

刊登於東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 163-203 頁。

公法上消滅時效之問題探討*—以稅法上消滅時效為中心

陳清秀**

目次

壹、問題之提出

貳、公法上請求權消滅時效之意義

一、制度目的

二、規範依據

三、適用對象

四、法律效果

參、稅法上稅捐債權之消滅時效：核課期間與徵收期間

一、核課期間：作成課稅處分，行使租稅債權之時效期間

二、徵收期間

肆、公法上執行債權之消滅時效

一、現行規定

二、執行期間之法律性質

三、徵收期間與執行期間之區別

四、徵收期間應優先於執行期間之規定而適用

五、租稅債權如果已經逾越徵收期間，則債權消滅，不得強制執行

六、稅捐債權，有無其他時效不完成事由？

七、移送執行行為是否為時效中斷之事由？

伍、公法上執行債權之消滅時效規定與行政程序法消滅時效規定之關係

一、外國立法例之觀察

二、行政程序法規範「一般公法上債權」之消滅時效，行政執行法規範行政機關之「執行債權」之消滅時效

陸、結論【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第163頁】

* 本文曾刊載於中正財經法學，第 13 期，2016 年 7 月，頁 125-179。

** 東吳大學法律學系專任教授，臺灣大學法學博士。

壹、問題之提出

最高行政法院 99 年度判字第 1138 號判決認為：「按行政執行法所規定之行政執行期間，其立法目的在求法律秩序之安定，此項期間之性質，宜解為係法定期間，其非時效，亦非除斥期間，而與消滅時效之本質有別。行政執行期間經過後，法律效果為不得再執行或免予執行，並非公法上債權當然消滅，而謂其公法上債權不存在。」

法務部 101 年 6 月 22 日法令字第 10103104950 號令認為行政執行法第 7 條第 1 項規定之「執行期間」，乃法定期間，並非消滅時效。其後法務部 104 年 7 月 3 日法律字第 10403506600 號函認為：「公法上請求權消滅時效，除行政程序法或其他法律有特別規定者外，復得類推適用民法有關消滅時效之中斷、重行起算及未完成等相關規定，以補充法律規定之不足。而行政機關為實現公法上請求權而『開始執行行為或聲請強制執行』者，該公法上請求權之消滅時效應可中斷，並於整個执行程序終結時，重行起算其時效（類推適用民法第 129 條第 2 項第 5 款及第 137 條第 1 項規定）。」認為經法務部行政執行署所屬行政執行分署核發「執行憑證」交由行政機關收執者，僅係機關間執行狀況之通知，與民事債務之強制執行，於執行法院核發「債權憑證」（強制執行法第 27 條）後，中斷之時效即重行起算有別。其核發執行憑證不生执行程序終結之效果，故自無中斷執行期間之效果。亦即其「移送行政執行」之中斷事由並未終止，故公法上請求權消滅時效不因發給執行憑證而重行起算。換言之，行政機關為實現公法上請求權而「開始執行行為或聲請強制執行」者，該公法上請求權之消滅時效應可中斷（類推適用民法第 129 條第 2 項第 5 款），並至「行政執行期間屆滿日」（行政執行法第 7 條）始【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 164 頁】重行起算（法務部 103 年 9 月 1 日法律字第 10303510020 號函及 104 年 7 月 3 日法律字第 10403506600 號函參照）。

依據上述法務部函釋意見，財政部 104 年 9 月 25 日台財稅字第 10400634010 號令規定：「一、自本令發布日起，取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，不生执行程序終結之效果，仍屬稅捐稽徵法第 23 條第 1 項但書所稱已移送執行尚未結案之情形。二、廢止本部 66 年 1 月 14 日台財稅第 30300 號函及 102 年 10 月 25 日台財稅字第 10200631630 號函。」¹

本件法律上爭議問題在於稅捐債權是否應同時適用稅捐稽徵法之徵收期間以及行政執行法之執行期間，又移送執行是否中斷消滅時效？本文以下分析探討之。

貳、公法上請求權消滅時效之意義

一、制度目的

1 按以往稽徵機關實務見解認為取得行政執行機關核發執行憑證之稅捐案件，即發生执行程序終結之效果。本件財政部 104 年 9 月 25 日台財稅字第 10400634010 號令規定變更以往施行數十年之見解。

在公法上，也如同民法規定，承認消滅時效（Verjährung）的法律制度。消滅時效乃是法治國家原則之實體正義（實現權利）與法安定性（權利因長期間不行使而消滅）之價值衝突之衡量結果。時效制度有助於實現法安定性與法律秩序的和平。由於一個請求權在發生後隨著時間的經過而愈加難以證明，有關證據資料不能無期間限制的加以永久保管，當事人的記憶時間也有限，由於證明困難導致無法正確查明事實與時俱增。因此其請求權的主張，不能毫無時間的限制，至少就該項權利主張必須賦予債務人一項抗辯權，或使該項權利歸於消滅。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 165 頁】**

二、規範依據

民法上消滅時效的一般法思想，在行政法上也有適用。由於時效制度涉及實體上權利內容或消滅問題，其規定性質上屬於「實體法性質」，因此有關時效期間之適用對象之權利為何以及時效期間之長短等問題，均應由個別專業的行政法律加以規定²。如果在行政法上欠缺明文規定時，於行政程序法施行以前，仍可類推適用相關法律規定或民法上有關消滅時效的一般規定（民法第 125 條以下）³。

釋字第 474 號解釋理由書指出：「時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之。」釋字第 474 號解釋所涉案件其行為時之公務人員保險法第 14 條規定，公務人員參加公務人員保險，在保險有效期間，發生殘廢、養老、死亡、眷屬喪葬四項保險事故時，予以現金給付。惟同法對保險金請求權未設消滅時效期間，「在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及未完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之相關條文，併此指明。」在此應注意本案解釋是涉及人民（公務員）對於國家之公法上請求權時效問題**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 166 頁】**題之解釋。

又如最高法院 98 年度判字第 1106 號判決：「本件原判決對於在行政程序法 90 年 1 月 1 日施行前，關於公法上不當得利返還請求權之時效期間，於類推適用民法第 125 條一般時效即 15 年之規定後，自行政程序法施行日起算尚有殘餘期間，且該殘餘期間較行政程序法第 131 條第 1 項所定 5 年時效期間為長者，應參照民法總則施行法第 18 條規定意旨，自行政程序法施行日起，適用行政程序法第 131 條第 1 項關於 5 年時效期間之規定，俾得兼顧行政程序法規定時效期間為 5 年之目的，以使法律秩序趨於一致等情，

2 Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 16. Aufl., 2015, § 53 Rn. 1a.

3 Mayer/Kopp, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., 1985 S. 343, Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, 1991, S. 201; 早年實務上行政院台財字第 7719 號令認為欠稅的徵收可比照民法第 125 條消滅時效期間之規定，以 15 年為稅捐徵收期間（引自張昌邦，稅捐稽徵法論，增訂版，1991 年 10 月，第 208 頁）。反對說，行政法院 57 年判字第 253 號舊（已經不再援用）判例：「欠徵稅款，係人民對於國家所負稅法上之義務，除法律另有規定外，無民法消滅時效規定之適用」。

論述綦詳，核無不合。」

於行政程序法施行以後，依同法第 131 條規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。公法上請求權，因時效完成而當然消滅。前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」

在稅法上有關稅捐債權之消滅時效制度，則規定於稅捐稽徵法中。

三、適用對象

行政程序法之公法上請求權之消滅時效之適用對象，有參考德國通說見解，認為限於公法上財產請求權，例如公法上金錢或實物給付請求權⁴，類似於民法上債權債務關係之財產上給付請求權，才有消滅時效之適用。

至於行政機關之進行其他規制之權限，以行政處分要求或禁止之權限，尤其是公權力之干預權限，則涉及維護公共秩序與安【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 167 頁】全之行政管制措施，應無消滅時效規定之適用⁵。否則，相關當事人將可藉由行政機關單純不作為，而使其違法狀態合法化⁶。例如違章建築之強制拆除權限，如適用消滅時效，將因時間經過，而使違章建築合法化。又倘若公權力之行使，也適用消滅時效時，則國家如因時效消滅，將喪失其於秩序法與警察法領域中所擁有以公權力排除危害的權限，如此將重大危害公共利益⁷。在此如參照民法物權法上所有物之妨害排除請求權（民法第 767 條）之法理，因其繼續性侵害行為，行政機關自得行使排除侵害之權限，並無消滅時效之適用⁸。

因此，除法律有特別規定外，此類機關權限應無消滅時效之適用。但可能專業行政法規有特別的除斥期間（行使權限期間）規定，亦得適用「權利失效」之法理⁹。

四、法律效果

有關消滅時效之法律效果，在民法是採取抗辯權主義，並非採取權利消滅主義，義務人僅得主張時效抗辯而拒絕履行（民法第 144 條），並非使請求權當然消滅（司法院院字第 2424 號解釋及最高法院 29 年上字第 1195 號判例）。而在公法上消滅時效，德國一般行政法通說認為法治國家原則並不能正當化有別【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8

4 陳敏，行政法總論，七版，2011 年 9 月，第 284 頁。

5 張文郁、陳愛娥主持，行政執行法執行期間與消滅時效法制之關係，委託研究案成果報告書，2015 年 5 月，頁 18 以下。

6 李建良，行政法上消滅時效之基礎理論初探：概念、客體、法效，東吳公法論叢，第 2 卷，2008 年 11 月，頁 425；Kopp/Ramsauer, Verwaltungs. verfahrensgesetz, 16. Aufl., 2015, § 53 Rn. 15.

