

# 稅捐行政執行之停止

## ——德國法的觀察與比較\*

陳 衍 任\*\*

### 要 目

- |                       |                         |
|-----------------------|-------------------------|
| 壹、問題提出                | (一)稅捐行政執行「暫時」停止或限制的「要件」 |
| 貳、稅捐行政執行的「終局」停止或限制    | (二)具體適用類型               |
| 一、德國法的觀察              | (三)稅捐行政執行「暫時」停止或限制的「效果」 |
| (一)基本概念               | (四)暫緩執行的程序              |
| (二)稅捐行政執行「終局」停止或限制的要件 | (五)權利救濟途徑               |
| (三)已採取之執行措施的廢棄        | 二、與我國法的比較               |
| (四)權利救濟途徑             | (一)移送執行不當之撤回與停止         |
| 二、與我國法的比較             | (二)公法上金錢給付義務的分期繳納       |
| (一)終止執行的要件            | (三)疫情衝擊下的「衡平性」措施        |
| (二)終止執行的程序            | (四)「衡平性」措施的「一般性」規定      |
| (三)權利救濟途徑             | 肆、稅捐債務的停止徵收             |
| 參、稅捐行政執行的「暫時」停止或限制    | 一、德國法的觀察                |
| 一、德國法的觀察              |                         |
| (一)基本概念               |                         |

\* 本文作者衷心感謝兩位匿名審稿人的寶貴意見，使本文更加完整，惟文責仍由作者自負。

\*\* 臺灣科技大學專利研究所專任副教授，德國奧格斯堡大學法學博士。  
投稿日期：一一一年八月五日；接受刊登日期：一一二年一月十三日

- |              |                          |
|--------------|--------------------------|
| (一)基本概念      | (二)執行成本節約考量              |
| (二)停止徵收的標的   | 伍、結論與展望                  |
| (三)停止徵收的要件   | 一、關於稅捐行政執行的<br>「終局」停止或限制 |
| (四)停止徵收的事後監督 | 二、關於稅捐行政執行的<br>「暫時」停止或限制 |
| (五)停止徵收的法律效果 | 三、關於稅捐債務的停止徵收            |
| 二、與我國法的比較    |                          |
| (一)執行無結果     |                          |



## 摘 要

在納稅人違反稅法上的金錢給付義務，由稅捐機關移送行政執行分署強制執行，即進入稅捐行政執行的範疇。在執行過程中，如遇有執行目的已達成或確定無法達成時，執行機關如欲「終局地」終結該執行政程序，究竟應依行政執行法第8條？抑或適用稅捐稽徵法第40條？

此一問題，不僅凸顯出，稅稽法第40條在停止執行定位上的問題，亦即得否依該規定，「暫時地」終結執行政程序？同時也凸顯，現行行執法缺乏「衡平性」措施的「一般性」規定，可能讓納稅人面臨權利救濟的困境。

此外，稅稽法第26條的延期或分期繳納，與行執法施行細則第27條的分期繳納，兩者間是否具有一致性？又立法上應否引進稅捐債務停止徵收的相關規定？凡此，均值得吾人進一步探究。

**關鍵詞：**稅捐行政執行、稅捐執行之停止、終局停止執行、暫時停止執行、衡平性、稅捐債務停止徵收、稅捐稽徵法第40條、清償期、滯納金



## 壹、問題提出

【**案例1**】稅捐稽徵機關未將繳納稅捐之文書於開始繳納稅捐日期前送達甲，惟該案已移送行政執行分署執行中，甲得否依據稅捐稽徵法第40條規定，向行政執行分署聲請停止執行？

【**案例2**】乙積欠稅款之核課處分遭稅捐稽徵機關移送行政執行分署執行中，乙主張由於經濟不景氣，其年邁謀生不易，配偶又罹重度多重障礙，難以維持生計，故請求行政執行分署暫緩其案件之執行，是否有理？

【**案例3**】丙積欠之綜合所得稅應納稅額為新臺幣1,000元，遭稅捐稽徵機關移送行政執行分署執行中，丙名下唯一的財產，為一塊位於我國境內的土地，足夠清償其稅捐債務。惟丙主張基於執行成本節約的考量，行政執行分署無須就其土地強制執行，遂請求行政執行分署暫緩其案件之執行，是否有理？

在上述案例中，均涉及納稅義務人向執行機關申請「稅捐行政執行」的停止。納稅義務人的主張是否有理，值得進一步探究<sup>1</sup>。

在納稅義務人未依規定履行稅法上之金錢給付義務時，由行政機關以強制之方法促使納稅義務人履行，即屬「稅捐（行政）執行」。

<sup>1</sup> 相較於在稅捐行政執行階段，納稅義務人得向執行機關申請停止執行；在後續的行政救濟階段（訴願及行政訴訟），納稅義務人也可以依照訴願法第93條規定，向受理訴願機關或原行政處分機關申請停止執行；或依照訴願法第93條及行政訴訟法第116條規定，向行政法院聲請停止執行。有鑑於本文擬探討的主題，為「執行機關」依申請或依職權所為之停止執行，故本文後續討論，亦僅聚焦於此。有關納稅義務人在行政救濟階段的停止執行，相關文獻，可參李建良，暫時權利保護的規範體系與實務發展，月旦法學教室，第225期，2021年7月，頁54-68；李惠宗，暫時保護「誰」的權利：原住民族、經濟或環境？——簡析最高行政法院110年度抗字第12號裁定，台灣法律人，第1期，2021年7月，頁149-156；李惠宗，行政處分停止執行制度的商榷——從訴訟權的有效保障檢討訴訟不停止執行的立法適當性，台灣法學雜誌，第246期，2014年4月，頁76-94；林明昕，論行政訴訟法上之「執行（不）停止原則」，月旦法學雜誌，第77期，2001年9月，頁66-79；林明昕，論ETC案中之行政爭訟問題——以暫時權利保護為中心，台灣本土法學雜誌，第82期，2006年5月，頁226-261。

在我國，有關稅捐行政執行之要件與程序，並未於稅捐稽徵法或其他稅法中規範，而是統一適用行政執行法第二章有關「公法上金錢給付義務之執行」。事實上，在人民的公法上金錢給付義務中，與稅捐事務有關的給付義務（包括本稅、稅捐附帶給付與罰鍰），也確實屬於最大宗的行政執行案件。因此，行政執行法第二章有關「公法上金錢給付義務之執行」，即為探究實務上有關稅捐行政執行之相關問題，最主要的規範依據。

由於稅捐行政執行屬於稅捐稽徵機關對人民的行政法請求權，在一般情形，無須經由法院審理，而得基於其行政權自行實現其請求權，亦即以其所作的行政處分作為執行名義，並以作成執行名義的管轄機關為執行機關。但由於公法上金錢給付義務的強制執行，不僅須配置具專業知識的人力為之，且其執程序較為複雜，實非一般行政機關（或稅捐稽徵機關）所能勝任<sup>2</sup>。行政執行法第4條但書因而規定：「公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。」（目前「行政執行處」已改制為「行政執行分署」）。因此，在納稅義務人違反稅法上的金錢給付義務時，也同樣由稅捐稽徵機關移送「執行標的物所在地」或「義務人之住居所、公務所、事務所或營業所所在地」之該管行政執行分署強制執行<sup>3</sup>。

由於強制執行是以一種極為敏感的方式，干預執行債務人的基本權利。因此，強制執行機關必須特別遵守「禁止過度」（Übermaßverbot）的要求。執行機關應避免採取任何效果明顯超過公共利益的措施。在各種適合的執行措施中，執行機關應選擇一個對債務人侵害最小的執行手段。例如：查封動產，以其價格足清償強制執行之債權額及債務

<sup>2</sup> 陳敏，稅法總論，第1版，2019年2月，頁761。

<sup>3</sup> 行政執行法施行細則第20條規定：「（第1項）公法上金錢給付義務之執行，應以執行標的物所在地之該管行政執行處為執行機關；其不在同一行政執行處轄區者，得向其中任一行政執行處為之。（第2項）應執行之標的物所在地不明者，由義務人之住居所、公務所、事務所或營業所所在地之行政執行處管轄。」

人應負擔之費用者為限（強制執行法第50條規定）。在「比例原則」的適用下，執行機關必須在每一個具體個案中，依其合義務之裁量，評估在多種相同適合達成執行目的的手段中，究竟哪一種執行措施對債務人的侵害最小，且不得在債務人沒有足夠清償前景的情況下，依舊查封債務人的財產<sup>4</sup>。

同樣地，行政執行分署在強制執行的過程中，如遇有執行目的已經達成或確定無法達成的事由發生時，自應依法「終局地」終結該執行政程序（參行政執行法第8條規定）。

然而，對於稅捐債務關係之請求權的收取或執行行為，倘若只是「暫時地」不具「衡平性」（Billigkeit），稅捐稽徵機關或行政執行分署仍可預見納稅義務人可能償還稅捐債務的期限，此時稅捐稽徵機關得否依稅捐稽徵法第40條規定，「認為移送強制執行不當者，得撤回執行。已在執行中者，應即聲請停止執行。」即有疑義？且何謂「不當」，亦未見該條規定有進一步的說明？

再者，關於執行政程序中的「衡平性」措施，行政執行分署雖得依據行政執行法施行細則第27條規定，對於納稅義務人「依其經濟狀況、因天災、事變致重大財產損失者」，給予「分期繳納」的可能性；但整體而言，該條規定仍缺乏「延期繳納」（延緩執行）的可能性（詳後述），其妥適性如何？亦值得進一步探究。

此外，行政執行分署如欲依職權或依申請，在法律上「暫時地」停止執行行為，唯一的可能性，應由義務人或利害關係人依行政執行法第9條第1項規定，對執行命令、執行方法、應遵守的程序或其他侵害利益的情事，於執行政程序終結前，向執行機關聲明異議。執行機關認為有停止執行的必要時，始得依同條第3項規定，依職權或申請停止執行行為。然而，究竟在何種情況下，執行機關始應認為義務人或利害關係人的聲明異議「有理由」，故應即停止執行，並撤銷或更正已為的執行行為，該條規定同樣付之闕如？在有關稅捐行政執行之停

<sup>4</sup> Roman Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., 2020, Rz. 21.373.

止的議題脈絡下，對於行政執行法第9條規定的具體適用，同樣有一併檢討的必要。

相較於我國法在規範上的諸多疑義，在德國「稅捐通則」（*Abgabenordnung*）第六章「強制執行」（*Vollstreckung*）的章節中，針對稅捐行政執行之停止，即分別規定「稅捐行政執行的終局停止或限制」（同法第257條）與「稅捐行政執行的暫時停止或限制」（同法第258條）兩種類型。此外，執行機關倘若預期其徵收將無結果，或徵收費用與應徵收的金額不成比例時，亦得基於執行成本節約的考量，依據同法第261條規定，停止稅捐債務關係之請求權的徵收（執行）<sup>5</sup>。德國法上述規定，不僅在立法上層次分明，在法規的具體適用上，亦嚴謹一致，值得吾人借鏡<sup>6</sup>。

有鑑於此，本文以下將針對德國稅捐通則中關於稅捐行政執行之停止的三種類型，分別梳理其規範內涵，同時與我國法上關於稅捐行政執行之停止的相關規定及實務見解，相互比較。期盼藉此提供我國稅捐稽徵實務、稅捐行政執行實務，乃至於未來的修法過程，對於稅捐行政執行之停止的相關議題，能有更多體系嚴謹、邏輯一致的討論素材，更趨近一個法治成熟國家，對於稅捐行政執行應有的合理對待。

## 貳、稅捐行政執行的「終局」停止或限制

### 一、德國法的觀察

#### （一）基本概念

在德國，關於公法上金錢給付的強制執行機關，為各邦「財政部」（*Finanzämter*）、「關稅總局」（*Hauptzollämter*）與「各邦稅務

<sup>5</sup> Ebd., Rz. 21.374.

<sup>6</sup> 國內文獻中，關於稅捐行政執行的停止，在德國法上的具體適用，更為詳盡的分析，可參盛子龍，*租稅法：第二講——行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施*，*月旦法學教室*，第40期，2006年2月，頁52-61。



機關」(Landesfinanzbehörde)(德國稅捐通則第249條規定)。亦即，稅捐的核課及徵收機關，與稅捐的執行機關，均同屬(廣義的)稅捐稽徵機關(與我國法制將稅捐的執行另交由稅捐稽徵機關以外的法務部行政執行署所屬「行政執行分署」，有所不同)。

此外，當一個得強制執行的行政處分(例如核課處分)，其執行未經停止或未因提起法律救濟而終止時，依據德國稅捐通則第251條規定，此一行政處分得為強制執行。換言之，倘若一個原得強制執行的行政處分，因「停止執行」(Vollziehungsaussetzung)或因提起法律救濟而「中止執行」(Vollziehungshemmung)時，該處分即不得強制執行。其中，與稅捐有關之行政處分的「停止執行」，在德國稅捐通則第六章「強制執行」的第一節「一般規定」中，主要有第257條的「稅捐行政執行的終局停止或限制」，與第258條的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」兩種類型；此外，在第二節「金錢債權之強制執行」中，另有第261條的「稅捐債務的停止徵收」。上述三個條文，共同建構起德國稅捐行政執行之停止的規範依據。

其中，關於「稅捐行政執行的終局停止或限制」，在德國稅捐通則第257條規定：「(第1項)有下列情形時，強制執行應即停止或限制：1. 第251條第1項規定之強制執行要件已不存在；2. 據以強制執行之行政處分遭廢棄；3. 給付請求權已消滅；4. 給付經展延清償期。(第2項)在第1項第2款及第3款規定之情形，已採行之強制執行措施應予廢棄。當行政處分是透過法院判決廢棄者，僅於該判決已確定，且無須因該判決而作成新的行政處分時，始得適用此規定。在其他情形，強制執行措施如未以明示之處置予以廢棄時，仍繼續存在。」<sup>7</sup>

<sup>7</sup> 「§ 257 Einstellung und Beschränkung der Vollstreckung

- (1) Die Vollstreckung ist einzustellen oder zu beschränken, sobald
  1. die Vollstreckbarkeitsvoraussetzungen des § 251 Abs. 1 weggefallen sind,
  2. der Verwaltungsakt, aus dem vollstreckt wird, aufgehoben wird,
  3. der Anspruch auf die Leistung erloschen ist, 4. die Leistung gestundet worden ist.
- (2) In den Fällen des Absatzes 1 Nr. 2 und 3 sind bereits getroffene



該條第1項規定四種會使得稅捐之強制執行「應」即「停止」或「限制」的類型。所謂「停止」，是指據以強制執行的行政處分，其所核定的請求權，「全部」不再強制執行；所謂「限制」，則是指該請求權有「部分」不再強制執行。執行機關知有上述四種應停止或限制強制執行的事由時，固然「應」依職權為之；在執行機關未依職權停止或限制強制執行時，納稅義務人亦得申請停止或限制強制執行，並在其申請遭拒絕時，進而提起異議及訴訟<sup>8</sup>。

該條第2項則規定在第1項第2款及第3款的情況下，執行機關「應」廢棄已採行的強制執行措施；相反地，在第1項第1款及第4款規定的情形，已作成的強制執行措施，仍得繼續存在。

## (二)稅捐行政執行「終局」停止或限制的要件

### 1. 執行要件已不存在

首先，如同先前所述，當行政處分的執行已停止，或因提起法律救濟而中止時（德國稅捐通則第361條、德國財務法院法第69條規定），此時依據德國稅捐通則第251條規定（可強制執行之行政處分）的執行要件即不再存在。據以強制執行的行政處分，得由稅捐稽徵機關或法院廢棄之。但在對於行政處分的廢棄作成決定前，由於該處分依然有效，因而仍可繼續執行<sup>9</sup>。

### 2. 行政處分遭廢棄

其次，據以強制執行的行政處分，得由稅捐稽徵機關或法院廢棄之。其以判決廢棄者，於判決確定時始生效力。當據以強制執行的行

---

Vollstreckungsmaßnahmen aufzuheben. Ist der Verwaltungsakt durch eine gerichtliche Entscheidung aufgehoben worden, so gilt dies nur, soweit die Entscheidung unanfechtbar geworden ist und nicht auf Grund der Entscheidung ein neuer Verwaltungsakt zu erlassen ist. Im Übrigen bleiben die Vollstreckungsmaßnahmen bestehen, soweit nicht ihre Aufhebung ausdrücklich angeordnet worden ist.」

<sup>8</sup> 陳敏，前揭註2，頁476。

<sup>9</sup> Matthias Loose, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 2021, AO § 257 Rz. 3.

