

東海大學法律學系
碩士論文

從我國稅法上限制出境制度修法變革後之研究——以稅捐稽徵法

第 24 條與關稅法第 48 條為中心

A Study on restriction from exiting the Republic of China after Amendments to
Article 24 in Tax Collection Act and Article 48 in Custom Act

指導教授：黃啟禎 博士

研究生：李旗勝 撰

中華民國一〇五年六月

從我國稅法上限制出境制度修法變革後之研究—以稅捐稽徵法第 24 條與 關稅法第 48 條為中心

摘要

本論文在整體內容之編排上，首先概述我國限制出境保全制度法制基礎稅捐稽徵法第24條與關稅法第48條修法背景介紹，包括限制出境處分之實體與程序法律要件，並參酌德國稅法上限制出境之規定為比較基礎作為我國限制出境制度之借鏡，再依序討論限制出境處分之性質，正當法律程序及行政救濟之程序，並評析稅捐稽徵法、關稅法修法，輔以實務作業面深入探討分析，俾對限制出境制度有效性提出建議。

次論述兩公約施行後對我國稅法上限制出境制度之影響，包括在大法官解釋之引用及稅務判決的適用。第三，對於限制出境制度之合憲性重新探討，以憲法第23條所揭示四大原則檢驗限制出境合憲性審查，並於比較法上，參酌美國及德國有關遷徙自由管制之違憲審查基準。

最後，本文首次對內地稅法授權海關代徵之稅捐適用不同稽徵程序作合憲性之探討，亦即平等權原則對海關代徵之內地稅適用不同稽徵期間之合憲審查。在論文之整體撰述上，自租稅法理與原則及出發，佐以實際案例說明與問題檢討，與論文有關之法理與原則，重要者擬以獨立章節先予區隔，以利遇相關問題時，作為說明之思維模式及解釋方法。對於實務問題，以學說及實務見解依次分析，亦針對實務及學者見解提出可行性分析，作全觀性之論述，以期提升我國限制出境制度目的與功能。

A Study on restriction from exiting the Republic of China after Amendments to Article 24 in Tax Collection Act and Article 48 in Custom Act

Abstract

First, in this study, the legal basis of restriction from exiting the Republic of China and the background of amendments to Article 24 in Tax Collection Act and Article 48 in Custom Act are outlined, including required form and substance in law. By taking exit restrictions in German as a reference, the purpose of this study is to give effective suggestions about restriction from exiting the Republic of China with the discussion of administrative disposition and remedies, as well as the analysis of amendments to Tax Collection Act and Custom Act in practice.

Second, the impacts on restriction from exiting the Republic of China in tax law after the two international covenants were put into practice are discussed, including interpretations from Justices of the Constitutional Court, Judicial Yuan, R.O.C.

Third, constitutional review of restriction from exiting the Republic of China is discussed with Article 23 Constitution of the Republic of China and freedom of movement under United States Constitution and German Constitution.

Finally, in this study, constitutional review about tax collection applied to different tax collection procedures by Customs which are authorized by tax laws belong to internal tax revenue in R.O.C. is discussed for the first time. The whole structure of this study is based on principles of tax laws with illustrative cases and issue reviews, among which the significant contents are separated into independent chapters for illustration and explanation to related questions. Practical issues are analyzed with theory and practical experience. Besides, feasibility analysis of practice and experts' opinions is made to enhance the function of restriction from exiting the Republic of China.

碩士學位考試委員會審定書

東海大學法律學研究所

碩士班研究生 李旗勝君所提之論文：

經本委員會審查並舉行口試，認為符合
碩士學位標準。

考試委員簽名處

黃啟禎

李介昆

蕭淑芬

105年 6月 30日

謝 辭

終於等了四年，研究所之學業在本論文完成後，順利達成了人生中的重要目標。當初因為工作所需而選擇進修法律，藉以勝任公職所賦予之任務。大學念的是財稅系，念的最不好的科目是行政法。不過，人生中往往充滿戲劇性的轉折，因為工作上遇到的一個問題，激發了對稅捐保全的興趣，因而開始蒐集相關的資料，一點一滴築起屬於行政法領域的論文架構。其實，對在職研究生而言，學習歷程是極盡辛勞的，更深感時間不夠用。尤其，去年小寶貝出生後，身為新手爸爸，常常會手忙腳亂。但是，說也奇怪，論文並未因此耽擱，反而激發很多靈感把原本陷入苦惱的問題迎刃而解，可能是應驗了古人所云在小孩出生後會帶來好運，所以謝謝我的小寶貝把好運帶給爸爸，也感謝我的太太長時間的支持與關心。感謝南投縣政府周局長敏正、臺中關稅局顏組長富賢鼓勵與提攜，感謝所有協助過我的長官及同事，由於您們照顧及包容，使我的學業與工作得以兼顧。

論文得以順利完成承蒙恩師黃啟禎博士，不嫌學生駑鈍，細心指導。黃老師學富五車，不僅授課時對於行政法實務有真知灼見的分析，令人醍醐灌頂，更於論文撰寫時，嚴謹地指導與啟蒙，使我更能發揮所長並開拓新觀念並提出新見解，並結合實務與理論圓滿完成論文。而蕭老師與李老師於百忙中，仍撥冗細心審閱學生論文，於口試時惠賜許多寶貴改進意見。除此之外，在學期間承蒙學長本德、學姊麗芬給我學業及論文指導，讓我受益良多；同學武誠、慧華、慈婷、文城、佳信、明聖、煌榮、義雄、明宏、有慶、孟淵、瑞旺及亮璇鼓勵及修課協助，在此亦表達我的謝意。最後，我以我最誠摯的心情感謝我的父母，謝謝您們的支持，希望這一份得來不易的喜悅能與您們分享。

旗 勝 謹誌 2016/07/15

目 錄

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與目的.....	1
第一項 研究動機.....	1
第二項 研究目的.....	1
第二節 研究範圍與限制.....	2
第一項 研究範圍.....	2
第二項 研究限制.....	2
第三節 研究方法與架構.....	2
第一項 研究方法.....	2
第二項 研究架構.....	3
第四節 問題提出.....	4
第二章 從兩公約之簽署重新研探限制出境之合憲性.....	7
第一節 歷年大法官解釋對於限制出境制度之合憲性探討.....	7
第一項 前言.....	7
第二項 我國憲法上「出國權」之基本權之定性.....	7
第一款 學說上對於出國權之探討.....	7
第二款 大法官解釋對於遷徙自由權之見解.....	8
第三項 小結.....	13
第二節 限制出境制度對基本權限制之合憲性審查.....	13
第一項 自由權之合憲性審查體系—我國.....	13
第一款 自由權之違憲審查.....	13
第二款 依憲法第 23 條所揭示原則檢驗限制出國措施合憲性.....	14
第二項 自由權之合憲性審查—外國法例.....	27
第一款 美國有關遷徙自由管制之違憲審查基準.....	27
第二款 德國有關遷徙自由管制之違憲審查基準.....	28
第三款 小結.....	30
第四節 兩公約施行後對我國稅法上限制出境制度之影響.....	30
第一項 前言.....	30
第二項 兩公約關於出境自由權之歷史背景與沿革.....	31
第三項 我國限制出境措施是否違反世界人權宣言（兩公約）.....	33
第一款 我國憲法與兩公約之關係.....	33
第二款 限制出境措施在我國為合憲，惟是否違反世界人權宣言之爭議.....	33
第四項 兩公約施行對限制出境制度實務面影響研析.....	35
第一款 兩公約簽訂後，兩公約於大法官解釋之引用.....	35
第二款 公民與政治權利國際公約在稅務判決的適用.....	35

第三款 實務案例研析	36
第四節 內地稅法授權海關代徵適用不同保全程序合憲性之探討	39
第一項 前言	39
第二項 關稅法與稅捐稽徵法之關係	40
第一款 行政委託理論	40
第二款 稅捐稽徵法對關稅法行政委託法律關係之定性	43
第三項 由海關代徵之內地稅其稅捐稽徵程序準用關稅法之規定	44
第二款 海關代徵內地稅捐其稽徵程序與救濟程序準用關稅法	45
第四項 由海關代徵內地稅捐之行政處分應以何機關為訴願機關	46
第五項 由海關代徵之內地稅適用不同保全程序之合憲性	47
第一款 前言	47
第二款 合理差別待遇的平等原則定義	48
第三款 合理差別待遇的判斷基準與原則	49
第四款 基本權利間的競合關係	53
第五款 平等原則對海關代徵之內地稅適用不同保全程序之審查	56
第六項 小結	58
第三章 限制出國制度之沿革及法制基礎	59
第一節 限制出境制度之沿革	59
第一項 前言	59
第二項 限制出境制度的發展歷程	59
第一款 限制出境制度之源起	59
第二款 限制出境辦法之內容與歷次修改之經過	60
第三款 限制出國制度法律明文化階段	62
第四款 財政部頒布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範階段	67
第二節 限制出境處分之法制基礎	70
第一項 前言	70
第二項 限制出境處分之法律性質	71
第一款 限制出境措施在行政法作用上之定性分析	71
第二款 限制出境處分在性質上傳統三種型態爭議	73
第三款 本文見解	75
第三節 稅法上限制出境制度正當法律程序與救濟程序之探討	76
第一項 前言	76
第二項 稅捐稽徵法與關稅法之特性	76
第一款 稅捐稽徵法特性	77
第二款 關稅法特性	77
第三項 稅法上之租稅保全與行政程序法之法律關係	77
第一款 現行稅捐稽徵法第一條之性質	77

第二款	關稅法第一條、第四條的性質.....	79
第三款	行政程序法與稅捐稽徵法、關稅法之法律競合關係.....	79
第四款	稅法上限制出境處分與行政程序法之關係.....	82
第四項	稅法上限制出境之正當法律程序.....	83
第一款	正當法律程序之意義.....	83
第二款	稅法上限制出境之正當法律程序.....	84
第五項	限制出境之救濟程序.....	89
第一款	限制出境原處分機關認定.....	89
第二款	訴願程序.....	93
第三款	行政訴訟.....	93
第四款	問題討論.....	93
第六項	限制出境正當法律程序及行政救濟面向之改進措施.....	95
第一款	引進法官保留之探討.....	95
第二款	引進專業委員會之探討.....	96
第三款	限制出境制度引進稅務和解或稅務協談之探究.....	97
第四款	限制出境建立暫時權利保護制度之商榷.....	99
第七項	小結.....	100
第四章	限制出境制度實體與程序要件法律化後研析.....	103
第一節	稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條修法背景.....	103
第二節	限制出境處分之法律要件—我國稅法上之規定.....	104
第一項	前言.....	104
第二項	限制出境實質要件.....	104
第一款	須欠繳稅捐或罰鍰達一定限制金額標準.....	104
第二款	稅捐稽徵機關已先對欠稅人所有財產為保全.....	106
第三款	小結.....	107
第三項	限制出境之裁量條件.....	108
第一款	以欠繳一定金額區間作為分級適用相關條件標準.....	108
第二款	相關條件分析.....	108
第四項	限制出境之法律效果—限制期間限縮為 5 年.....	110
第五項	限制出境程序要件.....	111
第一款	須由財政部函請內政部入出國及移民署為之.....	111
第二款	須送達受處分人.....	111
第三節	限制出境處分之法律要件—德國稅法上之規定.....	113
第一項	前言.....	113
第二項	構成要件.....	113
第一款	必須為保全金錢債權.....	113
第二款	必須具備假扣押之原因.....	113
第三項	比較實益.....	114

第四節 行政裁量權與司法審查.....	115
第一項 行政裁量定義.....	115
第二項 裁量瑕疵.....	115
第三項 司法審查.....	116
第四項 限制出境處分行政裁量空間與司法審查.....	116
第一款 限制出境處分行政裁量空間.....	116
第二款 行政裁量之司法審查.....	117
第三款 本文見解.....	117
第五節 稅法上物之保全處分研析.....	118
第一項 前言.....	118
第二項 禁止處分.....	119
第一款 禁止處分的要件.....	119
第二款 禁止處分與行政法上一般法律原則關係.....	120
第三款 禁止財產處分的涵攝範圍.....	121
第四款 禁止財產處分與法院、行政執行署執行查封或假扣押之競合.....	124
第五款 禁止處分之法律效果.....	124
第六款 禁止財產處分與限制出境處分之法律關係.....	125
第三項 假扣押.....	126
第一款 前言.....	126
第二款 內地稅法上假扣押法律要件.....	126
第三款 關稅法上假扣押法律要件.....	127
第四款 聲請假扣押之有效時間.....	128
第五款 假扣押之客體所及範圍.....	129
第六款 法律效果.....	131
第七款 管轄法院.....	131
第四項 修法建議.....	132
第六節 限制出境之解除之探討.....	133
第一項 前言.....	133
第二項 解除限制出國處分在行政程序法上之定性.....	134
第一款 行政處分撤銷與廢止之比較分析.....	134
第二款 解除限制出國處分係屬於非授與利益行政處分之廢止.....	135
第三項 限制出境之法定解除要件.....	137
第一款 限制出國已逾法定期間（5年期間）.....	137
第二款 已繳清限制出國時之欠稅及罰鍰或提供相當擔保。.....	137
第三款 經行政救濟程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計未達法定標準.....	142
第四款 依本法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間.....	143

第五款 欠繳公司已依法解散清算且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰	143
第六款 欠繳人所欠稅款已依破產法規定和解或破產程序分配完結	145
第四項 解除限制出境其他非法定因素	146
第五項 雙重限制出境問題	147
第六項 實務問題研析	148
第一款 系爭事實	148
第二款 法務部變更函釋見解之性質及影響	150
第三款 法務部的函釋變更效力研析	150
第四款 本文建議	153
第七節 立法機關以附帶決議與行政機關以函釋來追溯適用之探討	154
第一項 前言	154
第二項 法律溯及既往之研析	154
第一款 溯及效力之概念	154
第二款 立法方式之附帶決議—追溯適用	155
第三項 稅捐稽徵法附帶決議性質之探討	158
第一款 前言	158
第二款 附帶決議之性質與效力	159
第四項 法律的漏洞與其補充之研析	161
第一款 意義	162
第二款 法律漏洞與法律缺失兩者間之界限	162
第三款 法的漏洞與法的漏洞區別	162
第四款 法律漏洞補充之方法	163
第五項 關稅法第 48 條財政部僅以函釋比照溯及適用之探討	164
第一款 行政上級機關發布函釋的界限	164
第二款 行政機關發布函釋比照稅捐稽徵法第 24 條溯及既往適用之適法性	165
第六項 小結	165
第五章 稅法上限制出境主客體效力實務探討	167
第一節 限制出境制度之客體效力	167
第一項 限制出境之欠繳稅款之客體範圍	167
第一款 租稅債權之成立	167
第二款 限制出境稅捐客體所及範圍	167
第二項 稅捐的附帶給付請求權及罰鍰納入限制出境範圍探討	172
第一款 稅捐的附帶給付請求權之內涵	172
第二款 稅捐的附帶給付請求權納入限制出境範圍適法性探討	176
第三款 內地稅法上罰鍰的內涵	177
第三項 小結	178

第二節 限制出境制度之主體效力—自然人類型.....	179
第一項 前言.....	179
第二項 限制出境對象.....	180
第一款 個人.....	180
第二款 共有財產人.....	180
第三款 法律上可擇一為義務人.....	181
第四款 共同受處分人.....	181
第五款 遺產及贈與稅之遺囑執行人等之納稅義務人.....	182
第二項 實務案例研析—台北高等行政法院 89 年訴字 2814 號判決.....	183
第三節 限制出境之主體效力—營利法人類型.....	185
第一項 前言.....	185
第二項 營利事業負責人之範圍.....	186
第三項 營利事業負責人法律上之責任.....	188
第四項 繼續營業階段之法人組織.....	188
第一款 以營利事業負責人為限制出境對象.....	188
第二款 公司之負責人已死亡，未補選前限制出境對象.....	194
第三款 限制出境後，營利事業變更其負責人之限制出境對象.....	195
第四款 公司負責人因股份全數轉讓，致喪失股東資格之限制出境之對象.....	198
第五款 法院依公司法選任之臨時管理人是否得為限制出境對象....	198
第五項 解散清算階段之法人限制出境對象類型.....	204
第一款 以清算人為限制出境對象.....	204
第二款 清算起點與終點.....	204
第三款 清算人的範圍.....	205
第四款 公司章程未規定或未選任清算人之限制出境對象.....	208
第五款 公司登記狀況為命令或裁定解散而尚未撤銷或廢止時，其限制出境對象.....	217
第六項 公司組織破產或重整時之限制出國之對象.....	219
第七項 法人董事之負責人限制出境之研究.....	220
第四節 限制出境之主體效力—非營利法人類型.....	221
第一項 獨資負責人.....	221
第二項 合夥人.....	223
第三項 公益社團或財團法人.....	225
第一款 事實概要.....	225
第二款 兩造之主張及法院之見解.....	225
第三款 本文見解.....	227
第四項 外籍人士.....	227
第五節 小結.....	227

第六章 結論.....	231
參考文獻.....	239
一、參考書籍.....	239
二、學者文章.....	239
三、專書文章.....	241
四、碩士論文.....	241
五、研討會會議資料.....	241
附錄一.....	243
第四點附表.....	245
附錄二.....	246
第四點附表.....	248
附錄三.....	250



第一章 緒論

第一節 研究動機與目的

第一項 研究動機

限制出境的議題由來已久，接續有不少學者批判其侵害人民自由權至鉅，雖然尚不構成憲法第八條或刑事法上的逮捕、拘禁，但對人民而言其實際效果與軟禁在臺灣無異¹。因而各界紛紛呼籲修法，除歷經大法官釋字第 345 號解釋外，亦有學術界或實務界舉辦研討會，提供改進建議。因此，民國 97 年立法院針對稅捐稽徵法有大幅度之修正，隔年關稅法第 48 條依隨之修正，意圖導正整個稅法上限制出境對人之保全制度趨近於法治國原則之要求，本文除介紹變革外，筆者尚認為其中仍有一些行政與立法上之問題尚待解決。此外，在 98 年馬總統提出兩公約，尤其兩公約的國內法化，亦對我國限制出境司法實務，產生影響，例如大法官解釋及最高行政法院均開始引用兩公約於解釋文及判決中，以致關於限制出境之合憲性有須再重新檢視之必要。第二，有關於限制出境之研究，已有多位學者提出，惟美中不足之處，惟未將關稅法及稅捐稽徵法作一併整體稅制法律上研究，使得整體租稅保全制度未能產生全觀性研究成果，深為可惜。加上修法後，物的保全先程序優先於人的保全程序，因而過去不受稽徵實務重視的禁止處分及假扣押程序重新躍然於檯面，成為受重視新區塊，本文試著網羅實務及學說有關是類相關資料，並提出建議。第三，為改變過去實務面問題研究整合時所產生之紊亂性，筆者首度整合限制出境制度相關判例函釋、學者文章與研究專論，將其定性為租稅保全客體效力與主體效力，並再分別予以類型化，希冀不至於產生掛一漏萬之憾。

第二項 研究目的

依據我國憲法 19 條之規定，人民有納稅之義務。政府有稅捐收入後，始得支應國家各項公共支出，為人民謀求福利，因而租稅具有公益性之特性。稅捐之課徵，首重公平，對相同負稅能力者，課與相同之稅捐，為兼具水平之公平，對於不同負擔能力者，應予合理之差別待遇，衡量公平之標準，則應以個人之給付能力為之，以符合

¹ 黃昭元，行船人\悲哀-阿瑪斯號貨輪船員限制出境案，月旦法學雜誌，2001 年 10 月，頁 9。

稅捐正義。倘若容許部分人不須盡納稅義務，將對誠實納稅義務人之不公平。換言之，欠稅之結果將造成實質稅收之減少，使現行租稅結構無法有效實現，造成租稅執行上之不公平；亦將使守法之納稅義務人對公權力行使之持疑，影響納稅意願以及納稅風氣；更將使守法納稅主體相對於欠稅者承擔較重之稅負。因此，應該賦予稽徵機關在兼顧保障納稅主體之權益與租稅公平下更完善之租稅保全措施，貫徹保全制度以防杜納稅主體規避稅捐之執行，以期達到限制出境之目的。

第二節 研究範圍與限制

第一項 研究範圍

本文所研究者為公法上之限制出境制度，並以我國國境稅與內地稅法為限，於現行限制出境制度基礎上，探討制度修法及兩公約簽訂後，對於合憲性之影響及實務執行情況及其衍生之問題？另外，行政法上正當法律程序及救濟法律上改革方法之引進，包括行政訴訟法上之有關暫時權利保護制度部分，亦為本文之討論範圍。基於租稅保全制度目的在於保全租稅債權，涉及侵害人民之財產權及遷徙自由，因此，本文亦將討論稽徵機關執行租稅保全制度時，應遵守之行政程序義務、憲法及一般法律原則、行政裁量所應遵守之一定界限及處分之相對人之救濟程序。

第二項 研究限制

我國稅法上之限制出境制度，主要規定於稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條，其係源自民事訴訟法上及強制執行法上之保全制度，並參酌外國之立法例而立法制定之。故本文之研究以稅捐稽徵法與關稅法、海關緝私條例為討論重心，各別稅法或法規命令為輔，並參酌租稅保全制度所涉及行政法院之判例與裁判、司法院解釋、財政部、法務部及經濟部等行政機關之補充解釋函令之規定；本文研究討論亦以國內文獻討論為主，必要時並參酌外國立法例，參考國內學者、法院見解、行政機關意見。最後，有關稽徵機關行政行為應遵守之行政程序、納稅義務人之權利救濟之程序，係以行政程序法、行政行為之憲法與法律之一般法律原則及訴願法、行政訴訟法之相關規定為主，輔以行政機關之解釋規定及國內文獻與學者意見以完整討論之。

第三節 研究方法與架構

第一項 研究方法

本文擬以我國國境稅與內地稅限制出境制度為研究中心，先整理及分析國內文獻，就現行租稅保全制度之相關法律、法規命令、行政規則，通盤分析與檢討現況，釐清限制出境措施之相關議題及基本概念；並以我國實務上所發生之爭議問題為輔，整理大法官解釋、財政部及法務部之函釋及行政法院相關判決、判例及裁定，用以觀察行政裁量理論與判斷基準在我國限制出境處分之實踐發展過程所產生之問題，評析並提出最適當之解決途徑及修法建議。

第二項 研究架構

本論文首先就法制面概述我國限制出境保全制度法制基礎，再鋪陳限制出境制度之問題意識，以學術及實務二方面作文獻分析，論述限制出境制度之有關之現行法規缺失及實務作業現況及檢討，並作法政策及執行研討。以稽徵機關所為之行政行為，討論行政處分之性質，行政救濟之程序、評析稅捐稽徵法修正草案，從落實法制化與實務作業面深入探討分析，俾對稅捐保全制度有效性提出建議，並分析其可行性及效益性。在論文之整體撰述上，擬自租稅法理與原則及法釋義學觀點出發，佐以實際案例說明與執行檢討，與論文有關之法理與原則及法釋義學，重要者擬以獨立章節予以區隔，遇相關問題時，用作說明可能之思維模式，解釋方法，並參酌外國先進之租稅保全制度提出改進建議，以期適當提升我國內地稅租稅保全制度應有之功能。

本文共分為 6 章，架構如下：

第一章 緒論

緒論分為四節論述，分別為研究動機與目的、研究範圍與限制、研究方法與論文架構及問題提出。

第二章 從兩公約之簽署重新研探限制出境之合憲性

本章分成三部分，首先，論述兩公約施行後對我國稅法上限制出境制度之影響，包括公政公約在大法官解釋之引用及稅務判決的適用。次論歷年大法官解釋對於限制出境制度之合憲性探討，憲法第 23 條所揭示四大原則檢驗限制出國措施合憲性，並對自由權之合憲性審查，以外國法例—美國及德國有關遷徙自由管制之違憲審查基準。最後，本文首度從內地稅法授權海關代徵適用不同稽徵程序，合憲性之探討，亦即平等權原則對海關代徵之內地稅適用不同保全程序之審查。

第三章 限制出國制度之沿革及法制基礎

本章分為三節論述：首先論述限制出境制度之沿革並予以定性，再論限制出境處

分之法制基礎、在行政法作用上之定性分析及性質上傳統三種型態爭議，最後論述正當法律程序與救濟程序之探討，就稅捐稽徵法、關稅法與行政程序法的關係的研析，再進入正當法律程序各項程序分別討論。最後，對於限制出境之救濟程序，包括訴願程序及行政訴訟進行，作整體性論述，並提出限制出境程序及救濟面向之改進措施之可行性。

第四章 限制出境制度實體與程序要件法定後研析

首先，對稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條修法背景介紹，再細緻論述限制出境處分之實體與程序法律要件，並以德國稅法上限制出境之規定為比較基礎，以作為我國限制出境制度之借鏡。除此之外，並論述法治國原則作為裁量權之行使界限，分述行政裁量瑕疵類型及稽徵機關訂定裁量基準之必要及限制出境處分行政裁量空間與司法審查。次論稅法上物之保全處分，包括禁止處分及假扣押實施要件及法律效果。第三，對限制出境之解除在行政程序法上之定性及限制出境之解除要件分項析述。最後，探討立法機關以附帶決議與行政機關以函釋來追溯適法性評析與建議等。

第五章 稅法上限制出境限制主客體之實務問題探討

本章主要分為四個重點，首先論述限制出境制度之客體效力，著重稅捐的附帶給付請求權及罰鍰納入限制出境範圍適法性探討。次論限制出境制度對稅捐主體之效力，本文分成自然人類型、營利事業（公司）負責人類型、非公司組織類型三種類型，並對各個類型再予以橫切面區分，在縱切面上對於實務問題，以學說及實務見解依次析論，亦針對實務及學者見解提出可行性分析，作全觀性之論述。

第六章 結論

建立一完善之整體稅制租稅保全制度，應就我國內地稅租稅保全制度之缺失作檢討並立法改善之。再者，實施租稅保全措施涉及限制人民之基本權，因此，稽徵機關為租稅保全之行政行為應遵守法治國原則，除遵守一定之行政程序、法律及一般法律原則外、行政行為應合目的、合義務地為裁量並應給予相對人救濟。

第四節 問題提出

一、我國稅法上之限制出境制度主要規範於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 48 條。衡諸限制納稅義務人出境之目的，係在避免納稅義務人藉由潛逃出境規避繳納稅捐之義務，其目的是在確保稅收，屬保全稅收目的之一種手段，惟以限制人

民基本權為手段向來為學說所詬病。釋字第 345 號解釋雖作合憲性解釋，惟仍有爭議，加上社會氛圍的轉變，因而國境稅與內地稅分別於民國 97 年與 98 年陸續修正，將限制出境要件法律化及增列物之保全優先性程序要件。相形之下，假扣押與禁止處分的施行更須嚴謹。惟實務執行上聲請法院假扣押之件數仍為少數，且僅有關稅制定法規命令明確規範假扣押施程序，內地稅仍付之闕如，因而對於物之保全手段有研究之必要。

- 二、對限制出境制度之解除要件，司法實務上常引用解除要件為擋箭牌，認為既然法規上既然已賦予人民解除限制出境之選擇，因而不予進一步討論限制出境爭議，惟既然解除要件係爭議之解決方法，過去文獻針對限制出境之解除要件卻鮮少論及，因而有研究之實益性。
- 三、衡諸過去有關限制出境之文獻皆集中在稅捐稽徵法與行政執行法等不同法規就限制出境作比較，尚缺整體稅法之比較與探討，意即未有關稅法（國境稅法）與稅捐稽徵法（內地稅法）比較法上之立論，有需要更細緻從整體制度來探討實體面之限制要件，例如限制之對象、限制之範圍等租稅主體與租稅客體。尤其，法人之負責人列入限制出國對象，其樣態隨著行政函釋而愈顯繁複，過往之文獻中皆個別探討，鮮少將其整合與類型化，有必要將受限制出境之對象及納入限制出境稅捐範圍予以類型化，使治絲益繁的限制出境議題得有清楚之全貌以觀。
- 四、由於修法後並有兩公約之簽訂，對於限制出國制度產生諸多影響與變化，始國人開始重視與國際法接軌後，對限制出國制度產生衝擊，開始檢討該制度存廢之議，惟在司法實務與行政實務的影響為何，存有需要進一步研究之實益。
- 五、雖然現行稅法上將限制出境的法源依據 2008 年修法後從法規命令之位階提升至法律層面，財政部於 2014 年發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，進一步將限制出境的要件更明確化，依據欠稅金額多寡劃分成 3 級，分級適用限制出境要件。首先，在位階上僅是行政規則，即已凸顯與現行稅捐保全之社會氛圍與立法趨勢格格不入。再者，分級適用條件之適法性與合憲性尚待進一步審查與檢視，因而有研究之必要性。
- 六、從 2008 年至 2015 年限制出境制度產生重大變革及外在兩公約簽訂影響，因而有需要重新檢視合憲性，除從法律保留原則、比例原則審查外，為避免顧此失彼，有必要另從不當聯結禁止原則加以審查。

七、從內地稅以及國境稅一同檢視稅捐稽徵法與關稅法，首先依據稅捐稽徵法第 2 條規定，關稅並不適用稅捐稽徵法，係適用關稅法。為稽徵方便，稅捐稽徵法授權某些稅目如營業稅、貨物稅由海關代徵，從法制上可定性為行政委託。惟其稽徵程序（包含保全程序）準用關稅法之規定，發生同一稅目因適用不同保全程序，產生須限制與不須限制出境之兩種結果，是否屬合理之差別待遇，能否通過平等權檢驗亦為亟需討論之重心。



第二章 從兩公約之簽署重新研探限制出境之合憲性

第一節 歷年大法官解釋對於限制出境制度之合憲性探討

第一項 前言

關於人民出境權，在人類歷史上，為逃避天災、人禍，而尋求安全庇護所，乃人性自然。故學者有稱「出境自由」，是因種族、宗教及政治的迫害的犧牲者之傳統上最後生命線²。人民自由行動之權利應及於有出國之權利。人民出國的行為意味著其離開國家主權所及的領域。出國可分為長久性與短暫性的出國：前者可稱為人民的「移民權」，乃人民願意永久離開本國；後者可稱為「出國旅行權」。由於移民恆以他國接受其移民為前提，因此往往先行使出國旅行權，而後才轉為移民。其實行之程序因而常以出國旅行權為其前提。故國家對移民權無庸給予特殊限制，而僅以限制出境權概括之³。限制出境之手段在外觀上具有侵犯人權性的特色，在現在全球化的時代，限制其出國之遷徙自由則形同將欠稅人軟禁在國內，本質上已屬侵害自由權，關於其合憲性之檢驗與探討確有必要。

第二項 我國憲法上「出國權」之基本權之定性

第一款 學說上對於出國權之探討

從限制出境制度係限制「人民出境之權利」，而「出國權」是否屬我國受憲法保障之基本權利？是否等同「人身自由權」抑或是「遷徙自由權」？按憲法第 10 條規定：「人民有居住及遷徙自由」，針對本條 2 個基本權，李惠宗教授以行動自由概稱，認為包括消極的行動自由及積極的行動自由。「人身自由權」乃包括動靜坐臥的自由。此種自由主要適用以抵拒國家不法之任意拘捕，與憲法第 10 條居住遷徙自由相較，人身自由係屬一種消極的行動自由，即人身自由是不被恣意支配的身體自由；從而，「出國權」應非屬抵拒國家之任意拘捕，亦非消極之行動自由，因此，「出國權」應非屬我國憲法第 8 條所保障之「人身自由權」。而「遷徙自由權」包括「國內遷徙自由」與「國外遷徙自由」，依學界見解，「出國權」屬於「遷徙自由權」之範疇，應

² 蔡庭裕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月，頁 117

³ 葛克昌，欠稅與限制出境—以釋字第三四五號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23，頁 149。

無疑義⁴。

第二款 大法官解釋對於遷徙自由權之見解

司法院大法官會議就憲法第 10 條所保障之居住遷徙自由，先後共作成了釋字 265 號、釋字 443 號、釋字 454 號、釋字 517 號、釋字 542 號、釋字第 558 號、釋字第 710 號等 7 號解釋，以下分別介紹之：

一、釋字第 265 號解釋

釋字 265 號解釋雖然肯認動員戡亂時期國家安全法第三條第二項第二款關於入境限制之規定的合憲性，但此號解釋係就動員戡亂時期所為解釋，且係針對不具有中華民國國籍之大陸地區人民之入境問題所為之解釋，是否對於國民出境亦可一體適用，頗值商榷，蓋非本國人之入境准否，應屬國家之主權範圍，本有絕對裁量權之空間，故應與國民之入出境自由之問題，本迥不相同，對國民出境之限制，應有具體明確之事由始得個案為之，且不得對本國人之返鄉權作任何限制。

二、釋字第 345 號解釋

稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」關稅法第 25 條之 1 第 3 項亦有相同自旨之規定，行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，即係依自開法律明文授權所訂定。其第 2 條第 1 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 50 萬元以內，營利事業在新臺幣 100 萬元以內者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部，函請內政部入出境管理局，限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境」，並未逾越自開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第五條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。自開辦法限制出境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法

⁴ 葛克昌，欠稅與限制出境－以釋字三四五號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23，頁 151。

第 10 條、第 23 條規定，均無牴觸。」

惟限制出國之授權命令法律位階，用法規命令是否妥切，若以大法官會議第 402 號解釋為準：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第 23 條之意旨。」則稅捐稽徵法第 24 條第 3 項僅調「其實施辦法，由行政院定之」，對人民自由之剝奪，竟以空白授權之方式，由行政機關以命令定之，其合憲性立論薄弱，甚為明顯，故釋字第 345 號解釋論旨，不值贊同。稅捐稽徵法第 24 條第 3 項違反授權明確性原則，行政院據以制定之限制出境辦法之合法性並不存在⁵。

本號解釋大法官概括認定該限制出境實施辦法合乎憲法意旨，大法官同時指出（當時的）稅捐稽徵法第 24 條及其實施辦法涉及憲法第 10 條，然而究竟涉及憲法第 10 條居住或遷徙基本權，大法官卻未予具體說明。

三、釋字第 443 號解釋

釋字第 443 號解釋係關於限制役男出境之問題，該號解釋首先建立層級化的法律保留體系⁶，該號解釋係第一個對憲法第 10 條所保障之居住遷徙自由下了定義，並對出境自由為正面解釋：「憲法第 10 條規定人民有居住及遷徙之自由，指在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。...限制役男出境系對人民居住遷徙自由重大限制...」，並於大法官於解釋理由書第二段說明更加清楚：「憲法第 10 條規定人民有居住及遷徙之自由，係指人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利。...對於性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境限制事項...」，並且認為對居住遷徙自由的限制，憲法第 23 條規定應以法律定之且不得逾越必要之程度。「憲法第 20 條規定，人民有依法律服兵役之義務，...兵役法及兵役

⁵ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 82。

⁶ 「關於人民身體之自由，憲法第 8 條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制...憲法第 7 條、第 9 條至第 18 條、第 21 條及第 22 條之各種自由及權利，則於符合憲法第 23 條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」

法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第 45 條僅授權行政院訂定徵兵規則，對性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境限制事項，並未設置有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定...，與憲法第 10 條、第 20 條及第 23 條之意旨不符」，而為違憲之宣告。是故，大法官認為出境權應為憲法第 10 條所保障之遷徙自由，非可與德國基本法第 11 條第一項作相同之解釋，因為我國憲法第十條所保障之遷徙自由，並未明文限定於「國內」之遷徙自由，故解釋上包含出國權並無問題。

三、釋字第 454 號解釋

釋字第 454 號解釋之要旨，認為對在台無戶籍人民申請在台長期居留之不利處分，係關於人民居住及遷徙自由之重大限制，應有法律明確授權之依據。其解釋文更精確的對居住遷徙自由下了定義，承認遷徙自由包括出境自由：「憲法第 10 條規定人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行，包括出境或入境之權利。」且對人民上述自由或權利加以限制，必須符合憲法第 23 條所定必要之程度，並以法律定之。從而認為「國人入境短期停留長期居留及戶籍登記作業要點」第七點規定，關於在台灣地區無戶籍人民申請在台灣地區長期居留得不予許可、撤銷其許可、撤銷或註銷其戶籍，並限期離境之規定，係對人民居住及遷徙自由之重大限制，應有法律或法律明確授權之依據。

四、釋字第 517 號解釋

釋字第 517 號解釋之要旨為，憲法第 20 條明定，人民有依法律服兵役之義務。有關人民服兵役、應召集之事項及其違背義務之制裁手段，應由立法機關衡酌國家安全、社會發展之需要，以法律定之。妨害兵役治罪條例第 11 條第 1 項第 3 款規定後備軍人居住處所遷移，無故不依規定申報者，即處以刑事罰，係為確保國防兵員召集之有效實現、維護後備軍人召集制度所必要。其僅課予後備軍人申報義務，並未限制其居住遷徙之自由，與憲法第 10 條之規定尚無違背... ..。

本號解釋認為妨害兵役治罪條例規定後備軍人居住處所遷移之申報義務，違者處以刑事罰之規定乃為確保國防兵員召集之有效實現、維護後備軍人召集制度所必要，故認為並無侵害憲法第十條所保障之居住遷徙自由。

五、釋字第 542 號解釋

本號解釋乃是關於國內居住遷徙自由之限制，其要旨為，人民有居住及遷徙之自由，憲法第 10 條設有明文。對此自由之限制，不得逾憲法第 23 條所定必要之程度，且須有法律之明文依據。自來水法第 11 條授權行政機關得為「劃定公布水質水量保護區域，禁止在該區域內一切貽害水質與水量之行為」，主管機關依此授權訂定公告「翡翠水庫集水區石碇鄉碧山、永安、格頭三村遷村作業實施計畫」，雖對人民居住遷徙自由有所限制，惟計畫遷村之手段與水資源之保護目的間尚符合比例原則，要難謂其有違憲法第十條之規定…。因此，大法官依釋字四四三號解釋、釋字 454 號解釋之意旨，認為「翡翠水庫集水區石碇鄉碧山、永安、格頭三村遷村作業實施計畫」符合憲法第二十三條之意旨，因此難謂侵害憲法第十條保障居住、遷徙自由之意旨。

六、釋字第 558 號解釋

本件係臺灣高等法院於審理案件時，認所適用之國家安全法第三條第一項規定：「人民入出境，應向內政部警政署入出境管理局申請許可。未經許可者，不得入出境。」有違憲疑義，向本院聲請解釋。因違反上開規定者，依同法第六條第一項規定處三年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣九萬元以下罰金，此項處罰條款對於受理法院在審判上有重要關連性，而得為釋憲之客體，合先說明。

「憲法第十條規定人民有居住、遷徙之自由，旨在保障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行，包括入出國境之權利。」此係大法官再度重申承認遷徙自由包括出境自由，「人民為構成國家要素之一從而國家不得將國民排斥於國家疆域之外。於臺灣地區設有住所而有戶籍之國民得隨時返回本國，無待許可，惟為維護國家安全及社會秩序，人民入出境之權利，並非不得限制，但須符合憲法第 23 條之比例原則，並以法律定之，方符憲法保障人民權利之意旨，…。依現行憲法增修條文第 11 條規定，自由地區與大陸地區間人民權利義務關係及其他事務之處理，得以法律為特別之規定，是法律就大陸地區人民進入臺灣地區設有限制，符合憲法上開意旨（參照本院釋字第 497 號解釋）。…76 年公布之動員戡亂時期國家安全法制定於解除戒嚴之際，其第 3 條第 2 項第 2 款係為因應當時國家情勢所為之規定，適用於動員戡亂時期，與憲法尚無牴觸，業經本院釋字第 265 號解釋在案。但終止動員戡亂時期及解除戒嚴之後，國

家法制自應逐步回歸正常狀態。立法機關盱衡解嚴及終止動員戡亂時期後之情勢，已制定入出國及移民法，…。國家安全法於 81 年修正，其第 3 條第 1 項仍泛指人民入出境均應經主管機關許可，未區分國民是否於臺灣地區設有住所而有戶籍，一律非經許可不得入境，對於未經許可入境者，…，違反憲法第 23 條規定之比例原則，侵害國民得隨時返回本國之自由，國家安全法上揭規定，與首開解釋意旨不符，應自入出國及移民法之相關規定施行時起，不予適用。

七、釋字第 710 號解釋

本號解釋要旨為憲法第 10 條規定：「人民有居住及遷徙之自由」，係指人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利（本院釋字第 443 號解釋參照）…。憲法增修條文第 11 條明定：「自由地區與大陸地區間人民權利義務關係及其他事務之處理，得以法律為特別之規定。」臺灣地區與大陸地區人民關係條例即為規範國家統一前，臺灣地區與大陸地區間人民權利義務及其他事務，所制定之特別立法。兩岸關係條例第 10 條第 1 項規定：「大陸地區人民非經主管機關許可，不得進入臺灣地區。」是在兩岸分治之現況下，大陸地區人民入境臺灣地區之自由受有限制。惟大陸地區人民形式上經主管機關許可，且已合法入境臺灣地區者，其遷徙之自由原則上即應受憲法保障（參酌聯合國公民與政治權利國際公約第十二條及第十五號一般性意見第六點）。除因危害國家安全或社會秩序而須為急速處分者外，強制經許可合法入境之大陸地區人民出境，應踐行相應之正當程序（參酌聯合國公民與政治權利國際公約第十三條、歐洲人權公約第七號議定書第一條）。尤其強制經許可合法入境之大陸配偶出境，影響人民之婚姻及家庭關係至鉅，更應審慎。92 年 10 月 29 日修正公布之兩岸關係條例第 18 條第 1 項規定：「進入臺灣地區之大陸地區人民，有下列情形之一者，治安機關得逕行強制出境。但其所涉案件已進入司法程序者，應先經司法機關之同意：一、未經許可入境者。二、經許可入境，已逾停留、居留期限者。…。98 年 7 月 1 日修正公布同條例第 18 條第 2 項固增訂：「進入臺灣地區之大陸地區人民已取得居留許可而有前項第 3 款至第 5 款情

形之一者，內政部入出國及移民署於強制其出境前，得召開審查會，並給予當事人陳述意見之機會。」惟上開第 18 條第 1 項規定就因危害國家安全或社會秩序而須為急速處分以外之情形，於強制經許可合法入境之大陸地區人民出境前，並未明定治安機關應給予申辯之機會，有違憲法上正當法律程序原則，不符憲法第 10 條保障遷徙自由之意旨。本號解釋重申人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利，並引用聯合國公民與政治權利國際公約第 12 條肯認「遷徙之入出境自由」原則上即應受憲法保障。

第三項 小結

大法官關於憲法第 10 條所保障之居住遷徙自由共作了 7 號解釋，肯認出境自由包括在遷徙自由內，尤其釋字第 443 號解釋，肯定其憲法第 10 條所保障之遷徙自由，包含「出國權」，而釋字第 710 號引用兩公約將「入國權」包涵於遷徙自由。至此，遷徙自由包含入出國權已顯然若揭，也臻於完備。然而在比較法上並非無疑，德國通說認為，限制出境所限制者並非德國基本法第 11 條第 1 項「遷徙權」之規定，而是德國基本法第 2 條第 1 項所規定之一般行動自由。按德國基本法第 2 條第 1 項：「所有德國人享有在整個聯邦領域內遷徙之自由」，因此，德國基本法第 11 條並不包括「出國權」在內。反觀我國憲法第 10 條既未限定「國內」的遷徙自由，故解釋上包含「出國權」並無問題，從而，「入出國境權」應為憲法第 10 條所保障遷徙自由範疇。

第二節 限制出制度對基本權限制之合憲性審查

第一項 自由權之合憲性審查體系—我國

第一款 自由權之違憲審查

基本權的古典目的，原在於防禦來自國家之侵害，對於侵害認定的觀察，通常基本權利侵害的來源，係指受基本權拘束之相對人，即公權力主體的行為。且行為與不利益之間需有一定的條件或連結關係。因此，任何型態的國家干預行為，均有可能構成侵害，其觀察重點在於是否對人民產生命令性的影響，命令性的影響的特徵在於：法效性、直接性、目的性、強制性等要素。此為古典侵害概念，著重於侵害的行為現象，卻忽視侵害結果現象，形成人權保障體系的漏洞。隨著國家任務多元化，國家行

為模式呈現複雜性與多樣性，人民經常在多重關係中成為法律主體，此種現象，國家對人民生活領域介入及所負之給付義務，已超過古典侵害概念所能達到限制國家行為之原始設計目的。因此，對侵害概念之特徵應該加以縮減抽離，以擴大侵害概念的外延，方能對於基本權利更周延的保障。

憲法保障自由與平等權，皆以符合憲法第 23 條之要件，方可對自由作出限制限制或是不平等的對待。惟自由與平等保障的檢案步驟，則略有差異。在自由權的保障面，係以確認個人生活領域活行為作為保障範圍，同時確認對此保障範圍是否存有「侵害」或「干預」，再進一步驗證侵害的合憲理由。循此，自由權是否受到國家公權力的侵害，可分成如下四個思考層次，依學者李建良氏認為基本權之思考層次依序如下⁷：

- 一、 憲法規範基礎之探尋：基本權利相關保障規範之確立，亦即自由權「保障範圍」的詮釋，亦即界定、確立自由權的「構成要件」。
- 二、 基本權利保障範圍之詮釋（確定基本權利之構成要件），亦即自由權之保障範圍是否受到限制（干預）的判斷，亦即確認自由權是否受到限制或干預。
- 三、 基本權利之限制（受有侵害），亦即限制或干預自由權之憲法上正當化事由的檢驗，亦即審查該限制或干預行為是否具有「阻卻違憲事由」。
- 四、 限制基本權利之合憲性（阻卻違憲事由）。而基本權之檢查順序，應由具體到抽象，即特別規定優先於一般規定，例如，人身自由先於一般行為自由。從而，限制出境的相關基本權利，包括憲法第 8 條的人身自由權、憲法第 10 條的遷徙自由權及憲法第 22 條的一般行為自由權，應依序檢查之。當然，檢驗限制出國之法律是否合憲，亦包括其他憲法上之子原則。諸如不當聯結禁止原則。

第二款 依憲法第 23 條所揭示原則檢驗限制出國措施合憲性

壹、前言

大法官釋字第 345 號解釋，係針對法律保留原則及授權明確性探討，而未對系爭管制是否有其必要性即是否符合比例原則，來檢驗系爭手段是否有助於目的之達成、手段是否為侵害最小手段、目的與管制手段是否有失衡情形。因此本文須重新以比例

⁷ 李建良，基本權利理論體系之構成及思考層次，人文及社會科學集刊，第 9 卷第 1 期，頁 39 以下。

原則、不當聯結禁止原則審查稅法上限制出境制度。操作基準次序上，首先依照憲法第 23 條規定，先作形式上審查，審查管制規定是否符合法律保留原則。其次，審查管制規定是否符合憲法第 23 條所揭示之比例原則、必要性及狹義比例性原則。最後，再予以不當聯結禁止原則審查，方使稅法上限制出境制度之違憲審查，方得到完整的審查結論。

貳、法律保留原則

一、前言

從過往專制時代權力集中於君王一人之手，以致人民殊無保障。後自由主義興起，19 世紀之立憲主義，建立權力分立制度，行政權非經立法機關通過法律，不得干涉人民之自由財產。法律即用以限制君王之權力。行政權干涉人民自由財產之合法性，得之於法律。在此一意義下，法律保留為干涉「干涉保留」，為人民用以對抗行政權從而獲得保障之憲法機制⁸。

隨著憲政理念逐漸貫徹於國家各領域，在今日之民主法治國家內，法律保留之功能不再侷限於對抗行政權之干涉，遂要求擴大其適用範圍。惟以與行政權行使有關之法律保留而言，法律保留之範圍並無可能涵蓋所有之行政作用，以臻全面保留。至於法律保留原則究應適用於如何之事項，則極有爭議。德國學說配合聯邦憲法法院之判決，發展出所謂之「重要性理論」，認為凡有關公眾及個人之基本極重要之決定，應由立法者為之，並由立法者負其責任，是為國會保留。惟應有認定之標準，始能據以判斷，特定事項是否具有應由立法者自為規定之重要性。在此涉及「規範密度」之問題。大體而言，對於基本權之干涉或影響愈長久，對公眾之效果愈大，在社會中爭議越多，越需立法者詳為規定。因此，極為重要之事項，自應由立法機關自行規定（國會保留），重要性較小之事項，立法者得以法律授權制定法規命令（法律保留）。亦即依憲法第 23 條規定反面解釋，國家對於人民自由權利之限制應以法律限制之，憲法第 170 條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」而關於法律保留原則，大法官釋字 443 號解釋提出「層級化法律保留原則⁹」，可資參照。

⁸ 陳敏，行政法總論，新學林，92 年 3 版，頁 159

⁹ 1. 憲法保留事項：憲法第 8 條規定事項。

2. 絕對法律保留事項：必須由法律規定之事項，例如剝奪人民生命或限制人民身體自由之事項。

3. 相對法律保留事項：得由法律規範或法律授權之行政命令規範，包括對生命、身體自由以外其他

而我國司法院大法官釋字第 443 號解釋理由書第 1 段，即就法律保留之「規範密度」為「稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」關稅法第 25 條之 1 第 3 項亦有相同意旨之規定，行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，即係依上開法律明文授權所訂定。其第 2 條第 1 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 50 萬元以上，營利事業在新台幣 100 萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部，函請內政部入出境管理局，限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境」，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第 5 條規定，有該條所定 6 款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。」認為上開辦法限制出境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第 10 條、第 23 條規定，均無牴觸。

現行法規已將限制出國之要件規定於稅捐稽徵法與關稅法，回歸法律層級並廢除授權命令層級之限制出境辦法，更符合法律保留原則。惟本文認為大法官對法律保留之審查密度已明確界分，諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則。因此限制出境其涉及範圍較複雜，應有更細緻化之作法。法律規定通常是抽象性、概括性之文字所組成，若以很明確之金額標準數字寫在法律條文中，未來將有可能隨經濟環境變化變動劇烈，有違法律安定性之原則，將給人民強烈之不確定感。倒不如以限制期限之法律效果以法律規定，而關於限制之欠稅金額標準，僅需以法律授權主管機關發布命令為補充規定，並課以行政機關按物價上漲幅度定期檢討之義務，一方面可以因應物價的波動，適時調整合宜之金額，二方面可以免去修法之成本與繁複。

二、法律保留原則在稅法適用上之探討

自由權利的限制，以及給付行政措施涉及公共利益之重大事項。

4.非屬法律保留範圍事項：執行法律之細節性、技術性次要事項，則不屬法律保留之範。

我國憲法第 23 條明文規定，人民之自由權利，非有法律根據不得限制之。在干涉人民自由權利之干涉行政內，應適用法律保留原則。稅法上在適用法律保留原則上，歷年大法官解釋按不同之事物本質分別適用國會保留及一般保留：

1. 適用國會保留之事項

(1) 租稅構成要件：

司法院大法官就有關課稅事項，多次作成租稅法定之解釋，認為納稅義務人、稅目、稅率、租稅減免以及租稅優惠等構成要件事項，應以法律定之。

(2) 租稅違章之裁罰程序：

我國內地稅稅務違章案件之處罰，向來規定移送法院裁定，其程序則適用行政院民國 43 年 10 月 2 日發布之「財務案件處理辦法」。惟司法院釋字第 289 號解釋則認為應以法律規定。民國 81 年 11 月 23 日修正公佈之稅捐稽徵法第 50 條之 2 以下，已將稅務違章案件改由稽徵機關依法處分，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理之。

2. 適用一般法律保留之事項

(1) 租稅行政罰：

對於行政罰，司法院大法官亦主張，應由法律明文規定其要件及法律效果，法律雖亦得授權以命令為補充規定，為其授權之目的、範圍及內容必須具體明確。是以租稅構成要件固應以法律為直接規定。惟為貫徹課稅公平或簡化稽徵作業，司法院大法官除肯定未增加人民納稅義務之施行細則規定外，亦容許未經法律授權而為有關法律正確解釋，或對技術性、細節性事項之規定。

(2) 人民入出境限制：

依司法院釋字第 443 號解釋之見解：「憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，係指人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利。對此人民自由權利之限制，憲法第 23 條規定應以法律定之且不得逾越必要之程度。又憲法第 20 條規定，人民有依法律服兵役之義務，係指有關人民服兵役之重要事項均應以法律或法律明確授權之命令予以規定。兵役法及兵役法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第四十五條僅授權行政院訂定徵兵規則，對性質上屬於限制人民遷徙

自由之役男出境限制事項，並未設有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定，是上開徵兵規則第十八條授權內政部所定之「役男出境處理辦法」第八條限制役男出境之規定，已構成對人民自由權利之重大限制，...。應自本解釋公布日起至遲於屆滿六個月時，失其效力。」法律無明文規定時，公行政可否基於人民之同意，而限制其自由權利，此涉及人民基本權利或其他公權利可否拋棄之問題¹⁰。大法官 345 號釋字說明已廢止之限制出境辦法，已提供人民解除出境之管道，給予人民解出之權利，是人民自行拋棄，不予以實行，視為人民之同意拋棄其公權利，但是亦不能因此而迴避法律保留原則的適用，仍需從法律保留原則去檢視。

現行修正之稅捐稽徵法第 24 條、關稅法第 48 條皆已將限制出境之要件包括限制金額規定提升至法律層級，從一般法律保留事項提升至立法保留事項。從另一角度思考，意謂立法者收回制定法律之權力。本文以為，此乃基於行政怠惰所造成之結果。由於限制出境本質上為稅捐保全處分，如果限制出境限制金額標準皆須以法律明文規範，則所有之行政罰應幾乎都要趨近於法律保留，是否有顧此失彼、輕重失衡之憾。反倒是倘行政機關勇於適時修正法規命令之金額標準，以符時宜，如此將減少學說上之爭議性。

三、稅捐稽徵法第 24 條已將限制出境處分之要件法律化之合憲性

在過去但即使大法官解釋對於授權明確性原則要求非常嚴格，惟未完全反對行政罰的要件由授權由行政機關制訂命令為之。是以，釋字第 345 號解釋對於限制出境處分只要求授權要合乎明確，即符合授權明確而無違憲。探究限制出境之本質，依大法官會議解釋是釋字第 345、443、454 號等解釋，係與人民之遷徙自由有關，並與憲法第 10 條之規定保障人民之出國自由。因此，限制出境雖亦屬拘束人身自由之一種，但有其程度上與實質上之差異，若已符合憲法第 23 條所定之必要之程度，並以法律定之或立法機關明確授權由行政機關以命令訂定，縱使由行政機關為限制出境之決定，亦應無違憲之虞，引起學界論戰¹¹，有學者及人權團體認為，限制出境乃對人身

¹⁰ Otto Mayer 曾提出所謂「基於服從之行政處分」之概念，認為經相對人同意之行政處分，縱無法律之依據，亦得限制人民之自由或課賦義務。依今日之通說，人民不得拋棄其基本權利本身，但可以拋棄由各個基本權所產生之權能，如不行使防禦權或不採取特定保護基本權利之行為方式。至於行政法上之權利，係基本權利之具體化，人民原則上自得拋棄。惟人民之拋棄權利不能取代干涉之授權。並不得以人民拋棄權利之方式來迴避法律保留之要求。

¹¹ 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月，頁 109

自由之限制，基於憲法第 8 條保障人身自由之意旨，欲限制人民出境，應由中立超然之司法機關決定，行政機關應無拘束人身自由之權力，並主張「海洋污染防治法」與「稅捐稽徵法」等法律，授權行政機關得逕予限制人民出境，應有違憲之虞¹²。

有論者認為「法律保留原則」係要求稽徵機關須有法律授權始能作成行政行為，因積極要求作成行政處分須有法律依據，因此亦稱為「積極之依法行政原則」。在未有法律規定時，依法律保留原則，稽徵機關不得為行政行為；反之，如法律未有規定，自亦無禁止，依法律優先原則尚非不得作成行政行為，憲法就各事項明定「應以」或「得以」法律定之者，即「法律保留」事項，在此所謂之「法律」，係指「制定法」，亦即憲法第 170 條所規定，由立法院通過，總公佈施行之法律，而非泛指稱為「法規」之一切法源。惟基於法律之授權，行政機關亦得制定法規命令，作為限制人民權利之依據。其所依據之法律包含行政機關經立法機關授權制訂之法規命令，本文討論的重點之一，即限制人民基本權利者，是否皆須以國會保留方式為之？此為國會保留之堅持或退讓，及其退讓之法度的問題。稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，原已廢止之限制出境辦法依據為稅捐稽徵法第 24 條規定，以法律限制人民出境自由，形式上似符合法律保留原則。限制要件欠稅金額數額部分，稅捐稽徵法第 24 條係授權由行政院訂定行政命令決定之，非以法律直接規定。有文獻認為，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項僅謂「其實施辦法，由行政院定之」係屬概括授權，與無法律授權相差不遠，且限制出境雖非行政罰，限制人民自由仍帶處罰意味，對人民自由剝奪以空白授權為之，違背授權明確性原則。大法官釋字 345 號解釋則認為，已廢止之限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法之規定未逾越上開法律授權之目的及範圍。

本文認為過去稅捐稽徵法第 24 條第 3 項已作明確授權，已廢止之限制出境辦法對於限制出境之要件「欠稅達一定金額」及解除限制出境之條件「提供相當之擔保」皆予以明定，僅是將該一定金額之數額授權由行政機關決定，並把法律效果規定於稅捐稽徵法中，並無違授權明確性原則。而現行限制出境要件均以法律明文化，因此依據舉重以明輕之法理，行政機關依據稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條所為限制出境處分係明顯符合法律保留原則要求，已無爭議。

¹² 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月，頁 109

參、比例原則在租稅保全之適用

一、前言

比例原則最早係為德國實務運用於警察事件中。我國憲法第 23 條規定之「必要」之要件，大法官認為所指即為比例原則，廣義的比例原則的基本內涵包括：適當性原則、必要性原則、狹義比例原則（衡量性原則、禁止過度原則），行政程序法第 7 條亦同此規定。然而在司法解釋部分，自釋字第 436 號解釋以後，大法官雖然已在多號解釋中明文指出憲法第 23 條之「必要」即為「比例原則」，但大法官向來亦未毫不保留使用德國法上比例原則的概念，且釋字第 476 號解釋闡明比例原則的三個子原則：「目的正當性、手段必要性、限制妥當性」亦與德國法所指之比例原則內涵不同。

比例原則可分為憲法意義之比例原則及行政法意義之比例原則。前者，對人民權利之限制惟有為公共利益及依法律可為限制外，亦必須在「有必要」情形方可為之，若於法益權衡下，人民被限制或剝奪之權利價值大於公權力措施所追求之目的價值時，即可推翻該公權力措施。後者，即行政法意義之比例原則，係在拘束行政權力在侵犯人民權利時，必須有法律依據，且必須選擇侵害人民權利最小範圍內行使之，故而重視公權力之「手段」與「目的」間，應存有一定「比例」關係，其下位原則為適當性原則、必要性原則及狹義比例原則，以下分別就前三項原則檢驗之。

二、比例原則分析：

（一）適當性原則

適當性原則亦稱為「適合性原則」，乃指手段有助於目的達成。一個手段如果有助於目的之達成，即是適合的手段。反之，如一個措施加深目的達成之困難或根本毫無效果，則是不適合的手段。就限制出境而言，納稅義務人必須以提供相當擔保作為解除限制出境之代價，則在此限度內或可謂國家之稅捐因而獲得保障，有助於稅捐保全目的之達成，可通過適當性原則之審查。惟就其本質，限制出境係針對納稅義務人之自由權而非財產權，除非納稅義務人自行提供擔保以換取自由，否則就限制出境本身而言，並無法保持納稅義務人現有之資力狀態，而無助於確保稅捐債權之存在。從另一角度觀之，如欠稅人並無出境需要，亦不打算出境，則限制出境實質上無關痛癢，行政機關以之迫使欠稅人自動繳納稅款之目的勢必落空。就此以觀，限制出境手段是

否有助於稅捐保全目的之達成，實值懷疑¹³。此係將限制出境處分作為執行手段，以為義務人若無出境之打算，對其施予限制出境，無法產生心裡壓迫效果，實則本類型限制出境之作用在租稅保全，確保納稅義務人無以逃避國外方式，規避執行，自應有助於稅捐徵起，而非以拘禁納稅義務人於一國之方式，迫使義務人自動履行義務¹⁴。惟有論者認為從實證法上認為，適當性原則畢竟只要求公權力行為所採取之手段可以達到目的，並未要求以極高之程度或百分之一百達成目的，自 95 年至 103 年因為限制出境而繳清或提供擔保之稅捐，每個年度普遍在 200 億元以上，由此清楚可見，限制出境在某個程度上，確實是一個能夠達成保全稅捐效果之手段。本文以為，自 95 至 97 年因限制出境而徵起之百分比來看，比率上平均為 10%，數字上顯示限制出境顯難以產生心裡壓迫效果，歸因於並不是每個受限制出國人皆有出國之需求，但是自 98 年起以物之保全為優先後，其比率確實有上升趨勢，顯示在我國在深化全球化貿易策略及改善兩岸經貿氛圍及環境後，國人基本上多少都有全球往來之需求，因此，限制出境確實已產生欠稅者修正方向往履行繳稅義務前進，對於充實國家財政之公益性目的確實顯著達成。

（二） 必要性原則

依德國聯邦憲法法院對必要性原則之定義：「如果別無其他相同有效而且對基本權未予限制或限制較少之手段可供選擇」，則立法者選擇之手段即是必要的。亦即，如果在「目的達成」的觀點下，一個較強烈的侵害並不比另一個較溫和的侵害有效時，立法者即有義務選擇較溫和之手段。國內通說對必要性原則所下的一個簡單的定義為：達成目的需採影響最輕微之手段。

關於必要性原則的運用，有學者指出：必要性原則的檢證有以下二個層次：

1. 達到相同目的的手段可能有幾種。2. 選擇一個侵害最少的手段，即可確定一個手段是否屬「必要」。惟有學者強調不必將憲法 23 條之「必要」解為比例原則，建議另外透過美國的三重審查基準，在不同的基本權領域詮釋「必要」的內涵，以發展不同的審查基準。美國法院在處理涉及憲法所保障的基本權利案件時，如無先例之具體審查原則可資遵循，會於「合理關連性審查基準」、「中度審查基準」、及「嚴格的審查基準」等三種審查標準中，選擇其一作為審查標準，學說上稱此為「三重基準」之審查

¹³ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 83

¹⁴ 黃柏青，從基本權保障論稅捐保全制度，政治大學法律研究所碩士論文，頁 27

基準。限制出國措施應適用「合理關連性」審查標準，即其目的為合法，政府的手段與所欲達成之目的有合理關連即可¹⁵。然而固然欠稅限制出境本身是屬於經濟性的法規，然基於遷徙自由權與精神性的自由權、民主制度等的重要關連，不應適用太過寬鬆的審查基準，以德國審查模式來說，司法機關對於事實認定的程度，至少不低於「可支持性審查」。

過去已廢除限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法時代，僅為行政之方便，並不優先執行一些禁止財產處分、聲請假扣押等財產權之「保全手段」，卻直接「限制出境」犧牲人民之財由遷徙自由，實有違比例原則，蓋限制移轉或設定他項權利、限制其減資或註銷之登記、假扣押等手段，其確實就租稅保全效果中最直接之方法。就必要性原則而言，以財產擔保稅務，訴諸強制執行納稅義務人擁有之財產，應是保全稅捐最直接而有效之方法，換言之，限制納稅義務人出境顯非必要¹⁶。僅以欠稅金額為差別待遇標準，並未考量該差別待遇是否屬別無他法的不得已必要性，例如有逃匿或隱匿財產事實、已作禁止處分、假扣押仍不足執行保全，勢難以通過自由權的比例原則違憲審查。現行修正於母法之租稅保全程序規定，稽徵機關應先對物處分，而後才對人作限制，增加了物之保全優先性要件，逐漸產生限制出境必要性強度。

嗣財政部發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，其中第4點規定稅捐稽徵機關辦理限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，應按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件（附表），符合限制出境條件者，應報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。雖然其位階僅是行政規則，但其係屬有間接對外效力解釋性規定及裁量基準，似如立法前之風向球，其影響力不容小覷。該規範第4點分級適用限制出境條件（附表），依據欠繳金額的多寡分級適用增加之出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業等要件，顯示出該要件的裁量適用，增加了限制出境必要性的強度，當可選擇之手段都考量過了，則將大大通過差別待遇之比例原則必要性審查，更確立自由權違憲審查存在之實益。

從稅捐稽徵法第24條與關稅法第48條修法以前僅以限制出境金額為構成條件至

¹⁵ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，頁 15

¹⁶ 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月，頁 121。

財政部所發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，其中第4點規定分級適用限制出境多種限制出境構成條件（附表）的演進中，可以看出比例原則之必要性審查於限制出境檢驗愈形重要。而美中不足之處為，該附表中自然人欠稅達1000萬元以上之分級要件，又回復到僅以欠稅金額為限制出境之標準，減低比例原則中通過必要性的強度。惟令人驚奇的是，從比例原則對我國租稅保全限制出境違憲審查所導出之結論，恰好呼應對於德國法上對於決定是否限制出境之標準「以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」這種較抽限之標準，也就是比例原則之適用，應綜合義務人之全部財產情況來判斷，不應單以個別情狀即率爾認定應採取人的保全假扣押，而非採取欠稅金額這個雖然客觀明確，但是僵硬的標準，必待有限制出境之必要時，方得為之。這個結論—增加必要性之選擇判斷，若將此結論拓展至期法領域以觀之，例如刑事訴訟法第101條第1項、與同法第101條之2的規定、行政執行法第17條第1項之規定，竟然均有異曲同工之妙。筆者希望未來於該規範所列裁量條件轉換成立法條文前，不僅基於法律明確性原則訂明於稅捐稽徵法，在法律制定過程中，應依比例原則之必要性之法理，倚賴立法者之「理智決定」，針對欠稅人不同欠稅狀況與惡性，並衡量其不同性質及規範需求，分別制定相對應且適當之法律判斷要件，以維人民之權益。因此建議財政部切勿再以大額欠稅這個單一因素即予限制出境，係因此因素不足證明必要性。

（三）衡量性原則（狹義比例原則）

行政權之行使，雖是達成行政目的所必要，但不可造成人民超過行政目的之價值侵害。易言之，將行政目的達成之利益與侵害人民之權力間作一衡量，必須證明前者重於後者，才可以侵害人民之權利。易言之，任何干預措施所造成之損害應輕於達成目的所獲致之利益，且兩者之間應保持合理且相當之比例。已廢止之限制出境辦法犧牲人民之自由權以換取稅捐稽徵機關徵收稅捐一時之便利，兩者權衡輕重，實有失偏頗，顯可見其有違憲之嫌¹⁷。就狹義比例原則而言，採取之手段對人民權利所造成之侵害，不得與所欲達成之目的顯然不成比例，由此觀之，以人民之出國自由稅捐稽徵機關徵收稅捐一時之便利，顯然極不合理¹⁸。

¹⁷ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 84。

¹⁸ 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月，頁 363。

衡平性原則應以手段所侵害之法益以及所增進之利益加以衡量，亦即所採取之方法造成之侵害不得與欲達成之利益顯失均衡。以衡平性原則檢驗稅捐禁止處分與限制出國保全程序，禁止處分部分以保全稅收為目的，限制人民之財產權尚無違衡平性原則，惟仍應就相當於欠繳應納稅額範圍為之。另限制出境處分部分，檢驗方式為義務人之出國自由法益與侵害間之關係有無失衡之情形。有論者認為出境自由固係自由權，其價值無法以金錢估計，惟出境自由受限制者在國境內仍得自由行動，限制出境對義務人是比較義務人之自由限制尚非十分嚴重，本類型所追求之公益非微，人之自由受限制程度及限制出境處分所確保之公益，尚無違反衡平性原則¹⁹。有論者²⁰認為人民之出境自由，系爭管制目的所追求之利益為保全稅收，所侵害之利益即為自由權，其價值遠勝於屬財產權性質之稅收，且在此全球化時代，入出國境自由所保障非僅是單純出國旅行的權利，尚可能涉及人民的工作權、人格發展權、學術自由、婚姻家庭團聚權等基本權利，而認為本類型之限制出境處分違背衡平性原則。

三、小結

對於稅捐保全合憲性審查，應採取較嚴格的基準，在適用憲法第 23 條規定檢驗，法律保留原則方面，相關管制必須依法律為依據或至少有法律明確授權；在管制目的方面，必須追求重大的公共利益；在比例原則方面，管制手段必須有助於管制目的之達成，管制手段必須是所有可能達成管制目的中侵害最小的手段，管制目的所追求之利益與管制手段所造成之侵害，不得有失衡的情形。稅捐保全措施是否合憲，應視其是否符合憲法第 23 條「法律保留原則」、「公益事由」、「比例原則」等規定，我國尚未發展出類型化的審查標準。限制出境部分，在比較法上，美國、德國均係以較嚴格的審查標準審查對於遷徙自由之管制。考量遷徙自由的重要性及參考美德二國的違憲審查實務。有論者認為，對於遷徙自由的管制應採取嚴格的審查標準²¹。現行限制出境規定，在法律保留原則方面，必須依法律為依據或至少有法律明確授權；目的必須追求重大的公共利益（已實現）；在比例原則方面，限制出境必須有助於管制目的之達成，且是可能達成管制目的中侵害最小的手段。

¹⁹ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律學系碩士論文，2004 年，頁 41。

²⁰ 黃柏青，從基本權保障論稅捐保全制度，政治大學法律研究所碩士論文，頁 28

²¹ 黃柏青，從基本權保障論稅捐保全制度，政治大學法律研究所碩士論文，頁 28

肆、不當聯結禁止原則在限制出境適用

一、理論基礎

所謂「不當聯結禁止」原則，亦有稱為「實質關連之要求」、「相關性之要求」、「不正對待給付之禁止」，係指國家權力機關在其權力作用上只應考慮到合乎事物本質的要素，不可將與「權力作用目的」不相干的要素納入考慮，包括立法、行政與司法作用皆不可違反此種「理性」上最低度的要求此係國家權力實質正當性的要求²²。所謂「聯結」，通常指行政機關要求人民受一定之不利益，並以之結合於行政機關之一定作為或義務者言。係指禁止「沒有事理關聯」、沒有實質內在關連的聯結。此種禁止旨在防止行政機關在其所轄領域內權力無法控制地泛濫。此一原則的目的在於，要求行政機關追求一定目的的同時，需認真考慮對相對人造成的侵害，是否合理妥當，以保障人民憲法上基本權利。此一原則並非形式上合法性之問題，而為實體法上之原則，故即連「立法」亦應受到其拘束，亦即，即使以法律方式立法，雖然合乎法律保留原則，亦是釋字第 345 號解釋公布所解決，其仍然有違憲的問題。

該原則是否為憲法上之原則，首先，就作為不當連結禁止原則法理根據之比例原則、法治國原則及依法行政原則，通說皆已肯定其為憲法原則，由此導出的不當連結禁止原則亦屬憲法原則無疑。次以，就我國憲法第 23 條觀之，即使具有「防止妨害他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之理由，尚不得驟然以法律限制人民之自由權利，而必須加上具有必要性，不可作為不必要的限制，此種不必要限制禁止原則，實亦含有不當聯結原則的內涵，由此當可推論不當聯結禁止原則為憲法原則。再者，如立法機關將不當聯結禁止原則作為一立法原則，可使行政機關於行政行為時更重視此一原則，自然較不亦抵觸之，對於人民的權益更有保障，因此應認為不當聯結禁止原則對立法行為亦有規範作用，其具有基本規範的性質，立法行為不可抵觸之。最後，學說亦認為不當聯結禁止原則係憲法推論而來，故通常具有憲法層次的效力。

二、限制出境保全租稅債權之手段是否違反不當連結禁止原則

（一）肯定說

²² 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎？台灣本土法學第 30 期 2002 年 1 月，頁 93。

