

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第213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109年1月2日臺北高等行政法院108年度訴字第1597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、被上訴人代表人由許慈美變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，合先敘明。

二、上訴人105年度綜合所得稅結算申報，列報持有臺北市○○區○○○道0段458、460、462、466、468號、○○路303、305號及○○○路309號等建物（下稱系爭建物）28.169%應有部分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，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，核算系爭建物及土地之標準租金共27,813,327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27,175,006元，則系爭建物部分之標準租金為638,321元，核算上訴人持分部分之土地標準租金10,432,213元、系爭建物標準租金424,853元，共10,857,066元，調增租賃收入9,252,474元，減除43%必要損耗及費用3,978,564元，即調增租賃所得5,273,910元（下稱系爭租賃所得），併同漏報執行業務所得1,400元、其及配偶敖芸芝之租賃所得共7

89,293元及其餘調整，歸課核定上訴人105年度綜合所得總額57,105,356元，所得淨額52,831,071元，補徵應納稅額2,577,162元。上訴人不服，申請復查，獲追減租賃所得789,191元（非系爭租賃所得）及執行業務所得1,400元。上訴人就未獲追減之系爭租賃所得不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（即復查決定）不利上訴人部分均撤銷，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；訴願決定及原處分即復查決定不利上訴人部分均撤銷。

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）上訴人與訴外人張偉森、呂柏松及呂柏宗（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，於臺北市○○區○○段35、35-2地號土地（下稱系爭土地）上興建旅館，工程名稱為沐蘭精品旅館新建工程（下稱系爭工程），並約定渠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。嗣後系爭工程於97年12月15日完工，上訴人與其他工程權利共有人，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，辦理系爭建物第1次所有權登記，上訴人就系爭建物登記之應有部分持分為66.558%。上訴人雖稱於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」（下稱系爭工程權利轉讓合約），約定上開工程權利38.389%由寶山公司承接，惟未辦理登記，故上訴人系爭建物之應有部分仍為66.558%。嗣上訴人就其系爭建物之應有部分（持分66.558%）於98年6月8日與沐蘭公司簽訂建物租賃契約，租賃期間自98年7月1日起至113年6月30日止，租約第1條已載明租賃標的物為上訴人所有之系爭建物之應有部分。而系爭建物自98年1月23日辦理所有權第1次登記，上訴

人登記之應有部分為100,000分之66,558，迄未變更；系爭建物之使用、收益、處分所生之利益自應歸屬所有權人，被上訴人認定上訴人係以其持分系爭建物66.558%出租予沐蘭公司，即屬有據。系爭建物於98年1月23日辦理所有權第1次登記，上訴人稱已經出賣系爭建物持分38.389%與寶山公司，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，惟寶山公司並非系爭建物之所有權人，就其本於與上訴人間系爭建物所有權讓與約定而與沐蘭公司簽訂租賃契約，及其因受讓而得以出租之權利範圍，未見特別於前揭租賃契約載明，已與商業上承租建物營業，對於非登記所有權人出租標的物之事由必加註於租賃契約以確保權益之常情有違。被上訴人以上訴人105年度綜合所得稅結算申報，列報系爭建物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%必要損耗及費用3,978,564元，調增租賃所得5,273,910元，並無違誤。(二)查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土地及建物之持分分配（繼承比例），與兄弟姐妹發生民事糾紛，經另一繼承人陳世上於96年11月28日假扣押上訴人所有之金泰段35-2地號土地權利範圍。在此情況下，寶山公司為何甘冒此等蓋然度極高之不履約風險（房地持分迄今都無法辦畢所有權移轉登記），而購買系爭土地及建物，有違一般常情。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書，居然約定「總價款每坪70萬元」，而無真正總價約定。另外買賣標的復載為「……依保存登記後應有之持分比例計算」云云，連出售之持分比例都無法確定，又如何定其總價，亦有違一般常情。另外依社會常態經驗，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10筆房地持分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。又在上述2次交易

