

## 論欠稅限制出境之合憲性\*

范文清\*\*

### 目 次

- 壹、問題的提出
- 貳、限制出境之意義與目的
  - 一、德國法上的規定
  - 二、我國法上的規定
  - 三、小結
- 參、欠稅限制出境之制度內容
  - 一、德國法上之規定
    - (一)德國租稅通則上之規定
    - (二)德國護照法上之規定
    - (三)小結
  - 二、我國法上的規定
  - 三、小結
- 肆、以比例原則檢視限制出境之整體性評價
  - 一、限制出境涉及的基本權
  - 二、適當性原則的檢驗
  - 三、必要性原則的檢驗
  - 四、狹義比例原則的檢驗

\* 本文為財政部 102 年度委託研究計畫「稅捐稽徵法第 24 條限制出境法制及其成效之研究」（計畫主持人：洪家殷教授，筆者擔任協同主持人）之部分研究成果，經作者大幅增刪改寫而成。

\*\* 德國哥廷根大學法學博士，東吳大學法律系專任助理教授。對於匿名審稿人的各項寶貴建議，在此一併致謝。

五、小結

伍、決定限制出境之裁量標準

- 一、限制出境作為裁量行政
- 二、限制出境之裁量因素
- 三、小結

陸、選擇限制出境對象之裁量標準

- 一、原則上不得將負責人個人限制出境
- 二、被限制出境之負責人應與營利事業業務有關聯
- 三、人頭負責人的問題
- 四、公司登記不應作為唯一認定依據
- 五、立法論上的建議
- 六、小結

柒、藉由限制出境所保全之範圍

- 一、解釋論上的說明
- 二、立法論上的思考
- 三、小結

捌、決定限制出境應遵循之程序上要求

- 一、引進法官保留之商榷
- 二、引進專業委員會之商榷
- 三、陳述意見等程序權利不應被抹煞

玖、結論

投稿日：103 年 6 月 27 日

接受刊登日：104 年 1 月 6 日

校 對：張雲翔

## 摘 要

依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，財政部得對欠稅達特定金額之自然人或營利事業之負責人限制出境。這個制度對於保全稅捐而言確有一定的功能，但是它是否合憲，多年來始終爭議不斷。大法官雖然曾經作成釋字第 345 號解釋，肯認其符合法律保留的要求，但是其是否能夠符合比例原則的要求？本文即針對這個問題意識，以比例原則檢視限制出境制度。結果發現，現行限制出境制度就裁量基準、限制出境對象之選擇、保全範圍，以及對欠稅人的程序保障等諸多問題點之立法設計皆有違背比例原則之處，有迅予修正之必要。

**關鍵字：**限制出境、租稅保全、遷徙自由、比例原則、正當程序

## 壹、問題的提出

租稅乃是為了滿足國家的整體財政需求，對於符合租稅法上規定之構成要件之納稅義務人所課徵的，沒有對價關係的金錢給付。正是因為租稅的主要任務乃在於滿足國家整體財政需求，因此，將此等國家財政負擔公平分擔予全體人民共同負擔，乃為租稅制度存立的重要基礎。倘若納稅義務人沒有全額繳納，甚至逃漏稅捐，勢必有礙上述平等分擔租稅的理念之實現。在這個情況下，租稅保全即成為租稅法上不可或缺的環節。我國在稅捐稽徵法第 24 條及第 25 條設有一系列有關禁止移轉及設定他項權利、假扣押、限制出境及提前徵收等保全手段之規定。藉由此等保全稅捐手段，確保租稅這種公法上金錢債權可以確實執行，並確保租稅公平。

然而，租稅保全的手段甚多，以一篇文章探討租稅保全的所有問題，不是本文的任務。在上述諸般租稅保全措施當中，引發長年重大爭議者厥為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之限制出境制度。依此規定，稅捐稽徵機關得對欠稅達一定金額以上之自然人或法人之代表人限制出境。本條（以及其前身之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」）所引發的爭議多年來聚訟盈庭，始終不斷。首先是法律保留的問題。在 2008 年修正稅捐稽徵法第 24 條之前，該條第 3 項原規定：「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。」行政院即據此而訂定「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」。該辦法第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，其已確定之應納稅款或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣五十萬元以上，營利事業在新台幣一百萬元以上者，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。」曾有論者針對行政院所訂定之實施辦法是否滿足法律保留原則之要求，有所質疑。<sup>1</sup>但是這個質疑，一方面被大法官釋字第345號解釋肯認為合憲，另一方面，隨著2008年修正稅捐稽徵法第24條，將原規定在實施辦法中之要件提升層級，規定在稅捐稽徵法第24條第3項當中。因此，上述質疑已不復存在。但這並不表示限制出境制度因此即沒有違憲的疑義。蓋1994年所作成的釋字第345號解釋，主要處理的是欠稅限制出境制度的法律保留的問題。但是在該號解釋中，大法官認為：「……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，與憲法尚無牴觸。」換言之，大法官似乎認為，（當時的）稅捐稽徵法第24條第3項與實施辦法，並未牴觸比例原則。可惜的是，大法官在該號解釋中，卻未說明其得心證之論證理路。

若執比例原則為標準來檢視欠稅限制出境制度，依筆者所見，至少有以下幾個問題亟待澄清。首先，不少實務見解認為，由於稅捐稽徵法第24條第3項僅規定欠稅達一定金額即得限制出境，法律並未規定其他應考量因素，顯然行政機關對於限制出境並無裁量權限，只要欠稅達一定金額，即應一律限制出境，毋須考量是否確實有藉由限制出境來保全租稅之必要性。例如最高行政法院101年度判字第912號判決認為：「惟若該禁止處分或假扣押之財產，其價值不足欠繳之應納稅捐；或欠繳應納稅捐之納稅義務人並無財產可供稅捐機關為禁止處分或實施假扣押者，財政部仍得依有關規定限制其出境。」即為適例。然而，稅捐稽徵法第24條第3項卻明文規定「得」限制出境。所以，限制出境究竟是裁量行政或羈束行政？即有未明。如果考慮到限制出境是保全租稅的手段，自然僅有在具有保全租稅的必要性時方得為之。由此觀之，限制出境顯然屬於裁量行政的性質。但是，稅捐稽徵法第24條第3項卻僅規定了欠稅達一定金額這一個裁量因素而已。這樣的立法是否真能滿足裁量行政之要求？如果不行，又應如何修法增訂清楚足供適用之裁量準則，使稅捐稽徵機關（以及法院）認識到限制出境性質上是裁量行政，並且妥適行使其法定裁量權限，以符合比例原則之要求？

其次，正因為現行法未明定裁量因素，在營利事業負責人遭限制出境的案型裡，稅捐

1 吳啟玄，限制出境制度之實務研析，翰蘆，2003年，頁195-199；廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，72期，2001年，頁81-82。

稽徵機關更進一步認為，欠稅達一定金額之營利事業，其「所有」負責人，包括公司法第 8 條所定之清算人、重整人在內，應一律予以限制出境。最高行政法院 103 年度判字第 138 號判決即認為：「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。稽徵機關……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。」但是，營利事業與其負責人在法律上是二個不同的人格，負責人為何要因為營利事業欠稅即被限制出境？再者，若干負責人並未實際參與營利事業之運作，對營利事業內部事務並不熟悉，更無實際經營管理權力，同樣也被限制出境，顯然是不合理的作法。因此，探究將負責人限制出境之正當性事由為何，以及選擇應將那一個（些）負責人限制出境之裁量標準何在，即有研究之必要。

第三，藉由限制出境所欲保全之對象，是否僅以本稅稅款為限？固然，不論是依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項或第 49 條，罰鍰都會與本稅稅款受到相同待遇，似乎沒道理將其排斥在保全範圍之外。然而，我國租稅法制上之罰鍰，大抵皆採取以所漏稅額之倍數計罰的規定方式。如此不但造成罰鍰沒有上限，處罰因而有違法治國之法律明確性要求之嫌；而且未能依據違反租稅法上義務人之主觀惡性高低以及違規情節輕重來裁量決定罰鍰之高低，將有失裁量應追求個案正義之本旨。因此，在現行租稅罰鍰之相關規定有違法治國原則要求的前提之下，是否仍適當將罰鍰納進租稅保全之保全對象？亦有研究之必要。

最後，要兼顧公益實現與人民權利保障，適當的程序保障常常是有效的作法。然而，目前財政部將欠稅人限制出境時，並未踐行任何陳述意見等程序，更遑論法官保留。也就是說，在目前實務運作下，欠稅人完全沒有任何程序保障可言。因此，欠稅人遭限制出境時，是否應經過法官同意方得為之？是否應享有陳述意見或閱卷等程序權利？凡此亦為有待研究之處。

基於以上的問題意識，本文乃聚焦於以比例原則來檢視限制出境這個租稅保全措施，希望探究欠稅限制出境在實質上是否符合比例原則之要求，以及其實體上與程序上應如何設計，始能兼顧稅捐保全與人民權利保護二種利益。至於其他的稅捐保全手段，以及限制出境的其他問題，則待另文處理。<sup>2</sup>

作為研究的基礎，筆者擬以德國法作為比較法的對象。之所以選擇德國法作為比較法之借鏡的原因在於，筆者曾經查閱過美國及日本的相關法條，發現在美國與日本似乎皆

---

2 事實上限制出境還有另外一個爭議問題，亦即限制出境措施是否為多階段行政處分？若然，應以那一個機關的行為作為行政爭訟的對象？對此可參見陳敏，限制出境之租稅保全措施，收於：法治與現代行政法學：法治斌教授紀念論文集，元照，2004 年，頁 547 以下有詳細的探討。然而，為免失焦起見，本文仍欲聚焦於藉由比例原則檢視限制出境制度的相關議題。至於有關多階段行政處分的議題則留待日後另文處理。



乏欠稅限制出境之規定，僅得對納稅義務人為物的保全。反之，德國法制則與我國法制相似，除了物的保全手段之外，亦設有限制出境這種人的保全手段。由於德國法制對限制出境有簡潔但完整的規定，學說裁判對此亦有完整的論述，值得作為比較的對象。更何況，基於德國法制與我國的相似性，以及其對我國法制的重大影響，本文將借鑑德國法上的經驗以供我國法的比較。<sup>3</sup>下文乃先探究限制出境之意義與目的(二)，並剖析限制出境的制度內容(三)，藉此明瞭限制出境法制中制度設計核心為何，環繞這個制度核心又開展了那些細節的細膩設計，以作為後續研究的起點。接下來，將以比例原則為標準對限制出境制度作整體性的檢討(四)，再依此檢討限制出境之裁量標準的問題(五)、限制出境對象選擇的問題(六)、限制出境所保全之稅捐之範圍(七)，最後探討限制出境應遵守之程序要求(八)。

## 貳、限制出境之意義與目的

### 一、德國法上的規定

要探討限制出境之合憲性，當然有必要先究明其意義與目的。在德國，有關租稅保全的法律規定，主要則出現在德國租稅通則(Abgabenordnung)第 324 條以下所規定的「物的假扣押(dinglicher Arrest)」，以及第 326 條上有關「人之保全假扣押(persönlicher Sicherheitsarrest)」的規定。前者類似於我國稅捐稽徵法第 24 條第 1 項及第 2 項之保全規定，後者則類似於我國稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下之規定。由於一方面二者皆為保全措施，在構成要件上也多有共通之處。另一方面，依據通說見解，德國租稅通則上所規定之人之保全假扣押，具有「補充性(Subsidiarität)」的性質，僅有在主管機關為物的保全仍不足以確保其租稅債權時，方得為人的保全假扣押。<sup>4</sup>因此，為完整說明起見，在說明人的保全假扣押之時，亦有同時就物的假扣押略加說明的必要。

德國租稅通則第 324 條第 1 項就物的假扣押作出規定：「為保全依第 249 條至第 323 條規定之金錢債權之強制執行，租稅核定之管轄稽徵機關，於徵收有受妨礙或遭遇重大困難之疑慮時，得命對動產或不動產為假扣押。債權尚未為數額之核定，或附有條件或期限者，稽徵機關亦得命為假扣押。在假扣押命令(Arrestanordnung)中，應指定一定之金額，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。<sup>5</sup>」至於人之保全假扣押則

3 關於法釋義學與法體系，以及社會與文化環境在法比較中的重要性，請參閱 Christian Starck 著，林三欽譯，公法上之法學比較，收於：作者著，法學、憲法院審判權與基本權利，元照，2006 年，頁 55。

4 Heinrich Wilhelm Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 110. Lfg., 2006, § 326, Rn. 1; Hans B. Brockmeyer, in: Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 326, Rn. 2.

規定在租稅通則第 326 條第 1 項：「區法院得因租稅核定管轄稽徵機關之聲請，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現在地，在其轄區之區法院。」綜合這二個條文可以得知，不論是物的假扣押或人之保全假扣押，其任務乃在確保將來的公法上金錢債權之強制執行(Sicherung künftiger Geldvollstreckung)的保全手段。<sup>6</sup> 藉著這種保全手段，防止租稅義務人變更現狀，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。質言之，其僅具有暫時之性質(vorläufiger Charakter)，尚非終局的執行手段。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，不得以這種手段要求租稅義務人去增益目前尚不存在之狀態，以求將來租稅債權之強制執行得以實現。<sup>7</sup>

值得強調者為，因為這是暫時性的保全措施，所以不論是物的假扣押或是人的保全假扣押，都僅有在為了避免其徵收有受妨礙或遭遇重大困難之疑慮時，方得為之。因此，與物的假扣押相同，人的保全假扣押並不能強迫納稅義務人去創造目前尚不存在的狀態，而僅能避免納稅義務人去改變目前的現存狀態。因此，實務上的固定見解早就確認，禁止以人的保全假扣押為藉口，去強迫納稅義務人把國外的財產移轉至內國，使強制執行成為可能。<sup>8</sup>

除此之外，由於人之保全假扣押限制了債務人之自由移動權利，因此特別強調比例原則之要求，而僅具有補充性(Subsidiarität)之性質：只有在「以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」，方得為人的保全假扣押。<sup>9</sup> 而何謂保全之必要性，依據一個多世紀以來的通說見解，其僅在其他確保租稅執行之方法，也就是物的假扣押仍不足以達到保全目的時，以及業已別無其他更緩和的手段足以達成租稅保全之目的時，方得為之。<sup>10</sup>

5 本文所引用之德國租稅通則中譯文，主要參考陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，2013 年，不再重複說明出處。

6 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 1; § 326, Rn. 1; Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 2; § 326, Rn. 1; Guido Zöllner, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 324, Rn. 2; § 326, Rn. 2; Wolfgang Blumers, Arrest und Arresthypothek nach der Abgabenordnung 1977, BB 1977, S. 190.

7 Joachim Klos, Haftungsfragen beim Steuerarrest, INF 1987, S. 128.

8 Friedrich Hohrmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 9. Aufl., § 326 AO, Rn. 5.

9 Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 1; Uwe Weinreuter, Der Steuerarrest (§§ 324 - 326 AO), DStZ 2000, S. 162.

10 H. M. seit RG JW 1899, S. 490. Vgl. auch Roman Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, S. 1155; Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 326 AO, Rn. 7; Weinreuter, a.a.O.(Fn. 9), S. 162.

## 二、我國法上的規定

我國法的租稅保全相關規定主要在稅捐稽徵法第 24 條與第 25 條。這二個法條規定了「限制移轉或設定他項權利」、「假扣押」、「提前徵收」以及「限制出境」等四個保全手段。前三個手段性質上屬於物的保全，也就是針對納稅義務人之財產所為之保全措施。除此之外，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項則規定了限制出境這種人的保全措施：「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，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，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。<sup>11</sup>」準此，對於欠稅達一定金額以上之自然人，或是法人之代表人，稅捐稽徵機關得透過限制出境的方式，防止其潛逃出國因而脫免稅捐，並確保將來租稅債權之強制執行。<sup>12</sup>也就是說，我國法上之欠稅限制出境制度與德國相仿，都是稅捐保全制度的一環。更進一步而言，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之限制出境制度，其性質既然是保全租稅債權在將來之強制執行，其本身尚非終局的公法上金錢債權強制執程序，它只具有凍結現狀、防止租稅義務人變更現狀的功能，自不能逾越制度目的搖身一變竟成為強制執行的手段。換句話說，其制度目的並非要求欠稅人立即清償所欠繳之稅款，使得租稅債權之強制執行得以實現。

對此，實務上曾有不同意見，認為限制出境性質上為行政罰之一種。例如台北高等行政法院 101 年度訴字第 795 號判決認為：「另按公司法人不同於自然人，須有自然人代為行為（包括作為及不作為），是公司法人非以自然人為代表人，無從為有效行為（如有效買賣股票行為），故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，參以公司法關於清算人之責任不因清算完結而終結之規定，本件被告依稅捐稽徵法第 24 條及第 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（即○○公司）之清算人即原告出境，尚非無據，原告之訴

11 關稅法第 48 條第 5 項針對限制出境亦有類似的規定。

12 葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3 版，翰蘆，2012 年，頁 190；陳敏，前揭註 2，頁 548；蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，303 期，2004 年，頁 24；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，200 期，2012 年，頁 250；廖怡貞，前揭註 1，頁 81-82；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，1 期，2002 年，頁 27 以下。



難認有理由，應予駁回。<sup>13</sup>」

依筆者揣測，這個意見或許是受到行政罰法第2條第1款「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分：一、……禁止出入港口、機場或特定場所、……」規定之影響，而將欠稅限制出境認為係處罰之性質。然而，筆者認為，這個意見應不可採，毋寧贊成學說上絕大多數之意見，認為限制出境是稅捐保全之性質。蓋其他法律上若有規定以限制出入一定場所（從而可能包括限制出境）為制裁手段者，則其為處罰當無疑義。但是，稅捐稽徵法第24條第3項所規定之限制出境儘管亦會對相對人發生不利的之效果，但因為不具有裁罰性質，從而非屬行政處罰的手段。而且，倘若限制出境為行政罰，亦為漏稅罰。若已處以限制出境，即不得再處以其他行為罰或漏稅罰，否則即違反一行為不二罰之要求。但實務並不承認此點，顯然實務見解也未必完全承認限制出境性質上為行政罰。此外，行政罰法第2條的立法理由早已指出：「本法所稱『其他種類行政罰』，僅限於本條各款所定之『裁罰性不利處分』，並以『違反行政法上之義務』而應受『裁罰性』之『不利處分』為要件。……又依稅捐稽徵法第二十四條規定所為限制納稅義務人之財產不得移轉或設定他項權利、限制其減資或註登記及限制出境之處分，……均屬保全措施，不具裁罰性，亦非屬『裁罰性不利處分』，無本法規定之適用。」顯然，依據行政罰法的原始構想，自始即清楚的把限制出境排除在處罰之外，而屬於保全手段之性質。<sup>14</sup>而且，從體系解釋的觀點來看，稅捐稽徵法第24條規定在稅捐稽徵法的第3章第3節「徵收」當中，體系定位上有別於第5章「強制執行」與第6章「罰則」。顯然稅捐稽徵法的立法者本來就不是把限制出境當作處罰的手段。此外，再觀察稅捐稽徵法第24條本身之規範方式，本條從第1項開始所規定的「限制移轉或設定他項權利」、「假扣押」以及「限制出境」，這些手段都是典型的保全措施，很難認為有處罰的意味在其中。從而，基於體系解釋的觀點，同樣可以認定限制出境應該是單純的稅捐保全措施，而非處罰手段。台北高等行政法院99年度訴字第1924號判決更清楚的指出：「由稅捐稽徵法第24條規定可知，稅捐的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的登記、聲請假扣押、限制出境等方式，限制出境即係稅捐保全的最後手段。」應值支持。

或謂，此處所規定之限制出境，是否亦屬行政執行的執行措施之一，而非僅屬保全措施而已？依筆者之見，在我國現行法上，行政強制執行規定於行政執行法。依該法之規

13 併參見：最高行政法院92年度判字第107號判決、台北高等行政法院96年度訴字第2143號判決。

14 相同見解：洪家殷，行政罰法，收於：翁岳生編，行政法（上），3版，元照，2006年，第625頁；陳清秀，行政罰法，2版，新學林，204年，第11頁；葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，翰蘆，2012年，頁190；吳啟玄，前揭註1，第67頁。台北高等行政法院99年度訴字第954號判決亦同此旨。

定，有關公法上金錢給付義務之執行機關為法務部行政執行署（而非財政部）。至於在執行手段上，由於準用強制執行法之故，包括了查封拍賣等各種執行手段。在其中，依據行政執行法第 17 條之規定，執行手段也包括了限制出境在其中。但是，適用行政執行法第 17 條的前提在於業已移送強制執行。也就是說，依據我國現行法之規定，在移送行政強制執行之前，有關保全的管轄機關、保全手段以及保全程序悉依稅捐稽徵法來決定；移送強制執行之後，則適用行政執行法以決。因此，本文所討論的稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之限制出境，應該不是執行措施的性質，而僅為保全措施，應可是認。

### 三、小結

總結來看，限制出境不論是在德國法上或我國法上，都被設計為一種稅捐保全的措施。藉著限制欠稅人出境的方式，防止其潛逃出國因而脫免稅捐，以達到確保租稅這種公法上金錢給付義務被履行的公益目的。除此之外，德國法上與我國法上都承認，限制出境是保全稅捐的最後手段。這隱然已浮現了比例原則的影子。至於其理由何在，以及我國法上的欠稅限制出境的制度設計是否恰如其分的最後保全手段，應該先仔細觀察其制度內容，探究其制度核心為何，以及其是否環繞著制度核心作細膩的設計，方能判斷。

