臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@109年度訴更一字
）FKT64W1Z1X5L0;@109年6月17日辯

原　　告　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　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　沈美杏

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國106年7月6日臺財法字第10613924330號訴願決定，提起行政訴訟，經本院106年度訴字第328號判決後，為最高行政法院108年度判字第606號判決廢棄發回更審，本院更為判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

本審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

一、被告代表人於訴訟繫屬中變更為宋秀玲，已據其於民國108年2月14日具狀聲明承受訴訟（見上訴審卷第76頁），並經發回前上訴審核無不合，准許在案。

二、本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告經營其他汽車零件製造等業，辦理97年度營利事業所得

稅結算申報，列報出售資產增益新臺幣（下同）5,347,483元，原經被告初查依申報數額予以核定，嗣查得原告因新興資產管理股份有限公司（下稱新興公司）及廣慶興實業股份有限公司（下稱廣慶興公司）出售取得之臺灣土地銀行股份有限公司對安順環保科技股份有限公司（下稱安順公司）之貸款債權及擔保物權（下稱系爭不良債權），而輾轉購得系爭不良債權。嗣擔保系爭不良債權之抵押物即坐落南投縣南投市○○段657、658、659、660、661、00000000000000000000000號土地及地上門牌號碼南投縣○○市○○○路○○○號之建號513建物（下稱系爭抵押物）於97年間經臺灣南投地方法院（下稱南投地院）執行拍賣，由原告之借名登記名義人張坤榮聲明以拍賣價額227,790,000元承受，並以所持有之債權抵繳價款，原查乃核算原告出售系爭不良債權增益為77,228,862元，因原告原申報該年度出售資產增益總額5,347,483元中已含有出售系爭不良債權增益1,704,115元，乃調增出售不良債權增益為75,524,747元，核定出售資產增益計80,872,230元及全年所得額83,642,053元，應補稅額18,881,372元，並按所漏稅額18,881,372元處0.8倍罰鍰15,105,097元。原告申請復查，經復查決定追減出售資產增益3,433,333元及罰鍰4,291,275元（即核定營利事業所得稅額為18,023,038元，並按所漏稅額處0.6倍之罰鍰計10,813,822元）。原告仍不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起行政訴訟，經本院106年度訴字第328號判決駁回後，提起上訴，經最高行政法院以108年度判字第606號判決廢棄發回本院。

二、本件原告起訴主張及聲明略以：

㈠依加值型及非加值型營業稅法施行細則第25條及所得稅法第46條關於時價之定義規定，可見時價即為資產於當地同期之

市場價格，在資產、時間、地點三者交易元素不變情形，交易條件亦應為同一，否則即產生交易變數，因為難以期待在市場上從事交易活動的組織或個人，忽略資產在不同的交易條件下，即使期間、地點同一仍維持相同的價格，否則「品質」即不具任何價值，此應為一般社會通念與經驗法則。被告所稱廢棄物為拍賣條件，與土地時價評估無關，即忽略不同交易條件所造成市場因素變動，無法形成一般社會大眾對時價的認同；再者，被告所謂「系爭廢棄物清理費用應作為取得抵押物（土地）相關之成本及費用項目，於土地再出售時，作為出售土地損益之減項，而非於處分不良債權時，作為時價之減項。」乙節，應為會計事項之入帳基礎及處理方法。原告主張廢棄物處理費用及成本估價非處分不良債權時價之減項，因為在系爭不良債權抵繳取得拍賣抵押物的價值，即為時價，廢棄物清理費用是構成該抵押物時價基礎要素之一，不因處分與否而變動，被告所述係將時價的認定誤以會計處理方式替代之。

㈡被告雖援引最高行政法院105年度判字第513號判決及108年度判字第330號判決意旨置辯。但依司法院釋字第153、154號解釋，判例在未變更以前有其拘束力，可為各級法院裁判之依據，非判例之裁判，本質上只是形成拘束個案規範，非拘束後案的通案規範，被告所引上開最高行政法院判決尚非判例，對各級法院不生拘束力。

