高雄高等行政法院判決

110年度訴字第46號
民國111年2月24日辯論終結

原　　告　灌頂資產管理股份有限公司

代　表　人　孫榮吉
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　李怡慧
訴訟代理人　賴玉惠

上列當事人間營業稅事件，原告不服財政部中華民國110年1月7日台財法字第10913942720號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

被告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：

緣原告於民國103年5月21日向日華資產管理股份有限公司（下稱日華資產公司）購買23筆不良債權，金額計新臺幣（下同）4,000,000元，原告於104至105年間，就法院拍賣其中15筆不良債權之抵押物（下稱系爭抵押物），因無人應買而聲明承受，並以所持有之不良債權抵繳法院拍賣價款，惟原告未就抵押物時價大於不良債權之原始買價差額部分申報銷售額計8,368,687元，經被告查得後審理違章成立，除核定補徵營業稅額418,434元，並依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，按所漏稅額

418,434元處0.5倍之罰鍰209,217元。原告不服，申請復查結果，獲追減營業稅19,925元及罰鍰9,963元。原告仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.補徵營業稅部分：

⑴依財政部103年7月4日台財稅字第10304555040號令（下稱財政部103年7月4日令釋）及最高行政法院104年度判字第491號判決意旨，抵押物時價之認定不以該次法院拍賣價格為限，營業人如能提示足以認定抵押物時價資料及證明文件經查明屬實者，得核實認定。是原告檢具108年2月（即屏東市○○路00號5樓之1、5樓之7、5樓之8及5樓之9）、3月（即屏東市○○路00號4樓之1及4樓之43）及109年3月（即屏東市○○路00號地下一層23號、24號、25號、26號及27號）共3筆交易紀錄(詳本院卷1第105頁，以下簡稱「時價參考標的」)，請求被告按該3筆交易之平均價格計算銷售額核課營業稅，惟被告以承買人與原告間有親屬關係，出賣人為原告或第3人，係屬特殊關係人交易及該3筆交易與本件非屬「同時期」之交易等理由，駁回原告之請求。然查，承買人與原告間並無親屬關係，亦無法律依據不得買賣，且該3筆交易有買賣契約書、統一發票及實價登錄等資料佐證其時價為真實。再者，所謂非屬同時期應指同年度有買賣實例而卻引用其他年度之實價登錄，系爭抵押物是櫃位無法單獨使用，致形同廢墟20餘年無人買賣，原告引用承受後最近一次之實價登錄資料，並無不當，且上開財政部103年7月4日令並無「同時期」之規定，更何況依據消費者物價總指數—稅務專用表可知，105年以後房地產並無升值。

⑵由訴外人孫偉倫拍定取得之屏東市○○路00號商業百貨大樓（下稱系爭大樓）地下1樓之1及之4櫃位，交易面

積為25.3坪，非被告主張之12餘坪，故每坪實價應為14,749元（373,142元÷25.3坪），足證原告提出之實價登錄除符合上開財政部103年7月4日令釋及最高行政法院104年度判字第491號判決意旨外，亦屬客觀合理，然被告漏未調查或不為調查。何況系爭大樓地下1樓之4之拍賣價比原告前主張之平均單價還低，因此原告主張以該平均價計算營業額，既合理又合法，實應採納，始符合納稅義務人利益及實質課稅之公平正義綜合判斷原則。

⑶按稅捐稽徵法第1條之1規定，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之，所以時價之認定應以對原告有利之實價登錄資料來認定。準此，原告所承受5樓標的物，應以上開108年2月間交易之平均每坪價格13,978元，計算營業額；3樓、4樓及地下一層標的物，應以上開109年3月間交易之平均每坪價格13,110元，計算營業額；1樓及2樓標的物，應以系爭大樓1樓之1及之40拍賣承受價格扣除成本及費用後之平均每坪價格13,681元，計算營業額。

⑷銷售額之計算，應按承受價額扣除成本及費用始為正確。又財政部係106年2月3日以台財稅字第10504681050號令（下稱106年2月3日令釋），始將資產管理公司就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，由百分之2修正為百分之5稅率課徵營業稅，因此，原告於104至105年間，就上開差額部分，應以修正前百分之2計算。

