

國立臺灣大學法律學院科際整合法律學研究所

碩士論文

Graduate Institute of Interdisciplinary Legal Studies

College of Law



National Taiwan University

Master Thesis

公益信託及其課稅—

以英國、美國、日本法為中心

A Study of Charitable Trusts and Taxation Based
on English, American and Japanese Law

李馥

Lee Fu

指導教授：柯格鐘 博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Ph.D.

中華民國 112 年 1 月

Jan 2023



國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書

公益信託及其課稅—
以英國、美國、日本法為中心

A Study of Charitable Trusts and Taxation Based on
English, American and Japanese Law

本論文係李馥君（學號 R05A41025）在國立臺灣大學科際整合法律學研究所完成之碩士學位論文，於民國 112 年 1 月 17 日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

指導教授：

柯裕慶

口試委員：

陳清香

陳衍任

柯裕慶



謝辭



首先想先感謝我的指導教授柯格鐘老師，老師除了用心指導論文寫作外，一直以來都不吝給予我鼓勵，無論是論文的寫作過程，抑或是當年國考落榜後的時期，謝謝老師一路以來的指導，無論是專業上的指導或是生活上的態度，都讓我獲益良多，也希望自己以後可以成為如同老師一樣溫暖又強大的人。

此外，亦十分感謝百忙之中願意撥空擔任口試委員的陳清秀老師以及陳衍任老師，接觸稅法後，經常閱讀陳清秀老師的著作，令我獲益良多；也謝謝陳衍任老師給予了我相當多寶貴的意見，讓我有了更多的思考、整篇論文也得以更完整。

謝謝科法所同學們，包含但不限於：偉明、麒年、穎曄、晉榮、祁芳、孟如、厚僑，一直以來的照顧。曾經有一段時間我真的快被國考擊垮，謝謝很多人的鼓勵還有陪伴，和大家一起相處的日常是我在這段時間最大的救贖，也非常感謝已經在工作的大家最後還願意請假來參加我的論發，能認識大家是我的榮幸！

再來非常感謝吉他社的朋友們佩璇、柏叡還有宗翰，尤其是佩璇，陪伴了我論文初期非常痛苦的時期，謝謝柏叡和宗翰還來參加我的論發（謝謝柏叡甚至還提早到陪我準備場地），希望以後還可以一直一起打電動還有耍廢，我愛你們！

謝謝思齊這段時間的陪伴，無論是陪我回學校上課、借書、還書還有在高雄的日子，無論多麼瑣碎的日常都讓我非常感謝，一直以來受你照顧了。

謝謝我的爸媽願意等待我完成論文，雖然你們有時候真的很煩，但我知道是因為擔心（但還是好煩），非常感謝你們願意給予我生活上的幫助，我會努力成為一個有用的人。也感謝家裡的阿帕和樓下的皮皮，治癒了我的每一天。

摘要



本文係以公益信託作為研究對象，同時輔以英國、美國以及日本之制度規範作為比較對象，自公益信託之意義出發，接續公益信託管理、監督制度，並探討關於公益信託稅捐優惠之規範，最後則為公益信託終了之相關規範，以檢討我國公益信託法制不足之處，並提出建議。

依我國信託法第 69 條，公益信託即以慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀或其他以公共利益為目的之信託，其制度目的係希望借重民間個人或團體之力量，補足政府之不足，以促進公益，然自我國信託法制定以來已逾 20 多年，期間並未就公益信託部分有過修正，我國法律關於何謂所謂公益亦無詳細之規範，從而本文第二章自公益之定義出發，於比較他國之規範後，提出我國應為之修正；第三章則針對公益信託之成立以及監督進行討論，因公益信託之管理機關於各國亦有不同，從而於公益信託之成立部分將同時涉及主管機關之討論，而公益信託之管理與運作則主要由受託人負責，故此處將著重於是否應針對公益之特質為調整；第四章則為公益信託之稅制，將針對較為重要之所得稅、遺產及贈與稅部分進行討論，同時檢視我國稅制與他國稅制不同之處，以修正不合理之規範；第五章公益信託之終了部分，則主要針對近似原則於我國之適用，並針對我國信託法第 79 條提出建議；最後於第六章統整本文之見解，並提出具體之修法建議，期待解決公益信託制度現有之問題外，亦得使公益信託更符合其制度設立之本旨。

關鍵字：公益信託、公益信託之成立、公益信託之運作、公益信託之監督、信託課稅制度、稅捐優惠、近似原則

Abstract



This thesis takes charitable trusts as the object of study, supplemented by the institutional regulations of the United Kingdom, the United States, and Japan as comparisons. It starts from the meaning of charitable trusts, follows the management and supervision system of public benefit trusts, explores the taxation public benefit trusts, and then ends with the termination of charitable trusts, to figure out the inadequacies of current regulations of charitable trusts, meanwhile, to restructure the existing system.

According to Article 69 of the Trust Law, charitable trusts are trusts established for charitable, cultural, academic, technical, religious, ritual, or other purposes in the public interest. The purpose of charitable trusts is to promote the public benefit by leveraging the power of private individuals or organizations to supplement the government's deficiencies. However, it has been more than 20 years since the enactment of the Trust Law, and there has been no amendment to the section of charitable trusts during this period.

Thus, the second chapter of this thesis discusses about the definition of public benefit, after comparing the regulations of other countries, the chapter proposes amendments that should be adopted in our country by the current circumstance. Chapter 3 discusses the establishment and supervision of charitable trusts, as the management authorities of charitable trusts differs from country to country, the establishment of charitable trusts will therefore be discussed with the management authorities. Additionally, the management and operation of charitable trusts are mainly the responsibility of the trustees, so this part will focus on whether the adjustment should be made to the characteristics of public benefit. Chapter 4

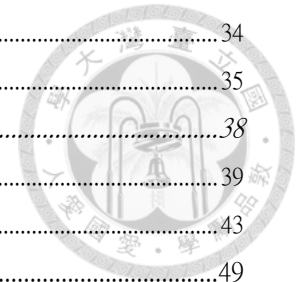
discusses the tax concessions of charitable trusts, and the point will be on income tax, estate and gift tax, and examining the differences between our taxation system and those of other countries in order to correct unreasonable regulations. Chapter 5, the termination of charitable trusts, focuses on the application of the Cy-près doctrine and makes recommendations on Article 79 of the Trust Law. Finally, in Chapter 6, views of this thesis will be consolidated, and based on this views, specific amendments to the law will be proposed to solve the existing problems of charitable trusts and to make it more consistent with the original purpose of its establishment.

Keywords: Charitable Trusts, Establishment of Charitable Trusts, Operation of Charitable Trusts, Supervision of Charitable Trusts, Trust taxation system, Tax Concessions, Cy-près Doctrine

目錄



謝辭.....	I
摘要.....	II
ABSTRACT.....	III
目錄.....	V
表目錄.....	IX
圖目錄.....	IX
第一章 緒論	1
第一節 研究動機及背景.....	1
第二節 研究方法及目的.....	3
第三節 論文架構.....	3
第二章 公益之定義	5
第一節 導論：我國現況.....	5
第二節 英國關於公益之定義.....	7
第一項 2006 及 2011 之慈善法 (Charities Act).....	8
第二項 公益性之判斷.....	11
第一款 目的之利益性 (benefit).....	12
第二款 目的之公共性 (public).....	13
第三節 美國之定義.....	14
第一項 學說與實務相關見解.....	14
第二項 信託法整編與統一信託法.....	15
第三項 內地稅法.....	17
第四節 日本之定義.....	19
第一項 公益信託許可審查標準.....	21
第二項 公益信託法.....	22
第三項 所得稅法.....	25
第四項 公益法人認定法.....	27
第五項 公益信託法修正之中間提案與要綱.....	29
第五節 小結.....	30
第三章 公益信託之成立與營運	34
第一節 英國公益信託之成立與營運.....	34
第一項 成立與設立依據.....	34



第一款 規範基礎：慈善法.....	34
第二款 登記主義.....	35
第二項 公益信託之營運與管理.....	38
第一款 受託人.....	39
第二款 慈善委員會.....	43
第二節 美國公益信託之成立與營運.....	49
第一項 成立與設立依據.....	49
第一款 規範基礎：信託法整編.....	49
第二款 設立.....	50
第三款 登記.....	50
第二項 公益信託之營運與管理.....	55
第一款 公益信託之關係人與法律關係.....	55
第二款 公益信託之監督與管理.....	60
第三節 日本公益信託之成立與營運.....	62
第一項 成立與設立依據.....	62
第一款 公益信託信託之成立.....	62
第二款 公益信託設立之規範基礎.....	64
第二項 主管機關之許可.....	67
第一款 主管機關.....	67
第二款 許可主義.....	70
第三項 日本公益信託之營運與管理.....	71
第一款 公益信託之關係人與法律關係.....	71
第二款 公益信託之管理.....	76
第三款 公益信託之運用情形.....	79
第四節 我國公益信託之成立與營運.....	80
第一項 成立與設立依據.....	80
第一款 公益信託之成立.....	80
第二款 公益信託設立之規範基礎.....	81
第三款 許可主義.....	84
第二項 公益信託之營運與管理.....	85
第一款 公益信託之關係人與法律關係.....	85
第二款 公益信託之營運：最低公益支出比.....	93
第三款 公益信託之管理.....	94
第五節 小結.....	98
第一項 主管機關之監督.....	98
第一款 許可主義下之問題.....	98
第二款 資訊公開揭露.....	99
第二項 公益信託關係人之問題.....	99

第一款 受託人之義務	99
第二款 諮詢委員會之定位	100
第四章 公益信託之消滅	102
第一節 英國公益信託之終止	102
第一項 終止之原因	102
第二項 終止之效果：近似原則	102
第一款 近似原則之意義與起源	102
第二款 近似原則之要件	103
第三款 近似原則之效果	107
第二節 美國公益信託之終止	109
第一項 終止之原因	109
第二項 終止之效果	109
第一款 近似原則	109
第二款 公益信託稅捐優惠之地位終止與通知	111
第三節 日本公益信託之終止	114
第一項 日本公益信託終止之原因與效果	114
第二項 近似原則於日本	115
第四節 我國公益信託之終止	117
第一項 我國公益信託終止之原因	117
第二項 我國公益信託終止之效力	119
第五節 小結	120
第五章 公益信託之課稅制度	122
第一節 英國公益信託之課稅制度	122
第一項 英國信託之課稅	122
第一款 所得稅 (Income Tax)	122
第二款 資本利得稅 (Capital Gain Tax)	123
第三款 遺產稅 (Inheritance Tax)	124
第二項 英國公益信託之稅捐優惠	126
第一款 所得稅	126
第二款 資本利得稅與遺產稅	127
第二節 美國公益信託之課稅制度	128
第一項 美國信託課稅	128
第一款 所得稅 (Income Tax)	128
第二款 贈與稅 (Federal Gift Tax)	130
第三款 遺產稅 (Federal Estate Tax)	130
第二項 美國公益信託課稅	131
第一款 無保留權公益信託 (完全公益信託)	131

第二款 分離利益公益信託.....	133
第三節 日本公益信託之課稅制度.....	135
第一項 日本信託課稅.....	135
第一款 修正前稅制.....	136
第二款 修正後稅制.....	137
第二項 日本公益信託課稅.....	138
第一款 公益信託之種類.....	139
第二款 公益信託之課稅.....	141
第四節 我國公益信託之課稅制度.....	142
第一項 我國信託之課稅及其原則.....	142
第二項 我國公益信託之稅捐優惠.....	143
第一款 我國公益信託稅捐優惠之要件.....	143
第二款 我國公益信託稅捐優惠之效果.....	144
第五節 小結.....	144
第一項 我國公益信託稅捐優惠體系之檢討.....	144
第二項 我國公益信託稅捐優惠要件之檢討.....	148
第六章 結論與修法建議.....	152
第一節 本文見解統整.....	152
第二節 修法建議.....	155
第一項 信託法部分.....	155
第二項 稅法部分.....	171
參考文獻.....	176

表目錄



表 1 美國公益信託主管機關及登記資料之彙整	51
表 2 日本公益信託主管機關之許可標準整理	64
表 3 日本公益信託主管機關之主管事項整理	67
表 4 日本公益信託之受託狀況	79
表 5 我國公益信託相關辦法及申請主管機關整理	81
表 6 實務準則第十條規範整理	93
表 7 各國信託課稅整理	145
表 8 美國公益信託終了時揭露規範整理	112
表 9 信託法修法建議統整	155
表 10 稅法修法統整	171

圖目錄

圖 1 近似原則使用之判斷流程圖	107
------------------------	-----

第一章 緒論



第一節 研究動機及背景

我國信託法於 1996 年公佈實施，其中並設有公益信託之專章，於創設後約近五年，我國第一個公益信託「公益信託陳春山法制基金」始創立¹，截至目前，我國國內公益信託成立已逾 250 件，累積捐贈之信託財產本金則達新台幣 728 億元²，然社會大眾對公益信託制度卻仍屬陌生，而是直至王雪紅³、王永慶⁴、林堉璘⁵等，以公益信託作為避稅工具之事件發生後，公益信託始廣為人知。

公益性為公益信託之核心問題，因此若信託目的不具公益性，在日本等採許可主義之國家，不僅該公益信託無法取得許可，在英美等採登記主義之國家，亦無法辦理登記，且連帶無法享有稅捐上之優惠，故公益性之認定十分重要⁶。關於公益性之認定，以發展較成熟之公益法人為例，於各國皆由不同機關負責並主要分成四種類型：例如於德國係由稅捐稽徵機關為公益性之認定，並可同時判斷是否給予稅捐優惠；於美國則係由行政機關管轄公益性之許可，各州或由檢察總長、州務卿或由特定之行政機關負責；而英國及日本則是由合議

¹ 陳春山（2002），〈公益信託的理念與制度〉，《律師雜誌》，268 期，頁 62-63。

² 中華民國信託業商業同業公會，中華民國信託業商業同業公會統計資料，<https://www.trust.org.tw/tw/info/related-statistics/0>（最後瀏覽日：2022/10/22）

³ 王雪紅成立之三大公益信託：主愛社會福利基金、恩典社會福利基金以及基督教中華信望愛中心，財產來源主要為王所投資之投資公司，因該三公益信託皆為非上市櫃公司，故不需強制分配股利，而造成該三公益信託擁有大量股票資產卻無收益之假象，且真正用於公益之資產合計亦未達千萬而為人詬病。參自 張衍文（2019），〈現行公益信託規範之檢討〉，頁 59，國立中正大學法律學研究所碩士論文。

⁴ 王永慶將財產規劃於成立公益信託，將其所持有之股票全數交於公益信託，並將股利分配與孳息用於公益目的，再將結餘用於購買台塑集團之股票，雖用於公益信託之部分看似金額龐大，然實則僅為股權所生之孳息部分，實際上之作用則可避免王永慶之後代瓜分其財產，並可達到節稅之目的。參自 張衍文，前揭註 3，頁 73-74。

⁵ 公益信託林堉璘宏泰教育文化公益基金為國內信託資產最大規模之公益信託，卻為有限電視業者中嘉網路公司之幕後最大股東，而引發「假公益，真避稅」之疑慮。參自 林上祚（2018），〈中嘉併購案「有條件」過關！林堉璘公益信託兩大「承諾」讓 NCC 點頭〉，<https://www.storm.mg/article/681518>（最後瀏覽日：2023/2/9）

⁶ 陳佳聖主持，我國公益信託法制修正之研議，法務部 99 年委託研究計畫，2020 年 4 月，頁 6。

制組織，即慈善委員會以及公益認定等委員會負責公益性之認定，以確保公益性之認定具備中立性以及專業性；最後則有國家是由法院進行公益性之認定，例如法國、希臘以及匈牙利等國家⁷。不同國家皆基於其不同之歷史背景而形成不同之制度，而我國制度是否合適於我國現狀，以及究竟何種制度最符合我國所需以及最貼近公益之定義，即為本文所欲探討之部分。

此外，公益信託於成立後，多可取得稅捐優惠，而多數皆認為公益信託基於公益、獎勵或需要原則得取得稅捐優惠⁸，然公益信託所享有之稅捐優惠，實際上為國家放棄原可取得之稅收因而屬稅式支出，故此時看似主要係藉由民間從事公益活動，實質上國家亦有資源之挹注，而公益信託既使用國家資源，便有受國家管制之必要，不應依其為私人設立而有異，因此必須確實要求公益信託之資源用於提升社會大眾利益之事項上，其取得稅捐優惠方具有正當性⁹；而關於稅捐優惠之決定皆應遵守各國稅法之規定，並主要可區分二種情形，其一為公益性之認定與稅捐優惠掛鉤，例如英國；其二則為承認部分之公益性後給予部分之稅捐優惠，即分階段給予稅捐優惠者，例如美國及日本。而我國公益信託亦設有稅捐優惠之規定，惟因規範不足以及認定寬鬆等問題，而引發公益信託是否可能被有錢人利用成為避稅之管道，甚至形成對於民營事業競爭不公平之局面¹⁰。因此，究竟我國公益信託之稅捐優惠是否合理、給予稅捐優惠前之公益信託之監督管理是否足夠，以及當公益信託因各種情況而必須終止時，應如何處理其剩餘財產，方符合公益信託之制度目的以及其設立目的，亦為本文之所欲研究之重點。

⁷ 公益認定等委員會事務局，公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心にして—，https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf（最後瀏覽日：2022/11/28）

⁸ 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第 15 卷 10 期，頁 2。

⁹ 柯格鐘（2019），〈論公益與宗教團體之免稅優惠〉，《財稅研究》，第 48 卷 2 期，頁 5。

¹⁰ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，各國公益信託相關稅制之比較研究，財政部 107 年委託研究計畫，2019 年 8 月，頁 75。



第二節 研究方法及目的

本文主要運用文獻整理法以及比較法作為研究方法。文獻整理部分，從我國信託法以及稅法之立法理由、學說討論、實務作法等作為分析對象，並輔以信託法及稅法相關專書、期刊論文、研究報告以及學位論文進行討論。比較法部分，則以公益信託起源以及發展最為久遠且完整之英國、美國，以及大部分法制繼受歐陸法而卻僅有信託法繼受自英美、且與我國現狀最為接近之日本作為參考對象，以釐清我國法制之不足之處，並於最後具體提出如何改善。研究範圍則從公益信託制度出發，自公益信託之定義、成立與監督管理、課稅，最後為其消滅之相關規範，進行體系化之討論，以期透過對公益信託體制進行通盤之討論，並提出建議。

第三節 論文架構

本文係以公益信託為研究對象，而為求完整，針對公益信託之討論自應就該制度之起源、運作自消滅進行整體性之討論，故本文於第二章將先探討何謂「公益」，蓋信託之定義已相對明確，而公益信託既可取得稅捐優惠，其正當性為何，應自公益之定義出發，然查我國相關規定，對於「公益」之定義卻付之闕如，故此部分將以比較法作為主軸，提示我國目前規範之不足，以作為我國將來修法之借鏡。

第三章則是公益信託之營運，並主要區分為成立，以及營運與管理之部分，並透過比較法上不同之成立制度，檢視我國現制。而營運與管理之部分，主要針對公益信託之受託人之義務，以及各國不同之監督機關，以討論我國之制度是否合理，以及定位模糊之問題該如何解決。

第四章則為公益信託之課稅，雖信託之存續期間可能囊括多種稅目：包含所得稅、遺產稅、贈與稅、土地增值稅、房屋稅、地價稅、印花稅等，然各國公益信託之稅捐優惠主要係以所得稅、遺產稅以及贈與稅為對象，故本文將以

此為中心，並輔以信託之成立、存續以及終止三階段進行比較法之討論，已檢視我國公益信託之稅捐優惠是否合理。

第五章則為公益信託消滅之相關規範，主要區分為終止之原因以及終止之效果進行討論，並且介紹英國、美國及日本關於近似原則之相關規定，以檢視我國信託法第 79 條之立法是否合適。並於最後結論之部分，統整本文之見解並提出未來修法之方向。

第二章 公益之定義



第一節 導論：我國現況

我國信託法將信託區分為同法第 1 條定義之信託（私益信託）和第 69 條以下之公益信託，而信託法第 69 條則將公益信託定義為：「以慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀或其他以公共利益為目的之信託」，以例式方式舉出重要之公益目的，並以「其他以公共利益為目的者」涵括，以免掛一漏萬。由於「公益」屬不確定法律概念，其定義將受時空環境更迭而改變，並導致認定之困難¹¹，故應就公益本身之定義加以探討；但觀乎我國法律體制中，卻對「公益」之定義付之闕如，而公益信託與私益信託之不同將可能涉及稅捐優惠之給予與否，以及管制密度之不同等重要問題，故本文認為，於探究公益信託相關問題之前，有必要先釐清何謂「公益」。

關乎我國相關實務見解，亦並未正面對「公益」進行定義，如：「公益目的係指終局目的（得將投資所得運用於公益事業）¹²」以及「公益信託從事之投資活動應與其信託設立目的相符且不得損及原所欲達成之公益目的¹³」，而通常以側面方式對「公益」進行定義，如針對公益信託財產之使用方式進行限制：「公益信託財產之管理、使用、處分應為實踐公益信託設立目的而為之¹⁴」，或是以利益最終歸屬人進行區分，如：「信託依信託利益是否歸屬於委託人本身而分為自益信託與他益信託¹⁵」。

參照我國學者之見解，多認為信託法第 69 條中之「其他以公共利益為目的」應符合以下要件：

1. 須有利益的存在

¹¹ 潘秀菊、陳佳聖（2020），《信託法實務問題與案例》，初版，頁 312，臺北：元照。

¹² 法務部（108）法律字第 10803504930 號函。

¹³ 法務部（107）法律字第 10703513670 號函。

¹⁴ 法務部（106）法律字第 10603506280 號函。

¹⁵ 法務部（97）法律字第 0970004416 號函。

公益信託既以謀求公共利益為目的，故必須以利益存在為前提，且應由主張有利於己之當事人負舉證責任¹⁶，而當此利益難以證明導致難以證明時，則應認為利益不存在¹⁷。例如英國法院於 1949 年中 *Gilmour v. Coats* 案中，即認為為專事祈禱之修女所為之捐贈不具公益性，因修女之祈禱是否確如修道院所言有助於人類之和平與幸福難以具體證明¹⁸。

2. 利益須合法

此係指公益信託之設立不得以不法為目的，美國信託法整編第 377 條亦要求公益信託之設立不得基於不法目的（*Illegal Purposes*），而不法目的除包含犯罪目的外（*Criminal Purpose*）外，尚包含鼓吹他人犯罪（*Inducement of Crime*）以及信託目的違反公共政策（*Purpose Contrary to Public Policy*）。至於信託條款所定之執行方式雖有不法，但若有其他方式可實現信託目的時，則不影響該信託之合法性¹⁹。

3. 利益須具有公共性

公共性係指利益之內容須有助於社會之安全與文明者而言，亦即該利益之存在或提供對於社會大眾具有方便性和實用性之謂²⁰。因此，公民營之交通、水電、郵政等公共事業所供應之服務其利益當具有公共性，即使民間舉辦之文化、藝文活動、私立學校、醫院、育幼及環境保護等事業，其所生之利益亦應認具有公益性²¹。

4. 受益對象不確定性

此為公益信託與私益信託之區別之一，蓋私益信託基於「受益人確定原則」乃以特定受益人為前提，否則信託無效²²；而公益信託因具有公益性，

¹⁶ 潘秀菊、陳佳聖，前揭註 11，頁 312。

¹⁷ 王志誠（2021），《信託法》，九版，頁 354，臺北：五南。

¹⁸ 王志誠，前揭註 17，頁 354。

¹⁹ 方國輝（1992），《公益信託與現代福利社會之發展》，頁 355，中國文化大學三民主義研究所博士論文。

²⁰ 王志誠，前揭註 17，頁 355。

²¹ 方國輝，前揭註 19，頁 355。

²² 潘秀菊、陳佳聖，前揭註 11，頁 313。

因此須以受益人不特定為其成立之必要條件。而不特定人係指最終受益者而言²³，如以特定公益目的事業為受益人，但最終利益仍由不特定多數人所共享時，亦不失為不特定多數人²⁴。美國信託法整編第 375 條亦規定：

「受益對象如非屬不特定之人或其範圍不足以認定係具備社會上相當多數之人，並已從信託之行時中獲得利益者，該信託即非公益信託」²⁵。

本文將針對以下要件，逐一解析：首先，雖此見解以利益存在為前提，然卻未提供檢驗利益是否存在之標準，觀之各國立法例，亦無類似之要件等而僅能以個案判斷，故本文認為此要件實難以實際運用；而受益對象不確定性則常以「不特定多數人」稱之，「不特定多數人」為不確定法律概念，通常必須根據個案輔以時空背景綜合判斷，故並無特定標準，雖可藉由行政機關依個案判斷，但學者認為缺乏一準繩，將可能增加認定公益性之困擾²⁶，且觀自英國立法例，於判斷是否為公益目的時，若目的為救濟貧困者，一向承認不受不特定人之限制²⁷，故本文以為，將「不特定多數人」作為公益目的之判斷標準，一來並無具體判斷標準，二來亦有公益目的並不須以「不特定多數人」作為前提，且「不特定多數人」之概念是否可被利益之公共性包含亦非無疑。然將所謂「公益」進行要件化亦並非不可能，故以下將針對各國立法例分別討論之，並對我國目前立法進一步提出修正。

第二節 英國關於公益之定義

於慈善法（Charities Act）2006 頒布以前，英國法律中對慈善並沒有明確之定義。於此之前，是否得登記為慈善團體主要係由議會、法院或較近期之慈善

²³ 王志誠，前揭註 17，頁 355。

²⁴ 方國輝，前揭註 19，頁 355。

²⁵ 方國輝，前揭註 19，頁 355。

²⁶ 田中實（1980），《公益法人與公益信託》，頁 74，勁草書房。

²⁷ 方國輝，前揭註 19，頁 355。

委員會決定²⁸。此時僅有於 1601 年頒布之公益用益條例（Statute of Charitable Uses 1601）之序言²⁹中提及某些公益目的種類³⁰，並對慈善法日後之發展產生了重要之意義³¹。

其後，於 *Commissioners for Special Purposes of Income Tax v. Pemsel* 案（下稱 *Pemsel* 案）中，上議院法官麥克納頓（Lord Macnaghten）將信託依四個重要慈善目的（The Four Heads of Charity）區分為四種不同信託，分別為：扶助貧窮之信託（relief of poverty）、促進教育信託（advancement of education）、促進宗教發展（advancement of religion）以及不屬於上述且有益於社會之信託（for other purposes beneficial to the community）³²。雖然此分類提供了一確認慈善目的之方式，但法官威爾柏福斯於 *Scottish Burial Reform and Cremation Society v. Glasgow Corporation* 案中亦提及此見解可能之問題：許多目的可能難以進入此分類，且因慈善之定義將隨時空變動，故難以賦予案件中使用之詞彙成文法之效力。其產生之結果為：仍以目的符合用益條例之精神為前提，惟若該目的屬扶助貧窮、促進教育或宗教者，則推定其有利於社會³³。

第一項 2006 及 2011 之慈善法（Charities Act）

承前所述，十九世紀時基於公益用益條例之序言的判例法蓬勃發展，官方以及非官方意見都建議進行改革。其中保守黨政府於 1989 年之審查意見中否定明確定義慈善，並認為試圖定義慈善將危及普通法之靈活性（flexibility）³⁴。最

²⁸ Paul S Davies, Graham Virgo, *Equity & Trusts*, p.186(2013).

²⁹ 該序言已被 1960 年之慈善法廢除，惟其後信託是否屬於「慈善」仍須符合序言之意圖和精神。Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.187.

³⁰ 其中包含：1.老人、殘廢、疾病、貧民之救濟 2.傷病士兵之扶助 3.學校設備之維護 4.橋樑、港灣、道路、教會、堤防之修護 5.孤兒之教育與輔導 6.感化院之維護、救助 7.貧困女子婚姻之保障 8.創業青年及虛弱者之協助 9.囚犯、戰俘之救濟與更生保護 10.貧民租稅負擔、出征費之協助，共計 10 項。

³¹ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.187.

³² Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.188.

³³ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.189.

³⁴ Graham Moffat, *Trusts Law*, p.964(2009).

終政府接受了內閣戰略部門之提案（其中包含慈善之定義），慈善機構法案草案並於 2004 年 5 月被發布並獲得跨黨派之支持，其後促成了 2006 年之慈善法立法³⁵。

2006 年之慈善法於 2008 年生效，並基於先前法律之基礎上首次規定了慈善之法定定義；2011 年之慈善法則於 2012 年 3 月生效，將與慈善相關之各法規整合，但並未顯著增加或改變現行法律³⁶。其中慈善之定義規定於 2011 年之慈善法（下稱慈善法）中 s.2³⁷，其要件包含：系爭目的必須符合

1. s.3(1)³⁸所列之目的中共有 12 款列舉之目的，包含：扶助與防止貧窮、發展教育、促進宗教、促進健康與拯救生命、促進公民意識與有利社會發展、促進藝術/文化/歷史遺跡保護/科學、促進業餘體育、促進人權/解決衝突/提倡和解/促進宗教種族間和平多樣性、促進環境保育、幫助有需要之青年/老年人/殘疾者/貧窮者等弱勢團體、動物福利、提升國軍效率；並有一補充³⁹之規定：

³⁵ Graham Moffat, *supra* note 34, p.965-966.

³⁶ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.189.

³⁷ 2 Meaning of “charitable purpose”

- (1) For the purposes of the law of England and Wales, a charitable purpose is a purpose which—
 - (a) falls within section 3(1), and
 - (b) is for the public benefit (see section 4).

³⁸ 3 Descriptions of purposes

- (1) A purpose falls within this subsection if it falls within any of the following descriptions of purposes—
 - (a) the prevention or relief of poverty;
 - (b) the advancement of education;
 - (c) the advancement of religion;
 - (d) the advancement of health or the saving of lives;
 - (e) the advancement of citizenship or community development;
 - (f) the advancement of the arts, culture, heritage or science;
 - (g) the advancement of amateur sport;
 - (h) the advancement of human rights, conflict resolution or reconciliation or the promotion of religious or racial harmony or equality and diversity;
 - (i) the advancement of environmental protection or improvement;
 - (j) the relief of those in need because of youth, age, ill-health, disability, financial hardship or other disadvantage;
 - (k) the advancement of animal welfare;
 - (l) the promotion of the efficiency of the armed forces of the Crown or of the efficiency of the police, fire and rescue services or ambulance services;

³⁹ 3 Descriptions of purposes

- (1) A purpose falls within this subsection if it falls within any of the following descriptions of purposes—

- (1) . 不在以上目的但可依 s.5⁴⁰或舊法律被認為屬慈善目的者
- (2) . 可合理被視為屬以上 12 款之類似目的者
- (3) . 可合理被認為依其他慈善相關法律已被承認屬上述 (2) 者



以上例示之目的部分來自於前述 **Pemsel** 案中四個重要慈善目的中已明確提及之扶助貧窮、促進教育以及宗教發展，以及建立於其上之後續發展：主要是因原落入第四類概括條款之目的數量相較於前三類大幅增加，以及為了釐清大眾誤認前三類目的具有公益推定性之觀念⁴¹，透過法院或慈善委員會之決定將其他目的編纂成法⁴²；補充部分亦是來自於 **Pemsel** 案中四個重要慈善目的中之第四類⁴³，實則為公益信託成立之關鍵要素。綜合判斷後可

(m) any other purposes—

- (i) that are not within paragraphs (a) to (l) but are recognized as charitable purposes by virtue of section 5 (recreational and similar trusts, etc.) or under the old law,
- (ii) that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes falling within any of paragraphs (a) to (l) or sub-paragraph (i), or
- (iii) that may reasonably be regarded as analogous to, or within the spirit of, any purposes which have been recognized, under the law relating to charities in England and Wales, as falling within sub-paragraph (ii) or this sub-paragraph.

⁴⁰ 為針對以休閒娛樂為目的之公益信託之規定。

5 Recreational and similar trusts, etc.

(1) It is charitable (and is to be treated as always having been charitable) to provide, or assist in the provision of, facilities for—

- (a) recreation, or
- (b) other leisure-time occupation, if the facilities are provided in the interests of social welfare.

(2) The requirement that the facilities are provided in the interests of social welfare cannot be satisfied if the basic conditions are not met.

(3) The basic conditions are—

- (a) that the facilities are provided with the object of improving the conditions of life for the persons for whom the facilities are primarily intended, and
- (b) that—

- (i) those persons have need of the facilities because of their youth, age, infirmity or disability, poverty, or social and economic circumstances, or
- (ii) the facilities are to be available to members of the public at large or to male, or to female, members of the public at large.

(4) Subsection (1) applies in particular to—

- (a) the provision of facilities at village halls, community centres and women's institutes, and
- (b) the provision and maintenance of grounds and buildings to be used for purposes of recreation or leisure-time occupation, and extends to the provision of facilities for those purposes by the organising of any activity. But this is subject to the requirement that the facilities are provided in the interests of social welfare.

(5) Nothing in this section is to be treated as derogating from the public benefit requirement.

⁴¹ 李嘉容，〈公益與信託的共舞：我國公益信託法治之評析與立法建議〉，頁 20，國立臺灣大學法律學院法律學研究所碩士論文。

⁴² Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.190.

⁴³ Graham Moffat, *supra* note 34, p.966.

知，屬於上述例示目的者僅具「潛在」慈善性質，仍以具有公共利益為必要⁴⁴，且補充條款亦回應了當初針對明文化可能造成法律靈活性不足之質疑⁴⁵，此外，2006年之慈善法亦刪除了特定目的推定具有公共利益之規定，可說是本法做出最大之改變⁴⁶。

2. 利益必須具有公益性（public benefit），過去曾推定教育目的符合公共利益，現此規定已刪除⁴⁷，故無論目的為何皆須證明其具有公益性，2011年之慈善法並進一步要求慈善委員會提供公益性判斷之指南^{48,49}。慈善委員會於2008年1月發布了指南，並指出了二個主要原則：該利益必須是可辨識的（identifiable benefit），且該利益必須有利於大眾（benefit must be to the public, or a section of the public）⁵⁰。而後慈善委員會此要件更細緻化為：公益必須具有利益（benefit aspect，並將利益之可辨識性包含於此），且該該利益必須有利於大眾（public aspect）⁵¹，公共利益要件（public benefit requirement）已被認為屬慈善委員會之五大目標之一，並明文規定慈善委員會必須致力於提升大眾對公共利益要件之認識及信心，進一步促進慈善資源之有效利用⁵²。

第二項 公益性之判斷

因公益之定義與判斷常涉及各種價值判斷，英國慈善委員會亦常以難以蒐集證據、涉及價值判斷以及無法評估後果為由，認定公益之存在顯而易見，事實上是因為並無其他選擇⁵³。惟關乎英國慈善法之發展，其亦提出數標準可以依循，以下稱為目的之利益性以及目的之公共性並分別討論之。

⁴⁴ Graham Moffat, supra note 34, p.966.亦可參照 Charities Act 2011 (c.25), s.4(1)

⁴⁵ Graham Moffat, supra note 34, p.967.

⁴⁶ A.J.Oakley, *The Modern Law of Trusts*, p.494-495(2008).

⁴⁷ Saunders, N. (2007). Implementation of the Charities Act 2006 and Progress of the Further Education and Training Bill. *Education Law Journal*, 2007(2), 129.

⁴⁸ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.191.

⁴⁹ Charities Act 2011 (c.25), s.17.

⁵⁰ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.192.

⁵¹ Charity Commission, *Analysis of the Law Relating to Public Benefit*, p.9(2013).

⁵² Charities Act 2011 (c.25), s.14.

⁵³ Gardner Simon, *An Introduction to the Law of Trusts*, p.116(2011).



第一款 目的之利益性 (benefit)

一、目的必須具可辨識性 (identifiable)

首先，必須先釐清此處之「利益性」所指為何，目的是有益 (beneficial) 的和目的具有利益性 (benefit) 並不同。申言之，公益目的必須於其本身不考慮受益範圍之前提下⁵⁴即為有益 (beneficial) 如：教育屬有益之目的，但卻可能以不具有利益性之方式被實現：如訓練扒手的學校⁵⁵，此時則應認為不具有利益性。承上，因此可進一步區分為符合法律標準之公益目的（亦即慈善法中針對目的之例示和補充規定），以及事實上之目的利益性⁵⁶，此處討論者即為事實上之目的利益性。

目的之利益性通常必須有形且客觀以利法院識別⁵⁷，故應認與委託人之主觀意思無關⁵⁸，並清楚至可被定義、描述，但不代表需要被量化，且實現利益之方式必須和目的足夠相關⁵⁹；而難以被審理者：如政治⁶⁰、宗教相關之目的亦應被排除⁶¹。

二、必須綜合考量損益 (benefit and detriment)

於決定目的是否對大眾有利時，法院會權衡追求該目的之益處與可能伴隨之損害綜合判斷，必須利大於弊此目的方屬對公眾有利⁶²。利弊之衡量將可能受到時空背景之影響，如 *National Anti-vivisection Society v IRC*³⁹ 案中，推動修法以停止活體動物實驗並不被認為具利益性，因雖然此修法具

⁵⁴ Charity Commission, supra note 51, p.10.

⁵⁵ Examples given in *Re Macduff* [1896] 2 Ch. 451 at 474 (Rigby LJ).

⁵⁶ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.194.

⁵⁷ Charity Commission, supra note 51, p.10.

⁵⁸ Charity Commission, supra note 51, p.12.

⁵⁹ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.192.

⁶⁰ 包含：促進特定政黨利益、促使改變該國法律、促使改變外國法律以及促使改變該國政策或政府當局決定。惟若是透過政治手段達成慈善目的（如透過修法）則亦應認具有利益性。

Charity Commission, supra note 51, p.12.

⁶¹ Charity Commission, supra note 51, p.13.

⁶² Charity Commission, supra note 51, p.12.

有道德利益，然必須綜合判斷醫療進展之影響，故最後法院認為該修法不具利益性，惟在過去停止動物實驗卻被認為是具利益性的⁶³。



第二款 目的之公共性 (public)

公共性要件是區分公益信託和私益信託之重要關鍵，設立此要件之目的之一為避免私人從公益中受益⁶⁴，其要求利益必須惠及一般公眾或足夠之公眾 (sufficient section of the public)⁶⁵，亦即無論是潛在或實際受益團體都必須是公眾⁶⁶；在此處社區 (community) 通常可用來取代公眾⁶⁷，故應可認為至少必須到達如同社區之程度。針對不同之公益目的，法院亦會對公共性之認定採取不同之標準⁶⁸：如對解放貧窮為目的之公益，法院對其公共性之要求已降至幾乎消失，故幾乎不需要去證明獲得利益者屬於公眾之一部分⁶⁹。

就算實際受益者僅有少數，但只要有多數人具有受益可能性，則亦符合公共性之要求⁷⁰，且不得於無正當理由之情況下限制受益可能性，如：地理限制或強制收費，但可以合理給予地區性之利益⁷¹，且亦不代表完全不得收費，但必須合理與必要⁷²，惟若利益僅提供於能負擔費用之人，則亦不符合公共性之要件。

最後，受益者間以及受益者和委託者間必須不具有個人關係 (personal nexus)，如曾有一為了減輕空襲受害者負擔而籌立之基金，因潛在受益人皆和

⁶³ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.195.

⁶⁴ Graham Moffat, supra note 34, p.1007.

⁶⁵ Charity Commission, supra note 51, 14.

⁶⁶ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.196.

⁶⁷ *Verge v Somerville* 中 Lord Wrenbury 曾以目的是否對社區或社區中某一階層有利作為是否合乎公共性之檢驗標準。Charity Commission, supra note 51, p.14.

⁶⁸ Charity Commission, supra note 51, p.14.

⁶⁹ Graham Moffat, supra note 34, p.1007.

⁷⁰ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.196.

⁷¹ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.196.

⁷² Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.197.

同一位雇主具有僱傭關係而被認為缺乏公共性而非公益⁷³，其中法院並補充，此關係並不限於勞僱等契約關係，事實上之血緣關係亦屬之⁷⁴。



第三節 美國之定義

第一項 學說與實務相關見解

在美國，法院和立法者亦未明確賦予公益信託定義，而僅是提及明確符合公益目的之例子，並提及數個較為抽象之定義例如：「信託目的必須具有社會利益（beneficial to the community）」、「受益人之不確定性（improvement of an indefinite number of persons）」以及「減輕政府負擔（lessening the burdens of government）」等⁷⁵；並與英國之發展相同，認為委託人之主觀目的並不重要⁷⁶。

學者同樣認為公益信託之公益目的須藉由信託目的是否對於整體社會有利而加以判定，並認為判斷標準如下：公益性之有無取決於是否具有重要之社會利益而定。例如信託之目的若在於救濟委託人親戚之貧窮，則原則上並不屬於公益信託，除非委託人之親戚數量是相當龐大且具有重要的社會利益；且公益性之判定係以公益信託執行之客觀效果為準。亦即，委託人之主觀動機並不重要，信託執行的效果及結果方為決定之因素，如委託人成立醫院的動機可能係為了讚揚其本人或其家族，或者是為了滿足其虛榮心，但是由於醫院的成立將帶來疾病、疼痛之解除，故應任該信託仍屬公益信託，此時委託人的動機即被認為是不重要且不具決定性的因素⁷⁷。

⁷³ Charity Commission, supra note 51, p.16.

⁷⁴ Charity Commission, supra note 51, p.16.

⁷⁵ George T. Bogert, Trusts, p.202(1987).

⁷⁶ George T. Bogert, supra note 75, p.204.

⁷⁷ 王志誠主持，我國公益信託未來之建議規劃方向，中華民國信託業商業同業公會 109 年委託研究計畫，2020 年 10 月，頁 59。

綜合上述實務與學說之見解，應知公益信託應具有不特定多數受益人，且該信託目的必須具有社會利益，而該社會利益之存在與否應客觀判斷；惟何謂社會利益、不特定多數受益人又該如何判斷皆有爭議，例如法院認為公益信託之受益人必須是不特定多數人，然學者卻認為僅需將特定之多數人視為將利益流向大眾之工具，只要最終得流向大眾即可，但卻又回歸原本之問題：所謂大眾究竟為何⁷⁸。觀乎美國信託法之立法進程，可知自二十世紀初期以來，美國開始積極嘗試將判例法則法典化⁷⁹，故本文欲整理相關之法律條文，並試圖統整以探究公益信託中公益之定義。

第二項 信託法整編與統一信託法

由於美國屬複數法域國家，過去各州皆有其各自制定之信託法，由於並無統一之信託法，導致州際法律衝突頻繁發生。為解決信託法律衝突問題，尚無法典化之領域與法律類型，亦多由全國性法律組織與機構，將判例法則加以編整並條文化，最顯著之事例之一即為美國法律學會（American Law Institute, A. L. I.）於 1935 年完成之第一次整編（Restatement of the Law），該整編被數州引用於其信託法中；而後美國法律學會又再次於 1948 年完成第二次整編，但就信託制度並未做調整⁸⁰，故就美國信託法之討論，通常以此具代表性之第二次整編中之信託法部分（下稱信託法整編）為基礎。

關於公益信託之定義，規定於信託法整編中之第 348 條，其中同樣例示了 5 種公益目的如下：救濟貧窮、促進知識與教育、促進宗教、促進健康、市政相關⁸¹，並亦有一補充條款，即任何符合下列條件之有社會利益（beneficial to the community）之目的均屬公益目的：

⁷⁸ George T. Bogert, *supra* note 75, p.208.

⁷⁹ 許兆慶（2006），〈美國信託法律適用法則簡析〉，《法令月刊》，57 卷 10 期，頁 34。

⁸⁰ 許兆慶，前揭註 79，頁 34-35。

⁸¹ section 28 (accepted definition of charitable purposes under state law)

a. the relief of poverty;

b. the advancement of knowledge or education;

1. 受益者必須來自不同階級
2. 不得促進私人目的
3. 不得違反法律（包含犯罪或侵權行為）以及違反公共政策⁸²



由是可知，美國信託法整編之立法與英國慈善法之結構相近，除了必須滿足特定類別外，仍必須受到符合公益精神之限制⁸³。

此外，為凝聚全國法律共識並為各州立法提供典範，美國全國統一州法委員會（The National Conference of Commissioners on Uniform State Laws, NCCUSL）亦持續進行統一信託法（Uniform Trusts Code, UTC）之草擬與修訂的工作，最新修訂版於 2005 年完成⁸⁴，其並無實定法效力，惟仍被許多州採用成實定法⁸⁵。其中關於公益目的之規定大致與信託法整編相同⁸⁶，並增加了以下規定：若公益信託條款內並無特定之受益人，則法院可以於不違背委託人意願下指定之；以及委託人可執行為維持信託運作之程序⁸⁷。

c. the advancement of religion;

d. the promotion of health;

e. governmental or municipal purposes;

⁸² f. other purposes that are beneficial to the community.

In addition to meeting one or more of these categories, all charities are subject to three basic limitations:

(1) the beneficiaries must constitute an indefinite class of individuals;

(2) purposes that are beneficial to the community preclude the provision of impermissible private benefit to any individuals, including those who govern the charities and the indefinite members of the public who are the ultimate beneficiaries of these entities;

and (3) an intended purpose is invalid if its purpose is unlawful or its performance calls for the commission of a criminal or tortious act or it is contrary to public policy.

取自 Marion R. Fremont-Smith, *The Legal Meaning of Charity*, p.9(2013).

⁸³ Marion R. Fremont-Smith, *supra* note 82, p.9(2013).

⁸⁴ 許兆慶，前揭註 79，頁 35。

⁸⁵ Marion R. Fremont-Smith, *supra* note 83, p.10.

⁸⁶ 值得注意者為 Uniform Management of Institutional Funds Act（機構資金統一管理法，1972）、Model Protection of Charitable Assets Act（慈善資產保護示範法，2012）亦採相同規定。Marion R. Fremont-Smith, *supra* note 82, p.10.

⁸⁷ SECTION 405. CHARITABLE PURPOSES; ENFORCEMENT

(a) A charitable trust may be created for the relief of poverty, the advancement of education or religion, the promotion of health,

governmental or municipal purposes,

or other purposes the achievement of which is beneficial to the community.

(b) If the terms of a charitable trust do not indicate a particular charitable purpose or beneficiary, the court may select one or more charitable purposes or beneficiaries. The selection must be consistent with the settlor's intention to the extent it can be ascertained.

第三項 內地稅法

公益信託之特色之一即為享有稅捐優惠，於美國，關於稅捐優惠之認定是由內地稅局（Internal Revenue Service, IRS）負責，公益信託於成立時必須附上國稅局認定之相關文件⁸⁸，故可以說公益信託雖由各州政府分別管轄，但仍同時受到內地稅局之監督。基此，於討論公益信託之定義時，亦應參照美國內地稅法（Internal Revenue Code, IRC）之規定。內地稅法將公益目的之要件規定於第 501(c)(3)⁸⁹，其規定組織、社會福利基金、基金會等，若是基於以下 8 種目的：宗教、慈善、科學、測試公共安全、文學、教育、國家或業餘運動競賽、防止虐待孩童及動物，且符合以下要件者：

1. 其收入不得圖利於私人
2. 其活動實質不得進行宣傳或以其他方式影響立法
3. 不得干預或代表任何政治候選人之任何政治活動

屬完全公益信託（exempt organizations），得申請免納所得稅。

此外，內地稅法亦同時要求公益組織於設立時必須通過限制組織條款之組織測試（organizational test）以及限制組織活動之營運測試（operational test）⁹⁰。組織測試主要有二要求：第一、公益組織必須是公司、非法人協會、公益基金、基金會等非個人組織，且組織之章程或信託契約等組織條款，必須將組織

(c) The settlor of a charitable trust, among others, may maintain a proceeding to enforce the trust.

⁸⁸ 本文將於第三章第二節詳述。

⁸⁹(a)Exemption from taxation

An organization described in subsection (c) or (d) or section 401(a) shall be exempt from taxation under this subtitle unless such exemption is denied under section 502 or 503.

(c)List of exempt organizations

(3) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office.

