

法務部行政執行署士林分署

自行研究報告

淺論義務人隱匿或處分財產之時點認定問題
-對最高法院 99 年度台抗字第 644 號裁定之反思-

撰稿人員： 行政執行官 張峻嘉

壹、前言

關於公法上金錢給付，該法定義務人經通知等合法程序後，本即應自動給付，無待國家之強制，而此項公法上金錢給付之能否實現，攸關國家之財政暨社會、衛生、福利等措施之完善與否，社會秩序非僅據以維護，公共利益且賴以增進，所關極為重大。而各種可供使用之執行手段，其中，民國(下同)89年修正公布之行政執行法第17條，關於管收制度其立法理由明示，本條之設置係為強化行政權之功能，達成行政目的，於義務人有妨礙執行之法定情事時，以之作為間接執行方法，對義務人心理上加以強制，俾使執行情序得以順利進行，而參照強制執行法增設之規定。94年1月28日大法官會議解釋第588號(下稱釋字588號)亦肯認管收制度本身之合憲性，並有部分大法官於該號解釋提出意見書指出：「管收制度的立法目的，乃在保全並實現各種公法上之金錢債權，俾滿足公共財政之需求，確保國家各項任務之實現。按公共財政需求如未能滿足，致國家任務無從實現，國家存在正當性也因此瓦解……。」¹足見管收制度有其存在之必要與價值。

於行政執行實務上，管收程序作為間接執行方法其實效性相當驚人²，而就現行行政執行實務上聲請管收事由最常見者，乃是行政執行法第17條第6項第1款「顯有履行義務之可能，故不履行」與第3款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」。因同條第12項規定拘提、管收除本法另有規定外，準用刑事訴訟法有關訊問、拘提、羈押之規定，是以法院實務咸認執行機關應就義務人是否符合前揭要

¹ 釋字第588號解釋大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀部分協同、部分不同意見書。

² 近例可見：聯合新聞網「83歲翁欠稅管收…被關難耐熱願繳千萬元」，<http://udn.com/NEWS/SOCIETY/SOC7/8811565.shtml>；TVBS新聞「不還就管收！孫道存今先還1億」，<http://news.tvbs.com.tw/entry/144617>；蘋果新聞「直擊搭名車禁奢名醫遭管收」，<http://www.appledaily.com.tw/appledaily/article/headline/20110902/33640427/>；蘋果新聞「退休師欠稅1億3800萬 管收前繳清欠款」，<http://www.appledaily.com.tw/realtimenews/article/new/20140604/410333/>。以上最近造訪日期均為2014.08.13。

件、管收必要性及無消極事由盡舉證責任³。而其中第 3 款「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」(下稱本款規定)，則係法院審理實務上爭議最甚者，除如前述舉證責任外，諸如隱匿處分之定義、認定隱匿處分財產之時點等問題糾結於中。筆者初入行政執行體系，就前述諸多問題，擬藉廣為下級審法院所引用之最高法院 99 年度台抗字第 644 號裁定(下稱系爭裁定)⁴，聚焦於「認定隱匿處分財產之時點」此問題，反思認定公法上金錢債權之此款管收事由，最高法院於系爭裁定中所設立之「規範標竿」是否妥適。

貳、裁定要旨整理

最高法院 99 年度台抗字第 664 號裁定之個案事實經過，乃是義務人公司滯欠營業稅及營利事業所得稅，經移送機關移送法務部行政執行署彰化分署(下稱彰化分署)執行。於執行中，負責人即管收相對人於彰化分署調查關於該公司減資及清算程序之進行時稱：因第三人公司被調查的事情，請教會計師事務所，聽到其他人說該公司被查出問題，因為持有第三人公司的發票，就跑到會計事務所請教相關程序。管收相對人知悉第三人公司被調查情事後，為移轉義務人公司現有財產至個人名下，利用減資程序將義務人公司資產移轉至管收相對人之女陳○○等三人名下等語，是以彰化分署認管收相對人有行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款及第 3 款之規定事由存在，且義務人拒絕繳付，故向彰化地方法院聲請管收裁定獲准，相對人不服提起抗告，經台灣

