

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第606號

112年1月19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11013910460號（案號：第11000162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

一、事實概要：

原告民國107年度綜合所得稅結算申報，列報其所有○○市○○區○○○○○段000、000、000、000、000號、○○路000、000號及○○○路000號房屋（以下合稱系爭建物，分別坐落臺北市中山區金泰段35及35-2地號土地，以下簡稱35地號土地、35-2地號土地，並合稱系爭土地）應有部分28.169%出租沐蘭休閒事業股份有限公司（下稱沐蘭公司）的租賃所得新臺幣（下同）91萬4,617元（收入總額160萬4,592元－必要費用、成本68萬9,975元）。經被告初查以原告申報租金較當地一般租金為低，參照當地一般租金標準，核定調增租賃所得568萬7,892元；另依原告申報取自御庭股份有限公司（下稱御庭公司）租賃所得9萬7,714元；未申報取自(一)米羅柚木有限公司租賃所得17萬3,291元；(二)新凱汽車股份有限公司租賃所得2萬8,881元；核增(三)配偶敖芸芝租賃所得共27萬2,750元（21萬5,275元＋5萬7,475元），合併核定原告107年度綜合所得總額1,351萬7,876元，補徵應納稅額183萬7,335元（下稱原處分）。原告不服，申請復查。被告以110

01 年1月19日財北國稅法二字第1100002633號復查決定書，將
02 上開(一)至(三)部分註銷，並註銷原申報取自御庭公司的租賃所
03 得9萬7,714元，共追減租賃所得57萬2,636元（下稱復查決
04 定）。原告就未獲變更的沐蘭公司租賃所得部分不服，提起
05 訴願，經訴願決定駁回後，提起本件行政訴訟。

06 二、原告起訴主張及聲明：

07 (一)被告以原告就系爭建物應有部分66.558%計算原告取自沐蘭
08 公司的租賃所得，顯然違法：

09 1.原告雖就系爭建物登記應有部分66.558%、系爭土地登記應
10 有部分38.389%，然原告早於97年1月25日及98年5月31日就
11 將系爭建物應有部分38.389%及系爭土地應有部分38.389%
12 出售給英屬維京群島商寶山開發股份有限公司臺灣分公司
13 （下稱寶山公司），並點交寶山公司使用，僅因遭假扣押，
14 始無法辦理所有權移轉登記，但買賣契約已經成立。後來假
15 扣押撤銷，因有土地法第73條土地權利變更登記逾期的罰鍰
16 問題，以及土地增值稅增加的問題，經重新協議，於107年7
17 月16日、108年6月28日另訂不動產買賣契約書，買賣總價7
18 億7千萬元已全部付清。原告也於107年8月15日、9月28日、
19 108年9月19日分別將系爭建物及系爭土地所有權移轉登記給
20 寶山公司，迄至108年9月19日，已移轉登記系爭建物應有部
21 分35.218%，依土地法第43條規定，有絕對效力，並溯及買
22 賣當初即97年、98年間生效，足證原告與寶山公司的買賣契
23 約真實。被告主張：原告僅獲取簽約款7,213萬6,496元，即
24 將高達5億7,300萬元價值的系爭建物應有部分38.389%出讓
25 並點交寶山公司使用，與常情事理不合等等，顯有誤會。

26 2.原告經法院判決移轉所有權登記予其他兄弟姊妹前，尚有系
27 爭建物應有部分28.169%（即原應有部分66.558%扣除出售
28 寶山公司38.389%後的餘額）。依原告與沐蘭公司訂立的房
29 屋租賃契約書第2條約定，租金數額每月13萬3,716元，原告
30 依法申報107年度租賃所得91萬4,617元，並無短報。又寶山
31 公司亦與沐蘭公司訂立租賃契約，沐蘭公司依約給付寶山公

01 司系爭土地及系爭建物應有部分38.389%的租金，寶山公司
02 也依法申報收取沐蘭公司的租賃所得。被告一方面以原告就
03 系爭建物應有部分66.558%核增租賃所得，另方面又將原告
04 出售給寶山公司系爭建物應有部分38.389%向寶山公司課徵
05 所得稅，顯然重複課稅，違反處分時稅捐稽徵法第12條之1
06 第2項規定、比例原則，亦有違行政程序法第9條、第10條、
07 納稅者權利保護法第7條第1項、第2項、第11條第1項及第2
08 項規定。

