

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第173號

上 訴 人 陳世錦

訴訟代理人 蔡銘書 律師

沈世祐 律師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 許慈美

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國107年11月8日臺北高等行政法院107年度訴字第367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104年度綜合所得稅結算申報，列報本人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，依上訴人臺北市○○區○○○○道○○段○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○號、○○路000及○○○路000號等8棟建物（下稱系爭房屋）應有部分為66.558%，調整租賃收入為13,406,490元，核增租賃所得6,727,081元，併同查獲漏報上訴人為共有人之臺北市○○區○○路○○段○○○○號房屋（下稱○○○○房屋）租賃所得173,291元、161,738元，歸課核定上訴人104年度綜合所得總額41,702,764元，補徵稅額2,915,469元。上訴人申請復查，獲追減民權東路房屋租賃所得335,029元，上訴人對核增租賃所得6,727,081元部分仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，聲明請求訴願決定、復查決定及原處分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、復查決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。

01 二、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
02 載。

03 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：(一)本件係上
04 訴人104年度綜合所得稅結算申報，列報上訴人系爭房屋應
05 有部分即28.169%出租予沐蘭公司之租賃所得914,617元
06 約定每月租金133,716元×12個月×(1-43%)。關於系
07 爭房屋上訴人之應有部分，查上訴人與訴外人張偉森、呂柏
08 松及呂柏宗(下稱工程權利共有人)，於民國95年12月10日
09 共同與泰業營造股份有限公司(下稱泰業公司)公司簽訂工
10 程承攬合約，於臺北市○○區○○段○○○○○○○○號土地(下
11 稱系爭土地)上興建旅館，工程名稱為沐蘭精品旅館新建工
12 程(下稱系爭工程)，並約定渠等持有之工程權利比例分別
13 為總工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12，嗣後系爭工程於97
14 年12月15日完工，上訴人與其他工程權利共有人，於98年1
15 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
16 房屋所有權第1次登記，上訴人就系爭房屋登記之應有部分
17 持分比例皆為66.558%。雖上訴人主張其於97年1月25日與
18 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
19 山公司)簽署「沐蘭精品旅館新建工程工程權利轉讓合約書
20 」(下稱工程權利轉讓合約)，約定上開工程權利之38.389
21 %由寶山公司承接，及上訴人應將上開移轉工程權利部分，
22 配合辦理所有權登記予寶山公司，惟當事人間並未辦理上開
23 登記，故上訴人就系爭房屋之應有部分仍為66.558%。嗣上
24 訴人就其系爭房屋之「應有部分」於98年6月8日與沐蘭公司
25 簽訂房屋租賃契約，租賃期間自98年7月1日起至113年6月30
26 日止，租約第1條已載明租賃標的物為上訴人所有之系爭房
27 屋應有部分，而系爭房屋自98年1月23日辦理所有權第1次登
28 記迄今，上訴人登記之應有部分為100,000分之66,558，從
29 未變更之事實，為上訴人所不爭執；系爭房屋之使用、收益
30 、處分所生之利益自應歸屬所有權人，則被上訴人認定上訴
31 人係以系爭房屋66.558%之應有部分出租予沐蘭公司，核屬

有據。被上訴人以上訴人104年度綜合所得稅結算申報，列報系爭房屋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%必要費用後，按上訴人應有部分66.58%，核算調增租賃所得6,727,081元，並無不合。(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應有部分分配（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○○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（房地應有部分迄今都無法辦畢所有權移轉登記），而購買房地，實有可疑。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，連出售之應有部分比例都無法確定，又如何定其總價，此點有違常情。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筆房地應有部分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次交易中，除了因97年1月25日交易已付建設公司之72,136,496元與已付上訴人之23,836,004元外，其餘價款均未支付，寶山公司卻能實質取得買入房地應有部分之使用權能，雙方均不擔心上訴人之履約能力，任由債務不履行狀態長期存在，此等情況實有悖商業活動之常情。何況依98年5月31日買賣契約書面所載，僅將「原第1次（97年1月25日）交易簽立時支付之72,136,496元」載為「簽約備證款」。其餘「完稅款」157,063,504元與「尾款」343,800,000元均無給付。但對原97年1月25日交易已付上訴人23,836,004元為何不一併計入本次交易價格中，毫無說明。則其約定內容之真實性、可信度及合理性，均值懷疑。至於「寶山公司對營造商

