

## 第二章 稅捐法律關係及課徵之限制

### 第一節 租稅法律關係之性質

#### 第一項 租稅債務發生之意義

租稅法律關係是一個由三方主體間的重重關係組成的二層結構，第一層是國家分別與納稅義務人與稅捐稽徵機關所發生的二重法律關係，第二層是發生在稅捐稽徵機關與納稅義務人之間的稅收徵納關係。依序可推論出稅收法律關係具有三方主體：（1）納稅主體，廣義上可解釋為人民之代名詞（2）國家，是稅收分配主體和實質意義上課稅主體（3）稅捐稽徵機關，即形式意義上的課稅主體。主體確認後，對徵納雙方，稅捐債權債務究於何時發生或成立，對於應適用法律及得否為稅捐保全對象，具有其重要意義，以下分述之：

- 一、租稅債權債務關係所應適用之法律，原則上應適用租稅債務發生時有效之法律。
- 二、第二次繳納義務，如賠繳義務、清算人之義務，從屬於稅捐債權，應僅就已發生之稅捐債務始有成立稅捐責任債務之可能。
- 三、僅就已發生之稅捐債務，得為保全稅捐債權而提前徵收。稅捐稽徵法第 24 條，為確保國家租稅債權獲得清償，有關禁止處分、限制或減資登記、對納稅義務人財產實施假扣押、限制出境等各項保全措施，皆以應納稅捐為前提。如納稅義務尚未成立，即無所謂欠繳應納稅捐，亦無須及無從保全。又同法第 25 條規定，稅捐稽徵機關在具備一定條件下，得於法定開徵日期前，稽徵依法應徵收之稅捐。
- 四、稅捐債務發生在破產宣告前者，屬破產債權；稅捐債務發生在破產宣告之後，屬破產財團費用<sup>1</sup>，應優先於破產債權清償<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 稅捐稽徵法第 7 條：「破產財團成立後，其應納稅捐為財團費用，由破產管理人依破產法之規定清償之。」

<sup>2</sup> 破產法第 97 條：「財團費用及財團債務，應先於破產債權，隨時由破產財團清償之。」

五、公司重整中所發生之稅捐，為公司重整債務<sup>3</sup>，重整裁定成立前發生之稅捐，為公司重整債權<sup>4</sup>。

## 第二項 稅捐債務成立的時期

稅捐債權債務的成立時點，我國稅法並無統一明文規定，因此除個別稅法有明文規定稅捐債務成立時期依其規定外，解釋上應以何時為準，不無疑問。理論上有二種學說，分別為權力關係說及債務關係說，以下分述之：

### 壹、權力關係說

權力關係說，以西元 1846 元至 1924 年德國公法學家，Otto Mayer 為中心之傳統學說，將租稅法律關係解釋為人民對國家課稅權的服從關係，特別強調國家憑藉政治權力參與分配，強調租稅之強制性和無償性，強調國家與納稅義務人之權利義務不對等，因此在此種關係下，視國家為一種優越性、權力性意思主體之表徵，將租稅視為最典型的權力關係。根據 Otto Mayer 主張，認為租稅之賦課，原則是透過所謂「查定處分」之行政行為為之，惟查定處分乃是創設納稅義務之行為，並非單純確定其內容之行為。在租稅法中即使滿足法律所規定之抽象要件（課稅要件），仍尚未發生納稅義務，而是必須透過查定處分之行政行為後才發生納稅義務。此種見解在傳統上為德國行政法學者所廣泛接納，在租稅領域中以租稅法規—課稅處分—滯納處分—租稅罰則之型態才得以行使國家課稅權。主張稅捐債務係經由課稅處分而發生者，認為稅捐法律滯納處分關係是國家的財政權力之行使，稅捐債務除了印花稅或其他直接徵收繳納的稅捐外，係依據核課方成立。依此見解，課稅要件的滿足，並不成立稅捐債務，而僅構成行政機關透過查定處分，行使課稅權的權限依據而已，又查定處分的法律性質，在行政處分的分類上，乃是課予義務的下命行為<sup>5</sup>。

### 貳、債務關係說

債務關係說乃是以 1919 年「德國租稅通則」之制定契機，為 Alber Hensel 所大力主張之學說，其將租稅法律關係解釋為國家對納稅義務人請求履行租稅債務

<sup>3</sup> 公司法第 296 條：「對公司之債權，在重整裁定前成立者，為重整債權；其依法享有優先受償權者，為優先重整債權；其有抵押權、質權或留置權為擔保者，為有擔保重整債權；無此項擔保者，為無擔保重整債權；各該債權，非依重整程序，均不得行使權利。」

<sup>4</sup> 稅捐稽徵法第 8 條：「公司重整中所發生之稅捐，為公司重整債務，依公司法之規定清償之。」

<sup>5</sup> 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月，四版第一刷，P335-338。

之關係，認為其性質為國家及納稅義務人在法律下應視為債權人與債務人相互之「公法」上債務關係。納稅義務不依課稅處分成立，而以滿足課稅要件而成立，主張國家之課稅權源於人民所選之代表制定法律，課稅權利人和納稅義務人之間處於債權人和債務人之平等關係，而課稅之所以具有強制性，實來自法律上約定。惟法律經制定後，所有人民皆負有強制徵納稅義務，不得片面否認法律之內容<sup>6</sup>。其主要係從租稅債務之成立要件著眼，認為近代法治國家，基於租稅法律關係，因法定課稅要件之具備，在國家與人民間即行成立租稅法律關係，並非因國家行政權之行使始成立。國家作為租稅債權者行政主體與作為租稅債務者人民間，處於對等的法律關係，依照法律規定成立公法上之債權債務關係，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。

### 參、小結

租稅法律關係內容存在程序與實體部分，而租稅權力關係說與租稅債務關係說之差異，主要在於 Otto Mayer 是立於租稅之課徵程序觀點論述租稅問題，而 Albert Hensel 是立於納稅人對國家之租稅債務觀點論述問題。然租稅法律關係，最基本內容在於國家對納稅人請求租稅之金錢給付關係，即指稅捐之債務關係，故現今無論在學說上<sup>7</sup>或實定法上皆與 Otto Mayer 氏所主張者有別，認為租稅債務並非依課稅處分而定，而是依滿足租稅構成要件即成立<sup>8</sup>，採課稅要件觀念來進行理論之探討及體系化。然以租稅債務關係為中心之論點，絕不等於將租稅法律關係簡單地視為租稅債務關係，而是強調租稅債務關係在租稅法律關係中之核心地位，並可據此來構築以租稅債務法為中心之租稅法律體系。事實上，租稅債務說論者，並不否認程序義務關係，惟其更著重於分析租稅法律關係中實體法之債務關係，將程序義務關係置於從屬地位，視租稅法律關係是公法上債權債務關係。綜上，租稅法律關係是為單一之權力關係或債務關係並不妥，應是自始具有公法上債權債務關係性質，權力關係之性質屬於從屬性。從整個租稅法律行為運行之過程觀察，租稅係取自納稅人財產所有權之無償轉移關係，租稅之徵課管理法律關係及有關徵課之處罰關係、糾正稅務行政之違法行為及有關租稅保全等法律關係，皆可視之為租稅債務關係之實現。租稅債務成立時期，如採權力處分時說，將因稽徵機關的工作方式而有不同的成立時期，再者如課稅處分在行政救濟

<sup>6</sup> 金子宏，蔡宗義譯，租稅法，財政部財稅人員訓練所，74年3月，P20。

<sup>7</sup> 王建煊，租稅法，P49；黃茂榮，稅捐債務之繳納義務人（上），植根雜誌第32卷第3期，P1-2。

<sup>8</sup> 陳敏譯，德國租稅通則，財政部財稅人員訓練所，74年3月，第15、38條。

途徑中被變更或暫時撤銷時，應如何確定稅捐債務成立時期也不明確。為確保成立稅捐債權債務的法律效果對於所有納稅義務人均適用相同之基準，而不受不同的稅捐核課時點的影響，應採構成要件實現說較為妥適。又稅法上的租稅法定主義所要求之法律保留，也要求稅捐債權僅能根據法律規定發生，因此以法律所定稅捐義務的構成要件實現時，成立稅捐債權，也較符合租稅法定主義。

### 第三項 因構成要件實現而成立之意義

- 一、租稅債務關係之請求權，如係因構成要件之實現而成立者，於具備法定構成要件之各要素時即依法成立，不問租稅債務人是否有實現租稅構成要件之意思，或是否因錯誤而實現租稅構成要件。
- 二、租稅債務因法定構成要件實現而成立，為法定之公法債務，自不許租稅債務人與稽徵機關，對於租稅債務是否成立以及其內容，以協議方式為之。
- 三、租稅債務已成立者，原則上不能再以法律行為之變更或廢止或以追溯生效等事項，予以變更。
- 四、租稅債務之成立，不受稽徵機關核定之影響，其僅具有宣示的性質，雖常需稅捐稽徵機關以課稅處分核定稅基或稅額，但並不因此影響該稅捐債務之發生時點，其可能影響者為其清償期<sup>9</sup>。縱然稽徵機關未作核定，租稅債務仍然依法成立。稽徵機關核定之內容，如果與法律規定不符時，也不影響法定之租稅債務。惟該核課處分因確定而產生拘束力，納稅義務人於程序上有繳納義務，但逾越實體法所規定之部分，並非法定之租稅債務。
- 五、租稅債務成立不受清償期之影響，法律定有清償期者，應依其規定；法律如未特別規定者，依一般債之法理，於債務成立時即清償期屆至<sup>10</sup>。

### 第四項 租稅債務之構成要件

承前述，如採租稅債務說，於構成要件一滿足，租稅債務即行成立，租稅債務構成要件，亦稱為課稅要件或課稅要素，為租稅法之實體規範中，規定產生租稅債務之各種抽象前提要件之整體，於其具體存在時，請求權即成立發生法律效果，為確定租稅義務之當事人間債權債務具體形成，學者對租稅債務之構成要件有不同見解，日本學者金子宏認為，課稅要件包括納稅義務人、課稅要件、課稅

<sup>9</sup> 稅捐債務之發生時點與其清償期不必然同一。同一者，例如印花稅（印花稅法第八條第一項）、娛樂稅（臺北市娛樂稅徵收自治條例第七條、高雄市娛樂稅徵收自治條例第八條），此幾為例外情形，其他稅捐通常在發生日外，另有清償期。

<sup>10</sup> 陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第 39 期，民國 78 年 6 月，P380-381。

要件之歸屬、課稅標準以及稅率等五種。學者陳清秀認為租稅債務之構成要件應包括稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、稅基、稅率<sup>11</sup>。

