

新竹市政府訴願決定書

109 年訴字第 62 號

訴願人：甲

訴願人兼代理人：乙

原處分機關：新竹市稅務局

代表人：李世珍

訴願人因申請自用住宅稅率課徵地價稅、房屋稅事件，不服新竹市稅務局 109 年 9 月 8 日新市稅地字第 1090015573 號函、109 年 9 月 21 日新市稅房字第 1090232814 號函提起本訴願，本府依法決定如下：

主 文

新竹市稅務局 109 年 9 月 8 日新市稅地字第 1090015573 號函撤銷，由原處分機關另為適法之處分。

其餘訴願不受理。

事 實

緣訴願人甲於 108 年 10 月 30 日將其所有坐落於本市崙子段 20**-**地號土地（宗地面積為 34,739 平方公尺，持分 140/100000，以下簡稱系爭土地），及其地上建物門牌為本市凌雲街**號**樓（以下簡稱系爭建物），信託移轉予訴願人乙，並以訴外丙（訴願人甲之妻）為受益人。嗣訴願人即受託人乙於 109 年 7 月 31 日向原處分機關申請系爭土地及建物按自用住宅稅率課徵地價稅及房屋稅，經原處分機關審認本案非屬自益信託，遂分別以 109 年 9 月 8 日新市稅地字第 1090015573 號函（以下簡稱系爭地價稅處分）及 109 年 9 月 21 日新市稅房字第 1090232814 號函（以下簡稱系爭房屋稅處分），否准訴願人乙所請並補徵 109 年期房屋稅非自用之差額稅款新臺幣 1,242 元，訴願人不服，遂提起本訴願。

理 由

一、關於系爭地價稅處分訴願人甲提起訴願部分：

（一）按依信託法第 1 條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」及第 39 條第 1 項規定：「受託人就信託財產或處

理信託事務所支出之稅捐、費用或負擔之債務，得以信託財產充之。」、第 40 條規定：「信託財產不足清償前條第一項之費用或債務，或受託人有前條第三項之情形時，受託人得向受益人請求補償或清償債務或提供相當之擔保。但信託行為另有訂定者，不在此限。」、訴願法第 18 條規定：「自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。」、訴願法第 77 條第 3 款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：三、訴願人不符合第 18 條之規定者」及參照最高行政法院 75 年判字第 362 號判例意旨：「所稱『利害關係人』，係指法律上之利害關係人而言，亦即其權利或法律上利益因行政處分而直接受有損害者，若僅具經濟、情感上或其他事實上之利害關係者，並不屬之。」。

(二)查系爭地價稅處分課稅相對人為訴願人乙，訴願人甲既非本件地價稅自用住宅用地之申請人，亦非系爭地價稅處分相對人與納稅義務人。次查本件信託關係中訴願人甲雖為委託人，然受益人為訴外人丙，並約定於信託契約關係消滅，信託財產歸屬於訴外人丙，此有卷附土地、建築改良物信託契約可證。故訴願人甲對系爭地價稅處分應僅具經濟上、情感上、或其他事實上之利害關係者，難謂有法律上利害關係，應屬當事人不適格，就系爭地價稅處分提起訴願，揆諸前揭規定及判例意旨，自非法之所許。

二、關於系爭地價稅處分訴願人乙提起訴願部分：

(一)按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定：「(第 1 項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(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。」、土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。…」第 3 條之 1 第 1 項：「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。」、土地稅法第 9 條：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人

或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」

(二) 財政部 93 年 1 月 27 日台財稅字第 0920454818 號令：「土地為信託財產者，其於信託關係存續期間，如委託人與受益人同屬一人(自益信託)，且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬做住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託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 34 條規定，受託人出售土地時，仍准按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。至於地上房屋拆除改建情形下，如委託人(原自用住宅用地所有權人)基於地上房屋拆除改建之目的，而將其土地所有權信託移轉與受託人，且委託人與受益人同屬一人(自益信託)；其於信託關係存續中，受託人出售土地時，如符合上述規定者，亦准依拆除改建相關規定按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」。

(三) 依前述本件訴願人甲於 108 年 10 月 30 日將其系爭土地及建物，以信託移轉予訴願人乙，並以訴外人丙為受益人，屬他益信託性質。故訴願人乙於 109 年 7 月 31 日向原處分機關申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅時，原處分機關以系爭土地之委託人與受益人非屬同一人，非屬自益信託，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 款第 1 目規定及財政部 93 年 1 月 27 日台財稅字第 0920454818 號函令不符為由，否准訴願人乙所請，尚非無據。惟觀自用住宅用地稅率之立法理由，係因自用住宅用地，為人民基本生活所必需，為保障自住權益，特以優惠的稅率，鼓勵及助長人民享有自用住宅。本案訴願人甲於尚未辦理信託移轉前，為系爭土地所有權人，並設置戶籍及實際居住於該地，符合適用自用住宅用地稅率之規定。倘其當初選擇不辦理信託移轉，逕將所有權移轉登記與訴外人丙，因訴願人甲為訴外人丙的配偶，仍符合適用自用住宅用地稅率之規定。惟現在訴願人甲就系爭土地辦理信託移轉，於信託關係中約定受益人為訴外人丙，並約定於信託契約關係消滅後，再將系爭土地(信託財產)移轉於訴外人丙，則反而無法適用自用住宅用地稅率之優惠，不

免有失公平？本於實質課稅之公平原則，本案得否單純僅以委託人與受益人非為同一人，屬他益信託性質為由而否准所請，不無疑義。復依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定，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，本案於衡酌實際利益歸屬及自用住宅用地優惠稅率政策後，有無解釋之空間？似有究明之必要。從而，本件既有上述法律疑義未明，爰將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後另為處分。

三、關於系爭房屋稅處分部分，依稅捐稽徵法第 35 條規定，訴願人應先向原處分機關申請復查，又依行政院 101 年 5 月 9 日院臺規字第 10000171128 號函：「2、…人民未經先行程序即提起訴願者，應視為已依法提出先行程序之申請，由先行程序之受理機關處理（最高行政法院 98 年 6 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議參照）…受理訴願機關宜將該等案件移送法定先行程序之受理機關處理。」，依旨揭規定及函釋，原處分機關於 109 年 10 月 15 日收受訴願書後依復查程序處理，並以 109 年 10 月 15 日新市稅法第 1096205321 號函通知訴願人；又參最高行政法院 95 年度判字第 1972 號判決：「…核定稅捐處分，納稅義務人如對之不服，應先依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查；且須對於復查決定不服，或稅捐稽徵機關逾 2 個月期間未作成復查決定，納稅義務人始得提起訴願…」，故此部分訴願並不合法，應不予受理。

四、綜上論結，系爭地價稅處分部分，訴願人乙部分有理由，訴願人甲部分不合法；系爭房屋稅處分部分，訴願不合法，依訴願法第 81 條、第 77 條第 3 款及第 8 款規定決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 沈敏欽

委員 鄭秀文

委員 施玟麗

委	員	沈政雄
委	員	高銘志
委	員	許美麗
委	員	吳光皋
委	員	翁曉玲
委	員	蕭淑芬
委	員	陳惠美
委	員	盛子龍

中 華 民 國 1 1 0 年 1 月 2 7 日
市 長 林智堅

訴願人如不服本決定，得於決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號，電話：(02)2833-3822）