

刊登於財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 31-37 頁。

## 稅捐假扣押制度之裁判分析（中）

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

（續接第四十八卷第一期）

### 貳、稅捐假扣押案例之實務見解

關於稅捐假扣押之案例，<sup>12</sup> 區分（1）稅捐假扣押釋明之範圍；（2）消極面向：隱匿財產規避稅捐執行案；及（3）積極面向：稅捐債權存在及保全必要釋明案，以說明實務見解之態度：

#### 一、稅捐假扣押釋明之範圍

關於稅捐稽徵機關聲請假扣押，應就稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款所定假扣押之法定要件，作為在稅捐假扣押釋明之範圍，而基於考量稅捐處分之特殊性，（111 年 07 月 07 日）最高行政法院 111 年抗字第 184 號裁定之理由如下：<sup>13</sup>

本件抗告人係新北市板橋區永翠水岸綠能特區自辦市地重劃（下稱系爭重劃）區之地主，並與系爭重劃區重劃會進行訴訟，經財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）查知，抗告人將抵費地借名登記至第三人名下，且於民國 106 年間以撤訴為條件達成和解，取得非屬其所受損害部分之抵費地及找補金額新臺幣（下同）21,846,114 元及以取得抵費地之權利直接抵償其私人債務 123,907,500 元，乃核定抗告人有所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得合計 145,753,614 元，涉嫌逃漏稅捐。北區國稅局於 111 年 1 月 4 日通報相對人（財政部臺北國稅局），相對人據以於 111 年 2 月 24 日補徵抗告人綜合所得稅 64,187,015 元及於同年 3 月【財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 31 頁】3 日裁處罰鍰 32,074,757 元，二者合計 96,261,772 元。嗣相對人以抗告人自北區國稅局調查以來，分別於 107 年出售房屋 30 筆、108 年出售房屋 1 筆及土地 3 筆、109 年出售房屋 2 筆及土地 3 筆、110 年（依抗告人申報土地增值稅時間）出售（拍賣）土地 2 筆、111 年出售房屋 2 筆，依行為時實價登錄資料推估上開不動產銷售價格約達 2.6 億餘元，惟抗告人 107 年至 109 年之綜合所得稅各類所得清單竟無任何利息所得，且其集保資料亦查無任何股票，與其現金流量顯不相當，認抗告人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之情事，有立即扣押其財產之必要，乃依行政訴訟法第 293 條及稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款規定，向臺北高等行政法院（下稱原審）聲請准免提供擔保，將抗告人所有財產於債權額範圍內為假扣押，經原審 111 年度全字第 22 號裁定（下稱原裁定）：

准予相對人對抗告人之財產於 96,261,772 元範圍內為假扣押；抗告人如為相對人提供擔保 96,261,772 元，或將同額之請求金額提存後，得免為或撤銷假扣押。抗告人不服，遂提起本件抗告。

就此，**最高行政法院 111 年抗字第 184 號**裁定指出，**行政訴訟法第 293 條**規定：「（第 1 項）為保全公法上金錢給付之強制執行，得聲請假扣押。（第 2 項）前項聲請，就未到履行期之給付，亦得為之。」次按**稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款**規定：「稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：……二、納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」又債權人聲請假扣押，應使法院信其請求及所主張假扣押之原因大致為正當，故仍應盡其釋明責任（**行政訴訟法第 297 條**準用**民事訴訟法第 526 條第 1 項**規定）。準此，稅捐稽徵機關依前開規定聲請假扣押者，應【**財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 32 頁**】就**稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款**所定假扣押之法定要件，亦即納稅義務人有「欠繳應納稅捐」且「核定稅捐之繳納通知書已經合法送達」及「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象」，予以釋明，倘符合上開要件，即應准許其免提供擔保而對納稅義務人之財產為假扣押，以保全稅捐債權。又依**行政訴訟法第 176 條**準用**民事訴訟法第 284 條**規定，釋明事實上之主張者，當事人以提出能即時調查之證據，使法院就其事實之存否，得到「大致為正當」之心證即足。

