

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國108年8月29日辯

原告 李春生

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 鄭維武

黃秉林

被告 財政部南區國稅局

代表人 盧貞秀

訴訟代理人 李佳蓉

陳淋琪

被告 臺南市政府財政稅務局

代表人 陳柏誠

訴訟代理人 王文義

林佳億

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、被告財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）代表人變更為蔡碧珍、被告臺南市政府財政稅務局（下稱臺南稅務局）代表人變更為陳柏誠，茲均具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：

01 (一)原告因滯欠民國82年度至85年度之營業稅罰鍰，經被告高雄
02 國稅局，於98年5月27日（送達日98年6月6日）移送法務部
03 行政執行署高雄分署（下分稱高雄分署，原名法務部行政執
04 行署高雄行政執行處）強制執行，經該署以98年營稅執特專
05 字第102728號行政執行事件（下稱系爭行政執行事件）辦理
06 執行。被告高雄國稅局另以原告滯納82年度至85年度之營業
07 稅、營利事業所得稅、綜合所得稅為由，於98年至99年間移
08 送高雄分署強制執行，高雄分署分別以98年營稅執特專字第
09 102729號、98年營所稅執特專字第128250號、98年營所稅執
10 特專字第128251號、98年營所稅執特專字第128252號、98年
11 營所稅執特專字第128253號、99年綜所稅執字第150846號等
12 六件行政執行事件（關於原告訴請撤銷此六件行政執执行程序
13 部分，因起訴不合法另以裁定駁回）辦理執行。

14 (二)原告因滯納83年度綜合所得稅罰鍰、84及85年度綜合所得稅
15 ，經被告財政部南區國稅局（下稱南區國稅局）以應納稅捐
16 未繳納為由，移送法務部行政執行署臺南分署（下分稱臺南
17 分署，原名稱為法務部行政執行署臺南行政執行處）強制執
18 行，經該署分別以95年綜稅執特專字第4835號、99年綜稅執
19 特專字第38633號、99年綜稅執特專字第38634號、99年綜稅
20 執特專字第52771號、99年綜稅執特專字第52772號等五件行
21 政執行事件（關於原告訴請撤銷此五件行政執执行程序部分，
22 因起訴不合法另以裁定駁回）辦理執行。

23 (三)原告所有之18筆土地（相關地號，詳前提事實欄），經臺南
24 分署以95年綜稅執特專字第4835號行政執行事件辦理拍賣程
25 序，因拍定而移轉予拍定人，經被告臺南稅務局按拍定價額
26 計算漲價價額，據以課徵土地增值稅共計新臺幣（下同）5,
27 934,852元，並由臺南分署代為扣繳在案。

01 (四)原告以系爭行政執行事件之執行名義成立後，有發生消滅或
02 妨礙債權人請求之事由，暨被告高雄國稅局、南區國稅局、
03 臺南稅務局於執行程序中，受有執行名義所載稅款、罰鍰之
04 公法上之不當得利，遂提起行政訴訟。

05 三、原告起訴主張及聲明：

06 (一)主張要旨：

07 1、依臺灣臺南地方法院（下稱臺南地院）102年度重續字第1號
08 民事判決意旨，可知訴外人「華嚴建設有限公司（下稱華嚴
09 公司）」方為彭凝大樓之起造人，原告並非彭凝大樓之起造
10 人，且該判決業因該案原告撤回上訴而告確定，故被告高雄
11 國稅局、被告南區國稅局自應受該判決既判力效力所及，而
12 認定華嚴公司方為納稅義務人，而非原告。被告高雄國稅局
13 、被告南區國稅局自應向華嚴公司課徵營業稅，且不應將彭
14 凝大樓之銷售總額，計入原告之綜合所得稅、營利事業所得
15 稅之課徵項目。