³ 如最高法院 102 年度台抗字第 1095 號裁定：「…按行政執行官訊問義務人後，認義務人顯有履行義務之可能，故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，而有管收之必要者，自拘提時起二十四小時內，得聲請法院裁定管收之，固為行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款、第 3 款所明定。惟法院裁定管收義務人，必須行政執行機關執有相當證據，足認義務人確有履行能力而故不履行，或就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，且有管收必要之情形，始符合上開行政執行法所定之管收要件。執行機關就此應盡舉證責任。」多數最高法院裁定均採此一見解，惟並未進一步闡述舉證責任之內涵，是否如同羈押程序中一般採取自由證明，以及形式舉證責任、實質舉證責任均由執行機關負擔，此部分筆者擬另為文討論，於此茲不贅述。

⁴ 台灣高等法院 101 年度抗字第 345 號裁定、同院 101 年度抗字第 1310 號裁定、同院 101 年度抗字第 1359 號裁定、同院 102 年度抗字第 425 號裁定、同院 102 年度抗字第 1154 號裁定、同院 102 年度抗字第 1528 號裁定、台灣高等法院台中分院 103 年度抗字第 26 號、台灣高等法院台南分院 100 年度抗字第 233 號裁定、同院 101 年度重抗字第 48 號裁定均於理由中引用最高法院 99 年度台抗字第 644 號裁定作為論理依據。

高等法院台中分院以 99 年度抗字第 274 號裁定駁回抗告，相對人提出再抗告。最高法院審理後，於系爭裁定理由中明確指出義務人是否確有履行能力而故意不履行、有無就應供強制執行之財產為隱匿處分之認定，則應就義務人於將受強制執行之際或強制執行時之財產狀況或變動情形為觀察以為斷。本件稅捐機關究於何時對義務人公司取得執行名義？何時移送強制執行？再抗告相對人(即彰化分署)於何時開始強制執行？又義務人公司在何時進行減資程序或清算程序處分其資產，或開立支票給付他人？清算後是否已無財產可資抵償所欠稅捐？原法院悉未調查審認。又再抗告人就義務人公司進行減資或清算程序將公司財產移轉於他人，固在其知悉第三人公司被稅捐機關調查之後，惟何以得據此推認義務人公司藉以逃避稅捐責任？彼此間有何關連？本件是否有非管收再抗告人，不足以達成行政執行之目的？有否管收之急迫性及必要？可否提供相當擔保替代，以達執行目的？原法院亦未注意及之，並予說明，徒憑再抗告人於知悉第三人公司被調查後，即就義務人公司進行減資或清算程序，將公司財產移轉於他人等情詞，逕認再抗告人顯有履行義務之可能，故不履行，及就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事，符合行政執行法第 17 條第 6 項第 1 款及第 3 款規定之管收要件，而維持彰化地院准許管收之裁定，其適用法規顯有錯誤，而廢棄原裁定發回原法院更為裁定。

參、分析與討論

一、問題與疑義

系爭裁定中明確指出，認定義務人有無就應供強制執行之財產為隱匿處分，應以義務人於「將受強制執行之際」或「強制執行時」之財產狀況或變動情形為斷，強制執行法學者亦有採取此一見解者，如學者楊與齡即認為：「所謂隱匿或處分，係指債務人知悉執行名義業已成立，而對將受或已受強制執行之財產所為之隱匿或處分行為而言。」

⁵」另學者張登科亦認為：「所謂隱匿，指將財產隱藏，使債權人不能發現或難以發現。所謂處分，兼指將財產以法律行為處分，如出賣、贈與；或為事實之處分，如將之毀壞。蓋債權人取得執行名義後，債務人如將應供強制執行之財產隱匿或處分，將使債權無從求償，故規定得管收之，以資防患。⁶」

