

稅徵法限制出境之合憲性

劉昌坪

人民出境之遷徙自由乃人身自由之一環，國家公權力如予侵奪或限制，亦應符合憲法第8條「法官保留原則」之要求，稅捐稽徵法第24條第3項規定授權財政部無須踐行憲法第8條規定之正當必要司法程序，即得以納稅義務人欠稅達一定數額為由，逕函請內政部入出國及移民署將納稅義務人或事業負責人限制出境，實有違反憲法第8條法官保留原則之嫌：

一、 人民出境之遷徙自由乃人身自由之一環，國家公權力如予侵奪或限制，應符合憲法第8條「法官保留原則」之要求：

- (一) 憲法第8條第1項規定：「人民之身體自由應予保障。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2項規定：「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。」憲法第8條規定明文保障人民之人身自由，其所使用之文字雖為身體自由，但不因此得直接反面解釋，認定憲法第8條之保障僅以身體自由為限，而不及於其他類型之基本人權。基本人權乃為開放而非封閉的觀念，舉例而言，憲法第8條雖未提及生命權之保障，難道國家即可不經司法之正當法律程序，而任由行政機關單方面剝奪人民之生命權？
- (二) 事實上，人身自由確非僅以身體自由為限，如湯德宗大法官於司法院大法官釋字第699號解釋之部分協同暨部分不同意見書即明確指出：「『行動自由』在我國憲法上的依據是第十條所稱『居住及遷徙之自由』，而其核心意涵則來自憲法第八條的『人身自由』。亦即，狹義的『人身自由』固指憲法第八條所規定的『人身安全』（即人民身體應有免於遭非法逮捕、拘禁、審問、處罰之自由）；廣義的『人身自由』則以『人身安全』為基礎，擴及於憲法第十條所規定的『居住及遷徙之自由』，再擴及於『在不妨害社會秩序公共利益之前提下，人民依其意志作為或不作為之一般行為自由』（屬於憲法第二十二條所保障的概括基本權）。三者的關係猶如同心圓般，乃由內（核心）而外（外沿），漸次開展。」¹憲法第8條之「人身自由」、憲法第10條之「遷徙自由」，以及憲法第22條之「行動自由」，三者可謂概念相通、本質相同。此外，葉百修大法官於司法院大法官釋字第710號解釋之部分協同、部分不同意見書中亦再次指出，憲法第8條人身自由之概念實已將憲法第10條遷徙自由含括在內：「本件解釋多數意見既然沿襲釋字第708號解釋之意旨，對於憲法第八條第一項保障之人身自由，對於國家剝奪或限制『人民』身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，除須有法律之依據外，尚應踐行必要之司法程序或其他正當法律程序，而『人民』身體自由之保障，亦包括憲法第十條保障之『人民』有選擇其居住處所，營私人生活不受干預，以及依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利，其所稱『人民』，即已包括外國人及大陸地區人民。」²
- (三) 因此，倘公權力侵奪人民之遷徙自由或行動自由，自應比照憲法第8條人身自由受限制之情形，而同受「法官保留原則」之保障。前大法官許玉秀教授於司法院大法官釋字第689號解

¹ 司法院大法官釋字第 699 號解釋，湯德宗大法官之部分協同暨部分不同意見書。

² 司法院大法官釋字第 710 號解釋，葉百修大法官之部分協同、部分不同意見書。

釋之一部協同一部不同意見書中即指出：「行動自由屬於人身自由的一環，...但是行動自由是身體自主權的基本表現，身體自主權是人格自主權的核心權利，是人性尊嚴最直接的表現，所以一般行為自由可以連結的基本權很多，對於一般行為自由的保障，可以影響對其他基本權的保障。...要完整建構對一般行為自由的保障，應該擴大憲法第八條規定的保障內涵，而不是限縮保障範圍。尤其因為憲法第八條規定是正當法律程序原則的基本條款，正當法律程序正是為了保護人身自由而誕生，若要開發正當法律程序原則的內涵，也應該充實憲法第八條規定的適用內涵，因此本席主張應適用憲法第八條規定審查跟追的行動自由。」³「有效果的禁止跟追命令，所限制的是人民的行動自由，屬於對人身自由的限制，依據憲法第八條規定對正當法律程序的要求，應該遵守法官保留原則。」³從而，憲法第8條之法官保留原則並非僅保障人民之身體自由，尚應擴及於與人身自由具有相同性質之其他基本權利，遷徙自由應包含在內。

