

租稅保全爭點－針對營利事業所得稅與 加值型及非加值型營業稅之探討

林惠苹、卓佳慶*

要 目

壹、前言	肆、租稅保全相關案例
貳、欠稅之形成	伍、結論與建議
參、租稅保全	

提 要

依據財政部財政統計年報，109 年國稅稅收占總稅收約 82.76%；國稅欠稅數占全國總欠稅數約 59.65%，其中以營利事業所得稅(下稱營所稅)及加值型及非加值型營業稅(下稱營業稅)占比最高，爰本文從租稅保全爭點出發，以該二稅目為探討對象，經由分析欠稅發生原因與欠稅清理困難點，並彙整國內外租稅保全文獻及案例，進而瞭解租稅保全實務執行問題。希望藉由本文深入探討，提供未來修正稅捐稽徵法及相關作業要點參考，以減少新欠及加速舊欠清理，有效改善欠稅問題。

壹、前言

稅捐稽徵機關為徵起稅收，每年投入大量人力及稽徵成本，包括課稅資料蒐集、調查、核課確定、開徵、核定通知書與繳款書之合法送達等稅務行政工作，俟納稅義務人收到核定通知書及繳款書，倘其對核定稅捐不服，依稅捐稽徵法提起行政救濟程序，或依納稅者權利保護法申請申訴、陳情及稅捐爭議事項溝通與協調，先前投入人力及稽徵作業形同沉沒成本，須再行重新核課開徵。相關作業往返可能歷經若干年，最終因故無法徵收形成新欠稅，稽徵機關須額外投入稽徵成本處理與清理累積欠稅。

* 本文作者分別國立中正大學會計與法律數位學習在職專班碩士及國立中正大學會計與資訊科技學系副教授。

為達到課稅之公平性，減少欠稅增裕國庫稅收，財政部訂定「稅捐稽徵機關清理欠稅作業要點」，惟礙於稽徵機關人力、物力及時間限制等，成效不彰。依據財政部 109 年財政統計年報，國稅欠稅金額(含以前年度)高達新臺幣(下同)938 億元，占全國欠稅比率 56.65%(其中最高為營所稅占 29.09%、次為營業稅占 11.70%)，許多營利事業負責人早就更換為人頭代表，形成鉅額虛欠，亦或聲稱無力繳清欠稅。財政部為強化徵起率，自 99 年 8 月起與法務部強化欠稅移送執行案件之合作機制，共同訂定「強化稅捐稽徵機關與行政執行案件追查具體措施」，就滯欠稅款金額累計 1 千萬元以上之大額欠稅戶加強執行。

稅收為國家運作根本，欠稅不僅嚴重侵蝕國家歲入，亦使守法納稅義務人相對於不守法之納稅義務人承擔較重稅負，影響社會誠實納稅意願與風氣，違反租稅公平原則。欠稅問題可分為當年度新欠預防與過去累積舊欠清理兩部分，鑑於舊欠金額甚高，本文以積欠比率最高之營所稅及營業稅舊欠清理為主要探討對象，分別探討欠稅形成原因與現況、以稅捐稽徵法第 24 條有關租稅保全規定、我國與其他國家相關制度、租稅保全相關法院判決，最後綜整租稅保全爭點，提出相關建議。

貳、欠稅之形成

一、欠稅定義

欠稅係稅捐債務債權關係於法定要件成就時產生，即課稅主體、課稅客體、標的、稅率等法定要件構成後，納稅義務人於法律規定之納稅期限未能繳納或短少繳納稅款行為，亦未依稅捐稽徵法第 35 條提起行政救濟程序者，形成欠繳應納稅捐¹。學者認為欠稅分為狹義及廣義兩種，狹義欠稅指逾法定繳納期限仍未繳納；廣義欠稅則包括逃漏稅(謝長宏、林達聰，1989)。另財政部財政統計年報所指欠稅為已逾繳納期限，應行徵收而尚未徵收之稅款，又稱未徵起數，即為查定數減實徵毛額數之餘額²。

¹ 財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函規定，稅捐稽徵法第 24 條第 1 項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐」，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者。

² 查定數 = 稅捐稽徵機關應行徵收之數額，其中包含由稽徵機關查定底冊及查定資料核定應行徵收之稅捐、納稅義務人自行申報繳納之稅捐(含扣繳稅款、補申報、核定補徵或更正稅款等)，但不包括短估稅、滯(怠)報金、滯納金、利息等。實徵毛額數 = 稅捐稽徵機關所徵起本年度之稅款及補繳以往年度之舊欠稅款尚未扣除退稅款者。

二、營所稅及營業稅稅捐核課法定要件

營所稅及營業稅稅捐核課主要法定要件(陳清秀, 2020), 包含課稅主體、課稅客體、稅基、稅率及法定申報期間等部分, 分別簡述如下:

(一)課稅主體(納稅義務人)

1. 營所稅: 以營利為目的之企業(公營、私營或公私合營), 具備營業牌號或營業場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之營利事業。
2. 營業稅: 主要為銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人, 及外國勞務之買受人或代理人。

(二)課稅客體(範圍)

1. 營所稅: 在中華民國境內經營之營利事業。總機構於中華民國境內者, 應就中華民國境內(外)全部營利事業所得, 合併課徵。總機構若在中華民國境外, 而有中華民國來源所得者, 應就境內之營利事業所得課徵。
2. 營業稅: 在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物。

(三)課稅標的

1. 營所稅: $\text{營業收入總額} - \text{各項成本費用} + \text{業外之非營業收入} - \text{業外之非營業損失} = \text{全年課稅所得額}$ 。
2. 營業稅: $\text{銷售稅額} - \text{進項稅額} = \text{應納稅額}$ 。

