最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第289號

上　訴　人
即原審原告　笙陽開發建設有限公司
代　表　人　江季穗
訴訟代理人　韓國銓　律師
上　訴　人
即原審被告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　林郁慧

上列當事人間營業稅事件，兩造對於中華民國107年2月7日臺中高等行政法院106年度訴字第187號判決不利於其部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

理　由

一、上訴人財政部中區國稅局（下稱「中區國稅局」）的代表人於訴訟繫屬本院後變更為宋秀玲，經其具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、上訴人笙陽開發建設有限公司（下稱「笙陽公司」）係經營不動產投資開發、興建及租售業，於民國101年1月至103年12月間銷售其與地主江季穗（笙陽公司代表人）以合建分售型態所開發興建坐落臺中市○○區○○○街○號等42戶房屋，其中30戶房屋（下稱「系爭30戶房屋」）開立統一發票銷售額合計新臺幣（下同）97,492,082元，經中區國稅局所屬豐原分局依查得資料，以笙陽公司申報系爭30戶房屋銷售額較時價顯著偏低，作成原核定調增銷售額87,863,990元，核定補徵營業稅額4,393,200元。笙陽公司不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，乃提起行政訴訟，經原審判決「訴願決定及原處分核定調增銷售額超過如附表所示66,550,402元、應補徵營業稅額超過如附表所示3,327,520元部分均撤銷；笙陽公司其餘之訴駁回。（訴訟費用部分

略）」兩造對不利部分均表不服，各自提起上訴。

三、笙陽公司起訴的主張及中區國稅局在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原審為笙陽公司一部勝訴、一部敗訴的判決，係以：

㈠系爭建案的土地分別為：1.訴外人白晉炘　笙暘營造有限公司（下稱「笙暘公司」）代表人，亦為笙陽公司代表人江季穗的配偶ＶＶ於99年8月至10月間以每坪約95,000元及143,000元，向訴外人張明吉等人購入○○段60地號等8筆土地，並於100年5月9日以買賣方式將上開土地移轉登記予江季穗，江季穗旋於同年月11日與笙陽公司簽訂二份合建分售契約書（笙陽豐穗一期建案，包含A、B、C、D、E等5區，計40戶，下稱「笙陽一期」）；2.江季穗於101年9月17日以每坪約102,000元，向訴外人張榮貴等人購入○○段00地號土地，並於同年月18日與笙陽公司簽訂合建分售契約書（笙陽豐穗二期建案，屬F區，計20戶，下稱「笙陽二期」，並與「笙陽一期」合稱「系爭建案」）。笙陽公司將系爭建案委託笙暘公司建造為4層鋼筋混凝土造透天住宅，並於興建中預為銷售。江季穗以自有土地與笙陽公司合建分售上開60戶住宅，並委託笙陽公司與客戶訂立房地買賣契約書，負責房地議價事宜，並代收土地款，雙方協議合建分售的各戶房屋價款占房地總價款比例為17%至30%不等。然核對前開地主購入土地成本與合建分售約定土地售價分配比率，笙陽一期土地每坪購入成本僅95,000元及143,000元，售價則為248,077元至457,215元不等；笙陽二期土地每坪購入成本僅102,000元，而售價高達557,569元至587,655元不等，土地毛利率約達100%以上，且該等土地取得時間距銷售時間相近而無需考量土地重估價，故該等土地售價甚不合理。是系爭30戶房屋於無重大毀損或不堪使用情形下，每坪售價僅約5、6萬元，與建築造價參考表所示臺中市地區總樓層數4-5層的建築造價為每坪53,000元相仿，足見笙陽公司銷售系爭30戶房屋部分毫無利潤，與常理不符。復觀之笙陽公司提示系爭30戶房屋買受

人貸款的金融機構所提供不動產擔保物估價表所載建物評估總值核算系爭30戶房屋的時價，益證系爭30戶房屋的銷售價格顯有偏低情事。再參諸中區國稅局前依實價查詢網查得系爭30戶房屋銷售同期間同區段（即臺中市○○區○○段）土地每坪單價僅約為102,000元至113,000元，顯見笙陽公司有將出售系爭30戶房地總價利潤均移往土地，致房屋售價偏低的事實。