2.罰鍰部分：

依營業稅法第1條、第2條第1款及第32條規定，營業人銷售貨物或勞務應課徵營業稅，並開立統一發票交付買受人，係指有銷售才需開立發票，原告確實不知承受抵押物後無銷售也要開立發票，日後銷售時又須開立發票，等於銷售1次須開立2次發票，課2次營業稅。是原告相信法條

所致，並無故意或過失，依納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條規定，非出於故意或過失者不予處罰，為此請求免罰。

㈡聲明：訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.補徵營業稅部分：

⑴按營業稅法施行細則第25條規定，時價係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格。系爭抵押物由原告陸續於104年9月至105年6月間聲明承受，該期間有同時期鄰近房屋6筆實價登錄資料可供作為市場交易價格之參考，原告主張之108年至109年間3筆交易資料，除不符合營業稅法規定之「同期間」外，上開3筆交易之買受人均與原告代表人有二親等內親屬關係，出賣人則為原告或案外第3人，更何況原告主張109年3月之交易紀錄，迄今仍查無實價登錄資料。另依據中華民國臺灣地區躉售物價指數，108年之物價指數較105年為高，原告主張之交易價格是否為公允客觀之市場價格，尚非無疑。是以，原告所稱應以對其最有利之價格作為抵押物時價計算課徵營業稅，均無法源依據或客觀證據可作為公允客觀之時價證明，被告以原告承受系爭抵押物之拍定價額作為時價據以核課營業稅額，尚無違誤。

⑵系爭抵押物原為屏東長鶴百貨大樓內之櫃位，系爭大樓於84年建造，為10層樓鋼筋混凝土構造之商辦大樓，距屏東市火車站約400公尺，緊鄰觀光夜市，屬市區繁華地段。依查得資料，長鶴百貨於80年代結束營業後即閒置多年，直至105年初始再度招商，故有上開6筆實價登錄資料可查。商場內部裝潢可隨業主經營目的更新重置或汰換，並不會破壞建築物之結構，而土地價格係受所處地段及外在環境影響，不宜單純以建築物內部裝潢狀況論斷建築物及土地之市場價格，況且目前系爭大樓1

至2樓及9至10樓都分別有業者經營，參考近期與系爭抵押物相同之待售物件，價格約在每坪250,000元，與原告主張上開3筆交易價格，均相差甚遠。依財政部103年7月4日令釋，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，仍應以法院拍賣價額據以計算銷售額課徵營業稅，是以被告依系爭抵押物聲明承受之拍定價格作為時價，並無違誤，原告主張，核不足採。

⑶被告依系爭抵押物聲明承受之拍定價格作為時價，並減除稅捐及執行費用，以及不良債權原始買價（成本）後，核算原告漏報之銷售額，並無原告所稱未扣除成本及費用之情形。再者，金融機構合併法於104年12月9日，修正公布第11條之規定，刪除資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，故原告已屬一般加值型營業人，自應以百分之5稅率計算其銷售額。

⑷至原告稱由訴外人孫偉倫拍定取得之櫃位，交易面積非被告主張之12餘坪一節，查上開事件為債權人（即原告）聲請拍賣債務人位於系爭大樓之抵押物，因原告亦漏報抵押物銷售額，經被告查獲後核定補徵稅額並處罰，非屬本件訴訟標的，與本件訴訟無涉，併予陳明。

2.罰鍰部分：

⑴原告以債權作價，抵繳承受拍賣抵押物之價款，為債權人處分債權之銷售行為，以取得抵押物，核已構成營業稅法第3條第2項之銷售勞務，應課徵營業稅。原告為營業人，客觀上如有銷售貨物或勞務之行為，當知負有報繳營業稅之義務，依納保法第16條第2項之規定，原告不得因不知為銷售勞務行為，而有免罰之適用。

