

新竹縣政府訴願決定書

案號:1100602-2

訴願人：劉○樽

訴願人：曾○源

代理人：江肇欽律師

原處分機關：新竹縣政府稅務局

代表人：彭惠珠

地址：新竹縣竹北市光明六路6號

訴願人因109年地價稅事件，不服原處分機關110年2月17日新縣稅法字第1090030599號復查決定書，提起訴願案，本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、緣訴願人曾○源於94年9月8日取得竹北市隘興段○地號土地，並於95年11月17日因土地分割增加隘興段○地號土地（以下稱系爭土地），再於109年3月24日以夫妻贈與為由移轉系爭土地所有權權利範圍80991分之33000予另一訴願人劉○樽，並申請配偶贈與不課徵土地增值稅在案，系爭土地於贈與前即建有2棟建物，建物門牌同為竹北市隘口二路○號，一為面積57平方公尺之使用執照106府使字第322號鋼骨造建物，另一為面積221.4平方公尺之使用執照107府使字第486號鋼骨造建物，使用執照記載用途均為店鋪，又107府使字第486號建物已於107年11月5日核發拆除執照（107府拆字第61號）拆除212.38平方公尺，拆除後面積僅餘9.02平方公尺（以下簡稱系爭建物）。訴願人之子劉○其於109年4月9日將戶籍遷入系爭建物，訴願人曾○源、劉○樽等2人於次日即109年4月10日同時申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅，原處分機關於109年4月14日分別以新縣稅土字第1090119106、1090119105號函核准訴願人曾○源、劉○樽等2人系爭土地300平方公尺、119.85平方公尺按自用住宅用地稅率核課地價稅在

案。

二、次查原處分機關查知系爭建物建築樓層僅一層且面積僅為 59.94 平方公尺，房屋課稅現值僅 39 萬 2,800 元，相對於土地，以公告現值計算，土地之價值 9,673 萬 790 元，房地比例為 12:10000，以 12/10000 之房價，來支撐 9988/10000 之地價，有違比例原則；又於 109 年 8 月 20 日辦理現場勘查時，建物內設施僅為簡單擺放，難謂作自用住宅使用，是系爭土地並非供住宅使用，即非為自用住宅用地，復於 109 年 11 月 19 日以新縣稅土字第 1090163034A、1090163034B 號函通知訴願人，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及第 3 項規定之實質課稅原則，應自 109 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，核定補徵 109 年一般用地稅率與原按自用住宅用地稅率之地價稅差額分別為新臺幣(以下同) 3 萬 7,635 元、1 萬 5,035 元，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以 110 年 2 月 17 日新縣稅法字第 1090030599 號函復查決定駁回在案，訴願人仍表不服，遂向原處分機關提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- (一) 竹北市隘口二路○號房屋坐落系爭土地上，供訴願人之長子實際居住使用，且一般生活用品一應俱全，並辦竣戶籍登記在案，系爭土地應可適用土地稅法第 17 條第 1 項規定，依自用住宅用地稅率核課地價稅。
- (二) 系爭建物乃因訴願人曾○源持有系爭土地期間，於 105 年 9 月 9 日與案外第三人湘豐商務企業(股)公司訂定土地租賃契約，雙方約定由承租人出資在系爭土地上以訴願人曾○源名義建造房屋，僅得做複合式咖啡屋或書店相關事務使用，並取得前揭 2 筆領有使用執照之建物，面積共 278.4 平方公尺，因承租人資金周轉困難無力繼續履行契約，雙方同意向新竹縣政府申請拆除增建部分，並於拆除完畢後向新竹縣政府核備，有航照圖、土地租賃契約書、同意解除土地租賃契約加

註條款、拆除執照及縣府同意建物拆除完畢備查函等資料，是因故解約而拆除原有 212.38 平方公尺，原處分機關認定該建物係為規避租稅而興建並違反比例原則，實有誤會。

