

第六章 實務問題分析與檢討

第一節 稅捐保全以金額依據之爭議

第一項 究為租稅保全措施抑或兼有執行手段

壹、稅捐保全處分之性質

稅捐保全處分之性質，究係為「租稅保全措施」性質抑或兼有「執行手段」之性質，釋字 345 號解釋未作更細緻的區分，而從稅捐稽徵法規之條文用語亦難以判斷，稅捐稽徵法僅稱對於財政部得對於欠繳應納稅捐達一定金額者，得函請相關主管機關限制財產處分或登記或函請內政部入出國移民署限制其出境，至於此類型稅捐保全處分之性質為何，究係避免義務人潛逃出境之保全義務人作用，抑或兼有催繳欠繳租稅之功能？稅捐保全措施有助於確保稅收，禁止處分、限制登記、假扣押、提前開徵等措施可避免納稅義務人隱匿或處分其財產，以逃避強制執行；限制出境可避免納稅義務人因潛逃出境，無從執行情形發生。此面向觀察稅捐保全措施藉由保全納稅義務人及其財產，來確保應納稅捐得以徵起，可認定租稅保全措施係以保全為目的，則自然只能於租稅保全必要時方能為之。從另一面向觀察，稅捐稽徵機關可利用禁止財產處分或限制出境處分可給予義務人心理壓力，迫使其自動履行債務，由於義務人之財產權自由處分及入出國自由受到限制，義務人為解除此限制，不得不履行債務，在此面向而言，限制出境處分與行政執行法之限制住居有類似的功用，認為稅捐保全處分若兼為行政執行手段，則亦可於義務人有故不履行租稅義務情形時，以禁止財產處分或限制出境處分為催繳之執行手段。

貳、為稅捐保全措施

雖然立法將稅捐保全處分形諸於文字，以保全租稅措施稱之。然而，將租稅保全之意義，作最廣義的理解，似乎也可以涵蓋行政執行的範圍，而事實上，實務的作法及部分文獻亦理解為，認為租稅保全措施，兼有對物及人執行手段之性質¹。本文以為稅捐保全處分性質屬於為租稅保全措施，最主要的理由是，既然稅

¹ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之探討，月旦法學，90 年 5 月；林進富、孫乃翊合著，論

捐稽徵機關無行政執行之權限，稅捐稽徵機關自不得以稅捐保全處分作為行政執行手段，針對禁止之財產換價求償。稅捐稽徵法規根本未賦予稅捐稽徵機關行政執行之，迫使納稅義務人履行租稅義務。關於財政部無行政執行權限的看法，可由稅捐稽徵法第 39 條²觀之，有關租稅債權由司法機關³強制執行之規定獲得證實。不過，本文承認對義務人實施稅捐保全措施，可能對義務人產生心理壓力，產生類似執行措施之作用，但不能據此倒果為因認為稅捐保全處分係屬執行手段。本文認為，正本清源之道，應將本類型處分定位保全租稅措施，限制稅捐稽徵機關僅得於保全租稅之情形下實施，以避免稅捐稽徵機關為催繳稅捐，以稅捐保全逼迫之手段。

第二項 欠稅達一定金額之意義

承前述稅捐保全措施僅得於稅捐保全之必要為之，而前開稅捐稽徵法規所列「欠稅達一定金額」應作何解釋？如前所述，不可將「欠稅達一定金額」解為「租稅保全必要」之立法擬制。至稅捐稽徵法第 24 條「欠繳應納稅捐」解釋，應認定為立法者係「擬制」凡義務人欠稅達一定金額，即屬有保全租稅必要之情形，一旦義務人欠稅達法定金額，即推論有潛逃出境或隱匿財產之可能，主張「欠稅達一定金額」已擬制「保全租稅必要」情形，無須再審酌個案是否有保全租稅必要情形。因所謂「潛逃出境或隱匿財產」之意圖，存於義務人之內心，稅捐稽徵機關探究不易，稅捐稽徵機關難以就個案是否有租稅保全必要加以舉證之考量。

本文以為因納稅義務人於內心中是否有隱匿財產逃避稅捐無法得知，可將之解為保全租稅措施發動之前提，即稅捐稽徵機關對欠稅達一定金額者，始有施予保全措施之必要，若義務人欠稅未達法定金額，縱義務人有潛逃出境或隱匿財產之虞，亦不能對之限制出境。以「欠稅達一定金額」作為國家保全租稅措施發動之前提，係出於比例原則中「衡平性原則」的考量。以避免稅捐稽徵機關為了保全為數不大之租稅債務，卻對義務人造成更大損害。有論者謂⁴，納稅義務人欠繳應納稅捐合計 51 萬與 49 萬，欠稅金額差距甚微，但結果卻大不相同，忽略個案正義，剝奪法律賦予稽徵機關裁量權，對納稅義務人欠稅達限制出境實施辦法第 2 條標準時，即必須對其為限制出境，已無針對個案為裁量之空間，可能構成裁量怠惰，導致裁量有瑕疵。而無論依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項至第 3 項，稅

限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之適法性，實用稅務，85 年 10 月，P24。

² 稅捐稽徵法第 39 條：「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法院強制執行。…」。

³ 現為法務部行政執行署所屬行政執行處。

⁴ 黃淑瑜，我國內地稅捐保全之研究，中原大學財經法律研究所，民國 94 年，P165。

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；稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押；『得』由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境，其中「得」即賦予稅捐稽徵機關裁量依據，並無欠稅達一定金額即須辦理稅捐保全，經審酌日後有強制執行無著之虞，必要時得辦理稅捐保全，亦應有手段先後順序，其餘欠稅保全手段可供行使並可達到保全目的時，即無實施限制出境處分之必要。

第三項 僅能以保全稅捐為目的

如前所述，稅捐稽徵機關須於保全租稅必要時始得為之，其目的在於保全財產以供強制執行徵起稅捐。至於何謂「保全租稅必要」情形，參照行政訴訟法第七編保全程序中有關公法金錢給付義務保全措施要件規定，係指義務人將發生日後難以行政執行之情形。參照最高法院 19 年抗字第 232 號判例要旨，具體而言，係指納稅義務人有浪費財產、增加負擔或就其財產為不利益處分，成為無資力狀態或有潛逃出境或隱匿財產之情形，始屬「租稅保全必要」情形。而不論禁止處分或限制出境皆以金額為唯一要件，仍應考量個案情形是否有「保全租稅必要」之情形。若以欠稅達一定金額即擬制有辦理保全措施之必要，可能造成稅捐稽徵機關未考慮義務人是否有潛逃出境或隱匿財產情形，對於無保全必要之稅捐事件，亦施以稅捐保全處分，對於無潛逃出境或隱匿財產意圖之義務人產生無謂限制，不當侵害渠等之財產權及入出境自由。本文認為縱欠稅金額已達稅捐保全辦理標準，仍應審酌日後發生難以執行可能，如是，方得辦理之，否則有違比例原則中之必要性原則，對人民基本權侵害過大。從另一角度言，國家公權力是有限的資源，將國家公權力虛擲在無意義的管制上，而由此無意義管制衍生出之行政爭訟案件數量，亦十分驚人，國家機關為此浪費多少人力、時間、費用，令人惋惜。是以，不能以「欠稅達一定金額」即認為有保全租稅必要。現行法規定義務人欠稅達一定金額，即得施以稅捐保全處分之規定，有其不足之處，應於有保全租稅之必要時，始得為之。

第四項 手段運用有無先後順序

稅捐稽徵法第 24 條第 1 項：「納稅義務人欠繳應納稅捐者…，得就納稅義務人相當於…」僅規定欠繳應納稅捐，採取概括性法律概念，有違法律明確性原則。基於法治國原則，不僅法律應明白確定⁵，使人民可預見其行為之法律依據，