(四) 我國釋憲實務於審查其他基本權利時，亦認為有法官保留原則之適用：

1. 司法院大法官釋字第16號及第35號解釋曾表示：「強制執行法施行後，強制執行僅得由法院為之。行政官署依法科處之罰鍰，除依法移送法院辦理外，不得逕就抗不繳納者之財產而為強制執行」⁴、「行政機關依法科處罰鍰之公文書，如法律定有送由法院強制執行或得移送法院辦理者，自得認為同法第四條第六款所規定之執行名義，否則不能逕據以為強制執行。」⁵其就財產權之保障，即已蘊含法官保留原則之意旨。
2. 近期之司法院大法官釋字第631號解釋，更將憲法第12條之「秘密通訊自由」置於應受法官保留原則保障之列：「憲法第十二條規定：『人民有秘密通訊之自由。』旨在確保人民就通訊之有無、對象、時間、方式及內容等事項，有不受國家及他人任意侵擾之權利。國家採取限制手段時，除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，所踐行之程序並應合理、正當，方符憲法保護人民秘密通訊自由之意旨。中華民國八十八年七月十四日制定公布之通訊保障及監察法第五條第二項規定：『前項通訊監察書，偵查中由檢察官依司法警察機關聲請或依職權核發』，未要求通訊監察書原則上應由客觀、獨立行使職權之法官核發，而使職司犯罪偵查之檢察官與司法警察機關，同時負責通訊監察書之聲請與核發，難調為合理、正當之程序規範，而與憲法第十二條保障人民秘密通訊自由之意旨不符，應自本解釋公布之日起，至遲於九十六年七月十一日修正公布之通訊保障及監察法第五條施行之日失其效力。」⁶
3. 此外，司法院大法官釋字第654號解釋亦將憲法第16條之「訴訟權」置於應適用法官保留原則之列：「羈押法第二十八條規定：『被告在所之言語、行狀、發受書信之內容，可供偵查或審判上之參考者，應呈報檢察官或法院。』使依同法第二十三條第三項對受羈押被告與辯護人接見時監聽、錄音所獲得之資訊，得以作為偵查或審判上認定被告本案犯罪事實之證據，在此範圍內妨害被告防禦權之行使，牴觸憲法保障訴訟權之規定。前開羈押法第二十三條第三項及第二十八條規定，與本解釋意旨不符部分，均應自九十八年五月一日起失其效力，俾兼顧訴訟權之保障與相關機關之調整因應。如法律就受羈押被告與辯護人自由溝通權利予以限制者，應規定由法院決定並有相應之司法救濟途徑，其相關程序及制度之設計，諸如限制之必要性、方式、期間及急迫情形之處置等，應依本解釋意旨，為具體明確之規範，相關法律規定亦應依本解釋意旨檢討修正，併此指明

