臺中高等行政法院判決

111年度訴字第38號
111年8月25日辯論終結

原　　告　陳漢澄

訴訟代理人　甘龍強　律師
被　　告　苗栗縣政府稅務局

代　表　人　黃國樑
訴訟代理人　張仁鍵
　　李盈慧
　　譚玉美

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

一、爭訟概要：

㈠原告（原名陳琳椿)於民國83年出售其所有坐落苗栗縣○○鎮○○段000號地號土地（下稱系爭土地）應有部分，於移轉時申請依當時土地稅法第39條之2第1項規定，按農業用地免徵土地增值稅，經被告（前為苗栗縣稅捐稽徵處）核准免徵後，嗣後經被告查明系爭土地係非農民之第三人(錡峯機械股份有限公司）利用買受人之農民身分購買，無免徵土地增值稅之適用，於87年核課補徵土地增值稅新臺幣（下同）9,372,812元，原告不服，循序提起行政救濟，經本院於90年1月11日以89年度訴字第247號判決駁回，最高行政法院於91年5月2日以91年度判字第643號判決駁回上訴確定(原告提起再審，經最高行政法院以92年度判字第1159號判決駁回，該裁判書題為「裁定」，實為判決之誤，以下仍以判決稱

之）。被告依規定就土地增值稅本稅9,372,812元，加計行政救濟利息2,480,906元，填發繳款書通知原告依限繳納（限繳期限91年6月25日），因原告逾滯納期滿仍未繳納，被告乃加計滯納金1,405,921元，併同本稅及行政救濟利息共計13,259,639元（本稅9,372,812元＋行政救濟利息2,480,906元＋滯納金1,405,921元，下稱系爭稅捐債權），依稅捐稽徵法第39條第1項規定，於91年8月14日移送法務部行政執行署新竹分署（前為新竹行政執行處，下稱新竹分署）執行，新竹分署以91年度土稅執特專字第52012號行政執行事件辦理，並陸續對原告之財產及其對第三人之金錢債權等標的為執行。其中查封之原告所有門牌號碼苗栗縣○○鎮○○里0鄰西勢22之24號房屋及苑裡鎮苑西段952-6、952-14地號等2筆土地（下稱系爭不動產），經2次減價拍賣，仍未拍定，新竹分署於105年5月19日依法進行特別拍賣之公告3個月，期滿因無人應買且移送機關即被告未承受或於期間內聲請另行估價或減價拍賣，則視為撤回對系爭不動產之執行，新竹分署於105年10月12日以竹執和91年土稅執特專字第52012號函請苗栗縣通霄地政事務所辦理塗銷不動產之查封登記。嗣後新竹分署分別於106年5月24日、107年8月28日核發執行憑證，復於辦理108年土稅執特專字第15348號行政執行事件時，經執行結果，執行金額不足清償債權，於108年9月5日又核發SZ00000000005348號執行憑證予被告（本稅7,050,075元、行政救濟利息2,480,906元、滯納金1,405,921元，合計10,936,902元）。

㈡嗣被告於109年9月23日以上開執行憑證再移送執行，新竹分署以109年度上稅執特專字第55695號行政執行事件辦理，並於110年3月10日查封系爭不動產，進行不動產拍賣作業。原告以新竹分署於105年5月19日公告特別拍賣系爭不動產時，因公告3個月期滿無人應買而撤回對系爭不動產之執行作業，當時無其他執行標的，因此該撤回自係整個強制執行之

撤回，致公法上之請求權因時效完成而告消滅，不應繼續執行系爭債權為由，提起本件債務人異議之訴。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告對於原告之系爭稅捐債權，已因時效完成而告消滅，被告之執行程序應撤銷：

⑴被告對原告系爭稅捐債權之請求權期間，應自行政程序法施行日90年1月1日起5年，被告於91年移送強制執行，依民法第129條第2項第5款規定，其消滅時效固因而中斷，但105年8月19日特別拍賣公告期間屆滿，因無人應買，被告未予承受且未於期間內聲請另行估價或減價拍賣，而視為撤回，因當時別無其他執行標的，因此該撤回自係整個強制執行之撤回。該強制執行既已撤回，依民法第136條第2項規定，消滅時效視為不中斷。因此，被告對原告之系爭稅捐債權，其消滅時效於94年12月31日完成，該債權依行政程序法第131條第2項規定，即歸於消滅。至於行政執行法第7條與稅捐稽徵法第23條第4、5項規定，為關於執行期間之規定，與消滅時效期間無涉。嗣於本案審理中更正消滅時效之起算點為判決確定日91年5月2日，算至96年5月1日時效完成。

