

裁判字號：最高行政法院 114 年度大字第 1 號 行政裁定

裁判日期：民國 114 年 06 月 04 日

案由摘要：有關行政執行事務

最高行政法院裁定

114 年度大字第 1 號

(112 年度上字第 211 號)

上 訴 人 洪石和

訴訟代理人 林石猛 律師

戴敬哲 律師

黃麗蓉 律師

被 上訴 人 法務部行政執行署臺北分署

代 表 人 周懷廉

訴訟代理人 蔡基文

蔡仁哲

輔助參加人 財政部

代 表 人 莊翠雲

訴訟代理人 葉淑滿

黃婷鈺

(112 年度上字第 618 號)

上 訴 人 洪石和

訴訟代理人 蔣瑞琴 律師

林石猛 律師

戴敬哲 律師

被 上訴 人 法務部行政執行署新竹分署

代 表 人 李貴芬

訴訟代理人 楊嘉源

陳靜怡

陳家儒

輔助參加人 財政部

代 表 人 莊翠雲

訴訟代理人 葉淑滿

黃婷鈺

本院大法庭就第四庭於中華民國 114 年 3 月 27 日 113 年度徵字第 2 號

有關行政執行事務事件所提案之法律爭議，裁定如下：

主 文

納稅義務人就本稅依法申請復查，及依復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1 或提供相當擔保，依法提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定扣除同法第 39 條暫緩執行之期間，其扣除期間之末日應計算至行政法院判決確定時。

理 由

一、提交事件之基礎事實：

(一)112 年度上字第 211 號：

1.訴外人臺北市稅捐稽徵處以 86 年營業稅核課處分（下稱系爭課稅處分），通知上訴人繳納營業稅新臺幣（下同）3,130,871 元，繳納期間為民國 86 年 11 月 1 日起至同年月 10 日止。上訴人於 86 年 12 月 5 日申請復查，經臺北市稅捐稽徵處於同年月 31 日復查決定駁回，並展延稅單之繳納期限至 87 年 2 月 20 日。上訴人於 87 年 2 月 13 日提起訴願，因未就應納稅額繳納半數（110 年 12 月 17 日修正公布稅捐稽徵法第 39 條第 2 項修正為「3 分之 1」）或提供相當擔保以暫緩執行，臺北市稅捐稽徵處於 87 年 4 月 10 日就本件欠稅案移送臺灣臺北地方法院財務法庭強制執行。又營業稅自 88 年 7 月 1 日改制為國稅，行政院依稅捐稽徵法第 3 條規定，原核定委託各地方稅捐稽徵機關代徵，復於 89 年 6 月 16 日核定自 92 年 1 月 1 日起，營業稅由各地區國稅局自行稽徵，而經財政部臺北國稅局大安分局（下稱移送機關）承接臺北市稅捐稽徵處營業稅相關業務。嗣上訴人於 92 年 11 月 17 日向移送機關申請供擔保以暫緩執行，經移送機關核准，上訴人於同年月 24 日完成擔保設定，移送機關並於 92 年 12 月 31 日撤回上開執行。

2.上訴人就系爭課稅處分所提行政爭訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）91 年度訴字第 4209 號判決訴願決定及重為復查決定關於補徵營業稅均撤銷，復經本院 94 年 11 月 10 日 94 年度判字第 1720 號判決（下稱本院 1720 號判決）廢棄原審上開判決，並駁回上訴人在第一審之訴確定後，移送機關就系爭課稅處分重新發單（本稅 2,314,953 元，另加計行政救濟期間

利息），並展延繳納期限至 95 年 2 月 20 日止（按：上訴人對本院 1720 號判決提起再審之訴，嗣經本院 97 年 3 月 13 日 97 年度判字第 84 號判決將本院 1720 號判決關於補徵營業稅額超過 2,420,464 元部分廢棄確定），因上訴人仍未繳納，故於 96 年 12 月 7 日移送被上訴人法務部行政執行署臺北分署（101 年 1 月 1 日更名前為法務部行政執行署臺北行政執行處，下稱臺北分署）執行。

