最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第190號

再審 原告　復盛精密工業股份有限公司
代　表　人　李亮箴
訴訟代理人　陳志愷　會計師
再審　被告　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，再審原告對於中華民國107年11月22日本院107年度判字第690號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主　文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、再審原告103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）79,940,214元，其中74,396,938元係再審原告於民國99年11月1日分割受讓自復盛股份有限公司（原名為勇德國際股份有限公司，下稱新復盛公司，於97年間吸收合併復盛股份有限公司（下稱原復盛公司），並同時更名Ｖ電子事業部之商譽1,115,954,069元，按原攤銷年限15年之本期攤提數，經再審被告否准認列，核定再審原告各項耗竭及攤提5,543,276元，應補稅額14,635,011元。再審原告不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院以107年度訴字第20號判決（下稱原判決）駁回，並經本院107年度判字第690號判決（下稱原確定判決）駁回再審原告之上訴而確定在案。再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由，提起本件再審之訴（再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第14款事由，提起再審之訴部分，另為移送之裁定）。

二、再審原告起訴主張略以：㈠企業併購在會計處理上應採用公平價值法（即購買法）而有商譽價值之產生，財團法人會計研究發展基金會出版之財務會計準則公報第25號「企業合併

-購買法之會計處理」（下稱第25號公報）第2段之規定，適用於收購公司取得他公司「控制能力」之情形，至於收購公司是否為既有營運公司或新成立之公司在所不問。故倘被收購公司具控制能力之原經營股東對於收購公司不具有控制能力，形成2公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，則被收購公司將因該非聯屬之收購公司對其併購取得控制能力而消滅，收購公司對此有併購經濟實質而非單純股東結構轉換之交易，自應適用購買法會計處理，而有商譽價值之產生。又所稱「控制能力」，依財務會計準則公報第7號「合併財務報表」（下稱第7號公報）第16段第1項及第2項規範呈現之整體關聯意義可知，其第1項（或第2項）關於投資公司持有被投資公司超過半數（或未超過半數）有表決權之股份，並非是否具有（或不具有）「控制能力」判斷之唯一準據，其更為強調之事實重點仍在於第2項但書所列舉第(3)點「有權任免董事會超過半數之主要成員」或第(4)點「有權主導董事會超過半數之投票權」等情況，此即第1項但書所規定「有證據顯示其持股未具有控制能力」之情形。由於財務會計準則公報亦屬稅務行政之法源，前述第25號及第7號公報之相關規範為本件所應適用，並無將第7號公報第1項及第2項規定或該2項但書規定予以割裂適用之餘地。再審原告於上訴時所論述原復盛公司之原經營股東已不具有對新復盛公司控制能力之事實，除新投資方美商橡樹資本管理有限公司（下稱橡樹公司）擁有股份之強賣權及其實際參與新復盛公司董事會運作而影響公司經營決策外，更重要者在於原經營股東於新復盛公司及持有新復盛公司100%股權之荷蘭控股公司擔任之董事席次均未過半之有關事證，依據第7號公報第16段第1項但書及第2項但書第(3)點及第(4)點規定，堪認再審原告主張屬實。原確定判決對第7號公報第16段第1項但書之規定核心及所需審究同段第2項但書第(3)點及第(4)點規定之事實重點，僅以「橡樹公司僅擔任經營監督者之角色，並無法在未得原經營股東同意之情況下，單方置換新復盛

公司之實際經營團隊成員」為由，即認難謂原復盛公司之原經營股東已不具有對新復盛公司控制能力，其不適用第7號公報第16段第1項但書及第2項但書第(3)點、第(4)點規定，致未能對原經營股東無權任免新復盛公司董事會超過半數成員之事實有所審究，顯有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由。㈡原復盛公司之原經營股東於併購後並不具有對新復盛公司控制能力，新復盛公司與原復盛公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，原復盛公司因新復盛公司對其併購取得控制能力而消滅，則原復盛公司已因案關併購交易歸於消滅而具備併購之經濟實質，並非單純股東結構之轉換，自無本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議之適用。原確定判決誤援引與本件事實不同之前開聯席會議決議，認本件無行為時企業併購法第42條第1項第2款須「報經賦稅主管機關核准」之適用，構成行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由等語。並聲明：原確定判決、原判決均廢棄；訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

三、再審被告則以：再審原告103年度列報各項耗竭及攤提79,940,214元，再審被告以其中74,396,938元係再審原告於99年11月1日受讓自關係企業新復盛公司分割電子事業部門，依現金產生單位使用價值比計算受讓之商譽1,115,954,069元，按15年攤提之費用，因新復盛公司於97年1月1日合併原復盛公司產生之商譽7,640,725,120元，經財政部臺北國稅局以鑑價報告並未針對收購日消滅公司資產與負債之公平價值進行評估，不予採認該合併之商譽，則再審原告受讓之商譽即失所附麗，乃否准認列，核定各項耗竭及攤提5,543,276元。原判決已就原復盛公司經營團隊仍具有控制能力等事實及證據詳述，並就再審原告主張合併後原經營團隊已喪失控制能力為由，詳細審酌論駁證據取捨在案，再審原告對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原確定判決有適用法規錯誤之情形。再審原告

