

論稅捐之救濟制度與行政執行之關係

目次、

- 一、稅捐救濟之意義
- 二、復查程序與行政執行之關係
- 三、訴願程序與行政執行之關係
- 四、稅捐救濟程序中之停止執行
- 五、稅捐救濟程序與行政執行聲明異議程序之關係
- 六、稅捐救濟程序與行政執行法上終止執行之關係
- 七、結語

參考資料、

- 吳東都法官著「行政執行之停止執行制度研究」
- 林進富著「租稅法新論」
- 財政部稅制委員會編「稅捐稽徵法令彙編」

論稅捐之救濟制度與行政執行之關係

一、稅捐救濟之意義

(一) 依法納稅是國民應盡之義務，每位國民固然不應存有倖免之心想要規避稅負，即在行使稽徵權之稅捐機關，亦應一本無私之態度依法課稅，然而，時至今日，依法課稅及依法納稅之法治觀念，在徵納雙方仍未見確立，逃漏欠稅者固所在多有，而違法或不當之稽徵處分，亦時有所聞，租稅救濟制度之重要性可見一斑，惟租稅救濟權利之行使與否，完全取決個人意願，不論係明知有此權利而不行使，或不知有此權利而未予行使，都將產生失權之效果，納稅義務人在稅捐案件核課後，均有依照原核課處分予以履行之義務，否則該稅捐案件在限繳期限屆滿之後，即產生形式上之確定力與執行力，納稅義務人就要接受行政執行機關之強制執行。

(二) 我國目前之稅捐救濟程序，即納稅義務人對於稅捐稽徵機關的核課處分不服時，於法定期間內請求原機關、訴願機關或行政法院撤銷或變更原處分或決定之救濟程序，此種救濟程序又可分為廣義與狹義二類，狹義之救濟程序係指復查、訴願及行政訴訟等程序，廣義之救濟程序除了上述之狹義救濟程序外，尚包括復查之前的申請查對或更正及提出申

辯等救濟程序在內。

二、復查程序與行政執行之關係：

一般而言，稅捐案件申請查對或更正以及提出申辯，此二項程序雖亦屬請求原稽徵機關更正或撤銷原處分之救濟程序，但即便未依上述程序行使權利，仍可依法申請復查，故申請查對或更正以及提出申辯等程序，對納稅義務人來說，可有可無，錯過了亦無大礙。然而，復查程序則不容忽視，該程序除了係稅捐案件行政救濟程序之第一步，為原處分機關第一個機關自我省查之機會外，該復查程序與行政執行亦有十分緊密之關連，一經依法申請復查，就有使該案件處於不確定狀態之效力，稅捐稽徵機關對於已申請復查的欠稅案件，即不得移送行政執行機關為強制執行。依據稅捐稽徵法第 35 條之規定，納稅義務人對於稽徵機關調查核定之稅捐處分如有不服，得於法定期間內，依規定格式，敘明理由，連同證明文件，申請復查。另稅捐稽徵法第 39 條第 1 項規定，納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行（按：民國 90 年 1 月 1 日起係移送法務部行政執行署所屬各行政執行處執行），但已依法申請復查者，暫緩移送法院強制執行。易言

之，申請復查當然就產生停止原處分執行之效果，對於納稅義務人之權益影響深遠，且非經過復查程序，就不得提起後續之訴願及行政訴訟等救濟程序，足見復查程序，為提起訴願等程序之先行程序。

三、訴願程序與行政執行之關係

（一）尚未移送行政執行之前：

依據稅捐稽徵法第 38 條第 1 項，以及同法第 35 條第 5 項之規定，納稅義務人對於稅捐稽徵機關之復查決定如有不服或稅捐稽徵機關未於二個月之法定期限內作成復查決定者，均得依據訴願法之相關規定提起訴願，而依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項之規定，如納稅義務人欠稅未繳超過三十日者，原則上，稅捐稽徵機關即應將該等案件移送行政執行處執行，惟有下列二種情形仍應暫緩移送執行，一是對復查決定之應納稅額（單指本稅而言）繳納半數，二是繳納半數確有困難，經稽徵機關核准提供擔保者。因此，倘經復查決定之結果仍應繳納稅捐，而不願被移送強制執行其財產或所得者，在稅捐稽徵機關將案件移送行政執行之前，則尚得以繳納半數或提供擔保之方式，暫時免於被執行。