㈢最高行政法院105年度判字第513號判決理由謂：原告以147,095,238元承買系爭不良債權，相較原告主張應採之威名不動產估價師事務所鑑定價格159,623,000元，兩者僅些微利差，原告如只賺取價差，係甘冒風險行為；原告於拍定前即訂定不動產買賣預約，約定以買賣總價215,000,000元出售

系爭不動產，嗣於102年7月8日以235,500,000元成交，足見系爭不動產所定拍賣最低價額為227,790,000元，應屬合理之市場價格（時價）。惟所稱「些微利差」實際金額高達12,527,762元，達南投地院囑託柏宇不動產估價師事務所所估土地價額199,860,000元承買價格之8.5%，約有近1成利潤，顯與事實悖離。

㈣財政部103年2月5日臺財稅第00000000000號令釋，係為使認定處分不良債權回收金額公允客觀，以符核實課稅，旨在使抵押物的價格能合理評價，非以法院所定拍賣條件為限制。依據南投地院96年孝11953號查封公告載明：「大崗段657、658、672地號部分土地堆置約千餘噸之燃燒原料、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」等語。可證系爭抵押物地上存在待清除之廢棄物，是其價值應有減損之明確性，被告逕以原告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日令釋意旨，更違背核實課稅原則等情。並聲明請求撤銷訴願決定及復查決定關於不利原告部分。

三、被告答辯及聲明略謂：

㈠關於本件最高行政法院發回判決理由五部分，答辯如下：

1.觀諸南投地院97年9月3日投院霞96執孝第11953號拍賣公告載明土地連同地上之廢棄物拍賣點交，清除回收廢棄物之清除、處理費用由回收業即債務人安順公司自行負擔等情，可見該拍賣底價係以塑膠原料、鋼絲、塑膠廢料等存在之現狀為條件予以拍賣。

2.系爭廢棄物清除費用應作為取得抵押物（土地）相關之成本及費用項目，於土地再出售時，作為出售土地損益之減

項，而非於處分不良債權時，作為時價之減項。原告於102年間出售系爭抵押物（房地），在當年度營利事業所得稅結算申報時，關於出售資產損益項目，已將廢棄物清除費用列為取得房地之相關成本及費用，自出售資產損益中減除，並經被告核定其出售資產損失已告確定在案。

㈡系爭押押物之時價為拍賣價額227,790,000元之理由如下：

1.系爭抵押物之拍賣最低價額227,790,000元係屬客觀合理之市場價格（時價），業據最高行政法院於審理營業稅事件與未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件時，分別以105年度判字第513號判決與108年度判字第330號判決一致認定在案。其中108年度判字第330號判決理由略謂：依本件同一事實營業稅案，經最高行政法院105年度判字第513號判決，認定系爭抵押物所定拍賣最低價額227,790,000元應屬客觀合理之市場價格（時價）……復就原告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，且參諸原告在該拍定前即於拍定前之97年5月18日與仕揚實業股份有限公司（下稱仕揚公司）訂立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，故認被告以法院拍賣定價227,790,000元為時價，應屬合理等語甚明。

2.原告所提威名不動產估價師事務所估價報告書，其估價條件為「先評估不動產之正常價格（土地正常價格217,240,000元、建物3,210,000元），再扣除處理地上堆置物之處

理費用及預估處理時間2年之時間成本」，是該估價與前開拍賣公告所定條件（即土地連同地上廢棄物拍賣點交，且清理廢棄物之費用由安順公司負擔）不符，是被告不予採認該鑑價報告。

3.依柏宇不動產估價師事務所受南投地院囑託鑑估拍賣標的物現值所出具之不動產估價報告書所載，顯見其係考量現場狀況後，依南投地院公告之拍賣條件評估土地價格199,860,000元，建物價格5,316,000元，合計205,176,000元，並未就鑑估總值扣除清除處理廢棄物之費用，自符合公允價值衡量及不動產估價技術規則所訂之要求。