其次，按稅捐債權（債務）於規定租稅給付義務之構成要件實現時，即行成立，不待稽徵機關之核定，稽徵機關之核定，僅宣示及確認已依法成立之租稅債務，稅額繳款書則係對納稅義務人為給付一定稅額之要求。又所得稅係以年度為單位而課徵之週期稅，依**所得稅法第 71 條第 1 項**規定：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第 15 條第 4 項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」足見納稅義務人上一年度所得稅之納稅義務，於該年度屆滿時，即因構成要件實現，租稅債務已然成立。因此，對於藉「隱匿或移轉財產」，以逃避嗣後稅捐稽徵之短漏報稅捐客體之綜合所得稅納稅義務人，為確保稅捐債權之獲償，不予有意逃漏稅負者有可乘之機，自不限於核定稅額送達繳納通知後始發生者，以免失其時效，而不利於稅捐之保全；**稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款**規定之「繳納通知文書送達後」，僅係聲請假扣押之時點規範，而非就「隱匿或移轉財產逃避執行跡象」之假扣押原因發生期間為限制。惟既係為確保該租稅債權之獲償，探究納稅義務人有無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象，自應限於【**財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025**

年 1 月，第 33 頁】在納稅義務人租稅債務成立後，自屬當然。

經查，本件抗告人於 106 年間以撤訴為條件達成和解，取得非屬其所受損害部分之抵費地及找補金額 21,846,114 元及以取得抵費地之權利直接抵償其私人債務 123,907,500 元，屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得合計 145,753,614 元，涉嫌逃漏稅捐-經北區國稅局核定抗告人 106 年度綜合所得稅應補稅額 64,187,015 元及裁處罰鍰 32,074,757 元，二者合計 96,261,772 元，繳納通知書業已送達，而抗告人於北區國稅局調查後，業於 107 年 2 月 26 日及 111 年 1 月 7 日分別將臺北市○○區○○街 00 號 1 樓至 8 樓等共 30 筆房屋及臺北市○○區○○街 00 號地下及地下 2 層 2 筆房屋出售他人等事實，業據相對人提出與其主張相符之相關事證附於原審卷可參。相對人主張前開 30 筆房屋之售價，依實價登錄之價格推估計算共計 112,890,000 元，然依卷內資料所示，抗告人僅係出售該 30 筆房屋，並未包含土地，惟相對人之推估價格卻包含土地計算在內，其所推估之售價計算基礎即有錯誤，已難採信；再者，相對人主張抗告人出售前地下層 2 筆房屋依實價登錄之價格推估計算共計 17,600,000 元，惟其係以 8 個車位之銷售價格為推計，然相對人並未就地下層 2 筆房屋確屬 8 個車位舉證以釋明其說，亦難憑此採信相對人之推估價格。相對人主張抗告人前開 30 筆房屋及地下層 2 筆房屋之售價共計 130,490,000 元等情，固難採信，業如前述。然依卷附抗告人所提不動產買賣契約書所示，前開 30 筆房屋及地下層 2 筆房屋售價分別為 3 千萬元及 120 萬元，縱如抗告人所主張之售價，惟抗告人亦無相應資金之流向，且查無投資股份等集保資料可供清償之財產等現況，難以擔保系爭稅捐債務之清償。原裁定（臺北高等行政法院 111 年度全字第 22 號裁定）認相對人已釋明其對於抗告人有 96,261,772 元之公法上金錢給付請求權得請求其清償之事實，及抗告人於 107 年 2 月 26 日及 111 年 1 月 7 日分別將【財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 34 頁】臺北市○○區○○街 00 號 1 樓至 8 樓等共 30 筆房屋及臺北市○○區○○街 00 號地下及地下 2 層 2 筆房屋出售他人，足認有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，揆之上述規定及說明，結論尚無不合。至於，本件相對人已作成課稅處分並為送達，只要該處分未有違法達到明顯重大之程度而致無效，該處分即存續具有規制效力，抗告人對於課稅處分違法性之實體爭議，仍應循本案訴訟之救濟程序解決，尚非假扣押程序所得審查之範圍。從而，原裁定於應繳納稅捐及罰鍰之公法上金錢債權範圍內，准相對人對於抗告人之財產為假扣押，併酌定相當之擔保金，准抗告人為相對人供擔保後免為或撤銷假扣押，其結論並無不合。

