

信託關係存續中信託財產應納之房屋稅受託人未繳得否就其自有財產強制執行釋疑

發文機關：財政部

發文字號：財政部 93.04.14. 臺財稅字第0930451920號函

發文日期：民國93年4月14日

檢送法務部就信託關係存續中信託財產所生之地價稅、房屋稅，受託人未繳納者，稅捐稽徵機關得否就受託人（除信託財產外）之自有財產移送強制執行之解釋書函影本 2份（文號：93年 3月25日法律決字第0930012771號書函及91年 4月 3日法律字第0910012048號書函）。

附件：法務部93年 3月25日法律決字第0930012771號書函

主旨：貴函為本部91年 4月 3日法律字第0910012048號函，贊同財政部91年 3月27日台財稅字第0910451666號函釋意見，顯已抵觸憲法租稅法律主義之精神及不符實質課稅原則，為此提出不同意見及理由，囑卓參並審酌撤銷或變更上開函見解一案，復如說明二。

說明：

二、本部意見如下：

- (一) 關於財政部前揭函有無抵觸憲法租稅法律主義之精神及不符實質課稅原則部分：
案經轉據財政部93年 3月18日台財稅字第0930451232號函復略以：「查本部上開函文，係依土地稅法第 3條之 1第 1項、房屋稅條例第 4條第 5項及行政執行法第11條等規定，所表示之意見，仍請卓酌。」合先敘明。
- (二) 關於本部前揭函有無抵觸信託法及其他法律相關條文規定部分：
 1. 信託法第30條規定：「受託人因信託行為對受益人所負擔之債務，僅於信託財產限度內負履行責任。」所稱「對受益人負擔債務」，指受託人有依信託行為所定，對受益人給付收益及本金之義務，此與受託人基於信託財產管理人之地位，有依法向稅捐稽徵機關繳納各項稅捐之義務，係屬兩事。又所稱「僅於信託財產限度內負履行責任」，乃是對受益人的債務而言，至於對受益人以外第三人（包括公法人）所負之債務，受託人仍應以其自有財產負履行或損害賠償等責任（王志誠著「現代信託法論」，第 120頁參照）。另該法第48條第 1項關於受託人變更時，由新受託人承受原受託人因信託行為對受益人所負擔債務之規定，係揭示在受託人變更而發生承繼之情形，基於信託同一性，原受託人因信託行為對受益人所負擔之債務，自應由新受託人概括承受。然而，稅捐債務乃受託人基於繳納義務人對於國家所負擔之公法上金錢給付義務，非為對受益人所負擔之債務，尚不發生由新受託人承受之問題，並無該條之適用。故倘引據上開 2條文作為受託人得不以自有財產繳納地價稅、房屋稅等稅捐債務之依據，恐係誤解法律。
 2. 查稅捐客體（如所得等）應歸屬於經濟所有權人而非法律名義上所有權人，亦即對自益信託而言乃委託人，他益信託乃受益人。惟繳納義務人（行為義務人）與稅捐債務人（金錢給付義務人）有別。換言之，稅捐實際負擔者，未必於納稅義務發生時即為繳納義務人，僅稅捐最後歸其負擔。在尚未歸其負擔之前，鑑於信託關係存續中，受託人對信託財產負管理義務，為簡便徵繳程序，降低稽徵成本，而由受託人為繳納義務人，以維稅捐之徵收，此為土地稅法第 3條之 1第1 項及房屋稅條例第 4條第 5項規定之由來。惟為期衡平，信託法第 39條至第41條定有受託人就信託財產支出之稅捐得以信託財產充之，並向受益人求償，以及該受償之權利未獲滿足前，得拒絕將信託財產交付受益人等保障

規定，而使稅負最後仍歸實質上取得經濟利益之受益人負擔。此項課稅之設計尚無不妥，且土地稅法及房屋稅條例並未定有受託人未繳納者，稅捐稽徵機關不得就納稅義務人（即受託人）之自有財產強制執行之例外規定，則受託人自不得主張僅以信託財產為執行之客體。此與海難救助之貨物所有人，僅以救助之貨物負「有限責任」，以及限定繼承之繼承人僅以繼承之財產，對被繼承人之債權人負清償責任之情形，尚屬有間；且亦與信託財產具獨立性及同一性（或稱物上代位性），並無關連。

3. 民法第 272 條規定：「數人負同一債務，明示對於債權人各負全部給付之責任者，為連帶債務。無前項之明示時，連帶債務之成立，以法律有規定者為限。」揆諸上開規定，連帶債務之成立係以數人對於債權人負同一債務為要件。而信託關係存續中信託財產之地價稅或房屋稅依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項及房屋稅條例第 4 條第 5 項，係以受託人為納稅義務人。亦即受託人乃是單獨負擔稅捐債務，並非與他人（如他益信託之委託人或自益信託之受益人）負連帶責任。從而，受託人對於信託關係存續中，因管理信託財產所應支付之該項稅捐，如引用上開條文之規定，主張其不負連帶清償責任，而僅須於信託財產限度內負繳納義務，亦屬誤會。
4. 綜上所述，旨揭本部函意見與信託法第 30 條及第 48 條等相關條文之規定並無牴觸。

附件：法務部 91 年 4 月 3 日法律字第 0910012048 號書函

主旨：關於信託關係存續中信託財產所生之地價稅、房屋稅，受託人未繳納者，稅捐稽徵機關得否就受託人（除信託財產外）之自有財產移送強制執行機關為強制執行疑義一案，復如說明二。

說明：

- 二、案經轉據財政部 91 年 3 月 27 日台財稅字第 0910451666 號函略以：「信託關係存續中信託財產之地價稅或房屋稅依土地稅法第 3 條之 1 第 1 項，及房屋稅條例第 4 條第 5 項規定，係以受託人為納稅義務人，而該納稅義務人對於應納稅捐逾期未繳，依稅捐稽徵法第 39 條規定移送強制執行時，依行政執行法第 11 條規定得就納稅義務人之財產強制執行，而該納稅義務人（即受託人）之財產自應包括自有財產在內。又依信託法第 39 條規定：『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。前項費用，受託人有優先於無擔保債權人受償之權。……』，同法第 40 條及第 41 條對受託人就信託財產所支出之稅捐等費用，亦訂有得向受益人求償及受償之權利未獲滿足前，得拒絕將信託財產交付受益人等保障規定。綜上，受託人依上揭規定既為納稅義務人，且其就信託財產所支出之稅捐得以信託財產充之，並有求償之保障規定，信託法如無不得就納稅義務人（即受託人）之自有財產強制執行之例外規定時，似不宜將納稅義務人（即受託人）之自有財產排除於得強制執行財產範圍外，以維稅捐之徵收。」本部贊同財政部之上開意見。