

稅捐法導論二

第五講 稅捐稽徵法 II

稅捐徵收程序

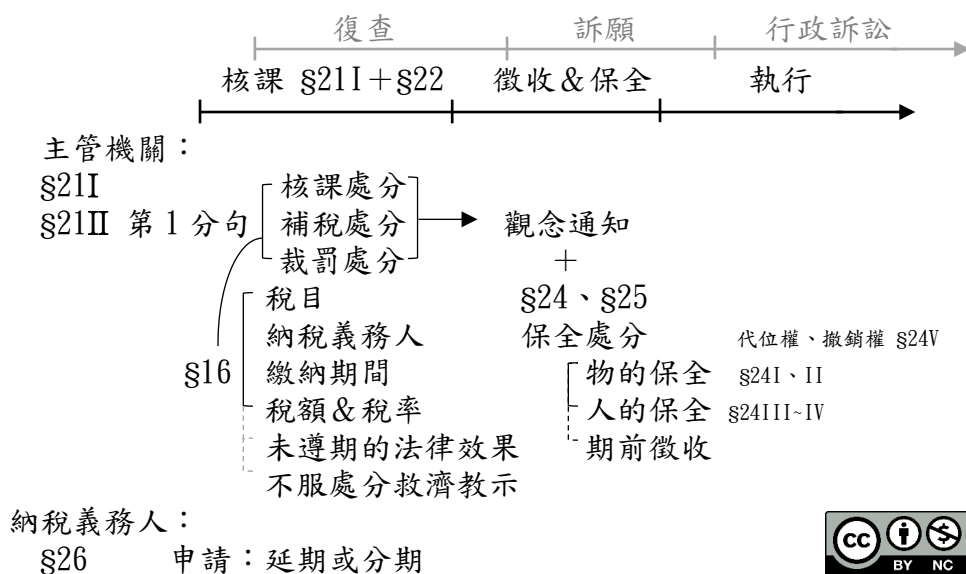
與保全程序、執行程序

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

稅捐稽徵程序—三階段程序



一、徵收程序之分期繳納與一次繳納

稅捐稽徵法（下同）第 26 條第 1 項規定：「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」為延期或分期之申請規定。時限亦為納稅義務人依規定可取得延期或分期清償的利益，如申請遭否准可獨立就此部分提起行政救濟程序。且該行政救濟程序，非第 35 條第 1 項、第 49 條所列適用復查程序之行政處分，無須提起復查，可逕自提起訴願、行政訴訟。

第 26 條之 1 第 1 項各款，則就分期繳納另外新增幾種可能性，第一為依法應納的所得稅，因客觀事實發生財務困難。第二為查獲應補徵鉅額的稅捐。第三為其他經地方自治團體認定符合分期繳納地方稅之事由。

第 26 條第 1 項、第 26 條之 1 第 1 項各款的規定，共同決定納稅義務人可以申請分期、延期繳納的要件。稅捐稽徵實務常見為分期繳納，較罕有延期繳納之申請。

二、徵收程序中之稅捐保全程序

徵收期間內，稅捐稽徵機關為確保稅捐債權被履行，亦可能在實現稅捐債權之必要範圍作成保全處分。而保全的範圍依第 49 條第 1 項準用第 24 條、第 25 條規定，我國稅款保全程序概念上，除狹義的稅款主給付義務外，也包含附帶給付、具有裁罰性質之罰鍰。

稅捐稽徵法與行政執行法中規定各種保全程序，學理上依性質區分為：物之保全程序、人之保全程序，分述如下：

（一）物之保全程序

1. 限制移轉或設定他項權利

第 24 條第 1 項第 1 款第 1 分句：「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」

2. 限制減資

第 24 條第 1 項第 1 款第 2 分句：「其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。」

3. 假扣押

第 24 條第 1 項第 2 款規定：「納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」本款第 1 分句、第 2 分句規定保全措施內容均為免提供擔保之假扣押。惟要件不同，第 1 分句必須納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，始可在文書送達後對納稅義務人相當於應納稅款數額範圍內的財產實施假扣押程序。

4. 代位權、撤銷權之準用

第 24 條第 5 項規定：「關於稅捐之徵收，準用民法第二百四十二條至第二百四十五條、信託法第六條及第七條規定。」本項規定為民國（下同）110 年底修法所新增，若有害於稅捐債權實現，稅捐稽徵機關得依本項規定準用民法第 242 條、第 244 條行使代位權、撤銷權，撤銷詐害稅捐債權之處分行為。

5. 期前徵收

若符合第 25 條第 1 項所列各款情形，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提前徵收，即將納稅義務人的期間程序利益予以取消。

關於期前徵收，稽徵實務上並未有相關案例，比較各國法制也罕見類似立法。而學理上有認為，期前徵收是對於法定稅捐稽徵程序的一種挑戰，本條規定要件必須是在極端惡劣狀態下才可能該當。甚至本條規定應予廢止，而相關要件則列入人之保全程序之中。

