

行政法制有關限制出境之探討

陳正根^{*}

【目次】

- 壹、前言
- 貳、限制出境之合憲性探討
 - 一、概說
 - 二、所涉憲法基本權範圍
 - 三、非刑事被告人身自由之保障
 - 四、小結
- 參、限制出境之法律層面探討
 - 一、概說
 - 二、稅捐保全之措施
 - 三、行政執行法之限制住居
 - 四、兩者類型之差異與調和
 - 五、小結
- 肆、針對限制出境之行政救濟
 - 一、概說
 - 二、行為本質與法律性質
 - 三、救濟途徑與訴訟類型之選擇
 - 四、小結
- 伍、結語

^{*} 國立高雄大學法律系專任教授，德國杜賓根大學法學博士。

摘 要

行政法制有關限制出境措施關係憲法上人身自由與居住遷徙自由之基本權利，且延伸牽涉其他基本人權，亦涉及人性尊嚴、人格權、資訊自決權與家庭權等。本文首先探究探討其合憲性課題，經由公益原則與比例原則之檢驗觀察，認為若以限制欠稅人出境權利，作為稅捐保全之手段，卻未必一定能達成徵稅目的，即難謂非逾越比例原則。若政府為了徵稅而以限制人民出境自由作為手段，不但違反國家應提供發展環境之責任，亦將自由權置於財產權之下，如此侵害人性尊嚴、人格權以及家庭團聚權等基本人權，即有違憲之疑慮。針對法律層面之探討，針對稅捐債務的保全與執行，應以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下限制出境的金額門檻、財產保全優先等要件，作為發動限制住居處分之內在要件，並就限制住居已達五年之案件，主動或經申請而終止限制住居的執行。而針對依據行政執行法提起聲明異議後，經駁回而向行政法院提起行政訴訟，若限制出境之行政執行措施已無法回復原狀時，亦即已發生影響人民權利之法效果，此執行措施可視為已實施完成之處分，係一種即時性行政處分之概念，視其在提起撤銷訴訟前或後發生，直接提起或轉換成行政訴訟法第六條第一項後段的行政處分違法確認訴訟，確認異議決定違法，以作為請求損害賠償之依據。

關鍵詞：限制出境、人身自由、居住自由、遷徙自由、稅捐保全、行政執行、聲明異議、撤銷訴訟、確認訴訟、行政救濟。

壹、前言

在此地球村時代，出國商旅等行為已成為人民不可或缺的生活內涵，所以行政法制有關限制出境之措施，不僅影響人民權益甚鉅，亦關係憲法上人身自由與居住遷徙自由之基本人權，此亦係屬非刑事被告人身自由保障探討議題之一環，且延伸牽涉其他人權，如人性尊嚴、人格權、資訊自決權與家庭權等，在此有別於檢察官刑事偵查實施強制處分之限制出境，故本文擬首先探討其合憲性課題。另從法律層面探討，現行行政法制有關限制出境規定之內容，包含不同類型與要件，且探究了解其類型之差異與調和。再者，本文擬先探究前述限制出境之行為本質與法律性質，並接續論述其救濟途徑與訴訟類型之選擇，以檢驗是否符合干預行政措施均有相應之完善與正確行政救濟途徑。另有關限制出境措施，在行政法上，現行法制仍有多樣方式，本文集中探討稅捐保全與行政執行法兩大類型，此與人民生活密切相關，至於其他行政法上有關限制出境措施，如大量解僱勞工保護法第 12 條等規定，並未論及，在此敘明。

貳、限制出境之合憲性探討

一、概說

行政法上有關限制出境措施主要針對欠稅人未能履行繳納義務，然而此關係憲法上人身自由與居住遷徙自由之基本權利，且延伸牽涉其他基本人權，故在此合憲性之探討，首先探究所涉基本權範圍，當然亦先從居住與遷徙自由權論起。而限制出境係一種非刑事被告人身自由之限制，首先探究司法院大法官第 690 號解釋，論述非刑事被告人身自由相關措施之合憲性。基於前述基礎，主要以公益原則與比例原則檢驗欠稅限制出境之合憲性。

二、所涉憲法基本權範圍

限制出境措施所涉基本權，首先即為入出國境之自由，依據憲法第十條規定：「人民有居住及遷徙之自由」，在此憲法所保障居住及遷徙自由之意義，應是極為廣泛的。第一、居住及遷徙自由具有作為經濟自由之意義。第二，作為人身自由之一種，人身自由不僅是消極不受拘束，亦包含隨心所欲之移動自由，其亦係人身自由的本質部分，故出境自由應是人身自由之延伸。第三，移動自由亦與表現自由有密切關聯，只要限制人之移動，即能壓制人的面對面之意思傳達。第四、居住、遷徙自由具有藉由擴大人之活動領域，賦予人自由往來之機會，有助於個人人格形成之意義。由此，出入境與遷徙自由對人具有多種基本人權之意義，而海外旅行自由更是被認為是一種憲法所保障之基本權利，在交通發達之地球村時代，更屬必要¹。

經限制出境後，債務人即不得遷徙和出國旅行，乃對憲法遷徙自由之限制，所謂遷徙自由，即人民得在國內或國外自由旅行，和自由選擇住居之意。司法院大法官解釋，更進一步闡釋憲法第十條居住、遷徙自由之範圍謂：「憲法第十條規定人民有居住、遷徙之自由，旨在保障人民有自由設居所、遷徙、旅行，包括入出國境之權利。²」時至今日，資本主義發達，遷徙自由已被列入經濟自由之一，而與營業自由與職業自由相持並論，人民為了廣泛獲得知的接觸機會，遷徙自由已被認為兼有精神自由的要素。故人民一旦遭國家限制出境，可以說是多種基本權遭到限制，因而在法律規範之密度與明確性之要求，不得不審慎因應³。

¹ 蔡庭榕（2002），〈限制出境之研究—以租稅欠稅限制出境為例〉，載：《中央警察大學國境警察學報》，1期，頁40。

² 參閱司法院大法官釋字第443，454，558號。

³ 姚其聖（2007），《行政執行法拘提管收與限制出境之研究》，頁137，蘆葦圖書出版公司。進一步言，限制出境係屬對人民憲法第十條所保障之遷徙自由之限制，其限制必須符合憲法第二十三條所定之必要程度，並以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂之。而限制住居是否包含限制出境，在法律之解釋方法，應以文義解釋為先，除文義解釋無法進行時，才用論理解釋，故限制住居當然包括限制出境。

基於前述，可了解相關所涉基本權之範圍相當廣泛，故除了居住、遷徙自由與人身自由等自由基本權，若延伸相關人權亦涉及人性尊嚴、人格權、資訊自決權與家庭權等⁴，在此簡要論述之。人性尊嚴（*Menschenwürde*）被稱為憲法秩序之基礎，又被稱為基本權利之核心範圍。由於人性尊嚴之不可定義性，但作為法的妥當性根據之憲法，在實踐上針對具體個案，仍可自我限定予以具體化、類型化。人性尊嚴保護的防禦性格，主要強調當事人若不是國家行為之目的，而成為手段、客體與工具時，人性尊嚴即受到侵害，例如使之為奴、酷刑、剝奪最低生活水準等⁵。人格權乃與人之人格有不可分離關係，而受法律保護之社會利益。例如：生命、身體、自由、貞操、肖像、姓名、名譽、信用等權利，為構成人格之要素，具有排他性，得對任何人主張，並有專屬性質，不得由他人代為行使。人格與人的尊嚴有關，互為表裡。而人格權的內容，有分殊化為個別指涉之權利，但在避免個別化所產生之漏洞，一般人格權（*allgemeines Persönlichkeitsrecht*）仍有存在之價值⁶。

資訊自決權，係指個人資料之被行政機關所蒐集、傳遞、利用，此種資訊作用涉及對個人隱私權、資訊自決權及一般人格權之干預，此均為憲法保障基本人權之範圍。從權利保護之觀點言，資料保護係從隱私權保護發展而來，此一發展是漸進且有軌跡可循的，在探討資料傳遞之同時，亦須兼顧人民資訊隱私之保護⁷。資訊自決權之憲法概念，經由我國實務上之法律爭議探討，已成為保護個人資料之一般權利概念，例如大法官釋字第五九九號解釋，針對戶籍法第八條按捺指紋規定作出暫時停止適用處分等有關個人資料保護之法律爭議，另有我國修訂個人資料

⁴ Vgl. Ruder/Schmitt, *Polizeirecht Baden-Württemberg*, 6. Auflage, 2005, S.116-118.

⁵ Vgl. Franz Becker, *Grundzüge des öffentlichen Rechts*, 6. Auflage, 1995, S. 84 ff. 蔡宗珍（1999），〈人性尊嚴之保障作為憲法基本原則〉，載：《月旦法學雜誌》，45 期，頁 99。

⁶ Vgl. Niklas Luhmann, *Grundrecht als Institution*, 1965, S. 55 f.

