

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第605號

111年6月30日辯論終結

原告 陳世錦  
被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 王麗琪

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年4月29日台財法字第11013910450號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

原告最初起訴之聲明為「撤銷原處分及訴願決定」，嗣經本院闡明後更正聲明：「訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告之部分均撤銷。」（參本院卷第384頁），原告最後之聲明為：「撤銷原處分關於核增沐蘭公司交付租賃所得527萬7,639元部分及訴願決定。」（同前卷第399頁）與前開原告更正聲明所為爭執之事項，並無不同，只是所爭執的陳述不同，應予以准許。

貳、事實概要：

原告106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）租賃所得新臺幣（下同）914,617元，經被告核增租賃所得5,277,639元（下稱系爭租賃所得），另以其未申報取自（一）北都汽車股份有限公司租賃所得410,400元、（二）新凱汽車股份有限公司租賃所得173,291元、（三）米羅柚木有限公司租賃所得161,738元及

01 短報（四）御庭股份有限公司（下稱御庭公司）租賃所得10  
02 2元，又經核增（五）配偶敖芸芝租賃所得共272,750元，合  
03 併歸課核定原告106年度綜合所得總額51,337,204元，補徵  
04 應納稅額2,426,312元。原告不服，申請復查，經被告109年  
05 12月3日財北國稅法二字第1090039829號復查決定（下稱原  
06 處分），獲註銷（一）至（五）租賃所得，並註銷原申報取  
07 自御庭公司之租賃所得97,612元（此筆被告核定97,714元，  
08 即原告申報數97,612元＋被告核定短報數102元），共追減  
09 租賃所得1,115,893元（即非系爭租賃所得）。原告就未獲  
10 追減之沐蘭公司租賃所得不服，提起訴願，遭決定駁回。原  
11 告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

12 參、本件原告主張：

13 一、被告認定以原告就系爭房屋66.558%計算原告向沐蘭公司收  
14 取之租金課稅，合於租賃契約約定，並與系爭建物登記資料  
15 所示相符，及原告僅獲取約款72,136,496元，即將高達5億  
16 7,300萬元價值持分38.389%之系爭房地點交寶山公司使用，  
17 凡此均與常情事理不合，核不可採：

18 （一）原告雖由不動產登記尚分別擁有系爭建物66.558%及系爭  
19 土地38.389%應有部分共有權，然實際上早於97年1月25日  
20 工程權利轉讓合約與土地買賣契約，及98年5月31日買賣  
21 契約將其中系爭建物38.389%之持分及系爭土地全部持分  
22 （38.389%）業已出賣予寶山公司，並已點交予寶山公司  
23 為使用收益，僅因有假扣押登記，故無法辦理共有權移轉  
24 登記。

25 （二）又按土地權利變更登記，應由權利人及義務人會同聲請  
26 之。……。前項聲請，應於土地權利變更後一個月內為  
27 之，聲請逾期者，每逾一個月得處應納登記費額一倍之罰  
28 鍰，但最高不得超過二十倍，土地法第73條第1、2項定有  
29 明文。嗣因該假扣押撤銷後，因有上開土地權利變更登記  
30 逾期聲請罰鍰之問題，及辦理土地移轉登記土地增值稅增  
31 加之問題，經買賣雙方協議，於民國107年7月16日另訂不

動產買賣契約書，買賣價格4億1千萬元並於同日匯款3億1千萬元；又於107年8月31元匯款1億元，有匯款收據9張附卷可稽，復於108年6月28日訂立不動產買賣契約書價格3億6千萬元，並於同日匯款2億5千萬元；於108年10月14日在合作金庫存入3千7百86萬3千5百04元，此有匯款收據5張、及合作金庫存款憑條1張可稽，尚有7千2百13萬6千4百96元由工程轉讓權利金抵付，綜上，買賣總價7億7千萬元已經全部付清。

(三) 原告並於民國107年8月15日、同年9月28日、108年9月19日陸續辦理系爭房地共有權移轉登記予寶山公司，依序為100000分之16144、600000分之29818、100000分之13500有臺北市地籍異動索引可稽，現寶山公司有系爭建物持分300000分之105653即35.218%，有建物登記第二類謄本可稽，系爭土地35地號，持分600000分之207682即34.614%，35之2地號，持分600000分之206776即34.463%，亦有土地登記第二類謄本為證，可見，寶山公司所為之共有權移轉登記，依土地法第43條規定，有絕對效力，不容任何人否認，足資證明原告與訴外人寶山公司間97年1月25日之權利轉讓、買賣為實，且寶山公司自斯時起，即依法將取得38.389%之共有權，依法繳納稅捐。迄民國108年9月19日止，原告僅剩系爭建物100000分之8745即8.745%，有建物登記第二類謄本可稽，系爭土地100000分之8745即8.745%，亦有土地登記第二類謄本為證，惟原告未被法院判決應移轉登記予兄弟姐妹前，尚有系爭建物28.169%每月收取租金133,716元，有房屋租賃契約書可稽，即原有系爭建物66.558%，減去出賣予寶山公司之38.389%，尚剩28.169%，依法申報102年度租賃所得914,617元，並無短報，惟被告仍舊就66.558%，向原告課徵所得稅，顯有違誤。

