

最 高 行 政 法 院 判 決

110年度上字第161號

上 訴 人 陳世錦

訴訟代理人 蘇維國 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11月26日臺北高等行政法院109年度訴更一字第33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、上訴人102年度綜合所得稅結算申報，列報取自沐蘭休閒事業股份有限公司（下稱沐蘭公司）租金收入新臺幣（下同）1,604,592元，減除必要費用及成本689,975元，租賃所得914,617元，經被上訴人初查以其申報租金較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準，調整租賃收入為18,217,538元，核增租賃所得9,469,379元，併同上訴人配偶敖芸芝所有房屋租賃核增之所得95,783元及短漏報上訴人為共有人之租賃所得144,409元、82,313元、32,923元、受扶養親屬陳柏睿薪資所得200元及利息所得1,132元，歸課核定上訴人102年度綜合所得總額92,612,796元，補徵稅額3,882,572元，並就短漏所得所漏稅額56,507元處0.2倍之罰鍰11,301元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以民國106年5月15日財北國稅法二字第1060019119號復查決定追減租賃所得355,428元及註銷罰鍰11,301元，其餘復查駁回（下稱復查決定）。上訴人就核增租賃所得9,469,379元〔上訴人與他人共有臺北市○○區○○段00號、35-2地號土地（下稱系爭土地，上訴人持有38.389%）、臺北市○○區○○○道0段000

01 號、460號、462號、466號、468號、○○路303號、305號及
02 ○○○路309號房屋（下稱系爭房屋，上訴人持有66.558%）
03 所有權，合計租金18,217,538元〕部分仍不服，續提訴願，
04 遭決定駁回後，遂就被上訴人核定租賃所得9,469,379元部
05 分提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（即復查決
06 定）關於核增沐蘭公司所交付之租賃所得9,469,379元部分
07 均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第1
08 777號判決駁回，上訴人提起上訴，本院以109年度判字第20
09 2號判決將該判決廢棄，發回更審，復經原審以109年度訴更
10 一字第33號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍表不服，遂
11 提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分
12 （即復查決定）關於核增沐蘭公司所交付之租賃所得9,469,
13 379元部分均撤銷。

14 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
15 判決所載。

16 三、原判決駁回上訴人之訴，係以：

17 (一)被上訴人以上訴人就系爭房屋應有部分66.558%計算上訴人
18 向沐蘭公司收取之租金並無違誤：

19 1.上訴人與沐蘭公司於98年6月8日簽訂之房屋租賃契約第1條
20 載明租賃標的物為上訴人所有系爭房屋應有部分，同時敘明
21 第2條之租金133,716元僅包含建物租金（原審106年度訴字
22 第1777號卷【下稱原審前審卷】第81頁），而系爭房屋自98
23 年1月23日辦理所有權第1次登記，上訴人權利範圍即登記為
24 「100,000分之66,558」（66.558%），迄至106年4月12日並
25 未改變（原處分卷第30至41頁），被上訴人認定上訴人102
26 年是以其系爭房屋應有部分66.558%出租予沐蘭公司，合於
27 租賃契約約定，並與系爭房屋登記資料所示相符。

28 2.上訴人主張97年1月25日將其就系爭房屋新建工程權利66.55
29 8%，讓與其中38.389%予英屬維京群島商寶山開發股份有限
30 公司臺灣分公司（下稱寶山公司），寶山公司並與沐蘭公司
31 另訂租賃契約，其僅保有系爭房屋應有部分28.169%乙節，

惟稽之「沐蘭精品旅館新建工程工程權利轉讓合約書」，上訴人轉讓系爭房屋新建工程權利之比例為38.389%，按總工程價款（2億5,000萬元）計算，上訴人轉讓上開比例權利價值為95,972,500元，卻僅約定寶山公司就未付工程款72,136,496元負給付責任，對於上訴人在轉讓權利前已付工程款23,836,004元則未約定寶山公司應對上訴人為給付；復依系爭土地及房屋買賣契約書記載，上訴人出售系爭土地及系爭房屋（應有部分均為38,389/100,000）總價款為5億7,300萬元，其中簽約備證款72,136,496元，是由工程款支付，所餘款項為完稅款及尾款，雙方約定於寶山公司付清尾款時始現場點交（第4條），然因土地建物遭假扣押，無法辦理所有權登記，上訴人同意先行點交予寶山公司使用，寶山公司同時拋棄對上訴人延遲給付之違約金請求權（第12條），換言之，上訴人僅獲取簽約備證款72,136,496元（總價款12.5%），即將高達5億7,300萬元價值之其所有系爭土地及系爭房屋應有部分38.389%出讓並點交寶山公司使用；寶山公司因此與沐蘭公司簽訂租約，享有買賣交易完全履行結果的全部利益（由寶山公司以該標的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1億2,668萬2,020元租金），凡此均與常情事理不合，上訴人上開主張非屬可採。

