

發文字號：法務部行政執行署 96.09.10 行執一字第 0960005578 號函

發文日期：民國 96 年 09 月 10 日

要 旨：關於移送機關以受贈人為納稅義務人，然並無免除贈與人原有繳納義務之意思，但於受贈人完成繳納之前，贈與人仍然負有繳納義務，因此，義務人甲經查有可供執行之財產，行政執行處仍得對其財產執行之

主 旨：關於貴處函詢：「移送機關以贈與人為義務人移送執行，其後就同一贈與事實另以受贈人為義務人移送執行，其移送執行是否合法？其管理代號相同如何分案？得否分別報結？」一事，復如說明三至四，請 查照。

說 明：一、復貴處 96 年 8 月 23 日桃執義 92 年贈稅執特字第 00000319 號函。

二、本件移送機關財政部臺灣省北區國稅局（中壢稽徵所）以義務人陳○田滯納贈與稅，移送 貴處執行，因無財產可供執行，另依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，另向受贈人陳○欣核課贈與稅，並依法移送執行，貴處因移送機關所移送之二案管理代號相同，函移送機關補正，移送機關於 95 年 6 月 6 日以北區國稅中壢四字第 0951007388 號函表示，無法另配賦予新管理代號，貴處認其移送執行是否合法？其管理代號相同如何分案？如何結案？尚有疑義，函詢本署，合先敘明。

三、本件經作成提案，提請本署處 96 年度法律座談會（提案二）討論，業經作成決議：「依本署第一組初審意見通過。」本署第一組初審意見為：「問題一：稅捐機關對乙之移送執行是否合法？按行政執行處無權審酌行政實體法之問題，僅得依行政程序法之相關規定判斷是否有形式上合法之行政處分存在，如有疑義，應由移送機關釋明及負責（參照法務部 91 年 9 月 17 日法律字第 0910034633 號、本署法規及業務諮詢委員會第 12 次、第 38 次、第 46 次、第 47 次決議）。移送機關（稅捐稽徵機關）對於滯納公法上金錢給付義務之義務人逾期不履行者，依行政執行法第 11 條、第 13 條及稅捐稽徵法第 39 條等規定，移送行政執行處執行，行政執行處應審查執行名義是否合法成立，始得依法執行（參照法務部 96 年 4 月 4 日法律字第 0960012592 號函）。查本件移送機關對乙另核發稅單並行送達，行政執行處判斷有形式上合法之行政處分存在，符合行政執行法第 4 條第 1 項但書、第 11 條、第 13 條規定之執行要件，就移送機關（稅捐稽徵機關）而言，即屬合法移送執行。問題二：執行處得否對

甲或乙繼續執行？按行政執行處對於義務人甲（贈與人）所進行之行政執行程序，並未終結，案件仍繫屬於行政執行處。移送機關（稅捐稽徵機關）另依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以乙為納稅義務人課徵贈與稅，對乙核發稅單並行送達，乙未依限期繳納，經移送機關依法移送行政執行處執行，行政執行處審查執行名義合法成立後，得依法對乙執行。義務人甲與義務人乙為二執行名義二案件（參照行政執行法施行細則第 22 條），移送機關對乙核發稅單並行送達，並非對甲免予執行。換言之，移送機關以受贈人為納稅義務人，然並無免除贈與人原有繳納義務之意思。於受贈人完納之前，贈與人仍負有繳納義務，義務人甲經查有可供執行之財產，仍得對其執行（參照高雄高等行政法院 93 年訴字第 669 號裁判）。是以，行政執行處得對甲或乙進行執行程序。惟觀諸遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定之立法理由，贈與稅係以贈與人為納稅義務人為原則，僅於特定情形得以受贈人為納稅義務人。在實體上，贈與人與受贈人所負擔之稅額，移送機關係因同一贈與行為，對贈與人所核課之稅額無法徵起，於法定要件下，對受贈人核課，目的在徵起該稅額，是設同一管理代號以控管，俟執行完竣，再就實際不足金額與估算金額之差額部分，對受贈人辦理退補稅（參照財政部 93 年 12 月 23 日台財稅字第 09304567810 號函），行政執行處就甲或乙之清繳情形應相互影印附卷，必要時應向移送機關查明。」是以，關於移送執行是否合法、如何進行及是否分別報結部分，應本決議意旨辦理。

四、關於移送機關對於贈與人及受贈人之管理代號、移送案號相同如何分案問題，業經「法務部行政執行署暨行政執行處執行案件管理系統」工作小組第 82 次會議決議：「請在義務人為受贈人之案件其移送案號後加『-1』再行分案。」，該類案件依前揭決議辦理即可解決。至於該類案件是否分予同一執行股執行乃屬處長之職權，併此敘明。

