

納稅人基本權系列 九

限制出境制度之實務研析

吳 啓 玄 著

翰蘆圖書出版有限公司

納稅人基本權系列之九

限制出境制度之實務研析

吳啓玄 著

翰蘆圖書出版有限公司

國家圖書館出版品預行編目資料

限制出境制度之實務研析 / 吳啓玄著. -- 初版.
-- 臺北市：吳啓玄發行；翰蘆圖書總經銷，
2003[民 92]

面：公分. -- (納稅人基本權系列；9)
參考書目：面

ISBN 957-41-1154-7 (平裝)

1. 行政裁判 2. 租稅—法規論述

588.17

92012069

納稅人基本權系列之九

限制出境制度之實務研析

著 作 人：吳 啓 玄

發 行 人：吳 啓 玄

總 經 銷：翰蘆圖書出版有限公司

臺北市懷寧街 92 號 5 樓

電話：(02) 2375-9090 • 2382-2333

傳真：(02) 2388-6655 • 2381-9187

E-mail: hanlu@hanlu.com.tw

郵政劃撥：15718419 翰蘆圖書出版有限公司

印 刷 者：金華打字行

電話：(02) 2382-1169

定 價：平裝 250 元

出版日期：2003 年 7 月初版

I S B N：957-41-1154-7 (平裝)

著作權所有 ◆ 翻印必究

序 言

依照稅捐稽徵法第二十四條規定，稅捐稽徵機關為徵起欠稅，可採取限制納稅義務人移轉或設定他項權利，若為營利事業者，並可限制其減資或註銷之登記；納稅義務人有隱匿、移轉財產或逃避執行之跡象者，稅捐稽徵機關可免供擔保聲請假扣押。然而，最為社會大眾所關注之制度，莫過於「限制出境」。民國八十三年五月六日，大法官會議做出釋字第三四五號解釋，認為依照稅捐稽徵法第二十四條授權訂定的「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，並未逾越法律之授權，且有解除出境限制之配套措施，從而認為前開辦法乃為確保稅收、增進公共利益所必要，經予解釋與憲法並無抵觸。

自釋字第三四五號解釋公布後，「限制出境制度」等於取得免死金牌，稅捐稽徵機關亦將其運用的淋漓盡致，被限制出境者欲解除其出境限制，也使出渾身解數，兩者在行政法院對決之交鋒，真有如高手過招，令人目不暇給，但結果多數是被限制出境者鎩羽而歸。造成稅捐爭訟實務紛爭不斷之主因，當為「限制出境制度」是否真如大法官會議所言之「與憲法尚無抵觸」？本書對於行政法院之判決全面性的整理，幾乎原告、被告雙方攻防之招式，作者均予一一拆解，期自法理上為「國家租稅債權之確保」

II 限制出境制度之實務研析

與「納稅人基本權利之維護」之槓桿之間，盡量求取平衡點。

本書乃是作者台大法研所之碩士論文略加增刪而成，葛克昌教授對作者在台大法研所求學期間之指導與關懷，必將永誌於心。而父親與母親二十餘年來讓作者心無旁騖地徜徉於書堆之中，作者勢無以報親恩於萬一，謹以本書獻給最敬愛的父母親，聊表寸心。

作者學殖尚淺，如有扞格之處，尚祈各界賢達先進，不吝指正，則作者幸甚。

作者謹識於二〇〇三年荔月

目 錄

第一章 緒 論.....	1
第一節 前 言	2
第二節 釋字三四五號解釋之分析.....	5
第一項 釋字三四五號解釋之背景.....	5
第二項 關於聲請人先前提起之行政訴訟.....	6
第一款 原告主張之理由.....	6
第二款 被告主張之理由.....	8
第三款 法院判決之理由.....	9
第三項 聲請人聲請大法官會議解釋之理由.....	10
第一款 解決疑義必須聲請解釋憲法之理由.....	10
第二款 對本案之見解與立場.....	11
第三款 大法官會議解釋之見解.....	11
第四項 釋字三四五號解釋涉及問題之分析.....	12
第一款 「限制出境辦法」之憲法課題.....	12
第二款 遺產稅及限定繼承之憲法課題.....	13
第四節 文獻回顧與本章架構.....	14
第一項 文獻回顧.....	14
第二項 本書架構.....	15
第二章 限制出境制度及相關問題之分析	17
第一節 限制出境辦法之授權依據及制訂	19

