

稅捐執行逾越徵收期間的救濟途徑

林文舟¹

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。

¹ 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

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、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。

- 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²，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

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」³，且課稅處分一旦對外發生效力，即具有執行力，於繳納

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。

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⁴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⁵，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⁶。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

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，收錄於城仲模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。

非特別的法定期間⁷。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⁸，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。

四、 救濟途徑：

- 1、 **聲明異議及提起行政訴訟**：行政執行法第 9 條規定：「（第 1 項）義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。（第 2 項）前項聲明異議，執行機關認其有理由者，

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。」

應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；認其無理由者，應於 10 日內加具意見，送直接上級主管機關於 30 日內決定之。(第 3 項)行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」準此，義務人或利害關係人對於違法或不當的執行行為，無論其係符合行政處分概念的措施(例如扣押、收取、移轉、支付轉給命令，或查封、拍定、交付承受、發給移轉證書等執行行為)、觀念通知或事實行為，均得於執行政程序終結前，向執行機關聲明異議，如不服該直接上級主管機關所為異議決定者，仍得依法提起行政訴訟，至何種執行行為可以提起行政訴訟或提起何種類型之行政訴訟，則依執行行為之性質及行政訴訟法相關規定，個案認定(最高行政法院 97 年 12 月份第 3 次庭長法官聯席會議(三)決議參照)。而對具行政處分性質之執行命令不服，經依行政執行法第 9 條之聲明異議程序，應認相當於已經訴願程序，聲明異議人可直接提起撤銷訴訟(最高行政法院 107 年 4 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議參照)。故稅捐執行中，如徵收期間(執行期間)屆期，因稅捐請求權消滅，執行名義債權已經不存在，執行機關本應停止執行，並撤銷對於該稅捐債權所為一切執行

行為(包括於徵收期間屆期前對其所為執行行為)，如果繼續執行，即構成違法執行，納稅義務人得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議，如不服直接上級主管機關所為異議決定，再提起行政訴訟，無論執行程序是否終結，均得以執行機關為被告，請求判決撤銷對於已因時效完成而消滅的稅捐債權所為一切具行政處分性質之執行命令(如已執行完畢，取得清償，並得依行政訴訟法第 196 條第 1 項規定，一併以代表國家收受稅捐清償之稽徵機關為被告，請求行政法院判決命其為回復原狀的必要處置)，或命其除去事實行為的結果、更正觀念通知之內容等。且聲明異議時，除請求撤銷已為之執行行為外，既一併請求停止執行，即係對後續的執行行為預先表示不服，而上級主管機關所為駁回異議之決定，即係一併肯定後續執行行為的適法性，則納稅義務人於收受異議決定後，自得一併就後續完成的執行行為提起行政訴訟，其中請求撤銷具行政處分性質之執行命令部分，並不生未先踐行相當於訴願的聲明異議程序的問題；而對於尚未完成的執行行為，則可以向行政法院提起預防不作為訴訟(行政訴訟法第 8 條第 1 項參照)⁹，請求判令執行機關停止後續的執行行

⁹ 所謂預防性不作為之訴，係指人民訴請行政法院，判令被告機關未來不得作成可能損害其權利之行為(包括行政處分或行政處分以外之高權行為)，係屬行政訴訟法第 8 條第 1 項關於非財產

為，並得同時聲請定暫時狀態的假處分，以防止發生重大之損害(行政訴訟法第 298 條第 2 項)。縱使認為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，亦屬執行機關應遵守之程序，如未為遵守，所為執执行程序自非合法，納稅義務人仍得於執执行程序終結前，向執行機關聲明異議，請求停止執行，並撤銷執行期間屆滿後所為執行行為，以及提起行政訴訟(最高行政法院 102 年度判字第 672 號判決意旨參照)。其次，納稅義務人對於具行政處分性質之執行命令既得提起行政爭訟，則在法院判決確定前，即不排除適用行政訴訟法第 116 條有關聲請停止執行之規定，惟具行政處分性質之執行命令通常一經作成並對外發生效力，即已執行完畢，自無從對之停止執行，即便有部分執行命令(例如准債權人對債務人銀行存款收取之命令)對外發生效力後，尚需進一步實現，亦因執行結果不會發生難以回復之損害，而無法獲得行政法院准許。