³ 司法院大法官釋字第 689 號解釋，許玉秀大法官之一部協同一部不同意見書。

⁴ 司法院大法官釋字第 16 號解釋。

⁵ 司法院大法官釋字第 35 號解釋。

⁶ 司法院大法官釋字第 631 號解釋。

。」⁷

4. 不僅如此，司法院大法官釋字第664號解釋亦將憲法第22條之「人格權」置於應受法官保留原則保障之列：「...上開第四十二條第一項規定之保護處分，旨在導正少年之偏差行為，以維護少年健全成長，其目的固屬正當；惟就經常逃學或逃家之虞犯少年而言，如須予以適當之輔導教育，交付安置於適當之福利或教養機構，使其享有一般之學習及家庭環境，即能達成保護經常逃學或逃家少年學習或社會化之目的。是少年事件處理法第二十六條第二款及第四十二條第一項第四款規定，就限制經常逃學或逃家虞犯少年人身自由部分，不符憲法第二十三條之比例原則，亦與憲法第二十二條保障少年人格權，國家應以其最佳利益採取必要保護措施，使其身心健全發展之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一個月時，失其效力。」⁸
5. 由此可知，我國憲法第8條法官保留原則之適用範圍，早非僅限於「身體自由」，而包含如遷徙自由等具有「人身自由」性質之基本權在內。現行稅捐稽徵法第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1百萬元以上，營利事業在新臺幣2百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣150萬元以上，營利事業在新臺幣3百萬元以上，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。」允許行政機關得逕以個人或營利事業欠稅達一定金額以上，而自行作成對個人或事業負責人限制出境之處分，直接侵奪人民出境遷徙之「人身自由」，而未按憲法第8條所規定之「法官保留原則」，踐行必要、正當之司法程序，交由客觀、中立之法院事先審查並作成決定，或給予事後立即之司法救濟，顯有違反憲法第8條以法官保留原則為機制，而保障人身自由意旨之虞。相較於美國「內地稅法」(Internal Revenue Code)第7402條(Section 7402)規定：「應聯邦政府之要求，為內地稅法判決及法令之執行目的，於必要或合適之情形下，聯邦地方法院得發出民事之執行令及強制令、限制出境禁令，及其他強制令或程序...。」(The district courts of the United States at the instance of the United States shall have such jurisdiction to make and issue in civil actions, writs and orders of injunction, and of ne exeat republica, orders appointing receivers, and such other orders and processes, and to render such judgments and decrees as may be necessary or appropriate for the enforcement of the internal revenue laws.)將限制出境處分交由中立、客觀之法院為之。相較之下，我國稅捐稽徵法第24條第3項未對人民出境權利之限制，給予當事人法官保留原則之保障，明顯保障不足，而有違憲之虞。

二、**稅捐稽徵法第24條第3項規定，未就個案考量是否有稅捐保全之必要，單以欠稅達一定數額作為限制出境之唯一標準，與所欲達成保全國家租稅債權之目的間欠缺實質關聯性，係對人民受憲法第10條保障之遷徙自由之不當限制，亦有違反比例原則之虞：**

- (一) 參照公民與政治權利國際公約第12條規定：「一、在一國領土內合法居留之人，在該國領土內有遷徙往來之自由及擇居之自由。二、人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。三、上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。四、人人進入其本國之權，不得無理褫奪。」此即公民與政治權利國際公約對於人民遷徙自由權利(Freedom of movement)之保護。人民有權自由離開任何國家，包括其本國在內，除非基於保護國家

⁷ 司法院大法官釋字第654號解釋。

⁸ 司法院大法官釋字第664號解釋。

安全、公共秩序、公共衛生或道德、或他人的權利與自由所必要，始得加以限制，否則國家之地域疆界不應形成人民移動上之阻礙，國家不得以不正理由限制人民出境或往境外遷徙。對此，聯合國人權事務委員會1999年召開之第67屆會議，即作成「第27號一般性意見」（General comment No. 27），針對公民與政治權利國際公約第12條「遷徙自由」之內涵有更進一步的補充：「遷徙自由是一個人自由發展必不可少的條件。它又與《公約》中規定的其他權利相互連結，這從委員會審議締約國報告和個人來文的實際活動中經常可以看出。」（Liberty of movement is an indispensable condition for the free development of a person. It interacts with several other rights enshrined in the Covenant, as is often shown in the Committee's practice in considering reports from States parties and communications from individuals.）、「對於《公約》第十二條所保護權利允許施加的限制不得損害自由遷徙的原則，服從第十二條第三項規定的需要並與《公約》承認的其他權利一致。」（The permissible limitations which may be imposed on the rights protected under article 12 must not nullify the principle of liberty of movement, and are governed by the requirement of necessity provided for in article 12, paragraph 3, and by the need for consistency with the other rights recognized in the Covenant.⁹）尤其強調遷徙自由與其他基本權利間的緊密連結關係，及其為個人人格自由發展所不可或缺。確實，在全球化的浪潮下，如今尤須注意遷徙自由內涵的變遷，入出境之遷徙自由對於其他人民基本權利的滿足可謂至關重要。因交通革新、資訊革命所產生的「時空收斂現象」已將遷徙自由與其他人民基本權利更緊密地連結在一起，特別是當代人可能基於短期的觀光、探訪、商務、宗教或學術交流，或是長期的留學、工作、依親，甚至移民之需求而到處遷移，跨國遷移現象可謂既平常又頻繁，全球化時代構成國際遷徙之複雜網絡，使得國家公權力限制人民出境之措施，對於個人之基本權利及人格發展所帶來的影響顯較以往更為深遠、複雜。事實上，對遷徙自由的限制本來就不單純，與限制人身自由同樣擴及對其他基本權利之干預，然在全球化的今日，限制人民離開本國，對於其工作權、婚姻自由、家庭權所帶來的影響，實已不下於限制住居之軟禁措施，充其量只是在活動範圍有程度上之差異而已。針對遷徙自由與其他基本權利的緊密連結關係，前大法官劉鐵錚教授於司法院大法官釋字第558號解釋不同意見書中即言：「憲法第十條規定人民有居住、遷徙之自由，旨在保障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行，包括入出國境之權利，尤其在現今國際交通發達，國際貿易鼎盛之全球化時代，遷徙自由之外延亦兼及保障人性尊嚴、一般人格發展自由、言論講學自由、婚姻家庭團聚權以及其他諸如工作權等基本權，因此，遷徙自由對人權保障之實踐實具有重要意義。」¹⁰對於人民遷徙自由有更深入之刻劃，對於位居「遷徙自由之外延」之其他基本權利所一併帶來的限制效應，正是如今審查國家限制出境措施之合憲性問題所不容忽視的。