## 參、欠稅限制出境之制度內容

### 一、德國法上之規定

#### (一)德國租稅通則上之規定

##### (1)構成要件

在德國法上，依據前述租稅通則第 324 條與第 326 條之規定，不論是物的假扣押或人之保全假扣押，其要件可大別為二：首先，其必須為保全金錢債權(Sicherung einer Geldforderung)，通說稱之為假扣押請求權(Arrestanspruch)；其次，它必須具備假扣押原因(Arrestgrund)。<sup>15</sup>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 條至第 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。<sup>16</sup>包括了責任請求權(Haftungsanspruch)、退稅請求權(Ersta-

15 Helmut Schuhmann, Die Voraussetzung des dinglichen Arrests im Steuerrecht, DStZ 1981, S. 457.

16 Zöllner, a.a.O.(Fn. 6), § 324, Rn. 5; Gerhard Bruschke, Dinglicher Arrest im Steuerrecht, DStR 2003, S. 54.

ttungsanspruch)，以及租稅通則第3條所規定的租稅上附帶給付(steuerliche Nebenkosten)，包括怠報金(Verspätungszuschlag)、利息(Zins)、滯報金(Säumniszuschlag)、強制金(Zwangsgeld)以及費用(Kosten)，率皆屬之。除此之外，也包括依據烈酒專賣法販賣烈酒而生之專賣行政費用(Forderungen der Bundesmonopolverwaltung, die sich aus dem Verkauf von Branntwein und sonst aus dem Branntweinmonopolgesetz herleiten)、罰鍰(Bußgeld)、罰鍰程序之費用(Kosten des Bußgeldverfahrens)、法院訴訟費用(Kosten des Verfahrens vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit)，以及秩序金(Ordnungsgelder)等等。<sup>17</sup> 此等金錢請求權必須業已成立，質言之，已經滿足系爭租稅的所有法定構成要件，始得對之為假扣押。但是，如果該金錢給付義務是罰鍰之性質，則更須待該罰鍰處分已生確定力者，方得請求強制執行。<sup>18</sup> 值得一提的是，物的假扣押不僅得針對租稅債務人本人，亦得針對責任債務人(Haftenden)為之。<sup>19</sup>

至於所謂假扣押原因乃意謂，對所有情況作冷靜理性的裁量，倘若不立即為物的保全措施，租稅債權有無法強制執行，或其強制執行將面臨重大困難之虞者。<sup>20</sup> 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。縱使租稅義務人在經濟上足認為理性的財產安排行為，亦不能排除物的假扣押的可能性。重點在於，綜合所有情況作總體判斷，是否將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，縱使就個別情況單獨觀察，尚未達應強制執行之程度，但若綜合整體財產情狀而言已有假扣押原因者，亦得為假扣押。<sup>21</sup> 物的假扣押原因的典型例子例如，租稅義務人將其內國財產全部移轉至國外使內國全無財產、出售所有具有財產價值之財物、揮霍或拋售財產、銷毀營業帳冊、將銀行帳戶提領一空、對個別債權人給予特別的單方優惠、對財產作難以強制執行之法律上安排、賤售財產、虛列會計作業之債務、逃亡或有逃亡之虞，皆為適例。<sup>22</sup> 但是，如果僅僅只是拒不申報租稅、逃稅(Steuerhinterziehung)或是其他租稅上不可信賴的行為(steuerliche Unzuverlässigkeit)，例如頻繁搬家等等，尚非足夠的

17 Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 324 AO, Rn.15 ff.; Heinrich Wilhelm Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 110. Lfg., 2006, § 324, Rn. 7 f.; Michael App, Probleme des Ateuerarrest unter besonderer Berücksichtigung der Tätigkeit der Prüfungsdienste, StBp 1990, S. 154; Dieter Hild, Steuerarrest, DB 1998, S. 1358.

18 App, a.a.O.(Fn. 17), S. 154.

19 Bruschke, Der dingliche Arrest im Steuerrecht, BB 1996, S. 81.

20 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 14; Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 5; Zöllner, a.a.O.(Fn. 6), § 324, Rn. 11; Bruschke, a.a.O.(Fn. 16), S. 56; BFH BStBl. 1952, 90 a.E.; 2001, 464(468).

21 Helmut Schuhmann, Vollziehung des dinglichen Arrests und Rechtsschutz, DStZ 1982, S. 34.

22 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 15 f.; Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 5.

假扣押原因，必待綜合其他一切情狀綜合觀察，確實已有危及租稅債權之保全者，方得為物的假扣押。至於無甚財產、債權人眾多、因欠缺可變賣之財產致執行無著等等情狀，則並非假扣押事由。這是比例原則的當然要求，乃不待言。<sup>23</sup>

人之保全假扣押亦必須具備上述假扣押原因。典型的事例例如，納稅義務人攜帶其財產前往外國，或是納稅義務人之財產的下落已不復可考，皆為適例。特別是納稅義務人希望逃遁到外國，以避免作成租稅通則第 284 條所規定之代替宣誓之保證，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之典型事例。<sup>24</sup>

由於代宣誓之保證是德國強制執行法制上的特殊制度，略加說明當有助於對德國租稅保全制度的全面理解。許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀諸位大法官在釋字第 588 號解釋中聯名提出之部分協同、部分不同意見書裡對此有簡潔扼要的說明，足以作為理解此制度的起點：

「德國在面臨類似上開『困局』時所採取之手段，頗有參考之價值。德國法制是設定一個要件非常具體、客觀的十字路口，並使義務人在十字路口上作為選擇方向的主人，並不令其陷在與執行機關在真相上纏鬥的困局內。德國聯邦行政執行法第五條第一項、租稅通則第二八四條等所準用之民事訴訟法第八九九條以下，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，並就其真實性作成替代宣誓之保證。義務人亦瞭解自己在十字路口的選擇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一五六條、第一六三條以下之以虛偽保證代替宣誓罪，得處三年以下或一年以下不等之有期徒刑或罰金。義務人作成代宣誓之保證後，不僅列入被稱之為黑名單之債務人名冊，也產生信用破產之結果。只有當義務人連自我決定及自我負責都拒絕，亦即無正當理由拒絕提出財產清冊、或拒絕作成代宣誓之保證時，才可由執行官署依據民事訴訟法之有關規定聲請法院命令管收（德國民事訴訟法第九百零一條參照），促其作出此不具可替代性之選擇。綜上，德國之制度乃以信賴人民以及要求人民為自己行為負責為基礎：既非一開始即動用管收手段作為恫嚇，強迫人民履行，當人民主張其確無履行能力時，國家亦尊重該等主張，轉以為代宣誓之保證終結執行程序，並使之發生一定之法律效

23 Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 326 AO, Rn. 8; Michael App, Kein Steuerarrest bei Gefährdung von Steueransprüchen durch den Erben des Steuerschuldners, DStZ 1991, S. 371.

24 Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 326 AO, Rn. 9.



果——確不具履行能力者，將因此受到經濟地位之不利益；其為虛偽報告者，將面臨刑事責任之追究。相較於我國行政執行法第十七條第一項第一至第三款之規定，足證德國代宣誓之保證制度，係屬效果相同而侵害較小之手段，系爭規定以管收作為實現公法上金錢債權之間接強制手段也因此難以通過必要原則之檢驗。」

質言之，代替宣誓保證之意義，不僅在於藉著此種金錢債權的輔助手段，透過德國刑法第 156 條與第 163 條規定之刑罰，來迫使租稅義務人公開其所得或財產狀況。更重要的是，藉由將租稅義務人登記於區法院可供查閱之債務人名冊，使其金融債信受到影響，藉此迫使租稅義務人據實說明其財產狀況。使得稅捐稽徵機關以及強制執行機關得以判斷，租稅義務人是否仍有財產可供執行，是否有隱匿財產等應開始強制執行之事由。除此之外，登記於債務人名冊，亦可間接保障其他未來之債權人。準此可以確定，在德國法上，租稅義務人不繳納稅捐，還不至於立刻導致限制出境的結果。只有在欠稅人連作成代宣誓保證這種侵害較微的手段都拒絕時，才會面臨限制出境甚或管收之結果。這是比例原則的細膩體現！<sup>25</sup>

最後，若符合上開二項要件，亦不意謂著主管機關「應」對納稅義務人為此等保全措施，相反的，主管機關「得（裁量！）」命為物的假扣押或人之保全假扣押。<sup>26</sup> 主管機關應盱衡租稅保全之必要性，依作合義務的裁量，決定是否，以及在何種範圍內，對納稅義務人為此等保全措施。除此之外，依據同法第 325 條之規定：「假扣押命令作成後，發現有使該假扣押命令不合理之情形時，應廢棄之。」主管機關若證實假扣押請求權並未成立、已消滅或是已延展等各種情況，或是經合義務裁量後認為，不復有不立即保全即無法強制執行，或是強制執行有重大困難之虞者，例如租稅義務人已提供擔保、或是已把財產標的從國外移轉至國內等等諸多情形<sup>27</sup>，將使假扣押命令不合理者，應依職權廢棄假扣押命令。對此，租稅義務人亦有權請求廢棄之。

## (2)決定機關

在物的假扣押，作成假扣押命令之決定機關為租稅核定的主管稅捐稽徵機關。<sup>28</sup> 主管機關調查事實並不需要完全之證明，僅需有充分的蓋然性(hinreichende Wahrscheinlichkeit)，足以認為租稅義務人符合前開假扣押之要件，即為已足。儘管物之假扣押對租稅義務人而言是顯然不過的不利益措施，但是租稅義務人卻未必因此享有表示意見(rechtliche

25 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 284, Rn. 13.

26 Zöllner, a.a.O.(Fn. 6), § 324, Rn. 17; Michael App, Zum Ausgleichsanspruch bei ungerechtfertigtem Steuerarrest, INF 1990, S. 339.

27 Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 325, Rn. 2.

28 Seer, a.a.O.(Fn. 10), S. 1154.



Gehöre)的機會，蓋若事前聽取納稅義務人之意見，恐有礙於物的假扣押希望快速掌握租稅義務人財產的程序目的。<sup>29</sup>

至於在人的保全假扣押，由於其事涉納稅義務人之一般行動自由，因此基於基本法第104條第2項之規定<sup>30</sup>，乃由區法院(Amtsgericht) – 而非行政機關 – 管轄。在此，區法院不僅是人的保全假扣押的執行機關，也是決定是否扣押的決定機關。<sup>31</sup> 區法院並不受到該管稅捐稽徵機關所提出假扣押請求權以及假扣押理由之拘束，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，自為合義務的裁量。<sup>32</sup> 藉著法官的實質審查，相關的事證與主管機關之主張都應在法官面前被審查，欠稅人之聽審權亦被保障。<sup>33</sup> 最後，在證明程度方面，人的保全假扣押並不像物的假扣押僅需有充分的蓋然性即為已足，而更進一步要求應達到高度的蓋然性(überwiegende Wahrscheinlichkeit)的程度，方能為人的保全的假扣押。<sup>34</sup>

### (3)執行

物的假扣押之執行，性質上本即為強制執执行程序之一種，因此執行機關同樣是由稅捐稽徵機關之強制執行部門為之（同法第324條第3項第4句後段參照）。至於人的保全假扣押之執行，則為區法院之事務。由其依個案中不同的保全必要性決定採取何種執行措施，稽徵機關僅得提出建議。區法院除得令為拘提管收之外，亦得採取扣留護照、設定向警察機關報告行蹤之義務等手段而為假扣押之執行。限制出境亦為其可選擇的手段之一。<sup>35</sup> 此外，比例原則之要求在執行階段具有同樣的重要性。倘若納稅義務人確實已無資力清繳稅款，自不得再對之為人的保全假扣押。<sup>36</sup>

### (4)救濟

租稅義務人不服假扣押命令者，得依租稅通則第347條第1項之規定提出異議(Einspruch)請求撤銷，亦得依據財務法院法第45條第1項之規定立即提起撤銷訴訟。該訴訟並無停止執行之延宕效力(aufschiebende Wirkung)，但是，強制執行得依租稅通則第361條以及財務法院法第69條之規定，請求停止執行。<sup>37</sup>

29 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 23 ff.; Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 9; BVerfGE 7, 95(99).

30 德國基本法第104條第2項第1句規定：「限制自由之容許性及其持續期間，僅得由法官決定。」

31 Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 1.

32 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 6; Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 326 AO, Rn. 13.

33 BVerfGE 9, 89(98); 83, 24(34).

34 Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 3.

35 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 11.

36 Hohrmann, a.a.O.(Fn. 8), § 326 AO, Rn. 8.

在人之保全假扣押，依據德國民事訴訟法第 934 條第 1 項之規定，假扣押之撤銷乃執行法院之職權。被假扣押之納稅義務人，應依據德國民事訴訟法第 923 條之規定，向法院聲請撤銷假扣押之執行。<sup>38</sup>

#### (二)德國護照法上之規定

如前所述，德國法上之限制出境之最重要法律依據為租稅通則。但除此之外，德國護照法上也就限制出境有部分規定。德國護照法第 7 條第 1 項規定了 10 款拒絕發給護照的事由，在其中的第 4 款則特別規定，受理護照申請之機關，基於具體事證，認為護照申請人欲逃避自身稅捐債務之履行者，得拒絕護照之申請。除此之外，依據同法第 8 條之規定若護照發給機關認定有前開規避稅捐債務履行者，得沒收護照持有人之護照(Paßentziehung)。最後，同法第 24 條第 1 項更進一步規定，護照申請遭拒絕或遭沒收、扣留之後，欠稅人竟然仍逕行出境者，得處一年以下有期徒刑，或科或併科罰金。

依據一般見解，上開欠稅拒發護照之規定，並非作為督促納稅義務人盡速繳納稅款之間接強制手段，而是一種保全稅捐執行之手段。蓋藉著拒絕發給或沒收護照這個手段，對處分相對人施以相當的心理壓力，敦促人民履行稅捐債務，避免稅捐法律秩序陷入混亂、國家政務難以推展之結果，並維護平等納稅之公益。<sup>39</sup> 正因為如此，所以德國通說見解認為，該條規定並未違反基本法關於一般行動自由之保障。蓋倘若護照申請人就已發生之租稅負有繳納義務，但是拒不繳納或有拒絕繳納之顯著的可能性(den mutmaßlichen Willen einer solchen Vereitelung)者，得拒絕其護照之申請。<sup>40</sup> 至於該拒絕納稅之危險是來自於護照申請人即將出境，或是來自於護照申請人業已在國外不再返回德國，皆非所問。<sup>41</sup>

本條規定既然是為保全租稅所生，因此護照申請人應該已有具體的租稅負擔為前提，方有拒絕護照申請可言。<sup>42</sup> 倘若護照申請人主張其必須申請護照以便出國，或是護照發給機關懷疑有護照法第 7 條第 4 款之事由存在，護照發給機關應詢問主管財稅機關之意見。受理護照申請機關就該欠稅人是否有逃避欠稅執行之客觀事證，應通知稅捐稽徵機關表示

37 Brockmeyer, a.a.O.(Fn. 4), § 324, Rn. 15.

38 Kruse, a.a.O.(Fn. 4), § 326, Rn. 12.

39 Kay Hailbronner, Freizügigkeitsrecht, in: Isensee/Kirchhof(Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 131, Rn. 64.

40 Volkhard Wache, Paßgesetz, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 194. Lfg., 2013, § 7, Rn. 13.

41 黃士洲，欠稅限制出境之法定要件－德國與台灣欠稅限制出境之規範與司法實務操作之比較，收於：台灣賦稅人權白皮書，中華人權協會與台大財稅法學研究中心合作出版，2011 年，頁 369。

42 BVerwG NVwZ 1990, 369.

意見。因此，行政機關只是懷疑納稅義務人有意將其住所遷往國外，尚不足以作為拒發護照之理由。必待有事證足以認定納稅義務人主觀上有逃避稅捐履行之意圖(Steuerfluchtwill)，才可以拒絕核發或沒收其護照。<sup>43</sup> 例如，納稅義務人欠繳稅款已達 243 萬馬克，其在德國境內已無住所，更在境外擁有豐厚資產，而且其與德國國內外之各關係企業之間有著異常的資金往來，恐有洗錢或隱藏財產之可能。而且，主管機關調查其財產狀況時，竟遭納稅義務人閃爍其詞甚至拒絕回答。此時，即得認定已具備有逃避稅捐之意圖。<sup>44</sup> 再者，納稅義務人欠稅已達 7 萬歐元，而且註銷名下的小客車車籍，其所有之房屋及家具設備亦皆出售與他人，其妻也辭去工作，準備與納稅義務人一起移居南美洲。此時即足以認定本案有保全未來稅捐執行之迫切情事，此公益大於欠稅人出境旅行之私益，得沒收護照。反之，倘若主管機關無法證明納稅義務人基於出國計畫所申請之護照與其欠稅之間存在因果關聯者，例如單純的度假、出國參加研習會或職業訓練、或留學職業訓練等，即不得拒絕發給或沒收其護照。<sup>45</sup> 更遑論僅以納稅義務人欠繳稅捐之事實即率爾認定其主觀上有逃避執行之意圖。至於護照申請人是否確有意圖逃避稅捐之具體事證，應由護照發給機關依職權調查舉證，而非護照申請人。<sup>46</sup>

更重要的是，縱使納稅義務人有逃避執行之跡證，護照發給機關仍然應該依據比例原則之要求，進行合目的性的裁量。換言之，納稅義務人因此所受到的權利損害，應該要與欠稅保全之目的具有正當合理之關聯。質言之，基於敦促納稅義務人繳清欠稅之目的，主管機關所為之拒絕核發護照或沒收、扣留護照，仍然應該符合比例原則之要求。倘若所欠稅捐之金額不高，或納稅義務人在境內之財產已足以擔保稅捐清償者，即不得拒絕發給或沒收其護照。<sup>47</sup>

### (三) 小結

總結來看，在德國法有關人的保全假扣押制度上最有特色的規定是「代宣誓之保證」的制度。然而，這個制度於我國根本不存在。不但無從比較，倘若想要引進我國，由於牽涉範圍甚廣，難度也甚高。本文對此不擬再進一步深論。但要強調的是，代宣誓的保證是基於比例原則的精細設計：必待欠稅人連說明自己財務狀況或作成代宣誓的保證這種自我負責的做法都拒絕，方得對欠稅人為管收或限制出境等侵害較嚴厲的措施。除此之外，德

43 Gast-de Haan, DStJG 6(1983), 209. 轉引自黃士洲，前揭註 41，頁 368。並參見蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，303 期，2004 年，頁 27。

44 Hailbronner, a.a.O.(Fn. 39), Rn. 65.

45 Hailbronner, a.a.O.(Fn. 39), Rn. 65; 黃士洲，前揭註 41，頁 370。

46 Wache, a.a.O.(Fn. 40), § 7, Rn. 13.

47 Wache, a.a.O.(Fn. 40), § 7, Rn. 13.

國租稅通則第 326 條所規定的人的保全假扣押，是德國法制上有關欠稅限制出境最重要的規定。在其中比例原則扮演了最重要的角色：對欠繳租稅的強制執行，首先應以對物的假扣押這種侵害人民權利較輕微的手段來保全租稅。若仍不足以達到保全租稅目的者，方得考慮採行人的保全假扣押這種侵害人民自由較強烈的手段。<sup>48</sup>

其次，正因為以比例原則作為是否應採行保全措施之決定標準，因此，必待「對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」方得為人的保全假扣押。這種裁量標準頗為抽象，在具體個案的判斷裡，則應綜合租稅義務人之全部財產情況綜合判斷，而不應單以個別情狀即率爾認定應採取人的保全假扣押，更遑論僅僅以欠稅金額這個雖然客觀明確，但是僵硬的標準——這在德國法上只是應考量的眾多因素之一而已。準此，立法者藉由裁量所賦予行政機關追求個案正義的功能，才能真正實現。

第三，在德國法上，得保全之客體包括所有租稅債務關係之金錢請求權在內。縱使該等金額尚未發生形式的確定力，亦得為保全行為。唯一的例外是罰鍰：罰鍰亦得作為保全之對象。但罰鍰處分必待其已生確定力者，方得請求強制執行。

第四，人的保全假扣押的手段，由區法院依個案情節輕重為合義務的裁量。其得選擇管收，或以扣留護照、命向警察機關報告行蹤之義務等手段來遂行保全稅捐之目的，限制出境亦為其選項之一。質言之，既然管收這麼強烈限制人民移動自由的手段都為法之所許，那麼限制出境等其他侵害較輕微的手段當然是可以考慮的選項。

第五，就限制出境之程序而言，德國租稅通則明文規定由法院為決定機關，藉此也同時保障了其聽審的權利。當然，如此設計有德國基本法第 104 條第 2 項的明文規定作為基礎。但是德國對限制人的行動自由之事項要求法官保留，也清楚的顯示了彼邦對人民行動自由之重視。在另一方面，針對物的假扣押，移送行政強制執行之前的保全階段，以及移送強制執行之後的執行階段，皆由稅捐稽徵機關職司其責。此等由同一個機關負責前端的保全以及後階段的執行的作法，不但省去機關相互間協調之無效率問題，亦有助於降低欠稅人脫產的可能性。這樣的設計，對我國法制而言，亦應有參考之價值。

## 二、我國法上的規定

以前述德國法對欠稅限制出境之經驗為借鏡，可以開始探討我國法上的欠稅限制出境制度。如前所述，我國法的租稅保全相關規定主要在稅捐稽徵法第 24 條與第 25 條。這二個法條規定了限制移轉或設定他項權利、假扣押、提前徵收以及限制出境等四個保全手