09 (二)系爭建物僅有主體建築工程，有系爭土地共有人與泰業營造
10 股份有限公司（下稱泰業公司）95年12月10日的工程合約書
11 可證。沐蘭公司承租系爭建物，僅有結構工程即俗稱「屋
12 殼」部分，室內的裝潢、隔間、衛浴設備等則由沐蘭公司自
13 行負擔，且租期長達15年，以減少自覓承租人、簽約繁瑣及
14 經濟不景氣，沒有租金收入等風險，此種租賃契約屬特殊情
15 況，其租金自較當地一般租金為低，不能相提並論。被告認
16 定原告申報的租金低於一般市場行情，違反行政程序法第6
17 條至第10條規定。又被告無法依納稅者權利保護法第7條第
18 1、2項規定舉證證明原告有高於申報租金的租賃所得收入，
19 即應按原告申報的租賃所得課稅。被告卻參照當地一般租金
20 標準核增租賃所得568萬7,892元，顯然違法。

21 (三)原告收取沐蘭公司107年租金，依臺灣高等法院109年度上字
22 第1265號民事確定判決計算，原告應給付其他兄弟姊妹67萬
23 9,292元，原告已依法提存。又依臺灣臺北地方法院108年度
24 重訴字第1214號民事判決計算，原告應給付其他兄弟姊妹10
25 7年1月至107年8月14日共7個半月合計223萬3,958元的租
26 金。以上兩筆費用均應自原告107年租賃所得扣除。

27 (四)聲明：訴願決定、復查決定及原處分關於核增沐蘭公司交付
28 租賃所得568萬7,892元部分均撤銷。

29 三、被告答辯及聲明：

30 (一)被告就原告系爭建物107年1月1日至8月14日應有部分66.55
31 8%、107年8月15日至107年12月31日應有部分50.414%計算

原告取自沐蘭公司的租賃所得，並無違誤：

1.原告與張偉森、呂柏松及呂柏宗於95年12月10日與泰業公司簽訂工程承攬合約，在系爭土地上興建沐蘭精品旅館，約定工程權利比例分別為4/6、1/6、1/12及1/12。該工程於97年12月15日完工，並於98年1月23日按工程權利比例辦理系爭建物第1次所有權登記，原告就系爭建物登記應有部分66.558%。原告雖主張其於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%由寶山公司承接等等，惟當事人並無依約辦理系爭建物所有權登記，直至107年8月14日，原告就系爭建物應有部分仍為66.558%，迄至107年8月15日始部分移轉後登記為50.414%。原處分以系爭建物出租期間及應有部分比例核計原告107年度租賃所得，即屬有據。

2.原告雖主張：其於97年1月25日將系爭建物新建工程權利38.389%讓與寶山公司，寶山公司與沐蘭公司另訂租賃契約，原告僅保有系爭建物應有部分28.169%等等，惟原告轉讓系爭建物新建工程權利比例38.389%，按總工程價款2億5,000萬元計算，原告轉讓上開權利比例的價值為9,597萬2,500元，卻僅約定寶山公司就未付工程款7,213萬6,496元負給付責任，對於原告在轉讓權利前已付工程款2,383萬6,004元部分，則未約定寶山公司應對原告給付；又原告出售系爭土地及系爭建物應有部分38.389%的總價款為5億7,300萬元，其中簽約備證款7,213萬6,496元由工程款支付，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現場點交，然因遭假扣押，無法辦理所有權移轉登記，原告同意先行點交給寶山公司使用，寶山公司同時拋棄對原告遲延給付的違約金請求權。換言之，原告僅取得簽約備證款7,213萬6,496元（僅占總價款12.589%），即將高達5億7,300萬元價值的原告所有系爭土地及系爭建物應有部分38.389%出讓並點交給寶山公司使用，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（由寶山公司出租沐蘭公司

01 並預計收取98年7月1日至113年6月30日計180個月、每月70
02 萬3,789元，合計1億2,668萬2,020元租金），與常情事理不
03 合，原告主張並不可採。

