

基隆市政府109年度研究發展報告

底冊稅稅捐文書送達

程序簡化之可行性分析

基隆稅

研究單位：基隆市稅務局

研究人員：麥鴻隆 稅務員

中華民國 109 年 7 月 31 日

1-7-1：研究發展報告摘要表格式

| | |
|--|------------------------------------|
| 發展報告名稱 | 底冊稅稅捐文書送達程序簡化之可行性分析 |
| 研究單位及人員 | 基隆市稅務局 麥鴻隆 稅務員 |
| 研究時間 | 自 109 年 01 月 01 日至 109 年 07 月 31 日 |
| 內容摘要 | |
| <p>送達制度之意義無非係讓相對人知悉處分內容，並保障其適時提出救濟之權利。此次研究探討現行底冊稅稅捐文書送達方式及程序上所遭遇之情況，先就送達舉證責任歸屬進行探討，並尋求現行法送達程序簡化之可能；在基於憲法人民有依法律納稅之義務及保障之人民財產權、訴訟權之權利，以及網際網路發達的現代社會環境背景下，利用底冊稅文書不同於一般行政處分之特性：即週期性及固定性，提出一新的送達程序處理方式，並就此新程序於法律面及實務面可能面臨問題，進行可行性分析，最終目標期能期能簡化底冊稅稽徵程序，達成節省稽徵成本及維護租稅公平之目標。</p> | |
| 關鍵字：底冊稅、送達、稽徵程序、稽徵成本、租稅公平 | |

目錄

| | |
|--|----|
| 第一章 研究動機、背景及研究方法..... | 1 |
| 第一節 研究動機及背景 | 1 |
| 第二節 研究方法 | 1 |
| 第二章 底冊稅稅捐文書內容及文書送達之舉證責任 | 2 |
| 第一節 繳納底冊稅稅捐文書送達內容 | 2 |
| 第二節 底冊稅稅捐文書送達舉證責任歸屬分析..... | 2 |
| 第三節 小結 | 4 |
| 第三章 課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須 主動查詢及繳納義務法律面之可行性分析 | 4 |
| 第一節 早期公告送達合法性分析 | 4 |
| 第二節 法律面之可行性分析 | 6 |
| 第三節 底冊稅電子稅單取代紙本稅單合法性分析 | 8 |
| 第四章 實務操作上之問題及建議 | 9 |
| 第五章 總結 | 12 |

第一章 研究動機、背景及研究方法

第一節 研究動機及背景

現行底冊稅稅捐文書主要委由中華郵政公司於稅捐開徵起日前以平信方式寄送納稅義務人，開徵期日過後，經過一段期間仍未繳納者，則另以雙掛號寄送，並以雙掛號回執或送達證書做為合法送達證明；在納稅義務人行蹤不明時則以公示送達取證(另有納稅義務人服役及在監等特殊送達取證方式)，以便將欠稅等相關文書連同合法送達取證證明資料，移送行政執行署辦理公法上金錢給付義務之行政強制執行。因此，稅捐機關每年固定需花大筆費用、人力在稅單寄送及送達舉證之相關程序。

如要簡化現行底冊稅稅捐文書送達，要考量的問題有：

1. 繳納稅捐文書係屬行政處分，寄送文書內容須符合行政程序法、稅捐稽徵法之要求；底冊稅稅捐文書多為房屋土地等財產資料，其揭露方式亦須考量個人資料保護法之規定。
2. 繳納稅捐文書依據稅捐稽徵法第 18 條應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達，未繳納稅捐者，送達舉證責任歸屬於稅捐機關所衍生的行政程序問題。
3. 送達之問題，亦牽涉到憲法第 15 條、第 16 條對人民財產權及訴訟權之保障。

本次研究在探討現行底冊稅稅捐文書送達方式及程序上所遭遇之情況，基於憲法第 19 條人民有依法律納稅之義務，並在合乎憲法保障之人民財產權、訴訟權等基本權利下，尋求可能簡化底冊稅稅捐文書送達方式及程序之方案，就此方案分析法律面及實務面上之可行性，以及探討電子繳款書之推廣、運用，期使稅捐文書送達更為簡易、減少後續舉證送達問題，以節省稽徵人力及費用成本為目標。

