

稅務案件於行政執行上送達之研究

李俊慶

一、概說：

公法上金錢給付義務強制執行，自民國（以下同）九十年一月一日起，已原由各地方法院的財務法庭，移歸法務部行政執行署所屬各行政執行處為強制執行。在許多配套法令陸續修正的同時，我們發現行政程序法（九十年一月一日公佈施行）與相關稅捐法規，在許多方面仍有相當的出入，尤其對文書的送達，甚至有不同的規定，致使實務運作上，產生許多問題。藉由本文的探討，希望能釐清一些不同的地方，使相關人員爾後為相關行政行為時能有所參考。而任何行政文書皆須經合法送達始生效力，許多義務人藉由法律漏洞規避送達，造成無法課征稅捐，影響稅賦公平，本文亦就實務上常見送達案例加以分析，期使對相關人員有所助益。

二、稅務案件與行政執行案件有關送達之不同：

為了便於說明，我們先暫且把案件如此區分：依稅捐法規開單處分，至移送行政執行處強制執行前，稱為「稅捐案件」；稅捐案件移送行政執行處強制執行分案後，稱為「行政執行案件」。行政程序法第三條第一項：行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。行政程序法於第六十七條至第九十一條，對於送達有明確且詳細規定，但因稅捐稽徵法第十八條、第十九條對稅捐文書送達亦有規定，財政部實務上咸認稅捐稽

徵法第十八條、第十九條為行政程序法第六十七條至第九十一條的特別規定，為行政程序法第三條第一項的「法律另有規定」，故稅捐文書之送達應優先適用稅捐稽徵法第十八條、第十九條，在九十年一月一日（行政程序法公布施行）前依稅捐稽徵法第一條及公文程式條例第十三條規定，得準用民事訴訟法有關文書送達之規定；於九十年一月一日以後，基於「相同法理」，有關稅捐稽徵文書於應送達處所，不獲會晤應受送達人時，應得依稅捐稽徵法第一條及行政程序法第七十三條第一項規定，將文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應受送達處所之接收郵件人員【註一】。至於為送達遭拒絕收領時，稅捐稽徵法第十八條第一項既已另訂有寄存送達規定，且該寄存送達規定之內容與行政程序法第七十四條寄存送達規定不同，尚不得再援引行政程序法第七十三條第三項及第七十四條規定辦理送達【註二】。其他部分得否補充適用行政程序法，實務上態度仍屬不明。但若依財政部賦稅署部賦稅署九十年三月十二日台財稅字第090000八九九四號函說明二內容視之，應可認持肯定見解，

關於行政執行案件之送達，行政執行法本文對此並未規定，依行政執行法第二十六條準用強制執行法第三十條之一，關於送達之規定應準用民事訴訟法。但法務部行政執行署認為行政執行有關送達部分應適用行政程序法【註三】。因而行政執行案件相關文書係依行政程序法為送達，與稅捐案件不同。而稅捐案件與行政執行案件事實上是「一體兩面」的「同一案件」，但兩者送達所適用的法律卻不同。實務上也因而產生於稅捐案件階段依行政程序法送達，於行政執行階段變成送達不合法；行政執行階段能使用的送達方法，稅捐案件階段卻不能使用的奇特

情形。

案例一；假設某甲應受送達補繳稅款通知書一份，財政部臺灣省北區國稅局新竹縣分局以郵寄方式送達，郵差兩次登門送達甲家皆無人應門，郵差遂於甲家門首黏貼通知書，將該文書寄存村里長辦公室，作寄存送達。試問該送達合法否？

補稅通知書，係屬稅捐文書，應依稅捐稽徵法為送達。依稅捐稽徵法第十八條第一項規定，須「應受送達人拒絕收受」使得為寄存送達，甲應受送達處所只是「無人應門」，與該規定不符，不得為寄存送達，此送達不能謂合法。

案例二：如承案例一事實，若甲拒收該文書，郵差將該文書寄存於郵局為寄存送達，合法否？

依稅捐稽徵法第十八條第一項規定，寄存送達僅得寄存於「送達地之自治或警察機關」，行政程序法第七十四條第二項規定之寄存送達，方得寄存於郵局，因稅捐文書送達適用稅捐稽徵法而非行政程序法，是而本件送達亦不合法。**【註四】**