如上所述，課稅構成要件對於確定租稅債務之成立至為重要，主要包括納稅主體、課稅對象、稅率等等。為確定租稅債務即納稅義務，首先要確定承擔該義務之納稅主體；其次，要明確納稅主體承擔義務之範圍，因而需要明確稅目和稅基；再次，要確認承擔納稅義務之程度，因此需要明確具體適用之稅率。廣義之租稅構成要件，除強調上揭關係要件外，尚包括歸屬之規定，即規定租稅客體在稅法上應屬於何種租稅主體。正確判斷「課稅要件之歸屬」，必須嚴格遵守租稅法律主義原則，特別是當依據形式課稅原則不足以解決問題時，就應當考慮用實質課稅原則作為補充，以防止納稅人意在減輕或免除其納稅義務之規避稅法的行為。雖然，為確保納稅義務之有效履行，稽徵機關得以實質課稅原則（或稱「經濟觀察法」）之基本理念作為補充規定，對義務人具備法定課稅要件之經濟活動課稅，然從保護納稅人之角度出發，該原則作為稅法適用之重要原則，同樣不能濫用。

## 第五項 租稅債務成立時點

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對得否辦理保全程序有相當大的影響。如前述，租稅是法定之債，不同的課稅事實滿足之稅捐債務的構成要件，而在不同稅捐當事人間構成不同的稅捐債務關係。稅捐債務關係與民事法上之債一樣具有主體的及客體的相對性。其特色在於在週期性的稅捐（例如所得稅、營業稅及財產稅），為每一個週期構成一個稅捐債務關係。在稅務實體關係上及稅務訴訟上，將川流不斷的課稅事實切成可數的段落，成為按時段劃分之標的。用以計算稅基<sup>12</sup>及特定稅務訴訟之訴訟標的之原因事實的範圍。

稅捐法規通常從義務面描述稅捐徵納雙方之法律關係。一般都是以「應納稅

<sup>11</sup> 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月，四版第一刷，P347-354。

<sup>12</sup> 關於地價稅計徵之依據，土地稅法第十五條規定，「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之（第一項）。前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額（第二項）。」就該條所謂規定地價，平均地權條例第十四條規定，「規定地價後，每三年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」此即做為地價稅稅基計算基礎之地價。所得稅，依所得稅法第 13、24 條規定，其稅基計算標準，就個人之綜合所得稅為綜合所得淨額，在營利事業所得稅為純益額，惟所得稅係以年度為單位而課徵之週期稅，因此上述之綜合所得淨額及純益額，皆係年度之金額。

捐」或「應納稅額」<sup>13</sup>稱之。在發單課徵之稅捐規定，稽徵機關「繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納」，如遺產及贈與稅法第 29 條、土地稅法第 43 條；在自動報繳稅捐規定，納稅義務人應「依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，如所得稅法第 71 條、營業稅法第 35 條。另在稅捐稽徵法第 23 條第 1 項、第 25 條第 2 項，於其必須與其他民事債權同樣依強制執行法或依破產法聲明參與分配時，始以債權稱呼應徵之稅捐。

稅捐稽徵機關對於納稅義務人給付請求權，除稅捐外，尚有滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，稱為稅捐的附隨給付。其中罰鍰並不是只要滿足其發生之構成要件即依法自動發生，其發生尚須稅捐稽徵機關之裁罰處分，與稅捐不同者，稅捐稽徵機關就裁罰部分有裁量權。上述附隨給付之稽徵，準用稅捐稽徵法有關稅捐之規定。但第 6 條關於稅捐優先權及第 38 條加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列<sup>14</sup>。

## 第二節 稅捐保全與確保稅收

### 第一項 保全之意義

保全之意義，顧名思義，即保護使之安全也，學者葛克昌認為保全程序，實為「保全強制執行程序」之簡稱，用以確保將來強制執行之一種程序。惟稅務訴訟以不停止執行為原則，故在訴訟程序中少有適用保全之餘地<sup>15</sup>，惟仍可作為稅捐保全目的之觀察。依行政訴訟法與民事訴訟法皆有假處分及保全處分之相關規定<sup>16</sup>，其規範結構上存有著相當程度的相似性。不僅假處分程序的類型相同，假扣押程序條文之準用關係，乃致於規範體例，均明顯具有共通之處。

行政訴訟法之假處分程序，依行政訴訟法第 298 條規定，可區分為第一項保全處分與第二項暫時狀態處分；其次，在條文適用關係上，依行政訴訟法第 302 條所示，假處分程序，大多準用同法假扣押程序之規定。再者，其條文內容僅關於假處分之聲請程序與審判程序，至於，假處分強制執行，則需另依行政執行法規定辦理，亦即，以行政院所作成之假處分裁定為執行名義，依行政執行法之規定執行之。其中，行政訴訟法上之假扣押程序與保全處分，雖皆為保全將來權

<sup>13</sup> 稅捐稽徵法第 7 條、第 15 條、第 24 條、第 39 條、第 48 條之 1 條規定。

<sup>14</sup> 稅捐稽徵法第 49 條規定。

<sup>15</sup> 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，作者出版，翰蘆圖書，91 年 10 月初版，P93-94。

<sup>16</sup> 行政訴訟法第 293-298 條、302 條規定。

利實現而設，然而，依行政訴訟法第 293 條觀之，假扣押程序應適用於公法上金錢給付之案件；而保全處分則適用於公法上金錢給付以外之其他案件。而定暫時狀態處分則適用於所有公法上法律關係之案件。

而民事訴訟法<sup>17</sup>部分旨在實現私權，通常涉及者為財產關係，多與金錢或得易為金錢之法律關係有關，民事訴訟法上之假處分程序，其與假扣押程序適用範圍之區別，依民事訴訟法第 522 條之規定，假扣押程序所保全之權利須為金錢或得易為金錢請求之請求。依民事訴訟法第 532 條之規定，假處分則係就金錢請求以外，欲保全強制執行時所聲請。

是以，假扣押程序與保全處分程序，均以確保將來本案訴訟之請求得強制執行行為主要目的；其二者之不同，在於是否涉及金錢或得易為金錢之請求。因此，無論行政訴訟法或民事訴訟法上假處分程序的適用範圍，均可依其功能上的不同，而分就二個部份加以觀察。其一為假扣押程序與假處分；其二為定暫時狀態處分。前者雖皆著重在將來強制執行之保全，所不同者在於假扣押程序所涉及者，為涉及金錢給付之法律關係；保全處分則涉及金錢給付以外之法律關係。後者則著重在有定暫時狀態之必要，以事先預防損害或實現權利，適用上並未區分是否與金錢或得易為金錢給付有關。是以，無論行政訴訟法上假處分程序，抑或民事訴訟法上假處分程序之適用範圍，並無重大不同<sup>18</sup>。

## 第二項 稅捐保全目的

在私法債務關係中，債務人應以其全部之財產作為其債務清償之擔保，債務人不僅具有「債務」，並且負有「責任」。此在公法之租稅債務關係中，亦無不同。稅捐保全，如同其他金錢給付義務之強制執行，以物之保全為主，其目的非在對債權人債權之滿足，而在保全其債權，此與民事訴訟保全相同。其不同者，除性質為公法給付義務外，另不得為保全未來之請求，須該公法上債權之法定要件已具備時，始得為之<sup>19</sup>。

本文認為，稅捐稽徵法第 24 條第 1、3 項規定性質應定位為保全處分，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

<sup>17</sup> 民事訴訟法第 522、532、538 條。

<sup>18</sup> 行政訴訟法上之假處分程序，尚涉及與行政訴訟法第 299 條停止執行程序的區別問題，而與民事訴訟法上之假處分程序不同。然而，私法法律關係中，基於契約自由原則與當事人地位平等原則之要求下，鮮有法律關係之一方，具有優勢地位而得單獨形成法律關係者；多數之私法法律關係，皆由當事人雙合意形成。故民事訴訟法中，並無類似行政訴訟上停止執行程序之設計。

<sup>19</sup> 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，作者出版，翰蘆圖書，91 年 10 月初版，P93-94。

金錢給付，而二者目的皆為將來強制執行之保全。就法律上觀念，債權人欲藉國家公權力實施強制執行時，在私法債務人不履行債務，債權人得向法院起訴，以滿足其債權。惟須先訴請法院取得確定判決，以為執行名義，但一般訴訟程序，自起訴至判決確定，耗費時日，債務人可能變賣或隱匿其財產，嗣後債權人雖取得確定勝訴判決，也無從實現其債權，難以貫徹藉民事訴訟程序來保護私權的目的。因此在民事訴訟法第 7 編設有聲請假扣押、假處分之要件程序；而強制執行法第 5 章則有假扣押、假處分執行之規定。而公法上金錢給付義務至可移送強制執行時止，須經相當時日，納稅義務人如有藉財產之移轉、隱匿或設定他項權利等規避稅捐執行行為，如無保全措施可資採行，將有礙稅捐之稽徵，可能造成部分稅捐無法徵起之後果，不但影響政府財政收入，亦造成租稅負擔之不公平現象，故有必要進行保全措施，以保障稅款之徵收。

### 第三項 稅捐保全手段

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，依捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，對欠繳應納稅捐之納稅義務人，稽徵機關除得就其相當於應納稅捐數額之財產，通知關機關，不得為移轉或設定他項權利。另營利事業者，並得通知主管機關限制其減至或註銷登記。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。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。依其立法意旨，納稅義務人滯欠稅捐，往往以移轉不動產所有權或設定抵押權以規避執行。美國聯邦稅法有和稅留置權以防止之，我國無此制度，故以限制登記之法，以收斧底抽薪之效。本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效，亦為保全稅款或罰鍰之執行而規定。惟依民事訴訟法之規定，聲請假扣押者，法院得令提供擔保，稽徵機關則難於提供擔保，明訂免提供擔保，以利執行。但納稅義務人能提相當財產擔保者，稅收之徵收已有保障，以上各種保全措施自無必要，故以但書予以排除，庶免妨礙交易之進行與安全。關於限制欠稅人或營利事業負責人出境，目前係根據行政院 56 內第 3787 號令頒「控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦法」之規定辦理。惟因



該辦法係行政命令，缺乏法律，茲予明定，以符需要，而收保全租稅之實效<sup>20</sup>。

## 第四項 確保稅收之限制

承前述，現代國家以租稅作為收支用度為主要手段，使租稅作為滿足財政為主要功能，此為租稅之國庫目的，相對於人民之基本權，繳納租稅為基本義務，既屬義務，不可避免對人民造成侵害或限制，而在各種基本權中，財產權可謂受國家租稅權力侵害，最直接之基本權，國家權力對基本權之侵害，如符合法律保留及比例原則，則非憲法秩序所不許。惟租稅向來被當作公法上無對待給付之債之關係，比例原則尤其過度禁止之要求在稅法上如何適用？對此，學者葛克昌整理德國聯邦憲法法院判決提出「最是財產權之稅課理論」，其具體內容，茲整理引述如下：

- 一、對財產課稅（如房屋稅、地價稅，以動產、不動產或其他財產權價之之權利作為課徵客體），得以課稅者限於財產具有收益能力，否則即對私有財產本體有扼殺作用。財產權已「應有收益稅」方式存在，對財產權之存續保障，並無侵犯。
- 二、私有財產以私用為主，負擔租稅為附帶之社會義務，不能反客為主，超過應有及實有收益之半數。
- 三、個人及家庭所需用之財產，應予特別保護。因此，常規或一般水準之家用財產，應予保障而免於課稅干預。
- 四、財產權之租稅優惠，除財政目的租稅外，社會政策目的租稅在構成要件明確之要求下，因與公共福祉相關，故取得其合理正當性。
- 五、基於公共福祉原則，在繼承稅判決中，引入繼承時企業應永續經營理念。企業作為生產力及就業場所，應特別受公共福祉原則所拘束，而附有增進公共福祉義務。是以繼承稅之課徵，不得有害於企業之永續經營<sup>21</sup>。

