

## 探討新修正稅捐稽徵法第 23 條第 4 及 5 項規定

### 壹、前言

在稅捐稽徵法第 23 條增訂第 4 及 5 項規定前，關於稅捐案件的強制執程序，只要依稅捐稽徵法第 23 條第 1 項但書規定在徵收期間屆滿前移送強制執行、聲明參與分配、申報破產債權而尚未結案者，即不受到未於徵收期間屆滿前徵起者，不得再行徵收之限制。換言之，稅捐機關於徵收期間屆滿前移送強制執行後，只要執行機關未予結案，即可無限期的續行執程序。在法律上沒有一個合理的期間限制執行機關行使公權力，造成納稅義務人所負義務陷於永懸不絕之狀態。相較於非稅捐案件的執程序，依行政執行法第 7 條規定最長有 10 年執行期間的限制，此一立法缺失在增定稅捐稽徵法第 23 條第 4 及 5 項規定後，欠稅案件執程序已有合理的期間限制。惟新修正之規定亦有若干法律上疑義，主管機關財政部已函釋相關疑義，本文目的即探討新修正之法律適用範圍並檢討財政部之函釋是否周延，有無須再補充之處。

### 貳、解析新修正規定及條文示意圖

#### 一、稅捐稽徵法第 23 條全文規定（關鍵字由作者加底線）

- (I) 稅捐之徵收期間為五年，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。
- (II) 應徵之稅捐，有第十條、第二十五條、第二十六條或第二十七條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算。
- (III) 依第三十九條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。
- (IV) 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。

(V)本法中華民國九十六年三月五日修正前已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。

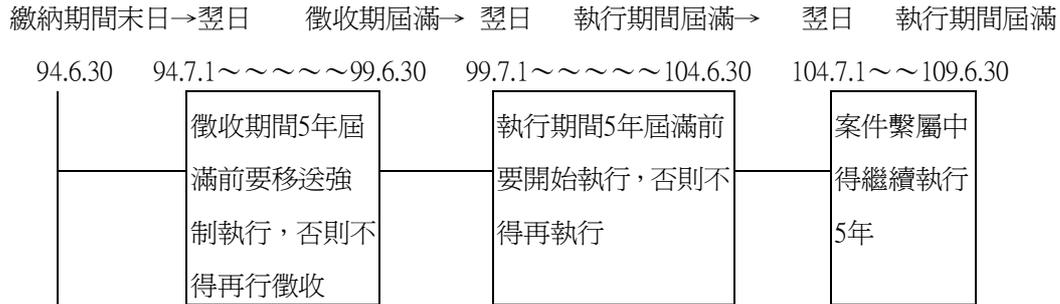
## 二、條文解析

關於第4項規定是參考行政執行法第7條第1項規定而增定執行期間的限制，非稅捐案件的行政處分依行政執行法第7條規定，係自行政處分確定之日起有5年執行期間的限制，若未於5年執行期間屆滿前開始執行者，則不得再執行，以及案件繫屬中最長可執行10年；而稅捐案件依新法規定係自徵收期間屆滿之翌日起有5年執行期間的限制，所謂5年執行期間的限制係指，執行機關必須於5年執行期間內開始執行情序，否則自5年執行期間屆滿之日起，不得再執行，若執行機關於5年執行期間屆滿前已開始執行者且執行期間屆滿之日欠稅案件仍未脫離行政執行處的繫屬，則最長可繼續執行至下一個5年執行期間屆滿為止，因此欠稅案件依第4項規定，總計自繳納期間屆滿30日後可執行15年為上限。應特別注意徵收期間屆滿之翌日開始起算執行期間，在執行期間內若案件脫離執行機關的繫屬，例如：核發執行憑證、退案、撤回等，依稅捐稽徵法第23條第1項規定，將受不得再行徵收之限制。

