最　高　行　政　法　院　判　決

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

上列當事人間有關行政執行事務事件，上訴人對於中華民國112年2月2日臺北高等行政法院109年度訴字第1431號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人之代表人由葉自強依序變更為楊秀琴、周懷廉，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、案件事實：

㈠訴外人臺北市稅捐稽徵處（下稱稅捐稽徵處）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，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，惟未就應納稅額繳納半數或提供相當擔保以暫緩執行，稅捐稽徵處乃於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（下稱財務法庭）強制執行。

㈡本件移送財務法庭執行後，上訴人仍對系爭課稅處分不服，歷經訴願、再訴願、重為復查決定及對重為復查決定之訴願，於91年10月15日向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟。其間因營業稅自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，經移送機關於同年月22日核准，上訴人於同年月24日完成供擔保，移送機關並於92年12月31日撤回上開執行。上訴人就系爭課稅處分所提行政訴訟，經原審91年度訴字第4209號判決撤銷重為復查決定及其訴願決定，於94年11月10日經本院94年度判字第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（因移送機關於該案僅就補徵營業稅2,420,464元部分提起上訴，嗣經再審程序由本院97年度判字第84號判決將上開第1720號判決關於補徵營業稅額超過2,420,464元部分廢棄），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，因上訴人仍未繳納，故於96年12月7日移送法務部行政執行署（下稱執行署）臺北行政執行處（現為執行署臺北分署，即被上訴人）執行。

㈢被上訴人以96年營稅執特專字第103248號執行事件（下稱96年103248號執行事件）受理該案，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日就本執行事件聲明異議。上訴人所有之坐落苗栗縣土地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（即原判決附表1編號4執行行為），經新竹分署於109年9月4日作成分配表，指定同年月11日上午11時為分配期日（嗣於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（即原判決附表1編號6執行行為），且於同年月10日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（被上訴人認系爭課稅處分之執行案件已受償全部欠稅，上訴人則就分配表另向民事法院提分配表異議之訴）。上訴人前開聲明異議經執行署於109年9月21日109年度署聲議字第68號異議決定（下稱系爭異議決定）駁回後，上訴人提起行政訴訟，並聲明：1.先位聲明：原處分（96年103248號執行事件如原判決附表1所示編號1至6之執行行為，下同）及系爭異議決定均應撤銷。2.備位聲明：確認原處分違法。案經原判決駁回後，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；先位聲明：原處分及其異議決定均撤銷。備位聲明：確認原處分違法。

三、上訴人起訴主張、被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之記載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠依司法院院字第2776號解釋㈤意旨，強制執行程序已終結，即無從撤銷或更正其處分或程序，不論以聲明異議程序或訴訟程序主張，均屬之。再者，公法上金錢給付義務之行政執行程序，應依行政執行法第26條準用強制執行法之規定，上開司法院院字解釋就強制執行法聲明異議之闡釋，核與現行法律尚無齟齬，於行政執行案件應可準用。至於執行程序終結後之救濟，依強制執行實務見解，應逕向債權人訴請不當

得利返還或向執行法院請求國家賠償，行政執行亦應如是。是以，行政執行聲明異議程序所衍生之訴訟，應先審查其程序要件即有關執行程序是否終結，如執行程序已終結，則無從撤銷或變更已進行之執行行為，後續訴訟已難認有權利保護必要。被上訴人業指明86年營業稅執行事件，前經囑託新竹分署拍賣上訴人位於苗栗縣之不動產，該分署於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，嗣經新竹分署核發不動產權利移轉證書，已於109年9月10日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）完竣並抵償本件全部欠稅，執行程序已經終結等情，尚非無據。至新竹分署核發之權利移轉證書載有「嗣後如經法院判決確定拍賣無效或撤銷拍賣，判令返還時，本件權利移轉證書當然失其效力，本分署得命共同承受之移送機關繳銷，亦得逕予註銷，並通知地政機關登記其事由」係說明若法院判令返還土地時，該失效之權利移轉證書後續如何處理（繳銷或註銷），自非行政處分附款或對權利移轉證書效力之限制，與上訴人所稱回復可能性或執行程序是否終結無涉，且行政執行受執行期間之限制，亦難認本件執行須待分配表異議之訴判決確定後始得終結，上訴人之訴非有理由。