㈡笙陽公司於102及103年度銷售系爭建案房屋，其於該2年度營利事業所得稅結算申報銷售系爭建案房屋的毛利率僅3.54%及7.78%，營業淨利率僅1.01%及1.16%，遠低於不動產投資開發、興建及租售業（行業標準代號：6700-12）同業利潤標準毛利率38%，淨利率10%。又笙暘公司於101至103年度亦僅承造系爭建案，其於該3年度營利事業所得稅結算申報營業淨利率僅1.96%、1.68%及6.17%，遠低於住宅營建業（行業標準代號：4100-13）同業利潤標準淨利率8%。此外，笙陽公司股東僅江季穗及其兄江春興2人，且江季穗持股比例達95%，並為系爭建案的土地所有權人，亦為笙陽公司的代表人，則其與系爭30戶房屋及土地銷售價格的訂定有利害關係，加以，笙暘公司及笙陽公司亦互為關係人，顯見該2家公司未考量房屋建造成本、企業營運成本及合理利潤等因素，就營建工程款及房屋價款為合理的價格訂定，則笙陽公司帳載系爭30戶房屋成本資料，要難採據。又中區國稅局先後以105年3月14日以中區國稅法一字第1051005069號函及105年4月11日中區國稅法一字第1050004311號函，請笙陽公司提示當時與土地所有權人江季穗訂定合建分售契約書所載房地價格分配比例的市場調查資料及其他復查有利事證，惟迄未獲提示，準此，中區國稅局核認笙陽公司確有以較時價顯著偏低的價格銷售系爭30戶房屋，且無正當理由之情事，已盡舉證責任，惟笙陽公司未盡協力義務，無法合理說明如何與地主決定合建分售的房地價款比例，並提示其他可供參酌的時價資料，其主張依加值型及非加值型營業稅法施行細則

（下稱「營業稅法施行細則」）第21條規定計算房地拆分比例或爭執云云，並無可採。至江季穗購買巷道土地供系爭建案各住戶通行使用乙節，蓋該巷道土地現仍為江季穗所有，故與系爭30戶房屋所在土地的取得成本無關，亦與笙陽公司銷售系爭30戶房屋有否以較時價顯著偏低的價格銷售且無正當理由的事實無關。另依笙陽公司103年10月11日股東會臨時會議事錄所載，其出席人員為江季穗、訴外人王文進及白維澤等3人，惟王文進及白維澤2人並非笙陽公司股東，而另一股東江春興未出席，是該股東會臨時會的合法性容有疑義。又該股東臨時會議討論事項記載，笙陽公司營運成本及工程成本高漲，惟卻未將此納入合建分售的房地售價比率予以考量，反將土地售價分配比率調高為73%；笙陽公司與地主江季穗亦曾於103年1月13日訂定協議書，以103年土地價格上漲等情而將土地售價分配比率調高。準此，笙陽公司先後調整系爭30戶房屋房地售價比例的原因顯互有矛盾，尚乏合理性，要難可採。

㈢中區國稅局雖稱金融機構貸款評定的房屋價格，攸關計算貸款成數及金額，則金融機構除依其建物估價標準，再考量各戶建物折舊殘率、建物加成率○○○區段○路線、利用價值）等情形，經審慎評估擔保物件的價值，應具有相當客觀性，惟未見其就系爭30戶各該貸款銀行的估價標準予以具體說明，以證各該銀行評定之房屋價格確屬客觀有據，是中區國稅局逕以系爭30戶房屋各該貸款銀行評定的房屋價格作為房屋時價，尚有就本件課稅構成要件事實未盡舉證責任的違誤。又經原審依職權函查相關銀行就系爭30戶房屋貸款擔保品鑑價標準，依各該銀行函復內容可知，各該銀行之估價標準均有不同且原因不明，難認各該銀行依其個別鑑價標準評定的房屋價格屬客觀，中區國稅局以此作為認定系爭30戶房屋時價的依據，尚欠公允。

