

# 稅捐執行逾越徵收期間的救濟途徑(上)

文 ■ 林文舟<sup>註1</sup>

## 一、前言

因為稅捐之徵收期間，自課稅處分所確認稅捐債權的繳納期間屆滿之翌日即行起算，不待課稅處分確定(稅捐稽徵法第23條第1項)，且只要繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，即由稅捐稽徵機關移送強制執行，但納稅義務人已申請復查，或對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願，或繳納半數稅額確有困難(於民國110年12月17日修正為繳納三分之一稅額)，經稽徵機關核准，提供相當擔保，或經稽徵機關就其相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利者，暫緩移送強制執行(稅捐稽徵法第39條)，俟行政救濟或判決確定，才移送強制執行，而依稅捐稽徵法第23條第3項規定，徵收期間之計算，應扣除暫緩執行之期間。以致徵收期間在長期行政爭訟過程中，走走停停，難免滋生執行是否逾越徵收期間的爭議，有何救濟途徑？尤其當事人對於認定事實或適用法令錯誤的課稅處分提起行政救濟纏訟多年無效後，如果再因執行逾越徵收期間而蒙受財產損失，有何挽回之道？實有加以討論的必要。

## 二、稅捐徵收期間規定之變革：

1. 稅捐稽徵法於79年1月24日修正以前，第35條原規定關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件，且依原第39條規定須於行政救濟程序確定後始予強制執行，經司法院77年4月22日釋字第224號解釋認定與憲法第7條、

# 6月旦知識庫

第16條、第19條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力後，始於79年1月24日修正稅捐稽徵法第39條規定為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法院強制執行，但納稅義務人已申請復查，或對復查決定之應納稅額繳納半數或經稽徵機關核准，提供相當擔保，並依法提起訴願者者，暫緩移送法院強制執行。並將同法第23條第1項原規定：「應徵之稅捐，自確定之日起7年內，未經徵起者，不再徵收。但於7年期間屆滿前，已移送法院強制執行尚未結案者，不在此限。」配合修正為：「稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」及增列第3項規定：「依第39條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」迨96年3月21日，又於稅捐稽徵法第23條增訂第4項規定：「稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執行，其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自5年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。」及第5項規定：「本法中華民國96年3月5日修正前已移送執行尚未終結之案件，自修正之日起逾5年尚未執行終結者，不再執行。」亦即藉由強制執行，可使徵收期間由5年，反覆重新起算，展延到最長15年期間，並規定96年3月5日以前已移送執行尚未終結之案件，自96年3月5日起逾5年猶未執行終結者，不得再執行。然而到100年11月23日卻於稅捐稽徵法第23條第5項增訂但書規定：「有下列情形之一，自96年3月5日起逾10年尚未執行終結者，不再執行：一、截至101年3月4日，納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣50萬元以上者。二、101年3月4日前經法務部行政執行署所屬行政執行處，依行政執行法第17條規定聲請法院裁定拘提

或管收義務人確定者。三、101年3月4日前經法務部行政執行署所屬行政執行處，依行政執行法第17條之1第1項規定對義務人核發禁止命令者。」亦即針對截至101年3月4日欠繳稅款50萬元以上、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，延展其徵收期間，從原定101年3月4日屆滿延至106年3月4日。詎至106年1月18日又將上開增訂的稅捐稽徵法第23條第5項但書修正為：「截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣一千萬元或執行期間有下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾111年3月4日：一、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條規定，聲請法院裁定拘提或管收義務人確定。二、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條之1第1項規定，對義務人核發禁止命令。」並增訂第6項：「本法中華民國105年12月30日修正之條文施行前，有修正施行前第5項第1款情形，於修正施行後欠繳稅捐金額截至106年3月4日未達新臺幣一千萬元者，自106年3月5日起，不再執行。」亦即針對截至106年3月4日欠繳稅款達一千萬元、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，再度延展其徵收期間，從前次期限106年3月4日，再延至111年3月4日（至於原截至101年3月4日，欠繳稅捐金額達新臺幣50萬元以上，截至106年3月4日欠稅金額未達一千萬元之尚未執行終結案件，其徵收期間仍與修正前之規定相同，自106年3月5日起，不再執行，乃屬當然）。迨110年12月17日又將上開增訂的稅捐稽徵法第23條第5項但書修正為：「截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣一千萬元或執行期間有下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾121年3月4日：一、行政執行分署依行政執行法第17條規定，聲請法院裁定拘提或管收義務人確定。二、行政執行分署依行政執行法第17條之1第1項規定，對義務人核發禁止命令。」亦即針對截至106年3月4日欠繳稅款達一千萬元、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，再度延展其徵收期間，從前次期限111年3月4日，再延至121年3月4日。