16 2、被告高雄國稅局、被告南區國稅局審認原告為彭凝大樓之起
17 造人，並核徵相關之營業稅、綜合所得稅、營利事業所得稅
18 及罰鍰等執行名義，業因臺南地院102年度重續字第1號民事
19 判決審認原告非為彭凝大樓之起造人，而歸於消滅不復存在
20 。準此，以該等執行名義為基礎之高雄分署系爭行政執行事
21 件及其餘六件行政執行事件、臺南分署五件行政執行事件等
22 執行程序，於法有違，應予撤銷。又被告臺南稅務局之土地
23 增值稅課徵處分，亦因臺南地院102年度重續字第1號民事判
24 決，認定原告非為彭凝大樓之起造人，而具有向錯誤納稅義
25 務人課徵土地增值稅之情事，是被告臺南稅務局所課徵之土
26 地增值稅處分，於法有違。

27 3、高雄分署所辦理之系爭行政執行事件，應自89年4月10日核

徵營業稅處分送達時，開始起算執行期間，至99年4月9日止屆滿，業已逾越法定執行期間，而不得執行，顯有違法。

4、被告高雄國稅局、被告南區國稅局以違法之執行名義為由，移送高雄分署、臺南分署辦理之行政執行事件亦有違法，則原告得依公法上不當得利請求權，請求被告高雄國稅局、被告南區國稅局返還無法律上原因所受領之利益。又被告臺南稅務局按違法之臺南分署95年綜稅執特專字第4835號拍賣程序，課徵之土地增值稅亦有違法，則原告亦得依公法上不當得利請求權，請求被告臺南稅務局返還無法律上原因所受領之利益。

(二) 聲明：

1、撤銷被告高雄國稅局移送由高雄分署辦理之系爭行政執行事件之執执行程序。

2、被告高雄國稅局、被告南區國稅局應依公法上不當得利關係，共同給付原告2億元。

3、被告臺南稅務局應依公法上不當得利關係，給付原告5,934,852元。

四、被告答辯及聲明：

(一) 高雄國稅局答辯要旨部分：

1、臺南地院102年度重續字第1號民事判決之既判力僅存在於訴外人華嚴公司與張慧慈之間，對於被告高雄國稅局並無拘束之效力。況原告業已於106年4月20日以相同主張向本院提起再審之訴，經本院106年度再字第8號裁定駁回，並經最高行政法院107年度裁字第56號裁定駁回確定在案，是臺南地院102年度重續字第1號民事判決結果及內容，核與被告高雄國稅局之核課處分無涉。

2、高雄分署系爭行政執行事件應自營業稅罰鍰繳納期限98年2

月20日屆滿翌日，加計徵收期間5年及執行期間10年，是該執行事件尚未逾越執行期間。

3、被告高雄國稅局依法作成之稅捐核課處分、營業稅罰鍰處分，並於原告滯納時，移送高雄分署辦理執行，於法並無違誤，故原告聲明依公法上不當得利，請求給付2億元乙節，並不足採。

(二)南區國稅局答辯要旨部分：

被告南區國稅局依法作成之綜合所得稅、綜合所得稅罰鍰處分，並於原告滯納時，移送臺南分署辦理執行，於法並無違誤，故原告聲明依公法上不當得利，請求給付2億元乙節，並不足採。

(三)臺南稅務局答辯要旨部分：

原告因滯納房屋稅及地價稅，經被告臺南稅務局移送由臺南分署辦理執行，臺南分署遂將原告所有之土地辦理拍賣。嗣被告臺南稅務局經臺南分署通知，上開辦理拍賣之土地，業已拍定，被告臺南稅務局遂依稅捐稽徵法第6條及相關規定，核課土地增值稅5,934,852元，並經臺南分署代為扣繳徵起在案，是被告臺南稅務局之核徵處分，於法無違。

