

01 臺北高等行政法院判決

02 高等行政訴訟庭第一庭

03 114年度簡上字第7號

04 上訴人 新北市政府稅捐稽徵處

05 代表人 黃育民

06 訴訟代理人 張 珞

07 被上訴人 許正雄

08 許梅芳

09 共 同

10 訴訟代理人 李夏菁 律師

11 上列當事人間地價稅事件，上訴人對於中華民國113年11月22日
12 本院地方行政訴訟庭113年度稅簡字第20號判決，提起上訴，本
13 院判決如下：

14 主 文

15 原判決廢棄，發回本院地方行政訴訟庭。

16 理 由

17 一、事實概要：

18 被上訴人許正雄（即委託人）於民國111年3月25日訂立信託
19 契約書（下稱系爭信託契約）移轉原所有坐落新北市淡水區
20 坪頂段1630地號土地（下稱系爭土地）予被上訴人許梅芳
21 （即受託人），地上建物門牌新北市○○區○○○○之○號
22 （下稱系爭建物），並於同年7月6日辦理土地移轉登記，原
23 按一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣被上訴人許梅芳於112
24 年10月25日透過稅務e平台，向上訴人申請按自用住宅用地
25 稅率課徵地價稅，經上訴人審查，系爭土地為信託財產，所有
26 權人為受託人即被上訴人許梅芳，委託人為被上訴人許正
27 雄，第1順位信託受益人為被上訴人許正雄、許吳春花及許
28 良傑等3人，因委託人與受益人並非同屬一人，核與土地稅
29 法第9條及財政部109年5月8日台財稅字第10800117830號令

修正之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱認定原則）第5點第2款第1目委託人視同土地所有權人之規定不符，爰以112年11月1日新北稅淡一字第1125417692號函（下稱原處分）否准所請。被上訴人不服，提起訴願，經新北市政府以113年2月29日新北府訴決字第1122435631號訴願決定書（下稱訴願決定）予以駁回，被上訴人不服，提起行政訴訟，嗣於訴訟進行中，上訴人以113年9月16日新北稅淡一字第1135613236號函（下稱113年9月16日函），就被上訴人許正雄受益部分1/3之系爭土地（面積152.96平方公尺，宗地面積458.88平方公尺×1/3）准自113年起按自用住宅用地稅率課徵地價稅，並撤銷原處分關於上開152.96平方公尺按一般用地稅率課徵之部分處分。經本院地方行政訴訟庭（下稱原審）以113年11月22日113年度稅簡字第20號判決（下稱原判決）：「一、訴願決定及原處分關於否准新北市淡水區坪頂段1630地號土地2/3（面積305.92平方公尺）按自用住宅用地稅率課徵地價稅之申請部分，均撤銷。二、被告應依原告許梅芳於民國112年10月25日之申請，就新北市淡水區坪頂段1630地號土地全部（面積458.88平方公尺）作成按自用住宅用地稅率課徵113年地價稅之行政處分。……」。上訴人不服，提起本件上訴。

二、被上訴人於起訴主張及訴之聲明、上訴人於原審之答辯及聲明、原判決認定之事實及理由，均引用原判決所載。

三、上訴意旨略以：

(一) 本件信託其餘部分，即受益人許吳春花及許良傑部分，因委託人與受益人並非同屬一人，屬他益信託（信託受益比例2/3），被上訴人許正雄及上開受益人許吳春花、許良傑共3人是否領有身心障礙證明？又依被上訴人等2人所簽訂之系爭信託契約所載，其第1條（信託目的及受益人）第1項約定：「信託目的：委託人為保障委託人即被上訴人許正雄及配偶許吳春花生前生活、醫療及養護或其他所需，及同住家屬許良傑在許正雄及許吳春花在世期間之同住之權益……」均不

符財政部113年6月13日台財稅字第11304520940號令（下稱財政部113年6月13日令）釋他益信託之土地例外放寬受益人視同土地所有權人之要件；亦不符認定原則例外放寬委託人視同土地所有權人之要件。

