

國立臺灣大學社會科學院政治學系

碩士論文



Department of Political Science

College of Social Sciences

National Taiwan University

Master Thesis

論公司負責人變更之公法上金錢給付義務
行政執行責任問題

To investigate changes in the company responsible for the payment of
money on public law obligations Chief Executive Responsibility

盧秀虹

Hsiu-Hung LU

指導教授：黃錦堂 博士

Advisor: Giin - Tarng Hwang, Ph.D

中華民國 104 年 7 月

July 2015



國立臺灣大學碩士學位論文
口試委員會審定書

論公司負責人變更之公法上金錢給付義務
行政執行責任問題

A Study on Corporate Responsible Persons - Change
recognition (In coercive execution of obligation about
payment)

本論文係盧秀虹 (P02322006) 在國立臺灣大學政治學系
完成之碩士學位論文，於民國104年7月30日承下列考試委員審
查通過及口試及格，特此證明

口試委員：

黃錦堂

(簽名)

(指導教授)

蔡震榮

郭可恆

陳宗明



謝 辭

鳳凰花開，到了畢業的季節，我也完成了論文，準備正式完成臺大的學業……離開校園，心裡又是開心，又是不捨，開心的是又不捨的是跟所有師長、同學點點滴滴，許許多多的回憶……

本論文得以付梓，首先必須感謝我的指導老師黃考試委員錦堂在百忙之中，仍願意撥冗費心指導，老師對論文撰寫的指導，一直秉持著嚴謹治學，循循善誘，諄諄指導的態度，私下則可感受到對學生的愛護與提攜等濡沫之情，能接受老師的指導，至感榮幸！

以及感謝具有深厚法學素養，深受學生敬重的口試委員蔡教授震榮、陳教授愛娥、郭教授介恆，對本論文的理論與實務，提出諸多指導，讓本論文思考面向，更臻完整。

另外，也要感謝臺大 EMPA 的所有師長們，是你們開拓了我的視野，讓我從政治無感，到對政治議題忍不住會想分析、多說幾句！還有，我 EMPA13 的全體同學們，大家來自各方，一起學習，彼此支持鼓勵，能有這麼豐富的收穫，我要把這份感激與榮耀，歸給我臺大 EMPA 的師長、同學們！

中文摘要



近來常見有公司負責人於公司滯欠國家稅捐、罰鍰、規費等公法上金錢給付義務後，為規避繳納義務、履行公司負責人責任，刻意形式上變更公司負責人，但仍實際掌握、控制公司經營權，進行隱匿、處分公司財產，或任意使欠稅公司倒閉，再另行設立新公司，致國家債權無法徵起之案件，則基於國家債權之實現與法治國原則之維護，對於我國行政執行法上公司負責人概念、公司變更登記制度、公司負責人本身之各種公法上金錢給付義務行政執行責任，實有加以釐清、分析探討必要，且針對公司負責人變更之現行法律制度尚待檢討之處，提出研究建議，為本論文之研究主軸，期使藉由本報告之提出，對國家公司變更登記、稅務制度的完善，再向前邁進一步。

關鍵詞： 公司前負責人、公司實際負責人、管收制度、公司登記制度、行政執行責任。

Summary

In recent years, there are often company-owned company responsible for the country owe taxes, fines, fees and regulations on money payment obligations under public law, in order to avoid paying duty, to fulfill the responsibility of the company responsible person, person in charge of deliberate change in form, but the actual master control operations of the company, the privileged, dispose of the company's property taxes or make any company closures, and then set up a separate new company, Cause cases to national debt can not be expropriated.

For required to achieve the rule of law principle of national claims, Taiwan Administrative Execution Law to define the relevant person in charge, the company changed the registration system, the company responsible for their own money to pay for a variety of public law obligations to perform administrative responsibility, explained, analyzed and discussed the necessary.

And made provision for the legal system of the company responsible for the change of the need to review research proposals, the purpose of this paper is to study and hope that by the study, the company changed the legal registration, tax system, and then even more perfect.

Key Words: Former head of the company ; responsible persons of a company ; The legal nature on arrest and custody ; Company registration system ; Responsibility for Administrative Execution

目錄

口試委員會審定書.....	I
誌謝.....	II
中文摘要.....	III
Summary.....	IV
目錄.....	V
表目次.....	VII
第壹章 緒論	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究對象、研究目的、研究方法.....	6
第一項 研究對象.....	6
第二項 研究目的(含文獻回顧).....	7
第三項 研究方法.....	10
第三節 章節安排.....	12
第貳章 行政執行法上公司前任負責人之定義與範圍	13
第一節 公司法上之公司負責人定義.....	13
第二節 行政執行法上之公司負責人之認定.....	15
第三節 行政執行法上之公司前負責人之認定.....	19
第四節 小結.....	21
第參章 我國公司負責人變更登記制度與公法上金錢給付義務行政執行責任之探討	23
第一節 公司登記制度與登記效力.....	24
第一項 我國公司登記制度.....	24
第二項 公司登記之效力.....	25
第二節 公司負責人變更登記及其效力.....	27
第一項 公司負責人變更屬應登記事項具對抗效力.....	27
第二項 公司負責人變更登記對抗效力包含國家機關.....	28
第三項 公司負責人變更登記應於繳清稅款後為之形同具文.....	30
第四項 營利事業登記證與公司登記資料不同以後者所載為準.....	32
第三節 公司負責人變更公法上金錢給付義務行政執行責任.....	33
第一項 公法上金錢給付義務之執行.....	33
第二項 公司負責人變更公法上金錢給付義務行政執行責任.....	36
第四節 公司負責人變更登記制度於執行實務產生之問題.....	41
第一項 公司負責人登記形式上與實質上不符.....	41
第二項 公司負責人變更登記通常於稅捐機關查獲欠稅前.....	41
第三項 公文書送達對象為變更後之人頭負責人、幽靈人口.....	42
第四項 公司負責人私法上契約之抗辯.....	43

第五節 小結	45
第肆章 對公司負責人及前負責人管收之探討	47
第一節 現行法規定	47
第二節 管收制度之立法沿革	50
第三節 管收制度之內涵	52
第四節 管收公司前負責人之目的與界限	55
第五節 管收公司前負責人之有關實務見解	56
第一項 肯認公司前任負責人得為管收對象者	56
第二項 否認公司前任負責人得為管收對象者	75
第三項 實務見解彙整分析	82
第四項 本文對於管收公司前負責人之見解	86
第六節 附帶討論：管收制度於法政策論上之衡量	92
第一項 日本國稅徵收法之比較觀察	92
第二項 執行法上之管收有無違反政治權利國際公約第 11 條疑義	94
第三項 管收制度限制人身自由之合憲性審查	96
第四項 管收公司負責人及公司前負責人之合憲性探討	102
第五項 對惡意欠稅公司負責人個人固有財產作為執行標的可行性 之探討	109
第七節 小結	111
第伍章 進一步的政策工具之研議——我國相關規定之檢討與建議	115
第一節 公司資訊揭露之不足	116
第一項 現行法之規範：登記事項未與時俱進	116
第二項 對重大惡意欠稅公司財務狀況、經營績效資訊之揭露	118
第二節 公司登記制度之事項及程序過於僵化	121
第一項 現行法之規範	121
第二項 修正建議：限制公司負責人未完納稅捐、罰鍰等公法上義務 前，不得為變更登記	122
第三項 修正建議：惡意欠稅公司負責人變更，對於任職前間之公 法上債務應負連帶清償義務	124
第三節 公司實際負責人之認定及責任尚待明文立法	125
第一項 現行法之規範	125
第二項 修正建議：實質課稅原則下，「公司負責人」由主管機關 職權認定	126
第三項 修正建議：課予公司負責人回復原狀義務或行政罰(刑罰)	127
第四項 修正建議：於公司法修正公司負責人之認定包含實際負責 業務之人	128
第四節 分離原則下，採納「揭穿公司面紗原則」概念	131
第一項 揭穿公司面紗原則之理論	131
第二項 修正建議：課予惡意欠稅之公司負責人負清償責任	133
第五節 小結	134
第陸章 結論與建議之研議	136

參考文獻..... 138

表目次

表 1 行政執行案件待執行金額主要案由排序.....





第壹章 緒論

第一節 研究動機

由於我國公司法規定「有限公司」、「股份有限公司」分別以就其「出資額」、「所認股份」為限，對公司負責，形成有限公司、股份有限公司除專屬於自然人之權利義務外，在法令限制內，得享受權利、負擔義務¹，而與其成員(公司股東、董事)相互分離，各自成為獨立法律人格個體，包含各自就稅捐義務負其責任，此即稅法上之「分離原則」(Trennungsprinzip，即公司與股東、董事之資產及責任分離，以達鼓勵創業、振興經濟之目的)。

然而，實務上，分離原則常被公司負責人利用作為規避公法上責任，例如逃漏稅捐，亦即利用有限公司、股份有限公司分別以其出資額、所認股份為限，對公司負責之型態，作為自然人之護身符，規避後續國家公權力之執行，常見者，如隱匿、處分公司資產，再於主管機關查獲前，另行招覓人頭負責人(通常是幽靈人口或毫無資力之第三人)，作為公司形式負責人。

此衍生執行上之諸多問題，也因此造成諸多惡意欠稅之公司負責人在法未明文禁止設立新公司情形下，將欠稅公司停業、解散、廢止登記後，另行迅速開立新公司，待主管機關查獲而補課稅捐、課處罰鍰時，該欠稅公司資產早已處分殆盡，藉以規避公權力之執行，此類案件於日後主管機關將案件移送法務部行政執行署所屬各分署(下稱執行分署)執行後，面臨諸多執行困難²。

¹ 依據民法第 26 條規定：「法人於法令限制內，有享受權利、負擔義務之能力。但專屬於自然人之權利義務，不在此限。」

² 韓鐘達，〈行政執行上對於義務人公司前負責人之拘提、管收〉，《執行園地》，第 1 期，第 3 版。

以下就研究者於執行實務親自承辦之案件，提出探討：

案例一：義務人甲有限公司因滯納民國(下同)94 年度、95 年度營業稅及罰鍰、94 年度至 98 年度營利事業所得稅及罰鍰等共 21 件，計至 104 年 6 月 22 日止，金額合計新臺幣（下同）9,303 萬 316 元，前由移送機關財政部北區國稅局板橋分局（下稱移送機關，先後合法送達「裁處書」、「稅額繳款書」及「違章案件罰鍰繳款書」等行政處分予義務人，義務人均未於期限內繳納，案經移送機關自 100 年 6 月 8 日起陸續移送至執行分署執行。

義務人係經營早餐店通路業務，全台擁有 10 家直營店、300 家加盟店，98 年營業收入高達 7 千萬餘元之公司，乙擔任甲公司負責人期間，因開立不實發票，98 年 2 月 10 日開始受法務部調查局北部地區機動工作組(下稱北機組)調查，於 98 年 4 月 6 日在北機組坦承逃漏 94 年至 97 年稅額總計達 3 億 6,501 萬 1,644 元，並承諾願意補繳稅捐、罰鍰。

詎回去後，98 年 7 月 29 日將公司所有之不動產、運輸工具及生財設備等，賣予其以配偶名義新設立登記之新公司，當日，並將公司 4,000 萬元資本額減資為 500 萬，其餘 3,500 萬元匯入公司負責人乙及股東個人帳戶，造成義務人甲公司一夕之間，完全無任何資產，遂將已成空殼之甲公司移轉予專門承受欠稅公司之第三人丙，由丙擔任甲公司之負責人，經執行分署以公司前負責人乙有行政執行法第 17 條第 6 項第 3 款、第 4 款管收之事由，向所在地之地方法院聲請管收獲准³，當日管收於法務部矯正署臺北看守所附設管收所後，隔日繳清 9 千 6 百萬餘元欠稅。

案例二：義務人甲有限公司為不動產直營加盟店，從事不動產仲介經紀事業，因滯納 99 年度營業稅、營利事業所得稅及其罰鍰，行政處分於 100 年 1 月 15 日確定，金額合計 482 萬 8,718 元，義務人甲公司之負責人乙於 98 年 7 月 8 日設立時，公司前負責人乙即擔任義務人之唯一董事，及唯一股東，乙明知公司

³ 臺灣新北地方法院民事裁定 104 年度聲管字第 3 號。

營業稅每兩個月為一期需向稅捐單位申報，並應於期限內完成繳納，然自 99 年起即拒不繳納上開稅捐，為規避甲公司因欠稅產生之公法上義務，有計畫性的於移送機關將繳納稅單通知書送達前，將公司變更負責人為第三人丙(幽靈人口，設籍於地政事務所)，並於變更負責人後 2 個月為解散登記，經調閱義務人之核課裁處書、營業稅違章補徵計算表，發現義務人 99 年 1 月至 7 月間從事房屋仲介買賣，銷售額合計 1 千 650 萬 9,770 元，獲有巨額報酬，公司前負責人乙推諉以，99 年 9 月 30 日就已經將公司轉給第三人丙，並約定日後所有權利義務關係均由丙負責，移送機關的處分書從未對乙送達，對乙字不生效力，執行分署通知丙不到，這是執行分署的事。

然經執行分署調查，本件核課營業稅係公司前負責人乙於擔任公司負責人期間欠繳營業稅，且公司前負責人乙於 99 年 10 月 21 日移轉公司經營權後，迅速另行成立新公司，查甲公司存款交明細、大額通貨交易資料，公司前負責人乙仍任意處分義務人公司鉅額存款，經執行分署依行政執行法第 17 條第 6 項第 3 款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」等事由向所在地之地方法院聲請管收乙核准⁴。

由上揭案例中，行政執行法上對於有限公司、股份有限公司之「負責人」、「前負責人」係如何認定？公司前負責人在公法上金錢給付義務行政執行層面上究負何責任？是否得為行政執行法上得為管收對象？此對於公司登記制度、稅捐制度及行政執行制度層面均有極大影響，於司法實務上亦生頗多爭議。

再者，於執行實務上，由法務部行政執行署全國各分署統計資料上觀察，近 5 年(98 年至 102 年)移送至執行分署待執行金額以公司滯欠「營利事業所得稅」、「營業稅」為最多，常年高居 1、2 名，102 年公司滯欠金額總計達 885 億、101 年 984 億、100 年 1,197 億、99 年 1,750 億、98 年更高達 2,042 億元(詳表 1)⁵，由

⁴ 臺灣新北地方法院民事裁定 102 年度聲管字第 5 號。

⁵ 法務部行政執行署網站 <http://www.pcy.moj/ct.asp?xItem=252201&ctNode=26475&mp=030/2015/2/23>

上揭附表觀察亦可知，營利事業所得稅、營業稅係國家主要欠稅來源，對國家稅收有舉足輕重之影響，且執行實務上，上開公司稅捐案件，待移送至各執行分署時，多數已無可供執行之財產，國家稅收幾無順利徵起之可能。

事實上，政府為獎勵投資設立公司振興經濟下，自 98 年 4 月 13 日起廢止營利事業統一發證制度，公司組織依公司法規定向經濟部辦理公司登記，縣市政府將不再核發「營利事業登記證」。廢止營利事業統一發證後之新制，申請設立登記時，公司之營業登記，由主管稽徵機關依據公司或商業登記主管機關提供登記基本資料辦理，並視為已依加值型及非加值型營業稅法第 28 條規定申請辦理營業登記，故營業人於辦妥公司登記後，不必再向國稅局申請營業登記；且 90 年 11 月 12 日修正公司法第 2 條第 1 項第 2 款、第 4 款規定：「有限公司：由一人以上股東所組織，就其出資額為限，對公司負其責任之公司。」、「股份有限公司：指二人以上股東或政府、法人股東一人所組織，全部 資本分為股份；股東就其所認股份，對公司負其責任之公司。」

再依經濟部經商字第 09802414070 號函釋：「因新修正之公司法第 100、156 條條文，刪除關於最低資本總額由中央主管機關以命令定之規定，故將依修正前條文訂定之有限公司及股份有限公司最低資本額予以廢止。」就此，造成一人即可設立有限公司、二人可設立股份有限公司，不需有最低資本額限制，便可隨意開立一家新公司，公司負責人對於已被國稅局查獲之舊公司欠稅，依公司法規定，僅就其出資額、所認股份負責；從而，最佳規避公法上金錢給付義務行政執行責任之方法，即係放任舊公司解散、廢止登記，再重新設立公司！此奇特現象，於社會行之有年，按此如何使公司負責人確實負起公法上稅捐義務，避免濫設公司之紊亂社會現象，應有加以探討解決之必要性。

值此本文於政府財政困難之際如何落實公權力，就國家公法上金錢給付義務的執行層面，提出實務上所面臨之困難與癥結，並於相關實務及學術上爭論意

見，嘗試對問題提出回應與解決之道與法制政策建議，一方面伸張公權力，確保國家公法上金錢債權之實現，增加政府財政收入；另一方面遵守依法行政並依公平合理之原則，兼顧人民權益之維護，企盼於有限公司、股份有限公司前任負責人之稅捐責任及行政執行地位的研討，作出耕耘與紮根的工作，並釐清其中爭議，此為本文研究之動機。

表 1 行政執行案件待執行金額主要案由排序

單位：新台幣億元

案由別	102年		101年		100年		99年		98年	
	待執行金額	排名	待執行金額	排名	待執行金額	排名	待執行金額	排名	待執行金額	排名
營利事業所得稅	482.2	1	526.5	1	619.5	1	911.5	1	1,038.7	1
營業稅法	403.2	2	458.4	2	577.7	2	839.0	2	1,003.5	2
綜合所得稅	188.7	3	201.4	3	223.4	3	274.2	3	305.4	3
贈與稅	99.3	4	111.6	4	121.6	4	136.9	4	145.5	4
遺產稅	94.0	5	97.9	5	99.2	5	109.8	5	106.6	7
貨物稅條例	34.7	6	36.7	10	55.1	7	58.5	8	84.8	8
使用牌照稅法	33.3	7	37.8	9	39.9	9	43.6	10	43.2	10
海關緝私條例	31.5	8	53.8	7	73.1	6	103.1	7	128.1	5

說明：本表不含北北高勞健保案件。

第二節 研究對象、研究目的、研究方法



本文針對有限公司、股份有限公司負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任問題，對於研究對象、研究目的、研究方法，說明如下：

第一項 研究對象

本研究對象主要針對有限公司、股份有限公司負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任相關延伸問題進行探討。現行法規於強制執行法第 25 條規定：「債務人履行債務之義務，不因債務人或依本法得管收之人被管收而免除。關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：一、債務人為無行為能力人或限制行為能力人者，其法定代理人。二、債務人失蹤者，其財產管理人。三、債務人死亡者，其繼承人、遺產管理人、遺囑執行人或特別代理人。四、法人或非法人團體之負責人、獨資商號之經理人。前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。」其立法理由稱：「第二項各款之人，係基於一定之資格或職務為債務人履行義務之人，為防止其於資格或職務存在期間有第 22 條第一項各款情事，或以喪失資格及解任之手段，規避其義務或脫免拘提、管收之裁判，爰增訂第 3 項，以貫徹第 2 項規定之目的。」課予公司之前任負責人報告義務、得為拘提、管收、限制住居之對象⁶。

然經文獻檢索，可以發現，尚無對於有限公司、股份有限公司前任負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任有專文著作，例如莊伯林《最新強制執行法論》、賴來焜《強制執行法各論》、陳計男《強制執行法釋論》、張登科《強制執行法》，並未作任何深入論述，僅在申論立法理由「基於一定之資格或職務為債務人履行義務之人，為防止其於資格或職務存在期間有第 22 條第 1 項各款

⁶ 此為民國 85 年 10 月 9 日修正理由。

情事，或以喪失資格及解任之手段，規避其義務或脫免拘提、管收之裁判，爰增訂第 3 項，以貫徹第 2 項規定之目的法人之負責人，在公司指公司法第 8 條之公司負責人……前述債務人法定代理人等之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其報告或拘提、管收……」⁷，未提及本研究論文欲探討之主題及其內涵及界線，仍未有深刻探討釐清。

對於公司負責人以變更公司負責人名義，規避公法上義務，造成實務執行上的矛盾與困難，不僅對國家稅捐制度造成打擊，也致使社會大眾群起效尤以「解散、廢止欠稅公司，開立新公司」逃漏規避稅捐，致使國家蒙受重大損失，則，如何兼顧國家稅捐制度的完整性與憲法上人身自由權益之保障，也是本研究之重點，期望透過本研究的進行，能使學術及實務界對於公司前負責人於公法上金錢給付義務行政執行層面有更深的瞭解。

第二項 研究目的（含文獻回顧）

本文參閱李佳甯《公法上金錢給付行政執行相關實務問題之研究》、陳佩慶《公司登記法制之理論與實務》、陳昭華《營利事業及其負責人之稅捐責任》、簡佩珺《行政罰上多數受罰對象之競合-以私法人之受罰為例》、學者蔡宗珍《建築法上義務人之類型與具體義務人之判定:行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析》等著作的構想，並分析整理。

李佳甯認為自行政執行法 90 年修正後實施至今，衍生出許多的問題，例如在公法上金錢給付之滿足與人民權益之保障方面，以比例原則衡量之，似有過度侵害人權之虞，而不符合一法治國家之基本要求，爭議最大者為拘提、管收制度，

⁷ 參莊伯林《最新強制執行法論》1997 年版第 112 頁、賴來焜《強制執行法各論》2008 年版第 29 頁、陳計男《強制執行法釋論》2012 年版第 253 頁、張登科《強制執行法》2012 年版第 223 頁。

次者如限制出境等，究有無因金錢給付之欠繳即予人身自由之剝奪、限制之必要，作者就學理及實務面進行相關探討；並就公法上金錢給付之範圍甚為龐大，諸如各種稅捐、規費、勞健保費、及各類罰款均屬此一範疇，待執行案件量極大，而法務部行政執行署所屬全國各執行分署之執行人力有限，就此委託民間執行之機制有無可能進行分析。

陳佩慶在文中探討在有限責任制度之優惠下，創設資訊公開原則藉此保護市場參與者，例如公司必須將其內部資訊對外公開，使社會公眾知悉孰為公司負責人、組織結構及其財務狀況，以保護交易安全。隨著時代的演進，公司登記制度不單僅是國家監控公司進出市場門戶的管制手段，其具有的資訊揭露功能於商業交易熱絡之今日無疑地更具重要性。登記制度是眾多資訊公示方式中的一種，公司透過主管機關登載法定事項於登記簿上，於資訊明確與標準化之同時亦便利社會公眾查證，有助於釐清公司組織複雜之法律關係；並以歐盟為例，歐盟為達成歐洲單一市場之目標，致力於消除各會員國市場流通之障礙，於推向歐洲單一市場的過程中，各國企業法制的整合便成為建立單一市場之必備條件。鑑於公開原則對市場管理的衝擊最小且能迅速地於各會員國市場中實施，歐盟通過許多公司法指令，欲藉由公示登記的資訊揭露方式，提供各國市場參與者最低限度的交易保障，並就我國於 2001 年大幅修正公司法中之公司登記及認許規定，多係從國家行政管理之角度出發所作的登記改革進行討論。

陳昭華認為，由於我國稅法承認營利事業具有稅法上之權利能力，其權利之行使或義務之履行，仍有賴於其機關之自然人代為行之，於是稅法方規定，營利事業負責人就營利事業之稅捐義務有代表或監督之義務，當其違反，便應就營利事業之稅捐義務負其責任，此即營利事業之稅捐責任。此外，分離原則亦也有被利用為規避稅法規定用之工具者，亦即利用分離原則以為規避、逃漏、或脫離以降低稅捐之償能力，為防制此種不公平之現象，稅法上亦承認「穿透性論」（Durchgriffshehre），而使稅捐稽徵機關得穿透過營利事業，對隱藏於該事業背

後之自然人，就具體之法律關係，為營利事業負其責任，以防止自然人利用營利事業規避、逃漏稅捐，致使國家稅捐無法獲得滿足。

學者蔡宗珍認為，在行政法上義務之來源或理據的問題系絡中，行政法上的義務來源不外是本於行為之「行為責任」，或以物之狀態為中心「狀態責任」；前者義務人之形成源自其行為，後者則源自該義務人對於物之支配實力，區辨此兩種義務來源，有助於釐清具體義務之內涵與義務人之認定，亦即立法者所欲立法排除或規制的事態，若係源自行為，則行為人或須為該等行為負責之人，原則上即應成為行政法上義務人，反之，若立法者所欲立法排除或規制的事態是源自物之狀態者，則有權或實際支配處分該物之人，即可能被課予行政法上義務，成為義務人，以建築法的規範為例，建築物之所有人與使用人應維護建築物之合法使用與其構造設備之安全等義務，均屬直接針對建築物之狀態所為義務之課予，乃屬狀態責任屬性之義務，立法者要求應對危險之發生負責之人，負起排除危險之義務，即對之課予行政法上之義務。

綜觀前述文獻，有助對我國公司與公司負責人相關行政法上稅捐責任有更進一步了解，蓋在「分離原則」制度下，自然人為法人背後的實際操縱者，例如實務上常見者，公司負責人虛設多家公司，一方面規避公司因盈餘產生之較高營業稅、營利事業所得稅率，另一方面亦得使公司負責人於對公司產生公法上金錢給付義務(例如繳納稅捐、罰鍰之責任)得僅以其出資額、所認股份負責(尤其在依經濟部經商字第 09802414070 號函釋，一人即可設立有限公司、二人可設立股份有限公司，不需有最低資本額限制，便可隨意以幾萬元開立一家新公司之情形下)，藉以達到規避國家稅捐之目的；又如，有限公司、股份有限公司之負責人為規避當年度之營業稅、營利事業所得稅，於當年度以顯無資力之人頭登記作為公司形式負責人，公司負責人故意不繳納公司營業稅、營利事業所得稅，待移送機關移送執行分署執行前，將公司解散、廢止登記，並另行設立新有限公司、股份有限公司，將上開欠稅公司之資產移轉至另一帳戶(例如公司實際負責人帳戶，或新

設立之有限公司、股份有限公司帳戶內)，以此輕蔑法律形式之方式，達到規避稅捐目的，造成執行分署執行無著之情形屢見不鮮，則透過「穿透理論」、「狀態責任理論」似乎可針對公司具有事實上管領力之幕後公司前負責人、實際負責人有計畫性隱匿處分公司財產，侵害國家債權之行為，透過立法課予公司負責人就未清繳之稅捐負繳納義務，或課予行政罰以杜絕有預謀之惡意欠稅行為。

以上筆者所參閱之文獻仍無法就有限公司、股份有限公司，於公司負責人變更後，對於前任負責人於實務所遭遇之行政執行法上地位及責任問題進行釐清辯證，故本文將以上開問題作出分析論述，並探討變更負責人所帶來之問題，例如公司負責人變更制度等，輔以學說、法院實務判決、外國法制方式，加以歸納整理，作更深入探討，最後著眼於目前法制政策的妥適性，及落實公平正義原則之實踐，提出本文的結論與建議。

第三項 研究方法

研究方法是指蒐集與處理資料的手段，以及其進行的程序。本文為探討有限公司、股份有限公司前負責人於公法上金錢給付義務之責任問題，爰蒐集相關資料，分析其立論基礎與實務運作，採文獻分析法（Literature Analysis）、比較研究法（Comparative Research）、參與觀察法（Participant Observation）及法律詮釋方法作為研究方法。

以文獻分析法建構文獻評論，亦即針對本研究主題，蒐集有關立法例、實務界及學術界對相關之論述、大法官會議之解釋等文獻，以作為理論基礎，並以比較研究法蒐集日本國稅徵收法相關法規，與我國法規制度，加以比較研究、歸納分析，瞭解彼此間之異同作為本研究主題之參考；又筆者擔任行政執行官工作多年，直接參與實務案件處理，因此是以完全參與者之角度與立場出發，提供親身的實務參與觀察以及詳細的實證數據，協助作為論證的基礎，期能使學術理論與執行實務相結合；並透過文義解釋、體系解釋、歷史解釋、目的解釋等法律的解

釋方法，探討我國及他國之法規、制度、實務操作，找出雙贏之作法，以解決困境，以資未來制度建構及修法參考。



第三節 章節安排

本文計分六章，論述架構，說明如下：首先第一章前言，說明本文之撰寫動機以及問題意識，特定研究範圍與研究方法，藉此將問題聚焦於在行政執行層面上有限公司、股份有限公司負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任問題提出論述架構，其後第二章敘述公司法上、行政執行法上之公司負責人概念，及行政執行法上對公司前負責人如何認定，從現行法制、學說、實務上進行釐清、第三章就我國公司登記制度、登記效力、公司負責人變更登記及公司負責人之公法上金錢給付義務行政執行責任作說明，第四章就公司移轉後之公司前負責人得否為管收對象就現行法制、法院實務判決進行彙整討論，第五章提出我國現行規定檢討與政策建議，第六章代結論。

第貳章 行政執行法上公司前任負責人之定義與範圍



第一節 公司法上之公司負責人定義

依公司法第 8 條第 1 項規定：「本法所稱公司負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。」同條第 2 項規定：「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。」

公司法上所稱之「負責人」定義較一般人之理解為廣，有學者認為公司為法人，應有自然人代表其為行為，此代表公司活動之自然人，即為公司之負責人⁸。亦有學者認為，依公司法第 8 條之規定，公司負責人可分為兩種⁹：

一、當然負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。當然負責人指的是業務執行機關，或代表機關。

二、職務負責人：此種負責人僅於執行職務範圍內，始得視為公司負責人。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等屬之。

另實務上「總裁」制度相當普遍，其並非公司登記制度上之負責人，未在公司尚彰顯任何身分，卻居於幕後實際操控公司實際營運，使公司檯面上的負責人淪為人頭負責人，有學者稱此為「影子董事」(shadow director)¹⁰。為落實公司治理，102 年 1 月 30 日公司法第 8 條第 3 項前段增定：「公開發行股票之公司之非

⁸ 潘秀菊（93 年），《公司法（九版第 1 刷）》，頁 42，臺北：元照出版有限公司。

⁹ 賴源河（93 年），《實用公司法（初版第 1 刷）》，頁 107，臺北：五南圖書出版股份有限公司。

¹⁰ 劉連煜，〈事實上董事及影子董事〉，《月旦法學教室》，第 96 期，第 20-21 頁。

董事，而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，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。」其立法理由在於公司法就負責人認定係採形式主義，人頭文化不僅降低公司透明度，造成有權者無責；更使資本市場紀律廢弛更故須使實際上行使董事職權，或對名義上董事下達指令者，均負公司負責人責任，使其權責相符藉以保障公司及投資人權益。

因此，學者認為於公開發行股票之公司，將影子董事或事實上董事納入公司負責人之範圍¹¹，然臺北高等行政法院判決 103 年度訴更一字第 39 號判決認為「公司法第 8 條第 3 項僅規定實質董事與公司法董事同負民事、刑事及行政罰責任，並非規定實質董事亦為公司負責人」¹²似採否定之見解。本文認為，實務常

¹¹ 同上第 20-21 頁。

¹² 其詳細判決內文於四、本院判斷（四）：「原告又主張，原處分作成前，公司法第 8 條已增定第 3 項公開發行股票之公司之非董事，而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，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。但政府為發展經濟、促進社會安定或其他增進公共利益等情形，對政府指派之董事所為之指揮，不適用之。」且稅捐稽徵法第 24 條第 5 項係規定「得」限制負責人出境，並非「應」限制負責人出境，被告不對實際負責人李○○限制出境，反而限制實際上並不負責公司業務，亦未掌管公司財務報表資料，無從促使精微公司繳納稅捐或完成清算之登記負責人即原告出境，顯有濫用裁量之重大瑕疵云云，惟查卷內並無證據足認精微公司係公開發行股票之公司，其有無公司法第 8 條第 3 項規定之適用已有可疑；況公司法第 8 條第 3 項僅規定實質董事與公司法董事同負民事、刑事及行政罰責任，並非規定實質董事亦為公司負責人；而財政部 102 年 10 月 31 日台財稅字第 10204597880 號函文為「一、欠繳應納稅捐符合稅捐稽徵法第 24 條第 3 項應限制負責人出境之公司，於清算期間，法院依公司法第 81 條及第 322 條第 2 項規定，因利害關係人聲請選派之公司清算人，不予限制出境。但經法院選派公司清算前實質負責業務之人擔任清算人者，仍應限制出境。……」指法院因利害關係人聲請選派之清算人，原則上不予限制出境，但如該選派之清算人，於清算前原即實際負責公司業務，則仍應限制出境，並非謂應