政處分遭稅捐稽徵機關或法院廢棄時，強制執行應即停止或限制。但在對於行政處分的廢棄作成決定前，由於該處分依然有效，因而仍可繼續執行。此外，當據以強制執行的行政處分為無效時，此時強制執行機關亦應類推適用德國稅捐通則第257條第1項第2款規定，同樣必須停止強制執行<sup>10</sup>。

### 3. 給付請求權已消滅

再者，依據德國稅捐通則第47條規定，當稅捐債務關係的請求權，因清償、抵銷、免除、時效完成，以及因附解除條件之請求權的解除條件成就時，該請求權歸於消滅<sup>11</sup>。此時，強制執行的進行應即停止或限制。強制執行機關必須在每一個執行階段，獨立地審查執行的前提要件是否依舊存在；如有必要，則必須停止強制執行的進行<sup>12</sup>。

<sup>10</sup> BFH v. 21.12.2001 – VII R 24/01, BFH/NV 2002, S. 660.

<sup>11</sup> 相較於此，我國現行行政訴訟體系下的債務人異議之訴，是由債務人於強制執行程序終結前向行政法院提起（行政訴訟法第307條），旨在排除執行名義的執行力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法的爭議，則是由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟。對未形式確定的行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟。二者的制度目的及規範功能，均屬有別。最高行政法院107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議因而認為：「在行政處分是否違法之爭議，已有撤銷訴訟及停止執行制度作為權利保護方式下，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。從而，行政處分之受處分人，於行政機關以該行政處分為執行名義之強制執行程序終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行政法院提起債務人異議之訴，其所得主張之異議事由應以執行名義『成立後』之事由為限。」換言之，在我國，當稅捐債務關係的請求權，因清償、抵銷、免除、時效完成，或因附解除條件之請求權的解除條件成就時，此時，由於這些消滅或妨礙債權人請求的事由，是發生在執行名義「成立後」，行政處分的受處分人，就必須向行政法院提起債務人異議之訴，始得排除執行名義的執行力。行政執行法修正草案第13條也同樣規定：「執行名義成立後，如有消滅或妨礙義務人所負義務之事由發生，義務人得於執行程序終結前，以原處分機關或移送機關為被告，向管轄行政法院提起異議之訴。」與德國稅捐通則第257條規定「執行機關應即停止或限制強制執行」，有所不同。

<sup>12</sup> BSG v. 25.6.2015 – B 14 AS 38/14 R; BSG v. 14.5.2020 – B 14 AS 28/19 R.

#### 4. 給付經展延清償期

此外，依據德國稅捐通則第222條規定，稅捐債務關係的請求權，其清償期可以被展延。此時，執行機關即應停止或限制其強制執行<sup>13</sup>。此外，雖然在德國稅捐通則第257條規定中，並未提及「延期繳納」的情形（德國稅捐通則第223條規定<sup>14</sup>）亦得停止或限制其強制執行。但由於「延期繳納」與「清償期展延」的效果相同，兩者同樣都具有使得給付延後屆至清償期的效力。德國學說上因而有認為，在強制執行的停止或限制之要件適用上，恐怕缺乏任何明顯合乎事理的正當理由，可以對上述二者採取差別對待<sup>15</sup>。

從上述說明可知，德國稅捐通則第257條第1項規定的四種停止執行事由，均涉及「執行名義本身的瑕疵」，會直接影響後續執行行為的正當性。因此，在上述四種停止執行事由成立時，執行機關有「義務」停止執行，且停止執行的效力為「終局性」。

#### (三) 已採取之執行措施的廢棄

當據以強制執行的行政處分已經遭廢棄（第1項第2款規定），或個案中的給付請求權已經消滅（第1項第3款規定），此時依據德國稅捐通則第257條第2項規定，執行機關已採行的強制執行措施應予廢棄（同條項第1句規定）。

此外，當行政處分是透過法院判決廢棄者，僅於該判決已確定，且無須因該判決而作成新的行政處分時，始得廢棄已採行的強制執行措施。在其他情形，強制執行措施如未以明示之處置予以廢棄時，仍繼續存在（同條項第2句規定）。在廢棄之前，該強制執行措施依然

<sup>13</sup> BFH v. 5.5.1989 – X R 10/84, BFH/NV 1990, S. 52.

<sup>14</sup> 德國稅捐通則第223條規定：「法律有規定時，已屆至清償期之進口稅、出口稅及消費稅之金額，得基於稅捐債務人之申請，並經提供擔保，予以延期繳納。」

<sup>15</sup> Francesca Werth, in: Klein, Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl., 2020, § 257 Rz. 5.

有效<sup>16</sup>。

至於在德國稅捐通則第257條第1項第1款規定（強制執行之要件已不存在）與第4款規定（給付經展延清償期）之情形，此時執行機關除非已明確下令廢除相關執行措施時，否則上述強制執行措施依舊有效<sup>17</sup>。

#### （四）權利救濟途徑

在稅捐行政執行「應」停止或限制的要件成立時，必須由執行機關依職權予以停止或限制（德國稅捐通則第257條第1項規定），已經採行的執行措施也須由執行機關予以廢棄（德國稅捐通則第257條第2項規定）。然而，當執行機關未主動採取行動時，納稅義務人也可以向執行機關提出停止或限制強制執行的申請。對於申請的拒絕，納稅義務人除可提出「異議」（德國稅捐通則第347條規定）及「課予義務訴訟」（請求法院命執行機關作成停止或限制強制執行之決定）外；為了建構權利保護無漏洞的訴訟救濟制度，避免遲來的正義對當事人缺乏實益，納稅義務人亦可藉由「假處分」（*einstweilige Anordnung*）（德國財務法院法第114條）採取「暫時性」權利保護措施（「課予義務訴訟」所搭配的暫時性權利保護措施，即屬「假處分」）<sup>18</sup>。

## 二、與我國法的比較

在我國法上，由於稅捐的執行是交由行政執行分署為之，而非由作成稅捐的核課與徵收之稅捐稽徵機關為之。因此，有關稅捐行政執行之「終局」停止或限制的相關規定（亦即與德國稅捐通則第257條相當的規定），即未單獨規定在稅捐稽徵法中，而是統一規定在行政執行法第8條，該條規定：「（第1項）行政執行有下列情形之一者，

<sup>16</sup> BFH v. 29.11.1984 – V R 146/83, BStBl. II 1985, S. 370.

<sup>17</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 257 Rz. 10.

<sup>18</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 257 Rz. 11.

執行機關應依職權或因義務人、利害關係人之申請終止執行：一、義務已全部履行或執行完畢者。二、行政處分或裁定經撤銷或變更確定者。三、義務之履行經證明為不可能者。（第2項）行政處分或裁定經部分撤銷或變更確定者，執行機關應就原處分或裁定經撤銷或變更部分終止執行。」其中，第1項規定三種終止執行之事由，皆與稅捐行政執行的「終局」停止或限制有關。執行機關在決定終止執行時，應依職權調查是否確實符合上述第1項各款所定情形（行政執行法施行細則第14條第1項規定）。

#### （一）終止執行的要件

##### 1. 法定的終止執行事由

###### （1）義務已全部履行或執行完畢者

首先，第1款規定「義務已全部履行或執行完畢者」。由於稅捐行政執行的目的，在於督促納稅義務人履行稅法上的金錢給付義務。此項義務若已全部履行或經執行完畢，亦即執行名義所載之稅捐債權如已全部獲得清償，則稅捐行政執行的目的即已達成，自無繼續執行的必要，故應給予終止執行。

相反地，當義務人尚未完成其應履行的義務，例如義務人因違規營業，負有停業義務時，執行機關如僅採取怠金等間接強制手段，而尚未以直接強制手段，以實力直接實現與停業義務同一內容狀態時，即尚未符合本款終止執行的要件。例如最高行政法院104年判字第551號判決中即指出：「被上訴人對義務人陳○龍即鑫○通資訊社經營之資訊休閒業營業場址，以斷絕營業場所必須之自來水、電力之直接強制方法施以行政執行，乃因陳○龍未辦妥資訊休閒業營業場所地址登記，違反臺北市資訊休閒業管理自治條例規定，經被上訴人多次處以罰鍰及命停止營業暨處以怠金，均難達成『令陳○龍即鑫○通資訊社停止營業』之行政執行目的，遂以上揭直接強制執行之方式為之。因此，必須是鑫○通資訊社已因被上訴人以前開直接強制執行方式使鑫○通資訊社無法繼續經營而依處分內容停止營業，並將營業場所之相



關營業設備搬離，始與行政執行法第8條第1項第1款『義務已全部履行或執行完畢』之規定相當。」

(2)行政處分或裁定經撤銷或變更確定者

其次，第2款規定「行政處分或裁定經撤銷或變更確定者」。除即時強制外，行政執行既然是以行政處分或裁定作為執行名義。此項前提要件既經撤銷或變更確定，則行政執行的前提要件即不復存在，自有終止執行的必要。

相反地，當事人縱使已提起行政救濟，也不代表執行機關即應審酌行政處分的違法程度而停止執行。因為行政處分在依法撤銷或變更前，已具有執行力，為提高行政效率並防止濫訴，行政訴訟法第116條第1項因而規定：「原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。」亦即，執行機關原則上不因當事人提起行政訴訟而停止執行。行政執行法第9條第3項也同樣規定：「行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。」亦同此理。最高行政法院111年上字第267號裁定，與臺北高等行政法院110年訴字第975號判決因而認為：「本件系爭欠稅之核課處分迄今並未經撤銷或變更確定，並無行政執行法第8條第1項第2款規定之事由，依原告主張亦難認也有同條項第1、3款等應終止執行之情由，其稱得依行政執行法第8條規定請求被告准予停止執行，已屬無由。」

此外，當事人提起行政救濟後，縱經法院撤銷原處分，如仍有調查事證，重為處分的必要時，此時的行政處分即尚未確定。例如最高行政法院96年裁字第83號裁定即指出：「前述各項爭點既有疑義，並影響本稅及罰鍰，故予以撤銷，並發回北區國稅局調查事證重為處分。原核定之遺產稅及罰鍰並非均應撤銷，有疑義部分仍應調查事證重為處分，亦非免徵遺產稅或免罰，該判決仍未確定，與行政執行法第8條第1項第2款所指行政處分經撤銷或變更確定者之要件不符。」

再者，有鑑於行政處分或法院裁定，對於執行名義效力的解消類型，有撤銷、廢止、廢棄及變更四種型態，故行政執行法修正草案第10條第1項第2款，即增訂「廢止、廢棄」之文字，亦即調整為「行政

處分或法院之裁定經撤銷、廢止、廢棄或變更確定。」值得肯定<sup>19</sup>。

(3)義務之履行經證明為不可能者

此外，第3款規定「義務之履行經證明為不可能者」。執行機關督促人民履行的義務，必須能夠期待人民有履行的可能。倘若依客觀事實判斷，可以證明義務的履行確屬不可能時<sup>20</sup>，例如具一身專屬性的義務（例如服兵役義務），其義務人死亡；或應對之實施執行的標的已滅失（例如應拆除的違建已燒毀），此時既然已無法達成執行目的，自應予以終止執行。例如最高行政法院111年上字第324號裁定即認為：「行政執行法第8條第1項第3款所謂『義務之履行經證明為不可能』，須就個案客觀認定之，必該行政法上義務客觀上不可能予以實現，始足當之，自不得僅依義務人主觀條件認定。本案傑○公司所積欠之系爭欠費為公法上金錢給付義務，無客觀不能或給付不能之情形，倘上訴人據實報告傑○公司財產狀況後，被上訴人仍認傑○公司無任何資產，應發給執行憑證，待將來傑○公司有財產時，續為执行程序，方符法定执行程序。」

至於義務無法履行，只是因為義務人主觀上的不能，或性質上屬不具一身專屬性的稅法上金錢給付義務，自無本款規定的適用<sup>21</sup>。

## 2. 終止全部或一部的執行

再者，參考德國稅捐通則第257條規定，有關據以強制執行的行政處分，其所核定的請求權，在個案中，有可能是「全部」（即稅捐行政執行的「停止」）或「部分」（即稅捐行政執行的「限制」）不得強制執行。然而，我國行政執行法第8條第2項規定，卻僅就同條第1項第2款的終止執行事由，規定「行政處分或裁定經部分撤銷或變更確定者，執行機關應就原處分或裁定經撤銷或變更部分終止執行」，

<sup>19</sup> 行政執行法修正草案（行政院院會於110年4月29日通過），行政院網站，<https://www.ey.gov.tw/Page/AE106A22FAE592FD/bd7f2479-9a58-4927-8b46-5645d94fc4f7>，造訪日期：2022年10月8日。

<sup>20</sup> 蔡震榮，行政執行法，載行政法（下），第4版，2020年7月，頁217-218。

<sup>21</sup> 陳敏，前揭註2，頁768-769。



似忽略在同條第1項第1款與第3款的終止執行事由中，也可能僅「部分」執行行為需要終止執行。所幸在行政執行法修正草案第10條第1項規定中，已明確規定上述三種終止執行事由，皆可「……終止全部或一部之執行」。

### 3. 清償期的展延

此外，在與德國稅捐通則第257條規定之四種執行停止或限制的要件相互比較後可以發現，在我國，倘稅捐債務關係的請求權經展延清償期時（例如納稅義務人依稅捐稽徵法第26條規定申請並獲准延期繳納），依我國行政執行法第8條第1項規定的三種態樣，納稅義務人似無法據此申請終止執行的可能。因為「清償期的展延」既非「義務已全部履行或執行完畢」，也無涉「行政處分或裁定經撤銷或變更確定」，更與「義務之履行經證明為不可能」無關。