4.揆諸強制執行法第80條及辦理強制執行事件應行注意事項第42點第5款及第7款規定意旨，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，自具客觀性及合理性，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。本件原告雖提示威名不動產估價師事務所之估價報告書，惟該估價金顯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，依財政部103年2月5日臺財稅字第10304501460號令釋意旨，自難採為認定抵押物時價之依據。

㈡原告與仕揚公司簽訂之不動產預約買賣契約書及不動產買賣契約書雖均約定「乙方（各分別為原告之借名登記人張坤榮、原告）應負責於買賣標的登記完畢前清除全部垃圾、廢棄物，而地下若有掩埋垃圾或廢棄物一併清除之，清除費用由乙方支付」等語，惟土地上有廢棄物待清理，與土地時價之評估，係屬二事，自不能以法院拍賣價格加計

清除費用後之金額高於預約或實際買賣價格甚多為由，遽以認定法院拍賣價非屬合理客觀之時價。

㈣綜上，被告以法院拍賣價格為核認原告處分系爭不良債權損益之依據，核算出售資產增益73,795,529元（處分不良債權收入227,790,000元－取得不良債權成本53,994,471元）並無不合等語。並聲明判決駁回原告之訴。

四、本件兩造爭點為：被告以債權人承受系爭抵押物之拍賣價格，作成原告處分系爭不良債權之所得額，減除成本後，據以認列原告處分系爭不良債權之增益為77,228,862元，認事用法有無違誤？原告提出之威名不動產估價師事務所估價報告書是否符合財政部103年2月5日臺財稅字第10304501460號令所稱「足供認定抵押物時價資料及證明文件」，被告未據以作為系爭抵押物之拍賣時價，有無違法？

五、本院判斷如下：

㈠前提事實：

原告經營其他汽車零件製造等業，辦理97年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益5,347,483元，原經被告依申報數核定，嗣查得原告因新興公司及廣慶興公司出售接續取得之臺灣土地銀行股份有限公司對安順公司之系爭不良債權，而購得系爭不良債權。嗣供該不良債權擔保之系爭抵押物經南投地院民事執行處於97年間拍賣，由原告之借名登記名義人張坤榮聲明以拍賣價額227,790,000元承受，並以系爭不良債權數額抵繳價款，被告原查核算原告出售系爭不良債權增益為77,228,862元，因原告原已申報出售系爭不良債權增益1,704,115元（內含於出售全部資產增益之5,347,483元總額內），再調增出售系爭不良債權增益75,524,747元，核定出售資產增益80,872,230元及全年所得額83,642,053元

，應補稅額18,881,372元，並按所漏稅額18,881,372元處0.8倍罰鍰15,105,097元。嗣經被告作成復查決定追減出售資產增益3,433,333元及罰鍰4,291,275元（即核定營利事業所得稅額為18,023,038元，並按所漏稅額處0.6倍之罰鍰計10,813,822元），而經訴願決定予以維持等情，有卷附原告97年度營利事業所得稅結算申報更正事項調整數額報告表（見原處分卷三第955至973頁）、原告與廣慶興公司、林錦柱96年7月3日簽訂債權買賣契約書（見原處分卷一第52至54頁）、原告與廣慶興公司、新興公司於96年7月27日簽訂債權買賣增補契約書（見原處分卷一第48至50頁）、96年7月30日中租迪和借貸契約書（見原處分卷一第95頁）、南投地院民事執行處強制執行金額計算書分配表（見原處分卷一第101至107頁）、營業所得稅繳款書（見原處分卷一第157頁）、營業所得稅裁處書（見原處分卷一第153頁）、復查決定（見本院訴字卷第23至51頁）、訴願決定（見本院訴字卷第53至69頁）等件可稽，堪予認定。