7 關於此問題之討論，參見陳愛娥，公法上請求權消滅時效的制度意義、適用範圍與其起算，法學叢刊，第 58 卷第 3 期，2013 年 7 月，頁 13 以下。

8 司法院大法官會議釋字第 164 號：「已登記不動產所有人之除去妨害請求權，不在本院釋字第一〇七號解釋範圍之內，但依其性質，亦無民法第一百二十五條消滅時效規定之適用。」

9 Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 16. Aufl., 2015, § 53 Rn. 15.

月，第 168 頁】於債務人之「時效抗辯主張」之原則，因此也不採取權利消滅主義，而採取抗辯權主義，蓋法安定性原則也應有利於行政機關而適用¹⁰。

反之，如採取權利消滅主義，則不待債務人之抗辯主張，有關機關以及法院均應依據職權調查，是否權利消滅。倘若時效完成而使公法上權利消滅時，則如債權人仍受領給付，將構成不當得利，應予以返還。

我國行政程序法第 131 條為統一及明確規律公法之法律關係，乃採取權利消滅主義。本文認為在國家對於人民請求給付之公法上請求權，避免人民因不諳法令，不知時效抗辯而遭受不利益，採取權利消滅主義，具有正當性。例如課稅案件，採取權利消滅主義，較能維護課稅公平，避免因為納稅義務人法令知識差異，導致稅捐負擔不同。德國稅捐通則第 47 條及第 232 條規定即採取權利消滅主義（日本立法例亦同）。

反之，在人民對於國家之公法上請求權，採取抗辯權主義反而較有利於人民，例如在國家賠償案件，抗辯權主義有利於請求權人，如果國家賠償事證明確，雖然已經時效完成，但當事人因不諳法令，以致於疏忽無法在時效期間內請求時，仍得提出請求。故國家賠償法第 5 條規定國家損害賠償，適用民法第 144 條第 1 項規定，採取抗辯權主義，更能保障權利人之權利。

就此行政程序法第 131 條第 1 項於民國 102 年 5 月 22 日修正規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。」亦考量人民常因資訊不足而遲誤行使公法上請求權行使期間，因此時效延長為十【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 169 頁】年。而依據國家賠償法第 8 條第 1 項規定：「賠償請求權，自請求權人知有損害時起，因二年間不行使而消滅；自損害發生時起，逾五年者亦同。」國家賠償請求權自知悉損害時起，因二年間不行使而消滅，相當於短期時效。如採取抗辯權主義，而不採取權利消滅主義，亦可使賠償義務機關裁量衡量個別案件之違法損害權益情況，使人民獲得有效救濟，以實現實體正義。從而實質上延長人民請求國家賠償之時效期間，機關將更容易遭受國家賠償請求，於賠償後將衍生公務員責任追究問題，故更能督促公務員依法行政，以防止國家賠償事件之發生。

參、稅法上稅捐債權之消滅時效：核課期間與徵收期間

稅法上稅捐債權之消滅時效期間，可分核課期間與徵收期間兩者。

一、核課期間：作成課稅處分，行使租稅債權之時效期間

10 Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 16. Aufl., 2015, § 53 Rn. 4. 但在稅捐債權之消滅時效，德國租稅通則第 47 條及第 232 條則採取權利消滅主義。

（一）核課期間之法律性質

稅捐債權於法律所定課稅要件滿足時，即抽象的成立。稽徵機關為對之作為具體的稅捐債權加以行使，原則上於一定的期間內，仍必須依稅捐債權的核定程序，決定具體的稅捐債務內容，此種核定具體的稅捐債權的權利，稱為核定權或核課權。又在此種具體的稅捐債務內容已經決定之後，稅捐債權人要求稅捐債務人履行的權利，亦即以稅捐的徵收為目的的權利，稱為徵收權。上述行使核定權的期間，稱為核課期間（Festsetzungsfrist）；而行使徵收權的期間，則稱為徵收期間。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 170 頁】

依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定，稅捐的核課期間如下：

「一、依法應由稅捐債務人申報繳納的稅捐，已在規定的期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由稅捐債務人實貼的印花，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵的稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」

核課期間的法律性質為何，學者見解不一。德國立法例認為是一種請求權行使的消滅時效期間，稱為核定時效（Festsetzungsverjährung），因為核定期間的屆滿，稽徵機關即不得再作成課稅處分以實現其稅捐債權，而使抽象的稅捐債務關係的請求權歸於消滅（德國稅捐通則第 47 條參照¹¹），故其為消滅時效期間。德國立法例及通說採之¹²。

對於上述核課期間，也有認為是一種除斥期間。因為核定權是稅捐稽徵機關核定稅捐債權，亦即可以作成更正、決定或賦課決定等特殊的行政處分為其內容的權利，並不適於時效中斷觀念，且核定權的行使，使抽象的稅捐債權具體化，相當於形成權的行使，而形成權的行使期間，一般認為是除斥期間，而非消滅時效期間。日本通說採之¹³。我國實務上亦有認為稽徵機關核課稅捐，乃屬行政行為，有關稅捐核課期間，乃行政行為的行為期間，並非時效¹⁴。蓋採相同見解。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 171 頁】

有關核課期間的法律性質，涉及其法律效果。按稅捐債權的核定期間屆滿之後，在

11 德國稅捐通則第 47 條規定：「稅捐債務關係之請求權，尤其是基於繳納（第 224 條，第 224 條之 1，第 225 條），抵銷（第 226 條），免除（第 163 條，第 227 條），消滅時效（第 169 條至第 171 條，第 228 條至第 232 條），以及基於附加解除條件之請求權之條件發生，而告消滅。」

12 德國稅捐通則第 47 條及第 169 條以下；Tipke/Kruse, AO, 2011, Vor § 169 Tz. 2.

13 田中二郎，租稅法，三版，1990 年 1 月，頁 252 以下；金子宏，租稅法，二十版，2015 年 4 月，頁 841 以下。

14 行政院 74 年 5 月 16 日臺（74）財字第 8816 號函，財政部稅制委員會，稅捐稽徵法令彙編，2012 年 3 月，頁 54。國內學者亦有認為稅捐核課中之「核」，乃是對於特定課稅要件事實之認定，「課」則是特定稅額的決定。稅捐核課權，具有強大的確認力與形成力，因稅捐之核課公權力作用，而使稅捐債務歸於確定，因此具有形成權作用或高度形成作用之確認權（李惠宗，稅法上核課期間問題之探討—兼談萬年稅單的消除之道，台灣法學雜誌，第 295 期，2016 年 5 月，第 65 頁）。

「實體法」上以及「程序法」上均發生法律效果。亦即在實體法上發生稅捐債務關係的「請求權（抽象的稅捐債權等）歸於消滅」的法律效果；在程序法上，則發生不得再為核定稅捐的效力。因此，從稅捐實體法的面向觀察，核定期間屆滿後，稅捐實體法上之稅捐債權消滅，故具有稅捐債權之請求權「消滅時效期間」性質。

另從程序法的面向觀察，在稽徵行政程序上，核定期間屆滿後，即「不得再作成核定稅捐之課稅處分」，亦即核課期間乃是得為行政行為之期間，故具有行為期間之性質，如單純從程序面觀察，核課期間也可以認為具有「除斥期間」性質。

其採取消滅時效說者，也不否認核定期間並無所謂「時效中斷」問題；其採取除斥期間說者，也承認核定期間仍應就有關「時效不完成事由」的特殊問題，加以特別處理。故兩說最後結論並無差異，均肯認核定期間只有時效不完成的事由，而否認時效中斷的概念¹⁵。例如德國稅捐通則第 169 條至第 171 條就核定期間，只規定時效不完成，而未規定時效中斷。日本國稅通則法第 71 條就有關時效不完成的事由，特別規定所謂核定期間的特例（學者稱之為特別的除斥期間）。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 172 頁】

（二）核課期間屆滿的效果

在核課期間屆滿之後，稅捐債務關係的請求權即歸於消滅，稽徵機關即不得再行補稅及處罰（稅捐稽徵法第 21 條第 2 項）¹⁶。而稽徵機關核課稅捐的行為，乃是行政行為，除法律另有規定外（如公示送達）應以到達相對人始生效力，因此，稽徵機關於核課期間內補稅，應於核課期間內發單，亦即應於核課期間內將稅單合法送達，以免逾越核課期間¹⁷。是否逾越核課期間，於任何程序上均應依職權調查，不待當事人的主張。倘若逾核課期間仍作成稅捐核定時，其處分即有重大違法瑕疵，而得撤銷，但依其情形，尚非顯然瑕疵時，則其處分尚非當然無效。