㈣原審依各該銀行函復資料比對中區國稅局製作依財政部96年5月30日台財稅字第09604520980號令（下稱「96年5月30日

令釋」）所指第4項資料，計算貸款銀行評定的系爭30戶房屋價格表，審視各該房屋鑑定價格是否客觀合理結果如下：1.有關原判決附表（下稱「附表」）序號1至17號之房屋部分，貸款銀行花蓮第二信用合作社（下稱「花蓮二信」）的鑑定價格，尚符通常的經驗及論理計算過程。2.有關附表序號18號房屋部分，貸款銀行臺灣中小企業銀行（下稱「臺企」）大雅分行的鑑定價格，尚符通常的經驗及論理計算過程。3.有關附表序號19至21及30號房屋部分，貸款銀行臺灣土地銀行（下稱「土銀」）豐原分行的鑑定價格可否作為該房屋時價的依據有疑義。4.有關附表序號22號房屋部分，貸款銀行合作金庫商業銀行（下稱「合庫」）新中分行以不動產買賣契約所載價格，全數列為房屋鑑定價格，中區國稅局所認該房屋價格與之相較雖屬有利笙陽公司，惟未提出合理說明，該數額得否認屬客觀的房屋時價，即有疑義。5.有關附表序號23號房屋部分，貸款銀行合庫大雅分行以買賣成交價評估，全數列為房屋鑑定價格，中區國稅局所認該房屋價格與之相較雖有利於笙陽公司，惟未提出合理說明，該數額得否認屬客觀的房屋時價，即有疑義。6.有關附表序號24至29號房屋部分，貸款銀行合庫潭子分行說明該6戶房屋鑑價均以買賣價評估，實則，附表序號24至26號房屋係依買賣成交價評估，然中區國稅局分別就各該3戶房屋所認的鑑定價格雖屬有利於笙陽公司，惟未提出合理說明及依據，則各該數額得否認屬客觀的房屋時價，即有疑義；附表序號27至29號房屋雖非依買賣成交價評估，惟該行就各該房屋所為的建物加成率均已超過該行對建物加成率合計最高200%的規定，且未提出具體說明，故得否以之作為各該房屋的時價計算依據，亦有疑義。

㈤歷史成本比例法係以各戶房屋買賣契約房地總價款，乘以帳載各戶房屋成本占各戶房地總成本的比例後，分攤計算出房屋售價　計算式：房屋售價＝房地買賣總價x（房屋成本／房屋及土地總成本）∨，原審認此種方法較接近實情，且合

於經驗法則，並為近期實務見解所肯認，得作為本件認定系爭30戶房屋時價的依據。原審就系爭30戶房屋坐落的土地成本，係以笙陽公司提出的土地買賣契約書所○○○區○○段61、72、73、74地號土地，62、75、84地號土地，60地號土地的總買賣價款除以上開三批土地的總面積，得出附表序號1至27號房屋即屬笙陽一期房屋坐落土地每坪的成本，再據笙陽公司所提供各戶房屋坐落土地坪數，計算出附表序號1至27號各戶房屋坐落土地成本；另以38地號土地的實際買賣價格除以該土地面積，得出附表序號28至30號房屋即屬笙陽二期房屋坐落土地每坪成本，再據笙陽公司所提供各戶房屋坐落土地坪數，計算出附表序號28至30號各戶房屋坐落土地成本。原審就系爭30戶房屋的成本則依笙陽公司提供予中區國稅局查帳的出售房屋成本表。原審復按納稅者權利保護法第21條第3項規定，於歷史成本比例法逐筆計算各戶房屋時價時，與中區國稅局原依據銀行鑑定房屋價值核定的時價數額比較，採對笙陽公司有利的較低數額核認房屋時價（含稅），再以此房屋價額（含稅）減去笙陽公司申報房屋價額（含稅）所得差額，將差額除以1.05計算得出調增銷售額（未含稅），房屋調增銷售額乘以5%後即為應補徵營業稅額。

㈥準此，系爭30戶房屋經原審依前開方法以附表計算後，得出應調增銷售額66,550,402元，應補徵營業稅額為3,327,520元，較訴願決定及原處分核定調增銷售額87,863,990元，核定補徵營業稅額4,393,200元部分，對笙陽公司有利，故訴願決定及原處分不利笙陽公司部分，即核定調增銷售額超過如附表所示66,550,402元、應補徵營業稅額超過如附表所示3,327,520元部分均撤銷，訴願決定及原處分所核定調增銷售額及補徵營業稅額於上開數額範圍內，則予維持等詞，為其判斷的基礎。

五、本院判斷如下：

㈠依納稅者權利保護法第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不

服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」故行政法院審理結果，如認為課稅處分違法侵害納稅者的權利或法律上利益，原則上應自行查明事證以核實確認應納稅額，並在納稅者聲明不服的範圍內定其數額。況基於憲法第19條所定的租稅法律主義，國家課人民以繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之，亦即主管稽徵機關對納稅者所為的課稅處分，性質上為羈束處分，並無行使行政裁量權之可言。故笙陽公司執納稅者權利保護法施行前的本院94年度判字第1988號判決，主張調整補徵稅額為中區國稅局方得行使的行政裁量權，法院不應代為行使，否則即違反權力分立原則，據以指摘原判決逕依納稅者權利保護法第21條規定，自行計算調整原課稅處分的應補稅額，惟未考量是否存有同條第3項後段所定案情複雜而難以查明的情形，自屬違法等語，容有誤會，實不足採。

