

# 第五章 稅捐保全程序法律適用問題

## 第一節 稅捐保全之法律性質

### 第一項 行政處分

行政處分就禁止財產處分、限制減資或註銷登記及限制出境處分而言，其為行政機關作成之單方行政行為、公權力對具體事件所為之規制措施，並以對外直接發生法律效果為目的，故應屬於行政處分。對於提前稽徵而言，因其為核課處分，具備行政處分之要件，應視為行政處分。至稅捐稽徵法第 24 條第 2 項假扣押規定，係為保全租稅債權稽徵機關於必要時，得對有規避稅捐執行之跡象者，聲請假扣押，其雖具備公權力亦係對具體事件所為之規制措施，並以對外直接發生法律效果為目的，然其並非行政機關所作成，而係司法機關作成故非屬於行政處分。公法上金錢給付義務強制執行機關法務部行政執行署所屬行政執行處執行，此部分假扣押執行機關究應移送由民事法院或行政執行署所屬行政執行處執行之，將於第六章深入討論。

### 第二項 不利益行政處分

所謂行政罰，是為維持行政上秩序，達成國家行政之目的，對違反行政上義務者，所科之制裁，又稱秩序罰，其制裁對象為一般人民，亦即謂一般權利關係下之個人；科處行政罰之機關通常為行政機關<sup>1</sup>。稽徵機關為保全租稅債權所為之行政行為，並非行政處罰，而僅是一種租稅保全措施，經整理以下理由：

#### 壹、行政罰自「主觀上可歸責性」的角度觀察

大法官於釋字第 275 號解釋認為行政罰須以故意或過失為責任要件；而租稅保全措施不考慮納稅義務人之主觀狀態，也不因過失之舉證責任而得免除，僅以欠繳應納稅捐或欠繳應納稅捐達一定標準即滿足要件，並非對於過去違反行政上義務之處罰<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，92 年 10 月增訂八版，P461。

<sup>2</sup> 最高行政法院 87 年 3 月 26 日 87 年判字第 479 號裁判：「限制出境為稅捐保全之措施，並非

## 貳、行政目的不同

對違反行政罰法之當事人裁罰後，不論履行義務或提供擔保，行政處分不能解除或塗銷；然稅捐保全措施目的不在於懲罰納稅義務人，在於督促納稅義務人繳納稅款，保障稅收為目的。故稅捐保全措施即應於納稅義務人繳清稅款或提供擔保後解除或塗銷，以免侵犯納稅義務人之權益。

## 參、自裁罰性不利處分定義觀察

依行政罰法第 2 條規定，裁罰性不利處分包括以下 4 種：

- 一、限制或禁止行為之處分：限制或停止營業、吊扣證照、命令停工或停止使用、禁止行駛、禁止出入港口、機場或特定場所、禁止製造、販賣、輸出入、禁止申請或其他限制或禁止為一定行為之處分。
- 二、剝奪或消滅資格、權利之處分：命令歇業、命令解散、撤銷或廢止許可或登記、吊銷證照、強制拆除或其他剝奪或消滅一定資格或權利之處分。
- 三、影響名譽之處分：公布姓名或名稱、公布照片或其他相類似之處分。
- 四、警告性處分：警告、告誡、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類似之處分。

各國實際在典型的行政罰手段外，仍不免於個別法律（尤其營業及環保有關之立法）中，以各種不利益處分：禁止、停業、關閉工廠等作為制裁方法。此種情形在我國尤為普遍，根據行政院研考會之統計資料，作為處罰之行政制裁手段可分為九類：金錢罰、物品沒入或處置、自由罰、撤銷資格或證照、停止使用或停止水電供應、停權或停業、責令回復原狀及申誡等總共一百六十餘種。且其散見於各種法規，且不一定規定於罰則之章節中，使不利益處分與行政罰之判別更形困難。

而稅捐保全程序中禁止處分、限制出境、限制減資或註銷登記，由外觀上類似前開行政罰法第 2 條第 1 項規定之限制行為之處分，性質上有類似之處。關於行政罰與不利益處分的區別，學者吳庚氏認為不利益處分性質上為負擔處分，僅須受作成行政處分之各項法則之支配，諸如：應有法律之明確依據（法律保留原則）、正確涵攝事實與法條之概念、屬於裁量行為者應遵守合義務性之裁量，而行政罰之科處亦為單方的行政行為，除適用上述法則外，並應注意受處罰人主觀

---

違反法律義務所受之行政罰，尙無司法院大法官會議釋字第 275 號解釋：『人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失惟其責任要件。』之適用。

上之責任能力、責任條件、違法認識、阻卻原因以及特別構成要件之該當性，與不利益處分性質上有相當差異。

## 肆、不利益行政處分應否適用行政罰之各項法則

不利益處分應否適用行政罰之各項法則，學者吳庚認為，「基於保障人民權利之觀點，實質上屬於罰則之不利益處分，應有行政罰上各種法則適用之餘地<sup>3</sup>。」

學者陳敏認為，行政機關對違反行政義務之人所採取的不利益措施，其中如罰鍰、沒入等，為傳統之行政罰，自應有法律之規定為其依據，甚為明白。惟對違反行政義務之行為，採取撤銷資格或證照、停止使用、勒令歇業、斷水、斷電等有關措施如係單純之不利行政處分，應可依一般廢棄行政處分之規定及法理處理，無須另有法律依據。反之，有關措施之本質如係行政罰，須符合法律保留及法律授權明確性<sup>4</sup>之規定，不應違反空白處罰規定。即行政罰之構成要件及處罰程度，法律並非不得授權制定法規命令或自治規章，惟授權之內容及範圍皆應具體明白，不應有空白處罰規定<sup>5</sup>。就此司法院大法官釋字第 402 號解釋亦謂：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第 23 條之意旨。」

本文認為稅捐保全性質屬不利益行政處分與裁罰性行政處分仍屬有別，若需以裁罰性行政處分判斷納稅義務人主觀歸責要件，實屬困難，故條文規定以欠繳應納稅捐為判斷依據即可，至以欠繳一定金額為辦理稅捐保全程序所引發之爭議，將於第 6 章有較詳細論述。

<sup>3</sup> 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，92 年 10 月增訂八版。

<sup>4</sup> 陳敏，行政法總論，P708-710。

<sup>5</sup> 85 年 5 月 10 日司法院大法官釋字第 402 號解釋文：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條之意旨。保險法第一百七十七條規定：「代理人、經紀人、公證人及保險業務員管理規則，由財政部另訂之」，主管機關固得依此訂定法規命令，對該等從業人員之行為為必要之規範，惟保險法並未就上述人員違反義務應予處罰之構成要件與法律效果為具體明確之授權，則其依據上開法條訂定發布之保險代理人經紀人公證人管理規則第四十八條第一項第十一款，對於保險代理人、經紀人及公證人等從業人員違反義務之行為，訂定得予裁罰性之行政處分，顯與首開憲法保障人民權利之意旨不符，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」

