臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
112年度訴字第1159號
114年2月27日辯論終結

原　　告　應忠豪
訴訟代理人　施宇宸　律師
　　何建毅　律師
　　陳志尚　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）住同上
訴訟代理人　陳麗玲（兼送達代收人）

　　黃自強
　　蘇怡心

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

確認原告於106年12月13日在法務部行政執行署新北分署簽署之擔保書，對被告公法上擔保債務關係逾新臺幣2,880萬元之部分不存在。

法務部行政執行署新北分署112年度他執字第75號行政執行，以前項擔保書為執行名義，對原告之行政執行程序應予撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

㈠緣訴外人康泉國際有限公司（下稱康泉公司，負責人彭淑珍為原告之阿姨）滯欠民國98年至101年度營利事業所得稅及罰鍰、98、99及101年營業稅本稅及罰鍰，經被告依稅捐稽徵法第39條規定移送法務部行政執行署新北分署（下稱新北分署）強制執行，截至106年12月13日止，待執行金額

計新臺幣（下同）8,134萬2,254元。嗣新北分署覓得原告為康泉公司擔保人；原告於106年12月13日至新北分署協商，表明「願意以個人做擔保，於106年12月20日以前繳納2,400萬元，其餘分60期每月繳8萬元，讓凱傑有限公司（原告擔任負責人之公司，下稱凱傑公司）與嘉南羊乳經銷合作社（下稱嘉南羊乳）順利簽立嘉南羊乳經銷契約，另其餘案件與原告個人無關」等語，而於同日簽立擔保書。

㈡嗣原告依擔保書內容，先於106年12月20日繳納2,400萬元，其後自107年1月10日起，每個月繳納8萬元，繳納60期，共繳納2,880萬元，迄至112年1月已依擔保書內容繳納完竣。惟新北分署以原告擔保之金額為8,134萬2,254元，尚未據原告繳納完竣，乃以112年9月18日新北執子112年他執字第75號函查封原告所有之不動產，並以同字號執行命令禁止原告對第三人債權在5,224萬9,472元（含執行費用）之範圍內為收取或其他處分；原告具狀向新北分署申請終止執行，惟經法務部行政執行署於112年8月14日以112年度署聲議字第107號決定，以：原告擔保範圍為系爭執行案件全部滯欠之金額8,134萬2,254元，原告如就擔保書之執行名義合法性有所爭執，應向被告提起債務人異議之訴或確認公法上法律關係不存在，駁回原告異議。原告乃向本院提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠原告擔保之債務範圍僅限於2,880萬元，超過部分與原告無關，原告已就擔保債務部分履行完畢：

1.康泉公司欠稅本與原告無關，惟原告慮及親屬情誼，再加上新北分署刻意妨礙原告經營之凱傑公司日常經營，表明如原告拒絕擔任擔保人，將要求嘉南羊乳終止與凱傑公司之經銷契約，原告當時僅28歲，甫接班家業擔任凱傑公司負責人，實無力為親人負擔鉅額債務，卻因不堪其擾，於106年12月13日在新北分署經歷長時間協商後，表明願以個人做擔保，

於106年12月20日以前繳納2,400萬元，「其餘」分60期每月繳8萬元，讓凱傑公司與嘉南羊乳順利簽立嘉南羊乳經銷契約，另「其餘案件」與原告個人無關等意旨；由該內容可知，原告擔保之義務為繳納2,400萬元，「其餘」480萬元分60期繳納，可佐證兩造達成之共識係原告出面為限定金額之擔保，即僅就2,880萬之限定金額內為擔保。

2. 原告並曾申請新北分署提供106年12月13日當日原告於新北分署做出訊問筆錄、分期筆錄、擔保書時之錄音錄影，以釐清當時雙方真意，惟新北分署卻拒絕提供；且因原股別之執行官、書記官業已更換，並否認與原告間簽立之擔保書屬限定金額之擔保、業經原告履行完畢等情，違背雙方所成立之契約，執意對原告再次發起執行，查封名下不動產及執行銀行存款，令原告甚感錯愕。

