最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第82號

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　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10月24日臺北高等行政法院108年度訴字第462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、本案原因事實及上訴人提起上訴之客觀經過：

1.原因事實：

A.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（下稱勇德公司），因於97年1月1日吸收合併復盛股份有限公司（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。

B.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，無產生商譽可能等理由，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，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，駁回新復盛公司上訴而確定。

C.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，其中所受讓商譽帳列數新臺幣（下同）2,496,655,672元，源自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。

D.嗣上訴人辦理99年度至104年度營利事業所得稅結算申報，亦逐年列報其主張於99年間受讓新復盛公司分割之營業所取得商譽攤折數，均經被上訴人以新復盛公司上述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）駁回上訴人上訴或起訴而告確定。

2.上訴人提起本件上訴之案件經過：

A.上訴人辦理104年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提166,723,091元，其中166,443,711元即係其主張99年間受讓新復盛公司分割之營業所取得商譽，分15年攤提之攤折數。

B.被上訴人受理該所得稅結算申報案後，否准前述耗竭及攤提之認列，核定上訴人104年度各項耗竭及攤提為279,380元，應補稅額28,243,334元。

C.上訴人不服該核課處分，循序提起行政爭訟，經原審法院作成108年度訴字第462號判決（下稱原判決），駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

三、上訴人對原判決上訴，主張本案並無原判決所引「爭點效」理論之適用餘地，故原判決就本案爭點（即「原復盛公司之原經營團隊，是否對新復盛公司之營運有實質控制能力」之法律判斷爭點），應為與其他各年度相異之判斷（即應認定「原復盛公司之原經營團隊，對新復盛公司之營運已無實質控制能力」）。其理由如下：

1.該理論將法院判斷之拘束力，擴及與訴訟標的無涉之原因事實，與既判力理論有悖。

2.再退而言之，爭點效理論之適用範圍依法亦有所限制，本案基於以下之原因及理由，應無爭點效理論之適用。

A.若前程序確定判決之判決理由，對重要爭點之判斷「顯然違背法令」者，即無爭點效理論之適用。後程序法院得對（甚至應對）同一重要爭點為相異之判斷。

B.又在當事人已於後程序中，就相同之重要爭點，提出足以推翻前程序判斷結論之新訴訟資料者。後程序法院亦得對（甚至應對）同一重要爭點為相異之判斷。

3.本案基於下述理由，符合前開二項排除「爭點效」理論適用之情形，爰說明如下：

A.本案前程序判決即本院108年度判字第72號確定判決（審查標的為上訴人99年度營利事業所得稅項下之營業費用攤提事項），在理由形成之法律涵攝過程中，沒有依職權全

面調查證據資料，審查「股東協議書」之全部記載，有未全面調查事實全貌之違法情事。而上訴人在本案程序中已提出完整之「股東協議書」供原審法院審查，原判決卻認其非屬新訴訟資料，自屬違法。

B.再者就本案應適用之法規範（即「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）而言，該段第1項但書之適用，應參考該段第2項但書規定之反面情形。而依前述「股東協議書」之全部記載觀之，本案應符合財務會計準則公報第7號第16段第1項但書之規定。而該新訴訟資料已足推翻前程序判決之法律判斷。

4.而原判決仍然堅持爭點效理論，以「……橡樹公司並無法在未得原復盛公司經營股東同意之情況下，單方面決定新復盛公司之人事、財務、營運等事項，故其充其量僅屬經營監督者之角色……則依上開爭點效之法理，本件自無以為相反之認定」等理由，認定應受本案前程序判決即本院108年度判字第72號確定判決理由之爭點效限制，卻未考量「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況下，單方決定新復盛公司之人事、財務、營運」等事項。其有違法情事，乃屬當然。

四、本院查：

1.先從訴訟程序法之觀點言之：

A.在訴訟法理上，爭點效理論與既判力理論並無上訴意旨所言之衝突現象，爭點效理論只是在補既判力理論所不足。讓非「訴訟標的」之「判決理由爭點事項」，在一定之條件下（例如在相同當事人間，相關事證已受過法院充分之審查，且無新證據之提出等條件），承認其在後訴訟中之拘束力，以達紛爭一次解決之理想。因此並無承認爭點效，即會與既判力有悖之法理存在。上訴意旨此等空泛論述，顯非對原判決違背法令之具體指摘。

B.而爭點效理論之適用限制，均涉及實體法層面之認事用法。因此只要原判決之認事用法，沒有「不得適用爭點效理

論」之具體事由（包括新訴訟資料之無法即時提出）。則抽象引用「爭點效理論」中之「適用限制事由」，而指摘原判決違背法令，即屬空泛而無實質內容之指摘。

2.再從實體法之「法律涵攝」觀點言之，經查：

A.連上訴意旨也未否認「在斟酌其所提出之股東協議書全部記載後，仍然可以得出『橡樹公司在未得原復盛公司經營股東同意之情況下，無法單方面決定新復盛公司之人事、財務、營運等事項』之事實認定結論」。其只不過強調「反面言之，原復盛公司經營股東同樣無法在未得橡樹公司同意之情況下，單方決定新復盛公司之人事、財務、營運」等情。並由此得出「原復盛公司經營股東對新復盛公司並無實質控制能力」之法律論斷（因為其仍要與橡樹公司協調才能作成決策）。

B.但查從上訴人所言之股東協議書全部記載中，實在無法得出「前開二經營團隊之經營理念或決策相衝突時，橡樹公司之經營團隊，可以實際『有效攔阻』原復盛公司經營股東營運決策之貫徹」之具體事證。上訴人自身也從未正面論述「攔阻手段有效」之具體內容為何（附帶言之，強賣權不屬此等有效攔阻手段，而是攔阻失效後之退出決策）。僅是不斷為抽象之論述，要求法院審酌並認定「原復盛公司經營股東對新復盛公司之實質控制能力不存在」。此等主張因無在規範層次上有討論價值之實質內容，尚顯非對原判決違背法令之具體指摘。

3.是以上訴人本件上訴理由，無非係重覆其對再審案件實體爭議之一貫主張，對原判決之認事用法，泛言有不當違法之處。而未就原判決駁回其訴之理由，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項所列各款情形，為具體之指明，均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　　21　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　林　玫　君

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　22　　日

書記官　徐　子　嵐