臺北高等行政法院判決

107年度再字第73號

再審原告　聯發科技股份有限公司
代　表　人　蔡明介（董事長）
訴訟代理人　郭思吟　律師
　　李益甄　律師
　　許祺昌　會計師
再審被告　財政部北區國稅局
代　表　人　王綉忠（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106年12月14日最高行政法院106年度判字第692號判決，提起再審之訴，本於行政訴訟法第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、事實概要：再審原告民國99年度營利事業所得稅結算申報，原列報研究費新臺幣（下同）17,228,903,377元，其中列報再審原告向美商Analog Device Inc.（下稱ADI公司）於96年收購手機晶片事業部（下稱系爭收購案）專利技術（3,243,480,000元）之攤折數計648,696,000元、列報系爭收購案商譽（6,817,211,133元）之攤折數計1,363,442,227元。再審被告初查，就其中專利技術攤折數648,696,000元，以系爭收購案專門技術讓與件數共計236件，其中113件並未申請或取得專利權，與所得稅法第60條及營利事業所得稅查核準則第96條規定未合，故否准認列以件數比例計算非法令定義

無形資產之專門技術攤提數310,604,441元（3,243,480,000元x 113÷ 236÷ 5）；並就商譽攤折數1,363,442,227元，除其中商標部分已登記商標權者價值840,000美元、矽智財中已取得著作權者價值5,010,000美元，核計該部分攤提數為37,948,716元[（840,000美元+5,010,000美元）x匯率 32.4348÷ 5]准予認列外，其餘部分1,325,493,511元，亦認與所得稅法第60條及查核準則第96條規定未合，而否准認列，核定研究費為15,592,805,425元，應補稅額55,445,210元。再審原告不服，申請復查，經再審被告以102年10月21日北區國稅法一字第1020019175號復查決定，提起訴願，亦遭駁回。再審原告遂提起行政訴訟，經本院以104年度訴字第1132號判決（下稱前程序判決）駁回，乃提起上訴，經最高行政法院106年度判字第692號判決（下稱原確定判決）駁回上訴確定。再審原告猶有未服，以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款及第14款之再審事由，向最高行政法院提起本件再審之訴，其中第14款事由部分，經最高行政法院以107年度裁字第1090號裁定移送本院審理。

二、再審原告主張略以：原確定判決以再審原告所收購之事業或資產組合縱有產出，亦係該等無形資產與再審原告既有處理程序結合所生功能，並非該等無形資產組合自身具有「具有提供產出之投入及處理程序之完全能力」，從而認定再審原告所收購者不符合會計研究發展基金會97年3月10日（97）基秘字第074號函（下稱會研會97年3月10日函）所稱「事業」之定義。惟查，由於原確定判決認為再審原告所收購之事業或資產組合「必須自身具有提供產出之投入及處理程序之完全能力」，不能與再審原告既有之處理程序結合而提供產出，足見原確定判決對於「再審原告所取得之系爭可辨認無

形資產，是否經由再審原告之處理程序提供產出」並未予以審認，亦即，原確定判決實未對於再審原告於前程序第一審所提出之「再審原告產品研發之處理程序」加以審酌，即做出「再審原告所收購者非屬事業」之判斷。然再審原告所提產品研發之處理程序，確實可證明與收購之事業或資產組合結合後具有產出能力，而足以影響判決結果，據此，原確定判決即有行政訴訟法第273條第1項第14款所定「重要證據未予斟酌」之再審事由。並聲明求為判決：⑴原確定判決廢棄。⑵訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、再審被告則辯以：原確定判決業已敘明何以肯認原程序判決認定本件再審原告所收購之資產組合，非但不屬其備「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整事業，客觀上亦欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，尚不符會研會97年3月10日函所稱「事業」之定義，故不能依行為時財務會計準則公報第25號公報列報攤提商譽之理由甚詳，即對於再審原告就本件收購之資產組合，不符合會計基金會97年3月10日函所稱「事業」定義之認定，已詳述其得心證之理由及證據。而再審原告所主張之證物「再審原告產品研發之處理程序」，僅屬「再審原告自身之處理程序」，縱經斟酌亦不足影響原確定判決之內容，不符合行政訴訟法第273條第1項第14款有關「足以影響於判決」之要件。是本件再審原告依行政訴訟法第273條第1項第14款所提再審之訴，其無非係就原確定判決行使職權、取捨證據有所指摘，難認符合行政訴訟法第273條第1項第14款所稱之再審事由。並聲明求為駁回原告之訴。