又在核課期間內已發單課稅，而於核課期間屆滿之後，始准予改訂繳納期間，於法尚無不合。其已逾核課期間的遺產稅、贈與稅及契稅案件，稽徵機關應核發逾核課期間案件同意移轉證明書，俾便納稅義務人持憑辦理移轉登記¹⁸。

（三）稅捐稽徵法核課期間與行政程序法公法上請求權時效期間規定之關係

稅捐稽徵法之核課期間，是稅捐稽徵機關作成核定稅捐之課稅處分以實現租稅債權

15 例如德國稅捐通則第 169 條至第 171 條就核定期間，只規定時效不完成，而未規定時效中斷。日本國稅通則法第 71 條就有關時效不完成的事由，特別規定所謂核定期間的特例（學者稱之為特別的除斥期間）。

16 核課期間屆滿的法律效果，是否包括不得為有利於納稅人的核定退稅請求權，或廢棄、變更課稅處分，不無疑問，德國稅捐通則第 169 條明定不得再為廢棄或變更課稅處分，日本國稅通則法第 70 條以下亦採此見解。惟我國稅法只規定不得再為補稅處罰，並未規定不得撤銷變更課稅處分，而為有利人民之決定，故解釋上，除非以類推適用方式，比照辦理，否則在文義上實無法採取與德日立法例相同之見解。

17 財政部 75 年 3 月 28 日（75）台財稅字第 7533353 號函。

18 財政部 74 年 7 月 33 日（74）台財稅字第 19293 號函。

之權利可行使期間，具有稅捐債權之消滅時效性質，由於稅捐稽徵法屬於特別法性質（同法第 1 條），應優先適用。從而排除行政程序法第 131 條關於公法上請求權消滅【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 173 頁**】時效規定之適用。

反之，如採取除斥期間說，認為核課期間屬於作成課稅處分，以具體化形成具體的租稅債權之期間，則在此階段既不承認其屬於行使公法上請求權，則亦不適用行政程序法第 131 條關於公法上請求權消滅時效規定。

（四）核課期間之時效中斷

核課期間採取消滅時效說者，也不否認核定期間並無所謂「時效中斷」問題；其採取除斥期間說者，也認為核定期間並無所謂「時效中斷」問題，而僅承認核定期間仍應就有關「時效不完成事由」的特殊問題，加以特別處理。故德國及日本立法例對於核定期間只規定有「時效不完成」的事由，而否認時效中斷的概念¹⁹。其立法理由在於使稅捐法律關係早日確定，避免核課期間之屆滿遙遙無期²⁰。

且稅捐稽徵機關對於租稅債權作成核定稅捐處分之後，於課稅處分所定繳納期間屆滿時，即開始起算租稅債權之徵收時效期間，實質上與時效中斷制度重新起算時效期間，具有相同功能，自無必要再疊床架屋，另重複規定核課期間之時效中斷制度。

亦即由於稅法已經另有徵收時效期間制度之設計，解決核定稅捐處分後之稅捐債權行使期間問題，故並無再適用行政程序法第 133 條規定：「因行政處分而中斷之時效，自行政處分不得訴請撤銷或因其他原因失其效力後，重行起算。」關於時效中斷規定之必要²¹。【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 174 頁**】

稅捐稽徵法第 21 條關於核課期間，並未規定時效中斷事由，其與德日立法例相同。此一特別法，應排除行政程序法（普通法）規定之適用。

國內學者雖亦有認為：「司法院釋字第 474 號解釋之見解，民法關於時效中斷與不完成之規定應類推適用於行政法，則於實務適用上，似應許類推適用。」而主張稅捐核課期間之時效中斷與不完成，應可類推適用民法規定²²。

然而釋字第 474 號解釋：「公務人員參加公務人員保險，於保險事故發生時，有依法請求保險金之權利，該請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項。……在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及不完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規定。」乃是法律欠缺消滅時效規定，因此在法制不備前之權宜措施，承

19 例如德國稅捐通則第 169 條至第 171 條就核定期間，只規定時效不完成，而未規定時效中斷。日本國稅通則法第 71 條就有關時效不完成的事由，特別規定所謂核定期間的特例（學者稱之為特別的除斥期間）。

20 Banniza, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2009, Vor §§ 169-171 Rn. 30.

21 同說，陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第 32 期，1985 年 12 月，頁 156 以下。

22 張文郁、陳愛娥主持，前揭註 5，頁 24 以下。

認暫時類推適用民法規定，而與本件稅捐稽徵法已經明定核課時效期間之情形，尚有不同。

且基於租稅法律主義，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²³。就此釋字第 640 號解釋理由書也認為：「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，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」由於徵收時效規定屬於行使稅捐債權之程序規定，構成稽徵程序之【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 175 頁】一環²⁴，亦應有上述租稅法律主義之適用。

（五）核課期間的「停止進行」

稅捐債務關係中的請求權的行使，如因不可抗力或其他因素致不能行使，亦即不能作成稅捐核定處分或稅捐核定之廢棄或變更時，則有必要使核課期間停止進行。所謂核課期間的「停止進行」(Ablaufhemmung)，相當於民法上時效期間的不完成，是指就其存續的期間，不繼續進行核課期間（消滅時效期間），亦即就該停止進行期間，不計入核定期間內。在停止進行期間終了之後，並不是重新開始起算核定期間，而是繼續進行所剩餘的期間（類推適用民法第 139 條以下規定）。

德國稅捐通則第 171 條第 3a 項規定：「課稅處分經提起聲明異議或提起訴訟者，其核課期間在該項權利救濟確定之前，停止進行；此亦適用於在核課期間屆滿後，始提起權利救濟之情形。核課期間就整體的稅捐債權，停止進行；此一規定不適用於其權利救濟不合法之情形。……」乃是對於核課期間在課稅處分之權利救濟確定之前，停止進行，亦即採取時效期間「停止進行」之作法。

在核課期間內所作成之課稅處分被撤銷、廢止或其他事由，而溯及既往失效，倘若已逾核課期間，即不得再重新作成課稅處分。為避免產生逾越核課期間問題，我國實務上課稅處分之行政爭訟救濟程序上，如要撤銷原處分發回由稽徵機關重為核定處分時，通常僅撤銷復查決定，而不撤銷第一次的課稅處分，以免無法再度作成核定處分。此一問題應修法解決為宜。

又在核課期間屆滿前，發單課稅，於屆滿後改訂繳納期間，並非重新核定租稅債權，而僅是更改清償期間，由於徵收期間是從繳納期間屆滿後開始起算，故僅影響徵收期間之起算而已。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 176 頁】

23 陳清秀，稅法總論，八版，2014 年 9 月，頁 167 以下。

24 陳清秀，同前註，頁 260。

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²⁵，將來修法時宜增列此種規定²⁶。

（六）稅捐罰鍰案件之裁罰時效，準用稅捐核課期間

有關稅務違章案件之裁罰期間，依據稅捐稽徵法第 49 條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」準用稅捐稽徵法第 21 條關於稅捐核課期間規定²⁷。而依據稅捐稽徵法第 1 條規定，該法為特別法應優先於其他法律而適用，故違反稅法案件之罰鍰裁罰時效，排除行政罰法第 27 條關於裁罰時效規定。

最高行政法院 102 年度判字第 93 號判決即謂：「有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第 1 條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 21 條第 1 項核課期間之規定，分別為 5 年或 7 年；又一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，經依行政罰法第 32 條第 1 項規定，移送司法機關處理後，刑事部分已為不起訴、緩起訴處分確定，無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定者，是類案件之裁處期間，應如何起算，稅捐稽徵法，未為特別規定；因緩起訴處分確定，其性質應視同不起訴處分確定，是有關經緩起訴處分確定之案件，其裁處期間之計算，應有修正前行政罰法第 27 條第 3 項規定之適用。」²⁸【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 177 頁】

二、徵收期間

（一）現行法律規定

稅捐稽徵法第 23 條規定：「（第 1 項）稅捐之徵收期間為五年，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 2 項）應徵之稅捐，有第十條、第二十五條、第二十六條或第二十七條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算。（第 3 項）依第三十九條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。（第 4 項）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，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執

25 陳敏，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 323。

26 德國稅捐通則第 171 條規定有關核課期間時效停止進行的情形，值得參考。

27 陳敏，前揭註 21，頁 154；陳清秀，前揭註 23，頁 666 以下；財政部 87 年 8 月 19 日台財稅字第 871960445 號函；財政部 74 年 3 月 20 日台財稅字第 13298 號函。

