最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第526號

上　訴　人　洪石和

訴訟代理人　黃麗蓉　律師
　　林石猛　律師
　　戴敬哲　律師
被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘

上列當事人間退還稅款等事件，上訴人對於中華民國113年8月2日臺中高等行政法院111年度訴字第122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、上訴人81年度綜合所得稅經被上訴人最終重核復查決定，核定上訴人取自太極門學會之其他所得新臺幣（下同）60,992,513元，併計上訴人與配偶游美容之利息及營利所得，歸課核定所得總額61,398,898元，補徵應納稅額23,812,658元，並裁處罰鍰23,726,600元。上訴人不服，循序提起行政爭訟，經臺中高等行政法院（下稱原審）93年度訴字第131號判決及本院95年度判字第2066號判決駁回確定在案後，多次提起再審，經本院判決（97年度判字第935號及99年度判字第862號）駁回其再審之訴。上訴人再依行政程序法第117條及第128條第1項第2款、第3款規定，向被上訴人申請重開行政程序，經被上訴人民國105年2月22日中區國稅苗栗綜所字第0000000000號函否准其申請後，循序提起行政訴訟，經原審106年度訴字第189號判決及本院109年度判字第135號判決駁回確定後，數次提起再審，亦均遭本院駁回其再審之訴

（109年度判字第628號判決、110年度再字第1號裁定）。上訴人復於110年5月14日依110年12月17日修正前（下稱行為時）稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被上訴人請求退還81年度綜合所得稅溢繳稅款等，經被上訴人110年7月15日中區國稅苗栗綜所字第0000000000號函（下稱原處分）駁回後，循序提起行政訴訟，聲明：㈠先位聲明：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應作成返還：⑴如起訴狀附表1（下稱附表1）所示之錯誤收取及溢繳稅款共計2,523,101元，及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按各被執行抵繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息。⑵自法務部行政執行署新竹分署（下稱新竹分署）於109年8月21日拍賣如起訴狀附表2（50筆土地，下稱附表2）土地程序中，因承受自上訴人81年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯納金（利息）及罰鍰金額、執行費共計62,293,772元等值如起訴狀附表3（30筆土地）土地及其差額60,269元之行政處分。㈡備位聲明：1.原處分及訴願決定均撤銷。2.被上訴人應作成返還：⑴如附表1所示之錯誤收取及溢繳稅款共2,523,101元，及各自附表1被執行抵繳日至返還日止，按各被執行抵繳之金額，依被執行抵繳日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息。⑵自新竹分署於109年8月21日拍賣如附表2土地程序中，因承受土地抵充繳納上訴人81年度綜合所得稅稅款及行政救濟利息、滯納金（利息）及罰鍰金額、執行費用共計62,293,772元，及自109年9月7日抵繳日（承受土地之權利移轉證書發給日）起至返還日止，依該執行抵繳日之郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。案經原審111年度訴字第122號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與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上訴人81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰處分，已經行政訴訟判決實體審究而確定，具有既判力，上訴人再主張被上訴人作成81年度綜合所得稅課稅處分及罰鍰處分有適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致其溢繳稅款及罰款，依行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定，申請被上訴人作成退還溢繳稅款、罰款、滯納金（利息）等之行政處分，於法自屬無據。況上訴人於本件有關「敬師禮」是贈與、太極門不是補習班、被上訴人未實質查核、逕依檢調移送資料核課等主張，均已於原審93年度訴字第131號事件主張，並經該案判決論駁明確，且經本院95年度判字第2066號判決肯認而駁回上訴人於該案之上訴確定。是以，上訴人所主張係與原審93年度訴字第131號及本院95年度判字第2066號判決確定既判力範圍相反之理由，所為退稅請求仍屬無理由，應予駁回。