---

48 Seer, a.a.O.(Fn. 10), S. 1155.



段。前三個手段性質上屬於物的保全，並非本文主要焦點所在，但為求完整說明起見，下文仍先就物的保全手段略加說明。

與德國法的規範體例相仿，我國稅捐稽徵法首先規定了三種物的保全措施。首先，依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之規定，倘若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，由該機關作成不得為移轉或設定他項權利之處分；倘若納稅義務人為營利事業，更得通知主管機關限制其減資或註銷之登記。<sup>49</sup> 質言之，透過機關協力的方式，使其他相關機關在其職權範圍內，協助稅捐稽徵機關凍結欠稅人之財產，或禁止其為特定的處分行為，以避免其脫產。最高行政法院 101 年度判字第 199 號判決甚至認為，稅捐稽徵機關採取禁止移轉或設定他項權利之保全措施者，並不以有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者為限。與採取假扣押時必須有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象並不相同。由此可見，這是一個要件頗為寬鬆的保全措施。

其次，倘若納稅義務人不但欠繳稅捐，更有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得本於稅捐稽徵法第 24 條第 2 項所規定之權限，依據行政訴訟法第 293 條所規定之程序，聲請法院就欠稅人之財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產作為反擔保者，不在此限。<sup>50</sup> 令人眼睛一亮的是，這種保全措施要求法院在事前即行介入審查。倘能有效運用，對於假扣押決定之正確性，應有正面的助益。然而，令人費解的則為，假扣押制度在實務上似乎並不常見。<sup>51</sup>

第三，依據稅捐稽徵法第 25 條之規定，倘若納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者、於稅捐法定徵收日期前，申請離境者，或有其他特殊原因，經納稅義務人申請者，稅捐稽徵機關對於依法應徵收之稅捐，得於法定開徵日期前稽徵之。但納稅義務人能提供相當擔保者，不在此限。質言之，在一定要件下，縱使法定的課稅期間尚未屆至，稅捐稽徵機關亦得提前開徵稅捐，藉此確保稅捐不致流失。這特別是在暫繳稅捐<sup>52</sup>以及企業有停業之虞<sup>53</sup>時，更有其實益。

49 關稅法第 48 條第 1 項針對禁止移轉及設定他項權利之保全措施亦有類似的規定。

50 關稅法第 48 條第 2 項針對假扣押亦有類似的規定。

51 參見：[http://www.ccu.edu.tw/show\\_newspaper.php?id=8731](http://www.ccu.edu.tw/show_newspaper.php?id=8731)（最後造訪日：2014 年 10 月 15 日）。

52 參見財政部(74)台財稅字第 12122 號函：「依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納並經確定者，如其金額已達『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』第二條規定之限制出境標準，即應限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境；所得稅之暫繳稅款，尚無例外。」

53 參見財政部(69)台財稅字第 39842 號函：「……公司如因負債過鉅，週轉失靈，已委託律師依法清理債務，經權衡其財務狀況，封其應繳之六十八年度營利事業所得稅，認有提前開徵以便參加債權分配之必要，可適用稅捐稽徵法第二十五條規定於法定開徵日前稽徵之；……」



在上述三種物的保全稅捐措施之外，如前所述，我國在稅捐稽徵法第 24 條第 3 項則規定了限制出境這種人的保全措施。透過對欠稅達一定金額之欠稅人予以限制出境，來達到保全稅捐之目的。細譯本項規定之構成要件可以發現幾個特徵。首先，決定是否限制出境之唯一構成要件是欠稅達一定金額。只要符合此項構成要件，即「得」予以限制出境。從「得」限制出境這個規範方式觀之，我國法似乎也認為這是裁量行政。但是從另一方面來看，法定的裁量因素卻只有欠稅達一定金額這一項而已。至於欠稅人是否確有資力清償所欠稅款，是否真有限制出境之必要性，一律不須考慮。實務上即因此認為，限制出境並非裁量行政而是羈束行政。實務的這個態度與德國法制有很大的不同。因此，限制出境性質上究竟是否為裁量行政？若然，現行法上僅規定非常有限的裁量基準，是否足夠？即成為問題。依筆者之見，這似乎意味著我國現行租稅法制有濃厚的國庫主義的傾向，只重視保全租稅收入，卻不重視人民在實體法上之權利保障。也就是說，比例原則所應扮演的重要性，在我國現行欠稅限制出境制度上似乎並不明顯。

其次，所謂欠稅達一定金額，是指「所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計」。也就是說，我國法採取與德國法制相類似的立場，也把罰鍰都納入保全的客體。由於稅捐稽徵法第 49 條規定，本來就把罰鍰與本稅稅捐作相同對待，因此將之納入保全的範圍，乍看之下似乎甚為合理。

第三，倘若符合本項規定，財政部即得函請內政部入出國及移民署限制欠稅人出境。質言之，限制出境之發動與決定機關皆為行政機關。益有進者，我國實務運作上向來認為，由於不希望「打草驚蛇」，因此限制出境之前並未給予相對人陳述意見之機會。就此與德國法上應由法院來作決定，欠稅人之法定聽審權利也獲得確實的保障，有很大的區別。依筆者之見，這又再次反映出我國現行租稅法制有濃厚的國庫主義的傾向。也就是說，為求租稅收入，並不重視欠稅人之程序權利保障。

### 三、小結

總結來看應該足以確認，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定的限制出境制度，性質上是藉由限制欠稅人出境的手段，達到防止其潛逃出國因而脫免稅捐，並確保將來租稅債權之強制執行。它是一種租稅保全的措施。但是，仔細分析本項之構成要件後發現，我國稅捐稽徵法第 24 條第 3 項有關限制出境的制度設計，與德國法制上的經驗未盡相同。依筆者之見，這些不同之處恰好都反映出，我國的欠稅限制出境制度並不重視比例原則。在實體上，僅以欠稅達一定金額即限制出境，並不考慮是否確有限制出境之必要，也不考慮是否確有資力清償所欠稅款，可以說並未依據比例原則去設計裁量時應考量之因素；在程序

上，防欠稅人如防賊，沒有根據比例原則之要求去設計足以確保欠稅人權益之適當程序。按保全租稅固然是極重大的公益，但是亦不能以此為由過度侵害人民權利。以下乃執比例原則為標準，借助前述德國法上的經驗，逐一檢視我國稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定的限制出境制度，是否符合比例原則之要求。

## 肆、以比例原則檢視限制出境之整體性評價

依據一般見解，比例原則乃要求公權力行為所欲追求之目的，以及其所採取的手段之間，應具有一定的合比例關係，不得過當干涉人民之自由領域。這是現代民主法治國家公權力行使所須遵行的基本憲法原則，而為立法、行政、司法所須一體共遵。在我國現行法上不乏明文規定者，例如憲法第 23 條、社會秩序維護法第 19 條第 2 項、警械使用條例第 6 條、集會遊行法第 26 條、行政執行法第 3 條，以及行政程序法第 7 條等等。其進一步之內容可概分為適當性、必要性、狹義比例性三個下位子原則。依據行政程序法第 7 條之規定，適當性原則乃意指「採取之方法應有助於目的之達成」，必要性原則意謂著「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少者」，最後，狹義比例性原則則為「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」。<sup>54</sup> 稅捐稽徵機關欲以限制人民遷徙自由為手段來確保國家稅捐收入之公益者，當然也必須通過比例原則之審查。

在審查的順序上，由於比例原則是指所欲達成之公益目的以及被侵害的人民權利之間的合比例性。限制出境所欲達成之公益目的為保全稅捐，早如前述。因此應先探究，被限制出境之人，其所涉及之基本權究竟為何。其次才能分別就適當性、必要性與狹義合比例性一一檢驗。

### 一、限制出境涉及的基本權

對於限制欠稅人出國，若干媒體與官方說詞認為欠稅人怎有資格出國去玩。筆者認為，這樣的說法恐怕過分狹隘。事實上，限制人民離開國境，涉及的基本權甚多。稅捐稽徵法第 24 條於 2009 年大幅修正時，立法委員的提案要旨即廣泛的指出：「(三)限制出境處分係對人民居住及遷徙自由之限制，憲法保障居住及遷徙自由，不僅是人身自由之延伸，其對職業與工作選擇、發展之密切關係，亦有現代經濟自由之意涵，而限制人的移動，相當程度抑制了人與人之間直接意思傳達的方式，與表現自由有密切關聯，更因為居住、遷

<sup>54</sup> 就此文獻甚多，僅參見許宗力，比例原則與法規違憲審查，收於：氏著，法與國家權力(二)，元照，2007 年，頁 77 以下；同作者，比例原則之操作試論，收於：同前書，頁 121 以下。

徙自由擴大人之活動領域，有助於人格之形成，實具有多種基本人權保障之意義。<sup>55</sup>」例如一般人民不能出國旅遊，涉及的是其遷徙自由。除此之外，商務人士因此不能出國洽商，尚會涉及其職業自由；教授不能出國開會或研究，或是學子不能出國留學，也會另外涉及其學術自由；外籍配偶不能返鄉探親，尚涉及其一般行動自由等等。<sup>56</sup>準此應該足以確認，限制出境對將使人民的諸多基本權造成很大的限制，而非僅僅是「出國去玩」這麼簡單。有爭議的是，限制出境是否果如前開修正理由所稱，會涉及到人民的人身自由基本權？

論者有認為，限制出境涉及的基本權是憲法第 8 條所規定的人身自由。依其見解，限制出境措施使人民無法離開國境，這是人身自由的延長。蓋限制出境也有作為人身自由的意義，且與表現自由有密切關連，有助於個人人格形成，因此，限制出境亦間接侵害財產權、人身自由權、表現自由權與人格權。<sup>57</sup>依筆者之見，這個見解似乎把人身自由的概念作過分廣泛的解讀了。蓋我國憲法將人身自由緊列在平等權之後，為憲法上所規定的第一個自由權，體系上的意義是，人身自由之保障係其他自由權利之保障之基礎。人民之身體自由為人性尊嚴之外部基礎，若可由國家視為工具任意拘捕，其他之自由皆徒托空言。<sup>58</sup>其保護範圍，包括免於恣意的逮捕拘禁、免於非法定的勞役、免於受到恣意的刑事處罰，以及行政處罰須符合法律保留原則。<sup>59</sup>歸納以言，人身自由的保護範圍係指人民動靜坐臥的自由。此種自由主要是用以抵抗國家機關不合乎法定程序的對人民身體自由的拘束。它具有消極的行動自由的性質，是一種不被支配的身體自由。倘若積極的以實力使個人於一定時間內必須出現或停留在一定處所，或是消極的不得於一定時間內離開一定處所者，是為侵害人身自由。<sup>60</sup>但是，正因為憲法第 8 條所規定的人身自由的保護範圍乃在於人民的動靜坐臥，而依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所為之限制出境，人民只是離開國境的自由受到限制，但是並未限制其在國境之內移動來去之自由。由此可以確認，限制出境與人身自由應無關連。

其次可能相關的基本權是憲法第 10 條所規定的遷徙自由。對此，大法官在釋字第 345 號解釋解釋理由書指出：「……行政院於中華民國七十三年七月十日修正發布之『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。……，且

---

55 賴清德委員說明提案要旨，立法院公報，98 卷 24 期，頁 149。

56 葛克昌，法律原則與稅法裁判（下），台灣法學雜誌，5 期，2008 年，頁 13。

57 廖怡貞，前揭註 1，頁 80；吳啟玄，前揭註 1，頁 191。

58 李惠宗，憲法要義，7 版，元照，2015 年，邊碼 0701。

59 李惠宗，前揭註 58，邊碼 0720-0756；吳信華，憲法釋論，2 版，三民，2015 年，邊碼 567-576。

60 吳庚，憲法的解釋與適用，3 版，自版，2004 年，頁 191；李惠宗，前揭註 58，邊碼 0708。

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。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，與憲法第十條、第二十三條規定，均無牴觸。」質言之，大法官雖然概括的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 條第 3 項以及實施辦法，涉及了憲法第 10 條。然而，究竟涉及憲法第 10 條當中的「遷徙」或「居住」基本權，大法官卻未具體說明。

按憲法第 10 條規定：「人民有居住及遷徙之自由。」針對本條所規定的二個基本權，李惠宗教授以行動自由概稱之，認為包括消極的行動自由以及積極的行動自由。依其見解，所謂消極的行動自由係指，任何人得消極抵抗沒有法律依據的，違反其意志之移動措施，包括住居不受非法入侵之自由，無法律依據不得搜索人身或住處，更不得無故封鎖居住所之自由。至於積極的行動自由，則包括了入出國境之自由、設立戶籍之自由，以及使用行動工具之自由。<sup>61</sup> 吳信華教授針對遷徙自由進一步指出，遷徙自由包括個人選擇新的住居所而遷徙，以及在國家領域內與國外的自由行動，包括自由移居、自由出入境或自由往來各地，還有自由返國的權利。<sup>62</sup> 吳庚大法官更簡潔扼要的指出，遷徙自由是指移居或旅行之權利，應與人身自由僅屬於身體行動自由而不涉及居停處所移動者，概念上有所區隔。<sup>63</sup> 準此可以確定，限制出境制度所限制者，乃人民的遷徙自由，應可是認。<sup>64</sup>

出境自由包括在遷徙自由中的見解，亦為大法官所承認。大法官釋字第 443 號解釋是第一個正面處理出境自由的解釋：「憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。……限制役男出境係對人民居住遷徙自由之重大限制，……」顯見大法官已經隱然承認，出境的自由應該包括在憲法第 10 條所規定的遷徙自由當中。這個見解在解釋理由書第二段說的更加清楚：「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。……，對性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境限制事項，……」釋字第 454 號解釋則更加簡潔精要的承認遷徙自由包括出境的自由：「憲法第十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。」這個見解在釋字第 558 號解釋中，以完全相同的用語再次重申。由此可見，大法官肯定憲法第 10 條所保障之遷徙自由包括「出國權」，限制出境所限制者乃

61 李惠宗，前揭註 58，邊碼 0803-0815。

62 吳信華，前揭註 59，邊碼 599-600。

63 吳庚，前揭註 60，頁 204。

64 相同見解：蔡震榮，前揭註 12，頁 25；葛克昌，前揭註 56，頁 13；同作者，法律原則與稅法裁判，收於：氏著，所得稅與憲法，3 版，翰蘆，2009 年，頁 605 以下。



為遷徙自由，應可是認。

然而，這個見解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 條所規定之遷徙自由，而是基本法第 2 條第 1 項所規定之一般行動自由。按依據德國基本法第 11 條第 1 項之規定：「所有德國人享有在整個聯邦領域內遷徙之自由。」由於法條明文規定遷徙自由的範圍僅及於「整個聯邦領域內」，因此，德國基本法第 11 條並不包括「出國權(Ausreiserecht)」在內<sup>65</sup>，而僅僅包括在德國國境內的「遷徙權(Freizügigkeitsrecht)」而已。後者僅指，保障人民在德國國境內的旅行或遷移，不受到公權力的限制。<sup>66</sup>而且這不僅是個人的行動自由，人民也可以基於經濟的理由，在他處經營商業或購置產業。<sup>67</sup>既然德國基本法第 11 條的法條已明文規定僅及於在「國境內」才有遷徙權利，試圖從本條導出出國權的努力皆因文義所限而告落空。另外，從德國制憲的過程觀之，德國威瑪憲法第 12 條在遷徙基本權之外另外規定了「移民權」。也就是說，在德國制憲歷史的角度而言，遷徙權本來就不包括移民權或出國權在內。<sup>68</sup>總結而言，德國基本法第 11 條所規定之遷徙自由，僅包括國民在德國國境內的自由行動權利，出境自由則不與焉。<sup>69</sup>至於出境自由在德國基本法上的憲法基礎，依據一般見解應求諸德國基本法第 2 條第 1 項所規定的一般人身自由：「任何人皆有自由發展其人格之權利，只要它沒有侵害他人權利，或是違反合憲秩序或善良風俗。」蓋自由得以各種不同的形式、生活方式與請求權來發揮，為了要確保人民人格之自由與完整之發展，任何一項行為，只要不受特別基本權所保護，則均在基本法第 2 條第 1 項之保護範圍所及，它是一個廣泛的基本權。<sup>70</sup>因此，通說見解乃認為，出境自由之憲法基礎乃在於一般行動自由。<sup>71</sup>

德國法上所採取的立場與我國有顯著的差異。因此，其對我國有多大的參考價值，即成為問題。管見以為，由於我國憲法第 10 條之規範構造與德國基本法第 11 條並不相同，並未把「在整個聯邦領域內」作為其構成要件之一，因此，應該沒有必要和德國憲法通說作相同的解釋。質言之，德國基本法第 11 條因為有明文的構成要件規定，其出境權並不能

65 BVerfGE 6, 32(34); Bodo Pieroth/ Bernhard Schlink, Grundrechte, 23. Aufl., 2007, Rn. 797; Christoph Gusy, in: v. Mangoldt/Klein/Starck(Hrsg.), GG I, 6. Aufl., 2010, Art. 11, Rn. 40.

66 Gusy, a.a.O.(Fn. 65), Rn. 36 ff.

67 Hailbronner, a.a.O.(Fn. 39), Rn. 26 ff.

68 Hailbronner, a.a.O.(Fn. 39), Rn. 5 ff; Gusy, a.a.O.(Fn. 65), Rn. 4 ff.

69 陳新民，人民「旅行權」之保障與限制，收於：氏著，憲法基本權利之基本理論（下），自版，1990年，頁481。

70 Friedhelm Hufen 著，翁曉玲譯，人格保護與資訊自決權，收於：蘇永欽等譯著，德國聯邦憲法法院五十年紀念論文集（下），聯經，2010年，頁130。

71 BVerfGE 6, 32(36).



相容於基本法第 11 條之文義，因此在彼邦，出境權只好另外求諸基本法第 2 條第 1 項所規定之一般行動自由基本權。但是我國憲法第 10 條並未對人民遷徙自由設有更進一步的構成要件要素。應該沒有必要與德國通說作相同的解釋。而且誠如李惠宗教授所言，出國係屬國民居住遷徙自由最大的範圍。<sup>72</sup> 也就是說，離開國境 – 不論是短期出國旅遊洽公，或是一去不復返的移民 – 本來就得以包括在遷徙的概念外延裡。因此出境自由在我國憲法上，似仍應維持以憲法第 10 條所規定之遷徙自由作為憲法基礎為妥。<sup>73</sup> 這個見解亦為實務所接受。最高行政法院 101 年度判字第 912 號判決即認為：「惟按限制出境處分係對人民居住及遷徙自由之限制，基於憲法保障居住及遷徙自由，具有多種基本人權保障之意義，對居住及遷徙自由之限制，自應嚴格遵循法律保留原則，且依憲法第 23 條規定，不應增加其他限制。」準此應該足以認定，要檢驗稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之限制出境制度是否符合憲法意旨，也應該以遷徙自由作為基準點。

仔細探究限制出境所涉及的基本權為何的區別實益主要在於，由於其憲法基礎在於遷徙自由而非人身自由，因此憲法第 8 條所規定的法官保留以及正當法律程序等高度的憲法保障，對限制出境而言並不是非適用不可之憲法要求。反之，倘若立法者基於保障人權的角度而選擇了法官保留，亦非憲法之所禁，並為吾人所樂見者。

最後是審查密度的問題。依據一般見解，在判斷法律是否違憲時，大致可分為三種高低不同的審查密度。首先，就外交事務或經濟政策的立法領域，德國聯邦憲法法院採取「明顯性審查」的寬鬆審查基準。這是因為在此等事務上充斥著諸多無可估量的因素，政治部門應該享有一定的預測權限。除非法律顯然、清楚、無疑義、任人皆識的抵觸憲法時，才會被宣告違憲。至於在一般稅法的領域，因為租稅義務對人民權利構成相當嚴重的限制，基於租稅法上的公平負擔原則，租稅立法者必須特別審慎考量平等的要求。但是，由於這個事務領域內涉及的事實狀況頗為複雜，聯邦憲法法院採取比較嚴格的「可支持性審查」。質言之，立法機關必須對於可以獲得的事實材料，作合乎事理的、「可支持的」、可得理解的判斷。最後，立法行為越是嚴重侵害基本權的範圍，甚至有危及自由權的核心範圍之虞時，聯邦憲法法院會極度限縮立法者的預測空間，對之做「強烈的內容審查」。換句話說，法院會在實質正確性的要求下，對立法行為的內容是否符合憲法的規範作廣泛的審查。<sup>74</sup> 在本文的脈絡裡，限制出境制度究其實質，涉及了人民的遷徙自由基本

72 李惠宗，前揭註 58，邊碼 0807。

73 相同見解：蔡震榮，前揭註 12，頁 26；黃士洲，前揭註 12，頁 250。

74 參見 BVerfGE 50, 290(332 f.); Gunnar Folke Schuppert, Self-restraints der Rechtsprechung, DVBl. 1988, S. 1193; Fritz Ossenbühl, Die Kontrolle von Tatsachenfeststellungen und Prognosentscheidungen

權，以及前文所提及的職業自由、學術自由等諸多基本權。限制出境所涉及的基本權為數眾多，而且侵害內容強烈，該當於「立法行為越是嚴重侵害基本權的範圍，甚至有危及自由權的核心範圍之虞」，應採取「強烈的內容審查」。本文以下乃執此標準，對稅捐稽徵法第 24 條第 3 項作廣泛徹底的高密度審查。