⑵另本件係經被告調查而查獲在先，課稅及違章之構成要件事實明確可信，原告更正申報營業稅銷售額及繳納稅款在後，故無稅捐稽徵法第48條之1免罰規定之適用。被告按所漏稅額處0.5倍之罰鍰，已依原告違反稅法上

義務行為應受責難程度、所生影響等情節，為最適切之裁處，尚無違誤。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠被告以原告聲明承受拍定價額為系爭抵押物時價，就其大於不良債權之原始買價差額部分，核定原告漏報銷售額7,970,178元，並依法補徵營業稅額398,509元，是否適法有據？

㈡被告以原告漏報上開差額之銷售額7,970,178元，除核定補徵稅額398,509元外，並按所漏稅額398,509元裁處0.5倍罰鍰計199,254元，是否適法？

五、本院之判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有債權買賣合約書暨附件「債權組合明細暨分配售價表」（原處分卷1第95-108頁）、臺灣屏東地方法院（下稱屏東地院）不動產權利移轉證書、民事執行處強制執行金額分配表（原處分卷1第124-210頁）、被告營業稅違章補徵核定通知書（原處分卷1第430頁）、被告109年5月19日109年度財高國稅法違字第03109100181號裁處書（原處分卷2第534頁）、被告105年度營業稅復查決定應補稅額、罰鍰更正註銷單（原處分卷2第614-620頁）、復查決定書（原處分卷2第621-632頁）及訴願決定書（原處分卷4第932-954頁）等附卷可稽，應堪認定。

㈡營業稅部分應適用之法令及說明：

1.營業稅之申報與課徵：

營業稅法第1條規定：「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。」第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」第3條第2項前段規定：「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。」第32條第1項前段規定：「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。」第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每2月為一期，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。」第43條第1項第4款規定：「營業人有左列情形之一者，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。」是以在我國境內銷售貨物取得代價者，均須開立發票，辦理營業稅之申報。

2.資產管理公司就聲明參與分配強制執行所得金額大於不良債權之原始買價差額部分，應課徵營業稅：

有關資產管理公司承受不良債權之抵押物經法院拍賣時，如聲明參與分配強制執行所得金額，是否屬銷售貨物或勞務並應課徵營業稅，財政部有以下解釋性行政規則之函示可參：

⑴106年2月3日令釋以：「一、配合104年12月9日修正公布金融機構合併法第11條，刪除資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，修正營業稅相關釋示函令……。」

⑵92年3月17日台財稅字第0920451126號令(已經財政部106年2月3日令修正，下稱財政部92年3月17日令釋)以：「……二、以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，應……開立統一發票，依……營業稅法第4章第1節一般稅額計算規定課徵營業稅……。」

⑶99年11月3日台財稅字第09900361980號令(已經財政部106年2月3日令修正，下稱財政部99年11月3日令釋)：「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賣差額部分，按5%稅率課徵營業稅……。」

⑷經核上開函釋係財政部依法定程序發布，且為上開營業稅法相關規定之細節性及技術性說明，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，被告自得據以為本件課稅處分。

3.債權人承受不動產時「時價」之認定：

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。」而有關債權人以拍定價格承受抵押物時價之認定，財政部103年7月4日令釋以：「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、……三、不動產估價師之估價資料。……。六、法院拍賣……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。」即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，得予核實認定。至於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。

㈢被告對原告補徵105年營業稅適法有據：

1.原告處分債權(銷售)行為之認定：

查原告於103年5月21日向日華資產公司購買23筆金額計4,000,000元之不良債權，經屏東地院陸續拍賣其中系爭15筆不良債權之抵押物，因無人應買，原告於104年9月至105年6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。惟原告未依前揭規定，就抵押物之時價大於不良債權原始買價差額部分予以開立發票報繳營業稅額，經被告查獲，參酌104年12月至105年6月間查得之6筆實價登錄交易其平均價格每坪約129,352元，以原告於各次拍賣聲明承受時之拍定價額11,763,600元為抵押物時價，減除不良債權原始買價2,761,034元，再扣除稅捐及執行費用633,879元後，核定漏報銷售額8,368,687元，補徵營業稅額418,434元。嗣因金融機構合併法於104年12月9日，修正公布第11條之規定，刪除資產管理公司處理金融機構之不良債權適用銀行業營業稅稅率之規定，依財政部92年3月17日令釋，以一般公司型態設立之資產管理公司處理金融機構之不良債權，應按營業稅法第4章第1節一般稅額規定計算課徵營業稅，且應稅貨物之定價應內含營業稅額，故被告於復查階段重新核算漏報銷售額為7,970,178元（8,368,687元÷1.05），補徵稅額為398,509元（7,970,178元x5%），自無不合。

