高雄高等行政法院判決

110年度簡上字第51號

上　訴　人　灌頂資產管理股份有限公司

代　表　人　孫榮吉

被　上訴人　財政部高雄國稅局

代　表　人　李怡慧

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國110年9月30日臺灣高雄地方法院109年度稅簡字第2號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

壹、程序事項：

被上訴人之代表人於訴訟審理中變更為李怡慧，並具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、爭訟概要：

上訴人於民國103年5月21日向訴外人日華資產管理股份有限公司購買23筆不良債權，嗣於104年間經臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）民事執行處拍賣其中3筆不良債權抵押物{拍賣標的物如附表（即原判決附表一）所示}，其中附表編號1、3、4所示抵押物因無人應買，由上訴人就各該次拍賣所定最低價額聲明承受，並以所持有之債權抵繳法院拍賣價款；另附表編號2所示抵押物則於特別變賣程序由訴外人孫偉倫應買，經屏東地院執行處准許其買受，並由上訴人參與拍賣分配該強制執行所得。惟上訴人未就前開抵押物之承受及獲配金額大於該不良債權之原始買價與處分費用之差額1,777,861元開立統一發票，致漏報銷售額而逃漏營業稅；經

被上訴人審理違章成立，除以108年7月23日營業稅違章補徵核定通知書(下稱核定通知書)核定補徵營業稅額88,893元外，並依現行加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第51條第1項第3款規定，以108年7月15日財高國稅法違字第03108100331號裁處書裁處上訴人所漏稅額1.5倍之罰鍰133,339元（與上開核定通知書下合稱原處分）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以108年9月26日財高國稅法一字第10801110 27號復查決定書追減罰鍰26,668元，其餘復查駁回。上訴人不服，提起訴願，亦經決定駁回，上訴人不服提起行政訴訟，經臺灣高雄地方法院(下稱高雄地院)109年度稅簡字第2號行政訴訟判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴（關於附表編號4所示抵押物，業經撤回上訴，不在本件上訴範圍）。

二、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明、原判決理由，均引用原判決書所載。

三、本件上訴意旨略以：

㈠補徵營業稅部分：

1.原判決所引用據以與附表編號1不動產法院拍賣價格相比較之時價登錄資料，與附表編號1建物非為同棟且係正常營業之建物，出售價格自然較為高，自不得據為附表編號1不動產法院拍賣價格之比較基礎，原判決於此未予說明，即將上開資料採為比較基礎，有判決理由不備之違法。

2.附表編號1不動產上訴人之承受價為680,000元，扣除成本449,664元、費用116,645元，每坪單價為13,681元。原判決未說明不將上開成本、費用扣除之理由，即據以前開承受價計算每坪單價為81,829元作為抵押物之時價，有判決理由不備之違法。另附表編號2不動產，每坪單價應為14,749元，非其所記載之21,647元。原判決未說明其計算方法，即以21,647元作為抵押物之時價，有判決理由不備之違法。

3.上訴人於原審檢具之交易資料中，108年2月出售予陳彥仲之建物(即附表編號1-3之建物)5樓之1、5樓之7、5樓之8、5樓之9號總面積27.65坪，其建物及基地之售價共計380,000元，扣除成本21萬2,235元後賺得167,765元，上訴人獲利高達1.79倍；108年3月出售予陳奕璇同建物4樓之1及4樓之2號櫃位，建物面積11.11坪，其建物及基地之售價共計150,000元，扣除成本價67,903元後賺得82,097元，獲利亦高達2.2倍，足見前開人等雖與上訴人法定代理人具親屬關係，惟上訴人出售不動產之售價並未偏低，符合市場價格，屬財政部103年7月4日台財稅字第10304555040號令（下稱財政部103年7月4日令）所稱公允客觀之不動產資料。況上開財政部103年7月4日令並無不動產時價資料須與該次比較之法院拍賣價格「同時期」之規定，被上訴人認定附表編號1-3抵押物實價時，即應參據上開價格為之。原判決於此未予說明，僅以上訴人之法定代理人與陳彥仲、陳奕璇具有親屬關係即否定上訴人前開提出之108年時價登錄資料，逕行採認104年間之時價登錄資料，顯構成判決理由不備之違法。