事實上，由於稅捐金錢給付義務的強制執行，是專門交由行政執行分署為之，故原處分機關（稅捐稽徵機關）與執行機關（行政執行分署）有所不同，在原處分機關與納稅義務人均未告知執行機關的情況下，執行機關確實可能無法知悉個案中的清償期業經展延之事實。雖然在行政執行法修正草案第10條第2項規定中，已經規定「原處分機關或該管行政機關知有前項各款情形之一者，應即通知執行機關。」避免因執行機關不知終止執行情事而浪費無謂程序，並保障納稅義務人等的權益（例如在移送執行後，納稅義務人隨即向原處分機關繳清稅款，此時即有讓原處分機關亦得申請終止執行的必要）<sup>22</sup>。

<sup>22</sup> 原處分機關如欲向執行機關撤回執行（例如：移送執行之案件不符法定移送要件或有其他正當理由者，為避免發生重大或難以回復之損害），理論上應無不可。惟有鑑於實務上偶有發生移送機關於義務人未繳清欠款或僅補繳半數金額，即向行政執行分署撤回執行事件之情事。為確保行政法債權，並維公益，對於移送機關撤回執行事件似應有所限制，故行政執行法修正草案第22條因而規定：「（第1項）執行事件移送該管行政執行分署後，移送機關得於執行程序終結前以書面敘明理由為全部或一部之撤回。（第2項）前項情形，義務人之財產如已拍定，於拍賣物所有權移轉前撤回者，應經拍定人同意。」

然而，依上述規定，原處分機關通知執行機關的事由，仍以「前項各款情形之一者」為限，亦即僅侷限在我國行政執行法第8條第1項規定的三種態樣，而不及於「清償期的展延」此種法無明文的類型。有鑑於此，在行政執行法修正草案第10條第1項規定中，似應參考德國稅捐通則第257條規定，將「清償期的展延」亦納入終止執行的事由中，以杜爭議。

### (二)終止執行的程序

由於行政執行終止與否，嚴重影響義務人或利害關係人之權益，若執行機關不依職權終止時，依行政執行法施行細則第14條第2項規定「行政執行有本法第8條第1項各款所定情形之一者，義務人或利害關係人得陳明理由並檢附有關文件，申請執行機關終止執行」可知，義務人或利害關係人亦得申請終止。此時，義務人或利害關係人必須踐行「書面陳明理由」、「檢附相關證明文件」及「向執行機關申請」等三個要件，始完成申請終止執行之必要程序。

此外，執行機關終止執行時，應通知義務人、利害關係人，使其知悉，進而保障其權利（行政執行法施行細則第14條第3項規定）；又在稅捐金錢給付義務的強制執行時，由於執行機關非原處分機關，故於執行機關終止執行時，亦應通知原處分機關，使其能及時得知執行程序終止的情事，以利後續行政作業。行政執行法修正草案第10條第3項因而參酌同法施行細則第14條第3項規定，明定「執行機關終止執行時，應通知義務人、利害關係人及原處分機關或該管行政機關」，以期法規適用，益臻明確。

### (三)權利救濟途徑

最後，由於我國行政執行法第8條第1項所定終止執行的事由，性質上均屬執行機關依職權為形式審查即得以確認的情形（例如義務人的義務是否已履行或執行完畢），故義務人或利害關係人就申請終止執行遭執行機關拒絕有所不服，並認其權利或法律上利益受有侵害時，自得依同法第9條第1項規定，向執行機關聲明異議。倘義務人或

利害關係人對執行機關之直接上級主管機關所為的聲明異議決定仍有不服，亦得以執行機關為被告，向管轄行政法院提起行政訴訟法第5條之「課予義務訴訟」（請求法院命執行機關作成終止執行之決定），尋求權利救濟<sup>23</sup>。

## 參、稅捐行政執行的「暫時」停止或限制

### 一、德國法的觀察

#### (一)基本概念

關於「稅捐行政執行的暫時停止或限制」，主要規定在德國稅捐通則第258條規定：「在個別事件中，強制執行措施不具衡平性時，強制執行機關得暫時停止或限制強制執行，或廢棄強制執行措施。」<sup>24</sup>

該條規定允許強制執行機關得「暫緩執行」（Vollstreckungsaufschub），是一個獨立的，僅適用於執行政程序中的「衡平性規定」（Billigkeitsregelung）<sup>25</sup>，屬於執行機關在執行政程序中的「保護義務」（Schonungspflicht）<sup>26</sup>。依據德國稅捐通則第258條規定，稅捐行政執行政程序中的「衡平性」措施，僅具有「暫時性」（einstweilen）

<sup>23</sup> 另參行政執行法修正草案第12條第1項第4款規定、最高行政法院107年4月份第1次庭長法官聯席會議。

<sup>24</sup> 「§ 258 Einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung  
Soweit im Einzelfall die Vollstreckung unbillig ist, kann die Vollstreckungsbehörde sie einstweilen einstellen oder beschränken oder eine Vollstreckungsmaßnahme aufheben.」

<sup>25</sup> BFH v. 3.11.1970 – VII R 43/69, BStBl. II 1971, S. 114; BFH v. 15.3.1979 – IV R 174/78, BStBl. II 1979, S. 429.（法院認為，不論是執行措施的限制或廢棄，執行機關都只有放棄個別的執行措施，執行債務人依舊受到其他執行措施的威脅。因此，對於個別執行措施停止執行，相較於其他執行政程序而言，就會特別顯著。此外，縱使是全面性的暫緩執行，也不會影響稅捐債務的到期日，執行機關只是暫時放棄其稅捐債權的強制執行。）

<sup>26</sup> BFH v. 12.5.1964 – VII 113/61, HFR 1964, S. 308; BFH v. 18.7.2000 – VII R 101/98, BStBl. II 2001, S. 5.（法院認為，基於比例原則的要求，執行機關對於執行債務人，負有比一般民事執行政程序，更高標準的保護義務。）

的性質<sup>27</sup>；但這並不妨礙執行機關採取「長期性」的暫緩執行<sup>28</sup>，只是在長期暫緩執行的情況下，納稅義務人的清償期依舊必須是「可預見的」<sup>29</sup>。暫緩執行的前提條件是：納稅義務人的該筆稅捐債務，有足夠的可能性在清償期內被清償<sup>30</sup>。

## (二) 稅捐行政執行「暫時」停止或限制的「要件」

### 1. 強制執行「已開始」

首先，只有當執程序已經開始時，始得暫時停止或限制強制執行，或廢棄強制執行措施<sup>31</sup>。但儘管如此，如果強制執行已經迫在眉梢，也可以停止或限制「未來的」強制執行。因為在此種情況下，納稅義務人實際上也可以依據德國財務法院法第114條規定，聲請德國財務法院以「假處分」的方式，停止或限制強制執行<sup>32</sup>。

<sup>27</sup> BVerwG v. 18.4.1975 – VII C 15.73, BStBl. II 1975, S. 679 (684).

<sup>28</sup> FG Köln v. 1.2.2018 – 11 V 3169/17; BFH v. 8.10.1998 – VII B 2/98, BFH/NV 1999, S. 443. (法院認為，當執行措施可能危及執行債務人的生命或身體健康時，也可能採取較長期間的暫緩執行。)

<sup>29</sup> BFH v. 7.10.1992 – VII B 92/92, BFH/NV 1993, S. 513. 法院認為，德國稅捐通則第258條規定的適用，不會導致永久性的停止執行。此外，只有當執行行為對執行債務人所帶來不合理的利益，可以透過短時間的等待（最長6個月；在特殊情況下，最長12個月）或其他侵害較小的執行措施來避免時，才會認為個案中的強制執行不具衡平性。至於暫緩執行的期限，原則上應該以1年為限，但在個別情況下，是否可以將期限訂得更長，法院對此並無標準答案。但無論如何，償還欠款的期限，都必須是可預見的。

<sup>30</sup> BFH v. 5.10.2001 – VII B 15/01, BFH/NV 2002, S. 160. (法院認為，執行債務人償還欠款的期限，必須是可預見的。因此，稅捐稽徵機關如果在多年等待後，其稅捐債權依舊無法被滿足時，就不應該暫緩稅捐的執行。在該案中，法院根據原告所提供的資料，計算出原告償還欠款的期限長達7年之久。法院認為，此一期限，已不再符合上述可預見的標準。) Raik-Brete/Michael Thomsen, Anspruch auf Ratenzahlung, AO-StB 2008, S. 73 (76).

<sup>31</sup> BFH v. 10.8.1976 – VII R 111/74, BStBl. II 1977, S. 104.

<sup>32</sup> Frank Balmes, Rettungsanker Vollstreckungsaufschub, AO-StB 2002, S. 65; Loose, a.a.O. (Fn. 9), FGO § 114 Rz. 16.

## 2. 不具「衡平性」的執行措施

### (1) 個案判斷與裁量收縮

其次，強制執行機關要准許暫緩執行的另一個條件則是，當整個強制執行或個別的執行措施不具「衡平性」時，此時執行機關得暫緩強制執行的進行<sup>33</sup>。由於衡平與否是一個不確定法律概念，德國稅捐通則第258條規定因而以「裁量性」的用語（亦即「得」）予以規範<sup>34</sup>。然而，在個別案件中，當整個強制執行或個別的執行措施已不具「衡平性」時，此時執行機關的裁量空間經常會被嚴格限縮，僅剩下唯一的法律效果，亦即將強制執行予以停止、限制或廢除，始不至於產生「裁量瑕疵」的情形。至於執行機關的裁量空間是否已收縮至零，判斷的關鍵，終究還是得回到具體個案中進行認定<sup>35</sup>。

### (2) 通案適用與平等原則

執行措施是否具「衡平性」，原則上應個案判斷；但儘管如此，對於納稅義務人面臨特殊之「經濟上困難」的類型，稅捐稽徵機關還是可以藉由行政規則，針對何種情形的稅捐行政執行已不具衡平性，作成一致性的解釋，供下級機關或公務員有所遵循。例如：近期為考量「嚴重特殊傳染性肺炎」（COVID-19）對於納稅義務人在經濟層面帶來的影響，所採取的各種稅制緩解措施中，即可考慮藉由行政規則採取一般性規範。亦即對於不具「衡平性」的執行措施，給予暫時

<sup>33</sup> BFH v. 18.11.2010 – XI B 56/10, BFH/NV 2011, S. 199.

<sup>34</sup> BFH v. 10.8.1976 – VII R 111/74, BStBl. II 1977, S. 104.

<sup>35</sup> BFH v. 11.11.2008 – VII B 19/08, BFH/NV 2009, S. 592. [在該案中，法院認為，稅捐稽徵機關是否停止執行，難以一概而論。特別是，當稅捐稽徵機關的停止執行，必須取決於另一個機關的意見時（例如在該案中，稅捐稽徵機關必須聽取德國聯邦金融監管局的意見），就無法獲得一個普遍有效的結論。這是因為，稅捐稽徵機關必須進行哪些調查，以便於作出適當的裁量決定，會取決於每個案件的事實情況而定。特別是，稅捐稽徵機關對於每個個案事實的審查，有時必須考慮其他機關的調查結果，以及執行債務人的意見，才能夠針對行政執行的停止與否，進行合義務的裁量。換言之，稅捐稽徵機關的審查範圍，究該如何界定，委實難以事先作出判斷，而必須擺在具體個案中進行認定。]



停止或限制執行的可能性。又行政規則雖然僅具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官的效力（依據我國行政程序法第161條規定），而不及於法院或人民；但倘若經由稅捐稽徵機關反覆適用，進而形成「行政慣例」，使人民產生相當確信時，則稅捐稽徵機關在具體個案中，如無正當理由，自不得對相同之事件，為不同於該行政實務的處理，從而產生「行政自我拘束原則」。換言之，當稅捐稽徵機關毫無正當理由，違背其根據行政規則建立的「行政慣例」時，納稅義務人依舊可以主張，此一違背行政慣例的行政實務違反「平等原則」<sup>36</sup>。

### (3) 「衡平性」的判斷及其在不同階段的適用

「衡平性」是指個案中的決定符合「公正性」（Gerechtigkeit），不具「衡平性」則是指個案中的決定不符合「公正性」。在德國稅捐通則中，有關「衡平性」的規定，除了在稅捐「執行階段」（同法第258條）有所規定外，在稅捐「徵收階段」（同法第227條），甚至在時間上更早的稅捐「核課階段」（同法第163條），同樣也有審酌是否符合「衡平性」的類似規定。又雖然在稅捐的「執行階段」與「徵收階段」皆有審酌衡平與否的類似規定，但兩者間仍有些許差別。

#### ① 稅捐「徵收階段」的衡平性

在稅捐「執行階段」所認定的不具「衡平性」，會比在稅捐「徵收階段」所認定的不具「衡平性」來得寬鬆<sup>37</sup>。因為在稅捐「徵收階段」的衡平措施，主要涉及來自稅捐債務關係的請求權，且衡平措施適用的結果具有「終局」性質。因此，在稅捐「徵收階段」，如要基於「衡平性」主張個案中的稅捐應減免徵收，其主張的事由，必須是此項來自稅捐債務關係的請求權從長遠來看不應該再被請求，始得為之。



<sup>36</sup> Natascha Katemann, Stundungsanträge und Vollstreckungsmaßnahmen, in Zeiten der Corona-Krise, AO-StB 2020, S. 223.

<sup>37</sup> BVerwG v. 18.4.1975 – VII C 15.73, BStBl. II 1975, S. 679 (684).

## ②稅捐「執行階段」的衡平性

相較於此，在稅捐「執行階段」討論不具「衡平性」的理由，則與「來自稅捐債務關係的請求權是否存在」無關，而僅與「此項請求權在強制執行時所採取的種類與方式、範圍或時點」有關。因而，在稅捐「執行階段」有關「衡平性」措施的討論，應該僅以執行機關的「暫時性措施」為目標<sup>38</sup>。此外，「合目的性」（Zweckmäßigkeit）的理由，原本應不屬於「衡平性」的理由；但由於在強制執行程序中，強制執行是否「合目的性」，與強制執行是否符合「衡平性」，兩者似乎可以相容。因此，德國學說上亦有認為，在適用德國稅捐通則第258條規定的「衡平性」時，「合目的性」的理由，也可以作為符合「衡平性」考量的審酌事由<sup>39</sup>。

### A.清償豁免期間的適當安排

因此，對於德國稅捐通則第258條規定而言，重要的是去判斷，強制執行是否「暫時地」不具衡平性。納稅義務人必須是因強制執行而受到不適當的不利條件所威脅，而此種不利條件，實際上是透過短暫地等待，或改採其他執行措施予以避免<sup>40</sup>。有關「衡平性」措施的內容，如果是提供分期付款，則納稅義務人必須在「適當期間」內清償稅捐債務。至於「適當期間」該如何判斷，原則上仍應視個案情況而定。對此，在一般情況下，給予納稅義務人「6個月」的清償豁免期間；而在特殊情況下，給予納稅義務人「12個月」的清償豁免期間，原則上可以認為是「適當的」期間安排。德國聯邦財務法院也認為，如果要再給予更長的清償豁免期間，原則上似應排除在外<sup>41</sup>。

然而，對於上述實務見解，德國學說上也有認為，如嚴格要求納稅義務人必須在半年或一年內清償稅款，在現行法中似乎也找不到任

<sup>38</sup> Ebd, S. 679 (684).