⁹⁰ IRS, C. THE ORGANIZATIONAL TEST UNDER IRC 501(c)(3), <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic85.pdf> (last visit:2022/11/30)

之目的限制於一項或多項內地稅法 501(c)(3)（以下稱 IRC 501(c)(3)）之免稅目的，並且除小部分活動外，組織章程不得明確准許從事一項或多項與被允許的減免優惠目標無關之活動⁹¹。第二，該公益組織之資產必須永久用於該免稅目的，為達此目的，必須確保該組織解散時資產亦將被利用於免稅目的，而此即意味著當一公益組織解散時，其資產必須依照該免稅目的分配予聯邦政府或州及地方政府，若特定組織被指定接收該組織之資產，則應說明該接收組織確屬 IRC 501(c)(3)之組織⁹²。營運測試⁹³主要可分為三部分，首先為針對設立目的與營運活動之限制，其要求組織必須專門致力於一項或多項被允許的減免優惠目標活動，但並非完全不得從事和公益目的無關之活動，而是要求該與公益目的不相關之活動不得過度⁹⁴；其次為針對盈餘分配之限制，主要要求公益信託運作所產生之盈餘不得受益予其所有人以及任何他人⁹⁵，且若該組織淨收益之全部或部分歸屬於股東或個人者，則應認該組織非為公益目的而運作。最後為針對參與政治活動之限制，其要求大部分活動不得作為宣傳或試圖影響立法機關或直接、間接參與政治競選活動⁹⁶，亦不得代表或反對任何政治候選人進行活動，且若該組織之主要目的僅能透過立法或否決立法來實現，則該組織亦將被認為非為公益目的而活動，從而無法通過營運測試⁹⁷。

⁹¹ 吳德華，美國非營利組織課稅制度之探討－以內地稅法§501(c)(3)組織為例，高大法學論叢，第9卷第2期，頁193。

⁹² Organizational test - Internal Revenue Code section 501(c)(3), IRS, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/organizational-test-internal-revenue-code-section-501c3> (last visit:2022/9/23)

⁹³ Operational test - Internal Revenue Code section 501(c)(3), IRS, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/operational-test-internal-revenue-code-section-501c3> (last visit:2022/9/23)

⁹⁴ Jessica Peña, Alexander L.T. Reid, A Call For Reform Of The Operational Test For Unrelated Commercial Activity In Charities, p.11(2001).

⁹⁵ 吳德華，前揭註91，頁195。

⁹⁶ 吳德華，前揭註91，頁195。

⁹⁷ Treasury Regulation section 1.501(c)(3)-1(c) (c) *Operational test* -

(1) *Primary activities*. An organization will be regarded as *operated exclusively* for one or more exempt purposes only if it engages primarily in activities which accomplish one or more of such exempt purposes specified in section 501(c)(3). An organization will not be so regarded if more than an insubstantial part of its activities is not in furtherance of an exempt purpose.

(2) *Distribution of earnings*. An organization is not operated exclusively for one or more exempt purposes if its net earnings inure in whole or in part to the benefit of private shareholders or

通過上述組織測試及營運測試之規範可知，美國除透過實定法針對公益進行定義，並同時制定規範判斷組織於實際之營運上是否符合其所定之目的，至於判定之標準則大致符合 IRC 501(c)(3)之規定，亦即不得圖利私人、不得影響立法以及不得觸及政治。此外，此判斷標準亦可見於各州州法中，例如維吉尼亞州法禁止公益信託進行自我交易及特定投資⁹⁸等圖利私人之行為，其他關於公益信託之規範亦實際引用內地稅法之規範⁹⁹，可知雖公益信託同時由內地稅局和各州為主管機關，惟其於公益目的之判斷標準應屬相同。

第四節 日本之定義

關於日本對公益信託之規範，本文將其規範之制定區分為公益信託法（公益信託ニ関スル法律）制定前之舊法時代，以及公益信託法制定後之新法時代以便討論。日本法上首次就公益信託有所規範，乃開始於 1922 年制定之信託法

individuals. For the definition of the words *private shareholder or individual*, see paragraph (c) of § 1.501(a)-1.

(3) Action organizations.

(i) An organization is not operated exclusively for one or more exempt purposes if it is an action organization as defined in subdivisions (ii), (iii), or (iv) of this subparagraph.

(ii) An organization is an action organization if a substantial part of its activities is attempting to influence legislation by propaganda or otherwise. For this purpose, an organization will be regarded as attempting to influence legislation if the organization:

(a) Contacts, or urges the public to contact, members of a legislative body for the purpose of proposing, supporting, or opposing legislation; or

(b) Advocates the adoption or rejection of legislation.

(iii) An organization is an action organization if it participates or intervenes, directly or indirectly, in any political campaign on behalf of or in opposition to any candidate for public office.

(iv) An organization is an action organization if it has the following two characteristics: (a) Its main or primary objective or objectives (as distinguished from its incidental or secondary objectives) may be attained only by legislation or a defeat of proposed legislation; and (b) it advocates, or campaigns for, the attainment of such main or primary objective or objectives as distinguished from engaging in nonpartisan analysis, study, or research and making the results thereof available to the public. In determining whether an organization has such characteristics, all the surrounding facts and circumstances, including the articles and all activities of the organization, are to be considered.

(v) An action organization, described in subdivisions (ii) or (iv) of this subparagraph, though it cannot qualify under section 501(c)(3), may nevertheless qualify as a social welfare organization under section 501(c)(4) if it meets the requirements set out in paragraph (a) of § 1.501(c)(4)-1.

⁹⁸ Code of Virginia § 64.2-737. Distribution of income of trust that is a private foundation or a charitable trust; prohibitions as to such private foundation.

⁹⁹ Code of Virginia § 64.2-740. Interpretation of references to Internal Revenue Code in §§ 64.2-736 through 64.2-739.

100 (舊法) 第 66 條¹⁰¹規定：「以祭祀、宗教、慈善、學術、技藝或其他公益為目的之信託」。於舊法時代，公益信託必須經各主管機關之許可成立¹⁰²，惟各主管機關訂定之許可及監督辦法¹⁰³不盡相同，導致各主管機關標準不一致¹⁰⁴。為解決此問題，後依「都道府縣知事及其他執行機關處理屬於政府主管機關權限之公益法人及公益信託標準（都道府県の知事その他の執行機関が公益法人及び公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務を処理するに当たりよるべき基準）」¹⁰⁵之規定，由「公益法人等指導監督聯絡會議（公益法人等指導監督連絡會議）」統一決定「公益信託申請許可審査標準（公益信託の引受け許可審査基準等について）」，以統合公益信託之設立許可標準，故以下將先自公

100 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 78。

101 信託法（旧法）第 66 條：「祭祀、宗教、慈善、學術、技藝其ノ他公益ヲ目的トスル信託ハ之ヲ 公益信託トシ其ノ監督ニ付テハ後 6 条 ノ規定ヲ適用ス。」

102 信託法（旧法）第 68 條：「公益信託ノ引受ニ付テハ受託 者ハ主務官庁ノ許可ヲ受クルコトヲ要ス。」

103 例如：「文部大臣の所管に属する公益法人の設立及び監督に関する規定」。田中實（1985），《公益信託現代的展開》，頁 98，勁草書房。

104 陳佳聖主持，前揭註 6，頁 6。

105 「都道府県の知事その他の執行機関が公益法人及び公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務を処理するに当たりよるべき基準」第一點：「第 1 都道府県の知事その他の執行機関（以下「都道府県知事等」という。）が公益法人及び公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務を処理するに当たっては、次の各号に掲げる閣議決定等によるものとする。なお、第 1 号に掲げる「公益法人会計基準(改正)について」中「主務官庁」とあるのは「都道府県の知事その他の執行機関」と、第 2 号に掲げる「休眠法人の整理に関する統一的基準」中「主務官庁」及び「各府省大臣」とあるのは「都道府県の知事その他の執行機関」と読み替えるものとする。

1 公益法人会計基準の改正等について(平成 16 年 10 月 14 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ)

1 の 2 公益法人会計基準の運用指針について(平成 17 年 3 月 23 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せ)

1 の 3 公益法人会計における内部管理事項について(平成 17 年 3 月 23 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せ)

2 休眠法人の整理に関する統一的基準(昭和 60 年 9 月 17 日公益法人指導監督連絡會議決定) 3 「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」について(平成 8 年 9 月 20 日閣議決定。ただし「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」に関する部分を除く。)

4 「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」について(平成 8 年 12 月 19 日公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚會議幹事会申合せ)

5 「公益法人の営利法人等への転換に関する指針」について(平成 10 年 12 月 4 日公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚會議幹事会申合せ)

6 公益信託の引受け許可審査基準等について(平成 6 年 9 月 13 日公益法人等指導監督連絡會議決定) 日本新潟縣網站，<https://www.pref.niigata.lg.jp/sec/bunsho/1196698559621.html>（最後瀏覽日：09/24/2022）

益信託申請許可審査標準（下稱審査標準）開始針對日本對公益之定義進行討論。



第一項 公益信託許可審査標準

公益信託許可審査標準（公益信託の引受け許可審査基準等について）於平成6年（1994年）訂立，用以統一主管機關對公益信託申請之許可標準，其分別就公益信託之目的、授益行為、名稱、信託財產、信託報酬、機關等為一致性之要求¹⁰⁶。

其要求公益信託之目的¹⁰⁷必須以實現公益為目標，亦即必須積極地實現不特定多數人之利益，因此以下目的將不給予許可：

1. 以與委託人有特定關係之校友會、俱樂部成員間，以相互交流意見、增進感情為目的者
2. 以特定組織成員或特定職業人員之福利、救濟為目的者
3. 以為特定個人提供精神或經濟上支援為目的者。

除針對公益目的之限制外，該許可標準亦針對授益為限制，其要求授益行為必須符合以下要件¹⁰⁸：

¹⁰⁶ 陳佳聖主持，前揭註6，頁7-8。

¹⁰⁷ 公益信託の引受け許可審査基準等について：「

1.目的

公益信託は、公益の実現すなわち、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするものでなければならない。従って、次のようなものは、引受けを許可しない。

ア 委託者と特定の関連を有する者又は同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換等を主たる目的とするもの。

イ 特定団体の構成員又は特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を主たる目的とするもの。

ウ 特定個人の精神的又は経済的支援を目的とするもの。」

¹⁰⁸ 公益信託の引受け許可審査基準等について：「

2.授益行為

公益信託の授益行為は、次の事項のすべてに適合していなければならない。

ア 当該公益信託の目的に照らし、適切な内容のものであること。

イ 授益行為の内容は、原則として、助成金、奨学金、奨励金、寄附金等の支給若しくは物品の配布のような資金又は物品の給付であること。

ウ 授益行為が信託行為上具体的に明確にされていること。

エ 営利事業として行うことが適当と認められる性格及び内容のものでないこと。」



1. 授益行為之內容必須合於該公益目的
2. 授益行為原則以金錢之給付（如：獎助學金、捐贈等）或物品之給予為主
3. 授益行為應於信託中具體闡明
4. 不得以營利之方式為之。

綜上可知，其雖未針對公益目的一一明示，但就針對公益目的之規範可歸納出其排除以增益具有特定關係之他人或以圖利個人為目的者，而此處之利益應認同時包含物理和精神上之利益；另外與英國及美國之規範不同者為，日本同時就授益行為另外規範，其要求授益行為除必須合於公益目的外應具體明確，且不得涉及營利並限於特定之形式。

第二項 公益信託法

日本現行之公益信託法（公益信託ニ関スル法律）是於平成 18 年（2006 年）對舊信託法進行全盤修正時，將舊信託法中有關公益信託之條文自舊信託法中抽離並予以保留，輔以考量公益信託之性質與以調整後，並刪除非關公益信託之相關規定後而成¹⁰⁹。因公益信託與公益法人制度息息相關，故當時眾議院及參議院法務委員會通過附帶決議，將公益信託自信託法中獨立，以待日後與公益法人制度整合¹¹⁰。其中關於公益定義之條文為該法第 1 條：「信託法（平成十八年法律第一百零八號）第二百五十八條第一項規定，未訂有受益人信託中，以學術、技藝、慈善、祭祀、宗教或其他以公益為目的，應經依次條之許可者（下稱公益信託），依本法之規定¹¹¹。」故可知公益信託為具特定公益目的且未定有受益人，並應經主管機關許可成立之信託。本條規定與舊信託

¹⁰⁹ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 81。

¹¹⁰ 王志誠主持，前揭註 77，頁 82。

¹¹¹ 公益信託ニ関スル法律第一条：「信託法（平成十八年法律第百八号）第二百五十八条第一項ニ規定スル受益者ノ定ナキ信託ノ内學術、技芸、慈善、祭祀、宗教其ノ他公益ヲ目的トスルモノニシテ次条ノ許可ヲ受ケタルモノ（以下公益信託ト謂フ）ニ付テハ本法ノ定ムル所ニ依ル」中譯部分參 陳佳聖主持，前揭註 6，頁 93。

法第 66 條¹¹²之規定相比，僅調整公益目的之順序，應可認為於新法下較注重學術¹¹³。

其實於日本公益信託法訂立前，關於公益之認定即被認為過度嚴格¹¹⁴，亦有論者認為關於公益性之認定應與非營利法人之公益性認定要件相同，蓋兩者皆是為公益目的而設，不應區別對待¹¹⁵。而關乎上述條文內容，雖其舉出屬公益目的之學術、技藝、慈善、祭祀、宗教，惟並未具體說明何謂公益，亦未就公益之認定為詳細說明。其後日本法務省於彙整各方意見後，於「信託法改正要綱試案補充說明」中提出補充說明，其中關於公益信託制度之修正，因公益信託與公益法人具類似功能及制度，故其修正應參考並與公益法人法制之修改並進，可知目前公益信託與公益法人間之一致性於日本已屬定調¹¹⁶。

直言之，雖公益信託法訂立前已有所批評，然因 2006 年進行信託法修正時，公益法人制度亦在進行修正中，而當時公益法人同樣採取主管機關許可制，因許可制亦被認為是公益信託之修法重點而應參照公益法人之規定，故當時並未對公益信託制度進行實質之修正¹¹⁷，而是僅提及未來修法之方向。於公益法人制度已趨近完善之今日，商事法務研究會於審視公益信託制度以及修正後之公益法人制度後，於平成 27 年（2015 年）提出研究報告，其中並提及公益信託法中關於公益及公益事務¹¹⁸均無明確定義，認為應將公益之內容明確化

¹¹² 前揭註 101。

¹¹³ 王志誠主持，前揭註 77，頁 82。

¹¹⁴ 日本弁護士連合会，信託法改正要綱試案に対する意見書，https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2005_62_1.pdf（最後瀏覽日：2022/9/26）

¹¹⁵ 陳佳聖主持，前揭註 6，頁 16-17。

¹¹⁶ 陳佳聖主持，前揭註 6，頁 18。

¹¹⁷ 公益社団法人商事法務研究会，公益信託法改正研究会報告書，<https://www.moj.go.jp/content/001187722.pdf>（最後瀏覽日：2022/9/26）

¹¹⁸ 公益信託ニ関スル法律第四条：「主務官庁ハ何時ニテモ公益信託事務ノ処理ニ付検査ヲ為シ且財産ノ供託其ノ他必要ナル処分ヲ命スルコトヲ得」

並加以分類，以保障人民權益；相較於此，日本所得稅法中關於認定特定公益信託之規定，以及公益法人認定法中關於公益之定義則相對明確¹¹⁹。

上述商事法務研究會所提出之研究報告更進一步指出，於公益信託之情形，可能效仿公益法人之立法模式，於公益目的之認定外，針對公益事務進行認定，並針對特定類型之信託事務予以禁止，其中包含：

1. 禁止給予受託人親屬等關聯者特殊利益¹²⁰

因公益本不應該圖利私人，且該規定係參考自公益法人認定法之規定¹²¹，基於二者制度目的相同，應予以相同之規範；惟若欲制定此禁止規定則應考量公益信託與公益法人二者制度之不同處，以判斷是否能以此防範該風險，且制定此禁止規定後亦應繼續思考違反該規定後之法律效果，或是非將此規定視為禁止設立之要件，而是日後得撤銷許可之要件。基此，本研究報告對於該禁止規定之制定持較保留之態度¹²²。

2. 禁止給予營利事業之經營者特殊利益

¹¹⁹ 公益社団法人商事法務研究会，前掲註 117。

¹²⁰ 因此規定係參照公益法人認定法第五條第三項而來，故其中關於特別利益之定義應參照公益認定等ガイドライン I3：「指根據事務內容以及實施方式、社會效益等具體情況，判斷選擇給予個人或團體之利益及其大小，若為不合理之福利或按照傳統觀念缺乏合理性之優惠待遇則屬之。」公益認定等に関する運用について，https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/houreiguide/siryounintei_guideline_3103.pdf（最後瀏覽日：2022/9/29）

¹²¹ 公益法人認定法第五條：「行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。三 その事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人その他の政令で定める当該法人の關係者に対し特別の利益を与えないものであること。」

¹²² 公益社団法人商事法務研究会，前掲註 117。

本規定同樣參考自公益法人認定法之規定¹²³，而本研究報告之意見同上，認為應同時考量是否得有效防範以及違犯後之法律效果，再行決定是否制定¹²⁴。



3. 禁止違反公序良俗之行為

本規定同樣參考自公益法人認定法之規定¹²⁵，關於此規定本研究報告則認為，因公益信託與公益法人之組織不同，其執行公益事務之方式亦與得從事營利之公益法人不同，實難以想像公益信託之受託人以公益為目的而從事投機交易、高利率貸款等違反公序良俗之業務，故認為本規定並無制定之必要，惟仍必須思考如何確立關於公益信託之道德管制¹²⁶。

第三項 所得稅法

自上述公益信託法之內容觀察，其就有關設立或捐助公益信託，以及其運作過程中產生所得之課稅等並未規定，而是與我國相同，委由所得稅法、法人稅法、相續稅法）規定¹²⁷。日本公益信託從稅制上可區分成三種：一般公益信託、特定公益信託以及認定特定公益信託，並給予不同之稅捐優惠效果¹²⁸。其中認定特定公益信託係指符合特定目的，並取得主管機關之許可者，且該許可

¹²³ 公益法人認定法第五條：「行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。四 その事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行うものとして政令で定める者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。ただし、公益法人に対し、当該公益法人が行う公益目的事業のために寄附その他の特別の利益を与える行為を行う場合は、この限りでない。」

¹²⁴ 公益社団法人商事法務研究会，前掲註 117。

¹²⁵ 公益法人認定法第五條：「行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。五 投機的な取引、高利の融資その他の事業であつて、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないものとして政令で定めるもの又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。」

¹²⁶ 公益社団法人商事法務研究会，前掲註 117。

¹²⁷ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前掲註 10，頁 84。

¹²⁸ 關於日本公益信託之稅制，本文將於第四章第三節為更詳細之介紹。

之年限為五年。根據日本所得稅法施行令第 217 條之 2¹²⁹，輔以日本公益信託法明列之學術、技藝、慈善、祭祀、宗教目的，本文將該 12 種特定之公益目的類型化為：



1. 學術暨教育相關目的（日本所得稅法施行令第 217 條之 2 中之一、二、三、四）：單以學術作為分類基準實有過於狹隘之可能，蓋學術與教育息息相關，二者難以分割，故本文以為應以學術以及教育同時作為分類基準。
2. 文化相關目的（日本所得稅法施行令第 217 條之 2 中之五、六）：因技藝之傳承屬文化之一環，而文化除國民水準之提升外，亦包含歧視之消弭，故本文認為應以文化作為技藝之上位概念進行分類。
3. 慈善相關目的（日本所得稅法施行令第 217 條之 2 中之七、十一、十二）：慈善之定義相較於其他類別較為模糊，而本文認為慈善即透過對弱勢之幫助減少社會之成本，而弱勢則包含貧窮者、身障者、年老者以及心智尚未發展健全之兒童及青少年，故將與上述相關之目的分類於此。

¹²⁹ 所得稅法施行令 第 217 條の 2：「3 法第七十八條第三項に規定する政令で定める特定公益信託は、次に掲げるものの一又は二以上のものをその目的とする同項に規定する特定公益信託で、その目的に関し相当と認められる業績が持続できることにつき当該特定公益信託に係る主務大臣の認定を受けたもの(その認定を受けた日の翌日から五年を経過していないものに限る。)とする。

一 科学技術(自然科学に係るものに限る。)に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給
二 人文科学の諸領域について、優れた研究を行う者に対する助成金の支給

三 学校教育法第一条(定義)に規定する学校における教育に対する助成

四 学生又は生徒に対する学資の支給又は貸与

五 芸術の普及向上に関する業務(助成金の支給に限る。)を行うこと。

六 文化財保護法(昭和二十五年法律第二百十四号)第二条第一項(定義)に規定する文化財の保存及び活用に関する業務(助成金の支給に限る。)を行うこと。

七 開発途上にある海外の地域に対する経済協力(技術協力を含む。)に資する資金の贈与

八 自然環境の保全のため \square 生動植物の保護繁殖に関する業務を行うことを主たる目的とする法人で当該業務に関し国又は地方公共団体の委託を受けているもの(これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。)に対する助成金の支給

九 すぐれた自然環境の保全のためその自然環境の保存及び活用に関する業務(助成金の支給に限る。)を行うこと。

十 国土の緑化事業の推進(助成金の支給に限る。)

十一 社会福祉を目的とする事業に対する助成

十二 就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律第二条第七項(定義)に規定する幼保連携型認定こども園における教育及び保育に対する助成」

4. 自然保育相關目的（日本所得稅法施行令第 217 條之 2 中之八、九、十）：即與動物、植物環境保護相關者。

以上共四類。此外，與日本公益信託法對照，並無與祭祀和宗教相關之目的。由上述規定可知，所得稅施行令針對公益目的之規定非常明確且精細，此外，值得注意的是，其並未有任何補充條款，因而認定特定公益信託僅得於該 12 種目的內創設。

第四項 公益法人認定法

日本信託法立法當時，關於公益信託之規範即是參照公益法人之制度，且此種規範一直延續至今¹³⁰。公益法人和公益信託相同，皆為民間推動公益活動之方式，但公益法人之創建需要投入人力以及物力等大量成本，且公益法人制度自昭和 40 年代起（西元 1965 年以降）開始出現會計造假、逃稅等濫用問題，從而間接推動了公益信託之修法¹³¹，故此二者可謂息息相關；且有鑒於現行日本公益信託制度主軸之一即為和公益法人之整合¹³²，而公益法人制度又為較成熟之制度，故本文以為於公益性之判斷，應同時參考公益法人之規定方屬妥適。

公益法人之公益性判斷標準規定於公益法人認定法（公益社團法人及び公益財団法人の認定等に関する法律）第 2 條第 4 項¹³³中，此處之公益目的事業被定義為符合別表¹³⁴內所揭目的，得增進不特定多數人之利益者。關於本條之

¹³⁰ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 79。

¹³¹ 新井誠（2020），《信託法》，四版，頁 438，有斐閣。

¹³² 新井誠，前揭註 131，頁 442。

¹³³ 公益社團法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第二条第四項：「公益目的事業 学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であつて、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。」

¹³⁴ 公益社團法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 別表（第二条関係）：「

一 学術及び科学技術の振興を目的とする事業

二 文化及び芸術の振興を目的とする事業

三 障害者若しくは生活困窮者又は事故、災害若しくは犯罪による被害者の支援を目的とする事業

四 高齢者の福祉の増進を目的とする事業

規定，商事法務研究會之研究報告則是指出，公益係指增進不特定多數人之利益，而公益信託之許可審查基準¹³⁵以及公益法人法皆採此標準，且公益法人法改革中，關於明確化公益之認定基準部分於公益信託中同樣有其必要，故於公益之定義以及認定上，公益法人和公益信託應採相同標準，基此，應於公益信託法中增加將公益目的具體表列之規定¹³⁶。

而別表中具體提出之 23 種公益目的，可具體分為與上述日本所得稅法施行令第 217 條之 2 中相同之學術暨教育相關目的（別表之一、二）、文化相關目的（別表之九、十二、十三、十四）、慈善相關目的（別表之三、四、五、七、十五）以及自然保育相關目的（別表之十六）四類，以及上述日本所得稅法施行令第 217 條之 2 未有之國家政策目的（別表之十七、十八、十九）以及民生與經濟相關目的（別表之六、八、十、十一、二十、二十一、二十二），總共六類，與日本所得稅法施行令第 217 條之 2 不同者為，本條二十三點開放政府得以政令決定其他未明列之公益目的。另，因公益法人認定法

-
- 五 勤勞意欲のある者に対する就労の支援を目的とする事業
 - 六 公衆衛生の向上を目的とする事業
 - 七 児童又は青少年の健全な育成を目的とする事業
 - 八 勤労者の福祉の向上を目的とする事業
 - 九 教育、スポーツ等を通じて国民の心身の健全な発達に寄与し、又は豊かな人間性を涵養することを目的とする事業
 - 十 犯罪の防止又は治安の維持を目的とする事業
 - 十一 事故又は災害の防止を目的とする事業
 - 十二 人種、性別その他の事由による不当な差別又は偏見の防止及び根絶を目的とする事業
 - 十三 思想及び良心の自由、信教の自由又は表現の自由の尊重又は擁護を目的とする事業
 - 十四 男女共同参画社会の形成その他のより良い社会の形成の推進を目的とする事業
 - 十五 国際相互理解の促進及び開発途上にある海外の地域に対する経済協力を目的とする事業
 - 十六 地球環境の保全又は自然環境の保護及び整備を目的とする事業
 - 十七 国土の利用、整備又は保全を目的とする事業
 - 十八 国政の健全な運営の確保に資することを目的とする事業
 - 十九 地域社会の健全な発展を目的とする事業
 - 二十 公正かつ自由な経済活動の機会の確保及び促進並びにその活性化による国民生活の安定向上を目的とする事業
 - 二十一 国民生活に不可欠な物資、エネルギー等の安定供給の確保を目的とする事業
 - 二十二 一般消費者の利益の擁護又は増進を目的とする事業
 - 二十三 前各号に掲げるもののほか、公益に関する事業として政令で定めるもの」

¹³⁵ 前掲註 107。

¹³⁶ 公益社団法人商事法務研究会，前掲註 117。

第 2 條第 4 項中原即無將宗教與祭祀列入公益目的，故此 23 種目的亦無涉及宗教、祭祀相關者¹³⁷。



第五項 公益信託法修正之中間提案與要綱

目前關於公益信託法之修正，已進展至由日本法務省信託法部會於平成 29 年（西元 2017 年）提出之公益信託法修正之中間試案（公益信託法の見直しに関する中間試案）。中間試案將公益信託定義為：「以學術、技藝、慈善、祭祀、宗教或其他公益目的為目的，未定有受益人並經行政廳認可設立之信託¹³⁸。」，並將公益事務定義為：「與學術、技藝、慈善、祭祀、宗教或其他公益目的相關之特定類型信託事務，其應有助於增進不特定多數人之利益¹³⁹。」並未做大幅度之更動，進一步參照由法務省民事局參事官室提出之補充說明可知，其認為於法律中妥善定義公益將有助於利用者之理解，而對於增進公眾之利益而言，並不會因為執行之形式為信託或法人而有所不同，基此，參照公益法人認定法第 2 條第 4 項，將公益目的事務修改至與之幾乎相同；並且將考慮直接參考公益法人認定法第 2 條第 4 項別表中所列舉之公益目的後，於公益信託法中為相同之規定¹⁴⁰。而後於法制審議會之信託部會提出之公益信託法修正之要綱（公益信託法の見直しに関する要綱案）中，則將公益事務定義為：

「與學術、技藝、慈善、祭祀、宗教或別表所定之其他公益目的相關之特定類

¹³⁷ 為確保宗教自由，日本舊民法第 34 條：「學術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる」並未適用於寺廟和神社，而公益法人法係立基於民法之上，故公益法人認定法第二條第四項亦並未將宗教與祭祀列入其中。參 法務省民事局參事官室，公益信託法の見直しに関する中間試案の補足説明，<https://www.moj.go.jp/content/001244616.pdf>（最後瀏覽日：2022/9/28）

¹³⁸ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 2 公益信託の定義等：「1 公益信託の定義 公益信託は、學術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする受益者の定めのない信託として、行政庁から公益信託の成立の認可を受けたものとする。」

¹³⁹ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 2 公益信託の定義等：「公益信託事務は、學術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する具体的な種類の信託事務であつて、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものとする。」

¹⁴⁰ 法務省民事局參事官室，公益信託法の見直しに関する中間試案の補足説明，頁 9-10，<https://www.moj.go.jp/content/001244616.pdf>（最後瀏覽日：2022/9/28）

型信託事務，其應有助於增進不特定多數人之利益¹⁴¹。」其中別表之內容則與公益法人認定法中之別表相同，至此應可認為目前於日本公益法人與公益信託二者間，關於公益性之認定並無二致。



第五節 小結

各國於公益信託設立後，皆給予稅捐優惠之法律效果，惟稅捐優惠實有違反量能課稅原則之虞，故可能需要透過其他原則如需要原則、功績原則或公益原則加以正當化¹⁴²，而公益信託之稅捐優惠即是透過公益原則予以正當化。申言之，為符合公益原則之要求，稅捐優惠必須有效增進公眾之利益才得以被正當化，例如德國法上則是認為公益團體本身從事公益目的，能夠有效減少國庫負擔，故國家用稅捐優惠等方式來補助、獎勵此些公益團體¹⁴³；若公益信託並未達到公益之目的，而仍給予其稅捐優惠，將可能導致競爭不公平而破壞市場平衡¹⁴⁴，亦有論者認為，公益原則實過於抽象，故其根本不適宜作為稅捐優惠之指導原則¹⁴⁵。

本文則是認為雖稅捐優惠可能於理論上並不合理，惟現今仍為各國所愛用，於立法者享有形成自由之前提下，仍應具備實質正當之理由¹⁴⁶。而公益信託稅捐優惠之實質正當理由，則必須透過制定法律明確化公益性之定義，使人民有所依循，以及大眾得以信服，方符合所謂公眾之利益。於我國，目前公益信託之相關規範已如前所述，多有不足。本章所關注之公益信託之定義，規範

¹⁴¹ 法務省法制審議會，公益信託法の見直しに関する要綱案，
<https://www.moj.go.jp/content/001277775.pdf>（最後瀏覽日：2022/10/19）

¹⁴² 陳清秀（2016），《稅法總論》，九版，頁 40，臺北：元照。

¹⁴³ 林鈺雄，許澤天，柯格鐘，王士帆，范文清，邱晨（2020），《稅捐基礎法第一冊》，初版，頁 280。然亦有論者認為，其實公益並非皆為國家之任務，甚至有些屬國家不應干涉之事務，例如宗教。參自張永明（2010），《國家租稅權之界線》，初版，頁 77，臺北：翰蘆。

¹⁴⁴ 張永明（2010），《國家租稅權之界線》，初版，頁 75-76，臺北：翰蘆。

¹⁴⁵ 柯格鐘（2010），〈租稅之立法界線及其憲法上的當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎〉，黃舒芃（主編），《憲法解釋之理論與實務第七輯（上）》，頁 237。

¹⁴⁶ 張永明，前揭註 144，頁 86。

於參照自日本公益信託法第 1 條之我國信託法第 69 條，二者雖幾乎相同，又日本現行公益信託法亦無更精確之定義，惟關乎前已述及之日本所得稅法、公益法人相關法律以及近期之修法草案，皆可知日本正在對公益信託法治進行大規模之修改，故我國之相關規範，亦應有修改之必要，否則以目前之制度而言，實難以得知何謂公益，更遑論去要求要求公益信託符合公益原則。

參照各國之立法例可知，關於公益之定義可大致區分為二部分，一為明確之定義，再者則為公益之實質內容。關於公益之定義，無論是英國之慈善法、美國之內地稅法或是日本所得稅法¹⁴⁷¹⁴⁸，抑或是日本信託法修法所參照之公益法人認定法，皆相較於我國更明確地舉出各種公益目的，而明確列舉出公益目的，除得使公益之內涵更為清晰，更可使大眾更了解何謂公益，而得以利用公益信託制度造福大眾。除明確列出較為大眾接受之公益目的外，接下來則必須判斷該公益目的是否具有實質之公益性，於英國慈善法之情形，為公益目的之利益性與公共性；美國內地稅法則是規定該公益目的不得圖利私人、不得影響立法以及不得涉及政治，且尚須通過組織測試及營運測試；而日本之所得稅法雖未就公益目的為實質性之審查，現行公益信託法以及修法草案雖如同我國，亦未對公益目的之實質公益性為規範，惟透過公益信託法已與信託法分離，且輔以最新之修法草案可知，日本已著手公益信託與公益法人合流之修法，故於日本之情形應同時參考公益法人之相關規定。

參考日本公益法人認定法可知，其除將公益目的規定於第 2 條第 4 項外，更於第 5 條規範了公益之認定基準¹⁴⁹，而其中關於公益之實質審查者為三、

¹⁴⁷ 因此處是以稅捐優惠出發，故於美國採內地稅法而日本則是以所得稅法作為參考。

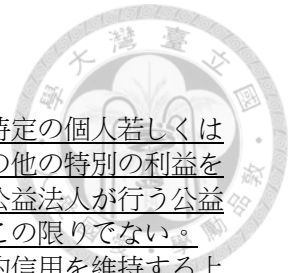
¹⁴⁸ 除英國、美國以及日本之規定外，德國稅捐通則中，針對公益之定義亦以明確列舉之項目為限。參自 柯格鐘，前揭註 9，頁 4。

¹⁴⁹ **第五條** 行政庁は、前条の認定（以下「公益認定」という。）の申請をした一般社団法人又は一般財団法人が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとする。

一 公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること。

二 公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること。

三 その事業を行うに当たり、社員、評議員、理事、監事、使用人その他の政令で定める当該法人の關係者に対し特別の利益を与えないものであること。



四 その事業を行うに当たり、株式会社その他の営利事業を営む者又は特定の個人若しくは団体の利益を図る活動を行うものとして政令で定める者に対し、寄附その他の特別の利益を与える行為を行わないものであること。ただし、公益法人に対し、当該公益法人が行う公益目的事業のために寄附その他の特別の利益を与える行為を行う場合は、この限りでない。

五 投機的な取引、高利の融資その他の事業であつて、公益法人の社会的信用を維持する上でふさわしくないものとして政令で定めるもの又は公の秩序若しくは善良の風俗を害するおそれのある事業を行わないものであること。

六 その行う公益目的事業について、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること。

七 公益目的事業以外の事業（以下「収益事業等」という。）を行う場合には、収益事業等を行うことによって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること。

八 その事業活動を行うに当たり、第十五条に規定する公益目的事業比率が百分の五十以上となると見込まれるものであること。

九 その事業活動を行うに当たり、第十六条第二項に規定する遊休財産額が同条第一項の制限を超えないと見込まれるものであること。

十 各理事について、当該理事及びその配偶者又は三親等内の親族（これらの者に準ずるものとして当該理事と政令で定める特別の関係がある者を含む。）である理事の合計数が理事の総数の三分の一を超えないものであること。監事についても、同様とする。

十一 他の同一の団体（公益法人又はこれに準ずるものとして政令で定めるものを除く。）の理事又は使用人である者その他これに準ずる相互に密接な関係にあるものとして政令で定める者である理事の合計数が理事の総数の三分の一を超えないものであること。監事についても、同様とする。

十二 会計監査人を置いているものであること。ただし、毎事業年度における当該法人の収益の額、費用及び損失の額その他の政令で定める勘定の額がいずれも政令で定める基準に達しない場合は、この限りでない。

十三 その理事、監事及び評議員に対する報酬等（報酬、賞与その他の職務遂行の対価として受ける財産上の利益及び退職手当をいう。以下同じ。）について、内閣府令で定めるところにより、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めているものであること。

十四 一般社団法人にあつては、次のいずれにも該当するものであること。

イ 社員の資格の得喪に関して、当該法人の目的に照らし、不当に差別的な取扱いをする条件その他の不当な条件を付していないものであること。

ロ 社員総会において行使できる議決権の数、議決権を行使することができる事項、議決権の行使の条件その他の社員の議決権に関する定款の定めがある場合には、その定めが次のいずれにも該当するものであること。

（１） 社員の議決権に関して、当該法人の目的に照らし、不当に差別的な取扱いをしないものであること。

（２） 社員の議決権に関して、社員が当該法人に対して提供した金銭その他の財産の価額に応じて異なる取扱いを行わないものであること。

ハ 理事会を置いているものであること。

十五 他の団体の意思決定に関与することができる株式その他の内閣府令で定める財産を保有していないものであること。ただし、当該財産の保有によって他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれがない場合として政令で定める場合は、この限りでない。

十六 公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めているものであること。

十七 第二十九条第一項若しくは第二項の規定による公益認定の取消しの処分を受けた場合又は合併により法人が消滅する場合（その権利義務を承継する法人が公益法人であるときを除く。）において、公益目的取得財産残額（第三十条第二項に規定する公益目的取得財産残額をいう。）があるときは、これに相当する額の財産を当該公益認定の取消しの日又は当該

四、五款，其中主要要求公益法人不得向關係人（如成員、議員、董事、審計員、員工等）以及營利事業提供任何特殊利益，並且不得從事高風險之投資，商事法務研究會所提出之研究報告亦認為應將該規定納入日後之修法中¹⁵⁰。

綜上，由於現行我國關於公益信託之定義相關規範密度嚴重不足，若參考各國之立法例，首先應先盡量將公益目的明確列舉，再透過實質審查規範確保該目的符合公益之本質。而該實質審查目的可參照各國之規定為不同之規範，觀自各國立法例，其主要精神不外乎為：禁止圖利私人及其相關之個人或團體、禁止過度營利以及禁止違反法律以及公序良俗。而本文以為，日本現行公益信託法與我國相同規範密度較低，於我國之情形更具參考價值，故或可參照日本公益法人法，分別規定詳細之公益目的，以及公益之認定方法，使民眾有所依循，並正當化公益信託所取得之稅捐優惠。

合併の日から一箇月以内に類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは次に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に贈与する旨を定款で定めているものであること。

イ 私立学校法（昭和二十四年法律第二百七十号）第三条に規定する学校法人

ロ 社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）第二十二条に規定する社会福祉法人

ハ 更生保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項に規定する更生保護法人

ニ 独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）第二条第一項に規定する独立行政法人

ホ 国立大学法人法（平成十五年法律第百十二号）第二条第一項に規定する国立大学法人又は同条第三項に規定する大学共同利用機関法人

ヘ 地方独立行政法人法（平成十五年法律第百十八号）第二条第一項に規定する地方独立行政法人

ト その他イからへまでに掲げる法人に準ずるものとして政令で定める法人

十八 清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること。」

¹⁵⁰ 見本章第四節第二項之討論。

第三章 公益信託之成立與營運



第一節 英國公益信託之成立與營運

第一項 成立與設立依據

第一款 規範基礎：慈善法

公益信託於 19 世紀開始出現被濫用作為逃稅工具，以及受託者違反受託義務等問題，故建立公益信託之監督制度遂成為 19 世紀英國信託立法工作之重點。而後於 1853 年制定公益信託法（The Charitable Trusts Act）並依據該法，於政府機關中設置慈善委員會（Charity Commission）作為公益信託之監督以及輔導機關。公益法自 1853 年制定至 1939 年被廢止以來，共經過 10 次修正，為英國當時規範公益活動之主要法律¹⁵¹。

第二次世界大戰後，為促進公益信託之合理利用，英國就公益信託制度進行全面檢討，國會於 1950 年設立公益信託之法制與營運委員會（Committee on the Law and Practice Relating to Charitable Trusts），該委員會對過去之公益信託法進行全面之檢討，並於 1960 年制定慈善法（Charities Act），其中規定了公益活動之主體，並規定應由慈善委員會作為公益信託之監督機構¹⁵²。以下為慈善法之五項規定重點¹⁵³：

一、規範公益活動之主體

本法規範了得為公益活動之主體，依 1960 年之慈善法，公益事業係指已公益為目的而設之事業（Institution），該事業並包含信託以及法人。

二、主管機關之改組與權限之強化

慈善委員會採取一元化管理體制，除負責民間公益事業之登記及監督外，同時負責資訊提供等必要之援助。

¹⁵¹ 潘秀菊、李麒主持，財團法人贖餘財產轉設立公益信託及我國公益信託發展之研究與建議，中華民國信託業商業同業公會 101 年委託研究計畫，2012 年 12 月，頁 61-62。

¹⁵² 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 62。

¹⁵³ 鄭策允，《公益信託制度之研究》，頁 38，輔仁大學法律學院法律學研究所碩士論文。



三、採行登記制度

採用登記制係為掌握公益事業之運作現況以及便利監督，登記之有無同時決定了該組織是否為合法，以及是否可享有稅捐優惠。

四、適用近似原則¹⁵⁴

所謂近似係指當公益信託之目的不達時，可能考慮適用近似原則，由法院或慈善委員會，將公益目的做些微調整以使公益信託得以繼續。

五、保護及獎助公益組織

慈善法中明定「公營公益受託保管人（Official Custodian for Charities）」、「公營公益投資基金（Charities Official Investment Fund）」以及「公益存款基金（Charities Deposit Fund）」，免費提供協助受託人管理信託財產，以及提高公益事業投資效益等服務。

第二款 登記主義

在英國，公益信託之成立採「登記制」，惟該登記並非公益信託之成立與生效要件；公益信託和私益信託相同，僅須委託人之意思表示和財產移轉即可成立¹⁵⁵，然登記亦為慈善委員會用以監督慈善團體之主要手段，故以下將就登記制度為說明：

一、登記（register）之目的

於慈善法制定前，關於公益事業之數量及相關金額皆無從知悉，而自從慈善法訂立後，因採行登記制度，使公益事業之管理及監督得以改善。而採行登記制度亦有利於資料保存，使有意參與公益者易於取得資料，並得透過登記賦予公益事業合法之地位¹⁵⁶。

二、免辦登記之公益信託

¹⁵⁴ 本文將於第五章詳述。

¹⁵⁵ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 63。

¹⁵⁶ 鄭策允，前揭註 153，頁 43。

原則上所有公益事業皆必須登記，慈善委員會亦得要求受託人登記¹⁵⁷，惟依慈善法，下列公益事業免登記義務¹⁵⁸：

1. 免稅公益事業（*exempt charity*）
2. 暫時或永久被委員會排除 / 符合例外之條件，且年收入不超過十萬英鎊者¹⁵⁹
3. 暫時或永久被行政首長（*minister*）排除 / 符合例外之條件，且年收入不超過十萬英鎊者
4. 總收入不超過五千英鎊者
5. 上述 2. 3. 4. 若被要求登記則應登記。

三、登記之手續與審理

於決定公益目的¹⁶⁰與事業組織¹⁶¹後，填寫官方文件（*governing document*）並申請登記¹⁶²。已申請之登記由慈善委員會採取內部審查¹⁶³，若不服慈善委員會之不准許登記決定，則得向高等法院（*High Court*）提出上訴，然因向高等法院上訴所費甚鉅，故於 1961 年至 1986 年間僅 6 起提出上訴。因而有建議應引進獨立法庭負責審理登記事件，該新法庭有權撤銷慈善委員會之決定，並得將登記事件發回慈善委員會重新進行審理¹⁶⁴。現則由慈善法庭¹⁶⁵負責審理慈善委員會之決定。另，關於慈善機構之稅捐優惠，應另

¹⁵⁷ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.547.

¹⁵⁸ Charities Act 2011 (c.50), s.30 (Eng.).

¹⁵⁹ 依 Charities Act 2011 30(4) 通常以年收入為單位。

¹⁶⁰ 必須詳述該目的如何達成以及成果將如何發生（包含最後由誰受益），參自 GOV.UK, How to set up a charity (CC21a), <https://www.gov.uk/guidance/how-to-set-up-a-charity-cc21a> (last visited:2022/10/5)

¹⁶¹ 可能為慈善法人（CIO）、慈善擔保有限公司、慈善協會以及信託，參自 GOV.UK, How to set up a charity (CC21a), <https://www.gov.uk/guidance/how-to-set-up-a-charity-cc21a> (last visited:2022/10/5)

¹⁶² GOV.UK, Apply to register a charity, <https://apps.charitycommission.gov.uk/outreach/RegistrationLanding.ofml> (last visited:2022/10/5)

¹⁶³ Graham Moffat, *supra* note 34, p.973.

¹⁶⁴ Graham Moffat, *supra* note 34, p.973-974.

¹⁶⁵ 本文將於本節第二項第二款 慈善委員會 中詳述。

外向稅務海關總署（HM Revenue and Customs）之網站申請，此申請並以
慈善委員會之登記為前提¹⁶⁶。



四、登記之資料

申請登記所需提供之官方文件，因組織不同而有所不同¹⁶⁷，以公益信託為
例，該文件中須提供之資訊除對組織受益對象之描述外，尚必須描述如何
應用財產以達成目的、受託者為何人、銀行帳戶以及組織運作之細節等。

除官方文件外，申請時亦可能被要求提供收入證明（Proof of income），可
能為該慈善機構最近一期經會計師審核之財務報表、最近之銀行帳單，或
來自公認資助資購提供之資助提議¹⁶⁸。

五、登記之效果

登記將推定該註冊機構屬公益事業¹⁶⁹，而成為公益信託之優點可能有：可
永久運行¹⁷⁰、對設立目的和受益對象之要求較寬鬆、可獲得稅捐優惠，以
及信託不成立時得將財產歸屬目的相似之公益事業等¹⁷¹。於登記後，即得
自慈善委員會之網站¹⁷²搜尋該已登記之組織，並可得知以下資訊：

1. 該組織之收入與支出：包含過去 5 年之紀錄，並將收入與支出區分類
別統計
2. 受託人人數及資料：包含名稱、受託之日期以及是否受託管理其他組
織
3. 獲益超過 60,000 歐元之成員揭露

¹⁶⁶ GOV.UK, Get recognition from HMRC for your charity, <https://www.gov.uk/charity-recognition-hmrc> (last visited:2022/10/5)

¹⁶⁷ GOV.UK, Setting up a charity: model governing documents, <https://www.gov.uk/government/publications/setting-up-a-charity-model-governing-documents> (last visited:2022/10/5)

¹⁶⁸ GOV.UK, Set up a charity, <https://www.gov.uk/setting-up-charity/register-your-charity> (last visited:2022/10/5)

¹⁶⁹ Charities Act 2011 (c.50), s. 37(1) (Eng.).

¹⁷⁰ 因公益信託受禁止永久權規則（perpetuity rule）拘束。

¹⁷¹ Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.177-178.

¹⁷² Charity Commission, Search the register of charities, <https://register-of-charities.charitycommission.gov.uk/charity-search> (last visited:2022/11/28)

4. 實現該組織公益目的之方法：包含組織之主要目的、捐助對象、實際捐助作法以及組織之運作地點等)
5. 初始註冊日期
6. 組織型態
7. 過去使用過之名稱
8. 官方文件
9. 組織之聯絡資訊



由上可知，英國之慈善組織資訊揭露可謂相當完整。

六、登記之塗銷

公益事業已不存在、不再運作或不被認為屬公益時，委員會得主動塗銷該登記¹⁷³。

七、目前登記數量

目前英國已登記之公益事業總數為 183,899 個，而其總收入¹⁷⁴之 51.07%係來自於公益活動，並且亦支出¹⁷⁵大部分（89.23%）於公益活動而非投資，可見英國之公益事業運作效率良好，亦較接近此制度之立法目的。

第二項 公益信託之營運與管理

英國公益信託之營運與管理主要由受託人為之，而慈善委員會則為所有慈善機構之管理機關，並針對個別受託人進行監管，故以下將分別就受託人以及慈善委員會為介紹。

¹⁷³ Charities Act 2011 (c.50), s. 34(Eng.).

¹⁷⁴ 其餘依序為：捐贈與遺產（34.68%）、其他交易活動（6.05%）、投資（4.3%）以及其他（3.9%） See Charity Commission, Charities in England and Wales - 30 November 2022, <https://register-of-charities.charitycommission.gov.uk/sector-data/sector-overview> (last visited:2022/10/5)

¹⁷⁵ 其餘依序為：募集資金（7.49%）以及其他（3.28%） See Charity Commission, supra note 174.

