高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第498號
民國115年3月26日辯論終結

原　　告　陳沛翎

訴訟代理人　張琳婕　律師
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
輔助參加人　財政部高雄國稅局

代　表　人　許寧佑
訴訟代理人　莊佳燕
　　安豐淑
　　謝莉莉

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10月21日113年度署聲議字第175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：

輔助參加人以原告滯納民國95年度及96年度贈與稅及罰鍰總計新臺幣（下同）253,208,501元，自99年6月起陸續移送被告執行。被告就贈與稅部分以99年度贈稅執特專字第118709號、第118710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110328號、第110329號行政執行事件（下稱系爭事件2）執行之。嗣原告以所積

欠之本稅及相關滯納金、罰鍰等合計為新臺幣（下同）175,988,014元，歷年經主動繳納及遭強制執行等方式共已繳納212,953,373元，已超額繳納所滯納之款項，且稅金義務亦早已罹於時效而消滅，被告於113年8月21日以雄執良099稅特00118710字第1130367531A號執行命令（下稱原處分）所載扣押金額52,889,110元已逾期且超額執行，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、輔助參加人核定95、96年度贈與稅繳款書（下稱系爭繳款書1）與95、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。惟被告於101年6月15日前即遭被告強制執行，被告顯然違反稅捐稽徵法第39條之規定，故系爭繳款書1、2之徵收期間即不應扣除該申請復查之191日與967日。

2、依行政執行法第7條規定，行政執行期間最多即為10年，本件95、96年本稅部分之執行期間應自強制執行之日起算，本稅於99年6月18日進入強執執行程序後，其執行期間10年，故應於109年6月17日屆滿；罰鍰部分被告於101年8月30日開始執行原告之財產，執行期間屆滿之日為111年8月29日，是本件本稅、罰鍰均早已超過執行時效，被告自不得再為執行。另輔助參加人已將本稅繳納義務人轉課為受贈人張名諒，依輔助參加人107年12月22日財高國稅徵字第1070115879號函，已明示張名諒已無欠繳稅捐，是以本稅於107年12月22日實際已繳納完畢，原告仍持續違法執行原告95、96年本稅直至114年4月5日始承認期限屆滿，其執行程序乃非合法。

3、依被告所提出之原告與受贈人張名諒95、96年本稅與罰鍰繳納彙整表，原告應繳納之稅額總額為265,842,180元（本稅147,654,422元+罰鍰118,187,758元），又依原告104年時向

輔助參加人查詢之欠稅總額資料為175,988,014元整，當時被告稱改課受贈人，故應繳納金額除原告外需加計改課受贈人之金額94,336,210元，故扣除改課受贈人後之欠稅總額為171,505,970元（265,842,180元－94,336,210元），與104年之欠稅查詢表175,988,014元有出入；再依輔助參加人106年10月25日向本院106年度訴字第304號案件陳報原告欠稅總金額為220,402,245元，亦不相符，實難讓人信服。

4、依輔助參加人、被告及原告三方於103年6月24日之會議結論第4點，本件不得再重復課徵滯納金，故95、96年本稅之滯納金合計28,653,918元應予扣除，故原告所欠繳之贈稅額應係191,748,297元（220,402,245元－28,653,918元），而原告至今已繳納212,953,373元，是本件應已足額繳納欠稅與罰鍰。

(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、系爭繳款書1及系爭繳款書2原定繳納期間為98年7月26日至98年9月25日止，因原告提起復查，復查救濟期間分別為191日、967日；復查決定展延繳納末日則為99年5月1日、101年6月15日，輔助參加人於99年6月4日、101年7月27日移送，並無復查期間移送執行之情事。又系爭事件1及系爭事件2之執行期間分別為114年4月5日、116年5月18日，此有輔助參加人113年5月6日財高國稅徵資字第1130104257號函可佐證，被告並無執行期間對原告違法執行之情事。