04 (二)系爭建物所處地段的一般租金標準，被告已依規定訂定107
05 年度房屋及土地的「當地一般租金標準」，並報請財政部10
06 8年1月23日台財稅字第10704672890號函准予備查；並依實
07 地調查臺北市非住家用租金狀況編訂的「107年度非住家用
08 （含營業或執行業務使用）房屋（含土地）當地一般租金標
09 準表」，再參照地方稅務局提供營業人設籍地址的房屋稅營
10 業用及非住家用面積計算，並依107年度租金標準折減辦
11 法，對大面積房屋折減其每坪租金，據以計算系爭建物標準
12 租金，復依原告107年度出租系爭建物應有部分變更前後期
13 間核計，核定原告系爭建物107年度標準租金收入計1,158萬
14 3,351元。原告107年度綜合所得稅結算申報僅申報系爭建物
15 租賃收入160萬4,592元，顯較系爭建物107年度標準租金1,1
16 58萬3,351元為低。另本件經實地調查系爭建物鄰近出租營
17 業用建物的租金情形，107年度平均每坪每月2,120元，亦較
18 本件設算租金每坪每月1,053元為高，故原處分增列原告107
19 年度租賃所得568萬7,892元〔（1,158萬3,351元－160萬4,5
20 92元）×（1－43%）〕，即屬有據。

21 (三)原告依臺灣高等法院109年度上字第1265號民事確定判決應
22 給付其他兄弟姊妹的費用，是因訴訟衍生的支出，而非系爭
23 建物出租期間及應有部分變化所生，非屬租賃所得的減少，
24 而是為使出租財產能供出租取得收益所支出的必要費用，該
25 費用額較原核定必要耗損及費用減除43%的金額為低，故採
26 財政部核定107年度財產租賃必要耗損及費用標準計算對原
27 告較為有利。又臺灣臺北地方法院108年度重訴字第1214號
28 民事判決尚未確定，原告亦無給付的證明，對原處分調增租
29 賃所得並無影響。

30 (四)聲明：原告之訴駁回。

01 四、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有系爭土地
02 查詢資料、系爭建物查詢資料、異動清冊及異動索引查詢資
03 料（原處分卷第62-127頁）、原告107年度綜合所得稅結算
04 申報書（原處分卷137-144頁）、原處分（原處分卷第248-2
05 51頁）、復查決定（原處分卷第265-274頁）及訴願決定
06 （本院卷第99-111頁）等在卷可證，足以認定為真實。

07 五、爭點：

08 (一)被告依原告就系爭建物107年1月1日至107年8月14日應有部
09 分66.558%、107年8月15日至107年12月31日應有部分50.41
10 4%計算原告取自沐蘭公司的租賃所得，是否有誤？

11 (二)被告核增租賃所得為568萬7,892元，歸課原告107年度綜合
12 所得稅，是否有誤？

13 (三)原告主張107年度租賃所得，應扣除依臺灣高等法院109年度
14 上字第1265號民事判決及臺灣臺北地方法院108年度重訴字
15 第1214號民事判決計算給付的費用，是否有據？

16 六、本院的判斷：

17 (一)應適用的法令：

18 1.所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個
19 人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所
20 得稅。」第8條第5款規定：「本法稱中華民國來源所得，係
21 指左列各項所得：……五、在中華民國境內之財產因租賃而
22 取得之租金。」第14條第1項第5類第1款、第5款規定：「個
23 人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：
24 ……第5類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金
25 所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作
26 權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金
27 所得：一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃
28 收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得
29 額。……五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金
30 為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」
31 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，以法律明文為綜合所得稅收付實現原則的例外規定，以免租賃雙方藉故壓低申報租賃所得，用以逃避所得稅，故只要有符合該規定的構成要件事實，亦即當事人約定的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，不以出租人實際上有該等租金收入為必要。簡言之，在此是以「應有所得」為課稅基礎，而非以「實際所得」為課稅基礎。

