

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 345 號

解釋日期：民國 83 年 05 月 06 日

資料來源：司法周刊 第 672 期 1 版

司法院公報 第 36 卷 7 期 1-5 頁

司法院大法官解釋（六）（98 年 10 月版）第 169-176 頁

相關法條：中華民國憲法 第 10、23 條

稅捐稽徵法 第 24 條

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，與憲法尚無牴觸。

理 由 書： 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」，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，均無牴觸。

抄林○芳等二人聲請書

受文者：司法院大法官會議



主 旨：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「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」牴觸憲法第十條、第二十三條疑義，呈請解釋。

說 明：一、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，謹將有關事項釋明如左：

（一）解決疑義必須解釋憲法之理由：

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，從而可知，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「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」作為限制聲請人出境之依據，顯已牴觸憲法第十條、第二十三條之規定，自有聲請解釋憲法之必要。

（二）疑義之性質與經過及對本案之立場與見解：

緣聲請人之被繼承人林宗汶不幸於七十八年五月三十一日因所營事業營運不佳，背負鉅額債務，週轉不靈，雖有部分不動產但一時變現不易，不堪煎迫而自殺身亡，聲請人因不忍先人含恨九泉，且堅持必須對債權人有所交代，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，俾以被繼承人林宗汶所遺財產向全體債權人清償，奈因臺北市國稅局執法苛酷，對聲請人之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，並核定達新臺幣肆佰餘萬元之遺產稅，斯時又逢國內經濟景氣衰退，不動產交易陷於停頓，但政府卻大幅提高土地公告現值，造成土地增值稅暴漲形成處分遺產之障礙，由於種種不利因素紛至，造成聲請人無法處分遺產，而無力繳納鉅額遺產稅



之窘境，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，亦造成不動產處分之困難，如此惡性循環，終至遺產稅未繳，被繼承人所遺債務未償，一切問題都懸而未決，詎料財政部卻以聲請人滯納遺產稅為由，援用其自行頒布之行政命令「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」函請內政部入出境管理局限制聲請人出境，聲請人因認財政部此項行政處分及其所適用之命令已嚴重侵害聲請人應受憲法保障之居住遷徙自由，有牴觸前揭憲法規定之嫌，乃迭經提起訴願、再訴願及行政訴訟請求救濟，唯均遞遭駁回。查人民之居住遷徙自由之保障既為憲法第十條所明定，即不容行政機關任意以行政命令橫加限制。尤有進者，納稅雖係人民應盡之義務，但無論是納稅義務人故意不履踐納稅義務，或係納稅義務人事實上無能力履行納稅義務，均祇能由行政機關移請司法機關依法律規定實施強制執行或以其他方法強制納稅義務人履行義務，行政機關應無以限制人民之自由強制人民履行義務之權力，否則依法行政之原則必將蕩然無存，五權分立之制度勢將遭到破壞，憲法關於人民自由、權利保障之規定，亦勢將成為具文。質是該財政部訂頒之所謂「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，因牴觸憲法第十條、第二十三條之規定，應予宣告無效，自不待言。

（三）有關機關處理本案之文件及說明：

- 1.內政部入出境管理局限制出境函。
- 2.財政部訴願決定書。
- 3.行政院再訴願決定書。
- 4.行政法院判決書。

（四）聲請解釋之目的：

綜上所述，懇請解釋：「財政部訂頒之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』關於人民居住遷徙自由之限制與憲法第十條、第二十三條之規定顯有牴觸，應屬無效。」俾聲請人所受限制出境之侵害，得獲救濟。

二、敬祈惠予解釋，以保權益，實為德便。

聲請人：林○芳

法定代理人兼聲請人：黃玲惠

中 華 民 國 八 十 一 年 十 一 月 二 十 五 日

附 件四：行政法院判決

八十一年判字第一一一六號

原 告 林○芳

兼法定代理人 黃玲惠

被 告 機 關 財政部

右原告因限制出境事件，不服行政院中華民國八十年十二月二十六日臺八十訴字第四一八二六號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如左：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告等係被繼承人林宗汶之繼承人，因欠繳遺產稅新臺幣（下同）四、七二六、一三八元，經財政部臺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，報由財政部八十年二月十一日臺財稅字第八〇〇〇五三九一九號函請內政部警政署入出境管理局（以下簡稱境管局）限制原告等出境，境管局並據以（80）境愛字第四一八一號及第四一八二號書函分別不許原告等出境，原告等不服，提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，遂提起行政訴訟，茲摘敘兩造訴辯意旨如次：

