臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度再字第

再審原告　復盛股份有限公司
代　表　人　李亮箴（董事長）
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（局長）

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5月17日最高行政法院107年度判字第286號判決，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，經最高行政法院107年度裁字第1725號裁定移送本院，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。

事實及理由

一、再審原告〔原名勇德國際股份有限公司(下稱勇德公司)，公開收購復盛股份有限公司(下稱舊復盛公司)股權，並簽訂合併契約，合併後於民國97年2月間辦理更名為「復盛股份有限公司」〕100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）467,434,281元、利息支出86,377,505元及大陸地區來源所得在大陸地區及第三地區已繳納之所得稅可扣抵之稅額（下稱大陸地區已繳納之可扣抵稅額）21,554,482元，經再審被告分別核定為12,059,923元、41,923,833元及16,950,519元，應補稅額89,574,728元。再審原告不服，申請復查，經再審被告以105年4月26日財北國稅法一字第1050015716號復查決定(下稱原處分)駁回，再審原告不服，提起訴願亦經決定駁回後，遂提起行政訴訟，嗣經本

院105年度訴字第1498號判決（下稱前程序判決）駁回其訴，再審原告提起上訴，復遭最高行政法院107年度判字第286號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定。再審原告不服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第14款事由，提起再審之訴，就其中行政訴訟法第273條第1項第14款事由部分，經最高行政法院以107年度裁字第1725號裁定移送本院審理（另行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由部分，經最高行政法院107年度判字第625號判決駁回）。

二、再審原告主張略以：再審原告於本案上訴時所論述舊復盛公司之原經營股東已不具有對再審原告控制能力之事實，除新投資方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再審原告董事會運作而影響公司經營決策之情形外，更重要者在於原經營股東於再審原告及持有再審原告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，惟原確定判決理由對其在控制能力事實判斷上攸關之財務會計準則公報第7號第16段第1項但書及第2項但書第（3)點及第（4)點規定，隻字未提，即照前程序判決認仍由舊復盛公司之原經營股東對於再審原告具有控制能力；又以再審原告為導管公司為由，認定系爭合併舉債產生之利息支出係為給付收購原經營股東股權而生，進而認屬經營本業及附屬業務以外之費用，均未對原經營股東無權任免再審原告董事會超過半數成員之事實有所審究，實已構成行政訴訟法第273條第1項第14款就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之再審事由等情。並聲明：1.原確定判決廢棄。2.前程序判決廢棄。3.上廢棄部分之訴願決定及原處分均撤銷。

三、再審被告則以：原確定判決已就舊復盛公司經營團隊仍具有控制能力等事實及證據予以詳述，並就再審原告主張合併後

原經營團隊已喪失控制能力等由，予以詳細審酌論駁證據取捨在案，本件事證已臻明確，其合併後存續之再審原告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，與最高行政法院107年3月份第1次庭長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。依此，原確定判決據以認定系爭合併舉債產生之利息支出係為給付舊復盛公司經營團隊所安排之上開股權交易行為而生，核屬經營本業及附屬業務以外之費用，亦非無據。是本件原確定判決已依職權調查證據並斟酌辯論意旨及調查證據之結果，依論理及證據法則判斷事實而為判決，其認定事實及適用法律已臻明確，再審原告復以相同事實提起再審，要難符合行政訴訟法第273條第1項第14款規定，自無再審之理由等語。並聲明：駁回再審原告之訴。

四、本院判斷如下：

㈠按「（第1項）再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄。（第2項）對於審級不同之行政法院就同一事件所為之判決提起再審之訴者，專屬上級行政法院合併管轄之。（第3項）對於最高行政法院之判決，本於第273條第1項第9款至第14款事由聲明不服者，雖有前2項之情形，仍專屬原高等行政法院管轄。」為行政訴訟法第275條所明定。本件再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第14款事由，提起再審之訴，揆諸上開規定，專屬本院管轄，合先敘明。

㈡次按「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」「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：……十四、原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌。」行政訴訟法第278條第2項

、第273條第1項第14款分別規定甚明。再審程序旨在補上訴制度之窮，是其具有補充性，基此再審補充性原則，再審之訴之提起，皆以當事人未於上訴程序主張其事由，或因不可歸責於己之事由而不為主張者為限，否則不許當事人據為再審理由，行政訴訟法第273條第1項但書即明定此旨；又同條項第14款所謂「原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」，係指當事人在前訴訟程序已提出於事實審法院之證物，而事實審法院漏未加以斟酌，且該證物為足以影響判決結果之重要證物者而言；亦即，該項證物如經斟酌，原裁判將不致為如此之論斷。若非前訴訟程序事實審法院漏未斟酌其所提出之證物，或縱經斟酌亦不足以影響原判決之內容，或原判決曾於理由中說明其為不必要之證據者，則均不能認為具備本款規定之再審事由。

㈡再審原告雖主張：橡樹公司擁有股份之強賣權及其實際參與再審原告董事會運作而影響公司經營決策之情形，且其於本案上訴時已提出原經營股東於再審原告及持有再審原告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，原確定判決未對原經營股東無權任免再審原告董事會超過半數成員之事實有所審究，實已構成行政訴訟法第273條第1項第14款就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之再審事由云云。惟查：