多數學說均認為以限制出境作為保全租稅債權之手段違反不當連結禁止原則，主張以限制出境之自由權的方式擔保財產權，難謂有正當合理的連結²³。也有論者認為，納稅義務人必須以提供相當擔保換取限制出境之解除，在此限度內，國家之稅捐債權或可受到保障，但細究其本質，係以限制人民之自由權來達到國家財產權之保障，但除非是納稅義務人有出境之必要，否則對於其本身可謂無所妨害，就此點而言，倒不如以限制移轉、設定登記及假扣押等方式凍結義務人之動產、不動產的效果最為直接有效，蓋其是以財產擔保財產權，而非以對人民限制其出境之自由權來擔保國家之財產權，非得俟納稅義務人自行提供擔保來換取其出境之自由，國家稅捐債權方可獲得實現²⁴。自由權行使之限制不得違反不當聯結禁止原則，而平等權為一量尺，藉以度量公權力行為是否對於人民權利作不合理的差別待遇，其思維模式首先要先設定比較點，比對確定出相同事物或不同事務，再以該比較點作為相同事務的共通點，找出其間的差異點，即有所謂不當聯結禁止。人民取得財產權之程序，固得由法律加以規定，除不得違反比例原則而有過度的限制外，立法或行政措施亦不得考慮與事務本質無關的要素而違反「不當聯結禁止原則」²⁵。

（二）否定說

否定論者認為因欠稅而限制義務人出境，不違反不當聯結禁止原則，蓋不論是民事執行或行政執行皆可以「限制住居」或「拘提管收」為手段促其履行，反倒是限制出境其嚴重性尚不如上開兩種手段，此亦經釋字 345 號解釋所肯認²⁶。學者多數說肯認不當連結禁止原則不僅為行政法位階的原則，更可作為憲法位階的原則，如以不當連結禁止原則審查欠稅限制出境制度，也可能沒有違反此原則的問題，按國家為了追繳稅款，本來即可能採取種種對人民不利益的手段，以各種實質的或心理上的壓力迫使人民履行納稅義務，其中，哪種手段可認與租稅保全目的有合理關連，又哪種手段沒有，這應是值得深思的問題²⁷。

（三）折衷說

有學者提出折衷之主張，認為限制出境至多可作為欠稅保全、執行的「最後」手

²³ 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004/12，頁 121

²⁴ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 84。

²⁵ 黃柏青，從基本權保障論稅捐保全制度，政治大學法律研究所碩士論文，頁 30。

²⁶ 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎？台灣本土法學第 30 期 2002.1。

²⁷ 葛克昌，公民法債權保全與禁止出國，〈行政程序與納稅人基本權〉增訂版，翰蘆出版，2005 年 9 月，370 頁；吳啟玄，限制出境制度之實務研析，翰蘆出版，2003 年 7 月，頁 225。

段，且應參考德國護照法第 7 條之立法解釋，以義務人或其代表人主觀上具備「意圖逃避稅捐者」，始得限制出境²⁸。司法實務上，釋字第 588 號解釋許宗力等五位大法官所提出之不同意見書裡，亦質疑公法金錢債務之執行本應就義務人之財產為之，現行拘束人身自由之執行手段，不符最小侵害原則，認為以拘束人身自由威嚇人民履行義務之管收手段應即放棄，而應參考德國稅捐通則相關規定之精神，改採較小侵害之義務人出具經代宣誓保證真實之財產清冊的執行方式。

（三）本文見解：

本文認為現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項限制出境條款，稽徵機關須先為限制移轉、假扣押、...程序等方法，凍結納稅義務人之財產後，如仍未能保全稅捐，始可為限制出境處分。雖已顯著改善過往稅捐稽徵機關僅於納稅義務人提供擔保之情形下，始認定其有助於達成稅捐保全之目的而解除其限制出境處分，惟本質上稅捐稽徵機關倘其所限制者為納稅義務人之財產權，就基本權利侵害之程度較限制自由為輕，且以財產權擔保租稅債權，係符合債權關係，但限制出境手段仍難以避免係以自由權之限制來逼稅，仍存有手段目的之不當聯結之虞。過去稅捐機關無須舉證說明限制出境必要之義務，使稅捐機關遇到欠稅案件且符合上述條文規定要件時，存有動輒限制納稅人出境自由之詬病。自財政部於發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出境案件規範後，須按欠繳金額級距額外考量是否具備、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業等條件因素，始得予限制出境。準此，將可從客觀要件反推義務人之主觀逃避稅捐意圖，如此將不致違反不當聯結禁止原則之虞。

第二項 自由權之合憲性審查—外國法例

第一款 美國有關遷徙自由管制之違憲審查基準

美國法院在處理涉及憲法所保障的基本權利案件時，在無先例之具體審查原則可資遵循條件下，發展出所謂「三重基準」之審查基準之選擇模式，亦即「合理關連性審查基準」、「中度審查基準」、及「嚴格的審查基準」等三種審查標準。所謂「合理關連性審查基準」，係指法院審查時，僅要求政府之管制目的為合法利益，政府管制

²⁸ 蔡震榮，金錢給付義務及限制出境之探討，律師雜誌，303 期，2004 年 12 月，頁 26、42。

措施之手段與目的達成有合理的關連性；所謂中度審查基準，係指法院審查時，政府之管制措施係追求之目的須為實質重要的政府利益，管制之手段與目的具有實質的關連性即可；所謂「嚴格審查基準」，係指法院審查時，要求政府之管制所追求之目的須為急迫且非常重要之利益，管制措施須為達成該目的之最小侵害手段。至於以何種基準審查政府管制措施，則視所涉及的基本權利類型而定。一般在審查涉及有關「基本性權利」之立法或其他措施時，均採嚴格的審查標準，而此所稱之「基本性權利」包括「遷徙自由」在內。換句話說，就遷徙自由案型之審查，係採「嚴格審查標準」。法院會首先審查該措施之目的是否在追求「相當急迫及非常重要」的政府利益，其次則審查為達該目的所用的手段是否為侵害最小手段²⁹。以下是美國聯邦最高法院在審查有關政府管制遷徙自由的案例：

ZEMEL v. RUSK 案（西元一九六五年）。本案 **Zemel** 係欲前往古巴旅行之美國公民，而美國國務院自西元一九六一年後，即禁止人民前往古巴，美國國務院主張古巴會傳播顛覆思想予美國公民，且人民旅行至該地區可能會涉入使國家陷入危險之國際事件，法院支持國務院之主張，認為人民的遷徙自由雖受憲法保障，但在正當法律程序下，可加以限制。法院進一步指出，本案乃基於「最優勢國家利益之考量」，且仍准許 **Zemel** 出國，只不過限制少數地區不得前往，並未過度侵害人權，故系爭手段仍屬合憲。

第二款 德國有關遷徙自由管制之違憲審查基準

一、德國法制「出國權」理論基礎

在德國基本法對於人民的「旅行權」，必須分為兩種情形而言。一是明白的，指提及出國的「出國旅行權」，則如同美國憲法一樣，在德國基本法內，並無一個條文提及這個權利；二是所謂的「遷徙權」，這個本意為國內人民的自由遷徙權，在基本法第 11 條內有明文之保障。德國基本法內未明文規定的出國旅行權，究如何在憲法內找到依據，是德國學界及實務界一個富有爭議的問題。德國基本法第 11 條第 1 項規定：「所有德國人享有在整個聯邦領域內遷徙之自由。」第 2 項才提及上述遷徙自由的限制問題。在本條條文中，憲法明文肯定人民在「整個聯邦領域」內有遷徙自由，

²⁹ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，頁 15。

因此，其係極明確地以保障「國內旅行權」為目的。但對於是否應將基本法第十一條的「遷徙權」侷限於「整個聯邦領域」，德國學界仍有不同之看法。

早期學說認為人民的「出國權」，包括單純的出國旅遊權及一去不返的「移民權」，均應涵攝在基本法第 11 條之內。其所主張的理由，除不願被實證法的「形式框框」所束縛，並要藉此突出「出國」亦為「基本人權」的作用外，另可與憲法的其他體系互相配合，例如基本法第 17 條 a 第二項規定，國防及防衛平民的法律可以限制人民的「遷徙權」及「住家不可侵犯權」。準此，瀕臨戰時及其他國防、勤務、法律亦可限制人民之出國及國內遷徙之自由，若不將出國權包含於基本法第 11 條第 1 項之「遷徙權」，一則規範戰時的法律無法明確限制人民的「出國權」(因為基本法第 17 條 a 第二項只言及基本法第 11 條之「遷徙權」)；二則法律限制人民「出國權」之標準，無法在基本法第十一條第二項(限制遷徙權的要件)獲得具體之標準，故認為基本法第 11 條之「遷徙權」包含出國權。

反對人民「出國權」包含於基本法第 11 條第一項之「遷徙權」者，現在逐漸成為主流。此派學者主張基本法第 11 條已明文將遷徙權限於「整個聯邦領域」，故「出國權」應另找尋依據，此派學者認為是基本法第二條的「人格權」衍生而來。基本法第二條廣泛且概括承認人民擁有「行為自由權」，故憲法未明文保障之其他基本人權，均可包含於本條概念之內。德國聯邦法院亦採此見解，其認為出國權自始未被制憲代表提及，故應未包含於基本法第 11 條第 1 項之內，不過可以由基本法第 2 條之「一般行為自由權」衍生人民的「出國權」。是故，德國法制上的「出國權」，非涵攝於基本法第 11 條第 1 項之「遷徙權」，因其只保障「整個聯邦領域」內的遷徙自由，「出國權」應係基本法第 2 條之「一般行為自由權」所保障³⁰。

二、司法實務案例

德國聯邦憲法法院於西元 1979 年「勞工參與企業權案」的判決中，藉由學說的採納及對以往判決之歸納與整理，提出了調控「審查密度」之寬嚴的三項審查標準，即「明顯性審查」、「可支持性審查」以及「強烈內容審查」標準。此三審查標準中，明顯性審查標準最寬鬆，除非政治部門的決定有明顯的、任何人一望即知得抵觸憲法情事，否則法院不能加以指摘；可支持性審查的審查強度則較前者嚴格，允許法院進一步對

³⁰ 葛克昌，欠稅與限制出境－以釋字第 345 號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23，頁 155。

政治部門決定進行實質審查，審查政治部門的決定是否出自於合乎事理並可以支持的判斷，只要能找到理由證明政治部門得評價合乎事理，法院即應予以尊重；最嚴格的審查標準是強烈內容審查，法院得對政治部門的決定作具體而詳盡的深入分析，若法院無法確信政治部門的決定是正確的，舉證的不利歸由政治部門負擔。至於在具體個案中究竟要選擇何種審查標準，德國聯邦憲法法院認為應視「立法者規範領域之特性」、「法院有無做出明確判決之可能性」以及「所涉及法益之重要性」等因素而定。又綜觀聯邦法院判決以及學說意見，可發現各項審查標準的適用案型仍多少具有一定的「類型屬性」。就「強烈內容審查」標準而言，其典型適用領域主要分為二類：一為涉及傳統核心之個人自由權的案型，另一類則係涉及與民主政治具有直接關聯性之基本權的案型。而遷徙自由即屬傳統核心之個人自由權的一種，故聯邦憲法法院通常會對系爭之法律規範進行「強烈內容審查」。只要能夠證明立法決定的正確性存在有合理的懷疑，就可以對之進行非難。

第三款 小結

從外國對於人民遷徙自由違憲審查來看，美國法院針對一個特定的基本權利案型一般都會援用一項特定的審查標準來進行審查。例如政府管制措施涉及何種基本權利，相當程度地決定法院所要適用的審查標準。德國法院雖然於各項審查標準的適用案型上多少具有一定的類型屬性，但仍較強調若干界定審查密度因素之考量。儘管兩種模式於審查密度之決定上，路徑上並不相同。惟兩國就「遷徙自由」案型之違憲審查，通常都是採取較為嚴格之審查標準。

第四節 兩公約施行後對我國稅法上限制出境制度之影響

第一項 前言

我國憲法公布於 1947 年，同年 12 月 25 日開始施行，並曾積極參與 1948 年〈世界人權宣言〉的起草，並曾簽署或批准多項國際人權公約，其中最重要的是 1967 年簽署的〈經濟、社會與文化權利公約〉與〈公民與政治權利國際公約〉。然而，由於當時幾個特殊原因與歷史情境，使得我國這段參與國際人權體系的經歷，卻無法形成我國民主憲政發展的助力，也未能因此奠定我國人權保障的根基。我國退出聯合國與

國際人權體系，對於我國人權發展造成關鍵性的負面影響，國際人權體系中以條約為主軸之機制和機構，遲至 1970 年代才真正開始運作，然而極為不幸的是，我國退出聯合國及國際人權體系之時點，卻正在此一國際人權條約機制的突破性發展之前。

保障人權既是世界潮流，也是國家民主化之指標，更是國際社會關切之重點。我國為國際社會重要成員，現雖非聯合國會員國，但遵守國際義務，努力實踐國際社會責任，以期達成世界和平與正義之宗旨，並無不同。現今我國憲法第 2 章明定人民之權利義務，第 12 章保障選舉罷免創制複決權，第 13 章規定基本國策，雖均屬自由及人權之基本原則，但有關人權保障之規定，分散在各法律中，並無統一明確之人權保障基本法律，致國人對尊重人權，未能達到普遍及完整之認識，使得人權保護未周。為確實提昇我國的人權標準，促進人權發展，重新融入國際人權體系，我國在 2008 年簽署兩公約，將國際人權法典之人權標準，使之國內法化，有效保障人權且順應世界人權之潮流。

第二項 兩公約關於出境自由權之歷史背景與沿革

1948 年聯合國世界人權宣言第 13 條規定，除在第一項強調人人在其國境內有權自由遷徙與居住外，更在同條第二項進一步明定：「人人有權離開任何國家，包括其本國在內，並有權返回他的國家。」在「公民及政治權利國際盟約」第十二條第一項第二款明定：「人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。」並於第三款指出：「上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本盟約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。」此為出入境自由下了最佳界定。

現行我國以影響人身自由及居住遷徙自由之限制出境作為國家債權之稅捐保全，係同德國對人之稅捐保全假扣押，惟其他國家如美、日兩國均未以人之自由保全稅捐之執行，以下為美、日、德三國對人民欠稅的處理方式：

一、日本

日本國稅徵收法對於稅捐保全之規定，並無對於欠繳稅款達一定數額之義務人予以限制出境之規定，因此不論對於外國人或日本本國人均無對於因租稅欠稅人予以限制出境之規定。除此之外，日本出入國及難民認定法對於本國人及外國人之限制出境分別規定於第四章（外國人之居留與出國）及第七章（日本人之出國與回國），不論

對於外國人或日本本國人均無對於因租稅欠稅人予以限制出境之規定。即使是保全稅捐，僅有對物之保全³¹。日本國稅徵收法第 47 條規定得對滯納欠稅人之財產「假扣押」，惟其假扣押並不限於欠稅人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，只要欠稅人未依據規定期限繳納應納稅捐，即可據以實行。

二、美國

依據美國「內地稅法 (Internal Revenue Code)」第 6321 條規定：欠稅人因故意或過失未繳納稅款者，對相當於應繳納數額之欠稅人財產，美國政府享有抵押權(Lien)。而其抵押標的及於欠稅人之不動產與動產。因此，對於稅捐保全措施，並無如我國稅捐稽徵法第二十四條所定之「限制出境」方式來強制稽徵所欠稅款。而同法第 6323 條將抵押權(Lien)制度配合一些除外規定，如善意受讓、成立在先的擔保物權或法定擔保物權等，再加上一套完備之「公示制度」，即時將抵押權登錄於「公共目錄(Public Index)」，使公眾得知，以確保交易安全³²。

三、德國

在德國有關租稅保全之法律規定，主要出現於德國租稅通則第 324 條物之保全假扣押：「為保全第 249 條至第 323 條規定之金錢債權強制執行，租稅核定之管轄稽徵機關，於徵收有妨礙或遭遇重大困難之疑慮時，得命對動產不動產之假扣押。債權尚未確定之核定，或附有條件或期限者，稽徵機關亦得命假扣押。在假扣押命令中，應指定一定金額，如經提存該金額，應停止假扣押之執行或廢棄以執行之假扣押」以及第 326 條有關人之保全假扣押：「區法院得因租稅核定管轄機關之聲請，命為人之保全假扣押，但以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限。有管轄權者為稽徵機關所在地或義務人所在地，在其轄區之區法院」，之規定，依據通說見解，德國租稅通則第 326 條人之保全假扣押，具有「補充性」之性質：只有「以對義務人財產強制執行有危險時，有保全之必要者為限」，亦即只有在主管機關為物之保全假扣押後仍不足以確保租稅債權時，方得為人之保全假扣押³³。

³¹ 蔡庭榕，限制出境之研究 - 以租稅欠稅限制出境為例，中央警察大學國境警察學報，民 91.10，頁 30。

³² 林進富、孫迺翊，論限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之適法性，刊於「實用稅務」，1996.10，頁 27。

³³ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 40-41。

第三項 我國限制出境措施是否違反世界人權宣言（兩公約）

第一款 我國憲法與兩公約之關係

壹、前言

憲法對兩公約所定的人權保障，也有相呼應的條文，包括平等權保障（第 7 條）；人身自由（第 8 條）；居住及遷徙自由（第 10 條）；言論、講學、著作、出版等表現意見之自由（第 11 條）；秘密通訊自由（第 12 條）；信仰宗教自由（第 13 條）；集會結社自由（第 14 條）；生存權、工作權及財產權（第 15 條）；訴訟權（第 16 條）；參政權（第 17 條）；受教育權（第 21 條）等各種權利保障。憲法亦於第 22 條概括規定人民其他的自由權利，同受保障。關於權利的限制，憲法第 23 條明定，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。此項法律保留及比例原則的內涵，與兩公約關於權利限制規定的精神相當。

貳、公民政治權利公約權利之內涵

公民政治權利公約第 12 條第 2 款規定：「人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。」第 3 款規定：「上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。」第 2 款為遷徙自由之原則性規定，**相當於我國憲法第 10 條之居住遷徙自由**；第 3 款為遷徙自由之限制，採法律保留，且必須為「保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要」，且不牴觸該公約其他權利，**相當於我國憲法第 23 條規定**。

所謂出境的權利包括兩種情形：一是短期和稍微長期的在國外停留（出境旅行之自由，如旅遊、參加會議、短期學習等），另一為保留或放棄國籍的條件下長期離開一國（移居國外的自由）。此出境權利原則上不得限制，但符合第 3 款但書所列情形時，仍得予以限制。

第二款 限制出境措施在我國為合憲，惟是否違反世界人權宣言之爭議

我國憲法第 10 條遷徙自由：「人民有居住及遷徙之自由。」旨在保障人民有自由設定其住居所、遷徙、旅行，包括入境及出境之自由，此為人身自由之延長，保障人

權的思想，為現今國際潮流所趨³⁴。對於遷徙自由內涵的理解，可以藉由國際法的討論補充，例如其保障的內涵不應少於聯合國大會決議通過的世界人權宣言或其他國際公約（1948.12.10），如公民權利和政治權利公約（1966.12.16）、兒童權利公約（1989.11.20）等。

世界人權宣言第 12 條規定：「（一）合法處在一國領土內的每一個人，在該領土內有權享受遷徙自由和選擇住所的自由。（二）人人有權自由離開任何國家，包括其本國在內。（三）上述權利，除法律所規定並為保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德，或他人的權利與自由所必須，且與本公約所承認之其他權利不牴觸，應不受任何其他限制...」。換言之，對於出境權原則上不應設限，但為保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德，或他人的權利或自由，可加以限制，惟仍以必要且不牴觸該公約承認之其他權利為限，我國憲法亦保障人民居住及遷徙自由基本權，但在憲法第 23 條的條件下係可限制人民遷徙自由基本權，雖然與世界人權宣言第十二條第三項文字及限至目的略有不同，惟基本精神上大致相同。次以公民與政治權利國際公約第 11 條，任何人不得僅因無力履行契約義務，即予監禁。人身自由是相當重要之人權之一，本公約規定對於應負契約履行義務之債務人，不得使用剝奪其人身自由之手段，逼迫其履行契約義務。

本條之規範目的有二端：其一，契約義務本質並無具有公益性，因此，債務人無力履行時，如使受到監禁，似有違目的正當性；其二，避免發生以提供勞務作為債務清償之行為構成第八條禁止之強迫或強制勞動之行為，甚至是奴工之狀態³⁵。因此，對於工作權的執行自由，卻因囚禁於國內而無法赴工作地履行義務，得到應有之報償，無異是以囚禁的手段來剝奪其工作權。

我國限制出境手段似乎將人民囚禁於一國之內，以促使人民履行憲法上之繳稅義務，其已違反公民與政治權利國際公約第 11 條之規範目的，因而在簽訂兩公約後，雖我國大法官第 345 號解釋認為無違憲，惟既然兩公約已與我國法制接軌，則勢必須檢討研求兩公約國內法化之因應之道。

³⁴ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 80。

³⁵ 鄧衍森，《公民與政治權利國際公約》第九條至第十一條，兩公約中階種子培訓講義，法務部編印 2011 年，頁 45。

第四項 兩公約施行對限制出境制度實務面影響研析

第一款 兩公約簽訂後，兩公約於大法官解釋之引用

在釋字第 710 號解釋，大法官羅昌發部分協同部分不同意見書中，對大陸地區人民合法入境後有居住與遷徙之自由引用公政公約，事實上其曾於司法院釋字第 694 號、第 696 號、第 701 號、第 708 號及第 709 號解釋所提出之意見書中多次闡述，我國已透過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」，施行公民權利與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights；簡稱 ICCPR）；雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值，有明確且直接之肯定。我國雖非前揭公約之參與國，故無法直接引用該人權公約作為憲法解釋之依據，然此並不影響該國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以作為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據，使我國憲法及憲政思想，與國際人權趨勢，進行有效之對話，並強化對人民之基本權利保障。再者，ICCPR 第 12 條第 1 項規定：「合法身處於一國領土內之每一個人，在該領土內有權享受遷徙自由與選擇住所之自由。」外國人及大陸地區人民獲得主管機關發給入境許可且已經入境者，自屬合法身處於我國領土及臺灣地區內之人；在 ICCPR 此條規定下，自應賦予在境內居住與遷徙自由。由憲法而言，經合法入境之外國人及大陸地區人民，在我國境內，原則上應得享有憲法第 10 條所規定之居住及遷徙之自由。相關機關如擬將其強制出境，除有國家安全等必要情形外，自須遵守一定之正當法律程序。

第二款 公民與政治權利國際公約在稅務判決的適用

臺北高等行政法院 99 訴 1924 號判決³⁶對於稅務案件適用公民與政治權利國際公約具有開創性之意義與價值。係首度對公民與政治權利國際公約第 11 條及第 12 條作出回應³⁷。依《公民與政治權利國際公約》第 11 條：「任何人不得僅因無力履行契約義務，即予監禁。」本條禁止基於債務原因而加以監禁，係作為補充第 9 條之保護，在債務監禁問題上，禁止債權人或國家剝奪債務人之的人身自由。不過，若符合第 9 條規定之要求，則就不履行法律規定私法或公法性質之義務，法院得為強制性拘禁措施。

³⁶ 101 年度訴更一字第 20 號、101 年度判字第 1014 號為歷審裁判。

³⁷ 黃俊杰，公政公約在限制出境稅務判決之適用，月旦法學教室，2013 年 4 月，頁 10。

此外，《公民與政治權利國際公約》第 12 條內容為：「(I) 在一國領土內合法居留之人，在該國領土內有遷徙往來之自由；(II) 人人應有自由離去任何國家，連其本國在內；(III) 上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限；(IV) 人人進入其本國之權，不得無理褫奪。」在《公民與政治權利國際公約》第 12 條「入出國之自由 (162 點)」指出：「入出國及移民法是禁止國民入出國之主要法律，而目前最主要的禁止出國項目為積欠稅案件及其他公法債務案件，其次則為刑事相關案件。禁止出境案件，已呈現逐年遞減；針對台灣地區設有住所而有戶籍之國民，則無待許可得隨時返回本國，並無禁止國民入境之情事」。由《公民與政治權利國際公約》國民管制出境案件類型觀察：--《公民與政治權利國際公約》第 11 條及第 12 條，分別與納稅者之欠稅管收及限制出境有關，其中「財稅管制」係佔「國民管制出境」案件類型之重要比例。

第三款 實務案例研析

壹、系爭事實

財政部臺北市國稅局以原告為未辦登記營業人，滯欠民國 83 年度營利事業所得稅、86 年度 11 期營業稅（以上含怠報金、行政救濟加計利息、滯納金及滯納利息）及 86 年度營業稅罰鍰計新臺幣 11,017,664 元（嗣以 83 年度營利事業所得稅繳款書送達不合法，臺北市國稅局大安分局重新填發繳款書，將限制出境案列管欠稅金額更正為 10,862,326 元）為由，依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，於 99 年 2 月 26 日以財北國稅徵字第 0990223176 號函報被告，由被告以原告欠繳稅捐及罰鍰已達限制出境金額標準，而於 99 年 3 月 2 日以台財稅字第 0990081490 號函（以下簡稱原處分）請內政部入出國及移民署（以下簡稱移民署）限制原告出境，並以同號函知原告。原告不服原處分，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

貳、原告主張：

一、被告明知原告於 95 年 8 月 16 日出境後即未入境，卻對身處國外之原告限制出境，此舉對原告不生限制出境實益，卻令忙碌於國際和平事務的原告，因恐回國後不得出境，將使全球推動愛與和平工作被迫停擺，而無法回國。被告實際限制的是原告回國自由。依公民與政治權利國際公約第 12 條第 4 項「任何人進入其本國的

權利，不得任意加以剝奪」被告以限制出境之名，達到剝奪原告回國權利結果，已違反公民與政治權利國際公約第 12 條第 4 項所保障權利，原處分應予撤銷以符合國際公約及憲法保障之權利。被告對於已出境的原告限制出境，沒有處分實益，不能達到處分目的，違反比例原則。

二、原告更審主張：「... (二)按行政程序法第 7 條規定，本件 16 年來國稅局持續對原告夫婦之財產為禁止處分，從未解除，無視課稅處分多次經訴願審議委員會或行政法院撤銷。原告夫婦資產既已全部遭稅捐機關禁止處分，再對原告為人身自由之限制，並無助於確保稅收目的之達成，故限制出境已明顯逾越妥適性原則，而為人權之嚴重侵害。況被告自承明知原告業於 95 年即已離境，卻仍於 99 年 3 月發函內政部要求對原告限制出境。原告既已離開臺灣多年，再對原告限制出境，明顯目的不達，欠缺權利保護之必要，為無實益之行政處分，明顯違反比例原則之妥適性原則。又被告所屬機關業已實施對物保全之禁止處分，且租稅債權業已獲得足額擔保無虞，卻還對原告限制出境再加諸人身自由權之侵害，對其欲保全之租稅債權毫無必要，明顯為不必要之人權侵害，已違反比例原則之必要性原則。另國稅局對於原告財產所為之禁止處分，其價值已超過其所欲保全之租稅債權，故實施對物保全已足以保障其金錢債權，卻又實施限制原告出境之對人保全，疊床架屋，已侵害憲法及公民與政治權利國際公約保障之高階人身自由權利，來對其已經確保無虞之金錢債權，重複保障，其限制已違反比例原則之衡量性原則。且因原告已離境多年，對不在國內且長期來往世界各國從事愛與和平推廣工作之原告限制出境，無異限制原告回國之權利，明顯違反公民與政治權利國際公約第 12 條第 4 款及第 2 款之規定。...」。

參、法院見解

一、高等法院見解：

臺北高等行政法院未評論兩公約國內法化之影響，反而輕描淡寫來判斷本案。

二、最高法院見解：

公民與政治權利國際公約第 12 條固規定：「一、在一國領土內合法居留之人，在該國領土內有遷徙往來之自由及擇居之自由。二、人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。三、上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公

共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。四、人人進入其本國之權，不得無理褫奪。」惟對於欠稅人限制出境之規定，乃增進公共利益所必要，業經司法院釋字第 345 號解釋肯認無牴觸憲法，已如前述，合乎上開公約第 12 條第 3 款意旨，即難謂違反該公約。又上開公約第 12 條既將對人民出境與其進入本國之限制，分置於第 2 款、第 4 款予以規範，顯然並未將限制出境與對人民進入本國權利之限制，等同視之。是原判決以：被上訴人衡酌上訴人如原判決附表二所示 135 筆不動產，不足以保全上訴人所欠繳之 86 年度營業稅及罰鍰，而上訴人迄未繳清或另提供相當欠稅之足額擔保，為保全稅捐債權，始為系爭限制出境處分等語，指駁上訴人謂被上訴人處分違反比例原則、正當法律程序、不當連結禁止原則，及違反兩公約有關人權保障之規定云云，無可採據，並無違誤。上訴意指摘原判決有不適用行政程序法第 7 條第 2 款、第 10 條及上述公約規定之違法；且未適用公民與政治權利國際公約第 12 條，致生褫奪其進入本國權利之違法情形云云，乃係其主觀歧見，仍無足取。

伍、本文見解

本判決首度就兩公約列入判決原告理由，原告認為被告以欠稅為由未考量憲法第 8 條、第 10 條所保障的基本權，逕對原告限制出境，除違反前述公法上基本原理原則、憲法第 23 條比例原則外，更違反公民與政治權利國際公約第 12 條第 2 項人人應有自由離去任何國家，連其本國在內的規定，原處分應予撤銷，以免侵害人權。」司法實務仍未對於該公約對於國內法制上效力與以立論分析，僅以該公約第 12 條既將對人民出境與其進入本國之限制，分置於第 2 款、第 4 款予以規範，顯然並未將限制出境與對人民進入本國權利之限制，等同視之。認為限制人民出境與限制人民入境之違反兩公約情形，探討應一切為二分別論之，不能混為一談。僅以該公約第 12 條未將第 4 款人人進入其本國之權，不得無理褫奪，規定第 2 款，因而無法導出「不能無理剝奪人民之出境權」的結論，依據憲法第 23 條，立法機關仍得以法律合理限制之。其立論上仍維持過去司法實務合憲之論點，並未因兩公約之簽訂，而承認兩公約國內法化之影響。

第五項 小結

我國於 1967 年為聯合國會員時，即已簽署公民與政治權利國際公約及經濟社會

文化權利國際公約，兩者合稱兩公約，因此，基於憲法第 141 條規定：「中華民國之外交，應本獨立自主之精神，平等互惠之原則，敦睦邦交，尊重條約及聯合國憲章，以保護僑民權益，促進國際合作，提倡國際正義，確保世界和平」，作為兩公約之簽署國，尊重兩公約之國際責任，自簽署時起，已屬具體化憲法規範意旨之內容，在國內亦有國內法化之效力。就兩公約簽定後之影響，在稽徵實務上，限制出境要件已法律明文化，應不違反兩公約，惟財政部僅以行政函釋方式發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，增列限制出境之要件，卻未達法律或法規命令位階，將違反兩公約國內法化之效力。在司法實務上，最高行政法院認為對於欠稅人限制出境之規定，乃增進公共利益所必要，業經司法院釋字第 345 號解釋肯認無牴觸憲法，合乎公民與政治權利國際公約第 12 條第 3 款意旨。公民與政治權利國際公約第 12 條既將對人民出境與其進入本國之限制，分置於第 2 款、第 4 款予以規範，顯然並未將限制出境與對人民進入本國權利之限制，等同視之。因而認為我國稅法上限制出境之規定並不違反兩公約。

第四節 內地稅法授權海關代徵適用不同保全程序合憲性之探討

第一項 前言

稅捐稽徵法第一條所稱稅捐，係指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐，其適用之範圍，以一般所稱之內地稅捐³⁸（境內稅）為限，不包括關稅及礦稅等非屬稅捐稽徵機關徵收之稅目。因而關稅在稅捐分類上係屬國境稅，稅捐稽徵法與相關稅法之稅制相對稱為內地稅。內地稅有部分稅捐如貨物稅、營業稅等由內地稅稽徵機關委託國境稅稽徵機關即海關代徵³⁹，但對於納稅義務人徵收及行政救濟程序，尚乏明文。嗣後稅捐稽徵法第 35 條之 1：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」即明定國外輸入之貨物，由海關代徵之。立法理由係為配合現行徵收及行政救濟程序，於其徵收程序及行政救濟程序，準用關稅法或海關緝私條例之規定辦理之，以為處理之依據。亦即為因地制宜

³⁸ 財政部 97 年 2 月 20 日台財稅字第 09704505750 號：本法所定稅捐，包括各稅依法附徵或代徵之捐。

³⁹ 例如貨稅條例第 16 條規定「國外輸入之貨物，由海關於徵收關稅時代徵之。」其有涉及走私進口應予補稅者亦同；加值型及非加值型營業稅法第 41 條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」

以及徵收行政便利性之目的，在法律明確性原則下，就稅捐稽徵法第 35 條之 1 規定由海關代徵論之，在法律的定性上係屬法律上管轄權之移轉，其徵收程序與救濟程序均依照關稅法的規定，惟實體事項則回歸稅捐稽徵法來處理。海關基於稅捐稽徵法第 1 條的但書，對於海關代徵之內地稅捐，稽徵實務上並不適用稅捐稽徵法有關限制出境之保全函釋。是以本質上同為國家稅捐稽徵，僅因行政委託與法律準用，得出適用不相同保全程序的結論，是否違反憲法上之平等原則，存有研求之餘地。

第二項 關稅法與稅捐稽徵法之關係

第一款 行政委託理論

壹、管轄權法定與恆定原則

有關管轄權法定原則與管轄權恆定原則，其法據為行政程序法第 11 條第 1 項規定：「行政機關之管轄，依其組織法規或其他行政法規規定之。」同條第 5 項復規定：「管轄權非依法規不得設定或變更。」按管轄權之設定與變更須有法規之明定，主要可從下列三面向思考。首先，管轄權目的為設官分職，使各行政機關擁有特定行政事務執行之自我權限，既可避免與其他機關競合或衝突，亦可促進行政任務執行之專業化與效率。次以，管轄權之劃定乃屬組織權行使之一環。依現今學界一般見解，組織權基本上係由立法與行政依不同程度分享，而不再是君主立憲時期通說所主張之「行政保留」事項。從而，在管轄權劃定事項上亦應有制度性法律保留原則適用之餘地，受有民意基礎之立法機關支配。第三，管轄權如何劃定其雖非直接涉及人民之基本權利，但卻會產生影響行政作用法之外部效力，涉及行政實體決定之合法性。

是以，自人民權益保障角度觀察，宜以法規明定為妥，俾使人民得以知悉對其自身權益具重要性之行政決定是否由法定管轄機關所為，並判斷其合法性有無瑕疵，進而決定是否採取可能之權利救濟途徑。依行政程序法第 11 條第 1 項之規定，得作為設定管轄權之法規範基礎者，為「組織法規」或「其他行政法規」。就組織法規部分，管轄權之劃定本屬組織權之內涵；立法者透過組織法規設定行政機關管轄權，在體系上既無矛盾之處，更為我國立法實務向來慣採之方式，固無疑義。縱然如此，對於行政機關應執行之行政任務的抽象劃歸，規範體系上並不以置於組織法為限。立法者基本上享有立法自由形成空間，亦得決定是否將其放置於各該行政專法之中。易言之，所謂管轄權劃歸屬於「組織法之規定」，係以「個別條款」規制內容之屬性為斷，而

非以整部法典作形式上之認定。至於行政程序法第 11 條所稱之「法規」意義，就中央法規而言，根據中央法規標準法第 5 條第 3 款之規定，僅以形式意義之法律為限。

貳、管轄權之移轉

依據我國行政程序法第 15 條規定：「I 行政機關得依法規將其權限之一部分，委任所屬下級機關執行之。II 行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。III 前二項情形，應將委任或委託事項及法規依據公告之，並刊登政府公報或新聞紙。」此係參酌德奧法制，導入「管轄權移轉」機制，賦予行政機關得依法規將其權限之一部分，委任或委託其他行政機關執行之。⁴⁰

所謂依法，根據行政程序法第 15 條第 1 項及第 2 項之規定，權限委任及權限委託皆須「依法規」始得為之。此乃維護法治國家「法律優越原則」之必然結果，蓋管轄權依法規設定後，非經法規之明文授權，行政機關不得擅自以行政行為變更法規制定者之意志。所謂「管轄權」，係指管轄權係指行政機關所得以行使行政任務之範圍。而管轄權移轉係指執行特定行政任務之權限由法規原指定之行政機關變更至另一行政機關之歷程。管轄權之移轉有兩種法律上之原因，第 1 個為行政機關組織上之裁併而產生，第 2 個為原管轄機關基於業務上之需要而自願為之⁴¹。所謂「原管轄機關基於業務上之需要而自願為之」係指行政機關透過增修管轄權規定以外之法律手段，將涉及公權力行使之權限移轉由其他行政機關辦理之「權限移轉」情形。管轄權一旦經合法移轉予另一行政機關後，原管轄機關在移轉之期間內即喪失執行該行政事務之權限，取而代之，獲致權限移轉之行政機關則成為新的管轄機關，享有執行被移轉行政事務之權限。

管轄權一旦經合法移轉予另一行政機關後，原管轄機關在移轉期間內即喪失執行該行政事務之權限；此時，受權限移轉之行政機關則取而代之成為新的管轄機關，享有執行被移轉行政事務之權限，得以自己名義對外為法律行為。有關管轄權的規定，具有法律上之拘束力。行政機關不僅不得侵犯其他機關之管轄權，亦不得放棄本身之管轄權，其即所謂「管轄規定之決定性」。惟法律亦容許「權限之授與」變更管轄權，

⁴⁰ 詹鎮榮，論行政機關管轄權之移轉－以其對行政作用法及行政爭訟法之影響為中心，《2006 行政管制與行政爭訟》，2007 年 10 月，頁 191

⁴¹ 行政程序法§11-II、III、§15-I、II 參照。

在法律有明文規定時，同屬一行政主體之行政機關間，得由一行政機關將其權限之一部，移轉於另一相隸屬或不相隸屬之行政機關，並由後者以本身之名義行使之。此種行政機關間通案之移轉部份管轄權，可統稱為『權限之授與』。

本於管轄權法定以及恆定原則，行政機關欲移轉其權限之一部於其他機關者，須有法規之授權始得為之。然有疑問者，行政程序法第 15 條第 1 項及第 2 項僅明言「依法規」，但卻未揭示授權法規與同法第 11 條第 1 項之管轄權設立法規間應立於何等之位階關係。析言之，行政機關是否得以下位法規作為授權基礎，以移轉其經由上位法規所賦予之權限？根據德國學界一般見解，原則上授權行政機關移轉管轄權之法規「在法規位階上」至少應與賦予原管轄機關管轄權之法規相當，始符合法治國家法律優位原則之要求。基此，學者認為行政機關若依據較劃定其管轄權之法規位階更低之法規移轉其權限予其他機關者，則該管轄權之移轉將不具合法性⁴²。

參、管轄權移轉之類型

關於管轄權移轉之類型，依據我國行政程序法第 15 條第 1 項及第 2 項明定有「權限委任」以及「權限委託」兩種類型：

一、權限委任

行政程序法第 15 條第一項規定：「行政機關得依法規將其權限之一部分，委任所屬下級機關執行之。」基此，我國行政程序法意義下之權限委任，係指上級機關將其權限移轉予所屬下級機關執行之一種法律行為⁴³，亦係立法者將權限委任視為是一種「權限移轉」手段。訴願法第 8 條之規定：「有隸屬關係之下級機關依法辦理上級機關委任事件所為之行政處分，為受委任機關之行政處分，……」則我國之「權限委任」制度與德國法之「權限授與」制度所不同者，乃德國法之權限授與並不以原管轄機關與受權限移轉機關間必須存在行政組織層級意義下之「上下隸屬關係」為必要。即使兩不相隸屬機關間之管轄權移轉，亦包含在權限授與概念之內⁴⁴。

二、權限委託

⁴² 詹鎮榮，論行政機關管轄權之移轉—以其對行政作用法及行政爭訟法之影響為中心，《2006 行政管制與行政爭訟》，2007 年 10 月，頁 213。

⁴³ 本條立法說明，略謂：「行政機關將權限之一部分委任其他行政機關以受任機關名義執行者，稱之為權限之委任；……因均涉及權限之變更，故皆須法令之特別授權，始得為之。」

⁴⁴ 詹鎮榮，論行政機關管轄權之移轉—以其對行政作用法及行政爭訟法之影響為中心，《2006 行政管制與行政爭訟》，2007 年 10 月，頁 203。

行政程序法第 15 條第 2 項規定：「行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之。」據此，我國行政程序法之規範結構，顯然係以同一行政主體之機關間是否存有行政組織層級上之隸屬關係為基準，區分權限委任與權限委託。首先，針對權限委託部分，立法者一方面亦將權限委託定性為「權限移轉」之一種機制⁴⁵，另一方面則參酌德國法之權限代理概念，建構出我國之權限委託制度。

肆、管轄權移轉之合法性要求

行政程序法第 15 條本身並非賦予原管轄機關得移轉其管轄權之直接授權規定，僅能說是係屬管轄權移轉之「要件與程序規定」。亦即，管轄權得否移轉，應視其他組織法規或行政法規而定。然而，一旦原管轄機關取得得移轉其法定管轄權之法規授權依據後，則尚須符合行政程序法第 15 條所規定之要件與程序要求，管轄權之移轉始屬合法性。不具合法性之管轄權移轉行為，並不生效力，管轄權不因之而變更。行政程序法 15 條之規定，管轄權移轉必須具備 3 項合法性要件，缺一不可：其一，必須有法規之授權依據；其二，原管轄機關須有權限移轉之法律行為；最後，必須踐行公告與刊登政府公報或新聞紙之正當行政程序。行政程序法第 15 條之權限移轉機制作為管轄權恆定原則之例外，乃呈現在權限之移轉並非直接透過管轄權規定之修正或明文，毋寧係在不變動原管轄權規定之前提下，透過同一或其他法規之授權，由原管轄機關作成權限移轉之法律行為而產生。亦即管轄權之移轉本屬行政機關在法規授權範圍內所得行使之組織權內涵。故原則上只要符合立法與行政在組織權範圍內之分際，原管轄機關一旦作成相關之法律行為，管轄權理應即產生移轉之效力⁴⁶。

第二款 稅捐稽徵法對關稅法行政委託法律關係之定性

稅捐稽徵法第 35 條之明定有國外輸入之貨物由海關代徵之，其授權關稅機關在貨物進口時對相關進口貨物與進口廠商代徵貨物稅、營業稅之行為係屬在不變動原管轄權規定之前提下，透過同一或其他法規之授權，由原管轄機關作成權限移轉之法律

⁴⁵ 本條之立法說明：「行政機關將其權限之一部委託其他行政機關以委託機關名義執行者，稱為權限之委託；……因均涉及權限之變更，故皆須法令之特別授權，始得為之。」

⁴⁶ 詹鎮榮，論行政機關管轄權之移轉—以其對行政作用法及行政爭訟法之影響為中心，《2006 行政管制與行政爭訟》，2007 年 10 月，頁 217。

行為而產生之法定委託，應定性為權限委託。原管轄機關國稅局取得得移轉其法定管轄權之法規授權依據後，符合行政程序法第 15 條所規定之要件與程序要求，因而其管轄權移轉海關係屬合法。

第三項 由海關代徵之內地稅其稅捐稽徵程序準用關稅法之規定

第一款 準用的定義與類型

所謂準用又可稱為「間接適用」，係法律明文規定，某些情形適用其他法律，此種準用的規定模式可避免重複規定，此種規定之標的係作為大前提的法規範間接適用於另一種法律事實。法律用語除「準用」外，亦常有「……亦同」、「比照……辦理」。有關準用的種類可區分兩種類型⁴⁷：

一、構成要件的準用與法律效果準用

法律上之準用方式，有區分成「構成要件的準用」、「法律效果準用⁴⁸」，或二者皆準用⁴⁹，應視法律具體規定而定。準用須法律有明文規定，但準用須該所擬適用之法律事實與該引據之規範所擬規制的事實具有同類的情形，始可準用。行政法院向依舊行政訴訟法準用民事訴訟法第 277 條有關「舉證責任」之規定而認為，人民就對其有利之事實負有舉證責任，例如最高行政法院 67 年判 676 號；68 年判 307 號。但民事訴訟與行政訴訟有基本的不同，法治國家行政機關依法行政是其法律義務，故行政機關必須擔保行政處分具有合法性，是以行政處分依據行政程序法§ 110 III 雖可推定其存續力，但訴訟上不應推定所有的行政處分具有合法性，過往以行政處分具有「公定力」而可推定行政處分具有合法性之觀念，應予揚棄。故人民對行政處分有所指摘時，應由行政機關對其合於法律義務狀態先行舉證，始符合「準用」之意義。

二、全部準用與部分準用

法律未規定準用或僅就某部分規定準用，行政機關除有「類推適用」情形外，不得擴張準用之範圍，否則即屬違法之適用。稽徵實務上，例如海關緝私條例第 49 條之 1 第 2 項規定：「關稅法第四條之二（現行第 9 條）及第二十五條之一（現行第 48

⁴⁷ 李惠宗，憲法要義三版，元照，2006 年，頁 38

⁴⁸ 例如行政程序法§126II：「原處分機關依第一百二十三條第四款、第五款規定廢止授予利益之合法行政處分者，對受益人因信賴該處分致遭受財產上之損失，應給予合理之補償。第一百二十條第二項第三項及第一百二十一條第二項之規定，於前項補償準用之。」

⁴⁹ 行政程序法§149：「行政契約，本法未規定者，準用民法相關之規定。」

條) 之規定，於依本條例所處之罰鍰準用之。」則該條例所處之罰鍰準用關稅法第 9 條之徵收期間及第 48 條之租稅保全程序於之規定，係屬部分準用。而依海關緝私條例所處之沒入處分則不準用上開徵收期間及保全程序。

而司法實務上，例如大法官釋字第 224 號、第 228 號以及第 321 號等解釋意旨，對稅法中有關『人民須繳納保證金始得提起行政爭訟』之規定，均認牴觸憲法第 16 條規定之精神以觀，如認本件關於貨物稅部份，仍得準用海關緝私條例第 49 條規定者，無異使因違憲失效之舊貨物稅條例第 20 條第 3 項規定回復適用，殊與憲法保障人民訴訟權之意旨有違，應不予準用⁵⁰。

第二款 海關代徵內地稅捐其稽徵程序與救濟程序準用關稅法

壹、海關代徵內地稅捐準用關稅法的定性

由於稅捐稽徵法第 35 條之 1 雖定有國外輸入之貨物由海關代徵之稅捐，因僅稽徵程序與救濟程序準用關稅法之規定，依據上述學說上分類係屬部分準用。而我國實務也同此見解，「……稅捐稽徵法第 35 條之 1 雖定有國外輸入之貨物由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用海關緝私條例之規定辦理⁵¹。…」但僅係有關徵收稅捐之準用規定，對於違章行為之實體規定應不在其列。

貳、由海關代徵稅捐核課期間是否準用關稅法

海關代徵稅捐核課期間是否準用關稅法，由以下實例說明之。○○公司於 91 年 7 月 4 日向財政部臺北關稅局報運進口貨物乙批，逾行為時關稅法第 18 條規定 6 個月退、補稅期限後，發現該份報單第 3 項貨物稅則號別申報錯誤，應否按正確之稅則稅率計算補徵貨物稅及營業稅，又該案例應如何適用法令⁵²？實務上進口貨物由海關代徵之貨物稅、營業稅，其核課期間係屬實體事項，非程序事項，故非屬稅捐稽徵法第 35 條之 1 準用關稅法及海關緝私條例規定之適用範圍，仍應依稅捐稽徵法第 21 條規定辦理。因而如某公司向關稅局報運進口貨物乙批，海關係依據海關緝私條例規定對該公司實施事後查核，尚非屬現行關稅法第 13 條之事後稽核案件，關稅部分依行為

⁵⁰ 行政法院 84 年 5 月份第 2 次庭長評事聯席會議。

⁵¹ 法務部 82 年 10 月 16 日法 82 律決 21713 號函。

⁵² 財政部 93.09.09 台財稅字第 09304546840 號函、財政部 86 年 2 月 14 日台財稅第 861884082 號函。

時關稅法第 18 條規定，雖已逾 6 個月退、補稅期限，視為業經核定，貨物稅及營業稅部分仍應於稅捐稽徵法第 21 條規定之核課期間內，依法補徵或並予處罰。因此該公司進口之貨物，經海關實施事後查核改列正確稅則號別後，核屬應課徵貨物稅之貨物，應以海關核定之關稅稅額作為稅基，由海關依稅捐稽徵法計算補徵貨物稅及營業稅。

第四項 由海關代徵內地稅捐之行政處分應以何機關為訴願機關

國稅局權限移轉海關代徵稅捐之行政處分，究應以國稅局亦或海關為訴願機關，學說上呈現分歧。有學者認為，基於權限委託之行政處分，在同一行政主體內，一行政機關受另一無隸屬關係行政機關委託辦理行政事務，亦即所謂「權限委託之情形」，其所為之行政處分，應視為原委託機關之行政處分，並如同原委託機關自為該行政處分之情形，向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。訴願法第 7 條即為此一意旨之規定。惟該條之適用範圍，似兼及不同行政主體之機關間委託⁵³。惟有論者認為原處分機關之認定，應以實施時名義為準，此乃法理所當然，亦為訴願法第 13 條所明定。受託機關既以自己名義作成處分，何以竟視為委託機關之處分？其實法條只須規定受託機關之處分，應向委託機關或其上級機關訴願即可……殊無推翻原則作不必要之遷就。與第 8 條之委任事件相較，益發顯示第 7 條之不當；有隸屬關係之下級機關就上級機關委任事件作成行政處分時，上級機關本有權詳加指示，命下級機關如何行事……。但第 8 條仍明定為受委任機關之處分；無隸屬關係之委託，受託機關並非委託機關之下級官署，作成處分時難謂毫無自由形成之餘地，第 7 條反而明定視同委託機關之行政處分，可謂自亂章法⁵⁴。司法實務亦認為如認訴願法第 7 條規定，無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，並不妥適。則訴願法第 7 條「無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視同委託機關之行政處分，其訴願之管轄，比照第 4 條之規定，向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。」之規定，應僅係定訴願管轄機關而已，尚無因之更異原處分機關為委託機關，否則，即與前揭訴願法第 13 條前段之規定相違。抑且，造成作成行政處分之名義人與提起行政救濟對造之當事人不同，而使人民無從適從，因此認為應以受委託機關為

⁵³ 陳敏 行政法總論，92 年 3 版，頁 897-898

⁵⁴ 吳庚，行政法之理論與實用，92 年 10 月增訂 8 版，頁 609。

訴願機關⁵⁵。

本文認為，從訴願法第 7 條法條上觀之，應以原委託機關國稅局為原處分機關，惟貨物稅、營業稅係全權委託海關代徵，其稅捐的稽徵程序及於處分程序，包括稽徵、核發稅單之行政處分等，因此稽徵實務上由關稅局為行政處分機關，其訴願管轄機關，則以其直接上級機關財政部為訴願管轄機關，而非以原委託國稅局為訴願機關。

第五項 由海關代徵之內地稅適用不同保全程序之合憲性

第一款 前言

依據財政部 85 年 8 月 15 日台財稅第 851915036 號函釋：「對於已提起行政救濟之欠稅案件，究應否限制欠稅人出境，重行核釋處理原則。...個人或營利事業欠繳應納稅捐，而提起行政救濟者，在行政救濟終結前，原則上應免予限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，但有左列情形之一，且合於規定之限制出境標準者，應予限制出境：(一)納稅義務人經復查決定仍有應納稅額，而未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，經審酌確有限制出境之必要者。...」本函釋不僅為捐稽徵法第 24 條第 3 項：「其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；...。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」之限縮解釋，亦為捐稽徵法第 24 條第 7 項第 2 款：「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：...二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。」之例外規定。易言之，內地稅如貨物稅、營業稅等原依上開稅捐稽徵法第 24 條函釋，可以於復查決定後仍有繳納稅款時僅需提供一半之擔保品，即可免除限制出境處分。惟同樣之稅目於海關代徵後，即使復查後符合限制出境標準並提供一半之擔保品，基於海關稽徵程序（包含保全程序）不適用稅捐稽徵法及其函釋，仍不得免於受限制出境，呈現差別待遇，是否違反平等原則？

首先，依據稅捐稽徵法第 35 條之 1 規定：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」由海關代徵之稅捐範圍，除了代徵之貨物稅及營業稅外，稅捐稽徵法第 49 條第 1 項規定：「滯納金、

⁵⁵ 司法院公報，第 47 卷 第 9 期，2005 年 9 月，頁 147

利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」內地稅捐上之附帶給付亦屬海關代徵之稅捐範圍。再者，國外輸入之貨物，由海關代徵稅捐之違章罰鍰案件，其徵收及行政救濟程序，亦應準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。

次論，關於稅捐稽徵法第 35 條之 1 規定所謂「徵收程序」是否包含稅捐保全程序，稽徵實務認為，從其立法理由係為明定國外輸入之貨物，由海關代徵稅捐之徵收及行政救濟程序之法律適用依據，並參考與其相似規定之營業稅法第 41 條規定之立法理由，係為簡化進口貨物應徵營業稅之稽徵手續可知，所稱「徵收程序準用關稅法及海關緝私條例之規定」之規定，應係泛指準用一切徵收程序規定而言；再者，自條文之編排體例觀之，稅捐稽徵法有關稅捐之保全係規定於第 3 章第 3 節「徵收」節中，而其他稅法有關稅捐之保全亦多規定於「稽徵程序」章中（關稅法、遺產及贈與稅法等參照），其所謂徵收程序，宜包含保全程序⁵⁶；倘再從其實務運作上衡酌，其準用海關緝私條例有關之規定，對保障國家稅款、罰鍰等之徵收亦較具實效性，故進口貨物由海關代徵稅捐之違章罰鍰案件之保全措施，應依稅捐稽徵法第 49 條及第 35 條之 1 規定，準用關稅法及海關緝私條例有關保全之規定。如依據上開結論，由海關代徵稅捐，不能適用復查決定後仍有繳納稅款時僅需提供一半之擔保品，即可免除限制出國處分。如此差別待遇是否為合理之差別待遇，能否通過平等原則之檢驗，為本項討論之重心。

第二款 合理差別待遇的平等原則定義

所謂合理差別待遇的平等原則係指「平等者平等待之，不平等者不平等待之，真正平等也」。任何人一出生，原即有許多「差別」存在，例如種族、性別、美醜、愚蠢、家庭環境……等，基於平等原則，國家不能因為這些「差別」，而有不利的差別待遇，甚至為了追求平等，應以「合理差別待遇」來彌補，達到實質平等的人權保障⁵⁷。

⁵⁶ 法務部 82 年 10 月 16 日法律決第 21713 號函、財政部關政司 82.12.08 台財稅第 821503175 號函

⁵⁷ 李明峻，《兩公約》平等原則的實踐與檢討，99 年度兩公約學習地圖講義，2010 年法務部編印，頁 48。

第三款 合理差別待遇的判斷基準與原則

壹、平等原則之判斷程序—德國單一審查模式⁵⁸

一、制度目的之確定

判斷一個制度是否違反平等原則，首先須透過歷史的經驗、政治的學理或其他社會科學檢驗該差別待遇的制度目的何在。而所謂「立法目的」或「制度目的」本身必須有合憲之基礎始得作為標準，以供制度本質要素之探索，至於其是否合憲，一般以憲法第23條之4項公益條款來判斷之。

二、事物本質要素之探求

探求何種事物本質要素可作為差別對待之基準。易言之，即檢驗差別待遇之標準與目的間有無合理正當之關聯，以防止非本質要素之引進。

三、合理差別待遇之形成

首先，必須合乎比例原則之合理差別，例如某些制度之立法目的與事物本質，固有差別待遇之必要，但是不可以「過度」或「過早」就予以差別待遇，應有相當之形成空間。次以，必須合乎本質目的之差別。一項制度最根本的目的，不能因某些差別待遇之需要，而破壞殆盡，否則事物本質之基礎即不復存在。若為了追求正義，而為差別對待，則手段與目的間須合乎比例性。但此差別對待如會回過頭來破壞正義，則吾人寧可不作區別。

四、輔助原則

除了上述三階段之判斷模式，另有論者主張增列體系正義審查要素⁵⁹。所謂「體系正義」係指立法者對特定事物或社會生活事實作出某種原則性之基本價值決定後，除非基於重大公益之考量，否則在後續之立法時，就有義務嚴守該基本價值，避免做出違反基本價值的異質決定，導致法秩序之前後矛盾，造成「體系破裂」，而破壞整個法體系的一貫與完整。

貳、合理差別待遇之判斷原則⁶⁰：

⁵⁸ 許宗力，〈從大法官解釋看平等原則與違憲審查〉，李建良、簡資修主編，《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁85以下，頁106-108（2000年8月）

⁵⁹ 李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之控制，憲政時代第16卷第2期，1990年，頁27以下。

⁶⁰ 李明峻，《兩公約》平等原則的實踐與檢討，99年度兩公約學習地圖講義，2010年法務部編印，頁48。

一、事實狀態確有不利的差異存在：

例如勞資關係的現實經濟力差異、殘障者的弱勢競爭力、精神病患與一般常人的心智差異、性別差異在某些狀況的現實弱勢……等。

二、採取差別待遇是為了追求實質平等的正當目的：

如政府補助低收入戶子女的獎助學金；反獨佔法律禁止資本家的團結壟斷；工會法須保障勞工的團結爭取合理待遇；高所得與低所得的不同課稅標準……等。

三、事項的本質有必要予以差別：

例如同樣是參政權方面，「國民代表」的選舉，基於判斷能力的成熟度，予以年齡限制，乃屬事項本質的合理必要差別，但是其他諸如財產、性別、學歷、國民以外的身分認定，因非關事項本質的合理必要差別，若予以限制，即屬違反平等原則。反之，通過國家考試而進入行政機關的公務員，因其資格的取得，須憑藉職務所需的專門知識與能力，因此除了學歷外，若限制其性別、身分（如出生地、家世），即屬違反平等原則。

四、差別待遇的方式、程度，須為社會通念所能容許，同時不能因而出現逆差別待遇，形成另一種不平等。過去所謂「邊疆同胞」、「僑生」、「僑選立委」享有相同優厚待遇，是超越一般憲政國家討論平等原則的範疇，而屬國民主權原理中「國民」的定義與「民主」政治的討論層次，美國某些州也有「少數民族」入學保障問題。由上而知，在給予差別待遇時，應依事實差異程度予以比較衡量，不能反而失去合理比例的平衡性，造成「反差別」的不平等。

參、德國多重審查模式

一、理論基礎：

單一審查模式於決定差別待遇是否合理時，最後須藉助「比例原則」以為判斷，然有論者⁶¹認為比例原則原則上僅可適用於「自由權」而不可適用於「平等權」，因兩種權利的構造不同，比例原則基本上是建構在自由權的「相對性」或「可限制性」，因所謂的平等其實是兩種規範關係之比較，比較後的結果，如果我們發現差別對待是合理的那就符合平等，如果不合理，那就違反平等。因此，「合理的差別待遇」

⁶¹ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務第二輯（中研院社科所），頁 121-122。

本身就是代表實質的平等，而不是說合理的差別待遇仍構成平等權之侵害，只是因為符合比例原則的利益衡量，才成為合憲的平等權限制。因此，主張應該是差別待遇所追求的目的，是為了實現「實質平等」抑或是「與實質平等無涉的其他政策目的」而有不同的審查方式。前者不須適用比例原則，為「合目的性」審查模型；後者則為比例原則審查模型。

二、審查流程⁶²

許宗力教授主張平等權的審查體系，先透過「可相提並論性⁶³」確定系爭規範存有差別待遇後，接下來的步驟，再根據上述理論基礎，區分為兩種審查模型：

（一）追求實質平等目的的差別待遇（合目的性審查模型）：

首先，從立法目的的判斷，倘系爭差別待遇屬追求實質平等之目的，則必須將審查重心放在該差別待遇是否涉及敏感的差別待遇之禁止項目，亦即憲法第7條所列的特別平等，尤其是性別平等，其目的必須是因應「男女生理差異或因此差異所生社會生活功能角色之不同」方為憲法所許。

次以，合目的性判斷來說，在確定差別待遇的目的已無爭議後，繼而審查差別待遇與目的間是否有合理之關聯（合目的性）。在判斷有無合理關聯時，由於具有高度之不確定性，因此必須綜合考量個案中該差別待遇是否為憲法明文的命令或允許、牽涉基本權的種類、對基本權的干預強度以及法益重要性之大小等參數，決定從寬或從嚴審查。必要時應佐以「事務本質」或「體系正義」的觀察為判斷。

（二）追求無關實質平等的政策目的（比例原則審查模型）

從立法目的判斷上，於個案中參酌該措施所牽涉到該措施所牽涉基本權種類、對基本權的干預強度以及法益重要性之大小等參數，決定對於政策目的是要從寬抑或從嚴審查，如應從嚴審查，則該政策所追求的公益必須是極重大公益；反之，若應從寬審查，則只需符合憲法第23條所列4個公益條款一般的要求即可。

⁶² 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務第二輯（中研院社科所），頁 121-122

⁶³ 所謂「可相提並論性」係指法規範上受到不同處理的人或社會事實共同具有一個他人或其他生活事實所謂具有之特徵。

若從比例原則判斷來說，繼之即根據比例原則依序審查系爭差別待遇是否有助於政策目的之達成（適合性）、該差別待遇是否屬別無他法的不得已手段（必要性）、該差別待遇所追求之公益份量是否超越因差別待遇而犧牲之平等法益（狹義比例性）。就具體個案事實有無違反比例原則的認定，同樣也有因應不同個案類型而採取從寬或從嚴之審查需要。

肆、美國審查模式

對於平等權的審查，有無可能設定一共通易行之基準，一體適用？抑或是必須分門別類，藉寬嚴不一之標準以觀？由於美國憲法實務對於平等權之審查向來即區分不同的基準審查，因此我國留美學界多半亦主張我國憲法平等權之審查，有採取多重基準審查之必要。

一、雙重基準⁶⁴

（一）審查流程

有學者主張判斷是否符合實質平等之基準，不可能一以貫之，而宜有雙重基準之考量。氏並歸納觀察我國大法官會議有關平等權之解釋，認為大法官雖於形式上概括以「合理性」之實質平等作為平等審查之基準，但事實上卻隱約存有差異之司法審查標準，彷彿有類如美國司法審查雙重標準之存在。

（二）審查基準

1. 合理審查基準：

適用案例類型為根據憲法第7條5項法定因素以外之標準之差別待遇。而審查方式為案例所涉及之自由權為訴訟權、參政權以外之自由權。證明該差別待遇有合法利益之存在。該差別待遇之標準具有促進此一利益的合理關聯性，亦即具有理性之基礎。

2. 嚴格審查基準

適用案例類型為根據憲法第七條所定5項法定因素所為之差別待遇（特別平等）。審查方式為案件所涉及之自由權種類為訴訟權、參政權。該差別待遇必須基於迫切的政府利益、極為重大之公共利益。使用的手段必須出於「必要且

⁶⁴ 法治斌，司法審查中之平等權：建構雙重基準之研究，國家科學委員會研究會刊：人文及社會科學第6卷第1期，（1996年），頁35以下。

從嚴限縮適用之範圍」

3. 中度審查基準

適用案例類型為有關性別、非婚生子女以及涉及外國人之平等保護案件。其審查方式當「政府的立法或其他措施的目的是為了實踐實質或重要的政府利益」，且該措施所選擇的手段與達成該目的具有實質的關聯，即為合憲。

二、理論基礎及檢討

該理論簡言之，即將人民之自由區分為精神自由與經濟自由，對於政府精神自由的規制行動合憲性判斷，法院原則上應採取「嚴格審查基準」審查；反之若是單純經濟自由的規制行動，則採用「合理審查基準」審查。

上述美國法上的審查基準理論，係直接抽象劃分出不同的案例類型，來決定適用嚴格、中度或合理的審查基準，因此法院在審查時只要辨別出系爭案例屬於何種類型之案件，即可清楚知道應適用何種基準審查。惟此類型化之區分，是美國憲法實務多年判例累積的成果，且美國法院早已習於在裁判時表明其審查基準，但我國大法會議在解釋時多半沒有正面回答「為何」適用或「應該」適用何種審查基準，故欲以目前有限的釋憲結果來推斷大法官在從事平等原則的審查時有採取寬嚴不同的審查基準，似有困難。

第四款 基本權利間的競合關係

壹、意義

若限制出境處分同時涉及平等權的審查與自由權審查，此時關於如何就平等權與自由權的審查為分工為何？這就是一般所稱之基本權利之競合，簡而言之係指同一基本權利主體，其行為同時落入數個基本權利之保護領域者。例如係神職人員舉行佈道大會，其行為受到宗教自由、集會自由以及言論自由所保障⁶⁵。所謂基本權利競合係指基本權利權利人的某一行為同時牽涉若干基本權利，例如：出版宗教刊物同時涉及宗教自由及出版自由。

貳、競合方式

⁶⁵ 參照法治斌/董保城，憲法新論，元照，2004，頁195；許宗力，基本權利的保障與限制（上），月旦法學教室，11期，2003，頁67。

原則上當基本權彼此處於並存的狀態，即以「實質競合」處理，意即同一基本權主體可以同時主張數個基本權，亦即平行審查。但例外的是，若各種基本權利規定中有一個基本權利具有特殊性質，意即有基本權利排除其他基本權利規定之作用時，該特殊性質之基本權利應優先適用。例如：出版自由優先於言論自由。關於平等權與自由權競合，有學者認為⁶⁶平等權著重的是「為何要分」，而自由權則重視「侵害的『量』是否過度」的問題，因此個案中究竟應審查何者為主，可從此一觀點判斷係爭案件的重點為何而為決定。再者，簡單的形式判斷方法是：假使系爭限制是對所有人都存在之限制，原則上應先討論自由權，反之，如果系爭限制只是限制依部分的人，則應先討論平等權。

參、國內外關於基本權競合之實務操作

一、我國關於基本權競合審查模式

我國司法實務上，大法官於平等權與自由權競合之案件中，其對於審查何者，除了並未為詳細之論述之外，亦無一定之標準。有論者觀察大法官之解釋，可以發現於平等權和自由權競合之案例中，大法官並無明示受到審查者究竟係平等權、自由權，甚至兩者皆有審查。因而僅能從文意上去推測。詳言之，大法官於解釋文中，其用語歸納起來，大致有三種模式，第一種是以審查自由權為主之模式，第二種是以審查平等權為主之模式，第三種是同時審查平等權與自由權之模式⁶⁷。

二、德國法上關於基本權競合審查模式

（一）德國基本法之規範模式

德國基本法之規範模式係將平等權分為一般平等權與特別平等權分別規定之，其關於平等權之規定，其係規定於德國基本法第3條，其中，第3條第1項：「法律之前人人平等。」為一般平等權之規定，第3條第2項：「男女有平等之權利，國家應促進男女平等之實際貫徹，並致力消除現存之歧視。」以及第3項：「任何人不得因性別、出身、種族、語言、籍貫、血統、信仰、宗教或政治見解而受歧視或享特權，任何人不得因其殘障而受歧視。」係特別平等權之規定，有關限制出境之差別待遇，

⁶⁶ 黃昭元，好學生不參政？，月旦法學教室第3期，2003年，頁8

⁶⁷ 許元又，平等權違憲審查模式之研究－以平等權與自由權競合為中心，中正大學法律學研究所碩士論文，2009年，頁28。

在德國法上應屬一般平等權。

（二）德國基本法對平等權審查模式

自西元1951年起，德國聯邦憲法法院對於平等權案件之審查，係以「恣意禁止原則」作為其審查標準。此種審查標準類似於美國法上所稱之「合理審查標準」，聯邦憲法法院僅在可疑分類上，例如差別待遇涉及基本法第3條第3項所規範之要素時，才使用較為嚴格之審查。依聯邦憲法法院之見解，其認為恣意禁止係指：於平等權案件之中，唯有「對於法律上差別對待或平等對待之事由，無法找到一個理性由事物本質所導引出來或是本質上具有說服力之理由時，亦即該規定必須被稱為恣意時，才算是違反平等原則。」⁶⁸有關限制出境之差別待遇，在德國法上應以「恣意禁止原則」作為其審查標準。

（三）德國法例—聯邦憲法法院緊急收容案（西元1953年）

本案係二次大戰後，西德政府成立初期，面臨東德湧來的難民潮，西德政府為安置這些難民，支出巨大人力、物力。西德國會遂制定「緊急收容進入聯邦境內之德國人法」規定凡是曾在東德設籍之德國人，現在西德境內，欲在西德長期居留，必須申請特別許可，本案原告是東德難民，進入西德後，申請居留遭拒，提起行政訴訟，經地方行政法院認為系爭法律違憲，申請聯邦憲法法院裁決。聯邦憲法法院認為東德人民亦受基本法第十一條遷徙自由之保障，享有進入西德之入境權。不過法院也體認到基於當時西德之規模及功能容納許多難民，國會基於基本法十一條第二項規定「無充足之生活基礎存在，會造成公眾特別負擔」為由限制東德人民之遷徙自由，未違背憲法之規定。再者，法院認為系爭規範並未歧視東德人民，而係適當地就現狀設限，並無差別待遇，不違背平等權。

三、美國法上關於基本權競合審查模式

（一）美國違憲審查制度採用多重審查標準。申言之，美國聯邦最高法院係以案件涉及何種事項，來決定其應適用何種審查標準。例如涉及言論自由之案件，則使用雙階理論以及雙軌理論，而涉及平等保護條款之案件，其係適用最常見之三重審查標準，亦即嚴格審查標準（strict scrutiny test）、中度審查標準（intermediate test）以

⁶⁸ 許元又，平等權違憲審查模式之研究—以平等權與自由權競合為中心，中正大學法律學研究所碩士論文，2009年，頁37。

及合理審查標準（rational relationship test）⁶⁹。

（二）平等保護條款與其於基本權利之競合

就美國聯邦最高法院之態度來觀察，其對於較為重視之部分將採取較為嚴格之審查方式。於平等保護條款之案例中，最高法院較為重視之部分，係涉及基礎性權利、可疑分類以及準可疑分類之事項。惟有在案件涉及此等事項時，最高法院方會採取較嚴格之審查態度，若案件非屬前開事項，而屬於社會性、經濟性之事項，聯邦最高法院則會採取較為尊重立法者之態度，亦即不做嚴格之審查，而以較為寬鬆之態度審查之。美國法制上所重視的，乃是案件之分類，亦即系爭案件係屬於哪一類型而應受到什麼程度之審查，決定了案件之分類，亦某種程度上決定了審查之結果⁷⁰。

（三）美國法例—最高法院Regents of University of California v. Bakke⁹²案⁷¹

於本案例中，加州大學規定每100名新生要保留16個名額給少數族裔，而原告即是因保留名額之關係而無法入學之多數族裔。對此，聯邦最高法院認為平等保護條款對於多數族裔仍應為相同之解釋，因而適用嚴格審查標準。而後於審查中，其肯認被告所提出之學生族群多樣化之目的。但是就手段和目的關連性上，其認為被告所採取之手段為內含（84+16）而非外加（100+16），因而認為其違反平等保護條款。由此一判決可知，最高法院對於積極措施，其並不會放寬審查標準，其仍然會依照固有之分類來適用審查標準。有趣的是，積極措施之促進目的，有時亦不會被認為係符合審查標準之目的要求，就如同如前述之案例，最高法院認為符合要求之目的，係學生族群多樣化，而非促進少數族群。

第五款 平等原則對海關代徵之內地稅適用不同保全程序之審查

稅捐稽徵法第35條規定，對於營業稅及貨物稅之徵收及行政救濟程序應準用關稅法及海關緝私條例辦理，雖解釋論上，徵收程序涵蓋保全程序，但從立法論上保全程序並無明文規定準用關稅法及海關緝私條例辦理，因此營業稅及貨物稅之保全程序理論上應回歸適用稅捐稽徵法。貨物稅、營業稅為本質上同為國家租稅債權，倘保全

