

## 破題全攻略

## 稅法實務見解回顧（十）

稅捐保全<sup>註1</sup>

編目：稅法

主筆人：馳律師

## 【案例 1】

A 公司 105 年度營利事業所得稅核定稅額通知書送達後，稽徵機關以該公司有短期間內大量以低於市價行情之價格處分公司資產，疑有隱匿財產逃避稅捐執行之跡象為由，向行政法院聲請將 A 公司所有財產於債權額範圍內為假扣押，經法院裁定准許。嗣後，A 公司針對該核課處分申請復查，經稽徵機關復查決定變更核定成本費用與其他收入後，核定 A 公司當年度之結算結果為虧損，故稽徵機關另行作成應補稅額更正註銷單，註銷 A 公司 105 年度之營利事業所得稅全部稅額，嗣並以函文撤回對該公司假扣押執行之聲請。

請問，A 公司因此主張其已無欠稅，並無隱匿或移轉財產，對假扣押裁定提起抗告，是否有理由？

## 【案例 2】

B 公司滯納 95 年度至 100 年度營利事業所得稅暨罰鍰達新台幣 1000 萬元，且 B 公司之負責人 C 自稽徵機關於 103 年間發現 B 公司申報內容及所提供帳簿文據有疑點，發函命 B 公司說明後，C 隨即將 B 公司帳戶存款全數轉入其個人帳戶內，並於同年 5 月解散公司，並以公司長期合作之外部律師 D 為清算人。試問：

◆問題一：如財政部欲對 B 公司之負責人發動限制出境之稅捐保全手段時，應以 C 亦或 D 作為處分對象？

◆問題二：設若財政部於作成限制出境處分前，C 均長期身處於國外未歸，則財政部仍函請移民署對之限制出境，C 已其人在境外，限制出境處分欠缺必要性為由提起救濟，認為該處分應予撤銷，試問 C 之主張是否有理由？

## 壹、前言

自納稅義務人申報或稽徵機關蒐集資料、調查事實自核定發單，作成命納稅義務人依限繳納稅款之具下命處分性質課稅處分止，國家之租稅債權始具命相對人為金錢給付行為之效力。雖納稅義務人倘若未依限繳納稅款，稽徵機關得以課稅處分作為執行名義，依稅捐稽徵法第 39 條之規定，將案件移送行政

<sup>註1</sup>收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至 109 年 9 月 30 日止之判決。

執行分署強制執行。然而，上述自租稅債權成立、確定乃至執行之過程，為時甚久乃是常態，期間，如遇有納稅義務人之自然人進行移轉財產、設定負擔、出境未回，或營利事業辦理減資、註銷登記等情形，將嚴重有礙國家租稅債權獲得滿足，甚而造成課稅結果上之不公平，因此，為確保稅捐債權獲償，稅捐稽徵法第24條設有租稅保全措施之相關規定。

在租稅行政實務上，稽徵機關採用稅捐保全之手段並非少見，尤其對於有逃漏稅捐嫌疑之案件，稽徵機關於發單補課併予罰鍰時，往往嚴加追蹤欠稅者之金流，避免稅捐收入無從實際取得，相應之行政救濟案件為數不少。又現行法中之法定租稅保全手段，不乏要件定義不明、逾越比例侵害人民基本權之檢討浪潮；故而，稅捐保全之議題，於司法實務、立法修正與學術研究等各領域，均受有關注，建議讀者對此制度宜有通盤、全面之理解。

## 貳、租稅保全措施之介紹

### 一、禁止納稅義務人處分財產

稅捐稽徵法第24條第1項前段規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」本項規定係通知其他有關機關，禁止欠稅人為財產之移轉或設定他項權利，據以保全租稅債權，防杜納稅義務人規避稅捐之執行。至於其他對於財產之利用行為，雖不在禁止之範圍內<sup>註2</sup>，然若欠稅人對財產之使用足以減少其價值時，實務上有關機關得通知、聯繫稽徵機關另為處分<sup>註3</sup>。例如：稽徵機關對欠稅人名下之土地囑託地政機關為禁止處分之登記後，欠稅人雖可於就該土地自建房屋，然若該建築物的建立明顯有損於土地價值時，地政機關於收受建物登記申請時，應即通知原為囑託之稅捐稽徵機關，以便就欠稅人所建房屋併為禁止處分登記。

