最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第438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108年3月22日本院108年度判字第138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）79,261,836元，經再審被告否准認列其中於民國99年11月1日受讓自復盛股份有限公司（下稱新復盛公司；原名為勇德國際股份有限公司，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分割電子事業部門之相關營業（包含資產、負債、相關股東權益調整項目及營業）所取得商譽之本年度攤提數74,396,938元，乃核定各項耗竭及攤提4,864,898元，應補稅額14,724,072元。再審原告不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院107年度訴字第779號判決（下稱原審判決）駁回後，再審原告提起上訴，經本院108年度判字第138號判決（下稱原確定判決）駁回上訴確定。再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款規定之事由，提起本件再審之訴（至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，本院則另為移送之裁定）。

二、再審原告起訴主張略以：

㈠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項但書規定，及其並未排除同段第2項但書規定之證據所呈現出不具可操控性情形之反證證明提出，堪認再審原告所欲主張事實之證明。惟原確定判決對於商譽認列購買法會計處理適用要件之規範予以省略，其應有整體法規範之適用已不完整；對第7號公報第16段第1項但書規定核心僅一語帶過，更對所需審究同段第2項但書規定之證據，所呈現出不具可操控性情形之事實重點隻字未提，徒以「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。而強賣權之實質功能，亦屬對新復盛公司實際經營團隊成員之一種最後監督手段」為由，即認仍由原復盛公司之原經營股東對於新復盛公司具有控制能力，而未在橡樹公司擁有股份強賣權之最後監督手段所當具備牽制作用之應有理解下，究明原經營股東為避免被迫出賣持股而退出經營管理新復盛公司之窘境，及因橡樹公司之加入而已不具對新復盛公司控制能力之事實，其未適用所應適用之第7號公報第16段第1項但書「有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限」之反證證明規定，及不適用同段第2項但書關於持有股權比例「未過半」但認定具有控制能力所列舉證據呈現出不具可操控性之情形，仍為同段第1項但書反證證明構成範圍之規定，其消極的不適用法規，實已構成行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之再審事由。

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，致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，使原復盛公司因新復盛公司對其併購取得控制能力而消滅，則原復盛公司既已因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」程序之適用，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。並聲明：原確定判決及原審判決均廢棄；訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

三、再審被告答辯略以：原審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確定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，要難謂原確定判決有適用法規顯有錯誤之情形。

四、本院判斷如下：

㈠按確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定：「適用法規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決就事實審法院所確定之事實而為之法律上判斷，有適用法規顯然錯誤之情形。即確定判決所適用之法規有顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之大法官解釋顯然違反者。至於法律上見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

㈡經查，原確定判決業已論明：「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（即再審原告）亦無因分割而受讓商譽之餘地。上訴人雖援引財務會計準則公報第7號第16段第1項規定之但書內容，而主張原復盛公司之原經營股東對新復盛公司不具有控制能力等法律觀點，但這樣的法律觀點核與本案事實之實證特徵不符。」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大法官解釋有所牴觸之情形。再審意旨主張：原確定判決未適用第7號公報第16段第1項但書「有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限」之反證證明規定，及不適用同段第2項但書關於持有股權比例「未過半」但認定具有控制能力所列舉證據呈現出不具可操控性之情形，仍為同段第1項但書反證證明構成範圍之規定，其消極的不適用法規，已構成適用法規顯有錯誤之再審事由云云。核屬其主觀之歧異見解，依上述規定及說明，自難謂合於適用法規顯有錯誤之要件。

㈢判決理由不備核屬判決確定前得據以提起上訴之理由，惟與所謂適用法規顯有錯誤尚屬有間，而非再審事由。再審原告主張：原確定判決對第7號公報第16段第1項但書規定核心僅一語帶過，更對所需審究同段第2項但書規定之證據，所呈現出不具可操控性情形之事實重點隻字未提，徒以「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。而強賣權之實質功能，亦屬對新復盛公司實際經營團隊成員之一種最後監督手段」為由，即認仍由原復盛公司之原經營股東對於新復盛公司具有控制能力，而未在橡樹公司擁有股份強賣權之最後監督手段所當具備牽制作用之應有理解下，究明原經營股東為避免被迫出賣持股而退出經營管理新復盛公司之窘境，及因橡樹公司之加入而已不具對新復盛公司控制能力之事實云云，無非係就前訴訟程序調查證據結果所為之事實認定、證據取捨事項為爭議及為理由不備之指摘。再審原告據以指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由，並無足採。

㈣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。」因本件是否涉及兩個課稅主體間商譽攤銷之調整問題，核屬依調查證據結果所認定之事實，並就該事實判斷與本院上開決議內容是否合致而有其適用。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。

㈤綜上所述，再審原告所為原確定判決有適用法規顯有錯誤之指摘，均無可採。故再審原告依行政訴訟法第273條第1項第

1款規定提起本件再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

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　　9　　月　　12　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　曹　瑞　卿

法官　胡　方　新

法官　林　妙　黛

法官　王　俊　雄

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　9　　月　　12　　日

書記官　張　玉　純