IV 限制出境制度之研析

第一項 稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法過程...	19
第一款 稅捐稽徵法第二十四條第三項之異動經過	19
第二款 稅捐稽徵法第二十四條第三項之立法理由	19
第三款 限制出境辦法之制訂.....	20
第二項 限制出境辦法之內容與歷次修改之經過.....	21
第三項 限制出境制度運作之現況.....	28
第二節 其他法律關於限制出境之規定.....	29
第一項 關於限制住居之規定.....	31
第一款 刑事法律之規定.....	31
第二款 關於強制執行之規定.....	35
第二項 關於限制出境之規定.....	36
第一款 關於租稅事項者.....	36
第二款 關於役男之限制出境.....	37
第三款 銀行法之規定.....	38
第四款 保險法之規定.....	40
第五款 大量解僱勞工保護法之規定.....	41
第三項 限制住居與限制出境等相關規定之比較.....	42
第三節 限制出境屬於多階段行政處分.....	43
第一項 多階段行政處分之意義.....	43
第二項 實務對於多階段行政處分見解之變更.....	44
第三項 限制出境應屬於多階段行政處分.....	46
第四節 限制出境是否有適用行政程序法之餘地.....	47
第一項 問題概說.....	47
第二項 稅捐稽徵程序是否有行政程序法之適用餘地	48
第一款 行政程序法之適用順序.....	48

第二款 稅捐稽徵程序是否為行政程序法第三條之 例外規定？	51
第三項 限制出境是否不須給予陳述意見之機會	52
第一款 陳述意見之性質與必要性	52
第二款 限制出境是否不須給予陳述意見	53
第五節 稅捐稽徵法與行政執行法競合之問題	54
第一項 問題概說	54
第二項 行政執行法第一條之地位	54
第一款 行政執行法修正草案之規定	54
第二款 現行行政執行法之規定	55
第三款 現行行政執行法值得商榷之處	56
第三項 稅捐稽徵法第一條之地位	57
第四項 稅捐稽徵法與行政執行法之競合	59
第一款 稅捐稽徵法與行政執行法之競合	59
第二款 稅捐稽徵法第二十四條第三項與行政執行 法第十七條之競合	61
第六節 限制出境制度之法律性質	61
第一項 問題概說	61
第二項 限制出境是否屬於行政秩序罰	62
第一款 行政秩序罰之意義	62
第二款 限制出境是否屬於行政秩序罰	65
第三款 限制出境是否屬於管制罰	68
第三項 限制出境是否屬於強制執行之手段	71
第一款 強制執行之意義及相關之分類	71
第二款 限制出境是否屬於強制執行之手段	73

第四項 限制出境是否屬於租稅保全措施.....	73
第一款 保全程序之意義與種類.....	73
第三款 限制出境是否屬於租稅保全措施.....	74
第五項 小 結.....	78
第七節 本章小結.....	78
第三章 實務問題之分析與檢討	81
第一節 實務問題概說.....	84
第二節 關於租稅連帶債務之限制出境問題.....	85
第一項 稅法上是否承認連帶債務.....	86
第一款 連帶債務之意義.....	86
第二款 連帶債務之發生.....	86
第三款 稅法上成立連帶債務之情形.....	90
第二項 漏稅罰應否連帶負責而予連帶限制出境.....	94
第一款 問題概說.....	94
第二款 關於台北高等行政法院九十年訴字二六四 ○號判決.....	95
第三款 本文見解.....	97
第三項 夫妻合併課稅之限制出境問題.....	100
第一款 問題概說.....	100
第二款 課稅單位之介紹.....	103
第三款 現行制度下相關問題之檢討	106
第四款 夫妻合併申報綜合所得稅較為理想的作法	108
第五款 小 結.....	110
第三節 關於財產管理人之限制出境問題.....	110

