

臺北高等行政法院判決

107年度訴字第1475號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年3月21日辯

原告 黃春福

訴訟代理人 侯傑中 律師

張漢榮 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美 (局長)

訴訟代理人 簡素玉

蔡欣庭

上列當事人間債務人異議之訴事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告滯納民國92年度綜合所得稅（下稱綜所稅）新臺幣（下同）222,933,573元、罰鍰111,465,228元（下合稱系爭欠稅，原告前曾對系爭欠稅之行政處分〈下稱欠稅處分，包括本稅及罰鍰處分〉不服提起行政訴訟，先後經本院98年度訴字第951號及最高行政法院99年度判字第1061號事件〈下分別稱系爭欠稅訴訟一審、上訴審，合稱系爭欠稅訴訟〉判決駁回），經被告分別於99年1月及100年3月移送法務部行政執行署（下稱行執署）臺北分署（下稱臺北分署）執行，臺北分署分別以99年度綜稅執特專字第13258號及100年度綜稅執特專字第21746號行政執行事件（下分別稱本稅、罰鍰執行事件，合稱系爭欠稅執行事件）辦理，並陸續

執行原告之財產及其對第三人之金錢債權等，復於107年7月26日執行當日止，原告仍積欠372,477,292元，聲請臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）裁定准許拘提管收原告，原告於當日書立分期繳納筆錄，由美麗華大飯店股份有限公司（下稱美麗華公司）書立擔保書擔保義務人即原告全部債務而獲釋放。原告認前揭行政執行事件，依違章行為時（93年）之稅捐稽徵法及行政執行法第7條第1項後段規定，本件執行期間在106年6月30日期限屆滿後，不應繼續執行，遂提起本件行政訴訟。

## 二、本件原告主張：

（一）原告92年度綜所稅於93年間辦理結算申報，關於原告上開漏報綜所稅違章行為之法律適用（核課、徵收、執行、處罰）即應適用93年間違章行為時有效之稅捐稽徵法及行政執行法之規定，然稅捐稽徵法與行政執行法於96年3月陸續修正，關於執行期間之規定，與原告違章行為時之規定已有不同，但新法又無如刑法施行法第8條之1的規定，因而產生適用舊法或適用新法之疑義，然而法律之適用以不溯及既往為原則，因此本件應適用行為時之舊法，始符合法治國法律不溯及既往原則及信賴保護原則。

（二）被告於96年5月間對於原告為核課系爭欠稅（含本稅及罰鍰）處分，繳納期間屆滿之日為96年6月30日，依據行為時稅捐稽徵法第23條之規定，徵收期間應自96年7月1日起算5年至101年6月30日，被告於徵收期間屆滿前之99年間移送強制執行，而行為時稅捐稽徵法第23條就徵收期間屆滿前已移送強制執行之案件，可執行至何時並無明文規定，此時自應適用行為時行政執行法第7條規定，因此在101年6月30日屆滿後，本件仍得執行5年至106年6月30日，如超過106年6月30

尚未執行終結者，依法即不得再執行。

(三)是原告聲明：

1.被告不得執其本稅管理代號A080015Z00000000000000000000號核定稅額繳款書（下稱本稅繳款書）、罰鍰管理代號A080015Z00000000000000000000號罰鍰繳款書（下稱罰鍰繳款書）為執行名義，聲請向原告為行政執执行程序。

2.系爭欠稅執行事件之執执行程序，應予撤銷。

三、被告則以：

(一)稅捐稽徵法第23條為稅捐徵收之程序規定，非稅捐權利義務實體內容之規定，有關稅捐執行期間自應適用執行時有效之規定。另鑒於96年3月21日修正前稅捐稽徵法第23條稅捐債權之執行期間未有明確規定，導致納稅義務人之義務陷於永懸不絕之狀態，為督促執行機關迅速執行，以免義務人之義務陷於永懸不決之狀態，是於96年3月21日增訂稅捐稽徵法第23條第4項及第5項規定，其立法理由，乃為督促執行機關迅速執行，以免義務人之義務陷於永懸不決之狀態，爰明定稅捐之徵收在本條第1項所定之5年徵收期間已移送法院強制執行，應自該5年期間（自繳納期間屆滿之翌日起算，非自移送法院、行政執行機關繫屬日起算）屆滿之日起再經過5年仍執行，以避免執行機關執行怠惰，並兼而確保民眾權益。原告主張本件執执行程序應按違章行為（93年）之法律，適用93年度間違章行為時有效之稅捐稽徵法及行政執行法之規定，始符合法律不溯及既往原則及信賴保護原則，容有誤解。

