

最 高 行 政 法 院 提 案 裁 定

113年度徵字第2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

輔助參加人 財政部

代 表 人 莊翠雲

(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

輔助參加人 財政部

代 表 人 莊翠雲

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、7月6日臺北高等行政法院109年度訴字第1431號、第1014號判決，提起上訴（本院112年度上字第211號、第618號），本庭就下列法律爭議，經徵詢程序後，依法提案予本院大法庭裁判：

01 本案提案之法律爭議

02 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
03 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
04 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
05 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
06 時？

07 理 由

08 一、案件基礎事實：

09 (一)112年度上字第211號：

10 1.訴外人臺北市稅捐稽徵處（下稱稅捐稽徵處）以86年營業稅
11 核課處分（下稱系爭課稅處分），通知上訴人繳納營業稅新
12 臺幣（下同）3,130,871元，繳納期間為民國86年11月1日起
13 至同年月10日止。上訴人於86年12月5日提起復查，稅捐稽
14 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
15 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
16 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
17 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
18 強制執行。

19 2.本件移送財務法庭執行後，上訴人仍對系爭課稅處分不服，
20 歷經訴願、再訴願、重為復查決定及對重為復查決定之訴
21 願，於91年10月15日向臺北高等行政法院（下稱原審）提起
22 行政訴訟。其間因營業稅於92年由地方稅改制為國稅，本件
23 營業稅稽徵事件之管轄機關由稅捐稽徵處變更為財政部臺北
24 國稅局大安分局（下稱移送機關）。嗣上訴人於92年11月17
25 日向移送機關申請供擔保以暫緩執行，經移送機關核准並於
26 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
27 政訴訟，經原審91年度訴字第4209號判決撤銷重為復查決定
28 及其訴願決定，於94年11月10日經本院94年度判字第1720號
29 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
30 （因移送機關於該案僅就補徵營業稅2,420,464元部分提起
31 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

01 1720號判決關於補徵營業稅額超過2,420,464元部分廢
02 棄），移送機關就系爭課稅處分重新發單（本稅2,314,953
03 元，另加計行政救濟期間利息），並展延繳納期限至95年2
04 月20日止，因上訴人仍未繳納，故於96年12月7日移送法務
05 部行政執行署（下稱執行署）臺北行政執行處（現為執行署
06 臺北分署，即112年度上字第211號之被上訴人）行政執行。

07 3.被上訴人以96年營稅執特專字第103248號執行事件（下稱96
08 年103248號執行事件）受理該案，陸續執行上訴人存款、股
09 票【包括原審109年度訴字第1431號判決（下稱1431號判
10 決）附表1所示編號1至3之執行行為】及查封不動產，並囑
11 託執行署新竹分署（下稱新竹分署）執行上訴人所有坐落苗
12 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
13 間，於109年8月18日就本執行事件聲明異議。上訴人所有之
14 坐落苗栗縣土地50筆經新竹分署於109年8月21日第二次拍
15 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
16 明共同承受（即1431號判決附表1編號4執行行為），經新竹
17 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
18 為分配期日（嗣於109年9月8日更正分配表，改定同年月23
19 日上午11時為分配期日，即1431號判決附表1編號5執行行
20 為），並於109年9月7日核發不動產權利移轉證書（即1431
21 號判決附表1編號6執行行為），且於同年月10日辦理所有權
22 移轉登記予中華民國（管理者為財政部國有財產署）完竣
23 （被上訴人認系爭課稅處分之執行事件已受償全部欠稅，上
24 訴人則就分配表另向民事法院提分配表異議之訴）。上訴人
25 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6
26 8號異議決定（下稱系爭異議決定）駁回後，上訴人提起行
27 政訴訟，並聲明：1.先位聲明：原處分（96年103248號執行
28 事件如1431號判決附表1所示編號1至6之執行行為）及系爭
29 異議決定均應撤銷。2.備位聲明：確認原處分違法。經原審
30 判決駁回後，上訴人猶不服，提起本件上訴。

