

高雄高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@民國108年2月27日辯

原告 華山營造有限公司

代表人 卓統揚

被告 財政部高雄國稅局

代表人 蔡碧珍

訴訟代理人 孫樂瑜

黃莉惠

張宇凡

上列當事人間註銷欠稅事件，原告不服財政部中華民國107年7月24日台財法字第10713926210號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件被告代表人原為洪吉山，嗣於本件訴訟繫屬中依序變更為陳慧綺、蔡碧珍，茲由渠等具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

緣原告滯欠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，業經被告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。嗣原告以89、90、91等年度之營利事業所得稅及營業稅罰鍰等4筆欠稅送達不合法，且已逾核課及徵收期間等為由，於106年1月12日（收文日）向被告申請註銷稅款；案經被告以106年3月10日財高國稅鎮服字第1060550777號函否准其申請。原告不服，提起訴願，經106年10月2日台財法字第10613932050號訴願決定就原告滯欠91年度營業稅罰鍰、90及91年度營利事業所得稅部分撤銷，由被告另為處分，其餘部分駁回。經被告重行審酌結果，以106年11月23日財高國稅鎮服字第1060554008號函復，91年度營業稅違章罰鍰，送達程序尚有未洽，准予註銷，其餘部分仍駁回。原告猶未甘服，就不利部分提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1、被告寄送之復查決定書有未經合法製作寄存送達通知書之違法。中華郵政股份有限公司基隆郵局（下稱基隆郵局）106年12月15日基郵字第0000000000C號函，未經基隆郵局說明95年4月21日之送達證書，信封正面註記「退送達證書」之原因及證明文件及補正「勾選之欄位」所依據之證明文書，且上揭函復僅係說明該送達訴訟文書處理須知第15條之規定內容及確有將應送達文書寄存於最近之基隆郵局15支局，至「郵務送達通知書」1式2聯究有無依該處理須知第15條規定辦理，不得而知。觀之基隆郵局106年12月29日基郵字第1060001164號函復，顯然基隆郵局對於95年間有無製作送達通知書二份，一份黏貼於…，一份交由或置於信箱之行為，並無法確定確有作為，僅係依被告之要求，而不慮事實狀態所為之形式上補正，此可由前開基隆郵局二函敘明「經交寄機

關來函要求補正，郵務送達通知書是否已依應有規定黏貼門首、置於信箱方式為之，因事隔逾11年，已難以查明」自明。復參90年、91年度之送達證書因郵局未製作送達通知書2份黏貼致通知書3欄位皆未勾註，復將相關文書寄放於安瀾橋郵局招領，並改以公示送達，依臺北高等行政法院91年度訴字第1058號判決意旨，不知確實之送達情形，即難認已有合法送達。又依最高法院64年台抗字第481號判例、最高法院94年度台抗字第488號裁定、最高法院89年台抗字第414號判例可知，寄存送達除須將應送達之文書寄存送達地之郵局外，並須製作送達通知書，記明寄存文書之處所，黏貼於應受送達人住居所、事務所或營業所門首，俾應受送達人知悉寄存之事實，前往領取，二者缺一均不能謂為合法之送達，然被告於95年間之寄存送達，其違法程度非僅係二者缺一，而係二者皆未製作黏貼，違法程度更加嚴重，自屬送達不合法，而現已逾核課期間，應予註銷。

2、本件為90、91年度復查決定書寄存送達，送達人自始未於95年間完成寄存行為，原告亦自始未曾收受，且用以證明有送達事實之送達證書亦未能證明有送達事實，因係未有送達之事實行為（證書未勾註任何註記即明），而非有送達事實僅係送達證書有瑕疵，是縱經補正送達證書之程序，亦不能取代無送達行為之事實，且縱認可補正，在未為合法補正前僅屬內部行為，未對外發生效力，應自補正完成之日起方發生對外效力，且無法溯及既往生效。被告謂106年11月13日之補正其效力溯及95年4月24日，形成不論於95年間或106年，原告皆無從對其提起訴願，無疑為剝奪原告之行政救濟權利。準此，縱可於106年11月13日予以補正，亦自該日方屬對外發生效力，亦不能溯及00年0月00日生效，惟106年11月13

