

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

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國107年7月25日臺中高等行政法院106年度訴字第328號判決，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、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。

[illegible]

01 額83,642,053元，應補稅額18,881,372元，並按所漏稅額18
02 ,881,372元處0.8倍罰鍰15,105,097元。上訴人申請復查，
03 經復查決定追減出售資產增益3,433,333元及罰鍰4,291,275
04 元（即核定營利事業所得稅額為18,023,038元，並按所漏稅
05 額處0.6倍之罰鍰計10,813,822元）。上訴人提起訴願，遭
06 決定駁回後，提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及復查決定
07 關於不利上訴人部分均撤銷。經原審以原判決駁回。上訴人
08 仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求原判決廢棄。

09 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
10 記載。

11 四、原判決駁回上訴人在原審之訴，理由略以：（一）查系爭不良債
12 權之抵押物（即系爭抵押物）為坐落南投市○○段之11筆土
13 地及地上廠房。上訴人雖於103年提出威名不動產估價師事
14 務所估價報告（下稱威名不動產估價報告）主張系爭抵押土
15 地97年9月24日之時價為159,623,000元，然經檢視該估價報
16 告係先估定不動產正常價格，再扣除地上廢棄物清理費用，
17 而南投地院拍賣公告明確載明土地係連同地上之廢棄物拍賣
18 點交，可見其底價係以廢棄物存在為前提條件為拍賣，則上
19 開威名不動產估價報告係扣除廢棄物清理費用鑑估時價，明
20 顯與拍賣條件不合。再參酌上訴人在南投地院拍賣前，即於
21 97年5月19日與仕揚實業股份有限公司（下稱仕揚公司）簽
22 訂不動產預約買賣契約書，約定取得系爭抵押物後，以215,
23 000,000元價格銷售予仕揚公司，其後於102年7月8日以總價
24 235,500,000元銷售。由於資產鑑價易受外在因素干擾，相
25 關鑑價報告或調查資料多屬參考性質，不能執個別有利之鑑
26 價資料為據。上訴人於拍賣前已與非利害關係人仕揚公司約
27 定系爭抵押物銷售價格，雖非最終實際交易價格，惟就時價
28 認定上仍具相當之參考性。其次，南投地院於拍賣前委託柏
29 宇不動產估價師事務所就系爭抵押物鑑估其現值，金額為20
30 5,176,000元，與上訴人預先簽訂不動產買賣預約之價額差
31 距不到5%（9,824,000元）。且依威名不動產估價報告所載

，如還原廢棄物清理費用，其鑑估金額為205,888,353元（土地鑑估價格202,678,353元+建物鑑估價格3,210,000元），亦與柏宇不動產估價師事務所估價報告（下稱柏宇不動產估價報告）金額相去無幾。況系爭抵押物關於營業稅爭議事件，已據本院105年度判字第513號判決理由明確載示：「…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）。」等意旨，亦值參酌。（二）依廣慶興公司96年7月3日債權買賣契約書、新興公司96年7月3日債權買賣契約書及林錦柱96年7月3日債權買賣契約書所載，上訴人為取得系爭不良債權而支出之成本計有20,000,000元（含稅）、52,100,000元（含稅）及76,000,000元（特種統一發票），小計148,100,000元；此外，加計新興公司96年5月15日債權買賣契約書之1,000,000元（特種統一發票）共149,100,000元，連同向租賃公司融通資金之借款成本4,894,471元，合計153,994,471元，上開成本金額中，未（原判決誤載「有」）取具開立統一發票者為72,100,000元，由於上訴人未取得統一發票亦未申報進項稅額，故72,100,000元可按含稅金額作為資產出價取得成本；其支付新興公司之77,000,000元係屬取具特種統一發票，均可認為資產出價取得之成本。又上訴人為取得該不良債權，向中租迪和股份有限公司貸款所生之利息計4,894,471元，亦合於所得稅法第45條所稱之必需費用。故其取得系爭不良債權之成本金額計為153,994,471元。至上訴人主張其代墊之土地增值稅、房屋稅及地價稅等金額，核係