⁶⁹ 黃昭元，憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析，國立臺灣大學法學論叢，33卷3期，2004，頁82-85。

⁷⁰ 許元又，平等權違憲審查模式之研究—以平等權與自由權競合為中心，中正大學法律學研究所碩士論文，2009年，頁57-59。

⁷¹ 438 U.S. 265, 1978

程序卻不相同，將會發生欠稅人一樣滯欠貨物稅、營業稅，卻因稽徵機關的不同，而受到差別待遇。亦即同一稅目在復查後提供一半擔保時，在國稅局免予限制出境，在關稅局卻因不適用該函釋而予限制出境之差別待遇，有違反憲法上之平等原則之虞。

所謂的平等其實是兩種規範關係之比較，比較後的結果，如果我們發現差別對待是合理的那就符合平等，如果不合理，那就違反平等。本質上，「合理的差別待遇」本身就是代表實質的平等，而不是說合理的差別待遇仍構成平等權之侵害，只是因為符合比例原則的利益衡量，才成為合憲的平等權限制。由海關代徵之內地稅適用不同稽徵程序，在立法上係基於因地制宜及徵收有效性之特性所制定。惟租稅保全上，從比例原則檢驗上，海關代徵之內地稅適用不同保全程序之差別待遇雖有助於政策目的之達成（適合性），但該租稅保全差別待遇無法得出在海關因地制宜、別無他法的必要性，顯然非合理之差別待遇。何況，財政部 99 年 5 月 19 日台財關字第 09900073520 號函釋，海關代徵之營業稅、貨物稅倘依關稅法公布生效施行前之限制欠稅人出國實施辦法及關稅法規定辦理限制出境，因關稅法第 48 條並未如稅捐稽徵法第 24 條規定限制出境 5 年期間溯及既往，如此將發生同一稅目，由海關代徵案件之限制出境規定較由國稅局稽徵案件不利之情況。財政部為使欠繳內地稅及關稅案件為一致之處理，並兼顧納稅義務人及受處分人之權益，同意關稅案件比照內地稅案件追溯適用，亦是考量平等原則而作出之解釋。

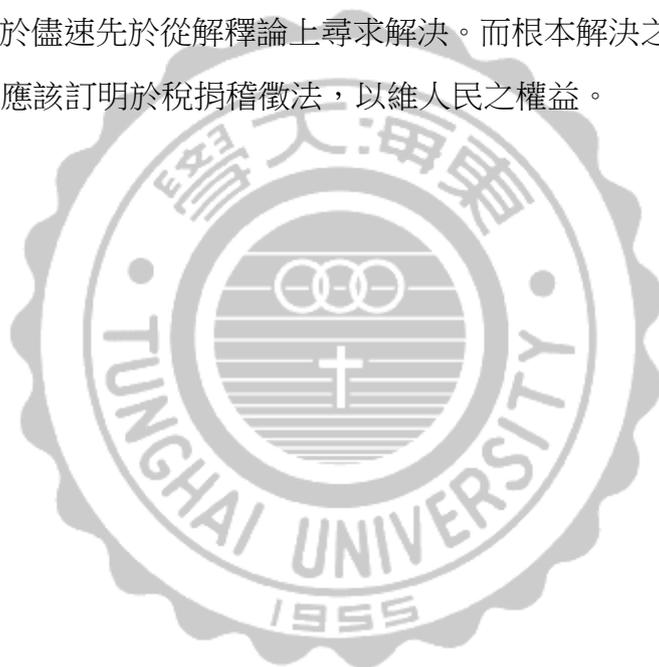
從比較法上，平等權國外審查基準對於本案之適用來說，若採取德國多重審查基準，本案函釋中意味不同欠稅人甲乙，同時欠國稅局及關稅局營業稅。首先，甲乙兩人存有可相提並論性，亦即他們共同具有欠稅之事實特徵。次以，此時存在著一個國家的差別待遇，在稅捐稽徵法及關稅法上徵收程序中之保全程序卻受到是否為限制出境自由不同待遇，應係稅捐稽徵機關為容忍國家保全國課收入之債權，在一定程度內對人民造成不平等，此乃因吾人在平等以及財政收入目的此兩種衝突法益中做了比例原則之利益衡量之故（適當性原則）。惟該差別待遇顯非別無他法的不得已手段（必要性），亦即採取差別待遇之理由僅以徵收有效性為考量，其必要性強度並不足。又該差別待遇所追求之公益份量，顯難以超越因差別待遇而犧牲之平等法益（狹義比例性），因此，勢難通過平等原則之審查。

由於本案限制出境在性質上涉及自由權與平等權競合，其審查模型究竟孰先孰後？本案係在限制出境保全制度上，同一稅目海關代徵之內地稅其徵收程序準用關稅

徵收程序，致財政部之函釋上將保全程序歸為稽徵程序之一環，因此產生保全程序無法再回頭適用稅捐稽徵法之函釋，不得於復查後僅須提供一半欠稅之擔保免於限制出境。此時，顯然對於某一族群為優惠，而另一族群則無限制出境之差別待遇，已涉及平等權之思考點，惟此差別待遇的平等權違憲審查實益並不會優先於自由權違憲，兩者間並不會交互影響之，故於此構成自由權與平等權之競合，在審查模式時選擇上應該予以平行審查。

第六項 小結

有關海關代徵之內地稅適用不同保全程序之平等權違憲審查，顯然非合理差別待遇，建議財政部應於儘速先於從解釋論上尋求解決。而根本解決之道，基於法律明確性原則，本文建議應該訂明於稅捐稽徵法，以維人民之權益。



第三章 限制出國制度之沿革及法制基礎

第一節 限制出境制度之沿革

第一項 前言

所謂「限制出境」，即指「限制出國境」之意，故亦得稱「限制出國」。我國稅捐稽徵法第 24 條係使用限制出境字句，而關稅法第 48 條、「入出國及移民法」第 2 章有關「國民入出國」(第 5 至 7 條)之規定，及新近制頒的「大量解僱勞工保護法」第 12 條規定，均用限制出國的字句，而非「限制出境」之字樣，其法律用語，形式上雖然有別，但實質意義應無不同⁷²。由於我國稅法上限制出境的制度施行已久業經多次修正，並歷經多號大法官解釋，惟其合憲性仍為學界所質疑與批評，本章乃介紹稅法上限制出境制度歷年沿革及法制基礎，包含實體及程序面，整體性介紹法律基礎。有關實體面的研析，因應財政部新頒解釋函令以致內容以臻複雜，因而獨立為一章節，將留待第三章介紹。

第二項 限制出境制度的發展歷程

第一款 限制出境制度之源起

壹、行政命令階段

稅捐機關限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境，原係根據行政院臺 56 內 3787 號令頒「控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦理辦法」之規定辦理，因該辦法係屬行政命令，並無法律依據。茲後予明定予法律，亦就是稅捐稽徵法第 24 條，以符合法律保留原則，而收保全租稅之實效。

依該辦法規定，應由行政機關移送司法機關裁罰後，始可限制出境。雖在必要時亦得由行政機關先予以限制出境，但限制後仍應儘速函送司法機關辦理。因而該辦法納入稅捐稽法第 24 條為取得法律依據。

貳、限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法之制訂

限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法(以下簡稱限制出境辦法)乃是 1977

⁷² 林輝煌，論限制出境，月旦法學雜誌，第 120 期，2005 年 05 月，頁 68。

年 2 月 15 日，由行政院以 (66) 台財字第 1219 號令訂定發布。該辦法性質上為法規命令，其授權依據乃是稅捐稽徵法第 24 條第 3 項。稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」嗣後，關稅法第 25 條之 1 第 3 項亦增加授權依據於該辦法，於 1973 年修正其規定為「納稅義務人或受處分人欠繳應繳關稅或罰鍰達一定金額者，得由司法機關或財政部函請內政部入出境管理局限制其出境；其為法人、合夥或非法人團體者，得限制其負責人或代表人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。實施辦法，由行政院定之。」兩者之規定，最主要之差異乃在稅捐稽徵法之授權僅限於欠稅，而未包括罰鍰；關稅法第 48 條之授權，則包含欠稅及罰鍰，此乃因關稅法本身有行為罰之罰則，又海關緝私條例所處罰鍰準用關稅法第 48 條程序限制出國，其餘之文字幾無差異。

第二款 限制出境辦法之內容與歷次修改之經過

現行限制出境之法律前身為依據稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條授權而制定之限制出境辦法，目前已廢除，惟若欲探究整體制度之來龍去脈，則須探究該辦法之沿革。該自 1977 年由稅捐稽徵法授權行政院訂定之後，共修改過 3 次，並於 2010 年第 3 次更名為「限制欠稅人出國實施辦法」。以下將分述其歷次修法之內容：

- 一、關於第 1 條，民國 66 年 2 月 15 日、3 月 1 日及 69 年之限制出境辦法，其授權依據係稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，嗣後限制出境辦法又增加了關稅法第 25 條之 1 第 3 項之授權。民國 99 年由於稅捐稽徵法將限制出境回歸母法，因而該辦法更名，其授權依據係依關稅法第 48 條第 5 項規定。
- 二、關於第 2 條，主要係規定限制出境金額之標準，民國 66 年 2 月 15 日及 3 月 1 日之限制出境辦法，不論個人或營利事業，均以欠稅達到新台幣 30 萬元為限制出境之標準；民國 70 年之限制出境辦法不論個人或營利事業，均以欠稅及罰鍰單計或合計達 100 萬元時，為限制出境之金額標準，後限制出境辦法規定，又改為個人欠稅 50 萬元或營利事業欠稅 100 萬元時，方可限制出境；限制出境辦法第 2 條第 2 項於民國 73 年才新增關於移送法院裁罰或強制執行，得由法院依職權或依稅捐稽徵機關或海關之聲請，函請境管局限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出

境之規定。民國 66 年之限制出境辦法，則須至欠稅及罰鍰確定後，始可限制出境；民國 73 年之限制出境辦法，增列為避免欠稅人於於欠稅雖未確定階段即潛逃出境，增訂個人或是營利事業欠稅達到 150 萬元，可限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境；民國 73 年之限制出境辦法第 2 條第 3 項規定，修正為欠稅雖未確定，但只要個人欠稅達到 75 萬元，或是營利事業欠稅達到 150 萬元，亦得限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境。後於限制欠稅人出國實施辦法移至第 3 條，個人在新臺幣 100 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 200 萬元以上者，由海關報請財政部函請內政部入出國及移民署限制該欠稅人或其負責人、代表人、管理人出國。在行政救濟程序確定前，欠稅人所欠應納稅捐單計或合計，個人在新臺幣 150 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 300 元以上者，由海關報請財政部函請內政部入出國及移民署限制該欠稅人或其負責人、代表人、管理人出國。

三、關於第 3 條之規定，民國 66 年限制出境辦法，規定個人或營利事業欠繳稅款及罰鍰金額達到第 2 項之標準，而稅捐稽徵機關認為將來追繳有困難，可以在移送法院強制執行或行政救濟程序終結前，即報財政部函請境管局該個人或營利事業負責人出境；且嗣後移送法院執行或裁罰的時候，應在移送書或審查書註明「已函請內政部入出境管理局限制出境」字樣。後限制出境辦法第 3 條之規定，除將原來之規定作文字修正並改列第 1 項，第 2 項則新增法院函請境管局限制出境時，應副知原移送稅捐稽徵機關或海關。民國 99 年該更名後辦法增列財政部函請內政部入出國及移民署限制出國時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人。

四、關於第 4 條則是解除限制出境之條件，其規定有以下 3 種情形，
可以解除限制出境：

1. 向稅捐稽徵機關提供相當擔保，並辦妥抵押權設定或公證手續。
2. 已繳清欠稅及罰鍰。
3. 補繳稅款之行政救濟程序及法院之裁罰程序終結，經裁定不罰或其應納稅款及罰鍰合計未滿 30 萬元。

後民國 70 年之限制出境辦法辦法則將原第 4 條及第 6 條改列第 5 條，而第 4 條則新增營利事業負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象。現行限

制出境辦法又新增但書規定，「但經查明變更後原負責人仍屬該營利事業之受僱人、股東、合夥人或為變更後負責人之配偶、三親等以內之親屬者，應繼續限制其出境。」第 4 條但書如依文義之解釋，應係繼續限制原來營利事業負責人出境，變更後負責人應不在限制出境之列。99 年更名後辦法增列海關未執行關稅法第 48 條第 1 項或第 2 項前段規定之各項保全措施者，不得依前條規定報請限制出國之物之保全優先條文。除此之外，限制出國之期間不得逾 5 年。

五、關於第 5 條，民國 70 年之限制出境辦法第 5 條規定執行程序因強制執行無效果、經執行法院退回原案及稅捐稽徵機關撤回原案時，執行法院應通知境管局解除其限制出境，並通知稅捐稽徵機關。後該辦法第 6 條修正為稅捐稽徵機關認為有必要時，仍可報財政部函轉境管局繼續限制其出境。

民國 70 年之限制出境辦法第 5 條將民國 66 年年限制出境辦法之第 4 條與第 6 條合併為本條之第 1 款至第 5 款，並做文字修正；民國 73 年之限制出境辦法新增第 6 款之規定。

第三款 限制出國制度法律明文化階段

壹、稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條修法背景

我國以限制出國作出境之保全手段，迭生爭議。儘管民國 83 年大法官釋字第 345 號解釋就限制出境辦法做形式審查，認為符合法律保留及授權明確性原則，惟因為限制人民憲法基本權之遷徙自由，僅以授權命令作規定限制出境額度標準然就比例原則審查限制出境合憲性，尚有許多斟酌之處⁷³。而司法實務上認為就財產權與遷徙自由權之價值次序而言，遷徙自由顯然高於財產權，如欲以限制出境即以價值無可衡量之遷徙自由為限制之手段，冀求保全公法上金錢債務之不履行，故可藉此敦促義務人履行公法上金錢給付義務⁷⁴，然因手段與目的所涉及之基本權利價值已有差距，自應於手段嚴格其要件，向為學者所批判⁷⁵。

由於時空迥異，國家整體政經環境大幅改變，限制出境關係到人民遷徙居住權、財產權、經濟自由、工作權，甚至生存權，因此對於限制人民出境之法制設計，亟需

⁷³ 劉其昌，稅捐稽徵法第 24 條及 44 條修正案分析，稅務旬刊，第 2055 期，頁 9。

⁷⁴ 最高行政法院 92 年度訴字第 1080 號判決。

⁷⁵ 行政程序與納稅人基本權，葛克昌著，翰蘆圖書，91 年 10 月初版，頁 92。

重新檢討。有鑒於此，立法院於 97 年修訂稅捐稽徵法第 24 條。惟關稅法仍與新修正之稅捐稽徵法不一致，因此同時將「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人實施辦法」修正為「限制欠稅人出國實施辦法」。後立法院 98 年修訂關稅法第 48 條，財政部於 99 年 7 月 7 日台財關字第 09905905450 號函廢止「限制欠稅人出國實施辦法」，法規命令正式走入歷史，以法律規定以符法律明確性原則。

貳、稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條修法內容

一、稅捐稽徵法第 24 條條文修正如下

- (一) 增訂第 3 項：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，營利事業在新臺幣 200 萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」正式將限制出境辦法有關限制標準回歸母法，並依據救濟程序，將限制出境之客體區分為二。救濟程序終結後之客體為已確定之應納稅捐及已確定之罰鍰；救濟程序終結前，係以未確定之應納稅捐為限制出境客體，未確定之罰鍰則未包含。
- (二) 增訂第 4 項「財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。」明確規定限制出境之行政處分，限縮為書面之行政處分，書面以外之行政處分，例如口頭上通知之行政處分並非所許。其送達上，係由移送機關亦即財政部來核發書面行政處分。另外，依行政程序法第 110 條之規定，書面之行政處分是以送達為行政處分生效時點。因此，限制出境之處分亦應以送達為生效時點，如處分書未合法送達，則即使受處分人已經臨境出國，則境管機關亦不能限制受處分人出境。同時亦將行政處分之送達對象明文化，也揭發處分機關為財政部，並非內政部入出國及移民署，未來救濟之訴願對象依照訴願法規定為行政院。
- (三) 增訂第 5 項「稅捐稽徵機關未執行第 1 項或第 2 項前段規定者，財政部不得依第 3 項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。」此項明定對物之保全優先性：稅捐稽徵機關應先執行本法第 24 條第 1 項及第 2 項對物之稅捐保全手段，

始能為對人之限制出境。因此，本項修法使限制出境手段符合比例原則，弭平長久以來學說上之爭議，在性質上轉變為備位性手段，而非主要手段。

(四) 增訂第 6 項 「限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制出境之日起，不得逾 5 年。」由於現行限制出境並無期間限制，亦無定期審查制度，致使當事人可能長期禁錮於一國之內，實非妥適，遂增訂限制出境最長期限為 5 年以保障民眾權益。

(五) 增訂第 7 項 「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：

- 1、限制出境已逾前項所定期間者。
- 2、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。
- 3、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第三項所定之標準者。
- 4、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。
- 5、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」

二、 關稅法第 48 條的修法

(一) 增訂第 5 項：「納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依本法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限而未繳納者，其所欠金額單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 200 萬元以上者；在行政救濟程序確定前，個人在新臺幣 150 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國。」此項限制出國金額標準同稅捐稽徵法之規定，不僅將限制金額標準提高，亦將其納入計算範圍租稅客體明確化、稅捐與罰鍰之相對人的範圍明確化以符合法律明確性原則。其餘因海關緝私條例所處罰鍰與由海關代徵之應納稅捐皆準用稅法之稽徵程序，因而接納入合併計算。

(二) 增訂第 5 項：「財政部函請內政部入出國及移民署限制出國時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。」此項同稅捐稽徵法之規定。

- (三) 增訂第 6 項：「海關未執行第 1 項前段或第 2 項規定者，財政部不得依第五項規定函請內政部入出國及移民署限制出國。但經查納稅義務人或受處分人無財產可供執行者，不在此限。」本項前段與稅捐稽徵法相同，皆屬物之保全優先性。
- (四) 增訂第 7 項：「限制出國之期間，自內政部入出國及移民署限制出國之日起，不得逾 5 年。」此項同稅捐稽徵法之規定。
- (五) 增訂第 8 項：「納稅義務人、受處分人或其負責人、代表人、管理人經限制出國後，具有下列各款情形之一者，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出國限制：
- 1、限制出國已逾前項所定期間。
 - 2、已繳清限制出國時之欠稅及罰鍰，或向海關提供欠稅及罰鍰之相當擔保。
 - 3、經行政救濟程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計未達第五項所定之金額。
 - 4、依本法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間。**
 - 5、欠繳之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰。
 - 6、欠繳人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結。」除第 4 點外，其餘 5 點同稅捐稽徵法之規定。

三、兩法修正之差異性分析

稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條分別於民國 97 年及 98 年針對租稅保全條文修法，其內容大致相通，僅有些限制出境主、客體上及解除要件上之差異。首先，兩法針對欠繳納稅義務人或受處分人，均區分為自然人及非自然人。惟非自然人部分，在稅捐稽徵法第 24 條僅規定營利事業，而關稅法第 48 條則再細緻區分法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體。因此，限制出境對象上，捐稽徵法第 24 條僅營利事業負責人，而關稅法第 48 條則區分為納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人。惟限制出境主體在法人組織上，係以「負責人」為限制出境對象。惟法人在民法上可區分為營利法人及公益法人，營利法人係以公司為典型。例如，公司組織會隨著公司解散而進入清算程序，在這段過渡時期，其所謂「負責人」是否等同清算人，稅法未明定。而「負責人」的定義及範圍，稅捐稽徵法與關稅法並未明定，實務上係藉助公司法來定義，如遇公司負責人變

更時，將出現形式負責人被限制出境，而實質負責人卻脫法出境的莫可奈何的窘境，如此是否與實質課稅原則相違？稅法上將限制出境主體類型化之細緻度是否足夠，實有探求之餘地。本文試著將主體類型區分為自然人類型、營利法人類型及非營利法人類型，將於第五章第二、三、四節探討。

同樣地，在限制出境之客體上，稅捐稽徵法第 24 條規定依據救濟程序，將限制出境之客體區分為二。救濟程序終結後之客體為已確定之應納稅捐及已確定之罰鍰；救濟程序終結前，係以未確定之應納稅捐為限制出境客體，未確定之罰鍰則未明定，並因罰鍰係採列舉之方式立法，因此，未確定之罰鍰係不能以反面解釋列入限制出境之客體；相對地，關稅法第 48 條亦依據救濟程序，將限制出境之客體區分為二。救濟終結後，已確定之應納關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐為限制出境之客體。救濟終結前，係以未確定之應納關稅、由海關代徵之應納稅捐為限制出境客體，依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰，由於係以「屆法定繳納期限而未繳納者」限縮，罰鍰必須確定後始有法定繳納期限，似乎立法上有意以此排除未確定罰鍰納入限制出境客體。以上有關限制出境主體類型的區分上及客體範圍之區分存有很大之問題，因此，本文將於之後第五章第一節研析，避免掛一漏萬。

第二，在物之保全優先性之立法，稅捐稽徵法第 24 條規定稅捐稽徵機關未執行第 1 項或第 2 項前段規定者，財政部不得依第 3 項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。惟關稅法第 48 條增加訂定但書：「但經查納稅義務人或受處分人無財產可供執行者，不在此限。」為物之保全優先除外規定，此即無保全之必要性，因此可直接予以限制出境，為符合比例原則之體現。

最後，在解除要件上，關稅法第 48 條增訂稅捐稽徵法第 24 條所無之解除要件，亦即依關稅法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間，如逾 5 年徵收期間尚未移送執行或移送執行後行政執行署核發執行憑證結案而逾 5 年徵收期間，均可以此為解除限制出境條件。相較之下，關稅法較能保障納稅義務人之權益，並非只以限制出境是否逾 5 年之限制期間為解除出境之要件。蓋限制出境在作業上往往在稅法上課稅處分生效後，經過金額計算與欠稅人資料之蒐集，始予以發動限制出境，因此發動時間往往與徵收期間之始點有落差，以致會有徵收期間屆至，限制出境尚未屆至之情況，但因租稅債權係採請求權時效絕對消滅主

義，因而限制出境失所附麗，本應予以解除，以保護納稅義務人之基本權。惟 101 年法務部變更見解函釋，以致本點之情形幾無適用之餘地，本文將於第四章以專節討論。

第四款 財政部頒布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範階段

財政部於 103 年 12 月 31 日同時以財政部臺財稅字第 10304656720 號令、財政部臺財關字第 1031029761 號令訂定發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範並自 104 年 1 月 1 日生效。

壹、限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範要點研析（本文附表 1）

- 一、關於第 1 點主要為揭發此修正規範之目的，其為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境作業有一致、客觀之準據而特別訂定。第 1 點明顯將本規範定性為解釋性之行政規則。
- 二、第 2 點⁷⁶為稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之重申，並無新意。
- 三、第 3 點⁷⁷稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之重申，並無新意。
- 四、第 4 點為稅捐稽徵機關辦理限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，應按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件（如附表），符合限制出境條件者，應報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。
- 五、第 5 點為定義附表用詞，包含欠繳金額、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業，其中除了欠繳金額為母法之重申外，其他均為財政部對於新增構成要件事實有明確性之解釋，其析述如下：
 - （一）出國頻繁：指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前 2 年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人出境（包含大陸地區、香港及澳門）次數達 8 次以上。但欠稅人或欠

⁷⁶ 稅捐稽徵機關未執行稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段（禁止財產處分）或第 2 項前段（向法院聲請實施假扣押）規定者，不得依同法第 24 條第 3 項規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。

⁷⁷ 在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達得限制出境金額者；其在行政救濟程序終結前，欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額且無稅捐稽徵法第 39 條規定暫緩移送強制執行情形者，應依同法第 24 條及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。

稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致出國頻繁者，不在此限。

（二）長期滯留國外：指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前一年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人曾經或已經滯留境外（包含大陸地區、香港及澳門）連續達 183 以上。但欠稅人或欠稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致長期滯留國外者，不在此限。

（三）行蹤不明，指下列情形之一者：

1. 欠稅人或欠稅營利事業負責人戶籍資料經戶政機關記載出境並為遷出登記或設籍於戶政事務所。
2. 稅捐稽徵機關辦理繳款書或其他文書送達，應為送達之處所不明而採公示送達。
3. 欠稅人或欠稅營利事業負責人住（居）所鄰居、同居人、就業處所同事或受雇人等告知其已行蹤不明，且稅捐稽徵機關查無戶籍登記資料或依戶籍登記資料仍未能與其取得聯繫。

（四）隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：

1. 隱匿財產；以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。
2. 財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。

（五）非屬正常營業之營利事業，指營利事業有下列情形之一者：

1. 已擅自歇業他遷不明。
2. 經稅捐稽徵機關依公司法第十條規定或商業登記法第二十九條規定通報主管機關命令解散或撤銷、廢止商業登記。
3. 經主管機關撤銷、廢止公司（商業）登記。

貳、關務機關辦理限制出境案件規範（本文附表 2）

一、關於第 1 點主要為揭櫫此修正規範之目的，其為使關務機關依關稅法第 48 條第 5 項規定報財政部函請入出國管理機關辦理限制出境作業有一致、客觀之準據。很明顯可將本規範定性為解釋性之行政規則。

- 二、第 2 點為關稅法第 48 條第 5 項之重申⁷⁸，並無新意。
- 三、第 3 點為關稅法第 48 條第 5 項之重申⁷⁹，並無新意。
- 四、關務機關辦理限制出國案件時，應按個人、法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出國條件（如附表），符合限制出國條件者，應報財政部函請入出國管理機關辦理限制出國。此點與國稅機關不同為其欠稅主體相較於內地稅僅區分個人、營利事業外，更細緻區分 5 種類型。
- 五、第 5 點為定義附表用詞，包含欠繳金額、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業，其中除了欠繳金額為母法之重申外，其他均為財政部對於新要件事實有明確性之解釋，其析述如下：
- （一）出國頻繁：指關務機關辦理限制出國時，欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人於最近 2 年內出國（包含前往大陸地區、香港及澳門）次數達 8 次以上。但欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人自行向關務機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致出國頻繁者，不在此限。本點大致與內地稅相同，內地稅僅區分兩種類型，欠稅人或欠稅營利事業負責人。
- （二）長期滯留國外：指關務機關辦理限制出國時前一年內，欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人曾經或已經滯留境外（包含大陸地區、香港及澳門）連續達 183 天以上。但欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人自行向關務機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致長期滯留國外者，不在此限。本點與限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範相同。

⁷⁸ 關務機關未執行關稅法第 48 條第 1 項前段（禁止財產處分）或第二項（向法院聲請實施假扣押或其他保全措施）規定者，不得依同法第 48 條第 5 項規定報財政部函請入出國管理機關限制出國。但經查納稅義務人或受處分人無財產可供執行者，不在此限。

⁷⁹ 納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳金額單計或合計達限制出國標準者；其在行政救濟程序確定前，欠繳金額（不含罰鍰）單計或合計達得限制出國標準者，且無關稅法第 95 條規定暫緩移送強制執行情形，應依同法第 48 條第 5 項及本規範審酌有無限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國之必要。

(三) 行蹤不明，指下列情形之一者：

1. 欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人戶籍資料經戶政機關記載出境並為遷出登記或設籍於戶政事務所。
2. 關務機關辦理繳款書或其他文書送達，應為送達之處所不明而採公示送達。
3. 欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人住（居）所鄰居、同居人、就業處所同事或受雇人等告知其已行蹤不明，且關務機關查無戶籍登記資料或依戶籍登記資料仍未能與其取得聯繫。

(四) 隱匿或處分財產，有規避執行之虞，指關務機關就課稅或處分事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人或受處分人有下列情形之一者：

1. 隱匿財產：以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避執行之虞。
2. 財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向關務稽關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。

(五) 非屬正常營業，指法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體有下列情形之一者：

1. 已擅自歇業他遷不明。
2. 經主管機關命令解散、撤銷、廢止公司（商業）登記。

第二節 限制出境處分之法制基礎

第一項 前言

我國的租稅保全相關規定主要規定在稅捐稽徵法第 23 條及 24 條、關稅法第 48 條，這 3 個法條規定了「設定移轉或限制他項權利」、「假扣押」、「限制減資及註銷」及「限制出境」等 4 個保全手段，前兩個手段屬物之保全，也就是對欠稅人之財產所為之保全措施，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，營利事業在新臺幣 200 萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業

者，得限制其負責人出境。」及關稅法第 5 項規定了限制出境之人的保全措施：「納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依本法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限而未繳納者，其所欠金額單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 200 萬元以上者；在行政救濟程序確定前，個人在新臺幣 150 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國。」，準此，對於欠稅達一定金額之自然人或法人之代表人，稅捐稽徵機關得透過限制出境之方式，防止其潛逃出國而脫免稅捐，並確保將來租稅債權強制執行⁸⁰。

第二項 限制出境處分之法律性質

第一款 限制出境措施在行政法作用上之定性分析

早期行政法院 72 年 11 月份庭長、評事聯席會議決議，認為「財政部該項函請限制出境，僅係請求內政部入出境管理局對原告予以限制其出境，而原告應否受限制出境，有待內政部入出境管理局之決定。是該項函送行為，顯尚不發生限制原告出境之法律上效果，自非訴願法上之行政處分。而該項函件副本知送達原告僅屬事實之見解，認為內政部入出境管理局限制甲出境之行為，始直接對甲發生法律效果，為行政處分；而財政部函請限制出境之行為，僅屬內部行為，副本送達相對人亦僅屬觀念通知，皆非行政處分。惟此項見解有其缺點，即人民須以內政部入出境管理局為處分機關，向內政部提起訴願，但是行政徵訟重點往往在於欠缺事實之有無，內政部入出境管理局與內政部並無認定欠稅事實之權限，因此行政法院後來即設法尋求其他概念來處理此類事件。

行政法院於 82 年判字第 1822 號判決中，援引「委託行政」之概念，認為「入出境管理局係受財政部委託辦理欠稅人限制出境事項，其所為不許可原告出境之處分，視同委託機關財政部之行政處分，如有不服，應以財政部為原處分機關提起訴願，並以財政部為被告循序提起行政訴訟」，行政法院此項見解係以（舊）訴願法第 6 條與（舊）行政訴訟法第 9 條為依據。然而，訴願法上所謂「行政委託」之概念，其內涵

⁸⁰ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 42

為何，學說尚見解亦多所爭議。有學者以為，訴願法規定將受託機關辦理受託事件「所為之行政處分」，視為委託機關之行政處分，其理由在於委託機關之權限「事實上」移轉於受委託機關，但在「法律上」仍為委託機關之權限。然而，內政部入出境管理局限制甲出境之行為，本為內政部入出境管理局之權限，並未發生權限變更之情形，似非訴願法上之委託行政。

嗣後行政法院後來於 83 年 3 月份庭長、評事聯席會議作成決議，正式變更 72 年 11 月份庭長、評事聯席會議決議之見解，認為「財政部函請該局限制出境同時將副本送達原告時，應認為已發生法律上之效果」。行政法院並未援引「委託行政」之概念，而是以「營利事業欠稅其負責人是否有限制出境之必要，係由財政部決定，內政部入出境管理局無從審查財稅機關決定之當否」為理由，認為財政部公函已發生法律上之效果，得以之為行政處分提起訴願及行政訴訟。但是，行政法院於決議中並未清楚說明境管局限制甲出境之行為，是否亦屬行政處分之權限。

對於行政法院 83 年 3 月份庭長、評事聯席會議決議，學說尚有不同的意見。有學者認為內政部入出境管理局依據財政部國稅局之函請，限制甲出境之行為，應定位為「多階段行政處分」，惟在救濟程序上予以變通處理，俾能以前階段行為，亦即財政部之移送公函作為爭訟客體。一般而言，如係依個別行政法之規定所命之限制出境或禁止出國者，其法律性質概屬「行政處分」⁸¹。惟有學者認為，行政法院是以財政部之決定作為行政處分，而內政部入出境管理局僅為受囑託執行之機關。即便認為內政部入出境管理局之限制出境亦為行政處分，並非執行行為，亦屬「複數行政處分」之情形，並非真正意義之「多階段行政處分」由應屬於「單數行政處分之委託執行」。從權限劃分上，依照國家安全法第 2 條，有關限制出境之主管機關應為內政部，內政部設入出國及移民署辦理入出國及移民業務。是以，關於人民入出境管制，屬內政部管轄，財政部無此權限。財政部並不得自行限制欠稅人或欠稅營利事業負責人入出境。又內政部入出國及移民署對財稅機關請求限制特定人入出境是否實質合法，故無從審查，但對是否符合為此請求程序及形式要件，應仍得且仍須予以審查⁸²。

由於「多階段行政處分」與「委託行政」等概念，我國實務見解與學界意見尚未完全一致，以致發生上述爭議。若將「多階段行政處分」之概念限於「最後階段行為

⁸¹ 林輝煌，論限制出境，月旦法學雜誌，第 120 期，2005 年 05 月，頁 70。

⁸² 陳敏，行政法總論，6 版，新學林，頁 352

始為行政處分，先前階段之其他機關參予行為為內部行為」之情形，則行政法院 83 年 3 月份庭長、評事聯席會議決議既將財政部之公函（前階段行為）認定為行政處分，則似不屬此種本來意義之「多階段行政處分」。若將「委託行政」之概念，限於「委託機關之處分權限事實上移轉于受委託機關，但在法律上仍為委託機關之權限」之情形，則本件事實亦非此種「委託行政」之情形。

現行修正之稅捐稽徵法為了避免將前後階段行為均認為行政處分，造成爭訟程序處理的困難，以及為了避免破壞「多階段行政處分」概念之一致性，已修法將財政部認定為處分機關，惟並未就內政部入出國及移民署是否為「受囑託」執行之機關之法律關係予以釐清。

第二款 限制出境處分在性質上傳統三種型態爭議

壹、行政罰

所謂行政罰係指對違反行政法上義務者，科以罰鍰、沒入或其他具裁罰性之不利處分。有實務判決認為「行政法規除處罰公司法人外，亦多有處罰其登記名義人即負責人之規定，本件依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項前段及第 49 條前段，以營利事業即納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得限制其負責人出境之規定，據以限制法人之負責人即代表人（原告）出境，尚非無據⁸³。」而認限制欠稅人出境之性質屬於行政罰，係對納稅義務人違反繳納義務之處罰。

貳、稅捐保全手段

所謂稅捐保全，係指稅捐稽徵機關為避免納稅義務人潛逃出境，致日後無從執行；或避免納稅義務人將財產攜至國外藏匿或於國外處分，致無財產可供執行。藉由限制欠稅人出境之方式，以達到保全納稅義務人或納稅義務人財產之目的。有論者以為，限制出國處分基於限制出境之欠稅營利事業負責人，係保全處分時之負責人，非欠稅時之負責人、限制出境者無故意或過失之主觀責任要件、限制出境與漏稅罰行為罰無「一事不二罰行為原則」之適用、不適用行政罰法等理由而認為其性質上為保全措施，非對納稅義務人之行政罰⁸⁴。由於稅捐稽徵法並未賦予稅捐稽徵機關行政執行

⁸³ 最高行政法院 90 年度訴字第 2021 號判決。

⁸⁴ 葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析，月旦財經法雜誌，2010 年 9 月，

之權限，自不得以限制出境處分作為行政執行之手段，迫使欠稅人履行義務，是限制出境應屬保全稅捐之措施。實務判決亦多認限制出境係基於保全租稅之目的者⁸⁵。

另依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，此種限制出境之規定一般係置於稅捐保全中討論，即以此作為保全稅捐之一種手段，雖對納稅義務人之權利造成干預，但並非以制裁為目的，故應非屬處罰⁸⁶。近來亦有論者以下列理由而認定其為行政保全：

一、現行稅捐稽徵法規第 23 條、關稅法第 9 條、行政執行法之規定，金錢給付義務之執行交由行政執行署之行。若依其執行標的不同，可分為「對物之執行手段」、「對人之執行手段」。所謂「對物之執行手段」，係指就義務人之財產直接予以查封換價，以求得債權之實現而言；所謂「對人之執行手段」，係指對於限制義務人之自由，以施予義務人心理壓力令其自動履行債務而言，例如稅法上之限制出境處分、行政執行法上之限制住居及管收處分。一般以為對人執行手段對於義務人權益侵害較大，為尊重人權，執行機關應先使用對物執行手段，若無成效，始得使用對人之執行手段，對物之執行手段執行無成效是使用對人之執行手段之前提。惟在行政機關已無執行權下，依法規仍保有物之保全手段如禁止處分、假扣押，與人之保全處分如限制出境處分。在修法以前，稅捐稽徵機關因法令未有限制，常因稽徵便利，而直接為限制出境處分，而未先實施物之保全手段，為人所議。現行稅捐稽徵法規修正規定已將「物之保全」提前優先於「人之保全」，雖此處分亦看似不違反上開對人執行手段應次於對物執行手段原則，惟對義務人實施限制出境處分保全措施，可能對義務人產生心理壓力，產生類似執行措施之作用，但不能據此倒果為因認為限制出境處分係屬對人之執行手段。因此，有學者提出本類型限制出境處分定位，應將其定位為行政作用類行之行政保全措施。蓋限制出境處分雖屬不利當事人之處分，嚴重干涉當事人權利，但不屬裁罰性之不利處分行政罰，不適用行政罰法。

二、從法律體系解釋來看，我國現行法乃行政法與私法二元化之法律形式，分別規定限制出境要件。法律體系有別，適法條件自然有異。因此，審查限制出境之適法

頁 50。

⁸⁵ 台北高等行政法院 100 年度訴字第 386 號：「且本件被告所為原告限制出境之處分，核屬對於通達公司滯欠前開稅款及罰鍰之保全處分，亦與原告所稱之刑事處罰或行政罰鍰無涉，亦無違反「一行為不二罰」原則之可言。原告上開主張，亦非可採。」

⁸⁶ 洪家殷，東吳大學法律系教授，租稅法中裁罰金額及倍數探討—以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為中心，2009 年 11 月 6 日 稅務行政救濟研討會，頁 107

性，自應依據個別法律所定要件審查之。查現行現行行政法中有關限制出境之規定可細分為三大類，其一為財經法類，其二為國安法類，其三為其他類。第 1 類，係以欠稅人及依法負有財經責任之特定人（包括自然人與法人）為對象，例如有納稅義務之欠稅人或公司之負責人等是，稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條。第 2 類，則以具有危安之特定人為對象，例如恐怖或暴力份子，國家安全法第 3 條第 2 項。第 3 類，則以具有役男、航員及船員等特別身分為對象，前述入出國及移民法第 6 條第 2 項第 6 至第 9 款規定屬之。行政法規定限制出境之類別雖然有異，但其諸多規定之共同點，乃均以違反法定重大義務，且具有潛逃國外之虞者為限制出境之條件，具有濃厚的行政保全處分性質⁸⁷。

參、對欠稅人之間接強制執行

強制執行之方法依執行標的區分，可分為「對人執行」與「對物執行」。依執行方法區分，可區分為「直接強制」與「間接強制」。所謂直接強制，係以執行機關對執行標的物直接加以強制力之執行方法。所謂間接強制，係指對債務人加以心理上之壓迫，促其履行義務之執行方法。有論者以為，限制欠稅人出境其性質類似行政執行法之拘提、管收及限制住居等間接強制執行之手段，旨在造成欠稅者壓力，而想辦法清償租稅債務，而認限制出境係對欠稅人之間接強制執行⁸⁸。而實務上有認為限制出境乃「對人執行」之間接強制手段，對憲法第 10 條所保障之人民遷徙自由基本權有重大侵害，其解釋自不宜過於寬鬆，稅捐稽徵機關自應就欠稅公司負責人就公司財產之「清算可能性」、「可歸責程度」加以斟酌，非謂一視同仁全部將負責人限制出境⁸⁹。

第三款 本文見解

限制出境處分性質為究為行政作用法上何種類型，長期以來存有很大之爭議。若細究其成因，由於我國傳統上一般行政法教科書在篇名上，儘管從實質的觀點使用「行政作用法」之名稱，但是其下各章之分類名稱，除了其中之行政制裁與行政執行兩章

⁸⁷ 林輝煌，論限制出境，月旦法學雜誌，第 120 期，2005 年 05 月，頁 73。

⁸⁸ 吳啟玄，稅捐稽徵法上限制出境制度合憲性之研究—從釋字第 345 號解釋談起，台灣大學法律研究所碩士論文，頁 68

⁸⁹ 臺北高等行政法院，101 年度訴字第 223 號判決

使用「行政作用法」之名稱外，則率皆承襲過去採用形式意義名稱之各種行政行為作為各章之名稱，例如行政處分、行政命令、行政契約、行政計畫…。但是其分類方式固有其法理及法制上之依據，惟行政罰法實施之後，在面對非屬裁罰性之不利處分時，是否有行政罰法適用之餘地？因此，有論者在學理體系上另闢蹊徑，從實質意義亦即行政作用之觀點出發，將現行所有行政法規賦予各行政機關之公權力，依各類行政作用之性質重新分類，可區分為行政立法、行政管制、行政檢查、行政制裁、行政強制執行、即時強制、行政保全、行政指導、稅捐課徵、行政徵收等⁹⁰。在此諸多行政作用類型中，除了行政立法與某些強制措施及行政指導外，其餘大致均屬所謂的不利處分或稱負擔性之行政處分；惟其中只有在行政制裁項下的不利處分，方屬裁罰性之不利處分，本文所探討之限制出境處分即屬行政保全手段，雖係屬不利處分，但亦非裁罰性之不利處分，如此一來可消弭爭議，二來又可清楚定性，方可有利於後續法律關係之確定，並可發展出解決爭議之契機。除此之外，限制出境制度，在新法修定後已大步落實物之保全優先性，為使限制出境制度更符合比例原則並參考外國法制，人之保全性質上轉變為自然人欠稅繳納責任及營利事業法人負責人之擔保責任，因為自然人或營利事業欠稅狀態持續而須限制義務人或負責人出境，尤其 5 年期間係配合徵收期間，不僅義務人可配合稅捐稽徵機關行政調查，亦賦予使營利事業負責人有責任留在國內處理法人債權債務關係，以謀求解決懸而未決之欠稅狀態。

第三節 稅法上限制出境制度正當法律程序與救濟程序之探討

第一項 前言

我國稅法上限制出境制度對人民遷徙自由權之限制不可謂不鉅，因而對於該制度之正當法律程序與權利救濟更應重視。惟限制出境制度本身仍屬稅捐保全手段之性質，因此正當法律程序在適用上必有所限縮，例如陳述意見、聽審權。本文將探討正當法律程序及救濟程序對當事人權利保護之限制，並提出程序上之改革方式之研析。

第二項 稅捐稽徵法與關稅法之特性

⁹⁰ 黃啟禎，行政管制與行政制裁之區分及運用—以水土保持法為例，刑與思：林山田教授紀念論文集，元照出版，2008年11月，頁516

第一款 稅捐稽徵法特性

一、兼具實體法與程序法特性

稅捐稽徵法除規定納稅義務、稅捐核課及罰則等實質內容外，並統一規定各稅之稽徵程序、強制執行、退稅程序。稅捐稽徵法的全部法條共 51 條，包括實體法與程序法 2 部分，例如：第三章稽徵程序為程序法；第二章納稅義務及第六章罰則為實體法性質。

二、本質為普通法，在過渡時期賦予優先適用之效力

稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他法律之規定。」惟依據立法之意旨，稅捐稽徵法為租稅法體系中之補充規定，惟基於功能需要，而被賦予優先適用之效力。此係該法對各內地稅稽徵程序之共同適用事項，作統一性、通則性的規定，屬普通法的特質。

三、為各內地稅法之通則法

稅捐稽徵法§2 規定：「本法所稱之稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦區稅。」其所規範之內容，為各內地稅共同適用。依稅捐稽徵法第 2 條本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐，但不包括關稅及礦稅。易言之，所謂稅捐係指內地稅，但不包括關稅。

第二款 關稅法特性

基於關稅非依照量能課稅原則制定，因此有論者謂其非屬租稅，而係規費性質⁹¹。此係關稅肩負國家財政與政策功能，例如平衡關稅、報復關稅、特別關稅。惟本質上，關稅仍為我國法定稅捐。關稅法與稅捐稽徵法相同，同時兼具實體法與程序法的特性，關稅法的全部法條有 103 條，然卻包括實體法與程序法 2 部分，例如：第二章通關程序、第六章執行為程序法；第四章特別關稅、第五章罰則則為實體法性質。

第三項 稅法上之租稅保全與行政程序法之法律關係

第一款 現行稅捐稽徵法第一條之性質

稅捐稽徵法制定立法理由，係對現行各稅法有關稽徵程序部分作統一的規定，作

⁹¹ 趙繼祖，海關實務，三民出版，2014 年 3 月(第 15 版)，頁 106。

為程序法的統一立法，並參照日本國稅法的制定模式，實體部分採取分稅立法，程序部分採取綜合立法，並經各方面的研討與協調，其內容不僅側重稽徵程序的共同規定，並且已兼及實體方面的納稅義務與滯納違章的罰則；同時，各稅法與稅捐稽徵法之間仍有相互引用之處。因此，稅捐稽徵法第一條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」關於本條係屬於特別法抑為普通法，在立法院審查時曾引起爭議，茲分述如下⁹²：

一、主張稅捐稽徵法為特別法之理由：

乃認為稅捐稽徵法第 1 條既明文規定，稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定，自屬具有特別法之含意，復以稅捐稽徵法應是母法，但各稅法產生於前，所以應屬特別法之性質。至於稅捐稽徵法係就各稅法有關稽徵部分作統一的規定，所以稅捐稽徵法又是通則性與統一性。

二、主張稅捐稽徵法是普通法者，其理由為：

- (一) 凡法律之適用，對人、事、地、時無界線或較寬的是普通法。
- (二) 財政部曾一再強調稅捐稽徵法是統一性、通則性法律，而統一性、通則性法律就是指普通法。

三、就稅捐稽徵法各條文的實際而言，在全部 51 條條文中，僅有很少條文具有統一性的規定。因此，稅捐稽徵法既非特別法，更非統一法，只能說是各稅法的補充規定。

基於以上理由，稅捐稽徵法之性質並不單純，既未作統一性的規定，自不屬普通法的範疇，因有排除適用他法之條文，所以具有特別法的性質，其與各項稅法的關係，應該不是母法與子法的關係，究竟是什麼樣的法律，殊難確定。所以只能說稅捐稽徵法是各項稅法的補充規定，應優先適用。易言之，稅捐稽徵法之內容雖為各內地稅之稽徵所共通適用，惟在各稅法之分歧規定未予修正刪除前，如不賦予稅捐稽徵法優先於各稅法而適用之效力，則稅捐稽徵法將無適用之餘地。為使稅捐稽徵法之立法，發生統一適用於各稅稽徵之目的，乃有第一條之規定，先賦予稅捐稽徵法優先適用之效力，俟將來各稅法修正完妥後，再行修正第一條規定，回復普通法之體例。就現行稅捐稽徵法之性質以言，其規定之內容既屬各內地稅所共通適用之事項，本質上即難

⁹² 周玉津，稅務法規新論，五南，1987 年 2 月，修訂再版，頁 209-210。

謂其為各內地稅法之特別法，而寧認屬普通法。惟在各稅稅法配合修之程序完成前，為使各內地稅之稽徵能統一適用，而賦予稅捐稽徵法優先於各內地稅法而適用之效力，此乃屬過渡時期之變例⁹³。

綜上，稅捐稽徵法第一條原屬普通法之性質，惟因稅捐稽徵法之內容為各內地稅之稽徵所共通適用，現階段由於立法之怠惰，遲遲未能全面性的對各稅法重新檢討。在各稅稅法之分歧規定未予配合修正刪除前，如不賦予稅捐稽徵法優先於各稅法而適用之效力，則稅捐稽徵法將無適用之餘地，因此，暫將其定為基本法（特別法）之性質，嗣後各稅稅法配合修正時，將予修法改為普通法之性質。

第二款 關稅法第一條、第四條的性質

關稅法第 1 條開宗明義規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」、第 4 條：「關稅之徵收，由海關為之。」所謂「徵收」係指徵收程序而言。因此，關稅的核課及徵收程序，也就是實體與程序部分，均須優先適用關稅法。關稅法第 1 條及第 4 條明確指出關稅法為特別法，應無爭議。

第三款 行政程序法與稅捐稽徵法、關稅法之法律競合關係

行政程序法第 3 條第 1 項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」源自參考德國聯邦行政程序法第 1 條規定，即以行政程序法為規範行政程序事項之普通法，其他法律有特別規定者，應優先予以適用。第 2 項並未將稅捐行政排除在行政程序法的適用範圍。行政程序法是對行政程序作一般性、全國通用的規定，屬於普通法性質。因此，行政機關在執行行政行為時，如果其他法律對這項行為另外有規定，而且程序保障比行政程序法還要嚴格，則應依照其他法律的規定來執行。易言之，行政行為應遵守之一般法律原則及納稅義務人程序保障等，於稅捐稽徵法、關稅法所未規定者，在稽徵上應有適用之餘地。惟行政程序法與稅捐稽徵法、關稅法適用競合時，稅捐稽徵法、關稅法是否優先於行政程序法，不無疑問，就租稅保全之行政處分之程序，其事涉行政程序法或租稅法令之適用程序，孰為優先適用？有必要加以探究。目前主要學說見解有三：

⁹³ 葛克昌，欠稅與限制出境－以釋字第三四五號解釋評釋，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民國 90 年 3 月 23 日，頁 42

一、完整規定除外說

此說認為稅捐稽徵法及關稅法之程序規定，需為完全或完整之規定，始能排除行政程序法之適用。就補充性原則而言：凡個別法律針對個別行政專業領域有完整之程序性規定，且該程序規定相對行政程序為相同或相反規定者，至少就程序規定而言，都可視為行政程序法之特別法，反之如該法律僅就程序為部分規定，或從其程序規定及立法目的，並不排除行政程序法之適用者，行政程序法之規定仍有補充適用之餘地。另按稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定。本法未規定者，依其他有關法律之規定。」、關稅法第 1 條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」因此，依照我國行政程序法及稅捐稽徵法、關稅法之解釋，稅捐稽徵法及其他稅捐程序性法律規定，相較於行政程序法係屬特別規定，應優先於普通法性質之行政程序法。所以在租稅行政程序上，解釋上似應以稅捐稽徵法、關稅法未有特別規定時或規定不完整，並未曾針對所有程序相關問題為規範，則行政程序法對於特別法所未曾規範之處應有補充適用之餘地。稅捐稽徵法、關稅法並無排除行政程序法之明文，行政程序法亦無不適用於稽徵程序之規定，二者競合時，稽徵機關應就個別行政行為檢視立法目的及是否有除外規定，以判斷何者優先適用⁹⁴。以實務上稽徵機關之送達程序為例，係採完整除外說。財政部 94 年 4 月 13 日台財稅字第 09404524570 號函釋認為，在行政程序法公布施行後，稅捐稽徵文書送達於納稅義務人之住居所、事務所或營業所不獲會晤納稅義務人，亦無受領文書之同居人、受雇人及應送達處所之接收郵件人員時，得依稅捐稽徵法第 1 條適用行政程序法第 74 條規定，辦理寄存送達。稅捐稽徵文書之送達，遭應受送達人拒絕收受時，應依稅捐稽徵法第 18 條第 1 項規定辦理寄存送達，尚不得援引行政程序法第 73 條第 3 項及同法第 74 條之規定，辦理送達。財政部認為關於稅捐稽徵文書之送達，稅捐稽徵法第 18 條已有完整之規定即不得依稅捐稽徵法第 1 條適用行政程序法第 74 條規定辦寄存送達。

二、程序保障說

此說認為行政程序法為行政程序基本法，需其他法律有較行政程序法嚴格之程序

⁹⁴ 葛克昌，納稅義務人程序之基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，第 72 期，2001 年 5 月，頁 35-36。

規定，始得排除其程序規定之適用。認為行政程序法第3條第1項所謂「除法律另有規定外，應依本法之規定。」，所謂「另有規定」非指其他法律之不同規定，即為另有規定，否則行政程序法勢必將架空，應從「正當法律程序」之觀點，所謂「其他法律另有規定」是指「另有較行政程序法嚴格之程序規定」。為落實人權保障、貫徹依法行政之立法目的，應按「正當法律程序」要素，逐項地審酌稅捐稽徵法、關稅法之程序規定，是否較行政程序法嚴格，從而判斷是否應優先適用之⁹⁵。準此，從稅捐稽徵法、關稅法之角度視之，未列入行政程序法第3條之除外事項，若稅捐稽徵法、關稅法上已有規定處理程序者，原則上並無行政程序法適用之餘地。就程序保障之觀點，此說較符合憲法之程序正義，惟並未針對事務之性質作考量，忽略稅捐稽徵法對於稅法特性之規範，仍優於行政程序法而適用，似非允當⁹⁶。

三、以個別法定及行政領域性質為判斷基準

此說認為首先由各該個別法之規定判斷，如能確認法律客觀之意思或立法者有意完全排除行政程序法之程序規定而不用時，例如其規定與行政程序法之規定互相矛盾，則該個別看法當然應全面適用；若其他規定僅為疏漏、陳舊或不備，而致與行政程序法規定互有不同者，行政程序法仍有作為普通法補充適用之機會。其次，以行政領域之性質作為基準，如屬利益行政，則特別在無競爭者之場合，應以程序規定足以確保實體公正為已足，不必以完整或嚴格為佳；若屬不利益行政，則自然應以完整或是嚴格之程序規定才能代行政程序法，否則仍應視其僅為優先行政程序法適用之特別法規定，行政程序法仍有補充之餘地⁹⁷。

本文以為，對於稅捐稽徵法及關稅法上有關納稅義務人程序保障部分規定不完整者，除法律有特別規定不適用行政程序法之規定者外，行政程序法具有補充性。換言之，有關「稽徵程序」，應優先適用稅捐稽徵法與關稅法之規定，若其未規定應給當事人相當之程序保障，則應有行政程序法規定之適用。

⁹⁵ 湯德宗，論行政程序法的適用，月旦法學雜誌，第59期，民國89年3月，頁166~167

⁹⁶ 葛克昌，納稅義務人程序之基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，第72期，2001年5月，頁-36。

⁹⁷ 蔡茂寅，林明鏘、周志宏、李建良合著，行政程序法實用，學林文化，民國90年10月第二版，頁18。

第四款 稅法上限制出境處分與行政程序法之關係

限制出境處分究否屬行政機關所為行政處分，由整體上觀察，均帶有行政行為之性質，可能有行政程序法適用。至於具司法行為性質之限制出境處分，在司法程序部分，自無行政程序法之適用，乃屬當然。限制出境處分，有屬於稅捐稽徵程序之租稅保全措施，或依行政執行程序之執行措施者，稅捐稽徵法、關稅法、行政執行法均已設有相關程序規定，此時，是否仍有行政程序法之適用，有待討論。

按行政程序法第 3 條規定「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」相關機關得否以行政執行法、稅捐稽徵法為此處所稱之「法律另有規定」，主張排除行政程序法之適用。此一問題，應視如何解釋行政程序法第 3 條規定。有關行政程序法第 3 條之解釋，有論者以為其他法律須具備完全或完整之規定，始得排除行政程序法之適用。此說以為其他法律是否可排除行政程序法規定之適用，應視該其他法律對於程序事項是否為完全規定。即就該法律之目的及程序規定觀察，立法者顯然要使特定之行政行為完全依照該法律所定之程序處理者，可認為是完全規定。若該法律僅就程序為部分規定，或從其立法目的及程序規定觀察，不排除行政程序法規定之適用者，則行政程序法之規定，仍有補充適用之餘地⁹⁸。

有論者以為，應解為須其他法律有較行政程序法嚴格之程序規定，始得排除行政程序法程序規定之適用。此說並主張其他法律之程序規定是否較行政程序法規定嚴格，應從嚴個別認定，且行政程序法「正當程序」規定對於應適用行政程序法之主體，所為應適用行政程序法之行政行為，具有補充效力⁹⁹。另有論者以為，上述二種見解，一從個別實體法程序規定的完整性立論，一從其他法律程序規定的嚴格程度立論，固均言之常理，惟均略有所偏，而主張原則上應以行政程序法為最低基準，不過，在利益行政領域，特別是在無競爭者時，應以程序規定足以確保實體公正已足，不以程序完整或程序嚴格為佳，如屬不利益行政，則以完整、嚴格的程序才能取代行政程序法¹⁰⁰。

本文以為，有關稅捐稽徵法規定之限制出境處分應採納何種學說解釋行政程序法第三條，影響行政程序法的適用，衡量行政程序法為程序保障之最低要求，除非其他

⁹⁸ 葛克昌，納稅義務人程序之基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，第 72 期，民國 90 年 5 月，頁 35-36。

⁹⁹ 湯德宗，論行政程序法的適用，收錄於氏著行政程序法論，元照，2001 年 1 月，頁 146 至 150。

¹⁰⁰ 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏四人合著，行政程序法實用，新學林，2001 年 10 月，頁 18、19。

法律之程序保障較行政程序法嚴密，否則仍應適用行政程序法之規定，以維護相對人之權益。是以，行政機關作成限制出境處分或執行限制出境措施，應有行政程序法之適用。

第四項 稅法上限制出境之正當法律程序

第一款 正當法律程序之意義

正當法律程序原則係指國家限制人民自由權利，須符合正當法律程序。而此原則，不僅指國家限制人民自由權利之程序，須合理正當，限制之法律依據，更須實質正當。我國憲法雖未明文採用「正當法律程序」文字，不過，大法官已作成多號解釋，闡述正當法律程序之重要性，指出國家限制人民權利，應遵守正當法律程序，始符合憲法保障人民自由權利之意旨¹⁰¹。在有關人身自由之保障案例，釋字第 384 號解釋表示，限制人民身體自由之處置，國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當。在公務人員懲戒程序案例，釋字 396 號解釋表示，懲戒案件之審議，應本正當法律程序之原則，對被付懲戒人予以充分之程序保障，例如採取直接審理、言詞辯論、對審及辯護制度，並予以被付懲戒人最後陳述之機會。在有關大學教師升等評審案例，釋字 462 號解釋表示，升等評審之實施程序，須保證能對升等申請人專業學術能力及成就作成客觀可信、公平正確之評量，評審過程中必要時應予申請人以書面或口頭辨明之機會。在關於金融機構接管案例中，釋字 488 號解釋表示，基於保障人民權利之考量，法律規定之實體內容固不得違背實法，其為實施實體內容之程序及提供適時之司法救濟途徑，亦應有合理規定，方符憲法維護人民權利之意旨。銀行法、信用合作社法及金融機構監管接管辦法所定之各種措施，對銀行、信用合作社之股東（社員）、經營者及其他利害關係人，皆有重大影響，應在作成處分前，聽取股東、社員、經營者或利害關係人陳述之意見或徵詢地方自治團體相關機關。在有關公務員一次記二大過案例，釋字 491 號解釋表示，對於公務人員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職之權利，自應踐行行政當法律程序，諸如作成處分前應經內部組成立場公正之委員會決議，處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會，處分書應附記理由並表明救濟方法、期間及受理機關¹⁰²。不過，美國聯邦最高法院大法官法蘭佛特所言「正

¹⁰¹ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，頁 91。

¹⁰² 參照吳庚著，行政法之理論與實務，2007 年，10 版，111、112 頁；湯德宗著，論憲法上的正當程

當程序，不同於某些法則，要非具有固定內涵，而無關乎時間、地點及情況之技術性概念...正當程序非機械工具，亦非碼尺，而是精細的調整過程，其間無可避免地將涉入憲法授權開發此一過程之人。」正當法律程序原則之保障內容，並非有一套適用於所有權利的保障內容，程序保障的內容，應隨著限制權利的種類、權利侵害的強弱、侵害範圍的大小、造成實害風險的大小與行政自主決定空間而有變化¹⁰³。

在法制上，於 90 年 1 月施行之行政程序法，規範行政機關限制人民權利時，應履踐之正當行政程序，諸如作成處分前通知當事人陳述意見（該法第 39 條、第 102 條）、聽證程序（該法第 54 條以下）、說明理由義務（該法第 96 條）、教示救濟的記載（該法第 98 條、第 99 條）等程序要求。至於司法程序中限制人民權利，相關訴訟法規，亦對司法機關限制人民權利應遵守程序設有規定。

限制出境處分限制人民出境自由，為保障人民權益，自應遵守正當法律程序原則。擬討論國家作成限制出境處分須踐行何種程序，相對人在程序上享有何種程序權利，並檢討相關法規所定程序之得失。

第二款 稅法上限制出境之正當法律程序

壹、當事人之程序權利

一、聽審權

基於人性尊嚴的要求，稽徵程序當事人亦即稅捐義務人應立於程序之主體地位，而非受稽徵機關支配的程序個體。稽徵機關應當將納稅義務人當人看待，並給予禮遇。又基於法治國家原則，也要求行政程序應有法律上聽審請求權之保障¹⁰⁴。因此，稅捐義務人在稽徵程序上，包含保全程序，應享有法律上聽審請求權，亦即稽徵機關在擬對於稅捐義務人作成不利的行政處分時，尤其對於稅捐申報所表示之事實關係，擬為不利於稅捐義務人之重大變更時，原則上應依據行政程序法第 102 條規定事先給予其對於處分基礎的事實證據表示意見之機會，以避免其突遭受意想不到之損害，並避免作成錯誤之決定。例如稽徵機關之查帳結果，擬作成短漏稅之補稅處分及罰鍰時，應給予納稅義務人答辯機會¹⁰⁵。

序保障，收錄於氏著行政程序法論，90 年 1 月，276 至 294 頁。

¹⁰³ 湯德宗著，論憲法上的正當程序保障，收錄於氏著行政程序法論，90 年 1 月，276 至 294 頁

¹⁰⁴ 陳清秀，法律上聽審請求權，行政訴訟法，2008 三版，頁 398

¹⁰⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 453

從比較法上論之，在德國，人之保全假扣押，由於其事涉納稅義務人之行動自由，因此基於基本法第 104 條第 2 項之規定，乃由區法院而非行政機關管轄，區法院不受該稅捐稽徵機關所提出之假扣押請求權及假扣押理由所拘束，相反的，應就本案是否已符合所有人的保全假扣押之構成要件，自為合義務之裁量。藉著法官之實質審查，相關之事證及主管機關之主張都應該在法官面前被審查，欠稅人之聽審權亦被保障¹⁰⁶。

本文認為，倘考量我國稅捐上限制出境處分為租稅保全處分，重在迅速與秘密性，如給予聽審權，將有礙日後之保全執行。況且，按行政程序法第 103 條第 1 項第 8 款規定：「為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分，行政機關得例外不給予陳述意見之機會」，係屬法定限制受處分人之程序利益，依據「舉重已明輕之法理」，聽審權亦屬限制之範圍內，否則將使日後之假扣押處分產生執行無著之虞，並架空行政程序法第 103 條第 1 項第 8 款之目的。最後，我國目前尚未由法院審理限制出境准駁，因而尚未有討論受限制出境人之聽審權被法院保障之餘地。

二、閱覽卷宗權

賦予相對人之閱覽卷宗權，目的在於使相對人能瞭解程序之進行，以便在處分程序進行中，適時主張權益。實務上，稽徵機關均援引個人資料保護法及行政程序法第 46 條規定，認其為行政決定前之擬稿或其他準備作業文件。拒絕相對人閱覽卷宗之申請。惟相對人要求有關機關提供自身之個人限制出境之資料檔案以維護自身權益時，應無侵害當事人人格權或影響個人資料合理適用之疑慮，應無必要予以限制。

三、陳述意見

所謂陳述意見，即就事實認定及法律之適用以口頭或書面表示意見。陳述意見屬於廣義之「聽證程序」之一環，主要係為保障「不利益處分」或「負擔處分」之相對人於稽徵機關作成處分前，能有參與表達意見之機會，藉此提高行政處分之正確性，並保障人民之權益。依行政程序法第 102 條，行政機關在作成加負擔行政處分，亦即在限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，原則上應給予處分之相對人陳述意見之機會。在程序中給相對人陳述意見之機會，其目的在於保障相對人之權利，以及防止

¹⁰⁶ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性報，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 48

行政機關專斷¹⁰⁷。惟按行政程序法第 103 條第 1 項第 8 款規定：「為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分，行政機關得例外不給予陳述意見之機會」。此乃因陳述意見，等於通知欠稅人將被限制出境，無異鼓勵其加速逃亡與隱匿財產，可能無法達到租稅保全之目的。因此，為避免處分之相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境處分，得不給予陳述意見之必要¹⁰⁸。此乃如不經給予相對人陳述意見之機會，亦無礙於此等目的之達成，或基於行政程序之經濟、效率以及其他公益要求，不宜給予相對人陳述意見之機會時，即無須給予相對人陳述意見之機會。

惟反對者認為，課徵租稅乃典型之大量行政，但是限制出境則否，自然沒有行政程序法第 103 條第 1 款「大量作成同類之處分」之適用可言。再者，依據稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之規定，俾俟稅捐稽徵機關先為禁止處分，及假扣押後始得限制出境。既然欠稅人之財產已被禁止處分或假扣押，欠稅人即知下一步就是限制出境了，因此，限制出境前給予陳述意見，應該不致該當行政程序法第 103 條第 2 款，「情況急迫，如給予陳述意見之機會，顯然違背公益者。¹⁰⁹」。再者，陳述意見權係屬聽證權之一種，係指相對人得就指控或不利決定，進行答辯或防禦的機會。聽證權乃本於兩造兼聽之理念。行政程序法第一百零二條即規定，行政機關作成不利處分前，應給予當事人陳述意見之機會。而此所謂「陳述意見之機會」，係由當事人或利害關係人，以陳述書提出事實上及法律上的見解，處分機關認有必要時，並得給予言詞陳述意見之機會。限制出境處分限制相對人出境自由，係給予人民不利益處分，依上開行政程序法規定，決定處分機關在處分前，似應給予相對人陳述意見之機會。惟依行政程序法第 108 條第 8 款規定，為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分，得不予相對人陳述意見之機會。此一例外規定之設，應係考量類此限制出境處分若予相對人陳述意見之機會，可能打草驚蛇，予相對人在作成處分前，先行潛逃出境之機會。因此，有學者認為本條雖規定行政機關「得」不給予陳述意見之機會，但如行政機關給予其陳述意見之機會亦無違法可言¹¹⁰。

¹⁰⁷ 陳敏，行政法總論，新學林，92 年 3 版，頁 762

¹⁰⁸ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 160

¹⁰⁹ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月。

¹¹⁰ 葛克昌，欠稅與限制出境—以釋字第三四五號解釋評釋，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民國 90 年 3 月 23 日。頁 38

本文以為，限制出境處分應不須給予被限制出境者陳述意見之機會，在稅捐稽徵程序中，有關行政程序法之適用應從納稅義務人之程序基本權觀點出發，個別認定，方能獲致正確之結論。而為了稅款或罰鍰之執行，稅捐稽徵法、關稅法或海關緝私條例都有禁止財產移轉或設定他項權利等保全措施及限制出境之規定，其目的是在避免處分之相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，以規避執行，因此有其時效性與急迫性，如於處分前先予其陳述意見之機會，可能無法達成行政處分之原有目的，故作此排除之規定。從而，限制出境處分應可不必事先給予陳述意見之機會。此一例外規定，僅適用於基於「避免相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境」之限制出境處分類型，由此應可導出限制出境應確認相對人有隱匿、移轉財產或潛逃出境之虞，始可限制其出境，反推行政機關有應確實予以行政調查義務。

四、聽證

行政機關作成行政決定或處分前對當事人舉行聽證，為行政程序中非常基本及重要之部分，其顯示出國家尊重及維護人性尊嚴之態度，並為法治國家尊循依法行政之必然要求。在行政程序中禁止以人民為機關處分之客體，因此聽證程序中，除行政機關應宣示其作成決定之理由外，當事人亦得提出相關之重要基礎事實，並可表達個人意見，已影響最後決定之作成，並避免行政機關作出無法預見之決定¹¹¹。由於限制出境處分本質上是行政保全手段，如進行聽證恐有礙於日後之保全執行，因而現行實務操作上尚無聽證之程序。

五、送達

行政程序中之送達，係指行政機關以法定方式，將行政上文書，通知特定行政行為之相對人，或第三人之行為。關於送達的生效時點，則依據行政程序法第 110 條規定，書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力。而合法送達予否，其程序則依據行政程序法第 67 條至第 91 條辦理。對行政程序之進行，行政行為之效力及關係人之權利影響甚大，故受到相當之重視。過去財政部函釋，於

¹¹¹ 陳敏，《行政法總論》，新學林四版，2004 年 11 月，頁 771

行政機關為限制出境處分時，函知內政部入出國及移民署限制出境，並副知受限制出境處分人，但並未課予書面敘明理由並附記救濟程序義務。新修正稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條明定財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達，以維受限制出境處分人之程序利益，屬優先於行政程序法之特別規定。

六、說明理由義務

處分機關說明理由義務之目的在於使相對人知悉決定之理由，從而於爭訟救濟，得為有效之權利防禦，以維護自身權益。行政程序法第 97 條即規定，行政機關在作成不利於相對人之行政處分時，應向相對人說明理由。有關限制出境處分中，對於相對人說明理由義務的程序保障，除了上開行政程序法之規定外，入出國及移民法第 6 條第 3 項有作特別規定。依該規定，內政部入出國移民署對於限制出境處分，應以書面敘明理由通知相對人，相對人若為通緝之被告，得以公告代替書面通知。學說上認為稽徵機關為保障租稅債權所為之租稅保全措施，乃對相對人不利益處分，應將其所依據之「理由」以書面或其他方式告知相對人。目的在於，一方面確保稽徵機關決策合理化，藉以免除其流於專斷自恣；另一方面則可使相對人免於易於爭訟，因之兼具有救濟便宜之機能。所謂「理由」者，主要是稽徵機關獲致結論之原因，以使相對人獲知處分之理由為已足¹¹²。此外，基於租稅保全之措施包括禁止財產處分、限制出境及限制變更、減資或註銷登記等，得以選擇以執行以達到保全租稅債權之目的，稽徵機關本於裁量權而作成行政處分者，尚須告知處分之相對人，行使裁量權時所考慮之事實與觀點，始為完備之理由敘明¹¹³。此除可促使稽徵機關於作成處分前慎重考慮，以減少行政處分之錯誤或瑕疵外，相對人藉由稽徵機關之理由說明瞭解行政處分作成之原因，亦可審查權利是否受侵害，以便及時提起救濟保障自身之權益。惟此一規定，有論者認為說明理由義務係處分機關的程序義務，應由處分機關履行，且唯有由處分機關履行此義務，才能達到說明理由義務在程序保障上的實益，蓋處分機關對於決定理由最為知悉之故¹¹⁴。

¹¹² 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 160

¹¹³ 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，民國 92 年 10 月增訂 8 版，頁 567。

¹¹⁴ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，頁 98

司法實務上亦認為行政處分應記載理由，乃現代法治國家行政程序之基本要求，除依行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定以書面為之者，並應記載法定事項。處分理由之記載，必須使處分相對人得以知悉行政機關獲致結論之原因，其應包括以下項目：1、法令之引述與必要之解釋。2、對案件事實之認定。3、案件事實涵攝於法令構成要件之判斷。4、法律效果斟酌之依據（於有裁量授權時）等。至於具體個案之行政處分在說理上是否完備而符合上開要求，應為實質上判斷，不得僅因處分書上備有『理由』或『說明』欄之記載，即謂已盡處分理由說明之法律義務¹¹⁵。」

綜上所述，限制出國處分限制人民出境自由，應遵守正當法律程序原則，處分程序須合理正當，限制之法律依據，須實質正當。為保障相對人權益，限制出境處分縱係於行政執行程序、稅捐稽徵程序為之，仍應有行政程序法的適用，相對人得主張行政程序法的程序權利，處分機關依法有行政程序法之程序義務。因此，新修正稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條明定財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由。

