

調 查 報 告

壹、案由：據訴：渠因欠繳營利事業所得遭限制出境，嚴重損及權益，究相關機關有無違失，認有深入瞭解之必要等情乙案。

貳、調查意見：

本案經向財政部調閱相關文件，並請就相關疑點說明，經詳細研閱後，業調查竣事，爰臚列調查意見如下：

- 一、按聯合國公民與政治權利國際公約第12條規定：
「一、在一國領土內合法居留之人，在該國領土內有遷徙往來之自由及擇居之自由。二、人人應有自由離去任何國家，連其本國在內。三、上列權利不得限制，但法律所規定、保護國家安全、公共秩序、公共衛生或風化、或他人權利與自由所必要，且與本公約所確認之其他權利不牴觸之限制，不在此限。四、人人進入其本國之權，不得無理褫奪。」聯合國人權事務委員會第67屆會議(1999年)第27號一般性意見指出，遷徙自由是一個人自由發展必不可少的條件，遷徙自由涉及國家整個領土，包括聯邦國家的各個部分。根據第12條第1款，人人有權從一處遷徙到另一處，並在自己選擇的位址定居。享受這一權利不取決於意欲遷徙或居住某地的人的目的或理由。任何限制必須符合第3款的規定；又按照第12條第3款規定，在某領土內選擇住所的權利包括防止各種形式的強迫國內遷移。也包括不得禁止進入和定居於領土的特定部分。在依據第12條和第9條可同時適用，人民可自由離開任何國家，亦包括其本國在內，而所謂自由離開一個國家領土不取決於決

定去外國的人的具體目的或特定時期，到國外旅行及開始長期移居國外也屬此類。同樣，個人確定目的地國的權利也是法律保障的一部分。由於第12條第2款不局限於合法處於某一國家境內的人，被驅逐出境的外僑也同樣有權選擇某一國為目的地國，當然要徵得這個國家的同意。為保障個人第12條第2款權利，對居留國和原籍國負有發放護照義務，因國家拒絕發放護照或拒絕延長境外國民護照的有效期就會剝奪其離開居住國旅行到別處去的權利。國家依第12條第3款規定對第1款和第2款保證的權利之限制為例外情況，僅限於保護國家安全、公共秩序、公共衛生或道德或他人的權利和自由，而以法律明定之情形。在訂定第12條第3款法律限制時，各國應永遠以下列原則為指導，即其限制不應破壞權利核心內容；權利與限制及規範與例外之間的關係不應倒置。授權實行限制的法律必須符合明確性原則，對於實施限制者不能給予無限的許可權。在第12條第3款明確指出，限制僅僅有利於可允許的意圖是不夠的，必須是為保護這些意圖而必不可少才行。限制性措施必須符合相稱原則（即比例原則）而適合於實現保護功能，以實現預期結果的諸種手段中最小侵犯性，而與要保護的利益相稱。比例原則不僅必須在規定限制的法律中應得到尊重，行政和司法當局也必須遵守。各國應確保有關這些權利實行或限制的任何訴訟必須迅速完成，若實行限制措施必須附有理由等語；另按司法院大法官釋字第443號解釋：「憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。若欲對人民之自由權利加以限制，

必須符合憲法第二十三條所定必要之程度，並以法律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定。」是則，有關限制出境之措施必須以法律規定，並應符合法律明確性原則與比例原則，合先敘明。

- 二、復按司法院大法官釋字525號解釋：「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止(行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條參照)，即行政法規之廢止或變更亦有其適用。行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。至經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形，或法規(如解釋性、裁量性之行政規則)係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布者，其信賴即不值得保護；又純屬願望、期待而未有表現其已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍。」另按大法官釋字第287號解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。財政部中華民國七十五年三月二十一日台財稅字第七五三〇四四七

號函說明四：『本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更；尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰』，符合上述意旨，與憲法並無牴觸。」是則，行政規則為行政機關依權限或職權，為規範機關內部秩序及運作，所作非直接對外發生效力之一般、抽象的規定。行政機關對同一法規條文，所為之釋示前後不一致時，其相關案件應如何適用？依照前揭司法院釋字287號解釋，應作如下之處理：1. 原則：以案件是否確定為準，未確定案件適用後函釋，已確定案件適用前函釋。亦即，已確定案件原則上不受後函釋的影響而變更。2. 例外：案件雖已確定，但前釋示確有違法時，應適用後函釋，俾得救濟。又，案件雖已確定，前釋示也確有違法，但處分業經行政訴訟判決確定者，則不受後釋示的影響而變更。惟具法定再審原因者，依再審程序辦理¹。