見之影子董事或事實上董事，於實務上，確有規範之必要，宜立法規範。



第二節 行政執行法上之公司負責人之認定

有關行政執行法上提到公司負責人之規定，僅有一條條文，定於行政執行法第 24 條：「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：一、義務人為未成年人或受監護宣告之人者，其法定代理人。二、商號之經理人或清算人；合夥之執行業務合夥人。三、非法人團體之代表人或管理人。四、公司或其他法人之負責人。五、義務人死亡者，其繼承人、遺產管理人或遺囑執行人。」

學者認為，行政執行法第 24 條之「公司負責人」，係依公司法第 8 條所定範圍內者¹³，即包含當然負責人、職務負責人。實務上亦均認為，既行政執行法並未界定，自應適用公司法第 8 條公司負責人概念，採學說上相同之見解，例如最高法院民事裁定 95 年度台抗字第 265 號：「按行政執行法第一條規定，行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。又關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司及其他法人之負責人亦適用之，為同法第 24 條第 4 款所明定。此所謂「公司負責人」，行政執行法並未界定，依該法第 1 條規定，

對非公司清算人之實際負責人限制出境，原告據此主張被告應對精微公司實際負責人李○○限制出境云云，已有誤會。而精微公司滯欠系爭稅捐金額已達稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定限制欠稅營利事業負責人出境標準，且未提供相當擔保；又精微公司名下查無財產可供辦理禁止處分以保全稅捐。而原告既為精微公司之法定清算人，被告為達到促其盡協助法人履行欠稅繳納義務，冀能保全稅捐債權，被告據此審認本件仍有限制出境之必要，乃對原告為限制出境處分，揆諸前揭說明，並無不合，並無原告所指裁量濫用之違法情事。」

¹³ 蔡震榮（2008），《行政執行法（四版第 1 刷）》，頁 158，臺北：元照出版有限公司。

自應適用公司法第八條之規定。而憲法第 8 條雖設有人身自由權保障之規定，然於憲法第 23 條規定為維持社會秩序或增進公共利益之必要，對於憲法第 7 條、第 22 條列舉之自由權利，非不得以法律限制之。公司董事依公司法規定參與或出席公司之董事會，對於公司財產、財務狀況、經營計畫知之甚稔，故行政執行機關為貫徹公法上金錢給付義務，於法定義務人之公司確有履行之能力而故不履行時，依上開規定命公司董事報告財務狀況、提供相當擔保或限期履行，聲請該管法院拘提、管收所為間接強制其履行之措施，於符合憲法上比例原則之範圍內，應為憲法之所許。」

臺灣高等法院民事裁定 93 年度抗更(一)字第 21 號認為「雖然營利事業登記證所載抗告人非負責人，惟營利事業登記只是作為營利與否之審酌，並非是否公司負責人之依據，是否公司負責人身分之認定依據，仍應以公司登記資料所載為準……。又關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人亦適用之，同法第 24 條第 4 款亦有明文。次按公司法第 8 條第 1 項規定，股份有限公司之董事為公司之負責人…抗告人為當時公司之董事…就上開稅款分案開始執行時，抗告人仍為公司之董事長…原院所為拘提、管收之裁定，於法尚無違誤」、臺灣高等法院民事裁定 101 年度抗字第 1359 號更認為：「行政執行法第 24 條第 4 款之規定「關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人亦適用之……該條規定之要件為「負責人」與其出資額之多寡無涉。」¹⁴

縱合學說及實務見解，行政執行法上之公司負責人認定，依公司法第 8 條所定範圍，即所稱之公司負責人，在無限公司、兩合公司為「執行業務或代表公司

¹⁴ 其他例如最高法院民事裁定 103 年度台抗字第 816 號、101 年度台抗字第 636 號、95 年度台抗字第 265 號、94 年度台抗字第 514 號、93 年度台抗字第 617 號、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗更(一)字第 50 號等，亦採相同之見解。

之股東」，在有限公司、股份有限公司為「董事」，「公司經理人、清算人、發起人、監察人、檢查人、重整人、重整監督人」在執行職務範圍內，為行政執行法上之所稱公司負責人。

惟，本文較有疑問者，依公司法第 27 條但書規定¹⁵，代表法人股東行使董事職務之自然人，是否亦為行政執行法上之公司負責人？有學者採否定見解¹⁶，認為依據行政執行法第 17 條規定，對於公司負責人得限制住居或向法院聲請拘提、管收，涉及人民遷徙自由及人身自由之限制，基於法律保留原則及法律明確性之要求，自應以法律明文規定為限，不宜擴張解釋。

肯定說者認為¹⁷，依公司法第 8 條於 101 年修正之立法理由略以：「董事之認定不宜再依據形式上之名稱，需使實際上行使董事職權，甚至或對名義上董事下達指令者及幕後操控人均負公司負責人責任，使其權責相符藉以保障公司及投資人權益，因此特引進實質董事觀念，藉以提高控制股東在法律上所負之責任」，且最高法院 101 年台抗字第 861 號裁定認為，即使非登記為董事，如係實際之負責人，縱非經登記為負責人，也要與公司就其行為負連帶賠償責任，是以，若要落實公司法第 8 條採取實質董事之修正意旨，應採肯定之見解。

¹⁵ 公司法第 27 條：「(第 1 項) 政府或法人為股東時，得當選為董事或監察人。但須指定自然人代表行使職務。(第 2 項)政府或法人為股東時，亦得由其代表人當選為董事或監察人。代表人有數人時，得分別當選，但不得同時當選或擔任董事及監察人。(第 3 項)第 1 項及第 2 項之代表人，得依其職務關係，隨時改派補足原任期。(第 4 項)對於第 1 項、第 2 項代表權所加之限制，不得對抗善意第三人。」

¹⁶ 否定說者，如陳淑芳教授，參自法務部行政執行署法規及業務諮詢小組第 115 次會議提案。

¹⁷ 肯定說者，如黃虹霞大法官、李惠宗教授、法務部行政執行署副署長黃騰耀，參自法務部行政執行署法規及業務諮詢小組第 115 次會議提案。

亦有採折衷見解者認為¹⁸，依最高法院 101 年台抗字第 861 號裁定解釋，對於可實質控制公司及對公司有實質支配權之實質負責人，公司法第 8 條應為目的性之擴張，採肯定說；若指派無決定權之員工行使職權，對其公司無實質之支配權，若擴張解釋並不合理，對其為拘提、管收或限制出境並無實益，應採否定說；因此，在法律保留原則下，原則採否定說，例外如有確切之證據可證明對公司有實質支配控制權及影響力之情況時，可兼採肯定說，如此不會放過滯欠大戶，但也不至於浮濫行使公權力¹⁹。

本文認為，行政執行法第 24 條第 4 款或強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款規定之「法人負責人」，法律之所以規定得對之限制住居，或向法院聲請拘提、管收，係因其為公司負責人，對公司義務之履行，有直接或間接之決定權，代表法人股東行使董事職務之自然人，倘對公司有實質支配控制權及影響力，即屬行政執行法上之公司負責人，以避免成為義務人逃避執行之巧門²⁰，此符公司法第 8 條修正之立法理由謂：「董事的認定不宜再依據形式上名稱，須使實際上行使董事職權，或對名義上董事下達指令者，均負公司負責人責任，使其權責相符藉以保障公司及投資人權益。」

¹⁸ 折衷說者，如陳清秀教授，參自法務部行政執行署法規及業務諮詢小組第 115 次會議提案。

¹⁹ 參自法務部行政執行署法規及業務諮詢小組第 115 次會議提案。

²⁰ 亦有學者認為，行政執行法上公司負責人係仿強制執行法第 25 條及破產法第 3 條之規定，目前社會上常有利用債務人法定代理人、經理人、公司董事等之身分，以未成年人，公司商號之名義與他人交易後，即故不清償債務，致債權人之合法權益，不能獲得充分之保障，爰參照破產法第 3 條之規定，增訂第 2 項以應實際需要，擴大得拘提管收之對象。參自蘇詔勤（2001），《行政執行實務要說（初版）》，頁 145，臺北：永然文化出版股份有限公司。

第三節 行政執行法上之公司前負責人之認定

行政法上公司前負責人，係指依公司法第 8 條規定之負責人，嗣後移轉公司經營權，經變更登記為非負責人者。而有關於行政法上公司前負責人之規定，行政執行法未有明文規定。

依行政執行法第 26 條：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」準用強制執行法第 25 條第 3 項：「前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。」²¹肯認公司前負責人負於變更後，仍負有一定之行政執行責任，蓋公司前負責人於擔任公司負責人期間，對公司之事務，例如公司之資產及資金流向，知之甚詳，具有掌控、決定權，故立法上課予其報告義務，且具有拘提、管收之事由者，仍得依法向法院聲請拘提、管收(關於公司負責人之公法上金錢給付義務行政執行責任問題於第四章、第五章論述)。

²¹ 強制執行法第 25 條第 3 項之其立法理由謂公司前負責人，係基於一定之資格或職務為債務人履行義務之人，為防止其以喪失資格及解任之手段，規避其義務或脫免拘提、管收之裁判，爰增訂第 3 項，以貫徹第 2 項規定之保障債權人私權之實現，強制債務人履行債務目的。

第四節 小結



行政執行法上公司前負責人之認定及範圍，本文認為：

一、**公司負責人之認定，應依行政執行第 1 條規定適用公司法第 8 條規定：**行政執行法第 1 條規定：「行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。」關於公司負責人之定義行政執行法並未規定，應適用公司法第 8 條認定公司負責人規定，即在有限公司、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。

二、**公司負責人之於公開發行股票之公司含事實上負責人仍有爭議：**公司法第 8 條第 3 項前段增定：「公開發行股票之公司之非董事，而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，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。」之規定，有學者認為於公開發行股票之公司，將影子董事或事實上董事納入公司負責人之範圍，然亦有實務判決認為公司法第 8 條第 3 項僅規定實質董事與公司法董事同負民事、刑事及行政罰責任，並非規定實質董事亦為公司負責人，採否定之見解。本文認為，觀公司法第 8 條第 3 項之立法理由在使公司負責人制度權責相符，藉以保障公司及投資人權益，尤以公開發行股票之公司對社會公益甚為重要，且於條文體係上公司法第 8 條均在對「公司負責人」下定義，宜採肯定見解。

三、**代表法人股東行使董事職務之自然人，是否亦為行政執行法上之公司負責人問題，學者及實務尚未有統一之見解：**本文認為，行政執行法第 24 條第 4 款或強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款規定之「法人負責人」，法律之所以規定得對之限制住居，或向法院聲請拘提、管收，係因其為公司負責人，對公司義務之履行，有直接或間接之決定權，代表法人股東行使董事職務之自然人，倘對公司有實質

支配控制權及影響力，即屬行政執行法上之公司負責人，以避免成為義務人逃避執行之巧門，使其權責相符，保障國家債權之實現。

四、行政執行法上之公司前負責人，係指依公司法第 8 條規定之負責人，嗣後移轉公司經營權，經變更登記為非負責人而言。





第參章 我國公司負責人變更登記制度與公法上金錢 給付義務行政執行責任之探討



依據經濟部公司設立登記統計 95 年至 103 年全國共計高達有 3 萬 4,687 件²²，其中絕大多數屬有限公司及股份有限公司，在我國公司型態中，股東「負有限責任」者，包括有限公司及股份有限公司。於有限公司，為由一人以上股東所組織，就其出資額為限，對公司負其責任（公司法第 2 條第 1 項第 2 款），而股份有限公司係由二人以上之股東或政府、法人股東一人所組織，全部資本分為股份，股東就其所認股份，對公司負責（同法第 2 條第 1 項第 4 款）。二者對公司債權人並不負直接責任，分別以出資額、所認股份為限，負間接、有限責任²³。

而當公司負責人變更時，涉及公司負責人變更內部效力，及變更登記外部效力問題，公司登記制度具有明確且查證方便之優點，對於公司組織複雜之法律關係，有一定之釐清作用²⁴。

於本論文，關於公司負責人變更，涉及我國公司登記制度、登記效力及其於公法上法律關係產生權利義務變化之延伸問題，蓋公法上金錢給付義務之執行，於 1989 年 1 月 1 日由各地方法院財務法庭轉由法務部行政執行署各執行分署執行後，為展現政府貫徹國家公權力之決心，對於惡意拒繳或蓄意脫產的義務人加強執行，以實現社會的公平正義，對此，各執行分署多善用行政調查權，並以拘提、管收、限制出境作為堅定執法之法律工具，績效卓越。

²² 參自經濟部網站 2014/11/25 日 <http://gcis.nat.gov.tw/StatisticQry/cmpy/StaticFunction4.jsp>

²³ 潘秀菊（2014），《公司法（九版第 1 刷）》，頁 13，臺北：元照出版有限公司。

²⁴ 劉連煜，〈公司登記制度與登記之效力〉，《台灣法學雜誌》，第 85 期，第 141 頁。

然論者於執行實務上亦發現，公司負責人多欲以變更公司負責人方式，規避公司負責人之公法上金錢給付義務，就此，本論文欲就公法上金錢給付義務之執行先作介紹，再說明作為公司負責人本身之各種公法上金錢給付義務行政執行責任有哪些，以釐清公司負責人責任，回應公司負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任問題，茲說明如下：

第一節 公司登記制度與登記效力

公司登記制度可分為成立要件、登記對抗要件，對此主管機關之審查程度及公司登記之效力，分述如下：

第一項 我國公司登記制度

公司登記制度之目的除鞏固公司信譽，並保護交易安全之安全外，亦得便利主管機關之行政監督²⁵，藉由國家公權力的介入，規範公司資訊公開之格式與內容，提供資訊交流平台，並於公司法中規範相關登記事項與法律效果，例如公司法第 6 條規定：「公司非在中央主管機關登記後，不得成立。」以公司登記為成立要件；同法第 12 條：「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。」規定登記之對抗效力。

此外，公司之代表機關及業務執行機關仍需由自然人形成意思與執行，公司之董事、監察人、董事長、經理人等，均需依法向主管機關為登記，依公司法第 393 條第 3 項規定：「公司左列登記事項，主管機關應予公開，任何人得向主管機關申請查閱或抄錄：一、公司名稱。二、所營事業。三、公司所在地。四、執行業務或代表公司之股東。五、董事、監察人姓名及持股。六、經理人姓名。七、資本總額或實收資本額。八、公司章程。」除具對外揭露公司資訊之功能外，

²⁵ 賴源河（2014），《實用公司法（九版第 1 刷）》，頁 80，臺北：五南圖書出版股份有限公司。

兼具主管機關行政監督之功能。

另主管機關對於公司登記事項之審查，有「實質審查說」、「形式審查說」、「書面審查說」之爭議，其中「實質審查說」、「形式審查說」均有實務採用，例如，最高法院民事判決 91 年台非字第 312 號：「……足認主管機關對於為公司申請設立登記，而為股東已繳足股款等公司資本額申報事項，應有實質審查之權責，而非僅形式審查而已。」採「實質審查說」。

另經濟部 82 年 3 月 22 日商 202767 號函：「按公司登記係採準則主義，凡登記事項符合法令之規定與程式，應即準為登記」；對此，亦有學者指出，經濟部對於公司登記事項之申請，採取「形式審查說」不如說是採取「書面審查說」來得符合實際²⁶。

本文認為，不論採何說，公司登記具公示性及公信力，公司登記具有影響當事人權益之實質效果，例如公司負責人之變更，縱使係公司內部程序不合法（例如所召集之董事會、股東會決議事項未符合法定程序），其變更登記後公司負責人對外所為法律行為仍生效力，主管機關之事前行政監督，就資訊公開之格式與內容提供正確資訊交流平台，以保障交易安全，至為重要外，如何使公司內部性與外部性一致，避免公司利用人頭負責人規避公法上義務之履行是實務需克服之問題。

第二項 公司登記之效力

學者將公司登記事項之類型分為「設立登記」及「其他登記」兩種，兩者之區別，在於公司法對於公司之設立，依第 6 條規定：「公司非在中央主管機關登記後，不得成立。」採行登記要件主義（或稱設立要件主義）；而對於其他登記

²⁶ 同註 22。

事項，依第 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。」係採登記對抗主義²⁷。

學者認為所謂第三人者，並無善意惡意之別²⁸，實務臺北高等行政法院判決 103 年度訴更一字第 39 號亦認為，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。又基於主管機關之公司登記具有公信力，上開所指第三人並無善意或惡意之別，亦不以與公司有為交易行為之第三人為限。

²⁷ 賴源河（2014），《實用公司法（九版第 1 刷）》，頁 80，臺北：五南圖書出版股份有限公司。

²⁸ 同上，頁 86、柯芳枝（2013），《公司法論（修訂九版）》，頁 21，臺北：三民出版社。

第二節 公司負責人變更登記及其效力



實務認為公司負責人變更登記為對抗要件，登記與否並不影響公司負責人與公司間之實質法律關係，然對外對抗之範圍是否及於國家機關，及實務上面臨之問題，說明如下：

第一項、公司負責人變更屬應登記事項，具對抗效力

依公司法第 101 條第 1 項第 7 款、129 條第 5 款規定，董事係有限公司、股份有限公司之章程應載明事項，且依公司法第 8 條第 1 項規定，董事為公司當然負責人；實務依最高法院 67 年台上字第 760 號判例、臺灣高等法院民事裁定 98 年度抗字第 379 號、86 年度上字第 630 號均認「變更董事，固屬應登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件」，係採「對抗主義」，縱未登記，僅生不得對抗第三人之效果。故公司負責人之變更登記為對抗要件，登記與否並不影響公司負責人與公司間之實質法律關係²⁹。

實務上，臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 923 號：「相對人自 96 年 3 月 26 日至 97 年 12 月 29 日止，固為兆鎂公司董事長，惟兆鎂公司董事長於 97 年 12 月 30 日變更為第三人劉○○，於 99 年 7 月 7 日變更為第三人張○○等節，有公司變更登記表可參（見行政執行 1 卷 280 至 294 頁），相對人自解任董事長後，並未繼續擔任兆鎂公司董事，依公司法第 8 條第 1 項之規定，其已非兆鎂公司之負責人。雖抗告人主張兆鎂公司負責人變更登記事項不實，相對人仍實際掌控公司營運云云，惟公司登記內容，涉及當事人實體上權利，抗告人並無審認之權利。況公司設立登記後有應登記事項而不登記，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，公司法第 12 條規定甚明，可見公司登

²⁹ 陳寶貴（2011），〈檢視我國公司登記制度－以公司負責人登記為中心〉，國立政治大學法律學研究所碩士論文，頁111。

記具有公信力，自應依公司登記資料，認定公司法第 8 條所定之負責人。」認為公司負責人變更登記後，縱公司前負責人仍實際掌控公司之營運，第三人仍得主張形式登記之公信力。



第二項、公司負責人變更登記對抗效力包含國家機關

臺北高等行政法院判決 103 年度訴更一字第 39 號：「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。又基於主管機關之公司登記具有公信力，上開所指第三人並無善意或惡意之別，亦不以與公司有為交易行為之第三人為限。且稅捐機關為稽查稅捐，以公司實際登記負責人為其追課稅捐之對象，如任令公司負責人得主張辭職已發生效力而不待登記，將使稅捐機關無法順利行其稽徵任務，故稅捐機關報請限制營利事業負責人出境，自應以公司登記之負責人為準。」認為公司之登記事項具有公信力，所指第三人並無善意或惡意之別，含國家機關，亦不以與公司有為交易行為之第三人為限。

臺灣高等法院 99 年度上國字第 8 號：「按國家賠償法第 2 條第 2 項前段、民法第 184 條第 1 項前段、第 185 條之損害賠償責任構成，係以行為人因故意或過失不法侵害他人自由或權利為要件。若在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計在 200 萬元以上者，稅捐稽徵機關依法得報請財政部函請內政部入出國及移民署限制欠稅營利事業負責人出境，且除經提供相當擔保或有修正後稅捐稽徵

法第 24 條第 7 項、限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 5 條所列各款事由外，否則財政部得繼續對欠稅營利事業負責人出境之限制。又公司法第 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。故既登記為營利事業之

負責人，則稅捐稽徵機關依據公司主管機關之公司登記，認具營利事業之負責人身分，而限制其出境，難認因故意過失不法侵害營利事業負責人之自由權。」

最高行政法院判決 88 年度判字第 3973 號：「……稽徵機關依『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』第 2 條規定，報請限制營利事業負責人出境，應以公司登記之負責人為準，如該負責人被限制出境後，發生公司登記負責人變更，而營業登記負責人未准變更之情事，則仍應限制營業登記負責人……查康乃爾公司之代表人（董事長）為原告，有經濟部 85 年 6 月 6 日核發之公司執照、台中市政府 85 年 6 月 15 日核發之營利事業登記證及營利事業統一發票變更登記申請表影本附卷可稽，是台中市稅捐稽徵處依據台中市政府移送該公司申請變更營利事業登記負責人為原告之資料，以原告係康乃爾公司之負責人，尚非無據。次查前開申請書件及申請項目均係經原告確認委託柯錦堂事務所代為辦理，至原告雖於台中市稅捐稽徵處受理變更登記查對時拒絕簽名，惟該簽名與否尚非變更營業登記之法定要件，台中市稅捐稽徵處依據商業主管機關核准登記之書面資料，並就營業稅部分依規定於查核後准予變更負責人為原告，洵無違誤。未查原告以康乃爾公司原負責人蕭豐榮於 85 年 6 月 1 日間在未寄發開會通知情況下，推選其為董事長，其向台灣台中地方法院提起確認會議無效之訴，亦尚未經法院裁判確定，則告未能證明前開會議無效，且未經法院終局判決確定該公司登記之負責人為虛偽不實；其既經公司董事會議會法授權為董事長，而為該公司營利事業登記證上所載之負責人，非經合法之程序變更負責人之前，其為負責人之事實仍存在，自應承擔負責人應負之法律責任。」

實務上認為，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，其範圍包含國家機關。

第三項、公司負責人變更登記應於繳清稅款後為之形同俱文

然依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。前項營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。但因合併、增加資本、營業地址或營業種類變更而申請變更登記者，不在此限。」

另依財政部台財稅字第 09700400000 號函：「稅捐稽徵機關對於已辦理商業登記之合夥組織及已辦理法人登記之財團法人、社團法人等營業人，於上開登記主管機關核准負責人變更登記後，如發現其於變更前尚有涉嫌違章未結或欠稅未繳清之情形者，核定應補徵營業稅額繳款書之通知對象，應以該等登記主管機關核准變更登記後之負責人為準。」認為營業人申請變更登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之，如發現其於變更前尚有欠稅，繳款書通知對象，應以該等登記主管機關核准變更登記後之負責人為準。

然實務操作上，上揭規定僅流於形式，形同俱文蓋，理由分析如下：

一、加值型及非加值型營業稅法第 30 條規定僅規定「營業稅」部分，未及於其他稅捐，如年度報繳之營利事業所得稅、交通裁罰、規費等其他公法上金錢給付義務³⁰。

二、依稅捐稽徵法第 21 條規定第 1 項³¹，稅捐之核課期間如下：「一）、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。

³⁰ 依行政執行法施行細則第 2 條規定，包含 1.稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。2、罰鍰及怠金。3、代履行費用。4、其他公法上應給付金錢之義務。其中「其他公法上應給付金錢之義務」如收益費、規費、特別公課等。

³¹ 稅捐稽徵法地 21 條規定：「(第 1 項)稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核

(二)、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。

(三)、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。」

於此 5 年至 7 年期間，稅捐機關仍得依法查核，在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依同法第 2 項規定補徵或並予處罰。造成實務上在核課期間內，公司負責人申請變更登記時，縱稅捐機關初步查核，並未滯欠營業稅，然經變更公司負責人後，嗣後始發現公司前負責人任職期間，仍有漏未核課之營業稅者，仍得補徵，或予處罰，依財政部台財稅字第 09700400000 號函，發現公司負責人於變更前尚有欠稅，繳款書通知對象，應以該等登記主管機關核准變更登記後之負責人為準，造成補徵或處罰對象，與公文書送達對象，非屬同一人之情形。

課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。(第 2 項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；(第 3 項)在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。

第四項、營利事業登記證與公司登記資料不同以後者所載為準

另公司負責人公示之營利事業登記證³²與公司登記資料不同時，仍應以公司登記資料所載為準，蓋依公司法第 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，揭示公司登記之對抗性。

實務臺灣高等法院民事裁定 93 年度抗更(一)字第 21 號：「雖然營利事業登記證所載抗告人非負責人，惟營利事業登記只是作為營利與否之審酌，並非是否公司負責人之依據，是否公司負責人身分之認定依據，仍應以公司登記資料所載為準；抗告人雖又稱係李○○偽造其印章為變更，其已對李○○提起刑事告訴云云，然是否負責人須以該管公務機關現有登記資料為憑，未經法院調查、為實體認定並判決確定前，不得否認現有資料之正確性」亦採相同之見解。

³² 依經濟部 98 年 4 月 2 日經商字第 09802406680 號公告：「直轄市政府及縣（市）政府依營利事業統一發證辦法所核發之營利事業登記證，自 98 年 4 月 13 日起停止使用，不再作為證明文件，公司及商業於該日起辦理變更登記時，毋須繳回作廢。」但營利事業登記證停止核發後，廠商仍得向登記主管機關申請發給「公司登記證明文件」或「商業登記證明文件」。另配合電子化政府之推動，登記主管機關於核准公司登記及商業登記後，依公司法第 393 條第 2 項及商業登記法第 26 條第 2 項規定，將其登記事項於資訊網站公開，需用機關及廠商可透過經濟部（網址：<http://gcis.nat.gov.tw/index.jsp> 商工登記資料）或直轄市、縣（市）政府資訊網站查詢登記資料。

第三節 公司負責人變更公法上金錢給付義務行政執行責任

公法上金錢給付義務之執行，於 1989 年 1 月 1 日由各地方法院財務法庭轉由法務部行政執行署各執行分署執行後，為展現政府貫徹國家公權力之決心，對於惡意拒繳或蓄意脫產的義務人加強執行，以實現社會的公平正義，對此，各執行分署多善用行政調查權，並以拘提、管收、限制出境作為堅定執法之法律工具，績效卓越。

然論者於執行實務上亦發現，公司負責人多欲以變更公司負責人方式，規避公司負責人之公法上金錢給付義務，就此，本章欲就公法上金錢給付義務之執行先作介紹，再說明作為公司負責人本身之各種公法上金錢給付義務行政執行責任有哪些，以釐清公司負責人責任，並對於行政執行法上剝奪人身自由權之管收制度作深度探討，回應公司負責人變更之公法上金錢給付義務行政執行責任問題。

第一項 公法上金錢給付義務之執行

我國憲法明文保障人民各項自由權利，並於憲法第 23 條³³規範國家權力限制人民基本權利之要件，其中之一便是基本權干預之法律保留要求。依此，國家欲對人民課予作為、不作為或容忍等義務，因而使人民受憲法保障之相關自由權利受到干預或限制者，必須以法律為之。換句話說，對人民公法上義務之課予，均應具備法律或法律明確授權之依據。故就行政法範疇而言，人民所承擔之行政法上義務，不外是直接因法律規定而來，或是由行政權依據法律規定所具體作成之行政行為而來³⁴。

³³ 憲法第 23 條：「以上各條列舉之自由權利，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。」

³⁴ 蔡宗珍（2011），《建築法上義務人之類型與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系落的一個切面分析》，臺大法學論叢，頁909。

所謂公法上金錢給付義務，係因國家係基於法律或法律明確授權課予負擔所生，而以金錢給付為內容之公負擔³⁵，多基於行政機關對義務人所為之行政處分，例如命限期繳納稅捐、健保費或為行政裁罰等。

行政執行法第 2 條規定：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制。」同法第 11 條規定：「義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之：一、其處分文書或裁定書定有履行期間或有法定履行期間者。二、其處分文書或裁定書未定履行期間，經以書面限期催告履行者。三、依法令負有義務，經以書面通知限期履行者。法院依法律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。」行政執行法施行細則第 2 條規定：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務。」為人民因公法上所生金錢給付義務而不履行，國家以此為執行名義而進行之執行政程序之規定，稱公法上金錢給付義務之執行³⁶。

公法上金錢給付義務之執行，為 1998 年行政執行法大修正時，所增加之行政執行手段。早期行政執行法由於欠缺執行機關與執行政程序之規定，故有關代執行費用與罰鍰(執行罰)形成無法強制徵收之情形，尤其釋字第 16 號³⁷與第 35 號³⁸又

³⁵ 李震山(2011)，《行政法導論》，頁 462，臺北：三民書局股份有限公司。

³⁶ 蘇詔勤(2001)，《行政執行實務要說》，頁 128，臺北：永然文化出版股份有限公司。

³⁷ 釋字第 16 號：「強制執行法施行後，強制執行僅得由法院為之。行政官署依法科處之罰鍰，除依法移送法院辦理外，不得逕就抗不繳納者之財產而為強制執行。本院院解字第 3308 號解釋，仍應適用。」

³⁸ 釋字第 35 號：「對人民財產為強制執行，非有強制執行法第四條所列之執行名義，不得為之。行政機關依法科處罰鍰之公文書，如法律定有送由法院強制執行或得移送法院辦理者，自得認

認為「對人民財產為強制執行，非有強制執行法第 4 條所列之執行名義不得為之」。因此，以往有關上述之執行，因欠缺相關規定，至執行力相當不足，喪失其強制執行之意義。行政院為解決財稅案件執行上之困擾，於 1954 年公布「財物案件處理辦法」，將財稅事件之公法上金錢給付義務依上開規定移送地方法院財務法庭裁處及強制執行，該辦法未規定者，再準用強制執行法之規定。1991 年釋字 289 號³⁹又宣告此「財物案件處理辦法」所為之處理程序以及罰鍰，應以法律定之，而認為違憲⁴⁰，於行政程序法於 1998 年行政執行法大修正時增訂「第二章公法上金錢給付義務之執行」。

從而早期公法上金錢給付義務之執行，欠缺執行機關與執行政程序之規定，歷經釋字第 16 號、第 35 號及第 289 號，始明文規定於行政執行法第二章，就人民依法令或本於法令之行政處份或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，於一定期間逾期不履行，經主管機關移送，由法務部行政執行署所屬各分署就其財產執行之⁴¹；其要件須符合：

（一）須有以金錢給付為內容之行政處分或法院之裁定作為執行名義：依行政執行法施行細則第 2 條規定，包含 1.稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。2、罰鍰及怠金。3、代履行費用。4、其他公法上應給付金錢之義務。其中「其他公法上應給付金錢之義務」如收益費、規費、特別公課等⁴²。

為同法第四條第六款所規定之執行名義，否則不能逕據以為強制執行。」

³⁹ 釋字第 289 號：「稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。本院院解字第 3685 號、第 4006 號解釋及行政院於中華民國 61 年 10 月 12 日修正發布之財務案件處理辦法，係法制未備前之措施，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿 2 年時失其效力。」

⁴⁰ 蔡震榮（2008），《行政執行法》，頁 119，臺北：元照出版股份有限公司。

⁴¹ 同註 40，頁 122。

⁴² 蘇詔勤（2001），《行政執行實務要說》，頁 134，臺北：永然文化出版股份有限公司。

(二) 須義務人之給付義務已屆履行期間:此一履行期間或見諸處分書或裁定書之本身，或由法規所明定，若執行名義本身未定期間，又無法定履行期間者，應由主管機關以書面限期催告履行(依法令負有義務者亦同)⁴³。

