

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第639號

上 訴 人

即原審原告 國力營造工程股份有限公司

兼 代 表 人 葉新化

共 同

訴訟代理人 陳國華 律師

林克彥 律師

上 訴 人

即原審被告 財政部中區國稅局

代 表 人 翁培祐

訴訟代理人 李秀枝

王柏貴

林昇萱

上列當事人間債務人異議之訴等事件，兩造對於中華民國113年8月21日臺中高等行政法院113年度訴字第74號判決不利於其部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、原判決關於(一)行政執行署彰化分署98年度營稅執特專字第28402號之行政執行程序就超過新臺幣1,187,025元部分，及113年度他執字第8號關於98年度營稅執特專字第28402號部分之行政執行程序均應予撤銷；(二)於新臺幣385,026元範圍內駁回上訴人財政部中區國稅局應返還上訴人葉新化新臺幣169,199元部分，暨該訴訟費用之裁判，均廢棄。

01 二、上開廢棄部分：(一)上訴人國力營造工程股份有限公司及葉
02 新化在第一審之訴駁回；(二)上訴人財政部中區國稅局應再
03 返還上訴人葉新化新臺幣169,199元。

04 三、兩造其餘上訴駁回。

05 四、廢棄改判部分第一審及上訴審訴訟費用關於(一)部分由上訴
06 人國力營造工程股份有限公司及葉新化負擔；關於(二)部分
07 由上訴人國力營造工程股份有限公司及葉新化負擔十分之
08 七，餘由上訴人財政部中區國稅局負擔。

09 五、駁回上訴部分，上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

10 理 由

11 一、事實概要：

12 (一)上訴人即原審原告國力營造工程股份有限公司（下稱國力營
13 造公司）於民國90年間承包工程銷售額未依規定開立統一發
14 票，且未申報銷售額與稅額，經上訴人即原審被告財政部中
15 區國稅局（下稱中區國稅局）所屬彰化分局（下稱彰化分
16 局）查獲，補徵營業稅額新臺幣（下同）2,053,055元，並
17 按所漏稅額處3倍罰鍰6,159,100元（下稱系爭90年營業稅罰
18 鍰），繳納期間為95年11月21日至95年11月30日，上訴人國
19 力營造公司不服，循序提起行政訴訟，經臺中高等行政法院
20 （下稱原審）97年12月4日97年度訴字第361號判決駁回後，
21 因未上訴而告確定。彰化分局乃以98年2月3日中區國稅彰縣
22 三字第0980003150號函檢附違章案件罰鍰繳款書於98年2月5
23 日送達上訴人國力營造公司，展延繳納期間為98年3月1日至
24 98年3月10日，因上訴人國力營造公司逾繳納期間屆滿30日
25 仍未繳納，彰化分局乃以98年4月16日中區國稅彰縣四字第0
26 980010773號函檢送行政執行案件移送書（收文日98年4月20
27 日），移送法務部行政執行署彰化分署（改制前為彰化行政
28 執行處，下稱彰化分署）以98年度營稅執特專字第28402號
29 行政執行案件進行強制執行。

30 (二)上訴人國力營造公司於92年1至8月銷售額逾規定期限30日未
31 申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業

01 稅，經彰化分局查獲，補徵營業稅額898,762元，並按所漏
02 稅額處3倍罰鍰2,696,200元（下稱系爭92年營業稅罰鍰），
03 繳納期間為96年4月1日至96年4月10日，上訴人國力營造公
04 司不服，於96年5月10日（收文日96年5月11日）申請復查，
05 未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，因未提起行政訴訟而告確
06 定，彰化分局乃函送違章案件罰鍰繳款書於98年7月9日送達
07 上訴人國力營造公司，展延繳納期間為98年8月21日至98年8
08 月30日，復因上訴人國力營造公司逾繳納期間屆滿30日仍未
09 繳納，彰化分局遂以98年10月14日中區國稅彰縣四字第0980
10 036424號函檢送行政執行案件移送書（收文日98年10月15
11 日），移送彰化分署以98年度營稅執特專字第64783號行政
12 執行案件進行強制執行。