⑵被告對於原告之系爭稅捐債權，已因時效完成而告消滅，嗣後被告再就該債權移送執行，原告自得提起債務人異議之訴，請求撤銷執行程序。系爭執行程序尚未終結，有新竹分署通知定111年2月15日拍賣之函文可證。

2.基於憲法保護財產權之意旨，剝奪財產權之稅捐核課，如核課確定之後，該項稅捐已因法律變更不再核課時，其核課之稅捐，自不應再行徵收：

⑴本件系爭土地增值稅，係依財政部81年6月23日台財稅第811669148號函釋與82年12月30日台財稅字第821504767號函釋而補徵核課。上開財政部函釋，係就當時之土地稅法39條之2第1項規定，所為之解釋。

⑵按78年10月12日修正之土地稅法第39條之2第1項規定「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」。土地稅法89年1月6日修正時，第39條之2第1項修正為「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」。上開89年修正之理由為「農地開放自由買賣後，其流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲土地漲價利益，已無免徵土地增值稅之必要。又放寬農地農有後，取得農地者已無農民身分之限制，不宜以承受人是否繼續耕作作為要件，爰將第1項『自行耕作之農民』修正為『自然人』，並刪除『繼續耕作』。」。上開89年土地稅法第39條之2第1項修正後，所謂「第三人利用自耕農名義購買農地」，經申請免徵土地增值稅，即不得補徵土地增值稅，應不待言。亦即此種核課補徵土地增值稅之函釋，已經廢止，甚為明顯。

⑶在稅捐之核課徵收，如剝奪財產權之稅捐徵收規定，已經廢止，其徵收權即告消滅，原被核課徵收之納稅義務人，自得以執行名義成立後，有消滅債權人請求之事由發生，而提起異議之訴。

3.本件執行名義之最高行政法院91年度判字第643號判決有學者提出之法律鑑定書所稱確定判決法律效力破棄之適用，被告據該確定判決對原告執行，自屬侵害原告之財產權，原告自得提起異議之訴，請求撤銷執行，以排除侵害：

⑴按國立政治大學法學院林佳和副教授，就臺北市政府廉政透明委員會所詢爭點「提起撤銷教師解聘處分之行政訴訟敗訴確定，再審亦遭駁回，行政爭訟結束後是否能再提申訴，市政府或中山國中能否就此申訴做出撤銷或另為妥適的決定？」，所提出之法律鑑定書，有如下之論述：「針對行政法院確定判決之實質確定力，理論與實務上皆有一特殊之情形，所謂確定判決法律效力之破棄（DurchbrechungderRechtskraft）：如法院之判決，係本於有意識

的、故意的錯誤事實或偽造之文件資料(UrteildurchwissentlichfalschenSachvortragoderBeibringunggefälschterUnterlagen），或是系爭判決所造成之狀態『根本無法接受』（schlechthinuntragbar），而其執行，將產生德國民法第826條所稱之違反善良風俗之故意損害（sittenwidrigevorsätzlicheSchädigung）者，認此時應無執行力，進而形成判決法律效力、亦即實質確定力的破棄。在此，直接援引德國民法第826條（類似我國民法第184條第1項後段『故意以背於善良風俗之方法加損害於他人』侵權行為類型），並未排除法院確定判決的效力，而是阻止判決的執行與轉化；特別值得注意的是，陳清秀教授在論述此問題時，則認為根本應『不具有既判力』，因為『該確定判決所創造之狀態之維持，明顯無法忍受，尤其如果就確定判決進行強制執行時，將使形式上權利人違反民法第184條第1項後段規定時』，則更進一步直接排除該確定判決的實質確定力，較德國實務通說更加激進。當然，這個見解來自於德國聯邦最高法院（民事庭），認為如果確定判決『與正義理念完全不相容，使權利人濫用其形式上的法律地位，在藐視實體之法律狀態下，為不利於其相對人之行為』，則判決之法律效力務必退讓，此時，必須符合三項要件：確定判決實質之不正確、權利人已知悉該判決的不正確、存在『如貫徹其權利將有礙善良風俗』，在行政訴訟法上，一般咸認亦有此原則之適用，如果考量前述『行政權之積極主動』、『職權主義』、『違法之負擔干預處分的撤銷利益』等情節，尤可見此原則適用之必要性。」、「行政訴訟確定判決之實質確定力，係採取訴訟法理論，考察行政積極主動作用與職權進行主義，確定判決並不產生行政實體法上之嗣後、絕對拘束行政機關權限暨行為可能性的實質限制，僅產生行政訴訟『程序上』不再受理或禁止為重複之效果」。

