

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 798 號判決

裁判日期：民國 96 年 05 月 10 日

裁判案由：綜合所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第00798號

上 訴 人 財政部高雄市國稅局

代 表 人 甲○○

被 上 訴 人 乙○○

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國94年11月10日高雄高等行政法院94年度訴字第404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、本件被上訴人及其配偶洪平森民國（下同）87年度將所有坐落高雄市○○區○○路○○號及38號房屋，出租予食衣樂實業股份有限公司（以下簡稱食衣樂公司）使用。其中36號房屋申報租賃收入新台幣（下同）24萬元，另38號房屋未申報租賃所得。上訴人初查以其申報金額顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準分別核定36號房屋全年租賃收入112萬3,184元，38號1樓房屋53萬5,080元，減除43%必要費用後，租賃所得分別為64萬0,214元及30萬4,995元。嗣另查獲被上訴人之建國三路38號2、3樓亦提供食衣樂公司營業使用，未申報租賃所得，亦參照當地一般租金標準，核定租賃收入84萬9,871元，減除43%必要費用後，租賃所得48萬4,427元，併課被上訴人當年度綜合所得稅。被上訴人不服，申請復查結果，獲追減租賃所得8萬3,621元；被上訴人仍表不服，循序提起本件行政訴訟，經原審法院判決將訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人不服，遂提起本件上訴。
- 二、本件被上訴人（即原審原告）在原審起訴意旨略以：系爭房屋所在之基地乃被上訴人及配偶洪平森分別向鐵路管理局承租而來，雖租賃期間於85年12月31日屆滿，但被上訴人87年間仍持續給付租金給鐵路管理局，應構成不定期租賃；縱認未構成不定期租賃，但被上訴人給付予鐵路管理局屬於87年1月至12月份之使用土地費用部分，亦屬系爭房屋使用土地之對價，而為使系爭房屋能供出租取得收益所支付之合理費用，故本件系爭補償金即屬為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用，應准予核實減除。為此請判決將訴願決定及原處分關於核定被上訴人87年度坐落高雄市○

○區○○○路○○號、38號房屋租賃所得部分均撤銷等語。

- 三、上訴人（即原審被告）則以：查高雄市○○區○○○路○○號房屋，被上訴人之配偶洪平森將上開房屋租予食衣樂公司供營業使用，該年度申報租金收入24萬元，租賃所得13萬6,800元，顯較當地一般租金為低，原查乃參照當地一般租金標準核定租賃收入112萬3,184元，減除43%必要費用後，租賃所得64萬0,214元，原非無據。惟查當地2樓以上一般租金標準為每坪780元，原查以每坪910元計算，尚有未洽，是其租金收入得予酌減，本件經重行核算後，租賃所得為60萬7,749元，與原核定之差額3萬2,465元，上訴人復查決定乃予追減，並無違誤。另高雄市○○區○○○路○○號房屋，被上訴人將上開房屋1樓部分租予食衣樂公司供營業使用，該年度未申報租賃所得，原查參照當地一般租金標準核定租賃收入53萬5,080元，減除43%必要費用後，租賃所得30萬4,995元，嗣再查獲食衣樂公司承租使用範圍實際包括2、3樓，復參照前開租金標準，核定系爭房屋2、3樓部分租賃收入84萬9,871元，減除必要費用後，租賃所得48萬4,427元，惟當地2樓以上一般租金標準為每坪780元，原查以每坪910元計算，尚有未洽，經重行核算後，租金所得為73萬8,266元，與原核定之差額5萬1,156元，上訴人復查決定乃予追減，並無違誤。又被上訴人及其配偶87年度支付台灣鐵路管理局之金額，係為無權占有土地損害賠償補償金，屬違約懲罰之性質，依財政部59年4月27日台財稅發第23144號函、62年6月7日台財稅第34283號函及68年2月28日台財稅第31263號函等意旨，非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之「合理」且「必要」之費用，故祇能按財政部頒費用減除標準核定等語，資為抗辯。
- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：按「財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」「本法第14條第1項第5類第1款所稱必要損耗及費用，係指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第3章第4節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。」為所得稅法第14條第1項第5類第1款及同法施行細則第15條第1項所明定。本件被上訴人及其配偶洪平森87年度將所有坐落高雄市○○區○○○路○○號及38號房屋，出租予食衣樂公司使用。其中36號房屋申報租賃收入24萬元，另38號房屋未申報租賃所得。上訴人初查以其申報金額顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準分別核定36號房屋全年租賃收入112萬3,184元，38號1樓房屋53萬5,080元，減除43%必要費用後，租賃所得

