

裁判字號：臺中高等行政法院 96 年度訴字第 757 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 08 月 13 日

案由摘要：營利事業所得稅事件

臺中高等行政法院判決

96 年度訴字第 00757 號

97 年 8 月 6 日辯論終結

原 告 特○企業有限公司

代 表 人 王○宥

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 趙○芳

訴訟代理人 陳 ○

上列當事人間因營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 10 月 25 日台財訴字第 09600418370 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事 實

一、事實概要：原告係經營電子材料、設備買賣業，民國（下同）90 年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入新臺幣（下同）0 元，原經被告所屬東山稽徵所核定 22 元，嗣經被告查獲原告將出售設備之貨款計 32,575,378 元無償貸與股東及私立嘉○高級中學（原名私立嘉○家事商業職業學校，下稱嘉○高中），乃依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第 36 條之 1 第 2 項規定計算利息收入 2,233,740 元，核定利息收入總計 2,233,762 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

(二)被告聲明求為判決：原告之訴駁回。

三、兩造陳述：

(一)原告主張：

- 1.原告於88年2月6日與嘉○高中校長黃○欽簽立負責承作電子教室教學設備之契約，總價30,125,800元，黃○欽校長並依約簽發6紙工程期票（到期日分別為88年3月10日至同年8月10日之每月10日，面額除最後一紙為250萬元外，其餘均為150萬元）合計1,000萬元，交付予原告作為訂金，剩餘20,125,800元則視往後之工程進度將之區分為第2期、第3期工程款分次給付。惟至88年3月中、下旬間，原告突接獲黃○欽告稱因校方資金困難，恐無法支付4月10日（即第2張支票）之訂金票款，為使校方不致有退票紀錄及日後之工程款得以兌現，伊已與租賃公司取得融資共識，要求原告將該批教學設備之售貨發票32,575,378元（原始契約金額為30,125,800元）轉開予中○租賃股份有限公司（下稱中○租賃公司）及中○迪和股份有限公司（下稱中○迪和公司）。原告同意其要求，並配合開立銷售日期為88年4月1日、同年5月27日及同年6月14日；金額分別為3,305,400元、16,329,978元及12,940,000元（合計32,575,378元）之3紙發票予上開租賃公司。原告實為不得不配合嘉○高中取得融資之配套，而在嘉○高中取得融資後，該作為訂金之另名5紙支票及該紙總價30,125,800元契約所剩之第2期、第3期工程款計20,125,800元果然如期兌現。故本筆交易應為如期完成，並非如被告所言資金無償貸予嘉○高中。原告是為了維繫原有嘉○高中之營利目標，權宜性地將租賃公司之應收貨款，以資源交換方式先予嘉○高中使用，進而換取工程款順利收回，讓公司得以獲利，原告此舉應無違反查核準則第36條之1第2項之規範意旨，事實上亦未造成公司損失或任何呆帳產生。
- 2.又原告代表人王○宥（原名王○文）與嘉○高中校長黃○欽原為舊識，且長期有金錢生意往來，於88年及89年間黃○欽因學校大興土木資金拮据，多次向王○宥暫調現金應急。王○宥於89年間答應校方借款2800萬元，並以學校土地當作擔保，校方依約簽發24紙期票（每月一期，每期面額120萬元）交付王○宥。詎料，該期票陸

續到期後，竟僅兌現 3 期計 360 萬元，其餘均遭退票，王○宥因此蒙受巨大損失，乃向臺灣嘉義地方法院申請嘉○高中破產，且已獲最高法院宣告破產確定。此部分主要係澄清並非如被告所謂嘉○高中嗣後分批償還 14,500,000 元貨款之借款（因該筆 30,125,800 元貨款，如上所述，皆已如期由嘉○高中所開出之工程期票中獲償。）而應是嘉○高中償還王○宥個人之短期借款，被告或有將原告債權與王○宥個人債權混為一談。

