

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20號

113年11月1日辯論終結

原告 許正雄
許梅芳

上二人共同

訴訟代理人 李夏菁律師

被告 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 黃育民

訴訟代理人 張珞（兼上一人送達代收人）

黃郁芳

上列當事人間地價稅事件，原告不服新北市政府中華民國113年2月29日新北府訴決字第1122435631號函所檢送之訴願決定（案號：1128041456號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 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。
- 三、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

- 一、本件係原告不服被告核課地價稅之關於稅捐課徵事件涉訟，且所爭執核課稅額之差額為新臺幣（下同）1,683元，係50萬元以下，依行政訴訟法第229條第2項第1款規定，應適用同法第2編第2章規定之簡易訴訟程序。

01 二、原告起訴時，被告代表人原為張世玠，嗣於民國113年7月16
02 變更為黃育民，而新任代表人已於113年7月30日（本院收狀
03 日）具狀聲明承受訴訟（見本院卷第135頁至第137頁），核
04 無不合，應予准許。

05 貳、實體方面：

06 一、爭訟概要：

07 緣原告許正雄（即委託人）於111年3月25日與原告許梅芳
08 〈原告許正雄之女〉（即受託人）簽訂信託契約書〈第1順
09 位受益人：許正雄、許吳春花及許良傑，受益期間：簽約日
10 起至許正雄及許吳春花皆百年之日止〉（下稱系爭信託契
11 約），由原告許正雄移轉其所有坐落新北市淡水區坪頂段16
12 30地號土地（下稱系爭土地）及地上建物門牌新北市淡水區
13 小坪頂1之6號〈新北市淡水區坪頂段983建號〉（為原告許
14 正雄所設籍且無出租或供營業使用，下稱系爭建物）予原告
15 許梅芳，並於同年7月6日辦竣所有權移轉登記，原經被告按
16 一般用地稅率課徵地價稅在案。嗣原告許梅芳於112年10月2
17 5日透過「稅務e平台-地價稅自用住宅用地稅率申請書」，
18 向被告申請按自用住宅用地稅率課徵系爭土地之地價稅，經
19 被告審認系爭土地為信託財產，而受益人為原告許正雄及訴
20 外人許吳春花、許良傑等3人，因委託人與受益人並非同屬
21 一人，核與土地稅法第9條及財政部109年5月8日台財稅字第
22 10800117830號令規定不合，乃以112年11月1日新北稅淡一
23 字第1125417692號函（下稱原處分）否准所為申請，並函復
24 原告在案。原告不服，提起訴願，經新北市政府以113年2月
25 29日新北府訴決字第1122435631號函所檢送之訴願決定書
26 〈案號：1128041456號〉（下稱訴願決定）予以駁回，原告
27 遂向本院提起本件行政訴訟（於本件訴訟審理中，被告以11
28 3年9月16日新北稅淡一字第1135613236號函就原告許正雄受
29 益部分1/3之系爭土地〈面積152.96平方公尺〉（458.88平
30 方公尺X1/3）准自113年起按自用住宅用地稅率課徵地價
31 稅，並撤銷原處分關於否准上開依自用住宅用地稅率課徵地

01 價稅之申請部分)。

02 二、原告起訴主張及聲明：

03 (一) 主張要旨：

04 1、土地稅法第9條規定，只要設籍者係本人、配偶或直系親
05 屬皆可，而本件信託利益之所有受益人，相對於原告許正
06 雄而言，皆係屬於該3種法條規定之利害關係人，自無不
07 能適用自用住宅用地稅率之理：

08 (1)憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
09 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應
10 就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅
11 基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律
12 明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡
13 釋，自應秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律
14 解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所
15 無之租稅義務，則非憲法第19條租稅法律主義所許（參照
16 司法院釋字第620號、第622號、第640號、第674號、第69
17 2號解釋）。

18 (2)土地稅法第9條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地
19 所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無
20 出租或供營業用之住宅用地」。申言之，只要設籍者為
21 「所有權人」、「配偶」或「直系親屬」皆可。而觀之系
22 爭信託契約，所有之受益人，皆係原告許正雄之配偶或直
23 系親屬，並未逸脫土地稅法第9條自用許可之範圍，豈訴
24 願決定卻無視於此，而一再以所謂本件係屬「他益」信
25 託，故不予適用自用住宅用地稅率，確無可採。