## 二、消極面向：隱匿財產規避稅捐執行案

納稅者（丁／抗告人）與國稅局（相對人）間針對隱匿財產規避稅捐執行之聲請假扣押事件，（111 年 6 月 29 日）最高行政法院 111 年抗字第 167 號裁定之理由如下：

（1）按「為保全公法上金錢給付之強制執行，得聲請假扣押。」「請求及假扣押之



原因，應釋明之。」**行政訴訟法第 293 條第 1 項、同法第 297 條準用民事訴訟法第 526 條第 1 項**規定甚明。次按「納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」為現行（110 年 12 月 17 日修正公布實施）之**稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款**所明定。其修正理由為：「……為避免納稅義務人於稅捐繳納通知文書送達後，繳納期間屆滿前規避執行，爰參考**所得稅法第 110 條之 1**及**關稅法第 48 條第 2 項**規定，將稅捐稽徵機關聲請假扣押時點，由『欠繳應納稅捐』（即已逾規定繳納期限）修正為『繳納通知文書送達後』。另納稅義務人已依規定申報，未於法定繳納期間內繳清稅捐者，【**財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 35 頁**】於稅捐稽徵機關催繳前亦有規避執行之可能，爰參考財政部 84 年 5 月 10 日台財稅第 841622065 號函，增訂後段規定，定明稅捐稽徵機關就是類案件得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」考該修正意旨，係「對於妨害稅捐執行之欠稅案件，稅捐稽徵機關聲請假扣押時點由『欠繳應納稅捐』修正為『法定繳納期間屆滿』（自繳案件）或『繳納通知文書送達後』（核定開徵或補徵案件）」。又按「主管稽徵機關對於逃稅、漏稅案件應補徵之稅款，經核定稅額送達繳納通知後，如發現納稅義務人有隱匿或移轉財產逃避執行之跡象者，得敘明事實，聲請法院假扣押，並免提擔保。但納稅義務人已提供相當財產保證，或覓具殷實商保者，應即聲請撤銷或免為假扣押。」**所得稅法第 110 條之 1**定有明文。稽徵機關依前引規定，聲請假扣押者，應就納稅義務人「有應補徵之稅捐，且核定稅捐之繳納通知書已經合法送達」（債權存在）一事予以積極證明，同時對「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」等保全必要性事實予以釋明；而依**行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 284 條**規定，釋明事實上之主張者，當事人以提出能即時調查之證據，使法院就其事實之存否，得到「大致為正當」之心證即足。

（2）復按稅捐債權（債務）於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分時發生，課稅處分只在加以確認及命給付又「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實……計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」為行為時**所得稅法第 71 條第 1 項**所明定。對於藉「隱匿或移轉財產」，以逃避嗣後稅捐稽徵之短漏報稅捐客體之綜合所得稅納稅義務人，為確保稅捐債權之獲償，不予有【**財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 36 頁**】意逃漏稅負者有可乘之機，**所得稅法第 110 條之 1**規定所謂「隱匿或移轉財產逃避執行跡象」，自不限於核定稅額送達繳納通知後始發生者，以免失其時效，而不利於稅捐之保全；該條規定之「核定稅額送達繳納通知後」，僅係聲請假扣押之時點規範，而非就「隱匿或移轉財產逃避執行跡象」之假扣押原因發生期間為限制。惟既係為確保該核定稅捐之獲償，探究納

稅義務人有無前揭假扣押原因，自應限縮在該稅捐債務發生後，自屬當然。

註：

12. 並參，李梅華，我國內地稅假扣押之研究，國立中正大學財經法律學研究所在職專班碩士學位論文，2016，頁 1 以下之分析。
13. 本件抗告人（納稅者）係針對其與相對人（財政部臺北國稅局）間聲請假扣押事件，對於（111 年 03 月 29 日）臺北高等行政法院 111 年度全字第 22 號裁定，提起抗告。  
（待續）【財稅法令半月刊第 48 卷第 2 期，2025 年 1 月，第 37 頁】