3. 原告雖然同意中○迪和公司及中○租賃公司將出售設備款逕匯予嘉○高中，但這並非為被告所認定之無償借貸。所謂原告將出售機械設備貨款無償貸與嘉○高中之緣由，已詳述如前。而相關事實除有原告與嘉○高中間之原始採購契約，及嘉○高中依該契約條文所訂，給付原告之貨款期票之票號、金額、到期日清單，及該批期票之兌現記錄可證外，再觀原告 88 年度財報之分類帳中「銷貨收入」一項，也明載該年度銷貨收入總額為 31,365,815 元，且當年度尚有 2,051,325 元盈餘，顯示原告確已從嘉○高中取得該筆貨款，足證被告認定原告 88 年間將出售機械設備之貨款 32,575,378 元無償貸與嘉○高中，致喪失資金利益，依查核準則第 36 條之 1 規定，擬制設算原告有利息收入云云，應有違誤。另被告亦不否認嘉○高中嗣後有分批償還，但係匯入原告代表人王○宥臺灣銀行水滸分行 109001000865 帳戶，故被告認為原告有無償將資金貸予股東之嫌，就逕以整筆貨款 32,575,378 元為基準設算利息，而忽略原告所述原告公司長期委由代表人王○宥臺灣銀行水滸分行乙存 109001000865 帳戶及甲存 109031031719 帳戶進出款之事實。原告資金與負責人王○宥資金有混用之情形，但應無被告所謂無償貸予股東王○宥之情事。
4. 按租稅法所重視者應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，稅捐之核課上應不得悖於實質課稅之原則。本件原告既已委由代表人王○宥個人甲、乙存帳號代理進出款項，且各項收支項目亦明載於公司

帳冊，再觀該筆系爭貨款確已著實入帳，致原告當年度尚有 2,051,325 元盈餘，應無查核準則第 36 條之 1 規定條文內「挪用公司款項」及「公司之資金貸與股東」之情事與喪失資金利益之虞。反觀被告僅以一紙「原告同意書」既認定原告無償貸與嘉○高中及股東，逕予設算利息，無視於違背常理之判斷認定（系爭貨款 32,575,378 元幾近於原告全年營業額，若遭無償貸與，則原告喪失資金將何以為繼？）。又一再忽略原告之陳述，實有違稅捐之核課應不得悖於實質課稅之原則。

5. 參照最高行政法院 88 年度判字第 3789 號、第 3990 號判決要旨認為：倘若納稅義務人能舉證證明確實未有利息收入，稅捐稽徵依推定而為利息所得之認定既失其依據，其率予核定納稅義務人利息所得，既非無可議。本件被告徒以查核準則第 36 之 1 規定，擬制設算核定原告 90 年度所得額有利息收入 2,233,762 元，顯與事實不符，其處分應有不當。
6. 被告謂原告總分類帳載「應收帳款」及「銀行存款」等科目，未詳實記載系爭款項記錄云云，並非事實。核該年度原告總分類帳載「銀行存款」及「應收帳款」科目中，於 88 年 5 月 15 日，7 月 15 日，9 月 15 日各詳載收取貨款 3,305,400 元，25,000,000 元，2,700,000 元，合計 31,505,400 元，幾與系爭款項相符，可佐證原告確已獲償系爭款項。又本案系爭款項總額計 32,575,378 元，原告主張，該款已經由嘉○高中依照原始採購契約規定所開立，分三期共 18 張逐月到期之連號支票計 30,000,000 元，及同為嘉○高中所開立之 89 年 3 月 1 日到期，票號：3084059，金額 2,000,000 元之期票償還，被告於訴願決定書中亦不爭執。惟被告僅採其中之 14,500,000 元（被告僅採信已顯示在王○宥帳戶上的部分），但因原告取得該期票後，在財務調度上的考量，曾把部分的期票充當公司應付帳款支付給廠商，導致王○宥帳戶上無法全部金額顯現，自屬合理，被告以偏蓋全，僅依外觀形式認定是部分償還，應屬無理。