26 (3)且由土地稅法第9條規定可知，自用住宅用地稅率著重
27 的是「使用狀況」，而非「所有權」之歸屬，其要件並非以
28 所有權人跟使用人必為同一人為限，故配偶、直系親屬辦
29 竣過戶登記（使用）亦屬自用，並非所有權人與戶籍登記
30 者必須為同一人，不可不辨。

31 (4)原處分並未依土地稅法第9條之規範意旨詳究審酌，而僅

01 係僵化且悖理一直繞在「自益」及「他益」信託之區別，
02 並以「將來」、「可能發生」之本件系爭土地最終變動之
03 所有權移轉歸屬為斷，忽略前引土地稅法第9條規定之要件，
04 其所為論斷本末倒置而已有錯誤。

05 2、被告及訴願機關以適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定
06 原則，據為否准自用住宅用地稅率課稅之依據，所為之論
07 斷，係有違法錯誤，要無可採：

08 (1)系爭土地上之系爭建物仍供委託人即原告許正雄、及其配
09 偶及直系親屬使用，符合信託目的，應適用自用住宅用地
10 稅率課徵地價稅：

11 ①本件訴願決定所引據之適用自用住宅用地稅率課徵地價
12 稅認定原則，其第五（二）1.規定係為：「信託土地
13 信託關係存續中由受託人持有，原則上無適用自用住宅
14 用地稅率課徵地價稅之適用。惟委託人與受益人同屬一
15 人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人、配
16 偶、或其直系親屬住宅使用，與該土地信託目的不相違
17 背者，該委託人視同土地所有權人」。

18 ②由系爭信託契約可知，第一順位受益人為原告許正雄及
19 訴外人許吳春花、許良傑3人，目前系爭建物亦由3人所
20 使用，故與地價稅認定原則第五（二）1.規定「該地
21 上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使
22 用」、「與該土地信託目的不相違背」之要件及精神，
23 完全相符。職是之故，此時委託人即原告許正雄即視同
24 土地所有權人，而應適用自用住宅用地稅率課徵地價
25 稅，至為灼然。豈原處分卻就此視而不見，曲解本件因
26 屬「他益信託」而執意不予適用，顯然違法亦缺乏正當
27 性。

28 (2)若被告主張適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第
29 五（二）1.規定，係否定本件系爭土地適用自用住宅用地
30 稅率，則該認定原則之規定係屬違法無效而不得拘束原
31 告：

01 ①被告所引據之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原
02 則，若認係屬土地稅法次位階之法規命令，其自不得違
03 反或逾越母法即土地稅法本身之規定，若有違反或逾越
04 即屬違法而無效，此有行政程序法第158條規定可稽，
05 為眾所周知當然之理。查土地稅法第9條並未因土地係
06 自益信託或他益信託而有不同規定，若被告之見解認為
07 適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第五（二）
08 1.規定，係僅就自益信託方准予適用自用住宅用地稅
09 率，則該適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則顯
10 然逾越母法規定，而就同一土地使用狀況，擅自區分
11 「自益信託」及「他益信託」，規範不同認定之要件，
12 其所為已係逾越母法即土地稅法第9條之規定，乃違法
13 而更不得為不利人民處分之依據。

14 ②若認該地價稅認定原則係屬行政規則，則其乃財政部賦
15 稅署自己頒布之認定原則，依行政程序法第161條之規
16 定，充其量僅有拘束財政部賦稅署及其下級機關之效
17 力，不得作為限制人民財產權之依據，亦即不得拘束原
18 告，至為灼然。

19 (3)綜上可知，原處分及訴願決定不察而逕依適用自用住宅用
20 地稅率課徵地價稅認定原則第五（二）1.規定，作為拒
21 絕系爭土地原有自用住宅用地稅率之依據，係有重大違
22 法，無可維持。

