

論析同為欠繳稅捐遭限制出境，「稅捐保全」與「行政執行」之不同處

局長蔡啟明

臺中縣地方稅務局科長林秀雲 聯合執筆

股長陳美華

壹、前言：

稅捐之徵收，自稽徵機關蒐集資料、調查、核定、發單，以至納稅義務確定，如納稅人隱匿財產欠繳稅捐，必使稅捐無法徵起，為確保稅捐之徵收，乃有規定稅捐保全之必要，就各種保全方式依其性質可再細分「保全」與「保障」。「保全」以凍結債務人財產為特徵如禁止處分等。在稅捐稽徵法規定中，性質屬於稅捐「保障」者有三，即限制出境、提前徵收與稅捐優先權（註1）。納稅人欠繳應納稅捐達一定金額者，得由財政部依稅捐稽徵法第24條限制其出境，為確保稅收、增進公共利益所必要，與憲法第10條（人民居住及遷徙自由）、第23條（人民基本人權限制）規定，均無牴觸，僅是否與憲法之比例原則相符，尚有斟酌餘地（註2）。又欠繳應納稅捐為公法上金錢給付義務逾期不履行，如欠稅人有財產，稅捐稽徵機關將併財產資料移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之，基於執行必要性原則（註3），行政執行處依行政執行法「限制住居」之規定，亦可函請內政部入出國及移民署限制欠稅人出境。

稅捐機關依稅捐稽徵法之「限制出境」與行政執行處依行政執行法之「限制住居」皆為確保稅收、增進公共利益之手段，更涉及人身自由保障問題，限制出境（限制住居）處分係對人民居住及遷徙自由之限制，基於憲法多種基本人權保障之意義，對居住及遷徙自由之限制，除應嚴格遵循法律保留原則，並依憲法第23條規定，不應增加其他限制，程序上亦應保障當事人即時依法尋求救濟之機會。

茲以同為欠繳稅捐並分別經「稅捐機關」與「行政執行處」限制、解除出境之案例，比較分析其不同處：

案例一、納稅義務人甲君滯欠已確定97年土地增值稅計新臺幣（以下同）

1,337萬229元，經地方稅務局查明其有財產，已函請有關機關辦

理財產禁止處分登記，惟禁止處分之財產淨值與欠稅金額不相當，又其欠稅金額已達行為時「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」第2條第1項規定之限制出境金額標準，乃依97年8月13日修正前稅捐稽徵法第24條第3項規定及財政部87年8月27日台財稅第871958556號函釋規定，陳報財政部核轉內政部入出國及移民署限制其出境。

案例二、納稅義務人乙君滯欠已確定93年土地增值稅計9,279萬221元，經地方稅務局依稅捐稽徵法第24條第3項及財政部87年8月27日台財稅第871958556號函釋規定，陳報財政部核轉內政部入出國及移民署限制其出境在案；嗣乙君已將限制出境之欠稅繳清，該局爰依稅捐稽徵法第24條第7項第2款規定，陳報財政部核轉內政部入出國及移民署解除其出境。

案例三、義務人丙君自94年至97年5月26日止滯欠使用牌照稅計20萬3,511元，經地方稅務局移送行政執行處強制執行，嗣行政執行處經合法通知丙君，無正當理由而不到場，遂依行政執行法第17條規定陳報內政部入出國及移民署暨行政院海岸巡防署海岸巡防總局限制丙君出境暨出海。

案例四、案例三之義務人丙君滯欠使用牌照稅，經內政部入出國及移民署暨行政院海岸巡防署海岸巡防總局於97年6月2日限制丙君出境暨出海後，丙君隨即履行全部義務，並經行政執行處於97年8月7日行文內政部入出國及移民署暨行政院海岸巡防署海岸巡防總局解除其出境及出海。

貳、法令規定：

按「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；其在行政救濟終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者。應解

除其限制」、「限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制其出境之日起，不得逾5年」、「納稅義務人或其負責人經限制出境後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部入出國及移民署解除其出境限制：一、限制出境期間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」為稅捐稽徵法第24條第3、6、7項所明定。

又「行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。」「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行。」「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。」「經間接強制不能達成執行目的，或因情況急迫，如不及時執行，顯難達成執行目的時，執行機關得依直接強制方法執行之。」分別為行政執行法第14、第15、第17條第1項及第32條所規定。

