最　高　行　政　法　院　判　決

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

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7月6日臺北高等行政法院109年度訴字第1014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、案件事實：

㈠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(下稱系爭課稅處分)，補徵上訴人綜合所得稅新臺幣（下同）24,094,072元，繳納期間為民國87年1月6日起至同年1月15日，上訴人不服申請復查，經中區國稅局88年5月7日中區國稅法字第880025398號復查決定（下稱復查

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，嗣上訴人提起訴願並經財政部89年1月14日台財訴字第0000000000號訴願決定（下稱第1次訴願決定）撤銷後，復經中區國稅局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），展延繳納期限至89年12月29日；上訴人仍未甘服，提起訴願並經財政部90年9月5日台財訴字第0000000000號訴願決定（下稱第2次訴願決定）撤銷後，中區國稅局再以92年8月19日中區國稅法二字第0000000000號重核復查決定（下稱第2次重核復查決定），展延限繳期限至92年9月10日。上訴人再於92年9月18日提起訴願，並於同年12月10日完成向中區國稅局提供擔保，經財政部93年2月3日台財訴字第0000000000號訴願決定駁回（即第3次訴願決定）後，提起行政救濟，經本院95年12月14日95年度判字第2066號判決駁回確定。

㈡上開行政救濟程序確定後，被上訴人以應納稅額繳款書繳納期間屆滿日96年5月31日止為由，將81年度綜合所得稅核課處分之徵收期間自原繳納期間屆滿翌日即87年1月16日起算，依稅捐稽徵法第23條第1項前段、同條第3項及同法第39條第1項、第2項等規定，參酌財政部令函所示，暫緩執行或停止執行期間應予扣除不算入徵收期間內，於扣除申請復查、第1次重核復查、第2次重核復查及提供擔保提起行政救濟等暫緩移送強制執行之期間後，主張81年度綜合所得稅核課處分之徵收期間屆滿日為100年1月24日，經中區國稅局於96年8月8日移送執行，被上訴人受理執行後，自96年8月10日起陸續調查上訴人之財產開始執行，依稅捐稽徵法第23條第4項規定，認本件執行期間尚未屆滿，執行期間屆滿日為110年1月23日，並以96年綜所稅執特專字第66110號執行事件續予執行。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日就本執行事件聲明異議，經法務部行政執行署以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，上訴人不服，遂提起本件行政訴訟，並

聲明：1.先位聲明：原處分[被上訴人96年度綜所稅執特專字第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日後如臺北高等行政法院（下稱原審）109年度訴字第1014號判決（下稱原判決）附表1所示之執行行為，下同]及其異議決定（法務部行政執行署109年8月10日109年度署聲議字第56號異議決定，下同）均撤銷。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：確認原處分為違法。

二、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。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠本件稅額繳款書通知上訴人繳納本稅23,812,658元及利息，繳納期間為87年1月6日起至同年月15日止，依79年修正稅捐稽徵法第39條第1項「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」之規定，足見上開繳納期間屆滿30日內仍不得移送執行，故計算徵收期間時應扣除87年1月16日起至同年2月15日止，共30日。又前揭繳納期間屆滿30日之87年2月15日起，至88年5月7日復查決定作成之日止，亦屬不得移送執行之期間，計算徵收期間時，自應扣除（繳納期間屆滿之翌日）87年1月16日起至（復查決定作成日）88年5月7日止，共476日。

㈡復查決定作成（88年5月7日）後至提起訴願（88年7月5日）期間得扣除：

上訴人87年3月11日申請復查，中區國稅局於88年5月7日作成復查決定，並展延繳納期限至88年6月25日，上訴人再於88年7月5日，提起訴願，依稅捐稽徵法第39條第1項但書規定，自87年3月11日申請復查，至上訴人提起訴願之88年7月5日，均應暫緩移送執行。又上訴人提起訴願（88年7月5日）至89年1月14日第1次訴願決定作成期間，亦應暫緩移送執行，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（自88年5月7日至89年1月14日），共252日。

