

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭

113年度稅簡字第5號

113年12月16日辯論終結

原告 端木正

被告 財政部臺北國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 蘇麗穎

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年12月13日台財法字第11213944860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：

本件係關於綜合所得稅事件涉訟，原告經核課應補徵納稅額為新臺幣(下同)170,412元，係在50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用簡易訴訟程序，以地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院。

貳、實體方面：

一、事實概要：

原告109年度綜合所得稅結算申報，列報承租臺北市○○區○○○路0段00○0號0樓房屋(下稱系爭房屋)之租金支出扣除額為120,000元(下稱系爭租金扣除額)；經被告以系爭房屋不符合供自住且未供營業使用之規定，核與行為時所得稅法第17條第1項第2款第2目之6規定(下稱系爭規定)不符，乃否准認列，被告並以民國112年1月30日第1160001518號綜合所得稅核定通知書(下稱原處分)，併同其餘調整，核定綜合所得總額3,807,123元，綜合所得淨額3,261,123元，

01 應補稅額170,412元。原告不服，經復查後而未獲變更，提
02 起訴願仍遭駁回，原告仍不服，遂提起本行政訴訟。

03 二、原告主張及聲明：

04 (一)利玖達實業有限公司（下稱利玖達公司）雖設立登記在系爭
05 房屋之地址，但於109年間營業收入為0，且無存貨亦無收
06 入，如何營業？依稅籍登記規則第3條第3項規定：「營業人
07 之……固定營業場所如對外營業，應於開始營業前依本規則
08 規定，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」此係強制規
09 定，利玖達公司因股東糾紛無法停業，只能繼續營業設籍於
10 系爭房屋，實屬不可抗力，非代表公司有營業事實。被告所
11 屬文山稽徵所（下稱文山稽徵所）有義務派員確認系爭房屋
12 是否作為營業使用，而非僅依被告所屬北投稽徵所（下稱北
13 投稽徵所）之函文擅自認定，且依行政程序法第9條規定：
14 「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情
15 形，一律注意。」，被告對當事人有利之情形，自應注意。

16 (二)依司法院釋字第640號解釋理由書：「有關稅捐稽徵之程
17 序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越
18 法律，增加人民租稅程序上之負擔，否則有違租稅法律主
19 義」，依所得稅法施行細則第24條之6規定，申報房屋租金
20 支出之扣除額，並未要求納稅義務人於承租地址辦竣戶籍登
21 記，且房屋稅之納稅義務人為房屋所有權人，原告為承租人
22 無法得知系爭房屋是否為營業用稅率，原告已提供承租房屋
23 及支付租金之證明，且同意提供切結書，被告不願前往實地
24 查看，實有增加人民租稅上實際負擔，有違租稅法律主義，
25 本件若符合系爭規定及所得稅法施行細則第24條之6規定，
26 即應撤銷原處分等語。

27 (三)並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

28 三、被告答辯及聲明：

29 (一)我國綜合所得稅採申報制，納稅義務人申報後，稅捐稽徵機
30 關得本於職權就納稅義務人申報內容審查是否符合稅法相關
31 規定；又所得稅法施行細則第24條之6規定，係說明納稅義

01 務人房屋租金支出若符合系爭規定時，申報時應檢附之文
02 件，以便履行其納稅之義務。即稅捐稽徵機關得本於職權就
03 納稅義務人申報房屋租金支出是否符合系爭規定予以審查，
04 縱使納稅義務人檢附上述規定之文件，惟若經審認其申報房
05 屋租金支出未符合系爭規定，稅捐稽徵機關仍得否准其申報
06 為租金支出扣除額。查原告109年度綜合所得稅結算申報，
07 經被告查得系爭房屋有利玖達公司設籍營業，不符合系爭規
08 定，否准認列房屋租金支出扣除額120,000元，縱原告現時
09 同意提供切結書，亦無變更系爭房屋有營利事業設籍營業之
10 事實，原處分自不受影響。

11 (二)原告雖提出向案外人徐慧伶以每月租金15,000元承租系爭房
12 屋，租賃期間自108年12月1日至109年11月30日止之租賃契
13 約，惟原告與受扶養直系親屬於109年度皆未設籍於系爭房
14 屋；且系爭房屋當年度尚有利玖達公司設籍營業，利玖達公
15 司並有申報109年各期營業稅及109年度營利事業所得稅在
16 案，並未有停業或擅自歇業他遷不明之情形，況利玖達公司
17 雖於109年度無營業收入，惟仍申報相關營業費用，自難謂
18 系爭房屋係供自住且未供營業使用。從而，被告依有利及不
19 利事項一律注意原則，依職權調查所得之證據實質認定，原
20 告主張被告未依法注意對其有利之情形，顯係誤解。又有關
21 有限公司申請停業登記，公司法及公司登記辦法皆無規定須
22 經股東同意，且營業人依營業稅法第31條規定，向主管稽徵
23 機關申報停業，僅需填寫營業人停業(復業/展延停業)申請
24 書，亦無須檢附股東同意書，況利玖達公司曾於106年7月3
25 日至107年7月2日期間辦理停業在案，是原告主張因股東糾
26 紛無法停業等情，核無足採。