⑵本件執行名義之最高行政法院91年度判字第643號判決，有如下之記載：「末查，依上訴人與買方陳添進之買賣契約第13條約定：『……土地增值稅、登記費及手續費等均由買受人（陳添進）負擔。……』則上訴人系爭土地買賣價金雖實得僅3千5百餘萬元，加上應由買受人（陳添進）負擔之土地增值稅合計3千6百餘萬元，則系爭土地買賣之價金實為7千1百餘萬元以上，上訴人據以主張其信賴授益處分大於撤銷所欲維護之公益之信賴保護原則云云，尤難採信。從而上訴意旨指摘原判決為違背法令，聲明廢棄，非有理由，應予駁回。」。

⑶本件執行名義之最高行政法院91年度判字第643號判決，已明確認定原告出售系爭土地取得之價金數額低於應繳納之土地增值稅數額，只是該判決認為：因為買賣契約約定土地增值稅、登記費及手續費等均由買受人負擔，因此系爭土地買賣之價金實為7千1百餘萬元以上云云。然而，原告於83年間與土地共有人出售土地，於移轉登記時申請依當時土地稅法第39條之2第1項規定免徵土地增值稅，經被告核准免徵。買賣雙方根本未預期會遭被告事後補徵土地增值稅。因此買賣雙方之真意，其買賣價金數額，自不可能為買賣契約書記載之價金數額加上土地增值稅之數額。按倘若上開判決所推測屬實，即系爭土地買賣之價金實為7千1百餘萬元以上，則被告核課補徵增值稅時，原告豈有不要求買受人繳納之理？事實上，被告原先依買賣契約由買受人負擔之約定，對買受人核課補徵增值稅，經買受人訴願，訴願審議決定撤銷該補徵處分，被告始改對原告核課補徵。因此，買賣雙方真意絕非上開判決所稱，買賣價金實為7千1百餘萬元以上，否則買方何必訴願？而被告對原告為補徵之處分，原告提起行政救濟期間，買方先就買賣土地設定高額抵押，繼而將土地移轉他人，此種情形，謂系爭買賣之價金實為7千1百餘萬元以上，豈為真實？按系爭土地買賣契約，係由原告與土地共有人陳榮昌、陳羅

涼妹等3人共同與買方所簽訂，買賣總價款35,660,160元，由3人均分，每人所得價款為11,886,720元(35,660,160÷3=11,886,720)。事實上，系爭買賣土地之該地段農地，在系爭買賣20多年後，較諸系爭買賣當時約定之價格，漲價不多，此有實價登錄資料可稽，上開判決認定之所謂真價款，於該地段，在20多年後，仍屬天價。因此該判決所為認定與實情不符，甚為明顯。

⑷按被告於核課補徵前，查核買賣雙方價金交付之實情，已明確知悉原告所收買賣價金數額，不足以繳納其核課補徵之土地增值稅稅額；又被告對於系爭買賣地段之土地交易行情，亦知悉甚詳，對於系爭土地買賣之真實價額，不可能為契約約定之買賣價金數額加上增值稅之數額，此一事實，自知之甚詳。因此，對於系爭執行名義確定判決實質之不正確、為權利人之被告已知悉該判決的不正確，並確知「如貫徹其權利將有礙善良風俗」。此種情形，本件執行名義之確定判決，有上開法律鑑定書所稱確定判決法律效力破棄之適用，自無疑義等語。