就與本文有關之稅捐保全，雖係保全公法之債，然可否為確保稅收無限上綱對人民基本權限制？比例原則拘束國家行為，租稅稽徵行為亦應有比例原則適用，雖租稅為法定之債，經課稅處分處分確定後，納稅義務人即具有繳納稅額之公法上金錢給付義務，若未繳納，則稽徵機關得以強制執行，使其達成已履行之同一狀態，而公法之債亦如同私法之債之執行，應有超額查封禁止並且要求以侵害最小之間接手段作為執行之原則，稅捐保全運用亦應符合前二項要求，以符合

<sup>20</sup> 稅捐稽徵法令彙編，P81-82，96年12月版，財政部稅制委員會編印。

<sup>21</sup> 葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書出版公司，91年10月出版，P148-150。

比例原則。

## 第三節 稅捐保全程序與基本權限制

### 第一項 遷徙自由

限制出境係屬國民居住遷徙自由最大的範圍，只要具有國民的身分，不得拒絕其留在國境內或自國外返國之權利。此為世界人權宣言第 13 條所宣示<sup>22</sup>。由釋字第 558 號解釋解釋文：「憲法第 10 條規定人民有居住、遷徙自由，旨在保障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行，包括入出國境之權利。人民為構成國家要素之一，國家不得將國民排斥於國家疆域之外，於台灣地區設有住所而有戶籍之國民得隨時返回本國，無待許可，惟為維護國家安全及社會秩序，人民入出境之權利，並非不得限制，但須符合憲法第 23 條之比例原則，並以法律定之。」可知，入出境自由為憲法第 10 條遷徙自由保障範疇。遷徙自由之保障不僅涵蓋積極的任意遷徙的權利也包括消極的免於受強迫遷徙的權利。大法官亦著有多號解釋認為憲法第 10 條規定人民有遷徙之自由，旨在保障人民有遷徙、旅行，包括出境或入境之權利<sup>23</sup>。

又在現今國際化已深的地球村時代，人民出境自由所保障非僅是單純出國旅行的權利，尚可能涉及人民的工作權、人格發展權、學術自由、婚姻家庭團聚權等基本權利，出境自由係人民極為重要之基本權利<sup>24</sup>。大法官釋字第 558 號解釋劉鐵錚大法官所提出之不同意見書中，劉大法官亦指出「在現今國際交通發達，國際貿易鼎盛之全球化時代，遷徙自由之外延亦兼及保障人性尊嚴、一般人格發展自由、言論講學自由、婚姻家庭團聚權以及其他諸如工作權等基本權」<sup>25</sup>，顯見遷徙自由對人權保障之實踐具有重要意義。

### 第二項 營業自由

稅捐稽徵法第 24 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或註銷之登記」中，涉及對人民營業自由的限制。我國學說大致有將營業自由認為是憲法第 15 條工作權所保障者<sup>26</sup>，有認為營業自由亦可由財產權導

<sup>22</sup> 參照法治斌、董保城，憲法新論，元照出版有限公司，95 年 3 月，三版第 2 刷，P214-215。

<sup>23</sup> 參照司法院大法官釋字第 454 號、517 號、558 號解釋。

<sup>24</sup> 參照李震山，警察法論-警察任務編，91 年 10 月，P328。

<sup>25</sup> 引自大法官釋字第 558 號劉鐵錚大法官之不同意見書。

<sup>26</sup> 李惠宗，憲法要義，元照出版社，民國 93 年 10 月，二版第一刷，P235。

出者<sup>27</sup>；亦有認為營業自由應與工作權、職業自由有所區隔，而為憲法第 22 條所保障者<sup>28</sup>。鑑於第 22 條是基本權利的概括條款，於探討營業自由是否為第 22 條所保障的範圍，應先檢視憲法所明文保障的基本權利有無涵蓋營業自由，若無，須解釋該自由權利之保障強度已達憲法層次，方能將自由權利歸諸此條。

本文認為職業自由及營業自由應涵括於憲法第 15 條工作權的保障範圍內，因為我國憲法並未規定居住遷徙自由的內容，莊園制度在歐洲有其歷史背景，我國雖繼受德國法制，但仍須考量不同的適用條件，因此不宜將職業自由視為是居住遷徙自由的一環，依目前大多數見解工作權包括職業自由，且職業自由可謂是工作權的核心，不宜將其從工作權中分離<sup>29</sup>。釋字第 510 號解釋：「憲法第 15 條規定人民之工作權應予保障，人民從事工作並有選擇職業之自由。」釋字第 514 號解釋亦稱：「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障。有關營業許可之條件，營業應遵守之義務及違反義務應受之制裁，依憲法第 23 條規定，均應以法律定之，其內容更須符合該條規定之要件。」其在解釋理由書中更明確指出：「人民營業之自由為憲法第 15 條工作權及財產權應予保障之一項內涵。基於憲法上工作權之保障，人民得自由選擇從事一定之營業為其職業，而有開業、停業與否及從事營業之時間、地點、對象及方式之自由；基於憲法上財產權之保障，人民並有營業活動之自由」，亦對營業自由訂立了以下範圍，其認為人民之工作權包括營業活動之自由、開業及停業自由、營業時間自由、選擇營業地點自由、營業對象自由及營業方式自由等<sup>30</sup>。

### 第三項 財產權

憲法財產權保障其功能在於確保基本權主體，在財產權的領域中享有自由空間，依據德國基本法第 14 條係保障私有財產。財產權作為基本權保障，首要意義在於保障財產權主體其具財產價值之權利有免受國家侵害的法律地位，此時賦

---

<sup>27</sup> 司法院大法官釋字第 514 號解釋理由書中認為營業自由為工作權及財產權應予保障之一項內涵，基於財產權保障，人民並有營業活動自由，例如對其商品之生產、交易或處分均得自由為之。

<sup>28</sup> 大法官黃越欽於釋字第 514 號不同意見書指出營業自由、工作權、職業選擇自由應加以區隔，職業選擇自由屬於憲法第 10 條所保障，其理由乃是職業的選擇與居住及遷徙自由同出一轍，歐洲古代莊園制度即是將人與莊園緊密結合，職業自由與遷徙自由有密不可分的關係。而工作權與營業自由之起源並不相同，且工作權之性質屬受益權，與營業自由之性質不相當。是故，營業自由非屬憲法第 15 條工作權之內涵。因而，營業自由既非受憲法第 15 條工作權所保障，亦無其他列舉之基本權可資適用下，自應屬憲法第 22 條所保障。

<sup>29</sup> 同意工作權包括職業自由的有學者李惠宗、李建良、陳愛娥；自釋字第 404 號、第 510 號、第 514 號解釋亦可得知工作權包括職業自由。

<sup>30</sup> 李惠宗，憲法要義，元照出版社，民國 93 年 10 月，二版第一刷，P231-238。

予財產權利人對抗國家或其他公權力主體干涉此財產權利地位之防禦權限，而財產權之防禦權功能，主要在防禦國家或其他公權力主體，違法地侵害財產權，亦即防止國家權力藉公用徵收、社會化、以及刑罰或行政法上之沒入來違反侵害財產權<sup>31</sup>，其重大任務即在於保障財產權主體在財產法的範圍內，享有一個自由空間，形成能自我負責的可能，非指個人之財產而是具有財產價值的法律地位。

憲法財產權保障其功能在於確保基本權主體，在財產權的領域中享有自由空間，當今，財產權因應社會與經濟變遷之需要，追求社會實質正義，如何使受社會義務拘束之財產權，發揮最適切的功能，有關財產權之保障，其屬於受制度性保障之基本權，乃因財產權本身區待立法者形成各種相關之財產制度，確定各個財產權利之內容與限制後，依法取得權利之人，方能享有「主觀權利」主張財產權利之保障。而其功能之一，在於拘束立法者，要求立法者須保障財產權核心，要求立法者應提供或確保足以使私有財產制度存在、運作良好以及私使用利用為可能之「法規範核心構成部分」，其核心內涵在於「財產權之私使用性」與「原則上之處分權限」，並在程序法及實體法中提供私有財產權必要之保護規定，以期私有財產權在社會秩序中獲得可靠的地位，現今對財產權之理解，已非絕對不可侵犯，在面對公共利益時私有財產也需受社會義務拘束，作相對應的調整。其二，在於以財產權作為基本權之防禦功能，此係針對所有國家權力，要求尊重其合法取得之具體財產地位，不可恣意干涉。大法官釋字第 400 號解釋闡釋：「憲法第 15 條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產權之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴」。我國憲法第 15 條所保障的財產權，在大法官和學界明顯從寬解釋的傾向之下，其保障範圍採取較廣義的解釋<sup>32</sup>。財產權的意義，不僅係指存在於物本身以外之權利，例如無體財產權（著作權、商標權、專利權等），以及關於前項財產權之使用、收益和處分等權利。

## 第四項 平等權

平等權作為一種權利，其對抗對象為公權力，亦可對於人民主張。相對於自由權利，因平等權係一基礎性之基本權，平等權本身並無特定的內涵，而是必須與其他基本權競合，成為複數基本權，如工作權與平等權競合而成工作平等權，而是一種檢測是否受公平的量尺。行政機關因違反平等原則而侵害平等權時，必

<sup>31</sup> 陳新民，憲法基本權利之基本理論，元照出版社，91 年 7 月五版第二刷，P305。

<sup>32</sup> 財產權保障範圍，從所有權的存續保障，擴展到財產權的價值保障，包括物之所有權，並擴及所有權之權能及其他債法上之請求權，以及無體財產權，參照李惠宗，憲法要義，元照出版社，民國 93 年 10 月，二版第一刷，P233-234。

然侵害到另一項與平等權競合之基本權。平等原則最初之意義僅在要求國家權力作用須符合「恣意禁止」原則<sup>33</sup>。平等原則的違反，乃國家權力對於相同的事務恣意為不同的處理，或對於不同的事務恣意為相同的處理，故平等權是否受侵害的審查，主要可分為3個步驟<sup>34</sup>：

- 一、確認制度目的，除從個別法規探究所形成的立法目的及意旨外，有時須從歷史經驗、政治學理或其它社會經驗尋求之，確認制度本身必須有合憲性目的。進一步探求事物本質要素，所謂事物本質須與制度目的具有邏輯上正當合理的關聯性，確認何者可作差別之基準。
- 二、確認國家權力是否對於相同的事務為不同的處理，或對於不同的事務為相同的處理，亦即是否存有「差別待遇」？
- 三、審究國家權力是否「恣意」為此種差別「待遇」，亦即是否為合理的差別待遇，循此，憲法平等權的思維方法如下：
  - (一) 確認是否有差別待遇的存在？
  - (二) 驗證此等差別待遇是否具備阻卻違憲是由？

