

計畫名稱：

欠稅與限制出境

—以釋字三四五號解釋為中心

計畫編號：NSC-2414-H-002-019

目次：

1. 緒論：問題之提出	5
1.1 前言	5
1.2 釋字三四五號解釋之分析	7
1.2.1 釋字三四五號解釋之背景	7
1.2.2 關於聲請人先前提起之行政訴訟	8
1.2.3 聲請大法官會議解釋時之主張	11
1.2.4 釋字三四五號解釋所涉及之問題	12
2. 限制出境制度及相關問題之分析.....	14
2.1 限制出境制度之緣起	14
2.1.1 稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法過程	14
2.1.2 限制出境辦法之內容與歷次修改之經過	15
2.1.3 限制出境制度在實務之運作	21
2.2 限制出境制度相關之法律規定	21
2.2.1 關於限制住居之規定	22
2.2.2 關於限制出境之規定	27
2.2.3 限制出境與限制住居相關規定的比較	30
2.3 限制出境處分為學理上之多階段行政處分	31
2.3.1 多階段行政處分之意義	31
2.3.2 行政法院聯席會議對多階段行政處分見解之變更	32
2.3.3 限制出境屬於多階段行政處分	33
2.4 限制出境處分是否適用行政程序法？	34
2.4.1 問題概說	34
2.4.2 稅捐稽徵程序是否有行政程序法之適用餘地	35
2.4.3 限制出境是否不須給予被限制出境者陳述意見之機會	37

2.5	稅捐稽徵法與行政執行法競合之問題	38
2.5.1	問題概說	38
2.5.2	行政執行法第一條之地位	38
2.5.3	現行稅捐稽徵法第一條之性質	40
2.5.4	稅捐稽徵法與行政執行法之競合	42
2.6	限制出境制度之法律性質	44
2.6.1	問題概說	44
2.6.2	限制出境處分是否屬於行政罰	44
2.6.3	限制出境是否屬於強制執行之手段	52
2.6.4	限制出境是否屬於租稅保全措施	53
2.6.5	小結	57
2.7	小結	57
3.	行政法院判決及現行實務作業之分析與檢討.....	59
3.1	實務問題概說	59
3.2	關於租稅連帶債務人之限制出境問題	59
3.2.1	租稅連帶債務於我國法制上是否被承認	60
3.2.2	共同逃漏稅而被處漏稅罰者應否連帶被限制出境	65
3.2.3	夫妻欠稅之限制出境問題	69
3.3	關於財產管理人之限制出境問題	76
3.3.1	問題概說	76
3.3.2	遺產稅制之介紹	77
3.3.3	遺產稅之納稅義務人	79
3.3.4	遺產稅納稅義務人所負義務之性質	82
3.3.5	從遺產稅制檢討釋字三四五號解釋	83
3.3.3	對於祭祀公業管理人之限制出境問題	85
3.4	將清算人限制出境之相關法律問題	88
3.4.1	清算人死亡應由何人繼任清算人，而予限制出境	89
3.4.2	營利事業負責人被限制出境後，若公司進行清算，應將限制何人限制出境	93
3.5	關於公司法第十二條所生之爭議	95
3.5.1	問題概說	95
3.5.2	董事任內股份轉讓超過二分之一卻沒有辦理登記，是否仍可將其限制出境	96
3.5.3	營利事業負責人辭職，卻未辦理變更登記之效果	101
3.5.4	公司未依規定辦理登記或變更登記之效力	108
3.6	關於限制出境對象所引發之爭議	111
3.6.1	營利事業若欠稅超過法定標準，掛名負責人是否應被限制出境	

.....	111
3.6.2 遭冒名登記為營利事業人而被限制出境之問題	118
3.7 其他相關法律問題之研究	127
3.7.1 因稅捐稽徵機關過失未在行政強制執行程序中參與分配，導致 欠稅未能徵起	127
3.7.2 解除限制出境措施相關法律問題之分析	131
3.7.3 欠稅未確定而限制出境之標準所生爭議	138
3.7.4 公益法人之負責人是否亦為限制出境辦法規範之對象	140
3.8 小結	143
4. 從憲法角度審視限制出境制度之合憲性.....	143
4.1 基本權之意義及其限制	144
4.2 限制出境制度限制人民何種基本權利	145
4.2.1 概說	145
4.2.2 基本權之審查	146
4.2.3 德國法制上之「出國權」	154
4.2.4 小結	155
4.3 以法律保留原則檢驗限制出境制度之合憲性	156
4.3.1 概說	156
4.3.2 授權明確性之標準	157
4.3.3 層級化的保留體系	157
4.3.4 以法律保留原則檢驗限制出境制度之合憲性	158
4.3.5 小結	159
4.4 以比例原則檢驗限制出境制度之合憲性	160
4.4.1 概說	160
4.4.2 大法官會議解釋與行政法院判決對於比例原則之見解	161
4.4.3 以比例原則檢驗限制出境制度之合憲性	162
4.4.4 小結	167
4.5 限制出境處分是否合乎正當法律程序之要求	168
4.5.1 正當法律程序的起源	168
4.5.2 大法官會議對於正當法律程序的闡釋	168
4.5.3 學界對干預行動自由之正當程序的闡釋	170
4.5.4 其他法律關於限制行動自由之類似規定	172
4.5.5 限制出境制度是否符合正當法律程序之要求	173
4.6 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度之合憲性	174
4.6.1 不當聯結禁止原則之意義	174
4.6.2 不當聯結禁止原則之法理根據	174
4.6.3 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度之合憲性	175

4.7 限制出境制度是否違反人性尊嚴	176
4.7.1 人性尊嚴的意義	176
4.7.2 我國法制上關於人性尊嚴之規定	177
4.7.3 以人性尊嚴理念檢驗限制出境制度	178
4.7.4 小結	179
4.8 小結	179
5. 結論與建議	180
5.1 結論	180
5.2 建議	181
參考文獻	187
1. 中文部分	187
1.1 教科書及專書類	187
1.2 論文集類	188
1.3 翻譯外國著作類	188
1.4 學位論文類	188
1.5 期刊論文	189
1.6 工具書類	190
1.7 公報類	190
2. 日文部分	191
教科書及專書類	191
附錄：「欠稅與限制出境」研討會記錄	193
附件一：「欠稅與限制出境」研討會討論問題題綱	216
附件二：「欠稅與限制出境」研討會與會人員合照	222

1. 緒論：問題之提出

1.1 前言

司法院大法官會議於一九九四年五月，針對稅捐稽徵法第二十四條第三項¹所授權訂定的「限制出境辦法」（以下簡稱「限制出境辦法」），作出了釋字三四五號解釋，²其謂：「行政院於中華民國七十三年七月十日修正發布之「限制出境辦法」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項³之授權所訂定，其第二條第一項之規定，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。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。」

¹ 稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「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。其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷登記。」

² 釋字三四五號解釋之解釋文：「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」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定，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。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。」

解釋理由書則謂：稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「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。」關稅法第二十五條之一第三項亦有相同意旨之規定，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。其第二條第一項規定：「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，個人在新臺幣五十萬元以上，營利事業在新臺幣一百萬元以上者，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」，並未逾越上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。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，均無抵觸。

³ 舊的關稅法第二十五條之一第三項規定：「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。其實施辦法由行政院定之。」而關稅法於 2001 年 10 月 31 日修正公布全文，原關稅法第二十五條之一第三項，現置於關稅法第四十三條。

大法官僅就限制出境辦法之形式上作審查，認為其有法律之授權，並未逾越法律授權之目的及範圍，且有解除限制出境之措施，故認為該辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。惟稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項所規定之限制出境制度，大法官置而不論，未依憲法第二十三條作「必要性」之審查，致使實務上爭訟不斷，實有必要重新檢討限制出境制度。

稅捐稽徵法第二十四條提供了稅捐稽徵機關數種保全制度，以使其租稅債權能夠獲得確保；諸如其第一項規定，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，禁止移轉或設定他項權利，其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其為減資或註銷之登記。而同條第二項規定，除非納稅義務人提供相當於欠稅金額之擔保，否則，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。同條第三項，才是關於以限制出境制度保全稅捐之手段，其規定：「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。」也由於大法官肯認限制出境辦法之合憲性，限制出境制度現已成為稅捐稽徵機關租稅保全之最重要工具之一。

因為限制出境制度之簡便性與強大效果，稅捐稽徵機關亦樂於採用，相對於行政執行法第十七條所規定之拘提、管收及限制住居等制度，尚須有「顯有履行義務之可能，故不履行者」、「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者」、「於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述者」、「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者」、「經合法通知，無正當理由而不到場者」等情事，才得命其提供擔保，限期履行，並限制住居。逾期不履行，亦不提供擔保時，才可聲請法院拘提、管收，且拘提、管收須經「法院」之審查。限制出境制度掛著「租稅保全」之招牌，無須證明欠稅人或欠稅營利事業負責人有主觀上之可歸責性，只要欠稅或罰鍰達到一定金額，即可將其限

制出境；又無須有行政執行法第十七條所規定之事由，即可函請內政部警政署入出境管理局（以下簡稱境管局），將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境，程序上顯然簡便許多，亦導致稅捐稽徵機關怠於為其他租稅保全措施，實務上甚至有稅捐稽徵機關未依法聲請假扣押，或直接移送法務部行政執行署執行，及至欠稅人之財產被其他債權人拍賣之後，才將欠稅人限制出境之情事，可見重新檢討限制出境制度已是刻不容緩之事，人民之基本權也才能因此獲得確保。

此外，對於人民基本權之保障，不因其繳稅才受保障，亦不因其欠稅而不受保障，故在此前提下，大法官會議認為「限制出境辦法」並未違憲之見解，固然有其時代背景，但值行政執行法大幅修訂之際，上開見解即有討論之空間。由於欠稅即予限制出境在現代法制國家，少有類似作法，我國由於仰賴限制出境制度過深，稅捐稽徵機關不思從健全合理稅制及租稅保全著手，僅賴限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境，以確保稅收，致租稅保全制度⁴與行政強制執行制度並未充分發揮功能，實務上之紛爭亦多，本計畫企圖在租稅公平負擔之確保及對於人民基本權之保障之間，提出一可行的替代方案，以健全稅制並確保人民權益。

1.2 釋字三四五號解釋之分析

1.2.1 釋字三四五號解釋之背景

釋字三四五號解釋產生的背景⁵，乃聲請人林呈芳之被繼承人因事業失敗自殺身亡。聲請人堅持對債權人有所交代，遂於法定期間內向管轄法院陳明為**限定繼承**，經管轄法院裁定准予公示催告，俾以被繼承人之遺產向全體債權人清償。奈因台北市國稅局對於被繼承人生前所負債務完全不予認定，將聲請人於申報遺產稅時所列被繼承人未償債務全部予以剔除，並核定新台幣四百餘萬元之遺

⁴ 稅捐稽徵第二十四條第一項限制納稅人移轉或設定他項權利，若為營利事業者，並可限制其減資或為註銷之登記，第二項則規定，稅捐稽徵機關發現納稅義務人有隱匿、移轉財產或逃避執行之跡象者，可免供擔保聲請假扣押；甚至，同法第二十五條之提前開徵，亦有助於稅捐之保全。

⁵ 以下整理自司法院大法官解釋續編（八），1995年，初版，頁68-70。

產稅；加上國內景氣衰退，不動產交易陷於停頓，政府大幅提高土地公告現值，造成土地增值稅暴漲，而形成處分不動產時的障礙。由於種種不利因素，造成聲請人無法處分遺產，而無力繳納遺產稅，又由於遺產稅未繳，無法就被繼承人所遺之不動產辦理繼承登記，又造成處分不動產時之困難，如此惡性循環，終至遺產稅未繳，被繼承人所遺債務未償。詎料財政部以聲請人滯納遺產稅為由，援用行政院所頒布之行政命令「限制出境辦法」，函請內政部入出境管理局限制聲請人出境，聲請人認此行政命令已嚴重侵害其受憲法保障之遷徙自由，有牴觸前揭憲法規定之嫌，因此提起訴願、再訴願、行政訴訟請求救濟，惟均遭駁回。聲請人以財政部訂頒之「限制出境辦法」，牴觸憲法第十條、第二十三條之規定，而應屬無效，請求大法官會議加以解釋，以保權利。

1.2.2 關於聲請人先前提起之行政訴訟

1.2.2.1 原告主張之理由

聲請人依法提起訴願、再訴願及行政訴訟，均遭駁回之後，方聲請大法官會議解釋，其在提起行政訴訟時之主張，包括以下三點：

一、入出國境為憲法所保障居住遷徙自由之一環，從而關於入出國境之限制，屬於關於人民自由權利之限制，依憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款之規定，自應以法律定之。本件被告機關所憑之「限制出境辦法」，顯係被告機關之行政命令，並不具法律效力，僅以其限制人民自由權利，已牴觸憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款之規定，應屬無效。再訴願決定書所謂限制出境辦法係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項規定所訂定，與憲法第二十三條並無違背乙節，因憲法第二十三條既明訂關於人民之自由權利，非依法律不得限制之，其目的乃在於由立法機關制定法律來限制人民之自由權利，可經由充分之討論，選擇對人民損害最小之方式為之，於人民權利之保障較為周密，且可避免行政機關任意以行政命令濫肆侵害人民之弊，因此對於人民自由權利之限制，如係以概括授權之方式委由行政機關自行以行政命令為之，不啻係以偷渡之方式逃避代表人民之立法機關之監督，其與行政機關擅以行

政命令限制人民自由權利要無差異。

二、被告機關限制原告出境之唯一理由，為原告等滯欠遺產稅。但原告已向法院陳明其為限定繼承，經管轄法院准予公示催告在案，被告機關所屬台北市國稅局就所課徵之遺產稅原應由其被繼承人林宗汶之遺產變價取償，而不應限制原告（即繼承人）等人出境。蓋所謂限定繼承者，乃係為限定繼承人之僅就繼承所得之財產負物的有限責任，從而因限定繼承所應繳納之遺產稅，乃係因限定繼承所生之負擔，自應由限定繼承所得遺產內支應，始符限定繼承之法理。……本件原告等因繼承所得之遺產，既已為限定繼承之陳明，固無從任意為處分，且均由債權人聲請法院為強制執行，台北市國稅局亦已就遺產稅額聲明參與分配，被告機關即不得再以行政處分限制原告等出境，因為遺產稅乃係原告為限定繼承所生之負擔，應由限定繼承所得遺產支應有如前述，則被告機關由於稽徵機關對遺產強制執行無效果，進而對原告等為限制入出境之行政處分，其目的即在於限制原告等之自由，避免原告等逃逸出國或隱匿固有財產，其結果與對原告之固有財產為強制執行並無二致。

三、台北市國稅局就被繼承人之債務完全不予認定，而將原告等於申報遺產稅時所列被繼承人未償債務全部予以剔除，並核定巨額遺產稅，卻又因被繼承人所遺不動產經拍賣後，全遭抵押權人優先取償，而產生該局所核定之遺產稅無從受償之矛盾現象。此因台北市國稅局執法苛酷、不通情理，企圖以限制自由權利之手段，逼迫原告以別於繼承所得財產以外之財產償還原應由遺產負擔之債務。

原告為此提起行政訴訟，並請求將再訴願、訴願決定及原處分一併予以撤銷。而行政訴訟敗訴後，原告再依司法院大法官會議法第三條第一項第二款、第四條第一項第二款及第六款之規定聲請解釋憲法。

1.2.2.2 被告機關主張之理由

被告機關財政部之答辯理由如下：

- 一、對於欠稅達一定金額以上之納稅義務人予以限制出境，有維護租稅公平正義與確保政府庫收之效果，核與維持社會秩序或增進公共利益之目的符合，自得依據法律授權辦理。
- 二、訴爭之遺產稅，係依遺產及贈與稅法第一條規定，就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定課徵，並無不合。次查本案原告主張限定繼承，係以因繼承所得之遺產償還「債務」，應納財產乃「被繼承人」之債務，不應由限定繼承人負擔，惟依遺產及贈與稅法第六條（第一項）第二款規定，繼承人為遺產稅之納稅義務人，即稽徵機關之債務人為「繼承人」，是以繼承人要難以限定繼承對稅捐繳納義務為抗辯。
- 三、依遺產及贈與稅法施行細則第二十二條規定：「在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產即已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之」，及強制執行法第一條及第四條規定，強制執行權限及執行單位係屬法院，台北市國稅局於民國八十年一月二十九日移送法院強制執行，則法院是否參與分配，應由法院審酌，原告仍滯欠遺產稅為其所不爭，是原處分依規定限制欠稅人出境，於法並無違誤。

1.2.2.3 行政法院判決之理由

- 一、本件原告係已故林宗汶之女，原告黃玲惠係林宗汶之配偶，林宗汶死亡後，原告等為其繼承人，經被告所屬之台北市國稅局核定其遺產稅共計新台幣四百七十餘萬元，逾期未繳稅款，管轄稽徵機關台北市國稅局乃以其欠稅未繳，函報被告函轉境管局限制原告出境，依限制出境辦法第二條第一項之規定，並無違誤。
- 二、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，……其實施辦法由行政院定之。又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，……實施辦

法由行政院定之。分別為稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項所規定，行政院依該規定訂定限制出境實施辦法，核與憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款之規定並無違背。

三、繼承人為限定之繼承，並不影響其遺產稅額之計算，且在不超過遺產稅額（應為遺產總額）範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人財產為執行，亦為遺產及贈與稅法施行細則第二十二條所規定，況原告等滯欠前開遺產稅，為原告等所不爭，是被告機關依規定限制原告等出境，於法並無違誤。

1.2.3 聲請大法官會議解釋時之主張

由於聲請人先前提起訴願、行政訴訟，請求撤銷限制出境處分，均遭駁回之命運，聲請人認為行政法院八十一年度判字第一一一六號確定判決所適用財政部發布之「限制出境辦法」，有抵觸憲法第十條、第二十三條疑義，因此依司法院大法官會議法第三條第一項第二款、第四條第一項第二款及第六款之規定聲請解釋憲法，以下分述之：

1.2.3.1 解決疑義必須聲請解釋憲法之理由

按憲法第十條規定：人民有居住遷徙自由；第二十三條規定：以上各條列舉之自由權利，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，從而，對於人民之自由、權利，原則上不得加以任何限制，其例外為了公益上之理由而有限制之必要時，亦必須制定法律為之，庶免人民之自由、權利遭受不當之侵害。查自由入出國境係人民居住遷徙自由之一種型態，自應受憲法第十條之保障。而關於人民入出國境之限制或禁止，即屬關於人民自由之限制，依憲法第二十三條之規定，除了公益上之理由外，尚須以法律定之，唯目前財政部卻以其自行發布之行政命令「限制出境辦法」作為限制聲請人出境之依據，顯已抵觸憲法第十條、第二十三條之規定，自有聲請解釋憲法之必要。

1.2.3.2 大法官會議解釋之見解

大法官會議針對系爭案件作出了回應，所持見解主要有三：

- 一、限制出境辦法因有稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權，且未逾越法律授權之目的與範圍，因此肯定其合法性。
- 二、限制出境辦法第五條規定，有該條所定六款情形之一時，可以解除限制出境處分，已經兼顧納稅人之權益。
- 三、該辦法乃為確保稅收、增進公共利益所必要，因此與憲法並無牴觸。

1.2.4 釋字三四五號解釋所涉及之問題

釋字三四五號解釋之聲請人林呈芳等二人，聲請大法官會議之主旨為，「為行政法院八十一年度判字第一一一六號確定判決所適用財政部發布之「限制出境辦法」牴觸憲法第十條、第二十三條疑義，呈請解釋，但對於行政法院判決書中，法院判決理由所謂「繼承人為限定之繼承，並不影響其遺產稅額之計算，且在不過遺產稅額（遺產總額）範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人財產為執行，亦為遺產及贈與稅法施行細則第二十二條所規定」之合憲性，並未一併申請解釋，相當可惜，以下將分別說明之。

1.2.4.1 「限制出境辦法」之憲法課題

釋字三四五號解釋聲請人係以限制出境辦法並未有法律之明確授權，而侵害人民之遷徙自由權，作為聲請大法官解釋之理由，若能再以「人性尊嚴」、「不當聯結禁止原則」，甚或遺產之限定繼承案件的「個案正義原則」，補強其論理，對於大法官判斷限制出境辦法之合憲性，乃將更有裨益。關於限制出境辦法之合憲性控制，本文將置於第四部分討論。

1.2.4.2 遺產稅及限定繼承之相關法律問題

系爭案件所涉及者乃是「遺產稅」之「繼承人」主張「限定繼承」後，因被繼承人生前所欠債務不被認定，而被台北市國稅局核定高額之遺產稅。被繼承人生前所欠債務乃事實問題，於今欲探究亦十分困難，因此，重點將置於「遺產稅」之「繼承人」主張「限定繼承」後，是否仍有因欠繳遺產稅而受限制出境之可能？行政法院所謂「繼承人為限定之繼承，並不影響其遺產稅額之計算，且在**不超過遺產稅額（遺產總額，作者註）範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人財產為執行，亦為遺產及贈與稅法施行細則第二十二條所規定**」，是否有檢討空間？按遺產及贈與稅法第二十二條第二項規定：「稽徵機關核定之納稅通知書應送達於出面申報之人，如對出面申報人無法送達時，得送達於其他納稅義務人，但應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，**在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。**」而民法第一一五四條第一項規定：「繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。」因此，至少遺產及贈與稅法施行細則第二十二條應作目的性的限縮解釋，所謂「**在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之**」，應不包括「限定繼承」才是。而依憲法第一七二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」遺產及贈與稅法施行細則第二十二條即有命令抵觸法律之疑義。關於遺產稅及限定繼承之相關問題，則容後討論。

2. 限制出境制度及相關問題之分析

2.1 限制出境制度之緣起

2.1.1 稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法過程

2.1.1.1 稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法理由

原來限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境，係根據行政院臺五十六內三七八七號令頒「控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦法（應為處理辦法之誤）」⁶之規定辦理，惟因該辦法係行政命令，缺乏法律依據，茲予明定，以符需要，而收保全租稅之實效。⁷⁸

⁶ 控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦法之規定如下：

- 一、在中華民國境內居住之個人及設於中華民國境內之營利事業負責人如有欠繳各項稅款經移送法院強制執行或已經確定之違章罰鍰合計達十萬元以上案件或其補徵稅款之行政救濟程序，業已終結，經移送法院裁罰，其最低罰鍰達十萬元以上者，稽徵機關應於移送時加蓋「請通知警備總司令部限制欠稅人或違章營業負責人出境」戳記，由法院據以函請台灣警備總司令部限制其出境，並以副本抄送原移送機關註記有關冊籍。
- 二、上項受限制出境者，如向稅捐稽徵機關提供相當財產擔保並經法院辦妥公證手續，應由稽徵機關立即函請法院轉函警備總司令部解除其出境限制。
- 三、經限制出境之納稅義務人，如已繳清所欠稅款及罰鍰或經裁定不罰時，稅捐稽徵機關應立即函請執行法院通知警備總司令部銷案。
- 四、違章漏稅案情重大或逃漏稅款有追繳困難情形者，縱在未移送法院或行政救濟程序終結前，仍得由稅捐稽徵機關專案報經財政部核定後函請警備總司令部限制其出境。

⁷ 參見立法院公報，第 65 卷第 79 期，院會記錄，頁 58。

⁸ 至於關稅法第二十五條之一第三項之立法理由，1980 年 1 月 18 日，立法院第六十四會期第三次秘密會議二讀通過，立法院公報並無記載立法理由，參見立法院公報，第六十九卷第六期院會記錄，頁 20；而三讀時，係 1980 年 1 月 22 日，立法院第六十四會期第三次秘密會議通過，亦

2.1.1.2 限制出境辦法之制訂

限制出境辦法乃是一九七七年二月十五日，由行政院以（66）台財字第1219號令訂定發布，其授權依據乃是稅捐稽徵法第二十四條第三項。稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「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。」其後，於一九八四年修正時，其授權依據增加了關稅法第二十五條之一第三項；關稅法第二十五條之一第三項則規定：「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，而不包括罰鍰；⁹關稅法第二十五條之一第三項之授權，則包含欠稅及罰鍰。其餘之文字幾近相同，並無根本上之差異。

2.1.2 限制出境辦法之內容與歷次修改之經過

限制出境辦法，自一九七七年由稅捐稽徵法授權行政院訂定之後，迄今共修改過三次，以下將以表格作整理，並分述其歷次修法之內容：

一、關於第一條，民國一九七七年二月十五日、三月一日及一九八一年之限制出

無立法理由之記載，參見立法院公報第六十九卷第七期院會記錄，頁2-3。

⁹ 2002年6月22日，國科會所主辦之「欠稅與限制出境」研討會中，楊淑卿會計師指出，現行稅捐稽徵法仍將罰鍰列入限制出境金額之計算標準。惟稅捐稽徵法第四十八條規定：「滯納金、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。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」稅捐稽徵實務目前仍依稅捐稽徵法第四十八條將罰鍰準用有關稅捐之規定，列入限制出境金額計算標準，管見以為，對照關稅法規定「欠繳應繳關稅及罰鍰」，而稅捐稽徵法僅規定「欠繳應納稅捐」，可見在此應將稅捐稽徵法「欠繳應納稅捐」之規定認為係立法有意省略，而排除將「罰鍰」列入限制出境之金額標準；此外，處罰係對於人民權利之侵害，更應從嚴解釋，不得任意比附援引。

境辦法，其授權依據僅是稅捐稽徵法第二十四條第三項，現行限制出境辦法更加上了關稅法第二十五條之一第三項之授權。

二、關於第二條，修改幅度算是相當大的，包括限制出境金額之標準，一九七七年二月十五日及三月一日之限制出境辦法，不論個人或營利事業，均以欠稅達到新台幣三十萬元為限制出境之標準；一九八一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一百萬元時，為限制出境之金額標準，而現行限制出境辦法規定，須個人欠稅五十萬元或營利事業欠稅一百萬元時，方可限制出境；現行限制出境辦法第二條第二項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，係一九八四年才新增；此外，一九七七年之限制出境辦法，須至欠稅及罰鍰確定後，方可限制出境；一九八一年之限制出境辦法，欠稅雖未確定，但只要個人或是營利事業欠稅達到一百五十萬元，可限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境；一九八四年之限制出境辦法第二條第三項規定，欠稅雖未確定，但只要個人欠稅達到七十五萬元，或是營利事業欠稅達到一百五十萬元，亦得限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境。

	限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法 中華民國六十六年二月十五日行政院臺財字第一二一九號令訂定發布	限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法 中華民國七十年六月二十九日行政院臺財字第八九七六號令修正發布
第一條	本辦法依稅捐稽徵法第二十四條第三項之規定訂定之。	同上
第二條	在中華民國境內居住之個人及設於中華民國境內之營利事業欠繳各項稅款及已經確定之罰鍰單記或合計達新台幣三十萬元以上，並合於左列規定之一者，由稅捐稽徵機關函請法院通知內政部入出境管理局限制該欠稅人或營利事業負責人出境。 一、欠繳各項稅款，經法院移送強制執行。 二、違反稅法規定，經移送法院裁罰確定。 三、補爭稅款之行政救濟程序終結，經移送法院裁罰確定。 法院依前項規定通知內政部入出境管理局時，應副知原移送稅捐稽徵機關註記有關冊籍。	同上
第三條	前條所稱之個人及營利事業，欠繳各項稅款及依稅法應科之罰鍰估計在新台幣三十萬元以上，稅捐稽徵機關認為將來追繳有困難者，得在移送法院強制執行或行政救濟程序終結前，報經財政部核轉內政部入出境管理局限制該欠稅人或營利事業負責人出境。嗣後稅捐稽徵機關在移送法院強制執行或裁罰時，應在移送書或審查書中註明「已函請內政部入出境管理局限制出境」字樣。	同上
第四條	依本辦法限制出境者，稅捐稽徵機關應即依其限制出境程序函請原管法院或財政部轉請內政部入出境管理局解除其出境限制。 一、經向稅捐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。 二、已繳清欠稅及罰鍰。 三、補徵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金額未達新台幣三十萬元。	同上
第五條	依第二條限制出境者，其欠繳各項稅款及罰鍰之執行程序因左列原因而終結時，執行法院應即通知內政部入出境管理局解除其出境限制，並副知原移送稅捐稽徵機關。但原移送稅捐稽徵機關認為仍有限制出境之必要時，得報經財政部核轉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。 二、經執行法院退回原案。 三、稅捐稽徵機關撤回原案。	同上
第六條	依本辦法限制出境者有左列情形之一時，稅捐稽徵機關應即函請內政部入出境管理局解除其出境限制，並副知財政部及原管法院。 一、公司組織之營利事業負責人，因公司已依法為解散之登記，且無剩餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰，經申請解除出境限制而查明屬實。 二、所欠繳之稅款及罰鍰，已逾越法定之欠稅徵收期間。	依本辦法限制出境者有左列情形之一時，稅捐稽徵機關應即函請內政部入出境管理局解除其出境限制，並通知財政部及原管法院。（以下未修正）
第七條	本辦法自發布日施行。	同上

	限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法 中華民國七十年六月二十九日行政院臺財字第八九七六號令修正發布 海關總稅務司署七十年七月七日臺字第七五九號通函
第一條	本辦法依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之規定訂定之。
第二條	在中華民國境內居住之個人及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，其欠繳本稅及已確定之罰鍰單計或合計在新臺幣一百萬元以上者，由稅捐稽徵機關及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營利事業負責人出境。 前項所稱之個人及營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在新臺幣一百五十萬元以上者，稅捐稽徵機關及海關得在應納之稅捐或關稅確定前，得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。
第三條	稅捐稽徵機關及海關依前條規定報請財政部函請內政部入出境管理局後，在移送法院裁罰或強制執行時，應在審查書或移送書註明「已函請內政部入出境管理局限制出境」字樣。 法院依前條規定函請內政部入出境管理局限制出境時，應副知原移送稅捐稽徵機關或海關。
第四條	依第二條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，經查明經限制出境之原負責人係屬該營利事業之受僱人而非股東、合夥人或出資人者，得解除原負責人出境限制，改以變更後之負責人為限制出境對象。
第五條	依本辦法限制出境者，有左列情形之一時，稅捐稽徵機關或海關應即依其限制出境程序，報請財政部函請內政部入出境管理局解除其出境限制： 一、經向稅捐稽徵機關及海關提供相當擔保者。 二、已繳清欠稅及罰鍰者。 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新台幣一百萬元者。 四、欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間者。 五、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。 六、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。
第六條	由法院依第二條第二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执行程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。 二、經執行法院退回原案。 三、稅捐稽徵機關或海關撤回原案。
第七條	本辦法自發布日施行。

	限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法 中華民國七十三年七月十日行政院臺財字第一一一三七號令修正發布
第一條	本辦法依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之規定訂定之。
第二條	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，個人在新臺幣五十萬元以上，營利事業在新臺幣一百萬元以上者，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。 前項欠繳稅款或罰鍰移送法院裁罰或強制執行者，由法院依職權或依稅捐稽徵機關或海關之聲請，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。 第一項所稱之個人或營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣七十五萬元以上，營利事業在新臺幣一百五十萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得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。
第三條	稅捐稽徵機關或海關依前條規定報請財政部函請內政部入出境管理局後，在移送法院裁罰或強制執行時，應在審查書或移送書註明「已函請內政部入出境管理局限制出境」字樣。法院依前條規定函請內政部入出境管理局限制出境時，應副知原移送稅捐稽徵機關或海關。
第四條	依第二條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、三親等以內之親屬者，應繼續限制其出境。
第五條	依本辦法限制出境者，有左列情形之一時，稅捐稽徵機關或海關應即依其限制出境程序，報請財政部或該管法院函請內政部入出境管理局解除其出境限制： 一、已繳清依本辦法限制出境時全部欠稅及罰鍰者。 二、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。 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二條第一項所定之標準者。 四、依本辦法限制出境時之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間者。 五、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。 六、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。
第六條	由法院依第二條第二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程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。 二、經執行法院退回原案。 三、稅捐稽徵機關或海關撤回原案。
第七條	本辦法自發布日施行。

三、關於第三條之規定，一九七七年限制出境辦法，規定個人或營利事業欠繳稅款及罰鍰金額達到第二項之標準，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。而現行限制出境辦法第三條之規定，除將原來之規定作文字修正並改列第一項，第二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。

四、關於第四條則是解除限制出境之條件，修正前第四條規定有以下三種情形，可以解除限制出境：

- (一) 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。
- (二) 已繳清欠稅及罰鍰。
- (三) 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三十萬元。

一九八一年之限制出境辦法辦法則將原第四條及第六條改列第五條，而第四條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。」第四條但書照文義之解釋，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；此外，第四條但書可能會有子法逾越母法授權之可能，容後探討。

五、關於第五條，一九七七年之限制出境辦法第五條規定执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。但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，其對照之現行限制出境辦法乃是第六條之規定。

一九八一年之限制出境辦法第五條係規定關於申請解除限制出境之條件，

將一九七七年限制出境辦法之第四條與第六條合併為本條之第一款至第五款，並做文字修正；一九八四年之限制出境辦法新增第六款之規定。

六、關於第六條之規定，一九七七年之之第六條與第四條相同，均是解除限制出境之條件，一九八一年之限制出境辦法第六條規定：「本辦法自發布日施行。」其並未對一九七七年限制出境辦法第五條作規定，頗令人費解，但現行限制出境辦法第六條又將一九七七年限制出境辦法之第五條作文字更動而後納入。

七、第七條則是限制出境辦法自發布日施行，除一九八一年僅有六條規定，而將現行限制出境辦法第七條之規定列為第六條外，歷次修改均無更易。

2.1.3 限制出境制度在實務之運作

關於限制出境之運作，國稅係由財政部台北市、高雄市、台灣省北區、台灣省中區及台灣省南區國稅局函報財政部，再函請境管局限制欠稅人或欠稅營利事業之負責人出境，而地方稅係由各縣市稅捐稽徵處報由財政部，再函請境管局限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，其將國稅及地方稅分由不同系統運作，不過屬於均屬於多階段行政處分則無庸贅論。根據統計，至一九九八年十一月因撤銷出境限制而補徵到的稅款有一百三十四億元，因此，限制出境制度對於欠稅之徵起，應具有相當之作用。¹⁰

2.2 限制出境制度相關之法律規定

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。同條第二項規定，人民申請入出境，在

¹⁰ 陳清福，我國入出境管理法制化問題之研究，中央警察大學行政警察研究所碩士論文，1999年6月，頁178，資料來源：內政部警政署入出境管理局。惟本文對此對此數據感到質疑，首先，境管局對外公佈之資料並未包括撤銷限制出境而補徵之稅款，第二，本文作者曾親自打電話詢問境管局承辦相關業務人員，對方告知此係機密，不得對外公佈，第三，縱使有公布此數據，是否能認為全數均視為解除限制出境措施而繳納欠稅或罰鍰，而有疑義，部分可能係因買賣土地、房屋，必須繳清地價稅或房屋稅才能辦理過戶，並非係因實際上有出境之需要。不過以上數據若係真實，仍具有相當之參考價值。

以下三種情形，得不予許可：

- 一、經判處有期徒刑以上之刑確定尚未執行或執行未畢，或因案通緝中，或經司法或軍法機關限制出境者。
- 二、有事實足認為有妨害國家安全或社會安定之重大嫌疑者。但曾於台灣地區設籍，在民國三十八年以後未在大陸地區設籍，現居住於海外，而無事實足認為有恐怖或暴力之重大嫌疑者，不在此限。
- 三、依其他法律限制或禁止入出境者。

而入出國及移民法亦於第六條第一項規定了九款不許「出國」之情形，包括：

- 一、經判處有期徒刑以上之刑確定，尚未執行或執行未畢者。
- 二、因案通緝中，或經司法或軍法機關限制出境者。
- 三、有事實足認為有妨害國家安全或社會安定之重大嫌疑者。
- 四、涉及內亂罪、外患罪重大嫌疑，經權責機關通知限制出境者。
- 五、涉有重大經濟犯罪或重大刑事案件嫌疑，經權責機關通知限制出境者。
- 六、役男或尚未完成兵役義務者。但依法令得准其出國者，不在此限。
- 七、護照、航員證、船員服務手冊或入出國許可證件係不法取得、偽造、變造或冒用者。
- 八、護照、航員證、船員服務手冊或入出國許可證件未依第四條規定查驗者。
- 九、依其他法律限制或禁止出國者。

除上述情形外，原則上對於人民之入出境皆應予許可。我國法制上關於限制出境之規定不在少數，其中主要包括限制住居及限制出境二者，限制住居應為限制出境之上位概念，以下將分別整理我國法制關於限制住居及限制出境之規定。

2.2.1 關於限制住居之規定

我國現行法制關於限制住居之規定如下：

2.2.1.1 刑事法律之規定

2.2.1.1.1 刑事訴訟法之規定

一、刑事訴訟法第九十三條

刑事訴訟法第九十三條規定，被告或犯罪嫌疑人因拘提或逮捕到案者，檢察官應即時訊問，若有羈押之必要，應自拘提或逮捕之時起二十四小時內敘明羈押之理由，聲請法院羈押之。若未聲請羈押者，應將被告釋放。但如有同法第一百零一條第一項或第一百零一條之一第一項各款情形之一，而無羈押必要時，得逕命具保、責付或限制住居。

二、刑事訴訟法第一百零九條

案件經上訴者，被告羈押期間如已逾原審判決之刑期者，應即撤銷羈押，將被告釋放。但檢察官為被告之不利益而上訴者，得命具保、責付或限制住居。

三、刑事訴訟法第一百一條第五項

許可停止羈押之聲請者，得限制被告之住居。

四、刑事訴訟法第一百十六條

羈押之被告，得不命具保而限制其住居，停止羈押。

五、刑事訴訟法第二百二十八條第四項

被告經傳喚、自首或自行到場者，檢察官於訊問後認有第一百零一條第一

項各款或第一百零一條之一第一項各款所定情形之一而無聲請羈押之必要者，得命具保、責付或限制住居。但認有羈押之必要者，得予逮捕，並將逮捕所依據之事實告知被告後，聲請法院羈押之。第九十三條第二項、第三項、第五項之規定於本項之情形準用之。

六、刑事訴訟法第三百十六條

羈押之被告，經諭知無罪、免訴、免刑、緩刑、罰金或易以訓誡或第三百零三條第三款、第四款不受理之判決者，視為撤銷羈押。但上訴期間內或上訴中，得命具保、責付或限制住居；如不能具保、責付或限制住居，而有必要情形者，並得繼續羈押之。

2.2.1.1.2 檢肅流氓條例與其施行細則

一、檢肅流氓條例

檢肅流氓條例第十一條之一規定，被移送（流氓）裁定之人有前條第一項各款所定情形之一而無留置之必要者，得逕命具保、責付或限制住居。

二、檢肅流氓條例施行細則

（一）檢肅流氓條例施行細則第三十三條第三項

被移送裁定人經留置者，於法院治安法庭裁定不付感訓處分時，視為撤銷留置。但於抗告期間內或抗告中，必要時仍得繼續留置或命具保、責付、限制住居。

（二）檢肅流氓條例施行細則第三十四條

法院治安法庭對被移送裁定之人，認無留置之必要時，得命具

保、責付或

限制住居。

2.2.1.1.3 家庭暴力防治法

家庭暴力防治法第二十三條第一項規定，家庭暴力罪或違反保護令罪之被告經檢察官或法院訊問後，認無羈押之必要，而逕命具保、責付、限制住居或釋放者，得附下列一款或數款條件命被告遵守：

- 一、禁止實施家庭暴力行為。
- 二、命遷出被害人住居。
- 三、禁止對被害人為直接或間接之騷擾、接觸、通話或其他聯絡行為。
- 四、其他保護被害人安全之事項。

2.2.1.1.4 軍事審判法

軍事審判法之規定，與刑事訴訟法大同小異，其關於限制住居之規定如下：

一、軍事審判法第九十八條第三項

軍事審判法第九十八條規定，被告或犯罪嫌疑人因拘提或逮捕到案者，軍事檢察官應即時訊問，若有羈押之必要，應自拘提或逮捕之時起二十四小時內敘明羈押之理由，聲請軍事法院羈押之。若未聲請羈押者，應將被告釋放。但如有同法第一百零二條第一項或第一百零三條第一項各款情形之一，而無羈押必要時，得逕命具保、責付或限制住居。

二、軍事審判法第一百三十六條本文

被告經傳喚、自首或自行到場者，軍事檢察官於訊問後認有第一百零二條

第一項各款或第一百零三條第一項各款所定情形之一而無聲請羈押之必要者，得命具保、責付或限制住居。

三、軍事審判法第一百七十八條

羈押之被告，經諭知無罪、免訴、免刑、緩刑、罰金或易以訓誡或第一百六十九條第三款、第四款不受理之判決者，視為撤銷羈押。但上訴期間內或上訴中，得命具保、責付或限制住居，如不能具保、責付或限制住居，而有必要情形者，並得繼續羈押之。

2.2.1.2 關於強制執行之規定

2.2.1.2.1 行政執行法之規定

行政執行法第十七條第一項規定：義務人有下列情形之一者，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，故不履行者。
- 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者。
- 四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述者。
- 五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者。
- 六、經合法通知，無正當理由而不到場者。

2.2.1.2.2 強制執行法之規定

強制執行法第二十二條第三項規定若於同條第一項各款情形，¹¹必要時，執

¹¹ 強制執行法第二十二條規定如下：

債務人有左列情形之一者，執行法院得拘提之：

- 一、顯有履行義務之可能故不履行者。
- 二、顯有逃匿之虞者。
- 三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事者。

行法院得依職權或依聲請，限制債務人住居於一定之地域，但已提供相當擔保者，應解除其限制。

2.2.2 關於限制出境之規定

我國現行法制關於限制出境之規定如下：

2.2.2.1 關於租稅事項者

一、稅捐稽徵法第二十四條第三項

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，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。

二、關稅法第四十三條第三項（舊關稅法第二十五條之一第三項）

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。

三、免稅商店設置管理辦法第三十五條

本辦法所定免稅商店依法應繳或補繳之稅費、滯納金，拒不繳納或保證金不足扣抵者，依關稅法第七十六條規定移送強制執行，並依限制出境辦法規定辦理。

-
- 四、於調查執行標的物時，對於法官或書記官拒絕陳述者。
 - 五、違反第二十條之規定，不為報告或為虛偽之報告者。

2.2.2.2 保險法之規定

一、保險法第一百四十九條之六

保險業經主管機關依第一百四十九條第三項派員監管、接管、勒令停業派員清理或清算時，主管機關對該保險業及其負責人或有違法嫌疑之職員，得通知有關機關或機構禁止其財產為移轉、交付或設定他項權利，並得函請入出境許可之機關限制其出境。

本條之立法理由為，保險業因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及保戶利益之虞時，中央主管機關依第一百四十九條第二項規定採取派員監管、接管、勒令停業派員清理或清算時，**為防止保險業負責人或有違法嫌疑之職員有移轉財產或有逃匿之虞，爰參考關稅法第二十五條之一（現行關稅法第四十三條，作者註）及稅捐稽徵法第二十四條，規定主管機關得通知有關機關或機構就保險業及其負責人或有違法嫌疑職員之財產禁止其移轉、交付或設定他項權利，並函請入出境許可之機關限制其出境。**¹²

二、保險法第一百五十三條第二項¹³

主管機關對前項應負連帶無限清償責任之負責人，得通知有關機關或機構禁止其財產為移轉、交付或設定他項權利，並得函請入出境許可之機關限制其出境。

2.2.2.3 銀行法之規定

一、銀行法第六十二條第一項¹⁴

¹² 參見立法院公報，第90卷第26期院會記錄，頁128。

¹³ 保險法第一百五十三條規定如下：

保險公司違反保險法令經營業務，致資產不足清償債務時，其董事長、董事、監察人、總經理及負責決定該項業務之經理，對公司之債權人應負連帶無限清償責任。

主管機關對前項應負連帶無限清償責任之負責人，得通知有關機關或機構禁止其財產為移轉、交付或設定他項權利，並得函請入出境許可之機關限制其出境。

第一項責任，於各該負責人卸職登記之日起滿三年解除。

¹⁴ 本條乃是民國七十八年才修訂，其立法理由：「現行第六十二條對處分權之行使僅限於特定情

銀行因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及存款人利益之虞時，中央主管機關得勒令停業並限期清理、停止其一部業務、派員監管或接管、或為其他必要之處置，並得洽請有關機關限制其負責人出境。

二、銀行法第六十二條之一

銀行經主管機關派員監管、接管或勒令停業進行清理時，主管機關對銀行及其負責人或有違法嫌疑之職員，得通知有關機關或機構禁止其財產為移轉、交付或設定他項權利，並得函請入出境許可之機關限制其出境。

本條之立法理由為，銀行因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及存款人利益之虞時，中央主管機關依第六十二條規定指定機構派員監管、接管或勒令停業進行清理時，為防止銀行負責人或有違法嫌疑之職員有移轉財產或有逃匿之虞，爰參考關稅法第二十五條之一（現行關稅法第四十五條，作者註）及稅捐稽徵法第二十四條，規定中央主管機關得通知有關機關或機構就銀行及其負責人或有違法嫌疑之職員之財產不得為移轉、交付或設定他項權利，並得函請入出境許可之機關限制銀行負責人或有違法嫌疑之職員出境。¹⁵

2.2.2.4 關於役男之限制出境

兵役法施行法關於役男之申請限制出境，原則上不加以限制，其第四十八條規定役齡男子尚未履行兵役義務者之出境應經核准，且有出境期間之限制，規定如下：

- 一、在學役男因奉派或推薦出國研究、進修、表演、比賽、訪問、受訓或實習等原因申請出境者，最長不得逾一年。
- 二、未在學役男因奉派或推薦代表國家出國表演、比賽等原因申請出境者，最長

事，為維護公益及因應銀行經營危機，爰修正第一項，授權中央主管機關視其情節，採行不同之必要處置，以求彈性，並參照稅捐稽徵法第二十四條規定，增列「並得洽請有關機關限制其負責人出境」。立法院公報，第 78 卷第 50 期院會記錄，頁 44。

¹⁵ 參見立法院公報，第 89 卷第 54 期院會記錄，頁 112-113。

不得逾三個月。

三、因前二款以外原因經核准出境者，每次不得逾二個月。

而同條第二項規定，役齡前出境，於徵兵及齡之年十二月三十一日前在國外就學之役齡男子，符合下列各款者，得檢附經驗證之在學證明，申請再出境，其在國內停留期間，每次不得逾二個月：

一、在國外就讀當地國教育主管機關立案之正式學歷學校，而修習學士、碩士或博士學位者。

二、就學最高年齡，大學至二十四歲，研究所碩士班至二十七歲，博士班至三十歲。但大學學制超過四年者，每增加一年，得延長就學最高年齡一年，其畢業後接續就讀碩士班、博士班者，均得順延就學最高年齡，其博士班就讀最高年齡以三十三歲為限。以上均計算至當年十二月三十一日止。

2.2.3 限制出境與限制住居相關規定的比較

刑事訴訟法、軍事審判法、家庭暴力防治法及檢肅流氓條例、檢肅流氓條例施行細則等規定，均係為避免被告、犯罪嫌疑人或流氓潛逃出境，致國家無法落實刑事制裁權力，其對於已有相當之犯罪嫌疑者，予以限制其住居，應無可厚非；強制執行法與行政執行法之限制住居，亦均有相當嚴格的條件限制，應可符合法律保留及比例原則之要求。而關於限制出境之規定，除兵役法施行法對於役男之限制出境，僅限制其在境外停留之時間而不限制其出境外，其餘包括稅捐稽徵法、關稅法、免稅商店設置管理辦法、銀行法及保險法關於限制出境之規定，其立法理由幾同出一轍，均為避免納稅義務人逃匿，而不履行其依法應負擔之義務，且均濫觴於稅捐稽徵法之規定，可見實務認為限制出境制度實有莫大效用，因此將其擴大適用。

限制出境制度既無主觀上可歸責性之要求，法律保留及授權明確性之程度，又不如限制住居之相關規定，其因擴大適用，致在實務上產生許多爭議，應非偶然。

2.3 限制出境處分為學理上之多階段行政處分

2.3.1 多階段行政處分之意義

所謂多階段行政處分，指「行政處分之作成，須二個以上機關本於各自職權共同參與而言，此際具有行政處分性質者，乃屬最後階段之行為，亦即直接對外生效之部分，至於先前階段之行為，仍為內部意見之交換，例如某一特定營業其執照之核發，雖屬直轄市建設局之職權，但建設局准許與否係根據事先徵詢目的事業主管機關警察局之意見，整個過程中雖有多次之意思表示存在，原則上仍以建設局之准駁為行政處分。在例外情形，如法規明定其他機關之參與行為為獨立之處分，或其參與行為（許可或同意），依法應單獨向相對人為之者，則亦視為行政處分。」¹⁶此種由「多機關參與多階段之程序，亦稱為行政間的權力分立。」

17

學者陳敏氏認為，前階段行政機關，對作成行政處分之行政機關所為之同意或不同意，是否行政處分，應視其是否直接對外界發生法律效果為斷。德國通說認為，協力機關對人民就特定之觀點具有排他及獨立之審查及主張權限時，其同意或不同意始例外構成行政處分。惟亦有主張協力機關與對人民作成行政處分機關，應屬不同行政主體，協力之同意始有對外性質而為行政處分。基於多階段行政處分之制度目的，以及避免行政程序及法律救濟之複雜化，如不能充分肯定協力行為為行政處分，則應以之為行政內部行為。¹⁸

採取多階段處分之概念，除有助於確定何者係直接對外生效而應視為行政處分，何者尚在內部行為階段並非處分外，尚有兩項實益：一為當事人提起爭訟時審查範圍之認定，在訴願階段屬共同上級機關，在行政訴訟程序則為行政法

¹⁶ 吳庚，行政法之理論與實用，2001年8月，增訂7版，頁307-308。

¹⁷ 蔡震榮，多階段行政處分與行政救濟，收錄於行政法爭議問題研究（上），2000年12月，初版一刷，頁6。

¹⁸ 陳敏，行政法總論，1998年5月，初版，頁305-306。

院，應審查各個階段行為之適當性或合法性，若祇以對外生效之行為作為審查對象，將無法達行政救濟之目的。一為法規明訂須其他機關協力時，如欠缺協力行為，行政處分即有撤銷原因。¹⁹

2.3.2 行政法院聯席會議對多階段行政處分見解之變更

行政法院聯席會議對於多階段行政處分，分別於七十二年及八十三年分別作成決議，八十三年六月之聯席會議變更原有之見解，以下即分別介紹之。

按行政法院七十二年庭長評事聯席會議討論以下問題：營利事業欠稅在一百萬元以上，財政部依據稅捐稽徵機關查報即函請內政部入出境管理局限制該營利事業負責人出境，並以副本送達原告（營利事業負責人）。該項財政部函請限制出境之行為，是否為訴願法上之行政處分，有下列三說：

甲說：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。而該項函件副本之送達原告僅屬事實之通知，尤非處分書可比。

乙說：營利事業欠稅其負責人（原告）是否有限制出境之必要，係由財政部決定。是於財政部函請內政部入出境管理局限制出境同時將副本送達原告時，即發生法律上之效果，故應認為行政處分，得對之請求行政救濟。