4.上訴人於原審檢具之交易資料中，109年3月第三人石麗滿出售予孫偉倫建物(即附表編號1-3之建物)地下一樓之23、24、25、26、27號面積總計31.35坪，總價411,000元，換算後每坪房屋單價僅13,110元。該2人之買賣與上訴人毫無關係，原判決卻未採納其等交易價格為判決附表編號1-3抵押物之時價，亦未於理由欄內交代不採之理由，顯構成判決理由不備之違法。

㈡罰鍰部分：

依營業稅法第2條第1款之規定，營業稅之納稅義務人，係指「銷售貨物或勞務」之營業人。而依按強制執行相關規定解釋，法院拍賣為買賣之一種，係由法院代表債務人出賣，亦即出賣人為債務人而非（債權人)上訴人，所以上訴人相信上開強制執行法相關規定，而未申報，顯就會構成

違章之事實，無從預見、亦無能注意而不注意情事，並無故意或過失，原判決未就上情為說明，有判決理由不備之違法等語，提起上訴。

四、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠應適用的法令：

1.營業稅法

⑴第1條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」

⑵第2條第1款：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」

⑶第3條第2項前段：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」

⑷第32條第1項前段：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」

⑸第35條第1項：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為1期，於次期開始15日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」

⑹第43條第1項第4款：「營業人有下列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：四、短報、漏報銷售額。」

⑺第51條第1項第3款：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處5倍以下罰鍰，並得停止其營業：……三、短報或漏報銷售額。」

2.營業稅法施行細則第25條：「本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。」

㈡財政部99年11月3日台財稅字第09900361980號令、財政部106年2月3日台財稅字第10504681050號令：「一、以一般公司型態設立之資產管理公司就已取得執行名義之金融機構

不良債權，向法院聲請強制執行，並聲明參與分配強制執行所得金額者，應就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，按5%稅率課徵營業稅。二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按5%稅率課徵營業稅。三、嗣資產管理公司銷售前開抵押物時，應以實際交易價格認定其銷售額，並依營業稅法相關規定徵免營業稅。」經核上開函釋係財政部依法定程序發布，且為前開營業稅法相關之細節性及技術性規定，除未違反法律保留原則，亦與租稅法律主義無悖，且符合前列營業稅法之法律解釋，被上訴人自得據以為課稅處分。

㈢按資產管理公司就其自金融機構或其他資產管理公司輾轉購入取得之不良債權，以債權人地位向法院聲請強制執行，藉此獲取對價即產生損益，其以承受擔保債權之抵押物作為對價者，自應以抵押物之時價判斷其損益結果。如資產管理公司聲請法院拍賣擔保債權之抵押物，而按該次拍賣所定之最低價額聲明承受抵押物，並以其可獲分配之債權額抵繳價款者，其取得抵押物時，固仍應以抵押物時價減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益。然所謂時價，依營業稅法施行細則第25條規定意旨，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格而言。又財政部103年7月4日令以：「營業人向金融機構或資產管理公司購入金融機構之不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營業人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者，應就該抵押物之時價大於該不良債權之原始買價差額部分，計算銷售額課徵營業稅。其抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，該營業人如能提示下列足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，得予核實認定：一、報章雜誌所載市場價格。二、各直轄市、縣（市）同業間帳載房地

之加權平均售價。三、不動產估價師之估價資料。四、銀行貸款評定之房屋及土地款價格。五、大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。六、法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格。七、其他公允客觀之不動產時價資料。八、時價資料同時有數種者，得以其平均數為時價。」。經核該令釋意旨核釋有關營業人購入不良債權向法院聲明承受抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，營業人如能提出供認定抵押物時價資料及證明文件後，經稽徵機關查明屬實者，稽徵機關得依證明文件核實認定之，旨在說明該抵押物時價應核實認定。準此，營業人如能提示報章雜誌所載市場價格、各直轄市、縣（市）同業間帳載房地的加權平均售價、不動產估價師的估價資料、銀行貸款評定的房屋及土地款價格、大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算的售價等，足供認定抵押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，自得予核實認定。倘營業人所提出之資料及證明文件不足以供認定該抵押物之時價者，自仍應以法院拍賣價款減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益。

