高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第129號
民國113年3月27日辯論終結

原　　告　洪菖酉(原名洪俊杰、洪乙笙)

訴訟代理人　黃俊嘉　律師
　　黃雅慧　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　陳姿伶
　　李德琪
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　王柏貴
　　呂怡秀
　　錢妙秋

上列當事人間債務人異議之訴事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

原告起訴時之聲明中，關於「被告財政部中區國稅局(下稱中區國稅局)移送法務部行政執行署屏東分署(下稱屏東分署)辦理之97年度綜所稅執特專字第75092、75093號所為之強制執行程序應撤銷」部分，因被告中區國稅局具狀陳報該部分稅捐之執行期間於本案審理期間之民國112年8月15日屆

滿，已逾執行期間而不得再執行等語（本院卷第221頁），屏東分署於113年2月7日函復本院略以：該執行事件之執行期間已屆滿，依法不得再執行，故先行核發憑證結案等語（本院卷第339頁），原告遂於113年3月27日言詞辯論時，請求撤回該部分訴訟，被告表示同意，並就其餘之訴為本案言詞辯論（本院卷第364頁），經核原告此部分訴訟之撤回，無礙於公益之維護，符合行政訴訟法第113條第1、2項規定，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

(一)原告即債務人洪菖酉之89至92年度綜合所得稅結算申報，經被告財政部南區國稅局(下稱南區國稅局)依查得資料，分別核定取自天仁醫院執行業務所得為新臺幣（下同）11,282,563元、8,552,661元、8,463,887元及7,457,049元，歸課原告89至92年度綜合所得總額12,037,018元、9,137,253元、9,368,214元及8,653,949元，補徵應納稅額3,521,773元、2,516,626元、2,513,093元及2,148,847元。另98年度綜合所得稅結算申報，經被告中區國稅局依查得資料，核定綜合所得總額1,116,620元，補徵應納稅額28,190元(以下合稱系爭欠稅)。

(二)上述各年度之核定通知書及繳款書均已送達，因原告未依法提起行政救濟而告確定在案（僅89年度申請復查，惟於復查決定前具文撤回）。嗣被告依稅捐稽徵法第39條規定，就系爭欠稅分別於94年5月30日、94年12月30日、94年6月30日、95年6月30日及111年9月29日移送屏東分署強制執行。屏東分署於上開強制執行程序，核發執行命令扣押原告對第三人南山人壽保險股份有限公司等4家公司之保險給付及扣押原告對第三人陽光精神科醫院之薪資債權，原告主張天仁醫院之執業所得應以訴外人賴富英為核課對象及系爭欠稅之執行期間在101年3月4日期限屆滿後，不應繼續執行，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告(原名洪俊杰、洪乙笙)自87年間受雇於天仁醫院之實際負責人賴富英，擔任天仁醫院醫師兼院長，並非醫院之實際負責人，業經106年3月31日臺灣屏東地方法院(下稱屏東地院)105年度訴字第285號民事判決（下稱系爭民事確定判決）「主文：確認原告非天仁醫院之實際負責人」，並已確定在案。依財政部86年11月21日台財稅第861924319號函釋意旨，天仁醫院之所得應對賴富英核課，而非原告。因醫院實際負責人賴富英未依法繳納天仁醫院執行業務所得，致被告以原告逾期未繳納綜合所得稅，依89年度起各年度之綜合所得稅核定通知書、繳款書、處分書，陸續於94年起移送執行，案經屏東分署強制執行在案。原告既於上開執行名義成立後，於106年5月22日取得確認原告非天仁醫院實際負責人之系爭民事判決確定證明，符合債務人異議之訴要件。

2、被告所為核課綜合所得稅處分，係稅捐稽徵法第23條第1次修正公布（96年3月5日修正、96年3月21日公布）前作成，於94年送執行之事件，依執行當時有效稅捐稽徵法第23條第5項規定(即96年3月5日修法)，於101年3月4日執行期間屆滿，即不得再執行。原告可合理期待執行時效於101年3月間屆滿，亦即原告依上開法律所享有之時效利益，應受信賴保護。是以，原告享有前述信賴利益，並基於對前揭法條的信賴而為後續生涯規劃，且並無信賴不值得保護之情事，則系爭欠稅執行期間僅至101年3月4日止，逾期後即不得再執行。被告逕行適用新法執行迄今，依最高行政法院109年度大字第4號行政裁定見解，有違法律不溯及既往原則及信賴保護原則。又執行時效係對於私法或公法權利行使之限制，屬時效制度之一環，依司法院釋字第291號、第474號解釋意旨，屬實體事項規定，而稅捐稽徵法第23條第5項既涉及執行時效消滅之規範，應屬實體事項而非程序事項，無從新原