貳、處分機關之教示救濟義務

行政程序法第 96 條第 1 項第 6 款規定，行政處分需表明其行政處分之意旨及不服行政機關處分之救濟方式、期間、及其受理機關，以協助保障處分之相對人維護自身之權益。救濟方式之告知並不表彰實體之權利，僅是教示人民法律救濟之途徑而已。就行政決定而言，教示義務為一事後告知性質；惟就救濟途徑觀之，此教示為「預告」性質¹¹⁶。新修正稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條明定財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應附記救濟程序通知當事人，依法送達。

第五項 限制出境之救濟程序

第一款 限制出境原處分機關認定

有關限制出境處分之救濟，以往實務認為因欠稅由財政部函請入出境管理局（現

¹¹⁵ 臺北高等行政法院民國 92 年 12 月 4 日 91 年度訴字第 5284 號判決

¹¹⁶ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 161。

為內政部入出國及移民署) 限制出境者, 受限制出境者如依財政部函副本提起訴願, 依訴願法第 6 條規定, 應由財政部參照行政法院 72 年度裁字第 678 號裁定意旨, 任該函副本係事實通知, 並非行政處分, 從程序上駁回其訴願, 因而不得向財政部提起訴願, 僅能向入出境管理局 (入出國及移民署) 提起訴願。此項見解, 對於欠稅人權利保護不周, 無法給予及時之救濟, 且入出境管理局 (入出國及移民署) 之上級機關內政部也無從審查財稅機關決定當否, 以致行政救濟機關事實上難以發揮其救濟功能, 顯然有欠妥當。

行政院 83 年 3 月份決議乃改變見解, 認為有無限制出境之必要, 應由財政部決定, 入出境管理局 (入出國及移民署) 無從審查財稅機關決定當否, 「是財政部函請該局限制出境同時將副本送達原告時, 應認為已發生法律上之效果, 即為行政處分, 得對之請求行政救濟」。如果處分人不服原處分可於接獲財政部限制出境函後 30 日內, 依訴願法規定經由原處分機關即財政部向行政院提起訴願¹¹⁷。

惟有關限制出境行政處分, 因涉及兩個行政機關方得完成行政處分, 亦即有複數行政行為的存在, 後階段行政處分之作成受前階段行政處分之拘束, 對於後階段行政機關無審酌前段通知之當否, 以致如何認定其處分機關, 從而作成爭訟之對象, 學說迭生爭擾, 大致存有下列兩說:

壹、以財政部為原處分機關

有論者認為: 「所謂多階段行政處分, 係指行政處分之作成, 須二個以上之機關, 本於各自之職權, 共同參與而言。此際具有行政處分之性質者, 乃屬最後階段之行為, 亦即直接對外生效力之部分; 至於前階段之行為, 則仍為內部意見之交換, 並非行政處分。」¹¹⁸由財政部通知主管機關為限制出境, 後者所為之租稅保全執行處分係以前者通知行為為依據, 構成多階段行政處分。在理論上若前階段行為符合下列要件時, 則或可以參與之機關作為行政處分之作成機關, 應許當事人直接對先前之行為提起救濟。

- 一、作成處分之機關 (即最後階段行為之機關), 依法應予尊重, 且不可能有所變更者, 換言之, 當事人受租稅保全處分實質上係因先前行為所致。
- 二、先前階段之行為具備行政處分之其他要素。

¹¹⁷ 陳清秀, 稅法總論, 元照出版, 2010 年 6 版, 頁 56。

¹¹⁸ 吳庚, 行政法之理論與實務, 三民書局, 民國 92 年 10 月增訂八版, 頁 329。

三、先前行為已直接送達或以他法使當事人知悉者（財政部以公函正本通知當事人）¹¹⁹。若具有上述要件者，則認為前階段行為為一獨立之行政處分，而非僅為行政內部行為。稽徵機關係具備上開各要件時作成之行政處分機關，既依照稽徵機關所為之基礎事實而認定，則應具備肯定受處分人得依此對該處分參與機關提起訴願，而以該參與機關之上級機關作為訴願管轄機關。

另有論者認為：有關欠稅人之出境限制，就事件本質而言，納稅義務人是否欠稅，有無符合稅法所定限制出境之要件，涉及財稅主管機關之專業知識，並非入出境管理局所能了解，因此，以財政部作為限制出境之處分機關，並由財政部函請入出境管理局限制出境之時，即給予受處分人救濟之機會，而非等到入出境管理局限制出境通知才給予救濟，更能提供迅速有效之救濟管道，有效提供人民權利之保護¹²⁰。

貳、以內政部入出國及移民署為原處分機關

李建良氏認為最後階段行政機關的行為，因直接對外發生法律效果，故具有行政處分的性質。人民得對其提起行政爭訟。作成最後階段處分之前，行政機關所為之參與或協力行為（前階段行為），原則上屬於「行政內部行為」，非可視作行政處分，從而人民僅能以最後階段處分機關為被告提起行政訴訟¹²¹。另有陳敏氏認為，在作成多階段行政處分之行政程序中，協力機關所為之各種協力行為，對行文機關有不同之影響力。其中有僅對行文機關提供資訊、建議者，有對行文機關予以作成該行政處分之同意或許可者。凡此皆為行政內部行為，欠缺對外效力，並非行政處分¹²²。人民僅得對行政處分，請求法律救濟。惟人民就行政機關對其所為之行政處分提起行政爭訟時，行政法院應一併審查協力機關之同意或不同意，並依行政訴訟法第 41 條，命有同意權之機關參加訴訟。該論者認為民國 83 年 6 月之庭長評事聯席會議時行政法院決議，欠稅營利事業之負責人應逕以財政部之函請之副本視為具有行政處分之性質，故當事人應直接以前階段機關（財政部）為被告對之提起行政爭訟之見解應非正確。此係限制出境事件之訴願管轄，取決於何一機關為限制出境之原處分機關，財政部並

¹¹⁹ 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，民國 92 年 10 月增訂八版，頁 351-352。

¹²⁰ 陳清秀，租稅法總論，植根法學叢書，公法學系列（二），民國 93 年 9 月第三版，頁 624。

¹²¹ 李建良，多階段處分的爭訟對象，月旦法學教室第 5 期，頁 20

¹²² 陳敏，限制出境之租稅保全措施，法治與現代行政法學—法治斌教授紀錄論文集，民國 93 年 5 月，頁 550。

無限制欠稅人出境之固有權限，以函請入出境管理局（現為入出國及移民署）限制公文副本通知被限制欠稅人出境人，亦非對其為限制出境處分之通知，因此，以財政部為限制出境之原處分機關，向行政法院提起訴願之推論，即非無疑問。其理由如下¹²³：

一、關於人民入出境管制，屬於內政部管轄，財政部無此權限。財政部並不得自行限制欠稅人或欠稅營利事業負責人入出境。

二、行政處分為行政機關公法上意思表示。財政部是否以某欠稅營利業負責人為限制出境之行政處分，應以財政部之意思決定之。財政部在此等案件中，縱以函請內政部入出境管理局之限制出境之公文副本通知營利事業負責人，亦無對其為行政處分之意思，其形式及程序亦不符行政程序法有關行政處分之規定。

三、內政部入出境管理局對於財政部請求，限制特定人入出境是否實質合法，固無從審查，但對是否符合為此請求程序及形式要件，應仍得且仍須予以審查。

另有論者認為，雖認同限制出境亦為多階行政處分，然其對相對人之救濟方式確有不同之見解：財政部函請內政部入出境管理局限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，同時將副本送達當事人，其發生之法律效果尚非限制出境，毋寧說在於確認當事人之欠稅已達限制出境標準。當事人之行政救濟係對此種確認不服；至於對欠稅未有不，而係對入出境管理局之拒絕出境許可不服，宜向其上級內政部訴願¹²⁴。

參、本文見解

本文認為，依稅捐稽徵法第 24 條、關稅法第 48 條等規定，財政部對於符合限制出境要件，有必要限制出國之欠稅人，通知內政部入出國及移民署予以限制出國，有關租稅債務之保全，係屬稅捐稽徵機關職權，自應由財政部判斷欠稅義務人是否有限制出境之必要，是否得以其他保全租稅措施執行，是以內政部入出國及移民署對於財政部之通知自應予以尊重，受其拘束，而若入出國及移民署未接獲財政部通知，不得基於逕自認定基於保全租稅之目的，限制相對人出境，財政部之通知係限制出境處分之必要要素；又入出國及移民署之限制出境處分函亦載明係依據財政部通知函辦理，相對人知悉前階段行為，前階段行為已具備行政處分之要素，相對人得直接以之為爭訴標的，因此應以財政部為原處分機關。

¹²³ 陳敏，行政法總論，神州圖書，民國 92 年 1 月第三版，頁 353。

¹²⁴ 葛克昌，租稅債務不履行與限制出境，月旦法學雜誌，第 70 期，民國 90 年 3 月，頁 26-27。

第二款 訴願程序

當欠稅公司之負責人不服財政部限制其出境時，可依法提起訴願，其程序如下¹²⁵：

一、應以受限制之公司負責人名義提起

基於法人與自然人分屬不同權利義務主體，而限制出境係財政部對公司負責人所為之行政處分，故應以公司負責人名義提起訴願。

二、應於財政部函知其受限制出境之翌日起 30 日內提起

財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。例如：「台端如不服本部上開處分，得依『訴願法』第 14 條及第 58 條規定，於本函達到或公告期滿之次日起 30 日內，繕具訴願書經由本部向行政院提起訴願」亦應函知其受限制出境之翌日起 30 日內提起訴願。

三、應以財政部為受理機關

因限制出境係財政部委託入出國移民署辦理，入出國移民署再依據入出國移民法第 6 條第 1 項第 10 款及第 4 款辦理限制出國業務。按訴願法第 7 條規定，無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，因此對限制出國提起訴願應為財政部。

第三款 行政訴訟

受處分人提起訴願後，若不服訴願決定，應以財政部為被告，向機關所在地之高等行政法院，依據行政訴訟法第 4 條：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」提起撤銷限制出境處分行政訴訟。

第四款 問題討論

一、遭偽冒登記為公司負責人，而受依稅捐稽徵法限制出境時，於現行相關法令規定

¹²⁵ 蔡宗佩，限制欠稅公司負責人出境之探討，稅務旬刊第 1902 期，頁 15。

及訴訟實務上應如何救濟¹²⁶？

稅捐機關就現有事證如確已知悉前遭限制出境之公司負責人，係被冒名登記者，自應本於職權函報財政部轉請入出國及移民署撤銷原限制出境之處分。而受限制出境處分人於稅捐稽徵機關未依職權循上開程序撤銷原處分時，亦得於該處分發生法律效果時，就該處分提起行政救濟，斯時，訴願機關或行政法院自得對受處分人是否遭冒名登記為公司負責人乙節進行實質審查，而為撤銷限制出境之准駁。

二、財政部於法院已函知公司清算完結聲請案予以備查後，財政部仍不准欠稅之公司或其他營利事業負責人解除限制出境之申請，則受限制人提起救濟之後，應由財政部抑或清算人負舉證責任？

1. 應由相對人負舉證責任

最高行政法院 95 年度判字第 16 號判決要旨：「法人人格之消滅，依民法、公司法等有關規定，均以完成合法清算為前提，如尚未完成合法清算，縱經法院准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果。清算人向法院聲報清算完結，僅為備案性質，法院所為准予備案之處分，並無實質上之確定力，是否發生清算完結之效果，應視是否完成合法清算而定。是以得依「限制出境實施辦法」（已廢除）第 5 條第 5 款之規定，准予解除負責人出境限制者，係以完成合法清算為前提，如尚未完成合法清算，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果，自不得准予解除負責人限制出境限制」。

2. 應由財政部負舉證責任

最高行政法院 95 年度判字第 16 號判決意旨，似尚有如下之法律上疑義，因依最高法院 67 年度台抗字第 416 號裁定認：「查民法第 40 條第 2 項規定：『法人至清算終結止，在清算之必要範圍內，視為存續』」，是清算人如依法定程序辦理清算完結，依公司法第 92 條或第 331 條第 3 項規定，法院受理此類事件，無須以裁定准予備查或駁回其申請。」；及參諸公司法第 331 條第 3 項規定：「簿冊經股東會承認後，視為公司已解除清算人責任。但清算人有不法行為者不在此限。」，足見公司清算之簿冊，如經股東會承認，清算人之責任原則上即告解除；如法律上利害關係人，即如該案之

¹²⁶ 司法院秘書長 90 年 12 月 31 日 (90) 祕臺廳刑 1 字第 24666 號函

被上訴人財政部主張上訴人具有公司法第 331 條第 3 項但書之情形，而認清算人尚不能解除其責任，係屬例外並有利於被上訴人財政部之事實，依行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之舉證責任分配法則，自應由財政部負舉證責任證明該事實卻實存在；況且，限制出境係涉及人民遷徙自由之重大事項，事涉公益之維護，行政法院依行政訴訟法第 125、133 條規定，應依職權調查事實關係或調查證據，或曉諭被上訴人財政部就上開例外並有利於財政部之事實存在，盡舉證責任，資以證明公司清算並未合法完成，其不准清算人解除限制出境之申請係屬合法。惟上揭最高行政法院之判決意旨，卻僅以上訴人未依北區國稅局中和稽徵所之要求提供相關資金收支流程、帳冊及憑證等相關資料以供查核資產淨值變化實情為主要論據，就上開例外事實存在與否疏未詳予審究，遽依「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 5 條第 5 款之規定維持原處分及訴願決定，似有判決不適用法規之違法；及違反法律保留原則而將舉證責任轉換於上訴人之疏誤。

3. 本文認為，基於第三人協力義務，確實上訴人應該提供財政部相關資料審核，畢竟，法院之備查僅有形式效力，未有實質效力。

第六項 限制出境正當法律程序及行政救濟面向之改進措施

第一款 引進法官保留之探討

限制出境處分究竟適不適合由法院來作審查？在德國法上由於聯邦基本法第 104 條第 2 項特別規定之緣故，限制出境乃要求法官保留之高密度程序保障，在我國除拘提管收事涉憲法第 8 條之人身自由，應依憲法第 8 條所規定之法官保留程序由法官來裁量應否拘提管收外，因依據憲法第 10 條並無法官保留之要求，因此現行之稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，倘若修改為法官裁定為之，固然是程序嚴謹上最好的選擇，但現行之制度，至少不能責之以違憲。有論者¹²⁷謂雖然限制出境依憲法並無法官保留之必要，其認為依據行政執行法第 1 條規定，行政執行法釋普通法知性質，因此特別法（稅捐稽徵法）未規定者，當然應該要回歸普通法之規定。惟有論者認為，上開見解的論證過程恐怕有疑問，蓋依行政執行法第 17 條第 1 項，有關限制住居釋由行政執行署自行決定。要要求法官決定者為該法第 6 條之拘提、管收。但限制出境

¹²⁷ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 87。

本質上絕不是拘提管收，而屬於限制住居一環，限制住居本來即無法官保留的要求。因此，縱然行政執行法為普通法，於稅捐稽徵法亦有適用之餘地，也無法提供稅捐稽徵機關關於限制出境應有法官保留之任何論據。亦有論者¹²⁸認為，限制出國處分由於涉及人民遷徙自由權之限制，事涉人民基本權，應參考德國租稅通則第 326 條，應由法院開來作形式上之審核。

本文認為，不可否認，屬限制人民財產權之物之保全假扣押，在程序上須向法院具狀聲請，並由法院予以裁定准駁，反觀屬限制人民自由權之限制出境，其限制對人民侵害之程度反而大，卻不須由法院予以裁定准駁，其輕重恐顯失衡。惟就民主國家權力分立之法理上而言，行政與司法的界線為，司法對行政處分採事後審查，即行政處分影響人民權利時，人民不服，得透過行政爭訟之程序，提起行政訴訟來救濟。「限制出境處分改由中立第三人之法院裁定」，係參考德國租稅通則，由稅捐機關聲請法院裁定，惟就保全處分之性質而言，基於保全處分高度時效性要求，限制出境處分改由中立第三人之法院裁定，將耗費時日，不符保全處分之目的，除此之外，關於納稅義務人被限制出境之處分，通常實務上幾於稅捐徵收階段，行政機關所處分。在行政機關作出行政處分前，不宜由法院先行介入調查。如果行政處分要經過司法機關審查核准，將導致司法指導行政，不符權力分立之法治國家的正常現象，無可避免有司法干預行政之議。

第二款 引進專業委員會之探討

倘若不交由法官審查，是否可以考慮在主管機關增設專業委員會，甚至引進外部公正人士擔任委員，對於限制出境之決定正確性與合目的性，或許也有一定之助益。有論者認為，專業委員會，特別是引進外部公正人士，是否可以滿足限制出境高度時效性之要求，極有疑義。再者，近年來行政機關大量增設專業委員會，固然使行政機關作成行政決定時得收集思廣益之效，恐怕也有若干專業委員會質變成行政機關推卸其應肩負之行政責任與政治責任之擋箭牌，行政機關應自己肩負起法律所賦予之裁量重任，不應推由專業委員會來承擔¹²⁹。本文以為，為充分保障人權，若應將現行由行政機關內部自行限制出國處分的方式，修正為由委員會審查決定是否為限制出國處

¹²⁸ 李惠宗，憲法要義，2015 第 7 版，元照出版，頁 183-184

¹²⁹ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 88

分，該委員會並須聘請一定比例的外部學者或專家，並給予當事人陳述意見，基本上是符合法制。但考量限制出境處分具高度時效性，原於訴願階段上級機關即設有訴願審議委員，其組成成員亦有法定數額之外部公證人士，專業委員會的設立亦讓人有疊床架屋之感，且不可避免將成為有心人士通風報信來源，如此將對限制出境的成效大打折扣。當然，為兼顧保全時效，在委員會審查決定前，或許可由行政機關為「暫時性」限制出境處分，倘嗣後經委員會認定不宜限制時，須立即解除當事人出境之限制，但如此是否係倒果為因的作法，同時與專業委員會設立目的相違。因此，本文對於引進專業委員會仍持保留之態度。

第三款 限制出境制度引進稅務和解或稅務協談之探究

壹、前言

財政部於 103 年發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出境案件規定，將限制出境須考慮之因素，將限制出境由母法所規定之要件，增列欠繳金額、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業等裁量因素。因此，稅務單位須職權調查證據事實，不再如同過去於物之保全優先執行完畢後若不足執行保全時，以限制出境金額為唯一發動要件，幾乎不須調查證據事實，而於證據調查之過程中，則難免會有證據不明或難以調查之事實，因此，訴訟上之爭議將會增加，訴訟上之和解或協談制度將可適時引進稅務和解或稅務協談以解決紛爭。

貳、稅務上和解契約

一、成立稅務上和解應具備的要件

按稅務上和解契約的適用應僅限於課稅事實不明或調查需費過鉅之情形，且成立行政上的和解契約需具備下列要件：

- (一) 客觀上存在課稅事實或法律要件不明確的情形，致稽徵機關作成處分困難。
- (二) 行政機關經依職權調查後，仍無法確定調查不符課稅成本者。
- (三) 和解契約之訂定有效達成目的。
- (四) 與人民相互讓步達成和解，以替代行政處分。

二、成立稅務上和解契約的效力

成立稅務上和解契約應僅發生確定事實效力，契約當事人間就合意確定的課稅事

實或法律狀態，原則上不得再行爭執。因此，當事人和解契約應僅限於課稅事實部分，而不及於課稅法律要件部分或應否作成課稅處分。¹³⁰

參、稅務協談

為暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少無謂的爭議，財政部特於民國 78 年 4 月 12 日發布「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，後 81 年 9 月 2 日、97 年 12 月 19 日、100 年 10 月 12 日復修正，以下討論協談作業要點、協談結果的法律性質。

一、協談作業要點的法律性質應屬行政規則

按協談作業要點之訂定並無稅捐法律之授權，乃基於中央主管稽徵機關之職權而發布，性質上應屬行政程序法第 159 條所規定的行政規則，基本上並不直接對外發生法規範之效力，僅對於各稽徵機關有拘束力。然協商作業要點業經依法發布，並登載於政府公報，人民即得主張該協商作業要點已有對外之效力，換言之，納稅義務人得主張稽徵機關應遵守該協商作業要點之規定，進行稅務案件的協談¹³¹。

二、協談結果應屬陳述意見或行政指導

按該要點第 1 條規定：「...特訂定本要點，以供稽徵機關執行之『參考』。」、第 11 條：「協談後承辦人員應將協談經過及結果，簽報核定，作為審理該案件之參考；如屬第三點第二款依復查委員會決議之案件，應簽提復查委員會『參考』。」、第 13 點：「依本要點達成之協談結果，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談案件，除有下列情形之一外，稽徵機關應『儘量』遵照協談結果辦理。」既然協談無拘束力，且係針對課稅事實之認定或證據之採認進行協談，因此稅務協談應相當於行政程序法第 102 條規定行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第三十九條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。又該要點如於協談結果中，針對課稅事實之釐清，徵納雙方協議應由納稅義務人提出特定文書、資料作為課稅認定之依據者，則協談結果又相當於行政程序法第 165 條所規定的行政機關以不具法律強制力之方法，促請特定人為一定作為或不作為的行政指導。雖然協談的客體為課稅事實的確定，與相關法律爭議之釐清，然

¹³⁰ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，瀚蘆，2002 年 10 月版，頁 299

¹³¹ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，瀚蘆，2002 年 10 月版，頁 300

而協談結果並不具有拘束力，僅具稽徵機關核課案件參考性質¹³²。

肆、限制出境制度引進稅務和解或稅務協談之研析

由於當事人和解契約或稅務協談僅限於課稅事實部分，而不及於課稅法律要件部分或應否作成課稅處分，顯然亦不及於保全處分。因此，限制出境制度性質上為行政保全，非課稅處分，能否適用於行政和解契約來取代行政處分，不無疑義。雖實務上大多使用稅務協談，切結書及稅捐保證，惟其亦如稅務和解契約有相同的確定課稅事實的效果。

基於限制出境對象，諸如藝人或企業家，其演藝活動或商業活動往往在國外，將其限制出境如同剝奪其收入來源，其繳納欠稅之期待性大為降低。再者，財政部公布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，稅務單位須職權調查出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、非屬正常營業之營利事業等證據事實，始可予以對欠稅人限制出境。可預期的是，在行政救濟上，稅捐稽徵機關可能不如過往於行政爭訟上幾乎完勝，屆時稅務和解或稅務協談引進限制出境制度將有其實益性，例如，倘限制出境要件證據難以調查，例如欠稅人隱匿財產，若採用稅務協談，雙方各退一步，欠稅人請第三人提供擔保，而稅捐稽徵機關則暫不予發動限制出境，該欠稅人得以出國去處理其財產或取得收入，租稅債權獲償之可能性極大增。

本文建議，雖稅務和解契約學說及實務上係認為係針對課稅事實不明確部分，尚不及於租稅保全之保全要件事實不明確之適用。惟對於義務人有隱匿或移轉財產規避稅捐之保全要件事實，將有礙日後執行，因而保全要件事實重要性不亞於課稅事實要件，建議稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點第 2 條可納入租稅保全處分，亦為定紛止息之方式，以減少訟源。

第四款 限制出境建立暫時權利保護制度之商榷

欠稅人對限制出境處分向有關機關聲明不服時，原則上不停止該限制出境處分之效力，相對人之出境自由仍受限制，不得出境。由於對限制出境提起爭訟不停止處分

¹³² 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，瀚蘆，2002 年 10 月版，頁 300。

之執行，為免相對人權益保障不週，法制上設有暫時權利權利保護救濟管道，相對人得聲請原處分機關、受理爭訟機關停止限制出境處分之執行。至聲請暫時權利保護救濟之要件，訴願法第 93 條第 2 項規定須符合「原行政處分之合法性顯有疑義者，或原行政處分之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並非為維護重大公共利益所必要者」、行政訴訟法第 116 條第 2 項「原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之」。至於屬於司法行為性質之限制出境處分，相關規定未明定聲請暫時停止執行之要件，似是委由原處分機關、受理爭訟機關依個案情形判斷，是否停止執行。有論者¹³³分析訴願法、行政訴訟法所規定之權利保護救濟要件，應考慮者為以下三者決定原處分之停止執行：

- 一、本案勝訴的可能性：若相對人顯無勝訴之望，則不停止原處分之執行。
- 二、相對人權益之維護：若處分之執行將造難以回復之損害，應考慮予以停止執行。當事人被限制出境以後，有不可回復的損害，而解除限制出境的例子為無。（適不適用停止執行的規定？有難以回復的困難的情況下，例如說出國看病、開刀，可不可以停止執行？
- 三、社會公益之維護：若停止處分之執行，有害社會社會重大公益，則不停止原處分之執行。

本文原則贊同原處分機關、受理爭訟機關在審理有關限制出境處分停止執行案件，係應斟酌限制出境對相對人權益所造成之影響與限制出境處分所欲維護之社會公益，決定是否停止限制出境處分之執行，此亦符合比例原則中之衡平性原則。惟環顧司法實務，限制出境爭訟案件勝訴可能性極低，勝訴可能性與暫時權利保護似乎無實質關聯。況且，在處分相對人權益維護上，法條已明定解除限制出境之方式，因而本文仍對建立暫時權利保護制度持保留意見。

第七項 小結

稅捐事件之限制出境處分，係屬行政機關間平行關係之多階段處分，通常是由財政部函請內政部入出國及移民署限制欠稅人出境，再由入出國及移民署依據財政部之

¹³³ 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，頁 124

通知限制人民出境，並副知欠稅人。此際，如以內政部入出國及移民署作為訴願案件之原處分機關，事實上將難發揮救濟功能，因為限制出境實係財政部所決定，如向入出國及移民署之上級機關即內政部提起訴願，內政部無從審查財稅機關決定是否合法或適當，因而近年來稅務爭訟實務上即以先階段之行為即財政部致入出國及移民署之函，依法應為入出國及移民署所尊重，該函又已具備行政處分之要素，並直接以副本送達當事人知悉，從而，以該先階段之行為，作為原行政處分，容許人民對之提起救濟。財政部限制出境之法源依據雖有前述之修正變更，但訴願不服之原處分機關及其後續之救濟途徑，仍與近年來之訴願爭訟實務並無不同¹³⁴。為使限制出境制度整體行政程序及救濟中有另外一種解決模式，有引進稅務協談之探究、引進專業委員會之商榷、引進法官保留之商榷等方式，惟本文認為現階段因限制出境處分法律定性上為行政保全，具有迅速及秘密性，專業委員會、法官保留解決模式均不宜引進，惟稅務和解尚屬可考量之紓解訟源方式。



¹³⁴ 林石猛，稅務案件限制出境（住居）之救濟途徑，月旦法學雜誌第 167 期，2009/4，頁 245。



第四章 限制出境制度實體與程序要件法律化後研析

第一節 稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條修法背景

近年來台灣產業結構大幅改變，工廠外移，境外產生大量工作機會，因而限制出境處分不但限制人民遷徙自由，並影響欠稅人海外工作權及生存權，造成國外工作為經濟收入來源之受限制出國人，反而沒有足夠的收入來清理欠稅。是以，限制出境所造成的損害與稅捐保全目的明顯失衡。民國 83 年大法官釋字第 345 號解釋僅就限制出境辦法做形式審查，認為符合法律保留及授權明確性原則，然就比例原則審查限制出境合憲性，尚有許多斟酌之處。換言之，藉由限制義務人之人身自由間接強制措施，應於符合比例原則範圍內為之，始為憲法所許。尤其時空迥異，台灣整體政經環境大幅改變，出境限制關係到人民遷徙居住權、財產權、經濟自由、工作權，甚至生存權，因此對於限制人民出境之法制設計，亟需重新檢討¹³⁵。

修正前稅捐稽徵法第 24 條，有許多問題值得討論，包括行政機關無需舉證限制出境之必要性，法規亦未要求稅捐稽徵機關先踐行其他保全程序，例如對欠稅人財產先執行假扣押、禁止移轉並禁止設定負擔，所以實務上，稅捐稽徵機關往往疏於調查納稅義務人是否有無隱匿財產、移轉財產或逃亡行為，只要形式上欠繳稅額達法定之標準，旋即採取限制出境之措施，已違反侵害最小性之比例原則。另外，限制出境額度標準，長期未調整，亦已不合時宜。根據已廢除「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」規定，對欠繳稅款及已確定罰鍰單季或合計，個人達新臺幣 50 萬元以上，營利事業在新臺幣 100 萬元以上者，對欠稅之個人或欠稅營利事業負責人限制出境；若在行政救濟階段，個人限制出境的欠稅額度提高為 75 萬，營利事業則為 150 萬。但此辦法乃民國 73 年制定，至今已過 20 多年，整體政經環境大不相同，國民所得增 4.6 倍、國內物價膨脹指數增加 1.5 倍，故欠稅限制出境標準應適度放寬。

有鑒於此，立法院於 97 年修訂稅捐稽徵法第 24 條。惟關稅法仍與新修正之稅捐稽徵法不一致，因此，將「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人實施辦法」修正為「限制欠稅人出國實施辦法」。後因回歸母法的聲浪漸鉅，財政部廢止¹³⁶「限制欠稅人出國實施辦法」並於 98 年修正關稅法第 48 條。

¹³⁵ 劉其昌，稅捐稽徵法第 24 及 44 條修正案分析，稅務旬刊，第 2055 期，頁 9。

¹³⁶ 99 年 7 月 7 日台財關字第 09905905450 號函

第二節 限制出境處分之法律要件—我國稅法上之規定

第一項 前言

從憲法上財產權與遷徙自由權之價值次序而言，相較之下，遷徙自由顯然高於財產權，學說普遍認為，以限制遷徙自由為限制之手段，冀求保全公法上金錢債務之不履行，固可藉此敦促義務人履行公法上金錢給付義務，然因手段與目的所涉及之基本權利價值已有差距，自應於手段嚴格其要件¹³⁷，97至98年稅捐稽徵法及關稅法關於限制出境制度的修法亦朝要件嚴謹化方向。嗣後，財政部於103年12月31日以行政函釋方式，發布「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，並自104年1月1日實施，其發動限制出境的要件更依據欠稅金額分級適用裁量要件。因此，對於行政機關發動稅捐保全手段增加限制，更能符合比例原則的要求。

第二項 限制出境實質要件

第一款 須欠繳稅捐或罰鍰達一定限制金額標準

所謂「欠繳稅捐或罰鍰達一定限制金額標準」係立法者「擬制」凡義務人欠繳稅款達一定金額，即屬有保全租稅必要之情形。亦即一旦義務人欠稅達法定金額，即從立法上認定有潛逃出境或隱匿財產之可能，因此以「欠稅達一定金額」擬制「保全租稅必要」情形，此為立法者之價值判斷¹³⁸，無關優劣。修法前之稅捐稽徵法第24條無須再審酌個案是否有保全租稅必要情形。稅法上「欠繳」係指以「逾繳納期限仍未繳納者」而言，例如經核發稅款繳納證或經救濟確定後，經送達時起逾繳納期限14日仍未繳納；罰鍰處分確定後經送達時起逾催繳期間30日仍未繳納¹³⁹。而所謂欠稅達一定金額係以案件是否確定，區分不同的限制出境標準，因而尚需待提出復查救濟期間屆至，始可判斷本案是屬確定案件或尚在救濟案件，例如欠稅金額個人在100-200萬，營利事業負責人在200-300萬元之間，需待提出復查救濟期間屆至，義務人有無提出復查以判斷其適用之標準。

限制出境處分以欠稅達一定金額為要件，係出於比例原則中「衡平性原則」的考量。以避免稅捐稽徵機關為了保全為數不大之租稅債務，卻對義務人造成更大損害。

¹³⁷ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權—增訂版，翰蘆圖書，頁98

¹³⁸ 此為與黃啟禎博士晤談中，黃副教授所惠賜之見解。

¹³⁹ 依財政部99年5月1日台財關第09900073520號

惟修法後將限制出國欠稅金額標準提高，惟仍有欠稅法定金額標準過低之爭議，以欠稅人如個人為例，在行政救濟程序確定後，欠稅法定金額為100萬元，以101年國民GNP為63萬7000元¹⁴⁰，考量國人一般資力，欠稅達100萬元，尚不足推論義務人有潛逃出境或隱匿財產之情形。

修正後新法納入物價、所得變動因素，將金額標準提高，個人欠稅標準由 50 萬元提升為 100 萬元，法人欠稅標準由 100 萬元提升為 200 萬元，惟將該標準明定於母法是否合宜？納入物價、所得變動因素的立法方式是否造成日後修法上的頻繁，有害法律安定性？公平性為何？首先，稅捐稽徵法第 24 條文修正，在立法時效上，係屬快速有效之立法，因為修正條文已明定欠稅人所欠繳稅款及已確定罰鍰單計或合計之限制出境門檻金額，以及規範在行政救濟程序終結前，個人或營利事業欠稅限制出境門檻金額等，這種所謂欠稅或欠繳應納稅捐達一定金額者，其一定金額之額度甚少明文出現在立法的法律條文中，多係採委任立法方式授權行政院另訂其實施之辦法，只要符合行政程序法第 175 條規定行政機關取得實施辦法之授權法律依據即可¹⁴¹。雖然金額標準提高，符合物價變動之因素，但立法者擬制欠稅達一定金額即有潛逃出境或隱匿財產發生之高度可能，然從比例原則之要求而言，似有忽視人民入出境自由之虞，顯有不妥，既然限制欠稅人出境既應予定性為租稅保全手段，則其構成要件也應以有租稅保全必要為宜。所謂有租稅保全必要，具體而言，應以欠稅人是否有潛逃出境或隱匿財產之情形作判斷，而非以一定金額為唯一要件。

又立法者將欠稅金額標準明訂於母法雖可達成明確性原則，但從立法理由係考慮物價、國民所得因素論之，基於物價、國民所得在經濟活動上是變動的，因此在可預見的未來，其標準會隨物價、國民所得變動而修正，如此將導致法律的不安定性。更有甚者，將此修正後之標準追溯適用修法前之課稅事實，導致行政稽徵成本的耗費與人民適從性之錯亂。事實上，依照財政部 103 年 12 月發布之限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，稅捐稽徵機關辦理限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件。所謂「分級適用」係按不同之欠稅金額標準區間以決定不同

¹⁴⁰ 101 年國民 GNP 為 21042 美元，以一美元兌換 30 元新台幣計算，約合新台幣 63 萬 2 千元，參照行政院勞委會網站

<http://statdb.cla.gov.tw/statis/webproxy.aspx?sys=210&kind=21&type=1&funid=q01015&rdm=ffffff>)

¹⁴¹ 劉其昌，稅捐稽徵法第 24 及 44 條修正案分析，稅務旬刊第 2055 期，頁 15

之限制出境條件。其隱含財政部認同金額標準係有變動頻繁特性，因此預先拉高金額標準，並預先給予不同限制構成要件，欲藉此減少因物價變動因素而頻繁修法之可能。其要件特色為欠稅金額標準愈大者，其裁量要件選擇性愈多，證明難度愈少，仍寓有欠稅惡性係以欠稅金額來判斷。惟限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，從法律位階上為解釋性行政規則，財政部將其與人民自由權限制相關立法義務遁入行政規則來限制，如此將給予人民暗渡陳倉之觀感，明顯違反大法官釋字第 443 號解釋所揭櫫之層級化法律保留原則。

本文認為，修正條文提高限制出境金額標準之立法理由主要為反應長期以來之物價上漲和民眾生活水準收益提高等因素而加以調整，卻未基於其他政策性因素而加以調整。財政部所發布之限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範之分級適用限制標準，欠稅金額標準愈大者，其限制構成要件裁量難度愈低，欠稅達 1,000 萬以上即可不須考量其他因素直接限制出境，仍可看出財政部以欠稅金額擬制欠稅惡性重大標準之影子。若參酌其他法體系，刑事訴訟法羈押的要件，係以犯罪嫌疑重大，有逃亡之虞，而拘束人身自由。其所謂犯罪行為重大，是以 10 年以上之重罪為標準。因此，稅捐稽徵法或關稅法過去授權由行政機關訂定法規命令限制出境並無不妥，僅因行政怠惰，並未適時修改其金額標準。建議於立法技術上，直接以欠稅情形「重大」為要件，並設定一金額標準，並設定上下調整之彈性空間授權行政機關調整¹⁴²，課予其義務按期依照物價波動檢討修正其金額標準，以防其行政怠惰。

第二款 稅捐稽徵機關已先對欠稅人所有財產為保全

稅捐稽徵法第 24 條、關稅法第 48 條均參照美國、日本等國家之做法，係先針對欠稅義務人之財產予以保全將限制出國處分之發動法定要件增訂於對義務人未為物之保全前，不得限制其出境，此乃因比例原則的適用，亦屬對物執行優先性。過去限制出境處分之發動僅以欠稅金額達稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所示之數額作為是否作成限制出國處分之唯一考量依據。學說亦指出限制出境及限制住居規定，僅以數額作為依據，欠缺其他因素，恐有欠周¹⁴³。再者，對人之間接強制措施之目的，乃在敦促

¹⁴² 仿照民事訴訟法第 466 條第 3 項之立法技術。

¹⁴³ 蔡震榮，月旦法學雜誌，國境管制與人權保障，2012 年 05 月，頁 13-14。

履行繳納公法上之金錢債務，故若當義務人已查無任何財產可資清償，或財產已遭禁止處分或假扣押，租稅債權可獲十足擔保者，仍予限制出境，及與規範目的不盡相符¹⁴⁴。先對義務人之出國自由權予以限制，長久以來屢受學界所批判。事實上，修法前財政部業已就欠稅人相當於報請限制出境金額之財產禁止處分者得免再限制出境作出函釋¹⁴⁵，本已寓有對物執行保全滿足所欠稅款後，即可免再實施限制出境措施。係因其財產未來予以轉讓處分與他人之可能性已大大降低，對所欠稅捐有提供類似擔保之功能。惟稽徵行政實務操作上並無優先性為其缺點，對人之保全與對物之保全應存有優先次序性，若參考民事訴訟法上所謂預備關係之法理，其實並非給予稅捐稽徵機關有同時選擇之餘地，而且現行法已修正為須先對物做保全處分。如物之保全執行後尚未能滿足所欠稅捐債權，始對稅捐義務人予以限制出境。修正後之稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條，爰規範須先對物作執行。必須對物先作執行，確定其現有財產之執行無法繳清欠稅以滿足稅捐債權時，始對其自由權來作限制¹⁴⁶。除此之外，關稅法修正條文第 48 條第 7 項明定海關未執行該條第 1 項前段或第 2 項規定者，不得依第 5 項規定函請內政部入出國及移民署限制出境，但經查納稅義務人或受處分人無財產可供執行者，不在此限。因此，納稅義務人或受處分人如確無財產可供執行保全或財產價值不足執行保全，始得依該條第 5 項規定予以限制出境¹⁴⁷。

現行稅法中物之保全手段範圍，係以限制移轉設定登記、限制減資及假扣押為主要方式凍結納稅義務人之財產、以財產權擔保之方式達成稅捐保全之目的¹⁴⁸。由於禁止處分、假扣押在修法增訂前向來不為實務與學界所重視。惟修法增訂後，其範圍、與限制出境處分的關係，成為稽徵實務最迫切與重視之先行處分。此外，基於稅捐保全之完整性，物之保全假扣押，將留待第三節專節探討研析。

第三款 小結

¹⁴⁴ 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由的保障—最高行政法院 99 年 1013 號判決，臺灣法學雜誌，200 期，2012 年 5 月，頁 244-245。

¹⁴⁵ 財政部 87 年 8 月 27 日台財稅第 871958556 號函釋。

¹⁴⁶ 參酌在我國刑事訴訟法第 156 條自白需在其他證據接調查完畢後才可使用之原則之法理。

¹⁴⁷ 財政部 99 年 05 月 19 日台財關字第 09900073520 號函。

¹⁴⁸ 最高行政法院 104 年度判字第 692 號判決。

稅法上限制出國處分雖已於 97 及 98 年修法，將限制出國之要件明文化及嚴格化。有論者認其有不足之處而存有其爭議，參酌德國租稅通則第 326 條第 1 項：「區法院得因租稅核定管轄機關之聲請，命為人之保全假扣押，但以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限。有管轄權者為稽徵機關所在地或義務人所在地，在其轄區之區法院」，除欠稅達一定金額，為法定限制出境之原因外，認為應準用行政執行法第 17 條要件，建議增訂「隱匿或移轉財產」與「顯有隱匿出境之虞」等客觀要件¹⁴⁹。本文認為關於增訂「隱匿或移轉財產」與「顯有隱匿出境之虞」客觀要件，此早見於稅捐稽徵法第 24 條最初制訂時之立法理由，後對於稽徵行政將產生鉅額之稽徵成本而刪除此要件，後財政部限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範已將其納入要件。因此，建議財政部儘快將其法律化，已全法制。

第三項 限制出境之裁量條件

第一款 以欠繳一定金額區間作為分級適用相關條件標準

財政部以 103 年 12 月 31 日台財稅字第 10304656720 號函，發布「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，自 104 年 1 月 1 日實施後，各稅捐稽徵機關辦理欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，除欠繳稅捐達稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定得限制出境金額標準，尚應分別按個人、營利事業之已確定欠繳金額、未確定欠繳金額區分 3 級距，分級適用限制出境條件。符合限制出境條件者，稅捐稽徵機關始報被上訴人函請移民署限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境¹⁵⁰。以自然人積欠已確定稅款為例，欠繳金額稅款達 100 萬元以上未達 300 萬元者，有規避稅捐執行之虞者，限制其出境；若積欠達 300 萬元以上未達 1000 萬元者，則在有出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞等四種情事，限制其出境。若積欠達 1000 萬元者，則在上開四種事由外，另外再加一個事由「欠繳金額已達 1000 萬元以上」，限制其出境。

第二款 相關條件分析

¹⁴⁹ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權第 3 版，瀚蘆圖書，頁 195

¹⁵⁰ 參照臺北高等行政法院 104 年訴字 000399 號判決，最高行政法院 104 年度判字第 692 號判決。

壹、出國頻繁

所謂出國頻繁指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前 2 年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人出境（包含大陸地區、香港及澳門）次數達 8 次以上。但欠稅人或欠稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致出國頻繁者，不在此限。

貳、長期滯留國外

指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前一年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人曾經或已經滯留境外（包含大陸地區、香港及澳門）連續達 183 天以上。但欠稅人或欠稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致長期滯留國外者，不在此限。

參、行蹤不明

所謂欠稅人行蹤不明，指下列情形之一者：

- 一、欠稅人或欠稅營利事業負責人戶籍資料經戶政機關記載出境並為遷出登記或設籍於戶政事務所。
- 二、稅捐稽徵機關辦理繳款書或其他文書送達，應為送達之處所不明而採公示送達。
- 三、欠稅人或欠稅營利事業負責人住（居）所鄰居、同居人、就業處所同事或受雇人等告知其已行蹤不明，且稅捐稽徵機關查無戶籍登記資料或依戶籍登記資料仍未能與其取得聯繫。

肆、隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞

所謂隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：

- 一、隱匿財產：以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。
- 二、財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。

伍、非屬正常營業之營利事業

所謂非屬正常營業之營利事業，指營利事業有下列情形之一者：

- 一、已擅自歇業他遷不明。
- 二、經稅捐稽徵機關依公司法第 10 條規定或商業登記法第 29 條規定通報主管機關命令解散或撤銷、廢止商業登記。
- 三、經主管機關撤銷、廢止公司（商業）登記。

本條件係營利事業欠繳已確定稅款達 600 萬元以上、未確定稅款達 900 萬元以上，分級適用。自然人滯欠稅捐則不適用本條件。

第三款 相關要件評論

在自然人限制出境特別要件中，「出國頻繁」、「長期滯留國外」、「行蹤不明」較有明確的行為事實，易於調查。更有甚者，若欠稅達 1000 萬元，則連前述調查程序皆可省略，直接予以限制出境；相反地，「隱匿或處分財產，有規避執行之虞」其調查需要更多之待證事實，始得認定。一旦進入訴訟程序，則將成為雙方當事人攻防之重心。若確定欠稅愈少，適用 200 萬元以上未達 600 萬元級距時，「隱匿或處分財產，有規避執行之虞」將成為唯一要件。以此觀之，有關適用特別要件，其調查複雜度之高低，攸關欠稅額之高低。相同之狀況亦適用於法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體之欠稅，其特別要件「非屬正常營業之營利事業」亦屬有明確的行為事實，易於調查。因此，將其置於「欠繳已確定稅款達 600 萬元以上、未確定稅款達 900 萬元以上」之級距，欠稅達 2000 萬元以上，則毋庸再調查其他限制出境特別要件，直接予以限制出境，仍隱含立法者認為欠稅達一定金額以上即有隱匿或處分財產之行為之價值判斷。

第四項 限制出境之法律效果—限制期間限縮為 5 年

限制出境期間由過去無限期限限制，為學說上所詬病，嗣經修正為自內政部入出國及移民署現制出境之日起，不得逾 5 年。行政機關依據稅捐稽徵法第 23 條、關稅法第 9 條移送強制執行，其執行期間逾越 5 年，因而依法解除限制出境後，行政執行分署可再依行政執行法第 19 條之規定，予以限制住居。另外，為符合平等原則，使過

去仍被限制出境的案件一併適用，稅捐稽徵法第 24 條於立法修正時，以附帶決議的方式，五年期間之限制，對於修法前被限制出境的案件追溯適用；關稅法第 48 條以行政函釋的方式追溯適用。理論上，法律原則上是不溯既往，對人民有利時例外得以溯及既往。惟此乃對人民之權利義務有重大之影響，應以法律或施行細則予以規定之，僅以立法附帶決議或行政函釋作為追溯適用的基礎是否妥適，本文將於本節後另闢專節予以研討。

第五項 限制出境程序要件

第一款 須由財政部函請內政部入出國及移民署為之

由於內政部入出國及移民署為限制出境處分之專責主管機關，實務上係由各稅捐機關或各地區關稅局發函財政部核轉入內政部入出國及移民署為限制出境處分。有學者稱此為二階段行政處分，有關本款程序要件本文已於第三章詳論，不再贅述。

第二款 須送達受處分人

現行實務係作法由財政部在發函內政部入出國及移民署之同時，並同時發函送達受限制出國人，使其知悉，並非由入出國及移民署將限制出境處分送達受限制出國人。如受限出國人欲對限制出境處分提起救濟，則應向財政部提起，而非入出國及移民署。惟義務人受出國限制時是否應以仍在國內為必要？司法實務採肯定說¹⁵¹，其理由為鑑於限制出境處分並不發生限制入境之法律效果；縱財政部裁處時，受處分人在國境之外，然於其入境之後，即產生法定管制效果，而與對在國境內者為限制出境處分，藉限制該欠稅個人或營利事業之負責人之居住遷徙自由，所造成之心理壓迫暨生活不便，並無二致，非不可達該條項之規定旨在確保稅收之授權目的。財政部對於處分當時人在國外之欠稅個人或營利事業之負責人為限制出境處分，非不可達立法授權藉此處分確保稅收之目的，仍有處分實益。故財政部為限制出境處分時，有關受處分人當時在境內或境外，並非財政部於審酌限制出境法定構成要件事實以外，所應考量之重要因素。因此，將「原判決廢棄，發回台北高等行政法院」。

惟亦有部分實務判決採否定說，臺北高等行政法院 99 年訴字第 1924 號判決，認

¹⁵¹ 最高行政法院 100 年度判字第 2174 號判決。

為欠稅是因財產所得而形成，由稅捐稽徵法第 24 條規定可知，稅捐保全措施有制止財產移轉或設定他項權利，限制營利事業為減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境等方式，限制出境即係稅捐保全最後手段。稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定「...『得』由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境...」並非規定欠稅達一定金額即須辦理稅捐保全，顯然法律明示授權財政部對於是否施以限制出境措施，有行政裁量權。再者，欠稅達一定金額，是限制出境措施之前提，而限制出境之目的無非是一方面避免欠稅人因潛逃出境致生保全稅捐債權之困難。另一方面利用限制出境，對欠稅人施以心理壓力，致使欠稅人積極清理積欠的稅捐債務。所以財政部決定限制出境與否時，不能僅以欠稅達一定金額為唯一要件，必須斟酌各案具體狀況，如是否保全措施所必要、保全措施有無實益等，否則即構成裁量濫用之違法情形。

對於納稅義務人限制出境，雖不因有保全財產程序，而認限制出境規定為非屬必要。但是，本件財政部函請移民署限制納稅者出境時間為 99 年 3 月 2 日，而 95 年 8 月 26 日納稅者即已出境迄今未返國之事實。財政部名之納稅者已出境數年，卻仍於 99 年 3 月函請移民署對納稅者限制出境，顯然只以納稅者欠稅金額達法定標準為唯一要件，完全未斟酌納稅者早已出境，所為之限制出境手段既無法避免納稅者潛逃出境，復無法藉納稅者不能出境之心理壓力，督促納稅者自動履行欠稅義務等情，財政部所做原處分，已然違背法律規範得施以限制出境的授權裁量目的，有裁量濫用之違法情節。因此，將「訴願決定及原處分均撤銷」。事實上，以侵犯人民遷徙自由之限制出境，作為稅捐保全之手段，在達成稅捐債權目的之時效性上，其實踐價值尚在禁止財產處分之後¹⁵²。

本文認為，對於欠稅人限制出境，係為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。稅捐稽徵法於修正時，立法者即限定欠稅達一定數額以上，且未提供足額擔保，或經對納稅者採取其限制出境措施，已考量比例原則，始設定諸多條件，況且若有稅捐稽徵法第 24 條第 7 項各款情形之一者，應即解除出境限制，已兼顧納稅者權益，稅捐稽徵法第 24 條為確保稅收及增進公共利益所必要，與憲法保障人民自由權利意旨尚無牴觸¹⁵³。

¹⁵² 黃俊杰，中正大學財經法律學系教授，兩公約施行法對稅捐核課之影響—以 2012 年國家人權報告為中心，101 年 9 月 7 日 稅務行政救濟研討會會議手冊，頁 21。

¹⁵³ 臺北高等行政法院 101 年訴更一字第 20 號判決亦同此見解。

第三節 限制出境處分之法律要件—德國稅法上之規定

第一項 前言

在德國法上有關租稅保全規定，主要規定在租稅通則第 326 條第 1 項：「區法院得因租稅核定管轄機關之聲請，命為人之保全假扣押，但以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限。有管轄權者為稽徵機關所在地或義務人所在地，在其轄區之區法院¹⁵⁴」，類似於我國稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下之規定。以下茲分析德國人之保全假扣押制度，以比較法作為我國限制出境修正之參考。

第二項 構成要件

依據租稅通則第 326 條，大致分為 2 要件。

第一款 必須為保全金錢債權

所謂「為保全金錢債權」，通說稱之為假扣押請求權。所謂「金錢債權」意指所有以金錢給付為內容之請求權，依據同法第 249 至 322 條之規定，得為強制執行者。質言之，金錢債權就是德國租稅通則第 37 條所規定之租稅債務關係之請求權。包括責任請求權、退稅請求權以及租稅通則第 3 條所規定之租稅上附帶給付。質言之，已經滿足系爭租稅的所有法定構成要件，方得對之為假扣押。但是，如果該金錢給付義務是罰鍰性質，則更須待該罰鍰處分已生確定力者，方得請求強制執行。

第二款 必須具備假扣押之原因

所謂假扣押原因，係指對所有欠稅情況作理性之裁量，倘若不立即為物之保全措施，租稅債權有無法為強制執行，或其強制執行將面臨重大困難之虞者。就此，租稅義務人是否有此故意，以及其是否有相關的犯罪行為，皆非所論。重點在於，綜合所有情況作整體判斷，是否產生上開致使租稅債權無法強制執行，或強制執行將面臨重大困難之情況，因此，縱使就個別情形單獨觀察，尚未達強制執行之程度，但若綜合整體財產情況而言，已有假扣押原因者，亦得為假扣押。物之保全假扣押的例子，如出售所有具財產價值的財物、揮霍或拋售財產、將銀行帳戶提領一空、逃亡或有逃亡之虞，但是如果僅是單純不申報租稅、逃稅或其他租稅法尚不可信賴之行為，如頻繁搬家，尚非足夠假扣押原因，則必須綜合其他一切情狀綜合觀察，確實有危及租稅債

¹⁵⁴ 陳敏，德國租稅通則，司法院，2013。

權之保全者，方得予以物之保全假扣押。人之保全假扣押亦必具備上述假扣押原因，典型的事例，例如納稅義務人攜帶財產前往外國、或是納稅義務人之財產下落已不復可考等。特別是納稅義務人避免作成租稅通則第 284 條所規定之代替宣誓之保證¹⁵⁵（具結），致使強制執行機關無從依據第 249 條第 2 項連結第 328 條之規定，強制納稅義務人報告其財產狀況，更是得為人之假扣押。此因德國聯邦行政執行法第五條第一項、租稅通則第 284 條等所準用之民事訴訟法第 899 條以下，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¹⁵⁶，並就其真實性作成替代宣誓之保證。義務人亦瞭解作成替代宣誓之保證後將發生一定之法律效果：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。質言之替代宣誓之保證之意義，不僅在於藉指此種金錢債權之輔助手段，透過刑法第 156 條及第 163 條之刑罰，來迫使租稅義務人來公開其所得或財產狀況。

第三項 比較實益

依據德國通說之見解，德國租稅通則所規定之人之保全假扣押，具有「補充性之性質」，僅有在主管機關為物之保全仍不足以確保其租稅債權時，方得為物之保全假扣押。其目的係藉著這種保全手段，防止租稅義務人改變現狀，而危及租稅債權未來之強制執行，它只是確保未來強制執行的手段而已。其只具有「暫時之性質」，尚非終局之執行手段。藉著假扣押這種保全方式之執行，目的在於保障債權人，而非滿足債權人，從而不得以這種手段去增益租稅義務人目前尚未存在之狀態，以求將來租稅債權之強制執行得以實現。因此德國實務早就認為，禁止以人的保全假扣押為藉口，去強迫義務人把國外之財產移轉至國內，使強制執行成為可能¹⁵⁷。因此，目前我國修法後將限制出境期間由過去之無限期限縮短為 5 年，避免以禁錮於國境內之手段，達到押人取償之目的、已接近德國通說及實務。

¹⁵⁵ 參照德國刑法第 156 條、第 163 條，義務人負有以保證代替宣誓（即具結）載明於筆錄之協力義務，保證所述均屬真實、完全，如有故意、過失為虛偽代替宣誓之保證者，並應負刑事上之責任。

¹⁵⁶ 參照大法官釋字第 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

¹⁵⁷ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 41

除此之外，由於德國租稅法上人之保全假扣押限制了債務人自由移動之權利，因此特別強調比例原則之必要性之要求，而僅具有補充性之性質，只有在對義務人「以對義務人之強制執行有危險，有保全之必要者為限」，方得為人之保全假扣押。而何謂保全之必要性，依據德國通說之見解，其僅在其他確保租稅執行之方法，也就是物之假扣押仍不足以達到保全之目的時，以及業已別無其他更緩和之手段足以達到租稅保全之目的時，方得為之¹⁵⁸。目前我國修法後將限制出境將物之保全優先性明定於法律，使限制出境的手段更具有「補充性之性質」，以符合比例原則之要求。

第四節 行政裁量權與司法審查

第一項 行政裁量定義

依據裁量理論之通說，裁量係指「決策與否」或「多數法律效果之選擇」而言，並非「構成要件事實」之裁量；在構成要件事實之概念明確者，僅生單純之事實存在與否的問題，事實認定在行政程序中，與司法程序中適用相同之法則，即證據證明力由主管機關依自由心證判斷之，但此種證據之判斷並非『裁量』。至於在構成要件事實有裁量可能者，以其具有不確定性質為限，對此不確定性之判斷，稱之為「裁量」、「判斷餘地」或「不確定法律概念」，但僅屬名詞問題，實質上並無差異¹⁵⁹。

第二項 裁量瑕疵

裁量瑕疵區分為三種，其類型及其內涵分別為¹⁶⁰：

- 一、裁量逾越，指行政機關裁量之結果，超出法律授權之範圍。
- 二、裁量怠惰，指行政機關依法有裁量之權限，但因故意或過失而消極的不行使裁量權之謂。
- 三、裁量濫用，指行政機關作成裁量與法律授權之目的不符，或係出於不相關之動機之謂，至於裁量若違反一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則），通常亦認為係裁量之濫用。

¹⁵⁸ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015年10月，頁41

¹⁵⁹ 吳庚，行政法之理論與實用，增訂10版，96年9月，頁119-120。

¹⁶⁰ 陳慈陽，行政法總論，2版，2005年10月，頁170-171。吳庚，行政法之理論與實用，增訂10版2刷，2008年2月，頁122。

第三項 司法審查

行政機關裁量權之行使，雖是立法者所賦予，屬行政固有權之一部，但在機關行使裁量權有瑕疵之一定情形下，並非不受司法審查。此時就必須依裁量權瑕疵之類型不同，受司法審查。惟受司法審查可否之區別對於構成要件事實，不論法律規定之條文屬條件式或目的式，均非屬行政法前開「裁量」範圍，核亦無裁量逾越、裁量怠惰或裁量濫用或「裁量不當」違法之可能。

第四項 限制出境處分行政裁量空間與司法審查

第一款 限制出境處分行政裁量空間

依據稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條規定，納稅義務人或受處分人欠繳關稅或罰鍰達一定金額並符合限制出境之構成要件，「得」由財政部函請內政部入出國及移民署限制其負責人出國，是否表示行政機關有裁量權？

有論者認為如該義務人為法人而無可供執行之財產時，即使完成法定之清算程序，亦無增益於國庫稅收；且以限制出國之手段而冀求實質上無法達成之國庫增益目的，此手段與目的間因不具適當關聯性而與行政程序法第 7 條揭示之比例原則相違¹⁶¹，肯認行政機關有裁量決定權。稽徵實務上，財政部於 103 年底新發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出境案件規範，制定類似行政罰上之裁量基準表之限制出境附表，該規範第 3 點規定明確指出行政機關具有審酌之裁量權¹⁶²。

惟學者吳庚認為，法條中使用「得」字，固然常屬裁量之規定；但並謂凡有「得」字，即屬裁量授權，不少情形「得」字用於賦予行政機關以某種權限，與裁量無關¹⁶³，行政機關除了依法規授權意旨必須採取特定之行政行為外，別無其他選擇，從稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條之條文文意解釋，「得」應解釋為「應」，因而行政機關

¹⁶¹ 參見葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2005 年 9 月增訂版，頁 400 以下；黃士洲，臺灣法學第 200 期，頁 241 以下。

¹⁶² 「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達得限制出境金額者；其在行政救濟程序終結前，欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額且無稅捐稽徵法第三十九條規定暫緩移送強制執行情形者，應依本法第二十四條及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。」

¹⁶³ 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，民國 104 年 10 月增訂 13 版，頁 115

幾無解釋之空間。司法實務上亦多認為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項為羈束行政，如最高法院 100 年度判字第 1501 號判決，只要納稅義務人欠繳稅捐並達一定金額，無足夠財產可供假扣押或禁止處分者，即應予以限制出境¹⁶⁴。

第二款 行政裁量之司法審查

過去實務上幾乎認為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項的構成要件，僅規定欠稅人欠稅達一定金額即得與以限制出境，似乎未賦予行政機關有裁量之權限，行政機關僅有限制出境限制出境一途。假使認為行政機關限制出境處分並不妥適，其原因乃出在立法有所不當，並非裁量瑕疵。既然如此，法院當然不能加以審查，所以人民針對限制出境處分救濟，勝訴機率自然也不高。嗣財政部於 103 年底發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，該規範第 3 點規定明確指出行政機關具有審酌之裁量權¹⁶⁵，似乎開始改變見解，因此司法已有審查之空間。參酌臺北高等行政法院 104 年度訴字第 399 號判決：「...被告對原告為限制出境處分時間點為 103 年 8 月 6 日，惟被告竟答辯稱依 104 年 1 月 1 日生效之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範』重新審酌後依法有據，卻對行政處分當時之裁量隻字未提，顯然有意圖以新生效之法令掩飾其未行使裁量權之不法。」首度針對行政機關行使裁量權的瑕疵，提及於上訴理由，法院於判決理由：「...而被告依據原處分後始發布之上開規範重新審視，認本件原告積欠 94 年度綜合所得稅本稅部分仍達 1,000 萬元以上限制出境條件，且可供禁止處分財產不足欠稅金額，並未提供相當金額之擔保等詳如上述，因此原告主張依原處分後新的規範足證被告為原處分時未合法行使裁量權云云，洵不足採。」已開始審酌行政裁量是否有瑕疵。

第三款 本文見解

¹⁶⁴ 另有最高行政法院 102 年度判字第 331 號判決更清楚點出羈束性：「上訴人名下土地及建物、未上市股票、第三人所有上市公司股票擔保品等，確實不足保全系爭滯欠稅款債權，上訴人雖未有隱匿財產或有逃逸之跡象，惟被上訴人於審酌上情，及確保大額租稅債權之實現，暨維護重大公共利益之必要目的，且預防上訴人出境至國外情形下，對上訴人為本件限制出境處分，並無裁量怠惰或濫用裁量之情事等語，經核於法無違。...，亦難謂有違比例原則。」

¹⁶⁵ 「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達得限制出境金額者；其在行政救濟程序終結前，欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額且無稅捐稽徵法第三十九條規定暫緩移送強制執行情形者，應依同法第二十四條及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。」

財政部發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，定性上為解釋性之行政規則。雖制定目的係為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境作業有一致、客觀之裁量準據訂定，但齟齬的是，其該規範第 4 點規定對於稅捐稽徵機關辦理限制出境案件，以個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額為劃分標準，分級適用基準表（附表）之限制出境條件，符合限制出境條件者，「應」報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，反而隱含著欠稅人符合限制出境分級適用附表之限制出境條件時，行政機關即應予限制出境，係賦予行政機關某種受羈束權限，並無行政機關裁量之形成空間。再者，財政部雖增加限制出境要件，不以欠稅金額為唯一發動要件，並將其構成要件明確定義，使限制出境制度更加完備，已實屬不易。惟可看出財政部似為規避立法之繁複程序，逕以發布解釋性行政規則之方式，將限制出境的要件隱遁於行政規則內，明顯違反法律明確性及法律保留原則，建議財政部應該將該要件位階升級為法律或法規命令之層級，以符法律明確化原則之要求。

第五節 稅法上物之保全處分研析

第一項 前言

依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段：「稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。」即所謂「禁止財產處分」或稱「禁止處分」，亦即納稅義務人欠繳應納稅捐時，稅捐機關可以通知有關機關，如地政事務所、監理站等，就欠稅人相當於應繳稅捐數額之土地、房屋、車輛等財產，禁止移轉或設定他項權利，如禁止過戶或設定抵押權等。禁止處分性質上類似民事訴訟上之假處分程序。惟此類保全程序基於財政部函釋，並無須經聲請法院裁定之規定¹⁶⁶。所謂「有關機關」，按實務函釋¹⁶⁷，係指政府機關，尚不包括金融機構在內。故納稅義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，稽徵機關尚不宜通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存款，因此不能禁止義務人之銀行存款移轉。又加上義務人之信託財產

¹⁶⁶ 財政部 66 年 2 月 22 日台財稅第 31234 號函。

¹⁶⁷ 財政部 84 年 2 月 21 日台財稅第 841605136 號函。

及股票證券，經財政部函釋並不在於禁止處分之列。因此，假扣押之聲請在物之保全在近年來相形重要。稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段：「其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記」，事實上，由於限制減資或註銷登記限制並無實益，然限制減資登記確有其必要性。經濟部對於稽徵機關通知該部或其所委託之地方主管機關限制欠稅營利事業納稅義務人「減資登記」，同意配合辦理，且如上所述，為防杜對欠稅人之追繳產生困難，仍有必要限制之，惟實務上，並不因其限制減資金額之多寡而能決定是否保全稅捐債權。因此，以下本節僅就稽徵機關執行禁止財產處分及假扣押法律要件及效果，研析限制出境前物之保全措施。

第二項 禁止處分

第一款 禁止處分的要件

一、納稅義務人欠繳應納稅捐

執行禁止財產處分前提要件，係以納稅義務人欠繳應納稅捐為要件，而所謂納稅義務人欠繳應納稅捐，係指依法應由義務人繳納之稅捐，未於規定期限者繳納之謂¹⁶⁸。惟納稅義務人涉嫌逃漏稅被查獲時，在稽徵機關進行調查核定稅捐期間，通常納稅義務人即進行脫產，故有關稅捐保全，宜在發現逃漏稅嫌疑時，即得進行禁止財產處分，方足以確保稅捐債權。現行法以「欠繳稅捐」為前提，實無法達成保全目的，而有修正禁止處分發動要件必要。

二、須通知有關機關，對義務人所有之財產不得為移轉或設定他項權利

所謂「有關機關」，實務函釋¹⁶⁹認為係指政府機關，尚不包括金融機構在內。故納稅義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，稽徵機關尚不宜通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存款，因此不能禁止義務人之銀行存款移轉。惟有論者認為就「機關」一詞而言，法律亦無明確定義，是否限制行政法上之「機關」之觀念，仍有待商榷，若堅持銀行乃「法人」而非此「有關機關」，實無法律上之堅強理由。設若欠稅人在金融機構有鉅額存款，並無「財產」故若不能禁止其存款移轉，將喪失租稅保全之立法本意¹⁷⁰。所謂「財產」，係指義務人所有之不動產及動產。此因立法當時既參酌美國留置權制

¹⁶⁸ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 617。

¹⁶⁹ 財政部 84 年 2 月 21 日台財稅第 841605136 號函。

¹⁷⁰ 許智誠，國租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經，民國 75 年 6 月，頁 55。

度，當不可將限制移轉或設定他項權利之「財產」，限以「登記」為移轉或設定他項權利之生效或對抗要件之財產，蓋美國留置權之標的，原則上及於納稅義務人之所有財產。

第二款 禁止處分與行政法上一般法律原則關係

一、禁止處分須適用行政法原則之比例原則

基於憲法上比例原則之最小損害原則，亦即行政程序法第 7 條之適用。禁止財產處分應符合比例原則，若欠稅人每筆不動產之公告現值或評定價格，均遠超過其應納稅額，而又不能分割處理時，稽徵機關如認為確有保全之必要，得選擇較為接近應納稅額且較具有保全稅捐價值之一筆為禁止處分。

稅捐於確定後移送行政執行署執行欠稅人之房地進行拍賣時，其拍賣之價格，未必等於土地之公告現值或房屋之評定價格，從而稅捐稽徵法第 24 條第 1 項所稱「相當於應繳稅捐數額之財產」，自不必以土地公告現值或房屋評定價格為準，故對於欠稅人已設定抵押權之不動產，其所擔保之債權縱已超過土地公告現值或房屋評定價格，未必即無保全之實益，稽徵機關對此等不動產，仍可酌情為禁止處分之保全程序。若欠稅人每筆不動產之公告現值或評定價格，均遠超過其應納稅額，而又不能分割處理時，稽徵機關如認為確有保全之必要，得選擇較為接近應納稅額且較具有保全稅捐價值之一筆為禁止處分¹⁷¹。此係禁止處分之規定，旨在保全稅捐，故對於欠稅人已設定抵押權之不動產，如其所擔保之債權未超過土地公告現值或房屋評定價格者，自可依該規定辦理保全程序。且法院拍賣之價格，未必等於土地之公告現值或房屋之評定價格，其所擔保之債權縱已超過土地公告現值或房屋評定價格，未必無保全之實益，稽徵機關對此等不動產，仍可酌情為禁止處分之保全程序¹⁷²。

二、禁止處分須適用行政法原則之不當聯結禁止原則

雖然稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條有明確規定「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利」此一規定是否使「未繳清稅捐，不得辦理不動產移轉登記或汽車移轉過戶登記」符合不當聯結禁止原則？按「不當聯結禁止原則」既屬實質正當

¹⁷¹ 財政部 70 年 8 月 25 日台財稅字第 37059 號函。

¹⁷² 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 620。

性之問題，則其縱具有形式合法性亦不因使其欠缺實質正當性之瑕疵獲得補正。換言之，具有實質正當性之決定，需有形式合法性作為其支撐；但不具有實質正當性的措施，不因有形式合法性即可取得規範上應有的地位，禁止處分之目的係為保全義務人所有之財產日後之執行，因此「未繳清稅捐，不得辦理不動產移轉登記或汽車移轉過戶登記」，具有實質正當性。但若為「未繳清稅捐，不得辦理汽車檢驗」，則缺乏實質正當性。茲因汽車檢驗的目的在於汽車行駛於道路上之安全，與義務人欠繳稅捐欠缺實質上之關聯，故二者不得相互聯結。

實務上最高行政法院 90 年判字第 1704 號：「行政法所謂「不當聯結禁止」原則，乃行政行為對人民課以一定之義務或負擔，或造成人民其他之不利益時，其所採取之手段，與行政機關所追求之目的間，必須有合理之聯結關係存在，若欠缺此聯結關係，此項行政行為即非適法。而汽車行車執照須在一定期限內換發，主要目的在於掌握汽車狀況，以確保汽車行駛品質進而維護人民生命、身體、財產法益；而罰鍰不繳納涉及者為行政秩序罰之執行問題，故換發汽車行車執照，與汽車所有人違規罰鍰未清繳，欠缺實質上之關聯，故二者不得相互聯結，前開道路交通安全規則第八條有關罰鍰繳清後始得發給行車執照之規定，亦有悖「不當聯結禁止」原則。從而，前開規定本院自得不予適用。」此一見解值得贊同。

第三款 禁止財產處分的涵攝範圍

禁止財產處分以納稅義務人之財產為對象，不及於欠稅擔保人之財產。禁止處分之財產，通常為房屋、土地不動產，至於動產部分，通常為車輛，實務上認為屬於禁止處分之對象¹⁷³。惟禁止處分對人民之權益影響甚鉅，因此仍有其範圍限制：

一、民眾因欠稅被依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項禁止處分之汽車，尚不及於限制車主辦理汽車報廢登記。若已不堪使用，仍得申請報廢¹⁷⁴。

在財政部之實務見解上，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，得就納稅義務人相當於應繳金額，通知有關機關不得為移轉或設定他項權利。其所稱移轉，係指財產之所有權，依其原狀移轉給他人，所稱設定他項權利，係指於物上創設限制物權。道路交通安全規則第 29 條規定，汽車引擎、底盤、電系、車門損壞應即

¹⁷³ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 619。

¹⁷⁴ 財政部 90 年 4 月 18 日台財稅字第 0900450624 號函。

停駛修護，其不堪修護使用時應申請報廢。該項報廢申請，與汽車過戶登記為他人所有之移轉登記尚有不同，亦非屬設定他項權利性質。故限制欠稅人所有汽車為移轉或設定他項權利登記者，尚不及於限制車主辦理汽車報廢登記。汽車查驗之申請，基於不當連結禁止原則，其不屬於禁止處分之範圍內。

二、對於合夥財產以合夥財產不足以清償債務為前提¹⁷⁵。

依最高法院 29 年上字第 1400 號判例「合夥財產不足清償合夥之債務，為各合夥人連帶責任之發生要件，債權人請求命合夥人之一對於不足金額連帶清償，應就此存在要件負舉證之責」。因此，合夥組織營利事業欠繳稅捐，稽徵機關就合夥人之財產通知地政機關為禁止處分登記時，應以該合夥之財產不足清償合夥債務為前提要件。

三、對於土地之建築使用非禁止處分效力所及¹⁷⁶。

稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，就納稅義務人之土地，囑託地政機關為禁止處分之登記者，僅為不得移轉或設定他項權利，對於該土地為建築使用，並無禁止規定。惟實務上前項土地之禁止處分登記，係為保全稅收及督促性質，其為禁止處分之登記後，納稅義務人於該土地上自建房屋或出具同意書供他人建築房屋，均將因土地之使用而減少其原有價值，地政機關於收受其建物登記時，應即通知原為囑託之稅捐稽徵機關，以便就納稅義務人之財產依法追繳其所欠稅款，或對其所建房屋併為禁止處分登記，或依法聲請法院就其財產實施假扣押等，以保全稅收。因此，本文認為因土地之使用而減少其原有價值，則義務人須提供減少價值之擔保，否則將與其欠稅金額不相當，而不能執行其保全，仍須作限制出國之處分。

