

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1307號

111年3月24日辯論終結

原告 鍾金源
訴訟代理人 張志全 律師
複代理人 王妤安 律師
被告 財政部
代表人 蘇建榮（部長）
訴訟代理人 湯瓊淑
陳秀珠
林佳瑜

上列當事人間限制出境事件，原告不服行政院中華民國110年9月9日院臺訴字第1100185228號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文
原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

行政訴訟法第177條規定：「（第1項）行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據，而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結者，行政法院應以裁定停止訴訟程序。（第2項）除前項情形外，有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院得在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前，以裁定停止訴訟程序。」惟屬第2項規定情形者，法條既是規定「得」以裁定停止訴訟程序，而非如同條第1項係規定「應」以裁定停止訴訟程序，故行政法院就是否停止訴訟程序，係具有裁量權，並非一有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院即均應停止訴訟程序（最高行政法院民國100年度判字第1853號判決意旨參照）。原告固聲請於臺灣高雄地方法院107年度重訴字第29號刑事判決

(下稱系爭刑事判決)確定前,停止本件訴訟程序(本院卷第290-291頁)。然本件係審認被告所為限制原告出境之原處分有無違法,與系爭刑事判決係就原告涉嫌違反稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪嫌等犯行所為之裁判,其構成要件並不相同,自不受系爭刑事判決認定之事實所拘束。況財政部高雄國稅局(下稱高雄國稅局)所核課並為送達之原告102年度個人綜合所得稅行政處分(下稱高雄國稅局核課處分),只要該處分未有違法達到明顯重大之程度而致無效,該處分即存續具有規制效力,原告對於該處分違法性之實體爭議,仍應循本案訴訟之救濟程序解決,尚非本件所得審究,故無裁定停止本件訴訟程序之必要,先予敘明。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告滯欠未確定之102年度綜合所得稅計新臺幣(以下未標明幣別者同)17,286,255元,已達限制欠稅人出境之標準,高雄國稅局乃依稅捐稽徵法第24條第3項及限制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,報由被告於110年6月16日以台財稅字第11002202871號函請內政部移民署限制原告出境,被告並以同日台財稅字第11002202870號函知原告(下稱原處分)。原告不服,提起訴願,經行政院以110年9月9日院臺訴字第1100185228號訴願決定駁回(下稱訴願決定),原告仍不服,於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

- 1.被告就原告是否已達限制出境標準之基礎事實尚屬不明,即率爾限制原告出境,其處分自屬違法不當。又原告100-105年度計算執行業務所得之原始會計憑證及帳冊,已向刑事法院聲請發還或閱覽、複製獲准,除據以計算所得併陳報供刑事法院審理參考外,同時將完整之相關資料提供高雄國稅局復查。但高雄國稅局竟無視於上開事實,完全不扣除原告目前已列舉之各項成本支出,僅以推算之收入,逕行核定102

01 年度綜合所得稅額為17,286,255元，被告並對原告作成限制
02 出境之原處分，明顯錯誤，亦違反行政程序法第43條規定。

03 2.高雄國稅局既已依假扣押程序保全及凍結原告所有財產，原
04 告又無潛逃國外或隱匿、移轉財產逃避稅捐執行之跡象；況
05 系爭刑事判決認定原告102年度之稅捐債務僅8,628,517元，
06 原告之不動產扣除剩餘抵押債務後，仍有10,852,366元之價
07 值，足數擔保原告102年度之稅捐債務，被告率以錯誤之稅
08 捐債務計算，並將原告之一般交易、理財行為刻意不當連
09 結，又未核實認定原告財產之價值，羅織原告限制出境之必
10 要性，不僅嚴重妨害原告往來洽商入出境需求，對原告工作
11 權亦產生重大影響，顯屬過度侵害，與公民與政治權利國際
12 公約（下稱公政公約）保障人民遷徙自由之意旨相牴觸，亦
13 違反比例原則。