(三) 須經限期催告後，義務人逾期仍不履行: 須經限期催告後，義務人逾期仍不履行；如義務人已自動履行，則自無強制執行之必要⁴⁴。

(四) 須經主管機關之移送:主管機關移送執行時，依行政執行法第 13 條第 1 項規定，應備以下文書證件，包括: 1.移送書。2.處分文書、裁定書或義務人依法令負有義務之證明文件。3.義務人之財產目錄。但移送機關不知悉義務人之財產者，免予檢附。4.義務人經限期履行而逾期仍不履行之證明文件。5.其他相關文件。

第二項 公司負責人之公法上金錢給付義務行政執行責任

公司負責人對外代表公司，對公司整體之正常營運，負有業務上之監督責任，包括為行政行為，例如負有代表公司申報、繳納稅捐義務、應有防止不法逃漏稅捐之義務。對於公司負責人行政責任之課予，在某些行政法規，對於違反該行政法規的公司，會處以行政罰或者行政刑罰，有些則更併同處罰公司負責人處罰，例如稅捐稽徵法 24 條第 3 項後段規定，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，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢……其為營利事業者，得限制其負責人出境。即規定公司欠稅達一定金額時，會限制公司負責人出境。

⁴³ 同註 42，頁 135。

⁴⁴ 同註 42，頁 135。

又或者基於刑事政策考量，無法對公司科處徒刑而只能科處罰金，此時則會將徒刑之科處，轉嫁給公司負責人或直接處罰公司負責人，例如勞工安全衛生法，即規定公司未作好各項必要安全衛生設施致發生職業災害時，公司負責人須擔負行政刑罰。又如稅捐稽徵法第 47 條第 1 項第 1 款規定，關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於公司負責人亦適用之。

而在公法上金錢給付義務行政執行層面上，公司負責人依具行政執行法第 24 條第 4 款規定與義務人同樣負有以下義務：

一、到場清償應納金額義務及報告財產狀況義務：

行政執行法第 14 條規定：「行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。」立法目的乃為迅速且順利完成公法上金錢給付義務之執行，有必要賦予執行分署相當之權限，因此乃設本條之規定。包含：

(一)、**到場清償應納金額**：公司負責人若遵守通知，而到場繳納，則無須進一步強制執行，本案即屬終結⁴⁵。

(二)、**報告財產狀況**：通常公司負責人為逃避執行，常預行隱匿或處分公司財產，而使金錢給付義務難以執行，因此執行機關有權要求其報告財產狀況。所謂財產狀況，是指公司最近期間財產變動狀況，以及現在所擁有之資產。要求到場報告，通常係在不能發現公司應交付之財產，或已發現公司之財產，不足清償公法上之給付義務，須以書面定報告期限(如於通知後 20 日內)，並命其據實報告以及虛報之處罰等⁴⁶。

(三)、**其他必要之協力**：除上述情形外，執行機關仍必須從事調查之活動，其主要對象為公司財產狀況之調查，以作為執行機關執行下一措施的依據。有關調查，

⁴⁵ 蔡震榮(2008)，《行政執行法(四版第1刷)》，頁138，臺北：元照出版有限公司。

⁴⁶ 同註45，頁138。

執行機關應採取職權調查主義，例如為調查公司財產狀況，要求提出必要之文書、資料或物品⁴⁷(實務常見者有，公司帳冊、原始交易憑證等)。

違反上開義務者，執行機關得對公司負責人限制出境、向法院聲請拘提管收；另於 104 年 3 月 6 日之行政執行法修正草案第 14 條更規定⁴⁸：「行政執行分署得向有關團體或知悉義務人財產之人，調查義務人之財產狀況及資產流向，必要時，並得調查法人之負責人、或實際執行其職務之人及於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務法人之負責人、或實際執行其職務之人之財產狀況及資產流向。受調查者不得規避、妨礙、拒絕或為虛偽之陳述。受調查者違反前項規定而無正當理由者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。」對於拒絕到場及報告財產狀況者，科以罰鍰⁴⁹。

二、提供擔保義務：

所謂提供擔保，是指公司負責人有故意不履行，顯有逃匿或隱匿公司財產之虞，亦即有行政執行法第 17 條第 1 項各款所定：「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場」情形者，執行機關為擔保金錢給付義務之履行，要求公司提供相當擔保；另亦許由具有資產

⁴⁷ 同註 45，頁 138。

⁴⁸ 行政執行法第 14 條修正草案全文：「(第 1 項)行政執行分署對於與執行事項有關之事實，得依職權調查事實及證據；認有必要時，得定期間通知移送機關查報。(第 2 項)行政執行分署得向有關團體或知悉義務人財產之人，調查義務人之財產狀況及資產流向，必要時，並得調查第 51 條所定之人之財產狀況及資產流向。受調查者不得規避、妨礙、拒絕或為虛偽之陳述。(第 3 項)受調查者違反前項規定而無正當理由者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。」

⁴⁹ 同註 45，頁 138。

之公司負責人以個人資產作為擔保人，並提出擔保書狀，取代此處所稱之「相當擔保」⁵⁰。



三、忍受限制住居之義務:

限制住居，是指限制公司負責人居住一定地域而言。公司負責人有行政執行法第 17 條第 1 項各款所定：「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場」情形者，得對之限制住居，其目的係為防止公司負責人逃逸或出境(出海)，而無法對之強制執行之保全處分。限制住居相對於拘提、管收，對人身自由之拘束較輕，由執行機關作成處分，不須聲請法院為之⁵¹。

四、忍受拘提之義務:

所謂拘提是指強制公司負責人到場接受訊問之處分。拘提是拘束人身自由的間接執行方法，以強制到場應訊為目的，涉及人身自由之限制，限於有行政執行法第 17 條第 3 項所定之「一、顯有逃匿之虞。二、經合法通知，無正當理由而不到場。」之情形者，得向法院聲請拘提⁵²。

五、忍受管收之義務

管收係拘束公司負責人身體自由之強制處分，除有行政執行法第 17 條第 6 款所定：「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，

⁵⁰ 同註 45，頁 150-151。

⁵¹ 同註 45，頁 150-151。

⁵² 同註 45，頁 153。

別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。」等事由，而有管收必要，不得為之，具有最後手段性，另為求程序正當與保障人權，須聲請法院為之(關於管收制度於第四章有詳細論述)。



第四節、公司負責人變更登記制度於執行實務產生之問題

執行實務上，我國現行實務公司負責人變更登記制度常見產生公司負責人登記形式上與實質上不符、公司負責人變更登記通常故意選擇於稅捐機關查獲欠稅前、公文書送達對象為變更後之人頭負責人、幽靈人口，造成公司前負責人常以之抗辯其並未收受欠稅繳款書，執行命令對其不生效力之疑義，及公司負責人私法上契約之抗辯等問題，說明如下：

第一項 公司負責人登記形式上與實質上不符

在行政執行案件中，常出現公司負責人登記形式上與實質上不符之情形，例如為規避將來產生之公司負責人公法上義務，未登記為公司負責人，但實際上卻擁有實質控制公司負責人之職權（多屬閉鎖型公司，例如 1 人公司、家族企業等），其對於實質公司負責人代表公司所為之法律行為（例如處分公司資產、對外執行業務行為）在我國公司法採登記外觀主義下，公司得否主張登記形式與實質不符拒絕對外負責？此涉及公司就公司負責人變動對外法律關係產生之不利益應否負責問題，依最高法院 69 年度台上字第 997 號判決要旨，基於交益安全之保障，公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，僅不得以其事項對抗第三人而已，非謂未經登記之事項當然無效。關於公司負責人登記形式上與實質上不符，亦係滯欠公法上金錢給付義務公司移送至執行機關所需面臨之難題。

第二項 公司負責人變更登記通常於稅捐機關查獲欠稅前

雖加值型及非加值型營業稅法第 30 條規定，營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。財政部台財稅字第 09700400000 號函示，稅捐稽徵機關於登記主管機關核准公司負責人變更登記後，如發現其於變更前尚

有涉嫌違章未結或欠稅未繳清之情形者，核定應補徵營業稅額繳款書之通知對象，應以該等登記主管機關核准變更登記後之負責人為準。

似在規定公司負責人變更登記前，應繳清稅款後為之，然實際上，其規範對象僅為「營業稅」部分，且然實際實務上，公司負責人為規避其公法上金錢給付義務行政執行責任，往往於「稅捐機關發現欠稅或逃漏稅情事開處補繳通知書或罰緩繳款書前」，已申請變更負責人登記，自無「應於繳清稅款或提供擔保後始得變更」問題。

第三項 公文書送達對象為變更後之人頭負責人、幽靈人口

登記主管機關於核准負責人變更登記後，如發現於變更前（即公司前負責人任職期間），在核課期間內，另應徵之稅捐，或尚有涉嫌違章未結、欠稅未繳清之情形者，仍應依規定補徵或並予處罰。

此造成實務上在核課期間內，縱稅捐機關初步查核，未滯欠營業稅，經變更公司負責人後，嗣發現公司前負責人任職期間，仍有漏未核課之營業稅者，該核定應補徵營業稅額繳款書之通知對象，應送達「變更登記後之負責人」（可能是人頭負責人、幽靈人口），蓋欠稅繳款書之送達，依行政程序法第 69 第 2 項⁵³、第 72 條第 2 項規定⁵⁴，應向公司當時(變更後)代表人為之，送達至公司營業所，

⁵³ 行政程序法第 69 條：「(第 1 項)對於無行政程序之行為能力人為送達者，應向其法定代理人為之。(第 2 項)對於機關、法人或非法人之團體為送達者，應向其代表人或管理人為之。(第 3 項)法定代理人、代表人或管理人有二人以上者，送達得僅向其中之一人為之。無行政程序之行為能力人為行政程序之行為，未向行政機關陳明其法定代理人者，於補正前，行政機關得向該無行為能力為送達。」

⁵⁴ 行政程序法第 72 條：「(第 1 項)送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之。但在行政機關辦公處所或他處會晤應受送達人時，得於會晤處所為之。(第 2 項)對於機關、法人、非

則產生公司前負責人常以之抗辯其並未收受欠稅繳款書，執行分署對之所為強制命令未經送達，依行政程序法 110 條第 1 項規定⁵⁵對其不生效力之送達合法性疑義。



第四項 公司負責人私法上契約之抗辯

實務上，亦常見公司前負責人抗辯，於公司移轉契約書中已約定公司所有權利義務關係，包含給付稅捐等公法上義務，全數由變更後之公司負責人蓋括承受，則此私法上契約之約定，得否免除公法上義務？

此關於公法上責任繼受問題，依公司法第 192 條第 4 項之規定，公司負責人與公司間屬私法上契約，基於契約自由原則，於符合公司法規定下，自得解除公司負責人職務，然公司負責人得否以私法契約約定「因公司所生公法上權利義務均由下一任公司負責人承擔」？亦即私人間可否以契約決定公司之公法上權利義務關係歸屬？進而脫免公司負責人公法上金錢給付義務行政執行責任(如到場報告財產狀況、提出文書義務等)？

依實務最高法院 71 年台上字第 3706 號判決要旨：「增值稅之繳付，乃為地主之上訴人所負公法上之義務，不因私法契約上特約，由何方負擔，而得解免或

法人之團體之代表人或管理人為送達者，應向其機關所在地、事務所或營業所行之。但必要時亦得於會晤之處所或其住居所行之。(第 3 項)應受送達人有就業處所者，亦得向該處所為送達。」

⁵⁵ 行政程序法第 110 條：「(第 1 項) 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。(第 2 項)一般處分自公告日或刊登政府公報、新聞紙最後登載日起發生效力。但處分另訂不同日期者，從其規定。(第 3 項)行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。(第 4 項)無效之行政處分自始不生效力。」

變更此項公法上之義務，僅上訴人於繳納後，得依特約，請求其對方負擔」，行政院院臺訴字第 0980082444 號訴願決定：「依法負有繳納回收清除處理費之公法上義務，不得以私法契約改定繳納主體」，嘉義市政府訴願決定書府行法字第 0995015351 號「核課土地增值稅屬公法上義務履行，依土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款規定，本案土地增值稅係由法定納稅義務人即訴願人負擔，要非不得訴願人與第三人於買賣行為議定土地增值稅之負擔為其私法契約內容，惟此仍不能據以免除公法上義務之履行。」採否定見解。

第五節 小結

由前揭論述可知，依我國現行實務公司負責人變更登記制度，常發生公司負責人登記形式上與實質上不符外，於對外關係上，公司變更登記事項，屬不得對抗第三人之事項，縱公司前負責人仍實際掌控公司之營運，第三人仍得主張形式登記之公信力，該第三人包含國家機關。

且實務上，公司負責人為規避其公法上金錢給付義務行政執行責任，往往於稅捐補繳通知書或罰鍰繳款書送達前，已申請變更負責人登記，自無「應於繳清稅款或提供擔保後始得變更」問題，如嗣後發現於變更前（即公司前負責人任職期間）尚有涉嫌違章未結或欠稅未繳清之情形者，核定應補徵營業稅額繳款書之通知對象，以該等登記主管機關核准「變更登記後之負責人」為準，造成將來移送執行上，公文書送達合法性問題；

再者，亦常見公司前負責人抗辯，於公司移轉契約書中已約定公司所有權利義務關係，均由變更後之公司負責人蓋括承受，造成執行實務上之諸多問題。

本文對本章提出之問題作出幾點回應作為結論：

一、公司負責人之變更登記，係屬公司法第 12 條規定之應變更登記事項，倘應變更登記而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人，係採登記對抗主義。

二、公司法第 12 條「不得以其事項對抗第三人」基於國家條規定之應基於國家公法上債權保障，且公司登記制度之保護對象係相信登記外觀之第三人，並非在賦予公司享有一種具有特別公示效力之公示機制⁵⁶，該第三人應包括國家機關，例如稅捐機關。

⁵⁶ 陳寶貴（2011），〈檢視我國公司登記制度－以公司負責人登記為中心〉，國立政治大學法律學研究所碩士論文，頁164。

三、公司負責人往往於稅捐機關發現欠稅或逃漏稅情事開處補繳通知書或罰鍰繳款書前，已申請變更負責人登記，此造成公司形式外觀上登記之負責人與公法上金錢給付義務發生時任職之公司負責人不同，但對於公司前負責人之公法上義務，依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務，或予拘提、管收、限制住居。

四、公司負責人之公法上義務，係屬強制性規定，並保障債權之實現，不得以私法上契約免除，係屬法律明文規定之公法上義務，具有強制性，為防止其以喪失資格及解任之手段，規避其公法上應履行之義務或脫免拘提、管收，造成法律形同具文，並為保障債權之實現，具有其公益性、不可替代性，自不得以私法上契約任意免除。

第肆章 對公司負責人及前負責人管收之探討

對於公司負責人以變更公司負責人名義方式，規避公法上義務，造成實務執行上許多的矛盾與困難，其不僅對國家稅捐制度造成打擊，也致使社會大眾群起效尤以「解散、廢止欠稅公司，開立新公司」逃漏規避稅捐，致使國家蒙受重大損失，則，如何兼顧國家稅捐制度的完整性與憲法上人身自由權益之保障，使公司前負責人確實負起公法上稅捐義務，避免濫設公司之紊亂社會現象，對於公司前負責人上揭行為實有加以規制之必要；就行政執行法上，管收係行政執行法所賦予促使履行公法上金錢給付義務之重要手段，為拘束人身體自由一定時間於一定之處所之強制處分，實有深入探討必要。

本章就管收之現行法規定、立法沿革、管收制度之內涵，及公司負責人及公司負責人變更後之管收問題，進行釐清辯證，輔以學說、法院實務判決、外國法制方式，加以歸納整理、探討如下：

第一節 現行法規定

關於管收公司負責人之法律依據係行政執行法第 17 條第 6 項：「行政執行官應即訊問其人有無錯誤，並應命義務人據實報告其財產狀況或為其他必要調查。行政執行官訊問義務人後，認有下列各款情形之一，而有管收必要者，行政執行處應自拘提時起二十四小時內，聲請法院裁定管收之：一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。」

同法第 24 條：「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：一、義務人為未成年人或受監護宣告之人者，其法定代理人。二、商號之經理人或清算人；合夥之執行業務合夥人。三、非法人團體之代表人或管理

人。四、公司或其他法人之負責人。五、義務人死亡者，其繼承人、遺產管理人或遺囑執行人。」第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項：「前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。」此為我國對於公司前負責人管收之法規依據。

關於管收制度合憲性爭議，釋字 588 號解釋理由書中論及：「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，惟行政執行法關於「管收」處分之規定，既係在貫徹公法上金錢給付義務，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，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人所為促使其履行之強制手段，衡諸前述之說明，尚非憲法所不許…人身自由乃人民行使其憲法上各項自由權利所不可或缺之前提，憲法第 8 條第一項規定所稱「法定程序」，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，除須有法律之依據外，尚須分別踐行必要之司法程序或其他正當法律程序，始得為之（本院釋字第 384 號解釋參照）。此項程序固屬憲法保留之範疇，縱係立法機關亦不得制定法律而遽予剝奪；惟刑事被告與非刑事被告之人身自由限制，畢竟有其本質上之差異，是其必須踐行之司法程序或其他正當法律程序，自非均須同一不可。管收係於一定期間內拘束人民身體自由於一定之處所，雖亦屬憲法第 8 條第 1 項所規定之「拘禁」，然與刑事程序之羈押，目的上尚屬有間。羈押重在程序之保全，即保全被告俾其於整個刑事程序均能始終到場，以利偵查、審判之有效進行，以及判決確定後之能有效執行；管收則有如前述，目的在使其為金錢給付義務之履行，為間接執行方法之一種，並非在保全其身體，故其所踐行之司法程序自無須與羈押完全相同。然雖如此，其於決定管收之前，仍應踐行必要之司法程序則無二致，此即由中立、公正第三者之法院審問，並使法定義務人到場為程序之參與，除藉之以明管收之

是否合乎法定要件暨有無管收之必要外，並使法定義務人得有防禦之機會，提出有利之相關抗辯以供法院調查，期以實現憲法對人身自由之保障。」

從而，管收係行政執行法所賦予促使義務人履行公法上金錢給付義務之「間接執行方法」，為拘束義務人身體自由一定時間於一定之處所（現為法務部矯正署所屬看守所附設管收所）之強制處分，於符合管收事由而有管收必要時，由執行分署向所在地之法院聲請之。

第二節 管收制度之立法沿革

管收制度為實現公法上金錢給付義務之間接強制方法，係對義務人之人身自由權所為之執行。我國行政執行法在修正前之拘提管收之相關條文，係源自於我國現行強制執行法中有關拘提管收之規定。舊強制執行法第 21 條規定法院得拘提債務人之事由，而第 22 條條：「債務人受合法傳喚，無正當理由而不到場者，執行法院得拘提之。」規定法院管收債務人之要件及程序，我國 2000 年修正公布之行政執行法第 17 條條文，係依照上述舊強制執行法第 22 條之規定而增修，並未區分拘提管收之各別程序；另基於人權保障之要求，於同法 17 第 2 項規定：「義務人逾前項限期仍不履行，亦不提供擔保者，行政執行處得聲請該管法院裁定拘提管收之。」除另規定命義務人提供擔保及限期履行為行政執行處聲請拘提管收之前提要件外，尚規定行政執行處必須得法院得法院同意始得行使拘提管收。

對於上述債務人或有為債務人清償債務職務之人之身體自由施以拘束是否符合憲法上比例原則，學者間有不同之見解。有學者採肯定之見解，認為可達保障合法權利之目的。有學者則區分財產權給付請求權之強制執行與非財產權給付請求權之強制執行兩種情形⁵⁷；就前者—財產給付請求權之強制執行—採否定之見解，其認為債務人若有財產，即可經由對物的強制執行以達目的，果如債務人無財產可供清償，拘束債務人之身體自由並不能獲得財產請求權之滿足，至多可據此迫使債務人或其家屬以新債務（例如向他人借貸）履行舊債務（執行名義債

⁵⁷ 學者此所謂財產權給付請求權包括金錢或其他財產權之給付（動產或不動產之交付），非財產給付請求權之執行則為行為、不行為或容忍一定行為。請參閱陳計男，前揭註 3，頁 257 至 259。胡天賜，《台灣與德國有關拘提管收制度之比較與評析說》，頁 2-3，法務部行政執行署 94 年度德國考察報告。

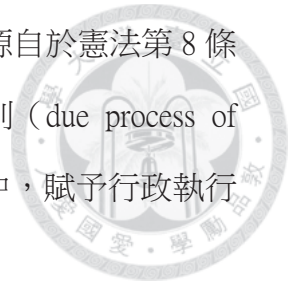
權)，則將來恐又產生另一強制執行事件，多製造一個糾紛而已，就後者—非財產給付請求權之強制執行—而言，則認為在有條件之情形下並不違反比例原則。

此外否定說學者質疑拘提管收制度有將民事責任刑事責任化之疑慮。而實務雖未就此一部份明確表達意見，但依據司法院釋字 300 號解釋⁵⁸之意旨，似乎間接肯定為財產給付請求權之強制執行目的而對債務人施以拘提管收符合憲法比例原則。雖然行政執行法中有關拘提管收制度係源自於強制執行法之相關規定，且實施程序更符合憲法上有關人權保障之要求；然而該法在施行後，受聲請裁定之法院即認為該法有違憲之虞，並依據釋字第 371 號解釋⁵⁹意旨提請大法官釋憲，並經司法院大法官作成釋字第 588 號解釋。

⁵⁸ 釋字第 300 號：「破產法第 71 條第 1 項規定「破產人有逃亡或隱匿、毀棄其財產之虞時，法院得簽發押票將破產人羈押。」為保全破產財團之財產，維護全體債權人之權益，俾破產程序得以順利完成，固有此必要。惟同條第二項「羈押期間不得超過一個月，但經破產管理人提出正當理由時，法院得准予展期，每次展期以一個月為限」之規定，其中但書對羈押展期之次數未加適當限制部分，與憲法保障人民身體自由之本旨不合，應儘速加以修正，至遲應於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用。在法律修正前適用上開現行規定，應斟酌本解釋意旨，慎重為之。至破產人有破產法第 152 條至第 159 條犯罪嫌疑者應移送檢察官偵查，於有必要時由檢察官依法羈押，乃另一問題，併此說明。」

⁵⁹ 釋字第 371 號：「憲法為國家最高規範，法律牴觸憲法者無效，法律與憲法有無牴觸發生疑義而須予以解釋時，由司法院大法官掌理，此觀憲法第 171 條、第 173 條、第 78 條及第 79 條第 2 項規定甚明。又法官依據法律獨立審判，憲法第 80 條定有明文，故依法公布施行之法律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕行拒絕適用。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請解釋憲法，以求解決。是遇有前述情形，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋。司法院大法官審理案件法第 5 條第 2 項、第 3 項之規定，與上開意旨不符部分，應停

釋字第 588 號解釋重申於釋字第 384 號解釋中所強調，源自於憲法第 8 條規定之人身保障自由，以及憲法第 23 條所隱含之正當法律原則（due process of law）等憲法精神，並將之融入於行政執行法之拘提管收制度中，賦予行政執行法有關拘提管收制度一合於時代潮流之意義⁶⁰。



第三節 管收制度之內涵

管收為實現公法上金錢給付義務之間接強制方法，係對義務人之人身自由權所為之限制，將其拘束於管收所中，相對於拘提僅以強制到場應訊為目的，對自由拘束時間較短，管收係以其履行金錢給付義務為目的，須拘束於一定場所，並有法定期間之限制⁶¹。管收因與人民之身體、自由、名譽等基本權利息息相關，為切實保障人民權益，管收須於限期履行仍不履行，亦不提供擔保時，執行分署始得聲請該管法院裁定管收，作為最後所不得已之手段；另為求程序正當與保障人權，管收須聲請法院為之⁶²。

管收之條件，依據行政執行法第 17 條第 6 項規定，限於有「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。」或依據行政執行法第 17 條之 1 規定⁶³，義

止適用。」

⁶⁰ 胡天賜，《台灣與德國有關拘提管收制度之比較與評析說》，頁 2-3，94 年度德國考察報告。

⁶¹ 蔡震榮（2008），《行政執行法》，頁 153，臺北：元照出版股份有限公司。

⁶² 同註 61，頁 153。

⁶³ 行政執行法第 17 條之 1 規定：「（第 1 項）義務人為自然人，其滯欠合計達一定金額，已發現之財產不足清償其所負義務，且生活逾越一般人通常程度者，行政執行處得依職權或利害關係

務人為自然人，而有無正當理由違反禁奢命令，經執行分署限期命其清償適當之金額，或命其報告一定期間之財產狀況、收入及資金運用情形，義務人不為清償、不為報告或為虛偽之報告者，視為其顯有履行義務之可能而故不履行等情事者。

程序上，須於行政執行官訊問義務人後，認有上開情形之一，而有管收必要，執行分署應自拘提或留置處分時起 24 小時內，向執行分署所在地法院聲請裁定管收之（行政執行法第 17 條第 7 項、第 8 項）。又有關管收，除本法另有規定外，準用強制執行法、管收條例及刑事訴訟法有關訊問、拘提、羈押之規定（同法條

人之申請對其核發下列各款之禁止命令，並通知應予配合之第三人：一、禁止購買、租賃或使用一定金額以上之商品或服務。二、禁止搭乘特定之交通工具。三、禁止為特定之投資。四、禁止進入特定之高消費場所消費。五、禁止贈與或借貸他人一定金額以上之財物。六、禁止每月生活費用超過一定金額。七、其他必要之禁止命令。（第 2 項）前項所定一定金額，由法務部定之。（第 3 項）行政執行處依第 1 項規定核發禁止命令前，應以書面通知義務人到場陳述意見。義務人經合法通知，無正當理由而不到場者，行政執行處關於本條之調查及審核程序不受影響。（第 4 項）行政執行處於審酌義務人之生活有無逾越一般人通常程度而核發第一項之禁止命令時，應考量其滯欠原因、滯欠金額、清償狀況、移送機關之意見、利害關係人申請事由及其他情事，為適當之決定。（第 5 項）行政執行處於執行程序終結時，應解除第一項之禁止命令，並通知應配合之第三人。（第 6 項）義務人無正當理由違反第一項之禁止命令者，行政執行處得限期命其清償適當之金額，或命其報告一定期間之財產狀況、收入及資金運用情形；義務人不為清償、不為報告或為虛偽之報告者，視為其顯有履行義務之可能而故不履行，行政執行處得依前條規定處理。」本條為民國 99 年新增，立法理由：「為期發揮規範功能，第 6 項明定違反禁止命令規定之法律效果。義務人之生活逾越一般人通常程度，並經行政執行處核發禁止命令後，復無正當理由違反禁止命令，再經由行政執行處踐行命其清償適當之金額，或命其報告一定期間之財產狀況、收入及資金運用情形等事項之嚴謹程序，如仍不為清償、不為報告或為虛偽之報告者，即擬制為其顯有履行義務之可能而故不履行，該當本法第 17 條第 1 項第 1 款及第 6 項第 1 款之要件，行政執行處自得依該條規定處理，以促其履行義務。」

第 12 項)。執行分署或義務人不服法院管收之裁定者，得於 10 日內提起抗告；其程序準用民事訴訟法有關抗告程序之規定（同法條第 10 項）。管收期限，自管收之日起算，不得逾 3 個月。有管收新原因發生或停止管收原因消滅時，執行分署仍得聲請該管法院裁定再行管收。但以一次為限。（行政執行法第 19 條第 3 項）義務已全部履行或義務人就義務之履行已提供相當擔保，執行分署應即釋放義務人（同法條第 2 項）。管收為造成心理上強迫之方法，其目的在促使履行給付義務，並不因義務人被管收而免除其應負之義務，故同法條第 5 項規定「義務人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除」。

在限制上，義務人或其他依法得管收之人，依據行政執行法第 21 條規定，有「因管收而其一家生計有難以維持之虞者、懷胎五月以上或生產後二月未滿者、現罹疾病，恐因管收而不能治療者」，不得管收，其情形發生管收後者，行政執行處應以書面通知管收所停止管收。蓋管收之目的係在促使義務人履行義務，義務人或其他依法得管收之人若因管收，而影響家庭生計或生命身體之安全，則非管收之目的⁶⁴。

⁶⁴ 依行政執行法第 21 條規定：「義務人或其他依法得管收之人有下列情形之一者，不得管收；其情形發生管收後者，行政執行處應以書面通知管收所停止管收：一、因管收而其一家生計有難以維持之虞者。二、懷胎五月以上或生產後二月未滿者。三、現罹疾病，恐因管收而不能治療者。」管收條例第 7 條亦有相同規定：「債務人、擔保人或其他依法得管收之人有左列情形之一者，不得管收；其情形發生於管收後者，應停止管收：一、因管收而其一家生計有難以維持之虞者。二、懷胎六月以上或生產後二月未滿者。三、現罹疾病，恐因管收而不能治療者。」

第四節 管收公司前負責人之目的與界限



行政執行法第 26 條規定：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」而強制執行法第 25 條第 2 項、第 3 項規定：「關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：一、債務人為無行為能力人或限制行為能力人者，其法定代理人。二、債務人失蹤者，其財產管理人。三、債務人死亡者，其繼承人、遺產管理人、遺囑執行人或特別代理人。四、法人或非法人團體之負責人、獨資商號之經理人。前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。」

觀法院實務歷來之裁定，均肯認公司前負責人得為管收之對象，而依法務部行政執行署法規與業務諮詢委員會 96 年 6 月 23 日第 85 次決議「行政執行處應依職權查明該喪失資格或解任後之公司前任負責人是否確實有行政執行法第 17 條第 5 項各款情形之一，如依調查所得之證據，足認確實有前揭情事存在，且與義務人公司滯欠公法上金錢給付義務間有相當因果關係，始得於執行必要範圍內，依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項及行政執行法第 17 條第 6 項之規定，暫予留置該喪失資格或解任後之公司前任負責人，並向法院聲請管收。」亦採肯定立場，且得向法院聲請管收亦要件乃依行政執行法之規定，而非準用強制執行法之要件。

又參酌強制執行法第 25 條第 3 項之立法理由「第 2 項各款之人，係基於一定之資格或職務為債務人履行義務之人，為防止其於資格或職務存在期間有第 22 條第 1 項各款情事，或以喪失資格及解任之手段，規避其義務或脫免拘提、管收之裁判，爰增訂第 3 項，以貫徹第 2 項規定之目的。」為保障國家債權之目

的，擴大解釋對於公司前負責人於符合行政執行法關於管收之要件者，仍得為管收之對象。



第五節 管收公司前負責人之有關實務見解

我國實務判決對於管收公司前負責人之相關實見解，經彙整、分析如下：

第一項 肯認公司前任負責人得為管收對象者

一、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1457 號：「次按關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於法人之負責人亦適用之，且該負責人於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。強制執行法第 25 條第 1 項第 4 款及第 2 項亦有明文。此於行政執行程序準用之（行政執行法第 26 條規定參照）…相對人實係前述執行案件欠稅、欠費及違章年度或以後年度之負責人，據此，相對人雖於 101 年 9 月 17 日卸任董事長職位，但依據公司法第 8 條第 1 項、行政執行法第 24 條第 4 款及同法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項等規定，於相對人解任後，在執行必要範圍內，仍得命其報告或予拘提、管收、限制住居…綜合上開事證，相對人於收受前述執行名義後，有上開提領現金轉入自己帳戶、處分馬鞍公司所有之系爭不動產及馬鞍公司變更負責人後存貨及資金流向不明之事實，且依馬鞍公司 100 年 12 月 31 日資產負債表所載，當時有現金 231,893 元、銀行存款 6,346,683 元；依 101 年 12 月 31 日資產負債表所載，當時有現金 667,855 元、銀行存款 2,009,856 元（見原審卷第 66、67 頁），似已合於行政執行法第 17 條第 6 項第 1、3 款「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」之要件；且高○○是否僅為名義上之負責人，相對人始為實際負責

人乙節尚有未明，是抗告人主張相對人雖為前任負責人，惟於執行必要範圍內仍有管收之必要等語，即非無據。」



本裁定肯認行政執行法第 26 條得以準用強制執行法第 25 條之規定，且公司前負責人係「相對人實係前述執行案件欠稅、欠費及違章年度或以後年度之負責人」於收受執行名義後，有將公司銀行存款提領轉入自己帳戶、處分公司不動產及公司存貨之事實，合於行政執行法第 17 條第 6 項第 1、3 款「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」之要件，於執行必要範圍內仍有管收之必要。

