臺北市政府 97.09.12.　府訴字第 09770151600 號訴願決定書

訴　　願　　人：謝○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因稅捐保全事件，不服原處分機關松山分處 97 年 5 月 26 日北市稽松山丁字第 09736208201 號函，提起訴願，本府依法決定如下：

主　　文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事　　實

緣訴願人係本市士林區○○段○○小段○○地號土地信託財產之受託人，經原處分機關松山分處以訴願人欠繳上開土地 95 年至 96 年地價稅（含滯納金）計新臺幣（以下同）20 萬 3,805 元，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，以 97 年 5 月 26 日北市稽松山丁字第 09736208200 號

函請臺北縣板橋地政事務所，就訴願人所有之臺北縣板橋市○○段○○-○○地號土地 （權利範圍：二十四分之七），不得為移轉或設定他項權利，並以同日期北市稽松山丁字第 09736208201（原處分機關松山分處原誤植為「09730208201」 ，業以 97 年 8 月 18 日北市稽松山丁字第 09736355200 號函更正在案）號函通知訴願人。訴願人不服，於 97 年 6 月 23 日經由原處分機關向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關之行政處分，合先敘明。

二、按稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」

土地稅法第 3 條之 1 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。前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第 16 條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人為非委託人且符合左列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額：一、受益人已確定並享有全部信託利益者。二、委託人未保留變更受益人之權利者。」

信託法第 12 條第 1 項規定：「對信託財產不得強制執行。但基於信託前存在於該財產之權利、因處理信託事務所生之權利或其他法律另有規定者，不在此限。」第 22 條規

定：「受託人應依信託本旨，以善良管理人之注意，處理信託事務。」

財政部 65 年 12 月 31 日臺財稅第 38474 號函釋：「稅捐稽徵法第 24 條規定，旨在稅捐之保全，故該條第 1 項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」

83 年 1 月 26 日臺財稅第 831581751 號函釋：「以土地提供繳稅擔保，或為稅捐保全之標的時，按土地公告現值加 4 成估價。」

賦稅署 91 年 10 月 25 日臺稅三發字第 0910456298 號函釋：「主旨：有關信託土地於信託關係存續中，其所有權之歸屬一案。說明：二、查所有權與利益分立原則及信託財產獨立之原則，為信託法之重要立法原則，上述立法原則即表現於該法第 1 條、第 17 條第 1 項前段、第 34 條、第 35 條第 1 項、及第 9 條至第 14 條，上述規定亦屬我國民法有關不動產所有權之特別規定，故 90 年 6 月 13 日乃配合信託法規定而修正公布土地稅法增訂第 3 條之 1 ，對於信託土地地價稅或田賦之納稅義務人，及其應納地價稅之計徵方式予以明定。由於上述係屬配合信託財產所有權之特殊性質而新增之法律規定，有關土地稅稅籍建檔相關之資訊處理作業，自宜配合予以規範。三、.....乃考量信託關係存續中，信託土地名義上已為受託人所有，且受託人對信託土地負有管理義務，而地價稅、田賦乃信託土地於管理期間之必要支出，爰明定以受託人為該信託土地地價稅或田賦之納稅義務人。惟此以受託人為納稅義務人之信託土地因具有獨立性，而與受託人自有土地及委託人自有土地均屬有別，故宜分別設立稅籍建檔。四、另我國地價稅之計徵，係按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額合併歸戶適用累進稅率課徵，考量信託土地所有權與利益分立之特性，並避免委託人藉信託規避地價稅之累進稅率課徵，爰於同條第 2 項，明定信託土地與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地，應合併計算地價總額，依第 16 條規定稅率課徵地價稅，再分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其（信託土地與委託人名下自有土地）應納之地價稅。但他益信託，如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者，則該信託土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第 16 條規定稅率課徵地價稅，再分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其（信託土地與受益人名下自有土地）應納之地價稅.....。」