(四)稅率

1. 營所稅: 20%。
2. 營業稅: 除其他特種稅率外, 大抵分為查定課徵 1%及使用發票 5%。

(五)申報期間

1. 營所稅: 每年5月份申報前一年度所得額。
2. 營業稅: 每2個月申報一次或每個月申報一次。

三、欠稅形成原因

林愛莉及林秀雪(2004)認為欠稅因人、事、時、地、物而有不同, 且稽徵文書合法送達不易, 將欠稅原因分為六種面向, 包括戶役政、產權、資金、稅籍

管理、居所環境及人為因素等，並主張解決欠稅問題，需從防止新欠、清理舊欠及加強租稅保全等方面著手改善；謝長宏及林達聰(1989)依據我國稅捐稽徵機關實務，提出欠稅原因可分三種，分別為受景氣因素、納稅人人為因素及租稅管理制度等影響，並建議修正稅捐稽徵法、限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法，加強送達取證設置清理欠稅專責單位、公告欠稅人金額名單等；羅彩鳳(2008)認為我國所得稅欠稅問題應該由降低失業率、提高經濟成長率、設置專職清理欠稅執行單位等著手。

四、103 年至 109 年稅捐開徵情形

臺北、北區、中區、南區及高雄等 5 地區國稅局每年編制「稅款徵收及處理」共約 3 億元辦理國稅款徵收、劃解、退稅業務之規劃、執行，國稅清理、稅捐保全、移送執行等，惟依財政部財政統計年報相關數據，每年約有 3,200 萬件稅捐案件依法開徵，109 年稅捐開徵總件數為 3,527 萬件，總金額 7,482 億元，在稅捐稽徵機關積極清理下，已被徵起 3,296 萬件，金額 5,827 億元，但仍有 1,655 億元未被徵起。

表 1 103 年至 109 年度稅捐開徵數

單位：千件；千元

項目	稅捐開徵數		稅捐已徵起數		未徵起欠稅 (含罰鍰)		未徵起欠稅 (不含罰鍰)	
	件數	金額	件數	金額	件數	金額	件數	金額
103	31,588	682,895,672	29,845	535,505,303	1,743	147,390,369	1,407	91,953,012
104	31,752	682,238,363	30,181	542,669,013	1,571	139,569,350	1,305	87,499,162
105	32,170	666,341,341	30,383	520,351,642	1,787	145,989,699	1,462	91,222,661
106	32,942	688,844,806	30,936	536,644,181	2,006	152,200,625	1,608	94,546,724
107	33,695	661,059,937	31,519	501,717,195	2,176	159,342,742	1,744	99,361,500
108	34,435	682,082,202	32,146	518,881,159	2,289	163,201,043	1,808	101,772,955
109	35,273	748,164,329	32,959	582,668,288	2,314	165,496,041	1,804	103,310,862

資料來源：財政部財政統計年報自行整理。

五、清理欠稅之困難

憲法明定人民有繳納義務，惟稅收之核定、開徵及稽徵文書催繳取證作業需時，有可能營利事業早已隱匿財產、其負責人行蹤不明或逃至國外，又因為

政府組織精簡化，人員遇缺不補，導致稅務人力不足，已無餘力挹注清理欠稅業務，再者，合法送達繳款書不易、欠稅移送法務部行政執行署卻無法強制執行徵起等原因，清理欠稅常遭遇種種困難，分別說明如下：

- (一)政府組織精簡及人員流動性高，致5地區國稅局稅務查核人力不足³，對營利事業或小規模營業人查定經營情況⁴無法及時檢查反映及催繳取證。
- (二)現今民衆反稅意識高漲，截至109年底提起行政救濟件未結案件數約3,400件⁵，另自106年實施納稅者權利保護法，納稅義務人可透過找納稅者權利保護官協調反應⁶，基層稅務人員面對層層壓力，清理欠稅困難。
- (三)從稅收徵收制度觀之，營所稅繳納稅款法定期間是所得發生之次年度5月，在納稅義務人遇到經營環境不善，可供納稅現金及其他財產早已不復存在，必然出現無力納稅問題。
- (四)營業稅違章案件通報至營所稅形成違章案件，加大罰款徵收難度，一定程度影響欠稅清理，為清欠工作帶來阻力。
- (五)部分納稅義務人認為國家有義務扶植中小企業，傳統企業認為「情」應要與法擺在相同高度，抵消依法納稅宣傳效果，導致納稅義務人依法納稅意識不強及稅務依從度不高。
- (六)各稅目因開徵時間不同，須分別處理催繳稽徵文書之合法送達，各項欠稅再分別移送至法務部行政執行署，增加稅務人員工作負荷。
- (七)納稅義務人未於法定繳納期限內繳納稅款，申請延期或分期繳納，對稽徵機關欠稅催繳置之不理。

³ 中央政府總預算書，財政部5地區國稅局109年正式人力、工友、駕駛、約僱等共計8,503人。資料來源：臺北國稅局、北區國稅局、中區國稅局、南區國稅局、高雄國稅局網站(瀏覽日期：2021年10月11日)。

⁴ 財政部財政資訊中心，營所稅結算申報總件數約98萬8千餘件，營業稅申報總件數約103萬2千餘件，<https://www.fia.gov.tw/Default.aspx>(瀏覽日期：2021年10月11日)。

⁵ 政府資料開放平臺，財政部5地區國稅局109年復查案件處理情形統計表合計數，資料來源同註3(瀏覽日期：2021年10月12日)。

⁶ 財政部，納稅者權利保護官工作成果「各稅捐稽徵機關受理納稅者權利保護案件辦理情形報告」(109年第3季資料)，受理516件、辦結445件，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/1502?cntId=76ed9acef7784c0b9d0f6cd78ala945d>(瀏覽日期：2021年10月10日)。

