

## 稅捐文書送達方式之探討

稅捐文書合法送達之法令依據為稅捐稽徵法第18條及第19條、行政程序法第67條至第91條。依據稅捐稽徵法及行政程序法對於機關文書送達之規定，稅捐文書送達之方式，約可略分為下列幾種方式：

### 壹、自行送達與付郵送達

行政程序法第68條規定：「送達由行政機關自行或交由郵政機關送達。行政機關之文書依法規以電報交換、電傳文件、傳真或其他電子文件行之者，視為自行送達。由郵政機關送達者，以一般郵遞方式為之。但文書內容對人民權利義務有重大影響者，應為掛號。文書由行政機關自行送達者，以承辦人員或辦理送達事務人員為送達人；其交郵政機關送達者，以郵務人員為送達人。前項郵政機關之送達準用依民事訴訟法施行法第三條訂定之郵政機關送達訴訟文書實施辦法。」依本條規定，可將稅捐文書之送達分為：

- 一、自行送達—即由稅捐稽徵機關人員自行送達繳款書，由應受送達人簽收，而完成合法送達程序，此係以該稅捐稽徵機關辦理送達事務人員為送達人。一般而言，鉅額稅款之繳款書、習慣性欠稅戶或其他認定有必要者，得由稅捐稽徵機關派員，自行送達繳款書取得回執。
- 二、付郵送達—即稅捐稽徵機關將應送達之繳款書，交由郵局寄送給應受送達人簽收，而完成合法送達程序，此係以郵務人員為送達人。目前實務做法是，前述自行送達情形以外之繳納通知書，第一次送達時，原則上以平信郵寄，以簡化工作並節省成本。繳款書達一定金額或依實際需要者，應採雙掛號郵寄送達；或以平信郵寄送達之案件，已逾繳納期限而未繳之案件，應即延展繳納期日並再以雙掛號辦理郵寄送達。

### 貳、寄存送達

如前所述，稅捐文書之送達，稅捐稽徵法及行政程序法均有適用。稅捐稽徵法及行政程序法對寄存送達分別定有明文，法律構成要件亦各有不

同。稅捐稽徵法第18條第1項規定：「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。」本條項規定，可再詳述如下：

#### 一、符合寄存送達之要件：

稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第18條第1項規定為寄存送達時，須應受送達人於應受送達處所拒絕收受繳款書才，構成本條項之適用。其所稱「拒絕收受」係指應受送達人無法律上正當理由而拒絕簽收而言；而此應受送達人拒絕收受，解釋上亦包括應受送達人之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員拒絕收受之情形在內。財政部亦採此見解，其於民國94年4月13日以台財稅字第09404524570號函釋表示：「在行政程序法公布施行前，稅捐稽徵文書送達於應受送達人之住居所、事務所或營業所不獲會晤應受送達人者，得依稅捐稽徵法第1條及修正前公文程式條例第13條規定，準用民事訴訟法第137條規定，將稅捐稽徵文書付與有辨別事理能力之同居人或受雇人，以為送達；在行政程序法公布施行後，得依稅捐稽徵法第1條適用行政程序法第73條第1項規定，將稅捐稽徵文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員，資為送達。」故若應受送達人之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員，拒絕收受稅捐稽徵文書時，仍得適用稅捐稽徵法第18條第1項之規定，辦理寄存送達。

#### 二、寄存送達之作法：

稅捐稽徵機關辦理寄存送達時，應將稅捐文書寄存於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。此所稱「自治機關」，係指辦理地方自治事務之機關。例如得寄存於村里辦公室（財政部86台財稅字第861904504號函參照）但若寄存於鄰長（行政院56台法第917號令參照），或寄存於省轄市區公所（財政部84台財稅字第831628855號函參照）均為送達不合法。所

稱「警察機關」，解釋上應包括警察分局以下之警察單位，如各地派出所，以方便應受送達人就近領取寄存之文書。實務上，辦理寄存送達之方法，應在回執聯背面簽註具體事實，並填具「繳款書寄存送達通知書」及寄存自治機關或警察機關送達文件一式四聯陳判後，函請該管自治機關或警察機關辦理。或由稅捐稽徵人員攜帶繳款書連同「繳款書寄存送達通知書」四聯再前往送達，如應受送達人仍拒絕收受繳款書，則將第一聯繳款書寄存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，且即拍照存證，避免事後有所爭執，並以次日為展延繳納期間之始日。另將應送達之稅捐文書及第三聯繳款書寄存送達通知書寄存於自治機關或警察機關。第二聯繳款書寄存送達通知書由寄存送達地之自治機關或警察機關蓋章證明後，附於繳款書回執聯上作為送達證明文件。