# 6月旦知識庫

2. 雖然如此，但所謂「仍得繼續執行，其執行期間不得逾121年3月4日」，並非指一律得執行至121年3月4日，如果於121年3月4日以前，其稅捐之執行扣除暫緩執行或停止執行之期間後，已逾稅捐稽徵法第23條第4項所定最長的15年徵收期間，即不得再執行，如果到121年3月4日猶未逾稅捐稽徵法第23條第4項所定最長的15年徵收期間，則只能執行至121年3月4日。蓋96年3月5日以前已移送執行尚未終結之案件，法無明文排除適用稅捐稽徵法第23條於96年3月21日修正公布所增訂第4項規範之最長徵收期間15年，而此新增規定生效當時，執行事實及經歷時間既已存在且尚未終結，即依其事實關係所合致的新增規定要件，發生是否可以繼續執行的效果<sup>註2</sup>，故從法條前後文義關聯及合目的解釋，121年3月4日應只是「最多」之執行期限，其與15年徵收期間的關係，應以先屆至者優先適用，始符合納稅者權利保護法第1條所明示「確保納稅者權利，實現課稅公平」之立法目的，否則無論於121年3月4日以前，其稅捐之執行是否已經逾越稅捐稽徵法第23條第4項所定最長的15年徵收期間，一律得執行至121年3月4日，無異變相延長徵收期間超過15年，殊屬不公，並違反稅捐稽徵法第23條第4項的增訂原意。尤其上開將96年3月5日以前已移送執行尚未終結案件之稅捐徵收期間一延再延的立法例，似有量身訂作，包庇執行怠惰之嫌，且違反誠實信用原則，自不宜將其適用凌駕於稅捐稽徵法第23條第4項之上。
3. 另財政部100年8月11日台財稅字第10000244740號函釋全文謂：「一、96年3月5日以前已移送執行案件，無論其於該日之前或後，經法務部行政執行署所屬行政執行處核發執行（債權）憑證而『執行終結』者，如未逾徵收期間，稅捐稽徵機關得再移送執行，且一律適用稅捐稽徵法第23條第5項規定。二、96年3月5日以前已移送執行案件，稅捐稽徵機關以課稅處分不成立、無效、送達不合法或移送執行後納稅義務人始要求繳納復查決定應納稅額之半數或提供相當擔保等事由『撤回』，於該日後再移送執行者，應適用稅捐稽徵法第23條第4項規定；另法務部行政執行署所屬行政執行處

以課稅處分不成立、無效、送達不合法『退案』者，亦同。三、計算稅捐稽徵法第23條第4項規定徵收期間屆滿日時，無庸考量同條第1項但書規定繫屬執行之期間。」即對於因納稅義務人財產不足清償而核發執行(債權)憑證結案者，如未逾徵收期間，經稅捐稽徵機關再移送執行者，視為同一執行案件的延續，如於96年3月5日以前曾經移送執行，即一律適用稅捐稽徵法第23條第5項規定，似不再適用第23條第4項所定最長15年徵收期間(此與本人前述見解不同)。而對於96年3月5日以前已移送執行案件，嗣經稅捐稽徵機關「撤回」，或法務部行政執行署所屬行政執行處「退案」，再移送執行者，則視為新的執行案件，如係於96年3月6日以後再移送執行，則應適用稅捐稽徵法第23條第4項所定最長15年徵收期間，不適用稅捐稽徵法第23條第5項規定。至於計算稅捐稽徵法第23條第4項規定徵收期間屆滿日時，無庸考量同條第1項但書規定繫屬執行之期間，即繫屬執行之期間不影響徵收期間之進行，惟應扣除依稅捐稽徵法第39條暫緩移送強制執行或其他法律規定停止執行之期間，乃屬當然。

4. 納稅義務人提起訴願，因未及時對復查決定之應納稅額繳納半數(於110年12月17日修正為繳納三分之一稅額)，亦未經稽徵機關核准，提供相當擔保，且未經稽徵機關就其相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，而被移送強制執行後，再請求繳納復查決定應納稅額之半數，或經稽徵機關核准，提供相當擔保者，稽徵機關即應撤回其移送執行，以符合稅捐稽徵法第39條第1項、第2項規定「暫緩移送強制執行」之意旨(前揭財政部100年8月11日台財稅字第10000244740號函釋說明二參照)，其撤回執行期間等同暫緩移送強制執行，自不計入徵收期間之進行。至於被移送強制執行後，猶未發生稅捐稽徵法第39條第2項規定的「暫緩移送強制執行」事由，俟訴願決定撤銷原復查決定，由原處分機關重為復查決定時，稽徵機關則無須撤回其移送執行，蓋未具備稅捐稽徵法第39條第2項規定的「暫緩移送強制執行」事由，稽徵機關本應依法