附件：法務部行政執行署處 96 年度法律座談會

提案 二：稅捐機關因贈與人甲贈與受贈人乙財物而課徵甲贈與稅，於移送行政執行處執行（下稱 A 執行案件）中，經查甲已無任何財產，遂以財政部 93 年 12 月 23 日台財稅字第 09304567810 號函意旨（判斷「無財產可供強制執行」並不以移送強制執行取具債權憑證為必要），依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以乙為納稅義務人課徵贈與稅。對乙

雖另核發稅單並行送達，然或認屬同一贈與事實，故對乙核發之稅單上，其管理代號等稅籍資料與對甲核發之稅單一致，移送執行所屬之移送案號亦相同，並要求行政執行處逕行將 A 執行案件變更乙為義務人後繼續執行。試問稅捐機關對乙之移送執行是否合法？又執行處得否對甲或乙繼續執行？（提案機關：桃園行政執行處）

研擬意見：甲說：稅捐機關依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以乙為納稅義務人課徵贈與稅，實係改訂受贈人為納稅義務人，又該贈與稅之基礎原因事實、納稅義務內容均屬相同，故無庸另外配賦不同之管理代號而作區別，僅須將稅單納稅義務人更正即可，對已經繫屬之 A 執行案件，逕變更乙為義務人後即可繼續執行。

乙說：同一贈與事實所產生之贈與稅，依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項本文規定，優先以贈與人為納稅義務人，而有但書各款情形時，始例外以受贈人為納稅義務人，故對甲、乙應先後有二張稅單並存，在先之稅單納稅義務人為甲，在後之稅單納稅義務人為乙（王惠慧，贈與稅行政執行之風險管理，稅務旬刊第 1869 期參照），又按財政部 90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號函釋意旨：「受贈人負繳納贈與稅義務而無財產時，尚未徵起之稅款可續向贈與人執行。遺產及贈與稅法第七條第一項之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起，依該條項第二款規定以受贈人為納稅義務人時，原對贈與人開徵之稅款僅係暫不執行，俟對受贈人徵起後始確定免予執行，故於受贈人逾期未繳納且無可供執行之財產，或有可供執行之財產惟經移送強制執行仍未徵起全數稅額等情形者，如又查得贈與人有可供執行之財產，應就尚未徵起之稅額對贈與人續予執行。又續對贈與人執行時，對受贈人開徵之稅款應辦理更正並註銷其尚未繳納之稅額。」換言之，甲之納稅義務不因稅捐機關依上開規定對乙課徵贈與稅而免除，又此二納稅義務主體乃各別獨立，且各自開始執行條件不同，故除了執行名義之稅單應予區別並存外，移送行政執行時，亦應分別繫屬於不同的執行案件，各依其執行條件成就與否，獨立辦理執行。而本題稅捐機關逕以單一之稅務案件以及行政執行案件，在遇有該條項但書各款之情形時，認僅發生將納稅義務人變更改課之效力，而非並存兩個不同義務主體之稅務與行政執行案件，除與該條項規定不符外，亦與上開函示意旨有所違背。故對乙核課移送執行之部分因違法而不生效力，A 執行案件仍應

以甲為執行義務人繼續執行。至於稅捐機關若已對乙核發獨立之稅單並行送達，嗣後將乙的稅務案件移送行政執行時，除了執行處應另分獨立之執行案號，對乙始得進行執行外，參照上開財政部函示：「原對贈與人開徵之稅款僅係暫不執行」之意旨，對甲之行政執行案件，或由執行處核發執行憑證結案，或由稅捐機關撤回對甲之行政執行案件，始為妥當。

丙說：一、按遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有左列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明者。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。」，雖該條項之立法本意及條文之文字並未規定贈與稅由贈與人及受贈人負連帶債務之用語（王惠慧，贈與稅行政執行之風險管理，稅務旬刊第 1869 期參照），惟按財政部 90 年 12 月 14 日台財稅字第 0900457044 號函釋意旨闡明：「遺產及贈與稅法第七條第一項之立法意旨，係為確保稅捐債權之徵起。」，另按遺產及贈與稅法施行細則第 5 條規定：「依本法第 7 條之規定，以受贈人為納稅義務人時，其應納稅額仍應按贈與人為納稅義務人時之規定計算之」，故贈與人與受贈人顯係分別依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項本文與但書規定，而共同負有相同內容之公法上金錢給付義務（贈與稅），合先敘明。