3. 況再經比較寶山公司與沐蘭公司簽訂之房屋租賃契約書及上訴人與沐蘭公司簽訂之房屋租賃契約書，寶山公司每月取得之租金為703,789元（該租金數額僅包含建物租金，見原審前審卷第88頁），上訴人每月取得僅包含建物之租金為133,716元，雖二者均僅記載租賃標的物分別為寶山公司、上訴人所有系爭房屋「應有部分」，而未載明「應有部分」之確實比例，惟若依上訴人主張，以上訴人應有部分28.169%、寶山公司應有部分38.389%計算，並按上訴人出租應有部分28.169%、收取租金133,716元相同比例設算，寶山公司出租應有部分38.389%，得收取之租金應為182,230元（計算式：

133,716元 $\square 28.169 \times 38.389 = 182,230$ 元），與租賃契約所記載寶山公司每月得收取租金703,789元，顯不相當。是以，被上訴人依上訴人就系爭房屋應有部分66.558%計算上訴人向沐蘭公司收取之租金，於法並無不合。

4.上訴人主張其已將系爭房屋其中應有部分38.389%暨系爭土地應有部分全部（38.389%）出售予寶山公司，出售後僅擁有系爭房屋應有部分28.169%，系爭房屋應有部分38.389%租金是由寶山公司收取，被上訴人認上訴人收取該部分租金，違反實質課稅原則云云，並以寶山公司買受系爭土地及房屋成本鉅額，獲利情形亦有變數，該公司未向上訴人付清買賣價金，乃是基於成本、資金運用、合理分配買賣雙方風險下所為之考量，作為上訴人僅獲取簽約備證款72,136,496元（總價款12.5%），即將高達5億7,300萬元價值之其所有系爭土地及房屋持分38.389%出讓並點交寶山公司使用之合理化正當理由，經核均非可採

(二)被上訴人以上訴人與沐蘭公司約定租金較當地一般租金為低，參照當地一般租金標準，核增租賃所得9,469,379元，歸課上訴人當年度綜合所得稅，於法無違：

1.被上訴人依實地調查租金狀況編訂之「102年度非住家用（含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標準表」，其中臺北市○○區○○○道、○○○路及○○路路段，每坪每月租金皆為1,800元（原審109年度訴更一字第33號卷【下稱原審更審卷】第135至137頁）。而臺北市北區有關房屋及土地之當地一般租金標準，在101年度以前，無論住家用或非住家用房屋，皆是依照房屋評定現值之一定比率計算，然一般房屋之評定現值偏離市場行情太多，且房屋評定現值隨房屋使用年限逐年下降，為改善租金標準調整之彈性及稅基偏低困境，建立租金標準調整一致性作業，被上訴人自102年度起改以參酌「小規模營業人營業稅查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」地段等級租金標準推計租金方式辦理，考量轄內街道繁

榮消長情形，以及利用扣繳、公證等租賃所得資料查得之數據，修正所轄各路段租金標準，以貼近當年度當地租金之市場行情，另依被上訴人102年度租金標準折減辦法（下稱102年度租金標準折減辦法-原審更審卷第133頁），對老舊、非1樓、特殊構造之房屋折減其每坪租金，因此使102年度核定之標準租金較101年度以前增加等情，亦據被上訴人論明在卷，並有被上訴人提出之財政部准予備查之101年度房屋及土地之「當地一般租金標準」（原審更審卷第143至145頁）、系爭房屋（含土地）所處路段之102年度非住家用（含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標準表（原審更審卷第135至137頁）、臺北市營業人查定營業費用標準等級評定表（原審更審卷第129頁）、營業稅特種稅額查定費用標準等級表（原審更審卷第131頁）附卷可考。

