

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第78號

上 訴 人 華 山 營 造 有 限 公 司

代 表 人 卓 統 揚

訴 訟 代 理 人 趙 平 原 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 高 雄 國 稅 局

代 表 人 蔡 碧 珍

上列當事人間註銷欠稅事件，上訴人對於中華民國108年3月14日高雄高等行政法院107年度訴字第378號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、上訴人滯欠89年及91年度營業稅罰鍰、90年及91年度營利事業所得稅等（含本稅、罰鍰、滯納金及行政救濟利息等）合計新臺幣（下同）70,055,357元，業經被上訴人移送法務部行政執行署高雄分署（下稱高雄行政執行分署）強制執行，因執行無著，該署於民國105年11月18日核發債權憑證。嗣上訴人以89、90、91等年度之營利事業所得稅及營業稅罰鍰等4筆送達不合法，且已逾核課及徵收期間等為由，於106年1月12日（收文日）向被上訴人申請註銷稅款，案經被上訴人以106年3月10日財高國稅鎮服字第1060550777號函否准其申請。上訴人不服，提起訴願，經106年10月2日台財法字第10613932050號訴願決定就上訴人滯欠91年度營業稅罰鍰、90及91年度營利事業所得稅部分撤銷，由被上訴人另為處分，其餘部分（即89年度營業稅罰鍰）駁回。本院按：89年度營業稅罰鍰業經高雄高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第481號判決及本院107年度裁字第1015號裁定駁回確定。被上訴人重行審酌結果，以106年11月23日財高國稅鎮服字第1060554008號函復（下稱原處分），91年度營業稅違章罰鍰准予註銷，其餘部分（即90年及91年度營利事業所得稅

01) 駁回。上訴人不服，就不利部分提起訴願，遭107年7月24
02 日台財法字第10713926210號訴願決定駁回後，提起行政訴
03 訟，經原審107年度訴字第378號判決（下稱原判決）駁回。
04 上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；原
05 處分、訴願決定均撤銷，被上訴人應作成註銷上訴人90、91
06 年度營利事業所得稅之行政處分。

07 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
08 的記載。

09 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

10 (一) 本件90及91年度營利事業所得稅繳款書及復查決定書均分別
11 對上訴人稅籍登記地址、公司登記地址及負責人簡振華戶籍
12 地址為寄送，其中90及91年度繳款書皆寄存送達於簡振華戶
13 籍地址，惟復查決定書之寄送依基隆郵局退回之送達證書上
14 所載，僅於寄存送達處蓋有章戳，未註明寄存處所及寄存方
15 式，亦未說明退回送達證書原因，經被上訴人函詢後，基隆
16 郵局雖以106年12月15日基郵字第0000000000B號函復：「四
17 、案關送達證書確於95年4月21日寄存基隆安瀾橋郵局（寄
18 存於郵局欄位處，有當時該局收受郵件郵戳及承辦人李君蓋
19 章可資佐證），至於漏勾補正一節，本局係依一般作業程序
20 辦理，並不影響該寄存送達之事實。」然僅補正勾選後之送
21 達證書，並泛稱依一般作業程序辦理，不影響寄存送達事實
22 ，是否確實製作「郵務送達通知書」2份置於適當處所等並
23 未詳實說明；復參基隆郵局於106年11月29日以基郵字第106
24 0001164號函復上訴人「郵務送達通知書」是否已依前述規
25 定方式為之，因事隔逾11年，已難查明等，是以，本件是否
26 為「已實質完成寄存送達，僅投遞士返局作業時漏未勾填」
27 之情形，實有未明。足認前揭復查決定書送達之合法性，並
28 非無疑。又被上訴人於收受基隆郵局退回之送達證書後，雖
29 另以公示送達為補充送達，惟本件並無應受送達人行蹤不明
30 之情形；且觀被上訴人以無法確認寄存送達情形，復辦理補
31 充性之公示送達，無疑就90及91年度復查決定書是否合法送

