

## 行政執行救濟之問題探討

### 一租稅債權「時效消滅」，在行政執行程序上應如何救濟？

陳清秀\*

#### 目次

##### 壹、問題之提出

##### 貳、租稅債權因時效完成後，仍繼續執行，應如何救濟之問題

##### 一、租稅債權因徵收期間經過而消滅，倘若繼續執行，應如何救濟？

- (一) 租稅債權因徵收期間經過而消滅，不得續行執行
- (二) 租稅債權時效消滅後，納稅義務人申請停止執行，被駁回後之行政救濟
- (三) 在行政執行程序終結後之救濟

##### 二、租稅債權時效消滅後，仍繼續執行之另一救濟途徑：債務人異議之訴

- (一) 準用強制執行法規定，提起債務人異議之訴
- (二) 債務人異議之訴訟性質
- (三) 債務人異議之訴之事由

##### 三、檢討

##### 參、執行機關囑託另一執行機關執行強制執行處置時，應如何救濟？

##### 一、囑託執行之法律關係

##### 二、被告為法務部行政執行署台北分署，可否請求撤銷本案台北分署委託新竹分署之執行行為？

##### 肆、徵收期間逾期是程序事項？還是實體事項？是否可以循聲明異議程序請求救濟？

##### 伍、結論

#### 壹、問題之提出

在行政執行程序上，執行債務人如有不服，應如何救濟，常產生爭議。例如在欠稅執行案件，執行債務人以「稅捐債權已經罹於時效」而消滅，故執行債權不存在為由，乃向執行機關聲明異議請求停止執行，但執行機關駁回其異議，異議人對於該項駁回處分不服，經聲明異議無效果後，循序提起訴訟，則當事人可否在後續訴訟中請求撤銷其後續執行機關所作成之執行行為？

\* 東吳大學法律學系專任教授

又如受理欠稅之執行機關為法務部行政執行署「台北分署」，故執行債務人以「台北分署」為被告，提起訴訟，但因本案後續執行標的物不動產在新竹，故執行機關台北分署「囑託」新竹分署進行查封拍賣行為，則執行債務人應如何救濟？可否請求撤銷本案台北分署委託新竹分署所為之查封拍賣執行行為？

本案稅捐債權之徵收期間逾期，是程序事項問題？還是實體事項問題？是否可以依據行政執行法第 9 條規定循聲明異議程序請求救濟？【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 143 頁】

本文以下就上述問題爭點，進行分析探討。

## 貳、租稅債權因時效完成後，仍繼續執行，應如何救濟之問題

### 一、租稅債權因徵收期間經過而消滅，倘若繼續執行，應如何救濟？

#### （一）租稅債權因徵收期間經過而消滅，不得續行執行

按租稅債權在徵收期間內，得為強制執行，而於徵收期間屆滿後，其權利當然消滅，不得再為執行，以使租稅法律關係明確，維護法安定性原則，「課稅平等原則」。亦即租稅債權因徵收期間經過而使消滅時效完成，其權利絕對消滅，「不得再行徵收」（稅捐稽徵法第 23 條）。不待納稅義務人有無主張，稽徵機關以及執行機關均應依職權調查，此一國家對於人民之公法上請求權，採取「權利消滅主義」，而非「抗辯權主義」<sup>1</sup>。

倘若租稅債權已經時效消滅，不得再為執行時，稽徵機關以及執行機關在公法上即均負有義務停止或終止執行，以免違法損害納稅者權利。如不予以停止執行，而續行執行時，其執行行為即屬「違法」侵犯義務人之財產權利，義務人本於財產權之防禦請求權（相當於民法第 767 條所有物之侵害排除請求權），自得請求排除其侵害。

就此德國立法例租稅通則第 257 條第 1 項即規定：「有下列情形之一時，應即停止或限制強制執行：

1. 第 251 條第 1 項規定之強制執行要件不存在。
2. 據以強制執行之行政處分已經被撤銷。
3. 給付請求權已經消滅。
4. 給付已經展延清償期。

在第一項第二款及第三款規定之情形，應撤銷已經採行之強制執行措施。行政處分以法院判決撤銷者，僅於該判決已經確定，且無需因該判決而重新做成新的行政處分時，始得適用此一規定。在其他情形，如未明白表示撤銷強制執行措施時，則其執行措施仍繼續存在。」

1 陳敏，稅法總論，108 年，第 1 版，頁 516。陳清秀，稅法總論，第 10 版，2018 年，頁 396。

我國行政執行法第 8 條亦規定：「行政執行有下列情形之一者，執行機關應依職權或因義務人、利害關係人之申請終止執行：【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 144 頁】

- 一、義務已全部履行或執行完畢者。
- 二、行政處分或裁定經撤銷或變更確定者。
- 三、義務之履行經證明為不可能者。

行政處分或裁定經部分撤銷或變更確定者，執行機關應就原處分或裁定經撤銷或變更部分終止執行。」

在公法上債權因已全部履行或執行完畢者，則請求權消滅，自不得繼續強制執行。債權消滅之事由，除義務已全部履行或執行完畢者，或行政處分或裁定經撤銷或變更確定者之外，尚包括因抵銷、免除、消滅時效完成、解除條件成就<sup>2</sup>、另締結和解契約，或其他類此之情形（參照臺北高等行政法院 99 年度訴字第 805 號判決）。故行政執行法第 8 條第 1 項第 1 款規定債權消滅事由，並不完備而呈現法律漏洞，在上述非法定事由之情形，例如徵收時效完成，既然租稅債權消滅，自應終止執行，此為當然之理，故應得類推適用上開規定，義務人得請求終止（或停止）執行。