2. 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。」財政部108年1月23日台財稅字第10704672890號函准予備查的107年度房屋及土地之當地一般租金標準規定：「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『107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。」（原處分卷第57-61頁）又財政部108年1月24日台財稅字第10704670730號令核定的107年度財產租賃必要損耗及費用標準規定：「一、固定資產：必要損耗及費用減除43%；……。」（原處分卷第54-55頁）又107年度租金標準折減辦法規定：「壹、使用別為非純住家用之出租房屋有下列情形者，得依個別標準調整租金收入：……五、大面積房屋：依非純住家用坪數大小之不同分別按租金標準9折、7折……等計算：(1)級距0，坪數未達30坪，不予折扣，速算表：租金標準 $\times A$ （即出租坪數，下同） $\times$ 月數；(2)級距1，坪數30坪以上未達50坪，折扣數90%，速算表：租金標準 $\times (A \times 90\% + 3)$ $\times$ 月數；(3)級距2，坪數50坪以上未達100坪，折扣數70%，速算表：租金標準 $\times (A \times 70\% + 13)$ $\times$ 月數；(4)級距3，坪數100坪以上未達200坪，折扣數60%，速算表：租金標準 $\times (A \times 60\% + 23)$ $\times$ 月數；(5)級距4，坪數200坪以上未達300坪，折扣數50%，速算表：租金標準 $\times (A \times 50\% + 43)$ $\times$ 月數；(6)級距5，坪數300坪以上，折扣數40%，速算表：租金標準 $\times (A \times 40\% + 73)$ $\times$ 月

數。」（原處分卷第56頁）另財政部賦稅署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。」

3. 納稅者權利保護法第7條第2項、第4項及第5項規定：「……

（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的私經濟活動，其能掌握的資料自然不比當事人，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的經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權的存在；如當事人予以否認，即應就其主張的事實提出證據以動搖法院對該當構成要件事實的認定，以貫徹公平合法課稅之目的。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、處分所生的利益，應歸屬所有權人。稅捐稽徵機關即可將所有物的租賃所得，以該所有物之所有權人為課徵對象的初步認定，如該所有權人主張該租賃所得非其所有，因該事實屬於其管領範圍內的事實，知之最詳，亦最易為舉證行為，應由其就該事實為合理的說明及舉證，以動搖上開所有物之租賃所得歸屬所有權人的初步認定。如該租賃物所有人主張該租賃所得非屬其所有的事實，無法為合理的說明及舉證，稅捐稽徵機關將租賃所得歸屬所有權人的終局認定，即無不合。又納稅者權利保護法第

01 14條第2項及第3項規定：「（第2項）稅捐稽徵機關推計課
02 稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀
03 之程序及適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之
04 方法時，應依最能切近實額之方法為之。」

05 (二)被告依原告就系爭建物107年1月1日至107年8月14日應有部
06 分66.558%、107年8月15日至107年12月31日應有部分50.41
07 4%計算原告取自沐蘭公司的租賃所得，尚無違誤：

08 1.原告與沐蘭公司於98年6月8日簽訂房屋租賃契約書，其第1
09 條載明租賃標的物為原告所有系爭建物應有部分（未約定具
10 體數額），同時敘明第2條約定的租金數額13萬3,716元僅包
11 含系爭建物租金（原處分卷第200頁），而系爭建物自98年1
12 月23日辦理所有權第1次登記，原告權利範圍即為66.55
13 8%，迄至107年8月14日均未改變，於107年8月15日始變更
14 為50.414%，有異動清冊查詢資料可以證明（原處分卷第10
15 8-110頁），被告認定原告107年1月1日至107年8月14日是以
16 系爭建物應有部分66.558%、107年8月15日至107年12月31
17 日是以系爭建物應有部分50.414%出租予沐蘭公司，合於租
18 賃契約約定，並與系爭建物的登記資料相符。

19 2.原告雖主張：其於97年1月25日將系爭建物新建工程權利66.
20 558%，讓與其中38.389%予寶山公司，寶山公司與沐蘭公
21 司另訂租賃契約，其僅保有系爭建物應有部分28.169%等
22 等。然而，依原告與寶山公司97年1月25日簽訂的工程權利
23 轉讓合約書（原處分卷第236-238頁）第3點記載，系爭建物
24 總工程價款為2億5,000萬元，原告轉讓系爭建物新建工程權
25 利的比例為38.389%，轉讓的權利價值達9,597萬2,500元
26 （2億5,000萬元×38.389%），該合約書第7點卻僅約定寶山
27 公司同意就原告未付的工程款7,213萬6,496元負給付責任，
28 對於原告在轉讓權利前已付的工程款2,383萬6,004元，則未
29 約定寶山公司應對原告為給付，已乏經濟上的合理性。又依
30 原告與寶山公司98年5月31日簽訂的買賣契約書（原處分卷
31 第202-206頁）第1條至第4條約定，原告出售系爭土地及系

