最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第1661號

聲　請　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

上列聲請人因與相對人財政部臺北國稅局間營利事業所得稅事件，對於中華民國109年2月27日本院109年度裁字第287號裁定，聲請再審，本院裁定如下：

主　文

再審之聲請駁回。

再審訴訟費用由聲請人負擔。

理　由

一、按對於確定裁定聲請再審，應依行政訴訟法第283條準用同法第277條第1項第4款之規定表明再審理由，此為必須具備之程式。所謂表明再審理由，必須指明確定裁定有如何合於行政訴訟法第273條所定再審事由之具體情事，始為相當。倘僅泛言有再審事由而無具體情事者，仍難謂已合法表明再審理由，所為再審之聲請，即屬不合法。

二、訴外人荷蘭商Cooperatieve Valiant APO Global U.A.於民國96年5月間設立訴外人勇德國際股份有限公司，於97年間合併吸收復盛股份有限公司（下稱原復盛公司），並同時更名為復盛股份有限公司（下稱新復盛公司）。其後，聲請人於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，其中所受讓之商譽帳列數新臺幣（下同）2,496,655,672元，係新復盛公司主張於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。嗣聲請人99年度營利事業所得稅結算申報，列報各項耗竭及攤提29,609,026元，相對人以其中27,740,619元有關前述99年間受讓新復盛公司分割之營業而取得之商譽攤折數，其鑑價報告不足採證、商譽具有與企業不

可分之特性，及新復盛公司系爭合併案實係組織內部調整，無產生商譽可能等由，而否准認列聲請人99年度辦理營利事業所得稅申報認列之商譽攤提數，核定聲請人99年度各項耗竭及攤提為1,868,407元，併同其餘調整，補徵稅額2,744,062元。聲請人不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）103年度訴字第1323號判決駁回，惟經本院104年度判字第211號判決廢棄發回原審法院更為審理，經原審法院104年度訴更一字第51號判決駁回其訴，又經本院105年度判字第412號判決廢棄發回原審法院更為審理；原審法院復以105年度訴更二字第67號判決（下稱前程序原審判決）駁回其訴，並經本院108年度判字第72號判決（下稱前程序確定判決）駁回其上訴確定。嗣聲請人以前程序確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第14款規定之再審事由，提起再審之訴。本院就聲請人主張前程序確定判決涉有行政訴訟法第273條第1項第14款事由部分，以108年度裁字第970號裁定移送原審法院。經原審法院108年度再字第87號判決（下稱原審再審判決）駁回後，提起上訴，復經本院109年度裁字第287號裁定（下稱原確定裁定）駁回其上訴。聲請人以原確定裁定有行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款、第14款所定事由，聲請再審。

三、聲請意旨略以：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25號公報）第2段係適用於收購公司控制能力取得之規定，至收購公司是否為既有營運公司或新成立之公司均在所不問，倘被收購公司具控制能力之原經營股東於收購公司不具有控制能力而形成二公司為不具有控制能力之非聯屬公司關係，則被收購公司（本件即原復盛公司）將因該非聯屬之收購公司（本件即新復盛公司）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，而會有商譽價值之產生，並為嗣後依據企業併購法辦理分割之分割後公司（即聲請人）受讓之淨資產範圍。依財務會計準則公

報第7號（下稱7號公報）第3段第(2)款及第16段第1項及第2項規定可知，其第1項關於投資公司持有被投資公司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；如可提出但書所規定之反證證明時，仍應推翻持有股權比例過半之外觀形式上具控制能力之認定，而對此反證證明之提出，依據第2項但書等持有股權比例未過半但具有控制能力之可操控公司財務、營運及人事方針等相關證據類型，另可記載對公司不具可操控性之相反情形內容，該等證據當為第1項但書持有股權比例過半但不具控制能力所例示證據之構成範圍，若未如此，7號公報第16段第1項但書規定將無適用之餘地。再按財務會計準則公報第31號（下稱31號公報）第5段及會計研究發展基金會針對參與之二方投資公司因合資契約之簽訂於所投資事業董事會擔任之董事席次各占半數並未過半，而形成前述所謂任一合資控制者單獨控制整個經濟活動之「聯合控制」，所發布之97年1月3日（97）基秘字第005號函，及針對參與之二方投資公司其中一方持有股權比例略超過50%，另一方略低於50%，而非屬各占半數亦屬無單獨控制能力之聯合控制之合資控制者所發布之99年12月31日（99）基秘字第371號函之案例事實，顯見該合資投資之一方控制人對被投資公司並不具有7號公報第3段第(2)款所定之控制能力，是以針對為防止其中任一合資控制者單獨控制整個經濟活動而訂有契約協定規範之情形，關於涉及被投資公司決策權行使之董事會成員各占半數而未過半之擔任情形及其根據之合資契約協定規範，當為同公報第16段第1項但書所規定之反證證明，亦為同段第2項但書之證據類型，而25號公報、7號公報、31號公報及其解釋之相關規範所建構之完整會計處理準則，自為本件所應適用之法規。前程序原審判決明知新復盛公司經營決策權掌控在董事會，而執行長將向董事會報告並依董事會決議管理公司事務，卻仍以原復盛公司經營股東被留用及持有新復盛公司超過半數股權之理由，即先行評斷出原復盛公司經營股東依7號公報第1