故租稅債權在徵收時效完成後，租稅債權歸於消滅，稽徵機關不得請求執行，執行機關亦已經不得執行。依據稅捐稽徵法第 40 條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送強制執行不當者，得撤回執行。已在執行中者，應即聲請停止執行。」亦即應聲請停止執行。而執行機關亦應終止執行，且納稅義務人在公法上亦享有請求停止執行之公法上請求權（類推適用行政執行法第 8 條第 1 項第 1 款及第 2 款）。

此一公法上請求權具有「防禦請求權」及「結果除去請求權」之性質。誠如許宗力大法官指出：「當人民之財產權、名譽權或隱私權遭國家之高權行為侵害而提起防禦請求權的訴訟，請求國家停止或除去侵害，雖然該憲法所保障的法益也是民法所承認，其請求權基礎可能是民法規範，具私法性質，但既然所欲對抗的國家高權行為具公法性質，請求國家不作為（停止）或作為（除去侵害）本身也是具公法性質之高權行為，整個訴訟標的還是應判斷為公法性質。」、「公行政有應為之行政事實行為而不為，或不應為而為之，或所為之行政事實行為有其他違法情事，致侵害人民之財產權時，人民對該事實行為有『作為』或『防禦』（排除或不作為）之請求權。人民請求『作為』或『防禦』之行政事實行為，為公法性質者，在法理上成立應由行政法院審理之『作為請求權』或『防禦請求權』（Abwehranspruch）。其正確的訴訟種類，在請求行政機關為事實行為時，為一般給付訴訟；對違法行政事實行為的排除，人民具有可由憲法基本權利、民法第 767 【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 145 頁】條及第 962 條導出之『結果除去

2 Tipke/Kruse, AO, 2003, § 257 Tz. 6.



請求權』(Folgenbeseitigungsanspruch)，此一請求權之訴訟途徑亦為一般給付訴訟。」(參見許宗力大法官在釋字第 758 號解釋之不同意見書)。

由於在稽徵機關將欠稅案件移送執行之前，亦即在開始執行強制執行之前，尚無可爭訟之行政處分存在，通常尚無提起行政救濟之權利保護必要。在例外情形，於稽徵機關移送執行，而即將被強制執行之際，基於權利保護之必要，應可提起「預防性確認訴訟」或「預防性不作為訴訟」<sup>3</sup>，或聲請假處分<sup>4</sup>。而在開始強制執行之後，對於實施強制執行所為行政處分，例如債權之查封扣押命令或收取命令，得聲明異議，並得請求暫時停止執行以作為暫時權利保護<sup>5</sup>。

## (二) 租稅債權時效消滅後，納稅義務人申請停止執行，被駁回後之行政救濟

租稅債權時效消滅後，納稅義務人申請終止或停止執行，執行機關應作成行政處分決定是否准許，俾債務人可尋求救濟<sup>6</sup>。亦即此項決定行為，具有行政處分之性質，該項准予停止之決定，有認為屬於法的確認之行政處分，確認依據具體事實關係，具有法律上停止執行之法律效果存在，亦即確認有停止執行之義務存在。而其拒絕停止執行，也屬於「確認性之行政處分」<sup>7</sup>。

倘若執行機關認為無理由而駁回時，此一在執行程序中駁回行政處分，涉及侵犯義務人之權利，依行政執行法第 9 條規定：「義務人或利害關係人對執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。前項聲明異議，執行機關認其有理由者，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為；認其無理由者，應於十日內加具意見，送直接上級主管機關於三十日內決定之。行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」應得提出聲明異議<sup>8</sup>。

如聲明異議被駁回，則對於該駁回停止（或終止）執行申請之行政處分，應得提起「課予義務之行政訴訟」，請求命執行機關作成核准終止執行之行政處分<sup>9</sup>。【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 146 頁】

倘若在爭訟程序進行中，執行機關仍續為執行而作成強制執行措施時，則其執行行為為違法，因此損害義務人之權利，則為有效保障義務人之權利，原告應得一併請求「撤銷」已經採取之執行行為（撤銷訴訟）或請求命作成「撤銷已經進行之強制執行措施」

3 BFH BStBl 76, 296; 79, 24.

4 陳敏，德國租稅通則，102 年出版，頁 475。

5 Klein /Werth, AO, 15. Aufl. 2020, § 256 Tz. 4.

6 Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 257 Rn. 8; Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 35.

7 Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 38 f.

8 或許有認為在此情形，因涉及實體上權利是否消滅之爭執，並非屬於執行程序上事項，故應非屬於聲明異議範圍。但本文認為為統一劃分行政救濟程序起見，似仍可納入聲明異議之範圍。

9 Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 257 Rn. 8. 亦認為對於駁回申請終止執行之處分，可提起訴願及撤銷訴訟或課予義務訴訟。

之命令（Aufhebungsanordnung）<sup>10</sup>，以回復原狀。而由於先前已經踐行聲明異議之前置程序，已經給予執行機關重新審查執行處置之合法性與妥當性之機會，故應毋庸反覆另行踐行聲明異議之前置程序，以免不當妨礙「有效權利救濟」程序之進行。

就此德國租稅通則第 257 條第 2 項第 1 句即規定：「在第一項第二款（據以強制執行之行政處分已經被撤銷。）及第三款（給付請求權已經消滅）規定之情形，應撤銷已經採行之強制執行措施。」亦即在徵收時效完成後，執行機關應以適當之行為或措施，排除已經進行之強制執行措施。如無法排除強制執行措施，至少應排除其執行效力<sup>11</sup>。例如將查封標示除去，返還查封物品等<sup>12</sup>。如果先前已經存在之執行措施，屬於事實行為，則也可以事實行為加以排除；如果是以行政處分之方式進行，則也可以對於該項執行行為之行政處分加以撤銷（或廢棄 Aufhebung）<sup>13</sup>。