28 同說，最高行政法院 99 年度判字第 1125 號判決。

行。……」

本條稅捐之徵收期間規定，於稅捐罰鍰案件準用之（稅捐稽徵法第 49 條準用第 23 條）²⁹。

本條可解析如下：

1. 徵收時效原則上為 5 年，於徵收期間屆滿前如未移送執行者，不得再移送執行。亦即徵收時效完成而使債權歸於消滅。

2. 於 5 年徵收期間屆滿前已由稽徵機關移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，可於 5 年內繼續執行，5 年內未經執行者，不再執行。亦即 5 年徵收期間屆滿之後，行政【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 178 頁】執行分署仍有 5 年的「執行期間」，合計徵收時效為 10 年。

3. 於前述 5 年執行期間屆滿前「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。亦即 5 年「執行期間」屆滿前已開始執行之案件，仍得在 5 年「執行期間」屆滿後繼續執行 5 年，因此時效最長為 15 年。

上述所謂「已開始執行」，應可參照行政執行法（96 年 3 月 21 日修正公布）第 7 條第 3 項規定：「第一項所稱已開始執行，如已移送執行機關者，係指下列情形之一：一、通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。二、已開始調查程序。」加以解釋。

（二）徵收期間之意義及其法律性質

按稅法上徵收期間性質上為已經繳納期間屆滿之稅捐債權，稽徵機關可行使徵收權利之期間，由於此一權利為稅債權（公法上請求權），其請求權之可行使期間，法律性質屬於債權之「消滅時效期間」³⁰。徵收期間乃是稅捐債權屆至清償期之後，債權人可以行使債權請求稅捐債務人給付稅捐的期間，也是稅捐債權人可以強制執行徵收之期間，從「實體法上面向」觀察，稱為「債權消滅時效期間」，德國稅捐通則稱為「繳納時效」或「支付時效」（Zahlungs-verjährung）³¹。如從「強制執行之程序法上面向」觀察，可稱為「得強制執行」徵收稅捐之期間，亦可稱為「執行期間」。其因觀察角度不同，而使用不同之「法律概念」，但依其事件本質觀察，兩者實質上均指涉同一事件，僅是【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 179 頁】形式上用語不同而已。

在繳納期間屆滿後，剛開始先起算滯納期間，每逾 2 日不履行稅捐債務時，將徵收滯納金 1%，最高加徵滯納金 15%（30 日）（稅捐稽徵法第 20 條³²），以作為「間接強制

29 陳敏，前揭註 21，頁 155。

30 陳敏，行政法總論，八版，2013 年 9 月，頁 848；陳清秀，前揭註 23，頁 398 以下。

31 陳敏，前揭註 21，頁 119 以下。

32 該條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍

執行」之督促手段；滯納期間屆滿後，原則上稽徵機關可移送強制執行（稅捐稽徵法第39條第1項³³），進行直接強制執行，因此稅捐徵收期間，也可認為屬於稅捐債權之「強制執行期間」，具有「執行債權」之消滅時效期間性質。

德國租稅通則第228條以下對於租稅債權清償期屆至後之徵收期間5年，明定為金錢「給付時效期間」（Zahlungsverjährung），亦即稅捐債務關係請求權之消滅時效期間³⁴。日本國稅通則法第72條也規定：「國家以徵收國稅為目的之權利，自該國稅之法定繳納期限（……括弧內文字省略）起，因五年間不行使而時效消滅。國稅之徵收權時效，不待援用，亦不得拋棄其利益。國稅徵收權之時效，除本節有特別規定外，準用民法之規定。」也明文規定徵收期間屬於消滅時效期間。

稅捐核課時效與徵收期間（給付時效）之區別，在於徵收期間是針對清償期已經到期之請求權，而且適用於全部所有的稅捐關係之請求權。徵收期間（給付時效）通常被安排在核課時效之後才發生。為保障此一機制安排，德國租稅通則第229條第1項第2款妨礙起算給付時效（Anlaufhemmung）之事由，其連結稅捐債務關係請求權之核定。在稅捐核定處分之變更，在稅捐債權【**東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第180頁**】於其變更範圍內，給付時效才發生妨礙起算時效。如果稽徵機關沒有進行時效中斷之行為，則其未變更之債權部分，即先行罹於時效消滅³⁵。

（三）強制執行作為徵收時效不完成以及徵收時效中斷之事由，已經特別法規定

在德國，徵收時效期間只有5年（德國稅捐通則第228條），但以強制執行處置作為時效中斷事由，強制執行終了年度屆滿後，重新起算5年時效期間（德國稅捐通則第231條第2項及第3項）。

我國稅捐稽徵法第23條第1項規定則將移送強制執行作為徵收時效期間「不完成事由」（停止進行事由），而可以繼續執行。其於第4項規定甚至將強制執行作為時效期間中斷重新起算，而繼續展延之事由，並最長合計15年時效期間，足見我國徵收時效制度，已經參採民法上時效不完成以及時效中斷制度之精神，而具有我國特色的「特別時效不完成與時效中斷制度」規定。其法律效果從結果面向觀察，實質上也發揮類似於時效中斷之效果。因為強制執行，而使徵收時效由5年期間，反覆重新起算，展延到最長15年時效期間。

由於現行法對於徵收時效已經相當完整的充分規定於稅捐稽徵法中，原則上並無立法者所疏忽漏未考量之法律漏洞存在，自無再行類推適用其他民法等法律規定之必要。

未繳納者，移送法院強制執行。」

33 該條項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」

34 陳敏，前揭註25，頁426以下。

35 Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 21 Tz. 343.

（四）有無必要類推適用民法時效中斷規定？

在稅法上，德國稅捐通則第 231 條第 1 項明定時效中斷事由，包括：以書面行使請求權，延展清償期，緩期清償，停止執【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 181 頁**】行，提供擔保，延期強制執行，強制執行措施，申報破產債權以及稽徵機關調查繳納義務人的住所或居所。

日本國稅通則法第 73 條則規定有關稅捐債權，除準用民法的時效中斷規定外，更正、決定、賦課決定，有關納稅告知、督促及交付要求，均屬於時效中斷事由。

我國稅捐稽徵法是否採時效中斷之制度，不無疑問，該法第 23 條第 1 項但書規定：「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」，亦即因在徵收期間內已就納稅義務人之財產依法強制執行尚未結案者，因徵起並非不能，故而設例外規定（參見本條立法理由說明）。

此項但書，觀其文義及立法意旨，似認徵收期間屆滿時如仍在強制執执行程序進行中時，仍得繼續強制執行措施（或參與分配或參與破產程序）以獲償，故似以移送強制執行等但書事由作為「時效未完成之原因」³⁶，而並未發生民法第 137 條所定時效重行起算的消滅時效中斷之效果。從而如移送強制執行後，因故退案時，例如因欠稅人無財產可供強制執行或執行無實益而發給債權憑證結案時，如已逾徵收期間，即不得再行徵收。

至於民法上消滅時效中斷之事由，可否類推適用於稅捐債權，不無疑問，或有認為徵收期間仍得類推適用民法消滅時效中斷之規定³⁷。亦有認為稅捐稽徵法第 23 條對於徵收期間不採時效中斷之制度，因此民法時效中斷之事由，雖有與稅捐之徵收權相通者，亦不得類推適用民法之規定，重新起算徵收期間³⁸。

本文認為由稅捐稽徵法第 23 條有關徵收期間之規定，可以【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 182 頁**】認識該法對徵收期間已經參採時效中斷之制度，自為規範。按由於民法上與稅法上得主張之請求權的性質不同，因此其時效中斷事由亦容有差異，且稅捐稽徵法第 23 條就妨礙時效完成以及時效中斷之事由應認已有「終局的完結規定」，亦即參酌其立法意旨，似可認為並無法律漏洞存在，故並無類推適用民法規定之餘地。

且稅捐稽徵法第 23 條規定之徵收時效期間，最常已經可長達 15 年之久，比稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定納稅義務人之退稅請求權時效期間僅有五年，行政程序法規定人民公法上請求權時效只有 10 年，已經徵納雙方權利義務失衡，自不應再類推適用民法時效中斷規定，導致變成「萬年稅單」，而有違憲法第 7 條之債權人與債務人平等原則。

36 陳敏，前揭註 21，頁 157 以下。

37 張文郁、陳愛娥主持，前揭註 5，頁 26 以下。

38 陳敏，前揭註 21，頁 157 以下。

何況，依據釋字第 622 號解釋理由書所示：「憲法第十九條規定，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、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。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」基於租稅法律主義，有關債權時效中斷制度，將產生租稅債權時效期間延長之法律效果，亦即創設納稅義務人之「納稅期間」之租稅構成要件，而對於納稅人構成公法上不利負擔，自應有法律明文規定為依據，而不得以法律漏洞補充方法，以「類推適用」方式，延長租稅債權之行使期間³⁹。