2、輔助參加人於114年1月24日財高國稅徵資字第141001653號函檢附原告95、96年贈與稅本稅與罰鍰截至114年1月23日繳納彙總表，全部之繳納總金額確為212,953,373元，該函亦明確指出原告計算至114年1月26日止之尚欠金額為52,888,804元，原告誤認被告有超額執行之情事係對應繳納之總金額有誤認所致，因利息係屬浮動會隨時間增加，且贈與稅有改課受贈人之機制，故應繳納之金額除贈與人原告，尚須加計

受贈人張名諒之金額始為正確，上述繳納總金額212,953,373元內含受贈人張名諒之部分，原告不察，陳稱被告超額執行，與事實並不相符。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、輔助參加人陳述要旨：

1、原告經輔助參加人核定95、96年度贈與稅應納稅額76,896,602元、41,291,156元，並各處應納稅額1倍之罰鍰，合計236,375,516元，經輔助參加人移送被告執行，移送金額分別為本稅118,187,758元、滯納金17,722,703元、滯納利息9,428,819元，分期未繳納一次發單加計利息1,623,111元（改課受贈人張名諒部分）、行政救濟加計利息692,031元及罰鍰118,187,758元，合計265,842,180元。歷經原告及張名諒主動繳納與遭強制執行等方式，截至114年1月23日止尚滯欠贈與稅滯納利息702,978元及罰鍰52,185,826元，合計52,888,804元。

2、原告所主張之總繳納金額175,988,014元，係輔助參加人於104年4月10日查詢原告之欠稅查詢情形表所載金額，非原告應繳納金額；另原告之南山人壽保險債權被執行徵起日期為109年7月10日3,078,452元及110年3月25日4,385,746元，已計入原告已繳納贈與稅本稅146,951,441元中，原處分所載扣押金額52,889,110元（原應繳納金額265,842,180元－已繳納金額212,953,376元＝52,888,804元＋含解繳手續等執行必要費用306元），尚無超額執行情事。

3、原告95及96年贈與稅本稅及罰鍰之原徵收期間屆滿日為103年9月25日，依最高政法院114年度大字第1號大法庭裁定分別應扣除暫緩執行期間142天、784天，故徵收期屆滿日分別為104年2月14日及105年11月17日，是執行期間屆滿日分別為114年2月14日及115年11月17日。

五、爭點：

1、本件稅款之執行有無逾越執行期間？

2、本件執行金額有無超額執行？

六、本院的判斷：

(一)前提事實：

1、事實概要所載事實，有輔助參加人95年度及96年度贈與稅行政執行案件移送書（第5、12頁）、95年度及96年度贈與稅罰鍰行政執行案件移送書（第15、25頁）、95及96年度復查決定書（第34至47頁）、原處分（第51至53頁）及聲明異議決定書（第54至61頁）附於執行事件之相關卷證（下稱執行卷）為證，經核對無誤，應可信為真實。

2、本件稅款之執行包含系爭事件1及系爭事件2，於本件審理期間，系爭事件1之執行期間業已屆滿（屆滿日為114年2月14日），經被告於本院114年5月27日準備程序筆錄陳明上情屬實（本院卷第89、206頁），故無庸審查系爭事件1是否已逾執行期間，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年大字第1號裁定意旨參照）。是納稅義務人依法申請復查、提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算稅款徵收期間時，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，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（本院卷第250、254頁）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。而就本件稅捐罰鍰處分之執行（即系爭事件2），參照前揭稅捐稽徵法第50條之2規定及最高行政法院

114年大字第1號裁定意旨，系爭繳款書2之徵收期間，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日至100年12月15日，合計784天，則系爭繳款書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，惟輔助參加人就系爭繳款書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（執行卷第15、25頁）可參，依稅捐稽徵法第23條第5項規定，於5年徵收期間屆滿前已開始執行，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日止，洵無違誤。

3、又原告主張罰鍰部分被告於101年8月30日開始執行原告之財產，執行期間屆滿之日為111年8月29日，是罰鍰早已超過執行時效，被告自不得再為執行云云。惟查：

(1)原告所提出之被告99年8月31日、100年9月6日及100年10月24日之雄執良99年贈稅執特專字第00118709號函（本院卷第117至122頁）及99年6月18日雄執良99年贈稅執特專字第00118709號之執行命令（本院卷第191至192頁），其說明欄均記載「一、本處（本分署）受理99年度贈稅執特專字第118709號至118710號義務人陳碧蓮……行政執行事件，……」等語可知，係就系爭事件1之本稅所核發，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，上述函文及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。至於函文主旨雖記載「……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，然上述函文之欠款僅一半數額，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函文及執行命令違法執行云云，並無可採。