而行政程序法對應受送達人無正當理由拒絕收領文書之情形，則有不同於前述寄存送達之送達方式。行政程序法第73條第3項規定：「應受送達人或其同居人、受僱人、接收郵件人員無正當理由拒絕收領文書時，得將文書留置於應送達處所，以為送達。」此即學者所稱之「留置送達」。應受送達人於應受送達處所拒絕收受繳款書時，依稅捐稽徵法，稅捐稽徵機關應為寄存送達；而依行政程序法，則應為留置送達。二者究應如何適用？在法理解釋上，稅捐稽徵法是稅捐稽徵案件之特別法，應優先適用，而不適用行政程序法之規定。故於應受送達人於應受送達處所拒絕收受繳款書時，應依稅捐稽徵法第18條第1項為寄存送達，尚不得依行政程序法第73條第3項規定為留置送達。另依財政部民國94年4月13日以台財稅字第09404524570號函釋表示：「稅捐稽徵文書之送達，遭應受送達人拒絕收受時，應依稅捐稽徵法第18條第1項規定辦理寄存送達，尚不得援引行政程序法第73條第3項及同法第74條之規定，辦理送達。」可見財政部亦認為於此情形，仍不得辦理留置送達。

另依行政程序法第74條第1項、第2項規定：「送達，不能依前二條規定為之者，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。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。」本條項之規定與稅捐稽徵法有關寄存送達規定之差別有：（1）須確實無法依行政程序法第72條、第73條規定為送達者，方可辦理寄存送達。（2）除了應將送達通知書黏貼於應受送達處所之門首外，更要求多製作一份送達通知書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。（3）同時也提供了稅捐稽徵機關將稅捐文書交由郵政機關為送達者，可將稅捐文書寄存於送達地郵政機關之法律依據。值得一提的是，稅捐稽徵法第18條第1項已對寄存送達之法定要件定有明文，而行政程序法第74條第1項、第2項對寄存送達又另有規定，則有關稅捐文書之送達究竟是否適用行政程序法，不免產生疑慮。就此一問題，財政部於民國90年3月12日台財稅字第0900008994號函表示：「為送達遭拒絕收領時，稅捐稽徵法第18條第1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74條寄存送達規定不同，尚不得再援引行政程序法第73條第3項及第74條規定辦理送達。」即於送達稅捐文書遭拒絕收領時，尚不得適用行政程序法第74條規定，辦理寄存送達。

該函示主要是針對為送達遭拒絕收領時，究應如何為送達所做之解釋，但是在實務上，各稅捐稽徵機關普遍認為，依該函示，稅捐文書之送達「均」不能適用行政程序法第74條之規定辦理寄存送達。惟嗣後財政部補充見解，於民國94年4月13日以台財稅字第09404524570號函釋表示：「在行政程序法公布施行前，稅捐稽徵文書送達於應受送達人之住居所、事務所或營業所不獲會晤應受送達人，亦無受領文書之同居人、受雇人時，得依稅捐稽徵法第1條及修正前公文程式條例第13條規定，準用修正前民事訴訟法第138條規定，辦理寄存送達；在行政程序法公布施行後，稅捐稽徵文書送達於納稅義務人之住居所、事務所或營業所不獲會晤納稅義務人，亦無受領文書之同居人、受雇人及應送達處所之接收郵件人員時，得

依稅捐稽徵法第1條適用行政程序法第74條規定，辦理寄存送達。」自此以後，稅捐文書之送達終得全面適用行政程序法第74條規定，辦理寄存送達。

另外，稅捐稽徵之義務人若為公司，向公司營業所、事務所送達稅捐文書而無人收受者，可否逕為辦理寄存送達於公司營業所、事務所所在地之自治機關或、警察機關或郵政機關呢？有關此問題，公司法第28-1條規定：「主管機關依法應送達於公司之公文書無從送達者，改向代表公司之負責人送達之。」法務部民國91年11月18日法律字第0910039712號函示表示：「公司客觀上已不在原事務所或營業所營業，亦未辦理撤銷登記或變更營業處所者，此際應以該代表人之住居所為送達處所，依本法第72條至第74條或第78條規定為送達。」因此，稅捐稽徵機關向公司營業所、事務所送達稅捐文書而無人收受者，尚不得逕為辦理寄存送達，仍應再向公司代表人之住居所為送達，方為正辦。若逕向公司所在地辦理寄存送達，其寄存送達尚不得謂為合法。

