發文字號：法務部 93.03.25 法律決字第 0930012771 號書函

發文日期：民國 93 年 03 月 25 日

要　　旨：法務部 91/04/03 法律字第 0910012048 號函，贊同財政部 91/03/27 台財稅字第 0910451666 號函釋意見，顯已牴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

主　　旨：關於貴函為，本部 91/04/03 法律字第 0910012048 號函，贊同財政部 91/03/27 台財稅字第 0910451666 號函釋意見，顯已牴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。請　查照。

說　　明：一、復貴會 92/12/12 中華建會鼎字第 0386 號函。

二、本部意見如下：（一）關於財政部前揭函有無牴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 93/03/18 台財稅字第 0930451232 號函復略以：「查本部上開函文，係依土地稅法第三條之一第一項、房屋稅條例第四條第五項及行政執行法第十一條等規定，所表示之意見，仍請　卓酌。」合先敘明。（二）關於本部前揭函有無牴觸信託法及其他法律相關條文規定部分：1 、信託法第三十條規定：「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」，第一二〇頁參照）。另該法第四十八第一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。故倘引據上開二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，此為土地稅法第三條之一第一項及房屋稅條例第四條第五項規定之由來。惟為期衡平，信託法第三十九條至第四十一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 、民法第二百七十二條規定：「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三條之一第一項及房屋稅條例第四條第五項，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三十條及第四十八條等相關條文之規定並無牴觸。