最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第422號

上　訴　人　周方慰

訴訟代理人　謝伊婷　律師

被 上訴 人　財政部

代　表　人　莊翠雲

上列當事人間限制出境事件，上訴人對於中華民國113年6月13日臺北高等行政法院112年度訴字第1376號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決廢棄。

二、訴願決定及原處分均撤銷。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、上訴人為訴外人○○○○○○股份有限公司（下稱○○公司）負責人，○○公司滯欠已確定之民國109年11至12月營業稅（含本稅、行政救濟加計利息、滯納金及截至112年7月5日止之滯納利息，下同）及罰鍰計新臺幣（下同）6,603,063元，已達限制欠稅營利事業負責人出境標準，且無財產可供辦理禁止處分以保全稅捐，財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）乃依稅捐稽徵法第24條第3項規定、限制及解除欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範（下稱限制出境規範）規定，於112年7月7日以財北國稅徵資字第1122015825號函（下稱112年7月7日函）報由被上訴人於112年7月10日以台財稅字第11202202941號函（下稱112年7月10日函）請內政部移民署（下稱移民署）限制上訴人出境，同日並以台財稅字第11202202940號函（下稱原處分）通知上訴人。上訴人不服原處分，提起訴願，經決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。經臺北高等行政法院（下

稱原審）112年度訴字第1376號判決（下稱原判決）駁回後，仍未甘服，乃提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：

㈠依稅捐稽徵法第24條第1項但書規定可知，倘已提供「相當」擔保者，即無須實施稅捐保全措施，而就此法規範之意旨非常明白，其稱已提供相當擔保，而非稱提供擔保，足見其必具相當性；且此相當性之執行標準，並非僅限於提供擔保，亦包括稅捐保全措施，亦即稅捐稽徵法第24條第1項第1款前段（禁止財產處分）或第2款（向法院聲請實施假扣押）等之執行亦應具相當性。上訴人為○○公司之負責人，○○公司滯欠已確定之109年11至12月營業稅及罰鍰計6,603,063元；○○公司於111年3月1日起至112年2月28日止暫停營業，依該公司111年5月申報110年度營利事業所得稅申報書之資產負債表記載，截至110年12月31日銀行存款金額為23,141元，而臺北國稅局大安分局（下稱大安分局）113年1月3日查調欠稅人存款資料顯示，截至112年8月31日止該公司存款總額為231元。準此，被上訴人辯稱因○○公司名下查無財產可資辦理禁止處分或聲請法院實施假扣押，亦未提供相當金額之財產為擔保，臺北國稅局為保全稅捐，報請被上訴人函請移民署限制上訴人出境，於法無違等語，當屬有據。

㈡依限制出境規範第4點規定及其附表可知，營利事業已確定應納稅捐之欠繳金額已達6,000,000元以上未達20,000,000元，且有「營業狀況異常」者，即得限制其負責人出境。而所謂「營業狀況異常」之營利事業，依限制出境規範第5點第6款第1目規定，包含「已擅自歇業他遷不明」者。又○○公司前於111年3月28日向大安分局申請自111年3月1日起至112年2月28日止暫停營業，經大安分局以111年3月28日財北

國稅大安營業字第1113453968號函（下稱111年3月28日函）准予備查；嗣停業期間屆滿，因○○公司未依公司登記辦法第3條規定辦理延長停業、變更或註銷登記，大安分局遂以112年4月7日財北國稅大安營業字第1123453990號函（下稱112年4月7日催辦函）請○○公司於112年5月10日前辦理相關手續，○○公司逾期仍未辦理，足見○○公司在停業期間屆滿後，已非暫不營業，且看不出有繼續經營之可能，故即將要進行法人格之消滅程序。是以，大安分局為掌握該公司營業狀況並維護稅籍檔之正確，乃就營業人實際情形於112年6月26日釐正稅籍檔，登錄○○公司登記事項自112年3月1日起為「擅自歇業他遷不明」。因此，臺北國稅局認定本件已符合限制出境之要件，而報請被上訴人函請移民署限制上訴人出境，即無違誤。至於上訴人於收受原處分後之112年7月12日始就○○公司向大安分局申請展延暫停營業期間自112年3月1日起至113年2月29日止，雖經大安分局於同日以財北國稅大安營業字第1123458348號函（下稱112年7月12日函）准予備查，並於翌日將該公司營業稅稅籍資料變更為「停業期滿展延」，惟此營業稅稅籍登記事項之異動均依循相關規定辦理，並不因○○公司嗣後補辦申請展延暫停營業，而影響已經生效之限制出境處分之效力等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