達確實有疑慮，卻未依職權為相當之探查，即逕為公示送達，與法未合。是90及91年度復查決定書未合法送達，難認已生送達效力。

(二)上訴人已依行為時稅捐稽徵法第35條第1項規定申請復查，啟動行政救濟程序，雖復查決定書未合法送達上訴人，惟依同條第4項、第5項規定，稽徵機關逾期未作成決定者，受處分人得逕行提起訴願，且稽徵機關於期間屆滿後作成之復查決定亦有效力。是本件實仍處於行政救濟程序中，應由上訴人以「稽徵機關逾期未做成復查決定」逕行提起訴願，或待被上訴人重新送達復查決定書後，續行訴願及行政訴訟。又本件因復查決定未合法送達而仍處於「復查程序」中，依行為時稅捐稽徵法第23條第3項徵收期間即因上訴人提起復查而暫時停止，尚無徵收期已完成之情事，上訴人主張本件已逾徵收期間云云，應無可採。至於90及91年度繳款書是否合法送達，僅生復查不變期間因欠缺繳納期間而無從起算，惟上訴人就本案業已提起復查申請，未受影響；另繳款書亦僅涉及行為時稅捐稽徵法第23條第1項（稅捐之徵收期間為5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）之「徵收期間」，與「核課期間」無涉。上訴人主張90及91年度營利事業所得稅繳款書未合法送達，已逾核課期間無法重新送達，自應註銷云云，亦屬無據。

(三)上訴人90及91年度營利事業所得稅復查決定書之送達程序有所違誤，然行政救濟程序既已啟動且尚未終結，仍可由被上訴人重新為復查決定之送達；或由上訴人以被上訴人收到復查申請後逾期仍未作成復查決定，而逕行提起訴願等方式續行救濟，是被上訴人否准上訴人註銷欠稅之申請，理由雖有不同但結論並無二致，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院查：

(一)按行為時（下同）即79年1月26日修正公布之稅捐稽徵法第21條第1項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，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5年。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」第23條第1項及第3項規定：「（第1項）稅捐之徵收期間為5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。……（第3項）依第39條暫緩移送法院強制執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第1項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」第39條第1項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。」查我國之行政救濟，係採原則不停止原處分執行之制度，亦即行政處分之執行，並不以行政處分確定為必要，且依上述稅捐稽徵法第23條規定，亦是將暫緩執行或停止執行之期間規範為計算徵收期間時應予扣除之時間，而非徵收期間尚未開始起算之時間；故稅捐稽徵法第23條第1項所規範據以計算稅捐徵收期間之「繳納期間」，係指原核課稅捐或罰鍰處分時所定之繳納期間，尚非同法第38條第3項因行政救濟確定而再通知繳納之繳款書上所載之「繳納期間」。另稅捐稽徵法第23條所稱徵收期間，乃稅捐稽徵機關行使稅捐徵收權之期間，即對於已屆清償期之稅捐，稅捐稽徵機關得請求納稅義務人清償之一定期間；而其規定之目的，則是為使國家稅捐徵收權之行使期間，非漫無限制，以免納稅義務永久陷於不確定狀態。而稅捐稽徵法第39條第1項但書復規定：「但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送

01 法院強制執行。」則依上述關於徵收期間之規定及說明，暨
02 稅捐稽徵法第39條第1項關於暫緩移送執行之規定，是關於
03 有提起復查之核課稅捐處分，於計算其徵收期間時，即應扣
04 除至復查程序終結前之暫緩執行期間。準此，納稅義務人已
05 依稅捐稽徵法第35條規定申請復查者，稽徵機關對其應繳納
06 之稅款，於復查期間應暫緩移送強制執行，並扣除不計入徵
07 收期間；經申請復查而暫緩移送執行之案件，於復查決定後
08 ，依稅捐稽徵法第39條第2項第1款規定，須納稅義務人繳納
09 復查決定之應納稅額半數，並依法提起訴願，始得繼續暫緩
10 移送執行。

11 (二)上訴人90年營利事業所得稅結算申報因未提示帳證，同時漏
12 報營業收入及未依規定取具憑證，經被上訴人核定補徵稅額
13 13,707,170元；91年度營利事業所得稅結算申報因未提示帳
14 證，經被上訴人核定應補徵稅額11,652,717元，上訴人不服
15 ，分別申請復查，被上訴人分別於95年2月17日及94年12月
16 21日作成復查決定，為原審確定之事實。原審雖未認定被上
17 訴人就上訴人90年及91年營利事業所得稅原核定補稅處分及
18 繳款書之送達日期，惟上訴人90年及91年營利事業所得稅之
19 核課期間，依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定之5年，最
20 早分別於96年5月間及97年5月間始逾核課期間，上訴人既已
21 在95年2月17日及94年12月21日前即已提起復查救濟，且在
22 90年及91年營利事業所得稅復查階段及本件原審審理時，均
23 未對被上訴人之原核定處分之送達，有所爭執，原審認定被
24 上訴人所為90年及91年營利事業所得稅之原核課處分，並未
25 逾核課期間，上訴人以90年及91年營利事業所得稅已逾核課
26 期間為由，向被上訴人請求作成註銷90年及91年營利事業所
27 得稅處分，自屬無據等情，核其認定並無與卷內證據不合情
28 事，自無違誤。