二、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1321 號：「陳○○於 92 年 4 月 29 日至 93 年 12 月 2 日為昕益公司之董事，於 93 年 12 月 3 日變更為藍○○，於 95 年 1 月 2 日變更為馮○○，有有限公司變更登記表附卷足參（見原審卷第 23-27 頁），依公司法第 8 條第 1 項之規定，陳○○於上開期間、藍○○於 92 年 12 月 3 日至 95 年 1 月 1 日期間分別為昕益公司之負責人。而於陳○○擔任昕益公司負責人期間之 92、93 年度，昕益公司無進貨之事實，卻取得其他行號或虛設行號之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額所產生之罰鍰，並有故意虛列第三人徐○○等三人薪資及伙食費所產生之欠稅及罰鍰，顯有故意逃漏稅捐等情事，亦有相對人提出之臺灣省北區國稅局臺北縣分局 96 年度財營業字第 F3040096007387 號、95 年度財營業字第 3040094000205 號、97 年度財營業字第 F3040096105887 號處分書、98 年度財所得字第 H1C35097150154 號裁處書、財政部北區國稅局板橋分局 102 年 6 月 6 日北區國稅板橋服字第 1020105473 號函暨所附之承諾書、102 年 8 月 2 日北區國稅板橋服字第 10201 08906 號函暨所附財政部臺灣省北區國稅局臺北縣分局查獲違章案件簽報單等件在卷可證（見原審卷第 34 頁正背面、第 35 頁背面、第 38、40-43、44-45 頁）。藍○○於其擔任昕益公

司負責人期間，確實有明知無實際銷貨之事實，竟基於明知為不實事項而填製不實會計憑證以逃漏稅捐等情，業經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官以 97 年度偵字第 13039 號聲請簡易判決處刑，有該簡易判決處刑書可憑（見原審卷第 60-61 頁），足認抗告人確實有於 92、93 年度期間分別以填製不實會計憑證及虛列徐嘉文等 3 人薪資及伙食費故意逃漏稅捐之事實…而依昕益公司 94 年 12 月 31 日資產負債表所示，當時仍有現金 2,090 萬 3,370 元及銀行存款 87 萬 7,158 元。雖藍○○陳稱當時積欠民間貸款將近 1,000 萬元等語，惟扣除欠款後，仍有足夠現金足以繳納逃漏之稅捐及罰鍰，復參酌昕益公司之上海商業儲蓄銀行（下稱上海銀行）存款帳戶自 92 年 6 月 12 日至 95 年 12 月 15 日止，存、提領密集，不論係昕益公司以自己之名義匯入 2,600 萬或他公司匯入 3,494 萬 4,716 元，或係於 95 年 1 月 2 日由馮○○擔任負責人後，該帳戶仍有提領現金 10 筆共 529 萬 2,000 元等情，有資產負債表、法務部行政執行署新北分署 103 年 8 月 18 日訊問筆錄、上海銀行板橋分行 98 年 7 月 13 日上板橋字第 09800134 號暨帳戶交易明細資料、100 年 5 月 13 日上板橋字第 1000000109 號函、103 年 4 月 14 日上板橋字第 1030000084 號函、法務部調查局 100 年 4 月 25 日調錢參字第 10000169800 號函暨全國金融機構大額通貨交易 資料查詢結果可證（見原審卷第 69-71、57 頁背面、72-98、99、100、101-102、103-110、111 頁），足認昕益公司之資產足以繳清稅款及罰鍰，惟昕益公司卻不履行繳清稅款及罰鍰之義務，核屬有履行義務之可能卻故不履行之情形…次按「關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：四、法人或非法人團體之負責人、獨資商號之經理人。前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居」，強制執行法第 25 條第 2 項第 3 款、第 3 項定有明文，此規定於行政執行法第 26 條準用 之。……陳○○擔任昕益公司負責人期間之 92、93 年度，昕益公司無進貨之事實，卻取得其他行號

或虛設行號之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額所產生之罰鍰，並有故意虛列第三人徐○○等三人薪資及伙食費所產生之欠稅及罰鍰，顯有故意逃漏稅捐等情事……藍○○於其擔任昕益公司負責人期間，確實有明知無實際銷貨之事實，竟基於明知為不實事項而填製不實會計憑證以逃漏稅捐等情，業經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官以 97 年度偵字第 13039 號聲請簡易判決處刑，有該簡易判決處刑書可憑（見原審卷第 60-61 頁），足認抗告人確實有於 92、93 年度期間分別以填製不實會計憑證及虛列徐○○等 3 人薪資及伙食費故意逃漏稅捐之事實……依相對人提出之上開證據，足認於抗告人為昕益公司負責人之間期間確有逃漏稅捐等事由，而抗告人對於昕益公司之資產顯有履行之可能而故不履行，且將昕益公司資產挪為己用，有將應供強制執行之財產隱匿或處分之情事，若不將抗告人管收即無可能達執行目的之必要。原裁定將抗告人予以管收，核符上開行政執行法所規定之管收要件，並無違誤。」

本裁定認為抗告人(即受管收聲請人)於 92 年至 93 年擔任公司負責人期間，明知公司無實際銷貨之事實，分別以填製不實會計憑證及虛列第三人薪資及伙食費以故意逃漏稅捐，並將公司資產挪為己用，合於行政執行法第 17 條第 6 項第 1、3 款「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」之要件，若不將抗告人管收即無可能達執行目的之必要，核符行政執行法所規定之管收要件。

三、最高法院民事裁定 103 年度台抗字第 816 號：「行政執行法第 1 條規定，行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。又關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司及其他法人之負責人亦適用之，為同法第 24 條第 4 款所明定。所謂「公司負責人」，行政執行法並未定義，依該法第 1 條規定，應適用公司法第 8 條之規定。而公司法第 8 條第 2 項規定，公司之經理

人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。衡諸公司之經理人在執行職務之範圍，對於公司財產、財務狀況、經營計畫知之甚稔，行政執行機關為貫徹公法上金錢給付義務，於公司確有履行之能力而故不履行時，依規定命經理人報告財務狀況、提供相當擔保或限期履行，聲請該管法院拘提、管收所為間接強制其履行之措施，應符合法意。是行政執行法上開規定所謂之「公司負責人」，解釋上應包括公司法第 8 條第 2 項之公司經理人在內。查兆鎂公司之董事長自 96 年 3 月 26 日起為相對人，嗣於 97 年 12 月 30 日變更為劉○○，該公司自 97 年 11 月 14 日起至 98 年 10 月 27 日止，共轉帳 1,428 萬 2,900 元與全鎂公司、世紀強公司，為原裁定確定之事實。而兆鎂公司積欠 95 年度營利事業所得稅及滯納金，係於 97 年 7 月 7 日收受財政部台灣省北區國稅局之繳納通知（見行政執行卷(一)第六頁）。又依相對人自陳：當時伊為總經理，因劉○○之信用有問題，所以大都使用伊之印鑑。由於擔心兆鎂公司帳戶被供應商聲請法院扣押，所以將超過 1,000 轉出暫存於全鎂公司，迨兆鎂公司需要時再支領。98 年 5、6 月間，公司貨款由世紀強公司收取等語（見行政執行卷(二)第 51、220、221 頁）。可見相對人擔任兆鎂公司董事長及總經理，對該公司財務及營運知之甚稔，在該公司於 97 年 10 月 7 日收受繳稅通知後，為避免該公司資金遭扣押，而移轉遠逾欠稅金額之資金。似此情形，再抗告人主張：相對人為兆鎂公司負責人，對該公司同年 11 月 14 日至 98 年 10 月 27 日止移轉資金 1,400 萬 28 萬 2900 元舉措，係「有履行義務之可能，故不履行」或「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」，有管收事由存在云云（見行政執行卷(一)第二頁），是否毫無足取，非無詳予研求之餘地。」

本裁定認為「公司經理人」於執行職務範圍內對於公司財產、財務狀況、經營計畫知之甚稔，屬公司法第 8 條規定之「公司負責人」，相對人（即受管收聲請人）於公司 95 年積欠營利事業所得稅及滯納金期間擔任公司總經理，在公司 97 年擔任公司董事長時收受繳稅通知，為避免公司資金遭扣押，而移轉遠逾欠

稅金額之資金，具「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」之管收事由。



四、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 799 號：「經查抗告人係自 94 年 12 月 5 日起擔任絃映公司之代表人，於 98 年 4 月 8 日經主管機關經濟部准予解散登記後，復向法院聲報就任清算人等情，有公司及分公司基本資料查詢明細、公司變更登記表、臺灣桃園地方法院民事庭 101 年 1 月 20 日桃院永民端 98 年度司字第 212 號函等件（均影本）可稽（見原法院卷第 7 頁、第 22 頁至第 24 頁）。且絃映公司經財政部北區國稅局核定 95 年度營利事業所得稅 1442 萬 7577 元，雖曾依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查，並依同法第 38 條規定對於復查決定提起訴願及行政訴訟，惟皆經駁回確定；絃映公司另尚有台北市政府稅捐稽處核定 100 年度使用牌照稅 4 筆、及交通路公路總局臺北區監理所核定 97 年至 101 年度汽車燃料使用費及其罰鍰 19 筆，均逾期未繳納，上開機關並分別於 100 年至 102 年間將絃映公司移送強制執行，迄尚欠應繳納金額為 1766 萬 0900 元各節，亦有新北分署尚欠金額查詢資料、95 年度營利事業所得稅核定稅額繳款書、掛號郵件收件回執、財政部臺灣省國稅局復查決定書、財政部訴願決定書、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1163 號判決書影本足憑（見原法院卷第 10 頁至第 21 頁）；復有使用牌照稅繳款書、汽車燃料使用費催繳通知書及送達證書等件（均影本）存於法務部行政執行署新北分署執行案件（100 年度牌稅執字第 00168622~00168624 號、101 年度牌稅執字第 00052954 號、102 年度汽費執字第 00033623~00033641 號）卷內為據，均堪信為真實…相對人認絃映公司有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款有履行義務之可能故不履行、及第 3 款就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，依同法第 17 條第 7 項、第 24 條第 4 款、第 26 條及強制執行法第 25 條第 3 項規定…上開 95 年度營利事業所得稅核定繳款通知書於 97 年 9 月 18 日合法送達於絃映公司後，抗告人曾取得絃映公司與第三人棋

勝實業股份有限公司等交易總額高達 2 億 2951 萬 601 元之貨款，且該等貨款原係由棋勝實業股份有限公司等簽發以絃映公司為受款人之支票 39 紙以為支付，嗣則將受款人取消，由抗告人至銀行臨櫃領取現金等情，有送達回證及法務部調查局 101 年 6 月 26 日調錢參字第 10135524740 號函檢附全國金融機構大額通貨交易資料查結果及支票正、反面影本可稽（見原法院卷第 14 頁背面、第 25 頁至第 30 頁、第 34 頁至第 52 頁）；且經抗告人於 102 年 3 月 11 日接受財政部北區國稅局中和稽徵所詢問時自承屬實，有執行筆錄影本足稽（見原法院卷第 31 頁至第 33 頁）。堪認絃映公司確收受鉅額貨款，非無履行納稅義務之能力。抗告人於受訊時雖另陳稱：上開款項已支付予絃映公司之採購對象，故無多餘款項可供繳稅云云。然審酌抗告人要求各交易廠商將貨款支票記載之受款人絃映公司取消，並由抗告人自行臨櫃領取現金之所為，已有悖常情；併參以抗告人不僅未以上開鉅額貨款清償分文欠稅，對該筆金錢確切流向復無法提出具體憑證以為說明各節；益徵相對人主張：抗告人上開所為係出於隱匿義務人財產之意圖等語，洵非無據。況絃映公司經移送執行後，曾委由第三人陳○○領回為假扣押提存之擔保金 44 萬 6,000 元乙節，有臺灣桃園地方法院提存所 101 年 7 月 3 日桃院晴存 95 年字第 6996 號函影本可據（見原法院卷第 54 頁）；抗告人對於絃映公司曾取得對債務人鄒○○之民事確定判決，並經強制執行程序獲償 28 萬 1350 元及利息之情，亦無爭執（見原法院卷第 61 頁背面、第 70 頁，本院卷第 14 頁），且有本院 97 年度上字第 462 號民事判決書影本可參（見原法院卷第 58 頁至第 60 頁），均堪信為真實。抗告人雖推稱：上開執行案款已清償予購置機器設備之廠商，提存款係向他人借得，故委由陳○○逕行返還云云，惟並未提出買賣交易、借貸及清償證明以實其說，自無從遽信。審酌抗告人自移送機關核定稅額並移送執行後，確曾收入上開鉅額金錢，然資產流向不明，且迄今未繳納欠稅分文各節；堪認相對人主張：絃映公司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，抗告人為其負責人，應有管收之必要等語，應值憑採。則

原法院依行政執行法第 17 條第 9 項規定，於 102 年 6 月 3 日訊問抗告人後，認符合行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款、第 24 條第 4 款之管收要件，准相對人之聲請，並諭知抗告人自 102 年 6 月 3 日起予以管收，核無不合。」

本裁定認為抗告人（即受管收聲請人）擔任公司負責人期間滯欠 95 年度營利事業所得稅，於 97 年收受繳款通知書後，領有 2 億餘元貨款，且委請第三人假扣押提存之擔保金，然上開資金流向不明，且迄今未繳納欠稅分文，堪認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，有管收之必要。

五、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 425 號：「抗告人自 82 年 4 月 27 日起至 94 年 1 月 4 日擔任六軒公司董事，有經濟部有限公司變更登記事項卡在在卷可稽（執行卷第 145-152 頁），依公司法第 8 條第 1 項規定，其為六軒公司自 87 至 93 營業年度之負責人，雖於 94 年 1 月 4 日解任，揆諸前揭說明，法院於執行必要範圍內，仍得命其報告，或予拘提、管收、限制住居，所辯非管收之對象云云，自非可採…六軒公司滯納 87 至 93 年及 95、96 年度營業稅、營利事業所得稅及罰鍰，並 97 年度汽車使用燃料費等情，有財政部臺灣省北區國稅局行政執行案件移送書、核定稅額繳款書、罰鍰繳款書及送達證書、交通部公路總局臺北區監理所行政執行案件移送書、汽車燃料使用費催繳通知書等影本在卷可憑…而抗告人自 82 年 4 月 27 日起至 94 年 1 月 4 日擔任六軒公司董事，有經濟部有限公司變更登記事項卡在在卷可稽（執行卷第 145-152 頁），依公司法第 8 條第 1 項規定，其為六軒公司自 87 至 93 營業年度之負責人，雖於 94 年 1 月 4 日解任，揆諸前揭說明，法院於執行必要範圍內，仍得命其報告，或予拘提、管收、限制住居，所辯非管收之對象云云，自非可採……次查，六軒公司於抗告人辭去董事後，分別於 94 年 1 月 5 日、94 年 4 月 29 日變更董事為張○○、卓○○；嗣於

97年1月18日向經濟部申請解散登記，並選任卓○○為清算人等情，有經濟部97年1月18日函、六軒公司股東同意書等附卷可參(執行卷第153頁、153頁反面)。惟「六軒公司是我姑媽陳○○經營之公司，我約在3年前離職，離職時公司還在經營，一直都是我姑媽陳○○在經營，但似因有欠稅問題，而改用日發事業有限公司(下稱日發公司)名義營業」等語，業經抗告人之姪陳○華於101年11月16日在法務部行政執行署新北分署詢問時陳稱明確。再參以六軒公司在彰化商業銀行江翠分行(下稱彰化銀行江翠分行)之帳戶，於抗告人卸任公司董事後，未變更印鑑，仍以抗告人之印章提領款項及簽發支票等情，有彰化銀行江翠分行101年3月8日函可查(執行卷第154頁)，足認抗告人至少於97年1月18日六軒公司解散登記前，始終為六軒公司之實際負責人。又六軒公司於93年、94年、95年之資產負債表，分別有存出保證金1,220,916元、3,982,136元及1,472,600元，有上開資產負債表可憑(執行卷第207-209頁)，且抗告人曾於93年11月5日就欠稅等事宜向稅捐機關提出說明書(執行卷第158頁)，及六軒公司於94年4月6日起收受財政部臺灣省北區國稅局臺北縣分局(下稱北區國稅局臺北縣分局)送達之「營業稅違章隨課核定額繳款書」等情(執行卷第5頁)，則相對人主張抗告人自93年間起已知悉六軒公司有補繳稅款及罰鍰之義務及有存出保證金可供繳納欠稅及罰款，顯有履行義務之可能，卻不繳納之情，尚可採信……抗告人明知六軒公司有欠繳稅款情事、與陳建華並無債務關係，及日發公司是六軒公司是借名營業之公司，卻將大筆存款轉存至彼二人帳戶，則相對人主張抗告人及六軒公司就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事應可採信。」

本裁定以抗告人(即受管收聲請人)為六軒公司自87至93營業年度之負責人，惟卸任公司董事後未變更印鑑，仍以抗告人之印章提領款項及簽發支票，足認抗告人於公司解散登記前，始終為公司之實際負責人，對於公司滯納87至93年及95、96年度營業稅、營利事業所得稅及罰鍰，為抗告人自93年間起已知悉，

卻將公司大筆存款轉存至第三人帳戶，認有應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。



六、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 363 號：「抗告人林○○於民國 93 年 2 月 24 日 至 96 年 6 月 10 日止均擔任納稅義務人誠曜資產管理股份有限公司（下稱誠曜公司）之董事長…董事為股份有限公司之負責人，而監察人在執行職務範圍內，亦為公司負責人，公司法第 8 條第 1 項及第 2 項定有明文。次按關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於法人之負責人亦適用之，且該負責人於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。強制執行法第 25 條第 1 項第 4 款及第 2 項定有明文。而此項規定於行政執行程序亦有準用（行政執行法第 26 條規定參照）。經查誠曜公司出售麗園會館係於 96 年 2 月間，除抗告人林○○以公司董事長參與該買賣行為外，抗告人林○○亦自承有協同參與該買賣行為（見原法院卷第 50 頁反面之執行筆錄及第 61 頁之系爭買賣備忘錄上之簽名），堪認就此項買賣職務範圍亦為公司負責人。又本件買賣價金早於 95 年 10 月間起即開始分期受領至 96 年 4 月間止（見原法院卷第 46 頁及第 47 頁之買賣契約書），上開買賣價金 11 億 5 千萬元扣除仲介費 2 千萬元、清償抵押債務 6 億 9 千萬元及提早清償債務之違約金 2 千萬元、支付親友經營之公司員工資遣費 2,580 萬元、支付日華資產公司等違約金 5,400 萬元、支付麗園會館裝修及申請旅館執照費用 1,800 萬元及過戶稅費 1 千萬元暨其他借貸利息暨雜支費用 1,220 萬元後，尚有餘額約 3 億餘元，但均未真正留存於誠曜公司，而係於受領分期價金後於 95 年間至 96 年 5 月間，分批輾轉匯入抗告人個人及其等親友及公司股東私人帳戶（見原裁定附件第 6 頁至第 9 頁所示之轉帳過程及所憑證據資料），之後誠曜公司股東始再於 96 年 8 月 27 日召開股東臨時會，決議解散公司，並選任既非股東亦未曾參與

公司經營之陳○○擔任清算人（見原法院卷第 8 頁之議事錄及第 19 頁至第 39 頁之公司變更登記表，陳○○已於 99 年 1 月 11 日遷出國外，無從拘提管收—見原法院卷第 15 頁之戶籍資料），而抗告人林○○復於 96 年 11 月 3 日相對人開始執行系爭稅款義務後，仍於同年 12 月 31 日及 97 年間以誠曜公司名義簽發票據予第三人並兌現（見原法院卷第 111 頁至第 117 頁），故應認抗告人二人乃實際處理公司上開買賣交易及處分價金職務之負責人，亦為就系爭買賣交易行為稅款之申報及繳稅事項有報告及負責公司繳納職務之人。是抗告人所云行政執行法第 24 條適用管收之對象，應指誠曜公司享有決策權之現任負責人陳○○，不包括前任負責人○○宏、監察人林○○，原裁定有違反比例原則及違反公司治理原則云云，並非可取。抗告人雖另抗辯系爭買賣價金均用於清償公司債務，並舉抗告人林○○製作之系爭買賣價金支出明細表據為說明資金流向（見原法院卷第 57 頁），惟抗告人就上開明細內載之資金流向並未提出相關憑證以資證明其真實可取，且其中支出日期在 95 年 10 月 1 日以前計 1 億 9,403 萬 2,532 元部分，復係在誠曜公司收受第 1 期價金 1 千萬元之前，故上開明細表顯不足據為有利於抗告人此部分抗辯之認定，其抗辯系爭買賣價金未餘 3 億元云云，亦難認可取。抗告人○○宏再抗辯其僅係掛名負責人，並未實際參與公司經營，無管收必要性云云。惟查抗告人○○宏既經以誠曜公司負責人名義完成系爭買賣交易，且系爭買賣價金復輾轉匯入其私人及親人之銀行帳戶，顯就系爭買賣交易及價金之處分有所參與，故其否認有管收之必要性，亦不可取..... 本件抗告人均為誠曜公司之負責人，且均參與系爭買賣交易，對於上開交易最遲應於 96 年 4 月間開立統一發票繳納稅款之事實應知之甚稔，卻未依法為之，反自取得第 1 期價金 1 千萬元之 95 年 10 月間起即開始陸續處分交易價金所得（見原法院卷第 46 頁之買賣契約書），除將誠曜公司名下銀行帳戶內存款提領轉帳存入其二人在銀行之私人帳戶外、復轉入清算人陳○○、○○宏父親○○福、公司董事葉○○、公司股東王○○、其他親友如胡○○、由○○、鍾○○、○○惠、○○穎、○○元、○○帆等

人帳戶，復於 96 年 11 月 3 日經移送執行後，仍於 96 年 12 月 31 日、97 年 3 月 10 日、97 年 10 月 22 日簽發誠曜公司之支票予國華人壽公司繳交抗告人父母保險費、給付嘉福公司員工饒○○仲介費及資遣費（以上均詳原裁定附件第 10 頁所載之事實及證據資料），堪認抗告人確有明知將受稅款執行，而於執行前就先應供強制執行之財產為隱匿、處分之惡意及行為事實。而抗告人就其所隱匿處分之資金，有何基於清償其他債務之正當事由，並不能舉證以資證明，復不能提出可供執行之擔保物或清償計畫，則自應認相對人依首揭法條規定，予以管收抗告人，並無不當....」（最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 617 號維持原裁定）。

本裁定認為除公司董事長外，監察人在執行職務範圍內，亦為公司法第 8 條規定之負責人，抗告人（即受管收聲請人）明知將受稅款執行，而於執行前就先應供強制執行之財產為隱匿、處分之惡意及行為事實，且就其所隱匿處分之資金，有何基於清償其他債務之正當事由，並不能舉證以資證明，復不能提出可供執行之擔保物或清償計畫，依法予以管收抗告人，並無不當。

七、最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 617 號：「按行政執行官訊問義務人後，認顯有履行義務之可能，故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，而有管收必要者，行政執行處得聲請法院裁定管收之，此觀行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款之規定即明。所稱「顯有履行之可能，故不履行」或「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」之管收事由，僅須發生於義務人應負法定之納稅義務之後，不限於發生在查封執行階段。蓋如認管收事由須發生在查封階段，無異解免查封前義務人之納稅義務，鼓勵義務人在應負納稅義務時起至執行查封前，隱匿、處分財產，逃漏稅捐，顯不符公平及比例原則。又關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人，亦適用之，同法第 24 條第 4 款亦定有明文。再公司法第 8 條第 1 項、第 2 項規定，董

事為股份有限公司負責人，監察人於執行職務範圍內，亦為公司負責人。而依行政執行法第 17 條第 12 項準用強制執行法第 25 條第 1 項第 4 款、第 2 項規定，公司負責人於喪失資格或解任前，具有報告之義務或管收之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其報告或予管收。本件相對人法務部行政執行署新北分署主張誠曜資產管理股份有限公司（下稱誠曜公司）以價金新台幣（下同）11 億 3,000 萬元，出售其所有麗園會館房地予第三人邁克森飯店股份有限公司，為納稅義務人，未開立發票及按銷售總額繳納稅款 3,753 萬 8,015 元，所得價金大部分輾轉匯入再抗告人○○宏、林○○或其親友及股東私人帳戶，滯納民國 95、96 年度營業稅、營利事業所得稅及罰鍰合計 2 億 1,412 萬 3,721 元，○○宏、林○○依序為誠曜公司董事長、監察人，均為公司負責人，明知誠曜公司顯有履行義務之可能，故不為誠曜公司履行，且就應供強制執行之財產顯有隱匿或處分情事，依行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款及第 24 條第 4 款規定，向台灣新北地方法院（下稱新北地院）聲請管收再抗告人，新北地院裁定准自 102 年 3 月 18 日起管收再抗告人，再抗告人對之提起抗告。原法院以：誠曜公司於 96 年 2 月間，出售麗園會館，林建宏以公司董事長身分參與買賣，監察人林○○亦協同參與，均為執行職務範圍內之公司負責人。誠曜公司截至 96 年 4 月止，分期受領買賣價金 11 億 5,000 萬元，扣除仲介費 2,000 萬元、抵押債務 6 億 9,000 萬元及違約金 2,000 萬元、員工資遣費 2,580 萬元、日華資產公司違約金 5,400 萬元、麗園會館裝修及申請旅館執照費用 1,800 萬元、過戶稅費 1,000 萬元、借貸利息及雜支費用 1,220 萬元，尚餘 3 億餘元，於 96 年 5 月前，分批輾轉匯入再抗告人、清算人陳○○、○○宏父親○○福、董事葉○○、股東王○○、再抗告人親友胡○○、由○○、鍾○○、○○惠、○○穎、○○元、羅○○等人帳戶，同年 8 月 27 日召開股東臨時會，決議解散公司，選任非股東且未曾參與公司經營之陳○○擔任清算人。相對人於 96 年 11 月 3 日開始執行情序，再抗告人於同年 12 月 31 日、97 年 3 月 10 日及 10 月 22 日簽發誠曜公司支票，交付第

三人國華人壽保險股份有限公司及饒○○，給付再抗告人父母之保險費、仲介費及資遣費。足見再抗告人為實際處理誠曜公司買賣交易及處分價金職務之公司負責人，就系爭買賣交易行為有報告及繳納稅款職務，其未於 96 年 4 月前開立統一發票及繳納稅款，明知誠曜公司顯有履行義務之可能，故不履行，於即將受稅款執行前，就應供強制執行之財產為隱匿、處分之惡意行為，且未舉證證明有清償其他債務之正當事由，復不能提出可供執行之擔保物或清償計畫，自有管收之事由，爰裁定維持新北地院所為管收再抗告人之裁定，駁回其抗告，經核於法並無違誤。」

本裁定以所稱「顯有履行之可能，故不履行」或「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」之管收事由，僅須發生於「義務人應負法定納稅義務後」，不限於發生在查封執行階段。蓋如認管收事由須發生在查封階段，無異解免查封前義務人之納稅義務，鼓勵義務人在應負納稅義務時起至執行查封前，隱匿、處分財產，逃漏稅捐，顯不符公平及比例原則。且，董事為股份有限公司負責人，監察人於執行職務範圍內，亦為公司負責人。公司滯欠 95 年、96 年營業稅、營利事業所得稅及其罰鍰，再抗告人(即受管收聲請人)在此期間擔任公司負責人，其於 96 年出售公司資產，並輾轉匯入自己及親友之銀行帳戶，再選任非股東且未曾參與公司經營之第三人擔任清算人，足見再抗告人為實際處理公司買賣交易及處分價金職務之公司負責人，就系爭買賣交易行為有報告及繳納稅款職務，明知公司顯有履行義務之可能，故不履行，於即將受稅款執行前，就應供強制執行之財產為隱匿、處分，且未舉證證明有清償其他債務之正當事由，復不能提出可供執行之擔保物或清償計畫，自有管收之事由。

八、最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 989 號：「按行政執行官訊問義務人後，認顯有履行義務之可能，故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處

分之情事，而有管收必要者，行政執行處得聲請法院裁定管收之，此觀行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款之規定即明。又關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人，亦適用之，同法第 24 條第四款定有明文。再公司法第 8 條第 1 項、第 2 項規定，董事為股份有限公司負責人，監察人於執行職務範圍內，亦為公司負責人。而依行政執行法第 17 條第 14 項準用強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款、第 3 項規定，公司負責人於喪失資格或解任前，具有管收之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得予管收。本件相對人主張納稅義務人錦鋒人造絲股份有限公司（下稱錦鋒公司）因虛報進口貨物產地、逃避管制之違章行為，經財政部基隆關稅局（下稱基隆關稅局）科處罰鍰新台幣（下同）6,815 萬 7,400 百 24 元確定，移送相對人為行政執行，再抗告人沈○○、郭○○分別為錦鋒公司之董事、監察人，有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款情形，聲請管收再抗告人，經台灣台南地方法院（下稱台南地院）102 年度聲管字第 3 號裁定准許，再抗告人提起抗告，原法院以：再抗告人沈○○自民國 75 年 3 月 1 日至 95 年 11 月 26 日擔任錦鋒公司董事，自 95 年 11 月 27 日至 97 年 3 月 10 日擔任錦鋒公司監察人；再抗告人郭○○則自 91 年 11 月 26 日至 97 年 3 月 10 日擔任錦鋒公司董事。錦鋒公司因於 94 年 1 月至 6 月間虛報進口貨物產地，經基隆關稅局查獲後，於 97 年 3 月 19 日核發處分書，科處罰鍰 6,800 百 15 萬 7,424 元確定移送執行，迄至本件聲請管收時，錦鋒公司尚有 6,552 萬 2,501 元未繳納。錦鋒公司前於 97 年 3 月 21 日收受基隆關稅局前開處分書後，旋於同年月 25 日將坐落台南市永康區車行段九○四地號土地及其上廠房即同段 197、197 之 1、197 之 2 建號建物所有權以買賣為原因，移轉登記予再抗告人；再抗告人復與他人合資於錦鋒公司原址設立 凌股份有限公司（下稱凌公司），分任該公司董事長及董事，並收購錦鋒公司之機械設備，有管收聲請書、處分書、公司變更登記事項卡、稅務電子閘門財產所得明細表、土地建物查詢資料、公司設立登記表可稽。而沈○○、郭○○自承於 97 年初即與錦鋒公司

董事長郭○○洽談上開買賣，斯時渠等仍為錦鋒公司董事、監察人。依錦鋒公司 96 年度財產目錄記載，上開廠房價值為 1,133 萬 570 元、機械設備價值為 744 萬 2,531 元，上開土地市價依 97 年公告現值加 4 成計算應為 3,398 萬 800 元，錦鋒公司卻依序以 700 萬元、434 萬元、2,800 萬元之低價賣予再抗告人及 凌公司，殊違常情。而錦鋒公司新任董事蔡○○、沈○○分別陳稱未實際投資、未參與錦鋒公司之經營；蔡○○並受僱於 凌公司擔任倉管人員。堪認再抗告人於卸任錦鋒公司董事、監察人前，已著手錦鋒公司之脫產，由蔡○○、沈○○充任錦鋒公司人頭董事，另成立 凌公司，實際延續經營錦鋒公司業務，以規避強制執行，顯有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款、第 24 條第 4 款規定情事，而有管收必要，相對人依上開規定，聲請管收再抗告人，核無不合，因而維持台南地院所為准予管收之裁定，駁回再抗告人之抗告。經核於法並無違誤。至原裁定其餘贅述理由，尚不影響本件裁定結果。又錦鋒公司於 94 年 1 至 6 月間違章虛報進口貨物產地時，再抗告人為該公司之負責人，知悉上情，並於卸任前之 97 年初著手隱匿或處分錦鋒公司財產，意欲規避強制執行，原法院因認其卸任前已具管收之原因，且有管收必要，尚無不合。再抗告意旨，指摘原裁定不當，聲明廢棄，非有理由。」