㈡縱認本件執行程序尚未終結而得就聲明異議程序續為訴訟，上訴人先位聲明訴請撤銷如原判決附表1編號1、2、3所列執行行為，核未逾越徵收期間及執行期間，且有其他執行案件併案執行，均無從撤銷，其訴為無理由：

1.本件稅額繳款書通知上訴人繳納營業稅3,130,871元，繳納期間為86年11月1日起至同年月10日止，依79年修正稅捐稽徵法第23條第1項規定，其徵收期間應自繳納期間屆滿之翌日（即86年11月11日）起算5年。又依稅捐稽徵法第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，稅捐稽徵機關始移送執行，足見上開繳納期間屆滿30日內仍不得移送執行，計算徵收期間時自

應扣除。上訴人於86年12月5日申請復查，至同年月31日作成復查決定之期間，共計26日，且依稅捐稽徵法第39條第1項但書規定，至上訴人提起訴願時即87年2月13日，均應暫緩移送執行，並依同法第23條第3項規定，於計算徵收期間時扣除上開暫緩執行期間（86年11月11日至87年2月13日）共95日。

2. 上訴人提起訴願，惟未就復查決定應納稅額繳納半數亦未提供擔保，經稅捐稽徵處於87年4月10日移送財務法庭執行，嗣經訴願決定撤銷部分罰鍰，其餘復查決定則維持，惟遭再訴願決定於89年1月5日撤銷上開訴願決定及復查決定，發回稅捐稽徵處另行復查程序。稅捐稽徵處乃於89年8月10日作成重為復查決定，維持系爭課稅處分，上訴人遂於89年9月22日就重為復查決定提起訴願。依本院106年度判字第549號判決意旨，重為復查程序為上訴人申請復查之延續，其重為復查階段之期間亦應暫緩執行，是於計算徵收期間，應予扣除89年1月5日至89年9月22日，共261日。至上訴人質疑財務法庭仍通知其於89年3月28日到場說明，並於同年5月5日仍持續執行銀行存款等情，或係該法庭未掌握重為復查時程而致，惟與暫緩執行期間應否自徵收期間中扣除，仍屬二事，上訴人主張重為復查階段之期間不得自徵收期間中扣除云云，並非可採。

3. 上訴人於89年9月22日就重核復查決定提起訴願，惟對重核復查決定應納稅額未繳納半數亦未提供擔保，遲至92年11月17日始申請提供擔保，移送機關則於同年月22日核准，並於92年12月31日撤回執行，是以，至少應以上訴人於89年9月22日就重核復查決定提起訴願時回復暫緩移送執行之狀態，於計算徵收期間時，扣除暫緩執行期間之始日，應自89年9月22日起算。倘如上訴人之主張，本件徵收期間屆滿日為91年12月6日，因本件已於87年4月10日移送執行，故91年12月6日之後仍得繼續執行，惟一旦移送機關准許上訴人92年11月17日提供擔保之申請而撤回執

行，因已逾徵收期間而不得扣除，隨即陷於不得執行之困境，自非妥當之解釋，洵非可採。是上訴人雖於移送執行後始提供擔保，惟解釋上扣除暫緩執行期間之始日應溯自89年9月22日起算，並至少計算至本院94年度判字第1720號判決之宣判日即94年11月10日止。以上徵收期間應扣除5年又49日（89年9月22日已於前段算入，故不重複計算），再扣除97年11月及98年2月依行政執行法第26條準用強制執行法第10條第1、2項規定各暫緩執行3個月，其徵收期間屆滿日至少計至98年6月20日。是本件既已於96年12月7日移送被上訴人執行，依96年修正稅捐稽徵法第23條第4項規定，本件移送執行並無逾徵收期間之情事，且可據以計算執行期間至少至108年6月19日。