分別為64萬0,214元及30萬4,995元。嗣另查獲被上訴人之建國三路38號2、3樓亦提供食衣樂公司營業使用，未申報租賃所得，亦參照當地一般租金標準，核定租賃收入84萬9,871元，減除43%必要費用後，租賃所得48萬4,427元，併課被上訴人當年度綜合所得稅。被上訴人不服，申請復查結果，獲追減租賃所得8萬3,621元等情，分別為兩造所自陳，並有復查決定書附原處分卷可稽，自堪認定。經查，系爭房屋為被上訴人夫妻所有，而房屋所在之基地，原係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，為上訴人所不爭，並有土地租賃契約附原處分卷可稽。又被上訴人夫妻與鐵路管理局間就系爭房屋之基地原訂有土地租約，期滿後，雙方並未換約或另訂書面契約；但被上訴人夫妻仍繼續使用土地且陸續劃撥相當於租金之金額予鐵路管理局，雖鐵路管理局認其非租金，惟仍以其為使用補償金之性質予以收受等情，業據鐵路管理局於向被上訴人夫妻請求拆屋還地之民事訴訟中即台灣高雄地方法院87年度重訴字第461號審理時陳述甚詳，並經上開民事案件認定在案，有該判決書影本附卷可稽，復經鐵路管理局於94年9月26日以高工產字第094003818號函復原審法院，並有被上訴人提出之郵政劃撥儲金存款收據等附卷可資為證。參照最高法院87年度台上字第2100號判決、最高法院61年台上字第1695號判例及92年度台上字第324號判決。無權占有他人土地而使用，應依不當得利法律關係返還土地所有權人相當於租金之利益，則以該無權占有之土地作為基地之房屋，其因此而支付使用土地之費用，自為使房屋能供出租取得收益之必要費用。換言之，除無償使用土地外，房屋出租人就基地之使用，不論有無租約，均不能免於給付土地所有權人使用土地之代價；其有租約者，該給付謂之租金，其無租約關係者，該給付則稱為相當於不當得利之利益，法律之定性雖有不同，然二者均為使用土地代價之性質，則無二致。準此，系爭房屋所在之基地，原來既係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，雖因後來發生續租與否之爭議，縱使未再續訂租約，但被上訴人夫妻於該爭議期間之87年度，仍然按使用期間及面積繼續支付鐵路管理局有關87年1月1日至12月31日間使用該土地之對價，且鐵路管理局亦以其為使用補償金予以收受在案，且觀租約第2條第2項約定，益徵被上訴人夫妻支付予鐵路管理局之土地使用補償金，為取得系爭房屋87年度之出租收益所必需支付之必要費用，自堪認定。再者，被上訴人夫妻於87年度當年度給付該土地使用費之計算方式，也是沿續原來租約所定以使用面積乘以當期土地申報地價再乘以年租率（5%）為計算方式，此對照鐵路管理局上開94年9月26日高工產字第094003818號覆函內容自明。凡此各情，足證被上訴人夫妻於87年度就使用系爭房屋基地確有向鐵路管理局繳納使用代價，而該使用土地之代價核屬系爭房屋出租收益所應支付之必要費用，並該費用之計算亦屬

合理，堪予認定。是以，被上訴人就出租系爭房屋所必需支付之土地使用代價既已提出確實之證明文件，則被上訴人主張於核計房屋之租賃所得時，應准其核實減除該支出之費用，自屬有據。至上訴人稱被上訴人所支出者如屬租金始可認係合理必要費用，否則即屬無權占有之損害賠償而不能准予扣除乙節，無非係以財政部59年4月27日台財稅發字第23144號函釋為其依據。基於收付實現原則，出租人退還原收取之一部租金，該退還部分與未實現之租金無異，應自租金收入中扣除；然關於出租人因違約所給付之損害賠償，則屬別一法律關係，與租金之收入無關，並無礙出租人已實現之租金收入，自不能自租金收入中扣除，乃屬當然；又財政部62年6月7日台財稅第34283號函屬就薪資所得之收入面所為之解釋，二者不可混為一談，不得主張自所得中扣除。贊言之，財政部上開函釋，均係基於收付實現之觀點論述收入已否實現，與本件係在探究被上訴人支付之土地使用費是否屬於取得房屋出租收益所應支付之合理必要費用，係屬費用類應否核實認定之問題，二者迥然不同。又財政部68年2月28日台財稅第31263號函係關於計算綜合所得列舉扣除額之問題，要與本件係在計算相對於租賃收入之合理必要費用者無涉，易言之，綜合所得之列舉扣除額與租賃收入之合理必要費用，二者規範目的及構成要件均不相同，非可相提併論。然上訴人並未細究本件被上訴人所支付者係屬土地使用費之性質，亦不論該費用與上開函釋意旨所涉內容及本質之差異，卻以被上訴人夫妻與鐵路管理局間之租約既已消滅，則渠等支付者即非租金而係無權占有之損害賠償，進而援引上開函釋作為不得歸為合理必要費用之依據，顯係對財政部上開函釋之誤解，並不足取。綜上所述，被上訴人夫妻就系爭房屋之基地所支付予鐵路管理局之使用補償金，就屬於87年1月至12月間應付且已支付部分，係屬被上訴人夫妻取得系爭房屋87年度出租收益所必需支出之合理必要費用，依所得稅法第14條第1項第5類第1款及同法施行細則第15條第1項規定，應准核實減除。上訴人認此非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之合理且必要之費用，否准核實減除，而僅按財政部頒費用減除標準核定減除，自有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。被上訴人起訴意旨求為撤銷，為有理由。爰由本院將訴願決定及原處分（復查決定）予以撤銷，由上訴人另為適法之處分，以資適法等由。資為其判決之論據。

