

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第692號

111年10月6日辯論終結

原告 鍾金源
訴訟代理人 張志全 律師
 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
 蔡怡惠

上列當事人間限制出境事件，原告不服行政院中華民國111年4月7日院臺訴字第1110168777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(本院卷一第469-470頁)。然本件係審認被告所為限制原告出境之原處分(詳後述)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,本件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103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,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103年度綜合所得稅計新臺幣(以下未標明幣別者同)14,320,322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項及裁處時限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範(嗣於民國111年8月19日修正全文,並修正名稱為「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,報由被告以110年12月23日台財稅字第11002205891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11002205890號函知原告(下稱原處分)。原告不服,提起訴願,經行政院以111年4月7日院臺訴字第1110168777號訴願決定書決定訴願駁回(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

01 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
02 復查。但高雄國稅局竟無視於上開事實，完全不扣除原告目
03 前已列舉之各項成本支出，僅以推算之收入，逕行核定103
04 年度綜合所得稅額為14,320,322元，被告並對原告作成限制
05 出境之原處分，明顯錯誤，亦違反行政程序法第43條規定。

06 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
07 告又無潛逃國外或隱匿、移轉財產逃避稅捐執行之跡象；況
08 系爭刑事判決認定原告103年度之稅捐債務僅8,976,496元，
09 原告之不動產扣除剩餘抵押債務後，仍有10,852,366元之價
10 值，足數擔保原告103年度之稅捐債務，被告率以錯誤之稅
11 捐債務計算，並將原告之一般交易、理財行為刻意不當連
12 結，又未覈實認定原告財產之價值，羅織原告限制出境之必
13 要性，不僅嚴重妨害原告往來洽商入出境需求，對原告工作
14 權亦產生重大影響，顯屬過度侵害，亦違反比例原則。

15 (二)聲明：

16 訴願決定及原處分均撤銷。

17 三、被告答辯及聲明：

18 (一)答辯要旨：

19 原告滯欠未確定103年度綜合所得稅14,320,322元，金額已
20 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
21 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
22 稅捐債務。又原告漏報之執行業務等所得未依法申報，名下
23 卻無相對應之財產，實有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之
24 跡象，故被告依規定限制原告出境，並無違誤，亦未違反比
25 例原則。

26 (二)聲明：

27 原告之訴駁回。

28 四、爭點：

29 (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
30 第2項所定限制出境之要件？

31 (二)原處分是否違反行政程序法第43條規定及比例原則？

01 五、本院的判斷：

02 (一)前提事實：

03 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有高雄國
04 稅局綜合所得稅核定通知書103年度申報核定（本院卷一第7
05 2-75頁）、103年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書（本
06 院卷一第70-71頁）、原處分（甲證1）、訴願決定（甲證
07 2）可查，堪信為真。

08 (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
09 2項所定限制出境之要件：

10 1.應適用的法令及法理的說明：

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

01 捐稽徵法第24條，將限制欠稅人出境修正為法律保留，以求
02 妥適。依修正後之稅捐稽徵法第24條，欠稅達一定數額以上
03 及依同條第1項、第2項對納稅義務人財產實施保全措施，仍
04 無法確保稅收者，得限制欠稅人出境。

05 (2)現行即110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第24條規定：

06 「(第1項)稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。
07 但已提供相當擔保者，不適用之：一、納稅義務人欠繳應納
08 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
09 之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為
10 營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。二、納
11 稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐
12 稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施
13 假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳
14 納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣
15 押。……(第3項)在中華民國境內居住之個人或在中華民國
16 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
17 繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在
18 新臺幣100萬元以上，營利事業在新臺幣200萬元以上者；其
19 在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣150萬元以上，營利
20 事業在新臺幣300萬元以上，得由財政部函請內政部移民署
21 限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，並應
22 依下列規定辦理。但已提供相當擔保者，或稅捐稽徵機關未
23 實施第1項第1款前段或第2款規定之稅捐保全措施者，不適
24 用之：一、財政部函請內政部移民署限制出境時，應同時以
25 書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。二、
26 限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日起，不得逾
27 5年。(第4項)納稅義務人或其負責人經限制出境後，有下
28 列各款情形之一者，財政部應函請內政部移民署解除其出境
29 限制：一、限制出境已逾前項第2款所定期間。二、已繳清
30 全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當
31 擔保。三、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，