29 (三)按行政程序法公布施行後，除特別法另有規定外，行政程序
30 法之規定為行政程序應遵守之最低規範要求，以保障人民權
31 利。故稅捐稽徵文書送達於納稅義務人之住居所，倘不獲會

01 晤納稅義務人，亦無受領文書之同居人、受僱人及應受送達
02 處所之接收郵件人員時，應如何送達，行為時稅捐稽徵法第
03 18條既無規定，自應依稅捐稽徵法第1條及行政程序法第3條
04 第1項規定，適用行政程序法第74條第1項、第2項規定辦理
05 寄存送達。又依96年12月12日修正前稅捐稽徵法第18條第2
06 項規定可知，應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，依
07 法固得為公示送達，惟公示送達之原因「應受送達人行蹤不
08 明」，應由行政機關依職權為相當之探查，若實無公示送達
09 之原因而行政機關仍為公示送達，其送達並非合法。經查，
10 被上訴人就上訴人90年及91年營利事業所得稅復查決定，原
11 係以寄存送達方式送達上訴人，然僅於寄存送達處蓋有章戳
12 ，未註明寄存處所及寄存方式，亦未說明退回送達證書原因
13 ，經被上訴人函詢後，基隆郵局仍未詳實說明，被上訴人於
14 收受基隆郵局退回之送達證書後，雖另以公示送達為補充送
15 達，然行為時公示送達須以應受送達人行蹤不明為由，前開
16 復查決定之送達並無此情形等情，此為原審所確定之事實，
17 是90年及91年營利事業所得稅復查決定送達時，被上訴人所
18 為寄存送達並未合於行政程序法第74條第1項、第2項規定，
19 且上訴人非屬行蹤不明之情形，與修正前稅捐稽徵法第18條
20 第2項之公示送達要件尚有未符，惟上訴人竟為公示送達，
21 自非適法，原判決以被上訴人90年及91年營利事業所得稅復
22 查決定書之公示送達既非適法，則上訴人就90年及91年營利
23 事業所得稅所提之復查行政救濟程序尚未終結，自無違誤。

24 (四)稅捐稽徵法第23條第1項規定之徵收期間（追徵時效），係
25 指稽徵機關得向納稅義務人請求履行已為核課處分（核定稅
26 額並填發稅單）所確認之租稅債務的期間，其期間為5年，
27 自稅單上所載繳納期間屆滿之翌日起算，惟應扣除暫緩執行
28 或停止執行之期間。是以稅捐稽徵法第23條第1項所規範據
29 以計算稅捐徵收期間之「繳納期間」，係指原核課稅捐處分
30 時所定之繳納期間。經查，上訴人已就90年及91年營利事業
31 所得稅原核定處分，分別提起復查救濟，嗣被上訴人以上訴

人未提起訴願，而移送強制執行，為原審所確定之事實，則依原核課處分併送繳款書之事實，被上訴人就上訴人90年及91年營利事業所得稅業於5年徵收期間內起徵，且依稅捐稽徵法第23條第1項但書規定，上訴人90年及91年營利事業所得稅既已於徵收期滿前，已移送強制執行，自更難認其積欠之稅捐，尚未開始徵收。再者依稅捐稽徵法第39條第1項及第23條第2項規定，上訴人既已依同法第35條規定申請復查者，被上訴人本應暫緩移送強制執行，計算上訴人90年及91年營利事業所得稅之徵收期間，亦應扣除暫緩移送法院強制執行之停止稅捐之執行期間，即應扣除上訴人90年及91年營利事業所得稅自復查申請開始至復查行政救濟確定時之救濟期間。又被上訴人90年及91年營利事業所得稅復查決定書之公示送達既非適法，則上訴人就90年及91年營利事業所得稅所提之行政救濟程序尚未終結確定，則依稅捐稽徵法第23條第3項徵收期間即因上訴人就90年及91年營利事業所得稅提起復查應予扣除而不計入，尚無徵收期間已完成之情事。原判決認定上訴人90年及91年營利事業所得稅之徵收期間並未屆滿，於法並無不合，原判決依前揭理由，認被上訴人以原處分否准上訴人90、91年度營利事業所得稅註銷之申請，訴願決定遞予維持，理由雖有不同，惟結論並無二致，而將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，經核其結論於法並無不合。