叁、租稅保全

一、租稅保全定義

我國憲法第 19 條明定人民有依法律納稅義務，並在稅捐稽徵法第 6 條第 1 項⁷明定租稅優先受償，賦予稅捐稽徵機關足以確保租稅債權之武器，以免國家稅收遭受不當侵蝕。納稅義務人倘違反繳納稅捐義務，稅捐稽徵機關得就其財產為執行標的，以獲欠稅清償，其財產可被視為應納稅捐之租稅擔保，以法律訂定強制執行為目的，防止欠稅之納稅義務人於訴訟期間有逃避隱藏或移轉財產、規避稅捐執行之跡象者，使欠稅執行最後產生成效，民事訴訟程序方面透過假扣押、假執行、假處分等制度加以保全，行政執行方面則以限制出境、拘提、管收、查封、拍賣等措施，該等措施通稱為「租稅保全」(林進富，2020)。

二、我國與外國租稅保全之比較

我國稅捐稽徵法修訂⁸時，立法者參考德國、美國及日本等國外相關立法例，期徵納雙方處於平等地位，訂定完整法遵制度(葛克昌等人，2014)。

(一)我國

我國租稅保全措施立法政策表現於稅捐稽徵法第 6 條、第 24 條及第 25 條，說明如下：

1. 優先受償權：稅捐債權與其他債權若發生競合時，稅捐債權應該優先其他債權而受清償，如稅捐稽徵法第 6 條規定稅捐之徵收，優先於普通債權；土地增值稅、地價稅、房屋稅及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，應該優先於一切債權及抵押權之上。同法第 49 條有關於稅捐之滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金等也相同具有優先受償權，但不包括罰鍰，因罰鍰帶有裁罰性質，並非以財政收入為目的。
2. 限制或禁止財產處分：為避免納稅義務人應納之稅捐未於法定期限內繳納完畢，並且可能進行脫產行為者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人應納稅款金額

⁷ 稅捐稽徵法第 6 條第 1 項「稅捐之徵收，優先於普通債權」。

⁸ 79 年 1 月修訂稅捐稽徵法第 6 條理由係因應國家公益之需求，及為租稅於私法債權之後致不得受償，爰酌司法院大法官會議釋字第 224 解釋意旨，及參考美國內地稅及日本國稅徵收法與我國關稅法第 55 條第 3 項之規定，增訂第 1 項租稅債權優先於普通債權之規定，俾資因應。

相當之財產，通知有關機關，不得為移轉登記或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制營利事業辦理減資或註銷登記。

3. 假扣押：欠繳稅捐之納稅義務人，涉嫌有逃避隱藏或移轉財產、或有規避稅捐執行之行為者，稅捐稽徵機關可以向法院申請就其財產實施假扣押，並免予提供擔保。但是納稅義務人已能提出相關財產擔保者，可予排除。
4. 限制出境：納稅義務人欠繳稅捐金額達一定金額，可以陳報財政部函請內政部移民署限制其出境；其若為營利事業者，得限制其負責人出境。但是納稅義務人可提出相當擔保者，應該解除其限制。
5. 提前開徵：稅捐稽徵法第 25 條規定，納稅義務人若有下列情形之一者，稅捐稽徵機關得於法定開徵日前，提前開徵稅款。但是，納稅義務人能夠提出相當擔保者，則不在此限。
 - (1)顯有逃避隱藏或移轉財產，涉嫌規避稅捐執行之意圖者。
 - (2)於稅捐法定徵收日期前，提出申請離境者。
 - (3)有其他特殊原因，經納稅義務人自行申請者。

(二)德國

德國租稅保全之規定，主要為德國租稅通則第324條規定「物的假扣押」及第326條規定「人之保全假扣押」(范文清，2015)。

德國租稅通則第324條第1項有關物的假扣押規定：「依第249條至第323條規定之金錢債權之強制執行，租稅核定之管轄稽徵機關，於徵收時有受到妨礙或遭遇重大困難之疑慮時，可以對動產或不動產進行假扣押。債權金額尚未核定，或附有條件或期限者，稽徵機關亦得命為假扣押。在假扣押命令中，應指定一定債權金額，如經提存該金額，即應停止假扣押之執行或廢棄已執行之假扣押。」

人之保全假扣押則是規定在租稅通則第326條第1項：「法院得因租稅核定管轄稽徵機關之聲請，命為人之保全假扣押，但以對納稅義務人財產之強制執行有危險之虞，認為有保全之必要者為限。有管轄權者，以稽徵機關所在地或義務人現在地，在其轄區之區法院為主。」

(三)日本

日本租稅保全措施規定於國稅徵收法及國稅通則法，但對於欠繳稅款之納稅義務人並無限制出境相關規定(何弘光，2011)。

1. 國稅徵收法(陳典聖，2012)

- (1)假扣押：對於滯納欠稅人財產進行假扣押時，並不侷限於納稅義務人有逃避隱藏或移轉財產、規避稅捐執行之跡象之虞者，只要納稅義務人未依規定期限內繳納稅款，即可據以實行(國稅徵收法第47條)。
- (2)保全扣押：雖然稅款金額尚未確定，為確保稅款徵起順利，在相當稅款金額限度內，扣押其財產之行為(國稅徵收法第159條)。
- (3)保全擔保⁹：係指納稅義務人滯納具消費性質之國稅或地方稅，稅務署長認為納稅義務人無法繳納稅款時，得指定一定期限開單徵收稅款，令其為繳納或提出財產擔保，財產擔保價值應為前月份應納稅額 3 倍(國稅徵收法第159條)。

2. 國稅通則法

提前徵收：法律規定納稅義務履行，皆存在一定法定繳納期間。但特殊情形下，可以提前徵收該筆稅款(國稅通則法第38條)¹⁰，其方式有二：

- (1)提前請求：指納稅義務人已確定稅額，在一定情形下，可能難於法定繳納期限內繳納稅款，而被認為有保全租稅必要者，提前請求繳納。其情形如下：
 - ①納稅義務人之財產價值顯著減少，開始變價時。
 - ②納稅義務人死亡，繼承人為限定繼承者，僅以繼承財產之限額負擔應納稅款。