4.復查決定、訴願或行政訴訟等程序終局決定或判決確定後補發稅額繳款書所展延之繳納期間，本質即暫緩移送執行之期間，本院97年度判字第835號判決亦同此旨，參酌徵收期間係消滅時效之性質，似非不得採取依稅捐稽徵法第23條第3項規定予以扣除之見解。又有關徵收期間及執行期間之規定，係該期間屆滿後，始向後發生不得執行之效果，而非溯自執行之始即不得執行。就本件訴訟而言，姑不論被上訴人有關徵收期間及執行期間，據以計算本件執行期間屆滿日應為110年8月19日止之其他主張是否可採，單依原審所認，執行期間至少已可計至108年6月19日，以上訴人先位聲明訴請撤銷之原判決附表1編號1至編號3所列之執行命令，均未逾上開執行期間，並無不得執行之情形，上訴人訴請原判決附表1編號1、2、3所列執行行為因逾執行期間而應撤銷之先位聲明，自無理由。

㈢上訴人先位聲明訴請撤銷如原判決附表1編號4、5、6所示新竹分署所為之部分拍賣程序、分配表程序及核發權利移轉證書等執行行為，固有部分債權源自被上訴人本件囑託執行，然被上訴人另有囑託新竹分署執行上訴人其他欠稅案，且新竹分署自身亦有上訴人欠稅執行案件，縱使被上訴人未囑託

系爭案件，新竹分署仍須依法執行上訴人其他欠稅案，是該執行行為係由新竹分署決定並以自身名義所為，非屬被上訴人之執行行為，則被上訴人自非上訴人請求事項之適格當事人。從而，上訴人以被上訴人為對造，先位聲明訴請撤銷新竹分署所為原判決附表1編號4、5、6之執行行為，顯係當事人不適格。況上訴人同時有欠稅案件繫屬於被上訴人及新竹分署，業如前述，是以原判決附表1編號4、5、6所列新竹分署之執行行為，均係新竹分署就其自身受理上訴人欠稅案件及受被上訴人囑託執行案件併案執行之結果，縱令86年營業稅案件有執行期間屆滿情事，惟新竹分署就上訴人其餘欠稅執行案件繼續執行，仍不生撤銷其執行行為之問題，亦非得由上訴人任擇執行標的物如原判決附表土地清單中數筆地號土地而主張部分撤銷或變更執行行為。

㈣備位聲明部分：上訴人訴請確認原判決附表1編號1、2、3所列執行行為違法，經核上開執行行為既無違誤，已如前述，則上訴人此部分確認之訴，自屬無理由。又上訴人備位聲明訴請確認原判決附表1編號4、5、6所列執行行為違法，核其非以被上訴人之執行行為為確認訴訟之標的，係當事人不適格，亦如前述，此部分上訴人之訴，仍無理由，爰判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院按：

㈠行政法院組織法第15條之2第1項規定：「最高行政法院各庭審理事件，經評議後認採為裁判基礎之法律見解，與先前裁判之法律見解歧異者，應以裁定敘明理由，提案予大法庭裁判。」第15條之10規定：「大法庭之裁定，對提案庭提交之事件有拘束力。」本庭受理本件上訴事件認採為裁判基礎之法律見解，因先前裁判間之法律見解歧異，提案予大法庭，業經大法庭就提案之法律爭議作成本院114年度大字第1號裁定，統一法律見解。大法庭之裁定係就提交事件即本件上訴事件之法律爭議所為之中間裁定，對於本件上訴事件具有拘