㈡加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第17條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額。」第43條第2項規定：「營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」同法施行細則第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。」準此，營業人無正當理由而以較時價顯著偏低的價格銷售貨物，或營業人申報的銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關即得依時價調整核定其銷售額或應納稅額並補徵之。至於房屋的時價如何認定，由於營業稅法並未規定，故財政部96年5月30日令釋略以：「……二、依加值型及非加值型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。前揭所稱房屋之時價，應參酌下列資料認定之：㈠報章雜誌所載市場價格。㈡各縣市同業間帳

載房屋同一月份之加權平均售價。㈢不動產鑑價公司鑑價資料。㈣銀行貸款評定之房屋款價格。㈤臨近地區政府機關或大建築商建造房屋之成本價格，加上同業之合理利潤估算之時價。㈥大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。㈦出售房屋帳載未折減餘額估算之售價。㈧法院拍賣或國有財產局等出售公有房屋之價格。㈨依前述各項資料查得房地總價及土地時價所計算獲得之房屋售價。㈩時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。」另營業人同時銷售土地及其定著物，應如何核定其銷售額，財政部則以79年8月30日台財稅第000000000號函（下稱「79年8月30日函釋」）略以：「說明……六、營業人以土地及其定著物同時銷售者，營業稅法施行細則第21條規定，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。惟營業人所訂定房屋及土地分別出售之合約，如房屋售價偏低，土地售價偏高者，應依營業稅法第17條、第43條第2項及同法施行細則第25條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之。」上開解釋函令，為財政部本於稅捐稽徵中央主管機關職權，就營業稅法所稱房屋「時價」如何認定，以及營業人同時銷售土地及其定著物，其銷售額如何核定等事項，所為之釋示，以協助下級機關行使職權及認定事實，經核前者所列舉認定房屋時價的參酌資料及計算方式，具客觀性及代表性，並未牴觸營業稅法的相關規定，亦未對人民增加法律所無之義務或稅負，稅捐稽徵機關自得採酌而為認定房屋時價的依據；而後者則與營業稅法第17條、第43條第2項及同法施行細則第25條規定意旨相符，自得援為營業人同時銷售土地及其定著物時，核定其銷售額的依據。

㈢營業稅法施行細則第21條第1項前段規定：「營業人以土地及其定著物合併銷售時，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。……」雖旨

在規定於土地及其定著物（包括房屋）合併銷售時，應如何計算定著物部分的銷售額，惟因房屋及土地分占總價額比例的多寡直接影響房地時價的評定，因此該規定亦不妨作為核定房地銷售額時所得參酌的方法之一，亦即房地比例顯然偏低或偏高時，稅捐稽徵機關即得適時予以調整，俾使房地時價的評定更趨合理客觀，以合於同細則第25條評定房地時價應貼近市場價格的宗旨。又因營業稅法施行細則第21條第1項前段並未排除營業稅法第17條及第43條第2項規定的適用，基於法律優位原則，營業人以土地及其定著物合併銷售時，營業人雖得依該規定計算定著物的銷售額，惟於目前土地公告現值及房屋評定標準價格顯然偏離時價的情況下，當主管稽徵機關查得營業人申報的房屋銷售額較時價顯著偏低時，即應先依營業稅法第17條及第43條第2項規定，依時價調整其銷售額或應納營業稅額並補徵之，於無查得時價時，始依營業稅法施行細則第21條第1項規定的房地現值比調整房屋銷售額。至於財政部88年11月4日台財稅第000000000號函（下稱「88年11月4日函釋」）說明二雖以：「二、……營利事業以土地及房屋合併銷售，其買賣合約或統一發票已劃分房屋款及土地款者，如經稽徵機關查明房屋款顯較時價為低，稽徵機關應依營利事業所得稅查核準則第32條第3款規定，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例計算其房屋價格，尚不得逕依其所參酌之市價資料核定系爭房屋價格。」等語，惟因該函釋係針對所得稅法第24條（非營業稅法）所為的釋示，且該說明二部分，依106年版所得稅法令彙編記載，業因「第3~8行說明二部分與現行營利事業所得稅查核準則第32條第3款規定未符，爰予刪除」。復「鑑於實務上稽徵機關查獲營利事業出售房屋銷售價格顯較時價為低，如已查得實際出售房屋時價資料者，稽徵機關應依查得時價計算房屋銷售價格，其無法查得房屋時價資料時，始依土地公告現值及房屋評定標準價格比例計算房屋銷售價格」（修正理由參照），故營利事業所得稅查