(四) 原告與沐蘭公司訂立之房屋租賃契約書第2條約定，租金數額每月新臺幣133,716元，有該房屋租賃契約書可稽、

01 顯非系爭建物66.558%之租金，惟被告則認定合於租賃契  
02 約約定相符，顯有違誤，又原告將系爭房地38.389%，出  
03 賣予寶山公司，買賣總價係7億7千萬元且已全部付清，已  
04 如上述，惟被告則認定原告僅獲取簽約款72,136,496元，  
05 即將高達5億7,300萬元價值之所有系爭房地持分38.389%  
06 出讓並點交寶山公司使用……，凡此均與常情事理不合，  
07 顯又係違誤。

08 (五) 被告既不認定原告已於民國97年1月25日及98年5月31日陸  
09 續將系爭房地出賣予寶山公司，並點交其使用收益，惟卻  
10 認定原告自民國97年、98年間，就原告出賣系爭房地38.3  
11 89%予寶山公司，所課徵之稅捐，並無違誤，即專挑對原  
12 告不利之情形，卻專對認定被告自己有利之情形，亦有違  
13 行政程序法第9條規定及上開法條規定之違法。

14 二、原告早於民國97年、98年間將系爭建物66.558%之其中38.38  
15 9%，及系爭土地全部持分38.389%出賣予訴外人寶山公司，  
16 並點交其使用收益，寶山公司本於買賣之債權契約，即可向  
17 承租人沐蘭公司收取租金：

18 (一) 寶山公司向原告購買系爭土地38.389%及系爭建物38.389%  
19 均出租予沐蘭公司，其每月租金70萬3,789元，係包含系  
20 爭土地及建物之租金。

21 (二) 惟房屋租賃契約書，則漏載系爭土地之地號、系爭土地及  
22 建物之持分、及租金數額之範圍等，此由出租人寶山公司  
23 與承租人沐蘭公司暨該系爭土地及建物之出賣人即原告陳  
24 世錦等三方，於民國111年3月17日所簽訂之聲明書並經臺  
25 灣臺北地方法院公證處以111北院認字第018號予以認證在  
26 案，有該聲明書及房屋租賃契約書可稽。

27 (三) 按凡機關或公務員，按其職務依照法定方式所製作之文  
28 書，謂之公文書，又民事訴訟法第355條第1項公文書推定  
29 為真正之規定（最高法院97年度臺上字第426判決參  
30 照）。查上開聲明書，係經法院公證人依法製作，揆諸前  
31 揭最高法院判決意旨，應有證據能力甚明。

01 三、被告認定原告申報租金之金額較當地一般租金為低，參照當  
02 地一般租金標準，核徵租賃所得，顯然違反行政程序法第8  
03 條行政行為之誠信原則、第10條行政裁量之界限之違法：

04 （一）系爭建物僅有主體建築工程，有土地共有權人與訴外人泰  
05 業營造股份有限公司於民國95年12月10日訂立之工程合約  
06 書一、工程名稱：沐蘭精品旅館新建工程（主體建築工  
07 程）；三、工程總價二億五千萬元，即地主出資二億五千  
08 萬元，新建主體工程，亦有該工程合約書可稽，是沐蘭公  
09 司所承租系爭房屋，僅有結構工程、即俗稱「屋殼」部  
10 分，又沐蘭公司負責人林錫銘亦與共有權人於民國95年間  
11 訂房屋租賃草約書第貳條約定將來訂立本約之租期為十五  
12 年，自取得房屋使用執照後五個月起算，第柒條，於簽約  
13 日交付三千萬元之履約保證金，第壹拾壹條，建造費用由  
14 地主出資貳億五千萬元（含本土建及水電工程部分），爾  
15 後房屋興建完成，對於出資之建造費用雙方協議如有不足  
16 或結餘不互相找補，第壹拾參條約定雙方於使用執照核發  
17 日起十五日內另簽訂房租契約，有該房屋租賃草約書可  
18 稽，隨即房屋興建完成取得使用執照，沐蘭公司於民國98  
19 年6月8日分別與原告等簽訂房屋租賃契約書，租期均為十  
20 五年，亦有各該房屋租賃契約書可稽。

21 （二）綜上，足見系爭土地共有人與沐蘭公司長期合作，約定由  
22 系爭共有人出資興建旅館之結構工程，即俗稱「屋殼」部  
23 分，完工後出租予沐蘭公司一「而室內之裝潢、隔間、衛  
24 浴設備等均由沐蘭公司自行負擔，且租賃契約一簽就是15  
25 年，減少自覓承租人及簽約之繁瑣，亦可避免經濟不景  
26 氣，租屋中斷，沒有租金收入之風險，此種租賃公司契  
27 約，自屬特殊情況，其租金自應較當地一般租金為低，其  
28 理至明。自不能與當地一般租金行情相比，惟被告卻謂申  
29 報租金低於一般行情，自有違上開法條規定。

30 （三）被告所辯所得稅法第14條第1項第5類第5款規定，乃立法  
31 者基於租稅公平原則，以法律之明文為綜合所得稅收付實

01 現原則之例外規定，以免租賃雙方藉故壓低申報租賃所得，  
02 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  
03 徵機關即得按照當地一般租金調整計算租賃收入，並不以  
04 出租人實際上有該等租金收入為必要，及所謂當地一般租金，由財政部各地區國稅局訂定，送財政部備查……，再  
05 以該街路地段榮景情形訂定一般租金標準，財政部103年3  
06 月20日台財稅字第10304005400號函准予備查之102年度房屋及土地之「一般租金標準」，即屬有據，亦違背首揭法  
07 條規定。  
08  
09  
10