取得系爭不良債權之後所發生，且應自債權實現金額中予扣除，不應加計至不良債權之成本。故上訴人取得系爭抵押物之時價227,790,000元即為其處分系爭不良債權之收入，減去取得之成本153,994,471元，所得金額73,795,529元為其資產增益，加計原來已列報出售其他不良債權增益3,643,368元，合計77,438,897元。被上訴人復查決定將原查認定之出售資產增益80,872,230元追減3,433,333元，自屬適法有據。(二)上訴人購入不良債權後，聲請強制執行承受房地，並以持有債權抵繳拍賣價款，其所得已然實現，自應計算處分損益申報營利事業所得稅。惟上訴人未依規定申報致逃漏所得稅，違章事證明確，被上訴人依過失論處，並參據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）有關所得稅法第110條第1項之規定，審酌上訴人查獲之日前5年未有短漏報所得之情事，並於裁罰之前書面承認違章事實，承諾繳清稅款及罰鍰，故依裁罰倍數參考表按所漏稅額處0.6倍罰鍰，所為裁罰明顯無過當等語，因將原決定及復查決定不利上訴人部分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

(一)行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備

理由之違背法令。

(二)次依行為時（即100年1月26日修正前）所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」行為時（即98年9月14日修正前）營利事業所得稅查核準則第32條第1款前段規定：「出售或交換資產利益：一、出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，應列為出售資產收益課稅。」查資產管理公司出售其不良債權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。再者，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，然所謂時價則指當時市場正常交易之價格而言。又「一、營利事業或個人向金融機構或資產管理公司購入不良債權，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，由該營利事業或個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，於取得抵押物時，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。其抵押物時價之認定，不以該次法院拍賣價格為限，營利事業或個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。二、營利事業或個人與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉債權之移轉或其他虛偽之安排，規避或減少我國納稅義務之情

事者，稽徵機關應依法查核並據實核課。」經財政部103年2月5日台財稅字第10304501460號令（下稱財政部103年2月5日令）釋明在案。經核該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抵押物時價之認定，不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，核與所得稅法第24條規範意旨相符。又通常債權人取得不良債權，因該債權在價值上已有求償困難之問題，故債權人往往係因不良債權抵押物之經濟價值為買入之重要考量，在實務上常有不良債權之債權人，為了避免不良債權之抵押物被他人以較低價格標得，故在法院拍賣該抵押物時，通常會在無人應買時，向法院表明願意承受該抵押物，以取得該抵押物之所有權。故財政部以103年2月5日令以前揭時價之認定，並不以該次法院拍賣價格為限，應經稽徵機關查明並核實認定，即為核實課稅之目的，避免造成不合理之課稅。

(三)上訴人從事經營汽車零件製造等業務，購得系爭不良債權後，於97年間法院民事執行處拍賣系爭抵押物時，聲明以拍賣價額227,790,000元（包括土地及建物）承受，並以其債權額抵償繳法院拍賣價款；又系爭不良債權之抵押物為坐落南投市○○段之11筆土地及地上廠房等情，為原判決依法確定之事實。系爭抵押物之時價，原判決固認定應以其取得該抵押物之拍賣價格227,790,000元為其處分系爭不良債權之收入，惟上訴人於原審時，即一再主張其於97年參與法院拍賣承受不良債權抵押物，以不良債權抵繳拍賣金額227,790,000元，該抵押物之土地，依據南投地院（民事執行處）96年孝11953號查封公告記載：○○段000、000、000地號部分土地堆置約千餘噸之燃燒原料、鋼絲及棉絮等語，可見其上存在待清除之廢棄物，土地價值應有減損之明確性，且威名不動產估價師事務所鑑定價格159,623,000元（包括土地156,413,000元及建物3,210,000元），再加計所估處理地上堆置