日顯已逾核課期間，已不得再行徵收及移送強制執行。退萬步言之，縱認106年11月13日之補正可取代95年4月24日之送達，然亦於補正完成送達時之106年11月24日方發生效力，依行政程序法第114條第3項，申請人因前開106年11月24日補正行為致未能於法定期間內聲明不服，自106年11月24日起30日內可提出復查之申請。

3、本件前經訴願決定以本稅繳款書與復查決定書之寄送時間相距無差，竟以不同之送達方式為送達，而撤銷原處分，惟訴願決定意旨係指95年未合法送達，而應予撤銷，並非指可以補正前之寄存送達證書取代公示送達。且其寄存乃為非法之送達已如上述，縱以公示送達，法院在為送達合法與否之判斷時，是從送達證書書面記載內容之審查開始，本件送達證書載明係為招領逾期退回，被告於95年5月1日再請郵局代為查明是否仍設於該址，縱查明之結果為查無此公司（與事實相反），然被告並未再行寄送，蓋所謂查無此公司應指投遞當時之事實狀態而言，而非招領期滿退回後之狀態而言，且招領逾期非為公示送達之要件，其公示送達亦屬非法。另依行政程序法第114條第2項，縱認95年4月24日之寄存送達瑕疵可以行政程序法第114條之規定予以補正，然依該條第2項之規定，僅得於訴願程序終結前為之，然被告具函郵局之日為106年3月10日，該日係經訴願程序完結，並經撤銷原處分，顯已逾「訴願程序終結前」之法定時間，而屬不得補正之列。且得以補正之瑕疵，限於補行程序後，對原依「違法程序」所作成之「實體決定」不生影響時始得補正，亦既雖「補行程序」但行政機關因而變更其原先「違反程序」所為之「實體決定」時，「程序違反」之瑕疵自不能因此補正（參湯德宗行政程序法論增定二版97頁、最高行政法院92年度判

字第1884號判決），是而95年4月24日違法送達程序，屬在核課期間內之行政行為，而106年4月24日之補正行為屬逾核課期間之行政行為，兩者不同之實體決定，若得以補正必對實體決定有所影響，故屬不得補正。況本件90、91年度營利事業所得稅，縱認僅係證書之瑕疵補正，然與89年度營業稅同為送達程序有瑕疵、逾核課、徵收期間等情相同，而89年度既因送達有瑕疵、已逾核課期，且已無法補正，則本件核情與89年度相同，同因已逾核課期間而無法補正，自應同為註銷之處分。若於逾核課期後仍可補正，則法律關係將永無法確定，致法秩序永無安定之態，且亦同時違反行政程序法第4條之禁反言原則及同法第6條不得為差別待遇之規定。

4、另依被告提示之90年度營利事業所得稅繳款書之寄存送達證書視之，於送達文書（含案由）一欄，其所送達之文書為「華山營造有限公司『93年度』營利事業所得稅復查決定應補稅額更正註銷單及稅額繳款書各乙份」可知，本件該次所送達投遞之內容文書為「93年度」之文書，而非90年度文書。依最高行政法院97年度裁字第2544號裁定、100年度裁字第1029號裁定及96年度裁字第02171號裁定意旨，法院在為送達合法與否之判斷時，是從送達證書書面記載內容之審查。故投遞之內容物為何，應依送達證書書面登載為準，而送達投遞行為乃被告依職權發動，原告並無從舉證，自應由被告負舉證當時投遞之內裝物為90年度之資料，惟被告自始未能提示相關之「物證」，以證明其投遞送達之內裝物確為90年度之相關資料，及稱依其管理代號觀之係為90年度，一再空言，亦有違行政程序法第5條明確性之規定。