3. 本件擔保書記載第2條所稱「上揭本案欠稅」自係指擔保書中第1條所載義務人願繳納之2,880萬而言，可知原告確實係僅就限定金額（2,880萬）為擔保之意旨，原義務人康泉公司所積欠之其餘稅金實與原告無關。自新北分署106年12月13日訊問筆錄觀之，此係於上開擔保書做出之前所為訊問內容，新北分署執行官訊問：「是否可提出清償計畫？」原告表明：「願意以個人做擔保，於106年12月20日前繳納2,400萬元，『其餘』分60期每月繳8萬元，讓凱傑有限公司與嘉南羊乳經銷合作社順利簽立嘉南羊乳經銷合約，另『其餘』案件與應忠豪個人無關。」，既提及『其餘』金額分60期繳納（共480萬），亦得佐證雙方達成之真意係就總額2,880萬元為擔保，此係為限定金額之擔保，即原告僅就2,880萬之金額內為擔保。換言之，若果如新北分署所言，原告係就總額8,134萬2,254元之金額為擔保（假設語，原告否認之），何以原告所承諾願繳納之第一筆款項2,400萬與「其餘」分期款項440萬，加總僅為2,880萬元，而非新北分署所言之8,134萬2,254元？再以，於同日所作成之分期筆錄記載：「二、義務人願於106年12月20日前繳納2,400萬元，並自10

7年1月10日起，以1個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新臺幣8萬元，如有1期未繳，視為全部到期，本分署得廢止分期繳納核准命令」，且於該分期筆錄中雖於開頭記載「義務人：康泉國際有限公司」、「擔保人：應忠豪」，然實際上，該分期筆錄係原告與被告板橋分局（移送機關）及新北分署之行政契約約定，此部分可由該分期筆錄最末僅有擔保人及原告之簽名而知。故本件分期筆錄所載「義務人」所承諾願繳納2,880萬之約定確實係原告（即擔保人，同時為該分期筆錄中為承諾之「義務人」），與被告板橋分局（移送機關）及新北分署之行政契約之約定，再再顯示原告僅就2,880萬之限定金額為擔保，且確實由原告履行完畢，原告因該擔保書所生之保證債務已然消滅。

4.至於被告稱依照行政執行核准分期繳納執行金額實施要點（下稱分期要點）第4點第1項規定，擔保書記載之分期繳納僅為債務履行方式云云，然上開要點應為新北分署內部行政規則，並無直接對外效力，且並未記載於本件擔保書上，又為原告所不知，自難認被告主張合理可信。

㈡退步言之，擔保書之疑義乃因行政機關之行政行為不明確所致，應為有利於原告之解釋：

1.依行政程序法第5條、第8條及第9條及行政執行法第8條第1項第1款規定，及自羅馬法以降形成之「對契約作成者不利解釋原則（Contra Proferentem）」，係指契約內容欠明瞭或條款不清時，應作不利於作成者之解釋。此原則為我國法所繼受，散見於消費者保護法（有疑義時採有利消費者解釋）、保險法（有疑義時採有利被保險人之解釋）等特別法中，於個別契約爭議時亦得參考。本件擔保書既為公法上獨立之保證契約，則擔保書作成前之相關筆錄，應解為契約當事人就形成契約內容交換意見之過程紀錄，並非契約之一部分，解釋契約爭議、探尋當事人真意時可供參考外，並應回歸擔保書文義而為解釋。

2.本件擔保書之簽立過程，係原告先居於人民地位，配合新北分署之行政命令履行其到場義務，屬典型之國家高權上下關係，直至締結行政契約時，始轉為契約當事人關係。縱認契約內容為當事人間本於自由意志協商，然本案締約進行之場地、設備皆由新北分署提供，契約書面係由新北分署所屬公務員製作而成，締約時新北分署甫從高權機關角色轉變為契約當事人，在在可認於擔保書之契約關係中，新北分署係較為優勢之契約作成者；而新北分署就原告而言，乃係被告手足之延伸，負責執行並滿足被告公法上之金錢債權，被告自應就利用他行政機關遂行事務、擴張業務範圍乙事承擔風險，而不應將行政行為不明確之不利益轉嫁於人民。