(二)行政執行法第7條第1項雖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，5年內未經執行者，不再執行；其於5年期間屆滿

前已開始執行者，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。惟同條第2項並規定法律有特別規定者，不適用之。又依行政執行法第4條第1項、第42條第1項及稅捐稽徵法第23條第1項、第4項、第49條前段之規定可知，稅捐或稅捐罰鍰案件於行政執行法修正條文施行（90年1月1日）後，應由行執署各分署執行之，而稅捐案件之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算，倘於徵收期間屆滿前已移送執行，則不受5年徵收期間之限制；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。則有關稅捐之行政執行期間，自應優先適用執行時稅捐稽徵法第23條之規定。

(三)原告滯納本稅222,933,573元，限繳日期為97年12月30日，罰鍰111,465,228元，限繳日期為100年1月30日，其徵收期間應分別自97年12月31日及100年1月31日起算5年，移送機關即被告於99年1月20日及100年3月16日徵收期間屆滿前，將本件移送臺北分署執行，臺北分署收案後陸續執行原告財產及其對第3人之金錢債權等，則本件既經被告於99年及100年間移送臺北分署執行，迄未執行終結，截至107年7月26日止原告尚欠繳372,477,292元。是本件於99年及100年間移送執行，即為96年3月5日後於徵收期間屆滿前已移送執行，且經臺北分署於收案後執行至今迄未執行終結，本件依執行時之稅捐稽徵法第23條第1項、第3項、第4項、第50條之2及財政部99年11月11日台財稅字第09904129070號令規定，本稅自97年12月31日起算，執行期間應於115年12月30日屆滿，罰鍰自100年1月31日起算，執行期間應於115年1月30日屆滿

01           。

02    (四)是被告聲明：原告之訴駁回。

03 四、上開事實概要欄所述之事實，有臺北分署106年7月18日執行  
04 命令影本、系爭欠稅（含本稅及罰鍰）處分、復查決定、訴  
05 願決定、移送書、擔保品申請書、被告98年10月19日財北國  
06 稅中北服字第0980205888號函、立法院公報第87卷第42期院  
07 會紀錄第96卷第4期及第20期院會紀錄、本稅繳款書及罰鍰  
08 繳款書等件附於原處分卷、訴願卷及本院卷可稽。是本件應  
09 審酌之爭點即為：系爭欠稅之行政執行期間，是否業已屆滿  
10 。

11 五、茲就兩造之上開爭執，析述如下：

12    (一)按「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義  
13 務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，5年內未經  
14 執行者，不再執行；其於5年期間屆滿前已開始執行者，仍  
15 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  
16 者，不得再執行。」固為行政執行法第7條第1項所明定，惟  
17 同法第2項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用  
18 之。」其立法理由為：「其他法律基於事件之特性，對於行  
19 政執行之時效期間或其起算日有特別規定者，例如稅捐稽徵  
20 法第23條……，宜依其規定，爰訂定第2項規定。」則有關  
21 稅捐之行政執行期間，自應優先適用稅捐稽徵法第23條之規  
22 定。106年1月18日修正前稅捐稽徵法第23條規定：「（第1  
23 項）稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；  
24 應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收  
25 期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與  
26 分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。  
27 （第2項）應徵之稅捐，有第10條、第25條、第26條或第27

