

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度上字第955號

上 訴 人 陳世錦

訴訟代理人 蔡銘書 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年8月1日臺北高等行政法院108年度訴字第455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、本件被上訴人之代表人原為許慈美，嗣變更為宋秀玲，業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103年度綜合所得稅結算申報，列報持有坐落門牌號碼臺北市○○區○○○道2段458、460、462、466、468號、○○路303、305號及○○○路309號等建物（下合稱系爭房屋）應有部分28.169%出租予沐蘭休閒事業股份有限公司（下稱沐蘭公司）使用之租賃收入新臺幣（下同）1,604,592元，減除43%必要損耗及費用後，租賃所得914,617元。被上訴人依據查得資料，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，核算系爭房屋及所坐落土地（下稱系爭房地）之標準租金共28,509,142元，其中土地部分之當地一般租金標準，依土地申報地價之5%計算18,124,547元，則系爭房屋部分之標準租金為10,384,595元，按上訴人應有部分之坐落土地標準租金6,957,832元，系爭房屋標準租金6,914,059元，共13,871,891元，核算調增租賃收入12,267,299元，減除43%必要損耗及費用5,274,939元，即調增租賃所得6,992,360元，歸課核定上訴人103年度綜合

所得總額47,630,214元，所得淨額42,898,758元，補徵應納稅額2,708,688元。上訴人不服，申請復查獲追減租賃所得1,625元。上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（復查決定）不利部分均撤銷，經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，聲明請求原判決廢棄；廢棄部分，訴願決定及原處分（復查決定）關於核增沐蘭公司所交付之租賃所得6,990,735元部分均撤銷。

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：(一)上訴人與張偉森、呂柏松及呂柏宗等工程權利共有人（下稱工程權利共有人）於民國95年12月10日共同與泰業營造股份有限公司（下稱泰業公司）簽訂工程承攬合約，於系爭土地上興建旅館，並約定其等持有之工程權利比例分別為總工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12。嗣上開工程於97年12月15日完工，上訴人與工程權利共有人於98年1月23日按個別對系爭工程所持有之工程權利比例，辦理系爭房屋第1次所有權登記，上訴人就系爭房屋登記之應有部分比例皆為66.558%。雖上訴人主張其於97年1月25日與英屬維京群島商寶山開發股份有限公司臺灣分公司（下稱寶山公司）簽訂「沐蘭精品旅館新建工程工程權利轉讓合約書」（下稱工程權利轉讓合約），約定上開工程權利38.389%由寶山公司承接，及上訴人應將上開移轉工程權利部分，配合辦理所有權登記予寶山公司，惟當事人間並未辦理上開登記，故上訴人就系爭房屋應有部分仍為66.558%。嗣上訴人就其系爭房屋應有部分於98年6月8日與沐蘭公司簽訂租約，租賃期間自98年7月1日起至113年6月30日止，租約第1條已載明租賃標的物為上訴人所有之系爭房屋應有部分，而系爭房屋自98年1月23日辦理所有權第1次登記迄今，上訴人登記之應有部分為100000分之66558，從未變更之事實，為上訴人所不爭執，是系爭房屋之使用、收益、處分所生之利益自應歸屬所有權人即上訴人，則

