最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第862號

上　訴　人　陳沛翎

訴訟代理人　張志明　律師

被 上訴 人　法務部行政執行署高雄分署

代　表　人　張雍制

訴訟代理人　黃吉祥

被 上訴 人　財政部高雄國稅局

代　表　人　陳柏誠

上列當事人間有關行政執行事務事件，上訴人對於中華民國111年9月8日高雄高等行政法院111年度訴字第29號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）代表人已由李怡慧變更為陳柏誠，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、高雄國稅局以上訴人滯納95年度及96年度贈與稅及罰鍰總計新臺幣（下同）253,208,501元，自民國99年6月起陸續移送被上訴人法務部行政執行署高雄分署（下稱高雄分署）分為99年度贈稅執特專字第118709號至第118710號行政執行事件（下稱系爭事件1）及101年度贈稅執特專字第110328號至第110329號行政執行事件（下稱系爭事件2）執行。高雄分署於103年5月9日向臺灣高雄地方法院聲請管收上訴人獲准，嗣上訴人於103年5月12日請求分期繳納，並由其子張名諒

（原名張宗聖）出具擔保書，以擔保上訴人稅捐義務之履行，高雄分署乃作成系爭事件1之分期筆錄（下稱分期筆錄1）、系爭事件2之分期筆錄（下稱分期筆錄2）。嗣因上訴人及擔保人張名諒未依分期筆錄之期限履行，高雄分署遂廢止分期繳納命令，以108年10月21日雄執良099稅特00118710字第1080400721R號函（下稱原處分）囑託地政機關就上訴人所有之○○市○○區○○段2295地號、2295-1地號、2295-3地號及2295-4地號土地（下稱系爭不動產1）辦理查封登記，循序進行拍賣程序（至108年10月1日止已進行第4輪特別變賣程序後之減價拍賣，仍未賣出）。上訴人不服原處分，聲明異議，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟，聲明請求：1.對高雄國稅局部分：⑴確認高雄國稅局對上訴人就95年度贈與稅（滯納金、滯納利息）共10,427,395元（99年度贈稅執特專字第118709號）、96年度贈與稅（滯納金、滯納利息）共5,986,715元（99年度贈稅執特專字第118710號）、95年度贈與稅罰鍰46,979,098元（101年度贈稅執特專字第110328號）、96年度贈與稅罰鍰5,206,728元（101度贈稅執特專字第110329號）總計68,599,936元之公法上債權不存在。⑵高雄國稅局移送高雄分署執行之系爭事件1及系爭事件2之執行程序應予撤銷。2.對高雄分署部分：異議決定及原處分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第29號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：1.原判決廢棄。2.確認高雄國稅局對上訴人就95年度贈與稅（滯納金、滯納利息）共10,427,395元（99年度贈稅執特專字第118709號）、96年度贈與稅（滯納金、滯納利息）共5,986,715元（99年度贈稅執特專字第118710號）、95年度贈與稅罰鍰46,979,098元（101年度贈稅執特專字第110328號）、96年度贈與稅罰鍰5,206,728元（101度贈稅執特專字第110329號）總計68,599,936元之公法上債權不存在。3.高雄國稅局移送高雄分署

執行之系爭事件1及系爭事件2之執行程序應予撤銷。4.異議決定及原處分均撤銷。

三、上訴人起訴主張、高雄國稅局及高雄分署於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠關於高雄國稅局（即債務人異議之訴）部分：