丙說：按限制出境之法律效果，必俟受限制者申請出境被內政部入出境管理局駁回後，始能發生，在此之前尚不得請求行政救濟。

¹⁹ 吳庚，前揭註 16 書，頁 330。

其決議係採甲說，亦即認為函送原告限制出境處分之副本，僅屬事實之通知，並非行政處分。其後，行政法院庭長評事聯席會議又於民國八十三年改變見解，並認為：營利事業欠稅其負責人（原告）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，是於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。本院七十二年十一月份庭長評事聯席會議決議應予變更。至此，實務已接受多階段行政處分之觀念，認為基於構成要件效力，²⁰後階段機關應尊重其他國家權力之行使，對於前階段機關之行政行為並無審查權限，依法應予尊重；如以限制出境處分為例，境管局所為之限制出境處分，係由財政部所決定，如向入出境管理局之上級機關內政部提起訴願，內政部無從審查財稅機關之決定當否，故應許當事人對前階段之行為直接提起救濟。²¹即應依訴願法第四條第七款之規定，以不服財政部之處分為由，向行政院提起訴願。

2.3.3 限制出境屬於多階段行政處分

綜上所述，限制出境之處分，國稅係由國稅局報請財政部函報境管局限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，地方稅則是由各稅捐稽徵處報財政部函請境管局限制其出境，境管局對於財政部之函報，依法應予尊重，且不可能有所變更，且該函報已具備行政處分之其他要素，且已副知當事人時，即構成多階段行政處分，被限制出境者欲提起訴願，則應以不服財政部之處分為由，向行政院提起訴願，方為正途。

²⁰ 所謂構成要件效力是指行政處分對其他機關、法院或第三人的拘束效果，無論行政處分為下命、形成或確認，均有產生一種行政法上法律關係之可能，不僅應受其他國家機關之尊重，抑且在其他行政機關甚至法院有所裁決時，倘若涉及先前由行政處分所確認或據以成立之事實（通常表現為先決問題），即應予以承認及接受，是故稱為確認效力，上述事實既為嗣後其他機關裁決之既定的構成要件，故又稱為構成要件效力。詳參吳庚，前揭註 16 書，頁 353。

²¹ 學者吳庚氏認為在符合以下三個條件時，則應許當事人對前階段機關之行為提起救濟：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，當事人權益受損害實質上係因先前階段行為所致；二、先前階段行為具備行政處分之其他要素；三、已直接送達或以他法使當事人知悉者。詳參吳庚，前揭註 16 書，頁 330。

2.4 限制出境處分是否適用行政程序法？

2.4.1 問題概說

行政程序法自九十年元月一日施行後，最啟人疑慮者，在於現行行政程序法多移植自外國法制，而少有來自本土行政法發展經驗者，在行政程序法施行後是否產生水土不服或無法紮根生長之現象。實則，我國現行行政訴訟百分之六十以上為稅捐案件，且早在六十五年十月二十二日即有稅捐稽徵法之公佈施行。稅捐稽徵法本質上即為稅捐案件之行政程序法，為現行行政程序法施行前之運用最廣之特別行政程序法。在制定行政程序法時，並未賦予應有之重視，致對本土行政法土壤之認識與養分之吸收均有欠缺。此外，行政程序法第三條第一項規定：「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。」稅捐稽徵法是否屬該「另有規定」之法律，即生爭議。最後，在租稅國家，人民與國家間最重要的行政法法律關係即為納稅義務，為保障納稅人權益、增進行政效能，而有稅捐稽徵法之制定，其程序保障之要求，本遠高於其他行政行為；現行政程序法施行後，反使稅捐稽徵法之大部分規定不如一般行政程序所適用行政程序法較嚴格之程序規定。²²因此，稅捐稽徵法在行政程序法施行後，即可能發生法律適用之競合問題，值得吾人重視，稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第四十三條第三項（原關稅法第二十五條之一第三項）所規定的限制出境制度，是否有行政程序法的適用，例如聽證與陳述意見之程序保障，在稅捐稽徵程序是否有其適用，即生爭議。以下限於篇幅，不擬對行政程序法及稅捐稽徵法之適用問題，作詳細而全面性的討論，重點置於限制出境制度是否有行政程序法的適用，尤其是否屬於行政程序法第一百零三條第八款得不給予陳述意見機會之規定，將為討論之重心。

²² 關於行政程序法在稅捐稽徵程序的漏洞，可以參見葛克昌，納稅人之程序基本權——行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期，頁28以下；另，陳清秀，行政程序法在稅法上的運用，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期，頁38-50；鄭俊仁，行政程序法與稅法之相關規定，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期，頁62-71。

2.4.2 稅捐稽徵程序是否有行政程序法之適用

餘地

2.4.2.1 行政程序法之適用順序

行政機關為行政行為，「除法律另有規定外，應依本法規定。」行政程序法第三條第一項訂有明文。惟該條並未如德國行政程序法第二條第二項第一款明文將依德國租稅通則之稽徵程序排除在行政程序法之適用範圍。是以行政程序法有所規定，而現行稽徵程序法所未規定者，除應斟酌稅法特性外，仍有適用餘地，較無爭議。惟稅捐稽徵法與行政程序法亦有競合之處（例如送達），此種競合之處，稅捐稽徵法是否優先於行政程序法，並排除行政程序法之適用，不無疑義。關於何種法律得優先於行政程序法，並且排除行政程序法之適用，其主要學說有二，一為「完全或完整之規定，始得排除行政程序法之適用」²³，次為「程序保障更嚴格者，始得優先於行政程序法適用」。²⁴

上述兩種見解，一從個別實體法程序規定的完整性，一從其他法律程序規定的嚴格程度著眼，而導出行政程序法是否具有補充適用之結論，立論均有一定的實用價值。其他法律之程序規定即令完整，是否即足以排除行政程序法之適用，本來即有疑義。²⁵例如訴願法雖為有關訴願程序之完全規定，但於其所規定之自行迴避（第五十五條）之外，能否再適用行政程序法第三十二條以下之規定？同採「完全規定說」的學者，其見解亦有不同。²⁶此外，程序規定嚴格固然會使行政決定的作成更為謹慎，但並非因此即屬對人民有利，有時因此降低行政效率，會使公益及私益均同蒙不利。學者蔡茂寅氏即認為，「正本清源之道應該是，

²³ 廖義男，行政程序法草案之重要內容（一）---適用範圍、行政處分與法規命令，收錄於行政程序法草案研討會論文集，國立台灣大學法律學系主辦，法務部、中華民國行政法學會協辦，1999年2月。許宗力，相同意旨之見解，收錄於同書之行政程序法與現行法制之整合，頁108以下。

²⁴ 蔡秀卿，行政程序法制定之意義與課題，月旦法學雜誌，1999年7月，第50期，頁19。另參照湯德宗，論違反行政程序的法律效果，收錄於氏著行政程序法論，2000年，頁89；另參照同書頁322以下部分；葛克昌氏亦贊同此說見解，前揭註22文，頁36。

²⁵ 蔡茂寅，行政程序法實用，第一章，2001年1月，一版再刷，頁18。

²⁶ 參照廖義男，前揭註23文，頁18；許宗力，前揭註23文，頁109。

全盤重新整理個別實定法的程序規範，以使各種行政領域之程序規範，均以行政程序法為最低基準。在利益行政之領域，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，而不必以完整為貴或嚴格為高；如屬不利益行政，則自然以完整、嚴格之程序才能取行政程序法而代之。」²⁷

2.4.2.2 稅捐稽徵程序是否為行政程序法第三

條之例外規定？

從上述標準以觀，稅捐稽徵法之程序保障規定絕不比行政程序法嚴格，因此，似乎稅捐稽徵法之程序保障，遇到行政程序法即應作退讓。但是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。」其所優先者限於稅捐之稽徵部分。²⁸因此，稅捐稽徵法有規定之事項，應優先適用，如未規定者，再補充適用行政程序法。²⁹但論者批評此乃囿於法條文字，如此，在現行稅捐稽徵法未大幅修正之下，不僅割裂行政程序法完整體系，且與其他行政程序相較，稅捐稽徵程序原應適用更嚴格之程序保障，反而成為正當行政程序之最大漏洞。故行政程序法之適用，在稽徵程序中，宜由納稅人程序基本權觀點，個別認定。³⁰納稅既為現代租稅國最重要的行政法法律關係，程序保障理應較為嚴格，今行政程序法施行，稅捐稽徵法卻未隨著大幅修正，使稽徵程序成為正當行政程序的最大漏洞，對於納稅人權益之保障，實有未周。因此，誠如葛克昌教授所云，行政程序法之適用，在稅捐稽徵程序中，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。

²⁷ 蔡茂寅，前揭註 25 文，頁 19。

²⁸ 鄭俊仁，前揭註 22 文，頁 63。

²⁹ 陳清秀，前揭註 22 文，頁 38。

³⁰ 葛克昌，前揭註 22 文，頁 36。氏並提出幾點一針見血之批評與建議，作為稅法改革的重點：
一、稅捐稽徵法宜配合行政程序法作大幅修正，使稽徵程序適用較行政程序更嚴格的程序規定；同時在行政程序法中第三條明文排除稅捐稽徵程序，以保障納稅人之程序基本權。
二、稅捐稽徵法之修正，宜從下而上，由財稅基層第一線主管對行政程序法與稅捐稽徵法間，窒礙難行之處經充分討論，作為修法基礎。另一方面，納稅人程序基本權保障觀點得以在基層植根萌芽。
三、現行行政訴訟百分之六十為財稅案件，此為不正常現象，嚴格及有納稅人參與之稽徵程序，有助於紓解訟源。同時行政法院亦應有財稅專庭之設置，以充分保障納稅人權益。
四、嚴格之程序規定，需賴完善稅務代理人制度配合，使納稅人之程序基本權在稽徵程序中得以充分體現。

2.4.3 限制出境是否不須給予被限制出境者陳

述意見之機會

2.4.3.1 陳述意見之性質與必要性

陳述意見是保障人民聽證權的重要程序，主要係保障「不利益處分」或稱「負擔處分」之相對人於處分作成前，能有參與表達意見的機會，藉此提高行政處分的正確性，並保障人民之權益。因為，人民對行政處分提起訴願、行政訴訟，僅是「事後之救濟」，只能在事後除去違法之行政處分，而行政處分之撤銷，僅是觀念上的回復原狀，只是回復處分前之法律狀態，但卻非事實上的回復原狀，有時所受之損害事實上已難恢復，縱使得請求損害賠償，亦難完全填補。³¹其規定於我國行政程序法第二章第二節，行政程序法第一百零二條規定應給予相對人陳述意見之機會：「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。但法規另有規定者，從其規定。」而同法第一百零三條規定了行政機關得不給予人民陳述意見機會之八款事由，於今所須檢討者，乃依照稅捐稽徵法第二十四條第三項或關稅法第四十三條第三項（原關稅法第二十五條之一第三項）所為的限制出境處分，是否屬於該法第一百零三條第八款所稱之「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」？是否不須給予其陳述意見之機會？

2.4.3.2 限制出境處分應不須給予被限制出境者

陳述意見之機會

承上所述，行政程序法之適用，在稅捐稽徵程序中，應從納稅義務人

³¹ 湯德宗，論行政程序法的立法目的，月旦法學雜誌，2000年12月，第56期，頁150。

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。³²從而，限制出境處分應可不必事先給予陳述意見之機會。不過，學者有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。³³³⁴

2.5 稅捐稽徵法與行政執行法競合之問題

2.5.1 問題概說

行政執行法第一條規定：「行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。」而稅捐稽徵法第一條亦規定：「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。」於此情形下，稅捐稽徵程序若與行政执行程序競合時，應當如何地優先適用法律，勢將成為學界與實務所不得不面對的問題，以下將對此問題作分析、討論。

2.5.2 行政執行法第一條之地位

2.5.2.1 行政執行法修正草案之規定

法務部之行政執行法草案規定：「行政執行，依本法之規定。但法律另有規定者，依其規定。」其性質上僅具普通法之地位，目的在補充各行政法規之不足，如各特別行政法規對行政強制執行事項已有特別規定者，應該優先適用其特別規定。當時草案之立法理由認為：如規定行政執行法性質為各行政法規之基本法，只於行政執行法未規定時，始可依各行政法規補充之，將使各行政法規之特別規

³² 蔡茂寅，前揭註 25 文，頁 30。

³³ 蔡茂寅，前揭註 25 文，頁 30。

³⁴ 論者批評行政程序法第一百零三條第八款並非不能包含於同條第二款適用之範圍，故不僅蛇足，且徒增立法嚴苛之感。吳庚，前揭註 16 書，頁 549。

定形同具文，而行政執行法就必須規定得更周延詳盡，才能夠適應各種特殊情形的需要。但是，行政事項相當繁雜，社會情勢變遷快速，無論在行政執行法中作如何周延而詳盡之規定，在立法技術上，均無法涵蓋各行政法規之特殊需要。故規定行政執行法性質為各行政法規之普通法，較為妥當。³⁵但依此設計，則其他行政法規中有關公法上金錢給付之義務，移送法院強制執行之規定，將仍具特別法之地位而仍優先適用，將使行政執行法經修正後仍無法充分擴大適用，受到立法委員之強烈批評，並因而擱置該修正草案之繼續審議。迫使行政院撤回前送審議之「行政執行法修正草案」，而重行提出「行政執行法重行修正草案」，其第一條改為確立行政執行法為行政執行之基本法之意旨。³⁶學者城仲模當年所擬之行政執行法修正草案，第一條為：「行政執行，有強制之必要者，依本法之規定，其他法律另有規定者，依其規定。」³⁷其亦將行政執行法定位為普通法之性質。

2.5.2.2 現行行政執行法之規定

我國行政執行法於二〇〇〇年六月二十一日重新修訂全文，第一條規定：「行政執行，依本法之規定；本法未規定者，適用其他法律之規定。」由此觀之，行政執行法之地位乃作為行政上強制執行之基本法，而各行政法規關於行政強制執行之規定則處於補充法之地位，關於行政上之強制執行須於行政執行法未為規定時，始得適用其他法律之規定，若行政執行法已有規定之事項，其他特別行政法對同一事項，應不得再為規定，即使再為規定，依行政執行法第一條之立法意旨而言，該特別規定亦不得予以適用。³⁸

2.5.2.3 行政執行法應定位為普通法較妥

誠如前所述，行政執行法之修正草案，係將其定位為普通法之性質，其他法律另有規定者，依其規定。而現行法第一條則是將其定位為基本法之性質，即原則上適用行政執行法之規定，行政執行法無規定者，才適用其他法律之規定。

³⁵ 法務部，行政執行法修正草案參考資料，1986年4月，頁5以下。

³⁶ 廖義男，行政執行法簡介，臺灣本土法學雜誌，2000年3月，第8期，頁2。行政執行法之修法經過，另可參照李建良，新行政執行法的基本架構與主要內容，臺灣本土法學雜誌，1999年4月，第1期，頁198。

³⁷ 城仲模，行政法之基礎理論，1988年8月，5版，頁342-343。

³⁸ 林國彬，行政強制執行之研究—兼評我國行政強制執行法重行修正草案一，中興大學碩士論文，1995年5月，頁20。

相較之下，修正草案顯然較優，因為行政執行法顯然很難全面性的對不同的行政執行行為規定，因此，將其定位其他法律未為規定時的補充規定，才不致產生扞格衝突之處。學者亦認為若將其定位為基本法之性質，則行政執行法必須有相當周嚴（延）之規定，否則行政執行法雖然對各行政事項均有規定，但未必能夠符合各特別行政事務範圍之需要，故行政執行法之性質似應定位為一普通法較妥。³⁹因此，本文認為行政執行法應定位為普通法較妥，在其他法律對於行政強制執行事項有特別規定時，應優先適用該特別規定；惟現行法既將其定位為行政強制執行之基本法，則應該從個別法規與行政執行法之競合中，認定應優先適用之順序，方能獲致正確之結論。

2.5.3 現行稅捐稽徵法第一條之性質

本法（稅捐稽徵法，作者註）的制訂，原擬將現行各項稅法有關稽徵程序部分作統一的規定，顯為程序法的統一立法，亦即採取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，但是經過各方面的研討與協調，其所包含的內容，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責；同時，各項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，其與各項稅法的關係，是否為母法與子法的關係？在立法院審查時曾引起爭議，茲分述如下：⁴⁰

一、主張其為特別法之理由，乃認為稅捐稽徵法第一條既明文規定，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、

³⁹ 林國彬，前揭註 38 書，頁 20。

⁴⁰ 周玉津，稅務法規新論，1987 年 2 月，修訂再版，頁 209-210。

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，在全部五十一條條文中，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。

學者周玉津氏認為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，可以優先適用而已。⁴¹

實則，欲探求稅捐稽徵法第一條之地位，非從其立法理由著手不為功。依照原草案說明及財政當局在立法院審查會說明，現行各項稅捐之稽徵，因係個別立法，稽徵程序互有出入，關係人民權益之規定亦不劃一，為便利稽徵，爰於稅捐稽徵法擇其重要者，分別為統一規定。稅捐稽徵法之性質雖與原台灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例有所不同，但其為補充及統一各稅法之重要規定，則不無相似之處，如獲立法院通過賦予特別法效力，財政部當援照前例，參照稅捐稽徵法已有之規定，提案修正有關稅法，凡與稅捐稽徵法規定不同者均予修正劃一，或逕予刪除，另在各該稅法明定，凡稅法未規定者，適用稅捐稽徵法之規定，俟各有關稅法修正完妥後，再行修正稅捐稽徵法第一條之文字，改為普通法以符法例。據此說明，可知**稅捐稽徵法第一條規定係在遷就各稅法分歧規定之事實，而不得不設之過渡性規定**。亦即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，本質上即難謂其為各內地稅法之特別法，而寧認屬普通法。惟在各稅法配合修

⁴¹ 周玉津，前揭註 40 書，頁 210。

正之程序完成前，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。⁴²

誠如前述，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，則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。而現在竟由於立法之怠惰，遲遲未能全面性的對各稅法重新檢討，稅捐稽徵法亦只能維持其稅捐稽徵之基本法之地位，對於個別稅法之特殊性，無法全面性之照顧，實為不小的遺憾。

2.5.4 稅捐稽徵法與行政執行法之競合

2.5.4.1 問題概說

行政執行之範圍，按其強制履行義務種類之不同，可分為公法上金錢給付義務之強制執行、行為或不行為義務之強制執行及即時強制三種，而稅捐稽徵機關依職權為各項稅法稽核徵收稅捐，人民依法所負之納稅義務，即為公法上金錢給付義務，在此範圍內，兩者即有可能競合，而產生何者優先適用之問題。在行政程序法與稅捐稽徵法的競合，由於行政程序法的普通法性質與稅捐稽徵法的基本法性質，兩者原則上並不生扞格不入之情形，至多產生補充適用之結果；但在行政執行法與稅捐稽徵法之競合，由於兩者同定位於基本法之性質，行政執行法是行政上強制執行之基本法，而稅捐稽徵法乃是有關稅捐稽徵事項之基本法。稅捐稽徵法第一條乃由於立法之懈怠，一九七六年公布全文後，本應立即配合修正各稅稅法之相關規定，而後修改本條為普通法之性質，在其他法律未作特別規定的情況下，才適用稅捐稽徵法之規定。今兩者既生扞格，本文基於中央法規標準法第十六條之規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」認應優先適用稅捐稽徵法之規定，此乃因行政事項相當繁雜，社會情勢變遷快速，行政執行法之立法技術上，

⁴² 張昌邦，稅捐稽徵法論，1979年6月，初版，頁7。

無法涵蓋各行政法規之特殊需要。稅捐稽徵法針對稅捐稽徵事件之特殊性而為設計，故對於稅捐稽徵之相關事項，基於「特別法優於普通法原則」，原則上，應優先適用稅捐稽徵法之規定為宜，而行政執行法並非排除不用，其仍可於稅捐稽徵法未為規定或規定未盡詳細時，作為稅捐稽徵事項之補充規定。⁴³但斧底抽薪之道，乃是盡速配合修正各稅稅法之相關規定，俾稅捐稽徵法回歸其普通法之性質，使稅捐稽徵案件，優先適用各稅稅法之規定，各稅稅法如未規定者，再予適用稅捐稽徵法之規定，如稅捐稽徵法亦未規定者，才予適用行政執行法之規定，如此方為正途。

2.5.4.2 「限制出境」與「限制住居」之競合

從上述之說明，吾人將分析稅捐稽徵法第二十四條第三項的「限制出境」與行政執行法第十七條競合之問題。若先將限制出境制度之合憲性置而不論，就前述之論點而言，稅捐稽徵法在行政強制執行上，基於特別法優於普通法之原則（中央法規標準法第十六條參照），應優先於行政執行法適用，亦即，限制出境制度優先於行政執行法第十七條之拘提、管收及限制住居適用，其不必有故意逃亡、隱匿財產、於調查執行標的物時不為陳述、命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告、經合法通知，無正當理由不到場等情事，只要欠稅達到一定之金額，即可將之限制出境；但行政執行法仍可作為補充規定，在符合行政執行法第十七條所規定之要件下，仍可將欠稅人或欠稅營利事業負責人拘提、管收及限制住居。⁴⁴

⁴³ 陳敏氏認為，此一賦予在後「普通法」優先於在前「特別法」之立法方式，濫觴於稅捐稽徵法第1條。此種立法體例，雖有其立法技術上之必要，但究非常軌，並容易滋生適用上疑惑。將來仍應注意，個別行政法律之執行規定，依該法及行政執行法之精神，是否仍有優先適用之情形。其意似指行政執行事項，應就各法規個別認定其是否優先適用，參見氏著前揭註18書，頁692-693。

⁴⁴ 其實，欠稅未達限制出境辦法所定標準，而有行政執行法第十七條之情形時，仍可將其拘提、管收及限制住居，不過比例原則仍有適用，乃屬當然。

2.6 限制出境制度之法律性質

2.6.1 問題概說

稅捐稽徵法第二十四條第三項所規定之限制出境制度，其性質究屬對於欠稅不繳之行政政序罰、強制執行之手段或是租稅保全措施？其定性對於限制出境制度之相關問題，尤其是對於限制出境對象之選擇，可具有相當釐清之作用，以下先討論限制出境制度之性質，而後介紹其所涉及之問題。

2.6.2 限制出境處分是否屬於行政罰

2.6.2.1 行政罰之意義

所謂行政秩序罰，乃為維持行政上之秩序，達成國家行政之目的，對違反行政上義務者，所科之制裁。行政罰制裁之對象為一般人民，亦即所謂一般權力關係下之個人；科處行政罰之機關通常為行政機關，僅在若干例外情形，如稅法上之罰鍰在一九九二年十一月改制前，須由主管機關將義務人移送法院裁定科罰，⁴⁵又如依社會秩序維護法規定，影響人民權益較為重大之制裁，如拘留及勒令歇業等，亦由地方法院之簡易庭裁罰。⁴⁶

關於行政罰，大法官作成最重要的解釋，莫過於釋字二七五號解釋。在釋字二七五號解釋作成以前，不論行政法院的判決或是釋字四十九號解釋，均認為行政罰不以故意、過失為必要，只要違反行政法上之義務，即可加以處罰。例如，行政法院三十四年判字第二號判例即認為：「違反行政法令所應負之責任，不因有無故意或過失而受影響……。」⁴⁷六十二年判字三十號判例亦認為：

⁴⁵ 有關機關根據釋字二八九號解釋，於1992年11月23日修改稅捐稽徵法，增加第50條之4：「依本法或稅法應處罰鍰之案件，於本法修正實行前，尚未移送法院裁罰者，依本法之規定由主管機關處分之（後略）」。因此，嗣後此類行政事件，遂不再由普通法院受理。

⁴⁶ 吳庚，前揭註16書，頁437。

⁴⁷ 行政法院34年判字第2號判例全文：「違反行政法令所應負之責任，不因有無故意或過失而受影響。自無適用刑法第十六條後半段之餘地。本件姑無論原告有無朦混走私之故意，或不知黑

「行政罰不以故意或過失為責任條件……。」⁴⁸而釋字四十九號解釋認為：「印花稅法所定罰鍰係純粹行政罰。納稅義務人如有違法事實，即應依法按其情節輕重，分別科處罰鍰。其違法行為之成立並不以故意為要件……」⁴⁹其解釋文雖稱「不以故意為要件」，然一般多認為其真意實為不以故意或過失為必要，換言之，與行政法院向來判例並無歧異。⁵⁰此也使行政法院在往後數十年之判決，遵循著「行政罰不以故意或過失為必要」之見解，而對人民權利造成相當大的侵害，直到釋字二七五號解釋作成，才有了決定性的改變。

司法院於一九九一年三月八日公佈之釋字二七五號解釋，針對行政罰之責任要件，實質上變更了釋字四十九號解釋之見解，其謂：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰……」⁵¹，並使前述之行政法院六十二年判字第三十號判例，與解釋文意旨不符部分，不再援用。解釋文公佈之後，行政法院不僅對於

火藥辦法頒布施行之是否由於過失，均不能藉以規避違反黑火藥辦法所應負之責任。至刑法第十六條後半段所謂自信其行為為法律所許可而有正當理由云云，乃指得免除刑罰而言，與原告違反行政法令所應負之責任，顯屬兩事，不容併為一談。」

⁴⁸ 62年判字 30 號判例全文：「查行政罰不以故意或過失為責任條件。原告申報進口之藥品數量既較實際進口之數量為少，即難謂非匿報。縱如原告所稱咎在發貨廠商誤裝數量，亦僅該廠商對於原告因而受罰發生損害賠償之問題，要不足為原告解免違章漏稅責任之理由。」

⁴⁹ 釋字 49 號解釋文：「印花稅法所定罰鍰係純粹行政罰。納稅義務人如有違法事實，即應依法按其情節輕重，分別科處罰鍰。其違法行為之成立並不以故意為要件，本院院字第一四六四號解釋係就當時特定情形立論，應予變更。」

⁵⁰ 吳庚，前揭註 16 書，頁 445。

⁵¹ 釋字 275 號解釋文：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。行政法院六十二年度判字第三 0 號判例謂：『行政罰不以故意或過失為責任條件』，及同年度判字第三五 0 號判例謂：『行政犯行為之成立，不以故意為要件，其所以導致偽報貨物品質價值之等級原因為何，應可不問』，其與上開意旨不符部分，與憲法保障人民權利之本旨牴觸，應不再援用。」

解釋理由書：「人民因違反法律上義務而應受之行政罰，係屬對人民之制裁，原則上行為人應有可歸責之原因，故於法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但為維護行政目的之實現，兼顧人民權利之保障，應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。行政法院六十二年度判字第三 0 號判例謂：『行政罰不以故意或過失為責任條件』，及同年度判字第三五 0 號判例謂：『行政犯行為之成立，不以故意為要件，其所以導致偽報貨物品質價值之等級原因為何，應可不問』，失之寬泛。其與上開意旨不符部分，與憲法保障人民權利之本旨牴觸，應不再援用。」

該號解釋之原聲請人，准許其提出再審，且給予勝訴判決（八十年判字一七七三號判決）。其對於人民權利之保護，實具有導正之作用。

此外，釋字三一三號解釋認為：「行政罰之罰鍰其構成要件及額度，原則上應由法律定之，若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。」因此認為民用航空運輸業管理規則第四十六條違憲。釋字三九四號解釋、釋字四〇二號解釋亦同此見解。是故，關於行政秩序罰禁止空白處罰規定，已成為大法官之堅定立場。

行政院經建會所草擬之行政秩序罰草案中，有關於「管制罰」之規定，屬於行政秩序罰之下位概念，但性質似並非與行政秩序罰完全相同，而是介於行政秩序罰與執行罰之不利處分，限制出境制度，與其亦有類似之處，本計畫亦將一併作檢討。

2.6.2.2 限制出境處分是否屬於行政罰

由上述行政罰之定義、責任條件及空白處罰規定禁止等性質，將有助於吾人判斷「限制出境」處分之法律性質。

2.6.2.2.1 肯定說

經檢索實務判決，⁵²認為限制出境屬於行政秩序罰者，包括台北高等行政法院 90 年訴字第 2021 號判決及最高行政法院 91 年度判字第 1449 號判決二者，以下分述之。

台北高等行政法院 90 年訴字第 2021 號判決中，原告主張屏東縣稅捐稽徵處認定其非成 X 公司營業登記負責人，被告（財政部）自不得以成 X 公司之欠稅而限制其出境。台北高等行政法院認為原告係成 X 公司之代表人，有成 X 公

⁵² 本計畫檢索之實務判決範圍，包括台灣最高行政法院、台北高等行政法院、台中高等行政法院及高雄高等行政法院等，搜尋時間至 2002 年 9 月 30 日為止，檢索詞包括稅捐稽徵法第二十四條、限制、出境、稅、租稅保全等各種檢索詞，並一一詳視其判決內容。

司變更登記事項卡及董事、監察人名單等影本在卷為憑，是原告為成 X 公司依公司法登記之代表人即負責人，堪以認定，自不因嗣後成 X 公司申請變更登記遭拒而異。又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，本件依稅捐稽徵法第二十四條第三項前段及第四十九條前段，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（即成 X 公司）之負責人即代表人（原告）出境，尚非無據。⁵³

而最高行政法院 91 年判字第 1449 號判決中，上訴人主張限制出境處分之目的，主要為保全稅款。而欠稅者並非上訴人，而係公司，公司非上訴人個人獨有之產業，所欠稅款，本應由公司負責。且該公司並非故意不納稅款，而係因經營失敗，已然必須破產，現由法院處理破產程序中，此有相關法院文件可稽。故上訴人既未欠稅，公司亦非故意不繳稅，而實是無錢可繳，為此請求撤銷原處分及訴願決定。最高行政法院則認為上訴人既為國 X 鋼企業有限公司負責人，對該公司之營運及欠稅本應負實際經營者之責任，況該公司為法人，無從為限制入出境之處分，依稅法轉嫁罰原則，被上訴人限制實際負責該公司營運之自然人之上訴人入出境，於法尚無不合，故認上訴意旨為無理由，應予駁回。

認為限制出境屬於行政秩序罰之觀點尚非實務之多數見解，故實不具形式上或實質上的拘束力，不過代表實務仍有主張限制出境屬於行政罰之不同意見，其並未論及限制出境制度屬於行政罰之理由，只是結論上直接認為限制出境屬於行政秩序罰，除了處罰公司法人，並得罰及負責人；或以轉嫁罰的概念，而限制營利事業負責人出境，其見解可供參考。

2.6.2.2.2 否定說

反之，認為限制出境並非屬於行政秩序罰者，約有下列幾項理由：

⁵³ 台北高等行政法院 90 年訴字 2021 號判決參照。

壹、自限制出境辦法第二條及第四條觀察

限制出境辦法第二條第一項規定：「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。」所謂已確定，係指稅捐稽徵法第三十四條第三項規定之五款情形：「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行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」故確定時之負責人，不一定是欠稅之負責人。又限制出境辦法第四條本文規定：「依第二條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。**」若限制出境是行政秩序罰，則當無在應納稅捐未確定前，即得加以處罰之可能性；此外，若限制出境制度屬於行政秩序罰，則應處罰行為時之營利事業負責人，營利事業負責人有變更，亦不應以變更後之負責人為限制出境之對象，否則即與行政秩序罰之性質大相逕庭，故其應非屬於行政秩序罰。

貳、自行政罰應有故意或過失之角度觀察

承前所述，大法官於釋字二七五號解釋認為行政罰必須以故意或過失為必要，稅捐稽徵法及關稅法授權訂定的限制出境辦法，其第二條規定之限制出境制度，僅以欠稅達到法定標準，即滿足限制出境之要件，而不以主觀上之可歸責性為必要，且釋字三四五號解釋之作成，是在釋字二七五號解釋之後，大法官應亦認其非行政秩序罰，方能肯定不以主觀上可歸責性為必要之限制出境辦法合憲。

2.6.2.3 限制出境處分是否屬於行政秩序罰法草

案之管制罰

2.6.2.3.1 管制罰之種類

依經建會所草擬之行政秩序罰法草案第十八條規定，管制罰包括以下兩種：⁵⁴

- 一、限制行為之不利處分：即命令停工、停止營業、吊扣執照或其他在一定期間內限制或禁止為一定行為之處分。
- 二、剝奪權利之不利處分：即勒令歇業、註銷登記、吊銷執照或其他剝奪或消滅一定資格或權利之處分。

其草案之說明乃現行法具有制裁性質之不利處分，態樣繁多，但依其作用，可歸納為兩大類，一為行為之剝奪；二為權利之剝奪。本條第一項即將此歸納之結果，作為管制罰之兩大種類；此外，鑑於現行法用語不甚精確，常將具有制裁性質之不利處分與其他不具制裁性質之不利處分混用，造成辨識上之困難，故是否屬於管制罰，不能單從用語加以區分，而應從立法者之意旨，是否將之列入罰則中或與罰鍰列於同一條文之規定，作為認定之標準。限制出境制度即類似行政秩序罰法草案關於管制罰規定的「限制行為之不利處分」。

2.6.2.3.2 管制罰之科處

行政秩序罰法草案第十九條規定管制罰如何科處：⁵⁵

第一項規定，對於違反行政義務之行為，經處罰鍰後，除法律另有規定外，六個月內仍再次或繼續違反，而危及重大公共利益，必要時得處以管制罰。但再

⁵⁴行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組，行政不法行為制裁規定之研究[行政秩序罰法草案]，1990年5月，頁228-229。

⁵⁵ 行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組，前揭註54書，頁229-230。

次或繼續違反之行為終了後已逾三個月者，不得為之；第二項規定，管制罰之裁處，應符合比例原則，尤應審酌不利處分對行為人之行為及權利所生影響及其違反行政義務所造成公共利益之危害或損害以及因而應受責難之程度。如處以限制行為之不利處分，可達到制裁及管制之目的者，不得處以剝奪權利之不利處分；第三項規定，限制行為之不利處分，其限制期間，最長不得超過三個月，但法律另有規定者，不在此限。

其草案之說明，認為管制罰對行為人係行為之限制或權利之剝奪，較罰鍰僅為財產之減少更形不利，基於憲法第二十三條之比例原則，此種較重之制裁措施，應在較輕之制裁措施，即罰鍰處罰之後，仍不能達成督促行為人注意其行政義務之制裁目的，並為防止重大公共利益再次或繼續受危害或損害而有必要時，始可運用。又管制罰因具防護重大公共利益受危害或損害之管制作用，故是否必須以管制罰為手段，應給予處罰機關有裁量之權，即管制罰有「便宜原則」之運用。而第三項明定限制行為之不利處分應有期間之限制。

2.6.2.3.3 限制出境處分是否屬於管制罰

從管制罰係屬行政秩序罰之下位概念觀察，吾人既認為限制出境非屬行政秩序罰，則限制出境自亦非管制罰，此點絕無疑義。而本計畫之所以仍對管制罰提出檢討，乃是其性質頗有類似之處，且行政秩序罰法草案中關於管制罰之規定，相當程度內可為參考。

壹、行政秩序罰與不利益處分之區別

關於行政罰與不利益處分的區別，學者吳庚氏認為不利益處分性質上為負擔處分，僅須受作成行政處分之各項法則之支配，諸如：應有法律之明確依據（法律保留原則）、正確涵攝事實與法條之概念、屬於裁量行為者應遵守合義務性之裁量，而行政罰之科處亦為單方的行政行為，除適用上述法則外，並應注意受處罰人主觀上之責任能力、責任條件、違法認識、阻卻原因以及特別構成要件之該當性，與不利益處分性質上有相當差異。各國實際在典型的行政罰手段外，仍不免於個別法律（尤其營業及環保有關之立法）中，以各種不利益處分：禁止、停

業、關閉工廠等作為制裁方法；⁵⁶此種情形在我國尤為普遍，根據行政院研考會之統計資料，作為處罰之行政制裁手段可分為九類：金錢罰、物品沒入或處置、自由罰、撤銷資格或證照、停止使用或停止水電供應（斷水斷電，作者註）、停權或停業、責令回復原狀及申誡等總共一百六十餘種⁵⁷，且其散見於各種法規，不一定規定於罰則之章節中，使不利益處分與行政罰之判別更形困難。

不利益處分應否適用行政罰之各種法則，尚無相關判例出現，學者吳庚氏認為，基於保障人民權利之觀點，實質上屬於罰則之不利益處分，應有行政罰上各種法則適用之餘地。⁵⁸學者陳敏氏亦認為，行政機關對違反行政義務之人所採取的不利益措施，其中如罰鍰、沒入等，為傳統之行政罰，自應有法律之規定為其依據，甚為明白。惟對違反行政義務之行為，採取撤銷資格或證照、停止使用、勒令歇業、斷水、斷電等，固然亦產生是否須有法律依據之問題，惟此一問題尚須配合其是否為行政罰之問題一併考量。蓋有關措施如僅係單純之不利行政處分，應可依一般廢棄行政處分之規定及法理處理之，無須另有法律依據。反之，有關措施之本質如係行政罰，則須另有法律依據。⁵⁹不可僅依職權為之。

貳、從管制罰手段觀察限制出境制度

學者吳庚氏提出具體判準，即實質上屬於罰則之不利益處分，應有行政罰上各種法則之適用，已如前述，雖稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法理由係為保全稅收，但實質上帶有處罰之意味，亦屬不容否認，因此，依吳庚氏之見解，其應有行政罰法上各種法則之適用，尤其是主觀之可歸責性，不過在此難解的問題是，立法上均避免將不利益處分稱之為行政罰，又不將其規定於罰則之章節中，使其判別更行困難，此界限如何掌握，才是最大的問題。

⁵⁶ 吳庚，前揭註 16 書，頁 449。

⁵⁷ 張劍寒等，行政制裁制度，行政院研考會，1979 年，頁 5 以下。

⁵⁸ 吳庚，前揭註 16 書，頁 449-450。

⁵⁹ 陳敏，前揭註 18 書，頁 609。

2.6.3 限制出境是否屬於強制執行之手段

2.6.3.1 強制執行之意義⁶⁰

強制執行之手段，依執行之標的為準，可分為：1. 對人執行：即以債務人或應為債務人清償債務之人之身體、名譽或自由等為執行之對象，從心理上迫使其履行債務。例如管收債務人（強制執行法第二二條）或處債務人以怠金是（強制執行法第一二九條）。2. 對物執行：即以債務人之財產權為執行之標的。例如對於債務人所有動產、不動產或其他財產所為之執行是。⁶¹現代法制，尊重個人人格，故強制執行，「以對物執行為原則，對人執行僅為輔助財產執行之特殊方法，乃例外規定。」⁶²此外，強制執行依其強制方法不同，可分為直接強制、間接強制與代替執行。直接強制者，係以執行機關對執行之標的物直接加與強制力為方法之執行，適於金錢債權之清償貨物之交付請求權之執行。間接強制者，則以對於債務人加以心理上的壓迫而強制其親自履行義務為方法之執行，如命賠償損害，或處以怠金或管收債務人等是，適於不代替行為請求權之執行。代替執行者，以許債權人或第三人代為實現給付內容而其費用係由債務人負擔為方法之執行，適於執行機關不得施以直接強制之代替行為請求權之執行。⁶³此外，依強制執行之效果而為分類，強制執行可分為終局執行與保全執行。前者指強制執行之結果，可使債權人滿足執行名義之請求權。後者指強制執行之結果，僅得保全權利，不得滿足其權利。確定判決、或假執行裁判之執行屬於前者，假扣押、假處分之執行屬於後者。⁶⁴

⁶⁰ 由於行政執行法對於行政強制執行之討論仍不多，行政強制執行與民事強制執行雖非適用相同之法則，但民事強制執行法對於強制執行之分類仍可為參考，故在此藉民事強制執行法教科書之概念以說明之。

⁶¹ 楊與齡，強制執行法論，1996年10月，修正版，頁9。

⁶² 楊與齡，前揭註61書，頁9；同見解，張登科，強制執行法，2001年3月，修定版，頁6。

⁶³ 陳世榮，強制執行法詮解，1988年7月，修定版，頁5；此外，張登科氏亦認為對財產之執行，以直接強制之方法最有效，故金錢債權、物之交付之強制執行，均採直接強制，行為或不行為請求權，因不適於直接強制，故依代替執行或間接強制之方法執行，亦即，間接強制原則上應用於行為或不行為請求權，詳見張登科，前揭註62書，頁7。

⁶⁴ 張登科，前揭註62書，頁8。

2.6.3.2 限制出境是否屬於強制執行之手段

既然租稅屬於公法上金錢給付義務，行政強制執行非必與民事強制執行適用相同之法則，例如民事強制執行以直接強制優先，而租稅行政具有「大量行政」之特徵，若均採直接強制，行政機關將疲於奔命，因此，行政強制執行應以間接強制優先，例外才採取直接強制，就此而言，限制出境屬間接強制之手段之一，且是對人執行之間接強制手段，惟承前所述，基於人性尊嚴之憲法價值理念，對人執行應屬特殊的例外規定，否則，豈非亦應限制欠稅人入境，造成其心理之壓迫效果，而使其繳納租稅？限制出境制度之使用，實應特別謹慎，以免過度侵害人民之基本權。

此外，限制出境並未使國家終局滿足其租稅債權，故其並非終局執行，殆無疑義，若就終局執行之觀點而言，非屬於直接強制執行，但可認為係間接強制執行，惟其是否屬於保全執行，將於其後討論之。

2.6.4 限制出境是否屬於租稅保全措施

2.6.4.1 保全程序之意義

保全程序，係指以保全強制執行為目的，所行之程序。就法律上觀念而言，債權人欲求國家機關用其公權力，實施強制執行，以滿足其債權上之要求，恆須訴請法院取得確定判決，以為執行名義，但一般之訴訟程序，至為繁複，自起訴以迄判決確定，須經較長之時間，債務人於此時間內，儘可變易或隱匿其財產，嗣後債權人雖取得確定之勝訴判決，亦將無從實行其權利，殊難貫徹民事訴訟所以保護私權之目的，為此，法律對於已有訴訟繫屬之事件，特設宣告假執行之制度，但假執行之宣告附麗於本案，必須經過辯論程序，債務人仍可利用其時間上之空隙，以隱匿其財產，此對債權人利益之保護，殊嫌未足，故有保全程序之設，俾債權人能循極簡捷之方法，以凍結債務人之財產，保全將來之強制執行，是所謂保全程序者，實為保全強制執行之簡稱。⁶⁵保全制度之利

⁶⁵ 姚瑞光，民事訴訟法論，頁 525。

用，最為人熟悉者，乃為確保金錢債權之假扣押制度，而假處分之利用，係以確保動產、不動產之將來交付或給付情形，尤以假處分禁止債務人處分特定物，期以確保債權人將來能取得該項特定物之所有權最為普遍。因此，所謂之保全程序，民事訴訟上乃指假扣押與假處分是。此可作為吾人認定限制出境之法律性質時的參考依據。

2.6.4.2 限制出境是否屬於租稅保全措施

2.6.4.2.1 自稅捐稽徵法第二十四條觀察

稅捐稽徵法第二十四條第一項規定，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，不得移轉或設定他項權利。若是營利事業，可以通知主管機關，限制其減資或為註銷之登記，顯而易見的，乃是屬於租稅保全之手段，而非行政秩序罰；第二項則是稅捐稽徵機關得聲請法院就納稅義務人財產實施假扣押，更是典型的保全措施。自稅捐稽徵法第二十四條之體系觀察，認為其第三項屬於租稅保全措施，並非無由。此外，稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法理由為，「原來關於限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，係根據行政院臺五十六內三七八七號令頒「控制鉅額欠稅人或重大違章營業負責人出境處理辦法（應為處理辦法之誤，作者註）」之規定辦理，惟因該辦法係行政命令，缺乏法律依據，茲予明定，以符需要，而收保全租稅之實效。」⁶⁶因此，限制出境制度似屬保全租稅之手段之一。

2.6.4.2.2 學者之見解

學者陸潤康氏亦持此見解，其謂：「稅捐之徵收，大部分屬於落後課徵，從蒐集資料，調查核定發單徵收，非朝夕可辦，及至求得執行名義而為執行，常因納稅義務人之隱匿、移轉財產及經濟狀況之變化等原因，至不能執行或甚難執行。本法（稅捐稽徵法）乃參照民事訴訟有關保全程序之規定，對納稅義務人欠繳之稅捐，稅捐稽徵機關得限制納稅義務人或營利事業負責人出境；或就

⁶⁶ 參見立法院公報，第 65 卷第 79 期，院會記錄，頁 58。

納稅義務人之財產實施假扣押；或限制移轉及設定他項權利，以保全國家稅收。」

67

2.6.4.2.3 實務之見解

實務見解方面，不論是最高行政法院或是高等行政法院，亦多認為限制出境屬於租稅保全措施，例如：

1. 最高行政法院 89 年判字 2417 號判決

本判決認為：「……原告並陳稱該公司業於八十年間宣告解散，惟該公司並未依公司法之規定向法院申報清算，如前所述，其法人格並未消滅，被告對於該公司滯欠之稅款或罰鍰，自得依稅捐稽徵法第二十四條第三項之規定，限制其負責人出境，以保全稅捐……後略。」

2. 最高行政法院 87 年判字 2552 號判決

本判決認為：「又公司在依法解散清算前，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二十四條第三項規定，限制其負責人出境，以保全稅捐……後略。」

3. 最高行政法院 87 年判字 479 號判決

本判決認為：「……限制出境為稅捐保全之措施，並非違反法律義務所受之行政罰，尚無司法院大法官會議釋字第二七五號解釋：『人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。』之適用」

4. 台北高等行政法院 89 年訴字 1866 號判決

⁶⁷ 陸潤康，稅捐稽徵法釋義，財政部財稅人員訓練所印，1977 年 10 月，頁 30。

本判決認為：「……對欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境，與就其漏稅科處罰鍰，乃不同之處罰性質與種類，前者重在稅收之保全，後者重在漏稅之預防，其目的亦不盡相同，又本件限制出境係對原告為之，罰鍰則係對竹泰公司科處，不生重複處罰之問題……後略。」

5. 台北高等行政法院 89 年訴字 3137 號判決

本判決認為：「……惟查稅捐稽徵法第二十四條規定，旨在稅捐之保全……後略。」

6. 台北高等行政法院 90 年訴字 2856 號判決

本判決認為：「……惟查行為時稅捐稽徵法第二十四條第三項前段及限制出境實施辦法第二條第一項之規定，其立法目的係為保全稅捐，故限制出境乃保全處分之一種，其性質與行政處分迥異，亦與行政罰分屬二事，即只要欠稅達一定金額即可為之，業已排除故意、過失之要件；至有無限制出境之必要，係事實之考量，仍屬行政機關之執掌，本得依其職權行使，與本案訴訟無涉，亦無庸審酌是否有潛逃國外或隱匿或移轉財產之行為……後略。」

2.6.4.2.4 本文見解

限制出境制度，性質上接近於行政執行法之拘提、管收及限制住居等制度，就行政執行法之討論而言，旨在造成欠稅者之不能出境心理壓力，自動繳交欠稅，或想辦法籌錢以解除限制出境處分，屬於對人執行之間接強制手段，在比較法上，除了行為或不行為請求權外，已甚少使用對人之執行，以維護人性尊嚴。此外，強制執行法之所謂保全措施，僅係指假扣押、假處分等，假處分係以「保全金錢請求以外之請求的強制執行」為目的之保全措施，對屬於金錢請求之租稅債權之確保上，應無適用之餘地；而假扣押係以「保全金錢請求或得易為金錢請求之請求之強制執行」為目的之保全措施，應以能變價之各種財產權為對象，在這個觀點上，因「限制出境」係以無從變價之「人」為對象，故與假扣押制度之法律上性質不符。基上，雖大部分的學說與實務見解，甚至立

法理由，幾乎無異議的認為限制出境屬於對人之租稅保全措施，然此並非毫無疑問。否則，若以刑罰作為催繳欠稅之手段，豈非更能達到立竿見影之效果？

2.6.5 小結

綜上所述，現行限制出境制度之法律性質，除可認定確係不利益處分外，是否能完全套入其他現行制度，而認定其法律性質，實際上有不小困難。限制出境除不須主觀上之可歸責性，應非屬於行政秩序罰及其下位概念之管制罰外；⁶⁸因為並非將欠稅人或欠稅之營利事業負責人限制出境後，其租稅債權即消滅，故其絕非直接強制執行之手段，僅可認定其性質類同於行政執行法之拘提、管收及限制住居等間接執行之手段，旨在造成欠稅者之心理壓力，而想辦法清償租稅債務。此外，學說、實務幾乎無異說的認為限制出境屬於租稅保全措施，惟此並非毫無可議之處，因為租稅保全措施，原則上均應對財產為之。故本文之見解認為，限制出境應屬於比較法上少有之「對人執行」之間接強制手段，希冀藉著無法出境之不便利，使欠稅者自動清償租稅債務，而達到確保稅收之效果。

2.7 小結

第二部分先介紹限制出境辦法，及限制出境運作之現況，2.3 介紹限制出境屬於多階段行政處分之性質，被限制出境者應以財政部為原處分機關，對其處分不服，向行政院提起訴願，才能確實獲得救濟。2.4 討論稅捐稽徵法與行政程序法競合之問題，認為對於當事人之程序權保障，應個別認定之，不過，即使如此，限制出境不給予當事人陳述意見之機會，乃為避免欠稅人或欠稅營利事業負責人潛逃出境以逃避執行，有其時效性與急迫性，故不給予陳述意見機會，應無礙於對其正當程序之照顧。2.5 則是討論稅捐稽徵法與行政執行法競合

⁶⁸ 這邊是否可以認為因其帶有處罰之性質，而認為欠稅人或欠稅營利事業負責人必須有主觀上之可歸責性，方得將其限制出境，乃是另一問題。大法官於釋字三四五號解釋似未意識到這個問題，而認為其性質上當屬稅捐保全手段，故不須主觀上之故意或過失，也因此未依釋字二七五號解釋之意旨宣告限制出境辦法違憲。

之問題，兩者同有關於行政強制執行事項之規定，且兩者均定位為基本法之性質，本文認為根據「特別法優於普通法」原則，稅捐稽徵法在相關事項上仍應優先適用，不過行政執行法在相當程度上仍有補充適用之餘地，從而，若先將限制出境制度之合憲性置而不論，稅捐稽徵法之「限制出境」，應可優先適用，此外，當符合行政執行法第十七條之要件時，仍可對其拘提、管收及限制住居。

2.6 討論限制出境制度之法律性質，現行制度下，其非屬行政秩序罰應無疑問，且其欠稅並不因限制出境後即歸於消滅，亦非屬可以抵稅之強制執行措施；多數學說與實務見解認為其乃租稅保全措施，惟一般對於金錢給付義務之保全措施，均是對能夠變價之各種「財產」保全，本文認為其屬於比較法上少見之「對人執行之間接強制手段」，藉由對被限制出境者之心理強制，達成保全租稅、清理欠稅之效果。