01 經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定。但一部撤銷且其餘
02 未撤銷之欠稅金額達前項所定標準，或納稅義務人有隱匿或
03 移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，其出境限制不予解除。

04 四、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金
05 額未達前項所定標準。五、欠稅之公司或有限合夥組織已依
06 法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰。六、欠稅

07 人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完
08 結。……」第39條第3項規定：「中華民國110年11月30日修
09 正之本條文施行前，稅捐稽徵機關已移送強制執行或依修正
10 施行前第2項規定暫緩移送強制執行者，適用修正施行前之
11 規定。」又修正前稅捐稽徵法第39條第1項、第2項規定：

12 「（第1項）納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後
13 仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人
14 已依第35條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。（第2
15 項）前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽
16 徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納
17 稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款
18 規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相
19 當擔保者。三、納稅義務人依前2款規定繳納半數稅額及提
20 供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第24條第1項規
21 定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知
22 有關機關，不得為移轉或設定他項權利者。」

23 (3)由上述規定，可知限制出境作為稅捐保全措施，係為促使納
24 稅義務人儘速繳納欠稅，以確保稅收，為增進公共利益所必
25 要，且稅捐稽徵機關必須已執行稅捐稽徵法第24條第1項第1
26 款前段「禁止財產處分」或第2款「向法院聲請實施假扣
27 押」之稅捐保全措施，始得依同條第3項規定，報請被告函
28 請內政部移民署限制欠稅人出境，同條第4項復明定各款解
29 除出境限制情形，實已兼顧納稅義務人權益及考量比例原
30 則，是依稅捐稽徵法第24條規定限制欠稅人出境，與憲法第
31 10條及第23條規定尚無牴觸。

01 (4)現行即111年8月19日修正發布之限制出境規範第2點規定：

02 「稅捐稽徵機關未依稅捐稽徵法第24條第1項第1款前段（禁
03 止財產處分）或第2款（向法院聲請實施假扣押）規定執行
04 稅捐保全措施者，不得依同條第3項規定報財政部函請內政
05 部移民署限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」（裁處
06 時同規範第2點則規定：「稅捐稽徵機關未執行稅捐稽徵法
07 第24條第1項前段（禁止財產處分）或第2項前段（向法院聲
08 請實施假扣押）規定者，不得依同法第24條第3項規定報財
09 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
10 出境。」）第3點規定：「（第1項）在中華民國境內居住之
11 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
12 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
13 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
14 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
15 之必要。（第2項）在中華民國境內居住之個人或在中華民國
16 境內之營利事業，其在行政救濟程序終結前之欠繳稅款
17 （不含罰鍰）單計達得限制出境金額，依下列規定辦理：（一）
18 依稅捐稽徵法第39條第1項但書、第2項第1款或第2款規定暫
19 緩移送強制執行，且該個人、營利事業有隱匿或移轉財產、
20 逃避稅捐執行之跡象者，應依同法第24條第3項規定限制欠
21 稅人或欠稅營利事業負責人出境。（二）依稅捐稽徵法第39條第
22 2項規定應移送強制執行者，應依同法第24條第3項及本規範
23 審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。
24 （第3項）稅捐稽徵機關已就納稅義務人相當於應納稅捐之
25 財產為禁止處分者，不適用前2項規定。」（裁處時同規範
26 第3點則規定：「（第1項）在中華民國境內居住之個人或在
27 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
28 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
29 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
30 有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。（第2
31 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項）依前項規定限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境後，個人、營利事業之欠繳稅款經訴願決定或行政訴訟判決撤銷重核，或欠繳稅款之個人、營利事業始對復查決定應納稅額繳納半數或提供相當擔保，除個人、營利事業隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者外，應解除出境限制。」）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。」（裁處時同規範第4點則規定：「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。」）其附表就個人未確定之欠繳金額已達450萬元以上未達1,500萬元之限制出境條件係規定：中華民國境內居住之個人未確定之欠繳金額已達450萬元以上未達1,500萬元且有下列情形之一者，限制其出境：(一)出國頻繁。(二)長期滯留國外。(三)行蹤不明。(四)有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象。（裁處時同規範第4點附表就個人未確定之欠繳金額已達450萬元以上未達1,500萬元之限制出境條件則規定：中華民國境內居住之個人之未確定欠繳金額已達450萬元以上