## 第二節 稅捐保全函釋合法性爭議

### 第一項 現況與函釋的目的

租稅法定主義要求就租稅之構成要件，如納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目應以法律定之，防止行政機關對於人民之財產恣意侵害，以保護人民之財產，並對於人民之經濟生活賦予法之安定性與預測可能性，大法官釋字第 217 號解釋，明確指出租稅法定主義之主要性及必要性已如前述。惟在實務上，卻見行政機關仍就租稅相關議題自行頒布相當多的行政函釋，藉以補充相關法令之內容，或作為闡釋適用法令時所產生之疑問如何解決之用途等，如此作法是否違反租稅法定主義之內容，值得深究？如前述，租稅法定主義要求就租稅之構成要件各項目以法律定之，故涉及租稅之一般構成要件事項，則必須以法律定之，行政機關就租稅之構成要件事項訂定行政命令者，則須得到法律之具體及個別的授權方可為之<sup>6</sup>；而依其反面推論，若涉及非租稅構成要件事項時，即得由行政機關自行訂定行政規則並頒布之。惟實務上仍充斥著所謂之職權命令及行政函釋，自行政程序法 88 年 2 月 3 日公布後，因其第 150 條明定，對外直接發生法律效果的法規命令須有法律授權，未得法律授權而剝奪或限制人民之自由或權利之法規命令無效<sup>7</sup>。依行政程序法第 159 條第 1 規定：「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。」並於同條第 2 項中明定行政規則之內容：「行政規則包括下列各款之規定：一、於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」從該條第 1 項規定，即可得知行政規則並未具有直接對外發生法律效果之效力，故此點與職權命令不同<sup>8</sup>；同時亦未規範行政規則須得到法律授權方可訂

<sup>6</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，P109。

<sup>7</sup> 行政程序法第 158 條：法規命令，有下列情形之一者，無效：

- 一、牴觸憲法、法律或上級機關之命令者。
- 二、無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權利者。
- 三、其訂定依法應經其他機關核准，而未經核准者。

法規命令之一部分無效者，其他部分仍為有效。但除去該無效部分，法規命令顯失規範目的者，全部無效。

<sup>8</sup> 實務上，有學者認為行政規則雖在學理上未具有直接對外之法效果，然而在目前實務上，似乎其對人民權益之影響與其有對外法效力之行政命令相同，故以此性區分法規命令（或職權命令）與行政規則，已不符實際。參照陳春生，行政命令論-中華民國行政規則之法效力研究，收於行政法學會主編：行政命令、行政處罰及行政爭訟之比較研究，P86。

定，故與職權命令相同無須得到法律授權，行政機關即可自行訂定並下達之。惟其與職權命令不同的，其規範之事項不同，僅可對該條第 2 項事項為之。行政規則必須具有規範上的拘束力，始能直接拘束人民之拘束力。因該事實上之拘束力的產生必須藉助於法律或法規命令，所以稱其對外間接發生法律效力。

本文認同之行政函釋為行政規則的定義，因其與行政程序法第 159 條第 2 項與第 160 條所稱由上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，協助下級機關或屬官統一解釋法令，而訂頒之非直接對外發生法規效力，但經其首長簽署，並登載於政府公報發布之一般、抽象行政規則之解釋性規定。自實質面而言，行政函釋為行政機關對於法律之解釋，原本行政機關可於個案解釋與適用法律，但行政機關或為追求效率，或為避免屬官或下級機關解釋法律之分歧，動用其行政立法權發布其對法律之解釋，並藉其內部服從義務拘束屬官及下級機關；也正因行政機關動用其行政立法權發布行政函釋，遂使人民可藉此瞭解與知悉行政機關將如何執行法律，並據此規劃生活，因此行政函釋事實上構成法秩序之一環。惟本文認為針對行政函釋，其解釋內容，用以解釋法律的構成要件或法律效果；也可能係就行政機關認定事實或適用法律的過程進行解釋。

## 第二項 大法官對函釋之看法

釋字第 630 號解釋理由書：「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，又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。釋字第 605 號解釋理由書：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合相關憲法原則及法律意旨之限度內，即無違於憲法第十九條規定之租稅法律主義，並不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。」釋字第 506 號解釋理由書關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘

泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。又有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示。

經整理大法官對稅捐函釋見解，其中心思想為租稅構成要件，必須以法律定之，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，得以行政命令為必要之釋示。命令是否符合法律授權之意旨，不應拘泥法條所用文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，應本於法定職權就相關規定予以闡釋，其解釋方式必須秉持相關憲法原則、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。

### 第三項 稅捐保全函釋之態樣

從財政部就各稅法所彙編而成之各稅稅法法令彙編之審查說明中，將其彙編而成之釋示函令，分為「關於法律條文之詮釋者」、「關於法律規定未詳盡而予闡明者」、「關於事實之認定而有例示性者」及「關於法律條文之適用，或具有參考性者」類，大致上均係屬闡明性或作為法律適用之基準。準此，行政機關頒布行政函釋之實際作用，大多情形係為闡明法律條文之疑義者，為避免行政機關適用法律時產生爭議。從學理上之分類<sup>9</sup>，故利用行政規則之分類，再配合各稅法法令彙編之「審查說明」所揭示解釋函令之類別，將解釋函令分為以下數種：「組織規程及處務規程」、「解釋法規之行政規則」、「裁量準則」、「替代法律之行政規則」等四類，行政函釋之實際作用並未侷限在作為闡明法律疑義而已，再觀察財政部所為解釋法規之行政函釋數量之多，有漸發展至浮濫之趨勢，筆者身為行政體系中一員，自身感受亦備感使用上壓力。就本文有關之稅捐保全

<sup>9</sup> 學理上有從其內容，區分成廣義及狹義兩種內涵，而廣義之解釋函令應包括「適用稅捐法規之函令」及「非適用稅捐解釋法規之函令」兩者。而所謂「適用稅捐法規之函令」係指，上級權責行政機關（如行政院、內政部、財政部等），根據職權或依據法律規定，為適用主管業務之稅捐法規，而就該法規所為之解釋、補充等等。而「非適用稅捐法規之函令」，即非關於稅捐法規之適用者，而係就稅捐機關組織、業務事項所為之規範，此類函令是屬「業務性函令」或「組織性函令」，與人民之權利義務較無關連性。而狹義之解釋函令則僅指「適用稅捐法規之函令」。後者係管制行為之函令，引導稽徵機關之行為，又可區分為：「解釋性的函令」、「裁量準則性的函令」、「簡化規定的函令」、「補充法律規定之函令」。以上係從行政函釋之內容所為之區分，另有從行政函釋之實際作用為區分之標準，其主張解釋函令之性質接近於行政規則與職權命令，故利用行政規則之分類，再配合各稅法法令彙編之「審查說明」所揭示解釋函令之類別，將解釋函令分為以下數種：「組織規程及處務規程」、「解釋法規之行政規則」、「裁量準則」、「替代法律之行政規則」及「調查事實之行政規則」五類。參見陳清秀，稅務令函合理化之探討，實用稅務，第 263 期，P37；參照陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，第 57 期，P11。

解釋即多達 117 則，然是否皆有解釋之必要不無疑問？如針對納稅義務人為公司法人經中央主管機關撤銷或廢止登記未辦清算程序應如何認定負責人乙節<sup>10</sup>，依公司法第 26 條之 1 規定準用同法第 24 條至 26 條規定即行進入清算程序，復依公司法第 79、113、322 條規定，無限、有限公司型態以全體股東為清算人；股份有限公司以董事為清算人，清算人於清算程序中代表公司亦於同法第 85 條中有明定，並無解釋之必要。然財政部近期對前開情形先後作成函釋提供下屬機關作為送達、辦理限制出境對象依據。本文採學者陳敏對行政規則之分類<sup>11</sup>，配合稅捐保全函釋，加以分類說明如下：

### 一、組織性行政規則

此種行政規則涉及行政機關內部組織及職務運作，例如機關內部之組織規程與處務規程、業務分配、公文處理及作息時間等。亦包括未經法律或法規命令規定之管轄權及程序事項。經檢視稅捐保全函釋，為組織性行政規則的極少，有些與作業性行政規則有些許相關，可說是綜合稽徵機關內部組織與作業方式之行政規則，如通知不得移轉或設定他項權利應副知納稅義務人、地政機關接獲租稅保全通知應改辦禁止處分登記<sup>12</sup>等二則。