3.承如前述，該分期筆錄實係原告與被告板橋分局及新北分署之行政契約之約定，義務人即為原告，該分期筆錄第2項：「『義務人』願於106年前繳納2,400萬元，並自107年1月10日起，以1個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新臺幣8萬元」（限定金額擔保），即與第4項「擔保人應忠豪願出具擔保書，擔保『義務人』『全部義務』之履行」（全額擔保）產生明顯之矛盾。則擔保書之解釋，揆諸前揭法諺，自應以不利被告之原則為解釋，而不得將該重要之錄音錄影檔案製作或保存上之疏失，所產生之不利益轉嫁予原告承受。

㈢縱認原告擔保範圍為康泉公司全部滯欠金額，然因停止條件未成就（或解除條件已成就），新北分署不應對原告為行政執行。根據擔保書，原告之全部清償義務（第2條），必須當原告違反分期繳納義務（第1條）時才會產生；換言之，原告倘已履行分期繳納義務，可認為係以下2種情形之一：1.原告違反分期繳納義務之停止條件未成就，故要求擔保人履行全部清償義務之條款不生效，新北分署自不得再向原告為行政執行。2.原告履行分期繳納義務之解除條件已成就，故要求擔保人履行全部清償義務之條款已失效，擔保人就其餘部分不負保證責任，新北分署亦不得再向原告為行政執行。承前所述，系爭擔保書所載之一次及分期繳納義務（即

「願於106年12月20日前繳納2,400萬元，並自107年1月10日起，以一個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新臺幣8萬元」）部分，已全數履行完畢，並未產生不履行之情事，基於上開規定，新北分署即不得再要求原告履行全部之債務，原告之保證債務亦一併解除、消滅，故無義務就康泉公司其餘未繳清之應執行金額，擔負繳清責任。

㈣聲明：1.確認原告於106年12月13日在新北分署簽署之擔保書，對被告公法上擔保債務關係逾2,880萬元之部分不存在。2.新北分署112年度他執字第75號行政執行，對原告之行政執行程序應予撤銷。

三、被告答辯主張及聲明：

㈠行政執行法第18條之擔保人，指公法上金錢給付義務人在執行程序中，義務人應提供相當之擔保，其因無資力或其他原因未提供擔保，而由第三人擔任擔保人，提供相當之現金、擔保品或出具保證書，載明將來義務人逾期未清償其所負之公法上金錢給付義務時即由擔保人負清償之責，擔保人逾期未主動清償，行政執行處得逕就擔保人之財產執行之。而擔保書性質為由第三人與執行機關間所設定公法上權利義務關係之行政契約（最高行政法院111年度上字第163號可資參照）。

㈡由分期筆錄及擔保書之記載可知，原告之擔保金額為8,134萬2,254元，原告主張其擔保債務之範圍僅限於2,880萬元整，超過部分與原告無關云云，惟依上開說明可認本件分期筆錄及擔保書均載明原告所擔保之範圍即為康泉公司22件執行案件全部滯欠金額義務之履行，行為時之分期要點第4點第1項規定，行政執行事件核准分期繳納之期數最多60期，且經核准分60期繳納，仍無法完納者，得經核准繼續延長期數，是新北分署依該要點核准義務人依擔保書所載之方式分期繳納滯欠金額，僅為債務履行方式，主債務全部滯欠金額仍有效存在，原告自應負擔保責任，尚難據以解釋原告之擔保金額僅為2,880萬元。從而，康泉公司不履行清償義務

