

# 第七章 結論與建議

## 第一節 結論

課稅權行使為國家權力對於稅捐基本權之侵害，依法治國原則之憲法要求，必須在合憲範圍內，以立法方式規範，再由國家機關據以為課徵依據。課徵之法律，應於法律中以明文具體規定構成要件與違反之法律效果，此為租稅法定主義之具體表現，應不得依賴行政機關的處分或司法機關的判決來使法律效果產生時，不可謂非對人民權利之侵害。其核心範圍，應符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，因此，應以人民可支配之剩餘財產權，作為國家課稅權行使之對象，以符合憲法秩序下稅法規範的內涵。租稅保全制度欲以有效防杜納稅義務人規避租稅義務，保全其財產以供強制執行徵起稅捐，然租稅保全涉及人民之基本權之限制，除須有週延之稅捐保全制度外，在法治國原則下，更須配合完善有效率之稅務行政為基礎，方得成其效而竟其功。現行租稅保全制度規定並不週延，總結前幾章的論述，對於現行稅捐保全制度，本文提出以下見解：

一、國家對人民課稅為一強制手段，而租稅債權債務成立時點，牽涉適用租稅債務發生時有效之法律，我國稅法對此並無統一明文規定，學說上存在「權利關係說」與「租稅債務說」爭議，目前以租稅債務說為通說，採此說，租稅債務於法定構成要件實現時即成立，雖因課稅要件滿足而成立稅捐債權，但僅單純成立抽象的租稅債權，其具體內容稅額仍尚未確定，換言之，此階段稅捐債權人僅單純享有賦課權，而無徵收權。依程序，必須依核課確定才具體成立稅捐債權，而可行使徵收權。而於稅捐保全適用，除限制出境依限制出境辦法條文定義採「已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納」者，餘禁止處分、限制登記、假扣押等保全措施條文定義皆採「欠繳應納稅捐」，提前開徵條文定義為「於法應徵收之稅捐」，採前述租稅債務說，法定構成要件一成立，租稅債務即成立，本文認為無論是查定或核課案件，應納稅額確定經合法送達後，繳納期限屆滿，若有辦理稅捐保全之需要，即得實施稅捐保全措施，而無須至滯納期限<sup>1</sup>屆滿。

<sup>1</sup> 稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納稅額加徵百分之一滯納金，逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行」，應納期限屆滿翌日起算三十日止即為滯納期間。

- 二、租稅法定主義，係由法治國原則所導出，為憲法位階之法律原則。而租稅法定主義與一般行政法之依法行政原則，內容上並無不同，租稅法上亦無獨立之依法行政原則，或獨立於依法行政原則外之租稅法定主義。一般行政行為皆應有有依法行政原則之適用，稽徵行為亦無例外。然因憲法僅於第 19 條宣示稅捐法定主義，而對其實踐，並未如憲法第 8 條就人身自由之保障在憲法中具體加以規定，雖釋字第 217 號解釋就租稅法定主義部分僅包括納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等 5 項，而租稅法定主義是否亦涵括稅捐保全範圍？本文認為釋字第 217 號解釋僅為例示，只要內容與稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐處罰關係及稅捐爭訟關係有關者皆應有租稅法定主義之適用。
- 三、稅捐保全處分限制人民遷徙自由、工作權、財產權、資訊隱私權、婚姻與家庭團聚權等基本權，應遵守正當法律程序，處分程序雖於稅捐稽徵程序為之，仍應有行政程序法適用，相對人仍得以主張行政程序法的程序權利。稽徵機關在做成租稅保全處分之前，除為避免無法達到租稅保全目的之危險，得不給相對人陳述意見之機會外，稽徵機關所為之行政處分通知相對人亦應附記理由說明裁量決定之理由及告知救濟方法等等，遵行一定之程序事項，以確保行政行為公正與合理。
- 四、稅捐保全合憲性部分，必須通過憲法第 23 條之審查，須符合法律保留、公益事項、比例原則等事項，限制出境部分稅捐稽徵法第 24 條第 3 項已作明確授權，限制出境辦法對於限制出境之要件「欠稅達一定金額」及解除限制出境之條件「提供相當之擔保」皆予以明定，僅是將該一定金額之數額授權由行政機關決定，並把法律效果規定於稅捐稽徵法中，本類型限制出境處分未違反法律保留原則中之授權明確性原則，但違背法律明確性原則，應於條文中明訂限制出境金額之標準，以符合法律明確性原則。禁止處分部分對應納稅捐採概括性法律概念，實務作業禁止財產處分係由各稅捐稽徵機關自訂限制標準，多以內部函釋或作業手冊方式為之，位階為職權命令或行政規則，造成行政行為無法透明化，且效果外部化影響到人民權益，應於條文中明訂限制標準，提高行政行為透明度，不致讓處於相對地位之納稅義務人，無所適從，方屬適法。
- 五、稅捐稽徵法第 24 條第 1、3 項規定性質屬不利益行政處分，應定位為保全性質之處分，著重於事先預防損害或實現權利。同法第 2 項規定屬假扣押程序規定，著重於公法上金錢給付，而二者目的皆為將來強制執行之保全。雖稽徵機關有裁量之空間，裁量仍應符合比例原則，手段上應先實施物之保全，若對財產為限制，其限制範圍以相當於應納稅捐為限，對限制出境處分亦應於無財產可供保全為前提，方得為之。

