

# 第三章 稅捐保全要件及其法律效果

## 第一節 應納稅捐

### 第一項 租稅債務發生與課稅處分

稅捐債務是法定之債，其發生依稅捐法之規定，於稅捐債務之發生的構成要件為課稅事實所滿足時即自動發生，不待於稅捐稽徵機關之課稅處分，但清償期屆至方式因稅捐種類不同而有所差異，以下分述如下：

- 一、直接依法律規定，清償期（繳納期限）屆至者，適用於自動貼銷的印花稅及自動報繳之稅捐，例如所得稅、營業稅、貨物稅、證券交易稅、期貨交易稅、菸酒稅<sup>1</sup>。以所得稅為例，所得稅法第 71 條規定：「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。…」由此可知，納稅義務人不僅須在上一年度有所得，且須屆滿該年度後始有所得稅之納稅義務。由於納稅義務人必須自行計算其應納之結算稅額，於申報前繳納之，足見其納稅義務已成立，否則無從計算及繳納。有關納稅義務人應於每年 5 月 1 日起一個月內辦理結算申報，並非債務成立期間之規定，而是清償期之規定。清償期屆至後，仍未申報繳納者，稽徵機關會發出催報通知，稅額核定後，課稅處分另以書面方式送達，據以作為強制執行及稅捐保全之依據。
- 二、待稅捐稽徵機關之課稅處分送達，發單課徵的稅捐如地價稅、房屋稅、使用牌照稅，其課稅處分送達的意義，在於因債權人請求給付依請求中所定之期限而屆清償期。債務人如未於所定期限內給付，即構成給付遲延，此期限即繳納期限。如土地稅法第 43 條規定：「主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，並將繳納期限、罰則、收款公庫名稱地點、稅額計算方法等公告週知。」

<sup>1</sup> 在直接依法律定其繳納期限的情形，除印花稅外（印花稅法第 8 條第 1 項），其繳納期限通常後於其發生。

三、納稅義務人依法負有向稅捐稽徵機關自動申報之義務者，納稅義務人如不於法定期限內自動申報，該稅捐債務雖然因無課稅處分，而不會屆其清償期，然仍可能因申報義務之違反而構成稅捐逃漏<sup>2</sup>。如在遺產稅或贈與稅，因其納稅義務人違反申報義務，致稅捐稽徵機關不能依法發動課稅權，核定應納稅額，送達核定納稅通知書催告繳納稅款者，至納稅義務人受該通知書之送達後，逾遺產及贈與稅法第 30 條規定之繳納期限未為繳納時，始負加徵滯納金或滯納利息的遲延責任<sup>3</sup>。

## 第二項 以合法送達為要件

稅捐保全要件，以納稅義務人欠繳應納稅捐及罰鍰為前提，是否須合法送達？有深入研究之必要。所謂欠繳應納稅捐，依據財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函：「稅捐稽徵法第 24 條規定，旨在稅捐之保全，故該條第 1 項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，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之謂。」並未說明須合法送達，然行政程序法實施後，依行政程序法第 110 條：「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。」課稅處分以核定稅額為目的，其意義在於人民對課稅處分不服者，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項及第 38 條第 1 項，應經申請復查，對復查決定不服，始得申請訴願及行政訴訟。稅捐稽徵法第 16 條所稱繳納通知書即課稅處分，其中規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率，繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發」，足見課稅處分必須以書面為之。然租稅核課是否皆須作成書面？在前項說明二、三中課稅處分皆早於清償期前成立，且以書面為之，而自動報繳案件係清償期先行屆至，若未依限繳納始有課稅處分（繳納通知書）之存在。依行政程序法第 100 條，書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人，行政處分通知之性質在於通知為行政機關之行為及使人知悉行政處分之內容。復依稅捐稽徵法第 18 條規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達」，而行政處分在法律有特別規定應為送達時，自應以正式之送達為通

<sup>2</sup> 遺產及贈與稅法第四十四條規定：「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條之規定未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰，其無應納稅額者，處以九百元之罰鍰。」該法第二十三條或第二十四條所定之期限為申報期限。

<sup>3</sup> 遺產及贈與稅法第五十一條規定「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後七日內開始辦理（第一項）。前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年定期存款利率，按日加計利息，一併徵收（第二項）。」

知。

綜上，欠繳應納稅捐應認定為繳納通知書合法送達後，未於繳納期限內繳納稅款者，故稅單合法送達後，如逾繳納期限未繳，即得為禁止處分，無須等待滯納期間屆滿。依其定義，可區分成二者，一者為稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料予以核定者，係指逾繳納通知書所載繳納期限而未為繳納，另者依法應由納稅義務人自行申報並繳納稅捐者，則指逾法定繳納期限而未為繳納。據此，需發單通知繳納之稅捐，即應依法送達，逾限繳納期限仍未繳納者，始構成欠繳應納稅捐；惟對於應自動報繳之稅捐，已申報而逾期未自動繳納之欠稅，可免經催繳取證，逕行辦理稅捐保全<sup>4</sup>又依稅捐稽徵法第 49 條前段規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定」。至違章漏稅案件，係指違章處分作業程序完成後，所填發之罰鍰繳款書合法送達後，受處分人未於該罰鍰繳款書所訂之繳納期限內繳納者<sup>5</sup>。違章罰鍰案件，須透過稽徵機關查明事實後，確認稅捐債權存在，稅捐稽徵機關以課稅處分核定稅捐，由於納稅義務人在此等案件中並無法事先知悉其繳納義務，故應以合法送達為要件<sup>6</sup>。

## 第二節 禁止財產處分

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，不得為轉移或設定他項權利。」即所謂禁止財產處分或稱禁止處分，係我國租稅保全制度有關禁止財產處分之主要法律規定<sup>7</sup>，因納稅義務人全部財產為其稅捐之總擔保，如移轉或設定其他負擔，將使其財產減少致影響應納稅捐之執行，故設禁止財產處分之規定，以為防範。納稅義務人欠繳應納稅捐時，稅捐機關得通知有關機關，如地政事務所、監理機關等，就欠稅人相當於應納稅捐數額之財產，禁止移轉或設定項權利，如禁止過戶或設定抵押權等。前揭規定目的在於保全稅捐，故僅以納稅義務人欠繳應納稅捐即符合要件，即由稅捐稽徵機關就納稅義務人相當

<sup>4</sup> 財政部 84 年 5 月 10 日台財稅第 841622065 號函、85 年 12 月 31 日台財稅第 850717664 號函、86 年 1 月 8 日台財稅第 861878392 號函已辦結算申報未自繳之欠稅案件得逕行辦理稅捐保全、86 年 2 月 20 日台財稅第 861884333 號函分別對營業稅、娛樂稅、所得稅及彙總繳納之印花稅核示在案。

<sup>5</sup> 財政部 90 年 5 月 8 日台財稅第 0900405462 號函。

<sup>6</sup> 財政部 90/10/18 台財稅字第 0900456464 號令。

<sup>7</sup> 稅捐稽徵法第 24 條規定立法理由：「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以規避執行。美國聯邦稅法有租稅留置權以防止之，我國無此制度，故以限制登記之法，以收釜底抽薪之效。」

於應納稅捐數額之財產，通知有關機關不得為移轉或設定他項權利，並無須經聲請法院裁定之規定<sup>8</sup>亦不以納稅義務人有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行跡象為必要<sup>9</sup>。且得限制移轉或設定他項權利之財產不以納稅義務人所欠稅捐有關之財產為限，凡屬於納稅義務人所欠繳之一切稅捐及罰鍰皆包括在內。至禁止處分標的法律上雖無限制，就執行實益觀之，不動產部分以土地及建物之限制登記為主；動產部分以車輛為主，較能收保全之實效。物權依法律而取得、設定、喪失及變更者，依民法第 758 條規定，非經登記不生效力。稽徵機關之禁止處分通函送達該管轄地政事務所，受通知者即受其拘束，依照土地登記規則第 29 條規定<sup>10</sup>辦理禁止處分登記。動產部分雖因其交易型態得因簡易交付、佔有設定或指示等方式，即生物權讓與之效力，然其移轉行為在稽徵機關通知禁止處分之後，即不得向監理機關為過戶登記或抵押權設定。其他如船舶、航空器等皆可為禁止處分之標

<sup>8</sup> 財政部 66 年 2 月 22 日台財稅第 312324 號函。

<sup>9</sup> 依 91 年至 94 年 12 月辦理限制出境及禁止處分等稅捐保全資料，在繳清、提供擔保、逾徵收期間或其他法定原因塗銷或解除之件數及金額等之結果顯示，稽徵機關於辦理稅捐保全後因繳清或提供擔保方面均以禁止處分辦理之成效較限制出境達顯著性差異，轉引自謝馥如，稅捐保全與稅捐徵起關聯性之研究-以限制出境與禁止處分登記為例，東吳大學會計研究所 94 年碩士論文；復依筆者服務之台北市稅捐稽徵處截至 96 年 12 月底，辦理稅捐保全方式與徵起數相較，亦有相同結果，禁止處分有較高徵起率，惟徵起金額較限制出境低，詳如下表。