⁷ 許文義（1999），〈德國警察資料處理職權之探討〉，載：《中央警察大學學報》，35 期，頁 185。

保護法之立法作為，均特別重視資訊自決權之落實。有關家庭權，係討論人民擁有家庭團聚或受家庭保護之基本權利，家庭係指由父母及子女組成之團體，基本模式為已結婚之父母與未成年之子女，我國稱此為小家庭。此外還應包含父母與非婚生子女、單親父母與婚生獲非婚生子女所組成之家庭。如僅是夫妻二人或所謂三代或多代同堂之大家庭亦非不能成為作為基本權之家庭保護概念⁸。家庭保護為憲法第二十二條概括保障之基本權，主體應包含所有具父母子女關係或夫妻關係之自然人，具防衛作用、制度性保障及價值決定原則規範。就防衛作用而言，乃指對抗國家不法侵害。制度性保障乃保障家庭作為憲法秩序制度之存在，至於憲法價值決定原則規範作用在於促進家庭之發展，如對家庭予以所得稅及房屋稅之減免、健保費減免等⁹。

三、非刑事被告人身自由之保障

限制出境係一種非刑事被告人身自由之限制，而關係我國憲法學界之議題，是有關非刑事被告人身自由被限制或剝奪時，是否應經司法審查之問題。針對人身自由之剝奪，此一議題由於一方面事涉多樣的非刑事被告人身自由限制類型，另一方面事涉對憲法第八條之詮釋以及正當法律程序理論之認知。而 2011 年 9 月司法院大法官釋字第 690 號，係為大法官對此一議題所表示之重要意見。本號解釋係處理 2003 年間爆發 SARS 期間，所發生防疫隔離措施合憲之問題。大法官以強制隔離非屬刑罰、加以醫療專業以及迅速防止疫情擴散等理由，以為此等強制隔離措施雖未要求先經法院審查，而僅係由主管機關審查之處置規定，係屬合憲¹⁰。

⁸ Vgl. Jarass/Pieroth, GG-Kommentar, 2002, Art. 6, Rn. 4.

⁹ 陳慈陽（2005），《憲法學》，頁 639，元照出版公司，2 版。

¹⁰ 林超駿（2012），〈非刑事預防性拘禁之法官保留— 兼評釋字第 690 號解釋〉，載：《月旦法學雜誌》，207 期，頁 177。在此進一步認為，釋字第 690 號對於非刑事拘禁合憲司法救濟議題之討論，基本上呈現一個過猶不及之情況，即一方面以人身自由限制是否具刑事處罰性質為標準，進而決定是否採取法官保留，如此見解顯係與大法官

司法院大法官對人身自由保障，有許多重要啟示，如於釋字第 348 號解釋中，因處理檢肅流氓條例相關條文之違憲問題，除提出實質正當法律程序之概念外，並強調憲法第八條有關人身自由之保障及於非刑事被告，而釋字第 588 號係針對當時現行行政執行法拘提管收事由相關規定違憲，此又對非刑事被告人身自由之保障，做更進一步深入之闡釋。又復於釋字第 636 號中再度探討檢肅流氓條例之相關規定，對非刑事被告所受正當法律程序保障之內涵，作更深入且廣泛論述。又針對非刑事被告人身自由之剝奪，學者認為應從兩方面努力，第一：為各類非刑事預防性拘禁制定符合其本旨之獨立程序，立法者實有必要考慮針對各類不同之非刑事拘禁程序為完整之立法，雖然如此可能耗費甚多，但考慮到人身自由保障重要性，這應是值得之作法。第二：如果立法者不能針對各個非刑事拘禁為完整之立法，而非刑事拘禁定要有法院介入保障，則其人身自由確保之最後一道防線，則為依據提審法，實施事後權利保護與救濟¹¹。然而限制出境畢竟與人身自由之剝奪有所不同，只能從廣義上，認為係為人身自由之限制，可參考司法院大法官釋字第 535 號與第 689 號解釋所揭示的「一般行為自由」應受保障之意旨。在第 535 號解釋中，警察臨檢應考量人身自由限制之因素，另第 689 號解釋中認為，應權衡新聞採訪自由與個人不受侵擾自由之具體內涵，均可作為人身自由限制之憲法法理範疇。

因此限制出境作為非刑事被告人身自由議題之一環，除關係憲法人身自由保障，然而其係人身自由之限制，其與剝奪確有本質上之不同，主要仍在前述所言，關係我國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其住居所、遷徙、旅行，包括出境或入境之自由，此為人身自由之延長。保障人權之思想，為現今國際潮流所趨，

先前數號解釋之相關論述間，似有不一致之嫌。而在另一方面，有關本號解釋系爭程度是否違憲之討論，未能純從檢疫隔離之特性而發，且有關不採法官保留之論述嫌於概括，不免令人遺憾。

¹¹ 同前註，頁 199。

此種遷徙自由權亦為當代國際人權之一，故聯合國通過世界人權宣言，並基於該宣言發布了「公民權利與政治權利國際公約」，其中第十二條規定：「（一）合法處在一國領土內的每一個人，在該領土內有權享受遷徙自由和選擇住所的自由；（二）人人有權自由離開任何國家，包括其本國在內；（三）上述權利，除法律所規定並為保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德，或他人的權利與自由所必須，且與本公約所承認之其他權利不牴觸，應不受任何其他限制。」換言之，對於出境權原則上不應設限，但為保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德，或他人的權利與自由，可加以限制，惟仍以必要且不牴觸該公約承認之其他權利為限¹²。

然而若堅持租稅欠稅限制出境處分機制，仍應嚴格遵守限制出境係最後手段之必要性，雖然大法官釋字第 345 號指出：「為確保稅收，增進公共利益所必要」，似乎反映限制出境措施在本質上之合憲性。對租稅欠稅人之限制出境，是否與「增進公共利益所必要」具有必然連結關係，不無疑義。特別是限制出境之處分，是否合乎憲政秩序或其他民主法治國之標準，而其他法治國家並無以人民出境自由來增進公共利益所必要之法制設計，在此似有受質疑與探討之空間¹³。因為以財產擔保稅務，可以最直接而有效之方法訴諸強制執行納稅義務人所有之財產，而非間接迂迴以憲制納稅義務人出境來強制其納稅。此種以犧牲人民出境自由為手段，以期達到國家稅收之目的，是否合乎比例原則，值得斟酌。對於國家之租稅欠稅，係因財產所得而形成，若有欠稅應仍以對財產強制為基礎，且人民間之債務亦無要求公權力予以限制出境作為履行手段，故若以限制欠稅人出境權利，作為稅捐保全之手段，卻未必一定能達征稅目的，即難謂非逾越比例原則。另從另一憲法基本權之層面探討，若國家任務有提供人民人格形成與最佳創造發展之環境，始有可能因人民

¹² 廖怡貞（2001），〈限制欠稅人出境制度合憲性之檢討〉，載：《月旦法學雜誌》，72 期，頁 80-81。

¹³ Vgl. Markus Kenntner, Öffentliches Recht Baden-Württemberg, 2013, S.26-30.

之發展而帶動國家進步，在此地球村時代，國際間互動與發展漸成核心，出入國境常屬不可或缺，若政府為了爭稅而以限制人民出境自由作為手段，不但違反國家應提供發展環境之責任，亦將自由權置於財產權之下，如此侵害人性尊嚴、人格權以及家庭團聚權等基本人權，故任意以犧牲人民自由企圖達到國家稅收之目的，其便宜作法實非得宜¹⁴。

四、小結

限制出境措施所涉基本權之範圍相當廣泛，故除了居住、遷徙自由與人身自由等自由基本權，若延伸相關人權亦涉及人性尊嚴、人格權、資訊自決權與家庭權等。本文認為，若以限制欠稅人出境權利，作為稅捐保全之手段，卻未必一定能達成徵稅目的，即難謂非逾越比例原則。若政府為了徵稅而以限制人民出境自由作為手段，不但違反國家應提供發展環境之責任，亦將自由權置於財產權之下，如此侵害人性尊嚴、人格權以及家庭團聚權等基本人權，即有違憲之疑慮。

參、限制出境之法律層面探討

一、概說

針對法律層面之探討，主要行政法制有關限制出境之措施主要有二種類型，一為依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定與關稅法第 48 條第 5 項規定之稅捐保全措施。另一為依據行政執行法第 17 條規定，得對義務人限制其住居，在廣義上應包括限制出境。在此針對兩者之法律要件與程序及相關概念之論述，有關法律層面之探討，亦從現行法制層面，觀察兩者類型之差異與調和，包括兩者類型本質之比較以及兩者競合時之適用關係等均一併論述。

¹⁴ 蔡庭榕，同註 1，頁 41-43。

二、稅捐保全之措施

依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之規定為：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」而依據關稅法第 45 條第 5 項之規定為：「納稅義務人或受處分人已確定之應納關稅、依本法與海關緝私條例所處罰鍰及由海關代徵之應納稅捐，屆法定繳納期限而未繳納者，其所欠金額單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣二百萬元以上者；在行政救濟程序確定前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，法人、合夥組織、獨資商號或非法人團體在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或受處分人或其負責人、代表人、管理人出國。」

上述現行法制規定係稅捐保全之限制出境，是以人民欠稅達一定金額，即可作成限制出境之處分，並不就個案考量是否有稅捐保全之必要，此種考量是否得宜，且在 2008 年前之規定，該限制出境規定係規定在授權命令之上，有違法律保留原則之虞，故經過相關探討與修正。為了進一步了解，在此針對現行法制之演變作一論述，在 2008 年修正前稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，由行政院定之。」關稅法第 48 條第 3 項亦有相同意旨之規定，行政院於 1984 年 7 月 10 日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，即係依上開法律明文授權所訂定。其第二條第一項規定：「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人出境」。而此種法規命令，依據釋字 345 號意旨認為，其並未逾越母法授權之目的與範圍，並已兼顧納稅義務人之權益且未違反比例原則。