01 未達1,500萬元且有下列情形之一者，限制其出境：(一)出國
02 頻繁。(二)長期滯留國外。(三)行蹤不明。(四)隱匿或處分財產，
03 有規避稅捐執行之虞。」)第5點第1目、第5目規定：「前
04 點附表用詞，定義如下：(一)欠繳金額：已確定案件，指欠繳
05 本稅、滯納金、利息、滯報金、怠報金、各稅依法附徵或代
06 徵之捐及已確定之罰鍰合計數；未確定案件，不計入罰鍰及
07 行政救濟加計利息。……(五)有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執
08 行之跡象，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或
09 接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：1.隱匿財產；以買
10 賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財
11 產，有逃避稅捐執行之跡象。2.財產、所得等與相關課稅事
12 實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及提供財產現況、資
13 金流向、財產減少相關證明等。」(裁處時同規範第5點第1
14 目及第5目則規定：「前點附表用詞定義如下：(一)欠繳金
15 額：已確定案件，指欠繳本稅、滯納金、利息、滯報金、怠
16 報金、各稅依法附徵或代徵之捐及已確定之罰鍰合計數；未
17 確定案件，不計入罰鍰及行政救濟加計利息。……(五)隱匿或
18 處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事
19 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
20 者：1.隱匿財產；以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其
21 他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。2.財產、所
22 得等與相關課稅事實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及
23 提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。」)

24 (5)前述限制出境規範之規定，於修正前、後法條之分項方式及
25 文字用語雖略有不同，但其實質內容並無差異，該規範係將
26 限制出境案件分為3類，其中在中華民國境內居住之個人或
27 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
28 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
29 計達得限制出境金額者，以及依稅捐稽徵法第39條第2項規
30 定應移送強制執行者，應依稅捐稽徵法第24條第3項及限制
31 出境規範審酌有無限制欠稅人出境之必要；另依稅捐稽徵法

第39條第1項但書、第2項第1款或第2款規定暫緩移送強制執行，且該個人、營利事業有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，則應依稅捐稽徵法第24條第3項規定限制欠稅人出境。又限制出境規範第4點及其附表係按個人、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，已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。

(6)撤銷訴訟之訴訟標的為原告主張被告行政機關之行政處分違法，並損害其個人權利或法律上利益。故行政法院之任務在審查行政處分是否以其發布時之事實及法律狀態為據，進而判斷有無違法及損害原告權益，並決定其撤銷與否。於行政處分發布後事實或法律狀態變更，既非被告機關為處分時所能斟酌，自不能以其後（原處分作成至行政法院言詞辯論終結間）出現之事實或法律狀態而認定處分為違法。故撤銷訴訟判斷行政處分合法性之基準時，原則上為原處分發布時之事實或法律狀態（最高行政法院92年12月份第2次庭長法官聯席會議決議參照）。惟在繼續性效力之行政處分須考慮事後變動之事實或法律狀態情形，因其制度目的已轉換為保護該處分效力繼續期間之法律上利益，故原則以該處分規制效力終結前時點之事實或法律狀態，為其裁判基準時（最高行政法院109年度再字第55號判決意旨參照）。本件限制出境處分為繼續性效力之行政處分，且其規制效力於限制出境規範於111年8月19日修正發布後尚未終結，故本件應以原處分規制效力終結前時點之法律狀態，為其裁判基準時，亦即本件應適用現行限制出境規範之規定。原處分所適用前引裁處時限制出境規範第3點至第5點規定，嗣配合現行即110年12月17日修正公布之稅捐稽徵法第24條、第39條規定修正，就本件適用範圍，其修正前、後之實質規範內容並無差別，其適用結果，亦無不同。

(7)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。」（下稱103年11月7日令釋），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。