## 二、適當性原則的檢驗

論者有謂，限制出境所涉及者是人民的遷徙自由而非財產權，因此除非納稅義務人自行提供擔保以換取自由，否則就限制出境這個手段本身來說，無法保持納稅義務人之現有資力狀態，因而無助於確保稅捐債權之實現。相反的，稅捐稽徵法第 24 條第 1 項與第 2 項規定了限制移轉以及設定假扣押等凍結納稅義務人現有之財產的手段，對稅捐保全具有最直接有效的效果。因此，限制出境這個手段是否有助於達成稅捐保全目的之達成，誠值懷疑。<sup>75</sup> 此外，亦有認為，倘若納稅義務人並無出境之需要，也不打算出境，則限制其出境在實質上根本無關痛癢，行政機關以該手段來迫使欠稅人自動繳納稅款之目的勢必落空。<sup>76</sup>

筆者認為，上述批評意見並非無據。然而，適當性原則畢竟只要求公權力行為所採取的手段可以達到目的，並未要求可以極高程度，或是百分之百達成目的。依據附表 2 所示，自 95 年度迄今，因為限制出境而繳清或提供擔保（＝獲得清償，或至少獲得保全）之稅捐，每個年度普遍在 200 億元以上，當中只有少數年度獲得保全之金額約為 150 億元上下，但在 100 年度也曾高達 480 億元之譜。由此可以清楚看見，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，其符合適當性原則之要求，乃可是認。

茲有疑義者為，倘若欠稅人確實無資力可完納稅捐，是否仍得將之限制出境？對此，

---

durch das Bundesverfassungsgericht, in: Christian Starck (Hrsg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 1, 1976, S. 505; Wolf-Rüdiger Schenke, Der Umfang der bundesverfassungsgerichtlichen Überprüfung, NJW 1979, S. 1326; Hans-Peter Schneider, Verfassungsgerichtsbarkeit und Gewaltenteilung, NJW 1980, S. 2105. 中文文獻可以參考許宗力，違憲審查程序之事實調查，收於：氏著，法與國家權力（二），元照，2007 年，頁 63-64；陳愛娥，大法官憲法解釋權之界限－由功能法的觀點出發，憲政時代，42 卷 3 期，1998 年，頁 189；黃舒芃，「功能最適」原則下司法違憲審查權與立法權的區分－德國功能法論述取向（funktionell-rechtlicher Ansatz）之問題與解套，政大法學評論，91 期，2006 年，頁 121；湯德宗，違憲審查基準體系建構初探－「階層式比例原則」構想，收於：廖福特編，憲法解釋之理論與實務，6 輯（下），中央研究院法律學研究所籌備處，2009 年，頁 589 以下。

75 林進富、孫迺翔，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，262 卷，1996 年，頁 26。

76 廖怡貞，前揭註 1，頁 83。相同見解：吳啟玄，前揭註 1，頁 204。

最高行政法院 100 年度判字第 1501 號判決可以代表實務的一般見解：「惟若該禁止處分或假扣押之財產，其價值不足欠繳之應納稅捐（含罰鍰）；或欠繳應納稅捐（含罰鍰）之納稅義務人並無財產可供稅捐稽徵機關為禁止處分或實施假扣押者，財政部仍得依有關規定限制其出境。」<sup>77</sup> 似乎認為欠稅人是否有資力清償並不重要，只要欠稅達一定金額，而且沒有足夠財產以供禁止處分或假扣押等物之保全措施，即應予以限制出境。

然而，筆者認為，如此解釋恐有疑義。蓋限制出境性質上是租稅保全之手段之一。既然是保全手段，僅在欠稅人有資力納稅，卻竟然惡意隱匿其財產拒不納稅的情況下，將之限制出境，藉此給予其心理上或實質上的壓迫，進而保障國家租稅債權，方符合比例原則之要求。假使在個案中對欠稅人限制出境卻完全不能達到保全稅捐之目的者，將之限制出境亦無濟於事，反而會被評價為公權力過當限制人民的遷徙自由，而遭違憲之譏。<sup>78</sup>

依筆者之見，立法者並不是完全沒有意識到這個問題。稅捐稽徵法第 24 條第 7 項第 4 款之規定，倘若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，財政部應即函請移民署解除限制出境，隱然也可以看出立法者已經考慮到無資力這個因素。<sup>79</sup> 但是，如同前述德國通說見解所指出者，倘若人民確實無資力清償欠稅，基於比例原則之要求，根本就不應該將之限制出境，而非僅在限制出境之後再解除其出境限制。<sup>80</sup> 就此，關稅法第 48 條第 7 項但書極有參考價值，足供參考：「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。」質言之，倘若欠稅人確無財產可供執行者，沒有保全實益，海關即不得對之為限制出境處分，而不是事後得解除其限制出境而已。

### 三、必要性原則的檢驗

其次，論者有認為，稅捐稽徵法第 24 條第 1 項、第 2 項與第 25 條所規定的三種物的保全措施，可以直接凍結納稅義務人現有之財產，就稅捐保全之效果而言是最直接有效的方法，因此限制出境是否能通過「相同有效」這個要求的檢驗，已誠可置疑。更何況，一般民主法治國家對人民遷徙自由權的尊重應該更甚於財產權，前三種手段都是以納稅義務人之財產為限制對象，倘若冒然採取限制出境作為保全租稅之工具，恐怕也難以滿足「對基本權侵害較少性」的要求。<sup>81</sup> 難怪論者以這是「對人不對物」的「本末倒置行為」相

77 相同見解：最高行政法院 101 年度判字第 912 號判決。

78 相同見解：黃源浩，稅捐保全程序的憲法界限，憲政時代，39 卷 3 期，2014 年，頁 102。

79 並參見最高行政法院 101 年度判字第 1014 號判決。

80 葛克昌，前揭註 12，頁 193。

81 廖怡貞，前揭註 1，頁 83；吳啟玄，前揭註 1，頁 206。

責。<sup>82</sup>

筆者認為，批評意見並非無的放矢。必要性原則要求，如果沒有其他相同有效，而且對基本權未予限制，或是限制較少的手段可供選擇時，這個手段才能謂符合必要性原則之要求。質言之，必要性原則首先追問這數個手段是否能夠達成相同效果，然後才檢驗在多數足供達成相同效果之手段之中，那一個手段對人民權利之侵害最少。準此，在限制出境之外，稅捐稽徵機關擁有「限制移轉或設定他項權利，或限制其減資或註銷之登記」、「假扣押」與「提前稽徵」的保全手段。此等手段或者直接凍結納稅義務人現有之財產使其不得脫產，或者提前開徵租稅，就稅捐保全之效果而言是較直接的方法。相較於此，限制出境是藉由限制欠稅人出境防止其捲款潛逃，或給予其心理壓迫，其保全稅捐之效果似乎較為間接。質言之，前述三種保全手段之效果，至少不會比限制出境差。既然如此，即應優先採取物的保全手段，若不能達到保全目的者，方得採用效果較為間接的人的保全手段，方符必要性原則的要求。

或有質疑，物之假扣押與限制出境二者之間，其發動條件並不全然相同，不同情況下功效各自有別，是否可以抽離情況作水平比較，恐有疑義。筆者認為，這項批評確有見地。按依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之規定，稅捐稽徵機關欲為「限制移轉或設定他項權利，或限制其減資或註銷之登記」者，唯一的前提要件是欠繳稅捐；依據同法第 24 條第 2 項，欲「假扣押」者，除了欠繳稅捐之外，尚須「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」方得為之；依據同法第 25 條，欲「提前稽徵」者，必須納稅義務人顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象或於稅捐法定徵收日期前，申請離境者，方得為之。但是，欲限制出境者，只須欠稅達一定金額即可為之。整理上開條文可以發現，在我國現行法上，欲作成物的假扣押者，其構成要件設計大抵仍有一定脈絡，重的保全手段其構成要件亦較嚴格；但是，欲作成人的保全假扣押，構成要件竟然最寬鬆：僅須欠稅達一定金額即可。二者相比之下，構成要件輕重不一的情況頗為明顯。如果比較德國法的作法，欲作成物的假扣押，其要件為「於徵收有受妨礙或遭遇重大困難之疑慮時」；欲作成人的保全假扣押，其要件為「以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」。質言之，在德國法上，侵害較輕微的手段，要件較為輕微；侵害較嚴重的手段，其要件亦較嚴格。相較之下可以發現，我國現行法的構成要件設計，顯有輕重失衡之弊。而且，此等手段之發動要件相互之間確實不同，確實也增加了比較的變數。然而，儘管有這個問題，筆者認為，這似乎不致於使此等保全手段之效果無法比較。蓋如上所述，物的保全直接凍結納稅義務人現有之財產使其不得脫產，或者提前開徵租稅，就稅捐保全之效果而言是較直接的方法，

---

82 林進富、孫迺翔，前揭註 75，頁 27。



而且限制的是人民的財產權，較為輕微；限制出境之效果則較為間接，而且限制的是人民的遷徙自由，遭限制的基本權卻是較為重大的遷徙自由。二相對照之下，前開德國法上基於人的保全假扣押之補充性，應優先選擇物的保全措施的要求，在我國亦有適用之餘地：除非此等保全措施仍不足以達到保全之目的，方得選擇效果較為間接的人的保全假扣押這種保全手段。<sup>83</sup>這是比例原則的細膩體現！

上述必要性原則的意旨其實也表現在稅捐稽徵法第 24 條的立法上面。按限制出境規定在稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，從體系解釋的角度而言，立法者之本意顯然在於，稅捐稽徵機關應該先依序對欠稅人執行同法第 1 項與第 2 項之「物的保全程序」，保全無效果時才能適用第 3 項之規定開啟「人的保全程序」。質言之，因為物的保全程序與人的保全程序之發動要件以及其所能發生之效果並不完全相同，應該優先採取效果較為直接，而且對欠稅人基本權利侵害較小的物的保全程序。倘若物的保全程序不能竟其功，也只好退而求其次，採取限制出境這種保全租稅債權效果較為間接，而且對欠稅人基本權利侵害較大的人的保全措施。正是基於這個意旨，稅捐稽徵法第 24 條第 5 項方始規定：「稅捐稽徵機關未執行第一項或第二項前段規定者，財政部不得依第三項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。」財政部 88 年 11 月 10 日台財稅字第 881957167 號函亦指出：「納稅義務人欠繳應納稅捐，其屬依規定得報請限制出境之金額，如稽徵機關已就納稅義務人相當於該金額合計數之財產為禁止處分者，得免再對其為限制出境處分。」<sup>84</sup>準此意旨，倘若禁止處分之財產尚不足欠繳之應納稅捐者，則仍有限制出境之必要。<sup>85</sup>前文所提及的德國租稅通則第 324 條以下有關租稅保全之規定，乃以比例原則為最基本最重要的考量。僅有在物的假扣押這種較輕微的手段仍不足以保全租稅時，方得動用人的保全假扣押這種侵害人民自由較強烈的手段。就此而言，德國法上的設計與我國稅捐稽徵法第 24 條有異曲同工之妙。

#### 四、狹義比例原則的檢驗

論者又有質疑，限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，是犧牲人民之遷徙自由來換取稅捐稽徵機關一時的徵收稅捐便利，二者權衡輕重之下，實有失偏頗。<sup>86</sup>管見以為，這

83 相同見解：蔡震榮，前揭註 12，頁 40；吳啟玄，前揭註 1，頁 207。

84 財政部 98 年 10 月 22 日台財稅字第 09800428310 號函亦同此意旨。

85 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，99 期，2011 年，頁 116；同作者，稅捐行政法：第八講——暫時權利保護與稅法，月旦法學教室，101 期，2011 年，頁 73；同作者，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，收於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，元照，2011 年，頁 59。



個質疑事實上是有關狹義比例原則的審查。然而，依筆者之見，上開見解似乎過分輕視了稅捐保全的公益要求。蓋租稅是國家賴以獲得財政收入，滿足其財政需求的最主要方式，倘若不能及時獲得租稅法上所規定的足額租稅收入，則國家各種行政事務即欠缺財政基礎，這個公益似乎不能將之簡化為「稅捐稽徵機關一時的徵收稅捐便利」。真正的重點應該要回到狹義比例原則的要求，去衡量限制出境的所欲追求的公益目的，以及其所對人民權利所造成的侵害之間，是否具有合比例的關係。

按狹義比例原則要求，縱使一個公權力行為可能通過前開適當性與必要性原則之要求，但是該行為仍然必須與其所欲追求之公益目的之間保持合理且符合相當比例之關係，不得過當。抽象而言，保全稅捐當然是很重要的公益要求。然而從實證的統計資料來觀察，依附表 2 所示，限制出境件數由 95 年的 6,336 件下降至 101 年的 2,018 件。其中只有 96 年度略增加至 7,130 件。限制出境件數逐年下降的現象頗為明顯。同時，限制出境的金額也從 98 年開始逐年下降，由 98 年度的 34,656,434,842 元下降至 101 年度的 16,156,373,461 元。這與附表 1 所呈現出來的趨勢完全相同。準此應該可以看出，限制出境所能夠保全之租稅，不但有減少的傾向，而且沒有想像中的多。當然，97 年稅捐稽徵法修正，提高限制出境的金額門檻，必定使得限制出境之件數與金額皆下降。從而在 97 年度的統計數字上，不論是欠稅案件尚未解除出境限制件數、人（家）數及欠稅金額（參見附表 1）以及限制出境案件（參見附表 2）皆有幅度不小的下降現象。但是即使如此，依附表 1 與附表 2 所示，從 95 年開始以迄 101 年為止，遭限制出境之件數與金額皆呈明顯的下降趨勢，仍是事實。

既然限制出境所能夠達成的公益未必如同想像中的大，那麼在另外一方面，它將會對人民遷徙自由又會造成多強烈的侵害？此等權利侵害的強度是否可以與前述公益目的保持合比例的關係呢？依附表 1 所示，自 95 年開始至 101 年為止，尚未解除限制出境之件數（包含個人數與營利事業家數）從 47,126 件下降到 12,360 件，欠稅金額則從 203,901 百萬元下降到 100,503 百萬元。其中除了 96 年為 51,373 件/232,733 百萬元較前一年為高之外，可以發現呈現逐年遞減的趨勢。當然，如前所述，由於稅捐稽徵法於 2008 年修正，提高限制出境的金額門檻，因此當年的尚未解除出境限制件數也銳減到 26,168 件，欠稅金額則銳減至 158,162 百萬元。使得逐年遞減的趨勢更加明顯。足證限制出境對人民權利的限制，似乎有縮小的趨勢。

再觀察附表 3 與附表 4 也可以發現，近 5 年來限制出境之「件數」雖然高達 10,815 件，但是實際限制出境之「人數」則為 7821 人，占整體欠稅總人數比率約 2.51%。限制出境所

---

86 廖怡貞，前揭註 1，頁 84；吳啟玄，前揭註 1，頁 208。

涉及之人數以及其比例－質言之，侵害人民權利的「量」－似乎不算極高。由以上的分析看來，在實際運作上，限制出境對人民權利的侵害似乎不是極端嚴重。

然而有趣的是，儘管限制出境及繳清之件數與金額二皆降低，但是卻與藉由限制出境的手段而徵起之稅款比例似乎沒有相關。依附表 2 所示，該比例大抵在 4% 至 10% 之間擺蕩，只有在 100 年度達到 23%。這個比例的高或低，顯然與該年度的限制出境之件數及其金額多寡無關，亦與因此繳清或提供擔保之件數或金額無關。更不要說，附表 2 其實不能顯示，該等繳清或供擔保究竟是因為限制出境所致，或是因為物的保全所致。準此可以確定，限制出境雖然有一定的效果，但是並不是一個穩定而且有效的保全機制。

總結而言，稅捐收入是國家施政的財政基礎，這是很重要的公益。在實際統計數據的分析上，限制出境侵害人民的強度似乎逐年降低。從這個角度來說，似乎是有可能是通過比例原則的檢驗。儘管限制出境未必是一個穩定有效的保全機制，大致上仍然可以認定，限制出境符合狹義比例原則的要求。

## 五、小結

至此應該足以確定，抽象而言，限制出境制度是有可能符合比例原則的要求的。但是，這並不意味著，筆者認定我國現行法上的欠稅限制出境制度是一個設計精巧的合憲制度。蓋保全租稅的公益固然甚為重要，但是即使如此也必須在細節的設計上作謹慎的法益衡量，方能達到合憲的要求。更遑論欠稅限制出境本來就是很有爭議的制度，更必須謹慎從事。否則，倘若未予妥善規畫，反而可能使得一個有可能合憲的制度反而逸脫了比例原則，從而被認定為違憲。從前文所述及的德國法的經驗來看，倘若要使限制出境這個制度真正發揮功能，在構成要件設計上應該也要環繞著比例原則而為精細設計，稅捐稽徵機關在具體個案當中也應該切實依據比例原則而善盡其合義務裁量之義務。以下即分述之。

## 伍、決定限制出境之裁量標準

### 一、限制出境作為裁量行政

既然比例原則是限制出境制度的核心要求，那麼決定「是否」將欠稅人限制出境，當然也要受到比例原則之拘束。在此首先面臨的問題是，稅捐稽徵機關針對限制出境是否有裁量權？

現行實務運作似乎把稅捐稽徵法第 24 條第 3 項認定為羈束處分。例如前文已經述及的最高行政法院 100 年度判字第 1501 號判決，似乎足以代表實務上的一般見解：只要納稅義

務人欠繳稅捐並達一定金額，而且沒有（足夠）財產可供禁止處分或假扣押者，即應予以限制出境。至於其是否果有資力並不在考量之列。<sup>87</sup>最高行政法院 102 年度判字第 331 號判決說的更明白：「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。」也就是說，實務上似乎認為，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，即得限制出境，似乎未賦予行政機關以裁量權限，行政機關僅有限制出境一途。假使認為限制出境之行政處分並不妥適，其原因乃出在立法有所不當，並非裁量瑕疵。既然如此，法院當然也不能對之加以審查。所以，人民針對限制出境措施請求救濟，勝訴的機率自然也不高。筆者查詢過各級行政法院近 5 年來受理稅捐稽徵法第 24 條第 3 項限制出境案件後發現，最高行政法院近 5 年來受理 52 件欠稅限制出境之案件，人民獲勝訴判決者共 3 件，人民的勝訴率是 5.7%；台北高等行政法院則受理 126 件，人民獲勝訴判決者共 10 件，人民的勝訴率是 7.9%。總計行政法院近 5 年來共受理 178 件欠稅而限制出境之案件，人民的勝訴率都不到 8%。可見人民勝訴率之低！

人民的勝訴率如此之低，筆者不認為這意味著稅捐稽徵機關限制欠稅人出境的正確率極高，毋寧認為，這是因為人民被限制出境時處於一面倒的挨打地位所致：因為上開實務見解似乎忽略了限制出境是稅捐保全的本質。質言之，由於限制出境性質上是租稅保全的手段，因此稅捐稽徵機關必須審度，必待僅有限制出境方能達到保全稅捐之「必要性」時，方能使用這個保全手段。倘若欠稅人根本無資力繳納稅捐，限制出境又有何用？倘若欠稅人並無逃亡或隱匿財產之虞，卻仍然動用限制出境來「大刑伺候」，又豈是事理之平？正是因為如此，所以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項才會規定主管機關「得」限制出境，顯然立法者有意賦與裁量權限（裁量行政！），稅捐稽徵機關基於比例原則的要求，本來就必須審查是否具有限制出境之必要性，方得對欠稅人限制出境。欠繳稅捐達一定金額以上，固然是具有保全必要的原因之一，但絕對不是唯一的原因。<sup>88</sup>現行實務運作未慮及此，反而往往抱持著國庫本位的立場，自動放棄法律所賦予的裁量權限，只要欠稅達一定金額以上就「必須」限制出境。質言之，稅捐稽徵機關似乎把「得」解釋為「ㄉㄟ」。更令人可惜的是，多數裁判亦不質疑此點，最多僅就該被限制出境之人民是否該當於「欠稅人」這一點有所著力而已。<sup>89</sup>如此實務運作是對人民遷徙自由的過當限制，從而違背比例

87 相同見解，例見最高行政法院 101 年度訴字第 912 號判決。

88 相同見解：黃士洲，前揭註 12，頁 251。

原則，應可是認。

對此，台北高等行政法院 99 年度訴字第 1924 號判決有非常精彩的論證，值得一讀：「……限制出境即係稅捐保全的最後手段。又稅捐稽徵法第 24 條第 3 項……並非規定欠稅達一定金額即須辦理稅捐保全，顯然法律明示授權被告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，是限制出境措施的前提，……。所以，被告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，必須斟酌個案具體狀況，如是否保全措施所必要、保全措施的有無實益等，否則即構成裁量濫用的違法情形。……被告明知原告已出境數年，卻仍於 99 年 3 月函請移民署對原告限制出境，顯然只以原告欠稅金額達法定標準為唯一要件，完全未斟酌原告早已出境，所為之限制出境手段既無法避免原告潛逃出境，復無法藉原告不能出境的心理壓力，督促原告自動履行欠稅義務等情，被告所作的原處分，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。」<sup>90</sup>總結來看應該足以確認，限制出境是保全稅捐債權的最後手段，其並非羈束處分，稅捐稽徵機關應依據比例原則之精神決定是否應予限制出境。審查時更不得僅以欠稅金額作為唯一的考量因素，必須考量是否有此必要，有無實益等等，方為適法之裁量決定。