時，新北分署即得依行政執行法第18條規定，以該擔保書為執行名義，而逕對該擔保人之財產執行，尚無不合。

㈢依行政執行法第18條規定逕就擔保人之財產執行，其執行名義固屬擔保書，而與對義務人之執行名義有別，然擔保書既屬為確保義務人之公法上金錢給付義務而為，保證債務即其所負清償責任與主債務之標的係屬同一，保證債務之內容及範圍應與主債務同（民法第740條規定參照）。本件擔保書第1條除了詳載原告所擔保義務人康泉公司之繳納方式外，尚揭露原告應擔保係為系爭執行案件，其擔保範圍及擔保金額亦於擔保書附表所註明，且原告簽署之分期筆錄亦載明原告願出具擔保書，擔保義務人全部義務之履行，其內容實與擔保書所載擔保範圍及擔保金額相同。原告既在行政執行程序中出面擔保上開稅捐主債務，則在稅捐主債務繫屬於執行期間內，依行政執行法第18條之規定，新北分署自得對其財產逕為執行，故本案保證債務，在稅捐主債務未消滅以前，亦無從停止或解除條件。

㈣原告於106年12月13日就義務人康泉公司系爭執行案件至新北分署協商，陳稱願意以個人做擔保，於106年12月20日前繳納2,400萬元，其餘稅款申請分期繳納，分期繳納期數自係依行為時前開要點第4點第1項規定辦理，並由原告出具擔保書，方經被告同意及新北分署核准分期繳納，該擔保書及分期筆錄就擔保範圍及擔保金額既已清楚載明為系爭執行案件及全部滯欠金額8,134萬2,254元(如有新增滯納金、利息及執行費用者，另計)，經原告審視無訛後簽名在案且並無提出任何異議，足認原告應知悉本案分期繳納提供擔保內容及方式，其主張顯無可採。

㈤原告主張分期筆錄及擔保書有瑕疵，且新北分署相對於原告仍較具有優勢地位，因該分署無法或不願提出錄音錄影檔案，故應為利於原告之解釋云云：

1.分期筆錄及擔保書就擔保範圍及擔保金額既已清楚載明為22件執行案件以及81,342,254元(如有新增滯納金、利息及執

行費用者，另計），原告既已於分期筆錄及擔保書上審視無訛後簽名，並經被告同意及經新北分署核准分期繳納，即已發生就康泉公司全部滯欠金額擔保之效力。且依民事訴訟法第212條規定，製作筆錄為書記官之職權，縱有記載失實，關係人可依同法第216條第2項之規定而為異議，本件擔保範圍及金額自無欠明瞭或無法辨明而產生疑義之情事，亦無原告所指欠缺行政程序法第5條之行政行為明確性之情形，自難認其主張有理由。

2.法務部行政執行署板橋行政執行處詢問室錄音錄影注意事項（下稱系爭錄音錄影注意事項）為新北分署依行政執行法第17條第12項及第26條、刑事訴訟法第100條之1、強制執行法第30條之1及民事訴訟法第213條之1規定，於100年6月29日制訂發布供該分署使用。該注意事項僅屬內部行政規則，乃新北分署基於業務需要及為便利管理內部運作而訂立，並非法律規定應踐行之執行程序，縱未依規定辦理，亦不影響訊問筆錄之效力。且行政執行法第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。」強制執行法第30條之1規定：「強制執行程序，除本法有規定外，準用民事訴訟法之規定。」民事訴訟法第213條之1及第219條復分別規定：「法院得依當事人之聲請或依職權，使用錄音機或其他機器設備，輔助製作言詞辯論筆錄。其辦法，由司法院定之。」「關於言詞辯論所定程式之遵守，專以筆錄證之。」可見行政執行詢問之錄音、錄影僅是輔助筆錄製作，執行官詢問之內容，仍以筆錄所載為準（臺灣高等法院107年抗字第1204號民事裁定意旨參照）。本件擔保範圍及金額並無欠明瞭或無法辨明而產生疑義之情事，原告主張因新北分署無法提供筆錄時之影音光碟，應對其為有利之認定云云，顯無足採。