⁹ 擔保金額為其前月份應納稅額 3 倍之財產，例如：國債及地方債券；經認定確實之公司債及其他有價證券；土地；附有保險之建築物、林木、船舶、航空器、汽車及建築機械；鐵路財團、工場財團、礦業財團、軌道財團、運河財團、漁業財團、港灣運送事業財團、道路交通事業財團及觀光設施財團；經認為確實之保證人保證；金錢等。如納稅義務人逾期未提供擔保時，稅捐稽徵機關可對其財產設定抵押權，並為書面通知，惟納稅義務人如持續 3 個月未滯納稅款，或因資力顯著增加，或有其他情事，認為已無擔保之必要，即應解除其保全擔保。

¹⁰ 日本電子政府的整合窗口 E-GOV，https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=337AC0000000066_20180401_430AC0000000007&openerCode=1#P (瀏覽日期：2020年6月5日)。

- ③法人納稅義務人，發生解散情事時。
- ④國稅繳納義務以信託財產支付，該信託任務終了時。
- ⑤納稅義務人未設有納稅管理人，並且未在本法施行地內有住居地。
- ⑥納稅義務人企圖用虛偽或其他不正當方法逃漏稅捐、申請退稅或逃避欠稅強制執行之行為者。

(2)提前保全扣押

提前保全扣押係指納稅義務人納稅義務已成立惟稅額未能確定，若符合前述五種情形之一者(①－⑤)，因稅額不確定，無法提前請求繳納，嗣後待稅額確定，為使稅捐順利被徵起，預先決定是否須強制執行，執行標的為納稅義務人之財產，其扣押金額等同於稅額。

(四)美國

美國對於租稅保全並無限制出境規定，主要租稅保全設有「租稅留置權」或「提前核課」制度，分述如下：

1. 租稅留置權

為一種法定擔保物權，於發生稅捐滯納事實，即溯及核課時，意謂對納稅義務人財產有租稅優先權，該滯納稅款即為財產之負擔物權，且具物權追及性，其效力及於全部財產，包含動產、不動產及其他權利，如財產移轉時，擔保物權亦附著該財產而隨同移轉，稅務局亦得追繳拍賣該物為清償稅款(內地稅法第6321條)。

2. 提前核課¹¹

於法定開徵日前，納稅義務人尚無須繳納稅款，但納稅義務債權成立後，未屆法定開徵日期前，如納稅義務人為財產逃避隱藏、脫產移轉或離境等其他行為，假藉以規避徵收，屆時該稅收債權將難保收回，故在一定條件下，可提前開徵(內地稅法第6851條)。

整理歸納我國與外國租稅保全規範如表2：

¹¹ 謝和金，2010，從比較法觀點研究美國聯邦所得法上稅款之執行，東吳大學法律學系碩士在職專班比較法學組。

表 2 我國與外國租稅保全規範比較表

租稅保全	我國	德國	日本	美國
優先受償權	稅捐之徵收，優先於普通債權。 (稅捐稽徵法§6)	無	無	稅捐滯納時，即有租稅優先受償。 (內地稅法§6321)
限制或禁止財產處分	就欠稅金額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。 (稅捐稽徵法§24I)	無	無	無
假扣押	有隱匿、移轉財產、逃避稅捐執行，稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押。 (稅捐稽徵法§24II)	得對物「動產及不動產」為假扣押。 (租稅通則法§324)	不限於有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行，只要納稅義務人未依期限內繳納者，即可實施。 (國稅徵收法§47)	無
限制出境	欠稅達一定金額者，財政部函請內政部移民署限制其出境。 (稅捐稽徵法§24III)	得對人之保全假扣押。 (租稅通則法§326)	無	無
提前開徵	在一定情況下，可提前徵收。 (稅捐稽徵法§25)	無	在一定情況下，可提前徵收。 (國稅通則法§38)	在一定情況下，可提前開徵。 (內地稅法§6851)

資料來源：自行整理。

肆、租稅保全相關案例

租稅保全制度措施眾多，本文主要就禁止處分(物的保全)與聲請管收(人的保全)兩大類行政判決，探討相關法規及實務現況。

一、財產禁止處分

納稅義務人因欠稅，稅捐稽徵機關得通知有關機關，就欠稅人之財產不得為移轉或設定他項權利，相關案例¹²說明如下：

¹² 臺北高等行政法院107年訴字第337號判決。

(一)事實摘要

原告鑫O公司滯欠102年度至104年度營所稅、滯納金、行政救濟利息等共計3,643,845元，遭被告財政部臺北國稅局函請交通部公路總局臺北區監理所(下稱監理所)禁止原告就其所有之車牌號碼000-0000號汽車移轉或設定他項權利。原告不服，提起訴願後，仍遭財政部駁回，原告猶未甘服，提起行政訴訟。

(二)原告主張略以

依稅捐稽徵法第24條第1項文義，被告對於欠繳稅捐事件須就個案行使裁量權，而非僅憑稅捐未繳事實，即作成禁止財產處分登記，否則即有裁量怠惰之嫌。該公司資本總額為2千萬元，顯然已逾欠繳稅款，且訴願時已先行繳納稅捐半數並踐行救濟程序，並無惡意拖欠情事，被告即應審酌是否仍有禁止原告車輛登記處分之必要性。

(三)被告主張略以

稅捐稽徵法第24條第1項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」一語，係指納稅義務人於法定期限內應行繳納稅款尚未繳納或短繳之行為，與訴願階段繳納稅額之半數或提起行政訴訟並無相關。本件依財政部99年11月5日台財稅字第09904543730號函修正「稅捐稽徵機關辦理禁止財產處分作業處理原則(下稱處理原則)」及「財政部臺北國稅局辦理禁止財產處分作業說明(下稱作業說明)」規定，原告係為營利事業者，其應納稅捐於繳納期間屆滿後迄未繳納完畢，欠稅金額已達到300萬元以上，無論公司有無申請復查，稅捐稽徵機關應就納稅義務人應納稅額相當價值之財產，通知有關機關為禁止財產處分並將副本知會義務人。原告雖然已經申請復查，惟本案基於保全債權理由函請監理所就該公司之車輛禁止移轉或設定權利，並無違誤。