至於人民之退稅請求權，稅捐稽徵法雖無時效中斷之規定，但基於時效制度之精神及保護退稅請求權人之考慮，則仍可類推【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 183 頁】適用民法有關時效中斷之規定⁴⁰。

肆、公法上執行債權之消滅時效

一、現行規定

有關公法上債權得強制執行以滿足債權之期間，稱為「執行期間」。行政執行法第 7 條規定：「（第 1 項）行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執行；其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。（第 2 項）前項規定，法律有特別規定者，不適用之。（第 3 項）第一項所稱已開始執行，如已移送執行機關者，係指下列情形之一：一、通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。二、已開始調查程序。（第 4 項）第三項規定，於本法中華民國九十六年三月五日修正之條文施行前移送執行尚未終結之事件，亦適用之。」

二、執行期間之法律性質

行政執行法第 7 條之執行期間法律性質為何，不無疑義。學說見解分歧，敘述如下：

（一）實體法上債權消滅時效期間說

行政執行法第 7 條規定也是針對具有執行力之公法上債權之可請求履行之強制執行期間，其法律上性質屬於請求權行使之期【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 184 頁】間，就此吳庚大法官認為此係債權消滅時效期間，而非除斥期間⁴¹。亦可認為屬於

39 同說，陳敏，前揭註 21，頁 156 以下。

40 陳敏，前揭註 21，頁 158 以下。

41 吳庚，行政法之理論與實用，增訂十二版，2012 年 9 月，頁 515；張昌邦，稅捐稽徵法論，二版，1984 年 7 月，

「執行債權」之消滅時效期間。此一執行債權之消滅時效期間，與稅捐稽徵法上之徵收期間相同，只是法條用語不同而已。

就此最高行政法院 97 年度判字第 451 號判決亦謂：「90 年 1 月 1 日修正施行之行政執行法第 7 條雖亦有行政執行執行期間之規定，然該條第 2 項復明定，該條第 1 項關於執行期間規定，法律有特別規定者，不適用之。而上述海關緝私條例準用關稅法徵收期間之規定，即屬此所稱法律之特別規定。是依海關緝私條例所處罰鍰之徵收期間，即應準用關稅法規定，而無行政執行法第 7 條規定之適用。」似依循此一見解脈絡而為解釋。

（二）執行名義之特別時效期間說

陳敏大法官亦認為執行期間屬於「執行時效期間」，亦即為行政執行之消滅時效期間，但其又認為「執行名義與實體之權利義務縱有出入，亦不當然得影響據該名義而執行之效力。」因此上述執行期間並非相關實體權利之時效期間⁴²。

國內學者林三欽教授亦採此說，認為消滅時效期間為公法上之請求權，在「實體法上」可行使之存續期間，而執行期間則屬於公法上請求權在「程序法上」可得執行之期間，二者為併行而獨立之制度，如果實體法上權利因時效完成而消滅，雖然行政執行期間仍未屆滿，但仍不得強制執行。反之，如果行政執行期間已經屆滿，則不得強制執行，而消滅時效期間尚未屆滿時，義務人如自願給付，行政機關仍可受領⁴³。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 185 頁】

（三）法定期間說

國內學者另有認為執行時效屬於法定不變期間⁴⁴。又有認為「行政執行期間並非請求權之消滅時效期間，亦非形成權（裁處權）之除斥期間，而只是一種法定期間，否則，如認行政執行時效期間是消滅時效期間，則應有時效中斷或不完成之適用，將使行政執行法第 7 條之適用更加複雜；而且，依行政執行法第 7 條規定，必經裁處（行政處分）確定，始有行政執行時效期間之起算。」⁴⁵最高行政法院 99 年度判字第 1138 號判決：「按行政執行法所規定之行政執行期間，其立法目的在求法律秩序之安定，此項期間之性質，宜解為係法定期間，其非時效，亦非除斥期間，而與消滅時效之本質有別。行政執行期間經過後，法律效果為不得再執行或免予執行，並非公法上債權當然消滅，而謂其公法上債權不存在。」⁴⁶似採此見解。

頁 182。

42 陳敏，前揭註 30，頁 847 以下。

43 林三欽，行政程序法上「消滅時效制度」之研究，收錄於城仲模教授古稀祝壽論文集編輯委員會編，二十一世紀公法學的新課題，2008 年 10 月，頁 327 以下。

44 吳志光，行政法，修訂三版，2009 年 9 月，頁 324。

45 林錫堯，行政罰法，二版，2012 年 11 月，頁 117。

46 同說，莊國榮，行政法，三版，2015 年 9 月，頁 407。

（四）本文見解：採取執行債權消滅時效期間說

按行政執行法第 7 條之行政執行期間之立法模式，可謂參照稅捐稽徵法第 23 條規定之徵收期間之立法模式，其法條結構具有類似性。該條之立法草案總說明中，表示：「時效制度為法律一般原則，為求行政法律關係之安定，爰明定行政執行之期間為五年，除具有督促行政機關迅速執行之作用外，兼可保障人民，以免其義務陷於永懸不決之狀態。」足見立法者本意是採取「時效制度」之一般法律原則，將執行期間作為請求權「消滅時效期間」，而非特別的法定期間。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 186 頁】**

又行政執行法第 7 條第 2 項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」其立法理由指出：本條乃是以稅捐稽徵法第 23 條關於徵收期間（徵收時效）為法律特別規定，而徵收期間性質上屬於消滅時效期間，則執行期間亦應解釋為消滅時效期間，才符合立法者之本意（歷史解釋方法）以及整體法律規定「體系解釋一致性」（體系解釋方法）原則。

故稅捐稽徵法第 23 條之「徵收期間」與行政執行法第 7 條規定之「執行期間」，只是「法條用語」不同而已，其「事件本質」之債權可行使權利而強制執行期間之法律性質相同。由於都是對於公法上債權可以強制執行實現債權之期間，且均屬於公法上債權之請求權，因此在「事件本質」上，可認為屬於「請求權得強制執行之時效期間」（客觀目的解釋方法）。就此德國租稅通則以及日本國稅通則法之立法例，均採此一見解。

由於消滅時效期間本身為實體法上債權消滅時效期間，亦即為執行債權之消滅時效期間。倘若執行名義表彰之實體上債權已經逾越執行期間，亦即已經逾越執行債權之時效期間，則債權歸於消滅，執行名義亦歸於消滅⁴⁷，而不得執行。

蓋執行名義乃是賦予公法上債權執行力，如果執行債權因時效消滅，則喪失所謂執行力，其執行名義亦歸於消滅，而無法獨立存在，不應繼續執行（否則債務人可以提起債務人異議之訴，以排除強制執行）。以維持行政實體法與行政執行程序法應統一法律秩序之事件本質要求，而符合客觀目的解釋，故本文認為不應承認獨立於實體法上消滅時效制度之單純執行程序上之執行名義之特別法定期間制度。在民事法上，執行名義之執行期間與執行債權之時效期間也是統一同一期間，並不承認執行名義可以獨立於實體法上時效期間而單獨存在所謂特別的執行期間制度。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 187 頁】**

就此民法第 137 條第 3 項規定：「經確定判決或其他與確定判決有同一效力之執行名義所確定之請求權，其原有消滅時效期間不滿五年者，因中斷而重行起算之時效期間為五年。」在取得執行名義後之消滅時效，重新起算，如原先請求權之時效期間較短者，

47 陳計男，強制執行法釋論，2012 年 2 月，頁 117。

均統一延長為 5 年。

三、徵收期間與執行期間之區別

稅捐稽徵法第 23 條之徵收期間最長 15 年，而行政執行法之執行期間最長只有 10 年，依據稅捐稽徵法第 1 條規定，稅捐之稽徵，應優先適用稅捐稽徵法，故其相對於行政執行法執行一般公法上債權而言，稅捐稽徵法執行特殊種類之公法上債權（稅捐債權及稅捐罰鍰等），具有特別法性質，自應優先適用，而排除行政執行法規定之適用。就此依行政執行法第 7 條第 2 項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」亦可明瞭。

四、徵收期間應優先於執行期間之規定而適用

依據行政執行法第 7 條第 2 項規定：「前項規定，法律有特別規定者，不適用之。」而依據稅捐稽徵法第 1 條規定，該法為特別法性質，應優先適用。有關稅捐強制徵收期間已於稅捐稽徵法第 23 條特別規定，應優先適用。從而在稅捐徵收案件，自無再行適用行政執行法第 7 條規定之理。

前揭最高行政法院 97 年度判字第 451 號判決亦謂：「依海關緝私條例所處罰鍰之徵收期間，即應準用關稅法規定，而無行政執行法第 7 條規定之適用。」亦認為稅法徵收期間屬於特別法應優先適用，不得再適用行政執行法第 7 條之執行期間規定⁴⁸。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 188 頁】

