

法務部行政執行署 95 年度日本國考察報告

日本國「公法上金錢給付義務執行制度」之研究—以國稅徵收法為中心

(民國 95 年 6 月 12 日~95 年 6 月 18 日)

報告人：楊美華（法務部行政執行署行政執行官）

楊嘉源（法務部行政執行署屏東行政執行處行政執行官）

目 錄

壹、緒言	3
貳、從身分到契約	5
參、日本憲法制度理念之轉變	6
(一) 主權原理的轉變	7
(二) 人權保障	7
1. 君授人權與天賦人權	7
2. 權利保護範圍	8
3. 違憲審查制度之有無	9
肆、日本行政執行制度	10
(一) 戰前	11
(二) 戰後	12
(三) 小結	13
伍、日本稅制簡介	16
一、稅捐法律之立法形式	16
二、稅捐之主管稽徵機關	16
三、日本國租稅體系	19
陸、日本國稅徵收制度概說	21
一、日本國稅徵收制度簡介	21

二、國稅徵收法之立法目的	23
柒、國稅徵收法之滯納處分	25
捌、國稅徵收法關於實體權利義務之規範	27
一、國稅優先受償權規範	27
二、第二次納稅義務	29
玖、國稅徵收法之強制執执行程序	31
一、強制執执行程序之發動	31
二、義務人財產之調查	31
三、查封財產	40
四、換價程序	45
五、分配程序	49
六、強制執执行程序之猶豫及停止	50
拾、其他公法上金錢給付義務之執行	51
一、地方稅	51
二、社會保險料（費用）	54
三、其他	55
拾壹、結語	55
附圖、	56

壹、緒言

租稅負擔的公平，第一是賦課的公平亦即課稅標準決定的公平問題，第二是要求已確定的租稅公平的被實現¹。

我國公法上金錢給付義務之執行，向以滯納稅捐案件為大宗，鄰近之日本國亦是如此。日本國之租稅金錢給付義務執行制度，是以「國稅徵收法」為其主要法律依據，本次出國考察（95年6月12日至95年6月18日），即以考察該國關於「國稅徵收法」之制度及其實務運作為目的，以資為我國公法上金錢給付義務執行制度之參考。

此次考察對象，在實務方面，包括東京地方裁判所民事第21部（負責民事執行）、國稅廳、名古屋國稅局等機關所屬判事、徵收官員；在學術界方面，則係拜訪名古屋大學法科大學院教授福家俊朗君，除此之外，並蒐集有關日本國稅徵收制度、行政法方面之書籍，及實地體驗名古屋城外之帳篷一景²，以期對日本國在行政執行制度及實務運作情形，有更進一步之認識。

關於日本國公法上金錢給付義務執行制度，主要法律規範係國稅徵收法，該法規範圍係關於執行機關國稅局、稅務署等，對於滯納國稅之納稅義務人，如何透過滯納處分（亦

¹ 國稅徵收法精解第10頁，平成17年（即西元2005年）7月25日第16版，吉國二郎、荒井勇、志場喜德郎共編，財團法人大藏財務協會出版。

² 此部份，涉及日本行政執行制度上，有關「公共福祉（市容美觀）」與「市民生存權」二者在現實上所出現之衝突現象，如後述。

即強制執行³)程序，徵起納稅義務人所滯欠之稅捐；至於地方稅部分，依地方稅法第 68 條第 6 項等規定，係依國稅徵收法之例辦理；另其他公法上金錢給付義務，涉及強制執行事宜部分，亦經常規定「準用國稅徵收法之例」。是以，國稅徵收法在日本國公法上金錢給付義務執行制度上，實與規範私人間權利義務之強制執行之「民事執行法」，有著相同之地位。本文關於日本國公法上金錢給付義務執行制度之介紹，爰以「國稅徵收法」為論述對象。

我國公法上金錢給付義務執行制度，依行政執行法第 4 條第 1 項但書規定：「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⁴。」乃係以各行政執行處為專責執行機關，原處分機關（例如：國稅局、稅捐稽徵處）並無逕就義務人財產為強制執行之權。日本國公法上金錢給付義務執行制度，其執行機關即為原處分機關，故從地方公共團體（例如：市町村）至中央機關（例如：社會保險廳），就其職掌事務所發生之滯納稅捐、保險料等事件，均具有強制執行義務人財產之權力。

由於日本國之執行機關在組織層級上各有不同，是以在執行實務上，各級執行機關各自發展出不同之特色，例如：日本茨城縣內「市町村」依地方自治法第 284 條第 2 項規定

³ 國稅徵收法所規定之「滯納處分」一詞，係指以強制執行方法實現國稅債權之一連串程序的總稱。

⁴ 我國目前共有 13 個行政執行處，除士林行政執行處係於 95 年 1 月 1 日成立外，其餘 12 個行政執行處均係於 90 年 1 月 1 日成立。

組成「茨城租稅債權管理機構」、部分地方政府之執行機關以「インターネット公売」（即網路拍賣）方式，以增加應買人數及提高拍定金額，本文將於相關論述予以介紹，俾供我國執行之參考。

貳、從身分到契約

英國 19 世紀中葉的法律史學家 Sir Henry Maine（梅因），於其名著「古代法」（Ancient Law）一書中，提出迄今仍為習法者所津津樂道的「從身分到契約」（Status to contract）理論，「身分乃是一種固定的狀態，在這種狀態中個人可以發現自己的位置而不管他是否願意，並且他不能通過自己的努力而拋棄這種狀態。它是一種社會制度的象徵，在這種制度中，群體—而非個人—是社會生活的基本單位。每個個人都受家庭網絡和群體關係的束縛。隨著文明的進步，這種狀態逐漸地讓位於一種基於契約的社會制度。這個制度的特徵是個人自由，因為“權利、義務和責任都源於自願的行為，而且是行使人類意向的結果。”⁵」。

由「從身分到契約」理論來看，在君權時代的封建秩序中，個人的權利或義務，係依其身分而決定，至於個人身分的取得，往往並非基於個人的主觀意思，而統治者權力的正當性，則訴諸於神法或者上帝。至於社會契約說理論，則主

⁵ 法理學—法哲學及其方法第 104 頁，民國 79 年 10 月初版，原著者博登海默，（審）譯者結構群，結構群文化事業有限公司出版。

張權力來源於人民⁶，人際關係（包括人民與國家、人民與人民）之規範係基於「合意」，而非身分。

本次考察受訪之名古屋大學教授福家俊朗君，在介紹日本國有關行政執行制度理論時，特別指出日本國憲法制度理念之轉變，不正是「從身分到契約」之寫照⁷，而日本國行政執行制度的變革，與其憲法制度理念亦有密不可分的關係。為能對日本國行政執行制度有較深入之認識，必須先從日本國憲法之轉變談起。

參、日本憲法制度理念之轉變

第二次世界大戰結束後，日本國身為戰敗國，其國家制度面臨重大變革，於 1946 年（昭和 21 年⁸）11 月 3 日重新制頒了日本國憲法。依學者研究，廢除明治時期大日本帝國憲法而制定日本憲法，其最重要而直接的原因，固然在於日本接受波茨坦宣言，國土被佔領，以及盟軍統帥部強烈指示等外在的壓力；但是對明治憲法本身也有統帥權獨立等問題，必須修改的內在理由存在，不能忽視⁹。

明治時期大日本帝國憲法與日本國憲法間，基本上有二

⁶ 法理學第 128 頁，80 年 6 月 6 版，原作者 W. Friedmann，楊日然博士等合譯，司法周刊雜誌社印行。

⁷ 福家俊朗教授並指出日本國憲法於第二次世界大戰前、後轉變之大，正如同天文學史上從「天動說」轉變至「地動說」般之令人震撼（天動說為托勒密所主張，哥白尼則主張地動說）。

⁸ 關於日本國紀元與西元之對照如下：明治元年（1868 年）、大正元年（1912 年）、昭和元年（1926 年）、平成元年（1989 年）。

⁹ 戰後日本修憲問題研究緒說—日本行憲五十週年研究系列之一，李鴻禧教授著，國立台灣大學論叢 85 年 1 月 25 卷第 2 期第 2 頁，國立台灣大學法律學系出版。

點不同之處：

(一) 主權原理的轉變：

明治憲法係以天皇為統治權的總攬者，統治大權係「承自祖宗，傳其子孫」，確立君主主權的原則。日本國憲法則大大地轉變主權原理，宣示「主權在於國民」(前言第1段)，天皇的地位係基於「主權所在的日本國民之總意」(第1條)¹⁰。簡言之，從明治時期大日本帝國憲法到日本國憲法，蘊含著憲法主權原理轉變—「從天皇主權到國民主權」—的重要意義，此項變革，有學者認為：惟日本憲法制定權之主體，不屬於日本國民而屬於盟軍統帥部；其制定過程並非基於日本國民自主、自律與自治，而是受盟軍統帥部強迫，依「麥克阿瑟憲法草案」照章全抄、他律制定¹¹。

(二) 人權保障：

1. 君授人權與天賦人權：

明治憲法所保障的權利，係臣民的權利，僅是有統治權的天皇，對臣下所給予的恩惠而已¹²。由此觀之，明治憲法時期，仍是植基於封建(身分)思想。

日本國憲法則是確立保障基本人權之立場，於第97條明定：「本憲法對日本國民所保障之基本權利，乃人類為爭取自由，歷經多年努力而獲得之成果。此等權利在過去曾歷

¹⁰ 憲法(上)—總論篇、統治機構篇 93年12月初版第53頁，阿部照哉等4人編着，周宗憲譯，元照出版有限公司出版。

¹¹ 同註9，第11頁。

¹² 憲法(下)—基本人權篇，93年12月初版第17頁至第18頁，阿部照哉等4人編着，周宗憲譯，元照出版有限公司出版。

經無數試煉，茲賦與現在及將來之國民，以為永久不可侵犯之權利」¹³。

2. 權利保護範圍：

明治憲法第二章臣民權利義務共 15 條條文（第 18 條至第 32 條），其中第 22 條、第 29 條規定，日本臣民「於法律範圍內」有居住、遷徙、言論、著作印行、集會、結社的自由，另如第 25 條、第 26 條則規定，日本臣民「除法律規定外」，享有住所不可侵犯（侵入及搜索）與書信秘密的權利¹⁴。上述將權利的範圍委由議會立法的觀點，稱為「法律保留」¹⁵。將其代表送入議會的勢力之權利雖受保障，但之外的人其權利即易受侵害¹⁶。由上述明治憲法規定觀之，其對日本臣民權利的保障，無非係指限制權利必須依據法律，但是限制權利的法律內容應受何種規範，憲法則未論及。