惟細究行政執行法第 17 條第 6 項與強制執行法第 22 條之規定，實際上並無前揭限制之法律明文，實際上，明確以前揭限制作為法律條文之一部者，係我國刑法第 356 條損害債權罪⁷，且若參酌最高法院 24 年上字第 5219 號刑事判例⁸、最高法院 30 年度刑庭庭長決議(二)⁹，及臺灣高等法院暨所屬法院 61 年度法律座談會刑事類第 51 號¹⁰之意旨，該條所謂「將受強制執行之際」，實指自執行名義成立時至執程序終了為止，兼含保全執行(如假執行與假處分)與終局執行¹¹，縱使執行名義嗣經確定裁判廢棄、變更或撤銷亦無解於責任成立¹²。若在行政執行程序中，所謂「執行名義成立時」，若認係行政處分作

⁵ 楊與齡，強制執行法論，自版，2007 年修訂十三版，第 258 頁。

⁶ 張登科，強制執行法，自版，2012 年修訂版，第 371 頁。

⁷ 刑法第 356 條：「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，處二以下有期徒刑、拘役或五百元以下罰金。」

⁸ 最高法院 24 年上字第 5219 號刑事判例：「上訴人因債務案受強制執行中，與某乙通謀，將其所有某基地另立租契，交付合同，由某乙向執行處聲明異議，以便隱匿該地，避免強制執行，當某乙聲明異議之時，正值法院減價拍賣，尚在強制執程序未終結之前，且經債權人依法告訴，自應成立債務人於將受強制執行之際，意圖損害債權人之債權而隱匿其財產之罪。」

⁹ 最高法院 30 年度刑庭庭長決議(二)：「刑法第 356 條所謂將受強制執行之際，凡在強制執行終結前之查封拍賣均包括在內。」

¹⁰ 臺灣高等法院暨所屬法院 61 年度法律座談會刑事類第 51 號：「乙說：認凡有假執行宣告之判決，一經法院將該判決宣示，即發生執行之效力，此時(某乙已取得執行名義)債權人自得從宣示之日起隨時可向法院聲請假執行，無庸俟收受判決正本後方能聲請。是以本案某甲獲悉法院宣示有假執行宣告判決之翌日而判決正本未送達債權人之前，將其所有財產移轉與某丙，致某乙遭受損害，應成立毀損債權罪。」

¹¹ 臺灣高等法院 95 年度上易字第 2103 號刑事判決：「所謂『債務人』者，係指在執行名義上負有債務之人，因此本罪必須以債權人業已取得執行名義為其前提條件，而執行名義，則以強制執行法第 4 條第 1 項各款所定之情形為限。而假扣押、假處分、假執行之裁判均得為執行名義，是有關假執程序，同為刑法第 356 條所指之強制執行，並無疑義。」

¹² 臺灣高等法院 96 年上易字第 2010 號刑事判決：「刑法第 356 條損害債權罪名之成立，僅需債權人對於債務人取得強制執行法第 4 條所列之執行名義，得以隨時聲請法院強制執行者，即屬之，而所取得之執行名義，並不以經實體確定裁判者為限，且於他人取得執行名義後，確有毀壞、處分或隱匿其財產之行為，罪即成立，縱使執行名義嗣經確定裁判廢棄、變更或撤銷，亦屬債務人得否就執行所生損害求償之問題，無從解免行為人於他人對之取得執行名義時，已然處於債務人地位而不得擅自處分財產之責任。」

成時，實與系爭裁定並無二致，但該裁定理由中並未敘明此一非法律明文之限制從何得出之理由，筆者無從窺知最高法院之真意，可能的解釋方式之一是最高法院試圖藉由立法者認定刑事不法之標準，作為界定管收此種以「實現各種公法上之金錢債權」為主要目的，但可能帶有些許「制裁」意味之程序之妥適性的標準¹³。另一可能之解釋，係最高法院藉由法律解釋方法，去限縮行為之認定時點，因本款規定為「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」，所謂應供強制執行之財產即是責任財產，是指執行程序開始時，屬於義務人財產中得為強制執行客體的財產總稱¹⁴。是以若非執行程序開啟，無從認定責任財產之範圍，況是否確實為執行程序之當事人或是執行標的，非至執行名義成立時無從確定，若將認定範圍擴大，將使得一般人民無法任意處分其個人財產，不啻對於人民財產權之限制¹⁵。