### 二、解釋法規之行政規則

此種行政法規就法規範之解釋及適用為規定，法規之適用必須經過解釋，才能明白其義指。但法規的解釋常極為複雜，尤其在解釋不確定法律概念及概括性規定尤是，基層人員未必能勝任，因此由上級機關制定解釋法規之行政規則，闡明法規的疑義，使行政工作合理化，並統一法律之適用，對此種行政規則，法院得為全面之審查。稅捐保全在此有大量函釋，肇因於稅捐稽徵法第 24 條條文採概括性規定，如「欠繳應納稅捐」、「有關機關」、「欠繳稅款」等用語，相關解釋如應納稅捐之意義、納稅義務人欠繳稅捐或罰鍰者尚不宜通知金融機構禁止其提領存款、欠繳稅款包括本稅滯納金利息等在內<sup>13</sup>。另有解釋構成要件及法律效果者，如限制營利事業負責人出境所稱負

<sup>10</sup> 96 年 4 月 16 日台財稅字第 09604522400 號函。

<sup>11</sup> 陳敏，行政法總論，自版，民國 93 年 11 月第四版，P544-545。

<sup>12</sup> 財政部 75 年 5 月 21 日台財稅第 33628 號函：「稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，通知有關機關對於納稅義務人之財產不得為移轉或設定他項權利時，應副知各該納稅義務人」、66 年 3 月 3 日台財稅第 31475 號函：「查『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』為稅捐稽徵法第 24 條第 1 項所明定。為配合該法條執行，順利追繳欠稅，地政機關於接獲稅捐機關之通知函經收件後，比照土地法第 75 條之 1 規定改辦禁止處分之登記，並將辦理情形函復稅捐機關。嗣後經納稅義務人繳清欠稅者，稅捐機關應主動通知地政機關塗銷禁止處分之登記。」

<sup>13</sup> 財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函：「稅捐稽徵法第 24 條規定，旨在稅捐之保全，

責人之意義、公司清算期間應以清算人為限制出境之對象、就同一土地可受理不同稽徵機關囑託禁止處分登記、稽徵機關對受處分人財產聲請假扣押不適用限期起訴規定等<sup>14</sup>。

### 三、裁量性行政規則

此種行政規則，規定行政機關行使裁量權之方式，以確保裁量行使之統一，使其得以一致而公平。亦即上級行政機關為簡化執行機關的個案行政裁量，對大量而易於發生之違反行政義務之行為，往往會頒佈所謂「裁量性行政規則」，以供下級行政機關遵循之用，此時下級機關無特別理由，不得違反而為不同之處理。此乃為求得行政機關處理事務上能有某程度上之一致。如欠稅人已設定抵押權之不動產仍可禁止處分<sup>15</sup>。

### 四、替代法律之行政規則

法律對特定行政領域，全無有關規定，或僅以極為空泛之規定，因此須以行政規則替代所欠缺之法規，作為處理行政事務之依據，替代法律之行政規則，在於創設必要之決定標準，而非對既定之決定標準予以具體化。本類型涉及機關對於業務上的行政釋示，涉及業務上實際執行事項，但與前述之裁量基準及解釋性行政規則不同者，在於本類行政規則僅為單純規範執行面問

---

故該條第 1 項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」、財政部 73 年 10 月 24 日台財稅第 61849 號函：「修正後該辦法（編者註：限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）第 2 條所稱之『欠繳稅款』，應包括本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及教育經費或教育捐在內。」、財政部 84 年 2 月 21 日台財稅第 841605136 號函：「納稅義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，稅捐稽徵機關尚不宜依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定，通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存款。惟符合該條第 2 項規定者，仍得聲請法院就該存款實施假扣押，以資保全。說明：二、查稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定之「有關機關」，係指政府機關，尚不包括金融機構在內。…」

<sup>14</sup> 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函：「依限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法（編者註：現行限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）規定限制出境之營利事業負責人，係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係經公司董事會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至非公司組織之獨資或合夥營利事業，亦可參照商業登記法第 9 條第 2 項（編者註：已改為第 1 項）所稱之負責人為限。」83 年 12 月 28 日台財稅第 83163428 號函：「公司清算期間，稅單應向清算人送達；如有限制負責人出境必要時，應以清算人為限制出境對象。說明：二、查公司法第 334 條及 84 條規定，清算人為執行清算職務，有代表公司為訴訟上或訴訟外一切行為之權，是以清算期間，應以清算人為法定代理人；復依稅捐稽徵法第 13 條規定，法人解散清算時，清算人於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐；又參照本部 68 台財稅第 34927 號函釋，限制出境之營利事業負責人應以依法得代表該營利事業之負責人為限。準此，清算期間稅單應向清算人送達；如有限制負責人出境必要時，應以清算人為限制出境對象。」

<sup>15</sup> 70 年 8 月 25 日台財稅第 37059 號函。



題而已。最常發生為上級機關在下級機關或人員執行任務時對法規所為之解釋，符合行政程序法第一百五十九條所稱之行政規則定義，為一「非直接對外發生法規效力之一般、抽象之規定」。如各稅捐稽徵機關對欠繳應納稅捐之標準採作業手冊或函釋方式為之。

## 第四項 行政規則之拘束力

### 壹、對行政機關之拘束力

#### 一、財政部函釋之效力

稅捐稽徵法第 1 條之 1 前段規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請發生效力」，而同法第 2 條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐」，財政部基於法定職權，對各稽徵機關所為之解釋函令，亦如同行政規則，在稽徵行政機關內部具有法律效力。至於與稽徵機關無行政隸屬或監督關係之行政機關，縱就相關法規為解釋上表示，對稽徵機關而言，並不具相當於行政規則之性質，雖應予以尊重，但尚非受其拘束。惟其他機關有關之解釋，如與財政部會銜發布，即為財政部之解釋函令，其經財政部函轉各稽徵機關者，亦轉化為財政部之解釋函令。此時各稽徵機關就此解釋函令，亦同樣具有內部之法律效力，而受該解釋函令之拘束。財政部為全國最高財政主管機關，自可肯認財政部就其主管之稅務法規具有解釋之權責，可作為各稽徵機關在處理特定之具體個案於適用法律時，如法律沒有詳細規範，此時處理之稽徵機關，可依照相關之解釋函令來作為處理之依據。於此，行政函釋可能影響法律解釋、事實認定或法律的適用。其具有對內效力，拘束屬官及下級機關，並無疑義。而有疑問者對於地方自治機關而言為外部法律關係，地方稅法解釋權歸屬，目前所有地方稅捐皆以中央稅法形式制定，因而財政部解釋函令之效力涵蓋所有的地方稅捐，然而就實務上發展而言，恐逾越地方制度法中地方自治事項，侵害地方課稅權，以下就此深論之。

#### 二、地方自治團體租稅立法、行政與收益權

在中央或地方權限劃分中，財政權包括立法權、行政權與收益權。立法權與收益權二者息息相關，財政權中以收益權最為重要，財政為庶政之母，亦為各級政府之施政基礎，惟財政收益須依法為之，故其前提為立法權。而租稅或規費受益權均屬強制性收入，國家公權力介入納稅義務人之私有財產，應考量到地方人民政治參與程度與地方財政之自我負責性，地方財政供其實現自治任務的能力，擴展其自治權利。有關稅捐徵收之權限，依憲法第 107 及