14 (二)聲明：

15 訴願決定及原處分均撤銷。

16 三、被告答辯及聲明：

17 (一)答辯要旨：

18 原告滯欠未確定102年度綜合所得稅17,286,255元，金額已
19 達稅捐稽徵法第24條第3項所定限制欠稅人出境標準。雖被
20 告已就原告名下財產禁止處分，惟其價值卻遠不足擔保本件
21 稅捐債務。又原告漏報之執行業務等所得未依法申報，名下
22 卻無相對應之財產，實有隱匿或處分財產規避稅捐執行之
23 虞，故被告依規定限制原告出境，並無違誤，亦未違反公政
24 公約保障人民遷徙自由之意旨及比例原則。

25 (二)聲明：

26 原告之訴駁回。

27 四、爭點：

28 (一)原告是否符合稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境規範第3點
29 第2項所定限制出境之要件？

30 (二)原處分是否違反比例原則？

31 五、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有高雄國
03 稅局綜合所得稅核定通知書102年度申報核定、102年度綜合
04 所得稅已申報核定稅額繳款書（本院卷第55-61、53頁）、
05 原處分（甲證1）、訴願決定（甲證2）可查，堪信為真。

06 (二)原告已符合稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境規範第3點第
07 2項所定限制出境之要件：

08 1.應適用的法令及法理的說明：

09 (1)司法院釋字第345號解釋理由書，以：稅捐稽徵法（註：97
10 年修正前）第24條第3項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐
11 達一定金額者，得由司法機關或財政部，函請內政部入出境
12 管理局，限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出
13 境，但其已提供相當擔保者，應解除其限制。其實施辦法，
14 由行政院定之。」行政院於73年7月10日修正發布之「限制
15 欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，即係依上開
16 法律明文授權所訂定。其第2條第1項規定：「在中華民國境
17 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
18 納稅捐或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已
19 確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣50萬元以上，營利事
20 業在新臺幣100萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財
21 政部，函請內政部入出境管理局，限制該欠稅人或欠稅營利
22 事業負責人出境」，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，
23 且依同辦法第5條規定，有該條所定6款情形之一時，應即解
24 除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法限制出
25 境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第10
26 條、第23條規定，均無牴觸等語。準此，限制欠稅人或欠稅
27 營利事業負責人（二者以下合稱欠稅人）出境，為確保稅
28 收，增進公共利益所必要，以「限制欠稅人或欠稅營利事業
29 負責人出境實施辦法」限制欠稅人出境合憲。嗣97年修正稅
30 捐稽徵法第24條，將限制欠稅人出境修正為法律保留，以求
31 妥適。依修正後之稅捐稽徵法第24條，欠稅達一定數額以上

01 及依同條第1、2項對納稅義務人財產實施保全措施，仍無確
02 保稅收者，得限制欠稅人出境。

03 (2)裁處時即110年12月17日修正公布前之稅捐稽徵法（下稱裁
04 處時稅捐稽徵法）第24條規定：「(第1項)納稅義務人欠繳
05 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
06 數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；
07 其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之
08 登記。(第2項)前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或
09 移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法
10 院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提
11 供相當財產擔保者，不在此限。(第3項)在中華民國境內居
12 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
13 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
14 鍰單計或合計，個人在新臺幣100萬元以上，營利事業在新
15 臺幣200萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新
16 臺幣150萬元以上，營利事業在新臺幣300萬元以上，得由財
17 政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限
18 制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。
19 ……(第5項)稅捐稽徵機關未執行第1項或第2項前段規定
20 者，財政部不得依第3項規定函請內政部移民署限制出境。

21 (第6項)限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日
22 起，不得逾5年。(第7項)納稅義務人或其負責人經限制出境
23 後，具有下列各款情形之一，財政部應函請內政部移民署
24 解除其出境限制：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、
25 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
26 之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠
27 稅及罰鍰合計金額未滿第三項所定之標準者。四、欠稅之公
28 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
29 者。五、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產
30 程序分配完結者。」可見欠稅人欠稅達一定金額，稅捐稽徵
31 機關即得依同法第24條第3項限制出境，此條文僅規定未執

01 行同條第1項或第2項前段規定，不得函請內政部移民署限制
02 出境，並未規定限制出境尚須具備其他條件。又以限制出境
03 作為稅捐保全措施，係為促使納稅義務人儘速繳納欠稅，以
04 確保稅收，增進公共利益所必要，稅捐稽徵機關必須已執行
05 同法第24條第1項「禁止財產處分」或第2項「向法院聲請實
06 施假扣押」，始得依同條第3項規定，報請被告函請內政部
07 限制欠稅人出境，同條第7項復明定各款解除出境限制情
08 形，實已兼顧納稅義務人權益及考量比例原則，是依裁處時
09 稅捐稽徵法第24條限制欠稅人出境，與憲法第10條及第23條
10 規定尚無抵觸。