叁、因欠繳稅捐而遭限制出境，「稅捐保全」與「行政執行」於限制出境之不同處：

一、依據之法源不同

稅捐機關係基於稅捐保全，依稅捐稽徵法第24條規定辦理；行政執行處係基於公法上金錢給付義務逾期不履行之強制執行，依行政執行法第17條規定辦理。

二、限制出境的條件不同：

1、金額標準之不同

依稅捐稽徵法第24條第3項規定，在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期

限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境（註4）；其為營利事業者，得限制其負責人出境；如案例一，甲君滯欠稅款計1,337萬229元，已達上開規定限制出境金額標準，經臺中縣地方稅務局陳報財政部核轉內政部入出國及移民署限制其出境。

行政執行法並無訂定限制出境金額標準，如案例三，經行政執行處行文內政部入出國及移民署暨行政院海岸巡防署海岸巡防總局限制丙君出境暨出海，係因經合法通知，無正當理由而不到場，非因欠稅金額之多寡；又法務部因各行政執行處轄內工商繁榮程度、城鄉貧富差異不均等理由而無訂定統一限制出境金額標準（註5）。為實現國家公法上金錢債權，督促義務人履行義務，兼顧人民權益，各行政執行處對於義務人或依法得為限制出境之人，如認符合限制出境之要件且有必要對其限制出境者，同一義務人其應執行金額合計在新臺幣30萬元以下者應於事前檢附全案原卷，送行政執行署核定（註6）。另行政執行法於99年2月3日新增修正第17條第2項不得限制住居規定：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。

2、先行政程序之不同

按稅捐稽徵法第24條第5項規定，稅捐稽徵機關未執行稅捐稽徵法第24條第1項規定「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，限制其減資或註銷之登記」或第2項前段規定「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」，財政部不得依第 3 項規定函請內政部入出國及移民署限制出境，如案例一，經稽徵機關函請地政機關就甲君土地及房屋辦理財產禁止處分登記，惟禁止處分之財產淨值與欠稅金額不相當後才限制甲君出境。

行政執行處係本於執行必要性原則即「間接強制手段優先原則」與「執行手段循序加強原則」(註 7) 據以限制住居。依行政執行法第 14 至 17 條就有關公法上金錢給付義務之執行方法強度有下列順序之規定：1、通知義務人自動繳納 2、查封義務人財產或其遺產 3、命提供擔保、限期履行 4、限制住居 5、聲請法院拘提、管收。原則上如前一種執行方法無法達到目的，就使用次一階段方法為其執行方法，限制出境亦以此為條件，如案例一，甲君經行政執行處通知報告財產狀況，因無法一次完納，申請分期繳納執行金額，經移送機關同意後，行政執行處依「行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點」相關規定核准其分期後，除非義務人未依限繳納否則不會續行限制住居、聲請法院拘提、管收之執行手段。

三、解除限制出境的條件不同

納稅義務人或營利事業其負責人經限制出境後，依稅捐稽徵法第 24 條第 6、7 項規定具有下列情形之一，應解除其出境限制：一、自內政部入出國及移民署限制出境之日起限制出境之期間已逾五年。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 3 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(註 8)；如案例二，乙君已將限制出境之欠稅繳清，臺中縣地方稅務局爰依上開規定陳報財政部核轉內政部入出國及移民署解除其出境。

相較於稅捐稽徵法之有關解除限制出境規定，行政執行法並無明定解除限制住居之條文。「行政執行，應依公平合理之原則，兼顧公共利益與人民權益之維護，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。」「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……」行政執行法第 3 條、第 17 條第 1 項分別定有明文，現行實務上無強制義務人應履行全部義務或提供相當擔保後始能解除出境，倘限制出境原因消滅或不存在後，繼續限制出境的必要性已消失，行政執行處得依職權或申請解除限制出境，如案例四，丙君經限制出境後，隨即履行全部義務，並經行政執行處行文內政部入出國及移民署暨行政院海岸巡防署海岸巡防總局解除其出境及出海。