- 六、對應納稅捐之解釋，僅為保全租稅措施發動之前提，即稅捐稽徵機關對欠稅達一定金額者，始有施予保全措施之必要，若義務人欠稅未達法定金額，縱義務人有潛逃出境或隱匿財產之虞，亦不能對之限制出境。以「欠稅達一定金額」作為國家保全租稅措施發動之前提，係出於比例原則中「衡平性原則」的考量，然稽徵機關仍應有所裁量，若將來強制執行無虞，即無辦理之必要，以免對納稅義務人之基本權造成無謂之限制。
- 七、稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段「其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記」之規定，其中主管機關條文定義不明確，若將「有關機關」解釋為目的事業主管機關，則註銷登記，並非公司組織營利事業之目的主管機關之管轄權限，其管轄權限應為減資及解散登記，而無註銷登記之事項。參照公司法第 12 條之規定，登記僅屬對抗要件而非生效要件，縱未登記，亦不影響已發生之解散效力。目的事業主管機關若因稅捐稽徵機關通報公司有欠稅未結而否准其辦理解散登記，亦無法否定公司實質上已具備解散之事實。為保全稅捐，並促使解散公司儘速辦理清算事宜，稅捐稽徵機關應依公司法規定，於公司清算期間，依規定申報債權以受清償。
- 八、實務上以財政部以函釋作為執行租稅保全處分之行政規則，與法治國原則相違，而財政部函釋，性質屬行政規則，僅只能指導稽徵機關在為租稅保全措施時，不違反比例原則及行政裁量原則。然部分財政部所作之解釋函令亦限縮或擴張法律規定之意旨，進而影響租稅保全之有效性或欠缺對人民財產權及入出境自由之基本權保障，欲成就完善之租稅保全制度，除執行細節仍得由財政部解釋外，應回歸本法修訂，避免限制人民基本權，以空白授權立法方式為之而造成爭議不休。另地方稅屬地方自治團體自治事項，本於自治權之行使，應得對所涉及相關法令自負責任予以解釋與適用，如與上級監督機關發生法適用及解釋見解歧異，應循司法院大法官審理案件法第 7 條第 1 項第 1 款規定，向司法院大法官聲請統一解釋。
- 九、有關稅捐保全對象，財政部解釋得對代繳人財產禁止處分及對公司組織清算人、祭祀公業管理人限制出境部分，代繳人、清算人、祭祀公業管理人非該當納稅義務人，僅負第二次繳納義務，最多得為強制執行，以前開對象為稅捐保全措施並不妥適，上述有關財政部解釋應予廢止。

## 第二節 建議

- 一、捐稽徵法第 24 條第 1 項前段修正，試擬條文如下：
- 納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應納稅捐

數額之財產，通知有關機關或金融機構，不得為移轉或設定他項權利。前項所定數額，財政部得因情勢需要，以命令減至新台幣十萬元，或增至五十萬元。修正理由如下：

- (一) 禁止處分涉及人民財產權，有關限制人民基本權利部分提高位階至法律層面，應將限制金額於條文中明訂，同時提高行政行為透明度。限制金額部分，現行稽徵機關多採作業手冊或行政規則方式訂定禁止處分標準，國稅部分禁止處分標準為 20 萬元，地方稅部分除台北縣市、高雄縣為 20 萬元，餘各縣市多為 10 萬元，建議採目前多數之標準 20 萬元明訂於條文中，並參採民事訴訟法中，上訴第三審之訴訟標的之金額之限制、簡易訴訟程序之適用金額等，新增行政機關得以職權命令方式增減辦理禁止處分之金額標準，以符合社會變遷，並維護法律之安定性。
- (二) 稅捐稽徵法第 24 條第 1 項，「有關機關」定義不明，以實際執行觀點，有關機關應指稽徵機關限制財產可由通知有關機關發生實體法上權利變動者，故在此指政府機關，因此，將使本項規定之適用，大打折扣。現行保全實務一般僅對不動產或車輛為禁止處分或限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，似顯不足，對於重大違章漏稅案件，建議參採美、日等國及大陸地區凍結銀行存款之作法，以強化稅捐保全功能。