⁵ 陳敏，行政法總論，自版，92 年 1 月，P94。

而知所進退，行政機關亦可據以執行。行政機關限制人民之財產權及營業自由，尤其應注意明確性要求，使相對人清楚得知何種義務有義務？違反義務產生何種法律效果⁶？行政機關所制定之法規命令或行政規則，內容如不明確，即因違法而無效。另「得」則賦予稽徵機關有行政裁量權，此部分由法律授與行政機關得為決定或選擇之活動範圍，即所謂裁量餘地。行政機關在裁量餘地中所為之各種行為，如未有其他違法情事，皆合法⁷。如上述，雖行政機關得自由選擇其所預定之多種法律效果之一種，究應選擇何項財產為保全或限制出境？仍應符合比例原則，若對財產為限制，其限制範圍以相當於應納稅捐為限，對限制出境處分亦應於無財產可供保全為前提，方得為之。

第五項 限制標的應符合比例原則

應符合比例原則部分，除實行手段應有優先順序，限制標的應與納稅義務人欠繳之應納稅捐相當，不得逾越必要，依財政部解釋，若欠稅人每筆不動產之公告現值或評定價格，均遠超過其應納稅額，而又不能分割處理時，稽徵機關認為確有保全之必要，得選擇較為接近應納稅額且較具有稅捐價值之一筆為禁止處分⁸。依前述作法，如欠繳應納稅捐 20 萬元，針對納稅義務人之一筆土地價值 200 萬為禁止處分，選擇較為接近應納稅額且較具有稅捐價值之一筆限制財產標的價值仍有可能逾越應納稅捐，本文認為應以稅捐保全目的，對相當於應納稅捐之財產作比例的禁止處分，即針對前例中土地以相當應納稅捐金額 20 萬元為禁止處分，而非整筆土地禁止處分。因裁量不當非法院所能介入審查⁹，將造成，此部分人民權利無法自救濟途徑獲得保障。再者，確認稅捐保全程序僅能以稅捐保全為目的，有關納稅義務人申請禁止處分標的轉換，在無違稅捐保全目的下應同意辦理¹⁰。

⁶ 葛克昌，行政程序法與納稅人基本權，翰廬圖書，94 年 9 月增訂版，P388。

⁷ 陳敏，行政法總論，自版，92 年 1 月，P177-178。

⁸ 財政部 70 年 8 月 25 日台財稅第 37059 號函。

⁹ 最高行政法院 86 年 12 月 12 日 86 年 3128 號裁判要旨：稅捐單位禁止義務人處分不動產，法律並無明文規定限於該單位所轄地區之不動產為限。至於稅捐單位禁止處分不動產，其價值與應繳稅款顯不相當，係屬「不當」而非「不法」，依行政訴訟法第一條規定，尚非本院所得審酌。

¹⁰ 86 年 9 月 30 日 86 年判字第 2381 號判決要旨：稅捐稽徵法第 24 條第 1 項並未規定納稅義務人對其不得為移轉或設定他項權利之財產有聲請更換之權利，被告不准原告更換之聲請，即屬行政裁量權之正當行使，並無違背稅法本旨可言。

第二節 限制登記引發之爭議

第一項 解散登記與註銷登記之管理機關

稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段「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」，如前述，若將「有關機關」解釋為目的事業主管機關，則註銷登記，並非公司組織目的主管機關之管轄權限，其管轄權限應為減資及解散登記，而無註銷登記之事項。由於條文定義不明確，此部分註銷登記究指解散登記或指註銷稅籍登記？依照程序，屬於營利性質之公司，應於開始營業前，分別向主管機關辦理營業登記，因此營業人解散應於事實發生之日起 15 日內，填具申請書，向主管機關申請變更登記。另外，依所得稅法第 19 條規定，營利事業之解散，除依其他法令註冊登記外，均應於 15 日內，依規定申報該管稽徵機關「註銷登記」。因公司登記之作用在於公示，其機能之維護基礎在於登記內容與事實相符，故公司一經解散，便應分別即為向「目的事業主管機關」為「解散登記」及向該「主管稽徵機關」為「註銷登記」。因此稽徵機關執行上，要求公司組織之營利事業應先向公司登記之主管辦理解散登記，始得向稽徵機關申請註銷登記¹¹。

第二項 解散登記與解散效力之關聯性

公司有解散之事由者，於符合法定要件事由發生時，即生解散之效力。至於有無依法辦理解散登記，參照公司法第 12 條規定，登記僅對抗要件而非生效要件，故其從未登記，並不影響已發生之解散效力。換言之，公司既有解散之事實，主管機關即無法依稅捐稽徵機關之通報公司因欠稅或罰鍰未結，而否准其辦理解散登記，亦無法否定公司所具備之法定解散事由之發生，因此，限制公司登記，除導致解散公司無法順利進行清算程序，已清算完結之公司無法登記外。更破壞法律關係之安定性及交易安全。

第二項 本文見解

實務上，公司若有解散之事由者，公司主管機關經濟部亦會依法命令其解

¹¹ 財政部民國 73 年 1 月 25 日台財稅第 50569 號函認為：「公司組織之營利事業在未經主管機關核准解散前向稽徵機關申請註銷登記者，應通知其先向主管機關補辦解散登記，經主管機關核准解散後，始可核准其註銷登記。」

散，或有符合解散之事實成就，公司登記主管機關亦會同意受理其辦理「解散登記」。此時若未繳清欠稅或提供擔保，稅捐稽徵機關否准其辦理「註銷登記」，造成公司已解散，而稅捐登記不能註銷之窘境，並無法達到稅捐保全之目的，反而造成公司已解散僅留稅捐登記，造成稅捐機關管理稅籍困難及認定清算完結不易。本文認為對於申請解散登記之公司，無須限制註銷登記，應將焦點置於該公司是否合法清算完結，依稅捐稽徵法第 13 條規定¹²課予清算人應盡之義務及一定條件下連帶義務，辦理稅捐保全措施並無疑慮。至於有無依法申辦解散登記，參照公司法第 12 條之規定，登記僅屬對抗要件而非生效要件，故縱未登記，亦不影響已發生之解散效力。換言之，公司既已發生解散之事實，中央主管機關若因稅捐稽徵機關通報公司有欠稅未結而否准其辦理解散登記，亦無法否定公司實質上已具備公司法規定之法定事由而需解散之事實。而公司如有欠稅，並非一經解散之後，稅捐機關即無從追償？依公司法第 24、25 條規定，解散之公司即行進入清算程序，解散之公司於清算範圍內視為尚未解散，公司尚需進行清算程序。是以，正本清源之道，為保全稅捐，並促使解散公司儘速辦理清算事宜，稅捐稽徵機關應依公司法規定，於公司清算期間，依規定申報債權以受清償。故本文贊同上開行政院 67 年 4 月 24 日台 67 財第 3436 函釋規定內容¹³，並建議將稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段有關欠繳應納稅捐之公司，稅捐稽徵機關得通知主管機關，限制註銷登記之規定刪除。

第三節 以代繳人財產為禁止處分標的之爭議

第一項 禁止處分對象之澄清

由於稅捐稽徵法第 24 條規定，禁止處分保全對象應僅及於納稅義務人之財產，依照財政部解釋，土地使用人經稽徵機關依土地稅法第 4 條規定指定為地價稅或田賦之代繳人，因未依規定繳納，就其相當於應代繳稅款之財產禁止處分者，免再對其為限制出境之處分¹⁴。惟稅捐稽徵法第 24 條規定，禁止處分保全對象應僅及於納稅義務人之財產，前述代繳人於租稅債權關係中是否該當於納稅義