11 四、寶山公司取得原告轉讓之系爭土地及建物38.389%後，亦與  
12 沐蘭公司訂立租賃契約，且沐蘭公司依約給付寶山公司租金，寶山公司亦依法申報自沐蘭公司收取之租賃所得申報並  
13 繳相關稅捐，然被告就同一之租賃標的即系爭建物及系爭土地各38.389%應有部分之租賃收入，先後認定歸屬於不同納  
14 稅義務人即原告、寶山公司之租賃所得、據以分別課徵所得稅，造成重複課稅。  
15  
16  
17

18 五、原告收取沐蘭公司之租金依臺灣臺北地方法院108年度重訴  
19 字第764號判決，應給付陳壽美等6人679,128元；又依臺灣  
20 臺北地方法院108年度重訴字第1214號判決，原告與寶山公  
21 司不真正連帶應給付陳壽美等6人3,985,840元，亦應自原告  
22 租賃所得扣除之。  
23

24 六、並聲明：

25 （一）請求判決撤銷原處分關於核增沐蘭公司交付租賃所得527  
26 萬7,639元部分及訴願決定。

27 （二）訴訟費用由被告負擔。

28 肆、被告則以：

29 一、原告與案外人張偉森、呂柏松及呂柏宗（以下簡稱工程權利  
30 共有人），於95年12月10日共同與泰業營造股份有限公司簽  
31 訂工程承攬合約，於系爭土地興建旅館，工程名稱為沐蘭精品旅館新建工程，並約定渠等持有之工程權利比例分別為總

01 工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12，嗣後系爭工程於97年12  
02 月15日完工，原告與其他工程權利共有人，於98年1月23日  
03 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  
04 1次所有權登記，原告就系爭房屋登記之應有部分持分比例  
05 為66.558%。雖原告主張其於97年1月25日與寶山公司簽訂工  
06 程權利轉讓合約，約定上開工程權利38.389%由寶山公司承  
07 接，惟當事人間並未辦理上開登記，故原告就系爭房屋之應  
08 有部分仍為66.558%之事實，有系爭房屋土地建物查詢資料  
09 可稽。原告與沐蘭公司於98年6月8日簽訂之房屋租賃契約第  
10 1條載明租賃標的物為原告所有系爭房屋應有部分，同時敘  
11 明第2條之租金133,716元僅包含建物租金，而系爭房屋自98  
12 年1月23日辦理所有權第1次登記，原告權利範圍即登記為6  
13 6.558%，原告係以系爭房屋所有權66.558%之持分（應有部  
14 分）出租與沐蘭公司，合於租賃契約之約定，也與系爭建物  
15 登記資料所示相符，則原核定原告106年度租賃所得係以系  
16 爭建物所有權66.558%之持分（應有部分）出租與沐蘭公  
17 司，即屬有據。

18 二、原告就其主張97年1月25日將其就系爭房屋新建工程權利66.  
19 558%，讓與其中38.389%與寶山公司，寶山公司並與沐蘭公  
20 司另訂租賃契約，其僅保有系爭房屋應有部分28.169%乙  
21 節，固提出其與寶山公司簽訂之工程權利轉讓合約、土地買  
22 賣契約書、買賣契約書、寶山公司與沐蘭公司簽訂之房屋租  
23 賃契約書等文件資為佐證，惟查前開工程權利轉讓合約，原  
24 告轉讓系爭房屋新建工程權利之比例為38.389%，按總工程  
25 價款（250,000,000元）計算，原告轉讓上開比例權利價值  
26 為95,972,500元，卻僅約定寶山公司就未付工程款72,136,4  
27 96元負給付責任，對於原告在轉讓權利前已付工程款23,83  
28 6,004元則未約定寶山公司應對原告為給付；復依系爭買賣  
29 契約書記載，原告出售系爭土地及系爭房屋（持分均為38.3  
30 89%）總價款為573,000,000元，其中簽約備證款72,136,496  
31 元，是由工程款支付，所餘款項為完稅款及尾款，雙方約定

01 於寶山公司付清尾款時始現場點交（該買賣契約書第4條明  
02 定），然因土地建物遭假扣押，無法辦理所有權登記，原告  
03 同意先行點交與寶山公司使用，寶山公司同時拋棄對原告延  
04 遲給付之違約金請求權（該買賣契約書第12條明定）。換言  
05 之，原告僅獲取簽約備證款72,136,496元（僅占總價款12.5  
06 89%），即將高達573,000,000元價值之其所有系爭土地及系  
07 爭房屋持分38.389%出讓並點交寶山公司使用；寶山公司因  
08 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  
09 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  
10 月1日至113年6月30日計180個月、每月703,789元，合計12  
11 6,682,020元租金），凡此均與常情事理不合，是原告主  
12 張，核不可採。另原告相同案情98至102、104年度綜合所得  
13 稅行政救濟案件，業經最高行政法院106年度判字第562號、  
14 108年度判字第244號、108年度判字第527號、109年度判字  
15 第202號及109年度判字第173號判決，均維持原核定在案，  
16 併予陳明。

17 三、原告主張寶山公司就該租金收入已有申報相關稅捐，查原告  
18 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  
19 言，原告個人應就該租金收入計算租賃所得，所申報者係綜  
20 合所得稅，核與寶山公司是否有就租賃收入申報相關稅捐，  
21 乃屬二事，自無所謂對原告造成重複課稅之情。即寶山公司  
22 自行申報相關稅捐之資料，與原告無涉，並無違反禁止重複  
23 課稅原則，原告主張，核不足採。

