

欠稅公司負責人若處分個人財產即遭限制出境？

-以最高行政法院 109 年判字第 414 號為例

張 暘 會計師

受新冠肺炎疫情之影響，預防疫情散播的各項措施導致經濟活動停擺，強烈衝擊全球景氣，影響範圍持續擴大，致公司經營困難倒閉欠稅時有所聞，國家財政稅收亦遭受影響，稅捐稽徵機關為租稅保全，得依稅捐稽徵法第 24 條或行政執行法第 17 條，以限制財產移轉或設定他項權利、聲請法院假扣押、限制出境、拘提及管收等方式確保公法債權之實現。

一、限制出境條件

其中「限制出境」因效果甚鉅且簡便而常被稽徵機關使用，若依稅捐稽徵法第 24 條及限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範之規定，個人及公司負責人限制出境之要件至為明確(彙整如下表)，惟若依行政執行法第 17 條限

個人		營利事業					
欠繳金額 (新台幣萬元)		限制出境條件 (達左列金額，且)		欠繳金額 (新台幣萬元)		限制出境條件 (達左列金額，且)	
已確定	未確定			已確定	未確定		
100-300	150-450	隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。		200-600	300-900	隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。	
300-1,000	450-1,500	下列情形之一： 1. 出國頻繁 2. 長期滯留國外 3. 行蹤不明 4. 隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。		600-2,000	900-3,000	下列情形之一： 1. 非正常營業 2. 出國頻繁 3. 長期滯留國外 4. 行蹤不明 5. 隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。	

個人		營利事業			
欠繳金額 (新台幣萬元)		限制出境條件 (達左列金額, 且)	欠繳金額 (新台幣萬元)		限制出境條件 (達左列金額, 且)
已確定	未確定		已確定	未確定	
					虞。
1,000 以上	1,500 以上	無其他條件	2,000 以上	3,000 以上	無其他條件

制出境，其裁量則需符合合同法第 3 條及同法施行細則第 3 條所定比例原則¹，因此一手段嚴重影響人民基本遷徙自由之權利，雖然大法官已於民國(以下同)83 年 5 月 6 日釋字第 345 號²解釋說明此舉與憲法第 10 條及第 23 條規定均無牴觸，執行上仍須符合比例原則，本文以最高行政法院 109 年判字第 414 號為例說明如後。

二、案例事實概要

甲有限公司(下稱甲公司)於 72 年 12 月設立時負責人即為李先生(下稱上訴人)，迄 104 年 1 月始變更負責人為蘇小姐，106 年 5 月又變更負責人為李小姐，106 年 8 月甲公司解散，並推選李小姐為清算人。

甲公司滯納 95 年度至 100 年度營利事業所得稅暨罰鍰，於民國 104 年 8 月間起陸續移送稅捐稽徵機關(下稱被上訴人)執行，惟其存款及房地等資產皆不足清償本件稅款，經調閱甲公司開戶銀行帳戶之交易明細等，發現上訴人於知悉移送機關已啟動相關之稅務調查程序後，於 106 至 107 年間陸續將其名下

¹行政執行法第 3 條

行政執行，應依公平合理之原則，兼顧公共利益與人民權益之維護，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。

²釋字第 345 號

行政院於中華民國七十三年七月十日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定，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，與憲法尚無牴觸。

不動產設定抵押權、贈與配偶及拍賣出售，足認上訴人顯有履行義務之可能，故不履行，就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且變更負責人係為規避有關稅捐保全限制出境之規定，故依行政執行法限制上訴人出境（海）。

本案經臺北高等行政法院 107 年訴字第 1127 號判決李先生敗訴，上訴後經最高行政法院 109 年判字第 414 號廢棄原判決，發回臺北高等行政法院，目前繫屬臺北高等行政法院 109 年訴更一字第 63 號審理中。

三、法院見解

本件上訴人既係甲公司前負責人，自應有合於前開行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項情形時，而於「執行必要範圍內」，始得予以為限制出境處分。又衡諸行政執行法第 3 條規定應符合比例原則。

依行政執行法第 17 條第 1 項第 1 款規定可知，係指「義務人」「顯有履行義務之可能，故不履行」而言。本件欠稅之義務人為甲公司，係屬法人，上訴人則為自然人，則其各別所有之財產，自分屬各別所有，不應混為一談。況甲公司係有限公司，依公司法第 99 條規定，各股東對於公司之責任，應以其出資額為限。原判決既認定前揭不動產屬上訴人個人所有，縱該不動產係於上訴人擔任甲公司負責人期間內取得，然此與甲公司所有之財產有別，仍屬上訴人個人所有之財產，上訴人予以處分，難認有何違法之處。

原判決並未說明上訴人所有之不動產與甲公司就本件所欠稅款及罰鍰之清償間，有何關連性，僅以上訴人近半年來頻繁處分其名下財產，認上訴人有

行政執行法第 17 條第 1 項第 1 款所定「顯有履行義務之可能，故不履行」之情事，如上訴人之後出境不返，上開稅款恐無法徵起，有予以限制出境之必要，亦有未洽。

四、結語

稅務機關為租稅保全，得依稅捐稽徵法第 24 條以限制財產移轉或設定他項權利、聲請法院假扣押及限制出境等各式手段確保公法債權之實現，惟稅捐稽徵機關仍應衡酌是否侵害人民基本權益，在符合比例原則之前提下適當運用租稅保全之工具，而非以催繳為唯一目的，無限擴張使用，本文案例之司法見解可提供參考以為借鏡。

至於欠稅之個人及營利事業負責人，也應負起相當之社會責任，在符合量能課稅之前提下，盡到人民基本納稅之義務，進一步再尋求專業人士量身訂做合法之節稅規劃。