四、限制及解除出境的作業流程不同

有關稅捐機關限制出境作業，係依據每月所產出「應辦理限制出境清冊」逐案過濾，欠稅人已就相當應繳稅捐之財產辦理禁止處分或已提供擔保等無需辦理限制出境案件後，報請財政部核轉內政部入出國及移民署限制欠稅人出境。另依每月所產出「逾 5 年應解除限制出境清冊」及每週產出「應註銷列管限制出境清冊」逐案核對符合解除出境案件，陳報財政部核轉內政部入出國及移民署解除限制出境。遇有特殊案件需即刻限制或解除出境，則以個案即時辦理，不併批次作業辦理。

行政執行處之限制及解除出境作業，依個案於限制或解除規定之要件成立時，即時辦理。義務人或行政執行法第 24 條各款之人符合限制住居要件者，除函請內政部入出國及移民署限制其出境外，惟尚難阻止其出海，義務人有限制出海之必要者得函請行政院海岸巡防署海岸巡防總局限制其出海（註 9）。

五、行政救濟適用法令及程序不同

稅捐稽徵法第 24 條第 4 項規定：「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」。是以，財政部於函請內政部入出國及移民署限制出境同時將

副本送達欠稅人時，應認為已發生法律上效果，即為行政處分，如受處分人不服，可於接獲財政部限制出境函後 30 內，依訴願法規定經由原處分機關即財政部向行政院提起訴願。

又「義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；……」「執行行為，有國家賠償法所定國家應負賠償責任之情事者，受損害人得依該法請求損害賠償。」行政執行法第 9 條、第 10 條分別定有行政執行程序之救濟規定。實務上行政執行處認為函請內政部入出國及移民署限制義務人出境之行為，係行政執行程序中之執行措施，因行政執行貴在迅捷有效，使能提高行政效率，故義務人於執行程序終結前，向執行處聲明異議後經法務部行政執行署依行政執行法第 9 條規定做成聲明異議決定，義務人或利害關係人不服該決定時，不得聲明不服（註 10）。

肆、問題與爭議：

一、是否與憲法之比例原則相符

1. 稅捐保全

欠稅人或欠稅營利事業負責人，欠稅金額達一定金額以上始得限制出境，解除出境卻必須繳清全部欠稅，換言之，首次欠稅金額未達限制出境規定之標準時，稅捐機關並不辦理限制出境，如因累計欠稅金額達限制出境規定並經辦理限制出境後，嗣經繳納部分或部分滯欠稅款逾徵收期間，剩餘欠稅款未達限制出境標準即若金額已剩數千元亦無法解除出境限制，相較於限制出境時規定之百萬金額是否符合比例原則之過度禁止（註 11）？另若欠稅人無財產可供保全，稅捐稽徵機關無法就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產禁止處分及假扣押而限制欠稅人出境，是否違反了比例原則之適當原則（有助於目的達成）？不無引起納稅人爭議之處。

稅法為保全國家稅款或罰鍰之債權獲得滿足，於稅捐稽徵法第 6 條規定稅捐優先權，並於第 24 條及第 25 條規定稅捐之保全措施規定，尤

其以第 24 條限制欠稅人出境直接涉及人身自由保障，於 97 年增修法條中明定限制出境之先行程序、限制出境之金額、解除限制出境之年限及條件，相較於舊條文之規定更兼顧納稅義務人之權益。

2. 行政執行

又同樣是欠繳稅捐，金額僅數萬元，卻因「間接強制手段優先原則」而遭行政執行處限制出境，相較於稅捐機關依稅捐稽徵法第 24 條規定之金額亦引起納稅人頗多異議。

立法機關基於重大之公益目的，藉由限制人民自由之強制措施，以貫徹其法定義務，於符合憲法上比例原則之範圍內，應為憲法之所許。行政執行法關於「限制住居、拘提、管收」處分之規定，係在貫徹公法上金錢給付義務，於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，尚非憲法所不許（註 12）。有行政執行法第 17 條第 1 項各款情形時，應先命義務人提供相當擔保、限期履行，必要時，並得限制其住居，限制出境乃行政執行程序諸多手段中，對人民人身自由最小干預手段，相較於拘提與管收對人身自由之侵害為小，雖非憲法第 8 條第 1 項規定之逮捕、拘禁、審問、處罰，但依大法官會議釋字第 384 號見解仍應受實質正當法律程序之檢驗。行政執行法第 17 條於 99 年 2 月 3 日新增第 2 項不得限制住居之規定，更能符合憲法基本人權保障之精神，符合比例原則之必要性及妥當性原則，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，並有助於目的之達成。