案例三：若該補稅通知書由甲收受後，逾期拒不繳納而移送行政執行處強制執行，行政執行處發通知命甲繳納，該通知交由郵差送達，郵差多次會甲不晤，遂寄存於郵局為寄存送達，甲逾三個月仍未至郵局領取該通知書，試問該通知送達效力如何？

案件經移送行政執行處強制執行，相關送達程序便須依行政程序法進行，依行政程序法第七十三、七十四條，應受送達處所不晤應送送達人甲時，該文書得以寄存於郵局為寄存送達。寄存送達文書寄存於寄存處所多久使發生效力？早期實務上有認為通知黏貼於應受送達人門首始有寄存送達效力【註五】，亦有認為應受送達人實際領取時發生效力【註六】。新修訂（九十二年一月十四日修正）之民事訴訟法第一百三十八條第二項規定，自寄存之日起，經十日發生效力；刑事案件依刑事訴訟法第六十二條，仍準用民事訴訟法第一百三十八條第二項。行政訴訟法第七十三條寄存送達對此並無規定，然該法第八十三條排除民事訴訟法第一百三十八條適用。行政程序法第七十四條對此亦無規定，法務部行政程序法解釋暨諮詢小組對此亦未有解釋【註七】，是而依行政程序法寄存送達若應受送達人一直未領取究須寄存多久始有效力，目前未有定論。尤其法務部行政執行署已將送達排除民事訴訟法之準用【註八】，是而本問題更係「無解」。拙見以為，僅能依同法第三項，逾三個月期滿退回送達機關（行政執行處）時，才能認為寄存送達發生效力。故而，是而本例寄存郵局須逾三個月始為合法送達。對行政執行處而言，此比公示送達還不「划算」【註九】。法務部九十二年七月十日第0九二00二六一0六號函，認為寄存送達「以寄存之日期為收受送達之日期」，上述問題可能有另一看法。

三、實務上常見送達疑義案例分析：

茲就實務上常見的送達問題，題列研究淺見如下，提供參考：

(一) 乙經營饅頭店，欠繳營業稅，而其戶籍地即為該饅頭店。乙並交代員工，不得收受稅捐機關所送達之任何文書，郵差多次送達員工皆不願簽收。國稅局欲依稅捐稽徵法第十八條寄存當地里長辦公室與警察機關，皆遭拒絕；試問該如何送達？

此種情形下，依稅捐稽徵法第十八條與第十九條有關送達之規定，是不能有所謂「留置送達」。若依行政程序法第七十三條第三項，應受送達人或其同居人、受雇人、接收郵件人員無正當理由拒絕收領文書時，得將文書留置於應受送達處所，以為送達。村里長因有選票壓力，通常亦不願受理寄存送達。依拙見，這種情形可行文警察局，要求依行政程序法第十九條行政機關之相互協助，請該警察局或派出所予以協助為寄存送達。若警察局或派出所拒絕，可再依行政程序法第十九條第四項，行文請求由共同上級機關（行政院或各縣市政府）決定之，依法上級機關不可能否決請警察局為寄存送達，該稅單之送達問題應可解決。

理論上同樣方式亦可對村里長行之，只是村里長辦公室雖得為寄存送達處所【註十】，但村里長僅是承鄉鎮市長之命辦理相關自治事項之人員【註十一】，村里長辦公室不構成「機關」【註十二】，不應直接行文於該處請求行政協助，應向鄉鎮市公所為之方符法制。

(二) 某稅捐機關欲送達稅單於丙，然丙白天家中均無人，稅捐機關於夜間派員親送該稅單於丙，丙亦收受

· 試問該送達合法否？

於九十年一月一日前之稅捐文書送達，因有民事訴訟法相關送達規定之適用，依郵政機關送達訴訟文書實施辦法第七條第二項、第十五條之規定，若交由郵政機關為送達，得利用夜間送達之，題示情形由稅捐機關人員親自送達，便無該項適用。然應受送達人丙並未拒絕收受，依民事訴訟法第一百四十條第一項但書，仍為合法送達。

九十年一月一日以後，稅捐文書有關送達部分若稅捐稽徵法未規定，是否當然適用行政程序法，誠如前述，實務有傾向肯定見解的態度。是故，依行政程序法第八十四條，依同法第六十八條第一項規定交付郵政機關送達者外，不得於星期日或其他休息日或日出前日沒後為之，但應受送達人不拒絕收領者，不在此限。是而題示情形因丙未拒絕收領而成合法送達。