(四)法院判決略以

1. 稅捐稽徵法第24條第1項規定，無非係因「納稅義務人滯欠稅捐，往往以移轉不動產所有權或設定抵押權等規避執行。美國聯邦稅法有租稅審置權以防止之，我國則無此制度，故以限制登記之法，以收釜底抽薪之效。本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。」而制定，意即使租稅債權獲得保全行為，避免納稅義務人企圖以移轉財產所有權或設定他項權利

等脫產行為，藉以規避執行。

2. 財政部 99 年 11 月 5 日台財稅字第 09904543730 號函之處理原則三、(一)前段規定，所謂一定金額，如屬確定案件或訴願未繳納復查決定應納稅額半數稅款未確定案件，欠稅金額達 20 萬元以上者；或依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查或訴願已繳納復查決定應納稅額半數之未確定案件，營利事業欠稅金額達 300 萬元以上者，即應辦理禁止財產處分。
3. 被告為保全租稅債權，查得該公司名下無不動產，依財產查詢清單僅有車輛 1 部，參考與車輛年份相近之同廠牌同型二手車行情約 198 萬元，該車輛雖有動產擔保債權 264 萬元，仍可作為禁止處分保全標的，難謂無保全實益，復參本件原告欠稅高達 3,643,845 元，已高於作業說明標準。處理原則規定稅捐稽徵機關應就納稅義務人之財產通知有關機關為禁止財產處分登記，嗣後納稅義務人依法提起訴願並以復查決定稅額半數或提出相關擔保者，隨即重新核算禁止處分之財產價值，就超過欠繳稅額部分辦理塗銷登記。此乃稽徵機關禁止處分後，發生其他事實，導致其是否就超過尚欠應納稅款部分辦理塗銷問題，亦非原處分作成時之瑕疵。
4. 稅捐保全目的在於確保稅捐債權實現，防止或禁止稅捐債務人從事一定足以減損稅捐債務總擔保行為，以消極避免減損稅捐債權本來能獲得實現可能性，並未實際進入強制執行拍賣程序，易言之，禁止處分僅生暫時凍結效力，稽徵機關尚無法進而將其變賣而獲得債權滿足。原告資本額多寡與稅捐債務人是否移轉其財產所有權或設定他項權利而減損稅捐債權分屬二事，原告認原處分未加審酌，顯係原告誤解。復細繹作業說明，係分別以「確定案件、行政救濟中案件」及欠稅金額之高低，而就不同案情為相異之規定，確定案件應於欠稅金額在 20 萬元以上者辦理禁止處分；申請復查或訴願已繳納復查決定應納稅額半數稅款之未確定案件，納稅義務人欠繳應納稅額營利事業在 300 萬元以上者，被告函請監理所對原告所有系爭車輛辦理禁止處分登記，尚難認有何裁量怠惰或適用相關法令違誤可言。

(五)評析

稽徵機關通知有關機關就納稅義務人之財產為禁止處分前，應再次確實查明欠稅人欠繳金額，以避免錯誤情事產生限制納稅義務人自由處分財產權益。

公司欠稅金額已符合作業說明規定，為保全租稅債權，稽徵機關得通知監理所辦理禁止處分登記，縱然車輛已依動產擔保債權，惟該車輛所有權仍屬欠稅人所有時，監理所仍應受理囑託禁止處分登記¹³。依使用牌照稅法第12條第2項規定，除原先車輛滯欠使用牌照稅及罰鍰案件，不得過戶登記外，其餘欠稅案件確定後移送至法務部行政執行署(下稱執行署)，其車輛交由該署查封拍賣，由拍定人取得車輛，執行署塗銷查封登記及核准拍定人辦理過戶並函副知各監理所，併同塗銷原囑託稽徵機關做成之禁止處分註記¹⁴。如禁止處分前已設有抵押權登記者，不受禁止處分效力所及，是以該抵押權存續期間內，其抵押權人就同額抵押權申請辦理轉讓登記，倘若未延長抵押權存續期間或範圍未擴大，對稅捐保全沒有影響者，得同意辦理¹⁵。

實務上，禁止處分稅捐保全措施與移送強制執行之間二者可同時存在，執行署為儘速順利徵起欠稅案件，可就欠稅人所有財產，選擇較符合比例原則且容易變現者優先執行，執行標的並未排除禁止處分之財產，以符合租稅保全目的。所謂符合比例原則，意即為最小損害原則，為行政程序法第7條明定範圍¹⁶，如欠稅人有數筆不動產時，其公告現值或評定價格，已超過原應納欠稅額，而不動產又不能分割處理時，稽徵機關得選擇其中一筆較為接近應納欠稅額且認定較具有保全稅捐價值為禁止處分之；倘若欠稅人僅有一筆不動產，其公告現值或評定價格，已超過原應納欠稅額，僅能以欠稅金額占該筆不動產之持分相當金額為禁止處分。

另依財政部84年2月21日台財稅第841605136號函，稅捐稽徵法第24條第1項規定之「有關機關」係指政府機關，不包括金融機構在內。故欠稅人欠繳應納稅額，稽徵機關不宜按稅捐稽徵法第24條第1項規定，通知金融機構禁止納稅義務人提領銀行存款。故此，實務運用上，有關機關係指政府機關，例如地政機關、交通管理機關、航空機關等，不包含金融機構或其他公司組織之營利事

¹³ 財政部84年11月23日台財稅第841660838號函。

¹⁴ 財政部69年11月4日台財稅第39116號函及財政部賦稅署99年4月16日台稅六發字第09904043940號函。

¹⁵ 財政部89年7月15日台財稅第890454820號函。

¹⁶ 行政程序法第7條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」

業，換言之，對於納稅義務人之銀行存款或存置於證券商股票等財產無法做成禁止處分。

(六)小結

作業說明明文規定，凡欠稅人未於法定期限繳納完畢，即屬欠繳稅捐，並不以稅捐已確定為必要性，均可以辦理禁止財產處分，惟依上述作業說明中，部分規範似未周延，假使營利事業於繳納期間申請更正或申請復查，且非有逃避隱藏或移轉財產，規避稅捐執行跡象者，暫時不用辦理禁止處分，此項似有修正必要，倘若納稅義務人假藉案件更正或提起復查期間趁機隱匿或移轉財產以規避欠稅執行之情事，卻又要稽徵機關即時舉證納稅義務人在此期間企圖隱匿或移轉財產，往往造成租稅保全程序繁複落後，失去最佳保全時機，無法達到保全目的。