		限制出境	禁止處分	合計
合計數	件數	854	2,865	3,719
	金額	2,438,150	5696057	8,134,207
徵起數 (以 96 年計)	件數	69	317	386
	金額	235,079	297,394	532,473
徵起率	件數	8.08%	11.06%	10.29%
	金額	9.64%	5.22%	6.55%

單位：新台幣千元

<sup>10</sup> 土地登記規則第 29 條：「政府機關遇有下列各款情形之一時，得囑託登記機關登記之：

- 一、因土地徵收或撥用之登記。
- 二、照價收買土地之登記。
- 三、因土地重測或重劃確定之登記。
- 四、因地目等則調整之登記。
- 五、依土地法第五十二條規定公有土地之登記。
- 六、依土地法第五十七條、第六十三條第二項或第七十三條之一第五項規定國有土地之登記。
- 七、依強制執行法第十一條規定之登記。
- 八、依破產法第六十六條規定之登記。
- 九、依稅捐稽徵法第二十四條第一項規定之登記。
- 十、依國民住宅條例施行細則第二十三條第三項規定法定抵押權之設定及塗銷登記。
- 十一、依第一百四十七條但書規定之塗銷登記。
- 十二、依第一百五十一條規定之公有土地管理機關變更登記。
- 十三、其他依法律得囑託登記機關登記者。」

的。至限制移轉及設定他項權利內容及範圍，以相當於應納稅捐之財產為限。

## 第一項 構成要件

另依財政部解釋對於未確定案件即申請查對更正案件<sup>11</sup>及依法提起行政救濟案件，尚非屬應納稅捐範圍，原則上暫不辦理禁止財產處分。惟稅捐稽徵法第 24 條規定，旨在稅捐之保全，如納稅義務人藉行政救濟程序，以隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行跡象時，自可行使保全程序<sup>12</sup>。

換言之，租稅債務成立後，法定清償期屆至方能辦理稅捐保全程序，行政救濟案件尚未確定非屬應納稅捐，除能查得納稅義務人藉行政救濟程序，隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行跡象時，方得辦理稅捐保全。有論者<sup>13</sup>認為納稅義務人常藉租稅債務未確定前先行移轉，稅捐機關對證明納稅義務人藉行政救濟程序，隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行之嫌者，又無法即時舉證，造成稅捐保全程序落後，無法達到保全目的。而稅捐案件相關課稅資料大多掌握於納稅義務人手中，稅捐機關對於判斷納稅義務人藉行政救濟程序，以隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行之實，因事涉證據證明力問題，稅捐稽徵機關多採可量化的標準，以稅捐稽徵法第 39 條第 2 項規定暫緩執行標準為判斷基準，即是否已繳納應納稅捐之半數或已提供相當之擔保<sup>14</sup>做為判斷依據。又以欠繳應納稅額為發動行政處分的唯一標準，是否有標準過於僵化影響納稅義務人基本權的情形，將於第六章進一步研析。

行政救濟案件可分為二類，一者為依法提起行政救濟之欠稅案件，另者為未受理納稅義務人申請查對更正未結案件，以下分述之：

按財政部 67 年 2 月 15 日台財稅第 31008 號函釋「納稅義務人依稅捐稽徵法第三十五條規定申請行政救濟者，如稽徵機關發現納稅義務人有隱匿或移轉財產時，可行使保全程序。說明：二、稅捐稽徵法第二十四條規定，旨在稅捐之保全，如納稅義務人藉行政救濟程序，以隱匿或轉移財產，有逃避稅捐執行跡象時，自可行使保全程序。」，依前項解釋於行政救濟階段須有逃避稅捐執行跡象者方能辦理稅捐保全程序，然從條文定義僅須欠繳應納稅捐，稅捐稽徵機關即得

<sup>11</sup> 台灣省稅務局 66/01/31 稅法字第 00532 號函：「。納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內得要求稅捐稽徵機關，查對更正。其經稅捐稽徵機關查對更正後之繳納通知文書，得予改訂繳納期限」。

<sup>12</sup> 財政部 67 年 2 月 15 日台財稅第 31008 號函。

<sup>13</sup> 許志誠，租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經出版社，民國 75 年 6 月，P35。

<sup>14</sup> 稅捐稽徵法第 39 條第 2 項規定：「前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。」

辦理禁止處分相左，可否從前開解釋推論出，納稅義務人已依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查者，暫不辦理禁止處分不無疑問？未受理納稅義務人申請查對更正未結案件部分，納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內得要求稅捐稽徵機關，查對更正。其經稅捐稽徵機關查對更正後之繳納通知文書，得予改訂繳納期限。屬未確定案件者原則上不得實施稅捐保全程序，除能證明納稅義務人藉行政救濟程序，以隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行跡象，方得行使保全程序。換言之，租稅債務成立後，法定清償期屆至方能辦理稅捐保全程序，常有納稅義務人藉租稅債務未確定前，先行移轉，稅捐機關對證明納稅義務人藉行政救濟程序，隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行之嫌者，又無法即時舉證，造成稅捐保全程序落後，無法達到保全目的。

## 第二項 程序要件

稅捐稽徵機關辦理各種保全措施之作業程序，欠稅人或營利事業欠繳應納稅捐者，辦理限制其財產不得移轉或設定他項權利時，除依下列規定辦理及建檔外，並副知欠稅人<sup>15</sup>：

### 一、車輛：

- (一) 以車輛設籍地之監理機關為主管機關。
- (二) 按車輛之未折減餘額估價函請監理機關辦理限制不得移轉。

### 二、房屋、土地：

- (一) 以房屋、土地之所在地之地政機關為主管機關。
- (二) 向房屋座落所屬稅捐處及分處查報房屋評定價格；土地可向所屬稅捐處查報公告現值。
- (三) 依土地標示之地段地號、房屋之建號向地政機關申領不動產暨登記資料謄本，查明有否設定他項權利及他項權利金額。不動產登記資料謄本應妥為留存，俾供日後移送法院執行之用。
- (四) 將欠稅額加計不動產設定他項權利金額及預計土地增值稅後之金額與(二)所查報之價格比較；就其相當之部分函請地政機關限制不得移轉及設定他項權利。
- (五) 如查報之價格不足以清償上項欠稅、他項權利及土地增值稅時，應向地政機關函請限制移轉之函件內應註明：「貴機關如發現欠稅人尚有

<sup>15</sup> 資料來源，財政部稽徵作業手冊，92 年版。

本表以外之財產，請儘速通知本稅捐稽徵機。」字樣。

(六) 各單位於接到地政機關通知時，應儘速查明補列，函送地政機關，俾其一併辦理保全措施。

(七) 房屋未辦所有權登記者，函請所在地稽徵機關囑其於保全之原因消滅後，再予辦理契稅或房屋稅納稅義務人名義變更。

### 三、船舶：

以船籍地之港務局為主管機關，按船舶之未折減餘額估價，就欠稅額加計他項權利金額之相當部分，函請辦理禁止移轉及設定他項權利。

### 四、航空器：

以交通部民用航空局為主管機關，按航空器之未折減餘額估價，就欠稅額加他項權利金額之相當部份，經請辦理禁止移轉及設定他項權利。

禁止財產處分之性質為行政處分，應送達受處分之相對人始發生效力。因此，稅捐稽徵機關通知有關機關對於納稅義務人之財產不得為移轉或設定他項權利時，應副知各該納稅義務人，納稅義務人如有不服可對之提起訴願及行政訴訟。

## 第三項 法律效果

### 壹、不得移轉或設定他項權利

依照稅捐稽徵法第 24 條第 1 條規定中所稱「移轉」係指財產之所有權，依其原狀移轉給他人；「設定他項權利」係指於物上創設限制物權。據此，稅捐稽徵機關就納稅義務人之土地，囑託地政機關為禁止處分登記者，依土地法第 78 條第 8 款所稱限制登記，謂限制登記名義人處分其土地權利所為之登記。前項限制登記，包括預告登記、查封、假扣押、假處分或破產登記，及其他依法律所為禁止處分之登記。僅為不得移轉或設定他項權利，對於該土地為建築使用，並無禁止規定。車輛部分依道路交通安全規則第 29 條規定：「汽車引擎、底盤、電系車門損壞應即停駛修護，其不堪修護使用時，應申請報廢。」因不堪使用申請報廢，與汽車過戶登記為他人所有之移轉登記不同，亦非屬於設定他項權利，依照前開法條函請監理機關限制欠稅人所有汽車為移轉或設定他項權利登記者，尚不及於限制車主辦理汽車報廢登記<sup>16</sup>。然汽車為動產，依照前開解釋僅需交付即發生移轉效力，常造成欠稅車輛積欠稅款，最後以申請報廢方式逃避稅捐。