24 四、另原告主張沐蘭公司承租系爭房屋不能與當地一般租金行情  
25 相比，原告無申報租金過低之情形乙節，原告就系爭房屋確  
26 有出租予沐蘭公司使用之事實並不爭執，依首揭所得稅法第  
27 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  
28 低，稽徵機關即得參照當地一般租金調整計算租賃收入。查  
29 系爭房屋所處地段之一般租金標準，被告已依規定訂定106  
30 年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，報請財政部以10  
31 7年1月16日台財稅字第10604684650號函准予備查。並依實

01 地調查臺北市非住家用租金狀況編訂之「106年度非住家用  
02 （含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標  
03 準表」，再參照地方稅務局所提供營業人設籍地址之房屋稅  
04 營業用及非住家用面積計算，並依106年度租金標準折減辦  
05 法，對大面積房屋折減其每坪租金，核定原告系爭房屋106  
06 年度標準租金收入計10,863,608元。然而原告106年度綜合  
07 所得稅結算申報，僅申報系爭房屋租賃收入1,604,592元，  
08 顯較系爭房屋標準租金10,863,608元為低。另本件經實地調  
09 查系爭房屋鄰近租金情形，106年度平均每坪每月1,993元，  
10 較本件設算租金每坪每月921元為高，依首揭規定，原核定  
11 增列原告106年度租賃所得5,277,639元〔（10,863,608元－  
12 1,604,592元）×（1－43%）〕，即屬有據。又本件經實地調  
13 查系爭房屋鄰近租金情形，均是出租供作營業使用，與原告  
14 出租系爭房屋供沐蘭公司營業使用，二者情形並無不同，且  
15 何以出租作為旅館使用之租金會較出租作為其他商業使用之  
16 租金為低，亦未見原告提出其所稱行業特性致租金迥異之相  
17 關證據證明，原告主張，尚難採據。

18 五、至原告主張依判決應給付陳壽美等6人之款項應自原告租賃  
19 所得扣除乙節，查該判決非確定判決，尚難予援引，併予陳  
20 明。

21 六、並聲明：

22 （一）駁回原告之訴。

23 （二）訴訟費用由原告負擔。

24 伍、兩造不爭之事實及兩造爭點：如事實概要欄所述之事實，業  
25 據提出原告與沐蘭公司之房屋租賃契約書（見原處分卷第17  
26 1至176頁）、土地建物查詢資料（見原處分卷第62至81  
27 頁）、綜合所得稅結算申報書（見原處分卷第114至119  
28 頁）、綜合所得稅核定通知書（見原處分卷第120至122  
29 頁）、系爭租賃所得標準租金計算明細（見原處分卷第98至  
30 109頁）、鄰近地區房屋租金資料（見原處分卷第91至97  
31 頁）、系爭租賃所得核定計算表（見原處分卷第110頁）、

01 復查決定書（見原處分卷第237至244頁）、財政部110年4月  
02 29日台財法字第11013910450號訴願決定書（見本院卷第245  
03 至256頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正  
04 為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

05 一、被告按原告就系爭房屋應有部分66.558%計算原告向沐蘭公  
06 司收取之租金，有無違誤？

07 二、被告以原告與沐蘭公司約定租金較當地一般租金為低，參照  
08 當地一般租金標準，核增系爭租賃所得，於法有無違誤？

09 陸、本院之判斷：

10 一、本件應適用之法條與法理：

11 （一）所得稅法第2條第1項：「凡有中華民國來源所得之個人，  
12 應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得  
13 稅。」

14 （二）所得稅法第8條第5款：「本法稱中華民國來源所得，係指  
15 左列各項所得：……□在中華民國境內之財產因租賃而取  
16 得之租金。」

17 （三）所得稅法第14條第1項第5類第1款、第5款：「個人之綜合  
18 所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第5  
19 類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，  
20 財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、  
21 秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所  
22 得：□財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收  
23 入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得  
24 額。……□財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金  
25 為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收  
26 入。」

27 （四）所得稅法施行細則第16條第3項：「本法第14條第1項第5  
28 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  
29 局訂定，送財政部備查。」

30 （五）財政部107年1月16日函核備之106年度房屋及土地之當地  
31 一般租金標準：「□房屋（含土地）之當地一般租金標準

01 (一)臺北市部分：1.住家用……2.非住家用：依實地調查租  
02 金狀況編訂『106年度非住家用房屋當地一般租金標準  
03 表』，並考量特定情形予以核定。……」財政部106年12  
04 月29日台財稅字第10604690030號令核定之106年度財產租  
05 賃必要損耗及費用標準：「□固定資產：必要損耗及費用  
06 減除43%；……」

07 (六)被告106年度租金標準折減辦法：「壹、使用別為非純住  
08 家用之出租房屋有下列情形者，得依個別標準調整租金收  
09 入：……五、大面積房屋依非純住家用坪數大小之不同分  
10 別按租金標準9折、7折……等計算。」

11 (七)財政部賦稅署77年11月9日台稅一發第770665851號函釋：  
12 「綜合所得稅租賃所得設算核定案件，納稅義務人如有異  
13 議時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作為核課之依  
14 據，即將設算租金與鄰近租金比較，高時改課，低時維持  
15 原核定。」

16 二、原告持有系爭房屋及系爭土地持分異動情形如下：

17 (一)經查，原告106年度綜合所得稅結算申報所列報之系爭租  
18 賃所得914,617元，係沐蘭公司以每月租金133,716元向原  
19 告承租其所有坐落臺北市○○區○○○道○段458、460、  
20 462、466、468號、○○路303、305號及○○○路309號建  
21 物8筆（下稱系爭房屋）應有部分，原告106年度取得租金  
22 收入計1,604,592元（133,716元×12個月）依財政部核定  
23 租賃費用標準43%列報必要成本費用【1,604,592元×（1－  
24 43%）＝914,617元】，有原告申報書（見原處分卷第118  
25 頁）及原告與沐蘭公司房屋租賃契約書（同前卷第176  
26 頁）可參。