- (三) 原處分機關以建物內擺設簡單等理由認定系爭土地非自用住宅使用一節，有行政裁量瑕疵及違反法規授權目的之不當，應從其構造上是否具有私密性，是否具備生活上必需之水、電設施，有無日常生活所必需之家電用品、衛浴設備等事項綜合判斷，不能僅憑屋內擺設是否簡單等主觀性之認定，作為判斷之依據。
- (四) 原處分機關原就系爭土地分別 300 平方公尺及 119.85 平方公尺按自用住宅用地課徵地價稅，原處分機關就系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅，違背原處分機關先前就系爭土地地價稅之核課所作成符合自用住宅用地之事實認定，有違行政程序法第 6 條行政行為明確性原則及同法第 8 條之信賴保護原則。

三、答辯意旨略謂：

- (一) 查系爭土地宗地面積為 809.91 平方公尺，訴願人曾君於 94 年 9 月 8 日取得所有權，95 年 11 月 17 日辦理土地分割增加隘興段○地號土地，109 年 3 月 24 日以夫妻贈與為由移轉權利範圍 80991 分之 33000 與訴願人劉君(持分面積 330 平方公尺)，再查系爭土地原為素地，訴願人於 105 年 9 月 9 日訂定租約將整筆土地出租予湘豐商務企業股份有限公司(以下稱湘豐公司)，租金每月近 10 萬元，雙方約定由承租人出資在系爭土地上以曾君名義建造房屋，僅得做複合式咖啡屋或書店相關事務使用，嗣後亦分別於 106 年 6 月 8 日及 107 年 9 月 5 日取得 106 府使字第 322 號及 107 府使字第 486 號使用執照，建物門牌同為竹北市隘口二路 157 號，建物用途均為店鋪，面積各為 57 平方公尺(保存登記面積為 59.54 平方公尺)及 221.4 平方公尺。其中 107 府使字第 486 號使用執照之建物已另於 107 年 11 月 5 日核發拆除執照(107 府拆字第 61

號)拆除 212.38 平方公尺，拆除後面積餘 9.02 平方公尺，此有航照圖、土地租賃契約書、同意解除土地租賃契約加註條款、拆除執照及縣府同意建物拆除完畢備查函可稽。據此，系爭土地上之建物實際上係由承租人湘豐公司以營業為目的所興建，非供作住宅使用甚明。

- (二) 查土地稅法第 9 條第 1 項之立法說明為：「自用住宅用地，為人民基本生活所必需……」，同條第 2 項之立法說明為：「……依理僅應有 1 處自用住宅，故明文限制，以期公平，並防止取巧。」由此可知，土地稅法第 9 條之立法目的，乃在保障人民享有低稅率之基本生活所需之自用住宅用地，減輕專供自用住宅使用者之土地稅負而設，並無使非自用住宅用地亦得享受自用住宅優惠稅率之理由，以防止此項租稅優惠措施之濫用。又按司法院釋字第 460 號解釋理由書「人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，本院釋字第 267 號解釋敘述甚明。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，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，亦經本院釋字第 420 號解釋釋示在案。土地稅法第 6 條規定：『為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；其減免標準及程序，由行政院定之。』又同法第 9 條規定：『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。』雖未就『住宅』之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，

固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性。」故土地稅法及其相關法規所謂「自用住宅」，乃屬事實問題，土地稅法第34條之1第1項雖規定，土地所有權人申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，應檢附戶口名簿影本及建築改良物證明文件，惟該規定僅為簡化稽徵程序，故以上開證明文件作為稅捐機關查核之參考，非謂土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，該地即屬自用住宅用地，故稅捐機關就是否為自用住宅用地有疑義，自得依職權調查，並依據實際情形查核認定。另參酌最高行政法院108年判字第137號判決：「……必須確有『居住』之事實，該鐵皮建物才可能被定性為『住宅』……」本案原處分機關於109年8月20日派員實地勘查結果，屋外未鋪設可通行之道路，房屋四周未設排水溝，遇雨即泥濘不堪，屋內部分插座尚未完成，衛浴間雖有設置馬桶及洗手台，然照明設備卻懸掛於活動衣架上，如係自住使用，衛浴間應裝設足夠照明燈具，另依台灣電力公司及自來水公司109年10月12日新竹字第1091142406號函及109年8月17日台水三北室字第1094803189號函復及訴願人檢附台灣電力公司109年7月繳費通知單(計費用電期間為109年5月19日至109年7月19日)、台灣自來水股份有限公司109年9月水費通知單(計費用水期間為109年6月11日至109年8月12日)，系爭建物近2年平均用電度數每期107.7度，較基本度數為低，均按基本度數收費，至用水部分，僅於108年5月及109年9月之收費年月實用度數為1度及2度，其他收費月份均為0度，難謂訴願人有居住之事實，更遑論作自用住宅之情事，顯見此屋之建築並非為居住而設，僅為訴願人形塑為住宅之表象。