## 第五項 其他基本權

### 壹、資訊隱私權

依憲法第 19 條規定，人民有依法納稅義務，稽徵機關為掌握納稅人之課稅基礎，用以核定納稅人之應納稅額，必須對相關資訊予以彙整蒐集，稽徵機關對人民資訊隱私權廣泛的掌握，包括個人身分資訊、所得收入、財產狀況…等，稱之為全國資訊之資料庫並不為過，稍一不慎，人民隱私權即有可能受到侵害。

資訊隱私權為個人對於自身資訊參與、控制之權利內涵總稱，作為獨立自主主體所不可或缺之權利。任何有關個人資訊之蒐集、處理與利用，皆會牽涉資訊隱私權之保護，稅法上關於納稅人之所得、財產、消費、營業等租稅資訊處理，亦會牽涉到資訊隱私權。租稅資訊牽涉個人私經濟行為總紀錄，公領域行為亦會反應在租稅資訊上，在租稅領域對資訊隱私權保護之課題，較其他領域更為重要。而稅捐機關掌握如此大量資訊，目的在於確保稅務稽徵之正確及效率，並促進納稅義務人履行協力義務之意願。現今，確保稅捐稽徵程序迅速正確進行已非租稅保密義務的唯一目的，資訊隱私權的保護亦已成為稅務保密義務之重要依

<sup>33</sup> 李惠宗，憲法要義，元照出版社，民國 93 年 10 月，二版第一刷，P114-126。

<sup>34</sup> 李建良，經濟管制的平等思維-從平等權觀點檢視大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋，政大法學評論，第 102 期，民國 97 年 4 月，P71-157。

據。依據釋字第 603 號解釋提及：「隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障。其中就個人自主控制個人資料之資訊隱私權<sup>35</sup>而言，乃保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權。惟憲法對資訊隱私權之保障並非絕對，國家得於符合憲法第 23 條規定意旨之範圍內，以法律明確規定對之予以適當之限制。」換言之，「資訊隱私權」係指納稅義務人能某種程度地控制、預見自身之租稅資訊之處理利用情形，享有資訊之主體性，藉由對資訊隱私權之保護，個人得以實現其獨立人格，實現其個人生活尊嚴。對於資訊隱私權保護規範，電腦處理個人資料保護法第 1 條規定：「為規範電腦處理個人資料，以避免人格權受侵害，並促進個人資料之合理利用，特制定本法。」即資訊蒐集利用機關必須讓當事人參與，賦予其對於自身資訊某程度之控制權，並藉由保護程序，對於違法洩露、濫用資訊之人，科以刑事制裁和請求損害賠償，使納稅義務人對於資訊隱私權獲得充分保障。

## 貳、婚姻與家庭團聚權

另限制出境部分，亦牽涉婚姻與家庭團聚權，我國憲法雖未明文保障婚姻與家庭，但合乎人性且不違反公序良俗及法律強制禁止規定之婚姻與家庭，為社會安全保障之基石，應依憲法第 22 條之概括規定加以容納。而結婚權利係人格自由發展之要素，基此，人格自由發展之尊重，推行出婚後同居共處之權利，應予保障之結果。

司法院大法官議決釋字第 242 號解釋理由書即提及「保障家庭生活及人倫關係」，在第 372 號解釋理由書中提及「憲法保障人民結婚自由權」。就「家庭權」保障範圍可歸納為下列事項：一、組成或不組成家庭之權利。二、和諧家庭生活之權利。三、維持家庭存續之權利。四、維持家庭親屬關係之權利<sup>36</sup>。我國憲法對於婚姻與家庭之保障，應解為個人的「婚姻自由」<sup>37</sup>與「家庭自由」。在此，憲法上的依據，為第 22 條概括基本權之保障；而這種具有對抗國家公權力干涉之「主觀防禦權功能」的基本權利內涵，非但呼應司法院大法官歷來針對婚姻與家庭之各號相關解釋，也吻合我國釋憲實務向來對於人民之基本權利概念的

<sup>35</sup> 學者李惠宗稱為資訊自決權，參照李惠宗，憲法要義，元照出版，93 年 9 月，2 版第 1 刷，P328-329。

<sup>36</sup> 李震山，憲法意義下之「家庭權」，中正大學法學集刊，第 16 期，93 年，P61-104。

<sup>37</sup> 吳庚大法官論及「婚姻自由」，包括婚姻締結自由、共同生活之維持、受扶養權利、離婚自由，吳庚，憲法的解釋與適用，三民出版社，93 年 6 月，P311-312。

理解。

## 參、小結

憲法第 22 條以「不妨害社會秩序公共利益」之自由權利，即受憲法保障，故基本權之存在，具有社會中立性，只要不對社會造成侵害即受憲法的保障。對前述其他基本權如資訊隱私權、婚姻與家庭團聚權等加以限制時，須符合法律保留原則。而憲法第 22 條另一意義是，賦予人民有一般的自由權利，國家應盡其可能對個人之自由加以尊重，如欲限制人民一般自由權利時，需具有更高層次的目的，有助於公共利益達成，即憲法第 23 條之規範。

## 第四節 稅捐保全合憲性審查

### 第一項 基本權合憲性審查

基本權的古典目的，在於防禦來自國家之侵害，對於侵害認定的觀察，通常基本權利侵害的來源，係指受基本權拘束之相對人，即公權力主體的行為。且行為與不利益之間需有一定的條件或連結關係。因此，任何型態的國家干預行為，均有可能構成侵害，其觀察重點在於是否對人民產生命令性的影響，命令性的影響的特徵在於：法效性、直接性、目的性、強制性等要素<sup>38</sup>。此為古典侵害概念，著重於侵害的行為現象，卻忽視侵害結果現象，形成人權保障體系的漏洞。隨著國家任務多元化，國家行為模式呈現複雜性與多樣性，人民經常在多重關係中成為法律主體，此種現象，國家對人民生活領域介入及所負之給付義務，已超過古典侵害概念所能達到限制國家行為之原始設計目的。因此，對侵害概念之特徵應該加以縮減抽離，以擴大侵害概念的外延，方能對於基本權利更周延的保障。

自由與平等的憲法保障，其共通處在於，無論是自由的限制或是不平等的對待，皆不得「毫無理由」。惟自由與平等保障的檢案步驟，則略有差異。在自由權的保障面，係以確認個人生活領域活行為作為保障範圍，同時確認對此保障範圍是否存有「侵害」或「干預」，再進一步驗證侵害的合憲理由。循此，自由權是否受到國家公權力的侵害，可分成如下三個思考層次<sup>39</sup>：

<sup>38</sup> 蕭文生，基本權利侵害之救濟，憲法解釋之理論與實務第 2 輯，P472。

<sup>39</sup> 參閱李建良，基本權力體系之構成及其思考層次，憲法理論與實踐（一）2 版，司法院大法官 95 年度學術研討會上冊，憲法解釋與平等權之發展，P92。

- 一、自由權「保障範圍」的詮釋，亦即界定、確立自由權的「構成要件」。
- 二、自由權之保障範圍是否受到限制（干預）的判斷，亦即確認自由權是否受到限制或干預。
- 三、限制或干預自由權之憲法上正當化事由的檢驗，亦即審查該限制或干預行為是否具有「阻卻違憲事由」。

## 第二項 依憲法第 23 條檢驗稅捐保全合憲性

如前述，稅捐保全制度涉及入出境自由、營業自由、財產權等自由權，自由權具有一定之保障範圍與內涵，遷徙自由旨在保障人民入出國境的自由，財產權旨在保障人民所擁有之具有財產價值之法律地位，工作權的保障範圍在於保障職業自由及營業自由等。憲法保障基本權利之目的，並非在使人民之行為或法益免於受到任何的影響。實則，任何權利均有其界限，為權利之本質所在，權利若毫無界限，則將造成權利行使之衝突，導致權利主體間相互傾軋。為了預防此種衝突現象之發生，國家自得對基本權利之行使，設定某種程度的界線，即為「基本權利之限制」，國家得依憲法第 23 條規定「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之」基於公益目的考量的，得於必要時，以法律限制。

釋字第 345 號解釋並未對系爭管制是否有其必要性即是否符合比例原則，檢驗系爭管制手段是否有助於管制目的之達成、管制手段是否為侵害最小手段、管制目的與管制手段是否有失衡情形多所著墨，檢討完法律保留原則及限制公益事由，即未附詳細理由表示系爭管制是有其必要，略顯不足，惟仍可作為推論稅捐保全制度合憲審查方式之基準。若依此操作基準，首先依照憲法第 23 條規定，作形式上審查，審查管制規定是否符合法律保留原則。其次，審查管制規定是否符合憲法第 23 條所列四個公益事由（防止妨礙他人自由、避免緊急危難、增進公共利益）。最後，審查管制規定是否有其「必要」。由於稅捐稽徵法第 24 條第 2 項假扣押性質為民事執行非行政處分，以下僅就稅捐稽徵法第 24 條第 1 項禁止處分、限制減資登記與第 3 項限制出境論述。

### 壹、法律保留原則

依法行政原則係支配國家立法權與行政權關係之基本原則，亦為一切行政行為必須遵循之首要原則。依行政程序法第 4 條：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」，其涵意，係指國家行政機關之一切行政行為須符合法令之規範，或有法律授權之基礎，簡言之就是「在法之範圍內達成行政目的」，其原則區分



為法律優位及法律保留二項次原則。法律優位原則又稱為消極的依法行政，法律保留原則又稱為積極的依法行政。消極依法行政要求一切行政行為不得違反法律，積極依法行政，沒有法律授權，行政機關即不能合法的做成行政行為，因憲法要求對於人民生命、自由及財產權之限制，須依據法律始得為之。故在法律保留原則下，行政行為不能以消極的不牴觸法律，尚須要有法律之明文規定<sup>40</sup>。租稅保全處分為干預行政，係對人民財產權、工作權、遷徙自由所為之限制，當然有法律保留之適用；惟在稅法中法律保留之範圍及可否授權法規命令似有討論之必要。

### 一、法律優位原則

「法律優位原則」，要求稽徵機關行政行為受現行有效法律之拘束，對現行有效之法律，稽徵機關必須予以適用，且應遵循法律規定正確適用。惟法律優位原則僅消極禁止稽徵機關違反法律，故亦稱為「消極之依法行政原則」。對於稽徵行為違反法律優位原則，依憲法第 172 條：「命令與憲法或法律牴觸者無效」，直接規定其法律效果。

### 二、法律保留原則

「法律保留原則」，要求稽徵機關須有法律授權始能作成行政行為，因積極要求作成行政處分須有法律依據，因此亦稱為「積極之依法行政原則」。在未有法律規定時，依法律保留原則，稽徵機關不得為行政行為；反之，如法律未有規定，自亦無禁止，依法律優先原則尚非不得作成行政行為，憲法就各事項明定「應以」或「得以」法律定之者，即「法律保留」事項，在此所謂之「法律」，係指「制定法」，亦即憲法第 170 條所規定，由立法院通過，總公佈施行之法律，而非泛指稱為「法規」之一切法源。惟基於法律之授權，行政機關亦得制定法規命令，作為限制人民權利之依據<sup>41</sup>。