二、欠稅人對「稅捐機關」與「行政執行處」於辦理限制出境「優先與強度」原則比較上之爭議

稅捐機關辦理欠稅人或欠稅營利事業負責人限制出境，係以欠稅在一定金額以上且無財產或財產不足可供執行、或無提供擔保之情形下，在追欠作業上，亦會函送催繳通知及辦理禁止處分，但相對於行政執行處之強制執行亦僅屬於消極之稅捐保全作為而已。

97 年修正稅捐稽徵法第 24 條，新增限制出境欠稅標準為原欠稅數之 2 倍，並明定限制出境之年限為 5 年，修法後發現該欠稅人或欠稅營利

事業另有欠繳已確認之稅款及罰鍰其金額單計或合計未達該條款規定之金額標準者，免予函報併案列管；財政部 79 年 4 月 10 日台財稅第 790081315 號函釋「欠稅數單計或合計，個人在新臺幣 25 萬元以上，營利事業在新臺幣 50 萬元以上時得併案列管」之規定，於 97 年 11 月 24 日發布之日起停止適用（註 13）。以地方稅為例，除土地增值稅補徵稅款外，其他如地價稅、房屋稅及使用牌照稅等案件，已較難達到限制出境欠稅標準之門檻。經統計 97 年 8 月修法前後，臺中縣地方稅務局 98 年因限制出境保全手段而徵起之欠稅數 380 萬元，較 96 年度徵起數 2,700 萬元及 97 年度徵起數 3,370 萬元大幅降低 85.9% 及 88.7%。

行政執行係為達成行政目的，對違反公法上金錢給付義務之當事人督促其履行義務所採取的強制手段，行政執行處本於「間接強制手段優先原則」與「執行手段循序加強原則」，即可以「優先原則」限制出境，甚至以「拘提管收」最強度之方式來達成其執行目的。稅捐機關雖積極催繳及辦理欠稅人之財產禁止處分，但因金額未達規定未能對欠稅人限制出境，滯欠之稅款亦因而久久未能徵起，但經移送行政執行處進入強制執行階段後，行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。並可對其財產所得扣押或拍賣，或對義務人限制住居、拘提及管收等間接執行方法，促使義務人自動履行義務。

同是欠繳稅捐因「稅捐保全」與「強制執行」不同效果之比較，極易造成欠稅人觀望，待至行政執行處執行時始繳納滯欠稅款之心理，也較易發生以稅捐機關較消極之作為方式觀念，對抗行政執行處之強制執行。對於國庫稅收現時徵繳及調度影響頗鉅。

三、行政執行法之救濟是否不得提起行政爭訟

稅捐稽徵法第 24 條第 4 項明定權責機關財政部函請內政部入出國及移民署為限制出境處分，亦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（註 14），以落實憲法對居住及遷徙自由之保障，並維當事人訴願及訴訟權益。

行政執行貴在迅速，為避免對聲明異議之決定提起救濟程序而妨礙執

行之確定，提高行政執行效率，因此採取簡易聲明異議制度。實務上之見解認為行政執行行為一律為事實行為，向執行處聲明異議後，經法務部行政執行署依行政執行法第 9 條規定作成聲明異議決定，義務人或利害關係人不服該決定時，不得聲明不服。

因行政執行法第 9 條規定，提起聲明異議後，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，為避免救濟程序之過長，使人民蒙受逾越期間風險，對於異議決定程序，應可定位為「相當於訴願程序」，限制出境為一項行政處分，依行政執行法第 9 條聲明異議應已代替訴願程序，故似應認為毋庸再經過訴願程序，而可逕行提起撤銷訴訟（註 15）。

經最高行政法院 97 年 12 月份第 3 次庭長法官聯席會議決議：義務人或利害關係人如不服行政執行處限制出境之執行命令而不服其直接上級主管機關法務部行政執行署所為異議決定者，仍得依法提起行政訴訟，至何種執行行為可以提起行政訴訟或提起何種類型之行政訴訟，應依執行行為之性質及行政訴訟法相關規定，個案認定。其具行政處分之性質者，應依法踐行訴願程序。