在稅捐稽徵法未規定之情形，才補充適用行政執行法規定。例如行政執行法第 7 條第 3 項對於同條第 1 項所稱已開始執行之情形已有明定，而稅捐稽徵法未就該法第 23 條第 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，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」其中所稱「已開始執行」予以明定，即可補充適用行政執行法第 7 條第 3 項規定：「第一項所稱已開始執行，如已移送執行機關者，係指下列情形之一：一、通知義務人到場或自動清繳應納金額、報告其財產狀況或為其他必要之陳述。二、已開始調查程序。」⁴⁹。

五、租稅債權如果已經逾越徵收期間，則債權消滅，不得強制執行

行政執行法第 7 條之執行期間，既然也屬於公法上債權之「徵收時效」之性質，與稅捐稽徵法第 23 條之債權徵收時效性質完全相同，自不應發生所謂徵收時效完成而執行期間仍然存在之問題。

48 反對說，最高行政法院 95 年度判字第 833 號判決認為：「在行政執行法第 7 條規定之執行期間內，應不受稅捐稽徵法第 23 條第 1 項前段所規定應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收之限制。」

49 財政部賦稅署民國 99 年 7 月 9 日（99）台稅六發字第 09904096290 號函。

有關納稅義務人之欠稅債務，倘若已經逾越債權之徵收期間，則稅捐債權當然消滅，縱然尚未逾越執行期間，理論上也不得繼續執行，否則應構成違法執行，應負國家賠償以及不當得利之返還責任。蓋債權既然消滅，則法定執行名義債權已經不存在，如果繼續執行，當構成違法執行。

由於稅捐違章罰鍰案件之徵收，準用稅捐之徵收期間（稅捐【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 189 頁**】稽徵法第 49 條準用第 23 條）⁵⁰，就此最高行政法院 99 年度判字第 1125 號判決即謂：「系爭罰鍰處分之徵收期間係至 92 年 4 月 5 日屆滿，且上訴人中區國稅局係於徵收期間已屆滿後之 93 年 6 月 15 日始移送強制執行，則依稅捐稽徵法第 23 條規定，原判決認系爭罰鍰之徵收期間已屆滿，上訴人中區國稅局就系爭罰鍰之徵收權於徵收期間屆滿時即當然消滅，即無不合。又上訴人賴○昂等 5 人以關於賴○金遺產稅之罰鍰處分，已逾徵收期間為由，請求上訴人中區國稅局註銷，因上訴人中區國稅局否准，提起之本件行政訴訟，性質上應屬行政訴訟法第 5 條規定之課予義務訴訟，且上訴人賴○昂等 5 人請求上訴人中區國稅局所為註銷罰鍰處分性質上屬確認性行政處分，均已如前述。至系爭罰鍰於 93 年 6 月 15 日移送強制執行，於同年 6 月 25 日執行，並均已執行完畢一節，固經原審認定甚明。然此執行既係在系爭罰鍰處分徵收期間屆至之後，且罰鍰處分又屬金錢債權之執行，故於罰鍰處分經註銷即確認已逾徵收期間後，其回復原狀即金錢之返還並無困難，是上訴人賴○昂等 5 人提起課予義務訴訟為救濟，於法並無不合。」

過去法務部以及財政部實務上亦認為稅捐違章罰鍰債權，於徵收期間經過後，其債權即歸於消滅，雖前由第三人提供銀行定期存單作擔保，設定質權予債權人稽徵機關，惟在罰鍰徵收期間內，該債權人未及時行使質權，致所欠罰鍰已逾徵收期間者，因質權係屬擔保物權，其從屬於被擔保之債權而存在，亦隨該債權之消滅而消滅。應不得再依民法第 145 條第 1 項規定，就該質物【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 190 頁**】取償⁵¹。

六、稅捐債權，有無其他時效不完成事由？

德國稅捐通則第 230 條明定：「於時效期間之最後六個月內，因不可抗力而不能行使請求權者，時效不完成。」本條規定與德國民法第 205 條有關時效不完成規定相同。在此所謂不可抗力，是指一切外來的事件，而盡最大的依其情況可期待的注意，仍無法行使其請求權的情形而言。包括戰爭，自然災害及其他不可避免的事件。

例如時效期間原應於 2003 年 12 月 31 日屆滿，而在 2003 年 10 月 31 日至 2004 年 3

50 依據稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定，稅捐罰鍰案件本於無罪推定原則，在行政救濟過程中停止執行，而應在行政救濟程序終結確定後，再由稽徵機關重新核發罰鍰案件繳款書，於繳納期間屆滿後，起算徵收期間。此與稅捐之移送執行以強制徵收之起算方式（稅捐稽徵法第 39 條）未盡相同。

51 此為以往法務部之見解，參見財政部民國 84 年 10 月 19 日（84）台財稅字第 840598731 號函。

月 31 日之期間發生戰爭不可抗力之事故，而使原時效期間之最後 2 個月不能行使稅捐債權，而停止時效之進行，此 2 個月接續於 2004 年 3 月 31 之後，使原消滅時效延長至 2004 年 5 月 31 日完成。

我國稅法並無一般時效不完成之規定，學者有主張：「於徵收期間將屆滿時，遇有天災事變，納稅義務人死亡，而其繼承人尚未確定，或無行為能力或限制行為能力之納稅義務人欠缺法定代理人，徵收權之行使發生困難時，似得類推適用民法第一三九條至第一四一條之規定，使徵收期間之時效不完成」。惟依據稅捐法定主義，有關時效不完成制度涉及人民重要權利義務事項，稅法如無明文規定，似乎難類推適用民法規定。

七、移送執行行為是否為時效中斷之事由？

在公法法規有漏洞之情形，原則上固得類推適用民法規定。就此最高行政法院 95 年 8 月份庭長法官聯席會議（二）決議亦【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 191 頁】謂：「行政程序法施行前，關於公法上請求權之時效相關問題，因法律並無明文，固得類推適用民法相關規定；惟類推適用，應就性質相類似者為之。」但類推適用之前提，必須有法律漏洞存在。要判斷有無法律漏洞存在，必須以法律本身的觀點、法律的根本規律意向、藉此追求的目的、以及立法者的計畫為準⁵²。假使法律欠缺某種規定，是立法者有意識的決定，即不能認為有法律漏洞存在⁵³。

本文認為稅捐稽徵法第 23 條徵收期間之時效規定已經完整規範，並無法律漏洞存在，自不得再類推適用民法時效中斷規定以為補充。且參照釋字第 622 號以及釋字第 640 號解釋，基於租稅法律主義，亦不得以法律漏洞補充方式創設或加重人民之納稅義務負擔⁵⁴。故不應承認類推適用民法時效中斷事由，以創設延長人民公法上義務負擔之期間。

就此在一般公法上債權之強制執行案件，吳庚大法官亦認為從行政執行法第 7 條之文義解釋，應認為已排除時效中斷之適用⁵⁵。但在一般行政罰鍰案件，法務部 104 年 7 月 3 日法律字第 10403506600 號函則認為：「公法上請求權消滅時效，除行政程序法或其他法律有特別規定者外，復得類推適用民法有關消滅時效之中斷、重行起算及不完成等相關規定，以補充法律規定之不足。而行政機關為實現公法上請求權而『開始執行行為或聲請強制執行』者，該公法上請求權之消滅時效應可中斷，並於整個执行程序終結時，重行起算其時效（類推適用民法第 129 條第 2 項第 5 款及第 137 條第 1 項規定）。」

就此法務部函釋認為強制执行程序終結，是指「行政執行期【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 192 頁】間屆滿日」（行政執行法第 7 條），始重行起算。法務部 103

52 Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010 年 10 月，頁 283。

53 Karl Larenz 著，陳愛娥譯，同前註，頁 285。

54 陳清秀，前揭註，頁 167 以下。

55 吳庚，前揭註，頁 515。

年9月1日法律字第10303510020號函認為：「按行政執行與民事執行有本質上之差異，行政執行分署於執行期間內核發執行憑證交由行政機關收執者，僅係用以證明移送執行案件尚未實現之公法債權金額，不生執执行程序終結之效果，故自無中斷執行期間之效果。其『移送行政執行』之中斷事由並未終止，故公法上請求權消滅時效不因發給執行憑證而重行起算。準此，倘審認確無其他『視為不中斷之事由』（類推適用民法第136條第2項規定）或使『整個行政程序終結』之事由（例如行政執行法第8條）者，不論是否核發執行憑證，均應自『執行期間屆滿日』（行政執行法第7條）重行起算。」此一函釋見解於法似有違誤。按所謂強制執执行程序終結，與執行期間屆滿，二者法律性質有別，應不得混為一談。

按依據民法第129條第1項第3款規定，消滅時效因起訴而中斷，而「開始執行行為」或「聲請強制執行」，與起訴有同一效力（同條第2項第5款），而具有中斷時效之效果。又依據民法第137條第1項規定：「時效中斷者，自中斷之事由終止時，重行起算。」故於開始執行行為或聲請強制執行之中斷時效事由終止時，重行起算時效。