23 3、綜上所陳，明明都是原告許正雄、其配偶許吳春花及直系
24 親屬許良傑自用的情形，僅係於信託契約中，多加以考量
25 而約定委託人即原告許正雄百年身後的受益人而已，卻讓
26 原本自用稅率變成不能自用，毫無合理正當性，無異變相
27 懲罰信託當事人，完全無合法及正當性，並且係扼殺信託
28 的良法美意，如被告本件之認斷，將致使信託之功能大打
29 折扣，變相限制人民就其財產之管理及處分權限，顯非可
30 採。

31 4、依據系爭信託契約之內容，益可明證現階段系爭房屋確係

01 供原告許正雄及訴外人許吳春花、許良傑3人自用，完全
02 符合自用住宅優惠稅率之要件及其優惠之合理及正當性：

03 (1)系爭信託契約之前言載明「本件信託之成立…第一階段在
04 許正雄及許吳春花在世期間，由許正雄、許吳春花及許良
05 傑依現狀使用系爭房地」，由此足證：

06 ①現階段之使用，係由原告許正雄及訴外人許吳春花、許
07 良傑使用，完全符合土地稅法第9條自用住宅用地規定
08 「土地所有權人或其配偶、直系親屬」之要件範圍。

09 ②抑有進者，現階段之使用方式，與信託成立前之使用狀
10 況並無不同，而係持續「依現狀」使用，並無更改使用
11 狀態，故原處分改為一般用地稅率，顯然違法，更毫無
12 合理正當性。

13 (2)系爭信託契約第1條約定信託目的及受益人為「委託人為
14 保障委託人許正雄及配偶許吳春花…及同住家屬許良
15 傑」，此亦足證系爭信託契約中一而再、再而三載明，使
16 用房屋者只有3個人，也就是原告許正雄及訴外人許吳春
17 花、許良傑，明明白白清清楚楚，既係如此，為何不能適
18 用自用優惠稅率？被告只是一再囿於自說自話地重申自益
19 跟他益信託的文字遊戲，就實際上之使用狀況卻故意視而
20 不見、閃躲而不予以論斷，自難以令人民信服。

21 (3)至於受託人許梅芳，係因信託法之要求而應移轉登記至受
22 託人名下，原告許梅芳雖為信託登記之所有權人，唯使用
23 者既仍係原告許正雄及訴外人許吳春花、許良傑3人，就
24 沒有道理因為設立信託而異其稅率。

25 5、被告以受託人為許梅芳，故原告許梅芳是持有人、納稅義
26 務人為由，而否定原告許正雄之自用住宅用地稅率優惠權
27 益，亦屬牽強而難謂合法：

28 (1)我國採信託導管理論，受託人僅係託而管理信託財產及權
29 宜方便的納稅義務人，信託財產實際上之使用及受益狀
30 況，仍應以委託人及受益人決之；稅捐核課亦同，應以委
31 託人與信託財產之使用關係，作為判斷之基準。

01 (2)更何況，土地稅法第9條著重在使用權，並非所有權，故
02 被告以所謂本件納稅義務人為原告許梅芳而非原告許正
03 雄，即不准自用住宅用地稅率，顯然無理，原告許梅芳係
04 基於受託人之身分而代為納稅義務人係稽徵上之便利性，
05 此費用終亦係由委託人或信託財產中支付，並非使原告許
06 梅芳成為真正之實質房地所有權人，不可不辨。

07 6、被告亦肯認原告主張有理，同意原告許正雄部分應有自用
08 住宅用地稅率之適用，則就此應為原告勝訴之判決；然被
09 告卻僅同意就「許正雄受益部分」准為適用自用住宅用地
10 稅率，而不及於「許吳春花及許良傑受益部分」，缺乏合
11 法性及正當性，自非可採，因本件不論以原告許正雄、訴
12 外人許吳春花或許良傑作為基準，因系爭建物已有許正雄
13 設籍自用，即已完全符合土地稅法第9條之自用要件，被
14 告僅准依原告許正雄之1/3比例核准依自用住宅用地稅
15 率，應無可採。

16 7、信託法及相關稅法中，以受託人作為信託之納稅義務人，
17 僅係稅捐徵納之簡便措施，惟受託人並非信託關係之實質
18 或經濟上所有權人，此有信託法第24條第1項前段規定：
19 「受託人應將信託財產與其自有財產及其他信託財產分別
20 管理。」足證，且經王志誠教授於所著信託稅法與實例解
21 析中析論甚明。

