

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，不服原處分機關民國 98 年 5 月 13 日北市稽松山字第 09830529600 號

函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人係本市士林區天母段 x 小段 xx 地號土地（下稱信託土地）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民國（下同）95 年至 96 年地價稅（含滯納金）計新臺幣（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 09 736208200 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 xxx-x 地號土地（下稱系爭土地；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 號函通知訴願人。訴願人不服，於 97 年 6 月 23 日向本府提起訴願，經本府以 97 年 9 月 12 日府訴字第

0977015160

0 號訴願決定：「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。」原處分機關松山分處重為處分，以 98 年 3 月 12 日北市稽松山丁字第 09836121900 號函請臺北縣板橋地政事務所，就訴願人所有系爭土地（權利範圍二十分之十七）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 09836121901 號函通知訴願人。訴願人不服，於 98 年 4 月 6 日向本府聲明訴願，4 月 30 日補具訴願書。

二、嗣經原處分機關重新審查後，以其所屬分處係內部單位，倘欲對外作成行政處分，應以原處分機關名義為之，乃以 98 年 5 月 13 日北市稽松山字第 09830529600 號函撤銷上開

松

山分處 98 年 3 月 12 日北市稽松山丁字第 09836121901 號函，並以訴願人因欠繳信託土地

9

5 年至 97 年地價稅（含滯納金）31 萬 3,825 元，乃就訴願人所有系爭土地（權利範圍二十分之十七）不得為移轉或設定他項權利之處分，並副知本府訴願審議委員會，經本府

原  
以 98 年 6 月 25 日府訴字第 09870079200 號訴願決定：「訴願不受理。」其間，訴願人對

處分機關 98 年 5 月 13 日北市稽松山字第 09830529600 號函不服，於 98 年 6 月 11 日向  
本府

聲明訴願，7 月 6 日補具訴願書，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 6 條規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳。」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，依第十六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。」

95 年 2 月 17 日臺財稅字第 09504509730 號函釋：「關於納稅義務人欠繳因信託財產所生

應

納之房屋稅與地價稅，稅捐稽徵機關得否就該信託財產移送強制執行乙節，經本部 95 年 1 月 10 日臺財稅字第 09504502280 號函洽據法務部（信託法主管機關）95 年 1 月 26 日法律字第 0950002187 號函復略以：『..... 按信託法第 12 條第 1 項規定：「對信託財產不得強制執行。但..... 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。」所稱「因處理信託事務所生之權利」包括因修繕信託財產之房屋所

負擔之修繕費或因信託財產所生之房屋稅或地價稅。故信託關係存續中信託財產所生之地價稅、房屋稅，受託人不繳納者稅捐稽徵機關自得對欠稅之信託財產強制執行。』」

98年3月4日臺財稅字第09700532320號函釋：「主旨：納稅義務人滯欠信託關係存續中信託財產之地價稅，稅捐稽徵機關應就委託人或受託人之財產為禁止處分疑義乙案，……說明：……二、按稅捐稽徵法第24條第1項規定……本案信託關係存續中信託財產之地價稅，依土地稅法第3條之1第1項規定，納稅義務人為『受託人』，自無法對『委託人』之財產，依稅捐稽徵法第24條第1項規定辦理禁止財產處分……。」

財政部賦稅署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佈土地稅法增訂第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佔地價總額之比例，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佔地價總額之比例，計算其（信託土地與受益人名下自有土地）應納之地價稅……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人僅係信託土地所有權人姜○○之受託人，無從過問及知悉委託人有無繳納地價稅，且訴願人實際上只是委託人之債權人。
- (二) 信託土地及其地上建物業經臺灣士林地方法院（下稱士林地院）以 96 年度執強字第 37605 號案查封執行，並經法務部行政執行署臺北行政執行處（下稱臺北行政執行處）於 98 年 6 月 22 日將系爭欠稅函送士林地院合併執行，該信託土地及其地上建物嗣經士林地院第 4 次減價拍賣後，以 5,497 萬元拍定，則 95 年至 96 年 1 月 12 日之地價稅顯然足以受償，而 96 年 1 月 12 日以後之地價稅，依稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定，既優先於一切債權及抵押權受償，臺北行政執行處會繼續執行，亦足以受償。原處分機關徒以該拍賣案尚未拍定及製作分配表，及稅捐稽徵法第 6 條第 2 項修法前已設定之抵押權可否優先受償，各法院見解不一為由，逕對訴願人所有系爭土地為稅捐保全，顯有違誤。

三、查本件前經本府以 97 年 9 月 12 日府訴字第 09770151600 號訴願決定：「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。」撤銷理由略以：「……五、……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……。」

四、嗣原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨，經由本府財政局以 97 年 11 月 5 日北市財稅字第 0