3. 行政法院判決及現行實務作業之分析

與檢討

3.1 實務問題概說

限制出境制度所引發的實務爭議甚多，某些情況下，原告（被限制出境的欠稅人或欠稅營利事業之負責人）實具有不被限制出境之正當理由，但實務判決未能從比例原則考量；針對個案情形之不同，稅捐稽徵機關也未分別考量。此外，稅捐稽徵實務所發生之問題絕不僅止於此，有些可能未進行行政爭訟，有些可能在復查階段即由財政部自行撤銷原處分，有些可能已提起訴願，但未提起行政爭訟，但因目前行政院或財政部大部分的訴願決定書並不對外公佈，僅刊登部分訴願決定書於行政院公報或財政部公報，致使本計畫所蒐集之實務判決範圍限於行政法院，現行的最高行政法院和台北高等行政法院、台中高等行政法院、高雄高等行政法院等，若能詳盡蒐集行政院訴願決定書及財政部訴願決定書，相信更能徹底分析實務所引發的許多爭議與問題所在。以下，即就本計畫所能蒐集之相關法院判決及實務作業引發之爭議，類型化的加以分析及檢討，⁶⁹作為第四章檢討限制出境制度合憲性之基礎。

3.2 關於租稅連帶債務人之限制出境問題

我國稅法並未明文規定連帶債務之發生，基於租稅法定主義，是否承認租稅連帶債務，容有討論之餘地。此外，若肯認稅法上成立連帶債務之可能性，對於稅法上欠稅之連帶債務人，即不能規避其限制出境之問題。

⁶⁹ 以下在分析實務問題時，原告、被告及法院之主張及見解，限於篇幅，將只列舉與本計畫相關者，其餘主張將省略不提，故並非原告、被告及法院之主張僅限於本文所列者，特別在此說明，以免誤會。

目前實務上稽徵機關均將連帶債務人一併限制出境，例如在遺產稅的繳納，財政部 68/6/24 台財稅第 34348 號函即認為遺產稅未繳清前，被限制出境之繼承人，對於尚未繳納之稅捐仍負連帶責任，縱已按其法定應繼分繳納部份遺產稅款，仍不宜解除其出境之限制，故實務上目前在稅捐連帶債務人之債務未全部清償前，應全部限制出境至其稅捐全部繳清或提供擔保為止。若限制出境制度之合憲性問題暫且不論，此種避免租稅債務人資力不足，或納稅意願不高，而使國家租稅債權獲償可能性受到危害，乃盡量擴張租稅債務關係所涉及之人，使各有關的人，皆以其財產為租稅債務清償之擔保，而稽徵機關得就其中為求償之選擇的作法，求償未果時，更可將相關之人一網打盡，全部限制出境，對於租稅債權之確保，雖有實益，惟未從納稅義務人基本權保護之觀點出發，故實有值得檢討之處，以下即從稅法上是否承認連帶債務談起，而後分別以學說上所承認的連帶債務人種類，而分析對其限制出境所涉及的法律問題。

3.2.1 租稅連帶債務於我國法制上是否被承認

3.2.1.1 連帶債務之意義

連帶債務係指數人就同一給付，對於債權人各負全部給付之責任（民法第二七二條第一項參照），亦即各連帶債務人均對於同一整體給付負其責任，而債權人僅能請求清償一次。但債權人可以自由的對於債務人中之一人，或數人，或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付⁷⁰。

3.2.1.2 連帶債務之發生

3.2.1.2.1 租稅連帶債務否定說

壹、施智謀氏之見解

⁷⁰ 關於稅法上連帶債務之討論，詳見陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第 28 期，頁 93 至 115；陳清秀，稅法總論，2001 年 10 月，第 2 版，頁 353-373；王建火宣，租稅法，2000 年 8 月，24 版，頁 47。

學者施智謀認為在租稅法上如承認連帶債務之成立，亦唯有以法律有明文規定者為限，斷無依契約成立之理。因此，應討論者係吾國租稅法是否有明文規定「連帶債務」之情形。而吾國租稅法並無明文承認「連帶債務」之規定，相反的，從稅捐稽徵法的規定分析，認為稅法應採可分之債為原則⁷¹，例如稅捐稽徵法第十二條前段規定，共有財產未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務。又如遺產及贈與稅法第七條第二項規定，受贈人有二人以上者，應接受贈財產之價值比例，依遺產及贈與稅法規定計算之應納稅額，負納稅義務，此亦為可分之債。

貳、陳敏氏之見解

學者陳敏氏對於稅法上連帶債務採取否定說⁷²，其認為：「租稅法內未有連帶債務之明文規定，即民法之規定，於數人負同一之債務而給付可分時，亦以成立可分債務，平均分擔為原則（民法第二七一條參照）。因此，在我國並無成立連帶債務之普遍法律原則存在。另一方面，基於租稅法定主義原則及法律安定之要求，不許法律無明文規定時，以類推適用之方法，創設或加重人民之負擔。連帶租稅債務對債務人之負擔，較可分之債為重，因此在租稅法無明文規定時，亦不得類推適用民法有關連帶債務之規定，以成立連帶租稅債務。」

3.2.1.2.2 租稅連帶債務肯定說

參、陳清秀氏之見解

學者陳清秀⁷³就稅捐債務以金錢給付為內容觀之，固具可分性，然而現行稅法除少數條文規定按比例分擔納稅義務（例如，分別共有財產按應有部分負納稅義務，以及受贈人接受贈財產價值比例負納稅義務）外，並未如民法第二七一條明文規定採可分之債之原則。因此，稅法是否得成立連帶債務，似應探求個別的稅法條文規定之意旨決定之，並不以「明文」規定負連帶債務為必要。亦即應以其數人所負擔債務性質，是否符合連帶債務之概念而定。按連帶債務（包括不真

⁷¹ 施智謀，民法之規定如何適用於租稅法（二），財稅研究，第12卷第1期，頁9。

⁷² 陳敏，前揭註69文，頁103以下。

⁷³ 陳清秀，前揭註70書，頁357。

正的連帶債務在內)之特徵,乃在於1.數人就同一給付分別負擔全部給付之責任,及2.債權人就其債權僅得滿足一次,不得重複受償。準此,應探討稅法上是否有數人應就同一給付各負擔全部給付責任,且稅捐債權人僅得受滿足一次,不得重複受償之情形,如具備此種情形,應即構成連帶債務。

壹、張勁心氏之見解

學者張勁心氏認為,⁷⁴參照民法及公司法之規定,合夥財產不足清償欠稅時,各合夥人應連帶負責(民法第六八一條),財產或營業概括承受者,承受人與債務人對於稅捐債務連帶負責(民法第三〇五條),繼承人對於被繼承人生前所負稅捐債務連帶負責(民法第一一五三條),無限責任股東對於公司資產不足清償欠稅時,連帶負責(公司法第六十條、一一四條第二項、六十一條、一一五條),因此民法有關連帶債務之規定,自亦適用於稅捐債務。

貳、陳世榮氏及張昌邦氏之見解

學者張昌邦⁷⁵、陳世榮⁷⁶則從稅捐稽徵法第十二條後段規定觀察,公司共有財產未設管理人時,以全體公司共有人為納稅義務人,公司共有既無應有部分之觀念,則對外關係而言,公司共有人並無各自應分擔之部分,則在納稅義務上應認全體公司共有人係對應納稅捐負連帶責任。

3.2.1.2.3 外國立法例

壹、德國立法例

德國租稅通則第四十四條明文承認租稅連帶債務,其第一項謂:「對一基於租稅債務關係之給付,數人同負清償或擔保之責任,或數人經合併課徵以同一之租稅者,為連帶債務人。法律別無規定時,各連帶債務人皆對全部之給付負清償責任。」其規定以下三種情形可成立連帶租稅債務,包括數人因共同實現構成要件成立連帶租稅債務、數人因擔保責任成立連帶租稅債務與數人因合併

⁷⁴ 張勁心,租稅法概論,1979年,3版,頁124以下。

⁷⁵ 張昌邦,前揭註42書,頁58。

⁷⁶ 陳世榮,稅捐稽徵法(上),軍法專刊,第22卷12期,頁7。

課徵而成立連帶租稅債務等。⁷⁷其目的乃為使國家之稅收，不因單一租稅債務人之無資力或破產而受影響。

貳、日本立法例

日本學者金子宏於其租稅法中，對租稅連帶債務下了定義：「當複數人連帶負擔一個納稅義務的場合，這些人稱之為連帶納稅義務人，而其納稅義務即所謂之連帶納稅義務。」⁷⁸他並認為，在以下國稅的場合亦成立連帶租稅債務，包括共有物、共同事業或屬於該共同事業財產之租稅、無限責任社員的第二次納稅義務、共同登記場合的登錄證照稅、共同文件製作的印花稅；而在地方稅，凡關於共有物、共同事業等之租稅，亦成立連帶納稅義務。⁷⁹因此，日本法制亦明文承認租稅連帶債務之成立可能性。

3.2.1.2.4 租稅連帶債務發生之可能性

民法上之連帶債務，依民法第二七二條之規定，以契約明示或法律有規定者為限，而稅法上之連帶債務，雖論者有從租稅法定主義而論，主張連帶租稅債務將增加納稅義務人之負擔，而否定租稅連帶債務之發生，且我國稅法並未如同德國及日本法制，明文規定連帶納稅義務之成立，自不可作相同之解釋。但從連帶債務之性質以觀之，只要數債務人就同一給付分別負擔全部給付之責任，且債權人僅得受償一次，不得重複受償，應可認為稅法上不無成立連帶債務之可能；尤其公司共有之財產或是遺產之繼承，更應作如此解釋。因此，肯定說之見解似較為可採，宜認為稅法上有成立連帶債務之可能性。當然，產生爭議之最主要理由，乃是我國稅法並未明文規定可以成立租稅連帶債務，而稅法並無不能成立連帶債務之理由，故應儘速於相關法律中，明文規定連帶納稅義務之成立，才是避免爭議之最佳手段。

3.2.1.3 稅法上成立連帶債務之情形

學者陳清秀氏將可能成立租稅連帶債務之情形，依其所下之定義，即稅法

⁷⁷ 陳敏譯，德國租稅通則，財政部財稅人員訓練所，1985年3月，頁57以下。

⁷⁸ 金子宏，租稅法，2001年，第八版，頁143。

⁷⁹ 金子宏，前揭註78書，頁143。

上的連帶債務，係由數人共同實現相同的稅捐構成要件而發生，重點在於其共同實現稅捐構成要件，無主觀上之共同意思並非不可，而整理出稅法上可能成立連帶債務之情形：⁸⁰

3.2.1.3.1 基於構成要件之實現而成立連帶債務

包括：數人共同立據、公同共有財產之稅捐、遺產之共同繼承、數人共同走私逃稅等等。

3.2.1.3.2 因附帶責任成立連帶債務

第三人就稅捐債務人之稅法上義務之履行負有協力的義務，或以其他方式為稅捐債務人為行為時，如該第三人違反其稅法上的協力義務，而應負賠繳應納稅捐責任時，即所謂責任債務人。而因附帶責任成立連帶債務之情形有下列兩種：一、數個責任債務人間，成立連帶債務，⁸¹二、稅捐債務人與責任債務人間，成立連帶債務。

3.2.1.3.3 因合併申報成立連帶債務

稅法上亦有因合併申報而成立連帶債務者，例如，所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳」。此時，全體納稅義務人應就合併課徵之同一所得稅稅捐債務，負有給付全部稅款之責任，故亦具連帶債務之特徵。

3.2.1.3.4 私法上連帶債務規定之適用

私法上連帶債務規定之適用，包括欠稅之繼承之連帶責任、合夥人對於合夥

⁸⁰ 以下整理自陳清秀，前揭註 70 書，頁 357-363。對於陳清秀氏整理之見解，本計畫並非全然贊同，惟基於以下討論之方便，仍將其完整列出，於有爭議之處再作處理。

⁸¹ 稅捐稽徵法第十三條規定：「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，應依法按稅捐受清償之順序，繳納稅捐。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」，清算人依本條第二項所負之賠繳責任，於清算人有數人時，即應共同負賠繳之責任，亦即數個清算人應就同一稅捐債務，各負繳納全部欠稅之責任，故成立連帶債務。此為數個責任債務人間，就同一稅捐債務，負連帶給付（賠繳）責任。

欠稅之連帶責任等。

3.2.2 共同逃漏稅而被處漏稅罰者應否連帶被

限制出境

3.2.2.1 問題概說

稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「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。」而關稅法第二十五條之一第三項規定：「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。」職是，僅有欠繳關稅之罰鍰部分，方有可能被限制出境，其他依內地稅法處罰鍰者，應不受限制出境之處分，合先敘明之。

漏稅罰之科處，有鑑於我國尚未有統一的行政秩序罰法，在行政實務上產生相當多的問題待解決，例如，當事人未盡協力義務，除依同業利潤標準課稅外，是否仍可依同業利潤標準科處漏稅罰？此外，關於漏稅罰之性質，是否可與行政秩序罰完全等同看待？其舉證責任之負擔該如何分配？因研究範圍之限制，本計畫僅探討行為人共同漏稅時，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？

3.2.2.2 關於台北高等行政法院 90 年訴字 2640 號

判決

3.2.2.2.1 事實概要

原告與訴外人共六人共同私運大陸物品進口，經被告所屬高雄關稅局查獲，乃依海關緝私條例第三十六條第一項及第三項規定，共同科處原告與訴外人貨價一倍罰鍰計新台幣五百餘萬元，並沒入涉案貨物。原告對罰鍰處分不服，循序訴經行政法院（現改制為最高行政法院，下同）判決駁回確定。被告以上開處分業已確定，且原告與訴外人逾期均未繳納罰鍰，乃依「限制出境辦法」第二條第一項規定，函請境管局限制原告等人出境。原告不服，主張被告所屬高雄關稅局已就前開欠繳罰鍰，囑託台北市建成地政事務所就原告土地為禁止處分之限制登記，依該等土地目前市價估算已足以擔保所欠繳之罰鍰，惟仍遭限制出境，顯有違誤云云，提起訴願，遭決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。而本案之主要爭點在於：漏稅罰是否共同行為人均須連帶負責，且連帶限制其出境？

3.2.2.2.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

原告之主張，主要有下列幾點：

一、原告與繆 X 德等六人被處罰鍰計五百餘萬元，該等滯欠罰鍰科處對象係原告等六人合計，非原告一人單獨滯欠。按「連帶債務之成立，以法律有規定者為限。」民法第二百七十二條第二項定有明文，前揭共同科處貨價一倍罰鍰，有無民法連帶債務之適用餘地，容待質疑。

二、被告援引其六十七年六月十四日台財關第一六二三三號函⁸²作為連帶債務成立之法律依據，顯於法律規定外，自行擴張法律適用，迴避法律限制，增加人民義務。該函釋已逾越法律規定，自行創設連帶債務之要件，企圖增加人民之負擔，違反行政法上依法行政原則及法律保留原則，於法治國家律法之尊嚴實相謬刺。是該函釋顯已牴觸法律，並且違憲，自無適用餘地。**況遍查海關緝私條例及稅捐稽徵法並無成立連帶責任之明文，基於租稅法定主義原則，亦應認非屬連帶債務。**從而，前揭罰鍰非屬連帶債務，充其量原告僅須依比例負擔六分之一即九四九、四八四元。

貳、被告主張之理由

而被告之主張主要有以下幾點：

- 一、按被告六十七年六月十四日台財關第一六二三三號函釋意旨，共同受處分人對其罰鍰應負連帶責任，海關可對其中任何一人選擇執行全部罰鍰金額。原告及訴外人既為共同受處分人，依上開函釋意旨，原告及訴外人即應負連帶責任，被告所屬高雄關稅局可對其中任何一人選擇執行全部罰鍰金額，並無原告所稱須依比例負擔，另參照行政法院七十九年度判字第八六三號判決意旨，亦認罰鍰處分應由共同行為人負擔全部繳納責任。
- 二、原告及訴外人係因共同私運大陸物品進口，經被告所屬高雄關稅局依法共同科處原告及訴外人貨價一倍之罰鍰，原告及訴外人即係**共同行為人**。

參、法院見解

- 一、系爭罰鍰係原告等六人共同私運大陸物品進口之違法行為所處貨價一倍之數額，原告及訴外人等六人乃共同行為人，原告等六人就該違法行為所處之罰鍰，自皆應負全部繳納之責。至原告等六人間就上開罰鍰繳納後如何分擔，係另一回事，與上開罰鍰繳納之責任無關。

⁸² 財政部 67.6.14.台財關第一六二三三號函：

第4則 -- 共同受處分人對其罰鍰應負連帶責任。

經查本案吳××與葉×等共同私運匪貨黑棗進口高雄關係以吳、葉二君為共同受處分人，處以罰鍰計新台幣四三四、三九〇元，私貨並予沒入，全案既經確定，有關罰鍰即應由吳、葉二君共同負連帶責任，海關可對其中任何一人選擇執行全部罰鍰金額。

二、原告所訴民法連帶債務之概念，與本件乃行政罰之概念並非全然相同，尚不得主張援引適用。

3.2.2.3 本文見解

系爭判決原告以租稅法定主義主張關於漏稅罰之不應連帶負責，而企圖規避限制出境之處分；法院認為原告所訴民法連帶債務概念，與行政罰並非全然相同，原則上可資贊同。但是關於漏稅罰是否應與租稅作相同之處理，可否使共同實現不法構成要件之人連帶負責，即成為另一問題。漏稅罰既屬「處罰」之性質，其應受到釋字二七五號解釋之拘束，即漏稅罰之行為人應具有主觀上的可歸責性，方得加以處罰，尤有甚者，過失有不同程度，行政法各領域有不同之特質，適用之法理非必要作相同對待，租稅秩序罰原則上應採具體輕過失責任，因租稅本質上係無對待之公法給付義務，按「過失之責任，依事件之特性而有輕重，如其事件非予債務人以利益者，應從輕酌定。」依民法第二二〇條第二項之法理，應以自己同一之注意義務為已足。⁸³故其與租稅得依照同業利潤標準課稅之性質迥不相同。⁸⁴

鑑於我國目前並無行政秩序罰法，僅有行政秩序罰法草案，⁸⁵而社會秩序維護法為我國目前體系最為完整之行政秩序罰法規，相當程度內可供參考；⁸⁶其雖不採

⁸³ 陳清秀，租稅秩序罰應否區別故意與過失為不同之處罰，財稅研究，第28卷第6期，1996年11月，頁22。

⁸⁴ 學者有認為解釋函令只有內部效力，並無對外效力，指解釋函令只拘束下級機關及所屬公務員，使其對解釋函令負有服從之義務，違反者應受懲戒。參見 Tipke/Lang, a.a.O., S.122.轉引自葛克昌，解釋函令與財稅行政一文，收錄於氏著所得稅與憲法，頁227。葛克昌氏並認為解釋函令原則上對法院及納稅義務人無拘束力，解釋函令不得作為人民權利義務之依據，納稅義務人不因單獨違反解釋函令而違法，亦不因之推定有過失。

⁸⁵ 經建會所草擬之行政秩序罰法草案第十三條第一項規定：「數人參與實施行政不法之行為者，不問其為共同實施、利用他人實施、教唆或幫助，為多數犯，各別處罰之。幫助犯之處罰，減輕之。」，其立法理由略謂，依刑法理論，數人參與犯罪時，一齊參與行為之作用與程度，須區分其共犯之身分為共同正犯、教唆犯或幫助犯而分別科刑。但實務上，行為人究係共同正犯、教唆犯或幫助犯，有時不易區分而生困擾，且共同正犯、間接正犯或教唆犯其可非難性並無軒輊，實無區分其共犯身份之必要，故本條乃模仿西德（德國）違反秩序罰法第十四條之立法例，採「統一行為人概念」，不區分其共犯身分，直接依參與行為之作用與可非難性之程度，各別處罰之，行政院經濟建設委員會健全經社法規工作小組，前揭註54書，頁222。

⁸⁶ 社會秩序維護法第十五條規定共同正犯、間接正犯之處罰：「二人以上，共同實施違反本法之行為者，分別處罰。其利用他人實施者，依其所利用之行為處罰之。」第十六條規定教唆犯之處罰：「教唆他人實施違反本法之行為者，依其所教唆之行為處罰。」第十七條幫助犯之處罰可以減輕：「幫助他人實施違反本法之行為者，得減輕處罰。」

取單一行為人之概念，但對於共同實現違反秩序行為者，採分別處罰之作法，應可作為借鏡。經建會所草擬之行政秩序罰草案版本，將數人參與實施行政不法之行為者，各別處罰之，其不區分其共犯身分，直接依參與行為之作用與可非難性之程度，各別處罰之。而刑罰之科處，應視犯罪人之動機、目的、手段、犯罪所生之危險、犯罪後的態度等而有不同，⁸⁷行政罰之科處又何獨不然？基本上，將漏稅之人，不問其首從、犯罪情節等，而科處一定之漏稅罰，而使其連帶負責之作法，即與法治國家之「自己責任原則」背道而馳，本件較適當之作法應為，海關依照各漏稅人之惡性輕重、動機、手段、目的等，分別課處漏稅罰，其行為人僅就自己參與行為之作用與可非難性程度負責，才符合「刑止一身」原則，必行為人個人之漏稅罰超過五十萬元，再予限制出境，如此，才能使行為人個人所負擔之漏稅罰與其所為之行為相對應，否則，限制出境制度本身爭議已大，若謂共同受漏稅罰科處之人，猶須連帶負責時，其對於基本權之侵害，將有如雪上加霜！

3.2.3 夫妻欠稅之限制出境問題

3.2.3.1 問題概說

所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」同條第二項規定：「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除第十七條規定之配偶本人免稅額及薪資所得特別扣除額，其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除。」因此，夫妻之綜合所得稅應合併申報，但配偶之薪資所得可以分開計稅，惟仍須合併報繳。

在我國採以家庭為課稅單位的前提下，其制度雖然可以維持綜合所得稅的累進性，而且可以避免家庭間成員藉著財產的移轉或是分散所得以規避租稅，但衍生出相當多的問題，例如，夫妻均有所得的前提下，婚後的租稅負擔顯較婚前

⁸⁷ 刑法第五十七條參照。

為重，即形成所謂的婚姻懲罰；⁸⁸就所得稅而言，課夫妻以合併申報之義務所以會增加稅負，主要為合併後原則上其所得淨額較高，應適用較高之累進稅率，申報單位只剩一個，從而減少一份以申報單位為基礎之扣除額（如採標準扣除額，合計較少；如採列舉扣除額，購屋借款利息、房屋租金支出之扣除少一份。又特別扣除額中之儲蓄投資特別扣除亦少一份（所得稅法第十七條參照）。⁸⁹

夫妻合併申報綜合所得稅，卻僅能享受一個標準扣除額，雖然標準扣除額提高，⁹⁰但顯然不及二個申報單位之標準扣除額，勢將影響已婚婦女之就業意願；而選擇之納稅義務人不同，會產生租稅負擔上之差異⁹¹，（至於納稅義務人稅捐規

⁸⁸ 釋字三一八號解釋，即明示夫妻合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。

參照釋字三一八號解釋文：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」

解釋理由書：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項關於綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」

⁸⁹ 黃茂榮，論法源，收錄於稅法總論（第一冊），2002年5月，初版，頁168；日本學者金子宏氏亦認為對於已婚者與未婚者間的差別待遇，違反稅制的婚姻中立性的要求，參見金子宏，前揭註78書，頁178。

⁹⁰ 所得稅法第十七條第二款規定之標準扣除額：「納稅義務人個人扣除三萬八千元；有配偶者六萬元。」

⁹¹ 原本夫妻合併申報後，財政部會主動計算對於夫妻最有利之申報方式，並退還溢繳之稅款，故納稅義務人之選擇，並不會影響夫妻合併申報之應繳所得稅總額。但從今年（2002年）起，財政部因為將來如稅款發生爭議，而有漏報、補稅之問題發生時，將追究納稅義務人的責任（即申報人），如果財政部主動更改納稅義務人，未來法律責任將難以劃分。

詳見中時電子報，網址：<http://tw.news.yahoo.com/2002/04/29/polity/ctnews/3208465.html>

董孟郎／台北報導、林文義、蔡沛恆／台北報導 財政部國稅局決定今年起夫妻合併申報所得稅款。多繳的部分不再退稅，台北市副議長費鴻泰昨日批評國稅局，此舉等於是在A民眾的錢，一年溢收四十億元。……儘管被市議員猛烈批評是A老百姓的錢，但財政部廿六日還是表示，夫妻合併報稅，是自己選擇納稅義務人，如果財政部因納稅人報高稅款，而主動替代這些夫妻更改納稅義務人，於法不合，因此仍堅決表示，民眾千萬要選擇對自己最有利的方式申報，今年起財政部不再主動退還高報的稅款。……由於夫妻合併報稅有三種計算方式，即夫妻所得合併申報；以夫為納稅義務人，妻的薪資所得分開計稅，再合併申報；第三種則是以妻為納稅義務人，夫的薪資所得分開計稅，再合併申報，三種方式算出來的應納稅款都不相同。財政部表示，沒有一定的公式或選擇原理，民眾最好三種方式都算算看，如要選擇繳稅金額最少的一種申報，網路報稅與二維條碼都可以代勞。……但是財政部發現，一旦稅款發生爭議，有漏報、補稅情況發生時，追究的是納稅義務人的責任，如處分其財產或限制出境等，財政部主動替民眾更改納稅義務人，未

劃之可能性在稅法上是否應予保障，則是另一問題），⁹²諸如此類之問題，均為夫妻合併申報所得稅所不得不面對之問題，本計畫限於篇幅，不擬對於夫妻合併申報綜合所得稅之問題作全面性檢討，僅對夫妻合併申報綜合所得稅制度作概略之介紹，重點將置於夫妻合併申報所得稅之限制出境問題的分析與探討。稅捐稽徵實務將綜合所得稅之申報人當成納稅義務人，而限制出境之對象，乃是「納稅義務人」欠繳稅捐或罰鍰達五十萬元以上者，故夫妻只有申報人可能被限制出境，申報人之配偶不論其欠稅之多寡（事實上夫妻合併申報綜合所得稅之欠稅並未予以劃分），均無被限制出境之可能，夫妻合併申報所得稅之納稅義務人究竟是否僅為申報人？申報人與其配偶是否應連帶負擔所得稅之繳納義務？若申報人對於配偶之所得不為申報或為不實之申報，致有漏稅結果發生，對於限制出境對象之選擇，又應如何處理？⁹³最後，對於夫妻合併申報之欠稅，應如何計算其限制出境之標準才符合事理之平？

3.2.3.2 課稅單位之介紹

3.2.3.2.1 選擇課稅單位之原則

在理論上，吾人選擇課稅單位時，應注意下列三原則，⁹⁴包括稅負公平原則、婚姻中立原則及稅制累進原則。⁹⁵

來法律責任將難以劃分，涉及適法性的問題。

⁹² 納稅義務人之稅捐規劃的可能性在稅法是否應與保障，見仁見智。肯定說從依法課稅出發，主張應容許並保障納稅義務人理性對待稅捐義務的機會或權利，以避免一部份稅捐在實際上因為一個人不懂稅或懶得懂稅，而才負稅捐的繳納義務，以致成為傻瓜稅或懶人稅；否定說主張為防止納稅義務人規避稅捐，應讓納稅義務人在不考慮其行為可能引起之納稅義務的情形下，順其自然從事各種經濟與社會活動。惟必須承認者是：稅捐規劃之可能性通常意味著，稅法本身存有違反平等原則的規定，以致可以達到相同經濟目的之不同的法律類型依法適用不同規定，負擔輕重不等的稅捐。消除這種實質不平等的方法為：修正相關規定，對於相同之經濟事實連結相同之稅捐法效力，以維護稅捐法之法律類型的中立性及其課徵結果之競爭的中立性，使稅捐規劃成為多餘。在立法階段如果辦不到這一點，便必須先遵守稅捐法定主義，維護稅捐規劃機會之平等。在這裡不適當因為國民從事稅捐規劃，而質疑其國家信念或稅捐道德。黃茂榮，夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定的溯及效力，收錄前揭註 89 書，頁 210。關於稅捐規劃之容許，可參考 Tipke, aaO. (FN.29), S.180ff..

⁹³ 對於夫妻之欠稅，若要強制執行，其強制執行對象之選擇，亦與本問題相關。

⁹⁴ 綜合所得稅課稅單位之研究，財政部賦稅改革委員會編印，1989 年 6 月，頁 3。

⁹⁵ 關於累進課稅之理論根據，請參照租稅之基本知識，泉美之松著，1981 年 7 月，第八版，蔡宗義譯，1984 年 5 月，頁 184 以下。

顯然地，上述三個原則係根植於「家庭為主」的基礎。同時，此三原則互相矛盾，欲達稅制累進目的，就不可能兼顧其他兩個原則。再者，合併申報制度，雖符合原則壹與原則參，卻違背婚姻中立原則。另一方面，單獨申報辦法，可維持婚姻中立的精神，但在累進稅制下，卻無法達到稅制公平原則。而從家庭享有的福利程度而言，一位工作者所享有的家計服務大於夫婦皆工作的家庭，但因評價之困難，未能將家計服務列入所得中課稅，因此，一位工作者的實際稅負較所得相同而夫婦均工作之家庭為輕，從而，依照原則壹，其稅額應不等。欲達到真正稅負公平、婚姻中立與稅制累進，實唯有採取單獨申報制。⁹⁶將來所得稅法關於夫妻合併申報之規定，應從此方向檢討、改進。

3.2.3.2.2 我國現行課稅單位制度

我國目前所採用之課稅單位制度，乃是以家庭為課稅單位之「合併申報制」，其中，又包括所得稅法第十五條第一項之「一般之合併申報制」，與第十五條第二項之「配偶薪資所得分別計算稅額之合併申報制」。現行制度下，在夫妻均有所得的前提，婚後的租稅負擔較婚前為重，形成所謂的婚姻懲罰，已婚者在市場上的競爭能力將因此而削減，顯有違反憲法第七條之平等原則的疑義，修正相關規定以使相同之經濟事實連接相同之稅捐法效果，實有相當之必要。

3.2.3.3 現行制度下相關法律問題之檢討

關於本項第一款所提出之問題，將先予介紹實務之作法，再予分析其利弊得失。

3.2.3.3.1 夫妻合併申報之納稅義務人

學者陳清秀氏認為，夫妻間之合併申報，亦成立連帶債務，因此，夫妻雙方均為納稅義務人，⁹⁷已如本章第二節第一項第三款第三目所述。而依財政部69/02/12台財稅第31310號函：「納稅義務人配偶之所得，應由納稅義務人合併申報，為所得稅法第十五條所明定，夫妻同為納稅義務人時，其綜合所得稅可

⁹⁶ 綜合所得稅課稅單位之研究，財政部賦稅改革委員會編印，1989年6月，頁5。

⁹⁷ 我國之所得稅法，並未如德國租稅通則第44條對於合併課徵之租稅負擔連帶繳納義務作明文規定，是否可作相同解釋，仍有疑問，惟並非本計畫之重點，故不詳作討論。

合併由夫或妻向其戶籍所在地稽徵機關辦理申報。」因此，夫妻可以自由選擇對其最有利之課稅方式來申報綜合所得稅。稅捐稽徵實務目前之作法，乃是夫妻於合併申報書上，特定一人為納稅義務人，負擔漏稅、補稅及限制出境之責任；此外，將來之強制執行，亦僅對申報人之財產執行。最後，夫妻欠稅之計算標準，均以申報人為準，申報人欠繳所得稅達五十萬元時，即由國稅局函財政部報請境管局限制申報人（納稅義務人）出境。現行制度於稽徵行政之便利上，實有相當之助益，但對於其他問題之思考，則未見高明之處。

首先，以薪資所得較低者申報較為有利，所負擔之所得稅較低，如此，夫妻間薪資所得較低者，常會成為申報所得稅者，而將來欠稅、補稅及限制出境，稅捐稽徵機關也是追究納稅義務人（即申報人）之責任，此處即產生兩個問題，第一，既然夫妻間是連帶負擔租稅債務，為何只追究申報人之責任，是否因「申報行為」而使其配偶免除承擔租稅債務之責任，若未免除配偶之責任，夫妻是否應一併限制其出境？第二，就現行申報制度而言，薪資所得較低者，納稅能力咸屬較低，若僅因其為申報人，即謂須負擔欠稅、補稅及限制出境之責任，如此是否公平？第三，理論上申報人是申報夫及妻之綜合所得稅，限制出境之金額標準，為何不隨之加倍？現行稅捐稽徵實務的作法，從以上問題的角度觀察，均有令人費解之處，以下將加以分析之。

3.2.3.3.2 夫妻合併申報所得稅之限制出境問題研究

由於我國僅以納稅義務人（申報人）為限制出境對象，由於以薪資所得較低者或無所得者為申報人，可負擔較少之租稅債務，而將來欠稅、補稅及限制出境，又以納稅義務人（申報人）為對象，配偶間經濟狀況相對弱勢之人，在夫妻所得稅合併申報制度的大傘保護下，可能被說服為申報人，故此制度對其可謂一利而生百害，天下不平等事，豈有甚此歟？夫妻間若為連帶債務人，倘限制出境制度違憲，則即使夫妻雙方欠稅達到法定之標準，均不應將其限制出境，如果以保全國家之租稅債權為考量之基準，則斷無僅將申報人限制出境之理，而應將雙方均限制出境，方能確保國家之租稅債權。對於夫妻合併申報綜合所得稅，其欠稅之限制出境，應朝此方向考量，才能作出正確之決定。

而此處吾人尚應考量者，則是夫妻合併申報綜合所得稅時，應如何計算其限制出境之標準？管見以為，由於限制出境制度之合憲性爭議甚大，應儘量從納稅義務人基本權保障之觀點出發，依比例原則之最小侵害手段考量，採取夫妻欠稅合計超過一百萬元時，才予限制出境，對於人民基本權之侵害，方能降至最低。

3.2.3.4 夫妻合併申報綜合所得稅較為理想的作法

夫妻合併申報綜合所得稅，以累進稅率計算，顯將負擔較多的租稅，形成「婚姻懲罰」之現象，已如前述。此外，現行制度僅以夫妻之一方為納稅義務人，合併申報夫妻雙方的納稅義務，就此而言，可能會產生以下幾個問題。其一，薪資所得較低者為夫妻合併申報之申報人，將被課以較低之租稅負擔，在相當程度內，具有鼓勵以其為申報人之作用，而欠稅、補稅及限制出境，卻以申報人為對象，如此經濟實力較差者，反而須負擔較重之責任。其二，夫妻之間未必確實瞭解他方之所得狀況，強求一方合併申報其配偶之綜合所得稅，若有匿報、漏報之情事，尚須加以處罰，對於申報人實課以過高之協力義務，蓋租稅係無對價之公法上強制性金錢給付義務，對於納稅義務人之責任，應從輕認定，方為合理。

美國對於夫妻所得稅之申報，採共同申報(Joint return)制，若夫妻將其所得合併計算申報，可適用除以二再乘二之方式，即所謂「折半乘二制」，其係將所得除以二後的金額適用累進稅率，再將其算出的稅額乘以二，即得應納稅額之方式，此種方式，具有與累進稅率之運用間隔二倍之效果，故使負擔稅額顯著的減輕；夫妻如欲分別申報亦無不可，但此為例外情形。因為通常夫妻的所得，若非合併計算，則較為不利。⁹⁸

管見以為，夫妻合併申報綜合所得稅，可以參考美國之稅制。較為理想之作法乃是夫妻雙方分就自己之綜合所得稅申報、簽名負責，但可合併於一張申報

⁹⁸ 林大造著，簡錦川譯，所得稅之課稅單位，收錄於氏著所得稅之課稅問題，頁 35-36。

書上，且其應納稅額採取「折半乘二制」，且對於人之扣除（如免稅額或標準扣除額、列舉扣除額之規定），當然承認其二人份，而扶養親屬之免稅額，則由雙方協議扣除，協議不成時，雙方各扣一半。如此作法，不僅可免累進稅率及扣除額減少對已婚者造成之不利益，更可符合釋字三一八號解釋避免「違反租稅公平」之意旨。

以上作法，對於夫妻合併申報綜合所得稅，因有欠稅而須限制出境之情形，其認定限制出境之對象亦較為清楚。夫妻申報綜合所得稅時，若未全額繳清，則按照夫妻應繳所得稅之比例，計算各人之欠稅；如有匿報、漏報自己所得之情事時，即由申報人自行負擔其責任，與其配偶無關，以貫徹「自己責任主義」。若能如此，雖小幅增加稅捐行政之負擔，但對於租稅公平之保護，確有莫大之助益；其次，夫妻之法定財產制已朝「分別財產制」之方向修改，對於夫妻之申報綜合所得稅，益應採取如上之觀點，對於人民基本權之保障才更為嚴密。

3.2.3.5 小結

夫妻合併申報綜合所得稅之稅制本身，原有相當多之問題存在，加上合憲性有相當疑義之限制出境制度所產生之爭議，更形雪上加霜。現行制度下，以申報人為納稅義務人，由其負擔漏稅、補稅及限制出境之責任，對於申報人實課以過高之協力義務。職是之故，夫妻間綜合所得稅之申報，應盡量使已婚者與未婚者間無顯著之落差，以避免形成婚姻之懲罰，因此，採取夫妻共同申報制應為較理想之作法，即夫妻仍單獨申報其綜合所得稅，可分別扣除其免稅額、標準扣除額或列舉扣除額等，而扶養親屬之寬減額，則由雙方協議扣除，協議不成時，雙方各扣一半；若未全額繳清其應繳稅款，推定依照夫妻應繳所得稅款之比例計算其欠稅；如有匿報、漏報自己所得之情事，則由申報人自行負擔其責任，與其配偶無關。⁹⁹以貫徹「自己責任主義」。若能如此，雖小幅增加稅捐行政之負擔，但對於租稅公平之維護，確有莫大之助益。

⁹⁹ 德國學者有認為夫妻雖然應該合併課徵，但就其申報義務仍非連帶債務人。夫妻固然應共同提出稅捐申報，但其各自簽名各自負責。在合併課徵的情形，首先就夫妻的所得合併計算，之後，夫妻才共同作為稅捐債務人加以處理，其主張與本文若合符節。參見 Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, S.155.轉引自陳清秀，前揭註 70 書，頁 367。

3.3 關於財產管理人之限制出境問題

3.3.1 問題概說

遺產稅法第六條第一項規定，遺產稅之納稅義務人有遺囑執行人者，為遺囑執行人。(第一款)無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。(第二款)無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。(第三款)除繼承人及受遺贈人外，遺囑執行人及遺產管理人均僅屬對於遺產之財產管理人，其占有之目的非為自己之利益，而與代繳義務人¹⁰⁰係為自己之利益而占有者不同。¹⁰¹

財政部 84.8.31. 台財稅第八四一六四五六一八號函認為，現行遺產及贈與稅法第四十一條之一規定，¹⁰²係在避免納稅人因欠繳遺產稅無法辦理繼承登記，致其應繼承之財產可能發生土地法第七十三條之一¹⁰³所規定逕為國有財產登記之情形，影響其權益以及為維護地籍資料之正確性而增訂之條文，且僅得以將被

¹⁰⁰ 所謂代繳義務人，乃就稅捐債務，為稅捐債務人（納稅義務人）負有代繳義務者也。其代繳義務之規範基礎或為契約或為法律。參考黃茂榮，稅捐債務之繳納義務人，收錄於前揭註 89 書，頁 290。

¹⁰¹ 黃茂榮，稅捐債務之繳納義務人，收錄於前揭註 89 書，頁 334。

¹⁰² 遺產及贈與稅法第四十一條之一規定如下：

繼承人為二人以上時，經部分繼承人按其法定應繼分繳納部分遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，為辦理不動產之共同共有繼承登記，得申請主管稽徵機關核發同意移轉證明書；該登記為共同共有之不動產，在全部應納款項未繳清前，不得辦理遺產分割登記或就共同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。

¹⁰³ 土地法七十三條之一規定：

土地或建築改良物，自繼承開始之日起逾一年未辦理繼承登記者，經該管直轄市或縣市地政機關查明後，應即公告繼承人於三個月內聲請登記；逾期仍未聲請者，得由地政機關予以列冊管理。但有不可歸責於聲請人之事由，其期間應予扣除。

前項列冊管理期間為十五年，逾期仍未聲請登記者，由地政機關將該土地或建築改良物清冊移請國有財產局公開標售。繼承人占有或第三人占有無合法使用權者，於標售後喪失其占有之權利；土地或建築改良物租賃期間超過五年者，於標售後以五年為限。

依第二項規定標售土地或建築改良物前應公告三十日，繼承人、合法使用人或其他共有人就其使用範圍依序有優先購買權。但優先購買權人未於決標後十日內表示優先購買者，其優先購買權視為放棄。標售所得之價款應於國庫設立專戶儲存，繼承人得依其法定應繼分領取。逾十年無繼承人申請提領該價款者，歸屬國庫。

第二項標售之土地或建築改良物無人應買或應買人所出最高價未達標售之最低價額者，由國有財產局定期再標售，於再行標售時，國有財產局應酌減拍賣最低價額，酌減數額不得逾百分之二十。經五次標售而未標出者，登記為國有並準用第二項後段喪失占有權及租賃期限之規定。自登記完畢之日起十年內，原權利人得檢附證明文件按其法定應繼分，向國有財產局申請就第四項專戶提撥發給價金；經審查無誤，公告九十日期滿無人異議時，按該土地或建築改良物第五次標售底價分算發給之。

繼承人名下之不動產遺產登記為全體繼承人所公同共有，而在全部應納稅款未繳清前，並不得辦理遺產分割登記或就公同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。三、依稅捐稽徵法第十二條後段規定及本部七四台財稅第二一九八七號函釋，有多數繼承人之遺產為公同共有財產，並以全體公同共有人為納稅義務人，公同共有人對應納稅捐負連帶責任，因此被限制出境之部份繼承人雖已依修正後遺產及贈與稅法第四十一條之一規定，按其法定應繼分繳納部份遺產稅款，然對於尚未繳納之稅捐仍負連帶責任，是以依「限制出境辦法」第五條規定，其全部遺產稅未繳清或提供擔保前，尚不宜解除其出境限制。¹⁰⁴亦即，有多數繼承人之遺產為公同共有財產，公同共有人對應納稅捐負連帶責任，被限制出境之部分繼承人，雖已繳納其法定應繼分之遺產稅，仍不能解除限制出境處分。由此見解，即生三個問題，其一，遺產稅之納稅義務人為誰？其二，其是否對遺產稅負連帶繳納義務？其三，遺產稅的納稅義務人若如遺產稅法第六條第一項所規定，其所負之義務為何？究係公法上的金錢給付義務或是行為義務？其依法所負擔申報的協力義務，與綜合所得稅或營利事業所得稅之納稅義務人所負擔的申報協力義務，其法律性質又有何不同？

此外，財政部 73.6.20. 台財稅第五四五〇四號函認為，祭祀公業之財產，為其派下子孫所公同共有，依稅捐稽徵法第十二條規定，其如設有管理人者，以管理人為納稅義務人，故祭祀公業如有欠稅達一百萬元以上時，可以管理人為限制出境之對象。祭祀公業之管理人，對於財產之占有，亦非為自己之目的，財政部之函示，以其為納稅義務人，勢將遭遇與遺產稅之納稅義務人一樣之問題。

以下限於篇幅，將探討遺產稅之課徵及祭祀公業管理人之限制出境問題。此外，雖學者陳清秀氏認為遺產稅亦屬連帶債務之一種，惟因特別強調其「財產管理人」之性質，故另將其獨立說明。

3.3.2 遺產稅制之介紹

世事無常，唯一可確定者，惟死亡與納稅耳。遺產稅適與兩者密不可分，對其加以研討本身即饒富學術興味；此稅歷久不衰，事實上非基於稅源豐沛，蓋

¹⁰⁴ 財政部 84.8.31. 台財稅第八四一六四五六一八號函。

該稅無論在何國其稅收均微不足道。不僅於此，其具有無法克服之難題與易規避性，因此在租稅體系中無疑扮演最獨特與富爭議性角色；其存在毋寧在於倫理性、道德性重於財政收入；其法理基礎在於阻阨（遏，作者註）大家族歷代財富之無限積累，與重課不勞而獲以均社會分配—但事實上由於事先規劃安排，往往未竟其功；而中產階級常因未諳技巧反受諸多困擾。¹⁰⁵

所得稅及遺產稅是稅制中用以平均社會財富的兩種主要稅目，所得稅主要對個人在世時所賺之所得以累進稅率之方式加以平均，但因有許多所得因政策或稅務行政之規定而免稅，有些所得則因逃漏稅而未被課徵，其稅後所得經多年累積，亦將成為一筆大財富，若任其交給子孫，也會成為所得不均之原因。又因可以利用贈與稅規避死後之遺產稅，故又有贈與稅的課徵來防堵逃漏遺產稅，所以贈與稅成為遺產稅的輔助稅。¹⁰⁶

遺產稅的課徵以人之死亡為條件，其課徵標的則為死亡人（即被繼承人）死亡時所留之財產。所以遺產稅又稱死亡稅（Death Tax）。其課徵制度，主要可分為總遺產稅及分遺產稅制兩種。另有將此兩種制度併用，稱為混合遺產稅制者。所謂總遺產稅制是遺產稅之課徵以被繼承人所留遺產總額按累進稅率計稅，稅負之大小與各繼承人繼承遺產金額之多寡無關，同時亦不考慮繼承人與被繼承人關係之親疏。被繼承人所留遺產於繳納遺產稅後就應如何分配，悉依遺囑及民法規定辦理，其與遺產稅之課徵已不再發生關聯。一般所稱遺產稅（Estate Tax）多係指採總遺產稅制之遺產稅。採分遺產稅制者，原則上應稱繼承稅（Inheritance Tax），而不宜稱為遺產稅，因其不是以遺產額之大小決定稅負，而係以各繼承人所繼承遺產之多寡及繼承人與被繼承人關係之親疏來決定稅負之高低。繼承遺產愈多稅額愈大，反之愈小。繼承人與被繼承人之關係愈親密，稅負愈輕，反之愈重。所謂混合遺產稅制則係對被繼承人所留遺產先課一次遺產稅，稅後遺產分配與各繼承人時，再就各繼承人繼承額課徵繼承稅。¹⁰⁷

¹⁰⁵ 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，收錄於稅法基本問題，1996年4月，頁227。

¹⁰⁶ 王建火宣，前揭註70書，頁291。關於遺產稅相關問題之討論，另可參照葛克昌，前揭註105文，頁217-236；陳明桴，遺產及贈與稅問題之研究—我國與各國制度之比較分析，政大財政研究所碩士論文，1973年；阮文堅，我國遺產及贈與稅法制訂過程，政大政治研究所碩士論文，1973年；符明錚，遺產會計與遺產及贈與稅法有關問題之研究，政大會計學研究所，1973年。

¹⁰⁷ 王建火宣，前揭註70書，頁291-292。

我國之遺產及贈與稅法係以死者遺產為對象，不以繼承人所繼承者為對象，為遺產稅而非繼承稅。我國所以不採行繼承稅，係因遺囑制度不經法院檢認程序，避免繼承人因規避繼承稅而分散遺產。就私有財產制國家（資本主義國家稅制），因財產稅受憲法保障，原則上稅源求諸財產所生孳息，不及財產（資本）自身，少數例外如地價稅、房屋稅只課以輕度稅率，事實上只是就「應有收益（孳息）」課稅，仍非（對）財產本身（課稅）。¹⁰⁸

3.3.3 遺產稅之納稅義務人

3.3.3.1 現行法之規定

遺產稅納稅義務人，依遺產及贈與稅法第六條第一項之規定，依序包括：

- (1)有遺囑執行人者，為遺囑執行人。
- (2)無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。
- (3)無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。

而同條第二項規定，其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。

遺產及贈與稅法施行細則第四條第一項規定，稽徵機關依本法第六條第二項得聲請法院核定遺產管理人者，應於申報期限屆滿後一個月內為之，並同時聲請法院依民法第一千一百七十八條為公示催告，定六個月以上之期限，公告繼承人，命其於期限內承認繼承。無親屬會議或親屬會議未於前條所定期限內選定遺產管理人者，利害關係人或檢察官，得聲請法院選任遺產管理人，並由法院依前項規定為公示催告。遺產管理人亦應於就任後一個月內，向法院依民法第一千一百七十九條第一項第三款，聲請法院依公示催告程序，限定一年以上之期間，公

¹⁰⁸ 葛克昌，前揭註 105 文，頁 231。

告被繼承人之債權人及受遺贈人，命其於該期間內報明債權及為願受遺贈與否之聲明，被繼承人之債權人及受遺贈人為管理所已知者，應分別通知之。

同條第二項規定，如遇有民法第一千一百八十五條之情形，前項遺產管理人應於公示催告期限屆滿後二個月內，清償債務、交付遺贈物、並將賸餘財產連同有關簿冊、文件及計算書類報請主管稽徵機關及財政部國有財產局，依遺產及贈與稅法施行細則第五十一條規定辦理。

3.3.3.2 學者之見解

幾乎所有學者均無例外的依遺產及贈與稅法第六條之規定，而認定遺產稅納稅義務人，僅有黃茂榮氏獨排眾議，以被繼承人為遺產稅的納稅義務人，以下分別介紹之。

3.3.3.2.1 以遺產及贈與稅法第六條為依據之學說

壹、陳琮氏之見解

遺產稅向遺產繼承人或管理人課徵：財產所有人既死亡，自不能向其課稅，故唯有向其繼承人或管理人課稅。¹⁰⁹

氏又認為，遺產稅歸被繼承人負擔，較為切合事實。因課遺產稅，在方式方面，不外總遺產稅制，分遺產稅（繼承稅）制，及混合遺產稅制三種。採總遺產稅制，固以遺產為課徵對象，即採分遺產稅制，其課徵對象，仍為遺產，不過分開課徵而已。至於混合遺產稅制，其課徵對象，亦仍為遺產，不過分兩次課徵而已。遺產為被繼承人所遺留，遺產稅既就遺產課徵，則遺產稅之歸被繼承人負擔，顯無疑義。惟被繼承人業已死亡，乃由繼承人為其完成納稅手續，在繼承人本身並無負擔，固有以繼承人為遺產稅的負擔者，乃係將繳納與負擔混而為一，實與事實不符。

貳、李金桐氏之見解

關於納稅義務人，本法（遺產及贈與稅法，作者註）依我國民法有關規定，分項加以明確規定：凡有遺囑執行人者，應以遺囑執行人為納稅義務人。其無遺囑執行人者，始以繼承人為納稅義務人。如既無遺囑執行人，又無繼承人時，依民法規定應由親屬會議選定遺產管理人呈報法院，故此時及應以遺產管理人為納稅義務人。如依民法規定應選遺產管理人，而於死亡事實發生後六個月內仍為選定或因特殊原因不能選定時，為免稽延起見，則規定得由稽徵機關申請法院指定遺產管理人，以為補救。¹¹⁰

3.3.3.2.2 黃茂榮氏之見解

遺產稅或贈與稅不論以之為財產稅、以之為所得稅或以之為財產稅及所得稅之「補充稅」，皆當以該所得或財產（遺產或贈與物）原來歸屬之人為納稅義務人，以表顯其對原來未盡之所得稅或財產稅的「補充」性格。故遺產稅，應以被繼承人為納稅義務人，並認為被繼承人於其遺產清算之限度內，視為尚未死亡（參照民法第四十條第二項：法人至清算終結止，在清算之必要範圍內，視為存續）。倘非如此了解，時而以遺囑執行人，時而以繼承人、受遺贈人、時而以管理人為納稅義務人，便難以理解。其實這些人論其地位，除繼承人應規定為承擔義務人外，其他則適當規定為扣繳義務人，蓋此稅捐客體並不屬於這些人，而只是為繼承清算之目的，入於其管領之下。從其占有之目的非為自己之利益，與代繳義務人係為自己之利益而占有者不同。¹¹¹因此，其以被繼承人在遺產清算之限度內，視為尚未死亡，而認為其係納稅義務人，氏之見解雖與現行法不合，惟對於現行遺產稅稽徵實務，實頗具參考之價值。