6段第1項規定，具有對新復盛公司控制能力之認定，致在其後相關事證採認上，對新投資方橡樹資本管理有限公司（下稱橡樹公司）於新復盛公司參與投資經營之情形皆漏未斟酌考量，且未就聲請人針對橡樹公司擁有股份強賣權所提出股東協議書之部分頁次，依職權調查該能呈現二方投資人主體於新復盛公司實質權利義務法律關係之完整股東協議書之必要及重要證據，而於相關事實呈現未達優勢蓋然性之證明程度作出對聲請人不利之判定，其論證邏輯之跳躍及省略已有確定事實之遺漏。至前程序確定判決於對本件應審酌關鍵法令之7號公報第3段第(2)款及第16段、25號公報第2段，未有任何引述探究之情況下，即作出前程序原審判決無不適用法規或不備理由之違法之判定，其對於涵攝本件事實適用法令結果之大前提掌握之偏誤，亦難謂合於三段式論法演繹論證之應有事理。原確定裁定及原審再審判決未能在31號公報第5段與其相關解釋規定之理解下，對7號公報第16段第2項但書所記載對公司不具可操控性之相反情形內容之證據類型，可得出其為同條文第1項但書所例示證據構成範圍之必要及重要證據，經言詞辯論之程序而能有所斟酌，或就其未為判斷情形記明於判決理由項下。又原復盛公司具有控制能力之原經營股東，在有意參與公司經營之新投資方橡樹公司加入後，雖間接持有新復盛公司51.8%股權，惟其餘48.2%股權則全數由橡樹公司持有，致新復盛公司經營管理及決策權行使已發生實質改變。除聲請人原所提出原復盛公司經營股東對新復盛公司及持有其100%股權之境外控股公司董事會佔有之董事席次均未能過半之證據外，並提出能呈現出該二方投資人主體於新復盛公司實質權利義務法律關係，而為前程序原審判決及原審再審判決所應依職權調查之完整股東協議書之必要及重要證據。而該股東協議書之約定，其第5.2條第(b)款項次(i)及(ii)，不僅載明原復盛公司經營股東與橡樹公司於新復盛公司與其境外控股公司董事會擔任之董事席次各占半數外，並且於其直接或間接子公司的董事會或其他

類似的管理組織擔任之董事席次亦皆各占半數；而同條文第(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下並依董事會決議管理公司事務，及第(f)款等內容，可知原復盛公司經營股東未能合致7號公報第3段第(2)款之定義規範，而不具有對新復盛公司「控制能力」之事實證明整體相關連之事項，當為原確定裁定及原審再審判決於認聲請人已提出之證據，不足動搖原復盛公司經營股東具有對新復盛公司之控制能力，依法所應依職權調查之證據，方於證據能有適當完全之調查。例如橡樹公司能有效攔阻原復盛公司經營股東，使其無法「主導及監管」聲請人與新復盛公司就方針性事項決策作成之事證如收購嬰兒車製造商Joolz公司股權案件及新復盛公司擬間接投資印度案件，從而對於以上對系爭控制能力事實判斷上攸關至鉅，並具有實際例證之完整股東協議書之具體內容，原確定裁定及原審再審判決若認其為不必要證據而未予斟酌，亦應記明於判決理由，否則將導致本案僅能以持有股權比例過半之外觀形式作為判斷原復盛公司經營股東具有控制能力之依據。由於本件不利聲請人之歷次判決，並未在「為防止其中任一合資控制者單獨控制整個經濟活動而訂有契約協定規範」之31號公報第5段與其相關解釋規定之理解下，以正確適用7號公報第3段第(2)款及第16段與25號公報第2段之規定，致有顯然影響裁判之消極的不適用法規之適用法規顯有錯誤，及未為重要證物依職權調查及斟酌完整之顯然違背法令確定事實與遺漏事實情節，實構成行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款及第14款之再審事由等語。然核其聲請意旨，均係對於前程序原審判決、前程序確定判決及原審再審判決認定事實及適用法律之職權行使為指摘；惟對於以其未具體表明上訴理由而駁回其前再審程序上訴之原確定裁定，究有何合於行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款、第14款之具體情事，則未據敘

明，依上開規定及說明，其再審之聲請自非合法，應予駁回。

四、據上論結，本件聲請為不合法。依行政訴訟法第283條、第278條第1項、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　　9　　月　　24　　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　李　玉　卿

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　109　　年　　9　　月　　24　　日

書記官　陳　品　潔