22 (二) 聲明：

23 1、訴願決定及原處分關於否准系爭土地2/3（面積305.92平
24 方公尺）按自用住宅用地稅率課徵地價稅部分，均撤銷。

25 2、被告應依原告於112年10月25日之申請，就系爭土地全部
26 （面積458.88平方公尺）作成按自用住宅用地稅率課徵11
27 3年地價稅之行政處分。

28 三、被告答辯及聲明：

29 (一) 答辯要旨：

30 1、查原告許正雄（即委託人）於111年3月25日訂約信託移轉
31 系爭土地予原告許梅芳（即受託人），並於同年7月6日辦

01 竣土地移轉登記在案。次查系爭土地原按一般用地稅率課
02 徵地價稅，嗣原告許梅芳於112年10月25日透過稅務e平
03 台，向被告申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價
04 稅，案經審查，系爭土地為信託財產，系爭土地之所有權
05 人為受託人即原告許梅芳，委託人為原告許正雄，第1順
06 位信託受益人為「許正雄」、「許吳春花」及「許良傑」
07 等3人，委託人與受益人並非同屬一人，此有土地（建築
08 改良物）信託契約書、原告許正雄與許梅芳所簽訂之信託
09 契約書、稅務e平台-地價稅自用住宅用地稅率申請書影本
10 及土地建物查詢資料在卷可稽。是本案之信託關係非屬自
11 益信託，核與土地稅法第9條自用住宅用地，及適用自用
12 住宅用地稅率課徵地價稅認定原則五、（二）1.委託人視
13 同土地所有權人之規定不符，被告以原處分否准所請，於
14 法洵屬有據應予維持。

15 2、按「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為
16 地價稅或田賦之納稅義務人。」、「本法所稱自用住宅用
17 地，指土地所有權人或其配偶（直系親屬於該地辦竣戶籍
18 登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」，土地稅法第
19 3條之1第1項及第9條分別定有明文；次按「五、申請程序
20 及其他補充規定…（二）其他1.信託土地：信託關係存續中
21 由受託人持有，原則上無適用自用住宅用地稅率課徵地價
22 稅之適用。惟委託人與受益人同屬一人（自益信託），且
23 該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使
24 用，與該土地信託目地不相違背者，該委託人視同土地所
25 有權人，如其他要件符合土地稅法第9條及第17條規定，
26 受託人持有土地期間，准按自用住宅用地稅率課徵地價
27 稅。…」為財政部109年5月8日台財稅字第10800117830號
28 令修正之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（以
29 下簡稱「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」）
30 五、（二）1.所明定。又按「受益人因信託之成立而享有信
31 託利益。但信託行為另有訂定者，從其所定。」、「說

01 明：二、…（一）…又『信託依信託上利益（信託利益）
02 是否歸屬於委託人本身，可分為自益信託與他益信託。亦
03 即委託人係為自己的利益而設定信託，致使信託上的利益
04 歸屬於委託人本身者，稱為自益信託。反之，委託人係為
05 第三人的利益而設定信託，致使信託上的利益歸屬於第三
06 人者，稱為他益信託。』…」、「說明：二、…從而，同
07 一信託之受益人有數人時，分別依信託行為所定比例或期
08 間，享受其信託利益；信託行為中未訂定比例或期間者，
09 依民法第831條規定，準用民法第817條第2項規定，各共
10 有人之應有部分不明者，推定其為均等，故信託行為未訂
11 比例或期間之數受益人，則按人數平均享受其信託利
12 益。」為信託法第17條第1項所明定及法務部97年4月1日
13 法律字第0970004416號函、100年1月31日法律字第099903
14 9141號函（以下簡稱法務部97年4月1日函、100年1月31日
15 函）所明釋。再按「主旨：納稅義務人楊君提示部分自益
16 部分他益之信託契約申報贈與稅乙案。說明：二、納稅義
17 務人楊君提示之信託契約，楊君為委託人，受益人為楊
18 君、楊君配偶及楊君之子。…」為財政部96年9月27日台
19 財稅字第09600238390號函（以下簡稱財政部96年9月27日
20 函）所明釋。