01 中，除了因97年1月25日交易已付建設公司之72,136,496元
02 與已付上訴人之23,836,004元外，其餘價款均未支付，寶山
03 公司卻能實質取得買入持分之使用權能，雙方均不擔心上訴
04 人之履約能力，任由債務不履行狀態長期存在，此等情況實
05 有悖商業活動之常情。何況依98年5月31日買賣契約書面所
06 載，僅將「原第1次（97年1月25日）交易簽立時支付之72,1
07 36,496元」載為「簽約備證款」。其餘「完稅款」157,063,
08 504元與「尾款」343,800,000元均無給付。但對原97年1月2
09 5日交易已付上訴人23,836,004元為何不一併計入本次交易
10 價格中，毫無說明，則其約定內容之真實性、可信度及合理
11 性，均值懷疑。至於「寶山公司對營造商泰業公司付款72,1
12 36,496元」一事，仍然缺乏實際資金流動記錄為憑，而且單
13 憑該次付款，也不足以證明系爭建物及土地持分38.389%之
14 使用權能已為寶山公司取得。而上訴人在寶山公司僅支付7
15 2,136,496元的情形下，即將標的交付寶山公司使用收益，
16 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
17 30日計180個月，每月703,789元，合計126,682,020元之租
18 金，亦明顯違背交易常態。此外，本件所涉金額非少，且契
19 約之簽訂通常須經時間磋商，系爭工程權利轉讓合約洽談階
20 段，上訴人為寶山公司董事，故上訴人主張前開交易之真實
21 性及必要性，實有可疑。系爭建物於98年1月23日辦理所有
22 權第1次登記，上訴人又稱已經出賣系爭建物持分38.389%
23 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
24 公司簽立租約時，明確記載租賃標的（持分）毫無困難，惟
25 揆諸上開2份租約簽立時間均為98年6月8日，租期亦一致（9
26 8年7月1日起至113年6月30日止），但均未見建物持分之具
27 體數額，然而租賃契約中有關租賃包括物之範圍，乃是契約
28 必要之點，上開2份簽訂之租約卻同樣沒有記載，實有違常
29 理。又從沐蘭公司之經營角度言之，其公司承租系爭建物和
30 土地而為「一體化使用」之營業活動，但是該等房地產權分
31 散在眾多主體手中，故其必須與眾多共有人分別簽立租約。

此時按常理言，沐蘭公司應該對每一共有人持有系爭建物和土地之持分比例極其關心，並登載於契約文書中，以杜絕未來之紛爭。況當時寶山公司並沒有取得該出租建物持分之所有權，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，沐蘭公司卻在沒有取得任何法律保障之情況下，與上訴人簽此契約，約款內容又如此草率（沒有明示承租標的物之持分範圍，或就上訴人與寶山公司簽約情形表述），亦違反常理。原審認為上訴人所提上開證據尚不足以證明其讓與其中38.389%權利予寶山公司，其僅就系爭建物應有部分28.169%出租予沐蘭公司，即無法動搖法院就被上訴人認定上訴人係以其持分系爭建物66.558%出租予沐蘭公司之確信。從而，被上訴人依上訴人應有部分持分比例66.558%，計算向沐蘭公司收取之租金，核定上訴人105年度租賃所得，經核於法並無不合。(三)按所得稅法第14條第1項第5類第5款規定，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，而所稱「約定之租金」，於本件係指上訴人與沐蘭公司就上訴人持有系爭建物應有部分66.558%約定之租金，而非上訴人主張之28.169%應有部分約定之租金是否過低，亦非以沐蘭公司承租系爭建物每月所給付之租金總額，判斷是否與一般租金行情相當；上訴人與沐蘭公司間約定每月租金數額，僅有133,716元，扣除明定之費用率（43%）後，每月租金所得僅76,218元，上訴人申報105年度租賃所得914,617元，即系爭建物每月每坪租金僅約36元，申報租金顯較當地一般租金為低，被上訴人在比較當地一般租金標準，依所得稅法第14條第1項第5類第5款規定予以調整，於法有據。財政部以106年2月2日台財稅字第10504709990號函（下稱106年2月2日函）准予備查，被上訴人所訂定105年度房屋及土地之「當地一般租金標準」如下：「(一)臺北市部分：……2. 非住家用：依實地調查租金狀