## 二、限制出境之裁量因素

稅捐稽徵機關將限制出境誤認為羈束行政，在行政裁量上不能符合比例原則之要求，已如前述。但是，現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項僅以一定欠稅金額為其構成要件，並未提

89 正是因為如此，國際獨立專家於 2013 年 3 月 1 日針對「對中華民國（臺灣）政府落實國際人權公約初次報告之審查」所通過的結論性意見與建議，其中第 68 點指出：「初次報告的表 32 顯示，2011 年有超過 50,000 個中華民國（臺灣）人因各種理由被限制出境。有超過 18,000 人因財務與稅賦理由而被限制出境。這些稅務機關所做的行政處分已廣泛的干預人民依公政公約第 12 條第 2 項所享有的離開本國的人權，卻只有少數被法院判決所推翻。專家認為這些對中華民國（臺灣）人民遷徙自由的大規模限制顯難符合公政公約第 12 條第 3 項的限制條款。專家因此建議中華民國（臺灣）應該適當地修改法令與政策，讓稅務與其他行政機關的實務做法都能遵守遷徙自由的要求。」筆者認為，國際專家之此點批評，確實有其洞見。有關該次審查報告的結論性意見與建議，參見法務部人權大步走專區：<http://www.human-rights.moj.gov.tw/public/Attachment/312259531585.pdf>（最後瀏覽日：2014 年 5 月 1 日）。有關二公約與賦稅人權保障之一般性說明，參見陳清秀，兩公約實踐與賦稅人權保障，法令月刊，62 卷 2 期，2011 年，頁 67 以下。

90 相反見解：最高行政法院 101 年度判字第 2174 號判決認為，限制出境並不發生限制入境的效果。該欠稅人倘若入境之後即發生管制效果。因此仍然會發生對欠稅人的心理壓迫與生活不便之效力。因認為這並非裁量濫用。



供進一步的裁量準據，卻也是事實。接下來的問題是，稅捐稽徵機關決定是否限制出境時，所依據之裁量基準應該是什麼？也就是說，應該要在立法論上尋求進一步的解決之道。

對此，蔡震榮教授指出，現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，以一定欠稅金額作為判斷是否應限制出境的唯一依據，而將其他因素皆排除在外，如此單薄的規定，恐有被質疑違反比例原則之嫌。<sup>91</sup>換言之，本條之立法完全不考慮在個案中，欠稅人有無限制出境之必要，而僅以欠稅金額作為判斷限制出境的唯一標準，實難謂為有當。葛克昌教授則簡潔扼要的指出，確保稅收宜由租稅保全與行政執行之改良著手。除非出境係逃避執行之手段，否則即有比例原則及不當聯結禁止原則之適用可能。<sup>92</sup>質言之，二位教授皆認為，要解決上述問題，有必要從修正法律著手。筆者贊成二位教授之見解。蓋限制出境是典型的侵益行政，法律本應就其裁量基準有所規定。現行法僅以欠稅達一定金額為其要件，根本不足以供稅捐稽徵機關妥慎行使裁量權限，反而使得人民被一律限制出境。對於人民權利的侵害甚大。況且，假使比較稅捐稽徵法第 24 條第 2 項與第 25 條之規定可以發現，必待欠稅人「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者」，稅捐稽徵機關方得對之為假扣押；必待欠稅人「顯有隱匿或移轉財產，逃避稅捐執行之跡象者」或「於稅捐法定徵收日期前，申請離境者」，方得提前稽徵。質言之，稅捐稽徵機關為物的保全時，欠稅達一定金額尚非充分條件，更需有隱匿財產或逃匿之事由，方得為之。但是在侵害較大的限制出境，反而不需具有隱匿財產或逃匿等事由，只需欠稅達一定金額即可為之。立法設計有輕重失衡之弊，至為明顯。依筆者之見，釜底抽薪之計應該是修法增訂進一步的裁量準據，以資明確。問題在於，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項究竟應該增訂那些裁量因素呢？

前述德國法制上的裁量標準，是否適合引進我國？如前文所述，在德國法上對於決定是否限制出境的標準是「以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」這種較抽象的標準。這個標準固然抽象，但是清楚的傳達了比例原則的要求。也就是說，應綜合租稅義務人之全部財產情況綜合判斷，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。話雖如此，但是德國法上所規定之標準確實抽象，是相當高度的不確定法律概念。假使率爾繼受之，筆者非常擔心我國實務是否有能力與意願，據此為妥適的裁量。尋

91 蔡震榮，國境管制與人權保障，月旦法學雜誌，204 期，2012 年，頁 12。蔡教授並建議，至少應在第 3 項中增列當事人有逃避稅捐之意圖時，方可限制出境，如此或可解決以一定額度為限制出境之非議。參見同作者，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，303 期，2004 年，頁 41。

92 葛克昌，租稅債務不履行與限制出境，月旦法學雜誌，70 期，2001 年，頁 27。併參見林石猛，行政程序法在稅務爭訟之運用，元照，2015 年 3 版，第 656 頁。

找一個更清楚的標準以供實務運作參考，有其必要。

筆者把眼光轉到與限制出境有關的幾部法律。行政執行法第 17 條第 1 項規定，必待有下列原因之一，方得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場。」此外，同條第 6 項規定，僅有滿足下列情形，方得聲請法院裁定管收：「一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。」總結來看，在行政執行法有關限制住居甚至管收之相關規定上，皆非以欠繳一定金額作為唯一的要件，而必須輔以其他積極隱匿財產之情事綜合考量，更須在有必要時方得為限制住居或管收之裁定。稅捐稽徵法第 24 條所規定之限制出境，對人民之限制較限制住居以及管收為小，豈有要件更為嚴苛之理？<sup>93</sup> 此外，依據刑事訴訟法第 101 條第 1 項與同法第 101 條之 2 之規定，若滿足以下要件，但卻無羈押必要者，得逕命具保、責付或限制住居：一、逃亡或有事實足認為有逃亡之虞者。二、有事實足認為有湮滅、偽造、變造證據或勾串共犯或證人之虞者。三、所犯為死刑、無期徒刑或最輕本刑為五年以上有期徒刑之罪者。以及觸犯第 101 條之 1 所定之 8 種罪名。質言之，刑事訴訟法上所規定之羈押、具保、責付或限制住居，除了要在個案上考量是否有羈押必要（比例原則！），而且也要被告有逃亡（保全被告）或湮滅證據（保全證據）之虞時，方得為之。二相比較之下可以發現，刑事訴訟是國家公權力侵害人民權利最強烈之法，其構成要件理應最為嚴格。但是稅捐稽徵法第 24 條第 3 項僅以欠稅金額為唯一的標準，反而更加苛刻僵硬，實在有欠周延。而且，針對僅僅因為觸犯重罪即得羈押，學說上頗有批評意見，認為如果單以犯重罪為羈押理由，而不考慮是否有逃亡、滅證之虞，此種做法違反無罪推定與比例原則等法治國刑事程序基本原則。<sup>94</sup> 二相比較之下，僅僅因為欠稅達一定金額，毋須考慮其有無危害稅捐之具體事證，即得予以限制出境，實難令人接受。總結來看，同樣是限制出境，在稅捐稽徵法上的構成要件竟與行政執行法以及刑事訴訟法的構成要件不同，而且還更加僵硬苛刻！顯非事理之平。從另一方面來說，同樣在規範限制出境，所以行政執行法第 17 條，以及稅捐稽徵法第 24 條第 2 項與第 25 條所規定的那些逃亡、隱匿財產等事由，在稅捐稽徵法第 24 條第

93 相同見解：葛克昌，前揭註 12，頁 191。

94 就此文獻甚多，僅參見：林鈺雄，刑事訴訟法（上），7 版，元照，2013 年，頁 370。

3 項這裡基本上也沒有作差別待遇的必要。至此應該足以認定，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項應該將欠稅人具有逃亡、隱匿財產、拒不說明財產狀況等危害租稅債權之情事納入構成要件，並明定必要時方得限制出境，才能符合比例原則的要求。

黃士洲教授似乎採取不同看法。依其見解，稅捐稽徵法第 24 條於 2008 年大修時，並未同時一併修正行政執行法第 17 條。稅捐稽徵法第 24 條第 3 項明定達特定金額作為限制出境的要件，這是立法者設定符合比例原則的界限。反之，行政執行署身兼執行者與行政機關，這是球員兼裁判，本質上就有過度執行之風險。最後，行政執行法第 17 條未規定限制出境之金額門檻，僅以顯有逃匿之虞、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事等等事由，作為裁量的基準。只要此等裁量之事由該當，不論欠稅金額大小，均得限制出境。甚至，依據現行實務作法，只要積欠金額達 10 萬元並滿足行政執行法第 17 條所定要件者，皆得限制出境－遷徙自由竟然只值 10 萬元而已！<sup>95</sup>

依筆者之見，黃士洲教授的見解應是植基於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項是正確妥當的立法這個假設之上。但是如上所述，筆者對稅捐稽徵法第 24 條第 3 項的合憲性極有疑慮。蓋設定金額門檻應該只是裁量應否限制出境的因素之一，而非全部。固然，積欠稅款金額高，限制出境的必要性當然也就隨之水漲船高。但是這並不是充分要件，而必須另外考量到是否有危害稅捐債權之事由，方得限制出境。行政機關不應自行設定一個僵硬的金額標準，作為裁量的唯一準據－這是裁量怠惰！其次，倘若認為，由行政執行署來執行限制出境有球員兼裁判的疑義，將有導致過度執行的傾向。但是這個問題在稅捐稽徵法第 24 條第 3 項又何嘗不存在？而且恐怕更加嚴重：行政執行署所追討的是其他機關的公法上金錢債權，稅捐稽徵機關所追討的則是本機關自己的稅捐債權，過度執行的危險恐怕更高。

財政部於 2014 年 12 月 31 日，以台財稅字第 10304656720 號函首次發布「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，並自 2015 年 1 月 1 日起生效，正面回應本文上開質疑。依據該規範第 2 點與第 3 點之規定：「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

95 黃士洲，欠稅限制出境與限制住居的法律要件與救濟（下），月旦法學教室，79 期，2009 年，頁 70 以下。

酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。」準此規定，財政部亦肯認，限制出境為裁量行政，應受比例原則之拘束。必待侵害較小的手段仍不足以確保租稅，方得為之。發動限制出境職權之時，必須審酌有無限制出境之必要。此二者誠屬法制上的進步，應予肯定。

有疑義的是該規範第 4 點（及第 4 點之附表）。依此規定，財政部則依欠稅人所欠稅款之金額，訂定分級適用的標準。僅以其中自然人積欠已確定之稅款為例，欠繳稅款金額達一百萬元以上未達三百萬元，有規避稅捐執行之虞者，限制其出境。若積欠達三百萬元以上未達一千萬元者，則在有出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明、隱匿或處分財產，規避稅捐執行之虞等四種情事者，限制其出境。若積欠達一千萬元以上者，則在上開四項事由之外，另外再加一個事由「欠繳金額已達一千萬元以上」，限制其出境。

依筆者之見，針對新頒布的本規範第 4 點，將欠稅限制出境予以分級適用不同的標準，諒係基於比例原則的考量，就此亦應予以肯定。但是筆者對於本規範第 4 點，仍有部分不同意見。首先，這些裁量因素規定在財政部所訂定的行政規則當中，而非明定在稅捐稽徵法當中，在法律明確性以及法律保留的要求上，不免仍有欠缺。正辦仍然是將本規範規定在法律當中，方始符合法律保留之要求。其次，欠稅金額在一百萬至三百萬者，只要有規避稅捐執行之虞者，即得限制其出境。這個標準與前文所述之德國法上的標準「以對義務人財產之強制執行有危險，有保全之必要者為限」類似，應足肯認已顧及比例原則的要求，筆者大致可以贊成。所擔心者為，這麼抽象的標準，實務是否有能力以及意願據此為妥當的裁量。第三，倘若欠稅金額在三百萬元以上者，則大致以出國頻繁等幾個事由即認有限制出境之必要。在這些事由當中，倘若欠稅人果有「隱匿或處分財產，避稅捐執行之虞」這種情事，筆者贊成對之限制出境。但是，倘若欠稅人僅有出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明等三種事由即予限制出境，不但與行政執行法第 17 條第 1 項與第 6 項之事由皆不同，亦不符前文所提及的德國法上的實務經驗，應該尚不能據此而直接認定有限制出境之必要。就此，這一點新訂定的規範，仍有值得商榷之處。最後，倘若欠繳金額逾一千萬元者，只要欠稅逾此金額即得限制出境。即為筆者所難以贊成者。蓋前文多次強調，欠繳大額稅款尚不足證明有限制出境之必要，必待除此之外尚有逃亡、隱匿財產等情事方得為之。財政部仍僅執大額欠稅這個單一因素即予以限制出境，筆者難以贊成。

### 三、小結

總結來看，現行法以欠稅達一定金額即得限制出境，而不考量是否危害租稅債權情事，以及是否有保全必要性，如此立法設計已經過度偏重租稅保全這種公益之保護，而對



人民權利有過當的侵害，從而與比例原則有違。實務運作亦因此誤解限制出境為羈束處分，並不享有裁量權，只要欠稅達一定金額即一律限制出境，違背比例原則殊甚。財政部上開限制出境規範中，雖然有部分正面回應，但仍有許多裁量因素不足以滿足比例原則之要求。筆者認為，仍應修法以求解決，方能符合比例原則以及法律保留原則之要求。筆者建議，限制出境的構成要件設計，除了欠稅達一定金額以外，更應該參考行政執行法第 17 條第 1 項及第 6 項，以及稅捐稽徵法第 24 條第 2 項與第 25 條之規定，將欠稅人應具有逃亡、隱匿財產、拒不說明財產狀況等危害租稅之情事納入構成要件之中，並明定必要時方得限制出境，以符合比例原則之要求。<sup>96</sup>

## 陸、選擇限制出境對象之裁量標準

對於限制出境對象的選擇，同樣也必須受到比例原則之拘束。針對這個問題，如同前文已經提及的，倘若欠稅人確無資力可供清償租稅債務，即不應對之限制出境。此外，在實務上時常發生的爭議是，在涉及營利事業負責人的案型裡，被限制出境之人民爭執自己不是該營利事業的實際負責人，對其限制出境沒有實益，卻仍遭限制出境。對此實務上有不少裁判見解認定，稅捐稽徵法上之負責人概念，應一律以民法、公司法上之規定為準，無庸另假他求。也就是說，每一個依民法或公司法為負責人者，即應一律限制出境。台北高等行政法院 101 年度訴字第 185 號判決可以作為這個見解之代表：「又稅捐稽徵法雖未就該法第 24 條第 3 項所指限制出境之營利事業『負責人』為定義性之規定，……審諸稅法與公司法對於營利事業負責人之概念理解與事實評價，尚無採取一致解釋而有未能符合稅捐稽徵法之體系性解釋、限制出境之目的性或憲法保障人民基本權意旨之情事，非有另為調整稅捐稽徵法之營利事業負責人概念之必要，自得援用前開公司法之規定而為認定。」<sup>97</sup>財政部的見解與此相類，皆認為只要是公司法第 8 條所規定之負責人並符合稅捐稽徵法之要件者，即應一律限制出境。財政部 99 年 11 月 5 日台財稅字第 09900415020 號函指出：「依本部 95 年 11 月 28 日台財稅字第 09504532170 號函及 96 年 1 月 30 日台財稅字第 09604500670 號函規定，所稱『營利事業負責人』於公司組織係指依法得代附表該營利事業之法定代理人，亦即公司執照（註：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附表，或依公司法第 392 條規定核發之登記事項證明書）上所記載之公司負責人，……」<sup>98</sup>除此之

<sup>96</sup> 相同見解：葛克昌，前揭註 12，頁 195。

<sup>97</sup> 相同見解：最高行政法院 94 年度判字第 1030 號判決。

外，法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會 92 年 7 月 3 日第 38 次會議決議亦持相同意見：「依公司法第 8 條第 1 項規定，股份有限公司之負責人為董事，即令董事依公司法第 208 條，互選一人為董事長對外代表公司，僅係限制其餘董事之對外代表權，並未否定其餘董事為公司負責人之地位，故於其有行政執行法第 17 條第 1 項各款之事由時，行政執行處仍得限制其住居或向該管法院聲請裁定拘提管收之。」

總結而言，實務多數意見顯然認定，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項既未就何謂「營利事業負責人」加以特別定義，自應求諸公司法第 8 條之規定，將無限公司與兩合公司之執行業務或代表公司之股東、有限公司與股份有限公司之董事，以及經理人或清算人、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率皆認定為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之負責人，應一律予以限制出境。至於這些人是否為營利事業之實際負責人，則非所問。但是，把公司法第 8 條所規定之負責人概念不假思索的全盤繼受到稅捐稽徵法第 24 條第 3 項，是否妥適？假使並非所宜，又應該如何選擇限制出境之對象？即有研究的必要。

## 一、原則上不得將負責人個人限制出境

在德國法上，認定營利事業負責人是否應被限制出境，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及財產組織體之負責人，應履行該自然人、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，營利事業之負責人並非營利事業本身，當然不是租稅債務人。自不得要求該負責人以自己之財產，承受租稅債務，代該營利事業納稅。相反的，負責人僅僅代表該營利事業履行租稅法上之納稅義務而已，僅就其所管理之法人實際上存在之資產範圍內負擔繳納義務。<sup>99</sup> 準此可以確認，營利事業負責人並非租稅債務人，所負擔者為協力履行義務。僅在其執行業務範圍內，負擔以公司財產繳納欠稅及罰鍰之義務，必要時應管理處分公司財產，以供繳納稅捐與罰鍰之用。並不會因為身為負責人即搖身一變，取代營利事業而成為納稅義務人，當然更不會自動被限制出境

98 這是財政部的一貫見解，參考財政部(68)年台財稅字第 34927 號函、(74)年台財稅字第 20693 號函、(84)年台財稅字第 840452248 號函、(84)年台財稅字第 841601246 號函。

99 Matthias Loose, in: Tipke/Kruse, AO, 122. Lfg., 2010, § 34, Rn. 16 ff.; Reinhart Rüsken, in: Klein, AO, § 34, Rn. 2; Ulrich Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, § 34, Rn. 17; Rüdiger Gluth, Der Testamentsvollstrecker im Einspruchs- und Klagverfahren, AO-StB, 2002, 206; Georg Crezelius, Insolvenz der Personengesellschaft – Friktionen zwischen Zivil- und Steuerrecht, JbFfSt 2005/2006, S. 368.