筆者以為，對前揭裁定之解釋於通常情形下應屬的論，因一個正常的現代法治社會，其絕大多數人民必然恪遵法律規範，偶見疏忽未踐行公法義務者，惟於特定情形發生時，系爭裁定所持見解不足之處卻是極其明顯，並透過現代強大傳播媒體的推波助瀾，恐將使得義務人爭相「效仿」。以下筆者試舉一案例突顯其之不足：

甲乙為夫妻，素來以甲男為納稅義務人合併申報綜合所得稅，於100年初甲已知101年初將有鉅額執行業務所得收入，勢必被課徵上億元稅款，為避免繳納該筆所得稅，甲於101年初取得鉅額執行業務所得後，旋即離職，並將其名下所有之所有財產(珠寶、黃金、不動產)與該筆鉅款贈與其妻乙，贈與契約並經公證，亦辦妥相關登記，

¹³ 雖然於釋字第588號解釋大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀部分協同、部分不同意見書提及：「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。」明確肯認此種行為具有不法性，惟於當時立法目的中，並未有制裁性此一要素。

¹⁴ 張登科，強制執行法，自版，2012年修訂版，第94頁；楊與齡，強制執行法論，自版，2007年修訂十三版，第49頁。

¹⁵ 因行政處分作成前，人民多半無從知悉其將負有特定行政法上之義務或將受行政裁罰，若將管收事由存在與否之認定時點延伸至行政處分作成前，必然發生寒蟬效應使得一般人民不敢隨意處分財產，避免處分行為後突然而至的行政處分。

繳納所有相關費用。於 101 年 5 月開徵綜合所得稅時，甲乙仍以甲為納稅義務人如實申報所有所得，惟未繳納任何稅款，國稅局遂於 101 年 7 月 1 日寄送稅單延展繳納期間至 7 月底，甲於 7 月 2 日收受後仍不繳納，經國稅局於 102 年初移送行政執行。

若採取系爭裁定之意旨，本件義務人除無從論以逃漏稅捐罪之外¹⁶，亦無從論以損害債權罪，除因實務與學者對於公法上金錢債權有無損害債權罪之適用，有其爭議外¹⁷，亦不符合「執行名義成立時」之要件，蓋此時行政處分尚未作成並無執行名義存在。縱然可採取其他行政罰之手段，惟於此種情形裁處之行政罰多為罰鍰，仍需經行政執行始可實現，否則徒具裁罰外觀淪為虛設。但於此案例中，甲名下既無任何財產，對其可採取之行政執行手段除間接執行手段外，僅有行政執行法第 17 條之 1 之禁止命令而已。於此事例中，所得稅法亦無如遺產及贈與稅法第 7 條可改課乙為納稅義務人之規定，又依系爭裁定意旨，「顯有履行義務之可能，故不履行」及「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」此二款管收事由並不符合，又甲亦無「顯有逃匿之虞」，且若甲如實陳述，交待所有財產移轉之來龍去脈，毫無絲毫隱匿，亦不符合行政執行法第 17 條第 6 項第 4 款之管收事由。誠此，吾人僅可期待核發禁止命令後，甲違反該命令而得作為管收事由，否則別無其他手段可用。

二、對系爭裁定之反思

行政執行乃係因人民不履行其行政法義務，而藉強制手段強制人民履行其義務，尤其是公法上金錢債權，種類多樣，並直接涉及政府

¹⁶ 稅捐稽徵法第 41 條：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。」於此甲既已如實申報僅未繳納，自無從成立本罪。

¹⁷ 採行否定意見者，其多認為國家作為債權人其本身擁有公權力，實可以公權力逼迫債務人履行公法債務，並無需另行採取刑事制裁規定保障國家債權之實現。如學者許玉秀即持否定見解，臺灣高等法院暨所屬法院 102 年法律座談會刑事類提案第 15 號亦持否定見解。請參閱，許玉秀，損害債權罪，台灣本土法學雜誌，第 69 期，第 175-178 頁。

