

稅法確定判決之執行

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

總統府人權諮詢委員會委員

時間：5月16日（四）下午2點到5點

地點：台北律師公會9樓會議室

稅法確定判決之執行〈目次〉

--以太極門81年度綜合所得稅確定判決執行為中心--

- 一、背景介紹
- 二、81年度確定判決
- 三、歧異之其他年度判決
 - (一) 85年度 (二) 80、82-84年度
- 四、81年度確定判決之執行歷程及時效計算
- 五、執行時效計算
- 六、確定判決執行之障礙
- 七、重啟
- 八、債務人異議之訴
- 九、聲請停止強制執行

一、背景介紹

- ◆ **成立時間**：太極門氣功養生學會**55年成立**，三武術團體及二道教會團體會員。弟子贈與**敬師禮**（師徒門派傳承本質），依**所得稅法第4條第1項第17款**，「受贈所得」免納所得稅。
- ◆ **未課稅年度**：**55年到79年**及**86年到現在**（皆無因弟子贈與敬師禮或弟子間之互助代辦而遭課稅）。
- ◆ **課稅年度**：**80到85年**(6個年度)。
- ◆ **原因**：85年底，因侯寬仁檢察官刑事案件之起訴、移送國稅局被課稅。
- ◆ **課稅依據**：起訴書等資料。查扣銀行帳戶餘額為**61萬餘元**，指為**32億餘元**。
- ◆ **Q1**.同筆金額是補習班學費及營業收入，移送國稅局課稅，又同時指為詐欺所得，請求法院依法沒收？
- ◆ **Q2**.是否依**行政訴訟法第177條**意旨，等待刑事法院判決確定所得性質？
- ◆ **Q3**. < **正當法律程序** > **發單前未予給當事人陳述意見**，**未依職責逐筆調查舉證**，僅依起訴書就指太極門為補習班，**將所有存入數均認定為所得**，於86年發出稅單，課徵綜合所得稅。

二、81年度確定判決

- 國稅局課徵掌門人夫婦80到85年度綜合所得稅，除81年度外，其他80、82、83、84、85年5個年度，最高行政法院都判決太極門勝訴。
- < 81年度綜所稅 > 台中高等行政法院: (1) 將206位表示敬師禮為贈與之調查證據，登載僅5人為贈與；(2) 未依職權調查有利當事人之證據；(3) 未依行政訴訟法第177條裁定停止，等候調查密度及證據證明力均有較高標準的刑事法院判決確定所得性質，94年5月25日，刑案二審法院判決確定之前判決。
- 當事人向最高行政法院提出上訴期間，刑事案件高等法院於94年12月13日判決，理由明確認定「弟子贈與掌門人之敬師禮，既屬贈與性質，依所得稅法第4條第17款屬免稅所得」。
- 最高行政法院，仍於95年12月14日駁回上訴。

81年度確定判決 (臺中高等行政法院93訴131)

- ◆ 「原告既有開班招生，並以收取費用為對價教授氣功等技藝之行為，無論其學員所交付之款項名為學費或拜師禮，仍屬原告傳授氣功等技藝之對價」
- ◆ 「於80年至84年度開班招生及教授氣功等技藝，向學員所收取之費用，屬行為時所得稅法第14條第1項第9類之其他所得，並依各年度成本及必要費用標準...，以原告此部分之收入，依各該年度私人辦理補習班暨托兒所、幼稚園成本及必要費用標準第3款所規定...技藝及其他補習班，扣除成本及必要費用後（80至83年均為收入之百分之28，84年為百分之30），認定屬原告各該年度之其他所得，自屬有據。」
- ◆ 「足認上開二帳戶之匯入款項，大部分均為學員之學費。」

三、歧異之其他年度判決（一）85年度

● < 臺北高等行政法院103訴76判決 >

◆ 被告臺北國稅局未探究太極門之屬性及其特質，即以教授氣功乃原告配偶之經常活動，逕認系爭帳戶中原告配偶之教學收入必然大於受贈金額，並無憑據，難謂係符經驗法則，已嫌速斷。