<sup>39</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 5.

<sup>40</sup> BFH v. 21.4.2009 – I B 178/08, BFH/NV 2009, S. 1596; BFH v. 18.11.2010 – XI B 56/10, BFH/NV 2011, S. 199.

<sup>41</sup> BFH v. 12.12.2005 – VII R 63/04, BFH/NV 2006, S. 900.



何依據。如果納稅義務人的生命或健康確實已面臨危險，在特殊情況下，不僅需要短期的暫停執行，有時恐怕更需要長期的暫停執行。但前提是，納稅義務人主張的清償期間必須是「可預見的」。如果是主張五年以上，或甚至是長達七年，恐怕都已非適當的期間安排。即便是納稅義務人的生存已遭受威脅，只要還無法預見納稅義務人的經濟狀況很快就會出現決定性的改善，執行機關即不得作成暫緩執行的決定。換言之，任何暫緩執行的決定，都不得導致會持續停止執行的法律效果<sup>42</sup>。

#### B. 暫停執行的利益衡量

由於「衡平性」是指個案中的「公正性」，因此，稅捐的執行有可能在一般情況下是合法，但在具體個案中卻因為缺乏「衡平性」而不合法。「衡平性」的考量，不僅在「清償期展延」與「延後付款」的申請時有其適用，同時也應適用於「暫停執行」的申請階段，以確保納稅義務人的基本權利，在行政程序與執行程序中的每一個階段，都能有效獲得確保。換言之，基於「基本權利保護的有效性」（參德國基本法第19條第4項），在稅捐「徵收階段」，德國立法者既然已允許稅捐稽徵機關得基於「衡平性」的考量，減免納稅義務人的稅捐債務（同法第227條）；同樣地，在稅捐「執行階段」，德國立法者也同樣允許稅捐執行機關得基於「衡平性」的考量，停止不具「衡平性」的強制執行。

換言之，對於權利保護的需求，不應該因為機關的行為種類與方式之不同，而有所差異<sup>43</sup>。也因此，與稅捐稽徵機關相同的是，執行機關也必須持續地就「立即執行的必要性」與「暫停執行的可能性」進行利益衡量。執行機關在此必須考量的是，一方面，執行的延緩是否會使得後續的執行變得困難；另一方面，對於有爭議的核課處分，其合法性是否已顯有疑義。當停止執行並非毫無可能，且個案中並非

<sup>42</sup> Werth, a.a.O. (Fn. 15), § 258 Rz. 13.

<sup>43</sup> BFH v. 27.10.2004 – VII R 65/03, BStBl. II 2005, S. 198.

因特殊情況而有必要立即執行時，則此時的強制執行即不具「衡平性」<sup>44</sup>。

### (三)具體適用類型

#### 1. 不具「衡平性」的一般類型

在個別情況下，如果稅捐的執行會導致納稅義務人的經濟上存續完全崩解<sup>45</sup>；或甚至只對其經濟上存續有所威脅；或使其喪失工作或賺錢機會；或使得納稅義務人必須緊急拋售資產；或對於納稅義務人的重大不利益，實際上可以藉由給予分期付款的方式予以避免時<sup>46</sup>；或強制執行的時機不適當，例如在納稅義務人剛遭受不可避免的天然災害（例如風災、水災或旱災）或類似事件（例如核災）的損害之後，隨即採取強制執行。在上述情況下，稅捐的執行即不具「衡平性」<sup>47</sup>。

#### 2. 疫情衝擊與稅捐行政執行的停止

##### (1)德國稅捐稽徵實務

在德國，有鑑於COVID-19的肆虐，對於民眾帶來嚴重的影響，且遏止與防治COVID-19之傳播所採取的相關措施，也已經在德國造成龐大的經濟損失。為了避免在個案中使得納稅義務人身陷不具「衡平性」的困境，德國聯邦財政部在與各邦最高財政機關達成協議後，也在二〇二〇年三月十九日發布「考量COVID-19之稅捐措施」的相關函釋<sup>48</sup>，其中規定當稅捐稽徵機關依據納稅義務人的通知或經由其他方式，獲悉納稅義務人已受到疫情的衝擊，或是受到疫情之相關控制措施的直接且嚴重的影響時，在二〇二〇年十二月三十一日以前

<sup>44</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 10.

<sup>45</sup> BFH v. 28.2.2011 – VII B 224/10, BFH/NV 2011, S. 763.

<sup>46</sup> BFH v. 24.9.1991 – VII B 107/91, BFH/NV 1992, S. 503.

<sup>47</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 12.

<sup>48</sup> „Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2)“ v. 19.3.2020, BStBl. I 2020, S. 262; Katemann, a.a.O. (Fn. 36), S. 223.

（該期限嗣後又因德國疫情的變化再度延長），所有積欠或在此時點即將到期的（所得稅及法人稅）稅捐債務，均全數免除。

(2)德國聯邦財務法院關於「平等原則」的檢驗

稅捐的課徵，理應依據納稅義務人的經濟上給付能力多寡公平分配，亦即適用「量能課稅原則」。凡符合稅捐法規之構成要件的課稅事實，均應依法課稅，始符合「依法課稅原則」。在稅捐法規中，對於滿足稅捐構成要件事實的納稅義務人，給予稅負繳納上的減免，勢必引起是否違反「平等原則」的問題。

然而，德國聯邦財務法院對此卻認為，德國聯邦財政部此種作法，亦即因應疫情衝擊而豁免納稅義務人在特定期限前的稅捐債務，並未違反德國基本法第3條的「平等原則」。因為在德國基本法第3條之「平等原則」的適用下，依舊允許附有期限的稅捐減免規定。換言之，該條規定並非免除納稅義務人「所有的稅捐債務」，而僅針對納稅義務人「在一定期限以前的稅捐債務」予以免除。但此種允許附有期限之稅捐減免規定的適用前提是，此項規定在適用上，不會導致過於恣意的結果<sup>49</sup>。

此外，法院也認為，在「平等原則」的適用上，對於某些雖然「未受到COVID-19與國家防疫措施的影響，但卻未清償其稅捐債務之人」，其法律上地位，不應優於那些「因受到COVID-19與國家防疫措施的影響，故暫停稅捐的執行，但事後已清償其稅捐債務之人」<sup>50</sup>。

再者，在適用德國稅捐通則第258條規定的「暫時性」權利保護時，強制執行的債務人必須證明且讓人信服，對於「COVID-19緊急救助金」（Corona-Soforthilfen）的扣押，會導致納稅義務人的存續遭受威脅，且其工作也因疫情的影響進而中斷，始得享有暫緩執行的



<sup>49</sup> BFH v. 30.7.2020 – VII B 73/20 (AdV), BStBl II 2021, S. 127.

<sup>50</sup> BFH v. 30.7.2020 – VII B 73/20 (AdV), BStBl II 2021, S. 127.

保障<sup>51</sup>。

換言之，即使面臨疫情威脅，德國聯邦財務法院對於「平等原則」的適用，依舊秉持著「勿枉勿縱」的態度。對於「在一定期限以前的稅捐債務」，給予納稅義務人免除稅捐債務的寬容對待；但對於「未受到疫情影響，卻仍未清償其稅捐債務者」，則採取嚴格對待。德國聯邦財務法院上述見解，值得贊同。

### 3. 債務人的疾病與稅捐行政執行的停止

由於「衡平性」的判斷必須在個案中進行利益衡量，當納稅義務人因疾病導致生命或健康法益產生危害，且其生命或健康法益的維護，已大於國家發動強制執行所欲維護的利益時，則此時執行債務人主張的「疾病事由」，即可作為執行機關停止執行的理由<sup>52</sup>。但此時強制執行所採取的措施，必須是「確實」會引起納稅義務人的生命或健康法益的危害，始得作為停止執行的發動事由<sup>53</sup>。特別是在「獨資事業」與「執行業務者」的情形，當債務人基於疾病事由申請暫緩執行時，經常有可能因此獲准<sup>54</sup>。因為此時執行機關所採取的強制執行措施，不僅可能影響納稅義務人的生命或健康法益的維護，同時也會波及獨資事業與執行業務者的經營與獲利機會。

### 4. 保留對債務人之財產追蹤的可能性

再者，當納稅義務人主張，他已不再有能力負擔生活費，故應停止稅捐的執行時，此時納稅義務人必須將其往來帳戶保留為「扣押保護帳戶」（Pfändungsschutzkonto），亦即讓執行機關有追蹤納稅義務人之財產狀況的可能性。倘非如此，則執行機關的強制執行措施就還不能認為屬於德國稅捐通則第258條規定的「不衡平」<sup>55</sup>。此外，當納稅義務人的私人財產，基於其他的法律上原因而被扣押時，則就只有

<sup>51</sup> BFH v. 9.7.2020 – VII S 23/20 (AdV), BFH/NV 2020, S. 1104.

<sup>52</sup> BFH v. 8.10.1998 – VII B 2/98; BFH/NV 1999, S. 443.

<sup>53</sup> BFH v. 8.7.2004 – VII B 35/04, BFH/NV 2004, S. 1621.

<sup>54</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 1.

<sup>55</sup> FG Sachsen, 17.03.2016 – 8 K 125/16.

在可以預見的短暫等待後，納稅義務人的稅捐債務依舊有被清償的可能時，才有理由依據德國稅捐通則第258條規定暫緩執行<sup>56</sup>。

#### 5. 稅捐債務的抵銷

最後，當納稅義務人主張其有「反對債權」（Gegenforderung），或是可以預見對於納稅義務人的「給付命令」（Leistungsgebot）即將被廢棄，而執行機關對於上述情事卻未予考量時，此時的強制執行亦不具「衡平性」<sup>57</sup>。特別是，當納稅義務人主張有「反對債權」可以抵銷其稅捐債務，且「反對債權」存在的可能性已幾近確定，即將在可預見的期日到期，此時執行機關若仍繼續執行，即有違「衡平性」的要求；相反地，倘若納稅義務人只是單純地聲稱要償還稅捐債務，卻沒有任何具體事證可以證明，則依舊不得妨礙執行機關的強制執行<sup>58</sup>。

值得注意的是，由於「衡平性」的概念，在法律文義上具有開放性。因此，上述五種基於「衡平性」的考量，進而停止稅捐執行的類型，應僅具例示性質。換言之，在未來實務發展上，仍不排除有同樣不具「衡平性」，因而有停止執行必要的其他類型出現。

#### 四、稅捐行政執行「暫時」停止或限制的「效果」

##### 1. 個別措施的「終局廢棄」與執行本身的「暫時停止」

在德國稅捐通則第258條規定下，「個別的執行措施」雖然可以（終局地）被廢棄，但「強制執行本身」卻只能被「暫時」停止或限制。由於強制執行只容許被暫時停止，因此實務上或多或少會有一些短期性的措施被規劃出來。針對各別措施的部分廢棄，原則上也是容許的，因為這比完全未延緩執行，對於納稅義務人而言更為有利。因此，在分期付款與提供擔保的情況下，可以暫停被扣押之債權與權利

<sup>56</sup> OVG Sachs. v. 4.2.2016 – 5 A 602/13.

<sup>57</sup> BFH v. 29.11.1984 – V B 44/84, BStBl. II 1985, S. 194; BFH v. 27.10.2004 – VII R 65/03, BStBl II 2005, S. 198.

<sup>58</sup> BGH v. 3.12.1981 – III ZR 105/80.



的收取，以及停止對不動產的強制執行。當此種強制執行被暫時停止或限制時，此種措施即具有清償期展延的特性。也因此，在延緩執行期間，稅捐稽徵機關不得以納稅義務人的退稅請求權，扣抵其對納稅義務人的課稅請求權<sup>59</sup>。

## 2. 滯納金的加徵

此外，暫緩執行的標的是「強制執行本身」或「個別的執行措施」，而非「應予執行的請求權」。因此，即便暫緩執行「實際上」具有「清償期展延」的效果，但暫緩執行依舊不會影響應予執行之請求權的「到期日」<sup>60</sup>。換言之，在理論層次上，「清償期的展延」與「強制執行的停止」，兩者在性質上完全不同。強制執行的暫緩不會讓稅捐債權的到期日往後遞延。因此，即便在暫緩執行的情況下，依舊應加徵滯納金<sup>61</sup>。但如果經確認，執行機關即便加徵滯納金，也無法有效確保納稅義務人的稅捐債務能順利被執行時，此時即不得加徵滯納金，或應免除滯納金的繳納義務。例如：當納稅義務人無力償還且負擔過重時，或在到期日時已滿足清償期展延或稅捐債權減免的條件<sup>62</sup>。至於在暫緩執行的階段，則不會產生遲延利息<sup>63</sup>。

## (五) 暫緩執行的程序

依據德國稅捐通則第258條規定，「衡平性」措施的決定，由執行機關為之。執行機關的決定不以納稅義務人的申請為必要，而得由執行機關依職權為之。如經執行機關批准，則執行的暫緩，將於暫緩決定之通知送達納稅義務人時起發生效力。暫緩執行的決定可以延緩稅捐行政執行的發生或進行，對於納稅義務人具有法效性，其法律性質為執行機關對納稅義務人所為之行政處分。該處分之作成，雖然不

<sup>59</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 2.

<sup>60</sup> BFH v. 29.11.1984 – V B 44/84, BStBl. II 1985, S. 194.

<sup>61</sup> BFH v. 8.11.1989 – I R 30/84, BFH/NV 1990, S. 546; BFH v. 29.8.1991 – V R 78/86, BStBl. II 1991, S. 906 (908).

<sup>62</sup> BFH v. 29.8.1991 – V R 78/86, BStBl. II 1991, S. 906 (908).

<sup>63</sup> BFH v. 23.4.1991 – VII R 37/90, BStBl. II 1991, S. 742.



以書面為必要，但如果是經納稅義務人申請而作成的准駁決定，則須以書面為之<sup>64</sup>。

#### (六)權利救濟途徑

與前述關於「稅捐行政執行的終局停止或限制」相同的是，對於申請暫緩執行的拒絕，納稅義務人也同樣可以提出「異議」（德國稅捐通則第347條規定），進而向財務法院提起「課予義務訴訟」；同時藉由「假處分」（德國財務法院法第114條）採取「暫時性」權利保護措施。財務法院針對課予義務訴訟所為之判決，依據德國「財務法院法」（Finanzgerichtsordnung）第101條規定，僅得於執行機關的裁量權收縮至零的情況下，始得依據德國稅捐通則第258條規定，作成暫時停止或限制強制執行的決定<sup>65</sup>。

## 二、與我國法的比較

在我國法上，有關稅捐行政執行的「暫時」停止或限制，不論是在稅捐稽徵法中，或是在行政執行法上，均未有與德國稅捐通則第258條所提及「暫時停止或限制強制執行」相當的明確規定。但若著眼於德國稅捐通則第258條規定，性質上屬於一種稅捐行政執行程序中的「衡平性規定」，則我國稅捐稽徵法第40條規定與行政執行法施行細則第27條規定，在體系定位上，又「似乎」和德國稅捐通則第258條規定，有著相近似的功能乘載。但實際的情況是否確實如此，仍猶待進一步檢視。

### (一)移送執行不當之撤回與停止

#### 1. 稅捐稽徵法第40條規定的體系定位

首先，稅捐稽徵法第40條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送強制執行不當者，得撤回執行。已在執行中者，應即聲請停止執行。」該條規定中，最具爭議者，莫過於是在何種情形下，可認為稅捐稽徵機

<sup>64</sup> BFH v. 12.12.2005 – VII R 63/04, BFH/NV 2006, S. 900.