7.另被告所謂其餘款項另以負責人名義與私立嘉○高中訂定借貸契約云云，亦屬誤會。因王○宥與嘉○高中校長黃○欽原為舊識，且長期有金錢生意往來，於88及89年間黃校長因學校大興土木資金拮据，多次向王○宥暫調現金應急，有王○宥匯款證明單可證，於88年10月間，黃校長謂學校資金確有困難，希望王○宥能將前開未到期之貸款期票予以吸收，加上私人借款共28,800,000元予伊無息展延期限2年，王○宥念在雙方交情，答應校方之要求並要校方提供土地擔保，雙方遂於88年10月15日訂立借貸契約，校方依約簽發24紙期票（每月一期，每期面額120萬元）此一過程，可由嘉○高中當時之校長黃○欽於被告單位訪談記錄中第2問及第2答中證實。實原告之32,575,378元應收貨款，皆已如期由嘉○高中所開出之工程期票中獲償，而該份借貸契約則是嘉○高中與王○宥之私人借貸關係等語。

(二)被告答辯：

- 1.原告原於88年2月6日出售設備1批與嘉○高中，嗣因該校要求，改為售與中○租賃公司及中○迪和公司，再由上述2租賃公司以資本性租賃方式出租與嘉○高中，原告乃於88年3月29日及6月7日分別出售設備3,305,400元及16,329,978元與中○租賃公司，同年6月14日出售設備12,940,000元與中○迪和公司，合計銷售額32,575,378元，上述出售設備款經原告同意，逕由中○租賃公司及中○迪和公司匯付借與嘉○高中，有買賣契約書、中○租賃公司及中○迪和公司說明函、統一發票影本、原告同意中○迪公司及中○租賃公司將出售設備貨款逕付嘉○高中之確認書、同意書、匯出匯款回條聯及匯款申請書可稽。
- 2.嘉○高中嗣後分批償還14,500,000元，惟係匯入原告負責人王○宥臺灣銀行水滸分行109001000865帳戶，其餘未還款項加上其他借款（與本案系爭款項無關）另以負責人王○宥名義與嘉○高中訂定借貸金額28,800,000元（含利息6,000,000元）之契約予以展延，校方依約各

簽發 24 張支票及本票，金額共計 28,800,000 元（每月一期，每期面額 120 萬元）交付與王○宥，校方並提供土地予王○宥設定抵押權 30,000,000 元，惟該校竟僅兌現三期共 360 萬元，存入王○宥臺灣銀行水滴分行 109001000865 帳戶，其餘均遭退票，王○宥乃向法院聲請該校破產，已獲法院正式宣告。據此，嘉○高中雖已償還系爭款項 14,500,000 元，惟係匯入王○宥個人銀行帳戶，故該 14,500,000 元於 90 年度（本案系爭年度）係屬原告無償貸與負責人（亦為股東）王○宥，於計算原告 90 年度營利事業所得稅時，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算其利息收入為 1,044,000 元（即 14,500,000 元 x 7.2%）；另餘嘉○高中未償還系爭款項 18,075,378 元（即 32,575,378 元 - 14,500,000 元）加上其他借款（與本案系爭款項無關）係以王○宥個人名義與嘉○高中訂定借貸金額 28,800,000 元之契約，因僅兌現 360 萬元，此依借貸契約應係屬同時償還包含系爭款項、其他借貸款及利息，即使採最有利原告方式認定該 360 萬元均為償還系爭款項，惟係存入王○宥個人銀行帳戶，則該 360 萬元仍未歸還原告，故於 90 年度仍屬原告無償貸與負責人王○宥，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算其利息收入為 259,200 元（即 3,600,000 元 x 7.2%），其餘 14,475,375 元（即 18,075,378 元 - 3,600,000 元）嘉○高中尚未償還原告，則屬原告無償貸與嘉○高中，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算其利息收入為 1,042,227 元（即 14,475,375 元 x 7.2%）。綜上，本案就系爭款項計算利息收入為 2,345,427 元（即 1,044,000 元 + 259,200 元 + 1,042,227 元 = 2,345,427 元），應核定 90 年度利息收入 2,345,449 元（即原告銀行存款利息 22 元 + 調增系爭款項計算利息收入 2,345,427 元），惟依行政法院 62 年度判字第 298 號判例，行政救濟除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於原告之決定，原核定利息收入 2,233,762 元乃予維持。