第一款 受託人

一、受託人之選定

於英國，除年齡限制外¹⁷⁶，法律上對於受託人之資格及人數並無特別之限制，惟慈善委員會所制定之不適格規則（The automatic disqualification rules）¹⁷⁷中，規定了多款不適任慈善機構管理人之事由，而其中針對受託人¹⁷⁸之部分有 13 款，其中主要包含不得涉及金融以及詐欺相關之刑事犯罪、不得涉及性犯罪、不得涉及偽證、不得曾經違反慈善委員會之指示或曾經被慈善委員會（或其他管理機關）除名、不得涉及恐怖行為，破產者亦不得擔任公益信託之受託人¹⁷⁹。

通常以選任個人為主，且可能不只一人，除消極資格外，通常會委託對該公益事業具有專業學識之人¹⁸⁰，且依組織模式不同，營運模式亦有不同，例如中大型公益信託可能由受託人組成之受託人委員會（board of trustees）作為決策機關，亦有在受託人之下，設立實際負責投資、公益給付等決定之顧問委員會（advisory committee）¹⁸¹。

二、受託人之職責與監督

¹⁷⁶ 欲擔任公益信託之受託人必須至少年滿 18 歲。GOV.UK, The essential trustee: what you need to know, what you need to do, <https://www.gov.uk/government/publications/the-essential-trustee-what-you-need-to-know-cc3/the-essential-trustee-what-you-need-to-know-what-you-need-to-do#s4> (last visited:2022/10/30)

¹⁷⁷ 若符合不適任資格者，將被自動剔除管理人資格。參自：GOV.UK, Automatic disqualification guidance for charities, <https://www.gov.uk/guidance/automatic-disqualification-rule-changes-guidance-for-charities> (last visited:2022/10/30)

¹⁷⁸ 以信託契約為主，實際上該人可能擔任董事長、董事、管理委員會、理事等職務。參自：GOV.UK, Automatic disqualification guidance for charities, <https://www.gov.uk/guidance/automatic-disqualification-rule-changes-guidance-for-charities> (last visited:2022/10/30)

¹⁷⁹ GOV.UK, Charity Trustee Positions: Automatic Disqualification Declaration, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/731121/010818_Trustee_Declaration.odt (last visited:2022/10/30)

¹⁸⁰ 鄭策允，前揭註 153，頁 40。

¹⁸¹ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 66。





公益信託之受託人對公益信託擁有全面之控制權，其權限通常依設立公益信託之契約或遺囑¹⁸²，並負責確保公益信託按照設定之方式運作，基於此，受託人之職責可分為六大類¹⁸³，其中包含：

1. 確保公益信託之運作依照公益目的運作

為使公益信託依其設立目的運作，受託人必須清楚了解公益信託之目的以及如何促進其目的¹⁸⁴，並依此規劃公益信託之運作計畫¹⁸⁵。

2. 確保公益信託遵守官方文件

受託人必須確保公益信託遵守其官方文件以及任何相關之法律，並應定期更新以及查閱最新版本之官方文件，並於資訊更新時通知慈善委員會。此外，受託人亦有義務使慈善組織依法登記¹⁸⁶，以及保留會計帳簿及財務紀錄¹⁸⁷，並得對未提出會計報告之受託人課以刑責¹⁸⁸。

3. 為公益信託之最大利益行事

受託人必須避免自身利益與公益信託之利益衝突之情形，並應充分考量資訊，且除非得到授權或明顯有利於公益信託¹⁸⁹，否則不得從公益信託取得利益。

4. 妥善管理公益信託資源

受託人必須確保公益信託之資產僅用於信託目的，且不應承擔不適當之風險¹⁹⁰，並遵守對資金運用之限制。受託人需要確定公益信託所需

¹⁸² 鄭策允，前揭註 153，頁 40。

¹⁸³ GOV.UK, Charity trustee: what's involved (CC3a), <https://www.gov.uk/guidance/charity-trustee-whats-involved> (last visited:2022/10/30)

¹⁸⁴ 基於此，受託人應仔細閱讀公益信託之管理文件，並清楚了解：公益信託之目的、受益人、受益人如何受益、提供服務或福利之優先順序以及限制等。See GOV.UK, supra note 183.

¹⁸⁵ GOV.UK, supra note 183.

¹⁸⁶ 為所有慈善機構受託人之積極義務，並得依慈善委員會之命令強制執行。See A.J. Oakley, supra note 46, p.547.

¹⁸⁷ GOV.UK, supra note 183.

¹⁸⁸ 鄭策允，前揭註 153，頁 42。

¹⁸⁹ 有利於公益信託係指，該事項不涉及：受託人或員工、受益人、捐贈者之利益，或涉及與其他機構合併或合作之事項。See GOV.UK, supra note 183.(last visited:2022/10/30)

¹⁹⁰ 慈善委員會亦針對風險管理提供指南，而其中指出風險管理之步驟為：識別風險並評估風險，接著評估必須採取之行動，其後進行定期審查以及評估。See GOV.UK, How to manage

之資源，以及如何獲得資源，並計劃和監控資源之運用以達成不同階段之目標，稅捐優惠取得之確認亦為受託人之職責。另，涉及土地或財產之處置時，必須自合格之鑑定者取得書面報告，且可能需要獲得慈善委員會之許可方得為之，若以土地或財產進行貸款，則限制更為嚴格¹⁹¹。受託人於投資方面之限制和一般信託相同，主要依設立信託時之契約或遺囑規定，而自 2000 年受託人法¹⁹²頒布以來，公益信託之受託人擁有「一般投資權利」，使其得於對信託資產具有支配權時進行任何類型之投資，但仍須遵守標準投資規範（standard investment criteria¹⁹³）以及參考適當意見。慈善委員會亦針對受託人之投資行為，發布指導準則¹⁹⁴，其中將投資目的係為獲得利潤或直接促進公益目的而區分為 Financial investment 或 Program Related Investment 等類型，並須負擔不同類型之義務。慈善委員會雖無法直接給予受託人建議，然若受託人依照該指導準則，則通常其投資行為將被認為具合法性¹⁹⁵。

5. 確保公益信託遵守法定責任

除上述責任外，受託人並應確保公益信託遵守法律並正常運作，以及確保公益信託內部之問責。為確保公益信託之運作，受託人有義務向任何要求之人提供帳簿以及相關之文件，以利公眾之監督，而收入超

risks in your charity, <https://www.gov.uk/guidance/how-to-manage-risks-in-your-charity> (last visited:2022/10/30)

¹⁹¹ GOV.UK, supra note 190.

¹⁹² 現受託人之投資受投資人法限制，該法已取代過去之受託人投資法（Trustee Investment Act 1961）。See A.J. Oakley, supra note 46, p.550.

¹⁹³ Trustee Act 2000(c.29), s. 4(1) 要求受託人無論進行何種形式之投資，皆須考量標準投資規範（standard investment criteria）。而標準投資規範則要求依 Trustee Act 2000(c.29), s. 4(3) 主要分為二部分，其一為投資時應考量其適合性，其二則要求應考量其多樣性，且該標準不得被契約條款排除。

¹⁹⁴ GOV.UK, Charities and investment matters: a guide for trustees(CC14), <https://www.gov.uk/government/publications/charities-and-investment-matters-a-guide-for-trustees-cc14/charities-and-investment-matters-a-guide-for-trustees> (last visited:2022/11/14)

¹⁹⁵ 李嘉容，前揭註 41，頁 51。

過 250,000 英鎊之慈善機構，則必須依據 SORP¹⁹⁶公開帳簿及受託人年度報告¹⁹⁷。

6. 盡管理義務

依 2000 年之受託人法 (Trustee Act 2000)¹⁹⁸規定，受託人於特定情況下必須足夠謹慎並使用專業技能，而特定情形必須依個案判斷，此判斷可能涉及受託人之專業技能、特殊之知識及經驗，以及其身份，除此之外，受託人亦應出席所有相關會議，此亦被稱為受託人義務

(duty of care)。此外，關於受託人自己管理義務，依上述受託人法之規定，於私益信託之情形，受託人得由第三人代為處理之事項為 4 款法定事項¹⁹⁹以外之所有事項，然於公益信託之情形，則僅於 4 款法定事項²⁰⁰始可由他人代理，採原則禁止例外允許之立法模式²⁰¹。

三、受託人之監督²⁰²

受託人義務之履行主要由慈善委員會負責監督，於受託人無法或不願履行其義務時，慈善委員會將可能會介入處理²⁰³。慈善委員會透過監督受託人管理慈善機構以提高管理效率，且慈善委員會不一定每次都會介入慈善機構之管理，而是透過風險評估以決定是否介入，於進行風險評估時，受託人之行為和態度亦會被納入風險評估之標準²⁰⁴。慈善委員會介入慈善

¹⁹⁶ 即 The Charities Statement of Recommended Practice，為會計報告之官方格式，所有慈善機構皆必須依 SORP 準備相關資料。see GOV.UK, The Charities Statement of Recommended Practice (SORP), <https://www.gov.uk/government/publications/charities-sorp-2005> (last visited:2022/10/30)

¹⁹⁷ GOV.UK, supra note 183.

¹⁹⁸ 該法適用於所有非法人慈善機構之受託人，英國之公司法以及慈善法亦針對公司之董事及主要受託人規範了類似之職責。

¹⁹⁹ 包含信託事項之分配方式、本該以信託基金支付之費用得否以收入或本金支付、指定他人擔任受託人以及其他法律或信託條款所禁止之事項。See Trustee Act 2000 s.11(2).

²⁰⁰ 包含執行受託人之決策、信託資產之投資、執行公益目的所必要之募資以及其他經部長命令所指定之事項。See Trustee Act 2000 s.11(3).

²⁰¹ 李嘉容，前揭註 41，頁 48。

²⁰² 此處涉及第二款 慈善委員會中慈善委員會之權限部分，將於後詳述。

²⁰³ GOV.UK, supra note 190.

²⁰⁴ Charity Commission, Risk framework, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507499/Risk_framework_2016.pdf (last visited:2022/11/1)

機構之管理後，除依法提供建議外，更可能進一步展開調查並促使公益信託之資產被正確運用²⁰⁵。慈善委員會於調查後，若認為受託人之管理確有管理不善，且未能依照委員會之命令或指示改進時，得為保障慈善機構之財產，暫停受託人之職務²⁰⁶或將其免職²⁰⁷。

第二款 慈善委員會

一、慈善委員會之意義與由來

英國之公益信託原由法院及檢察長監督，其後因公益信託案件弊端日多，故於 1853 年制定公益信託法（The Charitable Trusts Act）並規定由慈善委員會作為公益信託之監督、檢查及輔導機關²⁰⁸，並於公益信託無法運作時負責改變其目的，惟此時之慈善委員會因權限不足而無法順利行使其職權²⁰⁹。其後於 1960 年代通過慈善法（Charities Act），擴大並加強了慈善委員會之職權，惟此時之此時慈善法過度強調自慈善機構榨取收入而飽受批評，經過了 1980 年代之修法後，於 1993 年制定之慈善法，強調慈善委員會職權行使積極化，並為了縮小其濫用職權之可能，使受託人承擔更多責任，透過問責之透明化以確保公眾對慈善委員會之信心，方較接近現今之慈善法²¹⁰。

慈善委員會（Charity Commission）是由英國財政部成立之獨立非部會組織（non-ministerial government department），主要負責慈善機構之登記，除決定慈善機構是否得登記外，亦應刪除已不屬慈善、已不存在或已不再營運之慈善機構²¹¹，並確保慈善機構了解並合乎慈善法之規範，除已

²⁰⁵ GOV.UK, supra note 190.

²⁰⁶ Charities Act 2011 (c.50), s.76.

²⁰⁷ Charities Act 2011 (c.50), s.79,80.

²⁰⁸ 鄭策允，前揭註 153，頁 50。

²⁰⁹ Graham Moffat, supra note 34, p.1036.

²¹⁰ Graham Moffat, supra note 34, p.1036.

²¹¹ GOV.UK, About us, <https://www.gov.uk/government/organisations/charity-commission/about> (last visited:2022/10/31)

登記之慈善機構外，亦負責監管未註冊之小型慈善機構²¹²。須注意者為，慈善委員會因亦屬政府部門之一，故仍須向內政大臣及國會說明慈善委員會之實際運作情形，以及向法院說明其法律上之決定及解釋慈善法²¹³。

依據慈善法，慈善委員會之目的²¹⁴為：

1. 公眾信任（public confidence）：增加公眾對慈善事業之信心；
2. 公益（public benefit）：提高公眾對公益要求之認識和理解；
3. 法律遵循（compliance）：促使受託人遵守管理方面之法律義務；
4. 資源利用（charitable resources）：促使慈善資源有效利用；
5. 監督（accountability）：加強公眾對於慈善機構、受託人以及捐助者之問責。

二、慈善委員會之組織及功能

慈善委員會之組織包含主席以及四至八名其他成員（Member），並皆由內閣府部長任命，委員必須了解慈善機構相關法律、融資相關規定，以及不同規模之慈善機構之運作和監理，且至少兩名成員具有至少7年以上符合 Courts and Legal Services Act 1990 第 71 條²¹⁵之資歷，至少一名成員了解威爾斯之情況並於與威爾斯首長協商後任命。除委員會成員外，委員會可另委任其他職員（Staff），其中包含一名執行長（chief executive）²¹⁶。

依慈善法之規定²¹⁷，慈善委員會具以下功能（general functions）：

1. 確認一組織是否屬慈善機構
2. 鼓勵和促進慈善機構之管理

²¹² Charity Commission, About the Charity Commission, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/354725/About_the_Charity_Commission_MP_factsheet_1.pdf (last visited:2022/10/31)

²¹³ 鄭策允，前揭註 153，頁 51。

²¹⁴ Charities Act 2011 (c.50), s. 14(Eng.).

²¹⁵ Courts and Legal Services Act 1990 s. 71 為針對司法任命資格之限制。See <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1990/41/section/71> (last visited:2022/10/31)

²¹⁶ Charities Act 2011 (c.50), SCHEDULE 1. 其中對於不同規模之慈善機構之運作和監理之要求對主席不適用。

²¹⁷ Charities Act 2011 (c.50), s. 15.

3. 識別和調查慈善機構之不當行為，並進行管理和改善
4. 確定慈善機構之許可是否應持續有效
5. 獲取、評估和傳播相關訊息
6. 就其職權相關向任何有關首長提出建議



三、慈善委員會之權限

為使慈善機構順利營運，慈善委員會之權限主要為監督以及管理，而因英國之慈善事業發展日趨複雜，又慈善委員會之預算漸少，權責卻日漸加重，故目前慈善委員會發展為以風險為本位之架構，亦即風險架構（risk framework）²¹⁸，並透過風險程度之低、中、高，分別區分為：低風險處理階段、指導與矯正之中風險處理階段，以及調查與處理之高風險處理階段²¹⁹。

首先慈善委員會以接收資訊並識別風險為主，其主要資訊可能來自但不限於：慈善機構之年度報表、受託人報告、會計師（審計員）報告、民眾舉報、來自其他部門之資訊等。其後根據相關因素判斷該風險之高低，而判斷之因素則可能有：風險實現之可能性、證據之可靠性、是否曾發生類似之風險、該機構是否已採取措施等²²⁰。

若判定為低風險，則慈善委員會通常不會發動權限，因委員會不得代替受託人為慈善機構之管理而是輔助受託人履行其責任²²¹，故應由慈善機構內部機制自行解決。若判定為中度風險，慈善委員會將發動指導之權限，透過提供與建議與指導，促使受託人為合規之行為；惟基於預算之縮減，慈善委員會原則上並不會提供一對一之指導，而僅於特定狀況，例如：無法提供一般性之線上指導準則（guidance）或不提供意見將嚴重影

²¹⁸ Charity Commission, supra note 204.

²¹⁹ 李嘉容，前揭註 41，頁 59-60。

²²⁰ GOV.UK, Regulatory and Risk Framework, <https://www.gov.uk/government/publications/risk-framework-charity-commission/regulatory-and-risk-framework#how-we-identify-and-assess-risks> (last visited:2022/10/31)

²²¹ Charity Commission, supra note 204.

響受託人履行管理慈善機構之能力，從而將影響公眾信任之情形發生時，方提供具體個案之指導，若受託人未能遵循委員會之意見，則將影響風險之評估²²²²²³。

最後，因調查權之行使可能耗費大量時間與金錢²²⁴，故僅於判定為高度風險時執行調查、監控與執行之權限（Investigate, monitor and enforce），調查權為委員會之法定權限²²⁵，委員會經由命受託人或相關人士提交相關檔案文件或帳目資訊以行使調查權²²⁶，透過調查權之行使，委員會得以確定案件事實，以確定風險之程度並決定採取何種處置；調查權行使之過程中，委員會亦可能同時監控受託人通信或面談、實際參訪慈善機構或實際檢查慈善機構之帳簿²²⁷；於調查權發動之過程中或是結束後，均賦予委員會進一步之處置權，並可區分為暫時性保護措施及永久性解決措施，並於發動要件有寬嚴不同之區分：於慈善機構具有不當執行或管理之情形，或是對於保護慈善機構財產具必要性時，即得發動暫時性保護措施，該措施並包含人事方面如暫停受託人職務並指定其他受託人或派遣暫時管理人（Interim Manager），財產方面則包含暫時凍結資產與帳戶、限制交易或移轉財產予官方託管人²²⁸；而永久性解決措施則要求於慈善機構具有不當執行或管理之情形，且對於保護慈善機構財產具必要性時方得發動，內容則包含解除受託人職務並制定新管理計劃，且委員會發現，通常解除受託人職務後，其通常於事後伺機復職，或繼續影響機構之決策，故

²²² 李嘉容，前揭註 41，頁 62-63。

²²³ Charity Commission, supra note 204.

²²⁴ Charity Commission, supra note 204.

²²⁵ GOV.UK, How the Charity Commission investigates charities, <https://www.gov.uk/government/publications/where-the-charity-commission-investigates-charities/where-the-charity-commission-investigates-charities> (last visited:2022/11/1)

²²⁶ Charities Act 2011 (c.50), s. 47, 52, 53.

²²⁷ Charity Commission, Statutory inquiries into charities: guidance for charities, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/999929/CC46_.pdf (last visited:2022/11/1)

²²⁸ 即後述之公益公營受託保管人（official custodian for charities）。

慈善法賦予委員會於解除受託人職務外，亦得同時解除其會員資格，以杜絕不合格受託人對慈善組織之影響²²⁹。



四、慈善委員會之司法監督

慈善委員會之權限廣泛地包含了慈善機構成立至消滅，期間做成了大量決定，而慈善委員會既為獨立之政府機關，其決定亦應經由司法審查，故慈善法庭於 2010 年成立，並負責審理對慈善委員會作成決定之上訴²³⁰。於慈善法庭成立前，關於慈善委員會決定之審理係由英國之最高法院負責審理，惟因曠日費時且所費不貲而案例不多，慈善委員會之決定亦因此被認為是不可推翻的，以此為背景，方有慈善法庭之成立²³¹。

慈善法庭由一審法庭（the First-tier Tribunal）及上訴法庭（the Upper Tribunal）組成，並將案件區分為 appeals 和 reviewable matter 分別審理，針對 appeals 案件慈善法庭應重新審理，並可採用新事證；審理完畢後，慈善法庭可選擇撤銷慈善委員會之決定，並發回命其作成符合判決意旨之新決定，且除了具體個案之審查，慈善法庭亦負責慈善法相關法律解釋之審查，以全面解決紛爭²³²。另，雖與慈善機構相關之案件審理主要由慈善法院負責，惟若涉及財產所有權或信託本身存在與否之爭議時，則僅有高等法院擁有管轄權²³³。

五、慈善委員會之附屬組織

1. 公益公營受託保管人（Official Custodian for Charities）

公益公營受託保管人為一獨資公司²³⁴，其職責為依據慈善委員會或慈善法院之命令擔任慈善機構之受託管理人，惟亦得由慈善機構自行於

²²⁹ 李嘉容，前揭註 41，頁 63-64。

²³⁰ Department of Justice, Charity Tribunal, <https://www.justice-ni.gov.uk/articles/charity-tribunal-0> (last visited:2022/11/2)

²³¹ 李嘉容，前揭註 41，頁 64-65。

²³² 李嘉容，前揭註 41，頁 65。

²³³ Charities Act 2011 (c.50), s. 70(1).

²³⁴ Charities Act 2011 (c.50), SCHEDULE 2.

申請將土地歸屬於公益公營受託保管人²³⁵，通常由慈善委員會指定其中一名成員擔任²³⁶。

一旦慈善委員會決定將土地歸屬於公益公營受託保管人，則受託人應將土地登記於公益公營受託保管人之名下，並由公益公營受託保管人負責土地以及相關權益之保管，但其不得參與土地之管理，而仍由原受託人保留管理之權利和職責，故原受託人仍須決定如何出租土地、決定租金以及養護土地等，亦即將土地登記於公益公營受託保管人名下，原則上並不影響受託人之原處分權（且契約上仍由原委託人簽章），而僅於歸屬於公益公營受託保管人之命令，係委員會依據慈善法 76 條基於保護該慈善機構而下達，或該處置未經法院或慈善委員會之授權之情形，需由公益公營受託保管人簽署契約，並應先將處置土地相關契約交由委員會批准，方得為之²³⁷。

將土地登記於公益公營受託保管人名下之優點則為：當變更受益人時無須另立不動產移轉契約，以節省費用，以及可消除土地歸屬於不再參與慈善活動且難以聯繫之人之風險，另，公益公營受託保管人制度為免費之服務²³⁸。

2. 共同投資基金（Common Investment Funds）以及共同存款基金（Common Deposit Funds）

共同投資基金及共同存款基金皆屬註冊慈善機構，且主要功能為為其他慈善機構提供資金投資工具²³⁹，以確保公益信託之資產價值，使公

²³⁵ GOV.UK, The Official Custodian for Charities' 'land holding' service, <https://www.gov.uk/government/publications/the-official-custodian-for-charities-land-holding-service-cc13/the-official-custodian-for-charities-land-holding-service> (last visited:2022/11/1)

²³⁶ The Official Custodian for Charities, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002445/Official_Custodian_for_Charitys_annual_accounts_2020_to_2021.pdf (last visited:2022/11/1)

²³⁷ Supra note 236.

²³⁸ Supra note 236.

²³⁹ Charity Commission, Common Investment Funds and Common Deposit Funds: a basic guide to their regulation, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/8901

益信託永續經營²⁴⁰。共同投資基金為僅提供慈善機構投資之集體投資工具，為一分散投資風險之方式²⁴¹，其收益方式並可分為按期分配投資收益以及自動累積投資收益二種，受託人得依其職權將信託財產全部或一部投資於此種共同投資基金，再由共同投資基金以基金名義進行投資運用²⁴²。雖共同投資基金係由慈善委員會依據慈善法²⁴³創設，但不代表該投資基金即無險，受託人於投資時仍應委員會建議之事項及相關之規範²⁴⁴。

共同存款基金同樣由委員會依據慈善法²⁴⁵創設，共同存款基金接受其他慈善機構之存款，並以大筆資金之方式存放，使慈善機構可以獲得較市場行情較高之利率²⁴⁶，且無論慈善機構存入之金額大小，皆可獲得較高之利息²⁴⁷，與共同投資基金不同之處在於，共同存款基金不提供投資組合，存入資金之慈善機構仍得保有其資金並可獲得利息，與共同投資基金相同，雖同樣由委員會創設，但因委員會並不會實際審查共同存款基金之風險，故受託人仍應審慎判斷投資²⁴⁸。

第二節 美國公益信託之成立與營運

第一項 成立與設立依據

第一款 規範基礎：信託法整編

現行美國公益信託相關規範，係由部分判例法以及實定法構成，公益信託概念之相關規定幾乎由判例法構成，而公益信託之經營與管理則大多由實定法

[78/Common Investment Funds and Common Deposit Funds a basic guide to their regulation.pdf](#) (last visited:2022/11/2)

²⁴⁰ 鄭策允，前揭註 153，頁 59。

²⁴¹ Charity Commission, supra note 239.

²⁴² 鄭策允，前揭註 153，頁 59-60。

²⁴³ Charities Act 2011 (c.50), s.96.

²⁴⁴ Charity Commission, supra note 239.

²⁴⁵ Charities Act 2011 (c.50), s.100.

²⁴⁶ Charity Commission, supra note 239.

²⁴⁷ 鄭策允，前揭註 153，頁 60。

²⁴⁸ Charity Commission, supra note 239.

構成。美國大多數州皆承認公益信託之效力，關於公益信託之合法性及相關限制，皆已成文化，並認為衡平法院得依其固有之司法權據以執行公益信託²⁴⁹。而因各州之信託法理皆不同，故為進行較具全盤性及體系性之討論，美國法律學院以及統一州法委員全國會議，皆陸續研訂並出版「信託法整編」以及「統一信託法典」等模範法典，雖皆不具拘束力，惟其規定仍為各州所採納並具有指標性意義²⁵⁰，故本文將以此為基礎，進行信託成立方式之討論。

第二款 設立

信託法整編（第二版）第 349 條為針對公益信託設立之規定，其設立之方式有：財產所有人聲明將其財產設立公益信託或（以遺囑）移轉其財產予他人而設立公益信託，或由有權指定之人指定其他一人就特定之財產設立公益信託，以及依對於其人之承諾，就其權利設立公益信託，由上觀之其設立之方式原則上和私益信託相同²⁵¹，須有創設公益信託之意思表示加上財產權之移轉，並得以遺囑或正式簽立契據（deed）之方式為之，惟不需指定受益人，而是必須明示具有公共利益之目的²⁵²。

第三款 登記

美國公益信託之監督方式與英國相同，採登記主義，然登記非成立與生效要件，公益信託和私益信託相同，均於於信託財產移轉時成立及生效，故應認登記僅為監督管理之手段²⁵³。

²⁴⁹ 簡源希，《公益信託之》，頁 73-74，國立中正大學法律學院法律學研究所碩士論文。

²⁵⁰ 王志誠主持，前揭註 77，頁 57。

²⁵¹ 統一信託法第 401 條亦有針對信託設立方式之規定，惟並未特別針對公益信託為規定，故應認公益信託之設立與一般信託相同，僅同法第 405 條有針對公益目的之限制。

UNIFORM TRUST CODE,

SECTION 401. METHODS OF CREATING TRUST. A trust may be created by:

(1) transfer of property to another person as trustee during the settlor's lifetime or by will or other disposition taking effect upon the settlor's death;

(2) declaration by the owner of property that the owner holds identifiable property as trustee; or

(3) exercise of a power of appointment in favor of a trustee.

²⁵² 簡源希，前揭註 249，頁 74-75。

²⁵³ 簡源希，前揭註 249，頁 75。

多數州是以州檢察長為公益信託之監督機關，惟其並非唯一之監督機關，亦有某些州是由州務卿（secretary of state offices）或其他部門負責公益信託登記之監督²⁵⁴。公益信託之註冊登記主要由州檢察長依據「統一公益信託受託人監督法」行使，依據該法之規定公益信託之受託人必須就州檢察長所規定之事項，於承受信託財產之日起 6 日內向州檢察長申請登記並附上信託相關文件之影本²⁵⁵，其權限一般認為是源自於習慣法或衡平法²⁵⁶。

因各州關於登記之主管機關或有不同，導致登記所需提供之資料亦不同，故本文謹以美國人口統計前十大州為例，分別檢視各州公益信託於申請登記時所需提供之資料，以作為我國未來修法之相關參考。

表 1 美國公益信託主管機關及登記資料之彙整

州 ²⁵⁷	主管機關	登記表格	內地稅局認證	財務報告	其他
加州 ²⁵⁸	州檢察長	V	V IRS 決定文件（IRS determination letter），或未收到者可提供豁免認可申請（the Application for Recognition of Exemption）（IRS Form 1023, 1023-EZ, or 1024） ²⁵⁹		尚須創始文件（Founding documents）：信託則為信託契約（Trust Agreement）

²⁵⁴ 共 21 個州由州檢察長辦公室（state attorneys' general offices）負責登記之事項，共 15 個州由州務卿辦公室（secretary of state offices）負責，另外有 8 個州由其他部門負責，多為消費者事務或商業金融之相關部門。See URBAN INSTITUTE, State Regulation and Enforcement in the Charitable Sector, <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/84161/2000925-State-Regulation-and-Enforcement-in-the-Charitable-Sector.pdf> (last visited:2022/11/4)


²⁵⁵ 王志誠主持，前揭註 77，頁 59。

²⁵⁶ 簡源希，前揭註 249，頁 100。

²⁵⁷ 依人口數量排序。

²⁵⁸ Department of Justice, Charities, <https://oag.ca.gov/charities> (last visited:2022/11/5)

²⁵⁹ Department of Justice, Initial Registration, <https://oag.ca.gov/charities/initial-reg> (last visited:2022/11/5)

德州 ²⁶⁰	州務卿 ²⁶¹	V	V 同時提交豁免認可申請 ²⁶²	V	
佛州 ²⁶³	佛州農業和消費者服務部 ²⁶⁴	V	V IRS 決定文件 ²⁶⁵	V 可填寫申請表上之財務報表部分，亦或以內地稅局之申報單（Form 990 or 990-EZ）代替，若為新設立之組織則應提供預算書 ²⁶⁶	尚須僱用律師之合約且必須每年重新登記
紐約	州檢察長	V	V IRS 決定文件，或未收到者可提供豁免認可申請 ²⁶⁷		尚須信託契約及章程或組織規則 必須每年重新更新登記 ²⁶⁸
賓州	公司和慈善組織局 ²⁶⁹	V	V	V ²⁷¹	必須每年重新更新登記 ²⁷²

²⁶⁰ Attorney General of Texas, Registration and Filings,

<https://www.texasattorneygeneral.gov/divisions/charitable-trusts/registration-and-filings> (last visited:2022/11/5)

²⁶¹ 依德州商業組織法，向州務卿提交成立證書（certificate of formation）以創建非營利組織。See Attorney General of Texas, supra note 260.

²⁶² 若欲主張免稅資格，應於向州務卿申請後 27 天內向內地稅局提交豁免認可申請，則嗣後若取得免稅資格將於向州務卿提交申請之日起算，若於申請後 27 日後始提交豁免認可申請，則免稅資格將自取得 IRS 決定文件之日起算。See Texas C-BAR, Forming a Nonprofit Tax-Exempt Corporation in Texas,

<https://static1.squarespace.com/static/5b58f65a96d455e767cf70d4/t/5d56fa9045c24b0001d26898/1565981330389/Forming+a+Texas+Tax+Exempt+NP+2018+last+rev.+9.11.18.pdf> (last visited:2022/11/5)

²⁶³ NOLO, Nonprofit Fundraising Registration Rules for Florida, <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/nonprofit-fundraising-registration-rules-florida.html> (last visited:2022/11/5)

²⁶⁴ the Florida Department of Agriculture and Consumer Services

²⁶⁵ NOLO, supra note 263.

²⁶⁶ NOLO, supra note 263.

²⁶⁷ Registration Statement for Charitable Organizations(CHAR410),

<https://www.sefanys.org/sites/sefanys.org/files/Charities%20Bureau%20-%20Char410.pdf> (last visited:2022/11/5)

²⁶⁸ 並應同時附上 IRS 申報單（Form 990 or 990-EZ or 990-PF）。See NYS Annual Filing for Charitable Organizations(char500), https://www.charitiesnys.com/pdfs/CHAR500_2021.pdf (last visited:2022/11/5)

²⁶⁹ 由 The Bureau of Corporations and Charitable Organizations 負責慈善組織之登記。See Pennsylvania Department of State, Charities, <https://www.dos.pa.gov/BusinessCharities/Charities/Pages/default.aspx> (last visited:2022/11/5)

²⁷¹ 僅特定目的或規模較小之慈善組織不須繳交財務報表。See Charitable Organization Registration Statement(BCO-10), supra note 270.

²⁷² Pennsylvania Department of State, supra note 269.

			IRS 決定文件以及申報單 ²⁷⁰		
伊利諾州	州檢察長 ²⁷³	V	V IRS 決定文件，或未收到者可提供豁免認可申請 ²⁷⁴	V 應提供總資產及近期會計報告 ²⁷⁵	尚須信託契約 必須每年重新登記 ²⁷⁶
俄亥俄州	州務卿	V			尚須信託契約 ²⁷⁷
喬治亞州	州務卿 ²⁷⁸	V	V IRS 決定文件以及申報單 ²⁷⁹	V 區分規模要求財務報表 ²⁸⁰	必須每年重新登記 ²⁸¹
北卡羅來納州	州務卿 ²⁸²	V	V IRS 決定文件 ²⁸³	V	必須每年重新登記 ²⁸⁵

²⁷⁰ See Charitable Organization Registration Statement(BCO-10), <https://www.dos.pa.gov/BusinessCharities/Charities/Resources/Documents/Registration%20Statement%20BCO-10.pdf> (last visited:2022/11/5)

²⁷³ 向州檢察長辦公室中公益信託局（Charitable Trust Bureau）登記。 See Illinois Attorney General, <https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/> (last visited:2022/11/7)

²⁷⁴ Illinois Attorney General, TO REGISTER OR RE-REGISTER WITH THE ILLINOIS ATTORNEY GENERAL'S OFFICE, ALL ORGANIZATIONS AND TRUSTS MUST SUBMIT, <https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/co-1instructions.pdf> (last visited:2022/11/7)

²⁷⁵ Illinois Attorney General, supra note 274.

²⁷⁶ Illinois Attorney General, Checklist for Illinois Charitable Organizations, https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/Charitable_Organization_Checklists.pdf (last visited:2022/11/7)

²⁷⁷ Ohio Secretary of State, START A NONPROFIT ORGANIZATION, <https://www.ohiosos.gov/globalassets/publications/busserv/nonprofit.pdf> (last visited:2022/11/7)

²⁷⁸ 向慈善部門（Charities division）登記。 See Georgia Secretary of State, How-To Guide: Charities, <https://sos.ga.gov/how-to-guide/how-guide-charities#Charitable%20Organization%20Registration> (last visited:2022/11/7)

²⁷⁹ 未收到決定文件者應提交聲明確定於收到決定文件後 30 天內補交 See Georgia Secretary of State, supra note 278.


²⁸⁰ 若於前一年信託收入超過一億美元，則應提供獨立會計師編制經認證之財務報表；若於前一年信託收入超過五十萬但小於一億美元，則應提供獨立會計師編制之財務報表；若於前一年信託收入少於五十萬美元，則應提供財務報表；若為新成立組織，則應附上管理者簽署之聲明。 See Georgia Secretary of State, supra note 278.

²⁸¹ 惟每年之新登記（renew）則不須提供免稅函。 See Georgia Secretary of State, supra note 278.

²⁸² 向慈善部門（Charities division）登記。 See North Carolina Department of the Secretary of State, Solicitation License Application Charitable or Sponsor Organization, https://www.sosnc.gov/documents/forms/charities/charities_sponsors/initial_renewal_license_Application.pdf (last visited:2022/11/7)

²⁸³ North Carolina Department of the Secretary of State, supra note 282.

²⁸⁵ North Carolina Department of the Secretary of State, Frequently Asked Questions, https://www.sosnc.gov/frequently_asked_questions/by_title/charities_general_public (last visited:2022/11/7)

				得以申報單代替經審計之財務報表或 NC 年度財務報表 ²⁸⁴	
密西根州	州檢察長 ²⁸⁶	V	V IRS 決定文件以及申報單 ²⁸⁷	V	尚須信託契約須於每會計年度結束後 6 個月內提交財務報表以維持登記之效力 ²⁸⁸

由上述整理可知，欲成立公益信託者，應向主管登記之機關遞交申請，而該申請於各州通常以表格之方式為之，表格之內容通常包含組織名稱、所在地、負責人資料、公益信託之目的等基本資料，有些州並要求填寫公益信託之受益人。雖然各州關於登記之監督機關各有不同，惟大多數州皆要求附上內地稅局之認證文件，其有可能要求內地稅局決定文件²⁸⁹（IRS determination letter）、已遞交之豁免申請²⁹⁰（the Application for Recognition of Exemption）或申報單²⁹¹，可知除各州之監督機關外，公益信託亦同是由內地稅局負責監督，

²⁸⁴ 若為新成立者，則以預算書代替。See North Carolina Department of the Secretary of State, supra note 282.

²⁸⁶ 向州檢察長辦公室中公益信託科（Charitable Trust Section）登記。See Michigan Department of Attorney General, Charitable Trusts And Requirements, <https://www.michigan.gov/ag/about/charitable-trust/charitable-trusts/learn-more-about-charitable-trusts-and-requirements> (last visited:2022/11/7)

²⁸⁷ Michigan Department of Attorney General, Registration and Inventory Form for Trusts, https://www.michigan.gov/ag/-/media/Project/Websites/AG/charities/forms/Trust_Reg_Stmt_Fillable_10912.pdf?rev=b2606b3c29f543c0b525d16c1bc4a85d&hash=AFB51A0976CE12CA033DE135D9622A69 (last visited:2022/11/7)

²⁸⁸ Michigan Department of Attorney General, supra note 287.

²⁸⁹ 內地稅局決定文件（IRS determination letter），若組織符合稅捐優惠之要件則內地稅局將對其發出決定函。See IRS, Exempt Organizations - Rulings and Determinations Letters, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exempt-organizations-rulings-and-determinations-letters> (last visited:2022/11/5)

²⁹⁰ 欲申請為免稅公益信託者，通常應填寫 1023 表格，若符合簡化資格則可填寫 1023-EZ 表格。See IRS, Application for Recognition of Exemption, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/application-for-recognition-of-exemption> (last visited:2022/11/7)

²⁹¹ 申報單被稱為 990 系列表格（Form 990 Series），依總收入區分應填寫何種表格：若公益信託之年度總收入小於 50,000 美元，則應填寫表格 990-N；若總收入小於 200,000 美元且總資產小於 500,000 美元者，應填寫表格 990-EZ 或 990；若總收入大於 200,000 美元或總資產大於 500,000 美元者，應填寫表格 990；若被視為私人基金會者，則無論財務狀況為何皆應填寫表格 990-PF。See IRS, Form 990 Series Which Forms Do Exempt Organizations File Filing Phase In,

且雖亦有不要求內地稅局之認證文件者，惟其官方說明中亦提及稅捐優惠之取得仍以內地稅局之認定為準²⁹²。此外，其中有州要求財務報表，且該要求亦可能因公益信託之規模不同而有寬嚴之不同，亦得以內地稅局之申報單代替之，以維持設立之彈性。最後，大多數之登記皆有期限之限制，受託人必須於每年更新，並同時提供公益信託之最新財務報表，並同樣得以內地稅局之申報單代替之。

第二項 公益信託之營運與管理

第一款 公益信託之關係人與法律關係

一、委託人

依前述信託法整編針對公益信託成立方式之規定可知，委託人必須具有讓與或移轉財產權之能力，故原則上應認委託人必須為具有權利能力之自然人或法人，且為設立並維持公益信託之運作，委託人具有選任受託人以及變更受託人及變更受託人權益之權限²⁹³。依信託法整編第 378 條，自然人、美國及其各州之法人，於信託目的與其目的有密切關聯之範圍內，得擔任公益信託之受託人，故公益信託之委託人得依公益信託之規模，自上述範圍選任受託人²⁹⁴；且為發揮公益信託之機能，委託人得於信託契約上明文規定，將基金投資與公益信託之給付區分為不同組織負責，例如社區信託（Community Trust）即採此種方式，將有關基金之運用、投資等由負責投資之受託人（如信託公司）負責；而基金運用所產生之收益，

<https://www.irs.gov/charities-non-profits/form-990-series-which-forms-do-exempt-organizations-file-filing-phase-in> (last visited:2022/11/7)

美國之免稅公益信託皆可被區分為公共慈善機構及私人基金會，詳細可參照本文於第 58 頁之說明。

²⁹² Ohio Secretary of State, *supra* note 277.

²⁹³ 王志誠主持，前揭註 77，頁 60-61。

²⁹⁴ 鄭策允，前揭註 153，頁 63。

則由該地區各界組成之分配委員會負責分配²⁹⁵，以分工之方式提升公益信託之利用效率。

美國法院判決允許委託人變更受託人之一般權限，故受託人可指定特定受託人就特定部分之信託財產或特定事物負責，亦可指定數名受託人輪流經營信託，除承認受託人對於信託財產具有排除性控制權外，亦免除該時間其他消極受託人之責任，此信託財產之分管權專屬於委託人，共同受託人間不得藉由契約約定各該負責之部分²⁹⁶。

二、受託人

依信託法整編（第二版）第 380 條規定，除第 381 條另有規定外，公益信託受託人得行使之權限為：（一）信託條款中特別明文規定者；

（二）為達成信託目的所必要或適當而分信託條款所禁止者。故可知，受託人之權限主要由信託條款賦予，於不違背法律或公共政策及公益信託之公益性之前提下，受託人均得行使²⁹⁷，主要具有投資、出資、出賣信託財產、行使股權等權限，惟於出賣信託財產時，雖原則須信託條款未加以禁止，然如法院認為若不出賣信託財產，信託事業將無法運行時，縱信託條款明文禁止，法院仍可授權受託人出賣財產²⁹⁸。若受託人有數人，則除信託契約另有規定，此時應以多數決方式為決議，當決議內容違反信託契約時，反對決議之受託人應為信託之利益，對其他受託人提起訴訟²⁹⁹。

依信託法整編（第二版）第 379 條規定，公益信託之受託人其義務與一般私益信託之受託人相同，而本法將私益信託受託人義務規定於第 169 條至 185 條，茲分述如下³⁰⁰。

²⁹⁵ 方國輝，前揭註 19，頁 587-659。

²⁹⁶ 王志誠主持，前揭註 77，頁 61。

²⁹⁷ 林世銘、李統順（1997），〈美國非營利組織所得稅免徵制度之研究〉，《財稅研究》，29 卷 5 期，頁 79。

²⁹⁸ 鄭策允，前揭註 153，頁 63。

²⁹⁹ 林世銘、李統順，前揭註 297，頁 79。

³⁰⁰ 鄭策允，前揭註 153，頁 64-67。



1. 忠誠義務

依信託法整編（第二版）第 170 條規定，受託人負完全為受益人利益管理信託之義務，故於執行信託事務時，受託人應以受益人最大利益為優先考量，而不應有利益衝突或圖利自己之嫌疑。當受託人為自己利益而與受益人交易時，則對受益人負公平交易之義務，並應與交易有關之重要事項告知受益人。

2. 自己管理義務

依信託法整編（第二版）第 171 條規定，受託人對於受益人負親自履行之義務，不得委任他人為之，因此，受託人應以自己之責任為全盤之考量，於處理信託事務時，受託人雖得委任會計師、律師或顧問等，惟受託人對其委託之人之行為應負與自己行為相同之責任。

3. 會計之保存與報告義務

依信託法整編（第二版）第 172 條規定，關於信託之管理，受託人應向受益人報告正確清楚之會計並將此會計帳冊保存。惟因公益信託之受益人係不特定多數人，故僅州檢察長或法院得要求受託人提供會計報告，或對之提起請求提供會計報告之訴，且當與信託財產有關時，要求提供資料之範圍可及於受託人個人事務及事業之內容。

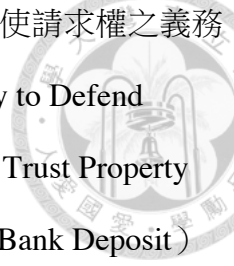
4. 注意義務

依信託法整編（第二版）第 172 條規定，受託人對於信託之管理，應盡與處理自己事務同一之注意義務，但於受託人具有較高注意能力而被委任為受託人時，則應盡其較高之注意義務。

5. 其他義務

除上述基本義務外，受託人亦負有其他個別、衍生之義務，如取得、保有信託財產之義務（Duty to Take and Keep Control）³⁰¹、保管信託財

³⁰¹ 美國法律整編（第二版）信託法第 175 條規定。



產之義務 (Duty to Preserve the Trust Property)³⁰²、行使請求權之義務 (Duty to Enforce Claims)³⁰³、防衛行為之義務 (Duty to Defend Action)³⁰⁴、信託財產分別管理之義務 (Duty to Keep Trust Property Separate)³⁰⁵、開設帳戶之義務 (Duty with Respect to Bank Deposit)³⁰⁶、使信託財產有生產力之義務 (Duty to Make the Trust Property Productive)³⁰⁷、給付信託收益予受益人之義務 (Duty to Pay Income to Beneficiary)³⁰⁸、對多數受益人公平待遇之義務 (Duty to Deal Impartially with Beneficiaries)³⁰⁹、對監督管理人之義務 (Duty with Respect to Person Holding Power of Control)³¹⁰等。

受託人之責任包含違反信託之責任以及對第三人之責任。依信託法整編 (第二版) 第 386 條規定，公益信託之受託人違反信託時，其應負之責任與私益信託之受託人同。故當受益人違反信託條款，亦即違反對受益人應盡之義務時，應就以下負責：一、因違反信託所致之信託財產損失及其價值之減少；二、因違反信託所取得之利益；三、若不違反信託，可由信託財產而生之利益³¹¹。通常受託人須對違反信託所生財產之損害負完全責任，亦即須將信託財產回復原狀。另，若受託人出賣信託財產予自己，或將自己財產出賣予信託等類似違反誠信義務之行為時，亦適用該規定³¹²。

信託法整編 (第二版) 亦針對受託人之投資為限制，以使公益信託得以永續發展。信託法整編 (第二版) 第 227 條 a 款規定受託人對於信託財

³⁰² 美國法律整編 (第二版) 信託法第 176 條規定。

³⁰³ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 177 條規定。

³⁰⁴ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 178 條規定。

³⁰⁵ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 179 條規定。

³⁰⁶ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 180 條規定。

³⁰⁷ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 181 條規定。

³⁰⁸ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 182 條規定。

³⁰⁹ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 183 條規定。

³¹⁰ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 185 條規定。

³¹¹ 美國法律整編 (第二版) 信託法第 206 條規定。

³¹² 鄭策允，前揭註 153，頁 67-68。

產之保存與收益之正常性及其數量，除信託條款另有規定外，應負相當於謹慎者（a prudent man）處理自己財產之同一義務，同條 b 款並規定受託人對於信託財產之投資，除信託條款另有規定外，適用任何規範受託人投資之法律。而信託法整編（第二版）第 228 亦要求受託人應以合理之投資方式，以分散投資之損失危險，同法第 229 條亦要求受託人以信託財產提供借貸時，借方之借款不得超過其提供之不動產抵押物價值之合理比例³¹³，此皆為降低受託人投資行為之風險。最後，若受託人之行為被認定為不當投資，若該不當投資係於信託設立時所為，依信託法整編（第二版）230 條，受託人應於相當期間內為改善之處份，惟若受託人嗣後未予以適當之處分而違反該義務，依同法第 231 條，應以行為當時之情況判斷，而可能使受託人負賠償之責任³¹⁴。

此外，於美國之情形，符合 IRC501(c)(3) 規範之公益信託，可區分為公共慈善機構以及私人基金會，二者於內地稅法中以是否接受外界之捐款區分，前者之資金來源主要來自公眾捐款以及政府撥款，並將收入直接用於公益活動，而後者之資金來源則通常為個人、家庭或公司³¹⁵³¹⁶。美國學者則針對私人基金會財產運用提出限制，其認為於私人基金會之情形，投資應考量：該基金會預期存續之期間、該基金會預期可獲得之捐款數額、有關危險投資之法則、有關與商業無關之收入法則、該基金會免稅之部分以及該基金會預期支出之費用³¹⁷。

三、受益人

儘管公益信託之受益人為不特定之多數人，故通常不具備一般私益信託受益人之權限，惟美國法院曾透過認定可識別之受益人具有「特殊利

³¹³ 通常以不超過抵押物估價後價值之 1/2 至 2/3 為限。

³¹⁴ 鄭策允，前揭註 153，頁 71-72。

³¹⁵ 蕭茜文（2019），〈美國公益信託課稅概述〉，《財稅研究》，38 卷 3 期，頁 157。

³¹⁶ 謝哲勝、楊現貴（2021），〈公益信託處理信託事務年度支出下限相關爭議評析〉，《國立中正大學法學集刊》，70 期，頁 196。

³¹⁷ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 186。

益」以允許其對公益信託起訴。其通常要求原告必須具有特殊之利益，且該利益將直接受公益信託未履行其信託目的或違反其義務影響，有研究指出影響法院判斷公益信託受益人具有特殊利益之原因可能有以下：一、公益信託之行為具特殊性質以及原告之救濟措施；二、公益信託或其營運決策者有詐欺或其他不當行為；三、州檢察長之可及性及效率，若州檢察長已進行審理或介入，則通常法院不會介入；四、受益階層之性質及其與公益信託之關係³¹⁸。

第二款 公益信託之監督與管理

州檢察長（Attorney General）作為公眾之利益代表，過去多數州由州檢察長負責關益信託之管理監督，並得起訴公益信託³¹⁹。州檢察長之權限主要來自於習慣法（common law），賦予權限之理由為：一、公益信託之受益人僅具有反射利益，故無法直接請求給付而無法有效監督；二、若涉訟，因需負擔訴訟費用，將導致無人願意起訴；三、一般受益人無法了解信託利益之存在，且多在偶然下成為受益人而難以取得相關資料，無法有效行使監督³²⁰。為監督公益信託，州檢察長之具體權限主要有：命令受託人提出帳冊、撤換受託人、命令公益法人解散、強制移轉法人財產，並得請求法院命受託人回復因違反受託義務所生之損失或利用職務上機會取得之不當利益，且對於受託人違反忠誠義務之交易，檢察長有權決定該交易之效力，以及得會同受託人請求法院適用近似原則，變更信託條款會信託目的³²¹。

³¹⁸ Gary Borison, Cahn Monopoli, *Contemporary Approaches to Trust and Estates*, p.937(2011).

³¹⁹ Gary Borison, Cahn Monopoli, *supra* note 318, p.927.