01 況編訂『105年度非住家用房屋當地一般租金標準表』，並
02 考量特定情形予以核定。」並經稽徵機關參照該路段營業人
03 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
04 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
05 營面積計算每坪租金，並將該路段蒐集之數據，予以加權平
06 均，並審酌系爭建物大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數等
07 因素，核算105年度系爭建物平均每坪每月標準租金。上訴
08 人將系爭建物出租予沐蘭公司營業使用，其雖自行105年度
09 列報租賃所得914,617元，惟與當地一般租金標準比較顯屬
10 偏低，被上訴人本得參照當地一般租金調整計算租賃收入，
11 本件被上訴人依前揭規定，參照當地一般標準租金每坪每月
12 1,440元及1,152元，按上訴人實際租賃期間，並衡酌房屋坪
13 數大小、樓層、老舊及實際使用情形等，核算租賃收入10,8
14 57,066元，換算每坪每月租金約921元，尚低於一般標準租
15 金及調查鄰近房屋（臺北市○○區○○○道0段及○○○
16 路）之申報租金，平均每坪每月租金約為1,662元，故被上
17 訴人增列上訴人105年度租賃所得5,273,910元，經核於法並
18 無不合。至上訴人所提之100年度租金資料，其評估之時間
19 背景及基礎均與本件比較基礎不同，尚難採為系爭建物租賃
20 收入比較之參考。上訴人復稱系爭建物使用用途受都市計畫
21 管制，有近乎一半之面積無從為旅館使用，其價值自然無從
22 與本屬旅館使用分區之土地相提並論，再加以系爭建物以屋
23 殼興建、大面積長期出租予沐蘭公司作為旅館經營使用，不
24 若一般精緻型商業空間，是約定租金較一般商業店面低，亦
25 屬合理云云。惟查本件乃關於系爭建物租金之爭議，與土地
26 使用分區無涉，又何謂「一般精緻型商業空間」？其約定租
27 金又如何？而沐蘭公司作為旅館經營使用，何以經營旅館之
28 租金較低於一般商業店面？另上訴人主張出租係屋殼部分等
29 事實，並未舉證以實其說，足見上訴人此部分之主張，亦非
30 可採。從而，被上訴人所為原處分（即復查決定）不利上訴
31 人部分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合等語，將

01 原決定及原處分（即復查決定）不利上訴人部分予以維持，
02 駁回上訴人在原審之訴。

03 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
04 下：

05 （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
06 人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所
07 得稅。」第8條第5款規定：「本法稱中華民國來源所得，係
08 指左列各項所得：……□在中華民國境內之財產因租賃而取
09 得之租金。」第14條第1項第5類第1款、第5款規定：「個人
10 之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……
11 第5類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所
12 得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作
13 權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金
14 所得：□財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收
15 入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。
16 ……□財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，
17 稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」查上述
18 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
19 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
20 規定；故只要當事人約定之租金顯較當地一般租金為低者，
21 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
22 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
23 定。所得稅法施行細則第16條第3項規定：「本法第14條第1
24 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
25 國稅局訂定，送財政部備查。」此乃鑒於當地一般租金標準
26 之訂定，係以當地繁榮之程度，可為房屋帶來經濟效益為參
27 酌之要件，該租金標準係經當地區國稅局研商，獲致之結
28 論，以街路地段訂定一般租金標準為依據，再以該街路地段
29 榮景情形訂定一般租金標準。另財政部106年2月2日函核備
30 之105年度房屋及土地之當地一般租金標準：「□房屋（含
31 土地）之當地一般租金標準（一）臺北市部分：1. 住家用……2.

01 非住家用：依實地調查租金狀況編訂『105年度非住家用房
02 屋當地一般租金標準表』，並考量特定情形予以核定。
03 ……」財政部106年1月26日台財稅字第10504709970號令核
04 定之105年度財產租賃必要損耗及費用標準：「□固定資
05 產：必要損耗及費用減除43%。」又財政部賦稅署77年11月
06 9日台稅一發第770665851號函釋：「綜合所得稅租賃所得設
07 算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查
08 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
09 比較，高時改課，低時維持原核定。」