四、本院查：

㈠110年12月17日修正施行前之稅捐稽徵法第24條規定：「（第1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。（第2項）前項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。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。（第3項）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100萬元以上，營利事業在新臺幣200萬元以上者；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300萬元以上，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。……（第5項）稅捐稽徵機關未執行第1項或第2項前段規定者，財政部不得依第3項規定函請內政部移民署限制出境。（第6項）限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日起，不得逾5年。（第7項）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移民署解除其出境限制：……。」可見欠稅人欠稅達一定金額，稅捐稽徵機關即得依稅捐稽徵法第24條第3項規定限制出境。又以限制出境作為稅捐保全措施，係為促使納稅義務人儘速繳納欠稅，以確保稅收，增進公共利益所必要，稅捐稽徵機關必須已執行稅捐稽徵法第24條第1項「禁止財產處分」或第2項「向法院聲請實施假扣押」（現行法為第24條第1項第1款、第2款），始得依同條第3項規定，報請被上訴人函請移民署限制欠稅人出境，同條第7項（現行法為第24條第4項）復明定各款解除出境限制情形，實已兼顧納稅義務人權益及考量比例原則，是依稅捐稽徵法第24條規定限制欠稅人出境，與憲法第10條及第23條規定尚無牴觸（司法院釋字第345號解釋理由書參照）。

㈡又依上開規定，欠稅人符合稅捐稽徵法第24條第3項規定之情形，被上訴人即有權決定是否作成限制出境之處分，惟稅捐稽徵法第24條第3項係規定欠稅達一定金額以上，「得」由被上訴人函請移民署限制欠稅人出境，立法者並未明定欠稅金額以外之裁量因素，被上訴人為兼顧稅捐保全之公共利益及欠稅人遷徙自由之權利，並為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第24條規定，報被上訴人函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境作業有一致、客觀之準據，特

訂定限制出境規範，作為稅捐稽徵機關行使裁量之基準，該相關作業之規範，無違法律保留原則、平等原則，且被上訴人所屬稅捐稽徵機關於具體個案審酌是否限制出境時，基於行政自我拘束原則，必須一般性地適用。另限制出境規範第3點第1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達得限制出境金額者，應依稅捐稽徵法第24條第3項及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。」第4點規定：「稅捐稽徵機關就前點第1項及第2項第2款案件，應按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件(如附表)。符合限制出境條件者，應報財政部函請內政部移民署限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」其中附表關於營利事業已確定欠繳金額6,000,000元以上未達20,000,000元，且營業狀況異常者，即得限制其負責人出境。而所謂「營業狀況異常」，依前開限制出境規範第5點第6款規定，係指營利事業有下列情形之一者：1.已擅自歇業他遷不明。2.經稅捐稽徵機關依公司法第10條規定或商業登記法第29條規定通報主管機關命令解散或撤銷、廢止商業登記。3.經主管機關撤銷、廢止公司(商業)登記。

㈢經查，上訴人為○○公司負責人，○○公司滯欠已確定之109年11至12月營業稅及罰鍰計6,603,063元；○○公司前於111年3月28日向大安分局申請自111年3月1日起至112年2月28日止暫停營業，經大安分局以111年3月28日函准予備查，嗣停業期間屆滿，因該公司未依規定辦理延長停業、變更或註銷登記，大安分局遂以112年4月7日催辦函請○○公司於112年5月10日前辦理相關手續，經合法送達予○○公司及其負責人即上訴人後，○○公司逾期仍未洽大安分局辦理，大安分局遂於112年6月26日釐正稅籍檔，登錄該公司登記事項自112年3月1日起為「擅自歇業他遷不明」。其後，臺北國稅局乃依稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境規範之規定，以1

12年7月7日函報由被上訴人以112年7月10日函請移民署限制上訴人出境，同日並以原處分通知上訴人。上訴人於收受原處分後，隨即於同年7月12日向大安分局申請○○公司展延暫停營業期間自112年3月1日起至113年2月29日止，並經該分局以112年7月12日函准予備查，復於翌日將該公司營業稅稅籍資料變更為「停業期滿展延」等情，為原審依職權確定之事實，核與卷證相符，堪為裁判基礎。