至於國家限制人民遷徙自由之措施，如何可謂符合公民與政治權利國際公約第12條第3項之要求，第27號一般性意見有更進一步之具體說明：

1. 「第十二條第三項規定了可對第一項及第二項保證的權利施加限制的例外情況，即只有在為了保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德、或他人的權利與自由時才能對這些權利加以限制。為了施行限制，必須在法律上對其加以規定，必須是民主社會為了保護上述種種目的，而且必須與《公約》中承認的其他權利相一致。」（Article 12, paragraph 3, provides for exceptional circumstances in which rights under paragraphs 1 and 2 may be restricted. This provision authorizes the State to restrict these rights only to protect national security, public order (ordre public), public health or morals and the rights and

⁹ 公民與政治權利國際公約、經濟社會文化權利國際公約第 27 號一般性意見之中文與英文版本。

¹⁰ 司法院大法官釋字第 558 號解釋，劉鐵錚大法官之不同意見書。

freedoms of others. To be permissible, restrictions must be provided by law, must be necessary in a democratic society for the protection of these purposes and must be consistent with all other rights recognized in the Covenant.)

2. 「法律本身須規定限制這些權利的條件。因此締約國要具體說明實行限制的法律規範。法律上沒有規定的限制或與第十二條第三項不一致的限制都會破壞第一項及第二項保證的權利。」(The law itself has to establish the conditions under which the rights may be limited. State reports should therefore specify the legal norms upon which restrictions are founded. Restrictions which are not provided for in the law or are not in conformity with the requirements of article 12, paragraph 3, would violate the rights guaranteed by paragraphs 1 and 2.)
3. 「在制定有關第十二條第三項所允許的限制的法律時，各國應永遠以這樣一條原則為指導，即『限制不應破壞權利最根本的內容』；權利與限制及規範與例外之間的關係不應倒置。授權實行限制的法律『必須使用精確的標準』，對於實施限制者不能給予無限的權限。」(In adopting laws providing for restrictions permitted by article 12, paragraph 3, States should always be guided by the principle that the restrictions must not impair the essence of the right (cf. article 5, paragraph 1); the relation between right and restriction, between norm and exception, must not be reversed. The laws authorizing the application of restrictions should use precise criteria and may not confer unfettered discretion on those charged with their execution.)
4. 「第十二條第三項明確指出，限制僅僅有利於可允許的目的是不夠的，它們『必須是為保護這些目的而必要才行』。限制性措施『必須符合比例原則』；必須適合於實現保護功能；必須是可用來實現預期結果的諸種手段中『侵犯性最小』的一個；必須與要保護的利益『符合比例性』。」(Article 12, paragraph 3, clearly indicates that it is not sufficient that the restrictions serve the permissible purposes; they must also be necessary to protect them. Restrictive measures must conform to the principle of proportionality; they must be appropriate to achieve their protective function; they must be the least intrusive instrument amongst those which might achieve the desired result; and they must be proportionate to the interest to be protected.)
5. 「比例原則不僅必須在規定限制的法律中得到尊重，而且行政和司法機關也必須遵守。各國應確保有關這些權利實行或限制的任何訴訟必須迅速完成，實行限制措施要提出理由。」(The principle of proportionality has to be respected not only in the law that frames the restrictions, but also by the administrative and judicial authorities in applying the law. States should ensure that any proceedings relating to the exercise or restriction of these rights are expeditious and that reasons for the application of restrictive measures are provided.)
6. 「令人感到關切的一個重要原因是許多法律和官僚主義的障礙過多影響人們充分享受自由遷徙、離國（包括離開本國）及選擇居所的權利。國家的慣例更是製造諸多障礙，使離開國家更為困難，對本國國民更是如此。這些法律和慣例包括：申請人難以接觸有關機關並對相關要求缺乏了解；要求申請特殊表格，填寫這些表格才能得到申請護照的文件；需要雇主或家庭成員表示支持的說明；確切描述旅行路線；領取護照所交費用大大高出行政服務的成本；簽發旅行文件時不合理的延誤；限制家庭成員一起旅行；要求繳納遣返抵押金或回程機票；要求目的地國或那裡居住的人的邀請信；對申請人騷擾，例如人身威脅、逮捕、解僱或將其子女從中小學或大學開除；拒絕發放護照因為據說申

