

論「影子董事」於行政執行法之責任—

以臺灣高等法院 107 年度抗字第 1176 號民事裁定之案例事實為例(上)

盧秀虹 法務部行政執行署調辦事行政執行官

壹、案件事實與問題提出

甲為乙股份有限公司人頭負責人，乙公司未依規定辦理菸酒稅產品登記，98 年 4 月至 100 年 6 月間自行以化學材料合成葡萄酒，擅自產製應稅酒品，假冒係澳洲進口紅酒於賣場寄賣，銷售予不特定之消費者，經稅捐稽徵機關查獲，除補徵逃漏之菸酒稅、營業稅等外，並裁處罰鍰，案件移送至法務部行政執行署所屬分署執行（下稱行政執行機關），經行政執行機關調查發現，另有從未於公司設立（變更）登記事項表董監事名單中出現，不具任何頭銜卻隱身於幕後之最大出資者丙，其以每月新臺幣（下同）1 萬元代價支配甲行使董事職務，實際操縱公司（丙上揭不法行為，經法院以觸犯刑法第 255 條對商品為虛偽標記與販賣陳列輸入該商品罪、同法第 339 條詐欺取財罪判決確定，並追徵不法所得 1,082 萬餘元，但追徵不法所得部分執行無著，丙亦拒絕繳納），且依相關具體事證發現丙於案件移送執行後，快速處分公司所有資產，則丙此之計畫性逃漏稅捐，掏空公司資產，並規避執行之行為，於行政執行法上有無責任？

行政執行實務上，關於以「公司」為義務人之公法上金錢給付義務行政執行事件，常發現另有從未形式上登記於公司設立（變更）登記事項表內，卻實際管理、支配公司之「影子董事」，則「影子董事」是否屬公司法第 8 條規定所稱之「公司負責人」？行政執行法、公司法與稅捐稽徵法關於「公司負責人」之規定是否不同？「影子董事」、「事實上董事」、「公司實際負責人」在概念上有無不同？「影子董事」於

行政執行階段有何責任？相關實務見解如何？上揭問題皆待釐清。另 101 年於公司法第 8 條第 3 項增訂實質董事制度，其適用範圍限縮於「公開發行股票之公司」，107 年為強化公司治理並保障股東權益，復將上開條文之適用主體，由公開發行股票之公司修改為「全部公司種類」均有其適用，本文為避免探討之議題過於廣泛，故將範圍限縮於 107 年修正後版本，並以臺灣高等法院 107 年度抗字第 1176 號民事裁定之案例事實為基礎（註 1），探討「影子董事」於行政執行上衍生之諸多爭議，提出分析與意見。

貳、公司法、稅捐稽徵法與行政執行法有關「公司負責人」之概念

一、公司法規定之公司負責人

（一）公司當然負責人、職務負責人

「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」公司法第 8 條第 1 項、第 2 項分別定有明文。學者認為（註 2），依上開規定，公司負責人可分為兩種：

1. 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。

2. 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，如公司之經理人或清算人等。

註釋

註 1：本件係筆者之前承辦之行政執行事件，主要涉及公司影子董事於行政執行法之責任，及對影子董事向法院聲請管收是否有理由之爭執，案件經臺灣高等法院 107 年度抗字第 1176 號民事裁定確定。

註 2：參見王志誠，〈公司負責人之概念與地位〉，《月旦法學教室》，第 24 期，2004 年 10 月，頁 88-89。

(二)公司實際負責人

依公司法第8條第3項前段規定：「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。」此之「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」（公司法修正理由稱為「公司實質董事」，司法實務多以「公司實際負責人」稱之（註3）），是否屬公司法所稱之「公司負責人」？

1. 否定者認為，我國公司法採取形式認定之方式，須經公司法定程序選任、指派後，方為公司法上所稱之公司負責人，縱使公司負責人實際上「有名無實」，依公司法第8條第1項、第2項之規定，亦屬之；反之，公司法第8條第3項前段僅規定公司實際負責人「與公司法董事同負民事、刑事及行政罰責任」，並非認定其亦為公司負責人（註4）。