本裁定以董事為股份有限公司負責人，監察人於執行職務範圍內，亦為公司負責人，再抗告人(即受管收聲請人)於 75 年至 97 年擔任公司負責人，於收受處分書移送執行分署執行後，處分公司不動產、機器設備，並於公司原址另開設新公司，實際延續經營公司業務，以規避強制執行，顯有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款、第 24 條第 4 款規定情事，而有管收必要。

九、最高法院民事裁定 94 年度台抗字第 258 號：「關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人亦適用之，同法第 24 條第 4 款復

定有明文。而依公司法第 8 條第 1 項規定，股份有限公司之董事為公司之負責人。查本件再抗告人自承助東公司係於 81 年 11 月成立，原由李○○擔任負責人，84 年 9 月間伊因投資而被選為董事長並連任，迄 92 年 8 月 26 日改選柯○○擔任董事長無誤，且依助東公司之基本資料及公司董事、監察人名單記載，再抗告人確從 84 年 9 月起擔任該公司代表人，直至 92 年 8 月 26 日為止。本件相對人於 90 年 6 月 19 日分案執行之稅款乃助東公司 85 年度營利事業所得稅，相對人於 92 年 7 月 16 日發給再抗告人之通知，其主旨載明：「柯○○應於本命令送達翌日起 10 日內，至本處據實報告陳報日前一年內應供強制執行之財產狀況，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法聲請拘提、管收」字樣，並說明係「依行政執行法第 14 條、第 17 條第 1 項第 5 款、第 2 項、第 24 條規定辦理」。93 年 5 月 12 日行政執行官詢問時，再抗告人亦稱「由律師、會計師建議我變更負責人，就可規避繳納稅金之責任。我有看到執行處貼在我家門口之招領郵件通知，但我有問過律師後，認為不重要，所以不去理它」等語，足認再抗告人於 92 年 8 月 26 日由助東公司之董事長變更為董事，係為逃避法定之納稅義務及免受拘提、管收。再抗告人既於 85 年間擔任助東公司董事長，對該課稅期間公司之資金流向應知之甚明，經相對人多次通知繳納稅款、報告公司財務況或提供擔保，竟不予理會，則相對人除拘提、管收再抗告人外，已無其他執行方法足以達到執行目的，並未逾達成執行目的之必要限度，符合行政執行法第 3 條規定之比例原則，板橋地院裁定予以准許，尚無不合等詞，因而維持板橋地院之裁定，駁回再抗告人之抗告。再抗告人對原法院裁定提起再抗告，雖以其適用法規顯有錯誤為由，惟核其再抗告狀所載理由，無非謂相對人未踐行先命義務人報告財產狀況，於義務人不為報告或為虛偽報告後，再依行政執行法第 17 條第 1 項規定，命義務人提供相當擔保，限期履行，逾期仍不履行，始向法院聲請裁定拘提管收之法定程序；其遽予聲請法院裁定對伊拘提管收，與行政執行法第 3 條規定意旨有違，適用同法第 17 條之過程顯有錯誤云云。經查相對人曾踐行前開通知，有其執行命令及送達

回執可稽（見板橋地院卷第 8 頁至第 12 頁）。而依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 2 項及第 3 項規定，關於債務人拘提、管收、限制住居及應負義務之規定，於法人之負責人亦適用之。前開負責人於喪失資格或解任前，具有報告之義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其報告或予拘提、管收、限制住居。本件再抗告人於 84 年 9 月至 92 年 8 月 26 日間，擔任助東公司董事長，已如前述。相對人於 92 年 7 月 16 日命其報告應供強制執行之財產狀況時，尚未喪失該公司負責人之資格。則原裁定說明本件拘提管收未逾必要限度，符合行政執行法第 3 條規定之比例原則，並無不合。（臺灣高等法院民事裁定 93 年度抗更(一)字第 21 號維持原見解）。

本裁定以股份有限公司之董事為公司之負責人，再抗告人於自 81 年至 92 年擔任公司負責人，對於公司滯欠 85 年營利事業所得稅，負有據實陳報財產狀況之義務，其為規避繳納稅捐之責任，於 92 年變更公司負責人，然再抗告人既於 85 年間擔任助東公司董事長，對該課稅期間公司之資金流向應知之甚明，經相對人多次通知繳納稅款、報告公司財務況或提供擔保，竟不予理會，則相對人除拘提、管收再抗告人外，已無其他執行方法足以達到執行目的，並未逾達成執行目的之必要限度，符合行政執行法第 3 條規定之比例原則。

十、臺灣高等法院民事裁定 93 年度抗更(一)字第 21 號：「抗告人略稱其非助東公司負責人，對欠稅不用負責，不應對其拘提管收云云，然查抗告人自承助東公司係於 82 年 11 月成立，原由李○○擔任負責人，其於 84 年 9 月間因投資被選任為董事長且連任，至 92 年 8 月 26 日再改選柯○○擔任董事長（見本院抗字卷第 6 頁抗告狀及第 42 頁起詢問筆錄），且揆諸公司基本資料及公司董事監察人名單所載，抗告人確從 84 年 9 月擔任代表人直至 92 年 8 月 26 日（見拘管字第 41 卷第 4、5 頁及本院抗字卷第 9 頁），雖然營利事業登記證所載抗告人非負

責人，惟營利事業登記只是作為營利與否之審酌，並非是否公司負責人之依據，是否公司負責人身分之認定依據，仍應以公司登記資料所載為準；抗告人雖又稱係李○○偽造其印章為變更，其已對李○○提起刑事告訴云云，然是否負責人須以該管公務機關現有登記資料為憑，未經法院調查、為實體認定並判決確定前，不得否認現有資料之正確性，合先敘明。(二)按「義務人有下列情形之一者，得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其況，不為報告或為虛偽之報告者。義務人逾前項限期仍不履行，亦不提供擔保者，行政執行處得聲請該管法院裁定拘提管收之。」行政執行法第 17 條第 1 項第 3 款、第 5 款、第 2 項定有明文。又關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人亦適用之，同法第 24 條第 4 款亦有明文。次按公司法第 8 條第 1 項規定，股份有限公司之董事為公司之負責人。查，本件相對人係執行助東公司滯納 85 年度營利事業所得稅 239 萬 5 千零 63 元，抗告人為當時助東公司之董事長，而相對人就上開稅款於 90 年 6 月 19 日分案開始執行時，抗告人仍為助東公司之董事長，於 92 年 8 月 26 日以後，抗告人雖由該公司董事長變更為該公司之董事，惟相對人 92 年 7 月 16 日給抗告人之通知，其主旨已載明：「柯○○應於本命令送達翌日起 10 日內，至本處據實報告陳報日前 1 年內應供強制執行之財產狀況，如不為報告，或為虛偽之報告，將依法聲請拘提、管收」，並說明係「依行政執行法第 14 條、第 17 條第 1 項第 5 款、第 2 項、第 24 條規定辦理」（原審卷第 9 頁）。而抗告人於 93 年 5 月 12 日在土城看守所接受行政執行官訊問時，曾稱：「由律師、會計師建議我變更負責人，就可規避繳納稅金之責任，我有看到執行處貼在我家門口之招領郵件通知，但我有問過律師後，認為不重要，所以不去理它」等語（本院抗字卷第 58 頁），足認抗告人於 92 年 8 月 26 日由助東公司之董事長變更為董事，係為逃避法定之納稅義務及免受拘提、管收。抗告人於本件課稅期間（85 年 1 月 1 日至 85 年 12 月 31 日）擔任助東公司之董事長，對助東公司之資產流向應知之甚明，相對人多次通知抗告人繳納稅款、報告公司財產狀況或提

供擔保，抗告人明知相對人已為通知，卻故意不予理會，則相對人除拘提、管收抗告人外，已無其他執行方法足以達到執行目的，並未逾達成執行目的之必要限度，符合行政執行法第三條之比例原則。未查，助東公司已歇業他遷，助東公司歇業後是否已解散，有無進行清算程序，助東公司是否尚有機具、設備或資金等公司財產可供執行，亦待抗告人向相對人陳明。從而，原法院所為拘提、管收之裁定，於法尚無違誤。」

本裁定認為抗告人(即受管收聲請人)於 84 年至 92 年間擔任公司董事長，為公司代表人，「雖然營利事業登記證所載抗告人非負責人，惟營利事業登記只是作為營利與否之審酌，並非是否公司負責人之依據，是否公司負責人身分之認定依據，仍應以公司登記資料所載為準」且「是否為負責人須以該管公務機關現有登記資料為憑，未經法院調查、為實體認定並判決確定前，不得否認現有資料之正確性」，本件抗告人擔任公司負責人期間公司滯欠 85 年營利事業所得稅，仍負有報告公司財務狀況之義務。

第二項 否認公司前任負責人得為管收對象之實務見解

一、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 923 號：「相對人自 96 年 3 月 26 日至 97 年 12 月 29 日止，固為兆鎂公司董事長，惟兆鎂公司董事長於 97 年 12 月 30 日變更為第三人劉○○，於 99 年 7 月 7 日變更為第三人張○○等節，有公司變更登記表可參(見行政執行 1 卷 280 至 294 頁)，相對人自解任董事長後，並未繼續擔任兆鎂公司董事，依公司法第 8 條第 1 項之規定，其已非兆鎂公司之負責人。雖抗告人主張兆鎂公司負責人變更登記事項不實，相對人仍實際掌控公司營運云云，惟公司登記內容，涉及當事人實體上權利，抗告人並無審認之權利。況公司設立登記後有應登記事項而不登記，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，公司法第 12 條規定甚明，可見公司登記具有公信力，自應依公司登記資料，認定公司法第 8 條所定之負責人。是抗告人主張

相對人現仍為兆鎂公司負責人云云，顯與兆鎂公司之登記資料不符，自無可採…
抗告人主張兆鎂公司積欠系爭稅款債務，然觀諸各機關強制執行案件移送書所示，其中財政部臺灣省北區國稅局移送營利事業所得稅 2,239,127 元、桃園縣政府移送水污染防治法罰鍰 59 萬元、勞工保險局移送積欠勞工保險費 105,682 元、勞工退休金暨滯納金 34,794 元、65,850 元、桃園縣政府環保局移送廢棄物清理法罰鍰 6 萬元部分，固係相對人擔任兆鎂公司負責人期間，所發生逾期不履行之公法上金錢給付義務；惟其餘機關所移送公法上金錢給付部分，則係發生在相對人解任負責人之後，此部分自無行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款「顯有履行義務之可能，故不履行」之管收事由存在。」（但本裁定遭最高法院民事裁定 103 年度台抗字第 816 號廢棄）。

本裁定認為：

(一)、相對人自 96 年至 97 年間，固為公司董事長，惟自 97 年解任董事長後，並未繼續擔任公司董事，依公司法第 8 條第 1 項之規定，已非公司負責人。雖抗告人(即執行分署)主張公司負責人變更登記事項不實，相對人仍實際掌控公司營運，惟公司登記內容，涉及當事人實體上權利，抗告人並無審認之權利。

(二)、公司設立登記後有應登記事項而不登記，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，具有公信力，自應依公司登記資料，認定公司法第 8 條所定之負責人。

(三)、公司滯欠之稅捐及罰鍰固係相對人（即受管收聲請人）擔任公司負責人期間所發生，移送執行係發生在相對人解任負責人之後，此部分自無行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款「顯有履行義務之可能，故不履行」之管收事由存在。（但本裁定見解遭最高法院民事裁定 103 年度台抗字第 816 號廢棄）

二、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1154 號：「法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。至義務人是否確有履行能力而故意不履行、有無就應供強制執行之財產為隱匿處分之認定，則應就義務人於將受強制執行之際或強制執行時之財產狀況或變動情形為觀察以為斷。此等規定，對於公司之負責人，依行政執行法第 24 條規定，亦適用之（最高法院 99 年度台抗字第 644 號裁判要旨參照）。另依同條第 12 項準用強制執行法第 25 條第 3 項之規定，公司負責人解任前，具有報告及其他應負義務或管收之原因者，在解任後，於執行必要範圍內，仍得命予管收。倘於公司負責人解任時，該公司尚無行政執行法第 2 條規定之公法上金錢給付義務，或其他行為、不行為義務之發生，自無同法第 17 條第 6 項第 1 款所稱之應履行義務存在，縱其後公司發生前開義務而受行政執行之情，仍難以公司前任負責人於解任前具有其他行政法上之義務而聲請法院予以管收……抗告人係於 99 年 12 月 30 日至 100 年 3 月 28 日間擔任瑞儀公司之董事，其後變更負責人為謝儀成，有瑞儀公司變更登記表可憑（見原法院卷第 26 頁、第 27 頁），而義務人瑞儀公司分別於 100 年 5 月 17 日及 9 日經案外人財政部臺灣省北區國稅局新莊稽徵所查獲其於同年 1 月及 2 月、3 月間出口黃金條塊，未依法取得憑證而應處以罰鍰，經財政部臺灣省北區國稅局分別於同年 9 月 23 日及 10 月 20 日依稅捐稽徵法第 44 條裁處義務人罰鍰各 100 萬元、200 萬元；瑞儀公司另於 100 年 5 月 3 日及 8 月 2 日因出口貨品未依貿易法第 21 條及同法施行細則第 17 條規定，於海關填發繳納證之日起 14 日內繳納推廣貿易服務費，經案外人經濟部國際貿易局於 101 年 7 月 23 日發函催告繳納而未繳等情，分別有上開裁處書及函文附於相對人 101 年度營稅執特專字第 28338 號、第 33631~33632 號及 101 年度費執字第 00127472~ 00127530 號影卷可憑，可知瑞儀公司上開應繳納推廣貿易服務費之義務最早發生於 100 年 5 月間，

其未依法取得進項憑證遭處罰鍰時間，則發生於 100 年 9 月、10 月間，斯時抗告人已非義務人瑞儀公司之負責人。且抗告人對於瑞儀公司於 100 年 5 月、8 月出口貨品未繳納貿易服務費等營運情形，本無從過問，雖瑞儀公司係因其於 100 年 1 月及 2 月、3 月間出口黃金條塊，未依法取得憑證而遭處以罰鍰，然稅捐稽徵法第 44 條行為罰之立法意旨，在於對納稅義務人不正當履行或怠於履行其作為義務，致影響稅捐稽徵所予之處罰，是營利事業未取得憑證或應保存憑證而未保存，如於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐之稽徵，依同法第 48 條之 1 規定，得免除相關處罰，而義務人瑞儀公司係於 100 年 5 月間經查知有未依法取得進項憑證情事，自應由瑞儀公司新任負責人謝儀成補正與原應保存憑證相當之證明，即使抗告人知悉瑞儀公司自 99 年 12 月 30 日起至 100 年 3 月 28 日止之營業情形，亦無從過問或干預義務人補正情形，況義務人瑞儀公司上開罰鍰及貿易推廣服務費之金錢給付義務均發生在抗告人解任負責人之後，抗告人任職負責人期間，瑞儀公司並無行政執行法第 2 條規定之金錢給付義務，自難謂抗告人斯時有應履行義務之存在，即不得以抗告人應履行而故不履行予以管收……相對人雖援引本院 102 年度抗字第 363 號、最高法院 102 年度 台抗字第 617 號裁定，主張抗告人係幫助案外人李金池逃漏稅捐，依理早於執行之前，即明知未依法取得進項憑證將有營業稅罰鍰存在云云，惟前揭裁定係認定，義務人滯納營業稅、營利事業所得稅及罰鍰等，而該案之當事人為義務人滯納稅款義務發生期間之公司負責人，卻於任職公司負責人期間，將義務人名下銀行帳戶內存款提領殆盡，則該公司負責人即屬明知將受稅款執行，卻於執行前先就應供強制執行之財產為隱匿、處分之惡意及行為，與本件義務人出口黃金條塊期間固在抗告人擔任公司負責人期間，但遭課處罰鍰及應繳納罰鍰義務，或應繳納推廣貿易服務費發生期間，均發生在抗告人不再擔任公司負責人之後等情形不同，自無比附援引餘地。又依相對人所提義務人於華南商業銀行大稻埕分行、大同分行帳戶自 100 年 1 月 27 日起

至 100 年 3 月 31 日交易明細記載，該二帳戶於上開期間國外匯入及提款約 81 億 746 萬餘元，而於 101 年 5 月 15 日存款餘額僅餘美金 16,330 元（見原法院卷第 80 至 86 頁），上開款項之存提均在 100 年 3 月 31 日以前，係在 100 年 9 月 23 日、10 月 20 日及同年 7 月 23 日行政機關作成行政處分之前，自不能證明義務人於將受強制執行之際或強制執行時，確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。相對人雖復主張義務人瑞儀公司上開帳戶內購買黃金之鉅額資金、所賺取價差等利益均已不知所在，義務人有就應供強制執行之財產為隱匿或處分情事云云，惟本件抗告人係以 20 萬元為代價擔任瑞儀公司人頭負責人，已經臺灣臺中地方法院檢察署檢察官認定明確，有相對人提出臺灣臺中地方法院檢察署 102 年度偵字第 4967、4968、5832、5833 號緩起訴處分書在卷可佐（見原法院卷第 54 至 76 頁），相對人復未能提出其他證據證明抗告人知悉瑞儀公司上開帳戶內金錢流向，或有何協助隱匿或處分瑞儀公司財產情事，是相對人主張義務人有隱匿或處分財產情事而有管收抗告人之必要云云，不足採信。」

本裁定認為：

- (一)、是否符合行政執行法所定之管收要件，行政機關就此應負舉證責任。
- (二)、義務人是否確有履行能力而故意不履行、有無就應供強制執行之財產為隱匿處分之認定，則應就義務人於將受強制執行之際或強制執行時之財產狀況或變動情形為觀察以為斷。
- (三)、公司發生繳納費用之義務最早發生於 100 年 5 月間，其未依法取得進項憑證遭處罰鍰時間，則發生於 100 年 9 月、10 月間，斯時抗告人（即受管收聲請人）已非公司負責人，即公法上金錢給付義務之發生，在抗告人解任後，不得謂有應履行義務而故不履行之管收事由。

三、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1049 號：「公司或其他法人之負責人，關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定，行政執行法第 11 條第 1 項第 1、3 款、第 17 條第 6 項第 1、3 款、第 10、12 項、第 24 條第 4 款、第 26 條定有明文。又前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居，強制執行法第 25 條第 3 項亦有明定……抗告人既僅於 99 年 3 月 17 日起至同年 7 月 5 日變更登記時止為佳樂珠寶公司登記之負責人，而佳樂珠寶公司於 99 年 8 月 2 日方負有總金額 94 萬 8,886 元推廣貿易服務費之繳納義務，最早自 99 年 8 月 10 日起負有總金額二百萬元之罰鍰繳納義務，於 99 年 11 月 2 日方負有 4,7687 元推廣貿易服務費之繳納義務，則佳樂珠寶公司所負之總金額 299 萬零 573 元公法上金錢給付義務均發生於抗告人喪失佳樂珠寶公司負責人資格後，易言之，抗告人於喪失佳樂珠寶公司負責人資格前，佳樂珠寶公司尚不負有總金額 299 萬零 573 元之公法上金錢給付義務，自無行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款「顯有履行義務之可能，故不履行」及第 3 款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」所定管收情形存在，抗告人自亦不具有管收之原因，與強制執行法第 25 條第 3 項之規定有間。本件抗告人於喪失佳樂珠寶公司負責人資格前，既不具有管收之原因，相對人於抗告人喪失佳樂珠寶公司負責人資格後依行政執行法第 24 條第 4 款、第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定聲請管收抗告人，於法自有未合，不應准許……本件抗告人於喪失佳樂珠寶公司負責人資格前不具有管收之原因，原法院依行政執行法第 24 條第 4 款、第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定准許管收抗告人，非無違誤。」（最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 1095 號維持裁定）。

本裁定認為：公法上金錢給付義務之發生，在抗告人(即受管收聲請人)喪失公司負責人資格後，自無行政執行法規定之管收原因，與強制執行法第 25 條第 3 項之規定有間。



四、最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 1095 號：「按行政執行官訊問義務人後，認義務人顯有履行義務之可能，故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，而有管收之必要者，自拘提時起二十四小時內，得聲請法院裁定管收之，固為行政執行法第十七條第六項第一款、第三款所明定。惟法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。原法院認再抗告人並未舉證證明相對人「顯有履行義務之可能，故不履行」，或「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」之管收事由。因而廢棄第一審所為管收相對人之裁定，駁回再抗告人之聲請，並無適用法規顯有錯誤之情事。再抗告意旨，指摘原裁定不當，聲明廢棄，難認為有理由。」

本裁定認為：執行分署對於行政執行法第 17 條之管收要件應負舉證責任。（本裁定係執行分署不服上開三、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1049 號裁定，所為之聲請再抗告）

五、最高法院民事裁定 103 年度台抗字第 9 號：「查依行政執行法第 17 條第 12 項準用強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款、第 3 項規定，對公司負責人在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，得予以管收者，必以該負責人於喪失資格或解任前，具有管收之原因者，始得為之。本件相對人於喪失瑞儀公司負責人資格或解任前，未負有履行行政執行法所定之義務，或就應供強制執行之財產有隱匿

或處分之情事，亦即並未具有管收之原因，乃原裁定所合法認定。」（本最高法院之裁定廢棄了臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1154 號駁回對公司前負責人裁准管收之聲請）。



本裁定認為：對公司負責人在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，得予以管收者，必以該負責人於喪失資格或解任前，具有管收之原因者，始得為之。

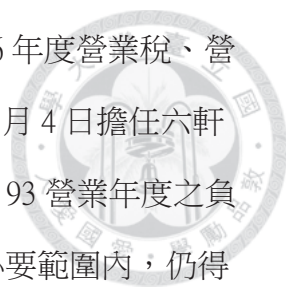
第三項 實務見解彙整分析

由上揭法院實務見解彙整如下：

一、行政執行法「公司負責人」之認定依公司法第 8 條之規定認定之，即除當然負責人，如董事外，清算人、監察人、經理人等於執行職務範圍內，亦為公司負責人。

二、行政執行法第 26 條得以準用強制執行法第 25 條之規定，即公司前負責人於符合管收要件得為管收對象：依據行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定，關於債務人拘提、管收、限制住居及應負義務之規定，於法人之負責人亦適用之。前開負責人於喪失資格或解任前，具有報告之義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其報告或予拘提、管收、限制住居，肯認公司前負責人得為管收對象。

三、公司前負責人須負公法上義務者，須公司之公法上金錢給付義務之發生，係在其擔任公司負責人期間（例如欠稅、欠費、違章事實發生年度之負責人）者：例如，臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1457 號：「相對人實係前述執行案件欠稅、欠費及違章年度或以後年度之負責人」、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1321 號：「足認抗告人確實有於 92、93 年度期間分別以填製不實會計憑證及虛列徐嘉文等 3 人薪資及伙食費故意逃漏稅捐之事實」、臺灣高等法院民



事裁定 102 年度抗字第 425 號：「公司滯納 87 至 93 年及 95、96 年度營業稅、營利事業所得稅及罰鍰…而抗告人自 82 年 4 月 27 日起至 94 年 1 月 4 日擔任六軒公司董事，依公司法第 8 條第 1 項規定，其為六軒公司自 87 至 93 營業年度之負責人，雖於 94 年 1 月 4 日解任，揆諸前揭說明，法院於執行必要範圍內，仍得命其報告，或予拘提、管收、限制住居」、駁回管收聲請之臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 923 號：「抗告人主張兆鎂公司積欠系爭稅款債務，然觀諸各機關強制執行案件移送書所示，其中財政部臺灣省北區國稅局移送營利事業所得稅 2,239,127 元、桃園縣政府移送水污染防治法罰鍰 59 萬元、勞工保險局移送積欠勞工保險費 105,682 元、勞工退休金暨滯納金 34,794 元、65,850 元、桃園縣政府環保局移送廢棄物清理法罰鍰 6 萬元部分，固係相對人擔任兆鎂公司負責人期間，所發生逾期不履行之公法上金錢給付義務；惟其餘機關所移送公法上金錢給付部分，則係發生在相對人解任負責人之後，此部分自無行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款「顯有履行義務之可能，故不履行」之管收事由存在。」、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1154 號：「倘於公司負責人解任時，該公司尚無行政執行法第 2 條規定之公法上金錢給付義務，或其他行為、不行為義務之發生，自無同法第 17 條第 6 項第 1 款所稱之應履行義務存在，縱其後公司發生前開義務而受行政執行之情，仍難以公司前任負責人於解任前具有其他行政法上之義務而聲請法院予以管收」、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 1049 號：「抗告人於喪失佳樂珠寶公司負責人資格前，佳樂珠寶公司尚不負有總金額 299 萬零 573 元之公法上金錢給付義務，自無行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款「顯有履行義務之可能，故不履行」及第 3 款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」所定管收情形存在，抗告人自亦不具有管收之原因，與強制執行法第 25 條第 3 項之規定有間」。

四、公司前負責人之行為具有管收事由而有管收之必要：亦即公司前負責人在任職期間有行政執行法第 17 條第 6 項規定之「一、顯有履行義務之可能，故不履

行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告等事由，而有非予管收即無可達執行目的之管收必要者」而言，例如：臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1457 號：「相對人雖於 101 年 9 月 17 日卸任董事長職位，但依據公司法第 8 條第 1 項、行政執行法第 24 條第 4 款及同法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項等規定，於相對人解任後，在執行必要範圍內，仍得命其報告或予拘提、管收、限制住居…綜合上開事證，相對人於收受前述執行名義後，有上開提領現金轉入自己帳戶、處分馬鞍公司所有之系爭不動產及馬鞍公司變更負責人後存貨及資金流向不明之事實，且依馬鞍公司 100 年 12 月 31 日（相對人解任前）資產負債表所載，當時有現金 231,893 元、銀行存款 6,346,683 元；依 101 年 12 月 31 日資產負債表所載，當時有現金 667,855 元、銀行存款 2,009,856 元…已合於行政執行法第 17 條第 6 項第 1、3 款「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」之要件、最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 989 號：「而沈○○、郭○○自承於 97 年初即與錦鋒公司董事長郭福富洽談上開買賣，斯時渠等仍為錦鋒公司董事、監察人。依錦鋒公司 96 年度財產目錄記載，上開廠房價值為 1,133 萬 570 元、機械設備價值為 744 萬 2,531 元，上開土地市價依 97 年公告現值加 4 成計算應為 3,398 萬 800 元，錦鋒公司卻依序以 700 萬元、434 萬元、2,800 萬元之低價賣予再抗告人及 ○凌公司，殊違常情。而錦鋒公司新任董事蔡○○、沈○○分別陳稱未實際投資、未參與錦鋒公司之經營；蔡○○並受僱於○凌公司擔任倉管人員。堪認再抗告人於卸任錦鋒公司董事、監察人前，已著手錦鋒公司之脫產，由蔡○○、沈○○充任錦鋒公司人頭董事，另成立○凌公司，實際延續經營錦鋒公司業務，以規避強制執行，顯有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款、第 24 條第 4 款規定情事，而有管收必要，相對人依上開規定，聲請管收再抗告人，核無

不合」。

五、對於行政執行法第 17 條之管收事由，應由執行分署負舉證責任：例如最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 1095 號：「法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。原法院認再抗告人並未舉證證明相對人「顯有履行義務之可能，故不履行」，或「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」之管收事由。因而廢棄第一審所為管收相對人之裁定，駁回再抗告人之聲請，並無適用法規顯有錯誤之情事。」另其餘非針對公司前任負責人管收之案件，如最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 1095 號⁶⁵、101 年度台抗字第 1073 號⁶⁶、99 年度台抗字第 644 號⁶⁷、97 年度台抗字第 317 號⁶⁸亦均肯認對管收相對人具管收事由且有管收必要之情形，執行分署就此應盡舉證責任。

⁶⁵ 最高法院民事裁定 102 年度台抗字第 1095 號：「法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。」

⁶⁶ 101 年度台抗字第 1073 號：「再抗告人對第一審裁定不服，提起抗告，其就義務人是否符合管收要件本應負舉證責任。」

⁶⁷ 99 年度台抗字第 644 號：「法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。」

⁶⁸ 97 年度台抗字第 317 號：「又行政執行法之得予管收者，係以負有公法上金錢給付義務，且有履行能力為前提。執行機關必須執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，並符合行政執行法所定之要件者，始得為管收之聲請。上開管收必要情形，其舉證責任在於執行機

第四項 本文對於管收公司前負責人之見解



在我國肯認管收制度仍有存在必要性下，參酌本節實務見解，法院裁定中，有以下幾點有探討之價值及必要：

一、依目前之實務見解，對於公司前負責人之管收要件，均認以「公法上金錢給付義務發生於任職期間」為要件，然本文認為，不應拘泥於「公法上金錢給付義務發生於任職期間」，蓋縱公法上金錢給付義務之發生於該公司「前前負責人」任職期間，公司之公法上義務並不因公司負責人變更而消滅，對於公司之資產、應履行之義務，公司「前負責人」符合行政執行法第 17 條第 6 項揭示之「顯有履行義務之可能，故不履行、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、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告」事由，導致國家債權未能獲償，而有管收必要者，本文認為執行分署自得聲請該管法院對公司「前負責人」裁定拘提管收之。

舉例來說，甲原為公司負責人，於其任職期間，發生公法上金錢給付義務，嗣後變更登記給乙，甲有行政執行法第 17 條第 6 條所規定之管收事由，而有管收之必要時，依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定，得向法院聲請管收；以乙而言，雖公法上金錢給付義務之發生，非在其任職期間，然當期承接這家公司後，發現其負有鉅額欠稅，遂處分公司所有資產後，再將公司移轉給人頭負責人丙，就此，本文認為乙之行為導致國家債權未能獲償，符合行政執行法第 17 條第 6 項管收要件，而有管收必要者，自亦得聲請該管法院對公司「前負責人乙」裁定拘提管收之。

二、公司前負責人解任後，並依公司法為變更登記，但其實際上仍為公司「實

關。」

際負責人」得否為管收對象？此於實務見解有爭議⁶⁹，本文認為於個案事實中有相當具體事證可認公司前負責人係有計畫性隱匿財產、惡意規避公權力執行，而故意變更公司負責人登記，然「對公司仍實際掌握經營權」，例如實際掌握公司營運、財產、財務狀況、經營計畫、公司大小章，可認為係公司實際負責人，為俾杜公司負責人以此逃漏稅捐、規避行政執行之不當行徑，致租稅之公平正義遭戕害，嚴重侵蝕國家稅收，採肯定見解，對於以變更公司負責人以規避公法上義務，而仍實際經營公司之前負責人，仍應有行政執行法第 17 條管收規定之適用，然此部分於法律保留原則下，仍待立法明文。

三、所滯欠金額過高，依聲請管收當時，管收聲請相對人現行資力顯無履行之可能，是否仍有管收必要？實務常見管收聲請相對人抗辯以：「移送執行欠稅

⁶⁹ 肯定者如（一）、臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 425 號謂：「抗告人(即受管收聲請人)卸任公司董事後，未變更印鑑，仍以抗告人之印章提領款項及簽發票……足認抗告人至少於公司登記解散登記前，始終為公司之實際負責人」、（二）、臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗更(一)字第 50 號：「公司之董事長自 96 年 3 月 26 日起為相對人(即受管收聲請人)，雖於 97 年 12 月 30 日變更為劉文蘭，再於 99 年 7 月 7 日變更為張順隆…然相對人對該公司財務及營運知之甚稔，在該公司於 97 年 10 月 7 日收受繳稅通知後，自應負說明義務，證明上開資產非為其所隱匿或處分，且有正當事由，始符公平合理原則…綜上所述，相對人於 97 年 10 月 7 日兆鎂公司收受抗告人命繳納欠稅、罰款通知後，仍為兆鎂公司實際負責人…本件抗告為有理由」亦採相同見解；然反對者認為，公司登記具有公示性，仍應以形式認定之，例如臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 923 號：「雖抗告人(即執行分署)主張公司負責人變更登記事項不實，相對人(即受管收聲請人)仍實際掌控公司營運云云，惟公司登記內容，涉及當事人實體上權利，抗告人並無審認之權利。況公司設立登記後有應登記事項而不登記，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，公司法第 12 條規定甚明，可見公司登記具有公信力，自應依公司登記資料，認定公司法第 8 條所定之負責人。是抗告人主張相對人現仍為公司負責人云云，顯與兆鎂公司之登記資料不符，自無可採」。

