

彰化縣政府訴願決定書（案號 99－302）

府法訴字第 0980294919 號

訴願人：○○○

地址：

訴願代理人：○○○ 會計師

地址：

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因申請註銷欠稅及解除出境限制事件，不服原處分機關北斗分局 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分關於解除出境限制部分訴願不受理，關於申請註銷欠稅部分原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為適法之處分。

事 實

緣訴願人為○○工程股份有限公司（下稱：○○公司）之清算人，該公司前因滯欠已確定之稅捐（均含滯納金）計新臺幣（以下同）215 萬 446 元，且達限制欠稅營利事業負責人出境之金額標準，經原處分機關依限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 2 條第 1 項規定，報由財政部函請內政部入出國及移民署限制訴願人出境。嗣訴願人於 97 年 7 月 29 日主張○○公司已完成清算程序並已聲報臺灣○○地方法院民事庭（下稱：○○地方法院）備查，其法人格已消滅，向原處分機關○○分局申請註銷該公司欠稅及解除其出境限制，案經原處分機關○○分局以 97 年 8 月 25 日彰稅北分三字第 0973025166 號函陳報原處分機關，並副知訴願人略以：○○公司滯欠國稅及地方稅仍未繳清，且未完成合法清算，尚無法註銷其欠稅及解除清算人出境限制。訴願人不服，提起訴願，經本府 97 年 12 月 9 日府法訴字第 0970198271 號訴願決定書以○○公司尚有五部車輛及投資○○營造股份有限公司金額 1,000 萬元，訴願人清算當時並未了結現務，且該公司尚有賸餘財產可資抵繳欠稅，與稅捐稽徵法第 24 條第 6 項第 4 款解除出境限

制之規定不符為由，予以訴願駁回。嗣訴願人向交通部公路總局台北區監理所基隆監理站申請報廢前開五部車輛，並處分投資○○營造股份有限公司股權，將出售股權所得現金 997 元抵繳○○公司欠稅款，且向○○地方法院聲報備查後，復於 98 年 3 月 19 日向原處分機關○○分局申請註銷○○公司所欠稅款，併解除訴願人出境限制，經原處分機關○○分局將有關解除訴願人出境限制部分，函請原處分機關轉陳財政部，案經財政部 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函復訴願人不得解除出境限制；另原處分機關北斗分局因訴願人於 95 年間就任清算人後，對於○○公司之債權未經催收，投資及資產未處分即逕轉列損失，而未登載於決、清算申報資產負債表內，亦未交代資金流向、債權催收、投資及資產處分情形，顯見陳報法院清算完結時所檢送之資產報表並不實在，不生清算完結之效果，以 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函復○○公司尚未合法清算完結，所欠稅款無法註銷，訴願人亦不得解除出境限制。訴願人不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨及補充理由略謂：

- (一) 清算人清算期間清償債務之責任，係以檢查資產負債表呈報法院時存在資產為限，並藉此劃分清算前、後編造資產負債表者之責任。本件訴願人於 95 年 3 月 22 日就任億承公司清算人，就檢查公司資產負債表，原負責人沈英佐交付時，已無原處分機關 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函所指債權、投資及資產，訴願人檢查資產負債表時，自不存在該兩項資產，由訴願人編造決、清算資產負債表，亦不可能存在，原處分機關將不屬於訴願人責任事務，強加訴願人負其責任，係在增加法律所無之限制。
- (二) 原負責人移交訴願人時，○○公司資產負債表已無彰化縣政府 97 年 12 月 9 日府法訴字第 0970198271 號訴願決定書駁回理由所載 5 部車輛及○○營造股份有限公司 1,000 萬元投資等兩項資產，訴願人自無從知悉，訴願人已依縣府訴願駁回理由將該兩項資產處理完畢，清算

事務已完結，並經○○地方法院 98 年 4 月 13 日士院木民松 97 年度司字第 176 號准予備查，○○公司已無可供執行財產，自應依財政部 91 年 11 月 14 日台財稅字第 0910457266 號函釋解除訴願人出境限制，原處分機關以不可歸責訴願人責任歸屬之事由，認定清算尚未完結，不生清算完結效果，適用法令自有違誤。

- (三) 另公司清算人並不以具備公司股東身分為限，又訴願人為退休專業經理人員，並非○○公司董事或監察人。且清算開始日係以清算日就任日為準，亦為清算人責任起算日，故清算日以前之事物，清算人無法亦無從負責云云。