本文認為縱然承認國家對於人民之公法上債權，得類推適用民法時效中斷規定，然而上述因開始執行行為而中斷時效，其執行行為終結時，即中斷事由終止，亦即於該執行行為完成時，結束其執执行程序，應認為中斷時效之事由終止，重行起算時效期間⁵⁶。

有關執执行程序終結，解釋上可包括整個執执行程序終結（包括【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第193頁】執行名義表彰之權利全部實現、核發債權憑證、撤回全部強制執行、因執行名義失效而終局撤銷執执行程序或處分、駁回強制執行聲請之裁定確定）以及各個執执行程序終結（包括對於特定標之物之執执行程序終結、對於特定執行行為或程序終結、對特定人之執行終結）⁵⁷。在實施強制執行而無效果，因此發給債權憑證時，其執执行程序即告終結，債權人之請求權消滅時效，即從此開始重行起算（民法第137條第1項）⁵⁸。

就此最高法院100年台上字第1671號民事判決謂：「依民法第一百二十九條第二項第五款規定，時效因開始執行該行為時，而生中斷時效之效力，依同法第一百三十七條第一項規定，於該執行行為完成時，結束其執执行程序，應認為中斷時效之事由終止，重行起算時效期間，否則，債權人一經假扣押執行行為之後，其請求權時效永無完成之日，即與時效制度，原期確保交易安全，維護社會秩序之目的有違。」⁵⁹亦即強制執行措施

56 鄭冠宇，民法總則，再版，2014年8月，頁470；最高法院100年度台上字第1671號判決。

57 吳光陸，強制執行法，2007年2月，頁164-168。

58 陳計男，前揭註47，頁171。

59 司法院大法官會議院字第2776號解釋：「強制執行法第十五條所定第三人異議之訴。以排除執行標之物之強制執行行為目的。故同條所謂強制執执行程序終結。係指對於執行標之物之強制執执行程序終結而言。對於執行標之物之強制執执行程序。如已終結。則雖因該執行標之物之賣得價金。不足抵償執行名義所載債權之全部。致執行名義之強制執执行程序尚未終結。第三人亦不得提起異議之訴。對於執行標之物之強制執执行程序。進行至執行名義所載債權

執行行為完成或廢止、消滅，而使中斷時效之事由終止。又執行處分被撤銷或被駁回或撤回執行，無異於未為執行處分，時效自不能中【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 194 頁】斷⁶⁰（民法第 136 條第 2 項）

就此德國租稅通則第 231 條第 1 項採取租稅徵收時效期間，因「強制執行措施」而中斷之規定，並於強制執行措施「消滅、撤銷或廢止」，而使中斷時效之事由終止⁶¹。例如扣押財產之後，於該財產拍賣終結時或扣押解除時為止，在此期間，其時效中斷⁶²。而於拍賣程序終結後，即重新起算時效。

日本國稅通則法第 72 條第 3 項規定國稅之徵收權之時效準用民法規定，承認查封扣押之強制執行行為作為時效中斷之事由，其中斷之效力僅於扣押程序終了之前存續，如扣押被撤銷時，不生中斷之效力（日本民法第 154 條）⁶³。也以強制執行之「扣押程序終了」，作為中斷事由之終止。可見從外國立法例亦可佐證強制執行行為終了時，即為中斷事由消滅，重新起算時效期間之基準時點。

按執行機關如果對於納稅義務人之欠稅債務，發給稽徵機關執行憑證，即表示已經未繫屬執行程序中，而發生執行程序終結之效果。以往財政部 80 年 6 月 5 日台財稅字第 800178010 號函即釋示：「惟案件移送法院後因故退案時，其在法院執行期間，既非暫緩執行，亦非停止執行，自無同條第 3 項規定：『徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間』之適用。因此，法院退案時，如已逾徵收期間，即不得再行徵收。」亦認為執行【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 195 頁】機關退案時，其執行程序終結⁶⁴。

倘若按照法務部之上述函釋見解，勢必將立法者本意之執行時效期間由最長 10 年，又變相延長時效期間 5 年，合計 15 年時效期間，此顯然變更立法者所制定執行時效最長 10 年之之「基本價值判斷」，其以「法律漏洞補充」方式「創造人民納稅等公法上義務負擔」，違反依法行政原則以及法律保留原則。

之全部或一部。因對於執行標之物之強制執行達其目的時。始為終結。故執行標之物經拍賣終結。而未將其賣得價金交付債權人時。對於該執行標之物之強制執行程序。不得謂已終結。第三人仍得提起異議之訴。但已終結之拍賣程序。不能依此項異議之訴有理由之判決。予以撤銷。」最高法院 65 年台上字第 2920 號民事判例：「強制執行法第十五條所定第三人異議之訴，以排除執行標之物之強制執行為目的，故同條所謂強制執行程序終結，係指對於執行標之物之強制執行程序終結而言，對於執行標之物之強制執行程序，須進行至執行名義所載債權之全部或一部，因對於執行標之物之強制執行達其目的時始為終結。」

60 施啟揚，民法總則，七版，2007 年 6 月，頁 406。

61 德國租稅通則第 231 條第 1 項採取租稅徵收時效期間，因強制執行措施而中斷，並於強制執行措施消滅、撤銷或廢止而使中斷時效之事由終止（參見陳敏，前揭註 25，頁 432）。

62 Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, 2009, § 231 Tz. 36; Ruban, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2009, § 231 Rn. 34.

63 吉國二郎、荒井勇、志場喜德郎，國稅徵收法精解，十六版，2005 年 7 月，頁 1084；荒井勇代表，國稅通則法精解，十二版，2007 年 3 月，頁 751。

64 實務上另認為：「罰鍰案件經行政法院判決確定後，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 38 條第 3 項規定填發之罰鍰繳款書，自行政法院判決後確定日之翌日起已逾 5 年仍未合法送達者，參照稅捐稽徵法第 23 條規定意旨，認屬已逾徵收期間，應予註銷。」（財政部民國 96 年 1 月 26 日（96）台財稅字第 09604505150 號令）。

伍、公法上執行債權之消滅時效規定與行政程序法消滅時效規定之關係

一、外國立法例之觀察

（一）2002 年修正前

德國行政程序法第 53 條原本規定：「(1) 公法上權利主體之請求權時效，因為實行此項權利所作成之行政處分而中斷。此項時效中斷繼續至該行政處分確定時，或導致作成其行政處分之行政程序以其他方法解決時為止。民法第 212 條與第 217 條應準用之。(2) 前項所稱之行政處分已確定時，民法第 218 條應準用之。」⁶⁵

上述所謂為實行公法上權利主體之請求權，而作成行政處分，其情形有二⁶⁶：

1. 其一是「在實體法上」第一次作成「核定處分」(核定【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 196 頁**】應為給付內容之處分)以及「給付裁決」(下命給付)之行政處分，要求其給付。至於確認給付內容之確認行政處分，是否包括在內，則有疑義，有採取肯定說者⁶⁷。

2. 其二是在「行政強制執行程序中」命為履行給付義務之行政處分。例如行政執行法上告誡處分、命為給付之命令以及執行命令等，而具有「行政處分」之性質者，均屬之⁶⁸。

上述因其他方法而解決，例如依據行政程序法規定進行「和解」，或在訴訟程序上進行「訴訟上和解」，以解決爭議。至於行政處分被撤銷或廢止，或因其他事由（例如行政機關拋棄其權利）而消滅其請求權，或以新的行政處分取代原行政處分，則並非此處之解決事由⁶⁹。

（二）2002 年修正後

其後為配合德國民法修正，德國於 2002 年 6 月 21 日修正行政程序法第 53 條規定，並追溯既往自 2002 年 1 月 1 日開始施行。此一變更使行政程序法與民法取得協調一致。修正前舊法是以行政處分之作成，作為「時效中斷」之事由，而新法改為作為「時效停止進行」之事由：「(1) 為確認或實行公法上請求權而作成行政處分者，其請求權之消滅時效期間停止進行 (Hemmung der Verjährung)。此一時效期間停止進行，於該行政處分確定時，或以其他方法解決 (anderweitigen Erledigung) 後之六個月期間經過時，即為終了。(2) 第一項所稱之行政處分於確定時，其時效期間計 30 年。但其行政處分是以一個在將來到期反覆給付之請求權為內容時，仍適用就該給付請求權所適用之【**東吳公法論**

65 法務部，各國行政程序法立法例暨草案彙編，法務部編，1994 年 5 月，頁 75。

66 Obermayer, VwVfG, 3. Aufl., 1999, § 53 Rn. 18.

67 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 7. Aufl., 2000, § 53 Rn. 22.

68 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 22.