(2)至於被告101年8月30日雄執良99年贈稅執特專字第00118709號之執行命令（本院卷第193至194頁），則因輔助參加人已於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118709號至118710號 、101年度贈稅執特專字第110328號至110329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193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。原告主張於系爭事件2之申請復查期間、行政救濟期間仍繼續執行其財產，其執行程序乃非合法，亦無可採。

(四)本件並無超額執行，原處分所載扣押金額52,889,110元範圍內之執行命令，應屬適法

1、查，系爭事件1之執行期間至114年2月14日屆滿，系爭事件2之執行期間則應至115年11月17日始屆滿日，而原告至113年5月8日止尚積欠本稅之滯納利息702,981元（應為702,978元）、罰鍰52,185,826元（95年年度44,638,282元＋96年度5,206,728元），合計52,888,804元，亦有輔助參加人113年5月15日財高國稅徵資字第1130104632號函(本院卷第27至28頁)、114年1月24日財高國稅徵資字第1141001653號函暨至114年1月23日止繳納彙總表(執行卷第2至4頁)可證，是被告於113年8月21日核發原處分時所載扣押金額52,889,110元（滯納利息702,978元＋罰鍰52,185,826元＋執行必要費用306元）並無超額執行之情形；嗣原告所有高雄市岡山區大仁段2295-0001地號經被告執行拍賣，價金分配表確定後，被

告以獲取價金沖抵原告所積欠之滯納利息702,978元及95年度罰鍰2,340,816元，是依輔助參加人提示之繳納情形表(本院卷第209至210頁)，截至114年11月3日止，原告尚積欠罰鍰49,845,010元，應無違誤。

2、次查，依原告所提示之協調會會議結論（本院卷第201頁），係不得對受贈人張名諒（原名張宗聖）重復課徵15%滯納金，非不得對原告課徵滯納金；又本件系爭事件1及2移送執行時，其執行金額合計即已達253,208,501元(95年本稅87,834,139元＋96年本稅47,186,604元＋95年罰鍰76,896,602元＋96年罰鍰41,291,156元)，有移送書附於執行卷（第5、12、15、25頁）可參，而原告僅償還212,953,373元，亦為原告所不否認（本院卷第88、206頁），其償還金額尚不足清償執行金額甚明。是原告主張95、96年本稅之滯納金合計28,653,918元應予扣除，所欠繳之贈稅額應係191,748,297元，原告至今已繳納212,953,373元，是本件應已足額繳納欠稅與罰鍰云云，核無足採。

3、又原告提示之輔助參加人107年12月22日財高國稅徵字第1070115879號函（本院卷第195頁），雖已明示受贈人張名諒無欠繳稅捐，然依財政部87年5月7日台財稅第871942315號函及96年10月8日台財稅字第09604539130號函，補徵之贈與稅改以受贈人為納稅義務人時原贈與稅之行政救濟利息或滯納金、滯納利息不得改向受贈人徵收，故縱然張名諒已無欠繳稅款，亦僅限於改課之本稅已繳清，原告仍有應繳納之滯納利息及罰鍰，原告稱本稅於107年12月22日實際已繳納完畢等語，亦無可採。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，此參104年4月10日製表之輔助參加人欠稅查詢情形表（本院卷第25頁）即可查明；而原告稱金額不符部分，係因本稅未繳清前持續有行政救濟利息產生所致，原告此部分主張，顯有誤會，併此指明。

七、綜上所述，原告上開主張，均無可採。從而，被告為執行系爭欠稅，作成原處分，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。

八、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　4　　月　　16　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　邱　美　英

法官　黃　奕　超

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，得不委任律師為訴訟代理人	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合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 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。

	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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　　115　　年　　4　　月　　17　　日

書記官　李　佳　芮