(五)上訴意旨主張原審既認90年及91年營利事業所得稅復查未確定案件，則應暫緩移送強制執行，然被上訴人已將本件移送高雄行政執行分署強制執行，並於「營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷單」加計行政救濟利息至復查決定日止，足見原判決有理由矛盾之違法，又復查決定作成後，至遲須於5年內合法送達，否則即屬逾徵收期間云云。然按依稅捐稽徵法第23條第1項前段規定，稅捐徵收期間自原核課處分時所定繳納期間屆滿之翌日起算5年，惟上訴人既已依稅捐稽徵法第35條規定就90年及91年營利事業所得稅申請復查

者，依同法第39條第1項規定應暫緩移送執行。是上訴人90年及91年營利事業所得稅徵收期間之計算，除應自原核課處分繳納期間屆滿之翌日起算5年外，有關法定申請復查期間及法定申請復查期間屆滿之次日起至復查決定確定等期間末日，係暫緩移送執行之期間，本應依稅捐稽徵法第23條第3項規定予以扣除。然被上訴人就上訴人90年及91年營利事業所得稅復查決定之送達程序，業經認定為不合法，業如前述，則上訴人90年及91年營利事業所得稅所提之復查行政救濟程序尚未終結確定，徵收期間即應予扣除而不計入，尚無徵收期間已完成之情事。至被上訴人未待復查決定確定，即將上訴人移送強制執行，此乃執行程序是否違法問題，與上訴人90年及91年營利事業所得稅之徵收期間並未完成乙節無涉，原判決並無理由矛盾之情事。又上訴人90年及91年營利事業所得稅復查決定既未合法送達，則上訴人就該年度之營利事業所得稅，本得依稅捐稽徵法第35條第4項及第5項規定，於收到復查決定或以被上訴人逾期未作成復查決定為由，提起訴願及續行行政訴訟，此不因被上訴人將復查決定誤認已合法送達，即逕認上訴人90年及91年營利事業所得稅之行政救濟程序已生確定，上訴人主張其於復查決定作成後未提起訴願，屬於行政救濟程序中復查階段確定案件云云，自無足採。又上訴人所引財政部96年1月26日台財稅字第09604505150號令謂：「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。」等語，乃係就罰鍰已經判決確定之情形而為闡釋，然本件是針對本稅之徵收期間，且上訴人90年及91年營利事業所得稅之行政救濟程序，亦尚未終結確定，自無予以援引之餘地。

(六)另按行政救濟程序終結後，稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第38條第3項雖應再填發繳款書，通知納稅義務人繳納；惟此段

01 期間，因非屬行政救濟程序期間，是依稅捐稽徵法第39條係
02 因「原處分之執行固不宜因提起行政救濟程序而停止，惟為
03 避免執行後有不能恢復損害之弊」，而為暫緩移送強制執行
04 規定之立法理由，自非屬稅捐稽徵法第39條得自徵收期間中
05 扣除之暫緩移送強制執行之期間。經查，原判決就上訴人90
06 及91年度營利事業所得稅之繳款書之送達認定，係以被上訴
07 人依稅捐稽徵法第38條第3項規定再填發繳款書為論述，並
08 非上訴人90及91年度營利事業所得稅原核課處分之繳款書，
09 二者性質不同，從而復查決定後所製作之繳款書，本非屬稅
10 捐稽徵法第39條得自徵收期間中扣除之暫緩移送強制執行之
11 期間，原判決未區分二者不同，而以被上訴人復查決定後所
12 作繳款書，逕為認定上訴人已申請復查，故上開繳款書是否
13 送達，並無影響之論述，雖有未洽，惟其駁回上訴人之訴結
14 論，並無不合。上訴人主張原判決不適用稅捐稽徵法第19條
15 及行政程序法相關送達規定，有判決理由不備之違法云云，
16 自無可採。

17 (七)按「訴訟代理權不因本人死亡、破產或訴訟能力喪失而消滅
18 。法定代理有變更或機關經裁撤、改組者，亦同。」行政訴
19 訟法第53條定有明文。又「當事人喪失訴訟能力或法定代理
20 人死亡或其代理權消滅者，訴訟程序在有法定代理人或取得
21 訴訟能力之本人，承受其訴訟以前當然停止。」「第168條
22 、第169條第1項及第170條至前條之規定，於有訴訟代理人
23 時不適用之。但法院得酌量情形，裁定停止其訴訟程序。」
24 民事訴訟法第170條、第173條亦分別定有明文，並依行政訴
25 訟法第186條規定，於行政訴訟程序準用之。上訴意旨以被
26 上訴人代表人於原審訴訟繫屬中由洪吉山變更為陳慧綺，惟
27 陳慧綺未依法承受訴訟，原判決有行政訴訟法第243條第2項
28 第4款之違法云云。然查，被上訴人於本件原審審理時，代
29 表人原為洪吉山，並於107年11月14日提出委任訴訟代理人
30 孫樂瑜、黃莉惠、張宇凡之委任書，依上開規定，其訴訟代
31 理權自不因法定代理人有變更而消滅，且其有訴訟代理人，