二、答辯意旨及補充答辯略謂：

- (一) 本案○○公司 94 年 4 月 22 日經經濟部廢止登記前一年度（93 年度）結算申報資產負債表資產總額 3 億 8,808 萬 1,738 元，負債總額 6 億 5,006 萬 2,828 元；94 年決算申報之資產負債表資產總額 1 億 6,664 萬 6,837 元，負債總額 5 億 6,890 萬 6,988 元；聲報清算完結前資產負債表資產總額 1 億 4,264 萬 7,752 元，負債總額 5 億 6,547 萬 9,615 元。該公司自 93 年 12 月 31 日結算申報至清算期間，其負債僅減少 8,458 萬 3,213 元，而資產卻鉅額減少 2 億 4,543 萬 3,986 元，為查明資產鉅額變動之情形，經本局北斗分局 98 年 4 月 21 日彰稅北分二字第 0983012443 號函請訴願人提示○○公司 93、94 年度帳冊憑證，94 年 1 月 1 日起至清算終結止之銀行存款對帳單、催收債權、出售資產及投資之契約或證明文件、資金收支流程帳冊、憑證等相關資料供審核，並說明資產鉅額變動情形，訴願人僅於 98 年 5 月 14 日以書面說明：「○○公司於 88 年間因營建業不景氣，已無法繼續經營……，銀行存款係向○○○○銀行（現為○○○○銀行）融資貸款，銀行要求提存 20%之定存單，後因公司退票業經銀行沖轉貸款債權；應收帳款及預付貨款經多次催討未果轉列損失；投資虧損，資產設備遭竊等」，

並未提示銀行對帳單、債權催收、投資及資產處分等相關憑證供勾稽查核，無法顯示該公司債權、投資及資產已經催收或處分，憑以作有利於億承公司是否為合法清算完結之認定。

- (二) 另查○○公司 93 年度結算申報資產負債表中載有銀行存款 5,584 萬 7,962 元、應收帳款 5,411 萬 2,922 元、預付貨款 2,238 萬 702 元、長期投資 3,901 萬 9,203 元等債權，惟訴願人於 95 年 3 月 22 日就任○○公司清算人後，未善盡清算人收取債權及清償債務之職務，對該公司之債權未經催收，投資及資產未經合法處分，即逕轉列損失，而未登載於決、清算資產負債表內，亦未交代資金流向、債權催收、投資及資產處分情形，顯見訴願人已違反公司法第 84 條第 1 項有關清算人應了結現務及收取債權、清償債務之規定，是其陳報士林地方法院清算完結時所檢送之資產報表並不實在，且未為實質之清算，該公司之清算事務未了，尚難謂已合法清算完結。
- (三) 揆諸司法院秘書長 84 年 3 月 22 日秘台廳民三字第 04686 號、84 年 6 月 22 日秘台廳民三字第 10876 號函釋，縱訴願人已報經管轄法院准予清算完結備查，仍不生清算完結之法律效果，公司法人人格未消滅，所欠稅款尚有 157 萬 6,568 元仍未繳清亦無提供擔保，自無註銷稅款及解除訴願人出境限制之適用，仍應繼續限制訴願人出境。
- (四) ○○公司決算申報案件經財政部臺灣省北區國稅局汐止稽徵所函復業經核定，惟該公司 95 年 4 月 11 日申報之決算案件（含 94 年 4 月 26 日資產負債表）屬電腦大批核定案件，並未實質審查云云。

理 由

一、有關申請解除出境限制部分

- (一) 按訴願法第 1 條第 1 項規定：「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依法提起訴願……。」第 3 條第 1 項規定：「本

法所稱行政處分，係指中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。」及第 77 條第 8 款規定：「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：一、……八、對於非行政處分或其他依法不屬訴願救濟範圍內之事項提起訴願者。」。

次按最高行政法院 91 年判字第 2319 號判例意旨：「行政處分之作成，須二個以上機關本於各自職權先後參與者，為多階段行政處分。此際具有行政處分性質者，原則上為最後階段之行政行為，即直接對外發生法律效果部分。人民對多階段行政處分如有不服，固不妨對最後作成行政處分之機關提起訴訟，惟行政法院審查之範圍，則包含各個階段行政行為是否適法。」及最高行政法院 93 年裁字第 1347 號裁定意旨：「所謂多階段處分，係指行政機關作成之處分，須其他機關參與並提供協力始完成之情形。在多階段行政處分，雖有複數之行政行為存在，其中惟於最後階段直接向人民作成之行政行為，才具備行政處分之性質，至其他階段行為純係行政內部行為，不構成行政處分。至於多階段行政處分之前階段行為可視為獨立之行政處分者，係因該前階段之行政行為已對外發生法律上之規制作用，而使人民公法上權利義務關係發生變動，惟如該前階段之行政行為欠缺『法效性』此一要件，仍不得將之視為行政處分，而提起撤銷之訴。」。