（二）已移送行政執行之後：

若在稅捐稽徵機關將欠稅案件移送行政執行後，欠稅人始要求繳納半數或提供擔保，此時，案件是否能開始或繼續執行？因相關法令並無明文規定，財政部乃以 81 年 11 月 5 日台財稅第 810858591 號函為釋示：「納稅義務人對復查決定應納稅額未繳納半數，而依法提起訴願，經移送執行，始要求繳納半數者，應准予受理，並撤回執行。說明：二、稅捐稽徵法第 39 條第 2 項有關繳納復查決定應納稅額之半數或提供擔保，並依法提起訴願者暫緩執行之規定，其立法意旨在避免執行後，因行政救濟變更，而有不能恢復損害之弊，故納稅義務人對復查決定應納稅額未繳納半數，而依法提起訴願，經移送法院執行，始要求繳納半數者，參照該條項之立法意旨，應予受理並撤回執行為宜。」是故，縱已移送執行後，若能及時繳半或提供擔保，仍得回復至尚未執行或暫緩執行之狀態。倘若執行機關已為特定之執行行為，如扣押存款、查封拍賣動產、不動產等，在該特定之執行行為程序尚未終結前，則應予以撤銷；若該執行行為之程序已終結，則無從撤銷，應另由稅捐稽徵機關以退稅或抵繳他案之方式處理。

（三）惟有疑義者，若納稅義務人於移送前並未繳納半數或

提供擔保即提起訴願，經移送強制執行因執行徵起逾半數稅款後，得否依上開函釋撤回執行？例如，該執行案件因執行機關扣取存款、拍賣股票及動產、不動產，或因分期繳納而致徵起金額逾半數等情形，因其並非由納稅義務人主動繳納應納稅額之半數，而係由於行政執行處所為執行行為之結果，兩者情況並不相同，是否仍得適用上開函釋？稅捐稽徵機關究應否撤回執行？此等問題，業經財政部以 94 年 8 月 15 日台財稅字第 09404548190 號函釋示，認上開函釋所稱「經移送執行，始要求繳納半數者」，係指移送強制執行後，納稅義務人始要求自行繳納半數稅款之情形而言，尚不包括執行機關執行徵起逾半數稅款之情形在內，以杜執行實務上之爭議。

四、稅捐救濟程序中之停止執行

（一）停止執行之依據

依訴願法第 93 條第 1 項以及行政訴訟法第 116 條第 1 項之規定，行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願或行政訴訟而停止，而訴願法第 93 條第 2、3 項以及行政訴訟法第 116 條第 2、3 項之規定，即是例外得以停止執行之規定。訴願法第 93 條第 2 項之規定，係原處分機關或訴願機關得依

聲請或依職權為停止執行之決定，其要件為「原處分之合法性顯有疑義」或「原處分之執行將發生難以回復之損害」，且「有急迫情事，非為維護重大公益所必要者」，所謂「原處分之合法性顯有疑義」，依據最高行政法院 92 年度裁字第 370 號裁定意旨，訴願法第 93 條第 2 項所謂「原處分之合法性顯有疑義」，係指依原處分之形式或內容觀之，不待調查即得認定其合法性有疑義之情形而言；而所謂「難以回復之損害」，依上開裁定之意旨，係指其損害不能回復原狀，或不能以金錢賠償，或在一般社會通念上，如為執行可認達到回復困難之程度而言。系爭執行之標的為「金錢」，屬於金錢給付義務之執行，將來仍可以金錢償還，尚難認原處分之執行，有何不能回復或將發生何種難以補償之損害，揆諸前揭法條規定，殊無予以停止執行之餘地。行政執行法第 116 條第 2、3 項則分別就行政訴訟起訴前及繫屬中，聲請停止執行之要件，予以規定。

