

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1765號

) FKT64W1Z1X5L0;@109年6月18日辯

01
02
03
04 原 告 鍾金源
05 訴訟代理人 張志全 律師
06 被 告 財政部
07 代 表 人 蘇建榮 (部長)
08 訴訟代理人 湯瓊淑
09 林佳瑜
10 黃悅翹

11 上列當事人間限制出境事件，原告不服行政院中華民國108年9月
12 19日院臺訴字第1080188918號訴願決定，提起行政訴訟，本院判
13 決如下：

14 主 文

15 原告之訴駁回。

16 訴訟費用由原告負擔。

17 事實及理由

18 一、事實概要：

19 原告滯欠未確定之民國100年度綜合所得稅計新臺幣（下同
20 ）38,841,232元，已達限制欠稅人出境之標準，財政部所屬
21 高雄國稅局（下稱高雄國稅局）報請被告依稅捐稽徵法第24
22 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
23 稱限制出境規範）規定，以108年6月11日台財稅字第108022
24 04061號函（下稱系爭108年6月11日函）請內政部移民署（
25 下稱移民署）限制原告出境，並以同日台財稅字第10802204
26 060號函（下稱原處分）通知原告。原告不服，提起訴願遭
27 駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 二、本件原告主張：

02 （一）聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

03 （二）陳述：

04 1.原告擔任負責人之元和雅醫美整型集團於臺北市、臺南市
05 及高雄市均設有診所，然計算原告於100至105年執行業務
06 所得所必須依據之原始會計憑證及各項帳冊資料，現因另
07 案遭法務部調查局航業調查處高雄市調查站（下稱高雄市
08 調查站）查扣後移送臺灣高雄地方檢察署（下稱高雄地檢
09 署）偵辦起訴後，相關原始會計憑證等資料檢送臺灣高雄
10 地方法院（下稱高雄地院）審理，高雄地院現已裁定准予
11 閱覽檢視扣案證物。但因扣案證物眾多，遂由高雄地院指
12 定期日分批閱覽中，原告因此暫時無法提出完整之稅務憑
13 證資料供高雄國稅局查核，實有法律上不可歸責之原因，
14 高雄國稅局亦同意原告暫緩陳報，俟閱畢相關卷證資料後
15 再行陳報同時協商、確認欠繳稅額。然國稅局竟以完全未
16 扣除原告已列舉之各項成本支出，僅僅推算可能之收入金
17 額，即逕行依據部頒標準，核定顯與實際所得差距甚大之
18 高額本稅及罰鍰，此種僅以臆測方式逕自草率核定高額之
19 稅額與罰鍰，違反實質課稅原則、量能課稅原則及納稅者
20 權利保護法第1條第1項之立法目的。被告進而以該違法核
21 定之稅額，限制原告出境，牴觸行政程序法第43條之規定
22 ，其瑕疵甚為明顯，依訴願法第93條第2項規定，應准予
23 暫緩執行。

24 2.高雄國稅局所為之追討稅款、扣押財產之行為，已足以保
25 全稅捐債權，且危及原告生計，復於實際欠繳稅額尚未確
26 定前，即陳報被告對原告限制出境，顯有裁量怠惰之違法
27 。且此種利用行政高權手段過度壓迫原告、追討稅款之行

為，亦無助於稅捐保全目的之達成，蓋限制原告出境對其工作權已造成嚴重之影響，顯然減損原告清償稅款之能力，而無助於稅捐保全；再者，原處分並未明定限制出境之期間，已對原告之居住及遷徙自由過度侵害，已違反行政程序法第7條之比例原則。

3. 被告稱原告於104年2月間，出售所有之高雄市○○區○○段○○○○號土地及同段1870號建物，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象云云。然原告係於100年10月間購買預售屋，嗣該預售屋於103年7月間完工後始遷入居住，方將原先居住之舊宅即「高雄市○○區○○段○○○○號土地及同段1870號建物」出售，故此僅為原告先遷居新屋後再出售舊宅的過程，與一般民眾商業交易常情與社會經驗相符。且上開不動產之買賣時間係發生於000年間，核與本件高雄國稅局於106年間開始查核原告之綜合所得稅稅額，其間相差有6年之久。被告另稱原告名下不動產均設定高額抵押權云云，實則除高雄市○○區○○○○路○○號○○樓房屋，係因購屋貸款而於103年間設定抵押權外，其餘均係早於100年之前即設定擔保物權。從而，被告將二事為不當之連結，刻意曲解並羅織原告脫產之事實，實有不當。

