

欠稅案件執行期間之探討

壹、前言

行政執行法第7條規定行政執行機關，有關執行程序期間之限制，屬於第一章總則性的規定適用金錢給付義務與行為、不行為義務之執行。有別於民事強制執行程序並未有類似的規定，應有其立法目的上基於行政、民事執行與實體、程序執行法理不同之處，有關執行期間的法律性質為何與稅捐之徵收期間有無普通規定與特別規定之關係？甫於民國96年3月5日業經立法院三讀通過修正之稅捐稽徵法第23條，明確規定稅捐之徵收除了有徵收期間之限制外，於移送行政執行後亦受執行期間之限制。對此，學說上見解各有不同，行政法院判決多未正面表明心證，本文整理不同學說與實務見解並提出本文的看法釐清其差異，希有助於實務的認識與運作並分析修法爭議。

貳、執行期間的法律性質

行政執行法第7條規定：「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。」執行期間之立法理由在於督促執行機關應儘速執行，以免義務人之義務陷於永懸不絕之狀態（廖義男，行政執行法簡介，台灣本土法學，第8期，頁3）。公法上金錢給付義務、行為不行為義務之執行分別歸屬於行政執行處與原處分機關，前者由移送機關居於債權人地位依據行政處分移送行政執行處對義務人執行構成兩階段關係，後者由原處分機關自行依據行政處分對義務人執行只構成一階段關係，因此執行期間之性質，究為實體規定或程序規定，如何與請求權時效相區別，實屬行政執行法制不可避免的問題。

一、學說上有不同看法可區分為下列四種見解：

（一）消滅時效說：本說認為金錢給付義務，作為或不作為義務之執行均屬請求權行使之效果，而請求權行使之期間係消滅時效期間，而非除斥期間，在現行行政法規中，對公法上請求權時效甚少規定，建立一般時效條款有其必要性，此本條所由設（吳庚，行政法之理論與實用，9版，頁523）。此項公法上債權的消滅時效，為了考慮公法的法律關係早日確定，採取絕對權利消滅主義，如果於時效消滅後再行收款便構成公法上不當得利，且並無時效中斷的制度，只有執行尚未

終結的時效不完成制度，倘若於五年的執行期間內，因移送執行無效果而核發債權憑證，時效並非從新起算，而是自原來的時效起算日進行時效期間（陳清秀，稅法總論，4版，頁613）。另有類似之見解認為執行期間為行政程序法第131條第1項公法上請求權時效以外之行政法規對於時效有規定者（蔡茂寅等四人合著，行政程序法實用，2006年10月3版，頁88）。

（二）除斥期間說：本說認為執行期間屆滿時，即發生不再執行之效果，係執行名義喪失其效力之期間；如因清償以外之原因而終結案件，已逾越行政執行法第7條所定行政執行之期限者，不得移送強制執行。但此乃執行名義喪失其執行力之期間，非消滅時效問題（楊與齡，強制執行法論，2005年9月，修訂12版，頁696、697）。

（三）法定期間說：本說認為依法條規定之文義與結構，與一般消滅時效期間者不同，雖行政執行期間具有法律安定功能，但不宜逕認行政執行期間是消滅時效期間，否則，應準用或類推適用民法有關消滅時效之規定（含時效中斷時效不完成等），如基於立法目的在於求法律安定，避免人民所負之行政法義務陷於長期不安定，時時刻刻處於受執行之恐懼，應將執行期間解釋類似於追訴權或行刑權時效之見解為法定不變期間（林錫堯，行政法要義，2006年9月，3版，頁382；同說，吳志光，行政法，2006年10月1版1刷，頁320）。

（四）執行時效期間說：本說認為行政處分、法院裁定或其他文書為行政執行之執行名義，本項所規定亦即為該等執行名義得有效存續之執行時效期間。為在個案中縱然執行時效其尚未屆滿，仍應注意有無權利失效之法理，而限制執行之可能性。本條執行時效期間之特別規定並非有關實體權利之特別時效規定（陳敏，行政法總論，4版，811頁）。