<sup>16</sup> 財政部 90 年 4 月 18 日台稅字第 0900450624 號函。

## 貳、通知送達登記機關始受拘束

稅捐稽徵機關無須聲請法院裁定，即可依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定通知有關機關限制欠稅人財產不得移轉或設定他項權利通知之生效，其生效應以稅捐稽徵機關限制欠稅人財產不得移轉或設定他項權利之「通知」送達登記機關後，登記機關始受該項推定之拘束。如通知函未送達前，登記機關已對該項財產辦理移轉登記或設定他項權利者，不能追溯<sup>17</sup>。

## 參、囑託禁止處分登記

稽徵機關囑託移轉登記依土地登記規則第 140 條規定「同一土地經辦理查封、假扣押或假處分登記後，法院或行政執行處再囑託為查封、假扣押或假處分登記時，登記機關應不予受理，並復知法院或行政執行處已辦理登記之日期及案號。」因查封、假扣押、假處分係進行中強制執行程序，擬再囑託為查封、假扣押、假處分之債權人，依強制執行法第 33 條規定聲請參與分配即可，無須重複辦理。但稽徵機關囑託禁止處分並非進行強制執行程序，僅係在防止欠稅人脫產並促其繳納，性質有別，不宜類推適用。稽徵實務上，若地政機關僅受理最早之稽徵機關禁止處分通知，將造成欠稅人欲移轉該土地時，只要向原辦理禁止處分之稽徵機關繳納欠稅即可移轉登記，滯欠其他稽徵機關之欠稅將無法獲得保全，有違稅捐稽徵法第 24 條第 1 項稅捐保全之立法旨意，然採互相通報再辦理塗銷禁止登記，緩不濟急且有損納稅人之權益。基於上述理由，同一土地經稅捐稽徵機關囑託禁止處分後，地政機關仍再受理其他稅捐稽徵機關囑託禁止處分登記。

## 肆、應納稅捐數額之計算

### 一、稽徵機關評估方式

該條規定授權稽徵機關「得」通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，稅捐稽徵得自行裁量，無須法院裁定<sup>18</sup>，亦不以納稅義務人有隱匿或移轉財產，逃避執行之跡象為必要。且禁止移轉或設定他項權利之財產，不以與納稅義務人所欠稅捐有關之財產為限。

如前述，納稅義務人欠繳應納稅捐及其他納稅滯納金、罰鍰等，稅捐稽徵機關即「得」辦理其財產之禁止處分，非強制規定，稽徵機關仍得衡酌各項因素，

<sup>17</sup> 財政部 66 年 2 月 22 日台財稅第 31234 號函。

<sup>18</sup> 財政部 66 年 2 月 22 日台財稅第 31234 號函。



兼顧一般法律原則，尤應考量比例原則<sup>19</sup>之適用。其中比例原則，即是憲法第 23 條「以上各條列舉之自由權利，除為…所必要者外，不得以法律限制之」，意指指行政行為之手段與目的應合乎比例，即須符合適當性原則之方法應有助於目的之達成）、必要性原則（有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇人民權益損害最少者）及衡平性原則（亦稱狹義的比例原則，即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。若納稅義務人之不動產，均遠超過其應納稅額時，而又不能分割處理時，稅捐稽徵機關如認為確有保全之必要，得選擇較為接近應納稅額且較具有保全稅捐價值之一筆財產為禁止處分，必要時，得以欠繳稅捐數額之財產價值比例計算，按部分持分辦理禁止處分。

有關財產價值計算方式，土地依公告現值加 4 成估價，無庸減除預估之土地增值稅；房屋以辦妥建物所有權登記者為限，按房屋加 2 成估價，車輛、船舶、機器、航空器按未折減餘額估價。對於納稅義務人已設定抵押權之不動產，其所擔保之債權縱已超過土地公告現值或房屋評定價格，未必即無保全之實益，稅捐稽徵機關對此等不動產，仍可酌情為禁止處分之保全程序<sup>20</sup>。然問題在於，酌情辦理禁止處分後，稅捐稽徵機關可否以禁止之財產價值計算與欠稅數額不相當為由，對納稅義務人再行辦理限制出境事宜，是否有手段重複問題。

部分稽徵機關訂有相關規定者，如嘉義縣、彰化縣稅捐稽徵處，其規定內容如下：「納稅義務人欠繳各項稅捐及罰鍰，其合計數達新臺幣壹拾萬元，或雖未達上開金額，將來追繳可能發生困難者，均應就納稅義務人相當於應納稅額罰鍰之財產通知有關機關不得為移轉或設定他項權利<sup>21</sup>」。前開規定係援引前台灣省稅務局函頒之「台灣省各稅捐稽徵處禁止欠稅人財產處分作業注意事項」第 2 點規定，惟前開注意事項於 88 年 7 月精省後即予廢止。稽徵機關實務作業因尚缺乏統一、明確之規範。實務上，各稽徵機關對於欠繳應納稅捐辦理禁止處分金額之標準並不一致，且並未以行政規則或職權命令外部化方式，讓納稅義務人知悉，僅能透過個案審查禁止處分標的相當應繳稅捐數額之財產，是否造成稽徵機關裁量權過大，不無疑問。

## 二、法院見解

稅捐稽徵機關禁止義務人處分之不動產，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之不動產，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 1 條規定，尚非法院

<sup>19</sup> 行政程序法第 4 條規定，揭示行政行為應受一般法律原則之拘束，並於第 5 條至第 10 條例示行政行為應求明確、平等、比例、誠實信用、注意當事人有利及不利與行使裁量權原則。

<sup>20</sup> 財政部 66 年 5 月 4 日台財稅第 32886 號函。

<sup>21</sup> 轉引自嘉義縣稅捐稽徵處禁止欠稅人財產處分作業注意事項第 2 點。

所得審酌<sup>22</sup>。

## 伍、有關機關之爭議

按稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定「有關機關」，究係指何機關？稅捐稽徵機關可否通知公司禁止欠稅股東移轉股權或通知金融機關凍結欠稅人之存款？參照稅捐稽徵法中所有條文所稱之「機關」除稽徵機關與稅捐稽徵機關外，尚有「有關機關」（第 24 條及第 30 條）、「主管機關」（第 6 條及第 24 條）、「司法機關」（第 24 條第 3 項、第 31 條第 1 項及第 2 項）、服務機關或上級主管機關（第 30 條）、機關（第 33 條 2 至 7 款）、其他政府機關（第 33 條第 2 項）。由上觀之，「機關」不包括公司組織在內，因公司屬社團法人，以營利為目的，屬於營利事業單位。稅捐稽徵法對「營利事業」已另列（第 24 條、第 44 條），故公司組織應非機關。依學者林可楫認為稅捐稽徵機關所稱有關機關似乎包括地政機關、航空機關及交通管理機關<sup>23</sup>係指政府機關<sup>24</sup>，故不得通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存款。至於公司組織等營利事業亦不涵蓋在內，因此亦不得通知公司禁止其股票之移轉或設定他項權利。

### 一、有價證券不得為禁止處分標的

記名股票移轉，須合法背書轉讓並經交付，無記名股票僅需交付，即生移轉效力；至於是否記載於股東名簿只是得否對抗公司的效力，不影響移轉之成立。至以股票為質權標的時，依民法第 908 條規定，無記名股票因交付其股票於質權人，記名股票因背書交付於質權人，即生設定質權之效力，並不以記載於股東名簿為設定質權之生效要件。故稅捐稽徵機關對股份有限公司股東，「通知」該公司禁止其股票移轉或設定他項權利，並不能發生法律上阻止財產權移轉及設定他項權利之效力。

### 二、銀行存款不得為禁止處分標的

依條文解釋金融機構為法人非機關，且存款並非須向「有關機關辦理移轉登記或設定他項權利登記」之財產，故稅捐稽徵法第 24 條第 1 項禁止處分標的並不包括銀行存款。有論者認為，原稅捐稽徵法第 24 條立法既參酌美國留置權制度，而美國留置權標的原則上及於納稅義務人所有財產，則不應將限制移轉或設定哪項權利之財產，限以登記為移轉或設定他項權利之生效或

<sup>22</sup> 行政法院 86 年 12 月 12 日 86 年判字第 3281 號裁判。

<sup>23</sup> 林可楫，稅捐稽徵法第 24 條執行研討，財稅研究，第 11 卷第 3 期，民國 68 年 5 月，P102

<sup>24</sup> 財政部 84 年 02 月 21 日台財稅第 841605136 號函釋：「說明：二、查稅捐稽徵法第二十四條第一項前段規定之「有關機關」係指政府機關，尚不包括金融機構在內。」