上述撤銷執行措施之命令，不僅在行政內部具有意義，而具有確認其執行措施符合法定撤銷要件之效力，故其性質上為行政處分<sup>14</sup>。

德國通說判例見解採取上述行政救濟模式<sup>15</sup>，以保障納稅者權利。實務上並因此認為租稅通則以及財務法院法已經提供完備之救濟途徑，故並無必要再類推適用德國民事訴訟法第 767 條關於請求確認強制執行違法之「債務人異議之訴」<sup>16</sup>。

### （三）在行政執行程序終結後之救濟

在行政執行程序終結後，或者個別的強制執行措施結束之後，德國通說認為其相應的行政處分已經解決（erledigt），此時納稅義務人得依據財務法院法第 41【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 147 頁】條提起確認訴訟<sup>17</sup>（eine Feststellungsklage），或依據財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句規定續行的追加確認訴訟<sup>18</sup>（Fortsetzungsfeststellungsklage），請求法院確認執行機關先前所為之執行措施之違法性<sup>19</sup>，亦即對於已經執行完畢之執行處置行為，以確認訴訟之型態方式，給予法院權利救

10 Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 56. 德國稅捐通則第 257 條第 2 項規定，在據以執行之行政處分已經被撤銷以及給付請求權已經消滅之情形，除強制執行應予停止或限制外，其已經作成之執行措施應予撤銷（Aufheben）。如該項行政處分被法院裁判撤銷時，則此一規定僅適用於該裁判已經確定，而且依據該裁判，不得再作成新的行政處分之情形在其他情形，該項強制執行措施，仍然繼續存在，但以在該行政處分之撤銷，未有明白規定者為限。

11 陳敏譯著（2013），《德國租稅通則》，頁 477，台北：司法院。

12 Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 52.

13 Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 47.

14 Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2008, § 257 Rn. 49.

15 Loose, in: Tipke/Kruse, AO, 2012, § 257 Tz. 11. Klein/Werth, AO, 14. Aufl., 2018, § 257 Rn. 7.

16 BFH BStBl 1996, 511; BFH/NV 91, 759; 02, 1547.

17 財務法院法第 41 條：「（1）原告有即受確認判決之正當利益者，得起訴請求確認法律關係之存在或不存在，或行政處分之無效（確認訴訟）。（2）原告之權利得以形成訴訟或給付訴訟實現或可得實現者，不得提起確認訴訟。但確認行政處分無效之確認訴訟，不在此限。」（中譯文，參見范文清，德國財務法院法，司法院網站，中譯外國法規，<https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1954-22-dfce6-1.html>。）

18 財務法院法第 100 條第 1 項第 4 句規定：「若行政處分已撤回或因其他事由終結，但原告就確認行政處分之違法性有合法之利益者，法院應依聲請以判決確認行政處分為違法。」

19 陳敏，德國租稅通則，102 年出版，頁 475。

濟<sup>20</sup>。倘若顯然有確認利益時，則在不法之撤銷訴訟，應准予轉換為確認訴訟<sup>21</sup>。

倘若強制執行措施經財務法院確認違法者，強制執行債務人得以財務法院救濟途徑，請求排除其直接後果（結果除去請求權），包括依循財務法院途徑，請求返還違法拍賣之所得。並得就因違法強制執行所生損害，依循民事訴訟途徑向普通法院請求賠償（德國民法第 839 條及基本法第 34 條）<sup>22</sup>。

本案義務人以租稅債權之徵收時效完成，租稅債權消滅，不得續行強制執行為理由，於聲明異議請求停止執行，於被駁回後，在後續行政訴訟中，揆諸前開說明，應得提起「課予義務之行政訴訟」，請求命執行機關作成核准停止（終止）執行之行政處分<sup>23</sup>，並請求作成撤銷已經進行之強制執行程序（廢棄已經採取之執行措施）之命令。

倘若在義務人起訴之前，本案欠稅執行案件已經執行程序終結時，則無從命停止（終止）執行程序，亦即無法提起「課予義務訴訟」，只能改為「續行確認駁回（拒絕）停止執行處分違法」之訴訟<sup>24</sup>，或請求「確認執行機關先前已經執行完畢之執行處分之違法性」之訴訟<sup>25</sup>，亦即對於已經執行完畢之執行處置行為，倘若已經無法撤銷回復原狀時（例如已經拍賣程序由第三人取得所有權，無法回復原狀），則依據行政訴訟法第 6 條第 1 項後段規定：「其確認已執行而無回復原狀可【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 148 頁】能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」僅得改以提起確認訴訟之方式，請求確認已經執行完畢之執行處分違法，以給予權利救濟<sup>26</sup>。並於後續訴訟中請求返還不當得利或損害賠償。

倘若先前已經執行完畢之執行處分（包括權利移轉證書之核發處分等），仍有撤銷回復原狀之可能，例如拍賣無人應買而由國稅局承受移轉為國有，則仍可撤銷權利移轉證書，將系爭不動產之所有權回復至義務人名下所有。在此類情形，依據釋字第 213 號解釋理由書：「行政訴訟，乃人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利，請求司法救濟之方法。我國現行行政訴訟法所規定之行政訴訟，係以撤銷訴訟為主，旨在撤銷違法之行政處分，使其自始歸於無效，藉以排除其對人民權利所造成之損害。行政法院二十七年判字第二十八號及三十年判字第十六號判例所謂：『行政訴訟原以官署之處分為標的，倘事實上原處分已不存在，則原告之訴因訴訟標的之消滅，即應予以駁回』

20 BFH BStBl 1975, 857; 1979, 708.

21 Loose, in: Tipke/Kruse, AO, 2012, § 256 Tz. 13.

22 陳敏，德國租稅通則，102 年出版，頁 475 以下。行政執行法第 10 條規定：「行政執行，有國家賠償法所定國家應負賠償責任之情事者，受損害人得依該法請求損害賠償。」