二、實務見解整理

（一）最高行政法院見解：

第一種見解：分別論述執行期間與請求權時效未予區別或說明執行期間是否為實體規定，見95年判字第833號、94年判字第430號：「其執行期間應自行政執行法修正施行日即90年1月1日起算5年，至94年12月31日止始告屆滿，因此，被上訴人移送強制執行時，尚未逾5年之執行期間。又本件之請求權時效，如前述應類推適用民法第125條之一般時效規定，被上訴人聲請執行時，尚未罹於時效，業經原審詳為查明，經核並無不合，則被上訴人依行政執行法聲請執行而受償之上

開款項2,198,619元，尚難謂有何不當得利可言」

第二種見解：認為移送執行之執行期間內不受徵收期間之限制，見94年判字第982號：「稅捐稽徵法第23條第1項但書之立法意旨：但在規定期間已就納稅義務人財產依法強制執行尚未結案者，因徵起並非不能，故設例外規定。亦即應徵之稅捐，在徵收期間屆滿前，已移送法院強制執行，因徵起並非不能，則不受稅捐稽徵法第23條第1項前段所規定應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收之限制；雖因嗣後法制變革，執行機關之變更，仍應移送該管行政執行處繼續執行之，並非終止已移送執行之執程序。在行政執行法第7條規定之執行期間內，應不受稅捐稽徵法第23條第1項前段所規定應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收之限制。」

(二) 法務部函釋：以民國90年3月22日(90)法令字第008617號為代表：「…係屬執行期間問題者，自當適用執行期間之規定，而與本案消滅時效問題無涉。至關於消滅時效期間之起算點，則應自該請求權得行使時起算，就具體個案判斷之。又倘法律關於時效有特別規定者，則應依該特別規定處理。」僅分別論述執行期間與消滅時效的法律依據，未說明如何區別適用與性質定義。

三、本文認為宜採法定期間說

執行期間係程序規定並非如同行政程序法第131條所規定之公法上請求權消滅時效是實體規定，其作用在於限制執行機關行使強制執行的權限。(李惠宗，行政法要義，頁372，亦認為：「是以公權力之行使，應有時效的問題，「是為公權力行使的時效」，「權力行使之時效」係公權力限制的問題，涉及法安定性的問題，應由個別法規加以規定，例如社會秩序維護法第31、32條所規定之「裁罰時效期間」、「行政執行期間」)相較於行政執行法第11條規定得移送行政執行之構成要件，而第7條是規定得行政執行的消極構成要件，理由如下：

(一) 執行期間之起算時點不同於消滅時效期間，前者乃是從處分、裁定確定及履行期間屆滿時起算；而消滅時效是自請求權可行使時起算(參見民法第128條)，況且我國行政處分效力之發生與執行是採行政爭訟不停止執行為原則。(參見訴願法第93條與行政訴訟法第116條；拍賣抵押物與假扣押、假處分裁定之執行依民事訴訟法第491條；刑事裁定依刑事訴訟法第409條)故行政處分或法院裁定送達義務人生效後，其所發生之公法上請求權時效即行起算，不因提起行政爭訟而不能行政執行，而執行期間卻因為行政爭訟或民刑事抗告之提起致使原處分

或原裁定不生確定的效果，也不開始起算五年執行期間，故請求權時效與執行期間的開始起算時點有所不同，會因為義務人對執行名義有無爭訟而有落差。因此，主張消滅時效說者無法說明執行期間之起算為何會因義務人有無對執行名義爭訟而有不同。