01 廢棄物處理費44,621,180元，計算該價格為202,678,353元
02 ，與柏宇不動產估價師事務所所估土地價額199,860,000元
03 ，兩者差異不大，則上訴人參與法院拍賣以系爭不良債權抵
04 繳拍定價格，處分不良債權收入應得以柏宇不動產估價師事
05 務所所估土地價額199,860,000元為時價，被上訴人即使不
06 採威名不動產估價師事務所鑑定價格，亦應認定時價為199,
07 860,000元等節。原判決固以上訴人所提出之前揭威名不動
08 產估價報告，經檢視該估價報告係先估定不動產正常價格，
09 再扣除地上廢棄物清理費用，而南投地院拍賣公告明確載明
10 土地係連同地上之廢棄物拍賣點交，可見其底價係以廢棄物
11 存在為前揭條件拍賣，則上開威名不動產估價報告係扣除廢
12 棄物清理費用鑑估時價，明顯與拍賣條件不合等語，惟查卷
13 內並未見原判決所引前揭南投地院之拍賣公告，則該拍賣公
14 告所載詳情為何未明（土地及建物之價格各為何？）；又該
15 拍賣價格之訂定，是否確如原判決所認定拍賣底價係以廢棄
16 物存在為條件所訂亦有未明，原判決未依職權調查逕為認定
17 ，復未說明其認定理由，核有未盡職權調查義務及判決不備
18 理由之違誤。次以，依原判決認定事實可知，系爭抵押物上
19 存有待清除之廢棄物，又依上訴人所提出之威名不動產估價
20 報告可知，該廢棄物預估之清理費用達44,621,180元，姑先
21 不論上訴人提出此部分之估價是否合理有據，惟該估價金額
22 甚高。苟確有其事，衡諸一般買賣交易常情暨經驗法則，買
23 賣標的物上如存有確待清理之廢棄物，難謂不會影響買受人
24 就該買賣價格之評估。原判決對此未載明何以該情形，對於
25 系爭抵押物之時價不會影響，亦不用考量，有違經驗法則及
26 判決不備理由之違誤。再者，原判決以上訴人在南投地院拍
27 賣前，即於97年5月19日與仕揚公司簽訂不動產預約買賣契
28 約書，約定取得系爭抵押物後，以215,000,000元（包含土
29 地及建物）價格銷售予仕揚公司，其後於102年7月8日以總
30 價235,500,000元（包含土地及建物）銷售，而認上訴人於
31 拍賣前已與非利害關係人仕揚公司約定不動產抵押物銷售價