日本國憲法第三章國民的權利及義務共 31 條條文（第 10 條至第 40 條），第 13 條係關於概括基本權的規定：「所有國民均作為個人而受尊重。對於生命、自由及追求幸福之國民權利，除違反公共福祉之限度外，在立法及其他國政上必

¹³ 日本國憲法中譯文，引自中華民國（台灣）總統府憲政改造網頁（由楊鈞池助理教授協助翻譯），網址：

http://www.president.gov.tw/2_special/2004constitution/subject7_Japan.html。

¹⁴ 大日本帝國憲法規定，係引自 2006 年版完全整理擇一六法，LEC 東京りーガルマインド編著。

¹⁵ 此處所稱之「法律保留」，與我國學者、司法實務界慣用的「法律保留」一詞的意義不盡相同，學說見解，請參見陳敏教授著行政法總論 90 年 1 月 2 版第 138 頁以下，吳庚教授著行政法之理論與實用增訂八版第 82 頁以下；司法實務見解，請參見司法院大法官會議釋字第 443 號解釋理由書關於法律保留之規範密度之論述。

¹⁶ 同註 10，第 109 頁。

須予以最大之尊重。」¹⁷¹⁸。相較於明治憲法，日本國憲法則採取無法律保留而保障基本人權，即便是依法律，亦不得侵害基本人權的立場¹⁹。但現行憲法所保障的基本人權，雖是「不得侵犯之永久權利」(第 11 條、第 97 條)，但並非全然絕不受制約者²⁰。基本人權可否制約之爭議所在，主要是在於可否因「公共福祉」而限制基本人權？以租稅給付義務之執行為例，租稅之能否徵起，攸關國家財政、社會政策等等公共福祉，惟如涉及人民之生存權(日本憲法第 25 條賦予所有國民均享有健康及文化的最低限度的生活之權利)，是否仍應以公共福祉為優先考量？日本學界有不同之見解，福家俊朗教授認為，即便是基於公共福祉，亦不能危及人民的生存權(國家應給予人民最低生活保障)。

3. 違憲審查制度之有無：

明治憲法並未規定法院有違憲審查權；日本國憲法則於第 81 條明定，最高裁判所對於一切法律、命令、規則、處分有違憲審查權(終審裁判所)，藉此維繫憲法上保障人民權利制度之不墜。惟日本最高裁判所行使違憲審查權之運作結果，因受其任命制度之影響，頗受學者訾議：「日本司法制度之憲法運作，諸多破綻，迭遭爭議。由於過去長年來，自民黨一黨獨大執政近四十年，政府執政黨透過議會內閣制

¹⁷ 同註 13。

¹⁸ 其中「追求幸福」一詞，福家俊朗教授將其稱之為「幸福追求權」。

¹⁹ 以行政執行而言，福家俊朗教授認為，在實質的法治主義之下，縱使有法律規定，也不一定可以執行，只有合憲的義務，才可以強制執行。

²⁰ 同註 12，第 62 頁。

之政治運作，一方面，獨占壟斷最高法院院長及大法官之任命，一再任命保守的司法官僚出任大法官；任命自由進步之法學家到最近已達似乎不見的程度。影響所至，最高法院的判例，尤其是其所判示的違憲審查見解，不僅很明顯的偏向政府，而且品質內容幾乎難與民主先進各國之違憲審查憲法判例，並駕齊驅、相互倫比。同時，另一方面，高等法院與地方法院法官之任免、陞遷、調派，悉由最高法院獨攬人事行政權力；最高法院運用司法人事權能，直接或間接影響司法審判獨立事件，常有所聞；而高等法院或地方法院之違憲審查權，也因焉實際上逐漸喪失。凡此都有待憲法修正來解決。」²¹

日本憲法理念之轉變，並非僅是憲法條文本身之修正而已，其所揭櫫之重要理念—尊重和保障國民（納稅人）主權及生存權等基本人權，對於行政執行制度亦產生引導作用，使整個制度從第二次世界大戰前以「行政目的的達成」為要之立場，轉變成強調執行過程應注意保障人權，而行政機關並非只要有法律規定即可強制執行（形式的法治主義），必須是具備合憲性的義務（實質的法治主義），始可強制執行。

肆、日本行政執行制度

日本傳統的行政法理論，認為行政處分的效力包括：(1)

²¹ 同註9，第28頁。此部分對日本最高裁判所行使違憲審查權之批判見解，於後述最高裁判所對行政機關之質問權有無違憲之個案裁判見解，可資參考。

公定力：亦即縱使行政處分是違法的，惟在有權機關撤銷前，受處分人仍應受其拘束，受處分人無權否定其效力。(2) 不可爭力：亦即對於違法的行政處分，於法定期間內未聲明不服提起行政救濟，事後即不得再爭執。(3) 執行力：行政機關對於不履行義務之受處分人，不需透過法院之協助，而可由行政機關自行強制受處分人履行。(4) 不可變更力：行政機關對「不服申立」作出決定後，即不可再改變其決定²²。本文討論重心即行政處分「執行力」部分，隨著時代理念的演進，已經迥異於傳統理論的發展²³。

日本行政執行制度之變革，與其憲政理念從「天皇主權」轉變為「國民主權」有著密切關聯，茲以第二次世界大戰為分水嶺：

(一) 戰前：

為了確保行政的實效性，義務履行確保手段的法律依據為「行政執行法」(明治 33 年制定)。行政執行法所規範之行政執行行為包括²⁴：

1. 代執行：

可代替的作為義務—行政機關自身代為履行或命第三

²² 參考資料：大橋洋一著，行政法—現代行政過程論第 2 版第 308 頁以下，有斐閣出版。

²³ 關於行政執行與法律保留之關係，請參見蔡震榮教授著「行政執行法」一文：「一旦依法執行法定職權發布下令處分，是否可以此下令處分直接作為執行名義，而不必另有法律依據，Otto Mayer 則持肯定之態度，認為依法發動之下令處分，原則上已包括強制執行力，其稱：『警察所下之命令乃國家之行為，用強制方法以求，乃當然之事』。此種見解曾為日本學界所接受，但之後多數學者，對於強制手段之採取，基於人民權利之確保，主張須進一步法有規定始可。」，收錄於行政法（下冊）—翁岳生編，2000 年版第 961 頁。

²⁴ 日本舊行政執行法第 5 條參照，引自蔡震榮教授著行政執行法修訂三版第 311 頁以下，元照出版有限公司出版。

人代履行之，費用向義務人徵收之。

2. 執行罰：

非代替的作為義務、不作為義務—不能由他人代為履行之行為義務，或不行為義務之強制執行，得依規定處日幣二百五十元以下之怠金。

3. 直接強制：

行政機關非認為第一項義務之強制履行不可能，或有急迫情事時，不得行直接強制。

至於公法上金錢給付義務之執行，則依國稅徵收法以及其他相關準用規定辦理。

在行政執行法時代，行政執行法屬一般法的性質，行政機關在強制執行上獲得概括的容許，相當強調行政目的的達成，福家俊朗教授認為，（在當時）只要行政法規規定人民的義務，行政機關即可盡其所能，依據行政執行法的規定，什麼都可以作。

（二）戰後：

日本鑑於舊行政執行法之制度，係以官僚主義、警察國家以及行政國家為主軸，強調公權力之重要性，與人民權利間形成二元(Staat und Gesellschaft)對立情形。在美國式國民主權影響下，日本新憲法制定頒行。新憲政體制下，係以保障基本人權為主，因此，對於此種行政強制制度亦應作修正²⁵。行政執行法於昭和 23 年廢止，另制定行政代執行

²⁵ 同註 24，第 24 頁以下。

法（昭和 23 年 5 月 15 日法律第 43 号）。行政代執行法所規範之行政執行行為僅有「代執行」，至於「執行罰」、「直接強制」則無一般性的規定，其執行只能依個別性法規定²⁶。在法理上，只有可代替的作為義務始能強制執行，非代替的作為義務及不作為義務，只能以所謂「執行罰」（或刑罰）來擔保其履行²⁷。

為避免行政機關濫權執行，行政代執行法對於代執行要件相當嚴格，必須具備：（1）難以其他方法達成與履行義務相同之狀態。（2）任由不履行義務狀態延續，係明顯違反公益²⁸。再者，對於行政強制執行，行政法規除規範人民之義務外，並應個別賦予行政機關強制執行的權力（例如準用國稅徵收法之規定徵收），換言之，行政機關並不因行政處分之作成，而當然得以自力執行力強制義務人履行²⁹，必須得到個別法律明文授權，始得據以強制執行。

至於公法上金錢給付義務之執行，則依國稅徵收法、地方稅法以及其他相關準用規定辦理。

（三）小結。

1. 現代法治國家對於一般私人間權利義務紛爭，係採「禁止自力救濟」原則，人民欲獲得權利之實現，必須透過

²⁶ 此涉及所謂行政執行與法律保留之關係，請參見註 23 文獻。

²⁷ 有關日本行政代執行法制度，請參見城仲模教授著「日本行政代執行法之研究」，收錄於氏著行政法之基礎理論，80 年 10 月增訂初版第 319 頁以下，三民書局出版。

²⁸ 參考資料同註 22，第 391 頁第 7 行以下。

²⁹ 福家俊朗教授認為，租稅債權之成立確定，須有嚴格縝密之核課程序，因此而核定之稅額始有正當性；而義務要有合憲性，行政執行才有正當性。

法院裁判、執行，始能獲得確認與實現。然就行政機關與私人間之權義紛爭，亦即如人民就公法上義務不履行時，究應賦予行政機關自力執行力以強制義務人履行義務，抑或亦應透過法院強制執行？法律如何規範行政執行制度，除了考量行政目的如何以簡易、迅速方法達成外（尤其是面對大量、反覆發生的租稅債權），亦應兼顧人民權利之保障，日本國現行制度，形式上雖維持與二次大戰前相同之立場—亦即由行政官署自力執行之，惟其制度本質已與戰前有所不同。

2. 日本行政執行制度之檢討—以代執行、稅捐以外公法上金錢給付義務執行為例：

(1) 代執行：

在戰後之日本，基於保障人民生存權等理念，代執行居於行政執行制度之中心地位，惟實務上，據日本行政法學者大橋洋一研究，以違反建築基準法之建築物為例，真正進入代執行政程序者少之又少，反而以所謂的「行政指導」居多，歸納其原因有四：(1) 行政的事務量將增加，以及需有法律知識與經驗的必要性，因此使代執行制度的運用受到限制。

(2) 因代執行所生的摩擦，為公務員所要迴避者，且會受到來自地域住民之批判。(3) 有費用不能充分徵收之財政上理由。(4) 關於代執行行政裁量的存在，是行政的權限不發動的誘因³⁰。