請人損害了國家聲譽等。對照這些做法，締約國應確保其施加的一切限制均符合第十二條第三項的規定。」（A major source of concern is the manifold legal and bureaucratic barriers unnecessarily affecting the full enjoyment of the rights of the individuals to move freely, to leave a country, including their own, and to take up residence. Regarding the right to movement within a country, the Committee has criticized provisions requiring individuals to apply for permission to change their residence or to seek the approval of the local authorities of the place of destination, as well as delays in processing such written applications. States' practice presents an even richer array of obstacles making it more difficult to leave the country, in particular for their own nationals. These rules and practices include, inter alia, lack of access for applicants to the competent authorities and lack of information regarding requirements; the requirement to apply for special forms through which the proper application documents for the issuance of a passport can be obtained; the need for supportive statements from employers or family members; exact description of the travel route; issuance of passports only on payment of high fees substantially exceeding the cost of the service rendered by the administration; unreasonable delays in the issuance of travel documents; restrictions on family members travelling together; requirement of a repatriation deposit or a return ticket; requirement of an invitation from the State of destination or from people living there; harassment of applicants, for example by physical intimidation, arrest, loss of employment or expulsion of their children from school or university; refusal to issue a passport because the applicant is said to harm the good name of the country. In the light of these practices, States parties should make sure that all restrictions imposed by them are in full compliance with article 12, paragraph 3.）

由此觀之，即便公民與政治權利國際公約第12條第3項不排斥各簽約國於必要情況下，可對人民之遷徙自由施加限制，但仍特別提醒各簽約國在法律及行政措施之採行上必須嚴守「比例原則」，並使用精確之標準，以免例外反而躍升成為原則，使第12條第2項失其保障效果。

7. 上述聯合國人權事務委員會之「第27號一般性意見」，應得作為我國在審查稅捐稽徵法第24條第3項合憲性問題時的重要參考。實則，按，我國「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」（下稱「兩公約施行法」）第2條與第8條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」、「各級政府機關應依兩公約規定之內容，檢討所主管之法令及行政措施，有不符兩公約規定者，應於本法施行後二年內，完成法令之制（訂）定、正或廢止及行政措施之改進。」在兩公約施行法自2009年12月10日實施生效以後，包含公民與政治權利國際公約在內之兩公約條文實已具有國內法之地位，而自施行法第8條更可得見，兩公約之於其他內國法，立法者顯有意賦予兩公約優位之效力，因此倘遇國內法律規範與國內法化後的公民與政治權利國際公約發生衝突之情形時，應特別著重兩公約規定的優位性，而聯合國人權事務委員會及經濟社會文化權利委員會不定期發表之「一般性意見」（general comments），乃主管條約機構對於兩公約特定條文所作之補充解釋，用以闡釋兩公約條文之內涵，自應與兩公約等同視之。
8. 再細觀我國近年憲政實務發展，兩公約強化並補充了憲法對基本人權保障之具體理解，可謂已然具有實質性憲法規範之效力，而不容忽視。此可參照李震山大法官、前大法官林子儀教授於司法院大法官釋字第690號解釋所出具之部分不同意見書：「本件解釋本有

