

法務部行政執行署高雄分署

101 年度自行研究報告

日本國稅徵收法之研究

撰稿人員：行政執行官 陳典聖

審查人員：主任行政執行官 張雍制

分署長 曾瑞慶

中華民國 101 年 12 月

# 目錄

· 提要 .....	1
第一章 研究介紹.....	2
第一節 研究緣起與目的 .....	2
第二節 研究方法與章節安排 .....	4
第二章 行政執行與民事執行的法理差異與立法政策探究.....	6
第一節 概說.....	6
第二節 准否債權人自力執行的立法政策不同 .....	6
第三節 取得執行名義的過程不同.....	7
第四節 執行程序進行法理不同 .....	8
第五節 債權受法律拘束的程度不同.....	9
第六節 強制執行法律關係不同 .....	10
第七節 執行程序事項的救濟程序不同.....	10
第三章 日本國稅徵收法全文翻譯 .....	12
第四章 日本公法金錢債權強制執行制度特色 .....	133
第一節 公法債權的執行機關 .....	133
第二節 國稅徵收法為公法金錢債權徵收程序的基本法.....	133

第三節 租稅債權優先受償的順位.....	134
第四節 允許重複查封.....	135
第五節 尊重私法秩序與保護第三人權利.....	135
第六節 租稅徵收延緩措施.....	136
第七節 財產調查權限與行政刑罰.....	137
第八節 細分不同財產種類的查封程序.....	138
第九節 強制執行程序細部規定周延.....	138
第十節 強制執行程序的停止與債權消滅.....	139
第五章 值得我國參考的制度.....	141
第一節 第二次納稅義務.....	141
第二節 保全程序.....	148
第三節 送達費用排除於執行必要費用範圍之外.....	153
第四節 對第三人財產狀況的調查範圍與調查權限.....	154
第五節 限制辦理執行業務的公職人員應買拍賣財產.....	155
第六節 損害公法債權的刑事處罰.....	155
第七節 為徵收公法債權的民事訴訟程序.....	156
第八節 讓與擔保財產的執行程序.....	157

第六章 行政執行法作為實質基本法的任務—代結論 .....	159
參考文獻 .....	160
附錄 公法上金錢給付義務執行程序的理想 .....	162

## · 提要

日本現行「國稅徵收法」全文共 189 條，自日本昭和 34 年（西元 1959 年）全文修正次年實施以來，已有 50 餘年的經驗，該法規定的國稅徵收程序與強制執执行程序廣泛地被其他公法上金錢債權所準用，在日本具有公法金錢債權徵收程序基本法的地位。本報告首先翻譯該部法律的全文規定並解釋說明條文重點，以供讀者參照，接著介紹該部法律的制度特色後，針對其中值得我國學習的法律制度，對照我國目前實務的問題，提出修法建議。希望藉由本報告之提出，能為我國行政執行法律制度的完善，再向前邁進一步。

# 第一章 研究介紹<sup>1</sup>

## 第一節 研究緣起與目的

我國公法上金錢給付義務強制執行制度的建構，除了行政執行法與施行細則本身有零星的特別規定外<sup>2</sup>，另於第 26 條概括地準用強制執行法。然而準用之原則，係以性質相近能準用者，始得準用。相關實務難題之中，如行政執行法本身漏未規定<sup>3</sup>或未特別規定<sup>4</sup>，又因性質不同準用強制執行法而窒礙難行<sup>5</sup>或牽涉人民重要的權利義務者<sup>6</sup>，則有增訂特別規定

---

<sup>1</sup> 本報告是以翻譯日本的國稅徵收法以及條文釋義為中心，對日本文獻的解讀，作者能力有待精進，研究內容如有錯誤，懇請先進賜教。

<sup>2</sup> 行政執行法相較民事執行的特別規定有「第 7 條第 1 項執行期間」、「第 7 條第 3 項開始執行的定義」、「第 8 條執行終止」、「第 13 條移送執行之文件」、「第 14 條通知報告財產」、「第 15 條逕對遺產執行」、「第 17 條限制住居、拘提、管收」、「第 17 條之 1 禁奢命令」、「第 18 條擔保書」、「第 25 條執行費用」等；施行細則部分有「第 14 條依職權調查終止執行」、「第 15 條移送機關應派人配合執行」、「第 23 條執行機關制訂移送書格式」、「第 27 條分期繳納」等。

<sup>3</sup> 關於前任負責人得否限制住居，行政執行法本身未明文規定。法務行政執行署法規諮詢委員會第 11 次會議決議「多數認得依行政執行法第二十六條準用強制執行法第二十五條第三項之規定限制其住居，惟為免產生解釋上疑慮，並使之明確，將來仍以修正行政執行法之相關規定為宜。」

<sup>4</sup> 強制執行第 34 之 1 條規定，公法債權得移送行政執行者，於強制執程序可聲明參與分配。然而行政執行法卻未特別規定私法債權人得檢具執行名義於行政執程序聲明參與分配，究竟是立法有意省略或漏未規定，滋生疑義。若採否定說，對私法債權人保障恐有不週。

<sup>5</sup> 行政執行實務原認為核發執行憑證得終結執程序，其後認為不能終結執程序（法務部民國 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號）。附帶一言，無法終結執程序的執行憑證仍否具有執行名義的資格或發生中斷請求權時效的效力？亦即，原來的執程序並未因核發執行憑證而終結，若執行憑證具有執行名義的資格，將來移送機關以執行憑證再移送時，是否開啓另外一個新的執程序，該程序如何與原來的執程序併存或競合？且依行政執行法施行細則第 22 條規定一個執行名義為單獨一個案件一個獨立的案號，原來的執行案號與執行憑證的執行案號如何併存或競合？本文認為行政執行實務應徹徹底底地放棄準用民事執行

之必要。所謂性質不同，除「行政」本身具有的特徵外<sup>7</sup>，民事執行與行政執行略有以下不同：1、准否債權人自力執行的立法政策 2、取得執行名義的過程 3、執执行程序進行法理 4、債權受法律拘束的程度 5、強制執行法律關係 6、執执行程序事項的救濟程序（詳參本文第二章），進而影響兩種強制執执行程序在法律解釋論與立法政策上有根本性差異。在法律解釋論上準用民事執行制度時，宜注意是否全盤準用特定民事執行制度？是否修正準用範圍<sup>8</sup>（包含法律要件、法律效果，甚至是行政流程的準用<sup>9</sup>）？相關法律解釋的理念應注意公法制

---

債權憑證的制度，方為正本清源之道。類似見解「公法上金錢給付義務之執行，本與法院之強制執行不同，原處分機關與執行機關僅分屬內部分工執行事項之關係，與人民與法院之關係不同，人民無製作公文書之能力與權限，必須仰賴法院核發債權憑證，反觀同屬行政機關之原處分機關本有能力製作公文書，也可作成執行名義，何需仰賴行政執行分署之債權憑證，此種制度實有重新檢討之必要…」參照，蔡震榮，《行政法概要》2012年10月初版，頁351。

<sup>6</sup> 行政執行分署得否準用強制執行法第77條之1第3項，對於拒絕配合不動產現況調查的第三人科處罰鍰，法務行政執行署法規諮詢委員會第14次會議決議認為：「行政執行處依行政執行法第二十六條準用強制執行法之規定，得對於第三人科處罰鍰，此罰鍰之科處屬行政處分，當事人如有不服，可循訴願、行政訴訟之方式尋求救濟。惟為求明確，未來仍以修正行政執行法之相關規定為宜。」

<sup>7</sup> 學理上認為「行政」有積極性與主動性特徵：行政作用既在形成社會生活，實現國家目的，且具有形成性、延續性與未來性，則行政自須主動行事，積極介入社會、經濟、文化等各項關係人民生活的領域。參照，李建良，《行政法基本十講》，2011年3月初版，頁5、6。

<sup>8</sup> 行政執行實務原採全部準用強制執行法第10條之見解，延緩執行期滿後移送機關逾期聲請續行執行時，視為移送機關撤回案件之執行，其後修正見解不視為移送機關撤回案件之執行（法務行政執行署法規諮詢委員會第53及97次會議決議）。法律制度面的問題應該是行政執行法本身欠缺延緩執行的周延制度，例如：延緩執行的要件、延緩的期間、義務人是否供擔保、延緩執行事由消滅時再開執执行程序、延緩執行期滿是否通知利害關係人…等。

<sup>9</sup> 行政執行處對義務人繼續性給付債權核發移轉命令，不準用「辦理強制執行事件應行注意事項」62-1《1》逕為報結。嗣執行期間屆滿，仍未足額受償，該移轉命令之效力，並不及於執行期間屆滿後，未到期部分之繼續性給付債權（法務行政執行署法規諮詢委員會第106次會議決議）。

度與私法制度的差異<sup>10</sup>，惟行政執行實務難題透過法律解釋有時而窮，在法律解釋的窮途之際，即為研議修法的起點。

本文基於上述問題認知，以日本制度為研究對象，進而思考在立法政策面有無值得採納的優點，日本現行「國稅徵收法」全文共 189 條，自日本昭和 34 年（西元 1959 年）全文修正次年實施以來，已有 50 餘年的經驗，該法規定的國稅徵收程序與強制執行程序廣泛地被其他公法上金錢債權所準用，在日本具有公法金錢債權徵收程序基本法的地位。因此本文特將「國稅徵收法」（以下簡稱「本法」）逐條全文翻譯，並參考吉國二郎・荒井勇・志場喜徳郎・等共同編著的《國稅徵收法精解》（下稱《國稅徵收法精解》），說明立法旨趣與條文要點以供國內讀者參考。希望藉由本報告之提出，能為我國行政執行法律制度的完善，再向前邁進一步。

## 第二節 研究方法與章節安排

本文於第一章提出研究的緣起與欲達成的研究成果，第二章探討金錢債權強制執行程序在行政執行與民事執行的法理差異，作為進一步探討行政執行立法政策的基礎，第三章為本報告所翻譯的日本國稅徵收法法條全文與說明，第四章說明日本公法金錢債權強制執行制度特色，第五章分段論述國稅徵收法值得我國參考的制度，第六章探討我國行政執行法作為基本法的課題以代結論，附錄探討公法上金錢給付義

---

<sup>10</sup> 公法與私法之的界分係建立在不同規範旨趣上，私法以個人的私法自治為出發點，旨在解決私人之間的利益衝突問題；反之，公法以國家機關為規範對象，一方面提供其法律上依據，他方面則對之加以限制。私法強調當事人的意思；公法著重依法行政原則的貫徹。此二法律領域的規範旨趣既不相同，則在解釋、適用相關法規時，即應辨明其法律屬性，俾能遵循不同原理原則，而不致有所偏失。參照，李建良，前揭書，頁 52。



務執行程序的理想。

# 第二章 行政執行與民事執行的法理差異

## 與立法政策探究

### 第一節 概說

行政執行法第 26 條的立法理由指出「公法上金錢給付義務之執行，以實現公法上金錢債權為目的，雖與民事上之強制執行，係為實現人民私法上之金錢債權不同。惟公法上金錢給付義務是以義務人之財產為執行標的物，此與民事上強制執行是以債務人之財產為執行標的物，並無不同；且本法兼其維護義務人之財產權益之目的，爰明訂其程序，除本法另有規定外，準用強執行法之規定。至於準用之原則，係以性質相近能準用者，始得準用。」立法理由認為兩者實現金錢債權之目的，以及財產為執行標的物是屬相同，並認為準用時應注意性質有無相近，惟兩者的差異究竟為何，立法理由卻未明白表示，本文試著探求其差異所在，以作為法律解釋與立法政策的探討基礎。

### 第二節 准否債權人自力執行<sup>11</sup>的立法政策不同

---

<sup>11</sup> 允許行政機關自力執行的理由有：1.行政機關的判斷比起私人的判斷一般而言較值得信賴，認為行政處分違法者得提起撤銷訴訟並申請停止執行以阻止強制執行程序的續行。2.如不允許行政上強制執行，則國家或地方自治團體為強制行政上義務的履行必須提起訴訟，需要花費大量之時間、費用，結果唯恐只能執行到其中一部份案件而已，如此，不履行義務之人將增加，恐對公益上產生障礙。3.為早日實現行政目的，減輕法院負擔。參照，宇賀克也，《行政法概說 I 行政法總論》2009 年 3 版 2 刷，頁 205。租稅是為維持國家一般性需求而基於法律一律成立的債權，租稅比起得向債務人請求提供擔保，基於債權人選擇而成立的私法債權，有根本上的不同，並且，租稅的徵收具有大量性、反覆性的特性，如果徵

為避免私人自力執行過度侵害債務人權利，隨著國家權力增加、法律制度完備，強制執行權遂由債權人移轉至國家<sup>12</sup>；我國公法金錢債權早期依大法官釋字第16、35號解釋認為對義務人財產強制執行應由法院為司法執行而禁止行政機關自力執行。唯隨著國家政治、經濟、社會變遷，為強化行政權效能並兼顧人民財產權益維護<sup>13</sup>，行政執行法第4條<sup>14</sup>遂允許行政機關自力執行並創設金錢給付義務執行的專責機關<sup>15</sup>。

### 第三節 取得執行名義的過程不同

私法債權人不論終局執行或保全執行是由經由第三者（法院、公證人等執行名義做成機關）取得執行名義後，再據以聲請對債務人強制執行；行政執行的終局執行原則上由代表債權人的行政機關，自行以行政處分命義務人履行債務並以之作爲執行名義。關於保全程序的執行名義，不論是行

---

收程序要求太過於繁雜的程序，會產生很不必要的困難，基於上述兩點，為確保國家的財政力量，因而承認租稅的自力執行權。參照《國稅徵收法精解》，頁30、31。行政權自力執行相較於向法院聲請司法執行有簡易、迅速、效率、降低行政成本之優點，但較不利於人權保障。參照，阿部泰隆，《行政法解釋學 I》2008年初版頁556、563、564。

<sup>12</sup> 賴來焜，《強制執行法總論》2007年10月初版，頁260。

<sup>13</sup> 立法理由請參照，立法院公報，第87卷，第42期，頁240、241。

<sup>14</sup> 行政執行法第4條第1項規定：「行政執行，由原處分機關或該管行政機關為之。但公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。」本項明示行政權自力執行的原則，但書規定於自力執行原則下另設專責機關為公法上金錢給付義務的執行，以統一事權提升效能。

<sup>15</sup> 日本目前各級地方政府因與地方居民距離過近為避免摩擦而猶豫採取強制措施或因公務員專業知識不足、欠缺進修機制、人事輪調頻繁等，致使行政法金錢給付義務之執行產生機能不全的障礙，因而紛紛聯合數個縣各自成立執行中心，例如：茨城租稅債權管理機構、三重地方稅管理回收機構…等，學說上認為應強化行政法金錢給付義務執行的組織體制。參照，宇賀克也，前揭書，頁219、大橋洋一，《行政法 I 現代行政過程論》2009年5月出版，頁408。對照日本現況，我國設置專責機關有其立法政策上前瞻之處，然而彼國的缺失亦值得我國借鏡。

政機關或私法債權人，除法律有特別規定外，通常是向法院聲請假扣押、假處分的裁定，兩者較為相似。但，行政機關既然可以自行頒佈行政處分作為終局的執行名義，為實現終局執行目的所必要的保全執行名義，法理上當可由行政機關自行頒佈行政處分作為保全的執行名義，而無須向法院聲請，較為妥當。

#### 第四節 執行程序進行法理不同

民事執行的債權如何獲得清償，執行法院尊重當事人的意見，執行程序是否開始、執行標的的選擇、程序如何終結，皆採取當事人進行主義為原則<sup>16</sup>；公法上金錢給付義務能否實現，攸關行政目的之貫徹與迅速執行（釋字第621號），且事涉行政法令貫徹與財政收入健全的重大公益（釋字第588號），行政執行行為屬於行政機關的行政行為應適用行政程序法<sup>17</sup>，依行政程序法第34條，行政執行程序的開始由執行機關依職權為之；執行程序的終止依行政執行法第8條，執行機關應依職權為之。<sup>18</sup>行政執行具有濃厚的公益性，執行標的物不以主管機關移送文件所記載為限，執行機關調查後確知之義務人財產，縱未經主管機關移送，亦得執行<sup>19</sup>。

---

<sup>16</sup> 參照，台灣高等法院 86 年度抗字第 2902 號裁判、高雄地方法院 95 年度訴字第 3517 號裁判、高等法院 98 年度抗字第 943 號裁判、最高法院 88 年度台抗字第 601 號裁判。

<sup>17</sup> 最高法院 93 年度台抗字第 649 號裁判；法務部民國 91 年 8 月 9 日法律字第 0910030374 號函。

<sup>18</sup> 吳庚，《行政法之理論與實用》2010年9月11版，頁524「基於職權進行主義，執行程序的開始與終止，均由執行機關依職權進行。」

<sup>19</sup> 參照，林錫堯，《行政法要義》，2006年9月3版，頁393。

## 第五節 債權受法律拘束的程度不同

私權實現與否基於私法自治原則<sup>20</sup>，除有違反強制規定或公序良俗之外，聽任當事人自由決定。強制執行係在保護私權的實現，採處分權主義為原則，債權人於強制執行終結前，自得拋棄其所聲請執行處分之利益<sup>21</sup>；公法債權實現與否並非聽任行政機關自由決定，而是受到法律嚴格之拘束<sup>22</sup>，行政機關行使或處分國家債權應遵守依法行政原則而排除私法自治原則的適用<sup>23</sup>。行政執行法施行細則第24條前段規定「公法上金錢給付義務執行事件移送該管行政執行處後，移送機關得於執行終結前撤回之。」本條雖授予移送機關撤回案件的權限，惟行使撤回權限的要件與目的為何，法未明文。但移送機關不論將案件移送或將案件撤回，仍應注意裁量權之

---

<sup>20</sup> 私法自治旨在保障經濟活動的運作，不受國家的統制或支配，而是經由個人意思決定所體現的自由競爭。個人自主及自由競爭乃成為規律經濟活動的高度有效手段，在市場經濟體制下，可以將勞力與資本導引至能產生最大效益場所。其他規律手段，尤其是國家的干預措施，常會造成緩慢、昂貴及低效率的資源分配及利用。參照，王澤鑑，《民法總則》2010年4月出版，頁266。

<sup>21</sup> 陳計男，《強制執行法釋論》2012年2月初版，頁159。

<sup>22</sup> 法務行政執行署法規諮詢委員會第73次會議提案：「關於公法上金錢給付義務之執行得否建置「協商機制」？」決議：「…2、依現行法令之規定，公法債權不得由公法債權人予以一部或全部免除，且行政處分一旦確定，行政執行處並無權變更行政處分之內容，亦無從於行政執行法中就公法上金錢給付義務為一部或全部免除之規定。」學說上認為：「法律所以授與公行政以公權利，係為公共之利益，而非為公行政本身之利益。因此，公行政具有公權利時，即同時具有行使該公權利之義務。法律有明文規定，公行政得拋棄或不行使公權利之要件，並具備其要件時，或法律授予公行政以裁量權行使公權利，經合義務裁量，人民對不行使該公權利之利益，較行使之公共利益為重大時，公行政始得拋棄或不行使其公權利。」參照，陳敏，《行政法總論》7版，頁274。

<sup>23</sup> 日本法院實務認為：依契約之方式予以當事人延期繳納等負擔減輕之措施、在沒有法律明文之下與國家的保證契約、未經地方議會決議減免木材交易稅，以上行為抵觸租稅法律主義均屬無效。參照，淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座〈第1卷〉》，2010年8月出版，頁2。

行使，不得濫用裁量權限或怠於裁量<sup>24</sup>。

## 第六節 強制執行法律關係不同<sup>25</sup>

民事強制執行情序中，有執行法院、債權人及債務人之三面關係，執行法院係立於第三者之中立客觀立場，其辦理執行事件，採當事人進行原則，債權人聲請執行並查報財產，執行法院始據以執行。至於公法上金錢給付執行事件，其本質為行政機關之自力執行，原處分機關本應具有自為執行之權限，僅因考量事權統一及民眾權益之保障等因素，故法律規定公法上金錢給付義務之執行由主管機關移送行政執行各分署執行。因此，在執行事件之程序中，執行機關與移送機關間，乃同屬行政權之作用，共同追求公權力之實現，僅係不同機關在不同階段當中之角色分工不同，故執行機關受理案件後，為確保公法債權之實現，採職權進行原則，主動積極調查義務人之財產及執行。<sup>26</sup>

## 第七節 執行情序事項的救濟程序不同

行政執行貴在迅速進行與迅速終結，始能有效執行，以提高行政效率，行政執行爭議如涉及實體法律關係，由當事人向法院提出債務人異議之訴或其他類型之訴訟<sup>27</sup>，如對執行

---

<sup>24</sup> 最高行政法院92年度判字第1895號裁判。

<sup>25</sup> 引自法務部民國101年1月19日法律字第10103100420號函說明二。

<sup>26</sup> 國家分官設職的原意是出於事務專業性的考量，並非將國家事務劃分給各該行政機關之後，即由各機關各自為政各行其是，凡明顯不屬與本身主管事務者即漠不關心推諉卸責，國家機關如果都可以放下本位主義，共同一心為人民服務增進國家利益，才能擺脫近來社會對公務人員觀感不佳的困境。以上是作者於進入公部門以來的工作感想之一，願與讀者共勉之。

<sup>27</sup> 最高行政法院 98 年度裁字第 238 號裁定「…其訴訟類型為何？是否為債務人異

程序事項有所爭議，基於程序爭訟非涉實體法判斷的特性，為達訴訟經濟的立法目的，適用「效率」法律原則而採簡明的聲明異議制度設計<sup>28</sup>。聲明異議決定後依行政法院最新見解後可續行訴願、訴訟程序<sup>29</sup>。然而聲明異議後執执行程序已終結者，縱為撤銷或更正原處分或程序之裁定，亦屬無從執行應予以駁回<sup>30</sup>，因此，不僅行政執执行程序貴在迅速，救濟程序亦有迅速決定之必要，否則一旦執执行程序終結，縱使執执行程序違法亦屬無從撤銷，縱使得依國家賠償程序另為請求，對當事人所造成的損害也無法為如同回復原狀般的賠償，因此一般多主張行政執行法的可比照強制執行法採法院裁定與抗告的救濟程序或簡易訴訟程序，以達到迅速救濟的目的<sup>31</sup>。

---

議訴訟（行政訴訟法第 307 條規定參照）？其被告當事人是否適格？或係請求判令相對人為終止執行之課予義務訴訟（行政執行法第 8 條、行政訴訟法第 5 條第 2 項規定參照）？或對於違法查封處分之撤銷訴訟（行政訴訟法第 4 條第 1 項規定參照）？若係課予義務訴訟或撤銷訴訟，則依法應踐行訴願程序。」

<sup>28</sup> 參照最高行政法院 94 年度判字第 1754 號。

<sup>29</sup> 最高行政法院 97 年 12 月份第 3 次庭長法官聯席會議（三）決議認為在法律明定行政執行行為之特別司法救濟程序之前，對於行政執执行的救濟程序仍依一般的行政救濟程序為之，執行處分如為行政處分者，應經訴願程序。

<sup>30</sup> 司法院院字第 2776 號（五）。

<sup>31</sup> 參照，胡天賜，〈論行政執执行程序聲明異議應有之救濟程序－從大法官解釋有關訴訟權保障觀點探討〉，東吳法律學報，第 16 卷第 3 期。

## 第三章 日本國稅徵收法全文翻譯<sup>32</sup>

國稅徵收法（昭和 34 年 4 月 20 日法律第 147 號，最後修正日平成 23 年 6 月 24 日法律第 74 號）

第一章 總則（第 1 到第 7 條）

第二章 國稅與其他債權受償順序的調整

第一節 國稅一般性的優先受償原則（第 8 到第 11 條）

第二節 國稅與地方稅受償順序的調整（第 12 到第 14 條）

第三節 國稅與受擔保債權受償順序的調整（第 15 到第 22 條）

第四節 國稅與假登記擔保債權或讓與擔保債權受償順序的調整（第 23 條到 25 條）

第五節 國稅、地方稅等與私法債權受償順位的調整（第 26 條）

第三章 第二次納稅義務（第 27 到第 41 條）

第四章（刪除）

第五章 強制執执行程序

第一節 財產查封程序

第一款 通則（第 47 到第 55 條）

第二款 動產或有價證券的查封程序（第 56 到 61 條）

---

<sup>32</sup> 關於條文的翻譯，本文有下列說明：1、翻譯時盡量讓讀者單看條文即可明瞭其規範意旨，在法律名詞的翻譯盡可能以我國較為接近的法律名詞代替之，如內涵上差異過大，另以譯註的方式額外說明。2、本法條文中有很多括號的說明式規定（日本稱為「括號書」），該括號內容如過於繁瑣而無助於過讀者了解國稅徵收法時，本文將不予翻譯或另以註釋的方式說明。3、本法每次修正實施均有附加如何銜接新舊法律程序的附則，本文省略翻譯該附則。4、為幫助讀者理解各條文的立法旨趣，本文參考《國稅徵收法精解》翻譯其對立法旨趣與條文要點的說明。



- 第三款 債權的查封程序（第 62 到 67 條）
  - 第四款 不動產等的查封程序（第 68 到 71 條）
  - 第五款 無體財產權等的查封程序（第 72 到 74 條）
  - 第六款 禁止查封的財產（第 75 到 78 條）
  - 第七款 查封的解除程序（第 79 到 81 條）
  - 第二節 參與分配與併案查封（第 82 到 88 條）
  - 第三節 財產的換價程序
    - 第一款 通則（第 89 到 93 條）
    - 第二款 拍賣程序（第 94 到 108 條）
    - 第三款 變賣程序（第 109 到 110 條）
    - 第四款 拍定程序（第 111 到 114 條）
    - 第五款 價金繳納與權利移轉（第 115 到 127 條）
  - 第四節 換價價金等的分配程序（第 128 到 135 條）
  - 第五節 執行必要費用（第 136 到 138 條）
  - 第六節 其他
    - 第一款 強制執行程序的效力（第 139 到 140 條）
    - 第二款 財產調查程序（第 141 條到 147 條）
  - 第六章 強制執行程序的延緩與停止
    - 第一節 換價程序的延緩（第 148 到 152 條）
    - 第二節 強制執行程序的停止（第 153 到 157 條）
    - 第三節 保全擔保與保全查封程序（第 158 到 160 條）
  - 第七章 （刪除）
  - 第八章 聲明不服與訴訟程序的特別規定（第 166 到 173 條）
  - 第九章 其他（第 174 到 186 條）
  - 第十章 罰則（第 187 到 189 條）
    - 【第一條】（立法目的）
- 本法之立法目的為明定關於國稅強制執行程序與其他徵收程

序之必要事項，一面謀求國稅徵收程序與私法秩序之整合，透過國民納稅義務適當正確地實現以確保國稅收入。

《說明》本條跟從最近的立法例，將本法規範對象的範圍及立法目的，予以明確化規定，以作為解釋及運用本法的指針。本法立法目的有三：1、對於私法秩序的尊重，2、徵收程序的合理化。3、確保國稅的收入。所謂「徵收」在此是指稅捐行政機關基於強制性權力，針對滯欠租稅債權的實現程序。除了強制執行程序之外，另包含第二次納稅義務的課徵程序與保全查封程序等。

### 【第二條】（本法用語的定義）

本法用語之定義，依以下各款規定為準。

一、國稅：國家所課徵的稅之中，除關稅、噸稅及特別噸稅以外之

稅，為本法所稱國稅。

二、地方稅：地方稅法第 1 條第 1 項第 14 款規定之徵收金稱為地方

稅。

三、消費稅等：消費稅、酒稅、煙稅、揮發油稅、地方揮發油稅、石油瓦斯稅、石油煤炭稅，稱為消費稅等。

四、稅捐附帶債務：國稅之滯納金、利息、滯報金、怠報金、滯納金、以及加重滯納金。

五、公課：準用本法規定得實施強制徵收之債權中（包含執行費用），國稅及地方稅以外之債權稱為公課。

六、納稅義務人：依相關國稅規定有繳納國稅義務之人以及扣繳義務人稱為納稅義務人。

七、第二次納稅義務人：依本法第 33 條到第 39 條或者第 41 條之規定，負有繳納納稅義務人國稅之義務者稱之。

八、保證人：依國稅相關規定，對於納稅義務人國稅之繳納為保證者稱之。

九、義務人：納稅人在國稅繳納期限之內，應繳納而未繳者稱之（依國稅通則法第 47 條第 1 項規定之延期繳納或延緩執行者除外）。

十、法定繳納期限：依國稅相關法律規定之應納期限。依國稅通則法第 38 條第 2 項提前開徵之期限以及所得稅法或繼承稅法規定之延期繳納期限、國稅通則法第 47 條第 1 項規定之延緩繳納或延緩徵收或延緩強制執行之相關期限不包含在法定繳納期限之內。以下所列國稅，依各該規定之期限或期日為法定繳納期限：（一）國稅通則法第 35 條第 2 項規定應納之國稅：依國稅通則法第 17 條第 2 項規定申報期限內申報書記載應繳之稅額以及視為關於國稅法律規定適用之情況下，該國稅之繳納期限。（二）依國稅相關規定應納期限期日之後被通知應繳納國稅之該繳納期限（下列之三與四除外）。（三）依國稅相關規定於一定事實發生之情況下直接徵收之課稅方式，法定繳納期限為該事實發生日。（四）稅捐附帶債務與執行必要費用：其應納國稅或引起執行程序之國稅之繳納期限。

十一、執行人員：稅務署長以及其他從事相關國稅徵收事務之職員。

十二、強制換價程序：國稅強制執行程序（包含準用國稅強制執行規定之程序，以下亦同）、民事執行程序、實行擔保物權之拍賣程序、實行企業擔保物權程序以及破產程序。

十三、執行機關：實施強制執行之行政機關等其他機關（下稱行政機關等）、法院（依民事執行法第 167 條之 2 第 2 項

規定小額債權執行之執行機關為書記官<sup>33</sup>）、執行官<sup>34</sup>以及破產管理人。

《說明》本條是定義在本法中常用或具有特別用意的基本用語，以達成各條文的平易化與解釋的明確化。

**【第三條】（對非法人團體的法律適用）**

不具法人資格之社團或財團而設有代表人或管理人者（下稱「非法人團體」），視為法人，適用本法之規定。

《說明》本條是對映對非法人社團或財團課稅規定的所得稅法、法人稅法等一部分稅法所設的規定，該團體等關於國稅徵收法的適用有明確化之必要，在本法的適用上該團體等視為法人。本條所稱的代表人或管理人，不一定是依設立章程、捐助章程、規約等明文規定之人，事實上處理該非法人團體業務有關契約的締結、主管該團體的金錢或物品等業務者，亦該當之。

**【第四條至第七條刪除】**

**【第八條】（國稅一般性的優先受償原則）**

除本法第二章有特別規定之外，國稅對於納稅人之總財產，優先於所有公課以及其他債權受償。

《說明》本條慮及國稅債權的特性，原則上優先於所有公課債權以及其他債權受清償，亦即，國稅優先受償權的規定。國稅的優先受償權是指，國稅債權與其他債權同時間地，從納稅人的同一財產中受清償時，除本章另有規定外，原則上優先於其他債權受清償，但並非賦予國稅債權一般性的擔保

---

<sup>33</sup> 日本民事執行法特別規定小額債權訴訟（日幣 60 萬元以下）之執行程序由法院書記官主辦，該書記官亦具有執行機關之性質。

<sup>34</sup> 日本民事執行程序並非如果我國以往由民事庭法官兼辦，日本法上「執行官」是設置於地方法院，依法律之規定從事法院裁判之執行、法院文書之送達等其他事物，為獨立且獨任制之司法機關，由國家公務員擔任之。參照，中野貞一郎，《民事執行法》，2010 年 10 月 6 版，頁 56。

物權效力或特別擔保物權效力，如果是納稅人自行先清償其他債權，則不是本條優先受償的效力問題，至於是否構成詐害債權的行為則屬另一問題。之所以承認國稅債權一般性的優先受償權，因為國稅是國家存立的財政性保障，國稅徵收的確保是國家活動的基礎。國稅是支應國家一般性需求、基於法律一律發生的債權，比起得選擇性地與是否提供擔保之相對人，發生債權債務關係的私法債權有根本上差異，此即為基於慮及國稅特殊性之結果的規定。

**【第九條】（執行必要費用優先受償原則）**

納稅人財產在實行強制換價程序時，國稅機關對該程序聲明參與分配<sup>35</sup>者，依該強制換價程序分配之金額，該國稅劣後於該程序之執行必要費用受償。

《說明》在行政執行、民事執行、破產、擔保物拍賣等其他強制換價程序中，國稅聲明參與分配時，該程序的必要費用、亦即，該強制換價程序的執行必要費用對於聲明參與分配國稅之實現有所便利與助益，依照所謂公益費用優先原則（日本民法 306、307 條），本條規定國稅劣後於該執行必要費用受償。

**【第十條】（直接的執行必要費用優先受償原則）**

納稅人財產依國稅強制執执行程序換價時，對於該換價價金，該強制執执行程序之執行必要費用優先於國稅、地方稅，其他債權受償，而不論下一條、第 14 到 17 條、第 19 到 21 條及第 23 條之規定。

《說明》本條為第 9 條之反面規定，實則規範的內涵相同。

---

<sup>35</sup> 日本法規定之「交付要求」相當於我國「參與分配」程序，不同之點在於「交付要求」是稅捐債權已經發生，但未具備開始強制執行之要件時（例如：義務人尚未逾催繳期限），國稅機關先向其他已經開始強制執行之機關聲明參與分配。

【第十一條】（強制換價程序的消費稅等<sup>36</sup>優先受償原則）  
依國稅通則法第 39 條或進口品國內消費稅徵收法第 8 條第 1 項第 3 或第 7 款所課徵之消費稅等，對於該出口或拍賣而拍定之物品的換價價金，優先於其他國稅、地方稅，其他債權受償，而不論下一條到第 17 條以及第 19 到 21 條之規定。

《說明》需課徵消費稅等的物品於強制換價程序時，該課稅物品的 拍賣金額應包含相當於消費稅等之金額而予以拍定。因此，如執行債權人就拍定價金的全部清償其債權者，則不單僅止於是從債務人的固有財產受清償，連同相當於消費稅等之金額亦過當地受清償。該消費稅是於強制換價時所發生而構成了拍定價格的一部分，觀念上可認為是一種共益費用，因此優先於所有的國稅、地方稅、其他債權受清償。

【第十二條】（先行查封的稅捐優先受償原則<sup>37</sup>）

I、納稅人財產依國稅強制執执行程序查封時，其他國稅或地方稅聲明參與分配者，該實施查封之國稅對於換價之價金，優先於其他國稅或地方稅受償。

II、納稅人財產依國稅或地方稅強制執执行程序查封時，有國稅聲明參與分配者，該聲明參與分配之國稅對於換價之價金，劣後於實施查封之國稅或地方稅受償。

《說明》抽象而言國稅與地方稅受償順位相同，具體而言依強制執执行程序優先查封者優先受清償，本條即所謂「查封先著手主義」的規定，查封先著手主義是指，對納稅人財產實施查封的國稅，對於查封財產的換價價金，優先於聲明參與

---

<sup>36</sup> 日本之消費稅相當於我國之營業稅，本條相當於我國稅捐稽徵法第 6 條關於營業稅優先扣繳之規定。

<sup>37</sup> 在日本法相同受償順位的債權（例如，國稅與地方稅同順位），另依查封（或參與分配）的順序，賦予先查封者優先於後查封者優先受償之權利（日本准許雙重查封），學說上稱為「查封先著手主義」，有別於我國強制執行法採債權平等原則下的群團主義。

分配或併案執行的其他稅捐債權受償，亦即賦予優先查封的國稅一種優先受償的權限。查封先著手主義是賦予注意納稅人資產狀況，對於稅捐徵收事務有熱心者的優先受償制度；如改採平等主義，先查封的稅捐債權人為顧及將來可能有參與分配的債權人，常會招致查封超過應徵收稅捐債權額的超額查封結果，因此，採查封先著手主義有助於維持超額查封禁止原則，但賦於先查封者優先權易生換價程序遲滯的傾向，此缺點已從立法上導入准許雙重查封原則與換價程序促進措施予以解決。本條第 2 項與第 1 項是相同的立法旨趣，對同一事項從正反兩面規定之。

**【第十三條】（先聲明參與分配的稅捐優先受償原則）**

納稅人財產於實施強制換價程序時（破產程序除外），國稅與地方稅聲明參與分配者，對於換價之價金，先參與分配之國稅優先於後參與分配之國稅或地方稅受償；後參與分配之國稅劣後於先參與分配之國稅或地方稅受償。

《說明》本條為節省換價總金額按債權比例分配的繁雜程序，廢止舊法的群團主義，改採參與分配先著手主義，亦即，相同受償順位的國稅與地方稅，依聲明參與分配的先後順序來決定在強制換價程序的受償順位。

**【第十四條】（設有擔保的國稅優先受償原則）**

設有擔保之國稅，不論前二條條文之規定，該國稅對於擔保財產之換價價金優先於其他國稅或地方稅受償。

《說明》本條是規定因為核准納稅人延緩繳納、延緩換價或聲明不服等而設定擔保時，為發揮擔保的實際效用，在擔保財產價值的限度內，受擔保的國稅優先其他租稅受清償。本條適用於物的擔保，而人的擔保即保證人不適用本條規定。

**【第十五條】（法定繳納期限以前設定質權的債權優先受償**

原則)