財政充足、社會保險制度運作順暢，以及行政裁罰之目的達成等等重大公益目的，與強制執行純為滿足私法債權之實現而有差異¹⁸。又強制執行程序若自執行程度作區分，可分為保全執行與終局執行，前者之目的在避免債務人脫產，暫時地保全債權人將來可能實現之權利；後者則是以完全滿足債權人所持執行名義表彰之實體請求權為目的。而最高法院素來認為，因行政機關無需藉助於民事法院之執行程序，即得實現行政行為之內容，與私人間須藉強制執行程序之規定，始能實踐債權，顯有不同，故除立法者已有明確肯認可使用保全手段外¹⁹，非可適用其他程序法或實體法之保全規定，蓋其非立法漏洞，而是立法者之有意就不同事項制定不同規定，亦非「類推適用」或「目的性之擴張」所得補充之²⁰。在此見解下，所有行政機關除非有相關特別

¹⁸ 請參見釋字第 588 號解釋文與理由書。

¹⁹ 如稅捐稽徵法第 24 條第 2 項：「前項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，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。」；關稅法第 48 條第 2 項：「納稅義務人或受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保者，海關為防止其隱匿或移轉財產以逃避執行，得於稅款繳納證或處分書送達後，就納稅義務人或受處分人相當於應繳金額部分，聲請法院就其財產實施假扣押或其他保全措施，並免提供擔保。但納稅義務人或受處分人已提供相當擔保者，不在此限。」

²⁰ 請參見最高法院 103 年度台上字第 586 號判決：「…按民法第 244 條規定之撤銷權，係為回復債務人之責任財產，以保全債權人在『私法上之債權』而設。課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，納稅義務人未繳納之稅捐，屬於公權之範疇，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法債權而設之規定（參看本院 62 年台上字第 2 號判例意旨）。故就公法上稅捐債權之行使或保全，自無由適用該條規定而行使撤銷權之餘地，此與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者，未盡相同，且不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 244 條規定之問題。又營業稅、營利事業所得稅之徵收，稅捐稽徵法固未定有得行使撤銷權之明文，或如 93 年 5 月 5 日修正之關稅法於第 48 條第 4 項設有：『民法第 242 條至第 244 條規定，於關稅之徵收準用之』規定，而稅捐稽徵法第 2 條但書復明定該法所稱之稅捐不包括關稅在內。此從『確保稅捐債權實現及增加國家財政收入』之同一規範目的而言，或屬『法律上的漏洞』；另由稅捐稽徵法於關稅法修正前、後，已就法定之國、省（市）及縣（市）稅捐之徵收，特於 24 條、第 25 條，設有可循行政程序限制不得為財產移轉或設定他項權利、限制營利事業減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境、提前開徵等保全之規範以觀，或僅為「立法政策抉擇」之考量。惟租稅債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其稅捐公債權，對納稅義務人逕行執行，本應受較嚴格之拘束，且在法治國原則及民主原則下，凡涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有「法律」之規定或「法律」明確授權之依據，俾人民之基本權獲得應有之保障；復以民法第 244 條所定之撤銷權乃在撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為，係對於已成立之法律關係，加以破壞，使債務人與第三人間發生本不應有之事態，足以引起現有秩序之不安，影響極大，稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利（憲法第 15 條、民法第 294 條第 1 項前段及第 765 條規定），並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，甚至造成訟累，有害於人民得保有安定生活秩序及契約自由（司法院釋字第 580 號解釋意旨）之權利，依憲法第 22 條、第 23 條及中央法規標準法第 5 條第 2 款規定，更應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權

