

# 新竹縣政府訴願決定書

案號：990414-2

訴願人：○○○公司

原行政處分機關：新竹縣政府稅捐稽徵局

緣訴願人申請以第三人○○○所有坐落新竹縣新埔鎮○○段○○小段○○地號等 10 筆土地提供擔保，解除其負責人○○○出境限制事件，不服原處分機關 98 年 12 月 9 日新縣稅法字第 0980038969 號函之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人所屬○○營業處滯欠 93 年度娛樂稅罰鍰新臺幣（以下同）1,524 萬 2,500 元，經原處分機關於 97 年 6 月 27 日以新縣稅法字第 0970078115 號函報請財政部依「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 1 項規定，函請內政部入出國及移民署限制訴願人之負責人○○○出境在案，嗣訴願人於 98 年 11 月 11 日（收文日）向原處分機關申請以第三人○○○所有坐落新竹縣新埔鎮○○段○○小段○○地號等 10 筆土地提供擔保，解除其負責人○○○出境限制，案經原處分機關於 98 年 12 月 9 日以新縣稅法字第 0980038969 號函否准其所請，訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願意旨略謂：

- （一）訴願人主張原處分機關未考量訴願人之負責人（誤植為訴願人）並非繳納稅捐之主體，僅係○○公司之負責人，並由非繳納義務人提供土地作擔保及同意為連帶保證人，對於原處分機關並無不利，惟原處分機關否准訴願人提供擔保品案，尚嫌速斷。
- （二）本件擔保人所提供之 10 筆土地、地號、面積、公告現值及現況，絕非無價值，且僅係擔保○○公司之債務，並非免除，提供擔保後，足以解除負責人之限制出境，負責人可順利推展國外之業務，增加○○公司之收入，對稅捐之徵收，並無不利，且○○公司並無其他財產可供清償稅捐，原處分機關並無法完成稅收之目的，原處分機關駁回訴願人之請求，尚嫌速斷，故請求撤銷原處分。

三、答辯意旨略謂：

- （一）按「本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：

一、黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。二、政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，按面額計值。三、銀行存款單摺，按存款本金額計值。四、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」「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，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」分別為稅捐稽徵法第11條之1、第24條第3項及第49條前段定有明文。

次按「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第3項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」為稅捐稽徵法第24條第7項所明定。

復按「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。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。」「依限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法（編者註：現行限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）規定限制出境之營利事業負責人，係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係經公司董事會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至非公司組織之獨資或合夥營利事業，亦可參照商業登記法第9條第2項（編者註：已改為第1項）所稱之負責人為限。」「依據經濟部57年1月10日954

商號函釋：『分公司為本公司之分支機構，本身並不具有獨立人格，不能為權利義務主體』之規定，本案貴處所報XX公司台中分公司之欠稅，應改限制其總公司負責人出境」「以土地提供繳稅擔保，或為稅捐保全之標的時，按土地公告現值加四成估價。」為公司法第8條、財政部68年7月18日台財稅第34927號函釋、財政部74年5月20日台財稅第16265號函釋及財政部83年1月26日台財稅第831581751號函釋亦有規定。

(二) 本件訴願人所屬○○營業處滯欠93年度娛樂稅罰鍰1,524萬2,500元，經原處分機關於97年6月27日以新縣稅法字第0970078115號函報請財政部依「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第2條第1項(97年7月18日稅捐稽徵法第24條第3項已修訂增列)及財政部74年5月20日台財稅第16265號函釋規定，函請內政部入出國及移民署限制訴願人之負責人○○○出境在案，嗣訴願人於98年11月11日向原處分機關申請以第三人○○○所有坐落新竹縣新埔鎮○○段○○小段○○地號等10筆土地提供擔保，以解除其負責人○○○出境限制，原處分機關遂於98年12月1日會同新竹縣竹北地政事務所測量課人員及訴願人之負責人○○○至系爭土地勘查，經勘查結果，系爭土地除新埔鎮○○段○○小段○○及○○地號2筆土地外，其餘皆為○○○球場核准開發之土地，且該等土地皆尚未開發，雜草叢生，無路可達，僅能就近或從遠處觀望、查看，並不符合稅捐稽徵法第11條之1第4款所規定「易於變價及保管」之土地，原處分機關乃於98年12月9日以新縣稅法字第0980038969號函否准其所請。