其所依據之法律包含行政機關經立法機關授權制訂之法規命令，本文討論的重點之一，即限制人民基本權利者，是否皆須以國會保留方式為之？此為國會保留之堅持或退讓，及其退讓之法度的問題<sup>42</sup>。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，又稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定並未有相關授權行政機關得自訂限制標準，此部分似有違反法律保留原則之虞。禁止處分由各稅捐稽徵機關

<sup>40</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，第 8 版，P79-82。

<sup>41</sup> 陳敏，行政法總論，自版，神州圖書出版有限公司，民國 92 年 1 月第三版，P94。

<sup>42</sup> 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，92 年 8 月增訂八版，P107

自訂限制標準，仍應提高位階至職權命令<sup>43</sup>或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。

另限制出境辦法依據為稅捐稽徵法第 24 條規定，以法律限制人民出境自由，形式上似符合法律保留原則。不過，本類型限制要件欠稅金額數額部分，稅捐稽徵法第 24 條係授權由行政院訂定行政命令決定之，非以法律直接規定，因此，本類型之限制出境處分，非完全依法律為依據，如此是否符合法律保留原則之要求，不無疑義。有文獻認為，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項僅謂「其實施辦法，由行政院定之」係屬概括授權，與無法律授權相差不遠，且限制出境雖非行政罰，限制人民自由仍帶處罰意味，對人民自由剝奪以空白授權為之，違背授權明確性原則<sup>44</sup>。大法官釋字 345 號解釋則認為，限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法之規定未逾越上開法律授權之目的及範圍。本文認為本類型之規定未違反授權明確性原則，理由是稅捐稽徵法第 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，並無違授權明確性原則<sup>45</sup>。此種授權方式，在法制上頗為常見，例如稅捐稽徵法第 48 之 2 條授權訂定之稅務違章案件減免處罰標準<sup>46</sup>、空氣污染防治法第 16 條第 2 項授權訂定之空氣汙染防制費收費辦法<sup>47</sup>及

<sup>43</sup> 司法院大法官解釋釋字第 247 號解釋：「財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國五十九年五月十八日台財稅字第二三七九八號令即係為執行該等法律（指所得稅法及稅捐稽徵法）之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無抵觸。」

<sup>44</sup> 參照廖怡貞著，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，第 72 期，民國 90 年 5 月，P81-82；吳啓玄，限制出境制度之實務研析，作者發行，翰蘆圖書，民國 92 年 7 月初版，P162-163。

<sup>45</sup> 司法院大法官會議第 443 號解釋建立「層級化保留體系」：

1. 屬於憲法保留（如憲法第 8 條有關人身自由保障之程序）之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制。
2. 涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則。此可稱為「相對的法律保留」。
3. 若屬於細節性、技術性的次要事項，則得由主管機關發布命令為必要規範，雖因此對人民產生不便，尚非憲法所不許。
4. 若屬於細節性、技術性之次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便，尚非憲法所不許。
5. 關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者為寬鬆。涉及公共利益之重大事項者，應有以法律或法律授權之命令為依據之必要。

<sup>46</sup> 稅捐稽徵法第 48 之 2 條規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。

前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」

傳染病防治法第 24 條第 2 項授權訂定之處置傳染病媒介物補償辦法<sup>48</sup>等。因此，本文以為限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法之規定未違背授權明確性原則，本類型限制出境處分符合法律保留原則之要求。惟針對遷徙自由之限制，本文認為應採嚴格法律保留，應於條文中明訂限制出境金額之標準。

## 貳、以憲法第 23 條所定事由檢驗

以逃漏稅捐徵收之虞辦理稅捐保全程序，應符合憲法第 23 條所定公益事由，釋字第 345 號亦認為系爭管制目的，係屬「增進公共利益」，應可贊同。本類型所確保之租稅金額非微，而租稅為國家收入主要來源，為國家國防、外交、教育、交通、警察、司法、社福等各公共部門運作之基礎，租稅債權之確保成效涉及公益至鉅，又欠稅個案之保全結果，影響其他人民遵守納稅義務之意願，本類型涉及公益亦不僅止於個案租稅債務金額。是以，系爭管制目的有增進重大公共利益之效，管制目的係屬合憲。

## 參、符合比例原則

比例原則可分為憲法意義之比例原則及行政法意義之比例原則。前者，對人民權利之限制惟有為公共利益及依法律可為限制外，亦必須在「有必要」情形方為之，若於法益權衡下，人民被限制或剝奪之權利價值大於公權力措施所追求之目的價值時，即可推翻該公權力措施<sup>49</sup>。後者，即行政法意義之比例原則，係在拘束行政權力在侵犯人民權利時，必須有法律依據，且必須選擇侵害人民權利最小範圍內行使之，故而重視公權力之「手段」與「目的」間，應存有一定「比

---

<sup>47</sup> 空氣污染防制法第 16 條規定：「各級主管機關得對排放空氣污染物之固定污染源及移動污染源徵收空氣污染防制費，其徵收對象如下：

一、固定污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向污染源之所有人徵收，其所有人非使用人或管理人者，向實際使用人或管理人徵收；其為營建工程者，向營建業主徵收；經中央主管機關指定公告之物質，得依該物質之銷售數量，向銷售者或進口者徵收。

二、移動污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向銷售者或使用者徵收，或依油燃料之種類成分與數量，向銷售者或進口者徵收。

空氣污染防制費徵收方式、計算方式、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、污染物排放量之計算方法等及其他應遵行事項之收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。

<sup>48</sup> 傳染病防治法第 24 條：前條之飲食物品、動物或動物屍體，經依規定予以撲殺、銷毀、掩埋、化製或其他必要之處置時，除其媒介傳染病之原因係由於所有人、管理人之違法行為或所有人、管理人未立即配合處理者不予補償外，地方主管機關應評定其價格，酌給補償費。前項補償之申請資格、程序、認定、補償方式及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。」

<sup>49</sup> 陳新民，論憲法人民基本權利之限制，論憲法基本權利之基本理論（上冊），三民書局，91 年 7 月五版，P211。

例」關係，其下位原則為適當性原則、必要性原則及狹義比例原則，以下分別就前三項原則檢驗之。

### 一、適當性原則

稅捐保全措施避免義務人潛逃出境、或隱匿或處分財產，有助於租稅保全，符合適當性原則。有論者認為，限制移轉、設定及假扣押等凍結義務人財產方式，方有助於稅捐保全，限制出境處分僅限制義務人之出國自由，無助於稅捐保全<sup>50</sup>。惟義務人有繳納稅捐之義務，將其限制出境，可避免其潛逃出境、或隱匿財產，自有助於稅捐保全，此說不可採。亦有論者以為若義務人無出境之打算，則對其限制出境無關痛癢，質疑限制出境處分是否有助於稅捐保全目的之達成<sup>51</sup>，本文認為此種說法恐混淆限制出境處分租稅保全之性質，而將限制出境處分作為執行手段，以為義務人若無出境之打算，對其施予限制出境，無法產生心裡壓迫效果，實則本類型限制出境之作用在租稅保全，確保納稅義務人無以逃避國外方式，規避執行，自有助於稅捐徵起，而非以拘禁納稅義務人於一國之方式，迫使義務人自動履行義務。

### 二、必要性

在必要性原則方面，有論者以為，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項、第 2 項、第 25 條規定，稅捐稽徵機關得提前徵收、通知有關機關禁止納稅義務人脫產，並得聲請法院實施假扣押，達到確保租稅之目的，而此等手段以義務人之財產為限制對象，相較於限制出境處分，其對義務人之侵害程度顯較輕微，認為既有較輕微之手段可資運用，限制出境手段顯非保全稅捐所必要，不符必要性原則之<sup>52</sup>。本文同意在租稅保全方面現行法上確有較限制出境侵害輕微之保全手段可資運用時，在程序上，稽徵機關應先對物處分，而後才對人作限制。人之自由應優先於一般財產權，而限制出境實施辦法，為行政之方便，並不先執行一些財產權之「保全手段」，如禁止財產處分、聲請假扣押等，而直接「限制出境」犧牲人民之財由遷徙自由，有違比例原則<sup>53</sup>。就學者論述應先對物為保全，而後才對人為限制而言，稽徵實務上，稅捐稽徵法第 24 條之各項保全手段立法上並無先後實施順序，惟在執行上，應按財政部之補充解釋之意旨，先對物為處分，如受處分之相對人之財產不足為欠稅之總擔保時，方對人作限制，才不違反必要性原則。

### 三、衡平性原則

<sup>50</sup> 參照林進富、孫迺翔著，前揭文，P26；廖怡貞著，前揭文，P86。

<sup>51</sup> 廖怡貞著，前揭文，P83。

<sup>52</sup> 參照吳啓玄，前揭文，P172-173；廖怡貞，前揭文，P83。

<sup>53</sup> 蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，第 303 期，93 年 12 月，P40。

衡平性原則應以手段所侵害之法益以及所增進之利益加以衡量，亦即所採取之方法造成之侵害不得與欲達成之利益顯失均衡<sup>54</sup>。以衡平性原則檢驗稅捐保全程序，禁止處分部分以保全稅收為目的，限制人民之財產權尚無違衡平性原則，惟仍應就相當於欠繳應納稅額範圍為之。另限制出境處分部分，檢驗方式為義務人之出國自由法益與侵害間之關係有無失衡之情形。有論者認為出境自由固係自由權，其價值無法以金錢估計，惟出境自由受限制者在國境內仍得自由行動，限制出境對義務人是比較義務人之自由限制尚非十分嚴重，本類型所追求之公益非微，人之自由受限制程度及限制出境處分所確保之公益，尚無違反衡平性原則<sup>55</sup>。本文認為人民之出境自由，系爭管制目的所追求之利益為保全租稅，所侵害之利益即為自由權，其價值遠勝於屬財產權性質之租稅，且在此全球化時代，入出國境自由所保障非僅是單純出國旅行的權利，尚可能涉及人民的工作權、人格發展權、學術自由、婚姻家庭團聚權等基本權利，而認為本類型之限制出境處分違背衡平性原則。

#### 肆、小結

對於稅捐保全合憲性審查，應採取較嚴格的基準，在適用憲法第 23 條規定檢驗，法律保留原則方面，相關管制必須依法律為依據或至少有法律明確授權；在管制目的方面，必須追求重大的公共利益；在比例原則方面，管制手段必須有助於管制目的之達成，管制手段必須是所有可能達成管制目的中侵害最小的手段，管制目的所追求之利益與管制手段所造成之侵害，不得有失衡的情形。稅捐保全措施是否合憲，應視其是否符合憲法第二十三條「法律保留原則」、「公益事由」、「比例原則」等規定，我國尚未發展出類型化的審查標準。限制出境部分，在比較法上，美國、德國均係以較嚴格的審查標準審查對於遷徙自由之管制。考量遷徙自由的重要性及參考美德二國的違憲審查實務，本文主張，對於遷徙自由的管制應採取嚴格的審查標準。現行限制出境規定，在法律保留原則方面，必須依法律為依據或至少有法律明確授權；目的必須追求重大的公共利益；在比例原則方面，限制出境必須有助於管制目的之達成，且是可能達成管制目的中侵害最小的手段。

