

本件聲明異議意旨略以：（一）「命令與憲法或法律牴觸者無效」「人民有依法律納稅之義務」分別為憲法第 172條、第19條規定。90年地稅執專字第 77536號地價稅行政執行事件未就憲法第19條規定之「依法律」為實質證明所依據之法律為何？即違反憲法第 172條規定為無效

發文機關：法務部行政執行署

發文字號：法務部行政執行署 99.11.08. 九九年度署聲議字第803號決定書

發文日期：民國99年11月8日

異議人即義務人 甲○○

上列異議人因滯納地價稅等，對本署彰化行政執行處90年度地稅執專字第77536 號等行政執行事件之執行行為，認有侵害利益之情事，向本署彰化行政執行處聲明異議，經該處認其異議無理由加具意見到署，本署決定如下：

主 文

異議駁回。

事 實

本件聲明異議意旨略以：（一）「命令與憲法或法律牴觸者無效」「人民有依法律納稅之義務」分別為憲法第 172條、第19條規定。90年地稅執專字第 77536號地價稅行政執行事件未就憲法第19條規定之「依法律」為實質證明所依據之法律為何？即違反憲法第 172條規定為無效。且本件並無強制執行法第 4條規定之執行名義。（二）「稅捐之徵收，優先於普通債權」「土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權」「經法院…執行拍賣…之土地，執行法院…應於拍定…五日內，將拍定…價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳」稅捐稽徵法第 6條第 1項、第 2項及第 3項分別定有明文。異議人所有之土地、房屋近新臺幣（下同）10餘億元之市價遭臺灣○○地方法院拍賣，南投縣稅捐稽徵處等機關之公務人員刻意未依法扣繳，應追究相關人員之疏失。（三）「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。」行政執行法第 7條第 1項定有明文。前揭命令，除前述之違憲情節外，於上述之法令，亦有牴觸，難以苟同。（四）異議人過著以大地為床之生活，無法安穩過日子，如何有能力繳稅，應符合「義務之履行經證明為不可能者」行政執行法第 8條終止執行之情節，請撤銷彰化行政執行處（下稱彰化處）90年地稅執專字第00077536號命令云云。

理 由

- 一、本件南投縣政府稅務局（原名南投縣稅捐稽徵處，中華民國《下同》90年 1月13日更名為南投縣政府稅捐稽徵處，97年 4月22日更名為現名）、財政部臺灣省中區國稅局（埔里稽徵所）（下稱移送機關）以異議人即義務人甲○○滯納地價稅、綜合所得稅等，於90年至98年間陸續移送彰化處執行（執行案號90年度地稅執專字第 77536號、91年度地稅執專字第 93317號、94年度地稅執字第 25746號至第 25747號、94年度地稅執專字第 25748號、94年度地稅執字第 32812號、94年度地稅執專字第 32813號、94年度綜所稅執字第 35545號、95年度地稅執字第 74564號、96年度地稅執字第 67772號、97年度地稅執字第54274 號、98年度地稅執字第 42333號），彰化處以99年 9月 2日彰執禮90年地稅執專字第00077536號命令（下稱系爭命令），命異議人應於99年 9月27日下午 2時親自到處，自動繳納應納金額，向彰化處據實報告財產狀況或為其他必要之陳述，並載明如經合法通知無正當理由而不到場，或不為報告，或為虛偽

之報告，將依法限制住居（出境、出海）等語。異議人分別於99年 9月22日、10月16日、10月29日以如前揭事實欄所載之事由向彰化處、本署聲明異議及申復，合先敘明。

- 二、按「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法院強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行（第1項）。前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：1、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。2、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。」「…公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。」「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、其處分書或裁定書定有履行期間或法定履行期間者。」「行政執行處為辦理執行事件，得通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。」「法律有公法上金錢給付義務移送法院強制執行之規定者，自本法修正條文施行之日起，不適用之。」分別為稅捐稽徵法第39條、行政執行法第4條第1項但書、第11條第1項第1款、第14條及第42條第1項所明定。故行政執行法修正條文施行（90年1月1日）後，納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，如無前開稅捐稽徵法第39條第1項但書及第2項之情形，稅捐稽徵機關即可移送本署所屬行政執行處執行。行政執行處於審查移送機關檢附之執行名義，認義務人確負有公法上金錢給付義務，且未於處分書所定之履行期間履行者，即得就義務人之財產執行之。查本件異議人應繳納之87年至97年度地價稅、91年度綜合所得稅，均逾期未繳納，移送機關遂檢附執行名義即繳款書、送達證書等相關資料，移送彰化處執行，彰化處形式審查執行名義合法成立，並符合移送執行之要件，乃以系爭命令通知異議人到處自動繳納應納金額，並據實報告財產狀況或為其他必要之陳述，揆諸首揭規定，並無不合。異議人主張90年地稅執專字第77536號地價稅行政執行事件，未就憲法第19條規定之「依法律」為實質證明所依據之法律為何？即違反憲法第172條規定為無效，且本件並無強制執行法第4條規定之執行名義云云，並無理由。
- 三、次按「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。」固為行政執行法第7條第1項所明定，惟同法條第2項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」其立法理由為：「其他法律基於事件之特性，對於行政執行之時效期間或其起算日有特別規定者，例如稅捐稽徵法第23條…，宜依其規定，爰訂定第2項規定。」則有關稅捐之行政執行期間，自應優先適用稅捐稽徵法第23條之規定。又「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…不在此限。」「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，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」「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。」稅捐稽徵法第23條第1項、第4項及第5項規定甚明。故稅捐之執行（徵收）期間，並不適用行政執行法第7條第1項，應依稅捐稽徵法第23條規定計算。爰依前揭規定就本件執行（徵收）期間分述如下：