(二) 消滅時效立法目的在於權利人長期不行使權利，為尊重客觀法律秩序、維護社會交易安全、簡化法律關係以及避免在訴訟上舉證困難而使其權利消滅之制度，並有相關時效中斷、未完成及重新起算之規定。若債權人已積極行使權利，則其請求權時效得以繼續下去，並無法定最長期間之限制（公法上請求權亦同，參見行政程序法第 131 條以下規定）。然而執行期間乃主要是為了法律安定而設，除了督促公法債權人儘速行使權利外並無相關時效中斷、未完成或重新起算的問題，況且行政執行程序中義務人負有諸多的協力義務（關於行政執行上義務人協力義務之說明，請詳參：蕭文生著，行政執行制度中之當事人協力義務，台灣行政法學會，當事人協力義務/行政調查/國家賠償，2006 年 11 月初版），例如：行政執行法第 14、17、29 分別規定到場、報告財產、繳納代履行費用之義務，若不履行尚有被限制住居，拘提管收之負擔，不宜認為執行期間可因時效中斷從新起算以免過度加重義務人之負擔。故本文認為執行期間為法定不變期間並無時效中斷不完成的規定（若認為是時效規定而類推適用民法中斷或未完成，則屬於不利於人民之類推適用似有違法律保留原則），使義務人可得預見執行期間何時起算與確實屆滿之日為何，可使人民免於時時受公權力執行之威脅，有助貫徹法安定之法治國家原則，而採請求權時效說似難認為相同具有助於法律安定的功能。

(三) 除斥期間係指法律對某種權利所預定的行使期間，除斥期間係因法律行為有瑕疵或其他不正常情形，以致影響法律行為的效力，當事人得為撤銷或為其他補救行為的期間（施啟揚，民法總則，2005 年 6 月，6 版，頁 208）。除斥期間自始即有期限因期限屆滿而消滅，消滅時效僅適用請求權，除斥期間見之於形成權，解除權（黃立，民法總則，2005 年 9 月，4 版，頁 510）。況且除斥期間的起算是自權利成立時起算，而我國立法例是採不待執行名義確定即有執行力。若採除斥期間說，則執行名義的權利預定存續期間或喪失效力的期間，是自何時起算？是自執行名義生效開始起算或自執行名義確定之日起算？採前者，則與行政執行法第 7 條文義不符；採後者則與爭訟不停止執行原則之規範體系不相配合。

再者，除斥期間既是因權利人不行使權利致生權利消滅的效果，對照行政執行法第7條前段：「五年內未經執行者，不再執行」尚稱合理，惟依本條但書仍限制執行機關：「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」，執行機關既已開始執行為何仍生執行名義喪失效力的效果，故與除斥期間的性質不符。毋寧認為前段的五年是一種基於誠信原則而來的失權期間，亦即原處分機關或行政執行機關於執行名義確定五年之內，仍未開始执行程序若事時隔多年後再予執行，無疑是對義務人的財產權的突襲，故法律上該執行名義應生失權效果，不得再執行。但書的五年是基於法安定性及比例原則而來法定不變期間，若允許執行機關不受時間的限制，義務人必須無限期的忍受執行行為，即有過度侵害義務人自由權利之嫌，故行政機關行使公權力應有時間上的限制。

綜合上述，執行期間的法律性質應由規範標的、適用機關、制度功能及整體規範體系要求定之，若採消滅時效說則有時效中斷不完成的問題，人民所負之公法上義務時時有受強制執行之威脅，致使義務陷於永懸不絕之狀態，無以達成法律安定的功能；採除斥期間說，與現行通說對除斥期間的定義性質不符，故本文贊同法定期間說。

參、稅捐徵收期間與執行期間適用上的區別

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，不予適用之。」本項採普通法與特別法之規範形式，基於事件之特性對於執行期間或起算日有特別規定，為貫徹其立法意旨及行政目的，乃排除本法之適用（林錫堯，行政法要義，2006年9月，3版，頁383）。

目前行政執行實務作法，依據法務部行政執行署法規及業務諮詢委會第80次會議決議認為：「依現行法規定，稅捐稽徵法第23條係行政執行法第7條第2項所稱之「法律有特別規定者」，而為行政執行法第7條第1項之特別規定，應優先適用。即稅捐案件之執行應全部適用稅捐稽徵法第23條徵收期間之規定，不適用行政執行法第7條1項之規定。」。亦有認為捐稽徵法第23條與關稅法第9條為執行期間之特別規定，（陳清秀 稅法總論 2004年9月4版頁613，楊與齡，強制執行法論，2005年9月修訂12版，頁697，台北高等行政法院94年度訴字第1416、2347號判決），惟上開稅捐稽徵法與關稅法應屬稅捐債權債務的請求權時效規定（陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論 第32期，頁119以下，陳清秀，稅法總論3版，頁424），並非規範行政執行機關對義務人關於执行程序期間的限制，

