最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第154號

再 審原 告　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
再 審被 告　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，再審原告對於中華民國108年8月21日本院108年度判字第412號判決，提起再審之訴，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、緣再審原告102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）166,443,711元，係商譽之無形資產攤折數，再審被告以系爭商譽係再審原告於民國99年11月1日因分割受讓源自復盛股份有限公司　下稱新復盛公司；原名勇德國際股份有限公司，97年併購當時掛牌上市之復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司），為存續公司Ｖ之商譽，惟新復盛公司97至99年度申報之無形資產──商譽，業經再審被告否准認列，系爭商譽即無所附麗，列報商譽攤折數乃否准認列，核定各項耗竭及攤提為0元，應補稅額28,295,430元（下稱原處分）。再審原告不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院105年度訴字第1518號判決（下稱原判決）駁回後，復經本院108年度判字第412號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。再審原告猶表不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定之事由，向本院提起本件再審之訴（至於再審原告以行政訴訟法第273條第1項第14款事由，提起再審之訴部分，本院另以裁定移送於臺北高等行政法院）。

二、再審原告起訴意旨略謂：㈠在新復盛公司與百分之百持有該

公司股權之荷蘭控股公司決策權均掌控在公司董事會之情況下，舊復盛公司董事長李○○等33人（下稱舊復盛公司經營團隊）於前述公司董事會擔任之董事席次皆未能過半之有關事證（復查申請書附件7及臺北高等行政法院105年度訴字第1518號卷證物6參照），依財務會計準則公報第7號（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。又再審原告提出美商○○○○○○有限公司（下稱○○公司）具有股份強賣權之證物，為舊復盛公司經營團隊與○○公司所簽訂股東協議書之部分頁次，因該協議書第5.2條第(e)款，項次(i)載明公司的管理事務由董事會承擔最終責任、項次(ii)載明第5.3條第(h)款關於協議書附錄3所列事項（包括股權或債務融資、庫藏股及股利政策等「財務方針」，併購、營運計畫及預算訂定、業務調整及跨足全新領域與各項規章制度等「營運方針」，及高階管理人員聘用與員工激勵計劃等「人事方針」等重大營運事項）需由董事會決議，及項次(iii)載明執行長隸屬於董事會之下並依董事會決議而管理公司事務（即再審被告107年10月19日上訴答辯狀第16頁指出案關公開收購說明書柒、二、(1)(A)(d)點所載明「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」之事項）等內容，而與已提出證據為判斷舊復盛公司經營團隊是否仍合致第7號公報第3段第2款定義規範下之具有對新復盛公司「控制能力」整體相關連之事實證明，並為前程序訴訟審理應依職權調查所不可欠缺，爰提出完整股東協議書之內容，以避免有違背法令確定事實與遺漏事實之情事。原確定判決對第7號公報第16段第1項但書規定核心，及所需審究同段第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均一語帶過，即照原判決認仍由舊復盛公司經營團隊對於新復盛公司具有控制能力，其未適用所應適用持有股權比例「過半」但認定不具控制能力之第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，原確定判決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舊復盛公司經營團隊於併購後並不具有對新復盛公司之控制能力，致新復盛公司與舊復盛公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，使舊復盛公司因非聯屬之新復盛公司對其併購取得控制能力而消滅，則舊復盛公司既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。惟原確定判決援引設題之事實前提與本件事實不同之本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議，而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，其誤予適用本件所不應適用之法規，原確定判決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等語，為此請求廢棄原確定判決及原判決；並就廢棄部分，撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

三、再審被告答辯意旨略謂：本件合併後舊復盛公司經營團隊持有新復盛公司51.8％股權，另48.2％股權為○○公司持有，且舊復盛公司經營團隊所持有51.8％股份有獨立之投票權與處分權（公開收購說明書柒、二、(2)(c)點參照），合併後舊復盛公司經營團隊被留用，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（公開收購說明書柒、二、(1)(A)(d)點參照），又新復盛公司董事監察人席次合計6席，董事4席中2席為董事長李○○及董事李亮箴；監察人2席中1席為黃○○；經理人為李亮箴，皆屬舊復盛公司經營團隊，有經濟部商業司97年2月29日再審原告變更登記表可稽。是本件合併案，舊復盛公司經營團隊持有新復盛公司超過50％股權、仍占新復盛公司一半之董監事席次、董事長及執