㈥原告主張縱認擔保書所擔保之債務為康泉公司所欠稅稅額之全部，然因停止條件未成就，新北分署不應對原告為行政執行云云，惟原告向新北分署申請終止執行，經法務部行政執

行署於112年8月14日以112年度署聲議字第107號聲明異議決定駁回，是原告未履公法上金錢給付義務，或提供相當擔保，新北分署逕對原告之財產執行，並無不合。

㈦聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

㈠應適用之法令：

1.行政執行法規定：

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17條第1項：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場。」

第18條：「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。」

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。」

第307條規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」

2.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。」

3.強制執行法第14條第1項前段規定：「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。」

4.行為時行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點規定（下稱分期繳納實施要點）：

⑴第2點：「義務人有下列情形之一者，法務部行政執行署各分署（以下簡稱分署）得依職權或依義務人之申請，於徵得移送機關同意後，酌情核准分期繳納執行金額：（一）義務人依其經濟狀況，無法一次完納公法上金錢給付義務者。……」

⑵第3點：「義務人申請分期繳納執行金額時，應釋明其理由。」

⑶第4點第1項：「行政執行事件核准分期繳納之期數，得分2至60期。執行金額（含累計）在10,000,000元以上之行政執行事件，經核准分60期繳納，仍無法完納者，得經核准繼續延長期數。」

⑷第5點第1項：「分署核准分期繳納，得命義務人或第三人書立擔保書狀，或提供相當之擔保，或出具票據交付移送機關代理人保管；移送機關應同時掣給收據交付義務人及執行人員。」

㈡據上可知：

1.行政執行法第18條規定之擔保書，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。其性質為由第三人與公法上債權人間所定公法上權利義務關係之行政契約。

2.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。

3. 依上開行政執行法第18條、行政訴訟法第307條及強制執行法第14條第2項之規定，可知於行政執行程序中出具擔保書為執行義務人之債務負擔保清償責任者，於義務人未依期限履行時，行政執行機關即得以該擔保書為執行名義，對該擔保人之財產執行，此際該擔保人即成為執行債務人，如其主張該擔保書有強制執行法第14條第2項規定之不成立或消滅或妨礙債權人請求之事由發生，即得於強制執行程序終結前提起異議之訴，以排除強制執行（最高行政法院101年度判字第645號判決意旨及97年5月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨參照）。

㈢債務人異議之訴以債權人為被告：按債務人主張執行名義所表彰之請求權與債權人在實體法上之權利現狀不符，請求法院以判決排除該執行名義執行力為目的之訴訟。因執行機關並非執行名義所表彰債權之當事人，其對債權存否並不具爭訟實益，自無訴訟實施權可言；依行政執行法第18條規定逕就擔保人之財產執行，其執行名義固屬擔保書，而與對義務人之執行名義有別，然該擔保書既屬為確保義務人之公法上金錢給付義務而為，參諸行政執行法第4條規定，應認依該法執行公法上金錢給付義務之行政執行處係屬立於同強制執行法第23條所規定執行法院之地位，並非該擔保書執行名義之債權人。是擔保人就擔保書之執行名義提起之債務人異議之訴，自應以該擔保書所擔保公法上金錢債權之債權人為被告，此有最高行政法院101年度判字第645號判決、110年度上字第286號判決意旨可參。據上，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，本件原告以債權人財政部北區國稅局為被告，當事人適格。

㈣債務人異議之訴目的在請求確認該執行名義所表彰之債權不成立或不存在外，尚須求為撤銷尚未終結之執行程序，此項聲明係請求法院以判決排除該執行名義之執行力，性質上為債權不存在之當然效果，法院一旦認定執行名義所表彰之債

權實質上不存在，該執行名義即不具執行力，自應以判決形成其法律效果，其性質為形成之訴。上述二項聲明之訴訟性質一為形成之訴，一為確認之訴，原告僅提起債務人異議之訴，則對債權不成立或不存在部分無既判力，二者無法相互涵蓋，即原告二項聲明各有其訴之利益。故原告訴之聲明除請求確認該執行名義所表彰之債權逾2,880萬元以外債權不存在外，並請求撤銷尚未終結之執行程序，即有實益，核無不合。

