

最 高 行 政 法 院 判 決

113年度上字第306號

上 訴 人 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 上 訴 人 財 政 部 南 區 國 稅 局

代 表 人 李 雅 晶

被 上 訴 人 財 政 部 中 區 國 稅 局

代 表 人 樓 美 鐘

上列當事人間債務人異議之訴事件，上訴人對於中華民國113年4月17日高雄高等行政法院112年度訴字第129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、上訴人89至92年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人財政部南區國稅局(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新臺幣(下同)11,282,563元、8,552,661元、8,463,887元及7,457,049元，歸課上訴人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(下稱89至92年度欠稅)。另上訴人98年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人財政部中區國稅局(下稱中區國稅局)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(下稱98年度欠稅，並與89至92年度欠稅合稱系爭欠稅)。被上訴人業分別將上述

01 各年度之綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書送達上訴
02 人，上訴人僅就89年度欠稅申請復查，惟於復查決定前撤
03 回，就90至92年度及98年度欠稅則未依法提起行政救濟，均
04 告確定在案。嗣被上訴人依行為時稅捐稽徵法第39條規定，
05 就89至92年度欠稅分別於民國94年5月30日、94年12月30
06 日、94年6月30日、95年6月30日移送法務部行政執行署屏東
07 分署（下稱屏東分署）強制執行，就98年度欠稅於105年11
08 月25日前移送屏東分署執行，經該分署核發執行命令，扣押
09 上訴人對第三人南山人壽保險股份有限公司等4家公司之保
10 險給付，及對第三人陽光精神科醫院之薪資等債權。上訴人
11 主張天仁醫院之執業所得應以訴外人賴富英為核課對象，且
12 系爭欠稅之執行期間已於101年3月4日屆滿，不應繼續執
13 行，提起行政訴訟，聲明：(一)被上訴人南區國稅局移送屏東
14 分署辦理之94年度綜所稅執特專字第29903號、112年度綜所
15 稅執特專字第10號執行事件所為強制執执行程序應予撤銷。(二)
16 被上訴人中區國稅局移送屏東分署辦理之112年度助執字第1
17 331號執行事件所為強制執执行程序（以下與聲明(一)所載強制
18 執执行程序合稱系爭執执行程序）應予撤銷。經高雄高等行政法
19 院（下稱原審）112年度訴字第129號判決（下稱原判決）駁
20 回，上訴人遂提起本件上訴。

21 二、上訴人起訴主張及被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之
22 記載。

23 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

24 (一)上訴人主張於核課處分作成後，有消滅或妨礙債權人請求之
25 事由發生，係指其以訴外人賴富英為被告，向臺灣屏東地方
26 法院（下稱屏東地院）提起確認負責人關係不存在訴訟，經
27 該院105年度訴字第285號民事判決（下稱另案民事確定判
28 決）確認上訴人並非天仁醫院之實際負責人確定，故其實質
29 上係主張核課處分「作成前」即自始存在之實體上違法事
30 由，並非主張核課處分「作成後」，有消滅或妨礙稅捐債權
31 之事由發生，依本院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決

01 議（下稱107年決議）意旨，應於處分確定前提起撤銷訴訟
02 或於處分確定後循行政程序法第128條申請程序重開救濟，
03 並無容許另提起債務人異議之訴而為雙重救濟之餘地。又上
04 訴人主張上情，核係其與賴富英間之私權爭執，因賴富英缺
05 席而為一造辯論之民事判決結果，其效力僅發生於該2人
06 間，不影響核課處分之請求權及執行力，核與強制執行法第
07 14條第1項之要件不合；至於同條第2項規定，則因行政訴訟
08 與民事訴訟本質上仍存有差異，不在行政執行法第26條準用
09 範圍內。

10 (二)被上訴人南區國稅局就上訴人89至92年度欠稅移送屏東分署
11 強制執行，屬96年3月5日前於徵收期間屆滿前已移送執行未
12 終結之財稅舊案，且欠稅金額累積達1千萬元以上，合於現
13 行(110年12月17日修正)稅捐稽徵法第23條第5項規定，其
14 執行期間至121年3月4日始屆滿。此部分欠稅案件於現行稅
15 捐稽徵法第23條第5項施行時尚未執行終結，自應適用該新
16 法規定，無上訴人所指法律溯及適用情形。且該新法延長10
17 年執行期間，係為追求維護國家租稅債權及遏止納稅義務人
18 規避執行以符合租稅公平之重要公益，且未逾必要程度，所
19 生對人民既存權益之減損，無違信賴保護原則。又被上訴人
20 中區國稅局就上訴人98年度欠稅，於105年11月25日徵收期
21 間屆滿前已移送強制執行，合於行為時稅捐稽徵法第23條第
22 4項後段情形，仍得繼續執行10年至115年11月25日止，亦無
23 消滅或妨礙租稅債權請求事由發生。故上訴人提起債務人異
24 議之訴，求為撤銷系爭執行程序，為無理由，應予駁回。

