

發文字號：法務部 107.09.27 法律字第 10703511330 號函

發文日期：民國 107 年 09 月 27 日

要 旨：稅捐稽徵法第 21 條就核課期間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，縱非立法當時有意不為規定，惟因其係不利納稅義務人，應不得類推適用其他行政法規規定，而宜於稅捐稽徵法明文規定，俾符租稅法律主義之意旨

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定（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。

正 本：財政部

副 本：本部資訊處（第 2 類）、本部法律事務司（3 份）