對抗要件之財產，否則將喪失租稅保全之立法本意<sup>25</sup>。

## 陸、小結

依前條規定為財產之禁止處分，其財產雖不以不動產為限，執行上仍以禁止不動產處分為主，因不動產物權依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，依民法第 758 條規定，非經登記不生效力。稅捐稽徵機關為保全稅捐，即可通知地政機關對欠繳應納稅捐之納稅義務人，就相當於欠繳應納稅捐數額之財產，禁止其移轉，或設定抵押權、典權、地上權等物權。其範圍應以相當於欠繳應納稅捐數額之財產為度，受比例原則之規範不得過度為之。以稅捐稽徵機關之禁止處分通知送達該管地政機關，該管地政機關始受該項規定之拘束；通知未送達前該管地政機關已對該項財產辦妥移轉登記或設定他項權利者，自不能追溯。該管地政機關接獲禁止處分之通知函件後，應比照土地法第 75 條之 1 規定辦理禁止處分之登記，並將辦理情形函復稅捐稽徵機關。納稅義務人繳清欠稅者，稅捐稽徵機關主動通知該管地政機關塗銷禁止處分之登記。至於動產，雖然得設定質權或抵押權等物權，惟動產經依交易簡易交付，占有設定或指示等方式，即生動產物權讓與之效力，故執行上實不易通知有關機關，禁止其自由處分行為，縱屬可行，亦難收其效，因禁止其設定他項權利，其仍得以動產讓與之方式而移轉其所有權。故實務上動產部分僅有對車輛為禁止處分，尚稍有效果，餘者難以收效。

禁止處分以納稅義務人本人之財產為標的，不及於擔保人之財產<sup>26</sup>。獨資組織營利事業欠稅者，以營利事業及其負責之財產為禁止處分標的。合夥組織營利事業欠稅者，以營利事業之財產為禁止處分，惟經查明合夥組織之財產不足清償合夥之債權時，得就合夥人之財產為禁止處分<sup>27</sup>。公司組織之營利事業欠稅者，以公司之財產為禁止財產處分。惟依上述解釋，依土地稅法第 4 條規定<sup>28</sup>地價稅得指定占有人代繳、依房屋稅條例第 4 條規定<sup>29</sup>房屋稅指定占用人繳納，在施行

<sup>25</sup> 許志誠，租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經出版社，民國 75 年 6 月，P55。

<sup>26</sup> 財政部 74 年 11 月 29 日台財稅第 25548 號函。

<sup>27</sup> 財政部 75 年 7 月 30 日台財稅第 7549651 號函。

<sup>28</sup> 土地稅法第 4 條規定：「土地有左列情形之一者，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：

一、納稅義務人行蹤不明者。

二、權屬不明者。

三、無人管理者。」

四、土地所有權人申請由占有人代繳者。…」

<sup>29</sup> 房屋稅條例第 4 條規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人繳納。…」

禁止處分時，將發生對占用人之繳納義務是否該當納稅義務人之繳納義務的問題，即究應對原所權財產或占用人之財產禁止處分？此部分將於第六章深入討論。

## 第三節 限制營利事業減資或註銷登記

### 第一項 構成要件

「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業，為營業人」、「稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」分別為加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 6 條第 1 款及所得稅法第 11 條第 2 項所明訂。換言之，由於「公司」係以營利為目的之社團法人，故其亦為營業稅法所稱之「營業人」，以及所得稅法所稱之「營利事業」。

稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段規定：「其為營利事業者，稅捐稽徵機關並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」依條文定義其範圍包括公司之解散或獨資、合夥之廢止；主管機關係指公司或商業登記之主管機關<sup>30</sup>。

#### 壹、限制減資之原因

依照營業稅法規定，營業人設立登記，應就其資本額等事項辦理營業登記，其資本額變更或解散、廢止、合併或轉讓時亦須辦理註銷或變更登記。此外，營利事業如為公司組織者，資本額有變更或解散時，應向經濟部辦理變更或解散登記<sup>31</sup>。如屬獨資或合夥，應依照商業登記法規定申請變更或歇業登記。營利事業減資、資本額減少，用以擔保稅捐之財產相對變少，對欠稅之追繳將產生困難，而營利事業如予註銷，納稅主體即告消滅，失去追討對象，故有限制其減資之必要。

#### 貳、解散與註銷之管理機關

營利事業解散時應於事實發生之日起 15 日內，向主管稽徵機關申請變更或

<sup>30</sup> 參照財政部 67 年 1 月 20 日台財稅第 30455 號函。

<sup>31</sup> 參照公司法第 7 條規定：「公司申請設立、變更登記之資本額，應先經會計師查核簽證；其辦法，由中央主管機關定之。」

註銷營業登記，於營業稅法第 30 條有所規定<sup>32</sup>。即公司一經解散，便應分別向「目的事業主管機關」依據公司法及商業登記法為解散登記及向「該管稅捐稽徵機關」依據營業稅法為註銷營業登記。綜上所述，若將有關機關解釋為目的事業主管機關，則「減資或註銷」登記，並非公司組織營利事業之目的事業主管機關之管轄權限，其管轄權限應為「減資及解散登記」二者依據法令不同，主管機關亦不同。即依公司法之規定，並無註銷之相關規定，究其註銷登記定義是否等同公司之解散？

## 第二項 程序要件

營利事業欠繳本稅或罰鍰在一定金額以上者，得限制該營利事業減資或註銷登記時，應依下列規定辦理：

### 一、公司組織：

- (一) 實收資本額在新台幣壹億元以上者其主管機關為經濟部；未滿者為各縣市政府建設局。
- (二) 函請主管機關禁止該公司減資並限制其註銷登記，如遇該公司辦理註銷登記時，應請主管機關依行政院台 67 財第 3436 號函規定，於依公司法規定核准該公司解散登記之同時務必以副本通知稽徵機關，俾能在清算時申報債權並參與分配。
- (三) 獨資與合夥，由管轄稽徵所於營利事業提出申請變更，停業或歇業登記時，依財政部(69)台財稅第 38854 號函轉行政院(69)經字第 11853 號函頒修正「營利事業統一發證辦法」第 11 條規定查註違章案件未結及欠繳稅款情形，不准辦理註銷。

## 第三項 法律效果

依財政部 67 年 1 月 20 日台財稅第 30455 號函持肯定說，謂：「公司之解散或獨資、合夥之廢止而辦理之登記，均屬註銷之登記」。惟嗣後又發生見解變更，依財政部 69 年 10 月 24 日台財稅第 38826 號函謂：「．．據經濟部 69 年 10 月 4 日經 69 商第 34417 號函復，對於稽徵機關通知該部或其所委託之地方主管機關限制欠稅營利事業納稅義務人減資登記乙節，該部已配合辦理。至於稽徵機

---

<sup>32</sup> 加值型及非加值型營業稅法第 30 條規定：「營業人依第 28 條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起 15 日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。」

關通知該部限制欠稅公司解散登記乙節，仍應依行政院 67 年 4 月 24 日台 67 財第 3436 號函釋：『查稅捐稽徵法第二十四條第一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。』之規定辦理」。是以，解散公司縱有欠稅，中央主管機關仍將准其辦理解散登記，致上開稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段有關限制解散登記之規定形同虛設。則稅捐稽徵法明訂對於欠繳應納稅捐之公司組織，限制其向中央主管機關辦理解散登記之措施，有無實益？實有進一步探討之必要。此部分將於第六章較深入的論述。

## 第四節 假扣押

### 第一項 構成要件

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。」所謂「假扣押」，乃就金錢請求或得易為金錢請求之請求，對債務人（納稅義務人）之財產，予以扣押，而禁止其處分，以保全將來之強制執行為目的之特別訴訟程序。納稅義務人因為公法上之金錢請求，並無民事訴訟法保全程序之當然適用，爰須有特別規定，即稅捐稽徵法第 24 條第 2 項之規定，俾建立運用民事訴訟法聲請假扣押之稅捐保全措施。此處納稅義務人所欠繳之應納稅捐，應以尚未能依稅捐稽徵法第 39 條規定，移送法院強制執行者為限，否則既可移送法院就納稅義務人之財產為強制執行，顯無再行聲請假扣押之必要。又依照民事訴訟法第 526 條規定，釋明原因與提供擔保，乃聲請假扣押裁定之兩項要件，稽徵機關因限於預算，事實上難以提供擔保，故稅捐稽徵法第 24 條明定免提供擔保，以利執行。惟擔保雖可代替釋明，但並不等於釋明；稅捐稽徵機關上述規定聲請假扣押，雖免提供擔保，但並未免予釋明，故釋明義務不能免除。稅捐稽徵機關就稅捐案件聲明保全，如其對欠稅人或受處分人已有隱匿財產逃避執行跡象，已於聲請狀中提供情況資料，即可認屬對假扣押之原因已有釋明，宜准裁定假扣押<sup>33</sup>。