25 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲
26 就上訴意旨補充論述如下：

27 (一)首按：

28 1. 「現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強
29 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
30 行力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，
31 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

01 行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，二者之制度
02 目的及規範功能均屬有別。在行政處分是否違法之爭議，已
03 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
04 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
05 混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。從而，行政處分之受處
06 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
07 終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行
08 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
09 行名義『成立後』之事由為限。」業經本院作成107年決議
10 在案。關於本院前以聯席會議決議統一見解之制度，雖於行
11 政法院組織法108年修法增設大法庭制度後，已無維持必
12 要，故刪除該法第16條規定；惟於大法庭設置前，業經本院
13 聯席會議決議統一之見解，該見解經裁判援用作為裁判理由
14 時，於大法庭設置後，若無歧異見解而經大法庭程序變更
15 者，自仍為本院目前所持之統一見解。

16 2.經查，被上訴人以上訴人為天仁醫院之負責醫師，就上訴人
17 於該醫院執行業務所得併入各該年度綜合所得總額，核課89
18 至92年度及98年度綜合所得稅，各該年度之綜合所得稅核定
19 通知書及核定稅額繳款書均已送達，因上訴人未依法提起行
20 政救濟而告確定。嗣因上訴人逾繳納期限仍未繳納系爭欠
21 稅，被上訴人以各該年度綜合所得稅核課處分為執行名義，
22 移送屏東分署強制執行，系爭執行程序現尚在進行中；上訴
23 人提起本件債務人異議之訴，主張其對訴外人賴富英所提民
24 事訴訟，業經另案民事確定判決確認其並非天仁醫院之實際
25 負責人，故被上訴人對其並無系爭欠稅之債權存在等情，為
26 原審依職權確定之事實，核與卷內證據相符。原判決基於上
27 開事實，論明：上訴人執另案民事確定判決，主張為執行名
28 義之稅捐核課處分為違法，係主張核課處分「作成前」即自
29 始存在之實體上違法事由，並非核課處分「作成後」有何消
30 滅或妨礙稅捐債權之事由發生，本應於核課處分之行政救濟
31 程序中加以爭執，不容另提債務人異議之訴而為雙重救濟；

01 且另案民事確定判決之效力僅發生於上訴人與賴富英2人
02 間，不影響核課處分之請求權及執行力，無從使稅捐債權之
03 一部或全部消滅，亦無從使之受妨礙而不能行使，核與強制
04 執行法第14條第1項之要件不合，上訴人以此事由提起債務
05 人異議之訴，即屬無據，業已詳述得心證之理由與認定之依
06 據，核與證據法則、經驗法則與論理法則均無違背，所持法
07 律見解亦無錯誤。上訴意旨主張：上訴人既非天仁醫院執行
08 業務所得之實際所得人，自不負納稅義務，是系爭欠稅之核
09 課處分作成，係依據錯誤之基礎事實，應許上訴人提起債務
10 人異議之訴，請求司法就核課處分之合法性予以審查云云，
11 核與本院107年決議之統一法律見解不符，並非可採。又強
12 制執行法第14條第2項規定：「執行名義無確定判決同一之
13 效力者，於執行名義成立前，如有債權不成立或消滅或妨礙
14 債權人請求之事由發生，債務人亦得於強制執行程序終結前
15 提起異議之訴。」其立法意旨係因無確定判決同一效力之執
16 行名義無實體上確定力，債權人取得執行名義前，債務人無
17 主張實體上抗辯事由之機會，為謀救濟，而許債務人提起異
18 議之訴，與執行名義為行政處分之情形，債務人如就該執行
19 名義本身所示權利之存在與內容有爭議時，依法得提起訴願
20 及撤銷訴訟以為救濟，非無主張實體上抗辯事由之機會者，
21 性質有別，則關於為執行名義之行政處分是否違法之爭議，
22 受處分人如自行放棄法律賦予其提起訴願及撤銷訴訟請求救
23 濟之機會，事後自不容其再透過債務人異議之訴，以執行名
24 義成立前之事由再為爭議。原判決認為強制執行法第14條第
25 2項規定，因行政訴訟與民事訴訟本質上存有差異，不在行
26 政執行法第26條準用範圍，就上訴人以天仁醫院之執行業務
27 所得應以賴富英為核課對象，主張系爭欠稅核課處分違法之
28 本件情形而言，結論並無不合，上訴意旨指摘原判決未說明
29 行政訴訟與民事訴訟本質上究有何不同，逕予排除強制執行
30 法第14條第2項規定之適用，乃判決不備理由云云，亦無足
31 取。再者，另案民事確定判決為確認判決，僅對該訴訟當事