## 二、捐稽徵法第 24 條第 1 項後段修正，試擬條文如下：

其為營利事業者，並得通知其目的事業主管機關，限制其減資之登記。

修正理由如下：

租稅保全之目的在於徵起稅捐，在公司解散後進行清算時，稽徵機關得就欠稅總額，聲明參與分配，故無限制註銷登記之必要。換言之，公司解散清算應按公司法之相關規定辦理，稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段規定限制登記形同虛設，並無實益，建議應予廢除。然限制減資登記確有其必要性。按經濟部業已同意配合辦理「減資登記」，且為防杜對欠稅人之追繳產生困難，仍有必要限制之。再者，同意公司減資登記，則該公司之營利事業股東，得持減資證明以申報投資損失，除影響租稅收入外，更形成另一種合法逃稅管道，故有管制之必要。參照民國 93 年 5 月 5 日修正通過之關稅法第 48 條第 1 項後段規定：「其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。」，修訂應為可行之方式。另因稅捐稽徵法之「主管機關」定義並不明確，有必要改以「目的事業主管機關」以茲明確。

## 三、捐稽徵法第 24 條第 2 項修正，試擬條文如下：

因逃稅、漏稅補徵之稅款，經核定稅額繳納通知送達後，發現納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐機關得聲請行政法院，就其財產實施假扣押，並免提供擔保及不受限期起訴之規定。但納稅義務人以提供相當財產擔保者，不在此限。

修正理由如下：

- (一) 聲請假扣押之裁判管轄機關，民國 87 年 10 月 28 日修正行政訴訟法實施後，公法上金錢給付義務，聲請假扣押之裁判管轄權應屬於行政法院，條文中法院應配合修正為行政法院。
- (二) 稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定聲請假扣押，因構成要件與禁止處分皆為「欠繳應納稅捐」，故有手段重複之疑慮，建議參照所得稅法第 110 條之 1 規定，建議修正為「因逃稅、漏稅補徵之稅款，經核定稅額繳納通知送達後，發現納稅義務人有隱匿或移轉財產逃避執行之跡象者。」除將辦理時點提前至繳納通知送達後即可辦理假扣押，提高假扣押之有效性，並將其要件範圍限制於因逃稅、漏稅補徵之案件。
- (三) 稅捐機關作成核課處分，若逾期不繳納即可為強制執行名義，而無起訴之必要，亦不得捨此而另為起訴，應明訂不受限期起訴之拘束。

四、稅捐稽徵法第 24 條第 3 項修正，試擬條文如下：

納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由財政部函請內政部入出國及移民署，限制出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制，其實施辦法，由行政院定之。前項限制出境處分前，稅捐稽徵機關應先執行第一項或第二項規定。

修正理由如下：

- (一) 限制出境受理機關已改由內政部入出國及移民署辦理，配合組織修正，修正條文。
- (二) 稅捐保全目的為保全稅捐，為符合比例原則，應先實施對物之保全措施，若無法對物保全或執行無實益，方得以限制出境手段為之。因限制出境涉及人民遷徙自由，應優先於財產權，在程序上應先對物實施保全措施，而後再對遷徙自由作限制。

五、稽徵法第 24 條第 4 項新增，試擬條文如下：

第三項所稱應納稅捐達一定金額，係指在中華民國境內居住之個人或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，欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣一百五十萬元以上，營利事業

在新台幣三百萬元以上者。在行政救濟程序終結前，個人在新台幣三百萬元以上，營利事業在新台幣六百萬元以上者。

修正理由如下：

- (一) 上開辦法係於民國 73 年 7 月 10 日修訂，迄今已 23 年之久，考量物價變化甚高，民眾生活水準日益提高，為反映經濟現況，對於限制出境金額應有所調整，以維護基本人權。其中金額之修訂，係依據行政院主計處公布之「平均每人 GNP」與「消費者物價指數而定」。73 年至 96 年，平均每人 GNP 由新臺幣 128,109 元成長至 593,023 元，約成長 4.62 倍，物價指數亦上漲 1.52 倍，考慮物價指數後爰將上開辦法中金額乘上三倍，以符合現況，為反映經濟現況，對於限制出境金額應有所調整，以維護基本人權。
- (二) 本文認為限制出境關係人民遷徙自由、財產權、工作權等，影響人民基本權甚鉅，除構成要件、解除要件明定於條文中，限制出境金額亦應於條文中明訂，以符合法律明確性，並提高行政透明度。