---

<sup>54</sup> 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，學林出版社，90 年 1 月初版再刷，P26。

<sup>55</sup> 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律學系碩士論文，民國 93 年，P41。

### 第三項 學理上其他法律原則

#### 壹、不當聯結禁止原則

所謂「不當聯結禁止」係指國家權力機關在其權力作用上，應考慮到合乎事物本質之要素，不可將與「權力作用目的」不相干之要素納入考慮，包括立法、行政與司法作用皆不可違反此種「理性」最低度的要求。不當聯結禁止原則係屬法治國家成立之基本原則，並與比例原則及權利濫用禁止及恣意禁止有關<sup>56</sup>，此原則旨在防止行政機關在其所轄領域內權力氾濫。換言之，行政機關行使公權力，從事行政活動，不得將不具事理上關聯之事項與其所欲採取之措施或決定相互結合，尤其行政機關對人民課稅以一定之義務或負擔或造成人民其他之不利益時，其採取之手段與所追求之目的間，必須存有合理之關聯<sup>57</sup>。而在判斷是否具有「事理上關聯」時，通常須考量法律對系爭措施所設定之要件或規範旨趣，若行政機關所聯結之事項與系爭法規意旨相同或類似者，即屬具有合理關聯<sup>58</sup>。若涉及不當聯結，縱使立法者以法律方式立法，雖合乎法律保留原則，仍然有違憲之問題。

財產權行使之限制不得違反不當聯結禁止原則，而平等權為一量尺，藉以度量公權力行為是否對於人民權利作不合理的差別待遇，其思維模式首先要先設定比較點，比對確定出相同事物或不同事務，再以該比較點作為相同事務的共通點，找出其間的差異點，即有所謂不當聯接禁止。人民取得財產權之程序，固得由法律加以規定，除不得違反比例原則而有過度的限制外，立法或行政措施亦不得考慮與事務本質無關的要素而違反「不當聯接禁止原則」。

釋字第 484 號解釋<sup>59</sup>認為民事糾紛，涉及人民之權利義務關係，應由當事人

<sup>56</sup> 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎？台灣本土法學雜誌，91 年 1 月，第 30 期，P93。

<sup>57</sup> 最高行政法院 90 年度判字第 1704 號判決要旨亦謂：「行政法所謂『不當聯接禁止』原則，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須存有合理之關聯關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。」

<sup>58</sup> 李建良，行政法上不當聯接禁止原則，月旦法學雜誌，第 82 期，81 年 3 月，P20。

<sup>59</sup> 釋字第 484 號解釋文：「財政部中華民國 70 年 8 月 19 日台財稅字第 36889 號關於「同一建物、土地先後有數人申報，且各有其合法依據時，為避免，日後可能發生糾紛起見，稅捐稽徵機關得通知各有關當事人自行協調，在當事人未達成協議或訴請司法機關確認所有權移轉登記權利前，稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書」之函示，逾越上開法律規定之意旨，指示稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，妨害人民行使財產上之權利，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨不符。」

依法律程序，尋求解決，行政機關不宜加以介入，要求當事人自行協調，達成協議。但更深層的理由是「避免日後可能發生私權糾紛」與「限制財產權取得」之間，並無正當合理的關連，應屬違反不當聯結禁止原則。學者李惠宗認為，人民未繳房屋稅，乃屬人民與國家間公法上債務關係，與人民間基於私法買賣關係取得所有權不生影響，故地政機關不得以出賣人未繳交稅捐而拒絕買受人取得所有權之登記。又監理機關亦不得以車輛交通罰鍰未繳納，而拒絕該車輛私法買賣上所有權過戶登記；稅捐機關雖可依營業稅法第 30 條第 2 項規定，限制納稅義務人未繳清稅款不得辦理營業遷址，惟遷址營業係人民之基本權，此種基本權之行使是否必須附以「完納稅捐」為必要？雖然實務上常以遷址作為規避稅捐之要件，此涉及行政機關執行技巧及勤惰之問題，行政機關應善用公法上之稅捐授先受償權之機制，而非被動地等到人民營業發生異動時，才以守株待兔之方式執行稅捐稽查動作<sup>60</sup>。

本文認為，上項前提係避免日後可能發生私權糾紛，與禁止財產處分前提係欠繳應納稅捐是公法上債權債務關係有異，有關稅捐稽徵法第 24 條第 1 規定應認定為憲法第 22 條財產權限制，以財產權義務對財產權利限制，應無違反不當聯結禁止原則。且對出賣人本身而言，係禁止其辦理所有權移轉登記，並未以他人不作為義務，而加諸限制於其自身。又實施禁止相對人財產處分、限制營業人變更及註銷登記之目的，其執行並非在於滿足債權人，而在於保全其債權。換言之，在於保全債務人財產或營業狀況不變，以免危害將來之強制執行，有利於稽徵機關日後依稅捐稽徵法第 39 條規定聲請強制執行時，行政執行處得順利徵起稅款。故租稅保全之手段與稽徵機關所追求之目的之間，存有合理之聯結關係存在，並無不當聯結之禁止原則。相對於限制出境措施部分，本文認為公法上金錢給付義務之不履行與限制出境，將其限制出境，雖可避免其潛逃出境或隱匿財產，惟手段與目的間並無實質之合理關聯性，納稅義務人不履行義務即予以限制出境，係基於事件無關之考量，違反不當聯結禁止原則。

## 貳、明確性原則

基於法治國原則法律應明白確定<sup>61</sup>，使人民可預見其行為之法律依據，而知所進退，行政機關亦可據以執行，行政程序法第 5 條亦規定：「行政行為之內容應明確」。行政機關限制人民之財產權及遷徙自由，尤其應注意明確性要求，使相對人清楚得知何種義務須履行？何人有義務？違反義務者生何種法律效果？行政機關所制定之法規命令或行政規則，其內容如不明確，即因違法而無效。明確

<sup>60</sup> 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎？台灣本土法學雜誌，第 30 期，91 年 1 月，P91-98

<sup>61</sup> 陳敏，行政法總論，自版，神州圖書出版有限公司，92 年 1 月第 3 版，P94。

性之要求在稅捐法上所涉及者，主要是否容許過度不確定法律概念及概括條款的問題。關於概括條款之運用，大法官曾就專門職業人員（會計師）之懲戒、海關緝私等行政秩序罰的規定<sup>62</sup>，採肯定的態度。

學者陳敏認為法規內容運用不確定法律概念或概括條款，並未違反明確性原則，為法律行為之內容雖有不明，得經由解釋排除者，則尚非足以影響其法律效果之不明確<sup>63</sup>。學者黃茂榮認為實務上肯認有關「技術性」、「細節性」得由行政機關制定之，就法律規定本身之明確性，行政機關得以施行細則或行政規則補充稅法的正當性，但在容許運用不確定概念與概括條款的情形，法律解釋與法律補充的界限將趨於模糊，除顯而易見有損法的安定性外，在一定程度也會危及稅捐法定主義<sup>64</sup>。

綜上，依釋字第 432 號解釋理由書，有關法律明確性解釋，係指立法上使用抽象法律概念者，若其意義非難以理解，且受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認即可。但不確定法律概念之內容，如太過於一般或不明確時，將難以

---

<sup>62</sup> 86 年 7 月 11 日釋字第 432 號解釋文：「專門職業人員違背其職業上應遵守之義務，而依法應受懲戒處分者，必須使其能預見其何種作為或不作為構成義務之違反及所應受之懲戒為何，方符法律明確性原則。對於懲戒處分之構成要件，法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。會計師法第三十九條第六款規定：「其他違反本法規定者」，以違反會計師法為構成會計師之懲戒事由，其範圍應屬可得確定。同法第十七條規定：「會計師不得對於指定或委託事件，有不正當行為或違反或廢弛其業務上應盡之義務」，係在確立會計師之行為標準及注意義務所為之規定，要非會計師作為專門職業人員所不能預見，亦係維護會計師專業素質，增進公共利益所必要，與法律明確性原則及憲法第十五條保障人民工作權之意旨尚無違背。」

90 年 2 月 9 日釋字第 521 號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第三十七條第一項除於前三款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。就中關於虛報進口貨物原產地之處罰，攸關海關緝私、貿易管制有關規定之執行，觀諸海關緝私條例第一條、第三條、第四條、貿易法第五條、第十一條及台灣地區與大陸地區人民關係條例第三十五條之規定自明，要屬執行海關緝私及貿易管制法規所必須，符合海關緝私條例之立法意旨，在上述範圍內，與憲法第二十三條並無抵觸。至於依海關緝私條例第三十六條、第三十七條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第二七五號解釋應予以適用，併此指明。」

<sup>63</sup> 陳敏，行政法總論，自版，神州圖書出版社，92 年 1 月第 3 版，P94。

<sup>64</sup> 黃茂榮，稅法總論第一冊，植根法學叢書，94 年 9 月增訂 2 版，P276-277。



依解釋方法使其意義明確，而有導致公權力之恣意濫用之虞。稅法上使用不確定法律概念之容許與否的判斷標準，乃在於國民必需從法律本身，可以大致瞭解行政得請求之內容，亦即可以預測其稅捐負擔。明確性原則，又可分為法律明確性及授權明確性，前者指法律若以抽象概念表示者，其意義須非難以理解，且為一般受規範所得預見，並可經由司法審查加以確認；而後者則指行政機關訂定法規命令，須有法律明確之授權，授權之目的、內容與範圍需具體明確。法規命令，實務上著重授權明確性，而忽略法規命令之內容明確性。運用不確定法律概念、概括條款、裁量授權，只要其規範目的範圍有認識可能者，仍非不許。本文認為稅捐稽徵法第 24 條第 1 項「欠繳應納稅捐」，即所謂概括條款，在解釋可能欠缺明確性，但行政機關仍應作成依其見解為合法及正確之決定。建議應在法條本身針對金額有較明確的規範，因稅捐保全處分性質屬不利益行政處分，相對人對此不利益行政處分應能所預期。建議參考民事訴訟法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之立法技術<sup>65</sup>，於條文中明定，條列欠繳應納稅捐若干金額會採取何種稅捐保全措施，另提供稽徵機關酌增、減之權限及保留裁量之權限。

由於適用不確定法律概念時，須從事評價及估測，不同之法律適用者所為評價及考量，期難一致。在此，法律對行政之拘束相對化，產生行政之「判斷餘地」。惟並非各種適用結果皆為合法，不受行政法院之審查。而行政法院對適用不確定法律概念所作成之行政處分，對其僅作有限度審查。行政機關適用不確定法律概念所為之決定，行政法院原則上應就其事實認定、法律解釋及涵攝為全面之審查，僅於有特殊狀況或對特別事項，為避免抵觸事理或法律邏輯，始例外不為審查或僅為有限度之審查。所謂之「判斷餘地」，應僅存於不確定法律概念對個案之涵攝，而不及於其解釋。至於行政機關在法律效果之「裁量餘地」中，依法律授權目的所為之裁量決定，如別無其他違法情事，皆屬合法，行政法院自不得取代行政機關，以自己之合目的判斷另為裁量決定<sup>66</sup>。惟在個案中，如僅存一合目的及合法之決定，行政法院自仍得就行政機關是否作成合法決定為審查<sup>67</sup>。