1.高雄國稅局以上訴人滯納95年度及96年度贈與稅及罰鍰總計253,208,501元，自99年6月起陸續移送高雄分署以系爭事件1及系爭事件2為強制執行。高雄分署於103年5月9日向臺灣高雄地方法院聲請管收上訴人獲准，嗣上訴人於同年5月12日請求分期繳納，並就系爭事件1作成分期筆錄1及擔保人張名諒出具其擔保書（下稱擔保書1）、暨系爭事件2作成分期筆錄2及擔保人張名諒出具其擔保書（下稱擔保書2），擔保上訴人稅捐債務之履行。由此可知，上開分期筆錄1、分期筆錄2，係高雄分署考量上訴人之經濟上困難，無法一次繳納完畢，遂依行政執行法施行細則第27條規定，於徵得債權人高雄國稅局同意後，核准上訴人分期繳納，依職務所製作之文書。至於擔保書1、擔保書2，則係上訴人之子張名諒願為擔保人，以擔保上訴人債務之履行，依行政執行法第18條規定出具之保證書。依上開分期筆錄、擔保書之法規依據及其形式外觀，核與執行債權人於執行程序承受拍賣財產，並無關涉。

2.分期筆錄1、分期筆錄2之末尾，固經上訴人、高雄國稅局執行代理人林志親簽名。惟依其所載內容之客觀文義，僅指明上訴人分期繳納期數、每期繳納金額及上訴人提供第三人張名諒出具之擔保書，以擔保執行債務之履行，並無任何提及高雄國稅局承受上訴人所有之系爭不動產1，由上訴人以系爭不動產1抵償全部稅捐債務之文義敘述。高雄國稅局於上開分期筆錄簽名，係因執行機關依行政執行法施行細則第27條規定予以徵詢，遂基於執行債權人地位，表明同意債務人分期繳納，並非表明「承受」系爭不動產1之意思表示，並

無成立「承受系爭不動產1而以稅捐債權抵償土地價金」之契約關係。

3.上訴人主張因高雄國稅局之內部作業規定，須符合「執行已滿5年」及「拍賣未成」之條件，始得承受執行拍賣土地。雙方為符合滿5年之規定，故於分期筆錄1中，訂明自103年5月12日起，按月分3期繳納，第1、2期僅繳納10萬元，其餘欠款1億餘元，須於第3期全部繳清，繳納金額如此懸殊，純係為符合於103年7月「執行滿5年」之條件，可推知兩造確有訂立系爭協議云云。惟上訴人此部分主張，已遭被上訴人所否認，而除上開分期筆錄、擔保書外，上訴人並未提出相關事證供核，其真實性已有疑慮。又分期筆錄1就系爭事件1之分期條件，自103年5月12日起分3期繳納，最後1期固係103年7月間，然分期筆錄2，就系爭事件2之分期條件，係自103年6月25日第1期起，「分40期繳納，每月1期繳納300萬元」，則其最後1期為106年9月間，核與上訴人主張「為符合於103年7月『執行滿5年』條件之目的」即有不合。又法務部行政執行署為執行行政執行法施行細則第27條分期繳納之規定，訂定之行為時「行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點」第4點僅規範核准分期繳納之期數，未就各期繳納金額加以限制。是以，高雄分署依上訴人經濟狀況、繳納意願，就系爭事件1之欠稅金額，核准上訴人分期繳納自103年5月12日至同年7月12日分3期，第1期及第2期各繳納10萬元，第3期則繳納剩餘款項，核與上開分期繳納規範並無不合，尚難據此推論高雄國稅局確有承受系爭不動產1而以稅捐債權抵償買賣價金之系爭協議存在。

4.至高雄分署執行官李淑敏所製作104年4月8日簽呈記載：「說明：……經查本件執行事件義務人陳沛翎名下之不動產業經特別拍賣（第4次拍賣）無人應買，移送機關高雄國稅局於103年11月13日以財高國稅徵字第1030118620號函申請重啟執行程序，並申請以本案前次第4拍最低拍賣價格總價72,226,000元為本次不動產鑑定價格，屆時將重予評估得否