則之適用，於101年3月4日執行時效屆滿時，即不得繼續執行。

3、系爭欠稅之原因事實與後續歷次修正之稅捐稽徵法第23條第5項所欲處理之問題具本質上之不同，不應一體適用，新法應予排除卻未排除之，屬法律之漏洞，應依目的性限縮解釋。是以，系爭欠稅之執行不應適用100年11月23日以後修正之歷次新法規定。

(二)聲明：

1、被告南區國稅局移送屏東分署辦理之94年度綜所稅執特專字第29903號、112年度綜所稅執特專字第10號執行事件所為之強制執行程序應予撤銷。

2、被告中區國稅局移送屏東分署辦理之112年度助執字第1331號執行事件所為之強制執行程序應撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、被告南區國稅局：

(1)原告89年度至92年度綜合所得稅核定補徵應納稅額之原處分，因法定救濟期間經過，未經行政救濟而告確定，原告仍未依原處分繳納稅款，被告乃依稅捐稽徵法第39條規定移送強制執行，原告以系爭民事確定判決及確定證明書，主張其非天仁醫院之實際負責人，天仁醫院之所得應對實際負責人賴富英核課，惟此純係就原處分於稅捐債權之核定有無理由而為爭執，並非主張原處分成立後、執行程序終結前，有任何消滅或妨礙稅捐債權之事由發生，自與提起債務人異議之訴之要件不符。另原告亦曾以相同主張申請退還稅款或申請重開行政程序，並提起行政訴訟經本院107年度訴字第8號判決駁回確定，依最高行政法院107年度10月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，無再許原告以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。

(2)原告89年度至92年度綜合所得稅滯欠案件，被告係分別於94年5月30日、94年12月30日、94年6月30日及95年6月30日移

送屏東分署強制執行，屬財稅舊案且截至106年3月4日止滯欠金額達11,375,657元，依稅捐稽徵法第23條第5項規定，自得繼續執行至121年3月4日止。又稅捐稽徵法第23條第5項係屬對於稅捐案件執行期間之程序規定，並非實體規定，信賴保護僅於實體法之廢止或變更致利益受損害，始有其適用，系爭欠稅之強制執行，依程序從新原則，本應適用執行時有效之法律，無違法律不溯及既往原則。

2、被告中區國稅局：

原告滯欠98年度綜合所得稅款，逾期未繳納，經移送強制執行。嗣以債權憑證再送執行，現由屏東分署112年度助執字第1331號執行中。該部分稅捐之繳納期間100年11月16日至100年11月25日，徵收期間為100年11月26日至105年11月25日，執行期間為105年11月26日至115年11月25日，迄今尚未逾越執行期間。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告主張系爭民事確定判決結果之事由發生，是否合於債務人異議之訴之要件？

(二)系爭欠稅之強制執行，是否已逾執行期間而不得繼續執行？

五、本院的判斷

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所載之事實，業經兩造陳明在卷，並有南區國稅局行政執行案件移送書(第79-86頁)、徵銷明細檔查詢(第87-93、327頁)、屏東分署111年12月19日及同年2月9日屏執忠94年綜所稅執特專字第29903號執行命令函(第95-98頁)、法務部行政執行署彰化分署111年12月29日彰執丙111年綜所稅執字第45222號函(第321-322頁)及中區國稅局行政執行案件移送書(第317-320頁)、系爭民事確定判決（第43頁）等附本院卷為證，復經本院調閱94年度綜所稅執特專字第29903號、112年度綜所稅執特專字第10號、及112年度助執字第1331號執行事件之全部卷宗核對無誤，應可信為真實。

(二)系爭民事確定判決結果之事由發生，不符合債務人異議之訴之要件：

1、應適用的法令：

(1)行政執行法第4條第1項：「行政執行，由原處分機關或該管行政機關為之。但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。」第26條：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」

(2)強制執行法第14條第1項：「執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人得於強制執行程序終結前，向執行法院對債權人提起異議之訴。如以裁判為執行名義時，其為異議原因之事實發生在前訴訟言詞辯論終結後者，亦得主張之。」