- 3.按原告原與嘉○高中所簽立承作電子電腦教學設備之契約，即因原告同意該校校長黃○欽上開要求，而改由該校向中○租賃公司及中○迪和公司承租，則原有契約已有變更；且原告出售系爭教學設備轉售予中○租賃公司及中○迪和公司，依買賣契約，原告即有收取貨款之權利，經原告同意將該貨款匯交嘉○高中周轉使用，即屬原告與該校間另外發生借貸之行為。縱如原告之主張系爭款項供嘉○高中周轉使用，並無利息之約定且確未收取利息屬實，揆諸查核準則之規範意旨，原告此一行為，被告依該準則規定，於計算原告90年度營利事業所得時，就其出售設備款32,575,378元無償貸與股東及嘉○高中部分，按當年1月1日所適用臺灣銀行之基本放款利率7.2%計算利息收入，於法並無違誤。至於原告援引最高行政法院88年度判字第3789號及第3990號等裁判，係屬關於採收付實現原則之綜合所得稅案件，與本件為採權責發生制之營利事業所得稅案件有別，原告據為爭執，應屬誤解。
- 4.因原告與嘉○高中原為買賣關係已改變為借貸關係，故嘉○高中已無需依原始買賣合約支付貨款與原告，惟應償還原告系爭借款32,575,378元，則支付原因已變更，故原告所提示嘉○高中原為購買系爭設備支付貨款所開立之期票，其中陸續兌現14,500,000元，應屬償還系爭借款。原告提示原始採購合約、嘉○高中支付貨款之期票明細及兌現紀錄、總分類帳載銷貨收入及盈餘紀錄等證物，並未說明上開證物與本件系爭出售中○迪和公司與中○租賃公司設備款32,575,378元有何關聯，並無法證明原告所稱系爭出售設備款32,575,378元非無償貸與股東及嘉○高中。
- 5.又原告提示之期票兌現紀錄顯示貨款確實係存入王○宥臺灣銀行水滸分行乙存109001000865帳戶，惟原告主張其係長期委由王○宥個人甲、乙存帳戶支應其收支款項，並提示證物說明以王○宥臺灣銀行水滸分行甲存109031031712帳戶支付原告支出款項有4筆，分別為88年5月

25 日之進貨款項 299,251 元、89 年 10 月 31 日會計師勞務費 2,000 元、89 年度營利事業所得稅暫繳稅款 269,453 元及 89 年 11 月 15 日應納營業稅額 72,476 元，合計支付 643,180 元，惟此僅能證明原告資金與其代表人王○宥資金有混用情形，原告並未針對系爭出售設備款 32,575,378 元之資金往來情形舉證釐清，仍無法證明系爭出售設備款 32,575,378 元非屬無償貸與股東及嘉○高中。

6.原告提示 88 年度總分類帳「銷貨收入」之會計科目明載 4 月 5 日及 5 月 31 日（為入帳日期，實際交易日為 3 月 29 日及 6 月 7 日）分別出售系爭設備與中○租賃公司之銷貨收入 3,148,000 元（未含稅，含稅金額 3,305,400 元）及 15,552,360 元（未含稅，含稅金額 16,329,978 元），又於 6 月 15 日（為入帳日期，實際交易日 6 月 14 日）出售系爭設備與中○迪和公司 12,323,810 元（未含稅，含稅金額 12,940,000 元），合計 31,024,170 元（未含稅，含稅金額 32,575,378 元），惟原告對於自中○租賃公司及中○迪和公司取得貨款 32,575,378 元並未如實記載，另將系爭貨款 32,575,378 元借與嘉○高中周轉使用之交易事項，亦未記載於其帳冊，說明如下：