被上訴人認定上訴人係以其系爭房屋應有部分66.558%出租予沐蘭公司，即屬有據。被上訴人以上訴人103年度綜合所得稅結算申報，列報系爭房屋租賃收入顯較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準，減除43%必要費用後，按上訴人應有部分66.558%，核算調增租賃所得6,990,735元，並無不合。(二)查系爭房屋係於98年1月23日辦理所有權第1次登記，上訴人既稱已出賣系爭房屋應有部分38.389%與寶山公司，則沐蘭公司於98年6月8日分別與上訴人及寶山公司簽立租約時，明確記載租賃標的（於本件尤以註明租賃範圍即應有部分）並無困難，惟觀諸上開2份租約簽立時間均為98年6月8日，且租期一致（98年7月1日起至113年6月30日止），然均未記載出租系爭房屋應有部分之具體數額，而租約中有關租賃物之特定（包括物之範圍），應係契約必要之點，上開2份同日簽訂之租約卻同樣沒有記載，有違常理。另本件係上訴人103年度綜合所得稅申報所涉爭執，與寶山公司99至102年度營利事業所得稅申報無涉；至關於寶山公司曾將其103年度自沐蘭公司取得之租賃收入申報營業稅，固據上訴人提出103年寶山公司營業人進銷項交易對象彙加明細表為證，然此係寶山公司自行申報營業稅之資料，與上訴人無涉；且上訴人移轉系爭房地應有部分38.389%並不可信，亦無上訴人所稱違反禁止重複課稅原則可言。次循沐蘭公司之經營觀之，該公司承租系爭房地而為一體化使用之營業活動，但系爭房地產權分散，故其必須與眾多共有人分別簽立租約。按照常理，沐蘭公司應對每一共有人持有系爭房屋及土地之應有部分比例甚為關心，並登載於契約文書中，以杜紛爭，況當時寶山公司並未取得該出租房屋應有部分之所有權，上訴人又與家族同輩成員有民事糾紛並已涉訟，此時沐蘭公司如與寶山公司簽立租約，並將租金支付予寶山公司，勢必冒著上訴人家族成員事後向其追償租金之法律風險。然沐蘭公司在沒有取得任何法律保障之情況下，與寶山公司簽立此約，約款內容又如此疏闊（沒有明示承租標的物

之應有部分範圍，或就上訴人與寶山公司簽約情形表述），顯違常理。(三)上訴人與寶山公司於97年1月25日開始第1次交易，於此之前上訴人就系爭房地之繼承比例與兄弟姐妹發生民事糾紛，經其中之一繼承人陳世上於96年11月28日假扣押上訴人所有之○○段35之2地號土地權利範圍。在此情況下，寶山公司為何甘冒蓋然度極高之不履約風險而購買房地，實有可疑。次觀上訴人於97年1月25日與寶山公司簽訂之土地買賣契約，僅約定「總價款每坪700,000元」，而無真正總價約定。買賣標的復載為「……依保存登記後應有之持分比例計算」等情，連出售應有部分之比例都無法確定，又如何定其總價，自與交易常情有違。另依社會常態經驗，契約之締結總是朝著履約而使債務消滅之方向進行，但寶山公司於97年1月25日交易完成，而上訴人無法履約之情況下，卻繼續於98年5月31日簽訂買賣契約，再將系爭房地應有部分38.389%，1次以573,000,000元之單一價格買入，完全不顧客觀存在之不履約風險，明顯違反交易慣例。上述2次交易中，除了因97年1月25日交易已付泰業公司之72,136,496元與已付上訴人之23,836,004元外，其餘價款均未支付，寶山公司卻能實質取得買入房地應有部分之使用權能，雙方竟均不擔心上訴人之履約能力，任由債務不履行狀態長期存在，此等情況有悖商業活動之常情。況依98年5月31日買賣契約書面所載，僅將「原第1次（97年1月25日）交易簽立時支付之72,136,496元」載為「簽約備證款」，至於其餘「完稅款」157,063,504元與「尾款」343,800,000元均無給付，惟對原97年1月25日交易已付上訴人23,836,004元為何不一併計入本次交易價格中，毫無說明。則其約定內容之真實性、可信度及合理性，均值懷疑。至於「寶山公司對營造商泰業公司付款72,136,496元」一事，仍缺乏實際資金流動記錄為憑，而且單憑該次付款，也不足以證明系爭房地應有部分38.389%之使用權能已為寶山公司取得。該筆款項縱已給付，上訴人在寶山公司僅支付72,136,496元的情形下，即