01 爭建物（應有部分均為38.389%）總價款為5億7,300萬元，
02 其中簽約備證款7,213萬6,496元由工程款支付，所餘完稅款
03 1億5,706萬3,504元及尾款3億4,380萬元，雙方約定於寶山
04 公司付清尾款時始現場點交，但又於買賣契約書第12條約定
05 因土地遭假扣押，無法辦理所有權移轉登記，原告同意先行
06 點交給寶山公司使用，寶山公司同時拋棄對原告延遲給付的
07 違約金請求權。換言之，原告僅獲取簽約備證款7,213萬6,4
08 96元（僅占總價款12.5%），即將高達5億7,300萬元價值的
09 系爭土地及系爭房屋應有部分38.389%出讓並點交寶山公司
10 使用。寶山公司因此得與沐蘭公司於98年6月8日簽訂房屋租
11 賃契約書（本院卷第245-255頁），將系爭建物出租給沐蘭
12 公司，並預計收取98年7月1日至113年6月30日計180個月，
13 每月70萬3,789元，合計1億2,668萬2,020元的租金，享有買
14 賣交易完全履行結果的全部利益，亦與常情事理不合。再
15 者，比較寶山公司與沐蘭公司簽訂的房屋租賃契約書及原告
16 與沐蘭公司簽訂的房屋租賃契約書，寶山公司每月取得建物
17 租金70萬3,789元（本院卷第245頁），原告每月取得建物租
18 金13萬3,716元（原處分卷第200頁）。雖然兩份契約均僅記
19 載租賃標的物分別為寶山公司、原告所有的系爭建物「應有
20 部分」，而未載明「應有部分」的確實比例，惟若依原告主
21 張，以原告應有部分28.169%、寶山公司應有部分38.389%
22 計算，並按原告出租應有部分28.169%，租金13萬3,716元
23 的比例設算，寶山公司出租應有部分38.389%所得收取的租
24 金應為18萬2,230元（ $13萬3,716元 \div 28.169 \times 38.389 = 182,230$ 元），與前述租賃契約記載寶山公司每月收取租金70萬3,7
25 89元相比，兩者顯不相當，也有違常情，難以盡信。原告雖
26 稱：寶山公司向沐蘭公司收取每月租金70萬3,789元，係包
27 含系爭土地及系爭建物的租金，因寶山公司與沐蘭公司98年
28 6月8日的房屋租賃契約書漏載土地地號、土地及建物的應有
29 部分數額及租金數額的範圍等等，並提出寶山公司、沐蘭公
30 司及原告於111年3月17日簽訂的聲明書、沐蘭公司111年5月
31

01 12日沐蘭休閒（旅）字第11105120001號函為證（本院卷第4
02 63-469、539-541頁）。然而，寶山公司與沐蘭公司於98年6
03 月8日簽訂的房屋租賃契約書第1條約定租賃標的物為系爭建
04 物應有部分，且租金數額僅包括系爭建物租金（本院卷第24
05 5頁），不含系爭土地，內容特定且明確，難認有漏載情
06 形。寶山公司及沐蘭公司於經時長久後，始於111年間提出
07 上開書證，真實性已有疑義，難以盡信，此情業經臺灣高等
08 法院110年度重上字第333號民事判決為相同的認定（本院卷
09 第591-592頁），故原告此部分主張仍不可採。綜上所述，
10 原告主張尚難採信，被告依原告就系爭建物登記的應有部
11 分，計算原告向沐蘭公司收取的租金，於法並無不合。