上給付訴訟的概念範圍。依同法第 115 條，行政訴訟之起訴程序既準用民事訴訟法第 246 條規定：「請求將來給付訴訟，以有預為請求之必要者為限，得提起之」，且參照民法第 199 條第 3 項：「不作為亦得為給付」之規定，預防性不作為訴訟中關於消極的不作成行政處分以外之事實行為及單純高權行為部分，在有權利保護必要之條件下，即應予容許，並無不同見解。至於訴請不作為的對象為行政處分時，學界見解仍有歧異。實務見解則傾向於肯定說，並強調應嚴格其起訴要件，即「提起預防性不作為訴訟，須以因行政機關之作為有對其發生重大損害之虞時，始認具有權利保護必要，但對損害之發生，得期待以其他適當方法避免者，不在此限」(最高行政法院 96 年度裁字第 2183 號裁定)。而其實體法上的請求權基礎則為民法第 767 條的妨害防止請求權。詳參林文舟，兩岸行政訴訟法制概論－以訴訟類型為中心－，五南圖書出版(股)公司，2012 年 4 月，92-94 頁。

2、 **提起債務人異議之訴**：行政訴訟法第 307 條前段規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理」，應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第 8 編，但既未明定僅以同法第 305 條第 1 項或第 4 項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向行政法院提起債務人異議之訴(強制執行法第 14 條及最高行政法院 97 年 5 月份第 1 次庭長法官聯席會議(一)決議參照)。從而稅捐債權之執行，如果已經逾越徵收期間，因稅捐請求權當然消滅或不得再執行，即係於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，納稅義務人自得於強制執行程序終結前，以代表國家行使稅捐債權之稽徵機關為被告，向行政法院提起債務人異議之訴，請求撤銷已為之執行行為，並準用強制執行法第 18 條規定，聲請提供擔保停止執行。如果強制執行程序已經終結，則須變更為確認系爭稅捐債權不存在之訴。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則

係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，且對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制(最高行政法院 107 年 10 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議參照)。

- 3、**提起分配表異議之訴**：強制執行法第 39 條第 1 項規定：「債權人或債務人對於分配表所載各債權人之債權或分配金額有不同意者，應於分配期日一日前，向執行法院提出書狀，聲明異議。」第 41 條第 1 項規定：「異議未終結者，為異議之債權人或債務人，得向執行法院對為反對陳述之債權人或債務人提起分配表異議之訴。但異議人已依同一事由就有爭執之債權先行提起其他訴訟者，毋庸再行起訴，執行法院應依該確定判決實行分配。」第 2 項規定：「債務人對於有執行名義而參與分配之債權人為異議者，僅得以第 14 條規定之事由，提起分配表異議之訴。」行政執行法第 26 條規定：「關於本章之執行（按即公法上金錢給付義務之執行），除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」又依行政訴訟法第 307 條規定，除債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行

政法院受理外，其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。

準此，對於逾越徵收期間之稅捐執行，納稅義務人自得主張執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，不同意分配表仍載入該稅捐債權，而於分配期日一日前，向執行機關提出書狀，聲明異議，如遭稅捐稽徵機關反對，致異議不能終結，且為異議之納稅義務人尚未以同一事由就系爭稅捐債權先行提起其他訴訟（例如債務人異議之訴或確認債權不存在之訴）時，即需由納稅義務人以稅捐稽徵機關為被告，向該管地方法院民事庭提起分配表異議之訴，請求剔除其受分配之金額，以謀實體上之解決。惟聲明異議人必須於分配期日起十日內向執行機關為上開起訴之證明，否則視為撤回其異議之聲明；經證明者，該稅捐債權應受分配之金額，應行提存，待將來判決確定時，再依判決結果實行分配（強制執行法第 41 條第 3 項參照）。

- 4、 **請求不當得利返還或國家賠償**：如前所述，稅捐債權之執行逾越徵收期間時，其請求權當然消滅，如果執行機關不停止執行，並撤銷已為之執行行為，反而繼續執行取償，則無論係以拍賣價金或實物承受方式清償，均使國家不當得利，執行人員如有故意或過失，並構成侵權行為，國家應負損害賠償