◆ 被告臺北國稅局既認上述學員名冊並非完整，且涵蓋範圍為80至85年度（不含已確定之81年度），則其以該部分學員名冊作為基礎，比對上開申明表申明贈與者與查得學員名冊身分證統一編號相符人數合計2,010人，計算僅占該查得學員名冊人數4,644人之43.28%，說明被告臺北國稅局認定甲乙帳戶上開餘額中贈與占50%，乃有利於原告之認定乙節，嫌為片面之見解，與論理法則未盡相符，亦難參據。

◆被告臺北國稅局未就其查得之**學員名冊**，其中未於上開公告期間申明之學員，調查其等是否於系爭年度為系爭學費之繳納，亦有疏漏。

◆被告臺北國稅局就**刑事第二審判決之證人證詞**涉及帳戶來源屬性者計有130人，其中有70人主張係學費等勞務對價關係者，比例佔53.85%乙節，被告臺北國稅局未釐清130名證人是否於系爭85年度參與研習，即以其中70人主張所給付之款項係學費，計算而得上開比例，遽謂甲乙帳戶上開餘額中50%認屬教授氣功之收入無誤云云，難謂無違證據及論理法則。

三、歧異之其他年度判決（二）80、82-84年度

- 最高行政法院107判422判決 >

- 主要認定臺中高等行政法院104年度訴字第228號判決（原判決）之問題如下：

1、原判決無憑據認定太極門定性及活動之違法：

最高行政法院認定掌門人所開設之太極門，為氣功武術修行門派。就此重要之太極門定性議題，中區國稅局根本未詳細調查太極門之屬性及其特質，亦未審慎瞭解太極門之運作情形，即以教授氣功係掌門人之經常活動，更逕自認定系爭帳戶中其教學收入必然大於受贈金額，顯無憑據。

2、原判決未盡職權調查本案稅捐基礎事實之違法：

最高行政法院指出，**針對「地檢署查得之4,644人學員名冊」**，**僅係刑事案件中，掌門人所呈送法院表達弟子贈與心意之贈與見證書名單，並非完整之學員名冊**，則本件綜合所得稅事件卻**直接以該部分學員名冊作為稅捐基礎事實，自非合理**，故原判決確實存在有未盡職權調查本案稅捐基礎事實之違法。

3、混淆不同調查程序名冊及計算之違法：

中區國稅局基於**100年12月9日**行政院召開跨部會協調會議之會議紀錄，由太極門學員於公告期間2個月內，聲明給付掌門人之款項究為贈與或學費，**其中7,401申明人皆表明敬師禮為贈與**。**原判決**比對上開申明表申明贈與者與查得學員名冊身分證統一編號相符人數合計2,010人，計算僅占「地檢署查得之4,644人學員名冊」之43.28%，說明被中區國稅局認定甲乙帳戶上開餘額中贈與占50%，係有利於太極門掌門人之認定。

事實上，中區國稅局係將兩種不相同調查程序所提之名冊混在一起計算，與論理法則未盡相符。

● 4、成本費用率部分：

●中區國稅局無正當理由認定太極門之性質與「其他未分類個人服務業」較為相近，即以該業別之成本及必要費用率作為太極門掌門人之成本及必要費用率；此外，中區國稅局係依內政部提供146個人民團體之資料，除未有預決算之73個團體外，中區國稅局並未就有收支資料之其他73個團體綜合計算淨利率，逕以規模不相當為由，而選取「3人民團體（編號甲、乙、丙）預決算、結算申報核定通知書資料」作為推計支出率之依據，實嫌速斷。

●再者，中區國稅局所提出之3人民團體之預決算資料，其人民團體名稱，均未提示，無法檢視及確認中區國稅局所採認之3個人民團體，其人數、規模，是否如中區國稅局所稱「與太極門性質相符、規模相當」，且更難以作為認定事實之基礎及本件裁判之依據。