108 條規定，由中央立法並執行事項，僅列舉「中央財政與國稅」及「國稅與省稅、縣稅之劃分」，另依同法第 109 及 110 條規定，「省財政及省稅」、「縣財政及縣稅」為省縣之權限，中央僅有國稅與地方稅劃分之立法權，並無地方稅之立法權，依據釋字第 277 號解釋理由書，認為省稅、縣稅由省縣立法之憲法規定，係指「地方得依國稅及與省縣稅合理劃分之中央立法，就已劃歸省縣之稅課，自行立法並執行之。因此中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法賦予之立法權。」依此，立法院遂於 91 年 11 月 19 日三讀通過地方稅法通則及規費法，對地方財政關係最密切之稅與非稅公課，提供法律建制。依據前開大法官解釋，地方稅法通則定位為地方稅自治立法之準則法，惟現行地方稅法通則，大量限縮憲法所賦予地方稅自治立法權。就此，地方稅法通則總說明：「為顧及國民生活條及及法律秩序之統一性，避免損及國家安全及整體利益，各國地方稅之立法方式，大多由中央立法，各級地方政府僅在授權範圍內，得自主彈性調整」，依此說明，地方稅課稅立法權仍專屬中央，政府僅在法律具體授權範圍，得彈性調整，是以，地方自治團體對地方課稅立法權幾近空洞化。

### 三、地方稅法適用疑義解決方式

惟針對地方稅法適用疑義，綜前述，地方稅屬地方自治團體自治事項，本於自治權之行使，自得對所涉及相關法令自負責任予以解釋與適用，縱辦理自治事項所依據之法規範為中央法規者，亦同。而上級監督機關本於適法性監督權限之行使，雖可就其所管之中央法規本於權責表示法律見解或做成解釋性行政規則，但因涉及地方自治團體法定自治事項之行使，地方自治團體並非行政程序法第 161 條所稱之，受上級監督機關之下級機關，而係具有獨立人格之公法人，故並不當然受上級監督關相關解釋性行政規則之拘束。惟現行實務作業，各縣市地方稅法規適用疑義，皆由各縣市之稽徵機關透過各縣市財政主管機關報呈財政部解釋，對地方自治所涉及相關法令，未自負其責，予以解釋與適用，僅單純的轉呈財政部，無異自廢武功。本文認為前述裁量性及解釋性行政規則，在學說上本具有間接對外效力，雖依據稅捐稽徵法 1 之 1 條規定，仍不能變更財政部函釋為內部法性質。而依憲法第 109、110 條規定，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，非屬稅捐稽徵法 1 之 1 條規定範疇，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<sup>16</sup>。

<sup>16</sup> 有關司法院大法官審理案件法第 7 條第 1 項「中央或地方機關，就其職權上適用法律或命令所

## 貳、對人民之拘束力

至行政規則以下級機關及行政人員為相對人，原則上僅在行政內部生效，實際上仍對人民產生影響。因行政規則透過行政機關適用，而發生事實之外部效力。而此事實之外部效力亦具有法律意義，產生法律之外部效果，人民得根據該行政規則之外部法律效果請求權利保護<sup>17</sup>。於對外效力部分，則認為行政函釋原則上不拘束法院與人民，惟可透過平等原則與行政自我拘束原則而發生間接對外效力<sup>18</sup>。行政函釋，雖在學理上認為其並無直接之對外效力，但在行政機關將之奉為圭臬之情形下，行政函釋之作用即等同於所有法令規範一般，其所產生之實際作用實不容吾人忽視。

## 參、對行政法院之拘束力

行政規則行政機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，屬於行政規則。其可能解釋之事項及於各種程序事項或實體事項。其與實體事項有關者，關於行政解釋對於法院之拘束力，司法院大法官有兩號重要的一般解釋：

- 一、62年12月14日釋字第137號解釋「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」
- 二、76年6月19日釋字第216號解釋「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。」該二號解釋關於行政解釋對於法院之拘束力所持見解仍然同中有異，前者謂：「未可逕行排斥而不用」，後

---

持見解，與本機關或他機關適用同一法律或命令時所已表示之見解有異者。」解釋上應以職權上所適用之法令為限，即以機關對該法令所涉及之規範領域享有法定職權為前提要件。因統一解釋制度設計意旨，在於大法官就機關機具體個案權限行使時，對法令見解有異所產生之爭議，而非就法律及命令規範內涵作抽象性的闡明。參見詹鎮榮，地方自治團體不服上級監督機關行政函釋之法律救濟，法學講座，93年5月，P33-42。

<sup>17</sup> 陳敏，行政法總論，自版，民國93年11月第四版，P544-545。

<sup>18</sup> 參見李震山，行政法導論，三民書局，82年10月修訂5版，P222-223；陳春生，行政命令論—中華民國行政規則的法效力研究，台灣行政法學會主編，台灣行政法學會學術研討會論文集2000，90年12月，P75-114；陳敏，行政法總論，頁511-513。

者謂：「僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋<sup>19</sup>。」行政規則不具法源資格，無規範上的，而僅有事實上的拘束力。至其事實上拘束力的來源則為其所具體化或解釋之法律。然因行政規具有事實上的拘束力，所以，在此限度不但依然可能發生行政規則抵觸法律及法規命令的問題，而且其抵觸未能於訴訟階段獲得司法救濟在稅捐之課徵上亦構成違反稅捐法定主義之違憲。其經法官於裁判上引用者，當事人得依司法院大法官審理案件法聲請解釋<sup>20</sup>。

## 肆、函釋之生效及變更

行政規則原則上自下達之日起生效，但解釋性行政規則原則上自下達之日起生效，但是解釋性行政規則溯及法規生效日起有其適用。惟對同一事項如前後有述解釋，而有內容不一致或相抵觸情形，在適用上發生疑義。如財政部原在 68 年函釋對限制營利事業負責人出境所稱負責人為依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，係指經公司董事會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東<sup>21</sup>，復於 74 年函示公司登記負責人變更原則上仍以營業登記負責人為準，後釋示目的為如以公司登記為準，將發生人頭頂替，逃避管制責任，為防杜取巧，營利事業負責人變更之認定，宜以營業登記為準，再次於 83 年變更解釋僅對已限制營利事業負責人出境後，如發生公司執照上記載之負責人已變更，而營業登記未准變更時，方有其適用<sup>22</sup>。此部分經大法官釋字第 287 號解釋認為：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。…」主要以據以作為之行政處分是否確定？以及前釋示是否違法？作為選擇之基準。換言之，行政處分如已確定，只要前釋示並非違法，後釋示即無溯及適用之問題。而依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」明顯採核課確定時點為基準時從新從優說，與釋字第 287 號解釋以新釋示發布時點為基準不同。惟本文認為，對有利於納稅義務人之新解釋，應對尚未核課之案件適用。其已核課而在行政爭訟中之案件，依法理亦應適

<sup>19</sup> 已修正為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款。

<sup>20</sup> 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，植根雜誌第 19 卷第 11 期，P1-38。

<sup>21</sup> 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

<sup>22</sup> 財政部 74 年 5 月 22 日台財稅第 16387 號函、83 年 9 月 22 日台財稅第 830432027 號函。

用有利之新解釋。反之，新解釋如不利於納稅義務人，對尚未核課之案件，應予以適用。惟對於已核課而在行政爭訟中之案件，雖仍應適用新之不利解釋；但依禁止不利變更之原則，不得為更不利之決定，本條規定之內容，與大法官會議釋字第 287 號解釋似並無衝突。