01 2.高雄國稅局核定原告欠繳103年度綜合所得稅本稅稅款14,32
02 0,322元，因原告於110年10月15日依稅捐稽徵法第35條規定
03 向高雄國稅局申請復查，而依修正前同法第39條第1項但書
04 規定暫緩移送強制執行；又高雄國稅局曾以原告前因滯欠10
05 0年度綜合所得稅本稅38,841,232元，於104年2月間出售其
06 所有土地及建物，及於104年間將大額資金匯往境外，且名
07 下不動產多已設定高額抵押權，認有隱匿或處分財產，規避
08 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
09 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
10 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
11 准許高雄國稅局得對原告之財產於57,923,463元範圍內為假
12 扣押；原告如為高雄國稅局提供擔保金57,923,463元或將同
13 額之請求金額提存後，得免為或撤銷假扣押，並經最高行政
14 法院108年8月23日108年度裁字第1178號裁定駁回原告之抗
15 告確定等情，為兩造所不爭執（本院卷一第459、460-461
16 頁），並有原告110年10月15日函及復查申請書、高雄國稅
17 局核課處分（甲證4）可稽，復經本院依職權調取上開假扣
18 押事件卷宗（外放）查閱屬實。

19 3.原告有下列隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象：

20 (1)原告雖主張其於100年10月間購買「雄崗花園美術館」預售
21 屋，於該預售屋103年7月間完工，遷入居住後，始將原先居
22 住之舊宅即「高雄市○○區○○段487地號土地及同段1870
23 號建物」出售，難謂其有隱匿或處分財產之事實等語，並提
24 出房地預定買賣契約書（甲證7）、建物所有權狀（甲證8）
25 為證。惟原告於100年10月7日與雄崗建設股份有限公司及杜
26 志釗簽訂房地預定買賣契約書，購置高雄市○○區○○段17
27 4地號1筆土地及該基地內（雄崗花園美術館）房屋編號第A2棟
28 第12樓房屋1戶，該房地買賣總價27,372,000元，嗣於102年
29 9月27日取得高雄市○○區○○○○路00號12樓（高雄市○
30 ○區○○段6066建號）權利範圍全部及高雄市○○區○○段
31 174地號土地權利範圍241/10000所有權（乙證3）後，即於1

03年7月2日將該房地所有權權利範圍2/3贈與其配偶王雅琴（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108年底未償還餘額14,259,224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，足認原告有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象。

(2)原告雖又主張其係為投資理財規劃，先於104年11月10日以其個人名義匯款美金180,000元至Solar Charm Limited，再於同日由Solar Charm Limited帳戶匯出美金173,976元至原告所成立之薩摩亞商比諾控股集團股份有限公司（下稱比諾公司），比諾公司隨即於105年1月26日將美金313,988.1元匯回原告持有大部分股權之和真國際股份有限公司（下稱和真公司）等語，並提出其永豐銀行帳戶往來明細（甲證9）、匯出匯款主檔明細查詢（甲證10）、Solar Charm Limited帳戶往來明細（甲證11）為據。然原告已自承係將其資金移轉國外，其雖稱係為投資理財規劃，惟未能提出佐證資料，且由該資金流向顯示，原告係將資金匯往Solar Charm Limited海外帳戶，並利用其所成立之境外比諾公司及其持有大部分股權之國內和真公司多階段移轉資金，造成資金流向迂迴複雜，徒增查核困難。原告固稱其已將投資款連同收益匯回國內，惟原告104年11月10日匯出美金180,000元，短

01 時間（105年1月26日）內又由比諾公司將美金313,988.1元
02 匯回，且該匯回資金並未存入原告個人帳戶，而係逕匯入和
03 真公司法人帳戶，而個人與法人為不同主體，益證原告有隱
04 匿資產逃避稅捐執行之具體跡象。

05 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
06 欠繳之103年度綜合所得稅稅額：

07 (1)民法第881條之1規定：「稱最高限額抵押權者，謂債務人或
08 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
09 之不特定債權，在最高限額內設定之抵押權。」又稅捐稽徵
10 法第6條第1項及第2項規定：「（第1項）稅捐之徵收，優先
11 於普通債權。（第2項）土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵
12 收及法院、法務部行政執行署所屬行政執行分署（以下簡稱
13 行政執行分署）執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，優先
14 於一切債權及抵押權。」據此，土地增值稅、地價稅、房屋
15 稅優先於抵押權而受償，除此之外之稅捐債權僅優先於普通
16 債權，並未優先於抵押權所擔保之債權。