- 3.臺北分署受理後（案號：96 年營稅執特專字第 103248 號、下稱 103248 號執行事件），陸續執行上訴人存款、股票（包括原審 109 年度訴字第 1431 號判決〔下稱原審 1431 號判決〕附表 1 所示編號 1 至 3 之執行行為）及查封不動產，並囑託法務部行政執行署新竹分署（下稱新竹分署）執行上訴人所有坐落苗栗縣之不動產。上訴人所有坐落苗栗縣土地 50 筆經新竹分署於 109 年 8 月 21 日第 2 次拍賣，准由債權人即移送機關及財政部中區國稅局苗栗分局聲明共同承受（即原審 1431 號判決附表 1 編號 4 執行行為），經新竹分署於 109 年 9 月 8 日更正分配表，改定同年月 23 日上午 11 時為分配期日（即原審 1431 號判決附表 1 編號 5 執行行為），並於 109 年 9 月 7 日核發不動產權利移轉證書（即 1431 號判決附表 1 編號 6 執行行為），復於同年月 10 日經地政機關辦理所有權移轉登記予中華民國（管理者為財政部國有財產署）完竣。
- 4.上訴人因認系爭課稅處分之執行已逾執行期間，於 109 年 8 月 18 日就臺北分署 103248 號執行事件聲明異議，經法務部行政執行署 109 年 9 月 21 日 109 年度署聲議字第 68 號異議決定（下稱異議決定 1）駁回後，上訴人以臺北分署為被告提起行政訴訟，並聲明：1.先位聲明：原處分 1（臺北分署 103248 號執行事件如原審 1431 號判決附表 1 所示編號 1 至 6 之執行行為）及異議決定 1 均應撤銷。2.備位聲明：確認原處分 1 違法。經原審 1431 號判決駁回後，上訴人提起本件上訴。

(二)112 年度上字第 618 號：

- 1.訴外人財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）以 81 年度綜合所得稅核課處分，補徵上訴人綜合所得稅 24,094,072 元，繳納期間為 87 年 1 月 6 日起至同年 1 月 15 日止，上訴人申請復查

，經中區國稅局 88 年 5 月 7 日中區國稅法字第 000000000 號復查決定減列其他所得及變更核定綜合所得額，並展延限繳日期至 88 年 6 月 25 日；上訴人提起訴願，經財政部 89 年 1 月 14 日訴願決定撤銷復查決定後，中區國稅局作成 89 年 11 月 27 日中區國稅法字第 000000000 號重核復查決定（下稱第 1 次重核復查決定），並展延繳納期限至 89 年 12 月 19 日；上訴人復提起訴願，經財政部 90 年 9 月 5 日訴願決定撤銷第 1 次重核復查決定，中區國稅局續作成 92 年 8 月 19 日中區國稅法二字第 000000000 號重核復查決定，並展延限繳期限至 92 年 9 月 10 日。上訴人於 92 年 9 月 18 日提起訴願，於同年 12 月 10 日始向中區國稅局完成提供擔保，經財政部 93 年 2 月 3 日訴願決定駁回後，提起行政訴訟，經臺中高等行政法院 93 年度訴字第 131 號判決駁回，並經本院 95 年 12 月 14 日 95 年度判字第 2066 號判決駁回上訴確定。

2. 上開行政救濟程序確定後，中區國稅局再填發繳款書（本稅 23,812,658 元，另加計行政救濟期間利息 8,970,521 元），並展延繳納期間至 96 年 5 月 31 日止，因上訴人仍未繳納，經中區國稅局於 96 年 8 月 8 日移送被上訴人新竹分署執行。新竹分署受理後（案號：96 年綜所稅執特專字第 66110 號，下稱 66110 號執行事件），自 96 年 8 月 10 日起陸續調查上訴人之財產開始執行。上訴人因認 81 年度綜合所得稅核課處分之執行已逾執行期間，於 109 年 7 月 13 日就新竹分署 66110 號執行事件聲明異議，經法務部行政執行署 109 年 8 月 10 日 109 年度署聲議字第 56 號聲明異議決定書駁回（下稱異議決定 2），上訴人不服，以新竹分署為被告提起行政訴訟，並聲明：1. 先位聲明：原處分 2（新竹分署 66110 號關於上訴人 81 年度綜合所得稅執行事件，自 96 年 3 月 17 日後如原審 109 年度訴字第 1014 號判決〔下稱原審 1014 號判決〕附表 1 所示之執行行為）及異議決定 2 均撤銷。2. 備位聲明：確認原處分 2 違法。案經原審 1014 號判決駁回後，上訴人提起本件上訴。

(三) 受理上訴事件之合議庭認採為裁判基礎之法律見解，先前裁判間（提案裁定甲說之本院 96 年度判字第 474 號、97 年度判字第 835 號、98 年度判字第 1293 號等判決，與提案裁定乙說之

本院 95 年度判字第 1847 號、99 年度判字第 1125 號、100 年度判字第 1971 號、109 年度判字第 78 號等判決)之法律見解歧異，而為本件提案。

二、提案之法律爭議：

納稅義務人就本稅依法申請復查，及依復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1 或提供相當擔保，依法提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定扣除同法第 39 條暫緩執行之期間，其扣除期間之末日應計算至何時？

三、本院大法庭裁定如主文所示之統一法律見解，理由如下：

(一)憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及「納稅期間」等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（司法院釋字第 674 號解釋理由參照）。