三、本件訴願理由略謂：

（一）訴願人僅係系爭土地所有權人之受託人及債權人，無從過問及知悉土地所有權人有無繳納地價稅。

（二）系爭土地及地上房屋業經臺灣士林地方法院以 96 年度執強字第 37605 號案查封執行，並經原處分機關向執行法院聲明參與分配。按查封不動產，以其價格足清償強制執行之債權額及債務人應負擔之費用者為限，行政執行法第 26 條準用強制執行法第 113 條及第 50 條規定至明，此即過度查封之禁止原則。

（三）依稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定，地價稅之徵收，優先於一切債權及抵押權，原處分機關既已參與分配前述強制執行第 37605 號案而為該案債權人在案，應可獲得優先清償，自不得再查封訴願人所有土地，是原處分認事用法，顯有違誤。

四、按稅捐稽徵法第 24 條為稅捐保全之規定，其第 1 項在防止納稅義務人以移轉不動產所有權或設定抵押權等規避稅捐執行，故以限制登記之法，以收釜底抽薪之效。凡納稅義務人依法應納之稅捐，未於規定期限內繳納者，即屬其欠繳應納稅捐，稅捐稽徵機關自得就其相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，此乃稅捐稽徵之保全程序。經查訴願人欠繳 95 年至 96 年地價稅（含滯納金）計 20 萬 3,805 元，

此有原處分機關欠稅總歸戶查詢情形表、松山分處辦理禁止財產處分登記簿及應辦理禁止財產處分清冊等影本附卷可稽。是原處分機關松山分處就該欠稅額依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及財政部 83 年 1 月 26 日臺財稅第 831581751 號函釋意旨，以 97 年 5 月 26 日北市稽

松山丁字第 09736208200 號函請臺北縣板橋地政事務所，就訴願人所有相當於應繳稅捐數額之臺北縣板橋市○○段○○-○○ 地號土地（權利範圍：二十四分之七），不得為移轉或設定他項權利，尚非無據。

五、惟按土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定，乃考量信託關係存續中，信託土地名義上已為受託人所有，且受託人對信託土地負有管理義務，而地價稅、田賦乃信託土地於管理期間之必要支出，爰明定以受託人為該信託土地地價稅或田賦之納稅義務人。惟此以受託人為納稅義務人之信託土地因具有獨立性，而與受託人自有土地及委託人自有土地均屬有別，故宜分別設立稅籍建檔。另考量信託土地所有權與利益分立之特性，並避免委託人藉信託規避地價稅之累進稅率課徵，爰於同條第 2 項，明定信託土地與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地，應合併計算地價總額，再分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算信託土地與委託人名下自有土地應納之地價稅，此為財政部賦稅署 91 年 10 月 25 日臺稅三發字第 0910456298 號函釋在案。準此，信託土地之租稅債務實質上仍應歸屬信託人負擔。信託土地雖登記為受託人所有，惟受託人僅係信託土地之形式納稅義務人，基於信託人仍為系爭欠稅土地之實質納稅義務人觀之，似應以信託人全部財產為其稅捐債務之擔保為宜，則本件原處分機關松山分處逕以受託人之自有財產為系爭土地欠繳之地價稅清償之擔保或租稅保全措施之標的，是否符合信託法之本旨，即有疑義

。復查稅捐稽徵法第 24 條規定對於納稅義務人所為之稅捐保全處分，該納稅義務人係指實質之租稅債務人抑或形式之納稅義務人，此涉及究應以租稅債務人抑或形式之納稅義務人之財產作為租稅保全措施之標的，影響訴願人之權益，實有函請中央主管機關財政部釋示必要。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會代理主任委員　王曼萍

委員　陳淑芳

委員　陳淑芳

委員　陳石獅

委員　陳媛英

委員　紀聰吉

委員　林明昕

委員　戴東麗

委員　蘇嘉瑞

委員　李元德

中　華　民　國　97　年　9　月　12　日

市長　郝龍斌

訴願審議委員會代理主任委員　王曼萍　決行