束效力。本庭就本件上訴事件，應以大法庭所採之法律見解為基礎，進行本案終局裁判。

㈡行為時（下同）即79年1月24日修正公布之稅捐稽徵法第23條第1項及第3項規定：「（第1項）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，已移送法院強制執行，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。……（第3項）依第39條暫緩移送法院強制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。」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法院強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。」第2項規定：「前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。」（102年5月29日修正公布增訂同條第2項第3款，110年12月17日修正公布同條第2項各款將暫緩移送執行之繳納稅額比例由半數減為「3分之1」，刪除第3項內容，另增訂同條第3項，明定中華民國110年11月30日修正之本條文施行前，稅捐稽徵機關已移送強制執行或依修正施行前第2項規定暫緩移送強制執行者，適用修正施行前之規定）。迨96年3月21日，稅捐稽徵法第23條增訂公布第4項規定：「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。」及第5項規定：「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。」亦即藉由強制執行，可使徵

收期間由5年，合併執行期間，延長到最長15年期間，並規定96年3月5日以前已移送執行尚未終結之案件，自96年3月5日起逾5年猶未執行終結者，不得再執行。然而到100年11月23日於同法第23條第5項增訂公布但書規定：「……但有下列情形之一，自96年3月5日起逾10年尚未執行終結者，不再執行：一、截至101年3月4日，納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣50萬元以上者。二、101年3月4日前經法務部行政執行署所屬行政執行處，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者。三、101年3月4日前經法務部行政執行署所屬行政執行處，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者。」亦即針對截至101年3月4日欠繳稅款50萬元以上、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，延長其執行期間，從原定101年3月4日屆滿延至106年3月4日。106年1月18日又將上開增訂的同法第23條第5項但書修正公布為：「……但截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣1,000萬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。」並增訂公布第6項：「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1,000萬元者，自106年3月5日起，不再執行。」亦即針對截至106年3月4日欠繳稅款達1,000萬元、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，再度延長其執行期間，從前次期限106年3月4日，再延至111年3月4日。迨110年12月17日又將上開增訂的同法第23條第5項但書修正公布為：「……但截至106年3月4日納稅義務人欠繳稅捐金額達新臺幣1,000萬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121

年3月4日：一、行政執行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、行政執行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。」亦即針對截至106年3月4日欠繳稅款達1,000萬元、曾被法院裁定拘提或管收，或曾被執行機關核發禁止命令之情形，再度延長其執行期間，從前次期限111年3月4日，再延至121年3月4日。

㈢由上觀之，稅捐徵收之徵起，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。稅捐徵收期間為稅捐稽徵機關請求納稅義務人履行繳納稅額之期間，係自課稅處分所確認稅捐債權的繳納期間屆滿之翌日即行起算，不待課稅處分確定，且只要繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，即由稅捐稽徵機關移送強制執行，但納稅義務人已依法申請復查，或對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願，或繳納半數稅額確有困難（於110年12月17日修正公布為繳納3分之1稅額），經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保，或依前述繳納部分稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關就其相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利者，暫緩移送強制執行，俟行政救濟或判決確定，才移送強制執行，而依稅捐稽徵法第23條第3項規定，徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或其他法律規定停止稅捐執行之期間，亦即徵收期間停止進行，不予計入，俟停止原因消滅後，徵收期間繼續進行，其期間與停止前已經過的期間一併計算。又依稅捐稽徵法第23條第1項但書之文義，可知於徵收期間屆滿前，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，於徵收期間屆滿後，仍得繼續強制執行（或參與執行分配，或參與破產程序），即係以移送執行等事由，作為時效不完成的原因，並僅以稅捐稽徵法第23條第4項規定徵收期間屆滿前已移送執行者，於5年徵收期間屆滿後仍得