12 3.原告雖再主張：因系爭建物遭假扣押，始無法辦理所有權移
13 轉登記，但買賣契約確已成立，後來假扣押撤銷，因土地法
14 第73條土地權利變更登記逾期的罰鍰問題，以及土地增值稅
15 的問題，經重新協議，於107年7月16日、108年6月28日與寶
16 山公司另訂不動產買賣契約書，買賣總價7億7千萬元已全部
17 付清，原告也於107年8月15日、9月28日、108年9月19日分
18 別將系爭建物及系爭土地所有權移轉登記給寶山公司，足證
19 當初97年、98年間的買賣契約確屬真正，不應否定其效力等
20 等，並提出107年7月16日、108年6月28日不動產買賣契約
21 書、匯款收據、土地及房屋登記謄本等為佐證（本院卷第12
22 5-192頁）。然而，原告就系爭建物應有部分均為66.55
23 8%，是於107年7月16日與寶山公司另訂不動產買賣契約
24 （買賣標的為系爭土地及系爭建物應有部分16.144%）後，
25 始於107年8月15日移轉系爭建物應有部分16.144%給寶山公
26 司，此與原告、寶山公司97年1月25日簽訂的工程權利轉讓
27 合約書（買賣標的為系爭建物新建工程權利38.389%）及98
28 年5月31日簽訂的買賣契約書（買賣標的為系爭土地及系爭
29 建物應有部分38.389%）不同，且原告於107年8月15日移轉
30 系爭建物應有部分16.144%給寶山公司後，迄至107年12月3
31 1日止即無移轉系爭建物應有部分給寶山公司的紀錄（寶山

公司於107年9月28日另取得系爭建物應有部分5.573%，是由訴外人張偉森移轉給寶山公司，亦與原告無關，見原處分卷第102-106頁異動清冊查詢資料），因此，原告上開主張仍不足以採為本件有利於原告的認定，對於前述原告107年1月1日至107年8月14日以系爭建物應有部分66.558%、107年8月15日至107年12月31日以系爭建物應有部分50.414%出租予沐蘭公司的事實認定亦不生影響。

4.原告又主張：寶山公司亦與沐蘭公司訂立租賃契約，沐蘭公司依約給付寶山公司系爭土地及系爭建物應有部分38.389%的租金，寶山公司也依法申報收取沐蘭公司的租賃所得，被告一方面以原告就系爭建物應有部分66.558%核增租賃所得，另方面又將原告出售給寶山公司系爭建物應有部分38.389%向寶山公司課徵所得稅，顯然重複課稅等等。然原告與寶山公司為不同的課稅主體，寶山公司申報取自沐蘭公司租賃所得的情形、適法等，與原告無關，沒有對原告造成重複課稅的問題。原告既與沐蘭公司約定以原告所有系爭建物的應有部分為租賃標的，而建物所有權的範圍，依一般交易常態，係以建物登記簿上公示的範圍為準據。原告與寶山公司間的買賣關係，有如上所述不合常情之處，不足以動搖被告依據系爭建物登記情形所為的認定，原處分即屬有據。

(三)被告核增租賃所得為568萬7,892元，歸課原告107年度綜合所得稅，尚無違誤：

1.所得稅法第14條第1項第5類第5款立法意旨，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的租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，核定實際的租金數額，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，於是增訂該條款規定，明定約定的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，是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

稅局依當地繁榮程度，為房屋帶來的經濟效益，實地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，並無違反法律授權的明確性，亦無違反法律保留原則。現行法制就個人綜合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類第5款規定乃屬收付實現制的例外，故如有符合上開規定的構成要件事實，稅捐稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入，當事人約定的租金，縱使顯低於一般租金標準屬實，稽徵機關仍得將出租人的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標準調整計算租賃收入。