11 (3)依上開規定，欠稅人符合稅捐稽徵法第24條規定之情形，被
12 告即有權決定是否作成限制出境之處分。而裁處時稅捐稽徵
13 法第24條第3項係規定欠稅達一定金額以上，「得」由被告
14 函請內政部移民署限制欠稅人出境，立法者並未明定欠稅金
15 額以外之裁量因素，而被告為兼顧稅捐保全之公共利益及欠
16 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
17 24條規定，報被告函請入內政部移民署限制欠稅人或欠稅營
18 利事業負責人出境作業有一致、客觀之準據，特訂定限制出
19 境規範，作為稅捐稽徵機關行使裁量之基準。

20 (4)裁處時稅捐稽徵法第39條第1項、第2項規定：「（第1項）
21 納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，
22 由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第35條規
23 定申請復查者，暫緩移送強制執行。（第2項）前項暫緩執
24 行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強
25 制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，
26 並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅
27 額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保者。三、
28 納稅義務人依前2款規定繳納半數稅額及提供相當擔保確有
29 困難，經稅捐稽徵機關依第24條第1項規定，已就納稅義務
30 人相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為
31 移轉或設定他項權利者。」又裁處時即被告106年10月2日台

財稅字第10604667120號令修正發布之限制出境規範第2點規定：「稅捐稽徵機關未執行稅捐稽徵法第24條第1項前段（禁止財產處分）或第2項前段（向法院聲請實施假扣押）規定者，不得依同法第24條第3項規定報財政部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。」第3點規定：「（第1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達得限制出境金額者，應依稅捐稽徵法第24條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2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，其在行政救濟程序終結前之欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額，且屬稅捐稽徵法第39條規定暫緩移送強制執行情形，該個人、營利事業隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，應依同法第24條規定限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。（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，其在行政救濟程序終結前之欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額，且非屬稅捐稽徵法第39條規定暫緩移送強制執行情形者，應依同法第24條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：「稅捐稽徵機關辦理限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境案件，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，應報財政部函請入出國管理機關限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」第5點第1款及第5款第1目規定：「前點附表用詞定義如下：(一)欠繳金額：已確定案件，指欠繳本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、各稅依法附徵或代徵之捐及已確定之罰鍰合計數；未確定案件，不計入罰鍰及行政救濟加計利息。……(五)隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：1.隱匿

財產；以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。……」又第4點附表規定，中華民國境內居住之個人欠繳金額已達未確定欠繳金額1,500萬元以上，且隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，限制其出境。由上述規定可知，限制出境規範第3點將限制出境之案件分為3項，其中第3點第1項及第3項規範之案件，應依稅捐稽徵法第24條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；同規範第3點第2項規範之案件，該個人、營利事業隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，則應依稅捐稽徵法第24條規定限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。又限制出境規範第4點及附表區分個人、營利事業欠稅已否確定及其金額，分別情形制定限制出境條件，兼顧稅捐保全之公共利益及欠稅人遷徙自由之權利，足供稅捐稽徵機關作為行使裁量權之基準，被告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。

- (5)被告87年8月27日台財稅第871958556號函釋：「納稅義務人欠繳應納稅捐，經稽徵機關就其相當於應繳稅捐數額之財產禁止處分，且該禁止處分財產，其價值相當於納稅義務人欠繳之應納稅捐者，得免再對其為限制出境處分，惟該禁止處分之財產，其價值如不足欠繳之應納稅捐者，則仍得依有關規定限制其出境。」又被告103年11月7日台財稅字第10304589140號令釋：「一、納稅義務人以土地、已辦妥建物所有權登記之房屋提供繳稅擔保或為稅捐保全標的時，土地按公告土地現值加2成、房屋按稅捐稽徵機關核計之房屋現值加2成估價。但納稅義務人主動提示下列足供認定該土地、房屋時價資料及證明文件，經稅捐稽徵機關查明屬實者，得予核實認定：(一)報章雜誌所載市場價格。(二)直轄市、縣（市）同業間帳載房地之加權平均售價。(三)不動產估價師之估價資料。(四)銀行貸款評定之房屋及土地款價格。(五)大型仲介公司買賣資料扣除佣金加成估算之售價。(六)法院拍賣或國有財產