³²⁰ 方國輝，前揭註 19，頁 491-492。

³²¹ 方國輝，前揭註 19，頁 493。

就上述州檢察長之權限觀之，應足以對公益信託產生足夠之監督效果，惟過去因檢察長對公益信託之監督，時常處於被動之地位，因而時常遭批評監督不彰，而造成其監督不彰之原因一般係認為有以下³²²：

- 一、檢察長認為監督公益信託非其重要職掌業務；
- 二、社會大眾並未重視公益信託之監督；
- 三、檢察長之監督權限來自習慣法而無成文法，造成權限之有無形成爭議；
- 四、缺乏足夠公益信託之組織及營運資料，導致監督困難；
- 五、未建立公益信託集中登記制度，資料散置各地法院；
- 六、檢察長對公益信託有無調查之權限，於法律文獻上並無肯定之資料；
- 七、州檢察長辦公室之人力不足，導致監理人員短缺³²³；
- 八、州檢察長缺乏主動獲知公益信託相關資訊之管道³²⁴。

其後，美國開始針對公益信託之監理進行改革，以新罕布夏州（New Hampshire）最早成功建立公益信託之登記制度為首，各州檢察長於 1951 年之檢察長協會（National Association of Attorney General）中做成決議，其後，並由統一州法全國委員會（National Conference of Commission on Uniform State Laws）依該決議提出公益目的受託人統一管理法（Uniform Supervision of Trustees for Charitable Purpose Act）之草案，該法於檢察長協會中通過後，受各州相繼採用。除受託人之管理外，關於公益資金之勸募，以及登記與資料之提出，各州亦相繼加以規範³²⁵。改革至今，現仍有部分州由州檢察長作為公益信託之監督機關，惟亦有部分州由州務卿或其他部分負責監督公益信託³²⁶。由州檢察長作為監督機關之州，其分配給負責監督非營利組織人員數量各有不同

³²² 方國輝，前揭註 19，頁 494。

³²³ 方國輝，前揭註 19，頁 495。

³²⁴ 方國輝，前揭註 19，頁 495。

³²⁵ 方國輝，前揭註 19，頁 496-505。

³²⁶ 前揭註 254。

327，惟仍因為資金不足以及人員配置問題，而導致監督不力³²⁸；且其中有些州透過州法將慈善機構募捐之監督歸由州務卿辦公室管理，理想上應透過不同機關之協調執法，以避免資源之浪費³²⁹。最後，因慈善機構之監督管理涉及複數法域，且各州要求之登記資訊亦多有不同，故為管理之統一，統一法及示範法案仍持續被制定以鼓勵各州於特定法領域統一³³⁰。

第三節 日本公益信託之成立與營運

第一項 成立與設立依據

第一款 公益信託信託之成立

於日本，公益信託亦同樣得以遺囑信託或契約信託之方式設立，而關於信託行為之方式，雖信託法無規定，但因係與財產相關之重要行為，故應以書面為之，若非以書面為之，可能無法得到主管機關之許可³³¹。

除契約信託與遺囑信託外，公益信託得否以宣言信託之方式設立之，一直存在肯定與否定兩說。採否定說者認為，信託之設定必須有「財產之移轉及其他處分」，然宣言信託係以委託人為受託人，因此欠缺移轉之要件而不能成立信託，且因宣言信託屬自己信託，於公益信託受益人未定之情況下，應由委託人監督受託人，若委託人與受託人為同一人，將無法確保受託人對信託事務為適當之處理³³²。而肯定說則以英美法為立論，主張英美法准許宣言信託，即信託之委託人得由自己宣稱之方式而成立信託，使自己成為信託之受託人，公眾得於嗣後以加入該信託之行為成立契約，而成為委託人³³³，美國社區信託即採

³²⁷ Gary Borison, Cahn Monopoli, *supra* note 318, p.927.

³²⁸ URBAN INSTITUTE, *supra* note 254, p.5-6.

³²⁹ URBAN INSTITUTE, *supra* note 254, p.7.

³³⁰ URBAN INSTITUTE, *supra* note 254, EXECUTIVE SUMMARY VI.

³³¹ 田中實，前揭註 103，頁 96-97。

³³² 李麒（2013），〈論日本公益信託制度〉，《法令月刊》，64 卷 4 期，頁 8。

³³³ 陳春山（2002），〈公益信託的理念與制度〉，《律師雜誌》，268 期，頁 68。

此作法³³⁴。日本信託法於立法之初，基於立法政策考慮，為避免委託人與受託人權益混淆，故不採取宣言信託³³⁵，惟由日本學者組成之「信託法研究會」所提出之「信託法第四修正案」中，已承認宣言信託作為信託之成立方式，並規定公益信託亦得以此方式成立，可見日本有逐漸承認宣言信託之趨勢³³⁶，其後於 2006 年修法後，日本已承認得以宣言方式成立信託³³⁷，惟於公益信託之情形，則不得以宣言信託之方式為之³³⁸。

此外，目的信託與公益信託之關係，亦多有爭議。目的信託係指並無特定受益人存在之信託，日本舊信託法將信託分為營利性信託和公益性信託，而通說認為信託有效成立須以受益人可得確定為必要³³⁹，故除公益信託外，既不營利亦非公益目的者則無設立之可能³⁴⁰，故於舊法時期，目的信託即公益信託，必須由受託人向主管機關提出申請並取得許可方得設立³⁴¹；而於 2006 年日本信託法修正後，新信託法依目的之不同，將不指定受益人之信託區分為公益信託和目的信託，於新信託法之架構下，目的信託係指未指定受益人，且為公益信託以外之信託³⁴²，此時非營利亦不為公益目的之目的信託方得成立³⁴³。比較目的信託與公益信託後，可發現二者有許多不同：首先，二者之監督體制不同，若以遺囑設定目的信託，則應選任信託監察人，而非以遺囑設定時，則由委託

³³⁴ 田中實（1985），前揭註 103，頁 97。

³³⁵ 陳春山，前揭註 333，頁 68。

³³⁶ 鄭策允，前揭註 153，頁 83。

³³⁷ 日本信託法第 3 條第 3 款：「特定の者が一定の目的に従い自己の有する一定の財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為を自らすべき旨の意思表示を公正証書その他の書面又は電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものとして法務省令で定めるものをいう。以下同じ。）で当該目的、当該財産の特定に必要な事項その他の法務省令で定める事項を記載し又は記録したのものによつてする方法」

³³⁸ 総務省，公益法人に関する年次報告，https://www.koeki-info.go.jp/pdf_tokurei/2007_1_02.PDF（最後瀏覽日：11/10/2022）

³³⁹ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 98。

³⁴⁰ 喜多綾子，「受益者等が存しない信託」の課税と受益者等の意義——目的信託を中心として，<https://www.ritsumei.ac.jp/acd/cg/law/lex/08-2/kita.pdf>（最後瀏覽日：11/10/2022）

³⁴¹ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 98。

³⁴² 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 100。

³⁴³ 喜多綾子，前揭註 340。

人加以監督，此種監督方式，應為以公益為目的之公益信託所不許；又目的信託有剩餘財產歸屬問題，而公益信託則否。探其本質，目的信託應為委託人未指定受益人時，於委託人自己監督下，由受託人對信託財產為管理處分，故於受益人未指定時，目的信託實質上似乎就是自益信託，應與以公益目的為基礎之公益信託具本質上之不同，故應認於現今之日本信託法下，目的信託與公益信託雖均未指定受益人，然二者應屬不同型態之信託類型³⁴⁴。

第二款 公益信託設立之規範基礎

過去日本公益信託依各主管機關制定之許可辦法，於取得許可後設立。惟因主管機關不同導致標準不同，故後由「公益法人等指導監督聯絡會議」決定「公益信託申請許可審查標準」以統一公益信託之許可標準；而各主管機關則依上述公益信託申請許可審查標準，以及公益信託主管機關權限及所屬事務相關辦法（公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務の処理等に関する政令）³⁴⁵，依職權發布之其所主管之公益信託許可標準，而各該主管機關所訂立之許可標準如下：

表 2 日本公益信託主管機關之許可標準整理

主管機關（主務官庁）	許可標準
內閣府 ³⁴⁶	內閣總理大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁴⁷
國家公安委員會 ³⁴⁸	國家公安委員會所屬公益信託許可及監督標準 ³⁴⁹

³⁴⁴ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 108-109。

³⁴⁵ 公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務の処理等に関する政令，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=404CO000000162>（最後瀏覽日：11/10/2022）

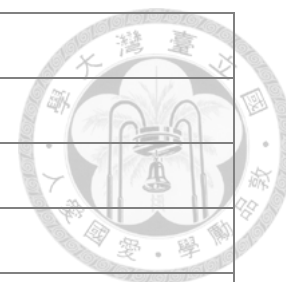
³⁴⁶ 內閣府所屬中，國家公安委員會、金融廳、消費者廳以及復興廳，亦得依其職權擔任公益信託之主管機關。參自 總務省大臣官房總務課管理室，公益信託現況調查結果，https://www.soumu.go.jp/main_content/000694250.pdf（最後瀏覽日：11/13/2022）

³⁴⁷ 內閣總理大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する內閣府令，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=355M50000002042#Mp-At_1（最後瀏覽日：11/10/2022）。

³⁴⁸ 其中粗體者為未見於公益信託主管機關權限及所屬事務相關辦法者。

³⁴⁹ 國家公安委員會の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=355M50000002042#Mp-At_1

總務省	總務大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁰
法務省	法務大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵¹
外務省	外務大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵²
財務省	財務大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵³
文部科學省	文部科學大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁴
厚生勞動省	厚生勞動大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁵
農林水産省	農林水産大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁶
經濟産業省	産業經濟大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁷
國土交通省	國土交通大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁸
環境省	環境大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁵⁹



gov.go.jp/document?lawid=359M50400000002_20201228_502M60400000013&keyword=公益信託
 (最後瀏覽日：11/13/2022)

³⁵⁰ 総務大臣の所管に属する公益信託に係る許可及び監督に関する省令，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=412M5000100a002> (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵¹ 法務大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=401M50000010013> (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵² 外務大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する省令，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=419M60000020015_20161001_0000000000000000 (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵³ 財務大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する省令，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=405M50000040036> (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵⁴ 文部科学大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，https://elaws.e-gov.go.jp/document?law_unique_id=419M60000080028_20161001_0000000000000000
 (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵⁵ 厚生労働大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=412M50002100004> (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵⁶ 農林水産大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=354M50000200009_20201221_502M60000200083&keyword=公益信託
 (最後瀏覽日：11/13/2022)。

³⁵⁷ 経済産業大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=360M50000400011_20161001_0000000000000000&keyword=公益信託
 (最後瀏覽日：11/13/2022)。

³⁵⁸ 国土交通大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する規則，<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=412M50004802003> (最後瀏覽日：11/10/2022)。

³⁵⁹ 環境大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する省令，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=412M50000002098_20161001_0000000000000000&keyword=公益信託
 (最後瀏覽日：11/13/2022)。

防衛省	防衛大臣所屬公益信託許可及監督標準 ³⁶⁰
-----	----------------------------------



檢視上述許可標準可知，欲成立公益信託者，必須向該主管機關提出以下資料：

1. 信託設立契約³⁶¹；
2. 記載該信託相關細節之文件³⁶²；
3. 說明信託財產種類和總額之文件，以及相關證明文件³⁶³；
4. 委託人和受託人資料³⁶⁴；
5. 信託管理人資料（若有）³⁶⁵；
6. 營運委員會資料（若有）³⁶⁶；
7. 信託經營初期及下一經營年度之經營計畫及收支預算³⁶⁷；
8. 除前揭文件以外，各該大臣認為所需之文件³⁶⁸；

如厚生勞動省則要求若由受託人之代理人提出申請，則應提供該代理之授權文件。

³⁶⁰ 防衛大臣の所管に属する公益信託の引受けの許可及び監督に関する省令，https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=419M60000002007_20161001_0000000000000000&keyword=公益信託（最後瀏覽日：11/13/2022）。

³⁶¹ 信託設定趣意書。

³⁶² 信託行為の内容を示す書類。

³⁶³ 信託財産に属する財産となるべきものの種類及び総額を記載した書類並びにその財産の権利及び価格を証する書類。文部科学省要求提供證明存款和證券等資産之權利和價格之文件。

³⁶⁴ 委託者となるべき者及び受託者となるべき者の氏名、住所及び略歴を記載した書類（以下「履歴書」という。）（委託者となるべき者又は受託者となるべき者が法人である場合にあつては、その名称、代表者の氏名及び主たる事務所の所在地を記載した書類並びに定款又は寄附行為）。文部科学省要求提供證明存款和證券等資産之權利和價格之文件和財産目錄。

³⁶⁵ 信託管理人を置く場合には、信託管理人となるべき者の履歴書（信託管理人となるべき者が法人である場合にあつては、その名称、代表者の氏名及び主たる事務所の所在地を記載した書類並びに定款又は寄附行為）及び就任承諾書

³⁶⁶ 運営委員会その他の当該公益信託を適正に運営するために必要な機関（以下「運営委員会等」という。）を置く場合には、その名称、構成員の数並びに構成員となるべき者の履歴書及び就任承諾書。

³⁶⁷ 引受け当初の信託事務年度及び翌信託事務年度の事業計画書及び収支予算書。

³⁶⁸ その他〇〇大臣が必要と認める書類。

第二項 主管機關之許可

第一款 主管機關

依日本公益信託法第 2 條，公益信託自取得主管機關許可時起生效³⁶⁹，若為以遺囑成立者，則應於立遺囑人死亡時，本於遺囑本旨向主管機關提出申請，並於取得許可時，溯及至立遺囑人死亡時為信託成立之時點³⁷⁰。日本公益信託之主管機關，依公益信託主管機關權限及所屬事務相關辦法³⁷¹，可大致分為中央部會及都道府縣主管機關，例如：以給付學生獎學金為目的之公益信託，對象為全國各地之學生時，則文部科學省為主管機關；若對象為縣內學生時，則以縣教育委員會為主管機關³⁷²。其中中央部會主管機關所管轄之公益信託依其公益目的區分為下：

表 3 日本公益信託主管機關之主管事項整理

主管機關（主務官庁）	主管事項
內閣府	與金融廳管轄事務有關之事項（除根據法律應由都道府縣知事管轄者以外） ³⁷³
國家公安委員會	與國家安全、警察組織之規劃、預算、教育以及行政相關之事項 ³⁷⁴
總務省	與國際戰略局、情報流通行政局、電信局或網路安全指揮官管轄事務有關之事項 ³⁷⁵
法務省	與法務省管轄事務有關之事項 ³⁷⁶

³⁶⁹ 總務省，前掲註 338。

³⁷⁰ 潘秀菊、李麒主持，前掲註 151，頁 106。

³⁷¹ 前掲註 345。

³⁷² 日本三菱日聯信託銀行，《日本信託法制實務與研究》，初版，頁 656，台北：金融研訓院。

³⁷³ 金融庁の所掌事務（当該所掌事務に係る金融庁の権限に属する事務を他の法令の規定により都道府県知事が行うこととされているものを除く。）に関連する事項。

³⁷⁴ 国家公安委員会，国家公安委員会の概要，<https://www.npsc.go.jp/about/summary/index.html>（瀏覽日期：2022/12/26）

³⁷⁵ 國際戰略局、情報流通行政局若しくは総合通信基盤局又はサイバーセキュリティ統括官の所掌事務に関連する事項。

³⁷⁶ 法務省の所掌事務に関連する事項。

外務省	日本以外特定國家、地區、城市或特定國際組織之外務省管轄事務相關事項 ³⁷⁷
財務省	與財務省管轄事務有關之事項（除根據法律應由都道府縣知事管轄者以外） ³⁷⁸
文部科學省	<p>一、 鼓勵大學之籌建、維護或管理，或為學校之學生或教職員提供培訓</p> <p>二、 依社會教育法（昭和二十四年法律第 207 號）第 51 條規定由文部科學大臣認定之函授教育</p> <p>三、 依宗教法人法（昭和二十六年法律第 126 號）第 5 條第 2 項規定，以文部科學省為主管機關之宗教法人之交流與合作³⁷⁹</p>
厚生勞動省	<p>屬於下列各項之一的都道府縣勞動局管轄的事務的相關事項：</p> <p>一、 勞動標準法（昭和三十二年第 49 號法）、工人事故賠償保險法（昭和三十二年第 50 號法）、就業保障法（昭和三十二年第 14 號法）11）、最低工資法（昭和三十四年第 137 號法）、塵肺法（昭和三十五年第 30 號法）、煤礦災害造成一氧化碳中毒特別措施法（昭和四十二年第 92 號法）、勞動保險費徵收法（昭和四十四年第 84 號法）、家庭勞動法（昭和四十五年第 6 號法）、工業安全和衛生法（昭和四十七年第 57 號法）、就業保險法（昭和四十九年第 116 號法）、工作環境測量法（昭和五十年第 10 號法）、關於確保支付工資的法律（昭和五十一年第 34 號法律）、關於確保適當管理工人派遣事業和保護派遣工人的法律（昭和三十六年第 88 號（僅限於第 3 章第 4 節之規定）、關於改善工作時間的特別措施法（平成四年第 90 號法）或特別賬戶法（平成十九年第 23 號法，僅限於與特別賬戶有關的部分）之相關事項</p> <p>二、 與提高工作效率、工人福利、工資和其他工作條件或編制工人生活費統計數據有關的行政工作事項³⁸⁰</p>

³⁷⁷ 外務省の所掌事務に関連する事項で特定の国若しくは本邦外の地域若しくは都市又は特定の国際機関を対象とするもの。

³⁷⁸ 財務省の所掌事務（当該所掌事務に係る財務大臣の権限に属する事務を他の法令の規定により都道府県知事が行うこととされているものを除く。）に関連する事項

³⁷⁹ 一 大学若しくは高等専門学校の設置の準備若しくは維持経営の後援又はこれらの学校の職員及び学生に対する研修の機会の提供

二 社会教育法（昭和二十四年法律第二百七号）第五十一条の規定により文部科学大臣が認定する通信教育

三 宗教法人法（昭和二十六年法律第二百二十六号）第五条第二項の規定により文部科学大臣を所轄庁とする宗教法人の連絡提携。

³⁸⁰ 都道府県労働局の所掌事務に関連する事項のうち次の各号のいずれかに該当するもの

一 労働基準法（昭和三十二年法律第四十九号）、労働者災害補償保険法（昭和三十二年法律第五十号）、職業安定法（昭和三十二年法律第四百一十一号）、最低賃金法（昭和三十四年法律第三百七十七号）、じん肺法（昭和三十五年法律第三十号）、炭鉱災害による一酸化炭素

農林水産省	由農林水産省管轄之事務：與食物、農業、農村基本法相關事項、確保食品安全與消費者信賴、動植物防疫、食品企業之管理、飲食文化推廣等事項 ³⁸¹
經濟產業省	經濟與產業發展相關事項，以及能源發展與穩定相關事項，主要包含經濟產業政策、通商政策、產業技術、商務流通政策 ³⁸²
國土交通省	一、與海事法庭管轄事務有關之事項 二、與地方交通局或地方航空局管轄事務有關之事項（除與國際旅遊以外的旅遊推廣有關之事項） 三、與日本氣象廳、日本交通安全委員會或日本海上保安廳管轄事務有關之事項 ³⁸³
環境省	一般環境政策、全球環境以及國際環境合作、環境恢復和資源回收政策、自然環境和生物多樣性、空氣品質和運輸工具管理、水、土壤、地面和海洋環境保護、健康和化學措施以及地方環境措施相關事項 ³⁸⁴
防衛省	自衛隊之掌管以及相關事項 ³⁸⁵

中毒症に関する特別措置法（昭和四十二年法律第九十二号）、労働保険の保険料の徴収等に関する法律（昭和四十四年法律第八十四号）、家内労働法（昭和四十五年法律第六十号）、労働安全衛生法（昭和四十七年法律第五十七号）、雇用保険法（昭和四十九年法律第一百十六号）、作業環境測定法（昭和五十年法律第二十八号）、賃金の支払の確保等に関する法律（昭和五十一年法律第三十四号）、労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の保護等に関する法律（昭和六十年法律第八十八号。第三章第四節の規定に限る。）、労働時間等の設定の改善に関する特別措置法（平成四年法律第九十号）又は特別会計に関する法律（平成十九年法律第二十三号。労働保険特別会計に係る部分に限る。）の施行に関する事務（雇用保険法施行令（昭和五十年政令第二十五号）第一条第一項に掲げる事務を除く。）に関連する事項

二 労働能率の増進、労働者の福利厚生又は賃金その他の労働条件若しくは労働者生計費に関する統計の作成に関する事務に関連する事項

³⁸¹ 農林水産省，政策情報，<https://www.maff.go.jp/j/lower.html>（瀏覽日期：2022/12/26）

³⁸² 經濟產業省，政策一覽，<https://www.meti.go.jp/policy/index.html>（瀏覽日期：2022/12/26）

³⁸³ 一 海難審判所の所掌事務に関連する事項

二 地方運輸局又は地方航空局の所掌事務に関連する事項（国際観光以外の観光の振興に係るものを除く。）

三 氣象庁、運輸安全委員会又は海上保安庁の所掌事務に関連する事項

³⁸⁴ 環境省，政策分野・行政活動，<https://www.env.go.jp/seisaku/index.html>（瀏覽日期：2022/12/26）

³⁸⁵ 防衛省自衛隊，防衛省の政策，<https://www.mod.go.jp/j/approach/agenda/index.html>（瀏覽日期：2022/12/26）

上述主管事項中，若該公益信託之受益範圍限定於都道府縣區域內事務者，則由該都道府縣知事執行³⁸⁶。確定主管機關後，當主管機關不許可該設立申請時，若為遺囑設立之公益信託，則該信託不成立，財產歸屬於一般遺產並由繼承人繼承；於契約之情形，若主管機關不許可或信託設定解除時，雖無法繼續取得稅捐優惠，然信託（私益信託）可能仍為有效，並繼續適用信託法之相關規定³⁸⁷。

第二款 許可主義

日本公益信託之設立如前所述，須經各主管機關之許可，惟此卻導致公益信託之營運欠缺彈性³⁸⁸，且亦有接受申請數較少之主管機關，對其管轄之公益信託並不了解之情形，此外，若公益信託之公益目的涉及多個主管機關，其分權並不清楚，導致申請至取得許可之時間冗長³⁸⁹，故於日本國內廢除許可制之聲浪四起。

由日本公益社團法人商事法務研究會所提出之公益信託法改正研究會報告書³⁹⁰中，亦建議廢除公益信託之主管機關許可制度，其後，由財團法人公益法人協會於 2005 年提出之「公益信託相關信託業法改正期望」中，亦採相同之見解，並提議關於公益性之認定應由公益性認定機關為之³⁹¹。最終由法制審議會

³⁸⁶ 公益信託に係る主務官庁の権限に属する事務の処理等に関する政令：「第一条 公益信託ニ関スル法律（大正十一年法律第六十二号）第一条に規定する公益信託（以下「公益信託」という。）であつてその受益の範囲が一の都道府県の区域内に限られるもの（次項に掲げるもの及び別表第一主務官庁欄に掲げる主務官庁の所管に係る公益信託であつてそれぞれその目的が同表事項欄に定める事項に該当するものを除く。）に対する同法第二条から第九条までに規定する主務官庁の権限に属する事務は、当該都道府県の知事が行う。」

³⁸⁷ 潘秀菊、李麒主持，前掲註 151，頁 106。

³⁸⁸ 然本文亦提及，因目前將受託者限於銀行業，故實際上影響不大。鈴木勝治（2014），〈公益信託法改正のゆくえー公益法人制度改革からの視点〉，《信託フォーラム》，vol. 1，頁 19。

³⁸⁹ 中辻雄一郎（2016），〈公益信託法制の見直しの状況について〉，《信託フォーラム》，vol. 5，頁 15。

³⁹⁰ 公益社団法人 商事法務研究会，前掲註 117。

³⁹¹ 李麒，前掲註 332，頁 13。

之信託部會提出之公益信託法修正之要綱³⁹²中，則將設立所需之主管機關許可改為國家所屬行政機關或都道府縣知事之認可，而該國家行政機關則為相當於公益法人之公益認定等委員會之組織³⁹³。



第三項 日本公益信託之營運與管理

第一款 公益信託之關係人與法律關係

一、委託人

以公益為目的捐助財產並成立公益信託者，該為捐助行為之個人、法人、無人格之社團皆得為公益信託之委託人。於信託設定後，雖公益信託之委託人類似於財團法人之財產提供者，惟財團法人之財產提供者，除非擔任財團董事或其他職務，否則與財團法人間無特別關係；然公益信託之委託人於公益信託設立後，仍為利害關係人³⁹⁴，故委託人具有申請選任信託管理人³⁹⁵及申請解任信託管理人³⁹⁶之權利³⁹⁷。

二、受託人

就委託人提出之財產，加以管理、經營之個人、法人、營利法人皆得為之，且因公益信託以公益為目的，受託人適任與否對目的之達成至關重要，故受託人非經主管機關之許可，不得辭任³⁹⁸。公益信託之受託人就信

³⁹² 法務省法制審議會，前掲註 141。

³⁹³ 溜箭將之（2019），〈公益増進のために信託を用いるということ—研究者の視点から〉，《信託フォーラム》，vol. 11，頁 14-15。

³⁹⁴ 鄭策允，前掲註 153，頁 88-89。

³⁹⁵ 日本信託法第 123 條：「4 受益者が現に存しない場合において、信託行為に信託管理人に関する定めがないとき、又は信託行為の定めにより信託管理人となるべき者として指定された者が就任の承諾をせず、若しくはこれをすることができないときは、裁判所は、利害関係人の申立てにより、信託管理人を選任することができる。」

³⁹⁶ 日本信託法第 58 條：「4 受託者がその任務に違反して信託財産に著しい損害を与えたことその他重要な事由があるときは、裁判所は、委託者又は受益者の申立てにより、受託者を解任することができる。」

³⁹⁷ 遠藤雅範（2011），〈公益信託〉，新井誠、神田秀樹、木南敦，《信託法制の展望》，頁 431，日本評論社。

³⁹⁸ 日本公益信託法第 7 條：「公益信託ノ受託者ハ已ムコトヲ得サル事由アル場合ニ限り主務官庁ノ許可ヲ受ケ其ノ任務ヲ辞スルコトヲ得」

託應為之事務，除與一般私益信託相同者外，尚須執行以下公益信託特有之事務，如：作成事業計劃及收支預算、為公益信託資助金交付而收集及管理資料、公益信託資助金對象之募集與受理、營運委員會相關之事務、與主管機關及信託管理人聯繫事務、公告信託事務及財產狀況等³⁹⁹。另，信託法上未為限制，然取得處理許可之信託銀行等為半永久機構，且於財產管理或運用上擁有豐富知識與經驗而適合擔任受託人，又日本所得稅法以信託業者擔任受託人方可取得稅捐優惠，故實務上幾乎都是由信託銀行擔任受託人⁴⁰⁰。

三、營運委員會

營運委員會係為代受託人為實質上營運之委員會，以實現信託目的。例如以贊助優秀生物學研究者為目的之公益信託，對於研究內容審議與受益對象有決定權者，亦必須具有高度生物學相關知識，於此情形，受託者未必精通此種專業知識，故應交由對該領域有高度了解之營運委員會為之。由委託人或與委託人具特殊關係之人擔任營運委員時，可能強力主導委員會之決定，而導致委員會之公正性受到質疑，但於此種情形，因營運委員會僅屬內部諮詢機關故仍應由受託人為最後之決定⁴⁰¹。關於營運委員會，公益信託法中並無相關規定⁴⁰²，信託法上亦未強制設置而為任意機關，然其於遴選資助對象時扮演極重要之角色，為能適當且順暢營運公益信託，原則上應設置之⁴⁰³，亦為得享受稅捐優惠之特定公益信託之要件

404。

³⁹⁹ 遠藤雅範，前揭註 397，頁 431。

⁴⁰⁰ 日本三菱日聯信託銀行。前揭註 372，頁 655。

⁴⁰¹ 遠藤雅範，前揭註 397，頁 433。

⁴⁰² 田中和明、田村直史（2016），《信託の理論と実務入門（改訂）》，初版，頁 307，日本加除出版。

⁴⁰³ 日本三菱日聯信託銀行。前揭註 372，頁 656。

⁴⁰⁴ 田中和明、田村直史（2016），前揭註 402，頁 307。

委員若無特約則由受託人遴選之，但亦可聽取主管機關或委託人之意見選任之⁴⁰⁵，通常營運委員會由署名於信託目的領域具有學術經驗之委員組成，自公益信託之實際狀況而言，除有特別之理由，否則營運委員會之成員不宜過多，以 5 人以上、9 人以下為原則。委員會採無給制，任期一般為 2 年並得連任，若委員須增加或因委員之死亡、辭任或解任而須遞補時，受託人得於經信託管理人同意後，遴聘新任委員並向目的事業主管機關報備⁴⁰⁶。委員會之性質在於輔佐受託人之遴選事務，故具體職務應透過信託契約訂定之，並無類似於信託管理人之權限⁴⁰⁷。

由於營運委員會可以說代受託人行使了相當程度之裁量權，故有違反舊信託法第 26 條第 1 款自己執行義務原則之虞，申言之，私益信託要求受託人本人直接管理信託事務，然於公益信託之情形，營運委員會可能就部分信託事務實質為決策和管理，故有依此認為此種情形有違自己執行義務原則。然現行信託法第 28 條⁴⁰⁸已放寬規定，使受託人於部分情形得將其事務委由他人處理，故有學者認為於實質層面而言，營運委員會可以說是處於受託人之地位，而應將營運委員會理解為「共同受託人」，亦即由受託人擔任財產管理之職務，而資助對象之選定等有關信託目的之事務則由營運委員會為之，信託事務藉此劃分為二部分，如此一來違反自己執行義務

⁴⁰⁵ 日本三菱日聯信託銀行。前掲註 372，頁 656。

⁴⁰⁶ 王志誠主持，前掲註 77，頁 89。

⁴⁰⁷ 日本三菱日聯信託銀行，前掲註 372，頁 656。

⁴⁰⁸ 日本信託法第 28 條：「受託者は、次に掲げる場合には、信託事務の処理を第三者に委託することができる。

一 信託行為に信託事務の処理を第三者に委託する旨又は委託することができる旨の定めがあるとき。

二 信託行為に信託事務の処理の第三者への委託に関する定めがない場合において、信託事務の処理を第三者に委託することが信託の目的に照らして相当であると認められるとき。

三 信託行為に信託事務の処理を第三者に委託してはならない旨の定めがある場合において、信託事務の処理を第三者に委託することにつき信託の目的に照らしてやむを得ない事由があると認められるとき。」

原則之問題將迎刃而解，然卻有違反信託業法和兼營法之可能，而一直以來營運委員會內部諮詢機關之定位亦可能遭到推翻⁴⁰⁹。

因營運委員會之定位模糊，日本於公益信託法修法過程中，亦多有討論：於公益財團法人公益法人協會於 2013 年所提出之公益信託法制與稅制之改正整備建議中，即提出營運委員會定位模糊之問題，並認為修法主要必須先解決之問題有二：其一為明確給予營運委員會定位，營運委員會為執行機關、監督機關或諮詢機關，以及其相關之責任分配與選任方法等；其二為營運委員會應為任意機關或法定機關，雖該報告認為公益信託應強制設置營運委員會，然亦有認為公益信託之規模大小不一，於營運委員會之情形，不應全盤參照公益法人制度中之評議員會⁴¹⁰，且因部分公益信託所涉業務較為簡單，故亦不應將營運委員會定為法定機關⁴¹¹。後至商事法務研究會於 2015 年提出研究報告⁴¹²中，討論了營運委員會之必要性與其作用，其中並有三種提案，其一認為營運委員會為強制設立之諮詢機關，其二則認為其應為強制設立之監督機關，最後第三種提案則認為營運委員會應屬任意設立之諮詢機關，並獲得最多支持，蓋公益信託受託人之監督應已委由信託管理人為之，為保持公益信託設立簡便之特點，不應強制設立營運委員會，以免增加行政成本，反使公益信託立法目的難以達成；然亦有認為應強制設立營運委員會，以使公益信託運作健全，並使其獲得稅捐優惠更具正當性，且公益信託之內部組織之中，並無得解任受託人和信託管理人之角色，而只能交由政府機關為之，此亦有可能減損民間組織之自律性，導致增加政府之管制成本⁴¹³。前由法務省法制審議會所提

⁴⁰⁹ 新井誠，前揭註 131，頁 450-451。

⁴¹⁰ 為法定機關，為強化監督，其職責為監督理事（於公益信託相當於受託人）與監事（於公益信託相當於信託管理人），並由理事選任及解任。參自 鈴木勝治，前揭註 388，頁 21-22。

⁴¹¹ 鈴木勝治，前揭註 388，頁 22。

⁴¹² 公益社団法人商事法務研究会，前揭註 117。

⁴¹³ 太田達男（2016），〈公益信託法改正研究会報告書について—公益信託・公益法人の実務家から見た視点〉，《信託フォーラム》，vol. 5，頁 23。

出之公益信託法修正之要綱⁴¹⁴中，則並未有關於營運委員會之規定，故應認其仍為任意設立之機關，而關於營運委員會定位之爭論則可能繼續⁴¹⁵。

四、受益人

私益信託之受益人，對於信託財產之本金與利息享有受益權，為確保信託財產及受益人自身之利益，得要求行使信託財產管理相關之權利；而公益信託之受益人為「一般社會大眾」⁴¹⁶，「一般社會大眾」並非權利主體，故公益信託是否存在受益人即受到日本學者之討論。

採肯定見解之學者認為，公益信託存在受益人，因受益人具享受給付資格，並應據此享有受益人之權益。申言之，於公益信託之情形，係由信託管理人代受益人行使其權利，惟當受益人本身權益遭侵害，信託管理人亦未行使其權利時，亦即應令受有給付者恢復其本身應有監督公益信託之權能，使其得保障自身權益，於公益信託未設有信託管理人時更應如此，即於公益信託中仍應貫徹一般信託之法理⁴¹⁷；通說則認為公益信託不存在受益人，因受益人僅具有享有給付之權利，而公益信託相關規定中，並未賦予受益人監督管理之權能，因此公益信託之受益人僅為債權性之受給付之人⁴¹⁸，而其領取之利益僅為反射利益，故不具有類似私益信託受益人之權能⁴¹⁹；另亦有學者立基於反對說上，認為既公益信託之受益人因反射效而現實上取得利益，與之相關之各種權利及全能則應加以承認，例如於確定接受財產給付者或利用設施之現實使用者，對於受託人、受託財產應具有債權權利⁴²⁰。

⁴¹⁴ 法務省法制審議會，前揭註 141。

⁴¹⁵ 惟現行許可審查基準仍要求公益信託設置營運委員會，故為取得稅捐優惠，實務上仍會設置之。參自 鈴木勝治，前揭註 388，頁 27。

⁴¹⁶ 遠藤雅範，前揭註 397，頁 432。

⁴¹⁷ 新井誠，前揭註 131，頁 449-450。

⁴¹⁸ 王志誠主持，前揭註 77，頁 87。

⁴¹⁹ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 656。

⁴²⁰ 遠藤雅範，前揭註 397，頁 433。

第二款 公益信託之管理

一、主管機關之監督

公益信託之主管機關依其公益目的而不同，除依受益對象範圍，區分中央部會及都道府縣主管機關外，主管機關仍可為更細緻之區分：例如縱使主管機關同為文部科學省，對象為大學生時與對象為高中生時，承辦之部局亦不同⁴²¹。於設立公益信託時，主管機關依公益信託許可審查標準（公益信託の引受け許可審査基準等について）之標準進行審查⁴²²。

於公益信託之情形，由主管機關擔任私益信託之法院之角色⁴²³，而日本信託法第 258 條 1 項之無特定受益人之信託之法院權力，除得為變更信託之裁判（信託法第 150 條 1 項）、得為終止信託之裁判（信託法第 166 條 1 項）、得為臨時限制令（信託法第 169 條 1 項）、得任命新受託人（信託法第 173 條 1 項）、得指定鑑定人（信託法第 180 條 1 項）、得命提交文件（信託法第 223 條）、得為命其給付之裁判（信託法第 230 條 2 項）外，於公益信託之情形則由主管機關行使⁴²⁴。故設立之許可外，主管機關擁有受託人資格承受、辭任之許可權限⁴²⁶、發生無法預見之情事而

⁴²¹ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 655。

⁴²² 田中和明、田村直史，前揭註 402，頁 163。

⁴²³ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 655。

⁴²⁴ 日本公益信託法第 8 條：「公益信託ニ付テハ信託法第二百五十八條第一項ニ規定スル受益者ノ定ナキ信託ニ関スル同法ニ規定スル裁判所ノ權限（次ニ掲グル裁判ニ関スルモノヲ除ク）ハ主務官庁ニ屬ス但シ同法第五十八條第四項（同法第七十條（同法第七十四條第六項ニ於テ準用スル場合ヲ含ム）及第二百二十八條第二項ニ於テ準用スル場合ヲ含ム）、第六十二條第四項（同法第二百二十九條第一項ニ於テ準用スル場合ヲ含ム）、第六十三條第一項、第七十四條第二項及第二百二十三條第四項ニ規定スル權限ニ付テハ職權ヲ以テ之ヲ行フコトヲ得

一 信託法第百五十條第一項ノ規定ニ依ル信託ノ變更ヲ命ズル裁判

二 信託法第百六十六條第一項ノ規定ニ依ル信託ノ終了ヲ命ズル裁判、同法第百六十九條第一項ノ規定ニ依ル保全処分ヲ命ズル裁判及同法第百七十三條第一項ノ規定ニ依ル新受託者ノ選任ノ裁判

三 信託法第百八十八條第一項ノ規定ニ依ル鑑定人ノ選任ノ裁判

四 信託法第二百二十三條ノ規定ニ依ル書類ノ提出ヲ命ズル裁判

五 信託法第二百三十條第二項ノ規定ニ依ル弁済ノ許可ノ裁判」

⁴²⁵ 田中和明、田村直史，前揭註 402，頁 163-164。

⁴²⁶ 日本公益信託法第 7 條見前揭註 398。

變更信託條款之權限⁴²⁷，信託之變更、合併或分割之許可權⁴²⁸、信託終了時持續營運類似目的信託之權限⁴²⁹、檢查權⁴³⁰、信託管理人之遴選、受託人之解任⁴³¹等之權限。上述權限並得依政令，委任國家行政機關為之⁴³²，該委任並得僅就部分權限為之⁴³³，於委任時應訂立相關基準並予以公告⁴³⁴。

此外，信託銀行須受金融廳長官（內閣總理大臣委任）之監督⁴³⁵，即便為公益信託亦不得排除本條之適用，故信託銀行擔任受託人時，須同時受金融廳長官與該公益信託相關主管機關之雙重監督⁴³⁶。

二、信託管理人

信託管理人係指為受託人之利益，以自己名義就信託有關事項為裁判上或裁判外行為之人⁴³⁷。信託管理人由信託行為決定，非公益信託相關法律上之必要機關，然得依據信託法第 123 條之規定設立信託管理人⁴³⁸，且因公益信託之受益人不確定而難以自行維護權益，故為保障不特定多數受

⁴²⁷ 日本公益信託法第 5 條：「公益信託ニ付信託行為ノ当時予見スルコトヲ得サリシ特別ノ事情ヲ生シタルトキハ主務官庁ハ信託ノ本旨ニ反セサル限り信託ノ變更ヲ命ズルコトヲ得」

⁴²⁸ 日本公益信託法第 6 條：「公益信託ニ付信託ノ變更（前條ノ規定ニ依ルモノヲ除ク）又ハ信託ノ併合若ハ信託ノ分割ヲ為スニハ主務官庁ノ許可ヲ受クルコトヲ要ス」

⁴²⁹ 日本公益信託法第 9 條：「公益信託ノ終了ノ場合ニ於テ歸屬權利者ノ指定ニ関スル定ナキトキ又ハ歸屬權利者ガ其ノ權利ヲ放棄シタルトキハ主務官庁ハ其ノ信託ノ本旨ニ從ヒ類似ノ目的ノ為ニ信託ヲ繼續セシムルコトヲ得」

⁴³⁰ 日本公益信託法第 4 條：「主務官庁ハ何時ニテモ公益信託事務ノ処理ニ付検査ヲ為シ且財産ノ供託其ノ他必要ナル処分ヲ命ズルコトヲ得 ② 公益信託ノ受託者ハ毎年一回一定ノ時期ニ於テ信託事務及財産ノ狀況ヲ公告スルコトヲ要ス」

⁴³¹ 日本公益信託法第 8 條見前揭註 424。

⁴³² 日本公益信託法第 10 條：「本法ニ規定スル主務官庁ノ權限ハ政令ノ定ムル所ニ依リ其ノ全部又ハ一部ヲ国ニ所属スル行政庁ニ委任スルコトヲ得」

⁴³³ 日本公益信託法第 11 條 1 項：「本法ニ規定スル主務官庁ノ權限ニ屬スル事務ハ政令ノ定ムル所ニ依リ都道府県ノ知事其ノ他ノ執行機關ニ於テ其ノ全部又ハ一部ヲ処理スルコトヲ得」

⁴³⁴ 日本公益信託法第 11 條 2、3 項：「② 前項ノ場合ニ於テハ主務官庁ハ都道府県ノ執行機關ガ其ノ事務ヲ処理スルニ當リテ依ルベキ基準ヲ定ムルコトヲ得 ③ 主務官庁ガ前項ノ基準ヲ定メタルトキハ之ヲ告示スルコトヲ要ス」

⁴³⁵ 銀行法第 4 條：「銀行業は、内閣總理大臣の免許を受けた者でなければ、営むことができない。」

⁴³⁶ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 657。

⁴³⁷ 田中實，前揭註 103，頁 105。

⁴³⁸ 鈴木勝治，前揭註 388，頁 19。

益人、監督受託人職務之執行，以謀求公益信託之適當營運，應認有設置信託管理人之必要⁴³⁹。實務上主管機關通常要求設置信託管理人作為許可之要件，亦為得享受稅捐優惠之特定公益信託之要件⁴⁴⁰。信託管理人之權限一般則於信託契約上列舉之，例如日本中央信託銀行公益信託契約書第 7 條第 1 項⁴⁴¹即有規定信託管理人之權限，且依同條 2 項規定，信託管理人得接受受託人關於信託事項⁴⁴²之報告⁴⁴³。

由公益財團法人公益法人協會於 2013 年所提出之公益信託法制與稅制之改正整備建議（公益信託に関する法制及び税制の改正整備について）中亦提出應將信託管理人列為法定機關；目前由法務省法制審議會所提出之公益信託法修正之要綱⁴⁴⁴中，將信託管理人定位為得為受益人之利益採取裁判上或裁判外行為之法定機關，並且強調信託管理人之獨立性，因信託管理人必須於功能上與受託人接近以互相抗衡，並達到公益信託健全管理之最終目標。故信託管理人不得為受託人或委託人，亦不得為與託人或委託人有特殊關係之人，且信託管理人之辭職須得委託人同意，若委託人欲解任信託管理人，則應負提出正當事由之責任；此外，因信託管理人負責監督受託人，故受託人不得解任信託管理人⁴⁴⁵。

⁴³⁹ 遠藤雅範，前揭註 397，頁 433。

⁴⁴⁰ 田中和明、田村直史，前揭註 402，頁 307。

⁴⁴¹ 信託管理人對於受託人所為下列事項，得表示同意或承認與否：

- 一、有關提用信託財產本金事項；
- 二、將信託財產提供擔保或供借貸；
- 三、將信託財產轉為自有財產；
- 四、信託之預算；
- 五、支付處理信託事務之必要費用；
- 六、因信託目的達成或無法達成致信託終了之事項；
- 七、信託終了時勝於財產之捐贈；
- 八、信託終了時作成最終計算書；
- 九、事務之委任；
- 十、信託條款之變更事項。參自 王志誠主持，前揭註 77，頁 88。

⁴⁴² 關於信託事項及收支事項、業務報告及財產目錄、有關各種香閨規程之訂定、修正及廢止事項以及受託人辭職事項。

⁴⁴³ 王志誠主持，前揭註 77，頁 88。

⁴⁴⁴ 法務省法制審議會，前揭註 141。

⁴⁴⁵ 溜箭將之，前揭註 393，頁 14。



第三款 公益信託之運用情形

截至 2022 年 3 月，日本公益信託共 393 件，信託資產共 574 億日圓。若以公益目的區分，其中數量最多者為獎學金資助公益信託、自然科學研究資助公益信託以及教育促進公益信託⁴⁴⁶。日本公益信託受託現狀依其目的統計為下表⁴⁴⁷：

表 4 日本公益信託之受託狀況

信託目的	件數	信託財產
獎學金資助	126	21,982
自然科學研究資助	64	7,235
教育振興	49	1,707
國際協力、國際交流促進	29	3,131
社會福祉	29	2,947
藝術、文化振興	19	4,569
都市環境之整備、保全	27	7,667
自然環境之保全	16	4,089
人文科學研究資助	12	835
人文財產之保存活用	2	100
動植物之保護繁殖	1	118
推動綠化	-	-
其他	19	3,079
合計	393	57,464

⁴⁴⁶ 日本信託協會，公益信託之受託狀況，https://www.shintaku-kyokai.or.jp/archives/041/202206/public_interest_trusts_20220614.pdf（最後瀏覽日：2022/11/13）。

⁴⁴⁷ 取自 日本信託協會，前揭註 446。

第四節 我國公益信託之成立與營運

第一項 成立與設立依據

第一款 公益信託之成立

信託法中公益信託部分（即 69 條以下）未就公益信託之設立為規定，故依信託法第 84 條適用信託法第 2 條以及同時觀察第 71 條，可知公益信託之設立得以契約、遺囑或宣言信託之方式成立，而私益信託得因法律擬制或推定當事人之意思而成立，公益信託則必須以明示信託之方式創設⁴⁴⁸。以契約成立之公益信託，屬雙方之法律行為，且因必須向主管機關提出申請，故應具備書面契約之要式性。以遺囑設立之公益信託，係於立遺囑人死亡後，依其遺囑向主管機關提出申請許可，因信託法並未就其為特別規定，故仍應適用民法繼承編之規定，若有侵害繼承人之特留分，繼承人仍得依民法第 1225 條之規定扣減之。

與日本不同者為，我國公益信託得以宣言信託之方式成立，以此方式成立者，除該信託對公眾宣言前應先經主管機關事前許可外，尚必須由法人以決議之方式對外宣言自己為委託人及受託人；而宣言信託之發起人，於宣言後即負擔受託人之義務，故應認其法律性質為單獨行為，且依信託法第 71 條之規定，僅法人得為之，故與英美法國家准許自然人以宣言信託方式捐贈財產，以從事公益活動之制度不同，蓋我國於引進宣言信託制度之初，為避免流弊發生而僅限於管制程度較高之法人得為之。而實務上受託人於收受許可書後，應即將許可書連同法人決議即宣言內容登載於其主事務所所在地新聞紙，即可設立公益信託⁴⁴⁹。

⁴⁴⁸ 謝哲勝（2016），《信託法》，頁 238，五版，臺北：元照。

⁴⁴⁹ 王志誠，前揭註 17，頁 358-359。



第二款 公益信託設立之規範基礎

依信託法第 70 條，公益信託之設立須經目的事業主管機關之許可，各主管機關即依信託法第 85 條，分別訂立各該主管機關之許可及監督辦法。而主管機關除中央主管機關外，若信託財產超過一定數額且受益範圍於特定直轄市或縣（市）者，則以該直轄市政府或縣（市）政府為主管機關。

表 5 我國公益信託相關辦法及申請主管機關整理⁴⁵⁰

相關公益信託辦法名稱	公益信託之目的	申請主管機關
社會福利公益信託許可及監督辦法	以從事兒童及少年福利、婦女福利、老人福利、身心障礙福利、家庭支持、社黨救助、社會工作、志願服務、家庭暴力防治、性侵害防治、性騷擾防治業務或其他有關社會福利業務為目的之信託。	衛生福利部：信託財產金額達新台幣 3,000 萬元以上 直轄市政府、縣（市）政府：信託財產金額未達新台幣 3,000 萬元且受益範圍特定在單一之直轄市或縣（市）者
教育業務公益信託許可及監督辦法	所稱教育業務，指學校教育、社會教育、體育業務及青年發展業務等為目的之信託	教育部：信託財產金額達新台幣 3,000 萬元以上 直轄市政府、縣（市）政府：信託財產金額未達新台幣 3,000 萬元且受益範圍特定在單一之直轄市或縣（市）者
內政業務公益信託許可及監督辦法	以從事民政、戶政、役政、地政、人民團體、合作事業、營建、警政、消防、入出國及移民或其他有關內政業務為目的之信託	內政部： 1. 信託財產金額達新台幣 3,000 萬元以上 2. 宗教 / 祭祀 / 古蹟維護 / 依殯葬管理條例設立者信託財產金額新台幣 1 億元以上 直轄市政府、縣（市）政府： 1. 信託財產金額未達新台幣 3,000 萬元且受益範圍特定在單一之直轄市或縣（市）者