- (一) 96年 3月 5日稅捐稽徵法第23條修正以前已移送執行之案件（執行案號90年度地稅執專字第 77536號、91年度地稅執專字第93317 號、94年度地稅執字第 25746號至第 25747號、94年度地稅執專字第 25748號、94年度地稅執字第 32812號、94年度地稅執專字第 32813號、94年度綜所稅執字第 35545號、95年度地稅執字第 74564號）：查前開案件繳納期間屆滿日分別為90年 5月24日、91年 7月 1日、94年 1月26日、94年 1月26日、94年 1月26日、94年 2月14日、94年 2月14日、94年 3月20日、95年 5月10日。移送機關分別於90年11月 5日、91年11月28日、94年 5月 2日、94年 5月 2日、94年 5月 2日、94年 5月31日、94年 5月31日、94年 6月 3日、95年 8月30日（彰化處收文日期）移送彰化處執行，是前揭案件其徵收期間自繳納期間屆滿翌日起算，經核均於徵收期間屆滿前移送執行，該等案件於96年 3月 5日稅捐稽徵法第23條修正前已移送執行尚未終結，自修正之日起逾 5年尚未執行終結者，始不再執行。
- (二) 96年 3月 5日稅捐稽徵法第23條修正後移送執行之案件（96年度地稅執字第 6772號、97年度地稅執字第 54274號、98年度地稅執字第 42333號）：查前開案件繳納期間屆滿日分別為96年 7月30日、97年 4月30日、98年 4月30日，移送機關分別於96年10月30日、97年 7月23日、98年 6月24日（彰化處收文日期）移送彰化處執行，前揭案件其徵收期間自繳納期間屆滿翌日起算，經核均於徵收期間屆滿前移送執行，而依前揭稅捐稽徵法第23條第 4項規定，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；但自五年屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，始不得再執行。
- (三) 綜上所述，異議人主張系爭命令，除違憲外，與行政執行法第 7條第 1項規定之法令，亦有牴觸云云，並無可採。

四、再按「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，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。」行政執行法第 9條第 1項定有明文。查聲明異議程序係行政執行之特別救濟程序，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行政執行程序上違法或不當之行政執行行為，始得主張不服。異議人主張其所有之土地、房屋近10餘億元之市價遭臺灣南投地方法院拍賣，南投縣稅捐稽徵處等機關之公務人員刻意未依法扣繳，應追究相關人員之疏失云云，經核與前揭規定所定異議人得向執行機關聲明異議之事由未合，並非本署及彰化處所得審認判斷。是異議人以聲明異議資為排除強制執行之方法，尚有未合。另按「稅捐之徵收，優先於普通債權。土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳」固為稅捐稽徵法第 6條所規定，惟查該條文係於96年 1月12日修正施行，該條第 2項適用之時點，限於96年 1月12日修正施行後開徵之地價稅、房屋稅始有其適用，且僅限於就該執行標的物所課徵之地價稅、房屋稅。查系爭事件中，僅97年地稅執字第 54274號、98年地稅執字第 42333號事件異議人滯欠之地價稅，係前揭條文修正生效後所開徵之地價稅，而本件亦經彰化處就義務人所有不動產有無96年 1月12日後經拍定，而得優先扣繳之地價稅乙事，向移送機關查詢，據移送機關表示：經查義務人之不動產均於96年 1月12日前拍定，拍定價金沖抵優先債權後，並無餘額可沖抵滯欠之地價稅等語，併予敘明。

五、末按，義務之履行經證明為不可能者，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，固為行政執行法第 8 條第 1 項第 3 款所明定，惟所謂「義務之履行經證明為不可能」，須就個案依法客觀認定之，必該行政法上義務客觀上不可能予以實現，始足當之。如一身專屬之義務（例如服兵役義務），義務人已死亡，或應對之實施執行之標的已滅失（例如應拆除之違建已焚毀滅失），行政執行之目的已無法達成而言（陳敏著，行政執行法總論，90 年 1 月版，頁 739 參照）。至於公法上金錢給付義務，參酌最高法院 20 年上字第 233 號民事判例：「金錢債務不容有不能之觀念，即有不可抗力等危險，亦應由其負擔…」意旨，並無義務之履行不可能之觀念。故異議人主張其過著以大地為床之生活，無法安穩過日子，如何有能力繳稅，應符合「義務之履行經證明為不可能者」行政執行法第 8 條終止執行之情節云云，亦無理由。

六、據上論結，爰依行政執行法第 9 條第 2 項規定，決定如主文。

中華民國 99 年 11 月 8 日

署長張 ○○