六、稅捐稽徵法第 24 條第五項新增，試擬條文如下：

限制出境之期間，依欠繳應納稅捐額度比例限制之，最長不得超過五年。

修正理由如下：

現行我國限制出境並無期間限制，以免欠稅人長期禁錮於國內，嚴重影響人權，應以欠繳應納稅捐額度比例限制之，並配合稅捐稽徵法徵第 23 條徵收期間 5 年規定，將限制出境之限制期間修正最長不得超過為 5 年。

七、稅捐稽徵法第 25 條修正，試擬條文如下：

有左列情形之一者，稅捐稽徵機關，對於依法應徵收之稅捐，得於法定徵收日期前稽徵之。但納稅義務人能提供相當擔保者，不在此限：

- 一、納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者。
- 二、納稅義務人於稅捐法定徵收日期前，申請離境者。
- 三、經納稅義務人申請者。

納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整前，應徵收之稅捐而未開徵者，於破產宣告或公司重整裁定時，視為已到期之破產債權或重整債權。

修正理由如下：

- (一) 為明確本條稽徵之適用範圍，爰將「開徵」修正為「徵收」，除表明徵期內亦得適用外，並將申報繳納之稅捐納入。
- (二) 納稅義務人自願放棄期限利益者，不須理由，有關本條第一項第三點因其他特殊原因者為冗文，應予刪除。

圖表 1 稅捐稽徵法第二十四條條文修正草案對照表

修正條文	現行條文	說明
<p>第二十四條</p> <p>納稅義務人欠繳應納稅捐<u>達新台幣20萬元者</u>，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應納稅捐數額之財產，通知有關機關或金融機構，不得為移轉或設定他項權利。前項所定數額，財政部得因情勢需要，以命令減至<u>新台幣十萬元，或增至五十萬元</u>。</p> <p>其為營利事業者，並得通知其目的事業主管機關，限制其減資之登記。</p> <p><u>因逃稅、漏稅補徵之稅款</u>，經核定稅額繳納通知送達後，發現納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐機關得聲請<u>行政法院</u>，就其財產實施假扣押，並免提供擔保及不受<u>限期起訴之限制</u>。但納稅義務人以提供相當財產擔保者，不在此限。</p> <p>納稅義務人欠繳應納稅捐<u>達一定金額者</u>，得由財政部函請內政部入出國及移民署，限制出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制，<u>其實施辦法，由行政院定之</u>。前項限制出境處分前，稅捐稽徵機關應</p>	<p>第二十四條</p> <p>納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。</p> <p>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。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。</p> <p>納稅義務人欠繳應納稅捐<u>達一定金額者</u>，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但其已提供相當擔保者，應解除其限制。<u>其實施辦法，由行政院定之</u>。</p>	<p>一、禁止處分涉及人民財產權，有關限制人民基本權利部分提高位階至法律層面，應將限制金額於條文中明訂，同時提高行政行為透明度。限制金額部分，現行稽徵機關多採作業手冊或行政規則方式訂定禁止處分標準，國稅部分禁止處分標準為20萬元，地方稅部分除台北縣市、高雄縣為20萬元，餘各縣市多為10萬元，建議採目前多數之標準20萬元明訂於條文中，並參採民事訴訟法中，上訴第三審之訴訟標的之金額之限制、簡易訴訟程序之適用金額等，新增行政機關得以職權命令方式增減辦理禁止處分之金額標準，以符合社會變遷，並維護法律之安定性。</p> <p>二、稅捐稽徵法第二十四條第一項，「有關機關」定義不明，以實際執行觀點，有關機關應指稽徵機關限制</p>

修正條文	現行條文	說明
<p>先執行第一項或第二項規定。</p> <p>第三項所稱應納稅捐達一定金額，係指在中華民國境內居住之個人或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，欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣一百五十萬元以上，營利事業在新台幣三百萬元以上者。在行政救濟程序終結前，個人在新台幣三百萬元以上，營利事業在新台幣六百萬元以上者。</p> <p>限制出境之期間，依欠繳應納稅捐額度比例限制之，最長不得超過五年。</p>		<p>財產可由通知有關機關發生實體法上權利變動者，現行保全實務一般僅對不動產或車輛為禁止處分或限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，實顯不足，對於重大違章漏稅案件，參採美、日、大陸地區凍結銀行存款之作法，以強化稅捐保全功能。</p> <p>三、公司解散後進行清算時，稽徵機關得就欠稅總額，聲明參與分配，故無限制註銷登記之必要，且公司法亦無註銷登記之規定。公司解散清算應按公司法之相關規定辦理，稅捐稽徵法第24條第1項後段規定限制登記形同虛設，並無實益，應予廢除。並將主管機關明訂為目的事業主管機關，以符合法律明確性。</p> <p>四、聲請假扣押之裁判管轄機關，民國87年10月28日修正行政訴訟法實施後，公法上金錢給付義務，聲請假扣押之裁判管轄權應屬於行政法院，條文</p>