3.3.3.2.3 小結

遺產稅之納稅義務人，照現行遺產及贈與稅法第六條第一項之規定，應分別為遺囑執行人、繼承人與受遺贈人，及遺產管理人等。學者黃茂榮氏之見解雖具參考價值，但依現行遺產及贈與稅法之規定，應仍以遺囑執行人、繼承人與受遺贈人，及遺產管理人等為納稅義務人才是。

¹⁰⁹ 陳琮，租稅各論，1977年2月，修訂四版，頁45。

¹¹⁰ 李金桐，租稅各論，1986年4月，修訂三版，頁175。

¹¹¹ 黃茂榮，前揭註89書，頁333-334。

3.3.4 遺產稅納稅義務人所負義務之性質

遺產稅的納稅義務人，究為負擔公法上之金錢給付義務或是公法上之行為義務，誠值討論。依遺產及贈與稅法第二十三條規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。」由此看來，遺產稅之納稅義務人所負者，為向戶籍所在地主管稽徵機關之「申報義務」，其性質應為公法上之行為義務，而非公法上之金錢給付義務；是故，「未依遺產及贈與稅法第二十三條之期限申報，得依同法第四十四條處罰」，「已申報而有漏報或短報情事，得依同法第四十五條處罰」，「故意以詐欺或其他不正當方法，逃漏遺產稅者，應處以所漏稅額一至三倍罰鍰。」

然遺產稅納稅義務人所負之申報協力義務，與所得稅之納稅義務人或其他稅法之納稅義務人所負稅法上申報協力義務有何不同？其實，遺產稅之納稅義務人並非遺產稅的「債務人」，此點與其他稅法之規定迥不相同；我國既採總遺產稅制，原本繳納遺產稅之人，應係被繼承人，因其已死亡，遺產及贈與稅法才於第六條規定遺產稅之納稅義務人，充其量僅能屬代繳義務人，繼承人在未承受遺產之前，根本未享有遺產之利益，反須先負擔義務，遺囑執行人及遺產管理人更可能無享受遺產之機會，卻令其負擔遺產稅之繳納義務，顯乏事理之平，依民法第二二〇條第二項之法理，即「過失之責任，依事件之特性而有輕重，如其事件非予債務人以利益者，應從輕酌定。」是故，遺產稅納稅義務人之責任應從輕認定，才不致對其課以過重之責任。

3.3.5 從遺產稅制檢討釋字三四五號解釋

3.3.5.1 對欠繳遺產稅者限制出境尤須慎重

遺產稅之納稅義務人，應分別為遺囑執行人、繼承人與受遺贈人，及遺產管理人等。依遺產及贈與稅法第一條第一項之規定，顯而易見的，我國遺產稅制度是採取所謂的總遺產稅制，亦即其為遺產稅，而非繼承稅。因此，**繼承人並非遺產稅之債務人**，自非限制出境處分之效力所應及之者；繼承人既非遺產稅之債務人，更遑論遺囑執行人及遺產管理人。故令其負擔被限制出境之責任，實嫌過苛。

遺產及贈與稅法第十八條規定之基本免稅額達七百萬元，且同法第十七條尚規定金額不等之扣除額，足見遺產稅之金額不可能超過遺產之金額，故在須課徵遺產稅之場合，顯均有「遺產」可供強制執行。因此，對於欠繳遺產稅之人，限制其出境尤須謹慎，以免侵害納稅人之基本權。

3.3.5.2 聲請釋字三四五號解釋之案件的分析

系爭案件中，應分為二部分檢討之。其一，關於遺產稅之應納稅款。其二，關於原告（即聲請釋憲人）是否應被限制出境。

3.3.5.2.1 關於遺產稅的應納稅款

欠稅人主張稅捐稽徵機關對於其申報遺產稅時所列被繼承人未償債務全部予以剔除，並核定鉅額遺產稅，卻又因被繼承人所遺不動產經拍賣後悉遭抵押權人優先取償而產生其所核定之遺產稅無從受償之矛盾現象，原告更因此認為被告機關執法苛酷不通情理。實則，當時若稅捐稽徵機關對欠稅人申報所列之被繼承人未償債務不予認定，欠稅人可請被繼承人之真正債權人向法院申請支付命令，並以此為執行名義，聲請對遺產強制執行。被告基於權力分立之原則，與構成要件效力之拘束，亦不得不認定被繼承人之債務存在；若課稅處分未確定，可依稅捐稽徵法第十七條之規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤

或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」之規定，申請查對更正。現課稅處分已確定，基於大法官會議應只作抽象審查，而不認定事實（避免成為實質上之第四審）。因此，關於台北市國稅局對該被繼承人之生前所欠債務不予認定之情形，大法官實已無從置喙。本案關於遺產債務及遺產稅稅額之部分，欠稅人只可依行政程序法第一〇一條第一項之規定，¹¹²申請稅捐稽徵機關更正，或由稅捐稽徵機關自行更正，才能獲得救濟。

3.3.5.2.2 被限制出境者若已主張限定繼承有何影響

欠稅人在本案中主張已向法院陳明限定繼承，主張遺產稅乃聲請人為限定繼承所生之負擔，其應由繼承所得遺產支應方符事理之平。實則，由於我國採取所謂之總遺產稅制，遺產稅之課徵是以被繼承人所留遺產總額按累進稅率計稅，稅賦之大小與各繼承人繼承遺產之金額多寡無關，已如前述，因此，遺產應先扣除有物上擔保之債權，其次扣除各種稅捐，最後扣除普通債權，¹¹³而後才計算遺產稅；系爭案件中，原告主張被告就被繼承人生前所負債務完全不予認定，而將原告等於申報遺產稅時所列被繼承人未償債務全部予以剔除，並核定鉅額遺產稅，卻又因被繼承人所遺不動產經拍賣後悉遭抵押權人優先取償而產生該局所核定之遺產稅無從受償之現象，此應係被繼承人之不動產設定最高限額抵押，但繼承人無法舉出未償債務之確實證明，才致使遺產全遭抵押權人優先取償後，仍有遺產稅負擔之情況。

系爭案件中，原告雖主張限定繼承，惟法院判決理由認為，「繼承人為限定之繼承，並不影響其遺產稅額之計算，且在不超過遺產稅額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人財產為執行，亦為遺產及贈與稅法施行細則第二十二條所規定」，亦即，稅捐稽徵機關在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。而民法第一一五四條規定所謂之**限定繼**

¹¹² 行政程序法第一〇一條規定：「行政處分如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，處分機關得隨時或依申請更正之。」

¹¹³ 所謂稅捐優先權，即稅捐稽徵法第六條第一項所規定之稅捐優先權，僅優先於普通債權，並未優先於有抵押權、質權、留置權等物權所擔保之債權，亦即其優先地位，應次於擔保物權，以維護交易安全。參見陳清秀，前揭註 70 書，頁 565。另，日本學者金子宏氏認為租稅優先權之存在，有害於交易安全，參見金子宏，前揭註 78 書，頁 640。

承，乃繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。因此，遺產及贈與稅法施行細則第二十二條但書之規定，應作目的性的限縮解釋，認為「除限定繼承外，稅捐稽徵機關在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。」如此才符合限定繼承之規定，使繼承人主張限定繼承之後，方不致以自己之財產，繳納遺產稅。

退萬步言之，即使大法官認為「限制出境辦法」符合法律保留及授權明確性原則，至少在系爭案件當中，亦應將「限制出境辦法」依立法意旨而作目的性限縮，認為不應將已主張限定繼承之繼承人限制出境，否則即是限制憲法第十條所保障之遷徙自由，逼迫其以別於繼承所得財產以外之固有財產，償還應由遺產負擔之債務，未照顧到個案之正義，而有侵害人民遷徙自由及財產權之虞。

3.3.3 對於祭祀公業管理人之限制出境問題

3.3.3.1 祭祀公業之性質

祭祀公業一詞，係指以祭祀為目的的一種財產狀態¹¹⁴，但公業並不是單純的祀產、祭田，可以說「公業」一詞是一種上位概念，其所意涵之範圍較為廣泛¹¹⁵。依台灣民間之說法，稱公業者，乃指祖產（即族產）撥充祭祀祖先之財產，亦有指由子孫釀資，而後以該項基金，從事祭祀祖先之費用，如其有餘，則有以獎勵同族進學深造或其他社會慈善事業者¹¹⁶¹¹⁷。

祭祀公業是一個台灣特有的祭祀團體，雖然有學者認為其淵源於中國古代之祭田¹¹⁸，但因為設立與活動特殊，截至目前為止，在世界各地尚未發現有相似之

¹¹⁴ 司法行政部編，臺灣民事習慣調查報告，1969年，頁698。

¹¹⁵ 曾文亮，臺灣法律史上的祭祀公業，1999年7月，台大法研所碩士論文，頁8。

¹¹⁶ 尤重道，祭祀公業財產管理實務，1997年8月，頁71。

¹¹⁷ 其設立方法主要有闡（讀音同糾）分制和合約制兩種。參閱：司法行政部編，前揭註113書，頁718-719；另外亦有少數之贈送字與信託字之祭祀公業。參閱：陳井星，台灣祭祀公業新論，增訂三版，1997年5月，頁48-49。

¹¹⁸ 參閱：司法行政部編，前揭註1113書，頁698。

祭祀團體存在¹¹⁹。

簡而言之，祭祀公業就是以祭祀祖先為主要目的，由享祀者之子孫所組成，且設有獨立財產之宗族團體¹²⁰。除了祭祀之目的外，它具有「人之要素」以及「物之要素」¹²¹，前者就是享祀人與派下¹²²，後者是獨立之財產。另外，在祭祀公業的組織上，另有管理人及派下總會之概念，亦是以人為其要素，本文一併討論之。

3.3.3.2 實務對於祭祀公業管理人限制出境之理

論依據

實務上目前先將祭祀公業一口咬定是公司共有財產後，再將祭祀公業管理人當成金錢給付義務之當事人來課徵稅捐。所以被當成公司共有財產之共有人之其他派下，在該稅捐法律關係中，卻消失了；而實務上不具有派下身份，也就是所謂公司共有人身分之管理人，卻反而是稅捐債務之當事人，進而成為稅捐執行與保全之對象，可謂與理論差矣。

現行實務上將管理人視為稅捐債務之當事人並對違反義務之管理人為稅捐保全與執行，在理論上究有何依據，該依據之內涵為何，是評析這些實務見解的重要前提。從公司共有財產管理人納稅義務之理論來看，以公司共有財產管理人為稅捐債務人並對之發單課徵，固有制定法上之依據。然而在現行法下並無區分管理人身分之情況下，是否不具有公司共有財產所有人身分之管理人仍是法規範下之稅捐債務人，學者多有反對之見解。本文亦從之，並認為管理人之義務乃從其所有權人身分而來，現行實務上對公司共有管理人所課與之義務過重，嚴重侵

¹¹⁹ 陳井星，註 116 書，頁 4；柿齒松平原著，日據時期祭祀公業及在台灣特殊法律之研究，台灣省文獻委員會編印，1983 年 6 月，頁 8。

¹²⁰ 陳井星，前揭註 116 書，頁 4；但亦有反對見解，將祭祀公業認為是一個「獨立之財產」而已，參閱：司法行政部編，前揭註 113 書，頁 694。

¹²¹ 司法行政部編，前揭註 113 書，頁 711；尤重道，前揭註 115 書，頁 72。

¹²² 但柿齒松平認為派下存否不重要，不是祭祀公業所必需的；參閱：柿齒松平原著，台灣省文獻委員會編印，前揭註 118 書，頁 2,6-7。

害管理人之憲法上之財產權及人身自由，違反比例原則之要求。也就是說，實際上，依據民法物權篇公同共有之規定，並沒有直接規範管理人之資格與權限，此一立法設計其實是著眼於私法自治之精神，也就是說，公同共有人要委任任何人管理其財產，是債法上契約之內容，本與物權法上所有權人認定無關。則在稅捐債務人之認定上，自不得以稽徵經濟之理由，扭曲實體法上債務人之實質認定，此其一。再則，依據前述對祭祀公業主體地位建立可能性之討論，實可得知，在稅捐主體之認定上，原本就可以有別於民法上之考量，有就是說，可以直接將祭祀公業作為這為這裡之稅捐債務人。稅捐實務上跟隨民法實務上之認定，將此處之納稅義務人當成祭祀公業管理人，此種認定是與祭祀公業之本質扞格的。概管理人之資格，在習慣上就有由非派下擔任之現象，並已為實務見解所接受；就其權限而言，其乃是依據規約與派下大會之決議而為管理之行為，今課以稅捐債務人之責任，實非其權限下所能達成，凡此皆可得出一結論：祭祀公業管理人實非此處之公同共有管理人，亦非稅捐債務人。

從違反金錢給付義務之效果來看，以祭祀公業管理人為行政執行與保全措施之對象，亦有所不當。實務上最常對管理人為限制出境之處分，此一限制出境制度之合憲性，業已為學者所質疑，然實務上運用之廣泛，已到了氾濫之地步。祭祀公業本身並非稅捐債務人，已如前述，則要對管理人為限制出境，即要以團體之代表人或財產之管理人身分何加以合理化。實務上對於這個證成之步驟，可說是完全跳過，據本文之了解，沒有實務見解對此加以明確說明，其立論原則上只有稅捐稽徵法第二十四條第三項後段，短短規定了：「其為營利事業者，得限制其負責人出境。」值得探討的是，祭祀公業之管理人是否應依此規定而為同等之對待。以祭祀公業管理人對外代表之權限來看，固然與營利事業之負責人有相似之處，不過營利事業之負責人畢竟是該法所明文規定之限制出境對象，況第二十四條第三項之也是為了讓對營利事業限制出境之處理辦法有一個法律依據所以才立法規範的。因此本文認為，祭祀公業之管理人作為公業之代表，並不該當於稅捐稽徵法第二十四條第三項之負責人，所以以此為依據，並不恰當。

如果排除掉將祭祀公業管理人作為公同共有財產管理人及營利事業負責人之可能性外，其性質與財產管理人或稱遺產管理人者，有近似之處。祭祀公業管理人管理享祀者之遺產，並將該財產之收益充作祭祀祖先之用，在此有濃厚之財

產管理義務。不過，管理人在此亦非遺產稅及贈與稅法或稅捐稽徵法所稱之遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，概祭祀公業與派下之關係原非民法上之繼承。而上開財產管理人之所以負擔稅法上納稅義務人之責任，是基於法律所規定。不過，本文以為，依照學者黃茂榮與葛克昌之見解，是可以在限縮財產管理人稅捐義務後，對祭祀公業管理人採同一見解，亦即管理人在此非稅捐債務意義下之納稅義務人。

論者亦有將祭祀公業之管理人與遺產稅之納稅義務人做類似之比擬，認為「祭祀公業之管理人，對於財產之占有，亦非為自己之目的」，並認為財政部73/6/20台財稅字第五四五〇四號函，以管理人為納稅義務人，將遭遇與遺產稅之納稅義務人一樣之問題，也就是指將財產管理人限制出境之爭議。此外，若不認為祭祀公業之管理人是稅捐債務人的話，對於祭祀公業管理人在稅捐法律關係或稽徵程序上之地位為何，將是對上述法條解釋論上的一大問題。換言之，若可以賦予管理人一個不一樣的納稅義務人之角色地位，則管理人就不會成為實務上行政執行與限制出境之對象。學者葛克昌認為，限制出境之對象而言，「欠稅人應以租稅債務人以及其連帶債務人為限，不應及於行為義務人（繳納義務人），因後者只就債務人之財產負繳納義務之行為義務，並不以自己之財產擔保他人之租稅債務。」似可作為一個思考之方向。

3.4 將清算人限制出境之相關法律問題

實務見解中，不論是最高行政法院，或是高等行政法院之判決，因清算人清算不合法而被限制出境者，乃是被限制出境之案件中，所引起之爭議最多者，以下分別整理之。

3.4.1 清算人死亡應由何人繼任清算人，而予 限制出境

3.4.1.1 問題概說

清算人死亡時，究竟應由何人擔任公司負責人，將影響受限制出境處分之對象，系爭案件中，財政部依七十二年六月二十日台財稅字第三四二八三號函示，認為原告係該公司之原負責人而限制其出境。本文認為，清算人死亡時，其以「業已解除公司負責人職務之董事為公司負責人」之見解，誠有相當疑問，以下加以分析及檢討。

3.4.1.2 關於台北高等行政法院 90 年訴字 1055 號

判決

3.4.1.2.1 事實概要

原告為訴外人昇 X 公司之董事，昇 X 公司因漏稅，被補徵營業稅並處罰鍰，金額合計約七百餘萬元，該處分書因昇 X 公司並未申請復查而告確定。昇 X 公司於八十七年四月一日召開股東臨時會，決議解散，並選任訴外人謝 X 輔為清算人，旋向台灣高雄地方法院報備，及於八十七年四月九日向高雄縣政府稅捐稽徵處辦理註銷登記申請。詎清算人謝 X 輔於八十七年間死亡，其後至九十年間原告就任昇 X 公司清算人止，昇 X 公司未另選任清算人，未能完成清算程序。昇 X 公司因滯欠前述營業稅及罰鍰共計八百餘萬元，已達限制欠稅營利事業負責人出境之金額標準，案經高雄縣稅捐稽徵處函報請被告函轉境管局限制原告出境，禁止原告出境。原告不服，向被告提起訴願，經被告訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。本案之主要爭點在於，清算人死亡，是否由原董事擔任清算人？抑或應由法院另選清算人？此關係限制出境對象「負責人」之認定問題，在實務上亦屬

重要。

3.4.1.2.2 兩造主張及法院見解

壹、原告主張之理由

- 一、原清算人謝X輔死亡後，昇X公司由其妻訴外人陳X伶（任監察人）掌控，雖經原告催促另選任清算人，陳X伶卻相應不理，以致未能另選任清算人，是以未能選任清算人實非原告之故意或過失。依據司法院釋字第二七五號解釋，原告既無故意或過失，不應受限制出境之行政罰。
- 二、查被告六十八年七月十八日台財稅字第三四九二七號函示謂：「依限制欠稅人或營利事業負責人出境實施辦法規定限制出境之營利事業負責人，係指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，仍係經公司董事會或股東會議合法授權之『董事長或執行業務而代表公司之股東』。：：：」又被告七十二年六月二十日台財稅字第三四二八三號函示謂：「說明二、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（七二）商四〇五一九號函釋，股份有限公司之董事長因故不能行使職權時，應依公司法第二百零八條第三項規定，由副董事長代理之；無副董事長或副董事長因故不能行使職權時，由董事長指定常務董事一人代理之；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。至董事長死亡者，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（非代理人）。三、如公司未依規定辦理時，可依公司法第八條規定，限制常務董事或董事出境」。前述被告六十八年七月十八日台財稅字第三四九二七號函釋示，應受限制出境之營利事業負責人指董事長或執行業務而代表公司之股東，亦即依法得代表該營利事業之法定代理人，原告非昇X公司之董事長，亦非執行業務之股東，更非法定代理人，依該函釋當不應受限制出境之處分。縱依被告七十二年六月二十日台財稅字第三四二八三號函釋之說明三，如公司未依前項規定辦理時，可依公司法第八條規定，限制常務董事或董事出境。然公司法第八條第一項之負責人雖包含股份有限公司之董事，但該規定係指公司於正常經

營下，股份有限公司之董事有執行業務之職權，故以之為負責人。然若公司已進入清算，董事當然解除職務而非公司負責人，清算中係以清算人為法定代理人，証諸被告六十八年七月十八日台財稅字第三四九二七函釋，限制出境應以為法定代理人之清算人為對象，現被告限制出境之對象為已解除職務之原告，實有違誤。再者被告七十二年六月二十日台財稅字第三四二八三號釋之說明二，其所指對象，係指平時公司正常營運狀況下，實際執行業務之負責人，與昇X公司已進入清算階段之情形並不相同，不能直接適用。縱使依據被告七十二年六月二十日台財稅字第三四二八三號函示，然其說明三，亦明示係依公司法第八條規定，而公司法第八條之意旨，乃指實際負責公司業務之負責人，換言之仍回到被告六十八年七月十八日台財稅字第三四九二九號函釋所指之實際執行業務之股東。原告既非實際執行業務之股東或負責人，當不應受限制出境之處分。

三、有關股份有限公司的機關，於公司正常營運的情形，包含董事、監察人及股東會。因此公司法第八條第一項規定，股份有限公司董事為公司負責人。至若清算中的公司機關，因執行業務的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，則以清算事務為限。因此清算中的公司機關為清算人、監察人及股東會三機關，原任董事者若無清算人身分，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，並無援引公司法第八條第一項以董事為股份有限公司負責人之問題。

四、股份有限公司的清算人，依照公司法第三百二十二條第一項規定，依公司法或公司章程或依股東會另選任清算人時，原任董事即無清算人資格。此時未具清算人資格的董事，因公司解散而退職的緣故，只具備一般股東的身分，不再具備董事身分。此時如股東會選任的清算人嗣後死亡，原任董事者因早無董事身分，自無公司法第三百二十二條第一項以董事為清算人規定適用的餘地。於此等情形，只能由公司股東會另行選任清算人或依法定程序由法院另行選派清算人，無由原任董事者以董事身分當然擔任清算人之理由。本件昇X公司於八十七年四月一日，由股東會選任謝X輔為清算人，依前述說明，原告已無董事身分只具股東身分。至謝X輔死亡後，原告董事身分既已消

減，即不生當然由原告擔任清算人之問題，被告不察，逕認定原告為昇X公司清算人，而對原告為限制出境之處分，顯非適法。

五、至若被告所引其七十二年六月二十日台財稅第三四二八三號函釋，與清算中公司之機關無涉，本不可比附援引。因此，股東會所選任的清算人死亡，當然無適用該函釋或適用公司法第二百零八條第三項之問題。

貳、被告主張之理由

一、清算人死亡後，昇X公司未另選任清算人，自仍未完成清算程序。則依公司法第二十五條規定，於清算範圍內視為尚未解散，股東對公司之權利義務依舊，各該股東或董事就本件未繳納之欠稅額及罰鍰金額即負有繳納之義務，此被告七十年二月十三日台財稅第三一〇六九號函亦有明示。¹²³

二、依同法第三百二十二條第一項規定，公司之清算以董事為清算人，昇X公司清算程序既尚未終結，原選任之清算人死亡又尚未再推選清算人時，原告為公司董事，即為公司之清算人；況原告亦於九十年六月二十一日以書面向高雄縣政府稅捐稽徵處陳明其為新選任之清算人，並已向台灣高雄地方法院核備有案。故依公司法第八條第二項規定，清算人於執行職務範圍內亦為公司負責人。昇X公司滯欠款達百萬元以上，且迄未完成清算程序，原告既為昇X公司清算人，被告依首揭法令及函釋規定限制其出境，於法並無不合。

參、法院見解

一、被告七十二年六月二十日台財稅第三四二八三號函釋與股份有限公司規定並無不符，被告自得予以適用。

二、公司清算期間無選認清算人存在，董事為當然之清算人，原告稱其雖為昇X

¹²³ 財政部 70.2.13.台財稅第三一〇六九號函：……依主旨所述之公司負責人，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十三條規定由公司負責人負清算人之責任。惟公司之全部財產既被變賣朋分，則該公司之營業應無法繼續，稅捐稽徵機關自可以利害關係人之身分，依公司法第十條第一項第一款規定，申請公司之中央主管機關命令其解散，使依同法第二十四條之規定進行清算。如公司未另選清算人，依公司法第七十九、一一三、一二七、三二二條規定，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稅捐稽徵法第十三條第一項及第四十九條之規定繳清稅捐及罰鍰時，依同法第十三條第二項規定，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。（下略）

公司股東，因未參與公司業務營運，既非實際執行業務之股東或負責人，且其已因清算而解除董事職務之詞，委無可採，且原告曾向高雄縣政府稅捐稽徵處陳報就任昇X公司之清算人，經台灣高雄地方法院准予備查，顯見原告上述所言，陳X伶對於選任新清算人相應不理，其無故意或過失，不應受限制出境之行政罰等言，為卸責飾詞，亦無可採。

3.4.1.3 本文見解

本案法院以被告機關之函釋亦得適用於股份有限公司，因此，依公司法第三百二十二條第一項規定，公司之清算以董事為清算人，昇X公司清算程序既尚未終結，原選任之清算人死亡又尚未再推選清算人時，原告為公司董事，即為公司之清算人，即應受限制出境處分；此外，原告曾向高雄縣政府稅捐稽徵處陳報就任昇X公司之清算人，經台灣高雄地方法院准予備查，應可認定其係清算人，而限制原告出境。本文探討重點，將置於公司之清算人死亡後，因公司未再選任新的清算人，公司原來之董事，可否認為仍係公司負責人，予以限制出境。

學者柯芳枝氏認為稅捐稽徵機關以原公司之董事為限制出境對象，似有未妥，這樣作法，等同找個無甚關係之人來限制出境，目的即在以限制出境之手段，逼迫被限制出境者清償租稅債務。¹²⁴

本計畫亦認為學者柯芳枝氏之見解較為妥當。蓋公司既已進行清算，原公司之董事，即已非公司之負責人，亦非公司之機關，董事在公司清算人死亡之後，如何還魂為公司之負責人，在學理上實難找到合理之解答。又稅捐稽徵機關對於合憲性顯有疑義之限制出境制度，幾乎肆無忌憚的運用，甚至在本案中，可能只是為找替死鬼而限制原告出境，對於被限制出境者基本權之侵害，實莫此為甚。故限制出境制度之運用，應以「比例原則」為基礎作檢驗，方不致過度侵害納稅人之基本權。

3.4.2 營利事業負責人被限制出境後，若公司

¹²⁴ 此乃本計畫作者於2002年6月10日，以電話就教於柯芳枝氏之見解。

進行清算，應將限制何人限制出境

3.4.2.1 問題概說

營利事業因欠稅致其負責人被限制出境，若嗣後公司進行清算，則應繼續限制原來公司之負責人出境？抑或限制清算人出境？

3.4.2.2 限制出境之對象應如何決定

3.4.2.2.1 以營利事業原負責人為限制出境對象之檢

討

若以營利事業原已被限制出境之負責人為限制出境對象，可以避免營利事業找「人頭」擔任清算人，而規避限制出境之處分。惟稅捐稽徵法第二十四條第三項規定「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。」且依公司法第八條第二項之規定：「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。」營利事業既已進行清算，清算期間公司之負責人即應為清算人，若要限制營利事業負責人出境，則應限制清算人出境，方符法律規定。

3.4.2.2.2 以清算人為限制出境對象之檢討

以清算人為營利事業欠稅時限制出境之對象，最大之弊端在於公司負責人可藉清算而以清算人代替其被限制出境，且限制出境辦法第四條本文規定：「依第二條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。」因此，若公司進行清算而負責人變更時，因變

更後之負責人為清算人，應限制清算人出境方符限制出境辦法之規定。

3.4.2.3 本文見解

學者柯芳枝氏認為公司進行清算後，公司之負責人即為清算人，如此，依限制出境辦法第四條之規定，應限制清算人出境。¹²⁵其實，問題之根源乃在於限制出境制度乃是「對人執行」，公司有無財產在所不問，導致公司負責人被限制出境後，會想盡辦法解除限制出境處分。職是，本問題之解答，應以限制清算人出境較為合理；因稅捐稽徵法第二十四條第三項僅授權限制「營利事業之負責人」出境，公司既然進行清算，則原來執行業務或代表公司之股東（無限公司、兩合公司之負責人）或董事（有限公司、股份有限公司之負責人）¹²⁶應已解除負責人職務，清算人為清算期間公司之負責人，限制出境對象當為清算人才符合稅捐稽徵法第二十四條第三項之要求。

3.5 關於公司法第十二條所生之爭議

3.5.1 問題概說

公司法第十二條規定：「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。」公司法第一九七條第一項規定：「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；公開發行股票之公司董事在任期中轉讓超過選任當時所持有之公司股份數額二分之一時，其董事當然解任。」公開發行股票的公司董事，任期中轉讓超過選任當時所持有之公司股份數額二分之一時、或董事已向公司提出辭呈等情形，董事均已非公司之機關，辦理變更登記應為公司之義務，要與原來之董事無涉，其因公司未辦登記，卻將原來之董事限制出境，在法理上是否有值得檢討之處？最高行政法院 87 年判字 956 號判決乃是關於董事股份轉讓，而台北高等行政法院 89 年訴字 2385 號判決則是關於董事之辭職，吾人將以此二判決，說明關於公司法第十二條在限制出境制度上所引發之爭議。

¹²⁵ 此乃本計畫作者於 2002 年 6 月 10 日，以電話就教於柯芳枝氏所獲得之見解。

¹²⁶ 公司法第八條第一項參照。

3.5.2 董事任內股份轉讓超過二分之一卻沒有

辦理登記，是否仍可將其限制出境

3.5.2.1 問題概說

公司法第一九七條第一項規定：「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；公開發行股票之公司董事在任期中轉讓超過選任當時所持有之公司股份數額二分之一時，其董事當然解任。」既曰董事當然解任，則其應已非公司負責人，是否得因公司未依公司法第三八七條辦理變更登記，認為其仍係公司負責人，而可限制其出境？稅捐稽徵機關可否依公司法第十二條之規定，主張：其為善意第三人，公司有應變更登記而未變更登記之事項，不得與之對抗？以下將對此問題分析及檢討。

3.5.2.2 關於最高行政法院 90 年判字 356 號判決

3.5.2.2.1 事實概要

正 X 公司滯欠營業稅及罰鍰共計一千一百餘萬元，逾限未為繳納，已達限制營利事業負責人出境之金額標準。因該公司負責人許 X 波八十四年四月十四日死亡，迄未重新補選董事長及辦理負責人變更登記，經宜蘭縣稅捐稽徵處報由財政部函請境管局不許原告等出境。原告不服，循序提起訴願、再訴願遞遭駁回，遂提起行政訴訟。

3.5.2.2.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

原告之主張包括以下幾點：

一、財政部第二四二八三號函：「董事長死亡者，應依法補選董事長，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（非代理人）。如公司未依前項規定辦理時，可依公司法第八條規定，限制常務董事或董事出境。」上開財政部函釋，將限制出境之對象擴大適用範圍及於董事長死亡後未經選出新董事長前之現任董事，涉及是否違憲之虞。退步言，就上開財政部函釋，亦明定其適用範圍僅及於現任董事，不及其他。

二、原告於七十八年間已將全數股份轉讓許X波，不惟有繳款書可稽，復為原再訴願決定所確認之事實。查「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，在任期中不得轉讓其二分之一以上，超過二分之一時，其董事當然解任。」公司法第一九七條第一項著有明文。原告既將正X公司全數股份轉讓許X波，則董事資格在轉讓時，董事資格當然解任。

三、股東或董事之變動不以登記為其要件：（一）「公司登記，除設立登記為公司之成立要件（參公司法第六條）外，其他登記皆屬對抗要件（參同法第十二條），變更董事、監察人，固屬應登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件。」（最高法院六十七年台上字第六七〇號判例參照）「股份有限公司之新任董事長，自其就任後即生效力，並非經主管機關准予變更登記後，始生效力，此觀公司法第十二條規定，不難明瞭。」（最高法院六十八年台上字第二三三七號判例參照），由上開最高法院判例要旨，可知**董事固屬應登記之事項，但非以登記為董事資格取得或喪失之判斷。**

四、公司法第十二條：「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。」上開法條所稱「不得以其事項對抗第三人」，**係指應登記事項如未登記，在「民事」責任上不能對抗善意第三人而言。**至行政或刑事責任則非公司法第十二條之規範範圍。

五、限制出境辦法屬行政機關以行政處分限制人民出境之權利，性質屬行政刑法之一種，依罪刑法定原則，自應從嚴認定，原處分機關非屬公司法第十二條所指之第三人，實至灼然。被告竟以善意第三人自居，援引公司法第十二條，

認原告縱將正 X 公司全數股份轉讓給許 X 波，因未為轉讓登記，不得對抗第三人云云，而擴大變更限制出境辦法之適用範圍，禁止原告出境，適用法令，容有錯誤。

六、公司登記事項如有變更時，應由代表正 X 公司之董事依法申請辦理變更登記，原告非變更登記之義務人，此觀諸公司法第四一八條自明。

貳、被告主張之理由

一、原告訴稱其所有正 X 公司之股權，業於七十八年間全數轉讓予董事長許 X 波，其董事身分，依公司法第一九七條第一項規定，當然解任，是原處分逕認其為正 X 公司之董事而予以限制出境，顯於法未合云云。惟查公司登記之公示原則，原告於八十三年七月一日至八十六年六月三十日止既仍屬正 X 公司之選任董事，原處分認定其為董事，洵無不合。

二、原告所爭執股權轉讓時間係於七十八年間（於八十三年六月以前），與本件認定期間其為八十三年七月始為董事身分無涉，顯知，原告所稱係屬推諉之詞，不足採信。

三、原告指摘本部七十二年六月廿日台財稅字第二四二八三號函釋，實有任意擴充及變更限制出境對象並有違憲之虞乙節；揆諸為公司法第八條第一項規定「本法所稱公司負責人，·股份有限公司為董事。」按此，原告既為正 X 公司之董事，即為公司之當然負責人，原處分以其為限制出境對象，於法並無未合。

四、原告又言，限制出境辦法係屬行政機關，以行政處分限制人民出境之權利，被告非屬公司法第十二條所稱之第三人等語。惟查公司法第十二條之立法理由，其所稱第三人並無善意、惡意之分，亦即正 X 公司不得以未依規定辦理登記之事項向外對抗之，此亦為同法第一二九條第六款何以明定董事人數及任期等均屬公司章程之絕對應記載事項之由，是原告上述指摘，恐有所誤解。

參、法院之見解

一、正 X 公司因欠繳已確定之營業稅及罰鍰，已達限制出境辦法第二條第一項規定之金額標準，因該公司負責人許 X 波已於八十四年四月十四日死亡，未依法重新補選董事長，亦未由董事互推一人代理，宜蘭縣稅捐稽徵處函請該公司辦理變更負責人登記，其遲未辦理，該處查得正 X 公司以許 X 波、鄭 X 惠、唐 X 德三人為董事，許 X 波為董事長，任期自八十三年七月一日至八十六年六月三十日止，原告及唐 X 德二人既係正 X 公司董事，即為公司法第八條第一項規定之負責人。

二、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，為公司法第一百二十九條第六款所明定，同法第十二條規定：「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。」原告訴稱已將股權全數轉讓，惟正 X 公司未辦理變更登記，且該公司變更登記事項卡八十三年至八十六年董事仍登記為原告，正 X 公司登記負責人許 X 波雖已死亡，惟依公司法第八條第一項、第二百零八條第三項及民法第二十七條規定，該公司負責人即應為原告及唐 X 德二人。

三、正 X 公司以許 X 波、鄭 X 惠、唐 X 德三人為董事，許 X 波為董事長，原告鄭 X 惠持有股份五股，自八十三年七月一日至八十六年六月三十日止，有公司變更登記事項卡、股東名簿等影本附宜蘭縣稅捐稽徵處原卷可稽。而原告所稱轉讓係在七十八年間，惟其於八十三年公司登記時，仍持股份五股，並被選任為董事，則原告與許 X 波間有無真正轉讓股份，不無可疑，尚難以七十八年間轉讓股份之繳款書證明原告於八十三年公司辦理登記時，確無股權存在。

四、該公司負責人許 X 波死亡，未依法重新補選董事長，亦未由董事互推一人代理，原告及唐 X 德二人既係正 X 公司董事，即為公司法第八條第一項規定之負責人。

五、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，為公司法第一百二十九條第六款所明定，同法第十二條規定：「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。」原告訴稱已將股權全數轉讓，惟正 X 公司未辦理變更登記，且該公司變更登記事項卡八十三年至八十六年董事仍登記為原告，正 X 公司登記負責人許 X 波雖已死亡，惟依公司法第八條第一項、第二百零八條第三項及民法第二十七條規定，該公司負責人應為原告及唐 X 德二人。原告指稱財政部七十二年台財稅字第二四二八三號函，不無任意擴充及變更限制出境對象並有違憲之虞，揆諸公司法第八條第一項所定：本法所稱公司負責人，在股份有限公司為董事。原告既為正 X 公司之董事，即為公司之當然負責人，上開函釋於法並無未合，亦無違憲情事。

六、稅捐機關為稽查稅捐，以公司實際登記之負責人為其追課稅捐之對象，正 X 公司不得以未依規定辦理登記之事項向外對抗之，否則稅捐機關無法順利行其稽徵任務。

七、原告所引最高法院判例，均指公司董事或負責人之變更，對公司內部而言，其效力之發生不以登記為生效要件，並未言及對公司外部之效力。故原告引上開最高法院判例為主張，容有誤解。公司應登記事項如未經登記，對公司外部之第三人，自不得加以對抗。公司法第一九七條第一項係就公司內部於該情形發生時所生之效力加以規定，至於對公司外部之第三人，仍受信賴登記公示性之保護，自不待言。原告訴稱其股份轉讓，董事資格當然解任云云，亦屬公司應變更登記之事項，而公司仍登記原告為董事，自不得以其未持有股份對抗第三人。

3.5.2.3 本文見解

依公司法第十二條之規定，「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。」係採登記對抗主義，若有已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；且既為對抗要件，則該事項並非須經登記才生效，登記僅生對抗之效力。本案中，法院認為稅捐機關為稽查稅捐，以公司實際登記之負責人為其追課稅捐之對象，且公司法第一九七條第一項係就公司內部於該情形發生時所生之效力加以規定，至於對公司外部之第三人，仍受信賴登

記公示性之保護；而認原告為公司負責人；另方面，原告又未能舉證其股份確已轉讓。因此，限制其出境，於法並無不合。

惟本文認為，若原告確能證明其股份已轉讓超過選任當時所持有公司股份總額之二分之一，則其已非公司負責人，當然不應被限制出境。因為董事之當然解任，係依公司法第六條及第十二條規定之法定解任，並非須經登記方生效力，其登記僅生對抗效力。因此，若原告確能舉證股份轉讓超過選任當時所持有公司股份總額二分之一時，法院理應撤銷其限制出境處分。

3.5.3 營利事業負責人辭職，卻未辦理變更登

記之效果

3.5.3.1 問題概說

公司負責人辭職，是否僅以意思表示向公司為之即足？抑或須要辦理變更登記才發生公司法上之效力？以下即以台北高等行政法院89年訴字2385號判決及台北高等行政法院91年訴字第1468號判決為例，說明此爭議。

3.5.3.2 關於台北高等行政法院89年訴字2385號

判決

3.5.3.2.1 事實概要

原告為北X公司之董事，該公司因滯欠營所稅罰鍰計新臺幣八千四百餘萬元，已達限制出境辦法第二條第一項之標準，惟因負責人劉標及董事劉金海分別於八十三年十月八日及八十六年二月二十一日死亡，該公司未另改選董事長，依財政部七十二年台財稅第三四二八三號函釋：「...股份有限公司董事長死亡，...且未指定代理人，董事會又未依法推選新董事長，而公司欠稅在新台幣一百萬元

以上，並已停業，．．．可依公司法第八條規定，限制常務董事或董事出境。」臺灣省南區國稅局函報經被告函轉境管局限制原告出境。原告則稱其已於民國八十一年間辭去董事職務，認為辭職應以意思表示為之就可以解除委任，而提起訴願，亦遭被告為駁回訴願之決定，原告猶表不服，提起行政訴訟。本案之主要爭點在於，**負責人辭職是否僅以意思表示為之即可**？若此問題為否定之答案，則本案例中原告仍是公司負責人，限制其出境並無爭議，但若此問題為肯定之答案，接下來即須探討負責人辭職後，公司未依規定辦理變更登記對於公司原負責人之效力。

3.5.3.2.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

原告曾於八十一年間辭去董事職務，並提出經濟部八十年六月十一日經（81）商二一二五六〇號函為憑，依該函所載「台端因北X公司未申報七十九年度決算書表經處罰乙案，據稱已向稅捐稽徵機關報停營業且工廠被法院拍賣，及依公司法規定辦理辭職乙節，請於文到十日內檢附相關事證資料送部辦理」之內容，原告主張只要以意思表示就可以解除委任，其已非北X公司之董事。

貳、被告主張之理由

一、本件原告為北回公司董事，該公司因滯欠六十九年度至七十一年度營利事業所得稅罰鍰計八千四百餘萬元，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第一項規定限制其營利事業負責人出境之金額標準，惟因負責人劉X及董事劉X海分別於八十三年十月八日及八十六年二月二十一日死亡，該公司未另改選董事長，本部臺灣省南區國稅局乃報經被告號函轉境管局限制原告出境，揆諸前揭規定並無不合。

二、原告行政訴訟主張略以：本件訴訟標的依稅捐稽徵法第二十一條第三款、四十九條規定，已逾法定徵收期間，且經臺灣省南區國稅局函覆北X公司之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間在案。另依臺灣高等法院臺南分院八十九年度再字第六十九號裁定認定原告為案外人，請撤銷違法處分云云，資為爭議。

三、本件北 X 公司因涉嫌自六十九年起至七十一年止漏報營利事業所得額、漏開發票及未依法取得憑證，經嘉義市稅捐稽徵處移送台灣嘉義地方法院裁罰，歷經十餘年之纏訟（自八十一年七月一日起國稅稽徵業務改由被告所屬臺灣省南區國稅局承受），業已釐清屢次裁定撤銷之由，方經台灣嘉義地方法院以「北 X 實業股份有限公司辦理營利事業所得稅法結算申報而漏報所得額，處罰鍰新台幣捌仟肆佰陸拾陸萬玖仟柒佰伍拾參元，又營利事業漏報營業額逃漏營業稅，處罰鍰：：，均限於收受本裁定後十日內繳納，逾期不繳，強制執行。」，嗣因原告不服，向台灣高等法院台南高分院提起抗告，經該分院裁定「抗告駁回」，且已不得再抗告，全案始告確定，而該公司並未繳納，核已達首揭限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第二條第一項規定限制負責人出境標準，惟因負責人劉 X 業已死亡，依被告首揭函釋原告為該公司董事，臺灣省南區國稅局函報經被告函轉境管局限制原告出境，依法並無不合。

參、法院見解

法院認為該經濟部之函僅係請原告補提資料，並非准其辭北 X 公司董事職務，是原告主張只要以意思表示就可以解除委任，其已非北 X 公司之董事云云，核無可採。因此，其似以原告尚未辭職（至少原告未能證明已辭職），認定原告仍為該公司之負責人，依限制出境辦法限制其出境於法並無不合。¹²⁷

3.5.3.3 關於台北高等行政法院 91 年訴字第 1468

號判決

3.5.3.3.1 事實概要

緣原告蔡 X 義為環 X 公司之負責人，因該公司滯欠八十八年度營利事業所

¹²⁷ 類似見解參照最高行政法院 91 年判字第 1449 號判決。

得稅本稅、滯納金及利息等計新台幣一千二百餘萬元，經被告所屬台北市國稅局依「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第二條第一項規定，函報被告函請內政部警政署入出境管理局限制原告出境，境管局並據以禁止原告出國。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

3.5.3.3.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

- 一、原告已於八十七年十月十九日向環 X 公司辭職，並函文經濟部商業司，其與環球公司之委任關係早已終止，其後之董事長為吳 X 嘉先生（為原董事），再其後為蔡 X 先生，雖吳 X 嘉先生等延置更名，但登記僅為對抗要件，其等仍不失為實際負責人（最高法院六十八台上字二三三七號判例參照）。
- 二、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，自應切實查明，方能正確適用法律，而公司登記，除設立登記為公司之成立要件外，其他登記皆屬對抗要件，且公司法第十二條之規定，係在保護因信賴公司登記事項而與公司有交易行為者之善意第三人，本件被告並非原告公司之交易相對人，非公司法第十二條所欲保護者，自不得援引該法條以為限制原告出境之論據，此有台北高等行政法院八十九年訴字第三一九三號判決可稽，故原告既非行為時（八十八年）公司之負責人，自無法督促公司申報營利事業所得稅。此與財政部以往就「登記負責人以人頭頂替，欲逃避管制責任情事，故以登記名義人為限制對象」之函示情形，即稅捐已發生再變更負責人之情況完全不同，被告在未查明原告確為環 X 公司負責人之前，對其為限制出境之處分，殊嫌速斷。

貳、被告主張之理由

- 一、環 X 公司滯欠八十八年度營利事業所得稅（含滯納金、利息）計一千二百餘萬元，稅款逾期未繳納且均已告確定，已達首揭限制出境金額標準，被告所屬台北市國稅局函報經被告函請境管局限制原告出境，揆諸前述規定，並無違誤。

三、本件原告訴稱已於八十七年十月十九日辭職，與環X公司之委任關係早已終止，雖延滯更名，但已非行為時之公司負責人，並提示該公司八十八年一月十四日八十八年第一次董監事聯席會議事錄中所載選任代理董事長之紀錄，並輔以八十八年三月二日代理董事長出具之切結書為證。惟查切結書中所載「因本公司原董事長蔡X義先生業於民國八十七年十月十九日辭職，惟公司登記之名義董事長尚未變更．．．本公司使用董事長蔡正義之名義，僅為配合登記之情形，．．。」之內容，即與該公司於八十八年五月二十七日向被告所屬台北市國稅局辦理八十七年度營利事業所得稅結算申報時，仍以原告名義申報之事實明顯未合；復依經濟部提供之變更登記事項卡資料，該公司先後於八十七年十一月九日、八十八年五月七日及八十八年六月二十五日多次變更董、監事，惟未就董事長辦理變更，是以原告主張之真實亦與常理明顯有悖。另衡酌原告確曾實際參加董監事聯席會與股東常會，對上開情形應至為明瞭，然原告卻遲至八十八年十月八日始向經濟部商業司主張辭職暨辦理變更負責人，續後又未為補正文件完成其登記變更事項，依公司法第十二條規定：「．．．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。」故所訴實無以憑採。

四、台北高等行政法院八十九年訴字第三一九三號判決，為不同之事件，其案情亦明顯有距，實無得援引適用，及拘束本事件。爰此，被告所屬台北市國稅局為保全法定稅捐，以原告為限制出境對象，揆諸上述事實與規定，洵無違誤。

參、法院見解

一、本件國際環球多媒體股份有限公司滯欠八十八年度營利事業所得稅額計一千二百餘萬元（均含本稅、滯納金、滯納利息），有限限制出境案件戶籍資料及欠稅情形表影本附被告所屬台北市國稅局行政救濟案件卷可稽。被告以原告為該公司原董事長，並未為變更董事長之登記，因對原告為限制出境之處分，固非無見。惟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，自應切實查明，方能正確適用法律。

二、查公司登記，除設立登記為公司之成立要件外，其他登記皆屬對抗要件，變更董事、監察人，固屬應登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件（最高法院六十七年台上字第七六〇號判例參照）。而公司法第十二條規定，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，本件被告並非環X公司之交易相對人，非公司法第十二條所欲保護者，自不得援引該法條以為限制原告出境之論據（本院八十九年度訴字第三一九三號判決參照）。

三、查本件原告在經濟部之公司登記，固係環X公司之董事長，但查：原告提出其於八十七年十二月四日所具表達辭職之通知書，且函知經濟部商業司表示其業已辭職，並經經濟部商業司函請速辦理變更登記，有通知書及復函附卷可稽。環X公司八十七年之主要財產目錄係由吳X嘉於負責人欄簽章，有該財產目錄影本在卷可按。環X公司於八十八年一月十四日召開之八十八年度第一次董監事聯席會，主席為董事長鈕X莊，出席董事有陳X雄、黃X德、吳X嘉、趙X，列席者有：吳X德監察人及原告，而原告列席身分係「股東」，該會議中推舉吳X嘉為代理董事長，有上開會議議事錄可稽。八十八年七月十六日環X公司八十八年度股東常會由代理董事長吳X嘉擔任主席，原告係以股東身分出席，有該會議議事錄存卷可考。環X公司八十八年十二月一日致公共電視文化事業基金會函，係以董事長吳X嘉名義發函，有該函附卷可憑，上開事實，亦經環X公司管理部副理晏X仁於本院調查中證述明確，記明在卷，凡此，足證原告確於八十七年十月十九日即已辭卸環X公司董事長一職，要非無據。依行政程序法第九條「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」、第三十六條「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、第四十三條「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」等規定，均係行政法禁止恣意原則之具體化，被告對於原告主張事項，未盡調查之責，核與上開規定自有違背，要無疑義。

四、綜上所述，原告如非環X公司八十八年度之董事長，被告要無因該公司滯欠

八十八年度稅金，而對其為限制出境處分之依據，職是，被告在未查明其確為該公司負責人之前，即以未變更登記，及原告對上情至為明瞭為由，對其為限制出境之處分，揆諸前揭說明，殊嫌速斷，訴願決定予以維持，亦屬可議。原告起訴論旨執以指摘，非全無理由，爰將訴願決定及原處分併予撤銷，由被告詳予調查後，另為適法之處分，以昭折服。

3.5.3.4 本文見解

台北高等行政法院 89 年訴字第 2385 號判決中，由於原告未能舉證其已辭職，而被法院認為仍係公司負責人，限制其出境，於法並無不合。惟若本件原告能舉證其已辭職，結果是否會有不同？法院認為原告以意思表示就能解除委任之主張並無可採，不知其真意究為委任契約應由雙方合意解除，抑或即使當事人間已解除委任契約，但因未辦理登記，其仍不生效力？而台北高等行政法院 91 年訴字第 1468 號判決中，法院明白以原告並非被告交易之相對人，不受公司法第十二條之保護，及諸多證據顯示原告確實已於被告作成限制出境處分前辭職，認為被告應確實查明限制出境時之負責人，而將訴願決定及原處分均撤銷，命被告詳予調查後，另為適法之處分。本文此處將先探討委任契約之解除，而解除委任契約是否應辦登記方生效力，則留待本節第四項探討。

依公司法第一九二條第三項規定：「公司與董事間之關係，除本法另有規定外，依民法關於委任之規定。」由此可見，董事與公司間之關係，原則上適用民法有關委任之規定。¹²⁸而委任關係之終止，依民法五四九條第一項之規定，當事人之任何一方，得隨時終止委任契約；終止權性質上屬於形成權，¹²⁹僅以意思表示為之，即可發生效力。**董事辭職，應屬委任契約之終止，以意思表示為之即可發生效力。**台北高等行政法院 89 年訴字 2385 號判決之見解似認委任契約之解除，並非僅以意思表示為之即可，實有待商榷。而台北高等行政法院 91 年訴字第 1468 號判決明白表示稅捐稽徵機關並非與被限制出境營利事業交易之相對

¹²⁸ 柯芳枝，公司法論，增訂 4 版 4 刷，2001 年 3 月，頁 304。

¹²⁹ 因權利人一方的意思表示，使法律關係直接發生、變更或消滅的權利，稱為形成權，主要有撤銷權、選擇權、抵銷權、承認權、解除權及拋棄繼承權（民法第一一七四條參照）等。施啟揚，民法總則，頁 31。