01 格，雖非最終實際交易價格，惟就時價認定上仍具相當之參
02 考性；又以南投地院於拍賣前委託柏宇不動產估價師事務所
03 就系爭抵押物不動產鑑估其現值，金額為205,176,000元，
04 與上訴人預先簽訂不動產買賣預約之價額差距不到5%（9,8
05 24,000元）；且依威名不動產估價報告所載，如還原廢棄物
06 清理費用，其鑑估金額為205,888,353元（土地鑑估價格202
07 ,678,353元+建物鑑估價格3,210,000元），亦與柏宇不動產
08 估價報告金額相去無幾等情。茲據原判決前揭認定可知，上
09 訴人係於購得系爭不良債權後，於97年間南投地院民事執行
10 處拍賣該債權抵押物時，聲明以拍賣價額227,790,000元承
11 受，並以其債權額抵繳法院拍賣價款。惟依原判決所認定系
12 爭抵押物之時價為該拍賣價格，故金額為227,790,000元，
13 核與前引柏宇不動產估價報告鑑估金額205,176,000元、威
14 名不動產估價報告所載之鑑估金額205,888,353元（該金額
15 尚未扣除廢棄物清理費用）相較，均有高達2千多萬元之差
16 距，衡諸該差距金額並非少數，則何以該拍賣金額即為時價
17 ，原判決未說明其認定理由，即有未洽。又原判決以南投地
18 院於拍賣前委託柏宇不動產估價師事務所就系爭抵押物鑑估
19 現值（205,176,000元），與上訴人預先簽訂不動產買賣預
20 約價額（215,000,000元）差距不到5%（9,824,000元），
21 為肯認該拍賣價格確屬時價之理由，惟卷內並未見該估價報
22 告，則該估價報告之價格如何評估得出？而系爭抵押物包含
23 土地及建物，各評估金額為何？又該鑑估金額有無考量該不
24 動產上之地上物（包括廢棄物之處理）等情，即有未明；且
25 前揭鑑估值與不動產買賣預約價額，核與法院所定之真正拍
26 賣價格亦有高達1千多萬元及2千多萬元之差距，原判決未予
27 查明即遽引用前揭柏宇不動產估價報告所載金額；復未說明
28 該金額與本件時價認定間之關係，亦有判決未依職權調查暨
29 判決不備理由之違誤。復查，原判決援引上訴人預先簽訂不
30 動產買賣預約契約書，約定該買賣價金議定為215,000,000
31 元，又肯認系爭抵押物最終係於102年7月8日以買賣總價235

01 ,500,000元成交（與仕揚公司成交），說明本件拍賣抵押物
02 價格確為時價等情，惟參諸卷內不動產買賣預約契約書及不
03 動產買賣契約書第11條均約定「乙方（各分別為上訴人之借
04 名登記人張坤榮、上訴人）應負責於買賣標的登記完畢前清
05 除全部垃圾、廢棄物，而地下若有掩埋垃圾或廢棄物一併清
06 除之，清除費用由乙方支付」等語，足見該不動產預約買賣
07 或實際買賣契約之價格，均屬扣除該不動產上相關垃圾、廢
08 棄物之清除費用後之價格，而系爭抵押物法院拍賣時，如廢
09 棄物存在，則該拍賣價格再加上清除費用，高於上開預約或
10 實際買賣價格甚多。何況，系爭抵押物固於102年以235,500
11 ,000元成交，惟該成交時間，距離系爭抵押物於97年間拍賣
12 時，已相隔大約5年之時間。原判決以上開預售或實際買賣
13 價格，佐證拍賣價格可採為認定本件時價之依據，違反論理
14 法則。參據前引財政部103年2月5日令有關營利事業或個人
15 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
16 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
17 時價資料及證明文件後，經稽徵機關查明屬實者，稽徵機關
18 得依證明文件核實認定之，故抵押物時價應予核實認定。上
19 訴人既已提出前揭威名不動產估價報告、不動產買賣預約契
20 約書等予以爭執，則上訴人主張是否可採，攸關本件事實認
21 定及法律判斷，該部分事實既有未明，容有由兩造提出證據
22 資料，並由法院依職查調查為認定。原審未審酌有關之訴訟
23 資料，且未說明理由，有未依職權調查及判決不備理由之違
24 誤。

25 （四）綜上，原判決有前揭違背法令情事，且其違法情事足以影響
26 事實之確定及判決結果，上訴意旨指摘原判決違背法令，求
27 予廢棄，為有理由，應予准許。又因此部分尚有事實未明，
28 猶待原審調查後始能判斷，本院無從自為判決，爰將原判決
29 廢棄，發回原審更為適法之裁判。

30 六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項
31 、第260條第1項，判決如主文。

01 中 華 民 國 108 年 12 月 31 日
02 最 高 行 政 法 院 第 二 庭
03 審 判 長 法 官 吳 東 都
04 法 官 胡 方 新
05 法 官 王 俊 雄
06 法 官 林 妙 黛
07 法 官 陳 秀 嫻
08 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
09 中 華 民 國 108 年 12 月 31 日
10 書 記 官 陳 映 羽