5、91年度營利事業所得稅繳款書係於95年3月17日寄存送達於負責人戶籍地，於該日期前並未曾對公司之登記地土城市○

01 ○街○○○巷○○號3樓為送達，如何得知該址必無法送達，即無
02 行政程序法第72條第2項所稱具有必要性，是直接向負責人
03 戶籍地為送達，而無先向法人所在地送達，即為違法，未生
04 送達之效力，應予註銷。而91年度營利事業所得稅復查決定
05 書，依被告所稱，本稅繳款書係於95年3月17日寄存送達，
06 限繳日期為95年4月11日至20日，然縱認可以補註後之復查
07 決定書寄存證書為送達之依據，惟其寄存送達日期為95年4
08 月24日，在繳款書之限繳日期之後。蓋「繳款書」係依據行
09 政處分之「復查決定書」而製作並載明履行期間之文書，並
10 非獨立之行政處分(參法務部行政執行署94年度法律座談會
11 提案二結論)。是而復查決定者，應將復查決定書、行政救
12 濟確定稅額更正註銷單、稅額繳款書等一併寄送，以利義務
13 人了解處分結果之准駁、事實、理由、法律依據，惟被告係
14 於95年3月8日送達行政救濟確定稅額更正註銷單、稅額繳款
15 書，95年4月24日方行送達真正之行政處分「復查決定書」
16 ，遑論自始未收受上揭文書，縱有收受亦形成3月8日即要求
17 義務人繳納稅捐，至義務人申請復查之結果准駁、事實、理
18 由、法律依據，全然不知，其送達程序未生合法效果，至為
19 灼明，又迄今已逾核課期間無法重新送達，自應註銷。

20 6、姑不論行政救濟之確定日為何，前提乃於被告經復查決定委
21 員會審結後，即進入5年之徵收期間，須於5年內合法送達，
22 倘未於5年內經合法送達，即屬已逾徵收期間，應予註銷，
23 可參財政部96年1月26日台財稅字第09604505150號令，故復
24 查案件何時確定，與復查決定後應於5年徵收期內合法送達
25 ，係屬兩事。是縱認復查決定書未經合法送達，無法推定確
26 定日，然被告已為復查決定，已非屬仍於復查階段中，僅係
27 尚未合法送達，而無法確認確定日，但仍受5年徵收期之限

01 制，被告本即應5年內送達。且復查決定後至尚未合法送達
02 前之未送達期間，屬被告因行政怠惰而有其歸責性，更非屬
03 稅捐稽徵法所謂之暫緩執行要件，自無可扣除徵收期之適用
04 ，此與經合法送達後，逾滯納期未依限繳納稅捐，而移送強
05 制執行可扣除徵收期間顯為不同。本件因被告至今未合法送
06 達，則徵收期之計算，其起算日為原核定繳款書限繳末日之
07 翌日94年8月16日，加計5年後之徵收期間為99年8月15日，
08 再加計復查期間7個月4日，為101年3月20日前須合法送達，
09 否則既逾徵收期間不得再行徵收，亦於合法送達後方有計算
10 訴願期間問題，是而一切之前提為101年3月20日之5年徵收
11 期間屆滿前合法送達，若未送達，則是否屬暫緩執行、是否
12 可扣押徵收期間等，皆屬非問之事項。

13 7、本案形式上雖處於移送執行中，然本案90、91年度之行政救
14 濟分別於95年1月10日、95年3月1日確定，本應於該各5年內
15 合法送達方得移送執行，惟被告雖於5年內送達，卻屬送達
16 不合法，不生送達之效力，現若經鈞院審認上揭之寄存送達
17 不合法，則移送執行失其附麗，而回復至未移送執行狀態，
18 屬非稅捐稽徵法第23條所謂之「已移送執行尚未終結之案件
19 」，而根本無執行期間應扣除徵收期間之適用，自與稅捐稽
20 徵法第23條但書將徵收期間延至111年3月4日無關。且現顯
21 已逾5年之徵收期間，而不得再行送單徵收，自非如被告所
22 言「僅須將繳款書及復查決定書重新送達即可」。另本件復
23 查決定書之送達日分別為95年3月7日與95年4月16日，依被
24 告所稱若現行將系爭兩年度之送達撤銷，係以撤銷日（設為
25 107年12月30日）之再往後加計15年，則其徵收期將分別長
26 達27年9個月（95年3月7日至107年12月30日計12年9月，再
27 加15年）及27年8個月（95年4月16日至107年12月30日計12