(1)原告應為之正確會計分錄如下：

①原告分別於 88 年 3 月 29 日、6 月 7 日及 6 月 14 日出售系爭設備與中○租賃公司及中○迪和公司時：

88 年 3 月 29 日 借：應收帳款 3,305,400

貸：銷貨收入 3,148,000

銷項稅額 157,400

88 年 6 月 7 日 借：應收帳款 16,329,978

貸：銷貨收入 15,552,360

銷項稅額 777,618

88 年 6 月 14 日 借：應收帳款 12,940,000

貸：銷貨收入 12,323,810

銷項稅額 616,190

②經原告同意，中○租賃公司及中○迪和公司分別於

88 年 4 月 8 日、6 月 7 日及 6 月 21 日將貨款逕付與嘉○

高中，此代表兩種含義：一為原告已取得中○租賃公司及中○迪和公司之貨款；二為原告將該貨款借與嘉○高中使用，分錄如下：

原告取得中○租賃公司及中○迪和公司之貨款時

88年4月8日 借：銀行存款 3,305,400

貸：應收帳款 3,305,400

88年6月7日 借：銀行存款 16,329,978

貸：應收帳款 16,329,978

88年6月21日 借：銀行存款 12,940,000

貸：應收帳款 12,940,000

原告將貨款借予嘉○高中時：

88年4月8日 借：其他應收款 3,305,400

貸：銀行存款 3,305,400

88年6月7日 借：其他應收款 16,329,978

貸：銀行存款 16,329,978

88年6月21日 借：其他應收款 12,940,000

貸：銀行存款 12,940,000

(2)原告帳載如下：

①原告出售系爭設備與中○租賃公司及中○迪和公司時：

88年4月5日 借：應收帳款 3,305,400

貸：銷貨收入 3,148,000

銷項稅額 157,400

88年5月31日 借：應收帳款 16,329,978

貸：銷貨收入 15,552,360

銷項稅額 777,618

88年6月15日 借：應收帳款 12,940,000

貸：銷貨收入 12,323,810

銷項稅額 616,190

②原告沖銷帳載之應收帳款合計 31,005,400 元：

88年5月15日 借：銀行存款 3,305,400

貸：應收帳款 3,305,400

88年7月15日 借：銀行存款 25,000,000

貸：應收帳款 25,000,000

88年9月15日 借：銀行存款 27,000,000

貸：應收帳款 27,000,000

故原告僅有於出售系爭設備與中○租賃公司及中○迪和公司時，配合開立之統一發票金額據實入帳，惟登載日期有落後記載，又有關取得中○租賃公司及中○迪和公司之貨款 32,575,378 元時，其應收帳款之帳載沖銷日期及金額與事實不符。另原告將貨款 32,575,378 元借與嘉○高中使用時，並未入帳。

- 7.關於 94 年 4 月 25 日製作中○迪和公司經理許志平之談話筆錄，該筆錄第 5 問及第 5 答係在說明中○迪和公司願意向原告購買系爭設備之理由，認為嘉○高中原確向原告購買系爭設備，且已支付部分訂金貨款與原告，乃認定系爭設備確為符合嘉○高中需要，可向原告購買該批設備，再以資本性租賃方式出租與嘉○高中，遂向原告購買該批設備，故原告所稱「可證明原告確已自嘉○高中處取得該項貨款」云云，實係指原告原出售系爭設備與嘉○高中時（即於原告將系爭設備轉售與中○迪和公司前），嘉○高中已支付部分訂金貨款而言。
- 8.關於原告提示嘉○高中當時之校長黃○欽於被告處製作話筆錄第 2 問及第 2 答，主張被告所謂「其另以負責人名義與私立嘉○高中訂定借貸契約」係屬誤會乙節，依上開筆錄第 2 問及第 2 答所載，黃校長指稱嘉○高中與原告因購買教學設備所積欠貨款，於 88 年 10 月 15 日嘉○高中與原告負責人王○宥訂立借貸契約書，約定將嘉○高中原交付購買教學設備款支票收回轉為借貸關係，嘉○高中重新開立各 24 張支票及本票金額各 2,880 萬元（含利息 6,000,000 元），惟該 24 張支票及本票部分，嘉○高中已付款 3 張支票合計 360 萬元，其餘 21 張支票及 24 張本票皆無付款云云，故該重新開立支票金額 2,880 萬元係包含將嘉○高中原開立支票未兌現部分予以展延，非如原告所稱純屬嘉○高中與王○宥間之私人借貸。又如前述，原告已將原出售與嘉○高中之設備轉售與中○租賃

