

調 查 報 告

壹、案由：據訴：渠等持分共有台中市豐原區中正號○○號7樓至地下1樓房屋，面積共990.29坪，月租金55萬元；詎財政部臺灣省中區國稅局未依法查明鄰近租金標準，逕以「平均租金」作為核課之依據，課以重稅，損及權益等情乙案。

貳、調查意見：

有關台中市豐原區中正號○○號地下1樓至7樓房屋，面積共990.29坪，原租賃合約約定為每月租金新台幣（下同）55萬元；詎財政部臺灣省中區國稅局（下稱中區國稅局）未依法查明鄰近租金標準，逕以「平均租金」作為核課之依據，課以重稅，損及民眾權益等情乙案，經向財政部、內政部及中區國稅局調得相關案卷資料後，復於民國（下同）100年6月10日約詢財政部及中區國稅局主管人員後，業經調查竣事，茲臚列調查意見如下：

一、國稅查核技術手冊就納稅義務人對設算租金有爭議時，調查鄰近租金後應如何採計比較之規定，相關內容易令納稅義務人滋生誤解，允宜加以檢討修正，以符相關函釋規定。

（一）按「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……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。」及「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。」為所得稅法第14條第1項第5類第5款及同法施行細則第16條第3項所明定。次按「

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。」為財政部 77 年 11 月 9 日台稅一發第 770665851 號函所明釋。

- (二)有關一般租金標準之訂定，係以各區繁榮程度，可為房屋帶來經濟效益為參考要件，經各地區國稅局研商獲致結論，以街路地段及其榮景情形予以訂定，再依所得稅法施行細則第 16 條第 3 項規定，送財政部備查後，據以為判斷約定租金是否偏低之標準，暨作為計算設算租賃所得之基礎，合先敘明。
- (三)另本案納稅義務人異議後，中區國稅局據以查核之作業規定，係 89 年度財政部所屬五區國稅局合編後，沿用至 95 年度之「國稅查核技術手冊（行政救濟-綜合所得稅）」，該手冊第 54 頁有關「按當地一般租金標準，設算租賃所得之查核」規定如下：「1. 核對『非自住房屋使用及租賃情形申報表』其適用租金標準及自行申報租賃所得……2. 財政部核定之當地一般租金標準。3. 設算租金與鄰近租金比較從低認定。……依據前三項資料，計算租金標準……相互比較，從低核定……。」
- (四)查本案租賃標的之設算租賃所得核定經過，中區國稅局係依據財政部財稅資料中心 91 迄 95 年度等五年度之『非自住房屋使用及租賃情形申報表（現行表單為核定表）』出單資料，初核系爭標的原申報（約定）之租賃所得偏低，爰參照經財政部核備之當地一般租金標準，再經綜合所得稅稽徵作業手冊所載折扣公式設算租賃所得。嗣所有權人英○○等人不服，提起復查後，先於 95 年 8 月由中區國稅局豐原分局抽採鄰近中正路○○號等 6 戶房屋樣本

，計算 93 年度鄰近房屋租金平均每坪每月租金為 3,312 元；嗣於 98 年 6 月間，英君等人向臺中高等行政法院聲請指定，抽採中正路○○號等 10 戶房屋，惟其中 201、203、205 等號房屋為自住使用不予採計，僅以餘 7 戶取樣，計算 92 至 95 年度鄰近房屋之租金平均每坪每月各為 939 元、992 元、1,235 元、1,434 元，因前揭二次實地調查結果，鄰近租金均高於設算租金，是該局就系爭標的之設算租賃所得仍維持原核定等情。