三、寄存送達之生效日期：有關寄存送達之生效日期，稅捐稽徵法及行政程序法均未明文規定。依法務部93年4月13日法律字第0930014628號函示表示：「無論應受送達人實際上於何時受領文書，均以寄存之日視為收受送達之日期，而發生送達效力。」至於應受送達人究於何時前往領取應送達之文書，甚或未前往領取，對於送達之效力均不生影響。

### 參、公示送達

稅捐稽徵法第18條第2項、第3項規定：「應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，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。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二十日，發生送達效力。」茲詳析如下：

一、符合公示送達之要件：稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第18條第2項規定為公示送達時，須符合下列二項要件：

1、應受送達人行蹤不明，致文書無法送達：此所稱「應受送達人」，依財政部75年10月2日年台財稅第7559436號函示表示：「(稅捐稽徵)法第18條第2項所稱應受送達人行蹤不明，應包括同法第19條第1項所定得為送達之人在內。．．．未依稅捐稽徵法第19條第1項前段及同法第18條第2項前段規定辦理，即予以公示送達，應有未洽。」因此，依該函示見解，應受送達人行蹤不明尚包括納稅義務人之代理人、代表人、經理人、或管理人行蹤不明。故若因義務人行蹤不明，致稅捐文書無法送達者，尚須對義務人之代理人、代表人、經理人或管理人辦理送達。俟義務人之代理人、代表人、經理人或管理人均行蹤不明，致稅捐文書無法送達時，再對義務人辦理公示送達，其送達才可謂合法。所稱「行蹤不明」，應指事實上無法查得應受送達人行蹤而言。如稅捐稽徵機關辦理郵寄送達時，郵局送達回執上載明應受送達人「他遷不明」、「查無此人」等情形。至於「招領逾期」在實務上，尚難認為係應受送達人行蹤不明，非屬公示送達之原因（法務部90律字第39713號函示參照）。

2、稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明應受送達人之下落：應受送達人行蹤不明，致稅捐文書無法送達時，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明應受送達人之戶籍是否有變更，若應受送達人之戶籍確已變更，則應向應受送達人之最新戶籍地為送達。實務上，稅捐稽徵機關多透過與戶政機關之電腦連線查明應受送達人之最新戶政資料，以代替向戶政機關函查。為了證明稅捐稽徵機關確實依照法律規定，已先查明應受送達人之戶籍地，建議稅捐稽徵機關透過與戶政機關之電腦連線查得應受送達人之最新戶政資料後，應將戶政資料列印附卷，避免日後爭議。

二、公示送達之作法：稅捐稽徵機關辦理公示送達時，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。此於牌示處黏貼，並於新聞紙登載公告之程序缺一不可。若未於牌示處黏貼，或未於新聞紙登載公告，公示送達即難謂合法。至於應受送達人實際已出境之情形，究應如何在新聞紙登載公告？此一問題臺灣高等法院於民國 90 年 11 月 22 日臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會中曾提出討論。甲說認為：送達之目的，在使應受送達人知悉應送達文書之內容，以便其準備如何伸張或防禦其權利。又公示送達按公示送達之本質為擬制性送達，受送達本人實際上並未收受該件文書，因而其程序應從嚴解釋。本案原告及法院既均已知悉被告實際已出境，惟仍以較易為應受送達人查悉者為當，故應盡可能命其登載於海外版之新聞紙為宜，使受送達人更有獲知之機會。乙說則認為：公示送達方式，僅要求將文書之繕本或節本登載於公報或新聞紙，或以其他方法通知或公告之，並未對於新聞紙之範圍另設其他限制。本件既無法查得被告前往之國家，則僅需依國內公示送達之程序進行送達即可，研討結果採甲說。惟法務部行政執行署在個案上卻認為，稅捐稽徵法並未規定公示送達公告應登載於國外版之新聞紙，且稅捐稽徵法並未如行政程序法第 81 條第 1 項區分於國內或國外送達之規定。是稅捐稽徵機關為稽徵稅捐所發各種文書之公示送達，應優先適用稅捐稽徵法之規定，不再適用行政程序法之規定。移送機關以該公司負責人已出境，辦理公示送達僅於國內版報紙刊登公告，請求撤回執行，尚有未合。觀其意旨，似認為應受送達人已出境，辦理公示送達時，僅於國內版報紙刊登公告，其公示送達仍屬合法。筆者贊同臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會之決議，蓋既已知悉應受送達人實際已出境，則辦理公示送達之程序，至少應該讓應受送達人有知悉公告內容之機會。假如明知應受送達人實際已出境，而只將公告刊登於國內版之新聞紙，無異斷絕應受送達人知悉公告內容之機會，則就程序正當性而言，即難謂無重大瑕疵。況且，財政部賦稅署於中華民國 94 年 1 月 17 日台稅六發字第 09304568820 號