（二）人之保全程序

1. 限制出境

第 24 條第 3 項為限制出境規定，本項依納稅義務人為自然人個人或營利事業，再根據所欠稅款金額，以及在行政救濟程序前後有不同的數額規定。學理上有提出討論，同樣為人的保全程序，以自然人或營利事業而區別對待，是否確有此必要性？如為不必要的區別對待，反而有違反平等原則的問題。

2. 限制住居

行政執行法第 17 條第 1 項為限制住居之規定，限制義務人以住居所為中心的活動範圍。其對人身自由拘束程度較限制出境高，而較拘提管收低。

3. 拘提、管收

行政執行法第 17 條第 3 項、第 6 項以下為拘提、管收之規定，為高度的拘束人身自由，須聲請法院作成裁定，尤其管收更須符合憲法第 8 條的要求，應於 24 小時內取得法院許可，始可對納稅義務人欠繳稅款的情形進行拘提、管收。

4. 禁奢條款

行政執行法第 17 條之 1 第 1 項為禁奢條款，是對特定經濟行為領域中消費行為的高度干預。由於此類限制較為特殊，難與限制出境、限制住居比較。若嘗試將禁奢條款從干預強度的光譜中定位，學理上有認為因為是對人民生活經濟領域的消費行為限制，應是介於拘提、管收與限制住居之間。

（三）稅捐保全程序之評析

基於比例原則的要求，存在物之保全程序的可能，應優先以假扣押、代位權跟撤銷權行使作為保護國家稅捐債權的手段，當物之保全均不足以達到目的時，才進入人的保全程序。人的保全劣後於物的保全是因為人的保全是透過對納稅義務人行為自由的拘束，促使納稅義務人配合調查，讓國家稅捐債權能夠獲得實現的一種間接手段。因此，只要納稅義務人名下財產足夠清償，就無需動用人的保全程序。

有論者認為限制出境可能存在違憲的疑慮，對此學理有提出不同見解，認為人的保全程序仍為合憲的手段，只是操作上應以比例原則作為保全程序最上位的指導原則，再基於干預手段的強度與其目的，逐次展開各式各樣的保全程序。而人的保全程序中限制出境，目的為保全證據，得以請納稅義務人說明其財產及工作狀態。惟我國就此欠缺配套規範，未明文此期間內稅捐稽徵機關有何行為義務，而無助於保護國家稅捐債權。

三、稅款繳納三分之一之免送執执行程序

提起訴願、行政訴訟救濟程序並不停止行政處分的執行，如需停止執行，依第 39 條第 2 項各款規定，原則須先繳納應納稅額的三分之一，稅捐稽徵機關才停止執行，即暫緩移送進入法務部行政執行署。若未繳納應納稅額的三分之一，亦未符合第 2 項第 2 款或第 3 款規定時，則提起行政救濟並不停止行政處分的執行。

四、暫時權利保護程序

（一）概述

訴願法第 93 條第 1 項、行政訴訟法第 116 條第 1 項規定同樣以行政救濟程序的進行，原則並不影響行政處分作為執行名義的執执行程序效力為前提，暫時權利保護程序為個案當中有符合法律規定要件時，行政處分之相對人可以申（聲）請暫時停止執行該行政處分，以保障義務人之權利。

（二）訴願階段

訴願法第 93 條第 2 項規定：「原行政處分之合法性顯有疑義者，或原行政處分之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並非為維護重大公共利益所必要者，受理訴願機關或原行政處分機關得依職權或依申請，就原行政處分之全部或一部，停止執行。」本項將暫時權利保護程序分為兩種情形，第一種為原行政處分的合法性顯然有疑義，惟此種情形於實務上難以該當。第二種為原行政處分之執行將發生難以回復之損害，而且有急迫情事，並非為維護重大公共利益所必要。其中「非為維護重大公共利益所必要」作為反面構成要件，如有重大公共利益之必要時，行政處分仍可繼續執行。

（三）行政訴訟階段

行政訴訟法第 116 條第 2 項規定：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」同條第 3 項規定：「於行政訴訟起訴前，如原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，行政法院亦得依受處分人或訴願人之聲請，裁定停止執行。但於公益有重大影響者，不在此限。」基本要素與訴願法第 93 條第 2 項大致相同，僅再增加原告之訴在法律上顯無理由的限制。並就訴願程序終止後、行政訴訟起訴前的間隔，納入亦得聲請之範圍。

（四）除外規定

訴願法第 93 條第 1 項、行政訴訟法第 116 條第 1 項均為「除法律另有規定外」，原則上提起行政救濟程序，不停止行政處分的執行程序。而稅捐稽徵法第 39 條第 2 項關於繳納三分之一停止執行之規定，即為本處所指之法律另有規定。

另外亦有稅捐稽徵法第 52 條之 2 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第三十九條規定予以強制執行。」其中第二句（即但書）規定，同為法律另有之規定。