2.上訴人所稱被上訴人編訂之102年度當地一般租金標準及非住家用房屋當地一般租金標準表，是依「小規模營業人營業稅查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」地段等級租金標準推計租金，非實地調查當地租金狀況所編訂乙節，顯係忽略被上訴人修正所轄各路段租金標準，除參酌「小規模營業人營業稅查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」外，仍有一併考量轄內街道繁榮消長情形，以及利用扣繳、公證等租賃所得資料查得數據作為參考之情，上訴人上開指摘，亦無足採。

3.被上訴人核定調增租賃所得9,469,379元乃屬有據：

(1)系爭房屋（含土地）所處路段（臺北市○○區○○○道、○○○路、○○路）之一般租金標準，被上訴人已依規定訂定102年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，並報請財政部准予備查在案，而依實地調查臺北市非住家用租金狀況編訂之「102年度非住家用（含營業或執行業務使用）房屋

01 (含土地)當地一般租金標準表」，上開路段每坪每月租金
02 皆為1,800元，已詳述如前。

03 (2)被上訴人參照地方稅務局所提供營業人設籍地址之房屋稅營
04 業用及非住家用面積計算，依102年度租金標準折減辦法，
05 對大面積房屋折減其每坪租金，並按該辦法速算表公式，據
06 以計算系爭房屋中之臺北市○○區○○○道0段000號房屋
07 (含土地)102年度標準租金為2,205,706元〔堤頂大道路段
08 每坪每月租金1,800元 $\times$ (非住家用面積131.86坪 $\times$ 60%+23)
09 $\times$ 12個月〕，該房屋(含土地)每坪每月標準租金為1,393元
10 (2,205,706元 $\div$ 131.86坪 $\div$ 12個月)，並以相同方式計算系
11 爭房屋中其他房屋(含土地)之每坪每月租金(詳原審更審
12 卷第296頁整理計算表)，再將每坪每月標準租金加以平
13 均，得出系爭房屋(含土地)平均每坪每月標準租金為1,24
14 1元〔(1,393元+705元+822元+1,344元+803元+1,786
15 元+1,790元+1,286元) $\div$ 8〕。

16 (3)被上訴人再依上訴人對系爭房屋及土地之持分比例調整計算
17 標準租金如下：系爭房屋(含土地)102年度標準租金共計3
18 5,041,682元(2,205,706元+15,211,740元+5,125,853元
19 +2,528,798元+6,219,770元+696,406元+678,715元+2,
20 374,694元，詳原審更審卷第296頁整理計算表)。依102年
21 度房屋及土地之「當地一般租金標準」，土地之當地一般租
22 金標準是依土地申報地價(申報地價為公告地價之80%)之
23 5%計算，故本件土地部分102年度標準租金為18,124,547元
24 〔面積(2938.12+2969.49)平方公尺) $\times$ 公告地價76,700
25 元 $\times$ 80% $\times$ 5%〕；房屋部分102年度標準租金為16,917,135元
26 (35,041,682元-18,124,547元)。上訴人持有系爭房屋應
27 有部分66.558%，房屋部分102年度標準租金為11,259,706元
28 (16,917,135元 $\times$ 66.558%)；上訴人持有系爭土地應有部分
29 38.389%，土地部分102年度標準租金為6,957,832元(18,12
30 4,547元 $\times$ 38.389%)，即上訴人持有系爭房屋(含土地)應

01 有部分102年度標準租金計18,217,538元（11,259,706元＋
02 6,957,832元）。

03 (4)惟上訴人將系爭房屋出租予沐蘭公司營業使用，與沐蘭公司
04 約定每月租金數額僅133,716元，上訴人自行列報102年度系
05 爭房屋租賃收入為1,604,592元，顯較系爭房屋應有部分標
06 準租金18,217,538元為低，被上訴人因此核定調增租賃所得
07 9,469,379元〔（18,217,538元－1,604,592元）×（1－4
08 3%）〕，稽之前揭規定與說明，乃屬有據。