第一項 問題概說.....	110
第二項 遺產稅制之介紹.....	113
第一款 遺產稅概說.....	113
第二款 遺產稅之稅制.....	114
第三項 遺產稅之納稅義務人.....	115
第一款 現行法之規定.....	115
第二款 學說之見解.....	116
第四項 遺產稅納稅義務人所負義務之性質.....	119
第五項 從遺產稅制檢討釋字三四五號解釋.....	120
第一款 使用限制出境制度於遺產稅之欠稅尤須謹慎.....	120
第二款 聲請釋字三四五號解釋之案件的分析與檢討.....	120
第四節 關於限制清算人出境之相關實務問題.....	123
第一項 公司進行清算，原負責人可否拒當清算人...	123
第一款 問題概說.....	123
第二款 關於最高行政法院八十七年判字一七三九號判決.....	124
第三款 學者見解.....	125
第四款 本文見解.....	126
第二項 清算人死亡應由何人繼任清算人，而予限制出境.....	126
第一款 問題概說.....	126
第二款 關於台北高等行政法院九十年訴字一〇五五號判決.....	127

VIII 限制出境制度之研析

第三款 本文見解.....	132
第三項 營利事業負責人被限制出境後，倘公司進行 清算，究應限制何人出境.....	133
第一款 問題概說.....	133
第二款 限制出境對象之選擇.....	133
第三款 問題評釋.....	134
第五節 關於公司法第十二條所生之爭議.....	135
第一項 概 說.....	135
第二項 董事任內股份轉讓超過二分之一而未辦登記 ，是否仍得為限制出境對象.....	135
第一款 問題概說.....	135
第二款 關於最高行政法院九十年判字三五六號判 決	136
第三款 本文見解.....	141
第三項 公司負責人辭職之方式.....	142
第一款 問題概說.....	142
第二款 關於台北高等行政法院八十九年訴字二三 八五號判決.....	142
第三款 本文見解.....	145
第四項 公司未依規定辦理登記或變更登記之效力...	146
第一款 概 說.....	146
第二款 關於公司之登記.....	146
第三款 公司法第十二條之立法目的.....	147
第四款 公司未依規定辦理變更登記之效力	148
第六節 關於限制出境對象所引發之爭議.....	150

第一項 掛名負責人是否應被限制出境.....	150
第一款 問題概說.....	150
第二款 關於台北高等行政法院八十九年訴字四〇 六三號判決.....	150
第三款 本文見解.....	153
第二項 遭冒名而被限制出境之研究.....	156
第一款 問題概說.....	156
第二款 關於最高行政法院八十七年判字三〇五號 判決.....	156
第三款 本文見解.....	158
第七節 其他相關法律問題之研究.....	160
第一項 因稅捐稽徵機關過失未參與分配，導致稅款 未能清償.....	160
第一款 事實概要及本案爭點.....	160
第二款 原告主張之理由.....	161
第三款 被告主張之理由.....	161
第四款 法院見解.....	163
第五款 本文見解.....	164
第二項 解除限制出境措施相關問題之分析.....	165
第一款 問題概說.....	165
第二款 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.....	167
第三項 欠稅未確定而限制出境之標準所生爭議.....	168
第一款 問題概說.....	168
第二款 問題之分析.....	169