函，答復法務部行政執行署有關應受送達人出境，其辦理公示送達發生效力之日期為何時，其說明欄亦承認公示送達分為國內公示送達與國外公示送達。前述法務部行政執行署在個案上認為，稅捐稽徵法並未規定公示送達公告應登載於國外版之新聞紙，不應有國內或國外送達之區分，似有再予斟酌之餘地。另有論者認為，如義務人為公司，而其登記地址為國內處所，移送機關以該公司負責人已出境，對其辦理公示送達時，僅於國內版報紙刊登公告，其公示送達仍屬合法。然法務部民國 91 年 11 月 18 日法律字第 0910039712 號函表示：「依行政程序法第 69 條第 2 項規定，對於機關、法人或非法人團體為送達者，應向其代表人或管理人為之。此際，應受送達人係該機關、法人或非法人團體之代表人或管理人，而非機關、法人或非法人團體本身。」故如義務人為公司，而其登記地址在國內，其應受送達人應為公司之代表人，而非公司本身。若公司之代表人確已出境，移送機關辦理公示送達時，應將公告刊登於國外版報紙為宜。尤其，辦理公示送達時，相較於將公告刊登於國內版報紙而言，將公告刊登於國外版報紙並未增加過多的勞費，亦無送達合法與否之爭執。因此，筆者建議，於應受送達人出境之情形，辦理公示送達時，應將公告刊登於國外版報紙為宜，以杜絕爭議。否則，應受送達人若提起行政訴訟，行政法院仍不無可能採用前揭臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會之結論，而做成對移送機關不利之判決。

除了稅捐稽徵法第 18 條第 2 項、第 3 項規定外，行政程序法第 78 條以下公示送達之規定，於稅捐文書之送達仍有適用。行政程序法第 78 條規定：「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。二、於有治外法權人之住居所或事務所為送達而無效者。三、於外國或境外為送達，不能依第八十六條之規定辦理或預知雖依該規定辦理而無效者。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。當事人變更其送達之處所而不向行政機關陳明，致有第一項之情形者，行政機關得依職權命為公示送達。」第 79 條規定：「依前條規定為公示送達後，對於同一當事人仍應為公示送達者，依職權為之。」第 80 條規定：「公示送達應由行政機關保管送達之文書，而於行政機關公告欄黏貼公告，告知應受送達人得隨時領取；並得由行政機關將文書或其節本刊登政府公報或新聞紙。」第 82 條規定：「為公示送達者，行政機關應製作記載該事由及年、月、日、時之證書附卷。」第 78 條所稱「應為送達之處所不明」，依法務部 92 年 10 月 1 日法律字第 0920034228 號函表示，係指應受送達人之住居所、營業所、事務所或其他應為送達之處所全部不明，不能以其他方法為送達者。如其中一項已明，或當事人之住居所並未遷移，僅因其出國考察現居於何處不明，或因通緝在逃，暫時匿避何處不明，尚不得謂為應為送達處所不明。至於送達之處所如為應受送達人送達時之戶籍所在地，而經受送達處所之大廈管理員，以該處所並無應受送達人居住，而送達機關亦無從知悉應受送達人之住居所者，自屬「應為送達之處所不明」。如為付郵送達，若郵局送達回執載明「無此地址」、「經常不在」或「招領逾期」，均尚不符合應為送達之處所不明之要件（法務部 90 律字第 39713 號函參照）。

三、公示送達之生效日期：稅捐稽徵法第 18 條第 3 項規定，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。此規定，於辦理國內公示送達固然不成問題，惟於辦理國外公示送達時，發生送達效力之日期為何，則不無疑義。依財政部民國 94 年 3 月 8 日台財稅字第 09404508530 號函表示，稅捐稽徵機關於查明納稅義務人或其代表人等戶籍載明「出境」，而出境後應為送達之處所不明，符合應受送達人行蹤不明之要件，經依稅捐稽徵法第 18 條第 2 項規定，對納稅義務人稽徵稅捐之文書辦理公示送達者，該公示送達自將公告