機會……順著我國制定施行『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，有心向全世界宣示我國落實保障人權的決心之際，以及人民對人權保障殷切期待之主客觀有利環境下……穩健前瞻地再向前邁進一步。」（參附件11號¹¹）以及羅昌發大法官於司法院大法官釋字第710號解釋部分協同部分不同意見書中所言：「我國已透過『公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法』，施行公民權利與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights；簡稱ICCPR）；雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該等人權公約所承認之人權價值，有明確且直接之肯定。我國雖非前揭公約之參與國，故無法直接引用該人權公約作為憲法解釋之依據，然此並不影響該國際文件所承認之各項人權及價值之普世性質，以及其得以做為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據，使我國憲法及憲政思想，與國際人權趨勢，進行有效之對話，並強化對人民之基本權利保障。」¹²相同之意見，於其司法院大法官釋字第694號部分協同部分不同意見書¹³、釋字第696號協同意見書¹⁴、釋字第697號不同意見書¹⁵中，亦可得見。是以，在審查稅捐稽徵法第24條第3項的合憲性問題時，公民與政治權利國際公約第12條規定及聯合國人權事務委員會第27號一般性意見，對於離開國境（包含本國）之遷徙自由所為之補充解釋，應得作為重要之參考。

9. 究竟稅捐稽徵法第24條第3項是否符合公民與政治權利國際公約第12條第3項之要求？就此問題，國際獨立專家於2013年審查我國政府落實國際人權公約初次報告後，於其「結論性意見與建議」中，便已表達如下之審查結論：「...2011年有超過50,000人次中華民國（臺灣）人因各種理由被限制出境。有超過18,000人次因財務與稅賦理由而被限制出境。這些稅務機關所做的行政處分已廣泛的干預人民依公政公約第12條第2項所享有的離開本國的人權，卻只有少數被法院判決所推翻。專家認為這些對中華民國（臺灣）人民遷徙自由的大規模限制顯難符合公政公約第12條第3項的限制條款。專家因此建議中華民國（臺灣）應該適當地修改法令與政策，讓稅務與其他行政機關的實務做法都能遵守遷徙自由的要求。」¹⁶明確告知以保全國家租稅債權為由限制人民出境遷徙自由之規定及行政措施，應非公民與政治權利國際公約第12條第3項所指之合法限制手段。
10. 進一步就以下觀點論之，現行稅捐稽徵法第24條第3項實有違反比例原則之虞：

(1) 在物的保全優先之制度設計下，限制出境之「人的保全」處置已非確保國家租稅債權實現之適當手段：

- A. 稅捐稽徵法第24條第3項限制納稅義務人出境之目的無非在於利用「人的保全」確保國家租稅債權之實現。惟若與稅捐稽徵法第24條之他項規定合併觀察，實難以認定該等手段具有適當性。按稅捐稽徵法第24條第5項規定：「稅捐稽徵機關未執行第一項（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，限制其減資或註銷之登記）或第二項前段規定者（前項

¹¹ 司法院大法官釋字第 690 號解釋，李震山、林子儀大法官之部分不同意見書。

¹² 司法院大法官釋字第 710 號解釋，羅昌發大法官部份協同部分不同意見書。

¹³ 司法院大法官釋字第 694 號解釋，羅昌發大法官部份協同部分不同意見書。

¹⁴ 司法院大法官釋字第 696 號解釋，羅昌發大法官協同意見書。

¹⁵ 司法院大法官釋字第 697 號解釋，羅昌發大法官不同意見書。

¹⁶ 國際獨立專家審查我國政府落實國際人權公約初次報告所作成之「結論性意見與建議」，2013年3月1日，第12頁。

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），財政部不得依第三項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。」用意乃在強調「物的保全優先於人的保全」，避免直接以限制人身自由方式迫使欠稅人為繳納義務，而造成過度干預。如此觀之，真正到可以適用稅捐稽徵法第24條第3項改以「人保」來保全國家租稅債權之時，納稅義務人客觀上多半呈現「無資力狀態」。由於根本欠缺「責任財產」可供作擔保，如再進一步對幾乎可謂破產之納稅義務人為限制出境處分，不僅無助於納稅義務人資力狀態的恢復，同時也無助於國家租稅債權之實現。就此，學者黃士洲教授即指出：「限制出境的行政目的既在要求負責人協力履行欠稅繳納義務，該欠稅之法人須以有償債能力為前提，除非負責人有掏空法人財產或帳務不明情形之外，將無償債能力的法人的負責人限制出境，既無解於欠稅的清償，反倒有『押人償債』的意味。」¹⁷