㈡本院107年度判字第422號判決對於80、82至84年度綜合所得稅，廢棄發回之理由係指摘被上訴人及原審未盡調查義務，所為推計課稅是否合理，事實尚有未明而發回。發回後，原審以107年度訴更一字第19號事件審理時，被上訴人審酌前開判決指摘待證事項，其掌握之相關事證雖可證明上訴人有開班招生，並以收取費用為對價教授氣功等技藝之行為，惟因上訴人未盡協力義務，且被上訴人未掌握確屬各該年度學員人數、收費資料及相關資料因歷時久遠而無法提供，致難以查明釐清事實，經原審諭示雙方試行和解，上訴人於108年9月27日向被上訴人提出確認和解內容之申請書，並附上承諾書承諾該案以和平程序進行行政訴訟和解協商，被上訴人為定紛止爭始與上訴人和解，將該80、82至84年度其他所得均更正為0元。又觀諸原審107年度訴更一字第19號和解筆錄可知，上開和解內容就上訴人所爭執之金錢收入（無論是弟子或學員所交付之款項名為學費或敬師禮、拜師禮），並未否定其為「其他所得」之性質，僅是因上訴人未提出學員人數、收費等相關資料，且被上訴人因年代久遠而有查核上

窒礙難行之處，難以釐清事實，始經重行計算後，將「其他所得」核定為0元，實難據此採認上訴人所主張之「贈與」性質，且無從以該和解內容遽指本件81年度綜合所得稅有計算錯誤之情事。再者，本院107年度判字第422號判決理由亦指出：所得稅係按年度課稅，各年度之課稅基礎事實並不相同，雖稅捐稽徵機關將納稅義務人各年度所得稅列載於同一課稅處分中，但經納稅義務人分別進行行政救濟，則各年度課稅處分所進行之行政訴訟並非同一訴訟標的。是兩造雖就80、82至84年度綜合所得稅經原審107年度訴更一字第19號達成訴訟上和解，惟與本件81年度綜合所得稅究屬不同年度，課稅事實並不相同，且上開和解範圍既不包含上訴人81年度綜合所得稅之其他所得、罰鍰，無論該訴訟上和解緣由為何，均非得據以翻異本件業經實體判決確定之81年度課稅處分、罰鍰處分。故尚難以上揭和解內容，據以認定被上訴人對上訴人81年度綜合所得稅之核定有適用法令錯誤、認定事實錯誤、計算錯誤或可歸責於政府機關之錯誤等情事。

㈢在推翻本院95年度判字第2066號確定判決肯認系爭81年度綜合所得稅課稅及罰鍰處分合法性之既判力之前，系爭課稅及罰鍰處分作為被上訴人收取上訴人稅款之公法上法律原因，並無公法上不當得利之情事，而使上訴人得依行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退稅。又本院107年度判字第422號判決之救濟標的並非81年度綜合所得稅事件，對之並無拘束力，而80、82-84年度綜合所得稅雖經本院上開判決發回原審以107年度訴更一字第19號事件審理，惟因兩造達成訴訟上和解而未就上訴人所稱之新事證、新證據為實質審理判斷，自無從以本院107年度判字第422號判決發回意旨即認81年度綜合所得稅事件原確定判決所肯認之系爭課稅處分、罰鍰處分，有何違誤之處。

㈣關於系爭81年度綜合所得稅事件是否逾徵收期間部分：

1.上訴人就其主張徵收期間於96年3月17日屆滿、執行期間於106年3月16日屆滿，惟均未提出明確計算方式，甚且於上訴

人準備七狀就系爭81年度綜合所得稅事件之執行期間截止日載為106年2月28日，所述前後不一，難以採信。

2. 上訴人就其主張已於86年12月底收受送達繳納期間為87年1月6日至同年月15日之稅額繳款書，並未提出證明，惟審諸被上訴人「重送」繳款書而展延繳納期間至87年2月10日，上訴人於87年3月11日申請復查而得合法開啟行政救濟程序直到本院95年度判字第2066號判決確定，是以，上訴人主張無以採信，本件自應以被上訴人主張因重送繳款書展延繳納期間至87年2月10日為真。