23 Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 257 Rn. 8 亦認為對於駁回申請終止執行之處分，可提起訴願及撤銷訴訟或課予義務訴訟，但不得準用民事訴訟法第 767 條規定提起債務人異議之訴（聯邦財務法院亦採此見解，參見 BFH BStBl 1996, 511）。

24 參見翁岳生主編，行政訴訟法逐條釋義，2021 年最新版，頁 99；（陳清秀，行政訴訟法，第 10 版，2021 年，頁 183。）

25 Klein/Werth, AO, 14. Aufl., 2018, § 256 Rn. 5; Loose, in: Tipke/Kruse, AO, 2012, § 256 Tz. 13.

26 BFH BStBl 1975, 857; 1979, 708. BFH Urteil v. 11.12.2007 - VII R 52/06. <https://datenbank.nwb.de/Dokument/291113/>. 瀏覽日期：111.1.16.



及『當事人請求標的消滅，其訴訟關係即應視為終結』各等語，係因以撤銷行政處分為目的之訴訟，乃以行政處分之存在為前提，如在起訴時或訴訟進行中，該處分事實上已不存在時，自無提起或續行訴訟之必要，首開判例，於此範圍內，與憲法第十六條保障人民訴訟權之規定，自無牴觸。惟行政處分因期間之經過或其他事由而失效，其失效前所形成之法律效果，如非隨原處分之失效而當然消滅者，當事人因該處分之撤銷而有可回復之法律上利益時，仍應許其提起或續行訴訟，前開判例於此情形，應不再援用。」亦即仍得提起撤銷訴訟，請求撤銷已經執行完畢之執行處分，以回復所有權予義務人。

## 二、租稅債權時效消滅後，仍繼續執行之另一救濟途徑：債務人異議之訴

### （一）準用強制執行法規定，提起債務人異議之訴

租稅債權時效消滅後，其課稅處分之執行名義亦失其效力，不得再為執行，倘若仍繼續執行時，義務人除依據行政執行法第 8 條規定請求停止（終止）執行，尋求行政救濟之外，另一救濟途徑依據為行政執行法第 26 條「準用」強制執行法規定，提起「債務人異議之訴」（Vollstreckungsabwehrklage, Vollstreckungsgegenklage）。亦即執行名義成立後，如請求權之實體權利義務關係【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 149 頁】發生變動，執行名義已經無法表彰債權人之實體權利時（例如因清償抵銷、時效完成等事由發生，致使債權消滅或妨礙其行使，其執行名義與實體權利不相符合），應許可債務人以「移送機關」（代表債權人）為被告，循訴訟途徑（債務人異議之訴）阻止債權人依據原執行名義繼續執行，以避免發生損害<sup>27</sup>。

亦即依行政執行法第 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。」有關金錢給付義務之強致執行，於性質上不相牴觸之範圍內，得準用強制執行法第 14 條規定：「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。執行名義無確定判決同一之效力者，於執行名義成立前，如有債權不成立或消滅或妨礙債權人請求之事由發生，債務人亦得於強制執程序終結前提起異議之訴。依前二項規定起訴，如有多數得主張之異議原因事實，應一併主張之。其未一併主張者，不得再行提起異議之訴。」本條債務人異議之訴，於行政執行程序上，有關金錢債權之執程序，應可準用之。

按債務人異議之訴係債務人主張執行名義所示之請求權，有消滅或妨礙債權人之請求事由，因此提起訴訟，請求判決不准強制執行，以排除執行名義之執行力。亦即「債務人異議之訴，為債務人對執行名義所示之請求權，如具有實體法上之異議事由時，即發生屬於訴訟法上形成權性質之異議權，基於此種異議權，得排除執行名義之執行力。」

27 陳敏，稅法總論，第 1 版，108 年，頁 781。

（最高行政法院 94 年判字第 395 號判決）。因此，德國民事訴訟法上通說認為債務人異議之訴，其訴訟標的乃是執行名義之執行力（執行可能性）之排除，因其執行之請求權，經由原告所主張之異議事由而消滅或妨礙<sup>28</sup>。

亦即債務人異議之訴，債務人主張其享有排除執行名義之執行力之異議權，故係以程序法上之異議權為訴訟標的，請求宣告不許基於執行名義而為強制執行，以排除執行名義之執行力之形成訴訟（形成訴訟說）<sup>29</sup>。

此一訴訟程序上之形成訴訟，並非在排除執行名義，而是在排除其執行名義之執行力，請求宣告某一確定判決之執行行為不合法<sup>30</sup>。故執行請求權之不存在，則並非訴訟標的。但一方面，原告可以合併提起確認訴訟，請求確認執行之請求【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 150 頁】權不存在，或確認其執行名義之效力範圍<sup>31</sup>；另一方面，被告也可以在債務人異議之訴中，提起反訴，確認其執行請求權存在（中間確認訴訟），而一併納入訴訟標的範圍<sup>32</sup>。

此種債務人的異議，並不是在強制執行程序中提出，而是以訴訟的方式，在原先的執行程序以外，於獨立的程序中提起。雖然此項訴訟是針對執行名義所確認的請求權提出異議，但其目標及訴訟標的，並不是在確認該項請求權不存在，也不是在排除執行名義，而是在除去其執行可能性（執行力）<sup>33</sup>。

在德國行政法院法並無債務人異議之訴規定，僅能準用其民事訴訟法第 767 條債務人異議之訴規定，故德國行政訴訟法上通說及實務見解均傾向於儘量適用行政訴訟種類解決爭議，避免適用民事訴訟法之債務人異議之訴規定<sup>34</sup>。我國亦有主張對於執行措施之合法性爭議，行政訴訟法既有救濟途徑，應無庸準用民事強制執行異議規定<sup>35</sup>。

我國實務上則認為在以行政處分為執行名義的情形，如事後有妨礙執行事由，亦得提起債務人異議之訴（Vollstreckungsgegenklage, Vollstreckungsabwehrklage）。例如最高行政法院 97 年 5 月份第一次庭長法官聯席會議決議即謂：「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』（註：此係舊法條文），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

28 Thomas/Putzo, ZPO, 33. Aufl., 2012, § 767 Rn. 3.

29 張登科（2012），《強制執行法》，修訂版，頁 161 以下，台北：三民。

30 蕭文生總召集，德國行政法院法逐條釋義，下冊，109 年司法院出版，頁 2231，§ 167 Rn. 16.