行管理階層之經理均由舊復盛公司經營團隊續任、合併後新復盛公司之營運及業務經營方向等舊復盛公司經營團隊仍保有主導之能力，舊復盛公司經營團隊於合併後仍對新復盛公司具有控制能力。至於以○○公司可行使強賣權等情，主張舊復盛公司經營團隊對新復盛公司不具控制能力乙節，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3人時，併要求原股東一併出賣股份，難僅因契約中有強賣權之約定，即謂舊復盛公司經營團隊持股縱超過50％對公司仍屬無控制能力。且經營者以追求公司利潤及永續發展為目標，然○○公司卻在最初契約中即約定上述售股機制，顯見○○公司原意即在出售股票獲利，而非參與新復盛公司之經營。原確定判決已詳細審酌論駁證據取捨在案，本件事證已臻明確，其合併後存續之新復盛公司僅為舊復盛公司股東結構之轉換，舊復盛公司實質上未消滅，與本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議設題之事實前提並無不同，原確定判決予以適用並無不合。綜上，再審原告對於業經原確定判決已予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，難謂原判決有違背法令之情形，原確定判決駁回再審原告前訴訟程序之訴，審其所適用之法規，並無與本件應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所牴觸之情形，自難謂原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之再審事由等語。

四、本院查：

㈠行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，係指依確定的事實適用法規錯誤而言，且必須是原確定判決所適用之法規與該案應適用之法規相違背，或其見解與司法院解釋有所牴觸者，始足當之，並不及於證據取捨、評價不同所生認定事實歧異的問題。故關於事實之認定或法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，亦難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

㈡行為時企業併購法第35條規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15年內平均攤銷。」行為時營利事業所得稅查核準則第96條第3款規定：「各項耗竭及攤折……三、無形資產應以出價取得者為限，其計算攤折之標準如下：……（三）商標權、專利權及其他特許權為取得後法定享有之年數。（四）商譽最低為5年。」第2條規定：「……（第2項）營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。……」行為時企業併購法第35條固規定：「公司進行併購而產生之商譽，得於15年內平均攤銷。」財務會計準則公報第25號（下稱第25號公報）第1段規定：「本公報係規範企業合併採購買法之會計處理準則。」第17段規定：「……將所取得可辨認淨資產之公平價值與收購成本比較，若收購成本超過所取得可辨認淨資產公平價值，應將超過部分列為商譽；……」財務會計準則公報第37號第48段規定：「……內部產生之商譽因非屬企業所能控制之可辨認資源（無法與其他資產分離，或非合約或其他法定權利而產生），且其成本無法可靠衡量，故不宜認列為資產。」第80段規定：「內部產生之商譽不得認列為資產。」第7號公報第16段第1項規定：「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百分之50者，即對被投資公司有控制能力，但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。」

㈢本院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議就法律問題：〈營利事業申報當期營利事業所得稅時，列報攤折（因併購所生）商譽資產之當期費用，稅捐機關予以否准。因商譽被定義為「原始購入成本減除購入各別資產逐一估價再行加總後之餘額」，如訴訟上「原始購入成本」及「全部購入資產各別估價後之加總」之金額認定產生爭議時，應如何處理？〉作成決議文：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人

應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」107年3月份第1次庭長法官聯席會議就法律問題：〈A公司原為國內上市公司，其管理階層（亦為大股東）與海外私募基金經由境外資產管理公司共同投資國內之B公司，由B公司於民國96年間在公開市場陸續以現金收購A公司原管理階層及其他散戶持有之全部股權，俟A公司下市後，B公司即於97年初將A公司（下稱舊A公司）吸收合併，B公司為存續公司，並更名為A公司（下稱新A公司）。新A公司乃將其收購成本超過其所取得舊A公司可辨認淨資產公平價值之部分，列為商譽，再從97年度開始以其攤折數作為費用，申報營利事業所得稅。稽徵機關審查後認為B公司成立的目的即在收購舊A公司之股份，本身並無其他業務，合併後新A公司之經營仍由舊A公司原管理階層掌控，主要營業項目亦無改變，股權結構僅由原管理階層與散戶直接持有舊A公司的股份，調整為原管理階層與海外私募基金間接持有新A公司之股份，故B公司僅係形式上收購舊A公司之股份及加以吸收合併，舊A公司實質上並未消滅，其內部產生的商譽非屬企業所能控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，不得認列為資產，新A公司應依其所吸收合併之舊A公司原財務報表帳列相關科目之帳面金額為入帳基礎，不得認列商譽。問：稽徵機關於剔除新A公司申報的商譽攤折數，調增其課稅所得額時，是否有行為時（民國104年7月8日修正公布前，下同）企業併購法第42條第1項第2款規定「報經賦稅主管機關核准」程序之適用？〉作成決議文：「行為時企業併購法第42條第1項第2款係規範如有藉股權收購，財產轉移或其他虛偽安排，不當規避或減少納稅義務之情形，發生形式所得人與實質所得人之歧異，涉及所得主體之調整，故為本款規定調整時，乃為茲慎重，特別明定須為『報經賦稅主管機關核准』之程序。本件設題，依經濟觀察法，利用股權移轉而為併購之一連串法律形式的