(五)次查中區國稅局於納稅義務人對前揭設算租金提出異議時，係以財政部 77 年 11 月 9 日台稅一發 77066551 號函為據，辦理調查鄰近租金，嗣因本案標的鄰近房屋租金高於設算租金，故維持原核「設算租金」，經核尚難認有違誤。惟核前揭 89 年度財政部五區國稅局合編之「國稅查核技術手冊（行政救濟-綜合所得稅）」，有關「設算租賃所得之查核」內容，明定稽徵機關「依『非自住房屋使用及租賃情形申報表』、『財政部核定之當地一般租金標準』及『設算租金與鄰近租金』等三項資料，計算『租金標準』」後，再「相互比較，從低核定」等內容，尚難認與前揭財政部 77 年函釋規定相符外，且前揭技術手冊有關規定計算「租金標準」之用詞，復易令納稅義務人滋生需將鄰近租金及設算租金均還原為「租金標準」後，始得再行比較之誤解。是前揭國稅查核技術手冊屬行政程序法第 159 條所規定，協助下級機關或屬官認定事實及行使裁量權之行政規則，為免造成紛爭，允宜再加檢討修正，以符相關函釋規定。

二、中區國稅局對本案系爭標的之鄰近租金調查作業經過，尚難認已符財政部函釋規定，核有怠失。

- (一)依財政部 77 年 11 月 9 日台稅一發第 770665851 號函規定：「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)查本案所有權人英○○等人對系爭標的之設算租金不服，提起復查後，中區國稅局先於 95 年 8 月由該局豐原分局抽採鄰近中正路○○號等 6 戶房屋樣本，計算 93 年度鄰近房屋租金之平均每坪每月租金為 3,312 元；嗣於 98 年 6 月間，英君等人向臺中高等行政法院聲請指定，抽採中正路○○號等 10 戶房屋，惟其中 201、203、205 等號房屋為自住使用不予採計，僅以餘 7 戶取樣，計算 92 至 95 年度鄰近房屋之租金平均每坪每月各為 939 元、992 元、1,235 元及 1,434 元等。
- (三)經核前揭二次調查作業中，台中市豐原區中正路○○號及 209 號均為調查樣本。惟○○號第 1、2 次調查所得資料，其出租坪數及每坪每月租金分別為 35.94 坪及 2,782 元、53.58 坪及 1,866 元；另 209 號第 1、2 次調查所得資料，其出租坪數及每坪每月租金分別為 11.5 坪及 8,217 元、33.61 坪及 2,812 元，二次調查所得出租面積及租金有明顯差異。經詢據中區國稅局稱，本案標的之鄰近租金調查，對中正路○○號第 1 次調查，係依據財政部財稅資料中心產出房屋稅之房屋財產檔資料所載，以其營業面積地下 1 樓及地上 1 樓合計為 35.94 坪計算出租面積；第二次奉台中高等行政法院諭令調查，始據承租人（國○長○大藥局）函復，承租面積為 1 樓店面及地下室，嗣依實際出租面積重新計算為 53.58 坪；另對中正路 209 號第 1 次調查，亦依財

政部財稅資料中心產出房屋稅之房屋財產檔資料，依 1 樓營業面積 11.5 坪計算，嗣因出租人提示租賃契約書，其承租範圍包括 1 樓至 2 樓全部，始再參照房屋稅主檔資料，重新計算出租面積為 33.61 坪（即 1、2 樓面積）等情。

- (四)惟查前揭財政部 77 年函釋已明定，租賃所得設算核定案件，倘納稅義務人有異議時，稽徵機關應「實地調查」鄰近房屋之租金作為核課之依據。惟中區國稅局第 1 次就本案標的之鄰近租金調查作業中，僅依財稅資料中心產出房屋稅之房屋財產檔資料，並未進行「實地調查」作業，造成原認定承租面積過低，而每坪租金偏高之結果，作業過程自難謂周妥。再按所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規範內容，係於「稅捐法定原則」基礎上，本諸「量能課稅原則」與「稽徵經濟原則」之利益權衡所為之具體規定。依該條款之規定，因「稽徵經濟原則」之考量，雖允許稅捐稽徵機關在納稅義務人申報之租金顯然偏低時，得以法律擬制之手段，課以納稅義務人租稅負擔處分。惟稅捐稽徵機關要適用上開規定，認定約定之租金顯較當地一般租金為低，自應先證明納稅義務人申報之租金數額確實低於「當地一般租金」之構成要件。衡諸中區國稅局於納稅義務人異議後，第 1 次就台中市豐原區中正路○○號及 209 號之租金收入調查經過，要難認已符財政部 77 年函釋規定，核有怠失。