¹² 稅捐稽徵法第 13 條規定：「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。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務。」

¹³ 行政院 67/04/24 台 67 財第 3436 號函釋：「查稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定旨在保全稅收，按公司解散後必須進行清算，如有欠稅，稽徵機關可參與分配，公司主管機關於依公司法規定核准公司解散登記之同時，應以副本通知稽徵機關，俾能在清算時參與分配，以達成保全稅收之立法旨意。」

¹⁴ 財政部 85 年 9 月 25 日台財稅第 851917357 號函。

務人地位，若未繳納是否得就代繳人財產為禁止處分？財政部解釋有無不當擴張稅捐稽徵法第 24 條前段有關納稅義務人之定義，值得深究，以下就地價稅納稅義務人、學理上代繳是否屬租稅債務的轉換逐項澄清。

第二項 代繳義務是否為租稅債務轉換

租稅法律關係，包括租稅義務關係¹⁵及租稅債務關係。租稅債務關係為財產法性質權利義務關係，以租稅債權人與租稅債務人間之金錢、或有金錢價值之實務給付或與其相關之附帶給付義務為內容¹⁶。在一般民事債務關係中，債務人負有給付義務，若不履行給付義務時，債權人得對其財產，以強制執行之方法實現債務。租稅法之債務關係亦同私法，原則上租稅債務人，為租稅客體所歸屬，而應繳納租稅之人，應以其全部財產為自己租稅債務之擔保¹⁷。

在租稅債務中，為確保租稅債權之獲償，常使租稅債務人以外之第三人，加入租稅債務或補充租稅債務人履行債務，而代繳義務人即為其中之一。所謂代繳義務人，係指納稅義務人事實上不能繳納租稅時，依法律之關係，應以自己之財產代為繳納，而後再向納稅義務人求償之人，例如土地稅法第 4 條及房屋稅條例第 4 條第 2 項所規定之義務人即是。至代繳義務人繳納後，依前項規定¹⁸得向納稅義務人求償，代繳人繳納納稅義務人所欠之稅捐，係在履行本身之公法義務，並非對納稅義務人之納稅義務為無因管理，另一方面，代繳人清償納稅義務人之租稅債務後，納稅義務人之租稅債務即歸於消滅。此時，代繳義務人雖係履行自己之代繳義務，但其所負擔者終究為「代繳」之義務，並非使納稅義務人享有免除租稅負擔之利益。因此，原納稅義務人並無法律之原因，而由於代繳義務人之繳納稅款受有利益，應成立不當得利，應依民法第 179 條規定，返還所受之利益。上開土地稅第 4 條第 3 項，即明文規定代繳義務人得於代繳後求償。代繳義務人之求償權（包括抵扣或抵付房地租），係原租稅債關係外，另一內容之請求權，並非代位權，不發生債之主體變更之問題。

¹⁵ 係指租稅法內之行政法性質之法律關係，例如稅捐稽徵法第 30 條所規定之製作帳冊、備詢及提示文件等義務。參見陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，78 年 6 月，P370-371。

¹⁶ 附帶給付義務係指滯納金、怠報金、利息及費用等。

¹⁷ 陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論第 28 期，民國 72 年 12 月，P96-97。

¹⁸ 依學者陳敏見解此種求償權並非於民法之外創設特殊之請求權，應為不當得利返還請求權之提示規定，參閱陳敏，租稅債務關係之變更，政大法學評論第 30 期，P126。

第三項 地價稅納稅義務人

依土地稅法第 3 條規定¹⁹，地價稅或田賦²⁰之納稅義務人，僅及於土地所有權人、典權人、承領人、耕作人，而未及代繳人。土地稅法第 4 條規定，土地有以下之 4 種情形之一者，納稅義務人行蹤不明、權屬不明、無人管理、土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦。而無論是稅捐機關指定代繳或土地所有權人申請代繳，依前述土地稅法²¹或財政部解釋²²觀察，經稽徵機關分單指定負責代繳地價稅之占有人逾滯納期限仍未繳納時，係先就代繳人之財產移送法院強制執行，倘代繳人之財產不足抵繳滯欠之地價稅時，再以占用之土地為標的移送執行，可知代繳人並未取代納稅義務人的地位。

第四項 本文見解

本文認為，土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳²³，依上

¹⁹ 土地稅法第 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人，僅及於土地所有權人、承領人、地價稅或田賦之納稅義務人如左：

- 一、土地所有權人。
- 二、設有典權土地，為典權人。
- 三、承領土地，為承領人。
- 四、承墾土地，為耕作權人。

前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」

²⁰ 田賦目前已停徵。

²¹ 查土地稅法第 4 條關於代繳規定之立法理由為：「地價稅之納稅義務人雖已明確規定，但事實上仍有納稅義務人行蹤不明、土地權屬不清、無人管理及被他人佔用等情形，使稅單無法送達，故訂定代繳辦法，以利稽徵。」由此觀之，有關代繳地價稅規定，原係本於「稽徵經濟」之考量，而非基於實質課稅之考慮。

²² 財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37377 號函：「土地所有權人依照土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請始予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或由稽徵機關協助查明更正，在有關資料未查明前，仍應向土地所有權人發單課徵。三、至於經稽徵機關分單指定負責代繳地價稅之占有人逾滯納期限仍未繳納時，可先就代繳人之財產予以移送法院強制執行，倘代繳人之財產不足抵繳滯欠之地價稅時，再以占用之土地為標的移送執行。」

²³ 財政部 83/06/29 台財稅第 831599502 號函：「依土地稅法第四條第一項第四款規定，土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅。上開所稱「占有人」，依民法第九百四十條規定：「對於物有事實上管領之力者，為占有人」，準此，本案張××、張○○二人占有使用××號房屋之基地，對該基地有事實上管領力，應認屬土地稅法第四條第一項第四款規定之「占有人」，不因其占用該基地有無法律上原因而受影響。」

開財政部規定將對有權占有人特別是承租人顯失公平，且與民法第 427 條規定：「就租賃物應納之一切稅捐，由出租人負擔」的意旨不符。應將土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定所稱占有人有目的性限縮為無權占有之必要。鑑於在無權占有的情形，土地事實上已改由占有人收益，衡量其孳息歸屬之事實，其財產權之代繳義務規定應較為積極，即土地所有人能證明其土地為第三人所無權占有之事實，主管稽徵機關因土地所有權人之申請，即應指定該無權占有人代繳地價稅，依前項土地所有人之申請，主管稽徵機關「得」²⁴指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦。

而不論有權占有、無權占有或稅捐機關指定代繳，代繳義務人皆得於代繳後求償。代繳義務人之求償權，係原租稅債關係外，另一內容之請求權，並非代位權，並未發生債之主體變更。既債的主體未變更，納稅義務主體仍應為原所有權人，財政部解釋即不宜擴張解釋，將稅捐保全對象包括代繳義務人。而代繳義務人具有較積極代繳義務者，充其量其應負義務僅公法上金錢給付義務，若未繳納依據稅捐稽徵法第 39 條規定，移送法務部行政執行署強制執行即足以，否則有違適當性原則。

第四節 清算人、臨時管理人限制出境之爭議

第一項 營利事業負責人認定

公司法第 8 條規定，有限公司、股份有限公司之董事、公司之經理人或清算人、股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。按公司法第 322 條第 1 項規定，除本法或章程另有規定或股東會另選清算人外，以董事為清算人。復依同法第 8 條第 2 項規定，公

又土地所有權人申請由占有人代繳地價稅時，依前揭規定主管稽徵機關「得」指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅，是以，本案依貴局來函所敘占有人對代繳稅款既有異議，是否仍指定由其代繳，應由××市稅捐稽徵處審酌實情，本諸職權辦理。」