17 (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
18 定最高限額抵押權24,090,000元，已如前述，且期間為30
19 年；另其所有屏東縣○○鎮○○段469、471、471-6、471-
20 7、471-8、474-9號等6筆地號土地，權利範圍均為1/2（下
21 稱屏東6筆土地），亦於101年間即向臺灣銀行股份有限公司
22 設定最高限額抵押權18,000,000元，期間為30年。又原告所
23 設定之上開最高限額抵押權，其擔保債權種類及範圍，均包
24 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
25 約書約定最高限額內所負之債務，包括借款、透支、貼現、
26 買入光票、墊款、承兌、委任保證、開發信用狀、進出口押
27 匯、票據、保證、信用卡契約、應收帳款承購契約、衍生性
28 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
29 費用、保全抵押物之費用、因債務不履行而發生之損害賠
30 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
31 發生之手續費用、抵押權人墊付抵押物之保險費、強制執行

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資料（乙證7）可佐。

(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房地購屋貸款12,604,958元等語。惟：

①依前開規定及說明可知，本件原告所積欠103年度個人綜合所得稅，非屬上述受償順序優先於抵押權之稅捐，其所有不動產如經拍賣，須先清償抵押權所擔保債權，若有剩餘，方得用以清償稅捐債務，如該不動產已設定最高限額抵押權，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金，其約定利息、遲延利息及約定擔保範圍內之違約金、各項費用等，亦同為抵押權效力之所及，僅受最高限額之限制而已，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12,604,958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966地號土地及同段1161建號房屋，權利範圍均為1/5，以及苗栗縣○○鎮○○段420、421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12月16日估計現值

約12,945,142元（乙證7、本院卷一第446-448、450、452頁、本院卷二第37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，遑論原告尚滯欠103年度綜合所得稅14,320,322元（本院卷一第444頁、乙證12）。

③縱依原告所主張應按被告於另案之估價方式，即依兩造所提供前揭雄崗花園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，及屏東6筆土地買賣合約所載原始價格27,372,000元，按原告權利範圍1/2計算，時價約11,000,000元，另就苗栗房地依原告權利範圍，按土地公告現值加2成、房屋按房屋現值加2成估價總計3,333,324元，合計原告遭禁止處分及假扣押之不動產價值推估總時價約23,475,324元（外放被告補充資料卷、本院卷二第37頁）。然上開不動產價值經扣除最高限額抵押權42,090,000元後，仍為負值，亦與前述其所欠繳之所得稅稅額顯不相當，尚不足作為對其有利之認定。

5.原告雖主張本件欠繳之稅額應以系爭刑事判決所認定之8,976,496元為據，被告僅以推算收入，恣意完全不扣除其目前已列舉支各項成本支出，逕行核定其103年度綜合所得稅本稅金額為14,320,322元，顯有未調查證據及未依正確事實而作成限制出境處分，違反行政程序法第43條規定等語。惟因高雄國稅局就本件欠稅已作成核課處分，該處分具有規制效力，而為本件之事實基礎，且觀之稅捐稽徵法第24條第3項規定之立法體例，明白區分「行政救濟程序終結前之未確定案件」與「已確定案件」，而給予「稅捐機關得作成限制出境處分」之不同欠稅額上限，顯見立法者已對核課處分核定偏誤之機率值有所評估，並就錯誤對稅額絕對值之可能影響程度，作成決定法院應否進入「對欠稅案件限制出境事項為實質審查」之法定門檻，則基於依法審判之誠命規範要求，

01 法院對此尚無違憲爭議存在之立法抉擇，自應遵守，不應再
02 實體審究未確定欠稅案之稅額核定有無錯誤（最高行政法院
03 109年度上字第114號判決意旨參照）。是原告上開主張，亦
04 不可採。