核準則（下稱「查核準則」）第32條第3款前段業於106年1月3日修正為：「自中華民國75年1月1日起，營利事業與地主合建分成、合建分售土地及房屋或自行以土地及房屋合併銷售時，其房屋款及土地款未予劃分或房屋款經查明顯較時價為低者，稽徵機關『應依查得時價計算房屋銷售價格』；其無查得時價者，房屋銷售價格（含營業稅）應依房屋評定標準價格（含營業稅）占土地公告現值及房屋評定標準價格（含營業稅）總額之比例計算。……」明定稽徵機關應「先」依查得時價計算房屋銷售價格，於無查得時價時，始依房地現值比認定房屋銷售價格，已與前揭營業稅法第17條、第43條第2項及同法施行細則第25條規定的解釋適用結果趨於一致，故上述財政部88年11月4日函釋說明二意旨，尚不得作為稽徵機關核定營業人銷售房地銷售額及應納稅額的依據。笙陽公司主張營業稅法施行細則第21條明定應以土地公告現值及房屋評定標準作為評定房地時價時參酌之標準，自應優先適用，且依財政部88年11月4日函釋意旨，應先依查核準則相關規定，按土地公告現值及房屋評定標準拆分比例，倘若按此計算仍有不符時，始得依查得之時價予以認定等語，實不足採。

㈣原判決業已論明：江季穗先後於100年5月及101年9月間購入土地，旋於同年月間與笙陽公司簽訂笙陽一期40戶及笙陽二期20戶的合建分售契約書，且委託笙陽公司與客戶訂立房地買賣契約書，負責房地議價事宜，並代收土地款，笙陽公司再將系爭建案委託江季穗的配偶白晉炘所經營的笙暘公司建造；然笙陽一期土地每坪購入成本僅95,000元及143,000元，售價則為248,077元至457,215元不等；笙陽二期土地每坪購入成本僅102,000元，售價則高達557,569元至587,655元不等，土地毛利率約達100%以上，且該等土地取得時間距銷售時間相近而無需考量土地重估價，顯見該等土地售價甚不合理，是於系爭30戶房屋於無重大毀損或不堪使用情形下，每坪售價僅約5、6萬元，與建築造價參考表所示臺中市地區

總樓層數4-5層的建築「造價」為每坪53,000元相仿，足見笙陽公司銷售系爭30戶房屋部分毫無利潤，已與常理不符；又笙陽公司102及103年度營利事業所得稅結算申報銷售系爭建案房屋的毛利率僅3.54%及7.78%、營業淨利率僅1.01%及1.16%，遠低於同業利潤標準毛利率38%、淨利率10%；另笙暘公司於101至103年度亦僅承造系爭建案，其於該3年度營利事業所得稅結算申報營業淨利率僅1.96%、1.68%及6.17%，遠低於同業利潤標準淨利率8%；此外，笙陽公司股東僅江季穗及其兄江春興2人，且江季穗持股比例達95%，並為系爭建案的土地所有權人，亦為笙陽公司的代表人，則其與系爭30戶房屋及土地銷售價格的訂定有利害關係，加以，笙暘公司及笙陽公司亦互為關係人，顯見該2家公司未考量房屋建造成本、企業營運成本及合理利潤等因素，就營建工程款及房屋價款為合理的價格訂定，則笙陽公司帳載系爭30戶房屋成本資料，已難採據；再參諸中區國稅局前依實價查詢網查得系爭30戶房屋銷售同期間同區段（即臺中市○○區○○段）土地每坪單價僅約為102,000元至113,000元，顯見笙陽公司有將出售系爭30戶房地總價利潤均移往土地，致房屋售價偏低的事實；至江季穗購買巷道土地供系爭建案各住戶通行使用乙節，惟因該巷道土地現仍為江季穗所有，故不應計入系爭30戶房屋所在土地的取得成本，亦不影響笙陽公司銷售系爭30戶房屋有否「以較時價顯著偏低的價格銷售且無正當理由」的認定；另依笙陽公司所提出其103年10月11日股東會臨時會議事錄，其出席人員為江季穗、訴外人王文進及白維澤等3人，惟王文進及白維澤2人並非笙陽公司股東，而另一股東江春興則未出席，是該臨時股東會的合法性容有疑義，且該臨時股東會討論事項記載，公司營運成本及工程成本高漲，卻未將此納入合建分售的房地售價比例予以考量，反將土地售價分配比例調高為73%，且其亦曾於103年1月13日與地主江季穗訂定協議書，以103年土地價格上漲等情而將土地售價分配比率調高，顯見笙陽公司先後調整系爭30戶房

