

第一章 緒論

第一節 研究動機

在筆者擔任稅務稽徵工作中，接觸到稅捐保全案件而陳情的納稅義務人，常因經商失敗，房地產被法院拍賣或被占用並無收益，無力繳納欠繳稅捐，復遭限制出境或禁止處分，對納稅義務人而言，無異雪上加霜，甚至以影響生存權、工作權為由，以死相逼，希望稅捐稽徵機關能解除保全處分¹。就個案而言，以納稅義務人立場，因無財產而無力繳納欠繳稅捐，又遭限制出境或禁止處分，認為稅捐機關採稅捐保全方式箝制，以殺雞取卵方式作為逼稅手段；然從稽徵機關角度思考，稅捐保全是否真能達到保全之目的？是否可以將稅捐保全時點提前至納稅義務人尚有繳納能力，辦理稅捐保全措施，真正能達到稅款保全目的，而非僅是事後亡羊補牢，造成徵納雙方雙輸的局面，引發筆者深入研究稅捐保全措施的動機。

就租稅債權而言，為公法上之請求權，為確保租稅債權能順利徵收，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，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，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登記」。欠繳稅捐之納稅義務人如有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，依同條第 2 項，稽徵機關並得聲請法院就其財產實施假扣押。以上措施皆是用以避免納稅義務人責任財產之減損，從而確保租稅債權之獲償。惟欠稅人如離境出國，不在國家公權力之行使範圍內，勢必增加對其實施強制執行程序之困難。反之，欠稅人或欠稅營利事業負責人，如身在國內，縱然已有隱匿或移轉財產之情事，於行政執行階段，亦可經由拘提、管收等措施，來達到限期履行之目的。因此同法第三項另規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，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。其實施辦法，由行政院定之。」另有同法第 25 條規定於顯有隱匿或移轉財產、提前離境、或受破產宣告或經裁定為公司重整等特定情形下以提前開徵方式確保租稅徵收。我國現行稽徵機關最常使用稅捐保

¹ 截至 97 年 2 月 21 日因欠繳稅捐辦理限制出境人數達 29,423 人，總欠稅金額達 236 億元。資料來源立法院第 7 屆第 1 會期第 7 次會議院總第 981 號委員提案第 7926 議案關係文書，本提案進度 97 年 5 月 29 日進入一讀程序，97 年 8 月 13 日公布修正稅捐稽徵法第 24 條部分條文。

全方式有限制出境及禁止欠稅人財產移轉或設定他項權利 2 項，惟前述稅捐保全制度依條文解釋僅需欠繳應納稅捐，並無需證明是否有主觀上可歸責性，只要欠稅或罰鍰達一定金額，即可辦理稅捐保全。而稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定限制移轉或設定他項權利所欠繳之應納稅捐數額更未若限制出境制度有明確之金額標準，實務上稅捐稽徵機關對辦理稅捐保全措施金額門檻極低，僅欠繳稅款達 10 萬元即得辦理稅捐保全，且無方法手段之優先順序，常造成納稅義務人因欠繳稅款財產遭禁止處分同時亦遭限制出境者時有耳聞。由於金額門檻極低，稅捐稽徵機關並無需證明其具有主觀可責性，即可辦理，對稅捐保全制度是否有濫用現象，讓人不禁值得深思，究係藉此來達成促其繳納或為稅捐保全考量？再者，稅捐稽徵法第 25 條提前開徵之規定，對於納稅義務人有隱匿財產、申請離境或納稅義務人受破產宣告或經裁定為公司重整前，屬於破產債權或重整債權之租稅債權，須提前使其屆至，以確保稅收或便於向破產管理人或重整監督人申報債權。然此項規定究係一般徵繳制度之特殊規定或屬稅捐保全措施一環，有深入探討之必要。

無論是稅捐稽徵法第 24 條「應納稅捐」或同法第 25 條「依法應徵收之稅捐」，其中有關租稅債務成立的時點認定，與得否辦理稅捐保全，有相當大的影響，然稅捐稽徵法對租稅債權成立的時點未有明確規定，以第 24 條辦理之時點觀察，需至欠繳應納稅捐確定且繳納期限屆滿方能辦理，納稅義務人可藉稅款尚未確定前先行移轉財產或潛逃出境無法保全稅收的案例，並不乏見。有關租稅債權成立時點，對稅捐稽徵法第 24 條稅捐保全、第 25 條提前開徵規定實施成效之影響，實有研究之必要。