9731738100 號函請財政部釋疑，經該部以 98 年 3 月 4 日臺財稅字第 09700532320 號函釋略

以，信託關係存續中信託財產之地價稅，依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定，納稅義務人為「受託人」，自無法對「委託人」之財產，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定辦理禁止財產處分。原處分機關乃重為處分，仍就訴願人所有系爭土地（權利範圍二十分之十七）不得為移轉或設定他項權利。本件原處分機關既已依上開訴願決定撤銷意旨函請財政部釋示後重行處分，仍以信託關係存續中信託財產之地價稅，依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定，納稅義務人為受託人，自無從依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，對「委託人」之財產為禁止處分，乃就訴願人所有系爭土地（權利範圍二十分之十七）不得為移轉或設定他項權利之處分，自屬有據。

五、至訴願人主張其僅係信託土地所有權人之受託人，無從過問委託人有無繳納地價稅，且原處分機關已向執行法院聲請參與分配及移送臺北行政執行處執行，應可獲得優先清償，自不得再查封訴願人所有土地等語，按土地為信託財產者，於信託關係存續中，應以受託人為地價稅之納稅義務人，為土地稅法第 3 條之 1 第 1 項所明定，是信託土地之地價稅納稅義務人為受託人，而非委託人，至為顯然。經查，系爭信託土地係於 95 年 3 月 2 日始因信託而登記為訴願人所有，有土地建物查詢資料影本附卷可稽，原處分機關依上開規定以訴願人為上開信託土地 95 年至 97 年之地價稅納稅義務人，並無違誤，訴願人主張其無從過問委託人有無繳納地價稅云云，於法有違，自不足採。另關於訴願人主張信託土地業經法院拍賣，依拍定價額及稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定，所欠繳地價稅應足以受償乙節，經查該信託土地前經士林地院於 98 年 5 月 4 日以 3,719 萬元拍定，刻由該院通

知

債權人提出債權計算書，有該院民事執行處 98 年 7 月 13 日士院木 96 執強字第 37605 號函

及

原處分機關 98 年 7 月 13 日公務電話紀錄等影本附卷可稽，查信託土地之拍定價額為 3,719 萬元，然該信託土地係因委託人姜○○、訴願人及案外人李○○等共 7 人與債權人間因返還消費借貸款事件而遭強制執行，該土地分別於 94 年 12 月 7 日及 95 年 1 月 26 日設

有最

高限額抵押權，其擔保之債權共計 7,632 萬元，因士林地院尚未作成分配表，無法確知該拍定價額是否足以清償上開債務，訴願主張足以清償欠稅，尚難採據；復依司法院 96 年 7 月 5 日秘臺廳民二字第 0960014033 號函釋意旨，稅捐稽徵法第 6 條規定於 96 年 1 月

10 日

修正公布後，實務適用時產生諸多疑義，亟須統整作法，乃召集各法院執行處及法務部行政執行署、財政部賦稅署等相關機關討論後，作成決議：一、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項適用之時點，限於 96 年 1 月 12 日修正生效後開徵之地價稅、房屋稅始有適用。二、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項、第 3 項規定應優先受償之地價稅、房屋稅，應僅限於就該執行標的物所課徵之地價稅、房屋稅。三、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項所規定之地價稅、房屋稅，含 96 年 1 月 12 日修正生效後歷年度欠繳之地價稅、房屋稅。準此，訴願人所欠繳 96 年 1

月

12 日至 97 年 12 月 31 日之地價稅雖可適用稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定優先受償，惟按

稅捐

稽徵法第 24 條第 1 項前段規定，納稅義務人若有欠繳應納稅捐時，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，選擇並為稅捐保全處分，是原處分機關除得向士林地院就信託土地自 96 年 1 月 12 日起所欠繳之地價稅聲請參與分配其拍定價額外，仍得

依前開規定，就納稅義務人（即訴願人）相當於應繳稅捐數額（即 95 年至 97 年地價稅 3 1 萬 3,825 元）之財產（即系爭土地權利範圍二十分之十七），選擇並為稅捐保全處分。是訴願主張各節，應係誤解法令，不足採據。從而，原處分機關所為處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳 業 鑫  
副主任委員 王 曼 萍  
委員 陳 石 獅  
委員 陳 媛 英  
委員 戴 東 麗  
委員 林 勤 綱  
委員 賴 芳 玉

#### 不同意見書

對於本件原處分機關依據財政部 98 年 3 月 4 日臺財稅字第 09700532

320 號函釋意見，無法對「委託人」之信託財產以外之其他財產，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定為禁止處分之稅捐保全措施，得否轉依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規

定，對於「受託人」之自有財產為上述保全措施，本席等仍持有不同看法。蓋上開土地稅法之規定，本即屬於容易導致誤會與爭議之稅法規範，其與信託法律關係之本質並未完全符合。若欲在前開法條規定作修正變更以前，唯一使其合憲之解釋方式，乃是運用目的性限縮之解釋方法，將土地稅法第 3 條之 1 第 1 項所定「受託人」為納稅義務人，解釋其應以受託人「所管理之信託財產為限」負納稅義務，而不應及於「受託人之自有財產」。原處分機關對於受託人之自有財產進行稅捐保全的作法，雖合於前述稅法規定的形式邏輯，但不符合法律規範的目的，故本席等在結論上，無法採取多數所示意見，爰提出不同意見書，並補充理由如後。