第二節 研究方法

本次研究主題係採用定性分析法，對現行底冊稅稅捐文書送達及可能改善方式，運用歸納、分析與綜合方法進行研究。第一章先就牽涉基本權進行說明；第二章就送達方式、意義及底冊稅特性先為定義說明，此為本研究之根本，所有研究問題必須回歸到此一研究目的，才有討論意義；第三章就課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務法律面之可行性分析，另兼採文獻研究法，通過調查早期使用牌照稅公告開徵法律及行政解釋資料，了解有關問題的歷史和現狀，幫助與現實法規的比較，再就法律問題進行歸納、分析，如涉及基本權問題時，引入大法官釋字相關解釋，尋

求可能的合憲的運作方案。第四章實務操作上之問題及建議、則歸納所有可能實務問題提出可行性方案，並作探討；第五章則將以上各章分析做一總結。

第二章 底冊稅稅捐文書內容及文書送達之舉證責任

第一節 繳納底冊稅稅捐文書送達內容

繳納稅捐文書係稅捐機關依據稅務法規，對民眾課予繳納稅捐之義務，屬行政機關就公法上具體事件所為之決定，而對外直接發生法律效果之行政處分。其處分內容之記載有一定要式條件，如租稅主體、客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅期間等租稅構成要件。

財政部一直致力提供更多元的繳稅管道，讓民眾繳稅更為便利；基於便利商店普及及 24 小時提供服務特性，目前房屋稅、地價稅及使用牌照稅地方稅三大稅於開徵期間，民眾可就近到超商多媒體事務機，直接輸入身分證號、車號或稅號等資料，查詢當年度定期開徵稅單繳納情形，如未繳納且單筆應納稅額在新台幣 3 萬元以下，可當場列印小白單，並就近直接至櫃台繳納，且不收手續費，非常便利。另外民眾亦可於三大稅開徵期間，利用網際網路線上查繳稅網，以自然人憑證、工商憑證或註冊過後之健保卡，查詢繳稅情形並可直接線上繳稅。

目前各式查繳稅方式雖然便利，但基於個人資料保護之考量，僅能查詢是否繳稅及應繳納金額，缺乏依行政程序法第 96 條行政處分應記載事項，故不能取代紙本稅單，僅能當成輔助查詢使用。

第二節 底冊稅稅捐文書送達舉證責任歸屬分析

一、再探討整個研究內容之前，先做以下說明：

(一) 何謂送達？送達制度之意義為何？

送達是指「行政機關以法定方式，將行政文書通知特定行政行為之相對人或第三人」。行政機關多半是以文書對外為意思表示，當文書作成後，還要把書面文件交當事人知悉。為了怕對方收不到，行政程序法(稅捐機關則另有稅捐稽徵法)因此規範各種送達方法，例如：一般送達、補充送達、囑託送達、留置送達、寄存送達等，以避免後續的行政行為，不會因為沒有合法送達而影響效力。

送達制度之意義無非係讓相對人知悉處分內容，並保障其適時提出救濟之權利。

(二) 底冊稅定義

依據稅捐稽徵法施行細則第 7 條：「…所稱底冊稅應由稅捐稽

徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。」本次研究所稱「底冊稅」，將範圍縮小限定於房屋稅、地價稅、使用牌照稅三大地方稅。

二、現行底冊稅單之舉證責任歸屬

(一) 已繳納稅捐者：送達舉證責任歸屬問題

依據稅捐稽徵法第 18 條：「繳納稅捐之文書，稅捐機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」此因牽涉納稅義務及權利救濟，故非僅訓示規定而為法定應遵守之程序事項，故送達須於開徵期前送達始為合法；另依同法第 35 條第 1 項第 1 款：「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，申請複查。」

就學理上探討，倘今納稅義務人已於開徵期間內繳清稅捐，但主張於開徵期間始收到稅單，而非開徵期間前收到稅單，舉證責任歸屬分析如下：

1. 納稅人如對稅捐內容有疑義，是否可以主張文書未依法於開徵期前送達，送達程序不合法，而於繳納期間屆滿之翌日起 30 日後始申請複查及後續行政救濟程序？稽徵機關得否主張納稅義務人已過救濟期間，而不准予其救濟申請？
2. 納稅人得否於經過 5 年核課期後但未滿 10 年，以該稅單未依法於開徵期前送達，依行政程序法第 111 條第 7 款其他具有重大明顯瑕疵為由，主張稅單核課處分無效，並依同法第 131 條主張公法上不當得利請求權申請退還稅款？