13 (三)上訴人國力營造公司於92年2月21日遭廢止，其清算人即上
14 訴人（原審原告）葉新化於104年5月27日至彰化分署就系爭
15 90年營業稅罰鍰及系爭92年營業稅罰鍰辦理分期手續，並簽
16 署擔保書為上訴人國力營造公司之擔保人，惟因未如期繳
17 納，彰化分署乃於107年1月29日廢止分期協議。嗣因查得上
18 訴人葉新化名下有○○○○保險股份有限公司、○○○○保
19 險股份有限公司（下分稱甲○○○、乙○○○，合稱系爭2
20 家保險公司）之壽險保單，彰化分署乃於113年1月31日簽分
21 113年度他執字第8號行政執行案件，對上訴人葉新化進行執
22 行，並於同日核發扣押命令，扣押上訴人葉新化對系爭2家
23 保險公司基於保險契約於給付條件成就後可請求之保險給付
24 債權，及請系爭2家保險公司陳報預估解約金數額。甲○○
25 ○於113年2月2日向彰化分署陳報有4筆保險契約試算解約金
26 合計2,904,597元，乙○○○於113年2月16日以○○字第113
27 0021031號函復有1筆保險契約截至113年2月2日止保單價值
28 準備金（保單解約金）約163,543元，均可供執行。彰化分
29 署遂於113年2月20日函請上開保險契約之要保人即上訴人葉
30 新化、被保險人、受益人及移送機關等表示意見後，於113
31 年2月27日以彰執甲113年他執字第8號執行命令（下稱系爭

移轉債權執行命令），命系爭2家保險公司就上訴人葉新化於各該公司之保險契約應予終止，並將解約金之保險給付債權移轉予彰化分局。上訴人國力營造公司及葉新化（下或合稱原審原告）均不服，提起行政訴訟，聲明：1.中區國稅局移送彰化分署98年度營稅執特專字第28402號、第64783號及113年度他執字第8號行政執行程序應予撤銷。2.確認中區國稅局對原審原告7,768,248元之請求權不存在。3.中區國稅局應返還3,068,140元予葉新化。案經原審113年度訴字第74號判決（下稱原判決）：1.彰化分署98年度營稅執特專字第28402號之行政執行程序就超過1,187,025元部分，及113年度他執字第8號關於98年度營稅執特專字第28402號部分之行政執行程序均應予撤銷。2.確認中區國稅局對原審原告就國力營造公司系爭90年營業稅罰鍰4,972,048元之請求權不存在。3.中區國稅局應返還葉新化215,827元。4.原審原告其餘之訴駁回。兩造對其不利部分均提起上訴，原審原告聲明：1.原判決關於駁回原審原告其餘之訴部分均撤銷。2.上開廢棄部分：(1)中區國稅局移送彰化分署98年度營稅執特專字第28402號、第64783號及113年度他執字第8號行政執行程序應予廢棄。(2)確認中區國稅局對原審原告2,796,200元之請求權不存在。(3)中區國稅局應返還葉新化2,852,313元，或發回原審。(4)或發回原審。中區國稅局則聲明：1.原判決不利其部分廢棄。2.上開廢棄部分，原審原告在第一審之訴駁回。

二、原審原告起訴主張與上訴人中區國稅局在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：系爭90年營業稅罰鍰逾113年1月3日後即不得再執行，則彰化分署98年度營稅執特專字第28402號之行政執行程序於超過1,187,025元部分及113年度他執字第8號關於98年度營稅執特專字第28402號部分之行政執行程序自應予撤銷。上訴人中區國稅局對原審原告就系爭90年營業稅罰鍰在執行期滿後尚餘4,972,04

8元之請求權不存在，上訴人中區國稅局於執行期滿後以215,827元抵繳系爭90年營業稅罰鍰無法律上原因，應返還予上訴人葉新化。至系爭92年度營業稅罰鍰因執行時尚未逾執行期間，則原審原告請求撤銷相關行政執行程序，並確認上訴人中區國稅局對原審原告就系爭92年營業稅罰鍰請求權不存在，及返還因系爭移轉債權執行命令受償之2,696,200元予葉新化，均無理由等語，判決兩造各一部勝訴、一部敗訴。

四、本院按：

甲、原判決關於上訴人國力營造公司、葉新化於原審訴請上訴人中區國稅局移送彰化分署98年度營稅執特專字第28402號、第64783號及113年度他執字第8號行政執行程序應予撤銷部分：

(一)按行政執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，不論其執行名義為何，於強制執行程序終結前應許債務人提起異議之訴，以排除強制執行。行政訴訟法第307條前段規定：「債務人異議之訴，由高等行政法院受理」（依112年8月15日修正施行之行政訴訟法，此規定已修正為「債務人異議之訴，依作成執行名義之第一審行政法院，分別由地方行政法院或高等行政法院受理」），應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第8編，但既未明定僅以同法第305條第1項或第4項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向行政法院提起債務人異議之訴（本院97年5月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨參照）。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