第八節 小 結.....	170
第四章 限制出境制度合憲性之控制.....	171
第一節 概說—基本權之意義及其限制.....	173
第二節 限制出境制度限制何種基本權.....	175
第一項 本節概說.....	175
第二項 基本權之審查.....	175
第一款 基本權之審查順序.....	175
第二款 人身自由之意義及保障內容.....	176
第三款 遷徙自由之意義.....	178
第四款 一般行為自由權之意義及適用之限制.....	182
第五款 我國法制上「出國權」應屬何種基本權？	183
第三項 德國法制上之「出國權」.....	189
第四項 小 結.....	191
第三節 以法律保留原則檢驗限制出境制度.....	192
第一項 法律保留原則概說.....	192
第二項 授權明確性標準.....	193
第三項 層級化的保留體系.....	194
第四項 以法律保留原則檢驗限制出境制度.....	195
第五項 小 結.....	197
第四節 以比例原則檢驗限制出境制度.....	199
第一項 比例原則概說.....	199
第二項 比例原則在我國實務之運用.....	200
第一款 大法官會議解釋之見解.....	200
第二款 行政法院裁判之見解.....	201

第三項 以比例原則檢驗限制出境制度之合憲性.....	202
第一款 適當性原則.....	202
第二款 必要性原則.....	204
第三款 衡量性原則.....	207
第四項 小 結.....	208
第五節 正當法律程序之要求.....	209
第一項 正當法律程序的起源.....	209
第二項 大法官會議對於正當法律程序的闡釋.....	211
第一款 概 說.....	211
第二款 大法官對於正當法律程序的闡釋.....	211
第三款 大法官已全面導入正當法律程序之概念..	215
第三項 學界對干預行動自由之正當程序的闡釋.....	216
第一款 學者李震山氏之見解.....	217
第二款 學者黃俊杰氏之見解.....	218
第四項 其他法律關於限制行動自由之類似規定.....	218
第一款 社會秩序維護法之規定.....	218
第二款 行政執行法之規定.....	219
第五項 限制出境制度是否符合正當法律程序之要求	220
第六節 限制出境是否違反不當聯結禁止原則.....	221
第一項 不當聯結禁止原則之意義.....	221
第二項 不當聯結禁止原則之法理根據.....	222
第三項 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度.....	223
第一款 不當聯結禁止原則之適用領域.....	223
第二款 以不當聯結禁止原則檢驗限制出境制度..	224
第七節 限制出境制度是否違反人性尊嚴.....	226

XII 限制出境制度之研析

第一項 人性尊嚴的意義.....	226
第二項 人性尊嚴之本質.....	226
第一款 人本身即是目的.....	227
第二款 自治與自決係憲法人性尊嚴之核心內涵...	227
第三款 人性尊嚴之權利主體是每個人.....	228
第四款 人性尊嚴做為上位憲法原則.....	228
第五款 人性尊嚴之平等性.....	229
第三項 我國法制關於人性尊嚴之規定.....	229
第四項 以人性尊嚴理念檢驗限制出境制度.....	230
第一款 對人執行有違人性尊嚴之理念.....	230
第二款 對確無資力繳納租稅者限制出境，有違人 性尊嚴之理念.....	231
第五項 小 結.....	231
第八節 本章小結.....	232
第五章 結論與建議.....	233
第一節 結 論.....	233
第二節 建 議.....	235
參考文獻.....	243

第一章 緒 論

目 次

- 第一節 前 言
- 第二節 釋字三四五號解釋之分析
 - 第一項 釋字三四五號解釋之背景
 - 第二項 關於聲請人先前提起之行政訴訟
 - 第一款 原告主張之理由
 - 第二款 被告主張之理由
 - 第三款 法院判決之理由
 - 第三項 聲請人聲請大法官會議解釋之理由
 - 第一款 解決疑義必須聲請解釋憲法之理由
 - 第二款 對本案之見解與立場
 - 第三款 大法官會議解釋之見解
 - 第四項 釋字三四五號解釋涉及問題之分析
 - 第一款 「限制出境辦法」之憲法課題
 - 第二款 遺產稅及限定繼承之憲法課題
- 第四節 文獻回顧與本章架構
 - 第一項 文獻回顧
 - 第二項 本書架構

第一節 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

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，與憲法尚無牴觸。」

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，均無牴觸。