責任。被害人自得直接向行政法院提起給付訴訟，請求返還此公法上不當得利，如係實物抵償，應以返還原物為原則，依其利益之性質或其他情形不能返還者，始得償還其價額(民法第 181 條參照)，且原則上係以代表國家收受稅捐清償之稽徵機關為被告，如以實物抵償，而該實物已移轉由其他機關占有或管理者，則以占有或管理機關為被告；亦得依國家賠償法第 10 條規定，先以書面向執行機關請求賠償，如執行機關拒絕賠償，或自提出請求之日起逾三十日不開始協議，或自開始協議之日起逾六十日協議不成立時，再向該管地方法院民事庭提起國家賠償訴訟，惟如係實物抵償，原則上應請求以金錢賠償，以回復原狀為適當時，始得請求回復損害發生前之原狀(國家賠償法第 7 條參照)。又如果已對逾越徵收期間的執行行為聲明異議，並循序以執行機關為被告，向行政法院提起撤銷訴訟，自得於行政訴訟中合併對其請求國家賠償以為救濟(行政訴訟法第 7 條)。

- 5、依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定申請退還:稅捐的徵收期間屆滿後，執行機關仍繼續強制執行取得稅款交付稽徵機關，納稅義務人即得主張其因違法執行受償，或其於請求權消滅後受償，乃不當得利，係屬「因可歸責於政府機關之錯誤，

致溢繳稅款」之情形，依 110 年 12 月 17 日修正公布稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，得自繳納之日起 15 年內向該稽徵機關申請退還¹⁰，如無效果，再循序向行政法院提起課予義務訴訟。雖然上開新修正稅捐稽徵法第 28 條增訂第 3 項規定：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項(申請及查明退還)規定。」但其修法理由既明示「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第 3 項，定明是類案件不適用第 1 項及第 2 項規定」等語，適用上開規定時，即應依其立法目的，作限縮解釋，不要以辭害意致超越既判力的範圍。而對於當初提起訴訟之原因事實以外之爭點，及確定判決事件終結後新發生的事實(例如前述稅捐執行逾越徵收期間)，既未經行政法院實體判決確定，即非既判力所及範圍；至於確定判決事件終結後新成立的證據，並不是當事人於該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之攻擊防禦方法，亦非既判力所及範圍，

¹⁰ 依 110 年 12 月 17 日修正公布稅捐稽徵法第 28 條第 5 項後段規定，修正之本條文施行時(同年 19 日)，因修正前同條第 2 項事由(即稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤)致溢繳稅款者，應自修正施行之日起 15 年內申請退還。

法院即不能以既判力之遮斷效加以排斥(最高行政法院 72 年判字第 336 號判例參照),自均無妨據以申請退稅,稅捐稽徵機關對於前揭不在既判力所及範圍的事證,亦應依職權加以查明。

- 6、 以上救濟途徑,除已依同一事由就有爭執之稅捐債權先行提起其他訴訟者,毋庸再行提起分配表異議之訴外,對於納稅義務人而言,係屬請求權競合,自得同時或先後起訴行使上開程序或實體法上的權利。惟提起債務人異議訴訟,必須於強制執行程序終結前為之。

五、 結語

諺云:「徒善不足以為政,徒法不足以自行」¹¹、「正人行邪法,法邪亦正;邪人行正法,法正亦邪」,徒有良法,卻乏誠心執行,其美意仍無法落實;反之,法律雖不甚完備,但若以善意執行,亦能補足其欠缺。對於遭到認定事實或適用法令錯誤的課稅處分侵害合法權益,循序提起行政訴訟,最後卻敗訴確定,又因執行逾越徵收期間而蒙受財產損失的當事人而言,以上可能的救濟途徑,看似林林總總,機會無窮,惟實際嘗試後,如果遇到執法者心態保守,自我設限,即不免處處碰壁。然而我國已於 98 年 4 月

¹¹ 出自《孟子·離婁上》。

22 日制定公布公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，並自同年 12 月 10 日施行，其中第 2 條明定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」兩公約自此內國法化。其中公民與政治權利國際公約第 2 條第 3 項已明示：

「本公約締約國承允：(一)確保任何人所享本公約確認之權利或自由如遭受侵害，均獲有效之救濟，公務員執行職務所犯之侵權行為，亦不例外；(二)確保上項救濟聲請人之救濟權利，由主管司法、行政或立法當局裁定，或由該國法律制度規定之其他主管當局裁定，並推廣司法救濟之機會；(三)確保上項救濟一經核准，主管當局概予執行。」

期盼法院能懷於前揭公約所揭示「有效救濟」原則，發揮司法平反修復功能，勇於糾正行政缺失，如此我國的司法救濟效能與賦稅人權保障始經得起關於落實兩公約的國際審查，庶幾乎躋身先進民主法治國家之列。