I、納稅人財產設有質權時，該質權是在國稅法定繳納期限以前設定者，該國稅對於換價之價金，劣後於該質權所擔保之債權受償。以下各款之國稅以該款所定之日為法定繳納期限，該國稅之稅捐附帶債務與執行必要費用以該國稅之法定繳納期限為準。（一）法定繳納期限以後才確定應繳納之國稅：該稅額更正通知書、稅額核定通知書或繳稅通知書所發出之日。（二）法定繳納期限以前，依國稅通則法第 38 條第 1 項提前開徵之國稅繳納期限。（三）第二期暫繳之所得稅：以該第一期應納之所得稅之繳納期限為期限。（四）依繼承稅法第 35 條第 2 項更正或核定之確定應納稅額：該更正或核定通知書發出之日。（四之二）地價稅：依其更正通知書或核定通知書發出之日；依申報而確定之稅額者，該申報日。（五）因資產重估稅所確定之稅額有二個以上的繳納期限者：最初繳納之期限之日。（五之二）國稅通則法第 15 條第 3 項第 2、3、5 款所列舉之就源扣繳國稅、自動車重量稅、登錄許可稅：為納稅通知書發出之日。（六）本法第 24 條第 2 項或第 159 條第 3 項所通知繳納之國稅：依該規定之告知書或通知書所發出之日。（七）從繼承人（包含受遺贈人）之固有財產徵收之被繼承人（包含概括遺贈人）之國稅、以及從繼承財產徵收之繼承人固有之國稅時：該繼承日。（八）從合併而消滅之法人（下稱被合併法人）所屬之財產徵收合併後存續之法人或被合併法人固有之國稅，以及從合併或存續之法人之固有財產徵收被合併法人之國稅：該合併之日。（九）因分割而承受營業之法人（下稱分割承受法人），從該為分割之法人所承受財產徵收分割承受法人之固有國稅、從分割承受法人固有財產徵收分割承受法人依國



稅通則法第 9 條之 2 應負連帶繳納責任之國稅、以及從分割承受法人所承受之財產徵收分割承受法人應負連帶繳納責任之該為分割法人之國稅：該分割之日。（十）第二次納稅義務人或保證人應繳納之國稅：依本法第 32 條第 1 項或國稅通則法第 52 條第 2 項規定對第二次納稅義務人或保證人發出繳納通書之日。

II、無法辦理設定登記之質權，該質權人於強制換價程序時，以對執行機關證明有質權之事實為限，始得適用前項規定。以有價證券設定質權以外之情形，該證明方式應以下文件為之。（一）公證人受委託所製作之公證書。（二）在登記機關或公證人事務所蓋有日期印章之私文書。（三）依郵政法第 48 條第 1 項規定有內容證明之證書。（四）依民法施行法第 7 條第 1 項準用之公證人法第 62 條之 7 第 4 項交付之書面。

III、依前項各款所證明之質權，關於第 1 項之適用，視為依民法施行法第 5 條規定所附確定日期為被設定之日。

IV、質權人有二人以上時，無法辦理設定登記之前順位質權無法被證明，因而劣後於國稅受清償之金額範圍內，第 1 項規定之後順位質權人亦不得主張前順位質權人本應優先受償之金額，由後順位質權人優先受償。

《說明》質權擔保的債權與國稅的受償順位的決定依據，是以國稅的法定繳納期限為劃一的準據，質權設定的日期先於國稅法定繳納期限者，質權擔保的債權優先於國稅受清償；反之，國稅法定繳納期限先於質權設定日期者，國稅優先於質權擔保的債權受清償；兩者日期相同者，由質權擔保的債權優先受償。關於質權存否的證明方式，以登記為成立或生效要件者，以登記之方式證明之；以有價證券設質者，以占

有之方式證明之，其他之質權以本條所規定之方式證明之。

**【第十六條】**（法定繳納期限以前設定抵押權的債權優先受償原則）

納稅人於國稅法定繳納期限以前，已在其財產上設定抵押權時，該國稅對於換價之價金，劣後於該抵押權所擔保之債權受償。

《說明》抵押權所擔保的債權與國稅的受償順位的決定依據，是以國稅的法定繳納期限為劃一的準據，抵押權登記的日期先於國稅法定繳納期限者，抵押權所擔保的債權優先於國稅受清償；反之，國稅法定繳納期限先於抵押權登記日期者，國稅優先於抵押權所擔保的債權受清償；兩者日期相同者，由抵押權所擔保的債權優先受償。

**【第十七條】**（受讓已設定質權或抵押權財產所擔保的債權優先受償原則）

I、納稅人受讓已設定質權或抵押權之財產時，納稅人之國稅對於該財產之換價價金，劣後於該質權或抵押權所擔保之債權受償。

II、無法辦理設定登記之質權，該質權人於強制換價程序中，應對執行機關證明該財產於受讓前，已有設定質權之事實為限，方得適用前項規定。該證明之方法準用本法第 15 條第 2 項後段及第 3 項之規定。

《說明》納稅人受讓已設定有質權或抵押權的財產時，由於該質權人或抵押權人無法預測將來該財產會被轉讓，因此，本條規定受讓人即納稅人所欠的國稅通常劣後於該質權或抵押權所擔保的債權受償。

**【第十八條】**（質權與抵押權所擔保債權的優先受償額度）

I、基於前三條規定優先於國稅受償之質權或抵押權所擔保

之債權，該債權原本之金額以該質權人或抵押權人受國稅查封或參與分配通知時之債權額為限度。但，有害於優先於該國稅之債權人者，不在此限。

II、在質權或抵押權所擔保之債權額或最高限額之外，新增加設定擔保金額時，該增加設定之擔保額或最高限額於登記時，視為新登記之質權或抵押權，適用前三條之規定。

《說明》最高限額擔保物權所擔保的債權原本的金額，雖以受查封或受參與分配通知時為限度，但原本的利息等與受通知與否無關，依本法第 16 條規定仍優先於國稅受清償。最高限額抵押權所擔保之利息、損害賠償等，即使於原本金額確定後，在最高限額之內亦優先於國稅受償。質權人或抵押權人可得而知義務人的國稅發生後，所增加設定的擔保額無庸賦予優先權之保護。

**【第十九條】**（保存不動產之先取特權所擔保的債權優先受償原則）

I、下列先取特權存在於納稅人財產者，納稅人之國稅對於該財產之換價價金，劣後於該先取特權所擔保之債權受償。

（一）保存不動產之先取特權。<sup>38</sup>（二）不動產工程之先取特權。<sup>39</sup>（三）林木先取特權法之先取特權。<sup>40</sup>（四）商法第 810 條或第 842 條、國際海上物品運送法第 19 條、船舶所有人等責任限制法第 95 條第 1 項或船舶油污損害賠償保障法第

---

<sup>38</sup> 日本民法第 326 條規定：「保存不動產的先取特權，是為保存該不動產所需費用、或者為保存、承認或實行該不動產相關權利所需費用，而存在於該不動產上。」

<sup>39</sup> 日本民法第 327 條規定：「不動產工程之先取特權，是工程的設計、施工或監工者對於債務人不動產工程之費用，而存在於該不動產上。前項之先取特權，僅存在限於因不動產工程而增加之現存價值範圍內。」

<sup>40</sup> 林木之先取特權是出租林地於承租人經營林業者，於林木砍伐期，砍伐林木價值中之一定比例作為地租支付，土地所有權人關於地租對該林木有先取特權。

40 條第 1 項之先取特權。（五）爲了優先於國稅之債權或爲了該國稅債權而保存動產之先取特權。

II、前項第 3 到 5 款之規定，該先取特權人在強制換價程序中對執行機關證明有先取特權之事實時，始得適用。

《說明》日本民法之擔保物權有四種：1、留置權 2、先取特權 3、抵押權 4、質權（前兩種爲法定擔保物權、後兩種爲意定擔保物權），「先取特權」是法律基於公平原則所規定之法定擔保物權之一種，先取特權可分爲在債務人總財產均有優先權之一般先取特權以及在個別財產有優先權之特別先取特權。本條規定的先取特權所擔保的債權一律優先於國稅受清償。

【第二十條】（法定繳納期限以前有不動產租賃等先取特權所擔保債權優先受償原則）

I、下列先取特權在納稅人財產上於國稅法定繳納期限以前存在者，或納稅人受讓有先取特權之財產者，該國稅對於該財產之換價價金，劣後於先取特權所擔保之債權受償。

（一）不動產租賃之先取特權<sup>41</sup>等其他與質權同一順位或優先於該順位債權之相關動產先取特權<sup>42</sup>。（二）不動產買賣之先取特權。<sup>43</sup>（三）租地租屋法第 12 條、罹災都市租地租屋臨時處理法第 8 條或接收不動產之租地租屋臨時處理法第 7 條規定之先取特權。（四）已登記之一般先取特權。

II、前條第 2 項之規定，於前項第 1 款之先取特權準用之。

《說明》本條規定的先取特權依登記順序的前後，決定與質

---

<sup>41</sup> 日本民法第 312 條規定：「不動產出租的先取特權，是關於不動產的租金、其他不動產租賃關係所生之承租人債務，而存在於承租人動產之上。」

<sup>42</sup> 本款之先取特權，例如：民法第 317 條之旅館主人先取特權、第 318 條之運送人先取特權，依民法第 334 條規定與質權同一順位。

<sup>43</sup> 日本民法第 328 條規定：「不動產買賣之先取特權，是關於不動產的買賣對價及利息，而存在於該不動產上。」

權或抵押權所擔保債權的受償順位，與國稅的關係亦同，在法定繳納期限以前存在或登記的先取特權，方優先於國稅受清償。又，納稅人受讓有本條各款先取特權的財產時，該先取特權所擔保的債權優先於納稅人國稅受償。另一方面，讓與人的國稅本法並未如同第 22 條之規定，因此讓與人的國稅無法追及於該先取特權擔保之債權。本條第 1 款的先取特權無需登記，因此，先取特權人在強制換價程序，需證明先取特權存在，方得優先受償。

**【第二十一條】**（留置權所擔保的債權優先受償原則）

I、在納稅人財產上有留置權者，該財產依國稅強制執行換價程時，國稅對於換價之價金，劣後於留置權所擔保之債權受償。該留置權所擔保之債權亦優先於質權、抵押權、先取特權或本法第 23 條第 1 項假登記擔保之債權受分配。

II、前項規定，於該留置權人在強制執行程序中，對該行政機關證明有留置權之事實者，始適用之。

《說明》留質權是占有他人之物，關於該物所生之債權，在清償以前得置該物之法定擔保物權（日本民法 295 條），留置權本質上是以留置該物作為擔保的手段而非在強制換價程序中有優先上受償之權利。留置權人於債權清償前得對執行機關拒絕交出留置權之標的物，況且一旦留置權人交出留置物，則其留置權亦將消滅。本法認為留置權所擔保之債權，例如像手錶或車輛的修理費用，可認為是保存或增加標的物價值之必要費用，因此即使國稅債權劣後於留質權所擔保的債權受償，對於租稅的徵收亦無太大阻礙，故本法不問留置權之種類，一律規定優先於國稅受償。

**【第二十二條】**（設定擔保物權的財產讓與他人後的國稅徵收程序）

I、納稅人無其他足以充分清償國稅之財產時，納稅人於該國稅法定繳納期限之後，在財產上設定質權或抵押權之登記並將財產讓與他人者，可認為納稅人現有財產即使經強制執行亦不足清償國稅者，國稅機關可在質權人或抵押權人受擔保之債權中，從擔保財產之強制換價程序所應受分配之價金徵收該國稅。

II、依前項得徵收之金額，不得超過本項第 1 款扣除第 2 款所列之金額。（一）前項讓與財產換價價金中應受分配之受擔保債權金額。（二）已讓與之財產若視為納稅人財產時，國稅對該強制換價程序聲明參與分配者，應受分配金額。

III、稅務署長依第 1 項規定徵收國稅時，得代位該質權人或抵押人實行質權或抵押權。

IV、稅務署長依第 1 項規定徵收國稅時，應通知該質權人或抵押權人。

V、第 1 項之讓與財產於實施強制換價程序時，稅務署長得向該執行機關，依第 1 項規定得徵收國稅之金額聲明參與分配。

《說明》本條是規定在國稅法定繳納期限之後，始設定質權或抵押權之財產被讓與時，財產所有人即納稅人的國稅與質權或抵押權之關係，以及該國稅的徵收程序。至於受讓人的國稅與質權或抵押權之關係規定於本法第 17 條。假設義務人甲的土地價值 100 萬，甲的國稅 60 萬元，法定繳納期限先於設定抵押權擔保的 70 萬元，其後將土地讓與乙，乙滯欠國稅 90 萬元時。國稅機關得代位甲實行擔保物權或於該擔保物權的強制執行情序中聲明參與分配。甲的國稅得分配之金額（本條第 2 項本文）為：70 萬（本條第 2 項第 1 款）－40 萬（本條第 2 項第 2 款）＝30 萬元，抵押權擔保之債權分得 40

萬元，乙的國稅分得 30 萬元。

【第二十三條】（法定繳納期限以前設定的假登記擔保債權優先受償原則）

I、國稅法定繳納期限以前，依假登記擔保契約法<sup>44</sup>第 1 條之規定，基於假登記擔保契約所登記或登錄，以納稅人爲登記義務人之財產，該國稅對於財產之換價價金，劣後於該假登記所擔保之債權受償。

II、設定假登記擔保之納稅人財產上，有本法第 19 條第 1 項各款所列之先取特權、國稅法定繳納期限以前有本法第 20 條第 1 項各款所列之先取特權，或有國稅法定繳納期限以前設有質權或抵押權、擔保爲目的之假登記時，該國稅對於假登記擔保契約法第 3 條第 1 項規定爲清算金之換價價金，依同法第 4 條第 1 項得行使之先取特權、質權、抵押權以及同法第 4 條第 1 項準用同法第 4 條第 2 項規定行使權利之後順位假擔保登記所擔保之債權，該國稅劣後於上開債權受償。

III、本法第 17 條第 1 項之規定，關於納稅人受讓設有假登記擔保之財產時、本法前條（第三項除外）之規定，在納稅人

---

<sup>44</sup> 「假登記担保契約に関する法律」，謝在權《民法物權論》（下）5 版頁 406，翻譯爲「假登記擔保法」。該法是規定債權人以擔保金錢債權爲目的，發生債務不履行時，債務人或第三人財產的所有權等移轉於債權人爲目的之代物清償預約、附停止條件之代物清償契約等，依該契約的權利得生假登記之效力。債權人在取得假登記擔保之土地或建物前，應先通知債務人等清算金的預估值，以該通知書到達起兩個月爲清算期間，清算期間經過後，所有權之移轉始生效力。清算金是指經過清算後土地或建物價值超過所擔保債權額的金額。債權人於清算期間經過後應將清算金支付債務人，清算金的支付與土地所有權的移轉爲對待給付的關係。後順位的假登記擔保債權人得聲請查封尚未支付的清算金以行使物上代位權。該清算金債權於清算期間未屆滿時，不得爲讓與或其他處分，清算期間屆滿前清償清算金債權者，不得以清償的事實對抗後順位擔保物權人，清算期間其他債權人聲請查封時，清算金應交給執行機關作分配。假登記擔保的財產被其他債權人聲請查封時，假登記擔保債權人不得基於假登記聲請爲本登記，於此，假登記擔保財產拍賣時，假登記擔保債權人得優先受償。

無其他足以充分清償國稅之財產的情況下，讓與人在其國稅法定繳納期限後設定假登記擔保之財產時，分別準用之。

IV、依假登記擔保契約法第 1 條規定之假登記擔保契約，基於應消滅之金錢債務在契約時無法特定之假登記以及假登錄，在國稅強制執行時該登記不生效力。

《說明》國稅債權與假登記擔保之債權競合時的受償順位調整，比照國稅與抵押權受償順位的調整，以國稅法定繳納期限與假登記或假登錄之時間先後，決定何者應優先受償。本條第 2 項是規定假登記擔保財產清算後的清算金，是以國稅法定繳納期限來決定與其他擔保物權對清算金的受償順位，本條第 4 項所規範的是最高限額抵押假登記，於國稅強制執行時不生優先受償之效力<sup>45</sup>。

**【第二十四條】（讓與擔保物權人的物之納稅責任<sup>46</sup>）**

I、在納稅人已滯欠國稅時，納稅人以讓與擔保為目的而讓與財產者（下稱「讓與擔保財產」），可認為納稅人之財產即使經強制執行，亦不足以清償國稅者為限，得對讓與擔保財產強制執行，以徵收納稅人之國稅。

II、稅務署長將依前項規定強制徵收時，應對讓與擔保財產之權利人，以書面告知將徵收之金額或其他必要事項，並應通知其住所或居所（事務或事業所在地）之所轄稅務署長以及納稅人。

---

<sup>45</sup> 參照，淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座第 2 卷第 2 次改訂版》，2010 年 8 月 出版，頁 227。

<sup>46</sup> 讓與擔保為非典型擔保物權，日本實務上的讓與擔保契約主要有兩種：1、以擔保債權為目的將標的物讓與債權人，於債務履行後將標的物返還債務人，債務不履行時，債權人得將標的物換價並優先受償，或者由債權人確定地取得標的物所有權。2、以擔保為目的，用買賣之形式移轉標的物權利，賣方以支付特定對價行使買回權之讓與擔保契約，或者賣方行使再買賣之預約時，將標的物賣回給賣方之讓與擔保契約。



Ⅲ、前項告知書自發出之日起經過十日後為止，將徵收之金額尚未繳清者，執行人員得將讓與擔保權人視為第二次納稅義務人，對讓與擔保財產強制執行納稅人之國稅。於此，本法第 32 條第 3 項到第 5 項以及第 90 條第 3 項之規定準用之。

Ⅳ、將讓與擔保財產當作納稅人本身所有之財產查封時，同時構成第 1 項之要件為限，得依前項規定續行強制執行。於此，稅務署長應盡速為第 2 項之告知與通知。<sup>47</sup>

Ⅴ、稅務署長依前項規定續行強制執行時，讓與擔保財產為以下各款之財產者，應對各款之人通知將讓與擔保財產當作納稅人本身所有之財產依第 3 項規定續行強制執行之要旨。

（一）占有該動產或有價證券之第三人。（二）適用本法第 62 條或第 73 條之財產的第三債務人或準用該第三債務人者。

Ⅵ、稅務署長依第 4 項規定續行強制執行時，就所知之第 55 條第 1 款或第 3 款所列之人，應對其通知讓與擔保財產作為納稅義務人之財產續行強制執行之情事。

Ⅶ、依第 2 項規定告知或適用第 4 項規定查封後，縱使讓與擔保債權因債務不履行或其他清償以外之原因消滅時（包含讓擔保財產之買回、再買賣之預約或締結其他類此契約、因期限經過後等其他契約履行以外之理由契約失效者），亦應視為讓與擔保財產繼續存在，適用第 3 項之規定。

Ⅷ、在讓與擔保財產拍定日之前一日，證明該財產是在國稅法定繳納期限以前，以擔保為目的而讓與權利之移轉登記

---

<sup>47</sup> 本項為誤打誤撞條款，查封時雖然把擔保物當作義務人的財產來查封，但實際上該財產是以讓與擔保的目的已經讓與擔保權人時，同時剛好又構成本條第 1 項得追及擔保物徵收義務人的欠稅時，得繼續適用本條對擔保物徵收義務人的欠稅。

者，或是在國稅法繳納期限以前，讓與擔保權人受讓讓與擔保財產者，不適用第 1 項規定。證明之方法，準用第 15 條第 2 項後段以及第 3 項之規定。

IX、適用第 1 項規定之讓與擔保權人視為納稅人，適用本法第十章罰則之規定。

《說明》本法對於擔保物權與國稅的優先受償順位先後的準據，一貫地以法定繳納期限與擔保物權發生日之先後為準據，因此，本法將讓與擔保與抵押權作相同處理。本條為確保對讓與擔保財產之租稅徵收，建立讓與擔保權人負擔物之納稅責任制度，亦即，基於納稅人將財產權移轉給擔保權人的事實，避免破壞形式上的私法秩序，為確保實質上租稅的徵收，在執行程序面向上承認讓與擔保財產為擔保權人所有，但可追及執行讓與擔保義務人即納稅人的欠稅。本條借用第二次納稅義務人制度的法律技術，讓與擔保人受執行的責任財產範圍，限於讓與擔保財產。

**【第二十五條】（讓與擔保財產換價程序的特別規定）**

I、在讓與擔保財產上有買回權特約之登記、保全再買賣預約請求權之假登記或其他類此之登記（下稱「買回權登記等」）的登記權利人為義務人時，該買回權登記等之權利已被查封者以及依前條第 3 項查封之附有買回權登記等之讓與擔保財產，執行機關得一併換價。

II、除前條以及前項規定之外，對讓與擔保財產強制徵收納稅人國稅之相關必要事項由政府命令<sup>48</sup>規定之。

《說明》本條適用案例如下：甲以買賣之形式設定讓與擔保，將價值 100 萬土地以 60 萬賣給乙，約定一定期間內甲可

---

<sup>48</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 8 條與第 9 條，分別規定對讓與擔保權人的告知書的記載事項，以及從讓與擔保財產強制執行國稅時，與其他債權之競合關係與受償順位的調整。

以 60 萬行使買回權，買賣契約一併登記買回權，登記後該買回權得對抗第三人（日本民法第 581 條），乙雖擁有價值 100 萬的不動產，但甲行使買回權時，乙應以 60 萬的價格賣回給甲，所以實際上乙的權利價值為 60 萬，相對地，甲行使買回權以 60 萬買回 100 萬之不動產，所以甲的買回權權利價值為 40 萬，因此在可以行使買回權的期間，該不動產 100 萬的價值是分屬於甲 40 萬、乙 60 萬。甲欠稅時，如單獨拍賣買回權通常不易有人應買，是以本條特別規定買回權以及讓與擔保財產即使分屬不同人所有，亦得一併拍賣，拍定後，得由買受人申請塗銷買回權等的相關登記。

**【第二十六條】**（國稅、地方稅、其他公課債權與私法債權交錯競合的受償順位調整）

國稅在強制換價程序時，與其他國稅、地方稅、公課（下稱「地方稅等」）或私法債權競合時，依本章或地方稅法、其他法律之規定，國稅優先地方稅而私法債權劣後於地方稅但優先於國稅者，或者國稅劣後於地方稅而私法債權優先於地方稅但劣後於該國稅者，換價價金分配之受償順位依以下規定為之：（一）本法第 9 條之費用或第 10 條之國稅執行必要費用、第 11 條規定之國稅、第 21 條之債權、第 59 條第 3 項或第 4 項之債權或第 19 條之債權時，依其法律規定之順位分別受償。（二）關於國稅、地方稅等以及私法債權之受償順位，依法定繳納期限或設定、登記、讓與或成立時期之中，依序地從最先發生的期日開始，適用本章或地方稅法及其他法律規定，決定國稅、地方稅等以及私法債權，分別應清償之總金額。（三）前款規定所決定國稅、地方稅等應清償之總金額，依本法第 8 條或第 12 條到第 14 條之規定或地方稅法、其他與此相當之法律規定，依序清償國稅與地方稅。

（四）依第 2 款所決定之私法債權應清償之總金額，依民法、其他法律規定之順序清償之。

《說明》本條是規定國稅、地方稅、其他公課債權與私法債權互相交錯競合時，應如何決定互相競合的受償順位。本條是將各個租稅公課債權分爲一個群體，私法債權分爲一個群體，先決定公法與私法債權兩者的受償順位與金額之後（依法定繳納期限或擔保物權發生期日的先後順序），再於各個群體內部決定不同債權的受償順位（依法律個別規定的受償順位或稅捐債權實施查封、聲明參與分配的順序）。舉例如下：依發生之時間順序從先到後，A 第一順位抵押權 30 萬、B 社會保險費 10 萬、C 地方稅 10 萬、D 第二順位抵押 40 萬、E 國稅 15 萬；依查封或參與分配從先到後，E 國稅 15 萬、C 地方稅 10 萬、B 社會保險費 10 萬。假設扣除執行必要費用後得分配之價金爲 100 萬，私法債權群體：A+D=70 萬、公法債權群體 B+C+E=35 萬、不足額受償的 5 萬從最後順位的公法債權 E 扣除，但 E 國稅的順位優先於 B 公課，最後不足額的 5 萬改由 B 吸收。結論：受償順位與金額爲 1、A 30 萬，2、E 15 萬，3、C 10 萬，4、D 40 萬，5、B 5 萬。

**【第二十七條到第三十一條刪除】**

**【第三十二條】**（第二次納稅義務的徵收程序）

I、稅務署長將對第二次納稅義務人強制徵收納稅人之國稅時，應依政府命令<sup>49</sup>之規定，以繳納通知書記載將徵收之金額、繳納期限及其他必要事項告知第二次納稅義務人。於此，應將該強制徵收之事實通知其住所或居所所在地所轄之稅務署長。

---

<sup>49</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 11 條，是規定對第二次納稅義務人所發繳納通知書的應記載事項。

II、第二次納稅義務人在前項繳納期限未繳清者，稅務署長除依下一項規定準用國稅通則法第 38 條第 1 項以及第 2 項<sup>50</sup>提前開徵國稅者之外，應以繳納催告書限期第二次納稅義務人繳納。該繳納催告書除相關國稅法律別有規定之外，從繳納期限起 50 日以內發出該繳納催告書。

III、國稅通則法第 38 條第 1 項及第 2 項、同法第四章第一節（延緩納稅）與同法第 55 條<sup>51</sup>之規定，於本條第 1 項準用之。

IV、對第二次納稅義務人財產之換價程序，除該財產價值有顯著減少之虞者，應於第 1 項納稅人之財產付諸換價後始得為之。

V、本章之規定不妨礙第二次納稅義務人對第 1 項之納稅人行使求償權。

《說明》本條是第二次納稅義務的徵收程序通則性規定，第二次納稅義務是指財產在形式上雖然是歸屬於第三人，但實質上如將該財產認定為是屬納稅人所有者，亦不失公平時，為了避免擾亂私法秩序而不否認形式上的權利歸屬，而使形式上的權利歸屬人負擔補充性的納稅責任，以求徵收程序合

---

<sup>50</sup> 國稅通則法第 38 條第 1、2 項規定「 I、稅務署長於該當以下各款之一時，足以認為確定應納之國稅在繳納期限前無法繳清者，得將繳納期限提前，向納稅人請求繳納。（一）納稅人財產開始被強制換價時。（二）納稅人死亡，其繼承人限定繼承時。（三）為納稅人之法人解散時。（四）以信託財產負擔繳納義務之國稅，該信託任務終了時。（五）納稅人未設有納稅管理人，且未在本法施行地內有住居所者。（六）納稅人以虛偽等不正行為脫免國稅、或將欲脫免國稅、或申請退稅、或足以認為將欲申請退稅、或脫免強制執行、或足以認為將脫免強制執行時。 II、稅務署長依前項為請求時，將應納之稅額、提前開徵之期限、繳納之場所記載於提前開徵通知書後送達之。」

<sup>51</sup> 該條規定略為「納稅人為繳納國稅除直接以有價證券繳納之外，亦得提供經執行人員認為得確實收取之有價證券，由執行人員接受納稅人之委託，收取該有價證券之債權，並由納稅人提供收取之程序費用。」簡言之，本條是相當於我國票據法第 40 條委任取款背書之規定。

理化的制度，在納稅人本身財產不足清償國稅為限，對與納稅人有一定關係者（依本法第 33 到 41 條規定），使其負擔第二次的納稅義務。具體徵收流程如下：構成第二次納稅義務的法定要件時（發生抽象的第二次納稅義務），國稅機關以繳納通知書命第二次納稅義務人繳納，除了有提前開徵、延緩納稅或委託取款之外，應再催告第二次納稅義務人限期履行之後，始得對其強制執行。在第二次納稅義務人的行政救濟程序終結前或在原納稅人的財產付諸換價前，不得將第二次納稅人的財產進行換價（僅能先行查封）。

**【第三十三條】（無限責任社員<sup>52</sup>的第二次納稅義務）**

無限公司或兩合公司滯欠國稅時，其財產即使經強制執行亦不足應徵收之金額者，無限責任社員對於滯欠之稅額應負第二次納稅義務。於此，該無限社員人等應負連帶責任。

《說明》無限責任社員於依日本公司法第 580 條規定，應對無限公司與兩合公司之債務負責，該責任於公法上的租稅債務亦適用之，為立法旨趣上之當然解釋。基於上開公司法之前提下，可認為當公司財產不足清償租稅債務時，應使無限責任社員負擔租稅債務，予以明確化規定。

**【第三十四條】（清算程序不合法的第二次納稅義務）<sup>53</sup>**

I、法人解散時，該法人被課徵或應納之國稅未繳納而將剩餘財產分配或移轉者，即使對該法人強制執行亦不足應徵收之金額時為限，清算人以及受剩餘財產分配或受移轉之人應負擔該國稅之第二次納稅義務。但，清算人在其實施分配或移轉之財產價值限度內、受分配或受移轉財產之人在受分配或受移轉之財產價值限度內，分別依該財產之價值限度內負

---

<sup>52</sup> 日本法之公司分為人合公司與資合公司，人合公司相當與我國之無限公司與兩合公司，故此處之「無限責任社員」相當於我國之無限責任股東。

<sup>53</sup> 本條類似我國稅捐稽徵法第13條。

清償責任。

II、依信託法第 175 條規定信託終了時，該信託之清算受託人應被課徵或應繳納之國稅未繳納，而將屬與信託財產之財產給付給剩餘財產受益人等，即使對清算受託人強制執行亦不足應徵收之金額者為限，清算受託人以及剩餘財產受益人等應負該國稅之第二次納稅義務。但，特定清算受託人就其實施給付之財產價值為限度、剩餘財產受益人等就其受給付之財產價值為限度，分別依該價值限度內負清償責任。

《說明》清算人應於法人債務清償完畢後始得分配剩餘財產（日本公司法第 664 條），清算人因故意或重大過失違反上開規定時，法人的債權人或法人得對該清算人請求損害賠償（日本公司法第 330、486、651、652 條），為了確保租稅迅速且適切地實現，不需清算人有上開故意或重大過失之要件，於立法上當然且直接地使清算人負擔第二次納稅義務。伴隨平成 19 年新的信託法制訂的信託稅制建構，予以規定清算受託人的第二次納稅義務。

**【第三十五條】**（義務人設立家族公司<sup>54</sup>的第二次納稅義務）

I、義務人為被判斷該當家族公司的股東或社員時，其有法人稅法第 2 條第 10 款規定之該家族公司的股權或出資，關於該股權或出資有下列各款事由，而且義務人之財產即使經強制執行亦不足應徵收之國稅金額者，除該股權或出資是在國稅法定繳納期限一年以前取得者外，在該股權或出資之價值限度內，該家族公司應負擔第二次納稅義務。（一）該股權或出資即使再度換價亦無人應買。（二）依法律或公司章程

---

<sup>54</sup> 日文「同族会社」相當於我國俗稱之「家族公司」，該法律概念並非日本公司法之規定而是依日本之法人稅法第二條第十款之定義為「公司股東在三人以下，並且依政府命令規定有特殊關係之個人或法人對該公司有已發行之股票或出資超過百分之五十之數額或金額之股權或出資，稱為家族公司。」

之規定該股權或出資之轉讓有所限制，或者未發行股票之故以致轉讓有所障礙。

II、前項家族公司之股權或出資價額之計算，依本法第 32 條第 1 項之繳納通知書發出時，該公司之總資產扣除總負債後除以股權或出資之數額為計算基礎。

III、判斷是否該當第 1 項之家族公司，以本法第 32 條第 1 項發出繳納通知書時之現況為準。

《說明》營業之個人將其營業組織變更為法人，並設立以自己為中心的家族公司，個人多以其所有的營業財產為家族公司之出資，該家族公司的股權或出資通常缺乏市場性，且對義務人得強制執行的財產通常無所剩餘。因此，直接使家族公司負擔相當於該股權或出資金額的第二次納稅義務，作為確保對個人徵稅的措施，亦即防止個人變成法人的租稅規避。立法旨趣上該個人不論為自然人或法人均有本條之適用。

**【第三十六條】（實質課稅原則的第二次納稅義務）**

以下各款之義務人國稅，即使經強制執行亦不足以徵收應繳納金額者，第 1 款規定之人擁有同款規定產生收益之財產為限度、第 2 款規定之人有同款設定權利等其他使他人使用之財產為限度、第 3 款規定之人在其所受利益數額之限度內，各款之人就義務人之國稅負擔第二次納稅義務。（一）依所得稅法第 12 條<sup>55</sup>或第 158 條或法人稅法第 11 條課徵之國稅：該課徵國稅之收益，該收益在法律上所歸屬之人。<sup>56</sup>（二）依

---

<sup>55</sup> 日本所得稅法第 12 條規定：「從資產或事業產生之收益在法律上歸屬之人單純為名義人者，其不享有該收益，而由其他人享有該收益者，該收益視為歸屬於享有之人，適用本法之規定。」

<sup>56</sup> 例如：雇主以受雇人的名義購買股票，該股利之收入為雇主的所得，對該所課稅時，受雇人就是本款所規定的「在法律上所歸屬之人」。



消費稅法第 13 條<sup>57</sup>課徵之國稅：該課徵國稅所起因之收益，在法律上視為實施設定權利等其他使他人使用財產之行爲人。（三）依所得稅法第 157 條、法人稅法第 132 條、第 132 條之 2 或第 132 條之 3、繼承稅法第 64 條或地價稅法第 32 條所課徵之國稅：該規定所否認之納稅人行爲，就該行爲受有利益者。

《說明》所得稅與法人稅之課稅是對實質所得者爲之，而不論私法上的權利關係是如何的登記或登錄。但在國稅徵收方面，如果沒有以私法名義上的權利義務關係爲前提，不可能因實質納稅人的欠稅而去執行財產名義人的財產。亦即，如果沒有相對應實質課稅的徵收措施，則徵收程序無法進行。因此，爲整合國稅之課徵與徵收，故使實質課稅所起因之財產權利人、或被實質課稅規定所否認的納稅人行爲而受有利益之人，分別就該財產或所受益限度內負擔第二次納稅義務。

**【第三十七條】**（納稅人利用他人財產營業的第二次納稅義務）

以下各款之人擁有納稅人營業所不可或缺之財產，而且關於該財產所生之所得爲納稅人之所得時，納稅人依靠各款之人提供財產而營業所滯欠之國稅、該國稅即使經強制執行亦不足應徵收之金額者，各款之人以該財產爲限度負擔該國稅之第二次納稅義務。（一）納稅人爲自然人者：與納稅人共同維持一家生計之配偶或其六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親<sup>58</sup>，從納稅人經營事業受有所得。（二）納稅人於

---

<sup>57</sup> 日本消費稅法第 13 條規定：「在法律上實施資產轉讓之人爲單純的名義人，其不享有資產轉讓之對價，而由其他人享有資產轉讓之對價時，該資產轉讓之行爲視爲對價享有者所爲，適用本法之規定。」

<sup>58</sup> 日本民法第四編「親族」相當於我國民法第四編「親屬」，但日本之「親族」

該事實發生之現況為家族公司者：判斷該當家族公司基準之股東或社員。

《說明》納稅人為脫免租稅等債權人追討，將自己的財產歸於親屬或其他特殊關係人所有之情形、或者宛如自己財產一般地支配親屬或其他特殊關係人的財產而且擁有該財產實質處分權之例子。不論何者，納稅人營業所不可缺的財產在法律上雖歸屬於納稅人以外的親屬或其他特殊關係人，但關於該財產所生的所得卻歸屬於納稅人時，即使納稅人欠稅，亦無足以清償欠稅的財產，導致無法足額徵收欠稅之案例。例如，鑄造物品的家族公司本身無相當之資產，借用公司董事個人所有之建物、土地、機械器具，即使該公司滯欠法人稅與就源扣繳的所得稅，上開事業進行所不可或缺的建物、土地、機械器具從經濟觀點上，雖可認為是納稅人所有，但法律上是屬第三所有，以致無法強制執行。本條為整合課稅與徵收，而使財產所有人負擔第二次納稅義務，立法旨趣與第36條規定相同。

**【第三十八條】**（受讓納稅人營業之特殊關係人的第二次納稅義務）

納稅人將營業讓與其六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親、其他與納稅人有特殊關係之個人或家族公司中政府命令<sup>59</sup>規定之人，而且該受讓人在同一之場所，經營同一種或

---

依該國民法第 725 條規定：「以下所列之人為親族。（一）六親等以內之血親（二）配偶（三）三親等以內之姻親。」該立法例將親屬限定於一定範圍與我國立法例之親屬未限定範圍不同。關於立法例的評釋可參照，陳祺炎、黃宗樂、郭振恭，民法親屬新論 9 版，頁 42。

<sup>59</sup> 所謂之特殊關係，依國稅徵收法施行命令第 13 條規定有七種：1、納稅人的配偶（包含事實上婚姻）、直系親屬與兄弟姊妹，2、與納稅人共同維持一家生計，或者從納稅人受領有金錢等其他財產而維持生計者，3、納稅人的受僱人等其他個人從納稅人受領金錢等其他財產以維持生計者，4、由納稅人特別提供金錢等其他財產以維持生計者，5、納稅人為家族公司，為判斷家族公司基礎之股

類似之事業時，納稅人因該營業滯欠國稅，該國稅即使經強制執行亦不足應徵收之金額者，該受讓人於受讓財產之價值限度內負擔第二次納稅義務。但，該讓與行為是發生在國稅法定繳納期限一年以前者，不在此限。