㈡參照財政部80年8月8日臺財稅字第800695600號函釋略謂：納稅義務人因同一漏稅事實，涉嫌分別逃漏營業稅及營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定應補徵營業稅及營利事業所得稅者，納稅義務人如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，分別申請復查，稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩作成決定，俟營業稅部分經復查或訴願決定終結，或行政訴訟終局判決結果後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之參考之意旨。可見納稅義務人向行政法院前後提出之營業稅與營利事業所得稅訴訟事件，雖非屬同一訴訟標的，無既判力適用，但兩造就同一課稅基礎事實有關之重要爭點，業據終局確定判決理由

中，本於當事人辯論結果為實質判斷者，除有顯然違背法令，或當事人另外提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，基於當事人之程序權業受保障，可預見法院對於該重要爭點之判斷將產生拘束力，而不致生突襲性裁判，仍應賦予該判斷一定之拘束力，行政法院於同一當事人間之他訴訟就此等重要爭點不允故為相反判斷，當事人亦無從為反於前訴訟判決判斷之主張。否則，行政法院就相同證據及事實之評價反覆無常，當事人必無所適從，明顯違反訴訟法上之誠信原則及訴訟經濟原則（參照最高行政法院106年度判字第200號判決意旨）。

㈢經查：本件原告雖提出其於103年委託威名不動產估價師事務所製作之估價報告書，憑以主張系爭抵押物於97年9月24日之時價應為159,623,000元云云。然關於系爭抵押物於97年9月24日債權人向南投地院聲明承受時之時價可否以上開估價報告書為準，迭據最高行政法院先前審理兩造間之營業稅事件與未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件時，對於此重要爭點，就相同證據資料為具體判斷及評價如下：

1.最高行政法院105年度判字第513號判決（97年營業稅事件）略謂：「……依財政部103年7月4日令釋意旨（註；指財政部103年2月5日臺財稅字第10304501460號令），上訴人固提出威名不動產估價師事務所估價報告，主張該抵押物時價為159,623,000元，惟尚須經稽徵機關查明屬實後，始得核實認定。查本件臺灣南投地方法院於受理張坤榮等人向安順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

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），被上訴人不予採認該鑑價報告，自無不合。另上訴人所提威名不動產估

價師事務所之估價報告已扣除清除處理廢棄物之費用，亦與法院所定拍賣條件不符，而被上訴人所採估價價格，亦經臺灣南投地方法院委請柏宇不動產估價師事務所，經考量現場狀況後所訂，自符公允價值衡量及不動產估價技術規則所訂要求，上訴人主張應依不動產估價技術規則第89條規定，就系爭抵押物不動產估價應減除土地上之廢棄物清理費用始為正確，惟此與法院拍賣所定條件不符，已如前述，上訴人主張本件原處分就系爭抵押物所訂之價格，有違國際會計準則之公允價值衡量及不動產估價技術規則第89條規定，原判決遽以採認，有認定事實違背論理及經驗法則，復無可取。」等意旨。

2.最高行政法院108年度判字第330號判決（97年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅事件）理由略謂：「……（二）原判決（註：指本院106年度訴字第327號判決）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：……（五）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。……（七）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。」等意旨。

3.經核本件原告所提營利事業所得稅訴訟與上開最高行政法院105年度判字第513號營業稅訴訟事件（本院案號：104年度訴字第173號）及108年度判字第330號未分配盈餘加徵營利事業所得稅訴訟事件（本院案號：106年度訴字第327號）之重要爭點皆為系爭抵押物於97年9月24日之時價