⁴⁵⁰ 整理自 公益信託 2.0 電子書，<https://www.trust.org.tw/upload/10903725390001.pdf>（最後瀏覽日：2022/11/13）。

		2. 宗教 / 祭祀 / 古蹟維護 / 依殯葬管理條例設立者信託財產金額未達新台幣 1 億元
文化公益信託許可及監督辦法	以公共利益為目的從事有關文化藝術事業之信託	文化部：信託財產金額達新台幣 3,000 萬元以上 直轄市政府、縣（市）政府：信託財產金額未達新台幣 3,000 萬元且受益範圍特定在單一之直轄市或縣（市）者
環境保護公益信託許可及監督辦法	以從事有關環境保護事務為目的之信託	環境保護署：信託財產金額達新台幣 3,000 萬元以上 得委辦受託人戶籍所在地或法人主事務所所在地直轄市、縣（市）政府為許可及監督：信託財產金額未達新台幣 3,000 萬元
公共治理與社會發展業務公益信託許可及監督辦法	以從事公共治理議題與社會發展政策相關業務為目的之信託	國家發展委員會
銀行相關業務公益信託許可及監督辦法	以從事有關銀行相關業務之學術或法制研究之贊助、國際合作與國際交流之促進或其他公共利益為目的之信託	金融管理監督委員會
法務公益信託許可及監督辦法	以從事法制研究、法律服務、矯正事務、更生保護、保障人權或其他與法務相關事項為目的	法務部
原子能業務公益信託許可及監督辦法	以公共利益為目的，協助原子能民生應用研究發展、核能管制、輻射防護、放射性物料管理或其他有關原子能業務為目的之信託	原子能委員會

消費者保護公益信託許可及監督辦法	以從事消費者保護事務及相關法制研究、保障消費者權益、扶植消費者保護團體或推動其他與消費者相關事項為目的之信託	消費者保護委員會
勞動力發展業務公益信託許可及監督辦法	從事勞動力開發、提升、運用或其他與勞動力發展業務相關事項為目的之信託	勞動部
海洋公益信託許可及監督辦法	以從事與海洋有關之權益維護、執法巡護、生態保護、產業發展、文化遊憩、研究調查、教育培訓或其他有關海洋事務為目的及其執行人員之照護，其設立及受託人經主管機關許可之公益信託	海洋委員會

依上述各主管機關之許可及監督辦法，於申請公益信託之設立許可時，應檢具下列文件：

1. 設立及受託人許可申請書。
2. 信託契約或遺囑。
3. 信託財產證明文件。
4. 委託人身分證明文件。
5. 受託人履歷書及身分證明文件。
6. 信託監察人履歷書、願任同意書及身分證明文件。
7. 設有諮詢委員會者，其職權、成員人數、成員履歷書、願任同意書及身分證明文件。
8. 受託當年度及次年度信託事務計畫書及收支預算書。
9. 其他經主管機關指定之文件。

第三款 許可主義

依前述信託法第 70 條之規定可知，我國公益信託之設立係仿日本信託法之立法例採許可制，且受託人亦同樣必須經主管機關之許可始得擔任。而我國採許可制之理由，與民法規定公益法人之設立須經許可相同，係因公益信託攸關公益且受益人多為一般社會大眾，於法律上僅有反射利益，故為了防止公益信託濫設並確保社會大眾權益，而規定公益信託設立必須經主管機關許可。而許可與否則屬主管機關之裁量權行使範圍，因此除非該當裁量權濫用之情形，否則此等攸關公益之裁量行為，原則上並無違反之問題，即使未得許可亦不得爭議⁴⁵¹。

我國採許可制下，公益信託之設立可能有以下問題：首先，公益信託成立後，須經目的事業主管機關許可，若想辦理的公益事項，如果不在上述公益信託許可及監督辦法所定範圍內，則可能面臨難以設立該公益信託之窘境⁴⁵²。實務之見解認為，若公益信託包含二個以上公益目的者，各行政機關均得為目的事業主管機關，並應向主要公益目的之主管機關申請許可。然此見解卻可能導致權責不清，並延遲受託人之申請⁴⁵³；又由於公益信託之設立與許可並非同時發生，因此若主管機關對申請之案件遲未為處理，恐影響公益信託之設立，因此主管機關應依行政程序法第 51 條之規定訂定審核期間，以增進行政效率同時保障申請人之權利。

若申請後無法取得主管機關之許可，仍可能成立一般私益信託，因此當事人亦得以成立私益信託之方式從事公益活動，然其所使用之名稱，依信託法第 83 條不得使用公益信託之名稱或其他容易使人誤認之文字，以杜冒用或不法情事之發生⁴⁵⁴。

⁴⁵¹ 王志誠，前揭註 17，頁 357。

⁴⁵² 邱奕德（2021），〈公益信託運作實務與法令修定〉，《月旦會計實務研究》，42 期，頁 30。

⁴⁵³ 王志誠主持，前揭註 77，頁 36。

⁴⁵⁴ 王志誠，前揭註 17，頁 358。



第二項 公益信託之營運與管理

第一款 公益信託之關係人與法律關係

一、委託人

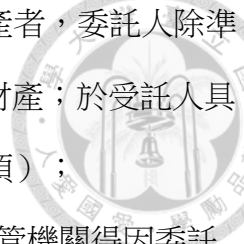
信託法對於公益信託之委託人，除宣言信託外並無資格限制，得創設私益信託者即得創設公益信託，因委託人必須為成立信託之意思表示，並移轉財產權，故委託人必須具有法律行為成立之要件：權利能力、行為能力，以及移轉財產權之權利⁴⁵⁵。

公益信託委託人之權利義務，依信託法第 84 條可知形式上與私益信託之委託人無差別，然實質上公益信託之委託人所享有之權利，無法完全等同與私益信託之委託人，因公益信託應受公益目的之限制，而不得由委託人依私法自治任意保留信託之終止權或變更權。因此解釋上公益信託之委託人僅得為監督公益信託事務之運作，而已公益信託之利害關係人之地位或身份，行使以下權利⁴⁵⁶：

1. 信託財產之管理方法因情事變更致不符合受益人利益時，委託人得聲請目的事業主管機關變更之（信託法第 16 條、第 73 條）
2. 受託人因管理不當致信託財產發生損害，或違反信託本旨處分信託財產時，委託人得請求以金錢賠償信託財產所受損害或回復原狀，並得請求減免報酬（信託法第 23 條）；
3. 委託人得請求閱覽、抄錄或影印前條之文書（即帳簿、信託財產目錄、收支計算表等），並得請求受託人說明信託事務之處理情形（信託法第 32 條）；

⁴⁵⁵ 謝哲勝，前揭註 448，頁 239。

⁴⁵⁶ 王志誠，前揭註 17，頁 362-363。

- 
4. 受託人違反第 35 條第 1 項規定時使用或處分信託財產者，委託人除準用第 23 條規定外，並得請求將其所得利益歸於信託財產；於受託人具惡意時，應附加利息一併歸入（信託法第 35 條第 3 項）；
 5. 受託人違背其職務或有其他重大事由時，目的事業主管機關得因委託人之聲請將其解任（信託法第 36 條第 2 項、第 76 條）
 6. 於受託人辭任或被解任時，除信託行為另有規定外，委託人得指定新受託人（信託法第 36 條第 3 項）。但新受託人之指定仍須經目的事業主管機關許可（信託法第 36 條第 2 項、第 76 條）；
 7. 如委託人設立公益信託時，有指定信託監察人，而該信託監察人怠於執行其職務或有其他重大事由時，得解任之（信託法第 58 條）並指定新信託監察人，但新信託監察人之指定仍須經目的事業主管機關許可（信託法第 70 條第 1 項、第 75 條）。

此外，公益信託契約或宣言中，雖得規定委託人可行使之其他權限，惟仍應以符合或實現其設立公益信託之目的為限。例如：公益信託設諮詢委員會者，得規定諮詢委員會成員由委託人與受託人共同指定與變更；諮詢委員會成員辭任應經委託人與受託人共同同意等⁴⁵⁷。

因公益信託之受益權於概念上屬社會大眾，而由主管機關與信託監察人負責監督，惟委託人畢竟係公益信託契約之當事人，故於特定情況下，仍可能基於契約當事人之地位行使一定之監督權限，惟仍應受到公益目的之限制⁴⁵⁸：

1. 變更信託財產管理方法之權利及其界限

信託法僅規定情事變更時委託人得聲請主管機關變更財產管理之方法，惟若委託人認為該公益信託成效不彰或財產管理方法不佳，而欲

⁴⁵⁷ 王志誠主持，前揭註 77，頁 17。

⁴⁵⁸ 王志誠主持，前揭註 77，頁 46-49。

變更信託條款時，因公益信託涉及社會大眾之利益且係基於主管機關之許可成立，故信託財產管理方法之變更，解釋上應經受託人、公益信託監察人之同意及目的事業主管機關之許可。



2. 保留終止或變更信託關係之權利及其界限

因公益信託受公益目的之限制，而應認其委託人不得任意保留信託之終止權或變更權，惟於美國則因受託人無權干涉信託財產而導致信託財產使用僵化，而賦予委託人再度決定信託財產使用方向之權利，以促使信託財產之有效運用，亦同時保護委託人之意願。

3. 終止信託關係之權利及其界限

理論上公益信託之受託人不應保留信託之終止權，惟若委託人於嗣後發現受託人經營不善而欲終止信託時，因公益信託之受益人屬社會大眾，故無法依信託法第 3 條規定於取得受益人同意後終止該公益信託；此時應認為信託監察人基於行使共益監督權及代公權力監督之立場，故不應介入該終止信託之同意，而既信託法第 3 條及第 64 條係為保護特定受益人權利，此時因受益人尚未確定，故應由委託人基於與受託人間之債權關係，單獨終止該公益信託，且依舉輕以明重之法理，既變更信託條款須經主管機關之許可，該終止亦應經主管機關之許可。

二、受託人

1. 受託人之資格

公益信託之受託人與一般信託之受託人相同，理論上除依信託法第 21 條規定，未成年人、受監護或輔助宣告之人及破產人不得為受託人外，不論係自然人、公益法人或以營利為目的之信託業或法人皆得擔任之，然若為宣言信託，則受託人以法人為限⁴⁵⁹。惟我國稅法上，為

⁴⁵⁹ 王志誠主持，前揭註 77，頁 18、王志誠，前揭註 17，頁 364。

鼓勵信託業者擔任公益信託之受託人，而規定僅有信託業者擔任受託人之公益信託方得享有稅捐優惠，因而實務上多以信託業擔任受託人⁴⁶⁰。



2. 受託人之權限

公益信託受託人之權限，亦部分適用信託法關於私益信託之規定，而其中最重要者為管理或處分信託財產之權利，蓋公益信託與一般私益信託不同，其必須基於公益目的而運作，故公益信託受託人所為之投資其界限為何則有疑義。目前我國實務上認為於公益信託之情形，若受託人僅得依諮詢委員會之指示辦理，即與公益信託法未合⁴⁶¹，若委託人或具指示權人對信託事務之處理，僅為概括指示，則應認受託人於該指示範圍內仍具有裁量權而屬適當⁴⁶²。若契約內規定受託人處理信託事務須徵詢委員會之意見者，為貫徹信託本旨及達成信託目的，受託人及應受其拘束，此時應認受託人無裁量決定之權限，惟由於受託人仍為信託財產對外唯一具管理處分權之人，故此項限制不影響受託人對外所為法律行為之效力，受託人亦不得以上開限制而免除其對外之法律責任⁴⁶³。似表示於特定情況下，受託人須受諮詢委員會意見之拘束，且不得以此免責。

公益信託之受託人為實現公益目的，於管理、處分及運用公益信託財產時，於不牴觸公益信託設立目的之範圍內，得為適當之投資，而為投資活動或營利行為時，應注意法務部過去建立之三基本原則：首先，公益信託之管理、處分及運用應係為實現該公益信託之目的而為之，而非以投資為其目的⁴⁶⁴。第二，公益信託從事之投資活動，應與

⁴⁶⁰ 王志誠，前揭註 17，頁 365。

⁴⁶¹ 法務部（108）法律字第 10803503450 號函、法務部 10903501280 號函。

⁴⁶² 法務部（107）法律字第 10703516860 號函。

⁴⁶³ 法務部（108）法律字第 10803503450 號函、法務部（108）法律字第 10803509300 號函。

⁴⁶⁴ 法務部（106）法律字第 10603506280 號函、法務部（108）法律字第 10803509300 號函。

其信託設立目的相符且不得損及原所欲達成之公益目的⁴⁶⁵；而所謂目的應指終局目的而言，如公益信託為營利行為，但最後仍將所得用於公益事業，尚可認為與其目的並無牴觸，然仍應對公益信託進行適當之監督與管理，以維護其設立目的、公益性及財務健全⁴⁶⁶。最後，公益信託如因投資而受有利益，應將所得利益用於公益事業或維持自身運作，不得有盈餘分派之行為，否則有違其設立目的⁴⁶⁷。又因公益信託之目的為促進社會公義，故若其從事之投資活動有損及原所欲達成之目的時，主管機關應依信託法第 77 條 1 項前段規定，為必要之限制或禁止⁴⁶⁸。綜上，可知於實務之見解下，公益信託受託人得為一定程度之投資，然投資之標的、範圍等，目前則未有更細緻之規定。

3. 受託人之義務與責任

關於公益信託受託人之義務與責任，除適用信託法有關私益信託之規定外，信託法尚設有特別規定，故本文將區分此二部分說明之。

(1). 注意義務

依信託法第 22 條可知，受託人於管理信託事務時應以善良管理人之注意義務為之，且觀其立法理由，並未以是否受有報酬區分其注意義務之標準，蓋既受託人係基於信賴關係管理他人財產，自應積極實現信託目的，故課以善良管理人之注意義務⁴⁶⁹。而於公益信託之情形，首先，因信託法並未排除本條之適用；再者於公益信託之情形，受託人所處理之事務涉及公益，究公益信託之制度目的觀之，其可能涉及國家給予之稅捐優惠，又甚至因其目的不同而有可能涉及專業領域，故應認對其課以較高標準之注意義務。

⁴⁶⁵ 法務部（102）法律字第 10100650340 號函、法務部（108）法律字第 10803504930 號函。

⁴⁶⁶ 王志誠，前揭註 17，頁 370。

⁴⁶⁷ 法務部（102）法律字第 10103111050 號函、法務部（108）法律字第 10803504930 號函。

⁴⁶⁸ 法務部（102）法律字第 10100650340 號函。

⁴⁶⁹ 王志誠，前揭註 17，頁 224。

務為妥，因此本文認為於公益信託之情形，受託人之注意義務應與私益信託之受託人相同，採善良管理人之注意義務。

(2) . 忠實義務

信託之受託人既基於委託人之高度信賴而管理信託財產，故應忠實處理信託事務，始不悖於信託關係所依存之信賴基礎。我國信託法雖未正面就受託人之受託義務為規定，然就信託法第 34 及第 35 條亦可導出受託人負忠實義務之結論。信託法第 34 條規定係為避免受託人將為自身利益而從事違背信託本旨之行為⁴⁷⁰，故於公益信託當然有其適用，惟於公益信託之情形，因其受益人為社會大眾，若使受託人亦得為受益人，將有失公益信託之本旨，故應認信託法第 34 條但書於公益信託之情形並無適用。信託法第 35 條則為利益衝突禁止之規定，禁止受託人將信託財產轉為自有財產或於該信託財產上設定或取得權利，以避免發生信託財產利益與個人利益發生衝突⁴⁷¹，惟但書則規定有三款事由得排除本條之適用，首先公益信託之受益人為公眾，故應認但書第一款排除事由於公益信託之情形並無適用之餘地；而但書第二款係因由集中市場競價取得係以公開競價方式為之，故不至於違背忠實義務⁴⁷²，而於公益信託之情形，本文以為，就我國目前實務對公益信託投資行為之限制而言，若該項投資並未明顯違反該公益信託目的，且並未涉及財務之健全性，則應准許之；但書第三款則係由法院同意後得將信託財產轉為自有財產或於該信託財產上設定或取得權利，而於公益信託之情形，因公益信託係由主管機關管制，故應認於取得主管機關許可後得為之。

⁴⁷⁰ 王志誠，前揭註 17，頁 221。

⁴⁷¹ 王志誠，前揭註 17，頁 243。

⁴⁷² 王志誠，前揭註 17，頁 247。

(3). 自己管理義務

因信託係以當事人間信賴關係為基礎，因此原則上受託人處理信託事務，應親自為之，我國信託法第 25 條規定即基於本旨，然本條規定中「使第三人代為處理」其意義並不明確，然參照信託法律關係，所謂代為處理應係指受託人與第三人具委任關係，而使第三人得以自己之意思，獨立代為處理信託事務而言。若信託人係利用代理人或使用人等履行輔助人，以輔助其處理信託事務，因履行輔助人並非以自己之意思，代為處理信託事務，故並不構成使第三人代為處理⁴⁷³。於公益信託之情形，因其目的涉及公益，故當事人間信賴關係更應慎重，惟因公益信託目的各異且涉及不同專業，且公益信託除其公益目的外，亦須同時健全營運，以使其永續經營，而可能導致公益信託之業務相對龐大，而我國金融主管機關亦鑒於金融市場日漸競爭，為使我國金融業得專注發展金融核心業務，而頒訂「金融機構作業委託他人處理應注意事項」容許銀行得將信託後勤業務或帳務處理事務，委託其他機構代為處理，並向金融主管機關申請核准⁴⁷⁴，由此可知，於專業分工越來越精細之今日，自己管理原則應為適度之鬆綁，惟信託法第 25 條但書之排除事由，於公益信託之情形可能皆不適當：首先，就前者而言，若公益信託信託事項皆得於信託條款內約定由第三人代為處理，則該第三人於實質上形同受託人，然主管機關卻無法審查而產生了法律漏洞；而後者則可能導致授權空間過於狹隘，將可能使受託人之負擔過重⁴⁷⁵。綜上而言，自己管理義務於私益信託與公益信託皆應適度之放寬，惟該但書之排除適用事

⁴⁷³ 王志誠，前揭註 17，頁 230。

⁴⁷⁴ 王志誠，前揭註 17，頁 230-231。

⁴⁷⁵ 李嘉容，前揭註 41，頁 48。

由，於公益信託之情形並不妥適，該如何界定得委由第三人代為處理之範圍，應為日後修法所應考慮者。

除上述與私益信託相同之規範外，信託法亦就公益信託之受託人為特別之規範如下⁴⁷⁶：

- (1)． 向主管機關為公益信託之設立申請（信託法第 70 條第 2 項）
- (2)． 依主管機關之命令提供相當之擔保或處置以維護信託財產（信託法第 72 條第 2 項）
- (3)． 每年至少一次將公益信託之年度信託事務處理報告書、該年度收支計算表及資產負債表、該年度終了時信託財產目錄等書類文件，於送公益信託監察人審核後，向主關機關申報核備並加以公告（信託法第 72 條第 3 項、法務公益信託許可及監督辦法第 9 條），並應於每年一度開始前二個月內，檢具該年度信託事務計劃書及收支預算書，報目的事業主管機關備查（法務公益信託許可及監督辦法第 8 條）
- (4)． 非有正當理由並經主管機關之許可，不得辭任（信託法第 74 條）
- (5)． 公益信託關係消滅時，須向主管機關申報（信託法第 80 條、第 81 條）

三、諮詢委員會

我國信託法對於公益信託並無「諮詢委員會」設置之相關規定，而係由主管機關於相關管理辦法中訂定。設置諮詢委員會之理由在於，公益信託本身涉及諸多項目，且因目的不同而涉及不同專業領域，故須設立諮詢委員會，而諮詢委員會主要負責專業意見之提供、獎助或捐助對象之審查及其他與受益內容相關意見之提供等。因諮詢委員會係負責指導受託人，

⁴⁷⁶ 王志誠主持，前揭註 77，頁 30。

故非必備單位，亦非執行單位⁴⁷⁷，而屬輔助性機關，因此其權限應不得牴觸及不檔限制受託人或信託監察人之權限，否則即違反其設立之目的。詳言之，諮詢委員會之設立目的為協助受託人處理信託事務，故僅具顧問之性質，尚不得代行受託人或信託監察人之權限，倘若信託契約賦予營運委員會就信託財產之管理處分決定權者，恐與公益信託制度本旨有違⁴⁷⁸。

第二款 公益信託之營運：最低公益支出比

因曾有公益信託掌握之股權市值高達新台幣 230 億元，卻僅有新台幣 6,480 萬元之公益支出，而使社會大眾質疑公益信託制度遭用於控股佈局，為防此弊端，中華民國信託商業同業公會於 2019 年發布「中華民國信託商業同業公會會員辦理公益信託實務準則」（下稱實務準則），其中第 10 條為最低公益支出比之規定，要求信託業者於辦理公益信託時公益支出金額應達一定數額⁴⁷⁹，本文將該規定簡化於下：

表 6 實務準則第十條規範整理

實務準則第 10 條最低公益支出比	
信託資產總額未達 3000 萬元	公益支出金額應不低於該年度行政管理費
信託資產總額達 3000 萬元以上	公益支出金額應不低於前一年底信託資產總額 1%

為符合上開要求，公益信託之捐助資產必須在程度上具備財產變現性及收益穩定性⁴⁸⁰，然有學者參考美國法上之 5% payout rule⁴⁸¹輔以杜邦分析法，得出除非為公共行公益信託，否則私人非營運型公益信託⁴⁸²之年度支出應超過 5%，才能

⁴⁷⁷ 潘秀菊、李麒主持，前揭註 151，頁 32。

⁴⁷⁸ 王志誠，前揭註 17，頁 374-375。

⁴⁷⁹ 李智仁（2021），〈信託 2.0—公益信託之規劃與展望〉，《月旦會計實務研究》，42 期，頁 23-25。

⁴⁸⁰ 王志誠（2021），〈實現百年公益信託新思維〉，《月旦會計實務研究》，42 期，頁 3-4。王志誠，實現百年公益信託新思維，頁 3。

⁴⁸¹ 係指要求私人非營運型基金會，每年必須支出總資產 5% 以上於公益捐款和合格行政支出之法則。參自 謝哲勝、楊現貴，前揭註 316，頁 216。

⁴⁸² 美國內地稅法依是否有對外募款或接受外界捐款加以區分，公共公益組織可以從一般大眾募款以取得資金，而私人基金會通常只有一個資金來源，通常為個人、家庭或公司。參自 謝哲勝、楊現貴，前揭註 316，頁 196。

確保公益性，因私人非營運型公益信託，幾乎僅有受託人管帳之成本，必要之行政支出金額極少，故上述實務準則以 1% 為標準，公益性仍然太低⁴⁸³。且因實務準則屬會員規約性質，於法律上位階偏低，且僅限於信託業者有所適用，從而有修法及立法之倡議⁴⁸⁴。

由行政院於民國 110 年提出之修法草案第 71 條之 6 則規定，公益信託依信託本旨辦理信託事務之年度支出，不得低於前一年底信託財產總額 2% 或年度收入總額 60%。但為實現公益信託目的之本旨且經中央目的事業主管機關認定有正當理由者，不在此限。此規定方法兼採公益支出相對於年度收入比例之下限與公益支出相對於總資產比例之下限，然美國之 5% payout rule 係包括合規之行政支出，若以此比較，我國行政院提出之修法草案並未特別排除，故該規定可能較美國法更為嚴格。且採公益支出相對於年度收入比例之下限與公益支出相對於總資產比例之下限二擇一之方式，將可能導致公益信託規避較重之支出而鑽研較少之支出。較合理之作法應為區分營運型及非營運型公益信託為規定，非營運型主要藉由向符合其公益目的之組織捐款以履行其信託目的，因其支出較少，故應仿美國採用公益支出不得少於總資產 5% 之規定，而於營運型公益信託，因其收入較多，若同樣採用公益支出不得少於總資產 5% 之規定，將可能導致其因年度收入較多而稀釋了公益支出之部分⁴⁸⁵，而應採用「公益年度支出/年度收入」於區分級距，再訂出合理之下限⁴⁸⁶。

第三款 公益信託之管理

一、主管機關之監督

⁴⁸³ 謝哲勝、楊現貴，前揭註 316，頁 216-226。

王志誠，實現百年公益信託新思維，頁 3。

⁴⁸⁴ 李智仁，前揭註 479，頁 25。

⁴⁸⁵ 設有一公益信託，其年度收入/總資產為 40% 而屬營運型公益信託，於符合公益年度支出/總資產為 5% 之情況下，可算出其公益年度支出/年度收入僅有 12.5%，遠不及於行政院修法草案中之 60%（其中設例 C）。參自 謝哲勝、楊現貴，前揭註 316，頁 217-223。

⁴⁸⁶ 謝哲勝、楊現貴，前揭註 316，頁 223。

因公益信託與私益信託性質不同，而有嚴密監督其事務進行及財務狀況之必要，故信託法第 72 條第 1 項規定公益信託由其目的事業主管機關監督，而主管機關於信託法下主要有以下權限：



1. 許可權

主要為設立許可（信託法第 70 條第 1 項、第 71 條第 2 項），以及受託人辭任之許可（信託法第 74 條），係為掌握公益信託之設立與營運，是否合於其所設目的。

2. 檢查權與處置權（信託法第 72 條第 2 項）

主管機關得隨時行使檢察權，不受期間之限制，且其檢查之範圍包括受託人執行之信託事務及信託財產狀況，並得對檢查之結果，為維護信託財產而為必要之處置⁴⁸⁷。

3. 變更信託條款權（信託法第 73 條）

本條立法目的係認為公益信託旨在促進社會公益，故於原則上應儘可能使其存續，故於發生信託行為當時無法預見之情事時，賦予主管機關變更信託條款之權限。於公益信託之情形，主管機關得於不違反信託本旨之情況下，對全部信託條款皆得為適當之變更，以貫徹委託人設立信託之本意⁴⁸⁸。

4. 撤銷許可權與處置權（信託法第 77 條）

主管機關於行使撤銷許可權時，必須公益信託違反設立許可條件、監督命令或為其他有害公益之行為或公益信託已其無正當理由連續三年不為活動，旨在減少有名無實之公益信託，惟為撤銷許可前應通知委託人、信託監察人及受託人表示意見。

5. 其他權限

⁴⁸⁷ 王志誠，前揭註 17，頁 377。

⁴⁸⁸ 王志誠，前揭註 17，頁 378。

依信託法第 76 條，於公益信託之情形，主管機關得行使部分法院之權限，惟因對當事人影響較重大而須法院判斷之事項，仍應保留由法院決定，故信託法第 76 條但書表明該事項法院與主管機關均得依職權判斷之⁴⁸⁹。而為促使受託人忠實履行義務，信託法第 82 條及第 83 條亦賦予主管機關對受託人處罰權。

二、信託監察人之權限

依信託法第 75 條，公益信託應設置信託監察人，為公益信託之必要機關。信託監察人係為代受益人行使其監督受託人之權利，故依信託法第 52 條第 2 項，信託監察人得為受益人為訴訟上及訴訟外之行為。實務上則認為若信託契約中約定由監察人擔任受託人之指示權人，可能導致利害衝突，而使信託監察人之設置目的不達⁴⁹⁰，且因信託監察人應獨立行使其職權，故若信託行為另行訂定諮詢委員會或委託人得限制信託監察人之權限者，於法顯有未合⁴⁹¹。

於公益信託之情形，信託監察人與私益信託相同，同為監督受託人之角色，且於公益信託之情形，更難期監督受託人⁴⁹²，故於多數情形均得透過信託法第 84 條適用關於私益信託信託監察人之規定，依此，公益信託之監察人具以下權限⁴⁹³：

1. 得對信託財產之強制執行或拍賣，提起異議之訴（信託法第 84 條、第 12 條）
 2. 得請求或同意變更信託管理方法（信託法第 84 條、第 16 條第 1 項）
- 於公益信託之情形，委託人或受託人若欲變更公益信託之管理方法，依信託法第 84 條，本應適用信託法第 15 條之規定，惟因公益信託管

⁴⁸⁹ 王志誠主持，前揭註 77，頁 41。

⁴⁹⁰ 法務部（106）法律字第 10603506280 號函。

⁴⁹¹ 法務部（93）法律字第 0930700508 號函。

⁴⁹² 王志誠，前揭註 17，頁 294。

⁴⁹³ 王志誠主持，前揭註 77，頁 43-46。

理方法之變更，已改變當時主管機關當時為許可之條件，故解釋上公益信託財產管理方法之變更，應經委託人、受託人、公益信託監察人之同意，及主管機關之許可方得為之。

3. 當受託人請求因其管理失當、違反信託本旨處分信託財產，或未將其固有財產與信託財產分別管理，而導致損失時，得對其請求損失補償或回復信託財產（信託法第 84 條、第 23 條、第 24 條第 3 項）
4. 當受託人違反規定，將信託財產轉為自有財產，或於該信託財產上設定或取得權利時，得向受託人請求金錢賠償、回復原狀及行使歸入權（信託法第 84 條、第 35 條第 3 項）
5. 當受託人違反信託本旨而處分信託財產時，得向相對人或轉得者撤銷該信託財產處分（信託法第 84 條、第 18 條、第 19 條）
6. 得向受託人請求閱覽書類或說明處理信託事務（信託法第 84 條、第 32 條）
7. 受託人辭任之同意權⁴⁹⁴（信託法第 84 條、第 36 條第 1 項）
8. 聲請解任受託人之權利（信託法第 84 條、第 36 條第 2 項）
9. 對受託人作成之結算書及報告書具之承認權（信託法第 84 條、第 50 條）
10. 取得利害關係人交易資訊之權利（信託業法第 25 條第 2 項、信託業法第 27 條第 2 項）

信託業法第 25 條第 2 項及信託業法第 27 條第 2 項，規定於涉及利益衝突之情形下，信託業應就其與利害關係人本身之交易告知委託人及已確定之受益人，而因公益信託並無特定受益人，故應將之告知於信託監察人。

⁴⁹⁴ 有認為受託人辭任之同意權為受益人之固有權限，若由信託監察人行使將導致信託關係之基礎性變更，故應認除公益信託契約或法令另有規定外，信託監察人理應不得行使。參自 王志誠主持，前揭註 77，頁 45。



第五節 小結

第一項 主管機關之監督

第一款 許可主義下之問題

我國目前公益信託採取許可主義之前提下，其問題已如本章第四節第一項第三款所述，若欲辦理的公益事項，非於各主管機關所訂公益信託許可及監督辦法所定範圍內，則可能面臨難以設立該公益信託之窘境；且比較我國及日本之許可制度可知，我國並未如同日本曾經訂立一統一之標準，用以使各機關對公益信託之設立許可為一致性之認定，此亦有可能產生各機關之標準不同，而於設立上有寬嚴不一之問題，故可謂我國目前許可制所產生之問題與日本之問題相似。

以日本目前修法之作法為例，係認為公益之認定應由一機關統一為之，而非分由各主管機關行使其裁量權，本文亦贊同此見解，蓋不同目的之公益信託既同樣於設立後得取得相同之稅捐優惠，其審查之寬嚴亦應相同，否則將有違反平等原則之虞。然於我國之現況，設立一統一審查公益內涵之機關或有困難，因此本文以為應以統一各該主管機關之許可及監督辦法為首要目標，或可參考日本之公益信託申請許可審查標準，除可公布於公益信託申請設立時實際審查之內容外，並同時統一各目的公益信託之許可審查標準，使公益信託之申請人有所依憑，亦便於日後之救濟。此外，參照美國之規定，公益信託之登記以稅捐稽徵機關之認定為前提，而英國則是以取得慈善委員會之登記作為取得稅捐優惠之前提，除加強公益信託之監督外，亦可加強其獲得稅捐優惠之正當性，故本文認為主管機關與稽徵機關間之資訊互通值得我國參考。



第二款 資訊公開揭露

關於我國公益信託之資訊揭露，公益信託之各主管機關以及中華民國信託商業同業協會皆未提供除公益信託名稱、信託總金額、受託人以及主管機關以外之資料，因主管機關並未要求公益信託之受託人或相關之委員會主動揭露資訊，而導致若欲獲取公益信託之相關資料，僅得依靠其自行揭露之管道：主要為官方網站、Facebook 或痞客邦等⁴⁹⁵，而此現象則可能導致公益信託之監督不足，而使其遭有心人士利用成為避稅工具。

基此，本文認為應強制公益信託揭露資訊，明定公益信託之受託人或負責之委員會建立網站或以其他方式，使大眾得檢視其運作，基此正當化其取得稅捐優惠之依據；而實際之作法或可參考英國慈善委員會建立一統一管理之網站，民眾僅須搜尋公益信託之名稱或是公益目的，即可瀏覽相關之公益信託以及詳細資訊，除可強制公益信託定期進行更新外，並得提高公眾監督之意願。此外，法務部則於政府資料開放平臺網站，揭露由其主管之公益信託之相關資訊⁴⁹⁶供大眾參考，其中雖包含公益信託之設立目的、委託人以及受託人，雖本文認為其揭露之資料仍有不足，然亦得作為其他主管機關之參考。

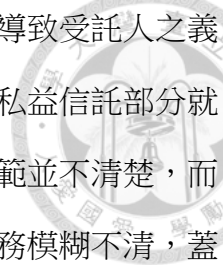
第二項 公益信託關係人之問題

第一款 受託人之義務

關於公益信託受託人之職責，我國信託法除第 70、74 條之委任及辭任應得主管機關許可、第 80、81 條公益信託消滅時之相關義務，以及第 81 條關於受託人有妨礙主管機關監督行為時之罰則外，並未就受託人之義務為明確規範，故此部分僅得依信託法第 84 條準用私益信託受託人之相關規定。

⁴⁹⁵ 王志誠（2018），〈從實證觀點論我國公益信託之發展趨勢、治理及革新〉，《華岡法粹》，64 期，頁 20。

⁴⁹⁶ 法務部，法務公益信託清冊，<https://www.moj.gov.tw/2204/2771/2773/75862/>（最後瀏覽日：2022/11/29）



然私益信託與公益信託存在著本質上之不同，而此亦可能導致受託人之義務有所不同，舉例而言，於受託人自己管理義務而言，我國於私益信託部分就已存有爭議，信託法就自己管理義務之內容和得授權之範圍規範並不清楚，而此部分若適用至公益信託，則更可能導致公益信託受託人之義務模糊不清，蓋公益信託除投資部分外，亦同時涉及其公益目的之經營，並非如同私益信託僅須將資本擴大，而是必須同時遵守部分社會責任。參照英國受託人法之規定，於私益信託和公益信託之受託人係為幾乎相反之規範：於私益信託之情況，受託人原則上得將其職務授權由第三人代為之，僅於例外情況須自行為之；然於公益信託之情形，卻是原則應自行為之，僅於例外情況得委由他人為之。此外，本文以為我國對公益信託受託人之投資規範亦有規範不足之情形，而僅由行政函釋形成關於公益信託投資人之規範準則，然因函釋之內容皆泛指投資不得違反公益目的、必須以公益為終局目的等，而並未就投資之標的、範圍等為詳細之規範，雖亦有學者提出因應之方法⁴⁹⁷，然本文以為若欲根本解決問題，則應於法律中為詳細之規定較為妥適，參照英國之作法，除受託人法之規範較為詳細外，慈善委員會亦有針對公益信託受託人之投資行為發布指導準則，並區分投資類別而有不同限制，此部分實值得我國借鏡。

第二款 諮詢委員會之定位

我國公益信託實務上常有諮詢委員會凌駕於受託人⁴⁹⁸，而使受託人喪失就公益信託財產管理、運用及處分之權限。本文以為，諮詢委員會係為受託人處理信託事務時之諮詢所設，參照日本之營運委員會，此類非常設之諮詢機關主要為受益對象之決定等涉及專業事項時，得向受託人提供其意見者，故於理論上，應無權涉及信託財產管理、運用及處分。退步言之，縱受託人係按諮詢委

⁴⁹⁷ 王志誠主持，前揭註 77，頁 22-26。

⁴⁹⁸ 陳佳聖，鑑定意見書，https://www.ncc.gov.tw/chinese/files/18100/60_40557_181005_3.pdf（最後瀏覽日：2022/11/29）

員會之意見而為信託財產之管理、運用或處分等決定，亦僅得解釋為係受託人審酌諮詢委員會之建議後所為之決定，而非聽命行事。從而，我國現今有許多使諮詢委員會等非常設機關，具備實質參與或干涉公益信託運作之權限，於法顯有未合，故若欲杜絕此情形，則應於信託法中明文諮詢委員會等類似機關之權限，以避免有心人士透過此漏洞脫免法律責任。

第四章 公益信託之消滅



第一節 英國公益信託之終止

第一項 終止之原因

信託終止之原因可能係因信託財產之耗盡，或設立目的已達成或無法達成。於公益信託之情形，於該公益信託之公益目的已無法達成時，該公益信託所持有之任何盈餘將被用於其他替代公益目的⁴⁹⁹。當公益信託不再被認為屬慈善機構、已不存在或已無運作時⁵⁰⁰，委員會得基於職權移除該公益信託之登記。

公益信託除經由由委員會剔除外，亦得於網路上自行申請關閉，而任何權利可能被影響者皆可主張反對將其列入登記或申請將其登記刪除⁵⁰¹。而於公益信託關閉後，受託人並應保存相關之會計帳簿等財務紀錄達至少 6 年（自作成起算）⁵⁰²。

第二項 終止之效果：近似原則

第一款 近似原則之意義與起源

當公益信託之公益目的已無法達成時，因公益信託和私益信託不同，而無法將剩餘之盈餘歸還給捐贈者，而因所有公益目的皆被視為慈善（charity）之一環，故當基於某特定公益目的之公益信託無法繼續執行該目的，此時慈善委員會將制定方案（schemes），使該公益信託之剩餘財產用於類似之公益目的，而此種應用即被稱為近似原則（Cy-près doctrine），近似原則要求該類似之目

⁴⁹⁹ Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, *The Law of Trusts and Equitable Obligations*. p.659-660(2010).

⁵⁰⁰ Charities Act 2011 (c.50), s. 34.

⁵⁰¹ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.182.

⁵⁰² GOV.UK, How to close a charity, <https://www.gov.uk/guidance/how-to-close-a-charity> (last visited:2022/11/17)

的接近委託人設立公益信託之原意圖，其中「cy-près」一詞源自於法文中之「cypres comme possible」即「as near as possible」之意⁵⁰³。

近似原則存在之時間幾乎與慈善概念相同，因其已存在許久，故其真正之起源難以考證，於查士丁尼法律彙編（Digest of Justinian）中，曾將近似原則用於 3 世紀羅馬建立之遺產⁵⁰⁴，雖然英國法院採用近似原則之理由已不得而知，然起初是為了保存資源用於以宗教為目的之慈善事業，故將信託財產歸屬於教會使用，進而使近似原則變得廣為人知。近似原則不僅出現於英國普通法，亦見於法國和西班牙民法中⁵⁰⁵。

第二款 近似原則之要件

慈善法中亦有針對近似原則要件之規定⁵⁰⁶，其中關於近似原則使用之場合，主要區分為公益目的已達成，或公益目的已無法達成、或不符合捐贈者之精神之情形。然相關之判例則針對其中目的不達係發生於信託開始之前或之後，而有不同要件之要求，故以下將區分不同狀況討論之。

一、公益目的自始不能（Initial Failure of Charitable Purpose）

公益目的自始不能於實際上可能由各種情況導致：可能為該公益目的自始即無法達成、該特定慈善機構從未存在過（例如於遺囑中誤認機構之名稱之情形）、該公益目的於為遺囑之時空背景下具達成之可能，而其後變得無法達成，或是該特定慈善機構曾經存在而現已不存在，例如因立遺囑時與立遺囑人死亡時間過久，而導致該公益目的不再可能實現，以及該

⁵⁰³ Pearson, E. g. (2006). Reforming the Reform of the Cy Pres Doctrine: A Proposal to Protect Testator Intent. *Marquette Law Review*, 90(1 Fall 2006), 136.
<https://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1047&context=mulr>

⁵⁰⁴ 該遺產被用於發展立遺囑人生前居住都市之年度競賽（以取代大型之慶典），為早期類似於公益信託之財產運用制度。 See Pearson, E. g., supra note 503, p.138.

⁵⁰⁵ Pearson, E. g., supra note 503, p.138-139.

⁵⁰⁶ Charities Act 2011 (c.25), s.62.

慈善機構已合併為其他慈善機構之情形皆有可能⁵⁰⁷。應注意者為，若該立遺囑人希望捐贈予特定之慈善機構，而該特定慈善機構雖已不存在，然仍有其他相同目的之慈善機構存在時，該公益目的即非無法達成，而不會適用近似原則⁵⁰⁸；然若該機構之基金（fund）已不存在，應視為該慈善機構已不存在，例如於 *Re Slatter's Will Trusts* 案⁵⁰⁹中，一名立遺囑人於遺囑中將遺產捐贈予一治療結核病之醫院，然因當地結核病已得到控制，故該醫院於該名立遺囑人去世前就已關閉，且該醫院未有任何接受捐贈之基金會等組織，故該案被視為屬自始不能之情況。後此見解則被批評⁵¹⁰，該批評提出，是否為自始不能之關鍵非該機構之基金是否存在，而係消除結核病之公益目的已不存在，於前述案例中，立遺囑人之女兒曾經於該醫院治療多年後去世，故應認為立遺囑人係欲將遺產贈與該特定醫院，而非用於消除結核病。由此可知，於判斷是否屬公益目的自始不能之情形，立遺囑人之意圖至關重要。

此外，於該公益目的自始不能之情形，僅於捐贈者有意圖將財產用於一般慈善目的而非特定慈善目的時，才有近似原則之適用，此即一般慈善意圖（*General Charitable Intent*）之要求。若捐贈人具有一般慈善意圖，則該筆財產將適用近似原則；若無則該財產將由該信託分配予剩餘之繼承人⁵¹¹。而一般慈善信託之有無將以信託契約以及為該契約時之情況綜合判斷，並且應區分欲將捐贈用於特定公益目的之情形，以及欲捐贈予特定慈善機構之情形判斷⁵¹²。於欲將捐贈用於特定公益目的之情形，主要可分為二種類，並且通常可基於遺囑之內容為判斷，其一為捐贈人雖欲將捐贈用於特定公益目的，然亦可知其並不反對將捐贈用於其他公益目的，而可得

⁵⁰⁷ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.532-534, 541-543.

⁵⁰⁸ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.256. [1912] 2 Ch 488.

⁵⁰⁹ [1964] Ch 512.

⁵¹⁰ Jill Martin, *The Construction of Charitable Gifts*, p.187,191(1974).

⁵¹¹ Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, *supra* note 499, p.682.

⁵¹² A.J. Oakley, *supra* note 46, p.541.

知捐贈人具有一般慈善意圖之情形，例如於 *Biscoe v. Jackson* 案⁵¹³中，捐贈人欲將財產用於小鎮之流動廚房與平房醫院，然其後因無法取得土地執行該遺囑而失敗，法院則認為捐贈人係欲將其財產用於扶貧，故應認具有一般慈善意圖，而應適用近似原則；其二則為捐贈人欲將捐贈用於特定公益目的，且並無用於其他公益目的之可能性之情形，例如於 *Re Good* 案⁵¹⁴中，立遺囑人欲將其財產捐贈予一療養院，並於遺囑中就提供住宿之類型、申請居住之資格以及受託人之管理權利等為詳細之計畫，然該計畫因資金不足而難以實行，因此被法院認為因該捐贈係針對特定療養院，而難以用於其他公益目的，從而缺乏一般慈善意圖而無近似原則之適用⁵¹⁵。

欲捐贈予特定慈善機構之情形，則將依該慈善機構之狀態而有不同之處理，於該慈善機構從未存在過之情形（通常為立遺囑人欲自行成立公益信託然因故未成立之情形），立遺囑人通常被認為具有一般慈善義意圖，此種看法之可能理由為，因立遺囑人未特別檢查該慈善機構之存在與否，代表立遺囑人確信該慈善機構存在且欲將其捐款用於該機構之設立目的，故應認為具有一般慈善意圖，而應適用近似原則。而於該慈善機構曾經存在而其後不復存在之情形，則通常被認為因僅欲贈與特定之慈善機構，而不具一般慈善意圖，從而無近似原則之適用，例如 *Re Harwood* 案⁵¹⁶中，立遺囑人欲將其財產贈與 W 慈善機構與 B 慈善機構，而 W 慈善機構曾經存在，然於立遺囑人死亡時已不復存在；B 慈善機構則從未存在過。其後法院認為僅贈與 B 慈善機構之部分得適用近似原則⁵¹⁷。

二、公益目的嗣後不能（Subsequent Failure of Charitable Purpose）

⁵¹³ (1887) 35 Ch. D. 460.

⁵¹⁴ [1950] 2 All E.R. 653.

⁵¹⁵ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.541-543.

⁵¹⁶ [1936] Ch. 285.

⁵¹⁷ Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, *supra* note 499, p.692.

A.J. Oakley, *supra* note 46, p.543-544.

此種情形可能發生於慈善機構不復存在，或該公益目的於立遺囑人死後至遺產管理人實際執行遺囑之前變得難以達成之情況⁵¹⁸。於目的不達發生時，該信託財產已被規劃或使用於特定公益目的，因嗣後發生之事實並不改變該信託之慈善性質，故無論捐贈者是否具有一般或特定慈善意圖，皆可直接適用近似原則。惟此時若捐贈者明確知曉該公益目的可能嗣後不達，並已就信託財產之分配事先為計劃時，則依該捐贈者之計劃為之，而不適用近似原則⁵¹⁹。於公益目的嗣後不能之情形，贈與成立之時間點具重要意義，例如於 **Re Slevin** 案⁵²⁰中，立遺囑人欲將財產贈與給一孤兒院，於立遺囑人去世時該孤兒院尚存在，惟於分配遺產前解散。此時繼承人即主張該贈與未生效，並請求該贈與額作為遺產分配。法院則認為因贈與之失效僅可能於被繼承人生前發生，該孤兒院於被繼承人去世前仍存在，係於其去世後才發生公益目的不達之情形，故此時應有近似原則之適用⁵²¹。

綜上，是否適用近似原則，可以以下流程討論之：

⁵¹⁸ Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, *supra* note 499, p.682.

⁵¹⁹ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.255.

⁵²⁰ [1891] 2 Ch 236.

⁵²¹ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.266.

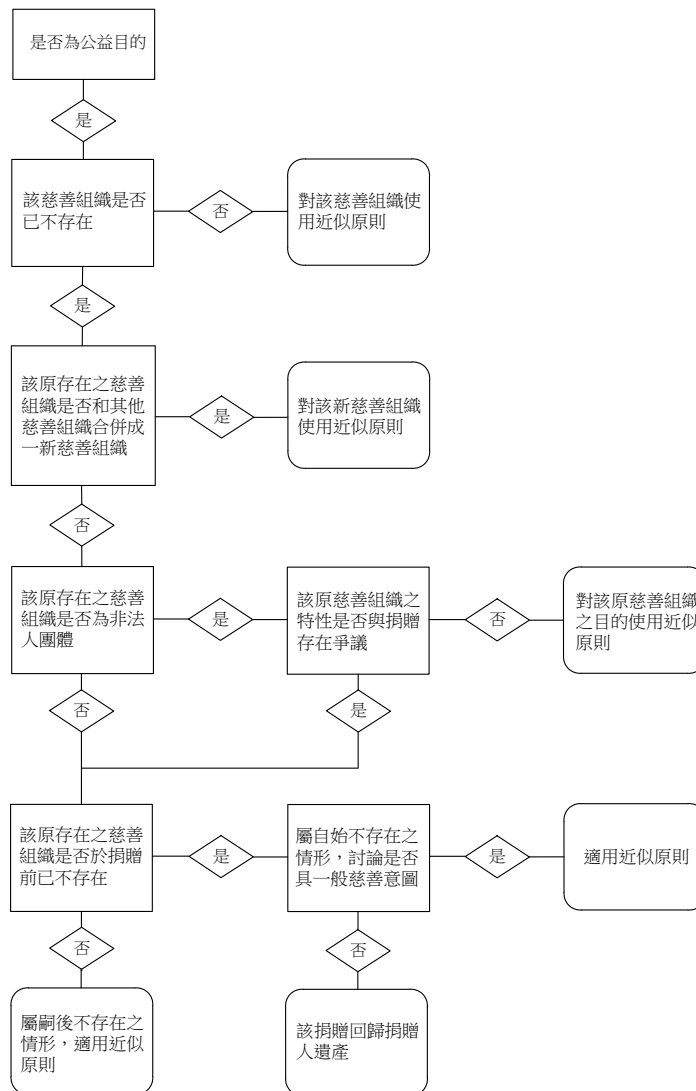


圖 1 近似原則使用之判斷流程圖

第三款 近似原則之效果

法院和慈善委員會將可以制定計畫（schemes），以便將該信託財產用於相似之慈善目的⁵²²，而該計畫並應考量：原信託之精神、確保該財產用於相近之目的以及該相似目的信託之目的符合現今社經情況⁵²³，此外，雖慈善法規定法

⁵²² Paul S Davies, Graham Virgo, supra note 28, p.256.