㈤經查：

1.原告主張分期筆錄及擔保書有瑕疵，且新北分署相對於原告仍較具有優勢地位，因該分署無法或不願提出錄音錄影檔案，故應為利於原告之解釋。康泉公司欠稅本與原告無關，惟原告慮及親屬情誼，再加上新北分署刻意妨礙原告經營之凱傑公司日常營業，表明如原告拒絕擔任擔保人，將要求嘉南羊乳終止與凱傑公司之經銷契約，原告當時僅28歲，甫接班家業擔任凱傑公司負責人，實無力為親人負擔鉅額債務，卻因不堪其擾，於106年12月13日在新北分署經歷長時間協商後，表明願以個人做擔保，於106年12月20日以前繳納2,400萬元，「其餘」分60期每月繳8萬元，讓凱傑公司（原告擔任負責人之公司）與嘉南羊乳順利簽立嘉南羊乳經銷契約，另「其餘案件」與原告個人無關等意旨；由該內容可知，原告擔保之義務為繳納2,400萬元，「其餘」480萬元分60期繳納，可佐證兩造達成之共識係原告出面為限定金額之擔保，即僅就2,880萬之限定金額內為擔保。若果如新北分署所言，原告係就總額8,134萬2,254元之金額為擔保（假設語，原告否認之），何以原告所承諾願繳納之第一筆款項2,400萬與「其餘」分期款項480萬，加總僅為2,880萬元，而非新北分署所言之8,134萬2,254元？原告擔保之債務範圍僅限於2,880萬元，超過部分與原告無關，原告已就擔保債務部分履行完畢等語。

2.被告則以分期筆錄及擔保書就擔保範圍及擔保金額既已清楚載明為22件執行案件以及81,342,254元(如有新增滯納金、利息及執行費用者，另計)，原告既已於分期筆錄及擔保書上審視無訛後簽名，並經被告同意及經新北分署核准分期繳納，即已發生就康泉公司全部滯欠金額擔保之效力；製作筆錄為書記官之職權，原告如對於法院書記官製作之筆錄，如認為有錯誤或遺漏者，應先向法院書記官聲請更正或補充之，如不服法院書記官所為處分，則得對書記官所屬之法院提出異議，原告捨此不為，則本件擔保範圍及金額自無欠明瞭或無法辨明而產生疑義之情事，自難認其主張有理由等語置辯。

㈥按行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張及證據聲明之拘束，行政訴訟法第125條定有明文。經查，兩造就原告已依擔保書約定，清償康泉公司欠稅款2,880萬元，並無爭執。本件爭點在於原告簽署擔保書，其擔保金額究為2,880萬元或8,134萬2,254元？本院依職權調查，審酌原告於105年12月13日在新北分署依序簽署分期筆錄（下午2時0分作成）、新北分署訊問筆錄（下午2時10分作成）及擔保書，認原告擔保書擔保範圍為2,880萬元。理由如下：

1.依分期筆錄【本院卷第29頁，甲證2】記載，原告擔保範圍為2,880萬元：

⑴按行政執行分署核准分期繳納，得命義務人或第三人書立擔保書狀，或提供相當之擔保，或出具票據交付移送機關代理人保管，分期繳納執行金額實施要點第5點第1項定有明文。本件係義務人康泉公司無法一次完納稅款，新北分署核准康泉公司分期繳納，而康泉公司覓得原告為擔保人，新北分署遂就分期繳納金額及方式製作分期筆錄，由康泉公司分期付款，由擔保人擔保其履行。

⑵分期筆錄內容如下；「移送機關：財政部北區國稅局板橋分局。義務人：康泉公司。擔保人：應忠豪」、「……義務人康泉公司滯納營利事業所得稅等行政執行事件，義務

人覓得擔保人，並於中華民國106年12月13日下午2時0分在本分署第二詢問室（子股）陳明願辦理分期繳納，並作成筆錄如下：義務人稱：因義務人經濟困難，無法一次完納所有金額，請求分期繳納，經移送機關代理人同意依後述內容分期：一、總金額：新臺幣8,134萬2,254元（如有新增滯納金、利息及執行費用者，另計）。二、義務人願於106年12月20日前繳納2400萬元，並自107年1月10日起，以1個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新台幣8萬元，如有1期未繳，視為全部到期，本分署得廢止分期繳納核准命令。三、本分期筆錄，如未依本分署分層負責規定，呈報核准……本分署得隨時依職權廢止之，就餘欠繼續執行。四、擔保人應忠豪願出具擔保書，擔保義務人全部義務之履行。附表：（本件分期案案號範圍及金額）……」