年8個月，再加15年），顯不符稅捐稽徵法15年及其他相關公法之規定。況本案若經撤銷後已不屬執行案件，其徵收期之計算自應回歸稅捐稽徵法第23條第1項，自繳納期間屆滿之翌日起算5年，於撤回之同時自己逾5年之期限，而不得再行徵收，應予註銷。

8、本件於核發憑證後，迄今10餘年仍處於停業狀態，萬無可能有財產或所得之情，被告以憑證再移送執行，應非已查得新增財產或所得，已與法務部行政執行署100年2月16日行執一字第1000001098號函、法務部97年11月14日法律字第0970039936號函及法務部行政執行署102年1月10日行執法字第10200501930號函釋有違，屬違法移送，縱或係有查得資料，惟如上述迄今已停業10年，縱有所得亦業經高雄行政執行分署前次執行無著或無實益之財產所得，實質上已無財產所得，被告據以移送，顯屬違法移送。

(二) 聲明：

1、原處分及訴願決定均撤銷。

2、被告應依原告106年1月12日申請，作成註銷原告90、91年度營利事業所得稅之行政處分。

三、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1、查原告係經營土木工程為業，於60年12月1日辦理稅籍設立登記，原登記負責人為于英傑，83年8月26日變更負責人為余日妹，84年12月27日變更負責人為徐榮豐，89年9月16日變更負責人為簡振華，102年2月19日具文向被告申請變更負責人為卓統揚，惟因鉅額欠稅未准變更。此期間原告於經濟部辦理公司登記資料異動迄至106年2月8日止總計40次之多，其中變更地址13次、變更負責人14次。由於原告登記地址

及負責人異動頻繁，致使被告於處分書及繳款書等行政文書之送達亦倍加艱難。被告將復查決定書分別於95年3月6日及95年1月13日寄存招領於原告經濟部公司登記地址（改制前臺北縣○○市○○路○○○巷○○號3樓），因逾期招領（郵件信封加註退回原因「一、此號現已空屋。二、查訪鄰居遷移不明。三、遷移不明無法送達故退。」），被告又於95年4月19日郵寄原告稅籍登記地址高雄市○鎮區○○街○○號13樓，郵局於95年4月20日以「查無此人退回」；再向時任負責人簡振華戶籍地址基隆市○○區○○路○○○○號投遞，送達證書以人工填註寄存日期為95年4月21日及加蓋基隆郵局戳章為95年4月24日21時，惟寄存狀況漏未打勾，被告以其送達證書漏未勾註寄存狀況，遂於95年5月18日另以公示送達方式，將系爭90及91年度復查決定書刊登於報紙，以為補充送達。

2、另被告將90年度營利事業所得稅復查決定後之稅額繳款書，郵寄原告稅籍登記地址高雄市○鎮區○○街○○號13樓，經郵局註記「遷移不明」退回；郵寄原告經濟部公司登記地址（改制前臺北縣○○市○○路○○○巷○○號3樓），註記「以本號下層係空屋無法交投故退回」「再試投無此人」「查此址無此公司」退回；郵寄負責人簡振華戶籍地址基隆市○○區○○路○○○○號，於95年4月18日合法寄存送達，繳款書繳納期限展延至95年5月15日。91年度營利事業所得稅復查決定後之稅額繳款書，則郵寄原告稅籍登記地址高雄市○鎮區○○街○○號13樓，經郵局註記「查無此人」退回；郵寄原告經濟部公司登記地址（改制前臺北縣○○市○○路○○○巷○○號3樓），經郵務投遞人員註記「以本號下層係空屋無法交投故退回」「再試投無此人」「查此址無此公司」退回；郵寄負責

