臺北高等行政法院判決

109年度再字第11號

再審原告　復盛股份有限公司

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10月24日最高行政法院108年度判字第504號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由，提起再審之訴部分，經最高行政法院109年度裁字第85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、事實概要：

再審原告原名勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司），於民國97年1月1日與復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司）合併，再審原告為存續公司，合併後更名為復盛股份有限公司。再審原告民國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）480,294,860元、其他損失84,417,745元、研究發展支出3,065,499元及可抵減稅額459,825元，經再審被告將再審原告列報該年度商譽攤提數268,541,025元及商標權攤提數186,833,335元予以剔除，核定各項耗竭及攤提24,920,500元，另分別核定該年度其他損失、研究發展支出及可抵減稅額為32,294,615元、634,082元及95,112元，應補稅額43,140,982元；又再審原告101年度未分配

盈餘申報，列報依法律規定之投資抵減稅額，102年度准予抵減稅額459,825元，經再審被告核定95,112元，應補稅額364,713元。再審原告不服，申請復查，經被上訴人民國107年5月4日財北國稅法一字第1070016557號復查決定（下稱原處分），就102年度營利事業所得稅部分，追認其他損失47,954,578元、研究發展支出1,843,527元及可抵減稅額276,529元，其餘復查駁回；101年度未分配盈餘部分，則追認本年度准予抵減稅額276,529元。上訴人就其列報102年度營利事業所得稅之各項耗竭及攤提遭剔除部分不服，提起訴願，經決定駁回，續提行政訴訟，經本院107年度訴字第1473號判決（下稱原判決）駁回後，復經最高行政法院108年度判字第504號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴確定在案。再審原告仍不服，乃以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第14款之再審事由，向最高行政法院提起再審之訴，同法第273條第1項第1款之部分已由最高行政法院以109年度裁字第86號裁定再審之訴駁回，至於同法第273條第1項第14款之部分，由最高行政法院以109年度裁字第85號裁定移送至本院審理。

二、再審原告主張略以：

(一)原確定判決對原經營團隊之原經營股東於併購後是否具有對再審原告控制能力事實之判斷上，攸關至鉅之財務會計準則公報第7號第16段第1項但書之規定核心及所需審究同條文第2項但書持有股權比例未過半於認定具有控制能力所列舉可操控性之證據類型，另可列載不具可操縱性之相反內容，而為第1項但書所例示證據構成範圍之事實重點均未探究，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。

(二)再審原告於本案上訴時所論述原經營團隊已不具有對再審原告控制能力之事實，除新投資方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之情形外，更重要者在於再審原告與百分之百持有再審原告股權之境外控股公司決策權均掌控在公司董事會之情形下，原經營團隊於前述公司董事會擔任之董事會席次及掌握之董事會投票權皆未能過半之有關事證，依據7號公報第16段第2項但書規定，持有股權比例未過半但認定具有控制能力所列舉第(3)點及第(4)點證據類型，列載任免董事會成員及主導董事會投票權均不可過半之不具可操縱性情形，仍為同條第1項但書持有股權比例過半但認定不具控制能力所例示證據之反證證明提出之規定，堪認再審原告所欲主張事實之證明。

(三)惟上訴審判決理由四、（四）以「上訴人主張及所提各項證據，均不足以證明舊復盛公司原經營團隊持有之該過半數比例股份，未具有控制能力，自應認原經營團隊對上訴人公司具有控制能力」為由，除未對上開能呈現原經營團隊已不具有對再審原告控制能力之完整股東協議書內容之反證證明有任何探究外，亦未就其如何不採及何以認定再審原告所提出之證據不足以證明原經營團隊持有股權比例過半但未具有控制能力之情節記明理由，導致本案於相關事實仍認有不明之情況下，最終係以持有股權比例之外觀形式作為判斷原經營團隊具有控制能力之依據，其未適用所應適用之7號公報第16段第2項但書持有股權比例未過半，但認定具有控制能力所列舉證據類型，列載不具可操控性之內容，仍為同條文第1項但書持有股權比例過半但認定不具有控制能力所列示反證證明構成範圍之規定，依據司法院釋字第177號解釋關於「確定判決消極的不適用法規，顯然影響裁判者，自屬適用

法規顯有錯誤之範圍」之意旨，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語。並聲明求為判決：1.廢棄原確定判決及原判決。2.上開廢棄部分之訴願決定及原處分（即復查決定）不利於再審原告之部分均撤銷。

三、再審被告答辯略以：

(一)本件合併後舊復盛公司經營團隊持有再審原告51.8%股權，另48.2%股權為橡樹公司持有，且原經營團隊所持有51.8%股份有獨立之投票權與處分權；又合併後原經營團隊被留用，且再審原告董事監察席次合計6席，董事4席中2席包括董事長○○○及董事○○○屬原經營團隊，監察人2席中1席（○○○）為原經營團隊，另經理人係原經營團隊○○○擔任。本件合併案，舊復盛公司經營團隊持有再審原告超過50%股權、仍占再審原告一半之董監事席次、董事長及執行管理階層之經理均由原經營團隊續任、合併後再審原告之營運及業務經營方向等原經營團隊仍保有主導之能力。又強賣權之約定，意在保障投資人，難僅因強賣權約定，即謂原經營股東持股縱超過50%對公司仍屬無控制能力。綜上，舊復盛公司之原經營股東對再審原告仍保有控制能力足堪認定。