---

<sup>65</sup> 民事訴訟法第 466 條：「對於財產權訴訟之第二審判決，如因上訴所得受之利益，不逾新台幣一百萬元者，不得上訴。對於第四百二十七條訴訟，如依通常訴訟程序所為之第二審判決，仍得上訴於第三審法院。其因上訴所得受之利益不逾新台幣一百萬元者，適用前項規定。前二項所定數額，司法院得因情勢需要，以命令減至新台幣五十萬元，或增至一百五十萬元。…」。

<sup>66</sup> 陳敏，行政法總論，P209-211；依學者陳敏及陳慈陽見解，有區分裁量與不確定法律概念之必要，惟學者吳庚主張二者之間，僅有量的區別，參見陳慈陽，行政法總論 P134，吳庚，行政法之理論與實用，第 8 版，P132。

<sup>67</sup> 司法官大法官釋字第 553 號解釋理由書中對不確定法律概念的審查密度，提出 6 點見解，供行政法院受理案件時之參考：

1. 事件之性質影響審查之密度，單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能

## 參、平等原則

憲法所揭櫫的平等，其目的不但拘束行政及司法機關，且拘束立法機關，以下僅針對平等權對行政機關意義加以說明，係指行政機關適用法律亦須符合法律之前人人平等之原則，不得恣意決定或執行，縱使行政機關決定依法享有裁量權，裁量之行使，亦非完全放任行政自由決定，必須具有實質上令人可得接受的觀點，作為裁量之依據。此即行政程序法第 6 條「行政行為非有正當理由，不得為差別待遇」。綜上，行政機關有法規執行義務，對合乎法規構成要件之行為，有義務予以一定法律效果。而行政機關關於自由裁量的範圍，在事實與法律相同的情形下，所為之裁量須相同，不得恣意地變更歷來所形成的行政慣例，或與行政處分目的不相關聯之要求。而租稅保全中有無違反平等原則者，本文認為，限制出境處分中，對公司組織負責人限制出境，欠繳稅目的不同而造成限制出境對象的差異，有違平等原則。依財政部解釋公司組織未依法辦理變更登記，仍應以營利事業登記所載之負責人為限制出境對象，惟營利事業登記其目的僅為營業稅稅籍管理所設置，如公司組織欠繳地方稅，對公司負責人認定以經濟部登記之負責人為準；若欠繳營業稅，公司組織負責人經公司登記核准變更，而營業登記因違章未結依營業稅法第 30 條第 2 項規定，未准變更，如限制其負責人出境時，仍應以營業登記為準，將造成公司組織欠繳稅目不同產生限制出境對象差異，此部分將於第六章深入討論。

## 第五節 租稅法定主義意義及內容

### 第一項 租稅的特徵

#### 壹、稅在憲法上的概念

憲法第 19 條規定人民有法律納稅之義務，依司法院大法官會議釋字第 217 號解釋理由書指出「人民僅依法律所定之納稅主體稅目、稅率、納稅方法及納稅時間等項而負有納稅之義務」，立法者在行使課稅立法權時，制定憲法稅義務的

---

力或學識測驗者，對原判斷之尊重即有差異。

2. 原判斷之決策過程，係由該機關首長單獨為之，抑由專業及獨立行使職權之成員合議機構作成，均應予以考量。
3. 有無應遵守之法律程序？決策過程是否踐行？
4. 法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無錯誤？
5. 對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或抵觸既存之上位規範。
6. 是否尚有其他重要事項漏未斟酌。

法律應以稅法稱之，讓人民得預見其基本權利所受限制，是否在合憲範圍內並可便利課徵程序之進行<sup>68</sup>。我國憲法直接言及稅者，皆未對其進一步定義作具體化說明<sup>69</sup>，在各稅法條文中亦未對「稅」作明確定義。欲說明的是憲法稅的概念，是否與法律稅的概念相同？憲法未就稅的概念予以規範的弊端在於，立法者若制定名為稅法之法律，但實質上是否屬憲法稅的範圍並無法立即得知，人民對繳納義務產生懷疑，亦造成稅務行政救濟案件占大宗之原因，最後須經漫長路程後釋憲，作出合乎憲法之解釋。若將法律稅概念直接作為憲法稅概念<sup>70</sup>內容，則立法者可輕易規避嚴格的修憲程序，而以普通修法程序達到憲法內容變更之目的<sup>71</sup>。

## 貳、定義及特徵

人民有依法律納稅義務，為我國憲法第十九條所明定，惟如何依法律納稅，即成為目前實務上引人注目之焦點。而對於「租稅」之定義及特徵須先予以澄清，以釐清接踵而至之相關議題，如租稅租稅法定主義之適用，租稅法定是否涵攝稅捐保全程序等等。

租稅之意義，一般認為係指國家為因應政務支出之需要或為達其他行政目的，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有而言；或稱國家或政府為支應其支出藉以維繫其功能的運作而強制的剝奪人民或其他主權的財產權所收取之金錢或其他財產。而德國租稅通則第 3 條明文指出租稅之意義：「稱租稅者，謂公法團體，為收入之目的，對所有該當於規定給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非對於特定給付之相對給付者」<sup>72</sup>。

而在我國現行法中，並未有如德國租稅通則就租稅之定義所為之規定，因此有學者認為稅捐之概念只能從各種稅目歸納其共同特徵而推論之，故所謂之租稅，指公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件所課無對待給

<sup>68</sup> 黃俊杰，憲法稅概念初探－憲法稅概念與法律稅概念同一性之價值取捨，中原財經法學，P44。

<sup>69</sup> 憲法中提及稅之條文：憲法第 19 條、第 107 條第 6、7 款、第 109 條第 1 項第 7 款第 110 條第 1 項第 6 款與第 143 條第 1 項及第 3 項等規定。除第 19 條規定人民有依法律納稅之義務。第 143 條第 1 項規定，私有土地應照價納稅；同條第 3 項規定，土地價值非因施以勞力資本而增加者，應徵收土地增值稅。另外第 107、109 及 110 條規定，則分別規定國稅、省稅、縣稅之立法與執行權。

<sup>70</sup> 依學者黃俊杰見解，憲法稅的概念應以下二項標準：憲法稅概念是限制性概念，應受第 23 條規定，基本人權之限制。立法者在具體化憲法稅概念成為稅法時，對基本權利僅得限制，不得剝奪；另者，憲法稅概念不等於某特定法律稅概念，法律稅概念僅可作為憲法稅概念的協助，不得以某特定法律稅的概念作為憲法稅概念之全部內容。參見黃俊杰，憲法稅概念初探－憲法稅概念與法律稅概念同一性之價值取捨，中原財經法學，P55-56。

<sup>71</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅的義務（下），台大法論叢第 19 卷第 2 期，P138。

<sup>72</sup> 參照陳敏譯，德國租稅通則，財政部財稅人員研究所，74 年 3 月，P3。

付，以金錢為內容之法定的給付義務<sup>73</sup>。綜上，所謂租稅之基本定義，係指公權力機關為收入之目的，對於所有該當租稅法定構成要件之人，所課徵無對待給付之金錢給付者，應較無疑問。茲將租稅特徵分述如下：

### 一、金錢給付義務

租稅涉及對人民自由干預，此種干預應受法治國原理限制，一方面國家應受依法行政原則拘束；另一方面納稅義務人之基本權應受充分保障。憲法第 2 章規範人民之權利義務，其中第 19 條規定人民有依法律納稅義務，而與服兵役、受國民教育義務併為人民之基本義務，而基本義務係相對於基本權，而基本權需持續予以保障，人民為公共利益所需，亦應盡其基本義務。而其具有下列憲法上意義：

- (一) 現代法治國家同時需成為社會福利國家，主要係以「租稅國家」型態來表現其功能，而所謂租稅國家，係指國家財政收入，非取自國有土地及國營企業，而係由私有財產收益所收取之租稅，作為國家支出之基礎。
- (二) 人民有納稅之基本義務，表明人民與國家關係，應依負擔能力公平負擔租稅，形成負擔正義。人民在公法上金錢給付義務，謂之公課，主要公課為稅捐及非稅公課，非稅公課指規費、受益費及特別公課。由於規費、受益費等以公共服務作為對待給付，非典型之公課，典型之公課為稅捐。稅捐限定為金錢給付義務，不及於實物與勞務係與前述租稅國家理念有關。行政執行法施行細則第 2 條將公法上給付義務界定如下：本法第 2 條所稱公法上金錢給付義務如下：
  1. 稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。
  2. 罰鍰及怠金。
  3. 代履行費用。
  4. 其他公法上應給付金錢之義務。

而「滯納金、利息、滯報金、怠報金及短估金」係依稅捐稽徵法第 49 條規定<sup>74</sup>，準用該法稅捐有關規定之稅捐附帶給付。

### 二、強制性的無對待給付

人民向國家或地方自治團體納稅，並無相對應請求對待給付之權。雖然，租

<sup>73</sup> 參照黃茂榮，稅法總論第一冊，2005 年 9 月，P4-5。其亦歸納出稅捐之幾點特徵：公權力機關始有課稅權、為獲取收入、對於所有滿足法律所定構成要件者課徵、強制課徵且無對待給付、以金錢為內容、法定之給付義務。

<sup>74</sup> 稅捐稽徵法第 49 條規定：「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。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

稅係人民對國家為無個別報償之給付義務，但租稅非對國家之特別犧牲。依憲法第 15 條規定，人民之財產權應與保障，國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾期社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲，國家應與合理補償<sup>75</sup>。

### 三、支應國家財政需要

稅捐作為公法上金錢給付義務，須以財政收入為主要目的或次要目的。財政收入之目的，也間接地影響政府實現公共任務之可能，為此，特賦予政府對於租稅之課徵具有強制性，以達其目的，所以租稅強制性係維護租稅之財政性的必要方式<sup>76</sup>。國家為推行公共事務而有財政需要，滿足國家財政需要的方法，雖然不以租稅為限，但仍以租稅為最有效的途徑。但國庫獲取財政收入並非其終極目的，憲法設計租稅制度，在於有課稅權之中央與地方政府，為人民之利益，將稅收投入推展各種憲法所要求或認可之國家事務。國家為各種公共目的對個人課徵租稅，但公共目的仍應係結合多數個人目的所組成，其重點不在無對待之給付，而係在於人民應分攤國家之財政需要，除得要求國家為公共目的而推行國家事務外，不得要求其他之直接報償<sup>77</sup>。

綜上，憲法上「稅」之概念，設定租稅立法權之初步限制，以為保障人民權利。所以憲法之租稅概念，不容因各人之主觀而異其實質。憲法之租稅概念，首先應就憲法對應之精神求之，必要時始補充一般通念。綜上所述，可知我國憲法所謂之租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢給付義務，而無直接報償者。