²⁴ 而第三人占有使用之有關事實土地所有人應負責提供，且主管稽徵機關就是否指定土地使用人負責代繳有裁量權，在雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵，其目的在於不因稅捐之課徵而介入私權之爭議。財政部 87/11/03 台財稅第 871972311 號函：「本部 71/10/07 台財稅第 37377 號函釋：「土地所有權人依照土地稅法第四條第一項第四款規定，申請由占有人代繳地價稅案件，應由申請人檢附占有人姓名、住址、土地坐落及占有面積等有關資料向稽徵機關提出申請給予辦理分單手續。但所有權人所提供之上項資料，占有人如有異議，應由所有權人或稽徵機關協助查明更正，……」，係指土地所有權人申請由占有人代繳而占有人有異議時，稽徵機關得協助土地所有權人查明更正辦理，並非稽徵機關有協助查明更正之責任，如雙方當事人仍有爭議，在有關資料未能確定前，仍應向土地所有權人發單課徵。」

司之清算人在執行職務範圍內，亦為公司負責人。另法院依公司法第 208 條之 1，選任之臨時管理人，係代行董事長及董事會之職權，在執行職務範圍內，亦如公司負責人，得對外代表公司。

第二項 營利事業組織限制出境對象

依公司法第 79、322 條規定，除依公司法或章程另有規定或經股東（會）決議，選認清算人者外，公司清算以全體股東（董事）為清算人。故實務上，公司清算期間，以清算人為限制出境對象，若未選任清算人者以全體股東或董事為限制出境對象；重整期間，以重整人為限制出境對象；公司臨時管理人具該公司董事之身分，以臨時管理人為限制出境對象。其後，實務對此種見解加以限制，即如該清算人或重整人由法院選派或股東選任之律師或會計師所擔任者，則不予限制出境²⁵；另依公司法第 208 條，由法院選任之臨時管理人，亦不予限制出境²⁶。其理由為清算人或重整人僅在執行職務範圍內始為負責人；依照經濟部見解法院選任之臨時管理人不以股東為限²⁷，其係代行董事長及董事之職務，如在未執行職務時已發生欠稅之情事，按事實上公司無財力繳稅，其清算人或重整人立即成為受限制出境之對象，顯與限制出境之原意有悖，不僅易殃及無辜且易導致欠稅後尋找人頭頂替之漏洞。為落實真正惡意負責人之責任，先對限制對象作適度限縮，排除律師、會計師因此受到限制出境。然依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項後段，僅規定：「其為營利事業者，得限制其負責人出境」，對於清算人或臨時管理人應負之稅捐義務，是否該當負責人，應加以澄清深究。

第三項 清算人、臨時管理人之稅捐義務

以下就學者陳清秀學說為主，說明稅捐稽徵法第 13 條第 2 項所規定之清算人稅法上責任債務之性質，（又稱第二次納稅義務），作為後續探討相關問題之基礎。

一、清算人稅法上責任債務為連帶債務

由於清算中公司與清算人兩者間，係就同一稅捐給付，各負全部給付責任，且稅捐稽徵機關僅得一次獲得滿足，不得重複受償，故清算人及清算中公司間，具有連帶債務關係。當清算中公司已就其應納稅捐全數清償時，因稅捐債權已獲滿足，故清算人之第二次納稅義務，亦一併消滅。

²⁵ 財政部 86 年 3 月 12 日台財稅第 861885313 號函。

²⁶ 財政部 97 年 3 月 4 日台財稅字第 09704513380 號函。

²⁷ 經濟部 92 年 4 月 4 日商字第 0920220730 號函。

二、清算人稅法上責任債務為損害賠償之責任債務

清算人應負第二次納稅義務，係以清算人違反稅捐稽徵法第 13 條第 1 項規定之清算人協力義務為前提。亦即清算人未依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐，致危害稅捐請求權之實現。其所應負之稅捐繳納義務，具有損害賠償之性質²⁸。

三、清算人稅法上責任債務具有從屬性

稅捐稽徵機關對清算人稅法上責任債務之請求權，只有在清算中公司已經有納稅義務為前提。若清算中公司並無納稅義務，清算人自無需依稅捐稽徵法第 13 條第 2 項規定負有納稅義務。故清算人稅法上責任債務具有從屬性。

公司法第 322 條第 1 項規定，除本法或章程另有規定或股東會另選清算人外，以董事為清算人。另同法第 8 條第 2 項規定，公司之清算人在執行職務範圍內，亦為公司負責人。董事係在公司無章定或選任清算人前提下，為公司清算業務之執行，由公司法所規定之法定清算人，故其未如章定、選任或法院選派之清算人，須為就任之承諾，公司解散進入清算程序後，法定清算人即當然就任。由於清算人與公司之間，原則上具有民法上之委任關係，且清算人之職務包括了結現務、收取債權、清償債務及分派賸餘財產等。復依公司法第 334 條及第 84 條規定，清算人為執行清算職務，有代表公司為訴訟上或訴訟外一切行為之權，是以清算期間，應以清算人為法定代理人。另依公司法 208 條之 1，由法院選任之臨時管理人，係代行董事長及董事會之職權，在執行職務範圍內，臨時管理人亦為公司負責人，在執行職務範圍內，亦如公司負責人，得對外代表公司，惟非同法第 8 條規定之負責人，與代表公司之董事有間²⁹。準此，清算期間如有限制負責人出境必要時，則以清算人為限制出境對象。又公司清算期間，被限制出境之清算人，如有變更時，應以變更後之清算人為限制出境對象。惟為免發生人頭頂替，逃避管制責任，如經查明原已被限制出境之清算人仍屬該營利事業之登記負責人，則應繼續限制其出境³⁰。臨時管理人部分則限縮為具有董事身分之臨時管理人方得限制出境³¹。

²⁸ 學者黃茂榮稱清算人之第二次納稅義務為「賠繳義務」，參見黃茂榮，稅法總論（第一冊），植根法學叢書，94 年 10 月第 2 版，P322-323。

²⁹ 依經濟部 93 年 11 月 9 日經商字第 09300195140 號函、95 年 1 月 19 日經商字第 09502005850 號函、96 年 12 月 18 日經商字第 09602163850 號解釋。

³⁰ 財政部 86 年 2 月 20 日台財稅第 861884971 號函。

³¹ 97 年 3 月 4 日台財稅第 09704513380 號函。

第四項 本文見解

清算中公司之財產及事務，因於清算人管領之下，故依據稅捐稽徵法第 13 條規定：「法人、合夥人或非法人團體解散時，清算人於分配賸餘財產時，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」此即法人解散後，清算人之納稅義務依據。上開稅捐稽徵法乃賦予清算人於分配清算中公司之賸餘財產前，負有依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐之義務。清算人如違反該項義務者，依稅捐稽徵法第 13 條第 2 項規定：「應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」。故清算人所負之上開稅捐繳納義務，為「責任之債」，即所謂第二次納稅義務³²。換言之，清算人僅就違反其應於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清清算中公司稅捐之義務，其負擔違背義務之稅捐繳納責任。其應負之稅捐義務與公司法第 8 條第 1 項前段規定之負責人之責任相較，屬從屬性及補充性質，本文認為並不該當負責人，清算期間清算期間如有限制負責人出境必要時，仍應限縮為具有董事身分之清算人方得限制出境³³；臨時管理人部分亦同。