2.原告主張依財政部103年7月4日令釋，應以其提出之「時價參考標的」或計算方式認定之主張並不可採：

原告主張本件承受抵押物時價之認定，應以原告所提出之「時價參考標的」之平均價格計算銷售額(詳本院卷1第105頁)或按不同樓層，分別依108年2月、3月間交易及系爭大樓1樓之1及之40拍賣承受價格扣除成本及費用後之平均價

格計算銷售額，據以核課營業稅，銷售額應按承受價額扣除成本及費用加以計算等語。然查：

⑴依財政部103年7月4日令釋意旨，原告固提出「時價參考標的」3筆交易紀錄，主張系爭抵押物之時價應為「時價參考標的」之平均價格，仍尚須經稽徵機關查明屬實後，始得核實認定。而本件原告所提出之3筆交易紀錄，交易日期分別為108年2月、3月及109年3月間，雖上開財政部103年7月4日令釋並無「同期間」之規定，然按「時價」係指當地同時期銷售該項貨物或勞務之市場價格，前揭營業稅法施行細則第25條定有明文。因此，倘若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。

⑵原告所提出之「時價參考標的」交易紀錄，其交易期間為108年2月至109年3月間，距原告承受系爭抵押物之104年至105年間已有一段時間外，且核其交易對象，其中108年2、3月之2筆交易係由原告出售予與原告代表人具親屬關係之買受人【買受人分別為陳彥仲(原告代表人女婿)、陳奕璇(原告代表人外孫女)】，另109年3月之1筆交易則為第3人石麗滿出售予與原告代表人之子孫偉倫，其交易價格是否為合理客觀之時價，更屬有疑。

⑶再者，法院拍賣抵押物如已委託專業鑑價機構依當時不動產所具標的條件為鑑估，其所訂之底價，除有更具體明確之資料或文件可證明其鑑估有違反法定正當程序，或對影響地價個別因素之個別條件有誤認之情形，致其估定價格與時價明顯懸殊外，既經公開競價機制，任由不特定人出價應買，且債權人亦可本於自由意願依底價承受，一旦拍定或承受達成交易，自具客觀性及合理性，若納稅義務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，自得以法院拍賣之價款認定為該抵押物時價，又法院拍賣價款係「該次」所拍賣抵押物時價認定標準之一，其價款尚無須考量成本及費用。被

告依內政部不動產交易實價登錄資料所查得之104年12月至105年6月間之6筆交易紀錄，平均每坪價格129,352元（見本院卷1第103頁），高於系爭抵押物拍賣平均每坪價格94,040元，被告以承受時法院拍賣價格認定，對原告尚屬有利。且本件縱以相同樓層（1、2樓）之抵押物拍賣平均每坪價格121,818元〔（640,000元＋350,000元＋1,470,000元＋488,000元）/（5.24坪＋1.87坪＋13.11坪＋3.98坪）〕比較認定，亦屬對原告有利。

⑷是以，原告主張應以其所檢具之「時價參考標的」平均價格或按不同樓層，分別依108年2月、3月間交易及系爭大樓1樓之1及之40拍賣承受價格扣除成本及費用後之平均價格計算銷售額，據以核課營業稅，均不足採。此外，被告係以原告於各次拍賣聲明承受時之拍定價額為系爭抵押物時價，並減除不良債權原始買價（成本）與稅捐及執行費用（費用），據此核定漏報銷售額。原告主張銷售額應按承受價額扣除成本及費用加以計算，容有誤解。