3. 本件81年度綜合所得稅事件徵收期間自繳納期間87年2月10日屆滿之翌日起算，自87年2月11日起算30日至87年3月12日，為上訴人依法得申請復查期間，稅捐稽徵機關尚不得移送執行，復因上訴人於87年3月11日提出復查申請，依稅捐稽徵法第39條第1項但書規定而暫緩移送強制執行；88年5月7日被上訴人作成復查決定並重新發單展延繳納期間至88年6月25日，依同法第39條第1項前段規定，88年6月25日起算30日即88年7月25日仍未繳納始移送執行，是自87年2月11日起至88年7月25日止，共計529日，屬同法第23條第3項規定應自徵收期間扣除之暫緩執行期間。又上訴人於88年7月5日提起訴願，惟未依法繳納半數應納稅額或提供相當擔保，依同法第39條第2項規定稅捐稽徵機關應移送執行，嗣訴願機關於89年1月14日訴願決定撤銷復查決定，行政救濟程序回復上訴人申請復查階段，依同法第39條第1項但書規定暫緩執行，被上訴人於89年11月27日第1次重核復查決定並重新發單展延繳納期間至89年12月29日，依同法第39條第1項前段規定，89年12月29日起算30日即90年1月28日，仍未繳納始移送執行，是自89年1月14日起至90年1月28日止，共計381日屬同法第23條第3項規定應自徵收期間扣除之暫緩執行期間。上訴人於89年12月20日提起訴願，惟未依法繳納半數應納稅額或提供相當擔保，依同法第39條第2項規定稅捐稽徵機關應移送執行，訴願機關於90年9月5日訴願決定撤銷被上

訴人第1次重核復查決定，行政救濟程序回復上訴人申請復查階段，依同法第39條第1項但書規定暫緩執行，被上訴人於92年8月19日作成第2次重核復查決定並重新發單展延繳納期間至92年9月10日，依同法第39條第1項前段規定，92年9月10日起算30日即92年10月10日，仍未繳納始移送執行，惟上訴人依法提起訴願後，於92年10月23日向被上訴人所屬苗栗分局申請提供擔保，並於92年12月10日經該局核准並完成擔保，依同法第39條第2項第2款規定應暫緩執行，嗣訴願機關於93年2月3日訴願決定駁回，上訴人提起行政訴訟，直至95年12月14日本院判決駁回確定，終局完成行政救濟程序，是自90年9月5日起至95年12月14日止，共1,927日屬同法第23條第3項規定應自徵收期間扣除之暫緩執行期間。是以，徵收期間自87年2月11日起算5年，扣除以上應扣除之暫緩執行期間共計2,837日（529+381+1,927=2,837），徵收期間屆滿日為99年11月23日。

㈤關於系爭81年度綜合所得稅事件是否逾執行期間部分：被上訴人於徵收期間屆滿前之96年8月1日移送執行，且執行機關於96年9月間起即開始執行，故執行期間為徵收期間屆滿之翌日起10年，執行期間屆滿日為109年11月23日，是以，被上訴人與財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）於109年9月8日以稅捐債權人身分承受上訴人不動產以作為執行受償之方式，並未逾執行期間。

㈥綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，上訴人訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由。又上訴人之先、備位聲明均基於行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定，惟其所持行為時稅捐稽徵法第28條第2項之請求權既無理由，則其所為之先、備位聲明自無從准許，應予駁回。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴理由再予論述如下：

㈠依行政訴訟法第4條第1項規定，撤銷訴訟之訴訟標的應為「原告所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主

張」，且依同法第213條規定，上開撤銷訴訟之訴訟標的，於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。是原告提起撤銷訴訟如經判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）自及於確認「原告所主張之行政處分並無違法或侵害原告之權利或法律上利益」。準此，對行政處分提起撤銷訴訟，在其主張的原因事實範圍內，該處分之合法性為撤銷訴訟訴訟標的之內容，如撤銷訴訟經法院實體判決認處分並無違法而駁回原告之訴確定者，行政處分之合法性已經裁判而對該原因事實涵攝於法律後之法律效果之確認有既判力，該撤銷訴訟之當事人均應受其拘束，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷，此即撤銷訴訟判決既判力之確認效。