09 4.又本件經實地調查系爭房屋鄰近租金情形，以承租人實際申
10 報租賃所得各類所得扣繳暨免扣繳憑單計算，臺北市○○區
11 ○○○道0段000號房屋，102年度每坪每月租金為2,251元
12 （申報租金收入2,400,000元÷出租面積88.84坪÷12個月）、
13 臺北市○○區○○○道0段000號房屋，102年度每坪每月租
14 金為1,507元（申報租金收入1,650,000元÷出租面積91.2坪÷
15 12個月）、臺北市○○區○○○路216號房屋，102年度每坪
16 每月租金為2,638元（申報租金收入858,000元÷出租面積27.
17 1坪÷12個月）、臺北市○○區○○○路297號房屋，102年度
18 每坪每月租金為2,344元（申報租金收入960,000元÷出租面
19 積34.12坪÷12個月）（參原審更審卷第163至169頁），上情
20 業經被上訴人陳明在卷，則以鄰近房屋102年度每坪每月租
21 金，均較系爭房屋（含土地）同年度平均每坪每月租金標準
22 1,241元為高，益徵被上訴人核定調增上訴人102年度租賃所
23 得9,469,379元，與客觀事實相符，且切近實質，於法並無
24 不合，乃判決駁回上訴人之訴。

25 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上
26 訴意旨補充論斷如下：

27 (一)按所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個
28 人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所
29 得稅。」第8條第5款規定：「本法稱中華民國來源所得，係
30 指左列各項所得：……五、在中華民國境內之財產因租賃而
31 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。」前開所得稅法第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，以防免租賃雙方藉故壓低申報租賃所得，用以逃避所得稅，故只要符合該規定之構成要件事實，亦即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。

(二)次按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要件，該租金標準係經當地國稅局研商，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。財政部103年3月20日台財稅字第10304005400號函（下稱財政部103年3月20日函）准予備查之102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：……2.非住家用：依實地調查租金狀況編訂『102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。……」又財政部103年3月12日台財稅字第10204050910號令核定之102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%；……」102年度租金標準折減辦法：「壹、使用別為非純住家用之出租房屋有下列情形者，得依

01 個別標準調整租金收入：……五、大面積房屋依非純住家用
02 坪數大小之不同分別按租金標準9折、7折……等計算。」又
03 財政部賦稅署77年11月9日台稅一發第770665851號函釋：
04 「綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異議
05 時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作為核課之依據，
06 即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持原核
07 定。」

08 (三)復依納稅者權利保護法第7條規定：「……（第2項）稅捐稽
09 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
10 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第
11 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，
12 稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依
13 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
14 ……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之
15 要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅
16 捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟
17 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
18 握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事
19 證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活
20 動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人
21 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
22 當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。依民
23 法第765條規定：「所有人，於法令限制之範圍內，得自由
24 使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉。」故就所
25 有物之使用、收益、處分所生之利益，應歸屬所有權人。稅
26 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
27 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
28 其所有者，因該事實屬於其管領範圍內之事實，其知之最熟
29 稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及
30 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
31 定。如該租賃物所有人主張該租賃所得非屬其所有之事實，

01 無法為合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關將租賃所得歸屬所
02 有權人之終局認定，即無不合。又納稅者權利保護法第14條
03 第2、3項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，
04 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
05 序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法
06 時，應依最能切近實額之方法為之。……」

07 (四)經查，上訴人與沐蘭公司98年6月8日簽訂房屋租賃契約第1
08 條載明租賃標的物為上訴人所有系爭房屋應有部分，同時敘
09 明第2條之租金僅包含建物租金，而系爭房屋自98年1月23日
10 辦理所有權第1次登記，上訴人之應有部分即為100,000分之
11 66,558，迄至106年4月12日並未改變，被上訴人認定上訴人
12 係以其系爭房屋應有部分66.558%出租予沐蘭公司，合於租
13 賃契約之約定，也與建物謄本所示之應有部分權利一致，上
14 訴人將系爭房屋出租予沐蘭公司營業使用，與沐蘭公司約定
15 每月租金數額僅133,716元，上訴人自行列報102年度系爭房
16 屋租賃收入為1,604,592元，顯較系爭房屋應有部分標準租
17 金18,217,538元為低，被上訴人因此核定調增租賃所得9,46
18 9,379元，乃屬有據等情，為原審依調查證據之辯論結果所
19 確定之事實，核與卷內證據資料相符。原判決業敘明其判斷
20 之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不
21 足採取，分別予以指駁，並無違反證據法則、經驗法則或論
22 理法則等情事，經核並無判決違背法令之情形。