(二)租稅債務於法律規定租稅給付義務之構成要件實現時，即行成立，稅捐核課處分係確認納稅義務人租稅債務之具體數額。稅捐稽徵機關作成課稅處分終結核定程序後，其給付內容已然明確，即進入徵收程序，稅捐稽徵機關得依核定之結果，請求納稅義務人繳納，納稅義務人未自動依限繳納者，由稽徵機關依法移送強制執行。稅捐之徵收與稅捐核課有緊密的延續性，稅捐「徵收」是對稅捐「核課」執行取償的行為。依稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定：「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。」所謂「徵起」者，當係對已屆至清償期之租稅債權，向租稅債務人徵收取得稅款之意。

(三)徵收期間亦屬納稅期間，係租稅法律主義所涵括之範圍，為稅捐稽徵機關請求納稅義務人履行繳納稅額之期間，屬公法上金錢債權之請求權行使期間。因稅捐稽徵法第 23 條第 1 項前段規定，應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收，此即徵收程序之消滅時效規定，係基於法律安定，使原可行使而久不行使之租稅請求權歸於消滅。復依同條第 1 項但書及第 4 項規定，則係以納稅義務人之欠稅於徵收期間屆滿前經移送執行，作為時效不完成的原因及限制。又於已開始進行徵收期間後，在請求權受妨礙不能行使之情形，如仍依原徵收期間完成消滅時效，對請求權人亦有失公允，同法第 23 條第 3 項乃規定：「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。」此係徵收期間之時效停止進行，於妨礙事由消滅後，繼續進行原剩餘之時效期間。因此於計算 5 年之徵收期間時，應將該不能行使租稅請求權之期間予以扣除，不計入徵收期間內。是依同法第 23 條第 3 項規定，應於徵收期間中扣除之期間，包括同法第 39 條暫緩移送執行或依其他法律規定停止執行者兩種情形，而有關同法第 39 條暫緩移送強制執行之規定，則包括對於稽徵機關核定之應納稅捐已依同法第 35 條規定申請復查者，及已依法申請復查之案件，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1 或提供相當擔保，並依法提起訴願、行政訴訟者，該暫緩執行之期間，應自徵收期間予以扣除。從而，行政救濟終結後，關於暫緩執行扣除之末日應如何計算，因涉及國家課人民以繳納稅捐之義務，即應秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，始與租稅法律主義無違。

(四)稅捐稽徵法第 23 條乃行政執行法第 7 條第 2 項所指法律特別規定，故有關稅捐之行政執行期間，自應優先適用稅捐稽徵法第 23 條之規定。我國行政救濟係採原則不停止原處分執行之制度，惟為避免執行後有不能恢復損害之弊，同法第 39 條第 2 項乃增訂暫緩移送強制執行之規定，係我國對行政處分之執行不因提起行政爭訟而停止之例外規定。且依上述稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定，將暫緩執行或其他依法律規定停止

執行之期間規範為計算徵收期間時應予扣除之時間，而非徵收期間尚未開始起算之時間。稅捐稽徵法第 23 條第 3 項可扣除徵收期間之規定，係屬列舉規定，亦屬特別規定，故徵收期間之計算，如法律未有應扣除期間之明文規定者，即應繼續計算，不得任意變更徵收期間之計算。

(五)稅捐稽徵法第 23 條第 1 項所規範據以計算徵收期間自「繳納期間」屆滿之翌日起算；及同法第 39 條第 1 項所規定，納稅義務人應納稅捐，於「繳納期間」屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。前揭兩者所稱之「繳納期間」均係指原稅捐核課處分時所定之繳納期間，尚非同法第 38 條第 3 項因行政救濟確定而通知繳納之繳款書上所載之「繳納期間」。稅捐稽徵法第 23 條規定徵收期間之目的，是為使國家稅捐徵收權之行使期間，非漫無限制，以免納稅義務永久陷於不確定狀態。同法第 23 條第 3 項規定，應於徵收期間中扣除之期間，既已明定包括同法第 39 條暫緩移送執行之期間，並參照同法第 39 條第 1 項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」第 2 項第 1 款、第 2 款規定：「前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1，並依法提起訴願。二、納稅義務人依前款規定繳納 3 分之 1 稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保。」足知，應自徵收期間扣除同法第 39 條暫緩移送執行期間者，僅限於行政救濟期間。因此，納稅義務人就本稅依法申請復查，及依復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1 或提供相當擔保，依法提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定扣除同法第 39 條暫緩執行之期間，其扣除期間之末日應計算至行政法院判決確定時，即稅捐核課處分已不得再循一般行政救濟程序為救濟之時。

(六)行政救濟程序終結後，由於法定救濟程序已經結束，不得再為救濟，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項雖應填發