㈡聲明：

被告移送法務部行政執行署新竹分署109年度土稅執特專字第55695號土地稅法-土地增值稅執行事件之行政執行程序應予撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.被告對原告系爭稅捐債權已依稅捐稽徵法第21條規定，在核課期間內作成課稅處分，被告移送執行，執行期間尚未屆滿：

⑴原告滯納土地增值稅本稅、滯納金及行政救濟利息共計13,259,639元，限繳日期為91年6月25日，其徵收期間應自91年6月26日起算5年，移送機關即被告於91年8月間徵收期間屆滿前，將本件移送新竹分署執行，新竹分署收案後陸續執行原告財產及其對第三人之金錢債權等，本件經被

告於91年間移送新竹分署執行，並經該分署分別於106年5月24日、107年8月28日及108年9月5日核發執行憑證，嗣被告於109年9月23日將執行憑證再移送執行，迄今尚未執行終結，截至111年2月17日止，原告尚欠繳10,936,902元。是本件即為96年3月5日前於徵收期間屆滿前已移送執行且欠繳稅捐金額達1千萬元以上，經新竹分署於收案後執行至今迄未執行終結之案件，依110年11月30日修正之稅捐稽徵法第23條第5項規定，執行期間應於121年3月4日屆滿，新竹分署對原告不動產之執行，尚無不合。

⑵原告所稱依行政程序法131條及民法136條第2項時效因強制執行撤回，或聲請被駁回時，視為不中斷等，認被告對原告系爭稅款債權，其消滅時效於94年12年31日完成，該債權依行政程序法第131條第2項即歸於消滅云云。稅捐案件，其徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算，倘於徵收期間屆滿前已移送執行，則不受5年徵收期間之限制；如該案件於96年3月5日稅捐稽徵法修正前已移送執行尚未終結，依110年11月30日修正之稅捐稽徵法第23條第5項但書規定，欠繳稅捐金額截至106年3月4日達1千萬元者，仍得繼續執行，其執行期間亦至121年3月4日始不得再執行。又行政程序法第131條之消滅時效期間，其與行政執行期間為二各獨立且併行的制度，消滅時效期間係公法上（金錢給付)請求權在實體法上被設定的存續期間；至於行政執行期間則是在程序上對於公法上(金錢給付）請求權所設定的可得執行之最長期限。況被告對原告系爭稅捐債權之請求權時效已依稅捐稽徵法第21條（而非行政程序法第131條）之規定，在核課期間內作成處分。故原告認本案應適用行政程序法第131條及民法第136條第2項之時效期間規定云云，應屬對法令之誤解。

⑶至於原告主張本案於105年8月19日經特別拍賣程序公告期間屆滿，因無人應買而撤回不動產之拍賣程序，視為整個強制執行的撤回，依民法136條第2項規定消滅時效視為不

中斷乙節。經查，有關民法136條第2項所謂「撤回其聲請」，係指債權人聲請強制執行後，因無繼續執行意願，自行撤回全部強制執行程序之情形而言。至強制執行法第95條第2項規定之視為撤回該不動產之執行，係法律擬制規定，僅於經2次減價拍賣而未拍定之不動產，依該條規定減價或另估價拍賣仍無結果時，始當然發生撤回執行之效力，並非債權人自行撤回其聲請，自無上開視為不中斷規定之適用（參照最高法院109年度台上字第3118號民事判決），故本案與行政程序法第131條及民法第136條第2項之規定無涉。原告主張系爭稅捐債權已因時效完成而告消滅，被告就該債權移送強制執行，原告得提起債務人異議之訴請求撤銷強制執行程序，自無可採。

2.有關土地稅法第39條之2修正前後適用疑義說明如下：

⑴中央法規標準法第18條規定：「各機關受理人民聲請許可案件適用法規時，除依其性質應適用行為時之法律外，如在處理程序終結前，據以准許之法規有變更者，適用新法規。」行政法院62年判字第507號及72年判字第1651號判例：「中央法規標準法第18條所稱『處理程序』係指主管機關處理事件之程序而言，並不包括行政救濟之程序在內。故主管機關受理人民聲請許可案件，其處理程序終結之後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用舊法。」「……其處理程序終結後，在行政救濟程序進行中法規有變更者，仍應適用實體從舊程序從新之原則處理」。