隨著經濟進步，以應納稅捐標準來作為發動機制，前述稅捐保全措施合法性即大有討論之空間。我國憲法第 15 條規定所保障之人民擁有財產權保障，國家不得任意加以干預或剝奪，雖可藉由課稅方式參與分配收益。但對於人民基本權利之保障，並不因其繳稅受保障，亦不因其欠稅而不受保障。財產權之保障更應先於租稅請求權，蓋納稅係以財產為基礎，故財產權在稅源階段即予保障。再者，憲法對於其他基本權利保障，更應優先於租稅請求權，而稅捐稽徵法中稅捐保全程序包括禁止財產處分、限制營業登記自由、限制出境等制度牽涉到人民之財產權、工作權、甚至生存權，故不能以確保稅收作為增進公共利益之基礎，而認定稅捐保全制度合乎公益原則及必要性，而遽肯認稅捐稽徵法對於稅捐保全制度之規範具有合憲性基礎。

又依正當法律程序原則，國家限制人民自由權利國家限制人民自由權利，須符合正當法律程序，國家限制人民自由權利之程序，須合理正當，限制之法律依據，須實質正當。稅捐保全制度限制人民財產權、營業自由、出境自由，為保障人民權益，自應遵守正當法律程序原則。國家在作成稅捐保全處分時，應踐行何

種程序，始符合正當法律程序原則的要求，亦值得研究。

其中限制出境制度雖經 83 年 5 月 6 日釋字第 345 號解釋，認定依照稅捐稽徵法第 24 條授權訂定的「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，並未逾越法律授權，且有解除出境限制之配套措施，從而認為前開辦法為確保稅收、增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。然前述解釋僅以形式審查方式認定前開辦法有法律之授權，但如何合乎公益原則與必要性，是否合乎憲法上「比例原則」及其他憲法上之原理原則並無詳細論述，致實務上對稅捐保全制度爭訟不斷。而時空迥異，台灣整體政經環境大幅改變，近年來產業大幅外移，境外產生大量工作機會，限制出境不但拘束人民遷徙自由，更剝奪人民之工作權，但前述限制出境辦法自民國 73 年制定至今已逾 20 年，國家所得增加 4.6 倍，欠稅限制出境標準，亦有適度放寬之必要。

在稅捐保全中，保全對象為構成要件之一環，依條文規定為納稅義務人，而在稅捐債務中「繳納義務人」，係指一切依稅法負有繳納稅捐之義務者而言，並不以「納稅義務人」為限。依現行稅法之規定，可能負繳納稅捐之義務者，尚有代繳義務人及稅捐債務承擔人等人，分別因不同之事由，依稅法之規定而負繳納義務，其與納稅義務人不同者為，所繳納者非自己之稅捐債務，而係他人（納稅義務人）之債務。如祭祀公業管理人為限制對象及公司組織以專業人士擔任清算人得免辦理限制出境、法院依公司法第 208 條之 1 規定選任公司臨時管理人，選任非公司股東或董事者得免辦理限制出境等三號行政函釋²，已逾越公司法及限制出境辦法對負責人部分之規定。而財政部函釋為保全稅收，將納稅義務人與繳納義務人混淆，限縮或擴張法律規定之意旨，影響租稅保全有效性。

以上有關稅捐保全的諸多問題，與人民基本權利保障息息相關。筆者希能透過本文的研究，對於上揭問題有更清楚的認識，並對於稅捐保全制度提供些許有裨益法制發展的建言。

第二節 研究目的

本文將從稅捐保全制度有關之憲法基本權工作權、營業自由、財產權、遷徙自由保障範圍較上位的概念切入，釐清上開基本權保障範圍，因基本權乃是個人生存不可或缺且其核心為永久不可侵犯之權利，對國家權力作用雖得為公共利益而限制之，但應不得以侵害基本權為目的或僅為行政便利性即限制人民之基本權