2. 被告依實地調查租金狀況編訂「107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」，其中系爭建物所在的臺北市中山區堤頂大道、樂群二路路段，每坪每月租金1,600元；植福路路段，每坪每月租金1,400元（原處分卷第57-58頁）。被告參照營業人設籍地址的房屋稅營業用及非住家用面積計算，依107年度租金標準折減辦法，對大面積房屋折減其每坪租金，並按該辦法速算表公式，據以計算系爭建物中○○市○○區○○○○0段000號房屋（含土地）107年度標準租金為196萬627元〔每坪每月租金1,600元×（非住家用面積131.86坪×60%+23）×12個月〕，並以相同方式計算系爭房屋中其他房屋（含土地）107年度標準租金分別為1,354萬823元、455萬6,314元、224萬7,821元、552萬8,684元、54萬1,649元、53萬9,834元、211萬838元，有計算表可以參照（原處分卷第128-135頁），共計3,102萬6,590元。依107年度房屋及土地之「當地一般租金標準」，土地的當地一般租金標準是依土地申報地價（申報地價為公告地價的80%）之5%計算（原處分卷第59頁），故本件土地部分107年度標準租金為2,552萬875元（面積（2938.12+2969.49）平方公尺×公告地價10萬8,000元×80%×5%）；房屋部分107年度標準租金為550萬5,715元

(3,102萬6,590元—2,552萬875元)。又原告107年1月1日至107年8月14日持有系爭建物應有部分66.558%、系爭土地應有部分38.389%；107年8月15日至107年12月31日持有系爭建物應有部分50.414%、系爭土地22.245%，故土地部分107年度標準租金為825萬2,174元（2,552萬875元×應有部分38.389%×7.5/12月+2,552萬875元×應有部分22.245%×4.5/12月）；房屋部分107年度標準租金為333萬1,177元（550萬5,715元×應有部分66.558%×7.5/12月+550萬5,715元×應有部分50.414%×4.5/12月）。據此，原告持有系爭建物（含土地）應有部分107年度標準租金合計1,158萬3,351元（825萬2,174元+333萬1,177元）。原告列報出租沐蘭公司租賃所得91萬4,617元（收入總額160萬4,592元—必要費用、成本68萬9,975元），顯較系爭建物應有部分標準租金1,158萬3,351元為低。被告因此核定調增租賃所得568萬7,892元〔（1,158萬3,351元—原告列報租賃收入160萬4,592元）×（1—扣減率43%）〕，即屬有據。

- 3.本件經被告實地調查系爭建物鄰近同為出租營業用的建物（包括○○○○0段000號、000號、000號及○○○路000號）租金情形，107年度平均每坪每月2,120元，較原告系爭建物（含土地）每坪每月標準租金1,053元為高（原處分卷第276頁），益徵被告核定調增原告107年度租賃所得568萬7,892元，切合實質，於法相符。原告雖主張：系爭建物僅有結構工程，室內裝潢、隔間、衛浴設備等由沐蘭公司自行負擔，且租期長達15年，此種租賃契約屬特殊情況，其租金自較當地一般租金為低，不能相提並論等等。然被告實地調查系爭建物的鄰近建物租金情形，均是以出租供作營業使用的建物為對象，與系爭建物的經濟上用途並無不同，且為因應承租人營業用途的差異，僅出租建物結構、空間，而將內部裝潢、隔間、設備等留由承租人自行規劃、安排，亦屬常情。原告上開主張，尚不足以說明何以供作旅館營業使用的

01 系爭建物租金會較出租作其他商業使用的租金為低，故原告
02 此部分主張，仍難採憑。

03 (四)原告主張107年度租賃所得，應扣除依臺灣高等法院109年度
04 上字第1265號民事判決及臺灣臺北地方法院108年度重訴字
05 第1214號民事判決給付的費用，尚無依據：

06 1.所得稅法第14條第1項第5類第1款規定：「個人之綜合所得
07 總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第5類：租
08 賃所得及權利金所得：一、財產租賃所得及權利金所得之計
09 算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後
10 之餘額為所得額。」所得稅法施行細則第15條規定：「（第
11 1項）本法第14條第1項第5類第1款所稱必要損耗及費用，係
12 指固定資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修
13 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
14 合理必要費用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第3章
15 第4節有關條文之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務
16 人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或
17 證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。

18 （第2項）前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財
19 政部核定之。」據此，財政部108年1月24日台財稅字第1070
20 4670730號令核定107年度財產租賃必要損耗及費用標準規
21 定：「一、固定資產：必要損耗及費用減除43%；……。」