27 (三)原告主張被告迄今仍未本於職權及依其請求派員至系爭房屋
28 確認利玖達公司是否實際營業、該屋實係供自住等情，惟所
29 稱「供營業」使用，參酌貴院96年度訴字第4020號判決意
30 旨，利玖達公司依營業稅法規定，設定營業地址於系爭房
31 屋，即係以該址為公司所在地即住所，基於公司住所係公司

對外行使權利、負擔義務及管轄全部組織之所在，其設定住所於該址，本身即屬營業行為之一環，系爭房屋既提供利玖達公司設立營業地址，系爭房屋自屬供營業使用，尚無疑義。

(四)本件房屋租金支出扣除額係屬妨礙稅捐債權之抗辯事由，原告既主張其109年承租系爭房屋係供自住且非供營業使用，符合系爭規定房屋租金支出扣除額之法定要件，自應由其就「供自住且非供營業使用」之要件負舉證責任。惟依原告所提照片雖為臥室拍攝圖，惟無法辨識是否為系爭房屋109年之狀況亦無法辨識居住者為何人，尚難證明系爭房屋於當年度係供原告自住之事實；又原告所提原證2及原證3雖能得知利玖達公司除原告外，尚有其他股東，且渠等於106年間就原告得否繼續執行董事職務存有糾紛，惟該內部糾紛與利玖達公司於109年間是否實際營業無涉，是原告所提上開事證皆無足證明系爭房屋109年係供自住而非供營業使用之事實為真。

(五)查所得稅法施行細則第24條之6規定，就申報房屋租金支出扣除額者，應檢附承租房屋、支付租金及租屋自住之證明文件，此係由所得稅法第121條規定授權由財政部定之，然不論係系爭規定，抑或上開施行細則規定，皆未明文規定稽徵機關審查申報房屋租金支出扣除額是否符合稅法規定時，僅得形式審查且限於上開證明文件，而不得進一步就承租事實是否為真、房屋係供自住或供營業使用之事實為實質審查，本件與原告主張司法院釋字指摘之個案違憲情形相歧，是原告主張本件稽徵程序增加人民租稅程序上之負擔，有違租稅法律主義，亦無足採等語。

(六)並聲明：駁回原告之訴。

四、本件爭點：

被告以系爭房屋地址仍有利玖達公司設立稅籍營業登記並有109年度之營所稅申報紀錄，及原告未設籍於系爭房屋之地址為由，以原處分駁回原告申報系爭租金扣除額，是否合

01 法？

02 五、本院之判斷：

03 (一)本件應適用法令及法理

04 1.行為時系爭規定：

05 「按第14條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下
06 列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……

07 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇
08 一減除外，並減除特別扣除額：……(二)列舉扣除額：……

09 6.房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中
10 華民國境內租屋供自住且非供營業或執行業務使用者，其所
11 支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以12萬元為限。但申
12 報有購屋借款利息者，不得扣除。」

13 2.所得稅法施行細則第24條之6規定：

14 「依本法第17條第1項第2款第2目之6規定，申報房屋租金支
15 出扣除額者，應檢附下列證明文件：一、承租房屋及支付租
16 金之證明文件：租賃契約書或其他足資證明文件及付款證明
17 影本。二、租屋自住之證明文件：納稅義務人、配偶或受扶
18 養直系親屬，於課稅年度在該地址辦竣戶籍登記之證明，或
19 納稅義務人載明承租之房屋於課稅年度內係供自住且非供營
20 業或執行業務使用之切結書」

21 (二)查原告為利玖達公司之負責人，利玖達公司於109年間設立
22 營業登記地址為系爭房屋之地址，利玖達公司有申報109年
23 各期營業稅及109年度營利事業所得稅，系爭房屋之房屋稅
24 率為登記為營業用等事實，有經濟部商工登記公示資料查
25 詢、營業稅稅籍管理查詢資料、依營業人統一編號查詢結
26 果、營業人暨扣繳單位稅籍查詢（見原處分卷第40-44
27 頁）、利玖達公司109年營利事業所得稅結算申報核定通知
28 書、申報書查詢、損益及稅額計算表、資產負債表（見原處
29 分卷第36-39頁）、房屋稅查詢資料（見原處分卷第33-35
30 頁）、被告112年7月5日函（見原處分卷第31-32頁）、北投
31 稽徵所112年6月8日函、利玖達公司109年及110年營業稅申

報書（見原處分卷第28-30頁）、北投稽徵所111年8月8日函（見原處分卷第14頁）、非自住房屋使用及租賃情形表（見原處分卷第11頁）、營業稅稅籍資料（見原處分卷第10頁）等件在卷可參，是此部分事實，應堪認定。核以原告為利玖達公司之負責人，利玖達公司之營業（稅籍）登記地址均為系爭房屋之地址，利玖達公司亦以系爭房屋地址為申報109年度營利事業所得稅之營業地址等情，足可認定原告為負責人之利玖達公司應有以系爭房屋為營業使用之事實無誤。從而，原處分（原處分卷第57-58頁）以系爭房屋有供營業使用之事實，認定原告於109年度綜合所得稅結算申報（原處分卷第47-52頁），列報系爭租金扣除額部分不符系爭規定，而否准認列系爭租金扣除額，原告提起復查及訴願均遭駁回（原處分卷第71-73頁、第83-86頁），依前揭說明，應認於法有據，尚無違誤。