人，不能受到公司法第十二條之保護，故認為董事辭職並非須待變更登記才生效力，職是之故，只要被限制出境之營利事業負責人能證明的確已在被限制出境前辭職，就應可解除其出境限制，此見解較符合公司法之規定，亦為本文所認同。

3.5.4 公司未依規定辦理登記或變更登記之效力

3.5.4.1 問題概說

最高行政法院 90 年判字 356 號判決是關於董事股份轉讓，雖原告在轉讓股份之後，仍以公司負責人之身分辦理公司之解散登記，而被法院認為其仍為公司之董事，就算如原告所稱，其已將股份轉讓，亦因未依公司法第十二條變更登記，而不得對抗稅捐稽徵機關。台北高等行政法院 89 年訴字 2385 號判決則是關於董事之辭職，是否以意思表示為之即可？系爭案件中，原告因所提之證據不足顯示其已辭職，而被法院認定仍係公司之負責人，若原告有足夠之證據證明其已向公司辭職，公司未依規定辦理變更登記，對於原告之效力為何？以下即就此爭議探討之。

3.5.4.2 公司登記之效力

公司登記者，乃公司將應行公示之事項，向其主管機關登記，以備公眾閱覽抄錄也。¹³⁰公司登記之立法主義，包括登記要件主義及登記對抗主義：¹³¹

一、登記要件主義：登記要件主義係以登記為公司之設立要件，公司非經登記不得成立。

二、對抗要件主義：對抗要件主義係不以登記為公司成立要件，僅為公司成立後對抗第三人之要件。

¹³⁰ 梁宇賢，公司法論，1986 年 7 月，修訂再版，頁 70。

¹³¹ 黃川口，公司法論，1982 年 10 月，第一版，頁 56-57。

我國公司法對於公司登記，公司法第六條之規定，「公司非經登記，不得成立」係採登記要件主義，依公司法第十二條之規定，「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。」則採登記對抗主義，亦即公司可以其登記事項作為對抗第三人之要件。因此，公司設立登記之後，應登記之事項，應為登記，已登記之事項有變更，應為變更之登記。否則，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；且登記既僅為對抗要件，則該事項並非須經登記才生效，亦無待贅言。

3.5.4.3 公司法第十二條之立法目的

公司法第十二條規定：「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。」依本條之立法目的，應係保障私法上的交易安全，例如，董事長辭職，公司未辦理變更登記時，則該董事長對外所為之一切代表公司之行為，公司仍須對其負責；而國家之租稅債權，並無參與市場之交易，非與公司交易之第三人，且稅捐機關亦未因公司負責人登記之不同，而發生稅捐有無或多寡之差別，故並無保護交易安全可言。又依照公司法第一九七條第一項之規定：「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；公開發行股票之公司董事在任期中轉讓超過選任當時所持有之公司股份數額二分之一時，其董事當然解任。」則董事已當然解任，對於公司是否辦理變更登記，當已無從置喙，要求已解任之董事負辦理變更登記之義務，實強人所難。因此，應由公司負未為變更登記之責任，方為合理。從而，公司未依法辦妥變更登記，均不應限制已解任之公司負責人出境。

3.5.4.4 公司未依規定辦理變更登記之效力

基於限制出境制度，乃是以「人」為對象之租稅保全措施，而非行政秩序罰。因此，其限制出境之對象，應為公司之現任負責人，較為合理，蓋將已經辭職之董事限制出境，除侵害人民之基本權外，並無助於稅捐債權之確保。此外，公司法第十二條乃為保障交易安全而設，租稅債權之受償可能性，並不因公司負責人之不同而有差異（此時，事實上之差異，例如負責人之清償租稅債權意願等，

應先略而不論)，則是否變更登記對於租稅債權之受償與否，實不生影響，稅捐稽徵機關不得依本條規定，將已喪失公司負責人地位者，予以限制出境。尤其是，喪失公司負責人地位之人，已無權代表公司辦理變更登記，更不應令其負擔不為變更登記之後果，自不待言。

以股份有限公司為例，依新修正之公司法三八七條規定，¹³²公司負責人不依規定期限辦理登記或變更登記者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。(第六項)代表公司之負責人不依第四項所定辦法規定之申請期限辦理登記者，除由主管機關責令限期改正外，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰；期滿未改正者，繼續責令限期改正，並按次連續處新臺幣二萬元以上十萬元以下罰鍰，至改正為止。(第七項)¹³³又依公司法第二〇八條規定，董事長對內為股東會、董事會及常務董事會主席，對外代表公司。董事長請假或因故不能行使職權時，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。(第三項)二〇〇一年底新增第二〇八之一條規定，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。

因此，代表公司之董事長辭職或於任內轉讓股份超過選任當時所持有公司股份總額之二分之一時，應依公司法第二〇八條第三項推選出新的負責人，若選出新的負責人而其不依規定期限辦理變更登記，則可以對其處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰，並得限期改正，按次連續處罰至改正為止；而董事會不為或不

¹³² 新修正之公司法第三八七條規定：「公司之登記或認許，應由代表公司之負責人備具申請書，連同應備之文件一份，向中央主管機關申請；由代理人申請時，應加具委託書。(第一項)前項代表公司之負責人有數人時，得由一人申辦之。(第二項)第一項代理人，以會計師、律師為限。(第三項)公司之登記或認許事項及其變更，其辦法，由中央主管機關定之。(第四項)前項辦法，包括申請人、申請書表、申請方式、申請期限及其他相關事項。(第五項)代表公司之負責人違反依第四項所定辦法規定之申請期限者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。(第六項)代表公司之負責人不依第四項所定辦法規定之申請期限辦理登記者，除由主管機關責令限期改正外，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰；期滿未改正者，繼續責令限期改正，並按次連續處新臺幣二萬元以上十萬元以下罰鍰，至改正為止。(第七項)」

¹³³ 其立法理由略謂，由於第六項之增訂，係針對逾期辦理登記者而設。惟對代表公司之負責人逾期亦拒不辦理登記之情形，如何處理，則乏明文，為期處罰之平衡性，並確保公司登記資料之正確性，爰增訂第七項。

能行使職權，致公司有受損害之虞時，法院更可因利害關係人或是檢察官之聲請，選任臨時管理人來代行董事長及董事會之職權。公司應登記之事項有變更而不辦理變更登記之情事，應可大幅減少，且可確保登記事項之正確性。

從而，對於已非公司負責人之人，不能僅從稅捐稽徵機關本位主義思考，以限制出境之手段，造成被限制出境者之心理壓迫，而繳納屬於公司的租稅債務。退萬步言之，縱使吾人認為現階段仍須保留限制出境制度，但對於限制出境的對象之把握，必須從限制出境制度之「租稅保全」性質來思考，才能符合事理之平，而免無辜者被限制出境。

3.6 關於限制出境對象所引發之爭議

3.6.1 營利事業若欠稅超過法定標準，掛名負

責人是否應被限制出境

3.6.1.1 問題概說

營利事業若有欠稅，應限制實際負責人出境？抑或限制掛名負責人出境？以租稅保全之目的為思考之基礎，限制實際負責人出境，似乎較能達到保全租稅債權之目的，且亦符合法治國家之「自己責任原則」；而掛名負責人之所以願意擔任公司之負責人，而不實際參與公司之經營，可能由於是實際負責人之近親，或得到某些利益，就此而言，限制其出境也言之成理。以下即就台北高等行政法院89年訴字4063號判決及最高行政法院91年度判字第1518號判決分析此問題。

3.6.1.2 關於台北高等行政法院89年訴字4063號

判決

3.6.1.2.1 事實概要

緣原告為大X公司之負責人，該公司欠繳營業稅、營所稅及罰鍰等計新台幣一百餘萬元，已達限制出境辦法第二條第一項所定之標準，澎湖縣稅捐稽徵處及財政部台灣省南區國稅局依限制出境辦法第二條第一項規定，分別報請被告函請境管局限制原告出境，案經該局註管在案。嗣財政部台灣省南區國稅局以原告欠繳綜合所得稅九三、〇六一、〇二五元，乃依限制出境辦法第二條第三項規定，再報請被告函請境管局限制原告出境，該局並據以不許原告出境。原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭駁回，遂向本院提起行政訴訟。本件原告對其係大X公司登記上之負責人及該公司有欠繳稅款等情並不爭執，惟其主張其係該公司利用之人頭，並非實際負責人，應撤銷對其限制出境云云。

3.6.1.2.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

原告僅為大X公司名義上之負責人，俗稱人頭，實際負責人為林X安，前開事實業經台灣澎湖地方法院八十二年度訴緝字第四號及台灣高等法院高雄分院八十二年度上訴字第二四一一號刑事判決確認在案，茲引用前開判決認定原告僅為人頭之證據，並摘錄理由如下：

一、大X公司七十八年度全年營業收入，經澎湖縣稅捐稽徵處核算為六五二、五二六、九七七元，衡之常情，其資金周轉理應頻繁，然原告在澎湖各金融行庫卻無存提款記錄，在台灣亦未擁有不動產等情，足證原告缺乏經營營造之技術、經驗及財力，其僅係依附林X安在旁協助而已。

二、證人即稅務員廖X賢於上開刑事偵查中結證稱：查核大X公司稅務時，均由林X安出面解說，要求該公司提供資料時，亦由林X安親自或託人送來等語，且委託書均由林X安個人所書寫。又林X安於他案偵查中供稱：大X公司七十六至七十八年度帳冊、營繕工程查核資料及發票存根，其俟查帳後，認無保存價值，即將之全部毀棄等語；苟林X安非實際負責人，何能擅自如是處理帳證，足徵大X公司雖於七十八年四月間負責人名義變更為原告姬週聖，但林X安仍為實際負責人。

三、按原告毫無資力僅為掛名負責人，乃係因林X安向原告騙稱要承認自己是負責人才會沒事，且一再保證有辦法讓原告無罪釋放，原告為其所騙，始於偵查中為違反事實之供述。

貳、被告主張之理由：

一、稽徵機關依「限制出境辦法」第二條規定，報請限制營利事業負責人出境，應以公司登記負責人為準。為被告八十三年台財稅第八三〇四三二〇二七號函釋有案。

二、本案訴經行政院再訴願決定，原告雖稱其係被大X公司利用之人頭，實際負責人為林X安，惟查依臺灣高等法院高雄分院八十三年度上更（一）字第二六一號刑事判決，原告係大X公司之負責人，此更審判決並已確定。

三、公司組織為營利事業法人，其營利事業所得應依所得稅法第二十一條規定辦理，應無涉負責人個人是否與金融機構往來及擁有財產多寡，且稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條規定調查納稅義務人課稅資料，納稅義務人不得拒絕，要無規定必須負責人親自辦理，而得以委由業務較熟悉者代理，是林X安出面處理有關業務案件及毀棄帳證等，亦無涉林X安是否為實際負責人。故原告及大X公司欠繳稅捐及罰鍰既已達限制出境辦法規定之金額標準，被告函請境管局限制原告出境，並無違誤。

四、經查臺灣高等法院高雄分院八十三年上更字第二六一號判決內容就原告為大X公司負責人之事實加以調查，並判決原告即為該公司之負責人，上開案

件業已確定。次查臺灣澎湖地方法院檢察署八十八年度偵字第四五四號不起訴處分書內容，係認定原告並未涉偽造文書罪嫌而予不起訴處分，並非認定原告非大 X 公司之負責人。

參、法院之見解

- 一、「限制出境辦法規定限制出境之營利事業負責人，係指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，仍（乃，作者註）係經公司董事會或股東會議合法授權之董事長或執行業務而代表公司之股東。至非公司組織之獨資或合夥營利事業，亦可參照商業登記法第九條第二項所稱之負責人為限。」經被告以六十八台財稅第三四九二七號函釋有案，被告上開解釋核與稅捐稽徵法及限制出境辦法規定之精神無違，自得適用。
- 二、原告既自陳其充任大 X 公司之人頭，作名義上之負責人，則被告所屬稽徵機關按其所為，就原告係公司登記上之負責人，對大 X 公司之欠稅、罰鍰及利息報請被告函請境管局限制原告出境，於法並無不合。
- 三、原告提出若干證據證明其係大 X 公司之人頭，並非實際負責人一節，查限制出境案，所審究者為原告現是否有欠稅案存在，至其欠稅案之核課處分應否撤銷，與本案無涉。

3.6.1.3 關於最高法院 91 年判字第 1518 號判

決

3.6.1.3.1 事實概要

上訴人僅為賓 X 富豪名店及德 X 人生餐廳之掛名負責人，並非實際負責人，賓 X 富豪名店及德 X 人生餐廳欠稅已達限制出境辦法規定之標準，而被限制出境。上訴人主張其僅係暫代店長，不能將營利所得全歸實際負責人，而賓 X 富豪名店及德 X 人生餐廳之稅金全由其負擔。

3.6.1.3.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

- 一、查上訴人實為大X、潤X兩大企業有限公司職員，而李賴X鐘為該兩大公司隱名負責人李X明之配偶，上訴人確為上述兩大公司「人頭及工人」而已，並非真正之負責人，因賓X富豪名店及德X人生餐廳兩家商店營業所取得之現金或支票全歸李賴X鐘存入上海銀行、匯豐銀行、美國運通銀行、大萊國際銀行等四家銀行聯合信用卡戶頭使用，並無任何金錢流入上訴人之帳戶內，怎能將營利所得全歸李賴X鐘，而其商店之全部稅金則由上訴人負擔呢？
- 二、次查上訴人係領取上開二大企業有限公司之薪水，任由總經理吳X偉派遣去賓X富豪名店及德X人生餐廳兩家商店暫代店長（人頭負責人），一個月前均曾向吳X偉及李賴X鐘言明日後公司之任何稅款概由李賴X鐘負全責始接受派任，且僅應允暫代一個月而已，此有幾家子公司之人頭負責人曾X正、劉X旺、林X吉、林X梯、王X、朱X、高X、魏X國等可證，李賴X鐘等人開公司營利，專門僱用不知情之人頭來作為逃稅、避稅之工具，依法應懲罰李賴X鐘等人，豈可懲罰當人頭維生之可憐人？
- 三、訴願決定第四點：「經查「商業有左列情事之一者，主管機關得依職權或據利害關係人申請，撤銷其登記或部分登記事項：一、登記事項有虛偽不實情事，經法院判決確定者。．．．」為商業登記法第二十九條第一項所明定。本件訴願人．．．為德X人生餐廳（獨資商號）負責人．．．」等語，上訴人失察被冒用為人頭負責人，為此特向法院提起刑事訴訟，俟刑事判決確定後，自當依法撤銷負責人登記，奈因訴願決定尚未深入調查瞭解李賴X鐘掌控之潤X等公司門下有三十幾家均被僱用冒用之人頭負責人，有失職守。
- 四、上訴人絕非被上訴人所指認定之「德X人生餐廳負責人」，被上訴人若認為對上訴人課稅之必要，僅能就上訴人按月領薪之一五、〇〇〇元所得部分扣稅，豈可將投資人李賴X鐘、吳X偉以不法手段作為逃漏稅之目的，拒不詳

查上訴人及其親戚於當時財產是否移動，誤認上訴人欠繳營業稅三二七、七九二元、滯納金及滯納利息七七、二六四元、罰鍰一、六三七、三六七元，共計二、〇四二、四二三元，並依稅捐稽徵法第二十四條第三項及「限制出境辦法」限制上訴人出境。

貳、被告主張之理由

一、查「商業有左列情事之一者，主管機關得依職權或據利害關係人申請，撤銷其登記或部分登記事項：一、登記事項有虛偽不實情事，經法院判決確定者。．．．」為商業登記法第二十九條第一項所明定。上訴人依臺北市稅捐稽徵處中南分處八十三年九月二日中南統字第二一〇六七八六號營利事業統一發證設立登記申請書所載，為德X人生餐廳（獨資組織）之負責人，因該商號欠繳前開營業稅、罰鍰等金額超過一百萬元，且未提供相當擔保，臺北市稅捐稽徵處為稅捐保全，函報辦理限制上訴人出境，並無違誤。

三、上訴人主張係被利用作為人頭，上訴人應依商業登記法第二十九條第一項規定，向法院提起刑事訴訟，取具確定判決，向臺北市稅捐稽徵處依法撤銷負責人登記，方為正辦。在未經法院判決確定前，被上訴人限制上訴人出境，並無違誤。

參、法院之見解

一、上訴人雖為前開之主張，惟查上訴人既自承其確有同意登記為德X人生餐廳之負責人及納稅義務人，並有臺北市稅捐稽徵處中南分處八十三年九月二日中南統字第二一〇六七八六號營利事業統一發證設立登記申請書附在原處分卷可稽，則上訴人之行為顯已助長不法商人逃漏稅捐，自應就其行為擔負其登記為營利事業負責人所應繳納之營業稅、滯納金、滯納利息及罰鍰，上訴人何能以其係人頭負責人，即謂其係受冤枉？

二、本件原處分係以上訴人滯納稅捐、罰鍰等之金額合計二、〇四二、四二三元，

已逾限制欠稅營利事業負責人出境之限額一、〇〇〇、〇〇〇元以上，且未提供相當擔保，而依稅捐稽徵法第二十四條第三項、第四十九條前段及限制欠稅人出境辦法第二條第一項規定限制上訴人出境，並非對上訴人為核課稅捐或罰鍰之處分，上訴人如對其被核課稅捐或罰鍰有所不服，應在該核課案件聲明不服，提起行政救濟，倘該案獲有變更核課處分，始能據以向被上訴人申請撤銷禁止出境處分，上訴人在其被核課之稅捐及罰鍰案件未獲變更前請求撤銷禁止出境，亦屬無據。

三、李賴 X 鐘、吳 X 偉等人如確係德 X 人生餐廳之實際負責人，應於刑事訴訟判決確定後，向臺北市稅捐稽徵處依法撤銷負責人登記，並檢舉其逃漏稅捐之不法行為，非本件所得審究。原審因認原處分禁止上訴人出境，於法並無不合，駁回上訴人在原審之訴。經核並無不合。

3.6.1.4 本文見解

掛名負責人乃形式負責人，與實質負責人不一致，在我國特多，目的乃為規避營利事業負責人依法應負之責任，而是否應限制其出境，當從限制出境之性質加以討論，方不致徒勞無功。

最高法院 86 年台上字 2570 號判決¹³⁴乃是關於漏稅罰應以掛名負責人或實際

¹³⁴ 最高法院 86 年台上字 2570 號判決要旨：稅捐稽徵法第四十七條第一款之規定，固係將納稅義務人之公司責任，基於刑事政策之考慮，於應處徒刑範圍，轉嫁於公司之負責人。於此情形而受罰之公司負責人，固屬「代罰」性質。但茲所謂「公司負責人」，依該條款之規定，係指「公司法規定之公司負責人」，而公司法第八條第一項雖規定：「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」，但第二項又規定：「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」。依上開規定，公司之經理人在執行職務範圍內，自亦為「公司法規定之公司負責人」，仍為稅捐稽徵法第四十七條第一款之「代罰」對象，再細繹該條款之規定，參酌犯罪之處罰，除須具備構成要件相當性（行為侵害性，亦即行為要素）、行為之違法性（違法性）外，尚須具備行為之有責任（即責任要素，亦即有責性、歸責可能性）之刑事法理。因此該條款之「代罰」對象，應係指「符合公司法第八條規定之所謂公司負責人」，且須「實際參與公司業務執行之人」，二者兼備始可，否則，如偏狹的認係「登記之負責人」，亦即公司法第八條第一項所謂之當然負責人，在遇有依公司法第四十五、五十六、一〇八、一九二、二〇八條等相關規定，公司登記之負責人有數人之情形時，如何選擇其「代罰」之人。況若登記之負責人實際上並不過問公司事務，公司之一切業務均由職務範圍內之負責人即經理人掌理時，則實際執行公司業務，為公司逃漏稅捐之負責人不必「代罰」，不過問公司事務之登記負責人反應「代人受過」，豈符公平正義原則及立法本意，此於登記之負責人與職務範圍內負責人之間之經理

負責人為限制出境之對象，其認為稅捐稽徵法第四十七條之「代罰」對象，應係指「符合公司法第八條規定之所謂公司負責人」，且須「實際參與公司業務執行之人」，二者兼備始可，否則，如偏狹的認係「登記之負責人」，亦即公司法第八條第一項所謂之當然負責人，在遇有依公司法第四十五、五十六、一〇八、一九二、二〇八條等相關規定，公司登記之負責人有多人之情形時，如何選擇其「代罰」之人。況若登記之負責人實際上並不過問公司事務，公司之一切業務均由職務範圍內之負責人即經理人掌理時，則實際執行公司業務，為公司逃漏稅捐之負責人不必「代罰」，不過問公司事務之登記負責人反應「代人受過」，豈符公平正義原則及立法本意，此於登記之負責人與職務範圍內負責人之經理人分屬不同之派系時尤然。因此，稅捐稽徵法第四十七條選擇公司之代罰對象時，應以「實際負責人」為其處罰之對象，才符合公平正義原則與立法本意。

然而，限制出境措施究非行政罰，而係對人執行之租稅保全措施，行政罰之概念不可一體適用於此，而須依其「保全」之本質來思考，才能得出最公平合理之答案。撇開舉證困難之問題¹³⁵不談，通常掛名負責人並不過問公司事務（否則即非「掛名」），經濟上復較無資力，對其財產保全可能都難能奏效，如今竟以限制出境之手段，對「人」執行而為保全，是否有效則顯然可知，且限制「掛名負責人」出境，亦不能通過比例原則中之「適當性原則」之檢驗。因此，限制「掛名負責人」出境，似乎不是最適當之手段。

管見以為，就算限制出境屬於對人執行之租稅保全措施，不容否認的，某程度仍間接帶有處罰之效果，故如能確實找到實際負責人，使其負責，應該是較為適當之作法，因其實際參與公司之業務，對於公司事務知之最詳。又限制出境強調「對人性」，則以租稅保全之角度思考，若要維持此制度，自當使其發揮最大之效用，而限制掛名負責人出境通常很難達成租稅保全之效果，唯有限制實際負責人出境，才最能使租稅獲得保全。

3.6.2 遭冒名登記為營利事業人而被限制出境

人分屬不同之派系時尤然。

¹³⁵ 掛名負責人須舉證其並非實際負責人，並提出實際負責人時，舉證方能成功，而訴訟法上之鐵律，「舉證之所在，敗訴之所在」，於此亦難有例外。

之問題

3.6.2.1 問題概說

實務上被冒名而為負責人，致被限制出境者，不在少數，關於冒名而生之爭議，所須討論者主要有以下幾個問題。其一，主張被冒名而受限制出境處分者，可否在本案中爭執？抑或須另案提起刑事訴訟？其二，行政法院實務均以被冒名者須負舉證責任，是否須分別情形而為舉證責任之分配？我國被冒名而擔任公司負責人之事件亦多，實務對此有無防制之策？以下即以最高行政法院 87 年判字 305 號判決、台北高等行政法院 90 年訴字第 5201 號判決及台北高等行政法院 90 年訴字 5763 號判決為例，說明上述爭議。

3.6.2.2 關於最高行政法院 87 年判字 305 號判決

3.6.2.2.1 事實概要

緣原告係福 X 公司負責人，該公司滯欠違章罰鍰、營業稅、滯納金及利息共計兩百餘萬元。案經台北縣稅捐稽徵處函報被告函請境管局限制原告出境。原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。本案主要爭點在於：原告主張其非福 X 公司之實際負責人，亦非俗稱同意掛名之人頭，係因被詭詐冒用名義，當無為公司負責人之認識。

3.6.2.2.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

一、所謂營利事業負責人，應以得代表該營利事業之法定代理人為限，亦即該法定代理人應有擔任該公司負責人之認識，且依公司章程經股東合法授權為執行業務而代表公司之股東始足稱之。惟查本件原告絕非福 X 公司之實際負責人，亦非同意掛名俗稱之人頭，係因被詭詐冒用名義，當無為公司負責人之認識。

二、公司實際負責人陳某於他案中供稱，「公司係我在運作，我是負責人，工程都是我承攬的，合約是我打的，福X公司股東也都是我找來逕行登記的，為應付工程須要，我刻了四顆印章，福X公司之台北縣政府審查通知書、勞工保險證、營利事業登記證、經濟部執照、公司、及統一發票章實物，金澄環已告我偽文書等案件．．．」，在在足證原告非該福X公司之人，更無所謂股東合法授權為負責人之事實，縱使被依表象登記名義，亦係遭他人所冒用。

三、限制出境之意義，無非以懲治惡性、故意、投機、或重大過失損害公益或逃漏稅捐者為對象。惟本件依前揭事實足徵原告之無辜，否則若有為負責之認識或同意掛名，當不可能以刑事案件相究。準此，既足證明原告並無滯欠營業稅之責任，或認識、或故意、或惡性之情形。

貳、被告主張之理由

一、福X公司欠繳罰鍰及稅款已為原告不爭之事實，原告所爭執者乃渠係因被騙取身分資料並偽刻印章，冒用登記為福X公司負責人，並非該公司真正之負責人，不該負擔稅法上之責任。

二、福X公司申請營利事業統一發票，渠知為該公司負責人之事實甚明。矧原告向陳永城提出偽造文書之告訴尚未判決確定，是在未有確切事證可資證明原告非為該公司負責人之前，仍應以向主管機關登記之負責人為負責人，是本部轉請內政部警政署入出境管理局限制原告出境，認事用法並無違誤。

參、法院見解

一、公司違反營業稅法欠繳罰鍰，擬限制其負責人出境者，在未經法院終局判決確定該公司登記之負責人為虛偽不實，並由中央主管機關撤銷其登記前，應以登記之負責人為限制出境對象，復經財政部八十三年五月三十日台財稅字第八三一五九五九七號函釋，經核與稅捐稽徵法第二十四條第三項及上開規定無違，自得予以適用。

二、原告以陳X城偽造文書提起訴訟一案，尚未經法院裁判確定，尚難證明該公

司登記之負責人為虛偽不實。至其所提陳永城於他案訴稱福X公司由陳永城運作，其非該公司負責人一節。惟原告既登記為福X公司之負責人，不問其有無實際掌理公司業務，仍應負法律上負責人之責任。至有無遭偽刻印章為不實登記之情事，既未經法院判決確定，並經主管機關撤銷其登記前，稅捐機關以原告為限制出境對象，並無違誤，要難以其已提刑事訴訟執為免限制出境之論據。

3.6.2.3 關於台北高等行政法院 90 年訴字第 5201

號判決

3.6.2.3.1 事實概要

原告吳X亦為全X公司負責人，該公司欠繳已確定之民國八十七年度營利事業所得稅本稅、滯納金及滯納利息合計新台幣一、四二五、四三七元，被告所屬臺灣省北區國稅局乃依稅捐稽徵法第二十四條第三項及限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第二條第一項規定，函報被告函核轉境管局限制原告出境。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件訴訟。

3.6.2.3.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

原告於八十七年元月初被陳X金等不明人士搶奪身份證件，並限制原告人身自由，強制原告往稅徵機關辦理公司設立，此後原告從未參加公司任何會議、未簽署任何公司文件及分配虧損盈餘。此案件為重大刑事案件，懇請查明，還原告清白。

貳、被告主張之理由

一、本件原告為全X公司負責人，該公司滯欠八十七年度營利事業所得稅為一、四二五、四三七元，繳款書經合法送達，因原告未提行政救濟而告確定，逾期未繳納移送法務部行政執行署行政執行處執行中，原告為全X公司登記之

負責人，因全 X 公司滯欠金額已達限制欠稅營利事業負責人出境之金額標準，被告所屬臺灣省北區國稅局函轉境管局限制原告出境，依法並無違誤。

二、原告訴稱其於八十七年元月間身分證因陳 X 金等不明人士，強制其往稅捐稽徵機關辦理公司設立，嗣後原告從未參加公司任何會議，未簽署任何公司文件及分配虧損盈餘，且正進行其他訴訟程序云云，茲為爭議。查原告係依法登記之全 X 公司負責人，其上開所述與公司之間關係，並不影響其為公司負責人事實，另其所稱正進行其他訴訟一節，並未述內容，無法審究，與本案無涉，且不合首揭實施辦法解除出境各款規定，所訴不足採，原處分應予維持。

參、法院見解

一、原告係全 X 公司負責人，該公司欠繳八十七年度營利事業所得稅本稅、怠報金、滯納金及滯納利息計一、四二五、四三七元，前經臺灣省北區國稅局填具繳款書限繳期限為八十八年十二月二十五日，嗣展延至八十九年十一月三十日，繳款書並於八十九年十月二十五日送達原告，因全 X 公司未依限繳納，亦未提行政救濟，已告確定。全 X 公司對已確定之稅捐逾期未繳納，且金額已達首揭限制欠稅營利事業負責人出境之標準，原告既為全 X 公司負責人，台灣省北區國稅局函報被告轉境管局限制原告出境，揆諸首揭規定，於法有據。

二、原告主張其於八十七年元月間，被陳 X 金等不明人士搶奪身分證，強制其往稅捐稽徵機關辦理公司設立，嗣後原告從未參加公司任何會議，未簽署任何公司文件及分配虧損盈餘，且正進行其他訴訟程序云云；但查，原告所陳未提任何相關論據，以實其說，而其係依法登記之全 X 公司負責人，被告依前揭規定，限制其出境，要無不合。

3.6.2.4 關於台北高等行政法院 90 年訴字第 5763

號判決

3.6.2.4.1 事實概要

緣原告係忠 X 公司負責人，被告所屬臺灣省南區國稅局以忠 X 公司欠繳民國八十四及八十五年度營利事業所得稅本稅、滯納金及滯納利息計新臺幣（二、〇四六、三九六元，乃依限制出境辦法第二條第一項規定函報被告函請境管局限制原告出境。原告不服，以其因需資金週轉，乃自報紙上找一位自稱「邱 X 揆」之代書幫忙辦理貸款，俟其交付其本人及其兄弟杜 X 宏、杜 X 忠之身分證影本資料後，邱 X 揆即失其行蹤，直至八十四年二月起陸續有電器廠商及銀行等向其等催收帳款時，始知其等身分證資料被人冒用，嗣後經查獲冒用者為王 X 輝，其因遭人冒用姓名被訴竊盜案，業獲臺灣新竹地方法院檢察署為不起訴處分，其被人冒用姓名開立甲存帳戶簽發支票案，現正由臺灣臺南地方法院審理中；又其一直擔任廚師工作，未曾設立忠 X 公司，被告未詳加查明即逕行課稅，又限制其出境，實難甘服等語，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

3.6.2.4.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

查原告於八十三年七月間因需資金週轉，乃自報紙上找一位自稱「邱 X 揆」之代書幫忙辦理銀行貸款，俟原告交付原告及杜 X 宏、杜 X 忠（係原告之弟、兄）之身分證影本資料後，代書「邱 X 揆」即失其行蹤，原告始知受騙，距自八十四年二月起陸續有電器廠商、汽車經銷商及銀行分別向原告、杜 X 宏及杜 X 忠催收帳款，令原告深感莫名，與上開公司連絡始知，原告及原告弟兄等人之身分證資料被人冒用偽造身分證，原告及原告弟兄等三人曾至臺北縣板橋市調查站檢舉做筆錄，證明身分證資料被人冒用情事。原告曾因遭人冒用姓名，而被訴竊盜，在臺灣新竹地方法院檢察署（八十六年度偵字第二二二五號），嗣後以不起訴處分，

被人冒用姓名開立甲存帳戶簽發支票，由債權人王 X 安向原告聲請支付命令，經原告提出異議，原告一直擔任廚師工作，未曾設立忠 X 公司，被告於九十一年七月二十四日鈞院調查時所提出申請設立忠 X 公司之負責人「杜 X 泉」之身分證影本，該身分證影本上之照片顯非原告本人，由此可知，忠勵公司並非原告設立。

貳、被告主張之理由

一、本件原告係忠 X 公司之負責人，該公司滯欠已確定八十四及八十五年度營利事業所得稅、滯納金及滯納利息計二、〇四六、三九六元，被告所屬臺灣省南區國稅局以其欠繳稅款，已達限制出境實施辦法第二條第一項限制出境金額標準，乃依稅捐稽徵法第二十四條第三項規定，函報函轉境管局限制原告出境，揆諸相關規定，並無不合。

二、原告訴稱其一直擔任廚師工作，未曾設立忠 X 公司，因身分證資料遭王 X 輝或其同夥換貼照片使用，以致被訴竊盜，案經臺灣新竹地方法院檢察署以不起訴處分，又被冒用姓名開立甲存帳戶簽發支票，債權人向原告聲請支付命令，經原告提出異議，現由臺灣臺南地方法院民事庭審理中，忠 X 公司並非原告所設立，原處分未詳加查明即因該公司欠稅而限制原告出境，難以甘服等語，惟查稽徵機關依規定報請限制營利事業負責人出境時，依被告六十八年七月十八日臺財稅第三四九二七號函釋，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」，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，亦為被告八十三年九月二十二日臺財稅第八三〇四三二〇二七號函釋有案。本件忠 X 公司於經濟部之公司設立登記資料，負責人為原告，被告依相關規定限制該公司負責人即原告出境，於法並無不合。

三、原告雖稱因遭人冒用姓名而被訴竊盜及開立甲存帳戶簽發支票，並提示剪報資料證明其身分遭王 X 輝冒用行騙，惟該剪報資料並非法院終局判決，尚難證明其確係被冒名登記為忠 X 公司之負責人，所訴核無可採。

參、法院之見解

一、按「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……」又「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，個人在五十萬元以上，營利事業在一百萬元以上者，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。」稅捐稽徵法第二十四條第三項前段及限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第二條第一項固定有明文。惟依上開法條規定，欠稅納稅義務人之營利事業被限制出境者，應以其負責人為限，若不知情經確實證明係被冒用為負責人者，則無適用餘地。

二、本件原告登記為忠X公司負責人，被告所屬臺灣省南區國稅局以忠X公司欠繳八十四及八十五年度營利事業所得稅本稅、滯納金及滯納利息計二、〇四六、三九六元，乃報被告函請境管局限制原告出境。原告不服，以其因需資金週轉，乃自報紙上找一位自稱「邱X揆」之代書幫忙辦理貸款，俟其交付其本人及其兄弟杜X宏、杜X忠之身分證影本資料後，邱X揆即失其行蹤，直至八十四年二月起陸續有電器廠商及銀行等向其等催收帳款時，始知其等身分證資料被人冒用，嗣後經查獲冒用者為王X輝，其因遭人冒用姓名被訴竊盜案，業獲臺灣新竹地方法院檢察署檢察官為不起訴處分，其被人冒用姓名開立甲存帳戶簽發支票案，現正由臺灣臺南地方法院審理中；又其一直擔任廚師工作，未曾設立忠X公司，被告未詳加查明即限制其出境，提起訴願，遭決定駁回，復起訴主張其身分證資料遭冒用設立忠X公司，被告未詳查即以該公司欠稅而限制原告出境，顯有違誤。

三、查本件原告主張其一直擔任廚師工作，係不知情被冒用登記為忠X公司負責人等情，業據其提出台灣新竹地方法院檢察署檢察官八十六年度偵字第二二二五號不起訴處分書載明：「杜X泉確係遭人冒用身分證（以真的身分證換貼他人照片之方式），向台灣省建設廳申請設立『忠X有限公司』，設址在台南縣永康市成功里小東路六八九之六十五號，代表人為杜X泉，並取得經濟部公司執照及台南縣政府營利事業登記證。」又被告提示當時忠X公司之營利事業統一發證申請書所附杜X泉身分證照片、職業欄、住址欄，均已遭換

貼、偽造，有上開不起訴處分書及申請書暨照片附卷可憑，以上原告被冒用登記為忠 X 公司負責人之事實，並經原告之弟即證人杜 X 忠到庭證述甚詳，復為被告之訴訟代理人於準備程序期日及言詞辯論期日所不爭執，原告之主張，自堪信為真實。從而，被告未經查證即函請境管局限制其出境，顯有違誤，訴願決定，未予糾正，予以駁回，亦有疏誤，原告起訴，執以指摘，非無理由，爰將訴願決定及原處分均予撤銷，以昭折服。

3.6.2.5 本文見解

3.6.2.5.1 遭冒名可否在本案爭執

最高行政法院 87 年判字第 305 號判決中，原告既主張其係被冒名而為公司負責人，故不應被限制出境，法院認為其未經法院判決確定，並經主管機關撤銷其登記前，稅捐機關以原告為限制出境對象，並無違誤，要難以其已提刑事訴訟執為免限制出境之論據。而台北高等行政法院 90 年訴字第 5201 號判決，法院亦因原告未提出證據證明其係遭冒名，故為原告敗訴之判決，而不准撤銷限制出境之處分。台北高等行政法院 90 年訴字第 5763 號判決則以原告身份證上之照片、職業欄、住址欄，均已遭換貼、偽造，且被告機關對此亦不爭執，故認為原告確係被冒名設立公司，從而認為被告對原告之限制出境處分顯有違誤，故撤銷訴願決定及原處分。實則，原告既係主張被冒名，則是否該受限制出境處分，即為系爭案件主要應審究者，非必另提刑事訴訟，至其勝訴確定，方可撤銷限制出境處分。因此，本文以為原告應可在本案中爭執其係被冒名，不應被限制出境，此因行政法院可自行認定事實，並不受刑事判決之拘束。若認定原告之擔任公司負責人，係遭冒名時，當可逕為原告勝訴之判決，而予撤銷限制出境處分。

3.6.2.5.2 舉證責任之分配

實務認為原告應另案提起刑事訴訟，獲得勝訴判決，方可撤銷限制出境處分。本文認為應可在本案中爭執其是否應被限制出境已如前述，惟其舉證責任，是否不問情況，一律均由原告負擔，即有值得商榷之處，因此，本文嘗試探討系

爭案件之舉證責任分配。

稅捐稽徵機關欲函請境管局限制欠稅營利事業負責人出境，其僅須證明被限制出境者確為公司之負責人即可，原告否認其係公司之負責人，應舉出反證推翻之。最高行政法院 87 年判字第 305 號判決中，原告所爭執者，乃被騙取身分資料並偽刻印章，冒用登記為福 X 公司負責人，故其並非公司真正之負責人，不該負擔稅法上之責任。因此，稅捐稽徵機關提出公司登記之文件即足，被限制出境之欠稅營利事業負責人應舉反證證明其非公司之負責人。本案中，原告並不否認身份證明文件之真正，但主張其係被冒用，因此，關於身份證明文件之被冒用，即應由其負擔舉證責任。而台北高等行政法院 90 年訴字第 5201 號判決中，原告主張其身份證係被搶奪，且被強制強往稅捐稽徵機關辦理公司設立，其身份證既屬真正，揆諸前開舉證責任之分配，亦應由被限制出境者就其身份證被搶奪且被強制強往稅捐稽徵機關辦理公司設立之情事，依法負擔舉證責任。台北高等行政法院 90 年訴字第 5763 號判決中，原告據以申請設立忠 X 公司之身分證並非真正，原告也舉證成功，並因此獲得勝訴判決，撤銷訴願決定及原處分，而免限制出境。

人民將其證件或印章交給他人之情形，於我國實比比皆是，故如強令其負擔被冒用身份證明文件之舉證責任，有時亦失之過苛。就此，經濟部以經商字 0 九一 0 二 0 四二九二一號文，修正「董事監察人願任同意書範例」，每一位董事（監察人）均須填寫一張董事（監察人）願任同意書，董事長應另填一張董事長願任同意書，並應親自簽名；其備註四亦說明公司負責人欠繳應納稅捐達一定金額，得由司法機關或財政部函請境管局限制其出境之意旨。如此，在相當程度內應可避免被冒名而為公司負責人之情形，且掛名負責人亦可知其依法必須負擔之責任，希望屆時能減少關於類似事件之爭訟。

3.7 其他相關法律問題之研究

3.7.1 因稅捐稽徵機關過失未在行政強制執行

程序中參與分配，導致欠稅未能徵起

3.7.1.1 事實概要

原告係橋X公司之負責人，該公司所有新竹縣竹北市豆子埔段九八六地號土地（以下稱系爭土地）一筆，滯欠已確定之八十三年至八十七年度地價稅新台幣一百餘萬元，已達限制出境辦法規定之金額標準，新竹縣稅捐稽徵處遂依限制出境辦法第二條第一項規定，報由財政部函請內政部境管局限制原告出境，該局並據以不許原告出境。原告不服，提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。本案之爭點在於，原告主張系爭土地上另有建物，該建物並無設定抵押，稅捐稽徵機關若能及時參與分配，且依稅捐稽徵法第六條，第一項之規定，稅捐之徵收，優先於普通債權，則原告所欠之地價稅，將可完全受到清償，現被告因過失未參與分配，導致稅捐債權無法受到清償而限制原告出境是否有理？

3.7.1.2 兩造之主張及法院之見解

壹、原告主張之理由

- 一、依土地稅法施行細則第六十一條規定：「主管稽徵機關接到法院通知之有關土地拍定或承受價額等事項後，除應於七日內查明應納之土地增值稅，並填製土地增值稅繳款通知書，註明法院拍賣字樣，送請執行法院代為扣繳外，並應查明該土地之欠繳土地稅額參與分配」。復依稅捐稽徵法第六條第一項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權」。然查，橋X公司原所有之土地乙筆，於八十二年至八十七年間欠繳地價稅計一百餘萬元，系爭土地及建物於八十八年一月二十七日遭台灣新竹地方法院所拍賣，其拍定價額（一）新竹縣竹北市豆子埔段九八六地號為五千五百餘萬元。（二）暫編建號三八六一號為一千五百餘萬元。詎被告竟以系爭土地已拍定，台灣新竹地方法院民事執行處通知該處核算土地增值稅時，亦僅列有土地部分「故該處在收受分配表之前，不知有建物之拍賣，故無法於其拍定前聲明參與分配……」等語以資辯解，故被告因疏失未參與分配之稅款致無法受償，不應由原告承擔之。

二、被告若在建物拍定之前參與分配，原告所欠之稅捐債權將可全部獲得清償。

貳、被告主張之理由

一、橋 X 公司欠繳八十四年至八十七年地價稅(八十三年地價稅業因逾徵收期間而註銷)之納稅義務人，此為原告所不爭執，又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，至納稅義務人是否故意不繳或無力繳納均非所問，而租稅債權就欠稅人財產之強制執行所得參與分配，雖為租稅債權受償之途徑之一，然非謂未因此而受償者，欠稅人即可免除其租稅債務，又橋 X 公司為一法人組織，經查該公司擅自歇業，惟未依法辦理清算完結，且系爭稅款亦未有逾徵收期間等其餘得予註銷之法定事由。

二、原告負責之橋 X 公司原所有新竹縣竹北市豆子埔段九八六號土地，經債權人於八十二年三月二十二日及八十二年四月二十日設定第一順位及第二順位本金最高限額三千六百萬元及五千一百萬元抵押權在案，又系爭土地及房屋經竹北地政事務所分別於八十三年三月十八日及八十三年五月十四日辦竣假扣押查封登記，雖有副知新竹縣稅捐稽徵處，但因當時公司尚未有欠稅，故未於當時聲明參與分配，且假扣押尚屬保全之程序，其因假扣押所為之查封登記，尚非終局執行，他債權人亦無法聲明參與分配。嗣後因該公司欠繳地價稅，經該處於八十四年間囑託新竹縣竹北地政事務所辦理禁止處分登記，系爭土地、房屋於八十八年年間拍賣完畢，惟在拍定前法院並無通知該處參與分配，故該處無從於系爭房屋拍定前聲明參與分配。

三、本件土地及建物經竹北地政事務所於八十三年三月十八日及同年五月十四日辦竣查封登記，新竹縣稅捐稽徵處則因橋 X 公司欠繳八十三年地價稅，而於八十四年八月十七日囑託地政事務所辦理禁止處分登記，因該禁止處分登記時間在系爭土地及建物查封登記之後，故執行法院並未依前開強制執行法規定通知新竹縣稅捐稽徵處參與分配，僅於八十四年十月十一日通知該處查明有無應徵收而未徵收之工程受益費及其數額，並經該處查明該土地、房屋並無應徵收而未徵收之工程受益費後函復執行法院。又橋 X 公司八十三年地價稅繳款書經展延至八十四年十月二日，故執行法院通知查明工程受益費

時，該筆應納稅捐尚未逾稅捐稽徵法第三十九條所定得移送強制執行之期間，新竹縣稅捐稽徵處亦尚未移送強制執行。

參、法院之見解

- 一、原告起訴意旨略稱：橋X公司所有前揭土地，於八十八年一月二十七日拍定，其中之建築物部分，拍定價額為一千五百餘萬元，參加分配者全為普通債權，而依稅捐稽徵法第六條規定，稅捐之徵收，優先於普通債權，本件橋X公司滯欠八十三年至八十七年度地價稅一百餘萬元，如新竹縣稅捐稽徵處依法參與分配，全部均可受償，故本件橋X公司欠繳稅捐，乃係由被告之失職違誤，未依法執行稅捐之保全，未在執行法院拍定前參與分配而未受償所致，責任在於被告，被告竟函請境管局限制原告出境，自有違誤。
- 二、稅捐稽徵法第二十四條規定，旨在稅捐之保全，故該條第一項所稱「納稅義務人欠繳應納稅捐者」，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，**租稅債權就欠稅人財產而為強制執行或參與分配，雖為租稅債權受償之途徑之一，然非謂未因此而受償者，欠稅人即可免除其租稅債務。**本件拍賣系爭土地及其地上建物時，新竹縣稅捐稽徵處未參與分配而受償，不論原因為何，均不影響橋X公司欠繳地價稅一百餘萬元，應限制其負責人出境之事實。

3.7.1.3 本文見解

- 一、本案原告主張被告若在拍定前參與分配，稅捐債權將可全額獲得清償，現卻因被告之疏失，導致稅捐債權未能獲得清償而限制原告出境。而被告及法院均認為**租稅債權就欠稅人財產而為強制執行或參與分配，雖為租稅債權受償之途徑之一，然非謂未因此而受償者，欠稅人即可免除其租稅債務。**實則，稅捐稽徵法第二十條之規定：「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（現為移送法務部行政執行署，作者註）強制執行。」因此，稅捐稽徵機關在符合法定要件時，即可移送法院（現為法務部行政執行署，作者註）強制

執行，¹³⁶根本無須等待參與分配，稅捐機關卻捨此不為，竟至原告財產被拍賣而無財產清償其稅捐債權時，才限制原告出境，此舉實屬捨本逐末；系爭土地及建物，遲至八十八年才被拍賣，被告機關主張法院（現為法務部行政執行署）未通知其參與分配，甚至聽任八十三年之地價稅因逾徵收期間而註銷，實有推卸責任之嫌。

二、此外，如果稅捐稽徵機關將系爭土地之欠稅及時依法移送法院（現為法務部行政執行署）強制執行，甚至八十四年以後的地價稅，欠稅人將因已無土地所有權，而不致新增地價稅之欠稅，乃竟因稅捐稽徵機關之違法失職，導致欠稅人所欠繳地價稅未能徵起，實難僅以「法院（現為法務部行政執行署）未通知其參與分配」，且「強制執行僅為租稅債權受償途徑之一」為詞，而解免稅捐無法徵起之疏失責任。

三、簡言之，若能貫徹限制出境制度之最後手段性，非在租稅保全及強制執行不為功之前提下，不輕易動用限制出境之手段，不但租稅債權更有機會受到清償，相信亦必能平息許多租稅之爭訟。

3.7.2 解除限制出境措施相關法律問題之分析

3.7.2.1 問題概說

限制出境辦法第五條規定關於解除限制出境之措施，其中，第一款規定：「已繳清依本辦法限制出境時全部欠稅及罰鍰者。」第四款規定：「依本辦法限制出境時之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間者。」實務上對於是否應繳清全額欠

¹³⁶ 所得稅法施行細則第一百零五條原規定，納稅義務人逾限在三十日以上不繳，該管稽徵機關於依本法第一百十二條第一項規定移送法院強制執行前，應先以催告書送達納稅義務人，納稅義務人於催告書所定期限內繳清者，免予移送法院（現為法務部行政執行署）。根據 2002 年 6 月 11 日中國時報第 24 版之報導，財政部於 2002 年 6 月 10 日發佈布修正之所得稅法施行細則，刪除稅捐機關對於積欠所得稅的案件，在移送法院前必須先催告的規定，往後稅捐機關對於積欠所得稅的案件，若納稅義務人超過三十日未繳納稅款，將直接移送法務部強制執行。即原本所得稅法施行細則，尚會催告納稅義務人，逾期不繳才移送執行。本案中，若稅捐稽徵機關在符合法定要件時，即將案件移送法院強制執行，亦會遭到執法苛酷、不通人情之批評，但本件從稅捐債權發生，至系爭土地及建物被拍賣，中間間隔五年有餘，稅捐稽徵機關實難卸責。

稅或罰鍰，或是否全部欠稅及罰鍰已逾法定徵收期間，才能解除限制出境之問題常生爭議，財政部 76.5.11. 台財關第七六四一三六六號函即明示，經限制出境後再發生欠繳稅款者須全部滯欠逾法定徵收期間始得解除出境。¹³⁷ 財政部 84.8.31. 台財稅第八四一六四五六一八號函亦明示，遺產稅欠稅未全部繳清或提供擔保前尚不宜解除限制出境，¹³⁸ 顯認為欠繳稅款須全部繳清或全部逾法定徵收期間，方得解除限制出境。惟限制出境辦法規定個人欠稅或罰鍰達五十萬元，營利事業欠稅或罰鍰達一百萬元，方可將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境，此金額相當程度有緩衝之作用，亦即並非個人或營利事業一有欠稅，即可將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境。因此，欠稅人或欠稅營利事業負責人在該金額限度內，應可免受限制出境，上開財政部函示爭議甚大，必須進一步分析及討論。

3.7.2.2 欠稅或罰鍰是否須全額繳清或全部逾徵

收期間才可解除限制出境

財政部 76.5.11. 台財關第七六四一三六六號函明示，經限制出境後再發生欠繳稅款者須全部滯欠逾法定徵收期間始得解除出境；財政部 84.8.31. 台財稅第八四一六四五六一八號函亦明示，遺產稅欠稅未全部繳清或提供擔保前尚不宜

¹³⁷ 財政部 76.5.11. 台財關第七六四一三六六號函。

主旨：所報×××君原欠繳罰鍰新台幣二、九〇六、二八〇元，已逾法定徵收期間，請核轉內政部入出境管理局解除其出境限制一案，復如說明二。說明：二、納稅義務人或受處分人欠繳稅款經限制出境後，再發生欠繳稅款，應俟其全部滯欠之稅款繳清或逾法定徵收期間，始得依「限制出境辦法」第五條第一款或第四款之規定報請本部解除其出境限制。本案×××君既尚有他案罰鍰未清，原限制出境不得解除。