此次考察地點之一名古屋，據同行協助之留學生告知，

³⁰ 同註 22，第 393 頁、第 394 頁。

在名古屋城外小山丘上，有為數不少的流浪漢在該區域搭帳篷進駐（經現場訪察，確有其事，如附圖），此乃是因政府考量其生存權、帳篷為其財產等因素，而裹足不前所致。「行政目的之達成」與「人民權利之保障」，二者孰輕孰重？在實務執行面，似對執行機關造成相當程度之困擾³¹。

（2）稅捐以外公法上金錢給付義務之執行

據日本學者大橋洋一研究，稅以外的強制徵收是進展不理想的。其舉出二個原因：地方公共團體市町村因為與市民的距離是近的，公務員對規制權限的行使，有躊躇傾向；地方公共團體職員專門知識的欠缺（例如：因進行不動產公開拍賣所需知識的欠缺）³²。為了改進此項缺失，日本茨城縣內之市町村首先創立「茨城租稅債權管理機構」，其後，和歌山縣、三重縣內之市町村亦分別成立「三重地方稅管理回收機構」、「和歌山地方稅回收機構」³³。

另據此次考察受訪之國稅廳官員表示，該國亦曾研議成立單一機關專責辦理租稅案件之執行，惟因涉及國稅與地方

³¹ 為了確保行政的實效性，日本國法律對於不履行行政法上義務之人民，有所謂的「氏名公表制度」，亦即不履行義務之人民經行政機關勸告後，仍不履行者，行政機關得將其不遵守法律之事實予以「公表」，例如日本國土利用計劃法第 26 條，日本學者認為此亦屬行政執行制度之一種，參見註 22 文獻第 398 頁。我國行政罰法第 2 條所定其他種類行政罰，則有「影響名譽之處分：公布姓名或名稱、公布照片或其他相類似之處分」，可互為參照。

³² 同註 22，第 392 頁至第 393 頁。

³³ 類此「一部事務組合」成立依據為日本地方自治法第 284 條第 2 項規定。相關資料可參見各該機構之網站：茨城租稅債權管理機構

<http://www.ibaraki-sozei.jp/index.shtml>；三重地方稅管理回收機構

<http://www.zei-kikou.jp/link/index.html>；和歌山地方稅回收機構

<http://www.w-zeikaishu.jp/>。

稅之優先受償權問題難以處理³⁴，故作罷。惟如上述由地方縣政府轄下市町村聯合組成，負責執行市町村稅滯納案件執行之機構，似已具單一機關負責執行之雛形。

伍、日本稅制簡介

日本與我國之稅制，基本架構均分為國稅及地方稅。日本國現行稅制，中央與地方均有課稅權。

一、稅捐法律之立法形式

都、道、府、縣與市、町、村、特別區，其課稅法律依據為地方稅法，該法明定各地方團體得課徵之稅目、課稅標準、稅率、免稅對象、徵收、督促及滯納處分、犯則取締、不服審查及訴訟等程序，並包括所謂「第二次納稅義務」之規定在內，各地方團體並另行制定條例（例如：東京都都稅條例），俾利達成徵稅目的。

在國稅方面，有關國稅之共通事項，制定有國稅通則法、國稅徵收法、國稅犯則取締法等法律，至於個別國稅「稅目」之課徵依據，則另行制定個別的稅法，例如所得稅法、消費稅法、酒稅法等，此種立法體例，與「地方稅法」之規範方式，有所不同。

二、稅捐之主管稽徵機關

³⁴ 依日本國稅徵收法第12條第1項規定，國稅與地方稅何者優先受償，乃係以實行查封之先後為判斷標準，先查封者有優先受償權。我國依地方稅法通則第7條規定，地方稅優先於國稅受償，鄉（鎮、市）稅優先於縣（市）稅受償。

國稅係由國稅廳所屬國稅局、稅務署等機關辦理；地方稅主管課徵機關包括二級，依地方稅法第 1 條規定意旨，一為道、府、縣（「都」準用道府縣之規定），另一為市、町、村（「特別區」準用市町村之規定）。

（一）日本國地方稅之主管機關：

1. 在中央為總務省：

地方稅之中央主管機關，原為依據自治省設置法組織之自治省，嗣因應日本中央省廳再造，於平成 13 年 1 月，由總務廳、自治省、郵政省統合而新成立總務省。其下設自治稅務局，職掌地方稅制之企劃、提案，內部分為企劃課、都府道縣稅課、市町村稅課、固定資產稅課等³⁵。

2. 地方主管機關：

道府縣稅之主管稅務機關，係道府縣之總務部，以北海道為例，係由總務部（下設財政局稅務課）辦理，東京都則是由主稅局負責辦理相關稅務事宜，而市町村稅，則由市公所或町村公所稅務課掌理之³⁶。

（二）日本國國稅之主管機關：

1. 沿革：

明治 2 年設置大藏省，明治 29 年設置稅務管理局、稅務署，昭和 24 年國稅廳開始運作，至平成 8 年稅務署創立

³⁵ 參考資料來源：總務省（總務省之組織・所管事務），網址：

http://www.soumu.go.jp/menu_03/annai/soshiki_syosyou/index.html。

³⁶ 各地方主管機關除負責核課稅捐外，並負強制執行之責，其中三重縣、茨城縣、和歌山縣等縣內之市町村稅之執行機關，則為租稅債權管理機構、地方稅管理回收機構等機構。

滿 100 年，至平成 11 年國稅廳開廳滿 50 年³⁷。

2. 職務分配：

(1) 中央內閣財務省：

日本國內閣設財務省（原為大藏省，平成13年後改制為財務省），其下設國稅廳，負責掌理日本內國稅（關稅、噸稅、特別噸稅除外）之賦課徵收，辦理關於稅務行政之規畫、籌劃設計、指導監督國稅局及稅務署之事務、對國稅局（含沖繩國稅事務所）下達「通達」，並就有關稅務事務之執行，負責與國會、各省廳等機關協調³⁸。

(2) 國稅局（含國稅事務所）：

日本全國共設立札幌、仙台、關東信越、東京、金沢、名古屋、大阪、廣島、高松、福岡、熊本等11個國稅局，及1個事務所即沖繩國稅事務所。各國稅局及沖繩國稅事務所係在國稅廳之指導監督下，除自行辦理一定之賦課徵收事務外，並指導監督稅務署辦理賦課徵收事務³⁹。

(3) 稅務署：

日本全國共設置524個稅務署，其在國稅廳、國稅局之指導監督下，為負責辦理國稅賦課徵收職務之第一線執行機關⁴⁰（資料來源：稅務大學校稅法入門講本第88頁）。

(4) 國稅局與其下級機關稅務署之職務分配：

³⁷ 參考資料來源：稅務大學校租稅史料稅務行政·稅制史（略歷），網址：<http://www.ntc.nta.go.jp/sozei/02.html>。

³⁸ 參考資料來源：稅務大學校稅大講本稅法入門第 75 頁。

³⁹ 同註 38 第 80 頁。

⁴⁰ 同註 38 第 88 頁。

二者就滯納國稅案件均有辦理強制執行，其間之職務分配，據受訪之名古屋國稅局官員表示，國稅局係負責辦理巨額欠稅或屬常業犯、暴力集團等艱難案件之執行，各國稅局所謂「巨額」的標準不一，於名古屋國稅局係以5千萬日圓為準，東京國稅局則係以1億日圓為準；另據其表示，以案件數而言，98%的案件係在稅務署執行，如以金額而言，則是98%的巨額案件由國稅局執行。

三、日本國租稅體系⁴¹

（一）國稅部分：

1. 收得稅：所得稅、法人稅。
2. 財產稅：繼承稅、贈與稅、地價稅、自動車重量稅（一部地方讓與稅）。
3. 消費稅：消費稅、酒稅、香菸稅、香菸特別稅、揮發油稅、石油煤氣稅（一部地方讓與稅）、石油石炭稅、航空機燃料稅（一部地方讓與稅）、關稅、地方道路稅（地方讓與稅）、電源開發促進稅、特別噸稅（地方讓與稅）。
4. 流通稅：登錄免許稅、印紙稅、噸稅。

（二）地方稅部分：

1. 都道府縣稅：

（1）直接課稅型態：

- ① 收得稅：都道府縣民稅、事業稅、法定外普通稅、法定外目的稅。

⁴¹ 參考資料：金子宏着租稅法第11版第17頁，平成18年4月15日，弘文堂發行。

- ②財產稅：固定資產稅（大規模固定資產稅）、自動車稅、鑛區稅、法定外普通稅、法定外目的稅。
- ③消費稅：都道府縣香菸稅、高爾夫球場利用稅、地方消費稅、法定外普通稅、法定外目的稅。
- ④流通稅：不動產取得稅、法定外普通稅、法定外目的稅。
- ⑤目的稅：水利地益稅、自動車取得稅、輕油引取稅、狩獵稅、法定外目的稅。

（2）間接課稅型態：

- ①交付稅：所得稅之一部、法人稅之一部、消費稅之一部、酒稅之一部、香菸稅之一部。
- ②讓與稅：地方道路稅之一部、石油煤氣稅之一部、航空機燃料讓與稅之一部。

2. 市町村稅：

（1）直接課稅型態：

- ①收得稅：市町村民稅、鑛產稅、法定外普通稅、法定外目的稅。
- ②財產稅：固定資產稅、輕自動車稅、法定外目的稅、特別土地保有稅。
- ③消費稅：市町村香菸稅、法定外普通稅、法定外目的稅。
- ④流通稅：法定外普通稅、法定外目的稅。
- ⑤目的稅：入湯稅、事業所稅、都市計畫稅、水利地益稅、共同施設稅、宅地開發稅、國民健康保險稅、法定外目的稅。

（2）間接課稅型態：

①交付稅：所得稅之一部、法人稅之一部、消費稅之一部、酒稅之一部、香菸稅之一部。

②讓與稅：地方道路稅之一部、石油煤氣稅之一部、自動車重量稅之一部、特別噸稅、航空機燃料稅之一部。

陸、日本國稅徵收制度概說

一、日本國稅徵收制度簡介

（一）國稅徵收法等相關法律沿革：

1. 明治 22 年 2 月制定大日本帝國憲法（明治憲法），憲法制定後，租稅制度亦逐漸整備完成。

2. 明治 22 年 3 月制定國稅徵收法，同年 12 月制定國稅滯納處分法。

3. 至明治 30 年，上開二法律合而為一，修正成為新的國稅徵收法，其後在昭和 34 年，國稅徵收法全面修正，包括租稅的一般優先權與私法秩序的調整、租稅滯納處分程序的合理化等等。