安排，合併後存續之新A公司僅為舊A公司股東結構之轉換，舊A公司實質上未消滅，並無併購之經濟實質，舊A公司內部產生之商譽不得認列為資產，新A公司應依舊A公司之資產負債按原有帳面金額衡量，當無商譽攤銷之問題。故新A公司並無行為時企業併購法第35條規定併購商譽攤銷而認列費用之適用。因並未發生商譽的法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人歧異而須為所得主體之調整，稽徵機關依實質課稅原則（司法院釋字第420號解釋、稅捐稽徵法第12條之1第2項規定參照；另106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條規定亦同此旨），剔除新A公司列報商譽之攤銷，係本於防杜租稅規避之結果，並非行為時企業併購法第42條第1項第2款規範之範疇，自無須『報經賦稅主管機關核准』程序之適用。」

㈣原確定判決駁回再審原告於前程序之上訴，其理由略謂：1.原判決以系爭合併案形式上新復盛公司雖吸收合併舊復盛公司而為存續公司，惟新復盛公司於併購前無僱用員工、無營業收入，併購後營業項目、地點、經營團隊及營運方式均與舊復盛公司相同，其經濟實質上為舊復盛公司之延續，僅重新調整股權架構，乃依經濟實質認定舊復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，新復盛公司既無商譽攤銷之問題，自無行為時企業併購法第35條規定及第25號公報之適用，再審原告亦無從於99年11月1日因受讓新復盛公司分割之運動器材事業部及精製品事業部資產、負債、相關股東權益調整項目及營業而繼受商譽，因而維持再審被告否准認列系爭商譽攤折數，各項耗竭及攤提為0元之核定，並參以新復盛公司因吸收合併舊復盛公司而列報97至101年度之商譽攤折業經否准認列確定（本院107年度判字第245、247號及108年度判字第115、286、288號判決參看），自無違誤。2.原判決以再審原告關於本件應有行為時企業併購法第42條第1項規定之適用，需報經賦稅主管機關財政部核准後始得調整有關新復盛公司商譽之主張為不可採，業已論明：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安排，亦非認定股權之收購相關主體間有何虛偽安排，無涉不同主體之調整情事，依本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨，非屬行為時企業併購法第42條第1項規範範疇等語，經核並無違誤。上訴意旨主張本件為「被併購公司已因併購歸於消滅之有併購經濟實質而非單純股東結構轉換」之交易，與本院前開決議設題情形不同，無該決議之適用，原判決有判決不適用法規之違背法令情事云云，殊非可採。再依第7號公報第16段第1項規定，可見直接或間接持有有表決權股份超過50％者，對該公司即有控制能力，除非能提出反證推翻之。而本件舊復盛公司經營團隊於合併後持有新復盛公司51.8％股份，且該等股份有獨立之投票權與處分權，乃原判決認定之事實，舊復盛公司經營團隊持有有表決權股份既已超過50％，則原判決據此而認舊復盛公司經營團隊對於新復盛公司有控制能力，自無違誤。此外，原判決復已就再審原告主張持有新復盛公司另48.2％股權之○○公司因擁有股份之強賣權，使舊復盛公司經營團隊有喪失經營權風險，其等持股縱超過50％，對新復盛公司仍屬無控制能力乙節，何以不足採取，予以指駁甚明，核無違誤，要無再審原告所指有判決不適用法規、適用不當、不備理由及違反論理法則、經驗法則、證據法則之違法。至於第7號公報第16段第2項乃係針對投資公司直接或間接持有被投資公司有表決權之股份「未超過」50％，但有特定之情況者（如：有權任免董事會超過半數之主要成員，且公司之控制權操控於該董事會；有權主導董事會超過半數之投票權，且公司之控制權操控於該董事會等），仍視為對被投資公司有控制能力而為規範，本件舊復盛公司經營團隊持有有表決權股份既已超過50％，自無該項規定之適用。上訴意旨主張舊復盛公司經營團隊在新的經營管理架構下，無法任免董事會超過半數成員或主導董事會超過半數投票權，依第7號公報第16段第2項但書規定不具有對新復盛公司之控制能力云云，容有誤會，其

以此指摘原判決違背法令，亦無足採等語。經核原確定判決並無不適用第7號公報第16段第1項但書規定之情形，且觀諸再審訴狀所載之再審理由，無非仍執與上訴意旨雷同且經原確定判決所不採之陳詞及如何適用第7號公報第16段第1項但書規定之歧異見解，就舊復盛公司經營團隊是否對新復盛公司有控制能力、舊復盛公司是否已因案關併購交易歸於消滅而具備併購之經濟實質及本件事實與本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議之設題事實是否不同等事實認定為爭議，揆諸前開規定及說明，自非屬適用法規顯有錯誤之範疇，其起訴請求廢棄原確定判決，難認有再審理由，應予駁回。

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　　109　　年　　3　　月　　19　　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　帥　嘉　寶

法官　林　玫　君

法官　林　文　舟

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　3　　月　　19　　日

書記官　楊　子　鋒