⑵經查，系爭土地於83年11月間經原告等人立契出售並申報移轉現值，因移轉現值超過1千萬，是被告於免徵土地增值稅後，依規定查核資金來源，並於87年3月23日依查核結果按申報當期（83年7月）公告現值每平方公尺650元為移轉現值計算漲價總數額，核課補徵土地增值稅9,372,812元，於91年5月3日經最高行政法院判決確定。是本案在行政救濟程序中法規雖有變更，惟按實體從舊程序從新處

理原則，自無89年1月26日修正之土地稅法第39條之2之適用。

⑶況按修正後土地稅法第39條之2及第39條之3及財政部90年1月30日台財稅第0900450181號函釋規定，農地移轉雖已放寬農地農有限制，惟移轉時仍應符合「作農業使用之農業用地」及「移轉與自然人」時，方得由權利人及義務人於申報時檢具農業主管機關核發之「農業用地作農業使用證明書」提出申請適用不課徵土地增值稅。本案既經查明實質係由第三者(錡峯機械股份有限公司）利用農民名義購買，除無原免徵土地增值稅之適用外，另按修法後之法令規定，實質上如非由自然人承受，亦無不課徵土地增值稅之適用。

3.本案於91年5月3日經最高行政法院91年度判字第643號判決確定，嗣原告未於期限內繳納應納稅款，經被告於滯納期滿後依稅捐稽徵法第39條1項規定，以原處分所載執行名義於91年8月移送新竹分署強制執行，尚無不法。再查原告於91年間對最高行政法院前揭判決提起再審，經該院於92年9月4日以92年度判字第1159號判決駁回在案。有關原告再追加理由狀主張本件執行名義之確定判決，有法律鑑定書所稱確定判決法律效力破棄之適用，請求撤銷執行云云，應無可採。

4.本案經移送新竹分署強制執行，截至111年6月16日計已受償2,348,819元（含111年6月16日收取26,082元），列示如下：

⑴91年土稅執專字第52012號執行案：收取2,321,877元。

⑵106年土稅執專字第33260號執行案：收取110元。

⑶108年土稅執專字第15348號執行案：收取750元。

⑷109年土稅執專字第55695號執行案：收取26,082元。

5.本件金額計算說明如下：

通霄鎮內湖段639地號土地面積74,587平方公尺、移轉持分1/3、當期移轉現值650元/平方公尺、原地價14.3元/平方公尺。

⑴本稅：

漲價總數額＝移轉現值總額－按物價指數調整後原地價總額：

15,801,074＝650×74,587×1/3－14.3×74,587×1/3×101.1%

本稅＝漲價總數額x稅率－累進差額：

9,372,812＝15,801,074×60%－107,832

⑵滯納金：逾繳納期限仍未繳納，按行為時稅捐稽徵法第20條規定，每逾2日加徵15，至多按應納稅額加徵15%。

計算式：9,372,812×15%＝1,405,921

⑶利息：按行為時之稅捐稽徵法第38條第3項規定，經依復查……，應補繳稅款者，……自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之1年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。

計算式：9,372,812×6.55%×1,475/365＝2,480,906(行政救濟利息計算期間：87年5月1日至91年5月15日，共計1,475日，郵局87年1年期定存利率6.55%)。

㈡聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

㈠被告對於原告系爭稅捐債權是否因時效完成而告消滅？

㈡本件有無執行名義成立後，消滅或妨礙債權人請求之事由？原告提起債務人異議之訴，有無理由？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

前揭爭訟概要之事實，除前列之爭點事項外，其餘為兩造所不爭執，並有本院89年度訴字第247號判決影本(本院卷第299頁至第314頁)、最高行政法院91年度判字第643號判決影本(本院卷第213頁至第243頁、第65頁至第66頁)、91年8月14日行政執行案件移送書影本(本院卷第67頁至第68頁)、新竹分署105年5月19日竹執和109年土稅執特專字第52012號函影本(本院卷第27頁至第29頁)、新竹分署105年10月12日竹執