第五節 公司負責人變更對限制出境對象之影響

第一項 公司未依規定辦理變更登記之效力

對公司負責人限制出境依照財政部函釋³⁴，原則上應以公司登記之負責人為準，如被限制後發生公司負責人變更而營利登記未准變更者，仍應限制營業登記負責人出境；惟限制出境辦法第 4 條規定，應以變更後負責人為限制出境對象。至於所謂之負責人，當以公司登記之負責人為準。依財政部函釋，規定限制出境之營利事業負責人，係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係經公司等是會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至非公司組織之獨資或合夥營利事業，亦可參照商業登記法第 9 條第 2 項

³² 稅捐債務人，原則上應就其自己的債務負其責任，倘不履行時，債權人得就其全部財產加以追償。惟為確保稅捐債務之履行，稅法也創設一些責任要件，使第三人對於稅捐債務負責。亦即對於滿足責任要件的人，使其對於他人的稅捐債務負責，此類稅法上責任債務，也稱之為「第二次納稅義務」。制度之目的，在於當國家認為無法對於本來的納稅義務人徵收全部或部份的稅捐時，則針就與該納稅義務人具有人的、或物的特殊關係的第三人，作為第二次納稅義務人，使其補充的負擔本來的納稅義務人的納稅義務，以確保稅捐的徵收。參閱陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月 4 版第 1 刷，P371-383

³³ 97 年 3 月 4 日台財稅第 09704513380 號函。

³⁴ 財政部 74 年台財稅第 16387 號函及 83 年台財稅第 830432027 號函。

所稱之負責人為限³⁵。公司法第 12 條規定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」公司董事辭職後，公司未辦變更登記時，實務上還是將原來之董事限制出境。有論者以為此一作法乃是曲解該條以保障司法上交易安全之立法目的，並認為基於限制出境制度，乃是以人為對象之租稅保全措施，而非行政秩序罰。因此，其限制出境之對象，應為公司現任之負責人，較為合理，蓋將已經辭職之董事限制出境，除侵害人民之基本權外，並無助於稅捐債權之確保³⁶。

依財政部函釋，公司登記負責人被限制出境後，經公司登記核准變更負責人，而營利事業登記部分因違章未結，依營業稅法第 30 條第 2 項規定，未准變更時，始應限制營利事業登記負責人出境，以防杜取巧³⁷。但經查明變更後原負責人仍屬該營利事業之受僱人、股東、合夥人或為變更後負責人之配偶、三等親以內之親屬者，應繼續限制其出境³⁸，此皆顯示出實務上以營業登記負責人為準。

第二項 實務見解

公司法第 8 條第 1 項，所謂營利事業之負責人，在股份有限公司係指董事而言，同法第 12 條明定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更登記者，不得以其事項對抗第三人」因此公司負責人死亡後，並未改選負責人，亦未指定代理負責人之人選，因而對公司登記之董事為限制出境之處分見。惟查，限制出境係負擔處分，基於依法行政原則，其要件事實為原則事實者，應由行政機關負舉證之責任。「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」對營利業負責人為出境之限制，其目的無非在促使該負責人繳納積欠之稅款，因之其是否確為公司負責人，應切實查明。而公司法第 12 條規定，旨在保護因信賴公司登記事項而與公司有交易行為之善意第三人及在宣示公司法對於公司之漏未登記或變更登記事項係採登記對抗要件主義，而非登記生效要件主義³⁹。換言之，如股份有限公司成立後改選董事時，當選之董事只須依民法第 528 條規定接受公司之委託，於就任時起即生民法委任之效力，依公司

³⁵ 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

³⁶ 吳啓玄，稅捐稽徵法上限制出境制度之合憲性研究-從釋字第 345 號解釋談起，台大法研所碩士論文，P124-P125。

³⁷ 財政部 74 年 5 月 22 日台財稅第 16387 號函、83 年 9 月 22 日台財稅第 830432027 號函。

³⁸ 財政部 89 年 10 月 13 日台財稅第 0890065507 號函。

³⁹ 最高法院 68 年 07 月 30 日 68 年台上字第 2337 號判例要旨：「股份有限公司之新任董事長，自其就任後即生效力，並非經主管機關准予變更登記後，始生效力，此觀公司法第十二條規定，不難明瞭。」

法第 8 條之規定，即係該法所稱之公司負責人。至於有無依公司法之規定，申請董事變更登記，僅公司可否對抗第三人之效力而已⁴⁰。故對營利事業負責人為出境之限制時，其欠稅之營利事業負責人究為何人？得否限制其出境？自應以股東會之選舉及委任契約之成立為要件，與公司法第 12 條無涉。

第三項 本文見解

本文認同前開實務見解，公司法第 12 條規定，應登記之事項而不為登記，係指不為登記或不為變更登記，其登記與否僅為對抗要件，尚非生效要件，而不得對抗第三人⁴¹，並無善意、惡意之別，均不得對抗之，而第三人並未區分公權力機關或私人機關而有不同適用。至限制出境辦法第 2 條規定之營利事業負責人認定，各稅目中對納稅主體規範不同，不同種類之納稅主體，在租稅法律關係中享受與承擔之義務不同，基於租稅法定原則，應回歸各稅法的規範目的，如營業稅設計營業人概念；營利事業所得稅設計營利事業的概念，對公司組織負責人認定，仍應以公司法為準。至前開財政部函釋，僅適用於稽徵機關依限制出境辦法第 2 條規定，對欠繳營業稅案件，以公司登記之負責人為限制出境對象，嗣後發生公司登記負責人變更而營業登記負責人未准變更，此時方以營業登記負責人為限制出境對象。

第六節 祭祀公業稅捐保全之爭議

第一項 祭祀公業的稅捐主體地位

祭祀公業的法律性質一直有「人」和「物」之爭，即祭祀公業本身能不能被視為權利主體或係是被支配的權利客體？實務上將祭祀公業管理人視為課稅處分發單送達之對象，在祭祀公業欠稅時，也有可能會被限制出境，也就是成為租稅保全之對象，依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；

⁴⁰ 最高行政法院 94 年 7 月 14 日 94 年度判字第 1030 號裁判。

⁴¹ 93 年 6 月 21 日經濟部商字第 09302090350 號函：「按公司法第十二條規定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人」。本條所指登記事項不為登記或不為變更登記，其登記與否僅為對抗要件，尚非生效要件，合先敘明；至於所謂不得對抗第三人，並無善意、惡意之別，均不得對抗之。該條所規定之第三人並未區分公權力機關或私人機關而有不同適用，惟公司法相較於稅捐法令或證券法規係屬普通法，欠稅或證券交易法罰鍰對象為何，允屬財政部權責，請逕洽該部意見。」。

其為營利事業者，得限制其負責人出境。」依照財政部解釋⁴²，祭祀公業欠稅達100萬元者，將祭祀公業管理人該當法人負責人地位，作為限制出境對象，以保全稅收。而實務上將祭祀公業認定為非法人團體僅視為公司共有狀態，前項財政部函釋將祭祀公業管理人視為納稅義務人之作法，實有可議之處，本文試著從祭祀公業法律性質、是否具有當事人資格、祭祀公業管理人義務及稅捐稽徵法第12條公司共有納稅義務規定探討前述財政部函釋合宜性。

第二項 祭祀公業法律性質

依最高法院第39年台上字第364號判例：「台灣關於祭祀公業之制度，雖有歷來不問是否具備社團法人或財團法人法定要件，均得視為法人之習慣，然此種習慣自台灣光復民法施行後，其適用民法第1條規定之限制，僅就法律所謂規定者有補充之效力，法人非依民法或其他法律之規定，不得成立，在民法施行前亦具有財團及以公益為目的社團之性質，而有獨立之財產者，始得視為法人，民法第25條及民法總則施行法第6條第1項，既設有明文規定，自無適用與此相反之習慣，認其祭祀公業為法人之餘地」，輔以現行民法總則施行法第9條，即不認為祀堂為法人，而全面性的採取公司共有說。而民法學者在論及公司共有理論時，多已將祭祀公業納入公司共有類別中，學者王澤鑑在論及公司共有意義與發生時，就將祭祀公業視為因法律行為而發生之公司關係，即援引實務上最高法院判決⁴³，認為祭祀公業是因習慣而生的公司共有型態。