2. 肯定者認為，公司法第8條第3項前段之增訂，明確打破公司法第8條第1項及第2項關於公司負責人職銜之形式認定方式，參攷公司法第8條第3項修正理由：「董事之認定不宜再依據形式上名稱，須使事實上行使董事職權，或對名義上董事下達指令者，均負公司負責人責任」，明確表示董事之認定，不宜再依據形式上名稱，對於未經法定程序選任之實質控制者，僅因其形式上非公司負責人，即無法對其所濫用實質控制力或違反法令之情事為有效追訴，有失公允，故對於公司負責人之認定，應採取實質認定標準（註5）。

3. 本文認為，公司實際負責人，並非公司法所稱之公司負責人，僅依規定與公司董事同負民事、刑事及行政罰責任，理由如下：

(1)我國公司法第8條第1項、第2項已明文「公司負責人」之定義。

(2)觀公司法第8條第3項修法過程，有立委曾提出於公司法第8條1項但書增訂：「但實質上執行董事職權，直接或間接控制公司之人事、財務或業務

經營者，同為有限公司、股份有限公司負責人」方案，卻遭否決（註6），可知係立法者有意排除。

(3)其次，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。」我國公司法藉由「登記制度」作為公示及資訊揭露維護交易市場秩序，「公司實際負責人」外觀上既未經公示登記，內部亦未依法定程序選任、指派，與公司間並無委任關係，顯非公司法規範所定義之「公司負責人」。

(4)然為避免公司實際負責人濫用其對公司之控制力為不法行為，造成「有權無責」現象，從而，「公司實際負責人」雖非公司法形式上所定義之「公司負責人」，但與公司董事同負民事、刑事及行政罰責任，屬責任的擴充。

二、稅捐稽徵法規定之公司負責人

按「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處刑罰之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。」「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。」稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第2項分別定有明文，上揭規定係針對「公司法規定之公司負責人」以公司作為工具，施以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，對公司負責人之刑事制裁，依司法院釋字第687號解釋，上開規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責行為，承擔刑事責任；而公司登記負責人與實際負責業務之人不同時，以「實際負責業務之人」作為逃漏稅捐刑罰處罰對象。

準此，稅捐稽徵法關於公司負責人之認定，仍以「公司法規定之負責人」為認定標準，惟在刑罰對象上，以實際負責人為處罰對象，亦即處罰行為人。

三、行政執行法規定之公司負責人與其責任

(一)行政執行法規定之公司負責人

註釋

註3：參見最高法院109年台上字第514號刑事判決、109年判字第64號行政判決、108年判字第33號行政判決、101年台抗字第861號民事裁定等。

註4：參見臺北高等行政法院103年訴更一字第39號判決。

註5：參見黃帥升、陳文智，〈從公司法新修正看董事責任〉，《會計研究月刊》，第315期，2012年2月，第69頁；同註2，第88-89頁。

註6：參見立法院法律系統 <https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lglawkm>

行政執行法並未規定公司負責人之定義，學者認為，既然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(註 7)，司法實務亦採相同見解(註 8)。

(二)公司負責人於行政執行法之責任：

1. 負到場清償應納金額、報告財產狀況義務：

依行政執行法第 14 條規定：「行政執行處(現為行政執行分署)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。」蓋公司負責人乃為公司履行義務之人，負有遵守通知，到場清償欠款義務；且公司負責人對於公司之資產、營運、財務狀況等知之甚稔並具有決定權，自負有報告公司財產變動狀況及公司現在所擁有資產之義務。依行政執行法修正草案第 23 條規定：「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，並得調查第 61 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。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。」增列對於拒絕調查或為虛偽報告財產狀況者，處以罰鍰之規定。

2. 負協力義務：

「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」、「執行法院對於強制執行事件，認有調查之必要時，得命債權人查報，或依職權調查之。執行法院得向稅捐及其他有關機關、團體或知悉債務人財產之人調查債務人財產狀況，受調查者不得拒絕。但受調查者為個人時，如有正當理由，不在此限。」行政執行法第 26 條、強制執行法第 19 條分別定有明文。行政執行機關為調查公司財產狀況，得命公司負責人交付公司相關會計帳冊、交易憑證，以調查相關資金流向與財產變動。