署等出售公有房地之價格。(七)其他公允客觀之不動產時價資料。(八)時價資料同時有數種者，得以其平均數為時價。」上開解釋函令核屬被告基於稅捐主管機關之職權，對於欠繳稅捐之納稅義務人於何種情形，就稅捐保全及為稅捐保全時不動產價值之估算等事項所為之解釋性行政規則，觀其內容並未違反稅捐稽徵法第24條規定之規範意旨，自得為被告於執法時所適用。準此可知，納稅義務人欠繳應納稅捐，經稅捐稽徵機關就其相當於應繳稅捐數額之財產禁止處分，惟該禁止處分之財產，其價值如不足欠繳之應納稅捐，則仍得依有關規定限制其出境。又稅捐稽徵機關為稅捐保全時不動產價值之計算應客觀合理，以與實際價值相當，如納稅義務人未主動提示足供認定該土地、房屋時價資料及證明文件，稅捐稽徵機關依職權調查仍無所獲，得就土地按土地公告現值加2成、房屋按房屋現值加2成估價。

2.高雄國稅局核定原告欠繳102年度綜合所得稅本稅稅款17,286,255元，因被告依裁處時稅捐稽徵法第35條規定向高雄國稅局申請復查，而依同法第39條第1項但書規定暫緩移送強制執行；又高雄國稅局曾以原告前因滯欠100年度綜合所得稅本稅38,841,232元，於104年2月間出售其所有土地及建物，及於104年間將大額資金匯往境外，且名下不動產多已設定高額抵押權，認有隱匿或處分財產，規避稅捐執行之跡象，基於保全稅捐及避免原告以移轉不動產所有權或設定抵押權等方式規避稅捐執行，向高雄高等行政法院聲請假扣押，經該院108年5月29日108年度全字第8號裁定准許高雄國稅局得對原告之財產於57,923,463元範圍內為假扣押；原告如為高雄國稅局提供擔保金57,923,463元或將同額之請求金額提存後，得免為或撤銷假扣押，並經最高行政法院108年8月23日108年度抗字第296號裁定駁回原告之抗告確定等情，為兩造所不爭執（本院卷第171頁），並有原告110年5月18日函及復查申請書、高雄國稅局核課處分（甲證4）可稽，復經本院依職權調取上開假扣押事件卷宗（外放）查閱屬

實。是本件原告欠稅情形屬限制出境規範第3點第2項規範之案件，因此在審查原處分之合法性時，應審究原告是否有「隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞」之「應予限制出境」要件存在。

3.原告有下列隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞：

(1)原告雖主張其於100年10月間購買「雄崗花園美術館」預售屋，於該預售屋103年7月間完工，遷入居住後，始將原先居住之舊宅即「高雄市○○區○○段000地號土地及同段0000號建物」出售，難謂其有隱匿或處分財產之事實等語，並提出房地預定買賣契約書（甲證8）、建物所有權狀（甲證9）為證。惟原告於100年10月7日與○○建設股份有限公司及杜○○簽訂房地預定買賣契約書，購置高雄市○○區○○段000地號1筆土地及該基地內(○○○○美術館)房屋編號第○○棟第○○樓房屋1戶，該房地買賣總價27,372,000元，嗣於102年9月27日取得高雄市○○區○○○○路00號00樓（高雄市○○區○○段0000建號）權利範圍全部及高雄市○○區○○段000地號土地權利範圍241/10000所有權（乙證3）後，即於103年7月2日將該房地所有權權利範圍2/3贈與其配偶王○○君（乙證4），經上述贈與行為後，該房地所有權與他人共有，且原告之權利範圍僅餘1/3，已不利於稅捐執行。又依土地及建物他項權利部資料顯示，原告102年取得該房地所有權後，向臺灣土地銀行股份有限公司（下稱土地銀行）設定擔保債權總金額24,090,000元之最高限額抵押權，設定權利範圍全部，設定義務人為原告；而依土地銀行提供之購屋借款利息資料明細清單顯示，原告向土地銀行貸款20,070,000元，截至104年底未償還餘額18,243,936元（乙證5）。又原告雖稱其104年間出售高雄市○○區舊宅，係屬出售舊屋、遷居新屋之過程，然依購屋借款利息資料明細清單所示，其售屋收入14,000,000元未用以清償新屋之房地貸款，該筆資金流向不明，是原告前述購置新屋並部分贈與他人，以及出售舊宅，售屋收入資金流向不明等情形，業已造