屋房地售價比例的原因互有矛盾，尚乏合理性等情，為原審依法確定的事實，且與卷附佐證相符，堪予認定。笙陽公司上訴意旨，仍執詞主張土地所有權人如何與買方決定售價，係本於契約自由原則，不能因土地所有權人係笙陽公司的代表人及其配偶，即謂有抬高土地售價以規避稅賦的動機，況笙陽公司已說明其代表人江季穗為求開發系爭建案，以20,000,000元向原地主購買雅環一街未連通的巷道土地供系爭建案住戶永久通行使用，該巷道土地所有權雖未移轉登記予各住戶，惟對江季穗而言，亦無任何使用價值，故應將取得巷道土地的價金計入購得土地成本等語，要非可採。

㈤又依前開營業稅法第17條及第43條第2項規定，營業人無正當理由而以較時價顯著偏低的價格銷售貨物，或營業人申報的銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關即得依時價調整核定其銷售額或應納稅額並補徵之，已如前述。法院審查主管稽徵機關依上述規定調整核定營業人申報的銷售額或補徵應納稅額的合法性時，即應先審究營業人是否有以較時價顯著偏低的價格銷售，或營業人申報的銷售額與時價相較是否顯不正常。復因買賣房屋鮮有統一價格，導致時價認定難有一定的標準；且民間交易習慣上，始終是以房地併計單一價格，鮮有單獨以房屋作為議價的標的者，則營業稅法施行細則第25條所謂「當地同時期銷售該項『房屋』之市場價格」，通常付之闕如。況財團法人中華民國會計研究發展基金會所發布的「評價實務指引」第2號「評價之不確定性」第7條及第25條分別規定：「價值結論係基於評價過程中所作各種假設而產生最適切之估計值，其未必成為事實。市場價值之評價結果係於評價基準日之最可能交易價格之估計值。惟相同之資產在同一時間不同交易中之交易價格亦常有所差異。該等差異可能源自多種因素，例如，交易各方不同之目的、知識或動機。因價值結論極少能與單一價格比較，故大多數之市場價值之評價結果均具此不確定性因素。」及「對於許多類型之資產，其價值估計常使用兩種以上之評價特定方法或模

式。惟該等評價特定方法或模式可能產生不同結果。因此，最適當評價特定方法或模式之選擇可能為評價不確定性之來源之一。」從而，房屋本身的時價究竟若干，通常僅能以推計（估計）方式予以認定，難以完全核實。而推計「當地同時期銷售該項『房屋』之市場價格」的方式，不一而足，且不以上述財政部96年5月30日令釋及79年8月30日函釋所例示的推計方式為限，本院判決先例所肯認的歷史成本比例法，即屬符合經驗法則的推計方式之一。此外，認定房屋的銷售額，無論採取何種推計方式，其作為推計基礎的參考資料，應具備正當性及合理性，自屬當然之理。是笙陽公司主張房屋時價如何推計認定，營業稅法施行細則第21條、財政部79年8月30日函釋及96年5月30日令釋已明文列舉，原判決創設歷史成本比例法加以推計，於法有違等語，亦不足採。

㈥笙陽公司確有以較時價顯著偏低的價格銷售系爭30戶房屋，且無法合理說明如何與地主決定合建分售的房地價款比例，已如前述，則其主張其逕依營業稅法施行細則第21條規定計算房地拆分比例計算房屋的銷售額，難謂無正當理由等語，依前述規定及說明，並無可採。又基於估價的不確定性，雖然各金融機構的估價標準不盡相同，致其所評定的房屋價格亦可能會有所不同，惟因金融機構為貸款授信所評定的房屋價格，攸關貸款金額的計算及其所貸款項得否獲有十足的擔保，通常是依其各自的建物估價標準，考量各建物折舊殘率、建物加成率○○○區段○路線、利用價值）等情形後，審慎評估擔保物件的價值，原則上具有相當的客觀性及合理性。是上述財政部96年5月30日令釋乃將「銀行貸款評定之房屋款價格」列為認定房屋時價所得參酌的資料之一，惟仍應以該銀行評定的房屋價格經調查後具有客觀性及合理性為前提。故尚不得僅因各該銀行的估價標準不同且原因不明，未經調查即認各該銀行依其個別鑑價標準評定的房屋價格欠缺客觀性及合理性。原審依貸款銀行花蓮二信檢附的「辦理不動產估價原則」、「固定資產耐用年數表」及臺企大雅分行