3. 負忍受拘提、管收、暫予留置、限制住居之義務：

公司負責人有行政執行法第 17 條規定之限制住

居、拘提、管收等事由者，依行政執行法第 24 條第 4 款、同法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款規定，負有忍受拘提、管收、暫予留置、限制住居等義務。

(三)「公司實際負責人」應否負行政執行法之責任：

關於「公司實際負責人」應否負行政執行法之責任，學說與實務有不同見解：

1. 否定說：公司法第 8 條第 3 項前段規定之責任僅限於「民事、刑事及行政罰責任」，所稱「行政罰」係指對於不履行行政法上義務之人所為之懲罰、制裁及行政秩序罰，與行政執行係以強制之方法促使義務人履行行政法上之義務並不相同，因此行政執行法第 24 條第 4 款規定之公司負責人應負之行政執行責任，非屬於「民事、刑事及行政罰」責任範圍，基於法律保留原則，不得任意擴張(註 9)。

2. 肯定說：公司法第 8 條第 3 項前段規定係實質主義的擴張，上揭法條既規定公司實際負責人須「同負民事、刑事及行政罰」責任，依舉重明輕法理，行政執行法上之義務當然亦包含之(註 10)。

3. 法務部行政執行署 105 年 2 月 5 日行執法字第 10531000260 號函文揭櫫，為了消除現今人頭董事氾濫之情形，避免實際負責人躲在背後，而不負任何責任及協力義務，所造成不公平，所謂同負民事、刑事及行政罰責任之文義，恐失之過窄，不足以表

法務通訊徵稿啟事

「法務通訊」為擴大本刊報導面向，結合時代脈動，發揮創新與專業精神，向各界徵求下列稿件，歡迎踴躍賜稿：

- 1、專著論述：法學研究、犯罪研究及法務體系業務範疇之相關著作，以 4000 至 8000 字為原則。如同意供本刊或授權網站利用者，請併簽署「著作利用授權同意書」(本刊網站下載)，以利充實數位平台資訊，提供各界查閱引用。
- 2、法務短文：法務同仁在工作中之經驗、案例、心得分享，輕鬆筆調撰寫短文，以 1300 字為原則。
- 3、藝文作品：法務同仁攝影、繪畫等各類藝術創作，請註明主題及提供影像檔案。

來稿本刊將審閱校正(如不願接受者請註記)，經採用刊登，致贈稿酬；來稿請註明撰稿人服務機關、職稱、姓名、聯絡電話，以電子郵件寄至法務通訊雜誌社編輯部：jnewsletter1961@gmail.com

電話：02-23315410 網站：http://jnw.lawbank.com.tw/

註釋

註 7：參見蔡震榮，〈行政執行法〉，《元照出版有限公司》，2008 年四版第 1 刷，頁 158。

註 8：參見有最高法院 95 年度台抗字第 265 號民事裁定、103 年度台抗字第 816 號民事裁定。

註 9：參見法務部行政執行署法規及業務諮詢小組第 118 次會議紀錄。

註 10：同註 9。

示立法之真意，必須擴張法條文義，始能正確適用，是以實際負責人之責任既可擴張至實體上之民事、刑事及行政罰責任，則依舉重明輕或舉輕明重之法理，行政執执行程序上之協力義務，當然包括在實際負責人應負之責任範圍內，亦採肯定見解。

4. 本文採肯定見解，理由如下：

(1)依我國公司法規定「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，使公司與其成員（公司股東、董事）相互分離，各自成為獨立法律人格個體，學說上稱之為「分離原則」（Trennungsprinzip）（註11）。實務上，分離原則常被公司負責人視為護身符，作為逃遁公法上義務之後門，甚至以「人頭董事」、「掛名董事」作為公司形式負責人，利用其優勢之大股東身分，居於幕後實質控制公司，而公法上之義務具公益性，若否定該等公司實際負責人應負行政執行法上責任，使之恣意掏空公司、處分公司財產，造成案件移送執行後，行政執行機關僅能以無可供執行之財產，核發執行憑證結案，則該等稅捐之核課，猶如空中畫餅、紙上說說，此絕非社會所認同，亦無法貫徹國家公權力與執行力。