㈣經查，上訴人於103年5月21日向訴外人日華資產公司購買23筆不良債權，屏東地院民事執行處陸續拍賣其中3筆不良債權之抵押物，就其中附表編號1、3、4所示抵押物因無人應買(編號4部分業經上訴人撤回上訴)，上訴人於104年3月至5月間各該次拍賣所定最低價額聲明承受，並以所持有不良債權抵繳法院拍賣價款；附表編號2所示抵押物則於特別變賣程序由訴外人孫偉倫應買，經屏東地院民事執行處准許其買受，並由上訴人參與拍賣分配該強制執行所得等情，有原審卷附拍賣公告、權利移轉證書等在卷可證(原審院卷一第225至227頁、第273至279頁、第239至243頁)。原判決就附表編號1-3抵押物之時價認定，以附表編號1之不動產由上訴人以680,000元價額承受，換算每坪價格為81,829元，與同期間(104年12月)內政部實價登錄成交資料、同期間(104年12月)

591實價登錄網站資料相較，前開成交價額均較上訴人承受價格為高，且上訴人承受價雖高於大有國際不動產估價聯合事務所作成之不動產鑑定價格，然上訴人曾於104年1月14日提出民事呈報狀於民事執行案件，指稱上開不動產鑑定價格明顯偏低，與市價差距懸殊等語，足見該不動產估價報告書之鑑價金額與時價有所出入；附表編號3所示不動產其鑑定價格總金額1,251,671元、換算每坪單價47,792元，與上訴人承受價格1,184,000元、換算每坪單價為45,208元，差異非大，且不動產估價報告已斟酌該不動產實際情況，據以做出該估價報告書，足認該鑑定價格應屬客觀可信；上訴人雖提出之附表編號1-3不動產於108年間交易紀錄之相關資料，欲以108年度成交價作為附表編號1-3不動產之時價，惟該3組交易中，均有部分交易者與上訴人法定代理人具有親屬關係，難盡信渠等間之交易價格必屬客觀，且前開3組關係人交易價格又遠低於上開同期間（104年間）實價登錄之成交價格，亦遠低於前開鑑價機構所估算之房地價格。原判決進而論明：被上訴人依營業稅法、財政部103年7月4日令等，以附表編號1-3所示不動產之法院拍賣價格為時價，就附表編號1-3所示之不動產各筆交易核定其銷售額，並依營業稅法第10條、第11條第1項第2款規定，依核定之銷售額以稅率5%核課營業稅額。上訴人為營業人，當知負有於營業行為發生時依規定開立憑證，並報繳營業稅之義務，惟未依規定就抵押物拍定價格大於不良債權原始買價差額部分，開立二聯式統一發票，漏報銷售額，致逃漏營業稅，核其有應注意、能注意而未注意之過失，被上訴人依營業稅法第51條第1項第3款按所漏稅額1.2倍處以罰鍰，於法均無不合等語，業已詳述其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，予以指駁，核其認事用法，並無判決違背法令。

㈤上訴人雖主張附表編號1不動產上訴人之承受價為680,000元，扣除成本、費用後，每坪單價為13,681元。原判決未說

明不將上開成本、費用扣除之理由，即據以前開承受價計算每坪單價為81,829元作為抵押物之時價，有判決理由不備之違法云云。惟依營業稅法施行細則第25條規定，本法稱時價，係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。可知所謂時價係指當時市場正常交易之價格而言，則時價之評定與取得不良債權之成本、費用並無關涉，僅於計算營業獲利時，須以銷售抵押物之時價減除購入債權成本及相關費用之餘額。原判決以上訴人承受附表編號1不動產之拍賣價格680,000元為抵押物之時價，時價之計算與取得不良債權之成本、費用無涉。被上訴人據以換算該不動產每坪價格為81,829元，並於理由欄內敘明，核無判決不備理由之違法。故此部分上訴指謫意旨，並無可採。

㈥上訴人又主張原判決所引用據以與附表編號1不動產法院拍賣價格相比較之時價登錄資料，與附表編號1建物非為同棟且係正常營業之建物，出售價格自然較高，自不得據為附表編號1不動產法院拍賣價格之比較基礎，原判決於此未予說明，即將上開資料採為比較基礎，有判決理由不備之違法。惟查，原判決因認上訴人承受附表編號1不動產之價格低於同期間內政部實價登錄，而將上訴人承受該不動產之拍賣價格認定作前開不動產之時價應屬客觀合理，業於理由敘明：「附表編號1之不動產……換算每坪價格為81,829元(計算式詳如附表)；另查同期間(104年12月)內政部實價登錄成交資料為系爭大樓1樓成交總金額880,000元、8.21坪、每坪107,226元(見行政救濟卷2第369頁實價登錄資料)，……上開成交價額均較原告於104年3月承受系爭大樓1樓攤位總價680,000元、每坪81,829元之價格為高，則原告主張承受價格過高云云，委無可採」等語，核係依證據認定事實，尚無不憑證據而任意臆測之情事，難謂有何判決不備理由之違背法令。故此部分之上訴意旨，核無可採。