以法規命令限制出境，雖經大法官釋字第 345 號解釋係合憲，但主管機關經學術與實務各界意見，仍認為並非適當，因此立法院於 2008 年 8 月修正通過稅捐稽徵法第 24 條第 3 項如前述現行規定，並於 2010 年 5 月修正通過關稅法第 48 條第 4 項如前述現行規定。本次修正除上述將其納入法律以及提高數額外，另有兩重點規定，一為將限制出境作為稅捐保全之最後手段，在此依據稅捐稽徵法第 24 條第 5 項規定：「稅捐稽徵機關未執行第一項或第二項前段規定者，財政部不得依第三項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。」在此亦即，主管機關針對納稅義務人之情形，已先作好通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，以及若其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資或註銷之登記的相關保全措施，或納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關已聲請法院就其財產實施假扣押等措施後，主管機關已先做好一些防範措施，才會採取限制出境之手段，因此限制出境應是主管機關稅捐保全之最後手段，有謂此類型的限制出境處分應是對人執行間接強制手段¹⁵。

另一為執行期間之規定，即有關稅捐徵收請求權與執行時效之規定，依據稅捐稽徵法第 24 條第 6 項規定，限制出境執行期間不得逾越 5 年，此項規定乃配合稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定，稅捐之徵收期間為五年，然而依據稅捐稽徵法第 23 條第 1 項後段，則有例外延長徵收執行期間之規定，如於徵收期間屆滿前，已移送執行則不受五年期間之限制。

¹⁵ 蔡震榮（2011），〈公法上金錢給付義務與限制出境〉，載：《月旦法學教室》，101 期，頁 26。

上述執行期間規定有其必要，此乃主要配合行政執行法第七條第一項所述，行政執行自處分確定之日起，五年內未經執行者，不再執行等相關規定。稅捐保全的限制出境，程序上是通知內政部入出國及移民署出境，其應符合行政執行法第七條前階段已開始執行五年的執行期間，之後，財政部因稅捐稽徵五年之請求權屆滿前，可將案件再移送行政執行處，行政執行處依該法第七條第二段「五年期間屆滿之日起」繼續通知內政部入出國及移民署執行五年限制出境之規定，但仍得依行政執行法第十七條有關限制住居之規定為之¹⁶。

綜合而論，限制出境長久以來一直為租稅保全之重要手段，然而近年來整體政經環境改變，產業外移，海外工作人口大增，藉由限制人民遷徙自由已達成國家財政稅收目的之間接強制措施，應考慮比例原則，以避免與納稅義務人權益之保障，發生失衡現象。有鑑於此，稅捐稽徵法與關稅法對於限制出境才有前述因應時代演變與人權潮流之修正，相關修正在此可整體上作一簡介，首先針對法律位階部分，限制出境之處分原本乃授權由財政部訂定，各稅捐機關依據「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」作成限制出境之措施。針對上述辦法，司法院大法官釋字第 345 號意旨認為，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，認與憲法並無牴觸¹⁷。然而如前述，現行法律中已將限制出境相關規定明確納入法律中，行政機關必須依據稅捐稽徵法與關稅法之規定始得作成限制出境之措施，此為提升法律位階更能符合憲法期待並可兼顧人權保障¹⁸。

另針對資產保全先程序，依據稅捐稽徵法第 24 條第 5 項及關稅法

¹⁶ 蔡震榮，同前註，頁 27。

¹⁷ 參閱司法院大法官釋字第 345 號解釋文與理由書。

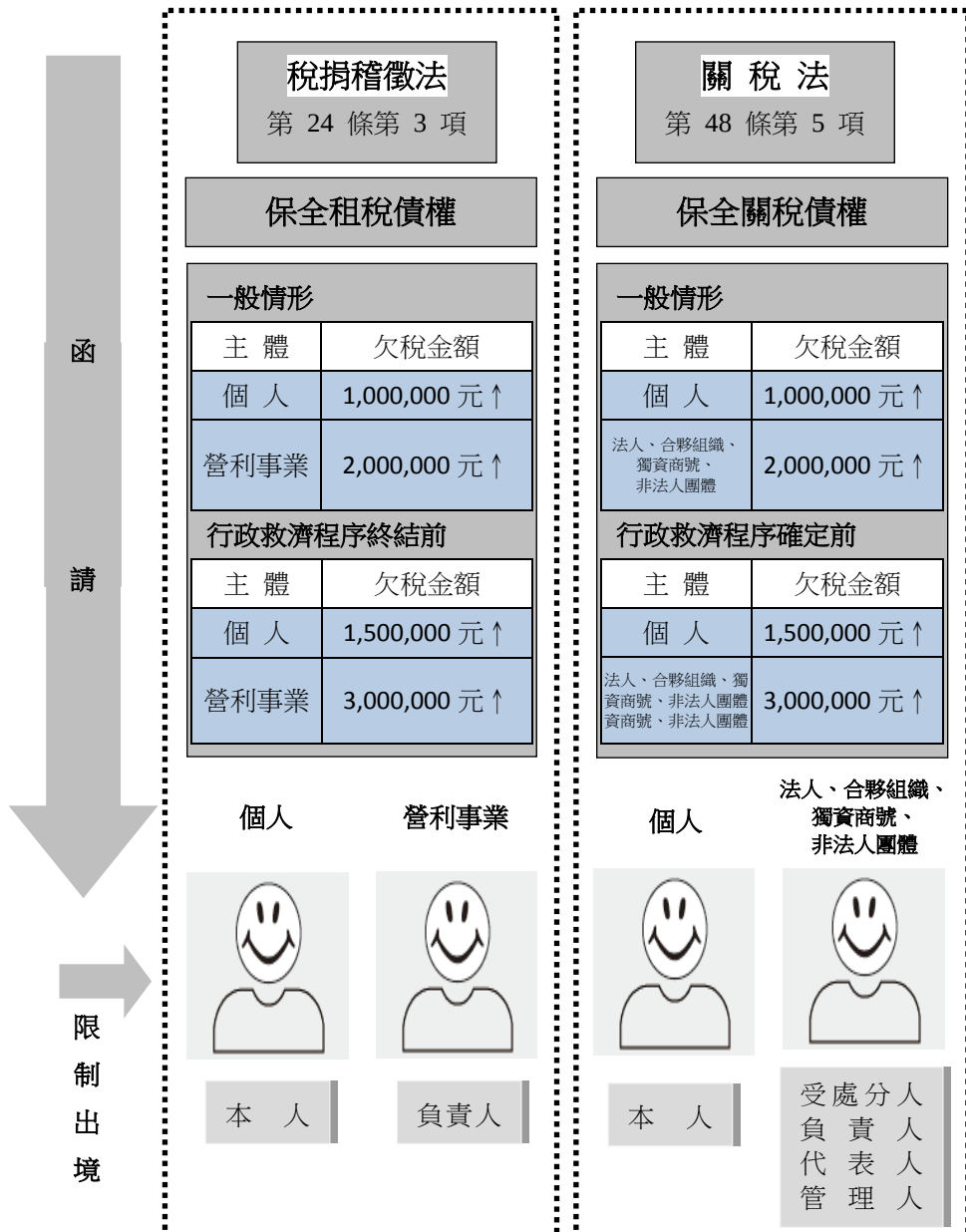
¹⁸ 梁郁翎（2013），〈淺談兩公約與欠稅限制出境〉，載：《當代財政》，29 期，頁 89-90。除了資產保全先程序之修訂，包括限制金額提高與限制其間等均有所修正，在此並以結論指出，限制出境乃為保全稅捐之目的而存在，然而現代社會國際交通發達，出國自由不僅涉及人身自由，也關乎婚姻家庭團聚權及工作權等基本權之實現，因此政府機關於執行限制欠稅出境之行政處分，應更謹慎衡量當事人之狀況，以求兼顧人民權益及國家財政收入之兩全。

第 48 條第 7 項規定，限制欠稅人出境前，應先就欠稅人之資產為保全程序，包括禁止移轉動產、不動產處分及限制減資等等，如未履行該先行程序，不得直接予以限制。此與前述廢止前之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」有很大的差異，廢止前無此保全先行程序之規定，只要欠稅達一定金額，即可予以限制出境，現行規定要求稅捐稽徵機關對於欠稅人應採取「對物保全」措施後，才可採取「對人保全」措施。在限制金額提高方面，考量限制出境欠稅金額標準，自訂定以來，未作調整，已不合時宜，且期間物價變化甚鉅，修正提高限制出境之欠稅金額標準，個人由 50 萬元提高到 100 萬元、營利事業由 100 萬元提高到 200 萬元，在行政救濟中之案件，個人由 75 萬元提高到 150 萬元、營利事業由 150 萬元提高到 300 萬元。在限制期間方面，修正限制出境之期間不得超過 5 年，避免欠稅人長期禁錮於一國之內，人民權利保障長期處於不確定狀態¹⁹。

※ 下一頁為「稅法上所為限制出境示意圖」，以簡單明瞭其要件與程序

¹⁹ 同前註。

稅法上所為限制出境示意圖



三、行政執行法之限制住居

行政機關為貫徹行政執行，亦有限制義務人住居（出境）之措施，其規定依行政執行法第 17 條第 1 項明定：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場。」在此行政執行法第 17 條所規定之「限制住居」，其意義應如同強制執行法第 22 條第 3 項之「限制債務人住居於一定之地域」，包括限制出境（限制住居於國內）。其與稅捐稽徵法第 24 條第 3 項之「限制出境」及「限制出國」，二者之目的不同。前者為貫徹行政執行，後者在於保全租稅及關稅債權。經限制住居後，非經執行法院許可，義務人不得離開住居之地域，義務人無正當理由違反限制住居命令者，執行法院得拘提之²⁰。