(2)再者，使公司實際負責人無法以「推出替死鬼」方式脫免責任，將降低其於居於幕後操控公司之誘因，進而使公司治理制度益臻健全。

(3)或有論者謂，法條已明文公司實際負責人責任僅限於民事、刑事及行政罰上責任，未及於行政執行法上責任，對於拘提、管收等侵害人權之強制處分，應恪守法律保留原則，不宜擴張解釋；惟行政執行法第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。」程序上適用嚴謹之刑事訴訟法等規定，且實體上拘提、管收「是否有理由」、「有無必要性」皆經由法院實質審理，屬「絕對法官保留」，而公司實際負責人若認行政執执行程序有違法或不當，亦得循聲明異議、行政訴訟程序救濟之，對公司實際負責人權利之保護難謂不周。

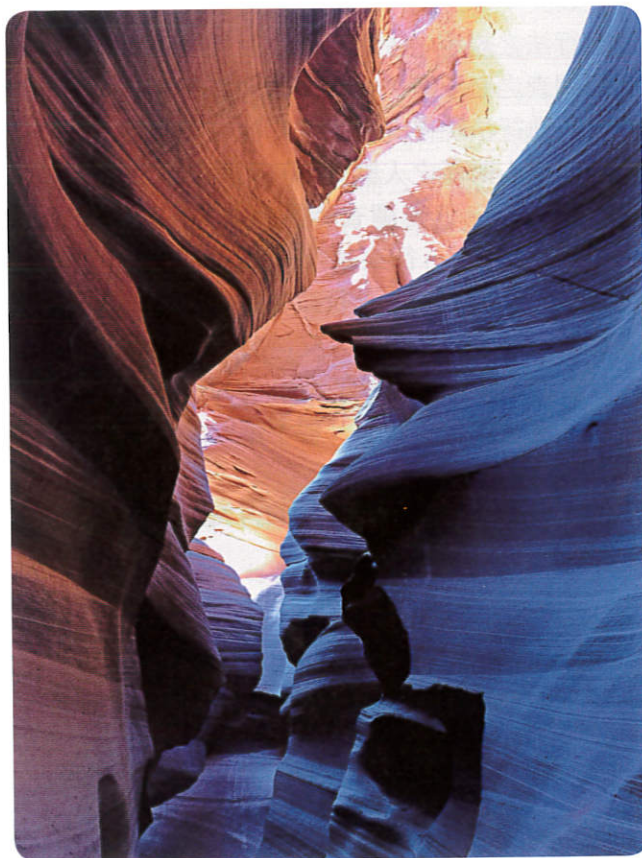
(4)更何況，採否定說者對於後續公法上債權如何順利徵起恕置不論，又或係依公司法第23條規定，以未盡忠實及善良管理人注意義務，或以其行為違

反法令，向公司實際負責人請求損害賠償？惟依據最高法院62台上字第2號判例見解，稅捐債權乃政府向人民徵稅，本於行政權之作用，屬於公權範圍，而公司法第23條乃以違反法令致他人「私權」受有損害，為責任發生要件，若公權受有損害，自不得以此為請求賠償之依據；況於現實上閉鎖型之公司由何人提起損害賠償訴訟，亦係大哉問！從而，公司法第23條規定顯然無法作為規範公司實際負責人之妥適監督方式。

(5)為填補現有法制漏洞，避免條文未臻明確，產生適用上之齟齬，行政執行法修正草案於第61條第1項第4款增訂：「關於義務人拘提、管收、暫予留置、限制住居、報告、公告事由與身分及其他應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之：四、…實際執行其職務之人。」明文使公司實際負責人納入行政執行法之規範。（待續）

攝影風情

如夢如幻



曹慧玉（臺中高分檢署退休同仁）攝影

註釋

註11：參見楊君仁，〈新世紀公司法研究論叢〉，《元華文創股份有限公司》，2017年出版，頁186。