如依規範說理論，主張權利不存在之人應就權利障礙、消滅、排除之事實負舉證責任，故納稅義務人如要做上述主張，是否應將舉證責任轉換，由納稅人提出稅捐機關未於開徵期前送達之證明(例如平信之郵戳)？也就是說，稅單未繳納者，送達與否之舉證責任在稅捐機關，但稅單如已繳納者，要主張送達不合法應由納稅人負舉證責任。

惟此種看法，仍存有疑問，目前普遍認為送達是否合法之舉證責任是在稽徵機關，現今底冊稅大批開徵因稽徵成本考量，係以平信方式寄送，上述情形稽徵機關如要舉證，僅能以郵局大批寄送時間來推定，惟此推定之證據力顯有不足，稅捐機關顯然很

難舉證在開徵日前已送達納稅人。基於禁反言及誠信原則，倘納稅人已於核課期間繳納稅捐者，即使稽徵機關無法舉證於開徵期前送達，仍應視為瑕疵已治癒，送達仍屬合法。

(二) 未繳納稅捐者：送達舉證責任歸屬於稅捐機關

法務部行政執行署各地執行分署辦理公法上之金錢給付義務之強制執行前，會先審核送達程序是否合法，稅捐機關為發動公法上金錢給付義務之行政執行程序，送達之舉證責任必落在稽徵機關，稅捐機關就未於開徵期間繳納稅捐者，為符合送達程序，稅單須另為展延開徵期間並另以雙掛號方式寄送，始能舉證依稅捐稽徵法第 18 條於開徵期間前送達，造成有些惡意拖欠底冊稅捐者，接到平信稅單故意不繳，反享有租稅延遲繳納之利益並造成稽徵成本之增加，實務上作法有鼓勵違法之嫌，對於合法納稅產生不公，既違反平等原則且增加稽徵成本。

第三節 小結

稅捐文書之送達，其目的係為使人民確實知悉文書之內容，並在對稅捐處分內容有異議時，適時給予行政救濟之權利，以保障人民憲法第 16 條訴願及訴訟權利。救濟權利有救濟期間之限制，依稅捐稽徵法第 35 條，繳納文書應於繳納期間屆滿之翌日起 30 日內申請複查。繳納期間屆滿日會因稅捐文書未能證明於開徵日前送達而跟著辦理展延而往後延伸。

現行法受限於稅捐稽徵法第 35 條及送達合法與否之舉證責任及其所衍生之救濟問題，底冊稅捐文書送達程序似乎已無簡化空間。

如要達到簡化目的，唯有修法試圖改變送達程序相關規定，後續稽徵程序之簡化及電子化繳款書取代紙本繳款書，才有實現之可能。

基於底冊稅捐文書有別於一般行政處分之特性，即週期性及固定性，本次研擬以「課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務」之稽徵方式，免去再次雙掛號取證送達之程序，以開徵迄日期滿翌日起 30 日內為救濟期間，在不違反納稅人救濟權利下，達成簡化行政及節省稽徵人力及費用成本之目標，以下第三章及第四章分別就此研擬之稽徵方式就法律面及實務面進行可行性分析。

第三章 課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務法律面之可行性分析

第一節 早期公告送達合法性分析

早期使用牌照稅，曾採取公告送達方式以為送達，新舊法相關法規及分析如下：

一、舊法規定：

(一)民國 60 年 12 月 28 日公布之使用牌照稅法第 10 條：

「使用牌照稅之換領及徵稅期間為一個月，主管稽徵機關於開徵使用牌照稅時，應先將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。交通工具所有人或使用人應於前項規定期間內，向主管稽徵機關請辦理換照，並繳納應納稅款。」