三、就本案而言，依稅捐稽徵法第1條之1規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。本條中華民國一百年十一月八日修正施行前，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解且不利於納稅義務人，經稅捐稽徵機關依財政部

¹ 行政處分如經司法實體判決，則應尊重實體判決之既判力，不宜再由行政機關依職權撤銷致破壞實體判決之既判力。法務部97年2月4日法律字第0960043161號函、林錫堯著，行政法要義，2006年9月，3版第1刷，第335頁參照。

變更法令見解後之解釋函令核課稅捐，於本條中華民國一百年十一月八日修正施行日尚未確定案件，適用前項規定。財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」此為稅捐稽徵法之特別立法規定，所以財政部依稅捐稽徵法或稅法所發布的解釋函令，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定的案件有其適用，係以有利及不利於納稅義務人作為是否適用於新釋示的標準，與前揭解釋以案件是否確定為準者有別。從而，於具體案件適用上，稅務案件應優先適用稅捐稽徵法第1條之1規定，合先敘明。

四、按本案系爭問題為「98年7月1日台財稅字第0980089516號函限制出境，係以陳訴人85年與89年欠稅為據，惟陳訴人於93年6月第一次被限制出境，是否應適用財政部79年4月10日台財稅字第790081315號函併案處理」乙節：

(一)查省屋公司85年度營利事業擴大書審核定補徵欠繳稅款926,473元，於93年3月24日確定；又89年度營利事業未分配盈餘核定補徵欠繳稅款726,806元，於94年6月9日始告確定，合計上述85年度欠繳稅款為1,653,279元。

(二)按79年4月10日台財稅字第790081315號函稱：「欠稅人或欠稅營利事業負責人被限制出境後，如經發現該欠稅人或欠稅營利事業另有欠繳已確定之稅款或罰鍰，其金額單計或合計，個人在新台幣二十五萬元以上，營利事業在新台幣五十萬元以上時稅捐稽徵機關或海關得報請本部函請內政部警政署入出境管理局併案列管。」然財政部於97年8月13日修正公布稅捐稽徵法第24條有關稅捐之保全及限制出境之處分與

解除之規定：「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，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境；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。財政部函請內政部入出國及移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。稅捐稽徵機關未執行第一項或第二項前段規定者，財政部不得依第三項規定函請內政部入出國及移民署限制出境。限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制出境之日起，不得逾五年。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入出國及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三項所定之標準者。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。」前揭規定除將欠稅限制出境之金額提高外，並增列執行前提要件，係明訂限制出境時間為五年，與舊法時期並未規定限制出境時間，相關程序完全委由行政院以實施辦法定之，有極大差異。

- (三)為此該部於97年8月18日以台財稅字第09704531890號函公布適用程序：「稅捐稽徵法第24條條文修正生效前，納稅義務人原受限制出境之欠稅(含已確定之罰鍰，下同)總金額未達該條修正後規定之限制出境金額標準者，不論受限制出境之期間有無逾5年，於該修正條文生效後，應予解除出境之限制。上開修正條文生效前，納稅義務人原受限制出境之欠稅金額達修正後規定之限制出境金額標準而受限制出境之期間全部超過5年之案件，倘無依本部79年4月10日台財稅第790081315號函(業經財政部97年11月24日台財稅字第09700438020號函核示停止適用)規定併案列管之案件者，應予解除出境之限制，惟修正生效前欠稅金額達修正後限制出境金額標準而受限制出境之期間未超過5年之案件，仍應繼續限制出境；其有併案列管且各該併案列管案件欠稅金額合計達修正後規定之限制出境金額標準者，如各該併案列管案件之限制出境期間未逾5年，雖限制出境之主案已逾5年而應予以解除，各該併案管制之欠稅金額合計仍達限制出境金額標準，仍應繼續限制出境。」