31 (二)112年度上字第618號：

01 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
02 所得稅核課處分，補徵上訴人綜合所得稅24,094,072元，繳
03 納期間為87年1月6日起至同年1月15日，上訴人不服提起復
04 查，經中區國稅局88年5月7日中區國稅法字第880025398號
05 復查決定（即第1次復查決定）減列其他所得及變更核定綜
06 合所得額，並展延限繳日期至88年6月25日，嗣上訴人提起
07 訴願並經財政部89年1月14日台財訴字第0881351899號訴願
08 決定（即第1次訴願決定）撤銷後，復經中區國稅局89年11
09 月27日中區國稅法字第890068692號重核復查決定（即第1次
10 重核復查決定），展延繳納期限至89年12月19日；上訴人仍
11 未甘服，提起訴願並經財政部90年9月5日台財訴字第090000
12 5102號訴願決定（即第2次訴願決定）撤銷後，中區國稅局
13 再以92年8月19日中區國稅法二字第0920057947號重核復查
14 決定（即第2次重核復查決定），展延限繳期限至92年9月10
15 日。上訴人再於92年10月23日向中區國稅局申請提供擔保，
16 提起訴願，經財政部93年2月3日台財訴字第0920066900號訴
17 願決定駁回（即第3次訴願決定）後，提起行政救濟，經本
18 院95年12月14日95年度判字第2066號判決駁回確定。

19 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
20 23,812,658元＋行政救濟加計利息8,970,521元＝32,783,17
21 9元），並以應納稅額繳款書繳納期間屆滿日96年5月31日止
22 為由，將81年綜合所得稅核課處分之徵收期間自原繳納期間
23 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
24 段、同條第3項及同法第39條第1項、第2項等規定，參酌財
25 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
26 收期間內，於扣除申請復查、第1次重核復查、第2次重核復
27 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，
28 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
29 月24日，經中區國稅局於96年8月8日移送執行，新竹分署
30 （即112年度上字第618號之被上訴人）受理執行後，自96年
31 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日後如原審109年度訴字第1014號判決（下稱1014號判決）附表1所示之執行行為】及其異議決定（執行署109年8月10日109年度署聲議字第56號異議決定）均撤銷。2.備位聲明：確認原處分（被上訴人96年綜所稅執特專字第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1014號判決附表1所示之執行行為）違法。案經原審判決駁回後，上訴人遂提起本件上訴。

二、本案原徵詢之法律爭議：行政救濟程序終結後，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第38條第3項應再填發繳款書，通知納稅義務人繳納，自判決確定日至補發稅額繳款書所展延之繳納期間，是否屬於稅捐稽徵法第39條之「暫緩移送強制執行之期間」？得否自徵收期間中扣除？亦即應扣除之末日應計算至何時？本院先前裁判見解歧異，經本庭徵詢其他各庭，第二庭同意本庭所持法律見解；第一庭及第三庭則不同意本庭所持法律見解（徵詢書、回復書詳卷）。本庭就法律爭議提案予大法庭裁判。

三、本院先前裁判所持之法律見解：

(一)甲說：肯定說，應自徵收期間予以扣除，扣除至行政救濟程序確定後稅捐稽徵機關填發補繳稅款繳納通知書所訂繳納期限屆滿後30日止之期間（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），理由如下：

納稅義務人已依法申請復查者，其徵收期間之計算，除應自原繳納期間屆滿之翌日起算5年外，有關法定申請復查期間

(即原繳納期間屆滿之次日起算30日)及法定申請復查期間屆滿之次日起至復查決定、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之繳納期間末日，係暫緩移送執行之期間，應依稅捐稽徵法第23條第3項規定予以扣除。另稅捐稽徵法第20條規定應納稅捐於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者方得移送強制執行，則繳納期間屆滿30日之前均不得移送強制執行，故復查決定、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之繳納期限之次日起算30日止，仍為暫緩移送執行期間，亦應依稅捐稽徵法第23條第3項規定予以扣除。

(二)乙說：否定說，不應自徵收期間予以扣除，僅能扣除至行政救濟終結時之期間（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），理由如下：