將標的交付寶山公司使用收益，由寶山公司出租沐蘭公司並預計收取98年7月1日至113年6月30日計180個月，每月703,789元，合計126,682,020元之租金，亦明顯違背交易常態。本件所涉金額非少，且契約之簽訂通常須經時間磋商，系爭工程權利轉讓合約書洽談階段，尤以上訴人為寶山公司董事，故上訴人所述前開交易之真實性及必要性，值得懷疑。基於前開事證，被上訴人因認上訴人主張其與寶山公司之交易為真正，寶山公司因此取得系爭房屋之使用權能等情，不足為採，故上訴人與沐蘭公司租約所稱「約定之租金」，應指上訴人持有系爭房屋應有部分66.558%約定之租金，而非上訴人主張應有部分28.169%約定之租金等情，核屬有據，並無違反證據法則、經驗法則、論理法則，亦無違反稅捐稽徵法第12條之1第1項、納稅者權利保護法（下稱納保法）第14條第1項及司法院釋字第218號解釋理由書意旨及實質課稅原則之情事。(四)系爭房屋所處地段之一般租金標準，被上訴人已依規定訂定103年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，並報請財政部以104年3月27日台財稅字第10404517550號函（下稱104年3月27日函）准予備查。經稽徵機關並參照該路段營業人申報之營業地址房屋所有權人之租賃所得扣繳憑單金額，與地方稅務局所提供營業人設籍地址之房屋稅營業用及非住非營面積計算每坪租金，並將該路段蒐集之數據，予以加權平均，並審酌系爭房屋大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數等因素，核算103年度系爭房屋平均每坪每月標準租金1,025元，核屬可採。上訴人所申報系爭房屋103年度租金收入為1,604,592元，經換算系爭房屋每月每坪租金僅約63.7元，遠低於一般租金標準。被上訴人就系爭房屋租金亦經實地調查鄰近租金情況，採其平均數，平均每坪每月租金約為1,640元，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標準」設算之金額。上訴人103年度列報租賃收入1,604,592元，與當地一般租金比較顯屬偏低，本得參照當地一般租金調整計算租賃收入。被上訴人按上訴人實際租賃

期間及當地一般租金標準，核算租賃收入為13,869,040元，核增租賃所得6,990,735元，即屬有據。至上訴人所稱系爭房屋約定租金與鄰近同為旅館經營建物（承租人為情覓旅館有限公司，下稱情覓公司）之租金相當等情，經核上訴人所憑係100年度租金資料，其評估之時間背景及計算基礎均與本件比較基礎不同，尚難採為系爭房屋租賃收入比較之參考。是以被上訴人核定增列上訴人103年度租賃所得6,990,735元，並無不合。(五)按稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房屋，供住宅用者，始受土地法第97條第1項所設最高額之限制（本院92年10月份庭長法官聯席會議決議可參）；如房屋供業務用（非具營利性）或營業用，則不受限制，仍得按所定標準核算租金收入。被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標準」核定增列上訴人103年度租賃所得6,727,081元，核屬妥適，尚無上訴人所稱逾越對人民正當合理之稅課範圍，與憲法第23條之比例原則並無牴觸，亦無違法侵害人民受憲法保障之生存權及財產權之情形。又所得稅法第14條第1項第5類第5款之立法意旨，係鑒於社會經濟發展結果，房屋所有權人與承租人每以約定較低之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，核定實際之租金數額，惟此逐項調查工作可能造成納稅義務人不便或苛擾情事，為簡化稽徵作業，該法條明定約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關即得參照當地一般租金調整計算租金收入，屬於法定推計課稅之規定，符合租稅法律主義。又房屋當地一般租金標準，為法律授權行政機關，就執行法律有關之細節性、技術性之事項所為之規定，係由財政部各地區國稅局依相關因素實地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，亦無上訴人所稱違反法律授權明確性、違反法律保留原則等情事。原處分核增上訴人103年度綜合所得稅結算申報租賃所得6,990,735元，於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合等語，而駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴意旨再予補充論述如下：