修正條文	現行條文	說 明
		<p>中法院應配合修正為行政法院。另稅捐機關作成核課處分，若逾期不繳納即可為強制執行名義，而無起訴之必要，並明訂不受限期起訴之拘束。</p> <p>五、依稅捐稽徵法第24條第2項規定聲請假扣押，因構成要件與禁止處分皆為「欠繳應納稅捐」，故有手段重複之疑慮，修正為「因逃稅、漏稅補徵之稅款，經核定稅額繳納通知送達後，發現納稅義務人有隱匿或移轉財產逃避執行之跡象者。」除將辦理時點提前至繳納通知送達後即可辦理假扣押，提高假扣押之有效性，並將其要件範圍限制於因逃稅、漏稅補徵之案件，以發揮假扣押功能，並收保全實效。</p> <p>六、限制出境受理機關已改由內政部入出國及移民署辦理，配合組織修正，修正條文。</p> <p>七、稅捐保全目的為保全稅捐，為符合比例原則，應先實施對物之</p>

修正條文	現行條文	說 明
		<p>保全措施，若無法對物保全或執行無實益，方得以限制出境手段為之。因限制出境涉及人民遷徙自由，應優先於財產權，在程序上應先對物實施保全措施，而後再對遷徙自由作限制。</p> <p>八、上開辦法係於民國73年7月10日修訂，迄今已23年之久，考量物價變化甚高，民眾生活水準日益提高，為反映經濟現況，對於限制出境金額應有所調整，以維護基本人權。其中金額之修訂，係依據行政院主計處公布之「平均每 人GNP」與「消費者物價指數而定」。73年至96年，平均每 人GNP 由 新 臺 幣 128,109 元 成 長 至 593,023 元，約成長4.62倍，物價指數亦上漲1.52倍，考慮物價指數後爰將上開辦法中金額乘上三倍，以符合現況，為反映經濟現況，對於限制出境金額應有所調整，以維護基本人權。</p>

修正條文	現行條文	說 明
		<p>限制出境關係人民遷徙自由、財產權、工作權等，影響人民基本權甚鉅，除構成要件、解除要件明定於條文中，限制出境金額亦應於條文中明訂，遂增訂第四項，以符合法律明確性，並提高行政透明度。</p> <p>九、現行我國限制出境並無期間限制，以免欠稅人長期禁錮於國內，嚴重影響人權，實非妥適，遂增訂第五項，應以欠繳應納稅捐額度比例限制之，並配合稅捐稽徵法徵第23條徵收期間5年規定，將限制出境之限制期間修正最長不得超過為5年。</p>

圖表 2 稅捐稽徵法第二十五條條文修正草案對照表

修正條文	現行條文	說 明
<p>第二十五條</p> <p>有左列情形之一者，稅捐稽徵機關，對於依法應徵收之稅捐，得於<u>法定徵收日期</u>前稽徵之。但納稅義務人能 提供相當擔保者，不在此限：</p> <p>一、納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者。</p> <p>二、納稅義務人於稅捐法定徵收日期前，申請離境者。</p> <p>三、經納稅義務人申請者。</p> <p>納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整前，應徵收之稅捐而未開徵者，於破產宣告或公司重整裁定時，視為已到期之破產債權或重整債權。</p>	<p>第二十五條</p> <p>有左列情形之一者，稅捐稽徵機關，對於依法應徵收之稅捐，得於法定開徵日期前稽徵之。但納稅義務人能 提供相當擔保者，不在此限：</p> <p>一、納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者。</p> <p>二、納稅義務人於稅捐法定徵收日期前，申請離境者。</p> <p>三、因其他特殊原因，經納稅義務人申請者。</p> <p>納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整前，應徵收之稅捐而未開徵者，於破產宣告或公司重整裁定時，視為已到期之破產債權或重整債權。</p>	<p>一、為明確本條稽徵之適用範圍，爰將「開徵」修正為「徵收」，除表明徵期內亦得適用外，並將申報繳納之稅捐納入。</p> <p>二、納稅義務人自願放棄期限利益者，無須具理由，刪除本條第一項第三點「因其他特殊原因者」。</p>