- 五、本院按：「財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」「本法第14條第1項第5類第1款所稱必要損耗及費用，係指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第3章第4節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義

務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。」為所得稅法第14條第1項第5類第1款及同法施行細則第15條第1項所明定。經查系爭房屋為被上訴人夫妻所有，而房屋所在之基地，原係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來。又被上訴人夫妻與鐵路管理局間就系爭房屋之基地原訂有土地租約，期滿後，雙方並未換約或另訂書面契約；但被上訴人夫妻仍繼續使用土地且陸續劃撥相當於租金之金額予鐵路管理局，雖鐵路管理局認其非租金，惟仍以其為使用補償金之性質予以收受等情，業據原判決依法認定在案。次查無權占有他人土地而使用，應依不當得利法律關係返還土地所有權人相當於租金之利益，則以該無權占有之土地作為基地之房屋，其因此而支付使用土地之費用，自為使房屋能供出租取得收益之必要費用。換言之，除無償使用土地外，房屋出租人就基地之使用，不論有無租約，均不能免於給付土地所有權人使用土地之代價；其有租約者，該給付謂之租金，其無租約關係者，該給付則稱為相當於不當得利之利益，法律之定性雖有不同，然二者均為使用土地代價之性質，則無二致。準此，系爭房屋所在之基地，原來既係被上訴人夫妻向鐵路管理局承租而來，雖因後來發生續租與否之爭議，縱使未再續訂租約，但被上訴人夫妻於該爭議期間之87年度，仍然按使用期間及面積繼續支付鐵路管理局有關87年1月1日至12月31日間使用該土地之對價，且鐵路管理局亦以其為使用補償金予以收受在案，足徵被上訴人夫妻支付予鐵路管理局之土地使用補償金，為取得系爭房屋87年度之出租收益所必需支付之必要費用，自堪認定等由，業經原判決剖述甚詳，核並無不合。另查上訴人所引財政部59年4月27日台財稅發第23144號函、62年6月7日台財稅第34283號函及68年2月28日台財稅第31263號函，前二函係關於出租人因違約所給付之損害賠償不得作為扣除租賃收入之必要費用，所作之解釋，與本件被上訴人之付與鐵路管理局者係屬於相當於租金之補償金，二者不同，自難予以援引。後一函則關於計算綜合所得列舉扣除額之問題，要與本件係在計算對於租賃收入之合理必要費用者無涉，亦難加以援引，上訴人據以否准被上訴人扣除該必要費用之主張，自屬誤解法令意旨而嫌無據等情，亦經原判決於理由中敘明其得心證之事由在案。經核尚不致有上訴意旨所稱以政府稅收補貼違反契約者，而有違租稅公平原則之情事。是以上訴意旨猶以：被上訴人所承租之系爭房屋坐落高雄市○○區○○段444之2地號之土地，因租期屆滿並未續租，本年度支付台灣鐵路管理局71萬4,162元及105萬4,122元，係為無權佔有土地損害賠償補償金，屬違約懲罰之性質，非屬為使租出之財產能供出租收益所支出之「合理」且「必要」之費用。另財政部59年4月27日台財稅發字第23144號函、62年6月7日台財稅第34283號函及68年

2月28日台財稅第31263號函釋規定，旨在說明違約賠償性質之支出，係屬契約相對人對於違反契約約定者所為之制裁，如准其列為費用，不啻以政府之稅收補貼違反契約者，亦有違租稅公平負擔之原則等語，加以爭執，依上開說明，核無足取。綜上；原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將原決定及原處分均予撤銷，由上訴人另為適法之處分，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第255條第1項、第98條第3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 5 月 10 日

第一庭審判長法官 高 啟 燦

法官 黃 璽 君

法官 廖 宏 明

法官 楊 惠 欽

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 5 月 10 日

書記官 彭 秀 玲

---

資料來源：司法院法學資料檢索系統