繼續執行兩個階段各5年之期間，作為時效不完成的時間限制。

㈣納稅義務人於繳納期間屆滿之翌日起30日內，依法申請復查，該30日應自徵收期間扣除：

1. 稅捐稽徵法第23條第1項前段固規定，稅捐徵收期間自原繳納期間屆滿之翌日起算5年，惟依稅捐稽徵法第20條第1項本文規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵百分之1滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。」(修正前規定為每逾2日按滯納數額加徵百分之1滯納金)及第39條第1項本文規定：「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。」納稅義務人於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，方得移送強制執行，則繳納期間屆滿30日之前既不得移送強制執行，即屬於「依第39條暫緩移送執行」的情形，而為妨礙徵收期間進行之事由，倘納稅義務人於繳納期間屆滿之翌日起30日內，已依法申請復查，依稅捐稽徵法第39條第1項但書規定，該30日為暫緩移送執行之期間，依稅捐稽徵法第23條第3項規定自應予以扣除。

2. 依稅捐稽徵法第35條第1項規定，納稅義務人對載有應納稅額或應補徵稅額之核定稅額通知書不服，得於繳款書送達後，於繳納期間屆滿次日起30日內申請復查。此法定復查期間30日，與於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者始得由稅捐稽徵機關移送強制執行之暫緩執行期間，係屬相同，因此應予扣除之期間，自應以30日為計，不應採僅扣除至申請復查至第30日之期間。稅捐稽徵法第39條第1項但書規定：「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。」係在說明納稅義務人於法定復查期間申請復查，始得於繳納期間屆滿後30日暫緩移送強制執行。因此如未於法定復查期間申請復查，自仍應依稅捐稽徵法第20條第1項本文及第39條第1項本文規定，於繳納期間屆

滿後30日（即法定復查期間30日），移送強制執行，且此種情形既未於法定復查期間申請復查，稅捐稽徵機關會依稅捐稽徵法第20條規定，按應補繳稅額加徵滯納金（詳如後述），該加徵滯納金即屬已行使租稅債權，自不得將該30日於徵收期間予以扣除，故僅限於納稅義務人於繳納期間屆滿之翌日起30日內，依法申請復查者，該30日始應自徵收期間扣除。

3. 納稅義務人提起法律救濟，而依稅捐稽徵法第39條規定暫緩移送強制執行，其未依限繳納之稅款，本質上仍屬滯納，而有應否加徵滯納金之問題。然依現行稽徵實務，依稅捐稽徵法第35條第1項第1款規定，納稅義務人無須繳納部分稅款，即得於繳納期間屆滿之翌日起30日內「依限」申請復查，且依同法第39條第1項規定應暫緩移送強制執行。其後經復查決定有應補繳稅款者，應依稅捐稽徵法第38條第3項規定，自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日加計利息，而不加徵滯納金；反之，納稅義務人如「未依限」申請復查者，則應依稅捐稽徵法第20條規定，按應補繳稅額加徵滯納金。因此，納稅義務人既於繳納期間屆滿之翌日起30日內，依法申請復查，應暫緩移送執行，則該30日既為暫緩移送執行期間，亦不會加徵滯納金，則計算徵收期間應將該30日予以扣除。上訴意旨主張法定復查期間應計入徵收期間，不應予以扣除等語，自無足採。

㈤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半數(修正後為3分之1)或提供相當擔保，經判決確定後，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，其扣除期間之末日應計算至何時？

依稅捐稽徵法第23條第1項所規範據以計算稅捐徵收期間自「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，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，即稅捐處分已不得再循一般行政救濟程序為救濟之時。此業經本院114年度大字第1號裁定統一法律見解在案。

㈥經查，上訴人系爭課稅處分之繳納期間為86年11月1日起至同年月10日止，其於86年12月5日申請復查，至同年月31日復查決定作成，於87年1月16日復查決定送達，其後上訴人雖提起訴願，惟就復查決定應納稅額未繳納半數亦未提供擔保，經稅捐稽徵機關於87年4月10日移送財務法庭執行，經財政部於89年1月5日以再訴願決定撤銷上開訴願決定及復查決定，發回稅捐稽徵處另行復查程序；嗣由稅捐稽徵處於89年8月10日作成重為復查決定，仍維持系爭課稅處分，上訴人不服，就重為復查決定於89年9月22日提起訴願，惟對重核復查決定應納稅額未繳納半數亦未提供擔保，遲至92年11月17日始申請提供擔保，移送機關則於同年月22日核准，並依財政部92年12月22日台財稅字第0920457599號函釋，於92年12月31日撤回執行，系爭課稅處分之行政訴訟救濟於94年11月10日確定，稅捐稽徵機關於96年12月7日移送被上訴人執行等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。從而依前開說明，上訴人系爭課稅處分之徵收期間應自原課稅