2、綜合上開法規範之結構與意旨，可知以行政處分為執行名義者，須於行政執行名義「成立後」，有「消滅或妨礙債權人請求」之事由發生，始得向行政法院提起債務人異議之訴。所謂消滅債權人請求之事由，係指足以使執行名義之請求權及執行力，全部或一部消滅之原因事實而言，如清償、提存、抵銷、免除、混合、債權之讓與、債務之承擔、解除條件之成就、和解契約之成立等，始足當之。另所謂妨礙債權人請求之事由，則指債權人就執行名義所示之請求權，因故受妨礙而不能行使而言。次按現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強制執行程序終結前向行政法院提起，旨在排除執行名義之執行力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，二者之制度目的及規範功能均屬有別。在行政處分是否違法之爭議，已有撤銷訴訟及停止執行制度作為權利保護方式下，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。從而，行政處分之受處分人，於行政機關以該行政處分

為執行名義之強制執行程序終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行政法院提起債務人異議之訴，其所得主張之異議事由應以執行名義「成立後」之事由為限（最高行政法院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨）。準此，強制執行法第14條第2項關於無確定判決同一效力之執行名義，就執行名義「成立前」發生之事由，亦得提起債務人異議之訴之規定，因行政訴訟與民事訴訟本質上仍存有差異之處，不在行政執行法第26條準用之範圍內。

3、經查，被告審認原告為天仁醫院之負責醫師，就原告於該醫院之執行業務所得併入各該年度綜合所得總額，依法核課89年至92年度及98年度綜合所得稅。嗣因原告逾繳納期限仍未繳納，遂以各該年度綜合所得稅核課處分為執行名義，移送強制執行，現仍在執行中，已如前述。原告所主張於核課處分作成後，有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，係指「原告以賴富英為被告，向屏東地院提起確認負責人關係不存在事件，經系爭民事確定判決確認原告並非天仁醫院之實際負責人」乙節，並據此主張為執行名義之稅捐核課處分均違法，系爭欠稅之稅捐債權對原告不存在等情。經核原告所舉上情，實質上係主張核課處分「作成前」即自始存在之實體上違法事由而為爭執，並非主張核課處分「作成後」，有消滅或妨礙稅捐債權之事由發生，依前述之說明，本應於核課處分之行政救濟程序中加以爭執，亦即應於處分確定前提起撤銷訴訟或於處分確定後循行政程序法第128條申請程序重開之途徑提起行政訴訟，並無容許另提起債務人異議之訴而為雙重救濟之餘地。再者，原告所主張之上述發生事由，核係原告與訴外人賴富英間之私權爭執，因賴富英缺席而為一造辯論之民事判決結果（本院卷第43頁），其效力僅發生於該2人間，不影響核課處分之請求權及執行力，無從使稅捐債權之一部或全部消滅，亦無從使之受妨礙而不能行使，核與強制執行法第14條第1項債務人異議之訴之要件不合，原告以此事由提起債務人異議之訴，即屬無據。

(三)系爭欠稅之強制執行，均未逾執行期間，仍得繼續執行：

1、應適用的法令

(1)行政執行法第7條第1、2項：「（第1項）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。（第2項）前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」

(2)稅捐稽徵法第23條第1、4、5項：「（第1項）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。(第4項)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5年期間屆滿前已開始執行，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。(第5項)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。但截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣1千萬元或……仍得繼續執行，其執行期間不得逾121年3月4日：……。」

2、依行政執行法第7條第2項之立法理由，所稱之不適用該條第1項規定之「法律有特別規定者」，包括稅捐稽徵法第23條在內，故有關稅捐案件行政執行之時效期間或其起算日，應優先適用稅捐稽徵法第23條（最高行政法院107年度判字第461號判決意旨參照）。而稽徵機關作成稅捐核課處分後，即進入徵收及執行程序，稅捐稽徵法第23條第1、4、5項，分別規定其徵收期間及執行期間。其中第1項明定自繳納期間屆滿之翌日起算5年，為徵收期間屆滿日。又依第4項所稱「……自徵收期間屆滿之翌日起……但自5年期間屆滿（第1個5年執行期間）之日起已逾5年（第2個5年執行期間）尚未執行終結……」之文義，可知自「徵收期間屆滿之翌日」起

算，再加計兩個5年（合計10年之執行期間），始為執行期間屆滿日。另依第5項規定意旨，核係立法者考量96年3月5日前已移送執行尚未終結之財稅舊案，其中累積欠稅達1千萬元之重大欠稅案件，嚴重侵害國家租稅債權，為符合租稅公平正義及社會期待，並遏止欠繳稅捐納稅義務人規避執行及維護國家租稅債權，於110年12月17日修法再次延長其執行期間10年至121年3月4日（第5項立法理由參照）。

