

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

01 行，經移送機關核准，上訴人於同年月24日完成擔保設定，
02 移送機關並於92年12月31日撤回上開執行。

03 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
04 （下稱原審）91年度訴字第4209號判決訴願決定及重為復查
05 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
06 判字第1720號判決（下稱本院1720號判決）廢棄原審上開判
07 決，並駁回上訴人在第一審之訴確定後，移送機關就系爭課
08 稅處分重新發單（本稅2,314,953元，另加計行政救濟期間
09 利息），並展延繳納期限至95年2月20日止（按：上訴人對
10 本院1720號判決提起再審之訴，嗣經本院97年3月13日97年
11 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
12 2,420,464元部分廢棄確定），因上訴人仍未繳納，故於96
13 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
14 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
15 北分署）執行。

16 3.臺北分署受理後（案號：96年營稅執特專字第103248號、下
17 稱103248號執行事件），陸續執行上訴人存款、股票（包括
18 原審109年度訴字第1431號判決〔下稱原審1431號判決〕附
19 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
20 部行政執行署新竹分署（下稱新竹分署）執行上訴人所有坐
21 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
22 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
23 財政部中區國稅局苗栗分局聲明共同承受（即原審1431號判
24 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
25 分配表，改定同年月23日上午11時為分配期日（即原審1431
26 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
27 產權利移轉證書（即1431號判決附表1編號6執行行為），復
28 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
29 （管理者為財政部國有財產署）完竣。

30 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
31 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）。

01 (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
02 成立，稅捐稽徵處分係確認納稅義務人租稅債務之具體數
03 額。稅捐稽徵機關作成課稅處分終結核定程序後，其給付內
04 容已然明確，即進入徵收程序，稅捐稽徵機關得依核定之結
05 果，請求納稅義務人繳納，納稅義務人未自動依限繳納者，
06 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
07 密的延續性，稅捐「徵收」是對稅捐「核課」執行取償的行
08 為。依稅捐稽徵法第23條第1項規定：「稅捐之徵收期間為5
09 年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間
10 徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執
11 行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規
12 定申報債權尚未結案者，不在此限。」所謂「徵起」者，當
13 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
14 之意。

15 (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
16 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
17 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
18 前段規定，應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵
19 收，此即徵收程序之消滅時效規定，係基於法律安定，使原
20 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
21 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
22 滿前經移送執行，作為時效不完成的原因及限制。又於已開
23 始進行徵收期間後，在請求權受妨礙不能行使之情形，如仍
24 依原徵收期間完成消滅時效，對請求權人亦有失公允，同法
25 第23條第3項乃規定：「依第39條暫緩移送執行或其他法律
26 規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫
27 緩執行或停止執行之期間。」此係徵收期間之時效停止進
28 行，於妨礙事由消滅後，繼續進行原剩餘之時效期間。因此
29 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
30 間予以扣除，不計入徵收期間內。是依同法第23條第3項規
31 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，認定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

01 法官 鍾 啟 煒
02 法官 王 俊 雄
03 陳法官國成、簡法官慧娟共同提出不同意見書如附件。

04 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
05 中 華 民 國 114 年 6 月 4 日
06 書記官 張 玉 純