基於比例原則與人權保障，並配合稅捐稽徵法之修正，於 2009 年 2 月針對行政執行法第 17 條第 2 項規定修正為：「前項義務人有下列情形之一者，不得限制住居：一、滯欠金額合計未達新臺幣十萬元。但義務人已出境達二次者，不在此限。二、已按其法定應繼分繳納遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息。但其繼承所得遺產超過法定應繼分，而未按所得遺產比例繳納者，不在此限。」本項第一款以新台幣 10 萬元作為限制出境之標準，與稅捐保全之金額顯著差異。其次，本項第二款所稱「法定應繼分」是指遺產及贈與稅法第 41 條之 1 規定：「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，為辦理不動產之公同共有繼承登記，得申請主管稽徵機關核發同意移轉證明書；該登記為公同共有之不動產，在全部應納

²⁰ 陳敏（2013），《行政法總論》，頁 861，新學林出版公司，第 8 版。

款項未繳清前，不得辦理遺產分割登記或就公司共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。」

是以，遺產稅納稅義務人如為繼承人，且繼承人為二人以上時，可依前述規定向國稅局申請按法定應繼分分單繳納，惟在遺產分割前，各繼承人對於遺產全部為共同共有，全體共同共有人對應納稅捐仍負連帶責任，故如繼承人之一依法申請按應繼分分單，經國稅局核准，並就該分單之稅款繳納完竣後，雖依財政部八十六年九月二十七日台財稅第八六一九一二三八八號函釋規定，可免為限制出境之處分，惟對尚未繳清之遺產稅，仍負有連帶納稅義務之責任²¹。

而依據行政執行法限制住居之對象，首先針對的是義務人為有行為能力之自然人，其係依行政執行法第 17 條第 1 項各款情形規定，限制其住居，進而限制其出境。其次是義務人為公司或其他法人時，應為義務人履行義務之負責人，其因行政執行法第 24 條僅規定：「關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於下列各款之人亦適用之．．．．．」，並未明定亦得適用第 17 條第 1 項之「限制住居」。惟在實務上，對公司或其他法人之負責人限制出境，目前除適用行政執行法第 17 條第 1 項及同法第 24 條第 4 款規定：「關於義務人拘提管收及應負義務之規定，於公司或其他法人之負責人亦適用之」外，並得依同法第 26 條規定，準用強制執行法第 25 條第 2 項第 4 款規定：「關於債務人拘提、管收、限制住居及應負義務之規定，於法人之負責人亦適用之」辦理²²。

至所謂義務人「應負義務」，指義務人之報告財產狀況及履行債務之義務。在公司或其他法人為義務人時，因其為法人，雖有獨立人格，但仍須有自然人為負責人對外代表該法人，對內則執行職務，故公司或其他法人之負責人，對法人義務之履行，有直接或間接之決定權，並有以法人之財產為義務人清償債務之權責，乃法人履行義務之實際負責人，

²¹ 蔡震榮，同前註 15，頁 28-30。

²² 李苑芬（2006），〈淺談公法上金錢給付義務與限制出境（一）〉，載：《法務通訊》，2304 期，頁 3-5。

為防止狡詐行為，使債權人之合法權益，獲得充分之保障，公司或其他法人之負責人自應遵守義務人履行債務有關規定²³。

第三，是應為義務人履行義務之其他人，其為凡屬於行政執行法 24 條第 1 項第 1 款至第 5 款之第三人，例如繼承人等。行政執行處均得對上述之人限制住居（出境），且其法律依據除適用第 24 條第 1 項之款別不同外，其餘與上述「義務人為公司或其他法人」大致相同。第四是曾有為義務人履行義務資格之第三人，其為行政執行法第 24 條第 1 項第 1 款至第 5 款之第三人，如於喪失資格或解任前，具有限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，仍得限制住居（出境）²⁴。蓋為防止其於資格或職務存在期間有行政執行法第 17 條第 1 項各款之行為，或以喪失資格及解任方法之手段，規避其義務或脫免限制住居、拘提、管收之制裁²⁵。

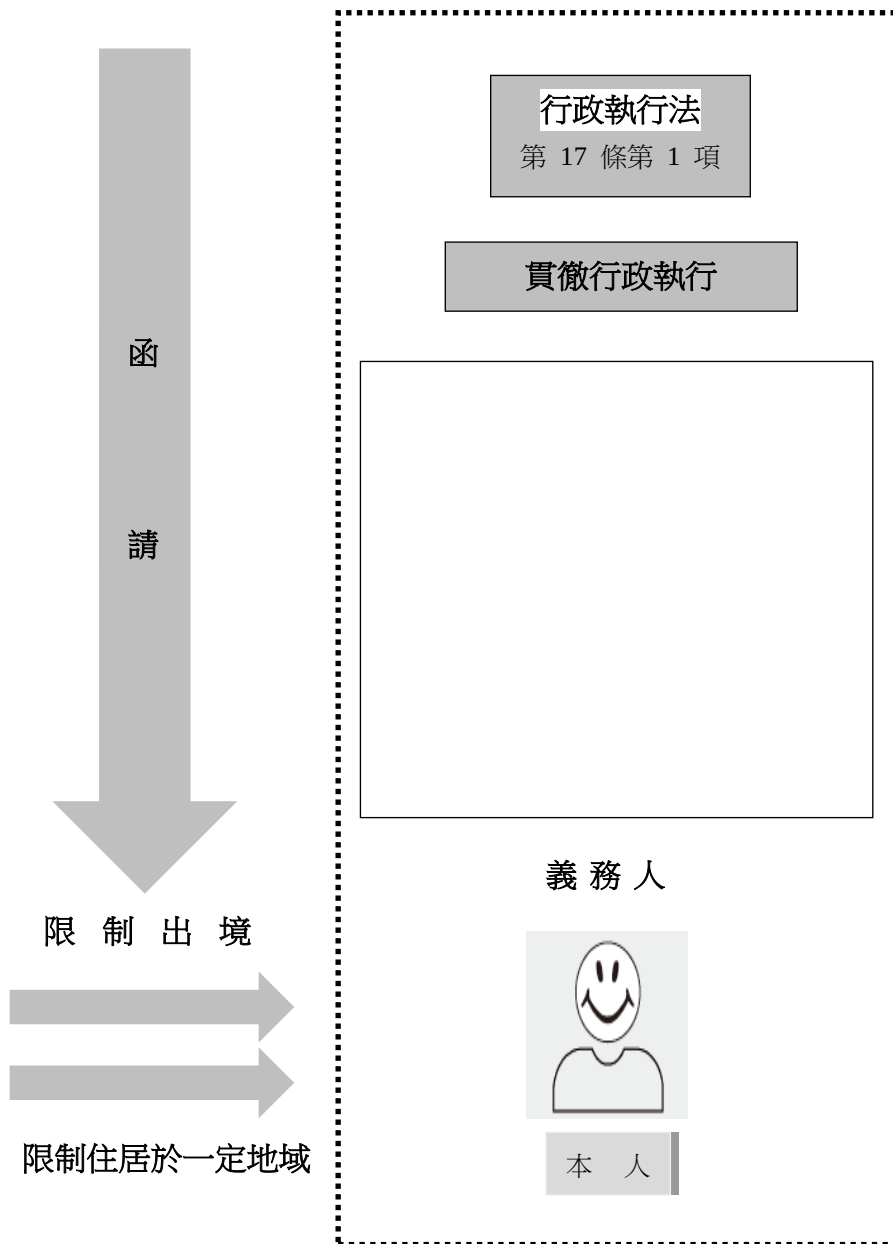
※ 下一頁為「行政執行法上所為限制住居示意圖」，以簡單明瞭其要件與程序

²³ 同前註。

²⁴ 因行政執行法對前任負責人等人於喪失資格或解任前，具有報告之義務或拘提、管收、限制住居之原因者，在喪失資格或解任後，於執行必要範圍內，是否仍得命其報告義務或予拘提、管收、限制住居並未明定，故目前係依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 25 條第 3 項規定辦理。

²⁵ 參閱強制執行法第 25 條第 3 項規定之修正理由。

行政執行法上所為限制住居示意圖



四、兩者類型之差異與調和

有關租稅保全事項，稅捐稽徵法與行政執行法競合時，稅捐稽徵法應解為特別規定，行政執行法為一般規定，依特別法優於普通法原則，適用稅捐稽徵法規，對於欠稅義務人之限制出境，應以稅捐稽徵法為法律依據。其次，稅捐稽徵於稽徵期間屆滿前，仍可移送行政執行處繼續執行，按行政執行法第七條規定，自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。因此，行政執行分署（處）依據移送之案件，對已按其法定應繼分繳納遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息者，不得作出限制出境之處分²⁶。

上述稅捐稽徵法與行政執行法有特別法與一般法之關係，然而重點在於兩者類型之基本差異，第一、係立法目的之不同，稅捐稽徵法係為使稅捐稽徵機關保全租稅債權，屬於稅捐保全程序，以防止納稅義務人脫產或逃避稅捐。而行政執行法則在於實現國家公法上金錢債權，行政執行處對符合該法第 17 條第 1 項各款情形之一者，即得於不違背比例原則下²⁷，以限制住居（出境）為手段，督促義務人履行義務，俾實現公法上金錢債權，落實國家公權力及維護社會公平正義，故行政執行處所為之限制出境處分，屬最終的執行措施。第二、限制出境之機關不同，但處理程序大致相同，依據稅捐稽徵法與關稅法，係由稅捐稽徵機關或海關報請財政部，由財政部以正本函請內政部移民署限制義務人出境，並以副本送達義務人。依行政執行法，執行案件係由行政執行處以正本函請內政部移民署限制義務人出境，並以副本送達義務人。