01 限。本院97年5月份第1次庭長法官聯席會議（一）決議應予
02 補充（本院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨參
03 照）。債務人異議之訴，係由債務人於強制執执行程序終結前
04 向行政法院提起，旨在排除執行名義之執行力，應限於行政
05 執执行程序終結前提起，始得為之，如行政執执行程序業已終
06 結，已無阻止行政執行之實益，自不得提起本訴。對行政處
07 分之執行名義提起之債務人異議之訴，既係針對「執行名義
08 成立後之消滅或妨礙債權人請求之事由」為之，是此類型之
09 債務人異議訴訟，其認定事實及適用法律之基準時點原則上
10 自應為事實審言詞辯論終結時。準此，債務人異議之訴，應
11 在事實審言詞辯論終結時，其行政執执行程序尚未終結，法院
12 始審究其訴有無理由，若行政執执行程序已經終結，無從撤銷
13 行政執执行程序，其訴已無阻止行政執行之實益。而此所謂行
14 政執执行程序終結，係指執行名義之行政執执行程序終結而言，
15 執行名義之行政執执行程序，進行至執行名義所載債權全部達
16 其目的時，始為終結。

17 (二)依行政執行法第26條準用強制執行法第115條規定核發移轉
18 命令，移轉命令係將扣押之債權移轉予執行債權人以清償其
19 債權，一經送達生效後，即生債權移轉及清償之效力，是法
20 務部行政執行署核發移轉命令，除使債權完全清償者，該案
21 件執执行程序終結外，僅清償部分債權者，為部分執执行程序終
22 結，惟案件執执行程序並未終結，法務部行政執行署應繼續執
23 行。經查，彰化分署於113年2月27日核發系爭移轉債權執行
24 命令，命系爭2家保險公司就上訴人葉新化於甲○○○之4筆
25 保險契約及於乙○○○之1筆保險契約應予終止，並將保險
26 契約終止之解約金，依該命令移轉予彰化分局，系爭2家保
27 險公司均於113年2月29日收到系爭移轉債權執行命令等情，
28 為原審依法確定之事實，則系爭移轉債權執行命令於113年2
29 月29日經送達生效後，即生債權移轉及清償之效力，該部分
30 執执行程序已告終結。且依彰化分署98年度營稅執特專字第28
31 402號行政執行卷主卷，該債權人即上訴人中區國稅局與債

務人即上訴人國力營造公司間之營業稅法行政執行事件，其強制執执行程序，已因彰化分署已執行至113年3月6日止，計執行受償1,187,052元，經執行結果，執行金額不足清償債權，而以執行無著於113年3月7日核發債權憑證，而報結存於該卷，有該執行卷及卷附債權憑證影本可稽，是其強制執执行程序業已終結，依照上開說明，上訴人國力營造公司、葉新化於113年3月14日對於上訴人中區國稅局提起本件債務人異議之訴，已無實益。從而，上訴人國力營造公司、葉新化於原審請求就彰化分署98年度營稅執特專字第28402號、第64783號及113年度他執字第8號之行政執执行程序均應予撤銷，於法無據，不應准許。原判決未究明上訴人國力營造公司、葉新化提起本件債務人異議之訴時，行政執执行程序業已終結，無從撤銷行政執执行程序，已無阻止行政執行之實益，即謂系爭90年營業稅罰鍰逾113年1月3日後即不得再執行，則彰化分署98年度營稅執特專字第28402號之行政執执行程序於超過1,187,025元部分及113年度他執字第8號關於98年度營稅執特專字第28402號部分之行政執执行程序自應予撤銷，核有判決適用法規不當之違背法令，且其違法情事足以影響判決結果，故上訴人中區國稅局求為廢棄，即有理由。因本件事實已臻明確，由本院基於確定之事實已得認定，爰將原判決此部分廢棄，駁回上訴人國力營造公司、葉新化在第一審之訴。原判決就上訴人國力營造公司、葉新化於原審請求就彰化分署98年度營稅執特專字第28402號、第64783號及113年度他執字第8號之行政執执行程序均應予撤銷，為部分敗訴之判決，理由雖有不同，惟結論並無不合，上訴人國力營造公司、葉新化指摘原判決此部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

乙、原判決關於上訴人國力營造公司、葉新化於原審訴請確認上訴人中區國稅局對上訴人國力營造公司、葉新化7,768,248元之請求權不存在部分；暨訴請上訴人中區國稅局應返還3,068,140元予上訴人葉新化部分：

