最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第290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　吳靖如

上列當事人間營業稅事件，兩造對於中華民國107年7月26日臺中高等行政法院107年度訴字第68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（笙陽公司之代表人）以合建分售型態所開發興建坐落臺中市○○區○○○街000000
0街○○0號等42戶房屋，經中區國稅局所屬豐原分局（下稱「豐原分局」）查得其中30戶房屋銷售價格較時價顯著偏低，乃依規定調增銷售額新臺幣（下同）87,863,990元，核定補徵營業稅額4,393,200元，笙陽公司不服，循序提起行政訴訟，經原審106年度訴字第187號（下稱「前案」）判決將訴願決定及原處分核定調增銷售額超過66,550,402元、應補徵營業稅額超過3,327,520元部分均撤銷，笙陽公司其餘之訴駁回（兩造對不利部分均不服，各自提起上訴，由本院另案判決）。嗣中區國稅局再就其餘12戶查得笙陽公司銷售

其中○○○街25號、59號及85號等3戶房屋（下分稱「25號房屋」、「59號房屋」及「85號房屋」，並合稱「系爭3戶房屋」）銷售額較時價顯著偏低，通報豐原分局調增銷售額13,133,966元，核定補徵營業稅額656,698元。笙陽公司不服，申請復查未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，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10,649,701元、應補徵營業稅額超過532,485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關於85號房屋售價部分：該房屋的買賣契約總價款15,880,000元、土地價款12,980,000元、房屋價款2,900,000元（以上均為含稅價），而申報房屋銷售額含稅價為3,627,034元，未稅價為3,454,318元。復查決定依銀行鑑定的房屋價值，含稅價為3,681,300元，未稅價為3,506,000元，申報房屋價額（未稅）為3,454,318元與銀行鑑定價（未稅）3,506,000元，差額51,682元，僅占申報房屋額（未稅）的1.5%，顯不具加值型及非加值型營業稅法（下稱「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「明顯較時價偏低」的要件。中區國稅局將85號房屋調增銷售額51,682元（未稅），於法未合，此部分原核定及復查決定應予撤銷。

㈡關於59號及25號房屋部分：

1.笙陽公司代表人江季穗以其於101年5月間承買的臺中市○○區○○段○○○○○○段○○00○號土地與笙陽公司簽訂合建分售契約，共同開發興建笙陽豐穗二期（下稱「笙陽二期」，並與「笙陽一期」合稱「系爭建案」）。59號及25號房屋皆屬笙陽二期房屋，故以江季穗取得○○段38地號土地成本計算59號及25號房屋坐落土地成本，每坪為

114,636元；以25號及59號各別的買賣契約土地價款換算各該房屋的每坪土地售價，則每坪土地售價分別為523,346元及587,703元，為各該土地成本的4.57倍及5.13倍。然該等土地取得時間距銷售時間相近，無需考量土地重估價問題，復參諸內政部不動產交易實價查詢服務網所查得同期○○○區段○○○段）土地每坪單價僅200,000元及250,000元，故該等土地售價甚不合理。再者，以笙陽公司自行調整申報的房屋發票金額（含稅）計算房屋每坪售價，59號及25號房屋每坪（含稅）售價為60,764元、（未稅）售價為57,870元；以笙陽公司建造25號及59號房屋各自的成本總價換算各該房屋每坪成本，則每坪成本分別為53,563元及53,587元，則25號及59號每坪毛利分別為4,307元及4,283元，每坪毛利率皆為7.44%。然這樣的毛利率對負責系爭建案整體規劃、設計、整地及興建的笙陽公司而言甚低，亦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%，故25號及59號的房地售價比例訂定有違一般交易常情，笙陽公司有將出售25號及59號房地總價的利潤移往土地，致房屋售價偏低的情形。此外，笙陽公司103年度營利事業所得稅結算申報的營業淨利率僅1.16%，自行申報銷售系爭建案房屋的毛利率僅7.78%，遠低於不動產投資開發、興建及租售業（行業標準代號：6700-12）同業利潤標準淨利率10%及毛利率38%。而承造系爭建案的笙暘營造有限公司（下稱「笙暘公司」，其代表人為江季穗之配偶），於101年至103年度僅承造系爭建案，3年度營利事業所得稅結算申報的營業淨利率僅1.96%、1.68%及6.17%，遠低於住宅營造業（行業標準代號：4100-13）同業利潤標準淨利率8%。加以，系爭建案的土地所有權人江季穗為笙陽公司代表人，與系爭房屋及土地銷售價格的訂定顯有利害關係，而笙暘公司與笙陽公司間亦互為關係人，是依前開資料及說明，顯見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。況中區國稅局多次函請笙陽公司提示與土地所有權人江季穗訂定合建分售契約書所載房地售價如何訂定、歷次調整房地售價比例的依據及其他復查有利事證，惟笙陽公司僅空言主張係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條及營利事業所得稅查核準則（下稱「查核準則」）第32條第3款規定計算房地售價的拆分比例，無法合理說明如何與地主決定合建分售的房地價款比例，並提供其他可供參酌的時價資料，故其主張已依法訂定房地比等詞，核無足採，59號及25號房屋售價確有較時價偏低而無正當理由的情形。