(四)被告聲明：原告之訴駁回。

五、本案爭點：

(一)系爭行政執行事件於執行名義成立後，有無消滅或妨礙債權人請求之事由發生？

(二)系爭行政執行事件是否已逾越執行期間，而不得執行？

(三)原告基於公法上不當得利返還請求權，分別請求被告高雄國稅局、被告南區國稅局、被告臺南稅務局返還所受利益，是否有據？

六、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 1、如爭訟概要事實。

03 2、原告未依規定辦理營業登記，自82年10月至85年11月間，經
04 營承包「彭凝大樓」興建工程業務，銷售額計115,135,737
05 元。經高雄市稅捐稽徵處查獲，原告具有未依規定辦理稅捐
06 結算申報情事，遂核定應補徵82年度至85年度營業稅及處以
07 漏稅之罰鍰（後營業稅改為國稅，而隨之移撥由被告高雄國
08 稅局承接）。其中營業稅罰鍰金額16,510,400元部分，因原
09 告於罰鍰繳款書繳納期間屆滿時，仍未繳納，遭被告高雄國
10 稅局於98年5月27日移送執行，由高雄分署以系爭行政執行
11 事件辦理執行，現仍在執行中。

12 3、原告所有坐落臺南市○區○○○段○○○○○○○號、同段523-20
13 地號、同段523-21地號、同段523-42地號、同段444地號、
14 同段444-2地號、同段444-4地號、同段444-5地號、同段444
15 -9地號、同段444-10地號、同段444-11地號、同段517-1地
16 號，及臺南市○區○○○段○○○○○號、同段2314地號、同段
17 2879地號、同段2893地號，及臺南市○區○○○段○○○號、同
18 段24-3地號等18筆土地（下稱系爭18筆土地），由臺南分署
19 以95年綜稅執特專字第4835號行政執行事件執行拍賣，經拍
20 定移轉予拍定人，被告臺南稅務局經臺南分署通知核徵土地
21 增值稅後，遂按拍定價額計算該等土地漲價之價額，課徵土
22 地增值稅共計5,934,852元，並函請臺南分署代為扣繳在案
23 。

24 4、以上事實，業據兩造分別陳明在卷，並有被告高雄國稅局違
25 章案件罰鍰繳款書（第243頁）、被告南區國稅局84年度至8
26 5年度綜合所得稅核課處分（第251-309頁）、被告南區國稅
27 局83年度綜合所得稅罰鍰處分（第311-327頁）附本院卷1，

01 及被告臺南稅務局土地增值稅繳款書（第55-71頁）附本院
02 卷2為證。復經本院調閱之高雄分署98年營稅執特專字第102
03 728號執行卷宗、臺南分署95年綜稅執特專字第4835號執行
04 卷宗互核相符，應可信為真實。

05 (二)系爭行政執行事件於執行名義成立後，並無消滅或妨礙債權
06 人請求之事由發生：

07 1、應適用的法令：

08 (1)行政執行法第1條：「行政執行，依本法之規定；本法未規
09 定者，適用其他法律之規定。」第26條：「關於本章之執行
10 ，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」

11 (2)強制執行法第14條第1項：「執行名義成立後，如有消滅或
12 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
13 前，向執行法院對債權人提起異議之訴。如以裁判為執行名
14 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
15 ，亦得主張之。」

16 2、綜合上開法規範之結構與意旨，可知以行政處分為執行名義
17 者，須於行政執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事
18 由發生，始得向行政法院提起債務人異議之訴。而所謂消滅
19 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
20 ，全部或一部消滅之原因事實而言，如清償、提存、抵銷、
21 免除、混合、債權之讓與、債務之承擔、解除條件之成就、
22 和解契約之成立等，始足當之。另所謂妨礙債權人請求之事
23 由，則指債權人就執行名義所示之請求權，暫時不能行使而
24 言，例如債權人同意延期清償、債務人行使同時履行抗辯權
25 等情事。

26 3、現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強制
27 執行程序終結前向行政法院提起，旨在排除執行名義之執行