境。但是在另一方面，倘因負責人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，或因之無法律原因而支付租稅退給或租稅返還時，營利事業負責人應依租稅通則第 69 條負擔「擔保責任(Haftung)」，由該負責人與營利事業依據租稅通則第 44 條第 1 項第 1 句之規定，負擔連帶債務。<sup>100</sup>總結而言，營利事業負責人原則上並不會因為其為負責人，就自動以自己財產負擔租稅繳納義務，更不會因此自動被限制出境，乃可是認。

我國法上雖然不若德國有上述一般性的規定，但是稅捐稽徵法第 13 條針對清算人仍有類似的規定：「法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐。（第 1 項）清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負擔繳納義務。（第 2 項）」財政部 86 年 3 月 26 日台財稅字第 861889645 號函亦指出，如於清算開始時，法人、合夥或非法人團體已無財產，或雖有財產，但俟清償順序在應納稅捐之前之債務為清償後，已無財產者，自無違法可言。清算人於有違反稅捐稽徵法第 13 條第 1 項規定者，應就未清繳之稅捐負擔繳納義務，稅捐稽徵機關移送執行時，因清算人係負第二次繳納義務，是對清算人財產之強制執行，應另取得執行名義。<sup>101</sup>顯然我國稅捐稽徵法的基本態度同樣也認為，清算人的義務乃在於代表受清算的法人繳清稅捐、債務，以及分配賸餘財產。質言之，協助被清算之法人依清償順序繳清欠稅的協力義務。倘若清算人業已依清算程序，將法人所有財產用以了結現務並依法定順序清償所有債務之後，該法人已無財產但卻仍有稅捐債務未清償者，仍應認定清算人已履行其租稅法上之義務，而且其代表權限（以及附帶的限制出境責任）皆應隨著法人清算完畢法人人格消滅而一併消滅。除非有事證足以證明，清算人在清算程序中有違法情事者（例如違背法定稅捐清償順序），清算人個人才會負擔賠繳義務。也只有在此時，對清算人限制出境，方有其正當性可言。<sup>102</sup>實則，營利事業（特別是有限公司）之所以欠稅未繳，並非清算人所造成，更不是原股東的繼承人所造成，而是該公司的董事或原股東的行為所導致。而且，有限公司僅有一人即可成立運作。因此，對於「全體」清算人為限制出境處分，即欠缺法律上的正當

<sup>100</sup> Jens Intemann, in: Pahlke/Koenig, AO, § 69, Rn. 32; Alois Nacke, Haftung für Steuerschulden, 2007; Matthias Loose, Haftung nach § 69 AO bei Anfechtung durch den Insolvenzverwalter, AO-StB 2006, S. 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，7 期，2011 年，頁 7-8；同作者，稅法總論，8 版，元照，2014 年，頁 359。

<sup>101</sup> 財政部 87 年 7 月 15 日台財稅字第 871954429 號函亦同此旨。

<sup>102</sup> 葛克昌，前揭註 12，頁 193；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，40 卷 2 期，2008 年，頁 105-106；顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，3 版，三民，2010 年，頁 98。

性。倘若正確認識到有限公司的本質較接近股份有限公司，而非無限公司，那麼有關有限公司的清算人的規定應類推適用股份有限公司清算人的選任規定，才能符合現代有限公司的本質。<sup>103</sup> 由此已經可以看出，現行實務運作上，將營利事業負責人所欠稅捐與營利事業本身所欠稅捐合併計算的作法已屬過當。<sup>104</sup> 而且使清算人未違背其義務亦被一律限制出境的作法，不但有背於限制營利事業負責人出境之正當化理由，從而已屬過當的限制，亦與體系正義之要求有違。

## 二、被限制出境之負責人應與營利事業業務有關聯

再者，倘若營利事業內有多數負責人者，是否亦應對這些人皆一律予以限制出境？對此，不少實務見解的答案是肯定的。例如最高行政法院 99 年判字第 1013 號判決即指出認為，外籍配偶僅為公司之人頭股東，不諳我國語言亦從未參與過公司經營，純係原負責人去世而成為公司之清算人，仍應一體限制出境。財政部 99 年 1 月 4 日台財稅字第 09800511490 函針對類似案型亦認為，已函報限制出境之欠稅營利事業清算人變更時，倘新任清算人為多位法定清算人，且原清算人為新任清算人之一時，原受限制出境清算人為該營利事業清算人之身分並未變更，無須解除其出境限制，應繼續限制其出境至 5 年期間屆滿，至其他法定清算人應另行函報限制出境至前述 5 年期間屆滿。也就是說，不論清算人有多少人，也不論該等清算人與公司經營是否有實質上的關連性，應一律予以限制出境。

然而，筆者不能贊成前開實務見解的態度。蓋稅捐稽徵法第 24 條第 3 項限制出境之規定，目的在於「保全」稅捐債權。而且財政部對之有裁量空間，濫用限制出境制度，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，此於負責人乃法院強制選派之清算人時尤然。蓋法院選派之清算人既非股東，亦非過去之經理人、臨時管理人，且與公司營運並無接觸，與被清算公司或原負責人在事實上之關連性甚低。而且清算人已經委任會計師代為清算，該清算人事實上也無從提供公司相關帳證。假使仍然將與公司關連性甚低之指定清算人限制出境，要求他清償與其無關係之稅捐債務，顯然強制手段過於強烈，而與比例原則有違。<sup>105</sup> 反之，依財政部 102 年 10 月 31 日台財稅字第

<sup>103</sup> 邱祥榮，論有限公司股東之繼承人作清算人並限制出境是否妥適？——以實務判決之觀察為中心，收於：葛克昌、賈紹華、吳德豐編，實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年，頁 580。

<sup>104</sup> 葛克昌，前揭註 92，頁 27。

<sup>105</sup> 相同見解：台北高等行政法院 101 年度訴字第 177 號判決、台北高等行政法院 101 年度訴字第 185 號判



10204597880 號函意旨，倘若法院選派公司清算前實質負責業務之人擔任清算人者，該負責人仍有可能被限制出境。<sup>106</sup> 總結來看，並非所有的法人代表人皆應被限制出境，毋寧應認為，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聯性之代表人予以限制出境，始符比例原則之意旨。

我國另一個有爭議的情形是，某公司為他公司之股東，因此所派出之代表，是否亦為此所稱之負責人？法務部 104 年 4 月 14 日法律字第 10403501830 號函認為：「按公司法第 27 條第 1 項但書規定，與公司（即義務人）成立委任關係者，係法人股東（最高法院 103 年度台上字第 846 號判決及最高法院 102 年度台上字第 2082 號判決參照），是義務人之法人股東指派行使董事職務之自然人，與義務人間並無委任關係。又同法第 8 條第 3 項係規定非董事而實質執行董事業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者，與董事同負民事、刑事及行政罰責任，而非指其為公司負責人（與同條第 1 項及第 2 項之規定體例有所不同）。次按行政執行法第 24 條第 4 款規定，關於義務人拘提、管收及應負義務之規定，於『公司或其他法人之負責人』亦適用之，考量拘提、管收及限制住居涉及人身自由之剝奪及遷徙自由之限制，對於適用對象自應從嚴解釋。<sup>107</sup>」本號函釋雖然是針對行政執行法所作，但對於本文應該仍有啟發性。

但是，筆者對於此號函釋意旨未必完全贊同。蓋一方面，擔任負責人之該自然人，是否與欠稅公司有直接的委任關係，並非所問，已如前述。以此為由認定該自然人毋庸被限制出境，尚欠說服力。但是另一方面，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不同。質言之，倘若該自然人對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，上開函釋將此等自然人一律排除在限制出境之外，似乎有過分寬鬆之嫌。

---

決、台北高等行政法院 101 年度訴字第 223 號判決、財政部台財稅字第 09904042590 號函。此外，法務部法律決字第 10403504540 號函亦採類似看法：「清算人職務僅為「了結現務、收取債權、清償債務、分派盈餘或虧損、分派賸餘財產」，對公司營運情形及資產、資金流向等事項未必知悉，因此，在具體案件中是否限制出境，除應考量是否符合上述規定外，亦應考量履行義務是否為職務範圍內事項，及是否符合比例原則。」

<sup>106</sup> 併參見：財政部台財稅字第 1031015294 號函。

<sup>107</sup> 類似見解：財政部台財稅字第 861918122 號函。

### 三、人頭負責人的問題

更進一步的問題是，我國因為人頭負責人問題嚴重，營利事業負責人被限制出境的問題更平添不少困難。以台中金錢豹視聽歌唱中心事件為例。該公司積欠稅款累計逾三億，主管機關乃對其多名負責人限制出境。其等辯稱僅係人頭負責人，仍不為主管機關與法院接受。<sup>108</sup>然而，此等負責人因為是人頭負責人，就算被限制出境也當然不會積極繳清該公司所欠稅款。以致就算是移送行政強制執行之後，執行成效仍極有限。最後該公司與行政執行署達成和解，就其中欠稅 8 千萬元部分，分成 110 期、每月還 80 萬元分期攤還，所需時間將近 10 年之久。最後是否真能完全分期攤還，尚在未定之天。但即使如此，仍有另外 2 億 8 千萬元稅款沒有達成還款和解。<sup>109</sup>顯然，對人頭負責人限制出境，對於保全租稅並沒有幫助，難以符合比例原則之要求。

對於這個問題，德國租稅通則第 35 條作出回應：「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。」準此，若公司實際負責人並非公司登記之負責人者，該實際負責人在法律上及經濟上具有管理公司之權限，也有處分公司財產以繳納稅捐之權，雖然不是公司登記之負責人，亦應依據前述第 34 條與第 69 條之規定，負擔公司代表人之責任。<sup>110</sup>

對此，我國實務上也有部分裁判採取此項見解。台北高等行政法院 97 年度訴字第 2674 號判決即指出：「查依稅捐稽徵法第 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，其理至明。」質言之，法人之代表人為何，應予以實質認定。倘若事實上並非法人之代表人，縱然在相關的登記簿上被登記為代表人，亦不得對之限制出境。

除了以實質負責人的論證方式之外，我國對於並非公司登記名義上之負責人，但就營利事業有事實上管理權之人予以限制出境的問題，也常常採取另一種論證路徑。按限制出境之目的乃在於藉此確保稅捐債權將來得以獲得清償。因此，欠稅的營利事業負責人之概

<sup>108</sup> 例見臺灣高等法院臺中分院 101 年度抗字第 318 號民事裁定，與行政院院臺訴字第 0940085797 號訴願決定書。

<sup>109</sup> 參見：史上最長分期！金錢豹分 10 年還 8 千萬欠稅 <http://www.ettoday.net/news/20120819/89655.htm#ixzz3aY5nYW4c>（最後瀏覽日期：2015 年 5 月 19 日）

<sup>110</sup> Loose, a.a.O(Fn. 99), § 35, 122. Lfg., 2010, Rn. 1; Rüsken, a.a.O(Fn. 99), § 35, Rn. 1; Gertlieb Gmach, Pflichten des Verfügungsberechtigten (§ 35 AO), DStZ 2001, S. 341; Jan Siebert, Steuerliche Haftung des Kreditgebers, AO-StB 2004, S. 397.

念界定，自應取向此一規範目的，不宜過寬或過嚴。因此，受限制出境之負責人有無決策權限，即攸關限制出境處分是否可以達到保全公法上金錢給付之合目的性。<sup>111</sup> 按稅捐稽徵法第 24 條第 3 項並未就負責人概念為何有所指示，前開多數實務見解採取與公司法第 8 條同一的解釋，依筆者所見，並非無據。蓋基於體系解釋的立場，以及法律秩序一體性之原則，同一概念在公法（稅捐稽徵法）以及在私法（公司法）中，原則上當然應作相同的解釋。也就是說，稅捐稽徵法上所稱之負責人，取向於公司法之規定而為認定是一種合理的作法。但是另一方面，法律是目的的產物，解釋適用法律時亦不得摒棄法條文字背後所蘊含的規範意義，反而一廂情願的執著於法條文字，而拘泥於非得將公私法上的概念綁在一起不可。<sup>112</sup> 黃士洲教授指出，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。因此，欠稅法人有無償債能力、受限制出境之負責人有無決策權限等等，攸關限制出境處分可否達到保全稅捐之目的。實務上單純以達一定金額即限制出境的作法，似難逃「裁量怠惰」的疑義。<sup>113</sup>

筆者贊成黃教授之見解。蓋如前所述，負責人並非納稅義務人，而僅負有協力義務而已。倘若其實質上對公司沒有決策權限，對公司財產也沒有處分權限者，自無從盡其協力義務，將之限制出境即失去保全稅捐之實益。質言之，解釋稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所規定之負責人概念，應取向於保全稅捐的規範目的，以實際有權處理公司財產以繳納稅捐之負責人為限。倘若負責人只是形式上登記的人頭負責人，不應對之限制出境。<sup>114</sup> 要非如是，一方面，這是對法律作錯誤的解釋，無法達成規範目的；在另一方面，對欠稅營利事

111 黃士洲，法人應以何人作為限制出境對象－台北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評，收於：司法院行政與懲戒廳編，行政訴訟相關論文彙編，6 輯，2009 年，頁 563。

112 參見葛克昌，私法規定於行政法上適用－釋字第 474 號解釋評釋，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3 版，翰蘆，2012 年，頁 231 以下。

113 黃士洲，前揭註 102，頁 108；同作者，前揭註 111，頁 563；同作者，稅法對私法的承接與調整－以消極信託於擬制贈與上的評價為例，收於：氏著，實質課稅與納稅人權利保障，翰蘆，2011 年，頁 159 以下。並參見，葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於：氏著，稅法基本問題：財政憲法篇，2 版，元照，2005 年，頁 195 以下。

114 陳清秀，前揭註 100，頁 9；黃士洲，前揭註 102，頁 107-108。

業之業務與財產沒有過問與控制權力之人，只因符合公司法第 8 條第 1 項或第 2 項之規定即被認定為負責人而被限制出境，這是過當侵害。總結來看，這是違反比例原則的濫權裁量！因此，在公司登記負責人業已離職，或是該負責人係被冒名登記的案型裡，此等「負責人」雖然在形式上是公司登記負責人，但是其並非公司之實際負責人，也沒有權限過問公司業務或處理欠稅事宜，限制其出境並無助於達成稅捐保全之目的，不應以之為限制出境之對象。<sup>115</sup>

對此，台北高等行政法院 98 年度訴字第 2300 號判決有相當詳細的論證：「至於前開稅捐稽徵法所指應限制出境之營利事業『負責人』，上開法文並無定義性規定，是否可直接承接公司法等私法上對於負責人概念而予援用，或予以調整，原不無疑義。原則上，基於公、私法彼此的內涵並無本質上歧異，同為憲法秩序的各自部份法律秩序，位居於體系上同等位階，旨在履行共同任務，因此二者應互相支援補充，除非行政法上另有行政合目的性之正當考量，否則不應任意侵入或排除私法秩序所植基的基礎原則，但如全面性一致解釋，未必符合稅捐稽徵法的體系性解釋、限制出境的目的性與憲法保障人民基本權之意旨，自應依具體個案另為調整負責人概念。上開限制欠稅人出境之規定，無非要求負責人協力履行法人履行欠稅繳納義務，並非處罰欠稅法人之負責人，解釋上，所謂『欠稅營利事業負責人』，當必須基於法效意思而登記事業負責人，而享有權能履行協力義務者，始克當之。苟確非欠稅營利事業之『實際負責人』，僅因欠稅營利事業或主管機關之錯誤登記而成為『形式上負責人』，復經民事法院確認『形式上負責人』與營利事業間私法上關於委任關係不存在者，因『形式上負責人』實際上並無法律地位為履行欠稅義務之協力行為，原無必要以之為對象而限制出境，合先敘明。」<sup>116</sup> 質言之，法院認定，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所稱之代表人概念，原則上固然應採取與私法相同之解釋。但是如此解釋方式倘若反而致生違背稅捐稽徵法之立法目的之結果者，則應在具體個案裡，取向於稅捐稽徵法之立法目的，另外調整營利事業負責人之概念。此號裁判，應值贊同。

公司法的立法者也注意到這個問題，而於 2012 年 1 月 4 日修正增訂第 8 條第 3 項：「公開發行股票之公司之非董事，而實質上執行董事業務或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者，與本法董事同負民事、刑事及行政罰之責任。但政府為發展經濟、促進社會安定或其他增進公共利益等情形，對政府指派之董事所為之指

115 黃士洲，前揭註 12，頁 250；吳啟玄，前揭註 1，頁 154。除此之外，此等情形其實也會影響到人民的婚姻家庭保障基本權。參見葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，160 期，2008 年，頁 58；陳清秀，稅捐債務可否繼承－評析釋字第 622 號解釋，收於：氏著，現代稅法原理與國際稅法，2 版，元照，2010 年，頁 339 以下。

116 相同見解：台北高等行政法院 99 年度訴更一字第 62 號判決。



揮，不適用之。」準此規定，非董事，而實質上執行董事業務（事實上董事，*de facto director*）或實質控制公司之人事、財務或業務經營而實質指揮董事執行業務者（影子董事，*shadow director*），亦須與董事負同樣責任。學者認為原條文採形式主義，新法修正使實際上行使董事職權（事實上董事）或對名義上董事下達指令（影子董事）者，皆應負擔公司法上負責人責任，俾權責相符，藉以保障公司及投資人權益，落實公司治理。<sup>117</sup>在這個新法之下，本文上述從比例原則推導所得之見解，如今更得到實證法的支持。然而，令人遺憾的是，公司法新增訂的第8條第3項僅對「公開發行股票之公司」有所規範。但是真正容易發生人頭負責人的問題者毋寧是有限公司，因為它採取「董事獨任制」，只要有股東一人就可以成立（公司法第98條參照），使用人頭負責人的代價極低。公司法卻未就此有所規範，實有為德不卒之憾。

論者或謂，人頭負責人既然自甘為人頭，豈有不須負擔法律責任之理，當然可以對此人限制出境。是又不然。筆者當然同意，借名登記為人頭是違法行為，自然應該負擔應有的處罰與法律責任。然而，我國是法治國家，處罰應該採取符合法治國原則的要求的方式來處罰。如同前文多次強調者，限制出境性質上不是處罰，而是保全稅捐的手段，自然不應該與處罰混為一談，竟然改變性質搖身一變而成為處罰手段。<sup>118</sup>而且，既然限制出境是保全稅捐之手段，因此，限制出境的對象當然就應選擇有助於達成保全稅捐這個目的之人，方符比例原則之意旨。倘若把單純的人頭限制出境，實際負責人仍然逍遙法外，對保全稅捐豈有任何實益乎？

#### 四、公司登記不應作為唯一認定依據

當然，筆者同樣也認識到，稅捐稽徵機關在認定負責人為何人時，有一定的困難。蓋稅捐稽徵機關應依職權調查究竟欠稅公司之負責人為何人。然而，稅捐稽徵機關作為一個外人，其所能憑以認定公司（實際）負責人究竟為何人之依據，原則上僅有公司登記資料而已。因為這不但是公文書，也是經該負責人同意後始為此等登記，應該具有「表面證據（*Prima facie*）」之效力，至少具有高度蓋然性。稅捐稽徵機關固然不得「僅」以公司登記

117 劉連煜，事實上董事及影子董事，月旦法學教室，96期，2010年，頁20-21；同作者，現代公司法，8版，新學林，2012年，頁116-119；曾宛如，新修正公司法評析——董事「認定」之重大變革（事實上董事及影子董事）暨董事忠實義務之具體化，月旦法學，204期，2012年，頁129-141。

118 黃士洲，前揭註102，頁109。高雄高等行政法院92年度訴字第1080號判決指出：「……被告限制非屬納稅義務人或其登記負責人之原告出境之執行命令，徒具制裁報復之效果，然對據以執行之執行名義所載公法債權之實現，實質上並難依法定程序達成追償之目的，而無法經得起行政程序法第七條之比例原則的檢驗。」應值贊同。

事項作為認定事實之唯一基準。但是，除非別有蛛絲馬跡足以引起懷疑，否則對登記負責人課以負責人之責任，當非太過。例如，前文已經提到過的最高行政法院 103 年度判字第 138 號判決就足以代表這種想法：「基於主管機關之公司登記具有公信力，上開所指第三人並無善意或惡意之別，亦不以與公司有為交易行為之第三人為限。且稅捐機關為稽徵稅捐，以公司實際登記負責人為其追課稅捐之對象，如任令公司負責人得主張辭職已發生效力而不待登記，將使稅捐機關無法順利行其稽徵任務，故稅捐機關報請限制營利事業負責人出境，自應以公司登記之負責人為準。……如公司發生公司登記負責人變更而不為變更登記，……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。」即本斯旨。但是，筆者要強調的是，倘若人民業已舉出若干事證，使得稅捐稽徵機關就其是否為負責人之心證有所動搖，甚至已具體舉證證明其並非負責人，或者法院業已判決確定其並非私法上之負責人者，稅捐稽徵機關自不得仍強以其為負責人而限制其出境。蓋依據行政程序法第 36 條之規定，稅捐稽徵機關負有職權調查義務，應就當事人所有有利與不利事項一體注意，依論理與經驗法則，本於自由心證，就所欲限制出境之對象判斷是否符合法定要件。而不是改採「法定證據主義」，將公司登記認定為具有法定證據之效力，而自我限縮法律所賦與之裁量權限！<sup>119</sup>

就此，陳清秀教授認定，倘若貫徹職權調查義務，其實稅捐稽徵機關尚無法確認其是否為負責人，本不得對之為限制出境之不利益處分。不應反其道而行，把舉證責任推給－不負擔客觀舉證責任之－人民，也不應完全仰賴法院先去確認其是否為法人負責人，稅捐稽徵機關再據以決定是否限制出境。<sup>120</sup> 筆者贊成陳教授的見解。按稅捐稽徵機關應先進行職權調查。倘若職權調查結果確實發現登記負責人對營利事業沒有管理權限者，或尚無法確認其是否為負責人者，當然尚不得對之為限制出境之不利益處分。但是，倘若行政機關沒有發現任何異樣，此時行政機關畢竟不是刑事法院，沒有必要－也不可能－直到獲得沒有懷疑的堅強心證（＝完全確信負責人為何人）始得為限制出境處分。蓋如前所述，公司登記簿等資料至少具有表面證據之效力，行政機關據此認定負責人為何人，並對之為限制出境處分，就限制出境對象的選擇而言，並不能算是濫用公權力。此時應由人民負責舉證證明自己並非負責人。倘若法院業已判決確定其並非私法上之負責人，稅捐稽徵機關仍強以其為負責人而限制其出境者，該限制出境處分將因違背法院裁判的既判力而違法。總結來看，現行實務過度仰賴公司登記事項之形式上證據，而怠為探求實質之真實，將有違背行政程序以及行政訴訟程序上之職權調查原則之虞，從而有違法之嫌。

119 相同見解：黃士洲，前揭註 102，頁 107。

120 陳清秀，前揭註 100，頁 10。

## 五、立法論上的建議

現行部分實務見解，不但混淆了營利事業本身與其負責人之責任，縱然在負責人個人並無任何違法的情況下，仍將之限制出境；而且在有多數負責人的情況下，也沒有善盡裁量之責，選擇對營利事業有實質影響力之負責人限制出境，而是將所有負責人一網打盡的通通限制出境。凡此皆與比例原則有違，已如前述。為了要澄清這個錯誤，適度的修正相關法律應該是必須的。

依筆者之見，在此應首先參考前述德國租稅通則第 34 條之規定增訂新條文或是修改稅捐稽徵法第 13 條之規定，必待營利事業負責人違背其代表欠稅的營利事業處分財產繳納稅捐之協力義務，負責人個人才會因為負擔擔保責任之故，而有限制出境可言。其次，倘若有數位負責人者，要選擇將那一個負責人限制出境時，大量解僱勞工時禁止事業單位代表人及實際負責人出國處理辦法第 2 條可以提供修法的參考。本條首先在第 1 項明定代表人何指，包括股份有限公司之董事長、有限公司為章程特設之董事長；未設有董事長者，為執行業務之董事、無限公司及兩合公司之執行業務股東；未設執行業務股東者為代表公司之股東、合夥者為執行業務之合夥人、獨資者為出資人或其法定代理人、在其他法人團體者為其代表人，最後，在綜法人團體者則為其代表人或管理人。而前開代表人，乃以公司登記證明文件、商業登記證明文件、法院或主管機關備查文書所記載之人作為認定依據。這是可以接受的。但是值得吾人注意者是其第 3 項之規定，強調若查證確認在登記負責人之外另有實際負責人者（例如掌握經營權責的股東、總經理），該實際負責人亦屬於此處所稱之負責人，藉此明定負責人之概念。如此規範方式，不但可以滿足法律明確性之要求，亦與前述德國租稅通則第 35 條以及我國公司法第 8 條第 3 項之規定方式有異曲同工之妙，應值稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之修法參考。<sup>121</sup>