B. 由稅捐稽徵實證經驗亦顯示「人保手段」的「有效性」殊值懷疑，依97年5月29日立法院第7屆第1會期財政委員會第19次全體委員會議紀錄，根據財政部事務單位之統計，當時因欠稅遭到限制出境之5萬多件案件中，因遭限制出境而繳稅者，僅有0.3%¹⁸。上開統計數字顯示，倘係出於無力繳納稅款之原因而欠稅者，縱使限制出境，在經濟上仍無從因此而得加速清償，甚至雪上加霜，根本無助於稅捐稽徵；倘欠稅者係因其他理由拒絕繳稅，亦絕大部分不會因為遭到限制出境而改變其做法，足證境管措施所能獲致實現國家租稅債權之利益極微，相較之，卻可能對人民之工作權、人格發展權、學術自由、婚姻家庭權等其他基本權利造成難以彌補之重大損害，該等手段與其所欲達成之公益目的間，顯不具備比例原則之適當性。

(2) 僅以納稅義務人欠稅達一定數額作為發動限制出境處分之唯一標準，而非就個案考量是否有稅捐保全之必要，與保全租稅債權目的之間欠缺實質及必要關聯性：

A. 我國稅法權威學者葛克昌教授曾指出：「確保稅收，是否即為增進公共利益所必要？而限制出境是否即為確保稅收唯一手段？均有斟酌餘地。按確保稅收，宜由行政執行改良著手；憲法上基本權保障優先於租稅請求權，除非出境即無清償之可能，否則是否符合比例原則及不當聯結禁止原則，即有探討之必要。」¹⁹相較於稅捐稽徵法第24條第2項所設「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」始得就納稅義務人財產實施假扣押之保全條件，限制出境處分同樣出於稅捐保全之目的，卻僅以「欠稅達一定數額」作為唯一法定構成要件，手段與目的間顯然欠缺實質必要之關聯。

B. 此外，參照前大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀五位於司法院大法官釋字第588號解釋所出具之部分協同、部分不同意見書：「在通常情形，行政上強制執行於法定義務人資力已不足以清償公法上金錢債務時，即應終結（行政執行法第八條第一項第三款參照）；惟當執行實務陷於『人民究竟尚有無可供執行之財產』之懷疑，執行機關又認定『應有某種執行標的存在卻始終找不到』時，就會產生如何突破困局的問題。...邏輯上，當執行機關『懷疑』義務人仍有履行

¹⁷ 黃士洲，法人應以何人作為限制出境對象—臺北高等行政法院 95 年訴字第 2675 號及 3352 號判決簡評，行政訴訟相關論文彙編第六輯，2009 年 12 月，第 563 頁。

¹⁸ 立法院公報第 97 卷第 36 期委員會紀錄，2008 年 7 月 18 日，第 365 頁。

¹⁹ 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書出版有限公司，2012 年 4 月三版，第 189 頁。

可能，執行卻無效果時，前提一定是認定義務人有積極隱匿、減少應供執行財產之行為，否則上開『困局』並不成立」等語²⁰，基於相同思考，應只有在行政機關陷入合理懷疑欠稅人可能出走國境之外躲避稅捐債務或處分財產之困境時，始得使用境管措施，如此才真正契合於「保全」租稅債權執行之目的。惟稅捐稽徵法第24條第3項卻規定納稅義務人欠稅達一定額度者（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），行政機關即可自行發動限制出境處分，而非具體考量個案中欠稅人究竟有無逃躲國外以規避納稅義務之主觀意圖或客觀行動，實令人難以理解該等限制出境處分與保全稅捐目的之間，究竟有何實質關聯性。