4. 明治 23 年制定間接國稅犯則者處分法，歷經數次修正後，成為現行國稅犯則取締法。昭和 37 年制定國稅通則法，規定有關國稅基本事項與共通事項，昭和 45 年國稅通則法修正，創設國稅不服審判所⁴²。

（二）國稅徵收制度之法源依據⁴³：

⁴² 同註 41，第 47 頁以下、第 72 頁。

⁴³ 同註 41，第 108 頁以下。

1. 法律：

主要是國稅徵收法，日本國關於國稅的法律，基本上分類為通則法及個別租稅法，國稅徵收法在分類上屬通則法，其規範事項係關於滯納國稅事件之強制執行，以及國稅與其他債權之優先劣後關係。

2. 命令：

係由行政官署所制定之一般、抽象的法規命令，命令分為二種，由內閣制定者為政令，一般稱為「施行令」；由各省大臣制定者為省令，一般稱為「施行規則」。例如內閣制定「國稅徵收法施行令」(昭和 34 年 10 月 31 日政令第 329 號)；大藏省制定「國稅徵收法施行規則」(昭和 37 年 4 月 2 日大藏省令第 31 號)。

3. 通達：

係上級行政廳就法令的解釋或行政的運用方針，對下級行政廳所下達之命令，理論上，僅於行政組織之內部有拘束力，對國民及裁判所並無法規的拘束力，惟現實上，為了確保對租稅法規執行上的一致，通達確有其必要。國稅廳下達之租稅通達，分為基本通達與個別通達，前者如國稅徵收基本通達、後者如「公売財産評価事務提要の制定について」、「換価事務提要の制定について」⁴⁴。

國稅徵收法與民事執行法，同屬規範以強制手段實現權利義務之法律，所不同者，前者所欲實現者係國稅債權（涉

⁴⁴ 參考資料來源：<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/menu.htm>。

及公益)，後者所實現者係民事債權（私人間權利關係）；前者之執行機關為行政機關，即國稅局、稅務署，後者為司法機關即地方裁判所民事執行部。由於所涉及之權利關係並不相同，故國稅徵收法與民事執行法，在執行方法、限制等各方面，即顯現出不同之立法精神、方式⁴⁵。

二、國稅徵收法之立法目的

國稅徵收法的立法目的，包括確保國稅債權收入、國稅債權與私法權利的調整、國民納稅義務適正的實現（國稅徵收法第1條⁴⁶），換言之，國稅債權的確保、尊重既有的私法秩序、納稅者權利的保護，乃國稅徵收法的重要任務。茲依其立法目的，就有關理念概述之：

（一）確保國稅債權收入：

稅捐是國家財政的主要來源，為了確保國家的租稅債權，日本國稅徵收法在實體上，確認國稅有優先於其他公課受償之權利；在程序上，則是賦予國稅機關自力執行權，而不採取司法（法院）執行制度。在確保國稅債權實現方面，國稅徵收法尚有所謂的「第二次納稅義務」制度，明文規定在無法對原納稅義務人徵起稅捐時，責令符合要件之相關人

⁴⁵ 我國行政執行法第26條規定：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」有關不動產、動產、其他金錢債權之執行方法及程序等事項，因行政執行法並未自行規定，故是準用強制執行法之規定辦理，此為我國與日本國在立法形式上最大的差異之處。由於行政執行與民事執行所欲實現之債權及其立法目的，有其本質上之不同，此種日本國之立法方式，值得進一步研究、參考。

⁴⁶ 本文有關日本國國稅徵收法、國稅通則法、地方稅法之部份中譯文，係引自行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組（現為財經法制協調服務中心）出版之經社法規譯介叢書024、034、043。

員負繳納稅捐之責，藉此以防止原納稅義務人（或其負責人）藉由各種可能手段，勾串親友、股東假行使權利之名而行脫產之實，或者濫用公司法人之形式逃漏稅捐⁴⁷。另外，國稅徵收法賦予執行機關質問、檢查、搜索等權力，並明定拒不配合調查者應負一定之刑責，藉此以排除、制裁納稅義務人可能之抗拒或消極抵抗行為，期能順利執行。

（二）國稅債權與私法權利的調整：

國稅徵收法之規範內容，並非僅規範執行方法及程序，尚兼及實體權利義務關係之規範，為尊重既有秩序之立場，明定國稅與地方稅債權之調整、國稅與私權之調整。由於國稅徵收制度下，國稅局、稅務署兼具執行機關與原處分機關之角色，故執行機關於執行過程中，如遇涉實體權利義務關係之事項，即得逕依國稅徵收法有關規定行使其職權，例如對第二次納稅義務人送達繳納通知書⁴⁸。

（三）國民納稅義務適正的實現：

國民雖有納稅之義務，惟對於未依限納稅之國民，國家亦不能濫行權力，應遵循一定之程序強制其履行，國稅徵收法明定從「督促」至查封、拍賣等等一連串程序，藉以確保

⁴⁷ 我國稅捐稽徵法第 13 條固亦規定：「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。」惟對於獲分配賸餘財產之股東，則不在本條規範範圍內，如果清算人名下並無財產，或者其為人頭，則稅捐勢難以順利徵起。

⁴⁸ 依我國體制，執行機關為法務部行政執行署所屬各地行政執行處，原處分機關為國稅局、稅捐稽徵處，稅捐稽徵法第 13 條雖有關於公司清算人於符合條件時，應負繳納義務之規定，惟執行機關不能逕對清算人核發繳納通知書，尚須由稅捐機關依法審查核發稅單。

納稅義務係依適正程序予以實現，俾使國民不致遭突襲性執行。

再者，日本國憲法第 25 條規定：「所有國民均享有健康及文化的最低限度的生活之權利。」租稅固然攸關國家財政、社會政策等等公共福祉，惟亦不能危及人民的生存權，國稅徵收法於第 6 章明定強制執行之猶豫與停止之要件及其效力，以確保國民納稅義務不致因執行而被「過當」實現，進而危及其生存權。

柒、國稅徵收法之滯納處分

國稅之滯納處分者，乃國家立於徵稅權者之地位，以強制執行方法實現國稅債權之一連串程序的總稱，包括查封、換價、分配等等程序，構成滯納處分的相關程序行為，其性質為行政處分⁴⁹。

日本國稅徵收制度，因原處分機關兼具執行機關角色，故在滯納處分程序中，僅有執行機關與義務人之二角關係，此與我國公法上金錢給付義務執执行程序，因係由專責機關行政執行處負責強制執行，故在程序上乃係執行機關、移送機關、義務人之三角關係，明顯不同。

由於「滯納處分」程序中之連串強制執行行為，性質

⁴⁹ 此與我國行政執行實務見解不同：「……而執行措施性質上多屬事實行為，不涉及行政實體法上判斷，縱執行措施兼具行政處分之性質或為另一行政處分，然執执行程序貴在迅速終結，法律既明定聲明異議為其特別救濟程序，則舉凡執执行程序中之執行命令、方法等有關措施，均應一體適用特別救濟程序，不得再循行政處分一般爭訟程序，請求救濟……」（法務部 90 年 5 月 14 日法 90 律字第 015961 號函參照）。

上屬行政處分，故義務人如有不服，得「異議申立」（聲明異議），並依國稅徵收法第 171 條第 2 項規定：「準用國稅通則法第七十五條第一項第二款或第四項（第一次提出審查請求）規定之審查請求，或同法第一百五條第一項第三款（提起訴訟之特例）之規定提起訴訟。」辦理。惟因強制執行制度有其異於一般行政行為之立法目的，故國稅徵收法在聲明異議之制度上設有一定之限制：

（一）異議期限上之限制：

例如，義務人對於稅務署所為之查封處分不服，必須在其拍賣期日前提出聲明異議（國稅徵收法第 171 條第 1 項第 2 款）。此項限制，乃係考量滯納處分程序之安定⁵⁰。

（二）不動產撤銷拍定之限制：

依國稅徵收法第 173 條第 1 項規定：「以第一百七十一條第一項第三款（有關拍賣提出異議之期限特例）所示處分有缺陷為理由，提出有關強制執行之異議者，如該處分違法，而有合於下列情況時，稅務署長、國稅局或關稅長官或國稅不服審判所長，得駁回該聲明之異議：一、在該異議有關之處分後續所應為之處分（以下在本款簡稱「後行處分」）已執行者，而該異議處分之違法性輕微者，且認為不影響後行之處分者。二、已拍賣財產係公共使用者及其他如因撤銷異議之處分顯然妨礙公的利益者，且考慮到該為異議之人所受損害程度、該損害賠償之程度及方法或其他一切情事，仍

⁵⁰ 同註 1 第 921 頁。

認為撤銷原處分對公共福祉不合時。」此項限制，主要係在換價處分時，涉及拍定人之權益，故應考量買賣效果之安定與交易安全之保護⁵¹。惟為兼顧異議人之權利，同條第 3 項明定：「第一項規定，不妨害對國家的賠償請求權。」

捌、國稅徵收法關於實體權利義務之規範

國稅徵收法在規範實體權利義務關係部分，包括國稅與其他地方稅、私法債權間優先受償順序，以及第二次納稅義務，茲擇要敘述之。

一、國稅優先受償權規範

義務人的財產為其債務的總擔保，其財產如不足以清償所負債務時，如何妥適分配其財產予各債權人，乃屬一重大課題。國稅徵收法第 2 章第 8 條至第 26 條，係關於國稅與其他地方稅、私法債權間優先受償順序等事項之規定。以下就國稅之一般優先受償權，及其與地方稅間優先受償之規定，擇要說明如下：

（一）租稅債權具優先受償權的理論：

租稅因具有下列性質，故在理論上，應賦予租稅債權優先於一般債權受償之權利：

1. 租稅的共益費用性。
2. 租稅的優先控除性。

⁵¹ 參註 1 第 928 頁。

3. 租稅債權的無選擇性。
4. 租稅的無對價性。
5. 租稅的公示性。
6. 租稅擔保的特異性⁵²。

(二) 國稅之優先受償權：

1. 一般性的優先原則：

「國稅，對納稅人之總財產，除本章另有規定者外，優先於全部之公課及其他債權而徵收。」(國稅徵收法第 8 條)、
「對納稅人財產為強制變價程序時，在國稅請求參與分配時，國稅就依該程序之應分配之金錢次於該程序費用而徵收。」(國稅徵收法第 9 條)。

2. 國稅及地方稅受償順序之調整：

納稅義務人如同時滯納國稅及地方稅，國稅徵收法所採取的原則為「查封先著手主義」、「交付要求先著手主義」⁵³，亦即先查封、先參與分配者，較執行在後者享有優先受償權：「就納稅人之財產因國稅而強制執行扣押者，如有其他國稅或地方稅請求參與分配時，為扣押之國稅，就其變賣價款，優先於該請求參與分配之其他國稅或地方稅而徵收。就納稅人之財產因國稅或地方稅而強制執行扣押者，如有其他國稅請求參與分配時，為該請求參與分配之國稅，就該變賣之價款，次於為扣押之國稅或地方稅〔適用第九條（強制變