聲請法院裁定假扣押，為保全稅捐之措施，從而納稅義務人已提供相當財產擔保者，因已滿足稅捐保全之目的，稅捐稽徵機關應即免予聲請假扣押或即聲請

<sup>33</sup> 財政部 66 年 9 月 12 日台財稅第 36133 號函。

撤銷假扣押。稽徵機關聲請假扣押之前提，在於納稅義務人欠繳應納稅捐，實務上需等到繳納期限屆滿後未獲繳納，才能認定欠繳應納稅捐，然納稅義務人在稽徵機關查獲、審理期間聲請假扣押者且須證明納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者方能向法院聲請假扣押。

## 第二項 程序要件

依民事訴訟法第 522 條至 526 條規定，聲請假扣押須具備下列要件：

- 一、須向有管轄權之法院聲請：假扣押應向本案訴訟事件之管轄法院或假扣押標的所在地提出聲請。
- 二、須遵守法定程序：即以書面提出聲請或於法院以言詞為之而由書記官作成筆錄，並載明當事人及法定代理人請求及其原因事實、假扣押之原因及法院，如請求非關於一定金額者，應記載其價額；如係依假扣押之標的所在地法院管轄者，尚應記載假扣押之標的及其所在地等事項。
- 三、須有欲為保全強制執行之金錢請求或得易於金錢請求之請求：得聲請假扣押之權利，限於金錢請求或得易為金錢之請求，且以有賴假扣押為保全之必要者為限。
- 四、須有日後不能強制執行或甚難執行之虞或（並）提供擔保：  
所謂不能強制執行之虞，係指債務人有浪費財產增加負擔或將其財產為不利之處分，至達於無資力狀態之情形<sup>34</sup>。
- 五、不受民事訴訟法限期起訴之規定  
法院受理假扣押之聲請後，如認為聲請有理由者，應作成准許假扣押裁定，並記載債務人提供擔保後，得免為假扣押。對於假扣押聲請之裁定，得為抗告。  
參酌最高法院民國 75 年 7 月 25 日 75 年台抗字第 322 號民事判例：「納稅義務人所欠稅款，屬公法上義務，非司法上債務關係。稅捐機關依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定聲請假扣押，不適用民事訴訟法第 529 條第 1 項之規定。」基於稅捐保全與公益有關，稅務案件之本訴應依稅捐稽徵法之相關規定辦理，故稽徵機關對受處分人財產聲請假扣押時，不適用限期起訴之規定。
- 六、假扣押後之強制執行程序及清償順序

<sup>34</sup> 最高法院 19 年抗字第 232 號判例要旨：「假扣押非日後不能強制執行或恐難執行者不得為之，所謂不能強制執行，如債務人浪費財產，增加負擔，或就其財產為不利益之處分，將成為無資力之情形等是，所謂恐難執行，如債務人將移住遠方或逃匿是也」。

欠稅人之財產已被假扣押且無停止或撤銷假扣押原因發生時，稽徵機關應依稅捐稽徵法第 39 條及行政執行法第 11 條第 2 項規定移送法院（現為行政執行處）強制執行。移送時移送書除載明請求事項外，並應備齊法院裁定書、財產目錄、送達及其他相關證明文件，以利行政執行處進行強制執行程序，例如拍賣等程序，以清償租稅債權。

### 第三項 假扣押對象

#### 一、納稅義務人之財產

假扣押實施以租稅債務人及其連帶債務人之財產為限。

#### 二、扣繳義務人之財產

所得稅法第 114 條規定之處罰主體為扣繳義務人，扣繳義務人依同法第 89 條第 1 項第 1 款規定為公司負責人，如扣繳義務人違反扣繳義務，需依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定辦理假扣押時，依同法第 50 條規定應對扣繳義務人之財產為之<sup>35</sup>。

### 第四項 法律效果

「假扣押」具有禁止納稅義務人處分其特定財產之法律效果，係用以確保金權債權之未來強制執行之手段，在於防止納稅義務人變更現狀，以危害未來之強制執行，其執行並非在於滿足債權人，而在於保全債權，且假扣押程序僅有暫時之性質，故所有超過保全目的之措施皆不得為之。假扣押僅係保全程序之一種，經假扣押後，對扣押標的物並無物權擔保之效力，故與提供相當擔保者不同，不能因已假扣押納稅義務人之財產，而解除其出境限制<sup>36</sup>。

## 第五節 限制出境

### 第一項 構成要件

稅捐稽徵法第 24 條第 3 項：「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；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」

<sup>35</sup> 台灣省稅務局 73 年 3 月 7 日稅法字第 22249 號函。

<sup>36</sup> 財政部 69/10/07 台財關第 22228 號函。



限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法（下稱限制出境辦法）第 2 條第 3 項規定：「第一項所稱之個人或營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在行政救濟程序終結前，個人在新台幣七十五萬元以上，營利事業在新台幣一百五十萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」其中個人或營利事業欠繳行政救濟中之應納稅捐案件，應就各案之欠繳金額達限制出境標準者，始得辦理限制出境。至於依法提起行政救濟尚未確定之欠繳罰鍰案件，尚不得依限制出境實施辦法第 2 條第 3 項規定併計入欠繳金額予以限制出境<sup>37</sup>。

對於已提起行政救濟之欠稅案件，應否限制欠稅人出境，依下列規定辦理：

個人或營利事業欠繳應納稅捐，而提起行政救濟者，在行政救濟終結前，原則上應免予限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，但有左列情形之一，且合於「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 3 項規定之限制出境標準者，應予以限制出境：

- 一、對於復查決定之應納稅額未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，經審酌確有限制出境之必要者。
- 二、欠稅人或欠稅營利事業之負責人有潛逃國外、或隱匿或移轉財產以避免稅捐執行之跡象者。

綜上，個人或營利事業欠繳應納稅捐，在行政救濟程序終結前，未達上列標準者，原則上免予限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，但有下列標準之一，且單筆計算個人欠稅金額在新台幣 75 萬元以上，營利事業在新台幣 150 萬元以上者，應予限制出境：

- 一、納稅義務人經復查決定仍有應納稅額，而未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，經審酌確有限制出境之必要者。
- 二、欠稅人或欠稅營利事業之負責人有潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者<sup>38</sup>。

欠稅人或欠稅營利事業負責人被限制出境後，如經發現該欠稅人或欠稅營利事業另有欠繳已確定之稅款或罰鍰，其金額單計或合計，個人在新台幣 25 萬元以上，營利事業在新台幣 50 萬元以上時，稅捐稽徵機關得報請本部函請內政部警政署入出境管理局併案列管<sup>39</sup>，經其他稅捐稽徵機關辦理限制出境者亦同。

---

<sup>37</sup> 財政部 83/06/11 台財稅第 831596619 號函。

<sup>38</sup> 財政部 85/08/15 台財稅第 851915036 號函。

<sup>39</sup> 財政部 79/04/10 台財稅第 790081315 號函。

## 第二項 限制出境對象

依限制出境辦法第 2 條，納稅義務人包括在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業。在中華民國境內居住之個人，依所得稅法第 7 條規定，係採例外解釋，除在中華民國境內有住所並經常居住中華民國境內者，及在中華民國境內無住所，而於課稅年度內在中華民國境內居留合計滿 183 天者，前二種以外之個人非中華民國境內居住之個人。換言之，在本國境內有住所而未經常在境內居住，或無住所且於課稅年度內在本國境內居留未滿 183 天者，即非中華民國境內居住之個人，應不得為限制出境之適用範圍。依條文解釋係後段條文居留滿 183 天解釋前段之「經常」在國內居住不無疑問？將造成於中華民國境內有住所之欠稅人，然居留未達 183 天，依前述條文解釋將造成無法辦理限制出境困境。

### 一、自然人

納稅義務人或受處分人為自然人，以該自然人為限制出境對象。受限制出境規範對象應以租稅債務人及其連帶債務人為限，不及於行為義務人。同理租稅債務之保證人，係納稅義務人不履行租稅債務時之保證代為履行人，不屬於限制出境對象。

### 二、在中華民國境內之營利事業

營利事業之定義，依所得稅法第 11 條第 2 項規定，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。據此，非以營利為目的之公益社團法人或財團法人，不適用限制出境適用之範圍<sup>40</sup>；個人因未辦營業登記擅自營業所發生之欠稅，採限制出境辦法第 2 條規定之營利事業欠稅標準辦理<sup>41</sup>。另者，祭祀公業非營利事業，卻採計營利事業標準，欠稅達 100 萬以上而以管理人為限制出境對象<sup>42</sup>之怪異標準，有關祭祀公業保全程序之研析，於第六章深入探討。

以下就營利事業類別分別敘述：

#### （一）公司組織

依限制出境實施辦法規定限制出境之營利事業負責人，公司法第 8 條規定在有限公司、股份有限公司為董事。公司之經理人或清算人，股份有限公

<sup>40</sup> 財政部 88/09/27 台財稅第 881125900 號函。

<sup>41</sup> 財政部 85/09/25 台財稅第 851918507 號函。

<sup>42</sup> 財政部 73/06/20 台財稅第 54504 號函。

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。次查財政部 68 年 7 月 18 日台財稅字第 34927 號函示謂：「依限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法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，仍係經公司董事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』」。分公司為本公司之分支機構，不具獨立人格，故其欠稅，仍應限制總公司之負責人出境。