泰業公司付款72,136,496元」一事，仍然缺乏實際資金流動記錄為憑，而且單憑該次付款，也不足以證明系爭房屋及系爭土地應有部分38.389%之使用權能已為寶山公司取得。而該筆款項縱已如數給付，上訴人在寶山公司僅支付72,136,496元的情形下，即將標的交付寶山公司使用收益，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30日計180個月，每月703,789元，合計126,682,020元之租金，亦明顯違背交易常態。此外，本件所涉金額非少，且契約之簽訂通常須經時間磋商，系爭工程權利轉讓合約書洽談階段，上訴人為寶山公司董事，故上訴人所述前開交易之真實性及必要性，值得懷疑。基於前開事證，被上訴人因認上訴人主張其與寶山公司之交易為真正，寶山公司因此取得系爭房屋之使用權能云云，不足為採，故上訴人與沐蘭公司租約所稱「約定之租金」，應指上訴人持有系爭房屋應有部分即66.558%約定之租金，而非上訴人主張之應有部分即28.169%約定之租金等情，核屬有據，並無違反證據法則、經驗法則及論理法則。另外與本件案情相類似之上訴人98年度綜合所得稅結算申報事件，關於上訴人持有出租於沐蘭公司之系爭房屋應有部分，本院106年度判字第562號判決，亦作相同之認定。(二)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房屋應有部分即66.558%約定之租金，而非上訴人主張之應有部分即28.169%約定之租金是否過低。系爭房屋所處地段之一般租金標準，稽徵機關已依規定訂定非住家房屋104年度當地一般租金標準，並報請財政部以105年2月15日台財稅字第10504500300號函（下稱105年2月15日函）核備在案。經稽徵機關並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

01 平均，並審酌系爭房屋大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數
02 等因素，核算104年度系爭房屋平均每坪每月標準租金921元
03 ，核屬可採。上訴人所申報系爭房屋104年度租金收入為1,6
04 04,592元，經換算系爭房屋每月每坪租金僅約63.7元 申報
05 租賃收入1,604,592元÷(3,152坪× 66.558%) ÷ 12個月√
06 ，遠低於一般租金標準。被上訴人就系爭房屋租金亦經實地
07 調查鄰近租金情況，採其平均數，平均每坪每月租金約為1,
08 606元，均高於被上訴人依財政部核備之「當地一般租金標
09 準」設算之金額。上訴人104年度列報租賃收入1,604,592元
10 ，與當地一般租金比較顯屬偏低，本得參照當地一般租金調
11 整計算租賃收入。被上訴人按上訴人實際租賃期間及當地一
12 般租金標準，核算租賃收入為13,406,490元，核增租賃所得
13 6,727,081元，即屬有據。上訴人稱系爭房屋約定租金與鄰
14 近同為旅館經營建物之租金相當云云，惟上訴人所憑係100
15 年度租金資料，其評估之時間背景及計算基礎均與本件比較
16 基礎不同，尚難採為系爭房屋租賃收入比較之參考。與本件
17 案情相類之上訴人98年度綜合所得稅結算申報事件，關於上
18 訴人出租於沐蘭公司之系爭房屋之應有部分，其有關調增租
19 賃所得之核定，本院106年度判字第562號判決亦採相同之見
20 解。(四)按稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房
21 屋，供住宅用者，始受土地法第97條第1項所設最高額之限
22 制(本院92年10月份庭長法官聯席會議決議可參)；如房屋
23 供業務用(非具營利性)或營業用，則不受限制，仍得按所
24 定標準核算租金收入。被上訴人依財政部核備之「當地一般
25 租金標準」核定增列上訴人104年度租賃所得6,727,081元，
26 核屬妥適，尚無上訴人所稱逾越對人民正當合理之稅課範圍
27 ，與憲法第23條之比例原則並無牴觸，亦無違法侵害人民受
28 憲法保障之生存權及財產權之情形。從而，原處分核增上訴
29 人104年度綜合所得稅結算申報租賃所得6,727,081元，於法
30 並無違誤等語，將原決定、復查決定及原處分不利上訴人部
31 分予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

01 四、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴意旨再予補充論述如下
02 :