㈦上訴人另主張於原審檢具之交易資料中，就108年2月出售予陳彥仲之建物(即附表編號1-3之建物)；108年3月出售予陳奕璇之建物(即附表編號1-3之建物)，上訴人獲利甚高，不因親屬間關係人交易而影響交易價格 ，屬公允客觀之不動產資料。況財政部103年7月4日令並無不動產時價資料須與該次比較之法院拍賣價格「同時期」之規定，被上訴人認定抵押物實價時，即應參據上開價格為之。原判決就此未予說明，僅以上訴人之法定代理人與前開人具有親屬關係即否定上訴人前開提出之108年時價登錄資料，逕行採認104年間之時價登錄資料，顯構成判決理由不備之違法云云。惟按所謂判決不備理由，應以欠缺判決主文所由生不可或缺之理由為限，若其理由並不影響判決主文者，並不包括在內，至所載理由稍欠完足，而不影響判決基礎者，尚難謂為理由不備。經核原判決已詳述其證據取捨及得心證之理由，且對上訴人前述主張「應以其提出時價參考標的2筆交易紀錄作為抵押物時價認定依據」不採之理由，亦於理由中論明「……依原告於110年4月20日言詞辯論期日當庭提出之104、105年拍賣價與承受價及108年買賣時價登錄單價比計算表(本院卷一第421頁)所載相關人交易明細如下：①原告與陳彥仲交易系爭大樓5樓之1、5樓之7、5樓之8、5樓之9建物，交易金額38萬元，建物總面積19.55坪，平均每坪19,437元。②原告與陳奕璇交易系爭大樓4樓之1及4樓之2，交易金額15萬元，建物總面積5.79坪，平均每坪25,907元。……。然原告之法定代理人孫榮吉陳稱陳彥仲是伊女婿……陳奕璇是伊孫子等語(本院卷一第376頁)，則上開交易者除石麗滿外，其餘交易者與原告之法定代理人孫榮吉均具有親屬關係，本難盡信渠等間之交易價格必屬客觀可採。況且，前開交易價格復且遠低於系爭大樓同期間實價登錄之成交價格，亦遠低於前開鑑價機構所估算之房地價格；又原告先前於屏東地院103年度司執字第30563號執行程序中就鑑價結果聲明異議，表示標的物前陸橋已拆除為平地，房屋市場價格已大幅變動提昇，

並主張復興路25之40號（1樓櫃位）應調為200萬（即每坪240,673元）、復興路25底一層之4號（地下1樓櫃位）應調為100萬（即每坪54,525元），且主張內政部實價查詢系統商業大樓每坪單價133,838元等語(見屏東地院103年度司執字第30563號卷第155至156頁)；原告嗣後始又翻異前詞，反主張應以遠較其先前主張每坪單價為低之交易價格作為營業稅計算基礎，顯屬矛盾不一，委無可採。」等語，難認有何判決不備理由之違法。況原判決縱未就上訴人所稱其2組交易獲利甚高，何以不採納該金額部分為說明，惟所謂「時價」係指當地「同時期」銷售該項貨物或勞務之市場價格，故倘有同時期之市場價格足供參考，自應優先以該價格為時價之依據，而非捨近求遠以其他相隔甚久時期之市場價格為依據。是以，上訴人主張應採為參考準據之108年間交易價格，相較同期間（104年間）實價登錄、鑑價報告仍屬偏低，且時間上已相隔4年之久，難認貼近當時市場正常交易之價格，故原判決縱未就此部分為說明，亦不影響判決基礎，仍難謂有判決不備理由之違法。故上訴人此部分之主張，亦無可採。