第三、兩類型限制出境之案件範圍不同，依稅捐稽徵法與關稅法限

²⁶ 蔡震榮，同前註 15，頁 30。另依據法務部行政執行署各分署組織準則，已將行政執行處改為行政執行分署，惟在行政執行法有關行政執行處之用語仍未修正。

²⁷ 法務部行政執行署曾於民國 93 年 1 月 15 日以行執一字第 093600037 號函指示：各行政執行處於執行時，應注意行政執行法第 3 條所定比例原則之適用，義務人欠稅（規費、罰鍰等）金額若不多（例如僅新台幣數千元），除非確有必要，不宜採限制出境（住居）之執行方法。

制出境者，僅限於滯欠稅捐、關稅及罰鍰之稅捐案件。依行政執行法第 17 條第 1 項規定限制出境者，除稅捐案件外，尚有諸多依其他行政法規移送執行之「公法上金錢給付義務」事件，如勞保費、健保費、罰鍰、怠金、代履行費用及其他公課等之執行案件。第四、兩者限制出境之條件有所不同，依據稅捐稽徵法（第 24 條第 3 項）與關稅法（第 45 條第 5 項），對於限制出境事由，僅有「逾法定繳納期限尚未繳納」且「在一定金額以上」二項。而依行政執行法第 17 條第 1 項規定限制義務人出境之事由則多達 6 項，其要件如第一款：顯有履行義務之可能，故不履行者。第二款：顯有逃匿之虞。第三款：就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事者。．．．等等。惟行政執行法第 17 條對於限制出境並無須逾一定金額以上始得限制出境之規定，且已由各行政執行處執行中之稅捐案件亦不受稅捐稽徵法與關稅法定額規定之拘束²⁸。

第五、兩者解除限制出境之條件不同，稅捐案件之欠稅人或營利事業負責人被限制出境後，除於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項但書規定「但已提供相當擔保者，應解除其限制」外，並於 24 條第 4 項規定得解除限制出境之情形：「一、限制出境已逾前項所定期間者。二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第三項所定之標準者。四、欠稅之公司組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結者。」而行政執行案件解除義務人限制出境之條件，行政執行法固未明定，但得依該法第 26 條準用強制執行法第 22 條第 3 項但書規定：「但已提供相當擔保者，應解除其限制」辦理。行政執行案件解除限制出境之事由主要為繳清、提供相當擔保、退案、撤案、終止執行及核發執行憑證六種，而其與稅捐案件解除限制出境之事由，其最大差異處在後者得以「經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合

²⁸ 李苑芬（2006），〈淺談公法上金錢給付義務與限制出境(二)〉，載：《法務通訊》，2305 期，頁 3-5。

計未滿第 2 條第 1 項所定之標準者」為理由解除之，而前者則不可。至稅捐案件依稅捐稽徵法等解除出境之其他事由則亦可成為聲請撤案或行政執行處退案之依據。第六、兩者對限制出境處分不服的救濟方法不同，原則上稅捐案件之義務人若對限制出境不服應先循訴願程序，而行政執行案件中被限制出境人應依行政執行法第 9 條第 1 項規定聲明異議（針對限制出境之行政救濟，於本文第肆章詳為論述）²⁹。

從兩者類型本質之比較，稅捐稽徵法第 24 條就限制出境所制定的要件，相對於行政執行法限制住居，更為嚴格，同樣限制義務人出境自由，是否因所適用程序不同，而應當容許義務人接受寬嚴不一的差別待遇，在此其所涉及的法理問題乃當行政法總論及各論針對同一事項，卻各自規定要件不同的二套彼此相互平行的程序時，總論與各論規定究竟應各別適用，抑或相互調和，在此簡言之，行政執行法與稅捐稽徵法同樣針對確保稅捐債權實現之規範目的，各自規定著限制住居及限制出境這二套法律效果幾乎完全一樣，法律要件卻大不相同，表面上卻又彼此獨立與平行的程序制度，究竟應當是按所進行的程序是限制住居或限制出境，各按行政執行法或稅捐稽徵法來決定適用的法律要件，或者認為稅捐稽徵法關於限制出境所定要件限制（如金額門檻、財產保全優先等），針對稅捐的金錢給付義務（如稅款、滯納金、利息及罰鍰）的執行而言，應當對行政執行法的限制住居，產生一定的規範效果，例如個人欠稅達到一百萬元的門檻之後，行政執行處才可對義務人為限制住居的處分³⁰。

²⁹ 同前註。

³⁰ 黃土洲（2009），〈欠稅限制出境與限制住居的法律要件與救濟（下）〉，載：《月旦法學教室》，79 期，頁 68-72。在此進一步言，從公法上金錢給付義務的強制執行，歸由隸屬行政體系之行政執行署，此一制度設計如果沒有輔以適當的要件限制，免不了傾向過度執行。不過當檢視各款限制住居之要件，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」、「經合法通知，無正當理由而不到場。」針對此，若無設定適當的金額門檻，或者貫徹以財產保全為優先的原則，只要構成要件該當，無論案件大小，或對追回欠款有無助益，一概均得限制住居，以致實務上不乏積欠十多萬健保費，即不得遷移戶籍或出境的案例。此時所謂公平合理執行及比例原則，僅能區區訴諸個案執行官之一念之仁，或者仰賴法務部受理聲明異議時的處理態度。

綜上討論，我們可以肯定人民的居住遷徙自由在比例原則的價值基準與法益衡量上，行政執行法與稅捐稽徵法之兩者類型相去甚遠，又行政執行法限制住居侵害義務人的程度嚴重許多，其發動要件卻較為寬鬆，在在造成公法上金錢給付義務的執行及保全的規範體系之內在矛盾。同時因為程序要件寬嚴不一，未達稅捐稽徵法限制出境金額門檻，或者已限制出境達五年而解除之案件，只消以具備移送執行要件為由（為提起復查或未提供擔保），隨即可輕易地轉換為限制住居，未來勢必衍生「限制出境遁入限制住居」的現象，形成民眾對於行政機關濫用立法漏洞脫法規避的不良觀感，更是架空稅捐稽徵法對限制人民居住遷徙自由的比例原則，其所設下的立法原則與價值基準，恐有違反民主原則與誠信原則之虞。基於法律秩序的一體性，避免限制出境與限制住居制度的內在價值產生矛盾，造成機關脫法與人民權利保護程度不一，針對稅捐債務的保全與執行，應以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下限制出境的金額門檻、財產保全優先等要件，作為發動限制住居處分之內在要件，並就限制住居已達五年之案件，主動或經申請而終止限制住居的執行³¹。

五、小結

針對法律層面之探討，主要行政法制有關限制出境之措施主要有二種類型，一為依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定與關稅法第 48 條第 5 項規定之稅捐保全措施。另一為依據行政執行法第 17 條規定，得對義務人限制其住居。有關租稅保全事項，稅捐稽徵法與行政執行法競合時，稅捐稽徵法應解為特別規定，行政執行法為一般規定，依特別法優於普通法原則，適用稅捐稽徵法規，對於欠稅義務人之限制出境，應以稅捐稽徵法為法律依據。針對稅捐債務的保全與執行，應以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下限制出境的金額門檻、財產保全優先等要件，作為發動限制住居處分之內在要件，並就限制住居已達五年之案件，主動或經申請

³¹ 同前註。

而終止限制住居的執行。

肆、針對限制出境之行政救濟

一、概說

針對國家措施在法制上之設計與實踐，除了實施前正當程序與要件之完善之立法訂定外，更應有完整與正確之救濟途徑，尤其是國家干預措施，當然在此所論限制出境措施亦不例外。首先從行為本質與法律性質探究，行為本質係法官保留或行政機關決定，而法律本質係事實行為或行政處分均為影響其救濟方式或途徑。另相對人不服限制出境措施，在認定法律性質或本質採取行政救濟途徑，亦面臨是否進入司法審查與行政訴訟類型之選擇等議題，在此一併論述。

二、行為本質與法律性質

針對限制出境之行為本質，係從人權實踐的觀點切入，此本質影響人身自由，因此其行為措施究竟應由司法機關或行政機關為之，不無疑義。雖然在我國現行法制上係由行政機關為之，然而在學理上仍可探討形式法官保留說或行政機關決定說。從形式的法官保留說而言，即由法院裁判命令限制出境，此為德國現行法制，係由於德國基本法第 104 條第 2 項規定有關剝奪自由之許可以及期間，僅得由法官裁判之³²。任何非基於法官之命令所為自由之剝奪，應即無遲延的交付法官裁判。限制出境不僅剝奪人民之行動自由，也侵犯人民之遷徙自由，故德國稅捐通則第 326 條第 1 項規定，人之假扣押（包括限制出境）由區法院裁判為之，而不得由行政機關為之，可供參考³³。

針對行政機關決定說，在我國，依據司法院大法官釋字第 690 號解

³² Vgl. Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Bd. II, 7. Auflage, 2010, §64, Rn.101.