第三項 祭祀公業是否具有當事人地位

而在行政程序法第21條規定：「有行政程序之當事人能力者如下：一、自然人。二、法人。三、非法人之團體設有代表人或管理人者。四、行政機關。五、其他依法律規定得為權利義務之主體者。」當事人能力指有參與行政程序作為當事人之能力，前揭條文對當事人能力兼採權利主體原則及機關原則，故自然人、法人、非法人團體設有代表人或管理人者有當事人能力外，行政機關在法律上雖非權利主體，同條第4款仍承認其有當事人能力⁴⁴。

行政訴訟法當事人規定在第22條：「自然人、法人、中央與地方機關、非

⁴² 財政部73年6月20日台財稅字第54504號函：「祭祀公業之財產，為其派下子孫所公司共有，依稅捐稽徵法第12條規定，其如設有管理人者，以管理人為納稅義務人，故祭祀公業如有欠稅達一百萬元以上時，可以管理人為限制出境之對象。」

⁴³ 最高法院69年台再字第232號判決：「台灣之祭祀公業雖非法人，其本身無權利能力，不能為權利主體，但其財產縱登記為祭祀公業名義所有，仍應認為係屬祭祀公業派下公司共有。」

⁴⁴ 吳庚，行政法之理論與實用7版，P520。

法人團體，有當事人能力。」對照上述行政程序法之規定，似乎欠缺如行政程序法第 22 條第 5 款「其他依法律規定得為權利義務主體之規定」，惟依訴願法第 18 條規定：「自然人、法人、非法人團體或其他受行政處分之相對人」，此處其他受行政處分之相對人，即屬前述 4 類當事人以外之補充規定。即對於非上述 4 類當事人，亦可經由訴願法、行政訴訟法、行政程序法適用，在行政程序中取得主體地位。

在稅法上關於權利能力的探討，其主要問題點有二：一是稅法上權利能力的認定與民商法上之權力能力的認定應否一致，二為各項稅目，權利能力之認定是否應一致，學者黃茂榮基於實質課稅原則之精神，對上述問題採取否定之見解，其理由為：「基於從實質課稅原則，把握私人負擔稅捐之能力，以符合量能課稅原則之觀點，關於私人權利能力有無之認定，不得拘泥於法律方式。⁴⁵」實務上，私法上無權利能力者，如獨資、合夥亦得作為營業稅、營利事業所得稅課稅主體⁴⁶。

綜上，依照前述最高法院第 39 年台上字第 364 號判例僅將祭祀公業認定為共同共有僅為物的集合總稱，在行政法上，祭祀公業有相異於民事法上之見解。亦即，即便認為行政訴訟實務上對於當事人之認定與民法相同，然對於非「自然人、法人、中央與地方機關、非法人之團體之「人」，亦可經由訴願法、行政訴訟法、行政程序法之相關規定適用，讓那些在民事法實務尚不被承認有當事人能力之團體，能在行政程序中有主體地位。此一見解，並為現行行政訴訟實務上所採用，亦即，祭祀公業在行政訴訟上被視是非法人團體，具有當事人能力。在稅法上，凡可掌握繳納租稅之經濟能力者，雖無私法之權利能力，亦可認定為納稅義務人。關於祭祀公業在稅法上之地位，祭祀公業可參照上述有關以「無權利能力」組織，作為稅法上義務主體之情形，亦符合實質課稅之精神。

第四項 祭祀公業組成及管理人之權限

壹、祭祀公業之組成

祭祀公業以祭祀祖先為主要目的，由享祀者子孫所組成，且設有獨立財產之宗族團體⁴⁷。除祭祀目的外，另具有人的要素及物的要素，前者指享祀人與派

⁴⁵ 黃茂榮，稅法總論第 1 冊，植根法學叢書，94 年 9 月增訂 2 版，P267-268。

⁴⁶ 加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 6 條，以營業人的概念，來規範營業稅法上權利能力；所得稅法第 11 條第 2 項，設計營利事業的概念，來規範營利事業所得稅法之權利能力。

⁴⁷ 陳薇芸，祭祀公業課稅之實務問題研究，翰蘆圖書出版有限公司，P25。

下，後者是獨立之財產。另外在祭祀公業的組織上，另有管理人及派下總會之概念，亦是以人為其要素。派下總會，又稱派下大會，由全體派下出席，為祭祀公業之最高意思機關。管理人是祭祀公業的執行及代表機關，為公業共通之必要機構。對祭祀公業內部而言，係執行公業之一切事務，且對公業一切事務，有權限代表祭祀公業處理有關事務之機關，可謂祭祀公業之財產管理人。具有獨立之財產，係指祭祀公業之財產與派下子孫個人之財產完全獨立。其處分權依規約或習慣定之，通常專屬於派下子孫全體。

貳、祭祀公業管理人之權限

祭祀公業之管理人是祭祀公業人的要素之一，應從管理人在稽徵程序中角色與地位，來檢視祭祀公業所應負擔之稅捐義務。祭祀公業管理人對外為祭祀公業之代表，對內則執行公業事務，管理人所謂代表祭祀公業，乃指管理人為祭祀公業之機關，對外關係之權限，管理人對於事務執行權之範圍，除依法令、規約、舊慣，派下總會或派下代表總會之決議；另有規定者，應及於祭祀公業其他一切事務。祭祀公業管理情事變遷、環境的需要及有關法令規定賦予的權責、權限，已經由公同共有祀產收取租金、繳納稅捐、及辦理祭祀等通常之管理事務，進而擴張到祭祀公業土地之申報、管理人之變動備查及登記手續之申報、派下員變動、規約變動；公業解散事項之申請、公業財產之管理及派下員大會之召集、領取公業土地征收補償費事宜及訴訟上的當事人，甚至公業財產處分等等。從而觀之，祭祀公業管理人的職權，已從昔日單純的行政管理層面，發展為複雜而具有實權的情形。

此一管理人在稅捐實務上是公業課稅處分發單送達之對象，而在祭祀公業欠稅時，也有可能會被限制出境，成為租稅保全對象。實務上將祭祀公業是為稅捐債務之當事人，將管理人當成公同共有財產之管理人，財政部 77 年 3 月 18 日台財稅第 770060796 號函之說明二即謂：「稅捐稽徵法第 12 條規定共有財產，由管理人負納稅義務…，本案祭祀公業○○○設有管理人，依上開法條規定，由該管理人負納稅義務」。即實務上將祭祀公業視為公同共有之財產，並以祭祀公業之管理人視為納稅義務人，在一定情形下，將其限制出境⁴⁸。管理人缺位時，既然祭祀公業被視為派下公同共有，派下身為公同共有財產之所有人之一，亦符合稅捐稽徵法第 19 條第 3 項送達之要件⁴⁹，可在管理人缺位的情況下，改以派下之

⁴⁸ 財政部 74 年 2 月 22 日台財稅第 12122 號函：「祭祀公業之財產，為其派下子孫所公同共有，依稅捐稽徵法第 12 條規定，其如設有管理人者，以管理人為納稅義務人，故祭祀公業如有欠稅達 100 萬元以上時，可以管理人為限制出境之對象。」

⁴⁹ 財政部 69 年 12 月 19 日台財稅字第 40328 號函：「查祭祀公業管理人死亡未重選而派下員又不詳時，其欠稅之移送執行，前經本部於本（六十九）年九月十二日邀請有關機關研商獲致結