（二）聲請停止執行之事由

訴願法第 93 條第 3 項規定，行政法院亦得依聲請，停止執行，若欠稅人係依據該條項向行政法院聲請停止執行，其聲請之事由與前述第 93 條第 2 項規定相同，即有「原處分之合法性

顯有疑義」或「原處分之執行將發生難以回復之損害」二種；惟若欠稅人係依據行政訴訟法第 116 條第 2、3 項之規定向行政法院聲請停止執行，則聲請之事由僅規定「原處分或決定之執行將發生難於回復之損害」且有急迫情事者一種，而不包括「原處分之合法性顯有疑義」，則此種情況下，除審查執行是否將發生難於回復之損害外，法院是否仍要就原處分之合法性顯有疑義為審查，不無疑義，是以，最高行政法院 93 年度裁字第 525 號裁定即指出，該院最近之見解，認為若係依據行政訴訟法第 116 條第 2、3 項之規定聲請停止執行，法院不需就「原處分之合法性顯有疑義」該一要件為審查。

（三）稅捐稽徵機關應主動向行政執行處聲請停止執行之情形

關於納稅義務人未按復查決定應納稅額繳納半數，而提起訴願，經移送執行機關強制執行，復經行政救濟撤銷重核者，強制執行程序是否仍繼續進行，因法無明文規定，財政部 82 年 7 月 21 日台財稅字第 821491819 號函雖核釋此種情況下，應聲請停止執行，惟該停止執行之法律依據，該函並未指明，為落實依法行政之原則，財政部嗣於 94 年 11 月 17 日以台財稅字第 09404565240 號函明示，類此案件，應依稅捐稽

徵法第 40 條規定，向執行機關聲請停止執行，並俟重行復查決定之應納稅額滯納期間屆滿後，視納稅義務人有無繳納半數稅額或提供相當擔保，並依法提起訴願，再決定撤回或聲請繼續執行，並明令上開財政部 82 年 7 月 21 日台財稅字第 821491819 號函不再適用。

五、稅捐救濟程序與行政執行聲明異議程序之關係

(一) 行政執行法第 9 條第 1 項規定：「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，得於執执行程序終結前，向執行機關聲明異議。」是以，行政執行法所定之聲明異議程序，僅限於對執行機關之執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益等執执行程序上違法或不當之行政執行行為，始得主張不服，以保障執执行程序之合法性，若非屬上列事由，應另循其他救濟途徑。又強制執行事件之當事人，依執行名義之記載定之，應為如何之執行，則依執行名義之內容定之，至於執行事件之債權人有無執行名義所載之請求權，執行機關無審認判斷之權（最高法院 63 年臺抗字第 376 號判例意旨參照）。惟行政執行實務上，執行義務人針對實體事項向行政執行處依行政執行法第 9 條之規定提出聲明異議者，屢見不鮮，最常見者，例如

主張稅捐稽徵機關不應對之課稅及課徵之內容有錯誤，或是主張執行名義之繳款書已逾越稅捐之核課期間等等，然而，此等爭議，均非執行機關所得審究，亦非聲明異議程序所得解決，應依據稅捐稽徵法、訴願法及行政訴訟法所定之救濟程序為之。

(二) 行政執行法第 9 條第 2 項規定：「前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；：：」該條項所指停止執行，並非停止原課稅行政處分之執行，係指停止行政執行處所為特定執行行為之執行，與前述訴願法第 93 條以及行政訴訟法第 116 條所規定之停止執行，係停止原行政處分或訴願決定之執行，有所不同。惟如納稅義務人所據以提出聲明異議之理由，係主張原課稅處分之移送要件不合法，行政執行處不應受理執行，否則將侵害其權利者，例如：原處分送達不合法、已逾行政執行法第 7 條所定之執行期間等等，因事涉執行程序是否得以發動進行之根本性問題，故雖針對特定之執行行為提出聲明異議，若認其異議有理由者，應即停止整個執行程序之進行，而非僅停止個別之執行行為。