² 73 年 6 月 20 日台財稅第 54504 號函、86 年 3 月 12 日台財稅第 861885313 號函、97 年 3 月 4 日台財稅第 09704513380 函。

利，且若國家作用，為達公共利益目的，亦僅能限制基本權之非核心部分，若屬基本權核心部分，則仍不得限制。至基本權限制為基本權發展過程中必然結果，重點並非在於是否限制，而在於如何限制及限制之程度為何，並藉此以比例原則來檢驗稅捐保全制度是否合乎憲法要求。再者探討我國各項稅捐保全措施：禁止財產處分、限制減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境及提前徵收等五項措施之法律性質，相關規定是否嚴謹？能否達到保全目的？實務執行情況為何？是否合乎比例原則並對實務上發生爭訟之稅捐保全問題類型化，究竟以限制人民基本權利之方式來達成國家財政收入之確保，是否合乎憲法要求？於現今自由法治國家而言，仍有推敲餘地。同時介紹國外稅捐保全相關措施，有無可借鏡之處，探討提前開徵是否為稅捐保全之一環？從稅捐公平負擔之確保及對於人民基本權保障之間，提出一可行的方案，以健全稅制並確保人民權益。

第三節 研究範圍

第一項 研究方法

本論文擬以我國租稅保全制度為主軸，論述稅捐保全制目的在於保全租稅債權，涉及侵害人民基本權利，因此本文將從基本權利角度為出發點，討論稅捐稽徵機關執行稅捐保全制度，依憲法及租稅法定主義，釐清稅捐保全究有無租稅法定主義之適用，澄清稅捐保全議題、基本概念及應遵守之界線，另者行政函釋在稽徵實務發生極大影響力，以分析稅捐保全函釋態樣方式，檢視稅捐保全制度是否符合依法行政原則，有無藉行政解釋之明確性替代稅捐構成要件之明確性要求的情形。並介紹外國立法例，探討稅捐稽徵法第 25 條提前開徵得否作為稅捐保全對象。

本文採「質性的研究」方式進行，循文獻探討及案例研究方式逐步進行，俾瞭解研究主題問題所在。先行整理及分析國內文獻，就現行稅捐保全制度之相關法律、法規命令、行政規則，通盤分析與檢討現況；並以我國實務上所發生之爭議為輔，整理中外專書、期刊論文、政府出版品以及學術研討會論文集等相關文獻，歸納整理與分析，據以作為本論文研究之參考，俾參酌學者、專家之研析與看法，以增進瞭解我國稅捐保全制度之法源依據、法源之文字意義、適用之要件及可能衍生之問題。本文所研究者為公法上之稅捐保全制度，並以我國內地稅法為限，於現行稅捐保全制度探討制度嚴謹與否？實務執行情形及介紹美國、日本、中華人民共和國立法例供為借鏡。

第二項 研究限制

我國稅捐保全制度，主要規定於稅捐稽徵法第 24、25 條規定，其係源自民事訴訟法及強制執行法上之保全制度，並參酌外國之立法例而立法定之。故本文之研究以稅捐稽徵法第 24、25 條規定為討論重心，各別稅法或法規命令為輔，並參酌稅捐保全制度所涉及民事法院及行政法院之判例、判決、司法院解釋、財政部及法務部等行政機關補充解釋函令之規定；本論文研究討論亦以國內文獻討論為主，必要時參酌外國立法例，參考國內學者、法院見解、行政機關意見。最後，有關稽徵機關行政行為應遵守之行政程序及納稅義務人之權利之保障，係以行政程序法、行政行為之憲法與法律之一般法律原則及規定，輔以行政機關之解釋規定及國內文獻與學者意見以完整討論之。稅捐法借用民事法的概念，最重要部分即為債，並將稅捐給付義務定性為公法上或稅捐法上的法定之債務。另有關民事法中之擔保、債權人之代位權及撤銷權等方式，私人得利用私法契約，約定其相互間關於特定稅捐之轉嫁，與本文主軸稅捐保全制度合憲性探討有間，不在本論文探討範圍之內。