二、掛名負責人

實務上，許多稅務爭議案件係涉借名登記公司負責人問題，相關案例¹⁷說明如下：

(一)事實摘要

財政部臺北國稅局移送坤O創新顧問有限公司(簡稱坤O公司)滯納96年至101年已確定之營業稅、營所稅及罰鍰共計59,045,976元，陸續自102年1月起移送法務部行政執行署。該署(被告)認定原告陳OO為坤O公司前任負責人(自86年5月7日至101年7月20日)及實際負責人(於101年7月20日之後)，並有行政執行法第17條之管收相關事由，而且有聲請管收必要，通知原告於同年3月21日到場清償欠稅，並據實陳報坤O公司之財產狀況，如其受合法通知卻無正當理由不到場，或為虛偽報告，依法得對其限制住居，原告不服，聲明異議，業經異議決定駁回，遂提起行政訴訟。

(二)原告主張略以

依據法務部105年5月4日法律字第10503504510號函，行政執行署已擴張解釋行政執行法之公司負責人範圍，顯然已違反法律保留原則，認定伊為公司實

¹⁷ 臺北高等行政法院108年訴字第1049號判決。

際負責人之執行命令顯有不當：

- 一、法務部105年5月4日函意旨，行政執行法第24條規定：「關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之……四、公司或其他法人之負責人。前揭應依公司法第8條第1、2項為認定標準，因公司登記負責人原則上即為實質負責人，惟若將行政執行法第24條第4款所稱之「負責人」，從形式負責人，擴張至實質負責人，則有違正當法律程序原則。
- 二、公司全部股份及其負責人已變更登記為黃OO，按最高行政法院94判字第1030號判決所示：該院查對營利事業負責人為出境之限制，其目的在促使該負責人清繳積欠之稅款，其是否確為公司負責人，自應切實查明，其應以股東會選舉及委任成立為要件。由此可知，判斷是否為行政執行法第17條第1項、第3項及第24條第4款得為限制出境或聲請法院拘提之「公司負責人」時，應切實查明，並以「經股東會選舉及委任契約成立」為要件。

(三)被告主張略以

陳OO確實為坤O公司實際負責人，原告自86年5月7日設立時即擔任公司唯一董事，直至101年7月20日止，始將所有股份轉讓登記於現任負責人黃OO名下。臺北國稅局於102年1月移送後，為調查該公司相關財產，乃限期命黃OO到場履行所負義務，其卻聲稱對公司營運狀況全部不瞭解，並當場提出101年5月22日與原告簽署之「同意合約書」，第1點即載明「黃OO同意成為坤O公司之暫代負責人」且可向原告領取報酬，擔任負責人後也從未經手或保管公司大小章。另依據公司股東蔡OO亦聲稱實際負責人為原告。足證公司登記負責人雖變更為黃OO，惟其僅係原告之「人頭」，實際經營與業務仍由原告掌握，原告應一概負擔行政執行法所應負義務。

(四)法院判決略以

1. 按「關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：……四、公司或其他法人之負責人。」行政執行法第24條定有明文。次按「……所稱公司負責人，應依公司法第8條第1項、第2項為認定，惟如具體事件經調查發現，公司登記負責人並非實質管理事務或執行業務者，而依相關事證審認為實際負責人，其對義務人清償公法上金錢給付義務具實質影響力，應

認其屬行政執行法第 24 條第 4 款所稱公司負責人，俾落實公法上金錢債權實現。」最高法院 108 年度台抗字第 13 號民事裁定著有要旨，另法務部 105 年 5 月 4 日函釋亦同，準此，行政執行法上義務人拘提管收及應負義務之規定一體適用。

2. 陳○○主張已將公司股份全數移轉予黃○○，登記負責人自 101 年 7 月 20 日起變更為黃○○，伊常年旅居中國大陸，並無實際經營公司之可能。惟查：
 - (1) 黃○○於 102 年 4 月 30 日至法務部行政執行署略以：當場提出合約書，載明黃○○同意為陳○○成為坤○公司之暫代負責人，簽約時先收 5 萬元，到該署報告完後再獲得 4 萬元，均以現金支付，原告同意支付總金額 50 萬元，依簽約、正式成為公司之負責人及出庭情形分期支付金額，待整個案件結束後將餘款一次付清。
 - (2) 再者，公司帳戶於 101 年 4 月份轉帳 262 萬元至原告個人帳戶，坤○公司於同年 9 月 24 日處分預售屋權利予誠○公司，誠○公司給付坤○公司 1 千萬元，原告用來償還第一銀行貸款，皆屬於行政執行法第 17 條第 6 項隱匿處分財產之管收事由。
 - (3) 原告主張執行命令逕命原告繳清公司所欠稅款，如不依限履行將限制住居等語。其執行命令只是敘明不到場之可能後果，自未侵犯憲法第 10 條居住、遷徙之自由，且原告為公司實際負責人，命原告到場清償欠稅，並據實陳報公司財產狀況，未違反比例原則。
3. 綜上所述，原告所訴為無理由，均不足採，應予駁回。

(五) 評析

現行負責人登記採營業稅設立登記與經濟部商業登記雙軌制，但是當營業稅登記與公司登記資料不符時，應以何人作為限制出境之負責人？目前實務仍以主管機關經濟部商業登記之負責人為限制出境對象，惟限制出境之目的既為保全稅捐債權，則限制出境對象就不宜為登記負責人，因形式登記之負責人並無實際權力管理處分公司之財產及業務，縱然對其限制出境不僅無法達成行政目的，且使無辜之當事人實質上代為受罰，也無法達成稅捐債權保全目的(陳清秀，2014)。為避免讓實際負責人免責而逍遙法外，公司法於 107 年 8 月 1 日修訂