## 第五項 稅捐保全函釋合憲性檢驗

### 壹、函釋之界限

法律解釋的功能，乃是在適用法律的過程中，法律適用者將法律條文適用於所認定的事實關係，對於法律條文的規範意義內容發生疑問時，經由法律解釋，可以使法律適用者理解。法律解釋不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷，此涉及立法層次之構成要件之明確性與執行層次之行政解釋的分際問題。鑑於「執行法律之細節性、技術性次要事項」不在法律保留之列為司法院大法官歷來解釋所持之一貫見解，所以，如何界定細節性、技術性次要事項之概念及其範圍，使之與非次要事項有一個清楚劃分為一重要問題。換言之，為稅捐法之執行，稅捐稽徵機關，特別是財政部非不得為行政解釋，而是不得以行政解釋之明確性替代稅捐構成要件之明確性要求。或有認為此行政函釋不過係在闡釋法律規定適用之疑義或提供解決法律爭議之統一見解，其屬不折不扣之行政函釋並無疑義。惟從學理上來看，應當如此並無爭議，但這些闡釋性之行政函釋，卻易成為規避依法行政原則之工具，此時必須實質地觀察行政函釋所規範之內容，是否已屬法律實際規範者，倘有逾越法律規範之範圍者，即屬職權命令之性質，而應由法律直接規範或授權規範<sup>23</sup>。

本文認為，依上項分類其中裁量性行政規則過於細部化，將形成下屬行政機關無裁量空間甚而發生裁量怠惰，面對稍有不同情形，動輒報請財政部解釋作為行事依據，造成行政函釋多如牛毛之怪異現象。另理論上，行政函釋僅在解釋或闡明法律的含意，應不會發生改變法律內容的情形，但由於行政領域越來越專門，立法者受限於專業能力不足，必須授權行政機關對於法條進行解釋後予以適用；再者，為因應快速變遷的社會，立法者也必須給予行政機關解釋的彈性，使行政機關可以適應社會的變遷與執行法律，賦予法律新的生命，或受限於文字的限制，立法者無法將欲規範的內容，明確且清楚的表達，必須透過行政機關進一步解釋。然行政函釋可能係用以解釋法律的構成要件或法律效果；也可能係就行政機關認定事實或適用法律的過程進行解釋。於此，行政函釋可能影響法律解釋、事實認定或法律的適用。

<sup>23</sup> 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查（上），植根雜誌第 19 卷第 11 期，92 年 11 月，P1-38。

## 貳、稅捐保全函釋違憲型態

經整理財政部稅捐保全相關態樣，大多數解釋集中於辦理稅捐保全構成要件之標的及法律效果之闡明，即何者得辦理禁止處分或限制出境，辦理後發生什麼樣效果？經整理發現稅捐保全函釋有以下三者型態，擴張或限縮法律解釋，恐有違憲之虞。

- 一、以不該當構成要件為該當者，如財政部對欠繳應納稅捐應納稅捐之解釋，依據財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函：「稅捐稽徵法第 24 條規定，旨在稅捐之保全，故該條第 1 項所稱『納稅義務人欠繳應納稅捐者』一語，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。」並未說明須合法送達，惟課稅處分須以書面為之，依行政程序法第 100 條，書面之行政處分，應送達相對人，其目的在於通知為行政機關之行政行為及使人知悉行政處分內容可知，復依稅捐稽徵法第 18 條更嚴格規定，繳納稅捐之文書，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達，為判斷是否於開始繳納稅捐日期前送達，自應以合法送達，對納稅義務人而言才能依據繳納稅捐文書內容主張其權利，而財政部以未於規定期限繳納者無須合法送達即認定為欠繳應納稅捐，擴張對應納稅捐解釋，違反法律保留原則。
- 二、以比照方式類推適用，如祭祀公業管理人為限制對象，祭祀公業型態為非法人團體，依前述財政部解釋<sup>24</sup>，卻將祭祀公業管理人該當於公司組織之負責人，並據以為辦理限制出境對象。另以代繳人財產為禁止處分標的，皆係將上項管理人或代繳人身分，認定為納稅義務人對其辦理稅捐保全，而其所負繳納非自己之稅捐債務，而係他人（納稅義務人）之債務，此部分擴張稅捐稽徵法第 24 條對稅捐保全對象之解釋，違反法律保留原則及不當聯結禁止原則。
- 三、以該當者為不該當，即所謂附加法律所無之限制的情事，就法律規定的適用仍構成目的性限縮。如就欠稅人已設定抵押權之不動產仍可禁止處分，從財政部解釋認為行政執行處強制執行欠稅人之房地進行拍賣時，拍賣價格未必等於土定公告現值或房屋之評定現值，故對於欠稅人已設定抵押權之不動產，縱其所擔保之債權已超過土地公告現值或房屋評定現值，未必無保全之實益<sup>25</sup>。依前述財政部解釋如依此辦理禁止處分是否相當於欠繳應納稅捐？如未相當於欠繳應納稅捐再行辦理限制出境，此時即有手段重複的疑慮，此

<sup>24</sup> 73 年 6 月 20 日台財稅第 54504 號函；經檢索近年各級行政法院判決，尚查無祭祀公業管理人遭限制出境而提起行政救濟案件，分析其可能原因為，通常祭祀公業擁有大筆土地，且無設定抵押，欠繳稅捐多以禁止處分方式辦理，即足以達到稅捐保全目的，未再續辦限制出境。

<sup>25</sup> 財政部 70 年 8 月 25 日台財稅第 37059 號函。

部分違反必要性原則。另公司登記負責人變更原則上仍以營利登記負責人為準限制出境之解釋，依財政部解釋報請限制營利事業負責人出境，應以公司登記之負責人為準，如該負責人被限制出境後，發生公司登記負責人變更而營利登記負責人未准變更之情事，則仍應限制營業登記負責人，以防杜取巧，限縮營利事業負責人之解釋，解釋上並未說明是否僅適用欠繳營業稅案件，因其他稅目與營業登記無涉，係以公司登記事項認定，將發生欠繳稅目不同，是否適用本函釋之情形，此部分違反明確性原則及平等原則。

以上財政部函釋就法規面、實務面執行所發生之爭議將於第六章進一步探討。

### 第三節 稅捐保全適用行政程序法之問題

稅捐保全屬行政行為，其作為應受法治國原則之拘束，為確保人民各項法益得受國家完全之保障，除實體法各該當要件行為及法律效果須予詳定外，程序法之規定更應實質正當，以符合正當法律程序之要求。以下就正當法律程序之內涵及行政程序法有關稅捐保全之適用加以探討。

#### 第一項 正當法律程序

正當法律程序原則係指國家限制人民自由權利，須符合正當法律程序。而此原則，不僅指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，更須實質正當。正當法律程序作為憲法上之保障，原為英美法系所發展出之憲政條款，作為人民權利保障之基本原則，美國憲政法治發展上包括實質正當及程序正當，前者與我國憲法第 23 條之比例原則相當；後者在我國法制上，尚無明確憲法依據。

我國憲法雖未明文採用「正當法律程序」文字，不過，大法官已作成多號解釋，闡述正當法律程序之重要性，指出國家限制人民權利，應遵守正當法律程序，始符合憲法保障人民自由權利之意旨。在有關人身自由之保障案例，釋字第 384 號解釋，限制人民身體自由之處置，國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當；釋字第 392 號解釋更進一步說明，憲法第 8 條第 1 項、第 2 項所規定之「審問」，係指法院審理之訊問，其無審判權者既不得為之，則此兩項所稱之「法院」，當指有審判權之法官所構成之獨任或合議之法院之謂。法院以外之逮捕拘禁機關，依上開憲法第 8 條第 2 項規定，應至遲於 24 小時內，將因犯罪嫌疑被逮捕拘禁之人民移送該管法院審問，以符合正當法律程序。在公務人員懲戒程序案例，釋字第 396 號解釋表示，懲戒案件之審議，應本