(四)按稅捐稽徵法第1條之1第2項規定：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力」經查，陳訴人為省屋公司負責人，前因省屋公司欠繳89年度營利事業所得稅2,194,161元，經財政部93年6月10日臺財稅字第0930087037號函請內政部警政署入出境管理局(現為移民署)限制上訴人出境，嗣因97年8月13日修正之稅捐稽徵法第24條第6項規定，限制出境期間自移民署限制出境之日起，不得逾5年，被訴機關乃依同法條第7項第1款規定，以98年6月30日臺財稅字第0980089424號函請移民署解除上訴人出境限制。而85年與89年欠稅分別於93年3月24日與94年6月9日確定，均在79年4月10日台財稅字第790081315號函停止適用(財政部97年11月24日台財稅字第09700438020號函核示停止適用)之前，前者於第一次限制出境之前確定，本應依限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第2條規定²，合計為乙案；而後者於94年6月9日確定時則應適用79年4月10日函之有效函釋，得由中區國稅局報請財政部函請內政部警政署入出境管理局併案列管，其時間計算5年於98年6月30日屆滿，則陳訴人即應解除限制出境。

² 限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第2條規定：「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。」；本辦法於中華民國九十九年四月二十八日以行政院院臺財字第0990018889號令修正發布名稱及全文7條並自發布日施行；後於同年七月二十一日以行政院院臺財字第0990039830號發布廢止。

(五)退萬步言，若依據財政部於97年8月18日所發布不利於當事人之函釋，就本件計算，則85年欠稅於93年3月24日確定，本應於第1次限制出境時，即予合計；而89年欠稅於94年6月9日確定時，若當時被訴機關同時依規定併案列管計算，依據新法規定亦當於99年6月9日左右，解除出境限制，至於96年間確定之92年營業稅2,225,573元，因未達稅捐稽徵法第24條規定，不得再予限制出境。本院認為基於前揭所示信賴保護原則與稅捐稽徵法稅捐稽徵法第1條之1第2項規定，並依據稅捐稽徵法第24條第6項規定，做有利當事人解釋始為正辦，縱依該不利函釋也應當於99年6月9日左右解除出境；然被訴機關不此前揭二途，竟將前揭分別於93年、94年間確定之85、89年度之營利事業所得稅(均含滯納金及滯納利息)各926,473元、726,806元，與96年間確定之92年營業稅2,225,573元(含滯納金及滯納利息)相互合計為3,878,852元，認已達限制出境標準，於98年7月1日請移民署限制陳訴人出境並通知上訴人，為最不利於陳訴人之行政處分。第2次限制出境後，台中行政執行處於100年11月24日以中執丙90年營所稅執專字第00096705號核發執行憑證，因85年與89年欠款已逾越法定徵收期限，僅剩92年欠款，陳訴人於98年9月25日及同月7日所申請以積留抵稅額為288,451元抵繳，扣除該項稅額後為937,122元，雖低於同法第24條第3項「營利事業在新臺幣3百萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境」之規定，然因同條第7項第2款規定「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，始得解除限制出境」，財政部98年6月11日函釋³稱所謂『已繳清全部欠稅及罰鍰』為稅捐稽徵法第24條第3項規定函報限制出境列管之全部欠稅，故被訴機關以92年欠款徵收期間為基礎，顯然採取最嚴格解釋至101年1月30日始解除出境管制，似有未洽。

五、綜上所述，按聯合國公民與政治權利國際公約第12條規定，人民離去本國之遷徙自由乃基本人權之核心事項不容任意被剝奪，國家機關雖基於課稅擔保需求雖得給予例外限制，但應基於比例原則給予最小侵害。本案陳訴人羅本昌因負債，無法繳納營業稅，於93年6月第1次被限制出境，然85年欠稅於93年3月24日始確定，本應依據限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第2條規定於第1次限制出境時合計；而89年欠稅於94年6月9日確定時，若依據79年4月10日有效函令併案列管計算，則於新法實施後對於陳訴人基本人權維護當有不同，其於事後為第2次限制出境處分顯然背離正當法律程序原則，自有不當。

調查委員：洪昭男

中 華 民 國 101 年 6 月 22 日

³ 納稅義務人經限制出境後，如已繳清全部欠稅及罰鍰者得解除其出境限制，係指依稅捐稽徵法第24條第3項規定函報限制出境列管之全部欠稅及罰鍰，並不包括未函報限制出境之欠稅及罰鍰。