2.中區國稅局分別參考49號及45號房屋（貸款銀行均為合作金庫銀行潭子分行，下稱「合庫潭子分行」）的鑑定報告，作為認定59號及25號房屋時價的依據，並重新計算25號及59號房屋的銷售額均為11,333,761元。然上開49號及45號房屋的鑑定報告所為建物加成率皆為250%，已超過該分行自訂最高200%，惟該分行未對此提出具體說明，故中區國稅局以之作為59號及25號房屋售價調整時價的參考依據，難認符合推計課稅的合理性，原處分（復查決定）即有未合。

3.笙陽公司及中區國稅局就25號、59號房屋時價的計算標準及依據，均有未具正當性及合理之處；而銀行貸款的評價乃為辦理房貸的基礎，人為操作可能性高，且不適宜作為25號及59號房屋的評價參考，已如前述。在其他時價認定亦不可採的情形下，原審認應採近期實務見解肯認的歷史成本比例法算出的數額，再與中區國稅局依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），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。又依本院104年度判字第768號及10

0年度判字第1812號判決意旨可知，所謂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（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，其公式如下：房屋售價＝房地買賣總價Ｘ（房屋成本／房屋及土地總成本）。中區國稅局雖稱，笙陽公司與營造的笙暘公司為關係人，渠等未考量合理利潤及企業營運成本，其間工程款及房屋價款的訂價不合理，歷史成本法不應採認云云，然查，通常銷售價格的訂定，係以營建成本加上管銷費用及合理利潤後予以定價，定價是否符合時價，與營建成本是否不實，係屬二事。笙陽公司與營造廠雖為關係人，惟無證據證明其發包並支付工程款給營造廠有不實的情形，故笙陽公司的營建成本仍可作為歷史成本比例法中房屋成本的依據。經計算如下：①25號房屋的房屋成本為3,936,326元，土地成本為2,946,145元，合計總成本為6,882,471元，房屋成本比例為57.19%；買賣契約總價款17,300,000元，依歷史成本比例法計算的房屋時價（含稅）為9,893,870元，較笙陽公司申報房屋價款4,465,562元（含稅）多5,428,308元（含稅），調增銷售額（未稅）為5,169,817元，應補徵營業稅額為258,491元，原核定（復查決定）調增銷售額（未稅）6,541,142元，超過的部分1,371,325元，應補徵營業稅額327,057元，超過的部分68,566元，應予撤銷。②59號房屋的房屋成本為3,938,156元，土地成本為2,535,748元，合計總成本為6,473,904元，房屋成本比例為60.83%；買賣契約總價款16,800,000元，依歷史成本比例法計算的房屋時價（含稅）為10,219,440元，較笙陽公司申報房屋價款4,465,562元（含稅）多5,753,878元（含稅），調增銷售額（未稅）為5,479,884元，應補徵營業稅額為273,994元，原核定（復查決定）調增銷售額（未稅）6,541,142元，超過的部分1,061,258元，應補徵營業稅額327,057元，超過的部分53,063元，應予撤銷。

㈢綜上，85號房屋銷售額並無顯低於時價，原核定（復查決定）調增銷售額（未稅）51,682元，應補徵營業稅額2,584元，於法未合，應予撤銷。又因中區國稅局採據的銀行鑑價資料不具參考性，故以歷史成本比例法所推算25號及59號房屋的時價，原核定（復查決定）就25號及59號房屋合計調增銷售額（未稅）應撤銷2,432,583元，應補徵營業稅額應撤銷121,629元。合計系爭3戶房屋調增銷售額2,484,265元及應補徵營業稅額124,213元部分，均予撤銷。從而，原核定（復查決定）合計調增銷售額超過10,649,701元，應補徵營業稅額超過532,485元部分，均應撤銷；就原核定撤銷部分，訴願決定亦併予撤銷；其餘笙陽公司之訴駁回等詞，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，據以指摘原判決擅將原課稅處分予以調整，自屬違法等語，容有誤會，實不足採。

㈡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，故財政部以96年5月30日台財稅字第09604520980號令（下稱「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。