<sup>65</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 258 Rz. 2.



關的「移送強制執行不當」<sup>66</sup>？由於該條規定在文義上是指「移送」的行為本身不當，而非「強制執行」的行為不當。因此，該條規定所關注者，主要還是在「稅捐債務關係的請求權是否存在」（例如行政處分遭廢棄、稅捐債務關係的請求權已因清償、抵銷等事由而告消滅，或清償期業經展延等與執行名義相關的瑕疵），而非與「執行行為本身的瑕疵」（例如重複查封、夜間執行等執行行為的瑕疵）有關。

此外，在我國現行法中，與稅捐稽徵法第40條規定在概念上近似，但內涵上有所差異者，還有稅捐稽徵法第39條規定，以及訴願法第93條與行政訴訟法第116條規定。當納稅義務人的稅捐債務已屆清償期時，納稅義務人本應依限繳納稅捐。惟該筆稅捐債務如經納稅義務人申請復查（稅捐稽徵法第35條規定），依同法第39條第1項規定，即暫緩移送行政執行分署強制執行。其後如納稅義務人提起訴願，並繳納復查決定之應納稅額的三分之一，或提供相當擔保，或經稅捐稽徵機關依同法第24條第1項第1款規定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，依同法第39條第2項規定，稅捐稽徵機關仍應暫緩移送強制執行。反之，倘若上述要件有所欠缺，稅捐稽徵機關自得將該案件移送強制執行。

惟此時，原處分機關及受理訴願機關，在符合一定條件下，仍得依職權或依申請，就行政處分之全部或一部停止執行（訴願法第93條第2項規定）。在行政訴訟繫屬中，行政法院得依職權或依聲請，停止原處分或決定之執行（行政訴訟法第116條第2項規定）；即便在起訴前，行政法院亦得依聲請，停止行政處分之執行（訴願法第93條第3項、行政訴訟法第116條第3項規定）。至於得停止執行的原因，不外乎是原行政處分之合法性顯有疑義者，或其執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事，而其停止對於公益無重大影響。也因此，與稅

<sup>66</sup> 更詳盡的分析，參陳清秀，稅法總論，第11版，2019年9月，頁617-625。

捐稽徵法第40條規定相較，訴願法第93條與行政訴訟法第116條規定的停止執行，其適用層面似乎較為廣泛，不僅包含對課稅處分的合法性產生懷疑（與「執行名義」的合法性有關），也包含執行機關的執行行為對納稅義務人產生非公益所必要的困難（與「執行行為」的合法性有關）<sup>67</sup>。

由上述說明可知，我國稅捐稽徵法第40條規定，實際上應對應的德國法規，似乎是德國稅捐通則第257條規定的「稅捐行政執行的終局停止或限制」，而非德國稅捐通則第258條規定的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」。此也可從稅捐稽徵法第40條後段規定「已在執行中者，『應』即聲請停止執行」得出相同的結論。因為只有涉及「執行名義」相關的瑕疵，原移送機關始有聲請停止執行的「義務」（稅捐稽徵法第40條規定「應」即聲請停止執行，而非「得」聲請停止執行）。在德國法上，德國稅捐通則第257條規定的「稅捐行政執行的終局停止或限制」，為執行機關的「義務」；而德國稅捐通則第258條規定的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」，僅為執行機關的「裁量權限」（但執行機關仍應遵守「合義務裁量原則」）。

但如果從稅捐稽徵法第40條規定使用「不當」（而非「違法」）的用語來看，立法者似乎又有意針對「違法」以外的「其他瑕疵」態樣納入規範，與德國稅捐通則第258條的「衡平性」審查，具有近似性。事實上，當稅捐稽徵機關的移送強制執行「違法」時，基於「依法行政原則」，稅捐稽徵機關本可自行撤回執行，以回復合法狀態，並確保納稅義務人的權益，故該條規定原本即無必要規定移送強制執行「違法」的情形。縱使將「不當」的概念，擴大解釋為包含「違法」與「違法以外的其他瑕疵」在內，就「違法」的部分而言，應該也只是一種確認性規定。

## 2. 立法理由的考察

然而，倘若進一步考察稅捐稽徵法第40條規定的立法理由，當中

<sup>67</sup> 陳敏，前揭註2，頁494-497。

提及：「稅捐稽徵機關之處分，於移送法院執行後，如發現原處分不當時，應立即自行變更處分，於報經上級主管稽徵機關核准後，向法院撤回原案，如已在執行中者，應停止執行，俾使行政與司法能以配合，確實保障人民權益，爰明訂本條。」由於該條規定立法當時，稅捐之執行是交由法院為之。故稅捐稽徵機關之處分，於移送法院執行後，如欲撤回執行，實涉及行政權與司法權間的權限分際。如同行政處分在進入行政法院後，當事人如欲撤回訴訟，也同樣必須符合法律規定的撤回要件，始得為之。換言之，該條規定最主要的立法意旨，似乎在規範行政部門與司法部門間的權限分際，且稅捐稽徵機關聲請撤回執行的事由，實涉及執行名義相關的瑕疵，故應「終局地」停止或限制執行（而不僅「暫時地」停止或限制執行）。故立法者在立法當時，似非真正著眼於「衡平性」的考量，或有意賦予稅捐稽徵機關或執行機關，有權針對稅捐行政執行作成暫時停止或限制的決定。也因此，該條規定與德國稅捐通則第258條規定的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」，應有所不同。

### 3. 實務見解評析

事實上，我國實務關於稅捐稽徵法第40條規定的相關案例，也多半涉及執行名義相關的瑕疵。例如財政部94年11月17日台財稅字第09404565240號令中，認為「納稅義務人未按復查決定應納稅額繳納半數而提起訴願，經移送執行機關強制執行，復經行政救濟撤銷重核者，應依稅捐稽徵法第40條規定向執行機關聲請停止執行，並俟重行復查決定之應納稅額滯納期間屆滿後，視納稅義務人有無繳納半數稅額或提供相當擔保，並依法提起訴願，再決定撤回或聲請繼續執行。」即屬原核課處分之執行名義相關的瑕疵（核課處分經行政救濟撤銷重核）。

又例如在最高行政法院92年判字第1895號判決中，涉及繳納稅捐之文書似未於開始繳納稅捐日期前送達，同樣屬於執行名義相關的瑕疵，法院認為：「該文書之送達即非合法，不得移送法院強制執行。如已移送，其移送自屬不當。稅捐稽徵法第40條雖規定『得』，惟此

係稅捐稽徵機關之職責，且為保障納稅義務人之權利而設，稅捐稽徵機關如怠於行使，而致損害納稅義務人之權利，該納稅義務人應有請求稅捐稽徵機關依法撤回之權，稅捐稽徵機關苟否准其請，應認係行政處分，得提起行政救濟。」

相較之下，同樣涉及所得稅核定通知書及繳款書未合法送達的最高行政法院97年判字第80號判決，法院則認為，稅捐稽徵法第40條並非賦予人民有請求稅捐稽徵機關撤回強制執行之公法上請求權，且其他現行法規亦無人民得向稅捐稽徵機關請求撤回強制執行之規定，故當事人之申請即非所謂「依法」申請，其起訴即屬不備法定要件，且屬不得補正之事項，為不合法，故應予程序駁回。此種看法，亦屬我國行政法院多數判決所持立場。

對此，本文認為，我國稅捐稽徵法第40條規定，不論從法條文義（「應」即聲請停止執行）或立法理由來看，其功能定位，確實較接近德國稅捐通則第257條規定的「稅捐行政執行的終局停止或限制」，而與德國稅捐通則第258條規定的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」，委實較不具關聯性。在德國稅捐通則第257條規定的適用下，當執行機關未主動停止或限制執行時，納稅義務人得直接向「執行機關」提出停止或限制執行的申請。

但在我國，由於公法上金錢給付義務的「執行機關」（行政執行分署）非「原處分機關」，「執行機關」未必知悉個案中有終止執行的事由，故有讓「原處分機關」通知「執行機關」，進而終止執行的必要。行政執行法修正草案第10條第2項因而規定：「原處分機關或該管行政機關知有前項各款情形之一者（即終止執行的發動事由），應即通知執行機關。」避免因執行機關不知終止執行情事，而浪費無謂程序，並保障義務人等之權益。

此外，當「執行名義」存在瑕疵時，依據現行行政執行法第8條規定，只要是符合同條第1項規定的三種終止執行事由（義務已全部履行或執行完畢者、行政處分或裁定經撤銷或變更確定者、義務之履行經證明為不可能者），義務人或利害關係人原本即可申請「執行機

關」終止執行。

現在有疑問的是，當「執行名義」存在的瑕疵，屬於行政執行法第8條規定之三種終止執行事由以外的事由時（例如清償期的展延），義務人或利害關係人是否依舊可以依據行政執行法第8條規定，申請「執行機關」終止執行？恐有疑慮。

有鑑於此，本文認為，參考德國法的經驗與行政執行法修正草案第10條第2項規定，當個案中存在著「執行名義相關的瑕疵」（特別是行政執行法第8條規定之三種終止執行事由以外的事由），導致後續的執行行為應予終止時，此時應肯認納稅義務人得向「原處分機關」提出申請，請求「原處分機關」依稅捐稽徵法第40條規定，向「執行機關」撤回或停止該案的執行。「原處分機關」經審查後，如確認該案確有終止執行的發動事由時，應即向「執行機關」撤回或停止該案的執行；反之，「原處分機關」如拒絕納稅義務人的申請，則應肯認納稅義務人得透過法院尋求權利保護，以資救濟。

或有認為，縱使在稅捐稽徵法第40條規定的適用下，當事人仍應直接請求「執行機關」停止執行，而非請求「原處分機關」向「執行機關」撤回或停止該案的執行<sup>68</sup>。

立法論上，本文完全贊同由當事人直接請求「執行機關」停止執行的作法。但由於稅捐稽徵法第40條規定的文義，已直接將撤回執行與聲請停止執行的發動主體，明文規定為「稅捐稽徵機關」，因而排除「執行機關」依據該條規定停止執行的可能。當事人也就無法依據該條規定，請求「執行機關」停止執行。事實上，「執行機關」（行政執行分署）適用的執行法規，原則上仍為行政執行法。實務上也從

<sup>68</sup> 本刊編輯委員會似採取此種觀點，認為當事人應直接請求「執行機關」停止執行，而非依據稅捐稽徵法第40條規定，請求「原處分機關」向「執行機關」撤回或停止該案的執行。在立法論上，本文完全贊同編輯委員會的務實建議，亦即由當事人直接請求「執行機關」停止執行。但在解釋論上，礙於現行法條文義的侷限性，當事人恐難依據稅捐稽徵法第40條規定，直接請求「執行機關」停止執行。



未聽聞，行政執行分署依據稅捐稽徵法第40條規定，停止稅捐執行的前例。

有鑑於此，本文認為，在解釋論上，礙於現行稅捐稽徵法第40條規定的文義，針對「執行名義」存在的瑕疵，納稅義務人似僅得請求「原處分機關」向「執行機關」撤回或停止該案的執行；而非直接依稅捐稽徵法第40條規定，直接請求「執行機關」停止執行。

此外，如前所述，或有認為，我國稅捐稽徵法第40條規定，因使用「不當」（而非「違法」）的用語，故帶有「衡平性」規定的屬性，因而還是與德國稅捐通則第258條規定的「稅捐行政執行的暫時停止或限制」較為近似，而與德國稅捐通則第257條規定的「稅捐行政執行的終局停止或限制」較不具關聯性。

本文認為，縱使採取此種觀點，參考德國法的經驗，對於申請暫緩執行的拒絕，納稅義務人也同樣可以提出「異議」，進而向財務法院提起「課予義務訴訟」。與德國稅捐通則第257條規定相較，唯一的差別僅在於，在德國稅捐通則第258條規定的情況下，稅捐的執行是否具「衡平性」，執行機關仍有裁量空間。但即便如此，法院仍得審酌執行機關的裁量權行使是否發生「裁量瑕疵」？以及在個案中是否存在著特殊急迫情事，導致執行機關的裁量空間被嚴格限縮，僅剩下唯一的法律效果，因而必須將強制執行予以停止、限制或廢除，始不至於產生「裁量瑕疵」的情形。換言之，在德國法的適用下，上述兩種情況，納稅義務人皆可申請停止執行，並在申請遭拒後，進而透過法院尋求司法救濟。

相較之下，在我國司法實務上，或許囿於行政訴訟法第5條規定「依法申請」的用語，因而在現行稅捐稽徵法第40條未規定納稅義務人亦得申請撤回或停止執行的情況下，經常以此為由拒絕作實體審理。當然，修法固然是正辦，但在法律未修正前，若能妥善運用「保護規範理論」（參司法院釋字第469號解釋），並從基本權利保護的觀點，針對稅捐稽徵法第40條規定進行法律解釋，或許也能夠讓法院有機會，暫時擺脫程序問題的束縛，進一步檢視個案中的行政執行有

無違法。

### (二)公法上金錢給付義務的分期繳納

除了前述稅捐稽徵法第40條規定的爭議外，在我國現行法中，與稅捐行政執行的衡平性規定同樣具有關聯性者，應屬行政執行法施行細則第27條規定的「分期繳納」。該條規定：「義務人依其經濟狀況或因天災、事變致遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者，行政執行處於徵得移送機關同意後，得酌情核准其分期繳納。經核准分期繳納，而未依限繳納者，行政執行處得廢止之。」

法務部行政執行署對此亦訂有「行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點」（以下簡稱「實施要點」），對於分期繳納之實施作更具體規範。首先，分期繳納的發動，可由法務部行政執行署各分署「依職權」或「依義務人之申請」，於徵得移送機關同意後，酌情核准分期繳納執行金額。執行金額是指執行名義的本稅（或本費、罰鍰）、連同滯納金、利息及其他各項應附隨徵收的總數（實施要點第2條）。至於義務人申請分期繳納執行金額時，仍應釋明其理由（實施要點第3條）。

其次，行政執行事件核准分期繳納之期數，得分2至72期（每1期以一個月為原則）。行政執行事件，經核准分72期繳納，仍無法完納者，得經核准繼續延長期數（實施要點第4條）。

此外，義務人申請分期繳納，對分署駁回其申請或所核准之期數不服者，得依行政執行法第9條聲明異議（實施要點第7條）。倘義務人對行政執行署所為的聲明異議決定仍有不服，得以行政執行署各分署為被告，向管轄行政法院提起訴訟，尋求權利救濟<sup>69</sup>。

<sup>69</sup> 關於行政執行措施的權利保護，經常是審判實務上聚訟盈庭的焦點。特別是在最高行政法院97年12月份第3次庭長法官聯席會議決議，與最高行政法院107年4月份第1次庭長法官聯席會議決議作成前、後，國內文獻討論甚多，例如可參吳志光，不服行政執行機關執行命令之法律救濟途徑，月旦法學教室，第16期，2004年2月，頁22-23；吳東都，微觀對行政執行措施之權利保護，台灣本土法學雜誌，第95期，2007年6月，頁78-94；李建良，行政訴訟強