公司及中○迪和公司，故嘉○高中不需支付貨款與原告，另原告將該批設備出售與中○租賃公司及中○迪和公司，即有收取貨款 32,575,378 元之權利，惟經原告同意逕由上述 2 公司將該出售設備款 32,575,378 元逕匯付與嘉○高中周轉使用，嘉○高中即應償還原告款項 32,575,378 元，故支付原因已變更，併予敘明等語。

理 由

- 一、原告公司經全體股東同意於 91 年 4 月 30 日起解散，並選任王○文為清算人，因原告尚未清算完畢，又王○文更名為王○宥，是本件由王○宥原告之代表人提起本件訴訟，並無不合。又被告之代表人由鄭宗典於原告起訴後變更為趙○芳，經趙○芳聲明承受訴訟，亦無不合，均併予敘明。
- 二、本件原告係經營電子材料、設備買賣業，90 年度列報利息收入 0 元，原經被告機關所屬東山稽徵所核定 22 元，嗣經被告機關以查獲原告將出售設備之貨款 32,575,378 元貸與股東及嘉○高中，乃依查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定計算利息收入 2,233,740 元，核定 2,233,762 元。原告不服，主張 90 年度並無該項利息收入，申經復查未獲變更，提起訴訟，亦遭駁回，而提起本件訴訟，並為如前述之主張。
- 三、被告以原告因將其出售設備款 32,575,378 元無償貸與股東及嘉○高中，依查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算利息收入為 2,345,427 元（32,575,378 元×7.2%），認 90 年度應核定利息收入為 2,345,449 元，惟以行政救濟除原處分適用法律錯誤外，不得為更不利於原告之決定，被告復查決定乃維持原核定所認定之利息收入 2,233,762 元，固非全無所據。
- 四、惟按：
 - （一）、行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定，書面行政處分應記載主旨、事實、理由及其法令依據，而此所指之「事實」於屬係書面課稅處分之復查決定，應就稅捐構成之要素予以記載，而其記載之內容，須達其要件已可得確定之程度，且得據以與其他行政處分為區別，及判斷其已否正確適用法律，方得謂行政處分已有事實之記載。而

行政處分是否合於法定之程式，應依既存之記載認定之，苟既存之行政處分書未合上開事實記載之法定程式，依行政程序法第 114 條第 1、2 項之規定，該瑕疵並無法於行政處分作成後予以補正，而屬違法。又按「利息」為消費借貸契約中，借用人使用借貸物之對價，而其為金錢借貸者，借貸本金之數額及借貸期間之長短，為決定「利息」之要素。因此，課稅處分如以納稅義務人有「利息」收入，或設算其有「利息」收入，即應就有關此一稅基之「借用人」、「借用本金數額」及「借用期間」等，予以載明，至少就上開應記載事項，於復查決定中得以確定，始認為無行政處分程式之欠缺，否則該行政處分，即屬違法。