人簡振華戶籍地址基隆市○○區○○路○○○○號，於95年3月8日合法寄存送達，繳款書繳納期限展延至95年4月20日。因原告未繳納稅捐，該欠稅案經移送高雄行政執行分署執行後，於105年11月18日取得債權憑證在案，惟據106年1月18日修正稅捐稽徵法第23條但書規定，原告因欠繳稅捐金額達1千萬元以上，仍得繼續執行，再延長5年執行期間至111年3月4日，是本欠稅案尚無註銷稅款之適用。

3、被告於106年11月10日以財高國稅法一字第1060114217號函行文基隆郵局查證復查決定書送達情形，經基隆郵局於106年11月13日以基郵字第1069502060號函復併送已補正完妥寄存送達證書2件，其送達證書補正內容如下：1.已將該送達文書寄存於基隆郵局15支局。2.置於該受送達處所信箱或其他適當位置以為送達等情。被告又於106年11月30日以財高國稅法一字第1060115193號函向基隆郵局確認案關復查決定書寄存送達證書退回原因及補正送達情形之依據為何，該局以106年12月15日基郵字第0000000000B號函復略以：「二、依據送達訴訟(行政)文書處理須知第12條規定，投遞訴訟(行政)文書，其郵務送達證書，應由投遞人員注意辦理下列各項……(三)『送達方法』欄，就實際送達之方法，……並應勾註黏貼及放置郵務送達通知之辦理方式。三、上述作為如有發生作業疏失，經交寄機關來函要求補正者，相關經辦人員及負責複核之人員應視情節按章議處……四、案關送達證書確於95年4月21日寄存基隆安瀾橋郵局（寄存於郵局欄位處，有當時該局收受郵件郵戳及承辦人李君蓋章可資佐證），至漏勾補正一節，本局係依一般作業程序辦理，並不影響該寄存送達之事實。」故系爭復查決定書寄存送達補正之效力經被告再次查證後，可證確於95年4月21日向時任負

責人簡振華戶籍地址基隆市○○區○○路○○○○號合法寄存送達，本件因基隆郵局將寄存送達證書寄回時部分欄位漏未填註，致被告無法確認寄存送達情形，復辦理補充性之公示送達，是本件90及91年度復查決定書經基隆郵局補正送達證書後，已與復查決定後繳款書送達方式一致。案關復查決定書之寄存送達證書記載原雖無法完備，嗣經送達之基隆郵局補正程序後即佐證已於當時寄存送達，難謂無送達效力，原告稱自補正後106年始生送達效力等語，顯有誤解。

4、90年度營利事業所得稅復查決定後之稅額繳款書送達證書第二欄有載明繳款書管理代號：E080035Z000000000000000000，該代號係供被告具體識別送達證書歸屬之稅捐代號，確為營利事業所得稅本稅(35K)之90年度(90)繳款書，原送達證書雖記載93年度，經查係屬誤植。由於原告自92年6月經被告訪查已擅自歇業他遷不明，93年度查無營業額資料，其93年度營利事業所得稅亦未申報，經被告逕為核定退稅48元，原告指稱該90年度繳款書之送達證書為93年度，顯與事證不符，無足採信。且系爭繳款書及合法送達證書業經高雄行政執行分署審查確認在案，並通知原告98年間之代表人簡振華於98年2月5日至該署陳報財產時，執行筆錄已載明含本案系爭處分2筆欠稅之執行案號，且原告代表人簡振華當時亦表示知悉該2筆欠稅，簡振華既已知悉系爭處分存在，亦未於當時陳明被告之復查決定書及繳款書送達不合法，並對移送執行程序聲明異議，今原告再反覆稱其未收受合法送達通知書試圖卸責，顯有違誠信原則。

