

行政執行事件執行名義之審查及其相關問題

—以滯納稅捐之執行事件為例

壹、前言

按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、其處分文書或裁定書定有履行期間或有法定履行期間者。二、其處分文書或裁定書未定履行期間，經以書面限期催告履行者。三、依法令負有義務，經以書面通知限期履行者。法院依法律規定就公法上金錢給付義務為假扣押、假處分之裁定經主管機關移送者，亦同，行政執行法第 11 條定有明文。以滯納稅捐之行政執行事件為例，其行政執行所據以執行之執行名義為行政處分，即稅捐稽徵機關所開立送交納稅義務人之稅額繳款書。在司法判決及實務上，行政執行機關必須依職權審查，其所據以執行之執行名義是否合法有效成立。在滯納稅捐之行政執行事件中，其執行名義即稅額繳款書要合法有效成立，必須於稅額繳款書各欄之填載，依法均正確無誤。此所稱依法正確填載者，即在稅額繳款書各欄資料之填載，均須合乎法律之規定，否則該執行名義即不能謂為合法。以下，僅就行政執行實務上，滯納稅捐事件，其執行名義不合法及相關問題，蒐集相關資料，舉其犖犖大者，臚列於后，供讀者參考。

貳、納稅義務人為自然人之情形：

- 一、納稅義務人與納稅義務人之身分證統一編號不相符合：稅額繳款書上納稅義務人欄及納稅義務人統一編號欄內之資料必須完全相符，否則不能辨明義務人究為何人。在行政執行實務上，偶有發現此種案件，義務人不明之行政執行事件即不應執行，故須為納稅義務人與納稅義務人之身分證統一編號相符合之稅額繳款書，行政執行機關才得據以執行。
- 二、以已死亡之自然人為納稅義務人：民法第6條規定，人之權利能力，始於出生，終於死亡。即人死亡後即喪失權利能

力，納稅義務人之適格，須為生存中的自然人，若以已死亡之自然人為義務人，則該執行名義即不合法。義務人死亡後若有繼承人，而該筆稅捐若為本稅，稅捐稽徵機關應改列義務人之繼承人為納稅義務人，對之徵收。蓋民法第1147條規定，繼承，因被繼承人死亡而開始。第1148條又規定，繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。稅捐原本是被繼承人所負公法上給付義務，被繼承人死亡後，其繼承人於繼承開始時即承受該筆稅捐之給付義務。故此時，稅捐稽徵機關填載稅繳款書時，應以其繼承人為納稅義務人，方為正辦。然而，其繼承人或繼承人其中之一，已依法辦理限定繼承者。依民法第1154條規定，繼承人得限定以因繼承所得之遺產，償還被繼承人之債務。繼承人有數人，其中一人主張為前項限定之繼承時，其他繼承人視為同為限定之繼承。為限定之繼承者，其對於被繼承人之權利、義務，不因繼承而消滅。此時，繼承人僅於因繼承所得遺產之額度內，負給付稅捐之責。另依民法第1174條第1項規定，繼承人得拋棄其繼承權。第1175條又規定，繼承之拋棄，溯及於繼承開始時發生效力。若繼承人已依法辦理拋棄繼承，其繼承權拋棄後，即不再承受被繼承人稅捐之給付義務。此時即不得將該繼承人列為義務人。

三、有多數義務人之案件未將所有義務人全部列名：稅捐稽徵法第16條規定，繳納通知文書，應載明繳納義務人姓名或名稱．．．等事項，．．．。另依63年台抗字第376號判例意旨表示，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，執行法院無審認判斷之權。故對於有多數義務人之案件，於稅額繳款