- (二)、經查，被告主張原告以公司資金貸與嘉○高中與公司股東，而於復查決定事實欄僅記載「申請人 90 年度營利事業所得稅結算申報，列報利息收入新臺幣（下同） 0 元，經本局東山稽徵所核定 22 元，本局查獲應調增利息收入 2,233,740 元，原查乃依通報資料變更核定 2,233,762 元，應補稅額 548,440 元。申請人不服，申請復查。」，而其復查理由中，除以「申請人原於 88 年 2 月 6 日出售設備 1 批與嘉○高中，嗣因該校要求，改為售與中○租賃公司及中○迪和公司，再由上述 2 租賃公司以資本性租賃方式出租與嘉○高中，原告乃於 88 年 3 月 29 日及 6 月 7 日分別出售設備 3,305,400 元及 16,329,978 元與中○租賃公司，同年 6 月 14 日出售設備 12,940,000 元與中○迪和公司，合計銷售額 32,575,378 元，上述出售設備款經原告同意，逕由中○租賃公司及中○迪和公司匯付借與嘉○高中，有買賣契約書、中○租賃公司及中○迪和公司說明函、統一發票影本、申請人同意中○迪和公司及中○租賃公司將出售設備貨款逕付嘉○高中之確認書、同意書、匯出匯款回條聯及匯款申請書可稽。」而認定原告公司有借與嘉○高中上開款項，於復查決定中雖又稱「．．．次查嘉○高中嗣後分批償還 14,500,000 元，惟係匯入負責人王○宥君臺灣銀行水滸分行 1090010008

65 帳戶，其餘款項另以負責人王君名義與嘉○高中訂定借貸契約，依首揭查核準則規定，就其出售設備款 32,575,378 元無償貸與股東及嘉○高中部分，按當年後 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算利息收入為 2,345,449 元，惟依行政院 62 年判字第 298 號判例· · 不得為更不利於申請人之決定，原核定 2,233,762 元應予維持。」等語。依被告復查決定此一記載，縱認所謂「無償貸與股東」，係指王○宥，然復查決定對於一開始無償借貸與嘉○高中之金額，固可認係 32,575,378 元，然既稱嘉○高中嗣後分批償還 14,500,000 元，惟係匯入負責人王○宥君臺灣銀行水滸分行 109001000865 帳戶，如認匯入王○宥上開帳戶之款項，係無償貸與王○宥，則僅稱「分批償還」，尚無從認定該 14,500,000 元，無償貸與王○宥之借貸金額各次分別為若干？其借貸期間在課稅年度又分別為何？此等關係原告無償貸與王○宥設算利息計算之要素，復查決定均未予認定，亦無從於復查決定予以確定。因此，客觀上原告尚無從知悉被告所認定之完整課稅事實為何？自無從判斷復查決定是否無誤，是否請求救濟。且被告復查決定之記載，亦無從據以區別被告其他年度因設算利息所為處分，是否與本件處分有重複之情形。綜上，本院為司法審查時，尚無法判斷被告已否正確適用法律。依前開說明，本件被告復查決定應有未依規定記載課稅事實之違誤。

- (三)、又按認定事實應依證據，如所據以認定之證據，在論理上無法說明其相當合理之理由，即難認其所主張之證據，已足以認定待證事實之存在。又行政機關據以作成行政處分之事實，應以其調查所得之證據，依證據法則予認定，如所據之證據，依論理法則，無法認定有事實之存在，該行政處分，即有認定事實未依證據之違法。查被告復查決定以原告因將其出售設備款 32,575,378 元無償貸與股東及嘉○高中，依查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率 7.2% 計算利息收入為 2,345,427 元 (32,575,378 元×7.2%)