四、對於已信託登記之財產不得禁止處分¹⁷⁷。

實務上曾有納稅義務人欠繳稅捐，經稅捐稽徵機關通知繳納，繳款通知書業經合法送達，逾期未繳，於繳款期限屆至後，將所有土地乙筆信託於受託人，並已辦妥財產權移轉登記，則是否得以為禁止處分，若不得為禁止處分是否得以撤銷其信託行為？依據法務部 90 年 12 月 21 日法 90 律字第 040486 號函，信託法第 12 條第 1 項規定：『對信託財產不得強制執行。』，解釋上包括假扣押、假處分。核其立法意旨，係

¹⁷⁵ 財政部 75 年 7 月 30 日台財稅第 7549651 號函。

¹⁷⁶ 行政院 75 年 3 月 8 日台 75 內第 4635 號函、財政部 75 年 4 月 10 日台財稅第 7539996 號函。

¹⁷⁷ 財政部 91 年 3 月 15 日台財稅字第 0910451698 號函。

因信託財產名義上雖屬受託人所有，但受託人係為受益人之利益管理處分之，故受託人之債權人對信託財產不得為強制執行。至於委託人之債權人亦不得對信託財產為強制執行，因信託財產移轉為受託人所有後，該財產形式上已屬受託人財產而非委託人財產，是委託人之債權人當然不得對已登記為受託人名義之財產聲請強制執行¹⁷⁸。惟為防止委託人藉成立信託脫產，害及其債權人之權益，信託法爰參考民法第 244 條第 1 項之規定，於信託法第 6 條第 1 項規定信託行為有害於委託人之債權人權利者，債權人得聲請法院撤銷之，以保障委託人之債權人，並期導引信託制度於正軌¹⁷⁹。

五、對於限定繼承人之固有財產，不得辦理禁止處分¹⁸⁰。

對欠稅人財產為禁止處分係在確保稅捐債權可自該受禁止處分之財產受償，不得就限定繼承人之固有財產為強制執行，自亦不得對其固有財產為禁止處分。所滯欠之遺產稅既僅就遺產（物）範圍內為強制執行，受償標的即有限制，又對限定繼承人之固有財產，係不得為禁止處分，即在對人民之財產權不得有所限制之情形下，較之財產權影響人民權益更甚之限制居住遷徙自由，自亦不宜為之，從而應不宜對限定繼承人為限制出境¹⁸¹。

六、股票不列入禁止處分所及範圍

基於「禁止處分」必須稅捐稽徵機關之通知能夠發生實體法上權利義務關係之效力，始有適用上之實益。惟股票之移轉，在記名股票需合法背書，並經交付；在無記名股票只須交付，即生移轉之效力；至於是否記載於股東名簿，只是得否對抗公司之效力問題¹⁸²，不影響轉讓之成立。至於以股票為質權之標的時，依民法第 908 條規定，無記名股票因交付其股票於質權人，即生設定質權之效力；均不以記載於股東名簿為設定質權之生效要件。故稅捐稽徵機關對欠稅之股份有限公司股東，通知該公司禁止其股票移轉或設定他項權利，並不能發生法律上阻止財產權移轉及設定他項權利之效力。因此，稽徵實務認為納稅義務人欠繳應納稅捐，稅捐稽徵機關不宜就納稅義務人持有之股票，通知發行公司禁止其移轉或設定他項權利¹⁸³。

¹⁷⁸ 臺灣高等法院 90 年度抗字第 2444 號裁定參照。

¹⁷⁹ 財政部 91 年 3 月 15 日台財稅字第 0910451698 號函。

¹⁸⁰ 財政部 96 年 10 月 19 日台財稅字第 09604550050 號函。

¹⁸¹ 財政部 96 年 10 月 19 日台財稅字第 09604550050 號函。

¹⁸² 參照公司法第 165 條第 1 項。

¹⁸³ 財政部 75 年 8 月 12 日台財稅第 7545302 號函。

第四款 禁止財產處分與法院、行政執行署執行查封或假扣押之競合

一、經法院查封或假扣押復由稽徵機關函為禁止處分登記之處理。

稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，就納稅義務人相當於欠繳稅捐數額之財產，通知有關機關為禁止處分登記後，該受禁止處分之財產，在納稅義務人清繳稅捐前，法院可否逕行查封拍賣。由於稅捐稽徵法第 24 條第 1 項『不得為移轉或設定他項權利』之規定，其立法精神，在防止納稅義務人藉移轉財產以逃避稅捐，係禁止納稅義務人之自由處分行為。但執行法院依國家公權力實施查封拍賣，應不在禁止之列。稅捐稽徵機關遇此情形，仍可參與分配，國家之租稅債權，仍可獲得充分之保障¹⁸⁴。依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項為禁止處分之財產經法院拍賣後，因法務部認為執行法院仍可查封拍賣，則受禁止處分之財產，自不宜繼續予以禁止處分，稅捐稽徵機關應轉請有關機關塗銷其禁止處分登記¹⁸⁵。

二、經行政執行署查封或假扣押復由稽徵機關函為禁止財產處分登記之處理

稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定：『...不得為移轉或設定他項權利』，其立法精神在「防止納稅義務人藉移轉財產以逃避稅捐，係禁止納稅義務人之自由處分行為」。但財政部 69 年 11 月 4 日台財稅第 39116 號函明釋，執行法院依國家公權力實施查封拍賣，應不在禁止之列。因此，法務部行政執行署所屬行政執行處依國家公權力所為之車輛查封拍賣，亦不在禁止之列。如車輛經行政執行處拍定後，除該車輛有滯欠使用牌照稅及罰鍰，依使用牌照稅法第 12 條第 2 項規定不得為過戶登記之情事外，可逕依行政執行處塗銷查封登記並核准拍定人辦理過戶函，塗銷原囑託稅捐稽徵機關通知所為之禁止處分註記，惟為維護稅捐稽徵機關稅捐保全資料之正確性，請監理所（站）辦妥塗銷登記後通知原囑託稅捐稽徵機關釐正相關資料¹⁸⁶。

第五款 禁止處分之法律效果

稅捐稽徵機關已就義務人之財產囑託登記機關為禁止處分之登記者，其法律效果僅為不得移轉或設定他項權利，亦即限制受處分人之財產處分權。諸如就納稅義務人

¹⁸⁴ 法務部 69 年 7 月 29 日法 69 律字第 1047 號函。

¹⁸⁵ 財政部 69 年 11 月 4 日台財稅第 39116 號函。

¹⁸⁶ 財政部賦稅署 99 年 4 月 16 日台稅六發字第 09904043940 號函。

之土地，囑託地政機關為禁止處分之登記者，則對於該土地僅為不得移轉或設定他項權利，至若受處分人為建築使用，並無禁止規定¹⁸⁷。因此，欠稅人仍可於該土地建築房屋。又為確保稅收，就同一土地經稅捐稽徵機關囑託禁止處分登記後，仍可再受理其他稅捐稽徵機關囑託禁止處分登記。在禁止處分後，倘欠稅人之欠稅事件，復經行政救濟撤銷重核，由於所撤銷者，只是原復查決定，故原核定之處分依然存在，限制納稅義務人財產移轉或設定他項權利之原因並未消滅，原禁止處分登記自不應塗銷。

又在欠稅經禁止處分登記後，欠稅人申請由第三人提供相當稅額之不動產作為擔保，以塗銷原禁止處分登記者，因第三人提供之財產擔保，足以保全欠繳稅捐，稅捐實務上仍傾向同意。在納稅義務人欠繳應納稅捐經稅捐稽徵機關為禁止處分，欠稅人本身如提供足以保全欠繳稅捐之財產為擔保，依舉重以明輕之法理，得以塗銷原禁止處分登記。惟納稅義務人提供擔保之財產為遺產，遺產稅尚未繳納，依遺產及贈與稅法第 8 條規定，在遺產稅未繳清前，除經依同法第 41 條規定，提出確切納稅保證取得同意移轉證明書外，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。實務認為因遺產稅既未繳納，遺產不辦理繼承登記，自無法以之為擔保設定抵押。惟納稅義務人如願依遺產及贈與稅法第 41 條規定，就未繳之遺產稅先行以繼承之遺產為納稅保證，並經辦竣遺產繼承登記，其價值足供擔保贈與稅欠稅者，係可予塗銷禁止處分登記¹⁸⁸。

第六款 禁止財產處分與限制出境處分之法律關係

納稅義務人欠繳應納稅捐，經稽徵機關就其相當於應繳稅捐數額之財產禁止處分，且該禁止處分財產，其價值相當於納稅義務人欠繳之應納稅捐者，得免再對其為限制出境處分¹⁸⁹，惟該禁止處分之財產，其價值如不足欠繳之應納稅捐者，則仍得依有關規定限制其出境。

第七款 禁止財產處分之行政程序

禁止財產處分性質為行政處分，應送達受處分之相對人始發生效力。稅捐稽徵機關通知有關機關對於納稅義務人之財產不得為移轉或設定他項權利時，應送達各該納

¹⁸⁷ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 620。

¹⁸⁸ 財政部 87 年 2 月 12 日台財稅第 871927499 號函。

¹⁸⁹ 財政部 87 年 8 月 27 日台財稅字第 871958556 號。

稅義務人，並敘明理由及教示救濟。納稅義務人如有不服時，可對之提起訴願及行政訴訟。禁止處分之正當程序，除了依法送達外，依據行政程序法第 102 條、第 103 條，為避免處分相對人隱匿、移轉財產，依法所為禁止財產移轉之保全處分，行政稅捐稽徵機關得不給予陳述意見之機會。

第三項 假扣押

第一款 前言

德國租稅通則第 324 條物之保全假扣押：「為保全第 249 條至第 323 條規定之金錢債權強制執行，租稅核定之管轄稽徵機關，於徵收有妨礙或遭遇重大困難之疑慮時，得命對動產不動產之假扣押。債權尚未確定之核定，或附有條件或期限者，稽徵機關亦得命假扣押。在假扣押命令中，應指定一定金額，如經提存該金額，應停止假扣押之執行或廢棄已執行之假扣押。」類似我國稅捐稽徵法第 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。」本條為保全稅款或罰鍰之執行而訂定，並明定免提供擔保，以利執行，故稅捐稽徵機關為保全稅捐可免提供擔保而申請假扣押。由於內地稅之假扣押係規定於稅捐稽徵法第 24 條，國境稅之假扣押則規定於關稅法第 48 條，其要件顯有不同，而關稅部分有訂法規命令規範，內地稅則付之闕如，以下分內地稅之假扣押及關稅之假扣押說明之。

第二款 內地稅法上假扣押法律要件

壹、一般要件

一、欠繳應納稅捐

按稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定：「前項欠繳應納稅捐之納稅義務人。」故此所謂「欠繳應納稅捐」應與稅捐稽徵法第 24 條第 1 項禁止財產處分登記之規定相同，依財政部解釋係指「繳款書送達後逾限繳日期」。另所得稅法第 110 條之 1 規定：「對於逃稅、漏稅案件應補徵之稅款，經核定稅額送達繳納通知後。」得為假扣押之法律要件。稅捐稽徵法第 24 條第 2 項與所得稅法第 110 條之 1 其假扣押發動時點並不一致。因稅捐稽徵法本質上為普通法，在過渡時期賦予優先適用之

效力，故所得稅法第 110 條之 1 規定並無適用之餘地，惟相較於關稅法第 48 條第二項：「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。」稅捐稽徵法第 24 條發動時點須至欠繳時點始得發動。又按前揭所稱「欠繳應納稅捐」，係指依法應納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者謂。準此，依法提起行政救濟之欠稅（罰鍰）案件，因未於規定期限內繳納，仍屬欠繳應納稅捐及罰鍰，依法稽徵機關可就已受理申請行政救濟之未繳稅款聲請假扣押，即對於應補徵稅捐，納稅義務人業已繳納 2 分之 1 稅款，惟為確保其餘 2 分之 1 稅款之執行，如認有必要時，仍可就其未繳納之 2 分之 1 稅款聲請法院假扣押。

二、有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者

假扣押執行之係在保全將來之強制執行，故聲請假扣押執行之特性須有緊急性、秘密性，當發現納稅義務人之一定行為對租稅債權之保障有危害時，應得即時執行之，換言之，假扣押需以「隱匿或移轉、逃避執行」為前提，故稽徵機關對假扣押聲請，尚須進一步提出已有隱匿財產逃避執行跡象資料以茲證明¹⁹⁰。除此之外，稽徵機關查獲涉嫌違章漏稅案件應補徵之稅款，經核定稅額送達繳納通知書後，如發現納稅義務人有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者，即可依本條第 2 項規定聲請法院就其財產實施假扣押¹⁹¹。

貳、消極要件

按稅捐稽徵法第 2 項後段規定，納稅義務人已提供相當財產擔保者，即無須為假扣押登記。有關相當擔保部分稽徵機關應依稅捐稽徵法第 11 條之 1 之規定審理。

第三款 關稅法上假扣押法律要件

壹、一般要件

¹⁹⁰ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 77。

¹⁹¹ 財政部 65 年 12 月 31 日台財稅字第 38474 號函。

一、須納稅義務人欠繳應納稅捐

「納稅義務人欠繳應納稅捐」，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。

二、納稅義務人或受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保

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，於納稅義務人未提供擔保時，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。此為與內地稅假扣押要件最大不同之處。蓋假扣押需以「隱匿或移轉、逃避執行」為前提，故稽徵機關對假扣押聲請，尚須進一步提出已有隱匿財產逃避執行跡象資料以茲證明。

貳、特別要件

一、欠繳稅款須達 50 萬元

海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法第 4 條，納稅義務人或受處分人於稅款繳納證或處分書送達後，應繳金額單計或合計在新臺幣 50 萬元以上者，海關得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。另外有疑義的是，對人身自由之限制出國的金額標準修法時已提高，海關假扣押作業基準辦法對物發動保全金額標準卻無隨同提高，本文建議海關假扣押作業基準辦法有修正之必要。

二、暫緩執行案件，亦得聲請假扣押

內地稅稽徵機關對於行政救濟當事人，已繳納二分之一稅款申請暫緩執行之案件，仍得聲請假扣押以保全其餘二分之一之稅捐債權¹⁹²，避免義務人藉此方式逃避假扣押之保全執行。相較之下，關稅法第 95 條對於應繳或應補繳之款項，納稅義務人已依第 45 條規定申請復查者，得提供相當擔保，申請暫緩移送強制執行。因而申請暫緩執行必須提供全額擔保，並無是類情形。

第四款 聲請假扣押之有效時間

內地稅稽徵機關聲請假扣押之前提，在於納稅義務人「欠繳應納稅捐」。稽徵實

¹⁹² 財政部 63 年 4 月 20 日台財稅第 32643 號函。

務上，為配合公庫及稽徵機關之公庫銷號之徵課會計作業期間，本埠稅款原則上須於一個月時間，外埠稅款須二個月時間，稽徵機關方得自徵銷作業系統，確定納稅義務人是否已經完納稅捐。因此，稽徵機關為聲請假扣押之前，須先證明納稅義務人「欠繳應納稅捐」，否則即須待「繳納期間屆滿後」一定期間以上，方得推定納稅人「欠繳應納稅捐」，是時若已可依稅捐稽徵法第 39 條規定聲請強制執行，即無聲請假扣押之必要。事實上，聲請假扣押之有效時間，在稽徵機關查獲、審理期間於發現納稅義務人有隱匿財產、移轉財產規避稅捐義務之行為時。惟現行法律要件規定，聲請假扣押之前提為「欠繳應納稅捐」顯然已有時間落後，因而內地稅稽徵機關為免假扣押形同虛設，稽徵實務作業，於滯納案件逾限繳日期後發函且送達公文書，請受相對人出示完稅證明，若受處分人未提出證明則稽徵機關即得逕聲請假扣押，則實施假扣押之有效期限，因自逾限繳日至滯納期滿之翌日止，計有 30 日期間¹⁹³。

關稅部分，由於海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法第 4 條，納稅義務人或受處分人於「稅款繳納證或處分書送達後」，納稅義務人或受處分人已提供相當擔保者，海關得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。因而未如內地稅聲請假扣押之前提為「欠繳應納稅捐」產生時間落後，使假扣押形同虛設之疑義。

本文認為，稅捐稽徵法第 23 條假扣押之發動要件係以納稅義務人「欠繳」應納稅捐為發動時點，依特別法優於普通法之法理，應不能適用行政訴訟法第 293 條第 2 項提前發動，惟內地稅稽徵實務上於稅單或處分書送達後，未待義務人規定期限內繳納者，立即以行政訴訟法第 293 條第 2 項為依據，提前發動假扣押，其適法性為何存有爭議，應由財政部改變函釋見解，抑或如海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法明確訂定聲請假扣押發動時點，方為妥適。

第五款 假扣押之客體所及範圍

內地稅部分，僅於稅捐稽徵法第 24 條，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，並未對「欠繳應納稅捐」下定義；關稅部分，關稅法第 48 條欠繳應繳關稅、滯納金

¹⁹³ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 78。

或罰鍰者及海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法第 8 條，海關代徵之稅捐、滯納金或違章罰鍰應實施假扣押或其他保全措施者，準用該辦法有關規定辦理。因此，假扣押辦法係針對應繳關稅、滯納金、罰鍰、海關代徵之稅捐、滯納金或違章罰鍰。罰鍰部分，除關稅罰鍰外，因海關緝私條例第 49 條之 1 準用，因而亦包含緝私罰鍰，惟關稅法第 96 條之追徵貨價，抑或海關緝私條例對於應沒入卻已提領出關之貨物，因海關緝私條例未規定，改以行政罰法所處之沒入物價額，是否在本辦法之範圍內？實務上認為因假扣押係針對金錢給付義務，因一般非金錢給付義務均依行政訴訟法之假扣押規定一併聲請假扣押。惟本文認為關稅法第 48 條以及假扣押辦法均未將上述兩者納進，在授權明確性原則以及考量沒入物的特性，不應在假扣押辦法的管轄。

又，經已假扣押欠繳關稅納稅義務人或欠繳罰鍰之受處分人之財產，是否得以解除其出境限制？納稅義務人或受處分人應繳之關稅或罰鍰已逾繳納期限而未繳納時，即得依關稅法第 48 條第 5 項規定函報財政部轉請內政部入出國及移民署限制其出境，俾追繳欠稅或罰鍰工作之有效達成。至假扣押僅係保全程序之一種，經假扣押後，對扣押標的物並無物權擔保之效力，故與提供相當擔保者不同，自不能因已假扣押欠繳關稅納稅義務人或欠繳罰鍰之受處分人之財產，而解除其出境限制¹⁹⁴。

除此之外，納稅人若以不動產提供擔保設定抵押權之登記名義人及提供與貨價同額擔保之情況，免為假扣押，分述如下：

一、納稅人以不動產提供擔保設定抵押權之登記名義人

實務上有關納稅義務人因欠稅以其不動產為擔保，應如何辦理抵押權設定登記之相關事宜爭議，財政部函釋謂納稅義務人積欠之稅捐如屬同級政府之稅課收入，以該級政府所屬公法人（如中華民國、省、縣、市）為抵押權登記名義人（即權利人），並以該主管稅捐稽徵機關為管理機關。納稅義務人積欠之稅捐如分屬不同層級政府之稅課收入，則以各該級政府所屬公法人為抵押權登記名義人，並以該主管稅捐稽徵機關或受委託代徵之稅捐稽徵機關為管理機關，債權範圍則按訂定抵押權契約時，納稅義務人積欠各級政府稅捐比率記載。稅捐稽徵法第 3 條規定，稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之，必要時得委託代徵。依該條規定，主管稅捐稽徵機關或受委託代

¹⁹⁴ 財政部 69 年 10 月 7 日台財關第 22228 號函。

徵之稅捐稽徵機關，當然得代表其所屬公法人或委託機關所屬之公法人為稅捐稽徵有關之行為及為前開之管理機關¹⁹⁵。

二、經欠稅人或受處分人提供與貨價同額擔保放行者，免再為假扣押。

若於海關向法院聲請假扣押期間，經欠稅人或受處分人提供與貨價同額擔保請求放行時，考量便捷性及國課收入性，實務同意依關稅法第 48 條第 2 項但書及海關緝私條例第 49 條之 1 第 1 項但書規定免就已提供與貨價同額擔保部分，再為假扣押¹⁹⁶。

第六款 法律效果

「假扣押」具有禁止納稅義務人處分其特定財產之法律效果，係用以確保金錢債權之未來強制執行之手段，在於防止納稅義務人變更現狀，以危害未來之強制執行，其執行並非在滿足債權人，而在於保全其債權，且假扣押程序僅有暫時之性質，故所有超過保全目的之措施皆不許可為之¹⁹⁷。假扣押裁定並非強制執行措施，僅係保全程序之一種，經假扣押後，新法認為對扣押標的物具有物權擔保之效力，故與提供相當擔保者相同，有解除其出境限制效力。

第七款 管轄法院

稅捐稽徵法並無訂定法規命令俾憑實施，捐稽徵機關一般係依據行政訴訟法第 3 條之 1 規定：「辦理行政訴訟之地方法院行政訴訟庭，亦為本法所稱之行政法院。」、第 293 條規定：「(第 1 項) 為保全公法上金錢給付之強制執行，得聲請假扣押。(第 2 項) 前項聲請，就未到履行期之給付，亦得為之。」聲請假扣押請。而管轄法院之決定，係由管轄本案之行政法院或假扣押標的所在地之地方法院行政訴訟庭管轄。所謂管轄本案之行政法院為訴訟已繫屬或應繫屬之第一審法院。假扣押之標的如係債權，則以債務人住所或擔保之標的所在地，為假扣押標的所在地。」立法理由為：「...又於以假扣押標的所在地法院為管轄法院時，為求執行便利，爰明定由標的所在地之最下級法院即地方法院行政訴訟庭管轄。」

行政訴訟法第 295 條規定：「假扣押裁定後，尚未提起給付之訴者，應於裁定送

¹⁹⁵ 財政部 87 年 7 月 3 日台財稅第 871951871 號函

¹⁹⁶ 財政部 76 年 2 月 25 日台財關第 7583556 號函

¹⁹⁷ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 81

達後十日內提起；逾期未起訴者，行政法院應依聲請撤銷假扣押裁定。」準此，行政訴訟法規定之「假扣押」，係債權人為保全其因公法上關係而生之金錢請求將來得以強制執行之目的，聲請管轄行政法院裁定暫時查封債務人之財產或權利，而禁止其（債務人）處分之程序。假扣押之聲請，由「管轄本案」之行政法院或「假扣押標的（應行假扣押之物或權利）」所在地之地方行政訴訟庭管轄。所稱「管轄本案之行政法院」為訴訟已繫屬或應繫屬之「第一審法院」，申言之，倘該聲請保全之公法上金錢請求，依法應適用通常訴訟程序者，其管轄法院為訴訟已繫屬或應繫屬之「高等行政法院」；如該聲請保全之公法上金錢給付依法應適用簡易訴訟程序審理，該管轄法院為已繫屬或應繫屬的「地方法院行政訴訟庭」。若假扣押之標的為假扣押裁定所載債務人對於第三人之債權，則以該第三人（假扣押裁定所載債務人之債務人）住所或擔保之標的所在地，為假扣押標的所在地。另假扣押裁定後，應於裁定送達後 10 日內提起給付之訴者，乃指上開「『聲請』假扣押裁定之『債權人』」而言。

第四項 修法建議

關稅法第 48 條規定於納稅義務人或受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保者，即立法認定義務人隱匿或移轉財產以逃避執行，得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。其 93 年 5 月 5 日修正理由「三、依現行行政執行實務，欠稅案件經移送強制執行，行政執行處即依行政執行法之規定，扣押其財產，毋需由海關再聲請假扣押，故原條文第 2 項規範無實益。又如待欠繳、逾繳納期限及催繳期限不繳之事實發生後，再實施保全，則早已喪失先機，納稅義務人或受處分人早已脫產完畢，致『欠稅』及『罰鍰』難以徵起，爰參照海關緝私條例第 49 條之 1 第 1 項之規定，於第 2 項規定海關得向法院聲請保全，並免除其提供擔保義務，爰修正第 2 項。惟該立法未如稅捐稽徵法第 24 條須提出「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」的證據資料由司法審查判斷，對人民之權利限制不可謂不鉅，應修法仍由關稅機關提出證據由法院判斷，以保障人民憲法上之訴訟權。

關稅法第 48 條第 2 項或海關緝私條例第 49 條之 1 均已明確規定其假扣押發動時點。又關稅法第 48 條第 1 項規定，海關對納稅義務人或受處分人相當於應繳金額之財產通知有關機關不得移轉或設定他項權利，亦即實施禁止處分，應以「欠繳」為要件，亦即須符合「已逾繳納期限仍未繳納」始得為之；同法第 48 條第 2 項，海關就

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擔保措施時，則無須以「欠繳」為要件，因而海關為防止其隱匿或移轉財產以逃避執行，即得於稅款繳納證或處分書送達後為之¹⁹⁸。除此之外，關稅法授權訂定「海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法」，明定以 50 萬元為假扣押發動基準，而內地稅雖已訂定「假扣押作業辦法」，完全由稽徵機關自由裁量。本文認為，為期內地稅與關稅之作法一致，並使內地稅之禁止處分與假扣押發動時點有明確之法據，以符法律明確性原則，建議稅捐稽徵法應對於假扣押應增訂發動時點於母法，並仿照關稅法訂定實施假扣押相關法規命令，明確規範實施假扣押細部程序，使人民得以預見，並使稅捐機關有所遵循。

第六節 限制出境之解除之探討

第一項 前言

對限制出境制度之解除，司法實務上常引用解除要件為擋箭牌，認為既然法規上既然已賦予人民解除限制出境之選擇，因而不予進一步討論限制出境爭議，惟既然解除要件係爭議之解決方法，過去文獻針對限制出境之解除要件卻鮮少論及。本文試著從行政法體系定性限制出境為合法非受益之行政處分之廢止，使限制出境處分在行政程序法領域中清楚定性，因而得以分析解除限制出境各要件之定義與疑義。

稅法上對於限制出境之解除要件分別規定於稅捐稽徵法第 24 條第 7 項¹⁹⁹、關稅法第 48 條第 5 項²⁰⁰，其要件大致相同。其中唯一差異為關稅法增訂「依本法限制出

¹⁹⁸ 財政部 99 年 11 月 17 日台財關字第 09900466530 號函

¹⁹⁹ 納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：

- 一、限制出境已逾前項所定期間者。
- 二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。
- 三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第三項所定之標準者。
- 四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無贖餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。
- 五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。

²⁰⁰ 納稅義務人、受處分人或其負責人、代表人、管理人經限制出國後，具有下列各款情形之一者，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出國限制：

- 一、限制出國已逾前項所定期間。
- 二、已繳清限制出國時之欠稅及罰鍰，或向海關提供欠稅及罰鍰之相當擔保。
- 三、經行政救濟程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計未達第五項所定之金額。
- 四、依本法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間。
- 五、欠繳之公司組織已依法解散清算，且無贖餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰。

國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間。」之解除要件。惟本要件於現行實務執行操作上幾無可能，乃因依據行政執行法第 4 條規定，一般金錢給付義務均須移送執行分署執行，而法務部行政執行署發布 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號函釋，認為核發執行憑證非屬執行終結，因此依照關稅法第 9 條規定：「依本法規定應徵之關稅、滯納金或罰鍰，自確定之翌日起，五年內未經徵起者，不再徵收。但於五年期間屆滿前，已依法移送強制執行尚未結案者，不在此限。」並無法以執行終結回歸該條文前段予以認定是否逾法定徵收期間，因而本解除要件現已名存實亡，而影響受限制出境欠稅人之權益。如是以觀，法務部的函釋變更是否可以拘束財政部之所屬機關？若可以拘束行政機關，則該不利之函釋見解變更其時間效力為何？人民是否得據以主張善意信賴保護，實為本文研析之重心。

第二項 解除限制出境處分在行政程序法上之定性

第一款 行政處分撤銷與廢止之比較分析

限制出境（國）處分為行政機關就公法上之個案所為直接對外產生法律效果知單方行政行為，本質上係屬行政處分。行政處分生效後，若符合限制出境法定解除要件予以解除，在行政程序法上究竟為違法行政處分之撤銷亦或是合法非授予利益行政處分之廢止，過去少有文獻深入探討其法律之本質，抑或僅有提及未予論述²⁰¹，因而有行政程序法之領域上來定性之必要。為更精準判斷關於行政程序法上有關廢止與撤銷定性，有論者建構出其異同比較分析²⁰²，其內容如下：

一、相同點：

1. 兩者均係行政處分，其撤銷與否，行政機關享有裁量權，當然也須受到裁量相關原則之拘束。
2. 原則上係廢棄原來合法行政處分使原處分向將來失效，此點同於向將來生效之撤銷。
3. 從主體而言，廢止權歸屬於原處分機關，違法行政處分之撤銷，雖然上級機關有權，但原則上係歸由原處分機關之行使。

六、欠繳人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結。

²⁰¹ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 101

²⁰² 黃啟禎，行政處分之廢止，臺灣本土法學第 24 期，2001 年 7 月，頁 42-43

4. 從廢棄權之發動而言，無論撤銷與廢止，原處分機關均得主動為之，亦即得「依職權」為之。
5. 從行政處分廢棄之範圍加以比較，撤銷與廢止之範圍均得依個案情形而為全部或局部之撤銷或廢止。
6. 從廢棄權行使之除斥期間加以比較，撤銷與廢止兩者之行使均有期間之限制，除了起算標準不同外，均訂有兩年之限制。

二、相異點

1. 從依法行政原則追求行政行為之法性之角度加以比較，違法之行政處分應以撤銷為原則，而合法之行政處分則應以存續不加以廢止為原則，此亦可從行政程序法第 117 條及第 122 條、第 123 條之內容加以比較後得出結論。
2. 從廢棄之行使要件而言，撤銷權制度背後之法理應係本諸依法行政原則，藉由違法行政處分之排除，實踐行政合法性之目標乃法制國家行政機關責無旁貸當然之理，是故行政程序法或其他行政法令通常未設其行使之要件。若與行政處分之撤銷相較下，行政機關如果欲於嗣後廢棄原本合法成立之行政處分，可謂茲事體大，蓋合法之執法行為不問授益或非授益處分，理當持續，不得放任行政機關恣意改變。因此，行政程序法第 122、123 條分別針對非授益與授益行政處分之廢止，均設有限制。
3. 從廢棄之標的而言：撤銷係廢棄違法行政處分，更正錯誤，以回復合法與妥當，必要時另為合法適當之新行政處分；廢止則係廢棄合法之行政處分。而原行政處分違法或合法之判斷，則係以原行政處分作成之當時之事實與法規規定為準據。
4. 須注意的是，廢止係針對原本合法之行政處分，不溯既往，且僅配合事實或法律之變動而調整，所為排除不符合現況之行政處分，例如符合解除限制出國處分之要件，則國家與義務人之稅捐債權債務將因而有所變動。廢止其目的在於終止原處分之效力，而廢止之前，來自合法行政處分所保障之國家稅捐債權人法律地位則不受影響。

第二款 解除限制出國處分係屬於非授與利益行政處分之廢止

限制義務人出境處分，按上述之比較分析，應屬非授予利益之處分，又限制出境之處分須符合一般限制要件與特別成立要件，其處分始成立，屬合法之行政處分。一

且符合法定要件予以解除亦指向將來失其效力，依照行政程序法第 120 條規定，屬合法不利益行政處分之廢止。

由於解除限制出境係屬將原本非受益之合法行政處分加以廢棄，從結果來看，係對相對人有利，性質屬受益行政處分，所以行政程序法第 122 條似乎未設有嚴格之限制，但非受益之行政處分乃典型之秩序行政，為國家各機關未貫徹行政目的，維持社會秩序，確保各領域行政法規及處分所課予人民之義務，得以確保及實現之重要手段。如「合法」作成之行政處分，法規允許行政機關可輕易加以廢棄，則國家之統治必難維持。因此，行政程序法第 122 條所列舉之例外情形僅兩種，但從國家統治之本質仍係以干涉行政為核心而言，解釋上應可肯定合法非受益處分，及合法統治權之行使，係以不撤銷為原則，但本條但書之情形，應係原則而非例外。

一、廢止後仍應為相同內容之處分

由於本條前項之規定極易引人誤解為非受益處分得隨時輕易廢止，調防止行政機關恣意廢止原本合法作成之行政處分，且從防弊與避免主觀公權利之角度出發，本項規定在實務上尤其重要。因此非授與利益之合法行政處分，如無正當合理與必要之理由，衡酌個案之客觀事實與法律規定，原處分既經合法作成，則在嗣後未發生其他必須配合調整之新事實或法律變更之情形下，縱將之廢止，就事論法仍須作成相同之處分時，依照本款規定，行政機關不得廢止原處分，以求法之安定並確保行政之合法運作。從而可得一結論，即使非受益行政處分原則上不易也不容輕易廢止。

一般文獻均以非受益處分之廢止其結果係屬受益處分，因此行政機關得任意為之，殆係誤解。唯有如此設限，才能確保國家各類管制行政與其他典型統治行政（干涉行政）任務之遂行，例如取締行政不法之各類行政制裁措施以及稅捐或警察行政措施之採行²⁰³。進而可知，不論息金或罰鍰在生效後尚未執行前，不得任意停止或加以廢止。因此，解除限制出國處分，在稅捐稽徵法與關稅法均以法律規定解除要件下，係屬合法非受益處分之法定廢止。

二、依法不得廢止

非受益行政處分之廢止，本身亦係行政處分，乃行政行為之一種，當受依法行政

²⁰³ 黃啟禎，行政處分之廢止，臺灣本土法學第 24 期，2001 年 7 月，頁 43-44

原則之支配，法規禁止廢止，行政機關自須遵守，不得違背。本條廢止權之作成，由於原處分機關享有裁量權，相對人或利害關係人原則上僅享有無瑕疵裁量請求權，無強制廢止之請求權，惟有裁量權萎縮之零之情形，則另當別論²⁰⁴。

第三項 限制出境之法定解除要件

第一款 限制出國已逾法定期間（5 年期間）

所謂「5 年期間之屆滿」係指欠稅人自全國國稅與地方稅單計或合計達限制金額標準後，物之保全執行擔保租稅債權而成案限制出境後，歷經 5 年而逐案解除限制出境。惟應注意的是，並非為徵收期間屆滿而註銷其欠稅。

行政救濟程序終結前所為之限制出國處分，因逾 5 年予以解除，得否因同一案件部分確定之欠繳金額，仍達關稅法第 48 條第 5 項之限制出國標準，再次限制當事人出國。目前實務偏向否定說，此乃關稅法第 48 條第 8 項及第 9 項第 1 款既已明定限制欠稅人出國之期限不得逾 5 年，如逾該規定期限者，應解除出國限制。則同一欠稅案件之欠稅金額不論是符合行政救濟尚未確定前或確定後之限制出國標準，而限制欠稅人出國，其限制出國期限合計不得逾 5 年。據此，同一案件於行政救濟未確定前已依法限制欠稅人出國且已逾 5 年，依第 48 條第 8 項規定，不應於行政救濟確定後再依同條第 5 項前段為限制出國之處分²⁰⁵。

第二款 已繳清限制出國時之欠稅及罰鍰或提供相當擔保。

壹、現行實務之作法，因欠稅被限制出境，必須全部繳清欠稅或罰鍰或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者始可解除，原因係 97 年 8 月 13 日修正公布稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 2 款規定：「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：……二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。」財政部函釋認為上開規定已臻明確，是以，限制出境案列管之欠稅及罰鍰須全部繳清始得解除出境之條件，於修法前、後並無二致，且為防杜取巧，避免發生納稅義務人藉由繳納部分稅款方式，以達解除出境限制目的，因此乃限制必須全部繳清欠稅或罰鍰始可解除。

²⁰⁴ 黃啟禎，行政處分之廢止，臺灣本土法學第 24 期，2001 年 7 月，頁 43-44

²⁰⁵ 關稅總局 101 年 9 月 10 日台總局緝字第 1011019967 號函

因此，如欠稅營利事業負責人於限制出境後，部分限制出境案列管之欠稅已繳清或已逾法定徵收期間註銷列管，致其餘欠稅未達限制出境，仍應予以限制出境。應注意的是，稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 2 款所稱已繳清全部欠稅及罰鍰係指依該條第 3 項規定函報限制出境列管之全部欠稅及罰鍰，並不包括未函報限制出境之欠稅及罰鍰²⁰⁶。案原列管之欠稅金額合計未達限制出境標準者須，全部繳清始得解除出境限制。另，租稅債權倘逾法定徵收期間而未徵起，該債權即消滅，納稅義務人無庸再為清償，此與上述「繳清」之情形並無不同²⁰⁷。有論者²⁰⁸認為若欠稅人或欠稅之營利事業已繳部分稅款，則該部分即非「欠稅」，若剩下部分之欠稅未達法定標準，自不應限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。關於限制出境後再發生滯欠稅款，須全部滯欠逾法定徵收期間，始得解除限制出境之問題，由於我國租稅債權逾法定徵收期間後，依稅捐稽徵法第 23 條第 1 項之規定²⁰⁹，應認為稅捐債權的消滅時效，乃屬絕對的消滅原因，與民法規定採抗辯權主義不同，不待納稅義務人的援用抗辯，納稅義務人也不能拋棄其消滅時效的利益。學者陳清秀氏亦認為此係鑒於對於已經時效完成的納稅義務，有公平處理的必要，而且也要求事務處理的統一性，換句話說，納稅義務是大量發生的案件，不適當逐一個別確認當事人的意思，因此，統一處理較符合稽徵便宜之要求²¹⁰。既然租稅債權在逾法定徵收期間後即當然消滅，則已逾法定徵收期間之租稅債權自非「欠稅」，故其所餘之欠稅，若未達法定標準時，當不能限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，實明若觀火²¹¹。

本文以為，繳稅義務有其公益性，為避免被限制出境處分人利用部分繳清稅款，使總欠稅未達限制出境標準，進而要求解除限制出境之投機行為，爰須依法繳清限制出境全部欠稅。而被限制出境處分嗣後再新增之欠稅，必須單計或合計又達限制出境標準始得再獨立成立一限制出境處分，其不因該義務人繳清前限制出境處分欠稅而受影響，必須繳清後限制出境金額，始可完全解除限制出境。

²⁰⁶ 財政部 98 年 6 月 11 日台財稅字第 9800243530 號

²⁰⁷ 財政部 99/09/01 台財稅字第 09900156850 號函

²⁰⁸ 葛克昌，欠稅與限制出境—以釋字第 345 號解釋為中心，頁 133

²⁰⁹ 「稅捐之徵收期間為 5 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」

²¹⁰ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2001 年 2 版，頁 400

²¹¹ 葛克昌，欠稅與限制出境—以釋字第 345 號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23，頁 133。

貳、解除限制出國，限於向稽徵機關提供相當財產擔保，並辦妥抵押權設定或公證手續者，始可解除出境限制。

一、擔保之定義

（一）稅捐稽徵法

依稅捐稽徵法第 11 條之 1 規定之相當於擔保稅款之下列擔保品：

- 1、黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。
- 2、政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，按面額計值。
- 3、銀行存款單摺，按存款本金額計值。
- 4、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。

有疑義者，實務上對於納稅義務人以已辦妥建物所有權登記之房屋提供繳稅擔保，或為稅捐保全之標的擔保時，究應以政府機關公布之評定現值，亦以市價為準？財政部函釋該已辦妥建物所有權登記之房屋係以房屋現值加兩成估價為準²¹²提供繳稅擔保按房屋現值加 2 成估價為準。另外，被限制出境人提供「銀行保付支票」，是否解除出境限制？依財政部解釋認為受限制出境人提供經銀行保付之支票，因保付銀行對上項支票負絕對付款責任，無虞到期不獲清償，對其欠稅之受償，已有保障，應予解除其出境之限制。惟以未經銀行背書之遠期支票提供擔保，申請換回原提供銀行保付支票，並聲請解除其負責人出境之限制，是否可以？財政部認為未經銀行保付之遠期支票，由於到期後，是否可獲付款，尚不能確定，遠期支票自不能認係「（已廢止）限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法」第 4 條所稱之相當財產擔保。應予否准以遠期支票換回原提供銀行保付支票解除出境²¹³。

另外，依公司法第 16 條第 1 項規定，公司除依其他法律或公司章程規定得為保證外，不得為任何保證人。故一般公司財產不得任意提供他人做擔保品²¹⁴。

（二）關稅法

關稅法第 11 條：「依本法提供之擔保或保證金，得以下列方式為之：

²¹² 財政部 90 年 1 月 29 日台財稅字第 0900450443 號函

²¹³ 財政部 67 年 8 月 24 日台財稅第 35694 號函

²¹⁴ 何淑敏、范綺欣，淺談欠稅與限制出境，稅務旬刊第 1923 期，2005 年 12 月，頁 38。

- 1、現金。
- 2、政府發行之公債。
- 3、銀行定期存單。
- 4、信用合作社定期存單。
- 5、信託投資公司一年以上普通信託憑證。
- 6、授信機構之保證。」
- 7、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。

海關實務上，由於關稅法第 11 條明定，關稅法所稱之擔保不包括不動產擔保，又財政部 98 年 9 月 28 日台財關字第 09800434730 號函釋：「有關違反海關緝私條例所處罰鍰案件，如依限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 5 條規定提供擔保而解除出境限制者，其擔保方式準用關稅法第 11 條規定辦理。」故欠稅人提供不動產擔保後，仍不得解除出國限制。惟實務執行上，海關依關稅法第 48 條規定為禁止處分之標的僅及於欠稅人之汽車或不動產，非屬同法第 11 條擔保品之範疇；申請為假扣押執行時，雖可能扣得現金，惟亦可能因其他債權機關參與分配，致海關得受償之金額未能確定，因此物之保全優先性將無法落實。

基於限制出境處分本質上乃屬手段，其最終目的則在促使及確保稅捐之徵起及罰鍰之繳納，與保全措施之執行殊途同歸，故若海關就欠稅人相當於欠繳之金額之不動產為禁止處分，且該不動產符合 財政部 69 年 9 月 17 日台財關字第 21509 號函釋，得自由轉讓，無產權糾紛之財產，則不予限制出國，而欠稅人亦得以其為擔保解除限制出國，增訂於關稅法第 11 條第 1 項第七款「其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」

實務上稽徵機關已就其所有相當於應繳納稅捐數額之財產禁止處分者得免再對該欠稅人為限制出境之處分²¹⁵。如納稅義務人欠繳應納稅捐，其財產因設定抵押權致禁止財產處分不相當，經限制出境後方塗銷抵押權設定以致禁止財產處分相當，得否解除其出境限制疑義，財政部認為，禁止處分財產之價值，如不足欠繳之應納稅捐，乃依有關規定限制其出境者，則如其原被禁止處分財產之價值，於限制出境後，因塗銷原設定之抵押權，致已與欠繳之應納稅捐金額相當者，依 87 年 8 月 27 日台財稅第

²¹⁵ 財政部 86 年 9 月 27 日台財稅第 861912388 號函。

871958556 號函規定函之意旨，其出境限制得予解除²¹⁶。惟為解除出境限制提供之擔保為確實達成保全目的，在其欠稅或罰鍰未繳清結案前，不得退還。

二、解除出境限制之擔保金之性質

稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條第二款規定：「經向稅捐稽徵機關或海關依法提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。」此解除出境限制之擔保金性質究竟為何？究屬於擔保欠稅人以後仍會回國，亦或是屬於欠稅之擔保？

實務上曾有欠稅人因欠稅未繳為財政部函請內政部入出國及移民署限制出國²¹⁷。嗣受限制出國人為出國而申請以定期存單提供擔保以解除出境限制，財政部乃函請入出國及移民署解除其出境限制，惟該公司仍未繳清欠稅，該負責人返國後，向財政部申請發還該擔保品，惟遭否准，因而提起行政救濟。該受限制出國處分人認為，依據國稅局 89 年 11 月 30 日中區國稅徵字第 890065495 號函辦理「訴願期間擔保出國」，原告個人繳交「出國擔保」之擔保品，此業已書明於申請書上，則原告既已返國，被告自不得扣留此「出國擔保」之擔保品。惟國稅局主張依規定在其擔保之欠稅或罰鍰未繳清前，否准原告領回擔保品之申請。而原告為該公司清算人，未合法完成該公司之清算事務，原告清算人之責任並未解除，自不生清算完結之效果，公司法人人格仍視為存續，欠繳之稅捐仍不得註銷。惟國稅局認為依據財政部台財稅第 820485688 號函釋：「凡經限制出境之欠稅人或欠稅營利事業負責人，如依『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』第 5 條第 2 款規定向稅捐稽徵機關或海關提供相當財產擔保後，解除出境限制者，因所提供之財產擔保係依法提供繳納欠稅及罰鍰之相當擔保，為確實達成保全目的，在其欠稅或罰鍰未繳清結案前，不得退還，第三人代欠稅人或欠稅營利事業負責人提供相當擔保者，亦仍應依上述規定辦理。」。

法院認為在欠稅或罰鍰未繳清前，不得退還擔保品，而否准其所請固非無據。惟國稅局於准予受限制出國人提供擔保品時，未向其說明在欠稅或罰鍰未繳清結案前，不得退還擔保品，致原告提供擔保品之目的與被告核准提供擔保品之目的，兩者之意思表示顯不一致。又，依財政部頒「徵課管理作業手冊」規定，國稅局於受理受限制處分人為解除限制出境，而申請提供擔保時，應另請受限制處分人填具提供擔保品申請書及第三人擔保同意書，載明「納稅義務人對於前揭稅額，將來如有逾期未繳納之

²¹⁶ 財政部 96 年 3 月 2 日台財稅字第 09604500850 號函。

²¹⁷ 台中高等行政法院 91 年訴字第 57 號判決

情事，本人同意以擔保品代繳，由財政部逕對本擔保品行使應有之權利並拋棄先訴抗辯權」，惟國稅局未令受限制處分人填具提供擔保品申請書及第三人擔保同意書，亦難認該擔保程序，已足資表彰被告所認定之擔保目的，則受限制處分人既未完成提供擔保應備之程序，顯未合法依限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第五條第二款規定，向國稅局提供擔保，國稅局自不得以該不完備之擔保程序，而逕認原告所提供之定期存單擔保，係提供繳納欠稅及罰鍰之相當擔保，而依財政部台財稅第 820485688 八號函釋意旨否准原告返還擔保金之請求。換言之，因被告不完備的擔保程序，故認為原告未完成提供擔保應備之程序，從而認定被告不得否准原告返還擔保金之請求。若被告確實依照「徵課管理作業手冊」之規定辦理解除限制出境之程序，原告請求返還擔保物之請求勢將不能為法院所認同，法院認為該限制出國擔保金應係屬稅捐之擔保。

有學者亦認為關於該擔保金是否得請求返還，由於稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第二款規定：「經向稅捐稽徵機關或海關依法提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。」故該解除出境限制之擔保應認為係欠稅或罰鍰之擔保，並無疑義。但在例外情況下，例如有解除出境限制之暫時權利保護必要時，似可參照刑事訴訟法具保、責付之規定，使之提供一定數額之擔保金或使殷實之商人擔保其於一定期間內返國，否則擔保金沒收或由該商人負責繳納欠稅²¹⁸。如此一來，被限制出境者有暫時出境之需要時，可以緩和限制出境制度在合憲性探討上之瑕疵。

第三款 經行政救濟程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計未達法定標準

欠稅公司負責人於行政救濟中被限制出境及公司欠稅達 300 萬以上，經行政救濟程序終結，其確定之欠稅及確定之罰鍰低於 200 萬元者，自可解除限制出境。

關於徵收期間，納稅義務人曾就該欠稅提起行政救濟者，其徵收期間之計算，因稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定：「依第 39 條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」，故暫緩移送執行或停止執行之期間，即不算入時效內。所以應扣除行政救濟暫緩移送強制執行之期間，扣除後如未逾 5 年徵收期間，欠稅亦不得註銷。

²¹⁸ 葛克昌，欠稅與限制出境－以釋字第三四五號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23 頁 138。

第四款 依本法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間

本款為關稅法獨有之解除要件，稅捐稽徵法第 24 條並未明定。「徵收期間」係稽徵機關行使徵收權之期間，而徵收權係稽徵機關向納稅義務人徵收稅款之權，其目的在使租稅債權獲得滿足²¹⁹。又「應徵之稅捐雖依公法之規定而產生，但其依法確定之後，即一變成為相當於民事法上之債權請求權，吾人可稱之為租稅債權，得請求稅捐之完納者為租稅債權人，應行完納稅捐者為租稅債務人。租稅債權關係並不因其實行方法與民事債權之實行方法不同，而可否定其有民事法上請求權之性質²²⁰。」可知徵收權之性質係屬請求權。徵收權既屬請求權，基於請求權之行使期間係消滅時效期間，則徵收期間性質上應屬消滅時效期間，屬絕對消滅時效。依照稅捐稽徵法第 23 條及關稅法第 9 條之規定其法定徵收期間均以 5 年為原則。惟關稅法第 9 條但書規定「依本法規定應徵之關稅、滯納金或罰鍰，自確定之翌日起，五年內未經徵起者，不再徵收」，在徵收期間內已就納稅義務人之財產依法強制執行尚未結案者，立法衡諸稅捐徵起並非不能，故設例外規定。徵收期間屆至，則租稅債權之請求權因時效消滅，以致基於該租稅債權所發動之保全處分，諸如假扣押、禁止處分、限制減資及限制出境均失所附麗，依法應予以解除。本款雖稅捐稽徵法並未明定，為滿足此要件時，實務上內地稅捐稽徵機關，仍會予以解除限制出境。

第五款 欠繳公司已依法解散清算且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰

一、欠稅公司已依法解散者，除因合併或分割而消滅之公司，其應納稅捐應由存續或另立之公司承受外，應依法進行清算程序；另解散公司財產不足清償負債時，清算人應即聲請破產。當清算公司之清算程序或破產程序完結時其法人格已消滅，其欠繳金額應予註銷並解除限制負責人出境。但如清算完結後，如仍有可分派之財產，不在此限。再者，所謂法人人格因清算完結而消滅者，係指公司以完成「合法清算」為前提²²¹。如未能完成合法清算者，縱經法院准予清算完結之備查，仍

²¹⁹ 楊思誠，稅捐稽徵法徵收期間計算之探討，稅務旬刊，20050831 (1941 期)，頁 14。

²²⁰ 施智謀，民法之規定如何適用於租稅法，財稅研究第 11 卷第 6 期，1979 年 11 月，頁 16。

²²¹ 向來財政部賦稅署函轉財政部函釋有關公司是否發生清算完結之效果，應視是否完成「合法清算」而定，參酌台財關字第 09505026880 號、司法行政部 68/06/22 台 68 函民字第 05991 號函，最高行政法院 87 年度判字第 182 號、92 年度判字第 1611 號。

不生清算完結之效果，其法人人格即仍未消滅²²²。換言之，即使法院准予清算完結之備查，若清算人未能完成合法之清算，或未能依法定順序繳納稅款，將無法解除負責人受限制出境之處分²²³。

欠繳之公司組織已依法解散清算，如無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰，是否可解除負責人出境限制？公司於清算完結，將表冊提請股東會承認後，依公司法第 93 條第 1 項、第 331 條第 4 項之規定，尚須向法院聲報備查，惟向法院聲報，僅為備案之性質，法院所為准予備案之處分，並無實質上之確定力，是否發生清算完結之效果，應視是否完成『合法清算』而定。實務上，如公司滯欠罰鍰達限制欠稅營利事業負責人出境之標準被稅捐機關函請境管局限制公司負責人出境，即使公司負責人辦理清算程序，提出清算公司帳簿憑證及有關債權催收流程等資料供稅捐機關查核，惟未提供稅捐機關函請提供原始帳載資料及債權事後催收流程等憑證供核，因而稅捐機關不予認定公司已合法清算完結，該公司法人人格並未消滅，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果，最後法院仍同意北區國稅局繼續限制公司之負責人及清算人出境²²⁴。

二、依法解散清算向法院聲報清算完結，法院亦為准於備案之處分，國稅局如不同意其合法清算完結，其舉證責任之歸屬為何？

公司已依法解散清算時，相關債權債務既已了結，公司人格即已消滅，又負責人與公司各為獨立之權利主體，即不再對負責人限制出境或限制住居之理，惟就稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 4 款所稱「依法解散清算」，實務上認為清算人向法院聲報清算完結，僅為備案性質，法院所為准予備案之處分，並無實質上之確定力，必須清算人依公司法規定辦理清算作業完結，才算完成合法清算而得解除負責人出境之限制。依公司法第 92 條或第 331 條第 3 項規定，清算人將結算表冊等項，送請股東或股東會承認後，即解除其責任，而生清算完結之效果。而財政部主張清算人具有公司法第 92 條但書或第 331 條但書之情形而認清算人尚不

²²² 司法院秘書長 84 年 3 月 22 日秘台廳民三字第 04686 號函釋：「查公司於清算完結，將表冊提請股東會承認後，依公司法第 93 條第 1 項、第 331 條第 4 項之規定，尚須向法院聲報備查，惟向法院聲報，僅為備案之性質，法院所為准予備案之處分，並無實質上之確定力，是否發生清算完結之效果，應視是否完成『合法清算』而定，若尚未完成合法清算，縱經法院為准予清算完結之備查，仍不生清算完結之效果。」

²²³ 蔡宗佩，限制欠稅公司負責人出境之探討，稅務旬刊第 1902 期，頁 15。

²²⁴ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 14。

能解除其責任，係屬例外之變態事實，自應由財政部負舉證責任證明該事實存在，惟目前實務，卻常以清算人未提供相關資金收支流程、帳冊及憑證等資料為由，拒絕解除清算人出境之限制，實有違反法律保留原則而將舉證責任轉換予人民之疏誤，應將舉證責任歸屬國稅局²²⁵。

三、公司解散清算時，公司財產不足清償其債務，其清算人應依公司法第 113 條或第 334 條準用同法第 89 條第 1 項申請宣告破產，法院如以公司已無財產，破產財團不能構成，無從依破產程序清理其債務；或債權人僅存 1 人，可依普通之強制執行程序獲得滿足，無宣告破產之必要，而駁回其宣告破產之申請。清算人依公司法第 113 條或第 334 條準用同法第 84 條規定執行該條第 1 項各款職務，並將結算表冊依公司法第 113 條準用第 92 條或第 331 條第 3 項規定送經股東或股東會承認，除有各該條項但書規定之不法行為外，如對公司債務已為清償之行為，公司已無盈餘或剩餘財產可供分派，不論公司債務是否全部清償，應視為公司已解除清算人之責任，清算責任已屬完結。公司於清算程序完結後，經向法院聲報並辦理清算終結報備之後，其法人人格即歸於消滅，其未獲分配之欠稅得予已註銷，依本款規定，應予解除負責人出境限制²²⁶。如公司財產不足清償其債務者，公司清算人皆向法院聲報清算完結及為清算終結之報備，而未能依破產程序辦理。

第六款 欠繳人所欠稅款已依破產法規定和解或破產程序分配完結

實務上認為²²⁷法院宣告公司破產後，按破產法第 149 條前段規定：「破產債權，債權人未受清償部分之請求權始視為消滅」，因此稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 5 款、關稅法第 48 條規定第 6 款規定乃將此情形列為解除出境限制之事由。倘若依據破產法第 148 條規定，法院因破產管理人之聲請，以裁定宣告破產終止時，與上開規定不符，應不得解除該公司負責人之出境限制。此乃破產宣告後，破產財團之財產不敷清償財團費用及財團債務時，已無宣告破產實益，亦即此時破產人所滯納之稅額，並不生免責效果，自無從與破產程序分配終結之法律效果相提併論²²⁸。

²²⁵ 101 年 9 月 7 日 稅務行政救濟研討會會議手冊 頁 46。

²²⁶ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 14。

²²⁷ 財政部 85 年 6 月 18 日台財關字第 850314063 號。

²²⁸ 臺北高等行政法院判決 99 年度訴字第 1240 號。

第四項 解除限制出境其他非法定因素

一、公司負責人解任，可解除限制出境

公司負責人欠稅被限制出境後，通常會以辭職解任或持股轉讓超過二分之一而解任，就公司法規定，公司**董事之解任有下列幾種方法**：

1. 因股東會決議解任
2. 公開發行公司董事因轉讓股份超過選任當時之二分之一時，當然解任。
3. 董事因辭職或死亡委任關係之終止而解任。
4. 具有公司法第 30 條所列各款情事之一時，失格解任。
5. 少數股東訴請法院裁判解任。

公司董事一旦解任，與公司之委任關係就宣告終止，如解任之董事為公司董事長，其他董事則必須馬上召開董事會補選董事長，且代表公司之董事也必須依公司法第 387 條規定，向公司登記主管機關辦理董事解任及補選董事長變更登記。如公司負責人解任之後，公司財務陷入困境，無人願意擔任公司負責人，亦無人辦理公司負責人變更登記，原負責人雖已解任，是否仍須擔負公司原有的欠稅而被限制出境？也就是涉及公司法第 12 條規定公司登記對抗之問題。按公司法第 12 條：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」其中法條所稱不得以其事項對抗第三人之「第三人」，究有無包括惡意及善意之第三人？又這第三人有無包括公法人及私法人在內或僅限於私法人即一般個人？

有論者認為公司法第 12 條所稱不得對抗之第三人，係指私法交易上有加以保護必要之第三人，且為善意第三人始有加以保護之必要，也就是在民事責任上不能對抗善意第三人而言，故舉凡股利發放、參加股東會或董事會均屬之；至於刑事或行政責任則非公司法第 12 條規範之範圍，因此，行政機關非屬上述第三人²²⁹。但司法實務則認為，就公司內部而言，其效力之發生固不以登記為生效要件，惟此等公司應登記事項如未加以登記，對公司外部之第三人，仍不得加以對抗，且不論該第三人係私人或行使公權力之機關均同，否則相關之人如已變更而遲不為變更登記，以達其規避公

²²⁹ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 13。

法上之責任，殊不符公平正義原則。

因此，學說認為董事如辭職、轉讓持股、股東會決議或其他原因解任，而公司未予辦理董事解任登記，其解任仍為被限制出境，司法判決只為稅捐之保全，殊不公平。解決之道，唯有依民法之規定，訴請法院裁判確認委任關係不存在，再據以請求國稅局解除其出境限制²³⁰。

二、限制出境金額標準因立法機關以附帶決議與行政機關以函釋來追溯適用

關於受限制出境處分人所滯欠稅款，因限制出境金額標準立法機關以附帶決議與行政機關以函釋來追溯適用而解除出境之情形，將留於於本章第七節專節討論。

第五項 雙重限制出境問題

行政執行法之限制住居包含禁止出境，則財政部於核課處分與罰鍰處分確定前，或處分確定後而尚未移交行政執行機關前，及函請入出國移民署限制出境，嗣後移交行政執行機關，執行機關另依行政執行法第 17 條第 1 項限制住居，即會存在雙重限制出境之處分。於有雙重限制出境之處分之情形，納稅義務人或其負責人提出相當之擔保予稅捐稽徵機關後，財政部發函請移民署解除限制出境，往往怠於通知執行機關，請執行機關亦解除限制出境。反之，人民供相當擔保於執行機關，執行機關因而解除出境時，往往未知會稅捐稽徵機關，以致納稅義務人或其負責人供擔保（金額是否夠稅捐稽徵機關一併解除）後而欲出境時，才發現仍須另行向其他機關請求解除限制，又於人民提示財政部解除限制出國之公文予執行機關時，執行機關（或財政部）卻要求人民去請財政部（或執行機關）發函，待其收得函文後，再行審酌辦理。再者，行政執行機關認為行政執行法與稅捐稽徵法之目的不同，所以縱財政部已依稅捐稽徵法第 24 條第 6 項、第 7 項解除出境時，執行機關仍得維持限制出國之決定²³¹。

另財政部之限制出境處分，係於移交執行前所為，故財政部所為之限制出境處分滿 5 年而依稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 1 款解除限制時，因仍未逾執行時效，則執行機關仍有維持限制住居之理由。除上開情形外，財政部解除限制出境乃基於租稅債權獲得滿足（包含納稅義務人或他人已供相當之擔保之情形），抑或納稅義務人依法完成清算程序或破產程序（即依法認定已盡清償責任），則執行機關若仍維持限制出

²³⁰ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 13。

²³¹ 財政部訴願審議委員會，101 年 9 月 7 日 稅務行政救濟研討會會議手冊，頁 44。

境，即屬不法侵害人民之基本權利²³²。

第六項 實務問題研析

法務部 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號函釋變更見解，發憑證非為移送執行案件結案，以致限制出境將不得因此而認定逾徵收期間而解除爭議。

第一款 系爭事實

關稅法第 48 條規定：「納稅義務人、受處分人或其負責人、代表人、管理人經限制出境後，具有下列各款情形之一者，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出國限制：...四、依本法限制出國時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間」、關稅法第 9 條規定「依本法規定應徵之關稅、滯納金或罰鍰，自確定之翌日起，五年內未經徵起者，不再徵收。但於五年期間屆滿前，已依法移送強制執行尚未結案者，不在此限。」，在徵收期間內已就納稅義務人之財產依法強制執行尚未結案者，立法衡諸稅捐徵起並非不能，故設例外規定，惟此項例外規定之性質為何有下列兩說：

一、時效中斷之規定。

有學者參照德國稅捐通則第 231 條第 1 項明定時效中斷事由（包括：以書面行使請求權，延展清償期，緩期清償，停止執行，提供擔保，延期強制執行，申報破產債權以及稽徵機關調查繳納義務人的住所或居所。）與日本國稅通則法第 73 條則規定（有關稅捐債權，除準用民法的時效中斷規定外，更正、決定、賦課決定，有關納稅告知、督促及交付要求，均屬於時效中斷事由謂係消滅時效中斷規定）認為係時效中斷之規定。

二、時效不完成之規定

另有學者認為²³³，觀其文義及立法意旨，似認雖已逾徵收期間，仍得繼續強制執行措施（或參與分配或參與破產程序）以獲償，故似以移送強制執行等但書事由作為時效不完成之原因，而不發生民法第 137 條所定時效重行起算的消滅時效中斷效果。從而如移送法院後因故退案時，例如因欠稅人無財產可供強制執行或執行無實益而發給債權憑證結案時，如已逾徵收期間，即不得再行徵收。惟我國稅法上並無時效中斷之規定。因此，民法上消滅時效中斷之事由，是否類推適用於稅捐債權，不無疑問？

²³² 財政部訴願審議委員會，101 年 9 月 7 日 稅務行政救濟研討會會議手冊，頁 45

²³³ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 408。

按消滅時效係以權利人怠於行使其請求權之狀態繼續為前提，在時效期間進行中，如權利人已有行使權利之行為，足以推翻其怠忽狀態，自足構成消滅時效中斷之事由。依民法第 137 條第 1 項規定：「時效中斷者，自中斷之事由終止時，重行起算。」惟依稅捐稽徵法第 23 條第 1 項但書規定：「……但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」乃在於徵收期間屆滿時，上開程序仍在進行中，方可使徵收期間延長至強制執行等程序終了之時。是就該但書之效果而言，僅係使徵收期間在強制執行等尚未結案前暫時不完成而已，相當於民法所設消滅時效不完成之效果，故民法第 137 條第 1 項關於時效中斷重行起算之規定，於稅捐之徵收期間，應無準用之餘地²³⁴。另有學者亦認為由稅捐稽徵法第 23 條或關稅法第 9 條有關稽徵期間之並不採時效中斷之規定。按由於民法上與稅法上得主張之請求權的性質不同，因此其時效中斷事由亦容有差異，且稅捐稽徵法第 23 條與關稅法第 9 條但書就妨礙時效完成事由應認為有完結之規定，亦即參酌其立法意旨，似可認為並無法律漏洞存在，故似無須再類推適用民法時效中斷規定之餘地²³⁵。執行實務上，早期之執行時務均採時效中斷見解，因此，行政執行處只要發執行憑證，則表示案件終結。

嗣後，法務部 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號函釋第 2 項：「行政執行，除法律有特別規定者外，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，五年內已開始執行，經行政執行分署核發執行憑證交由行政機關收執者，不生執行程序終結之效果。…」變更見解，探究其原因，原法務部對執行期間核發執行憑證係採取民法上時效中斷之見解，後法務部認為執行期間係法定期間，並非消滅時效，因而認為核發債權憑證並非時效中斷事由。至此，妨礙時效完成事由已無完結之規定，因此，時效不完成在內地稅上將延續至稅捐稽徵法第 23 條所規定之 15 年執行期間屆至。更有甚者，由於關稅法並無執行期間之限制，以致時效不完成將無窮無盡。綜上，變相延長徵收時效之規定，如此法定徵收期間將無所限制情形則將架空本款規定，亦即除稅捐債權未移送執行外，應難有已逾法定徵收期間而解除限制出境之情形。

²³⁴ 參照張昌邦，稅捐稽徵法論，文笙書局，74 年 10 月 4 版，頁 183、185。

²³⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 408-409。

第二款 法務部變更函釋見解之性質及影響

按已廢除之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第六條中有規定：「由法院依第 2 條第 2 項規定函請內政部入出境管理局予以限制出境者，其欠繳各項稅款及罰鍰之執行情序因左列原因而終結時，執行法院除函請內政部入出境管理局解除其出境限制外，並副知原移送稅捐稽徵機關或海關。原移送稅捐稽徵機關或海關依本辦法規定仍得為限制出境時，得報請財政部函請內政部入出境管理局限制其出境。一、經強制執行確無效果，依法發給執行憑證。...」，此與法務部歷來之函釋中，行政執行署經強制執行確無效果，依法發給執行憑證，皆認發給執行憑證為義務人欠繳各項稅款及罰鍰之執行情序終結之情形相同。因此，如執行機關發憑證執行終結後，如已逾稅法之徵收期間，即使限制出國期間上未達 5 年，仍應予以解除限制出國。

法務部 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號函釋²³⁶變更見解認為經行政執行分署核發執行憑證交由行政機關收執者，不生執行情序終結之效果。探究其原因，原法務部對執行期間核發執行憑證係採取時效中斷之見解，後認為核發債權憑證並非時效中斷事由。惟如除移送機關將不能解除義務人限制出境外，將使執行分署發債權憑證亦失去其意義，使稽徵機關取得債權憑證且亦逾 5 年徵收期間時，原可依關稅法第 48 條第 8 項本款解除義務人出境限制，但因屬解釋性之行政規則變更，以致稽徵機關據此而無法解除義務人限制出境，則屬對人民不利之變更。至少必須俟關稅法第 48 條第 8 項第 1 款所定時間屆至始可解除其限制出國。

第三款 法務部的函釋變更效力研析

法務部的函釋變更是否可以拘束財政部之所屬機關？若可以拘束行政機關，則該不利之函釋見解變更其時間效力為何？人民是否得據以主張善意信賴保護？以下分別析論之：

一、法務部的函釋變更是否可以拘束財政部之所屬機關？

從財政部核轉法務部函釋予財政部所屬關稅局及國稅局的角度看來，外觀上

²³⁶ 一、行政執行法第 7 條第 1 項規定之執行期間乃法定期間，並非消滅時效，本部行政執行署所屬行政執行分署（101 年 1 月 1 日改制前之行政執行處）核發執行憑證並無中斷執行期間之效果。二、行政執行，除法律有特別規定者外，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，5 年內已開始執行，經行政執行分署核發執行憑證交由行政機關收執者，不生執行情序終結之效果；行政機關自處分、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 10 年內，得再移送執行。

屬上級機關對下級機關依其權限或依其職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。且法務部為全國統一解釋法令的權責機關，有解釋法令之權，依構成事實要件效力之法理，行政機關應該受其拘束。惟另有否定見解認為，上揭函釋本質上為法務部對行政執行法第 7 條之函釋，國稅局、關稅局非其下級機關，況且國稅局、關稅局亦非行政執行法之主管機關，依照學理上內部規範—內部拘束力之定義，是源自於行政組織權及業務上之指揮監督權而來，因此不可逸脫行政程序法之規定，故國稅局、關稅局應不受其拘束。

本文以為，應回歸條文文意，稅捐稽徵法第 23 條、關稅法第 9 條所謂移送執行法院尚未執行終結，其案件終結與否，應以執行機關為準。係因依據行政執行法第 4 條，公法上金錢債權之給付義務，應移送行政執行，其程序主導進行應以行政執行署之決定為主，因此，國稅局、關稅局仍受其拘束，核發執行憑證並不表示為執行終結。

二、法務部函釋若可以拘束行政機關，則該不利之函釋見解變更其時間效力為何？

行政機關為落實執行依法行政原則，如發現其所發布之行政規則，有違法不當或因情事變更而不合時宜，自得變更其行政規則。基於法安定性原則函釋宜統一向將來生效，德國稅法學者 Joachim Lang 教授主張：「行政規則的發布，原則上不應溯及生效。固然行政規則應遵守法律，然而其信賴保護之建立目的，並非在具體案件中發現正義之法，而毋寧是在大量程序中公平的執行法律。稽徵行政機關固然應考慮基於人民『無不法的平等』原則，而負有義務以合法的行政規則取代為法的行政規則。然而憲法上之信賴保護，禁止稽徵行政機關變更過去依據行政規則所規定之法律之執行。因此行政機關毋寧應向將來調整為『正確的』法律，此尤其適用於行政規則，為因應裁判不利人民之變更，所採取的調整機制。」尤其在不利於納稅義務人之行政規則，更禁止溯及既往²³⁷。

限制出境係為依附欠稅處分所對人之保全措施，並限制憲法上人民之基本權，若欠稅處分原得因徵收期間屆滿而不再徵收，則限制出境措施也因失所附麗而應予以解除，以符合立法意旨。惟已確定之欠稅處分隨上開函釋變更而無法將移送執行發憑證之案件以逾 5 年徵收期間而報結，使租稅請求權逾時效消滅，對

²³⁷ 陳清秀，行政規則時間效力之分析—兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用，101 年 9 月 7 日稅務行政救濟研討會會議手冊，頁 78。

人民屬間接不利之處分。此時考量人民之善意信賴保護，應不溯及既往，已結案案件不適用新的不利人民之解釋。

三、行政規則變更，人民是否主張善意信賴保護？

在稽徵機關依據稅法上行政規則對於納稅人作成行政處分確定者，則納稅義務人之信賴基礎，包括行政規則及行政處分不受新解釋令影響而變更。除非涉及舊的解釋令函明顯違法，納稅義務人進行稅捐規避，而無信賴保護之必要。此外，亦須考量信賴保護之處理原則：利益均衡原則，有關不利人民之行政規則之變更，究竟是否溯及既往、不溯及既往或指定在將來一定日期起生效，涉及各方利益均衡之考量。稅法上之利益均衡所追求之目標，乃是兼顧國家利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵納雙方以及其他有關各方關係人之利益公平兼顧（利益均衡或利益平衡），營造各方都贏的局面²³⁸。

有關信賴保護之衡平救濟措施，也應本於利益均衡原則，對於「依法課稅之公部門的公共利益」與「納稅義務人之值得保護之利益」二者進行利益衡量。國內學者吳庚大法官在釋字第 472 號解釋協同意見書中也表示主張有信賴保護利益之性質，以及衡量公益與私益之保障何者具有較高之價值。基本上也承認利益均衡原則。在此所謂「公部門的公共利益」，乃是指可期待的稅捐收入，在此應適當的考慮稅捐債權人的預算狀態，會否嚴重影響稅收預算；反之，如果財政狀況欠佳，而涉及解釋變更之稅收損失極大，即必須考量其財政負擔能力。在此所謂「納稅之值得保護之利益」，在於該項稅捐債權應能符合納稅人之個人的情況，而且稅捐的徵收也不得牴觸稽徵機關以往的行為。在此有關誠實信用原則、信賴保護原則以及期待可能性，在利益衡量上均有重要意義。至於該「救濟措施」導致或多或少增加稽徵工作負擔，則鑑於課稅顯失公平，因此在利益衡量上應不予考慮該項稽徵成本。