³³ 陳清秀（2014），〈限制出境處分侵害人權之探討——最高行政法院 102 年度判字第 706 號判決之評析〉，載：《法令月刊》，65 卷第 5 期，頁 642-644。

釋理由書指出：「人身自由為重要之基本人權，應受充分之保護，對人身自由之剝奪或限制尤應遵循正當法律程序之意旨，惟相關程序規範是否正當、合理，除考量憲法有無特別規定及所涉基本權之種類外，尚須視案件涉及之事物領域、侵害基本權之強度與範圍、所欲追求之公共利益、有無替代程序及各項可能程序之成本等因素，綜合判斷而為認定。」依上述意旨，對於人身自由之限制，未必採取法官保留，容許得由行政機關先行決定，但為使人身自由之剝奪期間能合理而不過長，仍宜明確規範限制出境之合理最長期限，及受處分者不服得「及時請求法院救濟」之機制³⁴。

有關限制出境之處分因涉及人身自由之侵害，為提升行政效能，並減輕法院工作負擔，有學者認為毋庸參考德國立法例，採取形式法官保留之方式為之，而得由行政機關財政部為之。然為使人民權利保障不因此受到影響，應不得賦予行政機關行政裁量權³⁵，而應由法院作最終決定（實質法官保留），亦即如提起訴訟時，應得由法院對於原處分之合法性與合目的性（妥當性）進行審查，提高審查密度，使法官之裁判實質上取代行政機關行政處分，以提升限制出境之決定品質³⁶。

針對限制出境之法律性質，有二個面向，第一其是否為行政罰，第二其是否為行政處分。從第一面向而言，行政罰應為對違反行政義務人過去行為之制裁，而欠稅限制出境旨在以對當事人處分禁止其出境之不利利益，以督促其繳納所欠租稅。而依據行政罰第七條規定，應在主觀上具有故意或過失之責任條件，然欠稅限制出境係以「其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業

³⁴ 同前註。

³⁵ 在現行法上，如單純文義解釋，確可承認行政裁量權，但基於合憲性之客觀目的限縮解釋，應認為裁量權收縮至零。

³⁶ 陳清秀，同前註 33，頁 10-12。

在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。」因此，其係以一定金額之欠稅事實為限制出境之基礎，並非考量義務人有無故意或過失。而限制出境若屬行政罰，因已有漏稅制裁之設計，將違反「一行為不二罰」原則。

另從是否為行政處分之觀點，有認為非行政處分係行政強制行為或事實行為，其認為限制出境措施本質上係對違反稅法上納稅義務者督促履行之間接強制執行手段，亦即無非在對該營利事業負責人施以壓力，促使該負責人應為公司清繳積欠之稅款。而依據司法院大法官釋字 588 號解釋意旨：「行政執行法係為貫徹行政法令、保障其有效之執行，以國家之強制力，促使人民履行其公法上義務之程序規範。其中關於公法上金錢給付，該法定義務人經通知等合法程序後，本即應自動給付，無待國家之強制，而此項公法上金錢給付之能否實現，攸關國家之財政暨社會、衛生、福利等措施之完善與否，社會秩序非僅據以維護，公共利益且賴以增進，所關極為重大。管收係就義務人之身體於一定期間內，拘束於一定處所之強制處分，目的在使其為義務之履行，為間接執行方法之一，雖屬限制義務人之身體自由，惟行政執行法關於管收處分之規定，既係在貫徹公法上金錢給付義務，於法定義務人確有履行之能力而不履行時，拘束其身體所為間接強制其履行之措施，亦即對負有給付義務且有履行之可能，卻拒不為公法上金錢給付之人所為促其履行之強制手段，衡諸前述之說明，尚非憲法所不許。」按拘提管收亦屬於人之假扣押範圍，如參照上述釋字第 588 號解釋，亦可將限制出境理解為其目的在使其為納稅義務之履行，為間接執行方法之一³⁷。

針對行政救濟途徑，限制出境之性質是行政處分或事實行為係一重要關鍵，有關行政處分與事實行為之爭執，首先討論如行政執行處通知入出國及移民署辦理限制出境，並副知被限制出境人之公函，係執行命

³⁷ 陳清秀，同前註 33，頁 9-11。

令、執行方法。其性質上屬於「準司法文書」之事實通知，而非屬行政處分，被限制出境人如有不服，應依行政執行法第九條規定聲明異議。高雄高等行政法院亦認為：依行政執行法第十七條第一項第二款、第二十四條第四款、第二十六條、強制執行法第二十五條第二項第四款規定。而函請入出國及移民署限制負責人出境之行為，係行政執行情序中，主管機關對依行政處分有作為或不作為義務之人所為之執行措施，依目前行政訴訟實務之見解，認係事實行為性質³⁸。

然而純粹從概念上的操作來看，依據行政程序法第 92 條第 1 項規定，概念上並非完全不可能涵蓋行政執行行為，行政執行過程中所涉及的行政行為，往往並非原處分內容所可以涵蓋³⁹。為使人民履行公法上之義務，行政機關利用間接強制的手段促使人民履行時，往往會做出另一個或更多原處分以外的行政處分⁴⁰。關於行政處分之判斷，不得拘泥行政機關所使用之文字，而應探求行政機關之真意，只要行政機關行使公權力，就特定具體之公法事件所為對外發生效果之單方行政行為，皆屬行政處分，不因其用語、形式以及是否有後續行為或記載不得聲明不服之文字而有異。從訴願法及行政程序法之行政處分定義及於「其他公權力措施」而言，執行措施就有可能成為行政處分，故學者明白指出行政執行法限制出境之執行命令及聲明異議之決定，均為行政處分⁴¹。

執行機關執行義務人之財產，已使公法上義務獲得履行的行為，固然通說認為係一事實行為，但義務人具有行政執行法第十七條的事由，行政機關欲「命提供擔保或限制住居」時，其命供擔保或限制住居的處

³⁸ 參閱高雄高等行政法院 92 年度訴字第 1080 號判決，該判決並引用高雄高等行政法院 89 年度訴字第 1268 號裁定、最高行政法院 89 年度裁字第 1091 號、91 年度裁字第 507 號裁定等，作為論述之根據。

³⁹ 葉俊榮（2010），《面對行政程序法—轉型台灣的程序建制》，頁 239，元照出版公司，第 2 版，。

⁴⁰ Vgl. Pietzner/Ronellenfitsch, Das Assessorexamen im Öffentlichen Recht, 2014, 13.Auflage, 2014, S.123-125.

⁴¹ 蔡震榮（2004），〈金錢給付義務與限制出境之探討〉，載：《律師雜誌》，303 期，頁 31。

分，雖然基本上是為確保原處分的履行，但對於處分人的權益也有進一步的不利影響，而與原處分所課予的義務，已不盡相同，並非不可認為是行政處分，故有學者於此提出所應探究者，究竟將行政執行行為認為是行政處分的實益何在⁴²，在此所認為實益有三：第一，一旦認為行政處分，即要嚴格遵守行政程序法第二章行政處分作成之程序規定。第二，執行行為係行政處分，則聲明異議之程序將類似於訴願程序，其程序應以法律規定，處理流程應進行大幅度修正。第三、針對行政處分應提起撤銷訴訟，而行政處分受有效推定，被告機關應對其作成之處分，係符合法定要件事實負舉證責任⁴³。

三、救濟途徑與訴訟類型之選擇

在稅捐稽徵法未修正前（民國 98 年 4 月修正），稅捐案件之欠稅人或營利事業負責人等如對移民署依財政部之函請所為限制出境之處分不服時，依實務上作法與學者之見解，應向財政部之上級機關行政院提起訴願。移民署收到財政部公函後，會依修正前之入出國移民法第 6 條第 1 項第 9 款規定（民國 100 年 11 月修正），以正本通知並送達被限制出境人，並會於通知書上告知被限制出境人，如有不符上開處分，得向財政部的上級機關行政院提起訴願。亦即在此，在當時應參酌多階段行政處分之法理，以財政部為原處分機關提出訴願。學理上認稅捐事件之限制出境處分，係屬行政機關間平行關係之多階段處分，前述通常是由財政部函請內政部移民署限制欠稅人出境、出海，再由內政部移民署依據財政部之通知限制人民出境、出海。然而以此程序，如以移民署作為訴願案件之原處分機關，事實上將難以發揮救濟功能，因為限制出境係財政部所決定，如向移民署之上級機關內部政提起訴願，內政部無從審查財稅機關決定是否合法或適法。故後來修法，應視為原處分機關財政部為之，屬於直接以人民為相對人之典型行政處分，而非多階段處分。

⁴² 葉俊榮，同前註 39，頁 239。

⁴³ 姚其聖，同前註 3，頁 147-149。

在稅捐稽徵法未修正前，當時有學者就指出，以多階段行政處分之定義⁴⁴，核以財政部與移民署之關係，財政部依據限制欠稅人或欠稅營利事業人出境實施辦法規定，作成限制欠稅人或營利事業負責人入出境之當時，並不需要內政部移民署任何之協力，入出國及移民署並無審查其內容，即依據修正前入出國及移民法第六條第一項第九款規定：「依其他法律限制或禁止出國者」的規定，作成限制出境之處分，以正本通知並送達義務人，在此情形下，移民署只是一個橡皮圖章，故如前述移民署既無審查權，僅為橡皮圖章的態樣，即非上開多階段行政處分須要他機關協力、各自職權共同參與、同意、核准、表態，聽證或意見表達作成行政處分之本旨，而現行稅捐稽徵法第 24 條第 4 項已規定：「財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。」在此，移民署針對限制出境之業務，應屬於執行事項，則移民署於接到財政部之限制出境通知後，已沒有以正本通知被限制出境人之公函，因係執行原來財政部之決定，對被限制出境人而言，移民署並非參與決定行政處分。故移民署針對財政部限制出境所扮演之角色，係為禁止被限制出境人之入出境管制的執行機關，當被限制人申請出境時，乃予以實施此項財政部處分，若遇被限制出境人強行闖關時，再施以物理上之腕力禁止其出境，在此可視為係一種強制措施之事實行為⁴⁵。