●因此，原判決就太極門掌門人上開指摘，均未見說明何以不足採信，亦有判決不備理由之違法。

5、85年度綜合所得稅事件裁判先例之佐證

本件重核復查決定之採證、論理與上訴人配偶85年度綜合所得稅及罰鍰事件相同，該案業經臺北高等行政法院103年度訴字第76號判決，將訴願決定及重核復查決定均撤銷，並經本院104年度裁字第1115號裁定駁回上訴而確定，上開判決亦以推計課稅實質內容未臻妥適為理由，可資參照。

● 上開判決並於討論81爭點效時，提出敬師禮為贈與及太極門不是補習班，為81年判決未及審酌之新事實及新證據

81年度綜合所得稅事件之原審93年度訴字第131號，於94年5月18日言詞辯論終結後：

- 在96年，刑事判決已確定敬師禮為贈與，該案就刑事認定，如何不採，未及審酌；
- 行政院100年12月9日召開跨部會協調會議，究是否係屬證據契約之性質，該案亦未及審酌
- 被上訴人依上開會議紀錄，於101年被上訴人公告調查結果7,401份證據均證明敬師禮為贈與；
- 被上訴人已於本次復查決定亦有謂太極門不是補習班，另變更成本費用率等，均屬上訴人81年度綜合所得稅案件前案審理中，本件後案所提訴訟資料未經前案當事人辯論之新事實及新證據爭點。

四、81年度確定判決之執行歷程

- ◆ 95/12/14宣判，判決95/12/27送達
- ◆ 96/03/28中區國稅局苗栗縣分局-中區國稅苗縣二字第0960003741號函當事人。主旨：「台端因81年度綜所稅事件提起行政救濟案，經上訴判決駁回，業已確定。檢送行政救濟確定應補稅額更正註銷單乙紙及繳款書兩份，請查照。」
- ◆ 96/05/31 81年度案綜所稅本稅及罰鍰繳款書之繳款期限【限繳日期】
- ◆ 96/08/01 中區國稅局苗栗縣分局函文移送強制執行
- ◆ 迄今仍在強制執行中

五、執行時效計算（一）執行期間

- **行政執行法第7條第1項：**
- 「行政執行，自處分、裁定確定之日或**其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起**，5年內未經執行者，不再執行；其於5年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自5年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。」

● 稅捐稽徵法第23條

- 1.稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。
- 2.應徵之稅捐，有第10條、第25條、第26條或第27條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算
- 3.依第39條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。
- 4.稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執行，其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自5年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。

5.本法中華民國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日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣一千萬元或執行期間有下列情形之一者，仍得繼續執行，其執行期間不得逾111年3月4日：

一、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條規定，聲請法院裁定拘提或管收義務人確定。

二、法務部行政執行署所屬各分署依行政執行法第17條之1第1項規定，對義務人核發禁止命令。

6.本法中華民國105年12月30日修正之條文施行前，有修正施行前第5項第1款情形，於修正施行後欠繳稅捐金額截至106年3月4日未達新臺幣一千萬元者，自106年3月5日起，不再執行。

五、執行時效計算（一）執行期間

- **< 最高行政法院99判1069 >** 稅捐之「徵收」與「行政執行」有別，有關徵收期間之認定，應依據行為時稅捐稽徵法第23條第1項前段規定辦理，**惟如案件移送至行政執行處執行，則其執行期間則應另行適用行政執行法第7條第1項規定以定之**，上開二規定具相互補充之關係，此徵諸稅捐稽徵法第23條第1項但書規定「已移送法院強制執行」者可排除5年徵收期間之限制一節益明。
- **執行期間之始點**
- 稅捐稽徵法第38條第3項：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，**稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納。**」為行政執行法第7條「**其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起**」

● **Q執行期間之始點?**

- ◆ 接到行政法院判決書正本後10日後?
- ◆ 補繳稅款繳納通知書限繳日期屆滿?
- ◆ 移送強制執行日?