力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，二者之制度目的及規範功能均屬有別。在行政處分是否違法之爭議，已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，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。

4、經查，被告高雄國稅局以原告自82年10月起至85年11月間承包「彭凝大樓」興建工程業務，核課82年度至85年度營業稅，並據以裁處營業稅罰鍰，嗣因原告逾繳納期限仍未繳納，遂以營業稅罰鍰處分為執行名義，據以移送高雄分署以系爭行政執行事件辦理強制執行，現仍執行中，已如前述。原告所主張有消滅或妨礙債權人請求之事由，係指「臺南地院102年度重續字第1號民事判決理由中，認定華嚴公司始為彭凝大樓之起造人，原告並非起造人」乙節，並據此推論原告非營業人，營業稅課徵處分、作為執行名義之營業稅罰鍰處分具有違法情事，均應歸於消滅等情。惟原告所主張之上開事由，僅係民事判決之理由敘述，並非特定原因事實之發生，其內容亦核與上開執行名義即營業稅罰鍰處分之請求權及執行力無涉，無從使之一部或全部消滅，亦無從使之暫時不能行使。依照前揭規範與說明意旨，原告所主張者，不構成消滅或妨礙債權人請求之事由發生，其據以提起債務人異議之訴，即屬無據。

(三)系爭行政執行事件尚未逾越執行期間，仍得繼續執行：

1、應適用的法令：

(1)行政執行法第7條第2項：「前項規定（關於行政執行之時效期間規定），法律有特別規定者，不適用之。」

01 (2)稅捐稽徵法第23條：「(第1項)稅捐之徵收期間為5年，自
02 繳納期間屆滿之翌日起算……。 (第2項)依第39條暫緩移
03 送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間
04 之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間……。 (第4項
05)稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期
06 間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執行，其於5年期
07 間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自5年期間屆滿之
08 日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。」

09 2、依行政執行法第7條第2項規定意旨，行政執行法關於執行時
10 效期間之規定，法律有特別規定者，不適用之。其立法理由
11 指明：「其他法律基於事件之特性，對於行政執行之時效期
12 間或其起算日有特別規定者，例如稅捐稽徵法第23條……宜
13 依其規定，爰訂定第2項規定。」可知稅捐稽徵法第23條係
14 行政執行法第7條第2項所稱之特別規定，故有關稅捐案件之
15 行政執行期間自應優先適用稅捐稽徵法第23條之規定。

16 3、依稅捐稽徵法第23條第1、2項規定意旨，稅捐之徵收期間為
17 5年，並自繳納期間屆滿之翌日起算。故於繳納期限屆滿翌
18 日起算5年，扣除停止執行期間，為徵收期間屆滿日。又依
19 稅捐稽徵法第23條第4項但書所稱「但自5年期間屆滿(第1
20 個5年執行期間)之日起已逾5年(第2個5年執行期間)尚未
21 執行終結……」之文義，可知自「徵收期間屆滿之翌日」起
22 算，再加計兩個5年(合計10年)，始為執行期間屆滿日。
23 又依稅捐稽徵法第49條規定意旨，於稅捐罰鍰事件之執行程
24 序亦有準用。

25 4、經查，被告高雄國稅局核算原告應補徵之稅額及罰鍰，並展
26 延其繳納期間，罰鍰部分則延至98年2月20日止，此有徵銷
27 明細檔查詢資料(本院卷1第101頁)在卷為證。又原告於上