(三) 訴願人主張原處分機關未考量訴願人之負責人○○○並非繳納稅捐之主體，僅係○○公司之負責人，並由非繳納義務人提供土地作擔保及同意為連帶保證人，對於原處分機關並無不利，原處分機關否准提供擔保品之行政處分尚嫌速斷乙節，查訴願人滯欠93年度娛樂稅罰鍰1,524萬2,500元，為訴願人所不爭執，因訴願人所欠繳罰鍰金額在200萬元以上，依稅捐稽徵法第49條前段及第24條第3項規定，即應限制訴願人之負責人出境，又因訴願人為有限公司之組織型態，○○○為登記之法定代理人，原處分機關依公司法第8條及財政部68年7月18日台財稅第34927號及74年5月20日台財稅第16265號函釋規定，報請財政部函請內政部入出國及移民署限制訴願人○○○之限制出境，是原處

分機關任事用法，並無違誤。又○○○僅提供第三人○○○之土地作為訴願人之欠稅擔保，該第三人並未切結為本案滯欠稅款債務之連帶保證人，況並無有連帶保證人即可解除限制出境之相關規定。本案訴願人之負責人雖提供系爭 10 筆土地作為欠稅之擔保品，惟擔保品尚須符合首揭稅捐稽徵法第 11 條之 1 所規定「易於變價及保管」之規定，並非欠稅人提供任何擔保品，稅捐稽徵機關即應解除出境限制，縱使擔保品之價值與欠稅數額相當，但是否易於變價及保管，仍是該擔保品可否經由強制執行取償，欠繳稅捐得以徵起之考量因素，是訴願人此節，洵屬誤解法令。

(四) 查訴願人主張依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項但書規定，提供相當擔保者，應解除其限制出境乙節，按前揭法令規定，提供擔保品之目的，係在納稅義務人不繳納稅捐時得就擔保品強制執行取償，故為確保稅款之徵收，擔保品自應符合稅捐稽徵法第 11 條之 1 第 4 款規定，除其價值須相當於擔保稅款外，尚須符合「其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛」之要件。上開規定之用意無非在於確保稅款之徵起，並期擔保品能在短期內處分、變賣、轉換為現金，以解繳公庫供政府所用。是以，訴願人以第三人○○○所有新埔鎮○○段○○小段○○地號等 10 筆土地為擔保，經原處分機關於 98 年 12 月 1 日會同新竹縣竹北地政事務所測量課人員及訴願人之負責人○○○至該等土地勘查結果，新埔鎮○○段○○小段○○、○○、○○、○○等 4 筆地號土地所在位置，僅能透過一條狹窄小徑前往，該小徑一般車輛很難前進更無法會車，故以長安高爾夫球場所提供之球車前往，沿路皆未開發雜草叢生，且無路可達上揭地號確切位置，僅能以較近位置或從遠處觀望、勘查，另新埔鎮○○段○○小段○○、○○、○○、○○及○○等 6 筆地號土地，雖可利用公務車（九人座廂行車）前往，但沿路也是未開發雜草叢生，無路可達，亦僅能以較近位置或從遠處觀望、勘查，此有現場照片附於原處分卷可稽。又本案所提供之擔保土地，除新埔鎮○○段○○小段○○地號及○○地號 2 筆土地外，其餘皆為○○○球場核准開發土地清冊所列之土地，○○○球場核准開發土地分布情形詳如附卷之地籍圖（標示綠色及橘色地號皆為○○○球場核准開發之土地，目前皆尚未開發，標示橘色及粉紅色地號為此次提供擔保之土地），故本案之擔保品按土地公告現值加四成估價計 1,526 萬 1,750 元，金額雖與所欠之罰鍰相當，但實地勘查結果，均在短

期內無法處分變現，轉換成現金以解繳供政府所用，與前揭稅捐稽徵法第 11 條之 1 第 4 款所規定之要件未合，且對申請人欠繳罰鍰之徵起，並無助益，無法依稅捐稽徵法第 24 條第 7 項規定解除出境限制，此亦有台北高等行政法院 95 年訴字第 1798 號判決可供參酌。故若有稅捐稽徵法第 24 條第 7 項所明定之 5 款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益，此一限制出境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要。是訴願人主張擔保人所提供之 10 筆土地、地號、面積、公告現值及現況，絕非無價值，且僅係擔保○○公司之債務，並非免除，提供擔保後，足以解除負責人之限制出境云云，顯係誤解，不足採據。