31 Thomas/Putzo, ZPO, 33. Aufl., 2012, § 767 Rn. 8.

32 Thomas/Putzo, ZPO, 33. Aufl., 2012, § 767 Rn. 3.

33 Eyermann, VwGO, § 167 Rn. 16.

34 Erichsen/Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrechts, 13. Aufl., 2005, § 26 Rn. 8.

35 吳東都，微觀對行政執行措施之權利保護，台灣本土法學雜誌，第 95 期，2007 年，頁 89。



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，向高等行政法院提起債務人異議之訴。」

本件決議情形，在 101.9.6 三級二審之修法施行以後，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。

對行政處分之執行名義提起之債務人異議訴訟，既係針對「執行名義成立後之消滅或妨礙債權人請求之事由」為之，是此類型之債務人異議訴訟，其認定事【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 151 頁】實及適用法律之基準時點，原則上應為事實審言詞辯論終結時（最高行政法院 102 年判字第 404 號判決）。

## （二）債務人異議之訴訟性質

債務人異議之訴，係對於執行名義所示之實體請求權有所爭執，此項公法上權利義務之爭執，屬於公法上爭議性質，自應由行政法院受理。

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行政訴訟法（第 307 條前段）。亦即，原執行名義係適用簡易訴訟程序之判決者，債務人異議之訴即由地方法院行政訴訟庭依簡易訴訟程序審理；原執行名義係適用通常訴訟程序之判決者，債務人異議之訴即由高等行政法院依通常訴訟程序審理。

## （三）債務人異議之訴之事由

### 1. 事由

債務人異議之訴須主張執行名義成立後，有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，始得為之。所謂有消滅債權人請求之事由，係指足以使執行名義之請求權及執行力消滅之原因事實，例如已經履行、清償、提存、抵銷，免除而使債務歸於消滅，消滅時效完成、解除條件成就、另訂和解契約，或其他類此之情形（參照臺北高等行政法院 99 年度訴字第 805 號判決）。

此外，據以執行之基礎處分被撤銷或變更，准予緩期清償或分期清償，債務人行使同時履行抗辯權等，或嗣後經停止執行基礎處分等，均構成有消滅或妨礙債權人請求之事由。

如有多數得主張之異議原因事實，應一併主張之。其未一併主張者，不得再行提起異議之訴（準用強制執行法第 14 條第 3 項）。

### 2. 其事由必須於行政執行名義成立『後』所發生

異議事由必須在行政執行名義成立「後」所發生，若主張之事由在執行名義成立之前即已存在，則為執行名義之裁判，縱有未當，亦非異議之訴所能救濟，亦即如係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前者，縱該為執行名

義之裁判有何不當，即與異議之訴之要件不符，即不得提起（最高法院 98 年度台上字第 1899 號判決、97 年度台上字第 2653 號判決，臺北高等行政法院 99 年度訴字第 805 號判決）

### 3. 提起方式及期間

有關債務人異議之訴，其訴之聲明可為如下表明：**【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 152 頁】**「一、確認被告請求原告賠償新台幣肆拾玖萬零肆佰零捌元之公費債權不存在。二、法務部行政執行署板橋行政執行處 98 年度費執專字第 91311 號執行事件，就原告共有坐落台北縣三重市○○段○○段 19-50、19-51、19-52 地號持分各 12 分之 1 之土地及其上門牌號碼台北縣三重市○○街 38 號 2 樓持分 3 分之 1 之建物，所為強制執行之程序應予撤銷。三、訴訟費用由被告負擔。」（參照臺北高等行政法院 98 年訴字第 266 號判決）在義務人提起訴訟之訴之聲明記載：「法務部行政執行署 96 年度署聲議字第 180-183 號聲明異議決定及被告 96 年度他執字第 10 號強制執行事件之执行程序應予撤銷。」之情形，其法律上請求依據以及訴訟種類如何，法院應予闡明（最高行政法院 98 年裁字第 238 號裁定）

### 4. 提起效力

債務人異議之訴本身對於強制执行程序並無直接的影響效力，必須等到對於債務人異議之訴的裁判勝訴可以執行時，才可以停止或限制強制執行。但行政法院因必要情形或依聲請定相當確實之擔保，得為停止強制執行之裁定（準用強制執行法第 18 條第 2 項）。

倘若已經執行終結，無法回復原狀時，則不得請求撤銷执行程序及其執行行為。亦即「債務人異議之訴係以排除執行名義之執行力為目的，如执行程序業已終結，已無阻止強制執行之實益，自不得提起本訴，起訴時执行程序尚未終結，判決確定前执行程序已終結者亦同。」（最高行政法院 94 年度裁字第 624 號裁定）。反之，倘若雖然執行機關已經執行終結，但仍可以回復原狀時，例如由債權作價承受拍賣之標的物，仍有撤銷准予承受處分，以回復原狀可能，則參照釋字第 213 號解釋意旨，債務人應仍得繼續請求撤銷执行程序及其執行行為。