按稅捐稽徵法第23條第1項所規範據以計算稅捐徵收期間之「繳納期間」，乃指原稅捐或罰鍰處分時所定之繳納期間；而非同法第38條第3項因行政救濟確定而再通知繳納之繳款書上所載之「繳納期間」。又稅捐稽徵法第23條第3項既規定「依第39條暫緩移送執行」之期間，應於計算徵收期間時予以扣除；而同法第50條之2但書復明文規定罰鍰得免依第39條規定移送強制執行期間，為至行政救濟程序終結止；故就有提起行政救濟之稅捐罰鍰處分，其徵收期間之計算，所謂扣除依稅捐稽徵法第39條暫緩執行之期間，自係指扣除至行政救濟終結時止之期間，即罰鍰處分已不得再循一般行政救濟程序為救濟之時。至行政救濟程序終結後，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第38條第3項雖應再填發繳款書，通知納稅義務人繳納；惟此段期間，因已非屬行政救濟程序期間，依稅捐稽徵法第50條之2規定內容及第39條立法意旨，自非稅捐稽徵法第39條所稱暫緩移送強制執行之期間。況稅捐稽徵法第38條第3項所規範填發繳款書通知納稅義務人繳納之行為，本質上，即屬稅捐稽徵機關於稅捐罰鍰處分確定後，所

01 為命債務人自動履行之徵收權行使之行為，依徵收期間之意
02 涵，自不應於計算徵收期間時予以扣除。

03 四、本庭擬採之法律見解：納稅義務人就本稅依法申請復查，及
04 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
05 起訴願及行政訴訟，經判決確定後，於計算該稅款徵收期間
06 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
07 行之期間，其扣除期間之末日，原則上應計算至稅捐稽徵機
08 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
09 限屆滿日，惟倘稅捐稽徵機關於收受判決書正本後逾10日始
10 填發補繳稅款繳納通知書者，則於逾10日部分之日數應例外
11 不予扣除。

12 (一)稅捐稽徵法上的時效，主要分為兩種，即核課期間與徵收期
13 間。核課期間是指在一定期間內，稅捐稽徵機關就應課稅之
14 事實，依法核定應納稅額或補繳稅額，逾此期間則不得再行
15 核課，核課期間為5年或7年。通常於稅捐稽徵機關作成課稅
16 處分終結核定程序後，其給付內容已然明確，即進入徵收程
17 序，稅捐稽徵機關得依核定之結果，請求納稅義務人繳納，
18 納稅義務人未自動依限繳納者，由稅捐稽徵機關依法移送強
19 制執行。依稅捐稽徵法第23條第1項前段規定：「稅捐之徵
20 收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未
21 於徵收期間徵起者，不得再行徵收。」所謂「徵起」者，當
22 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
23 之意。

24 (二)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
25 間，屬公法上金錢債權之請求權行使，通說認為性質上屬於
26 消滅時效。依稅捐稽徵法第23條第1項規定，對於應徵之稅
27 捐未於徵收期間徵起者，「不得再行徵收」，即係因徵收權
28 消滅而不得再行使徵收權。依稅捐稽徵法第23條規定以觀，
29 徵收期間所採用者係「時效不完成」之制度，而非時效中斷
30 之制度。所謂時效不完成，係指時效期間將近完成之際，因
31 有請求權無法或不便行使之事由，使已應完成之時效，於該

01 事由終止後，一定期間內，暫緩完成，亦即將時效期間酌予
02 延長。因此，如有暫緩執行或停止執行期間可予扣除，即不
03 算入徵收期間內。依稅捐稽徵法第23條第3項規定，應於徵
04 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
05 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
06 送強制執行之規定，則包括對於稅捐稽徵機關核定之應納稅
07 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
08 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
09 當擔保，並依法提起訴願、行政訴訟者，該暫緩執行之期
10 間，應自徵收期間予以扣除，從而行政救濟終結後，關於暫
11 緩執行扣除之末日應如何計算，即為問題爭議所在。

12 (三)稅捐稽徵法第23條第1項所稱徵收期間，乃稅捐稽徵機關行
13 使稅捐徵收權之期間，即對於已屆清償期之稅捐，稅捐稽徵
14 機關得請求納稅義務人清償之一定期間，而其規定之目的，
15 則是為使國家稅捐徵收權之行使期間，非漫無限制，以免納
16 稅義務永久陷於不確定狀態。而稅捐稽徵法第39條第1項但
17 書復規定：「但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫
18 緩移送強制執行。」同條第2項第1款、第2款規定，納稅義
19 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
20 依法提起訴願，亦應暫緩執行。由於稅捐稽徵法就本稅部分
21 之暫緩執行之終了時，未為明確規定，稅捐稽徵機關既係因
22 納稅義務人提起行政爭訟而暫緩執行，其對納稅義務人之租
23 稅債權，經法院判決確定時，然其數額仍須由稅捐稽徵機關
24 依稅捐稽徵法第38條第3項規定於接到行政法院判決書正本
25 後10日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳
26 納，始屬明確；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日
27 起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依各
28 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
29 息，一併徵收。復依所得稅法第98條第2項及加值型及非加
30 值型營業稅法第42條第2項等規定，稅捐稽徵機關於填發補
31 繳稅款繳納通知書須依規定訂定繳納期限屆滿日，俾利納稅