六、確定判決執行之障礙

(一)實體事項(不停止執行)

1.再審

2.重啟

3.債務人異議之訴

•(二)程序事項

•聲請停止強制執行

七、重啟

(一) 行政程序法第128條可否作為在稅務案件中突破行政法院確定判決既判力之機制？

● 德國實務及學界主流見解：肯定說

- 「一個不正確判決因為有既判力而存續所造成之危害」，原則上被評估為高於「因為沒有既判力所產生之法之不安定性」
- 在前訴訟勝訴之行政機關，在有「前訴訟確定判決既判力」之情況下，去放棄其所作成負擔行政處分之實現（包括執行），或去作成「敗訴之原告所請求之授益處分」，基於「**依法行政原則**」，亦非法之所禁。在符合聯邦行政程序法第51條之構成要件，行政機關甚至「有義務」重開行政程序。
- 因為承認確定判決既判力之效力，僅是在保障獲得勝訴之當事人，並非在對獲得勝訴之當事人施以拘束。
- 依照聯邦行政程序法第51條之文義及體系關聯亦應如此解釋。蓋依據該條第2項規定，「重開行政程序理由」，若是人民係因重大過失而未能即時在「前程序」，特別是透過法律救濟提出主張者，不得請求重開行政程序。所謂「前程序」，正包含「前訴訟程序」在內。由此可知，**依立法者之見解**，即使有前訴訟駁回判決之既判力，亦並不能排除重開程序請求權。

- 我國行政法院實務見解

- < 民國 102 年 3 月 20 日高等行政法院法律座談會 >

丙說：折衷說（如無法再審，可申請程序重開）

行政程序法第 128 條所謂「法定救濟期間經過後」，係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，予以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。

非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，自**得**依上揭規定申請重新進行行政程序；若**經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分**，因其得依再審程序謀求救濟，自**不得**再依上揭規定申請重新進行行政程序。**惟如具體個案情形無從依再審程序謀求救濟，因捨申請重新進行行政程序之外別無他途，解釋上，當容許其申請重新進行行政程序，以求周延**（最高行政法院 101 判 134、99 判 1016；法務部 97 年 2 月 4 日法律字第 0960043161 號函；林錫堯，行政法要義，95 年 9 月 3 版，第 539 頁）。

- **我國學理見解:肯定說**

- **1.體系關聯解釋**：按行政程序法第128條第1項但書規定：「但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者」。由此規定文義可以很清楚地導出來，即使相對人或利害關係人業已於法定救濟期間內提起行政救濟，但在有重開程序之法定事由時，其仍得請求重開程序，除非其在行政程序或救濟程序中本得主張該事由，而且其未主張有重大過失。所謂行政救濟程序在文義上不僅包括訴願程序，亦應包括行政訴訟程序在內。
- **2.比較法解釋**：行政程序法第128條本是繼受自德國聯邦行政程序法第51條規定，對於此規定是否具有突破行政法院確定判決既判力之功能，自應參考德國實務及通說見解而為解釋，方符合立法意旨。
- **3.目的論解釋**：在行政法院駁回判決確定後，在其實際業已審理之爭點範圍內確認系爭行政處分並未違法侵害處分相對人權利之基準性理由，原則上固應賦予其可以充分定紛止爭之拘束力，但當個案具備行政程序法第128條之法定事由時，例如適用法規顯有錯誤或發現有有利於處分相對人之新事證時，則支持定紛止爭法律價值之份量，在此範圍內即有所減損，必須對確保依法行政原則及個人權利有效保護原則有所退讓。行政訴訟法所以設有再審制度，其故亦是在此。

- **以本案為例**，上開中區國稅局新復查決定之作成，正足以證明中區國稅局對訴願人81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰，有以下兩個**明顯違法之瑕疵**：
 - (a) 與上開中區國稅局新復查決定對比可以發現，中區國稅局對訴願人81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰將相關帳戶不明之金額，在未經詳細查明下即一律認定屬於學費收入，**明顯違背職權調查義務與舉證責任分配規則**。
 - (b) 與上開中區國稅局新復查決定對比可以發現，中區國稅局對訴願人81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰以補習班之成本及費用標準（年度淨利率為72%）作為成本及費用之**推估方法**，與上開中區國稅局新復查決定對比，**顯然不正確**。