⑶按分期繳納執行金額係法務部行政執行署各分署依職權或依義務人之申請，於徵得移送機關同意後，酌情核准分期繳納執行金額（參見分期繳納執行金額實施要點第1點），可知分期繳納核准命令是分署對義務人所為，執行分署並未對擔保人為分期繳納之核准命令。準此，分期筆錄第2點「二、義務人願於……如有1期未繳，視為全部到期，本分署得廢止分期繳納核准命令。」所約定「分署得廢止分期繳納核准命令」該分期繳納核准命令是針對康泉公司為之，並非對原告廢止分期繳納核准命令。故可知分期筆錄第2點所指義務人為康泉公司，並非原告。準此，新北分署因義務人康泉公司覓得原告為擔保人，其核准分期繳納（參見分期繳納實施要點第4點、第5點），經移送機關（即被告）代理人同意，始製作本件分期筆錄，即分期筆錄係針對同意分期之金額，約定如何分期償還而製作，而非就總金額為之；系爭筆錄於首先於第1點確定總金額，繼之於第2點載明新北分署准予康泉公司分期付款之方式及每期付款金額，並無隻字片語提及分期付款以外

金額之清償方式，是分期付款金額以外之金額非分期筆錄範圍，分期筆錄所稱之「全部金額」為分期付款金額。因此，分期筆錄記載「四、擔保人應忠豪願出具擔保書，擔保義務人全部義務之履行」所指「全部義務」當指債權人同意義務人分期之金額而非總金額。綜上，依分期筆錄尚難證明原告擔保範圍為8,134萬2,254元。

⑷至於原告主張上開分期筆錄由新北分署製作，由移送機關代理人及原告（擔保人）簽署，義務人康泉公司並未簽名，故分期筆錄第2點所稱義務人即為原告，原告為擔保人同時為筆錄中之義務人，其承諾願繳納2,880萬元云云，則不足採。蓋如前述可知，分期繳納核准命令是分署對義務人所為，執行分署並未對擔保人為分期繳納之核准命令。準此，分期筆錄第2點「二、義務人願於……如有1期未繳，視為全部到期，本分署得廢止分期繳納核准命令。」所約定「分署得廢止分期繳納核准命令」該分期繳納核准命令是針對康泉公司為之，並非對原告廢止分期繳納核准命令。故可知分期筆錄第2點所指義務人為康泉公司，並非原告。原告主張依分期筆錄第2點之義務人為原告，即原告為擔保人同時為筆錄中之義務人，為不足採，爰予敘明。

2. 上開分期筆錄製作後，新北分署執行官訊問原告：是否可提出清償計畫？原告回答：「願意以個人做擔保，於106年12月20日前繳納2,400萬元，『其餘』分60期每月繳8萬元，讓凱傑有限公司與嘉南羊乳經銷合作社順利簽立嘉南羊乳經銷合約，另『其餘案件』與應忠豪個人無關。」有新北分署106年12月13日訊問筆錄【本院卷第27頁，甲證1】可證。觀諸訊問筆錄，原告明確表明其擔保範圍為2,880萬元（2400萬元+8萬元/月x60月），則義務人康泉公司逾此範圍之其餘執行金額與原告無關，可以認定。