69 Obermayer, VwVfG, 3. Aufl., 1999, § 53 Rn. 24.

叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 197 頁】時效期間。」

在此公法上請求權限於依據各該法律規定或一般法律原則，得以行政處分主張其權利者為限。例如規費請求權、依據受益負擔義務之請求權（受益分擔金），不當得利之返還請求權等均屬之。至於其行政處分主張之方式，是以核定、確認、下命給付或執行決定，則在所不問。在此本條適用範圍，也包括依據法律特別規定，得以行政處分核定給付之私法上請求權以及得依據行政執行法規定強制執行之私法上請求權⁷⁰。

為實現公法上權利主體之請求權所作成之行政處分，不僅在行政執行程序中各種行政處分，也包括核定給付內容之核定處分及給付裁決，以及確認給付內容之確認處分⁷¹。

此外，亦得基於其他理由而停止時效之進行。亦即類推適用民法第 204 條第 1 項第 1 款規定，因起訴而停止時效進行，如果起訴之前必須先提起訴願前置程序時，則於提起訴願時停止時效之進行。例如以往判例認為類似徵收之侵害之補償請求權之時效，因起訴而時效中斷，在新法施行後，基於同一法理，對於補償請求權以及國家賠償請求權因起訴或提起訴願，而使時效停止進行⁷²。又如公法上給付僅得基於行政處分而給與，而人民請求給付時，除法律另有規定外應類推適用民法第 204 條第 1 項第 12 款規定，停止時效之進行⁷³。

在作成行政處分而停止時效期間之進行後，如因其他事由而使該處分解決時，例如在權利救濟程序中，系爭行政處分被原處分機關或權利救濟機關撤銷或廢止，而使其處分終局的歸於消滅時，則於其事由發生後，經過 6 個月期間時，其時效期間之停止【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 198 頁**】事由才終了。其目的在此給予主管行政機關 6 個月期間，可以準備重新作成行政處分。有關暫時權利保護之停止處分效力規定，並不影響本條之行政處分可以使時效停止進行之效力⁷⁴。

此一時效期間「停止進行」之意義，是指在計算時效期間時，不納入計算，應予以扣除之意。在行政處分為核定或實現請求權而作成行政處分確定後，重新起算時效期間 30 年（在此所謂行政處分「確定」，是指行政處分已經過法定救濟期間而告確定，或經確定判決駁回原告之訴訟而確定而言）⁷⁵。此項 30 年時效期間，相當於民事確定判決所確認之請求權時效 30 年（德國民法第 197 條第 1 項第 3 款）。因此，不再考慮原先實體法上所規定該請求權之時效期間為何。除個別法律另有特別規定外，不再類推適用民法

70 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 16. Aufl., 2015, § 53 Rn. 28.

71 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 30.

72 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 31.

73 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 32.

74 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 36.

75 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 37.

時效中斷規定⁷⁶。

在其行政處分內容上存在一個以向將來定期繼續之請求權時，仍適用就此一請求權所適用之時效期間。例如以行政處分核定為期2年之每月定期規費給付1千元，則在核定處分作成時已經到期之規費給付請求權，在處分確定後，其時效期間30年，但將來才到期之每月規費給付請求權，仍適用各該實體法關於短期時效期間之規定⁷⁷。

二、行政程序法規範「一般公法上債權」之消滅時效，行政執行法規範行政機關之「執行債權」之消滅時效

行政程序法的131條規定：「(第1項)公法上之請求權，【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第199頁】於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因十年間不行使而消滅。(第2項)公法上請求權，因時效完成而當然消滅。(第3項)前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。」應可理解為規範一般公法上債權之消滅時效，類似於上述稅捐「核課期間之消滅時效」，屬於公法上請求權之「前階段」的消滅時效。

在人民享有公法上請求權之情形，如行政機關拒絕給付，為實現其權利，可採取下列途徑：1. 在依法必須先向行政機關請求作成給付裁決之情形，得循訴願程序後，向行政法院提起課予義務訴訟；2. 其無庸先請求作成給付裁決者，得直接向行政法院提起一般公法上給付訴訟，於取得確定給付判決後，得依據行政訴訟法規定聲請法院為強制執行。

反之，在行政機關對於人民得以行政處分實現其公法上權利之情形，由於行政處分具有執行力，得依據行政執行法規定移送行政執行。依據行政執行法第7條第1項規定：「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執行；其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行。」是在規範已經確定而有行政強制執行力之「執行債權」之消滅時效，相當於上述徵收期間之消滅時效，屬於公法上請求權之「後階段」的消滅時效。基於行政執行法屬於特別法（同法第1條）性質，以及上開第7條規範特定種類之債權（執行債權）之消滅時效，亦具有特別規定性質，故當兩條規定發生適用衝突時，應優先適用行政執行法規定。

按行政程序法第133條規定：「因行政處分而中斷之時效，自行政處分不得訴請撤銷或因其他原因失其效力後，重行起【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第200頁】算。」同法第134條規定：「因行政處分而中斷時效之請求權，於行政處分不得訴請撤銷後，其原有時效期間不滿五年者，因中斷而重行起算之時效期間為五年。」均以「行政

76 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 18.

77 Kopp/Ramsauer, a.a.O., § 53 Rn. 40.

處分確定」後，「重新起算」消滅時效期間。此與行政執行法第7條規定「處分確定」後起算5年之執行時效期間一致，足見行政程序法與行政執行法規定配合一致。此一立法例，也與德國行政程序法第53條第2項規定行政處分確定後，重新起算「統一的時效期間」之精神一致，而不再回歸適用各個行政實體法規定之時效期間。

首先「執行債權」自處分確定之日起算時效5年，如其於5年期間屆滿前已開始執行者，則其執行行為，具有「中斷時效」之意義，故於5年期間屆滿後，仍得再起算5年，於5年期間內仍得繼續執行。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。亦即在此強制執行行為已經具有「特殊的時效中斷制度」性質，為維持法律秩序安定性，使公法上法律關係早日確定，故時效中斷僅容許重新起算一次，合計「執行債權之消滅時效期間」最長10年。倘若加上行政程序法第131條規定之「前階段債權時效5年」，則實際上時效期間最長可達15年之久。從法律秩序安定性與法律秩序之和平考量，與民法第125條一般時效期間15年相當。

反之，在請求權人為人民時，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。人民之公法上請求權，亦僅有10年之請求權消滅時效期間而已。兩相比較，公法人之權利主體所享有之公法上債權之時效期間，比人民享有10年之消滅時效期間，更多長五年（暫不考量人民之公法上請求權可否類推適用民法時效中斷規定）。從而似難認為國家之債權人地位不平等。

既然上述行政執行法對於「強制執行行為」已經有特別「中斷時效」之機制，則已經完結封閉的「完整規定」時效中斷制度，並無任何法律漏洞存在，自不得再以行政執行法有法律漏洞【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第201頁】為由，再主張應類推適用民法關於「執行行為之時效中斷」規定，導致一方面適用「行政執行法之時效中斷」，再度加上「民法之時效中斷」，而產生基於執行行為之事由，而「重複的時效中斷」，其明顯違反立法者之本意。故主張類推適用民法時效中斷規定之見解，應屬違法。

陸、結論

一、本文認為公法人所享有之一般公法上債權，於行政處分等確定後，即具有執行力，屬於「執行債權」性質，應統一優先適用行政執行法第7條執行債權之時效規定（時效期間最長10年），而排除行政程序法規定（時效期間5年）之適用。本文所持上述見解，與德國最新立法例（行政程序法第53條第2項）所持作法相同。

二、關於具有執行力之稅捐債權之強制執行，稅捐稽徵法第23條之徵收期間，已經內含規定執行期間在內，故徵收期間與行政執行法之執行期間，均屬具有執行力之公法上「執行債權」之消滅時效規定，且兩者間具有「特別法與普通法」之關係，在稅捐債權之強制執行，應優先適用稅捐稽徵法之特別規定（該法第1條參照），而排除行政執行

法規定。

三、有關移送執行，稅捐稽徵法之徵收期間以及行政執行法之執行期間，均有時效中斷，重新起算之制度設計，而延長執行時效期間。故立法者本意已經統一詳盡而完備規範，並無「法律漏洞」存在，不應誤認存在有法律漏洞，再「類推適用」民法關於強制執行之時效中斷規定，以免破壞稅捐稽徵法以及行政執行法關於執行期間之規定，違背立法者本意。倘若以法律漏洞補充之造法方式，在上述執行時效期間之外，又再度類推適用民法時效中斷規定，以延長債權時效期間，實際上變相另行創設人民所【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 202 頁】不存在之公法上債務，違背依法行政與法律保留原則。

四、倘若類推適用民法規定以執行行為作為時效中斷事由時，應以發給執行憑證時點，作為執行終了，時效「中斷事由終止」，應重新起算時效期間

法務部函示認為必須等到「行政執行期間屆滿日」(行政執行法第 7 條)始重行起算消滅時效時，則不僅違反民法第 137 條第 1 項規定：「時效中斷者，自中斷之事由終止時，重行起算。」之規定，且無異於在民法時效中斷事由之外，另行造法，創設中斷事由之終止時點，變相增加法律所未承認之債權時效期間，應已違背行政執行法第 7 條規定之立法旨意。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 203 頁】