處分所定之繳納期間屆滿之翌日即86年11月11日起算5年，惟應扣除暫緩執行或其他法律規定停止稅捐執行之期間。因上訴人已依法申請復查，即應自86年11月11日起暫緩移送執行，迄上訴人於87年2月13日提起第1次訴願，並未就復查決定應納稅額繳納半數亦未提供擔保，始不符合暫緩移送執行之要件，是自86年11月11日至87年2月13日止之暫緩移送執行期間共計95日，即應自徵收期間扣除。上訴人於87年2月13日、89年9月22日分別提起2次訴願，該2次之訴願程序期間，因上訴人未就復查決定或重核復查決定應納稅額繳納半數亦未提供擔保，不符合暫緩執行的要件，此2段訴願程序階段之期間仍應計入徵收期間之計算。至重核復查，即回復復查階段，亦為復查期間之延續，依稅捐稽徵法第39條第1項但書及第23條第3項規定，應暫緩移送執行，迄上訴人於89年9月22日提起2次訴願，並未就重核復查決定應納稅額繳納半數亦未提供擔保，始不符合暫緩移送執行之要件，是此階段復查期間(89年1月5日至89年9月22日)之暫緩移送執行期間共計262日，即應自徵收期間扣除。上訴人於92年11月24日始完成提供擔保而暫緩執行，系爭課稅處分訴訟則於94年11月10日始經判決確定，是自92年11月24日至94年11月10日止之暫緩移送執行期間共計718日，即應自徵收期間扣除。準此，本件徵收期間應自原系爭課稅處分繳納期間屆滿之翌日即86年11月11日起算5年，扣除暫緩執行之期間共計1,075日(95日＋262日＋718日)，其徵收期間屆滿日為94年10月21日(86年11月11日＋5年＋1,075日)。復依行政執行法第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。而準用強制執行法第10條規定，實施強制執行時，經債權人同意者，執行法院得延緩執行，延緩執行之期限不得逾3個月，債權人聲請續行執行而再同意延緩執行者，以1次為限。稅捐稽徵機關依據行政執行法第26條準用強制執行法第10條規定，於97年11月及98年2月各延緩執行3個月，共計6個月，核屬稅捐稽徵法第23條第3項規定所

指「其他法律規定停止稅捐之執行」者，故其執行期間之計算，應扣除徵納雙方合意延緩執行之期間，是本件執行期間尚應扣除6個月。依稅捐稽徵法第23條僅規定5年徵收期間屆滿前應移送執行，並無執行期間之限制，導致稅捐稽徵機關只須於5年徵收期間屆滿前移送執行，執行署未將執行程序終結，即得無限期執行，為解決此種不合理情形，96年3月21日遂於稅捐稽徵法第23條增訂公布第4項及第5項，藉由強制執行，可使徵收期間及執行期間合計延長到最長15年期間。本件由於稅捐稽徵機關已於87年4月10日移送執行，依96年3月21日修正公布稅捐稽徵法第23條第4項規定，稅捐稽徵機關於徵收期間屆滿日(94年10月21日)之翌日起5年內，再於96年12月7日移送執行，故應加計10年執行期間，及扣除法律規定停止稅捐之執行期間6個月(即徵納雙方合意延緩執行之期間)，計算執行期間至105年4月19日始屆滿(94年10月21日＋10年＋180日)，以上訴人於原審先位聲明訴請撤銷之原判決附表1編號1所列99年8月27日執行行為、編號2所列99年8月27日執行行為及編號3所列104年8月4日執行行為，均未逾上開執行期間，並無不得執行之情形。從而，上訴人訴請原判決附表1編號1、2、3所列執行行為因逾執行期間而應撤銷之先位聲明，自應認屬無理由。至上訴人於提起訴願時未就復查決定應納稅額繳納半數亦未提供擔保，其後始供擔保，僅係向後暫緩執行，並不能溯及既往扣除徵收期間，縱移送機關撤回之前已送執行部分，然無證據證明移送機關撤回執行時，並由執行機關撤銷所有查封或扣押命令，回復未移送執行的狀態，自不能將已經過的徵收期間溯及扣除。原判決就上訴人於移送執行後供擔保可否溯及扣除徵收期間、扣除徵收期間之末日似非不得計算至補發稅額繳款書所展延之繳納期間等論述，理由雖有未當，惟駁回結論並無不合，仍應予維持。至上訴人於原審備位聲明訴請確認原判決附表1編號1、2、3所列執行行為違法，經核原判決附表1編號1、2、3所列執行行為既無違誤，已如前述，上訴人此部