3、被告南區國稅局移送執行之欠稅案件部分：

(1)原告於89年度至92年度綜合所得稅結申報，經被告查得其有取自天仁醫院之執行業務所得，歸課其各年度綜合所得總額，並核定補徵應納稅額3,521,773元、2,516,626元、2,513,093元及2,148,847元。各年度之核定通知書及繳款書均已送達，因原告未依法提起行政救濟而告確定在案（僅89年度申請復查，惟於復查決定前具文撤回），嗣原告滯欠稅款，被告依稅捐稽徵法第39條規定移送屏東分署強制執行，現仍在執行中等情，有前揭南區國稅局行政執行案件移送書及應納金額附表(移送案號000000000000、000000000000、929400000806及929500001479號，本院卷第79-86頁)可證。

(2)經核上開移送執行事件，屬96年3月5日前於徵收期間屆滿前已移送執行未終結之財稅舊案，且欠稅金額累積達1千萬元以上等情，為原告不爭執(本院卷第364頁)，並有被告整理之欠稅情形彙整表(第77頁)及徵銷明細檔查詢(第87-93頁）附本院卷可證，合於現行(110年12月17日修正）稅捐稽徵法第23條第5項規定情形，其執行期間至121年3月4日始為屆滿。是以，此部分欠稅案件之強制執行，迄今尚未逾執行期間，仍得繼續執行，並無消滅或妨礙租稅債權請求之事由發生。

(3)原告雖主張稅捐稽徵法第23條第5項性質上屬實體規定，應適用100年11月23日修正之舊法規定，其執行期間逾101年3月4日即不得繼續執行，被告適用110年12月17日修正後之新

法規定，即有違反法律不溯及既往原則及信賴保護原則云云。惟查：

①按110年12月17日修正稅捐稽徵法第23條第5項明文規定再次延長執行期間10年之適用對象，為「96年3月5日修正前已移送執行尚未終結之案件」，不及於執行終結之案件。在立法技術上，已明確規範僅適用於「舊法規施行時期內已發生，且於新法規施行後繼續存在之事實或法律關係」，亦及僅對未來發生效力，並未溯及適用於新法施行時已執行終結之事實或法律關係，無涉禁止法律溯及既往原則（司法院釋字第620號、717號、781-783號解釋意旨）。從而，被告移送執行之欠稅案件，於新法施行時，尚未執行終結，自應適用新法即110年12月17日修正規定，核無原告所指摘之法律溯及適用之情形。

②按信賴保護原則所追求之法秩序安定，以及現代國家面對社會變遷而不斷衍生之改革需求，必須依民主原則有所回應，兩者同屬憲法保護之基本價值，應予調和。又任何法規皆非永久不能改變，受規範對象對於法規未來可能變動（制定、修正或廢止），亦非無預見可能。立法者為因應時代變遷與當前社會環境之需求，在無涉法律不溯及既往原則之情形下，對於人民既存之權益，原則上有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間（本院釋字第525號、第717號解釋意旨）。經核110年12月17日修正後新法，無涉法律不溯及既往原則，已如前述，再參酌其延長執行期間之立法，係為維護國家租稅債權及遏止納稅義務人規避執行以符合租稅公平，具有追求重要公共利益之正當目的，採取延長10年執行期間之手段，有助於目的之達成，且未逾必要之程度，所生對於人民既存權益之減損，足認與信賴保護原則尚無違背，本院在客觀上無法形成違反信賴保護原則而違憲之合理確信，原告之主張，並無可採。

4、被告中區國稅局移送執行之欠稅案件部分：

原告於98年度綜合所得稅結申報，經被告核定該年度綜合所得總額1,116,620元，核定補徵應納稅額28,190元，核定通知書及繳款書均已送達，繳納期間屆滿日為100年11月25日。被告於徵收期間屆滿日即105年11月25日前已移送強制執行，經法務部行政執行署彰化分署110年8月2日核發債權憑證後，復於111年9月29日持債權憑證移送屏東分署強制執行等情，此有核定通知書（第315頁）、移送書及應納金額附表（移送案號591111001009號，第317-318頁）、徵銷明細檔查詢(第327頁）附本院卷為證，合於稅捐稽徵法第23條第4項後段規定情形，仍得繼續執行10年期間，亦即得繼續執行至115年11月25日止。是以，此部分欠稅案件之強制執行，迄今尚未逾執行期間，仍得繼續執行，核無消滅或妨礙租稅債權請求之事由。

(四)綜上所述，原告之主張，均無可採。系爭欠稅之核課處分成立後，並無已逾執行期間而不得繼續執行或消滅或妨礙稅捐債權請求之事由發生，原告提起債務人異議之訴，請求撤銷被告移送之上述強制執行程序，為無理由，應予駁回。又本件為判決基礎之事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述之必要。

六、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　4　　月　　17　　日

書記官　宋鑠瑾