公法上金錢債權之執行並非由稅捐稽徵機關居於債權人地位自行執行，兩者規範的機關、目的、效果各有不同，似難構成普通規定與特別規定之關係；亦即稅捐的徵收程序與行政執行程序是分屬不同階段的法律關係，另參見台北高等行政法院94年度訴字第1650號判決：「次查有關稅捐徵收期間之規定部分，稅捐稽徵法第23條第1項及行政執行法第7條第1項應有相互補充之關係存在，此從稅捐稽徵法第1項但書之「已移送法院強制執行」可排除5年徵收期間之限制即可得到印證。亦即立法者係有意將「徵收」與「執行」之概念作區隔，有關徵收期間之認定可直接依據稅捐稽徵法第23條第1項前段規定辦理，但若案件移送至行政執行處執行，則另生執行期間之問題，其執行期間應另行適用行政執行法第7條第1項之規定，因此二法條有相互補充之關係。茲由於本件稅款現仍繫屬臺北行政執行處尚未執行終結，故依上開行政執行法第42條第3項及第7條第1項之規定，其執行期間之計算，應自90年1月1日起至94年12月31日止，而於該段期間屆滿後，如再屆滿5年仍未執行終結者，始不得再執行，亦即須自100年1月1日起，始生逾越行政執行期間之效果。因此，本件稅款之徵收及移送行政執行處強制執行，脈絡相承，且至今尚未逾期。」行政執行處於執行程序的定位，參見台北高等行政法院94訴字第2778號判決：「法務部行政執行署所屬行政執行處形式上雖非稅捐稽徵法第23條第1項但書所謂之「法院」，但移送行政執行處執行稅捐之徵收，實質效果等同於行政執行法修法前之「移送法院強制執行」…行政執行處形式上雖非為「法院」，惟其既為稅捐案件強制執行之機關，則移送該執行處執行，自亦發生上開但書時效未完成之效力，亦即移送行政執行處執行稅捐之徵收，效果等同於行政執行法修法前移送法院強制執行。」）

執行期間是規範執行機關可行使執行權限的法定期間，準此，社會秩序維護法第32條規定：違反本法行為之處罰，其為停止營業、罰鍰、沒入、申誡者，自裁處確定之日起，逾三個月未執行者，免予執行；為拘留、勒令歇業者，自裁處確定之日起，逾六個月未執行者，免予執行。分期繳納罰鍰而遲誤者，前項三個月之期間，自其遲誤當期到期日之翌日起算。其經易以拘留者，自法院裁定易以拘留確定之日起，逾三個月未執行者，免予執行。上開規定應是法律基於社會秩序事件所設執行期間之特別規定。

另有見解認為稅捐稽徵法第23條規定第1項規定關於稅捐徵收，於徵收五年屆滿前之日已移送執行者，不適用行政執行法第7條第1項但書規定，換言之，自

該期間屆滿五年，尚未執行終結者，仍得繼續執行，已防止故意拖延逃稅而為稅負之公平（楊與齡 強制執行法論 2005年9月修訂12版 頁699）。依此見解推論，稅捐之徵收期間為執行期間之特別規定於案件移送行政執行處後仍不受行政執行期間之限制，果真如此，將出現案件移送行政執行處後稅捐徵收將永遠不會屆滿徵收期間以及執行機關也不受執行期間的限制。（換言之，公法上債權消滅時效永遠不完成）是否合理？是否有背於設立執行期間之立法本旨？

上開爭議已於民國96年3月5日三讀通過之稅捐稽徵法第23條增定第4、5項規定而告落幕：「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，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，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。本法自中華民國九十六年三月五日修正前以移送執行尚未終結之案件，自修正之日起逾五年尚未執行終結者，不再執行。」準此規定，稅捐之徵收期間與執行期間已區別為先後起算，徵收期間屆滿之翌日才開始起算執行期間，兩者合計最長可達十五年。

