# 高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
113年度訴字第413號
民國114年7月16日辯論終結

原　　告　陳沛翎
被　　告　法務部行政執行署高雄分署

代　表　人　楊碧瑛
訴訟代理人　簡聖潔

上列當事人間有關行政執行事務事件，原告不服法務部行政執行署中華民國113年7月31日113年度署聲議字第134號聲明異議決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣財政部○○國稅局（下稱○○國稅局）以原告滯納民國95年度、96年度贈與稅及罰鍰總計新臺幣（下同）253,208,501元，先後移送被告執行。被告就贈與稅部分以99年度贈稅執特專字第000000號、第000000號行政執行事件（下稱系爭事件1）執行之；就罰鍰部分則以101年度贈稅執特專字第000000號、第000000號行政執行事件（下稱系爭事件2）執行之。嗣被告於113年6月14日以雄執良099年贈稅執特專字第00000000號執行命令（下稱原處分）准予○○國稅局向第三人臺灣○○地方法院（下稱○○地方）提存所收取已扣押原告提存金170萬元。原告不服原處分，聲明異議，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、○○國稅局核定95年、96年度贈與稅繳款書（下稱系爭繳款書1)與95年、96年度違章案件罰鍰繳款書（下稱系爭繳款書2）申請復查期間之繳納末日為99年5月1日與101年6月15日，於復查期間即應暫緩強制執行。惟被告仍於99年8月31日、100年9月6日、100年10月24日以執行命令繼續對原告財產強制執行，顯然違反稅捐稽徵法第39條之規定，徵收期間之時效自不應停止。被告早於上開執行命令時即執行原告財產，故就系爭繳款書1、2之徵收期間即不應扣除該申請復查、行政救濟之191日與967日，應以原繳納期限屆滿翌日逕起算5年。故系爭繳款書1、2之徵收期間，應為98年9月25日之翌日起算5年，於103年9月25日執行期間已屆滿。況上開執行命令上，均有明文記載「因義務人欠稅（罰鍰）金額……等字樣」，顯見連帶執行原告所欠罰鍰部分，被告並無停止執行，則本件執行期間已屆滿而不得再執行。

2、被告於101年8月30日就原告之保險債權核發執行命令，顯見並未暫緩移送或停止執行，不符合應扣除暫緩期間之規定。被告依最高行政法院114年度大字第1號裁定意旨，計算扣除暫緩執行期間784天，以徵收屆滿日105年11月17日開始起算執行日，計算屆滿日115年11月17日，即有違誤。

3、系爭事件1、2之徵收期間屆滿之日分別為104年4月6日與106年5月19日，移送機關○○國稅局則於99年6月4日、101年7月27日始移送執行，則被告至遲須徵收期間屆滿之翌日起5年以內，即109年4月5日與111年5月18日前開始執行，始得於前開5年期間屆滿後再執行5年至114年4月5日與116年5月18日，否則被告即不得再執行。然被告遲至111年9月29日始核發執行命令扣押原告於○○地方提存所內之提存金170萬元，顯逾稅捐稽徵法第23條第4項前段之規定，即有違誤，所作成之決定亦應予撤銷。

4、原告滯納之稅捐總額應為175,988,014元，並非如聲明異議決定書所載應納金額為253,208,501元，顯見被告之執行事務具有瑕疵，是被告即應依行政執行法第9條之規定停止執

行，並撤銷或更正已為之執行行為，原處分顯有違法不當，應予撤銷。

(二)聲明：異議決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、系爭事件1於114年4月5日已執行期間屆滿，被告依稅捐稽徵法第23條規定於執行期間屆滿時，已終止對原告之執行行為，不再有任何對原告之執行行為，就系爭事件1部分毋庸再行審查執行期間是否屆滿。

2、系爭事件2係屬稅捐罰鍰案件，依據稅捐稽徵法第49條規定，其執行期間之計算應依據同法第23條第3項及第4項規定、財政部114年6月25日台財稅字第00000000000號函釋及最高行政法院114年度大字第1號裁定意旨計算，系爭繳款書2申請復查時為98年10月23日，因此徵收期間之計算應扣除98年10月23日至100年12月15日期間，共計784天。即系爭繳款書2原繳納日期98年7月26日至98年9月25日，98年9月26日起算，加計5年，再加計救濟期間784天，徵收期間屆滿日為105年11月17日。執行期間為徵收期間屆滿日翌日起算5年，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，故執行期間屆滿日為115年11月17日，迄今未逾執行期間。

3、至於原告主張99年8月31日、100年9月6日、100年10月24日被告所核發之3件扣押命令內容，其所列案號皆為99年度贈稅執特專字第00000000至00000000號，係屬本稅案件案號，並無其他案號；且系爭繳款書1、2全部應納金額為253,208,501元，原告所舉證之3件扣押命令金額為133,368,801元、134,180,371元、134,376,038元，僅係本稅之金額。至於扣押命令上(罰鍰)兩字，僅為公文通用文句，且以括號表現，並非就罰鍰案件所核發之執行命令。又被告核發101年8月30日執行命令時，行政訴訟已判決確定，且系爭事件2已移送執行，並非在行政救濟期間之執行行為。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