5、本件展延繳納期間不一致，係因95年1月間送達91年度營利事業所得稅復查決定後之繳款書至原告登記營業地址時，屢遭退件，預期後續送達郵件可能有阻，須多次寄發，為衡量

徵收期間、期前送達規定及納稅人資金籌措時間等因素，迭次預先展期1個月為其繳納期間，免予每次寄發郵件展延繳納期間，前揭合併寄送之90及91年度營利事業所得稅復查決定後之繳款書，按前次各別展延之繳納期間95年4月8日及95年3月25日延展1個月左右時間即95年5月10日及95年4月20日以配合送達，尚無不合。

6、原告因90及91年度營利事業所得稅業已申請復查，並分別於95年2月17日及94年12月21日審議完竣予以駁回在案。如復查決定書尚未送達，則90及91年度營利事業所得稅復查案屬已審結尚未確定。參最高法院55年度判字第159號判決意旨，人民不服官署之處分而提起訴願，依訴願法第4條第1項規定，固應於官署之處分書達到之次日起30日之期間內為之。但所謂達到，係指將該處分書送達於應受送達人而言。若未經合法送達，或雖曾送達而無法證明應受送達人係於何時收受，則訴願期間即無從起算，自不發生訴願逾期之問題。本案假若系爭2年度營利事業所得稅復查決定書合法送達日尚屬未知，依前揭最高法院判決意旨，其訴願期間即無從起算，不發生訴願逾期問題，原告可自重新收受復查決定書後次日起算30日續行訴願救濟。另因原告已依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，需暫緩移送強制執行。俟復查決定書合法送達後（暫緩執行日結束）起算原告可提起訴願期間，若原告提起訴願後未繳納半數稅款，始可依同法第39條第2項第1款規定重新移送執行，如原告續提起行政訴訟，按強制執行法第4條第1項第1款規定，尚需俟終局判決日確定始可開始執行，至此之前均屬稅捐稽徵法第23條第3項規定停止執行期間，須自徵收期間扣除。且因90及91年度營利事業所得稅強制執行案既屬尚未確定需行撤回，即非屬96年3月5

日稅捐稽徵法第23條修正前移送法院強制執行案件，其徵收期間與執行期間尚無從起算，欠稅款於111年3月4日即無法註銷。原告謂本件90及91年度復查決定書如未合法送達，因行政救濟已告確定，則已逾徵收期間等節，純屬誤解。

7、依被告欠稅清理作業規定，經行政執行分署掣發執行(債權)憑證之欠稅案件，如義務人並無新增財產、所得等資料可供執行，惟稽徵機關認仍有再移送執行之必要與實益者，執行(債權)憑證之清理仍得再移送執行，被告於106年6月15日再移送執行前經通報查得原告106年4月5日於臺灣銀行等25個銀行存款帳戶合計6,239元後，將本件欠稅案件再移高雄行政執行分署執行並無違誤，尚無原告所稱違法移送執行情形。

(二)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)原告90及91年度營利事業所得稅復查決定書是否合法送達？

(二)被告以原處分否准原告申請註銷欠稅，是否合法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所述事實，業經兩造分別陳述在卷，並有90及91年復查決定書、繳款書及送達證書、高雄行政執行分署執行憑證及訴願決定書等在卷(原處分卷第9-32頁、第56頁、第204-222頁)足證，並為兩造所不爭執，堪信為真。

(二)原告90及91年度營利事業所得稅復查決定書，被告未合法送達。

1、應適用的法令：

(1)稅捐稽徵法第1條：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」。

(2) 行政程序法第3條第1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。」第72條第1項前段：「送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之。」第74條：「（第1項）送達，不能依前2條規定為之者，得將文書寄存送達地之地方自治或警察機關，並作送達通知書兩份，一份黏貼於應受送達人住居所、事務所、營業所或其就業處所門首，另一份交由鄰居轉交或置於該送達處所信箱或其他適當位置，以為送達。（第2項）前項情形，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於送達地之郵政機關。寄存機關自收受寄存文書之日起，應保存3個月。」第78條第1項、第2項：「對於當事人之送達，有下列各款情形之一者，行政機關得依申請，准為公示送達：一應為送達之處所不明者。… …有前項所列各款之情形而無人為公示送達之申請者，行政機關為避免行政程序遲延，認為有必要時，得依職權命為公示送達。」