法規已有規定，否則無從為事前保全，縱然義務人有脫產之疑慮，僅能儘速移送執行，別無其他手段可採，對比一般民間債權人，似乎更為弱勢。

是以若綜合前揭最高法院意見及系爭裁定要旨，行政機關對於此種事前有計畫性的、預謀性的規避公法上金錢給付義務發生，滯欠公法上金錢給付義務之義務人不僅不能進行通常性的事前保全程序，對於事後可資使用之手段(如管收)亦被大幅限縮適用範圍，刑事制裁規範亦無法適用，長遠以觀，對於國家欲藉由行政執行程序達成之目的，其實現難度必然隨之提高。前揭本文所舉之案例，或許尚可透過修法手段因應，比照遺產及贈與稅法第 7 條修正相關法規，或是於行政程序法中統一作出保全程序之規定，以避免有心人刻意利用，甚至是制定新的刑事制裁規範，宣示新的最低道德標準。惟法規修正往往曠時費日緩不濟急，況考量到刑法謙抑性原則，是否有必要繩以刑罰，仍有相當討論空間，相較之下，司法者立於法律解釋者之地位，除應發揮司法權防止行政濫權，節制不當立法、保障人權之性質外，並須藉由法律解釋之方法填補法律漏洞，完成法之續造，尤其是隱藏法律漏洞，以避免過於廣泛之法律規定，侵害人民權利²¹。但於筆者所舉之案例中，義務人乃是處心積慮地脫免其應負之法律責任，但卻因系爭裁定造就之「法律真空」，使得行政執行機關與刑事訴追機關對於該義務人無從著力。

事實上，最高法院似乎亦發現系爭裁定不合理之處，於最高法院

限從事法之續造，依『類推適用』或『目的性之擴張』所得補充，以維法治國家權力分立之體制，並免造成法秩序之紊亂。因此，營業稅、營利事業所得稅之徵收，在租稅法未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，無論係『法律上的漏洞』或『立法政策抉擇』，本諸上揭旨趣，皆非「法官造法（司法造法或從事法之續造）」所允許之範圍，自不得逕行『類推適用』民法第 244 條，或關稅法第 48 條第 4 項之規定，對納稅義務人及第三人行使撤銷權，初與公、私法債權不可差別待遇，而應予平等同視或公共利益無涉。乃原審見未及此，徒以公法上債權與私法上債權同有保全必要，公法漏未如民法為撤銷權之規定，應係立法疏漏，依舉重明輕之法理，應得『類推適用』民法第 244 條規定等由，即就上開備位聲明部分逕為上訴人敗訴之判決，自有可議。」

²¹ 關於法律漏洞成因與填補之理論，請參閱，李惠宗，法律隱藏漏洞的發現與填補之法理基礎—司法院大法官違憲審查實踐的觀察，月旦法學雜誌，第 185 期，第 5 頁以下。

102 年度台抗字第 617 號裁定中，就此種惡意規避公法上金錢給付義務履行之義務人，作出了不同於系爭裁定之認定，該裁定謂：「……所稱『顯有履行之可能，故不履行』或『就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事』之管收事由，僅須發生於義務人應負法定之納稅義務之後，不限於發生在查封執行階段。蓋如認管收事由須發生在查封階段，無異解免查封前義務人之納稅義務，鼓勵義務人在應負納稅義務時起至執行查封前，隱匿、處分財產，逃漏稅捐，顯不符公平及比例原則。」(粗體為筆者所加)此一裁定極值肯定，雖其係針對稅捐債權所作，但其表彰之意義層面有二，一是將所謂執行名義成立時之認定界線，向前推展至公法上金錢給付義務發生時²²，如稅捐債權即是構成要件實現時，全民健康保險費、滯納金及利息則是直接依據法令發生²³，如此解釋原則上將避免如前揭案例中之「法律真空」發生之外，亦較能實現租稅正義原則，蓋有意脫免責任之義務人，為避免自身財產成為責任財產，如同迴避風險般，在預測到相當的發生可能性後，自然會採取相對應的手段，在解釋上將規範之範圍擴大，當然有助於減少惡意滯欠者產生；另一則是藉由憲法上之平等原則與比例原則，去賦予管收程序正當性，即在審查管收必要性時，謀求公法上金錢債權之實現與義務人人身自由權限制之平衡，因管收是造成人民基本權利最直接、激烈、嚴重侵害的結果，應儘量避免使用，惟有用盡其他可行之方法（即對物執行優先原則），仍無法達成實現國家金錢