01 成原告實質資產減少致生不利稅捐執行之結果，足認原告有
02 隱匿或處分財產，以規避稅捐執行之虞。

03 (2)原告雖又主張其係為投資理財規劃，先於104年11月10日以
04 其個人名義匯款美金180,000元至Solar Charm Limited，再
05 於同日由Solar Charm Limited帳戶匯出美金173,976元至原
06 告所成立之薩摩亞商比諾控股集團股份有限公司（下稱比諾
07 公司），比諾公司隨即於105年1月26日將美金313,988.1元
08 匯回原告持有大部分股權之和真國際股份有限公司（下稱和
09 真公司）等語，並提出其永豐銀行帳戶往來明細（甲證1
10 0）、匯出匯款主檔明細查詢（甲證11）、Solar Charm Lim
11 ited帳戶往來明細（甲證12）為據。然原告已自承係將其資
12 金移轉國外，其雖稱係為投資理財規劃，惟未能提出佐證資
13 料以實其說，且由該資金流向顯示，原告係將資金匯往Sola
14 r Charm Limited海外帳戶，且利用其所成立之境外比諾公
15 司及其持有大部分股權之國內和真公司多階段移轉資金，造
16 成資金流向迂迴複雜，徒增查核困難。原告固稱其已將投資
17 款連同收益匯回國內，惟原告104年11月10日匯出美金180,0
18 00元，短時間（105年1月26日）內又由比諾公司將美金313,
19 988.1匯回，且該匯回資金並未存入原告個人帳戶，而係逕
20 匯入和真公司法人帳戶，而個人與法人為不同主體，益證原
21 告有隱匿資產逃避稅捐執行之具體跡象。

22 4.原告遭高雄國稅局禁止處分及假扣押之財產，其價值不足所
23 欠繳之102年度綜合所得稅稅額：

24 (1)民法第881條之1規定：「稱最高限額抵押權者，謂債務人或
25 第三人提供其不動產為擔保，就債權人對債務人一定範圍內
26 之不特定債權，在最高限額內設定之抵押權。」又裁處時稅
27 捐稽徵法第6條第1項及第2項規定：「（第1項）稅捐之徵
28 收，優先於普通債權。（第2項）土地增值稅、地價稅、房
29 屋稅之徵收及法院、行政執行處執行拍賣或變賣貨物應課徵
30 之營業稅，優先於一切債權及抵押權。」據此，土地增值

01 稅、地價稅、房屋稅優先於抵押權而受償，除此之外之稅捐
02 債權僅優先於普通債權，並未優先於抵押權所擔保之債權。

03 (2)原告所有前揭雄崗花園美術館房地於102年已向土地銀行設
04 定最高限額抵押權24,090,000元，已如前述，且期間為30
05 年；另其所有屏東縣○○鎮○○段000、000、00000、0000
06 0、00000、00000號等6筆地號土地，權利範圍均為1/2（下
07 稱屏東6筆土地），亦於101年間即向臺灣銀行股份有限公司
08 設定最高限額抵押權18,000,000元，期間為30年。又原告所
09 設定之上開最高限額抵押權，其擔保債權種類及範圍，均包
10 含原告過去之債務目前尚未清償及將來在該等抵押權設定契
11 約書約定最高限額內所負之債務，包括借款、透支、貼現、
12 買入光票、墊款、承兌、委任保證、開發信用狀、進出口押
13 匯、票據、保證、信用卡契約、應收帳款承購契約、衍生性
14 金融商品交易契約及特約商店契約，並包含取得執行名義之
15 費用、保全抵押物之費用、因債務不履行而發生之損害賠
16 償、因辦理債務人與抵押權人約定之擔保債權種類及範圍所
17 發生之手續費用、抵押權人墊付抵押物之保險費、強制執行
18 之費用及參與分配之費用，此有他項權利設定土地建物查詢
19 資料（乙證6）可佐。