一為送達對象。

第五項 學者見解

稅捐稽徵法第 12 條規定及土地稅法第 3 條第 1 項前段及第 2 項前段，依照法條之規定，共有財產之管理人即須負擔納稅義務。學者陳敏就稅捐稽徵法之規定，以「某一特定稅目之納稅義務人及構成要件，皆應由有關之個別稅法自行規定，不宜另以稅捐稽徵法再做出入之調整」為由，認為所謂『由管理人負納稅義務』者，乃應由擔任管理人之共有人，為全體共有人處理共有財產之事務。並非其他共有人得因此免除納稅義務，不復為納稅義務人，更非原與該財產無涉之第三人因擔任管理人，遂成為納稅義務人。立法者如欲使非共有人之財產管理人，亦如同清算人、遺囑執行人及遺產管理人，依稅捐稽徵法第 13、14 條之規定，就其管理之財產，負繳納稅捐或其他義務，則應另行制定相當之條文⁵⁰」。學者黃茂榮認為共同共有以全體共同共有人為納稅義務人之意義為，依民法上關於連帶責任之規定，在稅法上主張共同共有人應對全部債務負連帶責任。

第六項 本文見解

實務上是先將祭祀公業認定為共同共有財產，再將祭祀公業管理人當成金錢給付義務之當事人來課徵稅捐，造成共有人之派下員在此稅捐法律關係中消失，亦可能造成未具派下員身分之管理人，成為稅捐債務之當事人，進而成為稅捐執行與保全的對象。然依據民法物權篇共同共有之規定，並未規範管理人之資格與權限，其立法設計係基於私法自治之精神，共同共有人欲委任任何人管理其財產，是債法上契約之關係，與物權法上所有權人認定無關。而在稅捐債務人之認定，亦不得以稽徵經濟為理由，扭曲實體法上對債務人之實質認定。而管理人之資格，在習慣上有非派下擔任之情形，其權限僅為依據規約與派下大會決議而為管理之行為，並無法推論出其為共同共有管理人，並進而成為稅捐債務人。

如前述，若祭祀公業本身並非稅捐債務人，以祭祀公業管理人對外代表之權限，固然與營利事業之負責人有相似之處，不過營利事業之負責人畢竟為稅捐稽

論，由本部函法務部轉請司法院同意辦理後，茲參照司法院之意見核復如下：（一）由稅捐機關先向戶政、地政等機關查明欠稅祭祀公業有無派下員。如查得派下員中之一人，即得依稅捐稽徵法第十九條第三項之規定，以之為送達後，移送法院執行。（二）祭祀公業之管理人，如亦具有派下員之身分，則於其死亡後，依前項方式仍無法處理時，應再向有關機關查明死亡管理人之繼承人，以之為共同共有人中之一人為送達後，移送法院執行。（三）依前兩項方式仍無法處理時，得依稅捐稽徵法第十九條第二項規定，以使用人為應受送達人，對之依法送達後，移送法院執行。」

⁵⁰ 陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論第 37 期，P46。

徵法第 24 條第 3 項後段：「其為營利事業者，得限制其負責人出境。」而祭祀公業之管理人為公業之代表，並不該當稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之負責人，以此為限制出境之依據並不洽當。如排除將祭祀管理人做為公司共有管理人及營利事業負責人之可能性，其性質與財產管理人或稱遺產管理人有相似之處。祭祀公業管理人管理享祀者之遺產，並將該財產之收益充作祭祀祖先之用，有濃厚之財產管理義務。而上開財產管理人之所以負擔稅法上納稅義務人之責任，係基於法律之規定。本文認為，應限縮財產管理人稅捐義務⁵¹，非屬稅捐債務意義下之納稅義務人，其地位類似扣繳義務人，其應負責任為第二次納稅義務，僅在補充負擔原納稅義務人未負擔之租稅義務，最多僅得為行政執行的對象，而不會成為實務上稅捐保全之對象。

第七節 假扣押之爭議

除稅捐稽徵法第 24 條第 2 款稅捐稽徵機關得聲請『法院』就其財產假扣押之規定，另稅捐稽徵法第 38 條規定：「或到訴願法定書，或『行政法院』判決書正本後十日內退回。」及同法第 50 之 4 條規定：「依本法之規定由主管稽徵機關處分之；其已移送『法院』裁罰者，仍依本法修正施行前各稅法之規定由『法院』裁罰。」就此，在 87 年 10 月 28 日行政訴訟法新增第 7 編未新增保全程序前，依文義解釋及目的性觀之，此「法院」，係指「民事法院」，並非「行政法院」。準此，稽徵機關得依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項或所得稅法第 110 條之 1 條⁵²為確保公法上金錢給付義務，請求裁定假扣押納稅義務人之財產，應屬於民事法院權限，惟行政訴訟法修正後，依該法第 293 條至 295 條，分別針對公法上金錢給付義務聲請假扣押要件、管轄法院、限期起訴為相關規定，如前述稅捐債務，為公法上金錢給付義務，稅捐保全係以保全未來強制執行為目的，有關第 24 條第 2 項假扣押之規定得否向行政法院聲請之？有無受限期起訴之規定？

⁵¹ 學者葛克昌認為，限制出境之對象而言，「欠稅人應以租稅債務人以及其連帶債務人為限，不應及於行為義務人（繳納義務人），因後者只就債務人之財產負繳納義務之行為義務，並不以自己之財產擔保他人之租稅債務。」。參閱葛克昌，金錢給付及其協力義務之不履行與制裁，收錄於氏著，行政程序與納稅人基本權，P96-97，瀚蘆圖書出版有限公司，91 年 10 月初版。

⁵² 所得稅法第 110 之 1 條：「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。」

第一項 管轄法院之爭議

一、早期法院見解

最高法院民國 63 年度台抗字第 79 號民事裁定謂「按人民納稅之義務，為公法之義務，民事訴訟法上所規定之保全程序，其所稱之債務人、債權人均指私法上之債權人、債務人而言，國家機關對人民所有之公法上權利，不得謂之債權。國家機關，此際非私法上之債權人，納稅義務人亦非私法上之債務人，除有特別規定，不得適用民事訴訟法所定保全程序，以聲請假扣押。」另為同年度臺抗字第 247 號裁定亦謂「人民納稅為公法上之義務，有關納稅義務人所欠稅款及漏稅處罰鍰，並非私法上債務關係，除營業稅法第 52 條第 2 項，所得稅法第 110 條之 1，契稅條例第 31 條第 6 項或其他法律有特別規定外，不得適用保全程序，聲請假扣押。」⁵³，最高法院認為公法上之債權不適用民事訴訟之保全程序，租稅債權人聲請假扣押之前提，在於法律有特別規定。

二、近來法院見解

參照高雄高等行政法院 90 年 6 月 14 日 90 年度全字第 4 號裁判，為保全公法上金錢給付之強制執行，得聲請假扣押。債權人就金錢或得易為金錢之請求之請求，欲保全強制執行者，得聲請假扣押。行政訴訟法第 293 條第 1 項、民事訴訟法第 522 條第 1 項分別訂有明文。至於如何適用前開二種假扣押程序，應以欲保全請求權之性質決定，欲保全者為私法上金錢請求或得易為金錢之請求時，則應適用民事訴訟法之規定程序，而非以取得執行名義後欲執行之標的權利係公法上權利或私法上權利決定應適用之保全程序；欲保全者為公法上金錢給付之請求權時，應適用行政訴訟程序。