(二)相關釋令：

1. 財政部 75.03.07. 臺財稅字第 7521844 號函

本文：「..二、依照使用牌照稅法第十條規定：「使用牌照稅之換領及徵稅期間為一個月，主管稽徵機關於開徵使用牌照稅時，應先將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。交通工具所有人或使用人應於前項規定期間內，向主管稽徵機關申請辦理換照，並繳納應納稅款。」是使用牌照稅應納稅款及徵稅起訖日期一經公告後，逾期未繳者，即屬滯納案件，應依稅捐稽徵法第二十条規定，加徵滯納金。其於滯納期限內自動申報補稅換照者，既未加處罰鍰自無稅捐稽徵法第四十八條之一規定之適用。至依使用牌照稅法第二十七條規定，凡超過滯納期間或違反第十條第二項或第十三條規定，未經查獲而自動申報補稅換照者，處以應納稅額百分之五十之罰鍰，因為自動補稅，其所處罰鍰應依稅捐稽徵法第四十八條之一規定加息免罰，惟仍應依稅捐稽徵法第二十条之規定加徵滯納金。」

2. 臺灣省稅務局於 76 年 1 月 1 日公(發)布行政令函：

主旨：「依照使用牌照稅法第十條規定，使用牌照稅係採公告方式開徵，其應納稅款及起訖日期一經公告後，逾期未繳者，即屬滯納案件，應依稅捐稽徵法第二十条規定，加徵滯納金，前經財政部七十五年三月七日臺財稅第七五二一八四四號函釋示在案..」

3. 財政部 82/3/23 台財稅第 820737369 號函：

主旨：「使用牌照稅之開徵係採公告方式辦理，納稅義務人未如期繳納稅款，不得以使用牌照稅繳款書未送達為免責理由，故其違規行駛公路被查獲，仍應依使用牌照稅法第二十八條（編者註：現已改為處應納稅款一至二倍之罰鍰。）規定處罰。說明：二、依使

用牌照稅法第十條（編者註：現已改為送達繳款書。）規定，使用牌照稅之開徵，係採公告方式，交通工具所有人或使用人，應於規定期間內，向主管稽徵機關申請辦理換照並繳納稅款。惟為便利納稅人納稅換照，乃填送繳款書以利納稅人繳納。是以使用牌照稅之課徵並不以繳款書之送達為要件。故納稅人逾期未完稅，其行駛公路被查獲，即應依使用牌照稅法第二十八條規定處罰，不因繳款書係何原因未送達而生影響。」

（廢止理由：稅法第十條已修正，改採繳款書送達開徵。）

二、新法規定：民國 87 年 11 月 11 日公布之使用牌照稅法第 10 條：

「使用牌照稅於每年四月一日起一個月內一次徵收。但營業用車輛按應納稅額於每年四月一日及十月一日起一個月內分二次平均徵收。主管稽徵機關於開徵使用牌照稅前，應填發使用牌照稅繳款書送達交通工具所有人或使用人，並將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。」
修法理由謂：「為明確規範使用牌照稅之課徵方式，及避免徵納雙方困擾起見，爰將原公告方式開徵，改為填發繳款書送達交通工具所有人或使用人。」

三、新舊法修法分析：

早期使用牌照稅有以公告方式送達，除修法理由謂「為明確規範使用牌照稅之課徵方式，及避免徵納雙方困擾起見」外，觀舊使用牌照稅法第 10 條；「…應先將各類交通工具應納之稅額及徵稅起訖日期分別公告之。」之規定，並未提到可以公告送達方式取代送達，上述行政解釋令函，似有超越母法解釋之嫌，違反租稅法定主義及法律優位原則。另依 88 年 2 月 3 日公布，90 年 1 月 1 日正式施行之行政程序法，於 89 年 12 月 27 日新增 174-1 條：「本法施行前，行政機關依中央法規標準法第七條訂定之命令，須以法律規定或以法律明列其授權依據者，應於本法施行後二年內，以法律規定或以法律明列其授權依據後修正或訂定；逾期失效。」明白表示行政機關依職權所定之命令，如違反法律優位或法律保留原則者，應於施行後二年內失效。

早期曾以公告方式施行公告開徵，顯然其具實際可行性，惟租稅稽徵方式屬法律保留事項，不容許逕以行政命令擴張解釋母法所未授權之規定，如欲採公告送達方式開徵，必須明確修法，並在保障人民基本權下，仍需維持以稅單或電子稅單寄送納稅義務人。