而另一類型之行為，係有關行政執行處因欠稅或罰鍰而依行政執行法第十七條第一項限制住居之規定，限制納稅義務人住居（出境）之措施，而被限制出境人若不服，則可依行政執行法第九條第一項規定向各

⁴⁴ 吳庚教授認為多階段行政處分，係指行政處分之作成，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。許宗力教授認為，凡依法須事先經不相隸屬的他機關或上級機關參與表示意見、同意或核准，始能作成的行政處分，均稱為多階段行政處分。參閱吳庚（2012），《行政法理論與實用》，頁 329，自版，增訂 12 版；許宗力（1998），〈行政處分〉，載：《翁岳生，行政法（上冊）》，頁 547，元照出版公司。

⁴⁵ 姚其聖，同前註 3，頁 151-153。。

該行政執行處「聲明異議」。而行政執行法第十七條第一項有六個限制出境事由，行政執行處執行限制出境，絕大部分均依據行政執行法第十七條第一項第六款規定，以義務人經合法通知，無正當理由不到場，而將義務人限制出境。目前行政執行處對限制出境的作法是，依行政執行法施行細則第二十八條規定：「行政執行處依本法第十七條規定限制債務人之住居者，應通知債務人及有關機關。」依上開規定，行政執行處現行作法為將限制出境之正本函送移民署，並請該署將限制義務人出境，而其副本則送達義務人。內政部移民署接到行政執行處正本通知後，除內部辦理對義務人之限制出境手續外，同時以正本通知被限制出境之義務人，並告知不服限制出境之處分時，可依行政執行法第九條第一項規定，向行政執行處聲明異議，而為節省郵資及簡化程序為由，副本不再另行通知行政執行處。

前述相對人對此限制住居之執行措施，若有不服，自得依行政執行法第九條之規定，提起聲明異議。惟若該聲明異議被駁回時，得否再行救濟，以及何種方式救濟，則向有爭議。依實務界本來之見解，以不論是否具有行政處分之性質，依行政執行法之立法意旨，並考量執行程序貴在迅速終結，行政執行法第九條既明定聲明異議為特別救濟程序，不服限制住居（出境）之義務人僅能依上開規定聲明異議，不得再循行政處分之一般爭訟程序，請求救濟。行政法院之裁判，以往亦大多採此態度。惟學界之見解則截然不同，原則上以基於訴訟基本權之保障，應不得以行政執行法第九條之規定時，完全限制人民對聲明異議被駁回時，向法院請求救濟之機會⁴⁶。

然而不服限制住居而聲明異議後，不能尋求法院救濟之情形，在此

⁴⁶ 洪家殷（2009），〈因行政執行受限制出境之救濟——簡評台北高等行政法院九十七度訴字第 2238 號判決〉，載：《台灣法學雜誌》，128 期，頁 251-253。在此進一步認為，於行政執行法第 17 條第 1 項中，當行政執行處依同項第六款規定，經通知義務人到場，其無正當理由而不到場時，所得採取之命其提供擔保、限期履行或限制住居等行為，應仍受比例原則之拘束。倘無法通過比例原則中之目的、手段及利益權衡等各階段之檢驗時，即構成違法。

近年來，最高行政法院之態度已有所轉變，依最高行政法院 97 年 12 月份第 3 次庭長法官聯席會議之決議：「並無禁止義務人或利害關係人於聲明異議而未獲救濟後向法院聲明不服之明文規定，自不得以該條規定作為限制義務人或利害關係人訴訟權之法律依據，是在法律明定行政執行行為之特別司法救濟程序之前，義務人或利害關係人如不服該直接上級主管機關所為異議決定者，仍得依法提起行政訴訟，自不待言。」準此，行政法院在處理此類案件時，已容許得提起行政訴訟⁴⁷。然執行行為若認為具行政處分性質者，仍應先踐行訴願程序，始得提起訴訟。在此涉及聲明異議程序是否可以取代訴願程序問題，許多學者認為具行政處分性質者，經聲明異議被駁回後，即可提起行政訴訟⁴⁸。在此法務部行政執行法修法小組，已將行政執行法中限制住居之執行手段，於修正草案中規定，可以在聲明異議後，直接提起行政訴訟。

前述救濟途徑，若允許向行政法院提起訴訟，其行政訴訟類型之選擇仍係探討重點。首先從撤銷訴訟的觀點，在稅捐稽徵法未修正前，當財政部或行政執行分署(處)對租稅債務人或事業負責人之通知，認為行政處分，由相對人提起訴願方式救濟，若財政部或行政執行分署(處)未以副本函知租稅債務人或事業負責人，則相對人似乎只能以內政部移民署之函知做為行政處分，向內政部提起訴願，如未獲救濟再向高等行政法院提起撤銷訴訟。另如對移民署處分提起救濟，此時法院仍得就前階段欠稅之通知請求一併審查。現行規定已視為財政部之行政處分，應直接向財政部訴願即可。而從一般給付訴訟之觀點，目前實務上，對於行政執行行為，多認定係事實行為，對限制出境行為，如採此說，即須以一般給付訴訟之方式來提出救濟。故從稅捐稽徵法第 24 條各項之規定可知，限制出境應與查封、假扣押同等性質，係為保全租稅債權之執行行為，而執行行為並非皆為事實行為，參考德國法制，就德國行政執行法

⁴⁷ 林石猛(2009)，〈稅務案件限制出境(住居)之救濟途徑〉，載：《月旦法學雜誌》，167 期，頁 242-244。

⁴⁸ 同前註，頁 248-250。

第 18 條，對於「告戒」、「強制方法之核定」（包括查封、變價、禁止命令、拘提、管收或限制出境等），規定須依循行政處分之方式提出救濟，而如為強制方法之行使，則非如此⁴⁹。因此如依德國法制，若採用限制出境或查封等執行方法，性質上應屬於強制方法之核定，當又應依照行政處分之救濟方式加以處理，其訴訟類型似乎採取撤銷訴訟之方式較妥⁵⁰。

然而，相對人不服限制出境之行政訴訟類型，擺盪在行政處分與事實行為之認定以及撤銷訴訟與一般給付訴訟之選擇，另有學者認為若將異議決定視為訴願決定之前提下，並參酌德國法制，則可得以下之結論⁵¹：第一，當行政執行措施構成行政處分者，異議人提起撤銷訴訟時，即應主張撤銷構成行政處分性質之行政執行措施，以及視為訴願決定之異議決定。第二，當行政執行措施構成事實行為者，異議人仍應提起撤銷訴訟，主張撤銷異議決定，並類推適用公法上結果除去請求權中之「執行結果除去請求權」（即依行政訴訟法第 196 條為聲明），請求除去行政執行措施之結果。蓋此時並非直接針對為執行名義之行政處分訴請撤銷，而係將異議決定視為行政處分訴請撤銷，構成事實行為之行政執行措施並非執行異議決定，故行政訴訟法第 196 條只能類推適用之，而非直接適用。若行政執行措施已無法回復原狀時，視其在提起撤銷訴訟前或後發生，直接提起或轉換成行政訴訟法第六條第一項後段的行政處分違法確認訴訟，確認異議決定違法，以作為請求損害賠償之依據⁵²。

⁴⁹ Vgl. Friedhelm Hufen, *Verwaltungsprozeßrecht*, 9. Auflage, 2013, S.350-356.

⁵⁰ 蔡朝安、游成淵（2004），〈對欠稅限制出境行政訴訟類型之選取〉，載：《稅務旬刊》，1900 期，頁 43-44。在此即認為我國限制出境應屬執行方法之核定，性質上乃一行政處分，正確之訴訟類型應為撤銷訴訟，依此見解可配合行政執行法第九條對執行方法之救濟應聲明異議之規定。故不論對財政部或行政執行處函請移民署限制人民出境之行為，似均允許人民提起撤銷訴訟為妥適。

⁵¹ Vgl. Hans-Erichsen, *Das Verwaltungshandeln*, in: Erichsen (Hrsg.), *Allgemeines recht*, 11. Auflage, 1998, § 21, Rn.6.

⁵² 吳志光（2004 年），〈行政執行措施之法律救濟措施—評高雄高等行政法院第九十二年度第 1080 號判決〉，載：《月旦法學雜誌》，115 期，頁 232-233；張文郁（2009），〈確認訴訟之補充性〉，載：《月旦法學教室》，80 期，頁 12-13。在此綜觀奧地利與

四、小結

若以行政處分之觀點，不服財政部之行政處分，係可提起撤銷訴訟。而針對依據行政執行法提起聲明異議後，經駁回而向行政法院提起行政訴訟，若行政執行措施已無法回復原狀時，此執行措施可視為已實施完成之處分，係一種即時性行政處分之概念，如針對警察臨檢措施，視其在提起撤銷訴訟前或後發生，直接提起或轉換成行政訴訟法第六條第一項後段的行政處分違法確認訴訟，確認異議決定違法，以作為請求損害賠償之依據。然而兩者之間在行政救濟之差異，應係在時效上以及權利保護的有效性及完整性。若係不服財政部之行政處分，而所提起之撤銷訴訟，需要先行程序等，在時效上可能拖延，在權利保護有效性有所不足。而若不符行政執行，所提起確認訴訟，雖有其迅速性，然而即時性處分之認定較無標準，恐亦是缺點，故有關行政救濟途徑似應有可再檢討之空間。