05 6.至於原告系爭刑事案件判決後，雖於111年9月12日繳納103
06 年度綜合所得稅8,976,496元，但尚滯欠5,343,826元（乙證
07 12），仍達稅捐稽徵法第24條第3項所定限制出境之標準，
08 又有前述隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，復未提供
09 相當擔保，故不足作為對原告有利之認定。

10 7.綜上，本件原告欠稅情形屬限制出境規範第3點第2項第1款
11 （即裁處時同規範第3點第2項）規範之案件，且有隱匿或移
12 轉財產、逃避稅捐執行之跡象的具體情事，其已遭禁止處分
13 及假扣押之不動產價值，又不足欠繳之應納稅捐，復未提供
14 相當擔保，堪認已符合稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境
15 規範第3點第2項第1款所定限制出境之要件。是被告以原處
16 分予以限制出境，於法尚無不合。

17 (三)原處分並未違反比例原則：

18 1.應適用的法令及法理的說明：

19 (1)公民與政治權利國際公約第12條第2項及第3項規定：「……

20 （第2項）人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。

21 （第3項）上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安
22 全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必
23 要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此
24 限。……」茲依稅捐稽徵法第24條規定所為限制出境係依
25 法律規定，且為確保稅收及增進公共利益所必要，自無違反公
26 政公約遷徙自由之保障意旨（最高行政法院109年度上字第1
27 14號判決意旨參照）。

28 (2)限制出境規範第3點第2項第1款（即裁處時限制出境規範第3
29 點第2項）規定所規範之案件，因為此等案件何時強制執行
30 尚無從確定，因此稅捐保全必要性較高，稅捐機關限制欠稅
31 者出境之判準亦應較為寬鬆。故其規定之限制出境要件較為

01 概括與抽象，給予稅捐機關較大之判斷空間。而裁量基準也
02 無特別規定，只重申「依稅捐稽徵法第24條規定」決定；此
03 與限制出境規範第3點第2項第2款（即裁處時同規範第3點第
04 3項）規定所規範之案件，處於隨時可以強制執行之狀態，
05 因此稅捐保全之急迫性較低，稅捐機關限制欠稅者出境之判
06 準亦應較為嚴格。故其規定之要件，具體且明確，對稅捐機
07 關作成限制出境決定之判斷空間，予以嚴格之限制。且在裁
08 量時，尚需就「有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境
09 之必要」裁量因素再為重量有別（最高行政法院109年度上
10 字第978號判決意旨參照）。

- 11 2.原告滯欠未確定之103年度綜合所得稅之14,320,322元，於1
12 11年9月12日繳納8,976,496元後，仍滯欠5,343,826元（本
13 院卷一第444頁、乙證12），且為稅捐稽徵法第39條所定暫
14 緩移送強制執行之情形，而屬限制出境規範第3點第2項第1
15 款（即裁處時同規範第3點第2項）規範之案件，稅捐保全必
16 要性較高，限制其出境之裁量基準應「依稅捐稽徵法第24條
17 規定」決定，業如前述。本件原告個人所欠繳稅款，在行政
18 救濟程序終結前，既已達稅捐稽徵法第24條第3項及限制出境
19 規範第4點附表就個人未確定之欠繳金額已達450萬元以上
20 未達1,500萬元之限制出境條件，高雄國稅局又已執行稅捐
21 稽徵法第24條第1項第1款前段（禁止財產處分）或第2款
22 （向法院聲請實施假扣押）規定之稅捐保全措施，惟該禁止
23 處分及假扣押之財產，其價值顯不足欠繳之應納稅捐，原告
24 又未提供相當擔保，復有前述隱匿或移轉財產、逃避稅捐執
25 行之跡象的具體情形，俱如前述，堪認已符合稅捐稽徵法第
26 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
27 效果後，為保全稅收之公共利益，認有限制出境之必要，始
28 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
29 境，核與遷徙自由之保障及比例原則，尚無違背。是原告主
30 張原處分違反比例原則，侵害其工作權、居住及遷徙自由等
31 語，亦難憑採。

(四)綜上所述，原告各項有關原處分違法之主張，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 10 月 27 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 楊坤樵

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。

01

(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、四親等內之血親、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 10 月 27 日

03

書記官 李虹儒