原告欠繳稅捐罰鍰之執行期間是否已屆滿？被告以原處分准許○○國稅局向第三人○○地方提存所收取原告提存金債權170萬元之執行行為，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、事實概要所載事實，有○○國稅局95年度及96年度贈與稅行政執行案件移送書(第123、125頁)、95年度及96年度贈與稅罰鍰行政執行案件移送書(第127、129頁)、系爭事件1卷宗節本及系爭繳款書1(第179頁至185頁)、系爭事件2卷宗節本及系爭繳款書2(第187至193頁)、聲明異議決定書(第17頁)附本院卷及原處分(原處分卷第103頁)為證，經核對無誤，應可信為真實。

2、於本件審理期間，系爭事件1之執行期間業於114年4月5日屆滿，依稅捐稽徵法第23條第4項規定，應不得再執行，此經被告具狀陳明在卷（本院卷第165頁），並表明就系爭事件1部分，已終止對原告之執行行為，無庸審查系爭事件1是否已逾執行期間，故本件僅就有爭議之系爭事件2予以審查，先予敘明。

(二)應適用之法令：

1、稅捐稽徵法

(1)第1條：「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。」

(2)第23條第1項、第3項至第4項：「（第1項）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。……（第3項）依第39條暫緩移送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。（第

4項）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。」

(3)第39條第1項：「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。」

(4)第50條之2：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第39條規定予以強制執行。」

2、行政執行法第26條：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」

3、強制執行法第115條第1項：「就債務人對於第三人之金錢債權為執行時，執行法院應發扣押命令禁止債務人收取或為其他處分，並禁止第三人向債務人清償。」

(三)系爭事件2之執行期間應至115年11月17日始屆滿

1、按稅捐稽徵法第23條及第39條已就徵收期間的扣除有明文規定，同法第23條第3項規定，徵收期間應扣除「暫緩執行之期間」，其期間之起點及終點取決於「暫緩執行」之客觀狀態（即因復查申請而生行政救濟程序起動及完結），而不涉及稅捐稽徵機關之主觀意志及行動。因為同法第38條第3項規定填發補繳稅款繳納通知書所定期間，係稅捐稽徵機關依職權視稅捐案件之繁簡，自行決定久暫，非法定處理期限，納稅義務人就該期間的久暫，完全無法置喙，倘准予扣除，無異容由行政機關自行變更徵收期間之長短，顯與徵收期間之立法意旨不符，使納稅義務人之稅捐債務陷於不確定狀態，有違租稅法律主義(最高行政法院114年度大字第1號裁定意旨參照)。又同法第50條之2但書明文規定罰鍰得免依第39條規定移送強制執行期間，為至行政救濟程序終結止；故就提起行政救濟之稅捐罰鍰處分，其徵收期間之計算，所謂

扣除依同法第39條暫緩執行之期間，自係指扣除至行政救濟終結時止之期間。至於行政救濟程序終結後，稅捐稽徵機關依同法第38條第3項再填發罰鍰繳款書，通知納稅義務人繳納，自判決確定日至補發繳款書所展延之繳納期間，不應自徵收期間予以扣除，其扣除期間之末日應計算至行政法院判決確定時。

2、經查，系爭繳款書2之繳納期限為98年7月26日至98年9月25日止，原告於98年10月23日就系爭繳款書2提起復查申請，嗣經訴願及行政訴訟救濟程序，於100年12月15日經最高行政法院100年度判字第2185號判決上訴駁回而告確定，有系爭繳款書2、復查申請書及理由書、100年度判字第2185號判決（本院卷第189、193、203-229頁）在卷可證。就此稅捐罰鍰處分之執行，參照上述關於稅捐稽徵法第50條之2規定及最高行政法院114年度大字第1號裁定意旨之說明，依稅捐稽徵法第23條第3項規定扣除同法第39條暫緩執行之期間為98年10月23日起算，至判決確定日100年12月15日止，合計784天。又系爭繳款書2之徵收期間自98年9月26日起算5年，原應至103年9月25日屆滿，因扣除暫緩執行期間784天，故徵收期間屆滿日為105年11月17日。再查，○○國稅局就系爭事件2已於101年7月27日（收文日）移送被告執行，亦有行政執行案件移送書（本院卷第127、129頁）可證，合於捐稽徵法第23條第4項規定「於5年徵收期間屆滿前已開始執行」之要件，仍得於5年徵收期間屆滿之日起再繼續執行10年，是系爭事件2之執行期間屆滿日應為115年11月17日。

3、原告雖主張系爭事件2，被告曾於99年8月31日、100年9月6日、100年10月24日、101年8月30日以執行命令對原告財產強制執行，於復查、行政爭訟期間未依規定暫緩執行，不應扣除784天，而應自開始執行日起算，被告以徵收期間屆滿日為105年11月17日，顯有錯誤云云。惟查：