伍、結語

行政法制有關限制出境措施主要針對欠稅人未能履行繳納義務，然而此關係憲法上人身自由與居住遷徙自由之基本權利，且延伸牽涉其他基本人權，亦涉及人性尊嚴、人格權、資訊自決權與家庭權等。以限制出境作為非刑事被告人身自由議題之一環，則關係憲法人身自由保障，然而若堅持租稅欠稅限制出境處分機制，仍應嚴格遵守限制出境係最後手段之必要性，雖然大法官釋字第 345 號指出：「為確保稅收，增進公共

德國之立法例，認為我國立法例在形式上與奧地利接近。惟值得注意的是，我國行政執行法第九條原草案中有「異議人對之不得再聲明不服」的明文規定，在立法院二讀會前經朝野協商後未見諸文字，但執行機關之直接上級機關為最終之決定之立法理由並未刪除。此一立法過程遂引起不同意見者之不同解讀，吳庚教授及許多實務見解認為，並不能因此解為不服行政執行措施即得適用通常程序之審級提起爭訟。

利益所必要」，似乎反映限制出境措施在本質上之合憲性。對租稅欠稅人之限制出境，是否與「增進公共利益所必要」具有必然連結關係，不無疑義。又限制出境係一種非刑事被告人身自由之限制，司法官大法官相關解釋係以憲法第八條之詮釋以及正當法律程序理論之認知作為合憲性之檢驗。本文認為，若以限制欠稅人出境權利，作為稅捐保全之手段，卻未必一定能達成徵稅目的，即難謂非逾越比例原則。若政府為了徵稅而以限制人民出境自由作為手段，不但違反國家應提供發展環境之責任，此責任在於現今地球村之國際社會，應保障出境之行動自由，以免影響國家發展經濟文化等優良環境之建立。另亦將自由權置於財產權之下，如此侵害人性尊嚴、人格權以及家庭團聚權等基本人權，即有違憲之疑慮。

針對法律層面之探討，行政法制有關限制出境之措施主要有二種類型，一為依據稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定與關稅法第 48 條第 5 項規定之稅捐保全措施。另一為依據行政執行法第 17 條規定，得對義務人限制其住居。在此自大法官 345 號解釋以來，相關法律保留問題雖已修法解決，然而行政執行法與稅捐稽徵法之兩者類型相去甚遠，又行政執行法限制住居侵害義務人的程度嚴重許多，其發動要件卻較為寬鬆，在在造成公法上金錢給付義務的執行及保全的規範體系之內在矛盾。故針對稅捐債務的保全與執行，應以稅捐稽徵法第 24 條第 3 項以下限制出境的金額門檻、財產保全優先等要件，作為發動限制住居處分之內在要件，並就限制住居已達五年之案件，主動或經申請而終止限制住居的執行。

針對行政救濟途徑，限制出境之性質是行政處分或事實行為係一重要關鍵，學界之見解，原則上以基於訴訟基本權之保障，應不得以行政執行法第九條之規定時，完全限制人民對聲明異議被駁回時，向法院請求救濟之機會。若以行政處分之觀點，不服財政部之多階段處分，係可提起撤銷訴訟。而針對依據行政執行法提起聲明異議後，經駁回而向行政法院提起行政訴訟，若限制出境之行政執行措施已無法回復原狀時，亦即已發生影響人民權利之法效果，此執行措施可視為已實施完成之處

分，係一種即時性行政處分之概念，如針對警察臨檢措施，視其在提起撤銷訴訟前或後發生，直接提起或轉換成行政訴訟法第六條第一項後段的行政處分違法確認訴訟，確認異議決定違法，以作為請求損害賠償之依據。然而有關程序基本權之實踐，本文以為釜底抽薪之方法，係將限制出境之措施，提升保障層次，採取法官保留原則，由法院決定是否限制出境，以實踐憲法保障基本人權。

參考文獻

一、中文文獻

吳志光（2004），〈行政執行措施之法律救濟措施—評高雄高等行政法院第九十二年度第 1080 號判決〉，載：《月旦法學雜誌》，115 期，頁 226-233。

吳庚（2012），《行政法理論與實用》，自版，增訂 12 版。

李苑芬（2006），〈淺談公法上金錢給付義務與限制出境(一)〉，載：《法務通訊》，2304 期，頁 2-6。

李苑芬（2006），〈淺談公法上金錢給付義務與限制出境(二)〉，載：《法務通訊》，2305 期，頁 2-6。

李震山（2014），《行政法導論》，三民，修訂 10 版。

林石猛（2009），〈稅務案件限制出境(住居)之救濟途徑〉，載：《月旦法學雜誌》，167 期，頁 242-253。

林超駿（2012），〈非刑事預防性拘禁之法官保留—兼評釋字第 690 號解釋〉，載：《月旦法學雜誌》，207 期，頁 176-200。

姚其聖（2007），《行政執行法拘提管收與限制出境之研究》，翰蘆圖書公司，1 版。

洪家殷（2009），〈因行政執行受限制出境之救濟—簡評台北高等行政法院九十七度訴字第 2238 號判決〉，載：《台灣法學雜誌》，128 期，頁 251-254。

- 張文郁（2009），〈確認訴訟之補充性〉，載：《月旦法學教室》，80期，頁12-13。
- 梁郁翎（2013），〈淺談兩公約與欠稅限制出境〉，載：《當代財政》，29期，頁88-90。
- 許文義（1999），〈德國警察資料處理職權之探討〉，載：《中央警察大學學報》，35期，頁159-186。
- 許宗力（1998），〈行政處分〉，載：《翁岳生編，行政法（上冊）》，頁545-565，元照出版公司。
- 陳敏（2013），《行政法總論》，自版，8版。
- 陳清秀（2014），〈限制出境處分侵害人權之探討—最高行政法院102年度判字第706號判決之評析〉，載：《法令月刊》，65卷第5期，頁634-654。
- 陳慈陽（2005），《憲法學》，元照出版公司，2版。
- 黃士洲（2009），〈欠稅限制出境與限制住居的法律要件與救濟（下）〉，載：《月旦法學教室》，79期，頁68-72。
- 葉俊榮（2010），《面對行政程序法—轉型台灣的程序建制》，元照出版公司，2版。
- 廖怡貞（2001），〈限制欠稅人出境制度合憲性之檢討〉，載：《月旦法學雜誌》，72期，頁72-88。
- 蔡宗珍（1999），〈人性尊嚴之保障作為憲法基本原則〉，載：《月旦法學雜誌》，45期，頁99-102。
- 蔡庭榕（2002），〈限制出境之研究—以租稅欠稅限制出境為例〉，載：《中央警察大學國境警察學報》，1期，頁27-50。
- 蔡朝安、游成淵（2004），〈對欠稅限制出境行政訴訟類型之選取〉，載：《稅務旬刊》，1900期，頁42-44。
- 蔡震榮（2004），〈金錢給付義務與限制出境之探討〉，載：《律師雜誌》，303期，頁24-42。
- 蔡震榮（2011），〈公法上金錢給付義務與限制出境〉，載：《月旦法學

教室》，101 期，頁 24-32。

二、德文文獻

Franz Becker, Grundzüge des öffentlichen Rechts, 6. Auflage, 1995.

Friedhelm Hufen, Verwaltungsprozeßrecht, 9.Auflage, 2013.

Hans-Erichsen, Das Verwaltungshandeln, in: Erichsen (Hrsg.),
Allgemeinesrecht, 11.Auflage, 1998, § 21.

Jarass/Pieroth, GG-Kommentar, 2002, Art. 6.

Markus Kenntner, Öffentliches Recht Baden-Württemberg, 2013.

Niklas Luhmann, Grundrecht als Institution, 1965.

Pietzner/Ronellenfisch, Das Assessorexamen im Öffentlichen Recht , 2014,
13.Auflage, 2014.

Ruder/Schmitt, Polizeirecht Baden-Württemberg, 6.Auflage,2005.

Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Bd. II, 7.Auflage, 2010, § 64.

On the Restriction of Exit in the Administrative Legal System

Cheng-Ken Chen

Abstract

Restriction of exit in the administrative legal system concerns certain fundamental rights of personal freedom and freedom of residence as well as movement. Other basic human rights are also included, for example, human dignity, the right of personality, the right of information self-determination and the right of family. Therefore, this paper first explores the issue of constitutionality from the perspectives of two principles: the principle of public interest and the principle of proportionality. If restricting the one who owns taxes from leaving the country as a means of assuring taxes, we may not reach the goal of levying taxes. It is thus difficult to follow the principle of proportionality. It also violates the responsibility of our Government to enhance environmental development. If the right of freedom is looked down upon, several basic human rights, such as human dignity, the right of personality and the right of family, are destroyed and thus considered unconstitutional. Concerning the tax preservation and execution in the legal system, the threshold amount of restriction of exit and the preservation of property in the Tax Collection Act, Article 24, Paragraph 3, should be taken as the first priority to impose the residence restrictions. For the cases of the residence restrictions more than five years, the application of terminating these residence restrictions should be made. After the opposition to the administrative implementation of law is declared and dismissed, the administrative proceedings to the Administrative Court are made. The administrative execution of

restricting the exit has certainly influenced human rights. This can be considered completing the implementation of sanctions. It is also a concept of real-time administrative sanctions occurring before or after the cancellation of lawsuits. It can be made directly or converted to Administrative Procedure Law, Article VI concerning illegal confirmation of the lawsuits, in order to confirm the opposition and then to consider this decision illegal, as the basis for the request for damages.

Keywords: Restriction of exit, personal freedom, freedom of residence, freedom of movement, tax preservation, administrative execution, declaration of opposition, cancellation of lawsuits, confirmation of the lawsuits, administrative remedy