和109年土稅執特專字第52012號函影本(本院卷第31頁至第33頁)、被告109年9月23日苗稅法字第1091831149號函及行政執行案件移送書影本(本院卷第69頁至第74頁、第25頁)、新竹分署110年3月10日竹執仁109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第75頁至第76頁、第91頁至第92頁)、新竹分署110年7月16日竹執仁109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第93頁至第97頁)、新竹分署110年8月23日竹執仁109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第99頁至第101頁)、新竹分署110年9月13日竹執仁109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第103頁至第104頁)、新竹分署110年10月7日竹執仁109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第105頁至第107頁)、新竹分署111年1月25日竹執平109年土稅執特專字第55695號函影本(本院卷第35頁至第37頁)、原告執行事件受償明細表(本院卷第293頁至第295頁)、土地增值稅繳款書影本(本院卷第297頁)、新竹分署111年6月16日竹執平109年土稅執特專字第55695號函(本院卷第277頁)等附卷可稽，此部分事實堪以認定。

㈡被告對於原告系爭稅捐債權已於核課期間核課，且在徵收期間移送行政執行，亦未超過執行期間，並無原告主張因時效完成而告消滅情事，說明如下：

1.應適用的法令：

⑴行政執行法第7條第1項及第2項規定：「(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。」

⑵行為時(65年10月22日制定公布)稅捐稽徵法第21條規定：「(第1項)稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申

報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」（65年10月22日制定公布）第22條規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」(79年1月24日修訂)第23條第1項規定：「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。」(106年1月18日增訂)第23條第5項規定：「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1千萬元或執行期間有下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾111年3月4日：一、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條規定，聲請法院裁定拘提或管收義務人確定。二、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條之1第1項規定，對義務人核發禁止命令。」（現行110年12月17日修訂)第23條第5項規定：「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1千萬元或執行期間有下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾121年3月4日：一、行政執行分署依行政執行法第17條規定，聲請法院裁定拘提或管收義務人確定。二、行政執行分署依行政執行法第17條之1第1項規定，對義務人核發禁止命令。」

2. 稅捐稽徵法制定公布時間為65年10月22日，而行政程序法係於88年2月3日制定公布，90年1月1日起實施，對於稅捐債權之核課期間規定，於行政程序法第131條「公法上之請求權」之規定實施前，自應直接適用稅捐稽徵法第21條至22條規定；而於88年2月3日制定公布之行政程序法第131條規定實施後，其第1項規定：「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因5年間不行使而消滅。公法上請求權，因時效完成而當然消滅。」，於102年5月22日修訂為：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因5年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。」，其所謂「除法律另有規定外」，係屬特別法優先適用之規定，此時稅捐稽徵法相對於行政程序法，屬於特別法之地位，自應優先適用稅捐稽徵法第21條至第22條規定。

3. 又稅捐核課之後，進入徵收及執行期間。稅捐債權之徵收與執行期間，依行政執行法第7條第2項規定，優先適用稅捐稽徵法第23條規定。而對於超過1千萬之稅捐債權，依上開稅捐稽徵法第23條規定，徵收期為5年，於徵收期間屆滿前移送行政執行者，執行期間原適用行政執行法第7條第1項規定；嗣後稅捐稽徵法第23條於106年1月18日增訂第5款，將96年3月5日修正前已移送執行尚未終結之案件，其執行期限訂為111年3月4日，又於110年12月17日修訂第5款，將執行期限加長至121年3月4日。