03 (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人
04 ,應就其中華民國來源之所得,依本法規定,課徵綜合所得
05 稅。」第8條第5款規定：「本法稱中華民國來源所得,係指
06 左列各項所得：……五在中華民國境內之財產因租賃而取得
07 之租金。」第14條第1項第5類第1款、第5款規定：「個人之
08 綜合所得總額,以其全年下列各類所得合併計算之：……第
09 5類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得,
10 財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘
11 密方法及各種特許權利,供他人使用而取得之權利金所得：
12 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
13 利金收入,減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。……五、
14 財產出租,其約定之租金,顯較當地一般租金為低,稽徵機
15 關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。」查上述所得稅
16 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
17 則,以法律之明文為綜合所得稅收付實現原則之例外規定;
18 故只要當事人約定之租金顯較當地一般租金為低者,稽徵機
19 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
20 實際上有該等租金收入為必要,故就此以法律明文規定。所
21 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
22 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
23 訂定,送財政部備查。」此乃鑒於當地一般租金標準之訂定
24 ,係以當地繁榮之程度,可為房屋帶來經濟效益為參酌之要
25 件,該租金標準係經當地區國稅局研商,獲致之結論,以街
26 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
27 訂定一般租金標準。另財政部105年2月15日函核備之104年
28 度房屋及土地之當地一般租金標準：「一、房屋(含土地)之
29 當地一般租金標準(一)臺北市部分：1.住家用……2.非住家用
30 :依實地調查租金狀況編訂『104年度非住家用房屋當地一
31 般租金標準表』,並考量特定情形予以核定。……」又財政

部105年1月26日台財稅字第10504500290號令核定之104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%。」財政部賦稅署77年11月9日台稅一發第000000000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。」

(二)復依納稅者權利保護法第7條規定：「……(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之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，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之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業已證明稅捐債權之存在；如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。查依民法第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、處分所生之利益，應歸屬所有權人。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屬其所有者，因該事實屬於其管領範圍內之事實，其知之最熟稔，亦最容易為舉證行為，應由其就該事實為合理之說明及舉證，以動搖上開所有物之租賃所得歸屬所有權人之初步認定。如該租賃物所有人主張該租賃所得非屬其所有之事實，無法為

01 合理之說明及舉證，稅捐稽徵機關作將租賃所得歸屬所有權
02 人之終局認定，即無不合。又納稅者權利保護法第14條第2
03 、3項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌
04 與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及
05 適切之方法為之。（第3項）推計，有二種以上之方法時，
06 應依最能切近實額之方法為之。……」

07 （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
08 簽訂工程承攬合約，於系爭土地上興建旅館即系爭工程，約
09 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
10 程權利比例分別為總工程權利之4/6、1/6、1/12及1/12，彼
11 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
12 例，辦理系爭房屋所有權第1次登記，上訴人就系爭房屋登
13 記之應有部分比例皆為66.558%，雖上訴人主張其於97年1
14 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
15 利38.389%由寶山公司承接，及上訴人應將上開移轉權利部
16 分，配合辦理所有權登記予寶山公司，惟當事人間並未辦理
17 上開登記，為上訴人所不爭，故上訴人就系爭房屋之應有部
18 分仍為66.558%；又上訴人就系爭房屋之應有部分於98年6
19 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
20 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
21 人所有系爭房屋應有部分，而系爭房屋自98年1月23日辦理
22 所有權第1次登記迄今，上訴人登記之應有部分為66.558%
23 ，從未變更等情，為原判決確定之事實，經核與卷證資料相
24 符。次以，上訴人主張其於97年1月25日將其對系爭房屋新
25 建工程權利66.558%，讓與其中38.389%權利予寶山公司，
26 寶山公司並與沐蘭公司另訂租賃契約，故其僅就系爭房屋應
27 有部分即28.169%出租予沐蘭公司云云，惟如前所述，上訴
28 人就系爭房屋應有部分即66.558%，並未為移轉變更登記，
29 仍登記為上訴人名下，故上訴人主張其將系爭房地應有部分
30 之使用權能移轉予寶山公司，且寶山公司因此與沐蘭公司簽
31 立租約，收取沐蘭公司給付之租金，並將該租金如實列入其