27 (二)又依系爭房屋及其坐落基地臺北市○○區○○段00號、35  
28 -2號2筆土地（下稱系爭土地）之土地建物查詢資料所  
29 示，於查詢日期106年4月12日時（按：106年為本件課稅  
30 年度），原告持有系爭房屋66.558%所有權（登記原因：  
31 第1次登記、登記日期：98年1月23日、權利範圍100000分

之66558；見原處分卷第64-81頁）及持有系爭土地38.389%所有權（登記原因：領回抵價地、登記日期：86年11月10日、權利範圍100000分之38389；見原處分卷第62-63頁）。嗣原告依據臺灣高等法院106年度重上更一字第19號民事判決（業經最高法院108年度台上字第64號民事裁定駁回兩造之上訴而告確定，下稱另案民事案件）判命其應移轉系爭房屋所有權應有部分予另案民事案件原告陳壽美等6人，而於108年5月31日時，將系爭建物持分共計28.169%移轉登記予陳壽美等6人（分別為陳壽美4.08%、陳美華4.731%、陳世鎮5.274%、陳世上5.274%、陳麗美4.08%、陳美珠4.73%）；又，原告分別於107年8月15日及108年9月19日以買賣為原因移轉登記系爭建物及系爭土地應有部分合計29.644%（即權利範圍300000分之88932）予英屬維京群島商寶山開發股份有限公司台灣分公司（下稱寶山公司）等情，有臺北地方法院108年度重訴字第764號、108年度重訴字第1214號民事判決所載內容（參本院卷第23頁之108年度重訴字第764號民事判決書第4頁及本院卷第49、55頁之108年度重訴字第1214號民事判決書第8、11頁）及系爭房地異動索引（本院卷第301-319頁及第321-354頁）可稽。由於上述異動原因，原告就系爭房屋之現有持分為8.745%（即原登記持分66.558%—判決移轉予陳壽美等6人持分計28.169%—買賣移轉予寶山公司持分29.644%），核與查詢日期110年6月15日系爭房屋謄本登載原告所有權權利範圍為100000分之8745相符（參本院卷135-151頁）；而原告就系爭土地之現有持分為8.745%（即原登記持分38.389%—買賣移轉予寶山公司持分29.644%），亦與查詢日期110年6月15日系爭土地謄本登載原告所有權權利範圍為100000分之8745相符（參本院卷153-154頁）。

（三）此外，訴外人張偉森於107年9月28日移轉系爭房屋應有部分5.573%（即權利範圍300000分之16721）及系爭土地應有部分4.970%（35地號移轉權利範圍600000分之29818）

01 及4.819%（35-2地號移轉權利範圍600000分之28912）予  
02 寶山公司。因此，寶山公司就系爭房屋之現有持分為35.2  
03 18%（即原告移轉持分29.644%+張偉森移轉持分5.574%，  
04 參本院卷第155-169頁之查詢日期110年6月15日建物謄本  
05 登載寶山公司所有權權利範圍為300000分之105653）、就  
06 系爭土地之現有持分則分別為34.614%（即原告移轉持分2  
07 9.644%+張偉森移轉持分4.970%，參本院卷第172頁之查  
08 詢日期110年6月15日金泰段35地號土地謄本登載寶山公司  
09 所有權權利範圍為600000分之207682）及34.463%（即原  
10 告移轉持分29.644%+張偉森移轉持分4.819%，參本院卷  
11 第171頁之查詢日期110年6月15日金泰段35-2地號土地謄  
12 本登載寶山公司所有權權利範圍為600000分之206776），  
13 附此敘明。

14 三、被告以原告就系爭房屋應有部分（持分66.558%）計算原告  
15 向沐蘭公司收取之租金並無違誤，說明如下：

16 （一）按稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責  
17 任，惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活  
18 動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已  
19 提出相當事證，客觀上已足能證明當事人構成課稅要件事  
20 實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存  
21 在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以  
22 動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法  
23 課稅之目的。查依民法第765條規定：「所有人，於法令  
24 限制之範圍內，得自由使用、收益、處分其所有物，並排  
25 除他人之干涉。」故就所有物之使用、收益、處分所生之  
26 利益，應歸屬所有權人。稅捐稽徵機關即可將所有物之租  
27 賃所得以該所有物之所有權人為課徵對象之初步認定，如  
28 該所有權人主張該租賃所得非屬其所有者，因該事實屬於  
29 其管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行  
30 為，應由其就該事實為合理之說明及舉證，以動搖上開所  
31 有物之租賃所得歸屬所有權人之初步認定。如該租賃物所

01 有人主張該租賃所得非屬其所有之事實，無法為合理之說  
02 明及舉證，稅捐稽徵機關將租賃所得歸屬所有權人之終局  
03 認定，即無不合（最高行政法院109年度上字第213號判決  
04 意旨參照）。