㈤原判決係以：笙陽公司申報85號房屋銷售額（未稅），與中區國稅局所採銀行鑑價金額（未稅）的差額，僅占申報房屋銷售額（未稅）的1.5%，顯不符合營業稅法第17條、第43條第2項所規定「明顯較時價偏低」的要件，原處分就此調增的銷售額及補徵的營業稅額，於法未合，應予撤銷；又因中區國稅局採據的銀行鑑價資料不具參考性，故以歷史成本比例法推算25號及59號房屋的時價後，撤銷原處分就25號及59號房屋合計調增的銷售額（未稅）及補徵的營業稅額分別為2,432,583元及121,629元等情，固非無見。然而：

1.中區國稅局原查時對85號房屋雖以銀行鑑價金額3,506,000元（未稅）為證據方法，惟於訴願及原審答辯時已具狀表示，參諸實價登錄金額計算85號房屋應有的售價為6,597,034元（含稅），又依財政部96年5月30日令釋規定計算的平均數為5,139,167元（含稅），均高於笙陽公司申報85號房屋的銷售額3,627,034元（含稅），足證中區國稅局就85號房屋銷售額顯較時價偏低的判斷並無不合，且依該2種證據方法計算的結果，較原處分核認的房屋售價對笙陽公司更不利，基於行政救濟不利益變更禁止原則，僅以訴願及訴訟答辯狀陳述，以補強原處分的理由等語，是否屬實，核與「85號房屋是否確有以較時價顯著偏低之價格銷售」的待證事實具有重大影響，原判決對此重要防禦方法未予調查且未說明不採的理由，核有判決不適用法規及理由不備的違法。

2.原判決以中區國稅局認定59號及25號房屋時價所依據的合庫潭子分行針對同屬笙陽二期建案且面積大小、建造形式相同的49號及45號房屋貸款鑑價報告，其建物加成率合計達250%，「似」已超過該行自訂「合作金庫銀行授信擔保

品處理細則」（下稱「處理細則」）所定的建物加成率合計最高200%，惟該分行於原審前案（106年度訴字第187號）未提出具體說明，不具有推計課稅的合理性，且銀行貸款的評價乃為辦理房貸的基礎，人為操作可能性高，不適宜作為59號及25號房屋的評價參考等情。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，故祇要該評定具有客觀性及合理性，即得作為推計課稅的基礎。又依上開處理細則貳、一、㈡之6規定（原審卷第243至245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前案略以：上開房屋鑑價均依照該行「辦理房屋擔保貸款作業應注意事項」（下稱「注意事項」）規定以買賣價評估等語（原審前案卷第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，又未先認定笙陽二期房屋究屬何區域的建物，即認該區房屋的建物加成率合計最高為200%，並認上開合庫潭子分行鑑價的建物加成率合計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，即以該分行於原審前案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，即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3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22頁），又於107年5月8日原審準備程序時再次提出聲請（原審卷第181頁），中區國稅局亦當場表示尊重（原審卷第187頁），原審並請笙陽公司提出鑑價機關資料（原審卷第189頁），笙陽公司則於107年6月5日提供臺灣臺中地方法院民事執行處鑑定人名冊予原審（原審卷第195至214頁），且於107年7月5日言詞辯論期日當場再次聲請鑑價（原審卷第231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。

3.又依本院判決先例，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。本件笙陽公司代表人江季穗以其於101年5月間承買的○○段38地號土地，與笙陽公司簽訂合建分售契約，共同開發興建笙陽二期建案，59號及25號房屋皆屬笙陽二期房屋，因該土地取得時間距銷售時間相近，無需考量土地重估價問題，而笙陽公司建造25號及59號房屋各自的成本總價換算各該房屋每坪成本分別僅為53,563元及53,587元，且笙陽公司將系爭建案委託笙暘公司建造，該公司於101年至103年度僅承造系爭建案，該3年度營利事業所得稅結算申報的營業淨利率僅1.96%、1.68%及6.17%，遠低於住宅營造業（行業標準代號：4100-13）同業利潤標準淨利率8%，又系爭建案的土地所有權人江季穗為笙陽公司的代表人，笙陽公司代表人復為笙暘公司代表人的配偶），彼此間為關係人交易，顯見笙暘公司顯未考量房屋建造成本、企業營運成本及合理利潤等因素，就營建工程款訂定合

理的價格，而讓利予笙陽公司等情，為原審依法確定的事實。原判決既認系爭建案的建造成本顯非合理，則於使用歷史成本比例法計算25號及59號房屋的時價時，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25號及59號房屋成本的依據，並據以計算25號及59號房屋的時價，即有判決違反論理法則、理由矛盾及適用法規不當的違法。

㈥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3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