值得注意的是，上述規定關於執行程序中的分期繳納，給予義務人長達72期（亦即六年，甚至還可延長）的分期機會，在執行程序中給予義務人較為寬容的對待，固有其體恤民情的考量。惟從德國法的經驗來看，要求納稅義務人必須在半年或一年內清償稅款，雖有過於嚴格之嫌；但如果是長達五年以上，恐怕也非適當的期間安排。事實上，給予納稅義務人一段較長的期間安排，理論上並非不可行，但前提是，這一段較長的清償期間，必須是可預見納稅義務人確實有清償稅捐債務的可能性；而非藉由暫緩執行的決定，偷渡永久停止執行的法律效果。由此來看，我國法上給予義務人長達六年（甚至更久）的期間安排，從公法債權有效確保的觀點來看，委實不無再予檢討餘地。

再者，該條規定另一個值得檢討之處，則是缺乏「延期繳納」（延緩執行）的可能性。相較於在稅捐的核課與徵收階段，稅捐稽徵法第26條規定中已有給予納稅義務人申請「延期繳納」與「分期繳納」的可能性，且「延期繳納」與「分期繳納」的事由（納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者），與行政執行法施行細則第27條規定的「分期繳納」事由（義務人依其經濟狀況或因天災、事變致遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者），具有高度近似性。稅捐的執行既

---

制執行之救濟體系——以司法執行程序為中心，東吳大學法律學報，第13卷第2期，2002年1月，頁31-60；李建良，論行政強制執行之權利救濟體系與保障內涵——以行為、不行為或容忍義務之執行為探討重心，中研院法學期刊，第14期，2014年3月，頁1-105；陳宗憶，行政執行之救濟——以最高行政法院107年4月份第1次、107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議為中心，興大法學，第29期，2021年5月，頁45-112；陳清秀，行政執行程序之救濟，法令月刊，第65卷第3期，2014年3月，頁30-62；陳淑芳，對行政執行行為不服之第一次權利保護——評最高行政法院94年度裁字第1228號裁定，世新法學，第3期，2006年7月，頁98-132；黃俊杰，行政執行之權利救濟，月旦法學教室，第97期，2010年10月，頁28-39；劉建宏，對於行政執行處分不服之救濟方式——最高行政法院107年4月份第1次庭長法官聯席會議決議，月旦法學教室，第195期，2018年12月，頁9-11；蔡震榮，行政執行與行政救濟，月旦法學教室，第103期，2011年5月，頁45-55。

然屬稅捐的核課與徵收階段的延續，則在立法體系上，似可延續稅捐稽徵法第26條規定的立法體例，接續在稅捐行政執行階段，同樣賦予納稅義務人有申請「延期繳納」的可能性。此舉不僅可兼顧「衡平性」措施應保有各種執行手段選擇上的彈性，且在納稅義務人短期內確實無力償還（也無法分期繳納）的特殊情況下，亦能有效落實執行機關在執行程序中的保護義務，值得未來在立法論上列入增補的選項。

附帶一提的是，為了協助有繳納意願的納稅義務人繳納稅捐，避免逾期繳納加徵滯納金或移送強制執行，發生不可恢復的損害，稅捐稽徵法在二〇二一年十二月十七日又增訂第26條之1，該條第1項規定：「納稅義務人有下列情形之一，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期限內，向稅捐稽徵機關申請分期繳納：一、依法應繳納所得稅，因客觀事實發生財務困難。二、經稅捐稽徵機關查獲應補徵鉅額稅捐。三、其他經直轄市政府、縣（市）政府或鄉（鎮、市）公所認定符合分期繳納地方稅之事由。」

其中，第1款之所以限於所得稅，始有分期繳納規定的適用，立法者主要是考量營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅及期貨交易稅等稅目，屬代徵或代扣性質，繳納稅捐者非實際租稅負擔者，不宜分期繳納。

其次，為因應國家財政支出，稅捐分期繳納的期間不宜過長，且為避免分期繳納對依法如期繳納者造成不公，及納稅義務人因延遲繳納稅捐獲有消極利益，並與第26條規定的分期繳納有所區別，立法者在第2項本文前段同時明定：「前項經核准分期繳納之期間，不得逾3年，並應自該項稅款原訂繳納期間屆滿之翌日起，至繳納之日止，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」。

此外，立法者在第2項本文後段則規定：「應繳稅款個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者，稅捐稽徵機關得要求納稅義務人提供相當擔保。」以充分確保稅捐債權的實現。

最後，為使其他法律就個別稅目的分期繳納期間、利息加計方式或擔保金額門檻有不同規定的彈性空間，並基於尊重地方財政自主權，立法者在第2項但書中亦規定：「但其他法律或地方自治團體就主管地方稅另有規定者，從其規定。」換言之，倘其他法律或地方稅的地方自治團體另定較長分期繳納期間、其他利息加計方式、擔保金額門檻、免加計利息或免提供擔保的規定時，則從其規定。

### (三) 疫情衝擊下的「衡平性」措施

此外，同樣屬於「衡平性」措施的規定，也包含近期為了因應COVID-19的衝擊，財政部因而發布109年3月19日台財稅字第10904533690號令，對於受疫情影響且不能於規定繳納期間繳清稅捐的納稅義務人，賦予其均得依稅捐稽徵法第26條規定，於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納。財政部主要考量原本的「納稅義務人申請延期或分期繳納稅捐辦法」第3條規定，在納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由申請延期或分期繳納稅捐時，仍需視其應納稅捐金額級距而適用不同的延期期限或分期期數，委實不符合實際需求。為對此次受疫情影響（例如個人因所服務企業受本次疫情影響而減班休息；營利事業受疫情影響，造成短期間內營業收入驟減）的納稅義務人提供協助，故對於納稅義務人於「嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例」施行期間（二〇二〇年一月十五日至二〇二一年六月三十日），因受疫情影響致無法於規定繳納期間內繳清稅捐者，因而申請延期或分期繳稅之案件，給予其不受上開辦法有關金額級距的限制，延期期限最長一年，分期最長可達三年（36期）。

嗣後，因應疫情的再度變化，財政部又於110年6月30日台財稅字第11004582620號令，發布「稅捐稽徵機關受理納稅義務人因嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情影響申請延期或分期繳納稅捐審核原則」（以下簡稱「審核原則」）修正規定，除了配合「嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例」施行期間的延長，修正審核原則

適用期間至二〇二二年六月三十日外。也參酌經濟部對受嚴重特殊傳染性肺炎影響發生營運困難產業事業紓困振興辦法規定，修正營利事業短期間內營業收入驟減之比較基準，包含情形如下：「自109年1月起任連續2個月之月平均營業額或任1個月之營業額較108年12月以前6個月或107年以後之任1年同期平均營業額減少達15%，或其他營業收入驟減情形。」此外，納稅義務人對經核准延期或分期繳納的應納稅捐，如因中央流行疫情指揮中心宣布疫情警戒至第三級以上及採取相關強制管制措施，致有繳納困難情形者，得申請再延期或再分期繳納稅捐。但經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第27條規定發單通知限期1次全部繳清者，即不得申請再延期或再分期繳納稅捐。

鑑於本次疫情影響層面廣泛，納稅義務人確有受疫情影響，而無法於規定繳納期間內繳清稅捐的情形。財政部上述關於疫情影響所採取的「衡平性」措施，實有其必要性，值得肯定。惟仍應注意的是，上述措施似僅屬「核課階段」或「徵收階段」的「衡平性規定」，而非「執行階段」的「衡平性規定」。換言之，納稅義務人的案件倘若已進入行政執行階段，究竟是僅得適用行政執行法施行細則第27條規定的「分期繳納」？抑或仍得主張稅捐稽徵法第26條規定的「延期繳納」或「分期繳納」？即有疑義。這也凸顯出，在現行行政執行法施行細則第27條規定中，應有增訂「延期繳納」規定的必要性。

此外，經核准延期或分期繳納的稅捐，在核准延期或分期繳納期限內，其清償期尚未屆至，故無滯納金的加徵與移送強制執行的問題<sup>70</sup>。惟依稅捐稽徵法第27條規定：「納稅義務人對核准延期或分期繳納之任何一期應繳稅捐，未如期繳納者，稅捐稽徵機關應於該期繳納期間屆滿之翌日起3日內，就未繳清之餘額稅款，發單通知納稅義務人，限10日內一次全部繳清；逾期仍未繳納者，移送強制執行。」

至於在強制執行階段採取「暫緩執行」，不會讓稅捐債務的到期

<sup>70</sup> 陳敏，前揭註2，頁491-494；陳清秀，前揭註66，頁394。

日往後遞延。換言之，如同先前所述，即便在暫緩執行的情況下，也會產生應加徵滯納金的問題。除非經確認，即便採取滯納金的加徵，也無法有效確保納稅義務人的稅捐債務能順利被執行時，始有減免滯納金加徵的可能性。這是我國未來對於稅捐行政執行的相關法規進行解釋、適用，乃至於修法過程，值得注意的一環。

#### (四)「衡平性」措施的「一般性」規定

此外，在我國現行行政執行法中，有關稅捐行政執行的停止，除了同法第8條規定的「終止執行」（終局性的停止執行），與同法施行細則第27條規定在特殊情況下的「分期繳納」（暫時性的停止執行）外，在執行程序中，似乎還缺少關於「衡平性」措施（暫時性的停止執行）的「一般性」規定。因而，實務上經常有認為：「行政執行處一經主管機關提出義務人負有公法上金錢給付義務而逾期未履行之行政處分為執行名義，移送行政執行，即應開始執行程序，除有前引行政執行法第8條所定情事外，不得終止執行。」（臺北高等行政法院106年訴更二字第44號判決）。換言之，在缺乏有關「衡平性」措施的「一般性」規定的規範現狀下，實務上經常難以意識到，事實上，除了行政執行法第8條所定的三種終止執行事由，以及在特殊情況下的「分期繳納」之外，執行機關仍有責任基於執行程序中的「保護義務」，考量個案中的「衡平性」。這裡所需考量的「衡平性」，與「執行名義所載債權是否存在」無關，而僅與「此項請求權在強制執行時所採取的種類與方式、範圍或時點是否允當」有關。只要納稅義務人的稅捐債務有足夠的可能性，在適當且可預見的清償期內清償完畢，執行機關即應基於合義務之裁量，給予納稅義務人暫緩執行的可能性，以實踐基本權利保護的有效性。

或有認為，納稅義務人在個案中如欲申請暫緩執行，已可藉由行政執行法第9條第1項規定，對執行命令、執行方法、應遵守的程序或其他侵害利益的情事，於執行程序終結前，向執行機關聲明異議。執行機關如認有停止執行的必要，即可依同條第3項規定停止稅捐的執



行。但如同先前所述，該條規定最大的問題在於，該條規定僅指出義務人或利害關係人對於「執行命令、執行方法、應遵守之程序或其他侵害利益之情事」，得於執行程序終結前，向執行機關聲明異議；且在執行機關認其「有理由」時，應即停止執行，並撤銷或更正已為之執行行為。但究竟在何種情形，執行機關始應認定義務人或利害關係人的聲明異議「有理由」？執行行為有「違法」時，固可認為此時義務人或利害關係人的聲明異議「有理由」；但在執行行為未達「違法」程度，而僅屬「不當」，或不具「衡平性」時，是否依舊可認為義務人或利害關係人的聲明異議「有理由」？文義上即有疑義。

對此，或許可認為，聲明異議既然是向執行機關與其直接上級主管機關為之，基於行政一體的考量，故應如同訴願程序的審查範圍，讓執行機關與其直接上級主管機關，皆有重新審查原執行行為之「合法性」與「合目的性」的機會，進而糾正「違法」或「不當」（或不具「衡平性」）的執行行為，以維護依法行政原則的要求。然而，此種解釋會面臨的問題在於，當義務人或利害關係人對執行機關之直接上級主管機關所為的聲明異議決定不服時，依現行實務見解，義務人或利害關係人得以執行機關為被告，向管轄行政法院提起訴訟（參前述說明）。則在義務人或利害關係人主張執行行為有「不當」（或不具「衡平性」）時，行政法院是否依舊仍可加以審查，進而撤銷「不當」（或不具「衡平性」）的執行行為？即有疑義。

對此，本文認為，執行機關是否及如何採取「衡平性」措施，應屬執行機關的行政裁量權。執行機關對此固然有自主決定空間，惟仍不得有「裁量瑕疵」（包含「裁量逾越」、「裁量濫用」與「裁量怠惰」）的情況發生。此外，當個案中已出現「裁量收縮至零」的情形，執行機關即有義務採取特定有效的「衡平性」措施，否則仍屬「裁量瑕疵」的決定。換言之，行政法院固然不得審查及撤銷「不當」的行政處分；但由於執行機關是否及如何採取「衡平性」措施的決定，既然屬於行政機關依裁量權所為之行政處分（特別是在有類似德國稅捐通則第258條規定之「衡平性規定」存在的前提下），則在



執行機關的作為或不作為有「逾越權限」或「濫用權力」的情況下（亦即發生「裁量瑕疵」），仍屬「違法」的行政處分，行政法院自得予以撤銷（行政訴訟法第4條第2項、第201條規定）。由上述說明更可凸顯，在我國現行法中，導入「衡平性」措施的「一般性」規定，確實有其存在價值與實際需要。

## 肆、稅捐債務的停止徵收

### 一、德國法的觀察

#### （一）基本概念

在德國稅捐通則中，有關稅捐行政執行的停止，除了前述關於「稅捐行政執行的終局停止或限制」（同法第257條）與「稅捐行政執行的暫時停止或限制」（同法第258條）兩種類型外，執行機關若預期其徵收將無結果，或徵收費用與應徵收的金額不成比例時，亦得基於執行成本節約的考量，依據同法第261條規定，停止稅捐債務關係之請求權的徵收，進而停止任何進一步的執行措施。該條規定：「稅捐債務關係之請求權，如果可預期其徵收將無結果，或徵收費用與應徵收之金額不成比例時，得停止徵收。」<sup>71</sup>

執行機關依據該條規定，對於納稅義務人的稅款停止徵收，主要還是基於執行成本節約的考量，而非為了納稅義務人的利益為之。換言之，德國稅捐通則第261條規定，並未賦予納稅義務人有請求執行機關停止徵收稅款的主觀公權利<sup>72</sup>。納稅義務人最多僅得向執行機關提出停止徵收的建議，一旦其建議遭執行機關拒絕，納稅義務人也無

<sup>71</sup> 「§ 261 Niederschlagung

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis dürfen niedergeschlagen werden, wenn zu erwarten ist, dass

1. die Erhebung keinen Erfolg haben wird oder  
2. die Kosten der Erhebung außer Verhältnis zu dem zu erhebenden Betrag stehen werden.»

<sup>72</sup> BFH v. 5.8.1998 – IV B 129/97, NWB EAAAA-62439.