⁵² 詳細理由論述，請參見註 1，第 128 頁至第 131 頁。

⁵³ 參註 1 第 151 頁、155 頁。

賣程序之費用優先)規定之費用除外。]而徵收。」(國稅徵收法第 12 條)、「就納稅人之財產為強制變賣程序者(破產程序除外),如有國稅及地方稅請求參與分配時,就該變賣價款,先行請求參與分配之國稅,優於後請求參與分配之國稅或地方稅而徵收。後請求參與分配之國稅,次於先行請求參與分配之國稅或地方稅而徵收。」(國稅徵收法第 13 條)。

二、第二次納稅義務

國稅徵收法為確保國稅債權實現,於第 3 章第 32 條至第 41 條明定「第二次納稅義務」制度,就清算人、無限責任股東、家族公司、共同營業人、特殊關係下之受讓營業、無償或以顯著低價受讓財產、無人格社團等情形,明定得責令特定人負原納稅義務人所滯納國稅之納稅義務。依國稅徵收法規定意旨,第二次納稅義務之基本要件為:

(一)原納稅義務人滯納之國稅,經強制執行其財產後,仍不足以清償所負稅捐義務。

(二)第二次納稅義務之義務人,與原納稅義務人有一定法律關係存在,例如:公司與清算人、股東。

(三)原納稅義務人責任財產之減少,與第二次納稅義務之義務人有一定關係存在,例如第二次納稅義務之義務人無償或以顯著低價受讓財產、獲分配原納稅義務人公司之財產、

特殊關係下之受讓營業，致原納稅義務人之財產減少⁵⁴，使執行機關無從執行。

（四）一定期間限制：部分關於第二次納稅義務之規定，明定於「原滯納國稅法定應納期限之一年前之日以後」之處分財產、讓渡營業行為時，始責令受讓人負第二次納稅義務。

（五）第二次納稅義務之義務人所負納稅義務之責任，以在所受讓財產或所受利益現存限度範圍內為原則。

以公司解散清算為例，依國稅徵收法第 34 條規定：「法人解散者，對該法人應課徵，或法人應繳納而未繳之國稅，為分配繳付剩餘財產時，就法人財產為強制執行尚認為不足繳納應徵金額之限度內，清算人及取得受分配剩餘財產之人（適用前條規定者除外，以下在本條同），就該滯納之國稅負有第二次納稅義務。但在清算人已分配或交付之財產數額之限度內，受剩餘財產分配及交付之人在其取得之財產數額限度內，各負其責任。」依此規定，公司清算人、股東、受交付剩餘財產之第三人均可能負第二次納稅義務，惟受剩餘財產分配及交付者所負繳納稅捐責任，係以其取得之財產數額為限度⁵⁵。

⁵⁴ 依我國行政執行法第 17 條第 5 項、第 6 項規定，義務人「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」者，行政執行處得向該管法院聲請裁定管收；另依刑法第 356 條規定：「債務人於將受強制執行之際，意圖損害債權人之債權，而毀壞、處分或隱匿其財產者，處二年以下有期徒刑、拘役或五百元以下罰金。」日本國國稅徵收法並無管收制度，惟將納稅義務擴張及「第二次納稅義務之義務人」，制度上對於惡意脫產者，應亦有一定之嚇阻作用。

⁵⁵ 我國稅捐稽徵法第 13 條第 2 項僅規定清算人之責任：「清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務。」尚不及於受分配剩餘財產之股東或第三人。

玖、國稅徵收法之強制執行程序

一、強制執行程序之發動

(一) 原則：

有關滯納處分（以下概稱為強制執行）程序之進行，始於督促，滯納者（以下概稱為義務人）如未於收到督促狀後 10 日內繳納，始進行財產之差押（查封）、換價、分配等程序。未經督促程序，除國稅徵收法另有規定外，不得逕行查封義務人之財產⁵⁶。

(二) 例外：

依日本國稅通則法第 38 條第 1 項規定，已確定應納之國稅，經認定有未能如期完納情事，且有該條所定情形之一者（例如：納稅人死亡而繼承人為限定繼承時、法人納稅人解散時），稅務署長得將繳納期限提前，要求納稅義務人繳納，而依國稅徵收法第 47 條規定，徵收官員並得即時查封納稅人之財產。

二、義務人財產之調查

義務人之財產為其債務之總擔保，如何發現義務人之財產所在以進行查封等程序，乃是執行前所必須先查明者。依

⁵⁶ 我國行政執行法施行細則第 19 條規定：「公法上金錢給付義務事件移送行政執行處執行前，除法令另有規定或以執行憑證移送執行者外，宜由原處分機關或該管行政機關儘量催繳。」，此與日本國稅徵收法所規定之「督促」程序之效力尚有不同，亦即原處分機關縱未再次「催繳」即逕移送行政執行處執行，惟對行政執行處受理執行後之程序，尚無不得逕為查封之拘束力。

國稅徵收法規定，為調查義務人財產所在，賦予徵收官員「質問權及檢查權」、「搜索權」。

(一) 質問權及檢查權：

1. 根據國稅徵收法第 141 條規定，基於強制執行目的而有調查義務人財產之必要時，於必要範圍內，得對下列人員為質問（詢問），或檢查有關其財產之帳簿及文件：(1) 義務人。

(2) 占有義務人財產之第三人，或有足夠理由認為屬於占有義務人財產的第三人。(3) 對於義務人有債權或債務，而有足夠理由認為自義務人取得財產之第三人。(4) 義務人為股東或出資人之法人。相對於國稅徵收官員有質問、檢查之權力，義務人則有應詢（亦即報告財產狀況）、接受檢查之義務。

2. 有關質問權、檢查權行使之問題，茲擇要說明如下：

(1) 依本條規定，徵收官員行使質問權、檢查權之對象，除義務人外，尚擴及與義務人或義務人之財產有一定關係之第三人，並得檢查關於其財產之帳簿及文件⁵⁷。

(2) 有無違憲疑義：

日本國憲法第 38 條規定：「任何人均不被強制為不利於己之供述。」此項規定於行政強制執行程序有無適用？有關憲法第 38 條於行政程序有無適用之問題，有不同見解⁵⁸：

(A) 否定說：認為憲法第 38 條第 1 項，在立法沿革上，專

⁵⁷ 據福家俊朗教授表示，由於日本社會「官民思想」仍濃厚，故只要徵收官員向有關人員說明相關法律規定及其效果，人民通常即會配合辦理。

⁵⁸ 除肯定說、否定說外，尚有持「適用限定肯定說」，詳請參見註 14，第 207 頁。

就關於刑事程序而為規定；如果認為憲法第 38 條第 1 項可作為在行政程序中，拒絕為對自己不利益的陳述或申報之根據，則行政目的勢必不能達成。

(B) 肯定說：認為現代行政權力的肥大化，有侵害人權之虞，在刑事程序以外也應有憲法第 38 條第 1 項保障的必要。

日本最高裁判所基本上認為憲法第 38 條第 1 項在行政程序亦有適用，惟如其程序非以追訴刑事責任為目的，實質上其取得收集的資料與刑事責任追及也沒有直接連結，強制程度低，未達直接、物理上的強制，基於租稅公平公益上的考量，有關質問檢查權的規定並不違憲。至供述拒否權的告知，屬立法政策的問題。相關見解請參閱最高裁判所昭和 47 年 11 月 22 日（川崎民商事件）、及昭和 59 年 3 月 27 日之裁判（供述拒否權的告知）⁵⁹。

(3) 以上關於憲法第 38 條第 1 項在行政程序中有無適用之疑義，就國稅徵收法第 141 條所定之質問檢查權而言，依最高裁判所採取之見解立場，如徵收官員基於調查義務人財產所在以利強制執行之目的，而行使所謂的質問檢查權，不涉及違憲問題。惟如徵收官員係基於懷疑義務人有脫產嫌疑，而行使質問義務人有關財產異動之權力時，因脫產係構成犯罪⁶⁰，如義務人拒絕回答有關財產異動之問題，義務人是否

⁵⁹ 有關學者對日本國最高裁判所行使違憲審查權之實務運作之意見，請參見註 21 之論述。

⁶⁰ 依國稅徵收法第 187 條第 1 項規定，納稅人為免於受強制執行之目的，隱匿、損壞、對國家不利益之處分該財產、或虛偽增加該財產之負擔時，應處三年以下有期徒刑或科或併科五十萬日圓以下之罰金。

構成國稅徵收法第 188 條之罪？實屬饒富趣味之問題。

3. 拒絕供述、迴避檢查等之處罰：

依國稅徵收法第 188 條規定：「合於下列各款規定之一者，處以十萬日圓以下之罰金⁶¹。一、對依第一百四十一條（詢問及檢查）規定之對徵收官員之詢問未為答辯，或為虛偽之陳述者。二、拒絕或妨礙，或迴避第一百四十一條規定帳簿或文件之檢查，或呈示之帳簿或文件為虛偽之記載者。」依此規定，於國稅強制執行政序中，對於徵收官員所為之質問、檢查，予以拒絕或為虛偽之陳述或記載者，應負刑責；且因徵收官員得行使質問權、檢查權之對象，並非僅限於義務人，尚擴及於占有義務人財產、自義務人處受讓財產之第三人等，透過此等刑罰之規定，對於調查義務人財產所在及其去向，應有相當助益⁶²。由於執行機關並非偵查犯罪機關，故遇義務人有涉及此等犯罪嫌疑時，仍應移由警察、檢察機關偵辦。

4. 我國與日本國對「義務人拒絕陳述者」之制裁之比較：

對於拒絕配合調查及陳述，致妨礙行政強制執行政序進行之義務人，應以何種方式予以制裁？此應屬立法形成自由

⁶¹ 依日本民事執行法第 205 條規定亦有關於拒絕陳述之處罰，其刑度為六個月以下有期徒刑或五十萬日圓罰金，較國稅徵收法之處罰為重。

⁶² 義務人於執行人員調查財產狀況時，拒絕報告或為虛偽之報告，依我國行政執行法第 17 條第 1 項規定，行政執行處得予以限制出境，惟並無刑責之規定；另行政執行處得採取強制處分之對象，僅限於義務人或行政執行法第 24 條所列之人，至於占有義務人財產之人，或自義務人處受讓財產之人，縱有拒絕陳述、報告的情形，行政執行處亦無法因此而逕予處罰。