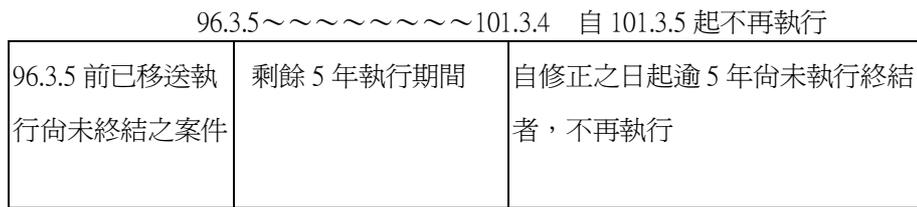
第5項是一個過渡規定，因為修法前執行欠稅案件並無執行期間的限制，故該項是以中華民國96年3月5日為基準日（即法文所稱：修正之日），凡基準日前已移送執行尚未終結之稅捐案件，自基準日起算5年執行期間，至遲應於中華民國101年3月4日應執行終結，若未執行終結者自同年3月5日起不再執行。（相同的立法例過渡規定可參照：1、行政罰法第45條第2項規定：「裁處權時效自本法施行之日起算」。2、行政執行法第42條第3項規定：「執行期間自本法修正施行日起算」。）

## 三、新修正條文示意圖

第4項規定示意圖（假設本案例未於中華民國96年3月5日前移送行政執行；繳納期間末日為94年6月30日，徵收其間加上執行期間最長可執行15年至109年6月30日為止。）



※第五項規定示意圖（以96年3月5日前已移送執行之案件為例）



參、探討第5項規定適用範圍是否應區分案件已屆滿徵收期間

一、財政部見解

本項規定：「本法中華民國九十六年三月五日修正前已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。」，參照條文之文義，本條的適用範圍是以稅捐案件是否曾於中華民國96年3月5日前移送執行而尚未終結為準，故此類案件一律剩餘5年執行期間。另依財政部中華民國96年5月15日台財稅字第09604527480號函表示：「說明二、本修正條文適用之原則如下（二）本修正條文修正日（96年3月5日）以前已移送執行案件，無論其於本修正條文修正日之前或後，經行政執行處核發執行（債權）憑證結案而「執行終結者」者，如未逾徵收期間，稅捐機關得再移送執行，且一律適用本修正條文第5項規定。」財政部見解亦從文義解釋出發，修正條文既未區分96年3月5日前已移送執行尚未終結之案件是否已屆滿徵收期間，應適用第5項規定一律剩餘5年執行期間，亦即96年3月5日前曾經移送執行之案件同時受到徵收期間與執行期間的限制。

二、本文見解

本文認為第5項適用範圍，應以案件在96年3月5日前移送執行並依稅捐稽徵法第23條第1、2、3項規定，自繳納期間屆滿之翌日起並扣除暫緩執行或停止執行之期間後而屆滿5年徵收期間者為限。亦即第5項規定適用範圍應限縮於96年3月5日前案件已屆滿徵收期間且案件持續繫屬於執行機關者為限。本文認為徵收期間與執行期間在稅捐

案件不同階段的關係，徵收期間屆滿後才有計算執行期間的問題。前者是稅捐徵收權時效的規定，如有法定事由以致不能依稅捐稽徵法第23條第1項規定移送執行、參與分配、申報破產債權的方式行使徵收權，得依同法第2項規定變更繳納期間；第3項規定扣除暫緩執行或其他法律規定停止稅捐執行之期間，後者是一法定不變期間，並無所謂扣除暫緩或停止執行期間的問題。若認為第5項適用範圍不區分是否已屆滿徵收期間，一律剩餘5年執行期間，將使本依第3項規定計算徵收期間應扣除者，反而因增定第5項規定變成不扣除，無疑是解釋不當架空第3項的適用，縱然可以扣除，但仍受剩餘5年執行期間的限制，其扣除似無意義。因此96年3月5日前移送執行尚未終結之案件，若未屆滿徵收期間者，應適用第4規定於徵收期間屆滿之翌日起起算執行期間。