05 （二）經查，原告與工程權利共有人，於95年12月10日共同與泰  
06 業營造股份有限公司簽訂工程承攬合約，於系爭土地上興  
07 建工程名稱為沐蘭精品旅館新建工程，並約定原告持有之  
08 工程權利比例為總工程權利之4/6（見原處分卷第82-90  
09 頁）。系爭工程於97年12月15日完工，原告與其他工程權  
10 利共有人，於98年1月23日按個別對系爭工程所持有之工  
11 程權利比例，辦理系爭房屋第1次所有權登記。嗣原告就  
12 其系爭房屋之應有部分於98年6月8日與沐蘭公司簽訂建物  
13 租賃契約，租賃期間自98年7月1日起至113年6月30日止，  
14 租約第1條已載明租賃標的物為原告所有之系爭房屋之應  
15 有部分（原處分卷第171-177頁）。而系爭房屋自98年1月  
16 23日辦理所有權第1次登記，原告權利範圍即登記為10000  
17 0分之66558（66.558%），迄至106年4月12日並未改變  
18 （原處分卷第64-81頁），是被告因認系爭房屋之使用、  
19 收益、處分所生之利益應歸屬所有權人，而以原告就系爭  
20 房屋所有持分66.558%計算其向沐蘭公司收取之租金所  
21 得，即屬有據。

22 （三）原告雖主張陳壽美等6人就系爭房屋所有權移轉登記及出  
23 租系爭房屋之租金等，對渠及寶山公司先後提起民事訴  
24 訟，經另案民事案件確定判決、臺灣高等法院109年度上  
25 字第1265號民事確定判決及臺北地方法院108年度重訴字  
26 第1214號民事判決命本件原告及寶山公司依陳壽美等6人  
27 就系爭房屋所有權比例交付渠等所收取之租金，應自原告  
28 租賃所得扣除（見本院卷第15頁及第411-412頁之原告書  
29 狀內容）云云。惟依納稅者權利保護法第7條第2項、稅捐  
30 稽徵法第12條之1第2項所宣示我國稅法解釋採經濟觀察  
31 法，即可認知，私法上縱使無效之法律行為，如亦有發生

01 經濟上之效果，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事  
02 實時，仍應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之  
03 歸屬與享有為依據。經查，關於上揭民事判決命原告及寶  
04 山公司應交付之租金，是否業經原告等給付乙節，原告於  
05 本院111年6月30日審理程序答稱：「還沒有還，因為現在  
06 還有一個案子沒有結。」（見本院卷第465頁之筆錄）等  
07 語，則原告及寶山公司受領陳壽美等6人就系爭房屋所有  
08 權持分計28.169%部分所收取之租金，縱事後因民事判決  
09 命渠等給付，然因原告等迄今並未將該等租金予以返還，  
10 致使該經濟上效果仍維持存在，基於實質課稅原則，該經  
11 濟上效果所發生之稅捐債務自不受影響（最高行政法院10  
12 9年度判字第231號判決及107年度判字第106號判決參  
13 照）。因此，原告此部分主張，並無可採。

14 （四）原告又主張早於97年1月25日工程權利轉讓合約與土地買  
15 賣契約及98年5月31日買賣契約將登記其所有之系爭房屋3  
16 8.389%持分及系爭土地全部持分賣予寶山公司，並點交該  
17 公司使用收益，其系爭房屋僅剩28.169%、已無系爭土地  
18 持分，僅因假扣押登記無法辦理共有權移轉登記，每月收  
19 取租金133,716元申報租賃所得914,617元並無短報，且寶  
20 山公司亦申報自沐蘭公司收取之租賃所得並繳稅，被告就  
21 系爭房屋及系爭土地各38.389%之租賃收入認定原告及寶  
22 山公司之租賃所得，造成重複課稅（見本院卷第13頁之起  
23 訴狀內容）云云。惟查：

- 24 1、稽之97年1月25日工程權利轉讓合約（見原處分卷第210-2  
25 12頁），原告將其持有總工程比例38.389%、總工程價款  
26 為250,000,000元，即價值計95,972,500元之工程權利轉  
27 讓予寶山公司，惟雙方僅約定寶山公司就未付工程款72,1  
28 36,496元負給付責任，對於原告在轉讓權利前已付工程款  
29 23,836,004元則未約定寶山公司應對原告為給付（參第7  
30 條及第8條），核與常情事理不合。又，依98年5月31日買  
31 賣契約書記載（原處分卷第178-182頁），原告出售系爭

01 土地及系爭房屋持分38.389%總價款為573,000,000元，其  
02 中簽約備證款72,136,496元，是由工程款支付，所餘款項  
03 為完稅款157,063,504元及尾款343,800,000元，雙方約定  
04 於寶山公司付清尾款時始現場點交（第4條），然因買賣  
05 標的中土地假扣押在案，無法辦理所有權登記，原告同意  
06 先行點交予寶山公司使用，寶山公司同時拋棄對原告延遲  
07 給付之違約金請求權（第12條），換言之，原告僅獲取簽  
08 約備證款72,136,496元（總價款12.5%），即將高達573,0  
09 00,000元價值之其所有系爭土地及系爭房屋持分38.389%  
10 出讓並點交寶山公司使用，致寶山公司得以僅支付72,13  
11 6,496元的情形下，由該公司出租沐蘭公司並預計收取98  
12 年7月1日至113年6月30日計180個月，每月703,789元（見  
13 原處分卷第169頁之寶山公司租約），合計126,682,020元  
14 之租金，亦明顯違背交易常態。