針對掌門人夫婦80、81、82、83、84、85六個年度綜合所得稅及罰鍰處分之案件，其案情完全相同，行政法院卻可以分別作成截然相反之判決。若對照稽徵機關在80、82、83、84、85五個年度綜合所得稅及罰鍰處分案件之全新處理結果與81年度綜合所得稅及罰鍰處分之結果，兩者差別對待之嚴重程度，連訴諸一般國民之基本法律情感及基本邏輯都難以理解及接受。在我國行政法院判決之現實環境，不應堅持所謂行政法院確定判決既判力牢不可破之思維。

(二) 行政程序法第117條突破行政法院 確定判決既判力之可能

- **德國實務及學界見解：肯定說**
- 依據德國實務及通說見解，法院確定判決既判力作為訴訟法上制度，固然不能任由當事人在後續訴訟程序任意處分。但是在訴訟程序之外，並不禁止行政機關基於依法行政原則，站在有利於人民之立場，放棄業經行政法院判決確認行政處分之行政執行，或將之撤銷或變更，或滿足一個人民所提出業經行政法院確定駁回之請求。
- 明白肯定德國聯邦行政程序法第48條（與行政程序法第117條相當），亦具有突破行政法院確定判決既判力之功能。

● 我國實務見解之轉變

1. 行政法院有持較為保守否定見解，Ex.最高98裁3303裁定：
「...行政程序法第117條固然規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。然其立法意旨係因基於依法行政之原則，行政機關本應依職權撤銷違法之行政處分，即使該處分已發生形式上之確定力亦然。查前開罰鍰處分係經本院判決確定，具有實體判決之既判力，被上訴人以其應予尊重，不得再依職權撤銷致破壞實體判決之既判力並非無據。是被上訴人否准上訴人重開行政程序及退還罰鍰之申請，訴願決定予以維持，並無不合...」。
2. 最高行政法院吳東都法官及在行政訴訟法第18次研討會亦明白表示：行政法院確定判決既判力給予行政機關之利益
行政機關若自覺有違法理虧，行政機關可以將之放棄，依職權另為合法之處分。

3.財政部101年2月9日台財訴字第10113000840號訴願決定

定：「本件原處分機關以訴願人進口涉及侵害商標權之貨物，經依海關緝私條例第39條之1規定處分乙案，既已提起行政訴訟為實體審查，並經最高行政法院98年度裁字第302號裁定駁回上訴而告確定，即應尊重實體判決之既判力，不宜再由行政機關依職權撤銷致破壞實體判決之既判力為由，否准訴願人返還押款、罰鍰及扣押物之申請，固非無見。惟按...行政程序法第117條所明定。依該規定可知，原處分機關對於違法行政處分於法定救濟期間經過後，在沒有該條但書之情形下，本得依職權為全部或一部之撤銷。原處分機關未慮及行政法院實體判決後，系爭貨物業經基隆地院檢樣透過駐外單位送經原廠日本福○株式會社鑑定非屬仿冒品，並據以認定均為真品而為無罪判決等有利於訴願人之情形，核有再行研酌之必要。爰將本件原處分（100年7月15日基普進字第10010170號函）撤銷，由原處分機關於收到本訴願決定書之次日起2個月內另為適法之處分。」

行政程序法第117條規定是否給予人民有可據以主張之公權利？

- 由行政程序法第117條規定文義及與同法第128條對照之意義關聯以觀，本條規定原則上並未賦予個人有請求行政機關重開行政程序之請求權。惟賦予受行政處分直接涉及之個人有請求行政機關在斟酌是否重開行政程序之裁量必須無瑕疵的「無瑕疵裁量請求權」。
- 依據德國通說及實務見解，德國聯邦行政程序法第48條（相當於我國行政程序法第117條）之規範，行政機關就是否重開程序雖享有裁量權，但在特定情形下，行政裁量亦可能將發生萎縮到零的情形，例如行政機關拒絕重開程序將因違反行政自我拘束而悖離平等原則，或維持該違法處分之存續已嚴重違反比例原則而超出可期待個人容忍之界限，或維持該違法處分之存續已違反善良風俗或誠實信用原則者，則應例外承認個人有權請求行政機關重開行政程序。