分確認之訴，自屬無理由，原判決予以駁回，並無違誤。上訴意旨主張原判決有適用法規不當之違背法令，自無足採。原判決另敘明本件執行程序業已終結，上訴人提起撤銷訴訟，難認有權利保護必要等語，核屬贅論，不論當否，與判決結果均不生影響。上訴意旨就無關判決結論之贅論，指摘原判決此部分違背法令，並無可採。

㈦行政執行法施行細則第20條規定：「（第1項）公法上金錢給付義務之執行，應以執行標的物所在地之該管行政執行處為執行機關；其不在同一行政執行處轄區者，得向其中任一行政執行處為之。（第2項）應執行之標的物所在地不明者，由義務人之住居所、公務所、事務所或營業所所在地之行政執行處管轄。（第3項）受理公法上金錢給付義務執行事件之行政執行處，須在他行政執行處轄區內為執行行為時，應囑託該他行政執行處為之。」準此，公法上金錢給付義務之執行，應由執行標的物所在地之行政執行處執行，受理公法上金錢給付義務執行事件之行政執行處，須在他行政執行處轄區內為執行行為時，則應囑託該他行政執行處為之。本件原判決附表1編號4至6所執行標的物所在地在新竹分署所管轄轄區，被上訴人依行政執行法施行細則第20條第3項規定囑託新竹分署執行，於法有據。且新竹分署亦有上訴人其他欠稅案件依法執行中，是新竹分署無論係基於本身之執行行為或受被上訴人囑託之執行行為，均歸屬於新竹分署的執行行為，基於權責相符，倘係就受囑託執行標的物所在地之執行為聲明異議或提起行政訴訟，其當事人則應以受囑託之執行機關為對象，始屬適格。原判決以上訴人先位聲明訴請撤銷如附表1編號4、5、6所示新竹分署所為之部分拍賣程序、分配表程序及核發權利移轉證書等執行行為，係當事人不適格，而駁回上訴人此部分之訴，於法並無違誤。又上訴人就受囑託執行事項係對被上訴人聲明異議，未對新竹分署聲明異議，縱原審命上訴人為補正適格之被告，亦會因對已執行終結之執行事項聲明異議，不符合行政執行法第9

條第1項規定，異議不合法，其提起撤銷訴訟亦屬不合法，所提撤銷訴訟既不合法，則提起確認訴訟亦違反補充性原則，亦屬不合法，原審未命補正適格之被告，逕予駁回，結論並無違誤。上訴意旨主張執行名義的合法性仍須由被上訴人審查，當事人係屬適格，原判決認當事人不適格，復未定期命上訴人補正，原判決有適用法規不當之違法云云，核屬主觀一己之見解，自無足採。

㈧綜上，原判決並無上訴人所指違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　4　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　鍾　啟　煒

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

法官　王　俊　雄

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