檢附的101年至103年間房屋貸款擔保品鑑價辦法等鑑價依據，比對中區國稅局製作依財政部96年5月30日令釋所指「銀行貸款評定之房屋款價格」，逐一檢視花蓮二信及臺企大雅分行所評定附表序號1至17及序號18所示房屋的價格後，既認尚符通常的經驗及論理計算過程，縱認附表序號19至30號房屋的銀行鑑定價格有疑義，惟此並不影響上開18戶房屋銀行評定價格的客觀性及合理性，惟原判決卻又以難認各該銀行依其個別鑑價標準評定的房屋價格屬客觀有據為由，改採「歷史成本比例法」重行核算房屋售價，再與上述銀行評定房屋價格相較，採較低數額核認上開18戶房屋的時價，致其中14戶房屋（附表序號1至11、15、16、18）係採取其已審認不具客觀性的銀行評定房屋價格，核有判決違反論理法則、理由矛盾及適用法規不當的違法。

㈦原判決又以：1.土銀豐原分行回函未檢附該行「調整標準表」供參，則其所稱得依據該行最高估價標準調整表調整，該最高估價標準所指百分數為何？是否有高估鑑定價格以提高核貸數額？房屋調整率的加成率顯著為高，卻未說明理由，鑑定房屋價格係依據來源不明之資料數值計算而得等由，因認土銀豐原分行就附表序號19至21及30所示房屋的鑑定價格可否作為該房屋時價的依據有疑義；2.合庫新中分行與合庫大雅分行及合庫潭子分行依該行「辦理房屋擔保貸款作業應注意事項」（下稱「注意事項」）鑑定附表序號22與23及24、25、26所示房屋價格，係以買賣成交價18,680,000元與12,000,000元及15,420,000元、23,700,000元、23,000,000元辦理評估，並幾乎全數列為該房屋鑑定價格，中區國稅局認房屋鑑定價格4,314,179元與3,666,855元及3,315,179元、4,293,927元、4,366,253元，與總價相較，雖屬有利笙陽公司的數額，惟所據何來，中區國稅局並未提出合理說明，該數額得否認屬該房屋客觀的時價，即有疑義；3.合庫潭子分行依該行「授信擔保品處理細則」（下稱「處理細則」）鑑定附表序號27、28及29所示房屋價格，就各該房屋所為的建

物加成率「似」均已超過該行對建物加成率合計最高200%的規定，且未提出具體說明，故得否以之作為各該房屋的時價計算依據，亦有疑義；因認各該銀行評定上述房屋的價格，難認屬客觀有據，中區國稅局逕以此作為認定上述房屋時價的依據，不符合推計課稅的合理性，而否定原處分的適法性等情，固非無見。惟依前所述，「銀行貸款評定之房屋款價格」本即為上述財政部96年5月30日令釋所載認定房屋時價所得參酌的資料之一，故祇要該評定具有正當性及合理性，即得作為推計課稅的基礎。針對上述疑義，土銀豐原分行業已表明其係依「授信擔保品調查估價要點」第15條第3款以該行101年各類建築物估價標準表參酌擔保品「區段路線」及「使用價值」調整加成並依財政部頒布「固定資產耐用年數表」扣除應計折舊金額後查估，且依上開估價要點規定，就土地及建築物的估價方式可參酌擔保品所在地的當時實際情況，擇定各種不同估價方式，其所呈現的土地及建築物估價金額亦將有所差異，惟無論選用何種估價方式，均係以房屋土地查估總值及房屋土地買賣契約總價作為該行內部授信核貸的參考依據等語（原審卷第361頁），原審未依職權進一步調查土銀豐原分行的「調整標準表」及房屋調整率的加成率「顯著為高」的理由，以究明該行是否有高估鑑定價格以提高核貸數額，已有判決未依職權調查證據的違法。又就合庫新中分行與合庫大雅分行及合庫潭子分行以買賣成交價全數列為房屋價格一節，中區國稅局已以補充答辯㈡狀（原審卷第489至497頁）逐一說明何以據以計算的房屋鑑定價格與總價相較，係屬有利笙陽公司的依據，原判決對於中區國稅局上述說明，何以不足採取，未見說理駁斥，即認中區國稅局未提出合理說明，亦有判決不備理由的違誤。另依合庫潭子分行所提出處理細則貳、一、㈡之6規定（原審卷第385至388頁），建物加成率分甲區、乙區、丙區及其他地區等4個區域，並就其區段路線加成率及使用價值加成率相加之合計評定，其建物加成率合計最高分別為300%、270%、250%及