三、學者見解

學者陳清秀主張稽徵機關依據稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定，此項假扣押裁定是為保全將來公法上金錢給付義務之執行，為使其執行得以一貫起見，應明定由行政執行處執行之。以往此類假扣押之裁定，是指民事法院之裁定，在新行政訴訟法施行後，由於該假扣押是為保全將來公法上金錢給付義務之強制執行，屬於公法爭議事件，因此應該改由行政法院裁定假扣押⁵⁴。學者吳庚認為，租稅法之假扣押裁定，原係指民事法院之裁定，在新行政訴

⁵³ 有關營業稅第 52 條第 2 項、契稅契稅條例第 31 條第 6 項已刪除。

⁵⁴ 陳清秀，稅法總論，植根法學叢書，公法學系列（二），民國 95 年 10 月第四版，P581。

訟法施行後，亦不排除行政法院作成假扣押裁定⁵⁵。學者葛克昌認為，由於公法上金錢給付義務之強制執行，已不移送法院，而改移送法務部行政執行處，故假扣押之聲請不宜向法院聲請，行政執行法第 11 條第 2 項，「法院依規定就公法上金錢給付義務為假扣押、假處分之裁定經主管機關移送者，亦同」此種將公法上假扣押、假處分裁定歸法院，執行由行政執行處之規定，有再斟酌之必要，因二者均為公法上物之保全⁵⁶。

四、本文見解

本文贊同學者陳清秀見解，因行政執行法並未賦予行政執行處有公法上金錢給付義務假扣押之裁判管轄權，此自行政執行法第 11 條第 2 項、同法第 2 條及行政訴訟法第 294 條規定觀之甚明，公法上金錢給付義務聲請假扣押管轄法院，為管轄本案之高等行政法院或假扣押標的所在地之高等行政法院管轄，而行政執行處僅有強制執行公法上金錢給付義務、行為或不行為義務。而以請求權決定適用程序觀之亦可得到相同結論，公法上金錢給付義務假扣押裁判管轄權應屬於行政法院。

第二項 限期起訴之爭議

依行政訴訟法第 295 條：「假扣押裁定後，尚未提起給付之訴者，應於裁定送達後十日內提起；逾期未起訴者，行政法院應依聲請撤銷假扣押裁定。」，而稅捐債務公法給付義務有無限期提起給付之訴之適用？經整理學者及法院見解如下：

一、學者見解

學者吳庚認為，行政訴訟之給付訴訟如以財產上之給付為對象，其包括已屆清償期之給付請求權及對履行期未到前請求將來給付之訴，已有預為請求之必要者為限。若無到期不履行之虞，原告之權利即無保護之必要，稅捐機關作成核課處分，相對人即有納稅義務，若逾期不繳納亦得作為強制執行名義，稅捐稽徵機關不得捨此而起訴⁵⁷。

二、法院見解

最高行政法院暨臺北、臺中、高雄三所高等行政法院 89 年度法律座談會：「特別法規定之假扣押及假處分，性質上僅為稅捐或其他公法上金錢給付之保全，其給付內容，由行政機關下命處分即可達成目的，無起訴之必要。自

⁵⁵ 吳庚，行政法之理論與實用（增訂第 8 版），三民書局，P502。

⁵⁶ 葛克昌，行政訴訟法與納稅人基本權，翰蘆圖書出版，91 年 10 月初版，P92-94。

⁵⁷ 吳庚，行政法之理論與實用（增訂第 8 版），三民書局，P642-643。

無行政訴訟法第 295 條、第 302 條限期起訴規定之適用⁵⁸。」

第三項 小結

一般行政訴訟法與民事訴訟法之保全執行，必須系屬於本案訴訟，惟特殊之保全執行卻無債權人之本案訴訟為存在前提，法院得依債權人之聲請為保全制度之裁定，稅捐稽徵法第 24 條第 2 項，即不須要有本案訴訟存在為必要，只要納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象，稅捐稽徵即可據此聲請假扣押。準此，在行政訴訟法增列「保全程序」前，稽徵機關即依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定，移送「民事法院」聲請假扣押裁定。而 87 年 10 月 28 日修正行政訴訟法實施後，此類公法上金錢給付義務假扣押之裁定，應以行政法院為管轄法院，稽徵機關取得高等法院之裁定後，依行政執行法第 11 條第 2 項規定移送行政執行處強制執行，而對於未屆履行期之金錢請求，亦得為之。建議稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定應配合修正，另稅捐機關作成核課處分，若逾期不繳納即可為強制執行名義，而無起訴之必要，並明訂不受限期起訴之拘束。

第八節 提前開徵期限利益返還之爭議

第一項 提前清償，視為已到期必要性

稅捐稽徵法第 25 條第 2 項之規定，乃基於我國現行課稅制度，係採申報制及定期開徵制，故納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整前，應徵收之稅捐而未開徵者，自應列為租稅債權提前稽徵者，破產債權或重整債權雖屬於破產法第 98 條及公司法第 296 條之規範者，然基於區別破產債權或重整債權及財團債務或財團費用，涉及租稅債權之清償順序乃有「視為已到期」之必要。納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整者，租稅債務發生在破產宣告前者，屬於破產債權或重整債權，須提前使其屆至清償，以便向破產管理人或重整監督人申報租稅債權。承前述，租稅構成要件滿足後，租稅債權雖未到期仍得行使，「視為已到期」之規範，有確定公私法債權及其分配順序之目的，適用對象並非只有稽徵機關，基於租稅法之申報制度及定期開徵制度與租稅債權之分配順序，故有「視為已到期」之必要。

⁵⁸ 司法院行政訴訟懲戒廳編，各級行政法院庭長法官聯席會議座談會資料彙編（一），司法院，民國 90 年 12 月初版，頁 493-494。

第二項 喪失期限利益扣除利息之爭議

法定開徵日屆至前，納稅義務人尚無履行納稅之義務，依稅捐稽徵法第 25 條規定提前開徵，將使納稅義務人喪失期限利益，除依本條文第 1 項第 3 款，係出於納稅義務人自行申請者，依民法第 316 條後段規定，可視為其自願拋棄期限利益外；因納稅義務人受破產宣告而提前開徵者，可類推適用破產法第 101 條規定⁵⁹，扣除利息。其餘部分，並無規定應否扣除利息，抵減本稅。就徵納雙方公平之原則，與逾期繳稅應加徵滯納金、利息之相關規定觀之，對提前開徵，喪失期限利益者似應提供扣除利息。惟在納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，規避執行之行為而提前開徵者，是否得不許其扣除利息？學者許志誠認為，稽徵機關對期前徵收之稅捐扣除期限利息，必非因被提前開徵者當然享有期限利益，而在使納稅義務人受公平之對待，在納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，規避稅捐執行之跡象或稅捐法定徵收日期前申請離境之情形，若稽徵機關能提出確切證據足以證明納稅義務人確有逃漏稅之意圖，則對期前徵收之稅捐，得不扣除期限利息；反之，若證據不足，則應扣除之⁶⁰。本文認為針對稅捐稽徵法第 25 條第 1 項第 1 款之適用，即必須「納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，規避稅捐執行之跡象或稅捐法定徵收日期前申請離境」方能適用。事實上，有無逃漏稅捐並非提前開徵之法律要件，只要法定構成要件滿足，納稅義務人即有繳納義務，同上揭理由可知，統一開徵僅為稽徵便利，並非其有延期繳納稅捐之期限利益。故稽徵機關查獲納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，規避稅捐執行之跡象之情形，即應提前稽徵之，以保障租稅債權。對於此種因納稅義務人不正當行為而提前開徵者，應不許其扣除利息。

⁵⁹破產法第 101 條規定：「附期限之破產債權未到期者，於破產宣告時視為已到期。」

⁶⁰許志誠，租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經，75 年 6 月，p61-62。