#### (一)欠繳稅款之認定

該條項所指之「納稅義務人欠繳應納稅捐者」，乃納稅義務人依法應

<sup>註2</sup>例如：財政部賦稅署90年5月8日台稅六發字第900405849號函：「稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，就納稅義務人之財產通知地政機關為禁止處分之登記者，僅為不得移轉或設定他項權利。納稅義務人所有之建築物經稅捐稽徵機關依首揭法條規定，通知地政機關為禁止處分登記後，其申請拆除部分樓層之樓地板，並未涉及該建築物之移轉或設定他項權利，尚不在首揭法條禁止之列。」

<sup>註3</sup>財政部75年4月10日台財稅字第7539996號函、行政院75年3月8日台內字第4635號函意旨參照。

繳納卻未於規定期限內繳納者，是以，該應繳稅捐並不以業已核課確定為必要<sup>註4</sup>。此外，同法第49條定有：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。……」基此，納稅義務人如受有租稅罰鍰處分且有欠繳之情時，稅捐稽徵機關亦得依上述規定就欠繳之租稅罰鍰，乃至於因欠繳所生之滯納金等，辦理禁止處分登記。又稅捐稽徵法第24條之立法理由第3項提及：「本條亦為保全稅款或罰鍰之執行而訂定……。」更可揭上旨。

## (二)得禁止處分之財產

凡屬納稅義務人之財產，且該財產之移轉與設定他項權利「須經登記」者，例如：車輛（須由公路監理機關登記）、不動產（須由地政機關登記），蓋租稅保全並非強制執行措施，且該條規定須由稽徵機關基於行政一體之法理通知有關機關執行職務，而有關機關係指就該財產處分行為「有管轄權之行政機關」，而保管存款之金融機構、股票發行公司等並不屬之，是以，類此財產則不在禁止處分的範圍。

## (三)塗銷禁止處分之條件

納稅義務人如就核定應納稅額之處分提起行政救濟，而於行政救濟經撤銷，發回原處分機關重核者，因稅捐行政實務<sup>註5</sup>與司法多數見解<sup>註6</sup>認為所撤銷者為「復查決定（或重核復查決定）」，原核定處分仍然存在，

<sup>註4</sup>最高行政法院107年度判字第730號判決意旨參照。

<sup>註5</sup>「……訴願決定『原處分撤銷』係指撤銷復查決定處分而言，復查決定既因訴願決定而撤銷，則原處分之稽徵機關應依照訴願決定意旨就原核定之……應納稅額『重行查核』；此項重行查核即係踐行另一『復查』程序」及「『原處分撤銷』一語係指撤銷原處分機關所為之處分，復查決定既被撤銷，則原處分機關依照行政法院判決意旨所重為之查核，應屬另一復查程序。」分別為財政部50年5月25日台財稅發第3497號函及67年7月29日台財稅第35047號函釋在案，同意旨之函釋可另參財政部82年11月26日台財稅第821503108號函。

<sup>註6</sup>行政法院所執之理由略有：(1)原處分因復查決定之作成而被吸收、(2)稅捐稽徵法核課期間規定之考量，認為應確保核課處分在核課期間內作成，所以即使復查決定經撤銷，原核定處分原則上仍應被保留、(3)訴願程序係採申請復查前置主義，僅於經復查決定後仍不服者，始得對原處分機關之復查決定提起訴願，是以納稅義務人倘對原核定處分不服而依法申請復查，循序提起訴願及行政訴訟，其訴訟即以該復查決定為主要對象。基於上述理由，稅務案件之撤銷訴訟如為納稅人勝訴之判決，通常只撤銷到復查決定為止，原處分仍繼續存在，以便保留稅捐稽徵機關重為斟酌之空間。涉此爭點之判決可參：最高行政法院96年度判字第137號判決，而台北高等行政法院91年度訴字第3766號判決則進一步指出，例外於原核定處分明顯違法，個案中完全沒有核課或裁罰之可能時，應撤銷至原核定處分。