倘若上開準用強制執行法第 14 條規定之法律解釋結果，認為在執行債權因時效等原因消滅後，仍得繼續違法執行，而在執行終結後，卻又不許續行債務人之異議訴訟時，則有關債務人異議之訴訟制度，勢必無法有效提供人民權利保障，而呈現有「權利保護之漏洞」。在此情形，因事後情事變更，為填補上述權利保護之漏洞，學者有認為仍應准予債務人為訴訟聲明之變更，請求返還不當得利或損害賠償<sup>36</sup>。

本文認為雖然執行終結，本於義務人之所有權之「防禦請求權」（Abwehranspruch）

36 陳敏，稅法總論，第 1 版，108 年，頁 782；臺北高等行政法院 99 年簡字第 726 號判決。

以及由憲法基本權利、民法第 767 條及第 962 條導出之「結果【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 153 頁】除去請求權」，應可續行提起請求撤銷違法之行政執行處分（在有可回復之法律上利益之情形）之訴訟，或者續行變更為提起「確認執行處分違法之訴訟」（其確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟），同時請求「返還不當得利」，退還已經違法執行徵收取得之稅款，或請求違法執行之損害賠償。

### 三、檢討

現行法制上執行名義所表彰之執行債權，於嗣後因為時效完成而消滅，倘若移送機關以及執行機關不為停止執行，而仍繼續執行時，即構成違法執行，在執行程序上應給予救濟途徑，以保障義務人之權利。德國立法例租稅通則第 257 條第 1 項係依循執行異議程序處理。我國實務上似傾向於準用強制執行法第 14 條規定提起債務人異議之訴訟處理。其差異在於被告機關一為執行機關，一為稅捐稽徵機關。由於租稅債權是否因徵收時效完成而消滅，涉及稽徵機關之權責事項，由稅捐稽徵機關審查認定，似乎較能權責相符。

然而由於執行程序之實施，係由執行機關為之，倘若租稅債權消滅，其確認租稅債權存在之課稅處分<sup>37</sup>，亦應隨之失其效力，其執行名義亦隨之消滅，已經喪失強制執行之合法要件，不得再為執行，倘若繼續執行，即構成違法執行，損害義務人權益，則由執行機關審查認定欠缺合法執行要件後，應立即停止執行，可發揮「即時有效救濟」之優點。倘若由移送機關（稅捐稽徵機關）受理停止執行申請案，則執行機關反而成為無關之第三人，仍然續為執行，極容易繼續損害義務人權利，而無法有效提供權利保障，故由執行機關協助審查認定有無停止執行之事由，似乎較能保障納稅者權益。其配套措施則為應通知稽徵機關參加訴訟，或者一併列為停止執行訴訟之共同被告（稅捐稽徵法第 40 條，行政訴訟法第 42 條）。

本文認為現行法上，行政執行法第 8 條既然有終止（停止）執行之規定，則在執行債權消滅後，義務人依循行政執行法第 8 條規定申請停止執行、被拒絕駁回後聲明異議，在聲明異議無效果時，如有不服，得提起命作成終止（停止）執行之處分之「課予義務訴訟」（如已經執行完畢，則得改為續行確認訴訟，確認「原【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 154 頁】拒絕停止執行處分違法」以及「相關後續執行措施違法」），同時請求撤銷全部已經執行之行為（在有回復原狀可能之情形，具有請求撤銷之實益），以回復原狀，應為法之所許。

同時義務人倘若選擇依據行政執行法準用強制執行法第 14 條規定，提起債務人異議

37 按核定稅捐之課稅處分，具有確認「法定租稅債權」存在之「確認行政處分」性質，而無創設權利義務之效力（參見陳敏，德國租稅通則，22 年司法院出版，頁 281；陳清秀，稅法總論，第 9 版，2016 年，頁 504）。



之訴，亦應為法之所許。在此行政救濟途徑之多元化，相當於民法上請求權競合，當事人得擇一行使，或一起行使，並以達成權利救濟之訴訟目標為目的。

## 參、執行機關囑託另一執行機關執行強制執行處置時，應如何救濟？

### 一、囑託執行之法律關係

行政執行法第 13 條第 1 項第 1 款：「執行機關遇有下列情形之一者，得於必要時請求其他機關協助之：一、須在管轄區域外執行者。」強制執行法第七條第四項規定：「受理強制執行事件之法院，須在他法院管轄區內為執行行為時，應囑託該他法院為之。」有關囑託執行，應以哪一機關名義執行，法規並未明文規定，解釋上不無疑義。

#### 1. 德國立法例

外國立法例以德國為例，對於此一問題，依德國租稅通則第 114 條規定「職務協助的實施」(die Amtshilfe)：「(1) 經由機關職務協助所要實現之措施的可容許性(合法性)依據請求協助之稽徵機關(囑託稽徵機關)所應適用之法律定之。而機關職務協助之實施之可容許性，則依據被請求機關所應適用之法律定之。(2) 請求協助之稽徵機關對於所採取措施的合法性，應對被請求機關負責。被請求機關負責執行職務協助。」

在此請求協助之稽徵機關之行政處分(例如課稅處分)之合法性，應依據稽徵機關所應適用之稅捐稽徵法等稅法規定決定之。而受囑託機關僅能在其法定權責範圍內為協助，亦即應適用受囑託機關本身主管之法令決定其職務協助行為之合法性，不因受囑託協助而擴張其權限範圍。例如受囑託之機關並非稽徵機關時，即不得行使稽徵機關所專有之稅務調查權限<sup>38</sup>。

在對於第三人實施職務協助之行為(例如強制執行行為)時，在「受囑託機關」與「第三人」間之「外部關係」上，僅由受囑託機關負責，如執行協助之職【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 155 頁】務行為，為請求協助機關所應適用之法律所不許可，因此，違法損害第三人(相對人)權益時，僅得對於受囑託機關請求損害賠償，不得對於囑託機關請求賠償。但在「內部關係」上，囑託機關應對於受囑託機關之賠償損失，負償還責任<sup>39</sup>。