若不適用上開二條除外規定，例如：納稅義務人提起訴願，但未繳納復查決定之應納稅額的三分之一，從而不停止執行。學理上有認為此並不排斥個案在符合訴願法第 93 條第 2 項、行政訴訟法第 116 條第 2 項、第 3 項規定要件的情況下，仍可適用申（聲）請暫時權利保護程序，併此敘明。

（五）保全程序是否適用暫時權利保護程序？

假扣押等物之保全程序、限制出境等人之保全程序，有無暫時權利保護程序之適用？對此法律無明文規定。學理上有認為，保全程序本質係為保護將來稅款執执行程序，既然稅款執执行程序本身就適用暫時權利保護程序，則保全程序理論上亦應有適用，惟稅捐稽徵法對此應有明文規定較為妥適。

五、事後權利救濟程序

（一）復查程序

第 35 條第 1 項，以及第 49 條準用規定，提供納稅義務人對於核課處分或罰鍰部分不服，可以提起行政自我審查程序，亦為訴願前置程序的「復查程序」。目的為讓稅捐稽徵機關有機會自我審視原先的課稅事實、裁罰處分數額計算，或者法律適用是否正確。

（二）溢繳稅款返還

第 28 條規定於 110 年底修正，修正前舊法第 1 項為可歸責納稅義務人之事由，包括自行適用法律錯誤、計算錯誤而溢繳稅款；第 2 項則是不可歸責於納稅義務人，而可歸責於政府機關，包括稅捐稽徵機關在內而溢繳稅款的情形。

修正後新法第 28 條第 1 項第 1 分句規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；…。」此為原則性規定，不再區分可歸責於納稅義務人或政府機關，不論何種事由致溢繳稅款，只要超過法律規定的繳納稅款，即構成公法上不當得利的溢繳稅款返還請求。

若未於期限內申請，依同項第 2 分句規定：「屆期未申請

者，不得再行申請。」採權利本體消滅說的看法。

第 28 條第 1 項第 2 句規定：「但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」所謂因可歸責於政府機關之錯誤，包括稅捐稽徵機關以外之其他行政機關，如地政、戶政及車籍管理機關等。此為作成課稅處分的前提構成要件事實，其他可歸責於政府機關的錯誤，不可將此不利益由人民承擔，並延長請求權時效。

第 28 條第 3 項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項規定。」倘經行政救濟實體判決確定，就不應再准許主張溢繳稅款返還。學理有進一步指出，不僅行政法院實體判決，亦應包括訴願機關作成實體的訴願決定。

第 28 條第 7 項規定：「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」若行為人明知自己並無納稅義務，即使該當第 28 條第 1 項溢繳稅款返還請求，仍不得加以主張。例如：虛設行號、販賣發票，以及借名行為，為典型明知自己無行為義務，卻仍繳納稅款的情形。其立法目的與民法第 180 條法理相同，透過本項規定，限縮溢繳稅款返還請求的行使範圍。

（三）依職權撤銷

行政程序法第 117 條第 1 句：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」學界普遍認為相對人並沒有申請行政機關職權撤銷的權利，但有無瑕疵裁量的請求權。基於無瑕疵裁量請求權，讓納稅義務人可以請求稅捐稽徵機關依職權撤銷該違法的核課、裁罰處分。

（四）行政程序重開

行政程序法第 128 條第 1 項第 1 句，若符合所列各款情形之一，允許申請行政程序重開，請求行政機關再重新審酌。尤其該條第 3 項規定，所謂「新證據」包括：行政程序作成前就已經存在的證據資料，而行政機關漏未予審酌的情況；以及行政程序作成後才出現的證據資料，均允許行政程序重開，更能夠發揮實質法治國的精神。

（五）多種事後權利救濟程序

以上四種為稅捐實務上允許納稅義務人提起之救濟程序，且行政機關倘作成否准的決定，可再另外對該決定提起行政救濟程序。例如：第 28 條溢繳稅款返還請求遭否准，獨立構成否准行政處分，可對該處分再開啟新的訴願、行政訴訟程序。又或者行政程序法第 117 條或第 128 條規定，不論依職權撤銷違法行政處分或者是行政程序重開，否准本身就構成獨立的行政處分，可再提起撤銷或課與義務訴願、行政訴訟。

實務上給予廣泛救濟途徑，理由在於課稅的證據資料可能出現在行政處分作成之後；甚至是在行政訴訟程序完結之後才出現。且於核課期間內，稅捐稽徵機關只要發現有應補稅的事實，可再作成補稅處分，為徵納雙方的衡平，放寬納稅義務人提起救濟程序的可能。

惟在多種救濟程序的情形下，學理普遍認為前程序已存在的證據資料，業經行政機關作成行政處分時加以審酌，就不再允許主張溢繳稅款返還請求，否則違反行政處分形式存續力，其正確作法應是納稅義務人提起復查程序進行救濟。抑或是納稅義務人曾提起行政救濟程序經實體駁回，當然亦不得再改以主張溢繳稅款返還請求，也因此有第 28 條第 3 項的修正。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>