之範疇⁶³：「……因為實現公法上金錢債權，或要求人民履行協力義務，均屬具有正當性之公益，國家在不違反比例原則範圍內，仍得以管收以外之其他各種有效手段來達成，例如對人民財產管理之強化，有效防止人民以妨害國家債權為目的所為之財產處分或隱匿等行為，積極地避免國家金錢債權執行之落空；或於一定的條件下，以人民具有法律上可非難性之行為為前提，使人民遭受到某種程度之制裁或不利益，在可非難性特別嚴重情形，其制裁甚至不排除為刑事上之人身自由之拘束。換言之，國家可分別對人民之違法行為為一定的法律評價，並對應以相當的法律效果，以兼顧人權之保障以及公益目的之達成。具體而言，若具有履行能力的義務人，以隱匿、脫產等方式，導致行政執行無效果，或於程序中為積極的阻撓（如虛偽報告財產狀況）或消極的不配合（如不為報告），其『阻礙國家公權力實施』之行為，即具有可非難性。例如行政執行法第十七條第一項第三、四、五款所規定之『就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事』、『於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述』，以及『經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告』，或第二款之『逃匿』，皆為可非難之行為。至於法律效果應為刑事罰或秩序罰，體系地位應置於刑法或行政執行法專章，對應於各該行為的處罰內容及程度如何等等，則應由立法者在比例原

⁶³ 司法院大法官會議釋字第 588 號解釋，許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀等大法官部分協同、部分不同意見書。

則的規制下自由形成之。」

在日本國國稅徵收制度下，義務人於徵收官員行使質問權調查財產時，有據實答覆之義務，此項義務之性質屬非代替的作為義務，依日本學界見解，只能以所謂執行罰或刑罰來擔保其履行，國稅徵收法第 188 條所採以「刑罰」擔保其履行之制度，符合該國行政執行制度一貫之立場。

我國行政執行法第 17 條第 1 項，對拒絕報告或為虛偽報告之義務人，所採取之制裁措施係「得限制其住居」；於義務人符合「已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告」之要件時，行政執行處則得依同條文第 5、6 項規定，聲請該管法院裁定管收義務人。我國與日本國對義務人拒絕報告財產時所採取之制裁措施，雖有如上歧異之處，惟此乃屬立法形成自由之範疇。

（二）搜索權：

國稅徵收法第 142 條規定：「徵收官員，為強制執行之必要，得對欠稅人之物或住居所及其他場所為搜索。徵收官員，為強制執行之必要，在有下列各該情形時，得對第三人之物或住居所及其他場所為搜索。一、持有欠稅人財產之第三人，不為交付時。二、欠稅人之親屬及其他有特殊關係之人，被認為有足夠理由持有欠稅人之財產，而不為交付時。徵收官員，在為前二項搜索之必要時，得命欠稅人或第三人

開門或開啟金庫及其他容器之類；或自己為開啟上必要處分。」為確保國家債權之實現，國稅徵收法賦予執行機關搜索權，茲擇要說明如下：

1. 有無違憲：

日本國憲法第 35 條規定：「任何人就其住所、文書及所持物品，有不受侵入、搜查及扣押之權利，除第三十三條之情形外，非基於正當理由，且簽發載明搜索場所及扣押物品之令狀，不得侵犯之。搜索或扣押，依據有權限司法機關所簽發之各別令狀而執行之。」依此規定，國稅徵收法賦予執行機關「搜索權」，是否有違憲法保障人權之意旨？依據日本國稅徵收法權威著作「國稅徵收法精解」作者之見解，基於以下理由，認為並不違憲⁶⁴：

(1) 從憲法第 35 條規定條文之位置，應解釋為僅被適用於刑事程序。

(2) 刑事上的搜索程序，是為了將犯罪的嫌疑實體化的程序，因為在搜索當時，客觀的事實是處於不確定的狀態，在搜索時為了擁護人權而慎重其程序是有必要的。在強制執行的搜索，滯納的事實是客觀明白的，故其要件沒有被解為應與刑事程序般的嚴格之必要。

(3) 刑事上的搜索程序，直接與刑罰連結；而強制執行的搜索程序，因為並未超過其意圖實現租稅債權的目的，故對基本人權的侵害程度是不同的。

⁶⁴ 參註 1 第 867 頁至第 868 頁。

(4) 行政，是為了公共目的的達成而進行的國家的作用，因此行政主體的優越性等特殊性是被承認的，從三權分立主義的原則來看，司法對行政作用的抑制是有限度。在通常的行政程序，應被解為司法沒有特別干預的必要。

2. 執行搜索時，應否依據司法機關簽發之令狀？依日本國憲法第 35 條規定意旨，似係採令狀主義，惟據受訪國稅廳官員表示，因國稅徵收法關於搜索之規定係特別規定，故無須有令狀即得逕予搜索⁶⁵。

3. 搜索對象，不限於義務人，尚包括符合要件之第三人。

4. 國稅徵收法本文對於拒絕配合搜索之義務人，並無處罰之規定，惟因國稅徵收法第 144 條規定，受搜索人不在搜索現場，或不願會同監看時，應由已成年之二人或市町村官員或警察官員會同監看，故縱遇義務人拒絕配合搜索，仍可逕行搜索，而無另行處罰義務人之必要。

5. 據受訪名古屋國稅局官員表示，搜索權的使用，以前幾乎很少用，惟近年因消費稅制的導入，為加強消費稅之稽徵，故而搜索權之行使有增加的趨勢。據其統計，名古屋國稅局管轄內之稅務署最近 3 年實施搜索次數如下：平成 14 年 7 月～平成 15 年 6 月計 323 次；平成 15 年 7 月～平成 16 年 6 月計 429 次；平成 16 年 7 月～平成 17 年 6 月計 320 次。

6. 在執行實務上，因動產容易藏匿，義務人如有心逃避強制執行，可自行或交由第三人予以藏匿，則執行機關縱有所懷

⁶⁵ 參見註 1 第 867 頁。

疑，然如未能查出其動產實際所在，亦無從執行。透過搜索權制度之設計，當有助於義務人財產之發現。我國目前對於搜索權並無直接明文規定，惟於強制執行法第 48 條第 1 項規定：「查封時，得檢查、啟視債務人住所、事務所、倉庫、廂櫃及其他藏置物品之處所。」，故於執行查封動產程序時，自得依本條規定辦理。惟因本條文明定「得檢查、啟視『債務人』……」，故義務人如將其財產藏匿於第三人之住居所時，執行機關是否仍得援引本條規定而「檢查、啟視『第三人』之住居所」？實有待進一步研求。

（三）有關脫產行為之制裁：

經執行機關質問、檢查、搜索後，發現義務人有隱匿或脫產行為時，依國稅徵收法第 187 條規定：「（1）納稅人為免於受強制執行之目的，隱匿、損壞、對國家不利益之處分該財產、或虛偽增加該財產之負擔時，該人應處以三年以下之有期徒刑或科或併科五十萬日圓以下之罰金。（2）占有納稅人財產之第三人為使納稅人免於受強制執行之目的而為前項之行為時，亦同。（3）知情且為納稅人或占有該財產之第三人之對方者，對前二項行為，應處二年以下有期徒刑或科或併科三十五萬日圓之罰金。」依此規定，處罰對象非僅限於義務人，尚擴及於占有義務人財產之第三人、交易對象等人⁶⁶。

⁶⁶ 我國對於有脫產行為之義務人，於行政執行法並無應處以刑責之規定，而是依刑法第 356 條規定毀損債權罪規定追訴，惟該條所定之犯罪主體為「債務人」，與日本國稅徵收法第 187 條處罰對象擴及第三人，二者處罰範圍顯然不同。

三、查封財產

(一) 通則

義務人有數可供執行之財產時，選擇查封財產標的時，應注意：

1. 禁止逾越範圍之查封(禁止超額查封)及無益執行之查封。
2. 查封時應注意尊重第三人之權利、納稅義務人之保護，並應考量換價的可行性。
3. 就被繼承人滯納之國稅執行時，在不妨礙稅捐強制執行範圍內，應致力於查封繼承財產⁶⁷。
4. 查封應通知各有關當事人，包括有優先權之人。

(二) 財產之查封

1. 執行標的包括：

- (1) 動產或有價證券。
- (2) 債權。
- (3) 不動產等：包括不動產、船舶或航空器、汽車或建設機械等。
- (4) 無體財產權等：包括特許權、電話加入權。

2. 執行查封之方法：

查封效力於完成下述方法時發生：

- (1) 占有。
- (2) 以封印、公示書或其他能表明查封意旨之方式。

⁶⁷ 依國稅通則法第5條，繼承發生時，繼承人承受被繼承人應被課徵、應繳納或應被徵收之國稅之納稅義務；繼承人為限定繼承時，該繼承人僅於因繼承所獲得之財產限度內，負繳納國稅之義務。

- (3) 對第三人送達查封通知書。
- (4) 對義務人送達查封通知書。
- (5) 囑託相關機關辦理查封登記。

(三) 禁止查封之財產：

1. 一般禁止查封之物：

依標的性質，涉及義務人與義務人共同生活之親屬最低生活之保障、最低限度生活之維持、精神生活層面等等之財產，即有禁止查封規定之適用。

依國稅徵收法第 75 條規定，下列所示財產不得為查封：

「一、屬於滯納者及與其共同生活之配偶（包括未申請，但事實上仍有婚姻關係者在內。）及其他親屬（以下簡稱「共同生活之親屬」。）生活上不可或缺之衣服、寢具、家具、廚房用具、床及門扇。

二、滯納者及與其共同生活之親屬所需之三個月糧食及燃料。

三、主要以自己勞力經營農業者之農業上所不可或缺之器具、肥料、供勞動用之家畜及其飼料，與在下列收穫前為續營農業上不可或缺之種子及其他同類之農產品。

四、主要以自己勞力經營漁業之水產物之採捕或養殖所不可或缺之漁網及其他漁具、魚餌及魚苗及其他同類之水產物。

五、技術者、手藝人、提供勞務者及其他主要以自己之知能或肉體性之勞動從事職業或營業者（前二款規定者除外）業務上不可或缺之器具及其他物（商品除外）。

- 六、印鑑及其他印章而為職業或生活上所不可或缺之物。
 - 七、佛像、祖宗牌位及其他直接供禮拜或祭祀不可或缺之物。
 - 八、滯納者所必要之家譜、日記及同類文書。
 - 九、滯納者或其親屬獲得之勳章或其他榮譽之表彰物。
 - 十、滯納者或與其他共同生活之親屬學習上必需之書籍及器具。
 - 十一、發明或著作有關之物尚未公開發表者。
 - 十二、滯納者或與其共同生活之親屬所必需之義手、義足及其他供補助身體上之物。
 - 十三、對於建物及其他工作物，為防災或保安，依法令規定非設置不可之消防用機械或器具、避難器具及其他備用品。
- 前項第一款（床及門扇部分為限）及第十三款規定之財產，在與其建物或其他工作物一併被查封時，不適用。⁶⁸」