⁵²³ Charities Act 2011 (c.25), s.67.

院與慈善委員會皆有制定計劃之權利，然實務上多數情況係由委員會為之⁵²⁴。然依慈善法之規定，受託人於必要時應尋求計劃之制定⁵²⁵，故原則上由受託人申請制定計畫，慈善委員會並不會主動介入，然若該慈善機構已成立超過 40 年時，慈善委員會得依職權例外介入⁵²⁶，因此時已無特別保護捐贈人之必要⁵²⁷。於 1960 年代慈善法改革前，過去於普通法中對於近似原則有諸多限制，此時法院所關注之重點為近似原則之適用不得背離立遺囑人之意志，而非促進公益信託之使用效率，然於慈善法制定後近似原則之適用範圍越來越廣泛：於 2006 年之慈善法允許將資金轉移至他慈善機構，惟必須確保該財產於合理可行之範圍內適用於與最初目的相似之用途⁵²⁸；於過去除非目的之實行不切實際或不可能，否則法院或慈善委員會不得改變慈善機構之原目的，然於 2011 之慈善法中放寬了此限制，允許了慈善委員會於某些特定情況下更動慈善機構之原始目的⁵²⁹。

綜上，慈善委員會除得將剩餘財產移轉至其他公益組織與改變原公益目的外，關於計劃之制定亦可能有多種形式，例如較激進之方式如直接更改該設立之信託契約⁵³⁰，或是於特定情況下導致公益目的難以達成時，法院亦得行使其權利移除該限制，例如於 *Re Lysaght* 案⁵³¹中，皇家外科醫學院拒絕一捐獻，因其附帶一排除猶太人或羅馬天主教徒學生獲得獎學金之條件。此時因該限制並不構成立遺囑人建立醫學生獎學金意圖之重要部分，故法院應得依近似原則刪除該限制⁵³²。另，受託人之重新任命或解任則僅須委員會之命令，而不須以計劃為之⁵³³。

⁵²⁴ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.549.

⁵²⁵ Charities Act 2011 (c.25), s.61.

⁵²⁶ Charities Act 2011 (c.25), s.70(5).

⁵²⁷ 李嘉容，前揭註 41，頁 89。

⁵²⁸ Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, *supra* note 499, p.694.

⁵²⁹ Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.268

⁵³⁰ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.549.

⁵³¹ [1966] Ch 191.

⁵³² Paul S Davies, Graham Virgo, *supra* note 28, p.267.

⁵³³ A.J. Oakley, *supra* note 46, p.549.



第二節 美國公益信託之終止

第一項 終止之原因

大部分信託最終都將迎來終止，除非係公益信託或於該國家排除禁止永久權規則（Rule Against Perpetuities）之適用⁵³⁴。禁止永久權規則透過限制信託之存續期間，以排除信託遭到永久控制，並促進財產之可轉讓性，因公益信託係用於公益目的，故排除禁止永久權規則之適用⁵³⁵，因此於理論上，公益信託得永久存續⁵³⁶，然公益信託若於信託契約中已約定於特定時間或情況下終止，則公益信託將根據該條款終止，此外，公益亦可能因法院之判決終止⁵³⁷。

第二項 終止之效果

第一款 近似原則

於特定情況下，法院將適用近似原則，使原本面臨終止之公益信託得以存續⁵³⁸。雖然近似原則可能有多種定義，但多數學者普遍認為是「當委託人之意圖無法完全被實現時，法院得使用於公益信託之一種手段」，美國幾乎所有司法管轄區皆承認近似原則，大多數州亦承認近似原則之適用⁵³⁹。

一、近似原則之要件（Legal Requirements）

現今最多引用和普遍被遵循之定義為信託法整編（第二版）第 339 條⁵⁴⁰

中，並可將之歸納為以下三個要件⁵⁴¹：

1. 申請人必須證明該公益目的合法：

⁵³⁴ Gerry W. Beyer, supra note 653, p.388.

⁵³⁵ Pearson, E. g., supra note 503, p.135.

⁵³⁶ Gerry W. Beyer, supra note 653, p.398.

⁵³⁷ Attorney General of Texas, Closing a Charitable Trust or Charitable Organization, <https://www.texasattorneygeneral.gov/divisions/charitable-trusts/closing-charitable-trust-or-charitable-organization> (last visited:2022/11/20)

⁵³⁸ Gerry W. Beyer, supra note 653, p.398.

⁵³⁹ Pearson, E. g., supra note 503, p.136-140.

⁵⁴⁰ Pearson, E. g., supra note 503, p.136.

⁵⁴¹ Pearson, E. g., supra note 503, p.137.

多數法院贊成資源被用於慈善目的，故多將更廣泛得解釋委託人之意圖，以尋求合法有效之公益目的，使該公益信託合法存在，從而此要件通常不太限制近似原則之運用。

2. 因特定之情況發生使公益目的變得不可能（impossible）、不切實際（impractical）或違法（illegal）而導致初始目的不達：

因涉及因果關係故難以證明，且法院不願採取更寬鬆之審查方式，若委託人之原意圖並非完全不可能或不得實行，則法院通常不會適用近似原則，因此最常導致無法適用之情形。

3. 委託人具一般慈善意圖（general charitable intention）：

因信託法整編以及統一信託法皆推定委託人具有一般慈善意圖，故同樣不太限制近似原則之運用。然並非所有州皆要求一般慈善意圖作為近似原則適用之要件，如阿拉巴馬州、特拉華州、路易斯安那州、賓州、南達科塔州、維吉尼亞州等州，並不要求委託人具有一般慈善意圖即適用近似原則⁵⁴²。

然隨著在統一信託法和信託法整編（第三版）中加入了新要件「浪費（wastefulness）」後，使法院得以考量如何使該無法繼續運作之公益信託剩餘資源被合理運用，近似原則於此開始得以被更廣泛之適用⁵⁴³。

二、近似原則之效果

受託人於發現有近似原則適用之情形存在時，得申請法院為近似原則之適用，於法院受理後若確得適用近似原則，將可能就該公益信託進行調查，並提議新運作計畫，或者建議可替代之公益法人或公益信託，此外，適用近似原則時，應儘可能接近原委託人之原始目的⁵⁴⁴。

三、公平悖離原則（Equitable Deviation）

⁵⁴² IRS, E. THE CY PRES DOCTRINE: STATE LAW AND DISSOLUTION OF CHARITIES, <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopice81.pdf> (last visited:2022/11/21)

⁵⁴³ Pearson, E. g., supra note 503, p.140-141.

⁵⁴⁴ 簡源希，前揭註 249，頁 99。

除近似原則以外，信託法整編（第二版）第 381 亦規定，當發生委託人不知情且未預料到之情況，而導致不可能遵循信託條款，或繼續遵循信託條款將導致違法，而使遵循條款將有害於目的之達成時，法院得使用公平悖離原則為調整⁵⁴⁵⁵⁴⁶。與近似原則不同者為，公平悖離原則不會改變公益信託之原目的，而是僅授權受託人偏離該原目的之管理權限⁵⁴⁷。除此之外，二者之適用對象亦不同：近似原則適用於信託之實體部分，而公平悖離原則則是適用於管理或分配之條款⁵⁴⁸（administrative provisions），而法院通常更傾向於適用公平悖離原則，因為認為並未涉及信託核心部分⁵⁴⁹。

第二款 公益信託稅捐優惠之地位終止與通知

於美國，公益信託欲設立時應通過組織測試及營運測試，而其中組織測試即要求該公益組織之資產必須永久用於該免稅目的，故必須確保該組織解散時，其剩餘資產將被同屬 501(c)(3)之組織接收，或由聯邦政府以及州政府接收並用於公益目的；因此規定類似於近似原則之運用，然各州於近似原則之運用並不相同，從而美國內地稅局建議於不適用近似原則之州，應於信託契約書內載明解散條款，並規定公益信託終止時資產之分配，否則將導致該組織無法通過組織測試⁵⁵⁰。

關於公益信託終止後之課稅效果，於美國區分為私人基金會或基金會以外為不同之規範。首先為私人基金會以外之組織⁵⁵¹，於公益信託之情形則為完全免稅公益信託，此種公益信託通常基於自行關閉、資產移轉或與其他組織合併

⁵⁴⁵ Pearson, E. g., supra note 503, p.141.

⁵⁴⁶ 木村仁（2018），〈公益信託の変更について—アメリカ法におけるシ・プレ原則を中心に〉，《法と政治》，68 卷 4 期，頁 28。

⁵⁴⁷ 木村仁，前揭註 546，頁 32。

⁵⁴⁸ 木村仁，前揭註 546，頁 33。

⁵⁴⁹ Pearson, E. g., supra note 503, p.141-142.

⁵⁵⁰ IRS, supra note 542.

⁵⁵¹ <https://www.irs.gov/charities-non-profits/exempt-organization-types>

而終止⁵⁵²，終止後應提交表格予國稅局，並應依該組織之規模區分其揭露之強度⁵⁵³：

表 8 美國公益信託終了時揭露規範整理

收入額	總收入額 少於 2500 美金	總收入額 大於 2500 但 小於 1000000 美金	總收入額大於 1000000 美金或 總資產大於 2500000 美金
表格	e-Postcard (990-N)	990 或 990-EZ	990

除上述表格外，應揭露相關資料：可能包含信託契約中之解散條款、由受託人簽署之終止信託之協議、受託人資料，以及由官員簽署，用以說明最終資產分配狀況之聲明⁵⁵⁴。

另，一旦該組織被認定為私人基金會，則以能依 IRC507 終止，其中有四種終止事由⁵⁵⁵：

1. 自願終止 (Voluntary termination)

此時應依據 IRC507(a)(1)以聲明通知國稅局欲終止，該聲明必須提供該私人基金會之終止稅 (termination tax) 計算方式及數額，並於提出聲明時同時繳納終止稅。

2. 非自願終止 (Involuntary termination)

因故意重複或公然違反私人基金會消費稅之規定而被終止，同樣應課以終止稅。

3. 將資產轉讓於某些慈善團體

私人基金會依 IRC507(b)(1)(A)可通過將其淨資產轉讓於一個或多個擁有 IRC509(a)(1)所述裁決書之組織終止，然該接受轉讓之組織必須於該分配前

⁵⁵² IRS, Facts about Terminating or Merging Your Exempt Organization, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/termination-of-an-exempt-organization> (last visited:2022/11/21)

⁵⁵³ IRS, supra note 552.

⁵⁵⁴ IRS, supra note 552.

⁵⁵⁵ IRS, Termination of Private Foundation Status, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/termination-of-private-foundation-status> (last visited:2022/11/22)



存在並持續運作達 60 個月。依 IRC507(b)(1)(A)終止之私人基金會不需要通知內地稅局，亦不需繳納終止稅。

4. 於通知後內地稅局後營運達 60 個月

若一組織符合 IRC507(b)(1)(B)之規定，並持續營運達 60 日，則視為私人基金會，並得依 IRC509(a)(1),(2),(3)之規定終止其私人基金會之狀態。

於終止私人基金會之地位後，應提交表格 990-PF 通知國稅局，並應於附件揭露相關資料資料，如清算計畫、協議、於清算過程中進行之交易、所有資產接收人之資料、所有剩餘資產之市價以及計算方法，以及對於一份關於所有清算過程之聲明⁵⁵⁶。

私人基金會於終止時同樣會被課以終止稅，且無論非自願終止和自願終止皆會以其採取終止行動之第一天財產狀態計算被課以贈與稅，從而於非自願終止之情況下，會以其因故意重複或公然違反私人基金會消費稅之規定時計算其淨資產價值。終止稅之計算將取以下二者中較小者⁵⁵⁷：

1. 該組織因 IRC501(c)(3)規定所取得之稅捐優惠總額

計算方式為以下所有之加總：

- (1) . 該機構之捐贈人於未取得稅捐優惠之情況下，所增加之所得稅、遺產稅與贈與稅之稅額總和
- (2) . 該機構於未取得稅捐優惠之情況下，所需要繳納之所得稅（若為信託，則應考量慈善捐贈之扣減額為應納稅所得之 20%）
- (3) . 以及上述項目所生之利息

2. 該組織之淨資產價值，通常為以下二者中較大者

- (1) . 採取終止行動之第一天之財產狀態
- (2) . 組織已非私人基金會時之財產價值

⁵⁵⁶ IRS, supra note 552.

⁵⁵⁷ IRS, Private foundation termination tax, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/private-foundation-termination-tax> (last visited:2022/11/23)

此外，私人基金會於終止後若繼續運作，依依 IRC507(a)將會被視為於終止之日之次日創建之新組織，若欲獲得稅捐優惠，則同樣應依 IRC501(c)(3)申請之⁵⁵⁸。



第三節 日本公益信託之終止

第一項 日本公益信託終止之原因與效果

過去日本信託之終止分為相對終止與絕對終止，而前者係指受託人死亡、受破產或監護宣告、辭任、解任或受託法人解散所導致之終止（日本信託法第 56 條、第 163 條第 1 項以外）；後者則係指信託所定終止事由發生或信託目的已達成或不能達成之情形（日本信託法第 163 條第 1 項）。而於公益信託之情形同樣適用私益信託之終止規範，差別在於相對終止時公益信託之受託人監督相關權限隸屬於主管機關，而委託者的解任和法院的解除命令也僅限於受益人特定之情況⁵⁵⁹，而絕對終止時該信託之終止事由除信託目的不達外，僅限於信託財產已消滅之情形⁵⁶⁰。

終止之效果亦區分相對終止與絕對終止而有不同，於公益信託相對終止之情形，其效果與私益信託相同，然改由主管機關選任新受託者，並繼續信託事務之進行，信託財產相關權利義務關係由新受託者取得；而當私益信託絕對終止時，必須由受託者就信託事務為最終之計算，並於取得受益人承認後，將剩餘財產交於信託行為所定之權利歸屬者，於公益信託之情形，同樣由受託者就信託事務為最終之計算，但改為必須向主管機關報告並取得信託管理人以及主管機關⁵⁶¹之承認後，若有剩餘則應將剩餘財產用於相近之公益目的⁵⁶²，此時若

⁵⁵⁸ IRS, Status of organization after termination of private foundation status, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/status-of-organization-after-termination-of-private-foundation-status> (last visited:2022/11/23)

⁵⁵⁹ 田中實，前掲註 331，頁 109-110。

⁵⁶⁰ 新井誠（2008），《コンメンタル信託法》，初版，頁 802，ぎょうせい。

⁵⁶¹ 鄭策允，前掲註 153，頁 98。

⁵⁶² 遠藤雅範，前掲註 397，頁 434-435。

信託契約中約定之歸屬權利者，與原公益信託之目的不符，則實務上將不允許剩餘財產歸屬重歸私人支配⁵⁶³，此時依公益信託法第 9 條⁵⁶⁴，主管機關得依得依該公益信託之信託本旨，將其剩餘財產用於類似之目的，此規定亦被認為是近似原則之具體化⁵⁶⁵，日本所得稅施行令第 217 條之 2 中，亦規定特定公益信託之信託財產於信託關係終結時歸於政府或類似目的之其他公益信託⁵⁶⁶。

第二項 近似原則於日本

於日本，實務上公益信託受到稅法⁵⁶⁷以及主管機關許可制之影響，而必須遵守近似原則，於公益信託終止時必須將剩餘財產分配予政府或目的相近之公益信託⁵⁶⁸，然雖法條僅限於公益信託，亦有學者認為應可包含目的相近之公益法人，而目的類似與否則由主管機關判斷⁵⁶⁹，屬主管機關之裁量事項⁵⁷⁰。

雖日本公益信託法以及稅法中均有對於近似原則之規範，然其規範密度低而導致難以實際運用，基此，日本法務省信託法部會所提出之公益信託法中間試案⁵⁷¹，以及法制審議會之信託部會提出之公益信託法修正要綱⁵⁷²中，皆針對近似原則之運作為更細緻之規定，其中並可大略分為 4 部分，詳述如下：

1. 歸屬權人之確定

⁵⁶³ 田中實，前揭註 331，頁 111。

⁵⁶⁴ 日本公益信託法第 9 條：「公益信託ノ終了ノ場合ニ於テ歸屬權利者ノ指定ニ関スル定ナキトキ又ハ歸屬權利者ガ其ノ權利ヲ放棄シタルトキハ主務官庁ハ其ノ信託ノ本旨ニ從ヒ類似ノ目的ノ為ニ信託ヲ繼續セシムルコトヲ得」

⁵⁶⁵ 新井誠，前揭註 560，頁 819。

⁵⁶⁶ 一 当該公益信託の終了（信託の併合による終了を除く。次号において同じ。）の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。

⁵⁶⁷ 例如所得稅施行令第 217 條之 2 以及法人稅法施行令第 77 條之 2 皆有相同規定。

⁵⁶⁸ 新井誠，前揭註 560，頁 819-820。

⁵⁶⁹ 田中實，前揭註 331，頁 112

⁵⁷⁰ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 156。

⁵⁷¹ 法務省民事局參事官室，前揭註 140。

⁵⁷² 法務省法制審議會，前揭註 141。

中間試案中規定和修正要綱皆規定，於公益信託契約中應指定剩餘財產之歸屬者，且限於目的類似之公益信託、公益法人或國家及地方政府⁵⁷³。此規定有助於行政處理並增加法安定性，學者則認為或可考慮不必限制於一定要具有類似目的，若委託人有特別之規劃應尊重之，以促進資源之利用⁵⁷⁴。

2. 公益信託目的之變更

中間試案中規定和修正要綱皆針對變更公益信託目的為規定⁵⁷⁵，即當公益信託之目的已實現或已無達成之可能時，於委託人、受託人以及信託管理人同意之下⁵⁷⁶，得經行政機關同意變更公益信託之目的，修正要綱並進一步限制應於該目的已實現或無達成之可能時起，三個月內向行政機關為申請，且為保障捐款人之期待，變更後之公益目的應與原公益目的類似。學者則認為信託契約是否指定歸屬權人可能會影響近似原則之適用⁵⁷⁷：

(1) 歸屬權人未確定之場合

此時應認為委託人有意將信託財產用於所有公益目的，此時若目的已實現或已無達成之可能時，應直接適用近似原則。

(2) 歸屬權人已確定之場合

原則上公益信託結束時應歸屬於已指定之歸屬人，若發生委託人於當時無法預見之情況，而導致歸屬權人事後已不適任時，此時委託人、受託人及信託管理人應得向法院聲請適用近似原則。

3. 准許公益目的變更之主體

⁵⁷³ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 17、公益信託法の見直しに関する要綱案 第 17。

⁵⁷⁴ 木村仁，前掲註 546，頁 37。

⁵⁷⁵ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 15 の 2、公益信託法の見直しに関する要綱案 第 15 の 2。

⁵⁷⁶ 若委託人已不存在，則以受託人和信託管理人之合意申請變更。參自 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 15 の 2、公益信託法の見直しに関する要綱案 第 15 の 2。

⁵⁷⁷ 木村仁，前掲註 546，頁 39-40。

中間試案和修正要綱⁵⁷⁸中皆規定由行政機關判斷是否准許公益目的之變更，然學者則認為應由法院判斷而非主管機關，避免和廢除許可制相矛盾，然於判斷是否變更目的以及變更後該目的是否合適一定會行使裁量權，故應認作成決定之主體是法院，但最後行政機關應於變更程序中介入以判斷是否該變更是否合適⁵⁷⁹。

4. 信託事務處理方法之變更

中間試案⁵⁸⁰中規定，於信託事務之處理方法發生輕微變更時，受託人應通知行政機關，若未取得委託人與信託管理人之同意者，並應同時通知之。然所謂輕微變更之內涵不清、並受到學者批評⁵⁸¹；修正要綱⁵⁸²中則改規定，若信託事務之處理方法導致目的難以達成時，法院應於委託人、受託人或信託管理人之聲請下，變更該信託事務之處理方法。此外，美國法中的 UPMIFA 中，受託人為非營利組織且財產規模於一定數額以下者，得不經法院許可，於通知司法部長後更改信託處理方式與相關契約規定，日本亦可考慮針對小型公益信託設置相關規定⁵⁸³。

第四節 我國公益信託之終止

第一項 我國公益信託終止之原因

一、一般信託消滅原因

信託法第 62 條規定有私益信託關係消滅之原因，依信託法第 84 條，此規定於公益信託亦有適用，惟其中第 63 條以及第 64 條關於委託人及受益人行使終止信託關係權限之規定，於公益信託之情形，因委託人不可能

⁵⁷⁸ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 15 の 2、公益信託法の見直しに関する要綱案 第 15 の 2。

⁵⁷⁹ 木村仁，前掲註 546，頁 41-42。

⁵⁸⁰ 公益信託法の見直しに関する中間試案 第 15 の 1 (2)。

⁵⁸¹ 木村仁，前掲註 546，頁 43。

⁵⁸² 公益信託法の見直しに関する要綱案 第 15 の 1 (2)。

⁵⁸³ 木村仁，前掲註 546，頁 43。

享有全數信託利益，且受益人為不特定多數人而無適用之餘地⁵⁸⁴。因此，於公益信託依第 84 條適用第 62 之情形下，公益信託之消滅原因共計有下：



1. 信託行為所定事由發生

於私益信託之情形，此規定通常指信託存續期間屆滿或解除條件成就而言，然於公益信託之情形，若其約定之消滅事由與公益目的相違背時，主管機關應於許可設立時要求修改，若主管機關未為之，有論者認為應基於私法自治尊重當事人意思，而認為仍發生消滅之效果⁵⁸⁵，惟亦有認為此時並非當然發生消滅之效果⁵⁸⁶。

2. 信託目的已完成或不能完成

信託目的已達成，信託關係自應於目的達成時歸於消滅，然何謂信託目的不能達成，我國並無進一步認定之規範。

二、許可遭撤銷

1. 違反設立許可條件、監督命令或為其他有害公益之行為者

依信託法第 77 條，若公益信託違反設立後可條件、監督命令或為其他有害公益之行為者，主管機關得撤銷其許可或可為其他必要處置，以達監督公益信託之目的，應屬正確。

2. 連續 3 年不為活動

依信託法第 77 條，若公益信託無正當理由連續三年不為活動者，主管機關得撤銷其許可。

⁵⁸⁴ 王志誠，前揭註 17，頁 379。

⁵⁸⁵ 王志誠，前揭註 17，頁 379-380。

⁵⁸⁶ 方國輝，前揭註 19，頁 537。



第二項 我國公益信託終止之效力

一、受託人之權利義務

信託關係消滅時，信託財產可能仍由受託人管理，或形式上仍在受託人名下，故相關之權利義務尚未終結，因此依信託法第 84 條適用第 66 條，受託人於結算信託之範圍內，仍有相當之權限和義務，必須為結束信託為一切必要之行為，並有交付並移轉財產給權利歸屬人之義務⁵⁸⁷。

此外，信託法第 81 條特別針對公益信託規定，因此公益信託關係消滅時，受託人就信託事務為最後決算，並取得信託監察人或歸屬權利人承認後，即應將信託財產移轉予權利歸屬人，信託關係即告消滅，並無如同法人之清算程序⁵⁸⁸。

二、信託財產之歸屬

依信託法第 79 條規定，公益信託關係消滅，而無信託行為所定信託財產歸屬權利人時，主管機關得基於類似之目的使信託繼續存續，或將信託財產移轉於具有類似目的之公益法人或公益信託。其立法目的係為使公益信託於運作上更具彈性、更能發揮公益功能⁵⁸⁹，依本條規定，即委託人於設立公益信託之文件中如已明定信託財產歸屬權利人時，則依委託人之意思，但仍須歸於公益而不得歸於私益，從而，歸於國家、公法人、公益法人或公益信託皆可⁵⁹⁰。而判斷是否為「類似目的」則由主管機關為之，然行使時仍應依原信託本旨為之⁵⁹¹。

有認為此條規定即為近似原則之規範，然本文以為，相較於英國、美國近似原則相關實務上之運用，我國之規範明顯不足，且因規範密度不足

⁵⁸⁷ 謝哲勝，前揭註 448，頁 244。

⁵⁸⁸ 謝哲勝，前揭註 448，頁 245。

⁵⁸⁹ 王志誠，前揭註 17，頁 381。

⁵⁹⁰ 謝哲勝，前揭註 448，頁 244。

⁵⁹¹ 王志誠，前揭註 17，頁 381-382。

而導致難以適用，應認與日本之情況較為相似，或應於修法中更明確近似原則適用之細節規範，以達資源永續利用之目的。



第五節 小結

關於我國公益信託之消滅，本文以為應區分為三面向：其一為消滅事由之規範，其二為消滅之結果，以及近似原則之部分，最後則為若無法適用近似原則時之相關規範。首先，關於公益信託之消滅事由，信託行為所定事由發生時公益信託應歸於消滅，然卻未針對若該事由與其目的衝突時之作法；而公益信託目的不能達成時，則是缺乏明確判斷何為「不能達成」之標準，於英國之作法係基於過去案例之累積，區分自始目的不達以及嗣後目的不達判斷，美國之作法則是透過立法以及修法使法院得於一定範圍內為價值判斷，故可知我國之規範相對不足，將可能導致公益信託空轉、進而可能遭依信託法第 77 條撤銷其許可。

再者為消滅之效果，公益信託於目的已達成、目的無法達成以及遭撤銷許可時應歸消滅，其後依信託法第 79 條規定，主管機關得使其以相似之目的繼續存續，或將其剩餘財產歸於類似目的之公益法人或公益信託，此可視為是近似原則於我國之適用。觀乎本章第一節英國之近似原則介紹可知，近似原則於英國不僅只適用於公益信託消滅時，而是於整個公益信託存續中，若發生任何事由使公益信託難以存續或難以運作時，慈善委員會皆得介入調整，以達貫徹委託人設立公益信託之意思，同時達到資源之有效利用。

而於我國之情況，若依我國信託法 84 條適用 64 條一般信託消滅事由之規定，我國信託終止之情況除目的不達外，尚包括信託所定事由發生以及許可遭撤銷之情形，看似我國信託法第 79 條之規範適用範圍較近似原則更廣，然本條卻限制於「無信託行為所訂信託財產歸屬權利人時」，有可能導致信託行為所定之權利歸屬人與該公益信託之目的不符，此時應如何解決則法無明文，可能

只能由主管機關依其權限決定。且依信託法第 79 條之規定，僅得將剩餘財產分配予類似目的之公益信託以及公益法人，則過於狹隘，蓋參諸英國、美國以及日本修法之立法例皆可得知，其皆賦予管轄機關較大之權利，以做出最符合現狀之決定，故本文以為，除放寬得將剩餘財產分配予公益信託、公益法人以及政府外，並應賦予主管機關就公益信託之存續為調整之權限，此權限應不僅只於現行信託法第 79 條中之更改目的，而應使主管機關得制定較完整之計畫，以更有彈性地處理公益信託無法運作之情形，同時亦較尊重委託人之意思。

最後，關於公益信託消滅時之課稅，雖我國公益信託並未如同美國區分為私人基金會以及私人基金會以外之類型，然亦可參考美國關於私人基金會以外類型之規定，應揭露信託契約中之解散條款或解散之協議、受託人資料，以及關於最終資產之數額及分配，已杜後患並使大眾得檢視之。

第五章 公益信託之課稅制度



第一節 英國公益信託之課稅制度

第一項 英國信託之課稅

英國信託課稅主要涉及之稅目為所得稅、資本利得稅以及遺產稅，以下將針對各稅目分別介紹。

第一款 所得稅 (Income Tax)

英國所得稅之課稅規範為 *Income Tax Act 2007*，並兼採信託實體和導管理論 (transparency and personification) 為規範原則，並分別透過對受託人或對受益人徵收具體化，此規範方法首次出現於財政法 (*Finance Act*) 於 2005 的修正，並用於「弱勢群體信託⁵⁹²」⁵⁹³。信託收入之課稅分成二階段 (即二層構造)：信託收入部分由受託人擔任納稅義務人，受益人僅於實質受益時負納稅義務⁵⁹⁴。

於信託設立時，因不涉及財產之實質移轉，故不課徵所得稅。而信託期間，則分別對受託人以及受益人課稅。雖受託人對信託收入無實質受益權，但基於受託人對信託收入有請求權，故將信託之收入視為受託人之收入，且受託人本身之稅務狀況與信託所得稅之計算無關⁵⁹⁵，故計算時個人所得額時之免稅額、扣減額等規定不適用⁵⁹⁶，從而無論信託之收入多少，都只對受託人之信託收入以基本稅率課稅⁵⁹⁷，計算方式則與一般個人所得稅之計算方式相同，若受託人與他人進行交易則允許扣除業務費用⁵⁹⁸，惟不得扣除管理信託之費用⁵⁹⁹。

⁵⁹² 為殘障人士或未成年子女設立之信託。

⁵⁹³ Graham Moffat, *Trusts Law*, p.377(2009).

⁵⁹⁴ John Barlow, Lesley King, Anthony King, *Wills, Administration and Taxation Law and Practice*, p.233(2014).

⁵⁹⁵ Graham Moffat, *supra* note 593, p.378.

⁵⁹⁶ A.J. Oakley, *The Modern Law of Trusts*, p.702(2008).

⁵⁹⁷ Graham Moffat, *supra* note 593, p.378.

通常受益人有終身受益權之狀態下，稅率為 20%。See A.J. Oakley, *supra* note 596, p.705.

⁵⁹⁸ John Barlow, Lesley King, Anthony King, *supra* note 594, p.234.

⁵⁹⁹ *Aikin v. MacDonald's Trustees* (1894).

另，若收益直接給付受益人，則受託人無納稅義務⁶⁰⁰。因向受益人交付信託財產時，該信託屬已課稅之狀態，故每次交付財產時受託人都必須向受益人簽發已扣除稅款之證明⁶⁰¹。

無論受益人是否獲得分配都會受到所得稅之拘束，因信託的第二層構造（檢視受益人之收入狀況部分）將以受益人其他所得決定應繳納更多稅款或是允許退稅⁶⁰²。受益人於申報時受益人必須同時申報收入和受託人已繳納之稅額，若受益人之稅率高於受託人之稅率，則受益人必須承擔額外之稅額⁶⁰³。此處可進一步區分，若受益人有受益權，則僅對受益人獲得之淨利課以納稅義務，並可扣除信託管理費用⁶⁰⁴；若受益人無受益權者，例如從累積或全權信託獲得收益之受益人，除非受託人實際向受益人付款，否則不需繳納所得稅，而是由受託人負擔納稅義務，當受託人支付收益給受益人時，則稱為信託收入，將和受益人之其他收入一起計算所得稅，和其來源無涉⁶⁰⁵。

第二款 資本利得稅（Capital Gain Tax）

資本利得稅可以理解為用以彌補所得稅無法對資本課以稅收之制度，原則於自然人「處置（disposal）」「應稅財產（chargeable assets）」時，對資產於收購日期和處置日期間之增值課稅⁶⁰⁶，而處置包含出售、贈與、交換以及任何可從中獲得資本利得之行為⁶⁰⁷，其他如資產毀損而取得之保險金亦包含於其中

⁶⁰⁰ John Barlow, Lesley King, Anthony King, supra note 594, p.234.

⁶⁰¹ A.J. Oakley, supra note 596, p.703.

⁶⁰² Graham Moffat, supra note 593, p.380.

⁶⁰³ Graham Moffat, supra note 593, p.381.

例如：基本稅率 20%，信託收入 1000 英鎊，若受益人之稅率為 40%，則其應納稅額為 $1000 * 40\% = 400$ 英鎊，但可扣除受託人已繳納之 200 英鎊，故受益人於最終須多支付 200 英鎊之稅額。

⁶⁰⁴ John Barlow, Lesley King, Anthony King, supra note 594, p.240-241.

⁶⁰⁵ John Barlow, Lesley King, Anthony King, supra note 594, p.243-244.

⁶⁰⁶ A.J. Oakley, supra note 596, p.739.

⁶⁰⁷ Graham Moffat, supra note 593, p.383.

608；信託資產則依 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 第 68 條屬 settled property 而為課稅客體。

信託設立時，無論是可撤銷或不可撤銷信託，亦無論受益人是否委託人之配偶或伴侶⁶⁰⁹，都視為委託人對資產之處置，故此時對委託人課資本利得稅⁶¹⁰，而若是遺囑創建之信託則不會有資本利得稅⁶¹¹。於信託存續中，若受託人因處置應稅資產而獲得利益，因此時受託人已獲得該信託財產⁶¹²，故此時對受託人而非委託人課資本利得稅⁶¹³，惟若該受託人持有之唯一資產為受益人作為私人住宅者，則得免徵資本利得稅⁶¹⁴。當信託終止，或依信託內約定，而使受益人已佔有信託財產之全部或某部分利益時，受託人被視為已按市場價值將該資產處置予受益人，而由受託人就受託起自移轉予受益人時該資產之增值部分⁶¹⁵負擔資本利得稅⁶¹⁶。此外，受託人之更換不會產生資本利得稅⁶¹⁷。

第三款 遺產稅 (Inheritance Tax)

英國之遺產稅由 1984 年之繼承稅法 (Inheritance Tax Act) 規範，該法案於 1986 年首次進行重大修改⁶¹⁸，信託部分又於 2006 年再次修改。主要對個人之終身贈與 (life transfer)⁶¹⁹於扣除任何豁免後，超過終身免稅額 312,000 英鎊之部分⁶²⁰以及死前七年內⁶²¹處置之任何財產課稅。出於遺產稅之立法目的，每一

⁶⁰⁸ Taxation of Chargeable Gains Act 1992, s22.

⁶⁰⁹ A.J. Oakley, supra note 596, p.741.

⁶¹⁰ Graham Moffat, supra note 593, p.386.

⁶¹¹ John Barlow, Lesley King, Anthony King, supra note 594, p.228.

⁶¹² A.J. Oakley, supra note 596, p.742.

⁶¹³ Graham Moffat, supra note 593, p.386.

⁶¹⁴ A.J. Oakley, supra note 596, p.742.

⁶¹⁵ Geoffrey Morse, David Williams, Davies: Principles of Tax Law, p.229(2000).

⁶¹⁶ A.J. Oakley, supra note 596, p.742.

⁶¹⁷ Taxation of Chargeable Gains Act 1992, s69(1).

⁶¹⁸ 原所有信託皆為課稅客體，惟 1986 年修法後，累積信託被視為被視為潛在豁免移轉 (PETs)，而僅於委託人於將財產移轉至信託後七年內死亡始課稅。參自 Walter Sinclair, Barry Lipkin, St. James's Place Tax Guide 2014-2015, p. 368(2014).

⁶¹⁹ John Tiley, Revenue Law, p.1224 (2005).

⁶²⁰ A.J. Oakley, supra note 596, p.718.

⁶²¹ 轉讓財產後 3 年內死亡者，稅率與死亡時相同；若轉讓後 3 年至 7 年內死亡稅率則較低。參自 A.J. Oakley, supra note 596, p.720.

資產可能因其使用目的不同，而適用不同課稅規範，惟仍以信託中之總資產計算是否應繳納遺產稅。某些資產為除外資產而不需繳納遺產稅，如境外財產以及政府證券等⁶²²。

遺產稅主要對信託中之相關資產（Relevant property）課以遺產稅，例如金錢、股份、房屋或土地，多數以信託方式持有之財產皆為相關資產。申言之，無論將相關資產移入或移出信託，只要涉及處置財產並符合條件，皆會課徵遺產稅。遺產稅主要由受託人以 20% 之稅率負責支付，亦得由委託人代替受託人支付，惟其涉及之計算則較為複雜⁶²³。

信託成立時，將資產移入信託之情形可能涉及贈與或降低委託人資產價值之轉讓交易，超過免稅額 312,000 英鎊之部分皆需課徵遺產稅，並以委託人為該處置之時點起算 7 年，期間所為之任何得計算價額之贈與價值加總計算。此外，若委託人為該處置後，於該行為後之 7 年內死亡，則必須支付稅率 40% 計算之全額遺產稅。信託存續期間，以信託方式持有之相關資產於移出信託時以及每 10 年皆必須課徵遺產稅。將信託資產移出信託時會被課以最高稅率 6% 之退出費（exit charge），然有些情形並不會徵收，包括：受託人以信託財產支付管理費用，以及於信託設立後 3 個月內（或 10 週年後 3 個月內）將信託財產轉出信託者。另，若信託財產高於 312,000 英鎊之門檻，則受託人必須於每十年支付一次相關費用（The 10 year anniversary charge）⁶²⁴，故可將遺產稅理解為定期收費制，而於定期收費之間若將信託內財產分配予受益人，則由受益人針對實質受益部分支付遺產稅⁶²⁵。

⁶²² 例如一信託中，若受託人將資產作為己用，則為全權委託信託；若將其他資產用於幫助殘疾人士，則為弱勢受益人信託，故可能適用不同課稅規範。See GOV.UK, Trusts and Inheritance tax, <https://www.gov.uk/guidance/trusts-and-inheritance-tax> (last visited:2022/10/23)

⁶²³ GOV.UK, Trusts and Inheritance tax, <https://www.gov.uk/guidance/trusts-and-inheritance-tax> (last visited:2022/10/23)

⁶²⁴ GOV.UK, Trusts and Inheritance tax, <https://www.gov.uk/guidance/trusts-and-inheritance-tax> (last visited:2022/10/23)

⁶²⁵ 受益人部分以與我國信託結構較相似之全權委託信託為主。See Walter Sinclair, Barry Lipkin, St. James's Place Tax Guide 2014-2015, p. 370(2014).



第二項 英國公益信託之稅捐優惠

第一款 所得稅

於英國，公益信託之主要稅捐優惠來自於所得稅之稅捐優惠，並規定於 *Income Tax Act 2007* 中之 s.521 至 536⁶²⁶，其中由於公益信託之受益人尚未確定，故於公益信託之情形由受託人負擔所得稅相關之稅捐義務⁶²⁷。於討論前，應先將所得區分為投資收益（investment income）以及交易收益（trading income），非營利慈善組織（含公益信託）之投資收入免納所得稅，惟必須用於公益目的⁶²⁸；投資收入並可分為土地收入（income from land）以及利息等其他年度支付（interest and other annual payments），土地收入之部分雖根據 *Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005* 之第二與第三部分，公益信託經營之房地產業務（property business）其利潤應納稅，然依 *Income Tax Act 2007* s.531 則規定房地產業務收入免稅⁶²⁹，故應認公益信託之房地產業務收入部分免納所得稅，利息等其他年度支付則依 *Income Tax Act 2007* s.532&534 之規定免納所得稅。

交易收入部分之限制則較為嚴格，必須符合二要件方得免納所得稅，一是必須僅用於公益目的，二是必須於執行公益目的之主要過程中使用⁶³⁰，或是該目的必須是由公益信託之受益人達成⁶³¹，或非主要交易目的之營業額必須低於一定之限度⁶³²。

⁶²⁶ GOV.UK, Annex i: tax exemptions for Charities, <https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/annex-i-tax-exemptions-for-charities> (last visited:2022/10/23)

⁶²⁷ *Income Tax Act 2007* (c.3), s.521(6)(Eng.).

⁶²⁸ A.J. Oakley, supra note 596, p.490.

⁶²⁹ GOV.UK, Annex i: tax exemptions for Charities, <https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/annex-i-tax-exemptions-for-charities> (last visited:2022/10/23)

⁶³⁰ *Income Tax Act 2007* (c.3), s.523(Eng.).

⁶³¹ A.J. Oakley, supra note 596, p.490.

⁶³² *Income Tax Act 2007* (c.3), s.536(Eng.).

非營利慈善組織向非營利慈善組織捐款用於慈善目的者，以及非營利慈善組織收受非英國居民之股息以及分配者，皆免納所得稅⁶³³。個人對於非營利慈善組織之捐贈，將被視為已扣除最低稅率計算之所得稅，即假設最低所得稅率為 20%，則個人向非營利慈善組織捐款 4,000 英鎊者，非營利慈善組織將有權要求退還已繳納之所得稅款，故實際上可取得 5,000 英鎊之捐款⁶³⁴。企業對於非營利慈善組織之捐贈則可以直接由利潤中扣除，故受捐贈之非營利慈善組織於此情形即不需再要求退還稅款，捐贈之金額將直接由企業支付予非營利慈善組織⁶³⁵。

第二款 資本利得稅與遺產稅

依 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 s.256 之規定，非營利慈善組織之資本收益若用於公益目的者，不課徵資本利得稅；若捐贈土地、財產或股份予非營利慈善組織，捐贈者關於該筆財產亦免課徵資本利得稅⁶³⁶。另，無論是生前或透過遺囑對於非營利慈善組織之捐款，以及透過全權委託信託之捐贈，亦免納遺產稅⁶³⁷。且財政部有權接受具有突出風景或具歷史、科學或美學價值之土地作為財產收入，以代替遺產稅之繳納⁶³⁸。

另，英國稅務之稽徵主要由英國稅務海關總署（HM Revenue and Customs, HMRC）管轄，英國稅務海關總署將抽查部分其認為風險較高之非營利慈善組織，以確保捐款被正確運用⁶³⁹。並且英國稅務海關總署亦會實質審查捐款是否被用於公益目的，其通常認為捐款可被用於組織之財務利益—以產生收入使組

⁶³³ Income Tax Act 2007 (c.3), s.526(Eng.).

⁶³⁴ A.J. Oakley, supra note 596, p.490.

⁶³⁵ A.J. Oakley, supra note 596, p.491.

⁶³⁶ GOV.UK, Capital Gains Tax: what you pay it on, rates and allowances, <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/gifts> (last visited:2023/1/14)

⁶³⁷ Inheritance Tax Act 1984 (c.51), s.23, s.76(Eng.).

⁶³⁸ Inheritance Tax Act 1984 (c.51), s.27(Eng.).

⁶³⁹ GOV.UK, Chapter 7: Audits by HMRC charities, <https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/chapter-7-audits-by-hmrc-charities> (last visited:2022/10/23)

織得實現其目的，以及組織之慈善利益—執行其功設立時之公益目的，惟二者不應嚴格區分，以利組織運作之彈性。而於考量受託人所為之決策時，應廣泛了解組織如何受益，且可要求查看受託人決策過程之資料。最後，於判斷受託人之決策是否合適，必須同時判斷該決策與組織目的是否合適，若屬高獲益之投資，然違反組織之目的，則亦非屬用於公益目的⁶⁴⁰。

第二節 美國公益信託之課稅制度

第一項 美國信託課稅

美國之信託課稅主要規範於美國國內稅收法典（Internal Revenue Code）中，第 A 子編所得稅第 1 章一般稅收及附加稅中 J 子章遺產、信託、受益人及死者，條文為 641-692 條⁶⁴¹，並對信託課以所得稅、贈與稅與遺產稅，以下將分別介紹之。

第一款 所得稅（Income Tax）

美國之信託稅制原採取信託實體理論，後來鑑於信託實體理論之缺點而改採信託導管理論，於信託每年總收入超過 600 美元或其受益人非美國居住者時，則採實體理論，應以信託作為納稅義務人，由其計算、申報及繳納所得稅⁶⁴²，而當受託人將信託收益實際分配予受益人時，則採信託導管理論，於分配收益年度對受益人課稅⁶⁴³；若委託人成立可撤銷信託或保有信託之控制權，則亦採導管理論，由委託人負擔納稅義務，故有將其稱為「修正式導管理論」，

⁶⁴⁰ GOV.UK, Annex iii: approved charitable investments and loans, <https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/annex-iii-approved-charitable-investments-and-loans> (last visited:2022/10/23)

⁶⁴¹ 蕭茜文，前揭註 315，頁 155-156。

⁶⁴² 蕭茜文，前揭註 315，頁 156。

⁶⁴³ 王志誠、封昌宏（2022），《信託稅法與實例解析前揭註》，頁 33，財團法人台灣金融研訓院。

依委託人是否保有信託財產或利益之重大控制權而為不同之租稅處理，前者稱為一般信託，後者則稱為委託人信託⁶⁴⁴。

信託課稅之步驟為：先將信託個體毛所得（entity gross income）減除信託所得之扣除項目後，得到扣除分配予受益人前之信託應稅所得（fiduciary taxable income before the deduction for distribution）⁶⁴⁵。再以該扣除分配予受益人前之信託應稅所得，依內地稅法 s.643 調整決定可分配淨所得（distributable net income, DNI）。於一般信託之情況下，若將信託所得全部分配予受益人、分配數額未超過當年度所得及未分配給慈善事業時，為簡單信託（simple trust）；反之，若未將當年度信託所得全部分配予受益人、數額超過當年度所得或分配給慈善事業時，則為複雜信託（complex trust）⁶⁴⁶，為簡單信託或複雜信託則於當年度個別判斷⁶⁴⁷。可分配淨所得分配予受益人後，即併入受益人當年度所得額課徵所得稅，而未分配予受益人之部分，則以信託為課稅主體，於當年度依累進稅率課稅。若分配予受益人之數額超過當年度可分配淨所得時，則表示信託個體將以前年度累積保留之未分配淨所得分配予受益人，則該分配所得歸屬年度應採先進先出原則決定⁶⁴⁸。

於委託人信託之情形，因委託人保有對信託財產或利益之重大控制權，而被視為信託之實質所有權人，故依實質課稅原則，應由委託人負擔納稅義務，於美國內地稅法中被稱為委託人信託（grantor trust）⁶⁴⁹，信託所產生之收入及費用將併入委託人之個人所得稅計算，由委託人負責申報與繳納⁶⁵⁰。

⁶⁴⁴ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 33。

⁶⁴⁵ Internal Revenue Code, s.641-642.

⁶⁴⁶ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 33。

⁶⁴⁷ 黃韻璇（2021），《我國信託課稅制度之研究—從量能課稅原則出發》，頁 72，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

⁶⁴⁸ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 34-35。

⁶⁴⁹ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 35。

⁶⁵⁰ 蕭茜文，前揭註 315，頁 156。

第二款 贈與稅 (Federal Gift Tax)

他益信託成立時，可視為委託人將信託財產之受益權贈與受益人而應課徵贈與稅，惟此時贈與行為尚未完成，故必須待贈與人完全放棄或讓與財產之支配權，方得認為贈與行為已完成，因此信託是否可撤銷將牽涉贈與行為是否已完成，而應區分可撤銷信託與不可撤銷信託為不同處理⁶⁵¹。

美國之贈與稅係對財產之移轉 (transfer) 課徵⁶⁵²，而贈與稅之課徵主要對象之一即為不得撤銷之法律行為⁶⁵³。不可撤銷之信託因委託人並無隨時變更或終止信託條款之權利，故若委託人於信託成立時未保留任何權利，則贈與行為成立，並應課徵贈與稅。惟若委託人於訂立信託契約時保留部分權利，則該保留之部分，則於實際分配予受益人或於委託人終止控制權時課徵贈與稅。

因可撤銷信託之委託人保留變更信託條款、增減信託財產及終止信託契約之權利，故應認委託人實質上仍對信託財產具支配權，因此，依實質課稅原則，於信託成立時贈與行為尚未完成，故不課徵贈與稅，而應待委託人實際將信託收益分配予受益人時，方對委託人即贈與人課徵贈與稅⁶⁵⁴。

第三款 遺產稅 (Federal Estate Tax)

遺產稅以被繼承人死亡時，其所擁有之財產為課稅基礎。而信託行為涉及遺產稅而必須計入遺產總額之情況可能有以下幾種：首先，若委託人以遺囑方式設立信託，則該信託財產為被繼承人之遺產，應計入遺產總額計算遺產稅；其次，若委託人生前於信託契約內保留信託財產之占有或受益權，或指定受益人或變更受益人之權利，則該信託為可撤銷信託，因委託人死後其保有之控制權即喪失，因此等同贈與行為已完成⁶⁵⁵，惟此時考慮其實際上與死後無償之財

⁶⁵¹ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 35-36。

⁶⁵² Internal Revenue Code, s.2501(a)(1).

⁶⁵³ Gerry W. Beyer, *Wills, Trusts and Estates*, p.497-498(2015).