## （二）例外

稽徵機關依限制出境辦法第 2 條規定，報請限制營利事業負責人出境後，發生公司登記記載之負責人與營利事業登記之負責人不一致時，應以公司登記之負責人為準，產生二者負責人不一致情形，常為公司執照上記載之負責人已變更，而營業登記因欠稅違章未結，依營業稅法第 30 條第 2 項規定，未准變更，惟公司登記則無上項限制，為防止人頭頂替，逃避管制責任情事，此時應以營利事業登記負責人為限制出境對象<sup>43</sup>。

## （三）公司負責人死亡

依據經濟部經(72)商 40519 號函釋，股份有限公司之董事長因故不能行使職權時，應依公司法第 208 條第 3 項規定，由副董事長代理之；無副董事長或副董事長因故不能行使職權時，由董事長指定常務董事一人代理之；未設常務董事者，指定董事一人代理之；董事長未指定代理人者，由常務董事或董事互推一人代理之。至董事長死亡者，應即依法補選董事長，惟在董事長未及選出之前，得由常務董事互推一人暫時執行董事長職務（非代理人）。三、如公司未依規定辦理時，可依公司法第八條規定，限制常務董事或董事出境」。惟嗣後股份有限公司依法補選負責人，並向經濟部辦理變更登記在案，應即以負責人為限制出境對象，並解除原對常務董事或董事之限制出境<sup>44</sup>。

## （四）公司清算

公司清算期間依公司法第 84 條及 334 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，故應以清算人為法定代理人，如有限制負責人出境之必要，應以清算人為限制對象。惟如清算人係由法院選任或由股東選任之律師或會計師擔任者，則不予限制出境。如清算期間清算人有變更時，應以變更後之清算人為限制對象，惟如經查明已

<sup>43</sup> 財政部 83/09/22 台財稅第 830432027 號函。

<sup>44</sup> 財政部 95 年 11 月 28 日台財稅第 09504532170 號函。

被限制出境之清算人，仍為該營利事業登記之負責人，則應繼續限制出境  
45

#### （五）公司未指定清算人

公司除因合併分割或破產而解散外，應行清算，另公司經中央主管機關撤銷或廢止者亦同。股份有限公司未指定清算人，依公司法第 322 條規定：「公司之清算，以董事為清算人，但本法或章程另有規定或股東會另選清算人時，不在此限。」；有限公司依公司法第 79 條規定，「公司之清算，以全體股東為清算人；但本法或章程另有規定或經股東決議，另選清算人者，不在此限。」綜上，公司有應行解散、撤銷、廢止等事宜，即行進入清算程序，若未依公司法、公司章程或股東會另行選任清算人者，股份有限公司以董事為清算人、有限公司以全體股東為清算人。

### 第三項 程序要件

在中華民國境內居住之個人及在中華民國境內之營利事業，已確定應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅額及已確定之罰鍰單計或合計個人在新台幣 50 萬元以上，營利事業在新台幣 100 萬元以上者，應即檢附「限制出境案件戶籍資料及欠稅情形」，轉陳財政部核轉內政部入出國及移民署限制該欠稅人或營利事業負責人出境。嗣後於移送法院裁罰或強制執行時，應於移送書上註明「已函請內政部入出境管理局限制出境」字樣。

前項所稱之個人及營利事業欠繳應納稅捐在行政救濟終結前，個人在新台幣 75 萬元以上，營利事業在 150 萬元以上者，得檢附限制出境清冊、限制出境案件戶籍資料及欠稅情形轉陳財政部核轉內政部入出國及移民署限制欠稅人或營利事業負責人出境。限制出境為一行政處分，依行政法院 83 年 3 月份庭長評事聯席會議決議：限制出境係由財政部決定，入出境管理局（內政部入出國及移民署）無從審查財稅機關決定之當否，應認為已發生法律上效果，即為行政處分，得對之請求行政救濟。

### 第四項 限制出境之爭議

至於前開辦法是否符合法律保留原則、比例原則及有無違憲問題，其爭議性未曾間斷。參照大法官會議釋字第 349 號及第 402 號解釋意旨，任有關人民權利義務之限制，不限以法律規定，尚可經由法律授權以命令定之，但仍應符合授權

<sup>45</sup> 台財稅第 831624248 號函、台財稅第 861884971 號函、861885313、861892549 號函。

明確性之要求，雖採從寬解釋，惟稅捐稽徵法第 24 條第 3 項是否符合授權明確性要求，仍備受爭議。嗣經大法官會議釋字第 345 號解釋：「行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』，係依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 25 條<sup>46</sup>之 1 第 3 項之授權所訂定，其第 2 條第 1 項之規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第五條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。」而暫時平息了適法性爭議，惟其合憲性之爭論，仍餘波蕩漾<sup>47</sup>。大法官僅就限制出境辦法作形式上合法性審查，認為其有法律上授權，並未逾越法律授權之目的及範圍，且有解除限制出境之措施，故認為該辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第 23 條並無抵觸。依憲法第 23 條與中央法規標準法第 5 條規定，須以法律規定。但法律仍可在符合授權明確性的原則下，授權行政機關制定行政命令，認定與法律保留原則無違背。惟限制出境涉及人民人身自由，大法官並未從憲法第 23 條考慮限制的適當性與必要性，是否過度限制的問題，再者此種限制是否合乎目的性，以欠稅原因限制出境有無違反不當聯結禁止原則，以致實務上爭訟不斷。

依行政執行法第 17 條所規定之拘提、管收及限制住居等制度，尚須有「顯有履行義務之可能，故不履行者」、「顯有逃匿之虞」、「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事者」、「於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述者」、「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者」、「經合法通知，無正當理由而不到場者」等情事，方可聲請法院拘提、管收，且拘提、管收須經法院之審查。然而限制出境辦法，無需證明欠稅人或欠稅營利事業負責人具有主觀上之可歸責性，且無須有行政執行法第 17 條所規定之事由，只要欠稅或罰鍰達一定金額，即可將其限制出境，是否造成人民基本權侵害，不無疑問。因欠稅即予限制出境在現代法制法治國家少有類似作法，應探討租稅保全制度是否有手段優先順序的運用，及從要件分析是否有濫用可能，加以深入分析。

---

<sup>46</sup> 現行關稅法第 43 條。

<sup>47</sup> 參見陳敏，限制出境之租稅保全措施，法治與現代行政法學-法治斌教授紀錄論文集，民國 93 年 5 月、吳啓玄，限制出境制度之實務研析，作者發行，翰蘆圖書，民國 92 年 7 月初版、廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，第 72 期，民國 90 年 5 月、蔡庭榕，限制出境之研究—以租稅欠稅限制出境為例，國境警察學報，第 1 期，民國 91 年 10 月。

## 第五項 釋字第 345 號解釋之分析

### 壹、釋字第 345 號之背景

聲請人林呈芳之被繼承人林宗汶因事業失敗身亡，聲請人於法定期間內向管轄法院陳明為限定繼承，經管轄法院裁定准予公示催告，俾以被繼承人林宗汶所遺財產向全體債權人清償。因臺北市國稅局，對聲請人之被繼承人生前所負債務完全不予認定，將聲請人於申報遺產稅時所列被繼承人未償債務全部予以剔除，並核定達新臺肆佰餘萬元之遺產稅，由於種種不利因素紛至，造成聲請人無法處分遺產，而無力繳納鉅額遺產稅之窘境，終至遺產稅未繳，財政部卻以聲請人滯納遺產稅為由，援用其自行頒布之行政命令「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」函請內政部入出境管理局限制聲請人出境<sup>48</sup>。

### 貳、聲請人聲請大法官會議解釋之理由

按憲法第 10 條規定，人民有居住遷徙自由；第 23 條規定：以上各列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。從而，對於人民之自由、權利，原則上不得加以任何限制，除例外為了公益上之理由而有限制之必要時，亦必須以制定法律方式為之，以免人民自由、權利遭受不當之侵害。入出境自由係人民居住遷徙自由型態之一，應受到憲法第 10 條保障，關於人民入出國境之限制或禁止屬人民自由之限制，依憲法第 23 條規定，除為公益上理由外，尚須以法律定之，惟財政部以行政命令方式頒布限制出境辦法，作為限制聲請人之依據。聲請人認為財政部此項行政處分及其所適用之命令已嚴重侵害聲請人應受憲法保障之居住遷徙自由，有抵觸前揭憲法規定之嫌，因此提起訴願、再訴願、行政訴訟請求救濟，惟均遭駁回。聲請人復以財政部訂頒之限制出境辦法，抵觸憲法第 10 條、第 23 條規定應屬無效，請求大法官解釋。