(二)原確定判決已就再審原告主張舊復盛公司原經營股東並無權任免再審原告公司董事會超過半數成員，而不具控制能力，本件併購是否有財務會計準則公報第7號第16段第1項但書「但有證據顯示其持股未具有控制能力者，不在此限。」規定之適用詳予論述，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，自與最高行政法院107年度3月份第1次庭長法官聯席會議決議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

據以認定本件併購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，洵屬有據。

(三)原確定判決理由已肯認原判決前述之認事用法並無違誤，以及再審原告之前述各上訴理由業經原判決一一論述何以不足採，再審原告再為爭執，為無理由，核無前揭行政訴訟法第273條第1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者」之再審要件等語，資為抗辯。並聲明求為判決：再審原告之訴駁回。

四、本院判斷如下：

(一)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。

(二)再按，如形式上雖符合企業併購法第4條第4款之收購行為，惟實質上僅屬股權結構之調整或重組，企業未能因該併購而提升經營效率或產生任何綜效，則該企業併購自無商譽之產生，即無行為時企業併購法第35條攤銷商譽成本規定之適用。又依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。」

(三)經查，原判決（即本院107年度訴字第1473號判決）已述明「依上開合併案之公開收購說明可知，該合併案之國外控股公司投資人橡樹公司，自始即約定留用舊復盛公司經營股東（參見原處分卷第1165頁），並預為約定未來售股機制及具體期程（參見原處分卷第1163頁），則被告認定橡樹公司並非以參與原告公司經營為主要投資目的，尚非全然無據。又董監席次之設計，可能係出於確保投資之目的，且按公開發行股票之公司，董監事之選任，係由股東會以代表已發行股份總數過半數股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之（公司法第192條第1項、第174條、第216條第1項前段及第227條等規定參照）；至董監事之解任，如出席股東會之股東，股份總數不足已發行股份總數2/3以上股東者，亦得以有代表已發行股份總數過半數股東之出席，出席股東表決權2/3以上之同意行之（公司法第199條第2、3項、第227條等規定參照），是舊復盛公司原經營團隊既持有超過原告公司半數之股份，且就所持有51.8%之股份，均有獨立之投票權與處分權，業如前述，揆諸前揭公司法條文規定，原經營團隊對於原告公司股東會任免董監事之議案，即享有橡樹

公司所代表其餘48.2%之股份無法動搖之決定權，故不得僅因舊復盛公司經營股東與橡樹公司之董監席次人數均未過半，即無視原經營股東持有原告過半之股權所表彰股東表決權數，而認有確切證據可證舊復盛公司經營股東對原告之財務營運及人事並無控制力。」（見該判決五、（四）、2.部分）亦即，再審原告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，而駁回再審原告之原起訴。

(四)又查，原確定判決（即最高行政法院108年度判字第504號判決）復敘明「勇德公司，於96年5月8日設立，資本額100萬元，為荷商公司100%持股之子公司。上訴人於96年7月24日辦理增資，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，上訴人為存續公司並更名為『復盛股份有限公司』。又勇德公司係於96年7月24日決議增資用於收購舊復盛公司之股份，而收購股權資金實係由舊復盛公司經營股東○○○與其家族成員共28人，與其等成立之聯盛公司等5家投資公司（以下合稱李氏家族），透過輾轉於國外成立多層次母子孫公司方式辦理過渡性融資，匯款至荷商公司，用於收購舊復盛公司流通在外股份，而李氏家族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，並無實質重要營運；復依勇德公司之公開收購說明書所載，其主要營業項目與舊復盛公司並無重大改變，且被收購公司（舊復盛公司）經營團隊將被留用，故本件僅為舊復盛公司移轉其全部資產及負債予該公司新設

立之公司（即上訴人），其合併應認為組織調整與重組，亦即，舊復盛公司於法律形式上雖因被收購而消滅，惟以經濟實質而言，舊復盛公司只是重新調整股權架構，自始未消滅等情，為原審確定之事實，核與卷內證據資料尚無不符，亦無違反證據法則、論理法則及經驗法則。原判決基於此確定事實，敘明其判斷之依據及得心證之理由，認勇德公司係為上述合併而設立之公司，舊復盛公司並未因合併而消滅，實係舊復盛公司之經營股東，經由股權結構之調整，而以間接持有過半數股權之方式繼續經營，舊復盛公司實質上既未消滅，縱其有內部產生之商譽，然因非企業所得控制之可辨認資產，且其成本無法可靠衡量，自不能為移轉而由上訴人認列，上訴人無併購商譽攤銷之適用，自屬有據。上訴人主張得逕按第25號公報，就收購成本超過所取得被收購公司可辨認淨資產公平價值之差額認列商譽，並無可採。」（見該判決四、（四）部分）而駁回再審原告對原判決之上訴。

(五)因此，原確定判決肯認原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。再審原告主張原確定判決對本件舊復盛公司之原經營股東於併購後是否具有對新復盛公司控制能力事實未探究，為足以影響於判決之重要證物漏未斟酌之再審事由云云，為不足採。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。

(六)綜上所述，本件無再審原告所指有「就足以影響於判決之重要證物漏未斟酌」之情事，其主張洵屬無據。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　　109　　年　　3　　月　　25　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

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　　109　　年　　3　　月　　25　　日

書記官　王月伶