15 2、再者，審諸寶山公司與沐蘭公司簽訂之房屋租賃契約書及  
16 原告與沐蘭公司簽訂之房屋租賃契約書（分別見原處分卷  
17 第164-170頁及第171-176頁），二者均僅記載租賃標的物  
18 分別為寶山公司、原告所有系爭房屋「應有部分」，且契  
19 約所載租金數額均僅包含建物租金（第1條第1點及第2  
20 點），寶山公司每月取得之租金為703,789元、原告每月  
21 取得之租金為133,716元（第2條第1點）。然依原告主張，  
22 以原告應有部分28.169%（即原告登記持分66.558%減  
23 除原告主張已出售持分38.389%）、寶山公司應有部分38.  
24 389%計算，並按原告出租應有部分28.169%、收取租金13  
25 3,716元相同比例設算，寶山公司出租應有部分38.389%，  
26 得收取之租金應為182,230元（計算式： $133,716 \text{元} \div 28.169\% \times 38.389\% = 182,230 \text{元}$ ），與租賃契約所記載寶山公司  
27 每月得收取租金703,789元，顯不相當，則原告主張前開  
28 交易〔即出售系爭房屋其中應有部分38.389%及系爭土地  
29 應有部分全部（38.389%）〕之真實性、可信度及合理性，  
30 均有未合。雖然，原告主張寶山公司所出租者包含系  
31

01 爭土地及系爭房屋，租賃契約漏載系爭土地之地號、系爭  
02 土地及建物之持分及租金數額之範圍，並提出經公證之原  
03 告、寶山公司及沐蘭公司等3方於111年3月17日出具之聲  
04 明書為證（參本院卷第457-468頁之辯論意旨二狀）。惟  
05 查，沐蘭公司於臺北地方法院108年度重訴字第1214號民  
06 事案件審理中針對租金所含範圍之查調函詢：「一、沐蘭  
07 公司自98年6月8日起承租系爭建物，系爭建物用作經營沐  
08 蘭精品旅館使用，是否分別與……寶山公司訂定租賃契約  
09 並支付租金？以上租賃契約第1條雖約定沐蘭公司承租系  
10 爭建物作為承租範圍，但沐蘭公司支付租金之對價是否包  
11 含系爭建物坐落基地之應有部分權利？」於109年10月12  
12 日函覆：「一、函覆第一點說明：本公司自98年7月1日起  
13 承租系爭建物作為經營旅館使用，並分別於該房地所有權  
14 人……寶山公司等人簽訂房屋、土地租賃契約書並支付合  
15 約所簽訂之房地租金。……三、函覆第三至第六點說明：  
16 本公司與各所有權人係各自獨立簽訂租賃契約書，並依契  
17 約書第一條第一項所指範圍，支付該合約所有租金。」  
18 （見本院卷第51-53、59頁之判決書理由第貳、五、（一）3.  
19 及7.點參照）亦即，沐蘭公司關於法院就「98年6月8日租  
20 賃契約第1條所載承租範圍是否包含系爭建物坐落基地之  
21 應有部分」之疑義，業已明確答覆，其與寶山公司98年6  
22 月8日簽訂租約之租賃範圍並無包括坐落土地應有部分。  
23 上開聲明書所載內容核與沐蘭公司對法院之說明，顯不相  
24 符，則原告所提於111年3月17日始作成之聲明書，尚難採  
25 信。

- 26 3、至原告主張其早於97年1月25日及98年5月31日出售系爭建  
27 物持分38.389%及系爭土地全部持分，因被假扣押無法辦  
28 理移轉登記，經買賣雙方協議，於107年7月16日及108年6  
29 月28日訂立不動產買賣契約，付清買賣總價後已陸續將系  
30 爭房地共有權移轉登記予寶山公司，迄108年9月19日止，  
31 原告僅剩系爭建房地持分8.745%，其申報106年度租賃所

得914,617元，並無短報（見本院卷第106-107、295-296頁之補充理由狀內容）云云。惟查，原告提出之107年7月16日及108年6月28日不動產買賣契約書所載原告出售系爭土地及系爭房屋之權利範圍分別為16.144%及13.5%，二者合計29.644%，買賣總價款則分別為410,000,000元及360,000,000元，二者合計770,000,000元（見本院卷第111-133頁之原證3至原證6），並非原告97年1月25日讓與工程權利之比例38.389%，或是98年5月31日簽訂買賣契約出售系爭房地之權利範圍38.389%、總價款573,000,000元。換言之，原告107、108年間出售系爭房地之交易範圍及交易價格等與其97、98年間所約定出售者均有不同，顯難將原告與寶山公司於107、108年間進行並成立之交易，與原告所稱其早於97、98年間已將系爭房地出售乙節等同視之。準此，原告所提系爭土地及建物登記謄本暨異動索引查詢資料（見本院卷第155-172頁之原證9、原證10及第301-354頁之原證14），其上寶山公司以「買賣」為原因而於107年8月及108年9月間陸續取得系爭房地應有部分所有權之移轉登記紀錄，僅得證明寶山公司直至107年8月15日始成為系爭房地之共有人，尚難採據為有利原告之認定，對於前揭原告於106年度就系爭土地持分38.389%及系爭房屋持分66.558%有收取租金權利之事實認定不生影響。

4、另原告質疑被告向寶山公司課徵營利事業所得稅部分，查原告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，原告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利事業所得稅，乃屬二事，自無所謂造成重複課稅之情。

四、被告以原告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，核增租賃所得歸課原告當年度綜合所得稅，於法無違：