《說明》營業於讓與（包含分割）時，除將營業用資產移轉之外，該營業相關的債權債務關係通常也一併移轉。營業讓與時，受讓人繼續使用讓與人的商號，從保護信任該商號的交易相對人之觀點來說，日本商法第 26 條規定，由受讓人對讓與人因營業所生的債務負清償責任。但關於租稅，類此情形即使當事人間以契約約定由受讓人繳納，除了當事人自行繳納之外，不得對受讓人徵收讓與人之欠稅。因此，納稅人對有特殊關係之人為營業的讓與，而且，該營業型態在讓與之前之後相同者，亦即，讓與人與受讓人之間有密切的親近關係，並且，限於外觀上該營業有同一性、該讓與是在讓與人欠稅之法定繳納期限之前一年以內之期間內所為者，使受讓人負擔讓與人欠稅的第二次納稅義務，以期租稅徵收之公正。

**【第三十九條】**（無償或明顯低價受讓義務人財產的第二次納稅義務）

義務人國稅即使經強制執行，亦不足應徵收之金額時，該不足徵收可認為是因義務人在國稅法定繳納期限之前一年以內，將財產構成政府命令<sup>60</sup>所規定之無償或明顯過低之對價讓與他人、免除債務或為其他有利於第三人之處分時，依該處

---

東或社員之個人，或與該個人有前四種關係之人，6、納稅人作為判斷基礎之家族公司，7、納稅人為家族公司時，為判斷家族公司基礎之股東或社員為判定基礎之家族公司。

<sup>60</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 14 條，是規定義務人無償或顯著低價處分財產之相對人，將國家或其他公共法人排除在外。

分行爲取得權利或免除義務者，在其所受利益之現存範圍內（處分時，爲義務人之六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親或其他特殊關係人者，以處分時所受之利益爲限度），就滯欠之國稅負擔第二次納稅義務。

《說明》納稅人爲脫免國稅的查封而將財產轉讓時，該轉讓是基於虛偽意思表示而無效（日本民法第 94 條），該財產依舊歸屬於納稅人所有，而且，該轉讓行爲該當國稅通則法第 42 條之詐害行爲，得提起訴訟撤銷之，使財產回歸於納稅人之後再強制執行。但如果所有對租稅的詐害行爲均以訴訟之方式處理，即無法期待租稅徵收程序的簡易、迅速得以確保。因此，當納稅人以無償或顯著的低價將財產處分，致使其資產狀態無法滿足稅捐債權，而如同詐害行爲時，直接使因處分行爲受有利益者負擔第二次納稅義務，實質上，亦可得到訴請撤銷詐害行爲的法律效果。

**【第四十條】**（刪除）

**【第四十一條】**（與非法人團體有關的第二次納稅義務）

I、非法人團體滯欠國稅時，屬於該非法人團體之財產即使經強制執行亦不足應徵收之金額者，非法人團體之財產在法律上認爲是第三人所有者，第三人以該財產爲限度，就滯欠之國稅負擔第二次納稅義務。

II、義務人爲非法人團體而將財產退還或分配時，該團體之財產即使經強制執行亦不足應徵收之金額者，受退還或受分配財產之人於所受財產價值限度內，就滯欠之國稅負擔第二次納稅義務。但，該退還或分配是在該國稅法定繳納期限一年之前者，不在此限。

《說明》非法人團體在租稅徵收程序上與法人一樣，以相同的方式受規範，與法人有差異之處則有採取特別徵收規定之

必要：1、成爲法人之前的非法人團體，實質組織上未改變而成爲法人之事例，或者，類似法人合併以外之情形發生權利義務概括繼受，納稅義務也一併繼受、或者類此需移轉納稅義務之情形。2、非法人團體無登記、登錄財產權的權利能力，因此將財產登記於個人或其他法人名下，在強制執行時有必要使該登記、登錄名義人負擔第二次納稅義務。3、非法人團體基本上無相關法律之規範，類似法人解散之前，將財產退還或分配之案例有之，有必要採取與法人解散分配剩餘財產的第二次納稅義務的相同措施。

【第四十二條到第四十六條】（刪除）

【第四十七條】（實施查封的要件）

I、該當以下各款要件之一時，執行人員應查封義務人之財產。（一）義務人被通知限期履行，於國稅之限期履行函發出之日起經過十日爲止尙未繳清者。（二）納稅人於國稅通則法第 37 條第 1 項各款<sup>61</sup>所列之國稅之履行期限爲止尙未繳清者。

II、國稅繳納期限之後，到前項第 1 款規定之十日經過之日之前，受限期履行之義務人有該當國稅通則法第 38 條第 1 項各款<sup>62</sup>（提前開徵）規定之事實者，執行人員得直接查封其財

---

<sup>61</sup> 國稅通則法第 37 條規定：「I、納稅人於第 35 條或前條第 2 項之繳納期限爲止尙未繳納者，稅務署長除下列各款所列國稅之外，應對納稅人以限期履行函，限期納稅人繳納。（一）下一條第 1 項或第 3 項或國稅徵收法第 159 條（保全查封）規定適用之國稅。（二）依相關國稅法律規定一定事實發生時，得直接徵收之國稅。II、前項之限期履行函，除國稅相關法律別有規定之外，於國稅之繳納期限起五十日以內發出。III、爲第 1 項之限期履行時，該國稅如有利息、滯納金者，應一併限期履行。」

<sup>62</sup> 國稅通則法第 38 條第 1 項規定「稅務署長於該當以下各款之一時，足以認爲確定應納之國稅在繳納期限前無法繳清者，得將繳納期限提前，向納稅人請求繳納。（一）納稅人財產開始被強制換價時。（二）納稅人死亡，其繼承人限定繼承時。（三）爲納稅人之法人解散時。（四）以信託財產負擔繳納義務之國稅，該信託任務終了時。（五）納稅人未有納稅管理人，且不在本法施行地內有住居

產。

Ⅲ、對第二次納稅義務人或保證人實施查封程序而適用第 1 項規定之要件時，同項中「限期履行函」之文字規定，可代換為「繳納催告書」之文字規定。

《說明》本條是規定強制執行第一階段查封程序的發動要件，於義務人滯欠國稅且有下列要件之一者：1、限期履行函發出經過十日後未繳清者；2、依國稅通則法第 37 條限期履行後未繳清者；3、限期履行函發出雖未經過十日，發生國稅通則法第 38 條之提前開徵事由者；4、對第二次納稅義務人或保證人（相當於我國之擔保人）催告繳納者。

**【第四十八條】（超額查封與無益查封禁止原則）**

I、除徵收國稅所必要之財產外，其他財產禁止查封。

Ⅱ、查封財產之價值，經預估不超過該查封程序之執行必要費用金額以及比該國稅優先受償之其他國稅、地方稅、其他債權之合計金額時，該財產不得查封。

《說明》本條作為查封程序之準則，規定超額查封禁止與無益查封禁止。本來，財產之查封目的是經由換價程序滿足稅捐債權，查封應僅限於必要之範圍，乃理所當然之事，本條即為明示上開原理的規定。

**【第四十九條】（選擇查封標的時尊重第三人權利的原則）**

執行人員於查封義務人之財產時，以不妨礙強制執行程序為限，關於該財產之查封，應盡可能地不有害於第三人之權利。

《說明》選擇查封標的時，執行人員應尊重第三人既有之權利，而為本條之訓示規定。但為使本條不單單僅是訓示規定

---

者。（六）納稅人以虛偽等不正行為脫免國稅、或將欲脫免國稅、或申請退稅、或足以認為將欲申請退稅、或脫免強制執行、或足以認為將脫免強制執行時。」

而於下一條承認第三人的查封標的更換請求權，賦予法律制度之保障。第三人的權利是指質權、抵押權、先取特權、留置權、擔保為目的之假登記、租賃權。例如，調查財產之際，發現得查封之財產有兩筆，其中一筆已設定抵押，另一筆無第三人之權利，而且，另一筆之財產得使滯欠之稅金足額受償，此時應查封後者之財產，調查的程度以通常性的調查為以足，無須經過特別地調查義務人的所有財產上有無第三人的權利。

**【第五十條】**（第三權利人的更換查封標的請求權與換價申請權）

I、被查封之財產上附有質權、抵押權、先取特權<sup>63</sup>、留置權、租賃權等其他第三人之權利者，該第三人於財產之拍賣期日前，得對稅務署長以義務人有其他容易換價而且不附有第三人權利之財產，並且強制執行該財產得全額徵收滯欠國稅為理由，申請更換查封標的。

II、稅務署長認為前項之申請為適當者，應更換查封標的；認為不適當者，應通知該第三人。

III、受前項通知時，受通知之第三人，自受通知之日起算經過七日為止，第三人對依第 1 項規定申請應查封之標的，再另外申請應進行換價程序時，除該財產之換價有顯著困難或財產上附有第三人權利之外，非於該財產查封換價後，不得將第 1 項附有第三人權利之財產進行換價。

IV、稅務署長未於前項申請之日起二個月之內，將申請之財產查封並換價者，應將第 1 項附有第三人權利之財產解除查封。但，適用國稅相關法律之規定而不得換價者，不在此限。

---

<sup>63</sup> 限於本法第 19 第 1 項各款與第 20 條第 1 項各款之先取特權。

V、不論滯欠之國稅適用不得續行其他強制執执行程序之規定，第 2 項或前項之查封仍得爲之。

《說明》附有第三人權利之財產被查封時，在一定要件下，承認第三人有更換查封標的請求權與換價申請權。結論上是，附有第三人權利之財產應於最後始得進行換價程序之法律制度保障。亦即，前條雖屬尊重第三人權利之訓示規定，並非於義務人財產權全部調查完畢後方得實施查封，查封時亦有可能附有第三人權利之財產被查封。在此情況下，該第三人得以義務人有其他財產足以徵收欠稅爲理由，法律承認其有申請更換查封標的請求權，以此請求權爲基礎，在查封程序謀求第三人權利之保護。

**【第五十一條】**（繼承<sup>64</sup>人的更換查封標的請求權）

I、執行人員因被繼承人滯欠國稅而查封繼承人財產時，以不妨礙強制執执行程序產生爲限，應盡可能對繼承財產先爲查封。

II、繼承人固有財產因被繼承人滯欠國稅而被查封時，繼承人得以有其他容易換價且未附有第三人權利之繼承財產，而且該繼承財產得全額清償滯欠國稅爲理由，對稅務署長請求更換查封標的。

III、稅務署長認爲前項請求適當者，應更換查封標的；認爲請求不適當者，應通知該繼承人。本項之情況準用前條第 5 項之規定。

---

<sup>64</sup> 日本國稅通則法第 5 條規定「I、繼承發生時，對被繼承人應課徵或應徵收之國稅由其繼承人或民法第 951 條之法人繼承納稅義務。繼承人限定繼承者，以其繼承所得之財產爲限度負納稅責任。II、前項前段之情形，繼承人有二人以上者，各繼承人所繼承之國稅數額，依民法第 900 條到第 902 條之規定，依其應繼分按比例計算之。III、前項情形，繼承人之中因繼承所得之財產價額超過前項規定所計算之國稅數額，該繼承人以超過之價額爲限度，就其他繼承人依前二項規定所繼承之納稅義務，負繳納責任。」



《說明》發生繼承時，納稅義務由繼承人繼承（國稅通則法第 5 條），被繼承人之財產由繼承人繼承（日本民法第 896 條），被繼承人之欠稅先對繼承財產徵收，在法理上較為適當，況且，繼承人的固有財產與繼承人本身的生活、營業狀況較有密切之關係的緣故，先對繼承財產執行，可認為對繼承人所造成的損害較少。因此，本條規定先對繼承財產查封之訓示規定。本條第 2 項賦予繼承人查封標的更換請求權，使本條不僅限於訓示規定之法律制度保障。

**【第五十二條】（查封對天然孳息與法定孳息的效力）**

I、查封之效力及於查封財產所生之天然孳息。但，義務人或第三人對查封財產得使用或收益者，關於該財產所生之天然孳息，不在此限。

II、查封效力不及於查封財產之法定孳息。但，查封債權後所生之利息不在此限。

《說明》本條規定依強制執行程序查封原物時，查封之效力原則上及於天然孳息，但不及於法定孳息。

**【第五十二條之二】（假登記擔保財產於查封程序的效力）**

假登記擔保契約法第 15 條<sup>65</sup>之規定，於有擔保為目的之假登記財產被查封時準用之。該條文中「該裁定」之文字規定，準用本條時代換為「該查封」之文字規定；該條文中「基於…申請」之文字規定，準用本條時，代換為「者」之文字規定。

《說明》本條是規定依強制執行的查封與假登記擔保權人的所有權取得權能之間的相互對抗關係，關於假登記擔保權人

---

<sup>65</sup> 假登記擔保契約法第 15 條規定為「I、設定假登記擔保之土地經裁定強制拍賣時，該裁定是基於清算金債務未清償前之申請者，假登記權利人不得基於假登記申請登記為本登記。II、前項開始強制拍賣之裁定時，該裁定是基於清算金債務清償後之申請者，假登記擔保權利人得以取得土地權利對抗查封債權人。」

是否取得擔保物的所有權，是以清算金債務有無清償為準據，來決定得否對抗查封債權人。亦即，清算金債務清償前擔保物被查封者，假登記擔保權人無法基於假登記申請本登記，相反地，清算金債務清償後擔保物才被查封者，假登記擔保債權人得以取得標的物所有權之事實對抗執行債權人，並得申請登記機關塗銷假登記以後的權利處分登記。

【第五十三條】（查封效力及於查封標的的保險金與互助<sup>66</sup>金）

I、查封之財產附有損害保險或中小企業等合作組織法第 9 條之 7 之 2 第 1 項第 1 款<sup>67</sup>規定之互助或依他法律規定之互助、與互助有類似目的者，查封之效力及於受領保險金或互助金之權利。但，未將財產之查封事實通知保險人或互助事業人者，不得以查封之事實對抗之。

II、執行人員受領前項查封效力所及之保險金或互助金時，於保險或互助之事故發生時，該財產上有先取特權、質權或抵押權者，依民法第 304 條第 1 項但書<sup>68</sup>之規定為行使其他諸此權利之目的，關於適用保險金或互助金於受領前應查封之規定，視為先取特權人、質權人或抵押權人在支付之前，已查封該保險金或互助金。

《說明》第 1 項是規定對附有損害保險或有參加互助組織之財產查封時，該查封效力及於受領保險金或互助金之權利，

---

<sup>66</sup> 日文之「共濟」本文翻譯為「互助」意義是指，屬於相同職業或地區之人基於互相幫助之精神，結合團體所集資之資金，於參加人發生意外事故時，依事先規定之金額支付之。「共濟」類似於社會保險制度之一種。

<sup>67</sup> 本項全文規定為：「火災互助合作組織以下列之事業體為之。（一）為組織成員成立之火災互助事業。（二）前款事業之附帶事業。」

<sup>68</sup> 日本民法第 344 條第 1 項規定為先取特權人行使之物上代位時，需以查封之方式為之：「先取特權得對因標的物變賣、租賃、滅失或損傷而受之金錢給付或其他物之給付行使之。但，先取特權人應於代位物交付或支付前予以查封。」

並以查封事實通知保險人或互助事業者，為對抗保險人或互助事業者的要件。第 2 項規定是以第 1 項規定為前提，該財產上有抵押權等擔保物權時，為保護擔保物權人之權利，於發生第 1 項之查封時，視為擔保物權人已經以行使物上代位權之方式查封該財產，並依擔保物權之受償順位得就換價價金分配之。

**【第五十四條】（查封筆錄）**

執行人員於查封義務人財產時，應製作查封筆錄，查封標的為下列財產時，應將筆錄正本交付義務人。（一）動產或有價證券。（二）債權<sup>69</sup>。（三）本法第 73 條或第 73 條之 2 規定之財產。

《說明》為紀錄證明查封的過程，執行人員不問查封財產的種類應做成查封筆錄，而且該財產之種類為動產、債權等時，應交付筆錄正本給義務人。查封筆錄之製作雖非查封效力的發生要件，但應於各該種類的財產完成查封時同時為之。

**【第五十五條】（對質權人等的查封通知）**

下列各款財產查封時，下列各款之人就稅務署長所知者，應對其通知查封之事實或其他必要事項。（一）財產上有質權、抵押權、先取特權、留置權、租賃權或其他第三人之權利者：該權利人。（二）有假登記之財產：該假登記權利人。（三）被假扣押或假處分之財產：實行假扣押或假處分之保全執行法院或執行官。

《說明》查封財產上有質權、抵押權等其他第三人之權利，或假登記、假扣押、假處分者，稅務署長就所知的上開利害

---

<sup>69</sup> 電話使用權、租賃權、本法第 73 條之 2 或其他無法收取之債權，不適用本章所稱「債權」之規定。

關係人與保全執行法院等，應通知查封的事實與其他必要事項。亦即，使該利害關係人等知悉強制執行程序的開始，特別是得優先於國稅受償的權利人以及得請求更換查封標的之第三人，該通知是賦予其有行使權利的機會為目的。

**【第五十六條】**（動產的查封程序與查封效力發生時點）

I、動產或有價證券之查封，由執行人員實施占有為之。

II、前項查封之效力，於執行人員占有該財產時發生效力。

III、執行人員查封金錢時，在查封之限度內，視為義務人之國稅已被徵收。

《說明》本條是規定動產或有價證券的查封程序以及查封效力發生的時點。

**【第五十七條】**（有價證券所表彰債權的收取程序）

I、有價證券查封時，執行人員得收取該有價證券所表彰之金錢債權。

II、執行人員依前項規定收取金錢時，在收取之限度內，視為義務人之國稅已被徵收。

《說明》所查封的有價證券中，得收取之有價證券是指，限於表彰以金錢給付為目的之債權的有價證券，因此，表彰以金錢給付為目的以外的有價證券，應拍賣的方式換價。第 1 項規定是賦予收取的權限，非指所有的有價證券均應以收取的方式為之，該證券的債權履行期已屆至或近期內將屆至，比起將證券拍賣，以收取的方式較有利於徵收稅捐者為限。

**【第五十八條】**（第三人占有義務人動產時的查封程序）

I、義務人所有之動產或有價證券被義務人六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親、其他特殊關係人以外之第三人所占有時，該第三人拒絕交出者，不得逕予查封。

II、第三人拒絕交出前項之動產或有價證券時，於義務人沒

有其他容易換價且能全額清償滯欠國稅之財產者為限，稅務署長得以書面指定期限，命該第三人將動產或有價證券交付與執行人員。於此，稅務署長應將該命令之事實一併通知義務人。

Ⅲ、第三人依前項命令交付者，或者未依命令於指定期限之內將動產或有價證券交付執行人員者，執行人員逕予查封該動產或有價證券，而不受第 1 項規定之限制。

《說明》第三人所占有義務人之動產或有價證券的查封程序，本條創設以交付命令為之，是本法基於尊重私法秩序的觀點，規定保護第三人權利為目的之強制執执行程序。如第三人為義務人的六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親或有特殊關係之人，則得逕予查封，無庸透過交付命令程序為之。至於，受交付命令之第三人，其占有本權的保護依本法第 59 條規定為之。

#### 【第五十九條】（受交付命令第三人的權利保護）

I、依前條第 2 項規定被命令交付動產之第三人與義務人訂有契約，基於租賃權、使用借貸權或其他得使用收益之權利而占有該動產時，如將動產交付則無法達成占有使用之目的者，該第三人得解除與義務人之契約<sup>70</sup>。第三人於契約解除後對義務人所取得之損害賠償請求權，對於該動產拍定後之價金有剩餘者得受分配。

Ⅱ、依前條第 2 項規定命第三人交付動產時，除該第三人依前項前段規定解除契約之外，執行人員應依第三人之申請，於原契約所定期間之內得繼續使用收益該動產（該期間最長不得超過自查封之日起三個月）。

---

<sup>70</sup> 本條之契約解除權是國稅徵收法特別賦予第三人之解除權。淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座》，2010 年 8 月，頁 77。

Ⅲ、依前條第 2 項被命令交付動產之第三人是基於租賃契約占有時，該第三人依第 1 項前段解除契約，並且於受交付命令之時點以後之租金已預付者，該第三人得對稅務署長主張從該動產拍定之價金中，請求相當於已預付之租金金額受分配（已預付租金金額超過三個月份者，以三個月份分配之）。於此，得請求分配之金額之受償順位，不受本法第 8 條國稅優先受償之限制，劣後於執行必要費用與留置權擔保之債權受償。

Ⅳ、前 3 項之規定，於前條第 1 項不拒絕交出動產之第三人準用之。

《說明》為保護受前條交付命令之第三人，該第三人之中與義務人訂定有契約，基於租賃權等使用收益權限占有動產者，賦予該第三人得選擇行使下列權利之一：（一）解除契約，因而所生之損害賠償請求權得從拍賣價金有剩餘者受分配。一定範圍之預付租金，得優先於國稅受分配。（二）不解除契約，最長以三個月為限度，繼續使用收益該不動產。（三）第三人未明示解除契約與否，視為其選擇使用收益。

#### 【第六十條】（已查封動產的保管）

I、執行人員認有必要時，得將已查封之動產或有價證券使義務人或占有財產之第三人保管。但，使第三人保管者，除該財產有搬運之困難外，應得第三人同意。

Ⅱ、依前項規定使義務人或第三人保管者，不論本法第 56 條第 2 項依占有發生查封效力之規定，於封印、查封公告或其他足以明示查封意旨之方法表現於外界時，發生查封效力。

《說明》本條是規定已查封的動產或有價證券的保管，在使他人保管的情況下，執行機關不自行保管而未直接現實占有查封標的物時，則以封印等對外公示的方式為查封效力發生

的要件。如執行機關占有查封標的物後再使第三人保管者，以占有時發生查封效力。

**【第六十一條】（已查封動產的使用收益）**

I、執行人員依前條第 1 項規定使義務人保管已查封之動產時，不妨礙強制執行程序者，得准許義務人爲使用或收益。

II、前項規定，對已查封之動產有使用收益權利之第三人保管時，準用之。

《說明》本條是規定關於已查封動產的使用收益。所謂「不妨礙強制執行程序」的判斷標準，是以動產的種類、性質、強制執行的緊急程度，義務人的誠實性爲準。受准許使用收益的義務人或第三人，應依物之通常用法，在不使動產價值減少的範圍內爲使用收益，超過該範圍者，得撤銷使用收益的許可。

**【第六十二條】（債權的查封程序與查封效力發生時期）**

I、債權之查封程序，以查封通知書送達於第三債務人爲之。

II、執行人員於查封債權時，應禁止第三債務人對義務人履行債務，並禁止義務人收取或爲其他處分債權之行爲。

III、第 1 項之查封，於查封通知書送達於第三債務人時發生查封效力。

IV、關於債權之移轉須以登錄爲生效要件者，稅務署長於查封時，應囑託關係機關爲查封之登錄。

《說明》本條是規定債權的查封程序與查封效力發生時點。本條所規定的「債權」是以給付金錢或其他有換價可能性的財產爲目的之債權，因此行爲或不行爲義務的債權不包含在內。電話加入權、租賃權等無法直接收取之債權，不包含在本條內，此等債權依本法第 73 條的無體財產權程序查封之。

電子記錄債權依照其發生或讓與效力的特性，本法第 62 條之 2 另行規定查封程序。無實體發行的以帳號轉帳公司債等的查封程序依本法第 73 之 2 規定。清償期未於六個以內到來者或收取有顯著困難的債權，亦依本條規定查封，再依本法第 89 條的規定拍賣換價。將來發生的債權，如查封時該債權發生的原因已預先確立者，而且可認為該債權確實會發生者，亦為本條查封的對象。當事人特約禁止讓與的債權，亦得查封。

**【第六十二條之二】**（電子記錄債權的查封程序與查封效力發生時點）

I、電子記錄債權之查封，以債權查封通知書送達於第三債務人以及電子債權記錄機關。

II、執行人員於查封電子記錄債權時，應禁止義務人對第三債務人請求履行債務、禁止義務人對電子記錄債權機關請求為電子債權之記錄、並禁止義務人為電子紀錄債權之收取或其他處分。

III、第 1 項之查封，於債權查封通知書送達於電子記錄債權機關時，發生查封效力。但，對第三債務人之查封效力，以查封通知書送達於第三債務人時，發生效力。

《說明》「電子記錄債權」依日本電子記錄債權法第 2 條之定義為「電子記錄債權之發生或讓與，依本法規定之電子記錄方式為生效要件之金錢債權。」電子記錄債權之特性有：1、電子記錄債權以金錢債權為目的，電子記錄債權的發生或讓與，以電子記錄為生效要件。2、為保障交易安全，依電子記錄登記簿受讓債權的第三人善意取得之適用。3、基於減低票據與債權讓的風險與成本，並使債權人資金調度順利之



立法目的，原因債權與電子記錄債權為個別獨立之債權<sup>71</sup>。

**【第六十三條】（查封債權的金額範圍）**

執行人員於查封債權時，應查封該債權之全部債權金額。但，認為無全額查封之必要者，得僅查封該債權金額之一部分。

《說明》執行人員於查封債權時，不論應徵收的滯欠稅額為何，應查封該債權的全部金額。因為，債權的實質價值，不僅取決於名目上的債權金額，更取決於第三債務人的清償能力，特別是，為收取該債權而有對第三人債務人財產強制執行的必要時，亦可想見有其他債權人對該第三債務人的財產參與分配的可能性，基此債權平等的分配程序，故有查封該債權全部金額的必要，而不生超額查封的疑問。認定無全額查封的要件有：1、第三人的資力充分，足以認為能確實履行債務、2、被查封債權的清償日期明確、3、被查封的債權無優先於國稅受償之擔保物權等，並且關於債權之履行無抗辯事由。

**【第六十四條】（抵押權等所擔保債權的查封程序）**

查封有抵押權、得設定登記之質權或先取特權所擔保之債權時，稅務署長得囑託關係機關為債權查封之登記。稅務署長應將查封事實通知該抵押權人、質權人或先取特權人。

《說明》抵押權等所擔保的債權被查封時，債權查封的效力及於該債權的從權利（擔保物權）。對於身為債權人之義務人如為拋棄擔保物權、讓與抵押權登記次序的處分行為時，執行債權人得對受有利益之擔保物所有人等或受讓先次序抵押權順位的受讓人，主張查封所禁止義務人處分財產的效力，故有通知擔保物權人等以公示查封事實之必要。

---

<sup>71</sup> 淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座》，2010年8月出版，頁80。

**【第六十五條】**（取出被查封債權的證明文件）

為債權查封之必要，執行人員得取出關於該債權之證明文件，取出程序準用本法第 56 條第 1 項以及第 58 條之規定。

《說明》為債權查封之必要，執行人員得準用動產查封程序，取出關於該債權的證明文件。「債權證明文件」是指，存摺、存款證書、債權契約。「必要」是指，為收取該被查封債權所必要，或為提起收取訴訟所用的證據。

**【第六十六條】**（對繼續性收入債權的查封效力）

薪資、年金或類此有繼續性收入債權之查封效力，在應徵收之國稅金額限度內，效力及於查封後應收入之債權金額。

《說明》關於繼續性收入的債權，在應徵收的國稅全部清償前，均為查封效力所及，無庸於各給付時期分別扣押。

**【第六十七條】**（對已查封債權的收取程序<sup>72</sup>）

I、執行人員得收取已查封之債權。

II、執行人員依前項規定收取之標的，為金錢以外之物者，對該物應另為查封程序。

III、執行人員依第 1 項規定收取金錢時，於收取金額之限度內，視為義務人之國稅已被徵收。

IV、國稅通則法第 55 條第 1 項到第 3 項之規定<sup>73</sup>，於本條第 1 項之收取程序，第三債務人委託執行人員收取債權時準用之。但，證券之收取期限是在已查封債權的清償期之後者，

---

<sup>72</sup> 日本現在的立法例並未像我國於核發查封命令後，再另外核發收取命令之程序，而是基於查封命令得直接向第三債務人收取債權，第三人不依查封命令對執行債權人支付時，日本立法例並無我國得逕對第三人強制執行之規定，而是由執行債權人向第三人提起收取訴訟，取得執行名義後，再聲請對第三人強制執行。

<sup>73</sup> 該條規定略為「納稅人為繳納國稅，除直接以有價證券繳納之外，亦得提供經執行人員認為得確實收取之有價證券，由執行人員接受納稅人之委託，收取該有價證券之債權，並由納稅人提供收取之程序費用。」簡言之，本條是類似於我國票據法第 40 條委任取款背書之規定。

第三債務人應得義務人之承諾後，始得委託執行人員為收取。

《說明》執行人員的收取權是依本條第 1 項規定原始地取得，非基於義務人之代理人或其繼受人之名義為收取，執行人員是以自己的名義為收取。基於收取權，執行人員得行使為收取債權所必要的權利（與義務人所擁有權利同一內涵的權利）。因此，收取權人得申請支付命令、提起給付訴訟、聲請假扣押、聲明參與分配、參加破產或更生程序、實行擔保物權、對保證人為請求等。但，超過收取目的以外之行爲則不得爲之，例如，讓與或免除被查封之債權、變更清償期限。並且被查封債權的性質本來是往取債務或赴償債務者，不因受查封而有所變更該債權的性質，爲履行債務而應負擔的費用亦同。本法未規定移轉命令的程序，因爲移轉命令是將債權的危險負擔移轉給執行債權人，國家爲執行債權人時，承擔第三債務人資力不足的風險是不妥當的。國家收取金錢後到入帳之間，爲免義務人負擔多餘的滯納金等與負擔金錢滅失、遺失、被盜取之風險，在考量義務人利益之下，明訂於收取的限度內，視爲欠稅已被徵收。

**【第六十八條】**（不動產的查封程序與查封效力發生時點）

I、不動產之查封，以查封函對義務人送達爲之。

II、前項查封之效力，以查封函送達於義務人時，發生查封效力。

III、稅務署長於查封不動產時，應囑託關係機關<sup>74</sup>爲查封登記。

IV、前項之查封登記是在查封函送達前所爲者，不論本條第 2 項之規定，於查封登記時發生查封效力。

---

<sup>74</sup> 日本不動產之登記機關爲不動產所在地之法務局（分局、分所、派出所）。

V、礦業權之查封效力，不論前項或第 2 項之規定，於查封登錄時發生查封效力。

《說明》本條所規定之「不動產」範圍包含：1、土地及其定著物（區分所有建物、不動產共有部分）2、地上權等以不動產為標的之物權 3、工廠財團、礦業權等視為不動產之財產 4、準用不動產規定之財產 5、鐵路財產、軌道財團以及運河財團等。日本立法例關於不動產的物權變動方式，是以登記為對抗第三人之要件（我國為登記生效），因此為使查封之效力得對抗第三人，查封的事實應予登記。本條雖規定於登記時亦發生查封效力，但並非不用送達查封函於義務人，應解釋為以後補送達查封函為查封效力發生的條件。

**【第六十九條】（已查封不動產的使用收益）**

I、義務人對於被查封之不動產，得依物之通常用法為使用或收益。但，有使不動產價值顯著損耗之行爲時，稅務署長得限制其使用或收益。

II、前項規定，對不動產有使用或收益權利之第三人準用之。

《說明》認定是否有使不動產價值顯著損耗的行爲，由稅務署長決定，結論上是以是否使不動產的交換價值減少、是否使換價程序產生阻礙無法達成徵收目的，為判斷基準。此處之損耗不僅指物理上的損耗，法律上的損耗亦同，例如，於查封的空地上新建建物，損耗程度嚴重者另依本法第 178 條規定處罰之。

**【第七十條】（船舶或航空器的查封程序）**

I、已登記之船舶或依航空法規定登錄之飛機或螺旋翼航空機（合稱航空器）之查封程序，準用本法第 68 條第 1 到 4 項關於不動產查封之規定。

II、稅務署長為強制執行之必要時，得使船舶與航空器暫時停泊。但，於船舶或航空器發航準備完成者，不在此限。

III、執行人員為強制執行之必要，得對船舶與航空器為必要之監管處分或保存處分。

IV、於查封函送達前為前項處分時，不論本條第 1 項準用第 68 條第 2 項之規定，於前項處分時發生查封效力。

V、已查封之停泊中船舶或航空器或依第 2 項規定使船舶或航空器停泊時，如有營業上之必要或其他相當理由者，稅務署長得依義務人、參與分配債權人、抵押權人以及其他權利人連署之申請，許可船舶或航空器航行。

《說明》本條關於船舶或航空器的查封程序與查封效力發生時點是準用不動產查封的規定，鑑於本法規定對船舶或航空器的停泊命令、監管處分、保存處分等獨特制度，而另規定異於不動產查封效力的發生時點。船舶為依商法第 686 條登記的船舶（含共有部分），不論有無登記均應適用。（依小型船舶登錄法規定登錄的船舶依本法第 73 條規定查封，無法登記的小型船舶與製造中尚未達可供航行程度的船舶依動產程序查封）、航空器為依航空法第 3 條登記的航空器，不適用本條規定的航空器，以動產程序查封。航行中的船舶或航空器仍得轉讓，所以無禁止查封之必要，但客觀上已完成發行準備的船舶或航空器，則不得使其暫時停泊。執行債權人等與其他權利人得基於營業上利益，連署申請許可航行，如經考量對於欠稅的徵收亦屬有利時，在不妨礙強制執行程序進行者為限，稅務署長得許可航行。監管處分、保存處分是指會同船員、飛機機組員，以立牌、圍繩等方法明示查封事實，必要之處分是指圍繩、扣留、送入倉庫、設置管理人、取去船舶國籍證書、航空器登錄證書等其他為航行所必要之

文件。

【第七十一條】（動力車輛、營造機械或小型船舶的查封程序）

I、依道路運送車輛法登錄之動力車輛<sup>75</sup>、營造機械抵押法登記之營造機械或小型船舶登記法登錄之小型船舶之查封程序，準用本法第 68 條第 1 到 4 項關於不動產查封之規定。

II、前條第 3 項以及第 4 項之規定於動力車輛、營造機械或小型船舶之查封程序準用之。

III、稅務署長於查封動力車輛、營造機械或小型船舶時，得命義務人交出並由執行人員占有之。

IV、本法第 56 條第 1 項、第 58 條以及第 59 條之規定，依前項規定由執行人員占有動力車輛、營造機械或小型船舶時準用之。

V、執行人員依本條第 3 項占有之動力車輛、營造機械或小型船舶得使義務人或原占有之第三人保管之。於此，應以封印或其他公示方法表明執行人員占有該動力車輛、營造機械或小型船舶，此外，除依下一項規定准許動力車輛行駛、營造機械使用或小型船舶航行之外，應採取適當之處置不讓其行駛、使用或航行。

VI、依第 3 項或前項規定占有或使義務人或第三人保管之動力車輛、營造機械或小型船舶，如有營業上之必要或其他相當理由，稅務署長得基於義務人、參與分配債權人、抵押權人以及其他權利人連署之申請，得許可動力車輛行駛、營造機械使用、小型船舶航行。

《說明》動力車輛、營造機械、小型船舶伴隨抵押權制度的

---

<sup>75</sup> 依日本「道路運送車両法」第 5 條第 1 項規定適用該法之動力車輛的所有權的移轉非經登記不得對抗第三人。

發達，其查封程序準用不動產查封的規定，對義務人送達查封函發生查封效力，例外於囑託關係機關為查封登記時，或於監管處分、保存處分時發生查封效力。另考量本條財產的動產性質容易減損交換價值，故規定由執行人員剝奪原占有之占有，原占有人如為義務人或其六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親或其他特殊關係之人，執行人員得直接查封，如為第三人占有而不願配合查封者，得對其發出交付命令後查封之。

**【第七十二條】**（無體財產權中無第三債務人的查封程序與查封效力發生時點）

I、不適用本節前三款條文所規定之財產中（下稱「無體財產權」），專利權、著作權或其他無第三債務人之財產，查封程序以查封函送達於義務人為之。

II、前項查封之效力，於查封函送達義務人時發生查封效力。

III、關於無體財產權之移轉須以登記為生效要件者，稅務署長於查封時，應囑託關係機關為查封之登記。

IV、查封函送達前為前項之查封登記者，不論本條第 2 項之規定，於查封登記時發生查封效力。

V、關於發明專利、新型專利或其他權利，其處分之限制非經登記不生效力者，其查封效力不論本條第 2 項之規定，於登記時發生查封效力。

《說明》本條是規定無體財產權中無第三債務人的查封程序與查封效力發生時點。對有第三債務人的無體財產權強制執行時，如未將查封事實通知第三債務人者，則無法對第三債務人主張查封效力以禁止義務人處分財產，即無法達成查封目的進而實施換價，因此本法將無體財產權區分有無第三債

務人，分別規定其查封程序與查封效力生效時點。另外，無體財產權的移轉或處分的限制，以登記為生效要件者，則以查封登記，為查封效力發生的要件。適用本條規定的財產主要有：專利權、商標權、品種權、積體電路佈局權、著作權、溫泉權等。

【第七十三條】（無體財產權中有第三債務人的查封程序與查封效力發生時點）

I、無體財產權之中，電話使用權、無限期公司之社員持分或有第三債務人之財產，查封程序以查封通知書送達於第三債務人為之。

II、前項查封之效力，於查封通知書送達於第三債務人時，發生效力。

III、本條第 1 項規定之財產，其權利移轉須以登記為生效要件者，前條第 3 項以及第 4 項規定之查封程序準用之。同條第 4 項「查封函」之文字規定，準用本項規定時，可代換為「查封通知書」之文字規定。

IV、關於專利權之新型專利或其他權利，其處分之限制非經登記不生效力者，前條第 5 項規定之查封程序準用之。

V、本法第 65 條以及第 67 條之規定於本條第 1 項之財產準用之。

《說明》本條是無體財產權之中有第三債務人的查封程序與查封效力發生時點的規定。為確保查封禁止處分的效力，有第三債務人的無體財產權的查封程序，明訂以對該第三債務人通知的方式為之。適用本條之財產主要有：電話使用權、無限期公司或兩合公司之股份、合作社股份、動產之共有部分、股權、專利實施權、商標使用權、品種使用權、積體電路佈局使用權、出版權、高爾夫球場會員權、買回權、溫泉



