最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第330號

上　訴　人　晉燁工業股份有限公司
代　表　人　晉嚮投資股份有限公司（代表人：朱豐隆）
訴訟代理人　胡芝　會計師
被 上訴 人　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲

上列當事人間未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年2月22日臺中高等行政法院106年度訴字第327號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人於訴訟中由蔡碧珍變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人民國97年度未分配盈餘申報，列報會計師查核簽證當年度財務報表所載之稅後純益新臺幣（下同）6,314,635元及當年度依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘（下稱未分配盈餘）0元，原經被上訴人依申報數核定在案，嗣查得上訴人96年以149,100,000元買進不良債權（下稱系爭不良債權），於97年參與臺灣南投地方法院（下稱南投地院）拍賣，承接不良債權抵押物【按即坐落南投市○○○路○○○號建物（建號513）及南投市○○段657、658、659、660、661、662、672、674、675、676、677土地，下稱系爭抵押物或系爭不動產】，拍定價為227,790,000元，有處分利益75,525,980元，短漏報97年度稅後純益56,644,485元，乃重行核定會計師查核簽證當年度財務報表所載之稅後純益6,314,635元，經稽徵機關核定短漏報之稅後純益56,644,485元及未分配盈餘56,644,485元，除加徵10％營利事業所得稅額5,664,448元外，並按所漏稅額5,664,448元處1倍之罰鍰計5,664,448元。上訴人申請復查，獲追減未分配盈餘2,5

75,000元及罰鍰3,501,669元（即變更為54,069,485元及2,162,779元）。上訴人提起訴願，遭決定駁回，向原審提起行政訴訟，聲明請求判決原處分（即復查決定）及訴願決定均撤銷。經原審判決駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：㈠依本件同一事實營業稅案，經本院105年度判字第513號判決，認定系爭不動產所定拍賣最低價額227,790,000元應屬客觀合理之市場價格（時價），略以：「查本件臺灣南投地方法院於受理張坤榮等人向安順公司（按全名為「安順環保科技股份有限公司」）等人請求清償借款之96年度執字第11953號強制執行事件後，經勘查，並囑託柏宇不動產估價師事務所鑑估該執行標的物之現值，依該事務所製作之不動產估價報告書，該標的價值為205,176,000元。而倘上訴人（按即本件上訴人）主張現所提威名不動產估價師事務所鑑定系爭不動產97年9月24日之價格為159,623,000元較為可採，何以上訴人當時願以147,095,238元承買系爭不良債權，而甘冒如此風險而僅賺取些微利差之理。再者上訴人於拍定前之97年5月19日亦訂立不動產買賣預約方式，約定以買賣總價215,000,000元，出售系爭不動產予仕揚實業股份有限公司（下稱仕揚公司），且最終於102年7月8日以買賣總價235,500,000元成交，與仕揚公司訂立系爭不動產買賣本約，亦足見系爭不動產所定拍賣最低價額為227,790,000元，依前所述情形，應屬合理之當時市場價格（時價）。」「另本件拍賣土地上之廢棄污染物應由債務人安順公司負責清除處理費用，業據臺灣南投地方法院於拍賣公告中載明，其亦未提供土壤污染檢測資料委請柏宇不動產估價師事務所於估價時減除，是該事務所於估價條件載明『本次估價前提係依委託者需求在法院拍賣條件下所評估之結果』，而未就鑑估總值扣除清除處理廢棄物之費用，自無不合。」「而上訴人所提威名不動產估

價師事務所估價報告書，其估價條件為：『先評估不動產正常價格，再扣除處理地上堆置廢棄物之處理費用及時間成本』，自與拍賣公告所定條件不符。況該估價報告如不扣除（即加計）堆置處理費用44,621,180元，該土地之價格為202,678,353元，此有威名不動產估價師事務所估價報告書在卷可稽，亦與柏宇不動產估價師事務所96年10月4日所估價之土地價額為199,860,000元差異不大。是本件抵押物之價格為法院所訂之特定價格（即不動產估價技術規則第2條第3款所稱之具有市場性之不動產，基於特定條件下形成之價格），被上訴人（按即本件被上訴人）不予採認該鑑價報告，自無不合。」上開所認定情形，經原審調閱原審104年度訴字第173號營業稅事件全卷（含本院105年度判字第513號卷）核閱屬實。㈡上訴人所提之威名不動產估價師事務所之估價報告，估價金額為159,623,000元（土地156,413,000元，建物3,210,000元），係減除清理費用44,621,180元後之金額，若不減除清理費用，土地之折現值為202,678,353元，加上建物鑑價金額3,210,000元，合計205,888,353元，與法院拍賣最低價227,790,000元相近。且上訴人在拍定前之97年5月19日即以售價215,000,000元與仕揚公司訂立不動產預約買賣契約書，最終於102年7月8日與仕揚公司訂立不動產買賣契約書，以價格235,500,000元售出，足見系爭抵押物97年之時價應該在2.1至2.3億元左右，被上訴人以法院拍定價227,790,000元為時價，應屬合理。另依南投地院公告之筆錄，載明土地種植作物部分不點交外，其餘均按現狀點交，又現況有燃燒棒原料、塑膠廢料等，並無載明清除責任由債務人安順公司負擔；依本院105年度判字第513號判決認定其與法院拍賣所定條件不符，故不應予以扣除；再清除費用尚未實際發生，縱實際發生時，其實際費用應作為土地取得之成本與費用項目，於系爭抵押物（土地）再出售時，作為出售土地損益之減項，而非於系爭不良債權出售時，作為時價之減項。上訴人主張應自時價中扣除預扣之清除費用，核無