## 六、小結

總結來看，現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項未明定應被限制出境的營利事業負責人之意義與範圍。這樣的立法方式一方面使得未違背任何稅捐義務之負責人亦納入限制出境之範圍，使此等沒有被限制出境的正當理由的負責人亦被限制出境，立法上已屬過當，而有違背比例原則之嫌。另一方面，在實務上，此等立法方式也使得依公司法規定的所有負責人都一概被限制出境，並不考慮該負責人是否對營利事業是否有實際經營權，是否為人頭負

---

<sup>121</sup> 參照葛克昌，公私法債權保全與禁止出國，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，2 版，翰蘆，2005 年，頁 364 以下。

責人。因而遭限制出境之負責人的範圍往往過寬，縱對之限制出境並不能達到保全稅捐之目的，違反比例原則至明。現行法對此之規範頗有欠缺，修法明定應被限制出境的負責人的範圍，應有其實益。

## 柒、藉由限制出境所保全之範圍

### 一、解釋論上的說明

比例原則不僅對限制出境的裁量基準有所影響。除此之外，這種保全措施所保全之公法上金錢給付義務的範圍究竟應該多大，同樣也應該取向於比例原則的要求來決定。就此，問題集中在罰鍰是否應為限制出境所保全的範圍這個問題上。

依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，欠稅金額係指「所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計」。其中所謂「欠繳稅款」也者，依據同法第 49 條之規定，包括滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰在內。但是，引人好奇的是，所謂稅款即然已經包括罰鍰在內，此處卻把「已確定之罰鍰」與「所欠繳稅款」並列，究竟意指為何？是否要把滯納金、利息、滯報金、怠報金及短估金排除在外，而為同法第 49 條之特別規定？即引人疑竇。實務見解顯然認定，此處所稱稅款及罰鍰，係包括所有租稅法上之本稅、罰鍰以及所有金錢給付性質之附帶給付在內。例如財政部 73 年 10 月 24 日台財稅字第 61849 號函明確指出：「四、修正後該辦法（註：限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法）第二條所稱之『欠繳稅款』，應包括本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及教育經費或教育捐在內。」<sup>122</sup>筆者以為，在現行法的解釋論上，此處所稱之「欠繳稅款」，依據體系解釋，本應解為包括滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰在內。至於所謂「已確定之罰鍰」也者，似乎應該解釋為是為了要將「尚未確定的罰鍰」排除在外之意。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，針對其執行之保全允宜謹慎處理。基於這個推論，筆者建議至少應該將「已確定之罰鍰」改採但書的立法方式：「但尚未確定之罰鍰不在此限」，以免啟人疑竇，徒生解釋紛擾。

### 二、立法論上的思考

將罰鍰納入保全的範圍，並非我國獨創之見解。如前文所述，德國法制上所保全之欠繳金額，並非僅指本稅，也包括罰鍰等其他與租稅有關的公法上金錢給付在內。就此點而

<sup>122</sup> 相同見解：財政部台財稅字第 861912388 號函。



言，我國法與德國法採相類似的立場，自非無據。但是，把罰鍰納入稅捐保全的範圍中，在立法論上是不是一個合乎比例原則的適當設計方式，仍有深思的餘地。

按法律是目的的產物，因此在解釋法律時，當然應回歸到法律的建制目的，方能得其正鵠。<sup>123</sup> 筆者以為，本稅與罰鍰之制度目的與原因事實皆不相同，法制上本來就未必應給予同樣法律效果。蓋從制度目的而言，由於限制出境的目的乃在於「稅捐」的保全。而稅捐之所以課徵乃在於滿足國家的財政收入，而且是國家最穩定最重要的收入來源。其正當性基礎乃在於量能課稅原則與公平課稅。其具有被保全的重大公益，當無疑義。但是罰鍰這種公法上金錢給付義務，其目的乃在於對納稅義務人違反租稅法上義務所課予之制裁。既然是制裁，強調的重點即在於處罰法定原則，應遵守無罪推定原則之要求，並以故意或過失為前提。固然，從處罰目的的確保而言，罰鍰當然也有保全之必要，但是絕對不應與滿足國家財政收入畫上等號！也就是說，在最理想的狀況下，國家的稅捐債權應該一毛不少，完全課徵。保全租稅的目的在於確保國家收入。但是，最好沒有任何人違法，從而沒有任何一毛錢的罰鍰收入。就此，保全罰鍰的目的則在於確保處罰發生實效，使得法秩序得以維持。準此可以確認，稅捐債權本身的目的以及罰鍰之目的截然不同，其保全的手段亦未必應該相同！稅捐稽徵機關第 24 條第 3 項把二者共冶於一爐，規定「所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計」達一定金額以上即可以限制出境，將已確定的罰鍰亦列入計算範圍，恐有過分擴張保全範圍之弊，更遑論將「單計罰鍰」亦列入稅捐保全之範圍。依筆者之見，如此規範方式，恐怕已經逾越稅捐保全的規範目的，從而是對欠稅人過當的侵害。

這個問題在我國特別嚴重的原因在於，我國租稅法上之罰鍰，動輒以倍數計徵。例如，納稅義務人欠繳二十萬元之營業稅款，未達法定重大欠稅之額度程度而尚無限制出境之必要。但是，倘若其符合加值型與非加值型營業稅法第 51 條之規定，即得加計所漏稅額 5 倍以下之罰鍰。此時其所欠繳之金額即立刻超越稅捐稽徵機關第 24 條第 3 項所規定之門檻，將被限制出境。我國現行租稅法上這種率皆採取以所漏稅額之倍數計罰的規定方式，不但造成罰鍰沒有上限，處罰因而有違法治國之法律明確性要求之嫌；而且未能依據違反租稅法上義務人之主觀惡性高低以及違規情節輕重來裁量決定罰鍰之高低，將有失裁量應追求個案正義之本旨，早為學說所詬病。認為應該要盡早大幅修正，摒棄目前以倍數計徵的處罰方式，改為依違規行為輕重而決定罰鍰之高低，並必須有一定的處罰上限。<sup>124</sup> 與本

123 陳愛娥譯，Karl Larenz 著，法學方法論，五南，2010 年，頁 231 以下；黃茂榮，法學方法與現代民法，6 版，自版，2011 年，頁 419 以下。

124 參見：葛克昌，扣繳義務人及其處罰之違憲審查－釋字第 673 號解釋，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權，3 版，翰蘆，2012 年，頁 999 以下；柯格鐘，行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪－評司法院大法官釋字第五〇三號解釋，月旦裁判時報，6 期，2010 年，頁 14-25。

文有關者為，因為所謂欠稅是所欠本稅加上高額の罰鍰，此等高額の罰鍰會對此處之欠稅金額形成「灌水」的效果，因而難以判斷欠稅人究竟積欠多少本稅，究竟是不是大額欠稅人，究竟有多大的保全必要性。因此，很有可能造成所保全者主要為罰鍰而非租稅的結果。但是依據前述學說實務的一般見解，限制出境是「租稅保全」的手段，似乎鮮見將之擴張為「保全稅捐法上公法債權」之手段。既然如此，所保全者應該主要是稅捐。豈可反客為主，反而主要為了保全罰鍰？依筆者之見，現行法把罰鍰納入租稅保全的範圍，恐有違背比例原則之虞。

為了有效因應這種灌水的效果，在目前以欠稅金額作為限制出境的唯一要件的現制下，論者有主張，短期目標是修法大幅提高限制出境的欠稅金額門檻。依其見解，提高標準後仍被限制出境之人，顯然是「欠稅大戶」。與其對多位小額的欠稅人動用公權力去保全稅捐並強制執行，不如對一個欠稅大戶限制出境因而使其繳清稅捐，其確保稅捐的效果更佳。更何況，大多數的欠稅人，其財產、職業、人際網路都在國內，所以僅僅因為積欠100萬元稅款便離鄉背井逃亡國外的可能性較低。對之限制出境，在狹義比例原則的衡量上，恐有輕重失衡之虞。

筆者原則上贊成這是短期目標。蓋假使將本條所規定之欠稅金額大幅調高，藉此抵銷上述灌水的效果，同時也可以使被限制出境之人數大幅降低，而僅對真正欠繳鉅額稅捐債務之欠稅人限制出境。此時或有通過比例原則的審查的可能。特別是針對中小額的欠稅人，由於其逃亡國外的可能性或許較低，予以限制出境之必要性也較低。但是話說回來，這種作法仍有一定疑義。也就是說，限制出境這種保全手段是對大額的欠稅人有效，或是對中小額的欠稅人有效？大額欠稅人會不會反正債多不愁，反而使限制出境不能發生預期的保全效果；反之，中小額的欠稅人會不會因為所積欠之稅款不多，不希望因此失去自由，反而願意繳清欠稅？果若如是，專門針對欠稅大戶予以限制出境的想法，或許有待實證資料的進一步驗證。質言之，提高限制出境金額門檻的這種作法，或許只是治標不治本的作法。

因此，筆者認為，正本清源之道應該在於，將保全之對象限於本稅，也就是說，修正稅捐稽徵法第24條第3項，將罰鍰排除在保全的範圍之外。蓋如前所述，國家課徵稅捐與罰鍰之目的完全不同，其保全之手段亦未必應該相同。考量到本項的立法目的乃在於「稅捐」之保全，因此正本清源之道，應在於將保全之範圍僅限於欠繳之稅款，才能真正清楚的計算納稅義務人所欠繳之租稅債權之金額高低。

退步言之，倘若仍然認為，罰鍰雖非本稅，但是其或由於違背租稅法上之一定行為義務而生（行為罰），或由漏稅而生（結果罰），都與本稅有緊密的關係。因此由同一個保全措施來保全，亦免割裂適用之煩。因此堅持現行法把罰鍰納入租稅保全的範圍的規定方

式合乎比例原則。筆者可以接受這個想法。蓋本文上開論述，是建立在對於現行租稅法上有關罰鍰規定的解釋適用上。而我國現行稅捐稽徵法將滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等皆與租稅作相同處理，這是稅捐稽徵法立法者的基本決定。從遵守這個立法者的基本決定（體系正義！<sup>125</sup>）這個角度而言，確實應該把罰鍰也納入保全的範圍。此外，這樣的想法在我國保全現制上，更有其重要性。蓋依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，必待罰鍰處分「確定」後方得對受罰人限制出境；依同法第 50 條之 2 之規定，必待罰鍰處分經行政救濟程序終結後方得移送強制執行。在罰鍰處分確定後至行政救濟程序終結前，難免有時間落差，在這段時間當中難謂沒有保全的必要。但是話說回來，筆者要強調的是，遵守體系正義的前提應該在於，租稅法上的罰鍰規定應該要符合法治國原則的要求。德國法制把罰鍰亦包括在保全的範圍中，正是建立在彼邦法制裡租稅處罰符合法治國原則要求，基本上沒有過當處罰這個基礎上。但是這個前提於我國並不存在。因此，一方面實在應該盡速將我國的租稅實體法上有關租稅罰之相關規定大幅修正，摒棄目前以倍數計徵的處罰方式，改採前文已經述及的，依違規行為輕重而決定罰鍰之高低，並必須有一定的處罰上限的規範方式。倘若租稅法上的處罰規定已經足以符合法治國原則之要求，筆者願意欣然接受將罰鍰納入租稅保全的範圍。否則，在我國現行租稅法上的處罰規定有很大違憲疑義的情況下，強調體系正義恐怕導致越錯越遠的結果。

另一方面，倘若循著這個理路，筆者必須指出，德國法上之所以有此設計，有其制度背景的基礎。蓋在德國法制上，依據德國聯邦行政執行法第 5 條之規定，公法上金錢債權之強制執行，其強制執行之程序與權利保護乃依德國租稅通則之規定行之。準此，德國租稅通則第 324 條以下有關物的假扣押與人的保全假扣押之相關規定即成為公法上金錢給付義務執行前之保全之通則性規定，得適用於所有行政領域（而非僅於租稅法領域有所適用）。考其立法目的，乃為保全那些業已發生，但因欠缺必要條件，因此尚不得強制執行之公法上金錢給付請求權將來之強制執行而設。尤其是在公法上請求權尚未屆清償期、寬限期(Schonfrist)尚未屆至、或請求權之數額仍不明朗，目前僅能預估等情形，更有其實益。<sup>126</sup> 質言之，在德國，不論是保全措施或是後續本案的強制執行，皆由同一機關（依據德國租稅通則第 5 條以及第 324 條第 3 項之規定，是由稅捐稽徵機關內之強制執行部門）為之。因此，不論是本稅之保全，或是罰鍰之保全，甚至租稅上之附帶給付之保全，當然通通交由財政部下轄之執行機關為之，乃是法制設計上的必然。這樣的設計一方面可以避

<sup>125</sup> 針對體系正義，參見 Franz-Joseph Peine, Systemgerechtigkeit, 1. Aufl., 1985, passim.

<sup>126</sup> Michael App/Arno Wettlaufer, Verwaltungsvollstreckungsrecht, 4. Aufl., 2005, § 29, Rn. 1; 並參見吳東都，德國公法上金錢債權之強制執行－兼論我國公法上金錢債權強制執行法制之改正，收於：氏著，行政訴訟與行政執行之課題，新學林，2003 年，頁 335。

免移送強制執行前的保全機關，以及移送強制執行後的本案強制執行機關割裂為二個機關所致生的無效率的問題。另一方面，所有的罰鍰在開始执行程序之前都可以被保全；而不像我國法制，僅僅針對租稅罰鍰設有保全規定，其他行政法規上的罰鍰似乏保全身道。但是在我國，依據我國現行稅捐稽徵法第 24 條以及行政執行法第 17 條之規定，租稅這種金錢給付義務之保全，區分為移送強制執行前與後，分別交由稅捐稽徵機關與行政執行署為之。二相對照之下可以發現，倘若要把所有的保全程序整合在一個程序內，由一個機關行使，而免割裂之煩，我國的正辦應該是刪除稅捐稽徵法第 24 條上有關稅捐稽徵機關得為保全之規定，而將此等保全之權限一概劃交職司本案強制執行之行政執行署為之，方符體系正義的要求。

### 三、小結

總結來看，我國現行租稅法上的罰鍰規定，大多以所漏稅額之倍數計徵，其違背法治國原則之要求甚為嚴重，早為學者所詬病。在這個前提下，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項仍將罰鍰納入租稅保全的範圍，甚至可以單獨針對罰鍰發動保全程序，依筆者之見，這對於人民權利的侵害實在太大，難以相容於比例原則。似乎應該考慮把罰鍰從稅捐稽徵法第 24 條第 3 項中刪除，將罰鍰排在稅捐保全的範圍之外。但是，假使未來租稅法上之罰鍰已作根本性的修正，改採依違規行為輕重而決定罰鍰之高低，並必須有一定的處罰上限的規範方式，從而符合法治國原則之要求，筆者願意欣然接受將罰鍰納入租稅保全的範圍。

## 捌、決定限制出境應遵循之程序上要求

### 一、引進法官保留之商榷

稅捐稽徵機關以限制出境這種手段來保全稅捐債權時，除了應審度前文所述之各種實體上的裁量界限之外，當然也不能忽略程序上的諸般要求。例如，依據稅捐稽徵法第 24 條第 7 項之規定，被限制出境之欠稅人符合一定要件者，財政部應主動函請內政部入出國及移民署解除其出境限制。這是職權調查原則下，行政機關應對人民有利與不利一體注意的要求在租稅法上的具體化表現。除此之外，在這些程序要求中，最常被提到的是，因欠稅而被限制出境，是否應有法官保留之要求？

如前所述，在德國法上，由於彼邦基本法第 104 條第 2 項特別規定的緣故，限制出境乃要求法官保留的高密度程序保障。在我國，除了拘提管收由於事涉憲法第 8 條所規定的人身自由，應依憲法第 8 條所規定之法官保留的程序，由法官來裁量是否應拘提管收之



外，至於限制出境所牽涉的遷徙自由，因為依據憲法第 10 條並無法官保留之要求，因此現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定，倘若修改為由法官裁定為之，固然是在程序嚴謹程度上最好的選擇。但現行制度至少不能責之以違憲。但是，與前述德國法制相比之下，我國限制出境在程序嚴謹程度上的不足，卻也是顯而易見的。

為了彌補此項缺憾，論者有謂，雖然欠稅限制出境依據憲法並無法官保留之必要，但仍以法官保留為宜。其認為，依據行政執行法第 1 條之規定，行政執行法是普通法之性質。因此，特別法（稅捐稽徵法）所未規定者，當然應該要回歸普通法之規定。而行政執行法第 17 條有關拘提、管收，應交由法官保留，稅捐稽徵機關所為之限制出境，自然也應該要交由法官裁定。<sup>127</sup>筆者以為，這個見解的論證過程恐有疑問。蓋依據行政執行法第 17 條第 1 項，有關限制住居是由行政執行署自為決定。要交由法官決定者為依據該條第 6 項所規定之拘提、管收。但是限制出境性質上絕對不是拘提、管收，而屬於限制住居的一環。而限制住居本來就沒有法官保留的要求，因此，縱然行政執行法作為普通法，於稅捐稽徵法亦有適用餘地，也無法提供稅捐稽徵機關限制出境時應有法官保留之任何論據。

話說回來，在結論上，筆者並不反對限制出境應交由法官保留這個看法，蓋憲法基本權利具有底線或框架的性質，國家公權力行為不得牴觸或低於此一底線，但倘若要在這個底線之上給予人民更多的保障，本非憲法所不許，而為吾人所樂見。因此，倘若將限制出境的決定權交給法官，相信可以做出更加精細的審查。更何況，行政機關向來擔憂，倘若在單純欠稅金額以外更增加其他的裁量要件，他們不知該如何裁量。筆者當然也清楚的認識到，要作到如此細膩的裁量絕非易事。但是，因欠稅而限制出境一方面對租稅義務人而言關係重大，另一方面，對稅捐稽徵機關而言，課稅是大量行政，但限制出境則否，稅捐稽徵機關斷無不能就個案作審慎的裁量之理，更不應以沒有能力裁量而輕易推卸其應合義務裁量之職務義務。管見以為，倘若稅捐稽徵機關真的沒有能力或意願為裁量，那麼把限制出境的權限交給法官就更有其正當性：既然行政機關沒有專業能力審查，那就交給真正的專家來決定。而審查是否有逃匿或隱匿財產之虞，是否有拘提、管收、限制住居甚至羈押之必要性，是法官的日常業務之一，法官才是專家。因此交給法官來決定，正是在組織上與程序上二皆適宜的最佳制度設計。法官或許會擔心，以目前限制出境每年逾萬件的案件量，將會讓法官本來已經沉重的負擔更加沉重。但是，倘若大幅提高欠稅金額的門檻，案件量必定相應大幅減少。在這個情況下，也就不至於增加法官太多的負擔。而且，由公正中立的法官－而非由行政機關－決定是否限制出境，也不致遭致球員兼裁判之譏，而有較高的公信力。從另外一方面而言，由於目前地方法院行政訴訟庭的案件量普遍不多，增

---

<sup>127</sup> 廖怡貞，前揭註 1，頁 79-80。

加案件量也會使得法官有更多歷練的機會。說不定因此可以讓行政訴訟庭日後可以合理的要求「升格」為地方行政法院。更何況，依據稅捐稽徵法第 24 條第 2 項之規定，稅捐稽徵機關必須聲請法院裁定方得為假扣押，但是依據第 3 項之規定，稅捐稽徵機關就侵害人民權利更烈的限制出境竟然可以自行為之。二相對照之下，其利益衡量上顯失衡平，更增加限制出境應交由法官保留之論據。

然而，筆者雖不反對法官保留的觀點，但是卻也不是完全贊成。蓋自權力分立的觀點來看，法院是紛爭解決與權利救濟的機關，行政機關才是肩負執行法律重任的機關。因此，行政法上的裁量權限保留予法官行使毋寧是例外，行政機關應該自行就法律所賦予之裁量權限自為認定判斷。更何況，倘若所有案件都要求法官保留，又何必設置行政機關？不如將行政機關改制為法院的執行處即可。如果問題出在行政機關「不願」或「不會」行使裁量權，正本清源之道是增加行政機關執行法律－特別是裁量－之能力與意願，而不是率爾剝奪其裁量權限。

## 二、引進專業委員會之商榷

論者又有認為，倘若不交由法官審查，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，對於限制出境決定之正確性與合目的性，或許也有一定的助益。就此，筆者同樣抱持著不反對，但是有一定的疑慮的態度。蓋設置專業委員會，甚至引進外部公正人士，對裁量決定的專業性以及公正性當然會有相當程度的助益。但是專業委員會－特別是引進外部公正人士－是否可以滿足限制出境的高度時效性要求，極有疑義。更何況，近年來行政機關裡大量增設的專業委員會，固然使行政機關作成行政決定時得收集思廣益之效，但是，恐怕也有若干專業委員會質變成行政機關推卸其應肩負的行政責任與政治責任的擋箭牌。<sup>128</sup> 管見以為，正本清源之道在於，行政機關應該要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。