- **以本案為例**，將**81年度**綜合所得稅課稅處分及罰鍰案件與台北國稅局就**85年度**核定綜合所得稅及罰鍰事件作成新復查決定相比較，**兩者儘管基礎事實完全相同**，但在**稅額及罰鍰額度上卻因認事用法之差異有天壤之別**。
- 儘管如此，**台北國稅局**就**85年度**核定綜合所得稅及罰鍰事件所作成新的復查決定**仍被法院撤銷**。這也可以充分證明，稽徵機關對**81年度**綜合所得稅課稅處分及罰鍰嚴重違法侵害納稅者權益，本案**中區國稅局**拒絕重開程序，**維持該違法處分之存續已嚴重違反比例原則而超出可期待個人容忍之界限**。
- ∴ **中區國稅局**依據**行政程序法第117條**享有之行政裁量，**基於平等原則應萎縮到零，應負有重開程序並另為合法處理之義務**

八、債務人異議之訴

● < 法律依據 >

- 行政執行法第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。」
- 強制執行法第14條第1項：「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情程序終結前，向執行法院對債權人提起異議之訴。如以裁判為執行名義時，其為異議原因之事實發生在前訴訟言詞辯論終結後者，亦得主張之。」

● 性質:形成之訴

高雄高等行政法院93訴899：債務人異議之訴，目的係為排除執行名義之執行力，故法院在此不過是消極性地消滅一個既存的違法執行之法律關係，性質上係屬消極之形成之訴；故於此種訴訟類型，法院並未進一步干涉行政權，是亦不生是否損及權力分立之問題。至於行政訴訟法第2條、第3條固規定...然行政訴訟法之訴訟類型是否僅限於行政訴訟法第3條所稱之撤銷訴訟、確認訴訟及給付訴訟，不僅理論上尚有爭議，且自上述行政訴訟法第307條規定，益見行政訴訟法關於訴訟類型之規範並不排斥「債務人異議之訴」之存在；尤其債務人異議之訴，目的係為排除執行名義之執行力，然依行政訴訟法第3條規定之行政訴訟類型，是否得直接排除執行名義之執行力，亦有疑義，加以行政執行法第26條復規定；「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。」故關於行政執行法上公法金錢債權之行政執行，應認債務人若主張有執行名義成立後消滅或妨礙債權人請求之事由，得依行政訴訟法第307條規定之精神，定法院之管轄，以移送機關為被告，向高等行政法院提起「債務人異議之訴」（最高行政法院93裁1142裁定；陳敏行政法總論第4版第868頁）。

● < 受理機關 >

行政訴訟法第307條規定，債務人異議之訴，應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

● < 要件 >

最高行政法院97年5月份第1次庭長法官聯席會議

決議：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，於強制執执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」，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，亦得於強制執执行程序終結前，向高等行政法院提起債務人異議之訴。

< 最高行政法院107年10月份第2次庭長法官聯席會議 >

決議日期：民國107年10月23日

決議：現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強制執行政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。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政程序終結前，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」之事由為限。

< 97年高等行政法院法律座談會提案法律問題五 >

會議日期：民國97年4月16日

問題要旨：課稅行政處分如未經行政救濟而確定，經移案機關移送行政執行處執行。若當事人以執行名義成立後，有消滅或妨礙債權人請求之事由發生為由，提起債務人異議之訴，是否合法？

乙說：起訴不合法

(一) 按行政執行之立法體制與強制執行法不同，而行政執行法第1條所稱「本法未規定者，適用其他法律之規定。」應係指其他行政法規就行政執行事項設有特別規定者，並非包括強制執行法之規定。又行政執行法第9條第1項已規定義務人或利害關係人對執行命令得向執行機關聲明異議，為義務人或利害關係人之救濟管道。是甲不得依強制執行法第14條提起債務人異議之訴，應依行政執行法第9條第1項規定聲明異議。

(二) 行政執行法第2章「公法上金錢給付義務之執行」，其中第26條規定準用強制執行法者，依其立法章節編制，應係準用強制執行法第2章「關於金錢請求權之執行」之規定，而非指強制執行法第1章總則中之第14條關於債務人異議之訴的規定。