2. 其他禁止查封之限制：

（1）薪資債權：

主要係考量薪資收入係薪資所得者賴以維持生計，涉及憲法所保障人民之生存權，故對相當於義務人最低生活費所需之金額，明文禁止查封。關於薪資所得者應繳納之稅捐（包括國稅及地方稅）、社會保險費等，其計算上之合計數，即應予排除在執行範圍之外⁶⁹。

⁶⁸ 我國強制執行法第 53 條亦有類似禁止查封之物規定。

⁶⁹ 我國強制執行法第 122 條規定，債務人對於第三人之債權，係維持債務人及其共同生活之親屬生活所必需者，不得為強制執行；另第 52 條第 1 項規定，查封時，應酌留債務人及其共同生活之親屬二個月間生活所必需之食物、燃料及金錢。實務上，對於義務人薪資債權之執行，通常係扣押其每月薪資所得之 3 分之 1。

國稅徵收法第 76 條規定對薪資債權禁止查封之範圍：

「對薪資、工資、俸給、歲費、退休年金及有同類性質之薪資債權（以下簡稱「薪資等」），於下列所示金額合計數以下之金額部分，不得予以查封。此時，滯納者如在同一期間受有二份以上薪資之支付時，就其合計數額以計算第四款或第五款所列金額之限額：

一、依所得稅法第一百八十三條（薪資所得有關之就源扣繳義務）、第一百九十條（年終調整）、第一百九十二條（年終調整有關之不足額補徵）或第二百十二條（非居住者等之所得之就源扣繳義務）規定，就其薪資所徵收之所得稅之金額。

二、依地方稅法第三百二十一條之三（個人之市町村民稅之特別徵收）及其他規定，就其薪資依特別徵收方法所徵收相當於道府縣民稅及市町村民稅之金額。

三、依健康保險法（大正十一年法律第七十號）第七十八條第一項（自報酬扣除保險費）及其他法令之規定，相當於由薪資扣除之社會保險費〔所得稅法第七十四條第二項（社會保險費之扣除）規定之社會保險費之謂。〕之金額。

四、對滯納人（包括共同生活之親屬），於其無所得之下，依生活保護法（昭和二十五年法律第一百四十四號）第十二條（生活扶助）之規定取得生活扶助者，在為該扶助基準之金額，應配合為薪資等給付基礎之期間不同而為政令所定之金額。

五、自該薪資金額扣除前各款所列金額之合計數後金額百分

之二十之數（該金額如超過前款所列金額之二倍時，為該金額）。

因薪資而取得之金錢，在前項第四款及第五款所列金額合計數，乘以為該薪資等支付基礎之期間日數中，自查封之日起至支付日止之日數所占之比率，所計算之金額範圍內，不得為查封。

獎金及有獎金性質之薪資債權，視為應取得時之薪資，適用第一項之規定。此時，對於同項第四款或第五款所列金額之計算範圍，視為薪資支付之基礎期間為一個月。

退休津貼及有同一性質之薪資債權（以下簡稱「退休津貼等」。）未達於下列所示金額合計數之金額部分，不得查封。

一、依所得稅法第一百九十九條（退休所得之就源扣繳）或第二百十二條規定退休津貼所徵收所得稅之相當數。

二、第一項第二款及第三款中有「薪資等」文字，改為「退休津貼等」，依其規定所算出之金額。

三、第一項第四款所列金額並以同款規定期間為一個月算出者，而乘以相當於三倍之金額。

四、退休津貼支付基礎之期間超過五年者，其超過年數為一年即為相當於前款所列金額之百分之二十金額。

第一項、第二項及前項之規定，如有滯納者之承諾時，不適用之。」

(2) 依社會保險制度之給付，禁止查封：

依國稅徵收法第 77 條規定：「依社會保險制度支付之退休佣金、老年年金、普通撫恤、停工津貼金及類似性質之給付〔包括法人稅法第八十四條第三項（退休年金等之累積計算）規定之適當退休年金契約而取得退休年金〕有關之債權視為薪資等、一次給付退休金、一時撫恤及類似性質之給付（包括依該適當退休年金契約取得之一次給付退休金。）之債權視為退休津貼，適用前條之規定。」

（3）有條件禁止查封之財產：

依國稅徵收法第 78 條規定：「下列財產〔第七十五條第一項第三款至第五款（在農業上不可或缺之財產）所列之財產除外〕，滯納人如提供可以全額繳納國稅之財產，且變賣無困難，並無為第三人權利之目的情事者，應依其選擇，不得為查封。一、農業上所必要之機械、器具、家畜類、飼料、種子及其他農產品、肥料、農地及採草放牧地。二、漁業上所必要之漁網及其他漁具、魚餌、魚苗及其他水產物及漁船。三、職業或營業上（前二款規定之營業除外。）繼續之必要機械、器具及其他用具及原材料及其他折舊性資產。」

四、換價程序

依國稅徵收法第 89 條規定意旨，除金錢、債權、有價證券之債權之取償外，查封財產應依本節（財產之變賣）規定執行變賣。關於變賣方法，在國稅徵收法上基本上有三種方式：公開拍賣、任意契約、國家買入。茲就日本國稅徵收

法關於拍賣最低價額、拍賣方式、拍賣次數、維持拍賣秩序之措施等規定，擇要說明如後：

(一) 見積價額之決定：

依國稅徵收法第 98 條、第 99 條規定，稅務署長於公開拍賣時應決定「見積價額」(估價價額)，認為有必要時得委託鑑定人鑑價，並以其鑑價金額作為決定見積價額之參考，見積價額決定後亦應公告。而依國稅廳發佈「公売財産評価事務提要の制定について」第 1 章第 2 節、第 3 章第 2 節規定⁷⁰，原則上是由稅務署自行辦理評價業務，惟如公開拍賣標的之價額較高或評價有困難，則可委任鑑定人辦理鑑價，在不動產方面，以「不動產鑑定士」充任為原則，其他財產，則以具有相當地位、信用、學識的專家充任⁷¹。據名古屋國稅局官員表示，在實務上，含建物之不動產的評價，大多是依賴鑑定人的鑑定。

(二) 換價方式：

包括以公開拍賣(投標、競賣)、任意契約、由國家買入等方式為之：

1. 公開拍賣：

依國稅徵收法第 94 條第 2 項規定：「公開拍賣應依投標或拍賣之方法為之。」參與拍賣者應依執行機關規定繳納保證金。公開拍賣方式分為：

⁷⁰ 資料來源：網址

<http://www.nta.go.jp/category/tutatu/kobetu/chosyu/1425/01.htm>

⁷¹ 日本民事執行法第 58 條第 1 項則規定：執行法院應選任鑑定人並應命鑑價。

(1) 投標：原則上係以投標書（紙本）方式為之，另依國稅徵收法第 101 條第 1 項規定，尚有所謂的「電子投標」方式；另就投標時間而言，分為「期日投標」、「期間投標」二種方式，前者係指投標人應於執行機關指定之「特定期日」投標，後者則係指投標人應於執行機關指定之「特定期間」內投標。我國實務上則向以特定期日投標方式為主。

(2) 競賣（拍賣）：係由應買人以口頭方式出價。

(3) 再度投標：如無人投標，或投標價格未達見積價額時，依國稅徵收法第 102 條規定，得立即再度投標，此時不得更改見積價額。如認為有改訂見積價額之必要時，應再公開拍賣（國稅徵收法第 107 條）。

2. 任意契約：

依國稅徵收法第 109 條規定意旨，合於下列各款之一時，稅務署長得將查封之財產依任意契約出售，以代替拍賣：

(1) 依法令規定買受拍賣財產僅有一人時，在定有該財產之最高價格者，依該價格出售時，認為依其他拍賣方式不合公益之要求時。例如：依鴉片法第 7 條第 1 項，鴉片不可讓渡於國家以外者。

(2) 在交易所有行情之財產以該日之行情出售時。例如：證券。

(3) 經拍賣仍無人投標時、投標價格不及見積價額時，或依第 115 條（撤銷拍定）之規定撤銷拍定時。依此款規定選擇以任意契約出售義務人財產者，限於認為有促進拍定時，

且不能比「再公開拍賣」對義務人、利害關係人不利益⁷²。

3. 國家買入：

國稅徵收法第 110 條規定：「國家合於前條第一項第三款規定者，必要時得以同條第二項規定之見積價額買入該財產。」據受訪名古屋國稅局官員表示，在實務上，主要是根據農地法第 34 條規定⁷³，在拍賣標的為農地、採草放牧地而無人應買時，由農林水產大臣向執行機關為申請買入之表示。

（三）拍賣次數：

據名古屋國稅局官員表示，因為國稅徵收法對於拍賣次數並無特別明文規定⁷⁴，故並無拍賣次數的限制。實務上，第 2 次拍賣以後，會減價一定價額後再公開拍賣，如減價或依任意契約方式，進行幾次公開拍賣後仍無法拍定時，則會作出拍賣標的不具市場性、不適合換價的判斷，進而會解除查封。

（四）維持拍賣秩序之措施：

國稅徵收法第 108 條規定：「(1) 稅務署長對於有合於下列規定事實之人，在該事實後二年間，得限制其進入拍賣之場所、或命其退出該場所、或不使其投標。在該事實後非經過二年者，其以受僱人及其他從業人員身分為使用者及為

⁷² 參見註 1，第 746 頁。

⁷³ 農地法第 33 條至第 35 條係關於強制競賣、競賣、公開拍賣之特別規定。

⁷⁴ 日本民事執行法第 68 條之 3 明定實施拍賣 3 次後，應考慮不動產之形狀、用途、法令上使用限制等等有關情事，認為再次拍賣仍無法拍定時，應停止強制競賣的程序。

此等人投標之代理人者，亦同。一、對投標人參加拍賣或投標等、決定最高價申請或買受人繳付買受之價格為妨礙者。二、在拍賣時為不當地拉下價格而聯合行動者。三、利用虛偽之名義申請買受者。四、無正當理由在買受價款繳付期限前未繳付價款之買受人。五、故意損害拍賣財產，使其減少價值者。六、除前各款所列者外，為妨礙拍賣或妨礙以任意契約實施賣出之行為者。(2) 對合於前項規定者之投標或決定其為最高價申請人，稅務署長得予認定為未投標，或撤銷其拍定。(3) 前項情形，同項受處分人有已繳付拍賣保證金時，該拍賣保證金歸於國庫。此時，不適用第一百條第四項（拍賣保證金之退還）之規定。(4) 稅務署長認為有必要適用第一項之規定時，得請求投標人為有關身分之證明。」此項規定，對於有心人士企圖以圍標方式壓低拍定價格時，賦予執行機關得禁止其投標，並有將其所繳付之保證金歸屬國庫之權力，我國實務上亦曾傳出疑似於強制執行程序中圍標者，此項立法殊值參考。