法訴諸法院尋求權利救濟。也可以說，在此並不存在納稅義務人的權利有遭受執行機關侵害的問題。在執行情序中，納稅義務人的利益必須藉由前述關於「稅捐行政執行的終局停止或限制」（同法第257條）與「稅捐行政執行的暫時停止或限制」（同法第258條）之規定予以確保<sup>73</sup>。

再者，德國稅捐通則第261條規定，原本是以執行機關「確定」（feststehen）稅捐債務關係之請求權的收取將無結果，作為停止徵收的發動條件；然而，在二〇一七年一月一日以後，德國立法者已將該條規定修改為，凡執行機關「可預期」（zu erwarten）稅捐債務關係之請求權的收取將無結果，即可發動停止徵收。換言之，新法規定允許執行機關以預測的方式作成停止徵收的決定。執行機關的決定被賦予更多的自由空間，因而也更具彈性<sup>74</sup>。

此外，停止徵收是對於已經實現稅捐構成要件之結果的廢棄。此一決定屬於行政機關的內部決定，亦即決定「暫時」不再對納稅義務人主張其稅捐請求權，同時停止任何進一步的執行措施。由於稅款的停止徵收只是一種「臨時性」措施，因此，執行機關仍有義務隨時檢視，其所採取的停止徵收決定，是否還有繼續維持的必要性。換言之，執行機關在其後的任何時間，隨時都可以廢棄停止徵收的決定。也因此，德國稅捐通則第261條規定的「停止徵收」，與同法第227條規定之稅捐債務的「免除」（Erläss），兩者在概念上即有所不同。後者是讓稅捐債務關係的請求權產生「終局性」消滅的效果，而前者只是讓稅捐債務關係的請求權產生「暫時性」消滅的效果<sup>75</sup>。

## （二）停止徵收的標的

依據德國稅捐通則第261條規定，執行機關對於來自稅捐債務關係的請求權可以停止徵收。至於稅捐稽徵機關核定的「罰鍰」，雖然

<sup>73</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 1.

<sup>74</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 1a.

<sup>75</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 2.

不在該條規定之列，而應適用德國「違反秩序法」（Gesetz über Ordnungswidrigkeiten）第95條第2項規定；但由於德國違反秩序法第95條第2項規定的實質內容，與德國稅捐通則第261條規定相同，因此在效果上，執行機關對於稅捐稽徵機關核定的「罰鍰」，亦得停止徵收<sup>76</sup>。

### （三）停止徵收的要件

#### 1. 稅捐徵收將無結果

首先，執行機關對於稅捐債務關係的請求權，如經仔細檢視，有相當大的可能性可預期其徵收將無結果時，得停止徵收。當執行機關先前對於強制執行的嘗試已無結果，且無任何跡象顯示納稅義務人有隱匿財產時，此時即可推定此一執行將無結果。在有疑問的情況下，執行機關應要求納稅義務人報告財產狀況，並命其就報告內容的正確性為「代替宣誓的保證」（德國稅捐通則第284條規定）。執行機關如果不能指望從破產財團中獲得滿足，且無法從其他第三方收取納稅義務人積欠的稅捐債務，則在破產程序終結前，登記為破產債權之稅捐債務關係的請求權，即可全部或部分停止徵收。一旦經破產管理人通知或依執行機關的調查結果，對於納稅義務人的稅捐債權預計無法獲得足額清償時，執行機關即應立即停止稅捐債權的徵收<sup>77</sup>。

#### 2. 徵收費用與應徵收之金額不成比例

其次，執行機關對於稅捐債務關係之請求權的收取，如經判斷，其徵收費用與應徵收之金額不成比例時，亦得停止徵收。至於徵收費用與應徵收之金額是否不成比例，理論上應逐案認定，而無法制式化地套用一套普遍適用的認定標準。但即便如此，在德國「強制執行指令」（Vollstreckungsanweisung）第15條第1項規定中，依舊對此有所規範。依據該條規定，凡符合下述情況之一者，即可認定徵收費用與應徵收之金額已不成比例，故應停止徵收程序之進行：「1. 當欠稅金

<sup>76</sup> Werth, a.a.O. (Fn. 15), § 261 Rz. 2.

<sup>77</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 4.

額的總和少於36歐元，除非可以和其他執行案件合併執行，而無須耗費過多時間成本，則不在此限；2. 欠稅金額的總和小於250歐元，執行機關對動產的執行無結果，且即使在評估債務人的稅務檔案後，也無其他的執行方法，例如對於薪資或帳戶的扣押；3. 欠稅金額的總和小於250歐元，但執行債務人已遷址不明，有關機關對其居所的調查又無結果，且無前述第2種情形的執行可能。」

#### (四) 停止徵收的事後監督

值得注意的是，執行機關由於缺乏可預見執行成果的可能，故停止徵收後，仍應隨時機動性地檢查納稅義務人的財產與所得狀況，特別是在大量積欠稅款的情況下，更應如此。因為執行機關的停止徵收，並不會中斷「給付時效」（Zahlungsverjährung，即「徵收期間」）的進行（德國強制執行指令第17條第1項規定）。依據德國強制執行指令第15條第2項規定，在破產程序啟動後，停止徵收的決定應該受到持續性的監督。除非可以非常肯定地排除稅捐債權在未來實現的可能，且在重要性不大的前提下，始無須就停止徵收的請求權事後持續監督，例如：在沒有責任債務人的無資產公司消滅的個案中，即無須就停止徵收的請求權進行事後監督<sup>78</sup>。

#### (五) 停止徵收的法律效果

##### 1. 停止徵收決定的法律性質

首先，停止徵收的決定只是一個行政機關的內部行為，不具有外部效力，因而非行政處分，故無須通知納稅義務人。即便如此，基於明確性考量，執行機關還是可以選擇將停止徵收的決定通知納稅義務人，但此時的通知，在法律性質上，即非「清償期展延」的決定，也不具有「稅捐債務免除」的性質<sup>79</sup>。也因此，納稅義務人如果因而對於通知的性質產生誤解，亦即將「停止徵收的決定」誤認為是「清償

<sup>78</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 7.

<sup>79</sup> BFH v. 9.10.1985 – I R 154/82, BFH/NV 1986, S. 321 (323).

期展延」或「稅捐債務免除」的決定，進而作成不可逆轉的處置或措施安排時，執行機關仍可基於「誠信原則」，阻止納稅義務人主張其基於稅捐債務關係的請求權<sup>80</sup>。

### 2. 稅捐債務關係的請求權依舊存在

其次，稅捐債務的停止徵收，並不會導致稅捐債務關係的請求權因而消滅。因此，執行機關若事後再對納稅義務人主張其基於稅捐債務關係的請求權，此一主張依舊合法。也因此，即便在停止徵收期間，納稅義務人如依舊繳納稅款給執行機關，納稅義務人嗣後亦不得向執行機關主張稅款返還請求權<sup>81</sup>。因為執行機關基於稅捐債務關係對納稅義務人的請求權，並未因稅捐債務的停止徵收而消滅，自然也不會有因無法律上原因受有稅款，進而對納稅義務人負有稅款返還的責任。

### 3. 清償期的屆至與滯納金的加徵

此外，停止徵收的決定，對於稅捐債務之請求權的清償期已屆至（Fälligkeit）一事不會產生任何影響。因此，當執行機關決定停止徵收時，並不妨礙「滯納金」（Säumniszuschläge）的加徵依舊可持續進行。但應注意的是，倘若執行機關透過滯納金的加徵，亦即對納稅義務人施加金錢壓力，已不再有任何督促改善的效果（例如納稅義務人已無力按時繳納稅款），則此時若再繼續加徵滯納金，恐怕已違背滯納金作為施加金錢壓力之手段的規範目的。德國聯邦財務法院因而認為，此時即應回歸「衡平性」的考量，適用德國稅捐通則第227條規定，免除債務人的稅捐債務<sup>82</sup>。

## 二、與我國法的比較

在我國法上，基於執行成本節約的考量，而與德國稅捐通則第

<sup>80</sup> Roberto Bartone, Die Niederschlagung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, AO-StB 2003, S. 420 (422).

<sup>81</sup> Loose, a.a.O. (Fn. 9), AO § 261 Rz. 11.

<sup>82</sup> BFH v. 22.4.1975 – VII R 54/72, BStBl. II 1975, S. 727.

261條規定，在體系功能上相當的規定，主要規定在稅捐稽徵法第25條之1，及行政執行法修正草案第14條第3項與同法第25條以下之規定。

### (一)執行無結果

首先，稅捐債務關係的請求權，如果可預期其徵收將無結果，依德國稅捐通則第261條規定，執行機關基於執行成本的考量，即得停止徵收。此種情形，在我國現行法中雖尚無類似規定。但由於行政執行分署就執行事項有關之事實本有調查之權限，而義務人就行政執行分署之調查，理應為真實及完全之陳述，故倘若行政執行分署對於執行事件調查無結果，並無其他調查方法或雖有其他調查方法而調查需費過鉅者，基於行政效能及費用相當之考量，自應課予義務人到場切結為真實及完全陳述之義務。有鑑於此，在行政執行法修正草案第25條第1項即規定：「行政執行分署對於執行事件應調查之事實經調查無結果，且無其他調查方法或雖有其他調查方法而調查需費過鉅者，得以書面通知義務人到場為切結後陳述。」亦即藉由「真實切結」制度的建立（詳參行政執行法修正草案第25條至第29條規定），以確保行政法債權（亦包含稅捐債權）之實現。

### (二)執行成本節約考量

其次，涉及徵收費用與應徵收之金額不成比例的情形，在我國現行法中，主要規定在稅捐稽徵法第25條之1規定：「依本法或稅法規定應補或應移送強制執行之稅捐在一定金額以下者，財政部得視實際需要，報請行政院核定免徵或免予移送強制執行。」據此，在財政部102年4月1日台財稅字第10200551680號令中進而規定，「自中華民國102年4月1日起：『一、綜合所得稅、營利事業所得稅、遺產稅、贈與稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、地價稅、土地增值稅、房屋稅、使用牌照稅<sup>83</sup>、契稅、特種貨物及勞務稅

<sup>83</sup> 財政部(100)台財稅字第10000418920號函：「主旨：本部99年9月24日台財稅字



之本稅及各該稅目之滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰，每次應補徵金額於新臺幣（下同）300元以下者，免徵。二、娛樂稅之本稅、滯納金、利息及罰鍰，每次應補徵金額於200元以下者，免徵。三、印花稅之滯納金及利息，每次應補徵金額於200元以下者，免徵。四、綜合所得稅、營利事業所得稅、遺產稅、贈與稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、地價稅、土地增值稅、房屋稅、使用牌照稅、印花稅、契稅、娛樂稅、特種貨物及勞務稅之本稅及各該稅目之滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰，每案免移送強制執行限額為300元以下。』」其中，對於稅捐行政執行事件，其本金、滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰，每案待執行金額合計在新臺幣300元以下，而續行執行確有困難者，可不予執行。

其後，財政部賦稅署於104年7月31日臺稅稽徵字第10404033010號函中，又參酌法務部100年11月16日法律字第10000031930號函之建議，將稅捐行政執行事件中，行政執行機關免予執行限額300元的適用範圍，擴張及於「執行必要費用」在內，以節省執行成本，並提高稅捐行政執行案件的執行效益。此外，在行政執行法修正草案第14條第3項規定，也將此一實務運作明文化，該條規定：「同一義務人經移送執行之事件未達一定金額者，行政執行分署得暫免執行，於累計達一定金額時，再予合併執行。」

該條規定的立法理由指出：「鑑於近年行政執行分署新收案件呈

---

第09900387560號令規定，使用牌照稅之本稅每次應補徵金額於新臺幣300元以下者免徵，所稱『應補徵』範圍及『每次』應補徵金額計算原則。說明：二、旨揭令規定使用牌照稅之本稅每次應補徵金額於新臺幣300元以下者免徵，僅限於應補徵之稅捐，是以依稅籍底冊定期開徵者，及新車領牌、過戶、停駛、復駛……等車籍異動暨免稅之核准、取消，按日計算應納使用牌照稅稅額，以隨課開徵方式辦理者，均非屬補徵性質，應無該令釋之適用。該令釋所稱依稅捐稽徵法或稅法規定使用牌照稅之本稅『應補徵』範圍，係指於核課期間內經稽徵機關或有關機關查獲或另行發現依法應補徵案件（包括依使用牌照稅法第28條第2項、第29條、第30條規定應補徵案件及其他應補徵案件）。至所稱『每次』應補徵金額於新臺幣300元以下者免徵，係指『每張繳款書』而言。」

現逐年大幅增加趨勢，其中尤以未滿新臺幣20萬元之一般案件，占總收案件數九成以上，而移送金額在300元以下之案件，更高達總收案件數約50%，為免鉅量之小額案件，消耗龐大之人力、物力，致嚴重壓縮行政執行分署辦理滯欠大戶等重大滯納行政法上金錢給付義務之資源，爰增訂第3項，明定同一義務人經移送執行之事件未達一定金額者，行政執行分署得暫免執行，於累計達一定金額時，再予合併執行，俾符執行成本與效能。而所稱暫免執行，即行政執行分署對於是類執行事件，暫不實施強制執行措施（如查封、扣押等程序）。惟暫免執行階段，仍不影響執行期間之進行。」上述規定，可謂德國稅捐通則第261條規定之「稅捐債務的停止徵收」，在我國法上的最佳釋例。

最後，參考德國法的經驗，我國行政執行分署不論是因可預期其徵收將無結果，或是因徵收費用與應徵收之金額不成比例而停止徵收（執行）時，都只是一種基於執行成本節約考量的「臨時性」措施，實非「終局性」地免除納稅義務人的稅捐債務。故行政執行分署就其暫時停止徵收的決定，仍應隨時進行事後監督，並於必要時恢復其徵收程序的進行。也由於停止徵收的決定，並非著眼於納稅義務人的權利保障，故納稅義務人向行政執行分署提出停止徵收的申請，亦僅為單純建議的性質，自不得在其申請遭駁回後，轉而訴諸法院尋求權利救濟。

## 伍、結論與展望

關於稅捐行政執行之停止，綜合上述討論，本文認為，有以下幾點值得吾人關注：

### 一、關於稅捐行政執行的「終局」停止或限制

(一)我國行政執行法第8條第1項規定的三種態樣，其內涵與德國稅捐通則第257條規定的終局停止或限制執行要件相當。惟在納稅義務

人的「清償期展延」的情況下，不論是依現行法第8條或修正草案第10條規定，均無法給予妥適安排。似應參考德國稅捐通則第257條規定，將「清償期展延」亦納入終止執行的事由中，以杜爭議。此外，義務人或利害關係人如因申請終止執行遭拒，自得依行政執行法第9條第1項規定，向執行機關聲明異議。倘義務人或利害關係人對執行機關之直接上級主管機關所為的聲明異議決定仍有不服，亦得以執行機關為被告，向管轄行政法院提起訴訟，尋求權利救濟。

(二)我國稅捐稽徵法第40條規定，在體系定位上，應屬「稅捐行政執行的終局停止或限制」（德國稅捐通則第257條規定），而非「稅捐行政執行的暫時停止或限制」（德國稅捐通則第258條規定）。參考德國法的經驗與行政執行法修正草案第10條第2項規定，當個案中存在著「執行名義相關的瑕疵」（特別是指行政執行法第8條規定之三種終止執行事由以外的事由），導致後續的執行行為應予終止時，此時應肯認納稅義務人得向「原處分機關」提出申請，請求「原處分機關」依稅捐稽徵法第40條規定，向「執行機關」撤回或停止該案的執行。然而，在立法論上，仍應明定由納稅義務人直接請求執行機關停止執行，方屬妥適。