(三) 再按行政訴訟法第307條前段「債務人異議之訴」，係規定於行政訴訟法第8編「強制執行」中，依該「強制執行」編第305條第1項及第4項規定以觀，足知債務人異議之訴，係於債權人依行政訴訟法第305條第1項或第4項規定之執行名義（行政法院之確定裁判或和解筆錄），聲請高等行政法院強制執行，債務人對該執行名義所示之實體請求權有所爭執時，始有其適用。故甲提起本件債務人異議之訴，核與行政訴訟法第305條及第307條前段規定之要件不符。原告之訴，其訴不備起訴要件，依行政訴訟法第107條第1項第10款規定，應予駁回。

(四) 課稅行政處分因未經行政救濟而告確定，具形式上之確定力，當然具有執行力。雖移送至行政執行處執行，只是代理行政機關執行，仍是行政處分本身之執行力，非判決確定後之執行名義產生執行力。行政處分確定後，如有變更、消滅之事由，仍是行政程序法第128條之問題，非債務人異議之訴問題，對行政處分不可提債務人異議之訴，僅能依行政程序法第128條請求。

聲請停止?見解不一

- ◆ (**否定**) 臺中高等行政法院95停11裁定：「行政執行法第26條規定，公法上金錢給付債務之「執行」準用強制執行法之規定，其所**準用之範圍**，應僅限於有關執行程序之部分，債務人異議之訴及其相關之停止執行程序，則不在之準用之列。」
- ◆ (**肯定**) 最高行政法院101裁454裁定「按強制執行法第18條第2項規定，有提起異議之訴時，法院因必要情形，或依聲請定相當並確實之擔保，得為停止強制執行之裁定。又依行政執行法第26條規定，該規定於行政執行亦有準用。是以，只須當事人提起異議之訴，在該異議之訴判決確定前，法院如認有必要，得依職權為停止執行之裁定；其在當事人願供擔保，聲請停止強制執行時，法院亦非不得依其聲請，定相當並確實之擔保，為停止強制執行之裁定。至該異議之訴實體上有無理由，則非法院於裁定停止強制執行時應予審酌之事項。」

◆ < 本案之省思 >

◆ 81年度綜所95/12/14判決確定，是否符合「消滅或妨礙債權人請求之事由」？

➤ 刑事案件確定判決（96/7/13）認定是贈與事實

➤ 85年度最高行政法院判決

➤ 80、82-84年度最高行政法院判決

➤ 100年底公告調查其他年度全部7,401份贈與申明表
（另有81年度申明表亦同）證據

九、聲請停止強制執行

- (一) 法律規定：行政訴訟法第116條
- 第2項：「行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」
- 第3項：「於行政訴訟起訴前，如原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，行政法院亦得依受處分人或訴願人之聲請，裁定停止執行。但於公益有重大影響者，不在此限。」
- Q1：81年度綜所已判決確定，是否符合「於行政訴訟起訴前」？
- Q2：81年度綜所已判決確定，104/11/24當事人以行政程序法第117條、第128條第1項第2、3款向原處分機關聲請重啟，迭經駁回，目前上訴最高行政法院中，是否符合「行政訴訟繫屬中」？

(二) 法律規定：

行政執行法第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。」

強執行法第18條第2項「有回復原狀之聲請，或提起再審或異議之訴，或對於和解為繼續審判之請求，或提起宣告調解無效之訴、撤銷調解之訴，或對於許可強制執行之裁定提起抗告時，法院因必要情形或依聲請定相當並確實之擔保，得為停止強制執行之裁定。」

< Q > 81年度綜所已判決確定，一直聲請再審，雖曾開啟過（**最高行政法院裁定97年10月13日97裁4750**「原裁定廢棄，應由臺中高等行政法院更為裁判」），但最後均遭駁回，迄今仍在再審程序中，是否符合「提起再審」之要件？

< 省思 >

本案是否符合行政（強制）執行之
「應即停止」？或「暫時停止」？