㈢重核復查期間得扣除：

1.上訴人就復查決定於88年7月5日提起訴願，惟未繳納半數應納稅額亦未提供擔保，嗣經第1次訴願決定撤銷後，中區國稅局於89年11月27日作成第1次重核復查決定，並展延繳納期限至89年12月29日。依本院106年度判字第549號判決意旨，重核復查程序為上訴人申請復查之延續，此期間應暫緩執行，於計算徵收期間時應予扣除（89年1月14日至89年12月29日），共350日。

2.上訴人就第1次重核復查決定於89年12月20日提起第2次訴願，經第2次訴願決定（90年9月5日作成）撤銷後，中區國稅局於92年8月19日作成第2次重核復查決定，並展延繳納期限至92年9月10日，依同上見解，此期間（90年9月5日至92年9月10日）共735日，應暫緩執行，於計算徵收期間時應予扣除。

㈣提起訴願後若提供擔保，得溯及自申請提供擔保時扣除：上訴人係於92年10月23日申請提供擔保，並於92年12月10日完成提供擔保，則自申請提供擔保至完成提供擔保期間，應暫緩執行，又自完成提供擔保後，續算至95年12月14日本院95年度判字第2066號判決確定，均應暫緩執行，於計算徵收期間時，予以扣除（92年10月23日至95年12月14日），共1,148日。

㈤宣判日至補發繳款通知書繳納期間屆滿日，應計入徵收期間：

1.本院97年度判字第835號判決意旨及財政部99年11月11日台財稅字第09904129070號令均認扣除稅捐稽徵法第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，原審因而認為，補發稅額繳款書所展延之繳納期間，本質上即暫緩移送

執行之期間，參酌徵收期間係消滅時效之性質，應可依稅捐稽徵法第23條第3項規定予以扣除。

2.本件於計算徵收期間時，應扣除上開暫緩執行期間（自宣判日95年12月14日至補發繳款通知書繳納期間屆滿日96年5月31日），又繳納期間屆滿30日之滯納期間可扣除，已如前述，本件補發繳款通知書繳納期間屆滿96年5月31日後30日，即96年6月30日，於計算徵收期間時，應扣除之暫緩執行期間，應自宣判日95年12月14日至96年6月30日，共198日。

㈥97年11月及98年2月合意延緩執行3個月共2次，應自執行期間扣除：關於執行期間之性質，本院99年度判字第1138號判決雖採法定期間之見解，惟未明確指其係屬何種法定期間，自無時效中斷及時效不完成之適用。又強制執行法第10條第1項之停止執行，雖非屬稅捐稽徵法第39條所定「應」停止執行，但就行政執行而言，其既開啟執行程序，自以繼續執行至程序終結為目標，中途暫緩或停止，均將影響執行效果，對債權人、執行機關顯為不利，是其合意停止執行，應係為債務人之利益，以減少無謂之程序勞費，避免因行政救濟變更而有不能回復損害之弊，若認上開期間不得自徵收期間中扣除，顯影響債權人接受合意停止執行之意願，則強制執行法第10條第1項之規定，無異淪為虛設，是強制執行法第10條第1項之停止執行，仍應解釋為稅捐稽徵法第23條第3項之「其他法律規定停止稅捐之執行者」，於計算執行期間時，應予扣除。97年11月及98年2月合意延緩執行3個月共2次，共180天，應自執行期間扣除。

㈦上訴人先位聲明訴請撤銷之原判決附表1編號1-6所列最晚之執行日期為109年9月8日，惟本件徵收期間截止為100年9月10日[徵收期間起算日87年1月16日+5年+476日(扣除期間)+252日(扣除期間)+350日(扣除期間)+735日(扣除期間)+1,148日(扣除期間)+198日(扣除期間)]，執行期間屆滿為111年3月8日[徵收期間截止100年9月10日+10年+180日(扣除期

間)]，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，且執行期間至少至111年3月8日，並無不得執行之情形。從而，上訴人訴請原判決附表1編號1-6所列執行行為因逾執行期間而應撤銷之先位聲明，為無理由。