3.被告就原告「處分不良債權」階段行為課稅，並非重複課稅：

⑴按營業稅為多階段之消費稅，於貨物或勞務到達消費者前之每一產銷流程，均須就貨物或勞務移轉過程中每一階段所生之加值課稅，因採取加值型之設計，就未加值之部分並未計入稅基，故不生重複課稅之問題。再者，聲明承受抵押物，且以債權全額抵繳拍定價金，嗣後將該抵押物出售，其中「處分不良債權」及「銷售抵押物」，核屬兩階段之銷售行為，應分別課徵營業稅。

⑵查本件事實係被告對原告「處分不良債權」之銷售行為課稅，並非對原告「銷售抵押物」之行為課稅，縱之後曾對原告「銷售抵押物」之行為課稅，亦係對多階段之銷售行為分別課徵營業稅，並非重複課稅，原告主張被

告之課徵型態，等於就銷售1次須開立2次發票，課2次營業稅，重複課稅，並無足採。

4.原告主張依金融機構合併法修正前資產管理公司營業稅率百分之2課徵營業稅，亦無可採：

⑴按104年12月9日修正前金融機構合併法第15條第4項規定「第1項資產管理公司處理金融機構之不良債權，適用銀行業之營業稅稅率。」將有關資產管理公司處分不良債權之營業稅率比照銀行業；然104年修法時，除將條次變更為第11條外，就上述規定另以「金融機構不良債權受讓人因非屬銀行業，依本法適用銀行業營業稅率履遭質疑，且目前金融機構不良債權多自行催收，基於租稅公平原則，爰刪除原第4項規定。」將資產管理公司適用特種稅率刪除，亦即自104年12月11日起資產管理公司處分不良債權之營業稅率已回歸一般稅率百分之5。次按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用」(司法院釋字第287號解釋文參照)。而前開財政部106年2月3日令釋，無非就104年12月9日修正公布金融機構合併法第11條(即修法前第15條第4項)生效適用所為之闡釋，並未牴觸上述營業稅法及金融機構合併法之規定，亦未對納稅義務人創設新的規制內容，依司法院釋字第287號解釋，於104年12月11日生效後所發生之資產管理公司處理不良債權案件，即有其適用。

⑵經查，原告主張上開財政部106年2月3日令釋係原告行為後所發布，就法院分配金額大於該不良債權之原始買價差額部分，應以修正前百分之2計算等語，與前揭法規生效之說明，均屬不合，自無可採。

5.至原告主張系爭抵押物因長年無人使用而成為廢墟，105年以後房地產並無升值，物價指數反而逐年下降等語，均與系爭抵押物之時價認定無涉，且原告提出之消費者物價總指數—稅務專用（本院卷1第63頁）係指以各年（月）指數為100

時，110年1月所當之指數為何，即指若91年1月之指數為100，則110年1月之指數為121.4，原告所稱105年後物價指數逐年下降，容有誤解，併予說明。

6.原告另主張應以另案屏東地院103年度司執字第30563號不動產估價報告書認定「時價」亦不可採：

⑴原告主張系爭抵押物與原告於104年拍賣而取得其中3筆不良債權之抵押物（與本件系爭抵押物為同一棟之建物與土地）均屬原告於103年向日華資產公司購入之不良債權，其中屏東市○○路25之1及25之40號建物，有該案大有國際不動產估價師聯合事務所出具之估價報告可供參酌。