01 (一)稅捐稽徵法第23條第1項、第3項及第4項規定：「(第1項)
02 稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵
03 之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間
04 屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分
05 配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。
06 ……(第3項)依第39條暫緩移送執行或其他法律規定停止
07 稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或
08 停止執行之期間。(第4項)稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前
09 已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行
10 者，不再執行；其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續
11 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
12 得再執行。」第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，
13 於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強
14 制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移
15 送強制執行。」第49條第1項規定：「滯納金、利息、滯報
16 金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關
17 稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第26條之1第2項、第3
18 8條第2項、第3項關於加計利息之規定，對於滯報金、怠報
19 金及罰鍰不在準用之列。」第50條之2規定：「依本法或稅
20 法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處
21 罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序
22 辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第39條規定予以
23 強制執行。」

24 (二)由上觀之，稅捐稽徵法第23條乃行政執行法第7條第2項所指
25 法律特別規定，故有關稅捐之行政執行期間，自應優先適用
26 稅捐稽徵法第23條之規定。稅捐稽徵法第23條第4項規定，
27 藉由行政執行，可使徵收期間及執行期間合計延長到最長15
28 年期間。稅捐稽徵法第23條規定徵收期間之目的，是為使國
29 家稅捐徵收權之行使期間，非漫無限制，以免納稅義務永久
30 陷於不確定狀態。同法第23條第3項規定，應於徵收期間中
31 扣除之期間，既已明定包括同法第39條暫緩移送執行之期

間，足知應自徵收期間扣除同法第39條暫緩移送執行期間者，僅限於行政救濟期間。復依稅捐稽徵法第49條第1項規定，罰鍰除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。同法第50條之2規定關於罰鍰在行政救濟程序終結前，免予強制執行之規定，是關於有提起行政救濟之稅捐罰鍰處分，於計算其徵收期間時，即應扣除至行政救濟終結時止之期間，即罰鍰處分已不得再循一般行政救濟程序為救濟之時。本院114年度大字第1號裁定就納稅義務人對本稅，依法提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第23條第3項規定扣除同法第39條暫緩執行之期間，其扣除期間之末日應計算至行政法院判決確定時，業已統一見解。是依稅捐稽徵法第49條第1項及第50條之2規定，於計算罰鍰處分之徵收期間，亦同有適用。上訴人中區國稅局上訴意旨主張對於稅捐罰鍰處分提起行政救濟者，於計算其徵收期間時，除應扣除至行政救濟終結時止之期間外，因繳納期間屆滿30日屬暫緩執行期間，亦應予以扣除云云，自無足採。

(三)經查，原判決係依憑卷內證據，斟酌全辯論意旨及調查證據之結果而認定，系爭90年營業稅罰鍰之徵收期間，應以繳納期間屆滿翌日即95年12月1日起算5年，扣除至行政救濟程序終結時之期間，即原審97年度訴字第361號判決於98年1月5日確定前之期間應予扣除，則系爭90年營業稅罰鍰之徵收期間屆滿日應為103年1月4日，因彰化分局已在徵收期間屆滿前，於98年4月20日移送執行，並於徵收期滿翌日5年內，已由上訴人國力營造公司清算人即上訴人葉新化於104年5月27日至彰化分署就系爭90年營業稅罰鍰辦理分期手續，並簽署擔保書為上訴人國力營造公司之擔保人，而開始執执行程序，則執行期滿日即應為113年1月3日；系爭92年營業稅罰鍰之徵收期間，應以繳納期間屆滿翌日即96年4月11日起算5年，扣除至行政救濟程序終結時之期間，即上訴人國力營造公司不服，循序申請復查及提起訴願，經財政部訴願決定駁回

01 後，上訴人國力營造公司未提起行政訴訟，經加計依2個月
02 之提起訴訟不變期間，及在途期間5日，最早係於98年4月29
03 日該訴願決定始能確定，經扣除行政救濟終結確定前之期
04 間，則系爭92年營業稅罰鍰之徵收期間屆滿日最早應為103
05 年4月28日。因彰化分局已在徵收期間屆滿前，於98年10月1
06 5日移送執行，並於徵收期滿翌日5年內，已由上訴人國力營
07 造公司清算人即上訴人葉新化於104年5月27日至彰化分署就
08 系爭92年營業稅罰鍰辦理分期手續，並簽署擔保書為上訴人
09 國力營造公司之擔保人，而開始執行程序，則執行期滿日至
10 少為113年4月27日等情，核與卷內證據相符，故依上開規定
11 及說明，原判決就系爭90及92年營業稅罰鍰之徵收期間、執
12 行期間之計算，並無違誤。