23 (五)事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何，事實
24 審法院有判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調
25 查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，
26 縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異
27 於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情
28 形。就上訴人爭執其於97年1月25日將其對系爭房屋新建工
29 程權利66.558%，讓與其中38.389%權利予寶山公司，寶山
30 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
31 分即28.169%出租予沐蘭公司等情，原審於斟酌兩造辯論意

旨及調查證據後，業已論明上訴人僅獲取簽約備證款72,136,496元（總價款12.5%），即將高達5億7,300萬元價值之其所有系爭土地及系爭房屋持分38.389%出讓並點交寶山公司使用；寶山公司因此與沐蘭公司簽訂租約，享有買賣交易完全履行結果的全部利益（由寶山公司以該標的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1億2,668萬2,020元租金），凡此均與常情事理不合。上訴人雖提出系爭土地及房屋登記謄本暨系爭房屋異動索引查詢資料，其上雖有寶山公司以「買賣」為原因而於107年8月、9月間及108年9月間陸續取得系爭土地及房屋應有部分所有權之移轉登記紀錄，然原因發生日期已載明是在107年8月、9月及108年9月間，並非上訴人主張讓與系爭房屋新建工程權利38.389%之97年1月2日，或是系爭土地及房屋買賣契約簽訂之98年5月31日，且所登記寶山公司之權利範圍亦非100,000分之38,389（即38.389%），上訴人所提上述系爭土地及房屋107、108年間所有權移轉登記資料，尚難採據為本件有利於上訴人認定，對於前揭有關上訴人102年度是以系爭房屋應有部分66.558%出租予沐蘭公司之事實認定不生影響。是以，被上訴人依上訴人就系爭房屋應有部分66.558%計算上訴人向沐蘭公司收取之租金，於法並無不合。原判決已詳予敘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（原判決第11至14頁），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，核屬有據。上訴意旨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，實則系爭房屋28.169%部分因存在與其他兄弟姊妹間權利歸屬爭議，乃分次移轉系爭房屋與系爭土地38.389%應有部分予寶山公司，此實有不得已原因，並無任何不合理之處，原審有未依卷內證據資料認定事實、應調查而未調查、未斟酌當事人真意及契約自由原則、判決不備理由、違背經驗法則及不適用稅捐稽徵法第12條之1、納稅者權利保護法第7條第1、2項、土地法第43條、民法第765條、行政訴訟法第125條第1項、第133條、第189條等規定之違法云云，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，均非可採。

(六)所謂判決不備理由，係指判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足使人知其主文所由成立之依據等情形，至所載理由雖稍欠完足，如不影響判決基礎者，尚難謂有理由不備之違法。上訴意旨另主張依寶山公司與沐蘭公司訂立租賃契約，且沐蘭公司依約給付寶山公司38.389%之租金，已依法申報收取之租賃所得，並繳納相關稅捐，惟被上訴人就上訴人原有之66.558%，逕行核增租賃所得，課徵所得稅，因此該38.389%之建物既向上訴人逕行核課所得稅，又向寶山公司課徵所得稅，顯係重複課稅，原判決漏未論斷，顯然不適用稅捐稽徵法第12條之1第2項規定及有判決不備理由之違背法令云云。惟查，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、營利事業所得稅，乃屬二事，自無所謂對上訴人造成重複課

01 稅之情。原判決雖未就此敘明，然與判決結果無影響，上訴
02 意旨據此指摘原判決違法，亦非可採。

03 (七)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
04 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
05 之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，核定
06 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
07 便或苛擾情事，為簡化稽徵作業，遂增訂該條款規定，明定
08 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
09 地一般租金調整計算租金收入，核與租稅法律主義無違。房
10 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
11 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
12 地區國稅局依當地繁榮之程度，為房屋帶來之經濟效益，實
13 地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，並無違反法律
14 授權明確性，亦無違反法律保留原則。現行法制就個人綜合
15 所得稅固採收付實現制，然上開所得稅法第14條第1項第5類
16 第5款規定乃屬收付實現制之例外，故如符合上開規定之構
17 成要件事實，稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入，當
18 事人約定之租金，縱使顯低於一般租金標準屬實，稽徵機關
19 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
20 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
21 一般租金為低，稽徵機關即得參照當地一般租金標準調整計
22 算租賃收入。查原判決依調查證據之辯論結果，已敘明臺北
23 市北區有關房屋及土地之當地一般租金標準，在101年度以
24 前，無論住家用或非住家用房屋，皆是依照房屋評定現值之
25 一定比率計算，被上訴人自102年度起改以參酌「小規模營
26 業人營業稅查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種
27 稅額查定費用標準等級表」地段等級租金標準推計租金方式
28 辦理，考量轄內街道繁榮消長情形，以及利用扣繳、公證等
29 租賃所得資料查得之數據，修正所轄各路段租金標準，以貼
30 近當年度當地租金之市場行情，因此使102年度核定之標準
31 租金較101年度以前增加，系爭房屋（含土地）所處路段