(二)依行政程序法第161條規定，稽徵機關應受財政部前掲令釋拘束，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅外，自無許稽徵機關任意擴張地價稅自用住宅用地稅率適用之範圍，上訴人並無權限就他益信託部分，更進一步審酌其受益人為何人、因「他益信託」之結果，地上房屋是否仍供委託人本人之配偶、或其直系親屬住宅使用，而作為核准土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅之依據。從而，本件系爭土地部分面積305.92平方公尺（宗地面積458.88平方公尺×2/3），於信託關係存續中由受託人即被上訴人許梅芳持有，並無按自用住宅用地稅率課徵地價稅規定之適用，是上訴人以原處分否准此部分之請求，於法並無違誤。原判決逕謂：「若信託契約除『自益信託』外，尚包括『他益信託』，則判斷是否仍得全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅，並非僅依形式上判斷是否有『他益信託』部分即已足，而係應進一步審酌該『他益信託』之受益人為何人，且因『他益信託』之結果，地上房屋是否仍供委託本人之配偶、或其直系親屬住宅使用，如此始符合認定原則第5點第2款第1目之規範意旨及目的……系爭信託契約簽訂後，系爭土地上之系爭建物除供委託人（被上訴人許正雄）本人使用外，同時亦供其配偶（許吳春花）及其直系親屬（許良傑）住宅使用無訛，則系爭信託契約關於『他益信託』部分，就許吳春花及許良傑居住使用系爭建物一事而言，無非僅係使之獲得保障及依據，此與以被上訴人許正雄之配偶及其直系親屬以外之人為受益人之『他益信託』者，當屬有別。從而，系爭信託契約之委託人與受益人既同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人（被上訴人許正雄）、配偶（許吳春花）及其直系親屬（許良傑）住宅使用，且與該土地信託目的（為保障委託人即被

上訴人許正雄及其配偶許吳春花生前生活、醫療及養護或其他所需，及同住家屬許良傑在被上訴人許正雄及許吳春花在世期間之同住之權益）不相違背，且符合土地稅法第9條及第17條等規定，則依前開論述，核與認定原則第5點第2款第1目之規定，並無不符，則就『他益信託』（受益人為許吳春花、許良傑部分），亦應准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」顯有判決不適用法規或適用不當之違背法令之事由。

(三)上訴聲明：原判決廢棄；被上訴人在第一審之訴駁回。

四、本院查：

(一)審理事實之法院，其認定事實所憑之證據，並不以直接證據為限，間接證據亦包括在內，凡綜合調查所得之各種直接及間接證據，本於論理法則及經驗法則得其心證，而為事實之判斷，始稱適法。又行政訴訟法第125條第3項規定：「審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。」第4項規定：「審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。」此乃關於審判長闡明義務之規定。是遇有當事人於事實及法律上之陳述未明瞭或不完足之處，應由審判長行使闡明權，向當事人發問或告知，令其敘明或補充之，若未盡闡明之責，逕行裁判，即難認適法。又依行政訴訟法第125條第1項、第133條、第189條第1項及第209條第3項等規定，行政法院應依職權調查證據，且為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，及關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，記明於判決書理由項下，對於當事人主張有利於自己之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或不予調查或採納，卻未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

(二)次按土地稅法第3條之1第1項規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。」第9條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有

01 權人或其配偶、直系親屬於該地辦理戶籍登記，且無出租或
02 供營業用之住宅用地。」第17條第1項規定：「合於左列規
03 定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土
04 地面積未超過三公頃部分。二、非都市土地面積未超過七公
05 頃部分。」

06 (三)又按「受益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另
07 有訂定者，從其所定。」、「說明：二、……（一）……又
08 『信託依信託上利益（信託利益）是否歸屬於委託人本身，
09 可分為自益信託與他益信託。亦即委託人係為自己的利益而
10 設定信託，致使信託上的利益歸屬於委託人本身者，稱為自
11 益信託。反之，委託人係為第三人的利益而設定信託，致使
12 信託上的利益歸屬於第三人者，稱為他益信託。』……」、「
13 說明：二、……從而，同一信託之受益人有數人時，分別
14 依信託行為所定比例或期間，享受其信託利益；信託行為中
15 未訂定比例或期間者，依民法第831條規定，準用民法第817
16 條第2項規定，各共有人之應有部分不明者，推定其為均
17 等，故信託行為未訂比例或期間之數受益人，則按人數平均
18 享受其信託利益。……」為信託法第117條第1項所明定及法
19 務部97年4月1日法律字第0970004416號函、100年1月31日法
20 律字第0999039141號函所明釋。

21 (四)再按「五、申請程序及其他補充規定……（二）其他1. 信託
22 土地：信託關係存續中由受託人持有，原則上無適用自用住
23 宅用地稅率課徵地價稅之適用。惟委託人與受益人同屬一人
24 （自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其
25 直系親屬住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託
26 人視同土地所有權人，如其他要件符合土地稅法第9條及第1
27 7條規定，受託人持有土地期間，准按自用住宅用地稅率課
28 徵地價稅。……」為認定原則第5點第2款第1目所明定。按
29 憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民
30 以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅
31 主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅

率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第705號、第700號、第625號解釋意旨參照）。土地稅法第9條、第17條及第41條，係分別規範自用住宅用地定義、得適用面積、處數及申請程序，財政部為利稅捐機關受理申請自宅地稅率課徵地價稅案件之審理，訂定認定原則，以供稅捐機關行使職權及認定是否符合自用住宅用地稅率之準據，核屬簡化認定事實所訂頒之解釋性行政規則，為適用法律所必要之補充，且未違反法律規定之意旨，上訴人自得予以援用。又上開行政規則係屬認定事實之性質，不涉人民權利行使之限制，自無違反法律授權之問題。