營利事業所得稅額中依法報繳等情，其主張之系爭房屋之權利狀態與登記實情不符，自應就此事實為合理之說明及舉證。而原判決經斟酌兩造辯論意旨及調查證據後，對於上訴人前揭主張何以不足採，詳述其認定之依據及理由；復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，經核與卷證資料相符，亦無違經驗法則及論理法則，乃屬有據（參見原判決第21～24頁）。據上，原判決綜依諸多卷證資料，經核上訴人之主張，有違交易常情，故認定上訴人主張其與寶山公司間之私經濟行為真實性難認可採之理由，核非無見。故原判決肯認被上訴人依上訴人就系爭房屋應有部分即66.558%，計算向沐蘭公司收取之租金，核定上訴人104年度租賃所得，經核於法並無不合。又原判決以因諸多證據顯示本件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實，對上訴人欲證明之事實之真實合理性之證明，無太大幫助等語，其理由敘述尚屬一致，核無上訴意旨指摘原判決有理由矛盾及不備理由之違背法令情事。又查事實認定乃事實審法院之職權，苟其事實之認定符合證據法則、經驗法則及論理法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得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；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，自屬有據。上訴意旨猶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%，然其中系爭房屋及系爭土地各應有部分38.389%，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。而系爭房屋及土地之全體共有人，係分別就其應有部分

01 與沐蘭公司締結租賃契約，上訴人僅就系爭房屋應有部分即
02 28.169%，收取自沐蘭公司給付之租金每月133,716元。沐
03 蘭公司係直接向寶山公司給付租金，且寶山公司業將租金收
04 入申報營業稅，可見自98年5月31日寶山公司實際上已取得
05 系爭房屋應有部分即38.389%使用收益之權能，並自行出租
06 予沐蘭公司而收取租金，確為事實，原審顯有未依卷內證據
07 資料認定事實暨判決不適用稅捐稽徵法第12條之1第1、2、4
08 項之違法；又原判決違反職權調查義務及違反證據法則、經
09 驗法則及論理法則暨判決不備理由云云，核係重述其在原審
10 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
11 理由以及就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加
12 爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

13 (四)至上訴人主張其與寶山公司就土地買賣契約書及其後簽訂買
14 賣契約書中第8條第2項業有約定違約處罰條款云云，惟此仍
15 不足說明何以寶山公司僅支付少部分款項，其餘價款均未給
16 付，卻得以實質取得買入系爭房地應有部分之使用權能。是
17 原判決縱未就此部分再特別予以說明，亦難認此部分契約書
18 之約定，與本件判決結果之認定有何影響。上訴意旨據此指
19 摘原判決有未依行政訴訟法第125條第1項職權調查證據之違
20 法及判決不備理由之違誤云云，亦難認可採。再者，上訴人
21 主張沐蘭公司係向系爭房屋共有人承租租賃標的物之全部，
22 各共有人本無可能僅出租系爭房屋應有部分予沐蘭公司，因
23 而無須特地將應有部分持分載明於租賃契約，原判決認沐蘭
24 公司未於租賃契約載明應有部分範圍云云，對契約之解釋亦
25 悖於民法第818條規定而有違背論理法則云云。惟上訴人本
26 件就系爭房屋登記之應有部分一直以來為66.558%，並未有
27 變更，而寶山公司就系爭房屋並無應有部分權利之登記；又
28 系爭租約第1條載明「……一、本租約所稱『租賃標的物』係
29 指甲方（即出租人）所有坐落臺北市○○區○○○道○○○
30 ○○○○○○○○○○○○○○○○○號、○○路000、000號及○○○路
31 0號建物應有部分。……」故原判決以寶山公司並未就系爭

01 房屋登記應有部分等情，質疑上訴人主張不可採，上訴人所
02 指系爭房屋其他共有人之情形與上訴人本件情形是否相同，
03 未據上訴人指明，其據此指摘原判決有悖於論理法則之違法
04 ，且原判決有未依職權調查之違法云云，亦難認可採。