伍、 結論：

稅捐稽徵法第 24 條及行政執行法第 17 條，經大法官會議釋字第 345 號、588 號解釋與憲法第 10 條(人民居住及遷徙自由)、第 23 條(人民基本人權限制)規定，並無牴觸，依據憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之規定，又徵稅既有各項法令明定，為確保稅收及增進公共利益之必要，而限制義務人出境(出海)涉及人身自由的干預，面對此嚴肅及緊張的關係，近年來前揭法條已依大法官會議釋字第 348 號解釋見解遵守「實質正當之法律程序」之憲政理念，並依憲法第 16 條規定保障人民訴訟權利之保障而作大幅度的修法，更符合憲法基本人權之保障觀點。

有關欠稅之強制執行依稅捐稽徵法第 39 條規定，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行，並依 90 年 1 月 1 日修正之行政執行法第 4 條規定，公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行。不執行的行政處分，等同於無行政處分，我國公權力不張，是大家

公認的事實，行政執行權是國家公權力得以完成公共利益任務的擔保，對於已合法送達並確定之欠稅案件若不積極執行，對已合法納稅人是不公平的，財政部自 91 年後，依據稅捐稽徵法第 34 條第 1 項規定，於 99 年 5 月 1 日第 2 次公布欠稅大戶名單；並將定期每年 7 月 1 公告個人累計欠稅逾 1,000 萬元或營利事業累計欠稅逾 5,000 萬元之確定欠稅案件，統計全國共 1,358 件，合計稅款 1,308 億餘元。以臺中縣地方稅務局為例，該次符合案件為 5 件，總欠稅金額合計 1 億 3 千餘萬元，皆已移送行政執行處強制執行。行政執行法於 99 年 2 月新增第 17 條之 1 之「禁奢條款」規定，已發現之財產不足清償其所負義務時，可審酌義務人之生活有無逾越一般人通常程度，視為其顯有履行義務之可能而故不履行，增強限制出境、拘提、管收執行手段之法源依據以徵起稅收。近年來在國家財政政策上，為維護租稅公平清理各項稅捐舊欠已然是財政收入重要工作之一，同為追繳欠稅，基於稅收現時徵繳及國庫便於調度，稅捐機關於執行追欠上相較於行政執行單位，應賦予更積極更強度之法令依據及更機動更完整之作業程序以執行追欠。稅捐機關為達到稅捐保全及行政執行機關以間接強制手段壓迫而借由對人身自由的限制，達到迫使欠稅人履行應負之金錢給付目的是相同的，但如何兼顧人權保障及提升公權力，實為現今行政機關之最大考驗。

【註釋】

註 1: 參吳金柱，租稅法要論，92/2，修訂十六版，頁 77-78。

註 2: 參大法官會議釋字第 345 號解釋。

註 3: 參李惠宗，行政法要義，2007/2，三版，頁 527。

註 4: 稅捐稽徵法第 24 條於 97.8.13 日修正明定限制出境之金額。

註 5: 法務部 93.7.8 法律字第 0930023219 號函—行政執行業務相關令函彙編 96 年 7 月 2 版 259 頁。

註 6: 行政執行署審查行政執行案件限制出境應行注意事項第 2 點。

註 7: 參李惠宗，行政法要義，2007/2，三版，頁 527-528。

註 8: 稅捐稽徵法第 24 條於 97.8.13 日修正明定解除限制出境之金額。

註 9: 法務部行政執行署 92.12.30 行執一字第 0926001040 號函—行政執行業務相關令函彙編 96 年 7 月 2 版 257 頁。

註 10: 法務部行政執行署 90.11.30 行執一字第 600437 號函—行政執行業務相關令函彙編 96 年 7 月 2 版 1 頁。

註 11: 參李惠宗，行政法要義，2007/2，三版，頁 113，元照出版。

註 12: 大法官會議釋字第 588 號。

註 13: 財政部 97.11.24 台財稅字第 09700438020 號函釋。

註 14: 稅捐稽徵法第 24 條於 98.5.13 日修正明定救濟程序。

註 15: 參陳清秀，稅法總論，2006/10，四版，頁 610，元照出版。