原告等起訴意旨及補充理由略謂：一、按「人民有居住及遷徙之自由」，為憲法第十條所明定，而入出國境，係人民居住遷徙自由之一種型態，應受憲法第十條保障，毋庸贅言。從而關於人民入出國境之限制或禁止，即屬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，不容行政機關任意為擴張解釋，亦不待辭費。本件被告機關所憑以限制原告出境之依據為被告機關所發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」（下稱限制出境實施辦法），顯係被告機關之行政命令而已，並不具有法律效力，被告機關憑其自定之行政命令限制原告等之居住遷徙自由，已嚴重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。至於再訴願決定書所謂限制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規定所訂定，與憲法第二十三條之規定並無違背云云乙節，因憲法第二十三條既明定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週密，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，不啻係以偷渡之方法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，其為不當，更不待贅敘。二、被告機關限制原告等出境之唯一理由，為原告等滯欠遺產稅。第查原告等於歷次爭訟中已迭向各該行政機關表明原告等之被繼承人死亡後，原告等業向管轄法院陳明為限定繼承，經管轄法院准予公示催告在案，被告機關所屬臺北市國稅局就所課徵之遺產稅應由原告等之被繼承人林宗汶之遺產變價取償，而不應限制原告等人出境。

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。尤有進者，限定繼承人，唯負以遺產為限度之物的有限責任，如債權人就限定繼承人之固有財產聲請強制執行，應認限定繼承人為強制執行法第十五條之第三人，得提起第三人異議之訴，請求撤銷強制執执行程序，最高法院著有七十七年臺抗字第一四三號判例可循。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，臺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，揆諸前述最高法院七十七年臺抗字第一四三號判例所闡釋之法理，被告機關此項行政處分已違背限定繼承之法理，至臻明確，原告等提起本件訴訟請求救濟，自屬法之所許。三、事實上，臺北市國稅局就原告等之被繼承人林宗汶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矛盾現象，揆其原因，固係由於臺北市國稅局核定遺產稅承辦人執法苛酷不通情理之故，唯究不能因其執法苛酷，即得妄對原告等之權利肆意侵害，企圖以限制自由權利之手段逼迫原告等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，原行政處分欠缺合法正當性與普遍妥當性，亦甚明灼。為此提起本訴，請將再訴願、訴願決定及原處分一併予以撤銷等語。

被告機關答辯意旨略謂：查「限制出境實施辦法」之法律依據為稅捐稽徵法二十四條第三項規定，即已由法律明定之，又憲法第二十三條規定：「……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」，按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。又其訴爭之遺產稅，係依據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」，應納遺產稅乃「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，另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，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之」，及強制執行法第一及第四條規定，強制執行權限及執行單位係屬法院，臺北市國稅局於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，或逕向原告執行繳納，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，請駁回原告之訴，以維稅政等語。

理 由

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。」為限制出境實施辦法第二條第一項所明定。本件原告林○芳係已故林宗汶之女，原告黃玲惠係林宗汶之配偶，林宗汶於民國七十八年五月三十一日死亡，原告等為其繼承人，經被告機關所屬臺北市國稅局核定其遺產稅四、七二六、一三八元，逾期未繳納稅款，管轄稽徵機關臺北市國稅局以其欠稅未繳，乃以八十年二月四日

（80）財北國稅徵字第○三一○號函報經被告機關八十年二月十一日臺財稅字第八○○○五三九一九號函轉內政部警政署入出境管理局以八十年二月十三日（80）境愛字第四一八一號等函通知原告等限制其出境，揆諸首揭限制出境實施辦法之規定，並無違誤。原告訴稱被告機關依其發布之限制出境辦法之規定限制渠等出境，因該辦法與憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定牴觸，應屬無效，原處分自屬違法，且被繼承人所留遺產迄未變更為渠等名義，且業遭債權人查封進行強制執行拍賣程序，渠等根本無法變賣處分該等遺產以繳交遺產稅，況渠等已主張限定繼承，對被繼承人林宗汶遺產所負之責任僅以因繼承所得之遺產為限，臺北市國稅局就前述遺產稅當得主動拍賣被繼承人林宗汶之遺產或參與他債權人之強制执行程序以為分配方屬正當，臺北市國稅局限制渠等之出境，欠缺



合法正當性等語。第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，……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，而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，原告等所為主張尚無可採。訴願、再訴願決定遞予維持原處分，均無不合。原告起訴論旨，難認有理，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 一 年 六 月 十 一 日

（本聲請書其餘附件略）