正當法律程序之原則，對被付懲戒人予以充分之程序保障，例如採取直接審理、言詞辯論、對審及辯護制度，並予以被付懲戒人最後陳述之機會。在有關大學教師升等評審案例，釋字第 462 號表示，升等評審之實施程序，須保證能對升等申請人專業學術能力及成就作成客觀可信、公平正確之評量，評審過程中必要時應予申請人以書面或口頭辨明之機會。在關於金融機構接管案例中，釋字第 488 號解釋表示，基於保障人民權利之考量，法律規定之實體內容固不得違背實定法，其為實施實體內容之程序及提供適時之司法救濟途徑，亦應有合理規定，方符憲法維護人民權利之意旨。銀行法、信用合作社法及金融機構監管接管辦法所定之各種措施，對銀行、信用合作社之股東（社員）、經營者及其他利害關係人，皆有重大影響，應在作成處分前，聽取股東、社員、經營者或利害關係人陳述之意見或徵詢地方自治團體相關機關。在有關公務員一次記二大過案例，釋字 491 號表示，對於公務人員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職之權利，自應踐行行政當法律程序，諸如作成處分前應經內部組成立場公正之委員會決議，處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會，處分書應附記理由並表明救濟方法、期間及受理機關<sup>26</sup>。

鑑於我國學說理論與實務發展，正當法律程序已為我國法制所繼受，作為憲法基本權保障的一環，且由司法程序之程序正當性要求，漸次承認行政程序亦有正當程序之運用。而稅捐稽徵程序中涉及人民基本權保障之衝突，在國家或地方自治團體行使課稅權時，應建構完整之正當程序提供納稅義務人應有之程序保障。

## 第二項 稅捐保全於行政程序法之適用

稽徵機關為租稅保全處分時，受處分之相對人有適時獲知與其利害攸關之行政決定及處置之權利。以下僅就行政程序法中為一般行政處分所設之程式與形式規定，對於租稅保全處分是否適用，對於稅捐保全處分是否適用行政程序法第 39 條及第 102 條陳述意見之規定、第 96 條第 1 項第 2 款附理由規定及第 6 款之教示義務探討之。

### 壹、陳述意見

陳述意見是保障人民聽證權（right to hearing）的重要程序，主要係保障不利益處分或負擔處分之相對人於處分做成前，能有參與表達意見之機會，藉此提高行政處分正確性，並保障人民之權益。因人民對行政處分受有損害時，無法事實

<sup>26</sup> 吳庚，行政法理論與實務，三民書局，92 年 10 月增訂 8 版，P111-112。



上的回復原狀，有時所受之損害事實上已難恢復，縱得請求損害賠償，亦難完全填補<sup>27</sup>。行政程序法第 102 條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第 39 條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規定有規定者，從其規定。」而同法第 103 條規定行政機關得不給予人民陳述意見機會之 8 款事由，現今需討論者究稅捐稽徵法第 24 條 3 項或關稅法第 43 條第 3 項所為之限制出境處分，是否屬於該法第 103 條第 8 款所稱之「為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分」，不須給予其陳述意見之機會？

本文認為，行政程序法在稅捐稽徵程序中是否有所適用，應從納稅人之程序基本權觀點出發，個別認定。而為了稅捐目的，稅捐稽徵法第 24 條有禁止財產移轉或設定他項權利等保全措施及限制出境之規定，其目的在於避免處分之相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，以規避執行，因有時效性及急迫性，如於處分前先予其陳述意見之機會，可能無法達到稅捐保全的目的。為避免處分之相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為之保全或限制出境處分，得不給予陳述意見之機會<sup>28</sup>。惟行政處分通知相對人時，仍應附記理由及告知救濟程序。

## 貳、附理由之義務

稽徵機關為保障租稅債權所為之租稅保全措施，乃對相對人不利益處分，應將其所依據之「理由」以書面或其他方式告知相對人。目的在於，一方面確保稽徵機關決策合理化，藉以免除其流於專斷恣意；另一方面則可使相對人免於易於爭訟，因之兼具有救濟便宜之機能。所謂「理由」者，主要是稽徵機關獲致結論之原因，以使相對人獲知處分之理由為己足。此外，基於租稅保全之措施包括禁止財產處分、限制出境及限制變更、減資或註銷登記等，得以選擇以執行以達到保全租稅債權之目的，稽徵機關本於裁量權而作成行政處分者，尚須告知處分之相對人，行使裁量權時所考慮之事實與觀點，始為完備之理由敘明<sup>29</sup>。此除可促使稽徵機關於作成處分前慎重考慮，以減少行政處分之錯誤或瑕疵外，相對人藉由稽徵機關之理由說明瞭解行政處分作成之原因，亦可審查權利是否受侵害，以便及時提起救濟保障自身之權益。

## 參、教示義務

行政程序法第 96 條第 1 項第 6 款規定，行政處分需表明其行政處分之意旨

<sup>27</sup> 湯德宗，論行政程序法的立法目的，月旦法學雜誌，2000 年 12 月，第 56 期，P150。

<sup>28</sup> 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏等 4 人，行政程序法實用，學林文化，2001 年 1 月，P18。

<sup>29</sup> 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，92 年 10 月增訂 8 版，P567。

及不服行政機關處分之救濟方式、期間、及其受理機關，以協助保障處分之相對人維護自身之權益。救濟方式之告知並不表彰實體之權利，僅是教示人民法律救濟之途徑而已。就行政決定而言，教示義務為一事後告知性質；惟就救濟途徑觀之，此教示為「預告」性質。

### 第三項 小結

我國稅捐稽徵法本質上乃稅捐案件之行政程序法，為現行行政程序法立法前之適用最廣之特別行政程序法。因行政程序法實施之後，稅捐稽徵法上對處分相對人之程序保障反不如行政程序法之規定，為保障納稅義務人之權益，如稅捐稽徵法有規定不足者，稽徵機關即有必要依行政程序法規定，踐行正當之法律程序，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，避免濫用裁量權，相對人若有不服亦須給予一定之救濟機會。

## 第四節 納稅者權利保護法草案介紹

### 第一項 草案起源

承前述，正當法律程序作為憲法上之保障，原為英美法系所發展出之憲政條款，作為人民權利保障之基本原則，稅捐稽徵法則為稽徵方式主要規範，也是我國第一部程序保障立法，其目的在賦予稽徵機關課稅權的行使，而稅捐之核課涉及憲法上所保障之基本權。惟現行稅捐稽徵法未配合行政程序法之施行，進行全面性檢討或修正，且於稽徵實務操作上，未適切釐清其與行政程序法間之關聯，致使人民之財產權、營業自由甚至人身自由，於稅捐稽徵、執行程序當中，未受到應有之重視及程序保障；自稅捐事務之技術性與專業性，乃至於多如牛毛之稅捐解釋函令及行政規則，納稅義務人難以深入了解，也無法與稽徵機關，在稽徵與救濟程序上相互抗衡。本於正當法律程序，納稅人在稅捐稽徵過程中並無法得到相對之程序保障。美國聯邦政府於 1988、1996 及 1998 年分別制定納稅者權利法案，將正當法律程序納入稅捐稽徵程序，彰顯其對正當法律程序之重視。我國立法院泛紫聯盟於 2005 年提出納稅人權利保障法草案，依草案本法之定位，為納稅者權利保護之「基準法」，故草案說明指出：「有關稅捐之事項，應優先適用本法之規定，本法未規定者，始適用其他法律規定。」其中稅捐保全行使之界