## 第二項 租稅法定主義意義

租稅課徵係國家對人民財產權所為之侵益行為，基於法治國家原則，人民是否或如何納稅，即應由人民自為決定，亦即必須有法律作為租稅課徵之依據。也因此決定租稅憲法之租稅概念及其課徵限制，應以法律明定之，以防止行政機關任意地作成行為恣意侵害人民之財產，而保障人民財產，同時亦對於人民之經濟生活賦予法之安定性與預測可能性，此即租稅法定原則<sup>78</sup>。為防止國家在稅捐課

<sup>75</sup> 司法院大法官釋字 440 號解釋文：「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理補償。主管機關對於既成道路或都市計畫道路用地，在依法徵收或價購以前埋設地下設施物妨礙土地權利人對其權利之行使，致生損失，形成其個人特別之犧牲，自應享有受相當補償之權利。…」

<sup>76</sup> 王建煊，租稅法，三民書局，88 年 8 月，P3。

<sup>77</sup> 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，民國 70 年 12 月，P38。

<sup>78</sup> 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月，四版第 1 刷，P37。

徵非必要或過度的限制人民之基本權利，妨礙人民能順性自由發展的機會，稅捐課徵在憲法上亦要求應符合稅捐法定主義及量能課稅原則。是故，稅捐課徵如違反上述意旨，其所依據之稅法或所從事課稅處分即可能構成違憲。課徵稅捐的結果不但直接減少人民受憲法保護之財產，亦可能進一步介入人民之婚姻、遷徙、生存、工作以及自由平等發展的基本權利。因此，除依形式正義，憲法第 19 條規定人民依法律才有納稅義務，亦即課徵稅捐應有法律依據，以符合民主原則要求外，稅捐法規內容並應符合比例原則，不得超出必要的限度，自憲法第 19 條可導出稅捐法定主義。

### 第三項 租稅法定主義內容

大法官釋字第 217 號中明白揭示：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」亦載明租稅法定原則之具體內容及憲法依據<sup>79</sup>，均與前述說明相同。準此，租稅法定主義是一切租稅課徵之基礎原則。稅捐法定主義理論依據來自民主國家原則與法治國原則，就民主國家原則而言，國民應當透過人民代表之議會決定應負擔稅捐義務，而依權力分立原則，行政權與司法權則僅限於法律的執行與法律的監督，至於法治國原則，則要求法安定性，目的在於防止行政機關對於國民的自由財產恣意干涉，以保護國民的自由財產，並對國民的經濟生活賦予法的安定性與預測可能性。要求稅捐的核課與徵收，應有法律的根據為之。依學者陳清秀見解可分為「課稅要件法定主義」，「課稅要件明確性原則」，「程序法上合法性原則」三部分<sup>80</sup>，以下分別敘述之：

#### 壹、課稅要件法定原則

課稅要件法定原則係由法治國原則所導出，為憲法位階之法律原則，係比照刑法罪刑法定主義所建立的原則。由於課稅的作用，係侵人民的財產權，故成立課稅要件（納稅義務所必需具備的前提要件），應以形式意義法律規定之。立法機關對於課徵稅捐的重要事項，包括稅捐構成要件的稅捐主體（稅捐債務人）、稅捐客體、課徵標準以及稅率稅捐之減免及加重事由等，均應以法律規定。否則即違反課稅要件法定主義之法治國家原則。就稅捐立法而言，其引用釋字第 346 號解釋，認為立法機關針對徵收租稅事項授權制定委任命令應具有目的特定、內容具體及範圍明確三個要件。而 96 年 11 月 30 日釋字第 635 號解釋文指出：

<sup>79</sup> 其他有關租稅法定主義之大法官解釋尚有釋字第一五一號、二一〇號、三四六號及三六七號解釋。

<sup>80</sup> 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月，四版第 1 刷，P37-46

「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違。」

## 貳、構成要件明確性原則

與罪刑法定主義類似，租稅法定主義之內容，亦包括構成要件明確性之原則，蓋一切創設稅捐義務之法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須具體、確定而使人民可以預見該項稅捐之負擔，此乃法治國原則之具體表現。相反地，構成要件明確性原則亦不禁止稅捐立法者，使用不確定法律概念作為構成要件要素。但不確定法律概念之內容，如太過一般、不明確而接近於內容空洞，且難以依解釋方法使其意義明確時，則有導致公權力之恣意濫用之虞，例如稅法規定「於公益上有必要時」、「於經濟景氣對策有必要時」，此類以終局目的乃至價值概念為內容之不確定法律概念，將國民之自由與所有權之界線的具體決定，完全委由行政機關之衡量，此種模糊的一般條款，乃與行政之合法性原則不符，其規定因違反課稅要件明確主義而應屬違憲。

在法治國原則的要求必需具備構成要件明確性，即一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必需確定，而使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性。換言之，規範稅捐行政之活動，在內容上不得僅提出模糊各項原則而已，惟構成要件的明確性，並不排除給予法官合法的解釋空間。同樣的，法治國原則也不禁止稅捐立法者使用不確定或概括法律概念作為構成要件要素<sup>81</sup>。因現行社會交易型態非常複雜，針對課稅事項，為了要正確掌握並符合其經濟內涵，法律必須採不確定或概括法律概念才能涵蓋。此種立法手段在稅法上，鑒於其複雜的規範對象，乃是不可避免的，且基於個案正義，可能對於稅捐義務人更為有利。如稅捐稽徵法第 26 條規定納稅義務人遭遇「重大財產損失」即採不確定法律概念，因對納稅義務人而言，每一企業規模不同，所得額亦不相同，如損失一百萬元為例，對 A 而言是重大的，對 B 而言可能是九牛一

<sup>81</sup> 釋字第 432 號解釋文：「…法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。…」

毛，必須針對個案審酌是否為重大財產損失。

### 參、程序上合法性原則

所謂程序法上合法性原則，意指稅捐稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務課徵法律上所規定之稅捐。蓋稅法性質上為強行法規嚴格要求稽徵機關應依據法律規定之標準，核定並徵收稅捐。亦即稽徵機關於課徵稅捐時，應嚴格的合法的及公平的實現一切因構成要件之實現所產生之稅捐債權。而法治國家稅法之合法性原則，尤其排除一般行政法上之便宜條款<sup>82</sup>或選擇權或租稅協議，蓋合法的、平等的課稅並不允許詢問稅捐之核定及徵收是否合乎目的之問題或詢問行政所需支出之費用與稅捐收益間是否合乎經濟的比例關係的問題，如此方能維護租稅法上另一基本原則——「租稅公平原則」，更強調其具有公共利益之存在。

## 第六節 租稅法定有無涵攝稅捐保全

### 第一項 租稅法定與依法行政

租稅法定主義與依法行政原則二者關係為何？經比較學者陳清秀見解與前述依法行政原則，課徵法定原則僅係憲法租稅法定主義之下位概念，租稅法定原則尚包含「構成要件明確性原則」及「程序法上合法性原則」。租稅法定主義亦非獨立於依法行政原則外之租稅法基本原則。就法律優位原則而言，公行政不得違背強行法，不因租稅法之特性而有不同。從法律保留之觀點而言，課徵法定原則即意味行政權及司法權不得創設租稅，租稅須以形式意義之法律為依據。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。其內容則係比照刑法之罪刑法定主義，指課稅要件（即納稅義務所必須具備之前提要件），應以形式意義之法律規定。亦即立法機關對於課徵租稅之重要事項，包括租稅構成要件之租稅主體（租稅債務人）、租稅客體、課徵標準以及稅率等，均應自行以法律規定，惟明確地授權稽徵機關制定法規命令者，亦為合憲。此外，構成要件明確性原則要求一切創設租稅義務之法律規定，其內容、標的、目的及範圍必須確定，使租稅債務人可以預測該項租稅負擔以及具有計算可能性。程序法上合法性原則，乃要求租稅稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務課徵法律上所應負擔之租稅。除法律另有規定外，稽徵機關就構成要件該當事實之法律效果並不存有裁

---

<sup>82</sup> 基於稽徵行政經濟之考量，如所得稅法第 100 之 1 條小額稅款免徵及 117 條小額稅款免予移送之規定，僅經由法律上授權方式處理。參閱陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，95 年 10 月，四版第 1 刷，P44。



量權，機關應依法核定及徵收租稅。

綜上，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，稅捐法規並不限於侷限規定於各種稅法中者。只要依據法律，其據以課徵稅捐之規範基礎即無法源上的疑義，自應有租稅法定主義之適用。

## 第二項 大法官對租稅法定內涵之詮釋

檢索大法官會議解釋計有 42 號解釋有關租稅法定或租稅法律，經整理發現在釋字 210 號前解釋，大法官對租稅法律（定）主義內涵並無詳加解釋，多以有無符合租稅法定主義帶過，並無法得知大法官對租稅法定主義內涵檢驗方式，至釋字 210 號解釋對租稅法定有較明確詮釋，其解釋理由書中指出，依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。釋字第 217 號解釋係首次大法官對租稅法定有完整定義，包括係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，有關租稅法定大多遵循此脈絡，嗣後釋字第 496、367、566 號等 3 號解釋，則包括納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目。有關稽徵程序列入租稅法定主義中，則是首次於釋字第 640 號解釋理由書中明確指出，其指出「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」

大法官李志鵬、陳瑞堂在釋字第 257 號解釋不同意見書中指出，租稅法律主義之內涵，有以下二種概念，一為租稅法定原則，即納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之退減免、行政救濟、罰則等均須依立法機關所制定之法律詳予規定，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法之規定或釋示。二為稅務行政合法情之原則；即稅務行政機關應嚴格遵守稅法之規定而為稅捐之課徵，如無法律依據，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法

之規定或釋示。

### 第三項 小結

稅捐保全為稽徵程序一環，無論從學說或大法官解釋，亦可推得稅捐保全程序亦有租稅法定之適用。是以，基於法治國原則要求，大法官對租稅法律主義詮釋原以構成要件明確出發，進而逐漸發展至課稅要件法定，其中課稅要件法定即包括在各種租稅關係中適用，稅捐債務、稅捐稽徵、稅捐處罰及稅捐爭訟關係等亦有租稅法定主義之適用。承前述，稅捐保全亦有租稅法定主義之適用，即有關租稅保全措施應以法律規定，除有關執行細節部分，得明確地授權稽徵機關制定法規命令者，方屬合憲。此外，構成要件明確性原則要求一切創設租稅義務之法律規定，其內容、標的、目的及範圍必須確定，使租稅債務人可以預測該項租稅負擔以及具有計算可能性。在適用法律條文發生疑義時，有關以行政命令或函釋釋明時，不得逾越母法之規定。以此標準檢驗稅捐稽徵法第 24、25 條稅捐保全規定時，即產生條文中以應納稅捐、有關機關等概括性條款，是否違反構成要件明確？限制出境標準以授權命令方式為之，有無違反法律保留及課稅要件法定原則？其檢驗結果，與前述稅捐保全合憲性檢驗結果並無二致。