條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算。（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。（第5項）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。但有下列情形之一，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。」再按106年1月18日修正稅捐稽徵法，其中第23條第1項至第4項未修正，第5項則修正為：「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。但截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣1千萬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1千萬元者，自106年3月5日起，不再執行。」上列修正及增訂規定之理由：「二、第5項修正如下：(一)96年3月5日前已移送執行尚未終結之欠稅案件，其徵收期間與執行期間合計未達15年之件數及金額占全部是類欠稅案件半數以上，為與第4項規定，96年3月6日以後移送執行欠稅案件之徵收期間與執行期間合計最長近15年衡平，並考量追回國家租稅債權手段之適當性與必要性及權衡稽徵成本，參酌財政部公告欠稅人資料之範圍、與法務部訂定欠稅執行案件合作追查之選案標準，及限制出境條件之金額級距等規定，均以納稅義務人累積欠稅達1千萬元以上為重大欠稅案件，嚴重侵害國家租稅債權，爰修正本項但書規定，將96年3月5日起逾10年尚未執行終結者不再執行，延長為15年（至111年3月4日），另修正原第1款規定，將欠稅金額達50萬元以上，調高為1千萬元，並移列至序文規範。(二)經法院拘提、管收，或經法務部行政執行署所屬各分署核發禁止命令之納稅義務人，審酌其惡性重大，爰修正原第2款及第3款為第1款及第2款，併同再延長5年執行期間至111年3月4日，另配合法務部行政執行署組織調整，酌作文字修正。三、有原第5項第1款所定情形，於本次修正後欠稅金額未達1千萬元者，其執行期間仍與修正前之規定相同，為資明確，爰增訂第6項，明定有該等情形，而截至106年3月4日欠稅金額未達1千萬元之尚未執行終結案件，自106年3月5日起，不再執行。」準上，稅捐案件，其徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算，倘於徵收期間屆滿前已移送執行，則不受5年徵收期間之限制；如該案件於96年3月5日稅捐稽徵法修正前已移送執行尚未終結，且曾由行執署各分署依行政執行法第17條規定拘提、管收

者，縱其於106年1月18日稅捐稽徵法第23條修正施行後欠繳稅捐金額截至106年3月4日未達1千萬元，其執行期間亦至111年3月4日始不得再執行。

(二)次按「義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之：一、其處分文書或裁定書定有履行期間或有法定履行期間者。二、其處分文書或裁定書未定履行期間，經以書面限期催告履行者。三、依法令負有義務，經以書面通知限期履行者。」為行政執行法第11條第1項所規定。繼按「(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。(第2項)前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保者。三、納稅義務人依前二款規定繳納半數稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第24條第1項規定，已就納稅義務人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。」「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。」為稅捐稽徵法第39條第1項、第2項、第50條之2所規定。

(三)原告92年度綜所稅結算申報，經被告於96年5月2日以系爭欠稅原核核定補徵稅額225,196,800元及處罰鍰112,596,800元

(見原卷第4頁系爭欠稅原核)，原告不服，提起復查，經被告於97年11月19日以系爭欠稅處分(復查決定)核減本稅為222,933,573元、罰鍰為111,465,228元(見原卷第5至15頁系爭欠稅處分)，原告猶未甘服，提起訴願、系爭欠稅訴訟均遭駁回，於99年12月13日確定在案。因系爭欠稅處分就原核之本稅及罰鍰均為部分核減，故本稅部分展延限繳期限至97年12月30日，於97年11月25日送達(見本院卷第133頁核定稅額繳款書及收件回執)，因原告申請繳納復查決定之應納稅額之半數確有困難，提供相當擔保，經被告於98年10月19日駁回並展延限繳日期至98年11月20日，於98年10月21日合法送達(見本院卷第83頁本稅繳款書及收件回執)，原告逾期仍未繳納復查決定之應納稅額之半數，被告於99年1月20日移送臺北分署強制執行；罰鍰部分則因原告提起系爭欠稅訴訟，依前揭稅捐稽徵法第50條之2但書規定，在行政救濟程序終結前不得依同法第39條規定予以強制執行，嗣經最高行政法院於99年10月14日以系爭欠稅訴訟上訴審判決確定(見原卷第118至137頁系爭欠稅訴訟上訴審判決)，被告遂展延限繳日期至100年1月30日，於99年12月21日合法送達(見本院卷第84頁罰鍰繳款書及收件回執)，原告逾期亦未繳，於100年3月16日移送臺北分署強制執行。本件被告對原告為系爭欠稅處分，屬公法上金錢給付義務，屢經延期，被告均未據繳納，前已述及，被告據該記載原告為納稅義務人之稅單為執行名義，移送強制執行，依上揭稅捐稽徵法及行政執行法，自屬有據，並無不法。

(四)原告雖以：被告於96年5月間對於原告為核課系爭欠稅(含本稅及罰鍰)處分，繳納期間屆滿日為96年6月30日，依行為時稅捐稽徵法第23條之規定，徵收期間應自96年7月1日起