(一)所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第8條第5款規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……五在中華民國境內之財產因租賃而取得之租金。」第14條第1項第5類第1款、第5款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第5類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得：一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。……五財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」查上述所得稅法第14條第1項第5類第5款規定，乃立法者基於租稅公平原則，以法律之明文為綜合所得稅收付實現原則之例外規定；故只要當事人約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關即得按照當地一般租金調整計算租賃收入，並不以出租人實際上有該等租金收入為必要，故就此以法律明文規定。所得稅法施行細則第16條第3項規定：「本法第14條第1項第5類第4款及第5款所稱當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查。」此乃鑒於當地一般租金標準之訂定，係以當地繁榮之程度，可為房屋帶來經濟效益為參酌之要件，該租金標準係經當地區國稅局研商，獲致之結論，以街路地段訂定一般租金標準為依據，再以該街路地段榮景情形訂定一般租金標準。另財政部以104年3月27日函核備之103年度房屋及土地之當地一般租金標準：「一、房屋（含土地）之當地一般租金標準：（一）臺北市部分：1. 住家用：……2. 非住家用：依實地調查租金狀況編訂「103年度非住家用房屋當地一般租金標準表」，並考量特定情形予以

核定。……」財政部104年2月5日台財稅字第10304650300號令核定之103年度財產租賃必要損耗及費用標準：「一固定資產：必要損耗及費用減除43%；但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除43%。」又財政部賦稅署77年11月9日台稅一發第770665851號函釋：「綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作為核課之依據，即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核定。」

(二)復依稅捐稽徵法第12條之1規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」納保法第7條規定：「……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。查依民法第765條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」故就所有物之使用、收益、處分所生之利益，應歸屬所有權人。稅捐稽徵機關即可將所有物之租賃所得以該所有物之所有權人為課徵對象之初步認

定，如該所有權人主張該租賃所得非屬其所有者，因該事實屬於其管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及舉證，以動搖上開所有物之租賃所得歸屬所有權人之初步認定。如該租賃物所有人主張該租賃所得非屬其所有之事實，無法為合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關作將租賃所得歸屬所有權人之終局認定，即無不合。又納保法第14條第2、3項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。……」

- (三)上訴人與工程權利共有人，於95年12月10日共同與泰業公司簽訂工程承攬合約，於系爭土地上興建旅館即系爭工程，約定上訴人與工程權利共有人即張偉森、呂柏松及呂柏宗該工程權利比例分別為總工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12，彼等復於98年1月23日按個別對系爭工程所持有之工程權利比例，辦理系爭房屋所有權第1次登記，上訴人就系爭房屋登記之應有部分比例皆為66.558%，雖上訴人主張其於97年1月25日與寶山公司簽訂工程權利轉讓合約，約定上開工程權利38.389%由寶山公司承接，及上訴人應將上開移轉權利部分，配合辦理所有權登記予寶山公司，惟當事人間並未辦理上開登記，為上訴人所不爭，故上訴人就系爭房屋之應有部分仍為66.558%；又上訴人就系爭房屋之應有部分於98年6月8日與沐蘭公司簽訂房屋租賃契約，租賃期間自98年7月1日起至113年6月30日止，租約第1條載明租賃標的物為上訴人所有系爭房屋應有部分，而系爭房屋自98年1月23日辦理所有權第1次登記迄今，上訴人登記之應有部分為66.558%，從未變更等情，為原判決確定之事實，經核與卷證資料相符。次以，上訴人主張其於97年1月25日將其對系爭房屋新建工程權利66.558%，讓與其中38.389%權利予寶山公司，寶山公司並與沐蘭公司另訂租賃契約，故其僅就系爭房