05 (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
06 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
07 低申報租賃所得，用以逃避所得稅而設。現行法制就個人綜
08 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
09 外，故如符合上開規定之構成要件事實，稽徵機關即得以設
10 算方式來認定租賃收入，當事人約定之租金，縱使顯低於一
11 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
12 一般租金標準，無須證明租金收入數額是否確如調整數額。
13 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
14 照當地一般租金調整計算租賃收入；次查系爭房屋所處地段
15 之一般租金標準，稽徵機關已依規定訂定非住家用房屋104
16 年度當地一般租金標準，並報請財政部以105年2月15日函核
17 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
18 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
19 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
20 每坪租金，並將該路段蒐集之數據，予以加權平均，並審酌
21 系爭房屋大面積折扣數、分屬不同樓層折扣數等因素，核算
22 104年度系爭房屋平均每坪每月標準租金921元，應屬可採，
23 經核有據。原判決亦詳述上訴人出租於沐蘭公司之系爭房屋
24 (共8棟建物)，其出租範圍應有部分為66.558%，而審查
25 本件租金是否過低，係指上訴人與沐蘭公司就上訴人持有系
26 爭房屋應有部分為66.558%約定之租金，而非上訴人主張之
27 應有部分為28.169%約定之租金是否過低。上訴人申報系爭
28 房屋104年度租賃收入為1,604,592元，經換算系爭房屋每月
29 每坪租金數額僅約63.7元，遠低於一般租金標準。被上訴人
30 就系爭房屋租金亦經實地調查鄰近租金情況，採其平均數，
31 平均每坪每月租金約為1,606元，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。上訴人104年度列報租賃所得與當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當地一般租金標準，核增租賃所得6,727,081元，即屬有據（參見原判決第24、25頁）。原判決就此部分經調查證據暨辯論後，已詳述該認定依據及理由，經核與證據法則無違，乃屬於法有據，且符公平，與實質課稅原則無違。是以在此情況下，應認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，推估計算上訴人之租賃收入。至上訴人所稱有關鄰近同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物100年度租金資料，其評估之時間背景及計算基礎與本件比較基礎不同，尚難採為系爭房屋租賃收入之參考，尚無不合；且上訴人僅執某一建物不同年度之租金資料，據以主張應援引為本案鄰近租金之參考云云，亦屬無據。上訴意旨猶指摘原判決未依職權調查及有判決不備理由之違誤云云，難認可採。又上訴人主張沐蘭公司租賃系爭房屋供作旅館使用，其租金行情非如一般商業店面之租賃市場可供比擬云云，惟系爭房屋確供營業使用，其租賃所得之核定與該營業使用用途無涉。而上訴人對該設算租金，何以有過高情形，亦未為合理舉證及說明，上訴意旨據此指摘原判決有違經驗法則暨違反納稅者權利保護法第14條第2、3項規定之違誤云云，亦係其一己主觀之法律意見，委不足採。

(六)再者，被上訴人已依職權調查事實證據，調查鄰近房屋申報租金情形，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，上訴人申報租金顯較當地一般租金為低。又按稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房屋，供住宅用，始受土地法第97條第1項所設最高額之限制（本院92年10月份庭長法官聯席會議決議參照）；如房屋供業務用（非具營利性）或營業用，則不受限制，仍得按所定標準核算租金收入。綜上，被上訴人依財政部核備之「當地一

般租金標準」核定增列上訴人104年度租賃所得，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與憲法第23條之比例原則，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權。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之租金，藉以規避稅負，稽徵機關原可逕行實地調查，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人不便或苛擾情事，為簡化稽徵作業，遂增訂該條款規定，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，係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之程度，為房屋帶來之經濟效益，實地調查租金情況予以核定，報請財政部備查，並無違反法律授權明確性，亦無違反法律保留原則。上訴人指摘原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款、所得稅法施行細則第16條第3項規定、財政部105年2月15日函核備之104年度房屋及土地之當地一般租金標準，未設定限制租金最高上限及適當調整機制，逾越必要之程度，違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保留原則，確有牴觸憲法之疑義，上訴人已依法向司法院大法官聲請解釋，請本院依法停止訴訟等語。查法官依據法律獨立審判（憲法第80條），法律在未經有權機關宣告違憲失效前，仍屬有效之法律，各機關及人民有遵守之義務，原審亦應據以裁判。本件如上所述，原判決所適用之前揭規定，並無所適用法律有違憲疑義之情形，原判決據以裁判，並無不當。故本院認本件並無停止訴訟之必要，併此敘明。

(七)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決將訴願決定、復查決定及原處分不利上訴人部分予以維持，而駁回上訴人在第一審之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中華民國 109 年 3 月 27 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 胡 方 新

法官 蕭 惠 芳

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 陳 秀 嫻

以上正本證明與原本無異

中華民國 109 年 3 月 27 日

書記官 陳 映 羽