01 算5年至101年6月30日，被告於徵收期間屆滿前之99年間移  
02 送強制執行，而行為時稅捐稽徵法第23條就徵收期間屆滿前  
03 已移送強制執行之案件，可執行至何時並無明文規定，此時  
04 自應適用行為時行政執行法第7條規定，因此在101年6月30  
05 日屆滿後，本件仍得執行5年至106年6月30日，如今已逾該  
06 執行期間，系爭欠稅執行事件依法即不得再執行等情為主張  
07 。經核前揭行政執行法第7條第1項，雖規定行政執行，自處  
08 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  
09 文書所定期間屆滿之日起，5年內未經執行者，不再執行；  
10 其於5年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自5年  
11 期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。惟  
12 同條第2項並規定，前項規定，法律有特別規定者，不適用  
13 之，且該條立法理由更明白以稅捐稽徵法第23條、第39條之  
14 規定，作為此所稱「其他法律基於事件之特性，對於行政執  
15 行之時效期間或其起算日有特別規定者」之例示。而依行政  
16 執行法第4條第1項、第42條第1項及稅捐稽徵法第23條第1項  
17 、第4項、第49條前段規定可知，稅捐或稅捐罰鍰案件於行  
18 政執行修正條文施行（90年1月1日）後，應由行執署各分署  
19 執行之，而稅捐案件之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之  
20 翌日起算，倘於徵收期間屆滿前已移送執行，則不受5年徵  
21 收期間之限制；徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間  
22 屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執行，其於5年期間  
23 屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自5年期間屆滿之日  
24 起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。則有關稅捐之行  
25 政執行期間，自應優先適用執行時稅捐稽徵法第23條之規定  
26 ，則原告主張系爭欠稅之執行期間應適用違章時即93年度行  
27 政執行法第7條第1項後段規定，依法不得再執行等情，自係

誤解上開規定或係歧異見解，自無可採。

(五)經查，原告滯納本稅223,933,073元，限繳日期為97年12月30日（見本院卷第133頁核定稅額繳款書及收件回執）；罰鍰111,465,228元，限繳日期為100年1月30日（見本院卷第85頁罰鍰繳款書及收件回執），其徵收期間應自97年12月31日及100年1月31日起算5年，移送機關即被告先後於99年1月20日及100年3月16日徵收期間屆滿前，將本稅及罰鍰移送臺北分署執行，臺北分署收案後，陸續執行原告財產及其對第三人之金錢債權，則本件既經被告於99年及100年間移送臺北分署執行，迄未執行終結，且原告截至107年7月26日止尚欠繳372,477,292元，為原告所不爭。是本件於99年及100年間移送執行，即為96年3月5日後於徵收期間屆滿前已移送執行，且經臺北分署於收案後執行至今，迄未執行終結，本件依執行時之稅捐稽徵法第23條第1項、第3項、第4項、第50條之2及財政部99年11月11日台財稅字第09904129070號令規定，本稅自97年12月31日起算，執行期間應於112年12月30日屆滿，罰鍰自100年12月31日起算，執行期間應於115年1月30日屆滿。是原告主張系爭欠稅之執行期間已於106年6月30日，相關執行程序均不得再予執行等情，與相關法律規定相悖，洵非足採。

六、綜上所述，本件原告之主張，均無可採，是其以系爭欠稅執行事件已逾執行期間，進而提起本件債務人異議之訴，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及陳述，經本院詳加審酌後，或與本件之爭執無涉，或對本件判決結果並不生影響，爰不予逐一論列，附此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第

01 1項前段，判決如主文。

02 中 華 民 國 108 年 4 月 11 日

03 臺北高等行政法院第二庭

04 審判長法官 許 瑞 助

05 法官 楊 得 君

06 法官 鍾 啟 煌

07 一、上為正本係照原本作成。

08 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表

09 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判

10 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

11 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴

12 訟法第241條之1第1項前段）

13 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同

14 條第1項但書、第2項）

15

16 得不委任律師為訴訟  
17 代理人之情形

所 需 要 件

18

19 (一)符合右列情形之一  
20 者，得不委任律師  
21 為訴訟代理人

1.上訴人或其法定代理人具備律師資  
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。

22

2.稅務行政事件，上訴人或其法定代  
理人具備會計師資格者。

23

24

3.專利行政事件，上訴人或其法定代  
理人具備專利師資格或依法得為專  
利代理人者。

25

26

(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 108 年 4 月 11 日  
書記官 吳 芳 靜