承受，如移送機關高雄國稅局按國稅稽徵機關承受行政執行處無法拍定不動產作業要點第3點規定承受拍賣之不動產，承受價額為3,697萬餘元，亦不足清償本件執行案件之債權82,395,377元（尚須加計滯納利息）。」等語，係因高雄分署前以103年10月27日雄執良99年贈稅執特專字第00118709號函通知債權人高雄國稅局定於103年11月25日投標暨開標，並敘明如無法拍定，債權人得依照拍賣最低價依法承受。嗣經高雄國稅局以103年11月13日財高國稅徵字第10301 18620號函復「暫不申請承受」「若第4拍無人應買，申請重為執行，屆時將重新評估得否承受」等語。由此可知，高雄分署承辦執行官僅係援引高雄國稅局上開函文之文句，作為續行執行行為之參考，據以簽具意見表示縱使執行債權人於拍賣期日「承受」，仍不足以完全清償，並無超額執行之虞，故有分案續為執行之必要，此與上訴人、高雄國稅局間有無系爭協議存在，並無關聯。

5.上訴人主張依分期筆錄2之第5點及擔保書2之第3點所載，上訴人及擔保人張名諒願供擔保之○○市○○區○○段2233及2174地號土地（下稱系爭不動產2），並非上訴人、擔保人所有，難生擔保效力，由此可推知確有以系爭不動產1抵償之協議，否則高雄分署豈會同意記載無法期待執行之不動產云云。經查，分期筆錄2、擔保書2固有上開記載內容，惟執行債務人或擔保人承諾提供他人所有之系爭不動產2為擔保，無非係為增加擔保，取信於執行機關即高雄分署以降低對債務人逃匿之疑慮，以免遭拘提管收之強制處分，並獲准予分期繳納，核與「高雄國稅局與上訴人間有無承受拍賣標的之系爭協議存在」乙節，並無關聯性。是以，高雄國稅局對上訴人基於執行名義之稅捐債權仍存在，其據以移送高雄分署之執行程序，並無違誤。上訴人對高雄國稅局訴請確認公法上債權不存在，暨撤銷強制執行程序，並無理由。

㈡關於高雄分署（即撤銷訴訟）部分：

高雄分署就系爭事件1、系爭事件2核准上訴人分期繳納後，因上訴人未依分期筆錄1、分期筆錄2所訂期限履行，遂依行政執行法施行細則第27條後段規定，以103年7月16日雄執良99年贈稅執特專字第00118709號函、104年4月28日雄執良101年贈稅執特專字第00110328號函廢止「准予分期繳納之命令」，並就上訴人之財產即系爭不動產1續為強制執行。是以，高雄分署依法續行執行程序中，以原處分囑託地政機關就上訴人所有之系爭不動產1辦理查封登記，其執行程序上，並無違法。上訴人主張原處分違法之事由，無非以其業與高雄國稅局達成以系爭不動產1抵償執行債務之系爭協議，執行債權已因清償而消滅云云。惟此部分主張，涉及實體事項之爭執，上訴人應另提起債務人異議之訴以資解決，並非行政執行法第9條之聲明異議程序所能救濟。況上訴人以上開事由，對高雄國稅局提起債務人異議之訴，業經原審認定為無理由。故上訴人循聲明異議程序，訴請高雄分署撤銷原處分，並無理由。

㈢綜上，上訴人之訴為無理由，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴之結論，並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷於下：

㈠按關於公法上金錢給付義務之執行，除行政執行法另有規定外，準用強制執行法之規定，行政執行法第26條定有明文。又依行政執行法第26條準用強制執行法第14條第1項前段規定意旨，關於公法上金錢給付義務之執行，於執行名義成立後，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，對債權人提起異議之訴。債務人異議之訴係以撤銷強制執行為目的，自應以申請行政執行之債權人為被告。又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消滅之原因事實，如清償、提存、抵銷、免除、混同、消滅時效等始足當之。若無使執行名義之