可否以原告所提威名不動產估價師事務所估價報告書所載之鑑估時價數額為準，抑或應以南投地院准許債權人承受之拍賣價格為據？且原告於此3件訴訟中提出之證據資料完全相同，爭執之課稅基礎事實亦一致，而經最高行政法院上開2件判決本於兩造事實言詞辯論結果，評價原告提出之威名不動產估價師事務所估價報告書不足以作為被告核實認定系爭抵押物之時價，而應以南投地院准予債權人承受系爭抵押物之拍賣價格為允洽甚明。上開最高行政法院就此重要爭點所為之實質判斷，既難認有顯然違背法令之情形，原告亦未能提出新的訴訟資料足以推翻該判斷，本院審理本件原告之訴對於此重要爭點就同一證據及事實，當應與最高行政法院前後2次判決所為證據及事實評價為一致性之判斷，俾當事人能有所適從。

㈣再者，揆諸所得稅法第45條第1項前段規定意旨，可知凡資產出價取得者，其實際成本係指取得價格，包括取得之代價，及因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用。準此以論，資產管理公司取得金融機構不良債權之成本費用，自應以其成為債權人而實際支出具對價性及必要性之費用為限，其發生在繼受債權之後者，例如，為實現該不良債權而聲請法院強制拍賣擔保物標的物，拍賣中承受標的物而支出之費用（例如代墊稅款），均非屬取得不良債權之成本費用至明。再者，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，應以抵押物之時價判斷其損益結果。而於法院拍賣抵押物時，按拍賣所定之最低價額聲明承受抵押物，並以可獲分配之債權額抵繳價款者，其取得抵押物時，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。而依財政部10

3年2月5月臺財稅字第10304501460號令釋意旨，營利事業或個人購入不良債權向法院聲明承受抵押物，如能提示報章雜誌所載市場價格，或各直轄市、縣（市）同業間帳載房地之加權平均售價，或不動產估價師之估價資料，或銀行貸款評定之房屋及土地款價格，或大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價，或法院拍賣或國有財產署等出售公有房地之價格，或其他公允客觀之不動產時價資料之一，而經稽徵機關查明屬實者，固得不採據法院拍賣底價，改以該資料所示時價核認。惟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，當認屬於當時市場正常交易之價格，不能徒因與當事人自行委託其他機構所為之鑑估有別，即認稅捐稽徵機關不得據以核認納稅義務人處分該不良債權之損益。

㈤觀諸原告於103年提出之威名不動產估價師事務所估價報告書所載，係先估定不動產正常價格，再扣除地上廢棄物清理費用，而鑑估系爭抵押物之97年9月24日價格總值為159,623,000元（見原處分卷一第312頁及本院訴更一卷第105至110頁）。然依南投地院96年度執字第11953號執行事件卷所附之執行筆錄、拍賣公告及受該法院委託鑑價之柏宇不動產估價師事務所不動產估價報告書等資料所示（見併本院卷外放之南投地院96年度執字第11953號執行事件相關資料卷），足認南投地院於拍賣前勘驗標的物現場時，已查悉該抵押土

地上堆放燃燒棒等廢棄物品，且柏宇不動產估價師事務所實地勘估標的現場亦發現此情況，拍攝實景照片存參，並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，而南投地院於拍賣公告載明連同地上之廢棄物拍賣點交至明。可見該拍賣底價係以廢棄物存在為前提條件所訂定，則上開威名不動產估價報告係扣除廢棄物清理費用鑑估時價，明顯與拍賣條件不合。再者，衡諸系爭抵押土地之廢棄物清除費用之性質乃取得抵押土地相關之成本及費用項目，應於系爭抵押物再出售時作為出售土地損益之減項，不能當成處分不良債權之價值減項。而原告於102年間出售系爭抵押物，辦理當年度營利事業所得稅結算申報，已列計該廢棄物清除費用24,668,846元（內含於全部相關項目成本費用共36,771,315元之中）作為取得房地之相關成本及費用，自出售資產損益減除，業據被告核定出售資產損失確定在案，有被告之106年1月19日中區國稅法一字第1060000957號復查決定書在卷可憑（見本院訴更一卷第102頁），殊難重複減除。況且，由原告自行申報系爭抵押物上之系爭廢棄物清除費用為24,668,846元，而威名不動產估價師事務所估價報告書卻估價為44,621,180元（見該報告第41頁即本院訴更一卷第109頁），相差幾倍計，尤難認該估價報告信實可採，被告認定其非屬「足供認定抵押物時價資料及證明文件」自屬適法。