¹³⁸ 財政部 84.8.31. 台財稅第八四一六四五六一八號函：

主旨：遺產稅納稅義務人欠繳稅捐被限制出境後，對於已依修正遺產及贈與稅法第四十一條之一規定，按其法定應繼分繳納部分遺產稅款者，在全部遺產稅未繳清或提供擔保前，尚不宜解除其出境限制。說明：二、現行遺產及贈與稅法第四十一條之一規定，係在避免納稅人因欠繳遺產稅無法辦理繼承登記，致其應繼承之財產可能發生土地法第七十三條之一所規定逕為國有財產登記之情形，影響其權益以及為維護地籍資料之正確性而增訂之條文，且僅得以將被繼承人名下之不動產遺產登記為全體繼承人所共同共有，而在全部應納稅款未繳清前，並不得辦理遺產分割登記或就共同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。三、依稅捐稽徵法第十二條後段規定及本部七四台財稅第二一九八七號函釋，有多數繼承人之遺產為共同共有財產，並以全體共同有人為納稅義務人，共同有人對應納稅捐負連帶責任，因此被限制出境之部份繼承人雖已依修正後遺產及贈與稅法第四十一條之一規定，按其法定應繼分繳納部份遺產稅款，然對於尚未繳納之稅捐仍負連帶責任，是以依「限制出境辦法」第五條規定，其全部遺產稅未繳清或提供擔保前，尚不宜解除其出境限制。

解除出境限制。惟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。¹³⁹

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，因我國租稅債權逾法定徵收期間後，依稅捐稽徵法第二十三條第一項之規定：「稅捐之徵收期間為五年，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。」似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。」

140

基上，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。

3.7.2.3 解除出境限制之擔保金之性質為何

3.7.2.3.1 問題概說

限制出境辦法第五條規定可以解除出境限制之事由，其中，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

¹³⁹ 財政部法規會張正勝參事在 2002 年 6 月 22 日國科會所舉辦之「欠稅與限制出境」研討會主張，若是單一稅目之欠繳而被限制出境，不能僅繳交部分使欠稅未達法定標準，但是若有多數稅目共同欠繳超過限制出境金額標準，可以繳交其中一或數種稅目，使欠稅或罰鍰未達限制出境金額標準，可以解除限制出境，可供參考。不過既然納稅義務人有繳交部分稅款或罰鍰之義務及權利，稅捐稽徵機關亦不會拒收部分稅款，似可認為即使是單一稅目亦可以繳交部分稅款之方式，使其未達限制出境標準，而解除限制出境。

¹⁴⁰ 陳清秀，前揭註 70 書，頁 400。

擔保金性質究竟為何？屬於擔保欠稅人以後仍會回國，亦或是屬於欠稅之擔保？以下即藉由台中高等行政法院 91 年訴字第 57 號判決說明此項爭議。

3.7.2.3.2 關於台中高等行政法院 91 年訴字第 57 號判

決

壹、事實概要

原告係彥 X 公司之代表人，因該公司滯欠八十四年度營利事業所得稅一百五十六萬七千三百三十元及八十五年度營利事業所得稅五十八萬七千九百二十元，合計滯欠二百十五萬五千一百五十元，經被告函報財政部後，財政部函請境管局限制原告出境。嗣原告為出國而申請以定期存單計二百四十七萬六千元提供擔保以解除出境限制，財政部乃函請境管局解除其出境限制，惟該公司仍未繳清欠稅。原告返國後，於九十年四月二日及四月十日向被告申請發還該擔保品，惟遭否准。原告不服，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

貳、兩造之主張及法院之見解

（壹）原告主張之理由

一、原告依據被告八十九年十一月三十日中區國稅徵字第八九 0 0 六五四九五號函辦理「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。惟被告竟擅改繳款人為彥 X 公司，事由也擅改為「稅款擔保」，將此不實事項記載於被告所屬台中分局所核發之「保管品收據」上，其目的顯係意圖不依約返還擔保品，因依據此收據，擔保品僅能由繳款人申請返還，被告也只能返還予繳款人。且訴願決定對原告提出之上開中區國稅徵字第八九 0 0 六五四九五號函及「保管品收據」不加採用，亦未述明不採用之理由，反竟以黎明稽徵所函當成收據，謂原告所稱原處分機關擅改繳款人及事由應屬誤解。

二、又訴願決定以「若訴願人出國時提供財產擔保，返國後申請退還，如此反覆

辦理提供與退還，一再辦理出境之限制與解除：：：」，以此「假設性之情景」為不返還原告出國擔保金之理由，非但其假設性不實，行政機關之行政處分亦不能以「假設性之情景」處罰人民。且原告係因被告曲解彥X公司欠稅尚未註銷而遭限制出境，惟事實上彥X公司已繳清核定稅額，原告必然不會有訴願決定所假設之「一再辦理出境之限制與解除」情景。再者，訴願決定採信被告之曲解，認定原告有誤稱「黎明稽徵所徵字第八九〇〇一二三三六號註銷欠稅」，實原告僅指出該所向國稅局「陳報」註銷，該所並無權決定註銷，被告故意誤導而迴避原告所提出為證明彥X公司早已依法申請註銷欠稅、業經查核並繳清應納稅額之「中區國稅黎明徵字第八九〇〇一三一八四號函」及「繳款書收據聯」。

三、原告原係向入出境管理局詢問「如訴願期間不准出國，是否可以保證金做擔保出國？手續如何辦理？」，經該局函轉財政部賦稅署，再函轉被告函覆。而被告於函覆原告之主旨亦明確敘述「台端函詢欠繳稅款訴願期間可否出國？是否可擔保出國及手續如何辦理乙事，復請查照」，因而原告認定其答復內容係針對「擔保出國」，且原告係個人，依法並無義務繳交彥X公司之「稅款擔保」，如被告明示原告所提供之擔保係「稅款擔保」，且此一擔保品將被扣留不還，原告自可選擇不出國。

（貳）被告主張之理由

一、原告係彥X公司之代表人，該公司分別滯欠已確定八十四年度及八十五年度營利事業所得稅一百五十六萬七千二百三十元及五十八萬七千九百二十元，合計二百十五萬五千一百五十元，被告乃報財政部函請境管局限制原告出境。原告申請以定期存單二百四十七萬六千元作為擔保，解除出境限制，經財政部根據被告九十年二月廿七日中區國稅徵字第〇九〇〇〇一二八六一號函及「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，函請境管局解除原告出境限制。嗣原告於九十年四月二日及四月十日申請領回該擔保品，被告所屬黎明稽徵所乃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。

二、又原告為彥X企業股份有限公司清算人，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，彥X公司欠繳之稅捐仍不得註銷。另原告訴稱該公司清算後應納本稅為一萬六千一百三十二元，業於八十九年八月十八日繳清，已無欠繳稅捐乙節，經核係被告向原告申報債權一百九十八萬四千零五十一元，原告乃於八十九年八月十五日郵寄金額為一萬六千一百三十二元之支票予被告，被告據以開立八十四年度營利事業所得稅應補稅額部分本稅一萬六千一百三十二元繳款書，於八十九年八月十八日向公庫繳納，其餘之欠稅則迄未繳清，原告所稱已繳清稅捐云云，絕非事實。

三、然原告於八十九年十一月五日函詢「如訴願期間不准出國，是否可以保證金做擔保出國？手續如何辦理？」，經被告以八十九年十一月三十日中區國稅徵字第八九〇〇六五四九五號函復原告，惟僅引述「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」之規定，告知其可依該規定辦理俾解除出境限制，至於原告所稱「擔保出國」乙詞則未置可否，亦未明確告知該辦法所定僅指「欠稅及罰鍰之擔保」及其提擔保後之法律效果，致原告認定提供擔保僅及於擔保其不致滯留國外，於原告返國後即應發還其擔保品，因而提供原告個人定存單設定質權為擔保，由被告所屬黎明稽徵所據以辦理解除其出境限制。又被告所屬黎明稽徵所於受理原告所提供之擔保品時，未依財政部頒「徵課管理作業手冊」之規定，另請原告填具提供擔保品申請書及第三人擔保同意書，致系爭擔保程序，尚乏足資表彰原告擔保目的之文件，使本件之欠稅人彥X公司與擔保品所有人原告二者間權利義務關係未明，雖被告業依「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」之規定報請解除原告之出境限制，惟是否得據以推定為原告提供擔保目的之意思表示，不無疑義。

四、被告於行政作業上雖已於前揭復函中告知應檢具之文件，惟未於其提供擔保時善盡輔導填具申請書之責任，並告知其應負提供擔保之法律責任，致應踐行之程序尚難稱完備，若因而使原告坐失選擇提供或不提供擔保並解除出境限制之機會，洵有可議。

（參）法院之見解

一、「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』第五條第二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。」經財政部台財稅第八二〇四八五六八八號函釋有案。

二、原告係彥 X 公司之負責人，彥 X 公司欠繳營利事業所得稅合計二百十五萬五千一百五十元，被告乃報請財政部函請境管局限制原告出境。原告申請以定期存單二百四十七萬六千元作為擔保，解除出境限制，經財政部函請境管局解除出境限制。嗣原告於九十年四月二日及四月十日申請領回該擔保品，經被告函復以，依前揭財政部台財稅第八二〇四八五六八八號函釋意旨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。惟查原告原係向內政部警政署入出境管理局函詢「本人現僑居美國，在訴願期間，本人返國是否可再出國，如訴願期間不准出國，是否可以保證金（公債）做擔保出國？手續如何辦理？」，嗣經境管局函轉財政部賦稅署，再由財政部賦稅署函轉被告答覆原告以：依限制出境辦法第五條第二款「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，得報請財政部或該管法院函請內政部入出境管理局解除其出境限制」，台端如欲解除出境限制，可依上開規定檢具申請書，連同擔保品清單及證明文件，向本局黎明稽徵所提出申請。惟該函覆並未對所提供之擔保品，於原告返國後仍將被扣留不還加以載明。嗣原告依被告函覆，申請提供擔保品出國時，亦於申請書載明「出國期間為一個月，返國時再向貴局報告，並領回擔保品」，足認原告係向內政部警政署入出境管理局函詢「出國擔保」情事，其本意認出國提供擔保品後，返國時即可取回該擔保品，惟被告於准予原告提供擔保品時，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。

三、依財政部頒「徵課管理作業手冊」規定，被告於受理原告為解除限制出境，而申請提供擔保時，應另請原告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」，惟被告自承未令原告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，則原告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，向被告提供擔保，被告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八二〇四八五六八八號函釋意旨否准原告返還擔保金之請求。

3.7.2.3.3 本文見解

本件台中高等行政法院係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。換言之，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。本文認為，該擔保金是否得請求返還，由於限制出境辦法第五條第二款規定：「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。」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。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。

3.7.3 欠稅未確定而限制出境之標準所生爭議

3.7.3.1 問題概說

財政部 85.8.15. 台財稅第八五一九一五〇三六號函之主旨認為，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「限制出境

辦法」第二條第三項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**確有限限制出境之必要者。(二)欠稅人或欠稅營利事業之負責人有潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者。現實務上只要應納稅額未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，且符合限制出境辦法第二條第三項之標準者，即予限制出境，無須另為審酌，如此與上開函示是否有所抵觸？

3.7.3.2 問題之分析

限制出境制度本身爭議已大，未確定之欠稅及罰鍰超過法定標準即予限制出境，爭議勢必更多，雖限制出境辦法第二條第三項對於未確定之欠繳稅捐或關稅，將其標準放寬至個人欠稅七十五萬元、營利事業欠稅至一百五十萬元，方限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，然此對於基本權之侵害，並不因此而有所減輕，因此，財政部 85.8.15. 台財稅第八五一九一五〇三六號函認為，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**，目的即在限縮限制出境制度之適用，以避免過度侵害基本權。除非合於限制出境之金額標準，且(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**確有限限制出境之必要者，或(二)欠稅人或欠稅營利事業之負責人有潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者，才可以限制其出境。

對於未確定租稅債權之欠稅人限制出境，本更應作嚴格的限縮解釋，財政部上開函示，相信亦有此意。然而，欠繳應納稅捐或關稅時，只要應納稅額未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，且符合限制出境辦法第二條第三項之標準者，即予限制出境，實務上關於「審酌」這個要件，完全不予考慮，如此其函示內容再加「審酌」的條件即有蛇足之嫌。管見以為，參照上開函示限縮未確定之欠稅人出境之原意，應貫徹其內容，**即使納稅義務人經復查決定仍有應納稅額，未繳納半數或提供相當擔保而提起訴願，稅捐稽徵機關仍應具體審酌是否確有限限制出境之必要，才能限制其出境。**

3.7.4 公益法人之負責人是否亦為限制出境辦

法規範之對象

3.7.4.1 問題概說

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及限制出境辦法之規定，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。

3.7.4.2 關於最高行政法院 91 年判字第 1473 號判

決

3.7.4.2.1 事實概要

財政部台財稅第八八一一二五九〇〇號函示：「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。」故公益法人依財政部前揭函示，不適用限制出境辦法之規定；而最高行政法院 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及限制出境辦法之規定？

3.7.4.2.2 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。另依內政部五十六年臺內勞字第二三一—三四號函及內政部六十年臺內勞字第四〇九三〇三號函，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八十八勞資一字第〇〇五一六七八號函，上訴人所屬工會實係公益法人，則依財政部台財稅第八八一—二五九〇〇號函示：「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，上訴人非為限制出境辦法之適用對象。

貳、法院之見解

財政部台財稅第八八一—二五九〇〇號函釋：「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八二勞一字二七八五八號函主旨記載：「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（八九）府社勞字第三八〇六〇號函主旨記載「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八九台水三區產業工組字第九十號函之主旨記載「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（以下稱本會）』，請准予核備，以利本會會務推展。」等情，原審於九十年五月二十三日言詞辯論期日時亦詢問被上（訴，作者註）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八八一—二五九〇〇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八八一—二五九〇〇號函釋，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。

3.7.4.3 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，此為兩造所不爭，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，似不應就認定其屬營利事業；而公益法人非以營利為目的，故財政部台財稅第八八一—二五九〇〇號函釋認為：「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。」可資贊同。

3.8 小結

本計畫以檢索行政法院判決的方法，從中發覺限制出境制度在行政法院實務所發生之問題，由於行政院及財政部之訴願決定書並未公佈，相信所檢討之問題僅為冰山一角。不合理之制度就會有不合理之逃避手段，為防止欠稅人規避限制出境處分，財政部以不合法理之函示來應付，以致形成惡性循環，使問題越來越多。實則，既然租稅是無對價之公法上金錢給付義務，沒有能力償還租稅債務者，限制出境不但無法令其清償，反倒侵害憲法所保護之人性尊嚴；而有能力償還租稅債務者，卻往往因稅捐稽徵機關未及時依稅捐稽徵法第二十四條之規定，聲請禁止處分其財產，或對其財產聲請假扣押，導致欠稅人或欠稅之營利事業脫產，最後亦因無法強制執行其財產，只好以限制出境的手段，「督促」其償還租稅債務。一旦如此，則實務上會有前仆後繼之爭訟，也就不令人意外。本文以類型化之方式，整理實務上判決，俾對稅捐稽徵實務檢討限制出境制度，能有所幫助，以兼籌並顧國家租稅債權及納稅人之基本權利。

4. 從憲法角度審視限制出境制度之合憲

性

4.1 基本權之意義及其限制

依稅捐稽徵法第二十四條第三項授權訂定的「限制出境辦法」所為的限制出境處分，在實務上引起許多之爭議已如前述，就學理探討而言，亦有相當多的問題值得探究。第4部分之目的是作限制出境制度的合憲性之控制。「基本權乃一個人生存所不可或缺且其核心為永久不可侵犯之權利，對國家權力之作用，無論是立法權、司法權或行政權，皆具有拘束力，國家權力作用雖得為公共利益而限制基本權，但應不得以侵害基本權為其目的或只為行政方便即限制人民之基本權，且若國家作用，為達公共利益目的，亦僅能限制基本權之非核心部分，若屬基本權核心部分，則仍不得限制。」¹⁴¹基本權限制為基本權發展過程中必然之結果，然此重點非在「是否」要限制，而是在於如何限制與限制之程度為何。

142

為防止基本法上所保障之基本權受到如同威瑪憲法之基本權被空洞化的毀滅後果，所以德國基本法設下了重重對基本權積極與消極保障條文。首先依第一條規定基本權為直接有效適用之法律，其非在促使基本權的客觀規範化而使其任受立法者之支配，而是使其不再有藉口的被所有國家權力行使上所忽略，此外，還更明確賦予所有國家權力行使對基本權之基礎的人性尊嚴具憲法拘束力的尊重與保護義務，並實證的強調基本權對所有國家權力的直接拘束力。此外，還於第二條以下之個別基本權保障下，就一般法律保留、特殊法律保留一一規定，最後在第十九條第二項設下明文最後一道限制，使基本權在允許立法者為限制下，不會使其核心受到損害。¹⁴³

我國憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人

¹⁴¹ 李惠宗，憲法要義，2001年8月，元照初版第一刷，頁83。

¹⁴² 陳慈陽，前揭註144書，頁207。

¹⁴³ 陳慈陽，前揭註144書，頁154-155。

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。」其對基本權之限制，又設了三個條件，¹⁴⁴即「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」，在有「必要」的情況下，才能以「法律」限制基本權。吾人對於基本權限制之討論，亦將從此展開。

首先，將探討「限制出境」制度究為限制人民之何種基本權利？其次，合憲性之控制，重點應以法律保留原則及比例原則來檢驗¹⁴⁵，然後在依次討論討論限制出境是否符合正當法律程序之要求、限制出境制度是否違反不當聯結禁止原則，最後綜合說明討論之結果。

4.2 限制出境制度限制人民何種基本權利

4.2.1 概說

限制出境制度限制人民何種之基本權利？其所侵害者，究為憲法第八條之人身自由？憲法第十條之居住遷徙自由？抑憲法第二十二條之一般行為自由權？德國法制上是否及有何不同之規定？吾人以下將先說明基本權審查之順序，而後分析我國法制上之規定，其後，參照德國法制上之規定與我國大法官會議的態度，分析限制出境制度所侵害之基本權利。

¹⁴⁴ 我國憲法第二十三條及德國基本法第十九條第一項與第二項中，對立法者所可以為基本權限制之權限行使，給予實質與形式限制，特別德國基本法第十九條第二項中，對基本權核心之保障以及我國憲法第二十三條所稱之以法律「限制之」的規定，實為憲法學上對基本權理論，就其本質之探討，具重大意義。德國學界對於基本法第十九條第二項有關基本權核心保障之規定，其唯一的共識僅在於，其規定的目的與任務所在乃是欲對基本權為更詳密的保障，此種保障乃特別針對立法者所為對基本權限制之界限的創設，所以又被稱之為「限制之限制理論」。參見陳慈陽，基本權核心理論之實證化及其難題，2000年5月，初版二刷，頁4。

¹⁴⁵ 對於合憲性的控制，我國實務上並無一套明確檢驗的方式，學者李建良氏提出審查基本權的三個檢查步驟：

- a. 界定基本權利「保障範圍」之所在？亦即，確定基本權之「構成要件」。
- b. 判斷國家行為是否「侵害」到基本權利的保障範圍？亦即，確認基本權是否受有限制。
- c. 檢驗該侵害行為是否具有憲法上之合法化理由？亦即，審查該侵害行為是否具有「阻卻違憲事由」。

參照，李建良，基本權利理論體系之構成及其思考層次，收錄於憲法理論與實踐（一），1999年7月，1版，頁41。

而陳慈陽氏認為基本權核心保護要件最重要的分析，乃是在憲法學通說上最被引用之法律保留原則與法益衡量原則，作為基本權核心所在之判斷標準，參見陳慈陽，前揭註144書，頁9。

4.2.2 基本權之審查

4.2.2.1 基本權之審查順序

學者李建良氏認為基本權之思考層次依序如下，第一，憲法規範基礎之探尋：基本權利相關保障規範之確立；第二，基本權利保障範圍之詮釋（確定基本權利之構成要件），第三，基本權利之限制（受有侵害），第四，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。¹⁴⁶從而，限制出境的相關基本權利，包括憲法第八條的人身自由權、憲法第十條的遷徙自由權及憲法第二十二條的一般行為自由權，應依序檢查之。

4.2.2.2 人身自由之意義及憲法對於人身自由之

保障

4.2.2.2.1 人身自由之意義

我國憲法第八條規定：「人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之。（第一項）人民因犯罪嫌疑被逮捕拘禁時，其逮捕拘禁機關應將逮捕拘禁原因，以書面告知本人及其本人指定之親友，並至遲於二十四小時內移送該管法院審問。本人或他人亦得聲請該管法院，於二十四小時內向逮捕之機關提審。（第二項）法院對於前項聲請，不得拒絕，並不得先令逮捕拘禁之機關查覆。逮捕拘禁之機關，對於法院之提審，不得拒絕或遲延。（第三項）人民遭受任何機關非法逮捕拘禁時，其本人或他人得向法院聲請追究，法院不得拒絕，並應於二十四小時內向逮捕拘禁之機關追究，依法處理。（第四項）」其乃是憲法一百七十

¹⁴⁶ 李建良，前揭註 145 書，頁 42。

五個條文中，規定最詳者，可見制憲者對於人身自由保障之重視。

憲法第八條所保障之人身自由緊接於平等權之後，體系上的意義乃是，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，其他之自由皆徒託空言矣。而人身自由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，與憲法第十條居住遷徙自由相較，人身自由係屬一種消極的行動自由。換言之，人身自由是不被恣意支配的身體自由。¹⁴⁷

4.2.2.2 憲法對於人身自由之保障

依釋字四四三號解釋所建立之層級化保留體系，人身自由之保障，乃是屬於「憲法保留」之範圍，即使依據法律，亦不得加以限制，可見大法官亦體認制憲者對於人身保障重視之意，將其列為最嚴格之「憲法保留」，盡可能避免在任何情形下，遭受不當之侵害。其保障內容包括，一、逮捕機關之限制，即逮捕者之身分限定於司法或警察機關。二、審問與處罰機關的確定，對於人民之審問與處罰，唯有法院方得為之；¹⁴⁸所謂法院，乃國家依法成立審問及決定處罰人民之機構，有分為軍事法院與普通法院。由於憲法第九條規定，人民除現役軍人外，不受軍事審判，故憲法第八條所謂之法院應指各級普通法院而言。三、規定人民的拒絕非法逮捕權，換言之，人民以實力抗拒不合本條規定之侵犯人身之行為，不構成刑法所規定之妨害公務罪（刑法第一三五條至一四一條）。四、拘禁、逮捕機關之告知義務，拘禁、逮捕機關在經過任何拘捕行為後，應以書面告知被拘捕之人及其親友，並應告知拘禁、逮捕之理由與地點。五、移送法院之義務，人身自由之保障主要是加重法院之職責。因此拘禁、逮捕機關應在二十四小時內移送至法院。而本人或任何人皆可要求法院提審之。在遭受非法拘禁、逮捕時，皆可聲請法院追究之。法院必須在二十四小時內向逮捕機關追究並提審嫌疑犯，並且不得先令該機關「查覆見報」。¹⁴⁹

¹⁴⁷ 李惠宗，憲法要義，2001年8月，1998年1月，2版，頁141。

¹⁴⁸ 關於審判機關之認定，釋字三九二號解釋闡述甚詳，可為參考。

¹⁴⁹ 陳新民，中華民國憲法釋論，1998年10月，2版2刷，頁205-206。

4.2.2.3 遷徙自由之意義

4.2.2.3.1 遷徙自由之意義

學者陳新民氏認為人民的遷徙自由可以分成廣義與狹義的遷徙自由。廣義的遷徙自由，應指人民概括的享有自由行動之權，可以在國內自由行動；這種行動不問其目的與動機為何，因此選擇居住地之行動自由便可稱之為「遷居自由」，或稱狹義之遷徙自由。如果以觀光、旅行為目的，則可稱為「旅行自由」。因此在國家領域內，人民可以自由決定前往何處，並未因為行政區域劃分的結果，而受到限制。人民在一國之內能否自由行動，也表彰了國家統治權是否統一，而非陷入割據及內亂、叛變之中。憲法所指的遷徙自由應就廣義解釋……人民的遷徙自由雖以在國內遷徙為主要內容。但是亦應包括向國外遷徙之自由（出國自由），只是此出國自由須受較大的限制而已。¹⁵⁰

學者李惠宗氏認為居住遷徙自由乃行動自由（freedom of movement）之意，屬於基本權，而具有主觀權利性。包括消極行動自由與積極行動自由。消極行動自由係指任何人得消極抵拒無法律依據之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，更不得封鎖居所之自由；而積極行動自由只不須事先許可欲往何方之自由，包括使用各種交通工具的行動自由，積極行動自由包括出國的自由。

另有日本學者將居住遷徙自由定義為，在自己所欲之地，決定住所或居所，或遷徙該地的自由，以及有不違反己意被遷移居住地的自由。……且居住遷徙自由的意義有如次幾點：¹⁵¹ 包括作為經濟自由的意義、作為一種人身自由的意義、

¹⁵⁰ 陳新民，前揭註 149 書，頁 219-220。另，關於遷徙自由的討論，可以參照林紀東，中華民國憲法逐條釋義，第一冊，1970 年元月，初版，頁 134 至 145。陳新民，人民「旅行權」之保障與限制，收錄於憲法基本權利之基本理論（下），頁 455-505。刁仁國，從憲法遷徙自由觀點評「入出國及移民法草案」，中央警察大學學報，1999 年，第 35 期，頁 105-132。阿部照哉、池田政章、初宿正典、戶松秀典編著，許志雄教授審訂，周宗憲譯，憲法（下）——基本人權篇，2001 年 3 月，初版，頁 274-282。

¹⁵¹ 整理自阿部照哉、池田政章、初宿正典、戶松秀典編著，許志雄教授審訂，周宗憲譯，前揭註 150 書，頁 274-282。

與表現自由有密切關聯且有助於個人人格形成之意義

4.2.2.3.2 遷徙自由之限制

壹、國內遷徙自由之限制

國家對人民國內自由行動的限制，必須基於公共利益的理由，並依法律方得為之。在立法可能性方面，以下情形可以考慮限制人民之國內遷徙自由：國防與軍事目的、基於刑事目的之立法、保護他人權利及其他公共利益。

貳、國外遷徙自由之限制

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，因此往往係先行使出國旅行權，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，而僅以限制出國權概括之。

4.2.2.4 一般行為自由權之意義及適用之限制

4.2.2.4.1 一般行為自由權之意義

壹、基本權構成要件之意義

憲法第二十二條規定：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。」此一規定，學說上稱為「憲法直接保障主義」亦即憲法保障所有自由權利，凡是符合此要件之自由權利即受憲法所保障，而非待法律所賦予，毋寧是法律亦不可任意侵害。所謂「社會秩序與公共利益」，屬不確定的法律概念，無法列舉，應藉由實務針對國家與社會發展之需要，漸次形

成之，例如，國家之增加稅收所形成之財政充裕（釋字三四五號解釋）、司法獨立所形成人民對司法之信賴（釋字二二八號解釋），防止走私對經濟秩序之維持（釋字三二四號解釋）、交通安全秩序的維護對人民行動之助益（釋字二二三號解釋）等，皆可認為係社會秩序與公共利益。本條解釋上不必積極地有利於社會、國家、人群，只要消極地不對社會共同體造成侵害即可受憲法之保障。¹⁵²

貳、一般自由權推定之意義

憲法第二十二條的另一意義在於賦予人民有一般的自由權利，其功能與德國基本法第二條之「一般行為自由」或「人格發展自由」同義。德國基本法上該條之規定，學說上稱為「剩餘基本權」。亦即，個人之行為首先應受屬於個人自由之推定，其結果乃是，國家應盡其可能對個人之自由加以尊重。國家欲限制人民一般自由權利時，須具令人信服的更高層次的目的，特別是有助於公共利益。¹⁵³

4.2.2.4.1 一般行為自由權適用之限制

一般行為自由權適用時應注意以下之限制：¹⁵⁴若自憲法列舉之基本權即可推導出系爭權利，則應優先適用該列舉之基本權。若無法自憲法列舉之基本權推導出系爭權利，則須斟酌可否由憲法列舉之基本權利規定的內涵推導，如果答案依然是否定的，再考慮由憲法第二十二條保障之。

¹⁵² 李惠宗，前揭註 147 書，頁 325-326。

¹⁵³ 李惠宗，前揭註 147 書，頁 327-328。

¹⁵⁴ 參見李震山，「從憲法觀點論身體不受傷害權」，收錄於氏著人性尊嚴與人權保障，頁 171-176；另可參見林俊言，「初論憲法第二十二條之解釋與適用」，憲政時代第 26 卷第 1 期，頁 61-79。

4.2.2.5 我國法制上「出國權」應屬何種基本權？

4.2.2.5.1 法制面之探討

吾人將從上述「人身自由權」、「遷徙自由權」與「一般行為自由權」之定義出發，檢討「出國權」在我國究屬何種應受憲法保障之基本權利？

「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，與憲法第十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」應非屬我國憲法第八條所保障之「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」已如前述，從而，在我國法制之下，「出國權」屬於「遷徙自由權」之範疇，應無疑義。鑑於特別規定優先於一般規定，因此，在相關基本權利的審查順序，包括「人身自由權」、「遷徙自由權」及「一般行為自由權」等，應已獲得解答，而不必再繼續檢查是否屬於「一般行為自由權」。至於德國法制上之「出國權」為何不屬其基本法第十一條「遷徙自由」保障之範疇，而歸屬基本法第二條第一項之「一般行為自由權」所保障，有其特殊的法制面背景，將在本節第三項探討。

4.2.2.5.1 大法官會議解釋對於遷徙自由權之見解

大法官會議就憲法第十條所保障之居住遷徙自由，先後共作成了釋字二六五號、釋字四四三號、釋字四五四號、釋字五一七號及釋字五四二號等五號解釋，以下分別介紹之：

壹、釋字二六五號解釋

釋字二六五號¹⁵⁵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

¹⁵⁵ 釋字二六五號解釋文參照。

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，且係針對未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（the right to return）作任何限制。

貳、釋字四四三號解釋

釋字四四三號解釋係關於限制役男出境之問題，該號解釋最為吾人所重視者，乃是其建立層級化的法律保留體系，但是大法官於解釋理由書第二段，也首次對憲法第十條所保障之居住遷徙自由下了定義，其謂：「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。」並且認為對居住遷徙自由的限制，憲法第二十三條規定應以法律定之且不得逾越必要之程度。又憲法第二十條規定，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。而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，因此，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，雖基於防範役男藉故出境，逃避其應盡之服兵役義務，惟已構成對人民自由權利之重大限制，與憲法第十條、第二十條及第二十三條之意旨不符，而為違憲之宣告。

是故，大法官認為出境權應為憲法第十條所保障之遷徙自由，非可與德國基本法第十一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。

參、釋字四五四號解釋

釋字四五四號解釋之要旨，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。其解釋文亦開宗明義的對居住遷徙自由下了定義，謂：「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。」且對人民上述自由或權利加以限制，必須符合憲法第二十三條所定必要之程度，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（即八十二年修正核定之同作業要點第六點），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。除其中第一項第三款及第二項之相關規定，係為執行國家安全法等特別法所必要者外，其餘各款及第二項戶籍登記之相關規定、第三項關於限期離境之規定，均與前開憲法意旨不符，而宣告其定期失效。

肆、釋字五一七號解釋

釋字五一七號解釋之要旨為，憲法第二十條明定，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十一條第一項第三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，與憲法第十條之規定尚無違背……（後略）。

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。

伍、釋字五四二號解釋

釋字五四二號解釋之要旨為，人民有居住及遷徙之自由，憲法第十條設有明文。對此自由之限制，不得逾憲法第二十三條所定必要之程度，且須有法律之明文依據。自來水法第十一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……（後略）。

本號解釋乃是關於國內居住遷徙自由之限制，大法官依釋字四四三號解釋、釋字四五四號解釋之意旨，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。

陸、大法官會議解釋對於「國外遷徙自由」之態度

大法官關於憲法第十條所保障之居住遷徙自由共作了五號解釋，其中與本文關係最切者，當屬釋字四四三號解釋；其肯定了憲法第十條所保障之遷徙自由，包含「出國權」，與德國基本法第十一條第一項「遷徙權」之規定，不能相提並論。我國憲法第十條既未限定「國內」的遷徙自由，故解釋上包含「出國權」並無問題，從而，入出國境應為憲法第十條所保障之遷徙自由。

4.2.3 德國法制上之「出國權」¹⁵⁶

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「出國權」（意為出國旅行權），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，在基本法第十一條內有明文之保障。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。

德國基本法第十一條第一項規定：「所有德國人享有在整個聯邦領域內遷徙之自由。」第二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，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十一條之內。其所主張的理由，除不願被實證法的

¹⁵⁶ 以下整理自陳新民，前揭註 150 文，頁 455-505。

「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，例如基本法第十七條 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十一條第一項之「遷徙權」，一則規範戰時的法律無法明確限制人民的「出國權」（因為基本法第十七條 a 第二項只言及基本法第十一條之「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，故認為基本法第十一條之「遷徙權」包含出國權。

反對人民「出國權」包含於基本法第十一條第一項之「遷徙權」者，現在逐漸成為主流。此派學者主張基本法第十一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十一條第一項之內，不過可以由基本法第二條之「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」，非涵攝於基本法第十一條第一項之「遷徙權」，因其只保障「整個聯邦領域」內的遷徙自由，「出國權」應係基本法第二條之「一般行為自由權」所保障。

4.2.4 小結

從上述分析，吾人可知德國「遷徙權」之保障，有其特殊的法制面背景，因其「遷徙權」僅包含「整個聯邦領域」內的遷徙自由，故「出國權」應另找尋依據，新近見解認為是基本法第二條的「人格權」衍生而來。我國憲法第十條規定：「人民有居住及遷徙之自由。」其遷徙自由並未如同德國法制般作限制，解釋上當然可以包括「出國權」；此外，大法官會議於釋字四四三號解釋認為役男之出境自由屬於憲法第十條遷徙自由之保障範圍，更可見大法官對於遷徙自由之解釋，亦不劃地自限，實值贊同。從而，我國法制面上，「出國權」屬於憲

法第十條之居住遷徙自由保障範圍，應無疑義。從而，限制出境所侵害之基本權利，即為「遷徙自由權」，又遷徙自由有作為經濟自由、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，已如前述；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。

4.3 以法律保留原則檢驗限制出境制度之 合憲性

4.3.1 概說

我國憲法第一百七十條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」而依憲法之體制觀之，憲法第二十三條所稱「……不得以『法律』限制之」之法律，應係憲法第一百七十條之形式意義的法律；此外，中央法規標準法第五條第二款規定，人民之權利義務應以法律定之，同法第六條又規定，應以法律規定之事項，不得以命令定之。由此觀之，有關人民權利義務之事項係在禁止授權之列，因此，我國顯採極為嚴格之國會保留原則。¹⁵⁷然而，在一九九四年之前，行政機關多持「有組織法即有行為法」¹⁵⁸之態度，司法機關有時亦容忍其合法性，依事件之性質，有不同的處理方式，故依法行政原則並未真正落實。釋字三四五號解釋承繼了釋字三一三號解釋以來的見解，即涉及人民權利義務之限制者，應以法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。而最具突破性的見解，當為釋字四四三號解釋所建構出來的「層級化保留體系」，其以限制人民權利之多寡，設定不同等級的法律保留體系。¹⁵⁹

¹⁵⁷ 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，頁 81。

¹⁵⁸ 吳庚，前揭註 16 書，頁 102。

¹⁵⁹ 關於法律保留原則之討論，可以參見許宗力，論法律保留原則，收錄於氏著法與國家權力，頁 117 至 214。

4.3.2 授權明確性之標準

釋字三一三號解釋中，大法官認為罰鍰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符合憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。因此民用航空運輸業管理規則雖係依據民用航空法第九十二條而訂定，但法律授權之依據，有欠明確，與前述意旨不符，而宣告其自解釋公布日起，至遲於屆滿一年失效。其後於釋字三四五號解釋，認為「限制出境辦法」並未逾越法律授權之目的及範圍，釋字三四六號解釋，則宣告國民教育法及財政收支劃分法關於徵收教育捐之授權合憲，認為「法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。」其後，釋字三六七號解釋（營業稅法施行細則牴觸營業稅法之規定）、釋字三八〇號解釋（大學法施行細則超越母法授權範圍）、釋字三九四號解釋（營造業管理規則超越建築法之授權）、釋字四〇二號解釋（關於保險代理人、經紀人、公證人管理規則超越保險法授權之解釋）等等，均遵循自釋字三一三號解釋以來，逐步充實完整之「授權明確性」標準。¹⁶⁰嗣後，釋字四四三號解釋終於突破性的建立「層級化的保留體系」，以侵害人民自由權利之強度，區分不同等級的法律保留標準。

4.3.3 層級化的保留體系

釋字四四三號解釋可說是大法官會議相當具有代表性的解釋之一，其依對於人民權利限制之多寡，而設定了不同等級的法律保留，建立如同德國之層級化保留體系（或稱分別等級之保留）¹⁶¹，其結構如下：¹⁶²1.憲法保留：憲法第八條之部份內容。2.絕對法律保留：即必須由法律自行規定，諸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：即法律直接規範或由有法律依據之行政命令加以規範，其對象包括生命、身體以外之其他自由權利的限制，以及給

¹⁶⁰ 關於授權明確性之要求，可以參見許宗力，行政命令授權明確性問題之研究，收錄於前揭註159書，頁215-268。

¹⁶¹ 吳庚，前揭註16書，頁96、107-108。另可參照陳新民，憲法基本權利之基本理論，上冊，1980年，頁203以下。

¹⁶² 吳庚，前揭註16書，頁107-108。

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：屬於執行法律之細節性、技術性次要事項，則不在法律保留之列。5.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為寬鬆。涉及公共利益之重大事項者，應有以法律或法律授權之命令為依據之必要。

4.3.4 以法律保留原則檢驗限制出境制度之合

憲性

釋字四四三號解釋建立以「規範密度」作為行政命令限制人民基本權利之審查基準，釋字三四五號解釋之作成，雖在釋字四四三號解釋之前，吾人仍可由釋字四四三號解釋所建立之「層級化法律保留體系」，回頭重新檢驗限制出境辦法之合憲性。系爭案件中，因「限制出境辦法」，有稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權，並未逾越法律授權之目的及範圍，且有解除限制出境的相關配套措施，故大法官認為該辦法與憲法並無牴觸。

但所謂授權明確性原則，依大法官會議釋字三四六號解釋之見解，須法律基於特定目的，而以**內容具體、範圍明確**之方式為授權規定；¹⁶³釋字三四九號解釋理由書亦指出：「凡與限制人民自由權利有關之事項，應以法律或法律授權命令加以規範，方與法律保留原則相符。故法律授權訂定命令者，如涉及限制人民自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件。……」事實上，現今仍有多數由法律授權制定之命令，均僅為概括之授權，類如「本法施行細則由某機關定之」、「某辦法由某機關定之」，最為常見，稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權規定即屬之，其與無法律授權，實質上相差不遠，釋字三四五號解釋中，大法官卻認為限制出境辦法符合法律保留與授權明確性原則，實令人不解。¹⁶⁴

何況，限制出境雖非行政罰，其限制人民之行動自由仍帶有處罰色彩，大

¹⁶³ 詳見大法官會議釋字三四六號解釋理由書。

¹⁶⁴ 廖怡貞，前揭註 157 文，頁 82。

法官會議釋字四〇二號解釋「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，方符憲法第二十三條之意旨。……」但稅捐稽徵法第二十四條第三項僅謂「其實施辦法，由行政院定之」，對人民自由權利之剝奪，竟以空白授權之方式，授權由行政機關以命令定之，其合憲性立論薄弱，甚為明顯，¹⁶⁵因此，實有重新加以檢討之必要。

4.3.5 小結

「限制出境辦法」之規定，雖經釋字三四五號解釋認為其「……並未逾越上開法律授權之目的及範圍」，但觀察大法官會議釋字四四三號解釋所建構之層級化保留體系，限制出境制度限制了憲法第十條所保障之遷徙自由，應由法律規範或由法律授權訂定之法規命令加以規範。而若由法規命令加以規範，則應參考大法官自釋字三一三號以來所建立，並逐步充實之「授權明確性」之標準，即法律所為之授權，應內容具體、範圍明確，故「限制出境辦法」是否能通過授權應內容具體、範圍明確之標準，並非毫無疑問。

此外，參考釋字五三五號針對警察勤務條例第十一條規定所為解釋之意旨，其認為實施臨檢之要件、程序及對違法臨檢行為之救濟，均應有法律之明確規範，方符憲法保障人民自由權利之意旨。警察勤務條例有關臨檢之規定，「並無授權警察人員得不顧時間、地點及對象任意臨檢、取締或隨機檢查、盤查之立法本意」，「除法律另有規定外，警察人員執行場所之臨檢勤務，應限於已發生危害或依客觀、合理判斷易生危害之處所、交通工具或公共場所為之」，其中處所為私人居住之空間者，並應受住宅相同之保障；對人實施之臨檢則須以有相當理由足認其行為已構成或即將發生危害者為限，「且均應遵守比例原則，不得逾越必要程度。」即縱認警察勤務條例容許警察之「臨檢」行為，但並非認為警察人員可以不顧時間、地點及對象任意臨檢、取締或隨機檢查、盤查；且執行時應遵守比例原則，不得逾越必要程度。

¹⁶⁵ 廖怡貞，前揭註 157 文，頁 84。

因此，稅捐稽徵法第二十四條第三項所授權訂定之「限制出境辦法」，亦應作如此限縮解釋，也就是稅捐稽徵法並無授權行政院得不顧欠稅金額之多寡、欠稅人或欠稅營利事業有無償還租稅債務之能力，甚或個案情形之不同，均將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制其出境之本意，欠稅金額不同者，限制出境時間在立法上竟未作不同之對待，亦與平等原則有違。管見以為，「限制出境辦法」在法律保留原則與授權明確性原則之審查上，實難通過合憲性之檢驗，故應由立法機關將限制出境之要件、限制出境之期間、甚至解除限制出境之措施等，儘速改由法律規定，或由法律作明確之授權以法規命令定之，方能確保人民權益。

4.4 以比例原則檢驗限制出境制度之合憲性

4.4.1 概說

比例原則早期德國各邦行政法院常在警察事件中，加以引用。目前應用範圍廣泛，在理論上且被視為憲法位階的法律原則，以「法律保留」作為限制憲法上基本權利之準則者（參照我國憲法第二十三條），一般皆以比例原則充當內在界限。比例原則表現於我國現行法者，亦不乏其例：如憲法第二十三條、行政程序法第七條、社會秩序維護法第十九條第二項、集會遊行法第二十六條等，上述各條文雖未必使用比例原則之名稱，惟其所述之內容，與學說上之比例原則內容則頗有共通之處。依德國通說，比例原則又有廣狹兩義之分，廣義的比例原則包括適當性、必要性及衡量性三原則，而適當性原則又稱為適合性原則、相當性原則，必要性原則又稱為損害最少原則，衡量性原則又稱為狹義之比例原則。適當性原則指行為應適合於目的之達成；必要性原則謂行為不超越實現目的之必要程度，意即達成目的須採影響最輕微之手段；至衡量性原則乃指手段應按目的加以衡判；質言之，任何干涉措施所造成之損害應輕於達成目的所獲致之利益，始具有合法性。上述三分法在概念上有重疊之處，故論者反對上述通說，且主張比

例原則應改為禁止過度原則。¹⁶⁶行政程序法第七條稱：「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少者。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。」第一款即適當性原則，第二款、第三款分別相當於必要性及衡量性原則，可謂學說論述之條文化。

4.4.2 大法官會議解釋與行政法院判決對於比

例原則之見解

公法上運用比例原則為其裁判之基礎者，可以說是不勝枚舉，不論是大法官會議，或行政法院之判例、判決，多有運用比例原則為其裁判之基礎者，以下舉例說明之。

4.4.2.1 大法官會議解釋之見解

大法官會議解釋無論關於民事、刑事或行政類的解釋，多有運用比例原則者，與行政法相關的解釋為數更是眾多，例如，釋字五一〇號解釋：「……惟其工作與公共利益密切相關者，於符合憲法第二十三條比例原則之限度內，對於從事工作之方式及必備之資格或其他要件，得以法律或視工作權限制之性質，以有法律明確授權之命令加以規範……。」又如釋字四九〇號解釋：「……又兵役法施行法第五十九條第二項規定：同條第一項判處徒刑人員，經依法赦免、減刑、緩刑、假釋後，其禁役者，如實際執行徒刑時間不滿四年時，免除禁役。故免除禁役者，倘仍在適役年齡，其服兵役之義務，並不因此而免除，兵役法施行法第五十九條第二項因而規定，由各該管轄司法機關通知其所屬縣（市）政府處理。若另有違反兵役法之規定而符合處罰之要件者，仍應依妨害兵役治罪條例之規定處斷，並不構成一行為重複處罰問題，亦與憲法第十三條宗教信仰自由之保障及第二十三條比例原則之規定，不相牴觸」。又如釋字四六二號解釋：「……大學教師升等資格之審查，關係大學教師素質與大學教學、研究水準，並涉及人民工

¹⁶⁶ 吳庚，前揭註 16 書，頁 57-58。

作權與職業資格之取得，除應有法律規定之依據外，主管機關所訂定之實施程序，尚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，始符合憲法第二十三條之比例原則……。」

4.4.2.2 行政法院裁判之見解

行政法院之判例僅有一則與比例原則相關，¹⁶⁷但不論最高行政法院或是高等行政法院運用比例原則為其裁判之基礎者，均有數百則至上千則，可見比例原則已經成為我國大法官會議違憲審查及對憲法、法律、命令解釋時，所普遍運用的一項原理原則，行政法院裁判時，亦時常利用比例原則為其裁判之基礎。故言比例原則已成為憲法位階的法律原則，實無溢美之詞。

4.4.3 以比例原則檢驗限制出境制度之合憲性

吾人若欲以比例原則檢驗限制出境制度，則須從比例原則之三個子原則，即適當性原則、必要性原則及狹義比例原則出發。

4.4.3.1 適當性原則

4.4.3.1.1 適當性原則之意義

適當性原則亦稱為適合性原則，乃指手段應有助於目的之達成。依照通說和實務的定義，一個措施有助於目的之達成，即是適合的。反之，如果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。¹⁶⁸

¹⁶⁷ 行政法院 83 年判字 1223 號判決中，被告高雄市政府於答辯書中指出：「……原告提具理由，指陳各節，及「社區公益」之認定，主張其設立加油站服務社區民眾，促進地區繁榮，亦屬「公益」之一，係基於其立場而主張之「法律見解」，因政府施政應盱衡全局，參酌法理，如「比例原則」為必要之處置，現因本府考量社區住戶所主張之「公益」與原告主張之「公益」，何者為重，何者為大，其理易明。……」

¹⁶⁸ 盛子龍，比例原則作為規範違憲審查之準則——西德聯邦憲法法院判決及學說之研究，台大法研所碩士論文，1989 年 6 月，頁 7。

學者盛子龍氏對於適當性程度的要求，同意「完全不適合」之準則。¹⁶⁹所謂完全不適合準則，乃德國聯邦憲法法院所採取之最低標準：只要手段不是「完全」或「全然」不適合，易言之，只要手段能「部分地」有助於目的之達成，即不違反適合性原則。從而，即使手段只有部分微小的適合性，亦足以滿足適合性原則。在此，可以稱其為「完全不適合」之準則。¹⁷⁰

4.4.3.1.2 以適當性原則檢驗限制出境制度之合憲性

據此，我們檢驗限制出境制度是否有助於其目的即確保稅收達成。無庸贅論的，限制出境有助於稅捐稽徵機關確保稅收，也因此財政部視其為一項強而有力的工具，捨不得將其放手，只要欠稅達一定金額，就可將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境。在適當性原則的檢驗標準下，限制出境應有助於達成目的，即其非「完全不適合」之手段，因此，可以通過適當性原則的要求。學者另有見解認為，究其本質，限制出境制度係限制納稅義務人之自由權，而非侵害其財產權，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資力狀態，而無助於確保稅捐債權的實現。相對而言，限制移轉、設定及假扣押等方式乃凍結納稅義務人現有之動產、不動產，就稅捐保全之效果而言最為直接、有效，就此以觀，限制「出境手段」之是否有助於稅捐保全目的之達成，實值懷疑¹⁷¹。論者亦有從另一角度觀之，如欠稅人並無出境需要，亦不打算出境，則限制其出境實質上無關痛癢，行政機關以之迫使欠稅人自

¹⁶⁹ 盛子龍，前揭註 168 書，頁 46-47。其理由概略整理如下：

1. 適合性原則屬於廣義比例原則之一部，其基本精神在防禦立法者對基本權的過度侵害，並非在使聯邦憲法法院積極介入立法者的形成自由，甚至取代立法者對手段選擇之決定。

2. 要求立法者儘可能選擇最有效的手段，不僅已積極地介入立法者的手段選擇裁量，也未必合乎適合性原則保障人民基本權之基本功能，尤其當法律目的在防止因基本權行使對公益所生之危險時，最有效的手段往往是對基本權侵害最強烈的手段，因此將適合性原則解釋為「儘可能有效之要求」，有時反抵觸該原則之防禦功能。

3. 因適合性原則僅是廣義比例原則審查的第一道關卡，即使採取較低的審查標準，也不會影響對基本權的保障。蓋原則上如果有其他更有效，而且對基本權侵害較少的手段存在，立法者選擇的手段將無法通過必要性原則之審查。其次，如果立法者之手段達成目的的效果太低，以致與所造成之損害不成比例時，仍不能通過狹義比例原則之審查。這兩個後續的關卡，可以彌補適合性原則審查程序的寬鬆標準。

¹⁷⁰ 盛子龍，前揭註 168 書，頁 22。

¹⁷¹ 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，第 262 卷，1996 年 10 月，頁 26。

動繳納稅款之目的勢必落空。¹⁷²

4.4.3.2 必要性原則

4.4.3.2.1 必要性原則之意義

所謂必要性原則，乃指行為不超越實現目的之必要程度，意即達成目的若有多種手段時，須採影響最輕微之手段。¹⁷³而依照德國聯邦憲法法院對必要性原則所下之定義：「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」，易言之，如果「目的不能透過其他對個人較少負擔之方式同樣好的達成時」，則立法者選擇之手段即是必要的。總而言之，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手段更有效時（可能只是相同有效或效果更差），立法者即有義務選擇較溫和之手段。聯邦法院對必要性原則所下之定義，基本上亦為通說所接受。¹⁷⁴

必要性原則與「以最少成本」達成最大效果的經濟原則有所不同。在必要性原則保護基本權價值理念下，基本權侵害在「最小侵害」的決定上，仍應具有首要的意義。因此，學者盛子龍氏認為，其他手段之「相同有效」以及「對基本權較少侵害性」仍應是必要性原則之基本審查準則。只要有其他手段符合上述兩個準則，原則上就可以初步確立立法措施違反必要性原則。不過，為了防止其他手段可能在其他方面造成不合比例的損害，其建議：在必要性的審查中應加上一個輔助性準則，亦即以其他措施不違反「狹義比例原則」為限，才可以真正確定其他立法措施違反必要性原則。¹⁷⁵

¹⁷² 廖怡貞，前揭註 157 文，頁 83。

¹⁷³ 吳庚，前揭註 16 書，頁 57。

¹⁷⁴ 盛子龍，前揭註 168 書，頁 59。

¹⁷⁵ 盛子龍，前揭註 168 書，頁 103。此外，這邊「狹義比例原則」之所以使用引號的特殊理由，乃是因為在通說及實務所建立之比例原則審查模式下，狹義比例原則必須等到立法措施之必要性被確定之後，為了保護人民的基本權才進一步對立法措施本身進行利益衡量之審查。但是在此所謂之「狹義比例原則」，卻是等立法措施之必要性被「初步」否定之後，才以其他措施將造成不合比例之損害為由，「反過來」肯定立法措施之必要性。