之再審理由，難認符合行政訴訟法第273條規定之要件等語，資為抗辯，並請求判決駁回再審原告之訴。

四、本院查：

(一)按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。……」行政訴訟法第273條第1項第1款定有明文。所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決所適用之法規與該案應適用之法規相違背，或與司法院現尚有效之解釋或本院尚有效之判例有所牴觸而言，至於單純法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，非得謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

(二)查原確定判決就再審原告主張原復盛公司之原經營股東無權任免董事會超過半數成員，對再審原告不具有控制能力，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」之適用乙節，業已論明：「新復盛公司原名勇德公司，於96年5月8日設立，資本額100萬元，唯一股東為荷蘭商Valiant公司，96年7月24日辦理增資21,875,482,460元，用以公開收購原復盛公司股權，於96年8月31日簽訂合併契約，以97年1月1日為合併基準日，合併後於97年2月間即辦理更名為『復盛股份有限公司』即新復盛公司。惟因上開資金來源係由原復盛公司董事長李後藤等33人（包括李氏家族28人及家族成員成立之5家投資公司）透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式匯款至荷蘭商Valiant公司，用於收購原復盛公司流通在外股份，並於97年1月1日吸收合併原復盛公司。原復盛公司經營股東透過前述轉投資架構，由原持有46.8%股權轉變為間接持有新復盛公司51.8%股權，而新復盛公司另48.2%股權為橡樹公司間接持有；又新復盛公司截至96年12月31日公司員工人數0人，營業收入0元，並無何營業活動。合併後新復盛公司除股東架構之轉換外，仍由原復盛公司經營股東對於合併後的新復盛公司具有控制能力。上開利用股權移轉而為併購等一連串

法律形式的安排，依經濟觀察法，其行為實質，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，其內部產生之商譽不得認列為資產，新復盛公司無併購商譽攤銷之適用。則上訴人亦無因分割而受讓商譽之餘地。」等語，經核其所適用之法規並無與本案應適用之法規相違背，或與現尚有效之司法院解釋、本院判例有所牴觸之情形。再審原告主張：第7號公報第16段第1項、第2項關於投資公司持有被投資公司超過半數（或未超過半數）有表決權之股份，並非是否具有控制能力判斷之唯一準據，其重點在於第2項但書所列舉第(3)點「有權任免董事會超過半數之主要成員」、第(4)點「有權主導董事會超過半數之投票權」等情況，此即為第1項但書所規定「有證據顯示其持股未具有控制能力」之情形云云，核屬再審原告歧異之法律見解，依前揭規定與說明，非得謂為原確定判決適用法規顯有錯誤。

(三)又判決理由不備乃判決確定前得據以提起上訴之理由，與所謂適用法規顯有錯誤容屬有間，亦非再審事由。揆諸再審原告所為關於本件併購除由新復盛公司之新投資方橡樹公司擁有股份強賣權及實際參與新復盛公司董事會運作而影響公司經營決策外，原經營股東於新復盛公司及持有新復盛公司100%股權之荷蘭控股公司擔任之董事席次均未過半，堪認原復盛公司之原經營股東已不具有對新復盛公司控制能力，原確定判決對於第7號公報第16段第1項但書及所需審究同段第2項但書第(3)點及第(4)點規定均一語帶過，僅以「橡樹公司僅擔任經營監督者之角色，並無法在未得原經營股東同意之情況下，單方置換新復盛公司之實際經營團隊成員」為由，即認難謂原復盛公司之原經營股東已不具有對新復盛公司控制能力，適用法規顯有錯誤之主張，無非係就前訴訟程序調查證據結果所為之事實認定、證據取捨事項再為爭議並為理由不備之指摘，再審原告據以主張原確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由，並無足採。

(四)原確定判決已闡明「在『原復盛公司之原經營股東對新復盛公司具有控制能力』之客觀事實基礎下，審酌『橡樹公司除了出資購買原復盛公司股權外，並無技術、機器設備等新生產資源之投入』等情，以及『新復盛公司與原復盛公司之合併時間及與合併歷史經過極其近似』等各項因素後，應認本案符合本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議之設題事實。而有該決議意旨（即本案無需適用行為時企業併購法第42條第1項第2款規定）之適用。」再審原告以原復盛公司已因併購歸於消滅而具備併購之經濟實質，並非單純股東結構之轉換，應無本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議之適用，指摘原確定判決逕予援引，有適用法規顯有錯誤之再審事由云云，乃對事實認定為爭議並就本院上開決議應如何適用所執之歧異見解，依上述說明，亦無從據之而謂原確定判決適用法規顯有錯誤。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　19　　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　程　怡　怡

法官　張　國　勳

法官　陳　秀　娥

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　19　　日

書記官　蔡　健　忠