## 三、陳述意見等程序權利不應被抹煞

此外，當事人在此所享有之陳述意見等程序上權利，亦不應被任意抹煞。按依據行政程序法第 102 條一般性的規定，行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，原則上應給予該處分相對人陳述意見之機會。大法官在釋字第 491 號解釋中指出，陳述意見之機會是正當法律程序之要求。蓋正當法律程序包括應給予當事人陳述意見處分及申辯

<sup>128</sup> 類似見解：黃源銘，機關外聘委員法律地位之研究，東海大學法律系博士論文，2009 年，頁 63 以下。

之機會，並且應告知受當事人對之不服得採取之救濟管道等。準此，在限制出境之前，即應給予當事人陳述意見之機會。<sup>129</sup>

或有質疑，在限制出境之前給予欠稅人陳述意見之機會，等於通知他將被限制出境，無異於鼓勵他盡速逃亡或隱匿財產。是又不然。蓋課徵租稅是典型的大量行政，但是限制出境則否！自然沒有行政程序法第 103 條第 1 款「大量作成同種類之處分」之適用可言。再者，依據稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之規定，必待稅捐稽徵機關先為限制移轉或設定他項權利，以及假扣押之後，始得限制出境。既然欠稅人之財產皆已被禁止移轉或假扣押，欠稅人已經知道下一步就是限制出境了。因此，限制出境之前給予陳述意見之機會，應該不致於反而成為促使其逃亡或隱匿財產之「警告」。也就是說，原則上也不致於該當行政程序法第 103 條第 2 款「情況急迫，如予陳述意見之機會，顯然違背公益者」。況且，遭限制出境之欠稅人其移動的範圍被限制在國境內，對其權利不能說是不重要的影響。縱法律設有得限制其陳述意見之規定者，在適用時亦應謹慎裁量，從嚴解釋，方符保障人民權利之意旨。因此，顯然也不該當於行政程序法第 103 條第 6 款「限制自由或權利之內容及程度，顯屬輕微，而無事先聽取相對人意見之必要者」。至此應該足以確定，既然沒有足以排除陳述意見之事由，對欠稅人為限制出境措施之前，仍應給予其陳述意見之機會，似較妥適。否則，德國的人的保全假扣押有法官保留的適用，其聽審權利因而受到頗為高度的保障；在我國卻連陳述意見的機會都沒有。二相對照之下，落差未免太大。以此觀之，行政程序法第 103 條第 8 款「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」之規定，是否符合比例原則之要求，似有斟酌餘地。

## 玖、結論

論者有強烈主張，應廢除限制出境制度者。依其見解，美國與日本就保全稅捐皆未設有限制出境制度，我國沒有必要非要採用這個對人民權利侵害甚鉅，但是－看似有效－實際效果卻不明朗的制度。筆者認為，論者苦心孤詣，以人民權利保護為念，誠值讚佩。但是，由於保全租稅的公益甚為重要，限制出境也具有一定的保全效果，限制出境仍不失為保全租稅的可行手段之一。即使如此，由於其侵害人民的諸多重要基本權，因此更應該基於比例原則之要求審慎為之，才能兼顧租稅保全以及人民權利之保護。否則，倘若一個可能合憲的制度，由於沒有妥善設計致使細節上有諸多不能合憲之處，將反過來危及制度本身的合憲性。筆者執此標準檢視限制出境制度，發現至少在裁量標準、被限制出境的相對

---

<sup>129</sup> 相同見解：黃源浩，前揭註 78，頁 96。

人之選擇、保全範圍，以及欠稅人之程序保障等這幾點上，似乎與比例原則有違。

首先，針對限制出境的裁量標準，現行實務運作將限制出境誤認為羈束處分，只要欠稅達一定金額即一律限制出境，並無裁量餘地，對人民權利而言實屬過當侵害。這個誤解一方面來自於對法律作錯誤理解，忽視稅捐稽徵法業已規定的裁量判空間。另一方面也來自於，現行法的設計確實僅以稅達一定金額為唯一的構成要件，並不考慮是否危害租稅債權情事，是否有保全必要性。依筆者之見，如此立法設計過度偏重租稅保全這種公益之保護，亦與比例原則有違。筆者建議，限制出境的構成要件設計，除了欠稅達一定金額以外，更應該參考相類似法律之規定，將欠稅人應具有逃亡、隱匿財產、拒不說明財產狀況等危害租稅之情事納入構成要件明定於法律當中，並明定必要時方得限制出境，以符合比例原則之要求。財政部於 2015 年 1 月 1 日起施行「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，已有相當的進步，但距離法治國的要求仍甚遙遠。

其次，針對限制出境對象的選擇，問題主要發生在營利事業負責人遭限制出境的案型裡。由於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項並未明定應被限制出境的營利事業負責人之意義與範圍，因此未違背任何稅捐義務之負責人亦被納入限制出境之範圍。此等沒有被限制出境的正當理由的負責人亦被限制出境，立法上已屬過當，而有違背比例原則之嫌。其次，此等立法方式並未對應被限制出境之負責人應為何人提供線索，實務運作上乃求諸公司法上的負責人概念，將依據公司法規定的所有負責人都一概被限制出境，並不考慮該負責人是否有實際經營權，是否為人頭負責人。因而遭限制出境之負責人的範圍往往過寬，縱對之限制出境並不能達到保全稅捐之目的，違反比例原則殊甚。因此，修法明定應被限制出境的負責人的範圍，有其實益。此時，大量解僱勞工時禁止事業單位代表人及實際負責人出國處理辦法第 2 條的立法體例，有其值得參考之處。

第三，針對限制出境所保全的範圍，儘管依據現行稅捐稽徵法之規範體系，罰鍰被納入限制出境所保全之範圍是當然自明之理。但是，筆者仍然要呼籲，在現行租稅罰鍰重輒以倍數計徵的現況下，租稅罰鍰沒有最高裁罰上限，也未能依據違規情節輕重妥為裁量，並不符法治國原則的要求。要把此等違背法治國精神的罰鍰也納入保全的範圍，而與為滿足國家財政收入目的所課徵之租稅等量齊觀，實有未當，應該修法將罰鍰排除在保全的範圍以外。除非我國的租稅罰鍰制度依據法治國原則之要求有所修正，將之納入保全的範圍，才是可以接受的作法。

最後，就程序保障而言，應著力加強財政部就限制出境之裁量專業能力，倘若這個努力落空，則應考慮法官保留。當然，不論是由財政部或由法官決定，欠稅人所應享有之陳述意見、閱卷等程序權利，都不應被剝奪。另一方面，也應該一併思考把（包括稅捐與罰鍰在內的）所有公法上金錢給付之保全一律交由行政執行署管轄，才是更妥適的作法。



**附表 1 欠稅案件尚未解除出境限制件數、人（家）數及欠稅金額統計附表**

單位：件、人（家）、新臺幣百萬元

年度（註 1）	尚未解除出境限制（註 2）			欠稅金額
	件數	個人數	營利事業家數	
95	47,126	8,042	21,015	203,901
96	51,373	8,246	23,078	232,733
97	26,168	3,292	10,682	158,162
98	18,183	2,361	8,504	131,544
99	16,571	1,996	8,320	129,534
100	14,590	1,756	7,541	117,124
101	12,360	1,492	6,550	100,503
97.8.14	53,883	8,363	24,293	246,689
102.6.30	11,320	1,358	6,032	94,542

註 1：

(1)「95」至「101」部分，係指累計至各年 12.31 尚未解除出境限制之件數、人（家）數，非各年度 1.12.31 之數據。

(2)「97.8.14」及「102.6.30」部分，係指累計至 97 年 8 月 14 日或 102 年 6 月 30 日尚未解除出境限制之件數、人（家）數，非 97 年 1 月 1 日 7 年 8 月 14 日；102 年 1 月 1 日 02 年 6 月 30 日之數據。

註 2：

「件數」係指限制出境處分案之公文數；「個人數」係指個人欠稅而受限制出境處分之人數；「營利事業家數」係指營利事業欠稅而其負責人受限制出境處分之營利事業家數。

（資料來源：財政部賦稅署）

附表 2 限制出境案件及徵起百分比統計附表

單位：件／新台幣 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
102.01.01 — 102.8.31	1,100	8,933,142,452	187	972,757,116	17.00	10.89

備註：「98」至「101」部分，係指每年 1.12.31；件數係指限制出境之處分件數

(資料來源：財政部賦稅署/製表基準日：102/09/18)

附表 3 欠稅案件限制出境件數、人(家)數及欠稅金額統計附表

單位：件、家(人)數、元

項目	限制出境標準 (已確定/行救中)	限制出境			欠稅金額
		件數	營利事業家數	人數	
營利事業	200 萬(已確定)	8,957	5,751	6,727	71,581,212,673
	300 萬(行救中)	152			2,640,428,554
	小計	9,109			74,221,641,227
個人	100 萬(已確定)	1,579		1,334	13,330,939,873
	150 萬(行救中)	127			2,681,440,340
	小計	1,706			16,012,380,213
合計		10,815	5,751	7,821	90,234,021,440

備註：

1. 係累計至 102.8.31 仍應限制出境之處分件數、家(人)數及欠稅金額。
2. 「人數合計」已排除營利事業與個人被限制出境人數中同屬一人之情形。

(資料來源：財政部賦稅署 製表基準日：102/09/03)

**附表 4 截至 102.8.31 限制出境人（家）數占欠稅總人（家）數比率—國稅部分**

國稅	限制出境	
	家數	人數
營利事業	5,712	—
個人	—	1,241
限制出境人（家）數合計	6,953	
欠稅總人（家）數	276,901	
限制出境人（家）數占欠稅總人（家）數比率(%)	2.51	

備註：本表係累計至 102 年 8 月 31 日之國稅欠稅數及限制出境人（家）數。

（資料來源：財政部賦稅署 製表基準日：102/10/01）

## 參考文獻

### 一、中文文獻

#### 專書

- 吳庚，憲法的解釋與適用，3版，自版，2004年。  
吳信華，憲法釋論，2版，三民，2015年。  
吳啟玄，限制出境制度之實務研析，翰蘆，2003年。  
李惠宗，憲法要義，7版，元照，2015年。  
林石猛，行政程序法在稅務爭訟之運用，3版，元照，2015年。  
林鈺雄，刑事訴訟法（上），7版，元照，2013年。  
陳清秀，稅法總論，8版，元照，2014年。  
陳清秀，行政罰法，3版，元照，2014年。  
黃茂榮，法學方法與現代民法，6版，自版，2011年。  
劉連煜，現代公司法，8版，新學林，2012年。  
顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，3版，三民，2010年。

#### 專書論文

- 吳東都，德國公法上金錢債權之強制執行－兼論我國公法上金錢債權強制執行法制之改正，收於：氏著，行政訴訟與行政執行之課題，新學林，2003年，頁279-372。  
邱祥榮，論有限公司股東之繼承人作清算人並限制出境是否妥適？——以實務判決之觀察為中心，收於：葛克昌、賈紹華、吳德豐編，實質課稅與納稅人權利保護，翰蘆，2012年，頁559-584。  
洪家殷，行政罰法，收於：翁岳生編，行政法（上），3版，元照，2006年，頁617-686。  
許宗力，比例原則之操作試論，收於：氏著，法與國家權力（二），元照，2007年，頁121-140。  
許宗力，比例原則與法規違憲審查，收於：氏著，法與國家權力（二），元照，2007年，頁77-96。  
許宗力，違憲審查程序之事實調查，收於：氏著，法與國家權力（二），元照，2007年，頁43-76。  
陳敏，限制出境之租稅保全措施，收於：法治與現代行政法學：法治斌教授紀念論文集，元照，2004年，頁547-561。  
陳清秀，稅捐債務可否繼承－評析釋字第622號解釋，收於：氏著，現代稅法原理與國際稅法，2版，元照，2010年，頁339-356。



- 陳新民，人民「旅行權」之保障與限制，收於：氏著，憲法基本權利之基本理論（下），自版，1990年，頁455-504。
- 湯德宗，違憲審查基準體系建構初探－「階層式比例原則」構想，收於：廖福特編，憲法解釋之理論與實務，6輯（下），中央研究院法律學研究所籌備處，2009年，頁581-660。
- 黃士洲，欠稅限制出境之法定要件－德國與台灣欠稅限制出境之規範與司法實務操作之比較，收於：台灣賦稅人權白皮書，中華人權協會與台大財稅法學研究中心合作出版，2011年，頁365-382。
- 黃士洲，法人應以何人作為限制出境對象－台北高等行政法院95年訴字第2675號及3352號判決簡評，收於：司法院行政與懲戒廳編，行政訴訟相關論文彙編，6輯，2009年，頁543-571。
- 黃士洲，稅法對私法的承接與調整－以消極信託於擬制贈與上的評價為例，收於：氏著，實質課稅與納稅人權保障，翰蘆，2011年，頁131-172。
- 葛克昌，公法債權保全與禁止出國，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，2版，翰蘆，2005年，頁358-380。
- 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收於：氏著，稅法基本問題：財政憲法篇，2版，元照，2005年，頁197-222。
- 葛克昌，扣繳義務人及其處罰之違憲審查－釋字第673號解釋，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3版，翰蘆，2012年，頁999-1007。
- 葛克昌，私法規定於行政法上適用－釋字第474號解釋評釋，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3版，翰蘆，2012年，頁231-262。
- 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收於：氏著，所得稅與憲法，3版，翰蘆，2009年，頁547-618。
- 葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，收於：氏著，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3版，翰蘆，2012年，頁177-200。
- 葛克昌，納稅人權保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，收於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐編，兩岸納稅人權保護之立法潮流，元照，2011年，頁25-68。

#### 期刊論文

- 林石猛，稅務案件限制出境（住居）之救濟途徑，月旦法學雜誌，167期，2009年，頁242-253。
- 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，262卷，1996年，頁24-27。
- 柯格鐘，行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪－評司法院大法官釋字第五〇三號解釋，月旦裁判時報，6期，2010年，頁14-25。
- 陳清秀，兩公約實踐與賦稅人權保障，法令月刊，62卷2期，2011年，頁67-82。

- 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，7期，2011年，頁5-11。
- 陳愛娥，大法官憲法解釋權之界限－由功能法的觀點出發，憲政時代，42卷3期，1998年，頁170-222。
- 曾宛如，新修正公司法評析——董事「認定」之重大變革（事實上董事及影子董事）暨董事忠實義務之具體化，月旦法學，204期，2012年，頁129-141。
- 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，200期，2012年，頁247-252。
- 黃士洲，欠稅限制出境與限制住居的法律要件與救濟（下），月旦法學教室，79期，2009年，頁68-72。
- 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，40卷2期，2008年，頁94-113。
- 黃舒芃，「功能最適」原則下司法違憲審查權與立法權的區分－德國功能法論述取向(funktionell-rechtlicher Ansatz)之問題與解套，政大法學評論，91期，2006年，頁99-143。
- 黃源浩，稅捐保全程序的憲法界限，憲政時代，39卷3期，2014年，頁79-107。
- 葛克昌，法律原則與稅法裁判（下），台灣法學雜誌，5期，2008年，頁5-20。
- 葛克昌，租稅債務不履行與限制出境，月旦法學雜誌，70期，2001年，頁26-27。
- 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，99期，2011年，頁106-116。
- 葛克昌，稅捐行政法：第八講——暫時權利保護與稅法，月旦法學教室，101期，2011年，頁63-74。
- 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，160期，2008年，頁37-58。
- 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之檢討，月旦法學雜誌，72期，2001年，頁72-88。
- 劉連煜，事實上董事及影子董事，月旦法學教室，96期，2010年，頁20-21。
- 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，1期，2002年，頁27-50。
- 蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌，303期，2004年，頁24-42。
- 蔡震榮，國境管制與人權保障，月旦法學雜誌，204期，2012年，頁5-53。

#### 學位論文

- 黃源銘，機關外聘委員法律地位之研究，東海大學法律系博士論文，2009年。

#### 翻譯專書

- 陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，2013年。
- 陳愛娥譯，Karl Larenz 著，法學方法論，五南，2010年。

## 翻譯論文

Christian Starck 著，林三欽譯，收於：作者著，公法上之法學比較，法學、憲法法院審判權與基本權利，元照，2006 年，頁 41-61。

Friedhelm Hufen 著，翁曉玲譯，人格保護與資訊自決權，收於：蘇永欽等譯著，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下），聯經，2010 年，頁 113-133。

## 二、德文文獻

## 專書

App, Michael/ Wettlaufer, Arno, Verwaltungsvollstreckungsrecht, 4. Aufl., 2005.

Brockmeyer, Hans B., in: Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 324, § 325, § 326.

Gusy, Christoph, in: v. Mangoldt/Klein/Starck(Hrsg.), GG I, 6. Aufl., 2010, Art. 11.  
Hailbronner, Kay, Freizügigkeitsrecht, in: Isensee/Kirchhof(Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. VI, 1989, § 131.

Hohmann, Friedrich, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 9. Aufl., § 324, § 326.

Intemann, Jens, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 69.

Koenig, Ulrich, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 34.

Kruse, Heinrich Wilhelm, in: Tipke/Kruse, AO, 110. Lfg., 2006, § 324, § 325, § 326.

Loose, Matthias, in: Tipke/Kruse, AO, 122. Lfg., 2010, § 34, § 35.

Nacke, Alois, Haftung für Steuerschulden, 2007.

Ossenbühl, Fritz, Die Kontrolle von Tatsachenfeststellungen und Prognosentscheidungen durch das Bundesverfassungsgericht, in: Christian Starck(Hrsg.), Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz, Bd. 1, 1976, S. 458 - 518.

Peine, Franz-Joseph, Systemgerechtigkeit, 1. Aufl., 1985.

Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard, Grundrechte, 23. Aufl., 2007.

Rüsken, Reinhart, in: Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 34, § 35.

Seer, Roman, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 21.

Wache, Volkhard, Paßgesetz, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 194. Lfg., 2013, § 7, § 8.

Zöllner, Guido, in: Pahlke/Koenig/Zöllner, AO, 2. Aufl., 2009, § 324, § 326.

## 期刊論文

App, Michael, Kein Steuerarrest bei Gefährdung von Steueransprüchen durch den Erben des Steuerschuldners, DStZ 1991, 371.

App, Michael, Probleme des Steuerarrest unter besonderer Berücksichtigung der Tätigkeit der Prüfungsdienste, StBp 1990, 154.

- App, Michael, Zum Ausgleichsanspruch bei ungerechtfertigtem Steuerarrest, INF 1990, 339.
- Blumers, Wolfgang, Arrest und Arresthypothek nach der Abgabenordnung 1977, BB 1977, 190.
- Bruschke, Gerhard, Der dingliche Arrest im Steuerrecht, BB 1996, 81.
- Bruschke, Gerhard, Dinglicher Arrest im Steuerrecht, DStR 2003, 54.
- Crezelius, Georg, Insolvenz der Personengesellschaft – Friktionen zwischen Zivil- und Steuerrecht, JbFfSt 2005/2006, 368.
- Gluth, Rüdiger, Der Testamentsvollstrecker im Einspruchs- und Klagverfahren, AO-StB 2002, 206.
- Gmach, Gertlieb, Pflichten des Verfügungsberechtigten (§ 35 AO), DStZ 2001, 341.
- Hild, Dieter, Steuerarrest, DB 1998, 1358.
- Klos, Joachim, Haftungsfragen beim Steuerarrest, INF 1987, 127.
- Loose, Matthias, Haftung nach § 69 AO bei Anfechtung durch den Insolvenzverwalter, AO-StB 2006, 14.
- Schenke, Wolf-Rüdiger, Der Umfang der bundesverfassungsgerichtlichen Überprüfung, NJW 1979, 1321.
- Schneider, Hans-Peter, Verfassungsgerichtsbarkeit und Gewaltenteilung, NJW 1980, 2103.
- Schuhmann, Helmut, Die Voraussetzung des dinglichen Arrests im Steuerrecht, DStZ 1981, 457.
- Schuhmann, Helmut, Vollziehung des dinglichen Arrests und Rechtsschutz, DStZ 1982, 34.
- Schuppert, Gunnar Folke, Self-restraints der Rechtsprechung, DVBl 1988, 1191.
- Siebert, Jan, Steuerliche Haftung des Kreditgebers, AO-StB 2004 397.
- Weinreuter, Uwe, Der Steuerarrest (§§ 324 – 326 AO), DStZ 2000, 162.



## On the Constitutionality of Restriction on Leaving the State

Wen-Ching Fann<sup>\*\*\*</sup>

### Abstract

According to Tax Collection Act Article 24, Paragraph 3, the Ministry of Finance may request, the National Immigration Agency of the Ministry of Interior to restrict the said taxpayer from exiting the Republic of China. Although this system can make sure the function of tax works, whether it is unconstitutional or not is still controversial. No. 345 interpretation of Justices of the Constitutional Court regard that the system meets the requirements of Principle of Legal Reservation. But whether the system meets the requirements of Principle of Proportionality is still a problem. The article discusses this issue from the point of view of Principle of Proportionality. The conclusion is that the system of Restriction on Leaving has many problems. There are many place does not meet the requirements of Principle of Proportionality such as the guidelines on the exercise of discretion, the way about choosing the man who needs restriction on leaving the state, the range of Tax Safeguards and the due process. The system should be modified as soon as possible.

**Keywords:** Restriction on Leaving the State, Tax Safeguards, Freedom of movement, Principle of Proportionality, Due process

---

<sup>\*\*\*</sup> Assistant Professor at School of Law, Soochow University, Dr. iur. (Göttingen).