(三)相較之下，我國司法實務多半著眼於行政訴訟法第5條規定「依法申請」的用語，因而在現行稅捐稽徵法第40條未規定納稅義務人亦得申請撤回或停止執行的情況下，經常以納稅義務人提起「課予義務訴訟」之起訴要件不合為由，予以程序駁回。對此，修法固然為釜底抽薪之道，但在法律未修正前，若能妥善運用「保護規範理論」，並從基本權利保護的觀點，針對稅捐稽徵法第40條進行法律解釋，亦屬法律解釋範圍內的可行之道（故在前述【案例1】中，礙於現行稅捐稽徵法第40條規定的文義，甲似不得依稅捐稽徵法第40條規定，逕行向「行政執行分署」提出停止執行的申請；而應向「稅捐稽徵機關」提出申請，請求「稅捐稽徵機關」向「行政執行分署」撤回或停止該案的執行，並在申請遭拒後，透過法院尋求權利救濟）。

## 二、關於稅捐行政執行的「暫時」停止或限制

(一)我國行政執行法施行細則第27條規定的「分期繳納」，在規範內涵上，屬於一種特殊情況下的「衡平性」規定，與德國稅捐通則第258條規定的「暫時」停止或限制執行，有其近似性。惟我國法上開規定給予義務人可長達72期（亦即六年，甚至還可延長）的分期繳納，從公法債權有效確保的觀點來看，恐怕非適當的期間安排。基於「衡平性」考量，而給予納稅義務人一段較長的期間安排，雖有其正當性，但前提是，這一段較長的清償期間，必須是可預見納稅義務人確實有清償的可能。而非藉由暫緩執行的決定，偷渡永久停止執行的法律效果。

(二)此外，稅捐的執行既然是稅捐的核課與徵收階段的後續程序，則在立法體系上，似可延續稅捐稽徵法第26條規定的立法體例，亦即在稅捐行政執行階段，也同樣賦予納稅義務人有申請「延期繳納」的可能性。特別是，在納稅義務人短期內確實無力償還（也無法分期繳納）的特殊情況下，「延期繳納」應能有效落實執行機關在執行程序中的保護義務，值得未來修法明定之。特別是，因應疫情對於經濟衝擊的挑戰，財政部近期對於受疫情影響且不能於規定繳納期間繳清稅捐的納稅義務人，賦予其均得依稅捐稽徵法第26條規定，於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納。惟受疫情影響的納稅義務人，倘若已處於行政執行階段，究竟是僅得適用行政執行法施行細則第27條規定的「分期繳納」？抑或仍得主張稅捐稽徵法第26條規定的「延期繳納」或「分期繳納」？即有疑義。這也凸顯出，在稅捐行政執行階段，確實有增訂「延期繳納」規定的必要性。

(三)最後，由於在現行行政執行法中，缺乏有關「衡平性」措施的「一般性」規定，導致實務上經常難以意識到，除了行政執行法第8條所定的三種終止執行事由，以及在特殊情況下的「分期繳納」之外，執行機關實際上仍有責任基於執行程序中的「保護義務」，考量個案中的「衡平性」。特別是，在缺乏「衡平性」措施的「一般性」規定的情況下，義務人或利害關係人如在聲明異議後提起行政訴訟，

主張執行行為不具「衡平性」時，行政法院是否及如何審查，得否撤銷不具「衡平性」的執行行為？即有疑義。事實上，執行機關是否及如何採取「衡平性」措施，固屬執行機關的行政裁量權，但仍不得有「裁量瑕疵」的情況發生。此外，當個案中已出現「裁量收縮至零」的情形，執行機關即有義務採取特定有效的「衡平性」措施，否則仍屬「裁量瑕疵」的決定。有鑑於此，對於不具「衡平性」的執行措施，執行機關仍應基於合義務裁量的要求，給予納稅義務人暫緩執行的可能性，以實踐基本權利保護的有效性（故在前述【案例2】中，乙依現行法不得請求行政執行分署暫緩其案件之執行；惟此亦凸顯出，在現行執行程序中，缺少「延期繳納」與「衡平性」措施的「一般性」規定，納稅義務人可能面臨到的權利救濟之困境）。

### 三、關於稅捐債務的停止徵收

(一)稅捐債務關係的請求權，如果可預期其徵收將無結果，基於執行成本的考量，依德國稅捐通則第261條規定，執行機關得停止徵收。我國現行法中雖尚無類似規定。惟在行政執行法修正草案第25條第1項規定中，已針對此種情形，藉由「真實切結」制度的建立，以確保稅捐債權的實現。

(二)其次，涉及徵收費用與應徵收之金額不成比例的情形，依德國稅捐通則第261條規定，執行機關同樣得停止徵收。在我國現行法中，主要規定在稅捐稽徵法第25條之1及相關函令，亦即對於稅捐行政執行事件，其本金、滯納金、利息、滯報金、怠報金、罰鍰與執行必要費用，每案待執行金額合計在新臺幣300元以下，而續行執行確有困難者，可不予執行。在行政執行法修正草案第14條第3項規定中，也將此一實務運作明文化，進而節省執行成本，提高執行效益。上述修正草案的建議方向，均值肯定。

(三)最後，參考德國的立法經驗，上述兩種類型的停止徵收（執行），均為考量執行成本節約下的「臨時性」措施，而非「終局性」地免除納稅義務人的稅捐債務。故行政執行分署仍有義務隨時檢視，

其所採取的停止徵收決定，是否還有繼續維持的必要性，並於必要時恢復其徵收程序的進行。此外，停止徵收的決定並未賦予納稅義務人有請求執行機關停止徵收稅款的主觀公權利。納稅義務人最多僅得向執行機關提出停止徵收的建議，故不得在其申請遭拒後，轉而訴諸法院尋求權利救濟（故在前述【**案例3**】中，丙不得基於執行成本節約的理由，請求行政執行分署暫緩其案件之執行）。





## 參考文獻

### 一、中文

#### (一)專書

1. 陳敏，稅法總論，自版，2019年2月。  
Min Chen, *General Theory of Tax Law*, Self-published (2019).
2. 陳清秀，稅法總論，第11版，元照，2019年9月。  
Ching-Hsiu Chen, *General Theory of Tax Law*, 11th ed., Angle Publishing (2019).
3. 蔡震榮，行政執行法，載行政法（下），第4版，元照，2020年7月，頁175-287。  
Chen-Jung Tsai, Administrative Enforcement Act, in: *Administrative Law (II)*, 4th ed., Angle Publishing, pp. 175-287 (2020).

#### (二)期刊論文

1. 李建良，行政訴訟強制執行之救濟體系——以司法執行程序為中心，東吳大學法律學報，第13卷第2期，2002年1月，頁31-60。  
Chien-Liang Li, A Study on the Redress of the Compulsory Execution in the Administrative Proceedings — Focusing on Judicial Execution Process, *Soochow Law Journal*, 13(2), 31-60 (2002).
2. 李建良，論行政強制執行之權利救濟體系與保障內涵——以行為、不行為或容忍義務之執行為探討重心，中研院法學期刊，第14期，2014年3月，頁1-105。  
Chien-Liang Li, On the Judicial Remedies and Rights Protection in the Administrative Enforcement — Focusing on the Enforcement of Action, Non-action or Forbearance, *Academia Sinica Law Journal*, 14, 1-105 (2014).
3. 李建良，暫時權利保護的規範體系與實務發展，月旦法學教室，第225期，2021年7月，頁54-68。  
Chien-Liang Li, The Normative System and Practical Development of Temporary Rights Protection, *Taiwan Jurist*, 225, 54-68 (2021).

4. 李惠宗，行政處分停止執行制度的商榷——從訴訟權的有效保障檢討訴訟不停止執行的立法適當性，*台灣法學雜誌*，第246期，2014年4月，頁76-94。

Hui-Tsung Li, Discussion of the Suspension of Enforcement System for Administrative Act — Review the Legislative Appropriateness of Non-suspension of Enforcement in Litigation from the Effective Protection of Litigation Rights, *Taiwan Law Journal*, 246, 76-94 (2014).

5. 李惠宗，暫時保護「誰」的權利：原住民族、經濟或環境？——簡析最高行政法院110年度抗字第12號裁定，*台灣法律人*，第1期，2021年7月，頁149-156。

Hui-Tsung Li, Temporary Protection of “Whose” Rights: Indigenous Peoples, Economy, or Environment? — A Brief Analysis of the judgment of the Supreme Administrative Court (110) Kang Tzu No. 12, *Formosan Jurist*, 1, 149-156 (2021).

6. 吳志光，不服行政執行機關執行命令之法律救濟途徑，*月旦法學教室*，第16期，2004年2月，頁22-23。

Chih-Kuang Wu, Legal Remedies for Disobedience to Enforcement Orders of Administrative Agencies, *Taiwan Jurist*, 16, 22-23 (2004).

7. 吳東都，微觀對行政執行措施之權利保護，*台灣本土法學雜誌*，第95期，2007年6月，頁78-94。

Tung-Tou Wu, A Closer Look at the Protection of Rights of Administrative Enforcement Measures, *Taiwan Law Journal*, 95, 78-94 (2007).

8. 林明昕，論行政訴訟法上之「執行（不）停止原則」，*月旦法學雜誌*，第77期，2001年9月，頁66-79。

Ming-Hsin Lin, On the “Principle of (Non-) Suspension of Enforcement” in Administrative Litigation Act, *The Taiwan Law Review*, 77, 66-79 (2001).

9. 林明昕，論ETC案中之行政爭訟問題——以暫時權利保護為中心，*台灣本土法學雜誌*，第82期，2006年5月，頁226-261。

Ming-Hsin Lin, On the Issue of Administrative Relief in the ETC Case — Focusing on Temporary Rights Protection, *Taiwan Law Journal*, 82,

226-261 (2006).

10. 陳淑芳，對行政執行行為不服之第一次權利保護——評最高行政法院94年度裁字第1228號裁定，*世新法學*，第3期，2006年7月，頁98-132。

Shu-Fang Chen, Going to Law Against Administrative Compulsory Action — Commenting on the Supreme Administrative Court Ruling No. 1228 (2005), 3, 98-132 (2006).

11. 陳清秀，行政執行程序之救濟，*法令月刊*，第65卷第3期，2014年3月，頁30-62。

Ching-Hsiu Chen, The Relief of Administrative Enforcement Procedures, *The Law Monthly*, 65(3), 30-62 (2014).

12. 陳宗憶，行政執行之救濟——以最高行政法院107年4月份第1次、107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議為中心，*興大法學*，第29期，2021年5月，頁45-112。

Tsung-I Chen, Remedies for Administrative Enforcement — Focus on the Resolutions of the Joint Meeting of the Supreme Administrative Court in April and October 2018, *Chung-Hsing University Law Review*, 29, 45-112 (2021).

13. 盛子龍，租稅法：第二講——行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施，*月旦法學教室*，第40期，2006年2月，頁52-61。

Tzu-Lung Sheng, Tax Law: Second Lecture — Administrative Enforcement Suspension and Restriction as Equitable Measures in Tax Law, *Taiwan Jurist*, 40, 52-61 (2006).

14. 黃俊杰，行政執行之權利救濟，*月旦法學教室*，第97期，2010年10月，頁28-39。

Chun-Chieh Huang, Rights Relief of Administrative Enforcement, *Taiwan Jurist*, 97, 28-39 (2010).

15. 劉建宏，對於行政執行處分不服之救濟方式——最高行政法院107年4月份第1次庭長法官聯席會議決議，*月旦法學教室*，第195期，2018年12月，頁9-11。

Chien-Hung Liu, Remedies for Disobedience to Administrative Enforcement Disposition — Resolution of the Joint Meeting of the

Supreme Administrative Court in April 2018, *Taiwan Jurist*, 195, 9-11 (2018).

16. 蔡震榮，行政執行與行政救濟，月旦法學教室，第103期，2011年5月，頁45-55。

Chen-Jung Tsai, Administrative Enforcement and Administrative Relief, *Taiwan Jurist*, 103, 45-55 (2011).

### （三）網頁文獻

- ◎行政執行法修正草案（行政院院會於110年4月29日通過），行政院網站，<https://www.ey.gov.tw/Page/AE106A22FAE592FD/bd7f2479-9a58-4927-8b46-5645d94fc4f7>，造訪日期：2022年10月8日。

The New Code of the Administrative Execution Act (Passed by the Executive Yuan Council on April 29, 2021), Executive Yuan Website, <https://www.ey.gov.tw/Page/AE106A22FAE592FD/bd7f2479-9a58-4927-8b46-5645d94fc4f7> (last visited: 2022.10.18).

## 二、德 文

### （一）專 書

1. Loose, Matthias, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 2021.
2. Seer, Roman, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 24. Aufl., 2020.
3. Werth, Francesca, in: Klein, Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl., 2020.

### （二）期刊論文

1. Balmes, Frank, Rettungsanker Vollstreckungsaufschub, AO-StB 2002, S. 65.
2. Bartone, Roberto, Die Niederschlagung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, AO-StB 2003, S. 420-422.
3. Brete, Raik/Thomsen, Michael, Anspruch auf Ratenzahlung, AO-StB 2008, S. 73-76.
4. Katemann, Natascha, Stundungsanträge und Vollstreckungsmaßnahmen, in Zeiten der Corona-Krise, AO-StB 2020, S. 223-227.

# Termination of Tax Administrative Execution: Observation and Comparison from German Law

Yen-Jen Chen \*

## Abstract

It enters the scope of tax administrative execution when the taxpayer violates the monetary obligation and is therefore transferred by tax agency to Administrative Enforcement Agency for compulsory execution. In the execution process, if the purpose of execution is achieved or is confirmed that it cannot be achieved and the execution agency intends to finalize the termination of such execution procedures, should it be applied to article 8 of Administrative Execution Act? Or article 40 of Tax Collection Act?

This question not only point out the problem of article 40 of Tax Collection Act in positioning of termination of execution, i.e. “temporarily” terminate the execution procedures based on such regulations? It also highlights the dilemma of rights remedies that taxpayer probably may face because current Administrative Execution Act is a lack of “general” provisions for “equity” measures.

In addition, whether the deferral of the tax payment or for payment by installments set forth in article 26 of Tax Collection Act

元照出版提供 請勿公開散布

\* Associate Professor, Graduate Institute of Patent, National Taiwan University of Science and Technology; Dr. iur., University of Augsburg, Germany.

Received: August 5, 2022; accepted: January 13, 2023

and payment by installments set forth in article 27 of Enforcement Rules of Administrative Execution Act is consistent? If the termination of collection related regulations should be introduced to legislation? They are all worthy of our further discussion.

**Keywords:** Tax Administrative Execution, termination of Tax Execution, Finalized Termination of Execution, Suspension of Execution, Equality, Termination of Tax Debts, Article 40 of Tax Collection Act, Liquidation Period, Delinquency Charge