利用權、互助會會份、信託受益權等。

【第七十三條之二】（可轉帳公司債等<sup>76</sup>的查封程序與查封效力發生時點）

I、可轉帳公司債等之查封程序，以查封通知書送達於可轉帳公司債之發行人以及義務人開設帳戶之轉帳機關<sup>77</sup>為之。

II、執行人員查封可轉帳公司債等，應禁止發行人對義務人履行債務、禁止轉帳機關對可轉帳公司債等為轉帳或塗銷、禁止義務人對可轉帳公司債等為收取等其他處分或申請轉帳或申請塗銷。

III、本條第 1 項查封之效力，於查封通知書送達於轉帳機關時發生效力。

IV、本法第 67 條收取程序之規定於本條準用之。

《說明》隨著可轉帳公司債等無需發行券面的轉帳結清新制度建構，本條為無體財產權中有第三債務人的查封程序之特別規定，查封程序以查封通知書送達可轉帳公司債等之發行人與轉帳機關為之，保護發行人免於對義務人與執行債權人雙重清償的危險，並於送達轉帳機關時發生查封效力。執行人員得收取可轉帳公司債等的償還請求權或利息支付請求權，換價處分時得向轉帳機關請求從義務人的帳戶轉帳至買

---

<sup>76</sup> 本條規定之「轉帳公司債等」依日本「社債、株式等の振替に関する法律」（公司債、股票等轉帳法）第 2 條規定之範圍有：公司債、國債、地方債、投資法人債、保險業法之相互公司債、資產流動法公司債、特別法之法人債券、投資信託受益權、借貸信託受益權、資產流動法之特定目的受益權、信託法之信託證券受益權、外國或外國法人發行債券、股票、新股預購權、附公司債之新股預購權、投資信託以及投資法人法之單位、協同組織金融優先出資法之優先出資權、資產流動法之優先出資權、資產流動法之新優先出資繼受權、資產流動法之轉換特定公司債、資產流動法之附特定公司債新優先出資繼受權、金融商品交易法第 2 條第 11 項第 21 款規定之權利。

<sup>77</sup> 依日本「社債、株式等の振替に関する法律」（公司債、股票等轉帳法）第 44 條規定，具有承作轉帳業務的通常是金融機構。

受人帳戶。

**【第七十四條】**（已查封股份的退股請求權）<sup>78</sup>

I、義務人爲中小企業等協同組織法之企業組織、信用合作社等其他法人（下稱合作社等）的社員、會員等其他持有股份的成員，對義務人所持有之得自由退社股份查封時，該股份有下列理由，並且可認爲該股份以外之義務人財產，即使經強制執行亦不足應徵收之國稅時，稅務署長得對該合作社等請求退還部分股款。（一）該股份即使再次換價亦無買受人。（二）該股份之因法律或章程之限制而無法轉讓。

II、依前項規定之請求應於三十日前向該合作社等預先通知（關於退股之法律或章程另有規定者期間者，依其規定）。

《說明》義務人持有得自由退社的法人股份時，由於股份有時不易換價，並且可認爲義務人其他財產即使經強制執行，亦不足應徵收之國稅者，稅務署長得對該法人等請求退還部分股款。該請求不論義務人的意思爲何，均得爲之，之所以不得請求退還全部股款之原因在於，全部股款退還者形同義務人退社，在嚴重之情況下，有可能破壞合作社等的組織。

**【第七十五條】**（一般性的禁止查封財產）

I、下列財產不得查封。（一）義務人與共同維持生計之配偶（包含有事實上婚姻關係者）或其他親屬（下稱「共同維持生計之親屬」）日常生活所不可欠缺之衣服、寢具、家具、廚具、榻榻米、門窗。（二）義務人與共同維持生計之親屬生活所必要之三個月份食物與燃料。（三）主要依賴自己勞力經營農業者，該農業所不可缺少之器具、肥料、勞役用之家畜及其飼料，以及截至下次收穫前，續行農業所不可缺少之種子或類此之農產品。（四）主要依賴自己勞力經營

---

<sup>78</sup> 我國類似之條文爲公司法第 66 條、合作社法第 30 條。

漁業者，水產品之採捕或養殖所不可缺少之漁網、漁具、魚餌以及魚苗或其他類此之水產品。（五）技術人員、手工業者、勞工等其他主要以自己知識或體力從事職業或營業者，其業務不可缺少之器具或其他物品。（六）生活或職業所不可缺少之印鑑或其他印章。（七）佛像、牌位或直接提供其他禮拜、祭祀所不可缺少之物。（八）對義務人所必要之祖譜、日記或其他類此之文件。（九）義務人或其親屬所受領之勳章或其他表彰榮譽之徽章。（十）義務人或與其共同維持生計之親屬學習所必要之書籍或器具。（十一）尙未發表之發明或著作。（十二）義務人或與其共同維持生計之親屬所必要之義肢或用於輔助身體之物。（十三）於建築物或其他工作物依法令爲防止災害或確保安全所應配備之消防用機械、器具或避難設施等其他設備。

II、前項第 1 款之榻榻米與門窗以及第 13 款之規定，於該財產與建築或其他工作物一併被查封時，不適用禁止查封之規定。

《說明》屬於義務人之總財產，有金錢化可能性者爲限，爲滯欠稅金之總擔保，因此均可查封爲原則。但，爲確保義務人及其共同維持生計之親屬的最低生活保障、謀生職業的維持、精神生活的安寧、社會保障制度的維持等種種理由之故，法律明定禁止查封的財產。禁止查封的財產，可分爲本條的絕對禁止查封與第 76 條第 5 項附條件禁止查封，後者得義務人承諾後得予查封，以及第 78 條規定的提供代替財產後禁止查封。本條爲一般性的禁止查封規定，其他法律特別規定禁止查封者，亦不在少數。例如社會保險、社會救助類之法律。

**【第七十六條】**（薪資收入等禁止查封的金額）

I、薪資、租金、公務員俸給、國會議員年薪、退休金以及其他類此給付之債權金額（下稱「薪資等」），未超過下列各款合計金額者不得查封。義務人同一時間受有兩個以上薪資等之給付者，計算該金額之合計金額以第 4 款或第 5 款所列之金額為限度。（一）依所得稅法第 183 條、第 190 條、第 192 條或第 212 條規定，從薪資等就源扣繳所得稅之相當金額。（二）依地方稅法第 321 之 3 條或其他規定，從薪資等就源扣繳之道府縣民稅以及市町村稅之相當金額。（三）依健康保險法第 167 條第 1 項或其他法令從薪資等扣繳之社會保險費之相當金額。（四）因義務人與共同維生之親屬無所得，對其依生活扶助法第 12 條規定給付生活扶助時，扶助基準之金額對應薪資等給付之基礎期間，依政府命令所酌定之金額<sup>79</sup>。（五）薪資等扣除前四款之合計金額後，再乘以百分之二十的金額（該金額超過前款所列金額兩倍者，以前款兩倍之金額為限度）。

II、對於前項第 4 款與第 5 款之合計金額，該薪資等給付期間之日數中，自查封日到給付日為止，乘以所佔日數比例所計算之金額為限度，所受領之給付不得查封。

III、獎金或其他有此性質給付之債權，受領給付時視為薪資等之給付，有本條第 1 項規定之適用。第 1 項第 4 款或第 5 款所列金額之計算，該獎金給付視為一個月份之薪資等給付為計算基礎。

IV、退休津貼或其他有此性質給付之債權（下稱「退休津貼等」），未達下列金額之合計額者，不得查封。（一）依所得稅法第 199 條或第 212 條規定關於該退休津貼應扣繳所得

---

<sup>79</sup> 依國稅徵收法施行令第 34 條規定，義務人本身以十萬元日幣計算，親屬每一人以四萬五千元日幣計算。本款是由法令概算相當於最低生活費用之金額不得查封。

稅之相當金額。(二)本條第1項第2款以及第3款中「薪資等」之文字規定，適用本項時以「退休津貼等」之文字規定代替，以此規定所計算之金額。(三)本條第1項第4款所列金額，在同款規定期間以一個月計算相當於3倍之金額。(四)退休津貼等給付基礎期間超過5年者，超過年數關於一年相當於前款所列金額百分之二十之金額。

V、本條第1項、第2項與前項之規定，得義務人承諾者，不適用之。

《說明》有鑑於薪資收入對於一般受薪階級生計的重要性，為維持受薪階級最低生活所需的金額禁止查封。修法前原規定一律以受領給付金額的七成五不得查封，對於低所得者有時發生不足最低生活費之情形，相對地，對高所得者的保障卻有賦予超過所需金額以上的傾向，本條修正朝向對低所得者放寬禁止查封金額，對高所得者緊縮禁止查封金額。1、本條區分薪資等收入、獎金收入、退休津貼，分別規範其禁止查封之範圍。2、扣繳稅費後之淨收入未達義務人及其扶養親屬的最低生活費用者，禁止查封(第1項第1到4款)。3、淨收入超過最低生活費用之金額之中，酌留兩成保障義務人維持社會生活的體面而禁止查封(第1項第5款)。

**【第七十七條】**(社會保險給付中具有薪資性質的禁止查封金額)

I、基於社會保險制度所給付之退休年金、老人年金、撫卹金、停職津貼以及有此性質給付之債權，分別視為退休津貼等債權，適用前條之規定。

II、前項規定之社會保險，是基於下列法律所規定之保險、互助或撫卹或其他政府命令規定之類似制度者。(一)厚生年金保險法。(二)船員保險法。(三)國民年金法。

(三) 恩給法 (包含其他準用之法律規定)。(四) 國家公務員互助組織法。(五) 地方公務員等互助組織法。(六) 私立學校教職員互助法。

《說明》社會保險給付，亦即，基於健康保險制度、各種互助組織制度等其他社會保險制度所受領給付之權利，名稱上雖為社會保險給付，但其中卻有如同薪資給付之性質者，如果全部比照殘廢給付、遺族給付一律禁止扣押將有失均衡。因此本條將社會保險給付中，具有有強烈薪資所得色彩者，視為薪資所得並規定禁止查封之金額。

**【第七十八條】** (附條件的禁止查封與義務人查封財產選擇權)

義務人所提供查封之財產得全額清償國稅，在無換價困難且該財產上不附有第三人之權利者，下列財產不予查封。

(一) 農業所必要之機械、器具、家畜類、飼料、種子等其他農產品、肥料、農地以及農牧用地。(二) 漁業所必要之漁網等其他漁具、魚餌、魚苗等其他水產品以及漁船。

(三) 為繼續營業或事業所必要之機械、器具或其他備品以及原物料等其他存貨。

《說明》除查封財產上附有第三人權利之外，如何選擇查封財產屬於執行人員的權限，執行人員為執行程序的便宜，得適當地選擇應查封的財產。一方面，如果依照財產的種類預先設定一套選擇基準的話，將對強制執行程序產生顯著困難之虞；另一方面，以確保租稅債權的迅速、確實地實現為限，強制執行程序應盡可能地不使義務人的職業或事業的繼續產生妨害，自不待言。本條即為整合兩方面的需求，關於繼續職業或事業所必要的特定財產，義務人得提出代替性的相當財產為條件，而不查封該特定財產，間接地承認義務人

的查封財產選權。

**【第七十九條】**（解除查封的要件）

I、該當下列各款情形之一者，執行人員應解除查封。

（一）因繳納、核准退稅抵繳、撤銷更正等其他理由，以致查封之國稅金額全額消滅時。（二）已查封財產之價值，不超過該查封程序之執行必要費用、優先於查封國稅受償之其他國稅、地方稅、其他債權之合計總金額時。

II、該當下列各款情形之一者，執行人員得解除部分或全部財產之查封。（一）查封之國稅因部分繳納、部分核准退稅抵繳、部分撤銷更正、查封財產價格升值等其他理由，以致該財產之價格顯著超過查封之國稅以及優先查封國稅受償之國稅、地方稅、其他債權之合計總金額時。（二）義務人提供其他可以查封之適當財產者，於該財產查封時。

《說明》本條是規定應解除查封與得解除查封的要件。解除查封與撤銷查封不同，前者是向將來發生喪失查封的效力，因此解除查封前所為的查封效力仍然有效。如：查封附利息之債權時，查封效力所及的法定孳息（利息），該利息如已抵充國稅，解除查封後無需返還該利息。因查封而生中斷時效的效力，於解除查封後，時效自解除時起重新起算。查封處分被撤銷者，其法律效果溯及於最初查封時，因此，對第三人收取的孳息或受領第三債務人給付的財產，應返還於義務人。

**【第八十條】**（解除查封的程序）

I、解除查封，以通知義務人解除查封之方式為之。但，債權以及無體財產權中有第三債務人者，以通知第三債務解除查封之方式為之。

II、執行人員於各款財產解除查封時，應依各款之程序為

之。但，第 1 款規定之除去查封標示，得使義務人或占有該財產之第三人爲之。（一）動產或有價證券：交還查封物，以及除去封印、查封公告等其他明示查封所用之物。（二）債權或無體財產權之中有第三債務人者：對義務人之通知。Ⅲ、不動產等其他已爲查封登記之財產解除查封時，稅務署長應囑託關係機關爲塗消登記。

Ⅳ、對義務人爲第 2 項第 1 款之動產或有價證券之交還，對照以下各款所區分之情形，應在各款所列之場所爲之。但，查封時該財產爲義務人以外之第三人占有時，以該第三人未申請對義務人交還爲限，應將財產交還予該第三人。（一）該當前條第 1 項各款或同條第 2 項第 1 款規定時，撤銷更正等其他可歸責於國家之事由，爲當初查封時財產所在場所。（二）其他情形，爲解除查封時財產所在場所。

Ⅴ、債權或動力車輛、營造機械或小型船舶解除查封時，依本法第 65 條所取交之證書或依第 71 條第 3 項規定由執行人員占有動力車輛、營造機械或小型船舶時，本條第 2 項第 1 款以及前項之規定準用之。

《說明》本條所規定解除查封的方式，原則上以解除查封之事實通知義務人爲之，以及伴隨解除查封所需的程序，考量執行當事人與關係人之利害關係，本法盡可能將解除的細部程序以法令明訂之。

**【第八十一條】**（對質權人等利害關係人通知解除查封）解除查封時，本法第 55 條各款所規定之人，稅務署長就其所知之人以及參與分配債權人，應對其通知解除查封之事實或其他必要事項。

《說明》解除查封時，被解除查封的財產上有利害關係之人，稅務署長應對其通知解除的事實與其他必要事項，以資



保護該利害關係人的權益。

**【第八十二條】**（參與分配<sup>80</sup>程序）

I、義務人財產在實施強制換價程序時，稅務署長得以參與分配函，對該執行機關聲明參與分配。

II、稅務署長聲明參與分配時，應將該參與分配之事實通知義務人。

III、本法第 55 條之規定於參與分配時準用之。

《說明》義務人的財產已開始強制執行等強制換價程序時，同一財產再重複實施查封程序的話，從程序經濟的觀點來看並不妥當，因此，稅務署長自身不再實施查封，而對執行機關聲明參與分配以滿足稅捐債權。得聲明參與分配的國稅，以該國稅逾繳納期限為要件，無庸經過本法第 47 條限期履行的程序，即使依國稅通則法第 46 條同意延緩納稅，亦可聲明參與分配，因為參與分配並非國稅機關自身強制地實現租稅債權，不過是參與其他強制換價程序而已。本法雖未明訂參與分配之最後期限，在解釋上應有期限，如：拍定日之前一日或債權收取日為止。

**【第八十三條】**（參與分配的限制）

可認為義務人有其他容易換價之財產，該財產上未附有第三人之權利，而且該財產得全額清償滯欠國稅時，稅務署長不得聲明參與分配。

---

<sup>80</sup> 日本法之「交付要求」相當於我國之「參與分配」。本節名稱為「交付要求」但規範之事項包含參與分配與併案執行兩種程序，在法條文義上狹義之「交付要求」僅指參與分配，廣義之「交付要求」則包含參與分配與併案執行。值得說明的是「交付要求」是純粹依附於前案查封程序而對換價價金同受分配之程序，當前案查封效力消滅時，「交付要求」並不生接續查封或得聲請繼續執行之效力，與我國「參與分配」實務上依辦理強制執行事件應行注意事項十六（一）規定於前案債權人聲請撤回時，得由參與分配債權人聲請繼續執行。兩者的效力內涵不同。

《說明》關於聲明參與分配的國稅優先受償權，除劣後於實施查封之租稅外，另以法定繳納期限為基準，決定與附有擔保債權之受償順序，除此之外，有優先於其他公課債權與私法債權受償之強大效力。因此，國稅是否聲明參與分配，對劣後受償之債權人有重大利害關係。況且國稅擁有自力執行權限，得輕易地就其他容易換價且得足額受償的財產自為執行，本條為保護該劣後受償的債權人，於該當一定要件時，國稅不得聲明參與分配。違反本條規定時，原本得受分配清償之劣後債權人，得依第 85 條規定請求該國稅機關解除聲明參與分配，但在解除前，參與分配仍有效力。

**【第八十四條】（參與分配的解除）**

I、國稅因繳納、核准退稅抵繳、撤銷更正等其他理由而消滅時，稅務署長應解除參與分配之聲明。

II、參與分配之解除，以通知該受參與分配之執行機關為之。

III、本法第 55 條以及第 82 條第 2 項之規定，於解除參與分配時準用之。

《說明》鑑於參與分配國稅的優先受償權，參與分配程序準用查封程序的規定以保護利害關係人，為本法的特色之一，因此本條類同查封程序因繳納等原因而消滅時，應解除查封的相關程序。

**【第八十五條】（申請解除參與分配）**

I、依強制換價程序得受分配之債權人，得以下列各款規定均該當為理由，對稅務署長申請解除聲明參與分配。（一）因國稅聲明參與分配，導致自己債權之部分或全部無法受清償。（二）義務人有其他容易換價之財產，該財產上未附有第三人之權利而且該財產得全額清償滯欠之國稅。

II、稅務署長認為前項之申請適當者，應解除參與分配；認為申請不適當者，應通知申請人。

《說明》稅務署長將聲明參與分配時，符合一定要件下雖不聲明參與分配，但非並就義務人全部財產均調查完畢後，始得聲明參與分配，即使符合一定要件下亦可能得聲明參與分配。因此，本條實為結合第 83 條（參與分配的限制）的法律制度保障，特定債權人得以符合本條要件為理由，向稅務署長申請解除參與分配，以保障劣後債權人的受償權利。

**【第八十六條】（併案查封<sup>81</sup>的程序）**

I、稅務署長依本法第 47 條規定得行使查封之權限者，下列義務人之財產已被行政執行程序查封時，為對該財產併案執行，得以併案查封函代替本法第 82 條第 1 項之參與分配函送交於該行政執行之機關。（一）動產以及有價證券。

（二）不動產、船舶、航空器、動力車輛、營造機械以及小型船舶。（三）電話使用權。

II、稅務署長依前項併案查封時，應以併案查封通知書通知義務人。併案查封之財產為電話使用權時，應一併通知該第三債務人<sup>82</sup>。

III、稅務署長對第 1 項第 2 款之財產併案查封時，應囑託關係機關為併案查封之登記。

IV、本法第 55 條之規定於併案查封時準用之。

《說明》在舊國稅徵收法時期不得雙重查封，於前案查封程

---

<sup>81</sup> 日文「参加差押」本文翻譯為「併案查封」。日本立法例准許於特定標的為雙重查封（即使多重查封亦可准許），於前案查封效力消滅時，由最先併案查封之債權人接續換價程序。本法關於併案查封之規定，僅適用行政機關之間的併案查封，至於行政機關與民事執行、破產程序等的併案關係，日本另有專法規範，「滯納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律」（行政執行與民事執行等程序調整法，實質內容類似我國「行政執行與民事執行業務聯繫要點」）。

<sup>82</sup> 第三債務人為電信公司。

序撤銷或解除時，聲明參與分配也跟著失去效力而不生查封效力，如此對國稅徵收有顯著的妨礙。新修正的規定於符合查封要件（本法第 47 條）之國稅得併案查封，與聲明參與分配之要件單純以義務人逾繳納期限，兩者不同。併案查封在一定要件下，賦予其查封效力在將來得以顯在化。得併案查封的財產限於本條所列舉者。

### 【第八十七條】（併案查封的效力）

I、在已為併案查封之情形，於前案行政執行程序解除查封時，該併案查封（有兩個以上併案查封者，以最先併案者為準）依下列各款財產之區分，分別溯及於各款所列時點發生查封效力。（一）動產以及有價證券：併案查封函送交先為查封之行政機關時。（二）不動產、船舶、航空器、動力車輛、營造機械以及小型船舶：併案查封函送達於義務人時；在送達前已為併案查封登記者，該併案查封登記時。（三）礦業權：併案查封登錄時。（四）電話使用權：併案查封通知書送達於第三債務人時。

II、稅務署長受動產或有價證券之併案查封者，於解除該動產或有價證券之查封時，應將動產或有價證券交付依前項規定發生查封效力之併案查封行政機關。依本法第 71 條第 3 項規定占有已查封之動力車輛、營造機械或小型船舶，亦應將該財產交付併案查封之行政機關。

III、前案已查封之財產在相當期間內不進行換價程序者，為併案查封之稅務署長，得催告前案查封之行政機關應儘速進行換價程序。

《說明》本條是規定前案解除查封時，併案查封所生的查封效力，以及前案解除查封時，該查封財產的移交程序，亦即，併案查封的實益即在於此：得補充單純參與分配制度之

不足。所謂的實益是指併案查封有下列效力：1、併案查封有參與分配的效力。2、前案解除查封時，最先併案查封者，溯於併案查封時發生查封效力。3、前案解除查封時，應將查封財產與相關程序資料移交最先併案查封的機關。依本條第 3 項的「相當期間」，應參酌查封財產換價程度的難易，查封機關事務的繁閒，通常動產的情況為一個月，不動產為三個月。本法的催告缺乏相關的後續效果，僅止於催告而已別無其他效力。<sup>83</sup>

### 【第八十八條】（併案查封的限制與解除）

I、本法第 83 條至第 85 條之規定，於併案查封程序準用之。

II、對已併案登記之財產解除併案查封時，稅務署長應囑託關係機關塗銷併案查封之登記。

III、解除電話使用權之併案查封時。稅務署長應通知該第三債務人。

IV、除前二條或本條前三項之規定外，關於併案查封程序之必要事項，由政府命令<sup>84</sup>定之。

《說明》併案查封為行使參與分配的方式之一，因此關於參與分配的限制、參與分配的解除以及申請解除參與分配的規定，在事物性質上允許者，於併案查封時準用之，其他程序事項授權政府命令規定之。

### 【第八十九條】（換價財產的範圍）

I、已查封之財產，除依法收取之外，應依本節規定進行換

---

<sup>83</sup> 如果是依日本「滯納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律」的催告程序，在一定要件下，可由併案查封債權人取代先查封債權人的查封順位，並續行換價程序。

<sup>84</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 42 條，是規定併案查封的解除程序準用參與分配的解除程序。

價程序。

II、已查封之債權中，將為收取程序之時起六個月以內，其全部或部分之清償期限尚未屆至者，以及債權之收取有顯著困難者，得依本節規定進行換價程序。

《說明》「換價」的意義：強制執行程序是將滯欠的稅金強制徵收為終局目的，稅金徵收需以金錢的方式為之，因此，應將查封財產拍賣以換取金錢。查封財產為金錢的話，可以直接清償稅金以達成強制執行的目的，而無需另為換價程序。查封財產為債權時，得收取該債權，收取之標的為金錢者，得直接清償稅金，標的為金錢以外的財產者，收取後再查封該財產並另行換價。有價證券、無體財產權、無實體公司債等亦得為收取程序。前述的拍賣程序與收取程序可合稱為換價程序，拍賣程序為狹義的換價程序，收取程序規定於本法第 67 條，本條以下是專門規定狹義的換價程序，原則上以拍賣為之，亦即，基於一般公眾自由競爭的應買表示而賣出查封財產為原則，以特定價格賣與特定人的變賣程序為例外。查封財產的換價，換言之，是行政機關將歸屬於義務人所有的查封財產，強制地賣給應買人的行政處分，因此，對該程序有所不服的利害關係人，得聲明異議、請求國稅不服審判所審查或提起訴訟。財產已查封時，原則上雖然直接進行下一階段的換價程序，但使義務人願自行繳納，並且盡量避免換價程序是必要的，在進行換價程序前，一般行政上的處理是預先通知義務人即將拍賣。清償期限較長的債權，在清償期到來前暫不收取的話，有害於租稅債權儘早實現，況且類似國債，以變賣的處分方式本屬適當。不確定期限、附條件、將來的、附對待給付、第三人無資力之債權等、可以認為是收取有顯著困難。

**【第九十條】（換價的限制）**

I、在果實未成熟之前、蠶未成繭之前，不得換價。

II、產製中之半成品（包含栽培品等其他類此之物），在成為完成品之前，或者未達一定產製過程其價值顯著低廉且不適合進行交易者，準用前項規定。

III、第二次納稅義務人對本法第 32 條第 1 項之告知或第 2 項之催告或類此強制執行處分提起訴訟者，在該訴訟係屬期間，不得對第二次納稅義務人被查封之財產進行換價程序。保證人對國稅通則法第 52 條第 2 項之告知、第 3 項之催告或類此強制執行處分提起訴訟者，或依本法第 55 條第 2 款對假登記擔保權利人之查封通知提起訴訟者，亦不得進行換價程序。

《說明》換價之目的是盡可能地將查封財產以高價賣出，從國民經濟的觀點，查封財產尚在未達到通常交易階段的半成品時，儘可能於完成品後再予換價。因此，本條規定果實、蠶等半成品在達到適於通常交易的完成品之前，限制進行換價程序。除法院下命停止執行情程序外，訴訟之提起並不停止強制執行為原則（日本行政訴訟事件法第 25 條；國稅通則法第 105 條第 1 項規定，除查封財產價格有顯著減少之虞，於聲明不服程序之係屬期間，不得進行換價程序。），但基於第二次納稅義務與保證債務之補充性，假登記財產權利人之登記利益與擔保物權存否之交易安全，為保護此等利害關係人，本條特別規定於訴訟係屬期間不進行換價程序。

**【第九十一條】（執行人員占有動力車輛等後再行換價）**

動力車輛、營造機械或小型船舶之換價程序，應依本法第 71 條第 3 項實施占有後為之。但，未占有該財產對換價程序不生阻礙者，不在此限。

《說明》動力車輛、營造機械以及小型船舶的移動性質較強，為完全掌握該財產的現狀並防止該財產損傷，為使應買人易於檢查標的物以及拍定後的交付，如僅為查封登記後即開始拍賣程序並不妥當，因此，本條規定執行人員以交付命令程序占有該財產後，再進行換價程序。本條之占有包含直接占有與間接占有。

**【第九十二條】（買受人的限制）**

義務人不得以直接或間接之方式，應買自己所有之財產（讓擔保財產除外）。國稅廳、國稅局、稅務署或關稅局等所屬從事國稅相關事務之職員，亦不得應買。

《說明》基於取得換價財產為繼受取得的法律性質，義務人一方面為查封財產的出賣人，另一方面為應買人並不適當，並且妨礙執行程序的正常進行。讓與擔保權人、物上保證人、連帶納稅債務人對其他連帶納稅債務人的查封財產，不受本條應買的限制。為期待拍賣程序的公正性、事先防止稅務職員受到他人不合情理質疑的危險、嚴正稅務職員的工作紀律，故禁止義務人與稅務職員應買拍賣財產。除禁止直接應買外，間接應買亦禁止，例如：1、義務人參加拍賣程序而以第三人的名義應買。2、與第三人訂定契約為義務人之計算，以第三人名義應買，再經由第三人名義取得所有權。3、第三人應買時，無論是由義務人提供資金或第三人提供資金後，義務人再償還者，均包含在內。但，第三人為自己計算應買後，再轉賣給義務人者不違反本條規定。

**【第九十三條】（查封財產的修繕）**

查封財產換價時，稅務署長認有必要且經義務人同意，得為查封財產之修繕或其他增加價格之處分。

《說明》本法修正時，著眼於投入些許費用可以吸引應買



人，增加換價財產價值，進而確保租稅收入以及保護義務人權利的實益性，規定稅務署長認有必要且經義務人同意，得為查封財產的修繕或其他增加價格的處分。鑑於修繕費用等是屬義務人負擔的執行必要費用，為避免可能給義務人帶來不測的損害，以及依查封財產的種類，其修繕可能需有專門知識，故規定須經義務人同意。

**【第九十四條】（查封財產應行拍賣）**

I、查封財產換價時，稅務署長應以拍賣之方式為之。

II、拍賣應以投標或喊價之方式為之。

《說明》拍賣是指，在拍定之前，先由應買人以自由競爭的方式出價，形成依最高價格決定應買人與拍定價格的程序。原則上，換價以拍賣為之，有助於維持換價程序的公正性，並且能保障查封財產以相當之高價拍定的制度。投標是指，投標人是以書面或電子的方式申請應買，在應買人彼此不知道互相的投標價格下，競爭出價的方法（投標可分為期日投標與期間投標）。喊價是指，應買人以口頭之方式表示應買，在知道彼此的應買價格之下，依序提高更新應買價格的方法（日本於平成 19 年開始網路拍賣）。稅務署長可依拍賣財產的種類、應買人數的多寡，選擇有利的拍賣方式。例如下列財產適合以喊價的方式拍賣：（一）貴金屬、古董、字畫、動力車輛、市中心不動產等應買競爭激烈的財產。（二）鮮魚、蔬菜等生鮮食品需要迅速拍賣的財產。

**【第九十五條】（拍賣公告）**

I、查封財產拍賣時，稅務署長應於拍賣期日十日前，將下列事項公告之。但，拍賣財產之保存需費過多或價格有顯著減少之虞，公告期間得予縮短。（一）拍賣財產之名稱、數量、性質以及財產所在地。（二）拍賣之方法。（三）拍賣

之日時與場所。(四)拍定日<sup>85</sup>之日時與場所。(五)訂有拍賣保證金者，該金額。(六)拍賣價金之繳納期限。(七)應買人之資格或其他必要條件。(八)拍賣財產上有質權、抵押權、先取特權、留置權或其他得從拍賣價金受分配之權利人，應於拍定日之前一日陳報有此等權利。(九)除各款所列事項外，其他關於拍賣之重要事項。

II、前項之公告，應揭示於稅務署之公告欄等其他稅務署內公眾容易閱覽之場所。但，亦得一併揭示於其他適當場所、登載於政府公報或每日發行之報紙等其他方法為之。

《說明》本條是規定關於拍賣公告的記載事項、公告時期與方法。鑑於拍賣公告的重要性，應盡可能擴充公告事項，建構合理的公告方法以保護義務人與利害關係人，並且便利於應買人應買。拍賣公告的目的在於喚起大眾對拍賣財產的需求，引誘高價有利的應買申請。拍賣公告至少應揭示於稅務署內，如拍賣標的價格較高者或僅公告於稅務署內不易徵求應買人者，更得公告於拍賣財產所在地、其他適當的場所、報紙、網路、建議同業人士應買。

#### 【第九十六條】（拍賣公告的通知）

I、稅務署長為拍賣之公告時，就前條第 1 項各款事項以及滯欠國稅金額，應通知義務人以及下列各款所知之人。

（一）參與分配債權人。（二）質權人、抵押權人、先取特權人、留置權人、地上權人、租賃權人或其他權利人。

II、於前項通知時，就稅務署長所知得從拍賣價金受分配之權利人，應一併催告其於拍定日之一日前，依本法第 130 條第 1 項提出債權申報書。

---

<sup>85</sup> 我國立法例關於「拍定日」依強制執行法第 70 條第 3 項規定（不動產準用）為拍賣期日之當日，而日本之立法例為確保拍定程序之適法性，關於不動產之「拍定日」特別於第 113 條第 1 項規定自拍賣期日之日起經過七日之日。

《說明》本條是規定拍賣應通知的對象、內容，以及催告得受分配的債權人提出債權申報書。本法有特別規定關於聲明不服的期限，應於拍賣期日以前提出（本法第 171 條），為賦予義務人以及利害關係人有事先行使聲明不服權利的機會，故明訂通知的程序。分配程序是基於債權人的申報，由稅務署長調查後確認應受分配之金額，因此規定於拍賣通知時，一併催告得受分配的債權人提出債權申報書。

**【第九十七條】（拍賣場所）**

拍賣於拍賣財產所在地之市町村為之（包含特別行政區）。但，稅務署長認為必要時，得於其他場所為之。

《說明》慮及拍賣財產的事先檢查與交付的便利性，原則上應於拍賣財產所在地的市町村為之，有必要時得於其他場所拍賣。例如：稅務署內、常設的拍賣場所、聯合數個行政機關的拍賣場所、市町村公所。

**【第九十八條】（預定拍賣底價）**

稅務署長應預定拍賣財產之底價。認為有必要時，得委託鑑定人鑑價，參考該鑑價為底價之預定。

《說明》本條規定所有的查封財產付諸拍賣時，應預定拍賣底價。拍賣底價，不單單是拍定的預定價格，且具有最低拍賣價格的性質，亦即，最高價應買人的出價未達拍賣底價者，不予以拍定，藉以保障拍定的最低價格。拍賣底價，是由稅務署長以客觀的市價為基準，衡量拍賣的特殊性之後，決定拍賣底價。所謂特殊性是指，1、拍賣財產要變賣前需整理一番。2、交易對象僅限於稅務署，且一般消費者不偏好拍賣標的物。3、拍賣條件是由稅務署單方決定無法磋商，且應買程序煩雜。4、拍賣財產不適用瑕疵擔保責任的規定。5、稅務署單方面可以撤銷拍定，而應買人不得解除契約、退換

貨。

【第九十九條】（拍賣底價的公告<sup>86</sup>）

I、稅務署長拍賣以下各款財產時，應於下列各款所定期日前公告拍賣底價。（一）不動產、船舶以及航空器：拍賣日三天前。（二）以喊賣或依本法第 105 第 1 項複數投標得標制之方式拍賣者：拍賣日之前一日。符合第 95 條第 1 項但書之情形時，得於拍賣期日當日公告。（三）其他稅務署長認為有公告拍賣底價之必要者：拍賣日之前一日。

II、拍賣不需公告底價之財產時，稅務署長應將拍賣底價記載於書面並封入文件夾中，置於拍賣場所。

III、本法第 95 條第 2 項之規定於第 1 項之公告準用之。但，拍賣財產以動產為限，得將記載拍賣底價之書面以張貼取代公告。

IV、稅務署長於第 1 項之情形，拍賣財產上有不動產租賃權、船舶租賃權或地上權時，應一併公告其權利存續期間、租金、地租或其他權利內容。

《說明》本條是規定拍賣底價與租賃權等的公告時期、公告範圍、公告方法，以及不公告拍賣底價時的措施。公告底價的制度，雖有使應買人出價不會顯著高於底價的潛在不利利益，但該底價得作為申請應買的標準，有助於一般消費者容易參加拍賣程序，促進換價程序的優點，經考慮利害得失後，本法維持供公開底價的制度。不動產等之上有租賃權、地上權、押租金、預付租金時，拍定後有繼受租賃關係的問題，將影響拍賣底價，因拍賣公告未規定該事項，故於公告底價時一併公告。本法之所以先行拍賣公告，再行底價公

---

<sup>86</sup> 日本立法例雖然於拍賣公告之外，另規定拍賣底價之公告，但實務上通常是將拍賣公告與底價公告合併為之。參照，淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座》，2010年8月出版，頁169。

告，是衡量義務人可能會在拍賣公告之後即自行繳清，無庸再浪費人力物力於決定拍賣物底價。不公告底價時，雖將底價記載封入文件夾，不論有無拍定均不將文件公開。

### 【第一百條】（拍賣保證金）

I、投標或喊價（下稱「投標等」）之拍賣財產應買人（下稱「投標人等」），應依以下各款方法之一，提供拍買底價百分之十以上之金額為保證金。但，拍賣底價在政府命令所定金額以下者<sup>87</sup>或拍賣價金是於拍定當日繳納者，稅務署長得不要求提供保證金。（一）現金（包含以銀行為付款人之支票或銀行為保付之支票）。（二）投標人等與保證銀行等之間，所締結依稅務署長之催告，該保證銀行等即繳納相當於保證金金額現金之契約，由投標人等向稅務署長提出該契約之證明文件。

II、投標人等除適用前項但書之規定外，非提供保證金者，不得應買。

III、拍賣財產之買受人依第 1 項第 1 款提供之保證金，得抵充應繳納之拍賣價金，但，依本法第 115 條第 4 項撤銷拍定時，該拍賣保證金抵充滯欠之國稅，如有剩餘，應交付給義務人。

IV、依第 1 項第 2 款方法提供保證金之投標人等被依本法第 115 條第 4 項規定撤銷拍定時，稅務署長得使保證銀行繳納相當於拍賣保證金之現金。該繳納之現金視為被撤銷拍定之投標人等依第 1 項第 1 款所繳納之保證金，適用前項但書之規定。

V、前項規定於稅務署長依本法第 108 條第 2 項規定處分時

---

<sup>87</sup> 依國稅徵收法施行令第 42 條之 2 規定，50 萬日幣以下之標的，可以不用提出保證金。

準用之。前項「第 115 條第 4 項」之文字規定，準用本項時，代換為「第 108 條第 2 項」之文字規定；「前項但書」之文字規定，準用本項時，代換為「同條第 3 項」之文字規定。

VI、下列各款情形稅務署長應將保證金返還於提供之人，不得拖延。（一）依本法第 104 條到第 105 條之規定，決定之最高價應買人與次順位應買人<sup>88</sup>以外之人所繳納之保證金。