²² 就稅捐債權發生時期之認定，學說上有二種不同見解，一為「課稅處分時說」，此說認為稅捐債權債務係經由課稅處分（*Steverfestsetzung*）而發生者，認為稅捐法律關係乃是國家的財政權力之行使的關係，稅捐債務除了印花稅或其他直接徵收繳納的稅捐之外，乃是依據行政處分（*Veranlagung*）方始成立；另一為「構成要件實現時說」，此說認為在稅捐法定主義之精神下，一切有關發生稅捐債務之構成要件之規定均應為立法權所保留，而以法律之形式定之，且於滿足法律所定成立稅捐債務之構成要件之事實實現時，即不待任何行政權之介入，在法律上當然發生個別的稅捐債權債務關係。故稅捐債務之發生，有如民法無因管理、不當得利及侵權行為等債之發生，係基於法律規定，而非基於法律行為或行政處分。我國最高法行政法院見解明確採後者，如最高行政法院 91 年度判字第 111 號判決：「又稅捐債務於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分成立時發生。」同院 77 年度判字第 630 號判決、98 年度判字第 521 號判決、101 年度判字第 629 號判決同旨。關於前揭稅法理論，請參閱，陳清秀，稅法總論，元照，2006 年 4 版，第 317 頁。

²³ 請參見法務部 92 年 2 月 19 日法律字第 0920004913 號函釋。

債權之行政目的時，始得考慮以管收作為行政強制執行之手段²⁴。

肆、結語

管收制度非我國所獨有之制度，且於比較法上，縱然無管收制度之國家如美國法或是日本法，仍不得不以刑罰為後盾，以確保行政法上之義務被履行²⁵。在德國民事訴訟法上亦有管收制度之設置，但其另設置有其代宣誓保證（Offenbarungseid）與債務人名冊

（Schwarzlist）制度，可循序漸進式地適用法規範，使義務人在了解相關法規範後，依其自由意志作出選擇，足值作為我國將來修法之參考。於德國民事訴訟法第 899 條以下規定（德國聯邦行政執行法第 5 條第 1 項、租稅通則第 284 條等所準用），在合乎一定之要件時，課予義務人提出財產清冊以揭示其財產狀況及於一定期間內曾為之特定財產處分行為之義務，並就其真實性作成替代宣誓之保證。亦即，執行機關將以義務人所揭示並保證其真實之財產清冊為依據，尚有財產則續行程序，若無財產即終結程序，若所提出經過代宣誓之保證之財產清冊有虛偽不實之情形，亦將構成德國刑法第 156 條、第 163 條以下之以虛偽保證代替宣誓罪，得處 3 年以下或 1 年以下不等之有期徒刑或罰金。而當義務人連自我決定及自我負責都拒絕，亦即無正當理由拒絕提出財產清冊、或拒絕作成代宣誓之保證時，才可由執行官署依據民事訴訟法之有關規定聲請法院命令管收²⁶。

最高法院舉起「維護人權」之大纛，視行政權為洪水猛獸，以系爭裁定與其他最高法院對於公法上金錢給付義務執行之見解，封鎖了各種行政機關對於滯欠公法上金錢給付義務之義務人可能採行之手

²⁴ 請參閱，陳新民，論憲法人民基本權利的限制，憲法基本權利之基本理論（上冊），三民書局，1980 年 1 月，第 242 頁。

²⁵ 請參閱，釋字第 588 號解釋大法官林永謀協同意見書。

²⁶ 關於德國法相關規定之說明，請參閱，釋字第 588 號解釋大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀部分協同、部分不同意見書；蔡震榮，拘提管收與人身自由之限制，月旦法學雜誌，第 124 期，2005 年 9 月，第 213 頁以下；胡天賜，台灣與德國有關拘提管收制度之比較與評析，法務部行政執行署 94 年度德國考察報告。

段，如此解釋對於國家與全體人民是福是禍，筆者以為仍有待觀察，至少對於有預謀之惡意滯欠者而言，不應如此「寬容」，並且對於人民而言，最佳的方式並非司法權自始拒絕審查，而是藉由司法權之審理，架構出完整的類型化、層級化的解釋體系，讓人民與行政機關可以遵循，達成防止立法氾濫與行政濫權的目的，以及杜絕心存僥倖與惡意脫免情狀發生。