屋應有部分即28.169%出租予沐蘭公司云云，惟如前所述，上訴人就系爭房屋應有部分即66.558%，並未為移轉變更登記，仍登記為上訴人名下，故上訴人主張其將系爭房地應有部分之使用權能移轉予寶山公司，且寶山公司因此與沐蘭公司簽立租約，收取沐蘭公司給付之租金，並將該租金如實列入其營利事業所得稅額中依法報繳營業稅、營利事業所得稅等情，其主張之系爭房屋之權利狀態與登記實情不符，自應就此事實為合理之說明及舉證。而原判決經斟酌兩造辯論意旨及調查證據後，對於上訴人前揭主張何以不足採，詳述其認定之依據及理由；復就上訴人主張寶山公司與沐蘭公司締有租約，沐蘭公司將租金支付予寶山公司等情不可採之理由指駁甚明，經核與卷證資料相符，亦無違經驗法則及論理法則，乃屬有據（參見原判決第13～19頁）。據上，原判決綜依諸多卷證資料，經核上訴人之主張，有違交易常情，故認定上訴人主張其與寶山公司間之私經濟行為真實性難認可採之理由，核非無見。故原判決肯認被上訴人依上訴人就系爭房屋應有部分即66.558%，計算向沐蘭公司收取之租金，核定上訴人103年度租賃所得，經核於法並無不合。又原判決以因諸多證據顯示本件交易不合經濟事務法理或常態商業運作原則之情形，則在後之付款領款證明，甚或是進一步之資金流向證明以及報稅事實，對上訴人欲證明之事實之真實合理性之證明，無太大幫助等語，其理由敘述尚屬一致，核無上訴意旨指摘原判決有違經驗及論理法則及判決不備理由之違背法令情事。又查事實認定乃事實審法院之職權，苟其事實之認定符合證據法則、經驗法則及論理法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得謂為判決有違背法令之情形。原判決已說明上訴人主張其僅就系爭房屋28.169%應有部分出租予沐蘭公司等情，何以不足採之理由及認定依據；而上訴人就其主張未為具體而合理說明及舉證，則本件稽徵機關依其查得之客觀事證為合乎經驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法

課稅之目的，原判決予以肯認，自屬有據。上訴意旨猶主張其依不動產登記之名義，雖擁有系爭房屋應有部分即66.558%及系爭土地應有部分即38.389%，然系爭房屋及系爭土地各應有部分38.389%，實際上已先後出售予寶山公司並完成點交，並由寶山公司出租該受讓部分予沐蘭公司。而寶山公司就該受讓權利部分，亦與沐蘭公司締結租賃契約，並經該公司列報為該年度營業收入，足證寶山公司確為系爭房屋38.389%部分之實質使用、收益之人，且為該部分租賃所得實質經濟利益歸屬者，原判決卻拘泥於系爭房屋所有權登記名義之外觀，率將系爭房屋66.558%之使用、收益、處分所生之利益歸屬於上訴人，顯與事證不符，原審有未依卷內證據資料認定事實暨判決不適用稅捐稽徵法第12條之1規定之違法；又原判決違反職權調查義務及違反經驗法則及論理法則暨判決不備理由云云，核係重述其在原審業經提出而為原判決摒棄不採之主張，就原判決業已論駁之理由以及就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

- (四)至上訴人主張其與寶山公司所簽訂之買賣契約書，已約定相關違約條款，保障雙方交易風險等情，惟此仍不足說明何以寶山公司僅支付少部分款項，其餘價款均未給付，卻得以實質取得買入系爭房地應有部分之使用權能。上訴意旨據此指摘原判決有未依卷內事證認定事實之違法云云，亦難認可採。再者，上訴人主張其與沐蘭公司之租賃契約，已明確記載共有人、租賃物範圍及租金，原判決質疑沐蘭公司之租賃契約就應有部分之數額未具體記載，有違常情云云，顯未斟酌當事人真意及契約自由原則。又沐蘭公司歷來向各共有人給付租金，並未有任何爭訟，就給付租金之法律關係，實無爭議可言。縱上訴人與其他兄弟姐妹間就系爭建物有民事糾紛，亦屬事後雙方就租金請求返還問題，要無向沐蘭公司追償之虞，原判決逕認沐蘭公司冒著遭追償租金之風險與上訴人訂約，有違常理，有不適用民法第98條規定、未依卷內事