(3) 96年12月12日修正前稅捐稽徵法第18條：「（第1項）稅捐稽徵機關為稽徵稅捐所發之各種文書，應受送達人拒絕收受者，稅捐稽徵機關得將文書寄存送達地之自治或警察機關，並作成送達通知書，黏貼於應受送達人之住所、居所、事務所或營業所門首，以為送達。（第2項）應受送達人行蹤不明，致文書無從送達者，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明；如無著落時，應由稅捐稽徵機關保管應送達之文書，而於其牌示處黏貼，並於新聞紙登載公告，曉示應受送達人，應隨時向其領取。（第3項）前項公示送達，自將公告黏貼牌示處並自登載新聞紙之日起經20日，發生送達效力。」

2、經查，原告90年度營利事業所得稅結算申報因未提示帳證，同時漏報營業收入及未依規定取具憑證，核定補徵稅額13,7

07,170元；91年度營利事業所得稅結算申報因未提示帳證，經核定應補徵稅額11,652,717元，原告不服，申請復查。嗣90及91年度營利事業所得稅繳款書經郵寄原告稅籍登記地址（高雄市○○鎮區○○街○○號13樓）及公司登記地址（改制前臺北縣○○市○○路○○○巷○○號3樓）皆遭退回後，分別於95年4月18日及95年3月8日寄存送達負責人簡振華戶籍地（基隆市○○區○○路○○○○號）。90及91年度復查決定書則於95年5月18日登報公示送達，因原告均未提訴願，乃告確定。嗣被告於94年11月12日移送強制執行，因執行無結果，105年11月18日取得高雄行政執行分署核發之執行憑證，合先敘明。

3、按行政程序法第1條規定：「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」同法第3條第1項規定：「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。」足見該法公布施行後，除特別法另有規定外，行政程序法之規定為行政程序應遵守之最低規範要求，以保障人民權利。故稅捐稽徵文書送達於納稅義務人之住居所，倘不獲會晤納稅義務人，亦無受領文書之同居人、受僱人及應受送達處所之接收郵件人員時，應如何送達，行為時稅捐稽徵法第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項規定辦理寄存送達。至於應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，依法得為公示送達，惟公示送達之原因「應受送達人行蹤不明」，應由行政機關依職權為相當之探查，若實無公示送達之原因而行政機關仍為公示送達，其送達並非合法。經查，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對原告稅籍登記地址、公司登記地址及負責人簡振華戶籍地址為寄送，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所載，僅於寄存送達處蓋有章戳，未註明寄存處所及寄存方式，亦未說明退回送達證書原因，經被告函詢後，基隆郵局雖以106年12月15日基郵字第0000000000B號函復：「四、案關送達證書確於95年4月21寄存基隆安瀾橋郵局（寄存於郵局欄位處，有當時該局收受郵件郵戳及承辦人李君蓋章可資佐證），至於漏勾補正一節，本局係依一般作業程序辦理，並不影響該寄存送達之事實。」（原處分卷第142-143頁）然僅補正勾選後之送達證書，並泛稱依一般作業程序辦理，不影響寄存送達事實，是否確實製作「郵務送達通知書」2份置於適當處所等並未詳實說明；復參基隆郵局於106年11月29日以基郵字第1060001164號函復原告「郵務送達通知書」是否已依前述規定方式為之，因事隔逾11年，已難查明等（本院卷第61頁），本件是否為「已實質完成寄存送達，僅投遞士返局作業時漏未勾填」之情形，實有未明。足認前揭復查決定書送達之合法性，並非無疑。又被告於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達，然行為時公示送達須以應受送達人行蹤不明為由，本件並無此情形；且觀被告以無法確認寄存送達情形，復辦理補充性之公示送達，無疑就該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，與法亦有未合。是原告主張復查決定書未合法送達，尚非無據。則被告雖函知基隆郵局並經其補正程序，仍難認定已合法送達復查決定書，而生送達效力。