20 (3)原告固稱其目前未清償之抵押債務僅餘前揭雄崗花園美術館
21 房地購屋貸款1,200餘萬元等語。惟：

22 ①依前開規定及說明可知，本件原告所積欠102年度個人綜合
23 所得稅，於裁處時非屬上述受償順序優先於抵押權之稅捐，
24 其所有不動產如經拍賣，須先清償抵押權所擔保債權，若有
25 剩餘，方得用以清償稅捐債務，如該不動產已設定最高限額
26 抵押權，由於最高限額抵押權乃為預定抵押物應擔保債權之
27 最高限額所設定之抵押權，如所預定擔保之債權非僅限於本
28 金，其約定利息、遲延利息及約定擔保範圍內之違約金、各
29 項費用等，亦同為抵押權效力之所及，僅受最高限額之限制
30 而已，故於計算該不動產價值時，應扣除該最高限額抵押權

所擔保之最高限債權金額後認定，而非減除實際借款債權金額。

②原告所有上開不動產所設定最高限額抵押權之存續期間均尚未屆至，且其擔保金額甚鉅，擔保債務之種類及範圍至廣，詳如前述，又不能排除原告於上開抵押權存續期間，新增其他債務之可能。是原告主張應以其目前剩餘之抵押權債務1,200餘萬元衡量該等不動產價值，並不足採。

(4)原告遭高雄國稅局禁止處分及假扣押不動產價值之估算如下：

①原告已遭禁止處分及假扣押之不動產，除前揭雄崗花園美術館房地及屏東6筆土地外，尚有因分割繼承而取得所有權之苗栗縣○○鎮○○段000地號土地及同段0000建號房屋，權利範圍均為1/5，以及苗栗縣○○鎮○○段000、000地號土地，權利範圍皆為3/60（下合稱苗栗房地，乙證7、高雄高等行政法院108年度全字第8號假扣押卷第57-58、61、65-81頁）。

②因原告未主動提示足供認定上開房地時價資料及證明文件，被告乃依被告103年11月7日令釋，就土地按土地公告現值加2成、房屋按房屋現值加2成估價，於110年3月24日估計現值約12,962,212元（乙證7，計算式詳如本院卷第187、191、195、199、203、207、215、217、221、225、227、229、231、235頁所示），及於110年6月24日估計現值約12,962,214元（本院卷第287頁），扣除前述最高限額抵押權42,090,000元後為負數，明顯不足高雄國稅局所保全原告前滯欠100年度綜合所得稅本稅38,841,232元，更遑論本件欠繳之稅捐17,286,255元。

③縱依原告所主張應按被告於另案之估價方式，即依原告所提供前揭○○○○美術館房地之預定買賣契約書所載原始價格27,372,000元，按原告贈與後所餘權利範圍1/3計算該雄崗花園美術館房地時價約9,124,000元，及被告依職權調查屏東6筆土地買賣合約原始價格27,372,000元，按原告權利範

01 圍1/2計算，時價約11,000,000元，另就苗栗房地依原告權
02 利範圍，按土地公告現值加2成、房屋按房屋現值加2成估價
03 總計3,333,324元，合計原告遭禁止處分及假扣押之不動產
04 價值推估總時價約23,475,324元（甲證16、本院卷111年3月
05 2日筆錄第3頁，計算式詳如本院卷第363-364頁所示）。然
06 上開不動產價值經扣除最高限額抵押權42,090,000元後，仍
07 為負值，亦與前述其所欠繳之100年度及本件綜合所得稅稅
08 額顯不相當，尚不足作為對其有利之認定。