書之義務人欄內應將所有義務人逐一系列名，才能對所有義務人發生效力。如稅捐稽徵機關以祭祀公業管理人為納稅義務人，而其管理人有多人時。或滯納遺產稅之案件，納稅義務人有數人時，即應依上述方式填載(財政部92年2月10日台財稅字第0920005948號函參照)。如有部分義務人漏未填載，則稅額繳款書之效力尚不及於漏未填載之義務人。另外，實際案例上，於有多數義務人之情形，稅捐稽徵機關在稅額繳款書之義務人欄內只填載「陳○○等五人」，而未將五位義務人之姓名逐一系列出。這種情形，稅額繳款書之效力僅對陳○○生效，而尚不及於其他四位義務人。另外，法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會第36次會議討論提案：「有關稅捐稽徵機關以祭祀公業管理人為納稅義務人所發地價稅繳款書，其納稅義務人欄，未一一列名，僅載明某甲等四人，並對某甲合法送達，嗣後稅捐稽徵機關再向某甲及其他管理人發催繳書函，因該催繳未載明各期繳納稅額及繳納期限，而僅載明應繳年度之稅額(記載稅額同原繳款書)，則該催繳書函是否對其餘未列名之管理人生補正合法送達之效力？」討論決議為：提案情形之地價稅繳款書僅載明「某甲等四人」(未逐一系列名)，並已合法送達某甲，依六十三年台抗字第三七六號判例意旨「強制執行事件之當事人，依執行名義之記載定之。」及稅捐稽徵法第十六條「繳納通知文書，應載明繳納義務人姓名或名稱．．．等事項，．．．。」規定，該地價稅繳款書之效力僅及於某甲。嗣後稅捐稽徵機關另以書函逐一系列名，請某甲及其他管理人儘速繳納滯欠之地價稅。惟該書函並未載明繳納期限，究其性質非屬行政處分，故縱然稅捐稽徵機關已將祭祀公業管理人逐一系列名並合法送達，前揭地價稅繳款書之效力仍未因此而及於未列名之祭祀公業管理人(財政部92年7月4日台財稅字第0920038073

號函參照)。因此，有多數義務人之案件應將所有義務人全部列名，執行名義之效力才會及於所有義務人。

參、納稅義務人為法人之情形

- 一、稅義務人與納稅義務人之統一編號不相符合：情形及理由如前所述。
- 二、納稅義務人為公司時，稅額繳款書內負責人姓名欄未填載經濟部商業司登記之負責人：實務上，偶有發生，納稅義務人之公司負責人已變更，而稅捐稽徵機關不察，於稅額繳款書負責人姓名欄內，仍填載前任公司負責人之姓名並對之送達。惟納稅義務人公司負責人既已變更，則稅額繳款書負責人姓名欄內，應填載現任公司負責人，而現任公司負責人究為何人，應以主管機關經濟部商業司之登記為標準。
- 三、納稅義務人代表人業已死亡而未選任新任代表人之情形：
 - 1、若納稅義務人為有限公司，而其董事長死亡後，未選任新董事長，即擅自歇業他遷不明，其各稅或罰鍰繳款書之送達取證方式，依據財政部88年6月11日台財稅字第881918846號函表示，公司法第一百零八條第一項規定「公司應至少置董事一人執行業務並代表公司，最多置董事三人，就有行為能力之股東中選任之。董事有數人時，得以章程特定一人為董事長，對外代表公司。」依上開規定，董事有數人，但未以章程特定一人為董事長時，全體董事均有代表公司之權限。有限公司董事長死亡後，未選任新董事長，可認為回復至未選任董事長之情形，依上開法條規定得以其他董事為公司之代表人，對其送達稅捐稽徵文書；……，無董事亦無經理人時，參照法務部七十八年一月二十六日七十八律字第一七一四號函釋，可依非訟事件法第六十五條規定向法院聲請選任臨時管理人；又如該公司停業已逾六個月，亦可依公司法第十條規定由稽徵機

關以利害關係人身分請求解散該公司，進行清算，而以清算人為稅捐稽徵文書之應受送達人。此即以清算人為納稅義務人之負責人。

2、如有限公司經中央主管機關依公司法第十條規定命令解散，並依同法第三百九十七條第一項規定廢止公司登記，惟該公司迄未依規定進行清算，如該公司章程就清算人之選任並未有規定。即依公司法第一百十三條準用第七十九條規定，如公司章程就清算人之選任並未有規定，公司股東亦未決議選任清算人，應以全體股東為法定清算人，並以公司解散之日為清算人就任之日。此時，移送機關之相關行政處分文書應將全體股東列為義務人之負責人，但僅向其中一人送達即為合法送達（法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會第56次會議決議參照）。