（二）投標等之價格均未達拍賣底價，或因其他理由無法決定最高價應買人時，投標人等所提供之保證金。（三）最高價應買人等或買受人之投標等或應買被依本法第 114 條規定撤銷時，其提供之保證金。（四）最高價應買人依本法第 115 條第 3 項規定繳納拍賣價金時，最高價應買人依本條第 3 項提供之保證金，除抵充拍賣價金以外之物、或次順位應買人所提供之保證金。（五）依法第 117 條規定撤銷拍定時，買受人所提供之保證金。

《說明》本條是規定投標或喊價之應買人應繳納保證金，以及應買之際保證金的相關規定。拍賣時，因為沒有能確實追究應買人因債務不履行責任的方法，事先命提供類似解約手段的拍賣保證金，以免因應買人債務不履行，致使強制执行程序遲滯。

### 【第一百零一條】（投標與開標）

I、投標人應將其住所或居所、姓名、名稱、應買財產名稱、投標價格等其他必要事項，記載於投標書並彌封後，提交於執行人員。依行政程序資訊通信技術利用法<sup>89</sup>第 3 條第 1

---

<sup>88</sup> 次順位應買人為日本立法例所特有的制度（參照本法第 104 條之 2），其用意在於最高價應買人被撤銷拍定時，改依次順位應買人的投標價格拍定，以節省重新拍賣程序的勞費。

<sup>89</sup> 「行政手續等における情報通信の技術の利用に関する法律」依該法第 1 條之

項<sup>90</sup>規定使用電子資訊處理組織投標時，以財務省命令所規定之措施，代替相當於彌封投標書之措施。

II、投標人不得抽換、變更或撤回投標書。

III、開標時，執行人員應會同投標人在場為之。但，投標人不在場者，應由稅務署所屬之其他職員會同開標。

《說明》本條是規定投標與開標之程序。

#### 【第一百零二條】（當場再度投標）

依投標之方法拍賣查封財產時，無人投標或投標價格均未達底價者，稅務署長得當場宣布再度投標。於此，拍賣底價不得變更。

《說明》本條是為避免再次拍賣所生時間費用的損失，在一定條件限制下，得當場再度投標的規定。再度投標是指，投標時無人投標或投標價格均未達底價，不直接終結拍賣程序而繼續再次投標。再度投標無需另行拍賣公告，不改訂拍賣底價，如需改定拍賣底價者，應進行再拍賣程序。

#### 【第一百零三條】（喊價拍賣程序）

I、依喊價方式拍賣時，執行人員應指定拍賣之財產，催促應買人出價應買。

II、執行人員得委託拍賣業者，處理拍賣程序。

III、前條之規定，於喊價拍賣時準用之。

《說明》本條是規定喊價的拍賣程序。喊價拍賣是在拍賣公告所定的場所與時間，由應買人以口頭、號碼牌或網路的方式表示應買。需提供保證金者，應於執行人員催促出價前繳

---

立法目的為「本法是關於行政機關之申請、報告等其他程序，為了能使用電子資訊組織或其他利用資訊通訊之方法而規定共通事項，一起提升國民之方便性、行政營運之簡單化與效率化為立法目的。」

<sup>90</sup> 該項規定為「關於法令規定之申請方式應提出書面為之者，行政機關得不論該規定，依主管部會命令之規定以電子資訊處理組織之方式，處理國民之申請。」

納。已出價的應買人，在有更高的出價之前，受其本身出價表示的拘束。喊價拍賣如需特殊技術者，如有必要，得委託拍賣業者為之，委託費用為執行必要費用。

**【第一百零四條】（決定最高價應買人）**

I、超過拍賣底價之應買人中，執行人員應決定最高價之出價人或投標人為最高價應買人。

II、前項情形，最高價應買人有二人以上者，應使其再次出價或投標決定最高價應買人，出價或投標之價格仍相同者，以抽籤決定最高價應買人。

《說明》作為換價程序安定化之一環，本條將拍賣程序與拍定程序明確區分，在拍賣程序的應買人之中先決定最高價應買人，之後再進行拍定程序。最高價應買人應符合下列條件：1、需繳納保證金時，已繳納者。2、應買價格高於底價，且為最高價格者。3、應買價格最高者有二人以上時，以追加出價或投標決定，再相同者以抽籤決定。4、應買人不是義務人或國稅局等所屬從事國稅職務的職員。5、未受本法第108條拍賣程序公正化規定的處分者。6、符合應買資格或要件者。

**【第一百零四條之二】（決定次順位應買人）**

I、依投標之方式拍賣不動產、船舶、航空器、動力車輛、營造機械、小型船舶、債權或電話使用權以外之無體財產權等，次於最高價應買人投標金額之投標人，其投標價格應高於底價，並且高於最高價投標金額扣除保證金後之金額，執行人員應依該投標人之申請，決定其為次順位應買人。

II、前項次順位應買人之申請，應於最高價應買人決定後，直接決定。

III、第1項之情形，次於最高價應買人之投標人有二人以上



者，以抽籤決定之。

《說明》本條是合理化拍賣事務為目的，假設發生最高價應買人未繳納拍賣價金等事由，而有再次拍賣的必要時，如重新進行拍賣程序將造成執行人員事務負擔，再者重新拍賣不見得會有一樣多的應買人來參加，往往重新投標的價格比當初還低。為了不用重新進行拍賣即可終結賣程序，於決定最高價應買人之後，依該次高價應買人的申請直接決定次順位應買人（之所以需由應買人主動申請，是因為被決定為次順位應買人之後，保證金暫時不發還）。因此，在義務人不生損失之範圍內，次順位應買人可以說是最高價應買人的候補者。民事執行亦有相同制度（日本民事執行法第 67 條）。本制度概要如下：1、以投標的方式拍賣時，依次高價應買人的申請，決定為次順位應買人。2、最高價應買人未於期限內繳納價金等事由，另對次順位應買人為拍定之決定。3、次順位應買人繳納價金的期限，是對其為拍定處分後的七天內。4、次順位應買人投標繳納的保證金，保留至最高價應買人繳納價金時，才返還次順位應買人。

**【第一百零五條】（複數得標投標制）**

I、種類以及價格相同之財產，一次性大量地以投標之方法拍賣時，稅務署長認有必要時，得在拍賣數量範圍內，使投標人分別依願買之數量與單價投標，在超過拍賣底價之投標人之中，投標單價由高到低合計達到總拍賣數量為止之投標人，均決定為最高價應買人（下稱為「複數得標投標制」）。得標人之中，最低單價得標人有二人以上者，以願買數量較多者決定為先順位之投標人，數量相同者，以抽籤決定優先順位。

II、依複數得標投標制拍賣時，前順位得標人願買之數量與

最後順位得標人願買之數量合計超過拍賣總數量時，最後順位得標人於超過的總數量範圍內，不予得標。

Ⅲ、依複數得標投標制對得標人爲拍定時，得標人之中如有拍賣價金於繳納期限內未繳納者，稅務署長在拍定之總數量範圍內，並且得直接使得標人繳納拍賣價金爲限，得繼續開標爲拍定。首先，依前項不予得標之數量範圍內視爲得標，其次，依第 1 項後段未能成爲得標人者得爲得標人。此項情況，同項後段以及前項之規定準用之。

《說明》本條是規定複數得標投標制的要件與程序。複數得標投標制是指，相同種類相同價格的多數財產於一時之間換價時，在一次投標程序中，得決定數個最高價應買人，以促進換價程序。適用複數得標投標制要件爲：1、相同種類相同價格的財產有多數時，「相同總類相同價格的財產」是指同一種股票、國營公司債、有價證券或同規格的商品。2、依投標的方式拍賣。3、複數得標比起合併拍買較爲有利且稅務署長認有必要時。

**【第一百零六條】（宣告拍賣程序終結）**

I、最高價應買人決定時，由執行人員直接宣告其姓名與拍定價格後，應宣告投標或喊價拍賣程序終結。

Ⅱ、前項情形，拍賣之財產爲不動產等，稅務署長應將最高價應買人與次順位應買人之姓名、價格、拍定決定日與場所，通知義務人以及本法第 96 條第 1 項各款中所知之利害關係人，並公告之。

Ⅲ、本法第 95 條第 2 項規定於前項公告準用之。

《說明》本條是規定執行人員使拍賣程序終結的程序，並對利害關係人通知或公告不動產等的最高價應買人與次順位應買人的決定。本條作爲拍定程序安定化之一環，考量盡可能

不於拍定後再撤銷拍賣程序，使此等利害關係人對於最高應買人之決定有事先聲明不服的機會，故新增訂通知的規定。

**【第一百零七條】（再拍賣）**

I、拍賣時無人應買、或應買價格均未達底價、或未決定次順位應買人之情況下，最高價應買人被依下一條第 2 項或第 115 條第 4 項規定撤銷拍定時，稅務署長得再拍賣。

II、依前項規定再拍賣，稅務署長認有必要時，得變更拍賣底價、縮短拍賣公告期間或變更拍賣條件。

III、再拍賣距前次拍賣期日 10 日內舉行者，不適用本法第 96 條拍賣通知之規定。

IV、再拍賣適用本法第 99 條第 1 項第 1 款底價公告日之規定時，該條文「拍賣日三天前」之文字規定，以「拍賣日前一天」之文字規定代換之。

《說明》本條是拍賣不成立或因應買人債務不履行而撤銷拍定時，關於進行再拍賣程序的規定。實施再拍賣的原因如下，如非該當本條要件而重新進行拍賣程序時，並非再拍賣：1、拍賣時無人應買。2、投標或喊價價格均未達拍賣底價。3、未決定次順位應買人時，依本法第 108 條第 2 項否定不正行為者的應買行為或撤銷其拍定資格。4、未決定次順位應買人時，拍定人未繳納拍賣價金而被撤銷拍定。次順位應買人未繳納拍賣價金而被撤銷拍定者，亦同。

**【第一百零八條】（拍賣程序公正化的措施）**

I、下列之人有該當各款之事實者，稅務署長得在該事實發生後兩年間，限制其進入或使其離開拍賣場所或不准其應買。事實發生後兩年內，該當以下各款事實之人僱用他人或僱用員工，或為上開人士、應買人之代理人者，亦同。

（一）妨礙應買人參加拍賣或妨礙投標或喊價、妨礙最高價

應買人之決定或妨礙繳納價金者。(二)拍賣之際以不當減低價格為目的而圍標。(三)以不實名義應買者。(四)無正當理由而未於拍賣價金繳納期限內繳款之買受人。(五)故意損傷拍賣財產或使其價格減少者。(六)除各款之外，妨礙拍賣或變賣程序進行者。

II、該當前項各款之人於應買或被決定為最高價應買人時，稅務署長得否認其應買之表示或撤銷其拍定資格。

III、受前項處分之人，所繳納之拍賣保證金歸屬於國庫，不適用本法第 100 條第 6 項返還保證金之規定。

IV、關於第 1 項規定之適用，稅務署長認有必要時，得請求應買人提出身份證明文件。

《說明》本條是為確保拍賣程序公正化，而授權稅務署長排除妨礙拍賣程序的行為或者為預防目的之處分。處分對像的行為雖多有適用拍賣投標妨害罪、圍標罪<sup>91</sup>，對於惡質捐客的處理方式，為確保拍賣程序之公正化與光明磊落，考量施以迅速處置的行政處分，更加地有效。因次，本條不論是否該當刑事罪名，均有適用。

#### 【第一百零九條】（變賣程序）

I、以下各款之一該當者，稅務署長得將查封財產以變賣代替拍賣。(一)依法令規定，得買受拍賣財產者只有一人、或該財產之買賣價格有價格管制者、或其他付諸拍賣於公益上不適當者。(二)有市場行情之財產，依當日市價變賣。

(三)拍賣無人應買、應買價格均未達拍賣底價或依本法第 115 條第 4 項之規定撤銷拍定時。

---

<sup>91</sup> 日本法第 96 條之 3 規定「I、以虛偽之計畫或使用實力之方式，妨礙進入、妨礙確認占有人等其他強制執行行為，處三年以下有期徒刑或 250 萬日幣之罰金，或併科之。II、使人不聲請強制執行或使人撤回強制執行行為目的，對聲請人或其代理人加以暴力或威脅者，亦同。」

II、本法第 98 條拍賣底價之規定，於前項第 1 款或第 3 款變賣時準用之。依該款規定變賣時，該變賣底價不得低於先前之拍賣底價。

III、稅務署長依第 1 項第 3 款變賣之查封財產為動產者，得依事先公告之價格變賣之。

IV、本法第 96 條以及第 107 條第 3 項之規定於變賣時準用之，第 106 條第 2 項以及第 3 項之規定於決定變賣契約之買受人時，準用之。第 96 條第 1 項中「為拍賣之公告時」之文字規定，準用本條時，可代換為「依變賣契約拍定之日七日前」；「通知」之文字規定，準用本條時，可代換為「發出通知書」之文字規定。

《說明》本條是規定變賣的要件與程序，變賣是指查封財產不經拍賣程序而決定拍定價格與拍定人。本法第 110 條由國家買入查封財產亦屬變賣之一種。第 1 款之情形例如：鴉片、受物價管制命令之財產、麻藥、毒性物質、毒品、火藥、槍砲刀劍、土地徵收的徵收權人表示應買，拍賣財產為私有道路、庭園、排水溝、下水道處理槽時，其使用人或地方自治團體表示應買者。變賣程序如下：1、在變賣期日之七天前對義務人、利害關係人為通知並命其提出債權申報書。2、應決定變賣底價。3、為盡可能招來多數的應買人，以適當的方法與最有利的條件決定拍定人。另外，變賣無規定保證金制度。4、第 1 項第 3 款的動產可以用標價展示的方式變賣。委託仲介業者買賣可認為是一種變賣方式，但變賣價格受限於拍賣底價，故仲介業者的費用應由買受人負擔。實務上，再拍賣亦無法拍定之財產，可公告促使大眾依再拍賣的底價於一定期間內變賣，由最先表示應買人買受（相當我國之公告應買、特別拍賣）。5、拍定人決定時，將該決定通知

義務人與利害關係人並公告之。

**【第一百一十條】（國家買入拍賣財產）**

該當前條第 1 項第 3 款之規定，國家認有必要時，得以同條第 2 項之拍賣底價買入該財產。

《說明》本條是該當前條第 1 項第 3 款的財產，得由國家以預算支出買入拍賣財產的規定，作為換價制度最終的擔保而留存的規定。本制度實務上最近不太利用。

**【第一百一十一條】（動產等的拍定程序）**

動產、有價證券或電話使用權付諸換價時，於拍賣日（或變賣日），稅務署長對最高價應買人為拍定之決定。

《說明》本條是規定動產、有價證券或電話加入權時付諸換價時，對應買申請為承諾的程序，該承諾稱為拍定。拍定是指執行機關基於查封而行使查封財產的處分權，不論義務人的意思如何，強制地為賣出查封財產意思表示的處分。但，執行機關僅有賣出的權限，該意思表示的法律效果仍歸屬於義務人，由拍定人與義務人之間成立私法上的買賣契約。拍定人繳納價金後取得拍賣財產所有權，權利取得的態樣為基於買賣的繼受取得，與公用徵收是原始取得不同。拍賣第三人財產時，拍賣程序雖非無效，然拍定人無法取得拍賣財產的所有權，但關於動產或有價證券，如買受人為善意者，則受善意取得之保護（日本民法第 129 條）。

**【第一百十二條】（動產等的撤銷拍定）**

I、動產或有價證券之撤銷拍定，不得對抗已繳納拍賣價金之善意買受人。

II、依前項規定因不得對抗買受人而生損害者，除受損害人有故意或過失外，國家就通常發生之損害負無過失責任。損害原因另有應負責任者，國家得對其行使求償權。

《說明》拍定為行政處分，行政處分不當或違法者，應予撤銷。另一方面，拍定具有私法上的買賣法律效果，如果予以撤銷者，將損及交易安全。因此，本條為保護交易安全，當撤銷動產或有價證券的拍定時，不得對抗已繳納價金的善意買受人，是賦予善意取得相同的保護，換價財產為第三人所有者亦適用本條的規定。因本條第 1 項保護措施而受損害之第三人，本條第 2 項規定由國家負擔第一次的損害賠償責任。不得對抗善意買受人時，應將拍定價金返還財產的原所有人。

**【第一百十三條】（不動產等的拍定）**

I、不動產等換價時，於拍賣期日起算七日後之期日（下稱「拍定日」），稅務署長對最高價應買人為拍定之決定。

II、已決定次順位應買人者，該當以下各款之一處分或行為時，稅務署長於各款所列之日，對次順位應買人為拍定之決定。（一）稅務署長依本法第 108 條第 2 項撤銷拍定時：該最高價應買人之拍定日。（二）最高價應買人依本法第 114 條規定被撤銷投標時：該次投標之拍定日。（三）最高價應買人依本法第 114 條規定被撤銷應買資格時：該撤銷之日。

（四）稅務署長依本法第 115 條第 4 項規定撤銷拍定時：該撤銷之日。

《說明》本條是規定不動產等的拍定程序。由於不動產等的拍定比起動產拍定影響更大，而且不動產等的買受人未有如前條保護善意買受人的規定，為安定拍定程序，本法將拍賣日與拍定日分離，預先設置七天的時間（若拍賣日為 2 月 10 號，則拍定日為 2 月 17 號），讓義務人與利害關係人在拍定日之前有聲明不服的機會。隨著本法新增次順位應買人的規定，於最高價應買人的應買或拍定資格被撤銷，同時決定由

次順位應買人拍定。

**【第一百四條】（申請撤回應買權）**

已經決定最高價應買人與次順位應買人時、或已經拍定時，依國稅通則法第 105 條第 1 項但書<sup>92</sup>或其他法律之規定而停止強制執行時，於停止執行之期間，最高價應買人或拍定人得申請撤回應買。

《說明》應買人原則上不得撤回應買，但於決定最高價應買人或次順位應買人之後，或者拍定之後，才發生應停止強制執行的事由，如果貫徹應買人不得撤回應買的原則，將使應買人需隨時準備繳納價金等待後續程序，致使應買人陷於不安定的法律地位，造成其不少負擔。因此，發生停止執行的事由時，應賦予應買人撤回應買的申請權，得以避免造成其過度負擔的方式。應停止執行的事由如下：1、拍賣程序終結前，有聲明不服者（國稅通則法第 105 條第 1 項但書）2、法院命停止執行者（行政訴訟事件法第 25 條第 2 項）3、第二次納稅義務人、保證人、假登記擔保權利人提起訴訟者（本法第 90 條第 3 項）4、拍買程序終結前，依公司重整法之停止命令、禁止命令或重整程序開始之決定者（日本公司重整法第 24、25、50 條）。

**【第一百五條】（拍賣價金繳納的期限）**

I、拍賣財產之價金繳納期限為拍定日<sup>93</sup>。對次順位應買人拍定者，為拍定日起經過七日之日。

II、認有必要時，稅務署長得延長拍賣價金繳納期限。但，該期間不得超過三十日。

---

<sup>92</sup> 該條第 1 項規定為「對於國稅之處分聲明不服時，不妨礙處分之生效、處分之執行或程序之續行。但，除財產價格顯有減少之虞或聲明不服人另有聲請之外，於國稅機關決定或國稅不服審判所裁決前，強制執行之換價程序不得進行。」

<sup>93</sup> 依本法第 113 條規定，不動產等的拍定日為拍賣期日起算七日後之期日。



Ⅲ、買受人應於第 1 項期限前以現金繳納。

Ⅳ、買受人未於第 1 項期限前繳納者，稅務署長得撤銷拍定。

《說明》本條是明文規定拍賣價金繳納期限與繳納方法，未繳納價金者撤銷其拍定的規定。本條新增延長價金期限的理由如下：高價財產拍賣時，需以現金一次繳納價金，有必要向銀行申請融資時，原來的繳納期間不一定足夠作業手續，並且，對參加拍賣程序的民眾做問卷調查結果，約半數的人希望延長期延一個月。拍定人未於期限內繳納價金，雖得撤銷拍定，另對次順位應買人拍定，未有次順位應買人時，得進行再拍賣程序。但拍定人如確有不得已的事由，並且，不撤銷拍定對租稅的徵收較為有利者，經過相當期間之後，再予撤銷亦屬無妨。

**【第一百十六條】（取得拍賣財產）**

Ⅰ、買受人於繳納拍賣價金時，取得拍賣之財產。

Ⅱ、執行人員於受領拍賣價金時，在受領之限度內，視為國稅已從義務人徵收。

《說明》本條是規定拍賣財產的權利移轉時點，以及相當於拍賣價金的租稅債務消滅時點。本法鑑於拍賣價金繳納前，如滯欠稅金繳清者應撤銷拍定，因此，不論財產的種類，統一規定於拍賣價金繳納時，發生拍賣財產權利移轉的法律效果。其他法律規定財產移轉需以政府許可、第三債務人承認、登記為生效要件者，則以許可、承認、登記時為權利移轉的時點。買受人權利的取得，是從義務人移轉給買受人的繼受取得。因此，除本法第 124 條的擔保物權等或第 140 條的假扣押等之外，拍賣財產上的負擔，由買受人繼受。拍賣財產的危險負擔於繳納價金時，隨同權利移轉於買受人。

**【第一百十七條】（因繳清欠稅而撤銷拍定）**

買受人繳納拍賣價金前，實施換價程序之國稅繳清並提出證明者，稅務署長應撤銷拍定。

《說明》本條規定拍定後繳納價金前，實施換價程序的欠稅繳清之事實被證明者，應撤銷拍定。因為一般而言，義務人因財產被拍賣所受的損失比起拍定人被撤銷拍定的損失還大，因而規定偏重保護義務人。如此規定，也是符合盡量避免強制拍賣之行政目的。之所以要提出證明是因為，有時候國稅的收納機關（日本銀行等）與執行機關不同，繳清欠稅的事實，執行機關不會直接知道。如稅務署長非因故意過失而不知繳清的事實，則不撤銷拍定，另行退款給義務人。

**【第一百十八條】（拍定通知書的交付）**

除有價證券外，買受人繳清拍賣價金時，稅務署長應將拍定通知書交付買受人。但，關於動產之拍定，得不交付拍定通知書。

《說明》本條是規定買受人繳清拍賣價金時，應將拍定通書交付買受人。拍定通知書，不單是證明拍定的書面，亦是證明權利移轉的書面。因此，囑託關係機關為權利移轉登記時，應附上拍定通知書。拍定通知書記載買受人的姓名、住所、拍賣財產，交付於買受人。動產拍定後，直接將動產交付買受人時，依交付完成權利移轉的程序，得省略拍定通知書的交付。

**【第一百十九條】（動產等的交付）**

I、拍賣財產為執行人員所占有之動產、有價證券、動力車輛、營造機械或小型船舶，於買受人繳納拍賣價金時，稅務署長應將該財產交付於買受人。

II、拍賣財產由義務人或第三人保管者，稅務署長得以交付

拍定通知書給買受人之方式交付該財產。稅務署長應將交付之事實通知義務人或第三人。

《說明》本條是規定執行人員依查封而取得占有的財產，以交付作為權利移轉程序。動產、禮券、無記名股票、無記名國營公司債等之類的無記名證券，其權利移轉程序以交付為之。記名證券中的有價證券、動力車輛、營造機械與小型船舶等，除了交付之外，應另依本法第 120、121、125 條之規定為權利移轉之背書或囑託權利移轉之登記。交付方式有二：1、執行人員占有時，現實交付給買受人。2、義務人或第三人保管中的財產，以拍定通知書交付於買受人並通知保管人的指示交付，如保管人不任意交付者，國家不負點交責任。關於不動產的交付，現行制度僅規定移轉權利之登記，實際交付是由買受人向義務人或其他住居人要求搬遷，占有人不搬遷時，由買受人依訴訟之方式取得執行名義後，再依民事執行程序申請強制執行<sup>94</sup>。

**【第一百二十條】（移轉有價證券權利的程序）**

I、已拍定之有價證券交付於買受人時，移轉該證券權利所必要之背書、更名或回復流通之手續，稅務署長應指定期限，命義務人為該手續。

II、義務人未於前項期限前辦理該手續者，稅務署長得代替義務人為之。

《說明》本條是規定票據、貨物證券、倉庫證券、載貨證券等其他記名證券拍賣時，為權利移轉的背書；公司債等其他以在公司債登記簿更名為對抗要件的有價證券拍賣時，該證券的更名手續以及此等記名證券為回復流通所必要的手續。

---

<sup>94</sup> 日本行政執行立法例之所以未有強制點交之規定，是因為二次世界大戰前，日本政府濫用公權力戕害人權，二次戰後關於行政機關可以實施直接強制的法規，大部分均被檢討刪除，另以行政刑罰作為主要擔保行政義務被履行的手段。

完成本條的手續後，再依前條規定交付有價證券。代替義務人背書的記載方式如下：「依國稅徵收法第 120 條第 2 項之規定，因拍賣而代替義務人○○○讓與買受人○○○」。

**【第一百二十一條】（權利移轉登記的囑託）**

拍賣財產之權利移轉以登記為要件者，除不動產登記法或其他法令有特別規定之外，稅務署長應依已繳納價金之買受人之申請，囑託關係機關為權利移轉之登記。

《說明》拍賣財產的權利移轉是以登記為要件者，本條是規定關於該登記程序的一般性規定，如個別法令有特別規定時，依該法令的規定為登記。稅務署長於囑託權利移轉登記時，應一併囑託塗銷因拍賣而消滅的權利登記（如擔保物權）。查封後始取得拍賣財產的權利人<sup>95</sup>，因其不得對抗實施查封的執行債權人，於塗銷其取得權利的登記時，同時為義務人移轉權利給拍定人之登記。

**【第一百二十二條】（債權等權利移轉的程序）**

I、債權、本法第 73 條第 1 項或第 73 條之 2 第 1 項規定之財產於買受人繳清拍賣價金時，稅務署長應將拍定通知書交付第三債務人。

II、依本法第 65 條、第 73 條第 5 項之規定，所取去之債權證明文件或權利證明文件，於前項情形應交付於買受人。

《說明》本條是規定債權、電話加入權或有第三債務人的無體財產權的拍賣權利移轉程序，除依本法第 118 條規定交付拍定通知書於買受人之外，另依本條規定交付於第三債務

---

<sup>95</sup> 我國土地登記規則第141條規定：「土地經法院或行政執行處囑託辦理查封、假扣押、假處分或破產登記後，未為塗銷前，登記機關應停止與其權利有關之新登記。但有下列情形之一為登記者，不在此限」，本條將受查封的土地一律禁止新的權利登記，似已產生查封程序的絕對效力，雖有助於保障交易安全，但與一般見解認為查封效力僅為相對無效歧異。

人。記名債權的轉讓，應附上權利移轉確定日的證書並通知第三債務人，未經第三債務人承認不得對抗他人者（日本民法第 467 條），於拍賣程序應從此規定辦理。執行人員查封時，有取去債權證明等其他權利證明文件者，應準用交付動產的程序，交付與買受人，此乃移轉債權準占有的旨趣。

**【第一百二十三條】（權利移轉費用的負擔）**

本法第 120 條第 2 項規定之程序費用以及第 121 條規定囑託登記之登錄許可稅或其他費用由買受人負擔。

《說明》本條是規定權利移轉程序所需的費用，應由買受人負擔。買受人對稅務署長申請移轉權利時，應一併繳納費用。

**【第一百二十四條】（擔保物權的塗銷或繼受）**

I、拍賣財產上之質權、抵押權、先取特權、留置權、擔保為目的之假登記權利、基於擔保為目的之假登記所為之本登記、以及其他於查封後發生之權利，於買受人繳清拍賣價金時，該等權利消滅。依本法第 24 條規定對讓擔保財產強制執行時，義務人有買回權預約之假登記者，該假登記所保全之買回請求權，亦同。

II、不動產、船舶、航空器、動力車輛或營造機械拍賣時，以下各款要件均該當者，該財產上已登記之質權、抵押權或先取特權等相關負擔得由買受人繼受之。所繼受之質權、抵押權或先取特權不適用前項權利消滅之規定。（一）查封之國稅劣後於該質權、抵押權或先取特權所擔保之債權受償者。（二）該質權、抵押權或先取特權所擔保之債權之清償期於拍定日起六個月未屆至者。（三）該質權人、抵押權人或先取特人提出申請者。

《說明》強制拍賣的權利移轉，有使擔保物權消滅而由買受

人取得無負擔財產的塗銷主義，以及取得附著原擔保物權財產的繼受主義。劣後於租稅受償的被擔保債權，如由買受人繼受擔保之負擔者，形同被擔保債權優先於租稅受償，因而產生理論上的矛盾，於此不採繼受主義。優先於租稅受償的被擔保債權，如由買受人繼受，理論上對於租稅的受償不會產生障礙，相反地如採塗銷主義，被擔保債權可從拍賣價金獲得分配，得以達成擔保之目的。因此，查封財產上有優先於租稅受償的被擔保債權的拍賣程序，究竟採取塗銷主義或繼受主義，主要是考量拍賣程序的便宜性。依消滅主義，拍賣財產上的擔保物權，以及不得對抗擔保物權的用益物權、租賃權或假登記、讓與擔保財產上義務人有買回權預約假登記所保全之買回請求權，於買受人繳納拍賣價金時，權利消滅。適用繼受主義的拍賣財產類型與要件，本條第 2 項有明確的規定，執行機關應事先於拍賣公告載明

**【第一百二十五條】（因拍賣而權利消滅的塗銷登記）**

依本法第 121 條囑託權利移轉登記時，有因拍賣而消滅之權利者，稅務署長應一併囑託關係機關為塗銷登記。

《說明》本條是規定因拍賣而消滅的權利，應於囑託權利移轉登記時，應一併為塗銷登記。應塗銷的權利有：1、不得對抗查封程序之權利。2、不得對抗應塗銷擔保物權之用益物權、租賃權、假登記。3、對上開 1、2 權利的查封程序。

**【第一百二十六條】（強制拍賣的擔保責任）**

民法第 568 條<sup>96</sup>之規定，於查封財產拍賣時準用之。

---

<sup>96</sup> 日本民法第 568 條規定為：「Ⅰ、強制拍賣之買受人得依第 561 條到前條規定，對債務人主張解除契約或減少買賣價金。Ⅱ、前項情形，債務人無資力者，買受人得對受拍賣價金分配之債權人請求部分或全部價金之返還。Ⅲ、前二項情形，債務人明知拍賣之物或權利不存在而不陳報者或債權人知之而為拍賣之申請者，買受人得對其請求損害賠償。」

《說明》行政執行拍賣與民事執行的拍賣相同，買受人都是從義務人繼受取得拍賣財產，因此民法第 568 條規定民事執行拍賣的擔保責任於行政執行的拍賣程序亦準用之。買受人不能因拍賣程序而取得非屬義務人的財產權，拍賣財產部分權利屬於他人所有、拍賣特定數量的財產但數量不足、拍賣財產實際上部分滅失、或拍賣財產上有用益物權或擔保物權的限制者，即使逾越法定的行政救濟期間，買受人亦得依民法第 561 到 567 條對義務人主張解除買賣契約或請求減少價金，但行使此等瑕疵擔保責任時並不免除繳納拍賣價金的義務。如果義務人無資力時，買受人得對受有拍賣價金分配的國家或其他債權人請求返還分配的價金。買受人應自知有瑕疵擔保責任之時起，於一年除斥期間以內行使。為求拍賣程序的安定化，並鑑於拍賣是強制地賣出義務人財產，為減輕義務人的責任，拍賣財產隱有瑕疵者，不負擔保責任（日本民法第 570 條但書）。

**【第一百二十七條】**（法定地上權與法定租賃權的發生）

I、土地及其地上之建物或林木<sup>97</sup>屬於義務人所有，因拍賣以致所有權人相異時，關於土地與建物或林木之間，視為有地上權之設定。

II、前項規定於地上權以及地上權土地上之建物或林木屬於義務人所有者準用之。前項條文中「地上權之設定」之文字規定，準用本項時，代換為「地上權存續期間內有土地之租賃權」之文字規定。

III、發生前兩項規定之地上權與租賃權時，其權利存續期間與地租，得依當事人之申請由法院定之。

---

<sup>97</sup> 日文「立木」為法律上賦予樹木獨立於土地以外之定著物地位，經依法定登記後得為獨立交易之客體。參照日本「立木ニ関スル法律」第 1、2 條。

《說明》土地與土地上的建物同屬一人所有時，該土地因為建物之關係，負擔有潛在的使用關係，因拍賣致使土地與建物所有權歸屬分離時，該使用關係即告顯在化，因此為保障建物所有權人，本條規定該土地上成立法定地上權。土地及其地上之林木、地上權及地上權土地上有建物或林木之關係，亦同。但後者之情況，第三人對地上權有使用權存在，故成立法定租賃權。成立法定地上權（或法定租賃權）的要件如下：1、查封時土地（或地上權之土地）上面有建物或林木。2、查封時的土地（或地上權）以及上面的建物或林木均屬義務人所有。3、因拍賣以致土地（或地上權）以及上面的建物或林木，由買受人取得其中之一。下列情形不適用本條規定：1、義務人的土地或建物設定抵押權，因拍賣而所有權人不同時，應類推適用日本民法第 388 條成立法定地上權。2、查封時為空地，其後另建建物或另植竹木者。3、查封時，土地、建物或林木其中之一屬於第三人所有，買受人應繼受原來的法律關係，不成立法定地上權。

**【第一百二十八條】（應分配<sup>98</sup>的金錢）**

下列之金錢，稅務署長應依本節條文之規定分配之。（一）查封財產之換價價金。（二）查封之有價證券、債權或無體財產權等，從第三債務人所受領之金錢。（三）查封之金錢。（四）依參與分配受領之金錢。

《說明》本條是規定為分配客體的金錢及其範圍。

**【第一百二十九條】（分配的原則）**

I、前條第 1、2 款規定之金錢，分配於下列國稅或其他債

---

<sup>98</sup> 本節節名所稱之「配当」是指將查封財產之換價價金分配於查封之欠稅或其他債權的程序總稱，狹義的分配是指需做成分配表之分配程序。參照，淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座〈第2卷〉一般徵收手續（第2次改訂版）》，2010年8月出版，頁201。



權。(一) 實施查封之國稅。(二) 參與分配之國稅、地方稅以及其他公課債權。(三) 查封財產上之質權、抵押權、本法第 19 條或第 20 條之先取特權、留置權或擔保為目的之假登記等所擔保之債權。(四) 適用本法第 59 條第 1 項後段、第 3 項或第 4 項規定之解除契約損害賠償請求權或預付租金債權。

II、前條第 3 款或第 4 款之金錢，分別抵充實施查封或參與分配之國稅。

III、依前二項規定分配之金錢有剩餘者，交還義務人。

IV、換價財產上有擔保為目的之假登記時，該假登記所擔保債權之分配程序，準用假登記擔保契約法第 13 條之規定<sup>99</sup>。

V、換價價金不足分配第 1 項各款之國稅等其他債權之總金額時，稅務署長應依本法第 2 章、第 59 條第 1 項後段、第 3 項以及第 4 項、前項、以及民法等其他法律規定，決定債權受償順位與金額後，分配之。

VI、依第 1 項或第 2 項之規定分配於國稅之金額中，應抵充滯欠之本稅、滯納金、利息時，該金額應優先抵充滯欠之本稅。

《說明》承接本法第二章國稅與其他債權受償順位調整與第 59 條保護占有義務人財產之第三人的規定，本條規定應受分配的債權範圍。應受分配的債權，以本條所列舉者為限，列

---

<sup>99</sup> 該條文是關於擔保假登記債權的優先受償順位視同抵押權來處理，規定為：「I、有擔保假登記之土地被強制拍賣、實行擔保物權之拍賣或實行企業抵押權之拍賣時，該擔保假登記權利人得優先於其他債權人受清償。於此，關於受清償之順位，假登記擔保之權利視為抵押權、於擔保之假登記時視為已設定抵押權。II、前項情形，擔保假登記權利人有利息等其他定期給付之請求權時，僅擔保假登記債權期滿後最後之兩年份，得依同項規定行使權利。III、前項規定於擔保假登記權利人因債務不履行而有損害賠償請求權時，最後之兩年份亦適用之。但，超過利息與其他定期給付合計兩年份者，不得適用。」

舉以外的無擔保債權、附假執行宣告判決的債權，不依本條實施分配，理由為：1、稅捐機關是處理行政執行的機關，非如法院一般是處理債權分配的機關。2、行政執行有迅速地滿足稅捐債權的必要性。3、動產、不動產、船舶等透過雙重查封的程序，拍賣價金經分配後如有剩餘，由稅捐機關交付給法院另行分配。分配的順位可分為三個次序來論述：（一）通常優先於實施查封的國稅受償者，其受償的順位如下：1、該程序的執行必要費用。2、因拍賣而產生之酒稅、煙稅、輕油交易稅等。3、留置權所擔保的債權。4、第三人占有義務人財產的預付租金債權。5、不動產保存的先取特權、不動產工程的先取特權、林木的先取特權、海事優先權、為優先於國稅的債權或為該國稅債權而保存動產的先取特權。6、義務人受讓拍賣財產前，該財產上已設定的質權、抵押權、假登記所擔保的債權。（二）在國稅法定繳納期限以前所成立或設定的擔保物權所擔保的債權：1、質權、抵押權、假登記擔保。2、本法第 20 條之先取特權。3、實施查封的國稅。4、前揭 1、2 的擔保物權成立或設定於國稅的法定繳納期限之後者。5、第三人占有義務人財產的解除契約損害請求權。（三）1、聲明參與分配的國稅、地方稅劣後於實施查封的國稅受償。2、聲明參與分配的租稅之間，先聲明者優先受償。3、租稅以外的公課債權，劣後於租稅債權受償。（四）分配於國稅的金額不足清償本稅、滯納金、利息之總金額時，為避免多生滯納金以保護納稅人的利益而與私法上規定不同，本條明訂優先抵充本稅。