依此邏輯，禁止處分並未失所附麗自無庸塗銷。

稅捐稽徵法關於禁止處分登記之規定，雖未若同條第2項之假扣押或第3項之限制出境，有得提供相當擔保得解除之規定，但依目的解釋之角度以觀，有學說<sup>註7</sup>認為禁止處分同屬稅捐保全之手段，應可類推適用第2及第3項之規定。又禁止處分既然屬行政處分之一種類型，處分相對人（即欠稅之納稅義務人）如有不服，自得提起行政爭訟以請求撤銷。最後，如納稅義務人嗣後已繳清欠稅，稽徵機關已無保全債權之原因與必要性，不待納稅義務人之通知或請求，稽徵機關依法即應主動通知有關機關解除禁止。

## 二、限制營利事業減資或註銷登記

「納稅義務人欠繳應納稅捐者，……其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」稅捐稽徵法第24條第1項後段所規定之。蓋如營利事業辦理減資，登記資本額減少之情形下，用以擔保租稅債務之責任財產自也相應變少，進一步來說，為註銷登記將根本上使納稅主體滅失，稽徵機關更無命給付之可能，追繳必定產生困難，故須法律明文於特定情形下予以一定限制。

此處所稱之登記乃指稽徵機關以外之營利事業主管機關法定權限內之登記事宜，須予以辨明者係：營業稅法第28條規定有開始營業前，應向主管稽徵機關申請稅籍登記，同法第30條則規定該稅籍登記之事項有變更而為變更登記者，應於繳清稅款或提供擔保後始得為之，前揭規定雖賦予稽徵機關以繳清營業稅款或提供擔保作為條件，始作成准許營業稅籍變更登記處分之裁量權限，但因營業稅之稅籍登記本無涉營利事業資本額多寡及法人格是否存續之判斷<sup>註8</sup>，當然也就無從透過稅籍管控登記作為稅捐保全之手段，從而，稅籍登記變更之限制，不應與稅捐稽徵法稅捐保全之登記限制作為類比。

## 三、聲請假扣押

稅捐稽徵法第24條第2項規定：「前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。」 版權所有，重製必究！

<sup>註7</sup>陳敏，《稅法總論》，新學林，108年2月，初版，頁433。

<sup>註8</sup>最高法院106年度判字第31號判決意旨參照。

### (一)與民事假扣押之比較

就金錢請求獲得易為金錢之請求，民事訴訟法雖定有於一定要件下，得對債務人之財產予以扣押，禁止其處分，以保全將來之強制執行，而國家租稅債權雖為金錢請求，但性質為公法上之租稅債權，不得適用民事假扣押之規定，稅捐稽徵法另行立法之。以下乃扼要就租稅行政與民事假扣押制度異同予以彙整：

	稅捐保全之假扣押	民事假扣押
同	<ul style="list-style-type: none"> <li>向法院聲請，由法院裁定。</li> <li>聲請人（債權人）須釋明假扣押原因：                             <ol style="list-style-type: none"> <li>稅捐保全之假扣押：有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象。</li> <li>民事假扣押：有日後不能強制執行或甚難執行之虞。</li> </ol> </li> </ul>	
異	<ul style="list-style-type: none"> <li>釋明如有不足，仍得為禁止處分。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>原因雖經釋明，法院亦得命債權人供擔保後為假扣押。</li> <li>釋明如有不足，而債權人陳明願供擔保或法院認為適當者，法院得定相當之擔保。</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>租稅債權人免供擔保。</li> <li>租稅債務人已提供相當財產擔保者，不得為假扣押。</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>滯納案無須經法院裁判，無限期起訴之適用。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>聲請人須限期起訴。</li> </ul>

### (二)與禁止處分之比較

若納稅義務人欠繳應納稅捐時，稅捐稽徵機關得逕行發動禁止處分，如該納稅義務人進而有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關審酌具體個案而認有保全之必要時，方得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。是以，禁止處分與假扣押乃對於納稅義務人之權利為不同範圍、不同程度、不同方式限制之稅捐保全手段<sup>註9</sup>，其法定要件嚴謹度有別。復且，聲請假扣押須經法院裁定，然禁止處分係由稽徵機關逕行通知有關機關為之，發動與審查之寬鬆程度亦有不同。

另外，在租稅保全所涉債權範圍之部分，由於稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第三十九條規定予以強