由於法務部對於核發執行憑證的性質，過去函釋均承認為執行終結，惟 101 年發布之新函釋推翻了過去見解，因而使稅捐稽徵法第 23 條但書及關稅法第 9 條但書所規範之徵收期間，只要移送執行後因不完成事由不終結，其徵收期間必

²³⁸ 陳清秀，利益均衡在稅法上之運用，東吳法律學報，第 20 卷第 3 期，2009 年 1 月，頁 54。

逾 5 年，架空稅捐稽徵法第 23 條及關稅法第 9 條所定之 5 年徵收期間，使之成為具文。同時，以稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條逾徵收期間為解除限制出境條件之條文亦成具文，影響人民權益至深且鉅。本文認為，法務部變更見解，雖目的上隨著執行期間之拉長對於國家財政收入顯然有所助益，惟將限制人民解除限制出境條件之適用，並變相增長徵收期間，增加法律上之不安定性，亦非人民得以預見。基於利益均衡原則，人民善意信賴利益應值得保護，況且尚涉及於解除限制人民基本權之利益。因此，人民得主張善意信賴保護。

第四款 本文建議

為了保護納稅義務人之善意信賴利益，學說上認為可參考德國稅捐通則第 163 條及 227 條規定，對於某些有信賴保護必要之類型案件或個別案件，為避免課稅結果或稅捐保全解除權益顯失公平，得本於行政裁量權，採取下列信賴保護措施²³⁹：

1. 發布一般性的行政規則，通案認定何種情形構成信賴保護而僅向將來生效。
2. 比照法規命令變更時給予過渡期間規定，方始適用新令函。

基於法務部變更以往解釋令函，如涉及納稅人之「重大的信賴保護事項」，有必要給予納稅人過渡期間調整適應時。稽徵實務上，財政部已於民國 104 年訂定過渡期間函釋²⁴⁰，給予納稅人過渡期間調整適應。但取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，倘不生執执行程序終結之效果，即是將徵收期間變相拉長為 15 年。本文認為，為謀求根本解決之道，仍應以財政主管機關提出修法為首要。考其當時立法背景，原稅務案件均由稅務機關移送財務法院強制執行。因當時財務法庭採發執行憑證為時效中斷見解，惟租稅債權之請求權時效為絕對消滅時效，迥異於民法上之請求權相對消滅時效，因而移送財務法庭執行後並非屬請求權中斷，而係請求權時效未完成，在法律的設計上始以法院核發債權憑證為終結，就妨礙時效完成事由應認為有完結之規定，並非法律漏洞。後 90 年行政執行署成立後，

²³⁹ 陳清秀，行政規則時間效力之分析—兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用，101 年 9 月 7 日稅務行政救濟研討會會議手冊，頁 78。

²⁴⁰ 財政部 104/09/25 台財稅字第 10400634010 號令：「一、自本令發布日起，取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，不生執执行程序終結之效果，仍屬稅捐稽徵法第 23 條第 1 項但書所稱已移送執行尚未結案之情形。二、廢止本部 66 年 1 月 14 日台財稅第 30300 號函及 102 年 10 月 25 日台財稅字第 10200631630 號函。」

亦承接相同之見解與作法。現法務部行政執行署變更見解，建議稽徵機關為妨礙時效完成事由應有完結之規定，例如直接將行政執行署核發憑證視為未完成事由完結，修正於稅捐稽徵法及關稅法相關法律，避免變相延長欠稅人之租稅債權之請求權時效。

第七節 立法機關以附帶決議與行政機關以函釋來追溯適用之探討

第一項 前言

稅捐稽徵法第 24 條在立法院 97 年通過時，也通過一項附帶決議，其內容為，「本條修正前以因欠稅而受限制出境案件，其原受限制出境之欠稅金額未達本修正條文規定之金額標準前，財政部應於本條文修正生效後，解除其出境限制」。此種以附帶決議將已發生之事實追溯適用修正後之條文實屬少見，在整體法制制度的架構下，其附帶決議實顯突兀。為構思整體法制之健全性之目的下，有必要將此爭議作進一步之研析。後關稅法於 98 年修訂後，卻未以附帶決議將已限制出境案件追溯適用修正後限制出國金額，造成同一稅目，由海關代徵案件之限制出國規定較由國稅局稽徵案件不利之情況。財政部為使欠繳內地稅及關稅案件為一致之處理，並兼顧納稅義務人及受處分人之權益，已行政函釋同意關務案件比照內地稅案件追溯適用。吾人所知，法治國家為追求法安定性，原則上已發生之法律事實原則上係不予立法機關以法律追溯適用，惟倘認為限制出境係侵害人民基本權之重要議題時，反而立法機關與行政機關不予正面處理，反而以暗度陳倉之手法予以迂迴達成時，是否適法有須進一步研究的必要。

第二項 法律溯及既往之研析

第一款 溯及效力之概念

壹、法律溯及既往定義

倘一項法律規範之時間的適用範圍開始，係確立於其規範在法律上存在亦即生效之時點之前的某一時點時，則該規範即發生溯及效力，溯及規範之的特殊性，乃存在於該法規範規律期生效前已存在之法律狀態，而經由新法對於過去的事情發生效果；亦即該法規範嗣後使發生另一法律秩序，而取代適用於以往期間的法律秩序。

貳、各國立法對於法律不溯及既往原則之態度

通說認其乃是法律適用之原則，而非立法之原則，故承認立法得為溯及既往的制定與修正。惟從戰後在西德發展成功之信賴保護原則，其經該國憲法法院之不斷引用，且逐漸成為憲法層次之法則，不僅拘束行政部門，對立法及司法部門亦有拘束力的觀點，則制定法規及適用法規均不得溯及既往發生效力，使人民更為不利。德國在威瑪憲法時代，學說及實務上均一致認為溯及效力法律之合憲性。然而於一九六〇年後，態度有了轉變，德國基本法第 103 條第 2 項明定罪刑法定主義法律不溯既往原則，惟通說認為該條規定並不能類推適用於非刑事立法。不過，依據德國聯邦憲法法院之判決，溯及效力之法律因違反法治國家之法律安定性原則—對人民而言，主要為信賴保護原則，因而，原則上構成違憲而無效，但在少數例外之情形，比如人民之信賴並不值得保護之情形，溯及立法之效力，乃例外地受德國基本法所容許。

早期的美國文獻有基於自由政府之一般性質以及事務之本質和理性等自然法理論，而認為溯及效力之立法是無效的。但此見解並不被聯邦最高法院所接受，最高法院向來一貫認為，主張溯及效力之立法無效，必須有憲法之規定為依據。美國聯邦憲法第 1 條第 9 項規定：「國會不得制定任何溯及立法」，但是美國聯邦最高法院一直認為此條規定專指刑事立法而言，非刑事立法並不受本條規定並不受本條規定限制。惟此一見解，並不能認為美國憲法完全容許溯及效力之立法，故何種情形的溯及立法屬於違憲，美國聯邦最高法院係以溯及效力法律是否侵害人民之「既得權」為判斷基準。

我國有關溯及立法的問題，向來學說與實務均認為法律不溯既往原則，只是法律適用原則，而非立法原則。我國立法實務上亦頗不乏溯及立法之例，亦有幾乎形成溯及既往立法案例²⁴¹。

第二款 立法方式之附帶決議—追溯適用

97 年 7 月 18 日立法院針對稅捐稽徵法第 24 條通過一項附帶決議，條文修正前已因欠稅而受限制出境案件，若欠稅金額未達條文修正規定的標準者，財政部應於條文修正生效後，解除限制出境。關於立法方式之附帶決議追溯適用究屬於真正溯及既往抑或不真正溯及既往。以下探討法律溯及既往原則：

壹、法律以不溯及既往為原則

²⁴¹ 參閱許劍英，立法審查理論與實務，五南出版，2006 年 11 月（4 版），頁 187-190。

法律不溯及既往原則，係法律主治（rule of law）的本質意涵，係指人民按行為時法律所創設之秩序規範決定其舉措，因為在法治國家，不能期待人民於現在行為時遵守未來制訂之法令，此為法治國家基本原則之一。依此原則，法律僅能於制訂後向未來生效，不得溯及既往對已完結之事實發生規範效力，原則上亦不容許國家經由立法對於既已完結之事實，重新給予法律評價。人民行為時所信賴之法秩序，如事後因立法者之政策考量予以調整，原則上不得追溯變動先前法秩序下所保障之權益，否則即與「信賴保護原則」—法治國之另一原則相牴觸。故法律不溯及既往原則乃法治國原則底下，基於法律安定性及信賴保護之要求，而為憲法上拘束立法、行政及司法機關之基本原則，毋待憲法明文。

一、法律不溯及既往原則：

行政法規之不溯及既往原則，乃是對於行政法規之效力發生前，已經終結之事實，不適用新法規之原則；對於所謂「繼續的事實」，仍不妨適用新的法規。於此情形，由於並非對於過去已經終結之事實適用新的法規，因此不得稱為行政法規之溯及適用，故並不違反行政法規之不溯及既往原則。對於繼續之事實，原則上應適用新的行政法規，毋寧是當然之事。

在稅法上，對於信賴與已經終結的事實關係法律上的法律效果繼續被承認，且基於法安定性之理由，稅捐義務人信賴基於該法律狀態所產生之稅法上地位不至於溯及既往的蒙受不利益，原則上應加以保護。立法者對於已經作成之經濟上處置之結果，不得嗣後更為不利之規定²⁴²。

二、法律溯及既往為例外：

所謂「法律溯及既往」之概念應僅限於法律回溯對施行日期前已完結之事實生效，至學術上所謂「不真正溯及既往」或「法律事實之回溯連結」類型，應依「信賴保護原則」予以審查。其類型依據，德國憲法法院之裁判見解及我國學術討論上，將之區分為「真正溯及既往」或「法律效果的溯及生效」與「不真正溯及既往」或「法律事實之回溯連結」²⁴³：

（一）真正溯及既往：

倘該項法律嗣後變更的干涉已經解決的、屬於過去的事實關係及法律關係時，則

²⁴² 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁263-265。

²⁴³ 參照釋字第605號解釋曾有田大法官協同意見書。

有真正的溯及效力存在²⁴⁴。

「真正溯及既往」或「法律效果之溯及生效」，即上述法律不溯及既往原則所擬處理之類型，其與「不真正溯及既往」或「法律事實之回溯連結」在法律效力上之區別，在於後者係指法令公布施行後，對前已開始迄未完結之事實，向將來發生效力，亦即新法將法律效果的發生，連結到其公布施行前既存之事實；而前者則指法令公布施行後，回溯對前已完結之事實回溯生效。倘法令之適用範圍回溯至其生效日期前已完結之事實，則人民對於先前法秩序之信賴勢必遭受破壞，甚至原屬合法之行為，因嗣後法令之制訂或修正，而使之在法律上重新被評價為違法行為，進而可能遭受不可預期之法律制裁，故此種情形有違前述法律不溯及既往原則。至於僅向將來生效之法律，因對於先前已確定之法律關係或已完結之事實並無影響，故無違反法律不溯及既往原則之疑慮。

（二）不真正溯及既往：

倘該項法律固然並非對於已經過去的，但也非對於將來的，而是對於現在尚未終結的，但已經著手進行之事實關係以及法律關係向將來發生作用時，則有不真正的溯及效力存在²⁴⁵。

1. 背景：

向將來生效之法律仍可能延伸出另一層次之法律問題。蓋人類活動係按時間之軸線延續進展，倘若人民在新法令公布、施行前，基於對舊法令所創設秩序之信賴，已開始表現具體之行為，期待在將來法律關係確定或事實完結後能獲得一定之利益，則新公布之法令若減損人民未來具體利益之實現可能性，亦可能導致人民因信賴舊法秩序而遭受權益損害之態樣。此與前述法律溯及生效可能對人民產生相類似之侵害結果，故學者引介德國聯邦憲法法院所創設之「不真正溯及既往」或「法律事實之回溯連結」概念，以適應此種法律爭議狀態。

2. 意義：

法規之效力通常是向後發生；惟倘若溯及於公布日或施行日期之前發生，或對於過去之事實或行為有所影響者，一般習以「法規之溯及既往」稱之。此類情形可分從兩面向切入觀察就法規之「規範事實」而言，規若對於過去存在「已終結之事實」，

²⁴⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁267。

²⁴⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁267。

嗣後予以變更或規範，一般稱為「真正之溯及」或「追溯性之效力」；而法規若係對發生於過去但「尚未終結而繼續存在之事實或法律關係」，予以規範或影響，一般稱為「不真正之溯及」或「回溯性之效力」；就法規之「生效時點」而言，法規之開始適用，若早於該法律公布之前者，一般稱為「法律效果之溯及生效」；而若法規未溯及生效，但對於過去已發生事實或法律關係有所影響，一般稱為「法律事實之回溯連結」。兩種不同切入點的觀察，彼此間大體呈現相互重疊的現象，亦即「真正之溯及」相當於「法律效果之溯及生效」；而「不真正之溯及」則類同於「法律事實之回溯連結」。

若謂「法規溯及既往」之重點在於法律之「溯及效力」，則在判斷上應先著眼於「法規本身」之規範效力（事實已終結，所以進而探討效力），而非「其所規範之事實」。故應以第二種面向作為切入觀察會較為正確、清晰。是以，觀察的重點會在於法律的生效時點。若是「向前」生效，稱為「溯及性法規」，原則上是不允許的；倘「向後」生效，則是舊的法律規範為新法所「接續」，縱使新法對於已發生的事實及法律地位有所影響，其仍是「向將來」發生規範效力，而非溯及地規範過去事實，此稱為「影響性法規」。此際，並無法溯及既往適用的問題，至於對於人民權益所造成的影響，是以信賴保護原則來處理

參、立法方式之附帶決議追溯適用之類型

立法院針對稅捐稽徵法第 24 條通過一項附帶決議，條文修正前已因欠稅而受限制出境案件，若欠稅金額未達條文修正規定的標準者，財政部應於條文修正生效後，解除限制出境。很明顯地，係屬法律不溯及既往原則之例外，基於已經解決的、屬於過去的事實關係及法律關係，分類上係屬「真正溯及既往」，應無疑義。

第三項 稅捐稽徵法附帶決議性質之探討

第一款 前言

「附帶決議」原為我國預算制度之法定用語，屬建議性質，僅具有事實上或政治上之拘束力：依地方制度法第 41 條第 2 項、第 3 項規定：「法定預算附加條件或期限者，從其所定。但該條件或期限為法律、自治法規所不許者，不在此限。」、「直轄市議會、縣(市)議會、鄉(鎮、市)民代表會就預算案所為之附帶決議，應由直轄市政府、

縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所參照法令辦理。」，故「附帶決議」與「附加條件或期限」不同；其次，參酌法務部 99 年 4 月 8 日法律字第 0999012992 號函意旨：「與預算相關之主決議中，條件或期限由於屬對預算效力之限縮，性質上與預算審議權相容，因此發生預算法第 52 條第 1 項規定之法律拘束力。...，其他之決議僅屬建言性質，至多僅能承認其具有事實上或政治上之拘束力。」綜上觀之，有關預算之「主決議附加條件或期限」與「附帶決議」之效力如下：

一、如屬「主決議附加條件或期限」，且未逾越預算審議權限者，其具有法律效力，及法律效力之發生或消滅，須待條件或期限之成就。

二、如屬「附帶決議」者，原則上為建議性質，僅具有事實上或政治上之拘束。

其實，在立法院會議歷年審議中央政府總預算之過程中，均可發現不乏作成附帶決議之成例，這種附帶決議之法律意義為何？，由於其於議事上出現之頻率極高，可做議事先例援用，惟依據預算法第 52 條規定：「I 法定預算附加條件或期限者，從其所定。但該條件或期限為法律所不許者，不在此限。II 立法院就預算案所為之附帶決議，應由各該機關單位參照法令辦理。」似乎已承認其具有法律之位階，而多年來，行政院也多本於尊重立法院之立場，依照附帶決議之內容執行或辦理，惟何謂附帶決議？顯然預算法未作進一步的定義或規範²⁴⁶。此外，在審查一般議案時，亦常見到有作成附帶決議之情形。委員會在審查法律時，除正式對法條及全案決議外，另有與法案相關事項而做成的附帶決議，此種附帶決議的做成，並沒有憲法或法律之依據，甚至立法院議事規則及相關內規都無法找出足資支撐的合法性依據。其產生之背景實因於第一屆立法委員相繼退職後，新產生之立法委員一方面為凸顯其權力，並鑑於預算案之得作成附帶決議或注意辦理事項，固於法案審查完成之同時，乃比照預算案作成附帶決議，若依照學者 STERN 將國會單純決議退縮在無任何憲法或法源依據之非法律案的決議，此種決議僅是國會對政治事件的一種意見表達、或對政府的一種請求²⁴⁷。

第二款 附帶決議之性質與效力

壹、由於國家其他機關對附帶決議沒有履行的義務之解釋，則立法院委員會對於審查法案所作成之附帶決議，其性質為何？以德國為例，德國之單純國會決議之性

²⁴⁶ 許劍英，立法審查理論與實務，五南出版，2006 年 11 月（4 版），頁 85

²⁴⁷ 許劍英，立法審查理論與實務，五南出版，2006 年 11 月（4 版），頁 190

質，將其歸納出兩種不同學說見解，摘錄如下²⁴⁸：

一、行政處分說：

曾有學者比較單純決議與行政處分兩者的差異，以圖找尋單純決議之法律性質。依 1976 年之德國聯邦行政程序法第 35 條對行政處分之定義，「官署為處理公法上之具體事件，所為處分、決定或其他公權力之措施，而對外直接發生法律效果而言」由制度或組織的觀點出發，國會雖然不是官署，但若以行政程序法之功能性的機關概念觀之，事實上將單純決議納入行政法的領域是有爭議的。但是仍不可否認其多多少少帶有行政處分之特徵。就行政處分的特性而言，具有主動、向未來形成，並以具體措施規範個別事件的特徵，因為單純決議之內容，大部分皆以具體措施規律著個別事件，所以兩者的性質似乎十分相近。我國立法院依據憲法第 16 條、立法院議事規則第 14、15 條之規定，對人民之請願案為決定時，因為該決議的對象特定、事件具體，和行政處分的特性相近。至於此說是否成立，多繫於國會是否為組織上所謂之官署，所以仍有賴法律解釋予以克服。

二、實質意義法律說：

單純決議過程明顯的與形式意義之法律議決方法不同，故非屬形式意義的法律毫無疑義。較有疑問的是，此種國會對外之措施，是否擁有實質意義的法律特性而具有相同法律的性質？所謂實質意義之法律，除了制定法以外，亦包括一切由制度法所衍生的成文規定（包括法規命令，制度規章），並包括有法律確信之不成文的習慣法則，及社會上所通行的正義原則。實質意義的法律也規律了不同權力主體的界限範圍，然而其仍屬之抽象、一般的規範模式。由此可知，也許某些單純決議有對外發生拘束之可能，進而有規範其他權利主體之情形發生，但因其內容大部分缺乏抽象及一般性，故其是否屬實質意義的法律，仍可看出很大的破綻。

三、國會監督與權限擴張說：

學者許劍英認為與我國法律案之附帶決議性質，並非全然相侔。蓋立法院委員會於審查法案時所作成之附帶決議，形式上，係附屬於法案，雖同樣經過二讀、三讀會之程序，但其程序係簡略的，同時也少了院會宣付朗讀之一讀程序，也缺乏憲法、法律及相關議事內規之依據。尤其，此種附帶決議之作成，已然違反立法院各委員會組

²⁴⁸ 許劍英，立法審查理論與實務，五南出版，2006 年 11 月（4 版），頁 190-193。

織法第 2 條委員會僅「被動地」接受院會委託審查之議案及人民請願書之精神，因此附帶決議的形式，實立法院委員會權力意識之實現，故與其否認具有法的效力，則毋寧承認其係為委員會「審查權限之擴張」，而具強化國會監督之意義，惟此附帶決議，由於不具法之拘束力，故尚須輔以質詢權的行使，或藉預算審查之刪減權，以壓迫行政部門，從而始可達成執行附帶決議之效果。以上又稱為國會監督說或權限擴張說。

第三款 稅捐稽徵法以附帶決議追溯適用適法性

從法律案審查程序來看，附帶決議作成時，係隨著法案經過立法院二讀、三讀，惟進行時並沒有如法條之逐條討論及進行辯論，僅於審查會審查完成之同時，將審查會委員提出之附帶決議彙總併同法案審查報告提報院會，而院會審查時並不作討論，俟法案完成三讀時，再將委員會彙報院會之附帶決議或院會委員提出之附帶決議宣付決定。如嗣後無異議，即為立法院所通過。此項附帶決議亦有僅於院會時提出者。因此，稅捐稽徵法第 24 條附帶決議之作成，其本質既非嚴謹，當然不宜賦予「法」之效力，因而解釋其乃屬國會監督之作用，應屬比較可行。

關於附帶決議，並無法律之依據，因此未具有法律之拘束力。主管機關財政部原毋須受其拘束，惟財政部依然照辦，係屬本於相互尊重之立場。有論者²⁴⁹謂就法律案而言，當法律案通過之附帶決議—國會單純之決議案時，是希望對此等法律之主管機關運作或執行時應注意之決議，因附著於本題議案，故稱為「附帶決議」。本見解將法律案通過之附帶決議歸類為「國會之單純決議」，並認為這種附帶決議並無「法」之拘束力，僅具政治效果或建議作用，其效果全視行政院對立法院之尊重或該決議之可行性而定，如未執行或執行不利者，似難構成監察院彈劾或糾舉之問題。

因此，限制出境解除與否事涉人民遷徙自由權，建議財政部提出修法時，應將追溯適用之法律依據明定於稅捐稽徵法施行細則，使人民得以預見，並符合法律保留原則。

第四項 法律的漏洞與其補充之研析

²⁴⁹ 參閱羅傳賢，立法程序與技術 6 版，五南出版社，頁 56。

第一款 意義

漏洞乃表示一種不完整性或不圓滿性，因此，僅於法律對於一個特定的領域追求某種程度完整的規定時，始能稱為法律之漏洞。在一個法律規範如果未進一步納入法律所遺漏之其他規定，根本無法適用的情形，即有法律漏洞之存在。在個別的規範本身並不完整的案件類型，可以稱為規範漏洞。規範漏洞是法律的規律關聯之內部漏洞。因此，是否有此漏洞存在，應從法律本身，其基礎的規律意圖，其所追求之目的以及立法者之計畫觀點，加以判斷。

第二款 法律漏洞與法律缺失兩者間之界限

法律漏洞係該項法律按照其自己的規律意圖是否不完整，法律缺失僅是其所作成之決定經不起法律政策之批判。上述兩者均涉及價值判斷之問題，均認為法律包含一個實際上未規定但卻應加以規定的規範。但其基礎的價值判斷準則各有不同，其中之一情形的價值判斷標準，乃是法律本身之規範意圖及其內在之目的，另一種情形則是被法律所納入的法律政策的批判基準。如果法律並不是不完整而是有缺失，則並不考慮其漏洞之補充，而至多是考慮超法律的創制性補充。而法律之內在目的當然不得過於狹義理解。故不僅對於立法者的意圖以及其有意作成之決定，應加以斟酌；而且在法律之中可以發現其端倪的客觀法律目的以及一般的法律原則，也應一併斟酌。其內在於任何的律法中的原則，並被要求作為「法」的，乃是相同性質的事物應為相同處理之原則。倘若一個法律對於某一特定事實關係 A 以特定的方式加以規定，但其對於在價值判斷上屬於相同情形之 B，卻未加以規律時，則其欠缺此種規律，則可視為一個法律漏洞。一個法律的漏洞乃意指依據該項法律的規律計畫或其整體的關聯性，可期待某一個特定的規律的欠缺而言，一個法律具有漏洞或不完整，蓋均取向於其所追求的、事物上窮盡的以及於此意義下是完整的以及合乎事理的規律加以觀察。

第三款 法的漏洞與法的漏洞區別

在法的漏洞，一般係指並非個別的法律本身，依照其規律計畫，乃是不完整的；而是法律秩序整體上，再其中某一整體的領域，需要加以規律，而在法律上卻仍未加以規律，或並未包含某一法律制度，該法律制度如斟酌不可避免的交易需要或成為一般法律認知所肯定之法律原則，應該加以規定。此種法律制度之欠缺，如果是植基於

立法者有意識的決定時，則亦不得視為「法律漏洞」。又如立法者故意的對於某一特定問題，不加以規定，而劃歸法外空間時，則亦不涉及「法的漏洞」²⁵⁰。

第四款 法律漏洞補充之方法

一、目的性擴張

類推適用，依據一個規律的一般化所發現的原則的決定以及目的性限縮，乃是按照立法意旨及法律的固有目的，對於法律的文義部份過於狹隘的修正以及部分過於廣泛的修正，而構成所謂「制定法內部的法律漏洞補充」。又有時此種法律文義之修正，也以其他方式為之，在對於太過狹隘的文字意義加以擴張而未涉及類推適用的情形，則可稱為「目的性擴張」²⁵¹。例如依據稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除」，實務上認為其免罰範圍，「應以各稅法規定之漏稅罰為限²⁵²」，所謂漏稅罰，一般係稅捐行政秩序罰中之漏稅罰而言，故本條免罰範圍，如從文義解釋，似無法包括稅捐稽徵法第 41 條所定之逃漏稅捐罪之處罰範圍²⁵³。

二、類推適用

類推適用乃是從法律的明文規定，適用到不是該法律規定所直接規範之情形，但其法律上的重要特徵與法律所明文規範者相同的案情。亦即對於法律上的某一構成要件或對於數個彼此類似的構成要件所賦予的規律，移轉適用於法律上未被規律而與之相類似的構成要件 B。此種移轉適用的基礎乃在於由於其其類似性，而就法律上價值判斷的基礎觀點而言，應評價兩個構成要件相同，亦即基於正義的要求，相同的事物應為相同的處理²⁵⁴。

三、舉輕以明重與舉重以明輕

舉輕以明重意旨在立法者對於教不具意義的情形，明確的加以規定時，則對於較重要的情形更是為立法者所意欲；舉重以明輕意指如果較多的（較重的）被

²⁵⁰ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 166。

²⁵¹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 185。

²⁵² 財政部 77 年 12 月 19 日臺財稅第 770292683 號函。

²⁵³ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 186。

²⁵⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 175。

允許時，則較少的（較不重要的）愈是被允許²⁵⁵。

四、目的性限縮

又稱「隱藏的法律漏洞」，係指當法律的文義所涵蓋的類型，有時衡諸該規定之立法意旨，顯然過廣，以至將不同的案型，同置於一個法律的規定下，造成「不同的案型，為相同處理」的情形，未消除該缺失，以貫徹係爭規定之立法意旨，顯有對原文義所涵蓋之案型，予以類型化，然後將與該立法意旨不符之部分，排除於其適用範圍之外，以符「不同案型，應為不同之處理」的平等要求²⁵⁶。

第五項 關稅法第 48 條財政部僅以函釋比照溯及適用之探討

第一款 行政上級機關發布函釋的界限

稽徵機關上級機關就法令解釋及行政之運用方針等，對於下級行政機關所發布之命令或指令，亦即所謂解釋令函（或稱行政規則），乃是上級行政機關基於行政組織權限以及業務上之指揮監督權所發布之命令，由於其發布解釋令函係從行政權衍生而來，因此毋須法律之授權，即可發布。在其並非顯然違法之情形，因對於下級行政機關及其公務員因公務員法上之服從義務，而具有法律解釋的功能，乃是在適用法律的過程中，法律適用者為將法律條文適用於所認定之事實關係，對於法律條文的規範意義內容發生疑問時，經由法律解釋，可以使法律適用者理解其條文的意義²⁵⁷。

司法實務認為「查法律之解釋，旨在闡明法律的真意，使條文規定得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本質之範圍²⁵⁸」。而學說認為法律解釋的任務，即在排除規範矛盾，回答規範競合與規律競合問題，測定各個規定的一般適用範圍，並界定彼此的規律領域。法律解釋的目標，乃是在探求及闡明法律的意旨。稅法上法律之解釋亦有其界線，可以加以解釋的僅止於法律條文；法律解釋不得完全與法律條文脫離。如果法律適用脫離條文，則變成法律的漏洞補充或法的漏洞補充範圍²⁵⁹。法律文義構成各種有替代可能的解釋的最外部界線。此種可能的或最外部的文字意義，亦即依其文字用語，同時尚可與多種的或不同的解釋表現相連結

²⁵⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁179-180。

²⁵⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁182。

²⁵⁷ 陳清秀，稅法的法律解釋，稅法之基本原理，三民出版，1993年9月，頁295。

²⁵⁸ 行政法院61年判字第169號判例。

²⁵⁹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁144。

的文字意義，構成法律解釋的界線。或許有人認為文字意義沒有界限，乃是從社會用語的習慣所產生。凡是該用語社會的習慣所無從理解的，在此即構成可能的文字意義的界限。如果逾越稅法上法律解釋的界限，又無法以法律的漏洞補充加以合理的說明，則其解釋可能構成濫用²⁶⁰。

第二款 行政機關發布函釋比照稅捐稽徵法第 24 條溯及既往適用之適法性

稅法的適用原則中，實體從舊原則係在稅法的適用上，除法律有特別規定外，基於法律不溯既往原則，原則上應採取「實體從舊，程序從新原則。」亦即規定人民權利義務之發生、變動、喪失等之實體法規，於行為後有變更，除法令另有規定外，應適用行為時法，此所以保護人民既得之權益²⁶¹。基於法治國家原則之法安定性與人民信賴保護的要求，行政法規原則上並不具有溯及既往的效力，以維護尊重人民的既得權利與其他既成法律關係，維護法律生活之安定。行政主管機關就行政法規所為之函釋，係闡明法規之原意，原則上應自法規生效之日起有其適用。惟關稅法修法時間在 2009 年，立法機關未以附帶決議將限制出國之金額標準追溯適用，而函釋卻謂比照內地稅辦理，2009 年以前之案件一概追溯適用，形成了法律漏洞的補充。惟是否有逾越母法之解釋範圍，不無疑義。

第六項 小結

稅捐稽徵法第 24 條之附帶決議及關稅法第 48 條立法機關未以附帶決議將限制出國之金額標準追溯適用，而行政機關僅以函釋卻謂比照內地稅辦理追溯適用部分，在法制上應該在其施行細則加以規範，稅捐稽徵法是母法、實體法，對於已發生之案例，法律修正後應如何規範，應明列在施行細則中，以民法為例，對於夫妻財產制有關溯及既往的規定，在民法親屬篇施行法中會有相關規定，若無施行法規者，可在稅捐稽徵法另立條文，對於已限制出境而金額未達修法後之金額者，解除其限制出境，加以規範。因此應分別增訂於稅捐稽徵法及關稅法施行細中為佳。畢竟，這些議事先例的形成，或許是一時權宜之援用，並無作為永久規範之目的，尤其，先例之形成，常常是一種遷就現實或規避法規適用下之產物，其形成之後，可能只短暫之適用，即棄而不用。值得注意的是，此一先例的形成，倘係來自不法或違法者，縱係屬於一時之權

²⁶⁰ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 146-147。

²⁶¹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 191。

宜或遷就，除非透過修法途徑，讓其合法化，否則即不能以先例或慣例視之，以免紊亂既有之法律秩序。



第五章 稅法上限制出境主客體效力實務探討

第一節 限制出境制度之客體效力

第一項 限制出境之欠繳稅款之客體範圍

第一款 租稅債權之成立

有關捐債務之成立時期，目前我國稅法並無統一明文規定，因此除了個別稅法有特別明文規定稅捐債權的成立時期，應依其規定外，解釋上究應以何時為準，多有爭議。就學說上可能有兩種解釋，一是課稅處分時說，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之稅捐外，乃是依據行政處分（查定處分）方始成立。德國早期之行政法學者 Otto Mayer 即採此說。另一是構成要件實現時說，主張此說者認為稅捐債權乃是依據法律所負擔的稅捐請求權，在法律所定稅捐債務的構成要件實現時，稅捐債權即成立。學說上係採構成要件實現時說²⁶²，主要係因稅捐債權債務的成立時期，如果採取課稅處分時說，則稅捐債務勢將因稽徵機關的工作方式以及工作負擔之差異，而有不同之成立時期，又如果課稅處分在法律救濟途徑中被變更或暫時撤銷時，則應如何適用稅捐債務成立時期也不明確。因此，稅捐債權債務的成立時期，以構成要件實現時說較為可採。而實務上亦採相同見解²⁶³，故我國稅捐債務於法定課稅要件事實實現時立即發生，非於課稅處分成立時發生，也導出因欠繳稅捐遭限制出境時，不論救濟程序是否終結，即使是終結前，國家債權立即成立，只要達法定金額標準，即有保全國家債權的必要，產生限制出境之保全手段。

第二款 限制出境稅捐客體所及範圍

一、限制出境處分租稅債權範圍

（一）內地稅

有關限制出境處分租稅債權範圍，原規定於限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法，惟該辦法因限制出境制度實體及程序要件法律化後業已廢止，現行租稅

²⁶² 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁316。

²⁶³ 最高行政法院77年判字第630號判決。

債權範圍係依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項²⁶⁴所規定之「欠繳稅款」及「已確定之罰鍰」為準。所稱「欠繳稅款」，依據限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範第 2 點，已確定案件，指欠繳本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、各稅依法附徵或代徵之捐及已確定之罰鍰合計數；未確定案件，不計入罰鍰及行政救濟加計利息。因此，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之「欠繳稅款」原則上應與稅捐稽徵法施行細則第 2 條²⁶⁵所稱「稅捐」同義，為範圍上仍有落差。

而所稱「已確定之罰鍰」，依據稅捐稽徵法第 49 條：「滯納金、...及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」罰鍰透過法條準用列入欠繳稅款之範圍，而「已確定」在稅捐稽徵法第 34 條有明確之立法解釋²⁶⁶，在稅法對於此種附帶給付未有特別規定之情形，於其性質近似的範圍內，準用有關稅捐的規定。惟納入計算之範圍應予明確，並有法律明文規定，以符合法治國原則，如僅以行政函釋來擴張出國限制之標準，恐有違法律保留原則與明確性原則。何況，稅捐的附帶給付請求權，由於稅法並未賦予稽徵機關決定是否課徵的行政裁量權，因此在解釋上，稅法所定附帶給付義務的構成要件實現時，即告發生，性質上為一種法定的債務關係。其權利的行使，通常與稅捐的構造一起為之，例如將滯納金、利息等同時記載於同一稅捐繳款書的核定。學者葛克昌教授認為，欠稅不等於逃漏稅，處罰應只處罰故意過失，限制出境應該有更嚴謹的要件規定，同時欠稅罰款也不應算在限制出境的上限金額內。

（二）國境稅

關稅部分列入限制出國標準範圍租稅債權範圍則包含欠繳已確定之應納關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限未繳納。首先，關稅部分含本稅與特別關稅，惟不包含關稅滯納金，而關稅因未有利息之規定，

²⁶⁴ 在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，...，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。

²⁶⁵ 稅捐稽徵法施行細則第 2 條：「本法所定稅捐，包括各稅依法附徵或代徵之捐。」

²⁶⁶ 稅捐稽徵法第 34 條「第一項所稱確定，係指左列各種情形：

- 一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。
- 二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。
- 三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。
- 四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。
- 五、經行政訴訟判決者。

因此亦未有利息之計入，此與稅捐稽徵法不同²⁶⁷。所稱之「欠繳稅款」，依據關務機關辦理限制出國案件規範第 3 點，係指欠繳關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐合計數；未確定案件，不計入罰鍰。第二，依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰，其中海關緝私條例所處罰鍰係依據海關緝私條例第 49-1 條：「關稅法第 9 條及第 48 條規定，於依本條例所處之罰鍰準用之。」因而徵收期間及保全程序準用關稅法，將海關緝私條例所處罰鍰納入限制出境之金額標準。第三，海關緝私條例規定追徵稅款案件之未確定稅額及海關代徵稅捐中處分未確定罰鍰應否納入分析如下：

1. 海關緝私條例規定追徵稅款案件之未確定稅額，不計入限制出境金額標準²⁶⁸

由於海關實務上對依該條例第 44 條追徵稅款之案件，於核發處分書時未填發海關稅費繳納證，而係於處罰及追徵稅款之處分確定後，始核發稅費繳納證通知受處分人限期繳納，因而財政部認為處分未確定之追徵稅款案件並無關稅法第 48 條第 5 項所稱「屆法定繳納期限而未繳納」之情事，即非屬「欠繳」案件，自不宜計入限制出境之欠繳金額²⁶⁹。

2. 海關代徵稅捐中處分未確定罰鍰，不計入限制出境金額標準²⁷⁰

財政部 83 年 6 月 11 日台財稅第 831596619 號函說明依法提起行政救濟尚未確定之罰鍰，不計入限制出境之欠繳金額予以限制出境。因此，由海關代徵之應納稅捐，倘有未確定之罰鍰，亦不計入限制出境之欠繳金額。例如海關自 75 年 4 月 1 日起，僅對進口 9 人座以下之乘人用小汽車等依照營業稅法之規定代徵營業稅。但 90 年 7 月 9 日公布之營業稅修正條文，則將營業稅改稱為「加值型及非加值型營業稅」，並自 91 年 1 月 1 日起，除了符合該法第 9 條免徵營業稅規定者外，所有進口貨物均於進口時由海關代徵營業稅。代徵營業稅計算公式為： $(\text{關稅完稅價格} + \text{進口稅捐} + \text{貨物稅或菸酒稅}) \times 5\% = \text{應徵營業稅額}$ 。依據財政部之函釋，關稅法第 43 條第 2 項及海關緝私條例第 50 條第 1 項規定，科處罰鍰案件係於處分確定後始通知限期繳納，爰處分未確定之罰鍰案件不符關稅法第 48 條第 5 項所稱「屆法定繳納期限而未繳納者」，

²⁶⁷ 財政部 76 年 06 月 11 日台財關字第 7646853 號函。

²⁶⁸ 財政部 100 年 1 月 24 日台財關字第 10000002630 號函。

²⁶⁹ 財政部 100 年 1 月 24 日台財關字第 10000002630 號函。

²⁷⁰ 財政部 99 年 11 月 4 日台財關字第 09900430850 號函。

尚非屬「欠繳」案件，不宜計入限制出國之欠繳金額。

二、關稅法第 96 條第 3 項沒入保證金或追繳貨價是否屬關稅法第 48 條限制出國或其他保全措施之研析

1. 性質

(1) 沒入保證金：

現行關稅法第 18 條第 3 項及第 96 條第 3 項有關「沒入保證金」之規定是否屬行政罰，依洪家殷教授之見解似認係屬行政罰類型，惟法務部行政罰諮詢小組第 6 次會議，多數委員認為上開沒入保證金之規定，性質上屬於行政契約之不履行或行政處分附款之後所為之不利處分，非屬裁罰性之不利處分²⁷¹。惟因現行稅捐稽徵法第 24 條與關稅法第 48 條因未將其明文列入，依法不得列入限制出國計算標準之範疇

(2) 追繳貨價：

由於並未在法規明確列出，依法律明確性原則，應不屬限制出國之範疇²⁷²。

2. 評論：

(1) 從理論上：

欠繳稅款是否為所謂的稅捐概念？我國現行法對於稅捐之概念，並未加以定義。學者陳敏則認為：「我國憲法所謂之租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」稅捐之概念特徵不外乎有下列 5 種：以金錢給付為內容、為滿足公共任務之財政需要所課徵，由公法人團體以高權方式課徵、對一切滿足法律所定構成要件者加以課徵、以獲得收入為主要目的或附隨目的，其中第 5 項特徵係指未獲得收入以滿足財政需要而被課徵。因此罰金、罰鍰、強制金、滯納金、利息及費用等，並非為獲得收入而被課徵，而毋寧是違反義務的結果或不法行為之制裁，自均不屬稅捐之範圍²⁷³。因此，上開欠繳稅款並不同稅捐，只能說是國家之租稅債權，則不論是沒入保證金或追繳貨價皆為國家之租稅債權，則以公平性

²⁷¹ 洪家殷，東吳大學法律系教授，租稅法中裁罰金額及倍數探討—以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為中心，2009 年 11 月 6 日 稅務行政救濟研討會，頁 105。

²⁷² 論違章貨物之處理與貨價稅款之追繳，何噓雲 稅務旬刊 47 民 42.01.20 頁 96。

²⁷³ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 66-69。

來說，應納入限制出境之範疇，否則將有違平等原則。

(2) 從實務面上：

關稅法第 96 條第 3 項追繳其貨價之規範係於民國 93 年 5 月 5 日修正公布之關稅法所新增，為上揭要點所未及規範事項，似難以擴張解釋認定旨揭「追繳貨價」仍係在上開辦理各項保全措施之三項金額範圍，而是否宜比照上開要點規定，於處分書送達後辦理各項保全措施屬有疑義，按目前實務處理見解有甲乙二說，甲說認為追繳貨價乃係對於不得進口之貨物無法辦理退運出口所為之不利行政處分，與處以貨價 1 倍之罰鍰間，就效果言，實無以異，應有前揭要點之適用，仍須於處分書送達後，即行辦理各項保全措施，以維國課。乙說則認為關稅法第 48 條及前揭要點既均僅列舉欠繳關稅、滯納金及罰鍰為辦理各項保全措施之核計基礎，基於法律保留原則，自不宜恣意擴張解釋包括追繳貨價在內；再者，關於追繳貨價，查行政罰法第 23 條亦有類似規範，依該條立法理由，乃謂：「此追徵之性質，非本法所稱行政罰之裁處，為避免發生行政機關究應以行政處分追徵或以公法上給付訴訟方式追徵之疑義，爰於第三項特別規定應由裁處沒入之行政機關以行政處分為之，以資明確。」從而縱追繳貨價金額單計或合計已達新台幣 50 萬元以上，亦無須辦理各項保全措施。

財政部關稅總局 95 年 12 月 25 日台總局徵字第 0951025445 號說明二「...應追繳貨價雖未經修法增列為保全科目，為按公法上負有金錢給付之義務，恐日後不履行或難以執行之虞，得以強制執行辦理保全，可循行政訴訟法第 293 條及行政執行法第 11 條第 2 項辦理，以確保國課。」惟關於關稅法第 48 條的其他保全措施則無論述。又財政部關稅總局 99 年 7 月 2 日台總局緝第 0991013099 號函說明 2 重申得依行政訴訟法第 293 條第 1 項及第 294 條規定向高等行政法院聲請假扣押，至於其他保全措施「...因涉及人民財產權之限制，依據中央法規標準法第 5 條第二款：『左列事項應以法律定之：一、...二、關於人民之權利義務者。...』及行政程序法第 4 條：『行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。』之規定，自應以其他法律規定得實施保全程序者為限，而現行行政訴訟法第 7 篇之保全程序中，除假扣押外，尚有同法第 298 條第 1 項之『假處分』及同條第 2 項之『定暫時狀態之處分』可資適用，為追繳貨價處分之保全，得否聲請假處分或定暫時狀態之處分，仍應參酌具體個案之情況及保全程序之法定要件決定之。」仍未明確說明適用。解決之道，仍有待修法以資符合明確性原則。

第二項 稅捐的附帶給付請求權及罰鍰納入限制出境範圍探討

第一款 稅捐的附帶給付請求權之內涵

壹、滯報金：

納稅義務人若未依稅法規定履行或未依規定期限履行其稅法上申報稅捐的義務時，則依其情形，稅法有規定應加徵滯報金或怠報金，此類滯報金或怠報金之性質為何，不無疑問。司法實務上，我國司法院大法官釋字第 356 號解釋認為其係對於違反稅法上義務行為的制裁，屬於稅捐秩序罰中的行為罰範圍。有學者認為，按滯報金等課徵目的，係在確保稅捐申報義務人準時提出申報稅捐，以俾稽徵機關適時核定及徵收稅捐。在此意義下，滯報金等具有抑制預防的性質，係配合稅法的特殊需要的一種特別的督促手段。就其是針對過去已存在的行為所課予的一種不利益而言，具有制裁之意義，而就其同時發生督促稅捐義務人將來應依限履行申報義務的作用而言，則具有預防的性質，因此，滯報金等可說是稅捐行政上的一種特殊監督手段，並無違憲疑義。它既不是罰鍰，也不是罰金性質，也不是稅捐，而是稅捐的附帶給付²⁷⁴。

貳、滯納金

一、意義

依稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。」故所謂滯納金，係指對於未在規定繳納期限內納稅的情形，按照其未納稅金額課徵一定百分比的金錢給付。而稅捐稽徵法係就滯納金之計算方法、起訖時點及徵收比率作一上限之規範，至於是否要加徵滯納金，則依各種稅目之稅法加以決定。滯納金之發生，不僅是以該項稅捐已經被核定或申報為準，而且必須已經到期，只有在逾越繳納期間，才發生滯納金²⁷⁵。

二、法律性質

有關滯納金之法律性質，學說與實務上仍有所爭論。學說方面，早期學者黃茂榮有將各種稅法之滯納金依其加徵比率作分類四說：

²⁷⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 411。

²⁷⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 413

（一）給付遲延之損害賠償說

此說認為稅捐債務為公法上之金錢債權，故納稅義務人於屆清償期不履行時，即構成給付遲延，該給付遲延至少有利息之損害。故滯納金係為填補該損害賠償而設，其性質類似私法上之遲延利息。

（二）行政執行手段說

此說認為加徵滯納金係為督促納稅義務人盡速履行其稅捐債務之手段，類似行政執行之怠金。僅怠金係針對無替代性之行為或不行為義務之間接強制手段，而滯納金係針對稅捐債務之金錢給付所設之間接強制手段。如稅捐稽徵法第 20 條規定，此項滯納金，係對於未在規定繳納期限內納稅的情形，按滯納金的數額高於一般利息，故滯納金不只是在剝奪納稅義務人遲延納稅所享有的利息利益，而且是一種督促其準時納稅之手段²⁷⁶。

（三）行政秩序罰說

此說認為滯納金係因納稅義務人不如期履行稅捐繳納義務之處罰，類似行政罰之罰鍰。

（四）行政執行法兼給付遲延之損害賠償說

此說認為滯納金具督促納稅義務人履行稅捐債務之性質。然因稅捐稽徵法並無對稅捐加收遲延利息之規定，故認為滯納金同時亦具遲延利息之意義。

綜上，滯納金之性質有四種可能性，然此種分類法，已因後來各種稅法之加徵比率幾乎與稅捐稽徵法漸趨一致，而失其分類之依據。近期學者多主張其為行政執行手段，其目的在於實現已屆清償期之稅捐，促使納稅義務人準時繳納稅捐。然亦有論者主張其兼具遲延利息之性質²⁷⁷。而我國實務上則認為滯納金是一種具有行政罰性質的制裁。例如大法官釋字第 356 號解釋，雖未直接論及滯納金之性質，但將性質類似之滯報金定性為行政罰，故似亦可從其見解推論出滯納金為行政罰之性質；大法官釋字第 327 號解釋之楊建華大法官不同意見書，亦直接指明滯納金為處罰的一種。不僅如此，法院判決亦多表示滯納金為行政罰，例如最高行政法院 89 年訴字第 35 號、92 年判字第 1657 號及 92 年訴字第 773 號等皆有明白表示。此外，各稅法之篇章編排，

²⁷⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 413

²⁷⁷ 陳威帆，論滯納金之相關法律問題—以稅捐稽徵法與稅收徵管法為中心，司法官 48 期學員法學研究報告合輯，法務部司法訓練所編印，2008 年 9 月，頁 471。。

皆將滯納金規定於處罰之章節，則可見立法者於制定稅法之初亦將其定性為行政秩序罰。

由於滯納金的課徵，必須能督促納稅義務人履行納稅義務，才有意義，因此，如果納稅義務人已陷入無資力狀態，則縱然課徵滯納金，也無法達成督促其履行納稅的目的，在此情形，如仍課徵滯納金，有違憲法上之比例原則。為對此問題進行合憲性的解釋，學說上兩個解決途徑²⁷⁸，一為對於稅捐稽徵法第 20 條進行目的性限縮的解釋，在納稅義務人無力清償稅捐債務之情形，即不適用課徵滯納金的規定。另一為賦與納稅義務人對於因無支付能力所生滯納金，享有依稅捐稽徵法第 40 條規定請求停止執行的權利。本文原則上贊同學說上論點，倘依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金時滯納金始得加徵。因而有關稅捐的附帶給付，例如利息、怠報金等，除稅法有特別規定外，原則上即不得對其逾期繳納行為，另加徵滯納金。至於有關稅捐的附帶給付應加徵滯納金者，例如所得稅法第 112 條規定滯報金及怠報金，營業稅法第 50 條規定滯報金及怠報金，如有逾期繳納亦應加徵滯納金，則係屬當然之理。

三、成立要件：

滯納金之發生，不僅是以該項稅捐已經被核定或申報為準，而且必須已經到期，只有在逾越繳納期間，才發生滯納金²⁷⁹。惟有關滯納金成立要件有以下 3 點研析：

（一）本稅於行政救濟時滯納金之計算

納稅義務人對於課稅處分不服，於繳納期間屆滿後 30 日內申請復查，依據稅捐稽徵法第 39 條第 1 項但書則暫緩移送法院強制執行，亦即尚無督促其履行之必要。且經依復查決定應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定後，填發補繳稅款繳納通知，通知納稅義務人繳納，並自該項稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按日加計利息²⁸⁰，依此，稅捐稽徵機關乃另訂繳納期間，而使原先繳納期間溯及既往加以排除，故原先逾期繳納所生之滯納金，可認為溯及既往歸於消滅，學說上有認為此時就該期間所成立的滯納金，發生一個免除請求權²⁸¹。惟本文認為稅捐稽徵機關為限制出國境時，對於其滯納金之計入，在其提出行政救濟（復查）時先予以計入，惟復查決定後，又將其滯納金去除，如此將未達限制出境之標準，

²⁷⁸ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 414

²⁷⁹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 413

²⁸⁰ 參見稅捐稽徵法第 38 條第 3 項。

²⁸¹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 415。

此時依法又要予以解除。因此，滯納金之納入將產生法律上之不確定性，應不予納入稅捐保全之範疇。且逾繳納期限之滯納金加徵，其性質上係義務人怠予行使之負擔處分，與稅捐保全之目的無涉。將其納入限制出境之欠稅額計算，無異於鼓勵稅捐稽徵機關刻意延緩實行限制出境處分點，使其盡量提高義務人之欠稅金額，達到限制出境之標準。此外，財政部僅以函釋規定，卻未於法規明定，將對人民增加法所無之限制。

（二）有責性

滯納金的課徵，是否須以主觀可歸責於債務人為要件尚存疑慮。在納稅義務人逾期繳納稅款，係出於不可歸責的事由之情形，例如納稅義務人陷於無資力狀態，或因罹患重病或遭遇不可抗拒之付款障礙，例如郵局遲延遞送付款票據等，致未能如期納稅，此時如對之加徵滯納金，並無法達成督促其準時納稅之目的。學說認為，衡諸憲法上的比例原則，在有關稅法上加徵滯納金規定的解釋上，似應認為納稅義務人逾期繳納稅款，必須是以有故意、過失為要件，如納稅義務人能舉證證明其無故意過失，應不得加徵滯納金²⁸²。

（三）滯納金的債務人

滯納金的債務人，乃是負有納稅義務而逾期未繳納的人。在稅法上連帶債務人，由於稽徵機關可同時或先後對於其中某些連帶債務人請求給付，其繳納期間未必一致，因此，稽徵機關原則上只能針對已經被核定稅捐且已逾繳納期限的連帶債務人，課徵滯納金，而其餘連帶之債務人則可能因為尚未收受核定通知書及繳款書，而當不構成滯納，故不得對之課徵滯納金。

三、法律效果

在滯納金發生之後，是否因嗣後本稅應納稅額變更，而影響滯納金數額的計算，不無疑義。或有認為滯納金是督促納稅義務人履行已到期之稅捐債務手段，因此只要該稅捐債務已被核定或申報，且逾期不履行，即應課徵滯納金，因此稅捐債務金額嗣後變更，不論提高金額或減少金額，均不影響已發生之滯納金²⁸³，至於稽徵機關核定稅捐債務金額如有過高致侵害納稅義務人權利的時候，則為避免發生滯納金，應循暫時之權利救濟途徑，請求暫時停止原課稅處分之執行。惟有學者陳清秀認為鑑於我國稅法上暫時的權利救濟體制尚非十分健全，且滯納金的數額係以本稅應納稅額為基

²⁸² 參照司法院大法官釋字第 275 號；陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 416。

²⁸³ 德國稅捐通則第 240 條第 1 項。

礎，如果基礎的課稅處分已經變更（減免稅額），則其後續的滯納金核定處分因此構成違法，而應配合本稅的課稅處分予以撤銷變更。否則以稽徵機關的錯誤溢額核定，已損害人民權利，今又責令其負擔原本不應發生的高額滯納，似非有理。但嗣後本稅應納稅額提高的情形，由於納稅義務人原先繳納數額較少，其以該項滯納金額為基礎所計算之滯納金，則不應受其後本稅金額提高之影響²⁸⁴。

參、利息

利息係指在某一段期間內，使用金錢資本的對價。因此，利息具有從屬性，在稅法上以主要債務亦即稅捐債務關係的請求權存在為前提。由於在公法上並無承認公法上債務應加計利息的一般法律思想存在，因此，加計利息應有法律明文規定。例如，罰鍰準用有關稅捐之規定，但關於加計利息之規定，對於罰鍰原不在準用之列。因此，罰鍰不得加計利息，惟現行稅法上營業稅已可加計利息。

肆、怠報金、短估金及教育經費或教育捐

所謂稅捐的附帶給付，係指在稅捐的債務關係裡，根據特殊之情況，附帶於稅捐所負擔的金錢給付債務，包括滯納金、利息、滯報金、怠報金及短估金等在內。此類稅捐的附帶給付，係附帶於主要的稅捐債務所產生的從屬關係，又稱為附帶債務或附帶稅。其與稅捐同樣屬於根據稅捐債務關係所產生的財產法上請求權。

第二款 稅捐的附帶給付請求權納入限制出境範圍適法性探討

本文認為，稅捐的附帶給付中，由於實務函釋滯報金、滯納金、利息、怠報金、短估金及教育經費或教育捐以計入限制出國之範圍是有疑義的。首先，應納稅捐畢竟是限制出國之法定要件，僅藉函釋來擴張其解釋，將不符法律明確性原則與法律保留原則。為符合法律明確性原則與法律保留原則，建議應將限制出境租稅債權範圍以法律施行細則定明，使一般人民得以預見，以免徒生爭議

再者，稅捐的附帶給付納入限制出境範圍是否違反不當聯結禁止原則，仍容有討論之餘地。所謂「不當聯結禁止原則」，亦有稱為「實質關連之要求」、「相關性之要

²⁸⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版，頁417。

求」，係指國家權力機關在其權力作用上只應考慮到合乎事物本質的要素，不可將與「權力作用目的」不相干的要素納入考慮。所謂「聯結」，通常指行政機關要求人民受一定之不利益，並以之結合於行政機關之一定作為或義務者言。係指禁止「沒有事理關連」、「沒有實質內在關連的連結」。此種禁止旨在防止行政機關在其所轄領域內權力無法控制地泛濫。此一原則的目的在於，要求行政機關追求一定目的的時，需認真考慮對相對人造成的侵害，是否合理妥當，以保障人民憲法上基本權利。此一原則並非形式上合法性之問題，而為實體法上之原則，故即連「立法」亦應受到其拘束，亦即，即使以法律方式立法，雖然合乎法律保留原則，其仍然有違憲的問題。立法機關將不當聯結禁止原則作為一立法原則，可使行政機關於行政行為時更重視此一原則，自然較不亦抵觸之，對於人民的權益更有保障，因此應認為不當聯結禁止原則對立法行為亦有規範作用，其具有基本規範的性質，立法行為不可抵觸之。

若衡量滯報金性質既然非稅捐，並具有抑制預防的性質，係配合稅法的特殊需要的一種特別的督促手段；滯納金之法律性質定位尚有爭論；利息、怠報金、短估金及教育經費或教育捐則各有其立法之目的，本質上，確實異於本稅上之目的。依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，若考量不當聯結禁止原則，已欠繳稅款之定義應限縮解釋為宜。

第三款 內地稅法上罰鍰的內涵

依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，欠稅金額係指「已欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計」，所謂欠繳稅款，依據同法第 49 條之規定包括滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金、罰鍰在內。因此，限制出境之欠繳稅款應包括罰鍰在內，此處所稱之稅款及罰鍰，係包括所有租稅法上之本稅、罰鍰及所有金錢給付性質之附帶給付在內。

第四款 罰鍰納入限制出境範圍適法性探討

罰鍰是否應在限制出境處分所保全之範圍。從解釋論來說，有論者認為，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項將「欠繳稅款」及「已確定之罰鍰」並列，已確定之罰鍰似乎是為了「尚未確定罰鍰」排除在外，蓋罰鍰性質上為處罰，有無罪推定原則之適用，在尚未確定之前，針對其執行保全應允謹慎，基於這個推論，應將「已確定之罰鍰」改採但書之立法方式，「但未確定之罰鍰不在此限」以免徒增解釋之困擾。從立法論上

論之，將罰鍰納入保全範圍並非我國獨特之見解，德國法制上所保全之欠稅金額，並非僅指本稅，也包括罰鍰等其他與租稅有關之公法上金錢給付在內。但是把罰鍰納入保全之範圍內，在立法論上到底是不是一個合乎比例原則的適當設計方式，仍有深思之餘地。有論者認為，本稅與罰鍰之制度目的與原因事實皆不相同，法制上就未必給相同的法律效果。蓋從制度目的而言，由於限制出境之目的在於『稅捐』之保全，而稅捐之課徵在於滿足國家之財政收入。其正當性原則乃在於量能課稅原則與公平課稅，其具有被保全之公益，當無疑義。但罰鍰這種公法上金錢給付義務，其目的乃在於納稅義務人違反租稅法上義務所課予的制裁，應遵守處罰法定原則與無罪推定原則，並以故意或過失為原則，保全租稅之目的在於確保國家收入，而保全罰鍰之目的則是確保罰鍰發生時效，使得法秩序可以維持。準此，稅捐與罰鍰之目的截然不同，其保全之手段亦未必相同。恐已逾越稅捐保全之規範目的，對於欠稅人更是過度侵害²⁸⁵。有論者亦認為，我國租稅罰鍰動輒以所漏稅額之倍數計徵，不但造成罰鍰沒有上限，處罰因而有違反法治國之法律明確性要求之嫌，且未能依據租稅法上義務人之主觀惡性高低及違規情節之輕重來裁量決定罰鍰之高低，有失裁量應追求個案正義之本旨，為學說所詬病²⁸⁶。

本文贊同上開論述，畢竟高額罰鍰將很容易拉大對限制出境範圍，限制出境原本立法目的係應納稅捐保全手段，卻反而以附加之方式，將罰鍰納入保全。現行法將罰鍰列入租稅保全範圍恐有違比例原則之虞，建議將其排除於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項。

第三項 小結

首先，稅法上之附帶給付，究是否納入限制出境所謂欠繳稅捐之範疇，從比較法上論之，依據德國租稅通則第 3 條所規定之租稅法上之附帶給付，包涵怠報金、利息、滯報金、強制金及費用，其皆為德國租稅通則第 37 條所謂「租稅債務關係之請求權」範疇，為其人之保全假扣押及物之保全假扣押發動之原因。而我國學說上²⁸⁷亦認為由

²⁸⁵ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 83。

²⁸⁶ 參照葛克昌，行政程序與納稅人基本權，3 版，瀚蘆，頁 999-1000。

²⁸⁷ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 71。

於課稅並無對待給付之關係，因此在任何時間均被認為是嚴重之侵害，如果某一個人或某一群體被排除此種課稅侵害時，即將被認為不適當。因此課稅必須公正，而正義即是平等，法律的平等原則要求課稅的平等與普遍性。然而只要概念上是屬於稅捐，則不因其違反課稅的平等與構成要件的合致性，而否認其為稅捐，因此肯認稅法上之附帶給付係屬廣義之稅捐。

惟本文以為實務僅用行政解釋將租稅上之附帶給付一併納入限制出境標準的範疇，有違法律保留原則及明確性原則。畢竟稅捐金錢給付，必須根據法律課徵，亦即從法治國家原則與民主國家原則導出稅捐法定主義，要求成立稅捐的法律規範，就其內容、標的、目的及範圍須相當明確，並有一定界線，俾使稅捐負擔可以衡量而且國民可以預測及概算²⁸⁸。建議財稅主管機關，應該將限制出境所謂稅捐之範圍予以法律化，以保障人民權益。值得一提為，衡諸稅捐以外之附帶給付其個別性質與功能各不相同，有預防作用、有催促義務人繳納作用，其目的與稅捐保全並無顯著關連，若將其一併列入限制出境之範圍，是否有違反不當聯結禁止原則之虞，值得商榷。

次論罰鍰是否排除於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之外爭議，有論者²⁸⁹認為國家課徵稅捐與罰鍰之目的不同，自然保全的手段也未必應該相同，輔以考量立法目的乃在於「稅捐」之保全，正本清源之道，將保全之範圍限於本稅，將罰鍰排除於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之外，關於此點本文贊同，並建議將其排除於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項。

第二節 限制出境制度之主體效力—自然人類型

第一項 前言

由於限制出境對象依據稅捐稽徵法第 24 條以及關稅法第 48 條，係以納稅義務人為限制出境之對象，而納稅義務人於內地稅法上區分為自然人與營利事業，營利事業主體係獨資商行、合夥及營利法人，因此必須以其代表機關為限制對象，即所謂負責人，在關稅法第 48 條限制對象加以進一步明確定義為管理人、代表人。惟公司之代表機關抑或是自然人可能因法定解散事由、共有等情形，以致限制對象之歸屬有所不

²⁸⁸ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 71。

²⁸⁹ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 84。

同，本文試著以全觀整體方式研討限制出國制度中對自然人之效力。

第二項 限制出境對象

第一款 個人

依據稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條之規定，欠繳稅款之個人，如逾限制出境之標準，得予以限制出境。其立法理由不外乎為使欠稅自然人能誠實履行國民之繳稅義務，為確保稅收與防止義務人潛逃出境，而將其限制出國。限制出境處分原先設計係僅為重大欠稅或重大漏稅案件之當事人為之，並參考當時美國人出境均須向稅務機關申報領取 TAX clearance²⁹⁰的作法。受限制出境規範對象應以租稅債務人及其連帶債務人為限，不應及於行為義務人。另按所得稅法第 15 條規定 217，綜合所得稅納稅義務人之配偶雖應與納稅義務人本人合併申報，然，配偶尚非「納稅義務人」並非限制出境之對象²⁹¹。

第二款 共有財產人

依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，共同共有土地未設管理人者，係以全體共同共有人為納稅義務人，全體共同共有入係對應納稅捐負連帶責任²⁹²。如持分共有房屋未辦理分單繳納之房屋稅欠稅額已達限制出境標準，是否應依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定辦理限制出境則存有疑義。實務上認為由於數人持分共有房屋，持分共有入有無申請分單繳納房屋稅，僅係稽徵實務上稅單之記載及發單方式之不同，並未改變其為持分共有之本質；另按稅捐稽徵法第 12 條規定「共有財產...未設管理人者，共有入各按其應有部分負納稅義務」，是無論其有無辦理分單繳納，各持分共有入僅就其應有部分負房屋稅之納稅義務。至應否對各持分共有入限制出境，則應依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定辦理，各持分共有入僅就其應有部分負房屋稅之納稅義務是否達限制出境金額標準，決定是否限制出境此亦為必然之理²⁹³。

²⁹⁰ 美國內地稅法第 6851 條 C：美國公民離境者，財政部長或其授權人得斟酌其情形，免除依本條規定對納稅義務人所加之限制。同條(B)凡外國人離境，應取得已履行所得稅法規定義務之證。

²⁹¹ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 92。

²⁹² 財政部民國 68 年 6 月 24 日台財稅第 34348 號函；74 年 10 月 30 日台財稅第 24163 號函；土地法第 3 條第 2 項，房屋稅條例第 4 條第 1 項。

²⁹³ 財政部 96 年 01 月 31 日台財稅字第 09604500660 號函

第三款 法律上可擇一為義務人

依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，另以受贈人為納稅義務人課徵贈與稅者，原對贈與人開徵之稅款係暫不執行；如依上開令釋規定復對贈與人續予執行時，則對受贈人開徵之稅款應辦理更正並註銷其尚未繳納之稅款。據此，在同一時間，僅能對贈與人或受贈人中之一人請求履行贈與稅本稅之繳納義務，不宜再就同筆欠稅，重複對贈與人為限制出境。因此，如贈與人已繳清限制出境時之其他欠稅及罰鍰，或依法提供相當擔保，或稅捐稽徵法第 24 條第 7 項規定應予解除其出境限制之其他各款情形之一者，應依規定解除其出境限制²⁹⁴。

第四款 共同受處分人

依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，營利事業在新臺幣 200 萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」、關稅法第 48 條第 2 項規定：「納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依本法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限而未繳納者，其所欠金額單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 200 萬元以上者；在行政救濟程序確定前，個人在新臺幣 150 萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國。」因此，欠繳關稅法與海關緝私條例所處罰鍰部分，係屬被限制出境之客體範疇。而關於海關緝私條例共同受處分人是否應連帶限制問題，亦即行為人共同漏稅時，是否應「連帶」被科處漏稅罰？若被連帶被科處漏稅罰時，是否又應連帶限制其出境²⁹⁵？實務上，因現行行政罰法已經改為分別處罰，因此連帶被科處行政罰之情形已經係屬少見。

²⁹⁴ 財政部 96 年 2 月 15 日台財稅字第 09604509350 號函。

²⁹⁵ 葛克昌，欠稅與限制出境－以釋字第三四五號解釋為中心，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民 90.3.23，頁 65。

第五款 遺產及贈與稅之遺囑執行人等之納稅義務人

限制出境對象不包括負繳納行為義務之行為義務人，其規範對象係指公法上負有金錢給付義務之債務人²⁹⁶。依遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定，遺產稅之納稅義務人，無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。

第六款 扣繳義務人、代徵人、代繳人

壹、扣繳義務之法律性質

稅捐稽徵法第 50 條規定：「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之」。所得稅法第 114 條規定之處罰主體為扣繳義務人。所得稅法第 7 條規定：「本法稱扣繳義務人，係指依本法規定，應自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款之人。」，扣繳義務人依同法第 89 條第 1 項第 1 款規定為公司負責人²⁹⁷。惟扣繳義務的法律性質扣繳義務的法律性質為何²⁹⁸？可歸納為行政助手、行政委託及協力義務三種學說：

一、行政助手說：

此說主張扣繳人原則上對於扣繳內容及程度並無決定裁量權，亦即並無自己決定權，因此並非行政委託，僅為行政助手。但一般所謂行政助手，係指受稽徵機關指示而為非獨立的協助行為，然而扣繳並非受稽徵機關之指示而為非獨立的協助行為，因而此說有其不圓滿之處。

二、行政委託說

此說主張扣繳人是以自己的名義，獨立執行扣繳事務，並不受稽徵機關之指示辦理；且其扣取稅款，需自行認定有無應稅之薪資所得而予以扣繳，其中包含有法律的解釋適用以及適時之調查認定，因此，扣繳義務人係私人依據法律之授權，得以自己名義，對外獨立執行特定的高權行政事務，其法律地位，應為行政受託人。在扣繳關係中，扣繳義務人與稅捐債權人的關係有認為使屬公法上的法定委任，以私人的地位因受委任行使公權力²⁹⁹。

²⁹⁶ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 94。

²⁹⁷ 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，頁 94。

²⁹⁸ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 294-295。

²⁹⁹ 陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 6 月，頁 52 以下。

三、協力義務說：

此說認為扣繳義務人並非履行行政任務之行政受託人，而是履行自己的稅捐上義務，又稱稅法上之責任債務（第二次納稅義務）。雇主並不是在執行公法上之任務，而是在履行公法上之義務³⁰⁰。此說從公法上協力義務的觀點加以說明，應可贊同

本文認為，因扣繳義務人並無法律之授權，得以自己名義，對外獨立執行特定的高權行政事務，且扣繳並非受稽徵機關之指示而為非獨立的協助行為，另外在扣繳義務人在稅法上並非履行行政任務之行政受託人，本文認為應以協力義務說為宜。

貳、扣繳義務人與代繳義務人責任

依據所得稅法第 114 條規定，扣繳義務人因違反扣繳義務應而須負補繳應扣未扣或短扣之稅款責任。課稅事實一旦發生，納稅義務人固應本於自己之責任，負繳納稅捐之義務，但為確保稅捐之稽徵，稅法亦創設某些責任條件，使符合責任條件之特定第三人對於他人之稅捐債務負責之情形，此為學理上所稱之稅法上責任債務³⁰¹或稱有協助稽徵機關之義務。例如，房屋承受人未依規定扣繳前手之欠稅，應負補繳責任³⁰²。房屋稅條例第 4 條第 3 項規定所有權人住址不明，應由管理人繳納，即為此種責任之適例³⁰³。娛樂稅代繳義務人違反代繳義務依娛樂稅法第 14 條應負補繳責任。證券交易稅代徵人違反代徵義務依證券交易稅條例第 9 條應負賠繳責任。因此，扣繳義務人因違反扣繳義務應而須負補繳應扣未扣或短扣之稅款責任時，將會被限制出境。

第二項 實務案例研析—台北高等行政法院 89 年訴字 2814 號判決

壹、案件事實：

原告於民國 80 年 10 月至 82 年 9 月間擔任中山科學研究院系統製造中心主辦會計，因未扣繳該機關非軍職人員薪資所得中之品位加給及技術津貼部分之所得稅，經臺灣省北區國稅局限期令其補繳稅款新台幣 13,653,761 元而未補繳，滯欠 81、81 年度綜合所得稅、滯納金及利息計 18,206,046 元，被告所屬臺灣省北區國稅局乃依當時

³⁰⁰ 黃茂榮，稅法總論，植根法學出版，2002 年，頁 309、陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 350。

³⁰¹ 最高行政法院 93 年度判字第 1600 號判決。

³⁰² 房屋稅條例第 22 條。

³⁰³ 台北高等行政法院 97 年度訴字第 1725 號判決。

之限制出境實施辦法第 2 條第 3 項規定，於民國 88 年 4 月 6 日以北區國稅徵第 88085894 號函，報經被告以民國 88 年 4 月 12 日以台財稅字第 880227696 號處分函核轉內政部入出境管理局限制原告出境。原告不服提起本件行政訴訟。

貳、法院見解：

按課稅事實一旦發生，納稅義務人即應本於自己之責任，負繳納稅捐之義務，但為確保稅捐之徵起，稅法亦有創設某些責任條件，使符合責任條件之特定第三人對於他人之稅捐債務負責之情形，此為學理上所稱之『稅法上責任債務』或『第二次納稅義務』。例如薪資所得人為納稅義務人，應以自己之全部財產負繳稅之義務，而機關之會計主管則因特殊之身分，為確保綜合所得稅之徵起，因法律之特別規定而有協助稽徵機關之義務，故為扣繳義務人，如其未依法扣繳，除應負賠繳責任外，並依法受罰，此觀所得稅法第 114 條第 1 款規定『扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補繳扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰』之規定即明。惟扣繳義務係因基於特別之責任條件而產生，其未盡扣繳義務時，對國家所負者為賠繳債務人，其本非納稅義務人，故如納稅義務人業已繳納應納之稅捐，賠繳義務即無從存在，此為賠繳債務人責任之從屬性，納稅義務人與賠繳債務人之責任關係，如不做上開解釋，租稅債權人將受重複之清償，而有不當得利。

參、本文意見：

一、扣繳義務人並非納稅義務人

扣繳義務人之扣繳義務係因基於特別之責任條件而產生，因此納稅義務人業已繳納應納之稅捐，賠繳義務即無從存在，此為賠繳債務人責任之從屬性。其未盡扣繳義務時，對國家所負者為賠繳債務，亦即義務人對國家的欠稅狀態，必須提前至扣繳階段發動，賦予扣繳義務人對此種欠稅狀態提前予以消除，以維護國課，增進公共利益。