3. 依擔保書，原告擔保範圍為2,880萬元。理由如下：

⑴擔保書內容為：「一、具擔保人應忠豪因貴分署104年度營所稅執特專字第27044號等義務人康泉國際有限公司……滯納營利事業所得稅等行政執行事件，茲擔保義務人康泉國際有限公司應向移送機關依下列方式繳清：■義務人願於106年12月20日前繳納2400萬元，並自107年1月10日起，以1個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新臺幣8萬元，如有1期未繳，視為全部到期，貴分署得廢止分期繳納核准命令。二、擔保人應忠豪願出具擔保書，擔保義務人康泉國際有限公司上揭本案欠稅，義務人上開分期繳納款項如有一期未按期繳納，具擔保書人願就義務人其餘未繳清之應執行金額，擔負全部繳清責任，以擔保義務人全部義務之履行。」

⑵據上，原告「擔保義務人康泉國際有限公司應向移送機關依下列方式繳清」，而義務人繳納方式為「義務人願於106年12月20日前繳納2,400萬元，並自107年1月10日起，以1個月為1期，分60期繳付，於每月10日各繳新臺幣8萬元」，足見分期繳納總額為2,880萬元（2,400萬元+8萬元X60=2,880萬元）；擔保書第2條載明原告在擔保康泉公司「上揭本案欠稅」，該「上揭本案欠稅」即指第1條之欠稅，而第1條之欠稅即為義務人康泉公司應分期繳納總額2,880萬元，顯非8,234萬2,254元；擔保書第1條又謂「義務人上開分期繳納款項如有一期未按期繳納，具擔保書人願就義務人其餘未繳清之應執行金額，擔負『全部』繳清責任，以擔保義務人『全部』義務之履行。」觀諸擔保書第1、2條均在約定原告如何擔保2,880萬元之繳納，完全未提及欠稅金額8,234萬2,254元，是以擔保書謂「全部」繳清責任、擔保義務人「全部」義務之履行，該「全部」為2,880萬元而非8,234萬2,254元。

⑶雖擔保書記載「附表：（擔保人）擔保範圍及擔保金額……共22件執行案件，待執行金額共計8,234萬2,254元……」，惟「附表」乃輔助說明正文或附在正文後面的

表格，原告出具擔保書擔保之範圍應以正文為準，且本件未見正文說明原告擔保金額以附表輔助說明，本件擔保書之附表在於表示康泉公司待執行金額而已，尚難不顧正文金額為2,880萬元，逕以附表待執行金額8,234萬2,254元為擔保金額。被告辯稱原告擔保範圍及擔保金額亦於擔保書附表所註明，且原告簽署之分期筆錄亦載明原告願出具擔保書，擔保義務人全部義務之履行，其內容實與擔保書所載擔保範圍及擔保金額相同即8,234萬2,254元，為不可取。

⑷被告再辯稱：擔保書既屬為確保義務人公法上金錢給付而為，保證債務即其所負清償責任與主債務之標的係屬同一，保證債務之內容及範圍與主債務同云云。惟擔保書屬公法上保證契約，擔保人對債權人所負擔之債務非稅捐或罰鍰債務，而是公法上保證債務，與債務人所負之稅捐債務係不同債務，不可混為一談，故保證債務是否成立、有效及有無消滅事由，應與稅捐債務分別認定或解釋，而非逕認擔保金額和債務人所負之稅捐債務同額，被告所辯難以採信。

五、綜上，原告聲明請求確認原告於106年12月13日在新北分署簽署之擔保書，對被告公法上擔保債務關係逾2,880萬元之部分不存在，及新北分署112年度他執字第75號行政執行，以原告於106年12月13日在新北分署簽署之擔保書為執行名義，對原告之行政執行程序應予撤銷，均有理由。

六、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，無逐一論述的必要，附此敘明。另原告雖表示本院得裁定命新北分署參加訴訟，惟新北分署係立於準用強制執行法第23條所規定執行法院之地位，並非系爭擔保書執行名義之債權人，故本院認為尚無命其參加訴訟之必要，併予敘明。

七、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　3　　月　　20　　日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法　官　陳心弘

法　官　鄭凱文

法　官　林妙黛

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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項第3款）。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
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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行	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。

政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　114　　年　　3　　月　　20　　日

書記官　李建德