足採。綜上，被上訴人原處分（復查決定）依法院拍賣價額227,790,000元，核認為處分系爭不良債權收入，減除取得不良債權成本與費用153,994,471元（成本149,100,000元＋借款利息及登記規費4,894,471元），再減除上訴人原已自行申報出售系爭不良債權增益1,704,115元，計算上訴人出售資產增益為72,091,414元，及稅後純益54,069,485元（72,092,647元×1－25％）∨，變更核定未分配盈餘54,069,485元，追減未分配盈餘2,575,000元，未分配盈餘漏稅額為5,406,948元（54,069,485元×10％），核無違誤。㈡上訴人購入系爭不良債權，聲請強制執行而承受取得系爭不動產，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款，自屬處分債權，其所得已然實現，自應於辦理97年度營利事業所得稅結算申報時，覈實申報納稅，惟上訴人未依所得稅法第110條之2規定按實申報，致漏報未分配盈餘及逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅，核其所為，應有過失。被上訴人原處分（復查決定）以上訴人未盡依法申報納稅之義務，而上訴人已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，乃依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）關於所得稅法第110條之2第1項規定部分，按所漏稅額5,406,948元處0.4倍之罰鍰計2,162,779元，業已考量上訴人違章程度而為之適切裁罰，經核亦無不合等語，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴意旨略謂：㈠依財政部90年5月2日台財融(三)字第901619 65號函（下稱90年5月2日函）可知，不良債權為金融機構難以回收本金的資產，資產管理公司平均以該不良債權帳面本金價值的2成5至3成間向金融機構購進。又依財政部99年11月3日台財稅第00000000000號令釋（下稱99年11月3日令釋）可知，不良債權經財政部認定其具有難以回收本金性質，自無經法院拍賣程序即轉換回一般債權而脫離不良債權之屬性，而具有等同該帳面金額之經濟價值。購入不良債權參與拍賣或聲明承受，並以不良債權帳面金額抵繳法院拍定價金

，實與財政部90年5月2日函所稱不良債權自行催收分屬不同事物，財政部99年11月3日令釋將納稅義務人參與法院拍賣抵繳之不良債權帳面本金價值認定為抵押物之價值，顯然有違資產合理評價原則，虛增納稅義務人的經濟負擔能力。㈡聲明承受拍賣抵押物與一般債權自行催收，顯為不同交易條件，自不應將其視為本質同一之買賣行為，惟財政部為將不良債權聲明承受拍賣抵押物之非典型買賣交易型態納入課稅範圍，以自行發布之解釋函令認定以不良債權抵繳法院拍定價金與不良債權成本之差額屬於債權自行催收性質，恣意解釋為營業稅稅基，連帶據以課徵營利事業所得稅及未分配盈餘加徵10％營利事業所得稅，不僅違反量能課稅，更侵害人民財產權，是財政部103年2月5日台財稅字第10304501460號令釋（下稱103年2月5日令釋）變更其見解，改以時價認定抵押物課稅價值。又依強制執行法第70條第2項規定，執行法院訂底價時，應詢問債權人及債務人之意見，係維護債權人之權益，與上訴人雖具債權人地位，但參與拍賣目的係為取得系爭不良債權附擔保之抵押物所有權有所差別，兩者目的不同，難以期待上訴人對鑑定人估定價格未表示不服，即認已就該價格聲明承受之得失利弊有所考量，此顯與一般社會通念相悖。㈢財政部103年2月5日令釋目的係為使認定處分不良債權回收金額公允客觀，是重點即在於抵押物的價格能合理評價，非以法院所定拍賣條件為限制。依南投地院查封公告（96年孝11953號）可證，系爭抵押物地上存在待清除之廢棄物，是該土地價值即應有減損之明確性。按本院105年度判字第513號判決理由所述，南投地院於拍賣公告載明，系爭抵押物之廢棄污染物應由債務人安順公司負責清除處理費用，法院鑑定價格即柏宇不動產估價師事務所之估價總值未扣除廢棄物之清理費用，與拍賣條件自無不合，認定上訴人所提示威名不動產估價師事務所鑑定條件係先評估不動產正常價格，再扣除處理地上堆置廢棄物之處理費用，與拍賣公告所定條件不符，顯有違財政部103年2月5日令釋之認