- (三) 再查，依訴願人曾君與湘豐公司訂定之土地租賃契約書備註條款第6點約定，該租賃標的於租約屆滿時，湘豐公司須拆除地上物及一併處理清空回復素地，嗣因承租人資金周轉困

難無力繼續履約，曾君與該公司於 107 年 9 月 21 日簽立同意解除土地租賃契約加註條款，卻約定僅拆除增建面積 212.38 平方公尺，保留面積 68.56 平方公尺之建物，並非要求清空回復素地以利未來整宗土地出租獲取較大租金收入，並減少房屋稅負擔，顯違一般常理。又訴願人等稱該建物廣達 278.4 平方公尺對訴願人並無用處，適其子劉○其打算搬出去住較自在，故保留面積 68.56 平方公尺之建物供劉○其居住，惟查訴願人等表明劉○其任職於○○科技股份有限公司，因工作繁忙，平時居住該公司提供之員工宿舍，1 個月回到系爭房屋居住僅 2、3 天，因此系爭房屋之水電用量才會比較少，顯見劉○其平時即居住在外，訴願人等卻於高鐵新竹車站特定區面積達 809.91 平方公尺、109 年土地公告總現值 9,673 萬 790 元的高價土地上保留不到 10 分之 1 土地面積的一層擺設簡易之建物供其子偶爾居住使用，況依戶籍資料顯示訴願人曾君、劉君及其子劉○其原即居住於訴願人劉君所有之竹北市成功八路○號面積高達 469.2 平方公尺之 4 層樓房屋，何以需犧牲 1 年約 120 萬元的租金收入僅為供其子偶爾居住使用，實非一般正常合理之經濟行為，其種種安排顯係為使其將來出售土地符合自用住宅之形式要件。

- (四) 查訴願人劉君除系爭土地外，尚有竹北市公園段○地號土地(建物門牌:竹北市成功八路○號)，於 102 年 5 月 6 日申請並核准其持分面積 180.15 平方公尺按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案，該地原僅有長子劉○其一人於該地辦竣戶籍登記，訴願人曾君及劉君則於 103 年 12 月 3 日始將戶籍遷至該地迄今。因此，其長子劉○其原設戶籍為竹北市成功八路○號，遲至 109 年 4 月 9 日始遷入系爭建物，訴願人曾君及劉君復於 109 年 4 月 10 日同時申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅，原處分機關於 109 年 4 月 14 日分別以新縣稅土字第 1090119106、1090119105 號函核准訴願人曾君、劉君等 2 人系爭土地各 300 平方公尺、119.85 平方公尺(300 平方

公尺-180.15 平方公尺已核准自用面積)按自用住宅用地稅率核課地價稅在案，訴願人等旋即於同年度 8 月 10 日再移轉系爭土地及其系爭建物予第三人勝創科技股份有限公司。從訴願人安排戶籍遷徙之情形及申請按自用住宅稅率課徵地價稅觀之，顯係為其於 109 年 8 月 10 日申報出售系爭土地予第三人勝創科技股份有限公司得適用自用住宅用地稅率課徵土地增值稅，構築形式上符合土地稅法第 34 條出售自用住宅之要件，訴願人有規避應付之稅捐，造成國家稅捐債權之損害，此舉與供作自用住宅用地之土地是生活所必需，在合理之範圍內，其土地持有及移轉時適用自用住宅用地稅率，以減輕人民租稅負擔之精神相悖離，此為濫用法律形式要件甚明，核屬前揭稅捐稽徵法第 12 條之 1 所稱租稅規避。故本案依實質課稅精神，復於 109 年 11 月 19 日以新縣稅土字第 1090163034A、1090163034B 號函通知訴願人等所有系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅並補徵 109 年地價稅差額，核與前揭法令規定相符。