(三) 行政執行法第 9 條第 3 項規定：「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。」此乃行政執行原則上不因聲明異議而停止之規定，而執行機關具有是否停止執行之裁量權限，惟此僅在聲明異議程序始有適用，若納稅義務人在行政執行程序中並未就執行行為提出聲明異議，行政執行處則無從依職權或申請予以停止執行，此種情況，若仍認有暫時予以停止執行之必要者，另得依據行政執行法第 26 條準用強制執行法第 10 條第 1 項、第 2 項之規定「實施強制執行時，經債權人同意，執行法院得延緩執行。」「前項延緩執行之期限不得逾三個月。債權人聲請續行執行而再同意延緩執行者，以一次為限。：：」，在經債權人即稅捐稽徵機關同意後，延緩執行之，依強制執行法第 10 條所定之延緩執行，原則上延緩三個月，最長延緩至六個月，且延緩期間屆滿後，債權人應於執行機關通知後 10 日內聲請續行執行，逾期未聲請，該案將被視為撤回執行。惟延緩執行不同於停止執行，須經債權人同意始得延緩，不得由執行機關依職權或申請為之，且延緩期限最常不超過六個月，而停止執行則無期間之限制，應待停止之事由消滅後，始得繼續執行。

六、稅捐救濟程序與行政執行法上終止執行之關係

行政執行法第 8 條第 1 項、第 2 項規定：「行政執行有下列情形之一者，執行機關應依職權或因義務人、利害關係人之申請終止執行：：：二 行政處分或裁定經撤銷或變更確定者。：：」
「行政處分或裁定經部分撤銷或變更確定者，執行機關應就原處分或裁定經撤銷或變更部分終止執行。」
如原稅捐處分經訴願機關或行政法院予以撤銷或變更確定者，執行機關應終止行政執行程序，並將案件簽結。惟稅捐案件之行政執行實務上，常見行政救濟程序中，經行政法院判決將原處分撤銷並命重為處分者，例如台北高等行政法院 93 年度訴字第 2123 號判決，主文：「訴願決定及原處分（即訴願撤銷重核復查決定）撤銷」，該判決理由欄之末段並敘明「原告訴請撤銷，雖部分爭點為不合法，惟前述各項爭點既有疑義，並影響本稅及罰鍰，原告起訴，執予指摘即有理由，自應由本院予以撤銷，並發回被告按本判決之見解調查事證重為處分。」是故此種情形下，稅捐稽徵機關仍得依原判決之撤銷意旨重為處分，對納稅義務人課以稅捐，是以稅捐稽徵機關調查後重為處分之結果，若係「維持原核定」或僅增減其應納金額，納稅義務人應繳納稅款之義務，則非確定地免除，亦即，原處分並無撤銷確定之情事，執行機關依

申請得續行執执行程序；若重為處分之結果，係註銷其應納金額為零，因已無待執行金額，無從實施執执行程序，應由稅捐稽徵機關以撤回執行案件之方式處理。至於該重為處分程序之性質為何，依財政部 50 年 5 月 25 日台財稅發第 03497 號函釋、67 年 7 月 29 日台財稅第 35047 號函釋及 82 年 7 月 21 日台財稅第 821491819 號函釋意旨，認其「係踐行另一復查程序」，納稅義務人如有不服，「得逕依法提起訴願及行政訴訟」，以資救濟。

七、結語

政府非依法律不得向人民徵稅，人民亦依法律有納稅之義務，此乃現代民主國家之租稅法定主義，因我國行政執行法以及稅捐稽徵法之規定，稅捐之核課處分，不待實體上之確定即具有執行力，故稅捐案件即使進行相關之救濟程序，原則上亦不停止執行，也因此稅捐案件因提起行政救濟程序而與行政執执行程序之進行產生密切關聯，尤以停止執行之申請於實務上最為常見，而停止執行制度於稅捐稽徵法、訴願法、行政訴訟法、行政執行法及強制執行法上均有個別之要件規定，因此產生之適用上爭議也最多，如何兼顧公法上稅捐債權之實現與人民財產權益之合理保障，此仍有賴行政法

院、行政執行處、訴願機關以及稅捐稽徵機關之專業知識及判斷能力之精進，以及納稅義務人守法納稅之觀念深植，期能減少因此產生之訟爭與程序之拖延，並實現租稅社會之公平與正義。