時，將影子負責人增訂於第8條第3項：「已將非公司之董事，實質上執行董事業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者，納入公司負責人之範圍。」

參諸該項增訂立法理由，係為消除現今人頭氾濫情形，避免實質負責人(曾婉如，2010)背後對名義上負責人下達指令，而不用負民事、刑事相關責任及協力義務，當然應包括行政執程序上協力義務(劉連煜，2010)。有學者認為欠稅之責任依前揭規定亦屬實際負責人應負責任，應包括配合稅捐徵收及滯欠不繳強制執行之相關程序等，稅捐債權始得以實現(黃虹霞，2013)。

另有學者主張實質董事既實際上掌控公司業務或財務，對公司義務履行應有直接或間接決定權，因此有以公司財產為清償公司債務之權責，且應遵守納稅義務人履行債務有關規定，法務部行政執行署自得命實質董事履行依行政執行法相關規定公司負責人應負義務(朱德芳，2015)。

另按行政執行法於第60條第1項第4款增訂「關於義務人……應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之……法人……或實際執行其職務之人」其理由明揭「對於利用他人名義，而本人躲藏於幕後實際執行第1項各款之職務，明顯規避應負義務及應受處罰，亦應有所規範，爰參考債務清理法第3條第2項規定：『非前項各款之人，而實際執行其職務者，適用前項之規定。』增訂第1項第4款後段規定。」

倘若已被冒名登記為公司董事，應負舉證責任並依法提起刑事訴訟之偽造文書及使公務員登載不實罪，或提起民事訴訟與公司間無委任關係存在，取得偽造文書罪判決書或民事訴訟裁定判決書，始能據以撤銷與該公司董事資格，才能免於被迫繳欠稅及限制出境。

(六)小結

商業登記變更公司負責人時，必須填具「董事(監察人)願任同意書」¹⁸，其同意書註二、三載明，依照公司法第8條與第23條規定公司負責人……對於執行公司業務時，如有違反法令導致他人受有損害，應與公司同負起連帶賠償責任。備註四亦載明，依稅捐稽徵法第24條，公司負責人欠繳稅額達到一定金額，得

¹⁸ 經濟部 96 年 6 月 14 日以經商字第 09602414750 號。

由司法機關或由財政部函請內政部移民署限制出境，如在變更登記時搭配實施專責登記人員簽章制度，例如會計師、律師等做變更登記前對公司負責人、董事、財務、股份等相關項目審查機制，透過此項機制督促專責登記人員做事前審查控管並與公司負責人負連帶責任及刑罰，將可降低冒名或掛名負責人問題產生。

伍、結論與建議

本文由欠稅原因產生至逾法定繳納期限未繳形成欠稅、追討欠稅困難之處、後續運用租稅保全法令及措施等完整分析欠稅清理之前因後果，提出如下結論及建議，期提供稅捐稽徵機關未來政策制定參考。

一、結論

- (一)美國政治家富蘭克林(Benjamin Franklin)曾說：「繳稅與死亡，是人生不可避免的兩件大事。」國家建設要更好，誠實納稅不可少，更是耳熟能詳，欠稅問題影響國家建設和推動公共設施，亦無法實施社會福利政策，瞭解欠稅形成原因係極重要議題，有關防止新欠部分，倘屬戶政資料不正確，稅捐稽徵機關應請求其他單位行政協助，如戶政機關及郵局單位，因為門牌地址釐正係屬戶政機關管轄權責範圍，而最瞭解現場實際門牌地址為處理郵遞業務之郵務士；倘屬稅法法制觀念淡薄，納稅意識不強，可透過電視廣播等媒體加強宣導各種稅款繳納之便利措施；倘屬營利事業會計人員對稅法不熟稔，政府可舉辦各種講習會或利用網路直播方式講解相關獎懲內容。而有關清理舊欠問題，因應政府機關組織人力精減，人員遇缺不補，以致稅務機關人力不足，可與勞動部配合，僱用短期派遣人員協助輔導申報，申請書之整理、核定後稅單之合法送達等，一方面解決正式人員不足，一方面減緩國內勞工就業問題。
- (二)對於租稅保全運用，稽徵機關除依法行政外，更須符合比例原則，因涉及限制人民財產處分權、遷徙自由權，個人資料隱私保護等，在運用適當性而言，須再給予納稅義務人陳述意見機會，始能依法做成不利納稅義務人處分，如數個保全手段都能達到相同效果，須以對侵害人民權利最少之保全手段為優先實行項目。以物之保全為優先，稅捐稽徵法第 24 條已明定運用順序，第一

項禁止處分措施須及時運用，凍結欠稅人現有財產使其不得脫產，以獲最佳保全稅捐債權效果；第二項稽徵機關得向法院聲請就其財產實施假扣押，惟須個案敘明請求強制執行原因及相關事證資料；至第三項限制出境因屬人之保全，對於侵害人身自由爭議性較大，97年間已修法訂定欠稅達一定金額、限制出境條件與期限及解除條件，方能符合法律明確性原則。另外對於欠稅人已移轉、隱匿財產至其他人帳戶，建議可參考關稅法第48條第4項規定：「民法第二百四十二條至第二百四十四條規定，於關稅之徵收準用之。」於稅捐稽徵法增訂適用民法代位權與撤銷權規定，對於欠稅人怠於行使到期債權或有詐害債權行為時而構成法律漏洞，方可更能保全國家租稅債權，並且有明確法源依據。