㈡98年1月21日修正公布稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」又「行政訴訟法第213條規定：『訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。』故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷」（改制前本院72年判字第336號前判例參照）。本件納稅義務人依行為時稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回」（本院95年2月份庭長法官聯席會議〈一〉意旨

參照）。修正後稅捐稽徵法第28條第3項增列：「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前2項規定。」係將前述與既判力規定如何適用之法理加以明文，修正前、後關於稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求之行使，同樣應受既判力之拘束，並無利或不利之差別，此部分自無涉修正後同條第6項但書規定：「但修正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前之規定」之適用。因此就已經行政訴訟實體審究而確定之行政處分而言，在訴訟法所特有之既判力規制下，唯有先以再審程序推翻既判力，方有回復各該訴訟程序續對行政處分之違法性進行審查之可能。是以在本稅及罰鍰業經行政法院實體確定判決予以維持之情況下，納稅義務人即不得依修正前、後稅捐稽徵法第28條之相關規定，另以與原確定判決既判力範圍相反之理由請求退稅。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。

㈢經查，原判決業已詳細說明上訴人上開81年度綜合所得稅經被上訴人核定補稅及裁處罰鍰之處分，上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審93年度訴字第131號判決駁回上訴人之訴，及經本院95年度判字第2066號判決駁回上訴，而告確定。上訴人多次提起再審，亦分別經本院97年度判字第935號及99年度判字第862號判決駁回其再審之訴在案。依前開說明，被上訴人對上訴人81年度綜合所得稅之補稅及裁處罰鍰處分之合法性，既經裁判確定，即有撤銷訴訟判決既判力之確認效，上訴人於本訴訟不得為與確定判決意旨相反之主張而請求退稅，本院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷，上訴人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅，原判決依本院前開決議，駁回上訴人之訴，於法無違。至本院107年度判字第422號判決係對於上訴人80年度、82至

84年度綜合所得稅，廢棄發回之判決，其判決理由係指摘被上訴人及原審未盡調查之義務，所為推計課稅是否合理，事實尚有未明，而予發回，發回後原審於107年度訴更一字第19號成立和解，和解內容就上訴人所爭執之金錢收入（無論是弟子或學員所交付之款項名為學費或敬師禮、拜師禮），並未否定其為「其他所得」之性質，僅是因上訴人未提出學員人數、收費等相關資料，且被上訴人因年代久遠而有查核上窒礙難行之處，難以釐清事實，始經重行計算後，將「其他所得」核定為0元，實難據此採認上訴人所主張之「贈與」性質，且無從以該和解內容遽指本件81年度綜合所得稅有計算錯誤之情事。所得稅係按年度課稅，各年度之課稅基礎事實並不相同，雖稅捐稽徵機關將納稅義務人各年度所得稅列載於同一課稅處分中，但經納稅義務人分別進行行政救濟，則各年度課稅處分所進行之行政訴訟並非同一訴訟標的。是兩造雖就80年度、82至84年度綜合所得稅經原審107年度訴更一字第19號達成訴訟上和解，惟與本件81年度綜合所得稅究屬不同年度，課稅事實並不相同，且上開和解範圍既不包含上訴人81年度綜合所得稅之其他所得、罰鍰，無論該訴訟上和解緣由為何，均非得據以翻異本件業經實體判決確定之81年度課稅處分、罰鍰處分，尚難以上揭和解內容，據以認定被上訴人對上訴人81年度綜合所得稅之核定有適用法令錯誤、認定事實錯誤、計算錯誤或可歸責於政府機關之錯誤等情事。上訴人於原審主張之新事證：96年刑事判決確定無罪無欠稅、98年監察院調查意見、申明表7,401人次中有140份為系爭81年度表明給付者為贈與、被上訴人80年度、82-84年度重核復查決定書表明太極門非補習班、被上訴人99年7月公文表示80-85年度綜合所得稅及罰鍰案係基於同一基礎事實之核課處分、本院107年度判字第422號判決認81年度綜合所得稅之確定判決未及審酌刑事判決及7,401份申明表、國稅局認定80年度、82-84年度成本及必要費用率已達100%，將處分更正為0、原審109年5月5日、7月23日二