(三)原告雖以系爭房屋之房屋租賃契約影本（見原處分卷第45-46頁）及照片（見本院卷第69-73頁），主張系爭房屋供自住且非供營業使用，惟除原告所提照片難認定是否為系爭房屋於109年間之現狀照片外，僅憑照片內所示房屋之擺設亦無從認定系爭房屋究供何人居住使用，衡以現今房屋之使用方式及公司於營業登記地址之目的多元，實無法從照片之內容即可完全排除利玖達公司營業使用之可能，且依系爭規定之意旨，需同時具備「租屋供自住」及「非供營業或執行業務使用者」兩要件，被告始得依系爭規定核准原告系爭租金扣除額之申報，縱原告所提之系爭租賃契約可認定原告有「租屋供自住」之事實，亦難以原告所提上開事證遽而認定系爭房屋「非供營業或執行業務使用」，是原告此部分主張，尚難憑採。

(四)至原告另稱利玖達公司於109年間無存貨及營業收入，故無營業事實，係因股東糾紛故無法申請停業等語，然觀以利玖達公司109年營業稅申報書（見原處分卷第29頁），可知利玖達公司於109年度仍有按期申報營業稅，再參以利玖達公

01 司109年營利事業所得稅結算申報核定通知書及損益及稅額
02 計算表（見原處分卷第37、39頁），亦可知利玖達公司申報
03 109年營利事業所得稅時，尚有申報租金支出、文具用品、
04 旅費、郵電費、修繕費等營業費用之項目，足認利玖達公司
05 既仍有上開營業費用支出之事實，應非完全無營業之可能，
06 雖原告非當可知悉系爭房屋之房屋稅率為營業用稅率之事
07 實，但原告為利玖達公司之負責人，就利玖達公司109年度
08 營業稅及營利事業所得稅申報之事實，自難諉為不知，至原
09 告所稱利玖達公司於109年間未能辦理停業之原因為何，應
10 無礙於前揭有關利玖達公司有使用系爭房屋營業事實之認
11 定，故原告前揭所稱亦難認可採。

12 (五)末原告主張可依所得稅法施行細則第24條之6第2款規定提供
13 切結書與被告，並稱系爭規定及所得稅法施行細則第24條之
14 6第2款並未要求納稅義務人需於系爭房屋地址辦竣戶籍登
15 記，原處分有違正當法律程序、租稅法律主義等語。惟查
16 所得稅法施行細則第24條之6第2款前段規定，「申報房屋租
17 金支出扣除額者，應檢附下列證明文件…二、租屋自住之證
18 明文件：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬，於課稅年度
19 在該地址辦竣戶籍登記之證明」，而原告於109年間未設籍
20 於系爭房屋之情，有原告財政部臺北國稅局遷徙紀錄資料查
21 詢清單可參（見原處分卷第4-9頁），故被告以原告未設籍
22 於系爭房屋而認原告未提出該款前段規定之證明文件並進而
23 採之為原處分之理由，核與上開規定並無不合，難認有違租
24 稅法律主義。另原告主張可依所得稅法施行細則第24條之6
25 第2款後段規定提出「納稅義務人載明承租之房屋於課稅年
26 度內係供自住且非供營業或執行業務使用之切結書」部分，
27 因本件既已可依上開調查之結果認定系爭房屋有供利玖達公
28 司營業使用之事實無誤，衡以提出切結書之規定僅為納稅義
29 務人提出證明文件之例示，並非指切結書之提出具有絕對之
30 法定證明效力，縱原告依規定提出上開切結書以為租屋自住
31 之證明文件，於本件亦無從據以推翻前揭認定系爭房屋有供

營業使用之事實，且被告就系爭房屋是否有供營業使用之事實，已有前揭(二)所述之調查證據之結果，亦難認被告有違正當法律程序或行政程序法第9條規定之情。至原告請求被告派員至系爭房屋現場查勘是否有利玖達公司營業使用之事實部分，因本件係關涉原告109年度綜合所得稅之申報事實，實已無從憑藉現今查勘之結果而得認定109年間利玖達公司是否有於系爭房屋營業使用之事實，本院核認原告聲請應無必要，爰附此敘明。

(六)綜上所述，原告109年度綜合所得稅申報，列報系爭租金扣除額，經被告以系爭房屋不符合供自住且未供營業使用之規定，核與系爭規定不符，乃否准認列，揆諸前揭規定，並無不合。是本件被告以原處分核定原告應補稅額為170,412元，並無違誤。復查及訴願決定遞予以維持，核無不合。故原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果亦不生影響，不再逐一論列，均附此敘明。

八、結論：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 114 年 1 月 20 日
法 官 陳宣每

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，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

01 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
02 逕以裁定駁回。

03 中 華 民 國 114 年 1 月 20 日

04 書記官 洪啟瑞