(三) 丁為A商號負責人，A商號欠繳營業稅，但國稅局屢次送達補繳通知書，A商號收發皆推說丁不在，亦不願收受，國稅局該如何送達？

由於商號與公司不同，商號與負責人實務上認為係同一人格【註十三】，稅單上往往也將應受送達人記載為「A商號負責人丁」，理論上應對丁送達，因為A並無法人格。只是在此種情形下，A收發人員可視作丁的受雇人，依法其不得拒絕收受【註十四】。是而若其拒絕收受，可依稅捐稽徵法第十八條

為寄存送達。

- (四) 某戊欠繳綜所稅，國稅局發現應受送達處所乃其胞弟（戊弟）住處，其胞弟並表示戊並未住該處，僅係戶籍設該處，不願收受，該如何？

戶籍地，一般推定為應受送達人住居所，題示情形送達人員可以戶籍於此，推定住居該處為由，要求應受送達人胞弟以同居人身分受領。若應受送達人確不住居該處，應依戶籍法第二十條辦理遷出登記，否則依戶籍法第五十三條、五十四條（戊弟視情形有可能構成），應處以罰鍰。

- (五) 稅捐處送達地價稅催繳通知書於某己，由該處大樓管理員簽收，但其僅於送達回證上蓋有某某大樓管理委員會之章，未簽名亦未加蓋私章，試問該送達合法否？

法院實務上見解，此類送達須加蓋簽收人私章或其簽名，始為合法送達。但法務部行政執行署對此有不同看法，認為蓋有大樓管理委員會章戳，而大樓管理員未於送達證明書簽章者，不得逕為以送達不合法而退案【註十五】。拙見以為行政執行署係基於「可得推定收領郵件之自然人」因而從寬認定，倘若此推定因有反證可推翻（如該大樓管委會章戳早已遺失、送達時間並無值班管理員等），自當不能認為係合法送達。

- (六) 某庚申請九十一年地價稅複查，經稅捐處複查結果維持原處分，改定九十二年五月一日至五月三十日

為繳納期間，但該複查決定書與繳款通知於五月五日始送達於庚，試問該送達合法否？

題示情形於實務上常見。由於稅捐稽徵法第十八條第四項規定，繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。因而繳款通知於五月五日始送達於庚，已逾開始繳納期日，依該項規定送達並不合法，是而本題應認送達不合法。稅捐稽徵法的用意，係為保障納稅義務人有充分時間繳款，為對人民權益保障措施值得嘉許。但在許多配套措施未明確前，要貫徹恐有困難；如實務上曾遇到以「寄存送達」方式送達之稅單，其「送達日」之認定就有爭議，目前仍無法可循。拙見以為，寄存送達若於寄存處所寄存超過十日，應依行政程序法第三條第一項準用民事訴訟法第一百三十八條第二項，於第十一日發生送達效力，該日即為送達日；縱事後應受送達人領取該文件，仍應以寄存後第十一日為送達日。若應受送達人於寄存十日前已領取，則以領取日為送達日【註十六】。

(七) 若應對 B 公司送達之稅單，該公司職員僅於送達回證上蓋 B 公司之章而收受，該送達是否合法？

本題結論如同案例(五)，不再贅述。

(八) 若由應受送達人之親友收受，且於送達回證上僅簽註「親友代收」，效力為何？

本題應視該親友是否為有辨別事理能力之同居人，而定其效力。若該親友與應受送達人為同居關係，親友收受該文書即為有辨別事理能力之同居人代收，應為合法送達【註十七】，雖送達回證尚未註

明同居人，仍不影響其效力【註十八】。若該親友非為應受送達人之同居人（如僅當時到該處作客），則該送達不能謂合法。有辨別事理能力，基本上應採「外觀理論」，即送達人由外觀視之即可，特殊情形（如宣告禁治產），應受送達人事後應負舉證責任證明該親友受禁治產宣告。但有學者認為，禁治產人僅係無行為能力，不能為有效法律行為，事實行為不受影響，接收郵件為事實行為，應無禁治產之抗辯。

（九）若應受送達人已死亡，其妻以自己名義代為簽收，效力如何？若其子以該應受送達人之章蓋於送達回證上，效力又如何？

應受送達人死亡，權利能力消滅，應受送達主體便已不存在，縱其妻以同居人、繼承人之身份代收，因主體已不存在，已無所謂「代收問題」，是所謂「皮已不存，毛將焉附？」該送達不合法。其子以應受送達人之印章加蓋於送達回證上，更是無任何意義。義務人已死亡，依法應查報其繼承人，以該繼承人為義務人（視個別稅捐而定）重新發單，重為送達，方能發生通知送達之效力。