- (二) 經查稅捐稽徵法第 24 條第 3 項前段規定：「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，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……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。」及第 7 項第 4 款規定：

「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：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。」，可知稅捐稽徵機關固應依職權報請財政部函請內政部入出境管理局限制出境或解除其出境限制，惟作成限制或解除出境之行政處分之權限仍在財政部，而不在稅捐稽徵機關，先予敘明。

(三) 卷查本件訴願人 98 年 3 月 19 日向原處分機關○○分局申請註銷○○公司所欠稅款，併解除訴願人出境限制乙案，其中有關解除訴願人出境限制部分，經原處分機關以 98 年 4 月 2 日彰稅法字第 0989913248 號函陳財政部，案經財政部以 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函復訴願人不得解除出境限制。雖原處分機關○○分局 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函除否准○○公司欠稅註銷之申請外，亦記載訴願人不得解除出境限制，惟有關解除限制出境部分，僅係原處分機關○○分局依據前揭財政部 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函所作成之行政處分，將之附帶告知訴願人而已，對外尚無法效性，並非行政處分，自不得作為訴願標的。訴願人對此部分提起訴願，揆諸首揭法條規定及判例意旨，程序顯有未合，依法應不予受理。

(四) 另查財政部 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函所作成之行政處分，業以正本函送訴願人，此有該函抄本附卷可稽，故訴願人不服解除出境限制之否准處分，自應以財政部為原處分機關，並以該部 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函為原行政處分，向行政院提起訴願，方屬正辦，併予敘明。

二、有關申請註銷欠稅部分

(一) 按行政程序法第 5 條規定：「行政行為之內容應明確。」第 96 條第 1 項第 2 款規定：「行政處分以書面為之者，

應記載下列事項：二、主旨、事實、理由及其法令依據。」及第 114 條第 1 項、第 2 項規定：「違反程序或方式規定之行政處分，除依第 111 條規定而無效者外，因下列情形而補正：……二、必須記明之理由已於事後記明者。……。前項第二款至第五款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。」。

次按高雄高等行政法院 92 年訴字第 1157 號判決意旨：「按『行政行為之內容應明確。』行政程序法第 5 條定有明文，該條所謂明確性原則，包含行政處分之明確。次按，行政處分應記載理由及法令依據，乃現代法治國家行政程序之基本要求，是以同法第 96 條第 1 項第 2 款規定：『行政處分以書面為之者，應記載下列事項：一、……。二、主旨、事實、理由及其法令依據。三、……。』又處分理由之記載，必須使處分相對人得以知悉行政機關獲致結論之原因，其應包括以下項目：（一）法令之引述與必要之解釋。（二）對案件事實之認定。（三）案件事實涵攝於法令構成要件之判斷。（四）法律效果斟酌之依據（於有裁量授權時）等。至於具體個案之行政處分在說理上是否完備而符合上開要求，應為實質上判斷，不得僅因處分書上備有『理由』或『說明』欄之記載，即謂已盡處分理由說明之法律義務。」及臺中高等行政法院 96 年訴字第 351 號判決意旨：「按行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 項規定所稱『理由』，係指行政機關獲致結論之原因而言。而行政處分是否合於前開法定之程式記明理由，應依既存之記載認定之，苟既存之行政處分書未合於上開法定程式記明理由，僅得依行政程序法第 114 條第 1 項、第 2 項規定，於訴願程序終結前，或向行政法院起訴前補正，如未依規定程序補正理由者，即屬有瑕疵之行政處分，而應予撤銷。」。