01 (一) 上引所得稅法第14條第1項第5類第5款規定，乃立法者基  
02 於租稅公平原則，以法律之明文為綜合所得稅收付實現原  
03 則之例外規定；故只要當事人約定之租金顯較當地一般租  
04 金為低者，稽徵機關即得按照當地一般租金調整計算租賃  
05 收入，並不以出租人實際上有該等租金收入為必要，故就  
06 此以法律明文規定。又所得稅法施行細則第16條第3項規  
07 定乃鑒於當地一般租金標準之訂定，係以當地繁榮之程  
08 度，可為房屋帶來經濟效益為參酌之要件，該租金標準係  
09 經當地區國稅局研商，獲致之結論，以街路地段訂定一般  
10 租金標準為依據，再以該街路地段榮景情形訂定一般租金  
11 標準（最高行政法院109年度上字第213號判決意旨參  
12 照）。

13 (二) 經查，系爭房屋（含土地）所處路段（臺北市○○區○○  
14 ○道、○○○路、○○路）之一般租金標準，被告已依規  
15 定訂定106年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，並  
16 報請財政部以107年1月16日台財稅字第10604684650號函  
17 准予備查，上開路段每坪每月租金為1,440元及1,152元  
18 （見原處分卷第57-61頁）。被告參照地方稅務局所提供  
19 營業人設籍地址之房屋稅營業用及非住家用面積計算，依  
20 106年度租金標準折減辦法，對大面積房屋折減其每坪租  
21 金，並按該辦法速算表公式，據以計算系爭房屋（含土  
22 地）8筆之106年度標準租金共27,823,156元（分別為1,76  
23 4,564元、12,169,393元、4,100,683元、2,023,039元、  
24 4,975,816元、445,700元、444,207元、1,899,754元，見  
25 原處分卷第98-109頁）；再依106年度房屋及土地之「當  
26 地一般租金標準」，土地之當地一般租金標準是依土地申  
27 報地價（申報地價為公告地價之80%）之5%計算，故系爭  
28 土地部分106年度標準租金為27,175,006元【（2,938.12  
29 平方公尺+2,969.49平方公尺）×申報地價（115,000元×8  
30 0%）×5%】，則系爭房屋106年度標準租金為648,150元（2  
31 7,823,156元－27,175,006元），計算原告持有系爭房屋

01 應有部分66.558%及系爭土地應有部分38.389%之106年度  
02 標準租金共計10,863,608元（648,150元×66.558%+10,43  
03 2,213元×38.389%）。惟原告與沐蘭公司約定每月租金數  
04 額僅133,716元，106年度列報租賃收入為1,604,592元，  
05 顯較原告持有系爭房屋及系爭土地應有部分之標準租金1  
06 0,863,608元為低。再者，被告經實地調查鄰近租金情  
07 形，以承租人實際申報租賃所得各類所得扣繳暨免扣繳憑  
08 單計算，查得系爭房屋（含土地）鄰近房屋106年度每坪  
09 每月租金約介於1,500元至3,500元之間（被告共調查6筆  
10 房屋，其中僅1房屋每坪每月租金為986元，其餘5筆房屋  
11 租金均在上開區間，見原處分卷第91-97頁），亦較系爭  
12 房屋（含土地）同年度平均每坪每月租金標準668元為高  
13 【即系爭房屋（含土地）8筆之106年度標準租金合計數2  
14 7,823,156元÷系爭建物8筆總面積3,468.07坪÷12個月，被  
15 告計算資料見原處分卷第109頁下方】。從而，被告依前  
16 揭規定按當地一般租金標準，核增原告租賃所得，並無違  
17 誤。

18 （三）原告雖主張系爭土地共有人與沐蘭公司約定由土地共有人  
19 興建旅館之結構工程出租予沐蘭公司，室內之裝潢、隔  
20 間、衛浴設備等由沐蘭公司自行負擔，且租約長達15年，  
21 此種租賃公司契約屬特殊狀況，其租金自應較當地一般租  
22 金為低（見本院卷第13頁之起訴狀內容或第107-108、297  
23 -299頁之補充理由狀內容）云云。惟關於系爭租金之認  
24 定，所得稅法第14條第1項第5類第5款規定立法本旨為基  
25 於核實課稅原則，防免租賃雙方藉故壓低申報租賃所得，  
26 用以逃避所得稅而設，此乃屬個人綜合所得稅收付實現制  
27 之例外，故如符合上開規定之構成要件事實，稽徵機關即  
28 得以設算方式來認定租賃收入，當事人約定之租金，縱使  
29 顯低於一般租金標準屬實，稽徵機關仍得將出租人之租金  
30 收入調整至一般租金標準，無須證明租金收入數額是否確  
31 如調整數額（最高行政法院109年度上字第213號判決意旨

參照）。況且，被告所調查之上述房屋均是出租供作營業使用，與原告出租系爭房地供沐蘭公司營業使用，二者情形並無不同，且出租尚未裝潢、隔間、衛浴設備之房屋何以其租金必定較低，又原告主張出租係屋殼部分等事實，均未見原告提出相關證據證明，其空言主張並未過低，難認可採。

五、綜上所述，原處分（即復查決定）核定調增系爭租賃所得5,277,639元〔（上開計算之標準租金收入10,863,608元－原告申報租金收入1,604,592元）×（1－43%）〕，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 8 月 4 日  
臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊得君

法 官 鄭凱文

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

| 得不委任律師為訴訟<br>代理人之情形 | 所 需 要 件            |
|---------------------|--------------------|
| (一)符合右列情形之一         | 1. 上訴人或其法定代理人具備律師資 |

|                                                                            |                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 者，得不委任律師為訴訟代理人                                                             | <p>格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。</p> <p>2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p>                                                      |
| (二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人                                    | <p>1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p> <p>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。</p> |
| <p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p> |                                                                                                                                                                               |

02 中 華 民 國 111 年 8 月 4 日

03 書記官 李依穎