- 21 3、查原告許正雄（即委託人）於111年3月25日訂約信託移轉
22 系爭土地予原告許梅芳（即受託人），並於同年7月6日辦
23 竣土地移轉登記在案。次查本案系爭土地為信託財產，系
24 爭土地之所有權人為受託人即原告許梅芳，委託人為原告
25 「許正雄」，第1順位信託受益人為原告「許正雄」、
26 「許吳春花」及「許良傑」等3人，受益人同時包含委託
27 人本人（自益信託）和他人（他益信託），是本案應屬
28 「部分自益部分他益」之混合型信託契約；又據原告等2
29 人所簽訂之系爭信託契約所載，並未訂定信託利益之比
30 例，是依前揭法務部100年1月31日函釋意旨，該等受益人
31 應平均享受其信託利益。從而，混合型契約中，如自益信

01 託部分符合「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原
02 則」五、(二)1. 委託人視同土地所有權人之規定，則該部
03 分應准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。準比，本案委託
04 人與受益人同屬一人部分，即原告許正雄部分屬自益信託
05 (信託受益比例1/3)，該地上房屋仍供委託人本人、配
06 偶、或其直系親屬住宅使用，與該土地信託目的不相違
07 背，且原告許正雄於系爭建物辦竣戶籍登記，亦符合土地
08 稅法第9條及第17條規定，是以，系爭土地部分面積152.9
09 6平方公尺(宗地面積458.88平方公尺X1/3)符合前揭「適
10 用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」五、(二)1. 委
11 託人視同土地所有權人之規定，於受託人持有土地期間，
12 應准自113年起按自用住宅用地稅率課徵地價稅。末查本
13 件信託其餘部分(信託受益比例2/3)，委託人與受益人並
14 非同屬一人，屬他益信託，自無前揭「適用自用住宅用地
15 稅率課徵地價稅認定原則」五、(二)1. 委託人視同土地所
16 有權人規定之適用，亦即不得以委託人即原告「許正雄」
17 本人或其配偶、直系親屬於系爭建物辦竣戶籍登記，而認
18 定合致土地稅法第9條所定自用住宅用地要件。從而，本
19 案系爭土地部分面積305.92平方公尺(宗地面積458.88平
20 方公尺X2/3)，於信託關係存續中由受託人即原告許梅芳
21 持有，並無按自用住宅用地稅率課徵地價稅規定之適用，
22 是被告以原處分否准此部分之請求，揆諸前揭土地稅法令
23 及信託法令相關規定，並無違誤。

24 4、綜上所陳，原告之訴為無理由。

25 (二) 聲明：原告之訴駁回。

26 四、爭點：

27 系爭土地是否因系爭信託契約內容包括「他益信託」(即受
28 益人為許吳春花及許良傑部分)致不符合適用自用住宅用地
29 稅率課徵地價稅認定原則第5點第2款第1目關於准按自用住
30 宅用地稅率課徵地價稅之規定？

31 五、本院的判斷：

01 (一) 前提事實：

02 「爭訟概要」欄所載之事實，除「爭點」欄所載外，其餘
03 事實業為兩造所不爭執，且有新北市政府稅捐稽徵處淡水
04 分處113年地價稅主檔查詢影本1紙、新北市政府稅捐稽徵
05 處112年地價稅課稅明細表影本1紙、原處分影本1份、家
06 庭成員〈一等親〉資料查詢清單影本1份、信託契約書影
07 本1份、土地〈建築改良物〉信託契約書影本1份、土地建
08 物查詢資料影本2紙、稅務e平台-地價稅自用住宅用地稅
09 率申請書影本1紙、訴願決定影本1份、新北市政府稅捐稽
10 徵處112年地價稅繳款書影本1紙（見原處分卷第1頁、第2
11 頁、第5頁、第6頁、第8頁至第10頁、第11頁至第16頁、
12 第17頁至第20頁、第22頁、第23頁、第24頁、第40頁至第
13 47頁、第64頁）、被告113年9月16日新北稅淡一字第1135
14 613236號函影本1份（見本院卷第179頁至第181頁）附卷
15 足憑，是除「爭點」欄所載外，其餘事實自堪認定。