請求權及執行力消滅之原因事實，即難認債務人異議之訴有理由。

㈡行政執行法施行細則第27條規定：「義務人依其經濟狀況或因天災、事變致遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者，行政執行處於徵得移送機關同意後，得酌情核准其分期繳納。經核准分期繳納，而未依限繳納者，行政執行處得廢止之。」可知執行機關考量執行債務人有無法一次繳納完畢之經濟上困難，在徵得執行債權人同意情形下，得為准予債務人分期繳納之執行處分，使債務人免於逕受強制執行之不利益。又依行政執行法第18條規定「擔保人於擔保書狀載明義務人逃亡或不履行義務由其負清償責任者，行政執行處於義務人逾前條第1項之限期仍不履行時，得逕就擔保人之財產執行之。」本條所規定之擔保書，其立法原始設計目的在於使原與公法債務無關之第三人，簽署後該第三人對於原尚未執行完畢之公法上債務自願擔保一定之責任，而執行機關則藉該擔保書之簽署，使公法債權獲一定之擔保，進而准予原公法債務之債務人分期付款、寬限給付日期、暫免進一步之扣押、暫免管收主債務人等決定，以擔保執行債務之履行。

㈢經查，高雄國稅局以上訴人滯納95年度及96年度贈與稅及罰鍰總計253,208,501元，自99年6月起陸續移送高雄分署以系爭事件1及系爭事件2為強制執行，高雄分署於103年5月9日向臺灣高雄地方法院聲請管收上訴人獲准，嗣上訴人於103年5月12日請求分期繳納，並由其子張名諒（原名張宗聖）出具擔保書，以擔保上訴人稅捐義務之履行，高雄分署乃作成分期筆錄1及分期筆錄2。嗣因上訴人及擔保人張名諒未依分期筆錄之期限履行，高雄分署遂廢止分期繳納命令，以原處分囑託地政機關就上訴人所有之系爭不動產1辦理查封登記，並循序進行拍賣程序等情，為原審依調查證據之辯論結果所確定之事實，核與卷內證據相符。原判決據以論明上開分期筆錄1、分期筆錄2，係高雄分署考量上訴人之經濟上困

難，無法一次繳納完畢，遂依行政執行法施行細則第27條規定，於徵得債權人高雄國稅局同意後，核准上訴人分期繳納，依職務所製作之文書；至於擔保書1、擔保書2，則係上訴人之子張名諒願為擔保人，以擔保上訴人債務之履行，依行政執行法第18條規定出具之保證書，並非表明「承受」系爭不動產1之意思表示，依上開分期筆錄、擔保書之法規依據及其形式外觀，核與執行債權人於執行程序承受拍賣財產，並無關涉。又因上訴人未依分期筆錄1、分期筆錄2所訂期限履行，高雄分署遂依行政執行法施行細則第27條後段規定，廢止准予分期繳納之命令，並就上訴人之財產續為強制執行，而以原處分囑託地政機關就上訴人所有之系爭不動產1辦理查封登記，其執行程序上，並無違法等情，依上揭規定與說明，核無違誤。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事。原判決因而駁回上訴人在原審之訴，認事用法並無違誤，經核並無判決違背法令之情形。

㈣復按事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力，事實審法院有判斷之權，苟其事實之認定已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背證據法則、經驗法則或論理法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張者，亦不得謂為原判決有違背法令之情形。上訴意旨主張其並非不爭執無系爭協議，而是說明為何分期筆錄等書面無系爭協議之文字，原審不應拘泥於文字之記載，上訴人已提出分期筆錄、擔保書外，另已提出職務報告等書面證據，亦向原審聲請傳訊證人即高雄國稅局執行代理人林志親及高雄分署執行官李淑敏等到庭作證，以證明確實有系爭協議之存在，縱原審認尚需更多相關事證始得明確其心證，亦應按行政訴訟法第125條第3項之規定行使闡明權，曉諭當事人補足，原審摒棄該證據方法，對於上開有利於上訴人之事證恝置不論，有判決不備理由及認定事實不憑

