

稅捐稽徵法增訂核課期間時效停止、未完成或中斷規定之可行性

發文機關：法務部

發文字號：法務部 107.09.27. 法律字第10703511330號

發文日期：民國107年9月27日

主旨：有關研議於稅捐稽徵法增訂核課期間時效停止、未完成或中斷規定之可行性乙案，復如說明二、三。請查照參考。

說明：

- 一、復貴部 107年 7月 9日台財稅字第 10704611330號函。
- 二、按所謂類推適用，係將對「一事項」之「一法律規定」，或對「數類似事項」之「數法律規定」，比照適用於法律評價上相似而未經規定之事項（陳敏著，行政法總論，100年 9月 7版，頁 150）。是為類推適用時，首須就法律所未設之規定，確認其為有意的不規定，抑或係立法者之疏忽、未預見或情況變更所致（臺中高等行政法院94年度簡字第 212號判決、本部 104年 7月23日法律字第10403509150 號函參照）。查稅捐稽徵法第23條第 3項規定：「依第39條暫緩移送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。」同法第21條對於核課期間則無類同上開第23條第 3項時效停止之規定。是以，稅捐稽徵法第21條就核課期間得否停止進行，究係有意之不為規定？抑或係立法者之疏漏？倘立法當時即係有意不為規定，則自無再予類推適用其他行政法規時效停止進行規定之餘地。
- 三、次按司法院釋字第 640號解釋理由書略以：「…稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第19條租稅法律主義之意旨。…」準此，學者認為：「基於租稅法律主義，有關租稅債權之行使期間，應以法律明定之，不得以類推適用民法規定之法律漏洞補充方法，延長租稅債權之核課期間，否則，勢必加重人民之納稅義務負擔，自為法所不許。…我國稅捐稽徵法並未明文規定核課期間的停止進行，由於其係不利於納稅義務人，故不得類推適用」（陳清秀撰，公法上消滅時效之問題探討－以稅法上消滅時效為中心，刊於中正財經法學，第13期，2016年 7月，第 141、 142頁參照）。是以，稅捐稽徵法第21條就核課期間得否停止進行，縱非立法當時有意不為規定，惟因其係不利於納稅義務人，應不得類推適用其他行政法規（例如行政罰法第28條第 2項），而宜於稅捐稽徵法明文規定，俾符租稅法律主義之意旨。