補繳稅款繳納通知書，就已確定之稅款部分通知繳納，然係催繳性質，非屬行政處分（僅加計利息部分屬行政處分），通知書所展延之繳納期間，係屬得移送強制執行，以阻止徵收期間的屆滿，此段期間，因非屬行政救濟程序期間，而係稅捐稽徵機關在行使其催告納稅義務人自動履行的徵收權，本質上為稅捐稽徵機關於稅捐處分確定後，所為命債務人自動履行之徵收權行使之行為。尤其移送強制執行亦僅是稅捐稽徵機關行使稅捐徵收權之方式之一，稅捐稽徵機關於此段期間仍得行使租稅債權，並無權利行使之妨礙事由存在，並非稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定之暫緩執行或其他法律規定停止執行之期間，自應計入徵收期間，故於法無明文規定下，自不得據以變更徵收期間之計算。況因納稅義務人之稅捐債務於原稅捐核課處分所定之繳納期間（即稅捐稽徵法第 23 條第 1 項所指之繳納期間）屆滿時，即已處於給付遲延狀態，其因遲延給付而使國家稅捐債權受有遲延利息的損失。同法第 38 條第 3 項乃明定應加計自原應繳納期間（即原稅捐核課處分時所定之繳納期間）屆滿之次日起至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依各年度 1 月 1 日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收，即同此意旨。此外，稅捐稽徵法第 38 條第 3 項前段僅規定：「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」，並未限制於此展延繳納期間屆滿後始得移送強制執行，與同法第 39 條第 1 項前段規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。」係指原稅捐核課處分時所定之繳納期間，二者顯有不同。同法第 38 條第 3 項規定既不在第 39 條規定暫緩執行之涵括範圍，而與暫緩執行之期間規定無涉，即非規範上不得執行的規定，因此該「補繳稅款繳納通知書」所定繳納期間，自非屬稅捐稽徵法第 39 條得自徵收期間中扣除之暫緩移送強制執行之期間，不應被重複扣除，否則無異變相延長徵收期間。

- (七)稅捐稽徵法第 23 條及第 39 條已就徵收期間的扣除有明文規定，同法第 23 條第 3 項規定，徵收期間應扣除「暫緩執行之期間」，其期間之起點及終點取決於「暫緩執行」之客觀狀態（即因復查申請而生行政救濟程序起動及完結），而不涉及稅捐稽徵機關之主觀意志及行動。因為同法第 38 條第 3 項規定填發補繳稅款繳納通知書所定期間，係稅捐稽徵機關依職權視稅捐案件之繁簡，自行決定久暫，非法定處理期限，納稅義務人就該期間的久暫，完全無法置喙，倘准予扣除，無異容由行政機關自行變更徵收期間之長短，顯與徵收期間之立法意旨不符，使納稅義務人之稅捐債務陷於不確定狀態，有違租稅法律主義。又經行政爭訟確定者，均係在徵、納雙方已知悉前提下，因此將稅捐稽徵法第 23 條第 3 項所指「暫緩執行之期間」之終止時點，認為行政爭訟判決確定時，此係依據客觀事實認定，符合法明確性及人民可預見性，可避免徵收期間之延續因稅捐稽徵機關（延後填發補繳稅款通知書）主觀意志及行動影響之疑慮，俾達成徵收期間具有兼顧徵、納雙方均衡利益及公平課稅原則。財政部 99 年 11 月 11 日台財稅字第 09904129070 號令：「納稅義務人就本稅依法提起復查及訴願，並按復查決定應納稅額繳納半數或提供相當擔保，嗣經行政法院判決確定之案件，於計算該項稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定扣除同法第 39 條暫緩執行之期間，應計算至稅捐稽徵機關依行政法院確定判決填發補繳稅款繳納通知書所訂繳納期限屆滿日。」將「自判決確定時起到填發補繳稅款繳納通知書所訂繳納期限屆滿日」納入「暫緩移送執行之期間」內，而予以扣除徵收期間，逾越法律解釋之範圍，增加稅捐稽徵法第 23 條及第 39 條規定所無之要件，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應予拒絕適用。
- (八)結論：納稅義務人就本稅依法申請復查，及依復查決定之應納稅額繳納 3 分之 1 或提供相當擔保，依法提起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間時，依稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定扣除同法第 39 條暫緩執行之期間，其扣除期間之末日應計算至行政法院判決確定時。

中 華 民 國 114 年 6 月 4 日

最高行政法院大法庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 陳 國 成

法官 蕭 惠 芳

法官 王 碧 芳

法官 李 玉 卿

法官 簡 慧 娟

法官 鍾 啟 煒

法官 王 俊 雄

陳法官國成、簡法官慧娟共同提出不同意見書如附件。

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 6 月 4 日

書記官 張 玉 純

資料來源：司法院