3、至於財團法人董事長死亡後，未選任新董事長，有關稅捐繳款書之送達，應以何者為代表人？依財政部89年5月12日台財稅字第890452515號函表示，定有代表法人之董事者，其姓名為財團設立登記時之應登記事項，民法第六十一條第一項第七款定有明文；復依同時第三十一條規定，如董事變更時，應為變更登記，不為變更登記者，不得以其事項對抗第三人。案內財團法人○○寺經依基隆市政府函附之董事名冊，皆係以駱○○君為常務董事，本案如經查明於繳款書送達時駱君仍為該寺之常務董事者，以其為法人代表予以送達，應尚屬適法。即此時乃以該財團法人之常務董事為其法人之負責人。

肆、稅額繳款書未載明開始繳納稅捐之日期

依稅捐稽徵法第18條第4項規定，繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。故稅額繳款書繳納期間欄內，應確實載明開始繳納稅捐之日期，方能判斷稅額繳款書是否確實於開始繳納稅捐日期前送達於納稅義務人。在執行實務上，比較

容易發生漏載開始繳納稅捐日期之情形，是在稅捐稽徵機關同意納稅義務人，將該筆稅捐改訂繳納期間時，只填載改訂繳納期間之「末日」，而漏未填載改訂繳納期間之「開始日」。法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會第57次會議曾討論提案：「稅單（繳款書）經改訂繳納期間，僅記載繳納期限末日，未載開始繳納日期，而在繳納期限末日前送達納稅義務人者，其送達是否合法？」其決議為，「本案爭執點為行政處分是否合法有效，而非送達合法與否之問題，故稅單未記載繳納期間之始日，其效力如何，仍有疑義，於財政部釐清前，為免滯納金、滯納利息之計算產生問題，暫採甲說處理行政執行案件，惟其理由修正為：依稅捐稽徵法第18條第4項規定，繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。稅單既經改訂繳納期間，自應重新載明繳納期間，即載明繳納始日及繳納末日，未載明繳納始日者，與上開規定未合，亦有違行政程序法第96條書面行政處分應記載事項之規定。」在實務上，該管行政執行處發現稅額繳款書未載明開始繳納日期之案件，多以該繳款書違反稅捐稽徵法第18條第4項規定，其送達不合法為由，將執行事件之相關資料檢還移送機關。

伍、移送時稅額繳款書所載之繳納期間已逾稅捐稽徵法第23規定之徵收期間

稅捐稽徵法第23規定，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，已移送法院強制執行，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。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。依第三十九條暫緩移送法院強制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。依本條規定，滯納稅捐移送執行之案件，須未逾稅捐稽徵法第23規定之徵收期間，方為合法。在執行實務上，移送機關將已逾徵收期間之案件移送

執行，則該管行政執行處應將該案件檢還移送機關，不予執行。

陸、稅捐之罰鍰於行政救濟程序終結前即移送強制執行

依稅捐稽徵法第50條之2規定，依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第三十九條規定予以強制執行。故稅捐之罰鍰，如受處分人不服而提起行政救濟，應俟行政救濟程序終結後，並符合移送強制執行之要件時，方可移送執行。否則，其移送執行即難謂合法。在行政執行實務上，偶有這類誤為移送之案件。此時，該管行政執行處應將該案件檢還移送機關，不予執行。

按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，執行法院無審認判斷之權（最高法院63年台抗字第376號判例參照）。強制執行事件僅對執行名義之形式要件是否具備予以審查為已足，勿庸為實體之調查（最高法院56年台抗字第714號、70年台抗字第472號判例參照）。行政執行事件之執行名義，係確定移送機關債權存在之範圍，得據以請求行政執行機關實施強制執行之公文書。依前揭判例意旨，行政執行機關對移送機關是否具有其執行名義所載之請求權，並無審認判斷之權，但仍應對該執行名義之形式要件是否具備予以審查。因此，行政執行機關對移送機關所檢附之執行名義，均應針對前述重點一一加以檢視，確認執行名義合法無誤後，方得據以執行。