## 理 由

- 一、按「本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：一、黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。二、政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，按面額計值。三、銀行存款單摺，按存款本金額計值。四、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」、「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，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」、「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第 3 項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」及「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」分別為稅捐稽徵法第 11 條之 1、第 24 條第 3 項、第 24 條第 7

項及第 49 條前段所明定。

次按「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。」為公司法第 8 條第 1 項所規定。

又按「依限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法（編者註：限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）規定限制出境之營利事業負責人，係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係經公司董事會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至非公司組織之獨資或合夥營利事業，亦可參照商業登記法第 9 條第 2 項（編者註：已改為第 1 項）所稱之負責人為限。」、「依據經濟部 57 年 1 月 10 日 954 商號函釋：『分公司為本公司之分支機構，本身並不具有獨立人格，不能為權利義務主體』之規定，本案貴處所報 XX 公司台中分公司之欠稅，應改限制其總公司負責人出境」、「以土地提供繳稅擔保，或為稅捐保全之標的時，按土地公告現值加四成估價。」及「……說明：二、依稅捐稽徵法第 11 條之 1 第 4 款規定，其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產可作為欠稅之擔保，該條款所以限定『易於變價及保管，且無產權糾紛之財產』為提供欠稅擔保條件之一，其用意在於確保稅款之徵起，並期擔保品能在短期內即可處分變現，轉換成現金以解繳公庫供政府所用，……。」分別為財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函釋、74 年 5 月 20 日台財稅第 16265 號函釋、83 年 1 月 26 日台財稅第 831581751 號函釋及 92 年 5 月 19 日台財稅字第 0920452358 號函釋有案。

二、卷查本件訴願人所屬○○營業處滯欠 93 年度娛樂稅罰鍰 1,524 萬 2,500 元，經原處分機關以 97 年 6 月 27 日以新縣稅法字第 0970078115 號函報請財政部函轉內政部入出國及移民署限制訴願人其總公司負責人○○○出境，並經財政部於 97 年 7 月 7 日台財稅字第 0970087277 號函請內政部入出國及移民署限制訴願人負責人○○○出境在案，嗣訴願人於 98 年 11 月 11 日向原處分機關申請以第三人○○○所有坐落新竹縣新埔鎮○○段○○小段○○地號等 10 筆土地提供擔保，以解除其負責人○○○出境限制。經查系爭土地所在確切位置均無路可到達完全無法進入，僅能在其周遭附近就近觀望、勘查，且沿途及土地上雜木、雜草十分茂盛呈未開闢狀態。又系爭土地除新埔鎮○○段○○小段○○地號及○○地號 2 筆土地外，其餘皆為○○○球場核准開發土地清冊所列之土地，

此有原處分機關 98 年 12 月 1 日會勘紀錄、會勘照片及○○○球場土地清冊附卷可稽，且為訴願人所不爭執，洵堪認定。依財政部 92 年 5 月 19 日台財稅第 0920452358 號函釋意旨，擔保品除其價值須相當於擔保稅款外，並應短期內即可處分變現，轉換成現金以解繳公庫供政府所用。惟查系爭土地之現狀，除本身尚未開發外，臨近之○○○球場土地亦未開發，無路可進入通行出入不便，且均非建築用地，原處分機關認有變價不易之事實，並非無據。系爭土地既屬不易變價，與前揭稅捐稽徵法第 11 條之 1 第 4 款規定之要件未合，原處分機關否准訴願人提供系爭土地作為欠繳稅款罰鍰擔保，以解除其負責人限制出境之申請，揆諸首揭規定，尚無不合，原處分機關之處分應予維持。

三、次查訴願人主張原處分機關未考量訴願人之負責人○○○並非繳納稅捐之主體，僅係○○公司之負責人，並由非繳納義務人提供土地作擔保及同意為連帶保證人，對於原處分機關並無不利，原處分機關否准提供擔保品之行政處分尚嫌速斷乙節，惟查因訴願人滯欠 93 年度娛樂稅罰鍰 1,524 萬 2,500 元，依稅捐稽徵法第 49 條前段及第 24 條第 3 項規定，即應限制訴願人其負責人出境，又訴願人為有限公司之組織型態，○○○為登記之法定代理人，原處分機關乃依公司法第 8 條、財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號及 74 年 5 月 20 日台財稅第 16265 號函釋規定，報請財政部函請內政部入出國及移民署限制訴願人負責人○○○之出境，參照前揭法令規定原處分機關處分尚無違誤，訴願人之主張尚無可採。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。