試舉四例說明之：（1）欠稅案件於96年3月5日前移送執行，嗣後納稅義務人聲請破產或公司重整，依破產法第99條及公司法第294條規定，強制執行程序應當然停止，並且欠稅罰鍰依破產法第103條及公司法第296條第2項，不得列入破產或重整債權依破產或重整程序受償。再者破產或重整程序往往曠日廢時，若日後破產程序經法院宣告終止或破產裁定經廢棄確定；公司重整經法院裁定終止者，應回復原來的強制執行程序。上開案例本應扣除徵收期間，若依財政部見解縱然可扣除徵收期間，但仍受剩餘5年執行期間的限制，其扣除亦無實益。設若破產或重整程序進行超過5年而稅捐債務仍未受償，亦需於民國101年3月4日執行終結，甚不合理。（2）依強制執行法第41條第3項規定：「聲明異議人未於分配期日起十日內向執行法院為前二項起訴之證明者，視為撤回異議之聲明；經證明者，該債權應受分配之金額，應行提存。」準此規定，債權人或債務人提起分配表異議之訴，該債權應受分配之金額，應行提存。實際上等同於停止執行依分配表分配債權金額，嗣訴訟確定再行分配。因此訴訟期間若不准許扣除俟徵收期間屆滿後後再計算執行期間，一律剩餘5年執行期間，若訴訟時間超過5年仍未確定，稅捐債權豈非落空。相同情形可能發生於第三人異議之訴、債務人異議之訴而經受訴法院裁定停止執行者。（3）尤有甚者，若納稅義務人於稅單送達後將財產無償處分，稅捐機關必須依民法第244提起撤銷之訴，訴訟程序也有可能歷經數年方能確定。（4）另外，受扣押命令之第三債務人被稅捐機關依強制執行法第119條第2項聲請逕對其強制執行後，可依同法第3、4項提起異

議之訴並聲請停止執行，也有可能發生訴訟超過5年的疑義。

綜上，稅捐稽徵法第23條第3項扣除徵收期間之規定，目的在於徵收權不能行使，故停止其時效的進行。然而執行期間是法定不變期間，並無扣除或中斷的問題，財政部以文義解釋之方式認為第5項規定不區分徵收期間是否已屆滿，一律剩餘5年執行期間，而忽略於第4項明文將徵收期間與執行間接續起算分別規定，並架空第3項的適用可能性。因此本文認為以文義解釋第5項規定顯然適用範圍涵蓋過廣，應限縮於96年3月5日前移送案件已屆滿徵收期間且案件持續繫屬於執行機關為限，如此解釋稅捐稽徵法第23條第3、4、5項在規範體系上較為合諧且理論一致。

肆、96年3月5日前移送執行後經稅捐機關撤回或執行機關退案者應適用第4或5項之規定

一、財政部見解

依財政部中華民國96年5月15日台財稅字第09604527480號函表示：「說明二、本修正條文適用之原則如下（三）本修正條文修正日（96年3月5日）以前已移送執行案件，稅捐稽徵機關以課稅處分不成立、無效、送達不合法或移送執行後納稅義務人始要求繳納復查決定稅額半數或提供擔保等事由「撤回」，於修正日後再移送執行者，應適用本修正條文第4項規定；另執行機關以課稅處分不成立、無效、送達不合法「退案」者，亦同。」

上開撤回或退案之事由：例如，課稅處分不成立、課稅處分無效、課稅處分送達不合法。是屬於稅捐機關未於稅捐稽徵法第21規定之核課期間內，合法行使核課權，故此類案件縱然已於修法基準日前移送執行，既然未合法行使核課權命義務人繳納稅款，當然不會有後續起算徵收期間或執行期間的問題。此類案件稅捐機關應於核課期間屆滿前從新對納稅義務人發單課徵，並再依稅捐稽徵法第39條規定移送強制執行。（以上參考75年台財稅字第7533353號函示）

較有疑義的是，納稅義務人於基準日前移送執行後始要求繳納復查決定稅額半數或提供擔保經稅捐機關撤回，財政部認為應適用修正條文第4項規定。然而此種撤回事由並非課稅處分本身未發生效力，稅捐機關移送強制執行亦屬合法，本應適用第5項規定計算執行期間，財政部認為此種撤回案例應例外適用第4項規定。