09 ④至原告主張本件欠繳之稅額應以系爭刑事判決所認定之8,62
10 8,517元為據一節，因高雄國稅局就本件欠稅已作成核課處
11 分，該處分具有規制效力，而為本件之事實基礎，且觀之裁
12 處時稅捐稽徵法第24條規定之立法體例，明白區分「行政救
13 濟程序終結前之未確定案件」與「已確定案件」，而給予
14 「稅捐機關得作成限制出境處分」之不同欠稅額上限，顯見
15 立法者已對核課處分核定偏誤之機率值有所評估，並就錯誤
16 對稅額絕對值之可能影響程度，作成決定法院應否進入「對
17 欠稅案件限制出境事項為實質審查」之法定門檻，則基於依
18 法審判之誠命規範要求，法院對此尚無違憲爭議存在之立法
19 決擇，自應遵守，不應再實體審究未確定欠稅案之稅額核定
20 有無錯誤（最高行政法院109年度上字第114號判決意旨參
21 照）。是原告上開主張，亦不可採。

22 5.綜上，本件原告欠稅情形屬限制出境規範第3點第2項規範之
23 案件，且有隱匿或處分財產，規避稅捐執行之虞的具體情
24 事，其已遭禁止處分及假扣押之不動產價值，又不足欠繳之
25 應納稅捐，復未提供相當擔保，堪認已符合稅捐稽徵法第24
26 條第3項及限制出境規範第3點第2項所定限制出境之要件。

27 是被告以原處分予以限制出境，於法尚無不合。

28 (三)原處分並未違反比例原則：

29 1.應適用的法令及法理的說明：

30 (1)公政公約第12條第2項及第3項規定：「……（第2項）人人
31 應有自由離去任何國家，連其本國在內。（第3項）上列權

01 利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公
02 共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確
03 認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。……」茲依稅捐稽
04 徵法第24條規定所為限制出境係依法律規定，且為確保稅收
05 及增進公共利益所必要，自無違反公政公約遷徙自由之保障
06 意旨（最高行政法院109年度上字第114號判決意旨參照）。

07 (2)限制出境規範第3點第2項規定所規範之案件，因為此等案件
08 何時強制執行尚無從確定，因此稅捐保全必要性較高，稅捐
09 機關限制欠稅者出境之判準亦應較為寬鬆。故其規定之限制
10 出境要件較為概括與抽象，給予稅捐機關較大之判斷空間。
11 而裁量基準也無特別規定，只重申「依稅捐稽徵法第24條規
12 定」決定；此與限制出境規範第3點第3項規定所規範之案
13 件，處於隨時可以強制執行之狀態，因此稅捐保全之急迫性
14 較低，稅捐機關限制欠稅者出境之判準亦應較為嚴格。故其
15 規定之要件，具體且明確，對稅捐機關作成限制出境決定之
16 判斷空間，予以嚴格之限制。且在裁量時，尚需就「有無限
17 制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要」裁量因素再為
18 重量有別（最高行政法院109年度上字第978號判決意旨參
19 照）。

20 2.原告滯欠未確定之102年度綜合所得稅計17,286,255元，且
21 為稅捐稽徵法第39條所定暫緩移送強制執行之情形，而屬限
22 制出境規範第3點第2項規範之案件，稅捐保全必要性較高，
23 限制其出境之裁量基準「依稅捐稽徵法第24條規定」決定，
24 業如前述。本件原告個人所欠繳稅款，在行政救濟程序終結
25 前，既已達裁處時稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境規範
26 第4點附表所定金額以上，高雄國稅局又已執行裁處時稅捐
27 稽徵法第24條第1項之「禁止財產處分」及第2項之「向法院
28 聲請實施假扣押」，惟該禁止處分及假扣押之財產，其價值
29 顯不足欠繳之應納稅捐，原告復未提供相當擔保，又有前述
30 隱匿或處分財產，規避稅捐執行之虞的具體情形，俱如前
31 述，堪認已符合裁處時稅捐稽徵法第24條規定限制出境之要

件。是高雄國稅局先採取對物保全無效果後，為保全稅收之公共利益，認有限制出境之必要，始採行對人之保全程序，而報請被告函請內政部移民署限制出境，核與公政公約遷徙自由之保障及比例原則，尚無違背。是原告主張原處分與公政公約保障人民遷徙自由之意旨相牴觸，違反比例原則，侵害其工作權、居住及遷徙自由等語，亦難憑採。

(四)綜上所述，原告各項原處分違法之主張，皆不可採，原處分認事用法，均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告仍執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中 華 民 國 111 年 3 月 31 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林家賢

法 官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。

	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 111 年 3 月 31 日

03 書記官 李虹儒