**【第一百三十條】（申報債權金額的確認方法）**

I、前條第 1 項第 2 款所列之國稅、地方稅或其他公課之徵收機關以及同項第 3 款或第 4 款所列之債權人，應於拍定之

日一日前向稅務署長提出債權申報書。

II、稅務署長於調查前項債權申報書之內容後，確認前條第 1 項各款所列之國稅或其他債權金額。下列債權人未提出債權申報書者，依稅務署長之調查確認其債權金額。（一）登記之質權、抵押權或先取特權所擔保之債權，或以擔保為目的之假登記所擔保之債權。（二）無法登記之質權、先取特權或留置權所擔保之債權中，稅務署長所知者。（三）前條第 1 項第 4 款之債權中所知者。

III、前條第 1 項第 3 款所列之債權中，有前項第 1 款以及第 2 款所列以外之債權者，至拍定為止未提出債權申報書者，不得受分配。

《說明》分配拍賣價金時，確認各債權人的債權金額，為首要的步驟。因此，欲受拍賣價金分配的各債權人，應於拍定日的一日前向稅務署長提出債權申報書，由稅務署長基於債權申報書調查應分配的債權金額。債權申報書應附上證明債權內容的文件，並記明債權金額，稅務署長為確認債權金額的必要範圍內，得依本法第 141 條規定得詢問義務人或債權人、或檢查與其財產相關之帳簿文件（含電磁記錄）。未提出債權申報書者，由稅務署長依職權調查相關登記文件、帳簿、查封標的物的占有使用關係，在所知的範圍內，決定分配對象與債權金額。未登記的擔保物權且非稅務署長所知者，未於拍定前提出債權申報書者，不得受分配。

### 【第一百三十一條】（分配表）

依本法第 129 條規定分配時，稅務署長依政府命令<sup>100</sup>之規定

---

<sup>100</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 49 條：「I、分配表應記載下列事項。1、義務人的姓名與住居所。2、應分配之價金金額。3、實施查封之國稅金額、分配順位金額、其他必要事項。4、提出或未提出債權申報書之債權人，稅務署長經調查後確認之債權人姓名、住居所、債權金額、分配順序、其他必要事

製作分配表，分配表上記載受分配之債權以及依前條第 2 項規定經調查所確認之金額等其他必要事項，自換價價金繳納之日起三天以內，以正本送交給下列之人。（一）提出債權申報書之人。（二）依前條第 2 項後段規定確認之債權人。（三）義務人。

《說明》本條是規定分配價金時，由稅務署長於價金分配的一定期間前，先製作分配表交給債權人，賦予利害關係人於實施分配前，事先表示異議的機會，以求分配程序的順利進行。分配表的債權金額，是以稅務署長實際受領換價價金之日為計算基準日。

**【第一百三十二條】（分配期日）**

I、依前條規定送交分配表時，稅務署長應於分配表附記分配期日。

II、分配期日應訂於分配表送交之日起經過七日後之日。但，第 129 條第 1 項第 3 款或第 4 款之債權人中，無該當前條第 1 款或第 2 款所列之人時，前項期間得予縮短。

《說明》本法第 171 條第 1 項第 4 款規定，對分配表內容或價金分配有異議者，應於分配期日前為之。因此，分配期日具有相當重要的意義，本條規定使利害關係人能夠知悉分配期日，並且執行人員於分配期日前，能有事先調查利害關係人異議內容的時間。本條第 2 項規定，只有公法債權受分配而無私法債權受分配時，分配期日得予縮短。

**【第一百三十三條】（分配價金的交付）**

I、稅務署長於分配期日，依分配表分配價金。

II、分配期日之前有對分配表聲明異議者，關於分配價金之

---

項。5、拍賣價金的分配期日。II、分配價金是依收取之方式取得者，應自收取之日三日以內，送交分配表。」

交付，依下列規定爲之。（一）對分配表所記載國稅、地方稅或公課債權之分配金額聲明異議者：依該管行政機關之通知，更正分配表後分配或直接依原分配表分配。（二）非針對分配表所記載國稅、地方稅或公課債權之分配金額聲明異議者：與該異議有利害關係之人以及義務人均認爲異議正當時、或者依其他方法達成合意時，更正分配表後分配。

（三）對分配表所記載國稅、地方稅或公課債權之分配金額聲明異議而涉及其他債權分配金額者：與該異議有利害關係之人以及義務人均認爲該異議正當時、或者依其他方法達成合意時，更正分配表後分配；無法達成合意時，由稅務署長參酌異議之內容後，更正分配表後分配；認爲異議無相當理由者，直接依原分配表分配國稅、地方稅或公課債權。

Ⅲ、無法依前項規定分配價金者、或應受分配之債權附有停止條件者、或應受分配之債權爲假登記之質權、抵押權、先取特權所擔保之債權者<sup>101</sup>，該價金之交付依政府命令<sup>102</sup>之規定辦理提存或同意受提存人受領。

《說明》本條是規定於分配期日分配價金的方法，特別是，對於分配表聲明異議時，如何分配價金的方式。本條第 2 項關於分配表異議的處理程序，相較於國稅通則法第 75 條以下的聲明不服程序，是簡易的異議處理制度。如未於分配期日前聲明異議者，日後亦得向國家提起不當得利的返還訴訟。關於稅務署長無法決定分配金額的設例如下：分配表價金共

---

<sup>101</sup> 本項規定包含日本民事保全法第 53 條第 2 項之保全不動產登記請求權之處分禁止假處分之執行與同法第 54 規定之保全不動產以外之登記、登錄請求權之處分禁止假處分之執行。關於日本法上處分禁止假處分之執行的相關問題，可參考，許士宦，執行力擴張與不動產執行，一版二刷，頁 135 以下。

<sup>102</sup> 此處的政府命令是指國稅徵收法施行令第 50 條，該條規定無法分配之價金應提存，於取得確定判決後或經利害關係人全體同意等，始得領取。由稅務署長出具分配金額支付證給應受分配之人，並送交支付委託書給提存所。

100 萬元，第一順位債權人甲足額分配 80 萬元、第二順位債權人乙足額分配 16 萬元、第三順位債權人丙分配 4 萬元（丙債權原本 50 萬，不足額 46 萬元），丙於分配期日前主張甲已受領義務人足額清償不應再受分配，此時並非甲的 80 萬元均應提存，而是丙異議有直接利害關係的 46 萬元應予提存。

**【第一百三十四條】**（清償期限未到債權的提存）

I、應受分配債權之清償期限未到者，該分配之價金應提存。

II、依前項規定提存時，稅務署長應通知該債權人。

《說明》為尊重債權的期限利益，應受分配債權的清償期限未於分配期日前屆至者，本條規定應分配給該債權人的金額，以提存的方式終結分配程序。

**【第一百三十五條】**（撤銷拍定的配套措施）

I、撤銷拍定時，稅務署長應為下列程序。但，依本法第 112 條第 1 項規定，該撤銷不得對抗買受人時，不在此限。

（一）執行人員所受領之拍賣價金，返還於買受人。（二）依本法第 121 條等其他法令規定，因拍賣而移轉權利之登記，予以塗銷。（三）依本法第 125 條等其他法令規定，因拍賣而塗銷之質權、抵押權等其他權利，囑託回復登記。

II、依前項第 3 款回復登記之質權人、抵押權人或先取特權人，受有換價價金之分配者，該權利人不返還已受分配之價金時，稅務署長於應返還之金額限度內，得代位該權利人行使擔保物權。受分配之金額為質權、抵押權或先取特權所擔保之部分債權者，稅務署長得不經被代位之債權人同意，代位其行使全部之權利並優先於該債權人受清償。

《說明》本法為確保拍賣程序的安定，一方面，將拍賣程序予以階段式地分別確定（拍賣期日與拍定期日分離），避免

因細微的程序瑕疵而撤銷整個拍賣程序。另一方面，因重要的程序瑕疵而撤銷拍賣程序時，在稅捐機關的責任上，回復原狀時應盡可能保障買受人的權利，受領價金的債權人不返還時，由國家負擔代償責任後，對該債權人求償的方式，另依民事訴訟程序對該債權人起訴或代位實行擔保物權。

**【第一百三十六條】（執行必要費用的範圍）**

因國稅強制執行而查封財產、聲明參與分配、搬運或保管查封財產、拍賣程序、依第 93 條規定之修繕等處分、收取程序、分配程序等相關費用為執行必要費用。

《說明》本條是規定強制執行所需之費用中，實際支出而求償於義務人的費用範圍。通知書等其他文件送達的費用，一般而言為小金額，考量到為強制執行該送達費用，將產生無效率或經濟與否的問題，並鑑於稅法規定未滿百日元幣的稅金均無條件捨去的規定，本法於昭和 41 年將送達費用排除於執行必要費用之外。執行人員的俸給、差旅費、津貼，製作強制執行文件的費用，公務車油料費，撤銷拍賣公告的費用，不在本條的執行必要費用範圍內。

**【第一百三十七條】（執行必要費用的分配順位）**

執行必要費用優先於實施強制執行之國稅受分配，或受核定退稅抵繳。

《說明》本條所規定的執行必要費用優先受償原則是規範同一租稅債權人的內部清償順序關係（包含核定退稅抵繳），本法第 10 條規定的直接的執行必要費用優先受償原則是與其他執行必要費用、國稅、地方稅等其他債權的優先受償關係。如義務人自行選擇先繳納國稅時，不受本條規定的限制。

**【第一百三十八條】（繳納執行必要費用的通知）**

國稅繳清尚欠執行必要費用時，在查封義務人財產之前，稅務署長應依政府命令<sup>103</sup>之規定對義務人為繳納之通知。

《說明》本條是規定單就滯欠的執行必要費用實施強制執行前，先為繳納的通知，無庸另經本法第 47 條的限期履程序即可實施查封。

**【第一百三十九條】（關於繼承等強制執程序的效力）**

I、強制執程序開始後，義務人死亡、或義務人為法人因合併而消滅者，得繼續強制執行。

II、義務人死亡後，對義務人名義之財產查封時，視為對有該財產權利之繼承人為查封程序。但，執行人員明知義務人已死亡者，不在此限。

III、信託受託人任務終結至新受託人就任為止之期間，已開始對信託財產強制執程序者，到新受託人就任為止，得繼續對信託財產強制執行。

IV、信託受託人為法人時，對信託財產開始強制執行後，該法人實施權利義務之承受分割時，得繼續對信託財產強制執行。

《說明》本條是規定發生繼承或法人合併等概括繼受義務人權利義務時，於概括繼受前所為強制執程序的效力對繼受人繼續存在。對已死亡之人實施查封財產的行政處分原則上不生效力，但考量執行人員對不知繼承事實並無過失，且繼承人或遺產管理人能得知或可得而知該查封的事實，宜解釋為對已死亡義務人名義的財產查封時，不過單純是意示表示錯誤而已，故本項明文規定仍發生查封效力。拍賣概括繼受的財產時，稅務署長得代替買受人先將財產移轉登記於繼承

---

<sup>103</sup> 依國稅徵收法施行令第 51 規定，通知義務人繳納執行必要費用通知書的相關記載事項或得由執行人員依口頭之方式告知。



人或合併後之法人，再將財產移轉登記於買受人。

**【第一百四十條】**（對於受保全執行財產行政執行的效力）  
國稅之強制執执行程序，不因假扣押或假處分之執执行程序而受阻礙。

《說明》義務人的財產即使已被假扣押或假處分，因強制執行國稅而再查封該義務人財產，後續的國稅強制執执行程序不受影響，本條規定得繼續執行。假扣押之效力於換價程序終結時消滅，應分配給假扣押債權人的價金，交付給法院執行官辦理提存。在國稅查封之前，已實施保全不動產登記請求權的處分禁止假處分者，因國稅強制執行拍定者，亦不得塗銷該假處分，俟保全程序的本案確定後得塗銷與假處分抵觸的拍賣權利移轉登記，因此行政執行實務上與假處分程序競合時，通常等到假處分本案確定後才實施換價程序（日本民事保全法的立法例採假處分優先說，與我國強制執行實務採終局執行優先說不同），被假處分保全的權利如果是擔保物權設定請求權，則應受分配的價金應先提存。

**【第一百四十一條】**（詢問與檢查程序）

為強制執行而有調查義務人財產之必要時，在認為必要之範圍內，執行人員得詢問下列之人，或檢查與義務人財產有關之帳簿文件（帳簿文件以電磁方式作成或保存者亦同）。

（一）義務人。（二）占有義務人財產之第三人以及有相當理由足以認為占有義務人財產之第三人。（三）對義務人有債權或債務者、或有相當理由足以認為從義務人取得財產之人。（四）義務人為股東或出資人之法人。

《說明》本條是規定為了強制執行而調查義務人財產方法的詢問與檢查程序，是不具強制力的任意性調查，本法為擔保受調查人確實地配合調查，於本法第 188 條規定無正當理由

不配合調查者得處 10 萬日幣以下的刑事罰金。<sup>104</sup> 雖非本條所規定之人，但得其同意後，於必要的範圍內亦得實施任意性的調查。本條的調查範圍，不僅限於為發現義務人的財產，為核定拍賣底價、查明有無本法第 153 條暫時停止執行的事由亦得實施調查。本條第 1 款所稱的義務人包含第二次納稅義務人、保證人、法人的代表權人。本條第 2 款的第三人包含合法占有義務人財產的質權人、留置權人、承租人，或依義務人的陳述、帳簿文件的記載足以認為占有義務人財產的第三人。本條第 3 款之人包含：1、對義務人負有借款債務之人。2、足以認為與義務人有商品買賣或他種交易之人。3、足以認為租借義務人的土地、房屋之人。4、足以認為基於贈與契約對義務人負有給付義務之人。5、足以認為關於存款、年金、保險等對義務人負有給付義務之人。6、足以認為對義務人負有保證債務之人。7、對義務人負有提供通信勞務之業者。8、因買賣、贈與、遺贈、互易、出資等從義務人取得財產之人。本條第 4 款的法人，不限於公司法上的法人，其他特別法的法人亦包含在內。

#### 【第一百四十二條】（搜索的權限與方法）

I、有強制執行之必要時，執行人員得搜索義務人之物或住居所等其他場所。

II、有強制執行之必要時，該當以下各款之一者為限，執行

---

<sup>104</sup> 本條合憲性的問題如下（參照日本最高裁判所昭和 47 年 11 月 22 日刑事判例集 554 頁）：1、因為質問檢查權並非以追究刑事責任為目的，雖然該程序的所有強制性手段，並非不受憲法第 35 條（住居不可侵犯與法官保留原則）之保障，但是，從質問檢查權所設立之立法根據與目的來綜合判斷的話，所得稅法所規定的檢查，無須事先取得法院核發的搜索票，並不違反憲法第 35 條之規定。2、憲法第 38 條第 1 項（不自證己罪原則）之保障，既使非屬刑事程序，但實質上，直接連結為追究刑事責任而取得蒐集資料的一般程序，憲法保障之效力亦全部及之。但是，所得稅法規定之詢問檢查，在性質上不是憲法第 38 條第 1 項所規定的「強迫」「不利於自己之供述」。

人員得搜索第三人之物或住居所等其他場所。（一）持有義務人財產之第三人不交出財產時。（二）有相當理由足以認為義務人六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親等其他特殊關係之人持有義務人之財產而不交出時。

Ⅲ、執行人員於前二項搜索之際，有必要時得使義務人或第三人開啓門窗或金庫等其他容器或類似之容器，或由執行人員為自行開啓之必要處分。

《說明》本條是規定有強執行之必要時，執行人員得搜索義務人或特定第三人的物或住居所等其他場所，以及搜索的方法，是屬強制性的調查。本條的搜索是指為強制執行之目的，發現應供查封的財產或取出已查封的財產，應於義務人等的物或住居所等其他場所實施的強制處分。因為本條搜索是屬於行政程序上租稅債權的強制執行，故不適用憲法第 35 條<sup>105</sup>由司法官簽發搜索票方得搜索、扣押之規定<sup>106</sup>。本條第 1 項規定即使義務人不主動交出財產，執行人員亦得足額查封

---

<sup>105</sup> 日本憲法第 35 條規定：「Ⅰ、任何人就其住居所、文件與持有之物品，有不受侵入、搜索、扣押之權利，除第 33 條之外，非應基於正當理由所簽發、且記明搜索場所與扣押物品之令狀，不得侵犯。Ⅱ、搜索或扣押，分別應依據有管轄權限之司法官所簽發之令狀為之。」

<sup>106</sup> 詳細理由如下：1、從憲法第 35 條之規，從條文規定的位置來看，應解視為僅適用刑事訴訟程序。2、刑事上的搜索是為了將犯罪嫌疑具體化，搜索當時客觀的事實尚屬不確定之狀態，為了保障人權而有事先慎重其程序之必要；強制執行的搜索，欠稅之事實已屬客觀明確，搜索不過是執行已確定事實之程序而已，要件無須如刑事訴訟程序般嚴格，民事執行的搜索亦無須搜索票，也是基於同樣理由。3、刑事上的搜索直接與刑事處罰相結合，強制執行的搜索不過是為實現租稅債權之目的而已，兩者對於基本人權的侵害程度不同。因此，即使是行政程序，類似於刑事訴訟程序的國稅犯則取締法第 2 條所規定之臨檢、搜索、扣押，則需有法官簽發搜索票。4、行政是為達成公共目的所實施之國家作用，為此目的而承認行政主體優越性等的特殊性質。基於三權權力分立之建置原則，司法權對行政權的制衡自然有其界限。通常像這樣的行政程序，應解釋為沒有司法權的參與之必要。5、日本民事執行法第 123 條由執行官實施搜索，亦無須由法官事先簽發搜索票規定。

時，不得搜索，因此，需義務人拒絕交出應供查封的財產或拒絕讓執行人員搬出已查封的財產時，始得發動搜索。本條第 2 項第 1 款規定，義務人財產於第三人支配下時，應先要求第三人主動交出，其拒絕者，始得發動搜索。例如，第三人為質權人、承租人或只是單純管理義務人財產之人；已解散之法人，負責清算事務之清算人的住居所，亦屬得搜索的場所。第 2 項第 2 款所規定義務人六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親或其他與義務人有特殊關係之人，常常發生保管或管理義務人財產以規避強制執行的事例，而且對此等與義務人有特殊關係之人，無須與一般之第三人給予相同保護之必要。先透過對此特殊關係人為詢問、檢查其帳簿文件的調查方式，如客觀上足以認為此等特殊關係之人持有義務人財產時，不用先要求其自行提供，可以直接發動搜索。本條所謂得搜索之「物」，是指義務人所使用中、或足以認為義務人使用中的金庫、保管箱、衣櫥、書櫃、包包、櫥櫃、裝衣箱、文件夾等。搜索之際應限於必要的最小限度範圍內，盡可能勿使義務人或第三人產生損害。搜索之際，對於執行人員施加暴行或脅迫者，構成刑法第 95 條之妨礙公務罪。另外，搜索可中斷請求權時效。

**【第一百四十三條】（搜索時間的限制）**

I、搜索不得於日沒後日出前為之。但，日沒前已開始搜索者，於日沒後得繼續為之。

II、旅館、餐飲店等其他於夜間公眾亦得出入之場所，有相當理由為強制執行而有不得已之必要時，不論前項本文之規定，即使於日沒後亦得於公開之時間內為搜索。

《說明》本條規定搜索原則上不得於夜間實施，但旅館、餐飲店等夜間營業的場所，不得已非於夜間實施搜索無法達成

搜索目的之必要時，例外地得於夜間搜索。日本民事執行法第 8 條第 1 項規定，執行官於夜間、星期日等其他休假日，經法院之許可後，始得為執行行為。本法雖未有相同的規定，但亦盡量避免於休息日為強制執行（參照國稅徵收法基本注意事項 143 之 3）。

**【第一百四十四條】（搜索的在場人）**

執行人員於搜索時，應使受搜索之義務人、或受搜索之第三人、或受搜索之人的同居親屬或其受僱人等其他員工之中有辨別事理能力之人在場。此等人不在場或不遵從執行人員在場之要求時，應使兩個以上成年人、或市町村之職員，或警察在場。

《說明》搜索是不管義務人的意思如何，由執行人員強制地為之，期望能正確地適當地搜索是比什麼都重要的。因此，本條為保證搜索能正確適當地實施，於執行人員搜索之際，規定由特定之人到場會同見證是必要的。

**【第一百四十五條】（禁止一般人出入現場）**

執行人員於搜索、查封或搬出查封財產時，認為有對執行程序發生妨礙之情形，於實施之期間，得禁止下列以外之人出入現場。（一）義務人。（二）保管查封財產之第三人或依第 142 條第 2 項規定受搜索之第三人。（三）前二款人之同居親屬。（四）關於國稅之申報、申請或其他事項為義務人之代理人者。

《說明》本條是為擔保執行人員於實施搜索、查封、搬出查封財產時，能迅速且適當正確地實行，可認為此等處分實施時有發生障礙者，與此等處分無關之人，禁止其出入實施的現場。義務人的代理人包含依契約或依法律規定得代理義務

人者，例如：稅務代理人（稅理士）<sup>107</sup>、律師、稅務管理人<sup>108</sup>、依法律規定之親權人、監護人、破產管理人等。禁止出入的方法，可依口頭、揭示等其他明示禁止出入的方式為之，不遵守禁止出入的規定者，執行人員得採取閉鎖門窗的最小限度措施，以暴行或脅迫抵抗執行人員行使禁止出入的權限者，構成刑法第 95 條的妨礙公務罪。

**【第一百四十六條】（搜索筆錄）**

I、執行人員於搜索時，應製作搜索筆錄。

II、執行人員製作搜索筆錄後，應將筆錄正本交付受搜索之義務人或第三人以及其他在場人。

III、有依第 54 條規定製作查封筆錄時，前二項規定不適用之。應將查封筆錄正本交付前項之第三人或在場人。

《說明》鑑於搜索處分的性質，為記錄搜索的過程，除搜索時已將搜索過程記錄於查封筆錄之外，執行人員應製作搜索筆錄，交付於利害關係人等。搜索筆錄的記載事項依國稅徵收法施行令第 52 條規定，有義務人姓名與住所、滯欠的國稅金額明細、受搜索第三人的姓名或住居所、搜索的日時、搜索的物或場所等其他必要事項、在場人簽名或未簽名的理由。

**【第一百四十六條之二】（請求行政機關協助執行）**

有調查關於強制執行事項之必要時，執行人員得對行政機關或其他政府關係機關，請求提供或閱覽關於該調查應予參酌之帳簿文件等其他物件，或請求為其他協助。

《說明》本條是規定關於強制執行之調查有必要時，得對行政機關或其他政府關係機關，請求提供或閱覽關於該調查應

---

<sup>107</sup> 日本的稅務專門職業人員稱為「稅理士」。

<sup>108</sup> 日本國稅通則法第 117 條規定，納稅人於日本境內無住居所、事務所，應向國稅機關申報納稅管理人。

予參酌的帳簿文件等其他物件，或請求為其他協助。又本條並非課以其他機關協力的義務或者解除其他機關保守秘密的義務，是否提供或准予閱覽帳簿文件等，依該行政機關是否發生因提供協助，而產生妨礙其本身行政目的之虞，依個案判斷是否提供協助。本條的帳簿文件包含電磁記錄。

**【第一百四十七條】**（出示身份證明文件）

I、執行人員依本節第二款條文規定為詢問、檢查或搜索時，應攜帶身份證明文件，於相關人士請求時，應予以出示。

II、本節第二款條文所規定詢問、檢查或搜索之權限，不能認為是犯罪搜索之權限。

《說明》本條第 1 項是規定為強制執行而實施詢問、檢查、搜索時，應攜帶身份證明文件，應相對人或在場人的請求，應以出示，讓相對人知道執行人員有實施財產調查的正當權限，以便安心地接受調查，未攜帶身份證明文件的執行人員，非謂其無調查的權限，但本條並非單純的訓示規定，未出示證明文件者，可認為相對人有拒絕配合調查的正當理由。

**【第一百四十九條到第一百五十條】**（刪除）

**【第一百五十一條】**（延緩換價程序的要件）

I、稅務署長認為義務人有該當以下各款情形之一者，認為義務人有誠實繳納之意願時，其應納之國稅除已適用國稅通則法第 46 條之延緩繳納外，查封之財產得延緩換價程序。但，該延緩之期間不得超過一年。（一）因該查封財產直接為換價程序，以致義務人事業之繼續或生活之維持有發生困難之虞。（二）延緩換價程序比直接實施換價程序，對滯欠之國稅以及最近將要繳納之國稅在徵收上較為有利。

II、前項延緩換價程序時，稅務署長認有必要，因查封以致義務人事業之繼續或生活之維持有發生困難之虞者，得延緩該財產之查封或解除查封。

《說明》關於義務人的國稅，除了依國稅通則法第 46 條延緩納稅之外，如財產被強制執行，義務人事業的繼續或生活的維持有發生困難之虞，或者比起直接強制執行，將該執行程序延緩一定期間，對國稅的徵收為有利者，本條規定得於一定期間之內延緩執行，讓義務人的事業得以繼續、生活得以維持，是謀求國稅彈性徵收的立法旨趣。所謂「有誠實繳納之意願」是指義務人對於滯欠的國稅有必須優先繳納的認知，如何判斷「可認為義務人有誠實繳納之意願」，可參酌義務人歷來是否有在期限內準時納稅、延緩納稅或延緩換價時，有無確實地按核准的分期繳納、以及義務人的繳納能力等現況綜合來判斷。所謂「徵收上較為有利」是指：1、義務人的財產即使全部強制執行亦不足目前欠稅，如不強制執行者亦不產生新的欠稅，該延緩執行的國稅得以全部徵收。2、強制執行的財產依其性質、形狀、用途、所在地的關係，到完成換價程序需要相當期間，如不強制執行，對於應繳納的國稅以及延緩的期間徵收上較為有利。3、即使能夠直接徵收滯欠的國稅，考量最近應繳納的國稅與目前已滯欠的國稅的總金額，不直接強制執行，對徵收較為有利。

**【第一百五十二條】**（延緩換價程序的分期繳納與相關程序）

國稅通則法第 46 條第 4 到第 7 項<sup>109</sup>、第 47 條第 1 項<sup>110</sup>、第 48

---

<sup>109</sup> 日本國稅通則法第 46 條是規定關於延緩納稅之要件（分期繳納、供擔保、查封財產價額為擔保金額之一部分、延長延緩的期間），第 4 到第 7 項規定為：「IV、依前兩項規定延緩納稅時，將延緩之金額適當地分期，依每期繳納之分期期間為延緩之期間。V、稅務署長依第 2 項或第 3 項規定延緩納稅時，應取得相



條第 3 項與第 4 項<sup>111</sup>、第 49 條第 1 項以及第 3 項<sup>112</sup>之規定，於前條第 1 項之延緩換價程序準用之。於此，同法第 46 條第 7 項規定之「基於納稅人之申請、該期間」之文字規定，準用本條時，可代換為「該期間」之文字規定。

《說明》關於延緩換價時的分期繳納、提供擔保、延緩期間的延長、核准延緩的通知、延緩納稅時仍得受領天然孳息與受領第三債務人之給付物並予換價抵充欠稅、核准延緩的撤銷，為比照國稅通則法關於延緩繳納的相同處理方式，本條規定準用國稅通則法的相關規定。

### 【第一百五十三條】（停止強制執行的要件）

---

當於延緩金額之擔保。但，延緩金額在 50 萬日幣以下或有無法取得擔保之特別之事由時，不在此限。VI、稅務署長依前項規定徵取擔保時，延緩繳納之國稅已有查封之財產時，該擔保之金額得從延緩繳納之金額扣除該已查封財產之價額。VII、稅務署長依第 2 項或第 3 項規定延緩納稅時，足認於延緩期間內有無法繳納延緩金額之不得已事由時，得基於納稅人之申請，延長之。但，延長之期間與本已延緩之期間合計不得超過兩年。」

<sup>110</sup> 日本國稅通則法第 47 條是規定關於延緩納稅的通知，第 1 項規定為：「稅務署長依前條規定延緩納稅或延長延緩期間時，應將延緩之金額、期間等其他必要事項通知納稅人。」

<sup>111</sup> 日本國稅通則法第 48 條是規定延緩納稅時得受領天然孳息與受領第三債務人的給付物並予換價抵充欠稅，第 3 項與第 4 項規定為：「III、稅務署長於延緩納稅時，已查封之財產中產出天然孳息或有價證券、債權、國稅徵收法第 72 條第 1 項規定之無體財產權，不論第 1 項之規定，取得之天然孳息或國稅徵收法第 24 條第 5 項第 2 款規定從第三債務人等受領給付之財產為金錢以外之物，予以換價，依國稅徵收法第 129 條第 1 項之規定分配於延緩繳納之國稅抵充之。IV、依前項規定，受領給付之財產為金錢者，不論第 1 項之規定，該金錢得抵充延緩繳納之國稅。」

<sup>112</sup> 日本國稅通則法第 49 條是規定關於核准延緩納稅的撤銷要件，第 1 項與第 3 項規定為：「I、延緩納稅之人該當下列各款情形之一者，稅務署長得撤銷該延緩或縮短延緩之期間。（一）該當第 38 條第 1 項各款之一提前開徵之事實時，足認納稅人無法於延緩期間內繳納者。（二）依第 46 條第 4 項規定分期繳納之金額未繳者。（三）關於延緩繳納所提供之擔保，稅務署長依第 51 條第 1 項之規定命納稅人更換擔保時，納稅人不從者。III、稅務署長依第 1 項規定撤銷延緩或縮短延緩之期間，應通知納稅人。」

I、義務人該當以下各款事實之一者，稅務署長得停止強制執行。（一）無可供強制執行之財產時。（二）因強制執行而使義務人生活有顯著窮困之虞時。（三）義務人之所在以及得供強制執行之財產均不明時。

II、稅務署長依前項規定停止強制執行時，應通知義務人。

III、稅務署長依第 1 項第 2 款規定停止強制執行時，該停止強制執行之國稅有查封財產者，應解除查封。

IV、依第 1 項規定停止強制執行之國稅，其停止強制執行之期間連續達三年者，該納稅義務消滅。

V、依第 1 項第 1 款規定停止強制執行時，該國稅為限定繼承之遺產債務或其他該國稅有明顯無法徵收之事由時，稅務署長不論前項連續達三年期間之規定，得直接使該國稅之納稅義務消滅。

《說明》本條是規定義務人無財產或財產不明等，即使繼續執行亦可認為是無實益時、或者強制執行的話，將迫使義務人的生活發生顯著窮困的危險時，稅務署長得依職權或依申請停止強制執行。停止之後三年內，停止強制執行的事由消滅時，應撤銷停止執行再開執行情序，但因義務人納稅資力未回復之故而未撤銷停止執行者，該停止執行的期間經過三年後，納稅義務因而消滅；停止執行時，有明顯徵收不到國稅的事實發生時，得直接使該國稅的納稅義務消滅。「無可供強制執行之財產」是指，義務人所有的財產均已查封並換價終結，尚有滯欠執行必要費用與國稅時；義務人雖有債權因故無法收取而解除查封、有無益查封禁止的財產、有一般性禁止查封的財產，也符合本款規定。「生活顯著窮困」是指，因強制執行致使義務人的生活，只有適用生活保護法（相當於我國的社會救助法）才能維持的狀態。第 1 項第 3

款規定義務人的所在以及可供執行的財產均同時不明時才可停止執行，若僅有義務人所在不明者，不構成本條事由，義務人所在不明時，得以公示送達為通知。三年的期間是從停止執行的翌日起算，該期間屬性是除斥期間，沒有時效中斷或重新起算的問題，三年期間屆滿時，納稅義務在法律上當然地消滅，停止執行的期間，租稅徵收權的消滅時效依舊進行<sup>113</sup>，如於停止執行期間之內徵收權時效完成者，納稅義務亦依法消滅。本條第 5 項規定「其他該國稅有明顯無法徵收之事由」，例如：1、國稅為限定繼承的遺產債務，而沒有得強制執行的遺產時。2、繼承人不存在或繼承人均拋棄繼承，繼承財產法人該當本條第 1 項第 1 款之情形。3、法人解散時或者雖未登記解散，但法人停止營業後，將來全無重新營業的可能性時，該法人無可供執行的財產。4、公司重整時，國稅漏未申報債權，未列入重整清償計畫而國稅債權免責時。

**【第一百五十四條】（停止強制執行的撤銷）**

I、依前條第 1 項各款規定停止強制執行之後三年以內，認為義務人不該當同項各款停止強制執行之事實時，稅務署長應撤銷停止強制執行。

II、依前項規定撤銷停止強制執行時，稅務署長應通知義務人。

《說明》依本法第 153 條停止強制執行之後三年以內，欠缺得停止強制執行的要件時，稅務署長應撤銷停止強制執行並通知被撤銷的義務人。由於停止執行的期間得免除滯納金，本條之撤銷可分為：向將來發生效力的撤銷，以及因停止強制執行的行政處分違法，而溯及地撤銷。

---

<sup>113</sup> 日本的租稅徵收權消滅時效，依國稅通則法第 72、73 條規定為五年，除該法別有規定之時效中斷事由外，另準用民法中斷時效之事由。

【第一百五十五條到第一百五十七條】（刪除）

【第一百五十八條】（設定保全擔保的程序）

I、納稅人滯欠消費稅等時（消費稅不適用本項規定）<sup>114</sup>，可認為該納稅人其後應課徵之國稅無法確保徵收時，稅務署長得指定期限與金額，命其提供國稅通則法第 50 條<sup>115</sup>各款所列之擔保，作為其後應課徵國稅之擔保。

II、依前項規定指定之金額額度，以命其提供時當月之前一個月份國稅三倍之相當金額為限。（該金額未滿前一年度相對應之月份以及其後兩個月份之金額者，以該金額為限度）

III、依第 1 項規定命提供國稅之擔保時（酒稅不適用本項規定<sup>116</sup>），納稅人未於指定期限內提供者，稅務署長得以指定之金額為限度，以書面通知納稅人於其財產上，設定擔保該國稅之抵押權。

IV、納稅人受前項通知時，視為同項之抵押權已經設定。稅務署長應囑託關係機關為抵押權設定之登記。

V、前項後段囑託登記抵押權之文件，應附上第 3 項之通知已到達納稅人之證明文件。

VI、依第 4 項後段囑託登記時，依不動產登記法第 16 條第 2

---

<sup>114</sup> 酒稅、煙稅、揮發油稅、地方揮發油稅、石油瓦斯稅、石油煤炭稅，稱為消費稅等。本條將消費稅除外的理由為：1、進項稅額可扣抵銷稅額，不一定會產生滯欠消費稅。2、消費稅的課稅期間長達一年不適合本條緊急保全的特性。

<sup>115</sup> 日本國稅通則法第 50 條規定為「依國稅相關法律規定提供擔保之種類，以下所列者為之：（一）國債或地方債。（二）稅務署長等認為確實之公司債、其他有價證券。（三）土地。（四）建物、林木、已登記之船舶、以登錄之航空器、直昇機、動力車輛與已登記之營造機械中，附有保險者。（五）鐵路財團、工廠財團、礦業財團、軌道財團、運河財團、漁業財團、港灣運送事業財團、道路交通事業財團以及觀光設施財團。（六）稅務署長等認為確實之保證人。（七）金錢。」

<sup>116</sup> 本項將酒稅除外之原因是，酒稅法第 12 條本身有規定，於義務人不提供擔保時，得撤銷酒類製造業者的製造許可證，足以達成間接強制執行的目的，無須適用強制設定抵押權的規定。

項<sup>117</sup>準用同法第 18 條<sup>118</sup>之規定爲囑託，應提供該囑託資料與第 3 項之通知已到達納稅人之證明資料，囑託時，不論同法第 116 條第 1 項<sup>119</sup>之規定，無庸得登記義務人之承諾。

VII、依第 1 項規定命提供擔保或第 4 項規定設定抵押權時，第 1 項國稅之未滯欠期間繼續達三個月以上者，稅務署長應解除擔保。

VIII、提供擔保或設定抵押權時，因納稅人資力等其他情況之變化，可認爲已無提供擔保或設定抵押權之必要時，不論前項之規定，稅務署長得直接解除擔保。

《說明》應課徵的稅金內含於買賣價金金額中的租稅（類似我國稅捐稽徵法第 6 條的營業稅），觀念上可認爲是稅捐機關委託該納稅人課徵該租稅，因爲該種租稅是持續性地發生，因而有特別確保租稅徵收的必要。納稅人滯欠此種租稅時，可認爲其後滯欠的租稅即使經強制執行，亦不足以確保徵收者爲限，稅務署長得指定期限與金額，命納稅人提供擔保，納稅人不自行提供擔保時，得由稅捐機關單方面地在納稅人財產上設定最高限額抵押權。本條即爲規定得設定抵押權或命供擔保的租稅種類、設定要件、設定登記程序，以及義務人未滯欠租稅達一定期間或因義務人資力回復等無供擔保之必要時，稅務署長應解除擔保以免過度緊縮義務人的資金流通，並有利於租稅的徵收。

### 【第一百五十九條】（保全查封）

<sup>117</sup> 該項是規定行政機關囑託不動產登記時應準用之法條範圍。

<sup>118</sup> 日本不動產登記法第 18 條規定爲「申請登記依以下所列方法之一，應向登記所提供依政府命令規定資料之識別不動產之必要事項、申請人姓名或名稱、登記之目的等其他申請登記必要事項。（一）使用法務省命令規定之電子資訊處理組織。（二）使用記載申請資訊之文件。」