㈧上訴人先位聲明訴請撤銷原判決附表1編號1-6所示收取命令、拍賣程序、分配表程序及核發權利移轉證書等執行行為，被上訴人另有其他執行案件併案執行，無從逕予撤銷，此部分上訴人之訴亦無理由：被上訴人受理移送機關移送之上訴人欠稅案件，除本件爭執之81年度綜合所得稅外，尚有14件執行案件合併執行，於原判決附表1編號6之執行行為時（109年9月7日）已併案執行，依行政執行法第26條準用強制執行法第33條規定，已實施執行行為之效力，亦及於該併案之他債權人，如聲請強制執行之債權人撤回聲請，原實施之執行處分，對他債權人繼續有效（辦理強制執行事件應行注意事項第18點第3項參照）。換言之，合併執行之不同執行名義，除執行程序應合併辦理外，如聲請執行在前之執行名義嗣後因故撤回，其已實施之執行行為，對於聲請執行在後之執行名義仍繼續有效，不受在前執行名義之影響，故縱使81年度綜合所得稅案件有上訴人所主張之執行期間屆滿情事，則被上訴人依法仍應就上訴人其餘欠稅執行案件繼續執行，上訴人聲明撤銷上開執行行為全部，自非可採。況原判決附表1編號1-6所示之執行行為，並非僅為81年度綜合所得稅案件之執行行為，雖被上訴人以上開第66110號作為代表執行之案號，或將執行所得沖償哪一個併案執行案件，尚不影響其為多數執行案件併案執行之結果，是縱系爭執行名義不得執行，其他執行案件執行名義之債權金額仍足為執行，亦無從撤銷或變更該執行行為等語，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

四、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。原判決採被上訴人之主張扣除期間之末日應計算至移送機關就本院確定判決填發應納稅額繳款書繳納期間屆滿30日止，即有違誤。

㈥經查，上訴人系爭課稅處分之繳納期間為87年1月6日起至同年月15日止，其於87年3月11日申請復查，至88年5月7日復查決定作成，其後上訴人雖於88年7月5日提起訴願，惟就復查決定應納稅額未繳納半數亦未提供擔保，經訴願機關於89年1月14日作成第1次訴願決定撤銷復查決定，由稅捐稽徵機

關另為處分；嗣由稅捐稽徵機關於89年11月27日作成第1次重核復查決定，上訴人不服，就重核復查決定於89年12月20日提起第2次訴願，惟對第1次重核復查決定應納稅額未繳納半數亦未提供擔保，經訴願機關於90年9月5日作成第2次訴願決定撤銷第1次重核復查決定，由稅捐稽徵機關另為處分；嗣稅捐稽徵機關於92年8月19日作成第2次重核復查決定，上訴人雖於92年9月18日提起第3次訴願，惟對第2次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12月10日始完成提供擔保，系爭課稅處分之行政訴訟救濟於95年12月14日判決確定，稅捐稽徵機關於96年8月8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87年1月16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87年1月16日暫緩移送執行，迄上訴人於88年7月5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87年1月16日至88年7月5日止之暫緩移送執行期間共計536日，即應自徵收期間扣除。上訴人於88年7月5日、89年12月20日及92年9月18日分別提起3次訴願，該3次之訴願期間，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3段訴願程序階段之期間仍應計入徵收期間之計算。至第1次至第2次之重核復查，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，迄上訴人分別於89年12月20日及92年9月18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2階段(89年1月14日至89年12月20日、90年9月5日至92年9月18日)之暫緩移送執行期間共計1,086日(342日＋744日)，即應自徵收期間扣除。上訴人於92年12月10日始完成提供擔保而暫緩

執行，系爭課稅處分訴訟則於95年12月14日始經判決確定，是自92年12月10日至95年12月14日止之暫緩移送執行期間共計1,101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87年1月16日起算5年，扣除暫緩執行之期間共計2,723日(536日＋1,086日＋1,101日)，其徵收期間屆滿日為99年7月1日(87年1月16日＋5年＋2,723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，法務部行政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96年8月8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，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109年12月28日始屆滿(99年7月1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至6所列最晚之執行日期109年9月8日，均未逾上開執行期間，並無不得執行之情形。從而，上訴人於原審訴請原判決附表1編號1至6所列執行行為因逾執行期間而應撤銷之先位聲明，自應認為無理由。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，自不能將已過的徵收期間溯及扣除。原判決就上訴人提起訴願後始提供擔保可否溯及扣除徵收期間、扣除徵收期間之末日計算至補發稅額繳款書所展延之繳納期間屆滿30日止等論述，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至6所列執行行為違法，經核附表1編號1至6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。

㈦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。

五、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