金額過高，抗告人無恆產顯無履行之可能」⁷⁰主張管收之必要。關於有無「管收必要性」學者有認為「此為必要性之考量，執行分署應就具體狀況考量之」⁷¹，亦有學者認為「參酌強制執行進行情形、債務人整體收入、財產狀況及工作能力，於認債務人有履行執行債務之可能，而非予管收，顯難進行強制執行情形時，始得予管收之」⁷²，更有學者認為「債務人雖合於上述管收要件，有無採用管收執行方法之必要，應由執行法院斟酌之。如依其他執行方法足以達到強制執行之目的，不應率予管收。」⁷³

實務臺灣高等法院民事裁定 103 年度抗字第 1469 號謂：「依抗告人目前所提事證，縱使現時管收相對人，無從認為對國家債權之受償有何幫助，難認本件有何管收之必要性，原法院認本件不符管收之要件及必要，予以駁回聲請，並無違誤……。」

甚或，參酌美國 1987 年 kinsey vs. Preeson 一案中，科羅拉多州最高法院判決宣告該州允許對人執行之法律(section 13-59-103,6A C.R.S)違憲，該判決理由中闡述「監禁逼債禁止原則」之主要目的在使貧困無資力清償債務之債務人不因此而受到監禁，系爭法律雖不違反該州憲法禁止「監禁逼債」之規定，且該法律受合憲之推定，惟即使以最低度之「合理基礎」審查條件⁷⁴，系爭法律亦違反憲法

⁷⁰ 臺灣高等法院民事裁定 102 年度抗字第 425 號。

⁷¹ 蔡震榮（2008），《行政執行法（四版第 1 刷）》，頁 177，臺北：元照出版股份有限公司。

⁷² 張登科（2012），《強制執行法》，頁 371，臺北：三民書局有限公司。

⁷³ 陳計男（2012），《強制執行法（初版第 1 刷）》，頁 246，臺北：元照出版股份有限公司。

⁷⁴ 關於平等權審查國內學者及釋憲實務似均仿效美國憲法上平等原則的「差別待遇合理性」之見解，如採「三重基準」之學說，可按事務之本質可分（一）合理審查基準、（二）中度審查基準及（三）嚴格審查基準判斷標準，其中「合理審查基準」主張如果我們要根據憲法第 7 條所列法定因素『外』之標準（如強調地方平等、縮小貧富差距、企業兼併爭議等案件），若與人

之平等保護原則，蓋系爭法律之目的在藉由管收被告而迫使其履行義務，從而此立法目的唯有「被告有履行能力」始有可能達成。由於系爭法律並未依被告履行債務之能力進行區別，導致所有被告均將因未履行債務而受到管收。雖然所有被告均有相同機會藉由履行債務而免除被管收，惟此種機會對無資力之被告而言，係虛幻不實的。就監禁之不利益而言，有資力之被告得藉由清償而免除管收，但對無資力之被告卻變成必須強制其被管收，準此，法院認定系爭法律形成不合理之差別待遇，違反平等保護原則而違憲⁷⁵。

則有無「管收必要性」，究竟係以何時點為判斷？本文認為部分實務以是否有管收必要性以於「受管收聲請時」認定之，此似倒果為因，蓋倘認於任意處分公司資產後，俟「受管收聲請時」管收聲請相對人已無資力，而無從履行公法上金錢給付義務，即認顯無履行之可能，欠缺管收之必要，則將更助長拒不履行國家義務，任意隱匿處分資產情形產生，使社會大眾產生「我現在沒錢就不用被管收」之誤解，進而採用此等手法規避執行，在在影響稅捐之徵起，有違國家實現公平與正義。況依行政執行法第 19 條第 5 項規定：「義務人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除。」蓋管收以「實現各種公法上金錢債權」為主要目的，

民的『經濟自由權利』（或精神自由以外的其他權利）連結而欲作為國家對人民差別待遇合理性之理由，必須先找到其差別待遇係有合法利益（legitimate interest）的存在；更重要的是，只要該差別待遇標準的建構必須具有促進合法利益的合理關聯性（rationally related），亦即所謂的合理基礎（reasonable basis），始得為之。參自陳朝建，平等權審查的四重基準，台灣法律網，http://www.lawtw.com/article.php?template=article_content&area=free_browse&parent_path=,1,784,&job_id=50414&article_category_id=1169&article_id=23204/2015/4/17

⁷⁵ 蔡基文，（97年），《論人身自由及遷徙自由之保障－以公司法上金錢給付義務之強制執行為中心》，國立政治大學法律學研究所碩士論文，頁99。

但仍帶有「制裁」意味⁷⁶；縱有學者認管收非具有制裁意味，基於管收是迫使義務人履行義務之手段，具最後手段性，於執行案件已無可供執行之財產，全案無徵起之可能，管收便是迫使義務人履行義務之手段。尤其在以公司為主體債欠國家公法債權之執行事件，公司負責人原本就是欲「公司無資產」脫免執行，故為隱匿、處分公司資產，倘以「受管收聲請時」已無資力作為判斷，遽認無管收之必要性，則將使管收制度形同虛設。

四、執行分署對於管收事由、管收必要性負舉證責任至何種程度？按拘提、管收，除本法另有規定外，準用強制執行法、管收條例及刑事訴訟法有關訊問、拘提、羈押之規定；對於債務人、擔保人或其他依法得拘提、管收之人拘提、管收，除強制執行法及本條例有規定外，準用刑事訴訟法關於拘提、羈押之規定，行政執行法第 17 條第 12 項、管收條例第 2 條分別定有明文。

實務最高法院刑事裁定 103 年度台抗字第號：「按羈押之目的，在於確保刑事訴訟程序之進行、證據之保全及刑罰之執行。究被告有無羈押必要，羈押後其原因是否仍然存在、有無繼續羈押之必要、應否延長羈押，均屬事實認定之問題，法院可就具體個案情節予以自由裁量決定，如法院許可或延長羈押之裁定並無明顯濫用裁量權限或違反比例原則情形，即不能任意指為違法或不當。且關於羈押原因之判斷，尚無適用訴訟上嚴格證明原則之必要，僅要求達於自由證明程度即為已足。」

臺灣高等法院臺南分院刑事裁定 97 年度聲字第 22 號：「本件行為人因涉嫌觸犯賭博案件，法院訊問後認定其具有同法第 101 條第 1 項第 1 款規定之羈押必要，因而執行羈押，行為人雖以證人之供述足證其並未參與簽賭站之經營、其自白係受警方人員脅迫與利誘而為云云，然所謂犯罪嫌疑重大，並不需採取認

⁷⁶ 對於但仍帶有「制裁」意味，本論文之口試委員陳愛娥教授、郭介恆教授採否定見解。

定犯罪事實之嚴格證明程度，而僅需達自由證明程度即可，法院以行為人前有逃亡紀錄，而認定其有逃亡之虞，而有羈押必要，於法並無不當…」。

故羈押並不需採取認定犯罪事實之嚴格證明程度，而僅需達自由證明程度即可，則對於管收事由、管收必要性之舉證證明程度，依行政執行法第 17 條第 12 項、管收條例第 2 條準用羈押之規定，執行分署需負舉證責任，使法院達於管收自由證明程度。

第六節 附帶討論：管收制度於法政策論上之衡量

管收係拘束人身自由一定時間於一定處所之強制處分，相對於限制住居、拘提，嚴重侵害人身自由權，本文以日本國稅徵收法之比較觀察、執行法上之管收有無違反政治權利國際公約第 11 條疑義、管收制度限制人身自由之合憲性審查、管收公司負責人及公司前負責人之合憲性探討、對惡意欠稅公司負責人個人固有財產作為執行標的可行性之探討為出發，對於管收制度於法政策論上之衡量，論述如下：

第一項 日本國稅徵收法之比較觀察

依日本國稅徵收法，其規定其於全文 189 條中規定徵收程序與強制執行程序，廣泛的被日本地方稅與其他公課債權直接或間接準用，可說具有公法上金錢債權徵收程序基本法的地位。日本國稅徵收法並無管收制度，然設有脫免強制執行罪（規定於本國稅徵收法第 187 條：「納稅義務人為脫免強制執行，而對其財產為隱匿、損壞、對國家為不利益之處分或虛偽增加負擔之行為者，處三年以下有期徒刑或處 250 萬日幣以下罰金、或併科之。占有納稅人財產之第三人為使納稅人脫免強制執行，而為前項之行為者，亦同。納稅人或占有其財產之第三人為前二項行為時，知情而成為前二項之相對人者，處二年以下有期徒刑或處 150 萬日幣以下罰金、或併科之。」）

對於詢問或檢查不為答辯、虛偽陳述，或為拒絕、妨礙、規避、或提示虛偽記載帳冊文件者，得處以刑事罰（規定於同法第 188 條：「該當下列各款之一者，處一年以下有期徒刑或處 50 萬日幣以下罰金。（一）對執行人員依第 141 條規定之詢問不為答辯或為虛偽之陳述者。（二）依第 141 條規定之檢查為拒絕、妨礙、規避或關於檢查提出虛偽記載、紀錄之帳簿文件者。」）；妨礙搜索者，得以妨礙公務的罪名處理。法人、使用代理人之本人關於其怠於監督責任的不作為犯有兩罰的規定（同法第 189 條：「法人之代表人（含非法人團體之管理人）、法人或個

人之代理人、受僱人等其他員工，關於該法人或個人之業務或財產，為前二條之違法行為時，除處罰該行為人之外，對該法人或個人處以各該條文之罰金刑。非法人團體是用錢項規定時，除其代表人或管理人關於訴訟行為代表非法人團體之外，亦準用法人為被告或犯罪嫌疑人之相關刑事訴訟法律規定」⁷⁷。

日本法制上關於公法上債權原則上由原管轄機關自力執行，未如我國設專責執行機關（依行政執行法第 4 條規定，由法務部行政執行署所屬各執行分署執行之），然對於脫免強制執行，納稅人科以「三年以下有期徒刑或處 250 萬日幣以下罰金、或併科之」之刑事責任，對於知情占有人「處二年以下有期徒刑或處 150 萬元日幣以下罰金、或併科之」。對於詢問或檢查不為答辯、虛偽陳述，或為拒絕、妨礙、規避、或提示虛偽記載帳冊文件、妨礙搜索者「處一年以下有期徒刑或處 50 萬日幣以下罰金。」其法人之代表人（含非法人團體之管理人）、法人或個人之代理人、受僱人等其他員工，關於該法人或個人之業務或財產，為前二條之違法行為時，除處罰「該行為人」之外，對「該法人或個人」處以各該條文之罰金刑。可知，相較於我國「管收三個月、再管收三個月」（行政執行法第 17 條、第 20 條）之處罰，直接以刑事罰處罰之，除刑期更重外，範圍更擴張及於「行為人」、「明知之第三占有人」。

⁷⁷ 陳聖典，〈日本國稅徵收法之研究〉，《法務部研究選輯》，第 101 年度，第 412 頁以下。

第二項 執行法上之管收有無違反政治權利國際公約第 11 條疑義

公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights）⁷⁸

第9條：「一 人人有權享有身體自由及人身安。任何人不得無理予以逮捕或拘禁。非依法定理由及程序，不得剝奪任何人之自由。二 執行逮捕時，應當場向被捕人宣告逮捕原因，並應隨即告知被控案由。三 因刑事罪名而被逮捕或拘禁之人，應迅即解送法官或依法執行司法權力之其他官員，並應於合理期間內審訊或釋放。候訊人通常不得加以羈押，但釋放得令具報，於審訊時，於司法程序之任何其他階段、並於一旦執行判決時，候傳到場。四 任何人因逮捕或拘禁而被奪自由時，有權聲請法院提審，以迅速決定其拘禁是否合法，如屬非法，應即令釋放。五 任何人受非法逮捕或拘禁者，有權要求執行損害賠償。」第11條：「任何人不得僅因無力履行契約義務，即予監禁。」

則行政執行法第17條管收規定是否牴觸公民與政治權利國際公約第11條之規定？反對者認為⁷⁹管收係於一定期間內拘束人民身體自由於一定之處所，目的在使其為金錢給付義務之履行，為間接執行方法之一種，依公民與政治權利國際公約第11條規定：「任何人不得僅因無力履行契約義務，即予監禁」，債務人有不履行債務或強制執行義務，即將其予以管收，似不符該公約之精神。

⁷⁸ 公民與政治權利國際公約於1976年3月23日生效，於前言中述及該國際公約之目的「本公約締約國，鑒於依據聯合國憲章揭示之原則，人類一家，對於人人天賦尊嚴及其平等而且不可割讓權利之確認，實係世界自由、正義與和平之基礎，確認此種權利源於天賦人格尊嚴，確認依據世界人權宣言之昭示，唯有創造環境，使人人除享有經濟社會文化權利而外，並得享受公民及政治權利，始克實現自由人類享受公民及政治自由無所恐懼不虞匱乏之理想。鑒於聯合國憲章之規定，各國負有義務，必須促進人權及自由之普遍尊重及遵守，明認個人對他人及對其隸屬之社會，負有義務，故職責所在，必須力求本公約所確認各種權利之促進及遵守」。

⁷⁹ 何展旭，〈自兩國際公約自由權條款檢視我國自由權保障之現況〉，《憲政法制組國政評論》，098-070號。

且自該公約第9條規定觀之，得逮捕拘禁之對象，似僅限於刑事案件之被告與罪犯。由此觀之，我國強制執行管收制度，已違悖國際公約之精神，宜予廢除。亦有認為⁸⁰法文既明白規定無力履行「契約」義務，於行政執行法上之管收，似無適用之餘地；且民事強制執行，所保護者乃人民之「財產權」，而行政執行，所維護者乃社會公益及國家法律，誠如前大法官彭鳳至於釋字第588號解釋所提出之一部協同意見書及一部不同意見書所論：「法治國家的要件，除政府必須依法行政外，人民亦有守法的義務。法規除被宣告違憲，或因其他事由失效者外，應平等適用於全體國民。公法上金錢給付義務能否執行，除與訂定各該公法上金錢給付義務之行政法規所追求之各種行政目的得否實現，息息相關，而影響全體國民之福祉外，在國家行政法規對拒絕自動遵守者缺乏有效之強制方法而無法落實時，更動搖法治國家人民究竟有無守法義務之根本前提。如將公法上金錢給付義務之行政執行，認為係國家『財產權』之保護，未免忽略了公法上金錢給付義務在現代民主法治國家中，是使國家各項機能正常運作之必要手段的意義，而與國家在私法上的營利行為，有所混淆。」況行政執行之「管收」手段固屬嚴峻，然此一執行方法，復經同號解釋肯定其合憲性，於論證上似忽略兩者本質上之不同。

本文認為，行政執行法第 17 條第 6 項管收之規定除需具備「管收事由」及「管收必要」外，更需嚴格遵守憲法第 8 條「人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之。人民因犯罪嫌疑被逮捕拘禁時，其逮捕拘禁機關應將逮捕拘禁原因，以書面告知本人及其本人指定之親友，並至遲於 24 小時內移送該管法院審問。本人或他人亦得聲請該管法院，於 24 小時內向逮捕之機關提審。法院對於前項聲

⁸⁰ 韓鐘達，〈行政執行上對於義務人公司前負責人之拘提、管收〉，《執行園地》，第1期，第4版。

請，不得拒絕，並不得先令逮捕拘禁之機關查覆。逮捕拘禁之機關，對於法院之提審，不得拒絕或遲延。人民遭受任何機關非法逮捕拘禁時，其本人或他人得向法院聲請追究，法院不得拒絕，並應於二十四小時內向逮捕拘禁之機關追究，依法處理。」規定，即由中立、公正第三者之法院審問，並使法定義務人到場為程序之參與，除藉之以明管收之是否合乎法定要件暨有無管收之必要外，並使法定義務人得有防禦之機會，提出有利之相關抗辯以供法院調查，實現憲法對人身自由之保障，並給予救濟途徑，此為釋字 588 號揭示之實質正當法律程序。

況公約第 11 條係規定：「任何人不得僅僅由於無力履行約定義務而被監禁。」係明文無力履行「契約」義務，於行政執行法上之管收，係基於違反公法上義務，例如未具實陳報財產狀況、隱匿處分財產之行為，似無適用之餘地；且民事強制執行，所保護者乃人民之「財產權」，而行政執行，所維護者乃社會公益及國家法律，二者具本質上差別。從而，管收雖然必須有法定原因、符合比例原則，遵守正當法律程序，給予救濟途徑，並非欠債不還，就可以押人討債，故本文認行政執行法上之管收制度存在並不違反公民與政治權利國際公約之規定。

第三項 管收制度限制人身自由之合憲性審查

憲法第 8 條：「(第 1 項)人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之。(第 2 項)人民因犯罪嫌疑被逮捕拘禁時，其逮捕拘禁機關應將逮捕拘禁原因，以書面告知本人及其本人指定之親友，並至遲於 24 小時內移送該管法院審問。本人或他人亦得聲請該管法院，於 24 小時內向逮捕之機關提審。(第 3 項)法院對於前項聲請，不得拒絕，並不得先令逮捕拘禁之機關查覆。逮捕拘禁之機關，對於法院之提審，不得拒絕或遲延。(第 4 項)人民遭受任何機關非法逮捕拘禁時，其本人或他人得

向法院聲請追究，法院不得拒絕，並應於二十四小時內向逮捕拘禁之機關追究，依法處理。」

依憲法第 8 條第 1 項規定，人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之。在保障人身自由，並明文對於人身自由之限制除需有法律規定之外，更應依據相當之法定程序。人身自由就是身體的行動自由，凡隨心所欲於任何時間前往任何地點，或任何時間不前往任何地點，都屬於身體的行動自由。對人身自由的侵犯即指以實力積極的使個人於一定時間內必須出現或停留在一定處所，或消極的使其不得於一定時間離開一定處所。故對人身自由得侵犯即指以實力(直接強制)積極的使個人於一定時間內必須出現或停留在一定處所。一定時間包括短暫的限制行動自由到終身監禁。依強制執行法對債務人所為的拘提或管收，是限制人身自由的一種強制手段⁸¹。同理，行政執行法第 17 條所規定對義務人之拘提管收亦是限制人身自由權的一種強制手段。

憲法第 8 條規定與其他權利之保障規定最大不同在於其不僅揭示自由權利，更進一步規定程序性之保障，即「除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之」，此係憲法保障人身自由程序上權利之特別規定，屬「憲法保留」(Verfassungsvorbehalt)，不得再以法律牴觸之。

我國審查限制人民基本權利之法律是否違憲，端視其是否符合憲法第 23 條規範之「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」，即「公益目的原則」、「法律

⁸¹ 吳庚，陳淳文（102 年），《憲法理論與政府體制（九月初版）》，頁 174-175，臺北：三民書局股份公司。

保留原則」、「比例原則」，其中限制手段是否符合法律保留原則較易辨明，手段與目的間是否合乎公益及比例原則，則必須進行個案認定。在認定過程中，針對限制不同的基本權利，應採取何種寬嚴的審查標準，則為違憲審查之實質內涵。

從我國大法官對法令違憲審查密度(Kontrolldichte)，學者依事物之性質及所涉及法益重要性兩項因素歸納為「嚴格審查」、「中度審查」、「低度審查」三種類型⁸²，「嚴格審查」者又可分為下列四類：一、限制人身自由的法律（釋字第 251 號、第 384 號、第 523 號）；二、限制人民訴訟權的法律或判例（釋字第 224 號、第 321 號、第 439 號），其中尚因此突破特別權力關係之理論（釋字第 243、第 312 號、第 382 號、第 430 號）；三、性別平等之貫徹（釋字第 365 號、第 410 號）；四、限制言論自由，尤其是針對限制政治性之言論自由（釋字第 445 號）。

「中度審查」者諸如財產權之保障，特別是涉及土地徵收及公共設施保留地（以及既成道路），尚有政府財政負擔的現實考量（釋字第 336 號、第 400 號、第 409 號）。其他採取中度審查者尚有：猥褻性言論（釋字第 407 號）、商業性言論（釋字第 414 號、第 577 號），此類言論與政治性言論相較，顯然屬於低價值之言論（即類似美國聯邦最高法院所採的判斷標準）。涉及訴訟權行使的次要事項，例如公務員的懲戒程序及懲戒方式（釋字第 396 號、第 433 號、第 483 號）。「低度審查」者，大致即無違憲之虞，例如釋字第 342 號對於國會自律的尊重，釋字第 475 號對於台灣地區與大陸地區人民關係條例之審查，釋字第 194 號、第 263 號、第 476 號對於死刑的審查等⁸³。

採「嚴格審查」者，最典型的為限制人身自由之法律，以憲法第 8 條「非由法院依法定程序，不得審問處罰」的規定作為審查基準，行政執行法第 17 條所規定得聲請法院裁定對義務人為管收亦是限制人身自由的一種強制手段。憲法第

⁸² 同註 61，頁 653。

⁸³ 同註 61，頁 653-656。

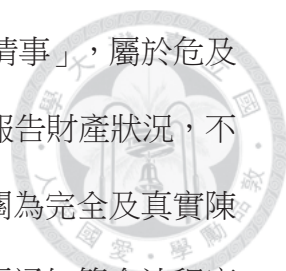
19 條規定，人民有依法律納稅之義務。各種稅法規定人民之納稅義務及附帶給付義務，如滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金，係為實踐國家目的及憲法上人民之基本義務而為之規定。

稅捐乃支應政府公共服務之財政需要的手段，涉及國家對人民照顧及保護義務事實上能否實現，故具有強烈公益性。行政制裁之罰鍰，屬行政法規定為維持行政秩序，對違反作為或不作為義務者，科處之金錢處罰；怠金與代履行費用則為對違反行政法上作為或不作為義務者，所採行之間接強制方法；非稅公課，無論以對待給付為要件之規費或受益費，或新興財政工具之特別公課，皆有其政策目標法治國家的要件，除政府必須依法行政外，人民亦有守法的義務。法規除被宣告違憲，或因其他事由失效者外，應平等適用於全體國民。

公法上金錢給付義務能否執行，除與訂定各該公法上金錢給付義務之行政法規所追求之各種行政目的得否實現，息息相關，而影響全體國民之福祉外，在國家行政法規對拒絕自動遵守者缺乏有效之強制方法而無法落實時，更動搖法治國家人民究竟有無守法義務之根本前提。如將公法上金錢給付義務之行政執行，認為係國家「財產權」之保護，未免忽略了公法上金錢給付義務在現代民主法治國家中，是使國家各項機能正常運作之必要手段的意義，而與國家在私法上的營利行為，有所混淆。立法機關基於重大之公益目的，藉由限制人民身體自由之強制措施，以貫徹其法定義務，於符合憲法上比例原則之範圍內，應為憲法所許⁸⁴。

行政執行法第 17 條第 6 項關於管收之規定，係為促使法定義務人履行公法上金錢給付義務或相關協力義務之間接執行方法。該條第 1 項以「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」、「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者」，為行政執行處得聲請該管法院裁定拘提之事由。其中第 1 款「顯有履行義務之可能故

⁸⁴ 參自釋字第 588 號彭鳳至一部協同意見書及一部不同意意見書。



不履行者」及第 3 款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」，屬於危及強制執行之行為，第二款「顯有逃匿之虞」、第 4 款「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告」則屬於違反對其財產狀況有對執行機關為完全及真實陳述義務及到場協力義務，衡諸公法上金錢給付之法定義務人，經通知等合法程序後，本即應自動給付，無待國家之強制，乃相關法定義務人復經行政執行處命其提供相當擔保並限期履行，逾期仍不履行亦不提供擔保，顯較忠誠遵守法定義務者大幅虛耗公共行政資源又對當事人儘管有繳納能力，無正當理由拒絕清償公法上之金錢給付義務。立法者對於業經要求仍不證明其無支付能力或無法充分證明，並且也無法由行政機關及法院已知悉的事證證明其無支付能力之當事人而言，如不以任何強制，將有損於大多數忠誠遵守法定義務之國民之法律感情；且聲請法院裁定管收之事由，乃穩定國家財政收入，落實各項行政措施，以維持社會秩序、增進公共利益所必要，並未逾越合理之限度，與憲法第 23 條規定，尚無牴觸。

又行政執行法第 17 條第 6 項關於管收之規定，乃在拘提無法達成公法上金錢給付義務執行之目的後，進一步間接強制法定義務人履行公法上金錢給付義務或相關協力義務之執行方法，此種藉由暫時剝奪自由，得以有效促使人民履行其法定義務之強制措施，係屬常見之立法模式，並未就當事人之行為做出損害其名譽之威權性非價判斷，對於當事人之尊嚴尚無嚴重影響。況同法第 21 條及第 22 條，分別就不得管收及應即釋放管收人之情形，定有明文，以資緩和。衡諸公法上金錢給付義務之行政執行所涉及之重大公益，相關規定並未逾越合理之限度，且除拘提外已屬達成行政目的之最小侵害方法，與憲法第 23 條規定無牴觸。

再者，依憲法第 8 條第 1 項之意旨，行政執行法第 17 條第 6 項：「行政執行官訊問義務人後，認有下列各款情形之一，而有管收必要者，行政執行處應自拘提時起 24 小時內，聲請法院裁定管收之」、第 9 項「法院受理管收之聲請後，

應即訊問義務人並為裁定，並要時得通知行政執行處指派執行人員到場為一定之陳述或補正」、第 10 項「行政執行處或義務人不服法院關於拘提、管收之裁定者，得於十日內提起抗告；其程序準用民事訴訟法有關抗告程序之規定。」、第 19 條第 1 項：「法院為拘提管收之裁定後，應將拘票及管收票交由行政執行處派執行員執行拘提並將被管收人逕送管收所」，法院於裁定時非單憑行政執行分署一方所提之聲請事由以為審查，而以直接審理、言詞審理方式，查明管收聲請人是否確有管收之必要，賦予其防禦之機會，使其能得為有利之抗辯，並指出證明之方法以供法院審酌，始為管收之裁定，此觀同法第 17 條第 12 項規定「拘提、管收，除本法另有規定外，準用強制執行法、管收條例及刑事訴訟法有關訊問、拘提、羈押之規定。」自明。是行政執行法第 17 條第 6 項及第 19 條第 1 項規定於此範圍內，與憲法第 8 條第 1 項規定正當法律程序之意旨自無不符⁸⁵。

從而，本文認為行政執行法第 17 條之管收制度涉及人身自由之限制，而人身自由又可謂其他自由權之基礎，國家欲採取限制人身自由作為達成一定目的之手段，應慎重為之。況且管收期限達三個月，其合憲與否當以嚴格審查標準審查之。管收制度的立法目的，乃在保全並實現各種公法上之金錢債權，俾滿足公共財政之需求，確保國家各項任務之實現。

按公共財政需求如未能滿足，致國家任務無從實現，國家存在正當性也因此瓦解，是管收制度所追求實現公法金錢債權之目的，涉及國家對人民照顧及保護義務事實上能否實現，故具有強烈公益性，其目的自屬合憲。而管收制度的存在，對於公法上金錢債權之實現，確屬有助於達成目的之有效手段，縱此「成效」並非由於管收制度可直接作用於應供執行之財產，使金錢債權得以保全、實現，而係因管收制度作用於人民的心理，使人民在不欲被限制人身自由的壓力下履行義務，為金錢之給付，或不敢為妨礙執行之行為，就其欲達到的目的而言仍屬有效，係為實踐國家目的及憲法上人民之基本義務而為之規定。

⁸⁵ 參自釋字第 588 號彭鳳至一部協同意見書及一部不同意意見書。

而對於管收之規定，乃在拘提無法達成公法上金錢給付義務執行之目的後，進一步間接強制法定義務人履行公法上金錢給付義務或相關協力義務之執行方法，此種藉由暫時剝奪自由，得以有效促使人民履行其法定義務之強制措施，係屬在比例原則規制下之立法形成自由，內容具有實質正當性，程序上亦符合憲法第8條之正當法律程序要求。

第四項 管收公司負責人及公司前負責人之合憲性探討

行政執行法第 24 條第 4 款規定：「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。」同法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款、第 3 項規定：「(第 2 項)關於債務人拘提、管收、限制住居、報告及其他應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：四、法人或非法人團體之負責人、獨資商號之經理人。(第 3 項)前項各款之人，於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得命其履行義務或予拘提、管收、限制住居。」然而由於在公司為納稅義務人之執行事件，公司負責人、公司前負責人非納稅義務人，但實際上其依稅法所負義務之遵守行為皆由其公司負責人代為之，而立法上公司負責人又非稅法規範之對象，為使公司負責人依關於以公司為納稅義務人之規定負責，則必須另為制定直接以公司負責人為規範對象的規定。

行政執行法第 24 條第 4 款、強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款、第 3 項規定即屬於在該規範規劃下制定的規定。其立法理由在社會上見利用「公司」為納稅義務人，而公司負責人以公司名義為行政執行法第 17 條規範之拘提管收事由，或以喪失資格及解任之手段，規避其義務或脫免拘提、管收之裁判，致國家債權受到嚴重損害，為貫徹保障國家債權之目的，爰予立法增訂。其他法律如破產法

第 3 條⁸⁶、稅捐稽徵法第 47 條⁸⁷亦有相類似之規定，其中稅捐稽徵法第 47 條第 2 項更增定以實際負責人為漏稅刑罰處罰對象。

關於對公司負責人限制人身自由之合憲性，釋字第 687 號⁸⁸協同意見書中亦有

⁸⁶ 破產法第 3 條規定：「本法關於和解之債務人或破產人應負義務及應受處罰之規定，於左列各款之人亦適用之：一、無限公司或兩合公司執行業務之股東。二、股份有限公司之董事。三、其他法人之董事或與董事地位相等之人。四、債務人或破產人之法定代理人、經理人或清算人。五、遺產受破產宣告時之繼承人、遺產管理人或遺囑執行人。」

⁸⁷ 稅捐稽徵法第 47 條：「(第 1 項)本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人 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 2 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」。

⁸⁸ 釋字第 687 號解釋文：「中華民國 65 年 10 月 22 日制定公布之稅捐稽徵法第 47 條第 1 款規定：「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。」（即 98 年 5 月 27 日修正公布之同條第 1 項第 1 款）係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，與無責任即無處罰之憲法原則並無抵觸。至「應處徒刑之規定」部分，有違憲法第 7 條之平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」釋理由書：「基於無責任即無處罰之憲法原則，人民僅因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，法律不得規定人民為他人之刑事違法行為承擔刑事責任。又憲法第七條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理之差別待遇。如對相同事物，為無正當理由之差別待遇，即與憲法第 7 條之平等原則有違。65 年 10 月 22 日制定公布之稅捐稽徵法第 47 條第 1 款規定：「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。」（98 年 5 月 27 日增訂第 2 項，原條文移列為第 1 項，並修正「左列」為「下列」；下稱系爭規定）所稱「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定」，經查立法紀錄，係指同法第 41 條行政院原草案之規定「納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法