四、按「再審之訴專屬為判決之原行政法院管轄。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，由最高

行政法院合併管轄之。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。」行政訴訟法第275條第3項定有明文。本件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款再審事由，揆諸前揭規定，專屬本院管轄，合先敘明。次按「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：……十四、原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌。」同法第273條第1項第14款亦有明定。所謂原判決就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌者，係指當事人在前訴訟程序已經提出，而原判決漏未於理由中斟酌者而言。亦即原判決就該訴訟程序中已經存在並據聲明之證物未予調查，亦未說明不予調查之理由，或已為調查而未就調查之結果予以判斷，如經調查判斷，可使再審原告受較有利益之判決者而言。故如該證物業經原判決斟酌，自無漏未斟酌之情事，縱未經採納，核屬證據取捨問題，亦不得據為再審之理由。

五、經查：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款所定再審事由，係指原確定判決未對於再審原告於前程序第一審所提出之再審原告產品研發之處理程序加以審酌，即做出「再審原告所收購者非屬事業」之判斷云云。惟原確定判決理由欄六、（八）、（九）業已載明：「㈧依據上訴人與ADI公司及其子公司所簽訂買賣合約首頁記載之雙方當事人，賣方包括ADI公司及其海外9家子公司（包括Analog荷蘭公司、Analog丹麥公司、Analog英格蘭公司、Analog印度公司、Analog香港公司、Analog韓國公司、Analog上海公司、Analog中國公司及Analog臺灣公司，原處分卷3第881頁

），顯見上訴人收購之所謂『ADI公司手機晶片事業部』，係分屬於ADI公司及其海外子公司之資產組合，非僅ADI公司內之其中一個手機晶片事業部門。次依系爭契約1.1 (a)及1.2(a)約定可知，上訴人係與其指定之全資子公司共同收購分屬於ADI公司及其海外子公司之資產組合，並共同支付價金。再依上訴人所提供上訴人海外子公司承受ADI公司手機晶片事業部資產明細表，顯示上訴人海外子公司分別承受所謂『ADI公司手機晶片事業部』之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備、租賃改良、辦公設備、交通及運輸設備等有形資產，且上開有形資產係分屬ADI公司、Analog英格蘭公司、Analog丹麥公司、Analog愛爾蘭公司、Analog中國公司、Analog韓國公司、Analog新加坡公司所有；又上開有形資產之買賣價金，均由上訴人之海外子公司支付，上訴人則係收購上開評估報告所列『矽智財』、『商標』、『客戶關係』、『整合團隊』、『軟體工具』等無形資產等情，為上訴人所自承，復有評估報告及上訴人所製作其與海外子公司收購ADI公司手機晶片事業部之給付買賣價金分配情形表可佐，足見ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部之有形資產，係分別由上訴人之海外子公司收購，無形資產方由上訴人收購。此為原判決確認的事實，從而，上訴人主張伊收購之所謂『ADI公司手機晶片事業部』，實係分屬於ADI公司及其海外子公司等數公司之資產組合，非僅屬於單一ADI公司內之其中一個手機晶片事業部門；又上訴人依系爭契約購買取得者，僅係分屬ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業部的可辨認無形資產，不包括有形資產，即提供投入研發設計以產出成果之ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產

，並不在上訴人收購之範圍內，而係由上訴人之海外子公司收購，足徵上訴人收購之資產組合，非但不屬具備『投入』、『處理程序』及『產出』等3要素之單一完整『活動及資產組合』，客觀上亦無法證明該等跨公司或國際的資產具有『提供產出之投入及處理程序』之完全能力，自不符合會研會97年3月10日函所稱『事業』之定義，揆諸前揭規定及說明，自不得依行為時第25號公報列報攤提商譽，何況上訴人係單獨申報營利事業所得稅，該等跨公司或國際的資產既非由上訴人單獨出資保有及統合使用，基於收入與成本費用配合原則，上訴人豈能任意將其他公司支出的收購成本與自己支出的收購成本合併計算，而以其中部分成本作為商譽，並認列其攤折？是被上訴人否准認列上訴人收購所謂『ADI公司手機晶片事業部』之商譽攤折數1,325,493,511元部分，於法並無不合，訴願決定及原判決遞予維持，亦無違誤。……。」「㈨承前所述，上訴人係與其海外子公司共同收購分屬ADI公司與其海外子公司等數公司之資產組合，且上訴人僅取得ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，有形資產均由上訴人之海外子公司出價取得，故ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業組合縱有上訴人所稱獨立於ADI公司其他部門之銷售與管理功能，亦係由數家公司之手機晶片事業部門共同完成，而非來自於單一『事業』，依本院103年1月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，其與會研會97年3月10日函所稱事業，必須特定營業部門自身即具有『提供產出之投入及處理程序』之完全能力（即具備完整產銷功能者）不符。又上訴人僅收購分屬ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部之無形資產，該等無形資產如未經上訴人與其自身之投入或處理程序『整合』，無從轉化成具體之