- (二) 卷查本府 97 年 12 月 9 日府法訴字第 0970198271 號訴願決定書以○○公司尚有五部車輛及投資○○營造股份有限公司金額 1,000 萬元，訴願人清算當時並未了結現務，且該公司尚有賸餘財產可資抵繳欠稅，與稅捐稽徵法第 24 條第 6 項第 4 款解除出境限制之規定不符為由，訴願駁回訴願人之訴願。嗣訴願人向交通部公路總局台北區監理所基隆監理站申請報廢前開五部車輛，並處分投資○○營造股份有限公司股權，將出售股權所得現金 997 元抵繳○○公司欠稅款，且向○○地方法院聲報備查後，復於 98 年 3 月 19 日向原處分機關○○分局申請註銷○○公司所欠稅款，併解除訴願人出境限制。有關訴願人申請解除出境限制部分，已由原處分機關轉陳財政部，並經財政部以 98 年 8 月 6 日台財稅字第 0980091082 號函復訴願人不得解除出境限制；至於申請註銷欠稅部分，原處分機關○○分局則略以「旨揭公司於 95 年 3 月 22 日清算人就任後，對於該公司之債權未經催收，投資及資產未處分即逕轉列損失，而未登載於決、清算申報資產負債表內，亦未交代資金流向，債權催收，投資及資產處分情形，顯見陳報法院清算完結時所檢送之資產報表並不實在，不生清算完結之效果。」為理由，以 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函否准所請。
- (三) 惟查書面之行政處分內容必須具體明確，且應記載理由及法令依據，此乃現代法治國家行政程序之基本要求。又行政處分理由之記載，必須使處分相對人能夠清楚知悉行政機關獲致結論之原因，而非籠統含糊，欠缺具體明確性。倘行政處分書理由記載不完備或不充分，未依行政程序法第 114 條第 1 項、第 2 項規定補正理由者，即屬有瑕疵之行政處分，應予撤銷，觀諸首揭法條規定及高等行政法院判決意旨至明。經查原處分機關北斗分局因○○公司 94 年 4 月 22 日經經濟部廢止登記前一年度（93 年度）結算申報資產負債表資產總額 3 億 8,808

萬 1,738 元，負債總額 6 億 5,006 萬 2,828 元；94 年決算申報之資產負債表資產總額 1 億 6,664 萬 6,837 元，負債總額 5 億 6,890 萬 6,988 元；聲報清算完結前資產負債表資產總額 1 億 4,264 萬 7,752 元，負債總額 5 億 6,547 萬 9,615 元。該公司自 93 年 12 月 31 日結算申報至清算期間，其負債僅減少 8,458 萬 3,213 元，而資產卻鉅額減少 2 億 4,543 萬 3,986 元。為查明前述資產鉅額變動之情形，於 98 年 4 月 21 日以彰稅北分二字第 0983012443 號函請訴願人提示○○公司 93、94 年度帳冊憑證，94 年 1 月 1 日起至清算終結止之銀行存款對帳單、催收應收帳款及預付貨款、出售資產及投資買賣契約或證明文件等，相關資金收支流程、帳冊、憑證等資料供查核，並說明資產減少原因。案經訴願人於 98 年 5 月 14 日提出說明書，臚列 8 點說明，並檢附 7 種附件佐證，惟原處分機關○○分局不予採據，以 98 年 8 月 20 日彰稅北分三字第 0983025061 號函否准註銷欠稅之申請。然查前開否准理由，原處分機關北斗分局僅於說明三記載如是：「旨揭公司於 95 年 3 月 22 日清算人就任後，對於該公司之債權未經催收，投資及資產未處分即逕轉列損失，而未登載於決、清算申報資產負債表內，亦未交代資金流向，債權催收，投資及資產處分情形，顯見陳報法院清算完結時所檢送之資產報表並不實在，不生清算完結之效果。」，對於訴願人 98 年 5 月 14 日說明書之說明及佐證資料，並未逐一具體指明未予採信之原因，亦未明確逐一告知訴願人究應提出何種證明文件方足佐證○○公司有合法清算完結之事實，難謂足以讓訴願人清楚知悉原處分機關○○分局否准註銷欠稅之原因。準此，本件行政處分關於申請註銷欠稅否准之理由，顯然不夠充分，亦不完備，原處分機關於本件訴願程序終結前，既未依法補正具體明確之理由，自屬有瑕疵之

行政處分，依法應予撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為適法之處分，以昭折服。

三、據上論結，本件訴願部分為不合法，部分為有理由，爰依訴願法第 77 條第 8 款及第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	呂宗麟
	委員	李仁森
	委員	林宇光
	委員	盛子龍
	委員	陳廷墉
	委員	黃鴻隆
	委員	溫豐文
	委員	楊瑞美
	委員	蔡和昌
	委員	蕭文生

中 華 民 國 99 年 4 月 19 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號)