1.再審原告對前程序判決提起上訴時，業於上訴理由中主張：⑴舊復盛公司為一股票上市公司，其原經營股東持有該公司46.8%之股權，雖未超過半數，然因其他投資人難以凝聚超過該股權比例之表決權與之抗衡，故具有對舊復盛公司之控制能力。而在新投資方橡樹公司加入後，舊復盛公司之原經營股東雖間接持有上訴人51.8%股權，惟其餘4

8.2%股權則全數由有意參與公司經營並能影響公司重大議決事項之新投資方橡樹公司所持有，致原經營股東對再審原告於公司併購方式及未來經營計畫藍圖係由橡樹公司提出，橡樹公司如同多數股權之股東般擁有股份之「強賣權」，以及原經營股東於上訴人之荷蘭控股公司與上訴人擔任之董事席次皆未能過半等事實情況下而不再保有控制能力等語，有行政訴訟上訴狀在卷可稽(見原確定判決卷第25頁)。⑵再審原告所提97至100年間再審原告召開之董事會議事錄及其錄音檔，因相關議案之決議受到橡樹公司之影響而非原經營股東所能主導，且會議均係以英文進行，皆能與前述原經營股東擔任再審原告董事席次未能過半而不具對其控制能力之事實前後呼應。惟前程序判決刻意省略上開會議均係以英文進行之有利證據，且未對該證物有任何論駁，即遽下原經營股東繼續對上訴人擁有控制能力之斷，實構成判決認定事實不憑證據及就重要證據漏未斟酌之違反證據法則，以及不備理由之違背法令情事等語，亦有上行政訴訟狀在卷為憑（見原確定判決卷第29頁）。準此，再審原告執其已於上訴程序主張之相同事由，援引作為提起本件再審之訴之依據，與行政訴訟法第273條第1項但書揭示之再審制度補充性有違，已難謂有據。

2.再查原確定判決理由五(一)2.3.亦就再審原告前開主張何以不採，業已論述：「經查，上訴人(即再審原告，下同)原名勇德公司，於96年5月8日設立，資本額100萬元，唯一股東為荷商公司，96年7月24日辦理增資21,875,482,460元，用以公開收購舊復盛公司股權，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月間即辦理更名為上訴人現名即『復盛股份有限公司』。

惟因上開資金來源係由舊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，下稱舊復盛公司經營團隊）透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式匯款至荷商公司，用於收購舊復盛公司流通在外股份，並於97年1月1日吸收合併舊復盛公司。舊復盛公司經營團隊透過前述轉投資架構，由原持有46.8%股權轉變為間接持有上訴人51.8%股權，而上訴人另48.2%股權為橡樹公司間接持有；又上訴人截至96年12月31日公司員工人數0人，營業收入0元，並無何營業活動等情，為原審確定之事實，核與卷內證據資料尚無不符，亦無上訴人所指有違反證據法則、論理法則及經驗法則之情。原判決(即前程序判決，下同)已敘明其判斷之依據及得心證之理由，認合併後上訴人除股東架構之轉換外，仍由舊復盛公司原經營團隊對於合併後的上訴人具有控制能力。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，合併後存續之上訴人僅為舊復盛公司股東架構之轉換，舊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，上訴人無併購商譽攤銷之適用。原判決並就上訴人援引財務會計準則公報第7號第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。』及上訴人與橡樹公司之契約有關強賣權之約定而為舊復盛公司經營團隊對上訴人並無控制能力之爭執，何以不足採取，予以指駁甚明，核無違誤，要無上訴人所指有判決不適用法規或不備理由之違法。」「又按『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公司股東架構之轉換，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。』有本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議可資參照。上述上訴人雖形式上吸收合併舊復盛公司，然經濟實質上僅係股東架構之轉換，故依經濟實質認舊復盛公司並未消滅，內部產生之商譽不得認列為資產，在此並未涉及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，自非屬行為時企業併購法第42條第1項第2款規範之範疇。原判決認本件並未涉及兩個課稅主體間商譽攤銷之調整問題，並無行為時企業併購法第42條第1項第2款規定之適用，經核並無違誤。上訴意

旨再就原審取捨證據、認定事實之職權行使，及已詳為論斷之事項，主張：舊復盛公司於新投資人橡樹公司加入後，已不具對上訴人之控制能力，舊復盛公司因併購而消滅，本件仍具備併購經濟實質，與本院107年3月份第1次庭長法官聯席會議決議為單純股東結構轉換之前提事實不同；被上訴人(即再審被告)本件認定結果會造成減少上訴人商譽無形資產之費用攤提數而增加納稅義務，應依行為時企業併購法第42條第1項第2款之規定報經財政部核准云云，以其歧異之見解，指摘原判決違法，並無可採。」（原確定判決第8至12頁）。足見原確定判決肯認前程序判決就舊復盛公司經營團隊仍具有控制能力等事實之認定理由依據，並就再審原告主張合併後原經營團隊已喪失控制能力等情，何以不足採取，予以指駁甚明，自無就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之情事。從而，再審原告主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由而提起再審之訴，顯無理由。

㈣綜上所述，再審原告主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由而提起再審之訴，依其起訴之事實及理由，無非執其已於上訴程序主張之相同事由，援引作為提起本件再審之訴之依據，與行政訴訟法第273條第1項但書揭示之再審制度補充性有違，已難謂有據。且本件亦無再審原告所指有「就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」之情事。再審原告提起本件再審之訴，顯無再審理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

據上論結，本件再審之訴顯無再審理由，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　　8　　月　　19　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　李君豪

法　官　王俊雄

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。

政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　19　　日

書　記　官　鄭　聚　恩