肆、執行期間屆滿的法律效果

行政執行法第7條規定：…五年內未經執行者，不再執行…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。所謂未經執行的意義是未曾開始执行程序（公法上金錢給付義務执行程序開始的立法定義請參照修正之行政執行法第7條3項規定；行為不行為義務執行之開始是指原處分機關已依行政執行法第27條為書面之告誡程序）。執行終結是指曾經開始执行程序但已依本法第8條規定終止執行者而言。

實務上有一爭議問題為：行政執行處若於前段五年期間內核發債權憑證交由移送機關收執，移送機關若嗣後發現義務人有可供執行之財產，仍必須於前段五年內再行移送始為合法，否則行政執行處仍以原處分逾五年執行期間退案處理（參照法務部法律決字第0950039759函示意旨）。上開實務見解似有可議之處，本條前段的五年執行期間規定是基於誠信原則的失權期間，執行機關既已開始執行就不會有逾五年失權期間而發生不再執行的效果，本文認為行政執行處發債權憑證結案仍屬行政執行法第7條中段規定的「其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行」，亦即，行政執行處應受理移送機關以債權憑證再移送之案件，直到本條第1項但書規定之「但自五年期間滿之日起已逾五年尚未執行終結

者，不得再執行。」，才算執行期間屆滿。十年執行期間屆滿後應發生終止執行的效果，相關執行命令，如扣押命令、限制出境、間接或直接強制措施，應自期間屆滿時由執行機關終止執行措施並通知義務人。現行實務作法依法務部行政執行署第65次法規業務諮詢委員會決議：「稅捐以外案件，執行期間已屆滿者，行政執行處以內部簽結及通知移送機關及義務人之作業方式處理。」

伍、修法爭議分析

公法上金錢給付義務之執行是否仍應適用執行期間或須修正而適用行政程序法第131條規定之公法上請求權消滅時效：

一、保留說：行政程序法第131條規定了「公法上請求權時效」應是指人民對行政機關的財產上請求權，而要求行政機關一定之作為或不作為。反之，行政機關本身有頒佈下令或禁止的高權措施權時，即不能適用「消滅時效」的規定，而應適用「除斥期間」或其他失效的原則規定。例如，行政執行機關在維護公共利益而有下令處分權的機關基本上，只得適用法規特別規定之期間，通常不得類推適用有關消滅時效的規定。因此行政執行期間並無時效中斷的適用，也因此，不能適用行政程序法第131條規定的「公法上請求權時效」的規定。原來條文第7條的規定，因為與行政程序法第131條規定的「公法上請求權時效」性質不同，仍有保留之必要。（蔡震榮執筆，翁岳生主編，行政法，2006年10月三版，第200頁。）

二、修正說：為避免行政執行期間與公法上請求權消滅時效期間，二者之間發生矛盾，未來修法時，宜以公法上請求權消滅時效期間（實體法上期間）為主，凡人民之公法上義務，有公法上請求權消滅時效之適用者，其可否繼續執行，取決於其公法上請求權是否罹於時效而消滅，而不適用行政執行期間之規定；如無公法上請求權時效之適用者，則應適用行政執行期間（程序法上期間）之規定，以免行政執行事件久懸未決而有背法律安定性原則（林錫堯，行政法要義，2006年9月，3版，頁383）。法務部行政執行法修正草案，刪除第7條執行期間總則性之規定，移至修正草案第61條規定有關行為、不行為義務或物之交付義務之執行，亦採取同上學說之見解。

本文認為公法上金錢給付義務之執行期間，不宜單純以實體法上金錢債權請求權時效視之，以免因時效中斷或不完成，而使人民所負義務陷於永懸不絕的狀態，況且案件執行的越久並不代表金額徵起的可能性越高。故較為贊同維持公法上金錢給付義務亦受執行期間限制之規定，甫修正之稅捐稽徵法第23條增訂稅

捐案件亦受執行期間之限制，也是基於同樣的立場。