㈥職是之故，被告參酌最高行政法院105年度判字第513號及108年度判字第330號確定判決關於系爭抵押物時價之判斷，認定原告提示之威名不動產估價師事務所估價報告書不符合財政部103年2月5月臺財稅字第10304501460號令釋所稱「足供認定抵押物時價資料及證明文件」，而以南投地院該次拍賣

價格認定系爭抵押物之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，要無違法可指。

㈦依卷附廣慶興公司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，本件原告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，有取具開立統一發票者為72,100,000元，由於原告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。又原告為取得該不良債權，向中租迪和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。至於原告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，自不應加計至不良債權之成本。是故，本件原告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，減去取得不良債權之成本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。則被告作成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。

㈧又查原告購入不良債權後，聲請對系爭抵押物強制執行拍賣

，再聲明承受之，而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。惟原告未依規定申報致逃漏所得稅，違章事證明確，被告依過失論處，並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條第1項之規定，審酌原告查獲之日前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，故依稅務違章案件裁罰金額或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之情形。

六、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。本件被告就原告97年度營利事業所得稅結算申報，作成復查決定將原查關於出售資產增益金額追減3,433,333元，即核定營利事業所得稅額為18,023,038元，及追減罰鍰4,291,275元即按所漏稅額處0.6倍裁處罰鍰計10,813,822元，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。從而，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　8　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　陳　文　燦

法　官　蔡　紹　良

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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。 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　　109　　年　　7　　月　　8　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【所得稅法】

第3條第1項

凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。

第24條第1項前段（100年1月26日修正前）

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。

第45條第1項前段

稱實際成本者，凡資產之出價取得，指取得價格，包括取得之代價，及因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用。

第110條第1項

納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。

【營利事業所得稅查核準則】

第32條第1款前段（98年9月14日修正前）

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。

【稅捐稽徵法】

第1條之1第4項

財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。

【稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表】

所得稅法部分（107年5月22日修正）

稅法條次及內容：「第110條第1項納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」；違章情形：「二、漏稅額超過新臺幣十萬元者。」；裁罰金額或倍數：「處所漏稅額0.8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0.7倍之罰鍰，其屬下列情形之一者，處所漏稅額0.6倍之罰鍰：一、查獲之日前5年內未曾查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額，或查獲之日前5年內經查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額未經裁處罰鍰。」

【財政部80年8月8日臺財稅字第800695600號函說明二】

納稅義務人如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，應分別依照稅捐稽徵法第35條規定申請復查。但稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩依稅捐稽徵法第35條第2項規定作成決定，並通知納稅義影人俟營業稅部分經復查、訴願或行政訴訟終結決定或判決應補徵或退還稅款後，再依營業稅部分確定之事實，作

為營利事業所得稅復查決定之參考。

【財政部93年9月23日臺財稅字第09304549470號令】

一、資產管理公司收購金融機構不良債權之成本，應依所得稅法第45條規定，以支付成本之總價及其他必要支出如手續費等，按實際成本認定。至於其參與競標不良債權之支出，包括行政規費、委外代辦費、鑑價費及其他與競標相關之費用，應列為當年度之營業費用。

三、資產管理公司處理金融機構之不良債權應採成本回收法，於個別不良債權轉售、催收或處分之收入大於其取得成本之年度，認列收益，依法課徵營利事業所得稅。

六、資產管理公司以其所持有之金融機構不良債權抵繳法院拍賣價款，以承受抵押物，嗣後再將所取得之抵押物出售予第三人，應於承受抵押物時，認列處分不良債權損益，並於實際處分抵押物時，認列處分資產損益，依法課徵營利事業所得稅。

【財政部103年2月5日臺財稅字第10304501460號令】

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。