最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1820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　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8月29日臺北高等行政法院107年度再字第94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，後公開收購復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司）股權，並簽訂合併契約，合併後於民國97年2月間辦理更名為復盛股份有限公司（即上訴人）ㄨ98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）715,333,286元及利息支出107,074,303元，經被上訴人分別核定為19,118,278元及48,128,412元，應補稅額83,963,103元。上訴人仍不服，就各項耗竭及攤提、利息支出部分，循序提起行政訴訟，經原審法院105年度訴字第936號判決（下稱原審105年判決）駁回，並經本院107年度判字第247號判決（下稱本院107年判決）駁回上訴人之上訴確定。上訴人仍不服，對本院107年判決提起再審之訴，經本院將本於行政訴訟法第273條第1項第14款事由部分裁定移送原審法院，遭原審法院判決駁回（另外本於行政訴訟法第273條第1項第1款部分，已由本院107年度判字第551號判決再審之訴駁回）。

三、上訴人對原判決上訴，主張：上訴人已提出對舊復盛公司具有控制能力之原經營股東雖間接持有上訴人51.8%股權，但在有意參加上訴人經營之新投資方橡樹資本管理有限公司（Oaktree Capital Management,LLC，下稱橡樹公司）加入並持有48.2%股權後，原經營股東於上訴人董事會擔任董事席次已皆未能過半，已符合中華民國會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報（下稱財務會計準則公報）第25號、第7號第16段第1項但書之反證證明，是原經營股東對上訴人已不具控制權；上訴人亦已提出橡樹公司與原經營股東所簽訂之股東協議書，已證明橡樹公司具有股份強賣權，可知在橡樹公司參與上訴人之經營後，上訴人有併購舊復盛公司之經濟實質，而非單純股東結構轉換之導管公司，此更與原經營股東個別之持股方式改變是否涉有規避稅負之認定係屬二事。惟原判決明知財務會計準則公報第7號第16段第1項但書及第2項但書規定均容許上訴人提出上揭反證證明對公司已不具控制能力，卻對此攸關控制能力之重點，僅照錄本院107年判決內容予以帶過而未職權調查證據，顯有就足以影響判決之重要證物漏未斟酌，認定事實顯有違論理、經驗、證據法則及理由不備之違背法令等語。

四、惟查，原判決已論明原審105年判決略以「事實及理由：六

、本院判斷：（一）4.原告雖主張原經營股東於原告公司擔任之董事席次未能過半，當不具有可操控原告公司財務、營運及人事方針之控制能力，故原經營股東對於原告公司並未具有控制能力；而被告涉有原經營股東與原告公司之收購相關主體間股權收購交易與經濟實質不符而為虛偽安排之相關認定，應有企業併購法第42條第1項第2款規定之適用，需報經賦稅主管機關財政部核准後，始得調整云云……依第7號公報第16段第2項規定…….係指投資公司持有有表決權股份雖未超過50%，但有權任免董事會超過半數主要成員或有權主導董事會超過半數投票權者，仍視為對被投資公司有控制能力，並非謂投資公司股份雖超過50%但無權任免董事會超過半數主要成員或無權主導董事會超過半數投票權者，即屬無控制能力。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，是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。……查本件所爭執者，實係原告公司雖形式上吸收合併舊復盛公司，惟經濟實質上僅係股東結構之調整，究應依其交易外觀認屬行為時企業併購法上之併購而有同法第35條商譽攤銷規定之適用，或應依經濟實質認舊復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，從而不生商譽之無形資產及其攤銷問題。本件並非認定收購成本、合併價值或商譽計算有何非常規交易之安排，亦非認定股權之收購相關主體間有何名不符實或虛偽安排，其並無涉不同主體之調整情事，原告應採帳面價值法，自不應將舊復盛公司本身未入帳之系爭商譽及商標權評估入帳，原告既然在財務會計上不會產生系爭無形資產，爰稅上自無計算攤折之可能，被告乃否准認列，並非以原告有上開條文第1款及第2款不當規避稅負情形，進行稅務帳外調整，核非行為時企業併購法第42條第1項規範之範疇。是原告主張本件應有企業併購法第42條第1項第2款規定之適用，需報經賦稅主管機關財政部核

准後始得調整云云，顯係對法令之誤解，委無足採。」而上訴至法律審之本院以107年判決亦已敘明「上訴意旨主張舊復盛公司之原經營股東並無權任免董事會超過半數成員，而對上訴人不具有控制能力，本件應有第7號公報第16段第1項但書『但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。』規定之適用云云。惟此實係對於第7號公報第16段第1項及第2項規定之誤解，該公報第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上訴人董事會超過半數成員，亦非所問；上訴人若欲推翻上開推定，自應提出足夠之證據以證明之，惟上訴人僅提出與橡樹公司簽訂之契約有強賣權之約定及97年至100年間上訴人召開之董事會議事錄及錄音檔為證；關於強賣權之約定，原判決已敘明該約定旨在保障投資人，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，即謂原股東持股如已超過50％對公司仍屬無控制能力等語；至於董事會議事錄，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，此與橡樹公司對於上訴人是否具有控制能力係屬兩事，上訴人將其混為一談，亦非可取。上訴意旨主張原判決違反經驗及論理法則，有判決不憑證據、不備理由之違法云云，核屬無據。」即已敘明肯認原審105年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。是本件自無上訴人所指有「就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」之情事，因之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　　108　　年　　12　　月　　19　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　陳　秀　媖

法官　王　俊　雄

法官　林　妙　黛

法官　胡　方　新

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　12　　月　　19　　日

書記官　張　玉　純