限，於草案第 16 條<sup>30</sup>亦有相關規定。

## 第二項 草案第 16 條禁止過度原則

草案第 16 條第 1 項規定「稅捐之調查、保全與執行，不得逾越必要之限度」依其立法說明有以下 6 點主張：

- 一、於現代給付國家之下，稅捐之稽徵為最普遍之公權力行使，稽徵機關為明瞭課稅要件事實以核定各該納稅者應負擔之正確稅額，或掌握欠稅者之責任財產以供稅捐之保全或執行，均應進行稅捐調查，諸如納稅者一般財產、所得資料之蒐集，乃至於其足以發生稅捐效果之個別交易或消費等行為之調查掌握等。惟正確、有效地稅捐稽徵，固攸關國家或地方財政暨其公共支出等重大公益之維護，然納稅者之個人權益及其私生活領域亦同受保障。是以，課稅權力之行使，包括稅捐之調查、保全與執行，自應有所節制，妥為權衡，不得逾越必要之限度，例如於課稅調查時，應秘密進行不得使無關之第三者知悉調查之行動或調查之內容與結果、不得要求受調者巨細靡遺地揭露其個人隱私、不得責令受調查者為過度支出勞力、時間、費用之協力配合等；於追繳欠稅而為保全或執行時，應酌留納稅者及其扶養親屬為維持最低基本生活所需之食物、燃料及金錢等。此外，憲法第 23 條及行政程序法第 7 條所揭示之比例原則，於稽徵程序亦應有適用。爰於本條第 1 項為一般之規定。
- 二、因欠繳應納稅捐或罰鍰，依法得扣押其財產者，如義務人有數宗財產足供清償，僅就其一予以扣押即為已足時，原則上應就其價額最低者為之，而不應以執行便利性為考量，而不符比例原則之精神，但義務人另為指定者，應予尊重，而改為扣押其指定之財產，爰於第 2 項明訂之。

<sup>30</sup> 納稅者權益保障法草案第 16 條：「稅捐之調查、保全與執行，不得逾越必要之限度。

因欠繳應納稅捐或罰鍰，依法得扣押其財產者，如義務人有數宗財產足供清償時，應就其價額最低者為之。但義務人另為指定者，從其指定。

已發現之義務人財產不足清償所欠稅款或罰鍰，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有清償所欠稅款或罰鍰之可能，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告，且顯有逃匿出境之虞者，得由稽徵機關或行政執行機關聲請該管法院裁定後，函請入出國管理機關限制義務人或其法定代理人出境。

法院對於前項之聲請，應於五日內裁定，其情況急迫者，應即時裁定。

對於前項裁定不服者，得於十日內提起抗告；其程序準用民事訴訟法有關抗告程序之規定。

前項之抗告不停止原裁定之執行。

限制出境於其原因消滅時，稽徵機關或行政執行機關應即聲請法院解除其限制。義務人亦得聲請解除出境限制。

稽徵機關或行政執行機關聲請解除出境限制者，法院應為解除，聲請機關得於聲請時先行函請入出國管理機關解除其限制。」

三、按基於重大之公益目的，固得藉由限制義務人自由之間接強制措施，以貫徹其公法上金錢給付義務，惟仍應於符合比例原則之範圍內為之，始為憲法之所許。限制出境亦為拘束人身自由之一種強制措施，自應同有比例原則之適用。準此，義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，有關機關應儘先查明其責任財產，且現行財產歸戶資料<sup>31</sup>建置已臻完善，稽徵機關就義務人責任財產之調查尚無困難，自應盡其調查之能事，如查有財產足供清償，即應就其財產執行，殊無限制義務人出境自由之必要；僅於已發現之財產不足清償所欠稅捐或罰鍰，且依客觀情事足認義務人確有履行之能力而不為，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告，且顯有逃匿出境之虞者，始得藉由限制義務人出境之措施，以間接強制其履行義務。惟現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定暨授權由行政院發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，均僅以欠稅金額之多寡，為限制出境與否之決定標準，即一有欠繳應納稅捐達一定金額者，可不為財產之追查，亦不論義務人是否確有履行之能力而不為，即得直接函請內政部入出境管理局限制其出境，顯已逾越必要程度，與憲法第 23 條規定之意旨有悖，爰於本條第 3 項明訂得對義務人為限制出境措施之要件，以符憲法意旨。至於義務人履行能力有無之判斷，則應就義務人整體之收入與財產狀況暨工作能力予以觀察，究竟是否可期待其經由工作收入或其他途徑，以獲得履行支付義務之方法；且其中並應注意維持生計所必需者，而「工作能力」亦應考慮年齡之大小、健康之狀態與勞動市場供需之情形等，乃當然之事理。又是否得限制義務人出境，既涉及稽徵機關是否已盡調查責任財產之能事及義務人是否確有履行能力而不為等之判斷，允宜由中立第三者之法院介入審查，以期公正，爰明訂應由稽徵機關或行政執行機關聲請該管法院裁定後，始得函請入出國管理機關限制義務人出境。而於法院之裁定程序中，聲請機關對於義務人確有符合限制出境要件之事實，應負舉證責任，自屬當然。

四、法院對於限制出境聲請之裁定，應儘速為之，以符實效。而不服法院之裁定者，亦應有所救濟，爰於本條第 4 項至第 6 項明訂其有關程序。

五、限制義務人出境之原因消滅時，即無再予限制之必要，自應解除其限制，爰於本條第七項明訂稽徵機關或行政執行機關應即聲請法院解除其限制，且義務人亦得為解除出境限制之聲請。

六、稽徵機關或行政執行機關為代表行使稅捐或罰鍰債權之人，其若認無限制義

---

<sup>31</sup> 現行財產歸戶資料，喜以所有權人身分證號為查詢鍵項，資料內容不動產部分包括房屋、土地，動產部分包括汽車及投資，除供稽徵機關作為課稅依據外，另依據稅捐稽徵法第 33 條規定，亦提供其他政府機關如各項補助、年金等受益行政處分核定之考量。

務人出境之必要而聲請解除者，法院應無不許之理，爰於第 8 項明訂法院應依其聲請解除出境限制，且聲請機關得於聲請時，即先自行函請入出國管理機關解除義務人出境之限制，以維義務人權益。

### 第三項 小結

有關草案中禁止過度原則運用，首要在於稅捐保全程序採用應符合比例原則及需有手段優先順序。其中符合比例原則部分主張，包括稅捐之調查、保全與執行，自應有所節制，不得逾越必要之限度，應酌留納稅義務人及其扶養親屬維持最低基本生活所需。再者於保全程序進行時，義務人有數宗財產足供限制時，應納稅額應與所限制之財產相當，僅就相當部分辦理禁止處分即為足已，原則上應就其價額最低者為之，而不應以執行便利性為考量。而手段優先順序部分，應先就物為優先執行對象，僅得於已發現財產不足清償所欠稅捐或罰鍰，且依客觀情事足認義務人確有履行之能力而不為之，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告，且顯有逃匿出境之虞者，方可藉由聲請法院裁定後，始得函請入出國管理機關限制義務人出境。基於對納稅人權益之保護，以上各點為本文所贊同，惟針對聲請法院裁定方得為限制出境措施，就辦理時效上恐有緩不濟急之虞慮，另與行政執行法第 17 條規定相較，有關限制住居部分亦由執行機關為之並無聲請法院裁定，以下就稅捐稽徵法與行政執行法競合比較之。

## 第五節 稅捐稽徵法與行政執行法競合

行政執行法第 1 條規定：「行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。」而稅捐稽徵法第 1 條亦規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定」，然面對稅捐稽徵程序與行政執行競合時，應當如何優先適用法律？以下就稅捐稽徵法第 24 條與行政執行法第 17 條競合加以深究。