- C. 再者，參照德國立法例，雖不排除以「拒發護照」的方式達到稅捐保全之目的（類似限制出境之人的保全處置），然其護照法第7條第1項第4款規定僅限於行為人有「意圖逃逸稅捐」之情形，始足當之。因此，若納稅義務人僅係為觀光度假、參加研習會或訓練場所、留學，或職業訓練等目的出境，無法證明其有逃躲納稅義務之意圖，則不得以拒發護照方式限制其遷徙自由²¹。相較之，我國稅捐稽徵法第24條第3項僅以一定之欠稅數額作為發動限制出境處分之唯一事由，顯然不具備適當性及必要性，學者蔡震榮教授即指出：「僅以數額作為限制出境之要件，而疏於顧及個案是否有『保全租稅必要』之情形，似有重公益而輕人權之嫌。」²²
- D. 此外，或有謂限制納稅義務人出境，與行政管收之目的相同，同樣係基於懷疑有資力之納稅義務人故意隱匿財產，為避免其因逃躲國外或將財產攜至國外藏匿或於國外處分財產而造成行政執行落空之弊，方採取此等措施。就此，許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀等五位前大法官，於司法院大法官釋字第588號解釋之部分協同、部分不同意見書所提出之德國租稅通則第284條「代宣誓保證制度」，應可作為參考：「執行機關將以義務人所揭示並保證其真實之財產清冊為依據，尚有財產則續行程序，若無財產即終結程序，若所提出經過代宣誓之保證之財產清冊有虛偽不實之情形，亦將構成德國刑法第一五六條、第一六三條以下之以虛偽保證代替宣誓罪，得處三年以下或一年以下不等之有期徒刑或罰金。義務人作成代宣誓之保證後，不僅列入被稱之為黑名單之債務人名冊，也產生信用破產之結果。只有當義務人連自我決定及自我負責都拒絕，亦即無正當理由拒絕提出財產清冊、或拒絕作成代宣誓之保證時，才可由執行官署依據民事訴訟法之有關規定聲請法院命令管收。」即以「代宣誓之保證」作為金錢債權強制執行之輔助手段，行政機關除以行政途徑強制執行外，亦得命負給付義務之人為代宣誓保證，促其自我誠實申報財產，以供強制執行。一旦被發現當中有不實陳述或虛偽申報時，即得限制其人身自由²³，而以「漸進方式」取得限制欠稅人人身自由之正當基礎。是以，倘若與行政管收之目的相同，行政機關乃有意透過限制人民出境自由之方式，迫使納稅人心理上產生壓力而誠實履行稅捐給付義務時，或可考慮上述代宣誓保證制度，而非以欠稅達一定金額即直接施以限制出境處分，況且，

²⁰ 司法院大法官釋字第588號解釋，大法官許宗力、王和雄、廖義男、林子儀、許玉秀之部分協同、部分不同意見書。

²¹ 蔡震榮，金錢給付義務與限制出境之探討，律師雜誌第303期，2004年12月，第26頁。

²² 蔡震榮，公法上金錢給付義務與限制出境，月旦法學教室第101期，2011年3月，第26、32頁。

²³ 陳敏，德國租稅通則，司法院出版，2013年5月，第507-509、564-565頁。

除非行政機關發現欠稅人刻意隱匿財產、不誠實申報，而合理懷疑其具有逃躲納稅義務之可能及傾向時，方得施以限制出境處分，稅捐稽徵法第24條第3項規定無異係將納稅義務人「客觀上欠稅達一定數額」，直接視為當事人「已準備逃離國境以規避納稅義務」，使國家公權力過早且不當限制人民之基本權利，此顯非最小之侵害手段，而顯有違反憲法第23條比例原則之虞。

三、 結論

我國憲法第10條規定，人民有居住及遷徙之自由，此乃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，其中亦應包含離去任何國家，連其本國在內之自由，該等自由雖非不得限制，惟須在符合比例原則之前提下，始得為之。現行稅捐稽徵法第24條第3項規定，雖為保全國家租稅債權實現之公益目的，而以限制出境處分作為促使納稅義務人履行給付義務之手段，惟單以欠稅達一定金額作為限制出境處分之唯一構成要件，並未具體考量個案有無稅捐保全之必要性，顯已過度限制人民之遷徙自由，亦將嚴重影響人民之工作、學習、婚姻、家庭等基本權利，其手段與目的間亦不具有實質關聯性，難謂符合憲法之第23條比例原則。此外，遷徙自由性質上亦屬於人身自由之一環，對於人民所為限制出境之處分，亦屬於人身自由限制之一種，自應遵守憲法第8條「法官保留原則」之要求，始得為之。稅捐稽徵法第24條第3項授權財政部得逕以納稅義務人欠稅達一定金額即函請內政部入出國及移民署對個人或其事業負責人為限制出境處分，直接侵奪人民出境遷徙之「人身自由」，卻未依憲法第8條規定之法官保留原則，踐行必要、正當之司法程序，即事先交由客觀、中立之法院作成決定，亦有違反憲法第8條「法官保留原則」之嫌。

(作者：理律法律事務所顧問劉昌坪，本文不代表事務所之意見)