- (五) 有關訴願人主張原處分機關就系爭土地改按一般用地稅率課徵地價稅，違背原處分機關先前就系爭土地地價稅之核課所作成符合自用住宅用地之事實認定，有違行政程序法第 6 條行政行為明確性原則及同法第 8 條之信賴保護原則一節，查原處分機關既已查得上開土地有租稅規避情形，爰依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及第 3 項規定之實質課稅原則及同法第 21 條第 1 項第 2 款 5 年核課期間規定，復於 109 年 11 月 19 日以新縣稅土字第 1090163034A 號函及第 1090163034B 號函通知訴願人曾君及劉君，自 109 年起改按一般用地稅率課徵地價稅並核定補徵 109 年地價稅差額各 3 萬 7,635 元及 1 萬 5,035 元，與法尚無違誤，訴願人之主張核不足採。
- (六) 另按「……，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。……」亦為前揭司法院大法官 460 號解釋理由書所明釋。本案系爭土地上之系爭建物雖具備自用住

宅之形式要件，惟並未符合自用住宅之實質要件，乃係取巧迴避系爭土地應按一般用地稅率課徵地價稅繳納稅捐之義務，與土地稅法第 17 條為減輕民眾持有自用住宅用地之地價稅負擔其立法意旨有違，要難謂符合憲法第 143 條第 1 項土地照價納稅之基本國策及租稅公平原則，原處分機關本於實質課稅原則按一般用地稅率課徵地價稅，揆諸前揭法令並無不合，原核定應予維持。

理 由

- 一、按「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。」、「已規定地價之土地，除依第 22 條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」、「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；……」、「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過 3 公畝部分。二、非都市土地面積未超過 7 公畝部分……。土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第 1 項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處為限。」、「本法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限。」為土地稅法第 9 條、第 14 條、第 16 條、第 17 條及土地稅法施行細則第 4 條所明定。

又按土地稅法第 9 條第 1 項及第 2 項立法理由：「一、自用住宅用地，為人民基本生活所必需，……。二、土地所有權人之配偶及未成年受扶養親屬依理僅應有一處自用住宅，故明文限制，以期公平，並防止取巧。」、「土地稅法…又同法第 9 條規定：『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。』雖未就『住宅』之定義有所界定，然法規之適用除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制。而依一般觀念，所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之

建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度私密性。…」為司法院釋字第 460 號解釋理由書說明在案。

二、緣訴願人曾○源、劉○樽所有坐落竹北市隘興段○地號土地，二人分別持有 300 平方公尺、119.85 平方公尺，原處分機關前於 109 年 4 月 14 日分別以新縣稅土字第 1090119106、1090119105 號函按自用住宅用地稅率核課地價稅在案。原處分機關查知地上建物建築樓層僅一層且面積僅為 59.94 平方公尺，房屋課稅現值僅 39 萬 2,800 元，相對於土地，以公告現值計算，土地之價值 9,673 萬 790 元，房地比例為 12:10000，以 12/10000 之房價，來支撐 9988/10000 之地價，有違比例原則；又於 109 年 8 月 20 日辦理現場勘查時，建物內設施僅為簡單擺放，難謂作自用住宅使用，復於 109 年 11 月 19 日以新縣稅土字第 1090163034A、1090163034B 號函通知訴願人，應自 109 年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵 109 年一般用地稅率與原按自用住宅用地稅率之地價稅差額分別為新臺幣(以下同) 3 萬 7,635 元、1 萬 5,035 元。