㈧上訴人又主張其於原審檢具之交易資料中，109年3月第三人石麗滿出售予孫偉倫之不動產(位於附表編號1-3之同棟建物)地下一樓之23、24、25、26、27號，換算後每坪單價僅13,110元。該2人之買賣與上訴人毫無關係，原判決未說明不採納該證據之理由，顯構成判決理由不備之違法云云。惟查，原判決業已載明：「……依原告於110年4月20日言詞辯論期日當庭提出之104、105年拍賣價與承受價及108年買賣時價登錄單價比計算表(本院卷一第421頁)所載相關人交易明細如下：……③孫偉倫與石麗滿交易系爭大樓地下一層23號、24號、25號、26號及27號，交易金額411,000元，建物總面積20.74坪，平均每坪19,817元。然原告之法定代理人孫榮吉陳稱……孫偉倫是伊兒子……等語，則上開交易者除石麗滿外，其餘交易者與原告之法定代理人孫榮吉均具有親

屬關係，本難盡信渠等間之交易價格必屬客觀可採……」亦已就上訴人所提出之前開證據，說明摒棄不採之理由，核無判決理由不備之違背法令。故上訴人此部分之主張，亦無可採。

㈨上訴人主張營業稅之納稅義務人，係指「銷售貨物或勞務」之營業人。而依按強制執行相關規定解釋，係由法院代表債務人出賣抵押物，所以上訴人相信上開強制執行法相關規定，而未申報，顯就會構成違章之事實，無從預見、亦無能注意而不注意情事，無故意或過失，原判決未就上情為說明，有判決理由不備之違法云云。惟拍賣抵押物後，債權人聲明承受抵押物，且以債權全額抵繳拍定價金，其中「拍賣抵押物」（不動產所有人之銷售行為）及「處分其購入之不良債權」（上訴人之銷售行為），核屬不同之銷售行為。本件原因事實係被上訴人對上訴人「處分其購入之不良債權」之銷售行為課稅，並非對「銷售抵押物」之行為課稅。是以，上訴人不得以其非前揭抵押物之出賣人，其所為非屬銷售行為，而主張其所為漏報收受額無過失。原判決雖未就上訴人前開主張為論述，然與判決結果無關，尚難認有判決不備理由之情事。故此部分之主張亦無可採。

㈩綜上所述，原判決並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、結論：上訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　11　　月　　30　　日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　11　　月　　30　　日

書記官　宋鑠瑾

附表（即原判決附表一）：以法院拍賣價格為計算不動產每坪價格			
編號	不動產	每坪價格	
1	屏東市○○路25之1及25之40號(104.3.24由原告承受)	81829元/坪	
		說明：土地拍賣價格140,000元p225建物拍賣價格540,000元(140,000+400,000) 建物面積8.31坪〔(496.1× 162/10000+8373.98× 8/10000×162/10000+11.8+8373.98× 9/10000)× 0.3025＝8.31〕 計算式：拍賣總價額680,000元(140,000+540,000)÷ 8.31坪＝81,829元	依據：民事執行處通知及拍賣筆錄、不動產權利移轉證書
2(卷內無謄本或所有權狀可供核對面積及權利範圍)	屏東市○○路00號底1樓及25號底1樓之4(於特別變賣程序由第三人孫偉倫應買，104.10.27屏東地院准許買受)	21,647元/坪	
		說明：土地拍賣價格128,000元p241建物拍賣價格269,000元(77,000 +192,000) 建物面積18.34坪〔(894.74×196/10000+8373.98× 28/10000×196/10000+22.54+8373.98×24/10000)× 0.3025＝18.34〕 計算式：拍賣總價額397,000元(128,000+269,000)÷ 18.34坪＝21,647元	依據：特別變賣公告、強制執行進行單及不動產權利移轉證書
3	屏東市○○路00號5樓之1、5樓之7、5樓之8及5樓之9(104.5.14由原告承受)	45208元/坪	
		說明：土地拍賣價格288,000元p275建物拍賣價格896,000元(240,000 +216,000+200,000+240,000)	依據：拍賣公告、拍賣筆錄

		建物面積26.19坪【〔(530.75+8.91)×428/10000+8373.98×6/10000× 428/10000+14.2+8373.98×8/10000+12.6+8373.98× 8/10000+14.7+8373.98× 10/10000〕× 0.3025＝26.19】 計算式：拍賣總價額1,184,000元(288,000+896,000)÷ 26.19 坪＝45,208元	
4	屏東市清溪段1311地號土地(104.5.5由原告承受)	22,961元/坪	
		計算式：拍賣價格487,000元(p301)÷ 21.21坪(總面積1122平方公尺× 權利範圍1/16× 0.3025)＝22,961元	依據：拍賣公告、拍賣筆錄