㈣原判決雖以○○公司在停業期滿後，仍未依大安分局之通知辦理延長停業、變更或註銷登記，足見其已非暫不營業，且看不出有繼續經營之可能，應係即將要進行法人格之消滅程序，故○○公司核屬「擅自歇業」之情形，應無疑義。又「擅自歇業」、「他遷不明」並非兩項要件之合併，而應整體觀之。本件○○公司既已擅自歇業，故就該公司之營業地址而言，即未為營業，而真正可能接續營業之位置確有不明，故大安分局就○○公司於收受112年4月7日催辦函後，仍未積極進行之實際情形，釐正稅籍檔，並自停業期滿之日起登錄為擅自歇業他遷不明，自屬有據等由，而認定原處分並無違法，固非無見。惟查：

1.按「營業人暫停營業，應於停業前，向主管稽徵機關申報核備；復業時，亦同。」「營業人有下列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，並得處新臺幣1,500元以上15,000元以下罰鍰；屆期仍未改正或補辦者，得按次處罰：一、未依規定申請變更、註銷登記或申報暫停營業、復業。二、申請營業、變更或註銷登記之事項不實。」「營業人依本法第31條規定申報核備停業或展延停業期間，每次最長不得超過1年。」「公司有下列情事之一者，主管機關得依職權或利害關係人之申請，命令解散之：……二、開始營業後自行停止營業6個月以上……。」加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第31條、第46條、稅籍登記規則第9條第1項、公司法第10條第2款分別定有明文。又無論是公司法或營業稅法均無申請展延停業次數之限制，其目的無非是讓營業人於

營運時受到突發事故影響而面臨經營困難或資金收入短缺等困境，且無法於短期間內解決或改善時，可以申請暫停營業，暫緩持續支出之壓力，迨所營業之經營環境改善及營運資金籌措穩定後，再重新出發。因此，倘營業人處於暫停營業中，其所登記之營業地址未營業，自屬當然。何況，無論是停業或停業期滿後之展延，營業人均應依營業稅法第31條規定向主管稽徵機關申報核備，倘未依上開規定申報核備，依營業稅法第46條之規定，自可依法裁罰；且倘自行停止營業6個月以上，主管機關更得依職權或利害關係人之申請，命令解散之，足見主管機關就營業人之停業期間有一定之監督機制，尚非任由營業人恣意為之。準此，縱然營業人未依營業稅法第31條規定向主管稽徵機關申請展延停業期間，亦僅發生主管機關可否依法裁罰或命令解散之法律效果，惟該營業人是否有「他遷不明」之情事，稅捐稽徵機關仍應依營業人之實際情形判斷，尚難僅因營業人未依上開規定申請展延停業期間，即遽認該營業人之營業地址現況已未營業，而未來接續營業之位置確有不明，而該當於「他遷不明」之要件。否則，倘如此解釋，將致所有申請暫停營業之營業人，均處於「他遷不明」之情形，自不符該規定之意旨。

2.本件○○公司於停業期間屆滿後，未依規定辦理延長停業、變更或註銷登記，經大安分局以112年4月7日催辦函請○○公司於112年5月10日前辦理相關手續，該通知函除寄送○○公司登記之營業地址外，並同時寄送負責人即上訴人之戶籍地址（○○公司登記之營業地址與上訴人之戶籍地址相同），且均已於112年4月13日合法送達予上訴人等節，為原判決所是認，並與卷證相符。準此，大安分局之112年4月7日催辦函既已合法送達於○○公司之營業地址，縱然該營業地址與上訴人之戶籍地址相同，然在無其他證據佐證之情形下，自難僅因○○公司於停業期間屆滿，經催辦仍未積極進行之情況下，即遽認○○公司有擅自歇業「他遷不明」之情形。是以，大安分局僅依○○公司逾期仍未辦理延長停業、

變更或註銷登記為據，即於112年6月26日釐正稅籍檔，登錄該公司登記事項自112年3月1日起為擅自歇業他遷不明，即非妥適。而被上訴人復依該稅籍登記，即逕認○○公司已屬限制出境規範第5點第6款第1目規定所稱已擅自歇業他遷不明之營業狀況異常之營利事業，並符合限制出境規範第4點附表規定「欠繳金額已達6,000,000元以上未達20,000,000元，且營業狀況異常之營利事業」之要件，而以原處分限制上訴人出境，於法有違，應予撤銷。原判決關於限制出境規範第5點第6款第1目規定所稱之擅自歇業他遷不明之適用，洵有誤會，並有適用法規不當之違背法令。

五、綜上所述，原判決既有上揭違背法令事由，且其違法情事足以影響判決結果，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，應予准許。又因本件事實已臻明確，且所涉法律問題已經兩造於原審充分攻防，本院自為判決，並不會對兩造造成突襲，故由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　29　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　29　　日

書記官　蕭　君　卉