## 二、本文見解

關於課稅處分不成立、無效、送達不合法等事由撤回或退案應適用第4項規定，本文贊同財政部之見解，因為稅捐債務的核課期間、徵收期間、執行期間依序各有不同的起算時點與要件。然而財政部認為納稅義務人於基準日前移送執行後始要求繳納復查決定稅額半數或提供擔保經稅捐機關撤回應適用第4項規定，即有檢討餘地。按稅捐稽徵法第39條第2項規定：「前項暫緩移送執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：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，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。」本項規定的適用範圍必須是移送執行前繳納稅額半數或提供擔保，如果是移送執行後再繳納半數或提供擔保，即無本項暫緩移送執行規定之適用。因此，為解決此種法律明文的困境，財政部81年台財稅字第810858591號函示：「稅捐稽徵法第三十九條第二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。」，故現行實務皆由稽徵機關向執行機關聲請撤回執行，避免因行政救濟變更而有不能回復之損害。

然而此類財政部認為依立法意旨應暫緩執行之案件，經稅捐機關撤回執行再行移送時，應適用第4項規定於徵收期間屆滿後再計算執行期間，而非適用第5項規定剩餘5年執行期間，反而對納稅義務人更為不利益。矛盾的是，財政部考量避免執行後因行政救濟變更而有不能回復的損害跟納稅義務人依訴願法第93條跟行政訴訟法第116條聲請停止執行的原因類似，然而聲請停止執行並不需要繳納半數或提供擔保，對於納稅義務人較有利的作法應該是聲請停止執行並且適用第5項規定剩餘5年執行期間，而不是繳納半數撤回後再適用第4項規定，有可能發生最長被執行15年的危險。

上開矛盾之處，本文認為移送強制執行後，納稅義務人繳納復查稅額半數或提供擔保者，應由稽徵機關依稅捐稽徵法第40條規定，向執行機關聲請停止執行，並可依稅捐稽徵法第23條第3項規定扣除徵收期間，再依第4項規定，於徵收期間屆滿之翌日起算執行期間，如此解釋矛盾之處自然迎刃而解。

## 伍、結論

從納稅義務人實現租稅構成要件而租稅債務發生之日起，稽徵機關必須於核課期間內行使核課權對納稅義務人發單課徵，否則不得再

行補稅或處罰；行使核課權後從繳納期間末日起算徵收期間，稽徵機關必須於徵收期間屆滿前移送執行，否則不得再行徵收；徵收期間屆滿之翌日起算執行期間，執行機關必須於5年內開始執行，最長不可執行超過10年，執行期間屆滿即須終止執程序，從租稅債務的發生到執程序終結，每個階段皆有明確期間的限制。在增訂稅捐稽徵法第23條第4、5項規定後，稅捐案件的執程序已經有合理期間的限制，國家不可再無限期的執行欠稅，致使納稅義務人所負之稅捐債務陷於永懸不絕狀態而時時刻刻遭受到執行的威脅。

財政部從文義解釋的方式，認為稅捐稽徵法第23條第5項適用的範圍，不區分基準日前移送執行之案件是否已屆滿徵收期間，卻又認為繳納復查稅額半數或提供擔保經撤回之案件，適用第4項規定，顯然是立論不夠一貫，否則不須為此類案件再開例外。凡此皆肇因於財政部解釋適用第5項的範圍過廣，將計算徵收期間本應扣除暫緩執行或停止執行期間的案件，一律適用第5項規定同受徵收期間以及剩餘5年執行期間的限制，變成縱然可扣除徵收期間亦須受到剩餘5年執行期間的限制，其扣除亦無意義。本文認為稅捐稽徵法第23條第4項已明文將徵收期間與執行期間分別規定接續起算，就是認為兩個法定期間有其不同的規範意義，再者解釋適用上也不應架空第3項導致扣除徵收期間並無意義，正確的解釋應認為第5項適用範圍應限縮於96年3月5日前案件已屆滿徵收期間且案件持續繫屬於執行機關者為限。