10 (二)復依納稅者權利保護法第7條規定：「…… (第2項) 稅捐
11 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
12 實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……
13 (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
14 定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證責任。(第5項) 納稅者
15 依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
16 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之
17 要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅
18 捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟
19 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
20 握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事
21 證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活
22 動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人
23 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
24 當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。查依
25 民法第765條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自
26 由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」故就
27 所有物之使用、收益、處分所生之利益，應歸屬所有權人。
28 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
29 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
30 屬其所有者，因該事實屬於其管領範圍內之事實，其知之最
31 熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明

01 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
02 認定。如該租賃物所有人主張該租賃所得非屬其所有之事
03 實，無法為合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關將租賃所得歸
04 屬所有權人之終局認定，即無不合。又納稅者權利保護法第
05 14條第2、3項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關推計課
06 稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀
07 之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之
08 方法時，應依最能切近實額之方法為之。……」

09 （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
10 簽訂工程承攬合約，於系爭土地上興建旅館即系爭工程，約
11 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
12 程權利比例分別為總工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12，彼
13 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
14 例，辦理系爭建物所有權第1次登記，上訴人就系爭建物登
15 記之應有部分比例皆為66.558%，雖上訴人主張其於97年1
16 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
17 利38.389%由寶山公司承接，及上訴人應將上開移轉權利部
18 分，配合辦理所有權登記予寶山公司，惟當事人間並未辦理
19 上開登記，為上訴人所不爭，故上訴人就系爭建物之應有部
20 分仍為66.558%；又上訴人就系爭建物之應有部分於98年6
21 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
22 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
23 人所有系爭建物應有部分，而系爭建物自98年1月23日辦理
24 所有權第1次登記迄今，上訴人登記之應有部分為66.55
25 8%，從未變更等情，為原判決確定之事實，經核與卷證資
26 料相符。次以，上訴人主張其於97年1月25日將其對系爭建
27 物新建工程權利66.558%，讓與其中38.389%權利予寶山公
28 司，寶山公司並與沐蘭公司另訂租賃契約，故其僅就系爭建
29 物應有部分即28.169%出租予沐蘭公司云云，惟如前所述，
30 上訴人就系爭建物應有部分即66.558%，並未為移轉變更登
31 記，仍登記為上訴人名下，故上訴人主張其將系爭房地應有

01 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
02 司簽立租約，收取沐蘭公司給付之租金等情，與其主張之系
03 爭建物之權利狀態與登記實情不符，自應就此事實為合理之
04 說明及舉證。原審經斟酌兩造辯論意旨及調查證據後，對於
05 上訴人前揭主張何以不足採，詳述其認定之依據及理由；復
06 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
07 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
08 資料相符，亦無違經驗法則及論理法則，乃屬有據（參見原
09 判決第11～17頁）。據上，原判決綜依諸多卷證資料，經核
10 上訴人之主張，有違交易常情，認定上訴人主張其與寶山公
11 司間之私經濟行為真實性難認可採之理由，核非無見。故原
12 判決肯認被上訴人依上訴人就系爭建物應有部分即66.55
13 8%，計算向沐蘭公司收取之租金，核定上訴人105年度租賃
14 所得，經核於法並無不合。又原判決以因諸多證據顯示本件
15 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
16 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
17 實，對上訴人欲證明之事實之真實合理性之證明，無太大幫
18 助等語，其理由敘述尚屬一致，核無上訴意旨指摘原判決有
19 違經驗及論理法則及判決不備理由之違背法令情事。再查事
20 實認定乃事實審法院之職權，苟其事實之認定符合證據法
21 則、經驗法則及論理法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀
22 者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得
23 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
24 就系爭建物28.169%應有部分出租予沐蘭公司等情，何以不
25 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
26 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
27 驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法課稅之目的，原判決
28 予以肯認，自屬有據。上訴意旨猶主張其依不動產登記之名
29 義，雖擁有系爭建物應有部分即66.558%及系爭土地應有部
30 分即38.389%，然系爭建物及系爭土地各應有部分38.38
31 9%，實際上已先後出售予寶山公司並完成點交，並由寶山