22 （原處分卷第54-55頁）。

23 2.原告雖主張：其收取沐蘭公司107年租金，依臺灣高等法院1
24 09年度上字第1265號民事確定判決計算，原告應給付其他兄
25 弟姊妹67萬9,292元，原告已依法提存；又依臺灣臺北地方
26 法院108年度重訴字第1214號民事判決計算，原告應給付其
27 他兄弟姊妹107年1月至107年8月14日共7個半月合計223萬3,
28 958元的租金，以上兩筆費用均應自原告107年租賃所得扣除
29 等等，並提出提存書為證（本院卷第543-554頁）。然而，
30 臺灣臺北地方法院108年度重訴字第1214號民事判決經上訴
31 臺灣高等法院，該院以110年度重上字第333號民事判決後，

01 原告陳報其已提起上訴，現由最高法院審理中，尚未確定
02 （本院卷第581頁），原告復未提出已依臺灣高等法院110年
03 度重上字第333號民事判決為給付的證據，實質經濟利益的
04 歸屬並無因上開判決而發生變動，對被告依法調整計算原告
05 租賃所得的核定即無影響。原告主張扣除，應不可採。

06 3.縱認原告已依臺灣高等法院109年度上字第1265號及110年度
07 重上字第333號民事判決為給付，然此為因訴訟所衍生的支
08 出，並非因系爭建物出租期間或應有部分變更致生租賃所得
09 減少的情形，應認屬所得稅法施行細則第15條所定，為使租
10 出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費用的一部，
11 予以減除。惟依臺灣高等法院109年度上字第1265號民事判
12 決（業經最高法院111年度台上字第1030號民事裁定駁回兩
13 造上訴而確定，本院卷第355-367、435-439頁）所載，基於
14 民法第541條第1項規定，原告應交付其兄弟姊妹99年10月16
15 日至108年4月30日（共102月又16日）取自沐蘭公司的租金
16 收入共計580萬2,285元（以每月13萬3,716元為基礎計
17 算），經抵銷房屋稅等管理系爭建物的必要費用173萬228元
18 後，應給付其兄弟姊妹407萬1,734元。據此結果換算，原告
19 應交付其兄弟姊妹107年度的租金收入為47萬6,551元〔407
20 萬1,734元÷（102月+16/30月）×12月〕。又依臺灣高等法
21 院110年度重上字第333號民事判決（即原告所指臺灣臺北地
22 方法院108年度重訴字第1214號民事判決的上訴審裁判，本
23 院卷第35-79、583-597頁）所載，基於民法第544條規定，
24 原告應給付其兄弟姊妹98年7月1日至107年8月14日（共9年
25 又1.4月）租金的損害賠償共計3,258萬5,993元（以每月70
26 萬3,789元為基礎計算）；107年8月15日至113年6月30日
27 （共70.6月）租金的損害賠償共計2,102萬8,987元（以每月
28 70萬3,789元為基礎計算）。據此結果換算，原告應交付其
29 兄弟姊妹107年度的租金收入為359萬4,190元〔（4萬3,142
30 元+5萬0,026元+5萬5,768元+5萬5,768元+4萬3,142元+5萬0,
31 015元）×（11月+14/30月）+（2萬5,885元+3萬0,016元+3萬

3,461元+3萬3,461元+2萬5,885元+3萬0,009元），參見臺灣
高等法院110年度重上字第333號民事判決附表1、2，本院卷
第597-598頁〕。原告依上開二民事判決應給付其兄弟姊妹1
07年度租金收入合計407萬0,741元（47萬6,551元+359萬4,
190元），即使加計原告107年綜合所得稅申報時列報的必要
費用及成本68萬9,975元，仍較原核定必要損耗及費用減除4
3%的金額498萬841元（系爭房屋標準租金1,158萬3,351元×
43%）為低。換言之，以財政部核定107年度財產租賃必要
損耗及費用標準計算，對原告較為有利。故縱使原告依上開
二民事判決為給付，對原處分核增租賃所得，仍無影響。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必
要，一併說明。

七、結論：

原處分關於核增取自沐蘭公司租賃所得568萬7,892元部分，
尚無違誤，復查決定、訴願決定予以維持，亦無不合，原告
訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 112 年 2 月 23 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

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	所需要件
-----------	------

代理人之情形	
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資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。 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。 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。
(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	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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。
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。	

中 華 民 國 112 年 2 月 23 日

書記官 高郁婷