五、分配程序

經變賣義務人財產所得之價金及查封所得之金錢等，應依國稅徵收法第 128 條至 135 條所定程序辦理分配。強制執行所得之金錢，如不足清償義務人所滯納之稅捐（包括國稅及地方稅）、私法上債權時，則涉及各債權之受償順序優先劣後問題，此時，各債權之分配受償順序，應依國稅徵收法

第 8 條至第 26 條規定辦理。

六、強制執行程序之猶豫及停止

日本國行政執行制度強調對基本人權的尊重，在執行程序中應兼顧人民生存權之保障，國稅徵收法即設有「變賣之猶豫」、「強制執行之停止」制度：

（一）有關強制執行之猶豫：

國稅徵收法第 151 條規定：「(1) 稅務署長認為欠稅人有合於下列各款情事之一者，認為其有納稅之誠意時，得就該應繳國稅〔受國稅通則法第四十六條第一項至第三項（納稅之猶豫）規定適用者除外。〕猶豫該欠稅強制執行變賣財產。但該猶豫期間不得逾一年。一、變賣其財產，有立即難於使其事業繼續或維持生活之虞時。二、因猶豫對其財產變賣，較之即時變賣，有利於欠繳之國稅及近期應收國稅之徵收時。(2) 稅務署長於前項猶豫變賣，認為必要時，得猶豫或解除查封欠稅人之繼續營業、或難以維持生活之虞之財產查封。」依此規定，使義務人於猶豫期間得有機會，維持最低限度之生活、繼續營運其事業，以期兼顧國稅之徵收與義務人生活之保障，惟強制執行之猶豫期間至長為一年。

（二）強制執行之停止及撤銷：

1. 依國稅徵收法第 153 條第 1 項規定，強制執行之停止要件為：(1) 無可供強制執行之財產時⁷⁵。(2) 因強制執行而有

⁷⁵ 我國強制執行法第 27 條規定，債務人無財產可供執行，或雖有財產經強制執行後所得之數額仍不足清償債務時，執行法院應命債權人於一個月內查報債務人財產。債權人

使其生活顯著窘迫之虞者。(3) 其行蹤及得以執行之財產均不明者。如以「因強制執行而有使其生活顯著窘迫之虞者」為理由停止執行時，執行機關應解除查封（同條第 3 項）。

2. 由上述規定可知，日本國就國稅徵收事宜，並無所謂核發債權憑證之制度，事實上，因其滯納處分制度中之原處分機關與執行機關合一，亦無核發債權憑證之必要。

3. 強制執行停止之撤銷：依國稅徵收法第 154 條第 1 項規定：「稅務署長在依前條第一項各款規定，停止強制執行後三年以內，認為該停止之欠稅人已無同項各款情事之事實時，應撤銷其執行之停止。」強制執行之停止如未經撤銷，則「其應納義務，在其停止執行持續三年後，消滅之」（國稅徵收法第 153 條第 4 項）。

拾、其他公法上金錢給付義務之執行

一、地方稅

（一）依地方稅法第 68 條第 6 項規定：「對於前各項所定者或其他法人等之道府縣民稅地方團體之徵收金執行欠稅，依國稅徵收法規定之欠稅執行方式。」故有關地方稅之強制執行程序，包括查封、換價、分配等等，皆依國稅徵收法規定之例執行。而依國稅徵收法規定，地方稅與國稅分配順序之優先劣後，係以查封之先後為判斷標準。

到期不為報告或查報無財產者，應發給憑證，交債權人收執，載明俟發見有財產時，再予強制執行。

(二) 地方稅之執行機關：由地方團體之總務部稅務課負責辦理滯納處分程序。惟在三重縣、和歌山縣、茨城縣內市町村稅之執行機關，則是「三重地方稅管理回收機構」、「和歌山地方稅回收機構」、「茨城縣租稅債權管理機構」。茲以茨城縣租稅債權管理機構為例⁷⁶：

1. 成立依據：地方自治法第 284 條第 2 項關於「一部事務組合」之規定。
2. 成員：茨城縣內全部市町村。
3. 任務：市町村稅（原則上國民健康保險稅除外）、個人縣民稅之滯納整理。滯納整理的範圍：財產之調查、查封，及查封財產之公開拍賣。
4. 其採取之公開拍賣方式，包括網路拍賣。

(三) 相關處罰規定：依地方稅法第 69 條第 1 項、第 70 條第 1 項規定：「法人等道府縣民稅納稅義務人為避免受欠稅之執行為目的而隱匿、損壞、使道府縣蒙受不利益之處分財產，或虛偽增加該財產負擔之行為時，該行為人處以三年以下之有期徒刑或科或併科五十萬日圓以下之罰金」、「合於下列各款之一者，處十萬日圓以下之罰金：一、在第六十八條第六項，依國稅徵收法第一百四十一條規定方式不答辯道府縣徵稅官員之詢問或虛偽之陳述者。二、在第六十八條第六項，依國稅徵收法第一百四十一條規定方式，拒絕、妨礙或迴避道府縣徵稅官員檢查帳簿或文書，或提出虛偽記載之帳

⁷⁶ 參考資料來源：茨城縣租稅債權管理機構 <http://www.ibaraki-sozei.jp/task.html>。

簿或文書者」⁷⁷。

(四) 網路拍賣：

隨著網路科技之發達，目前日本國已有部分機關實施所謂的網路拍賣，透過「Yahoo！」拍賣網站進行拍賣⁷⁸。茲簡述其相關事項如後：

1. 網路拍賣的目的⁷⁹：

- (1) 利用網路可廣為散布公開拍賣的資訊。
- (2) 利用者對於各種各樣的公開拍賣資訊能夠掌握，以確保有多數投標者的可能。
- (3) 投標者互相競價的結果，可期待有更高的拍定價格。

事實上，由於網路公開拍賣係透過網路投標，投標者可在無人干擾下自由出價，則圍標或以一定形式嚇阻他人參與投標之行為，勢必無從著手。

2. 進行網路拍賣之行政機關：

包括都道府縣、市町村、其他行政機關（例如茨城縣租稅債權管理機構）。實施網路拍賣之機關，以地方公共團體為主，執行債權以租稅債權為主。

3. 網路拍賣標的：

包括動產（如：汽車、腳踏車、帽子⁸⁰）、不動產⁸¹等等，

⁷⁷ 地方稅法對於各地方稅之滯納處分程序、處罰規定，均各別明定依國稅徵收法之例執行、對違法脫產、拒絕陳述者所課處之罰責。除本文上引之地方稅法第 68 條至第 70 條外，地方稅法第 72 條之 68 至第 72 條之 70 亦同。

⁷⁸ 參閱網站：<http://koubai.auctions.yahoo.co.jp/list>。

⁷⁹ 參考網站：<http://business.yahoo.co.jp/promotion/koubai/index.html>。

⁸⁰ 參閱網站：<http://koubai.auctions.yahoo.co.jp/hokkaido>。

⁸¹ 參閱網站：<http://koubai.auctions.yahoo.co.jp/osaka>。

其見積價額從 1 千日圓⁸²至數千萬日圓。

4. 參加網路拍賣之方式：

網路公開拍賣，其與一般公開拍賣最大的差別，在於有意參加者必須先登錄 YAHOO! 拍賣網站。網路公開拍賣一般流程依序為⁸³：公開拍賣物件之公開、申請參加公開拍賣之起日、申請參加公開拍賣之迄日、投標始日、投標迄日（須繳納保證金者，應繳納之）、開標。

5. 投標方式：

與一般公開拍賣方式相同，分為投標、競賣（拍賣）二種。前者，在同一物件的同 1 次拍賣程序中，原則上僅能投標 1 次，開標前，投標人數、投標價額不公開；後者，在同一物件的同 1 次拍賣程序中，得為數次出價。

6. 網路拍賣實績：

依 YAHOO! 網站所示⁸⁴，京都府京都市拍賣液晶電視 2004 年製 LC-32GD1，開始價額為 5 千日圓，拍定時間為 2006 年 5 月，拍定價額為 17 萬 8 千日圓。

二、社會保險料（費用）

國民年金法第 96 條、厚生年金保險法第 86 條第 5 項，均規定對於滯納保險費及徵收金者，由社會保險廳長官依國稅滯納處分之例辦理。另各該法律亦規定，必須先對義務人

⁸² 以 95 年 9 月 15 日之匯率計算（1 元新台幣折合 3.57 日圓），1000 日圓約折合新台幣 357 元。

⁸³ 參閱網站 <http://koubai.auctions.yahoo.co.jp/help/help01.html>。

⁸⁴ 資料來源：<http://koubai.auctions.yahoo.co.jp/promo/ranking.html>。

核發督促狀後，義務人仍不履行時，始依國稅徵收法之例辦理。

三、其他

依道路交通法第 51 條第 17 項規定，經督促程序後，如義務人仍不繳納違法駐車放置金，則由警察署長依地方稅之滯納處分之例辦理，而因地方稅法明定依國稅徵收法之例辦理滯納處分，故違法駐車放置金之執行程序，亦須依國稅徵收法之例辦理。

拾壹、結語

名古屋大學福家俊朗教授於受訪即將結束時，語重心長地告訴考察人員，人民繳納給國家的金錢是否被妥適運用，才是（公法上金錢給付義務執行）制度能否成功的關鍵所在。亦即，如果人民所繳納的金錢遭任意浪費，則人民繳納意願低落，制度設計再怎麼的好，亦無法徹底解決滯納稅捐之問題。身為國家公務員的一份子，對此觀點，實應謹記在心！⁸⁵

⁸⁵ 參考資料：台北市政府政風處網站（網址 http://www.doge.tcg.gov.tw/n04_39.htm）廉政小品廉政考古 39：「宋太祖為整飭吏治，摘後蜀孟昶『戒諭詞』中的『爾俸爾祿，民膏民脂，下民易虐，上天難欺』四句，今州縣刻石立於公堂前，稱為『戒石銘』。爾後南宋高宗，又令州縣將『戒石銘』置於座右；到了明成祖時，更斥令州縣於府衙的甬道上建一牌坊，將戒石銘刻於其上。『戒石銘』自宋至清，從座右到牌坊。其實，不論放在何處，都不如放在公務員心中的好！」

附圖