4. 被告復稱原告於104年間將共計美金461,561元之大額資金匯往境外，足認有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象云云。然高雄國稅局係直至106年9月29日法務部調查局搜索後，方開始對原告就元和雅醫美整型集團於100至105年間之營業收入進行稅務調查，於104年間尚未對於原告為任何調查，則原告於104年間當時並無逃避稅捐執行之必要。況且，原告係為投資理財規劃，先於104年11月10日

01 以個人名義匯款美金180,000元至Solar Charm Limited，
02 再於同日由Solar Charm Limited帳戶匯出美金173,976元
03 至原告所成立之比諾控股集團股份有限公司（下稱比諾控
04 股公司），惟比諾控股公司隨即於105年1月26日將美金31
05 3,988.1元匯回原告持有大部分股權之和真國際股份有限
06 公司（下稱和真公司）。此外，原告長年以來即有購買海
07 外基金投資理財之行為，高雄國稅局疑似將原告歷來購買
08 海外以外幣為交易單位之基金，與結匯外幣重複加總，草
09 率誣指原告有將大筆資金匯往海外藏匿之行為，刻意將一
10 般投資理財扭曲為原告為逃避稅捐而將存款匯往海外、隱
11 匿資金，其限制出境之必要性顯係事後刻意堆砌理由，遑
12 論高雄國稅局及被告迄今均未說明所謂美金461,561元之
13 計算依據為何，此部分事實認定毫無依據。

14 5.被告又謂原告所實際經營之臺南元和雅診所曾於103年10
15 月間漏報執行業務所得，致遭財政部賦稅署調查，並核定
16 補繳綜合所得稅，故原告應知其因本案漏報執行業務所得
17 遭調查中云云。然上開案件實與本件高雄國稅局於106年
18 間開始調查之案件無關，且早已於103年間結案，被告強
19 將兩件無關之案件誤導鈞院，形成原告隱匿財產、逃避執
20 行之假象等語。

21 三、被告則以：

22 （一）聲明：駁回原告之訴。

23 （二）陳述：

24 1.高雄國稅局為保全系爭滯欠稅捐，依稅捐稽徵法第24條第
25 1項規定，就原告所有之屏東縣○○鎮○○段469、471、4
26 71-6、471-7、471-8、471-9地號、高雄市○○區○○段
27 ○○○○號及苗栗縣○○鎮○○段○○段○○○○號土地及高

雄市○○區○○○○路○○號○○樓建物辦理禁止移轉登記。
而上開不動產經依被告103年11月7日台財稅字第10304589
140號令（下稱103年11月7日令）估算，價值為10,364,94
9元，但部分不動產設有高額抵押權，合計為42,090,000
元，顯不足以保全稅捐債權。

- 2.原告擔任漏報執行業務所得來源之元和雅醫美診所（原名：元和雅台南診所）之實際負責人，該診所於103年10月間因涉嫌漏報業務收入，經財政部賦稅署調查，遭核定補徵其短漏報之綜合所得稅。原告旋於104年2月間出售其所有高雄市○○區○○段○○○○號土地及同段1870建號建物；又於104年間將大額資金匯往境外，且原告名下不動產多設有高額抵押權，堪認有隱匿或處分財產，規避稅捐執行之虞。高雄國稅局乃依稅捐稽徵法第24條第2項規定，聲請法院就其財產實施假扣押，並經高雄高等行政法院以108年度全字第8號裁定准予假扣押、最高行政法院108年度裁字第1178號裁定駁回。高雄國稅局遂將前開假扣押裁定及案關資料移送法務部行政執行署高雄分署執行，經假扣押項目如下：存款金額約2,421,557元、冠誠國際股份有限公司（下稱冠誠國際公司）股數150,000股，面額為1,500,000元、高雄市第三信用合作社股金債權5,000元、冠德光電科技股份有限公司（下稱冠德光電公司）未領取之實體股票股利1,465股、畸零股款12元（以郵票給付）及現金股利11,514元、天理智慧財產權顧問股份有限公司（下稱天理公司）股數50,000股，金額500,000元，不足以擔保欠繳稅款（38,841,232元）。
- 3.本件係就原告滯欠之100年度綜合所得稅，依稅捐稽徵法第24條第1項、第2項規定，辦理相關保全措施，因財產價