<sup>119</sup> 該項規定爲「以國家或地方自治團體爲登記權利人之登記，行政單位或行政機關，不得拖延，得登記義務人之承諾後，向登記所爲登記之囑託。」

I、被認為有納稅義務之人，有以不正當之方式逃漏稅或退稅之嫌疑，而依國稅犯則取締法<sup>120</sup>被扣押或依刑事訴訟法被扣押或逮捕時，可認為與該強制處分有關之確定應納國稅無法確保徵收時，稅務署長於應納稅額確定前，為確保可預估確定國稅金額之徵收，得預先決定有強制執行必要之金額（下稱「保全查封金額」）。決定保全查封金額時，執行人員得以該金額為限度，直接查封義務人財產。

II、稅務署長依前項決定保全查封金額前，應事先得直屬上級國稅局長之同意。

III、稅務署長決定第 1 項之保全查封金額時，應以書面通知同項被認為有納稅義務之人。

IV、被認為有納稅義務之人受前項通知時，得依國稅通則法第 50 條各款提出相當於保全查封金額之擔保並申請不為查封者，執行人員不得查封。

V、該當以下第 1 款或第 2 款事由時，執行人員應解除查封；該當第 3 款時，執行人員應解除擔保。（一）受第 1 項查封之人依前項規定提供擔保並申請解除查封時。（二）從第 3 項通知之日起經過六個月為止，該查封國稅之應納金額無法確定時。（三）從第 3 項通知之日起經過六個月為止，提供相當於保全查封金額擔保之國稅應納金額無法確定時。

VI、依第 1 項規定受查封之人、依第 4 項或前項第 1 款提供擔保之人，依其資力或其他情事之變更，認為已無查封或提供擔保之必要時，執行人員得解除查封或解除擔保。

VII、依第 1 項規定查封、第 4 項或第 5 項第 1 款提供擔保

---

<sup>120</sup> 日本國稅犯則取締法是規定關於國稅違章事件，稅務官員發動調查、處分權限程序之法律，基於租稅犯之特殊性而規定有別於刑事訴訟法之程序，由稅務官員向法院聲請許可後得為臨檢、搜索、扣押之程序。本法之租稅犯包含刑事犯與行政犯，在日本，處罰程序均由法院為之。

時，該查封或提供擔保之應納國稅確定時，該查封或擔保提供之行爲，視爲是爲了該國稅徵收而查封或提供擔保。

VIII、依第 1 項規定查封之財產，非於該國稅應納金額確定後，不得實施換價。

IX、依第 1 項規定之查封財產不足保全查封金額時，稅務署長得另行參與分配或併他案查封以代查封。於此，應向該執行機關明示是依本項規定爲參與分配或併案查封。

X、依第 1 項規定查封之金錢，應納之國稅金額未確定者，稅務署長應予提存。

XI、第 1 項規定中確定應納國稅之金額少於保全查封金額時，國家應賠償受查封人因查封而受之損害。該賠償金額以因查封所受之通常損害額定之。

《說明》依國稅犯則取締法或刑事訴訟法強制調查或搜查時，被認爲有納稅義務的人，有將欲脫免租稅徵收之虞時，稅捐機關在該強制調查之租稅金額確定前，得暫時核定與租稅相當的金額，在該金額限度內，得直接查封被認爲有納稅義務之人的財產。本條相當於在民事保全法上<sup>121</sup>，爲獲得確定判決等執行名義需要相當時間，爲保全將來強制執行之必要，設有假扣押的制度，本條之保全查封即類似假扣押的制度。在德國，作爲租稅債務確定前的保全程序，該國租稅通則法第 324、325 條規定有假扣押制度。本條的保全查封是納稅義務確定前所實施的查封處分，如保全查封的金額大於將來確定要繳納的稅金時，國家應就查封所生的通常損害負無過失責任，爲期保全查封程序的慎重，稅務署長決定保全查封金額時，應經其直屬上級國稅局長的同意（類似於民事保

---

<sup>121</sup> 日本保全程序的立法例，將保全處分裁定程序與保全處分執行程序，從民事訴訟法與強制執行法抽出，合併規定於民事保全法，由保全法院負責裁定與執行。

全法第 2 條規定私法債權人實施保全程序需經法院裁定)。

【第一百六十條到第一百七十條】刪除

【第一百七十一條】(對強制執行程序聲明不服期限的特別規定)

I、以各款強制執行處分有瑕疵為理由聲明異議者，除了已經逾國稅通則法第 11 條<sup>122</sup>或第 77 條<sup>123</sup>規定得聲明異議之期間者，應於下列各款之期限前為之。(一)限期履行處分：受查封通知之日起經過 2 個月之日。未受查封通知者，以知悉查封之日起算。(二)不動產等之查封處分：拍賣期日。

(三)不動產等從第 95 條之拍賣公告到拍定為止之處分(包含變賣程序)：拍賣價金之繳納期限。(四)拍賣價金等之分配處分：拍賣價金等之分配期日。

II、前項規定，依國稅通則法第 75 條第 1 項<sup>124</sup>第 2 款之 2 或

---

<sup>122</sup> 該條規定「國稅廳首長、國稅不服審判所長、國稅局長、稅務署長或海關首長認為當事人因災害或其他不得已之事由，無法於期限內為基於國稅相關法律規定之申報、申請、請求、報告等其他文件之提出者，得依政府命令之規定於該事由終止之日起兩個月內為限，予以延長該期限。」

<sup>123</sup> 該條規定為「I、聲明不服，應於知悉處分之翌日起二個月以內為之。II、依第 75 條第 3 項聲請審查應於第 84 條第 3 項之異議決定書正本送達之翌日起一個月內為之。III、因天災或有其他於前二項期間內無法聲明不服之不得已事由時，不論前二項之規定，得於該事由終止之翌日起七天內為之。IV、聲明不服，自處分之翌日起經過一年後不得為之。但，有正當理由者，不在此限。V、第 22 條之規定(依郵寄等納稅申報書等之提出時期)於第 82 條第 1 項或第 87 條第 2 項規定之聲明異議書或聲請審查書準用之。VI、基於國稅相關法律之處分，誤為較法定救濟期間長之教示者，於該教示期間內聲明不服者，視為於法定期間內為之。」

<sup>124</sup> 該項之全部規定為「對國稅相關法律之處分不服者，得依以下各款規定聲明不服：(一)稅務署長所為之處分：該稅務署長聲明異議。(二)國稅局長所為之處分：可選擇以下所列之聲明不服程序，1、對該國稅局長聲明異議。2、對國稅不服審判所長申請審查。(三)國稅廳首長所為之處分：對國稅廳首長聲明異議。(四)海關首長所為之處分：對海關首長聲明異議。(五)國稅廳、國稅局、稅務署與海關以外機關之首長或其職員所為之處分：對國稅不服審判所長申請審查。」



第 4 項<sup>125</sup>規定申請審查或依同法第 115 條第 1 項<sup>126</sup>第 3 款規定提起訴訟時準用之。準用時，前項條文中「依國稅通則法第 11 條或第 77 條規定聲明異議」之文字規定，於提起訴訟之情形，可代換為「依行政事件訴訟法第 14 條<sup>127</sup>第 1 項或第 2 項之規定提起訴訟」之文字規定。

Ⅲ、對第 1 項第 3 款與第 4 款之處分聲明異議或前項之申請審查時，該聲明異議書（依國稅通則法第 82 條第 1 項<sup>128</sup>之聲明異議書）或申請審查書（依國稅通則法第 87 條第 2 項<sup>129</sup>之申請審查書）不適用國稅通則法第 77 條第 5 項<sup>130</sup>之規定。

《說明》本條關於限期履行、查封、拍賣、分配的聲明不服程序，為謀求強制執行程序的安定，並且保障因換價程序而取得權利或受有利益者的權利，特別規定聲明不服期限的限

---

<sup>125</sup> 該項規定為「得依第 1 項第 1 款、第 4 款或第 2 項第 1 款之規定聲明異議者，該當下列各款之一時，得選擇不聲明異議直接對國稅不服審判所長為申請審查。  
（一）對所得稅法或法人稅法規定之藍色申報書或同法第 130 第 1 項不服時。  
（二）為處分之機關未依訴願法規定記載得聲明異議之教示者。（三）有正當理由不聲明異議而為申請審查者」

<sup>126</sup> 國稅通則法第 115 條第 1 項規定為「基於國稅相關法律之處分，對於得聲明異議之處分所提之訴訟，應等聲明異議決定後或申請審查裁決後，始得起訴。但，有下列情形之一者，不在此限。（一）聲明異議或申請審查之翌日起算三個月之後，仍未決定或裁決者。（二）提起撤銷原更正處分等之訴訟者，訴訟係屬期間，申請撤銷其他更正處分等涉及原更正處分等國稅之課稅標準或稅額。（三）等待聲明異議之異議決定或申請審查之裁決，將生顯著之損害，為避免該損害而有急迫性時，或其他不待決定或裁決後，即有起訴之正當理由。」

<sup>127</sup> 該條第 1、2 項規定「Ⅰ、撤銷訴訟應於知悉處分或裁決之日起六個月之內為之。但有正當理由時，不在此限。Ⅱ、撤銷訴訟於處分或裁決之起經過一年後，不得提起。但有正當理由時，不在此限。」

<sup>128</sup> 該項規定為「依第 75 條第 2 項規定聲明異議，得經由為該處分之稅務署長為之。聲明異議時，向稅務署長提出前條第 1 項之聲明異議書為之。」

<sup>129</sup> 該項規定為「前項之審查申請書，除記載同項之事項外，應記載依第 75 條第 4 項第 3 款規定之不經聲明異議而申請審查之正當理由或記載同條未經聲明異議決定而申請審查之已聲明異議之年月日。」

<sup>130</sup> 該項規定為「第 22 條之規定（依郵寄等納稅申報書等之提出時期）於第 82 條第 1 項或第 87 條第 2 項規定之聲明異議書或申請審查書準用之。」

制。本條第 3 項關於聲明不服文件的提出，不採國稅通則法第 22 條規定以郵戳日為提出日，改採聲明不服文件實際到達受理機關為提出日。

**【第一百七十二條】（已查封動產等搬出的限制）**

受本法第 58 條第 2 項交付命令之第三人，以該受命令交付之財產非屬義務人所有為理由聲明不服時，在聲明不服程序之係屬期間，執行人員不得將該財產搬出。

《說明》本條為保障第三人之權利，於交付命令聲明不服的係屬期間，限制執行人員將交付命令的財產搬出。執行人員雖可於交付命令發出後查封該財產，以確保租稅的徵收，但是，有占有權限的第三人依民法第 186 條規定，推定為所有之意思而占有，本法既已不論第三人占有之事實，如執行人員認定動產等屬於義務人所有，而創設發出交付命令的程序，惟當該財產是否屬於義務人所有而發生爭訟時，姑且先認為第三人的異議為正當，先不進行後續的搬出處分較為妥當。

**【第一百七十三條】（撤銷不動產拍定等的情況決定）**

I、對第 171 條第 1 項第 3 款規定之強制執行處分有瑕疵為理由聲明不服時，該處分雖有違法，惟該當下列各款情形時，稅務署長、國稅局長、關稅局長或國稅不服審判所長得以聲明不服無理由駁回之。（一）關於聲明不服之處分，該處分之後應繼續進行之後續處分既已執行時，因該聲明不服之處分違法性輕微，認為該違法性影響後續處分是不適當者。

（二）已換價之財產是提供公共使用、或其他因聲明不服而撤銷執行處分對公共利益發生顯著障礙時，斟酌聲明不服人所受損害程度、賠償程度以及賠償方法等其他一切情況後，仍認為撤銷執行處分於公益上不適當者。

II、依前項規定以聲明不服為無理由，而駁回聲明不服人之決定或裁決中，應明示原處分違法與駁回之理由。

III、第 1 項之規定，不妨礙對國家損害賠償之請求。

《說明》一般而言行政處分違法或不當，不是處分無效或就是應撤銷，除了判斷行政處分是否符合法律的要件外，並應考量撤銷行政處分後所帶來具體法律關係的影響、相對人信賴的保護、法律安定的保護、公共利益的保護等其他個人、社會利益的比較衡量。從利益衡量的觀點，違法的行政處分得承認瑕疵的治癒、無效處分轉換為有效處分，並且於處分應變更或應撤銷的情形，該變更或撤銷於公共利益上不適當者，得以無理由駁回原告之訴（行政訴訟事件法第 31 條）。特別是涉及換價處分，為安定買賣的法律效果、保護交易安全，有考慮利益衡量之必要。因此本條規定，違法的不動產等換價處分，在該當一定要件下，不予撤銷而以無理由駁回聲明不服，由受損害人另循國家賠償程序以資救濟。第 1 款之「輕微」，例如：拍賣處分與拍定處分均合法進行，但因拍賣公告有若干瑕疵時，由於義務人本來就應忍受換價處分，即使重新進行換價處分，也不應期待會有多大的不同。第 2 款之「公共利益上不適當」，例如：拍賣之土地上設置公共設施、社會福利機構，如撤銷換價處分，比起社會的損失，義務人所受利益相對較少。不過，本條適用的情形應屬極為例外的情況。

**【第一百七十四條到第一百八十一條】**（刪除）

**【第一百八十二條】**（稅務署長或國稅局長實施強制執行的程序）

I、稅務署長或國稅局長依本法之規定，得使其所屬執行人員執行強制執行處分。

II、應查封之財產或已查封之財產在管轄區域外時，稅務署長或國稅局長得囑託該財產所在地之管轄稅務署長或國稅局長為強制執行。

III、依前項規定囑託強制執行時，受囑託之稅務署長或國稅局長儘速通知納稅人囑託之事實。

《說明》本條規定稅務署長或國稅局長依本法規定，得指揮其所屬執行人員執行強制執行處分，應查封的財產在本身管轄區域外時，從事務效率、節省執行費用、執行便宜的觀點，得囑託其他稅務署或國稅局執行，並通知義務人已囑託的事實。國稅的徵收，由納稅人的納稅地所管轄的稅務署長為之，但上級之國稅局長認有必要時，得受所轄區域的稅務署長之囑託而為強制執行（日本實務上，對於部分惡質之鉅額欠稅或案情複雜的案件，通常由該稅務署的上級國稅局來專案執行）。

**【第一百八十三條】（關稅局長實施強制執行的程序）**

I、關稅局長依本法之規定，得使其所屬執行人員執行強制執行處分。

II、應查封之財產或已查封之財產在管轄區域外時，關稅局長得囑託該財產所在地之管轄關稅局長為強制執行。

III、應查封之財產或已查封之財產位於顯難以實施強制執行之地區時，關稅局長得囑託該財產所在地之管轄稅務署長或國稅局長為強制執行。

IV、前條第3項之規定，於前兩項囑託執行時準用之。

《說明》從保稅地區交易所生的消費稅等，依消費稅法等由關稅局長予以課徵並徵收，發生滯欠時，本條規定得由關稅局長使其所屬執行人員執行強制執行處分。應強制執行的財產在管轄區域外或其他交通不便、或其他遠離關稅局所在地

時，得囑託其他關稅局、稅務署或國稅局強制執行。

【第一百八十四條】（國稅局長實施強制執行適用本法規定）

依國稅通則法第 43 條第 3 項<sup>131</sup>或第 44 條第 1 項<sup>132</sup>規定，國稅局長受囑託徵收程序時、依本法第 182 條第 2 項或前條第 3 項規定，國稅局長受囑託強制執行時，除本法第 159 條第 2 項、第 173 條以及前兩條之外，本法關於「稅務署長」、「稅務署」之文字規定，可代換為「國稅局長」、「國稅局」之文字規定。

《說明》國稅徵收事務的執掌，原則上由各地的稅務署長為之，於特殊情形時，例如：1、於必要時，受稅務署長之囑託執行。2、義務人發生更生程序（重整程序）或義務人被實施企業擔保物權之拍賣程序。3、受關稅局長囑託執行。本條是關於國稅局長依本法實施徵收程序與強制執行時，如何適用本法條文的概括性規定。

【第一百八十五條】（關稅局長實施強制執行適用本法規定）

關稅局長依國稅通則法第 43 條第 1 項但書規定徵收國稅時、依同條第 4 項或同法第 44 條第 1 項規定，關稅局長受囑託徵收程序、或依本法第 183 條第 2 項規定，關稅局長受囑託強制執行時，本法關於「稅務署長」、「稅務署」之文字規定，可代換為「關稅局長」、「關稅局」之文字規定。

《說明》本條是關於關稅局長依本法實施徵收程序或強制執

---

<sup>131</sup> 該項規定為「國稅局長認有必要時得從其管轄區域內之稅務署長，接受囑託關於國稅徵收之程序。」

<sup>132</sup> 該項規定為「股份有限公司、合作組織金融機關或互助公司之更生程序或企業擔保實程序開始時，對該公司、金融機關或互助公司得徵收國稅之關稅局長、稅務署長或關稅局長得囑託更生程序或企業擔保實程序係屬之地方法院所在地的國稅局長、稅務署長或關稅局長為徵收程序。」

行時，如何適用本法條文的概括性規定，與前條是相同的立法旨趣。

**【第一百八十六條】**（委任政府命令規定的事項）

除本法規定之外，查封筆錄、參與分配函等其他依本法規定所製作文件之應記載事項、依本法規定應通知利害關係人等之應通知事項，以及為實施本法之程序等其他關於執行程序之必要事項，由政府命令規定之。

《說明》本條是關於實施本法的必要事項得委任由政府命令規定之。依據本條的授權，政府另規定「國稅徵收法施行令」。

**【第一百八十七條】**（脫免強制執行罪）

I、納稅人為脫免強制執行，而對其財產為隱匿、損壞、對國家為不利益之處分或虛偽增加負擔之行為者，處三年以下有期徒刑或處 250 萬日幣以下罰金、或併科之。

II、占有納稅人財產之第三人為使納稅人脫免強制執行，而為前項之行為者，亦同。

III、納稅人或占有其財產之第三人為前二項行為時，知情而成為前二項行為之相對人者，處二年以下有期徒刑或處 150 萬元日幣以下罰金、或併科之。

《說明》納稅人以及與納稅人有一定關係之人，為使納稅人脫免強制執行，而隱匿、損壞等其他減少納稅人財產價值之行為時，對該行為人科處一定刑罰，本條的罰則是防止稅捐徵收的確保受到侵害的危險。與租稅相關的結果犯之中，有脫免使納稅義務確定之脫稅犯與脫免已確定納稅義務的狹義脫稅犯，本條屬於後者。本條的犯罪主體限於「納稅人」、「占有義務人財產之第三人」、「納稅人或占有義務人財產之人的行為相對人」。本條的犯罪客體，包含納稅人所有的

財產，但禁止查封的財產不包含在內。本條第 3 項「知情」可解為未必故意已足。實施本條犯罪行為的時點，不問是在受強制執行之前或受強制執行之後。「隱匿」是指將財產假買賣、假贈與、或使執行人員難以發現財產之行為。「損壞」是指損傷財產一部或全部的構造、改變財產的性質、形狀等有害於該財產價值的行為。「對國家不利益之處分」是指贈與、以不當之低價買賣、互易、代物清償的行為；將容易換價的財產交換他人不容易換價的財產；在財產上設定不利於國家的地上權、永小作權、租賃權；財產查封後登記前，將財產移轉登記或讓與登記給第三人，以致不能為查封登記的行為；其他一切不利於國家的財產處分行為。「虛偽增加負擔」是指虛偽設定地上權、租賃權等其他使財產價值減少的一切虛偽行為。「脫免強制執行」該行為的目的，不一定要終局的或唯一的目的，僅單純認識到將使強制執行失去實際效用尚有不足，必須有積極的意圖必要。

**【第一百八十八條】（妨礙詢問檢查罪）**

該當下列各款之一者，處一年以下有期徒刑或處 50 萬日幣以下罰金。（一）對執行人員依第 141 條規定之詢問不為答辯或為虛偽之陳述者。（二）依第 141 條規定之檢查為拒絕、妨礙、規避或關於該檢查提出虛偽記載、紀錄之帳簿文件者。

《說明》因強制執行而有調查義務人財產之必要時，妨害執行人員詢問或檢查者，本條對應受調查義務之違反者科以一定刑罰，期能遏止調查義務人財產發生困難或不能調查，以防止稅捐徵收的確保受到侵害的危險。本條非如前條脫稅犯為結果犯，是屬未侵害國庫利益而有侵害將來國庫利益危險性的危險犯。本法鑑於搜索對於人權之影響較大而限縮搜索

的權限，儘可能地依詢問或檢查的方式實施調查，本條即以罰則作為間接強制詢問或檢查的實施。「拒絕」是指以言語或動作不同意執行人員實施檢查。「妨礙」是指對於檢查行為直接予以阻撓的行為。「規避」是指不以積極的行為來脫免接受調查。

**【第一百八十九條】（兩罰責任與程序規定）**

I、法人之代表人（含非法人團體之管理人）、法人或個人之代理人、受僱人等其他之員工，關於該法人或個人之業務或財產，為前二條之違法行為時，除處罰該行為人之外，對該法人或個人處以各該條文之罰金刑。

II、非法人團體適用前項規定時，除其代表人或管理人關於訴訟行為代表非法人團體之外，亦準用法人為被告或犯罪嫌疑人時之相關刑事訴訟法律規定。

《說明》法人代表人、法人或個人的代理人、法人或個人的受僱人、員工，關於該法人或個人的業務或財產，有施行逃漏稅的行為時，除了依本法第 187、188 條本條處罰行為人之外，本條仿照其他稅法、經濟法規、警察法規的立法例，身為僱主的法人或個人亦適用相關罰則，以作為僱主對受僱人的責任罰。本條兩罰的刑事責任根據，並非是基於員工等人的違法行為，而是對於員工等違法行為怠於監督義務的不作為犯。



# 第四章 日本公法金錢債權強制執行制度

## 特色

### 第一節 公法債權的執行機關

在日本除了可替代性的行爲義務有「行政代執行法」<sup>133</sup>作爲所有行政機關實施行政代執行的依據之外，日本其他種類行政法上義務的強制執执行程序，並未如同我國行政執行法一般，包含金錢給付義務、行爲不行爲義務、即時強制，作爲所有行政機關實施行政執行的基本法。在日本人民公法金錢給付義務未履行者，除個別行政法規有規定強制執执行程序或準用國稅徵收法而得自力執行之外，該管機關應循民事訴訟程序以實現其金錢債權。公法金錢債權原則上由原管轄機關自力執行，未立法另設專責機關，但是，在個別行政法規規定<sup>134</sup>得由原管轄機關將強制執行權限的一部或全部委託財稅機關，再由受委託機關向委託機關報告執行結果。

### 第二節 國稅徵收法爲公法金錢債權徵收程序的基本法

國稅徵收法所規定的徵收程序與強制執执行程序，廣泛的被地方稅與其他公課債權<sup>135</sup>直接或間接地準用，可以說是具

---

<sup>133</sup> 行政代執行法爲關於適用代執行的一般性法律規定，可當作代替性行爲義務的法源依據，而無需個別法律的授權。如有代替性行爲義務不履行，除法律有特別規定外，當然適用行政代執行法。參照，塩野宏，《行政法 I》五版，頁 231、232。

<sup>134</sup> 如：日本厚生年金保險法第 100 條之 5、日本國民年金法第 109 條之 5、日本健康保險法第 204 條之 2。

<sup>135</sup> 如：日本健康保險法第 183 條、日本國民年金保險法第 95 條、日本兒童津貼法第 22 條、日本行政代執行法第 6 條、日本地方自治法第 231 條之 3、日本地方

有公法金錢債權徵收程序基本法的地位<sup>136</sup>。公課債權徵收程序準用國稅徵收法的範圍，除了個別法規有限縮於僅準用查封、拍賣、分配的強制執执行程序之外，在不違反其本身公課債權的性質或租稅債權的特有規定之外，是全面性準用國稅徵收法，所謂特有的規定，例如：本法第 11 條拍賣價金扣繳消費稅等、第 36 條實質課稅原則的第二次納稅義務、第 158 條消費稅等的保全擔保、第 10 章刑事罰則、租稅一般性優先受償權的規定<sup>137</sup>。

### 第三節 租稅債權優先受償的順位

除了執行必要費用、拍賣程序應扣繳的租稅、留置權與特定先取特權所擔保的債權最優先受償之外（本法第 9、10、11、19、21 條），租稅債權原則上有一般性的優先受償權（本法第 8 條）。至於租稅債權與擔保物權的受償順序，則以國稅的法定繳納期限與擔保物權成立的時點，兩者的時間先後順序決定受償順位，國稅法定繳納期限先於擔保物權成立時，則國稅債權優先受償，擔保物權成立先於國稅法定繳納期限時，則擔保物權優先受償（本法第 15 到 18、20、22、23 條），因為法定繳納期限具有公示租稅債權是否存在的作用，私法債權人可據以得知債務人是否有欠稅<sup>138</sup>，並進而決定是否與債務人發生債權債務關係。租稅債權互相之間的受償順位，除該租稅本身有設定擔保物權之外（本法第 14 條），原則上依實施查封順序的先後或聲明參與分配的先後

---

稅法第 68 條等。

<sup>136</sup> 《國稅徵收法精解》，頁 17、68。

<sup>137</sup> 《國稅徵收法精解》，頁 91。

<sup>138</sup> 納稅人可依國稅通則法第 123 條申請證明書，以證明與國稅相關事項中的應納稅額納稅或其他政府命令規定的事項。

決定受償順位（本法第 12、13 條）。租稅債權、公課債權與私法債權的受償順位如有互相交錯競合時，另有分配群團的特別規定（本法第 26 條）。

#### 第四節 允許重複查封<sup>139</sup>

在國稅徵收法的舊法時期，一旦義務人財產被查封後，即不允許再次查封（禁止雙重查封），僅能由租稅機關對先實施強制執行機關聲明參與分配，但是參與分配於前案執行程序的查封被撤銷或解除時，該參與分配亦失其效力，而不生接續查封的效力，因此禁止雙重查封對租稅徵收顯有障礙。自昭和 30 年代以降，實務見解陸續認為，在不妨礙先行查封程序之前提下承認雙重查封，其後，本法創設行政機關互相之間併案的雙重查封制度（第 86 到 88 條），至於行政執行與其他強制執行程序的雙重查封程序，另有專法規定（「滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律」譯：行政執行與民事執行等程序調整法，實質內容類似我國「行政執行與民事執行業務聯繫要點」）。

#### 第五節 尊重私法秩序與保護第三人權利

與確保租稅徵收並重的是尊重私法秩序，原本近代經濟基礎的法律制度就是：「私有財產的保護以及基於契約自由原則下確保經濟活動的自由」，為要求經濟制度在國家法律秩序下安定地被實施，國家本身應有為保護該經濟基礎的制度，其中之一即是物權公示原則，物權公示原則為國家一般

---

<sup>139</sup> 淺田久治郎等，《租稅徵收實務講座》，2010 年 8 月第 2 次改訂版，頁 62、63。

性交易安全的基礎，如該基礎動搖的話，經濟活動的根基也將喪失，而生混亂之虞，因此，爲了確保租稅徵收的同時也不希望過度侵犯物權公示原則。<sup>140</sup>在實體法方面，前述關於租稅優先權與擔保物權受償順位的先後，國稅法定繳納期限具有公示納稅人是否欠稅的功能，讓即將成爲擔保物權之人知悉可能有前順位受償權的租稅債權，以保障交易安全。在強制執执行程序方面，選擇查封標的時盡可能地不害及第三人的權利並且明訂該第三人更換查封標的請求權（本法第 49、50 條）、查封時盡可能不害及繼承人的權利並且明訂該繼承人更換查封標的請求權（本法第 51 條）、實施強制執执行程序時通知利害關係人的規定，使其有機會行使權利（本法第 55、81、82、84、86、88、96、106、109 條）、第三人占有義務人動產時的查封程序，以及搬出查封標的的程序及其搬出的限制（本法第 58、65、71、73、172 條）、對義務人的被查封財產有使用權限的第三人保護程序（第 61、69、70、71 條）、因國稅聲明參與分配以致第三人債權不足額受償的第三人保護程序（第 83、85、88 條）、擔保物權人申請以繼受擔保物權的方式拍賣（第 124 條）、讓與擔保權人、第二次納稅義務人、保證人、假登記權利人聲明不服時，在救濟程序終結前，該查封財產換價的限制（第 24、90 條）。<sup>141</sup>

## 第六節 租稅徵收延緩措施<sup>142</sup>

國稅徵收在性質上，與地位互相平等的私法當事人之間

---

<sup>140</sup> 《國稅徵收法精解》，頁 34、35。

<sup>141</sup> 淺田久治郎等，《租稅徵收實務講座》2010 年 8 月第 2 次改訂版，頁 11、12。

<sup>142</sup> 《國稅徵收法精解》頁 60、61。

的債權債務的強制實現關係並不相同，除了承認自力執行權與租稅優先權之外，納稅的延緩亦是租稅徵收的重要制度。納稅人因災害、疾病等事由無法繳納國稅時，在該事由消滅後回復納稅能力之前的延緩徵收程序；或者，直接拍賣義務人財產，將可預見會使義務人的事業毀敗時，在義務人的事業回復正常前，延緩查封財產的換價程序，在社會政策或國民經濟上應屬適當，從長遠來看，延緩措施也是符合租稅徵收之目的。私法上債權人債務人地位對等關係相對於租稅徵收延緩措施，比較著重於不使債務人陷於過度窮困，相反地，租稅徵收在沒有陷於徵收困難之虞的話就不一定要徹底強制執行，私法債權與公法債權的執执行程序立法價值取向有明顯的不同。延緩措施有繳納的延緩（國稅通則法第 46 到 49 條）、換價程序的延緩（第 151、152 條）、強制執程序的停止（本法第 153、154 條）。

## 第七節 財產調查權限與行政刑罰<sup>143</sup>

---

<sup>143</sup> 日本於第二次世界大戰後，關於行政上義務履行的確保，行政刑罰占有中心的地位。行政法令有規定行政上的義務時，在法條的最後會有罰則，對義務違反者多設置行政刑罰的規定。然而實務上，科處行政刑罰的情況僅屬於例外，因為行政機關很少告發。行政刑罰未能活用的理由：第一，課予人民義務的行政機關與辦理科處行政刑罰的機關不同，因而該行政機關自我限制行使告發權。例如，建管單位與警察單位關係並不密切，如果要建管單位與警察單位協議利用行政刑罰來取締建築物違法事件，建管單位公務人員的心理作用會認為是表現出建管單位的無能，並且行政機關無法確定司法警察是否會發動搜查、檢察官是否會提起公訴，而抑制行政刑罰的使用。第二，實際的刑罰缺乏威力。以建築法規為例，檢察官僅起訴所告發的百分之四十二的案件，既使起訴，刑事判決一年約僅一件而且還是判罰金刑，雖然法條有規定有期徒刑，實際上沒有被判刑的案例。第三，刑事訴訟程序需要龐大的時間與勞力，如果告發的話，還要去警察方面作筆錄，行政機關本身的事務也將停滯。第四，警察、檢察官、法院光處理殺人、強盜、惡質詐欺等重大刑事犯就已經很忙了，並不喜歡處理行政刑罰的案件。參照，大橋洋一，《行政法 1 現代行政過程論》2009 年 5 月出版，頁 413。

為強制執行而有調查或發現義務人財產之必要時，執行人員得行使詢問權、檢查權或搜索權（本法第 141、142 條），對於詢問或檢查不為答辯、虛偽陳述，或為拒絕、妨礙、規避、或提示虛偽記載之帳冊文件者，得處以刑事罰（本法第 188 條）；妨礙搜索者，得以妨礙公務的罪名處理。法人、使用代理人之本人關於其怠於監督責任的不作為犯有兩罰的規定（本法第 189 條）。

### 第八節 細分不同財產種類的查封程序<sup>144</sup>

本法規定關於查封程序的共同程序有：1、查封時應製作查封筆錄 2、查封時應通知擔保物權人等利害關係人 3 查封效力及於查封標的的保險金與互助金。除了共通性規定之外，本法另將財產區分為：1、動產、有價證券 2、債權 3、電子記錄債權 4、不動產 5、船舶、航空器 6、動力車輛、營造機械、小型船舶 7、無體財產權之中無第三債務人者 8、無體財產權之中有第三債務人者 9、可轉帳公司債等，共九種類型，分別規定不同類型財產權的查封程序，與民法上財產權性質的分類、或日本民事執行法上財產權的分類有所不同。

### 第九節 強制執行程序細部規定周延

日本國稅徵收的強制執行程序主要亦是查封、換價、分配（滿足）三階段程序，本法針對強制執行細部程序亦有明文規定，有助於適用上明確並減少紛爭（相較於我國條文規

---

<sup>144</sup> 參照，淺田久治郎等著，《租稅徵收實務講座 第 1 卷》，2010 年 8 月出版，頁 42、43。

定不足之處，需依賴法院實務見解或行政命令補充）。例如：查封對天然與法定孳息的效力（本法第 52 條）、查封對標的物保險金與互助金的效力（本法第 53 條）、查封標的為金錢或收取金錢債權時，欠稅視為已被徵收（本法第 56、57、67 條）、第三人占有義務人動產的查封程序（本法第 58 條）、已查封股份的聲明退股程序（本法第 74 條）、具有薪資性質的社會保險給付得扣押的金額範圍（本法第 77 條）、義務人的查封標的選擇權（本法 78 條）、解除查封的程序與通知利害關係人（本法第 80、81 條）、併案查封的效力（本法第 87 條）、換價程序的限制（本法第 90 條）、查封財產的修繕與增加價值的處分（本法第 93 條）、不動產以外的拍賣底價公告方式（第 99 條）、標的物未拍定時當場再次投標（本法第 102 條）、第二順位應買人制度（本法第 104 條之 2）、複數得標投標制（本法第 105 條）、拍賣程序終結時的宣告（本法第 106 條）、再拍賣程序（第 107 條）、拍賣程序公正化措施（本法第 108 條）、國家買受拍賣標的（本法第 110 條）、因救濟程序而停止執行時，得標人得撤回應買退還價金（本法第 114 條）、動產等拍定後移轉占有的方式（本法第 119 條）、拍賣物的擔保責任（本法第 126 條）、因拍賣導致不動產所有權人相異時的法定地上權與法定租賃權（本法第 127 條）、對分配表異議的簡易分配程序（本法第 133 條）、撤銷拍定的配套措施（本法第 135 條）、執行必要費用的範圍（本法第 136 條）、對行政執行程序聲明不服的期限特別規定（本法第 171 條）。

## 第十節 強制執行程序的停止與債權消滅

我國行政執行法第 8 條所規定的終止執行事由，從文義

上來看，是屬於終局性的終止執行程序，經終止後不再重開執行程序。如義務人現無財產可供執行時，我國是以核發執行憑證的方式，暫時性的終結執行程序，由移送機關以執行憑證再移送時，再重開執行程序。本法第 153 條第 1 項規定，義務人無可供強制執行之財產時、或因強制執行而使義務人生活有顯著窮困之虞時、或義務人之所在以及得供強制執行之財產均不明時，稅捐機關得停止執行；第 4 項規定停止執行期間繼續達三年者，稅捐債權消滅；第 5 項規定有其他明顯無法徵起國稅之事由發生時，稅捐機關得直接使稅捐債權消滅。本法第 154 條規定，停止執行原因消滅時，稅捐機關得撤銷停止執行。

關於執行程序應該執行多久，本法並無類似我國執行期間有固定的法定期間為上限，而是授權稅捐機關於判斷租稅債權無實現的可能性之後，再終局性地終止執行程序並使租稅債權消滅。



# 第五章 值得我國參考的制度

## 第一節 第二次納稅義務

### 一、我國實務問題之所在

義務人隱匿或處分應供強制執行之財產，雖可構成限制出境、管收的事由，但實際上有很多案例，義務人即使被限制出境、被管收，仍不甘願將財產交出。因此，當被隱匿或被處分的財產明確地歸屬於第三人名下時，移送機關雖可提起訴訟請求該第三人返還，然而提起訴訟不僅曠日廢時，移送機關起訴的意願亦不高，況且我國有執行期間的限制，若訴訟拖延至執行期間屆滿，縱使勝訴亦無實益。因此，我國急需建立一個法律制度，可以便捷地對該第三人取得執行名義後，強制執行實質上應歸屬於義務人的責任財產。其次，依照法律規定對於義務人的債務負有補充性責任者，如保證債務、擔保債務、合夥債務、債務承擔契約、無限責任股東；或行政法規定對於義務人的債務應負補充性責任者，如行政執行法第 18 條擔保人責任、全民健康保險法第 38 條規定投保單位、扣費義務人積欠保險費或滯納金，由負責人或主持人應負清償責任。凡此對於補充責任的債務人追討時，若需提起訴訟才能取得執行名義，亦將曠日廢時妨礙行政效率，因此，有建構以行政處分簡速地取得執行名義之必要。我國立法例僅有稅捐稽徵法第 13、14 條<sup>145</sup>兩種第二次納稅義

---

<sup>145</sup> 稅捐稽徵法第 13 條「法人、合夥或非法人團體解散清算時，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。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務。」、第 14 條「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」隨著我國改採全面性的法定限定繼承，本條的重要性料將與日增加。

務不夠完備，並且僅適用於稅捐債權而其他公法債權的徵收程序未有類似規定，在實務上亦非常少見適用的案例<sup>146</sup>，實有必要參考日本制度建構我國完整的第三人責任債務追討程序。