16 (二) 系爭土地並不因系爭信託契約內容包括「他益信託」（即
17 受益人為許吳春花及許良傑部分）致不符合適用自用住宅
18 用地稅率課徵地價稅認定原則第5點第2款第1目關於准按
19 自用住宅用地稅率課徵地價稅之規定：

20 1、應適用之法令：

21 (1) 土地稅法：

22 ① 第3條之1第1項：

23 土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地
24 價稅或田賦之納稅義務人。

25 ② 第9條：

26 本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直
27 系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住
28 宅用地。

29 ③ 第17條第1項：

30 合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計
31 徵：

01 一、都市土地面積未超過三公畝部分。

02 二、非都市土地面積未超過七公畝部分。

03 (2)適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則：

04 ①第1點：

05 為利稅捐稽徵機關受理申請適用自用住宅用地稅率課徵
06 地價稅案件之審理，特訂定本原則。

07 ②第5點第2款第1目：

08 五、申請程序及其他補充規定

09 (二)其他

10 1. 信託土地

11 信託關係存續中由受託人持有，原則上無適用自
12 用住宅用地稅率課徵地價稅之適用。惟委託人與
13 受益人同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍
14 供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使用，
15 與該土地信託目的不相違背者，該委託人視同土
16 地所有權人，如其他要件符合土地稅法第九條及
17 第十七條規定，受託人持有土地期間，准按自用
18 住宅用地稅率課徵地價稅；其地上房屋拆除改
19 建，亦准依拆除改建相關規定辦理。

20 2、按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指
21 國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠
22 時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸
23 屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之
24 規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚
25 非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職
26 權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目
27 的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法
28 律主義尚無抵觸（本院釋字第420號、第460號、第496
29 號、第519號、第597號、第625號解釋參照）。」（參照
30 司法院釋字第700號解釋理由書），而財政部109年5月8日
31 台財稅字第10800117830號令修正發布之適用自用住宅用

01 地稅率課徵地價稅認定原則，乃係財政部為利稅捐稽徵機
02 關受理申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅案件之審理
03 特為訂定（參照第1點），核其內容，除於第2點載明相關
04 之法規規定外，第3點至第5點分別係關於「自用住宅用地
05 定義補充規定」、「自用住宅用地面積及處數限制補充規
06 定」及「申請程序及其他補充規定」，均核係有關課稅之
07 技術性及細節性事項，並未牴觸逾越土地稅法及相關規
08 定，其規定亦屬明確，且因其屬行政程序法第159條第2項
09 第2款所規定協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事
10 實，而訂頒之解釋性規定（行政規則），則依行政程序法
11 第161條之規定，其具有拘束訂定機關、其下級機關及屬
12 官之效力，而行政機關依循行政規則執行法律，因之形成
13 行政慣例，基於「平等原則」、「信賴保護原則」，行政
14 機關即不得任意偏離，進而構成「行政自我拘束」，由
15 是，該解釋性規定乃「間接」衍生出外部效力，故被告於
16 解釋法令、認定事實時自應受該規定拘束。

- 17 3、本件原告許正雄（即委託人）於111年3月25日與原告許梅
18 芳（即受託人）簽訂系爭信託契約（第1順位受益人：許
19 正雄、許吳春花及許良傑，受益期間：簽約日起至許正雄
20 及許吳春花皆百年之日止），由原告許正雄移轉其所有之
21 系爭土地及其上之系爭建物（為原告許正雄所設籍且無出
22 租或供營業使用）予原告許梅芳，並於同年7月6日辦竣所
23 有權移轉登記一節，業如前述，則就系爭土地於信託關係
24 存續中之受益人除委託人（原告許正雄）外，尚有訴外人
25 許吳春花及許良傑，則就原告許正雄部分而言，因「委託
26 人與受益人同屬一人」而屬「自益信託」，但就訴外人許
27 吳春花及許良傑而言，則屬「委託人與受益人非同屬一
28 人」之「他益信託」，則原處分據之依前揭適用自用住宅
29 用地稅率課徵地價稅認定原則第5點第2款第1目之規定，
30 僅就「自益信託」部分准按自用住宅用地稅率課徵地價
31 稅，又因系爭信託契約並未約定各受益人享受信託利益之