（一）土地稅法第 3 條之 1 第 1 項之規定與信託法律關係的本質未盡符合按立法院於民國 85 年 1 月 26 日制定通過之信託法，主要係為了因應在美、日兩國通行已久，並在台灣為民間業界所廣泛使用之信託法律關係規範的需要。信託法中之信託法律關係乃係繼受自英美法系國家之信託（trust）概念，使信託財產在成立信託法律關係以後，獨立於委託人、受託人及受益人以外，具備獨立之法律地位（所謂信託財產獨立原則，但尚未達到大陸法系所要求之應具備財團法人地位的資格與要件），不受三方當事人之任一方單獨意思表示而改變，或三方之任一方債權人嗣後行使權利的影響。從而，我國信託法之規定，無論是在第 1 條、第 8 條第 1 項、第 9 條至第 16 條或

第 24 條第 1 項前段，均在體現信託所有與受益分離、信託財產之獨立性，受託人並非信託財產之所有權人：既不得以任何名義享有信託財產之利益（信託法第 34 條），也不得將信託財產轉為自有財產（信託法第 35 條）。受託人在信託法律關係中，充其量僅為因職務受託而管領信託財產之管理人，此從前述信託法第 22 條、第 23 條及第 38 條之規定，即可得知受託人係以職務管理人之地位、善良管理人之注意義務而受託管領信託財產，並因此取得報酬給付請求權。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，依據信託法第 39 條第 1 項規定，受託人得以信託財產充之。上述有關信託法律關係之規定與理解，在我國一般認為屬於民法物權篇有關所有權之特別規定，合先敘明。

本件訴願人應係在民國 85 年以後，依據信託法所成立的信託法律關係。蓋當事人雖依其在訴願理由（一）中自述，其僅為信託財產之委託人（亦即原土地所有權人○○○）的債權人，若果真為如此，則訴願人應係基於擔保債權之目的而受讓信託財產所成立之擔保信託關係。但在實務上，有關於大陸法系與英美法系對於信託法律關係之分歧概念，並未完全被釐清，現實上在民國 85 年以後所成立的信託法律關係，只要辦理信託登記者，無論在我國學理或實務上，均將其理解為信託法中的信託法律關係，故本件訴願人依其訴願理由中所主張之信託法律關係，縱屬為真，只要是成立在民國 85 年以後者，應仍適用我國信託法所規定之信託法律關係無誤。在上述理解之下，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」，即與上述信託法之規定，對於信託法律關係中信託財產具有獨立性、受託人並非信託財產之所有權人的理解未盡相符，蓋在信託財產具有獨立性之前提下，因土地屬於信託財產而產生的相關稅賦（例如本件所涉及土地之地價稅），即應以獨立之「信託財產」作為納稅義務人，方才符合信託法所規定之信託法律關係的信託本質。此一規定，對於大陸法系傳統上僅以人（無論是自然人或法人）作為權利主體的概念雖未盡符合，但係在配合民國 85 年我國信託法制訂後，對於該法所規定之信託法律關係的本質，所作合於法律規範目的之理解，亦屬為配合我國實務上實際運作之信託法律關係所作的規定，蓋倘非如此，即與繼受自英美法系之信託法律關係的本質未盡符合，又將回歸於民國 85 年以前，依據大陸法系觀念所理解的管理信託或擔保信託的法律關係中。

- （二）目的性限縮土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定之適用在實務尚未對於上述有關於信託法律關係之爭議進行釐清，並獲得統一見解之前，一個使現行土地稅法之規定合憲的解釋方式，乃是運用法學方法所稱之目的性限縮（teleologische Reduktion）的解釋方法，將土地稅法第 3 條之 1 第 1 項所定以「受託人」為納稅義務人，解釋其應以受託人「所管理之信託財產為限」負納稅義務人之責任。換言之，應使受託人

回歸其在信託法之信託法律關係中屬於職務管理人的本質：受託人管理信託財產，僅就信託財產範圍內負擔相關之稅捐、費用或債務，並不將其自有財產亦作為負擔受益人得受之利益，或因管理信託財產與信託事務所產生費用或債務的擔保範圍。從而，本件有關受託人管理信託財產所產生的相關稅賦，雖依照前述土地稅法之規定，其在信託關係存續中係以「受託人」為納稅義務人，但解釋上應僅以「所管理之信託財產為限」，而不及於「受託人之自有財產」。本件原處分機關對於受託人之自有財產，依據財政部 98 年 3 月 4 日臺財稅字第 09700532320 號函釋意見，無法對「委託人」之信託財產以外之其他財產，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定為禁止處分之稅捐保全措施，轉依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定，對於「受託人」之自有財產為上述保全措施的作法，雖合於前述土地稅法規定的形式邏輯，但不符合本條法律規範之目的，亦與我國信託法中有關信託法律關係之本質不同。據此，依本件訴願所訴事實，本席等以為在結論上應將原處分機關對於訴願人之自有財產所進行的稅捐債權保全措施予以撤銷，爰提出本件不同意見書，敬供參酌。

委員 紀 聰 吉  
委員 劉 宗 德  
委員 柯 格 鐘

中 華 民 國 98 年 9 月 29 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 陳業鑫 決行

如對本決定不服者，得於本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，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）