(1)被告99年8月31日、100年9月6日及100年10月24日對原告財產強制執行之3件執行命令函，其說明欄均記載「一、本處

受理99年度贈稅執特專字第000000號至000000號義務人陳碧蓮……行政執行事件，業經扣押義務人陳碧蓮所有如附件股票在案。」等語（本院卷第81-86頁），依此明白文義內容，可知係就系爭事件1之本稅所核發之執行命令，而不及於系爭事件2之罰鍰。再者，系爭事件2之移送書於101年7月27日（收文日）始移送被告執行，已如前述，而上述3件執行命令均在該移送執行日之前，足認與系爭事件2並無關涉。至於上述3件執行命令主旨雖記載「……因義務人欠稅(罰鍰)金額為新台幣1億3,336萬8,801元」「……因義務人欠稅(罰鍰)金額為新台幣1億3,418萬371元」「……因義務人欠稅(罰鍰)金額為新台幣1億3,437萬6,038元」等語，所用「欠稅(罰鍰)」等字，僅為公文通用文句，故以括號表現，此觀之系爭繳款書1、2全部應納金額為253,208,501元，然上述3件執行命令之欠款僅一半數額，亦可證明僅就贈與稅本稅為執行，尚難因該文字記載即推論包括系爭事件2之罰鍰在內，從而，原告主張在系爭事件2之暫緩執行期間，被告就罰鍰部分以上述3件執行命令違法執行云云，並無可採。

(2)至於被告101年8月30日執行命令，則因○○國稅局已於101年7月27日就系爭繳款書2移送執行，依稅捐稽徵法第23條第4項規定，稅捐之徵收，本得於徵收期間屆滿前移送執行，被告自得於受理移送之後，繼而發動101年8月30日執行命令。又觀之該執行命令函之說明欄，記載「本分署受理99年度贈稅執特專字第000000號至000000號 、101年度贈稅執特專字第000000號至000000號義務人陳碧蓮…… 之執行事件……，應執行新臺幣2億4,247萬1,880元（內含執行必要費用586元）」等語（本院卷第269頁），可見101年8月30日執行命令同時包含系爭事件1、2之執行案號，核屬行政訴訟判決確定、系爭事件2移送後始作成，於法尚無不合，並無原告所稱於系爭事件2之申請復查期間、行政救濟期間仍繼續執行其財產之情事。

4、原告另主張被告就系爭事件2，遲至111年9月29日始開始執行，核發執行命令扣押原告之提存金170萬元，有稅捐稽徵法第23條第4項前段規定「自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行」之情形，應不得再執行云云。惟查，系爭事件1、2均係徵收期間屆滿前即移送強制執行，且自移送被告後，即開始執行，於徵收期間屆滿之翌日起5年內，仍一直持續執行迄今，未曾間斷，此有執行文稿及送達證書（第23-105頁）、被告案件管理系統之「進行情形維護(執行案件)」明細（第107-150頁）附原處分卷為證，並無原告指稱遲至111年9月29日始開始執行而核發扣押命令之情事。原告此部分主張，亦無可採。

(四)執行期間尚未屆滿，被告以原處分准許○○國稅局收取提存金170萬元，應屬適法：

1、系爭事件2之執行期間應至115年11月17日始屆滿，而原告至113年5月8日止尚積欠贈與稅本稅702,981元、罰鍰52,185,826元，合計52,888,807元，有○○國稅局113年4月19日財高國稅徵資字第0000000000號(第151頁)、同年5月15日財高國稅徵資字第0000000000號函(第153頁)、113年11月11日尚欠金額查詢表(第157頁)附原處分卷可證。是以，縱認系爭事件1（贈與稅本稅）已逾執行期間而不得再執行，原告仍積欠罰鍰52,185,826元，而系爭事件2之執行期滿尚未屆滿，則被告依行政執行法第26條、強制執行法第115條第1項規定，以原處分准許○○國稅局向○○地方提存所收取原告之提存金170萬元之執行行為，並無違誤。

2、原告雖主張其滯納之稅捐總額應為175,988,014元，而非如聲明異議決定書所載應納金額為253,208,501元，顯見被告之執行行為具有瑕疵云云。惟查，系爭事件1之稅捐移送總額為135,020,743元（87,834,139元＋47,186,604元）；系爭事件2之稅捐移送總額為118,187,758元（76,896,602元＋41,291,156元）合計253,208,501元，有○○國稅局移送系爭事件1、系爭事件2之上述行政執行案件移送書在卷可參，

與聲明異議決定書所載應納金額並無差異。至於原告所稱之滯納稅捐總額175,988,014元則係截至104年4月10日止經行政執行後尚未清償之欠稅總額，此參對104年4月10日製表之○○國稅局欠稅查詢情形表（本院卷第25頁）即可查明，原告此部分主張，顯有誤會，自無可採。

六、綜上所述，原告上開主張，並無可採。被告於執行期間尚未屆滿時，為執行系爭欠稅，作成原處分之執行命令，並無違誤，異議決定予以維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘攻擊防禦方法，核與判決結果無何影響，爰不再逐一論述。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　6　　日

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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， | 1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定 |

| | |
|---|---|
| 得不委任律師為訴訟代理人 | 合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>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。 | |

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　8　　日

書記官　祝　語　萱