⁶⁵⁴ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 36。

⁶⁵⁵ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 37。



產移轉相同，直接以遺產稅課徵較為簡便，故將原委託人保留之權利價值計入遺產總額中，以遺產稅取代贈與稅之課徵⁶⁵⁶。



第二項 美國公益信託課稅

美國之公益信託種類繁多，目的與公益相關之信託則可依委託人是否對信託財產保留權益，而區分為無保留權公益信託以及分離利益公益信託。

第一款 無保留權公益信託（完全公益信託）

無保留權公益信託即委託人對信託財產不保留任何權益之信託，其受益人可能均為慈善機構，或是將全部信託支出用於公益目的，其又稱為完全公益信託⁶⁵⁷；而完全公益信託又可依其課稅規範，進一步區分為免稅公益信託以及非免稅公益信託。所謂免稅公益信託即符合 IRC501(c)(3)規範之公益信託，除須符合免稅目的外，仍須符合不得進行利益輸送行為、不得授權從事免稅目的以外之活動以及信託財產必須永久用於免稅目的等要件⁶⁵⁹。

免稅公益信託擁有最多稅捐優惠，故其設立標準亦較為嚴格，必須通過設立檢驗標準以及營運檢驗標準；設立檢驗標準要求組織章程必須限制組織設立目的是一項或多項被允許的減免優惠目標，並且除小部分活動外，組織章程不得明確准許從事一項或多項與被允許的減免優惠目標無關之活動⁶⁶⁰；而營運檢驗標準則可分為三部分：首先為針對設立目的與營運活動之限制，其要求組織大部分活動必須專門致力於一項或多項被允許的減免優惠目標活動；其次為針對盈餘分配之限制，主要要求公益信託運作所產生之盈餘不得受益予其所有人以及任何他人；最後為針對參與政治活動之限制，其要求大部分活動不得作為

⁶⁵⁶ 黃韻璇，前揭註 647，頁 77。

⁶⁵⁷ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 41。

⁶⁵⁸ 蕭茜文，前揭註 315，頁 156。

⁶⁵⁹ 蕭茜文，前揭註 315，頁 157。

⁶⁶⁰ 吳德華，〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第 9 卷第 2 期，頁 193。

宣傳或試圖影響立法機關或直接、間接參與政治競選活動⁶⁶¹。此外，因公益信託被要求財產必須永久用於公益目的，故於信託消滅時，其財產必須依免稅目的分配予聯邦政府、州或地方政府。通過檢驗標準之無保留權公益信託方得成立，其成立後依其財源之限制可區分為公共慈善機構以及私人基金會，主要之差別在於私人基金會之財源限制較多⁶⁶²，且無論為何者，免稅公益信託之效果依 IRC501(a)皆為免所得稅，且其信託財產價值得自遺產總額以及贈與總額中扣除⁶⁶³。

過去美國於 1969 年進行稅改時，針對慈善機構新增了部分條文，卻有原無法被認定為免稅公益信託之組織利用規範不全之漏洞，依 IRC642(c)有關慈善捐贈扣除額之規定，而達到相同免稅之效果。為防杜此情形，美國國會遂增訂了 IRC4947 之規定。IRC4947 主要規範 IRC4947(a)(1)之非免稅公益信託以及 IRC4947(a)(2)之分離利益公益信託⁶⁶⁴，後者將於後述及。不符合 IRC501(a)⁶⁶⁵而非免稅公益信託者，若其信託利益符合 IRC170(c)(2)(B)⁶⁶⁶之規定者，則稱為非免稅公益信託（Non-Exempt Charitable Trust, NECT），並亦可區分為公共慈善

⁶⁶¹ 吳德華，前揭註 660，頁 195。

⁶⁶² 惟大部分免稅公益信託，除符合公共慈善機構之規定者，皆推定為私人基金會。參自 蕭茜文，前揭註 315，頁 157。

⁶⁶³ Internal Revenue Code, s.2055(a)(2), 2106(a)(2), 2522(a)(2).

⁶⁶⁴ 蕭茜文，前揭註 315，頁 157。

⁶⁶⁵ 依 IRC501(a)，非營利組織於符合 IRC501(c)(3)之規定方得免稅，其中包含必須符合公益目的種類之要求（religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals），並且不得圖利私人、不得遊說立法以及不得參與政治，方得免稅。

⁶⁶⁶ 本款規定相較於 IRC501(c)(3)較為寬鬆，僅針對公益目的之種類為限制（organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals）。

機構以及私人基金會⁶⁶⁷。其效果⁶⁶⁸為其收入用於公益目的之支出得自所得額扣除⁶⁶⁹，並且其信託財產價值亦得自遺產總額、贈與總額中扣除⁶⁷⁰。



第二款 分離利益公益信託

分離利益信託指該信託之受益人除慈善機構外亦包含私人，即非完全以公益為目的⁶⁷¹，可能將特定受益人受有利益後之餘額或剩餘財產，捐贈予慈善機構受益人⁶⁷²，亦可能先將財產捐贈予慈善機構受益人，而後分配給私人；前者稱為公益剩餘信託（Charitable Remainder Trust），後者則為公益先行信託

（Charitable Lead Trust）。因其非完全以公益為目的，故不得依 IRC501(a)免納所得稅。分離利益信託於符合 IRC170(c)(2)(B)之情形下，依 IRC4947⁶⁷³(a)(2)依私人基金會之方式課稅。

公益剩餘信託規範於 IRC664 條，屬不可撤銷之信託，先支付給非慈善機構之受益人，待其死亡或信託期間屆滿後，再將信託財產永久歸屬於慈善機構受益人，該非慈善機構之受益人得為個人、信託、遺產、合夥或公司等，惟慈善機構受益人則必須為一個或多個符合 IRC170(c)之慈善組織，且須於文件載明⁶⁷⁴。而關於公益剩餘信託之課稅，其委託人與前述非免稅公益信託相同，得於計算所得稅、遺產稅、贈與稅時均得主張慈善捐贈扣除額⁶⁷⁵。而信託部分則依 IRC664(c)(1) 免所得稅，惟與但與目的無關之所得（IRC512 稱之為 Unrelated

⁶⁶⁷ 蕭茜文，前揭註 315，頁 158。

⁶⁶⁸ IRS, Charitable Trusts, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/charitable-trusts> (last visited:2022/10/23)

⁶⁶⁹ Internal Revenue Code, s.642(c).

⁶⁷⁰ Internal Revenue Code, s.2055(a)(2), 2106(a)(2), 2522(a)(2). 但適用之前提同樣為不得圖利私人、不得遊說立法以及不得參與政治。

⁶⁷¹ 蕭茜文，前揭註 315，頁 158。

⁶⁷² 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 41。

⁶⁷³ IRC4947 用於規範 NECT 和分離利益公益信託，使不符合免稅規範之公益信託，無法規避私人基金會有關特種稅之課稅規定。雖然規範相似但仍有差異，如：分離利益信託只能視為私人基金會，條文部分也是分離利益信託適用較少。參自 蕭茜文，前揭註 641，頁 157、159。

⁶⁷⁴ 蕭茜文，前揭註 315，頁 159-160。

⁶⁷⁵ Internal Revenue Code, s.642(c), 2055(a)(2), 2106(a)(2), 2522(a)(2).

Business Taxable Income，即 UBTI）依 IRC4940 應課徵特種稅⁶⁷⁶。而關於受益人之部分則分別處理，於非慈善機構受益人之部分，因其自信託所取得之利益屬應稅所得，依 IRC664(b)區分層級認列⁶⁷⁷所得課徵所得稅。於慈善機構受益人之情形，其於信託終結時收取者免納所得稅、贈與稅、遺產稅，惟若慈善機構於信託存續期間仍收取所得利益，為避免信託本金被侵蝕，進而降低非慈善機構受益人之稅負，此時於分配於慈善機構之所得課稅，其層級應反於慈善機構受益人⁶⁷⁸。

公益先行信託則屬亦同屬不可撤銷信託，其與公益剩餘信託相反，信託將先支付予慈善機構，待信託終了時，再將剩餘財產移轉於非慈善機構受益人。而公益先行信託又可區分為委託人信託以及非委託人信託，其課稅效果亦有不同。於委託人信託之情形，委託人同樣可主張公益捐贈所得額之扣除，惟為使委託人得主張扣除額⁶⁷⁹，依 IRC170(f)(2)(B)必須將委託人視同信託之所有人，並依 IRC671 至 678 條按委託人信託課稅。依此，公益先行信託之所得將併入委託人之所得結算申報且視為該公益先行信託不存在（雖然是公益先行信託取得所得，但在稅目上視為委託人取得）⁶⁸⁰。委託人得主張扣除額係因稅法將委託人視為信託所有人，故當委託人不再持有信託時，委託人就必須按 IRC170(f)(2)(B)就原本扣除之部分進行回補（recapture）。而贈與慈善機構之部分亦得主張贈與稅之扣除額，剩餘之部分若由委託人以外之人受益則亦應課徵

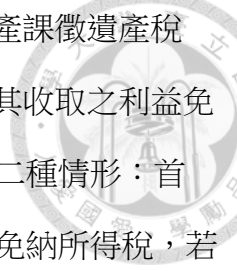
⁶⁷⁶ 蕭茜文，前揭註 315，頁 165、166。

⁶⁷⁷ 依 IRC664(b)之規範，非慈善受益人收取之所得，依序認列為一般所得、資本利得、其他所得或本金之償還，金額之認列則以信託目前或累積未分配之所得性質而定，而不同類型之所得稅率亦不相同。參自 蕭茜文，前揭註 315，頁 166。

⁶⁷⁸ 蕭茜文，前揭註 315，頁 166。

⁶⁷⁹ 此處係因為公益剩餘信託與公益先行信託之制度不同導致，因公益剩餘信託於非慈善機構受益人後方將財產移轉於慈善機構受益人，應認委託人已無實質掌控權（此處用詞為委託人將財產 give to 信託），而公益先行信託則是先將財產用於公益，最後移轉予非慈善機構受益人，故應認委託人仍保有受益權（此處用詞為委託人 for the use of 信託），故不被認為屬於捐贈，此時為使委託人得主張扣除額，則必須依 IRC170(f)(2)(B)將委託人視為信託之所有人，並按 IRC671 至 678 條有關委託人信託之方式課稅。

⁶⁸⁰ 蕭茜文，前揭註 315，頁 167。



贈與稅⁶⁸¹，若委託人保有剩餘價值，則最後應計入委託人之遺產課徵遺產稅⁶⁸²。公益先行信託之受益人中，慈善機構優先收取信託利益，其收取之利益免納所得稅；而信託期間屆滿後，如信託繼續存在，則可能分為二種情形：首先，信託繼續以委託者信託存在，則受益人自信託收取之利益免納所得稅，若信託係以非委託者信託存在，則受益人應就收取之利益繳納所得稅。此外，委託人信託之情形，因信託視為委託人所有，故信託並非課稅之主體⁶⁸³。公益先行信託亦可能為非委託人信託，於此種安排下，由於信託被認為非屬委託人所有，故無法依 IRC170(f)(2)(B)主張慈善捐贈扣除，惟仍得就遺產稅以及贈與稅主張慈善捐贈扣除。於此時信託為課稅主體，依按 IRC642(c)得主張所得稅之捐贈扣除額，惟以信託之總所得為限，若分配予受益人之部分已動用信託本金，則不得主張扣除。受益人部分，與前者屬委託者信託之公益先行信託相同，慈善機構收取之利益免納所得稅，於信託期間屆滿後，視其為委託人信託存續與否，受益人是否須納所得稅⁶⁸⁴。

第三節 日本公益信託之課稅制度

第一項 日本信託課稅

日本公益信託雖因具有公益目的而與一般私益信託不同，但仍屬信託制度下之模式，故於介紹公益信託課稅前，仍必須從信託課稅規範出發⁶⁸⁵。日本之信託稅制主要可分為平成 18 年（2007 年）修正前與修正後，以下將分別就修正前後之稅制為說明。

⁶⁸¹ 蕭茜文，前揭註 315，頁 168。

⁶⁸² 蕭茜文，前揭註 315，頁 170。

⁶⁸³ 蕭茜文，前揭註 315，頁 169。

⁶⁸⁴ 蕭茜文，前揭註 315，頁 170-171。

⁶⁸⁵ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 91。

第一款 修正前稅制

修正前，信託之課稅主要分為所得稅制與遺贈稅制，而所得稅制主要又分為本文信託（規定於舊所得稅法第 13 條第 1 項本文、舊法人稅法第 12 條第 1 項本文）以及但書信託（規定於舊所得稅法第 13 條第 1 項但書、舊法人稅法第 12 條第 1 項但書）。信託設立後，信託財產於法律上移交予受託人，惟由受益人享受信託利益，故本文信託係指於信託收益發生時，若有指定受益人時對受益人課徵所得稅；若未指定受益人或受益人不存在時，視同委託人擁有該信託財產而對委託人課稅⁶⁸⁶⁶⁸⁷。

但書信託則為本文信託之例外，係指於信託階段不課稅，而於其他時點課稅之信託，主要分為：於受益人實際受領時課稅之集團投資信託⁶⁸⁸，以及於信託階段以受託人為納稅義務人，課以法人稅之信託⁶⁸⁹⁶⁹⁰。其中集團投資信託與前述本文信託之受益者課稅信託相同，惟課稅時點並非信託收益發生時，而是受益人實際自信託受領分配時，此類型之信託其收益發生至分配予受益人前之期間，其課稅將發生遞延，因其通常存在多數受益人，若於分配前要將信託收益鬼屬於直接受益人課稅將有困難之故⁶⁹¹。而課以法人稅之信託，則係基於與特定目的公司或投資法人間之平衡，於信託階段以受託人為納稅義務人而課以法人稅⁶⁹²，發生於法人課稅信託之所得，與受託者之固有所得係分離個稅。

他益信託之受益人，在遺產稅法上視為接受委託人之贈與或遺贈之人，故應課徵贈與稅或遺產稅，其依舊遺產稅法第 4 條得區分數課徵時點：首先於設立他益信託時，因受益人因委託人之贈與（信託行為係依遺囑成立時則為遺

⁶⁸⁶ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 97。

⁶⁸⁷ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 212。

⁶⁸⁸ 主要為：合併運用信託、證券投資信託、國內外公開發行等投資信託、外國投資信託、加入者保護信託以及離職年金等信託。

⁶⁸⁹ 主要為：特定目的信託、證券投資信託、國內外公開發行等投資信託、外國投資信託以外之投資信託。

⁶⁹⁰ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 213。

⁶⁹¹ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 97。

⁶⁹² 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 213。

贈)而取得信託利益,故應向受益人課徵贈與稅或遺產稅;而變更受益人時,新受益人視為因委託人之贈與而取得信託利益,故應向新受益人課徵贈與稅或遺產稅;於受益人未表達受益之意思表示,或受益人不特定或不存之情形,受益人確定時亦被視為因委託人之贈與或遺贈而取得信託利益,而應對其課徵贈與稅或遺產稅;最後於附停止條件之信託其條件成就時,受益人亦被視為因委託人之贈與或遺贈而取得信託利益,而應向該受益人課徵贈與稅或遺產稅⁶⁹³。

第二款 修正後稅制

於平成 18 年(2007 年)後,對應新類型信託之出現,防止租稅規避以確保課稅公平,日本遂對信託課稅進行全方位之修法,為橫跨各稅目之整體性修正⁶⁹⁴。修正後基本上仍以受益人課稅為原則,其例外之受益人階段之受領時課稅以及信託階段之法人課稅等基本上並未改變⁶⁹⁵。

首先為受益者等信託,此制度與原先之本文信託相近,於契約信託之情形,以受益人為納稅義務人,於受益人未指定或不存時,過去係以委託人為納稅義務人課徵所得稅,惟新制於此處新增了「視為受益人」之概念,不再以受益人是否特定決定課稅對象,而是改為以受益人即其他實質上享有與受益人同等權利之人為課稅對象;此外,受益人或視為受益人為複數時,則分別視其所擁有之權利內容課徵所得稅⁶⁹⁶。而於受益人實際受領時課稅之集團投資信託部分,於本次修法並未進行大幅度之修正⁶⁹⁷;而法人課稅信託,則納入了未定有受益人之信託⁶⁹⁸,並向所得歸屬之受託人課徵法人稅⁶⁹⁹。

⁶⁹³ 日本三菱日聯信託銀行,前揭註 372,頁 213-214。

⁶⁹⁴ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持,前揭註 10,頁 98。

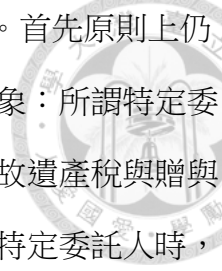
⁶⁹⁵ 日本三菱日聯信託銀行,前揭註 372,頁 216。

⁶⁹⁶ 日本三菱日聯信託銀行,前揭註 372,頁 217-218。

⁶⁹⁷ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持,前揭註 10,頁 99。

⁶⁹⁸ 包含了受益人與視為受益人不存之信託,與一定之目的信託,而目的信託係指未指定受益人,惟並非以公益為目的之信託。參自日本三菱日聯信託銀行,前揭註 372,頁 227、。

⁶⁹⁹ 日本三菱日聯信託銀行,前揭註 372,頁 227。



遺產稅及贈與稅部分，則基於舊制之基礎上規範得更完備。首先原則上仍以擁有信託權利之人為納稅義務人，惟加入了特定委託人為對象：所謂特定委託人即確實擁有變更信託之權限且可受領信託財產給付之人。故遺產稅與贈與稅之部分大致與舊制相同，於未負擔適當對價而成為受益人、特定委託人時，該受益人、特定委託視為因委託人之贈與而取得信託之相關權利，並課徵贈與稅；另，因委託人死亡而使信託生效者，視為遺贈取得而課徵遺產稅，而信託存續期間，新增新受益人、特定委託人之情形亦同⁷⁰⁰。而信託終了時，受領信託剩餘財產之人，視為自信託受益人、特定委託人取得利益，而應課徵贈與稅，若係因受益人、特定委託人死亡而致信託終了時，視為遺贈取得並課徵遺產稅⁷⁰¹。惟於新制之下，受益人或特定委託人不存在之信託屬法人課稅信託，其視為委託人於信託設定時，以相當於信託財產價額之金額轉讓予受託人，而應對受託人課徵法人稅，於信託期間之信託財產相關所得亦同樣課徵法人稅。於信託終了時，對於清算所得課徵法人稅，並對獲得剩餘財產之人課徵所得稅或法人稅⁷⁰²。

第二項 日本公益信託課稅

於大正 11 年（1922 年）制定信託法時對所得稅法進行修正，當時一般信託是採受益者課稅，而對公益信託之所得稅課徵並未特別有所規定，惟於當時之所得稅法第 3 條之 2 第 2 項規定，未定有受益人之信託，將受託人視為受益人，為受益者課稅之例外。後於昭和 15 年（1940 年）修正所得稅法與法人稅法時，就公益信託中所得稅課徵之考量，出現「受益者課稅說」與「類推適用公益法人非課稅說」之爭論，最後立法者考量與公益法人之均衡，於公益信託亦創設非課稅之規定⁷⁰³。

⁷⁰⁰ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 233-235。

⁷⁰¹ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 235。

⁷⁰² 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 237。

⁷⁰³ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 100-101。

至昭和 62 年（1987 年）時，開始對公益信託進行較大幅度之修正，並創設了「特定公益信託」與「認定特定公益信託」，並使其與一般公益信託於租稅效果上有所區分，而若欲適用稅捐優惠之規範，則必須符合特定公益信託或認定特定公益信託之要求。而後於平成 18 年（2006 年）時信託法修正，並將公益信託之部分獨立，惟並未於稅制同時為修正⁷⁰⁴。因公益信託無特定受益人，故於 2007 稅制改革前委託者課稅之方式殘存至今，導致公益信託之課稅反於直覺和常識。雖然實務上多數公益信託皆為稅收關係明確之特定公益信託和認定特定公益信託故問題不明顯，但隨著公益信託和公益法人合流之改革的進行，此問題將可能越來越明顯⁷⁰⁵。

第一款 公益信託之種類

日本公益信託法之規範下，並未對公益信託為進一步之區分，惟若從租稅效果區分，日本之公益信託可分為三種類，分別為一般公益信託、特定公益信託以及認定特定公益信託⁷⁰⁶，而欲享受稅捐優惠，則必須滿足特定公益信託或認定特定公益信託之要件⁷⁰⁷。特定公益信託之要件規定於日本所得稅施行令第 217 條之 2 第 1 項，其必須滿足以下要件並經主管機關之許可：首先，特定公益信託於信託終了時，信託財產不得歸屬於委託人，而是必須歸屬政府或類似目的之其他公益信託；其次為信託不得經由委託人以及受託人之間合意終止；第三為必須以信託公司為受託人；最後為信託財產以金錢為限；此外所得稅施行令第 217 條之 2 第 1 項亦有針對特定公益信託之財產運用以及組織運作為其

⁷⁰⁴ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 102-103。

⁷⁰⁵ 藤谷武史，公益信託と税制，http://shintakuhogakkai.jp/journal/pdf/信託法研究%E3%80%80第37号%20_Part5_Part2.pdf（最後瀏覽日：2022/10/23）。

⁷⁰⁶ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 99。

⁷⁰⁷ 田中和明、田村直史，前揭註 402，頁 307。

他規範⁷⁰⁸。而認定特定公益信託則係指於特定公益信託中，若信託目的⁷⁰⁹該當一定目的者，並於取得主管機關之許可者⁷¹⁰，且該許可必須每 5 年更新一次

711。



⁷⁰⁸ 整理自 田中和明、田村直史，前掲註 402，頁 307。以及日本所得稅施行令第 217 條之 2 第 1 項：「**第二百十七條之二** 法第七十八條第三項（特定公益信託）に規定する政令で定める要件は、次に掲げる事項が信託行為において明らかであり、かつ、受託者が信託会社（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律により同法第一条第一項（兼営の認可）に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。）であることとする。

一 当該公益信託の終了（信託の併合による終了を除く。次号において同じ。）の場合において、その信託財産が国若しくは地方公共団体に帰属し、又は当該公益信託が類似の目的のための公益信託として継続するものであること。

二 当該公益信託は、合意による終了ができないものであること。

三 当該公益信託の受託者がその信託財産として受け入れる資産は、金銭に限られるものであること。

四 当該公益信託の信託財産の運用は、次に掲げる方法に限られるものであること。

イ 預金又は貯金

ロ 国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券又は貸付信託の受益権の取得

ハ イ又はロに準ずるものとして財務省令で定める方法

五 当該公益信託につき信託管理人が指定されるものであること。

六 当該公益信託の受託者がその信託財産の処分を行う場合には、当該受託者は、当該公益信託の目的に関し学識経験を有する者の意見を聴かなければならないものであること。

七 当該公益信託の信託管理人及び前号に規定する学識経験を有する者に対してその信託財産から支払われる報酬の額は、その任務の遂行のために通常必要な費用の額を超えないものであること。

八 当該公益信託の受託者がその信託財産から受ける報酬の額は、当該公益信託の信託事務の処理に要する経費として通常必要な額を超えないものであること。」

⁷⁰⁹ 主要可分為學術暨教育相關目的（一、二、三、四）、文化相關目的（五、六）、慈善相關目的（七、十一、十二）、自然保育相關目的（八、九、十），規範於本所得稅施行令第 217 條之 2 第三項：「**3** 法第七十八條第三項に規定する政令で定める特定公益信託は、次に掲げるものの一又は二以上のものをその目的とする同項に規定する特定公益信託で、その目的に関し相当と認められる業績が持続できることにつき当該特定公益信託に係る主務大臣の認定を受けたもの（その認定を受けた日の翌日から五年を経過していないものに限る。）とする。

一 科学技術（自然科学に係るものに限る。）に関する試験研究を行う者に対する助成金の支給

二 人文科学の諸領域について、優れた研究を行う者に対する助成金の支給

三 学校教育法第一条（定義）に規定する学校における教育に対する助成

四 学生又は生徒に対する学資の支給又は貸与

五 芸術の普及向上に関する業務（助成金の支給に限る。）を行うこと。

六 文化財保護法（昭和二十五年法律第二百十四号）第二条第一項（定義）に規定する文化財の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限る。）を行うこと。

七 開発途上にある海外の地域に対する経済協力（技術協力を含む。）に資する資金の贈与

八 自然環境の保全のため野生動植物の保護繁殖に関する業務を行うことを主たる目的とする法人で当該業務に関し国又は地方公共団体の委託を受けているもの（これに準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）に対する助成金の支給

九 すぐれた自然環境の保全のためその自然環境の保存及び活用に関する業務（助成金の支給に限る。）を行うこと。

十 国土の緑化事業の推進（助成金の支給に限る。）

十一 社会福祉を目的とする事業に対する助成



第二款 公益信託之課稅

於信託成立時，因受益人尚不存在，一般公益信託與一般信託相同視為委託人具有公益信託財產，不論為設立時之捐助和設立後之捐獻⁷¹²，均不涉及課稅之問題，惟此時若係將財產捐贈予認定特定公益信託，生前捐贈者則可作為個人所得之減項扣除⁷¹³，以遺囑成立者於繼承人取得委託人地位後，亦可自遺產總額中扣除⁷¹⁴。而若繼承人於取得遺產後以遺產成立公益信託，原則應視為繼承人之財產而課以原本之所得稅，惟此時因租稅特別措置法第 70 條第三項之規定免課遺產稅⁷¹⁵。若委託人為法人，一般公益信託原則上應就信託收益課徵法人稅，惟若捐贈予特定公益信託，則於法人稅之計算作為減項⁷¹⁶；於捐贈予認定特定公益信託之情形，亦得於一般捐贈之額度外再予以認列特別費用之項目扣除⁷¹⁷。另，因受託者非信託財產之所有權人，故不生任何納稅義務；而受益人因於信託設立時尚未確定，故亦不生課稅關係⁷¹⁸。

而信託存續中，若公益信託產生所得者，於委託人為自然人之情形，依所得稅法第 11 條第 3 項之規定，其所得免課所得稅，而若此時自然人受益人接受公益信託之給付，則應對受益人課徵贈與稅⁷¹⁹，若為法人受益人則課以法人稅。而委託人為法人時，並無類似於所得稅法第 11 條第 3 項之規定，故信託所生之利益屬委託人之所得課稅範圍，惟若屬特定公益信託之信託財產所生之運

十二 就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律第二条第七項（定義）に規定する幼保連携型認定こども園における教育及び保育に対する助成」

⁷¹⁰ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 100。

⁷¹¹ 田中和明、田村直史，前揭註 402，頁 307-308。

⁷¹² 大屋貴裕（2008），《わが国信託課税の総合的検討：アメリカの信託税制を参考として》，頁 122，金沢大学大学院人間社会環境研究科博士論文。

⁷¹³ 大屋貴裕，前揭註 712，頁 122。

⁷¹⁴ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 100。

⁷¹⁵ 大屋貴裕，前揭註 712，頁 122。

⁷¹⁶ 捐贈予特定公益信託之捐款視為一般捐款，而計入損失金並列入損失中。參自 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 663。

⁷¹⁷ 黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，前揭註 10，頁 100、103。

⁷¹⁸ 大屋貴裕，前揭註 712，頁 124。

⁷¹⁹ 大屋貴裕，前揭註 712，頁 124。

用收益，則不予課稅⁷²⁰，而此時若自然人受益人受領信託利益，則以「一時所得」課所得稅，而自特定公益信託取得之捐贈於特定情況下⁷²¹則不課稅，若為法人受益人則無相關免稅規定⁷²²。



第四節 我國公益信託之課稅制度

第一項 我國信託之課稅及其原則

我國信託稅制主要亦涉及所得稅、遺產稅以及贈與稅。於信託成立時，信託財產之移轉因屬形式移轉，受託人僅名義上取得所有權，依實質課稅原則不符合課稅之要件，故各稅法條文中均明文規定信託財產於委託人與受託人間之移轉免稅⁷²³。而信託契約成立時，於經濟實質上如同委託人將信託利益贈與受益人，依我國現行稅法，區分委託人身份而為不同規定；若委託人為自然人，依遺贈稅法第 5 條之 1 第 1 項，對委託人課徵贈與稅；若委託人為營利事業，因其非遺贈稅之課稅主體，而不課以遺贈稅，而是依所得稅法第 3 條之 2 第 1 項對受益人課徵所得稅。而若以遺囑成立信託，因其經濟實質上為遺贈，依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 1 項應課遺產稅，而受益人取得之受益權因為已課徵遺產稅，故依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款免納所得稅⁷²⁴。

於信託存續間，若信託財產產生孳息，於受益人特定時，因受益人為實際享有利益者，故應向受益人課徵所得稅；而於受益人不特定或尚未存在時，因無受益人承擔納稅義務，為避免委託人以此種信託規避稅負，故所得稅法第 3 條之 4 第 3 項以及 89 條之 1 第 5 項，規定受益人不特定或尚未存在者，以受

⁷²⁰ 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 663。

⁷²¹ 經財務大臣所指定以表彰學術貢獻、獎勵學術或以支付學費生活費為目的，並交付金錢物品之特定公益信託方屬之。參自 日本三菱日聯信託銀行，前揭註 372，頁 664。

⁷²² 大屋貴裕，前揭註 712，頁 124。

⁷²³ 如所得稅法第 3 條之 3 第 1 項第 1 款、遺產與贈與稅法第 5 條之 2 第 1 款。參自 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 42。

⁷²⁴ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 42-44。

託人為扣繳義務人，並依規定之扣繳率課稅⁷²⁵。而於受益人實際受益時，因設立時及孳息發生時皆已課稅，故依遺產及贈與稅法第 5 條之 2 第 3 款不課徵贈與稅。

於信託消滅時，因契約信託已於成立時依委託人之身份差異，就信託利益之價值課徵贈與稅或所得稅，故於受益人最終取得信託財產時，屬先前受益權之實現，故不再課徵所得稅（所得稅法第 3 條之 3 第 4 款）及贈與稅（遺產及贈與稅法第 5 條之 2 第 4 款）。惟當信託財產為土地或其他不動產時，於信託關係消滅時，該土地或不動產移轉予委託人以外之人時，其經濟實質上形同委託人移轉於他人，故依實質課稅原則，應對該移轉行為課徵土地增值稅及契稅

726。

第二項 我國公益信託之稅捐優惠

第一款 我國公益信託稅捐優惠之要件

公益信託並非僅符合信託法關於公益之要求即可享受稅捐優惠，依所得稅法第 4 條之 3 以及遺產及贈與稅法第 16 條之 1 規定，公益信託必須滿足以下要件方得享有稅捐優惠：第一，受託人必須為信託業法所稱之信託業，此限制係為便於對於公益信託課稅之監督管理，並避免私人間任意成立公益信託即可免稅而造成稅捐優惠氾濫；第二，除公益相關費用外，不得以任何方式對特定或可得特定之人給予特殊利益，以確保公益信託運作之公正，避免淪為利益輸送的工具；第三，信託關係終止時，信託之財產將移轉予各級政府或有類似目的之公益信託或公益法人，避免使特定私人縱然未於信託關係存續中接收特殊利益，仍能透過信託財產歸屬之方式獲取不當租稅利益⁷²⁷。

⁷²⁵ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 44。

⁷²⁶ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 49。

⁷²⁷ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 351。

第二款 我國公益信託稅捐優惠之效果

信託設立時，他益信託原區分委託人為自然人或營利事業，分別對委託人課以贈與稅或對受益人課以所得稅，而於公益信託之情形，若委託人為自然人，其以契約設立者，依遺產及贈與稅法第 20 條之 1 之規定，該捐贈不計入贈與總額，此規定係比照遺產及贈與稅法第 20 條第 3 款，關於公益財團法人免課贈與稅之規定，因公益信託於經濟實質上屬委託人將財產贈與不特定社會大眾，不符合為防杜納稅義務人規避遺產稅之贈與稅立法目的，且公益信託與公益法人同具有公益性質，為避免獨厚公益財團法人而違反平等原則及租稅中立性原則⁷²⁸，故予以免課贈與稅⁷²⁹；而若為遺囑信託，則依遺產及贈與稅法第 16 條之 1 規定，不計入遺產總額，此規定同樣比照遺產及贈與稅法第 16 條第 3 款，關於公益財團法人免課遺產稅之規定；若委託人為營利事業，依所得稅法第 4 條之 3 規定，為鼓勵民間參與公益活動⁷³⁰，受益人就該信託之權利價值免納所得稅。

信託存續中，因公益信託之受益人不確定，故原應由受託人負擔扣繳義務，惟依所得稅法第 3 條之 4 第 5 項以及 89 條之 1 第一項但書規定，公益信託之受託人免扣繳義務，並於受益人實際受利益分配時，方課徵所得稅。

第五節 小結

第一項 我國公益信託稅捐優惠體系之檢討

為便於討論，本文將上述各國信託課稅以及公益信託之稅捐優惠整理於下表（其中粗體部分為公益信託之稅捐優惠）：

⁷²⁸ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 578。

⁷²⁹ 王志誠、封昌宏，前揭註 643，頁 580-581。

⁷³⁰ 所得稅法第 4 條之 3 立法理由（90/5/29 增訂至今）：「一、本條新增。二、公益信託係為促進社會公益目的而設立，具有輔助公共支出之作用，為鼓勵民間參與公益活動，並適度提供租稅獎勵，爰明定營利事業提供財產成立、捐贈或加入符合一定標準之公益信託，其受益人享有信託利益之權利價值免納所得稅。」

表 7 各國信託課稅整理⁷³¹

	英國	美國 ⁷³²	日本	我國
信託成立時	對委託人課徵資本利得稅以及遺產稅 不課徵資本利得稅及遺贈稅	對委託人課徵贈與稅或計入遺產總額課徵遺產稅 得主張捐贈扣減	對受益人課徵贈與稅或計入遺產總額課徵遺產稅 因受益人不存在而不涉及課稅（仍屬委託人之所得）； 委託人為自然人時，若捐贈 <u>認定特定公益信託</u> ，可作為所得稅之扣除額或自遺產總額中扣除； 委託人為法人時， <u>認定公益信託</u> 和 <u>認定特定公益信託</u> 皆為法人稅之扣除額， <u>認定特定公益信託</u> 可扣除之額度更高	委託人為自然人時對其課徵贈與稅或計入遺產總額課徵遺產稅 委託人為營利事業時對受益人課徵所得稅，受益人不存在時由受託人負扣繳義務 委託人為自然人時，不計入贈與及遺產總額 委託人為營利事業時，其受益人免所得稅
信託存續中	對受益人或受託人（受益人不存在時）課徵所得稅 公益信託產生所得時，區分交易所得與投資所得分別免所得稅	對信託或受益人課徵所得稅 公益信託產生所得時，免所得稅	對受益人課徵所得稅 委託人為自然人時： 公益信託之所得免所得稅； 於受益人實際受益時，屬委託人之贈與，故對受益人課徵贈與稅 委託人為法人時： 無免所得稅之類似規定，故原則上仍應納法人稅，惟若屬 <u>認定特定</u>	對受益人課徵所得稅，受益人不存在時由受託人負扣繳義務 於受益人實際受領時課徵所得稅

⁷³¹ 粗體部分為公益信託之稅捐優惠。

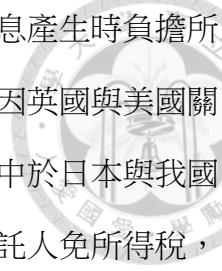
⁷³² 因我國並未如同美國就信託區分為多種類型，故為便於討論，以一般信託以及完全公益信託中之免稅公益信託為例。

			<p><u>公益信託</u>之收益則免納所得稅；</p> <p>自然人受領則以一時所得課徵所得稅，惟若自<u>認定特定公益信託</u>受益則免所得稅，</p> <p>法人受領則無免稅規定，仍須納法人稅</p>	
信託終了時	<p>對受託人課徵資本利得稅</p> <p>不課徵資本利得稅</p>	(未涉及)	(未涉及)	(未涉及)

於信託成立時，我國公益信託之稅捐優惠為給予遺產稅、贈與稅以及所得稅之稅捐優惠。其中委託人為營利事業者，與日本委託人為法人之部分，相比較可知，日本公益信託之稅捐優惠係使法人委託人可自所得中扣除捐贈之部分，以鼓勵法人將支出用於公益活動；惟我國給予之稅捐優惠卻是受益人免所得稅，其結果為營利事業投資公益信託參與公益，卻是由受益人取得稅捐優惠，查所得稅法第 4 條之 3 之立法目的⁷³³為鼓勵營利事業參與公益活動，該給予稅捐優惠之手段，並無助於達成該立法目的，屬立法者未能按社會政策目的所需要之類型與份量而給予相對應不同的稅捐待遇⁷³⁴，而有違憲之虞。本文以為，公益信託之稅捐優惠係基於公益原則，故應由符合公益原則要求者享有稅捐優惠，此處無論是參考日本法制之作法，將營利事業對公益信託之捐贈作為所得稅之扣除額，或是透過立法形成，使營利事業直接享有其他形式之稅捐優惠皆為較妥適之作法。

⁷³³ 前揭註 730。

⁷³⁴ 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷－以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 167。



於信託存續中，我國若信託產生孳息，係於由受益人於孳息產生時負擔所得稅，此處與各國之規範皆大致相同。而於公益信託之情形，因英國與美國關於公益信託存續中產生之孳息皆免所得稅，故此處之比較將集中於日本與我國之間；於公益信託之情形，日本之規範係於孳息產生時，對委託人免所得稅，並於受益人實際受領時，對受益人課徵贈與稅；而我國之規範則是於受益人實際受領時，對受益人課徵所得稅，而二者間之相異應來自於贈與稅之定位不同所致；申言之，日本等歐陸法系國家所採之贈與稅為所得型課稅模式，以因贈與而取得財產之人為納稅義務人課徵贈與稅，透過對於無償受贈者課稅以避免財富過度集中贈與於一人。而英美法系國家則採財產型之課稅模式，以贈與財產之人為納稅義務人課徵贈與稅，以累進稅率方式加以課稅排除財富集中之結果，同時輔以世界各國成例，凡採「總遺產稅制」者應以受贈人為納稅義務人⁷³⁵，故應認我國之贈與稅採財產型課稅模式，然本文以為此處並不合理，蓋真正具稅捐負擔能力者為受贈之受贈人，而應於受贈人實際獲得利益時課徵贈與稅，故採所得型課稅模式課徵贈與稅較為合理。

從而，基於上述所得型課稅模式贈與稅，進入到公益信託之結構進行討論。於私益信託之架構中，信託作為利益之導管，將利益由委託人輸送至受益人，而信託設立時已課徵贈與稅，故可知此時信託財產已被認為屬受益人之財產，故於信託存續中對取得信託孳息之受益人課徵所得稅（此處於日本以及我國私益信託皆相同），惟於公益信託之情形，理論上應將信託所生之財產利益用於公益，此時公益信託是否仍為利益輸送之導管，以及是否可視為受益人已取得信託財產容有疑義，故本文認為我國於公益信託存續期間對受益人取得信託孳息之利益課徵所得稅並不合理，因此時受益者應屬無償獲得財產，而贈與

⁷³⁵ 陳清秀（2019），《稅法各論（下）》，二版，頁 64，臺北：元照。

稅係對無償獲得財產而增加之稅捐負擔能力課稅，因此應對受贈者而非贈與者課稅⁷³⁶，故本文以為應對受贈者課以贈與稅較為合理。

申言之，於公益信託之情形，既委託人對信託財產並無實質權利，而受益人於實際受領利益時方確定，應認為信託財產於受益人確定前已脫離委託人之控制，於此觀點下，似不應認信託為輸送利益之導管，故現行私益信託之稅制，不應完全套用於公益信託上，此時或可參考英國或美國立法例，部分採用信託實體理論，例外以公益信託為課稅主體較為妥適。綜上，於公益信託設立時，應認為屬委託人將信託財產贈與受託人，故對受託人課徵贈與稅，而於公益信託存續中信託產生孳息時，或可參考英國之作法，例外使受託人獨立於其所得，另外對信託所生孳息繳納所得稅，而受益人則於實際受領時就其獲贈之收益繳納贈與稅。

此外，於公益信託終了之情形，我國僅於信託法部分中規定近似原則之適用相關規定，而並未於各稅法中規範公益信託終了後之課稅相關規定，除規範不明而導致無法遵循外，亦可能導致稅捐規避之可能，故此部分應詳加規範。

第二項 我國公益信託稅捐優惠要件之檢討

公益信託享有稅捐優惠要件之一為受託人必須為信託業法所稱之信託業，參照所得稅法第 4 條之 3 之立法理由，其僅謂便於管理；財政部賦稅署更曾表示關於所得稅法第 4 條之 3 針對受託人資格之限制，係為防止發生逃漏稅或其他弊端，以確保公益信託設立目的之達成，故對於公益信託應採高密度監督，因此現階段尚不宜逕於稅法中放寬受託人資格之限制⁷³⁷，惟信託業者之主管機關為金管會，其專業在於維持金融穩定等，與公益信託目的之達成間是否相關容有疑義，而參照日本所得稅施行令第 217 條之 2 第 1 項，得享有稅捐優惠之

⁷³⁶ 此處涉及總贈與稅（對贈與人課稅）以及分贈與稅（對受贈人課稅）之爭議，而實際創造稅捐負擔能力者為受贈人獲得之收入，而非贈與人之金錢支出，故於信託之情形，贈與稅之課徵應針對受益人，而非委託人。參自 黃韻璇，前揭註 647，頁 108。

⁷³⁷ 陳文炯、潘思璇（2014），〈論公益信託受託人以信託業者為限〉，《會計師季刊》，259 期，頁 23。

特定公益信託以及認定特定公益信託，亦係以受託人為信託業者為限制，而日本國內亦多有相關討論。故本文以為或可參考日本相關之討論，以檢視我國之規範是否合理。

現行日本公益信託法中，並未就受託人身份為一定限制，公益信託許可審查基準（公益信託の引受け許可審査基準等について）中則是要求受託者必須為具有適當營運管理能力、社會信用以及豐富知識經驗者，稅法則是要求受託者必須為信託業者，方得取得稅捐優惠⁷³⁸。關於受託者之資格限制，由信託公益信託法改正研究會所提出之公益信託法改正研究會報告書⁷³⁹中統整了四種見解，分別為【甲案：受託人限於信託業者】、【乙案：受託人（參照目的信託之規範）限於具必要財產基礎及人員構成之法人】、【丙案：受託人限於具有執行公益目的信託事務所必要之經營基礎及技術能力之法人】以及【丁案：受託人限於具適當管理營運能力、社會信用以及豐富知識經驗者（同許可審查基準之要求）】。而關於受託人之資格限制，各界看法可大致分為二種，其一認為為推廣公益信託之運用，故必須擴大公益事業之規模和範圍，而與公益法人之理事資格相比，公益信託關於受託人之規範事實上限制於信託業者實過於狹隘⁷⁴⁰，基此，應將受託人資格限制放寬，使公益法人得擔任公益信託之受託人，蓋公益法人法制較為成熟、組織較為完善，所受之監督亦較為嚴格，並且與信託業僅得管理財產不同而可直接參與公益活動，因而應放寬受託人之限制，使法人得擔任公益信託之受託人⁷⁴¹；其二則認為，因公益信託之規模有大小不同，為使公益信託得被更廣泛地運用，不應對受託人之資格為過多之限制，且應考慮使受託人得將其受託業務，於容許範圍內委由專業人士如律師、會計之等處理，於此之下，則應考量受託範圍於何種程度下得委外處理⁷⁴²。此

⁷³⁸ 中辻雄一朗，前揭註 389，頁 15。

⁷³⁹ 公益社団法人商事法務研究会，前揭註 117。

⁷⁴⁰ 鈴木勝治，前揭註 388，頁 23。

⁷⁴¹ 太田達男，前揭註 413，頁 19-20。

⁷⁴² 中辻雄一朗，前揭註 389，頁 15。

爭議至 2018 年，由法務省公布公益信託法修正之公益信託法修正之要綱（公益信託法の見直しに関する要綱案）後方告一段落。公益信託法修正之要綱中，受託人限制由具有能力得適當處理公益信託事務之人擔任，換言之，法人和自然人皆可擔任公益信託之受託人⁷⁴³。

本文以為，我國所得稅法規定僅由信託業者擔任受託人者方得享有稅捐優惠，係為便於管理，惟觀乎我國公益信託之現況，仍有部分公益信託不從事公益，而變相為個人或營利事業將其財產轉讓予受託人，再於信託關係存續中實質掌握信託財產，使公益信託成為控股、投資之工具⁷⁴⁴，故限制由信託業擔任受託人，並未達到管制之目的，亦有違反平等原則之虞。參照我國行政院提出之所得稅法部分條文修正草案⁷⁴⁵，其中配合信託法之修正，將公益信託稅捐優惠之適用要件一併修正，增訂受託人得為行政法人或符合一定條件之公益法人⁷⁴⁶，參照日本公益信託法修正之要綱之規定，我國將受託人限於行政法人或公益法人可能將產生彈性不足之問題，惟本文認為，以我國目前現狀，除由自然

⁷⁴³ 法務省法制審議會，前揭註 141。

⁷⁴⁴ 徐崑明（2019），〈公益信託課稅問題研究—以所得稅租稅優惠為中心〉，《財稅研究》，第 48 卷第 1 期，頁 91。

⁷⁴⁵ 行政院新聞（4/14/2022），〈落實公益信託公益目的政院通過「所得稅法」部分條文修正草案及「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案〉，<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/2ae6fca4-f180-46e2-bd8c-01d153a7f8af>（最後瀏覽日：2022/10/23）

⁷⁴⁶ 所得稅法修正條文第 4 條之 3：「營利事業提供財產成立或捐贈公益信託時，符合下列各款規定者，受益人享有該信託利益之權利價值免納所得稅，不適用第三條之二及第四條第一項第十七款但書規定：

一、該公益信託受託人為信託業法之信託業、行政法人或依法設立登記且其創設目的與該公益信託本旨直接相關並於前二年內無稅務違章及欠稅之公益法人；且於擔任該公益信託受託人時起算前五年內未經中央目的事業主管機關依信託法規定解任。

二、該公益信託未經中央目的事業主管機關依信託法第七十七條第一款以外各款規定予以糾正或依同法第八十二條規定對受託人裁處罰鍰合計達二次。

三、該公益信託除為其設立目的舉辦事業而必須支付之費用外，不以任何方式對特定或可得特定之人給予特殊利益。

四、信託行為明定信託關係解除、終止或消滅時，信託財產移轉於各級政府、同一中央目的事業主管機關監督之公益法人或公益信託。前項第一款及第二款所稱解任、糾正及裁處罰鍰，指本法中華民國○年○月○日修正之條文施行後，中央目的事業主管機關依信託法規定作成之處分。

（底線為修正部分）」

人擔任受託人之相關配套措施不足之外，公益信託法制之發展亦尚未成熟，故
本次草案之修正尚屬妥適。



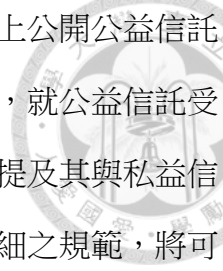
第六章 結論與修法建議



第一節 本文見解統整


本文以公益信託作為研究對象，而欲檢視一制度是否運作完善，則應從制度之初開始檢視，故結論之部分將以本文之見解輔以行政院之信託法修法草案進行討論。首先，關於公益信託中公益之定義，我國並無相關法律就此為詳細之規定，然公益性既為公益信託之中心，亦可被視為其取得稅捐優惠之正當化理由，參照各國之制度，不論是發展歷史較為悠久之英國、美國，甚或與我國制度較相近之日本，皆具發展出一套關於公益性之判定標準，可能為實際之判斷標準，亦可能是透過詳細舉例之方式為之，以使公益信託符合公益性之要求。然參諸本次行政院信託法之修法草案，第 69 條仍未就公益為正面之定義，而本文則認為，於參考我國之現狀，應可參考日本之作法，透過詳細列出公益目的之方式，以補充信託法第 69 條之內涵，一方面申請人得較有所依憑，另一方面亦得正當化公益信託所取得知稅捐優惠。

其次為我國公益信託之營運，主要區分為設立以及營運監督之部分。我國公益信託之設立採許可制，然許可制之問題可能有：各主管機關間寬嚴不一、若公益目的之主管機關不明確時可能無從申請，以及可能導致之救濟困難。此部分行政院之信託法修法草案第 70 條，則針對公益目的涉及多個主管機關之情形明文化，應經其主要主管機關之許可方得成立。然針對各主管機關自行訂立之許可標準，本草案並未為任何規範。本文認為此部分應就各主管機關之許可標準為一統一規定，並詳列於給予許可時所參考之項目，除保證申請者之權利外，亦同時要求各主管機關對於公益信託進行寬嚴相同之把關，防止因公益目的不同而出現設立難易度不同之情況。公益信託之營運主要由受託人負責，然現行之信託法並未針對公益信託之受託人為注意義務相關之特別規範，而行政院之信託法修法草案中，應盡忠實義務並負擔善良管理人責任，且應定時向主