01 人發生效力，不生形成判決之對世效，原判決認為另案民事
02 確定判決並無消滅或妨礙被上訴人對上訴人請求系爭欠稅之
03 效力，自無違誤。上訴意旨引用部分學者認為確認婚姻成立
04 不成立及確認股東會決議不成立等事件，因有滿足統一解決
05 紛爭之強烈要求，應肯認法院就此等事件所為確認判決具有
06 對世效之意見，與另案民事確定判決所涉案件之性質不同，
07 自難比附援引，上訴人執以主張原判決未肯認另案民事確定
08 判決應有對世效，致就天仁醫院負責人為何人之爭議，為與
09 民事法院相異之認定，係屬違誤云云，為其一己主觀見解，
10 洵難採取。

11 (二)次按：

- 12 1. 「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務
13 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
14 行者，不再執行；其於5年期間屆滿前已開始執行者，仍得
15 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
16 者，不得再執行。」固為行政執行法第7條第1項所明定，惟
17 同條第2項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用
18 之。」其立法理由為：「其他法律基於事件之特性，對於行
19 政執行之時效期間或其起算日有特別規定者，例如稅捐稽徵
20 法第23條……，宜依其規定，爰訂定第2項規定。」則有關
21 稅捐之行政執行期間，應優先適用稅捐稽徵法第23條之規
22 定。96年3月21日修正公布之稅捐稽徵法第23條規定：
23 「（第1項）稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日
24 起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但
25 於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲
26 明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在
27 此限。……（第4項）稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移
28 送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，
29 不再執行，其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執
30 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
31 再執行。（第5項）本法中華民國96年3月5日修正前已移送

01 執行尚未終結之案件，自修正之日起逾5年尚未執行終結
02 者，不再執行。」上開第5項規定先後於100年11月23日、10
03 6年1月18日修正，再於110年12月17日修正為：「本法中華
04 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
05 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
06 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
07 下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾121年3
08 月4日……。」行政執行期間規定，其立法目的在求法律秩
09 序之安定，性質上為法定期間，並非時效，亦非除斥期間。
10 行政執行期間經過後，法律效果為不得再執行或免予執行，
11 並非公法上債權當然消滅，且屬執行機關應遵守之程序，如
12 未為遵守，所為執程序自非合法，其救濟方式依行政執行
13 法第9條規定，得於執程序終結前，向執行機關聲明異
14 議，請求停止執行並撤銷或更正已為執行之執行行為，且依
15 本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議決議，義務人或利
16 害關係人如不服該執行機關直接上級主管機關所為異議決定
17 者，仍得依執行行為之性質及行政訴訟法相關規定，提起行
18 政訴訟。然究與債務人異議之訴，乃執行義務人（債務人）
19 請求確定執行名義之實體上請求權與債權人現有之實體上權
20 利狀態不符，以判決排除執行名義之執行力為目的之訴訟有
21 別。因此，行政執行已否逾執行時效之爭議，屬行政執行法
22 第9條聲明異議之範圍，不得提起債務人異議之訴。

23 2.經查，被上訴人南區國稅局就上訴人於89至92年度取自天仁
24 醫院之執行業務所得，核定補徵應納稅額3,521,773元、2,5
25 16,626元、2,513,093元及2,148,847元，並分別於94年5月3
26 0日、94年12月30日、94年6月30日、95年6月30日移送屏東
27 分署強制執行等情，為原審所是認，核與卷證資料並無不
28 合。上訴人於原審提起債務人異議之訴，除前述(一)、2.之事
29 由外，雖另主張其89至92年度欠稅之執行，應適用100年11
30 月23日修正之稅捐稽徵法第23條第5項規定，故執行期間於1
31 01年3月4日即已屆滿，不得繼續執行。惟依前述，行政執行

01 逾法定期間僅生不得再執行之法律效果，並非消滅或妨礙債
02 權人請求之事由發生，上訴人應循行政執行法第9條向執行
03 機關聲明異議之途徑救濟，其執此為對被上訴人南區國稅局
04 提起債務人異議訴訟之事由，於法自有未合。原判決以被上
05 訴人南區國稅局於96年3月5日前即就上訴人89至92年度欠稅
06 移送執行迄未終結，且欠稅金額累積達1千萬元以上，合於
07 現行稅捐稽徵法第23條第5項規定，執行期間至121年3月4日
08 始屆滿，未逾執行期間為由，駁回上訴人此部分主張，理由
09 固有未洽，惟因與判決結論無影響，仍應維持。上訴意旨執
10 此指摘，無足為其有利認定。

11 五、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原
12 審之訴，結論核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決
13 違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

14 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
15 項、第98條第1項前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 114 年 3 月 6 日

17 最高行政法院第四庭

18 審判長法官 王 碧 芳

19 法官 王 俊 雄

20 法官 陳 文 燦

21 法官 林 秀 圓

22 法官 鍾 啟 煒

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 114 年 3 月 6 日

25 書記官 廖 仲 一