4.經查，被告對於原告83年土地增值稅之稅捐債權，於87年核課補徵，原繳納期間為87年4月1日至87年4月30日（本院卷第297頁），由原告買賣土地年份至被告核課補徵土地增值稅之年份，可知被告所為補徵土地增值稅之處分並未逾5年之核課期間，亦即被告已於核課期間就系爭土地增值稅進行核課，並無違背稅捐稽徵法第21條及第22條核課期間之規定。惟原告不服，提起行政爭訟，經本院於90年1月11日以89年度訴字第247號判決駁回，並經最高行政法院於91年5月2日以91年度判字第643號判決駁回上訴，已告確定（見本院卷第45頁、第213頁至第243頁），被告將原先繳納期間(87年4月1日至87年4月30日)展延至91年6月25日，重新填發繳款書通知原告繳納，有土地增值稅繳款書可佐（見本院卷第297頁），徵收期間自91年6月26日起算5年，至96年6月26日屆滿，因原告逾繳納期限未繳納，而經被告於徵收期間內之91年8月14日移送行政執行(見本院卷第67頁至第68頁)。此時，進入執行程序，依上開規定及說明，本件土地增值稅債權之執行期限為121年3月4日，被告以⑴91年土稅執專字第52012號執行案(收取2,321,877元)、⑵106年土稅執專字第33260號執行案(收取110元)、⑶108年土稅執專字第15348號執行案(收取750元)、⑷109年土稅執專字第55695號執行案(截至111年6月16日止收取26,082元)進行執行程序（見本院卷第295頁），前開執行程序之進行均尚未屆滿121年3月4日之執行期限，堪以認定。

5.原告主張：被告對原告系爭稅捐債權之請求權期間，自最高行政法院判決確定起，算至96年5月1日已時效消滅，因105年8月19日特別拍賣公告期間屆滿無人應買，且被告未予承受或聲請另行估價或減價拍賣，視為撤回，已無中斷時效，該稅捐債權依行政程序法第131條第2項歸於消滅云云，惟查，本件系爭稅捐債權之核課、徵收及執行等期間，依上開規定及說明，應優先適用稅捐稽徵法第21條至第23條規定，無行政程序法第131條之適用，且被告已就系爭稅捐債權於

核課期間內核課，於徵收期間內移送行政執行，目前執行案尚未逾越執行期限，詳如前述，原告此部分主張，顯屬對法律適用之誤解，難認可採。又本件行政執行程序從未經被告聲請撤回執行，縱使105年間曾因執行未果而依法視為撤回，但並非被告自行撤回聲請，自無民法第136條第2項規定時效視為不中斷之適用。

㈢本件並無執行名義成立後，消滅或妨礙債權人請求之事由，原告提起債務人異議之訴，為無理由：

1.應適用的法令：

⑴行政執行法第4條第1項規定：「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條規定：「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。」

⑵強制執行法第14條第1項規定：「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.依行政執行法第26條準用強制執行法第14條第1項規定，須執行名義成立後（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），有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人始得於強制執行程序終結前，對債權人提起異議之訴。

3.原告主張：基於憲法保護財產權之意旨，剝奪財產權之稅捐核課，如核課確定之後，該項稅捐已因法律變更不再核課時，其核課之稅捐，自不應再行徵收。89年土地稅法第39條之2第1項修正後，所謂「第三人利用自耕農名義購買農地」，經申請免徵土地增值稅，即不得補徵土地增值稅；本件系爭土地增值稅，所依據之財政部81年6月23日台財稅第811669148號函釋與82年12月30日台財稅字第821504767號函

釋已經廢止，故在稅捐之核課徵收，如剝奪財產權之稅捐徵收規定，已經廢止，其徵收權即告消滅，原被核課徵收之納稅義務人，自得以執行名義成立後，有消滅債權人請求之事由發生，而提起異議之訴等云。惟查：

⑴土地法第30條原規定(已於89年1月26日刪除)，私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，否則所有權移轉無效；又依89年1月26日修正前土地稅法第39條之2第1項規定，農業用地移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，有免徵土地增值稅的租稅優惠。嗣89年1月農地開放自由買賣，取得農地已無農民身分的限制，農地流通性與一般土地已無差異，所有權移轉所獲得的土地漲價利益，已經沒有免徵土地增值稅的必要，所以土地稅法第39條之2在89年1月26日修正，第1項由修正前：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」修正為：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」，將「自行耕作之農民」修正為「自然人」，並刪除「繼續耕作」，「免徵土地增值稅」修正為「得申請不課徵土地增值稅」。簡言之，現行土地稅法對於承受私有農地的人，沒有身分限制，只有移轉給自然人而作農業使用時，得申請不課徵土地增值稅，刪除免徵土地增值稅的規定。