亦不因法定代理人之代理權消滅而適用訴訟程序當然停止之規定。是被上訴人代表人嗣雖自洪吉山變更為陳慧綺，再變更為蔡碧珍，代表人陳慧綺固未為承受訴訟，惟此尚不影響被上訴人之訴訟代理人已為訴訟行為之效力，亦不生當然停止訴訟程序之問題。再者，被上訴人代表人蔡碧珍已於108年2月12日具狀於原審聲明承受訴訟，並提出委任訴訟代理人孫樂瑜、黃莉惠、張宇凡之委任書，且經原審准其承受訴訟，有聲明承受訴訟狀、委任書在卷可稽（見原審卷第337、341頁），並無欠缺承受訴訟及當事人於訴訟未經合法代表之情形可言。是上訴人指摘原判決當然違背法令云云，實非可採。

(八)按行政訴訟法第132條準用民事訴訟法第219條規定：「關於言詞辯論所定程式之遵守，專以筆錄證之。」本件上訴人於108年2月27日原審言詞辯論期日就應受判決之事項，明白陳述：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告（本院按：即被上訴人）應依原告（本院按：即上訴人）106年1月12日申請，作成註銷上訴人90、91年度營利事業所得稅之行政處分。三、訴訟費用由被上訴人負擔。」另表示：「（審判長闡明：原告107年11月28日理由補充狀所載聲明二、三是否不請求？）是的，聲明如上述。」此有該筆錄可稽（見原審卷第345至346頁），核與上訴人於107年12月26日在原審所出具之行政訴訟理由補充狀所載訴之聲明相符（見原審卷第295頁）。上訴人主張其於原審追加聲明「被告（本院按：即被上訴人）應撤回本案之強制執行」，復為追加撤回強制執行之請求，原判決就此未予說明，有判決不備理由之違法云云，難認可採。次查行政訴訟法第125條第1項，係規定行政法院就事實關係，應依職權調查；又依同條第2項、第3項規定，審判長固應隨時注意行使闡明權，惟當事人究欲主張何項法律關係及是否為訴之變更或追加或轉換，仍應由當事人自行斟酌決定。如前所述，上訴人於原審業已明白陳述其訴之聲明，原審審判長並就上訴人提起之訴之聲明予以闡明

01 後，上訴人表示就其107年11月28日理由補充狀所載聲明二
02 （即「若鈞庭撤銷該送達後，被告不得再次送達」）、三（
03 即「被告應撤回本件之強制執行」）不請求，堪認原審已闡
04 明本件訴之聲明，上訴人於原審確認其訴之聲明，自應尊重
05 其所為決定，原審據以審理，與行政訴訟法第125條之規定
06 亦無違反。上訴意旨主張原審言詞辯論時，審判長誘導上訴
07 人同意捨棄有關強制執行之請求云云，核與原審筆錄不符，
08 上訴人據此主張原審未就「撤回強制執行」事實上及法律上
09 適當完全之辯論，侵害上訴人之辯論權益，有判決不備理由
10 之違法云云，自無可採。

11 (九)綜上所述，原判決以原處分及訴願決定，均無違法，而駁回
12 上訴人在第一審之請求，認事用法並無不合，對上訴人在原
13 審之主張如何不足採之論證取捨等事項，已詳為論斷，其所
14 適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與司法院大法官
15 解釋亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當或判決
16 理由不備、矛盾等違背法令之情形。上訴論旨，仍執前詞，
17 指摘原判決違背法令，求予廢棄，無非就原審已指駁而不採
18 之主張，執其主觀一己之見解，再事爭執，難認為有理由，
19 應予駁回。

20 五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
21 、第98條第1項前段，判決如主文。

22 中 華 民 國 109 年 2 月 13 日

23 最高行政法院第二庭

24 審判長法官 吳 東 都

25 法官 胡 方 新

26 法官 陳 秀 嫻

27 法官 林 妙 黛

28 法官 王 俊 雄

29 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

30 中 華 民 國 109 年 2 月 13 日

31 書記官 張 玉 純