4.4.3.2.2 以必要性原則檢驗限制出境制度之合憲性

稅捐稽徵法第二十四條第一項規定：「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；其為營利事業，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」同條第二項規定：「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。」同條第三項規定：「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，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。」

稅捐稽徵法第二十四條第一項所謂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，而未於規定期限內繳納者而言，是如繳稅期間尚未屆滿，仍無適用上開規定之餘地。依該規定稅捐稽徵機關得制止移轉或設定他項權利之財產，不以與納稅義務人所欠稅捐有關之財產為限。凡屬納稅義務人所有之財產均可為之。惟其範圍以相當於應繳稅捐數額之財產為度。¹⁷⁶其目的在於限制納稅義務人移轉財產或是設定其他權利，若為營利事業，則限制其減資或為註銷登記，即以限制登記之方式確保稅收。

同條第二項之目的，除非納稅義務人提供擔保，否則其有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象時，可以聲請法院對納稅義務人的財產為假扣押，即一般所謂之避免脫產以確保稅收；換言之，納稅義務人如無將財產隱匿或移轉、逃避執行之跡象者，稅捐稽徵機關尚不能聲請假扣押，僅能依照同條第一項規定通知有關機關制止其財產之移轉或設定他項權利。¹⁷⁷

而同條第三項有關限制出境之手段，並未限定於納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，僅於欠繳納稅金額達一定標準即予限制出境，查人

¹⁷⁶ 張昌邦，前揭註 42 書，頁 80。

¹⁷⁷ 張昌邦，前揭註 42 書，頁 83。

身自由權在憲法的法益位階上比財產權更高，對於財產為假扣押尚須納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，對於人民侵害權利更大之限制出境，反而不須此項要件，此由前述必要性之標準檢驗，不但手段不具相同有效性，且又非最小侵害之手段，故其顯然不合於必要性原則之要求。稅捐稽徵法第二十四條第一項及第二項均更有助於確保稅收，且相較於限制出境，乃對於人民權利限制較小的手段，稅捐稽徵應以物之保全為優先，才不致侵害必要性原則，亦避免論者評為「對人不對物」的「本末倒置」行為¹⁷⁸。如果真有保留限制出境制度之必要，其亦應限於最後手段，即稅捐稽徵機關在限制納稅義務人移轉財產或設定其他權利、禁止營利事業為減資或註銷之登記，或在納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象時，可以聲請法院就其財產為假扣押，踐行這三種程序仍無法保全稅捐時，限制出境可作為租稅保全之最後手段而加以使用。因為租稅乃是無對價之公法上強制性金錢給付義務，平等原則之要求特別嚴格，避免納稅義務人在市場上的競爭秩序因此受影響，故從保全國家租稅債權之角度觀之，或許限制出境制度可以作為最後手段而加以保留。

4.4.3.3 衡量性原則

4.4.3.3.1 衡量性原則之意義

衡量性原則乃指手段應按目的加以衡判；¹⁷⁹亦即，採取之方法所造成之侵害不得與欲達成之利益顯失均衡。¹⁸⁰德國聯邦憲法法院判決及文獻上最常見的是：「手段不得與所追求之目的不成比例」；無論是判斷手段與目的是否維持適當比例，法官皆必須針對手段所侵害之法益以及手段所增進之利益加以衡量，故狹義比例原則本質上無疑是一種衡量之要求。¹⁸¹

¹⁷⁸ 林進富、孫迺翊，前揭註 171 文，頁 27。

¹⁷⁹ 吳庚，前揭註 16 書，頁 57-58。

¹⁸⁰ 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，2001 年 1 月，初版再刷，頁 26。

¹⁸¹ 盛子龍，前揭註 168 書，頁 115。

4.4.3.3.2 以衡量性原則檢驗限制出境制度之合憲性

基本上，當限制出境制度通不過必要性原則之檢驗時，已可認定其無法通過比例原則合憲性的審查，不過在此作者仍用衡量性原則審查限制出境制度，藉此顯現限制出境制度之極度不合理。按行政權之行使，雖是以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的侵害。易言之，將行政目的達成之利益與侵害人民之權利間作一衡量，必須證明前者重於後者，才可侵害人民之權利。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，且兩者應保持合理且相當之比例。「限制出境辦法」犧牲人民享有受憲法保障之自由權，以換取稅捐稽徵機關徵收稅捐之行政上便利，兩者權衡輕重，實有失偏頗，顯可見其有違憲之虞。¹⁸²因此，限制出境制度亦不能通過衡量性原則之檢驗。

4.4.4 小結

以比例原則的三個子原則審查限制出境制度，限制出境制度除能符合適當性原則之檢驗外；若以必要性原則審查，在稅捐稽徵機關已踐行稅捐稽徵法所規定之其他租稅保全手續下，或許可能可以通過必要性原則的審查；而以衡量性原則即狹義比例原則審查限制出境制度，「限制出境辦法」犧牲人民享有受憲法保障之遷徙自由權，以換取稅捐稽徵機關徵收稅捐之行政上便利，兩者權衡輕重，實有失偏頗，顯可見其有違憲之虞。因此，限制出境制度亦很難通過衡量性原則之檢驗。故而，應可認定限制出境制度原則上不合比例原則之要求。

¹⁸² 廖怡貞，前揭註 157 文，頁 84。

4.5 限制出境處分是否合乎正當法律程序之要求

4.5.1 正當法律程序的起源

「正當法律程序」(Due Process of Law)一語，在概念上實肇源於西元一三三五年英王愛德華三世公佈之倫敦西敏寺自由法，該法第三章第二十八條明定：「任何人無分身或情況，非依正當法律程序應訊，不得被逐出與沒收其土地或租地，剝奪其繼承權，與處以死刑。」¹⁸³而上述條款又以一二二五年大英國協憲章第二十九條英王所承允之內容為基礎。該條意旨略謂：「任何人非經合法審判與非依國家法律，不得予以逮捕或拘禁、沒收其財產、放逐、傷害，或不給予法律之保護。」¹⁸⁴英國「正當法律程序」的理念，均以對於刑事被告的保障為中心。

4.5.2 大法官會議對於正當法律程序的闡釋

4.5.2.1 概說

司法院大法官會議正式使用正當法律程序一語，乃自釋字三九六號解釋開始，惟吳庚大法官於釋字二七一號解釋之「不同意見書」即已揭示正當程序的理念；其後，釋字三八四號解釋文中，正式使用「內容更須實質正當」來闡釋正當程序的理念；嗣後，釋字三九六號解釋認為司法程序須符合正當法律程序原則，釋字四〇九號解釋宣示了土地徵收的正當程序，釋字四六二號解釋涉及大學教師升等之正當程序，釋字四九一號解釋則認為「對於公務員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職的權利，自應踐行正當法律程序」，可見大法官會議欲導入英美

¹⁸³ 參照 Statute at Large of Gr. Br. & Ireland 643, "No man of what state or condition he be, shall be put out of his lands or tenements nor taken, nor disinherited, nor put to death, without he be brought to answer by due process of law", 轉引自史慶璞，美國憲法與政府權力，2001年4月，頁63。

¹⁸⁴ 參閱荆知仁著，美國憲法與憲政，三民書局，第77頁。

法制上之正當法律程序，以維護人民自由權利。

4.5.2.2 大法官對於正當法律程序的闡釋

4.5.2.2.1 釋字三八四號解釋

憲法第八條第一項規定：「人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕，拘禁，審問，處罰，得拒絕之。」其所稱「依法定程序」，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，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，並符合憲法第二十三條所定相關之條件……後略

4.5.2.2.2 釋字三九六號解釋

釋字三九六號解釋涉及公務員懲戒委員會之審理程序是否正當之問題，其解釋文中乃大法官會議正式使用「正當法律程序」一詞，其謂：「懲戒處分影響憲法上人民服公職之權利，懲戒機關之成員既屬憲法上之法官，依憲法第八十二條及本院釋字第一六二號解釋意旨，則其機關應採法院之體制，且懲戒案件之審議，亦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等，以貫徹憲法第十六條保障人民訴訟權之本旨。」並宣示「有關機關應就公務員懲戒機關之組織、名稱與懲戒程序，併予檢討修正」。

4.5.2.2.3 釋字四九一號解釋

釋字四九一解釋則是涉及公務員專案考績免職處分是否合憲之問題。其解釋文謂：「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，自應踐行正當法律程序，諸如作成處分應經機關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、期間及受理機關等，設立相關制度予以保障……。」本件解釋可以看出大法官會議已將憲法第八條關於人身自由保障之刑事正當程序，逐步推展至「正當行政程序」

之概念，可見英美法之正當法律程序之概念確已為我國大法官所接受。

4.5.2.3 大法官會議解釋已全面導入英美法上之

正當法律程序

我國憲法第八條所謂「法定程序」，因並未如美國憲法增修條文第五條之明文規定正當法律程序原則，故迄今仍具多義性與爭議性。但綜上所述，我們可以看出司法院大法官為我國憲法導入美國憲法正當法律程序（due process of law）的概念，對於國人自由權利的保障，可說是邁進了一大步。從釋字一六六號解釋與二五一號解釋對違警罰法違憲之宣告而言，只是宣示人身自由之限制應由法院為之，不得由行政機關或法院以外之國家機關限制人身自由，這是形式上之保障而已。從釋字第三八四號解釋以後，大法官解釋對人身自由就採取實質上之保障，亦即對人民人身自由之限制亦須依實質正當之法律程序始得為之。¹⁸⁵對於以往重實體、輕程序的現象，也有了結構性的轉變，亦即，以程序正義促進實質正義，其目的在於藉由程序的保障而維護人民的自由權利，更可見大法官之用心良苦。而從釋字三九六號解釋、釋字四〇九號解釋、釋字四六二號解釋、釋字四九一號解釋等，更可看出大法官將刑事上之正當程序理念，逐步推展至「正當行政程序」，對於國人權利之保護將更健全，國家侵害人民基本權利時，則應以正當法律程序檢驗之。

4.5.3 學界對干預行動自由之正當程序的闡釋

學界對於干預行動自由的行政正當程序討論並不多，以往的討論均集中於憲法第八條之刑事上的正當程序，雖出國權屬於憲法第十條遷徙自由之保障範疇，其對行動自由之干預，雖不如剝奪人身自由強烈，但憲法第八條由刑事訴訟衍生之正當法律程序，對行政機關限制人民行動自由，仍具有參考相當之價值，故以下併予介紹之。

¹⁸⁵ 翁岳生，大法官關於人身自由保障的解釋，月旦法學雜誌，第15期，頁96。本文係翁大法官於中央警察大學之演講紀錄，全文並見於中央警察大學出版之「法學論集」創刊號。

4.5.3.1 學者李震山氏之見解

學者李震山氏於「論行政管束與人身自由之保障」一文中，將干預當事人之行動自由的方式分為人身自由之剝奪與限制，兩者之區別在於干預強度（例如強制措施）及時間長短之程度上。人身自由之剝奪係侵害人身自由之強烈型式，其以強烈干預方式將自由完全排除，譬如逮捕。人身自由之限制與人身自由之剝奪不同者，在其具消極要素，即消極阻礙個人進入某一一般人得出入之地點，並在那停留，係對人身自由為部分之限制。……兩者區分之實益至少有二：其一，人身自由之剝奪，除有法律依據外，尚須合乎憲法第八條之規定，法官應介入。其次，人身自由之限制，除仍應有法律依據外，但不必受憲法第八條第二項所定程序之拘束，行政官得依法或本於法律為之。¹⁸⁶

其又指出，依德國人身自由剝奪法第二條，所謂人身自由之剝奪係指違反個人意願或在其無意識狀態下，將之安置於司法處遇機構、監獄、居留（留置）所或其他封閉式強制工作、保護管束、輔育、醫療等院所。至於強度上較人身自由剝奪為弱，稱為人身自由限制者，通常係指機關依法以直接強制措施，僅係短時間限制當事人之行動自由，依司法及行政實務上一般之見解，若因此而拘束人身自由超過二至三小時，則屬剝奪人身自由，但德國聯邦最高普通法院則曾以一個半小時為界。巴伐利亞邦則認為只要將人攜往警所，則屬人身自由之剝奪。所謂「干預強度」與「時間長短」等要件之認定，實亦寬嚴不一。¹⁸⁷

其雖在文中未言明「限制出境」係屬於人身自由之剝奪或限制，抑或其他人民基本區權利之限制，¹⁸⁸但亦強調其論點：「行政管束應由法官介入」，¹⁸⁹從而，亦可作為限制出境是否應由法官介入之參考。

¹⁸⁶ 李震山，論行政管束與人身自由之保障，收錄於人性尊嚴與人權保障，2002年2月，元照出版第1刷，頁229-230。

¹⁸⁷ 李震山，前揭註186文，頁230。

¹⁸⁸ 學者李震山氏於2002年6月22日國科會所舉辦之「欠稅與限制出境」研討會中明確指出，限制出境應屬限制人民之遷徙自由，非屬憲法第八條人身自由應由法官介入之範圍，屬於憲法第二十三條立法形成之事項，惟其仍建議限制出境對於基本權利侵害甚大，由公正第三者之法院介入，應可減少許多紛爭。

¹⁸⁹ 李震山，前揭註186文，頁233。

4.5.3.2 學者黃俊杰氏之見解

學者黃俊杰氏認為，依憲法第八條第一項所謂「非由法院依法定程序，不得審問處罰」，表示僅法院有審問處罰之權，其他機關，均無此權。而所謂法院，宜解為專指法院審判部門（即審判體，分獨任制及合議制審判體）而言，不包括檢察部門在內，即行使憲法第八十條審判職權之法官。¹⁹⁰就其觀點而論之，行政機關並非司法機關，若連司法機關之檢察部門都不包括於憲法第八條第一項「法院」，更遑論行政機關，因此，人身自由之限制，絕非可僅由行政機關為之。

4.5.4 其他法律關於限制行動自由之類似規定

4.5.4.1 社會秩序維護法之規定

社會秩序維護法雖大部分由警察機關即可作成處分，但是該法第四十五條規定：「第四十三條第一項所列各款以外之案件，警察機關於訊問後，應即移送該管簡易庭裁定。」而四十三條所規定由警察機關逕行作成處分者，均屬較輕微之違反社會秩序的行為，關於人身自由的限制，則必須由法院依照法定程序為之。

4.5.4.2 行政執行法之規定

行政執行法第十七條第一項規定：義務人有下列情形之一者，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，故不履行者。
- 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者。
- 四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述者。
- 五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告者。
- 六、經合法通知，無正當理由而不到場者。

¹⁹⁰ 黃俊杰，人身自由與檢警權限之檢討，軍法專刊，1995年，41卷11期，頁30-43。

第二項則規定：「義務人逾前項限期仍不履行，亦不提供擔保者，行政執行處得聲請該管法院裁定拘提管收之。」

行政執行法雖非屬於大法官釋字一六六號解釋所稱關於人民身體自由之「處罰」的範疇，而是行政強制執行上對人之間接強制執行措施，但是亦遵循「關於人民身體自由的限制，即應由法院依照法定程序為之」原則之要求；此外，本條關於須聲請法院為之者，僅限於拘提及管收，限制住居則不必受到法院的審查，而相對於限制住居，限制出境對於人民之行動自由限制更小，對於正當程序之要求程度更低，行政執行法第十七條之規定，可以作為限制出境制度正當法律程序要求之參考指標。

4.5.5 限制出境制度是否符合正當法律程序之要求

憲法第八條乃是保障人身自由，鑒於人身自由乃是各種自由之母，對其保障特須嚴其程序，亦特別要求限制人身自由之程序應由法院介入，以求慎重。然而，限制出境制度應為憲法第十條所保障之居住遷徙自由，限制出境對人民行動自由之限制，究不如直接以實力拘束人身自由。因此，其是否亦應由法院介入，即生疑義。本文認為，限制出境因干涉人民行動自由較少，僅涉及遷徙自由而非人身自由之限制，故不必受到憲法第八條同樣正當法律程序之要求；亦即，對於遷徙自由之限制，不必非要法院介入不可，只要在符合憲法第二十三條之法律保留及比例原則要求的前提下，就可不必經由法院而限制人民出境，而應可通過正當法律程序原則的檢驗。

4.6 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度之合憲性

4.6.1 不當聯結禁止原則之意義

「不當聯結禁止原則」亦有稱實質關聯性之要求¹⁹¹或不正對待給付之禁止¹⁹²。其係指行政機關的行政行為與人民的給付間，並無實質的內在關聯者（特別從法律授權觀察），則不得互相結合（即不得互相有依存關係）。禁止不當結合亦源自法治國家原則及禁止恣意，因此，具有憲法位階的效力。¹⁹³也就是行政處分的作成，不能基於與事件無關的考慮，而此一原則乃考量國家與人民之地位並不完全平等，國家如可無限制的結合各種武器對付人民，則人民的地位將毫無保障。¹⁹⁴

4.6.2 不當聯結禁止原則之法理根據

不當聯結禁止原則乃直接從比例原則，間接從法治國原則導出，¹⁹⁵又不當聯結禁止原則禁止行政機關率斷而為行政行為，故亦出自於禁止恣意原則，¹⁹⁶此外，不當聯結禁止原則經常反映在限制人民基本權利上，則依我國憲法第二十三條規定應有法律依據，因此法律保留原則亦為其法理根據；在英美法上，更以合理原則來說明不當聯結禁止原則，¹⁹⁷故亦為其法理根據之一。因此，不當聯結禁止原則之法理根據包括法治國原則、法律保留原則、比例原則、禁止恣意原則及合理原

¹⁹¹ 林錫堯，論行政法之一般法律原則（上），載於財稅人員進修月刊，第65期，頁14。

¹⁹² 吳庚，論行政契約之基本問題，載於台大法學論叢，第7卷第2期，頁131。

¹⁹³ 陳清秀，行政法的法源，翁岳生編（行政法），（2版，2000年），頁136。不過，在該書稱之為禁止不當結合原則。

¹⁹⁴ 學者李惠宗氏指出，不當聯結禁止原則係指國家權力機關在其權力作用上只應考慮到合乎事務本質的要素，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」上最低度要求。此一原則係屬法治國家原則，並與比例原則及權利濫用禁止及恣意禁止有關。參見李惠宗，「繳清罰鍰才能換行照嗎？」，台灣本土法學雜誌，2002年1月，第30期，頁93。

¹⁹⁵ 葉俊榮，行政裁量與司法審查，台大碩士論文，1985年6月，頁202。

¹⁹⁶ 林錫堯，論行政法之一般法律原則（下），載於財稅人員進修月刊，66期，頁13。

¹⁹⁷ 葉俊榮，前揭註195書，頁206。

則等。¹⁹⁸且其屬於憲法位階之法律原則，¹⁹⁹因此，均可用以檢討限制出境制度之合憲性。

4.6.3 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度之合憲性

欠繳稅捐即予限制出境一向是稅捐稽徵機關視為用以追繳稅捐、充實國庫收入最強而有力之手段之一。依照「限制出境辦法」第五條之規定，依本辦法限制出境者，有左列情形之一時，稅捐稽徵機關或海關應即依其限制出境程序，報請財政部或該管法院函請內政部入出境管理局解除其出境限制：

- 一、已繳清依本辦法限制出境時全部欠稅及罰鍰者。
- 二、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。
- 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二條第一項所定之標準者。
- 四、依本辦法限制出境時之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間者。
- 五、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。
- 六、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。

¹⁹⁸ 關於不當聯結禁止原則之法理根據，詳見趙義德，析論不當聯結禁止原則，收錄於城仲模主編，行政法之一般法律原則，頁 223-227。

¹⁹⁹ 所謂憲法原則是指受憲法承認，具有憲法位階的法律原則，內容包括：1.憲法明文規定之法律原則，如憲法第七條之平等原則。2.基於憲法原則所引伸出的法律原則，如依法行政原則及罪刑法定原則。3.憲法本身未明文規定，但為整部憲法之基本原理者，如五權分治、平等相維之憲政體制。因此，憲法原則有兩大特性：1.法律原則；2.憲法效力。

學者有認為不當聯結禁止原則屬於憲法位階之一般法律原則，其理由如下：

1.作為不當聯結禁止原則法理根據的法治國原則、依法行政原則及比例原則，通說皆已肯定其為憲法原則，由此導出之不當聯結禁止原則亦屬憲法原則無疑。

2.就憲法二十三條以觀之，即使具有「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」之理由，尚不得驟然以法律限制人民之自由權利，而且必須加上具有必要性，此種不必要限制禁止之原則，實亦含有不當聯結禁止原則之內涵，因此，可以推論不當聯結禁止原則為憲法原則。

3.不當聯結禁止原則對於立法行為亦具有規範作用，其具有基本規範之性質，立法行為不可牴觸之，使不當聯結禁止原則具有憲法層次的效力。

4.學說亦認為不當聯結禁止原則係自憲法推論而來，故通常具有憲法層次的效力。

詳細討論，請參見趙義德，前揭註 198 文，頁 227-228。

欠稅人僅在上述六種情形下，可以解除限制出境處分，但是，憲法保障私有財產權，原則上財產權自身，歸私人所有，國家不加以干預指染。憲法對財產權之保障，乃先於租稅請求權，在稅源階段即予保障，故財產權不因納稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障。²⁰⁰國家只對私有財產之收益與交換價值參與分配，此種國家分享之前提，在於財產權長期保持私有，作為稅源免於國家干預，以為國人生存保障之基礎。是以我國憲法第十五條在財產權保障之上，冠以生存權與工作權保障，實寓有深意存焉。²⁰¹

以納稅義務人欠稅即予限制出境，該限制出境處分之作成，即是基於與事件無關之考慮，換句話說，欠稅與限制出境之間，並無內在關聯性；況且，誠如學者葛克昌氏所云，國家對於財產權之保障，乃先於租稅請求權，財產權不因納稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障，而人身自由在法益的位階上，更高於財產權，舉輕以明重，既然財產權不因欠稅而不受保障，則自由權更不因欠稅而受到不必要限制，此乃無庸贅論者。因此，欠稅即予限制出境之制度無法通過不當聯結禁止原則的檢驗，而有違憲之虞。

4.7 限制出境制度是否違反人性尊嚴

4.7.1 人性尊嚴的意義

人性尊嚴即是人的尊嚴，或指個人尊嚴。²⁰²其乃是戰後各國憲法中，尤其是戰敗國所一致宣示保護之價值。德國基本法第一條第一項明文：「人之尊嚴不可

²⁰⁰ 對財產權持有課稅，如遺產稅（非繼承稅）、地價稅、田賦、房屋稅。此種財產權持有，可能並無收益，甚至有損失（管理修繕費），其課稅依據有基於憲法者，如「私有土地應照價納稅」（憲法第一百四十三條第一項後段）、「國家對私人財富及私營企業，認為有妨害國際民生之平衡發展者，應以法律限制之。」（憲法第一百四十五條第一項）。亦可能因財產權之持有，有造成公害，影響環境，增加公共設施之需要性（如水電、停車場、道路等）之虞，而由財產權附有社會義務中，取得課稅義務。但憲法所以規定「土地應照價納稅」，源於國民對其所有之財產權，作生產性使用，從而對其收益應加以課稅，國家具有期待性。是以對財產之持有，課以較輕度之租稅，其根據為「應有收益稅」。是以此種對財產權持有課稅，與所得稅之課徵依據並無差異。轉引自葛克昌，所得稅與憲法，第一篇，綜合所得稅與憲法，1999年2月，初版，頁21。

²⁰¹ 葛克昌，前揭註200文，頁21。

²⁰² 李震山，人性尊嚴之憲法意義，收錄於前揭註186書，頁3。

侵犯，對其尊重與保護，為所有國家權力之義務。」²⁰³而日本國憲法第十三條規定：「所有國民，應被尊重作為一個個人。對於生命、自由及幸福追求是國民的權利，以不違反公共利益為限，在立法與其他國政上，必要受最大的尊重。」²⁰⁴尤其德國係將其基本法第一條第一項之人性尊嚴，作為一**最高價值條款**，不僅為憲法層次，而且擴及於私法之範圍，²⁰⁵更可見德國對於人性尊嚴之尊重。

4.7.2 我國法制上關於人性尊嚴之規定

我國法制上僅於憲法增修條文第十條第六項規定：「國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視，促進兩性地位之實質平等。」對於人性尊嚴之保護，實不夠全面性，惟大法官已數度引用人性尊嚴條款或人格尊嚴為其解釋之依據，如釋字第三六五號解釋認為首次引用當時憲法增修條文第九條第五項「國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視，促進兩性地位之實質平等」之規定為解釋之依據；²⁰⁶其後，釋字三七二號解釋文更以「**維護人格尊嚴與確保人身安全，為我國憲法保障人民自由權利之基本理念**」，認為民法第一千零五十二條第一項第三款所稱「不堪同居之虐待」，應就具體事件，衡量夫妻之一方受他方虐待所受侵害之嚴重性，斟酌當事人之教育程度、社會地位及其他情事，是否已危及婚姻關係之維繫以為斷。若受他方虐待已逾越夫妻通常所能忍受之程度而有侵害人格尊嚴與人身安全者，即不得謂非受不堪同居之虐待。嗣後，大法官分別於釋字四八五號解釋之解釋理由書、釋字四九〇號解釋文及解釋理由書、釋字五〇九號解釋蘇俊雄大法官之協同意見書中，運用人性尊嚴為其解釋之依據，可見大法官亦承認人性尊嚴條款已成為無國憲法所保障之價值之一。

²⁰³ 謝世憲，人性尊嚴、正義與法律文化——柏林憲法法院關於何內克抗告案之裁定，國立中興大學法律學研究所碩士論文，1996年，頁77。

²⁰⁴ 參見日本國憲法第十三條，另，日本關於人性尊嚴之討論，可以參照日本國憲法，松井茂記，有斐閣發行，2000年10月25日，初版第2刷，頁310-314。

²⁰⁵ 謝世憲，前揭註203書，頁77。

²⁰⁶ 釋字三六五號解釋理由書參照。

4.7.3 以人性尊嚴理念檢驗限制出境制度

人性尊嚴最重要的意涵就是把人當成一個人加以尊重，不可將其視為國家的工具，吾人將從這個角度，檢視限制出境制度是否符合人性尊嚴。

4.7.3.1 對人執行有違人性尊嚴

限制出境制度之法律性質，乃是對人執行之間接強制手段，在第二章中吾人已加以闡明，藉著限制人民之遷徙自由，造成人民的心理強制作用而清償其租稅債務。對人執行之間接強制手段，在現代法治國家中已少有採用，即使仍有保留，亦限於極嚴格之條件下，方得加以對人執行。尤其，財產權乃先於租稅而受保障，其不因繳稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障，遷徙自由之法益位階高於財產權，既然財產權不因欠稅而不受保障，舉輕以明重，遷徙自由權更不因欠稅而不受保障。因此，限制出境制度實把人當成客體，在無要求主觀可歸責性的前提下，以保全國家之租稅債權為目的，限制個人之遷徙自由，實有不把人當成人加以尊重，有違人性尊嚴之要求。

4.7.3.2 對確無資力繳納租稅者限制出境，有違人性尊嚴

租稅是強制性無對價之公法上金錢給付義務，既然是金錢給付義務，則在欠稅人或欠稅之營利事業確無資力繳納租稅時，不但違反比例原則中適當性原則之要求；此外，以將欠稅人或欠稅營利事業之負責人限制出境之方式，並無助於租稅債權之實現，對於人民之基本權利卻侵害甚大；國家僅為維護法律之尊嚴，實把人當成客體加以對待，視其為國家之工具，有違前述德國學界及聯邦憲法法院所採用之「物體公式」，應認為違反人性尊嚴。

4.7.4 小結

人性尊嚴乃是人應被當成一個人加以尊重，不應被當成國家之工具，是德國法上之基本價值所在，學者李震山氏認為我國應明文規定人性尊嚴於憲法中，有其振聵啟聵之時代意義。²⁰⁷稅捐稽徵實務大量採用對人執行之限制出境手段，且對於確無資力繳納租稅者，亦加以限制出境，由物體公式加以檢驗，實已把人當成國家之客體，應認為違反憲法對於人性尊嚴之保障。

4.8 小結

限制出境制度乃是限制憲法第十條所保障之遷徙自由，依憲法第二十三條規定，須在「必要情形」下，才能以「法律」限制之。限制出境制度在法律保留原則及授權明確性的探討上，未能符合大法官釋字四四三號解釋之意旨，且於比例原則之檢討上，也很難通過必要性原則的檢驗。此外，在正當法律程序的討論方面，限制出境並非限制人身自由，似無須依憲法第八條的「法官保留條款」，應由法院為之，行政機關即可為限制出境處分，但重點在於其未符合「法律保留原則」及「比例原則」之要求。欠稅與限制出境之間，也因並無內在關連，而違反「不當聯結禁止原則」。最後，限制出境制度採用對人執行之限制出境手段，且對於確無資力繳納租稅者，亦加以限制出境，由物體公式加以檢驗，實已把人當成國家之客體，應認為違反憲法對於人性尊嚴之保障。

²⁰⁷ 關於人性尊嚴原則入憲之討論，參見李震山，人性尊嚴之憲法意義，收錄於前揭註 186 書，頁 19-23。

5. 結論與建議

5.1 結論

稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項授權行政院訂定的「限制出境辦法」，大法官會議在釋字三四五號解釋中，認其未逾越法律授權之目的及範圍，且有解除限制出境之措施，故為確保稅收，增進公共利益所必要，因認與憲法並無抵觸。本文即以釋字三四五號解釋為中心，探討關於限制出境制度之相關法律問題。

本文第二章先介紹限制出境辦法，及限制出境運作之現況，其次比較我國法制上的各種限制出境與限制住居規定、介紹限制出境屬於多階段行政處分之性質，被限制出境者若欲提起訴願，應以不服財政部之處分為由，向行政院為之，方得確實獲得救濟。接下來討論討論稅捐稽徵法與行政執行法競合之問題，兩者同有關於行政強制執行事項之規定，且兩者均定位為基本法之性質，本文認為根據「特別法優於普通法」原則，稅捐稽徵法在相關事項上仍應優先適用，不過行政執行法在相當程度上仍有補充適用之餘地，從而，若將限制出境制度之合憲性暫置而不論，稅捐稽徵法之「限制出境」，應可優先適用。此外，當符合行政執行法第十七條之要件時，仍可對其拘提、管收及限制住居。然後是稅捐稽徵法與行政程序法競合之問題，認為對於當事者之程序權保障，應個別認定之，不過，即使如此，限制出境不給予當事人陳述意見之機會，乃為避免欠稅人或欠稅營利事業負責人潛逃出境以逃避執行，有其時效性與急迫性，故不給予陳述意見機會，應無礙於對其正當程序之照顧。其後，討論限制出境之法律性質，其非屬行政秩序罰應無疑問，由於欠稅並不因限制出境一段時間後即歸於消滅，故亦屬於可以抵稅之強制執行措施；多數學說與實務見解認為其乃租稅保全措施，惟一般對於金錢給付義務之保全措施，均是對「財產」保全，本文之見解認為其屬於比較法上少見之「對人執行之間接強制手段」，藉由對被限制出境者之心理強制，達成保全租稅、清理欠稅之效果。

第三部分以檢索行政法院判決的方法，從中發覺限制出境制度在行政法院實務所發生的問題。實則，既然租稅是無對價之公法上金錢給付義務，沒有能力償還租稅債務者，限制其出境亦不致使其清償，如此顯然侵害憲法所保障之人性尊嚴，而有能力償還租稅債務者，卻又因稅捐稽徵機關未及時依稅捐稽徵法第二十四條之規定，禁止處分其財產或聲請假扣押，導致欠稅人或欠稅之營利事業脫產，最後亦無法強制執行其財產，只好以限制出境的手段，「督促」其償還租稅債務。本計畫以類型化的方式，整理行政法院實務上判決，俾能對稅捐稽徵實務檢討限制出境制度提供幫助，確保國家租稅債權及納稅人之基本權應兼籌並顧，乃是稅捐稽徵機關努力的方向。

第四部分則是作限制出境合憲性之控制。限制出境制度乃是限制憲法第十條所保障之遷徙自由，依憲法第二十三條規定，須在「必要情形」下才能以「法律」限制之。限制出境制度在法律保留原則及授權明確性的探討上，未能符合大法官釋字四四三號解釋之意旨，應加以重新檢討；且於比例原則之檢討上，也很難通過必要性原則及狹義比例原則的檢驗。此外，限制出境並非限制人身自由，似無須依憲法第八條的「法官保留條款」由法院為之，行政機關即可為限制出境處分，但重點在於其未符合「法律保留原則」及「比例原則」之要求。欠稅與限制出境之間，也可能因並無內在關連，而違反「不當聯結禁止原則」。最後，限制出境制度採用對人執行之限制出境手段，且對於確無資力繳納租稅者，亦加以限制出境，由物體公式加以檢驗，實已把人當成國家之客體，應認為違反憲法對於人性尊嚴之保障。

5.2 建議

本文認為，對於限制出境措施之改進，應朝下列方向為之：

一、限制出境制度應以法律或法律明確授權之命令定之

稅捐稽徵法及關稅法以概括授權使行政院訂定限制出境辦法，其授權空泛與無須授權並無二致，建議限制出境制度透過國會公開辯論、折衝，以法律訂定，或以法律具體授權之命令規定限制出境制度，方能符合中央法規標準法第五條及釋字四四三號解釋之要求。

限制出境辦法第一條規定：「本辦法依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之規定訂定之」，惟稅捐稽徵法第二十四條第三項之規定，僅指「欠繳應納稅捐」而已，並未包括「欠繳罰鍰」之情形。顧限制出境辦法中所規定之「欠稅及罰鍰」云，固未逾越關稅法第二十五條之一第三項之授權範圍，但卻已逾越稅捐稽徵法第二十四條第三項之授權範圍。是以，限制出境辦法如欲涵蓋「欠稅及罰鍰」時，稅捐稽徵法第二十四條第三項之規定，顯亦應予以檢討修正之。

二、明文規定限制出境制度之法律性質

若依稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法理由所載，限制出境制度屬於「稅捐保全」之性質，那麼，則應以符合保全目的之手段為之，例如欠稅人或欠稅營利事業負責人須有下列情形之一者，如「顯有履行義務之可能，故不履行」、「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者」、「於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述」、「經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告」、或「經合法通知，無正當理由而不到場」，才可以將其限制出境。如果欲將限制出境定性為行政秩序罰，那麼行政秩序罰之各種法則，如責任能力、責任條件等，均應有適用之餘地，方能確保納稅者之基本權利。

三、限制出境制度之補充性

若將限制出境定性為租稅保全制度，則租稅債權之保全，應以物之保全為優先，即應優先適用稅捐稽徵法第二十四條第一項、第二項之規定，即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；其為營利事業者，可通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。若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。如果納稅義務人並無財產，才可補充性的適用「限制出境」，惟仍有比例原則之適用，則屬當然。

四、限制出境應有期間限制

限制出境制度既屬「對人執行」之手段，且其目的在促使欠稅人履行其公法上的金錢給付義務，其欠稅不因限制出境而免除。對照行政執行法第十七條之拘提、管收均有期間之限制，限制出境亦應有期間之限制，方為合理。此外，憲法第十條所保障之遷徙自由，依憲法第二十三條可依法律「限制」之，即遷徙自由只能「限制」，但不可加以「剝奪」，若限制出境並無期間之限制，已形同剝奪其遷徙（出境）自由，當非憲法所容許。

五、暫時權利保護制度之採行

財政部 66.3.7. 台財稅第三一五二五號函認為營利事業因違章漏稅，經報請限制負責人出境後，其負責人因緊急事故必須出境，如不符合解除限制出境之條件，亦不得解除其限制出境。尤其，限制出境辦法第二條第三項規定，「第一項所稱之個人或營利事業，欠繳應納稅捐或關稅，在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣七十五萬元以上，營利事業在新臺幣一百五十萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得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。」故關於欠繳未確定之應納稅捐或關稅達到法定標準，亦應限制其出境之情形，在此應有訴願法第九十三條²⁰⁸及行政訴訟法第一百十六條²⁰⁹暫時權利

²⁰⁸ 訴願法第九十三條規定如下：

原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止。

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，受理訴願機關或原行政處分機關得依職權或依申請，就原行政處分之全部或一部，停止執行。

前項情形，行政法院亦得依聲請，停止執行。

²⁰⁹ 行政訴訟法第一百十六條規定如下：

原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。

行政訴訟繫屬中，行政法院認為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。

於行政訴訟起訴前，如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，行政法院亦得依受處分人或訴願人之聲請，裁定停止執行。但於公益有重大影響者，不在此限。

行政法院為前二項裁定前，應先徵詢當事人之意見。如原處分或決定機關已依職權或依聲請停

保護制度之適用。否則，即屬違反憲法第十六條保障人民訴訟權意旨。

我國行政訴訟法第一百十六條第一項乃參考日本立法例模式，原則上提起行政訴訟並不停止原處分之執行，惟為調和公益與私益，就例外准許停止執行之情形，行政訴訟法第一百十六條規定了周延的權利暫時保護途徑，²¹⁰避免人民之權利造成無法回復之侵害，其聲請要件限於有難於回復之損害、有急迫情事之情形。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得聲請暫時權利保護。

基上，限制出境制度亦應採行暫時權利保護制度，尤其在課稅處分未確定，而欠稅已達限制出境辦法第二條第三項所定之標準時，更無不許欠稅人或欠稅營利事業負責人依行政訴訟法第一一六條第二項或同條第三項之規定，聲請暫時解除限制出境之理由，如此，對於人民之訴訟權，才提供足夠之保障。

六、全面性重新檢討相關法規之規定

限制出境案件之所以引發實務許多爭議，相當程度也是因為相關法令規定

止執行者，應為駁回聲請之裁定。

停止執行之裁定，得停止原處分或決定之效力、處分或決定之執行或程序之續行之全部或部份。²¹⁰學者吳庚氏認為，訴願法第九十三條與行政訴訟法第一百十六條乃不當立法之典型事例。首先，訴願法第九十三條第二項所謂合法性顯有疑義一語為立法委員審查時所增加，原草案及行政訴訟法第一一六條均無此句，其實立法者欲表達之意旨或與第八十條第一項「原行政處分顯屬違法或不當」相同，換言之，無待調查即知其違法或不當之情形，捨此慣用之文字，而以學術文章中涵意不明確之合法性顯有疑義代替，不僅未見高明，且依同條第三項對行政法院亦有適用，致聲請停止執行較行政訴訟法更多一限制。其次，列舉「合法性顯有疑義、執行將發生難以回復之損害、有急迫情形」三項要件之後，忽然又出現消極（否定）條件「並非為維護重大公共利益所必要」，在法律條文上有如此反覆之結構，何如照行政訴訟法第一一六條第二項以但書：「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。」的寫法妥當。其三，訴願法本條之規定，顯有未提起訴願前亦得為停止執行申請之用意，從第三項亦適用於行政法院之文字固無疑問，既然不限於已經訴願之事件，則受理聲請機關一旦作成准駁，第三人或聲請人皆可能有不服之表示，應如何救濟？限期命其提起訴願併案審查乎？或另設便捷之聲明異議方式解決乎？均付闕如，則在理論上對停止執行之准駁，只好依循正常途徑，訴願而後一審、二審，如此與本案之爭訟何異？又尚有何急迫可言？行政法院若適用本條受理聲請，其後續之裁定及抗告亦非毫無疑問（行政訴訟法第一一九條雖可在此援用，然依然有何以與依訴願法申請，有如此差異問題），實則，行政訴訟法既已有起訴前得依聲請為停止執行之規定，訴願法根本不須再設置相同之機制。為今之計，關於在訴願階段對聲請准駁之救濟，只有期待出現有權之解釋或相關之判例甚至再度修法以謀補救。至於訴願法第九十三條第二項與行政訴訟法第一一六條第二項適用所生之困境，未來似只能以訴願法規定不完整，為不完全之規範，行政訴訟法則為完全規範，對同一事項有不完全規範與完全規範併存時，為適用之便捷及實效，應捨前者而就後者。參見氏著行政爭訟法論，1999年3月，初版，頁365-366。

之不合理。舉例言之，夫妻合併申報綜合所得稅，現行制度某程度上容許夫妻間的租稅規劃，且以薪資所得較低者申報較為有利，因此，夫妻間經濟能力較差者，反而可能須負擔補稅及被限制出境之責任。故本文認為：夫妻對其所得，應各自負擔申報義務，但仍合併申報；簡言之，即夫妻應分別於其申報書上簽名，然後合併申報，而應納稅額則採折半乘二制，方不至於違背「自己責任原則」，並形成婚姻懲罰之現象；此外，例如限制出境辦法最近一次修正係於一九八四年，迄今已將近二十年，限制出境之金額標準是否應隨物價指數而檢討，以免不符社會現實狀況。次如限制出境辦法第四條規定：「依第二條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、三親等以內之親屬者，應繼續限制其出境。」但書之內容，有子法逾越母法之嫌，應重新加以檢討。此外，各稅稅法對納稅義務人課稅，遵照「量能原則」之要求，使租稅負擔公平合理，相當程度可減少納稅義務人之逃漏稅情況。本文建議應重新檢討各相關法令之規定，尤其是各稅稅法及限制出境辦法，方能確實保障納稅人之基本權利。

七、個案正義之維護

按稅捐稽徵法第二十四條第三項規定：「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。」而關稅法第四十三條規定：「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。」此二法均賦予稅捐稽徵機關裁量權，決定欠稅人或欠稅營利事業之負責人是否應被限制出境，現行稅捐稽徵實務在納稅義務人或營利事業欠稅達限制出境辦法第二條之標準時，即將欠稅人或欠稅營利事業之負責人限制出境，個案正義並不列入考量。²¹¹

²¹¹ 財政部賦稅署陳金鑑組長於 2002 年 6 月 22 日國科會所舉辦之「欠稅與限制出境」研討會說明，其若未依法辦理，導致欠稅未能徵起，將受到監察院之「關切」，並認為可能有圖利他人之

實則，依照學者吳庚氏之見解，裁量瑕疵包括裁量逾越、裁量濫用及裁量怠惰等。²¹² 欠稅之限制出境，若不斟酌個案之不同，可能構成裁量怠惰，導致裁量有瑕疵。學者李震山氏、陳春生氏亦痛陳行政機關不顧法條規定「得」限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境，而一律解釋為「應」限制其出境，對於人民基本權利侵害甚大，且未維護個案正義。²¹³ 葛克昌教授亦質疑，如係生重病須出國就醫，是否亦不解除其出境限制？在法益衡量的觀點上，人民生命權與租稅公平負擔之間，孰輕孰重不言可喻。²¹⁴

既然法律賦予行政機關裁量權限，則行政機關不但有此裁量權，而且應該作合義務性之裁量，否則即構成裁量瑕疵。當然，在符合法定要件時，將欠稅人或欠稅營利事業之負責人限制出境，原則上並無問題，但在個案有特殊情形時，應該要作不同處理，否則有牴觸個案正義原則之嫌。

嫌，導致稅務人員只要欠稅一達法定標準，欠稅人或欠稅營利事業之負責人即被限制出境。

²¹² 所謂裁量逾越，指行政機關裁量之結果，超出法律授權之範圍；裁量濫用指行政機關做出裁量與法律授權目的不符，或係出於不相關之動機之謂；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。參見吳庚，前揭註 16 書，頁 121。

²¹³ 學者李震山氏、陳春生氏於 2002 年 6 月 22 日國科會所舉辦之「欠稅與限制出境」研討會之發言。

²¹⁴ 學者葛克昌氏與楊淑卿會計師於 2002 年 6 月 22 日國科會所舉辦之「欠稅與限制出境」研討會之發言。

參考文獻

1. 中文部分

1.1 教科書及專書類

1. 翁岳生編，行政法，2000 年版。
2. 吳庚，行政法之理論與實用，2001 年 8 月，增訂 7 版。
3. 吳庚，行政爭訟法論，1999 年，初版。
4. 黃茂榮，稅法總論（一），2002 年 5 月，初版。
5. 城仲模，行政法之基礎理論，1988 年 8 月，第 5 版。
6. 陳敏，行政法總論，1996 年 5 月，初版。
7. 陳新民，中華民國憲法釋論，1998 年 10 月，2 版 2 刷。
8. 李惠宗，憲法要義，2001 年 8 月，元照初版第 1 刷。
9. 陳慈陽，基本權核心理論之實證化及其難題，2000 年 5 月，初版二刷。
10. 湯德宗，行政程序法論，2000 年。
11. 林紀東，中華民國憲法逐條釋義，第一冊，1970 年元月，初版。
12. 史慶璞，美國憲法與政府權力，2001 年 4 月。
13. 荊知仁，美國憲法與憲政。
14. 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，2001 年 1 月，初版再刷。
15. 陳清秀，稅法總論，2001 年 10 月，第 2 版。
16. 張昌邦，稅捐稽徵法論，1979 年 6 月，初版。
17. 陸潤康，稅捐稽徵法釋義，1977 年 10 月。
18. 張勁心，租稅法概論，1979 年，3 版。
19. 王建火宣，租稅法，2000 年 8 月。
20. 周玉津，稅務法規新論，1987 年 2 月，修訂再版。
21. 李金桐，租稅各論，1983 年 6 月，初版。
22. 李金桐，租稅各論，1986 年 6 月，修訂 3 版。
23. 陳琮，租稅各論，1977 年 2 月，修訂 4 版。
24. 張劍寒等，行政制裁制度，行政院研考會，1979 年。
25. 柯芳枝，公司法論，1996 年 8 月，再修訂 3 版。

26. 梁宇賢，公司法論，1986年7月，修訂再版。
27. 黃川口，公司法論，1982年10月，第1版。
28. 施啟陽，民法總則，1993年。
29. 楊與齡，強制執行法論，1996年10月，修正版。
30. 張登科，強制執行法，2001年3月，修訂版。
31. 陳世榮，強制執行法詮解，1988年7月，修訂版。
32. 姚瑞光，民事訴訟法論。
33. 行政不法行為制裁規定之研究[行政秩序罰法草案]，1990年5月。
34. 綜合所得稅課稅單位之研究，1989年6月。

1.2 論文集類

1. 葛克昌，所得稅與憲法，1999年2月，初版。
2. 葛克昌，稅法基本問題，1996年。
3. 李震山，人性尊嚴與人權保障，2000年2月。
4. 城仲模，行政法之一般法律原則，1994年8月。
5. 城仲模，行政法之一般法律原則（二），1997年7月，初版。
6. 李建良，憲法理論與實踐（一），1999年7月，1版。
7. 陳新民，憲法基本權利之基本理論（上）。
8. 陳新民，憲法基本權利之基本理論（下）。
9. 許宗力，法與國家權力，1992年，。
10. 行政法爭議問題研究（上），2000年12月。
11. 行政法爭議問題研究（下），2000年12月。
12. 行政程序法研討會論文集，1999年2月。

1.3 翻譯外國著作類

1. 陳敏，德國租稅通則，1985年3月。
2. 租稅之基本知識，泉美之松著，1981年7月，第8版，蔡宗義譯，1984年5月。
3. 林大造著，簡錦川譯，所得稅之課稅單位。
4. 阿部照哉、池田政章、初宿正典、戶松秀典編著，許志雄教授審定，周宗憲譯，憲法（下）——基本人權篇，2001年3月，初版。

1.4 學位論文類

1. 盛子龍，比例原則作為規範違憲審查之準則——西德聯邦憲法法院判決及學

說之研究，台大法研所碩士論文。

2. 葉俊榮，行政裁量與司法審查，台大法研所碩士論文。
3. 謝世憲，人性尊嚴、正義與法律文化——柏林憲法法院關於何內克抗告案之裁定，國立中興大學法律學研究所碩士論文。
4. 林國彬，行政強制執行之研究——兼評我國行政強制執行法重行修正草案——，國立中興大學法律學研究所碩士論文。
5. 陳清福，我國入出境管理法制化問題之研究，中央警察大學行政警察研究所碩士論文，1999年6月。
6. 陳明桴，遺產及贈與稅問題之研究——我國與各國制度之比較分析，政大財政研究所碩士論文，1973年。
7. 阮文堅，我國遺產及贈與稅法制訂過程，政大政治研究所碩士論文，1973年。
8. 符明錚，遺產會計與遺產及贈與稅法有關問題之研究，政大會計學研究所，1973年。

1.5 期刊論文

1. 翁岳生，大法官關於人身自由保障的解釋，月旦法學雜誌，第15期。
2. 吳庚，論行政契約之基本問題，台大法學論叢，第7卷第2期。
3. 陳世榮，稅捐稽徵法（上），軍法專刊，第22卷第12期。
4. 葛克昌，納稅人之程序基本權——行政程序法在稽徵程序之漏洞，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期。
5. 葛克昌，欠稅與限制出境，中研院，司法解釋理論與實務，2001年。
6. 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，第70期。
7. 陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第28期。
8. 陳清秀，租稅秩序罰應否區別故意與過失為不同之處罰，財稅研究，第28卷第6期。
9. 陳清秀，行政程序法在稅法上的運用，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期。
10. 鄭俊仁，行政程序法與稅法之相關規定，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期。
11. 蔡秀卿，行政程序法制訂之意義與課題，月旦法學雜誌，1999年7月，第50期。
12. 湯德宗，論行政程序法的立法目的，月旦法學雜誌，2000年12月，第56期。
13. 廖義男，行政執行法簡介，台灣本土法學雜誌，2000年3月，第8期。
14. 李建良，新行政執行法的基本架構與主要內容，台灣本土法學雜誌，1999

年4月，第1期。

15. 林錫堯，論行政法之一般法律原則（上），財稅人員進修月刊，第65期。
16. 林錫堯，論行政法之一般法律原則（下），財稅人員進修月刊，第66期。
17. 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，第262卷。
18. 施智謀，民法之規定如何適用於租稅法（二），財稅研究，第12卷第1期。
19. 廖怡貞，限制欠稅人出境制度合憲性之探討，月旦法學雜誌，2001年5月，第72期。
20. 李惠宗，繳清罰鍰才能換行照嗎，台灣本土法學雜誌，2002年1月，第30期。
21. 黃俊杰，人身自由與檢警權限之探討，軍法專刊，1995年，第41卷第11期。
22. 刁仁國，從憲法遷徙自由觀點評「入出國及移民法草案」，中央警察大學學報，1999年，第35期。
23. 林俊言，初論憲法第二十二條之解釋與適用，憲政時代，第26卷第1期。

1.6 工具書類

1. 稅法輯要，財政部編印，2001年10月版。
2. 稅捐稽徵法令彙編，財政部稅制委員會編，1997年版。
3. 所得稅法令彙編，財政部稅制委員會編，1998年版。
4. 遺產及贈與稅法令彙編，財政部稅制委員會編，1998年版。
5. 行政執行法修正參考資料，法務部編，1986年4月。
6. 司法院大法官會議解釋續編（八），1995年6月，初版。

1.7 公報類

1. 立法院公報，第65卷第79期。
2. 立法院公報，第65卷第82期。
3. 立法院公報，第69卷第6期。
4. 立法院公報，第65卷第7期。
5. 立法院公報，第78卷第50期。
6. 立法院公報，第89卷第54期。
7. 立法院公報，第90卷第26期。