<sup>註9</sup>最高行政法院 101 年度判字第 199 號判決意旨參照。

制執行。」故而稽徵機關無從於行政救濟程序終結前，對納稅義務人滯欠之罰鍰聲請假扣押。

#### 四、限制出境

限制出境有別於上述幾種對財產權之限制，而係對人身所為之保全手段，影響了憲法第 10 條所保障居住遷徙自由之基本權，以及從憲法保障人民行動自由所導出之出國權利<sup>註 10</sup>。細究限制出境制度之目的，於租稅事件無非是一方面避免義務人因潛逃出境致生保全稅捐債權的困難；另一方面利用限制出境，對欠稅人施以心理壓力，促使欠稅人積極清理積欠之稅捐債務<sup>註 11</sup>。因此，為防止欠稅人或欠稅營利事業之負責人，以出國方式規避稅捐之執行，又基於此保全手段對於人民基本權之侵害程度較為嚴重<sup>註 12</sup>，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項至第 7 項對於限制出境之要件、程序與限制，在幾經數次修法後，不斷強化相關規定，以符憲法。以下乃就限制出境處分之要件予以分析說明。

##### (一)須欠繳款項達一定以上金額

正因限制出境所涉基本權侵害之程度較深，自不應使稽徵機關得以動輒發動之，且欠稅金額較微小，不致過於影響國家稅捐債權者，基於衡平性之考量，自不宜對之處以侵害其權利大之手段。另考量到所謂欠稅，不論在案件進程、欠稅主體性質等，均有其個案特殊性，故稅捐稽徵法予以類型化，對於不同態樣之欠稅案得以發動限制出境之條件加以區分：

	個人	營利事業
非在行政救濟程序中	100 萬元以上	200 萬元以上
行政救濟程序終結前	150 萬元以上	300 萬元以上

##### (二)限制出境處分相對人：納稅義務人個人或營利事業負責人

受限制出境者之主體範圍於營利事業負責人之類型，有學說認為應類推適用稅捐稽徵法第 47 條之規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之

<sup>註10</sup>司法院大法官釋字第 345、454、558 號解釋意旨參照。

<sup>註11</sup>台北高等行政法院 99 年度訴字第 1924 號判決意旨參照。

<sup>註12</sup>司法院大法官釋字第 690 號解釋理由書指出：「人身自由為重要之基本人權，應受充分之保護，對人身自由之剝奪或限制尤應遵循正當法律程序之意旨，惟相關程序規範是否正當、合理，除考量憲法有無特別規定及所涉基本權之種類外，尚須視案件涉及之事物領域、侵害基本權之強度與範圍、所欲追求之公共利益、有無替代程序及各項可能程序之成本等因素，綜合判斷而為認定（本院釋字第六三九號解釋參照）。」

公司負責人。二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人（第一項）。前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。（第二項）」然實務上基於營利事業公司之登記現況不同，對於負責人之認定，衍生諸多個案上之疑義，茲就歷來特殊、重要者，彙整於下供讀者參考：

### 1. 限制出境處分作成後，遇負責人變更之情形：

稅捐行政實務見解<sup>註13</sup>認為，已函報限制出境之欠稅營利事業負責人或清算人變更時，稽徵機關應以變更後之負責人或清算人為限制出境對象。原依行為時規定繼續限制變更前之負責人或營業登記負責人或變更前之清算人出境者，應即解除其出境限制。

### 2. 實質負責人？

稅捐稽徵法所指應限制出境之營利事業「負責人」，未於條文中給予定義，故而所謂負責人之內涵與認定，是否可直接承接公司法等私法上對於負責人概念而予援用，或予以調整，孳生疑義。

稅法固以承接私法為原則，惟限制出境之目的乃在保全債權，限制出境之執行對象不宜全面以私法上公司形式上登記負責人為斷，蓋如公、私法為全面性一致解釋，未必符合稅捐稽徵法體系性解釋、限制出境的目的性與憲法保障人民基本權之意旨，自應依具體個案另為調整負責人概念，以實際有權責處理公司財產以繳納欠稅之負責人為限<sup>註14</sup>，不包括形式上登記之人頭負責人，否則無法達成保全稅捐債權目的，違反憲法上比例原則，構成裁量濫用。依此衍伸，公司登記負責人如已離職或被冒名登記者，其並非實際負責人，如對之處以限制出境，確保稅收並無助益，亦不應作為限制出境對象，單純借名登記之負責人亦同。