定處分不良債權回收金額應公允客觀，其時價之認定逕以法院拍賣條件排除清除處理費用顯違常理，與依據負擔能力而平等課稅之量能課稅原則相違背。且原判決未依行政訴訟法第125條第1項依職權行使調查，直接援引本院105年度判字第513號判決理由，違反同法第189條第1項規定，有判決適用法規之違法等語，並聲明請求廢棄原判決。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，尚無不合。茲就上訴意旨再論斷如下：

(一)行為時所得稅法第66條之9規定：「（第1項）自87年度起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅。（第2項）前項所稱未分配盈餘，自94年度起，係指營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益，減除下列各款後之餘額：一、……三、已由當年度盈餘分配之股利淨額或盈餘淨額。四、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積……。（第4項）營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第2項所稱之稅後純益，應以會計師查定數為準……。」第102條之2第1項規定：「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」行政罰法第7條第1項及第18條第1項分別規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」及「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」又依裁處時裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條之2第1項規定部分：「……二、漏稅額超過5萬元者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認

違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.4倍之罰鍰。……」

(二)原判決敘明上訴人雖以其提出威名不動產估價師事務所之估價報告書，且系爭抵押物上有待清除費用之廢棄物高達4千多萬元，應予扣除，以反映市價，被上訴人以法院拍賣價格227,790,000元做為系爭抵押物之時價，顯屬高估，應依上訴人所提示威名不動產估價師事務所鑑定價格159,623,000元認定收入等情，惟依本件同一事實營業稅案，經本院105年度判字第513號判決，認定系爭不動產所定拍賣最低價額227,790,000元應屬客觀合理之市場價格（時價），而前開判決所述理由之認定情形，亦經原審調閱前開案卷核閱屬實；復就上訴人所提之威名不動產估價師事務所之估價報告，說明前開估價金額係減除清理費用後之金額，若不減除清理費用，依土地折現值，加上建物鑑價金額後，合計金額為205,888,353元，與法院拍賣最低底價227,790,000元相近；且參諸上訴人在該拍定前即於拍定前之97年5月19日與仕揚公司訂定不動產預約買賣契約書，又最終於102年7月8日與仕揚公司訂立不動產買賣契約書，而以價格為235,500,000元售出，足認系爭抵押物97年時價應該在2.1至2.3億元左右，故認被上訴人以法院拍定價227,790,000元為時價，應屬合理。另有關清理費用是否應予扣除部分，亦詳為說明不應在時價中扣除之理由甚明（參見原判決第16～17頁），業已說明其認定依據及理由，經核與卷證資料相符，亦無違經驗法則及論理法則，於法並無違誤。又原審經向南投地院調閱96年度執字第11953號清償借款事件卷中所附97年9月3日投院霞96執孝第11953號第1次拍賣公告內載明「……拍賣之土地相毗鄰，657、658、672地號土地部分土地堆置約千餘噸之燃燒棒原料、塑膠廢料，674地號土地及廠房則堆置有塑膠原料、鋼絲及棉絮，其餘土地均為空地、雜草、坡崁……，拍定後除由第三人高淑華占用土地種植作物部分不點交外，其餘均按現狀點交。……依『應回收廢棄物回收處理業管理

辦法』第12條規定，債務人公司（即安順公司）廠區內尚未完成清除之應回收廢棄物及再生料或衍生廢棄物，應依當地主管機關之指示辦理，所需費用由回收業、處理業自行負擔。……」等語（參見原審卷第167～169頁），茲由前揭拍賣公告明載土地連同地上之廢棄物拍賣點交，可見該拍賣底價係以廢棄物存在為前揭條件予以拍賣。且關於土地上有廢棄物待清理，核與土地時價（市場價格）之評估，亦屬二事。故原判決肯認被上訴人就有關於該拍賣底價，不應予以扣除清理費用之認定並無不合，上訴人主張因此減損該土地之時價，應予扣除云云，並無所據，委不足採。又查原審就前開本院105年度判字第513號判決理由之援引，有調閱該案全卷資料以憑，並提示予兩造辯論（參見原審卷第199頁）；且對於上訴人所提出威名不動產估價師事務所之估價報告亦實質予以調查、審認後，經綜合全案卷證資料，始肯認被上訴人以法院拍定價227,790,000元為時價，應屬合理。核無上訴人所指未依行政訴訟法第125條第1項依職權行使調查，直接援引本院105年度判字第513號判決理由情事，上訴人據此指摘原判決違反行政訴訟法第189條第1項規定，有判決適用法規之違法云云，係其主觀法律意見，難認可採。