## 二、第二次納稅義務概說<sup>147</sup>

### （一）制度緣由

日本制度最值得我國<sup>148</sup>參考的首推第二次納稅義務，所謂第二次納稅義務是指<sup>149</sup>：「財產形式上雖非屬於義務人所有，從租稅徵收的觀點來看，實質上該財產應屬於義務人的責任財產，或者類似此種責任財產形式上不歸屬於義務人的情況下，依照形式上的所有權歸屬，實質地徵收義務人欠稅的制度。亦即，以應歸屬於納稅人責任財產之立法目的，對形式上的財產所有人課予補充性的納稅義務，並對財產徵收義務人的欠稅，以作為納稅義務實現的方式。從該當一定要件時，事後地對第三人課予納稅義務的觀點來看，可認為是租稅債權特有的對外效力，其性質亦可比擬為對保證債務的追討程序。」

第二次納稅義務的概念雖然是從租稅徵收上的觀點出發，所有權形式屬於他人但實質上為義務人的責任財產。但是，法律所規定的第二次納稅義務種類並非全部植基於同一

---

<sup>146</sup> 作者從事實務工作 7 年以來，僅辦理過一件對限定繼承人核課第二次納稅義務的案例。該案例的事實為：子女聲明限定繼承後，漏未通知國稅局陳報債權，即將遺產清償其他被繼承人的私法債務，經國稅局發現後，對該子女依稅捐稽徵法第 14 條補徵第二次納稅義務。

<sup>147</sup> 本報告僅針對第二次納稅義務制度作初步的介紹與闡述，關於該制度所涉及的法理爭議與實務案例，有待另行撰文詳細探討。目前日本最新的專書，請參照，橘素子，《第二次納稅義務制度の實務》，2013 年 1 月初版。

<sup>148</sup> 國內文獻請參考，陳清秀，《稅法總論》6 版，頁 350 以下。

<sup>149</sup> 《國稅徵收法精解》，頁 47。

種立法原理，亦即，第二次納稅義務制度是具有特殊意義的一種法律技術，雖非基於同一立法原理，但均引用所謂第二次納稅義務徵收程序的共通法律技術，因此，本法第 32 條規定第二次納稅義務的通則性徵收程序，以適用各種類型的第二次納稅義務。

## （二）第二次納稅義務的追討程序

### （1）第二次納稅義務的執行名義

當第三人符合本法第 33 條以下所規定的各種第二次納稅義務人時，由稅務署長以繳納通知書命該第三人繳納，該第三人逾期未繳納時，除了有提前開徵稅捐的事由之外，應以繳納催告書限期該第三人繳納，經催繳之後始得對第三人的財產強制執行。

### （2）第二次納稅義務對於原納稅義務的補充性

本法第 32 條第 4、5 項規定「對第二次納稅義務人財產之換價程序，除該財產價值有顯著減少之虞者，應於第 1 項納稅人之財產付諸換價之後始得為之。」、「本章之規定不妨礙第二次納稅義務人對第 1 項之納稅人行使求償權。」這兩項規定是關於第二次納稅義務對於原納稅義務的補充性，由於租稅債務的最終責任人為原納稅義務人，為減輕第二次納稅義務人的責任並避免事後求償的困擾，因此規定國稅機關應先將原納稅義務人的財產實施換價程序後，再對第二次納稅義務人的財產實施換價（實務上通常是將原納稅義務人的拍賣期日訂在第二次納稅義務人的拍賣期日之前），並且明訂第二次納稅義務人對原納稅義務人有求償權。

## （三）第二次納稅義務種類介紹

### (1) 無限責任股東的第二次納稅義務（本法第 33 條）

我國公司法第 60、114 條雖規定無限責任股東對公司債務應負連帶清償責任，但相關行政法規未授權行政機關得以行政處分命無限責任股東負擔公司未償公法債務，因此，在解釋上恐怕只能經由訴訟程序向無限責任股東追償債務，故有增訂無限責任股東的第二次納稅義務之必要。

### (2) 清算程序不合法的第二次納稅義務（本法第 34 條）

法人因解散需進行清算程序時，清償債務後有剩餘者，始得分配給依章程或總會決議所定之人，無規定時歸屬於該法人所在的地方自治團體（我國民法第 44 條）；公司清算者有剩餘，始得分配給股東或依章程分派（我國公司法第 91 條）。清算人（日本實務上解釋包含實質清算人）未經合法清算程序而分配財產者，我國稅捐稽徵法第 13 條僅規定清算人應負擔租稅債務，但實質上受財產分配之人卻不用負擔稅捐債務，顯有制度漏洞，有增訂向受分配財產之人追討規定之必要。<sup>150</sup>

### (3) 義務人設立家族公司的第二次納稅義務（本法第 35 條）

未上市公司的股份或股票，通常因為該公司財務狀況不透明或公司股份、股票無客觀市場價值，即使拍賣亦屬無人應買。實務上常見義務人（含自然人或法人）名下財產僅有自己或相關親屬或借用人頭所開設公司的股份，縱使該公司

---

<sup>150</sup> 實務上常發生公司即將欠稅時，而提早將財產移轉至股東或第三人名下，雖可聲請管收公司負責人，例如：高等法院高雄分院 96 年度抗字第 224 號民事裁定、高等法院臺中分院 99 年度抗字第 274 號民事裁定。但是，更好的方法應該是直接對該受有財產分配的人直接追討。

正常營業中，只要該公司否認有發薪資或分配盈餘給義務人時，實際上就無從執行。故應增訂當義務人擁有家族公司股份時，得對該家族公司於義務人持有的股份價值範圍內，負擔義務人的第二次納稅義務，以免義務人將財產隱匿於家族公司而脫免強制執行。至於家族公司如何定義，可參考日本法人稅法第 2 條<sup>151</sup>之定義。

#### （4）實質課稅原則的第二次納稅義務<sup>152</sup>（本法第 36 條）

實質課稅依我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 的立法理由是指「實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。」稅捐稽徵法既已明訂實質課稅的規定，相信往後的案例會越來越多，為避免適用實質課稅的納稅義務人，不是形式上的財產所有人而無法直接強制執行，實有增訂於實質課稅時，針對財產形式所有人的第二次納稅義務<sup>153</sup>。

---

<sup>151</sup> 日本之法人稅法第二條第十款家族公司定義為「公司股東在三人以下，並且依政府命令規定有特殊關係之個人或法人對該公司有已發行之股票或出資超過百分之五十之數額或金額之股權或出資，稱為家族公司。」

<sup>152</sup> 實務上曾發生一個案例，甲因債信不良而利用其女兒乙的名義設立獨資商號承攬工程，稅捐機關依據檢察官的起訴書認定甲為該獨資商號的實際負責人，對甲核課營業稅並移送執行，然而該獨資商號所有的工程契約均是用乙的名義所簽訂，銀行帳戶戶名亦是【○○商號負責人乙】，因此發生執行名義的當事人與財產所有人發生歧異而難以直接執行的困境。

<sup>153</sup> 例如：不動產等財產權登記於形式所有人名下、動產由形式所有人占有、銀行帳戶為形式所有人名義、契約以形式所有人名義簽訂、記名式有價證券為形式所有人名義、票據收款人為形式所有人。

(5) 納稅人利用他人財產經營事業的第二次納稅義務（本法第 37 條）

納稅人本身無經營事業所必要的財產，卻利用與納稅人有特定關係之人的財產從事營業，納稅人即使欠稅亦無財產可供執行，此時應使該財產所有人負擔第二次納稅義務，以免納稅人將自己的財產隱匿於親屬或其他特殊關係人所有而惡意欠稅，或者，宛如自己財產一般地支配親屬或其他特殊關係人的財產且擁有該財產實質處分權，但該營業所必要的財產卻非自己名義所有，以脫免租稅債權人追討。

(6) 受讓義務人營業之特殊關係人的第二次納稅義務（本法第 38 條）

營業讓與時，依我國民法 305 條由受讓人概括承受資產與負債，但公法上債務法律另有規定外，無法依當事人之約定而轉讓。當義務人將營業讓與其特定親屬或與義務人有特殊關係之人時，並且可認為讓與之前之後的營業是在同一場所，經營同一種事業時，為避免義務人藉由營業讓與脫免欠稅的強制執行，應使受讓人在該營業財產的價值限度內負擔第二次納稅義務。

(7) 無償或明顯低價受讓義務人財產的第二次納稅義務（本法第 39 條）

納稅人為脫免國稅的查封而將財產轉讓時，該轉讓行為通常是虛偽意思表示而無效，該財產依舊歸屬於納稅人所有，或者該轉讓行為構成詐害債權之行為時，得提起訴訟撤銷之，使財產回歸於納稅人之後再強制執行。但如果所有對

租稅的詐害行為均以訴訟的方式處理，即無法期待租稅徵收程序的簡易、迅速得以確保。因此，當納稅人以無償或明顯過低之對價將財產讓與他人、或對第三人免除債務或為其他有利於第三人之處分，致使義務人的產狀態無法滿足稅捐債權，而如同詐害行為時，依該處分行為取得權利或免除義務者，在其所受利益之現存範圍內（處分時，為義務人之六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親或其他特殊關係人者，以處分時所受之利益為限度），就滯欠之國稅負擔第二次納稅義務，實質上，亦可得到訴請撤銷詐害行為的法律效果。

#### （8）與非法人團體有關的第二次納稅義務（本法第 41 條）

非法人團體雖有訴訟程序與行政程序當事人能力，但無實體法上權利能力，非法人團體的財產無法登記在自己名下，因此當非法人團體欠稅時，有必要使登記名義人負擔非法人團體的第二次納稅義務。其次，非法人團體無相關法律規範，類似法人解散之前，將財產退還或分配給成員的案例有之，有必要採取與與法人清算相同的第二次納稅義務。

### 三、對我國立法的建議

建議可於行政執行法增訂第二次納稅義務的種類（或稱責任債務的強制執执行程序），第三人符合第二次納稅義務的要件時，由有代表公法債權人權限的行政機關以行政處分命第二次納稅義務人（或稱責任債務人）繳納未償的公法債務後，再移送行政執行的通則性規定；或者在稅捐稽徵法增加第二次納稅義務的類型，再於行政執行法規定由其他行政機關準用稅捐稽徵法之規定。

## 第二節 保全程序

### 一、我國實務問題之所在

從稅捐機關發現義務人有逃漏稅的嫌疑（或發現詐領行政機關所核發的款項），接著著手調查，到確認事實之後，再開單課徵，到最後移送強制執行，有脫免強制執行意圖的義務人，早有充裕的時間實施脫產，移送到行政執行各分署時，已屬無從執行。如果能夠早一點對義務人的財產發動保全措施，方不致使行政執行各分署要耗費大量的人力在事後追查義務人財產上，況且，事後的追查比起事先的保全，效果落差很大。

### 二、我國保全制度不完整

我國公法上金錢給付義務強制執行制度最欠缺完整性的，當屬保全措施的統一規定<sup>154</sup>，行政執行法第 11 條第 2 項雖規定，法院依法律規定就公法上金錢給付義務為假扣押、假處分之裁定，經主管機關移送者，亦得由行政執行處就義務人的財產執行之。但是關於本條的適用限於個別法律有特別規定者為限，且需先經法院裁定，始得據以執行，其適用範圍有所限制。<sup>155</sup>

### 三、保全執行名義取得的立法政策

行政機關自力執行得不經由法院而自行查封義務人財

---

<sup>154</sup> 參照，翁岳生主編/李建良執筆，《行政法》1998年3月29日初版，頁910，假扣押與假處分的保全措施依稅捐稽徵法第24條僅於稅捐之執行有其適用，至於其他公法上金錢給付義務之執行，則尚乏統一規定，為確保公法上金錢給付義務之執行，似宜於行政執行法中為統一之規定，以資適用。

<sup>155</sup> 同前註。



產，實施拍賣或收取債權，以所獲得的價金抵充公法債權，在容許自力執行的法律領域下，其實無需向法院聲請保全程序，因為，為了禁止相對人處分標的物之目的，由行政機關自行實施查封行為即為已足。但是，對於得實施自力執行以外的第三人財產，如第三人不自動履行債務即有依循訴訟程序以實現權利之必要，在獲得終局執行名義前，為保全爭執的權利義務關係，即有利用法院的假扣押、假處分的保全制度之必要，例如：收取訴訟的第三債務人不自行履行債務時、義務人財產登記於他人名義下，由行政機關代位義務人提起更名訴訟、義務人為詐害行為時，行政機關提起撤銷債權之訴。<sup>156</sup>

私人為保護自己權利來不及受法院或其他有關機關援助，並非於其時為之，則請求權不得實行或其實行顯有困難者，得對於他人之自由或財產施以拘束、押收或毀損（我國民法第 151 條），是法律基於緊急狀況，例外地准予私人自力救濟實施保全措施。相同地，目前部份行政法規授權得由行政機關自為保全處分並自力執行<sup>157</sup>或由行政機關自己發出保全命令後移送專責機關執行<sup>158</sup>，顯見公法債權的保全程序

---

<sup>156</sup> 參照，租稅事件訴訟研究會編，《徵收訴訟の理論と實務》，平成 12 年 7 月 1 日改訂版，頁 304、305。

<sup>157</sup> 稅捐稽徵法第 24 條 1、3 項分別規定，得由稅捐機關自行以行政處分對納稅義務人的財產實施禁止處分，以及通知入出國及移民署限制納稅人義務人或營利事業負責人出國的保全措施。類似規定有關稅法第 48 條、土壤及地下水污染整治法第 45 條。

<sup>158</sup> 水污染防治法第 71 條第 2 項規定，關於代履行費用主管機關得自為保全命令：「為保全前項必要費用之強制執行，於徵收有不能或重大困難之虞時，主管機關得命對債務人之財產為假扣押，並移送行政執行機關執行。假扣押之命令於送達債務人前，亦得執行。第一項必要費用之求償權，優於一切債權及抵押權。」本條原立法草案原是規定向高等行政法院聲請假扣押，其後改為主管機關自為保全命令。參照，立法院議案關係文書院總第 1150 號（立法院第五屆第一會期第十次會議議案關係文書），頁 92。

是否必需一律向法院聲請執行名義，或者必須一律由專責機關實施保全執行，如果涉及重大公益與情況急迫，在立法政策上應可加強原管轄行政機關實施保全措施的權限<sup>159</sup>。

#### 四、日本稅捐債權的保全措施

以下以租稅債務成立的時間先後順序，介紹日本租稅債務的保全措施：

##### （一）租稅債務成立前的保全措施（命供擔保與強制設定抵押權）

依本法第 158 條第 1 項規定，納稅人已滯欠特定種類的稅捐時，可預見之後應課徵的租稅無法確保徵收時，稅捐機關得指定金額與期限，命納稅人提供擔保。納稅人未提供擔保時，稅捐機關得依同法第 2 項規定，以書面通知納稅人在其財產上設定抵押權，經合法通知納稅人之後，得囑託登記機關在納稅人財產上為抵押權的登記。納稅人提供擔保或被設定抵押權之後，如果納稅人未欠稅的期間繼續達三個月或因其他情事變更而無提供擔保之必要時，稅捐機關依同法第 7、8 項規定應解除擔保。

##### （二）租稅債務發生後，租稅債務確定前的保全措施（提前實施保全查封）

日本國稅通則法第 38 條第 3 項規定，該當同條第 1 項提前開徵<sup>160</sup>事由的已發生但尚未確定的租稅，若等到稅額確定

---

<sup>159</sup> 例如，行政罰法第 34 條規定為防止現行違反行政法上義務行為持續進行造成更嚴重之損害，授權得由行政機關制止行為人的行為、保全證據、確認身份的權限。

<sup>160</sup> 提前開徵稅捐亦屬租稅保全之一環，我國稅捐稽徵法第 25 條有相同規定：「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：一、納稅義務人顯有隱匿

後即無法確保徵收時，稅捐機關得在法定申報期限以前，為確保將來稅額的徵收，經上級機關同意後，得預先決定有必要強制執行的金額，以「提前保全查封金額通知書」送達於納稅人，納稅人得提供擔保申請免予查封，納稅人如未提供擔保者，在該通知書所載的金額限度內，稅捐機關得直接查封納稅人的財產。如因情事變更或依納稅人資力狀況而無查封必要時，得解除查封。若將來確定的應納稅額少於提前保全查封的金額時，納稅人因該查封而受有損失者國家應負賠償責任。

### （三）法定申報期限經過後，應納稅額確定前的保全措施（保全查封）

依本法第 159 條規定，納稅人因有不正當方式逃漏稅的嫌疑，依國稅犯則取締法或刑事訴訟法被扣押或逮捕時，與該強制處分有關的應納國稅，在可預見無法確保徵收時，稅捐機關於應納稅額確定前，為確保國稅之徵收，得經上級機關同意後，預先決定有保全查封必要之金額，以通知書通知納稅人之後，納稅人未提供擔保申請免予查封時，執行人員得以該金額為限度，直接查封義務人財產，查封後義務人提供擔保者或經過六個月之後應納稅額無法確定時，稅捐機關應解除查封與擔保。將來確定應納之金額少於保全查封金額時，國家應賠償受查封人因查封而受之損害。

### （四）應納稅額確定後，提前稅捐繳納期限（提前開徵）

---

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、因其他特殊原因，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。」

依國稅通則法第 38 條第 1 項規定，於下列情形：1、納稅人財產開始被強制換價時 2、納稅人死亡，其繼承人限定繼承時 3、身為納稅義務人之法人解散時 4、以信託財產負擔繳納義務之國稅，該信託任務終了時 5、納稅人未設有納稅管理人，且未在本法施行地內有住居所者 6、納稅人以虛偽等不正行為脫免國稅、或申請退稅、或脫免強制執行時，有前六種情形可認定應納的國稅在繳納期限前無法繳清者，得將繳納期限提前，向納稅人請求繳納。

#### （五）限期履行限期屆滿前的提前查封

本法第 47 條第 1 項第 2 款規定，義務人有發生提前開徵之事由時，即使限期履行的期限尚未屆滿前，亦得提前實施查封義務人財產。

### 五、對我國保全程序的修法建議

#### （一）行政執行法統一規定保全程序

不論何種公法上金錢債權當發生「於徵收有不能或重大困難之虞時（參照水污染防治法第71條）」或「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（參照稅捐稽徵法第24條）」，在行政執行的本案執行名義成立之前，均有保全公法債權的必要性，應於行政執行法統一規定實施保全程序的要件，以資全部的行政機關適用。

#### （二）保全執行名義的取得

目前大部分的法律均規定公法上保全執行名義需向法院聲請，由法院來審查是否有保全的必要性，以免債權人濫於聲請侵害債務人權利。然而，本文認為保全程序的重點應該在於：第一、行政機關發動保全程序的法律要件是否明確，

第二、受保全執行義務人的權利保護措施是否周全。如果相關制度夠完整的話，日本立法例是由行政機關自為保全的執行名義，程序上較為簡易的優點值得我國參考。

### （三）受保全執行義務人的保護措施

我國民事訴訟法上關於保障假扣押債務人的方式有：1. 假扣押債權人需供擔保、2. 假扣押債務人提供反擔保得免於或撤銷假扣押、3. 假扣押債務人得對假扣押裁定提出抗告、4. 假扣押債務人得向法院聲請命假扣押債權人應限期起訴、5. 假扣押原因消滅時，債務人得聲請撤銷假扣押裁定、6. 假扣押自始不當、假扣押債權人未於期限內起訴、或假扣押債權人聲請撤銷假扣押裁定，假扣押債權人應負賠償責任。

上述第1與6點適用國家賠償以保護受假扣押執行義務人（第6點是否採納無過失責任，有待進一步研究），第2到5點可以採納作為保護受假扣押執行義務人的措施，關於第4點可轉化為限期行政機關應於一定期限內做成本案執行名義的行政處分。

### 第三節 送達費用排除於執行必要費用範圍之外

本法第 136 條特別規定將送達費用排除於執行必要費用的範圍之外，主要著眼於送達的費用，一般而言為小金額，考量到為強制執行該送達費用，將產生無效率或不經濟的問題。本文認為我國實務上大多數案件的郵資從 5 元（平信的傳繳通知）到數十元（扣押命令的掛號費）不等，為收取該費用所付出的收據紙張成本、出納與會計作業、執行機關與移送機關對帳的成本，恐怕不少於郵資的金額成本。況且目前滯欠 300 元金額以下的執行必要費用可以不用執行<sup>161</sup>，故

---

<sup>161</sup> 行政院民國 90 年 11 月 26 日（90）臺法字第 057026 號「所報為節省執行成本，並提高行政執行案件執行效益，對行政執行案件義務人滯納必要費用累進金

建議行政執行法施行細則第 30 條<sup>162</sup>可將郵資明確排除於執行必要費用之外。

#### 第四節 對第三人財產狀況的調查範圍與調查權限

##### 一、我國實務問題之所在

我國行政執行實務認為，執执行程序進行中得以行政處分命知悉義務人財產的第三人提供義務人的財產資料，第三人如不配合並得處以怠金<sup>163</sup>，至於執行機關若懷疑第三人本身的財產資料與義務人有關者，則不得主動調查第三人本身的財產資料<sup>164</sup>。財產調查的範圍僅限於直接與義務人有關者，然而在一定事證下若可認為第三人財產與義務人財產有重大關聯時，應有調查該第三人財產之必要。日本立法例對於調查對象的範圍與調查權限較我國為廣，可資參照。

##### 二、日本立法例

為強制執行而有調查義務人財產必要時，得對下列的人行使詢問權或檢查該等人員與義務人財產有關的帳簿文件：1

---

額在新臺幣三百元以下而執行確有困難者，建請本院同意不予執行一案，同意照辦，並請儘速協調各主管機關配合檢討相關法令規定。」

<sup>162</sup> 本條規定「拍賣、鑑價、估價、查詢、登報、保管及其他因強制執行所支出之必要費用，移送機關應代為預納，並依本法第二十五條但書規定向義務人取償。」

<sup>163</sup> 義務人於執执行程序中死亡，行政執行處為調查義務人有無可供執行之遺產，對於知悉義務人財產之人，依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 19 條第 2 項規定，得以行政處分限期命其提供相關文書，該知悉義務人財產之人如無正當理由拒絕，得依行政執行法第 30 條第 1 項規定處以怠金。（法務部行政執行署法規諮詢委員會第 75 次會議決議）

<sup>164</sup> 提案：義務人為法人時，行政執行處得否調查其法定代理人之個人財產及所得資料？決議：原則上採否定說，個案查詢須另有法律之依據。（法務部行政執行署法規諮詢委員會第 23 次會議決議）

義務人、2 占有義務人財產之第三人、3 有相當理由足以認為占有義務人財產之第三人、4 對義務人有債權或債務之人、5 有相當理由足以認為從義務人取得財產之人、6 義務人為股東或出資人之法人（本法第 141 條）。為強制執行之必要得搜索下列之人的物或住居所等其他場所：1、義務人、2 持有義務人財產而不交出之第三人、3 有相當理由足以認為持有義務人之財產而不交出之義務人六親等以內之血親、配偶、三親等以內之姻親等其他特殊關係之人（本法第 142 條）。

### 第五節 限制辦理執行業務的公職人員應買拍賣財產

本法第 92 條禁止國稅機關所屬從事國稅事務的職員直接或間接地應買拍賣財產。我國當前社會輿論對於公務員的廉潔操守頗為重視，事實上，亦曾發生行政執行處所屬職員於上班時間未經請假，而於所屬機關的拍賣案件進行投標應買的行爲，並於轉手之間轉取 30 萬利潤<sup>165</sup>。該員雖受警告處分，然而其行爲已影響機關信譽，傷害人民對政府的信任。本文認為行政執行法有增訂禁止執行人員以及移送機關承辦執行業務的人員直接或間接應買拍賣財產之必要。

### 第六節 損害公法債權的刑事處罰

我國刑法第 356 條的損害債權罪所保護的法益是否包含公法債權，有採肯定說<sup>166</sup>與否定說<sup>167</sup>者，為杜爭議可參考本法第 187 條增訂處罰損害公法債權的規定。

---

<sup>165</sup> 法務部行政執行處編印，《行政執行新廉心-廉政及維護案例彙編》，100 年 11 月出版，頁 7 以下。

<sup>166</sup> 高雄地方法院 85 年度易字第 2611 號裁判。

<sup>167</sup> 法務部（72）法檢（二）字第 349 號研討會結論。

## 第七節 為徵收公法債權的民事訴訟程序

### 一、我國實務問題之所在

為徵收公法債權所涉及的民事訴訟類型略有：1、收取訴訟 2、代位訴訟（如：代位義務人向第三人起訴取回義務人的責任財產等）3、撤銷詐害債權行為之訴 4、為保全上開訴訟爭執法律關係的保全程序 5、分配表異議之訴。涉及義務人與第三人的實體法律關係，有提起民事訴訟之必要時，我國實務上通常是於執行機關發現有提起訴訟的必要時，通知移送機關對第三人起訴，然而一般行政機關因為不熟悉民事訴訟程序、或不了解法律制度、或未編列經費聘請律師，通常不太熱心提起民事訴訟。因此，如移送機關未配合積極起訴，執行程序亦難以進行。

### 二、日本立法例與實務運作<sup>168</sup>

在日本與租稅徵收有關而由國家對私人提起民事訴訟時，依該國的「與國家有利害關係訴訟之法務大臣權限法（国の利害に關係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律）」第 1 條規定，國家為訴訟當事人或訴訟參加人時，由法務大臣代表國家實施訴訟。該法第 2 條第 1 項規定，得由法務大臣指定其所屬職員實施訴訟，同條第 2 項規定，法務大臣得聽取涉訟之該管行政機關的意見後，指定該管行政機關的職員實施訴訟，並受法務大臣的指揮監督。該法第 3 規定法務大臣亦得委託律師實施訴訟。

日本租稅徵收實務上，是由法務省（相當於我國法務

---

<sup>168</sup> 參照，淺田久治郎等，《租稅徵收實務講座 第 3 卷》，2010 年 8 月第 2 次改訂版，頁 21。



部)的訴訟擔當官與各國稅局的國稅訟務官以及其他國稅局所屬職員，共同為訴訟行為。關於民事訴訟上的程序面是由法務省的擔當官負責，涉及訴訟案情的證據資料蒐集與訴訟事實關係整理，由國稅局的徵收職員負責，藉由兩者的專長分工以獲得勝訴。

### 三、日本制度對我國實務的啟發

其實涉及公法債權徵收的民事訴訟種類並不多，相關的訴訟程序如果能累積一定的實務案例並與訴狀格式編撰成冊<sup>169</sup>，或針對起訴程序、訴訟要件、證據種類與舉證責任，訂定行政規則以利第一線的承辦人員遵循，那麼，我國目前的訴訟消極現況或許能有所改變。萬事起頭難，本文建議行政執行機關可先與財稅機關可訂立訴訟程序的協調聯繫注意事項後，再進而推廣到其他行政機關。

## 第八節 讓與擔保財產的執行程序

讓與擔保依我國實務見解是指，債務人為擔保其債務，將擔保物所有權移轉與債權人，而使債權人在不超過擔保之目的範圍內，取得擔保物所有權者，為信託的讓與擔保，債務人如不依約清償債務，債權人得將擔保物變賣或估價，而就該價金受清償（參照最高法院70年台上104號判例）。擔保物的所有權形式上歸屬於債權人（即擔保物權人）所有，但實質上卻屬債務人所有，在強制執行程序中應屬債務人的責任財產，為強制執行之必要應規定特殊的執行程序，日本立法例仿照第二次納稅義務的徵收程序，課予讓與擔保債權人

---

<sup>169</sup> 日文文獻有相關徵收訴訟的專書：租稅事件訴訟研究會編，《徵收訴訟の理論と實務》，平成12年7月1日改訂版。

（即擔保權人）在擔保物本身範圍內負擔納稅義務，並對擔保物強制執行（本法第24、25條）。

# 第六章 行政執行法作為實質基本法的任務—代結論

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。」一般認為行政執行法具有基本法的地位<sup>170</sup>，無論行政執行之執行方法或執程序，皆應依應依行政執行法之規定行之，其他法律就執行方法或執程序，為配合該立法目的之達成確有特別之規定時，始適用該其他法律之規定<sup>171</sup>。特別是我國由專責機關統一辦理公法上金錢給付義務的強制執程序，為提升效率統一事權，相關程序自然是統一規定勝過於個別法規自行特別規定。因此，關於本文第四章以下所建議參考的第二次納稅義務制度（或稱責任債務的追討程序）、保全程序、為徵收公法債權而提起的民事訴訟程序，甚至是執行期間法律性質的解釋<sup>172</sup>，不論是涉及修法、涉及與移送機關之間的協調聯繫，或法律解釋的明確化，雖然有待解決的問題很多。但是，基於行政執行法作為實質基本法的任務，恐怕是責無旁貸而任重道遠。<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup> 黃俊杰，《行政執行法》，2010年11月初版，頁18。法務部民國90年6月20日（90）法律字第014057號函。

<sup>171</sup> 陳敏，《行政法總論》，7版，頁827。

<sup>172</sup> 目前主管機關認定的特別規定有：稅捐稽徵法第23條、關稅法第9條、海關緝私條例的罰鍰、規費法第17條。複雜的特別規定，在適用上將產生很多疑義，受法律規範的人民也會很困惑，進而不信任政府機關。

<sup>173</sup> 行政訴訟與民事訴訟之本質本不相同，基於公益原則之考量，其程序內容互異之處頗多。行政訴訟事實審實施迄今，已近十年，所累積實務經驗堪稱完足。復以近年來行政訴訟法學蓬勃發展，研究之土壤頗為豐厚。主管本法之司法院實應凝聚勇氣與決心，放棄逐條準用民事訴訟法之立法體例，積極規劃建構行政訴訟法之完整體系，為我國行政訴訟法典化之進程再奠定新的里程碑。參照，劉建

# 參考文獻

## 中文

- 1.蔡震榮，《行政法概要》2012年10月初版。
- 2.李建良，《行政法基本十講》2011年3月初版。
- 3.吳庚，《行政法之理論與實用》2010年9月11版。
- 4.林錫堯，《行政法要義》，2006年9月3版。
- 5.賴來焜，《強制執行法總論》2007年10月初版。
- 6.王澤鑑，《民法總則》2010年4月出版。
- 7.陳計男，《強制執行法釋論》2012年2月初版。
- 8.陳清秀，《稅法總論》6版。
- 9.黃俊杰，《行政執行法》2010年11月初版。
- 10.陳敏，《行政法總論》2011年9月7版。

## 日文

- 1.吉國二郎・荒井勇・志場喜徳郎・等共編《國稅徵收法精解》平成21年第17版。
- 2.宇賀克也，《行政法概説 I 行政法總論》2009年3版。
- 3.阿部泰隆，《行政法解釋學 I 》2008年初版。
- 4.大橋洋一，《行政法 1 現代行政過程論》2009年5月出版。
- 5.淺田久治郎等共著，《租稅徵收實務講座》（第1卷到第3卷）2010年8月第2次改訂版。
- 6.塩野宏，《行政法 I 》2009年5版。
- 7.租稅事件訴訟研究會編，《徵收訴訟の理論と實務》，平

---

宏，〈二〇〇九年行政訴訟法修法評釋〉，月旦法學雜誌 179 期，2010.4，頁 213。

成 12 年 7 月 1 日改訂版。

# 附錄 公法上金錢給付義務執行程序的理想<sup>174</sup>

## 壹、概說

理想或理念，是法律之所以存在的目的或追求的目標，亦是引導適用法律的人作為解釋適用的方針，遇有價值衝突時可作為取捨判斷的標準，並可作為立法政策的思想支撐。由於當前文獻較少對法律制度的理想作探討，本文認為理想一事頗為重要，故於本報告之末，略做探討。

## 貳、妥速實現公法債權

### 一、妥當執行與比例原則

行政執行屬於侵益行政，國家應依受執行人違反義務情節的輕重，施以妥當的執行方法而不得過苛執行，否則易引起一般國民法律感情的反感，執行方法的選擇與法律制度應受比例原則的制約<sup>175</sup>，行政執行法第 3 條規定，行政執行，應依公平合理之原則，兼顧公共利益與人民權益之維護，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。

### 二、迅速執行

行政執行法第 7 條第 1 項前段規定「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執

---

<sup>174</sup> 強制執行法的理想有：1、執执行程序迅速化 2、債權人債權實現之確保 3、第三人（拍定人）地位之安定化 4、債務人基本人權之保障。參照，陳計男，《強制執行法釋論》2012 年 2 月初版，頁 30 以下。

<sup>175</sup> 釋字第 641 號解釋「…有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，」

行。」立法目的在於督促執行機關迅速執行，否則隨著執行程序拖延時間流逝，將發生義務人責任財產逸失、財產證據資料逾越保存年限<sup>176</sup>或義務人未妥善保存或刻意隱匿而滅失、人證記憶衰退不復記憶、受執行人逃避隱匿，執行程序越是拖延執行時機更容易錯過。另一方面，執行程序拖延不僅使義務人難以重新開始經濟生活，亦造成受執行人無形的身心壓力，所衍生的滯納金、利息對義務人而言亦屬負擔。

## 參、提高公法債權實現的可能性

### 一、建構完整的債權履行確保制度<sup>177</sup>

一般認為可確保公法債權實現的制度有：1、自力執行制度 2、公法債權的優先受償權 3、債務人的擴張<sup>178</sup> 4、特別的保全措施 5、強制執行的權限<sup>179</sup> 6、保全債權的代位權與撤銷權 7、擔保強制徵收程序順利實施的罰則。

### 二、責任財產換價價額極大化

將義務人責任財產換價為金錢以抵充債務的方式有拍賣（變賣）、收取命令、移轉命令、讓與命令、強制管理等。拍賣不可能如同當事人自行在市場上自由買賣，其買賣價格可以當時的市價水準賣出，因此，拍賣程序的制度設計應盡

---

<sup>176</sup> 商業會計法第 38 條「各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。各項會計帳簿及財務報表，應於年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但有關未結會計事項者，不在此限。」其他憑證帳冊保存年限的規定有：稅捐稽徵法第 11 條、記帳士法第 16 條、公司法第 94 條。

<sup>177</sup> 參照，淺田久治郎等，《租稅徵收實務講座第 1 卷》，平成 22 年 8 月 31 日第 2 次改訂版，頁 7 到 10。

<sup>178</sup> 例如，第二次納稅義務人、保證人、物上保證人、連帶債務人、納稅義務的繼承人、對讓與擔保財產的執行。

<sup>179</sup> 例如，查封、拍賣、詢問、檢查、搜索、禁止出入查封現場、拍賣程序公正化措施。

可能得使拍賣物以接近市價的水準賣出。例如：擴大不動產點交的範圍（關於有權占有人的保護措施，依本法第 59 條可賦於其短暫的使用收益的權限或得從換價價金分配一部份）、加強拍賣公告廣為大眾週知的公告方式（網路、同業工會、仲介業者）、延長拍賣價金繳納期間、委託民間業者拍賣等（或網路拍賣）、聯合數機關拍賣。主管機關應依法以規定的換價方式，積極地建構配套措施或標準作業流程，以利運用該制度，例如，法律雖有規定強制管理的換價方式，但實務上幾乎沒有實際案例。

#### 肆、降低執行成本

法律經濟分析中判斷是否構成侵權行為的「漢德公式」亦是將比例原則具體化的分析公式，該公式為：如果採取一個預防措施所需的成本為（B），採取該措施後可能減少損害發生的機率為（P），實際發生的損害額為（L），當成本小於所發生之損害時： $(B) < (P) \times (L)$ ，則應採取預防措施以免負擔侵權責任，比例原則的必要性原則是指，在可能達到立法目的所有方法中，應採取對人權損害最小者，亦即，所有可得採取的立法措施中應採取對人權損害成本最小者（B），才符合  $(B) < (P) \times (L)$ ，方得認為符合侵害成本最小的比例原則。<sup>180</sup>行政執行法施行細則第 3 條第 2 款規定，有多種同樣能達成執行目的之執行方法時，應選擇對義務人、應受執行人及公眾損害最少之方法為之。執行方法亦應採取對公共利益與受執行人的損害成本最小者才符合比例原則，同時認為該執行方法有經濟效率並減少社會成本浪費。

---

<sup>180</sup> 參照，簡資修，《經濟推理與法律》，2006 年 11 月二版，頁 39。



## 伍、保障義務人基本人權

國家與義務人的關係並非如同私法債權人債務人是立於互相平等的地位，國家的存在乃是為了增進全體人民公共利益。行政機關之行爲應爲公益而服務，而非謂公益優先於私益，蓋公益與私益並非全然對立之命題，保障私益亦屬維護公益之一部分。<sup>181</sup>法有明文，行政執行應兼顧公共利益與人民權益之維護（行政執行法第 3 條），不僅實現公法債權事涉重大公益，義務人權利的保障亦屬重要的公益。對義務人財產執行時，涉及其生存權、工作權、財產權（營業權），國家除了消極地不過度侵害以維護義務人基本生活之外<sup>182</sup>，亦有積極保護基本人權實現的義務<sup>183</sup>，例如，社會救助法第 9 之 1 條<sup>184</sup>規定，教育人員、保育人員、社會工作人員、醫事人員、村（里）幹事、警察人員因執行業務知悉有社會救助需要之個人或家庭時，應通報直轄市、縣（市）主管機關。行政執行各分署雖非上開法定機關之一，但知悉義務人有陷入經濟困境時，亦可比照辦理，以求積極保護義務人基本人權。

---

<sup>181</sup> 參照，吳庚，《行政法之理論與實用》11 版，頁 71。

<sup>182</sup> 強制執行法第 52、53、122 條。

<sup>183</sup> 參照，李惠宗，《憲法要義》2012 年 9 月六版，頁 106。

<sup>184</sup> 該條文立法理由「爲提高社會救助之可近性，確保低收入家庭能充分了解各項社會救助措施，避免其因資訊缺乏而喪失獲得救助機會，於第一項規定教育人員等六類人員因執行業務知悉有接受社會救助需要之個人或家庭時之通報機制。其他任何人知悉前開情形通報主管機關，主管機關亦須受理。…」