### 3. 擔任清算人之律師或會計師？

無論係經由股東選任，或由法院依公司法第81條、第322條第2項選派之律師或會計師清算人，稽徵實務上部均不予限制出境<sup>註15</sup>。然若渠等清算人因違法稅捐稽徵法第13條第1項之規定，而因同條第

版權所有，重製必究！

<sup>註13</sup>財政部99年6月23日台財稅字第09904042590號函意旨參照。

<sup>註14</sup>台北高等行政法院判決98年度訴字第2300號判決意旨參照

<sup>註15</sup>財政部83年12月2日台財稅第831624248號函意旨參照。

2 項而成立賠繳義務時<sup>註16</sup>，由於該賠繳義務為自己責任所衍生出之公法上稅捐債務，自仍得就此範圍對之限制出境。

### (三)須已對納稅義務人採取禁止處分或假扣押之保全措施

稅捐稽徵法第 24 條第 5 項規定：「稅捐稽徵機關未執行第一項或第二項前段規定者，財政部不得依第三項規定函請內政部移民署限制出境。」此項條文乃增訂於 97 年，由立法理由可稽，修法前經統計之欠稅限制出境人數甚鉅，顯見我國稽徵機關往往漠視憲法基本權之保障，習以採取限制出境手段追繳稅捐，與先進法治國家之稽徵常態有所扞格。

有鑑於限制出境處分係對人民居住及遷徙自由之限制，基於憲法保障居住及遷徙自由，具有多種基本人權保障之意義，對居住及遷徙自由之限制，自應衡諸比例原則之遵守，在國家租稅債權已有其他法定手段得以保全下<sup>註17</sup>，因不符合「最後手段性」之概念，自不得對欠稅人發動限制出境。換言之，限制出境係對人的自由所為之侵害，應是確保稅收最後手段<sup>註18</sup>。

### (四)應由財政部函請內政部移民署限制出境

此機關間函請之行政程序，即為行政法教學中最常被引作「多階段行政處分」概念以及判斷其中行政處分為何之適例，針對財政部函請限制出境之行為，是否為行政處分之疑義，行政法院 83 年 3 月份庭長、評事聯席會議之決議認為，財政部函請限制出境，係稽徵機關對於欠稅人是否符合限制出境要件與必要性所作出之判斷，進而函請其他機關為之，故內政部移民署無從審查財稅機關決定之當否，於財政部函請移民署限制出境時，應依稅捐稽徵法於民國 98 年修法時，增訂第 24 條第 4 項之規定：「財政部函請內政部移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達」，避免處分相對人因無法判斷收受財政機關函請限制出境之副本通知時，得及時以

<sup>註16</sup> 「法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配贖餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐（第一項）。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務（第二項）。」

<sup>註17</sup> 另可參，財政部 96 年 3 月 2 日台財稅字第 09604500850 號函：「納稅義務人因欠稅致禁止財產處分，惟其價值仍不足欠繳之稅額，故限制其出境，嗣後原被禁止處分財產設定之抵押權塗銷，使其價值與欠繳之應納稅捐金額相當者，該出境限制應予解除。」

<sup>註18</sup> 黃俊杰，〈公政公約在限制出境稅務判決之適用〉，《月旦法學教室》，第 126 期，2013 年 4 月，頁 11。



行政救濟手段維護憲法基本權之權益。

### (五)欠缺限制出境要件或已無限制之必要時，應函請解除之

限制出境義務人於出境限制原因消滅時，即無再予限制必要，自應解除其限制，故稅捐稽徵法第24條第8項，明定財政部應函請主管機關解除對欠稅人之限制：「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第三項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」

惟限制出境處分之效力具有持續性，屬繼續性行政處分，倘若限制出境處分作成後，稽徵機關怠於審視個案發展動態是否仍符合處分要件與必要性時，處分相對人即有提起行政爭訟以維護自身權益之必要，此時，限制處分之合法性判準時點，即為應注意之關鍵，相關見解與說明如下供參：

1. 「行政處分說」<sup>註19</sup>：撤銷訴訟係以原處分機關作成行政處分時之事實及法律狀態，作為判斷行政處分是否違法之基準時點，強調對行政第一次判斷權之尊重與行政訴訟之適法性維持目的，在行政處分發布後事實或法律狀態有變更者，即非原處分機關作成處分時所能斟酌，自不能以其後出現之事實或法律狀態而認定系爭處分為違法。因此，原處分作成時合法者，不因嗣後事實或法律狀態之變更而成為違法。