二、扣繳義務人所應負之賠繳責任，稽徵機關應負舉證責任。

限制出境係對人民遷徙自由之合法不利益處分，對於受處分人合於應予限制出境之構成要件事實如無法獲得證明，該項事實不明之不利益，依客觀舉證責任分配之原則，自應由稽徵機關負擔。基於有關賠繳責任之從屬性原則，及限制出境為

對人民遷徙自由之不利益處分，扣繳義務人所應負責扣繳之稅款中，納稅義務人業已部分繳納金額等納稅義務人之完稅資料皆存於稽徵機關，故其有義務舉證扣繳義務人合於應予限制出境之構成要件。本案稽徵機關作為限制出境標準，係依短扣或未扣責令補繳之稅款為基礎，課予賠繳之責，卻未扣除稽徵機關將短漏扣繳部分之薪資所得，併課納稅義務人 81 及 82 年度綜合所得稅補徵稅款已繳納部分，顯然有對扣繳義務人重複追繳之情形，就此部分租稅債權人應有不當得利。

第三節 限制出境之主體效力—營利法人類型

第一項 前言

稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條限制負責人出境之立法目的，乃因負責人為營利事業之代表人，有權決定及執行營利事業事務，但也須盡其忠實執行義務。限制負責人出境之方式，不僅係為保全租稅債權，進而促使負責人代表營利事業履行營利事業之稅捐債務。而國家之稅捐債權，因涉及各項公共建設與政府日常機能之運轉，屬於重要之公益，自不待言³⁰⁴。為避免義務人怠於履行其繳稅義務，使得公司對國家仍處於欠稅之狀態，因此基於擔保責任得對於營利事業之代表人限制出境。惟如公司進入解散階段，必須予以清算，依公司法規定，清算人有清理債權，了結債務之義務，為避免清算人怠於履行其義務，產生公司對國家的欠稅狀態，也因而具有擔保責任，也因此如清算人因清算完結，向法院申報清算完結報備，其清算人之管制責任也隨之解除，然而必須說明的是，此種擔保責任，並不適用於自然人欠稅。過往文獻對於營利事業限制出境之對象僅以案例探討，惟營利事業並未如自然人得以自由移動，而係由其代表機關代理對外為一切行為，因此繳稅之義務係由其代表機關為之，限制出境之對象樣態複雜。本文試著除以營利事業之繼續經營原則下，區分正常經營與清算兩階段，並輔以各階段依法人組織之形態及負責人變動之因素，將所應限制出境之對象類型化外，並一併探討營利事業負責人對於造成欠稅擔保責任義務，已解決過去文獻中僅針對實務爭議個別去研析，卻少有文獻針對限制主體之效力作全盤性總體研討，以致未能得出結論的問題。

³⁰⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 352。

第二項 營利事業負責人之範圍

稅捐稽徵法及關稅法關於限制負責人出境之規定，如稅捐稽徵法第24條第3項「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣100元以上，營利事業在新臺幣200萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣150萬元以上，營利事業在新臺幣300萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」其並未就負責人之範圍作明確規定，僅在已停止適用財政部68年7月18日台財稅第34927號函釋，應以依法得代表該營利事業之法定代理人為限，所謂「依法得代表該營利事業之法定代理人」，亦即公司執照上所記載之公司負責人而言，係指依公司法規定，經經濟部發給執照上所記載之公司負責人³⁰⁵，其侷限在形式上之負責人。

嗣後修法之關稅法第48條第3項：「納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依本法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限而未繳納者，...法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣200萬元以上者；在行政救濟程序確定前，個人在新臺幣150萬元以上，...，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國。」雖已將自然人以外之法人與非法人予以區分，並將負責人的範圍分類成負責人、代表人、管理人，但仍未就負責人之範圍作明確規定。

惟雖營業稅法第28條，課予營業人應於開始營業前，申辦營業登記之協力義務，財政部依該規定頒布營業登記規則，依該規則第4條規定對於應載明負責人有其定義，仍舊直接「借用」公司法與民法關於負責人之一般規定，既未準用公司法第8條第2項的「職務範圍內亦為負責人」規定，亦未另行創設「實質負責人」的概念³⁰⁶。事實上，營利事業負責人依公司法之規定，應該係有清除債務，了結債權之義務。

稅捐稽徵法與關稅法均未對「法人負責人」之範圍加以定義或做明確之定義，有學者認為應採嚴格解釋，殊不能率而援引其他法律，如公司法第8條「公司負責人」

³⁰⁵ 公司法 90 年 11 月 12 日已修正，不再核發公司執照，現指中央或地方政府核發之核准函及公司申請設立或變更登記之登記表，或依公司法第 392 條規定核發之登記事項證明書。

³⁰⁶ 黃士洲 法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評 財稅研究 第 40 卷 第 2 期 頁 98。

廣泛定義之規定，「任意擴大遷徙自由之限制自由³⁰⁷。」有關負責人之範圍，在已廢實施辦法中，財政部認為所謂營利事業負責人，係以依法得代表該營利事業之法定代理人為限。其為公司組織者，乃係經公司董事會或股東會合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至於非公司組織之獨資或合夥營利事業，可參照商業登記法第9條第2項所稱之負責人³⁰⁸。惟有學者認為限制出境借用私法上負責人概念宜謹慎，因即便是從「公法借用私法」的觀點出發，稅捐稽徵法將負責人明定為限制出境對象，然基於限制義務人出境自由作為公法上間接強制措施，與私法上負責人創設之出發點並不相同，故與私法上負責人概念創設之出發點，並不相同。稽徵實務與司法實務上似有過度拘泥於公司法上負責人概念之傾向，動輒限制全體股東、董事出境，大多未進一步審酌個案中透過公司法建立的法定清算人身分，對於欠稅保全、執行之具體關聯，實有改進餘地³⁰⁹。

本文認為，關於營利事業負責人就應限制何者為限制出境人，形式上實務率依公司法規定，惟為擔保責任的履行可能性考量，公司負責人實質上應以實際負責人為對象。92年5月施行之大量解僱勞工保護法，為使大量解僱之事業單位應負責之董事長或實際負責人謀求解決途徑，該法第12條第1項乃規定當事業單位大量解僱勞工達一定人數，或積欠勞工退休金、資遣費或工資達一定金額者，未於主管機關所限期限內幾付者，中央主管機關得函請入出境管理局禁止董事長及其實際負責人出國。行政院勞委會並於同年7月30日頒布「大量解僱勞工時禁止事業單位董事長及實際負責人出國處理辦法」，其中第2條針對限制出境的對象—事業單位董事長及負責人，作有較詳盡之規定，原則上是以公司登記證明文件、法院或主管機關備查文書所記載之董事長及負責人為準，例外情形則經主管機關查證另有實際負責人屬實者，亦得限制出境，此法第12條第1項係規定「董事長及其實際負責人」，查其文義與立法意旨，似以董事長作為禁止出境的主要對象，並以實際負責人補充之，避免實際負責人出境後，缺乏實際權責的董事長無力收拾³¹⁰。關於欠稅保全的課題上，稽徵機關亦應扮演積極、主動之角色，而非單憑欠稅金額、公司登記等書面資料，隨即逕予限制人民入出境之自

³⁰⁷ 行政程序與納稅人基本權—增訂版，葛克昌著，翰蘆圖書出版有限公司。

³⁰⁸ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 74。

³⁰⁹ 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由的保障 / 最高行 99 判 1013 判決，2009 年 5 月。

³¹⁰ 黃士洲 法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評 財稅研究 第 40 卷 第 2 期 頁 99。

由³¹¹，因此實質課稅原則在操作上也可適用於實際負責人。

第三項 營利事業負責人法律上之責任

關於我國公司營利事業負責人為公司繳納欠稅責任，乃是以營利事業負責人在租稅法上之法律責任為切入點。依據德國租稅通則第34條第1項：「自然人或法人之法定代理人及無權利能力人合組織體或財產組織體之負責人，應履行自然人、法人及組織體之租稅義務。此等人尤其應以其管理之財產繳納租稅。」準此，營利事業負責人並非營利事業本身，其僅代表營利事業履行租稅法上之納稅義務，僅就所管理之法人實際上存在之資產範圍負擔義務，僅負擔「協力履行義務」。但負責人因故意或重大過失，違反所負擔之義務，致租稅債務關係請求權未經或未適時核定或履行，營利事業負責人應依租稅通則第69條負擔「擔保責任」³¹²。因此欠稅人並不因受限制出境處分而轉為「擔保清償責任」。而我國亦不同於德國之課與法代人於故意過失致使稅捐債權受到妨礙時的賠繳責任，此一賠繳責任於我國僅就清算人有所規定。

第四項 繼續營業階段之法人組織

第一款 以營利事業負責人為限制出境對象

壹、營利事業負責人

所謂「營利事業負責人」之係指以依法得代表該營利事業之法定代理人為限³¹³。營利事業為公司組織者，在股份有限公司者係經公司董事會或股東會議合法授權之董事長，在有限公司為董事或執行業務而代表公司之股東³¹⁴。董事與公司之關係，係屬民法之委任關係，如程序上經法院判決確認其基於董事之委任關係不存在，業已確定在案，已失所據，應解除該君之出境限制³¹⁵，自然董事也無欠稅處理（擔保責任）之義務。惟當分公司欠稅時，究應限制其總公司或分公司之負責人出境，依現行實務作法，為限制其總公司負責人出境，蓋分公司為本公司之分支機構，本身並不具有獨立人格，不能為權利義務之主體³¹⁶。

³¹¹ 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由的保障 /最高行 99 判 1013 判決，2009 年 5 月。

³¹² 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 72-74。

³¹³ 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

³¹⁴ 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

³¹⁵ 財政部 89 年 8 月 25 日台財稅第 0890454832 號函。

³¹⁶ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 73。

貳、實務案例研析

一、公司登記負責人，如非實際負責人，則是否應予限制出境

甲有限公司滯欠稅款，其法定清算人 A 君經限制出境後，主張其遭冒名登記為公司股東，申請暫先提供擔保品以解除出境限制，俟其取得股東資格不存在確認判決後返還其擔保品，稅捐稽徵機關可否受理？

依據稽徵實務見解³¹⁷，本例倘經衡酌無逾徵收期間、執行期間之虞，且依具體個案情形訂定附條件之擔保具結書，有助於租稅債權之確保者，稅捐稽徵機關可予受理。惟同一滯欠稅款案倘有其他被限制出境者，尚不得解除其他人出境限制。其擔保品轉為營利事業欠稅之擔保前，稅捐稽徵機關不得就該擔保品移送行政執行。

本案中義務人提供足額擔保係屬解除條件，而遭冒名登記為公司負責人者是否應限制出境。財政部仍傾向以實際負責人為限制對象，惟必須自行舉證。但財政部又將限制出境之對象參照公司法第 8 條第 2 項³¹⁸規定認定為形式之負責人。事實上，本可參據大量解僱勞工保護法第 12 條第 1 項規定之「董事長與實際負責人」之立法技術，財政部得以董事長作為禁止出境的主要對象，並以實際負責人補充之，避免實際負責人出境後，缺乏實際權責的董事長無力收拾。而僅以形式上之登記人為對象，難免有本案之法律爭點，遭冒名登記為公司負責人者是否應限制出境？茲分析論述如下：

1. 肯定說：

公司登記負責人如果已經離職（例如經營權移轉）或屬於被冒名為造文書之登記負責人，既非公司之實際負責人，原無法定代理權之權利過問該公司業務或處理欠稅事宜，限制該當事人出境不可能達成行政目的。從而行政機關逕對其為限制出境之處分，不僅無以達成行政目的，且使無辜之當事人實質上代為受罰（已經超越保全目的，而實質上變相成為制裁處罰），其裁量處分顯然違反法規本旨，構成裁量濫用³¹⁹。

2. 否定說：

實務上時常發生遭人冒用名義登記成為公司董事或監察人者，在公司欠稅達一定

³¹⁷ 財政部 100 年 10 月 6 日台財稅字第 10000336980 號函釋。

³¹⁸ 公司法第 8 條第 2 項：「公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」

³¹⁹ 陳清秀，限制出境處分之探討——最高行政法院九十四年判字第一〇三〇號判決評析，月旦裁判時報，2011 年 02 月，頁 9。

金額時遭到限制出國，財政部見解認為，依公司法規定登記為該公司負責人，即為依法得代表該公司之法定代理人，自應負擔公法上處理稅務事務之責任，縱與他人有私法上爭執，亦不得以此為由主張免責。若未依公司法第 9 條第 4 款規定意旨，提供法院確定判決向中央主管機關申請，或由檢察機關通知中央主管機關撤銷或廢止其負責人登記，自仍應以其為限制出境對象。

3.折衷說：

對於所謂欠稅營利事業負責人，依司法院釋字第 420 號解釋意旨，認為凡涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則。「欠稅營利事業負責人」，當必須基於法效意思而登記為事業負責人者，始克當之。至於遭冒名而登記為公司負責人，其實際上並無經營公司之業務行為，自不應以形式上登記之資料而認定其為公司負責人，因此，原告若非欠稅營利事業之實際負責人，自不得對其限制出境。換言之，受冒名之受害人，依上述實質課稅原則，自不應受限制出境處分³²⁰。財政部函釋一概以形式上公司執照登記之負責人為限制出境對象，而未區分究明登記之負責人是否基於本人之法效意思而登記，抑或遭他人所冒名，致使冒名人虛偽登載不實公司事項之違法情事，尤其在未經法院以刑事裁判確定前，及主管機關經濟部未得依公司法第 9 條第 4 項規定，撤銷該虛偽之公司登記時，稅捐機關在處理此類案件往往囿於財政部函釋規定，報請該部對冒名而於該公司執照上登記之負責人為出境之限制，顯與前開一般法律原則有違³²¹。

4.本文見解：

從最高行政法院94年判字第1030號判決觀之，對營利事業負責人為出境之限制，其目的係在促使該負責人清繳積欠之稅款，因之其是否確為公司負責人，自應切實查明，亦即應以股東會之選舉及委任契約之成立為要件。晚近判決亦認為「負責人自屬該營利事業真正之負責人而言，如係遭人冒用名義登記為負責人者，因其非該營利事業真正之負責人，自無上開法規之適用，其理至明³²²。」是稅捐機關如就現有事實證確已知悉前遭限制出境之負責人，係被人冒名登記者，本於職權函報財政部轉請入出國

³²⁰ 高聰傑，被偽冒公司負責人不應對其限制出境，稅務旬刊 第 1975 期，2006 年 8 月，頁 49。

³²¹ 高聰傑，被偽冒公司負責人不應對其限制出境，稅務旬刊 第 1975 期，2006 年 8 月，頁 49。

³²² 臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2674 號。

移民署撤銷原限制出境之處分，而不必依稅捐稽徵法第24條或關稅法第48條，須繳清依本辦法限制出境時之全部全部欠稅及罰鍰，或提供欠稅及罰鍰相當之擔保後，始准予解除其出境之限制。

二、最高行政法院93年度判字第562號判決

（一）案件事實

原告為被限制出境人於89年12月14日向○○公司辭去董事長職務，並於89年12月26日轉讓所持有○○公司股份，超過選任當時所持有之公司股份數額二分之一。又有關原告解任○○公司董事長職務乙案，亦經經濟部於90年9月5日以經（90）商字第09002181320號函解釋確認原告「已非『○○光電科技股份有限公司』現任董事長」。惟○○公司未辦理公司變更登記，該公司變更登記事項表中代表公司負責人欄仍登記為原告，稅捐機關乃參考主管公司登記機關經濟部之公司登記簿上所載資料，發函內政部入出國及移民署對其限制出境。被告北區國稅局以原告為限制出境對象，提起訴訟。

（二）法律爭點

原告於89年12月14日辭去董事長職務，同年月26日轉讓○○公司股份超過選任當時二分之一，按公司法第197條規定：「董事經選任後，應向主管機關申報其選任當時所持有之公司股份數額。在任期中不得轉讓二分之一以上，超過二分之一時，其董事當然解任。」惟依據公司法第129條第6款及第12條規定，董事及監察人之人數及任期屬公司章程之絕對應記載事項，公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更登記者，不得以其事項對抗第三人。稅捐稽徵機關據此而限制原告出國，惟稅捐稽徵機關發現上開登記資料與實際情形不符者，卻未依職權發動調查應納稅之義務人與實際負責人為何。則稅捐稽徵機關逕據上開資料發動行政處分，是否係屬違法之行政行為。

（三）法院判決

1.國家機關於行使公權力時，雖有公司法第12條信賴登記之適用，但仍應優先適用實質課稅原則限制欠稅人出境，係限制憲法第10條所保障人民之遷徙自由，屬於對人民基本權利之重大侵害，其限制要件應作最嚴格之解釋並應從租稅法上實質課稅原則，探究限制出境之界線。

按實質課稅原則是經濟實質的租稅法解釋原則的體現。蓋因租稅法所重視者，應為足以表達納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則實為租稅法律主義之內涵。故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，當以其實際上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之情事，無以實現租稅公平之基本理念及要求，此即為實質課稅原則之內涵。

大法官釋字第420號解釋，亦明白揭示涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，該號解釋理由書亦指出「... 公司登記（包括商業登記）之營業項目，雖未包括投資或其登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第12條之登記義務或違反同法第15條第1項所規定之限制等迴避租稅行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享有免徵證券交易所所得稅之優惠。...」，均足證明涉及租稅事項之法律，甚至依據租稅事項之法律所作成之行政處分均須從實質上認定構成要件事實之存在。

前揭大法官釋字第420號解釋之意旨，係認為公司於怠於履行公司法第12條之登記義務時，稅捐主管機關應依實質課稅原則，從實際上之經濟交易狀況，核實課徵稅捐。換言之，在認定租稅構成要件事實時，遇有形式上與實質經濟狀況衝突，實質課稅原則應優先於公司法第12條之適用。蓋租稅法所重視者，乃實際之交易狀況，而非形式之登記事項，否則及容易造成租稅規避、甚至逃漏稅捐之不法情事。而限制人民基本權較輕之財產權猶須採「實質認定」之標準，依舉輕以明重之法理，則限制人民基本權較重之人身遷徙自由權更應採相同之認定標準，始符法制。

2.依據經濟部93年3月22日經商字第09302039820號函釋「公司與董事間之關係，依公司法第192條第4項規定，除公司法另有規定外，依民法關於委任之規定；次查民法第549條第1項規定『當事人之一方得隨時終止委任契約』。故董事、監察人不論其事由如何，得為一方之辭任，不以經股東會或董事會同意為生效要件。準此，董事之辭職，以向公司為辭任之意思表示，即生效力。」又最高法院67年台上字第760號判例及68年台上字第121號判例亦認我國公司法對於公司董事、監察人及董事長

之變更，係採實質認定，登記與否僅係得否對抗第三人之要件，而非變更之成立生效要件。

3. 本案例中，原告已於89年辭去公司董事之職務後，此為被告所不爭執。依前揭解釋與判例之意旨，原告既已向公司辭去董事之職務，實際上即喪失公司負責人之身分，至於有無辦理董事之解任登記，僅為公司法第12條之問題。是以，被告機關於認定稅捐構成要件事實時，當從實際上認定，而原告既已非公司之董事，國家機關應依實質課稅原則，認定公權力行使之對象，不得逕依公司法第12條之規定，此時實質課稅原則之規定當優先於公司法第12條適用。

4. 就衡平性原則而言，「憲法保障私有財產權（憲法15條），財產權本身歸私人所有，國家不加以干預指染，只就財產權之收益，藉稅課參與分配。憲法對財產權之保障，乃先於租稅請求權，而在稅源階段即予以保障，故財產權不因納稅才受保障亦不因欠稅而不受保障。憲法上之其他基本權保障，更優先於租稅請求權，尤以與人身自由有關者為甚。不能僅以確保稅收，率即認定其為增進公共利益所必要。」且高雄高等行政法院92年度訴字第1080號判決亦認為：「就財產權與遷徙自由權之價值位序而言，遷徙自由權顯然高於財產權，如欲以限制出境即以價值無可衡量之遷徙自由之限制為手段，冀求保全公法上金錢債務之不履行，固可藉此敦促義務人履行公法上金錢給付義務，然因手段與目的所涉及之基本權利價值已有差距，自應於手段上嚴格其要件，方無悖於行政執行法揭示之比例原則所強調採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡之要件」。因此，本案之稅捐機關僅以營利事業欠稅為由，舉著維護稅政之大旗，戕害人民之遷徙自由權，違反行政程序法之最上位之比例原則，於法自屬有違。

（四）本文見解

財政部依據已廢除之限制出境實施辦法第2條第1項而作成禁止原告出境之處分，曾有論者認為進一步從行政程序法第7條行政行為應依比例原則³²³之規定來論述。關於限制人民之居住遷徙自由之基本權，在本案違憲審查之標準上，因租稅法令涉及稅法之專業知識與國家之財政考量，應適度尊重立法者之立法意旨，不宜採取過

³²³ 行政程序法第7條「行政行為，應依下列原則為之：

- 一、採取之方法應有助於目的之達成。
- 二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最小者。
- 三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡」

嚴之審查標準，故應採中度審查標準³²⁴為妥。就適當性原則而言，有論者認為被告機關所為限制處分之目的，是為了保全稅捐債權。然限制出境之目的既然是為了保全稅捐債權，如果原為營利事業負責人者因故喪失負責人身分，其已無決定及執行營利事業事務之權限，亦無為營利事業繳納積欠稅款之動力，要求其代為繳納欠稅，係欠缺期待之可能性，明顯無從達到上述保全稅捐債權或促使其代營利事業履行稅捐債務之目的³²⁵，本案限制其出境從合憲性分析實有違反比例原則之適當性原則。本文贊同該論點，蓋從公司對國家的產生欠稅責任，其負責人產生擔保責任的角度觀察，找出應負國家稅捐債權之義務相關責任人，不須以形式或實質責任人區分，而係就所有該負其擔保責任而連帶使其負起相關責任，由其負起消除欠稅之責任。惟為消除營利事業欠稅之責任而賦予負責人代營利事業履行稅捐債務之責任，並無法律依據。此時可引用實質課稅原則（經濟觀察法），其係稅法上特殊之原則或觀察方法，在稅法的解釋適用上，應取向於其規範目的及其規定的經濟上意義，即使稅法上之用語，是借用自民法的概念，也非必然與民法規定採取相同之解釋，而應斟酌稅法規定的特殊目的，應把握表彰經濟上給付能力與實際上、經濟上事實關係，而非以其單純外觀的法律形式為準。本案外觀上登記名義人為被告，實質上已經解任，惟難免成為有心逃避清理欠稅責任之手法，而無助於公司欠稅狀態早日解除。因此，稅捐機關必須更進一步調查該受限制出國人是否欲以此故意逃避納稅之義務，以維國課。

第二款 公司之負責人已死亡，未補選前限制出境對象

對於欠稅之營利事業有辦理限制出境必要者，以其負責人為限制出境對象；而所稱負責人，於公司組織之營利事業係指依法得代表該營利事業之法定代理人，亦即公司執照上所記載之公司負責人，因此在有限公司應該限制董事出境。惟股份有限公司董事長死亡，在董事長未選出之前，依財政部 72 年 6 月 20 日台財稅第 34283 號函規定，可依公司法第 8 條規定，限制常務董事或董事出境。如有限公司與股份有限公司嗣後經依法補選並向經濟部辦理變更登記者之限制出境對象，應改以（變更後）新

³²⁴ 中度審查之目的合憲審查方面，要求系爭限制自由之行政行為所追求目的需是重要公益；而在手段適當、必要與合比例之審查方面，就行政機關事實之認定，在斟酌一切相關情況、事實與知識之基礎上，審查行政機關的判斷是否合乎事理。

³²⁵ 黃睦涵，限制出境之形式與實質之爭議-最高行政法院 93 年判字 562 號判決評析，司法官 47 期學員法學研究報告合輯，法務部司法訓練所編印，2008 年 9 月，頁 247。

負責人為限制對象，並解除原董事之出境限制³²⁶，由新負責人負起相關清除營利事業對國家之欠稅擔保責任。

有問題的是，有限公司如僅設董事一人且死亡，若公司未依法補選，應限制何人出境？是否可對全體股東限制出境？依公司法第 108 條第 2 項規定，執行業務之董事請假或因故不能行使職權時，指定股東 1 人代理之；未指定代理人者，由股東間互推一人代理之。是以，依現行公司法第 8 條規定，稅捐機關似不能對全體股東為限制出境對象，但如公司遲不指定或互推 1 人代理，稅捐機關又該如何？依 95 年 12 月 22 日司法院司法業務研究會第 3 期會議決議，認為現行公司法關於有限公司，採董事制，其執行公司業務及對外代表公司，均由董事為之，與 69 年 5 月 8 日修正前之公司法採雙軌制，得以董事或股東為之者不同，從而列公司全體股東為公司法定代理人，對之起訴，即有未合；依司法院院解字第 2936 號解釋，法人之代表人在民事訴訟法上視作法定代理人，適用關於法定代理之規定，則法人在民事訴訟法上自係無訴訟能力人。是以，公司僅設董事 1 人，其死亡後，公司股東不依法補選董事，致公司陷於無代表人，稅捐機關則應依民事訴訟法第 51 條第 1 項規定，聲請法院選任特別代理人，以便對之訴訟³²⁷。

第三款 限制出境後，營利事業變更其負責人之限制出境對象

壹、限制出境後營利事業變更其負責人之處理

實務上，限制出境後營利事業變更其負責人，原依行為時規定限制者應即解除其出境限制³²⁸。已函報限制出境之欠稅營利事業負責人變更時，稅捐稽徵機關應以變更後之負責人為限制出境對象。原依行為時規定繼續限制變更前之負責人或營業登記負責人或變更前之清算人出境者，應即解除其出境限制。相較之下，關稅法上受限制出境之公司負責人變更，依據關稅法第 48 條第 5 項規定限制出境之公司負責人變更時，限制出境對象依下列方式處理³²⁹：

一、於公司解散進入清算程序前限制出境者，應以變更後之負責人為限制出境對象。

惟倘該公司嗣後解散進入清算程序，產生法定或章定清算人時，若非由原負責人

³²⁶ 財政部 95 年 11 月 28 日台財稅字第 09504532170 號。

³²⁷ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 9。

³²⁸ 財政部 99 年 6 月 23 日台財稅字第 09904042590 號令。

³²⁹ 財政部 101 年 2 月 17 日台財關字第 10105502290 號函釋。

而係他人任清算人者，應繼續限制原負責人出國，無須再就相同欠稅款項限制清算人出國，關於此點同稅捐稽徵法之規定。

二、於公司解散進入清算程序後始限制出國者，應以變更後之清算人為限制出國對象。惟清算人如為法院選派或由公司股東選任之律師或會計師擔任者，不予限制出國。如公司之負責人雖發生變更，但原負責人於變更登記之後，仍為該公司之股東及監察人，且為所變更登記之負責人之一定親屬，依已廢除之限制出境辦法第 4 條之規定亦可限制其出境³³⁰，惟上開辦法已廢，母法相關規定亦付之闕如，可見立法者有意將其擔保欠稅責任的射程範圍縮小至變更後之清算人。

貳、問題討論

公司登記變更負責人，而營業登記主管機關未准變更者，其為限制出境之對象，是否應以公司登記之負責人為準？

按公司為法人組織，如發生欠稅，雖認屬公司欠稅，由公司負責繳納；營利事業負責人被依稅捐稽徵法及關稅法限制出國後，如其負責人改選變更負責人，並經公司登記主管機關登記核准變更登記，但稅捐稽徵機關依加值型及非加值型營業稅法第 30 條第 2 項規定，營利事業申請變更或註銷登記，應於繳清稅款或提供擔保後為之，故營利事業如有欠稅未清，其負責人不得變更，此係為避免產生人頭負責人。惟公司登記變更則無上開限制，如營利事業持公司登記已核准變更為理由請求稅捐機關解除出境限制，是否應依營業登記為準。實務上稅捐機關報請限制營利事業負責人出境，應以公司登記之負責人為準，如該負責人被限制出境後，發生公司登記負責人變更而營業登記負責人未准變更之情事，則仍應限制營業登記負責人，為防人頭頂替，逃避管制責任情事，以防杜取巧³³¹。另外就公司法之立場，公司負責人與公司之關係，係屬委任關係，公司之負責人一旦經合法程序變更為新負責人，則公司之欠稅理應由新負責人概括承受，如堅持由原負責人負責，未免過於嚴苛³³²。

本文認為，營業稅法創設與商業登記、公司登記雙軌並行之營業登記制度，雖為稽徵營業稅的控管措施，惟其以營業稅法作為法源基礎，乃滋生法律上適用之疑義。

³³⁰ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌 第 72 期，2001 年 5 月，頁 74。

³³¹ 財政部 83 年 9 月 22 日台財稅第 830432027 號函。

³³² 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 10。

營業登記之內容可否準用至其他稅目，如營利事業所得稅？當營業登記負責人與公司登記資料不符時，應以何者作為限制出境之負責人？財政部雖有函釋，基於限制出境之目的性解釋，認為應以營利事業登記為準，然此仍難妥善解決雙軌制或多軌制登記產生之矛盾，以及是否有必要課與人民重複辦理不同登記的協力義務³³³。

關於人頭負責人，我國因人頭負責人問題嚴重，營利事業負責人被限制出境問題更增加許多困難。由於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項並未解釋所未負責人之概念及範圍為何，稽徵機關往往採取與公司法第 8 條相同之解釋為認定方法，惟究竟應否採取實際負責人之概念？首先，已廢止「限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法」第 4 條已有規定：「限制營利事業負責人出境後，如營利事業之負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象。但經查明變更後原負責人仍屬該營利事業之受僱人、股東、合夥人或為變更後負責人之配偶、三等親以內之親屬者，應繼續限制其出境。」本條係如何避免實務上因租稅欠稅限制出境而殃及無辜與以人頭頂替之情形，故而實務上亦設計一套機制以為因應。可惜的是，本條文未明定於稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條。已廢止之限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法 4 條規定係為避免公司負責人被限制出境後，假藉辦理負責人變更登記為由，申請解除出境限制，以規避責任，而設有但書規定，旨在確保稅收，為增進公共利益所必要，且依同辦法第 5 條規定，如有該條所定 6 款情形之一時，主管機關應即解除該負責人出境限制，亦已兼顧納稅義務人之權益，限制出境並非無期間之限制，故揆諸司法院釋字第 345 號解釋意旨，前開但書規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍³³⁴。職是，雖最高行政法院並未認為該但書有違比例原則，惟顧及衡平責任性，應以公司實際負責人為準。

再者，我國實務上，也有部分裁判採取此項見解。臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2674 號判決即指出：「依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，稅捐稽徵機關對於營利事業得限制出境者，限於其負責人，此所謂負責人自屬該營利事業真正之負責人而言，如係遭人冒用名義登記為負責人者，因其非該營利事業真正之負責人，自無上開法規之適用」質言之，法人之代表人為何，應予實質認定，倘若事實上並非法人之

³³³ 黃士洲 法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評 財稅研究 第 40 卷 第 2 期 頁 96。

³³⁴ 最高行政法院 94 年判字第 1150 號。

代表人，縱然在相關之登記簿上被登記為代表人，亦不得對其限制出境。

最後，從比較法上分析之，德國租稅通則第 35 條：「得以自己或他人之名義行使處分權之人，在其法律及事實上能履行之範圍內，負有法定代理人之義務」有論者認為，若公司實際負責人非公司登記負責人，該實際負責人在法律上及經濟上具有管理公司之權限，也有處分公司財產繳納稅捐之權，雖然不是公司負責人，亦應依據德國租稅通則第 36 條及第 39 條，負擔公司代表人之責任。

第四款 公司負責人因股份全數轉讓，致喪失股東資格之限制出境之對象

按公司登記負責人如因股份全數轉讓，喪失股東資格，此時限制出境對象依公司法關於有限公司與股份有限公司之規定，可資區分兩種不同之效果：

一、法人組織形態為有限公司：

依公司法第 192 條規定，股份有限公司設置董事不得少於 3 人由，由股東會就有行為能力之「人」選任之，是以董事之就任或喪失非以股東身為必要，因此董事長或董事因股份全數轉讓，並不當然喪失董事長或董事之資格，稅捐機關仍得對其限制出境。

二、法人組織形態為股份有限公司：

依公司法第 108 條規定，有限公司應至少置董事一人執行業務執行業務並代表公司，就有行為能力之股東中選任之，因此「有限公司」董事之資格應以「股東」身為必要身分，如公司董事因股份全數轉讓，喪失股東資格，致使公司董事及法定代理人資格亦當然解任，稅捐機關即應解除其出境限制，惟稅捐機關為避免公司負責人藉此規避稅金繳納之責任，通常要求仍須經法院判決確定，始得解除其出境限制，改以其他股東為限制出境之對象³³⁵。

第五款 法院依公司法選任之臨時管理人是否得為限制出境對象

壹、稽徵實務—財政部函釋³³⁶

董事會不為或不能行使職權時，法院依公司法選任之臨時管理人不宜為限制出境對象。首先，公司法第 8 條規定之負責人，尚不規範同法第 208 條之 1 規定之臨時管

³³⁵ 財政部 86 年 1 月 27 日台財稅第 861879720 號函。

³³⁶ 財政部 97 年 3 月 4 日台財稅字第 09704513380 號函。

理人³³⁷。又依據公司法第 208 條之 1 規定：「董事會不為或不能行使職權，致公司有受損害之虞時，法院因利害關係人或檢察官之聲請，得選任一人以上之臨時管理人，代行董事長及董事會之職權。但不得為不利於公司之行為」，旨在因應公司董事會不為或不能行使職權時，藉臨時管理人之代行董事長及董事會職權，以維持公司運作。至於經濟部 93 年 11 月 9 日經商字第 09300195140 號函釋後段：「在執行職務範圍內，臨時管理人亦為公司負責人」一節，意指公司臨時管理人係代行董事長及董事會職務，故在執行職務範圍內，亦如公司負責人，得對外代表公司。再者，依據經濟部 95 年 1 月 19 日經商字第 09502005850 號函規定，法院選任之臨時管理人，雖代行董事長及董事會職權，惟與「代表公司之董事」，尚屬有間。準此，尚不宜以臨時管理人為限制出境之對象。惟在法院判決實例上，仍存有不同見解。

貳、實務判決—97 年度判字第 00350 號

一、案件事實：

被上訴人係耀寬科技股份有限公司之股東，民國 92 年間因耀寬公司經營不善、財務狀況不明、原有董事及公司負責人楊○○無法行使職權等影響股東權益之情事，向臺灣新竹地方法院聲請選任臨時管理人，並經新竹地院 92 年 12 月 20 日 92 年聲字第 395 號民事裁定選任被上訴人為耀寬公司之臨時管理人。嗣耀寬公司所有房屋，經新竹市稅捐稽徵處核定 93 年房屋稅為新臺幣（下同）207 萬 7,541 元，耀寬公司雖提起行政爭訟，惟因該公司未依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項繳納復查決定之應納稅額半數或提供相當擔保，新竹市稅捐稽徵處乃於 93 年 10 月 26 日移送行政執行處強制執行，並以其欠稅已達已廢止「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第 2 條第 3 項規定限制出境金額標準，依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，由上訴人函轉內政部入出國及移民署限制被上訴人出境，境管局則以 93 年 10 月 29 日境愛岑字第 09310969510 號函禁止被上訴人出境。被上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。

二、案件爭點：

法院選定之臨時管理人是否究為公司負責人？

三、法院見解：

³³⁷ 經濟部 96 年 12 月 18 日經商字第 09602163950 號函。

(一) 高等法院：

按自由入出國境係人民居住遷徙自由之一種型態，原應受憲法第 10 條之保障，限制或禁止人民入出國境，屬對人民自由之限制，依憲法第 23 條之規定，自須以法律為之。又稅捐稽徵法第 24 條之制定，乃為維護租稅公平正義與確保政府庫收，以法律限制納稅義務人或其負責人出境，係增進公共利益所必要，與憲法固無抵觸，惟此一規定係限制人民基本權利，就稅捐稽徵法第 24 條所謂「營利事業之負責人」規範之範圍，自亦應依法憑斷，不得任意擴張適用範圍。

次按股份有限公司負責人範圍，業經公司法第 8 條第 1、2 項揭示「本法所稱公司負責人．．．在有限公司、股份有限公司為董事。公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」明確，臨時管理人未在其列，是臨時管理人非股份有限公司之法定負責人甚明。而參酌 90 年 10 月 25 日修正增訂之公司法第 208 條之 1 立法理由，旨在考量公司因董事死亡、辭職或當然解任，致董事會無法召開行使職權；或董事全體或大部分均遭法院假處分不能行使職權，甚或未遭假處分執行之剩餘董事消極地不行使職權，致公司業務停頓，影響股東權益及國內經濟秩序等情，故得由利害關係人或檢察官向法院聲請選任臨時管理人，俾符實際。惟公司臨時管理人之選任，乃董事會不為或不能行使職權期間之臨時性措施，其固得代行董事長及董事會之職權，惟不利於公司之行為則無權為之，以期維護股東權益及國內經濟秩序，是其行使職權受有限制，顯與董事、董事長及董事會不同。

另經濟部 95 年 01 月 19 日經商字第 09502005850 號函明示臨時管理人與代表公司之董事二者尚屬有間，臨時管理人違反股東常會召開期限之規定，並無公司法第 170 條第 3 項有關代表公司之董事違反股東常會召開期限裁罰規定之適用，益徵臨時管理人與股份有限公司負責人有別。至經濟部 93 年 11 月 9 日經商字第 09300195140 號函雖明示：「依公司法第 208 條之 1 規定…旨在因應公司董事會不為或不能行使職權時，藉臨時管理人之代行董事長及董事會職務，以維持公司運作。由於該臨時管理人係代行董事長及董事會職權。是以，在執行職務範圍內，臨時管理人亦為公司負責人」等語，惟其意旨在指明公司臨時管理人係代行董事長及董事會職務，故在執行職務範圍內，亦如負責人得對外代表公司，惟非謂臨時管理人即屬公司法所指之負責人，此觀諸上開 95 年 01 月 19 日經商字第 09502005850 號函明載「．．．法院選任之臨時

管理人，雖代行董事長及董事會職權，惟與法條所稱『代表公司之董事』，尚屬有間。」等語即明。

是本件被上訴人雖為○○公司臨時管理人，惟非屬該公司之負責人，無稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定之適用，從而上訴人以○○公司欠稅已達限制出境金額標準，而限制被上訴人出境，於法不合，訴願決定予以維持，亦有未當，均應予以撤銷等語。資為其判斷之論據。固非無據。

(二) 最高行政法院見解：

「本法所稱公司負責人，在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。」、「公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」為公司法第 8 條第 1 項、第 2 項所明定。又「董事會不為或不能行使職權，致公司有受損害之虞時，法院因利害關係人或檢察官之聲請，得選任 1 人以上之臨時管理人，代行董事長及董事會之職權。但不得為不利於公司之行為。」公司法第 208 條之 1 亦定有明文。依上開規定，在股份有限公司，董事當然為公司負責人，只要係公司董事，不管其是否實際負責公司業務，均屬於公司負責人，係採形式主義。至公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，則僅在執行職務範圍內，始為公司負責人，係採實質主義。故公司法對公司負責人並非僅限於第 8 條所定之人，同法第 208 條之 1 第 1 項所定之臨時管理人，在代行董事長及董事會時，自屬公司負責人，如其非公司負責人，如何能行使董事長及董事會之職權，是已被選定之臨時管理人，依上引公司法第 208 條之 1 第 1 項規定，足認其為公司負責人，尚難以臨時管理人未在同第 8 條第 2 項規定之列而遽認其非股份有限公司之法定負責人。

公司法第 170 條第 3 項明文規定，以代表公司之「董事」為罰鍰之對象，並非規定公司「負責人」為受罰之相對人，故經濟部 95 年 01 月 19 日經商字第 09502005850 號函釋；臨時管理人與代表公司之董事二者尚屬有間，臨時管理人違反股東常會召開期限之規定，並無公司法第 170 條第 3 項有關代表公司之董事違反股東常會召開期限裁罰規定之適用，係因處罰對象之法律明文為限，不及法律規定以外之人，是該函釋自無不合。惟此函示係就違章受罰對象所為，就臨時管理人是否為公司負責人，並未觸及，尚難遽以上開函釋資為認定臨時管理人非公司負責人之依據。

公司負責人應忠實執行業務並善盡善良管理人之義務，如違反至公司受有損害者，負損害賠償責任。為公司法第 23 條第 1 項所明定。故公司負責人不得為不利於公司之行為，仍屬當然之法理，同法第 208 條之 1 第 1 項但書規定，僅屬特別提醒之注意規定，並非除臨時管理人以外之公司負責人即得為不利於公司之行為，已屬甚明。因此，何能以此推認臨時管理非公司負責人。

依上訴人相關函釋所示，經法院選任為清算人之律師或會計師，並非限制出境之對象，係因基於專業素養及律師或會計師公會有自律機制之考量，較不易有違章行為發生。被上訴人擔任○○公司之臨時管理人，雖係經新竹地院選任，然其並非律師或會計師，自無專業及自律之防弊之機制，二者不可同日而語，尚難遽予援引加以適用。

本院 96 年度裁字第 3873 號裁定，雖將相類之案件駁回上訴人另案之上訴，維持原審認為臨時管理人非公司負責人之認定，惟該案係以未具體表明原審判決違背法令為由，以上訴不合法從程序上加以駁回，並未就實體上加以審認，尚難認與本案有歧異之見解。

新竹地院依公司法規定裁定被上訴人為○○公司之臨時管理人，以代行其董事長及董事會之職權，並囑託經濟部為變更公司代表人之登記後，○○公司滯欠 93 年度房屋稅，係被上訴人執行公司業務之範圍，且其欠稅達限制出境實施辦法第 2 條第 3 項限制出境金額標準，且未依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項規定繳納復查決定之應納稅額半數或提供擔保，上訴人限制當違章時○○公司負責人即被上訴人出境，於法並無不合。從而原判決以：臨時管理人未在公司法第 8 條第 2 項揭示之公司負責人之列，是臨時管理人非股份有限公司之法定負責人。又參酌 90 年 10 月 25 日修正增訂之公司法第 208 條之 1 立法理由，公司臨時管理人之選任，乃董事會不為或不能行使權職期間之臨時性措施，其固得代行董事長及董事會之職權，惟不利於公司之行為則無權為之，以期維護股東權益及國內經濟秩序，是其行使職權受有限制，顯與董事、董事長及董事會不同。另經濟部 95 年 01 月 19 日經商字第 09502005850 號函明示臨時管理人與代表公司之董事二者尚屬有間，臨時管理人違反股東常會召開期限之規定，並無公司法第 170 條第 3 項有關代表公司之董事違反股東常會召開期限裁罰規定之適用，益徵臨時管理人與股份有限公司負責人有別。是本件被上訴人雖為○○公司臨時管理人，惟非屬該公司之負責人，無稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定之適用等由，據以撤銷訴願決定及原處分，容有未洽而有適用法規不當之違背法令，上訴意旨據以指

摘求為廢棄原判決，為有理由，爰將原判決予以廢棄。又因本件事實已明確，原判決僅適用法規不當，本院自得自為判決，並將被上訴人在第一審之訴駁回，以資適法。

三、本文見解：

關於法院依公司法第 208 條之 1 第 1 項規定選任之臨時管理人，是否應依稅捐稽徵法第 24 條或關稅法第 48 條之規定限制出境，按公司法第 208 條之 1 第 1 項規定：

「董事會不為或不能行使職權，致公司有受損害之虞時，法院因利害關係人或檢察官之聲請，得選任一人以上之臨時管理人，代行董事長及董事會之職權。但不得為不利於公司之行為。」公司臨時管理人之選任，乃董事會不為或不能行使職權期間之臨時性措施，其固得代行董事長及董事會之職權，惟不利於公司之行為則無權為之，是其行使職權受有限制，顯與董事、董事長及董事會不同。經濟部雖基於管理考量，93 年 11 月 9 日以經商字第 09300195140 號函釋，臨時管理人係代行董事長及董事會職權，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。惟該部 95 年 1 月 19 日經商字第 09502005850 號函釋，法院選任之臨時管理人，雖代行董事長及董事會職權，惟與法條所稱「代表公司之董事」，尚屬有間，臨時管理人是否為公司負責人容有爭議。另依據自由出入國境涉及人民居住、遷徙自由之權利，受憲法第 10 條規定之保障，依憲法第 23 條之規定及大法官釋字第 443 號解釋之意旨，若欲對人民之自由權利加以限制，須以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定。限制出境係依稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條規定所明定，為維護租稅公平正義與確保國課，以法律限制納稅義務人或公司負責人出境，乃為增進公共利益所必要，與憲法固無牴觸，惟此一規定係限制人民基本權利，限制「營利事業負責人」規範之範圍，仍應依法憑斷。

財政部 83 年 9 月 22 日台財稅字第 830432027 號函釋，於限制出境辦法中所稱營利事業負責人，應以公司登記之負責人為準，則臨時管理人並非公司登記之負責人，且非公司法第 8 條第 1 項之當然負責人，亦非公司法第 8 條第 2 項之職務負責人，似非限制辦法規範對象，否則，該函釋只針對限制處分之稅務機關作執行認定朝向實質義務人之有利解釋，似乎違反平等原則。

臨時管理人事實上擔負公司對國家之欠稅清理之義務，屬於稅法上之第三人責任，亦即擔保責任，其目的不外乎賦予臨時管理人履行善良管理人之義務，積極清理公司債權與債務，早日解除公司欠稅之狀態，避免其假藉出國之名義，逃避清理義務，應列為限制出境之對象，論理上因此應列為限制出境之對象。又限制出國期間限以改

為 5 年，可嗅出立法者希望在欠稅時起算之 5 年的黃金時刻，公司相關負責人能盡其清理債權、了結債務之義務。惟臨時管理人既然由法院選任，是否應予限制出國應由法院決定，不可恣意由行政機關僅憑是否形式列入公司負責人之範疇，即予以限制出境，畢竟如為清理其欠稅狀態而有須出國時，應由法院裁定，以符合當初選任目的。

現行財政部最新的函釋認為公司法第 8 條規定之負責人，尚不規範同法第 208 條之 1 規定之臨時管理人。復按公司法第 208 條之 1 規定，旨在因應公司董事會不為或不能行使職權時，藉臨時管理人之代行董事長及董事會職權，以維持公司運作。所謂「在執行職務範圍內，臨時管理人亦為公司負責人」，意指公司臨時管理人係代行董事長及董事會職務，故在執行職務範圍內，亦如公司負責人，得對外代表公司。法院選任之臨時管理人，雖代行董事長及董事會職權，惟與「代表公司之董事」，尚屬有間。準此，尚不宜以臨時管理人為限制出境之對象³³⁸。因此，稽徵實務上見解改變，幾無商榷之餘地。

第五項 解散清算階段之法人限制出境對象類型

第一款 以清算人為限制出境對象

解散清算之公司，依據公司法之規定，由清算人仍擔負清償債務與了結現務之義務，實務上行政機關係以清算人為限制出境對象。此責任源於德國稅捐通則第 69 條規定：「法定代理人因故意或重大過失違反對其所課稅之義務，致使稅捐債務之請求權，未經或未適時核定或履行時，應負擔責任³³⁹」，因此，清算期間有限制負責人出境之必要時，應以清算人為限制出境對象³⁴⁰。另，依公司法第 84 條及 334 條規定，清算人為執行清算職務，有代表公司為訴訟上或訴訟外一切行為之權。是以清算期間，應以清算人為法定代理人；依稅捐稽徵法第 13 條規定，法人解散清算時，清算人於分配剩餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐³⁴¹；惟限制出境之營利事業負責人應以依法得代表該營利事業負責人為限。

第二款 清算起點與終點

³³⁸ 財政部 97 年 03 月 04 日台財稅字第 09704513380 號函。

³³⁹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 351。

³⁴⁰ 何淑敏、范綺欣，淺談欠稅與限制出境，稅務旬刊第 1923 期，2005 年 12 月，頁 36。

³⁴¹ 財政部 83 年 12 月 2 日台財稅第 831624248 號函釋。

公司負責人，在未循公司法規定進行清算前，尚非清算人，自不能依稅捐稽徵法第 13 條規定由公司負責人負清算人之責任。公司在依法解散清算前，即使是私自解散，進入清算程序，其法人人格仍然存續，稅捐稽徵機關對於該公司滯欠之稅款或罰鍰，自得依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，限制其負責人出境，以保全稅捐。如公司之全部財產被變賣朋分，則該公司之營業應無法繼續，不符公司繼續經營之原則，稅捐稽徵機關得以利害關係人身分，依公司法第 10 條第 1 項第 1 款規定，申請公司之中央主管機關命令其解散，使依同法第 24 條之規定進行清算。此時公司應依公司章程選任清算人，如公司未另選清算人，依公司法第 79、113、322 條規定，應由各該條所定之股東或董事為清算人，如上述股東或董事未依規定繳清稅捐或罰鍰時，依稅捐稽徵法第 13 條第 2 項規定，自應由各該股東或董事就未清繳之稅捐及罰鍰負繳納義務，清算人違反稅捐繳納義務者，稅捐稽徵機關自得對清算人為限制出境³⁴²。

清算終點應以何時為準，依公司法第 71 條、第 24 條公司解散之公司除因合併、分割或破產而解散外，有法定事項者應行清算³⁴³，在有限公司及股份有限公司依公司法規定辦理清算後，經清算人依規定向法院聲報清算完結，並經法院准予備案後，如稽徵機關查明該公司已無可供移送執行之財產者，得免辦理限制清算人出境。稽徵機關先前如有於公司向法院聲報清算完結備案後始辦理限制出境而該公司查無財產者，應即解除清算人之出境限制³⁴⁴。

第三款 清算人的範圍

壹、清算人可區分成當然清算人與選任清算人。惟該清算人係由法院選派之律師或會計師所擔任者，則不予限制出境³⁴⁵，其產生乃因依據公司法第 81 條及第 322 條規定，公司不能規定其清算人時，法院得因利害關係人之聲請，選派清算人。此類清算人如

³⁴² 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，2007 年 03 月，頁 14

³⁴³ 「一、章程所定解散事由。

二、公司所營事業已成就或不能成就。

三、股東全體之同意。

四、股東經變動而不足本法所定之最低人數。

五、與他公司合併。

六、破產。

七、解散之命令或裁判。」

³⁴⁴ 財政部 91 年 11 月 14 日台財稅字第 0910457266 號令。

³⁴⁵ 財政部 83 年 12 月 2 日台財稅字第 831624248 號、財 86 年 3 月 12 日台財稅字第 861885313 號。

係由法院選派律師或會計師擔任者，與一般經股東決議選任之清算人有所不同，尚不宜一律予以限制出境。

公司已限制負責人出境者經核准解散應行清算應繼續限制該負責人出境，無庸再就該欠稅限制清算人出境，因為本就在禁止出國之列無庸再多此一舉。

營利事業負責人於公司組織係指依法得代表該營利事業之法定代理人，亦即公司執照上所記載之公司負責人，清算人之就任或變更非屬營利事業負責人變更，是公司清算期間以清算人為限制出境之對象時，應符合規定之限制出境金額標準者，方可限制清算人出境；至公司解散前之欠稅原已限制負責人出境者，於公司解散後，應繼續限制該負責人出境，無庸再就該欠稅限制清算人出境³⁴⁶。如限制出境後，已函報財政部限制出境之欠稅營利事業清算人變更時，稅捐稽徵機關應以變更後之負責人或清算人為限制出境對象。原依行為時規定繼續限制變更前之負責人或營業登記負責人或變更前之清算人出境者，應即解除其出境限制³⁴⁷。

貳、問題討論

法院選派之清算人不屬律師或會計師者，非自願擔任且無實益者，是否應比照辦理不予限制出境？

（一）案件事實：

超實美公司為一人公司，經經濟部解散登記在案，因該公司滯欠稅款及罰鍰合計逾新臺幣 200 萬元，依關稅法第 48 條第 5 項規定，得限制其負責人出國，惟該公司負責人林○○已過世，其負責人均拋棄繼承，又公司章程未有清算人規定。案經台灣省北區國稅局基隆市分局聲請法院裁定以林○○之母張○○為清算人，嗣張女士不服，提起抗告，並經法院裁定抗告駁回。

（二）法律爭點：法院選派之清算人，非自願擔任且無實益者，是否應比照律師或會計師辦理不予限制出境？

依照公司法第 8 條第 2 項：「公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人」規定，張女經基隆地方法院選派為超實美公司之清算人，於執行職務範圍內，因具公司負責

³⁴⁶ 財政部 99 年 11 月 5 日台財稅字第 09900415020 號函。

³⁴⁷ 財政部 99 年 6 月 23 日台財稅字第 09904042590 號令。

人身分，依法固應予以限制出國。有論者認為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項或關稅法第 48 條第 5 項限制出境之規定，目的在於「保全」租稅債權。而且財政部對之有裁量空間，濫用限制出境之制度，將過度侵害人民之遷徙自由。因此，稅捐稽徵機關自應就欠稅公司負責人就公司財產之「清算可能性」、「可歸責程度」加以斟酌，非謂一視同仁全部將負責人限制出境，毋寧認為倘其中有多數負責人者，應在多數代表人中選擇與租稅保全有較高關連性之代表人予以限制出境，始符合比例原則³⁴⁸。

本文認為，衡諸限制出國之立法目的，係為利國課之徵起，惟義務人○○公司目前並無可供執行之財產，且法院之裁定係以該公司已無剩餘財產，不宜選派會計師、律師等專業人士為清算人，遂選派張女士為清算人，其清算人之選派，僅係為完成法定之清算程序，於國庫稅收之增益並無實益，限制其出境，實無助於保全國課目的之達成。又依據關稅法第 48 條第 5 項規定，係限制納稅義務人或受處分人之負責人、代表人、管理人出國，考其立法意旨，係因此等人員負責公司之經營，與納稅義務人或受處分人間具經濟上之利害關係，對於國課完納負有相當之責，而有限制其出境之必要。然本案受選派之清算人，既與○○公司無任何經營上之利害關係，亦非擔任清算人，僅因受法院裁定盡其國民應盡義務，卻須忍受限制出國之不便，實有悖於公平合理之原則，且恐有過度侵害人民權益之嫌。

實務上公司清算期間應以清算人為限制出境對象，係基於公司法第 8 條第 2 項、第 84 條、第 113 條及第 334 條規定，清算人於執行職務之範圍內，為公司之負責人，其為執行清算職務有代表公司為訴訟上及訴訟外一切行為之權，是以清算期間係以清算人為法定代理人³⁴⁹。又清算人代表公司之權利義務，並不因其產生之方式，係依法定、章程規定、股東會選任或法院選派之清算人，而有所不同，惟倘係法院因利害關係人之聲請，選派律師、會計師之專業人員擔任清算人時，考量法院係借重其專業素養，基於處理清算事務需要選派，不易發生人頭頂替之流弊，財政部乃以 86 年 03 月 12 日 台財稅字第 861885313 號函核釋，此類清算人不予限制出境³⁵⁰，至其餘清算人無須因其身分不同而為不同之處理。另關於法院選派之清算人，依經濟部 58 年 11 月 7 日商第 3808 號函規定，需清算人為就任之承諾始生清算委任之效力。

³⁴⁸ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 74-75。

³⁴⁹ 財政部 83 年 12 月 2 日台財稅第 831624248 號函。

³⁵⁰ 財政部 100 年 3 月 12 日台財關字第 10005009220 號函釋。

第四款 公司章程未規定或未選任清算人之限制出境對象

壹、有限公司、股份有限公司以全體董事為限制出境對象

有解散事由應行清算之股份有限公司，倘其欠稅達已廢止「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」規定之標準³⁵¹，應限制其負責人出境時，如公司法或該公司之章程對於清算人未有規定，其股東會亦未選任清算人者，應以全體董事為限制出境對象³⁵²，但不包括法人董事之負責人³⁵³。清算人後死亡，公司未另選任清算人，在股東會選任清算人或法院選派清算人前，由股份有限公司的原董事擔任清算人，此時限制出國之對象應為該公司之原董事。

依據公司法第 8 條規定：「本法所稱公司負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。公司之經理人或清算人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」、同法第 25 條規定：「解散之公司，於清算範圍內，視為尚未解散。」、第 322 條規定：「公司之清算，以董事為清算人。但本法或章程另有規定或股東會另選清算人時，不在此限。」、第 324 條規定：「清算人於執行清算事務之範圍內，除本節有規定外，其權利義務與董事同。」是有限公司之清算除股東會選任清算人或由法院選派清算人外，以公司原董事為清算人。

但股份有限公司解散進行清算，股東會員選任之清算人死亡，在股東會新選任清算人或法院選派清算人前，是否當然由股份有限公司原董事為清算人？該公司於欠稅的情形，此時是否得由主管機關對此董事為限制出境的行政處分？有謂股份有限公司之機關，於公司正常營運之情形，包含董事、監察人及股東會，因此公司法第 8 條第 1 項規定，股份有限公司董事為公司負責人。至若清算中之公司機關，因執行業務董事已因公司解散而退職，其職務由清算人執行，至於監察人及股東會行使職權，則以清算業務為限；因此，清算中的公司機關為清算人、監察人及股東會三機關，原任董事若無清算人身分，則喪失清算中公司機關之資格，從而清算中的公司以清算人為公司之負責人，且因公司解散已無董事此等機關存在，並無援引公司法第 8 條第 1 項以

³⁵¹ 該辦法業已廢止，現行改依本法第 24 條第 3 項。

³⁵² 財政部 94 年 4 月 21 日台財稅字第 09404522480 號令。

³⁵³ 財政部 96 年 5 月 22 日台財稅字第 09604518240 號函。

董事為股份有限公司負責人之問題。

惟司法實務認為，股份有限公司董事長死亡或因故不能行使職權，依據經濟部經（72）商第 40519 號函釋，股份有限公司之董事長因故不能行使職權時，應依公司法第 208 條第 3 項規定，由副董事長代理之；無副董事長或副董事長亦請假或因故不能行使職權時，由董事長指定常務董事一人代理之；其未設常務董事者，指定董事一人代理之；董事長未指定代理人者，由常務董事或董事互推一人代理之。至董事長死亡時，應即依法補選董事長，惟在董事長未及選出之前，得由常務董事互推一人暫時執行董事長職務。由此類推，股份有限公司解散進行清算，股東會原選任之清算人死亡，在股東會新選任清算人或法院選派清算人前，當然由股份有限公司的原董事擔任清算人，對於公司前於欠稅之情形，將由主管機關對此等董事為限制出境之行政處分³⁵⁴。因此，公司未依前項規定辦理時，可依公司法第 8 條規定，限制常務董事或董事出境³⁵⁵。

貳、問題討論

一、有限公司未規定或選任清算人，實務上係以全體董事為限制出境對象，是否違反憲法上之比例原則或平等原則？

（一）該函釋違反比例原則

有論者認為限制出境之決定不宜機械性地套用公司法之規定，蓋稅法與民商法具有本質上之歧異，民商法旨在規範一般人民之間水平權利義務之關係，相對地，稅法則是為支應國家財政收入，規範國家執行課稅高權及人民履行納稅義務時，所應遵行的程序與實體要件規則，稽徵機關與人民的稅捐債權債務關係乃垂直的權力服從關係，與一般民商事的債權債務關係顯有不同，又基於憲法對人民自由、權利之保障，課稅的執行應嚴守租稅法律主義、課稅公平及比例原則，此即與一般民商事法講求契約自由與法律安定性有所差異。是故，稅法借用民商法規定，來補充稅法規定之不足，惟稽徵機關援引時，應基於稅法觀察法，予以注意所援引的民商法規定，是否與稅法的意旨相符，不宜囫圇吞棗的全盤套用。限制出境本身不過是稅收保全的手段，並非目的，不僅與課稅處分以發現納稅義務人負擔稅捐的實質經濟能力目的有所不同，本

³⁵⁴ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，2007 年 03 月，頁 9。

³⁵⁵ 財政部 72 年 6 月 20 日台財稅第 34283 號函。

質上更迥異於公司法上清算規定以確保股東、一般債權人權益為目的。上開涵釋當然地援引公司法關於清算的規定作為限制出境對象之法令基礎，似未顧及欠稅限制出境之本質。次論財政部 94 年 4 月 21 日台財稅字第 09404522480 號函釋，公司未設清算人即以全體董事、股東作為限制出境對象，無人數限制，相較於公司設有清算人，僅限制清算人依人出境，以及公司未進行清算，僅以公司董事長一人為限制出境對象等相類似之事實，卻可限制三人以上的出境自由，顯然有失衡平，且未先詳析欠稅公司之償債或財務能力，即限制全體董事或股東，似乎違反比例原則。因此，認以原負責人，即公司董事長或實際負責人作為限制出境對象，始符合比例原則³⁵⁶。

（二）該函釋違反平等原則

另有論者認為，實務上僅提及股份有限公司，而有限公司則是否以全體股東為限制對象，並無提及。可見財政部在本函釋中係比照公司法規定，將限制對象擴充至「視為負責人」。惟此番借用公司法的解釋似疏於優先考量稅捐稽徵法關於清算人責任，已於其第 13 條作有特別規定，而不宜直接比照負責人限制出境。按稅捐稽徵法第 13 條規定：「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。」清算人無論為公司自行選任或法院選任，並非因就任清算人而直接成為公司所欠稅款的納稅義務人；其次，按該條規定文義可知，清算人於稅法上之責任絕非「擔保」被清算的法人必須完全繳清欠稅，僅是承擔「按稅捐受償的順序，繳清稅捐」，即協助被清算的法人、團體依清償順序繳清欠稅之「協力義務」。

除此之外，應行清算的公司未設清算人，常情一般是公司早已喪失償債能力，且個別股東或董事未必實際參與公司經營，縱公司法賦予其清算人之地位，清算業務的實際執行，仍有賴於股東會議或聲請法院選舉清算人，所謂全體股東或全體董事作為清算人，僅為暫時的過渡措施，難認實際上具備公司清算期間財務事項的完全權責。況且清算人的稅法責任，稅捐稽徵法已規定「分配賸餘財產前，應依法按稅捐受償之順序，繳清稅捐」，如有違反者，始「就未清繳之稅捐負繳納義務」，若再透過限制出境，額外課予其等同執行業務股東、董事長，協助公司完全繳清稅捐的公法責任，實背離「不等者卻等之」的平等原則，侵害憲法保障之遷徙自由³⁵⁷。

³⁵⁶ 因清算公司有欠稅限制所有董事出境是否妥當，蔡朝安、黃士洲，稅務旬刊 第 1929 期。

³⁵⁷ 黃士洲，法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡

（三）本文見解

本文認為，上開學說認為實務上公司解散清算未規定或選任清算人時限制全體董事出境，顯然違反憲法上之比例原則，因此認以原負責人即公司董事長或實際負責人作為限制出境對象始符合比例原則之結論有待商榷。倘尚未解散清算，清理欠稅狀態之責任應仍擔保責任人來負擔，並應依實質課稅原則法理，額外課予其等同執行業務股東、董事長，協助公司完全繳清稅捐的公法責任，實屬當然。如已進入解散清算階段，公司未規定或選任清算人時，如再以原負責人為限制出境對象，將有逾越法律規定之虞，因解散清算階段，清算責任之歸屬，公司法已有明定，不容任意創設。衡酌該函釋之目的係促其加速履行選任清算人，實行清算義務，防止公司董事或股東消極不履行後續應行選任程序，妨礙所滯欠稅款之徵收，就比例原則而言，係符合適當性及必要性原則，尚難評論出有違反之結論。次論平等原則之審查而言，即使清算人只承擔「按稅捐受償的順序，繳清稅捐」第三人協力義務，並非「就未清繳之稅捐負繳納義務」，並不能導出全體董事不能為清算人之結論，因公司經營階段之不清繳稅捐所產生擔保責任與公司解散清算之不按稅捐受償的順序繳清稅捐所產生擔保責任，兩者並未有可相提並論性，不可即以此率論公司未規定或選任清算人時，透過限制全體股東或董事出境，額外課予其等同執行業務股東、全體董事（包含董事長），協助公司完全繳清稅捐的公法責任，背離「不等者卻等之」的平等原則。

二、有限公司解散清算時，章程未選定清算人，股東又無決議另選清算人之情形，即以全體股東為清算人，此時惟若股東死亡時，全體繼承人是否因此而成為股東，且由全體負清算人之職責？

（一）實務上，財政部之處理方式，係以全體繼承人為清算人，於符合限制出境要件時，亦一併對全體繼承人予以限制出境。惟有論者認為，稅捐機關似有藉由限制繼承人之自由，而迫使繼承人以個人財產代為清償法人債務，實有違比例原則之嫌³⁵⁸。財政部 96 年 4 月 16 日台財稅字第 09604522400 號、財政部關稅總局台總局緝字第 1011017042 號函釋，均認以形式上之全體股東，因而全體予以限制出境。學者黃士洲認為此種情形，宜由財政部向法院聲請選派清算人，至少亦應容許繼承人全體選任

評 財稅研究 第 40 卷 第 2 期，頁 99。
³⁵⁸ 101 年稅務行政救濟研討會 頁 46。

一人執行被繼承人職務，方不至於過度侵害人民之基本權利³⁵⁹。

(二) 本文見解：

1. 首先，限制出國規範之目的，係藉由限制納稅義務人或受處分人或其負責人之遷徙自由為手段，促使其繳納欠款，以確保稅收，增進公共利益，其與公司清算之目的，尚屬有間，有限公司股東死亡時，全體繼承人如因此而成為股東，且由全體負清算人之職責，恐將有違不當聯結禁止原則。
2. 次論選派清算人是否有選派實益，亦即不論其是否有涉經營權均以限制出境實值得探討。繼承人因繼承取得股東身分，而被視為具有法定清算人身分者，實有別於一般投資取得股東身分之情形，對於是類非自願擔任且與納稅義務人或受處分之間不涉及經營上利害關係之清算人，處分機關應將其特殊情形列入考量，不宜恣意限制之，否則恐有過度侵害人民基本權利及裁量怠惰之虞，亦即，除查有具體事證，得認定繼承人參與旨揭公司經營外，似不宜逕依稅捐稽徵法第 24 條或關稅法第 48 條第 5 項規定改限制其出國；再者，尚須考慮的是，該公司經查已無可供執行之財產，即便就其清算人為限制出國處分，對增益國庫稅收，亦無實益。

三、司法實務案例

(一) 系爭事實

A 公司因欠稅經高雄市政府廢止公司登記，依公司法應為清算，且應以全體股東為清算人。由於該公司唯一股東死亡，財政部遂以全體繼承人，即某甲之妻某乙（越南籍外籍配偶）及其他 4 位概括繼承之繼承人為清算人，予以限制出境。某乙不服，主張是被繼承人之外籍配偶，也幾乎不懂國字，無能力去處理 A 公司之相關事務，經訴願駁回之後，再以財政部為被告，依法提起行政訴訟。台北高等行政法院 97 年度訴字第 1930 號判決撤銷限制出境之處分，惟經財政部提起上訴後，最高行政法院 99 年度判字第 1013 號判決廢棄原判決，並直接駁回某乙在一審之起訴。

(二) 高等行政法院見解

1. 限制出境要件應從嚴解釋

司法院釋字第 345 號解釋固認限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法符

³⁵⁹ 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由之保障/最高行 99 判 1013 號判決，台灣法學雜誌，200 期，2012 年 5 月，。

合法律保留及授權明確性原則，惟在個案適用上，基於限制出境制度非對於欠稅者或欠稅營利事業之「財產」直接為租稅之保全措施，而為「對人執行」之間接強制措施，且不需主觀上之可歸責性，則對於限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 2 條第 1 項規定限制出境對象之認定，自不宜過寬鬆，以免侵害憲法第 10 條所保障人民遷徙自由基本權之虞。

2. 數繼承人依公司法規定因繼承而成為股東者，應推一人行使清算人職務。
復按「公司變更章程、合併、解散及清算，準用無限公司有關規定」、「公司之清算，以全體股東為清算人。但本法或章程另有規定或經股東決議，另選清算人者，不在此限。」、「由股東全體清算時，股東中有死亡者，清算事務由其繼承人行之；繼承人有數人時，應由繼承人互推一人行之。」及「不能依第 79 條規定定其清算人時，法院得因利害關係人之聲請，選派清算人。」分別為上揭分別為上揭公司法第 113 條、第 79 條第 1 項、第 80 條及第 81 條所明定。...且未參與公司經營，對公司營運狀況及帳簿表冊，自無所知悉，惟清算程序之進行，需有清算人代表公司進行清算，其程序上始為適法...。換言之，其他繼承人既未參與公司經營，使之全部列為清算人亦無實益可言，反倒造成清算事項之決定及程序進行之困擾。
3. 稽徵機關怠於向法院聲請選派清算人，逕予限制全體繼承人出境，違反比例原則國民基本權利，係法治國之基本原則，而比例原則更是構成法治國之實質內涵。...茲查公司法第 80 條係規定：「由股東全體清算時，股東中有死亡者，清算事務由其繼承人行之；繼承人有數人時，應由繼承人互推一人行之。」依其文義，對於一人公司之唯一股東死亡時，該唯一股東之多數繼承人繼承後，但卻未互推一人綜理清算事務之情形，並無明文規定應如何處理，致造成法律之漏洞，但公司清算不能沒有清算人，否則清算程序將無法進行，此時宜類推適用第 81 條之規定³⁶⁰，由稅捐稽徵機關，即利害關係人向法院聲請選派清算人，俾利清算程序之進行，並適當地填補法律之漏洞；且若有保全稅捐債權而須限制公司負責人或清算人出境時，亦僅需限制法院所選派之清算人一人即可，方符合前開比例原則之要求；倘稅捐稽徵機關怠於向法院聲請選派清算人，僅為達稅捐保全之目的，即逕以多

³⁶⁰ 公司法第 80 條：「不能依第 79 條規定定其清算人時，法院得因利害關係人之聲請，選派清算人」。

數繼承人全體為限制出境之對象，剝奪所有之多數繼承人於憲法上所保障遷徙自由之基本權，顯然已違反上述比例原則。

（三）最高行政法院判決所持理由

1.A 公司為一人公司進入清算程序之際，乙等人已透過繼承取得股東身份，全體均為清算人：

依民法第 1147 條：「繼承，因被繼承人死亡而開始。」之規定，被上訴人及其他繼承人於 94 年 6 月 1 日因顏○○死亡而開始繼承，即為該公司之股東，斯時該公司尚未經高雄市政府依法命令解散、廢止公司登記，直至 96 年 2 月 14 日始經高雄市政府依法命令解散、廢止公司登記，依公司法第 24 條規定，應行清算。此際被上訴人及其他繼承人早為該公司之全體股東，且均健在，即無公司法第 113 條準用第 80 條所規定之「由股東全體清算時，股東中有死亡者」之情事，自無適用該條「清算事務由其繼承人行之；繼承人有數人時，應由繼承人互推一人行之」規定之餘地；復因公司法或該公司章程並未另有規定或經股東決議，另選清算人，則依公司法第 113 條準用第 79 條前段規定，該公司之清算，以被上訴人及其他繼承人全體股東為清算人。又因無公司法第 113 條準用第 81 條所規定之「不能依公司法第 79 條規定定其清算人時」之情事，亦無適用該條「法院得因利害關係人之聲請，選派清算人」規定之餘地。從而，原判決認定在被上訴人及其他繼承人未依法互推一人行該公司之清算事務之前，被上訴人並非該公司之清算人，上訴人即應向法院聲請選派清算人等云，自有違誤。