度發函被上訴人請其依80、82-84年綜合所得稅更正為0之同一標準處理，依稅捐稽徵法第40條撤回執行等項。原判決已敘明上訴人曾於申請重開行政程序事件所提再審之訴及81年度綜合所得稅之再審事件中提出，而為本院再審判決所不採，難謂係屬新事實、新證據。從而後訴訟法院（即受理退稅請求事件）於法律與事實狀態均未變更之情況下，即應以前訴訟判決(即受理81年度綜合所得稅事件)關於訴訟標的所為之確認作為其裁判基礎，不能為相反於該確定判決內容之判斷。系爭81年度綜合所得稅課稅及罰鍰處分合法性之判決既判力未經推翻前，系爭課稅及罰鍰處分作為被上訴人收取上訴人稅款之公法上法律原因，並無公法上不當得利之情事，上訴人以前揭事證主張有「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤」之情事，洵屬無據，原判決駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴意旨主張被上訴人自承其就上訴人80至85年度敬師禮推算應稅所得額係不同年度基於同一基礎事實所作之核課，原判決就此未說明不採之理由，有判決不備理由之違法，其於原審聲請命被上訴人提出「內政部提供146筆人民團體預決算申報資料」，原審未依職權調查，亦未說明不採之理由，上訴人於原審提出140份申明書均表明81年度給付為贈與，乃一新證據，縱此證據曾於重啟程序提出，然對原審93年度訴字第131號及本院95年度判字第2066號確定判決為何非新證據？原判決對此一新證據完全未採納，亦未敘明不採之理由，有判決不備理由之違法云云，無非係其主觀見解及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，並無可採。

㈣原判決認定系爭81年度綜合所得稅事件並無逾徵收期間、執行期間，上訴人以本件已逾徵收期間、執行期間為由，依行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定請求被上訴人返還稅款等金額，亦無理由，因而駁回上訴人之訴，結論並無違誤，理由分述如下：

1.79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9

6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。

2. 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。

3. 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。

4.經查，上訴人就系爭課稅處分於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日移送新竹分署執行等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。依上訴人於原審主張其於86年12月底收受送達繳納期間為87年1月6日至同年月15日之稅額繳款書，從而依前開說明，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。原判決將第2次重核復查決定繳款書所定繳款

期間屆滿翌日起30日之期間，自徵收期間扣除，係因上訴人於92年9月18日提起第3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，因此在上訴人合法提起第3次訴願之前之此段期間，重核復查程序既未終結確定，依稅捐稽徵法第39條第1項、第2項規定仍屬暫緩執行期間，原判決自徵收期間予以扣除，核屬有據。上訴意旨主張原判決將重核復查期間及重核復查決定各次繳款書所定繳款期間屆滿翌日起30日之期間，均自徵收期間扣除，有適用稅捐稽徵法第23條、第39條不當之違法云云，核屬主觀一己之見解，自無足採。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，此為審理本院112年度上字第618號有關行政執行事務事件時，本院職務上已知之事實，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。依行為時稅捐稽徵法第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)，而被上訴人與臺北國稅局於109年9月8日以稅捐債權人身分承受上訴人不動產以作為執行受償之方式，並未逾執行期間。原判決就徵收期間之起算日以被上訴人重送繳款書之繳納期間屆滿日即87年2月11日為準，及就期間之計算，有所誤差，雖有未洽，然原判決維持原處分，駁回上訴人之訴，結論並無違誤，仍應予維持。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。

㈤綜上，上訴人於原審之先位及備位聲明均係基於行為時稅捐稽徵法第28條第2項規定為請求，僅是先、備位聲明請求作成退還處分之內容不同，而上訴人以行為時稅捐稽徵法第28條第2項之請求，既無理由，則其所為之先、備位聲明，自均無從准許，原判決予以駁回，核無違誤，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