開罰鍰繳款書繳納期滿，仍未繳納，被告高雄國稅局遂於98年5月27日以移送案號第000000000000號，將罰鍰部分移送高雄分署以系爭行政執行事件辦理強制執行，此經本院調閱高雄分署98年度營稅執特專字第102728號執行卷互核無誤，可信為真實。依上開說明，系爭行政執行事件營業稅罰鍰之徵收期間，應自展延繳納期間屆滿98年2月20日之翌日起算5年，至103年2月20日為徵收期間屆滿日。被告高雄國稅局於98年5月27日（98年6月6日送達）即移送執行，合於徵收期間屆滿前移送執行之情形，自得合法執行。又高雄分署於受理移送後，即開始執行，合於自徵收期間屆滿之翌日起5年期間屆滿前已開始執行之要件，則其執行期間應自103年2月20日之翌日起算，再加計10年，算至113年2月20日止，始為執行期間屆滿日。原告主張系爭行政執行事件之執行期間應於99年4月9日屆滿，核與上開法律規範與說明相悖，尚無可採。

（四）原告依公法上不當得利規定，分別請求被告高雄國稅局、被告南區國稅局、被告臺南稅務局返還所受利益，並無理由：

- 1、按公法上不當得利返還請求權，係於公法之法律關係中，受損害者對無法律上之原因而受領給付者，請求其返還所受利益之權利，藉以調整當事人間不當之損益變動。參照民法第179條規定，公法上不當得利返還請求權需具備以下4要件：
 - 1.須為公法關係之爭議；
 - 2.須有一方受利益，他方受損害；
 - 3.受利益與受損害之間須有直接因果關係；
 - 4.受利益係無法律上原因。又有效之行政處分，因其本身即屬財產變動之法律上原因，且行政處分除非達於無效程度而自始無效外，縱屬違法，於該行政處分經撤銷、廢止或因其他事由失效前，該行政處分之效力仍繼續存在，故以該行政處分為依據之財

產變動，即非無法律上原因，自不構成公法上不當得利。

2、關於被告高雄國稅局部分：

經查，被告高雄國稅局對原告作成稅捐核課處分（營業稅、營利事業所得稅、綜合所得稅）、營業稅罰鍰處分後，以之作為執行名義，依法移送高雄分署以系爭行政執行事件及上開其餘6件行政執行事件辦理強制執行，就原告之財產執行徵起，已如前述。可知被告高雄國稅局係以上開合法有效成立之行政處分，作為其自原告取得財產上利益之依據，具有法律上之原因，核與不當得利之要件不合。從而，原告基於公法上不當得利返還請求權，訴請返還2億元之利益，為無理由，應予駁回。

3、關於被告南區國稅局部分：

經查，被告南區國稅局對原告作成綜合所得稅處分、綜合所得稅罰鍰處分後，以之作為執行名義，依法移送臺南分署以上開5件行政執行事件辦理強制執行，就原告之財產執行徵起，已如前述。可知被告臺南國稅局係以上開合法有效成立之行政處分，作為其自原告取得財產上利益之依據，具有法律上之原因，核與不當得利之要件不合。從而，原告基於公法上不當得利返還請求權，訴請返還2億元之利益，為無理由，應予駁回。

4、關於被告臺南稅務局部分：

經查，臺南分署95年綜稅執特專字第4835號行政執行事件，於100年6月14日對原告所有之系爭18筆土地執行拍賣程序而拍定在案，遂函請被告臺南稅務局按一般用地稅率，據以核算應課徵土地增值稅合計5,934,852元，而由臺南分署代為扣繳，已如前述。可知被告臺南稅務局係以上開合法有效成立之土地增值稅核課處分，作為其自原告取得財產上利益之

依據，具有法律上之原因，核與不當得利之要件不合。從而，原告基於公法上不當得利返還請求權，訴請返還5,934,852元之利益，為無理由，應予駁回。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘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，並無逐一論述之必要，併此說明。

七、結論：原告之訴為無理由，均應予駁回。

中華民國 108 年 9 月 19 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 吳 永 宋

法官 黃 堯 讚

法官 孫 奇 芳

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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241條之1第1項前段）

三、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1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不	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

01 02 03 04 05 06 07	委任律師為訴訟代理人	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。
08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18	(二) 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。
19 20 21 22	是否符合(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中華民國 108 年 9 月 19 日
書記官 宋 鑠 瑾