2. 有限制出境必要者，亦得對外國人為之

被上訴人及其他繼承人全體股東既為永茂盛公司之清算人，則在執行公司法第 113 條準用第 84 條第 1 項規定之清算人之職務範圍內，依該條第 2 項前段規定，均有代表公司為訴訟上或訴訟外一切行為之權，且依公司法第 8 條第 2 項規定，均為該公司負責人，且為限制出境實施辦法第 2 條第 1 項所規定之負責人，如為確保稅收，增進公共利益，而有限制欠稅營利事業負責人出境之必要時，並未排除外國人，均為被限制出境之對象。從而，原判決認定上訴人對被上訴人及其他繼承人為限制出境之處分，有違比例原則及行為時稅捐稽徵法第 24 條第 3 項為確保稅收，增進利益所必要範圍內採取限制出境手段之立法意旨等語，尚有未洽。

3.依司法院釋字第 345 號意旨，限制出境並未侵害遷徙自由之基本權

按司法院釋字第 345 號解釋文及理由書：「行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』，係依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 25 條之 1 第 3 項之授權所訂定，其第 2 條第 1 項之規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第 5 條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。」、「理由書：稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定...，關稅法第 25 條之 1 第 3 項亦有相同意旨之規定，行政院於中華民國 73 年 7 月 10 日修正發布之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』，即係依上開法律明文授權所訂定。其第 2 條第 1 項規定...，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第 5 條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法限制出境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第 10 條、第 23 條規定，均無抵觸。」甚明，原判決認定上訴人限制被上訴人出境，侵害憲法第 10 條所保障人民遷徙自由之基本權等云，亦有未洽。

學者黃士洲認為欠稅實施限制出境之強制措施是否發動，無論是由稽徵機關、執行機關，抑或法院來做決定，理應按比例原則，進行個案審查。審查時，稅捐稽徵法第 24 條「得」之用語，顯有授予裁量之權限與義務，如果從保全欠稅執行，對欠稅義務人施予「間接強制」敦促其履行自身或協助營利事業履行繳納義務之規範目的來說，當義務人已查無任何財產可資清償，或財產已遭禁止處分或假扣押，稅捐債權可獲十足擔保者，仍予限制出境仍予規範目的有所不符。再者，行政行為應受法律及一般法律原則之拘束，尤其是比例原則，行政程序法第 4 條及第 10 條定有明文，當限制出境之法律構成要件該當時之際，稽徵機關仍可視個案情形來決定函請限制出境之必要性。尤其在負責人之認定，稽徵機關似有過度拘泥於公司法上負責人概念之傾向，動輒限制全體股東、董事出境，大多未進一步審酌個案中透過公司法建立的法定清算人身分，對於欠稅保全、執行之具體關聯，實有改進餘地。

本文以為，高等行政法院基於稽徵機關得聲請法院選派清算人較限制全體繼承人出境，更符合最小侵害原則，乃予撤銷限制出境處分，即寓有裁量處分應審

酌手段與目的之比例原則。相對地，最高行政法院之判決幾乎是完全依照羈束處分之脈絡，透過公司法上清算人規定的解釋，補充限制出境之負責人要建內涵之後，隨即認定限制出境處分無違法令，而淪為機械、形式適用法律之嫌。再者，原告身為越南籍配偶，其語言、文化背景、智識能力有別於一般國民，能否扮演好法定清算人角色，履行協助該營利事業清繳欠稅之公法上任務仍值得存疑。況且因繼承取得股東身份之故，而被認定具有法定清算人身分，不同於一般因投資而取得股東身份之情形，因繼承之故而成為法定清算人，其對先前公司營運過程尚不清楚，可否有效履行協助清繳欠稅之任務，仍有很大之疑問。第三，相對於一般國民，外籍配偶返鄉省親的需求更為濃厚，入出境自由作為基本人權，對於外籍配偶的重要程度，尤甚於一般國民，因欠稅而限制其出入境自由，毋寧應適用較嚴格之審查基準。

四、公司之股東或董事在未經指定或選定清算人前，可否拒絕擔任清算人？

按公司法第 113 條準用第 79 條規定，有限公司之清算，以全體股東為清算人；但本法或章程另有規定或經股東會決議，另選清算人者，不在此限；而股份有限公司則依公司法第 322 條規定，股份有限公司之清算，以董事為清算人；但本法或章程另有規定或股東會另選清算人時，不在此限；不能依規定定清算人時，法院得依利害關係人之聲請，選派清算人。但公司之股東或董事在未經指定或選定清算人前，可否拒絕擔任清算人？一般認為，有限公司及股份有限公司解散清算，依公司法規定，係由股東或董事當然就任，無須為就任之承諾；反之，清算人、選任清算人或選派清算人不因章程之訂定、股東會之決議或法院之選派而當然有就任承諾之義務，故須經其為就任之承諾，始與公司發生委任關係³⁶¹。是以，公司清算人如係由股東或董事之法定清算人擔任者，應無拒絕之權利³⁶²。

五、股份有限公司原董事長死亡，未選出新董事長之前，對公司登記之董事為限制出境之處分，在行政程序法上之舉證責任由誰負擔？對營利事業負責人為出境之限制時，其欠稅之營利事業負責人究為何人？

³⁶¹ 柯芳枝，公司法，三民出版，2009年8月修訂7版，頁569。

³⁶² 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第1996期，2007年03月，頁13。

現行限制出境處分係不利益處分，基於依法行政原則，其要件事實為原則事實者，應由行政機關負舉證責任。稅捐稽徵法第 24 條對營利事業負責人為出境之限制，其目的無非在促使該負責人清繳積欠之稅款，因之其是否確為公司負責人，應切實查明，方能正確適用法律。而公司法第 12 條規定，旨在保護因信賴公司登記事項而與公司有交易行為之善意第三人及在宣示公司法對於公司之漏未登記或變更登記事項係採登記對抗要件主義，而非登記生效要件主義。換言之，如果股份有限公司成立後改選董事時，當選之董事只須依民法第 528 條規定接受公司之委託，於就任時起，即生民法委任之效力，依公司法第 8 條規定，即係該法所稱公司負責人。至於有無依公司法之規定，申請董事變更登記，僅生公司可否對抗第三人之效力而已。對營利事業負責人為出境之限制時，其欠稅之營利事業負責人，自應以股東會之選舉與委任契約之成立為要件，與公司法第 12 條無涉³⁶³，本文亦同此見解。

第五款 公司登記狀況為命令或裁定解散而尚未撤銷或廢止時，其限制出境對象

公司法第 24 條規定：『解散之公司除因合併、分割或破產而解散外，應行清算』。是以，公司之解散，不論係命令解散或裁定解散，均應行清算。公司之解散，一經解散即生效力，其向主管機關登記，僅生對抗要件³⁶⁴。準此，公司登記狀況為命令解散或裁定解散而尚未撤銷或廢止者，既應依公司法第 24 條規定進行清算，有關稅捐文書送達及辦理限制出境之對象，即在清算期間應以清算人為限制出境對象³⁶⁵。公司經主管機關依照公司法第 9 條規定撤銷設立登記，行政處分對象應為何？從而限制出境對象又為何？

依公司法第 26 條之 1 之文義及立法理由，公司經中央主管機關撤銷或廢止登記者，應進行清算。經濟部於 98 年前所持見解原認「主管機關依公司法第 9 條撤銷公司之設立登記者，其公司法人資格即行喪失，似應解散，而依公司法第 24 條之規定進行清算。公司設立登記後，經中央主管機關撤銷其登記，該公司即失其存在上之法律上依據，惟為處理債權債務及公司之財產，以了結其與第三人之權利義務關係，其

³⁶³ 王志忠，董事長死亡或不能行使職權如何限制出境，稅務旬刊，第 1911 期，頁 19。

³⁶⁴ 經濟部 96 年 12 月 27 日經商字第 09602170080 號函

³⁶⁵ 財政部 97 年 1 月 2 日台財稅字第 09600527460 號函

法人人格似應類推適用有關公司解散及清算之規定，於清算之必要範圍內，仍視為存續³⁶⁶」同公司法第 26 條之 1 之文義及立法理由。惟經濟部 98 年 11 月 19 日經商字第 09800650420 號函示改變見解，依公司法第 9 條規定撤銷設立登記之公司，毋庸進行清算程序。如此一來，有爭議的是則撤銷登記前所生之法律關係應如何了結，財政部於 101 年 2 月 4 日以台財關字第 10100513210 號函請經濟部表示意見。經濟部於 101 年 3 月 3 日以經商字第 10100520370 號函謂依公司法第 9 條規定，經主管機關撤銷公司設立及其後續相關登記之公司，因該公司自始即不存在，當不生應依公司法規定辦理清算問題，惟仍可依民法之規定，依非法人團體之規定進行清算。

由於經濟部上開函釋認為自始不存在，忽略從該公司設立登記至撤銷設立登記為止之期間，其所有法律行為及行政機關以該公司為受處分人之所有行政處分包含限制出境處分，將有適法性疑慮。基於法治國原則，經濟部經商字第 09800650420 號及第 10100520370 號函釋，明顯與法律規定相牴觸，致有憲法第 172 條所稱無效之情形。而「公務員於適用法規處理行政事務時，自須注意該法規是否有牴觸憲法、法律或其他上位階法規而無效之情形。公務員如認為所適用之法規有牴觸上位階法規之疑慮時，應向其上級呈報，聽候上級之指示辦理。其上級公務員如亦有懷疑，應依行政系統，層報轉請有權機關解釋，或聲請司法院大法官為違憲審查或法規統一解釋。……有關之法規顯然違憲或足以導致構成犯罪行為時，公務員仍不得適用該法規。」³⁶⁷經財政部報請法務部釋示，法務部認為如依據經濟部 98 年 11 月 19 日經商字第 09800650420 號函見解，則撤銷登記之公司幾無適用公司法第 26 條之 1 之機會，此與公司法第 26 條之 1 認公司經撤銷登記亦有了結債權債務關係而進行清算程序之必要，以及明定準用清算中公司地位之立法意旨不相符。又民法並未對非法人團體之清算有所規定，而依民法總則之清算程序，乃係對『法人』之清算，且由法院監督並依非訟事件法相關規定辦理。因此，法務部認為經濟部 101 年 3 月 3 日以經商字第 10100520370 號函說明四所指依『民法規定』及依『非法人團體規定』進行清算，其語焉不詳。法務部認為經濟部限縮解釋除與現行本條法律文字不符合外，顯然又與 2001 年本條之立法理由相違背，主管機關似有重新檢討之必要。基於經濟部 98 年函釋係公司於撤銷設立登記前所為法律行為之效果應如何歸屬，及認定行政處分之對象

³⁶⁶ 經濟部 72 年 10 月 11 日經商字第 41322 號函及 81 年 6 月 25 日經商字第 213612 號函

³⁶⁷ 陳敏，行政法總論，新學林出版，2008 年 6 版，頁 123。

應為何者之前提，實宜審慎探討，以免損及國課及人民權益。

有學者認為公司經中央主管機關撤銷登記者，如有公司法第 26 條之 1 之適用，即應準用同法第 24 條、25 條規定辦理清算，並於清算範圍內視為尚未被撤銷³⁶⁸。又我國公司法學者劉連煜教授認「為公司股款未實際繳納而經主管機關撤銷設立登記者，從法律規定文義而言，基本上亦應有公司法第 26 條之 1 公司清算程序之適用。」亦肯認應依公司法第 24 條、25 條規定辦理清算。從而，限制出境對象應為清算人。

本文認為，依據司法院大法官釋字第 287 號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」

經濟部 98 年後變更函釋認為「毋庸依公司法規定之清算程序辦理清算」。是以，經主管機關依公司法第 9 條撤銷設立登記之公司應否依公司法規定行清算程序疑義，主管機關顯有就同一法規條文先後釋示不一致之情形，倘認經濟部 98 年函釋方屬適法，則依該部 72 年、81 年函釋意旨，行公司法清算程序而已確定之案件是否違法，攸關類此案件是否得不考慮法安定性而予以撤銷之問題存有爭議。若認為依經濟部 72 年及 81 年函釋所為之行政處分均屬違法，則行政機關應否依行政程序法第 117 條規定職權撤銷對公司所為之全部行政處分。鑑於公司一經經濟部核准設立登記後至經濟部撤銷設立登記為止，該段期間所生之一切法律關係倘均自始視為無效，恐影響他人權益甚鉅，包括行政機關對該公司違反行政法規之違章行為，產生無從究責之窘境，行政機關以該公司為受處分人之所有行政處分，恐有適法性疑慮，將有害國家公權力之執行及社會公益之維護，因此應將該段期間之法人格視為持續，以利於後續債權債務之處理。

第六項 公司組織破產或重整時之限制出國之對象

公司未進入清算程序而進入破產程序或重整程序時，限制出境之對象又為何者，以下分別就實務作法說明之：

³⁶⁸ 王泰銓著，公司法新論，2002 年增訂 2 版，頁 226。

一、公司經宣告破產而程序尚未終結前：

實務上認為不宜對破產管理人或原負責人限制出境³⁶⁹。公司經宣告破產而於破產程序尚未終結或終止前，不宜對該公司破產管理人或原負責人為出境限制；其已於公司破產程序中，對該公司原負責人辦理限制出境者，除於破產程序終止後，仍有欠稅達限制出境之金額標準且原負責人依法仍為應限制出境之對象而應繼續限制出境外，應即解除其出境限制。

二、公司進入重整程序：

公司重整完成前或裁定終止重整前，得免辦限制出境³⁷⁰。股份有限公司經法院裁定重整後，於重整完成前或法院裁定終止重整前，得免依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定辦理限制出境³⁷¹。

第七項 法人董事之負責人限制出境之研究

所謂「法人董事之負責人」，係指政府或法人為公司股東時，如當選為董事或監察人時，政府或該法人即為該公司之負責人。由於法人無法親自至該公司執行職務，依據公司法第 27 條第 1 項，應指定自然人代表行使職務。

在稅捐實務上，倘法人組織為公司，以法人股東或法人股東之代表人為董事時而因公司經主管機關廢止登記後有應行清算事由時，未依規定進行清算，且公司章程未規定清算人，公司股東會亦未選任清算人時，稽徵機關得否以法人股東代表人為限制出境對象之疑問，財政部僅以依現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定就法條之文義解釋，負責人不包括法人董事之負責人，故尚不得以法人董事之負責人為限制出境對象³⁷²。除此之外，財政部認為依據經濟部函釋，公司法第 27 條第 1 項規定，公司登記之董事為法人股東，而不涉及指定之自然人，因該自然人僅為代表法人行使職務；亦即，公司之清算，以董事為法定當然之清算人，該清算人即係上開公司登記之董事。此係因與公司（義務人）成立委任關係者，係法人股東，是義務人之法人股東指派行使董事職務之自然人，與義務人並無委任關係，因此該自然人並非負責人，自非限制出

³⁶⁹ 財政部 97/07/10 台財稅字第 09704033310 號令。

³⁷⁰ 財政部 91/11/15 台財稅字第 0910455931 號函。

³⁷¹ 財政部 91 年 11 月 15 日台財稅字第 0910455931 號令。

³⁷² 財政部 96 年 5 月 22 日台財稅字第 09604518240 號函。

境之對象³⁷³。

惟有論者認為，被選派至他公司擔任法人代表之自然人，對於原選派之公司有多大的影響力也會隨著個案而有所不同。倘若該自然人對於原選派公司有實質的指揮監督權力，他就是該公司的實質負責人或影子負責人。當其違背自己作為負責人之義務致生欠稅結果，即有可能被限制出境；反之，倘若該自然人必須事事聽命於原選派公司，甚至只是原選派公司之人頭，並無實質決策權，將之限制出境亦乏實益，從而有違背比例原則之嫌。由此觀之，將此等自然人一律排除在限制出境之外，有過於寬鬆之嫌³⁷⁴。

本文以為，自德國法上公司負責人被限制出境之理由觀之，係其違反第三人協力義務，因而必須負擔保責任，而被限制出境。被選派至他公司擔任法人代表之自然人雖與公司無委任關係，但其任務為代表公司行使職務，包括為義務人（公司）繳納稅捐。既然是「代表」公司，即取得該公司之代理權，並受公司委任。倘若未能履行其受委任之義務，以致義務人公司陷入欠稅狀態，從外觀看，確實違背了第三人協力義務，而代理人的法律效果係歸屬於指派公司（法人董事），則指派公司（法人董事）必須負擔保責任。另，該指派公司可以另行指派自然人來接手處理，因此義務人公司欠稅狀態尚有解決之餘地，如對原始受指派之代表人限制出境並無助於公司欠稅狀態知消除，因而無須限制法人董事所原始指定之自然人。惟倘若該自然人對於原選派公司有實質的指揮監督權力，既然其違背第三人之協力義務，依舉重以明輕之法理，已難以期待原選派公司另覓人選處理公司欠稅，此時將擔保責任加諸於該自然人並無不妥，該自然人自得被限制出境。

第四節 限制出境之主體效力—非營利法人類型

第一項 獨資負責人

非營利法人之獨資或合夥營利事業，其限制出境對象實務上係以商業登記法第 10 條第 2 項所稱之負責人為限³⁷⁵。由於獨資營利事業在私法上並無獨立人格，而是隸屬於其獨資資本主（負責人）個人，如獨資營利事業之財產不足清償其欠稅時，其負責

³⁷³ 法務部 104 年 1 月 14 日法律字第 10401501830 號函。

³⁷⁴ 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月，頁 74。

³⁷⁵ 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

人應負清償責任。例如，甲營造廠屬獨資之營利事業，其所欠營業稅及營利事業所得稅，依法應向其負責人追繳，並可聲請法院就該負責人所持有丙營造有限公司之股權予以強制執行³⁷⁶。以下分成四種情況討論獨資負責人限制出境。

一、獨資營利事業以違章行為發生時之負責人為論處對象，其後之限制出境對象亦應以該負責人為限制出境對象³⁷⁷。

實務案例中，財政部針對獨資及合夥商號之營利事業違反稅法案件之罰鍰處分書時，其受處分人欄位應如何填寫疑義，依據財政部 86 年 5 月 7 日台財稅第 861894479 號函規定：「獨資營利事業對外雖以所經營之商號名義營業，實際上仍屬個人之事業，應以該獨資經營之自然人為權利義務之主體。」次依行政法院 68 年 8 月份庭長評事聯席會議決議：「獨資商號，...在行政訴訟裁判當事人欄，...應以獨資商號主人為當事人，記載為『○○○即○○商號』。...」準此，獨資營利事業之違章案件罰鍰處分書，應以違章時經營之自然人為受處分人，記載為「○○○即○○商號」³⁷⁸。

二、獨資負責人死亡時，遺有財產者，繼承人應負繳納義務，如逾期未繳納者，係可限制其繼承人出境。依據稅捐稽徵法第 14 條第 1 項規定，其繼承人應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，繼承人違反此項規定者，依同條第 2 項規定，繼承人應負繳納義務，稽徵機關自得改向繼承人發單徵收。如逾期未繳者，可依據稅捐稽徵法第 14 條之規定，報請限制義務人之繼承人出境³⁷⁹。有問題的是，其後獨資負責人死亡，其欠稅限制出境應如何執行？以下以實務案例說明：財政部認為如○○藥行負責人蘇君應繳納之 71、72 年度營利事業所得稅共計新臺幣 2,718,857 元，依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定及已廢之限制出境實施辦法第 2 條第 1 項之規定，稽徵機關報請限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境者，應以該欠稅之個人或欠稅之營利事業負責人為限，如獨資負責人死亡，自無從限制其出境，亦不得逕為限制其配偶出境³⁸⁰。

三、獨資營利事業辦妥變更登記，仍以違章行為發生時之負責人為論處對象

實務上，獨資組織營利事業向主管機關辦妥負責人或商號變更登記後，經查獲變

³⁷⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 353。

³⁷⁷ 財政部 86 年 5 月 7 日台財稅字第 86184479 號。

³⁷⁸ 財政部 94 年 04 月 13 日台財稅字第 09404523860 號函。

³⁷⁹ 財政部 74 年 10 月 2 日台財稅第 22864 號函。

³⁸⁰ 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 10。

更前有違反稅法規定情事，則究竟應以變更前抑或以變更後之商號及負責人為處罰對象疑問，依財政部實務上之見解，獨資組織營利事業對外雖以所經營之商號名義營業，實際上仍屬個人之事業，應以該獨資經營之自然人為權利義務之主體，又獨資商號如有觸犯稅法上之違章事實應受處罰時，亦應以該獨資經營之自然人為對象。因而應以違章行為發生時登記之負責人為論處對象³⁸¹，因此限制出國之對象為該獨資經營之自然人。

四、獨資或合夥商號欠稅不得與獨資資本主或合夥人個人欠稅合併計算作為出境限制³⁸²。實務上，各稽徵機關對於屬於獨資及合夥組織營利事業之欠稅，對於其負責人之出境限制，應按規定之營利事業欠稅標準辦理，因而各稽徵機關先前所報請限制出境之獨資或合夥營利事業欠稅案，應逐案檢視並依獨資或合夥商號之欠稅，不得與獨資資本主或合夥人個人之欠稅合併計算之原則清理。

私法上只有自然人與法人始能獨立視為權利主體，而受法律之保障。為公法上的權利能力，則與私法不同，依公法規定得為權利義務主體，均有行政程序上當事人能力。我國營所稅，不論是否有法人資格，獨資、合夥、公司，依據所得稅法第 2 條均課徵營所稅。不論兩稅合一後，將來獨資、合夥是否免於計算繳納營所稅，直接歸課於資本主、合夥人綜所稅，惟仍應做營所稅申報。直至 85/04/25 財政部明白變更見解，以台財稅第 851902368 號函指出：「獨資或合夥商號之欠稅，不得與獨資資本主或合夥人個人之欠稅合併計算³⁸³」

第二項 合夥人

現行財政部之實務見解，非公司組織合夥營利事業，可參照商業登記法第 10 條第 2 項：「本法所稱商業負責人，在獨資組織，為出資人或其法定代理人；在合夥組織者，為執行業務之合夥人（I）。經理人在執行職務範圍內，亦為商業負責人。（II）」所稱之負責人為限³⁸⁴。合夥人原則尚毋須負債務清償責任，惟依民法第 681 條規定，合夥財產不足清償其欠稅債務時，合夥人負連帶清償責任。就此行政法院 83 年判字第 1639 號判決亦謂：「系爭違章如改以合夥認定，因其未辦理營利事業設立登記，且

³⁸¹ 財政部 86 年 5 月 7 日台財稅第 861894479 號函。

³⁸² 財政部 85 年 4 月 25 日台財稅第 851902368 號函。

³⁸³ 葛克昌，租稅債務不履行與限制出境，月旦法學雜誌，第 70 期 2001/3，頁 27。

³⁸⁴ 財政部 68 年 7 月 18 日台財稅第 34927 號函。

原告為合夥人之一，就合夥之債務應與其合夥人共同負連帶責任，是本件縱應將原告及其合夥人一併限制出境，於原告應予限制出境之認定亦無影響」學說上稱此係基於責任之補充性³⁸⁵。此源於德國稅捐通則第 219 條規定，除法律另有特別規定外，原則上只有在對於稅捐債務人之動產強制執行無結果或可認定其強制執行將無結果時，始得根據責任裁決要求責任債務人繳納。此即所謂「責任的補充性」。但在責任債務人觸犯逃漏稅捐罪或稅捐贓物罪或依法律規定有扣繳義務或有為他人的負擔而繳納稅捐之義務等情形不在此限。因此在責任債務人係依民法第 681 條規定及公司法第 60 條規定負清償責任的情形，乃是對合夥財產或公司財產不足清償債務的「不足之額」負其責任，因此亦有上述「責任補充性」的適用³⁸⁶。是以，限制出境對象，依據是否已辦營利事業登記作以下之區分

一、已辦營利事業登記--執行業務合夥人

二、未辦營利事業登記--合夥未辦營業登記，全體合夥人

實務案例上，有謝○○等 4 人因未辦營利事業登記，自無法認定何人係該合夥組織之負責人，依據民法第 668 條：「各合夥人之出資，及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有」，第 671 條第 1 項：「合夥之事務，除契約另有訂定外，由合夥人全體共同執行之」之規定，可將謝君等 4 人一併報請限制出境³⁸⁷。

另外依實例是，合夥商號營利事業違反稅法之罰鍰處分書，其受處分人欄位應如何填報之實務案例中，依本部 74 台財稅第 14035 號函釋：「○○餐廳係合夥組織，雖已辦理註銷登記，惟尚未依法定程序辦理清算完結，該合夥組織仍屬存在，其所欠繳之稅款，應以合夥主體○○餐廳名義由稽徵機關自行裁罰」。另，最高法院 64 年台上字第 2461 號判例要旨：「民事訴訟法第 40 條第 3 項所謂非法人團體設有代表人或管理人者，必須有一定之名稱及事務所或營業所，並有一定之目的及獨立之財產者，始足以當之。」及最高法院 41 年台上字第 1040 判例：「以合夥名義為交易之商號，始有當事人能力，此觀民事訴訟法第 40 條第 3 項之規定自明。」之規定，應以合夥商號名稱為受處分人，其負責人欄位應修正為代表人，並應依民法第 679 條規定填寫執行業務之合夥人，亦即商業登記法規定之負責人。至未辦妥營利事業登記之合夥組織，如無法認定何人

³⁸⁵ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 353-354。

³⁸⁶ 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年 6 版，頁 354。

³⁸⁷ 財政部 74 年 9 月 23 日台財稅字第 22598 號函。

為該合夥組織之負責人，由於欠缺非法人團體應具備之當事人能力要件，其罰鍰處分書之受處分人，應記載全體合夥人員³⁸⁸。

第三項 公益社團或財團法人

依法成立以公益為目的之社團法人及財團法人，如有欠繳稅捐，不適用稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，毋須限制其負責人出境³⁸⁹。實務上公益法人之負責人是否亦為限制出境規範之對象問題，例如依工會法第一條及第二條之規定成立之公益法人，是否於保障勞工權益，增進勞工知能，發展生產事業，改善勞工生活之宗旨範圍內，其性質始非屬營利法人？倘其擅自兼營營利事業，則就其所兼營之營利事業部分，是否屬於營利事業？如有欠稅，是否亦應依照稅捐稽徵法限制出境之規定，限制其負責人出境？以下即以最高行政法院 91 年判字第 1473 號判決為例說明之。

第一款 事實概要

最高行政法院 91 年判字第 1473 號判決中，上訴人為省自來水公司第三區產業工會之理事長，省自來水公司第三區產業工會承作省自來水公司第三區管理處之用戶新裝外線工程及其他小型工程，若有盈餘經費時，提供福利金改善勞工生活，在此範圍內，是否屬於營利事業而適用稅捐稽徵法限制出境規定？

第二款 兩造之主張及法院之見解

壹、上訴人主張之理由

一、按上訴人所屬之省自來水公司第三區產業工會為依工會法第一、二條成立之法人，而依工會法第一條：工會以保障勞工權益，增進勞工知能，發展生產事業，改善勞工生活為宗旨。上訴人所屬工會為依法設立之法人，非以營利為目的之營利事業。

二、上訴人所屬工會承作省自來水公司第三區管理處之用戶新裝外線工程及其他小型工程，係希望從實際之工程運作中研究改進工程技術並以所獲收入使工會得自給自足，無庸倚賴外援補助，若有盈餘經費時，進而得提供些許福利金改善勞工生活，上訴人所兼營之事業並未違反工會法之規定。另依內政部 56 年臺內勞字第 231134 號函

³⁸⁸ 財政部 94 年 4 月 13 日台財稅字第 09404523860 號函。

³⁸⁹ 財政部 88 年 9 月 27 日台財稅第 881125900 號函。

及內政部 60 年臺內勞字第 409303 號函，自來水廠產業工會經勞資雙方同意，得從事各該水廠內之散工業務。

三、依行政院勞工委員會台 88 勞資一字第 0051678 號函，上訴人所屬工會實係公益法人，則依財政部台財稅第 881125900 號函示：「依法成立以公益為目的之社團法人及財團法人，如有欠繳稅捐，不適用限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法，毋須限制其負責人出境。」被上訴人適用以廢止之限制出境辦法限制上訴人出境實有未合。

四、上訴人所屬工會係於每年三節及勞動節時，若有盈餘經費則發放相同金額之康樂福利金或代金予「每個會員及顧問」，並非將盈餘分配予兼營事業之「有關人員」，被上訴人任意擴張解釋，認上訴人所屬工會非屬公益法人而不得適用上開財政部函文之解釋，其認定事實適用法規顯有錯誤而無得維持。

五、稅捐稽徵法以營利事業之負責人為處分對象係因營利事業之負責人率皆為出資並得以其出資而獲利益之人，故以之為處分對象得迫使負責人令該營利事業照章辦理，惟上訴人僅係上訴人所屬工會之會員而非出資營利之人，受推舉為理事長乃為服務會員之義務職，上訴人非為已廢止限制出境辦法之適用對象。

貳、法院之見解

財政部台財稅第 881125900 號函釋：「依法成立以公益為目的之社團法人及財團法人，如有欠繳稅捐，不適用限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法，毋須限制其負責人出境。」，上訴人提出台灣省政府勞工處 82 勞 1 字 27858 號函主旨記載：「貴會第十一屆第二次會員代表大會決議修正章程第二條為本會為公益社團法人，定名為『台灣省自來水業產業工會聯合會』案，同意備查。」，以及新竹市政府（89）府社勞字第 38060 號函主旨記載「貴會章程第一章第二條修正乙案，同意備查，請查照。」，新竹市台灣自來水股份有限公司第三區管理處產業工會 89 台水三區產業工組字第 90 號函之主旨記載「本會章程第一章第二條業經第四屆第三次會員大會修正通過『本會屬公益團體定名為新竹市台灣自來水股份有限公司第三區管理處產業工會』，請准予核備，以利本會會務推展。」等情，原審於 90 年 5 月 23 日言詞辯論期日時亦詢問被上訴人關於「財政部解釋，公益法人不作為處罰對象，有何意見？」，而原判決就省自來水公司第三區產業工會是否屬於財政部台財稅第 881125900 號函釋所指之依法成立以公益為目的之社團法人或財團法人未予詳究審酌，此關係著本件上

訴人是否得適用有利於其之前揭財政部台財稅第 881125900 號函釋，遽以駁回上訴人在原審之訴，尚有未洽。上訴意旨指摘原判決於法未合，求予廢棄，非無理由，自應將原判決廢棄，發回原審法院。

第三款 本文見解

本件上訴人所屬之省自來水公司第三區產業工會為公益法人，但省自來水公司第三區產業工會承作省自來水公司第三區管理處之用戶新裝外線工程及其他小型工程，若有盈餘經費時，提供福利金改善勞工生活，在此範圍內，不應就認定其屬營利事業；而公益法人非以營利為目的，故依法成立以公益為目的之社團法人及財團法人，如有欠繳稅捐，不適用限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法，毋須限制其負責人出境。

第四項 外籍人士

外國的自然人關於公法上之權利義務，原則上應與我國相同（例如所得稅納稅義務僅區分是否於境內居住而已）。意即非本國人之限制出境問題，基本上同我國個人之規定。按「限制出境」，顧名思義，係指限制特定人自由出國境之意，其與「限制入境」屬相對詞，合稱「限制入出境」，乃指限制限制特定人得自由入出國境之意，依一般法治國家之例，得為限制出境之對象，除本國人以外，尚兼及外國人，但得為限制入境之對象，則僅以外國人為限，原則上不得禁止或限制本國人入境³⁹⁰。

實務上有愛爾蘭籍假釋出獄人因法院裁定應予驅逐出境，可否撤銷出境限制案例，該愛爾蘭籍假釋出獄人因滯欠海關緝私條例罰鍰，依規定原應繳清全部罰鍰金額或提供相當擔保始得解除其出境限制。惟如經法院裁定應予驅逐出境且確實無法繳清全部罰鍰或提供相當擔保者，財政部同意解除其出境限制並驅逐出境³⁹¹。

第五節 小結

有關於限制出境對營利事業負責人之效力，不論是繼續經營階段，抑或清算階段，稅捐機關原則上係以公司登記之負責人為限制出境對象，法院亦採同意之立場，

³⁹⁰ 林輝煌，論限制出境，月旦法學雜誌，第 120 期，2005 年 05 月，頁 68。

³⁹¹ 財政部 83 年 3 月 3 日台財稅第 870101041 號函。

以致公司之形式負責人（登記負責人）與實際負責人常有不一致之情形。其主要目的及原因頗多，有為稅賦之考量，有為繼承問題，有為經營權之移轉，有為逃避被監督責任...等等，一旦公司欠稅達限制出境標準，究應以登記負責人或應以實際負責人為對象³⁹²？

限制出境既為債權之保全措施，欠稅人有無償債能力，受限制出境的負責人有無法策權限，攸關處分能否達到保全公法上金錢給付的目的性。前開法律僅規定「得」限制出境，是以行政機關自須裁量而一律限制出境，否則即構成裁量怠惰。且為了達到前述的規範目的，稅法自不宜以公司法上之形式登記認定負責人，而應自合憲性及合目的性的角度予以限縮，僅能對公司的實際負責人為限制出境之處分。如果公司登記負責人在民法上及公司法上，並無權責管理處分公司財產以供繳納欠稅時，則縱然限制出境，仍無從達成其保全稅捐債權之行政目的。從而即不得限制出境，以免違反憲法上及行政程序法上比例原則³⁹³。

換言之，「應受限制出境的負責人，其內涵應受手段有助於目的達成之比例原則拘束。以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項來說，限制出境的行政目的既在要求負責人協力履行法人履行欠稅繳納義務，該欠稅之法人須以有償債能力為前提，除非負責人有掏空法人財產或帳務不明情形之外，將無償債能力的法人的負責人限制出境，既無解於欠稅的清償，反倒有「押人償債」的意味；其次，被限制出境的負責人必須具有處理法人財務事項的決策權限，未參與法人經營，單純借名登記的負責人，仍予限制出境，無異懲罰其借名行為，同時也無解於清償欠稅目的³⁹⁴。」因此，負責人的內涵應取向於基本權合憲性的理解，以實際有權責處理公司財產以繳納欠稅之負責人為限，不包括形式上登記之人頭負責人（欠缺實際執行職務之權責），否則違反憲法上比例原則，構成裁量濫用，司法機關應有介入審查權限。

故有關欠稅營利事業負責之限制出境，其所謂負責人，依據公司法第 8 條之文義解釋，原可包括所有「符合公司法第 8 條規定之所謂公司負責人」（例如全體董事），且「實際參與業務執行之人」。但如考量限制出境對於人民權益侵害較為嚴重，基於

³⁹² 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996 期，頁 11。

³⁹³ 黃士洲 法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評，財稅研究 第 40 卷 第 2 期，頁 105。

³⁹⁴ 黃士洲 法人欠稅限制出境對象之探討—台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評，財稅研究 第 40 卷 第 2 期，頁 105。

比例原則，應可限縮於財政部 83 年 9 月 22 日台財稅第 830432027 號函釋所定所謂公司負責人，應僅指「法定代理人」（董事長），亦即係指依公司法規定，經經濟部發給執照上所記載之公司負責人，且須「實際參與業務執行之人」二者兼備始可。

另一個「法人董事之負責人」問題，法人為公司股東時，指定自然人代表行使職務。公司經主管機關廢止登記後有應行清算事由時，未依規定進行清算，且公司章程未規定清算人，公司股東會亦未選任清算人時，財政部僅以依現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定就法條之文義解釋，負責人不包括法人董事之負責人，故尚不得以法人董事之負責人為限制出境對象³⁹⁵。事實上，應考慮該自然人對於原選派公司是否有實質的指揮監督權力決定是否被限制出境，倘若該自然人必須事事聽命於原選派公司並無實質決策權，將之限制出境缺乏實益。反之，有實質監督指揮權力的自然人，倘若未能履行其受委任之義務，以致義務人公司陷入欠稅狀態，從外觀看，確實違背了第三人協力義務，而代理人的法律效果係歸屬於指派公司（法人董事），則指派公司（法人董事）必須負擔保責任。一律排除在限制出境之外，本文認為有過於寬鬆。

最後，如限制出境處分人係法律上形式負責人，確無達成清算處理之能力與可能性，則是否仍以繼續限制為必要。例如，公司負責人因其已歿，就另案改限制其外籍配偶出境，有多次入出國現實之需要，若無堅實理由予以限制出國之不利處分，因涉外國人遷徙自由之限制，限制出境之手段與達成充實國庫稅收目的間不具關聯性、手段逾達成執行目的之必要限度。該外籍配偶，無同如本國人般等量期待其熟悉中文，瞭解清算程序等具有執行清算職務之能力。又因宋女因為辦理拋棄繼承致而成為法定清算人，惟畢竟非原公司負責人亦非股東，且無證據其自繼承中獲有利益，卻因法律轉套之結果而承擔清算責任等理由，實不宜逕以其因繼承為法定清算人，賦予其難期待達成之任務，而予以限制出國。本文認為，可由法院選任律師、會計師的方式，對其公司進行清算，以了結其公司現務，解決困境。

³⁹⁵ 財政部 96 年 05 月 22 日台財稅字第 09604518240 號函。



第六章 結論

自 2008 年兩公約簽訂後，公政公約因而產生國內法化之效力。行政機關開始重視兩公約對限制出境議題之討論，在大法官釋字第 345 號解釋揭示稅捐稽徵法與關稅法授權行政機關制定法規命令限制出境並無違反法律保留原則後，過去文獻均對此有所批評，後立法機關順應民意，將限制出境之發動要件回歸法律明定，也就是立法保留。惟兩公約簽訂與國內憲法接軌之後漸漸影響司法實務，而法院之判決仍然認為限制出境處分並無違反兩公約，惟其立論上稍嫌薄弱。再者，由於限制出境之要件本身在制定上，過去僅以欠稅金額標準為構成要件，常為學說所批判不符比例原則，因而將物之保全優先性入法，始限制出境符合比例原則。嗣後，103 年財政部財政部發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，以個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額為劃分標準，分級適用基準表（附表）之限制出境條件，至此更能通過必要性原則之檢驗。由於從 97 年至 103 年限制出境制度產生重大變革及外在影響，因而需要重新檢視合憲性，本文從法律保留原則、比例原則以及不當聯結禁止原則審查後，得出現行之限制出境處分已趨於完整，更能輕易通過合憲性之檢驗。惟為避免顧此失彼，本文首開先例整合稅法，包含內地稅以及國境稅一同檢視，發現稅捐稽徵法與關稅法的關係原本為稅捐稽徵法第二條所為範圍切割，稅捐稽徵法又授權某些稅目如營業稅、貨物稅由海關代徵，從法制上可定性為委託行使公權力。惟稽徵程序準用關稅法，其稽徵程序（包含保全程序）準用關稅法之規定有違憲之虞，因而以平等原則檢驗，由於同一稅目因適用不同保全程序，產生須限制與不須限制出境之兩種結果，得出非屬合理之差別待遇，無法通過平等權檢驗而違憲的結論。

限制出境制度在我國在整體稅制發展上，已經存有幾十年的歷史。雖然釋字第 345 號解釋肯認限制出境制度符合法律保留原則及明確性原則，惟因限制人民遷徙自由基本權，迭生爭議，加上社會氛圍的轉變，因而稅捐稽徵法（內地稅）與關稅法（國境稅）分別於 97 與 98 年修正通過將限制要件法律化，亦即將限制出境金額標準要件回歸母法，走向更嚴謹的法律保留—立法保留。由於過去稅捐稽徵機關往往未考慮物之保全優先，欠稅人一達限制出境標準，稽徵機關旋即予以發動限制出境，忽略假扣押、禁止處分之保全手段優先執行，因而使假扣押之條文形成具文，新法明定後落實物之

保全優先性，使限制出境制度更符合比例原則。相形之下，假扣押與禁止處分的施行更須嚴謹。國境稅部分尚有關稅法制定法規命令位階假之扣押實施作業標準，而內地稅卻付之闕如。本文建議內地稅應制訂相關假扣押實施作業法規命令，符合法律保留原則，並使法制上益趨健全。

關於限制出境的效力，從過去無限期縮短為 5 年期間。緣係配合徵收期間，不僅自然人之欠稅人須協力稅捐稽徵機關行政調查，亦可賦予使公司負責人有責任留在國內處理法人債權債務關係，以謀求解決懸而未決之欠稅狀態。又 103 年財政部財政部發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，增列分級適用基準表（附表）之限制出境條件。從目的上來說，須人民協力調查之事項增加，因而增加徵納雙方對於未明事項協商知餘地，建議此時可導入稅務協談，使徵納雙方各退一步以解決欠稅狀態。除此之外，在正當法律程序中，稅捐事件之限制出境處分，原由財政部函請內政部入出國移民署限制欠稅人出境，再由入出國及移民署依據財政部之通知限制人民出境，並副知欠稅人，新法修正為必須由稽徵機關主動發函將處分送達欠稅人並教示救濟。

對限制出境制度之解除，司法實務上常引用解除要件為擋箭牌，認為既然法規上既然已賦予人民解除限制出境之選擇，因而不予進一步討論限制出境爭議，惟既然解除要件係爭議之解決方法，過去文獻針對限制出境之解除要件卻鮮少論及。本文試著從行政法體系定性限制出境為合法非授益之行政處分之廢止，使限制出境處分在行政程序法領域中清楚定性，因而得以分析解除限制出境各要件之定義與疑義。尤其，解除出境 5 種方式中，以限制出境時之欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間最有爭議。因我國稅法稅捐稽徵法第 23 條第 1 項但書規定及關稅法第 9 條但書規定，在徵收期間內已就納稅義務人之財產依法強制執行尚未結案者，立法衡諸稅捐徵起並非不能，故設例外規定，惟此項例外規定性質為時效未完成，過去均由稅務機關移送財務法院強制執行時，財務法庭採發執行憑證為時效中斷見解，即使 90 年行政執行署成立後，亦承接相同之見解與作法。現法務部行政執行署變更見解，與原先在法律以法院核發債權憑證為終結的設計上產生齟齬，就妨礙時效完成事由居然轉變成無完結之規定，徒增法律上的不安定性。

又鑒於限制出境制度實務問題日趨繁雜且過往文獻針對限制出境之實務探討均未類型化，因此本文將其實務問題區分為租稅主體效力及租稅客體效力，主體效力又

分成自然人類型、公司法人類型及非法人類型。首先，客體效力中，限制出境所謂所欠稅捐之範圍亦影響義務人是否被限制出境之關鍵，因而更須嚴格檢視滯納金、滯報金，利息與教育捐納入所欠稅捐範圍之適法性。主體效力中，除自然人會隨共有人、扣繳義務人等不同型態有所變化外，因公司之法人形態會從成立至解散，因各種特殊狀況，其代表人或負責人，會有不同，因而限制出境對象也會有所不同，以致在適用上會衍伸許多疑義，因此有需要整體式檢視，始得了解其全貌。

本文對於我國稅法上限制出境制度有下列改進建議：

一、財政部發布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出境案件規範，定性上為解釋性之行政規則。雖制定目的係為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境作業有一致、客觀之裁量準據訂定，但其該規範第 4 點規定對於稅捐稽徵機關辦理限制出境案件，以個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額為劃分標準，分級適用基準表（附表）之限制出境條件，符合限制出境條件者，「應」報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，實已隱含欠稅人符合限制出境分級適用附表之限制出境條件時，行政機關即應予限制出境，已無行政機關裁量之形成空間。據以論之，該條件性質上明顯為法律要件。財政部雖增加限制出境法律要件，不以欠稅金額為唯一發動要件，並將其法律要件明確定義。惟其逕以發布解釋性行政規則之方式，將限制出境的要件隱遁於行政規則內，除違反兩公約國內法化之效力外，明顯違反法律明確性及法律保留原則，建議財政部應該將該要件位階升級為法律或法規命令之層級，以符法律明確化原則之要求。

二、關稅法第 48 條規定於納稅義務人或受處分人未經扣押貨物或提供適當擔保者，即立法認定義務人隱匿或移轉財產以逃避執行，得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。其 93 年 5 月 5 日修正理由「三、依現行行政執行實務，欠稅案件經移送強制執行，行政執行處即依行政執行法之規定，扣押其財產，毋需由海關再聲請假扣押，故原條文第 2 項規範無實益。又如待欠繳、逾繳納期限及催繳期限不繳之事實發生後，再實施保全，則早已喪失先機，納稅義務人或受處分人早已脫產完畢，致『欠稅』及『罰鍰』難以徵起，爰參照海關緝私條例第 49 條之 1 第 1 項之規定，於第 2 項規定海關得向法院聲請保全，並免除其提供擔保義務，爰修正第 2 項。惟該立法未如稅捐稽徵法第 24 條須提出「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之

跡象」的證據資料由司法審查判斷，對人民之權利限制不可謂不鉅，應修法仍由關稅機關提出證據由法院判斷，以保障人民憲法上之訴訟權。

關稅法第 48 條第 2 項或海關緝私條例第 49 條之 1 均已明確規定其假扣押發動時點。又關稅法第 48 條第 1 項規定，海關對納稅義務人或受處分人相當於應繳金額之財產通知有關機關不得移轉或設定他項權利，亦即實施禁止處分，應以「欠繳」為要件，亦即須符合「已逾繳納期限仍未繳納」始得為之；同法第 48 條第 2 項，海關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擔保措施時，則無須以「欠繳」為要件，因而海關為防止其隱匿或移轉財產以逃避執行，即得於稅款繳納證或處分書送達後為之³⁹⁶。除此之外，關稅法授權訂定「海關實施假扣押或其他保全措施裁量基準及作業辦法」，明定以 50 萬元為假扣押發動基準，而內地稅雖已訂定「假扣押作業辦法」，完全由稽徵機關自由裁量。本文認為，為期內地稅與關稅之作法一致，並使內地稅之禁止處分與假扣押發動時點有明確之法據，以符法律明確性原則，建議稅捐稽徵法應對於假扣押應增訂發動時點於母法，並仿照關稅法訂定實施假扣押相關法規命令，明確規範實施假扣押細部程序，使人民得以預見，並使稅捐機關有所遵循。

三、限制出境是否應由法院為之？

學說認為新修正之行政執行法第 17 條規定，對於義務人人身自由之限制應由法院為之。衡量其立法理由：公法上金錢債權應與私人間之金錢債權受到同等之保障始為合理。為強化行政權之功能，達成行政目的，於義務人有故意不履行、顯有逃亡之虞、隱匿或處分應執行之財產或其他妨礙執行之行為等法定情事時，以拘提管收為間接執行方法，對義務人心理上加以強制，俾執行程序得以順利進行，爰參照強制執行法之規定，增設拘提管收之法定事由及程序規定。惟因與人民之身體、自由、名譽等基本權利息息相關，為切實保障人民權益，拘提管收應由行政執行處聲請該管地方法院裁定，始得為之，其要件及程序則較強制執行法嚴格，除須具備法定要件外，應先命義務人提供相當之擔保、限期履行，而逾期仍不履行者，始得聲請法院裁定管收，以之作為最後不得已之執行手段。實務上限制欠稅人出境，幾乎由行政機關為之，如此似乎不足以保障人民權利，對於人身自由之限制應回歸司法機關方不致違憲。另

³⁹⁶ 財政部 99 年 11 月 17 日台財關字第 09900466530 號函

外，同為對人民自由之限制，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項並未如行政執行法第 17 條就限制要件做詳細規定，且得由行政機關為之，相較之下對人民權利之保障顯有不足，故有加以檢討改進之必要³⁹⁷。

本文認為，不可否認，屬限制人民財產權之物之保全假扣押，在程序上須向法院具狀聲請，並由法院予以裁定准駁，反觀屬限制人民自由權之限制出境，其限制對人民侵害之程度反而大，卻不須由法院予以裁定准駁，其輕重恐顯失衡。惟就民主國家權力分立之法理上而言，行政與司法的界線為，司法對行政處分採事後審查，即行政處分影響人民權利時，人民不服，得透過行政爭訟之程序，提起行政訴訟來救濟。「限制出境處分改由中立第三人之法院裁定」，係參考德國租稅通則，由稅捐機關聲請法院裁定，惟就保全處分之性質而言，基於保全處分高度時效性要求，限制出境處分改由中立第三人之法院裁定，將耗費時日，不符保全處分之目的。除此之外，隨限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法修入母法而廢止，新修正稅捐稽徵法第 24 條將其草案「向法院函請」之版本刪除，已確認不需向法院為之。再者，關於納稅義務人被限制出境之處分，通常實務上幾於稅捐徵收階段，行政機關所處分。在行政機關作出行政處分前，不宜由法院先行介入調查。如果行政處分要經過司法機關審查核准，將導致司法指導行政，不符權力分立之法治國家的正常現象，無可避免有司法干預行政之議。

四、限制出境制度引進稅務和解或稅務協談之研析

由於當事人和解契約或稅務協談僅限於課稅事實部分，而不及於課稅法律要件部分或應否作成課稅處分，顯然亦不及於保全處分。因此，限制出境制度性質上為行政保全，非課稅處分，能否適用於行政和解契約來取代行政處分，不無疑義。雖實務上大多使用稅務協談，切結書及稅捐保證，惟其亦如稅務和解契約有相同的確定課稅事實的效果。

由於限制出境對象，諸如藝人或企業家，其演藝活動或商業活動往往在國外，將其限制出境如同剝奪其收入來源，其繳納欠稅之期待性大為降低。再者，財政部公布限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範、關務機關辦理限制出國案件規範，稅務單位須職權調查出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，有規避稅捐

³⁹⁷ 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，第 72 期，2001 年 5 月，頁 84。

執行之虞、非屬正常營業之營利事業等證據事實，始可予以對欠稅人限制出境。可預期的，在行政救濟上，稅捐稽徵機關可能不如過往於行政爭訟上幾乎完勝，屆時稅務和解或稅務協談引進限制出境制度將有其實益性，例如，倘限制出境要件證據難以調查，例如欠稅人隱匿財產，若採用稅務協談，雙方各退一步，欠稅人請第三人提供擔保，而稅捐稽徵機關則暫不予發動限制出境，該欠稅人得以出國去處理其財產或取得收入，租稅債權獲償之可能性極大增。

本文建議，雖稅務和解契約學說上係認為係針對課稅事實不明確不分，尚不及於租稅保全之保全要件事實不明確之適用。惟對於義務人有隱匿或移轉財產規避稅捐之保全要件事實，將有礙日後執行，因而保全要件事實重要性不亞於課稅事實要件，建議稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點第 2 條可納入租稅保全處分，亦為定紛止息之方式，以減少訟源。

五、法務部對於核發執行憑證的性質，過去函釋均承認為執行終結，惟 101 年發布之新函釋推翻了過去見解，因而使稅捐稽徵法第 23 條但書及關稅法第 9 條但書所規範之徵收期間只要移送執行後必逾 5 年，架空稅捐稽徵法第 23 條及關稅法第 9 條所定之 5 年徵收期間，使之成為具文。以致稅捐稽徵法第 24 條及關稅法第 48 條逾徵收期間為解除限制出境之事由及條文，同時成為具文，影響人民權益至深且鉅。

本文建議為了保護納稅義務人之善意信賴利益，可參考德國稅捐通則第 163 條及 227 條規定，建議財政部對於某些有信賴保護必要之類型案件或個別案件，為避免課稅結果或稅捐保全解除權益顯失公平，得本於行政裁量權，採取下列信賴保護措施：

1. 發布一般性的行政規則，通案認定何種情形構成信賴保護而僅向將來生效。
2. 比照法規命令變更時給予過渡期間規定，方始適用新令函。

基於法務部變更以往解釋令函，如涉及納稅人之「重大的信賴保護事項」，有必要給予納稅人過渡期間調整適應時，雖財政部參照釋字第 525 號解釋之精神已訂定過渡期間函釋，給予納稅人過渡期間調整適應。但為謀求根本解決之道，仍應以修法為首要。考其當時立法背景，原稅務案件均由稅務機關移送財務法院強制執行。因當時財務法庭採發執行憑證為時效中斷見解，惟租稅債權之請求權時效為絕對消滅時效，迥異於民法上之請求權相對消滅時效，因而移送財務法庭執行後並非屬請求權中斷，而係請求權時效未完成，在法律的設計上始以法院核發債權憑證為終結，就妨礙時效完成事由應認為有完結之規定。後 90 年行政執行署成立後，亦承接相同之見解與作

法。現法務部行政執行署變更見解，建議稽徵機關為妨礙時效完成事由應有完結之規定，除函請法務部變更見解外，應修正稅捐稽徵法及關稅法相關法律規定，避免變相延長欠稅人之租稅債權之請求權時效。

六、法律不溯既往原則例外應於施行細則明文化

稅捐稽徵法第 24 條立法機關以附帶決議追溯適用及關稅法第 48 條立法機關未以附帶決議將限制出國之金額標準追溯適用，而行政機關僅以函釋卻謂比照內地稅辦理追溯適用部分，在法制上應該在其施行細則加以規範。衡諸稅捐稽徵法及關稅法為實體法，對於已發生之案例，法律修正後應如何規範，應明列在施行細則中，以民法為例，對於夫妻財產制有關溯及既往的規定，在民法親屬篇施行法中會有相關規定，若無施行法規者，可在稅捐稽徵法另立條文，對於已限制出境而金額未達修法後之金額者，解除其限制出境，加以規範。畢竟，這些議事先例的形成，或許是一時權宜之援用，並無作為永久規範之目的，尤其，先例之形成，常常是一種遷就現實或規避法規適用下之產物，其形成之後，可能只短暫之適用，即棄而不用。倘先例的形成，倘係來自不法或違法者，縱係屬於一時之權宜或遷就，除非透過修法途徑，讓其合法化，否則即不能以先例或慣例視之，以免紊亂既有之法律秩序。因此，從立法論的角度，建議應分別增訂於稅捐稽徵法及關稅法施行細中為佳。

七、內地稅法授權海關代徵應適用相同保全程序或稽徵程序

海關代徵之內地稅適用不同保全程序，經由平等權違憲審查，顯然非合理差別待遇，建議財政部應先儘速應於從解釋論上尋求解決。根本解決之道，基於法律明確性原則，本文建議應該訂明於稅捐稽徵法，以維人民之權益。



參考文獻

一、參考書籍

- 1 王泰銓，公司法新論，三民，2002年增訂2版
- 2 李惠宗，憲法要義，元照，2006年三版
- 3 吳庚，行政法之理論與實用，作者出版，2007年9月第10版
- 4 吳啟玄，限制出境之實務分析，翰蘆圖書出版公司，2003年7月
- 5 柯芳枝，公司法，三民出版，2009年8月修訂7版
- 6 陳敏，德國租稅通則（翻譯），司法院出版，2013年5月
- 7 陳敏，行政法總論，新學林出版，2008年6版、2004年4版
- 8 陳清秀，稅法總論，元照出版，2010年6版、2001年2版
- 9 陳清秀，稅之基本原理，三民，1993年9月
- 10 陳慈陽，行政法總論，元照，2005年10月2版
- 11 黃茂榮，稅法總論，植根法學出版，2002年
- 12 周玉津，稅務法規新論，五南，1993年1月
- 13 葛克昌，欠稅與限制出境—以釋字第三四五號解釋評釋，第三屆「憲法解釋之理論與實務」學術研討會論文，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，民國90年3月23日。
- 14 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書，民國91年10月初版
- 15 許劍英，立法審查理論與實務，五南出版，2006年11月（4版）
- 16 湯德宗，行政程序法論，元照，2001年1月
- 17 湯德宗、李建良，中央研究院法律學研究所專書（4），《2006行政管制與行政爭訟》，2008年10月
- 18 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏四人合著，行政程序法實用，新學林，2001年10月
- 19 張昌邦，稅捐稽徵法論，文笙書局出版，74年10月（4版）
- 20 趙繼祖，海關實務，三民出版，2014年3月（第15版）

二、學者文章

- 1 王志忠，董事長死亡或不能行使職權如何限制出境，稅務旬刊，2004年10月
- 2 何淑敏、范綺欣，淺談欠稅與限制出境，稅務旬刊，2005年2月
- 3 何嘯雲，論違章貨物之處理與貨價稅款之追繳，稅務旬刊，1953年1月
- 4 李建良，多階段處分的爭訟對象，月旦法學教室，2003年3月
- 5 李建良，多階段處分與行政爭訟，月旦法學雜誌，1998年7月
- 6 李建良，基本權利理論體系之構成及思考層次，人文及社會科學集刊，第9卷第1期。
- 7 李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之控制，憲政時代第16卷第2期

- 8 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎，台灣本土法學，2002 年 1 月
- 9 林石猛，稅務案件限制出境(住居)之救濟途徑，月旦法學雜誌，第 167 期，2009 年 4 月
- 10 林進富、孫迺翊，論限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之適法性，實用稅務，1996 年 10 月
- 11 林輝煌，論限制出境，月旦法學雜誌，第 120 期，2005 年 5 月
- 12 范文清，論欠稅限制出境之合憲性，東吳法律學報，2015 年 10 月
- 13 張進德、陳建元，欠稅企業限制出境困境及解決，稅務旬刊，第 1996，200703
- 14 陳清秀，限制出境處分之探討——最高行政法院九十四年判字第一〇三〇號判決評析，月旦裁判時報，2011 年 2 月
- 15 陳清秀，暫時性行政處分——以德國立法例及學說實務見解為中心，月旦法學雜誌，2012 年 6 月
- 16 陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論，第 51 期，1994 年 6 月
- 17 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由之保障/最高行 99 判 1013 號判決，台灣法學雜誌，200 期，2012 年 5 月
- 18 黃士洲，法人欠稅限制出境對象之探討——臺北高等行政法院 95 年訴字 2675 號及 3352 號判決簡評，財稅研究，2008 年 03 月
- 19 黃士洲，欠稅限制出境與居住遷徙自由的保障——最高行 99 判 1013 判決，台灣法學雜誌，2012 年 05 月
- 20 黃俊杰，公政公約在限制出境稅務判決之適用，月旦法學教室，2013 年 4 月
- 21 黃昭元，憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析，國立臺灣大學法學論叢，33 卷 3 期，2004 年
- 22 黃昭元，行船人〱悲哀-阿瑪斯號貨輪船員限制出境案，月旦法學雜誌，2001 年 10 月
- 23 黃啟禎，行政處分之廢止，臺灣本土法學第 24 期，2001 年 7 月
- 24 葛克昌，稅捐行政法：第七講——稅捐權利救濟之法治國要求，月旦法學教室，2011 年 01 月。
- 25 葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之評析，月旦財經法雜誌，2010 年 9 月
- 26 葛克昌，租稅債務不履行與限制出境，月旦法學雜誌，2001 年 3 月
- 27 葛克昌，納稅義務人程序之基本權——行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，第 72 期，2001 年 5 月
- 28 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，2001 年 5 月
- 29 劉其昌，稅捐稽徵法第 24 及 44 條修正案分析，稅務旬刊，第 2055 期，2013 年 1 月
- 30 蔡宗佩，限制欠稅公司負責人出境之探討，稅務旬刊第 1902 期。
- 31 蔡庭榕，以「限制出海」執行「限制出境」之問題探討，國境警察學報，2004 年 12 月

- 32 蔡庭榕，限制出境之研究-以租稅欠稅限制出境為例，國境警察學報，2002 年 10 月
- 33 蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，2004 年 12 月
- 34 蔡震榮，國境管制與人權保障，月旦法學雜誌，2012 年 5 月
- 35 高聰傑，被偽冒公司負責人不應對其限制出境，稅務旬刊，2006 年 8 月
- 36 楊思誠，稅捐稽徵法徵收期間計算之探討，稅務旬刊，2005 年 8 月
- 37 施智謀，民法之規定如何適用於租稅法，財稅研究，1979 年 11 月

三、專書文章

1. 李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之控制，憲政時代第 16 卷 2 期，1990 年
2. 詹鎮榮，論行政機關管轄權之移轉—以其對行政作用法及行政爭訟法之影響為中心，《2006 行政管制與行政爭訟》，中央研究院法律學研究所籌備處專書，2007 年 10 月。
3. 法治斌，司法審查中之平等權：建構雙重基準之研究，國家科學委員會研究會刊，6 卷 1 期，1996 年。
4. 許宗力，〈從大法官解釋看平等原則與違憲審查〉，李建良、簡資修主編，《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁 85 以下，頁 106-108（2000 年 8 月）。
5. 許智誠，國租稅債權之保全與強制執行，工商法學叢書，聯經，民國 75 年 6 月。
6. 黃啟禎，行政管制與行政制裁之區分及運用—以水土保持法為例，刑與思：林山田教授紀念論文集，元照出版，2008 年 11 月。
7. 陳清秀，稅法的法律解釋，稅法之基本原理，三民書局，1993 年 9 月。
8. 陳敏，限制出境之租稅保全措施，法治與現代行政法學—法治斌教授紀錄論文集，民國 93 年 5 月。

四、碩士論文

1. 吳啟玄，稅捐稽徵法上限制出境制度合憲性之研究—從釋字第 345 號解釋談起，台灣大學法律研究所碩士論文，2001 年。
2. 黃柏青，從基本權保障論稅捐保全制度，政治大學法律研究所碩士論文，2008 年。
3. 黃淑瑜，我國內地稅租稅保全制度之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，2006 年。
4. 陳韻中，限制出境法律問題之研究，輔仁大學法律研究所碩士論文，2003 年。
5. 許元又，平等權違憲審查模式之研究—以平等權與自由權競合為中心，中正大學法律學研究所碩士學位論文，2009 年。

五、研討會會議資料

1. 洪家殷，東吳大學法律系教授，租稅法中裁罰金額及倍數探討—以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為中心，2009 年 11 月 6 日 稅務行政救濟研討會。
2. 黃睦涵，限制出境之形式與實質之爭議-最高行政法院 93 年判字 562 號判決評析，

- 司法官 47 期學員法學研究報告合輯，法務部司法訓練所編印，2008 年 9 月。
3. 鄧衍森，《公民與政治權利國際公約》第九條至第十一條，兩公約中階種子培訓講義，2011 年法務部編印。
 4. 李明峻，《兩公約》平等原則的實踐與檢討，99 年度兩公約學習地圖講義，2010 年法務部編印。
 5. 陳威帆，論滯納金之相關法律問題—以稅捐稽徵法與稅收徵管法為中心，司法官 48 期學員法學研究報告合輯，法務部司法訓練所編印，2008 年 9 月。

六、其他資料

司法院公報，第 47 卷 第 9 期，2005 年 9 月。



附錄一

法規名稱：**限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範**

訂定時間：中華民國 103 年 12 月 31 日

立法沿革：中華民國 103 年 12 月 31 日財政部臺財稅字第 10304656720 號令訂定發布全文 5 點，並自 104 年 1 月 1 日生效

- 一、為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第二十四條規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境作業有一致、客觀之準據，特訂定本規範。
- 二、稅捐稽徵機關未執行稅捐稽徵法第二十四條第一項前段（禁止財產處分）或第二項前段（向法院聲請實施假扣押）規定者，不得依同法第二十四條第三項規定報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。
- 三、在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達得限制出境金額者；其在行政救濟程序終結前，欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額且無稅捐稽徵法第三十九條規定暫緩移送強制執行情形者，應依同法第二十四條及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。
- 四、稅捐稽徵機關辦理限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，應按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件（如附表），符合限制出境條件者，應報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。
- 五、前點附表用詞定義如下：
 - （一）欠繳金額：已確定案件，指欠繳本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、各稅依法附徵或代徵之捐及已確定之罰鍰合計數；未確定案件，不計入罰鍰及行政救濟加計利息。
 - （二）出國頻繁：指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前二年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人出境（包含大陸地區、香港及澳門）次數達八次以上。但欠稅人或欠稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致出國頻繁者，不在此限。
 - （三）長期滯留國外：指稅捐稽徵機關辦理限制出境時前一年內，欠稅人或欠稅營利事業負責人曾經或已經滯留境外（包含大陸地區、香港及澳門）連續達一百八十三天以上。但欠稅人或欠稅營利事業負責人自行向稅捐稽徵機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致長期滯留國外者，不在此限。

(四) 行蹤不明，指下列情形之一者：

1. 欠稅人或欠稅營利事業負責人戶籍資料經戶政機關記載出境並為遷出登記或設籍於戶政事務所。
2. 稅捐稽徵機關辦理繳款書或其他文書送達，應為送達之處所不明而採公示送達。
3. 欠稅人或欠稅營利事業負責人住（居）所鄰居、同居人、就業處所同事或受雇人等告知其已行蹤不明，且稅捐稽徵機關查無戶籍登記資料或依戶籍登記資料仍未能與其取得聯繫。

(五) 隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：

1. 隱匿財產；以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。
2. 財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。

(六) 非屬正常營業之營利事業，指營利事業有下列情形之一者：

1. 已擅自歇業他遷不明。
2. 經稅捐稽徵機關依公司法第十條規定或商業登記法第二十九條規定通報主管機關命令解散或撤銷、廢止商業登記。
3. 經主管機關撤銷、廢止公司（商業）登記。



第四點附表

個人		營利事業					
欠繳金額 (新臺幣)		限制出境條件		欠繳金額 (新臺幣)		限制出境條件	
已 確定	未 確定			已 確定	未 確定		
一百萬元 以上未達 三百萬元	一百五十 萬元以上 未達 四百五十 萬元	中華民國境內居住之個人欠繳金額已達左列金額且隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，限制其出境。		二百萬元 以上未達 六百萬元	三百萬元 以上未達 九百萬元	中華民國境內之營利事業欠繳金額已達左列金額且隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，限制其負責人出境。	
三百萬元 以上未達 一千萬元	四百五十 萬元以上 未達 一千五百 萬元	中華民國境內居住之個人欠繳金額已達左列金額且有下列情形之一者，限制其出境： (一)出國頻繁。 (二)長期滯留國外。 (三)行蹤不明。 (四)隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。		六百萬元 以上未達 二千萬元	九百萬元 以上未達 三千萬元	中華民國境內之營利事業欠繳金額已達左列金額且有下列情形之一者，限制其負責人出境： (一)非屬正常營業之營利事業。 (二)營利事業負責人出國頻繁。 (三)營利事業負責人長期滯留國外。 (四)營利事業負責人行蹤不明。 (五)隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。	
一千萬元 以上	一千五百 萬元以上	中華民國境內居住之個人有下列情形之一者，限制其出境： (一)欠繳金額已達左列金額。 (二)出國頻繁。 (三)長期滯留國外。 (四)行蹤不明。 (五)隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。		二千萬元 以上	三千萬元 以上	中華民國境內之營利事業有下列情形之一者，限制其負責人出境： (一)欠繳金額已達左列金額。 (二)非屬正常營業之營利事業。 (三)營利事業負責人出國頻繁。 (四)營利事業負責人長期滯留國外。 (五)營利事業負責人行蹤不明。 (六)隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞。	

附錄二

法規名稱：**關務機關辦理限制出國案件規範**

立法沿革：中華民國 103 年 12 月 31 日財政部臺財關字第 1031029761 號令訂定發布全文 5 點，並自 104 年 1 月 1 日生效

訂定時間：中華民國 103 年 12 月 31 日

一、為使關務機關依關稅法第四十八條第五項規定報財政部函請入出國管理機關辦理限制出國作業有一致、客觀之準據，特訂定本規範。

二、關務機關未執行關稅法第四十八條第一項前段（禁止財產處分）或第二項（向法院聲請實施假扣押或其他保全措施）規定者，不得依同法第四十八條第五項規定報財政部函請入出國管理機關限制出國。但經查納稅義務人或受處分人無財產可供執行者，不在此限。

三、納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳金額單計或合計達限制出國標準者；其在行政救濟程序確定前，欠繳金額（不含罰鍰）單計或合計達得限制出國標準者，且無關稅法第九十五條規定暫緩移送強制執行情形，應依同法第四十八條第五項及本規範審酌有無限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國之必要。

四、關務機關辦理限制出國案件時，應按個人、法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出國條件（如附表），符合限制出國條件者，應報財政部函請入出國管理機關辦理限制出國。

五、用詞定義如下：

（一）欠繳金額：已確定案件，指欠繳關稅、依關稅法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐合計數；未確定案件，不計入罰鍰。

（二）出國頻繁：指關務機關辦理限制出國時，欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人於最近二年內出國（包含前往大陸地區、香港及澳門）次數達八次以上。但欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人自行向關務機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致出國頻繁者，不在此限。

- (三) 長期滯留國外：指關務機關辦理限制出國時前一年內，欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人曾經或已經滯留境外（包含大陸地區、香港及澳門）連續達一百八十三天以上。但欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人自行向關務機關釋明因配偶、直系親屬於境外（包含大陸地區、香港及澳門）死亡或其他正當理由致長期滯留國外者，不在此限。
- (四) 行蹤不明，指下列情形之一者：
1. 欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人戶籍資料經戶政機關記載出境並為遷出登記或設籍於戶政事務所。
 2. 關務機關辦理繳款書或其他文書送達，應為送達之處所不明而採公示送達。
 3. 欠繳個人或欠繳法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人住（居）所鄰居、同居人、就業處所同事或受雇人等告知其已行蹤不明，且關務機關查無戶籍登記資料或依戶籍登記資料仍未能與其取得聯繫。
- (五) 隱匿或處分財產，有規避執行之虞，指關務機關就課稅或處分事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人或受處分人有下列情形之一者：
1. 隱匿財產：以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或以其他方式移轉、處分財產，有規避執行之虞。
 2. 財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向關務稽關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。
- (六) 非屬正常營業，指法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體有下列情形之一者：
1. 已擅自歇業他遷不明。
 2. 經主管機關命令解散、撤銷、廢止公司（商業）登記。

第四點附表

個人		法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體					
欠繳金額 (新臺幣)		限制出國條件		欠繳金額 (新臺幣)		限制出國條件	
已確定	未確定			已確定	未確定		
一百萬元以上未達三百萬元	一百五十萬元以上未達四百五十萬元	納稅義務人或受處分人為個人，欠繳金額已達左列金額且隱匿或處分財產，有規避執行之虞者，限制其出國。		二百萬元以上未達六百萬元	三百萬元以上未達九百萬元	納稅義務人或受處分人為法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體，欠繳金額已達左列金額且隱匿或處分財產，有規避執行之虞者，限制其負責人、代表人、管理人出國。	
三百萬元以上未達一千萬元	四百五十萬元以上未達一千五百萬元	納稅義務人或受處分人為個人，欠繳金額已達左列金額且有下列情形之一者，限制其出國： (一)出國頻繁。 (二)長期滯留國外。 (三)行蹤不明。 (四)隱匿或處分財產，有規避執行之虞。		六百萬元以上未達一千萬元	九百萬元以上未達三千萬元	納稅義務人或受處分人為法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體，欠繳金額已達左列金額且有下列情形之一者，限制其負責人、代表人、管理人出國： (一)非屬正常營業者。 (二)法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人出國頻繁。 (三)法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人長期滯留國外。 (四)法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人行蹤不明。 (五)隱匿或處分財產，有規避執行之虞。	
一千萬元以上	一千五百萬元以上	納稅義務人或受處分人為個人，有下列情形之一者，限制其出國： (一)欠繳金額已達左列金額。 (二)出國頻繁。 (三)長期滯留國外。 (四)行蹤不明。 (五)隱匿或處分財產，有規避執行之虞。		二千萬元以上	三千萬元以上	納稅義務人或受處分人為法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體，有下列情形之一者，限制其負責人、代表人、管理人出國： (一)欠繳金額已達左列金額。 (二)非屬正常營業者。 (三)法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人出國頻繁。 (四)法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人長期滯留國外。	

					<p>(五) 法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體其負責人、代表人、管理人行蹤不明。</p> <p>(六) 隱匿或處分財產，有規避執行之虞。</p>
--	--	--	--	--	--



附錄三

限制出境案件及徵起成效附表

單位：件/新臺幣：元

年度	限制出境		繳清及提供擔保		徵起百分比(%)	
	件數	金額	件數	金額	件數	金額
95	6,336	28,151,555,808	1,137	2,891,856,919	17.95	10.27
96	7,130	39,337,851,855	1,077	2,974,976,900	15.11	7.56
97	5,782	32,103,307,887	849	2,291,864,370	14.68	7.14
98	3,875	34,656,434,842	393	1,567,610,186	10.14	4.52
99	3,705	32,019,229,712	380	2,073,893,783	10.26	6.48
100	2,808	20,706,904,167	361	4,849,520,661	12.86	23.42
101	2,018	16,156,373,461	273	1,490,585,463	13.53	9.23

(資料來源：財政部賦稅署)