(三)又強制執行法第80條規定：「拍賣不動產，執行法院應命鑑定人就該不動產估定價格，經核定後，為拍賣最低價額。」辦理強制執行事件應行注意事項第42點第5款、第7款亦規定：「關於第80條部分：……㈤核定拍賣最低價額應儘量與市價相當，且於核定前應使債權人、債務人就鑑定價格表示意見，俾作為核定拍賣最低價額之參考。……㈦不動產如確因地區日趨繁榮、商業日趨興盛，或存有其他無形之價值，而鑑定人未將之估定在內者，執行法官核定拍賣最低價額時，得酌量提高。必要時並宜赴現場勘驗，瞭解不動產內部裝璜設備及環境四周，以為核定拍賣最低價額之參考，避免不當提高或壓低拍賣最低價額。」衡諸法院拍賣抵押物，係本於中立地位，參酌專業鑑價資料，核定底價公開拍賣，本具客

觀性及合理性，則無論經第三人出價應買或債權人依底價承受，除有更具體明確之資料或文件可證明該價格與時價有顯著差距外，稅捐稽徵機關非不得據以核認納稅義務人處分該不良債權之損益依據。財政部103年2月5日令釋意旨核釋有關營利事業或個人購入不良債權向法院聲明承受之抵押物時價之認定，不應以該次法院拍賣價格為限，營利事業或個人如能提出供認定抵押物時價資料及證明文件後，經稽徵機關查明者，稽徵機關得依證明文件核實認定之。惟依上揭財政部令釋意旨可知，仍應以能提出供認定抵押物時價資料及證明文件後，經稽徵機關查明者，始得核實認定。原判決敘明本件依查核結果，上訴人所提上揭威名不動產估價師事務所之估價報告，係減除清理費用後之金額，核與南投地院拍賣所定條件不符，且詳述何以認定系爭不動產所定拍賣最低價額屬客觀合理之市場價格甚明。上訴意旨猶執詞指摘前揭被上訴人認定之系爭抵押物時價顯與一般社會通念相悖，該認定有違財政部103年2月5日令釋之認定處分不良債權回收金額應公允客觀，與依據負擔能力而平等課稅之量能課稅原則相違背云云，核係其主觀之法律意見，難認可採。從而，被上訴人原處分（復查決定）依法院拍賣價額227,790,000元，核認為處分系爭不良債權收入，減除取得不良債權成本及費用，再減除上訴人原已申報出售系爭不良債權增益，計算上訴人出售資產增益為72,091,414元，及稅後純益54,069,485元，變更核定未分配盈餘54,069,485元，追減未分配盈餘2,575,000元，未分配盈餘漏稅額為5,406,948元，核無違誤。原判決就此部分予以肯認，於法並無不合。

(四)再者，上訴人97年度未分配盈餘申報，漏報稅後純益及未分配盈餘，核有漏稅額等情，違章事證明確，業如前述。上訴人購入系爭不良債權，聲請強制執行而承受取得系爭不動產，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款，自屬處分債權，其所得已然實現，自應於辦理97年度營利事業所得稅結算申報時，依法計算損益，覈實申報納稅。惟上訴人未依所得稅法第

110條之2規定，按實申報出售系爭不良債權增益，致漏報未分配盈餘及逃漏未分配盈餘加徵營利事業所得稅，核其所為，有應注意、能注意而不注意之情形，應有過失，自應受罰。從而，被上訴人原處分（復查決定）以上訴人未盡依法申報納稅之義務，審酌上訴人已於裁罰處分核定前，以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，乃參據裁處時裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條之2第1項規定部分，按所漏稅額5,406,948元處0.4倍之罰鍰計2,162,779元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，實已考量上訴人違章程度所為之適切裁罰，自無不合，原判決就此部分予以維持，其認事用法，亦無違誤。上訴意旨仍執前詞，主張原判決違法云云，自非可採。

(五)復查，本件復查決定（即原處分）為追減未分配盈餘2,575,000元及罰鍰3,501,669元（即變更為核定未分配盈餘54,069,485元及罰鍰2,162,779元）之決定，是該追減部分乃有利於上訴人之處分，上訴人雖於原審聲明請求撤銷復查決定（即原處分），惟就該有利部分，被上訴人既已予以追減，乃無訴之利益，原判決就此部分雖未以此理由駁回，然因駁回結論仍屬相同，故其此部分上訴仍屬無理由。至復查決定（即原處分）其餘部分，並無違誤，原判決予以維持亦無不合。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決關於此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　11　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　侯　東　昇

法官　蕭　惠　芳

法官　沈　應　南

法官　蘇　嫊　娟

法官　陳　秀　媖

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　年　　7　　月　　11　　日

書記官　陳　映　羽