又依據德國租稅通則第 250 條第 1 項規定：「強制執行機關因其他強制執行機關之囑託，而從事強制執行措施者，即居於代替該其他強制執行機關之地位。對於請求權之強制執行之可能性，仍由囑託之強制執行機關負責。」就此德國通說認為囑託執行屬於「職務上協助」(Amtshilfe)之一種，其係行政機關間之內部行為(eine behördeninterne Maßnahme)，亦即機關間之意思表示，並未發生規制效力，並非行政處分<sup>40</sup>。故並不中

38 Klein/Rätke, AO, 11. Aufl., 2012, § 114 Rz. 1.

39 陳敏，德國租稅通則，102 年司法院出版，頁 205 以下。

40 BFH VII R 52/08, BStBl. II 2010, 51.

斷時效，執行債務人不得請求撤銷<sup>41</sup>。

受囑託機關為強制執行時，依據德國「實施租稅案件強制執行之一般行政規則」（Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Durchführung der Vollstreckung nach der Abgabenordnung-Vollstreckungsanweisung）第9點第1項規定應由受囑託機關以「自己名義執行」<sup>42</sup>；如有發生各項執行措施爭議，應由受囑託之強制執行機關負責。

對於「開始執行程序」之合法性，亦即是否具備「可依法強制執行」之合法要件，有認為應由為囑託之機關審查，而「受囑託機關」可無庸審查，但受囑託執行機關對於其所為強制執行措施之停止或限制，仍有管轄權。如執行債務人對於受囑託執行機關所為執行措施有法律爭議時，亦應向該實際執行處分之機關為之<sup>43</sup>。

另有認為倘若囑託執行之機關發現有應停止或限制執行之事由存在時，應即時告知受囑託執行之機關。而受囑託執行機關在強制執行程序上之任何階段，均應隨時本於職權注意有無符合可以強制執行之要件存在，倘若在個案別案件中，欠缺可以執行之要件時，則執行債務人不僅對於囑託執行機關，而且對於受囑託執行機關均可加以爭執<sup>44</sup>。但租稅通則第261條規定停止徵收稅捐（Niederschlagung）（指強制執行無法產生徵收效果或不符合成本效益而暫時停止【植根雜誌第38卷第4期，2022年4月，第156頁】徵收）之決定權，仍歸屬於為囑託之執行機關<sup>45</sup>。

德國聯邦財稅法院1986.7.4判決即指出：「依據行政執行法規定開始強制執行之前提要件，必須先行作成要求債務人履行給付之給付裁決（Leistungsbescheid）（行政執行法第3條第2項a款）。由此導出強制執行之合法性，以及在強制執行程序中所作成之各項執行措施之合法性，係取決於上述給付裁決之作成。是否滿足此一強制執行之合法性要件，應於強制執行程序之任一階段均應本於職權審查之。倘若欠缺有效之給付裁決時，則該強制執行措施應予撤銷（aufheben）<sup>46</sup>。因此，在囑託執行之情形，由於命為給付裁決構成強制執行之合法性以及各項執行措施之合法性之前提要件，因此執行債務人對於受託執行機關所為執行措施，亦得爭執欠缺給付裁決之瑕疵。蓋對於違法處分之爭執，總是應對於作成違法處分之行政機關為之（參見德國租稅通則第357條第2項第1句規定異議應向作成行政處分之機關為之）<sup>47</sup>。」

依據上述德國立法例，囑託機關與受囑託機關各自以「自己名義」作成有關強制執

41 Koenig/Klüger, AO, 4. Aufl., 2021, Rn. 3.

42 Abschn. 9 I 2 VollstrA.  
<https://ao.bundesfinanzministerium.de/ao/2020/Anhaenge/Gesetze-Verordnungen-Verwaltungsvorschriften/Anhang-35/inhalt.html>. 瀏覽日期：111.1.18.

43 Klein/Werth, AO, 14. Aufl., 2018, § 250 Rn. 8; Beermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2013, § 250 Rn. 56.

44 BFH VII B 151/85, BStBl. II 1986, 731.

45 Koenig/Klüger, AO, 4. Aufl., 2021, Rn. 5.

46 Urteil des erkennenden Senats vom 30. März 1976 VII R 94/75, BFHE 118, 533, BStBl II 1976, 581.

47 BFH-Beschluß vom 4.7.1986 (VII B 151/85) BStBl. 1986 II S. 731.

行之行政處分，有關行政救濟，應向各作成行政處分之執行機關提起之<sup>48</sup>。亦即依據「外部關係」，以作成行政處分機關之名義人，作為提起行政救濟之對象。

## 2.我國法規定

依據我國訴願法第7條規定：「無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，其訴願之管轄，比照第四條之規定，向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。」無隸屬關係之執行機關辦理受託事件所為之行政處分，既然視為委託機關之行政處分，則如有不服，應以委託機關為被告，提出行政救濟。其立法理由指出：「行政上之委託，係指機關將其職權範圍內之事項，委託不相隸屬之其他機關代為辦理。受委託機關對於受委託事項，僅得在委託範圍內依委託機關之意思辦理，處理委託事項之權限，仍屬於原委託機關。因之，不相隸屬之機關辦理委託事項對於人民所為處分，似以視同委託機關之處分，向原委託機關或其上級機關提起訴願，較為適宜。」<sup>49</sup>亦即在此係考量行政處分所涉及之法令解釋及認定事實，是否合法妥當，均屬於委託機關擔任行政主管機關之權責範圍，對於其所主管法規解釋及適用，負有執行成敗之權責，自應由其作為【植根雜誌第38卷第4期，2022年4月，第157頁】原處分機關，並作為行政訴訟之被告，負擔最終審查權責。而受委託機關僅係「職務上協助」而已，實質上扮演委託機關之「執行輔助人」之代為辦理之「行政助手」角色，並非自己權責事項範圍，自不宜由其擔當認事用法之權責。