二、建議

(一)短期至中期目標

1. 修正財政部各地區國稅局辦理禁止財產處分相關作業

現行各地區國稅局對於營利事業於繳納期間申請更正或依法申請復查，而且沒有隱匿或移轉財產，規避稅捐執行跡象者，暫免辦理禁止處分之作業方式，此項似有修正必要，倘若欠稅人於申請案件之更正或提起復查期間，逃避隱藏或移轉財產以規避欠稅執行之情事，稽徵機關可參考美國租稅留置權概念，欠稅人財產移轉時，該法定擔保物權亦同附著該財產移轉於受讓人，內地稅務局亦得追繳拍賣該物以獲清償。爰建議各地區國稅局應配合財政部發布之「稅捐稽徵機關辦理禁止財產處分作業處理原則」檢討相關作業規範，避免發生納稅義務人假藉申請案件之更正或行政救濟而規避稅捐之情事。

2. 修正「稅捐稽徵機關清理欠稅作業要點」

建議修正財政部發布之「稅捐稽徵機關清理欠稅作業要點」，加強跨機構資料交換，以更有效率掌握欠稅人之動向，俾憑徵起欠稅。相關修正建議，彙整如表3：

表 3 修正稅捐稽徵機關清理欠稅作業要點

修正建議	現行規定	說明
二、確實核課防止欠稅形成 (一)稅籍釐正 5.協調各地政及戶政機關，依 限通報產權及戶籍異動資 料， <u>及知會主管機關，一併釐 正，以提高稅籍之正確性。</u>	二、確實核課防止欠稅形成 (一)稅籍釐正 5.協調各地政及戶政機關，依 限通報產權及戶籍異動資 料，並及時釐正稅籍。	此點修正，不但可以將主管機 關之公司登記之地址與實際 營業地址相符，並且提高稅籍 正確性，也可以提高繳款書合 法送達之機率。
三、積極有效清理欠稅 (二)掌握並查報欠稅人之財產 及所得資料 3.視需要運用電腦系統查調欠 稅人於中央健康保險局或勞 工保險局投保相關資料、 <u>金融 機構存款、公務人員身分、公 共工程承攬、信用卡交易資 料，使稅款有效徵起。</u>	三、積極有效清理欠稅 (二)掌握並查報欠稅人之財產 及所得資料 3.視需要運用電腦系統查調 欠稅人於中央健康保險局或 勞工保險局投保相關資料、中 華郵政股份有限公司存款、公 務人員身分、公共工程承攬、 信用卡交易資料，使稅款有效 徵起。	於不違反個人資料保護法前 提下，欠稅人存款等資料之查 詢不侷限於中華郵政股份有 限公司，建議擴大為金融機 構。

(二)長期目標

為避免欠稅人怠於行使權利或有詐害債權人行為，影響稅捐之徵起，建議於稅捐稽徵法第24條增訂第8項，規定稅捐之徵收得適用民法代位權與撤銷權，使稅捐稽徵機關因保全債權，得以自己之名義，行使非專屬於納稅義務人之財產上權利，或聲請民事法院撤銷詐害債權行為。相關修正建議整理如下表4：

表 4 修正稅捐稽徵法第 24 條

修正建議	現行規定	說明
增訂第八項 <u>民法第二百四十二條至第二 百四十四條規定，於稅捐之徵 收準用之。</u>	無	對於欠稅人怠於行使到期債 權或詐害債權行為而構成法 律漏洞時，建議參考關稅法 第 48 條第 4 項規定，得適用 民法代位權與撤銷權，更能 保全國家債權。

參考文獻

1. 104 年稅捐稽徵法令彙編(2015)，財政部法制處。
2. 林進富(2002)，*租稅法新論*，臺北，三民書局。
3. 陳清秀(2020)，*稅法總論*，臺北，元照出版。
4. 陳明傳，孟維德，許義寶，楊翹楚，蔡震榮，林怡綺，林盈君，柯雨瑞，高佩珊，黃翠紋，吳冠杰，蔡政杰，蘇信雄，陳國勝(2019)，*國境執法與合作*，臺北，五南圖書。
5. 葛克昌，陳清秀，吳德豐，廖欽福，吳啟玄，黃士洲，林子傑，潘英芳，Ulrich Hufeld，謝如蘭，黃俊杰，盛子龍，藤谷武史，蔡孟彥，陳薇芸，熊偉，藍元駿(2014)，*納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義*，臺北，元照出版。
6. 朱德芳(2015)，「實質董事與公司法第 223 條－兼評最高法院 103 年度台再字第 31 號民事判決」，*月旦民商法雜誌*，49，141-145。
7. 林愛莉與林秀雪(2004)，「防止欠稅發生之研究」，*臺北市政府員工平時自行研究報告*，4-14。
8. 陳清秀(2014)，「限制出境處分侵害人權之探討－最高行政法院 102 年度判字第 706 號判決之評析」，*法令月刊*，65，14。
9. 陳典聖(2012)，*101 年度自行研究報告日本國稅徵收法之研究*，法務部行政執行署高雄分署，149-152。
10. 曾婉如(2010)，「我國公司法待解決之問題－以公司法制基礎理論為核心」，*月旦法學雜*，181，53-55。
11. 黃虹霞(2013)，「由公司法第 8 條第 3 項及第 154 條第 2 項之增訂談影武者責任」，*萬國法律*，188，61。
12. 劉連煜(2010)，「事實上董事及影子董事」，*月旦法學教室*，96，20-21。
13. 范文清(2015)，「論欠稅限制出境之合憲性」，*東吳法律學報*，40-41。
14. 謝長宏、林達聰(1989)，*欠稅清理程序之檢討與改進*，財政部賦稅改革委員會。
15. 羅彩鳳(2008)，「我國所得稅欠稅問題之實證研究」，*逢甲大學財稅研究所碩士論文*。

16. 楊承翰(2014), 「稅捐稽徵法第 24 條第 3 項欠稅限制出境之研究」, *國立臺北大學法律學系碩士論文*。
17. 何弘光(2011), 「立法院法制局專題研究報告－稅捐保全制度之研析」, https://eva-ho.blogspot.com/2019/04/blog-post_22.html。