2. 「裁判時說」：訴訟權保障要求紛爭一次解決，避免反覆爭訟，以符

<sup>註19</sup>參最高法院102年度判字第706號判決：「按撤銷訴訟係以原處分機關作成行政處分時之事實及法律狀態，作為判斷行政處分是否違法之基準時點；有持續性效力之行政處分，雖可能於效力持續期間，因事實變更而發生不符合法律規定之情形，然此嗣後違法之處分，與自始違法之處分有別。次按稅捐稽徵法第24條第7項所定之各款情形，即係就納稅義務人或其負責人經限制出境後事實變更，倘持續限制出境，將影響處分之合法性，乃特別明定解除出境限制之情形，自應優先予以適用。是清算公司之所有財產已拍賣、價金已就無異議部分先行分配等事實，如發生在限制清算人出境處分作成後，則此乃屬事後應否作成解除限制出境處分之問題，非可與限制出境處分作成時之合法性予以混淆。」

訴訟經濟原則，並提供迅速有效之權利保護，故處分作成後發生情事變更，應足以動搖限制出境處分之合法性時，則自該合法性之前提基礎事實變更時起，原合法之行政處分已喪失合法性之基礎，而嗣後變成違法，應自該時點起撤銷該違法處分。

3. 「折衷說」、「區分說」<sup>註20</sup>：撤銷訴訟之處分合法性判斷雖應以行政處分說為原則，但於下列例外情形，應以言詞辯論終結時之事實或法律狀態為處分違法判斷基準時：(1)嗣後發布具有溯及既往效力之法規者，自應適用該嗣後變更之法規。(2)有持續效力之行政處分或尚未執行完畢之處分，因嗣後情事變遷而無可維持者。(3)於附第三人效力之行政處分，有平衡該第三人權益之必要者。而本文所提之爭點問題，即為前述第二類之情況。

綜上，「折衷說」已漸為學說與實務多數所接受，因限制出境處分之效力具有持續性，此種持續性之行政處分所需要之法定構成要件不只應於處分作成時具備，也應於其效力存續期間保持符合之狀態，故法院在判斷限制出境處分違法與否時，其判斷之基準時自不以處分作成時為已足，尚應包括事實審言詞辯論終結時<sup>註21</sup>。

### 五、行政執行法之保全手段

稅捐稽徵法第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」緣依司法院大法官解釋第224號釋字之意旨，如課稅或罰鍰處分須經「確定」後逾期未繳之稅捐始得移送行政執行，對於未經行政救濟者有欠公平，且與我國行政救濟制度不因提起救濟程序而停止原處分執行之原則不合，故欠繳稅款或罰鍰之納稅義務人如已移送強制執行者，亦可能隱匿或處分財產、潛逃規避，以致妨害執行，則有行政執行法第17條、第24條及依第25條準用強制執行法保全措施適用之空間，相關手段有：限制住居、拘提、管收等。前述執行階段之保全方式，均是容許國家公權力對基於一定之資格或職務為債務人履行義務之人；或於資格或職務存在期間，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，於執行必要範圍內，作成強制性

版權所有，重製必究！

<sup>註20</sup>最高行政法院100年度判字第1046號判決、最高行政法院100年度判字第840號判決參照。另可參：吳庚，《行政爭訟法論》，2008年3月，修訂4版，頁265以下。

<sup>註21</sup>最高行政法院102年度判字第288號判決意旨參照。

手段以間接促使義務人履行義務<sup>註22</sup>，本質上係對違反行政法上義務之債務人所為之督促履行義務之對人保全措施。

行政執行法係為貫徹行政法令、保障其有效之執行，以國家之強制力，促使人民履行其公法上義務之程序規範。其中關於公法上金錢給付，該法定義務人經通知等合法程序後，本即應自動給付，無待國家之強制，而此項公法上金錢給付之能否實現，攸關國家之財政暨社會、衛生、福利等措施之完善與否，社會秩序非僅據以維護，公共利益且賴以增進，所關極為重大。行政執行中之「限制住居、拘提、管收」係就義務人之身體於一定期間內，拘束於一定處所之強制處分，目的在使其為義務之履行，為間接執行方法之一，雖屬限制義務人之身體自由，惟該等手段既係在保全未來公法上金錢債權得以獲得滿足，則於法定義務人確有履行之能力而不履行時，拘束其身體所為間接強制其履行之措施<sup>註23</sup>，亦即對負有給付義務且有履行之可能，卻拒不為公法上金錢給付之欠稅人所為促使其履行之強制手段，尚非憲法所不許。