證據等違法云云。但查，原判決已論明分期筆錄1、分期筆錄2之末尾，固經上訴人、高雄國稅局執行代理人林志親簽名，依其所載內容之客觀文義，僅指明上訴人分期繳納期數、每期繳納金額及上訴人提供第三人張名諒出具之擔保書，以擔保執行債務之履行，並無任何提及高雄國稅局承受上訴人所有之系爭不動產1，由上訴人以系爭不動產1抵償全部稅捐債務之文義敘述，難認高雄國稅局有「承受系爭不動產1並以稅捐債權抵償土地價金」之意思表示，高雄國稅局於上開分期筆錄簽名，係因執行機關依行政執行法施行細則第27條規定予以徵詢，遂基於執行債權人地位，表明同意債務人分期繳納，並非表明「承受」系爭不動產1之意思表示；又高雄分署前以103年10月27日雄執良99年贈稅執特專字第00118709號函通知債權人高雄國稅局定於103年11月25日投標暨開標，並敘明如無法拍定，債權人得依照拍賣最低價依法承受，嗣經高雄國稅局以103年11月13日財高國稅徵字第1030118620號函復「暫不申請承受」「若第4拍無人應買，申請重為執行，屆時將重新評估得否承受」等語，高雄分署承辦執行官援引高雄國稅局上開函文之文句，作為續行執行行為之參考，據以簽具意見表示縱使執行債權人於拍賣期日「承受」，仍不足以完全清償，並無超額執行之虞，故有分案續為執行之必要，此與上訴人、高雄國稅局間有無系爭協議存在，並無關聯，並敘明因判決基礎已臻明確，上訴人聲請傳訊證人即高雄國稅局執行代理人林志親、高雄分署執行官李淑敏，核無必要等情，原判決已明確論述其認定事實之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，核無違誤，並無判決不備理由或認定事實不憑證據之違背法令情事。上訴意旨無非執其於原審已提出、業經原判決論駁不採之主張，及對原審認定事實、取捨證據之職權行使事項再為爭議，並非可採。

㈤上訴意旨主張有關分期筆錄或擔保書未有系爭協議之記載，係因高雄國稅局稱因未滿5年，系爭協議之約定恐與內規不

符，不宜以文字明確記載，要求以「先執行不動產」等模糊文字替代之，此為不可歸責於上訴人事由所致，為何此不利益要由上訴人負擔？上訴人主張分期筆錄1記載，第1期及第2期僅各繳納10萬元，第3期則繳納「所有欠款」，倘若非因前2期只是要讓第3期之時間滿足高雄國稅局5年內規，於第3期由高雄國稅局承受不動產以清償所有欠款，何以各期金額約定如此懸殊？原判決未敘明何以不足為有利上訴人認定之理由，有認定事實違反經驗法則及判決不備理由之違背法令情事云云。但查，原判決已論明分期筆錄1就系爭事件1之分期條件，自103年5月12日起分3期繳納，最後1期固係103年7月間，然分期筆錄2，就系爭事件2之分期條件，係自103年6月25日第1期起，「分40期繳納，每月1期繳納300萬元」，則其最後1期為106年9月間，核與上訴人主張「為符合於103年7月『執行滿5年』條件之目的」，即有不合，又法務部行政執行署為執行行政執行法施行細則第27條分期繳納之規定，訂定之行為時「行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點」第4點第1項規定：「行政執行事件核准分期繳納之期數，得分2至60期。」僅規範核准分期繳納之期數，未就各期繳納金額加以限制，高雄分署依上訴人經濟狀況、繳納意願，就系爭事件1之欠稅金額，核准上訴人分期繳納自103年5月12日至同年7月12日分3期，第1期及第2期各繳納10萬元，第3期則繳納剩餘款項，核與上開分期繳納規範並無不合，尚難據此推論高雄國稅局確有承受系爭不動產1而以稅捐債權抵償價金之協議存在等情，原判決已詳論認定事實之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之主張，何以不足採取，分別予以指駁甚詳，於法核無違誤，並無判決不備理由或違反證據法則、經驗法則、論理法則等情事。上訴意旨核係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加爭執，殊屬其一己主觀意見，並不足取。

六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判

決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　28　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　曹　瑞　卿

法官　王　俊　雄

法官　侯　志　融

法官　鍾　啟　煒

法官　許　瑞　助

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　12　　月　　28　　日

書記官 章　舒　涵