(五)財政部113年6月13日令意旨：「以土地及其地上房屋為信託財產，於信託關係存續中符合下列條件者，受益人視同房地所有權人，該信託房地准按自用住宅用地稅率課徵地價稅及按住家用房屋供自住使用稅率課徵房屋稅：一、受益人為委託人之配偶或已成年子女，且依身心障礙者權益保障法領有身心障礙證明或為精神衛生法第3條第4款規定之病人；或受益人為委託人之未成年子女。二、信託契約明定信託財產供受益人本人、配偶或直系親屬居住使用，不得處分、出售或移轉於第三人。三、受益人已確定並享有全部信託利益，且委託人未保留變更受益人之權利。四、受益人本人、配偶或直系親屬實際居住使用該信託房地並辦竣戶籍登記。五、信託房地並應符合土地稅法第9條、房屋稅條例第5條及住家用房屋供自住及公益出租人出租使用認定標準第2條規定無出租或供營業使用，以及土地稅法第17條規定都市土地面積未超過3公畝、非都市土地面積未超過7公畝及受益人本人、配偶及其未成年受扶養親屬適用自用住宅用地稅率以1處為限，與上開認定標準規定受益人本人、配偶及未成年子女供自住使用之房屋全國合計3戶以內之規定。」亦係本於上開說明意旨所作成有關認定事實、適用法律之解釋函令，並未

增加上開土地稅法所無之限制，且未違反租稅法律主義及納稅者權利保護法第3條第3項規定，上訴人自得予以援用。

(六)經查，於原審訴訟進行中，上訴人以113年9月16日函，就被上訴人許正雄受益部分1/3之系爭土地（面積152.96平方公尺，宗地面積458.88平方公尺×1/3）准自113年起按自用住宅用地稅率課徵地價稅，並撤銷原處分關於上開152.96平方公尺按一般用地稅率課徵之部分處分，此有上訴人113年9月16日函附卷可參（見原審卷第179頁至第181頁），則原處分係否准系爭土地2/3（面積305.92平方公尺）按自用住宅用地稅率課徵地價稅之申請部分，堪予認定。惟原審審判長於113年11月1日下午4時言詞辯論時，行使闡明權，闡明被上訴人於原審之聲明為：「一、訴願決定及原處分關於否准系爭土地2/3（面積305.92平方公尺）按自用住宅用地稅率課徵地價稅均撤銷。二、被告應依原告於民國112年10月25日之申請，就系爭土地全部（面積458.88平方公尺）作成按自用住宅用地稅率課徵113年地價稅之行政處分」，此有該次言詞辯論筆錄附卷可參（見原審卷第209頁至第210頁）。是上開第二項聲明之請求（即系爭土地全部），顯然大於上開第一項聲明關於原處分否准部分（即系爭土地2/3部分），原審審判長就被上訴人此等聲明不明瞭或不完足之處，未依行政訴訟法第125條第4項規定，行使闡明權令其為適當之聲明，即有未妥，自有不適用行政訴訟法第125條規定之違法。

(七)次查，本件信託其餘部分〔即系爭土地2/3（面積305.92平方公尺）部分〕，即受益人許吳春花及許良傑部分，因委託人與受益人並非同屬一人，屬他益信託（信託受益比例2/3），被上訴人許正雄及上開受益人許吳春花、許良傑共3人是否領有身心障礙證明？是否符合上開財政部113年6月13日令釋意旨？又依被上訴人等2人所簽訂之系爭信託契約第1條）第1項約定：「信託目的：委託人為保障委託人許正雄及配偶許吳春花生前生活、醫療及養護或其他所需，及同住

家屬許良傑在許正雄及許吳春花在世期間之同住之權益……」等語（見原處分卷第76頁），是否符合上開113年6月13日令釋意旨？是否符合認定原則第5點第2款第1目所定之要件？均未加調查。原審就此攸關本件事實關係重要事證，既未予調查，又未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。

(八)綜上，原判決既有上述未盡闡明及職權調查義務，以及理由不備之違背法令事由，且其違法情事足以影響判決結果，上訴論旨指摘違背法令，求予廢棄，為有理由，並因本件事證尚有未明，本院無從自為判決，有由原審再行調查審認之必要，爰將原判決廢棄，發回原審即本院地方行政訴訟庭另為適法之裁判。

五、據上論結，本件上訴為有理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　3　　月　　12　　日
審判長法官　蕭忠仁
法官　羅月君
法官　許麗華

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　3　　月　　12　　日
書記官　劉道文