在囑託執行事件，亦屬於行政委託事件，受理強制執行機關須在「管轄區域外」執行查封財產職務者，得委託財產所在地執行機關執行之。此一委託之職務協助，亦應有上開訴願法第7條規定之適用，亦即受託執行機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分。蓋開始強制執行程序之合法性（對於請求權之強制執行之可能性）要件之審查，應係委託機關之權責範圍，由委託機關自我審查強制執行程序之合法性，亦符合權責事理之要求。

## 二、被告為法務部行政執行署台北分署，可否請求撤銷本案台北分署委託新竹分署之執行行為？

本案義務人欠稅事件，受理執行機關法務部行政執行署台北分署，委託新竹分署執行強制執行程序，新竹分署所為行政處分，應視為委託機關台北分署之行政處分。本案有無停止（終止）強制執行之事由存在，亦即其開始或續行強制執行措施有無違法，應屬於原受理執行之機關（台北分署）審查其合法性之權責範圍。故以委託機關台北分署作為被告機關，應具有合理性。至於受囑託機關實際執行之各項強制執行處置，例如查封命令等，有無違法不當，受囑託機關最為知悉案情，故由其處理爭議事項，亦具有合

48 陳敏，德國租稅通則，103年初版，頁467。

49 參見民國58年5月17日行政院函請立法院審議之訴願法修正草案之本條立法理由說明，<https://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lgmeetimage?cfcecbcccfcdcfcc5c7cac6d2c7c7cc>。



理性。

依據訴願法第 13 條規定：「原行政處分機關之認定，以實施行政處分時之名義為準。但上級機關本於法定職權所為之行政處分，交由下級機關執行者，以該上級機關為原行政處分機關。」有關原行政處分機關之認定，以實施行政處分時之名義為準。故新竹分署如為執行職務上協助執行，以自己名義為行政執行之行政處分時，如參照上述德國立法例，應以外部關係之行政處分作成名義之機關為對象，提起行政救濟。但依據我國訴願法第 7 條規定，則似應視為委託機關台北分署之行政處分，從而應以之為被告，請求撤銷受囑託機關之執行行為。在本案新竹分署之執行行為，其爭點仍然涉及課稅處分之執行合法性（時效完成而債權消滅，不得為執行）問題，此部分應由原受理執行之機關（台北分署）審查其合法性，亦即屬於其權責範圍。故以委託機關台北分署作為被告機關，應具有合理性。【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 158 頁】

#### 肆、徵收期間逾期是程序事項？還是實體事項？是否可以循聲明異議程序請求救濟？

租稅債權如因徵收期間逾期，債權消滅，不得再為執行，有關債權消滅問題，固然屬於實體事項。然而因為實體債權消滅，其課稅處分之執行名義，亦應隨之失其效力，已經喪失強制執行之合法要件，在強制執行程序上，已經不得再為執行，其再為執行，即有程序上違法瑕疵，侵犯義務人之權益，故上述德國立法例准予義務人在執行程序上請求停止執行，如被拒絕，可提起課予義務訴訟。我國行政執行法第 8 條亦有相同或類似之規定，故依循行政執行法第 9 條聲明異議程序請求救濟，於法亦無不合。

倘若依循執行異議程序尋求救濟，因其先決問題，仍然涉及實體上租稅債權是否因為時效消滅而不得執行之問題，此又同時涉及稽徵機關在強制執行程序上，依據稅捐稽徵法第 40 條規定，是否應履行停止執行及撤回執行之義務問題，故應由稽徵機關參與訴訟程序，亦即依據行政訴訟法第 42 條第 1 項規定：「行政法院認為撤銷訴訟之結果，第三人之權利或法律上利益將受損害者，得依職權命其獨立參加訴訟，並得因該第三人之聲請，裁定允許其參加。」行政法院得本於職權通知其參加訴訟程序。

#### 伍、結論

為保障人民有效權利保護，擴大人民權利救濟管道，在行政執行救濟上，應賦予人民選擇救濟途徑。如果在行政執行程序進行中，具有執行名義之公法上債權嗣後有消滅或妨礙請求之事由發生時，在現行法上，本文認為應可容許人民選擇下列救濟途徑<sup>50</sup>：

50 有關行政執行程序上之救濟，參見陳清秀，行政執行程序之救濟，法令月刊，65 卷 3 期，2014 年 3 月，頁 30 以下。陳清秀，行政訴訟法，第 10 版，2021 年，頁 905 以下。

1. 依行政執行法第 8 條規定<sup>51</sup>，提起「課予義務之訴訟」，請求執行機關作成「核准」終止執行以及撤銷已進行之執行程序之行政處分，以回復原狀。其前置程序應踐行聲明異議程序。如已經執行完畢，則確認執行處置違法。或

2. 依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 14 條規定，提起「債務人異議之訴」。**【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 159 頁】**此一訴訟優點，在於毋庸踐行前置程序，即可請求法院給予救濟；同時債務人異議之訴目標，可請求撤銷已經進行之執行程序整體，不問其執行行為是行政處分或事實行為，均可一舉解決紛爭。或

3. 提起「確認執行債權不存在」之訴，同時提起「債務人異議之訴」，請求撤銷強制執行程序。如已經執行完畢後，同時請求不當得利返還或損害賠償。**【植根雜誌第 38 卷第 4 期，2022 年 4 月，第 160 頁】**

---

51 行政執行法第 8 條規定之終止執行事由，解釋上應包括下列事由：1. 債權因履行等原因而消滅，2. 行政處分或裁定經撤銷或變更確定者，3. 執行可能性之要件嗣後喪失，4. 其給付經展延清償期，5. 義務之履行經證明為不能者。