### 參、後續追蹤：審議中之稅捐稽徵法修正案

本文最後提醒讀者注意：目前立法院正在審議中之稅捐稽徵法修正草案，蓋為呼應近年來行政程序法、訴願法、行政訴訟法、所得稅法及納稅者權利保護法等相關行政法規陸續制定或修正，有鑑於稅捐稽徵法已有部分條文不符合當前社會實際需要，故財政部提出修正草案擬為通盤檢討<sup>註24</sup>，並兼顧維護納稅義務人權益及確保國家租稅債權。

其中，關於稅捐保全部分之修正如下，應持續追蹤此修正案之後續發展，惟無論相關條文是否曾經三讀通過，又或於立法院中將為何種法規文字調整，至少草案中有涉及之處，均已揭示渠等為現行法有所不足或受有爭議，故在稅法學習、研究與實務處理上，自有注意之必要：

- 一、已提供相當財產擔保，不適用禁止處分：目前僅有假扣押之部分有此規定，故擬透過修法全面將此保全措施必要性之概念落實於稅捐稽徵法中，以杜爭議。
- 二、刪除限制欠稅營利事業註銷登記之規定。

【高點法律專班】  
版權所有，重製必究！

<sup>註22</sup> 最高行政法院 109 年度判字第 414 號判決意旨參照。

<sup>註23</sup> 司法院大法官解釋第 550 號釋字意旨參照。

<sup>註24</sup> 參財政部 108 年 5 月 10 日公告之「稅捐稽徵法」部分條文修正草案（含總說明及條文對照表）。

- 三、稅捐稽徵機關聲請法院假扣押時點，由「欠繳應納稅捐」提前至「法定繳納期間屆滿或繳納通知文書送達後」<sup>註25</sup>：蓋納稅義務人已依規定申報，未於法定繳納期間內繳清稅捐者，於稅捐稽徵機關催繳前亦有規避執行之可能，爰參考財政部84年5月10日台財稅第841622065號函之意旨補遺之。
- 四、核定稅捐處分經行政救濟撤銷確定，除須另為處分，且納稅義務人有逃避稅捐執行之跡象，應解除已實施之保全措施。
- 五、避免納稅義務人怠於行使權利或有詐害債權人行為，稅捐之徵收，準用民法第242條至第245條、信託法第6條及第7條規定。

## 肆、案例解析

### 【案例1】

- 一、按「前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。」<sup>註25</sup>、「主管稽徵機關對於逃稅、漏稅案件應補徵之稅款，經核定稅額送達繳納通知後，如發現納稅義務人有隱匿或移轉財產逃避執行之跡象者，得敘明事實，聲請法院假扣押，並免提擔保。但納稅義務人已提供相當財產保證，或覓具殷實商保者，應即聲請撤銷或免為假扣押」稅捐稽徵法第24條第2項及所得稅法第110條之1分別明文之。是以，A公司如有涉嫌透過賤賣公司資產藉以規避國家之營利事業所得稅債權滿足時，在符合法定假扣押法定緣因之情況下，稽徵機關自得向法院聲請假扣押。又稽徵機關聲請假扣押應盡其釋明責任，使法院信其請求及所主張假扣押之原因大致為正當，而所謂釋明，僅須使法院就某事實之存否，得到「大致為正當」之心證即足。準此，稽徵機關依前開規定聲請假扣押者，應就A公司「有應補徵之稅款且經核定稅額送達繳納通知」及「有隱匿或移轉財產逃避執行跡象」，予以釋明，即應准許其免提擔保而對納稅義務人之財產為假扣押，以保全稅捐債權。
- 二、次按，「假扣押之原因消滅、債權人受本案敗訴判決確定或其他命假扣押