### 參、大法官會議解釋之見解

大法官會議對本案主要見解有三：

- 一、限制出境辦法因有稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 48 條第 4 項<sup>49</sup>之授權，且未逾越法律授權目的與範圍，因此肯認其合法性。

<sup>48</sup> 整理自釋字第 345 號解釋。

<sup>49</sup> 原為關稅法第 25 條第 1 項第 3 款。

二、限制出境辦法第 5 條規定，有該條所定 6 款情形之一時，可以解除限制出境處分，已兼顧納稅人之權益。

三、該辦法乃為確保稅收、增進公共利益所必要，因此與憲法並無牴觸。

#### 肆、第 345 號解釋之憲法課題

有論者謂以財產擔保稅務，係最直接而有效之方法訴諸強制執行納稅義務人所有之財產，而非間接迂迴以限制納稅人出境來強制其納稅，無異於「以大砲轟小鳥」<sup>50</sup>。就比例原則適當性而言，亦即所行使之行政手段必須能達成行政目的，然對限制欠稅人出境並不能完全達到繳納的目的。雖租稅係因財產所產生公法給付義務，相對於人民間之債務，雖有租稅優於一般債務之說，然而一般人民間之債務，並無要求使用國家公權力予以限制債務人出境以達債務保全之可能。於此，對於國家之租稅欠稅，亦是因財產所得而形成，若有欠稅應仍以對財產強制為基礎，若以限制欠稅人出境權利，作為稅捐保全之手段，卻未必一定能達成徵稅目的，即難謂非逾越比例原則。有關限制出境處分是否違反比例原則，於本文第二章第四節部分有較完整論述，於此不再重複論述。然依據實務統計，以限制出境而徵得之稅捐數額頗高<sup>51</sup>又國家任務亦在提供人民人格形成與最佳創造發展之環境，有可能因人民之發展而帶動國家進步，在此地球村時代，國際間互動與發展漸成核心，出入國境常屬不可或缺，若政府為了徵稅而以限制人民出境自由作為手段，不但違反國家應提供發展環境之責任，亦將自由權置於財產權之下，亦可能侵害人性尊嚴<sup>52</sup>。故任意以犧牲人民自由達到國家稅收之目的之便宜作法，並不妥適。

#### 伍、小結

依釋字第 443 號解釋理由書「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制，而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合

<sup>50</sup> 林進富、孫迺翊，論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，頁 24。

<sup>51</sup> 截至 97 年 2 月 21 日因限制出境而繳清比例佔 10.709%，繳清金額達 25 億元。資料來源立法院第 7 屆第 1 會期第 7 次會議院總第 981 號委員提案第 7926 議案關係文書。

<sup>52</sup> 國家在可能的範圍內有義務創造各種條件，使人性尊嚴之時限有其可能性。又德國基本法第一條第二句：「一切國家權力均有尊重及保護人性尊嚴之義務。」參見李震山，警察任務法論，87 年 3 月，增訂四版，頁 340。

憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」有關限制出境所涉及基本權尚非人身自由之限制，並無以憲法保留之必要，惟仍應以法律為之。稅捐稽徵法第 24 條第 3 項條文規定以「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者」方式規定，有違法律明確性規定。再者，現行規定係以欠稅達一定金額作為限制出境唯一標準，將產生過於僵化問題，另有針對營利事業組織，公司登記及營業登記主管機關不同，因欠稅項目或登記主管不同，造成限制出境對象難以掌握的困境，亦難有效防杜人頭頂替情事發生，相關問題將於第 6 章詳述。

## 第六節 提前開徵

### 第一項 法律規定

依民法規定債發生後，未屆清償期，除有保全事由發生，債權人為保全其債權，得就未到期之債權聲請假扣押<sup>53</sup>，或債務人破產時，債權人得就未到期之債權申報破產債權<sup>54</sup>外，債權人原則上並無就未到期之債權，於期前請求清償之權。反之，債未屆清償期，債務人亦無清償之義務。而民法上所稱「清償」，即稅法上之「開徵」，是故，租稅未屆法定限繳期限者，納稅義務人原則上亦不負納稅義務。法定開徵日前，納稅義務人尚無須繳納稅捐，稅捐稽徵機關亦無權徵收，惟如納稅義務人利用納稅義務成立後以迄法定開徵日期之期間，為財產之移轉或隱匿，甚或離境出國，藉以逃避稅捐之繳納，則於法定開徵日期屆至時，將因納稅義務人已無財產或不在國內，而無法徵起稅捐。

依稅捐稽徵法第 25 條規定「有左列情形之一者，稅捐稽徵機關，對於依法

<sup>53</sup> 民事訴訟法第 522 條：「債權人就金錢請求或得易為金錢請求之請求，欲保全強制執行者，得聲請假扣押。」

<sup>54</sup> 破產法第 100 條：「附期限之破產債權未到期者，於破產宣告時，視為已到期。」



應徵收之稅捐，得於法定開徵日期前稽徵之。但納稅義務人能提供相當擔保者，不限在此限。

- 一、納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者。
- 二、納稅義務人於稅捐法定徵收日期前，申請離境者。
- 三、因其他特殊原因，經納稅義務人申請者。

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，於破產宣告或公司重整裁定時，視為已到期之破產債權或重整債權。」

上開規定第一款及第二款之情形者，係由稅捐稽徵機關主動提前稽徵，第三款之情形，則由納稅義務人申請後，稅捐稽徵機關是否於法定開徵日期前稽徵，仍有裁量權。同樣的，如納稅義務人能提供相當擔保，則稅款之徵起已有保障，不用採行租稅保全措施，稅捐稽徵機關自不得提前徵收。對得提前徵收之案件，如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，依該條第二項，視為已到期之破產債權或重整債權，而依破產法或公司法之規定清償之，此亦屬提前徵收稅捐之情形。

為避免政府損失稅收，稅法上為確保租稅收入之機制，其中之一為賦予租稅債權具有優先受償之效力，稱之為租稅優先權<sup>55</sup>，配合租稅優先權亦有提前開徵之運用。稅捐稽徵法第 6 條 96 年 1 月 12 日修正前，僅將土地增值稅之徵收優於一切債權及抵押權，至經常有納稅人反映土地及房屋被拍賣，在查封拍賣期間房地已多年無法使用，而所欠繳之地價稅及房屋稅應該於拍賣時參與分配，為何還向其催討？造成民怨。立法院立法委員基於確保地方稅收，支應地方財政需要，並減少或避免因欠繳地價稅、房屋稅遭移送執行所衍生之民怨，提案修正稅捐稽徵法第 6 條，將地價稅、房屋稅等稅捐優先一切債權及抵押權受償，該修正法條於 95 年 12 月 22 日經立法院院會三讀通過，並於 96 年 1 月 10 日經總統公布，同月 12 日生效。因稅捐稽徵法第 6 條修正，法院拍賣案件就法院拍賣標的部分地價稅、房屋稅可優先受償，讓提前開徵制度除申請人申請外，成為稅捐機關經常性作業。

## 第二項 構成要件

### 一、納稅義務已成立

---

<sup>55</sup> 所謂租稅優先權，乃稅捐債權與其他債權競合時，稅捐債權較他債權而為優先，即納稅人未繳納的稅捐與其他未償還的債務同時存在，且剩餘財產有不足清償全部債務時，稅捐債權得以排除其他債權而有優先受償的權利。

納稅義務在課稅要件完成時即行成立，納稅義務一旦成立，租稅債權亦即形成，原則上應即徵收，惟部分稅捐在稽徵實務上，無法於納稅義務、租稅債權成立時立即開徵，而須另訂較後之徵收日期，即法定開徵日期。依法應徵之稅捐，係指請求權之構成要件已實現之租稅債務。依德國租稅通則第 38 條規定：構成要件實施時，租稅債務關係之請求即告成立，當事人無需有實現該構成要件之意思<sup>56</sup>，因此一般認為納稅義務人一滿足法律所定課稅要件時，即行成立，原則上即應稽徵之，此即所謂現時徵繳制度，例如貨物稅、使用牌照稅、娛樂稅、印花稅、所得稅之扣繳，惟部分稅捐在稽徵實務上，為調查、核定已確定租稅債務，另訂較為延後之繳納期限。準此，納稅義務之成立與確定並須加以區別，納稅義務人俟租稅構成要件成立時，即負有納稅之義務，僅其尚未開徵無需實現繳納義務。

## 二、符合提前開徵之條件

納稅義務人有脫產逃避執行之跡象者或申請離境者，即不能再給予落後徵收之期間利益，而得予提前徵收。再者，納稅義務受破產宣告或經裁定為公司重整前，應徵收稅捐而未開徵者，亦得提前開徵之。又納稅義務人或有因其本身之特殊原因須提前繳納稅捐者，為便利其提前完納，乃併予列為得提前徵收之範圍。