黏貼牌示處並自登載新聞紙之日起經 20 日，發生送達效力。該函說明三後段指出，就立法沿革而言，稅捐稽徵法乃係就國內及國外公示送達之生效日為統一規定，明定為 20 日，此既係特別規定，則依稅捐稽徵法第 1 條前段所定稅捐之稽徵，依本法之規定，自應優先適用稅捐稽徵法，似無準用民事訴訟法第 152 條及行政程序法第 81 條有關對國外公示送達 60 日生效規定之必要。法務部行政執行署亦同意此見解，故辦理國外公示送達者，該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。致於發生送達效力之計算標準，又分甲、乙二說之爭執。例如，稅捐稽徵機關辦理公示送達而於 95 年 2 月 1 日公告並將公告登載於新聞紙，則該公示送達於何日發生送達之效力？甲說認為，依稅捐稽徵法第 18 條第 3 項規定，始日應予算入，即應自 95 年 2 月 1 日公告日起算，經 20 日，而於 95 年 2 月 21 日發生送達效力。乙說認為，依行政程序法第 48 條第 2 項規定，其始日不計算在內。故應自 95 年 2 月 2 日起算，經 20 日，而於 95 年 2 月 22 日發生送達效力。經法務部行政執行署研議，認以甲說見解為當，實務上亦採甲說。

#### 肆、委託送達

- 一、委託服役單位代為送達：稅捐稽徵法第 19 條第 1 項後段規定，應受送達人在服役中者，得向其父母或配偶以為送達；無父母或配偶者，得委託服役單位代為送達。
- 二、託鄉鎮市公所送達：在稅捐稽徵實務上，多有委託鄉鎮市公所代為送達稅捐之相關文書。
- 三、委託他轄稅捐稽徵機關送達：納稅義務人或應受送達人居住外轄者，必要時得委託送達地當地稅捐稽徵機關送達。

委託其他機關代為送達稅捐之相關文書之情形，多係考慮節省稅捐機關人力物力之勞費或其方便性。其應自受委託機關，將應送達之文書，交付應受送達人時，才發生送達之效力。

## 伍、囑託送達：

行政機關所為之囑託送達，依行政程序法之規定，可分為應為囑託送達之情形及得為囑託送達之情形。前者係法律規定，強制行政機關應為囑託送達之情形。於各該情形，行政機關若不為囑託送達，該送達程序即不合法。例如，對於在監所人為送達者，應向監所長官為之，民事訴訟法第一百三十條定有明文。如當事人為在監所人，而逕向其住居所送達者，縱經其同居人或受僱人受領送達，亦不生送達之效力（69年台上字第2770號判例要旨參照）。此見解雖係針對民事訴訟法所為之判例，惟在行政程序法之適用，亦應採相同之見解；後者係法律規定，授權行政機關對是否為囑託送達有裁量權。於此情形，法律並不強制行政機關應為囑託送達，若行政機關未為囑託送達，而以其他方式為送達，仍不得以行政機關未為囑託送達為由，而認定其送達不合法。兩者適用之情形分述如后：

- 一、應為囑託送達之情形—行政程序法第86條規定：「於外國或境外為送達者，應囑託該國管轄機關或駐在該國之中華民國使領館或其他機構、團體為之。不能依前項規定為送達者，得將應送達之文書交郵政機關以雙掛號發送，以為送達，並將掛號回執附卷。」第87條規定：「對於駐在外國之中華民國大使、公使、領事或其他駐外人員為送達者，應囑託外交部為之。」第88條規定：「對於在軍隊或軍艦服役之軍人為送達者，應囑託該管軍事機關或長官為之。」第89條規定：「對於在監所人為送達者，應囑託該監所長官為之。」
- 二、得為囑託送達之情形—行政程序法第90條規定：「於有治外法權人之住居所或事務所為送達者，得囑託外交部為之。」另外，行政程序法第91條規定：「受囑託之機關或公務員，經通知已為送達或不能為送達者，行政機關應將通知書附卷。」此規定旨在方便日後為是否合法送達之證明。

## 陸、結語

雖然說納稅是人民的義務，但是稅捐稽徵機關須經一定之行政程序，才得

以合法對人民課以納稅義務。質言之，稅捐稽徵機關須先對納稅義務人作成行政處分（即繳款書），並將該行政處分合法送達於納稅義務人後，對納稅義務人才發生課以納稅義務之法律效果。稅捐稽徵機關針對納稅義務人實際情形，採取前述不同之送達方式，將稅捐文書合法送達後，才發生送達之效力。以上僅就稅捐文書送達之方式，從法律規定、實務見解及實際做法，做一番探討。尤其特別著重於如何送達才可謂合法送達，冀望能有利於實務運作，尚請各界賢達不吝指教。