相類似之討論⁸⁹。

逃漏稅捐者，處 6 月以上 5 年以下有期徒刑」。立法院審議時認為「按逃漏稅捐行為，就其犯罪情狀言，多與刑法第 339 條第 2 項之詐欺罪及第 210 條、第 214 條偽造文書罪相當。茲參照各該條所定刑度，規定最重本刑為 5 年以下有期徒刑，並得科處拘役、罰金。俾法院得就逃漏稅捐行為之一切情狀，注意刑法第 57 條所定各事項，加以審酌，從而量定適當之刑，以免失之過嚴，而期妥適」，乃將上開行政院原草案法定刑修正為「處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科 1,000 元以下罰金」（立法院公報第 65 卷第 66 期第 4 頁至第 5 頁、同卷第 79 期第 85 頁至第 86 頁及同卷第 82 期第 11 頁參照；其中罰金部分於 79 年 1 月 24 日修正公布為新臺幣 6 萬元以下罰金），惟系爭規定並未隨之更改文字，所謂「應處徒刑之規定」，即限於「處 5 年以下有期徒刑」。依據系爭規定，公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰。故系爭規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，並未使公司負責人為他人之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，與無責任即無處罰之憲法原則並無抵觸。又公司負責人有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，造成公司短漏稅捐之結果時，系爭規定對公司負責人施以刑事制裁，旨在維護租稅公平及確保公庫收入。查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。該規定所處罰之對象，為以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為，所設定之法定刑種類包括有期徒刑、拘役及罰金，係立法者對於故意不實申報稅捐導致稅捐短漏之行為，所為刑事不法之評價。系爭規定既根據同一逃漏稅捐之構成要件行為，處罰公司負責人，竟另限定僅適用有期徒刑之規定部分，係對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價。故系爭規定「應處徒刑之規定」部分，係無正當理由以設定較為嚴厲法定刑為差別待遇，有違憲法第 7 條之平等原則，應自本解釋公布日起至遲於屆滿 1 年時，失其效力。」

⁸⁹ 參大法官蔡清遊協同意見書略以：「最高法院 69 年台上字第 3068 號判例謂：「公司與公司負責人在法律上並非同一人格主體，依稅捐稽徵法第 47 條第 1 款規定，納稅義務人係公司組織而應受處罰者，僅以關於納稅義務人應處徒刑之規定，轉嫁處罰公司負責人」即本應由非自然人之公司負擔有期徒刑刑責之部分，轉嫁由自然人之公司負責人負擔。本號解釋則認為，公司以詐

本文認為系爭對公司負責人得為拘提管收之規定係使公司負責人因自己之行為承擔公法上相關責任，在於「利益歸屬者亦應追究其責」的道理，非依轉嫁罰理論由非自然人之公司負擔之責任，蓋公司負責人之所以負擔公法上責任，乃係因其或為實際行為人，或未盡監督管理義務，或其應概括承受公司所為一切行為之責任，而有可歸責性，其因此受處罰，此由公司法概念下的公司負責人之義務觀之，公司為法人組織，其並無法如自然人一樣自己為各種法律行為，因此須透過自然人來代表公司為之，而代表公司之為公司負責人。

我國公法上關於法人組織及公司負責人之概念主要規定在公司法上，實務行政法院之判決，對於公司負責人義務之概念亦多引用自公司法(詳如後述)，均揭

術或其他不正當方法逃漏稅捐，公司負責人之所以負擔刑責，乃因公司負責人故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之發生，而應受刑事處罰，故公司負責人係因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，並不認同上開最高法院判例所採轉嫁罰之見解……上開本號解釋理由書所謂公司負責人係因自己之刑事違法且有責之行為而負擔刑事責任，係指公司負責人係獨立為自己之刑事違法行為負擔刑責，非為他人即公司之犯罪而負擔刑責。惟系爭規定並未另外明定公司負責人犯罪之構成要件，而係與本法第41條規定之罪刑相連結，亦即系爭規定之處罰公司負責人，仍以本法第41條所規定者，為犯罪構成要件。而本法第41條係規定，納稅義務人(包括法人與自然人)以詐術或不正當方法逃漏稅捐，在公司觸犯本罪之情形下，其犯罪主體乃係公司⁴，並非公司負責人，公司負責人僅係因公司犯罪而為受處罰之主體⁵，能否謂公司負責人係因自己之刑事違法行為負擔刑責，實不能無疑。本席以為，公司負責人之所以負擔刑責，乃係因其或為實際行為人，或未盡監督管理義務，或其應概括承受公司所為一切行為之責任，而有可歸責性，其因此受處罰，尚與單純係為他人之犯罪而負擔刑責之情形自有不同，亦難指為違反無責任即無處罰之憲法原則。公司以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，乃係公司之刑事違法行為，並非公司負責人自己有刑事違法行為。如謂在公司逃漏稅捐之情形下，公司負責人係為自己刑事違法行為負擔刑責，則公司負責人將獨立於公司逃漏稅捐犯罪之外，單獨成立犯罪，如此解釋並不合立法本意……」

示公司負責人為行政行為時亦應公司法上公司負責人之以下義務：

一、忠實義務：

公司法第 23 條第 1 項規定：「公司負責人應忠實執行業務並盡善良管理人之注意義務，如有違反致公司受有損害者，負損害賠償責任。」蓋現行公司負責人忠實義務概念，係延續自英美法及日本商法公司與董事間之委任關係而來，即公司負責人身為公司受任人，負有受任人義務（fiduciary duty），對公司負有忠實義務，故於執行業務時，自應本於善意之目的，著重公司之利益，依公司規定之程序做出適當之經營判斷，特別是當其私人利益與公司利益對立時，決定其行為之基準，將公私利益置於本身利益之上。

忠實義務大致可歸納為二種類型：（一）為禁止利益衝突之規範理念；（二）為禁止奪取公司利益之理念。我國更於 101 年 1 月公司增定公司法第 23 條第 3 項公司負責人違反忠實義務，歸入權行使之規定⁹⁰，學者認為新增訂之歸入權並無排除對違反忠實義務之負責人的損害賠償請求權，歸入權是在縱使在公司無受有損害情形下，不讓違反忠實義務之公司負責人保有不法之利益所得如此而已⁹¹。最高行政法院 98 年度判字第 97 號限制出境中謂：「公司法第 23 條第 1 項明定公司負責人應忠實執行業務並善盡善良管理人之義務，如違反致公司受有損害者，負損害賠償責任，故公司負責人不得為不利於公司之行為，仍屬當然法理……耀寬公司滯欠 91 年度營利事業所得稅，係被上訴人執行公司業務之範圍，且其欠稅達限制出境實施辦法第 2 條第 3 項限制出境金額標準，且未依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項規定繳納復查決定之應納稅額半數或提供擔保等事實，為原判決所認定之事實，且為被上訴人所不爭（見原審卷第 33 頁），則上訴人限制違章當時○○公司負責人即被上訴人出境，於法並無不合……」可資參照。

⁹⁰ 公司法第 23 條第 3 項規定：「公司負責人對於違反第一項之規定，為自己或他人為該行為時，股東會得以決議，將該行為之所得視為公司之所得。但自所得產生後逾一年者，不在此限。」

⁹¹ 劉連昱（103），《現代公司法》，頁 121-122，臺北：新學林出版股份有限公司。

二、善良管理人之注意義務:

公司法第 23 條第 1 項規定:「公司負責人應忠實執行業務並盡善良管理人之注意義務,如有違反致公司受有損害者,負損害賠償責任。」而注意義務(duty of care)之內涵係指公司負責人作決策時要審慎評估,不可有「應注意而不注意」之過失情形,亦即決策者應盡到各種注意之能事。至於善良管理人之注意,係指社會一般的誠實、勤勉而有相當知識及經驗之人,所應具備的注意⁹²。學者認為,公司負責人不論與公司間是否為委任,是否受有報酬,於執行業務時,應盡其善良管理人之注意,若有違反,致公司受損害時,應負損害賠償責任。

在行政法領域,亦課予公司負責人相同之責任,例如高雄高等行政法院 101 年度訴字第 313 號判決略以:「進口人委託報關業者辦理通關事宜,係屬民事上之委任契約,受任人須依委任人授與之權限及依委任人之指示處理事務,是委任人對於受任人之選任及處理事務之指示與監督,自應盡相當之注意義務。況且,進口人委託報關業者辦理報關,既然使用報關業者擴大其活動領域,享受報關業者提供報關服務之效益,鑑於行政罰之目的在於維持行政秩序,樹立有效之行政管制,進口人委託之報關業者辦理報關時,如有違反誠實申報之行政法上義務之情事,進口人自應負擔將該義務委由報關業者執行所致之不利益,以確保其善盡選任監督之義務,避免發生規避諉責之情形,而形成管制之漏洞……。」

三、遵守法令、章程及股東決議之義務:

依公司法第 193 條第 1 項規定:「董事會執行業務,應依照法令章程及股東會之決議。」對於經理人、執行業務之股東於公司法第 33 條、第 52 條第 1 項亦有相同之規定⁹³。此外條文規定「執行業務,應依照法令」,而對於「法令」

⁹² 同註 71,頁 122。

⁹³ 公司法第 33 條規定:「經理人不得變更董事或執行業務股東之決定,或股東會或董事會之決議,或逾越其規定之權限。」同法第 52 條第 1 項規定:「股東執行業務,應依照法令、章程及股東

之範疇解釋上自應指所有法律命令，包含行政法上之規定。若董事違反其守法義務，而決議為不法之行為，依公司法第 194 條規定，繼續 1 年以上持有股份之股東可以請求董事停止其行為；若其行為造成公司之損害，公司可依第 193 條第 2 項對之請求損害賠償。

而在行政執行法公法上金錢給付義務上，依公司負責人有接受調查、報告公司財產狀況之義務，依行政執行法第 14 條規定，行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。

於 104 年 3 月 6 日之行政執行法修正草案第 14 條更規定：「行政執行分署得向有關團體或知悉義務人財產之人，調查義務人之財產狀況及資產流向，必要時，並得調查法人之負責人、或實際執行其職務之人及於喪失資格或解任前，具有報告及其他應負義務法人之負責人、或實際執行其職務之人之財產狀況及資產流向。受調查者不得規避、妨礙、拒絕或為虛偽之陳述。受調查者違反前項規定而無正當理由者，處新臺幣 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰⁹⁴。」課予公司負責人依公司負責人有接受調查、報告公司財產狀況之義務，倘違反者，修正草案更明文處以罰鍰。

之決定。」

⁹⁴ 行政執行法第 14 條修正草案全文：「(第 1 項)行政執行分署對於與執行事項有關之事實，得依職權調查事實及證據；認有必要時，得定期間通知移送機關查報。(第 2 項)行政執行分署得向有關團體或知悉義務人財產之人，調查義務人之財產狀況及資產流向，必要時，並得調查第 51 條所定之人之財產狀況及資產流向。受調查者不得規避、妨礙、拒絕或為虛偽之陳述。(第 3 項)受調查者違反前項規定而無正當理由者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。」

從而，對公司負責人及前負責人限制人身自由之規定，立法者考量其特殊性，為追求實現國家債權之重大公益目的，而規定處罰公司負責人行為，乃立法之形成自由⁹⁵。



第五項 對惡意欠稅公司負責人個人固有財產作為執行標的可行性之探討

在分離原則下，公司法人人格獨立之特性，為公司成員撐起一把保護傘，實務常見有公司負責人於公司滯欠國家稅捐、罰鍰、規費等公法上金錢給付義務後，為規避繳納義務、履行公司負責人責任，刻意形式上變更公司負責人，但仍實際掌握、控制公司經營權，進行隱匿、處分公司財產，或任意使欠稅公司倒閉，致國家債權無法徵起之案件；則對於公司負責人個人固有財產作為公司欠稅執行標的可行性，有不同見解：

否定論者認為，公司負責人就其出資額、所認股份為限，對公司負其責任，係公司法為符合我國商業交易型態，保障出資者不必承擔過度風險，增加投資人意願，以促進國家經濟之發展而設立，有其政策上之考量，且對於公司負責人個人財產作為執行標的，係對公司負責人財產權之侵害，須符合法律保留原則始得為之。

肯定論者認為，公司負責人濫用公司獨立之法人人格，進行掏空公司資產、損害國家債權行為，實質負責人卻可脫免法律責任，使得國家稅捐債權無法獲得清償，此可透過運用實質課稅原則、揭穿公司面紗原則、狀態責任理論之概念，解決恣意變更公司負責人，不當逃漏稅捐，規避公法上義務情形，從而肯定於符合法定

⁹⁵ 況由實際面而言，亦不可能管收現實上無實體存在之「公司」。

條件下，得對惡意欠稅之公司負責人個人固有財產為查封、拍賣等。(詳細政策建議，於第五章論述)

本文認為，公司負責人以不當方式規避強制執行或逃漏稅捐，執行機關因受限於現行法規之規定，僅得就公司財產執行，而不得就其負責人個人固有財產追償，不僅影響國家債權之實現，於投機僥倖者卻可因之而逃避責任，則將使公法上義務之履行，形成不公平之狀態，故建議修法，以其作為租稅核課及強制執行對象，達到實質課稅之公平原則，並杜絕公司負責人之僥倖心態。

第七節 小結

執行實務上常見公司負責人欲以變更公司負責人方式，規避公司負責人本身之各種公法上金錢給付義務行政執行責任(例如，到場清償應納金額義務、報告財產狀況義務、提供擔保義務、忍受限制住居、拘提、管收義務等)；其中，管收係拘束人身自由一定時間於一定處所之強制處分，相對於限制住居、拘提，嚴重侵害人身自由權，是否符合憲法上比例原則，學者有不同意見，實務上司法院大法官作成釋字第 588 號解釋，重申憲法第 8 條人身自由保障及憲法第 23 條所隱含之正當法律原則等憲法精神，並將之融入於行政執行法之拘提管收制度中，賦予行政執行法有關拘提管收制度一合於時代潮流之意義⁹⁶。

關於對於公司負責人之管收，現行法規定於行政執行法第 24 條及同法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項中。而釋字第 588 號解釋肯認管收制度之合憲性下，於解釋理由書內論及，「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，惟行政執行法關於「管收」處分之規定，既係在貫徹公法上金錢給付義務，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，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人所為促使其履行之強制手段，衡諸前述之說明，尚非憲法所不許。

管收內涵上係為實現公法上金錢給付義務之間接強制方法，對義務人之人身自由權所為之限制，將其拘束於管收所中，相對於拘提僅以強制到場應訊為目的，對自由拘束時間較短，管收係以其履行金錢給付義務為目的，須拘束於一定

⁹⁶ 對於本文認為釋字第 588 號解釋重申憲法第 8 條人身自由保障及憲法第 23 條所隱含之正當法律原則等憲法精神，並將之融入於行政執行法之拘提管收制度中，賦予行政執行法有關拘提管收制度一合於時代潮流之意義，本論文之口試委員郭介恆教授有反對見解。

場所，並有法定期間之限制。管收因與人民之身體、自由、名譽等基本權利息息相關，為切實保障人民權益，管收須於限期履行仍不履行，亦不提供擔保時，行政執行機關始得聲請該管法院裁定管收，作為最後所不得已之手段；另為求程序正當與保障人權，管收須聲請法院為之，由中立、公正第三者之法院審問，並使相對人到場為程序之參與。

於我國法院實務判決，均認為：一、行政執行法「公司負責人」之認定依公司法第 8 條之規定認定之，即除當然負責人，如董事外，清算人、監察人、經理人等於執行職務範圍內，亦為公司負責人。二、公司前負責人之行為，於符合行政執行法第 17 條第 6 項規定之管收事由而有管收之必要，得為管收對象。三、公司前負責人須負公法上義務者，須公司之公法上金錢給付義務之發生，係在其擔任公司負責人期間所發生者（例如欠稅、欠費、違章事實發生年度之負責人）。四、對於公司前負責人具有行政執行法第 17 條之管收事由且有管收必要之情形，行政執行機關就此應盡舉證責任。

而在公司前負責人解任後，並依公司法為變更登記，但其實際上仍為公司「實際負責人」得否為管收對象？此於實務見解有爭議，本文認為於個案事實中有相當具體事證可認公司前負責人係有計畫性隱匿財產、惡意規避公權力執行，而故意變更公司負責人登記，然「對公司仍實際掌握經營權」，例如實際掌握公司營運、財產、財務狀況、經營計畫、公司大小章，可認為係公司實際負責人，為俾杜公司負責人以此逃漏稅捐、規避行政執行之不當行徑，致租稅之公平正義遭戕害，嚴重侵蝕國家稅收，採肯定見解，對於以變更公司負責人以規避公法上義務，而仍實際經營公司之前負責人，仍應有行政執行法第 17 條管收規定之適用，然此部分於法律保留原則下，仍待立法明文。

至於有無「管收必要性」，究竟係以何時點為判斷？本文認為是否有管收必要性應於「公法上金錢給付義務發生當時至受管收聲請時具體情形認定之」，而

非倒果為因，認為於任意處分公司資產後，俟「受管收聲請時」管收聲請相對人已無資力，而無從履行公法上金錢給付義務，遽認顯無履行之可能，欠缺管收之必要。

關於管收事由、管收必要性之舉證證明程度，依行政執行法第 17 條第 12 項、管收條例第 2 條準用羈押之規定，行政執行機關需負舉證責任，使法院達於管收自由證明程度。

在法政策論上，日本法制上關於公法上債權原則上由原管轄機關(即稅捐機關)自力執行，未如我國設專責執行機關；對於脫免強制執行行為，相較於我國「管收三個月、再管收三個月」之處罰，係直接科以刑事罰處罰，範圍更擴張及於「行為人」、「明知之第三占有人」。

又關於執行法之管收有無違反政治權利國際公約第 11 條之疑義，該公約第 11 條係以無力履行「契約」義務為對象，相對於行政執行法上之管收，是基於違反公法上義務，例如未具實陳報財產狀況、隱匿處分財產之行為，似無適用之餘地；且民事強制執行，所保護者乃人民之「財產權」，而行政執行，所維護者乃社會公益及國家法律制度之落實，二者具本質上差別。從而，管收雖然必須有法定原因、符合比例原則，遵守正當法律程序，給予救濟途徑，並非欠債不還，就可以押人討債，行政執行法上之管收制度存在並不違反公民與政治權利國際公約之規定。

在對公司負責人及公司前負責人限制人身自由之合憲性上，本文認為系爭對公司負責人得為拘提管收之規定，係使公司負責人因自己之之行為承擔公法上相關責任，在於「利益歸屬者亦應追究其責」的道理，非依轉嫁罰理論由非自然人之公司負擔之責任，蓋公司負責人之所以負擔公法上責任，乃係因其或為實際行為人，或未盡監督管理義務，或其應概括承受公司所為一切行為之責任，而有可歸責性，其因此受處罰；在行政執行法公法上金錢給付義務上，依公司負責人有

接受調查、報告公司財產狀況之義務，依行政執行法第 14 條規定，行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。於 104 年 3 月 6 日之行政執行法修正草案第 14 條更規定，公司負責人公司負責人有接受調查、報告公司財產狀況之義務，倘違反者，處以罰鍰。從而，對公司負責人及前負責人限制人身自由之規定，立法者考量其特殊性，為追求實現國家債權之重大公益目的，而規定處罰公司負責人行為，乃立法之形成自由。

對公司負責人個人財產作為執行標的可行性之探討部分，在分離原則下，公司法人人格獨立之特性，為公司成員撐起一把保護傘，實務常見有公司負責人於公司滯欠國家稅捐、罰鍰、規費等公法上金錢給付義務後，為規避繳納義務、履行公司負責人責任，刻意形式上變更公司負責人，但仍實際掌握、控制公司經營權，進行隱匿、處分公司財產，或任意使欠稅公司倒閉，致國家債權無法徵起之案件。則對於公司負責人個人固有財產作為執行標的可行性，學者有不同見解，本文認為，公司負責人以不當方式規避執行或逃漏稅捐，執行機關因受限於現行法規之規定，僅得就公司財產執行，而不得就其負責人固有財產追償，不僅影響國家債權之實現，於投機僥倖者卻可因之而逃避責任，則將使公法上義務之履行，形成不公平之狀態，故建議修法，以其作為稅捐核課及強制執行對象，達到實質課稅之行政目的，並杜絕爭端。

第五章 進一步的政策工具之研議——我國相關 規定之檢討與建議



我國公司法規定「有限公司」、「股份有限公司」分別以就其「出資額」、「所認股份」為限，對公司負責，形成有限公司、股份有限公司除專屬於自然人之權利義務外，在法令限制內，得享受權利、負擔義務，而與其成員(公司股東、董事)相互分離，各自成為獨立法律人格個體，包含各自就其義務負責，此謂之「分離原則」。

然而，實務上，分離原則常被公司負責人利用作為規避公法上責任，以之作為自然人之護身符、保護傘，規避後續國家公權力之執行，常見者，如隱匿、處分公司資產，再於相關主管機關查獲前，另行招覓人頭負責人（通常是幽靈人口或毫無資力之第三人），作為公司形式負責人，此衍生執行上之諸多問題，蓋此造成諸多惡意欠稅之公司負責人在法未明文禁止設立新公司情形下，將欠稅公司停業、解散、廢止登記後，另行迅速開立新公司，待主管機關查獲而補課稅捐、課處罰鍰時，該欠稅公司資產早已處分殆盡，藉以規避公權力之執行，此類案件於日後主管機關將案件移送行政執行機關執行後，面臨諸多執行之困難。

對此，論者針對我國目前之公司登記制度、如何使公司前負責人、實際負責人，對其有計畫性隱匿處分公司財產，侵害國家債權之行為，提出政策建議，以落實公平正義的實踐，並提出本文的結論。

第一節 公司資訊揭露之不足

依我國目前現行法規，公司應登記事項及登記申請程序，由主管機關制定統一及標準化作業流程，具有以公權力要求公司提供資訊之便，但由於商業營運不斷追求更大的彈性與自由，法制面上也不斷放寬許多管制，然而公司登記制度，卻未隨著歷年來的修法而作更動以資因應，對重大惡意欠稅公司資訊揭露，本文提出建議如下：

第一項 現行法之規範：登記事項未與時俱進

公司應登記事項及登記申請程序，由主管機關制定統一及標準化作業流程，具有以公權力要求公司提供資訊之便，但由於商業營運不斷追求更大的彈性與自由，法制面上也不斷放寬許多管制，例如，公司所營事業的自由化，放寬公司所營事業之登記(除許可業務應明確記載外，非許可業務放寬以概括方式記載，其文字為「除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」)⁹⁷、改採完全授權資本制⁹⁸、不再要求公司最低資本額⁹⁹、刪除公司經理人職稱¹⁰⁰等，然而公司登記制

⁹⁷ 90年修正公司法第18條第2項規定，依公司法第18條第2項規定：「公司所營事業除許可業務應載明於章程外，其餘不受限制。」經濟部91年1月24日商字第09102010620號函謂：「配合公司法第18條修正，公司章程及登記表所載之營業項目需與預查表一致，除許可業務應明確記載外，非許可業務可採：(1)以概括方式記載，其文字為「除許可業務外，得經營法令非禁止或限制之業務」。(2)以代碼明確記載營業項目。(3)於代碼營業項目後增訂概括條款。至採何種方式，由公司自行決定，且須經預查程序…」

⁹⁸ 94年修正公司法第156條第2項規定，依公司法第156條第2項規定：「前項股份總數，得分次發行。」改採「完全授權資本制」除了允許股份分次由董事會分次發行外，第一次應發行之股份總數，不在受限於股份總數4分之1限制。在此制度下，董事會得視公司實際的資金需求，彈性的決議發行新股，無須經由變更章程的複雜程序，有使公司易於成立及籌措資金的優

度，卻未隨著歷年來的修法而作更動以資因應。

公司法第 393 條第 2 項雖規定，針對「公司名稱、所營事業、公司所在地、執行業務或代表公司之股東、董事、監察人姓名及持股、經理人姓名、總資本額或實收資本額、公司章程等之公司登記事項」，主管機關應予以公開，任何人均得向主管機關申請查閱或抄錄，並得依該條第 3 項規定上述登記事項除公司章程外，任何人亦得至主管機關之資訊網站查詢，期藉此公司登記事項之公示化及查閱之便捷，滿足民眾知的權利¹⁰¹。

然公司內部「章程」、「財務報表」、「資產負債表」非屬公開於主管機關網站上之資訊，其內容對於公司外部之人(包含公司債權人、國稅局、行政執行機關等)有一定之重要性(例如，就行政執行機關而言，了解公司財務狀況、資金流向等，有助於迅速正確地對公司財產為保全與執行)，然現行法制下，如此限制公

點。但是亦有論者以為，公司只要發行少數股份即得成立，公司的財務基礎不確實，在股東亦負有限責任的情況下，對公司債權人的保障顯有不周。

⁹⁹ 依經濟部經商字第 09802414070 號函釋：「因新修正之公司法第 100、156 條條文，刪除關於最低資本總額由中央主管機關以命令定之規定，故將依修正前條文訂定之有限公司及股份有限公司最低資本額予以廢止。」就此，造成一人即可設立有限公司、二人可設立股份有限公司，不需有最低資本額限制，便可隨意開立一家新公司之現象。

¹⁰⁰ 公司法 90 年修正之重點之一乃企業經營自治化，依照上開理念，公司經理人之職稱、權限等，都是私法自治的範疇，故於該次修法刪除經理人之法定職稱，自此經理人之職稱已不再是認定經理人之標準。故在現行法下，在符合公司法§29I 所定公司經理人之形式要件，即其設置有章程規定（本公司設經理人若干人），且其選任係經法定程序下，若依章程或契約規定授權，同時具有為公司管理事務之對內權限及為公司簽名之對外權限者，不問其職稱為何，其權限之範圍為何，即可實質認定其為公司經理人。

¹⁰¹ 簡婉倫（100年），《閉鎖性股份有限公司之法制研究》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 140。

司上開事項之查詢，不僅提高資訊蒐集成本，實無法貫徹登記制度公開公司資訊之功能。



第二項 對重大惡意欠稅公司財務狀況、經營績效之揭露

有鑒於有限公司、股份有限公司之負責人藉由移轉公司經營權脫免稅捐責任案件日趨嚴重，在社會上起而效尤的情形日漸增多，為保障公共利益及交易安全，及資訊具有公共財性質，對於已由國稅局列管之重大惡意欠稅公司，除現行措施公告欠稅人姓名或名稱（納稅義務人為營利事業者，一併公告其負責人姓名及地址）、稅目別、欠稅年度、欠稅或罰鍰金額（含滯納金、利息、滯報金、怠報金）及欠稅人地址外¹⁰²，建議規範上宜強化國家機關介入監督，即時且正確地

¹⁰² 財政部表示，為有效防止重大欠稅並加強稅捐之徵起，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 34 條第 1 項規定，於每年 7 月 1 日就個人累計欠稅逾新臺幣（下同）1,000 萬元或營利事業累計欠稅逾 5,00 萬元之確定案件辦理公告，公告內容包括欠稅人姓名或名稱（納稅義務人為營利事業者，一併公告其負責人姓名及地址）、稅目別、欠稅年度、欠稅或罰鍰金額（含滯納金、利息、滯報金、怠報金）及欠稅人地址等，相關公告內容自 104 年 7 月 1 日起至同年 12 月 31 日止，刊登於各稅捐稽徵機關網站 6 個月。

財政部說明，7 月 1 日上午 8 時各稅捐稽徵機關將依規定公告重大欠稅案件，該部賦稅署初步彙整統計各稅捐稽徵機關擬公告之件數及金額，總計 903 件，金額約 891.45 億元，與 103 年公告時相較，件數減少 66 件，金額減少約 65.67 億元，詳細公告重大欠稅案件之內容屆時可於各稅捐稽徵機關網站查得。

財政部強調，清理欠稅為各稅捐稽徵機關重點工作之一，除採公告重大欠稅案件方式，督促欠稅人依法履行納稅義務外，該部與法務部多年來已建立聯繫機制，各稅捐稽徵機關亦與法務部行政執行署所屬行政執行分署加強聯繫及協調，積極查調納稅義務人可供執行財產送相關行政執行分署運用，對於顯有繳納能力而故意隱匿財產之欠稅人，亦積極追查其動向，將欠稅人相關資料及行蹤送請案關行政執行分署參考，並配合行政執行分署拘提、管收欠稅人。

揭露公司重大財務資訊，包括公司財務狀況、經營績效等，加強公示，應讓任何人在查閱公司資料時，藉由公權力之介入，能迅速得知該公司相關欠稅之事實。

現行稅捐稽徵法第 34 條第 1 項規定：「財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，得公告其欠稅人或逃漏稅捐人姓名或名稱與內容，不受前條第 1 項限制。」¹⁰³ 而所謂「重大惡意欠稅」，依財政部台財稅字第 0910454400 號函釋，係指個人欠稅 1 千萬元及營利事業欠稅 1 億元以上之確定案件而言¹⁰⁴，對此重大惡意欠稅公司財務狀況、經營績效之揭露，於執行實務之實益在於，可使執行機關適時掌握公司當時之財務狀況，防止公司負責人隱匿、處分公司財產，有效迅速保全公司之資產，使日後於強制執行階段能確實徵起國家債權。於捐機關而言，亦可落實稅捐稽徵法第 24 條第 2 項前段規定：「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

財政部網站: <http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66056#/2015/7/21>

¹⁰³ 現行稅捐稽徵法第 34 條第 1 項之立法理由為有效防止大戶欠稅，於第一項增訂公布「重大欠稅案件」之欠稅人姓名。

¹⁰⁴ 財政部台財稅字第 0910454400 號函釋內文為：「主旨：請就轄內個人欠稅 1 千萬元及營利事業欠稅 1 億元以上之確定案件，依說明二事項公告欠稅人資料，並將辦理情形復知本部。說明：二、為作業一致起見，本次公告以按稅目別之欠稅（含罰鍰），個人累計在 1 千萬元或營利事業累計在 1 億元以上，且符合稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定之確定案件為範圍；公告內容應含：納稅義務人姓名或名稱、地址、欠稅年度、稅目別、欠稅或罰鍰金額及追繳情形等；納稅義務人為營利事業者一併公告其負責人之姓名及地址，上述公告內容屬自然人地址者，其門牌號碼可予簡略，僅公告至街道或村里名稱。三、爾後對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，公告欠稅人逃漏稅捐人姓名或名稱與內容等相關作業，請依稅捐稽徵法第 34 條及本部 79 年 5 月 7 日台財稅第 790132815 號函規定，本諸職權辦理。」

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」之財產保全。

公司重大財務資訊的揭露，除保障資訊對等外，另一個重要功能在於使一般交易相對人能得知重大欠稅公司之資產，國家具有優先受償權(依稅捐稽徵法第 6 條第 1 項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」)於交易時可資斟酌債權受償可能性。

公司重大財務資訊的揭露涉及隱私權問題，司法院大法官解釋第 603 號解釋認為：「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障(本院釋字第 585 號解釋參照)。其中就個人自主控制個人資料之資訊隱私權而言，乃保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權。惟憲法對資訊隱私權之保障並非絕對，國家得於符合憲法第 23 條規定意旨之範圍內，以法律明確規定對之予以適當之限制...國家基於特定重大公益之目的而有大规模蒐集、錄存人民指紋、並有建立資料庫儲存之必要者，則應以法律明定其蒐集之目的，其蒐集應與重大公益目的之達成，具有密切之必要性與關聯性，並應明文禁止法定目的外之使用。主管機關尤應配合當代科技發展，運用足以確保資訊正確及安全之方式為之，並對所蒐集之指紋檔案採取組織上與程序上必要之防護措施，以符憲法保障人民資訊隱私權之本旨。」本文認為，隱私權乃保障個人私密生活不可或缺之基本權利，然於重大惡意欠稅公司財務狀況、經營績效之揭露，可使相關機關適時掌握公司當時之財務狀況，有效迅速保全公司之資產，

並使一般交易相對人能得知重大欠稅公司之資產，保障交易安全之公共利益，於立法保留下，尚無不許。



第二節 公司登記制度之事項及程序過於僵化

現行實務公司負責人登記發生與實際法律關係不符情形履見不鮮，乃因而我國現行實務對於公司負責人變更登記之事項，未設有限制規定，本文提出檢討與建議如下：

第一項 現行法之規範

公司登記制度目的在保障交易安全，惟從執行面上觀之，公司登記制度雖將公開公司資訊之搜尋與查證成本分配由相關主管機關負擔，然主管機關實際上無法承擔登記資訊之查證成本，僅留於形式審查或完全仰賴司法判決，對於登記之真實性採取消極之態度，導至登記制度無法即時與正確反應公司組織現況¹⁰⁵。

此現象尤其在公司負責人登記發生與實際法律關係不符情形履見不鮮，例如，實務於公司變更登記之程序上，要求公司登記申請書需與公司先前留存之公司印鑑章及公司負責人之印鑑章相符，也因此造成掌控公司大小章（公司印鑑章及公司負責人之印鑑章）之人，變相也掌握了變更公司登記權限¹⁰⁶，進而造成為脫免公法上義務之公司負責人虛偽變更公司負責人，然仍實際掌握公司實際業務經營權，任意處分公司財產之奇特現象，而我國現行實務卻對於公司負責人變更登記之事項，未設有限制規定，造成實務規範上一大漏洞。