四、結語：

由上所述，我們發現送達的相關法律並不完備，而許多機關函示並未明確規定準用範圍，甚至畫地自限，排除許多法漏洞的準用機制，誠為可惜。而公文書的送達，一個國家竟然有好幾套標準，視應受送達文書之不同而

異其規定，是否真有需要，的確有待斟酌。拙見以為，應盡量使公文書送達，建立一套統一標準，一體適用，判決書與行政文書本質上不同，但送達方面似乎無區別的必要。而現行規定，套句德國學者 K. Hesse 的話：所謂正當，不能單從法本身衡斷，應從歷史（已排除歷史上不正確的規範），經過數個世代之法律經驗發展而成法律原則，以及形成當代及未來的主流思想來認定【註十九】，也是該有反省的空間。

五、注釋：

【註一】財政部賦稅署民國九十年三月十二日台財稅字第 0 九 0 0 0 0 八九九四號函，說明二。

【註二】財政部賦稅署民國九十年三月十二日台財稅字第 0 九 0 0 0 0 八九九四號函，說明三。

【註三】法務部行政執行署九十二年四月十日行執三字第 0 9 2 6 2 0 0 3 9 4 號函。

【註四】同註二。

【註五】最高法院四十一年台抗字第五十九號判例。但該判例因九十二年民事訴訟法第一百三十八條修正，於九十二年三月十八日經最高法院九十二年第五次民事庭會議決議不再援用，並於九十二年四月七日由最高法院依據最高法院判例選編及變更實施要點第九點規定以（九二）台資字第○○一七一號公告之，並自民國九十二年二月七日新修正民事訴訟法施行之日起生效。

【註六】最高法院八十五年台抗字第一五一號判例。

【註七】法務部編印之行政程序法解釋及諮詢小組會議記錄（一）、（二）兩冊皆未有相關解釋。

【註八】同註三。

【註九】依行政程序法第八十一條，公示送達僅須公告兩個月即生送達效力，寄存送達此舉反須三個月。

【註十】財政部八十六年七月十日台財稅第861904504號函。

【註十一】相關法令函釋相當多，如法務部九十二年二月二十七日法律字第0920003633號函。

【註十二】參考吳庚著，行政法之理論與實務，增訂六版，第一六六頁。

【註十三】此類實務見解相當多，如最高法院十八年上字第一三八號判例、十八年上字第二二五六號判例、司法院二十二年院字第九一八號解釋等等。

【註十四】同註一。

【註十五】法務部行政執行署法規暨業務諮詢委員會第三十二次會議記錄。行政執行署的見解，可能係基於該文書可得推定收受之自然人（從送達時間可推知該當班人員），因而不能認為送達不合法。該次會議並對多種實務上過去法院認為不合法的八種送達情形，從新認定其法效力。拙見以為多係基於「可推定接收郵件之自然人」為法理，重寬認定送達效力；但若有反證可推翻該推定，該推定自當不成立，送達也不該認為合法。如應受送達人為公司，收件人簽章處僅蓋有公司章戳，收領郵件之人未於送達證明

書簽章，該次會議仍認係合法送達，因為可推定該接收郵件之人即為保管公司印章之人；若送達當時保管公司大印之人並未在場，且未將大印交付任何人而有證明者，因無從得知究竟為何人簽收，仍應認為送達不合法。

【註十六】此與法務部行政執行署九十二年四月十日行執三字第0926200394號函示見解不同。成文法的國家，就是會有後法較前法完整的情形，民事訴訟法送達相關規定於九十二年二月修正，相關規定確實比九十年一月一日公佈之行政程序法完整。立法者鑑於此情形，於行政程序法第三條第一項已有準用其他法律的規定，在性質不相牴觸的情形下，應可準用民事訴訟法。若以此為觀點，行政執行署的函示用語上可能不夠精準，文字上應修正為「：：：如送達，優先適用行政程序法：：：」而非現行「：：：如送達，則適用行政程序法：：：」。

【註十七】同註一。

【註十八】行政法院六十一年判字第一五六號判例。

【註十九】K. Hesse, Grundzuge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1995 第二十版，第五頁以下

。