⑵經查，原告104年承受不動產，依屏東地院103年度司執字第30563號不動產估價報告書(即屏東市○○路25底一層之4號及復興路25之40號，見原處分卷3第842頁）固載明：廢棄之商場攤位、10層樓房內之第-1層；第1層，原始估價總額780,610元。惟後因有計算面積錯誤之事，復更正估價總額為861,295元(建物為屏東市○○路25底一層之4號、復興路25號底一層、復興路25之40號、復興路25之1號，見原處分卷3第810-818頁)，嗣原告認有鑑定價格偏低、與市價差距懸殊、該建物前之陸橋已拆除夷為平地、房屋價格已大幅提升，且有實價登錄（102年11月至103年11月間）資料可證每坪單價為133,838元等情，於104年1月14日向法院就鑑定價格聲明異議後(見原處分卷3第798-802頁)，經法院酌量提高最低拍賣價格為1,750,000元，嗣原告並於第1次及第3次拍賣時分批聲明承受抵押物，承受之拍賣價額共1,077,000元，有不動產估價報告書、原告對鑑價聲明異議之民事呈報狀及歷次拍賣資料附卷可稽，顯見該估價報告書，僅係法院拍賣該批抵押物時所參考之專業鑑價資料，並非為核定拍定價格之唯一參考依據。基此，縱原告執稱該份估價報告及流標底價均比本件承受價為低，惟仍非屬更具體、更明確之可證明該價格與

時價有顯著差距之唯一資料或文件，實難憑此即遽認為原告處分本件系爭不良債權損益之依據，所訴委難憑採。

㈣被告就原告所漏稅額裁處罰鍰適法有據：

1.應適用之法令及說明：

⑴納保法第16條第3項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

⑵營業稅法第51條第1項第3款規定：「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。」

⑶稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於營業稅法第51條第1項第3款規定部分：「三、短報或漏報銷售額。二、銷貨時未依法開立發票，且於申報當期銷售額時亦未列入申報。按所漏稅額處1.5倍罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1倍之罰鍰；其屬下列違章情事者，減輕處罰如下：一、1年內經第一次查獲者，處0.5倍之罰鍰。」經核上開裁罰倍數參考表為財政部本於中央主管機關地位，斟酌各種稅務違章案件之違章情狀及違章後情形等事項訂定不同之處罰額度，復就行為人違章次數、是否於裁罰處分核定前已補繳稅款等情形，分別作為減輕處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，核與納保法第16條規定並無違背，稅捐稽徵機關自得援引為裁罰之依據。

2.查資產管理公司處理金融機構之不良債權，就承受抵押物時價大於不良債權原始買價之差額，應申報銷售額並繳納營業稅、開立統一發票，前揭財政部92年3月17日令釋、99年11月3日令釋示之甚明，迄至本件原告行為時(105年)由來已久，非屬新營業型態仍有課徵爭議之議題，應否申報，如何申報，均應為資產管理公司業者所熟悉。準此，

原告就其主要業務(債權買賣)營業所生之租稅義務，即應遵循營業稅法及前開解釋性行政規則之相關函釋，而本件原告未就承受抵押物時價大於不良債權原始買價之差額申報銷售額並繳納營業稅，致生漏稅之違章，縱非故意，亦仍有應注意、能注意而不注意之過失責任，原告主張其並無故意、過失之責任條件，並無可採。

3.又依納保法第16條第2項規定：「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」 亦即行為人之故意或過失之判斷，並不包括行為人是否知悉其行為有無違反行政法上義務之判斷，納稅者不得主張其不知法規而否認其有故意或過失。僅於納稅人確不知法規，因而不知其行為違反行政法上義務，因其可非難性程度較低，故得減輕或免除其處罰。查原告就本件漏報稅額，係可歸責，已如前述，再從原告自100年8月16日設立（見本院卷1第67頁）起即從事金融機構金錢債權收買業務，迄行為時，公司之經營已歷相當時日，亦難認就本案有「確不知法規」之情形，原告主張應免除其處罰，並非有據。

4.被告之裁罰適法有據：

查本件被告審酌原告違反行政法上義務行為應受責難程度及考量原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，並參酌裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額398,509元處0.5倍之罰鍰計199,254元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用情事，自屬適法有據。

六、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告原查以原告未依規定開立統一發票並申報銷售額，致逃漏營業稅額8,368,687元，乃發單補徵營業稅418,434元，並按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰計209,217元，嗣於復查決定時，獲追減營業稅19,925元及罰鍰9,963元，核無違誤，訴願決定遞以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證

已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

七、判決結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　17　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　吳　永　宋

法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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
（一）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。
（二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法	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。

院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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（一）、（二）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（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　3　　月　　17　　日

書記官　江如青