第四節 文獻回顧與論文章節架構

第一項 文獻回顧

經回顧文獻，論著多數集中探討限制出境制度，期刊論文中有葛克昌教授發表之「欠稅與限制出境」、蔡震榮教授發表之「金錢給付義務與限制出境之探討」、廖怡貞君發表之「限制欠稅人出境制度合憲性之檢討」、林進富、孫迺翊共同發表之「論限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之適法性」等三篇，相關碩士論文方面，相關碩士論文亦多數討論限制出境制度及其合憲性的討論、包括陳韻中之「限制出境法律問題之研究」（民國 93 年，輔仁大學）、吳啟玄之「稅捐稽徵法上限制出境制度合憲性之研究---從釋字三四五號解釋談起」（民國 90 年，台灣大學）、陳清福之「我國入出境管制法制化問題之研究」（民國 88 年，中央警察大學）。另有針對稅捐保全制度研究者僅有王崑山之「稅捐稽徵與租稅保全」（民國 91 年，義守大學）、黃淑瑜之「我國內地稅稅捐保全之研究」（中原大學，民國 94 年）等二篇。相關文獻集中在討論限制出境部分，然稅捐保全制度非僅有限制出境，其他稅捐保全手段並未包括，相關中文文獻資料並不豐富，因此本論文從較上位之基本權角度出發探討稅捐保全制度合憲性，並

探討其他稅捐保全手段，分析其所涉及問題點，藉由整理實務所引發之爭議，檢討作為將來修法之參考。

第二項 論文章節架構

本論文首先就法制面概述我國稅捐保全制度，點出稅捐保全制度之問題意識，以學術及實務二方面作文獻分析，論述稅捐保全制度現行法規有關之缺失及實務作業現況及檢討，作為法政策及執行面研討，並從憲法基本權利保障的角度釐清現行稅捐保全制度的合憲性，對稽徵機關所為之行政行為，討論行政處分之性質，從落實法治化與實務作業面深入探討分析，俾對租稅保全制度有效性提出建議。擬自租稅法理與原則及行政法上各項法律原則出發，佐以實際案例說明與執行檢討，

本文共分為七章，架構如下：

第一章 緒論

緒論分為四節論述，分別為研究動機、研究目的、研究範圍、文獻回顧與論文章節架構。

第二章 租稅法律關係及課徵之限制

本章首先論述租稅法律關係之主體及性質，因牽涉到稅捐保全限制對象正確性與否，從稅捐保全方式涉及之基本權利種類及合憲性檢驗出發，續從租稅法定主義探討除課稅要件之法定，是否涵蓋課稅要件之明確性及程序之合法性，進而探討租稅法定主義有無涵攝稅捐保全。

第三章 稅捐保全要件及其法律效果

本章分別論述我國期稅捐保全制度之禁止財產處分登記、限制減資或註銷登記、假扣押、限制出境及提前開徵之法律構成要件、程序要件及法律效果。

第四章 外國稅捐保全制度介紹

主要介紹本章主要介紹美國、日本、大陸稅捐保全制度概況，與我國異同處，可供作我國法制修正之參考建議。

第五章 稅捐保全程序法律適用問題

本章討論

- 一、稅捐保全是否為不利益行政處分。
- 二、稅捐函釋在稅捐保全所面臨爭議性。
- 三、稅捐保全適用行政程序法之問題，論述正當法律程序內涵、稅捐保全於行政程序法之適用。

四、論述納稅者權利保護法草案中與稅捐保全有關規定。

五、論述稅捐稽徵法稅捐保全規定與行政執行法競合之問題。

第六章 稅捐保全合憲性分析與檢討

本章就現行稅捐保全制度實行常發生爭議之問題以類型化方式整理，先以整體性角度分析，稅捐保全手段有無適用之優先順序、以應納稅捐為辦理稅捐保全程序所造成之問題；並從基本權出發細部討論各項稅捐保全措施合法性，並檢驗有無違反行政法各項法律原則，及評析各項稅捐保全受處分對象是否該當納稅人的地位之問題。

第七章 結論與建議

本章係對我國稅捐保全制度之缺失作總合性檢討，就法律規定、實務運作參考外國立法例提出修正建議，分對稅捐稽徵法第 24、25 條提出修正建議。