01 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
02 部分，亦與沐蘭公司締結租賃契約，並經該公司列報為該年
03 度營業收入，足證寶山公司確為系爭建物38.389%部分之實
04 質使用、收益之人，且為該部分租賃所得實質經濟利益歸屬
05 者，原判決卻拘泥於系爭建物所有權登記名義之外觀，率將
06 系爭建物66.558%之使用、收益、處分所生之利益歸屬於上
07 訴人，顯與事證不符，原審有未依卷內證據資料認定事實暨
08 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
09 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
10 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
11 張，就原判決業已論駁之理由以及就原審取捨證據、認定事
12 實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不
13 足取。

14 (四)至上訴人主張其兄弟姊妹雖因財產分配事宜對上訴人爭訟，
15 然於97年寶山公司承接系爭建物興建工程權利時，除臺北市
16 ○○區○○段35-2地號土地仍遭債權人假扣押外，尚無其他
17 訴訟事件衍生，並無原判決所謂「極高之不履約」風險可
18 言。況上訴人與寶山公司所簽訂之買賣契約書，已約定相關
19 違約條款，保障雙方交易風險等情，惟此仍不足說明何以寶
20 山公司僅支付少部分款項，其餘價款均未給付，卻得以實質
21 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
22 原判決有未依卷內事證認定事實之違法云云，亦難認可採。
23 再者，上訴人主張其與沐蘭公司之租賃契約，已明確記載共
24 有人、租賃物範圍及租金，原判決質疑沐蘭公司之租賃契約
25 就應有部分之數額未具體記載，有違常情云云，顯未斟酌當
26 事人真意及契約自由原則。又沐蘭公司與各共有人分別締
27 約，旨在確保其承租系爭建物已得全體共有人同意，以杜絕
28 將來爭議，沐蘭公司以此方式締約，係保障其權益之作法，
29 原審對此並未斟酌。況各共有人本無可能僅出租系爭建物應
30 有部分予沐蘭公司，因而無須特定將應有部分載明於租賃契
31 約，原判決對契約之解釋違反民法第818條規定及有不適用

01 民法第98條規定、未依卷內事證認定事實暨其認定違反經驗
02 法則及論理法則之違法云云。惟上訴人本件就系爭建物登記
03 之應有部分一直以來為66.558%，並未有變更，而寶山公司
04 就系爭建物並無應有部分權利之登記；又系爭租約第1條載
05 明「……□本租約所稱『租賃標的物』係指甲方（即出租
06 人）所有坐落臺北市○○區○○○道0段458、460、462、46
07 6、468號、○○○303、305號及○○○路309號建物應有部
08 分。……」故原判決以寶山公司並未就系爭建物登記其應有
09 部分，而上訴人登記之應有部分迄未變更；又系爭建物於98
10 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
11 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
12 範圍即應有部分，並無困難，惟對此租賃物之特定（包括物
13 之範圍），兩份同日簽訂之租約卻同樣沒有記載有違常情等
14 情，質疑上訴人主張不可採，核非無憑。上訴意旨據此主張
15 原判決違法，亦係其主觀之法律意見，難認可採。另有關上
16 訴人質疑被上訴人向寶山公司課徵營業稅及營利事業所得稅
17 部分，查上訴人與寶山公司乃不同課稅主體，就與沐蘭公司
18 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
19 得，所申報者係綜合所得稅，核與寶山公司是否有就租賃收
20 入申報營業稅、營利事業所得稅，乃屬二事，自無所謂對上
21 訴人造成重複課稅之情。上訴意旨據此指摘原判決違法，亦
22 非可採。

23 (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
24 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
25 低申報租賃所得，用以逃避所得稅而設。現行法制就個人綜
26 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
27 外，故如符合上開規定之構成要件事實，稽徵機關即得以設
28 算方式來認定租賃收入，當事人約定之租金，縱使顯低於一
29 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
30 一般租金標準，無須證明租金收入數額是否確如調整數額。
31 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