### 第一項 稅捐稽徵法與行政執行法之競合

行政執行之範圍，按其強制履行義務種類不同，可分為公法上金錢給付義務之強制執行、行為或不行為之強制執行及即時強制 3 種，而稅捐稽徵機關依職權依稅法核課徵收稅捐，人民依法所負之納稅義務，即為公法上金錢給付義務，在此極可能產生競合。在稅捐稽徵法與行政執行法之競合，由於兩者同屬基本法性質，行政執行法是行政上強制執行之基本法，而稅捐稽徵法乃是有關稅捐稽徵事

項之基本法，對競合之情事應如何處理？依目前實務作業係視如在稅捐稽徵階段，屬欠繳應納稅捐者，依稅捐稽徵法第 24 條規定，屬尚未滯納期滿，仍未移送行政執行處移送者，適用稅捐稽徵法第 24 條稅捐保全之禁止處分、限制出境、假扣押等規定，至稅捐滯納期滿移送行政執行處時，於移送書上記載已辦理稅捐保全之程序供行政執行處參考，於行政執行階段若符合行政執行法第 17 條所規定之要件，可將欠稅人或欠稅營利事業負責人拘提、管收及限制住居<sup>32</sup>。

而二者差異，不僅在於適用階段上不同，尚未進入行政執行階段之欠稅適用稅捐稽徵法之規定，進入行政執行程序階段即適用行政執行法之規定；再者目的亦不同，即稅捐稽徵保全程序目的在於稅款確保所為之保全程序，行政執行目的係為實現納稅義務人公法上金錢給付義務，收繳稅捐。要件上差異，稅捐稽徵法只要欠繳應納稅捐達一定之金額，即可施行，行政執行法須證明其有故意逃亡、隱匿財產、於調查執行標的物時不為陳述、命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告、經合法通知，無正當理由不到場等情事<sup>33</sup>。綜上，視欠稅階段不同適用稅捐稽徵法或行政執行法，亦有可能同一欠稅事實，於稅捐保全階段及行政執行階段皆辦理限制出境，縱二法目的、方法、手段各異，惟二者解除要件皆為繳

<sup>32</sup> 行政執行法第 17 條：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：

- 一、顯有履行義務之可能，故不履行。
- 二、顯有逃匿之虞。
- 三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。
- 四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。
- 五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。
- 六、經合法通知，無正當理由而不到場。

義務人經行政執行處依前項規定命其提供相當擔保，限期履行，屆期不履行亦未提供相當擔保，有下列情形之一，而有強制其到場之必要者，行政執行處得聲請法院裁定拘提之：

- 一、顯有逃匿之虞。
- 二、經合法通知，無正當理由而不到場。

法院對於第二項聲請，應於五日內裁定，其情況急迫者，應即時裁定。

義務人經拘提到場，行政執行官應即訊問其人無無錯誤，並應命義務人據實報告其財產狀況或為其他必要調查。

行政執行官訊問義務人後，認有下列各款情形之一，而有管收必要者，行政執行處應自拘提時起二十四小時內，聲請法院裁定管收之：

- 一、顯有履行義務之可能，故不履行。
- 二、顯有逃匿之虞。
- 三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。
- 四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。」

<sup>33</sup> 實務上，欠稅金額未達稅捐保全所定標準，而有行政執行法第 17 條之情形時，仍可將其拘提、管收及限制出境。

清欠稅。讓人有不同聯想，究稅捐稽徵法第 24 條規定為欠稅追繳手段或稅捐保全程序？此部分將於第 6 章詳述。

## 第二項 稅捐稽徵法第 24 條第 3 項與行政執行法 第 17 條之競合

### 壹、二者競合之探討

有論者認為稅捐稽徵法在行政強制執行上，參照中央法規標準法第 16 條規定，基於特別法優先於行政執行法適用；亦即限制出境制度優先於行政執行法第 17 條之拘提、管收及限制住居適用，只要欠稅達一定金額，即可將之限制出境；但行政執行法仍可作為補充規定，在符合行政執行法第 17 條所規定之要件下，可將欠稅人或欠稅營利事業負責人拘提、管收及限制住居<sup>34</sup>。有關行政執行法執行標的為公法上金錢給付義務，雖租稅義務亦為公法上金錢給付義務之一種，在實務上，有發生行政執行機關對於未達法定欠稅金額者，依行政執行法第十七條予以限制出境之例子<sup>35</sup>，似是認為稅捐稽徵法規與行政執行法，並無特別法優於普通法之關係，本文認為不同階段適用不同法律規定，尚無發生競合問題。

### 貳、二者差異之探討

二者不同處茲分述如下：

#### 一、法規之立法目的不同

- (一) 限制出境辦法係依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 25 條之 1 第 3 項之規定訂定之行政命令，其適用階段在應納稅捐尚未移送強制執行前，為保全稅捐債權為目的，對納稅義務人之應納稅捐或逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達一定金額，即得由稅捐稽徵機關函請境管局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，故其立法目的係為使稅捐稽徵機關保全租稅債權，屬於稅捐保全程序，防止納稅義務人脫產或逃避稅捐。
- (二) 行政執行法第 17 條限制住居（出境）規定之立法目的則在實現國家公法上金錢債權。行政執行處對符合該條第 1 項各款情形之一者，即不得違背比例原則，除非確有必要，不宜採限制出境（住居）之執行

<sup>34</sup> 吳啓玄，限制出境制度之實務研析，翰蘆圖書出版有限公司，P60-61。

<sup>35</sup> 參照法務部行政執行署 92 年度署聲議字第 411 號聲明異議決定。

方法下，以限制住居（出境）為手段，督促義務人履行義務，俾實現公法上金錢債權，故行政執行法所為之限制出境處分，屬最終的執行措施。

## 二、限制出境之機關不同

- （一）依限制出境辦法，稅捐案件之限制出境程序，係由稅捐稽徵機關報請財政部，由財政部以正本函請內政部入出國移民署，限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，並以副本送達納稅義務人。
- （二）依行政執行法。執行案件係由行政執行處依行政執行法第 17 條第 1 項個款之情形，以正本函請入出國移民署，限制該違反義務人之出境，並以副本送達義務人<sup>36</sup>。性質屬行政處分，即係符合行政處分概念之執行措施。

## 三、限制出境案件範圍不同

- （一）依限制出境辦法限制出境者，僅限於滯欠稅捐、關稅及罰鍰之稅捐案件。
- （二）依行政執行法第 17 條第 1 項規定限制出境者，除稅捐案件外。另有依其他行政法規移送執行之公法上金錢給付義務事件，如勞保費、健保費、罰鍰、代履行費用及其他公課<sup>37</sup>。

## 四、限制出境要件不同

- （一）限制出境辦法第 2 條對於欠稅或罰鍰之限制出境要件，僅須有逾法定繳納期限尚未繳且達一定之金額者。
- （二）依行政執行法第 17 條第 1 項規定，限制義務人出境之事由要件多達 6 項，雖無欠稅達一定金額之限制，但設有義務人故不履行等情事之要件。

---

<sup>36</sup> 關於關於行政執行處通知內政部入出境管理局辦理限制出境並副知被限制出境人之公文，參照最高行政法院 91 年裁字第 507 號裁定見解認為行政執行處函請內政部入出境管理局之公文。雖係以副本抄送義務人，其性質仍屬於行政處分。

<sup>37</sup> 參照行政執行法施行細則第 2 條規定：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：  
一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。  
二、罰鍰及怠金。  
三、代履行費用。  
四、其他公法上應給付金錢之義務。」