證認定事實及其認定違反經驗法則及論理法則暨判決不備理由之違法云云。惟上訴人本件就系爭房屋登記之應有部分一直以來為66.558%，並未有變更，而寶山公司就系爭房屋並無應有部分權利之登記；又系爭租約第1條載明「……一本租約所稱『租賃標的物』係指甲方（即出租人）所有坐落臺北市○○區○○○道2段458、460、462、466、468號、○○路303、305號及○○○路309號建物應有部分。……」故原判決以寶山公司並未就系爭房屋登記應有部分；又系爭房屋於98年1月23日辦理所有權第1次登記，而沐蘭公司於98年6月8日分別與上訴人及寶山公司簽立租約，明確記載租賃標的租賃範圍即應有部分，並無困難，惟對此租賃物之特定（包括物之範圍），兩份同日簽訂之租約卻同樣沒有記載有違常情等情，質疑上訴人主張不可採，核非無憑。上訴意旨據此主張原判決違法，亦係其主觀之法律意見，難認可採。另有關上訴人質疑寶山公司就該租金收入有另申報營業稅部分，查上訴人與寶山公司乃不同課稅主體，就與沐蘭公司間之租金收入而言，上訴人個人應就該租金收入計算租賃所得，所申報者係綜合所得稅，核與寶山公司是否有就租賃收入申報營業稅，乃屬二事，自無所謂對上訴人造成重複課稅之情。原判決已指明此係寶山公司自行申報營業稅之資料，與上訴人無涉，並無違反禁止重複課稅原則，並無不合。上訴意旨猶指摘原判決有不備理由及違背論理法則之違法云云，亦不足採。

- (五)又關於系爭租金之認定，查所得稅法第14條第1項第5類第5款規定立法本旨為基於核實課稅原則，防免租賃雙方藉故壓低申報租賃所得，用以逃避所得稅而設。現行法制就個人綜合所得稅固採收付實現制，然上開規定乃屬收付實現制之例外，故如符合上開規定之構成要件事實，稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入，當事人約定之租金，縱使顯低於一般租金標準屬實，稽徵機關仍得將出租人之租金收入調整至一般租金標準，無須證明租金收入數額是否確如調整數額。

故當事人約定租金顯較當地一般租金為低，稽徵機關即得參照當地一般租金調整計算租賃收入；次查系爭房屋所處地段之一般租金標準，稽徵機關已依規定訂定非住家用房屋103年度當地一般租金標準，並報請財政部以104年3月27日函核備在案。原判決敘明稽徵機關參照該路段營業人申報之營業地址房屋所有權人之租賃所得扣繳憑單金額，與地方稅務局所提供營業人設籍地址之房屋稅營業用及非住非營面積計算每坪租金，並將該路段蒐集之數據，予以加權平均，並審酌系爭房屋大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數等因素，核算103年度系爭房屋平均每坪每月標準租金1,025元，應屬可採，經核有據。原判決亦詳述上訴人申報系爭房屋103年度租賃收入為1,604,592元，經換算系爭房屋每月每坪租金數額僅約63.7元，遠低於一般租金標準。被上訴人就系爭房屋租金亦經實地調查鄰近租金情況，採其平均數，平均每坪每月租金約為1,640元，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標準」設算之金額。上訴人103年度列報租賃所得與當地一般租金比較顯屬偏低，本得參照當地一般租金調整計算租賃收入。故被上訴人依前揭規定按上訴人實際租賃期間及當地一般租金標準，核算租賃收入為13,869,040元，核增租賃所得6,990,735元，即屬有據（參見原判決第19、20頁）。原判決就此部分經調查證據暨辯論後，已詳述該認定依據及理由，經核與證據法則無違，乃屬於法有據，且符公平，與實質課稅原則無違。是以在此情況下，應認被上訴人已盡其職權調查義務，自得以合理且符合日常經驗法則之推計方法，推估計算上訴人之租賃收入。至上訴人所稱有關鄰近同為旅館之建物租金部分，原判決業已說明上訴人所憑係該建物100年度租金資料，其評估之時間背景及計算基礎與本件比較基礎不同，尚難採為系爭房屋租賃收入之參考，尚無不合；且上訴人僅執某一建物不同年度之租金資料，據以主張應援引為本案鄰近租金之參考云云，亦屬無據。上訴意旨猶指摘原判決未依職權調查、有判決不備理由之違法云

