完成合併後更名為「復盛股份有限公司」，與原復盛公司主要營業項目並無重大改變，主要經營管理階層均相同。且合併後原復盛公司經營團隊持有上訴人51.8%股權，另48.2%股權為橡樹公司持有，原經營團隊所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權；合併後原經營團隊被留用，執行長將直接向董事會報告，並依董事會決議管理公司之事務。又上訴人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，另經理人係原經營團隊李亮箴擔任。是以，原復盛公司經營團隊持有上訴人超過50%股權、仍占上訴人一半之董監事席次、董事長及執行管理階層之經理均由原經營團隊續任、合併後上訴人之營運及業務經營方向等原經營團隊仍保有主導之能力，依第7號公報原復盛公司之經營股東於合併後，對上訴人仍具有控制能力。又契約中有關強賣權之約定，意在保障投資人，使投資人於一定條件下，得行使強賣權，於其將股份售予第三人時，併要求原股東一併出賣股份，尚難僅因契約中有強賣權之約定，即謂原股東持股縱超過50%對公司仍屬無控制能力。被上訴人乃據以認定勇德公司係為系爭合併而設立之公司，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，依系爭合併之實質經濟事實，認定原復盛公司實質上並未消滅，縱其有內部產生之商譽，然因非企業所得控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，自不能為移轉而由上訴人認列，洵屬有據。相同案情之上訴人97至103年度營利事業所得稅商譽攤銷數，均經被上訴人否准認列，並逐年據以補徵所得稅，上訴人不服，循序提起行政訴訟，業經本院分別以

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、107年度判字第286號判決、107年度判字第288號判決、108年度判字第504號判決及109年度裁字第1533號裁定駁回上訴人之上訴，均告確定。上訴人於本件猶為相同主張，本件自應有爭點效之適用，即後訴訟不得再就同一爭點為相反之判斷。雖然上訴人於本件訴訟中，提出原復盛公司經營股東與橡樹公司簽訂之完整股東協議書全文，主張依第31號公報第5段、會研會發布之97年1月3日（97）基秘字第005號函，及會研會99年12月31日（99）基秘字第371號函等案例背景，顯見持有所投資事業股權比例過半之合資投資之一方，與合資投資之他方約定於該被投資事業董事會擔任之董事席次各占半數而未過半者，得作為證明該過半持股不具有第7號公報第16段第1項前段所定控制能力之反證云云。惟上述股東協議書並非新訴訟資料，上訴人於先前年度之訴訟中已據以援引其中有關強賣權之條款，為對己有利之主張。況上訴人此次執以主張原經營股東對上訴人不具控制能力之該協議書第5.2條有關董事會條款之第（b）款項次（i）（ii），係約定原復盛公司經營股東與橡樹公司各占上訴人半數董事席次，上訴人之境外控股公司及其直接、間接子公司的董事會或其他類似管理組織，亦以相同比例安排轉換董事；同條第（f）款約定董事之罷免與替換，董事會主席不具決定票；同條第（e）款項次（iii）則約定執行長應直接隸屬於董事會之下，並應依據董事會決議而管理該集團之事務。依上開約款觀之，橡樹公司並無法在未得原經營股東同意之情況下，單方面決定上訴人公司之人事、財務、營運等事項，故其充其量僅屬經營監督者之角色，不足以認定原經營股東持股超過50％但對上訴人不具控制能力。另第31號公報及會研會函，經核亦無足以推翻原判斷，被上訴人就此否准認列，核無違誤等語。惟核其上訴理由，係就原判決所為論斷復執前詞就原審取捨證據、認定事實之職權行使為爭議，暨就原判決已論斷者，泛言未論斷或論斷

違法，而非具體表明合於不適用法規、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，難認對該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。

四、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　　110　　年　　2　　月　　4　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　陳　秀　嫈

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　2　　月　　4　　日

書記官　陳　映　羽