## 【高點法律專班】

<sup>註25</sup>學說評析指出，草案對於稅捐保全時點之修正，輔以存有「隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」為其保全程序進行的前提要件，實為立法進步，但是這些前提要件仍必須在法律規定中以相對更明確之要件或類型特徵加以描述。例如：將高資產移轉至境外，或無償予第三人所有等，使徵納雙方於適用上有明確可循之依據。柯格鐘，〈2019年至2020年財稅法發展回顧〉，《台大法學論叢》，第49卷特刊，2020年11月，頁1767-1769。

之情事變更者，債務人得聲請撤銷假扣押裁定。」行政訴訟法第 297 條準用民事訴訟法第 530 條第 1 項定有明文。所謂「假扣押之原因消滅」，係指已無日後不能強制執行或甚難執行之虞而言，而「其他命假扣押之情事變更者」，係指債權人假扣押保全執行之請求已經消滅或經本案判決予以否認，或已喪失其聲請假扣押之權利而言。

- 三、本件稽徵機關業已釋明 A 公司 105 年度營利事業所得稅有應補徵之稅款，且有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之可能，經原裁定法院認為相當之釋明等情，而准許假扣押在案，則原裁定於法即無不合。
- 四、基上，本件即使稽徵機關註銷 A 公司 105 年度營利事業所得稅全部稅額，並以函文撤回對甲公司 102 年度營利事業所得稅假扣押執行聲請，然此些事實均為原審裁定作成時所不存在，原審法院無從斟酌，自難憑以指摘原裁定認定事實有誤，A 公司對原假扣押裁定提起抗告，指摘原裁定於法有違，難認有理由。職是之故，依行政訴訟法第 297 條準用民事訴訟法第 530 條第 1 項規定，A 公司於假扣押之前提要件（欠繳稅款）、原因均已不復存之情況下，應聲請撤銷原假扣押裁定，始為正辦。

### 【案例 2】

#### ◆問題一：

C 為 B 公司之負責人，對於公司之經營成果、財務資料與營所稅申報內容，理應知之甚詳，竟於稽徵機關 103 年間對 B 公司涉嫌逃漏稅捐之行為發函命說明後，將應屬公司資產之帳戶存款轉入自己名下，並旋即解散公司，顯見 B 公司已有移轉財產藉以逃避稅捐執行之重大嫌疑。此時，因 B 公司欠繳稅額已超過稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之法定門檻，財政部自得對負責人 C 作成限制出境處分。

至於 D 律師乃經股東選任作為 B 公司之清算人，其職責乃於分配 B 公司賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐，如 D 於法定職責內無進行侵及系爭補稅處分債權實現之虞行為時，僅以 D 於清算期間有代表公司為訴訟上或訴訟外一切行為之權，即對之作成限制出境處分，顯然不符稅捐稽徵法第 24 條之保全目的，而不得對 D 處分之<sup>註 26</sup>。

#### ◆問題二：

財政部就符合稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定要件之營利事業負責人，有權

<sup>註 26</sup>同樣之實務見解可參財政部 86 年 4 月 11 日台財稅第 861892549 號函，惟該函釋並無說明此見解之法律依據及理由。

選擇是否作出限制出境之決定，惟仍應遵循法律授權目的及範圍，且不得違反比例原則等一般法規範。而該條項授權財政部行使此裁量權，無非為確保稅收，避免納稅義務人於稅捐稽徵機關作成稅捐處分後，藉由隱匿財產或滯留國外，規避繳納稅捐之義務，乃增進公共利益所必要，至欠稅營利事業之負責人是否已出境，並非法定禁止為限制出境之要件。

其次，有鑑於限制出境處分，並不發生限制入境之法律效果，縱財政部作成限制出境處分時，C 仍在境外，然於其入境之後，即產生法定管制效果，藉限制 C 居住遷徙自由所造成之心理壓迫暨生活不便，亦可達該條項規定，旨在確保稅收之授權目的。

再者，限制出境對受處分人 C 所生之心理產生壓力，進而促使其正視欠稅之效果，其實不因處分時，C 所處地為何而有明顯差別，此由 C 即便於處分時仍未返國，卻依然對該處分提起救濟，即為明證。

綜上所述，財政部對於 C 為限制出境處分，非不可達立法授權藉此處分確保稅收之目的，仍有處分實益，而無悖於比例原則。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！