01 照當地一般租金調整計算租賃收入。次查系爭建物所處地段
02 之一般租金標準，稽徵機關已依規定訂定非住家用房屋105
03 年度當地一般租金標準，並報請財政部以106年2月2日函核
04 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
05 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
06 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
07 每坪租金，並將該路段蒐集之數據，予以加權平均，並審酌
08 系爭建物大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數等因素，核算
09 105年度系爭建物平均每坪每月標準租金921元，應屬可採，
10 經核有據。原判決亦詳述上訴人申報系爭建物105年度租賃
11 收入為1,604,592元，經換算系爭建物每月每坪租金數額僅
12 約36元，遠低於一般租金標準。被上訴人就系爭建物租金亦
13 經實地調查鄰近租金情況，採其平均數，平均每坪每月租金
14 約為1,662元，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般
15 租金標準」設算之金額。上訴人105年度列報租賃所得與當
16 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
17 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
18 當地一般租金標準，核算租賃收入為10,857,066元，核增租
19 賃所得5,273,910元，即屬有據（參見原判決第19、20
20 頁）。原判決就此部分經調查證據暨辯論後，已詳述該認定
21 依據及理由，經核與證據法則無違，於法有據，且符公平，
22 與實質課稅原則無違。是以在此情況下，應認被上訴人已盡
23 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
24 法，推估計算上訴人之租賃收入。至上訴人所稱有關鄰近同
25 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
26 物100年度租金資料，其評估之時間背景及計算基礎與本件
27 比較基礎不同，尚難採為系爭建物租賃收入之參考，並無不
28 合；且上訴人僅執某一建物不同年度之租金資料，據以主張
29 應援引為本案鄰近租金之參考云云，亦屬無據。況且，上訴
30 人對該設算租金，何以有過高情形，並未為合理舉證及說
31 明，亦難認上訴人此項主張可採。上訴意旨據此指摘原判決

01 有未依職權調查鄰近建物105年度實際租金之違法，暨主張
02 原判決有未盡職權調查義務、違反經驗法則、論理法則、判
03 決不備理由及違反納稅者權利保護法第14條第2、3項規定之
04 違誤云云，核係其一己主觀之法律意見，委不足採。

05 (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
06 租金情形，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般租金
07 標準」設算之金額，上訴人申報租金顯較當地一般租金為
08 低。又按稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房
09 屋，供住宅用，始受土地法第97條第1項所設最高額之限制
10 (本院92年10月份庭長法官聯席會議決議參照)；如房屋供
11 業務用(非具營利性)或營業用，則不受限制，仍得按所定
12 標準核算租金收入。綜上，被上訴人依財政部核備之「當地
13 一般租金標準」核定增列上訴人105年度租賃所得，尚未逾
14 越對人民正當合理之課稅範圍，與憲法第23條之比例原則，
15 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
16 權。復按所得稅法第14條第1項第5類第5款，其立法意旨，
17 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
18 較低之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，
19 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
20 人不便或苛擾情事，為簡化稽徵作業，遂增訂該條款規定，
21 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
22 照當地一般租金調整計算租金收入，核與租稅法律主義無
23 違。房屋當地一般租金標準，係行政機關為執行所得稅法第
24 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
25 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
26 益，實地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，並無違
27 反法律授權明確性，亦無違反法律保留原則。上訴人指摘原
28 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
29 款、所得稅法施行細則第16條第3項規定、財政部106年2月2
30 日函核備之105年度房屋及土地之當地一般租金標準，未設
31 定限制租金最高上限及適當調整機制，逾越必要之程度，違

01 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
02 保留原則，確有牴觸憲法之疑義，上訴人已依法向司法院大
03 法官聲請解釋，請本院依法停止訴訟等語。查法官依據法律
04 獨立審判（憲法第80條），法律在未經有權機關宣告違憲失
05 效前，仍屬有效之法律，各機關及人民有遵守之義務，原審
06 亦應據以裁判。本件如上所述，原判決所適用之前揭規定，
07 並無所適用法律有違憲疑義之情形，原判決據以裁判，並無
08 不當。故本院認本件並無停止訴訟之必要，併此敘明。

09 (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
10 分（復查決定）不利上訴人部分予以維持，而駁回上訴人在
11 第一審之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決
12 違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

15 中 華 民 國 110 年 7 月 15 日

16 最高行政法院第二庭

17 審判長法官 吳 東 都

18 法官 胡 方 新

19 法官 王 俊 雄

20 法官 林 妙 黛

21 法官 陳 秀 嫻

22 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

23 中 華 民 國 110 年 7 月 15 日

24 書記官 陳 映 羽