），認 90 年度應核定利息收入為 2,345,449 元，被告就該事實認定之依據為原處分卷所附之買賣契約書、中○租賃公司及中○迪和公司說明函、統一發票影本、原告同意中○迪公司及中○租賃公司將出售設備貨款逕付嘉○高中之確認書、同意書、匯出匯款回條聯及匯款申請書等。被告復查決定所引之上開證據，在客觀上，尚不足以推認原告有無償借貸與原告公司股東之事實。又被告作成處分前曾自 91 年 9 月 4 日至 94 年 8 月 24 日先後多次由其所屬訊問原告之代表人王○宥關於原告公司與嘉○高中有關係爭買賣及資金往來與借貸關係之問題（見原處分卷第 105 頁至 121 頁），依原告之代表人王○宥第 1 次訊問時之說明「．．．嘉○高中向特○公司購買一批設備總價款 30,125,800 元（如合約書）對此筆公司因學校要求開立中○迪和股份有限公司及中○租賃股份有限公司之發票，以利學校調度資金．．．該筆貸款學校共開立 18 張支票（合庫朴子分行 806-8 計 6 張，一銀朴子分行 032137 計 12 張）共 3,000 萬元，有兌現部分 1,450 萬元匯入本人台灣銀行，未兌現部分支票計 15,500,000 元，加上其他票據債款共計 28,800,000 元．．．」（見原處分卷第 111 頁），而被告所屬對於嘉○高中向原告公司購買教學設備，積欠貸款未付一節，於 92 年 3 月 4 日訊問嘉○高中校長黃○欽時，黃○欽答稱：「嘉○高中與特○企業公司因購買教學設備所積欠貸款於 88 年 10 月 15 日嘉○高中與特○企業公司負責人王○文訂立一份借貸契約書約定特○企業公司將學校於 88/3/5、4/5、5/5、6/5、7/5 開立之支票計 22,800,000 元支付購買教學設備款收回轉為借貸關係，嘉○高中重新開立 24 張支票金額各為 28,800,000 元（內含 6,000,000 元利息，於嘉義地方法院 九十年度朴簡字第 119 號確定判決中王○文有承認該筆是利息）目前該 24 張支票及本票（24 張本票部分是屬保證票據）嘉○高中已付 3 張支票計 3,600,000 元，其餘 21 張支票及 24 張本票皆無付款。」，又經被告所屬質疑特○企業公司負責人王○文將貸款轉借貸有訂立一

份借貸契約書何以係與王○文所訂立一節時，黃○欽稱：「因為王○文為特○企業公司之負責人，故訂立契約時一直認為跟王○文之間所訂立之書面契約就是代表特○企業公司。」（以上見原處分卷第103頁）。復有上開原告代表人及黃○欽所稱之借貸契約及臺灣嘉義地方法院九十二年破字第一號民事裁定影本在卷（見本院卷第33頁及原處分卷第151頁）。依上開事證，原告代表人王○宥及黃○欽於被告調查之初，均陳稱嘉○高中與特○企業公司因購買教學設備所積欠貸款於88年10月15日嘉○高中與特○企業公司負責人王○文訂立一份借貸契約書，且有部分貸款已清償等情，大致相符，且聲請嘉○高中破產者為王○宥及張棋龍，原告公司並未主張對嘉○高中有債權。而原告於復查申請時已否認有利息之收入，提起訴願時，亦主張與嘉○高中有債權債務關係者為王○宥，並非特○企業公司，且提出88年10月15日嘉○高中與特○企業公司負責人王○文訂立一份借貸契約書。被告機關為本件復查決定時，對於原告代表人王○宥及黃○欽上開陳述，顯未採認，亦未對上開事證說明其不採之理由，而逕以前開復查決定所載之理由及證據，遽為本件處分，自有率斷。又若原告代表人王○文（即王○宥）及黃○欽所述可信，上開借貸契約確實存在，則於88年10月15日既已結算，而轉為嘉○高中與王○宥間之借貸關係，被告何以認原告公司與嘉○高中間於90年度仍有無償借貸關係之存在，亦未於復查理由中或訴願終結前予以補正說明。是本件被告復查決定亦有認定事實未依證據及未於復查決定中為作成處分所必要理由說明之違誤。

五、綜上所述，本件被告復查決定，有上開之違誤，訴願決定亦未能予以糾正，自有不合。原告提起本件訴訟主張被告原處分即復查決定及訴願決定違法，請求均予撤銷，為有理由，應由本院將訴願決定及復查決定撤銷，另由被告機關查明事實，依證據另為適法之處分。此外，本件兩造其餘之主張及舉證，均不足以影響本件判決之結果，爰不另一一指陳，併

予敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 8 月 13 日

臺中高等行政法院第四庭

審判長法 官 沈 應 南

法 官 林 秋 華

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；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。

中 華 民 國 97 年 8 月 13 日

書記官 廖 倩 慧

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第 310-328 頁