⑵又稅捐債務係於稅捐法定要件合致時發生，不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，其認定事實及適用法令之基準時點，原則上均應為稅捐法定要件合致時，為所謂「行為時」；則關於稅捐稽徵機關有無適用法令、認定事實、計算錯誤，或有無其他可歸責於政府機關之錯誤之判斷，原則上應以行為時之事實狀態及法令規定為基準。查原告於83年11月間出售系爭土地應有部分，並申報移轉現值，依當時土地稅法第39條之2第1項規定，按農業用地免徵土地增值稅，經被告（前為苗栗縣稅捐稽徵處）核准免徵後，嗣經被告查明系爭土地

係非農民之第三人利用買受人之農民身分購買，無免徵土地增值稅之適用，於87年3月23日依查核結果按申報當期（83年7月）公告現值每平方公尺650元為移轉現值計算漲價總數額，於87年核課補徵土地增值稅9,372,812元，原告提起行政訴訟，經本院於90年1月11日以89年度訴字第247號判決駁回，並經最高行政法院於91年5月2日以91年度判字第643號判決駁回上訴確定(原告提起再審，經最高行政法院以92年度判字第1159號判決駁回），詳如前述。是以，本案在行政救濟程序中法規雖有變更，惟原告究否負有稅捐債務，仍應以行為時即83年間買賣土地之事實狀態及法令規定為基準，自無89年1月26日修正之土地稅法第39條之2「不課徵土地增值稅」之適用，仍應依89年1月26日修正前之土地稅法第39條之2要件審查。本案既經查明實質係由第三者(錡峯機械股份有限公司）利用農民名義購買，即無修法前免徵土地增值稅之適用，況且，前開土地稅法之修正係發生在本件稅捐債務之行政救濟期間，如有爭執，應於該案審理程序為主張，尚非屬執行名義成立後，另有消滅或妨礙債權人請求之事由發生。再者，如允許拖欠稅款未繳之納稅義務人，得主張依非行為時、嗣後修正之稅捐法定要件而請求另為有利之處分，則對於相同類型稅務案件之納稅義務人於行為時即遵法繳納稅捐者，將形成違反平等原則之不公平對待。從而，原告就已經判決確定之系爭稅捐債權，執上開理由，主張有消滅債權人請求之事由發生，而提起異議之訴云云，顯屬個人法律見解，難認有理由。

4.原告又主張：本件執行名義之最高行政法院91年度判字第643號判決有學者提出之法律鑑定書所稱確定判決法律效力破棄之適用，被告據該確定判決對原告執行，自屬侵害原告之財產權，原告自得提起異議之訴，請求撤銷執行，以排除侵害云云。惟查：

⑴該法律鑑定書係國立政治大學法學院林佳和副教授，就臺北市政府廉政透明委員會所詢爭點「提起撤銷教師解聘處分之行政訴訟敗訴確定，再審亦遭駁回，行政爭訟結束後是否能再提申訴，市政府或中山國中能否就此申訴做出撤銷或另為妥適的決定？」，所提出之法律鑑定書。核其案件內容與本案案情並不相符，難認得以比附援引；況法律鑑定書係學者之研究報告，不能拘束法院。

⑵本件系爭稅捐債權已經判決確定，亦進行合法之行政執行程序，尚未超過執行期間，上開法律鑑定書無法推翻本件已經判決確定之事實，且該法律鑑定書亦非屬「執行名義成立後，發生消滅或妨礙債權人請求之事由」，如原告欲主張前開確定判決有所違誤，亦非屬債務人異議之訴所得審酌者，從而，原告執上開理由，主張被告據該確定判決對原告執行，自屬侵害原告之財產權，原告自得提起異議之訴云云，核無足採。

5.綜上，系爭稅捐債權於最高行政法院91年5月2日以91年度判字第643號判決駁回原告上訴確定後，並無發生消滅或妨礙債權人（即被告）請求之事由，故原告提起債務人異議之訴，請求撤銷被告對於原告之強制執行程序（新竹分署109年度土稅執特專字第55695號），為無理由。

㈣本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：原告之訴無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　15　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　劉錫賢

法官　林靜雯

法官　楊蕙芬

以上正本證明與原本無異。

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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、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者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　9　　月　　15　　日

書記官　林昱妏