(三)原告就90及91年度營利事業所得稅所提之行政救濟程序尚未

終結，申請註銷稅款，為無理由。

1、應適用的法令：行為時稅捐稽徵法第23條第1項、第3項：「
（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35條第1項、第4項
及第5項：「（第1項）納稅義務人對於核定稅捐之處分如有
不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規
定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應
補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起
30日內，申請復查。……（第4項）稅捐稽徵機關對有關復
查之申請，應於接到申請書之翌日起二個月內復查決定，並
作成決定書，通知納稅義務人……（第5項）前項期間屆滿
後，稅捐第38條第1項稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務
人得逕行提起訴願。」第38條第1項：「納稅義務人對稅捐
稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟
。」第39條第1項：「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，暫緩移送強制執行。
」

2、按提起撤銷訴訟，須以經過訴願為前提，未經過訴願程序，
逕行提起行政訴訟，自非法之所許，此觀行政訴訟法第4條
第1項規定甚明。而一旦核定通知書作成以後，稅捐爭訟之
行政救濟程序即行啟動，若對表徵核課處分之「核定通知書

」未表示不服，或已表示不服，但行政訴訟結果被駁回確定，則納稅義務人之稅捐負擔方確定。又依稅捐稽徵法第35條第1項規定對於核課稅捐之處分提起行政爭訟前尚須經復查程序，是申請復查與提起訴願，均視為行政救濟的一環。本件復查決定書未合法送達原告，已如前述，惟原告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，依同條第4項、第5項規定，稽徵機關逾期未作成決定者，受處分人尚定有救濟之道，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，應由原告以「稽徵機關逾期未做成復查決定」逕行提起訴願，或待被告重新送達復查決定書後，續行訴願及行政訴訟。又本件既因復查決定未合法送達，而仍處於「復查程序」中，依稅捐稽徵法第23條第3項徵收期間即因原告提起復查而暫時停止，尚無徵收期已完成之情事，原告主張被告已為復查決定，非屬仍於復查階段中，且屬被告因行政怠惰而有其歸責性，更非屬稅捐稽徵法所謂之暫緩執行要件，自無可扣除徵收期之適用，本件已逾徵收期間云云，應無可採。

3、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之故，無從起算，惟原告就本案業已提起復查申請，未受影響；另繳款書亦僅涉及稅捐稽徵法第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。原告主張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。

(四)綜上所述，雖本案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，仍可由被告重新為復查決定之送達；或由原告以被告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，是被告否准原告註銷欠稅之申請，理由雖有不同但結論並無二致，自應予以維持。從而原告訴請判決如聲明所示，為無理由，均應予駁回。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

六、本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中華民國 108 年 3 月 14 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 戴 見 草

法官 邱 政 強

法官 吳 永 宋

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

01	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
02	代理人之情形	
03		
04	(一) 符合右列情形	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
05	之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
06	委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
07	訟代理人	2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
08		理人具備會計師資格者。
09		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
10		理人具備專利師資格或依法得為專
11		利代理人者。
12		
13	(二) 非律師具有右	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
14	列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
15	經最高行政法	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
16	院認為適當者	。
17	，亦得為上訴	3.專利行政事件，具備專利師資格或
18	審訴訟代理人	依法得為專利代理人者。
19		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
20		、公法上之非法人團體時，其所屬
21		專任人員辦理法制、法務、訴願業
22		務或與訴訟事件相關業務者。
23		
24	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例	
25	外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所	
26	示關係之釋明文書影本及委任書。	
27		

01 中 華 民 國 108 年 3 月 14 日
02 書記官 陳 嫻 如