# 6月旦知識庫

將復查決定之應納稅捐移送強制執行，自無因被發回重為復查而撤回其移送執行之理，且實務上並未撤回其移送執行，亦未依其他法律規定停止執行，則其重核復查期間既然仍在繫屬執行中，即應計入徵收期間之進行。

## 三、稅捐執行逾越徵收期間的效果

按稅法上徵收期間係課稅處分所確認稅捐債權的繳納期間屆滿後，稽徵機關可行使徵收權利之期間，由於此一權利為公法上債權，通說認為其係請求權可行使期間之性質，屬於債權之「消滅時效期間」<sup>註3</sup>，且課稅處分一旦對外發生效力，即具有執行力，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（稅捐稽徵法第39條第1項）；於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，可再執行5年，其於5年期間屆滿前已開始執行者，得繼續執行5年（稅捐稽徵法第23條第4項），故稅捐徵收期間的性質，亦可認為屬於稅捐債權之「執行期間」，具有「執行債權」之消滅時效期間性質。雖然行政執行法第7條之執行期間法律性質為何，實務與學說見解分歧，除實體法上債權消滅時效期間說<sup>註4</sup>外，尚有認為消滅時效期間係公法上之請求權，在「實體法上」可行使之存續期間，而執行期間則屬於公法上請求權在「程序法上」可得執行之期間，二者為併行而獨立之制度<sup>註5</sup>，或認為行政執行期間並非請求權之消滅時效期間，亦非除斥期間，而只是一種法定期間，行政執行期間經過後，法律效果為不得再執行或免予執行，並非公法上債權當然消滅<sup>註6</sup>。但依該條之立法草案總說明：「時效制度為法律一般原則，為求行政法律關係之安定，爰明定行政執行之期間為五年，除具有督促行政機關迅速執行之作用外，兼可保障人民，以免其義務陷於永懸不決之狀態。」足見立法者本意是採取「時效制度」之一般法律原則，將執行期間作為請求權「消滅時效期間」，而非特別的法定期間<sup>註7</sup>。從而稅捐債權之執行，如果已經逾越徵收期間，則稅捐請求權當然消滅，執行名義債權已經不存在，不得繼續執行，否則即構成違法執行，應負國家賠償以及不當得利之返還責

任。至於行政執行法第7條第1項規定：「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執行；其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」其中執行期間的起算日、最長執行期間(10年)與稅捐稽徵法第23條規定有所不同，然由於稅捐稽徵法為特別法，應優先適用<sup>註8</sup>，有關稅捐徵收期間既已於稅捐稽徵法第23條特別規定，則在稅捐徵收案件，自無再適用行政執行法第7條第1項有關執行期間規定之餘地。

註：

1. 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。
2. 此即所謂「不真正溯及既往」，乃指行政法規並非適用於過去發生之事實或法律關係，亦非僅適用於將來發生之事實或法律關係，而是適用於過去發生、但現在仍存在、尚未終結之事實或法律關係而言。此種情形，係因行政法規生效當時，事實或法律關係業已存在且尚未終結，而依該法規規定對之發生「立即效力」，應適用該法規。是故，該法規之適用，類似「溯及既往」，但畢竟僅向將來發生效力，而不是「溯及既往」發生效力，故稱之為「不真正溯及既往」(司法院釋字第714號解釋大法官林錫堯協同意見書參照)。
3. 陳敏，行政法總論，第8版，2013年9月，848頁；陳清秀，稅法總論，第8版，2014年9月，398頁以下。
4. 吳庚，行政法之理論與實用，增訂12版，2012年9月，515頁。
5. 林三欽，行政程序法上「消滅時效制度」之研究，收錄於城仲樸教授古稀祝壽論文集編輯委員會(編)，二十一世紀公法學的新課題，2008年10月，327頁以下。
6. 林錫堯，行政罰法，第2版，2012年11月，117頁；實務見解採此說者有最高行政法院99年度判字第1138號判決、100年度裁字第2799號裁定及102年度判字第672號判決。
7. 陳清秀，公法上消滅時效之問題探討—以稅法上消滅時效為中心，中正財經法學，2016年7月，154頁。
8. 行政執行法第7條第2項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」

(本文作者中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官)  
(待續)