（臺北市○○區○○○道、○○○路、○○路）之一般租金標準，被上訴人已依規定訂定102年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，並報請財政部以103年3月20日函准予備查在案，而依實地調查臺北市非住家用租金狀況編訂之「102年度非住家用（含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標準表」，上開路段每坪每月租金皆為1,800元，又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102年度系爭房屋平均每坪每月標準租金1,241元，被上訴人並依上訴人對於系爭房屋及土地之應有部分比例調整計算標準租金為18,217,538元，應屬可採，經核有據。原判決亦詳述被上訴人編訂之102年度當地一般租金標準及非住家用房屋當地一般租金標準表，除參酌「小規模營業人營業稅查定營業費用標準等級評定表」及「營業稅特種稅額查定費用標準等級表」外，仍有一併考量轄內街道繁榮消長情形，以及利用扣繳、公證等租賃所得資料查得數據作為參考之情，又被上訴人就102年度系爭房屋租金亦經實地調查鄰近租金情況，每坪每月租金（2,251元、1,507元、2,638元、2,344元，原審更審卷第163至169頁）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1,241元。上訴人自行列報102年度系爭房屋租賃收入為1,604,592元，顯較系爭房屋應有部分標準租金18,217,538元偏低，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，參照當地一般租金標準調整計算租賃收入，被上訴人因此核定調增租賃所得9,469,379元〔（18,217,538元－1,604,592元）×（1－43%）〕，即屬有據，且與客觀事實相符，切近實質，亦與實質課稅原則無違，於法並無不合（參見原判決第17至19頁）。經核原判決已詳述其認定依據及理由，並敘明被上

01 訴人於102年度改以上開方式辦理，修正所轄各路段租金標
02 準，以貼近當年度當地租金之市場行情，核與所得稅法第14
03 條第1項第5類第5款立法目的無違，並符合納稅者權利保護
04 法第14條第2、3項之規定，復就上訴人主張被上訴人調查鄰
05 近之上述房屋所在多屬10層大樓、小面積精華單位店面，且
06 為3至5年短期租約，該等空間利用型態，與沐蘭公司承租系
07 爭房屋全部作為旅館使用、長期承租15年之情形不同，何況
08 即使同一地段，租金亦有高低不同，被上訴人未斟酌系爭房
09 屋出租利用情形，率斷上訴人租金過低，顯屬無稽，上訴人
10 收取租金並未過低乙節，說明被上訴人所調查之上述(鄰近)
11 房屋均是出租供作營業使用，與上訴人出租系爭房屋供沐蘭
12 公司營業使用，二者情形並無不同，且何以出租作為旅館使
13 用之租金會較出租作為店面使用之租金為低，亦未見上訴人
14 提出相關證據證明，上訴人徒執前詞主張其收取租金並未過
15 低云云，難認可採等情，已詳予敘明上訴人主張不可採之理
16 由，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決認定被上訴人以上
17 訴人申報租金之金額較當地一般租金為低，參照當地一般租
18 金標準，核增租賃所得，於法無違云云，有未盡職權調查義
19 務、違反誠信原則、比例原則、平等原則、行政裁量界限、
20 判決不備理由及違反納稅者權利保護法第7條第1、2項、第1
21 1條第2項、稅捐稽徵法第12條之1第2項、中央法規標準法第
22 17條等規定之違法云云，核係其主觀之法律意見，委不足
23 採。

24 五、綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審
25 之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法
26 令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

29 中 華 民 國 111 年 10 月 13 日

30 最高行政法院第一庭

31 審判長法官 吳 東 都

01							法官	洪	慕	芳		
02							法官	王	俊	雄		
03							法官	侯	志	融		
04							法官	許	瑞	助		
05	以	上	正	本	證	明	與	原	本	無	異	
06	中	華	民	國	111	年	10	月	13	日		
07							書記官	章	舒	涵		