2. 日文部分

教科書及專書類

1. 金子宏，租稅法，2001 年，第 8 版。
2. 日本國憲法，松井茂記，2000 年 10 月 25 日。

附錄：「欠稅與限制出境」研討會記錄

研討會時間：2002 年 6 月 22 日上午 9 時至 12 時

研討會地點：台大法律學院貴賓室（台北市徐州路 21 號）

研討會出席人員：

台灣大學法律系：葛克昌教授

中正大學法律系：李震山教授

台北大學法律系：陳春生教授

財政部法規委員會執行秘書：張正勝參事

財政部賦稅署第六組組長：陳金鑑組長

黃 忠律師

黃士洲律師

楊淑卿會計師

邱祥榮律師

國科會研究計畫助理：吳啟玄、吳志中

葛克昌（下簡稱葛）：這是國科會的研究計畫，主要整理行政法院欠稅與限制出境的判決，但是到了行政法院後，因為欠稅限制出境，有時候牽涉到本稅、複查的問題，限制出境對於稽徵效果很強大，有人認為應廢止，有些人從人權、從比較法的觀點，有些人認為不但不要廢止，反而小額欠稅亦要限制出境，我們先就制度的沿革說明一下，方便大家討論。

吳啟玄（下簡稱吳）：說明問題。（如附件一）

葛：先請黃忠律師說明律師業務所承辦之問題。

黃忠律師（下簡稱黃）：當年我在財政部工作的時候，參與立法工作，逐條討論，後來出來當律師後，稅捐稽徵法才弄出來。因為以前在財政部，所以對這方面稍有認識。對於欠稅與限制出境的問題，是我律師業務範圍的主題。現在這方面的問題，一個是稅務機關，由財政部轉境管局限制出境，一種是法院在執行當中，以行政執行法第十七條限制住居的方式限制出境。今天提到釋字三四五號解釋，認為其並未違憲，我們也同意他的看法，他的重點應該有兩樣，一樣對於人民認為限制出境違憲，侵害到人民自由，他做出有法律的根據，有稅捐稽徵法的授權行政院制訂限制出境辦法，除了有法律效力，他另有解套措施，主要是限制出境辦法第五條。但我現在實務上在座的，包括訴願會、行政法院，我們一再強調以符合這條規定，但他們經常官官相護，財政部訴願會跟行政法院都會袒護行政機關。

葛：現在財政部訴願會沒有受理這個業務，現在沒有再訴願，所以只有行政院訴願會。

張正勝參事（下簡稱張）：因為限制出境是財政部處分，所以訴願受理機關是行政院訴願會。

葛：現在大部分資料都用舊的，連吳庚大法官的書都沒有改。

陳金鑑組長（下簡稱陳組長）：請問是限制出境辦法第幾款？

黃：主要是第五條第五款，公司組織已依法解散清算，但現在稅務機關吹毛求疵，現在很多中小企業都是委託工商登記代理人，甚至存款證明都是人家做好，報一千萬，事實上他根本沒有這筆錢，但是每年結算申報還是要報一千萬資產平衡，尤其現在有些公司要貸款，只好把金額作得很好看，稅務機關沒有實際上檢查，等他倒了才來主張資產負債表有多少，但公司幾乎都沒有，都是虛的公司。現在問題，公司清算是要向法院，公司法授權法院審核，既然清算已依公司法，法院已核准，主管機關應認為符合這條規定。但他主張資產不符合，認為清算不合法。不合法在法律上地位，財政部、國稅局也好，你只是發表意見，你有權力向法院陳述意見，但等法院核准，不能說法院不合法，目前就卡在大法官會議解釋後半段很強調這一點，行政機關沒有照這樣辦。還有第四款徵收時效問題，明明他稅單發下來，有寫限繳期日，所以徵收期間到期應以單限繳期日算五年，但他後來又補發加註延長限繳期日，你今年沒繳，我明年又發一張，我徵收期間利益就喪失，我把我實際上牽涉到的問題，提供給主管機關給研究這方面學者參考。現在台灣很多企業沒辦法生存，倒閉要去大陸，你把他限制出境，他也沒辦法去那邊發展。所以這次很多台商有苦難言。

葛：謝謝黃律師，我們下面不照次序，請選自己有興趣的議題發言。

張：事實上需要釐清、改進的問題滿多，都滿精彩的，建議做有深度的探討。

葛：除這裡面問題，有沒有其他問題應該探討，然後我們在選問題來做深入探討，我們先把黃律師解除限制出境第五條第四款、第五款加入，我們先來討論這個。

張：有關限制出境相關問題，在公司法人或企業，透過清算來解除限制出境，現在有滿多的。現在清算問題卡在最後公司雖經過法院清算程序，但在稽徵機關查核，很多公司在帳面上或營業順暢時，他可以根據他的表項

來繳稅沒問題，但嗣後發生財務危機，導致破產，他的資產過度美化，第二，公司本身營業結構的問題，可能內部人謀不臧。公司負責人可能在國外，帳務不充分瞭解，舉證上發生困難，這個歸責事由應該由稽徵機關承受或者是個人要去做充分的掌握或瞭解，這個存在內部因素或帳務上考量。中小企業常找地下一般記帳員或地下沒有執照的人來記帳，最後帳務流失，那他應該掌握或應注意而未注意，構成某程度監控疏失，這是不是應讓稽徵機關負責？法院的備查，是一個法院程序，但一定要充分踐行到第五款的相關說明，才會給予解除。第四款的問題，如果是單筆欠稅，不能因為繳一定的金額，剩下的欠稅金額因不超過限制出境標準而解除限制出境。如果是個別稅，比如是房屋稅、地價稅等，最後剩下的累積金額未達標準，我個人認為應認為不計入限制出境的標準（已列入註 139 中為參考）。

黃：關於公司清算，行政機關應尊重法院權限，法院既然核准，清算完結，你說清算不合法，那到底那個單位可以說他不合法？另外，行政法院在批判普通法院的清算，到底誰有權力講合法？納稅義務人要做到什麼程度才算合法？財政部台財稅第 790321383 號函，某公司清算後，經向法院申報完結，法人人格消滅，未獲分配欠稅得以註銷，依限制出境辦法第五條第五款，可准以解除負責人出境，財政部解釋函令很清楚，只要法院清算完結，法人人格就消滅，你應該平常就去調查，扣押有關資產，法院清算有通知行政機關函報債權，你應該去表示意見，法院才不會做出核准的公文。行政單位跟學術研究單位應有立法聯繫，關於清算，這樣納稅義務人不知道要拿哪些東西出來才可以合法清算。

陳組長：在清算過程中，法人人格還是存續，清算程序未充分完成前，他還是屬於清算未完成之階段。

黃：你是站在行政機關的立場，我們是照公司法規定，不然我們不必向法院辦清算，直接向行政機關辦就好。

陳組長：我非常贊成黃律師看法，稽徵機關在執行上有些觀點不無可取，

公司進行清算有一定法定程序，清算完結依 29 之 3 規定，要編制報表，向法院申報，但向法院申報只是報備程序，要達到清算完結之法定效果，要依法定程序來作，才符合按法定之清算完結。現在中小企業事實上會計制度不是十分健全，但是在清算過程要交代清楚資產的去向，如果透過正常程序清償債務，稽徵機關應該不會挑剔。如果交代不出來，就很難解除限制出境。

李震山氏(下簡稱李)；聽了這幾點問題裡面，是從比較偏學術層次來談，限制出境的這件事情，行政和司法之間的關係如何來調整，限制出境這件事我們知道，第一，行政機關是含在入出境管理局，這是一個方式；另外，另外是透過法院，有人提出來，由法院來做限制出境的審查，如此爭議比較小；由行政機關來處理限制出境的問題，是否要引進法官介入的制度，我想這可從憲法上來探討，當然這只特別針對限制出境這方面，並不是指其他稅務或流程，因為限制出境是牽涉到人民的遷徙自由（已列入註 188 中為參考資料）。

葛：我想請問一下，這是牽涉到遷徙自由還是行為自由？

李：居住遷徙自由是廣義的人身自由的一部分；我個人認為，在未來人權的具體化，集會自由是一種行動人類自由，因此有必要把他具體化出來；每一個自由都有他的核心保障之外，還會牽涉到其他相關枝節，當然還是以核心為主。而回到主題，所以憲法第八條有講到，法官介入的問題，而其他沒有講，則是有意省略，有意省略就是說憲法第二十三條中，由立法者來做合比例性的決定，而由釋字第三四五號解釋和其他相關解釋來做補強。不過就這個部分，我想從研究的觀點來看應該可以做一個整體的釐清，讓一般人在面臨牽涉到自由這件事情時，不管事前或事後，請法官表示一下意見，行政機關和人民，透過法官比較中立的角色，就可以減少爭議，但當然法院也可能因業務過於繁複，而不願意接這樣的案件，但我們學術研究的觀點，是要從人權保障來探討他的重要性，是不是已經達到稅收之間的平衡度。（已列入註 188 中為參考）

第二點，我們這裡面有提到先行政後司法，譬如說，在制裁的時候，前面

是行政，後面再交給司法，但就這個部分我們來看，司法到底是要尊重行政之前所做的決定和蒐集到的證據，還是法官依據法律獨立審判，當然基本上這個問題牽涉到行政法裡面行政處分構成要件的效力問題，而我個人覺得就稅和限制出境這部份會牽扯到這一方面的問題，因此我在第二點提出，是在行政制裁或是其他處分的前提下，這個結果對於人民權利性的一個限制。也就是說行政和司法在制裁的這個體系下應該扮演什麼樣的角色，我想這是我們學術研究可以來探討的。

葛：我想請教一下，這是不是一個制裁，那要不要有故意過失，並且為什麼負責人是現在的負責人，而不是行為時負責人？

李：是不是制裁是看行政法的定義，現在行政法研擬的草案裡，廣義的把一些處分涵蓋進去，因為制裁若要作一個義務責罰上的處罰，那他這個看起來又不是罰鍰，又不是申誡，類似這樣傳統行政秩序罰的不利處分，我個人是覺得在劃分的時候當然有他區別的實益，但在是適用一些原則的時候，是不是可以依所做的制裁不同，在適用的輕重上再做個案的衡量，因為總是有區別的。若區別能在合理的狀況之下，基本上都是可以接受，但若是要強行推說不是，這在學理上或是實務上有爭議；而負責人的問題，可以參考消防法和建築法，但也有人質疑這給國家太大的空間；消防法是處罰管理權人，管理權人包括使用人和所有權人，這都是在應付所謂人頭的問題，而在這裡面也有所謂的人頭的狀況，是不是也可以在學術上思考這樣的模式，但我必須強調，這對人民的權利影響很大，給政府的裁量空間也很大，必須要有所限制，也就是比例原則的問題。至於行政和司法之間，在稅法上就剛剛所提到的辦法，在行政執行法四十二條施行後，只要是行政機關公法上金錢義務不履行的問題，是不是都要交由行政執行處，還是由法院強制執行？所以總歸而言，我們將問題分為，第一、限制出境是不是該由法官介入；第二、是行政還是司法的制裁；第三、是不是要強制執行。

葛：所以說如果是一個制裁，是不是就不該用行政執行法？

李：如果是制裁，就不用行政執行法，例如：一個人被罰款不繳納，逾期催繳還是不繳納，還是可以構成行政執行。

葛：那您認為限制出境本身是一個制裁還是執行的一種手段？

李：因為限制出境這部分和強制沒有那麼直接的關係，所謂強制是說有義務而沒有去履行；但這時候，如果一個人要被限制出境，還是硬要出境，我們不讓他出境就好了。

葛：如果我們說限制出境是對金錢債務不履行的一種強制執行的手段，但因現在有行政執行法的限制住居所，那麼這前後是不是有矛盾之處？

李：我個人認為就這一點是很難釐清，把他說是一個行政制裁的轉換，轉換的意思就是說是一種行政強制的變體，例如說：連續處罰、社會秩序維護法中的易處拘留、(斷水斷電)，本來在常理，這些措施都不必要有，直接透過行政執行法，但是過去因為行政執行法功能發揮的不是很好，因此有很多來代替行政強制；因此以變體的角度來看，限制出境還是以行政執行法來看。

葛：如果是行政執行法，為何又需要法官介入？

李：如果是行政執行法，法官介入牽涉到人身自由，這個就要拘提、管收，接下來遷徙自由因為沒有憲法保留，根據二十三條因此由立法者自己做決定，而這個就沒有牽涉到人身自由，所以不是一定非要由法官介入不可。至於法官參與，在學理上是可以考量，但在實務上是不能接受是一個問題。(已列入註 188 中為參考)

吳：我想請問一下李老師，法務部現在行政秩序罰有沒有包括所謂的管制罰的部分，經濟會所擬的行政秩序罰法草案裡面，有包括所謂的管制罰？

李：他不是用管制罰的規定，是用「其他不利處分」。

陳組長：最近我們也看到法務部研擬的行政法草案，請問這裡面是否有包含限制出境、租稅保全的措施，譬如說限制財產的移轉，諸如此類的。後來我們有提供意見，他們後來也接受了，關於稅捐稽徵法第二十四條限制出境以及租稅保全等措施，不適用行政秩序罰法的範圍，而是所謂的租稅保全，目前的看法是這樣。

葛：如果認為是保全措施就會發生一個問題，財產的保全是不是要優先於人的保全？

陳組長：我想這部份大家應該有誤會，基本在納稅實務上應該要如何處理，我想對稽徵機關當時提供給大家做參考，對這個問題釐清，基本上納稅義務人欠稅，稽徵機關要進行保全措施，不需要等欠稅確定，也就是只要有欠稅行為，送達之後，沒有繳納，也沒有提出行政救濟程序，在這種情況之下稽徵機關第一會做的是進行租稅保全的措施，也就是查納稅義務人的財產，會對相當於欠稅金額的財產限制移轉的處分，對財產做限制後，就不會限制出境。但若財產不足以保全租稅，且欠稅金額達到限制出境的標準，就會限制出境。

葛：那現在主要有兩種情形，一種是怠於保全，應該保全而沒有作保全，就突然限制出境。

陳組長：這部份不是正辦，假如有這種情況，就是稽徵機關的疏忽，但可以救濟。可是這種情況只是違反稽徵機關內部作業的規定，但不違反稅捐稽徵法。

葛：那第二個問題是，若欠稅者根本沒有財產，就無法保全。

李：這涉及到我們租稅制度建立時的問題，對於財產租稅債權的保全，就回歸到當時這個制度值不值得建立的問題。

葛：保全就是認為欠稅人至少有隱密財產或其他問題，才會限制出境；但若欠稅人能證明自己已經破產或毫無財產呢？

李：剛剛合法性的問題，有沒有違法或是正當性的問題，如果從公權力要塑造比例原則租稅的觀點來看，我們可以事先知道，或是事後應該要知道，有沒有其他的手段來達到目的，對他的侵害比較小，如果沒有去徵詢，就用比較重的手段，這就違反比例原則。

陳組長：在我們實務上，稅捐稽徵程序流程上面，我們內規的規定，欠稅的話就要進行保全的程序，也就是先查報財產，假如對於相當財產已做租稅保全的話，就不會進一步限制當事人的出境。

黃：對於剛剛所在討論限制出境稽徵機關所做的評委究竟有沒有違法，我本身這裡有一個案例，我以律師的身分，去台中的一家公司辦理清算，我是當清算人，財政部就抓住這個好機會，就把我限制出境，我是以律師的身法被公司選任去做清算，但卻把我限制出境；我一直訴願，在訴願，都敗訴；後來，我就對財政部提出彈劾，這個案子我才勝訴。所以後來財政部就發布一個通令，所有的律師或會計師在做清算，都不可以被限制出境。至於有沒有違法，監察院一定認為他有違法，所以才會提出糾正。

楊淑卿會計師（下簡稱楊）：針對剛剛所提到的，我個人是認為稅捐稽徵法第二十四條第一項和第三項，從法條的先後順序上來看，第一項就是談到說，如果欠稅的話，稅捐稽徵機關“得”，基於自己的職權和立法上的授權，可以做不得為移轉或是設定他項權利這樣的措施；至於第三項的情況更嚴重，他的設限條件又更多，他的欠稅必須達到一定的金額，稽徵機關“得”或是財政部報內政部入出境管理局，來限制他的出境；談到這個辦法，我個人是有一個看法，是不是可以適度的提高這個金額；如果說他欠稅的金額，那他所有的財產都被限制移轉也限制他項權利，這個情形下，如果他又被限制出境的話，很多人是靠出國營生，如果被限制出境，反而是不當之舉。

陳組長：這一點我可以替稽徵機關的同仁稍微說明幾句，這邊稅法所提到的是「得」，但是有一天監察院或是審計單位查，欠稅沒有辦法徵起，「得」限制出境，你稽徵機關為何要進行租稅保全措施，有沒有怠忽職守，這個大帽子就壓下來了，所以目前稽徵機關實務上，只要你達到限制金額標準，就一律限制出境；那麼反正有欠稅，馬上就查報財產，只要有財產，就進行財產的處分等相關作業；稽徵機關的業務非常多，他也無法分輕重緩急，只要有一個稽徵案件有過失，後面將來出了狀況，監察院或司法機關就會調查，所以稽徵機關基於保護同仁，所以不讓同仁有太多裁量權，然後電腦設計上面就是很呆版的，只要達到這個標準，就會進行限制出境和保全措施。

陳組長：目前我們正在修正。

葛：你們修正是改成「應」？

陳組長：現在我們的重要業務是檢討修正稅捐稽徵法，另外就是限制出境制度也要檢討修正，我今天也有個任務，要聽取各位專家學者意見給我們指導，這些意見非常寶貴。

楊：什麼叫欠繳應納稅捐？財政部有個解釋函令說，依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定之期限內繳納者。至於納稅義務人對於發單的情況不服，提出行政救濟的話，依照目前的實務，就認為是欠繳稅捐，但財政部並無一個很明確的解釋，但納稅義務人還是搞不清楚，到底是確定以後，還是一發單就是欠繳，這應該有個比較明確的解釋令？

陳組長：我想剛剛所提到，我們最近一個很大的話題，就是對於宋先生限制出境的話題，只要稽徵機關有一步沒有按財政部的規定，就會引發政治風暴，所以稽徵機關對於限制出境是戰戰兢兢、非常嚴謹的去做，所以我們也不希望給承辦人員太多裁量空間，該怎麼做就怎麼做，太多裁量空間雖然說是授權給他們，事實上會害到同仁，所以我們希望作很明確的規

定，這樣的好處是，不會衍生其他執行的問題。限制執行的問題，經常會衍生很多例外的情況限制出境，這樣就使我們疲於奔命，要研究怎樣發佈新的解釋，例如剛黃律師所說，選任清算人是律師、會計師……

葛：欠繳應納稅捐到底是只有債務人可以限制出境，還是行為義務人亦可限制出境？我們這個大法官會議解釋，遺產稅的問題最多，遺產稅納稅義務人是遺囑的執行人，遺囑的執行人沒有財產把他限制出境或是估價不同，問題就是，欠繳應納稅捐，應該限制出境的是債務人還是包括行為義務人？像律師不可能用他的財產去擔保，那些人可以不可以限制出境？

陳組長：我想這部分，針對目前財政部的解釋的理念，營利事業負責人欠稅，按照稅法規定，誰是納稅義務人就限制誰出境。

葛：稅法上的納稅義務人有很多問題，例如祭祀公業的管理人……

陳組長：基本上以稅法明訂的納稅義務人當作限制出境對象，至於營利事業就以法定負責人作為限制出境對象，當然有很多例外，例如公司法裡面負責人死亡……

葛：比方說祭祀公業欠繳，管理人可否限制出境？

陳組長：實務上面，合理性怎麼樣大家都可以談。祭祀公業欠稅的話，是針對他的納稅義務人來限制出境，納稅義務人是管理人，所以把管理人限制出境。剛所提的，遺產稅的納稅義務人屬於遺囑執行人的時候，就以其為限制出境對象。

葛：你剛說這是保全，你不能對他財產保全，那為什麼可以把律師限制出境？

陳組長：現在沒有把他限制出境。

葛：現在沒有，但其他納稅義務人就有，管理人就有。因為他是律師，所以才沒被限制出境，如果他不是律師，也是被限制出境。但是不能對他財產保全……

陳組長：那是不一樣的情況，公司財產跟負責人財產是不一樣的兩件事，在那個情況下，保全是對公司財產保全，限制出境是對負責人來限制出境。例如甲公司進行清算，如果清算人是法院選任的會計師或律師……

葛：我們法律上的納稅義務人有些是不得已的，他不知道要用什麼，其實有很多不是真正的債務人。

陳組長：剛剛所提的很多是限制出境的問題，很多是財產執行的問題。限制出境問題我們就以稅法規定的限制出境對象來限制出境，將來欠稅執行的時候，我們也常跟行政執行署針對這些問題討論，例如被繼承人死亡，生前的租稅債務，是否可對繼承人執行？譬如繼承人限定繼承，那又應該如何處理？這很多細節的問題……

葛：受遺贈人可否限制出境？例如他只有受遺贈一小部分東西，是否可把他限制出境？

陳組長：這些很多實務問題，各位都可提出來，作為將來修法的參考。

張：剛剛主持人所提的，受遺贈人受遺贈的財產少，或他當初根本沒有現金可以繳納遺產稅的時候怎麼課？事實上，遺產及贈與稅法第六條第二款就有明確規定，如果沒有遺囑執行人的時候，他底下有繼承人、受遺贈人也是法定的納稅義務人，如果有欠繳稅款的時候，最後還是可能被限制出境，只是說金額上多少才符合限制出境的條件？事實上，就是比例原則的考量。我們在對欠稅人的財產為禁止移轉處分的通知的時候，就有這樣的情形，他欠稅金額可能沒這麼多，但限制他處分的財產，也許公告地價可能沒那麼多，但市價可能相當龐大，所以這就是比例原則的考量。我也贊成由第三人也就是法院來介入，這樣限制出境的時候，可能比較沒有爭議

性。其實現在就人權的考量跟發展而言，羈押也是給法院來做裁定。以後如果修法的時候，可以朝這方面來思考。這樣爭議性會比較少。不過如果由法院來介入，到時候救濟係採司法的救濟途徑或是行政的救濟途徑，可能就要思考定位上的問題。再來，稅捐稽徵法第二十四條的第一、二、三項，各有不同的規定層次，從禁止財產移轉處分，到第三項一定金額的限制出境。第三項可以說立法授權明確，由行政院來做限制出境辦法的規定，所以法律授權滿明確的，只要一定金額就可限制出境。至於得跟不得，這在執行過程中，有無考慮對方的身份、地位跟償債能力，這是在實務上可以做個案之思考。至於有無擔當的問題，這是滿兩難的，審計部有時候會從不同的角度來要求執行。不過就位階來講，沒有當然的先位、後位考量，因為基本條件不一樣。稅捐稽徵法第二十四條的最終目的，是達到稅的有效徵起，如果能在事先的保全達到目的，就可以不要限制出境，這樣解釋比較合理。因為即使限制出境後，提供相當擔保亦可解除限制出境，所以事先如果能做財產的保全，應該可以不必限制出境。所以雖然沒有優位的考量，但是在法條的設計，應該是這樣。另外就是說，剛李教授有提到說，限制出境是否是屬於對人民的不利處分，這不可否認。不過不利處分在行政秩序罰的討論上，跟行政程序法一樣，他可能有除外的規定，除其他法律另有規定外，就適用本法，其他法律沒有規定，再回歸行政秩序罰法或行政程序法，行政程序法第三條也有明文規定，行政秩序罰的草案也有類似的規定，到底要納入行政罰還是保全的規定？至於跟行政執行法的競合，需要移送行政執行署執行的案件，要有不同層次條件才要移送，兩邊的設計條件是不一樣的。行政執行法比較傾向於故意，表面上雖然好像有競合的可能，但事實上競合的情形不多，因為個別的條件不一樣。另外回歸到比例原則，限制出境辦法行政院七十三年就發佈了，稅捐稽徵法也一再修正，這方面相關的規定應拿出來重新檢討，這整個時空變遷都改了。

葛：有無競合的問題跟辦法是否要修改，我們待會再討論。現在還有沒有其他問題？

李：這個「得」就是要追求個案的正義，不然法條改成「應」就好，財政

部把限制出境的函送境管局，境管局依照國安法把他限制出境，從他的立場來講，財政部是以「稅」來考量這件事情，而境管局則考慮到國家治安，那比如剛剛講到的宋先生，或是諾貝爾得獎人，或外國人的限制出境問題，在這狀況之下，在非常例外的情況下，可以有「得」的考量，立法者賦予他裁量權，就是要調和立法跟行政之間的緊張關係，讓行政比較可以掌握事實，斟酌狀況，追求個案的正義，那這種立法方式好不好，在學理上有一些爭議。另外，行政程序法公佈之後，常會遇到一些不管是衝突或是競合方面的問題，競合問題比較小，衝突則在各個領域都有。我自己有一些想法，第一個就是其他法律規定的比行政程序法要嚴，那就依特別法優先於普通法的規定處理。第二個如果特別法規定的比行政程序法要寬，這時問題就來了，因為行政程序法是號稱最低限度的程序保障，而法律是特別法優先於普通法適用，這時候我個人傾向於，如果特別法規定的較寬，我們要從事物的本質上來看，他有沒有條件做一個合理的不同的規定，比如今天每個考生都要去閱覽卷宗，行政程序法閱覽卷宗是一個很普遍的一個概念，但是如果考試要閱覽卷宗，第一個沒人願意出題、願意閱卷，可能放榜會很慢，他跟行政程序法之間，他是特別法，但是比較寬……。(已列入註 213 中為參考)

葛：那我舉個例子，像這個限制出境，你沒有讓我陳述意見，就接到就限制出境，要不要適用行政程序法，給他陳述意見的機會。

李：我們在稅法的本質上，有沒有說讓你陳述意見跟不讓你陳述意見，在這個利益衡量上有沒有比較大？所以我傾向於不要在這裡做一個非楊即墨，我們也可以是用特別法，但你要講出理由來，沒有特別理由，就要適用行政程序法，例如說陳述意見，沒有理由讓人家不陳述意見，就應該適用行政程序法。

葛：有的限制出境是搞錯了，例如身份證字號搞錯了、身份證字號跟人家重複，那現在有什麼辦法？

陳組長：剛葛教授提到的，不是欠稅發單了，就馬上限制出境，從發單到

限制出境，還有一段相當長的時間，一般的正常作業，稽徵機關發單之後，當事人發現有不是本人所得、身份證字號重複等情況，可以即時申訴，申請即時更正，連進到一般的行政爭訟都不需要。比較有爭議的，是實體上的爭議、法律上的爭議等等。身份證字號重複有兩種，一種是真重複，就是戶政機關給號的時候就錯誤了，另外一種情況是當事人填的時候填錯了，這稱為假重複，假重複比較少見，稽徵機關可以即時更正，真重複在稅捐機關查到的時候，會行文到戶政機關。

葛：我們不講本稅的問題，純粹是因為限制出境弄錯了，可以救濟嗎？

陳組長：在一般的情況，因為被限制出境提起行政救濟，提起行政救濟的同時，一方面對行政救濟程序有無瑕疵做審查，另一方面，稽徵機關在作答辯的同時，必須針對當事人的訴請，譬如說本稅有無核課錯誤，有沒有值得斟酌的地方，會再做審查，應該會有補救的機會。

葛：那有沒有說只能就本稅提起救濟，不能就限制出境提起救濟？

陳組長：這兩個可以同時並進，本稅可以提起行政救濟，限制出境也可以提起行政救濟，兩者並不衝突。

葛：兩個都提起的話，限制出境會不會說等本稅確定，再撤銷限制出境？

陳組長：通常案子進行到行政救濟程序，目前就不限制出境。例如申請復查，復查決定的稅額，他也按照相關的規定，繳納半數再提起訴願。

葛：那如果沒有繳納半數？

陳組長：沒有繳納半數的話，他一方面走本稅的救濟……

葛：所以從這個觀點來看，限制出境也是執行的一種，才可以停止執行。

陳組長：在這種情況下，要限制出境的時點，稽徵機關有個比較一致的規定……

葛：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？（已列入註 214 中為參考）

陳組長：目前實務上並沒有因為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。

葛：我現在看到一個案子，一個當事人在大陸開刀，現在發現有毛病，但是被限制出境，不能回大陸……

陳組長：按現在財政部的規定是不可以。

陳春生教授（下簡稱陳教授）：個人因為教行政法、憲法這相關的，個人的看法就是說，限制出境行政機關要確保稅捐的擔保，而當事人如果不履行這樣的義務，手段上將其限制出境，他的性質應該怎麼定性？李教授剛也有提到，這屬於遷徙自由，這也是德國、日本的通說，國內學者陳新民認為遷徙自由是內國的移動，但是也包括到國外，到國外當然也包括旅行、長期居留，那日本憲法最特殊，他在憲法第二十二條第二項規定，人民除了遷徙自由之外，還有包括到國外旅行的自由，還有脫離日本國籍的自由，這比較特殊，因為規定到憲法就屬於基本權。在我國限制出境是不是同樣屬於國內基本權的保護？大法官釋字三四五號解釋本身，就跟自己過去還有後來的解釋矛盾，就是關於「授權明確性」，從三一三號開始、三九〇、三九四等等，因為他針對這樣的目的、範圍，並不夠明確。大法官如果以純粹國內的基本權的保護，事實上是跟過去的解釋矛盾的，但這樣的規定其實比較合理，因為他在國內還是可以移動，遷徙自由並沒有受到限制，問題就是說，現在是屬於地球村的時代，國外旅行的限制可以比國內大一點，但是慢慢要放鬆。行政機關可不可以因為公法上的租稅債權，限制到人民的遷徙自由？這兩個怎麼樣去協調？另外就是行政程序法有沒有適用，很多國家在行政程序法裡面都把稅務排除掉，經建會版的行

政程序法唯一有稅捐稽徵的程序不適用，他那時候的理由是說，量人、人多等大量行政的特性，我想應該不只是這樣，但後來法務部的草案都沒有……

葛：我補充一句，德國是先有租稅通則，然後才有行政程序法，行政程序法一公布，他的稅法通則就相對應的修改，大部分都一樣，但是內容多了兩三倍，內容更詳細、更嚴格，所以其實大量性的理由其實很少，主要的原因是因為有個財稅法庭專門來辦這個案件，所以不是因為稅捐稽徵程序比較寬鬆才不用，是因為另有一套比較嚴謹的規定才不用的。

李：我個人認為行政程序法還是有適用，例如送達程序，應該還是有適用，那包括告知、陳述意見、聽證甚至記明理由等，應該都還是有適用。那如果陳述意見跟稅捐保全的目的無法協調，那當然可以有比較細膩的規定。甚至有些稅捐稽徵法都還適用到刑事訴訟法的規定，你要對人民自由影響很大的，不影響稅捐擔保的目的，應該還是有行政程序法的適用。那至於行政執行法方面，我個人是比較保留，他未嘗不能稱之為租稅保全，因為他本身並不是目的，你只要能繳出來的話，你用處罰的話，會有一些如同主持人所說行為人或是義務人的問題，那行政執行法的規定很嚴格，而且由法院來介入，那限制出境除了司法之外，他是一種行政的措施，可能考量到他的可行性。另外一個，稅捐稽徵法第二十四條第一、二、三項有沒有優先適用的問題，從條文來看好像是沒有，不過我認為這個規定應該是不同層次的設計。那再來是第二十四條第三項裁量權的問題，大法官四二二號解釋由到案的先後，已經失去立法者要給你裁量的本意，當然二十四條第三項有一種意志的裁量，要不要決定限制，跟那個可能是效果的裁量不同，那實務上有沒有可能又要應付監察院，又要合乎法治國的精神，你內部可以用行政規則、內規來規定，什麼樣的情況大體上是限制出境。另外我擔心的不是說實際上是「應」，那就應該「應」，你不能說立法者訂錯了，立法者訂錯了應該讓他自己改，那現在大法官四六九號解釋出來，怠於行使職權，所以從限制出境的目的，我前幾個禮拜到國防大學他們研討會，討論外國人的收容，他們從憲法第二十四條，對於大陸及外國人的收容，二十四小時之後要適用憲法第八條由法院介入的作法，但是性質上還

是不太一樣。那我認為外國人合法進來當然沒有問題，你違法進來憑什麼主張內國國民的遷徙自由，甚至憲法第八條人身自由的保障，但並不是說不保障，但要看情況。我只是舉個例子，收容難道是侵害嗎？收容反而比較不會危險，也不一定能說是侵害。那限制出境的法律性質如果界定對了，以下就會比較簡單。因為你本來是一個手段，後來牽涉到人民自由權利這樣一個對比，尤其只是為了確保稅捐，如果有衝突的話，應該以人民的權利保護為潮流。

葛：這點出一個很重要的一點，限制出境辦法十八年來都沒有修正，最近要準備修正，最主要是修正那個部分？

陳組長：現在還沒有確定的具體的部分，現在有個初步的想法，就是額度要不要提高。第二個是進入行政救濟的案件，什麼時點可以限制出境，應該要做比較明確的規範。第三點就是公司負責人變更，或是公司負責人死亡，要對何者限制出境，這些比較細的要不要納入規範，是我們將來修法要注意的方向。

楊：呼應剛剛陳教授的看法，限制出境辦法修正的方向，我個人有個看法就是第二十四項第三項提供擔保者應該解除其出境，那我有個看法就是可否用人保的方式來解除限制出境？

陳組長：當然這部分也是考量的方向。那我想補充一下，基本上提供欠稅的擔保是第五條的第二款，主要是這一部份。

黃律師：比如說有緊急的情況，例如到大陸就醫，回國之後，擔保可不可以拿回來？

陳組長：基本上這是欠稅擔保品，不過出國擔保品，所以應該不能返還。

張：現在目前的解釋令都滿明確的，內部都有一定的程序，不管你提供任何擔保，都以保全稅捐為目的才可以解除限制出境。另外，稅單的錯誤也

可以依申請更正，不一定要進入行政爭訟程序，稽徵機關目前自己處理掉的案子也滿多的。那限制出境要不要給他陳述意見的機會，行政程序法第一百零三條應該看個別情況來決定，而且不一定要面對面的陳述，即使書面的陳述也可以。

黃：現在稽徵機關都沒有通知當事人來陳述意見，但是法院都有。

張：現在必要時可能都會讓他來陳述意見。就實務上來講，限制出境的目的，如果有財產可以做擔保，又沒有相關的財產可以做稅款將來徵起的保證，如果再給你陳述意見的機會，這樣就沒辦法達到限制出境的目的了。限制出境處分一定要給當事人知道，但是處分之前不可能告訴你，但處分後一定要把處分書給你，人民才有救濟的機會。

陳教授：剛討論有個重點，就是要不要給當事人陳述意見的機會。當然，這是一個行政處分，要給當事人陳述意見的機會，行政程序法在一百零三條有個除外的規定，避免當事人隱匿財產的情況下，可以不給予其陳述意見的機會。

李：剛張參事提到的，如果其他法律沒有陳述意見的規定下，可以不可以適用行政程序法，我的看法是可以。那行政程序法可以適用，當然就有例外。基本上他的立法精神，要朝公正、公開、參與的方向來走，那行政程序法當初在制訂的時候，有許多來自行政機關的壓力，所以有很多排除規定。那這個解釋要從法理上原則跟例外的關係來看，任何原則不排除例外，但例外解釋一定要從嚴。我們陳述意見的規定制訂得很漂亮，但有很多架空的規定，有陳述意見的規定，第一個可以減少以後的抗爭，第二個增加我們的資訊，我覺得不必去排斥陳述意見的規定。而且就像張參事所講的，不一定要面對面，電話、傳真等，如果可以達到陳述意見的效果，應該都可以。另外，入出國及移民法把過去限制出境的部分都用禁止出國的名稱，當然這是有一點敏感啦，出境跟出國的不同，可以提供研究者的參考。第二點就是說，過去傳統的干預行政底下，最重要的就是稅跟治安，所以立法跟行政，只要能達到稅跟安全的目的，所有的手段能夠方便，就

盡量給他方便。但從今天國際化及人權的觀點來看，立法的衡平性，必須在研究當中特別注意，關係到錢的問題就把他限制出境，在立法的衡平上，應該多加考慮。另外，行政機關從行政的倫理來講，總覺得食人俸祿，應該依照法律來行事，這個法律好不好，這是立法者的事情，那我們學術研究的理想，應該幫行政機關作一個解套的工作。法律如果變更的比較和緩、多元，那執行起來沒有違法，也沒有太多的緊張關係。另外一點就是，限制出境跟限制住居在很多場合都有提到。限制出境是不是必然限制住居，限制出境是可以在國內跑來跑去，限制住居的範圍就比較小，我們可以提供研究者參考，七十三年第四次刑事庭長會議決議，認為限制被告的出境，也是被告住居的方法，那反過來限制住居是限制居住的自由，那限制住居是不是當然解釋為限制出境，我個人認為要看限制住居要看他寬嚴程度而定，如果寬到可以出國兩三天回來，那如果嚴到一看不到人就要找你的話，那當然就構成限制出境，那要看個別的條件來斟酌這些事情。另外就是說，是不是可以用人身自由的擔保來取代？我個人是比較持保留的態度，第一個會牽涉到不當連結的禁止，稅的問題用人身的自由來取代，第二個國家好像有綁架人身自由的味道，好像人身自由比錢還重要，這樣會讓人覺得國家對很多基本權都不重視，只重視金錢，這個地方我比較喜歡從憲法的角度來釐清這些問題。當然行政馬上要解決問題，學術研究如果能在這個部分多做著墨，讓實務的問題消弭於無形的話，我是覺得比較好。

陳教授：從今天的時代觀點來看，這些問題我是覺得非常深刻。

陳教授：事實上我覺得剛剛第二十四條第三項要限制行政機關，那我也是主張剛剛李教授談的，財產、債權跟人身自由等其他權利，當然限制出境對各該當事人限制自由不一樣，所以在這邊二十四條是說保持裁量權，個別情況甚至法益的衡量包含當事人的與公益的不同，是一個經濟與財政的考量，那還是個人的人身自由，甚至是生命權，是不是可以一概而論，所以我覺得這些可以比較彈性。（已列入註 213 中為參考）

楊：我在這裡補充一點，針對剛剛李教授的看法，是不是我們在修正限制

入境這個辦法的時候，可以增加一個條文，做一些特殊的考量，譬如說他重病，涉及生命權，請他出示醫生的證明，允須他在醫生評估的期間內讓他出境。另外像是求學的需要，像我一個朋友的女兒，考上公費留考，而她的家人以她的名義設立一家公司，名義是她的親人在經營，她只是掛名，可是她考上公費留考，卻因此不能出國，這種情形，我是覺得求學對一個年輕人是非常重要的，尤其是公費留考，是不是可以斟酌給他一個特別的限制出境的情況，加以考量。(已列入註 214 中為參考)

李：這是一個另類的思考，我是覺得法院要制裁一個人，又讓他出境，他又不敢回來，這是一個很大的懲罰，漂泊在異鄉，當我們要動搖到國家的稅，在這個前提之下，還是不要有彈性，事實上放寬讓他出去不敢回來，這是一種有家歸不得的情況，這種懲罰也不小。這是不是把這種事情歸到個人自律，自己決定。

葛：從制裁的理論來看，您是覺得是制裁，他是覺得是保全，大家可以來交換一下意見。

李：我想從研究的角度，目前稽徵機關，他行使稽徵權與國外做比較，在經費上受到相當大的限制，他可以支撐公權力的手段，也是非常有限。另外在租稅的規定，在逃漏稅的懲罰，追究刑事責任的案件是少之又少，所以造成對於逃漏稅的案件，欠稅人有一種心態，我可以使用各種方法來歸避，而真正納稅者，非常不公平，所以目前稽徵機關僅有的租稅保全，只剩限制出境。

葛：你這保全跟逃漏稅剛好相反，逃漏稅就沒有保全的問題，根本就不繳稅，你也不知道，這到底符不符合構成要件。而所謂保全，已經守法的才要保全，沒有錢才要保全。

李：那我現在分成兩方面討論，所以我覺得基於租稅公平的這個理念，要給與欠稅者這一方面的限制，當然我們知道目前有許多的國家，對於人權自由的保障，沒有這一方面的限制，而我們國內是不是要繼續保留這個法

條，我們可以從許多不同的角度來討論。

陳組長：我覺得，就是說目前現在立法院也有提案要把第二十四條對於限制出境的條文拿掉，或是廢止。那麼廢止，相對能進行的保全措施就減少，這就是立法院要加以考量。

葛：我補充一下，這兩個完全不同的方向，你要去防弊逃漏稅，或是脫法避稅，跟保全是兩回事。問題就是說，財稅政策到底是要針對逃漏稅的人還是守法的人，還有另外就是五年的稽徵期限，跟這個都比較沒有關。

李：有關人身自由的保障，是不容許抹煞，現在也是國際的趨勢，所以基本上，在人身自由優越的條件下，在限制出境的辦法或是相關條文設計上，要更加周延，或更大的彈性空間；但事實上，在目前實際情形上，所謂人權這個名詞，大家都會去提，但在人權的反面，今天如果我對重大逃漏稅的人員，給予更寬厚的條件，沒有辦法作有效的追溯條件，那麼對於守法納稅的人，是不是反人權呢，因為國家的稅應該由全體公平負擔，所以今天這個案子，問題差就是在保全，如果是稅，財產跟人應該切割開來，所以在法規設計上不夠周延，要重新做檢討，這是第一個問題。接下來，有一個案子的解釋令，就是外國人因為觸犯刑法，而在法院的裁量之下，給他一個緩刑，緩刑之後要遞解出境，遞解過程要出境，但他又有欠稅，欠稅就不能出境，在刑事法上他要遞解出境，因為他沒有國民待遇，他沒有居留權，那如果他一直不繳，那是不是要做某種程度的收容管理，所以人跟財產一定要切割開來，而且用限制出境的手段，也許是最具體有效，但不是一個好的公法債權的設計。事實上，公法債權跟私法債權上，有時候應該在平等的地位，不能公法絕對的優越，所以應該有這樣的考量。而在限制出境與居住的條件上是比較不太一樣，就像現在大家知道的羅福助的案件，現在法院給他一個擔保，就不做拘押，那他要去醫院就醫，就不違反限制居住條件，那麼醫院是指國內醫院或是國外醫院，這就不太一樣的條件，如果在緊急醫療的情況，國內的醫療無法達到效果，那就要給他出境，那出境的條件要如何，因此我想限制居住最後會延伸到可以到國外適當的醫療行為；那反過來說，限制出境一概不行，這就有問題，所以應

該在限制居住與限制出境的條件不太一樣，限制出境是可以在國內到處遊走，而限制居住這是要在一定的定點不能到處遊走，本來限制居住的條件比較嚴苛，現在卻可以延伸到國外，因此限制出境在辦法個案上要更加周延。

葛：現在時間已經差不多，等一下請李教授作一個結論。

李：剛剛提到人權的問題，我記得人權的設計，是為了少數人；而今天這個設計，就是我們在一開始就是把這個人當成我們一樣，否則的話我們一直在為這個犯罪嫌疑人這麼多的權益做努力，如果沒有這個想法，會有一種效果；這些人危害社會為何還要依行政訴訟法把他隔離到社會裡頭。所以這個想法我是覺得說，換做被害者或是其他人說，國家要衡平的去做，可是我們國家還沒有進步到那裡，所以保障人權就是保障壞人，這個固然是很大的道理，但最後的效果，就會變成，如果有一天你被歸為壞人，你就沒有辦法犯罪，那因為人權如果沒有被重視，很多人就很容易被歸為壞人，所以這個重要性，就是在於這個循環。

葛：我們今天就到此為止，謝謝大家。

附件一：「欠稅與限制出境」研討會討論問

題題綱

壹、問題概說

司法院大法官會議於1994年5月，針對稅捐稽徵法第二十四條第三項所授權訂定的「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」（以下簡稱「限制出境辦法」），作出了釋字三四五號解釋，其謂：「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」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定，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。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。」

釋字三四五號解釋之聲請人因欠繳遺產稅，由國稅局呈財政部而函請內政部入出境管理局其限制出境，聲請人不服，依法提起訴願、再訴願及行政訴訟，惟均遭駁回；聲請人乃再依法聲請大法官會議解釋，請求大法官認定「限制出境辦法」違憲；惟大法官未作違憲的判斷，認為該辦法並未逾越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，可解除其出境限制，已經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。

限制出境制度現已成為稅捐稽徵機關租稅保全之重要工具，雖然稅捐稽徵法第24條規定了數種稅捐保全程序，惟稅捐稽徵機關常基於限制出境制度之簡便性及強大效果，將欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境，過度運用。本次研討會即欲討論限制出境制度在憲法上之諸問題為對象。此外，限制出境制度在現階段暫仍無法廢止，某些實務作法亦有加以重新檢討之必要，以保障納稅人基本權。

貳、研討之問題

本次研討會，將就以下之主題請教之：

一、法制面之問題

（一）稅捐稽徵程序是否為行政程序除外規定？

- A. 稅捐稽徵法是否為行政程序法之除外規定？
- B. 限制出境是否應給予當事人陳述意見之機會？
- C. 限制出境是否有正當法律程序之適用？

（二）稅捐稽徵法與行政執行法之競合問題

- A. 稅捐稽徵法與行政執行法競合時，應適用何種法律？如行政執行法第十七條第二項限制住居所規定，是否包括限制出境？
- B. 限制出境是否限於有故意不履行、顯有逃匿之虞、隱匿或處分應執行之財產或其他妨礙執行之行為？

（三）限制出境制度之法律性質

限制出境屬於行政秩序罰？租稅保全措施？強制執行之手段？甚或行政執行罰？

（四）限制出境是否有一般法律原則之適用，如比例原則，不當聯結禁止原則？

二、實務界所引發之爭議

（一）連帶債務人之限制出境問題

稅捐稽徵實務上常有稅捐連帶債務人，如有欠稅，常連帶限制納稅義務人出境。例如，財政部 68/6/24 台財稅第 34348 號函即認為遺產稅未繳清前，被限制出境之繼承人，對於尚未繳納之稅捐仍負連帶責任，縱已按其法定應繼分繳納部份遺產稅款，仍不宜解除其出境之限制。實務上目前在稅捐連帶債務人之債務未全部清償前，應全部限制出境至其稅捐全部繳清或提供擔保為止。此種為避免租稅債務人資力不足，或納稅意願不高，而使國家租稅債權獲償可能性受到危害，乃盡量擴張租稅債務關係所涉及之人，使各有關的人，皆以其全體財產為租稅債務清償之擔保，而稽徵機關得就其中為求償之選擇的做法，是否有出於本位思考，而未考量稅捐債務人之權益，即有值得檢討之處。以下分漏稅罰之行為人應否連帶負責及連帶限制出境，及夫妻合併申報所生之限制出境問題討論。

1. 關於漏稅罰²¹⁵

- A. 共同漏逃關稅者，是否應合併處罰及連帶負責之問題？
- B. 共同逃漏關稅者，應否連帶限制出境？

2. 關於夫妻合併限制出境之問題

我國所得稅法第十五條規定夫妻須合併申報其綜合所得稅，如此衍生以下問題：

- A. 以何人為納稅義務人？申報人是否即為納稅義務人？
- B. 夫妻是否連帶負責？若夫妻須連帶負責，僅限制申報人出境是否合理？
- C. 申報人為不實之申報，致有漏稅時，應限制何人出境？其漏報自己或配偶之應納租稅，在法律上是否應做不同之對待？
- D. 若要針對夫妻之欠稅強制執行，應針對誰的財產執行？夫妻財產制新近修

²¹⁵ 請參考台北高等行政法院 90 年訴字 2640 號判決。

正為以「分別財產制」為主，有何影響？

E. 若夫妻有欠稅，應如何計算其限制出境之標準方為合理？

(二) 財產管理人之限制出境問題

一、遺產稅的納稅義務人是否為遺產及贈與稅法第六條規定之納稅義務人？或是被繼承人？

二、若遺產之遺囑執行人及祭祀公業之管理人等，各為遺產稅或祭祀工業依法應負擔稅捐之納稅義務人，但其均僅為財產之管理人，而非財產之所有人，其在租稅法上負擔的係屬金錢給付義務或是申報之行為義務？稅捐稽徵是否應先就財產強制執行？限制該等財產管理人出境，是否合理？

(三) 關於公司負責人之限制出境問題

A. 公司欠稅，應以課稅處分確定時之負責人為限制出境對象，而限制出境辦法第四條規定，若公司負責人有變更時，應以變更後之負責人為限制出境對象，此是否合理？是否需斟酌有無規則事由？有無可執行之財產？？

B. 實際經營公司之負責人常以掛名負責人來規避其法律上應負之責任，公司欠稅，應以公司之實際負責人或掛名負責人為限制出境對象較為合理？²¹⁶

C. 身份證被冒用而為公司之登記負責人，致被限制出境者，是否必須另提刑事訴訟，抑或可以在本案中爭執？其舉證責任應如何負擔？²¹⁷

D. 公司進行清算之後，原來之董事，可否拒當清算人？²¹⁸

E. 清算人死亡之後，是否由原公司之董事當然繼任清算人？抑或須由利害關係人聲請法院另選清算人？²¹⁹

F. 公司負責人已被限制出境後，倘公司進行清算，究應限制何人出境？

(四) 「限制出境」於公司法第十二條所引發之爭議

²¹⁶ 請參考台北高等行政法院 89 年訴字 4063 號判決。

²¹⁷ 請參考行政法院 87 年 305 號判決。

²¹⁸ 請參考行政法院 87 年 1739 號判決。

公司法第一九七條第一項規定，董事於任期中轉讓其股份超過二分之一時，當然解任；又民法第五四九條第一項規定，當事人之一方，得隨時終止委任契約，董事與公司既屬委任關係，應可隨時終止委任契約，董事應可隨時辭職。從而，即生以下爭議：²²⁰

- A. 董事當然解任與董事之辭職，是否應變更登記方生效力？
- B. 公司法第十二條規定，公司未依規定辦理登記或變更登記，是否僅有私法上效力？租稅債權屬於公法債權，並無私法上保障交易安全之考量，是否應與公司法做相同之對待？
- C. 應負辦理變更登記義務者，為現任公司負責人或已經解任之公司負責人較為合理？

（五）暫時權利保護問題？

限制出境對於人民之基本權利侵害甚大，是否在情況急迫或將發生難以回復之損害時，建立暫時權利保護制度，以避免人民之重大損害。

（六）其他相關法律問題之研究

- A. 稅捐稽徵機關怠於行政強制執行，使其本可經由行政上強制執行而滿足之租稅債權，因而未能實現，進而限制欠稅人出境，是否有權力濫用之嫌？²²¹
- B. 限制出境辦法第五條規定解除限制出境之措施，其第一款規定已繳清依本辦法限制出境時全部欠稅及罰鍰者，其第四款規定，依本辦法限制出境時之全部欠稅及罰鍰，已逾法定徵收期間，解釋上可否認為已繳清及已逾徵收期間，並非欠稅，從而就其餘欠稅計算限制出境之標準？

²¹⁹ 請參考台北高等行政法院 90 年訴字 1055 號判決。

²²⁰ 請參考行政法院 90 年判字 356 號判決與台北高等行政法院 89 年訴字第 2385 號判決。

²²¹ 請參考台北高等行政法院 89 年訴字 3137 號判決。

附件二：「欠稅與限制出境」研討會與會人員