¹⁰⁵ 陳寶貴（2011），《檢視我國公司登記制度—以公司負責人登記為中心》，國立政治大學法律學研究所碩士論文，摘要。

¹⁰⁶ 同上，頁36。

再如依公司法第 387 條第 1 項規定：「公司之登記或認許，應由代表公司知負責人具備申請書，連同應備之文件一份，向中央主管機關申請；由代理人申請時，應加具委託書。」雖同法第 2 項規定：「前項代表公司之負責人有數人時，得由一人申辦之」，然於股份有限公司，依公司法第 208 條第 3 項規定，以董事長為代表公司之負責人，且依公司法第 387 條第 2 項代表公司之負責人有數人時，得約定由一人申辦之，造成目前公司對於合法之登記申請人僅公司一人（即公司負責人），如公司以外之人欲變更公司登記，除主管機關主動依職權變更或撤銷登記外，唯一之途徑即為取得法院之確定判決，造成當公司董事長卸任後，公司遲未變更登記時，倘若公司有欠稅或其他法律明訂處罰公司及公司負責人之情形，被登記之人(變更登記後負責人)即會因不正確之公司登記遭受不利益，抑或不知公司負責人面對即將之欠稅、裁罰不利益。

第二項 修正建議:限制公司負責人未完納稅捐、罰鍰等公法上義務前，不得為變更登記

我國對於公司變更登記負責人，並未設有限制規定，為避免實務上公司負責人為脫免公法上義務，虛偽變更公司負責人，但然仍掌握公司實際業務經營權，任意隱匿、處分公司財產，造成實務規範上一大漏洞。本文建議參酌臺北市電子遊戲場業設置管理自治條例第 3 條規定第 3 項規定¹⁰⁷：「申請電子遊戲場業營業級

¹⁰⁷ 臺北市電子遊戲場業設置管理自治條例第 3 條規定：「(第 1 項)電子遊戲場業經依法辦妥公司或商業登記後，應向市政府申請核發電子遊戲場業營業級別證，始得營業；未依規定領有電子遊戲場業營業級別證者，不得經營電子遊戲場業。(第 2 項)同一門牌，以設立一電子遊戲場業為限。(第 3 項)申請電子遊戲場業營業級別證之公司或商業，在未繳清電子遊戲場業管理條例或本自治條例之罰鍰前，市政府不受理其營業級別證之申請或變更。」而實務釋字第 498 號解釋理由書、第 550 號解釋、第 363 號解釋等均強調「地方自治團體對於自治區域內

別證之公司或商業，在未繳清電子遊戲場業管理條例或本自治條例之罰鍰前，市政府不受理其營業級別證之申請或變更。」或參酌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。前項營業人申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之。但因合併、增加資本、營業地址或營業種類變更而申請變更登記者，不在此限。」規定，全面適用於所有稅捐、罰鍰等公法上債權，不再局限於營業稅部分，亦即依公司負責人申請變更時之時點作觀察，倘當時已發現公司有欠稅之情形，建議立法明文於未繳清欠稅前不得為變更。

而關於限制公司負責人未完納稅捐、罰鍰等公法上義務前，不得為公司負責人之變更登記，影響其工作權、財產權等基本權利的問題，我國憲法第 15 條揭示：「人民之生存權，工作權及財產權，應予保障」，就是將人民的生存權、工作權、財產權視為基本權利。民主國家對人民基本權利的保障當然必須加以維護，並為最高準則。然憲法保護人民的基本權利並非無限上綱，憲法第 23 條即是對基本權利的限制，如為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、或為維持社會秩序、增進公共利益等，均是對基本權利的限縮。

司法院大法官解釋第 719 號亦謂：人民營業之自由為憲法第 15 條工作權及財產權所保障之內涵（本院釋字第 514 號、第 606 號、第 716 號解釋參照）。國家對於財產權及營業自由之限制，應符合憲法第 7 條平等原則及第 23 條比例原則。法規範是否符合平等原則之要求，應視該法規範所以為差別待遇之目的是否正當，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本

之事務，具有得依其意思及責任實施自治之權」，並認定「地方自治團體在憲法及法律規範之前提下，享有自主組織及對自治事項制定規章並執行權限」陳愛娥，〈中央機關對地方自治法規之監督權限——以自治條例之核定權為中心〉，《月旦法學 雜誌》，第 235 期，第 30 卷，頁 7-25。

院釋字第 682 號、第 694 號、第 701 號解釋參照)。另為正當公益之目的限制人民權利，其所採手段必要，且限制並未過當者，始與憲法第 23 條比例原則無違。

本文認為，在抽象的憲法層次的討論當中，人民的工作權、財產權當然要受到保護，然而，若與所謂「社會秩序」、「公共利益」有所牴觸時，則政府當然可以介入管制，以維護社會應有之秩序。

第三項 修正建議:公司負責人變更後，於任職期間之公法上債務應負連帶清償義務

本文並建議主管機關就欠稅公司之負責人於移轉公司股份或經營權時，應設立強制公司相關資訊公開、移轉限制機制，除完稅前不得移轉外，或在立法上使惡意欠稅之前任公司負責人對於任職期間所發生之公法上債務，負連帶義務，使經國家機關的介入與監督以保障公法之債權，及保障公司現在已存在或將來潛在之債權人或股東之利益(關於此概念於本章第四節揭穿公司面紗原則之理論有更完整的論述)。

第三節 公司實際負責人之認定及責任尚待明文立法

我國公司法上的公司負責人是採取形式認定主義，造成執行實務上常見者如公司之負責人為規避公法上義務，以顯無資力之幽靈人口登記作為公司形式負責人之情形，相關規定之檢討與建議如下：

第一項 現行法之規範

我國公司法上的公司負責人是採取「形式認定主義」，實務向來均以須同時具備「公司法第8條規定之公司負責人」及「實際參與公司業務執行之人」作為認定行政執行法公司負責人依據；然而此規定，使一些慣鑽法律漏洞之徒認為有機可乘，自己雖然是公司實際掌控者，竟故意退居幕後，造成公司人頭文化盛行，甚至利用人頭掏空公司，規避國家債權之執行，導致投資大眾權益受損¹⁰⁸。則「實際負責業務之人」究應如何認定？判斷標準之寬嚴應如何斟酌？尚待立法明文。

執行實務上常見者如公司之負責人為規避當年度之營業稅、營利事業所得稅，於當年度以顯無資力之幽靈人口登記作為公司形式負責人，故意放任不繳納公司營業稅、營利事業所得稅，待移送機關移送行政執行機關執行前，迅速將公司解散、廢止登記，並另行設立新有限公司、股份有限公司，將上開欠稅公司之資產移轉至另依帳戶處分隱匿公司資產(例如公司實際負責人帳戶，或新設立之有限公司、股份有限公司帳戶內)，以此輕蔑法律形式之方式，達到規避稅捐目的，造成行政執行機關執行無著之情形屢見不鮮，故關於對於公司實際負責人責任之課予，提出以下之政策建議。

¹⁰⁸ 葉雪鵬，〈公司影子董事，可以休矣〉，《證券暨期貨月刊》，第10期，第30卷，頁43。

第二項 修正建議:實質課稅原則下,「公司負責人」由主管機關職

權認定

租稅是無對價的公法上金錢給付義務,稅捐稽徵的正當性取決於公平負擔的落實,相同稅捐負擔能力者即應負擔相同稅捐。然因從事交易者所採取的法律形式外觀與經濟內在實質未必一致,致有相同稅負能力者不必然在稅法上有相同之租稅處遇,為求平等課稅,實質課稅原則乃應運而生,使稅捐稽徵機關得以不必拘泥於法律形式外觀,而直接針對經濟實質予以課稅,此為實質課稅原則之真意。司法院大法官解釋釋字第420號,首次肯認「實質課稅原則」,其謂:「涉及租稅事項之法律,其解釋應本於租稅法律主義之精神:依各該法律之立法目的,衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」¹⁰⁹

為杜絕以變更公司負責人惡意逃漏稅捐,及應行清算程序之公司,假提起委任關係不存在訴訟及不斷申請變更清算人以規避稅捐義務,有必要明定「負責人」之定義及範圍,故建議於稅捐稽徵法第2章「納稅義務」中以增訂:「**有關負責人**或代表人之認定,倘涉及逃漏稅捐有應補徵稅款,經稅捐稽徵機關查得另有**實際負責或控制業務者**,亦認其為代表人或負責人。前項規定於清算人準用之。」賦予主管機關認定公司負責人之權限,並明定「負責人」之定義及範圍,除涉及逃

¹⁰⁹ 釋字第420號:「涉及租稅事項之法律,其解釋應本於租稅法律主義之精神:依各該法律之立法目的,衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。行政法院中華民國八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為:「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣為專業者』,應就營利事業實際營業情形,核實認定。公司登記或商業登記之營業項目,雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣,然其實際上從事龐大有價證券買賣,其非營業收入遠超過營業收入時,足證其係以買賣有價證券為主要營業,即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所所得稅之範圍之決議,符合首開原則,與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符,尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸。」

漏稅捐有應補徵稅款者，以實質上經營業務或控制營利事業之人事、財務或業務經營者為負責人，該項規定亦適用於清算人，以其為租稅保全及強制執行對象，達到實質課稅之行政目的，並杜絕爭端¹¹⁰。



第三項 修正建議:課予公司負責人回復原狀義務或行政罰(刑罰)

現行法上，對於惡意逃漏稅捐之公司實際負責人直接課予刑罰者，如稅捐稽徵法第 47 條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人二、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。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。」亦可供參酌。

參酌大法官解釋釋字第 687 號解釋理由書謂：「稅捐稽徵法第 47 條第 1 款規定：「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。」……經查立法紀錄，係指同法第 41 條行政院原草案之規定「納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 6 月以上 5 年以下有期徒刑」。立法院審議時認為「按逃漏稅捐行為，就其犯罪情狀言，多與刑法第 339 條第 2 項之詐欺罪及第 210 條、第 214 條偽造文書罪相當。」……依據系爭規定，公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰。故系爭規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，並未使公司負責人為他人之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，與無責任即無處罰之憲法原則並無抵觸……又公司負責人有故意指示、參與實施或未防止

¹¹⁰ 徐崇華、劉青燕，財政部 103 年度共同研究報告，2014 年 11 月 30 日，該報告之建議條文為：於稅捐稽徵法第 2 章「納稅義務」中以新增 12 條之 2：「本法有關負責人或代表人之認定，應各按主管機關之規定認定之。但其涉及逃漏稅捐有應補徵稅款，經稅捐稽徵機關查得另有實際負責或控制業務者，以其為代表人或負責人。前項但書規定於清算人準用之。」

逃漏稅捐之行為，造成公司短漏稅捐之結果時，系爭規定對公司負責人施以刑事制裁，旨在維護租稅公平及確保公庫收入……」

本文建議，宜針對公司具有事實上管領力幕後之公司實際負責人有計畫性隱匿處分公司財產，侵害國家債權之行為，透過立法課予回復原狀義務或行政罰，以杜絕有預謀之惡意欠稅行為。蓋實質上執行公司業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮執行業務者，以退居幕後方式，專事逃漏稅的公司，事實上確有存在，為了保障社會大眾投資與交易的安全，修法加以遏止實屬必要¹¹¹。

第四項 修正建議：於公司法修正公司負責人之認定包含實際負責業務之人

參酌金融控股公司負責人資格條件及兼任子公司職務辦法第 3 條規定：「本辦法所稱負責人，指金融控股公司之董事、監察人、總經理、副總經理、協理、經理或與其職責相當之人。」其金管會表示其認定之標準為「須視其職責是否有等於負責人的職責，將從相關章程、實際執行職務判斷是否具備負責人身分。」規定，使公司負責人之認定，包含實際負責業務之人。

甚至有學者認為¹¹²，公司法第 8 條第 3 項前段規定：「公開發行股票之公司之非董事，而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，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。」其「公開發行股票之公司」的文字，則依法言法，也只有對這些公司的幕後操縱者才能適用，不是公開發行股票的公司就不在適用範圍。實際上公司能做到股票公開發行，必須經由主管機關的層層審核，財務與會計制度也比較健全，受到黑手控制的危害機率不會太高，反而，一些規模較小的公司，或者是一些家族經營的小公司更容易受到強有力的外人控制，難道與這些小公司進行交易或投資的社會大眾

¹¹¹ 葉雪鵬，〈公司影子董事，可以休矣〉，《證券暨期貨月刊》，第 10 期，第 30 卷，頁 44。

¹¹² 同註 101，頁 44。

就不需要法律的保障嗎？故建議未來公司法若再度修正時，應該將第 8 條第 3 項新增法條中的「公開發行股票之公司」的文字刪除，對大小公司一體適用。原因是這些小公司雖然影響不了目前在證券市場上市、上櫃以及興櫃買賣股票的投資人，但是仍然會對國家整體經濟造成損害。

綜上，公司治理係近年來公司法制關注之主要議題之一，亦為我國近年來修正公司法、證券交易法以及企業併購法等法規重要方向，良好的公司治理機制更是產生健全金融機構之基本要件，然白領經濟犯罪發生主因之一，是公司名義上與實際上負責人並不一致，近年來重大經濟犯罪幾近常態性的出現在我國，並出現集體化、複雜化以及國際化之現象，對此公司負責人之行為有直接或間接關係，此種公司負責人有實無名情形，係構成經濟犯罪主要原因之一。

針對此種人頭文化，將此種實際具控制力情形隱於其後，卻仍對公司保有控制力，如何規範成為重要問題，外國立法例上對於「對公司有實質等同於公司負責人之能力及地位，卻非依公司法由股東會所合法選任，並依法辦理登記之人」如何加以定義規範？

在外國立法例上對於公司董事範圍，多有擴充解釋之立法例，甚至將所謂影子董、實質董事，皆認具有實質受任人之身分，而使其負善良管理人注意義務以及忠實義務。以英國1985年之公司法第741條第1項規定為例¹¹³，其定義董事為「任何具董事地位之人，不論其實際名稱為何」；同條第2項¹¹⁴更直接定義所謂影子董事為「公司董事須依照其指揮或指示而行事之人；但僅依其專業背景給予

¹¹³ 原文為：In this Act, “director” includes any person occupying the position of director, by whatever name called

¹¹⁴ 原文為：In relation to a company, “shadow director” means a person in accordance with whose directions or instructions the directors of the company are accustomed to act. However, a person is not deemed a shadow director by reason only that the directors act on advice given by him in a professional capacity.

意見之人，並不因而被認定為影子董事」。

又以新加坡公司法為例，該國公司法第4 條規定¹¹⁵，「董事包括任何擔任公司董事職位之人，不論該職位名稱為何，亦包含董事依其指示或指揮行事，而被認為是替代或實際董事之人」，使實質認定之董事，亦負相關權利義務。而我國「金融控股公司負責人資格條件及兼任子公司職務辦法」、「公司法」之立法目的均在強化公司經營，促進經濟市場健全發展，其對於公司實質負責人之規範皆係遏止人頭文化之濫觴。

故本文認為對於公司之實質負責人，應要求其負擔負責人之法定責任，在法治國原則下，所有對於基本權利作出限制之行為，尤其連結之法律效果係限制人身自由權時，應嚴守法律保留原則透過立法以有法律或法律明確之授權為依據，建議立法修正公司實際負責人之定義與範圍，並明定其責任。

¹¹⁵ 原文為：..."director" includes any person occupying the position of director of a corporation by whatever name called and includes a person in accordance with whose directions or instructions the directors of a corporation are accustomed to act and an alternate or substitute director;...

第四節 分離原則下，採納「揭穿公司面紗原則」概念

我國公司法規定「有限公司」、「股份有限公司」分別以就其「出資額」、「所認股份」為限，對公司負責，形成公司而與其成員(公司股東、董事)相互分離，各自成為獨立法律人格個體，包含各自就稅捐義務負其責任，造成實務上公司股東為追求其個人利益，從事各種濫用法人格之行為，卻又撐起股東有限責任原則之保護傘，導致國家債權受到損害，對此，本文提出建議如下：

第一項 揭穿公司面紗原則之理論

揭開公司面紗原則 (doctrine of veil-piercing, piercing the corporate veil, lifting the veil)¹¹⁶是針對公司股東濫用公司之地位，致公司負擔特定債務，且清償顯有困難，其情節重大而有必要者，該股東應負清償之責任者而言；本文認為，除論文第三節對於實質負責人，由源頭加以修正限縮外，對於公司負責人有計畫性規避公法上責任之劣舉，基於社會公平及國家債權維護，建議引進揭穿公司面紗原則，否定公司與股東各為獨立主體之原則，使公司負責人能負其應負之責任。

由於我國公司法規定「有限公司」、「股份有限公司」分別以就其「出資額」、「所認股份」為限，對公司負責，形成有限公司、股份有限公司除專屬於自然人之權利義務外，在法令限制內，得享受權利、負擔義務，而與其成員(公司股東、董事)相互分離，各自成為獨立法律人格個體，包含各自就稅捐義務負其責任，此即稅法上之「分離原則」(Trennungsprinzip，即公司與股東、董事之資產及責任分離；而揭穿公司面紗原則是在法人格獨立原則下，公司與股東、董事不僅人格分別、財產亦分離獨立，但控制公司股東具有實質控制公司之能力。

事實上，公司法人制度存在著一種道德危險因素(moral hazard factor)，即公司法人將進行風險經營所產生之成本移轉給債權人之誘因，即控制股東為追求其個

¹¹⁶ 劉公偉，〈揭穿公司面紗原則之經濟分析〉，《臺大法學論叢》，第5期，第36卷，頁176。

人利益，可能從事各種濫用法人格之行為，卻又撐起股東有限責任原則之保護傘，導致公司債權人受到損害，故立法政策上於此時實無承認公司法人格繼續存在之必要¹¹⁷。

而揭穿公司面紗係指在某些情形下，為保護公司債權人或更高的法益（如避免詐欺、健全市場交易秩序），而將公司之法人格否認，亦即法院可揭穿公司面紗，否定公司與股東各為獨立主體之原則，成為「股東有限責任」之例外情形。

換言之，在某些特殊情形下，法院得揭穿子公司之面紗，否定其獨立自主之法人人格，而將子公司及母公司視為同一法律主體，而使母公司對子公司之債權人負責；或將公司之控制股東認係公司之分身，而使該控制股東對公司之債權人負責¹¹⁸，尤其當公司資力不足無法清償其債務時，公司債權人於特定情況下，要求公司股東或其他成員，對於公司債務負責之制度¹¹⁹。

¹¹⁷ 實務上力霸掏空弊案是國內史上最大的白領犯罪之一，當時王又曾是力霸集團的總裁，不僅使旗下的中華商銀賤價出賣債權，又進行違法超貸。

¹¹⁸ 楊宗翰，揭穿公司面紗理論於實務之新發展，法律評論與新知，
http://www.justuslaw.com.tw/news_detail.php?class=183/2015/4/23

¹¹⁹ 簡婉倫（2004），《閉鎖性股份有限公司之法制研究》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁60。而關於在什麼樣的情況下會被認定為股東在濫用公司之法人地位呢？美國法上指出了兩個基本原則，可供參考：第一，就控制的層面來說，該公司是大股東的分身(Alter Ego)，欠缺公司獨立的人格；第二，就責任的角度來看，維持股東的有限責任會助長詐欺或導致不公平正義的情形。See *Van Dorn Co. v. Future Chemical and Oil Corp.*, 753 F.2d 565 (7th Cir. 1985). 符合此二原則時，具有支配地位的大股東即應負責。但這不代表公司的「面紗」隨時會被揭穿，因為原告必須證明公司的存在會助長詐欺或導致不公平正義。歐陽弘(102年)

<http://cclawfirm.com.tw/law-info.php?id=125/2015/4/24>

第二項 修正建議:課予惡意欠稅之公司負責人負清償之責

現行法 102 年 1 月 30 日修正公司法第 154 條規定：「(第 1 項) 股東對於公司之責任，除第二項規定外，以繳清其股份之金額為限。(第 2 項) 股東濫用公司之法人地位，致公司負擔特定債務且清償顯有困難，其情節重大而有必要者，該股東應負清償之責。」即第 1 項，股東對於公司之責任，除第 2 項規定外，以繳清其股份之金額為限；第 2 項，若是股東濫用公司之法人地位，致公司負擔特定債務且清償顯有困難，其情節重大而有必要者，該股東應負清償之責。在股東對於公司所負的有限責任原則之外，公司法規定當股東濫用公司法人地位之時所應負的清償責任，不受前項規定限縮¹²⁰。突破現行法規之規定僅得就公司財產執行，而不得就公司負責人固有財產追償之情形。

建議對於濫用公司法人地位，致使公司惡意欠稅之公司負責人，宜立法規範，引用揭穿公司面紗原則概念，使該公司負責人，對公司公法上金錢給付義務負清償責任，以保障國家公法債權之徵起，及公司現在已存在或將來潛在之債權人或股東之權益，維護社會交易秩序、經濟之安定。

¹²⁰ 公司法第 154 條立法理由為:揭穿公司面紗之原則，係源於英、美等國判例法，其目的在防免股東濫用公司之法人地位而脫免責任導致債權人之權利落空，求償無門。為保障債權人權益，我國亦有引進揭穿公司面紗原則之必要。爰明定倘股東有濫用公司之法人地位之情形，導致公司負擔特定債務而清償有顯著困難，且其情節重大而有必要者，該股東仍應負擔清償債務之責任。法院適用揭穿公司面紗之原則時，其審酌之因素，例如審酌該公司之股東人數與股權集中程度；系爭債務是否係源於該股東之詐欺行偽；公司資本是否顯著不足承擔其所營事業可能生成之債務等情形。

第五節 小結

因有限公司、股份有限公司董事、股東可以書面協議對於公司許多強行規定，包括股權移轉、公司控管等加以約定、調整以規避其責任，對於惡意欠稅，藉由移轉公司經營權脫免公法上金錢給付義務行政執行責任，嗣任意使欠稅公司倒閉使國家債權無法徵起之情形漸行常見，對公司現在已存在或將來潛在之債權人或股東之權益，亦影響重大。

本文認為在政策上，對於重大惡意欠稅公司，應於採事前監督機制，強化公司重大資訊之揭露，對於已由國稅局列管之重大惡意欠稅公司，除現行措施公告欠稅人姓名或名稱（納稅義務人為營利事業者，一併公告其負責人姓名及地址）、稅目別、欠稅年度、欠稅或罰鍰金額（含滯納金、利息、滯報金、怠報金）及欠稅人地址外，建議規範上宜強化國家機關介入監督，即時且正確地揭露公司重大財務資訊，包括公司財務狀況、經營績效等，加強公示，應讓任何人在查閱公司資料時，藉由公權力之介入，能迅速得知該公司相關欠稅之事實，並使執行機關得以即時保全公司資產，防止公司負責人隱匿、處分公司財產，並保障一般社會大眾交易安全。

於事後監督方面，建議參酌臺北市電子遊戲場業設置管理自治條例第3條規定第3項、加值型及非加值型營業稅法第30條規定，限制公司負責人未完納稅捐、規費、罰鍰等公法上金錢義務前，不得為公司負責人之變更登記，亦不得開立新公司，甚或在立法上使前任公司負責人對於任職期間所發生之公法上債務，負連帶義務，即課予公司負責人於移轉公司經營權前能積極清償公法上債務，而非消極欲以私法上契約免責，或使公司負責人放任公司倒閉，再另起爐灶。。

再者，對於公司實際負責人之認定及責任尚待明文立法，建議於稅捐稽徵法第2章「納稅義務」中以新增12條之2：「本法有關負責人或代表人之認定，應各按主管機關之規定認定之。但其涉及逃漏稅捐有應補徵稅款，經稅捐稽徵機關查得另有實際負責或控制業務者，以其為代表人或負責人。前項但書規定於清算人

準用之。」明定「負責人」之定義及範圍，除涉及逃漏稅捐有應補徵稅款者，以實質上經營業務或控制營利事業之人事、財務或業務經營者為負責人，該項規定亦適用於清算人，以其為租稅保全及強制執行對象，達到實質課稅之行政目的，並杜絕爭端。

並配合修正公司法第8條第3項前段規定：「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，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。」甚或採用狀態責任理論概念，使對於公司享有支配權之人，既享有利益，亦應同時承擔責任，課予實際負責人回復原狀義務或行政罰，以杜絕有預謀之惡意欠稅行為。蓋實質上執行公司業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮執行業務者，以退居幕後方式，專事逃漏稅的公司，事實上確有存在，為了保障社會大眾投資與交易的安全，實有加以遏止之必要。

而關於「分離原則」制度法人格獨立下，公司與股東、董事之資產及責任分離，對於惡意使欠稅之公司負責人之規範，建議引用揭穿公司面紗原則概念，使惡意使欠稅之公司負責人對公司公法上金錢給付義務確實負起清償責任，以避免濫設公司之紊亂社會現象。

第陸章 結論與建議

實務常見有公司負責人於公司滯欠國家稅捐、罰鍰、規費等公法上金錢給付義務後，為規避繳納義務、履行公司負責人責任，刻意形式上變更公司負責人，但仍實際掌握、控制公司經營權，進行隱匿、處分公司財產，或任意使欠稅公司倒閉，再另行設立新公司，致國家債權無法徵起之案件，由法務部行政執行署全國各分署統計資料上觀察，近5年移送至執行分署待執行金額以公司滯欠「營利事業所得稅」、「營業稅」為最多，常年高居1、2名，102年公司滯欠稅捐案件，金額總計達885億、101年984億、100年1,197億、99年1,750億、98年更高達2,042億元，可知營利事業所得稅、營業稅係國家主要欠稅來源，對國家稅收有舉足輕重之影響，且執行實務上，上開公司稅捐案件，待移送至各執行分署時，多數已無可供執行之財產，國家稅收幾無順利徵起之可能，此問題成為執行上重要且待解決之課題。

基於國家債權之實現與法治國原則之維護，對於我國行政執行法上公司負責人概念、公司變更登記制度、公司負責人變更登記於執行實務產生之問題、公司負責人本身之各種公法上金錢給付義務行政執行責任、對公司負責人管收於現行法、學理、法院實務見解為何，實有加以釐清、分析探討必要，本文第一章前言中所論及之案例一、案例二中，義務人甲公司滯納營業稅、營利事業所得稅及罰鍰，均係公司前負責人乙擔任負責人期間(公法上金錢給付義務發生時)，其在可預見稅捐責任及其他公法上責任下，趁稅捐機關查核補稅之空檔期間，於收到稅捐核課裁處書前，將公司負責人變更為第三人(人頭負責人)，但公司前負責人乙仍實質掌握公司業務、公司大小章，並迅速將公司財產隱匿處分，另開立新公司，重起爐灶，設立新公司，如此惡意循環，規避國家公權力執行，此對於公司登記制度、稅捐制度及行政執行制度均有極大影響，值此本文提出對重大惡意欠稅公司財務狀況、經營績效之資訊揭露、公司負責人於未完納公法上金錢給付義務前不得變更登記、課予惡意欠稅負責人連帶清償義務、行政罰等，甚或採納揭

穿公司面紗原則之概念，就國家公法上金錢給付義務的執行層面，嘗試對問題提出回應與解決之道，伸張公權力，貫徹法律，確保國家公法上金錢債權之實現，企盼對於公司負責人之公法上金錢給付義務行政執行責任的研討作出耕耘與紮根的工作，並釐清其中爭議，希望藉此拋磚引玉，使我國行政執行制度更臻健全。

參考文獻



壹、專書（依姓名筆劃數排列）

- 一、柯芳枝，《公司法論》，三民書局有限公司，102年修訂9版。
- 二、法務部行政執行署，《行政執行法令解釋彙編》（三版），法務部編印，101年10月出版。
- 三、法務部行政執行署，《行政執行相關法令規章彙編（公法上金錢給付義務部分）》，法務部行政執行署編印，101年6月出版。
- 四、吳庚，陳淳文，《憲法理論與政府體制》，三民書局股份公司，102年9月初版。
- 五、陳計男，《強制執行法釋論》，元照出版有限公司，101年2月初版1刷。
- 六、陳春山《金融改革及存保法制之研究》，元照出版有限公司，93年3月出版。
- 七、莊伯林，《最新強制執行法論》，台笠出版社，86年版。
- 八、張登科，《強制執行法》，三民書局，101年8月修訂。
- 九、潘秀菊，《公司法》，元照出版有限公司，103年9版1刷。
- 十、蔡震榮，《行政執行法》，元照出版有限公司，97年4版第1刷。
- 十一、賴來焜，《強制執行法各論》，元照出版有限公司，97年初版1刷。
- 十二、賴源河，《實用公司法》，五南圖書出版股份有限公司，103年9版1刷。
- 十三、蘇詔勤，《行政執行實務要說》，永然文化出版股份有限公司，90年四版

貳、期刊論文（依姓名筆劃數排列）

- 一、何吉祥，〈經濟部廢除營利事業統一發證〉，《政風新聞電子報》，第58期。
- 二、何展旭，〈自兩國際公約自由權條款檢視我國自由權保障之現況〉，《憲政法制組國政評論》，98-70號。
- 三、陳愛娥，〈中央機關對地方自治法規之監督權限—以自治條例之核定權為中

心》，《月旦法學雜誌》，第 235 期，第 30 卷。

四、陳聖典，〈日本國稅徵收法之研究〉，《第 101 年度法務部研究選輯》。

五、徐崇華、劉青燕，〈財政部 103 年度共同研究報告〉，2014 年 11 月 30 日。

六、葉雪鵬，〈公司影子董事，可以休矣〉，《證券暨期貨月刊》，第 10 期，第 30 卷。

七、劉連煜，〈事實上董事及影子董事〉，《月旦法學教室》，第 96 期。

八、劉連煜，〈公司登記制度與登記之效力〉，《台灣法學雜誌》，第 85 期。

九、劉公偉，〈揭穿公司面紗原則之經濟分析〉，《臺大法學論叢》，第 5 期，第 36 卷。

十、蔡宗珍，〈建築上義務人之類型與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析〉，《臺大法學論叢》，第 40 卷第 3 期。

十一、韓鐘達，〈行政執行上對於義務人公司前負責人之拘提、管收〉，《法務部行政執行署執行園地》，第 1 期，第 3 版。

參、碩士論文(依姓名筆劃數排列)

一、李佳甯，《公法上金錢給付行政執行相關實務問題之研究》，東吳大學法律研究所碩士論文，94 年。

二、林承宇，《「網咖」服務業營業管制之研究—以「臺北市資訊休閒服務業管理自治條例」為例》，國立政治大學廣播電視學系碩士論文，92 年。

三、陳佩慶，《公司登記法制之理論與實務》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，98 年。

四、陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，71 年。

五、陳寶貴，《檢視我國公司登記制度—以公司負責人登記為中心》，國立政治大學法律學研究所碩士論文，100 年。

六、蔡基文，《論人身自由與遷徙自由之保障-以公法上金錢給付義務之強制執行行為中心》，政治大學法律研究所碩士論文，97年。

七、簡婉倫，《閉鎖性股份有限公司之法制研究》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，93年。

八、簡佩琄，《行政罰上多數受罰對象之競合-以私法人之受罰為例》，國立政治大學法律研究所碩士論文，95年。

肆、網路資訊

一、全國商工行政服務入口網

<http://gcis.nat.gov.tw/main/subclassNewAction.do?method=getFile&pk=522%E6%A1%88>

二、法務部行政執行署網站

<http://www.pcy.moj.ct.asp?xItem=252201&ctNode=26475&mp=030/2015/2/23>

三、台灣法律網

http://www.lawtw.com/article.php?template=article_content&area=free_browse&parent_path=,1,784,&job_id=50414&article_category_id=1169&article_id=23204

(四) 法律評論與新知，

http://www.justuslaw.com.tw/news_detail.php?class=183/2015/4/23

(五) 財政部網站

<http://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=137&pid=66056#>