三、經查訴願人主張竹北市隘口二路○號房屋坐落系爭土地上，供訴願人之長子實際居住使用，且一般生活用品一應俱全，並辦竣戶籍登記在案，應依自用住宅用地稅率核課地價稅等語。按土地稅法第 9 條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限，此為土地稅法施行細則第 4 條所明定。土地稅法第 9 條所定之「住宅」法律概念，其詮釋應參考司法院釋字第 460 號解釋之解釋理由書所載。即：(a). 所謂住宅，係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性。(b). 住宅至少要有 3 項要件，供人日常住居生活作息，而為居住者可支配管理之空間，具備基本生活功能設施及高度的私密性者。由此可知，土地稅法及其相關法規所謂「自用住宅」，乃屬事實問題，故稅捐機關就是

否為自用住宅用地有疑義，自得依職權調查，並依據實際情形認定。本案原處分機關於109年8月20日派員實地勘查結果，系爭建物屋外未鋪設可通行之道路，房屋四周未設排水溝，遇雨即泥濘不堪，屋內部分插座尚未完成，衛浴間雖有設置馬桶及洗手台，然照明設備卻懸掛於活動衣架上，恐難認定具有基本生活功能設施。另依台灣電力公司及自來水公司109年10月12日新竹字第1091142406號函及109年8月17日台水三北室字第1094803189號函復及訴願人檢附台灣電力公司109年7月繳費通知單(計費用電期間為109年5月19日至109年7月19日)、台灣自來水股份有限公司109年9月水費通知單(計費用水期間為109年6月11日至109年8月12日)，系爭建物近2年平均用電度數每期107.7度，較基本度數為低，均按基本度數收費，至用水部分，僅於108年5月及109年9月之收費年月實用度數為1度及2度，其他收費月份均為0度，恐與一般常情悖離，難認有居住之事實。

四、次查土地稅法第9條所稱自用住宅用地，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。關於系爭土地是否「出租或供營業用」，應以提出申請時判斷，訴願人二人於109年4月10日申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅，雖訴願人曾○源曾於105年9月9日至109年9月21日間就系爭土地與第三人湘豐商務企業(股)公司訂定土地租賃契約，惟至109年4月10日訴願人二人申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅時，土地租賃契約已不存在，土地外觀亦無出租或供營業用之狀況；按納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避，此為稅捐稽徵法第12條之1所明定。又參酌土地稅法第9條第1項及第2項立法理由：「一、自用住宅用地，為人民基本生活所必需，……。二、土地所有權人之配偶及未成年受扶養親屬依理僅應有一處自用住宅，故明文限制，以期公平，並防止取巧。」，觀其立法理由仍側重於自用自住之事實，系爭建物經原處分機關於109年8月

20日派員實地勘查結果，認定未具有基本生活功能設施，且系爭建物近2年平均用電度數每期107.7度，較基本度數為低，均按基本度數收費，至用水部分，僅於108年5月及109年9月之收費年月實用度數為1度及2度，其他收費月份均為0度，恐與一般常情悖離，難認有居住之事實。原處分機關以訴願人就系爭土地利用狀況不符經濟效益等情判斷訴願人是否有規避租稅之虞，核與土地稅法第9條構成要件不生影響，並予敘明。故原處分機關110年2月17日新縣稅法字第1090030599號復查決定書，認事用法洵屬有據，原處分應予維持。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無一一斟酌之必要，併此敘明。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	陳季媛
委員	彭亭燕
委員	陳恩民
委員	黃敬唐
委員	戴愛芬
委員	唐琪瑤
委員	李家豪
委員	詹秀連
委員	梁淑惠
委員	靳邦忠

中 華 民 國 1 1 0 年 6 月 2 日

訴願人對本決定不服者，得於決定書送達之次日起 2 個月內向臺灣新竹地方法院行政訴訟庭提起行政訴訟。(臺灣新竹地方法院行政訴訟庭地址：新竹縣竹北市（302）興隆路二段 265 號)