產出。以上訴人所舉自併購ADI公司後，研發之MT6253產品為例，其自述由研發至量產過程，自工程師撰寫程式、交研發本部進行後製（實體化）、測試產品之面積及效能、將IC產品交付晶圓代工廠製作、由工程師將工程品提供給客戶測試、客戶測試後復由工程師進行改良或調整、確認產品狀況及良率、進行產品量產、正式對外界發表，至出貨等階段，均由上訴人本身之工程師、研發人員、產品檢測、業務等部門職員執行，且須使用上訴人之電腦資訊設備、研究設計設備等有形資產，至上訴人因收購所承受由ADI公司手機晶片事業部主管副總所領導之整合團隊，僅在上訴人公司人員執行上開處理程序時，提供ADI公司過往進行研發時所累積之經驗與技術（原審卷第30頁正反面）。由此足見，上訴人雖經由系爭契約而收購取得ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部門之『矽智財』、『商標』、『客戶關係』、『整合團隊』、『軟體工具』等無形資產，惟如未透過上訴人自身之處理程序，並無法提供產出。易言之，上訴人收購該等無形資產後，縱有產出，亦係該等無形資產與其既有處理程序結合所生功能，並非該等無形資產組合自身具有『提供產出之投入及處理程序』之完全能力，是上訴人所購買者，不過係ADI公司及其海外子公司多數無形資產之單純加總，並非可進行投入、處理程序及產出，具有完整產銷功能之特定營業部門，上訴人稱其所收購資產組合，已符合會研會97年3月10日函所稱『事業』定義，得適用第25號公報規定而認列商譽云云，自無可採。又上訴意旨既自認其所從事之行業為積體電路（IC）設計業，主要之營業行為即為IC晶片設計與製造，能為上訴人帶來超額利潤進而產生商譽之資產，自屬上訴人經由此項交易所取得之專利技術，至於上訴人本來即

具有之電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，實非為上訴人創造超額利潤所必需等情，益見其所收購者並非有能力提供產出之投入及處理程序，而具有完整產銷功能之事業。至於原判決理由謂上訴人於系爭收購案中所取得者，僅係分屬ADI公司及其海外子公司之手機晶片事業部的可辨認無形資產，而未包括有形資產及『除外資產』，亦未承擔『除外債務責任』，甚至連提供投入研發設計以產出成果之ADI公司及其海外子公司手機晶片事業部的電腦資訊設備、電路測試設備、研究設計設備等有形資產，亦不在上訴人收購之範圍內（此部分係由上訴人海外子公司收購）等語，目的在證明上訴人所收購之資產組合，非但不屬具備『投入』、『處理程序』及『產出』三要素之單一完整事業，客觀上亦欠缺『提供產出之投入及處理程序』之完整產銷功能，尚不符合會研會97年3月10日解釋函所稱『事業』之定義，自不得依第25號公報列報攤提商譽，其結論於法並無不合。……。」等語。可知原確定判決業已敘明何以肯認前程序判決認定本件再審原告所收購之資產組合，非但不屬具備「投入」、「處理程序」及「產出」三要素之單一完整事業，客觀上亦欠缺「提供產出之投入及處理程序」之完整產銷功能，尚不符會研會97年3月10日函所稱「事業」之定義，故不能依行為時第25號公報列報攤提商譽之理由甚詳，即對於再審原告就本件收購之資產組合，不符合會研會97年3月10日函所稱「事業」定義之認定，已詳述其得心證之理由及證據。而再審原告所主張上開證物即「再審原告產品研發之處理程序」，僅屬再審原告自身之處理程序，縱經斟酌亦不足影響原確定判決之內容，依照前揭說明，不符合行政訴訟法第273條第1項第14款有關「足以影響於判決」之要件。

六、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，並無可採。本件再審原告之訴，顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。

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

中　　華　　民　　國　　108　　年　　3　　月　　8　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　王俊雄

法　官　李君豪

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，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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　　3　　月　　8　　日

書記官　樓琬蓉