管機關提交相關之信託事務計畫書及財報等資料，並應於網路上公開公益信託之詳細資訊，可謂提升了監督之密度，實值讚許。然本文以為，就公益信託受託人之注意義務之規範方面仍有不足，蓋修法草案中並未實際提及其與私益信託受託人之區別，亦未針對投資之許可範圍、投資標的等為詳細之規範，將可能導致公益信託之受託人無所依憑。關於公益信託之監督與管理，我國主要由信託監察人以及主管機關為之，而主管機關監督之問題前許可制部分已部分述及，即多個監督機關可能導致監督之高度不同，且亦可能面臨如同美國各州，因監督機關不同，且組織大小與預算皆不同，並導致各州之公益信託監督密度皆有不同之情形，從而未來由一機關專責於公益信託之管理應為改革之方向，建議我國可參考日本之改革，並以英國之委員會制度，建立一同時具有獨立性以及專業性之委員會以取代主管機關制。

參照英國、美國、日本之制度可知，公益信託於設立後皆可獲得稅捐優惠，然重點為給予稅捐優惠之條件，以及該稅捐優惠之法律效果是否合理。我國公益信託之稅捐優惠並未如同英國必須通過公益性之檢測，亦未如同美國必須通過組織以及營運測試方可取得稅捐優惠；而與我國現狀最接近之日本，亦正在進行修法改革，可知我國關於公益信託稅捐優惠之要件過於寬鬆，卻又限制於僅信託業者擔任受託人時得享有稅捐優惠，而本次信託法修正草案亦併同所得稅法以及遺贈稅法為修正，前述關於信託業者之限制已放寬，然僅公益支出比部分涉及公益信託之實質運作面，且本文第三章第四節第二項中已述及，該立法模式將可能導致有心人士利用漏洞脫免公益支出比之要求，可能無法達成原立法美意。綜上，本文以為我國關於公益信託稅捐優惠之要求仍過低，而可參考與我國最接近之日本修法，透過例示方式，儘可能舉出符合公益內涵之公益目的，並可同時輔以排除法，如不得涉及特定群體之利益、不得涉及盈利等方式，明確化公益之內涵，並排除無法達成公眾利益之公益信託設立。而關於公益信託稅捐優惠之效果，可考慮如同美國、日本，給予不同程度之稅捐優



惠，然最重要者為，本文參考之英國、美國以及日本法制，皆要求一定時間必須更新公益信託之登記或許可，以確保主管機關對於公益信託之管理，並監督公益信託之運作。此外，我國所得稅法第 4 條之 3 於公益信託成立時，若委託人為盈利事業則給予受益人稅捐優惠之部分並不合理，此處無論是參考日本法制之作法，將營利事業對公益信託之捐贈作為所得稅之扣除額，或是透過立法形成，使營利事業直接享有其他形式之稅捐優惠皆為較妥適之作法。而信託存續中之部分，我國之規範係於受益人實際受領時，對受益人課徵所得稅，本文認為基於公益信託與私益信託本質上之不同，此時應兼採信託實體理論，使受託人獨立於其所得，另外對信託所生孳息繳納所得稅，而受益人則於實際受領時就其獲贈之收益繳納贈與稅，較符合公益信託為一脫離委託人掌握、獨立管理財產之組織狀態，且課徵贈與稅亦較符公益信託受益人無償獲得財產之性質。

最後為公益信託之消滅，現行公益信託消滅之效果係來自於英國之近似原則，然現行條文之規範似與近似原則之效果有所出入，且因條文規範簡陋而導致難以適用；現行信託法僅針對未約定剩餘財產之歸屬對象之情形為規定，並規定僅得將剩餘財產歸屬於公益信託與公益法人。本次修法草案則新增已約定歸屬對象之情形，且若該歸屬對象不符合信託法之規定，則該財產移轉行為無效，已較過去之規定為完善，然未就無類似目的之公益信託或公益法人存在時，應如何處理為規定而仍有須改進之處。此外，縱該解散之公益信託之財產由他公益信託接受，仍應就資訊揭露之部分為規範，以供大眾檢視。公益信託原則應永久存續，故於公益信託難以存續時其資源分配尤為重要，若得將委託人之美意用於其他公益目的，應更符合公益之性質。




第二節 修法建議

本文擬依據上述見解，針對現行法不足之部分提出修法建議，以下則分為信託法部分以及各稅法部分進行說明比較。

第一項 信託法部分

表 9 信託法修法建議統整


修正條文	現行條文	說明
<p>第三十五條</p> <p>受託人除有左列各款情形之一外，不得將信託財產轉為自有財產，或於該信託財產上設定或取得權利：</p> <p>一、經受益人書面同意，並依市價取得者。</p> <p>二、由集中市場競價取得者。</p> <p>三、有不得已事由經法院許可者。<u>於公益信託之情形，本項第一款不適用。於第三款之情形，則應取得行政機關之許可。</u></p> <p>前項規定，於受託人因繼承、合併或其他事由，概括承受信託財產上之權利時，不適用</p>	<p>第三十五條</p> <p>受託人除有左列各款情形之一外，不得將信託財產轉為自有財產，或於該信託財產上設定或取得權利：</p> <p>一、經受益人書面同意，並依市價取得者。</p> <p>二、由集中市場競價取得者。</p> <p>三、有不得已事由經法院許可者。</p> <p>前項規定，於受託人因繼承、合併或其他事由，概括承受信託財產上之權利時，不適用之。於此情形，並準用第十四條之規定。</p> <p>受託人違反第一項之規定，使用或處分信託財</p>	<p>一、因公益信託之之受益人為公眾，故應認但書第一款排除事由於公益信託之情形並無適用之餘地。</p> <p>二、但書第三款則係由法院同意後得將信託財產轉為自有財產或於該信託財產上設定或取得權利，而於公益信託之情形，因公益信託係由主管機關管制，故應認於取得主管機關許可後得為之。</p>


<p>之。於此情形，並準用第十四條之規定。</p> <p>受託人違反第一項之規定，使用或處分信託財產者，委託人、受益人或其他受託人，除準用第二十三條規定外，並得請求將其所得之利益歸於信託財產；於受託人有惡意者，應附加利息一併歸入。</p> <p>前項請求權，自委託人或受益人知悉之日起，二年間不行使而消滅。自事實發生時起逾五年者，亦同。</p>	<p>產者，委託人、受益人或其他受託人，除準用第二十三條規定外，並得請求將其所得之利益歸於信託財產；於受託人有惡意者，應附加利息一併歸入。</p> <p>前項請求權，自委託人或受益人知悉之日起，二年間不行使而消滅。自事實發生時起逾五年者，亦同。</p>	
<p>第六十九條</p> <p>稱公益信託者，謂以慈善、文化、學術、技藝或其他符合表列，並以公共利益為目的之信託。</p> <p>前項所稱公共利益應符合：</p> <p>一、<u>禁止圖利私人及其相關之個人或團體</u>；</p> <p>二、<u>禁止過度營利</u>；</p>	<p>第六十九條</p> <p>稱公益信託者，謂以慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀或其他以公共利益為目的之信託。</p>	<p>一、公益之內涵應包含明確之定義，再者則為公益之實質內容，以使民眾得以預見，並使公益信託獲得稅捐優惠正當化。表列之內容則由立法者依據我國現今社會背景規範，本文則認為可參照日本公益法人認定法，區分為學術暨教育相關目</p>

<p>三、<u>禁止違反法律以及公序良俗。</u></p>		<p>的、文化相關目的、慈善相關目的、自然保育相關目的、國家政策目的以及民生與經濟相關目的的六類，並將原條文中之宗教與祭祀刪除，蓋此二者難以經司法審查⁷⁴⁷，並可能導致公益之內容空泛。</p> <p>二、新增第二項以審查公益之內涵。新增本項後，即無以信託法第 84 條適用信託法第 34 條之場合。</p>
<p>第七十條 公益信託之設立及其受託人，應經<u>行政機關</u>之許可。 前項許可之申請，由受託人為之。</p>	<p>第七十條 公益信託之設立及其受託人，應經<u>目的事業主管機關</u>之許可。 前項許可之申請，由受託人為之。</p>	<p>一、目前由各主管機關行使公益信託之設立許可權，然可能有寬嚴不一、以及若同時涉及多個公益目的將導致權責不明等問題，故本文建議由一獨立之行政機關，統一審</p>
<p>第七十二條 公益信託由<u>行政機關</u>監督。</p>	<p>第七十二條 公益信託由<u>目的事業主管機關</u>監督。</p>	

⁷⁴⁷ 經查宗教祭祀相關之公益信託之信託事務報告書，以明音宗教公益信託、公益信託弘光信望愛基金專戶、公益信託王楊嬌信望愛基金為例，皆謂「宣揚教義」為其公益信託所從事之主要活動，而並未進一步說明該活動之內容。


<p>行政機關得隨時檢查信託事務及財產狀況；必要時並得命受託人提供相當之擔保或為其他處置。</p> <p>受託人應每年至少一次定期將信託事務處理情形及財務狀況，送公益信託監察人審核後，報請行政機關核備並公告之。</p>	<p>目的事業主管機關得隨時檢查信託事務及財產狀況；必要時並得命受託人提供相當之擔保或為其他處置。</p> <p>受託人應每年至少一次定期將信託事務處理情形及財務狀況，送公益信託監察人審核後，報請主管機關核備並公告之。</p>	<p>查公益信託之設立許可，以杜上述爭議。</p> <p>二、若仍由各目的事業主管機關分別行使職權，則審查之標準應統一。</p>
<p>第七十三條</p> <p>公益信託成立後發生信託行為當時不能預見之情事時，<u>行政機關</u>得參酌信託本旨，變更信託條款。</p>	<p>第七十三條</p> <p>公益信託成立後發生信託行為當時不能預見之情事時，<u>目的事業主管機關</u>得參酌信託本旨，變更信託條款。</p>	
<p>第七十四條</p> <p>公益信託之受託人非有正當理由，並經<u>行政機關</u>許可，不得辭任。</p>	<p>第七十四條</p> <p>公益信託之受託人非有正當理由，並經<u>目的事業主管機關</u>許可，不得辭任。</p>	
<p>第七十六條</p> <p>第三十五條第一項第三款、第三十六條第二項、第三項、第四十五條第二項、第四十六條、第五十六條至第五十九條所定法院之權</p>	<p>第七十六條</p> <p>第三十五條第一項第三款、第三十六條第二項、第三項、第四十五條第二項、第四十六條、第五十六條至第五十九條所定法院之權</p>	

<p>限，於公益信託由行政機關行之。但第三十六條第二項、第三項、第四十五條第二項及第四十六條所定之權限，行政機關亦得依職權為之。</p>	<p>限，於公益信託由目的事業主管機關行之。但第三十六條第二項、第三項、第四十五條第二項及第四十六條所定之權限，目的事業主管機關亦得依職權為之。</p>	
<p>第七十五條 公益信託應置信託監察人。 <u>信託監察人不得由委託人充任，其已充任者，當然解任。</u> <u>信託監察人相互間、信託監察人與委託人間、信託監察人與受託人間，不得有配偶、三等親內親屬關係，或有自身利害關係致有害於信託財產之虞。</u> 除法律另有規定外，信託監察人之職權如下： 一、<u>監督事務之執行及財務狀況。</u> 二、<u>稽核財務帳冊、文件及財產資料。</u> 三、<u>監督依相關法令規定及信託本旨執行事務。</u></p>	<p>第七十五條 公益信託應置信託監察人。</p>	<p>目前關於信託監察人之規範密度不足，故新增信託監察人之身份限制以及職權內容。</p>

<p>四、<u>行政機關指示之事項。</u></p> <p><u>受託人規避、妨礙或拒絕信託監察人行使前項職權時，信託監察人應將其情事陳報行政機關。</u></p>		
<p>第七十七條</p> <p>公益信託違反設立許可條件、監督命令或為其他有害公益之行為者，<u>行政機關得撤銷或廢棄其許可或為其他必要之處置。其無正當理由連續三年不為活動者，亦同。</u></p> <p><u>前項所稱無正當理由連續三年不為活動係指連續三年其公益支出未達總資產之百分之五。</u></p> <p>行政機關為前項處分前，應通知委託人、信託監察人及受託人於限期內表示意見。但不能通知者，不在此限。</p>	<p>第七十七條</p> <p>公益信託違反設立許可條件、監督命令或為其他有害公益之行為者，<u>目的事業主管機關得撤銷其許可或為其他必要之處置。其無正當理由連續三年不為活動者，亦同。</u></p> <p><u>目的事業主管機關為前項處分前，應通知委託人、信託監察人及受託人於限期內表示意見。但不能通知者，不在此限。</u></p>	<p>一、如前所述，目的事業主管機關應改為一獨立之行政機關。</p> <p>二、現行條文關於「無正當理由連續三年不為活動」並未提供明確之判准，本文認為此部分可以最低公益比之規範作為判斷標準，以符法體系之一致性。</p>
<p>第七十八條</p> <p>公益信託，因<u>行政機關</u>撤銷設立之許可而消滅。</p>	<p>第七十八條</p> <p>公益信託，因<u>目的事業主管機關</u>撤銷設立之許可而消滅。</p>	<p>一、如前所述，目的事業主管機關應改為一獨立之行政機關。</p>

<p>行政機關撤銷或廢止公益信託許可時，應通報受託人及委託人所在地稅捐稽徵機關，依相關稅法規定辦理稅捐之核課。</p>		<p>二、新增公益信託終了時之通報義務，以釐清稅捐之核課。</p>
<p>第七十九條 公益信託關係消滅，而無信託行為所訂信託財產歸屬權利人，或該信託財產歸屬人與原公益信託之目的不符時，行政機關得為類似之目的，使信託關係存續、使信託財產移轉於有類似目的之公益法人或公益信託或制定計畫使公益信託存續。 若不存在類似目的之公益法人或公益信託時，得將該信託財產歸屬於各級政府。</p>	<p>第七十九條 公益信託關係消滅，而無信託行為所訂信託財產歸屬權利人時，目的事業主管機關得為類似之目的，使信託關係存續，或使信託財產移轉於有類似目的之公益法人或公益信託。</p>	<p>一、如前所述，目的事業主管機關應改為一獨立之行政機關。 二、現行條文未規定若該指定之權利歸屬人與原公益目的不符時應如何處理，故本文認為應新增行政機關對此情況為調整之權限。 三、依現行條文，主管機關得改變該公益信託之目的，或將其財產歸屬於類似目的之公益信託或公益法人，然本文以為此法律效果過於狹隘，為使行政機關得更有彈性處理各種情況，應增加行政機關得制定計畫之權限。</p>


		<p>四、現行法未針對類似目的之公益法人或公益信託不存在時如何處理為規定，故新增本條第二項。</p>
<p><u>第七十條之一</u> <u>公益信託設立時之財產，除現金外，得以其其他動產、不動產、有價證券或其他財產權代之。行政機關得依所長業務性質，訂定現金總額之比率。</u> <u>公益信託之設立，其現金以外之信託財產達一定價額以上時，或公益信託設立後，其接受以上現金以外之財產捐贈前，受託人應檢具財產運用計畫，報請行政機關許可，始得設立或接受該財產捐贈。</u></p>		<p>一、本條新增。 二、公益信託之財產應有所限制，以避免公益信託用作控股之目的（接受捐贈者亦同），然亦應兼顧其不同目的而給予適當之彈性。</p>
<p><u>第七十條之二</u> <u>其應公開之資訊為：</u> 一、<u>設立許可申請書。</u> 二、<u>信託契約或遺囑影本。</u></p>		<p>一、本條新增。 二、其中履歷書部分並應包含是否受託管理其他組織。</p>


<p>三、<u>信託財產證明文件</u>。</p> <p>四、<u>委託人身分證明文件影本</u>。</p> <p>五、<u>受託人身分證明文件影本及履歷書</u>。</p> <p>六、<u>信託監察人身分證明文件影本、履歷書及願任同意書</u>。</p> <p>七、<u>設有諮詢委員會者，其職權、成員人數及成員身分證明文件影本、履歷書及願任同意書</u>。</p> <p>八、<u>受託當年度及次年度信託事務計畫書及收支預算書，及實際收入與支出</u>。</p> <p>九、<u>現金以外之信託財產達行政機關所定一定價額者，其財產運用計畫</u>。</p> <p><u>法人依第 71 條第 1 項規定以宣言設立信託者，前項第二款應以法人決議及宣言內容代之。</u></p>		<p>三、其中設立許可申請書應包含實現公益目的之方法。</p> 
<p><u>第七十條之三</u></p> <p><u>公益信託之受託人應盡忠實義務，以善良管理</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、關於公益信託之受託人義務，現行係</p>

<p>人之注意，基於謹慎原則，管理及運用信託財產。</p> <p><u>前項規定之信託財產管理及運用方式如下：</u></p> <p>一、<u>存放金融機構。</u></p> <p>二、<u>購買公債、國庫券、中央銀行儲蓄券、金融債券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、銀行或票券金融保證發行之商業本票。</u></p> <p>三、<u>購置辦理業務所需之動產及不動產。</u></p> <p>四、<u>本於安全可靠之原則，購買公開發行之有擔保公司債、國泰證券投資信託公司發行之固定收益型之受益憑證。</u></p> <p>五、<u>信託財產百分之五範圍內購買上市、上櫃公司股票。但超出比率經行政機關核准者，不在此限。</u></p>		<p>透過信託法第 84 條適用信託法第 25 條之規範，故公益信託於此部分應認與私益信託之規範相同，然為避免爭議仍應有所規範。</p> <p>三、關於受託人之投資準則明確化，使受託人有所依循，且增加避免控股之規範。</p>
--	--	--


<p>六、<u>本於安全可靠之原則所為其他有助於增加財源之投資。其項目及額度由行政機關定之。</u></p> <p><u>除經行政機關核准外，公益信託之信託財產不得有下列情形：</u></p> <p>一、<u>購買委託人或捐贈累積達信託財產總額二分之一之捐贈人及其關係企業所發行之股票及公司債。</u></p> <p>二、<u>對單一公司持股比率超過該公司資本額百分之五。</u></p>		
<p><u>第七十條之四</u></p> <p><u>公益信託之受託人應自己處理信託事務。但信託後勤業務或帳務處理事務，經行政機關核准者不在此限。</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、因公益信託涉及公益，當事人間信賴關係更應慎重，而應受更為嚴格之規範，然為免受託人工作量過於繁重，本文認為應參考目前「金融機構作業委託他人處理應注意事項」將特定行政事務放寬由第三</p>

		人代為處理，惟仍須由行政機關針對此部分進行把關。
<p><u>第七十條之五</u></p> <p><u>公益信託之會計處理，除法律另有規定外，應符合一般公認會計原則。</u></p> <p><u>受託人取得之各項會計憑證，除有關未結會計事項者外，應至少保存五年。</u></p> <p><u>涉及第 72 條及第 72 條之 1 之資料應至少保存十年。</u></p> <p><u>公益信託之財產總額或年收入總額達一定金額以上者，其財務報表應經會計師查核簽證。</u></p> <p><u>前項之財產總額或年度收入總額由行政機關定之。</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、公益信託之會計處理應受更嚴格之監督，並要求保存帳冊之義務，以利主管機關以及公眾之監督。</p>
<p><u>第七十一條之一</u></p> <p><u>申請公益信託之設立許可，有下列情形之一者，行政機關應不予許可；已許可者，應撤銷或廢止之。</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、因公益信託必須從事公益，若有不符公益之情形，主管機關應不許可，或得撤銷或廢止其許可，撤銷或廢棄之</p>

<p>一、<u>非以從事公益為設立目的。</u></p> <p>二、<u>信託授益行為之內容不能或難以實現信託目的。</u></p> <p>三、<u>信託財產或其證明文件虛偽不實。</u></p> <p>四、<u>信託財產非為受託人有權處分之財產權。</u></p> <p>五、<u>設立時信託財產之現金總額為達行政機關所定之比率。</u></p> <p>六、<u>受託人欠缺管理或處分信託財產之能力。</u></p> <p>七、<u>信託監察人欠缺監督信託事務執行之能力。</u></p> <p>八、<u>信託行為所定諮詢委員會之職權，妨害受託人或信託監察人之權利義務。</u></p> <p>九、<u>信託行為定有公益信託關係消滅時，其信託財產歸屬於自然人或以營利為目的之法人或團體。</u></p>		<p>原因並應詳細說明，以便日後之救濟。</p> 
--	--	--

<p>十、<u>信託事務計畫書及收支預算書欠妥而有礙公益目的。</u></p> <p>十一、<u>未提出財產運用計畫，或已提出之財產運用計畫違反第 70 條之 1 之規定。</u></p> <p>十二、<u>未依規定將全部信託財產移轉為受託人所有，或移轉後委託人仍對信託財產具有實質控制力。</u></p>		
<p><u>第七十一條之二</u></p> <p><u>公益信託依信託本旨辦理信託事務之年度支出，於扣除行政支出後，不得低於前一年底信託財產總額百分之五。但為實現公益信託目的之本旨且經行政機關認定有正當理由者，不在此限。</u></p>		<p>一、本條新增</p> <p>二、參照美國之 5% payout rule，非營運型公益信託（我國公益信託多為非營運型公益信託），其公益支出應不得少於其總資產之百分之五。又因我國多為非營運型公益信託，行政支出較低，故本文以為此處之計算應將行政支出扣除以度爭議。</p>

		<p>三、然真正合理之作法應為區分公益信託之型態，再以收入以及支出區分出級距，並訂出不同之公益支出比較為妥適。</p>
<p><u>第七十二條之一</u> <u>公益信託應於政府設立之網站公開其資訊，違反者應處以罰鍰。</u> <u>前項應公開之資訊由行政機關定之。</u></p>		<p>一、本條新增。 二、其應公開之資訊包含：該公益信託五年內之收入與支出、設立之契約或遺囑、受託人人數及資料（應包含是否受託管理其他組織）、獲益成員之揭露、實現公益之方法、初始登記日期、過去使用過之名稱及聯絡資訊。</p>
<p><u>第七十五條之一</u> <u>有下列情事之一者，不得充任公益信託之監察人及諮詢委員，其已充任者，當然解任：</u> 一、<u>曾犯組織犯罪防制條例所定之最，經有罪判決確定，尚未執行、執行未</u></p>		<p>一、本條新增。 二、因公益信託涉及公益，為增加公眾之信心，具相關金錢相關犯罪前科者、財產狀況有疑慮者以及不具完全行為能力者，不應擔任</p>

<p><u>畢、執行完畢或赦免後未滿五年。且受緩刑宣告者，不在此限。</u></p> <p>二、<u>曾犯詐欺、背信、侵佔或貪污罪，經判處有期徒刑一年以上之刑確定，尚未執行、執行未畢、執行完畢或赦免後未滿三年。但受緩刑宣告者，不在此限。</u></p> <p>三、<u>使用票據經拒絕往來尚未期滿。</u></p> <p>四、<u>受破產宣告或依消費者債務清理條例經裁定開始清算程序，尚未復權。</u></p> <p>五、<u>受監護或輔助宣告，尚未撤銷。</u></p>		<p>監察人或諮詢委員。</p> 
<p><u>第七十五條之二</u></p> <p><u>公益信託得為協助受託人處理信託事務之意見諮詢設置諮詢委員會。</u></p> <p><u>諮詢委員會之職權行使不得妨害受託人及信託監察人。</u></p>		<p>一、本條新增。</p> <p>二、因實務上常有諮詢委員會凌駕於受託人之上，故增訂本條以明確諮詢委員會之定位。</p>

<p><u>諮詢委員會之委員間、委員與信託監察人間、委員與委託人間、委員與受託人間，有配偶或三等親內親屬之關係，或諮詢委員為委託人本人者，各不得超過其總人數三分之一。</u></p>		<p>三、為確保諮詢委員之獨立性，新增諮詢委員之身分限制。</p>
---	--	-----------------------------------

第二項 稅法部分

表 10 稅法修法統整

修正條文	現行條文	說明
<p>所得稅法第三條之四 信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。 前項受益人有二人以上時，受託人應按信託行為明定或可得推知之比例計算各受益人之各類所得額；其計算比例不明或不能推知者，應按</p>	<p>所得稅法第三條之四 信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。 前項受益人有二人以上時，受託人應按信託行為明定或可得推知之比例計算各受益人之各類所得額；其計算比例不明或不能推知者，應按</p>	<p>受益人則於實際受領時就其獲贈之收益繳納贈與稅，故刪除本條第五項。</p>

<p>各類所得受益人之人數平均計算之。</p> <p>受益人不特定或尚未存在者，其於所得發生年度依前二項規定計算之所得，應以受託人為納稅義務人，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅，其依第八十九條之一第二項規定計算之已扣繳稅款，得自其應納稅額中減除；其扣繳率，由財政部擬訂，報請行政院核定。</p> <p>受託人未依第一項至第三項規定辦理者，稽徵機關應按查得之資料核定受益人之所得額，依本法規定課稅。</p> <p>依法經行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信託基金、期貨信託基金或其他信託基金，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依本法規定課稅。</p>	<p>各類所得受益人之人數平均計算之。</p> <p>受益人不特定或尚未存在者，其於所得發生年度依前二項規定計算之所得，應以受託人為納稅義務人，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅，其依第八十九條之一第二項規定計算之已扣繳稅款，得自其應納稅額中減除；其扣繳率，由財政部擬訂，報請行政院核定。</p> <p>受託人未依第一項至第三項規定辦理者，稽徵機關應按查得之資料核定受益人之所得額，依本法規定課稅。</p> <p><u>符合第四條之三各款規定之公益信託，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依本法規定課稅。</u></p> <p>依法經行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信</p>	
--	--	---

	<p>託基金、期貨信託基金或其他信託基金，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依本法規定課稅。</p>	
<p>所得稅法第四條之三營利事業提供財產成立、捐贈或加入符合左列各款規定之公益信託者，該信託利益之權利價值得作為該營利事業所得之扣除額：</p> <p>一、受託人為信託業法所稱之信託業、行政法人或符合一定條件之公益法人。</p> <p>二、各該公益信託除為其設立目的舉辦事業而必須支付之費用外，不得以任何方式對特定或可得特定之人給予特殊利益。</p> <p>三、信託行為明定信託關係解除、終止或消滅時，信託財產移轉於各級政府、有類似目的之公益法人或公益信託。</p>	<p>所得稅法第四條之三⁷⁴⁸營利事業提供財產成立、捐贈或加入符合左列各款規定之公益信託者，<u>受益人享有該信託利益之權利價值免納所得稅，不適用第三條之二及第四條第一項第十七款但書規定：</u></p> <p>一、受託人為信託業法所稱之信託業。</p> <p>二、各該公益信託除為其設立目的舉辦事業而必須支付之費用外，不得以任何方式對特定或可得特定之人給予特殊利益。</p> <p>三、信託行為明定信託關係解除、終止或消滅時，信託財產移轉於各級政府、有類似目的之公益法人或公益信託。</p>	<p>一、給予受益人稅捐優惠並無法鼓勵該營利事業從事公益，故此部分應由營利事業獲得稅捐優惠。</p> <p>二、限制由信託業擔任受託人，並未達到管制之目的，亦有違反平等原則之虞，故此部分應放寬由行政法人以及符合一定條件之公益法人擔任，兼顧彈性與管制必要。</p>

⁷⁴⁸ 要件部分遺產及贈與稅法第十六條之一內容相同。

<p>所得稅法第三十六條</p> <p>營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：</p> <p>為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。</p> <p>二、除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體以及第四條之三之公益信託之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。</p>	<p>所得稅法第三十六條</p> <p>營利事業之捐贈，得依左列規定，列為當年度費用或損失：</p> <p>為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制。</p> <p>除前款規定之捐贈外，凡對合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限。</p>	<p>一、給予受益人稅捐優惠並無法鼓勵該營利事業從事公益，故此部分應由營利事業獲得稅捐優惠。</p>
--	--	--



參考文獻



一、 中文文獻

(一) 中文書籍

日本三菱日聯信託銀行，《日本信託法制實務與研究》，初版，台北：金融研訓院。

王志誠（2021），《信託法》，九版，頁 354，臺北：五南。

王志誠、封昌宏（2022），《信託稅法與實例解析》，頁 33，財團法人台灣金融研訓院。

林鈺雄，許澤天，柯格鐘，王士帆，范文清，邱晨（2020），《稅捐基礎法第一冊》，初版，臺北：元照。

張永明（2010），《國家租稅權之界線》，初版，臺北：翰蘆。

陳清秀（2016），《稅法總論》，九版，臺北：元照。

陳清秀（2019），《稅法各論（下）》，二版，臺北：元照。

黃舒芃（主編），《憲法解釋之理論與實務第七輯（上）》，初版，臺北：心學林。

潘秀菊、陳佳聖（2020），《信託法實務問題與案例》，初版，臺北：元照。

謝哲勝（2016），《信託法》，五版，臺北：元照。

(二) 中文期刊

王志誠（2018），〈從實證觀點論我國公益信託之發展趨勢、治理及革新〉，《華岡法粹》，64 期，頁 1-63。

王志誠（2021），〈實現百年公益信託新思維〉，《月旦會計實務研究》，42 期，頁 13-20。

吳德華（2014），〈美國非營利組織課稅制度之探討—以內地稅法§501(c)(3)組織為例〉，《高大法學論叢》，第9卷第2期，頁177-238。

李智仁（2021），〈信託 2.0—公益信託之規劃與展望〉，《月旦會計實務研究》，42期，頁21-28。

李麒（2013），〈論日本公益信託制度〉，《法令月刊》，64卷4期，頁52-72。

林世銘、李統順（1997），〈美國非營利組織所得稅免徵制度之研究〉，《財稅研究》，29卷5期，頁112-124。

邱奕德（2021），〈公益信託運作實務與法令修定〉，《月旦會計實務研究》，42期，頁29-45。

柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師》，第15卷10期，頁11-18。

柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷—以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276期，頁164-187。

柯格鐘（2019），〈論公益與宗教團體之免稅優惠〉，《財稅研究》，第48卷2期，頁1-25。

徐崑明（2019），〈公益信託課稅問題研究—以所得稅租稅優惠為中心〉，《財稅研究》，第48卷第1期，頁88-109。

許兆慶（2006），〈美國信託法律適用法則簡析〉，《法令月刊》，57卷10期，頁34-53。

陳文炯、潘思璇（2014），〈論公益信託受託人以信託業者為限〉，《會計師季刊》，259期，頁21-27。

陳春山（2002），〈公益信託的理念與制度〉，《律師雜誌》，268期，頁62-70。

蕭茜文（2019），〈美國公益信託課稅概述〉，《財稅研究》，38卷3期，頁154-174。

謝哲勝、楊現貴（2021），〈公益信託處理信託事務年度支出下限相關爭議評析〉，《國立中正大學法學集刊》，70期，頁189-244。



（三） 學位論文

方國輝（1992），《公益信託與現代福利社會之發展》，中國文化大學三民主義研究所博士論文。

李嘉容，《公益與信託的共舞：我國公益信託法治之評析與立法建議》，國立臺灣大學法律學院法律學研究所碩士論文。

黃韻璇（2021），《我國信託課稅制度之研究—從量能課稅原則出發》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。

鄭策允，《公益信託制度之研究》，輔仁大學法律學院法律學研究所碩士論文。

簡源希，《公益信託之研究》，國立中正大學法律學院法律學研究所碩士論文。

張衍文，《現行公益信託規範之檢討》，國立中正大學法律學研究所碩士論文。

（四） 研究報告

王志誠主持，我國公益信託未來之建議規劃方向，中華民國信託業商業同業公會109年委託研究計畫，2020年10月。

陳佳聖主持，我國公益信託法制修正之研議，法務部99年委託研究計畫，2020年4月。

黃源浩、陳衍任、蔡孟彥主持，各國公益信託相關稅制之比較研究，財政部 107 年委託研究計畫，2019 年 8 月。

潘秀菊、李麒主持，財團法人賸餘財產轉設立公益信託及我國公益信託發展之研究與建議，中華民國信託業商業同業公會 101 年委託研究計畫，2012 年 12 月。

（五） 網路資料

中華民國信託業商業同業公會，中華民國信託業商業同業公會統計資料，

<https://www.trust.org.tw/tw/info/related-statistics/0>

公益信託 2.0 電子書，<https://www.trust.org.tw/upload/10903725390001.pdf>

行政院新聞（4/14/2022），〈落實公益信託公益目的政院通過「所得稅法」部分條文修正草案及「遺產及贈與稅法」部分條文修正草案〉，

<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/2ae6fca4-f180-46e2-bd8c-01d153a7f8af>

法務部，法務公益信託清冊，<https://www.moj.gov.tw/2204/2771/2773/75862/>

陳佳聖，鑑定意見書，

https://www.ncc.gov.tw/chinese/files/18100/60_40557_181005_3.pdf

林上祚（2018），《中嘉併購案「有條件」過關！林堉璘公益信託兩大「承諾」讓 NCC 點頭》，<https://www.storm.mg/article/681518>

（六） 函釋

法務部（102）法律字第 10100650340 號函。

法務部（102）法律字第 10100650340 號函。

法務部（102）法律字第 10103111050 號函。

法務部（106）法律字第 10603506280 號函。



法務部（106）法律字第 10603506280 號函。
法務部（106）法律字第 10603506280 號函。
法務部（107）法律字第 10703513670 號函。
法務部（107）法律字第 10703516860 號函。
法務部（108）法律字第 10803503450 號函。
法務部（108）法律字第 10803503450 號函。
法務部（108）法律字第 10803504930 號函。
法務部（108）法律字第 10803504930 號函。
法務部（108）法律字第 10803504930 號函。
法務部（108）法律字第 10803509300 號函。
法務部（108）法律字第 10803509300 號函。
法務部（109）法律字第 10903501280 號函。
法務部（93）法律字第 0930700508 號函。
法務部（97）法律字第 0970004416 號函。

二、 外文文獻

（一） 外文書籍

A.J. Oakley, *The Modern Law of Trusts* (2008).

Gardner Simon, *An Introduction to the Law of Trusts* (2011).

Gary Borison, Cahn Monopoli, *Contemporary Approaches to Trust and Estates* (2011).

Geoffrey Morse, David Williams, Davies: *Principles of Tax Law* (2000).

George T. Bogert, *Trusts* (1987).

Gerry W. Beyer, *Wills, Trusts and Estates* (2015).

Graham Moffat, *Trusts Law* (2009).

John Barlow, Lesley King, Anthony King, Wills, Administration and Taxation Law and Practice (2014)

John Tiley, Revenue Law (2005).

Paul S Davies, Graham Virgo, Equity & Trusts (2013).

Robert Pearce, John Stevens, Warren Barr, The Law of Trusts and Equitable Obligations. (2010).

Walter Sinclair, Barry Lipkin, St. James's Place Tax Guide 2014-2015 (2014).

田中和明、田村直史（2016），《信託の理論と実務入門（改訂）》，初版，頁 307，日本加除出版。

田中實（1980），《公益法人與公益信託》，初版，勁草書房。

田中實（1985），《公益信託現代的展開》，初版，勁草書房。

新井誠（2008），《コンメンタール信託法》，初版，ぎょうせい。

新井誠（2020），《信託法》，四版，有斐閣。

新井誠、神田秀樹、木南敦，《信託法制の展望》，初版，日本評論社。

（二） 外文期刊

Pearson, E. g. (2006). Reforming the Reform of the Cy Pres Doctrine: A Proposal to Protect Testator Intent. *Marquette Law Review*, 90(1 Fall 2006).

Saunders, N. (2007). Implementation of the Charities Act 2006 and Progress of the Further Education and Training Bill. *Education Law Journal*, 2007(2).

太田達男（2016），〈公益信託法改正研究会報告書について—公益信託・公益法人の実務家から見た視点〉，《信託フォーラム》，vol. 5，頁 17-24。

木村仁（2018），〈公益信託の変更について—アメリカ法におけるシ・プレ原則を中心に〉，《法と政治》，68 卷 4 期，頁 869-915。



溜箭将之（2019），〈公益増進のために信託を用いるということ—研究者の視点から〉，《信託フォーラム》，vol. 11，頁 11-18。

中辻雄一朗（2016），〈公益信託法制の見直しの状況について〉，《信託フォーラム》，vol. 5，頁 13-16。

鈴木勝治（2014），〈公益信託法改正のゆくえ—公益法人制度改革からの視点〉，《信託フォーラム》，vol. 1，頁 17-25。

（三） 學位論文

大屋貴裕（2008），《わが国信託課税の総合的検討：アメリカの信託税制を参考として》，金沢大学大学院人間社会環境研究科博士論文。

（四） 官方文件

Charity Commission, Analysis of the Law Relating to Public Benefit (2013).

（五） 判決

(1887) 35 Ch. D. 460.

[1891] 2 Ch 236.

[1936] Ch. 285.

[1950] 2 All E.R. 653.

[1964] Ch 512.

[1966] Ch 191.

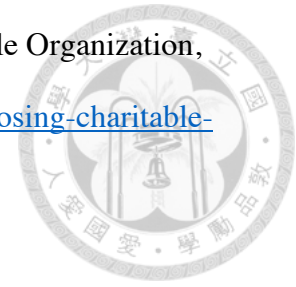
Aikin v. MacDonald's Trustees (1894)

Re Macduff [1896] 2 Ch. 451

（六） 網路資料

Attorney General of Texas, Closing a Charitable Trust or Charitable Organization,

<https://www.texasattorneygeneral.gov/divisions/charitable-trusts/closing-charitable-trust-or-charitable-organization>



Attorney General of Texas, Registration and Filings,

<https://www.texasattorneygeneral.gov/divisions/charitable-trusts/registration-and-filings>

Charitable Organization Registration Statement(BCO-10),

<https://www.dos.pa.gov/BusinessCharities/Charities/Resources/Documents/Registration%20Statement%20BCO-10.pdf>

Charity Commission, About the Charity Commission,

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/354725/About_the_Charity_Commission_MP_factsheet_1.pdf

Charity Commission, Charities in England and Wales - 30 November 2022,

<https://register-of-charities.charitycommission.gov.uk/sector-data/sector-overview>

Charity Commission, Common Investment Funds and Common Deposit Funds: a basic guide to their regulation,

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/890178/Common_Investment_Funds_and_Common_Deposit_Funds_a_basic_guide_to_their_regulation.pdf

Charity Commission, Risk framework,

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/507499/Risk_framework_2016.pdf

Charity Commission, Search the register of charities, [https://register-of-](https://register-of-charities.charitycommission.gov.uk/charity-search)

[charities.charitycommission.gov.uk/charity-search](https://register-of-charities.charitycommission.gov.uk/charity-search)

Charity Commission, Statutory inquiries into charities: guidance for charities,
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/999929/CC46_.pdf



Charity Commission, The Official Custodian for Charities,
[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002445/Official Custodian for Charities annual accounts 2020 to 2021.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002445/Official_Custodian_for_Charities_annual_accounts_2020_to_2021.pdf)

Department of Justice, Charity Tribunal, <https://www.justice-ni.gov.uk/articles/charity-tribunal-0>

Georgia Secretary of State, How-To Guide: Charities, <https://sos.ga.gov/how-to-guide/how-guide-charities#Charitable%20Organization%20Registration>

GOV.UK, About us, <https://www.gov.uk/government/organisations/charity-commission/about>

GOV.UK, Annex i: tax exemptions for Charities,
<https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/annex-i-tax-exemptions-for-charities>

GOV.UK, Annex iii: approved charitable investments and loans,
<https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/annex-iii-approved-charitable-investments-and-loans>

GOV.UK, Apply to register a charity,
<https://apps.charitycommission.gov.uk/outreach/RegistrationLanding.ofml>

GOV.UK, Automatic disqualification guidance for charities,
<https://www.gov.uk/guidance/automatic-disqualification-rule-changes-guidance-for-charities>

GOV.UK, Capital Gains Tax: what you pay it on, rates and allowances,

<https://www.gov.uk/capital-gains-tax/gifts>

GOV.UK, Chapter 7: Audits by HMRC charities,

<https://www.gov.uk/government/publications/charities-detailed-guidance-notes/chapter-7-audits-by-hmrc-charities>

GOV.UK, Charities and investment matters: a guide for trustees(CC14),

<https://www.gov.uk/government/publications/charities-and-investment-matters-a-guide-for-trustees-cc14/charities-and-investment-matters-a-guide-for-trustees>

GOV.UK, Charity trustee: what's involved (CC3a),

<https://www.gov.uk/guidance/charity-trustee-whats-involved>

GOV.UK, Get recognition from HMRC for your charity, <https://www.gov.uk/charity-recognition-hmrc>

GOV.UK, How the Charity Commission investigates charities,

<https://www.gov.uk/government/publications/where-the-charity-commission-investigates-charities/where-the-charity-commission-investigates-charities>

GOV.UK, How to close a charity, <https://www.gov.uk/guidance/how-to-close-a-charity>

GOV.UK, How to manage risks in your charity, <https://www.gov.uk/guidance/how-to-manage-risks-in-your-charity>

GOV.UK, How to manage risks in your charity, <https://www.gov.uk/guidance/how-to-manage-risks-in-your-charity>

GOV.UK, How to set up a charity (CC21a), <https://www.gov.uk/guidance/how-to-set-up-a-charity-cc21a>





GOV.UK, Regulatory and Risk Framework,

<https://www.gov.uk/government/publications/risk-framework-charity-commission/regulatory-and-risk-framework#how-we-identify-and-assess-risks>

GOV.UK, Set up a charity, <https://www.gov.uk/setting-up-charity/register-your-charity>

GOV.UK, Setting up a charity: model governing documents,

<https://www.gov.uk/government/publications/setting-up-a-charity-model-governing-documents>

GOV.UK, The Charities Statement of Recommended Practice (SORP),

<https://www.gov.uk/government/publications/charities-sorp-2005>

GOV.UK, The essential trustee: what you need to know, what you need to do,

<https://www.gov.uk/government/publications/the-essential-trustee-what-you-need-to-know-cc3/the-essential-trustee-what-you-need-to-know-what-you-need-to-do#s4>

GOV.UK, The Official Custodian for Charities' 'land holding' service,

<https://www.gov.uk/government/publications/the-official-custodian-for-charities-land-holding-service-cc13/the-official-custodian-for-charities-land-holding-service>

GOV.UK, Trusts and Inheritance tax, <https://www.gov.uk/guidance/trusts-and-inheritance-tax>

Illinois Attorney General, Checklist for Illinois Charitable Organizations,

https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/Charitable_Organization_Checklists.pdf

Illinois Attorney General, TO REGISTER OR RE-REGISTER WITH THE ILLINOIS ATTORNEY GENERAL'S OFFICE, ALL ORGANIZATIONS AND TRUSTS MUST SUBMIT, <https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/co-1instructions.pdf>

Illinois Attorney General, <https://illinoisattorneygeneral.gov/charities/>

IRS, Application for Recognition of Exemption, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/application-for-recognition-of-exemption>

IRS, C. THE ORGANIZATIONAL TEST UNDER IRC 501(c)(3),
<https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicc85.pdf>

IRS, Charitable Trusts, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/charitable-trusts>

IRS, E. THE CY PRES DOCTRINE: STATE LAW AND DISSOLUTION OF CHARITIES, <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic81.pdf>

IRS, Exempt Organizations - Rulings and Determinations Letters,
<https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exempt-organizations-rulings-and-determinations-letters>

IRS, Facts about Terminating or Merging Your Exempt Organization,
<https://www.irs.gov/charities-non-profits/termination-of-an-exempt-organization>

IRS, Form 990 Series Which Forms Do Exempt Organizations File Filing Phase In,
<https://www.irs.gov/charities-non-profits/form-990-series-which-forms-do-exempt-organizations-file-filing-phase-in>

IRS, Operational test - Internal Revenue Code section 501(c)(3),
<https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/operational-test-internal-revenue-code-section-501c3>

IRS, Organizational test - Internal Revenue Code section 501(c)(3),
<https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/organizational-test-internal-revenue-code-section-501c3>

IRS, Private foundation termination tax, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/private-foundation-termination-tax>



IRS, Status of organization after termination of private foundation status,

<https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/status-of-organization-after-termination-of-private-foundation-status>

IRS, Termination of Private Foundation Status, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/private-foundations/termination-of-private-foundation-status>

Jessica Peña, Alexander L.T. Reid, A Call For Reform Of The Operational Test For Unrelated Commercial Activity In Charities, <https://ncpl.law.nyu.edu/wp-content/uploads/pdfs/Monograph/ReformofOperationalTestforUnrelatedCommercialActiv.pdf>

Jill Martin, The Construction of Charitable Gifts, <https://thephilanthropist.ca/original-pdfs/Philanthropist-1-4-57.pdf>

Marion R. Fremont-Smith, The Legal Meaning of Charity, <https://www.urban.org/sites/default/files/2015/02/10/the-legal-meaning-of-charity.pdf>

Michigan Department of Attorney General, Charitable Trusts And Requirements, <https://www.michigan.gov/ag/about/charitable-trust/charitable-trusts/learn-more-about-charitable-trusts-and-requirements>

Michigan Department of Attorney General, Registration and Inventory Form for Trusts, https://www.michigan.gov/ag/-/media/Project/Websites/AG/charities/forms/Trust_Reg Stmt Fillable 10912.pdf?rev=b2606b3c29f543c0b525d16c1bc4a85d&hash=AFB51A0976CE12CA033DE135D9622A69

NOLO, Nonprofit Fundraising Registration Rules for Florida, <https://www.nolo.com/legal-encyclopedia/nonprofit-fundraising-registration-rules-florida.html>

North Carolina Department of the Secretary of State, Frequently Asked Questions,
https://www.sosnc.gov/frequently_asked_questions/by_title/charities_general_public

North Carolina Department of the Secretary of State, Solicitation License Application
Charitable or Sponsor Organization,

https://www.sosnc.gov/documents/forms/charities/charities_sponsors/initial_renewal_license_Application.pdf

NYS Annual Filing for Charitable Organizations(char500),

https://www.charitiesnys.com/pdfs/CHAR500_2021.pdf

Ohio Secretary of State, START A NONPROFIT ORGANIZATION,

<https://www.ohiosos.gov/globalassets/publications/busserv/nonprofit.pdf>

Pennsylvania Department of State, Charities,

<https://www.dos.pa.gov/BusinessCharities/Charities/Pages/default.aspx>

Registration Statement for Charitable Organizations(CHAR410),

<https://www.sefanys.org/sites/sefanys.org/files/Charities%20Bureau%20-%20Char410.pdf>

Texas C-BAR, Forming a Nonprofit Tax-Exempt Corporation in Texas,

<https://static1.squarespace.com/static/5b58f65a96d455e767cf70d4/t/5d56fa9045c24b0001d26898/1565981330389/Forming+a+Texas+Tax+Exempt+NP+2018+last+rev.+9.11.18.pdf>

URBAN INSTITUTE, State Regulation and Enforcement in the Charitable Sector,

<https://www.urban.org/sites/default/files/publication/84161/2000925-State-Regulation-and-Enforcement-in-the-Charitable-Sector.pdf>

公益社団法人商事法務研究会，公益信託法改正研究会報告書，

<https://www.moj.go.jp/content/001187722.pdf>

公益認定等委員会事務局，公益法人制度の国際比較概略—英米独仏を中心に
して—，<https://www.koeki->

[info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf)

内閣府公益認定等委員会，公益認定等に関する運用について，

<https://www.koeki->

[info.go.jp/pictis_portal/other/houreiguide/line/siryou/nintei_guideline_3103.pdf](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/houreiguide/line/siryou/nintei_guideline_3103.pdf)

日本弁護士連合会，信託法改正要綱試案に対する意見書，

https://www.nichibenren.or.jp/library/ja/opinion/report/data/2005_62_1.pdf

日本信託協会，公益信託之受託状況，<https://www.shintaku->

[kyokai.or.jp/archives/041/202206/public_interest_trusts_20220614.pdf](https://www.shintaku-kyokai.or.jp/archives/041/202206/public_interest_trusts_20220614.pdf)

日本新潟縣網站，公益信託の引受け許可審査基準等について，

<https://www.pref.niigata.lg.jp/sec/bunsho/1196698559621.html>

法務省民事局参事官室，公益信託法の見直しに関する中間試案の補足説明，

<https://www.moj.go.jp/content/001244616.pdf>

法務省法制審議會，公益信託法の見直しに関する要綱案，

<https://www.moj.go.jp/content/001277775.pdf>

法務省信託法部会，公益信託法の見直しに関する中間試案，

<https://www.moj.go.jp/content/001244615.pdf>

喜多綾子，受益者等が存しない信託の課税と受益者等の意義—目的信託を中
心として，<https://www.ritsumeai.ac.jp/acd/cg/law/lex/08-2/kita.pdf>

総務省，公益法人に関する年次報告，<https://www.koeki->

[info.go.jp/pdf_tokurei/2007_1_02.PDF](https://www.koeki-info.go.jp/pdf_tokurei/2007_1_02.PDF)

総務省大臣官房総務課管理室，公益信託現況調査結果，

https://www.soumu.go.jp/main_content/000694250.pdf