義務人有自行繳納稅款之機會，當繳納期限屆滿，納稅義務人仍未繳納者，稅捐稽徵機關始得對已屆至清償期之租稅債權，向租稅債務人徵收(執行)取得稅款，是自判決確定至依稅捐稽徵法第38條第3項定再填發補繳稅款繳納通知書所訂繳納期限屆滿日之此段期間，稅捐稽徵機關對於租稅債權行使之障礙事由仍屬存在，暫緩執行之效力仍屬持續，自應從徵收期間予以扣除。倘將暫緩執行其扣除徵收期間之末日採計算至稅捐稽徵機關收受法院確定判決書之日止，則無異使納稅義務人一經法院判決確定，即產生已屆至清償期債權，而被稅捐稽徵機關徵收行使，致無稅款徵收之緩衝期，反係剝奪納稅義務人自動繳納稅款期限之利益，對徵納雙方均屬不利。況倘採僅扣除至稅捐稽徵機關收受法院確定判決書之日止，亦會發生一方面要求稅捐稽徵機關先在收到法院確定判決書時啟動強制執行，另一方面又要其依稅捐稽徵法第38條第3項定填發補繳稅款繳納通知書？其間自有齟齬，而不足採。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，原則上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，惟倘稅捐稽徵機關於收受判決書正本後逾10日始填發補繳稅款繳納通知書者，則於逾10日部分之日數應例外不予扣除。

(四)稅捐稽徵法第23條第3項所稱應扣除之「暫緩執行期間」，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。其間之道理在於，如果期間之延續可以取決於稅捐稽徵機關之主觀意志及行動，無異將期間長短委由稅捐稽徵機關任意控制，此對人民自然極端不利；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「暫緩執行期間」之終止時

點，認定為行政爭訟判決確定時，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。是以於計算徵收期間，其扣除暫緩執行之期間，原則上應計算至稅捐稽徵機關依所收受送達之行政法院確定判決書所載內容填發補繳稅款繳納通知書所訂繳納期限屆滿日，惟倘稅捐稽徵機關於收受判決書正本後逾10日始填發補繳稅款繳納通知書者，則於逾10日部分之日數應例外不予扣除。此係依據客觀事實認定，可避免徵收期間之延續遭稅捐稽徵機關（延後填發補繳稅款通知書）主觀意志及行動影響之疑慮，俾以達成徵收期間具有公平兼顧平衡徵納雙方對立利益之立法本旨。

(五)固然依現行稽徵作業實務，即使行政爭訟判決確定，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第38條第3項之規定填發補繳稅款繳納通知書，因此在行政爭訟判決確定後，縱有某些客觀因素會造成填發補繳稅款繳納通知書程序發動之延緩。不過此等事實之進行基本上還是稅捐稽徵機關掌控中，若稅捐稽徵機關有所拖延即延緩徵收期間之進行，對稅捐債務人不盡公平，此等延誤所生之不利益自不能移轉由稅捐債務人承當。有關徵收期間之進行及相關「時效不完成」之制度，已明定於稅捐稽徵法，於法無明文之情形，稅捐稽徵機關自不得任意操縱「暫緩執行」客觀扣除期間之起迄時點，間接任意延長「徵收期間」。是以財政部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。」應設有例外之情形，始屬公允，即倘稅捐稽徵機關於收受判決書正本後逾10日始填發補繳稅款繳納通知書者，則於逾10日部分之日數應例外不予扣除。

01 五、本庭指定庭員鍾啟煒法官為大法庭庭員。

02 中 華 民 國 114 年 3 月 27 日

03 最高行政法院第四庭

04 審判長法官 王 碧 芳

05 法官 鍾 啟 煒

06 法官 陳 文 燦

07 法官 林 秀 圓

08 法官 王 俊 雄

09 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

10 中 華 民 國 114 年 3 月 27 日

11 書記官 張 玉 純