二、次按行政執行法第 26 條準用強制執行法第 18 條第 1 項規定：「強制執执行程序開始後，除法律另有規定外，不停止執行。」，雖財政部上開函示稱：「依該條項（遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項）第二款規定以受贈人為納稅義務人時，原對贈與人開徵之稅款僅係暫不執行」，惟觀諸遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定及該函示所揭槩「確保稅捐債權」之立法意旨，似無法得出該條項但書部分為「停止執行」之特別規定；換言之，縱使稅捐機關依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以受贈人為納稅義務人而核課贈與稅並移送執行時，原對贈與人行行政執行之部分，仍不應停止執行。

三、承上所述，吾人以為贈與人及受贈人因上開規定分別成立內容相同之公法上金錢給付義務，故在稅單之核課執行上，實可認為係單一之稅務及執行案件而有複數之義務人，因而稅務案件

上僅須配賦單一之管理代號，遇有遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項但書之情形時，僅須以增列義務人之方式辦理即可，然因受贈人所負之義務係「附有條件」，故相關稅單於條件成就後，仍應另行核發並對其送達，嗣其逾期未繳時，亦以增列義務人之方式，併入原對贈與人行政執行之案件後即得繼續執行，亦即原對贈與人行政執行案件部分，並不宜以核發執行憑證或撤回執行等方式處理。

初步研討結果：

宜採取丙說見解。由於以增列義務人方式辦理，較甲說單純改列單一義務人之作法，更能達到遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定係在「確保稅捐債權」之立法意旨。另外僅以單一執行案件而增列兩者為共同義務人之方式，尚可避免乙說認為對於贈與人部分應以核發執行憑證或撤回執行之方式處理，恐有逾「徵收期間」之流弊。

本署第一組初審意見：

問題一：稅捐機關對乙之移送執行是否合法？

按行政執行處無權審酌行政實體法之問題，僅得依行政程序法之相關規定判斷是否有形式上合法之行政處分存在，如有疑義，應由移送機關釋明及負責（參照法務部 91 年 9 月 17 日法律字第 0910034633 號、本署法規及業務諮詢委員會第 12 次、第 38 次、第 46 次、第 47 次決議）。移送機關（稅捐稽徵機關）對於滯納公法上金錢給付義務之義務人逾期不履行者，依行政執行法第 11 條、第 13 條及稅捐稽徵法第 39 條等規定，移送行政執行處執行，行政執行處應審查執行名義是否合法成立，始得依法執行（參照法務部 96 年 4 月 4 日法律字第 0960012592 號函）。查本件移送機關對乙另核發稅單並行送達，行政執行處判斷有形式上合法之行政處分存在，符合行政執行法第 4 條第 1 項但書、第 11 條、第 13 條規定之執行要件，就移送機關（稅捐稽徵機關）而言，即屬合法移送執行。

問題二：執行處得否對甲或乙繼續執行？

按行政執行處對於義務人甲（贈與人）所進行之行政執行程序，並未終結，案件仍繫屬於行政執行處。移送機關（稅捐稽徵機關）另依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 2 款規定，以乙為

納稅義務人課徵贈與稅，對乙核發稅單並行送達，乙未依限期繳納，經移送機關依法移送行政執行處執行，行政執行處審查執行名義合法成立後，得依法對乙執行。義務人甲與義務人乙為二執行名義二案件（參照行政執行法施行細則第 22 條），移送機關對乙核發稅單並行送達，並非對甲免予執行。換言之，移送機關以受贈人為納稅義務人，然並無免除贈與人原有繳納義務之意思。於受贈人完納之前，贈與人仍負有繳納義務，義務人甲經查有可供執行之財產，仍得對其執行（參照高雄高等行政法院 93 年訴字第 669 號裁判）。是以，行政執行處得對甲或乙進行執行程序。惟觀諸遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定之立法理由，贈與稅係以贈與人為納稅義務人為原則，僅於特定情形得以受贈人為納稅義務人。在實體上，贈與人與受贈人所負擔之稅額，移送機關係因同一贈與行為，對贈與人所核課之稅額無法徵起，於法定要件下，對受贈人核課，目的在徵起該稅額，是設同一管理代號以控管，俟執行完竣，再就實際不足金額與估算金額之差額部分，對受贈人辦理退補稅（參照財政部 93 年 12 月 23 日台財稅字第 09304567810 號函），行政執行處就甲或乙之清繳情形應相互影印附卷，必要時應向移送機關查明。

研討結論：依本署第一組初審意見通過。