13 (四)徵收期間亦屬納稅期間，為稅捐稽徵機關請求納稅義務人履
14 行繳納稅額之期間，屬公法上金錢債權之請求權行使期間。
15 因稅捐稽徵法第23條第1項前段規定，應徵之稅捐未於徵收
16 期間徵起者，不得再行徵收；同條第4項規定，執行期滿，
17 不得再執行，是徵收期間或執行期間屆滿後，其債權之權利
18 當然消滅，不得再行執行，納稅義務人自得就不得執行之債
19 權提起確認執行債權請求權不存在之訴，如已執行完畢後，
20 亦得依公法上不當得利請求債權人返還。

21 (五)經查，系爭90年營業稅罰鍰之執行期滿日為113年1月3日，
22 系爭90年營業稅罰鍰移送執行之金額為6,159,100元，至113
23 年1月17日止尚滯欠4,972,048元，於執行期滿日前已執行之
24 金額為1,187,025元等情，為原審依法確定之事實，核與卷
25 內證據相符，依上開規定及說明，於執行期滿日前尚未執行
26 之債權，依稅捐稽徵法第23條第4項規定，已不得再執行。
27 原判決以上訴人中區國稅局對上訴人國力營造公司及其擔保
28 人即上訴人葉新化就上開4,972,048元之債權因已不得再執
29 行，其請求權歸於消滅，而判決確認上訴人中區國稅局對上
30 訴人國力營造公司及葉新化就上訴人國力營造公司系爭90年
31 營業稅罰鍰4,972,048元之請求權不存在，即無不合，逾此

部分之金額，即屬無據。至系爭92年營業稅罰鍰之執行期滿日最早為113年4月27日，彰化分署於113年2月27日核發系爭移轉債權執行命令並於113年2月29日生效均在執行期間內，其執行程序自屬適法有效，上訴人國力營造公司及葉新化請求確認上訴人中區國稅局對上訴人國力營造公司及葉新化就系爭92年營業稅罰鍰2,696,200元之請求權不存在，及返還因系爭移轉債權執行命令受償之2,696,200元予上訴人葉新化，均無理由。原審就此部分為上訴人國力營造公司及葉新化一部勝訴、一部敗訴之判決，核無違誤，應予維持。兩造各就其不利部分，提起上訴，指摘原判決對於其不利部分違背法令，求予廢棄，均為無理由，應予駁回。

(六)上訴人中區國稅局依系爭移轉債權執行命令取得上訴人葉新化對系爭2家保險公司之債權用以受償系爭92年營業稅罰鍰後，尚餘215,827元用以抵繳系爭90年營業稅罰鍰等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。從而原審以上訴人中區國稅局對上訴人國力營造公司及葉新化就系爭90年營業稅罰鍰之請求權於執行期滿日113年1月3日後已歸於消滅，上訴人中區國稅局以215,827元抵繳系爭90年營業稅罰鍰即屬無法律上原因，應返還予上訴人葉新化，固無違誤。惟依原審所確定之事實，上訴人中區國稅局依系爭移轉債權執行命令取得上訴人葉新化對系爭2家保險公司之債權用以受償系爭92年營業稅罰鍰後，除以甲○○○解約金215,827元用以抵繳系爭90年營業稅罰鍰，尚有以乙○○○解約金169,199元用以抵繳系爭90年營業稅罰鍰，此部分亦屬就系爭90年營業稅罰鍰之請求權於執行期滿日113年1月3日後已歸於消滅，所為之抵繳，同屬無法律上原因，亦應一併返還予上訴人葉新化，原審未予究明，於385,026元範圍內，僅判准應返還215,827元，駁回上訴人中區國稅局應返還上訴人葉新化169,199元部分，自有未洽，而有判決理由不備之違背法令，且其違法情事足以影響判決結果，故上訴人國力營造公司及葉新化主張原判決就上訴人中區國稅局應返還金額於

385,026元（即215,827元+169,199元=385,026元）範圍內，應再予返還上訴人葉新化169,199元部分，為有理由，逾此部分，即屬無據。因本件事實已臻明確，由本院基於確定之事實已得認定，爰將原判決此部分不利於上訴人國力營造公司及葉新化部分廢棄，命上訴人中區國稅局應再返還上訴人葉新化169,199元。上訴人國力營造公司及葉新化就上訴人中區國稅局應返還金額逾385,026元部分，上訴人中區國稅局就原判決判准應返還215,827元部分，分別就其不利部分，提起上訴，均無理由，此部分均應予駁回。

丙、據上論結，兩造上訴均為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段、第104條、民事訴訟法第79條、第85條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 4 月 16 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 鍾 啟 煒

法官 陳 文 燦

法官 羅 月 君

法官 王 俊 雄

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 115 年 4 月 16 日

書記官 張 玉 純