云，難認可採。另上訴人主張被上訴人所調查之店面所屬建物多係10層大樓，本已規劃成小面積之精華單位作為商業店面出租使用，且為3至5年短期租約，該等空間利用型態，與沐蘭公司租賃系爭房屋供作旅館使用，係1次長期承租15年之情形有別云云，惟被上訴人所調查之房屋係出租供作營業使用，與上訴人出租系爭房屋供沐蘭公司營業使用，二者情形難認有何不同。至上訴人所指二者情形有別，並未見上訴人於原審提出相關證據以實其說，難認可採。而上訴人對該設算租金，何以有過高情形，亦未為合理舉證及說明，上訴意旨據此指摘原判決認定事實有違，有判決不備理由及違背經驗法則暨未盡職權調查義務之違法云云，亦係其一己主觀之法律意見，委不足採。

- (六)再者，被上訴人已依職權調查事實證據，調查鄰近房屋申報租金情形，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標準」設算之金額，上訴人申報租金顯較當地一般租金為低。又按稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房屋，供住宅用，始受土地法第97條第1項所設最高額之限制（本院92年10月份庭長法官聯席會議決議參照）；如房屋供業務用（非具營利性）或營業用，則不受限制，仍得按所定標準核算租金收入。綜上，被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標準」核定增列上訴人103年度租賃所得，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與憲法第23條之比例原則，尚無牴觸，亦未侵害人民受憲法第15條保障之生存權及財產權。復按所得稅法第14條第1項第5類第5款，其立法意旨，係鑒於社會經濟發展結果，房屋所有權人與承租人每以約定較低之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，核定實際之租金數額，惟此逐項調查工作可能造成納稅義務人不便或苛擾情事，為簡化稽徵作業，遂增訂該條款規定，明定約定之租金顯較當地一般租金為低者，稽徵機關即得參照當地一般租金調整計算租金收入，核與租稅法律主義無違。房屋當地一般租金標準，係行政機關為執行所得稅法第

14條第1項第5類規定，協助下級機關認定事實所訂定，由財政部各地區國稅局依當地繁榮之程度，為房屋帶來之經濟效益，實地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，並無違反法律授權明確性，亦無違反法律保留原則。上訴人指摘原處分及原判決據以適用之所得稅法第14條第1項第5類第5款、所得稅法施行細則第16條第3項規定、財政部104年3月27日函核備之103年度房屋及土地之當地一般租金標準，未設定限制租金最高上限及適當調整機制，逾越必要之程度，違反憲法保障人民財產權之意旨，更違反租稅法律主義及法律保留原則，確有牴觸憲法之疑義，上訴人已依法向司法院大法官聲請解釋，請本院依法停止訴訟等語。查法官依據法律獨立審判（憲法第80條），法律在未經有權機關宣告違憲失效前，仍屬有效之法律，各機關及人民有遵守之義務，原審亦應據以裁判。本件如上所述，原判決所適用之前揭規定，並無所適用法律有違憲疑義之情形，原判決據以裁判，並無不當。故本院認本件並無停止訴訟之必要，併此敘明。

(七)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決將訴願決定及原處分（復查決定）不利上訴人部分予以維持，而駁回上訴人在第一審之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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 110 年 3 月 5 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 陳 秀 嫻

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 110 年 3 月 5 日
書記官 陳 映 羽