01 值不足以擔保稅捐債權或已有隱匿或處分財產，有規避稅
02 捐執行之虞，被告函請移民署限制原告出境，與原告103
03 年度遭補徵之課稅處分無涉，是以本件原處分並無違反不
04 當連結禁止原則。

05 4.原告欠繳稅捐迄未繳清，亦未提供相當擔保，依稅捐稽徵
06 法第24條第7項規定，仍無解除出境限制之適用。至其所
07 訴作成原處分之稅捐核算基礎事實有誤乙節，係屬另案稅
08 捐核課事項，且原告已循行政救濟程序，非本件行政訴訟
09 所審究等語，資為抗辯。

10 四、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
11 造所不爭執，並有高雄國稅局限制出境案件戶籍資料及欠稅
12 情形表（見原處分卷1第87頁）、欠稅查詢情形表（見同上
13 卷第84、85頁）、全國財產稅總歸戶財產查詢清單（見同上
14 卷第93頁）、土地建物查詢資料（見同上卷第130至148頁）
15 、財政部108年6月11日函（見同上卷第80頁）、原處分（見
16 上卷第4、5頁）、訴願決定（見本院卷第33至38頁）附卷可
17 稽，洵堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告欠稅
18 情形，是否符合稅捐稽徵法第24條第3項規定應限制欠稅營
19 利事業負責人出境之標準？被告以原告滯欠未確定之100年
20 度綜合所得稅金額已達限制欠稅人出境之標準，乃以系爭10
21 8年6月11日函請移民署限制原告出境，並以原處分函知原告
22 ，是否合法有據？

23 五、本院之判斷：

24 （一）按稅捐稽徵法第24條第1項、第2項、第3項、第5項及第7
25 項分別規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機
26 關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關
27 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。」「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。」「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入出國及移民署（107年12月5日配合修正機關名稱為「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。」「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。」

「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：一、限制出境已逾前項所定期間者。二、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之相當擔保者。三、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未滿第3項所定之標準者。四、欠稅之公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者。五、欠稅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結者。」第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」第49條前段規定：「滯納金、利息

、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

(二) 次按財政部為使稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第24條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作業有一客觀之準據，並自000年0月0日生效施行，於103年12月31日訂定發布訂定限制出境規範（106年10月2日修正發布第3點），其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。2.財產、所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提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。」上開限制出境規範第4點附表，就「個人」限制出境的條件分三級管制，第一級的限制出境

條件為：已確定欠繳金額100萬元以上未達300萬元或未確定欠繳金額150萬元以上未達450萬元，且隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者；第二級的限制出境條件為：已確定欠繳金額300萬元以上未達1千萬元或未確定欠繳金額450萬元以上未達1,500萬元，且隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞、出國頻繁、長期滯留國外或行蹤不明情形之一者；第三級的限制出境條件為：已確定欠繳金額1千萬元以上或未確定欠繳金額1,500萬元以上、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明，或隱匿、處分財產，有規避稅捐執行之虞的任一情形，即允限制出境。其中第三級的限制出境條件中，有只要符合已確定欠繳金額1千萬元以上或未確定欠繳金額1,500萬元以上，即得限制出境（縱使無隱匿或處分財產而有規避稅捐執行之虞，亦無出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明等情事，只須已確定欠繳金額達前開所定數額以上，仍符合限制其出境之條件）。

（三）經查，原告滯欠未確定之100年度綜合所得稅計38,841,232元，於108年4月25日申請復查，屬稅捐稽徵法第39條規定暫緩移送強制執行情形。而原告為漏報執行業務所得來源之元和雅醫美診所（原名：元和雅台南診所）實際負責人，其於104年2月間出售所有高雄市○○區○○段478地號土地及同段1870建號建物；並於104年間將大額資金匯往境外，且其名下不動產多已設定高額抵押權。高雄國稅局為避免其於復查期間繼續處分財產，致欠稅確定後已無財產可供執行或不足執行情事，除通知有關機關就原告所有財產辦理禁止處分登記，並向高雄高等行政法院聲請假扣押，經該院審認有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，於108年5月28日以108年度全字第8號裁定准予假扣押