200%，其第6款尚有建物加成率得不受最高限制的規定，況合庫潭子分行函復原審略以：上開房屋鑑價均依照該行注意事項規定以買賣價評估等語（原審卷第379頁），顯見合庫潭子分行針對上開房屋鑑價是依據注意事項第3點第2款所定「得依買賣價評估之作業方式」鑑價，而非依該注意事項第3點第1款「依本行『授信擔保品處理細則』評估之作業方式」鑑價，惟原審未參酌合庫潭子分行函復的鑑價方式，即逕依處理細則檢視其鑑價是否合理，並認上開合庫潭子分行鑑價的建物加成率合計231%、250%，「似」已超過該行自訂處理細則所定的建物加成率合計最高200%，復未依職權調查該行適用建物加成率合計250%的理由，即以該分行於原審未提出具體說明為由，認定上開鑑價報告不具有推計課稅的合理性，核有認定事實未憑證據及未依職權調查證據的違法。又上開鑑價報告縱經依職權調查，並依法認定不具有推計課稅的合理性，惟「不動產鑑價公司鑑價資料」亦屬上述財政部96年5月30日令釋所載認定房屋時價所得參酌的資料之一，而笙陽公司於原審起訴時，即聲請將系爭30戶房屋送請不動產鑑價公司鑑定銷售當時的市場價格（原審卷第17頁），又於106年7月25日原審準備程序時再次提出聲請，並願負擔鑑定費用（原審卷第137頁），復於106年8月28日具狀說明本件仍有鑑定房屋時價的必要（原審卷第204頁），原判決就笙陽公司鑑價的聲請，未予採納，卻未說明無鑑定必要的理由，亦有判決不備理由的違誤。

㈧依本院判決先例，所謂歷史成本比例法，是以各戶房屋買賣契約房地總價款，乘以帳載各戶房屋成本占各戶房地總成本（即各戶房屋成本加坐落土地成本）的比例後，分攤計算出房屋售價。可知，以歷史成本比例法計算房屋的時價，房屋成本及土地成本即為計算房屋時價的基礎，其等成本的正當性及合理性，關乎房屋時價計算結果的正確性。原判決既已認定笙暘公司與笙陽公司互為關係人，該2家公司未考量房屋建造成本、企業營運成本及合理利潤等因素，就營建工程

款及房屋價款為合理的價格訂定，故笙陽公司帳載系爭30戶房屋成本資料難以採據，已如前述，則原審於使用歷史成本比例法計算系爭30戶房屋的時價時，其房屋成本自不得以笙陽公司給付予笙暘公司欠缺正當性及合理性的建造工程款為基礎，否則其計算所得的結果，即難以趨近於房屋的時價。然而，原判決卻又以因無證據證明笙陽公司發包並支付工程款予笙暘公司有不實情形，而以笙陽公司發包並支付予笙暘公司的建造工程款，作為計算系爭30戶房屋成本的依據，並據以計算系爭30戶房屋的時價，亦有判決違反論理法則、理由矛盾及適用法規不當的違法。此外，原判決既認為附表序號19至30所示房屋的銀行鑑價資料，難認屬客觀有據，亦不符合推計課稅的合理性，而不得作為認定上述房屋時價的依據，卻又採取歷史成本比例法與中區國稅局所據銀行鑑定房屋價值核定的時價數額取其低者核認房屋時價，導致附表序號22至26所示房屋的時價，仍採取中區國稅局以銀行鑑價資料為基礎所核定的房屋時價，亦有判決違反論理法則、理由矛盾及適用法規不當的違法。

㈨綜上所述，原判決既有如上所述的違法，中區國稅局針對笙陽公司所申報系爭30戶房屋的銷售額，係作成一個調增銷售額及補徵稅額的處分，則原處分是否合法，以及縱有違法，是否因有利於笙陽公司而仍應予維持，均以最終審究結果為斷，是笙陽公司、中區國稅局求予廢棄，均為有理由。又因原處分是否合法的基礎事實，尚未經原審依法調查認定，影響笙陽公司提起本件訴訟有無理由的判斷，是本件事證尚有未明，有由原審再為調查審認的必要，本院尚無從自為判決，故將原判決廢棄，發回原審更為適法的裁判。

六、據上論結，本件兩造上訴均為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　13　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　胡　方　新

法官　陳　秀　媖

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　6　月　21　日

書記官　張　玉　純