01 比例，故依民法第831條、第817條第2項等規定，應推定
02 其為均等（亦即各為1/3），乃否准系爭土地2/3（面積30
03 5.92平方公尺，即訴外人許吳春花及許良傑為受益人部
04 分）按自用住宅用地稅率課徵地價稅之申請，就形式而
05 言，固非無見。

06 4、惟查：

07 (1)土地稅法所稱之「自用住宅用地」，係指「土地所有權
08 人」或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租
09 或供營業用之住宅用地，此觀土地稅法第9條之規定自
10 明，則土地所有權人（委託人）因信託關係而移轉土地所
11 有權於受託人後，即非屬「土地所有權人」，則就該土地
12 本無再適用土地稅法第9條之規定而屬「自用住宅用
13 地」，故適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第5
14 點第2款第1目乃規定：「信託關係存續中由受託人持有，
15 原則上無適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之適用。」；
16 然亦同時考量若「委託人與受益人同屬一人（自益信
17 託），且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親
18 屬住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託人視
19 同土地所有權人，如其他要件符合土地稅法第九條及第十
20 七條規定」，則於受託人持有土地期間，仍准按自用住宅
21 用地稅率課徵地價稅。準此，若信託契約除「自益信託」
22 外，尚包括「他益信託」，則判斷是否仍得全部按自用住
23 宅用地稅率課徵地價稅，並非僅依形式上判斷是否有「他
24 益信託」部分即已足，而係應進一步審酌該「他益信託」
25 之受益人為何人，且因「他益信託」之結果，地上房屋是
26 否仍供委託本人之配偶、或其直系親屬住宅使用，如此始
27 符合適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第5點第2
28 款第1目之規範意旨及目的。

29 (2)系爭信託契約第1條（信託目的及受益人）第1項：「信託
30 目的：委託人為保障委託人許正雄及配偶許吳春花生前生
31 活、醫療及養護或其他所需，及同住家屬許良傑在許正雄

01 及許吳春花在世期間之同住之權益…。」、第2項：「受
02 益人及其順位：1. 第一順位：許正雄、許吳春花及許良
03 傑；受益期間：本約簽約之日起至許正雄及許吳春花皆百
04 年之日止；受益方式：受益期間享有信託不動產之使用權
05 及租金受益權。」，又被告就原告所稱於系爭信託契約簽
06 訂前、後，許吳春花及許良傑均係居住於系爭建物一節，
07 亦未爭執，是足認系爭信託契約簽訂後，系爭土地上之系
08 爭建物除供委託人（原告許正雄）本人使用外，同時亦供
09 其配偶（許吳春花）及其直系親屬（許良傑）住宅使用無
10 訛，則系爭信託契約關於「他益信託」部分，就許吳春花
11 及許良傑居住使用系爭建物一事而言，無非僅係使之獲得
12 保障及依據，此與以原告許正雄之配偶及其直系親屬以外
13 之人為受益人之「他益信託」者，當屬有別。

14 (3)從而，系爭信託契約之委託人與受益人既同屬一人（自益
15 信託），且該地上房屋仍供委託人本人（原告許正雄）、
16 配偶（許吳春花）及其直系親屬（許良傑）住宅使用，且
17 與該土地信託目的（為保障委託人許正雄及配偶許吳春花
18 生前生活、醫療及養護或其他所需，及同住家屬許良傑在
19 許正雄及許吳春花在世期間之同住之權益）不相違背，且
20 符合土地稅法第9條及第17條等規定，則依前開論述，核
21 與適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第5點第2款
22 第1目之規定，並無不符，則就「他益信託」（受益人為
23 許吳春花、許良傑部分），亦應准按自用住宅用地稅率課
24 徵地價稅。

25 (三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟
26 資料，經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論
27 述之必要，一併說明。

28 六、結論：

29 原告之訴為有理由，應予准許。

30 中 華 民 國 113 年 11 月 22 日
31 法 官 陳 鴻 清

- 01 一、上為正本係照原本作成。
- 02 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
03 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
04 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
05 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
06 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
07 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
08 造人數附繕本）。
- 09 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，
10 逕以裁定駁回。

11 中 華 民 國 113 年 11 月 22 日
12 書記官 李芸宜