## 第三項 程序要件

有關國稅或地方稅稽徵機關實施提前徵收之情形，因所負責之稅目不同，影響其執行與否之間有極大之差異，國稅部分尚查無有辦理之案例，地方稅部分，房屋稅、地價稅於移轉時有提前開徵之案件，其他稅目未查有案例。茲分別敘述如下：

### 一、房屋稅

由於房屋稅條例第 12 條規定，房屋稅開徵日期係由省、市政府決定，如臺北市稅捐稽徵處依台北市房屋稅徵收自治條例第 10 條規定，自 90 年 7 月 1 日以後，對於房屋典賣、移轉當期前所有權人應負擔而尚未開徵之稅額，均提前開徵之<sup>57</sup>。另有部分縣市稅捐機關，於買方申報房屋契稅申報書增印：「因房屋已申報移轉，請提前開徵上開房屋賣方持有期間之房屋稅」等字樣，並由賣方蓋章，俾符合稅捐稽徵法第 25 條第 1 項第 3 款經納稅義務人申請之要件。

<sup>56</sup> 陳敏譯，德國租稅通則，財政部財稅人員訓練所，民國 74 年 3 月，P48。

<sup>57</sup> 桃園縣政府稅務局自 92 年起針對房屋申報移轉案件，均予提前開徵。

而目前法院拍賣之案件，依照稅捐稽徵法第 6 條規定，於 96 年 1 月 12 日修正生效後針對執行標的所開徵之房屋稅有優先權。

## 二、地價稅

地價稅依土地稅法係以納稅義務基準日（8 月 31 日）為準對土地所有權人或典權人徵收全年之稅捐，其與房屋稅在年度中典賣、移轉另有按持有月份比例分別徵之規定不同，因此，在每年 8 月 31 日以前移轉者，係以新所有權人為當年度地價稅之納稅義務人，在 8 月 31 日以後移轉者，以原所有權人或典權人為納稅義務人。目前除納稅義務人主動申請外，僅在法院拍賣案件實施地價稅提前開徵。

## 第四項 法律效果

提前徵收制度，使稽徵機關得於一定情形下，於法定開徵日期前徵收，以符合實際需要。所謂法定開徵日前，依稅法規定由納稅義務人申報繳納之稅捐者，應指該申報繳納期間尚未開始者；由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐者，應指稅捐開徵日期屆至前；印花稅自依法貼用印花稅票或總繳之日。按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，以該稅捐所屬之徵期為法定開徵日期<sup>58</sup>，納稅義務人租稅債務構成要件滿足後，經稅捐稽徵提前開徵者，於稽徵文書合法送達後於限繳期限仍未繳納者，即屬欠繳應納稅捐，滯納期滿後應依稅捐稽徵法第 39 條規定移送行政執行處聲請強制執行。

又依目前稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及第 2 項規定對「欠繳應納稅捐」者，稽徵機關即得辦理稅捐保全措施；另依前條第 3 項規定欠繳應納稅捐達一定金額者，稅捐稽徵機關即得依限制出境辦法辦理欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，其有關欠繳應納稅捐之計算，並無排除納稅義務人按同法第 25 條規定核定後滯納之稅捐。

## 第七節 現行稅捐保全遭遇之困境

我國目前實務執行租稅保全之情形，以下就依稅捐稽徵法第 24、25 條條文順序，分別敘述執行上所遭遇之困境。

---

<sup>58</sup> 許智誠，國租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經出版有限公司，民國 75 年 6 月，P59。

## 第一項 禁止財產處分

依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：「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納稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。…」至欠繳應納稅捐究應達到何種標準方辦理禁止處分，各稅捐機關執行標準不一致，金額由 8 萬至 20 萬不等，依各稅捐稽徵機關經管稅目有別，即稅捐稽徵機關標準並未以外部命令方式讓人民知悉，讓人民無法預期，有違法律明確性原則。另條文定義「得」辦理禁止處分，賦予稅捐稽徵機關裁量空間，惟對裁量依據並未明確規範。再者，稅捐稽徵機關禁止欠稅人自由處分財產，嗣後經欠稅人繳納部分欠稅者，可否塗銷部分財產之禁止處分，亦欠缺明確性規定，此部分將於第六章作較深入敘述。

對稅捐稽徵機關而言，欠繳應納稅捐達一定金額者，仍須以取得回證為前提，俾憑證明繳款書已合法送達；尚需俟繳納期限屆滿才可辦理保全或執行程序，納稅義務人常藉租稅債務未確定前，先行移轉財產，稅捐機關對證明納稅義務人藉行政救濟程序，隱匿或移轉財產，有逃避稅捐執行之嫌者，又無法即時舉證，造成稅捐保全程序落後，無法達到保全目的。

## 第二項 限制出境

現行規定係以欠繳稅捐達一定之金額作為限制出境之依據，有標準過於僵化的疑慮，另如前述營利事業依主管機關不同，適用之法規亦異，使得欠稅項目不同或登記主管機關不同，發生登記負責人不一致現象，致使稽徵機關限制欠稅營利事業負責人出境之對象在實務上認定未臻一致，及應否解除原登記負責人出境限制之看法有所歧異，似難有效防杜人頭頂替情事發生。

再者，目前解除出境限制，主要係依限制出境辦法第 5 條所列舉之 6 項事由<sup>59</sup>作為解除要件，由於列舉規定欠缺彈性，無法因人道上的特殊事由，如有出國探視病危之直系親屬或奔喪等情事，亦不得暫時解除其限制。

---

<sup>59</sup> 限制出境辦法第 5 條：「依本辦法限制出境者，有左列情形之一時，稅捐稽徵機關或海關應即依其限制出境程序，報請財政部或該管法院函請內政部入出境管理局解除其出境限制：

- 一、已繳清依本辦法限制出境時全部欠稅及罰鍰者。
- 二、經向稅捐稽徵機關或海關依法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二條第一項所定之標準者。
- 四、依本辦法限制出境時之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間者。
- 五、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無贖餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。
- 六、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。」

### 第三項 限制營利事業減資或註銷登記

按限制減資或註銷登記係藉行政手續之限制，以期在法定形式上發揮部分遏阻作用；惟欠稅之營利事業，以解散、歇業、脫產或另組營利事業，前述限制即難以發揮效用。實務上限制減資之形式登記，對一般營利事業欠稅之保全並無多大實益。而限制註銷登記方面，由於公司組織之營利事業在公司登記方面並無註銷登記，其主管機關係依公司法規定准駁其解散之申請，造成稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段有關註銷登記部分，形同具文，亦產生公司登記與營業登記不一致之現象。

### 第四項 假扣押

依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定，前提仍為欠繳應納稅捐，無法於查獲重大違章欠稅之際，租稅債務尚未成立前，為達到保全稅捐為目的，以恐有隱匿或移轉財產、逃避執行之虞者，申請假扣押，有發動機制緩不濟急疑慮。早期實務上於發單補徵逾期未繳時，即向法院聲請假扣押之裁定，當時對欠稅人如有隱匿財產逃避執行跡象之函敘暨情況資料之提供，即可認屬對假扣押之原因已有釋明，法院多予支持並迅速辦理<sup>60</sup>。惟隨著民意之逐漸抬頭，常因欠稅人提出抗告，迭經高等法院甚或最高法院予以撤銷，而頻遭執行之障礙。近年復囿於稽徵人力短缺，經驗傳承不足，加上舉證較為困難，須蒐集其有隱匿或移轉財產、逃避執行跡象之相關事證，並釋明理由向管轄法院聲請裁定後，保全程序繁複費時。與禁止處分相較之下，其得假扣押之財產範圍，雖較後者僅限制不動產或汽車之範圍為廣，惟效果相近，且後者之處理程序較為簡便迅速，是以均只進行禁止處分之保全程序，使得近年來查無實施之案例。

### 第五項 提前徵收

依現行稅捐稽徵法第 25 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關，對於依法應徵收之稅捐，得於『法定開徵期間』前稽徵之」，係以稽徵機關開徵為前提，國稅方面尚未查有辦理之案例，稽徵機關皆認為以開徵必要為前提，方適用稅捐稽徵法第 25 條規定，以致提前開徵制度效益無法充分發揮，然如前述，構成要件一滿足，租稅債務即成立，稽徵機關核定稅額之處分，僅為確認租稅債務範圍，該課稅處分確定後對納稅義務人產生拘束力，在程序上負有繳納之義務。而實務上常

<sup>60</sup> 參閱黃忠堅著，假扣押之研究，稅務研究報告選集（第九集），前臺灣省稅務局編輯，民國 67 年 5 月。

見對開徵期間誤認，認為租稅債務需至繳納期限屆滿方成立，而未提前開徵致錯失稅捐保全良機。地方稅稽徵機關在提前徵收之執行情形，僅在房屋稅或地價稅於移轉時有提前開徵之案件，亦因稅捐稽徵法第 6 條修正，法院拍賣案件房屋稅、地價稅亦有優先權，使得提前開徵成為經常性作業。