，原告不服提出抗告，經最高行政法院於同年8月23日以108年度裁字第1178號裁定駁回其抗告，此有財政部賦稅署稽核組談話紀錄、說明書、外匯資料清冊（以上附於原處分卷2）、高雄國稅局限制出境案件戶籍資料及欠稅情形表（見原處分卷1第87頁）、欠稅查詢情形表（見同上卷第84、85頁）、高雄高等行政法院108年度全字第8號裁定（見同上卷第95至97頁）、全國財產稅總歸戶財產查詢清單（見同上卷第93頁）、土地建物查詢資料（見同上卷第130至148頁）、苗栗縣竹南地政事務所108年5月3日南地所一字第1080002983號函及所附資料（見同上卷第99至100頁）、屏東縣潮州地政事務所108年4月29日屏潮地一字第10830324700號函及所附資料（見同上卷第102至105頁）、高雄市政府地政局鹽埕地政事務所108年4月24日高市地鹽登字第10870275100號函、高雄市政府地政局仁武地政事務所108年4月25日高市地仁登字第10870316900號函及所附資料（見同上卷第106至111頁）等件附卷可稽。可知高雄國稅局雖已依稅捐稽徵法第24條第1項及第2項規定，就原告名下不動產通知地政機關辦理禁止處分登記，並向高雄高等行政法院聲請獲准就原告財產實施假扣押，惟其價值尚不足欠繳之應納稅捐。原告欠繳稅款已達限制出境規範第4點附表個人欠繳未確定金額1500萬元以上，且有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，高雄國稅局為保全稅捐，函報被告函請移民署限制原告出境，揆諸首揭規定，於法並無不合。

（四）原告雖主張高雄國稅局已依假扣押程序保全及凍結其所有財產，其無潛逃國外、隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象，應足以達成行政目的，原處分違反比例原則云云。

01 惟按對於欠稅人限制出境，係為確保稅收，增進公共利益
02 所必要，核與憲法尚無牴觸，有司法院釋字第345號解釋
03 可資參照。且稅捐稽徵法於修正時，立法者即限定欠稅達
04 一定數額以上，且未提供足額擔保，或經對納稅義務人實
05 施財產保全措施，仍無法確保稅捐之收取後，始得對納稅
06 義務人採取限制其出境之措施，實已考量比例原則，始設
07 定諸多條件，況且若有稅捐稽徵法第24條第7項各款情形
08 之一者，應即解除出境限制，已兼顧納稅義務人之權益，
09 是稅捐稽徵法第24條之規定乃為確保稅收及增進公共利益
10 所必要，核與憲法保障人民自由權利之意旨尚無牴觸。本
11 件被告經衡酌原告欠繳未確定之綜合所得稅38,841,232元
12 ，已達前開限制出境規範第4點附表個人欠繳未確定金額1
13 ,500萬元以上，高雄國稅局為保全稅捐，避免原告以移轉
14 不動產所有權或設定抵押權等方式規避執行，就原告所有
15 位於屏東縣潮州鎮、高雄市鼓山區、苗栗縣竹南鎮之土地
16 ，及高雄市鼓山區建物辦理禁止移轉登記；依被告估算其
17 等價值為10,364,949元，然上述部分不動產設有高額抵押
18 權，合計為42,090,000元，仍不足以擔保原告所欠繳之10
19 0年度綜合所得稅38,841,232元。縱高雄國稅局已實施假
20 扣押程序保全程序及凍結其所有財產，惟其價值仍不足清
21 償欠繳之應納稅捐，為達到促其履行繳納義務，保全稅捐
22 債權，仍有限制原告出境之必要。況原告擔任漏報執行業
23 務所得來源元和雅醫美診所實際負責人，該診所於103年1
24 0月間即因涉嫌漏報業務收入經財政部賦稅署調查，遭核
25 定補徵其短漏報之綜合所得稅；原告旋於104年間出售位
26 於高雄市苓雅區之不動產，另將大額資金匯往境外，且原
27 告名下不動產多設有高額抵押權，堪認有隱匿或處分財產

，且有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，已如前述。而原告欠繳稅捐尚未繳清，亦未提供相當擔保，依稅捐稽徵法第24條第7項規定，仍無解除出境限制之適用。至原告主張作成原處分之稅捐核算基礎事實有誤云云，係屬稅捐核課事項，原告已另循行政救濟程序處理，非本件行政訴訟所審究，揆諸首揭規定與說明，原處分難謂有何違誤，其主張核不足採。

六、綜上所述，原告主張各節，均無可採。被告作成原處分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 109 年 7 月 16 日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法官 李 玉 卿

法官 李 君 豪

法官 侯 志 融

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。	

01

02 中 華 民 國 109 年 7 月 16 日

03 書 記 官 徐 偉 倫