第二節 法律面之可行性分析

底冊稅係依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，因稽徵機關業已就課稅

主體、客體、課稅標的資料建檔，納稅人無須申報，由稅捐機關每年固定期間直接開單徵收，如每年4月(下期10月)為使用牌照稅、5月為房屋稅及11月地價稅為開徵期間。

一般行政處分特性在於處分時間及內容之不確定性，故必須藉由文書或特別送達程序，處分相對人才能知悉處分內容，而底冊稅，不論是牌照稅、房屋稅、地價稅，皆為每年定期開徵，且開徵期固定在每年4月、5月、10月(使用牌照稅下期)及11月，且期間皆為一個月，開徵方式則由稅捐機關發單，再由納稅義務人繳納，其性質不同一般行政處分，在於其週期性及固定性，即每年固定期間開徵。

站在稽徵機關立場，為實現租稅公平，杜絕惡意拖欠之納稅人，在不侵害人民知的權利及救濟權保障下，節省下來的稽徵程序費用，可用來從事更多建設，回饋於民。

另基於憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務。」租稅法定主義之法律保留原則，如修法課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納之義務，毋須另為送達，可解決須以雙掛號等取證資料提供執行分署舉證送達之問題。

站在民眾立場思考，民眾自身有多少土地、房屋及車輛，絕大多數都應該清楚明白，如有不清楚或不確定者，政府建置有多重查詢管道，如財政部已建置之納稅查詢網頁、超商事務機、各地稅捐機關都可提供資料方便民眾查詢，且有長達一個月以上的查詢期間，要查詢必須繳多少稅捐，並不困難。

有關保障人民憲法第16條訴願及訴訟權利部分，觀大法官釋字第663號解釋意旨：「核定稅捐通知書之送達，不僅涉及人民財產權之限制，亦攸關人民得否知悉其內容，並對其不服而提起行政爭訟之權利…。」大法官釋字第663號解釋，主要表達在有共有人不知稅捐核課處分之情況下，有侵害其被核課稅捐知的權利及不服行政處分之爭訟權利之虞。

送達制度之意義無非係讓相對人知悉處分內容，並保障其救濟權利。週期性及固定性之底冊稅課予人民主動查詢義務，不但提供納稅人更能經由多重管道知悉處分內容，如前所述，開徵迄日期滿翌日起30日內仍可提出複查及後續行政救濟，對納稅人知的權利及救濟權利皆無影響，故實行上亦不違反大法官釋字第663號解釋意旨。

修法課予人民此一查詢義務，對人民的權益干涉甚微，倘若如所得稅如此複雜之稅捐，都課以納稅人必須如期申報之義務，否則會處以罰則，相較之下課予底冊稅納稅查詢義務顯得簡單容易，雖有認為目前所得稅係課予納稅人申

報及繳納義務，且必須於每年五月期間完成，係因所得稅因納稅資料多掌握在納稅義務人手中，故課以一定之協力義務；而底冊稅單之核課屬行政處分，申報協力義務和行政處分納稅義務不同，故不宜比照課予納稅人此一自行查詢並繳納稅捐之義務。惟相關程序規範是否正當，在考量憲法有無特別規定及所涉基本權之種類後，尚須視案件涉及之事物領域、侵害基本權之強度與範圍、所欲追求之公共利益、有無替代程序及各項可能程序之成本等因素，綜合判斷而為認定。每年5月納稅人為申報所得稅，必須查調各類所得、蒐集扣除額等相當多資料加以計算，才能完成報稅程序，而底冊稅這些都不用，只要確認好應納稅額即可，如審酌其目的為維護租稅公平及節省稽徵成本具正當性，其手段必要性、限制妥當性及衡平性一切情形，如修法課予納稅人對底冊稅查詢義務，此一查詢義務將因修法而轉換成人民之協力義務，相較於所得稅相關協力義務，手段尚屬輕微，目的亦兼顧全體納稅人之權益，當屬不違反比例原則所為必要之限制。

整體而言，不論對國家、對守法納稅民眾皆有利，且修法並不違反憲法保障人民財產權及訴訟權，並無不可。在確認不違反憲法對人民基本權之保障後，實際修法上，應修訂現行稅捐稽徵法第18條，新增課予底冊稅(指房屋稅、地價稅、使用牌照稅)納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務規定。

第三節 底冊稅電子稅單取代紙本稅單合法性分析

電子稅單是民眾只要提供稅捐機關E-mail帳號，並填寫申請書，透過網路認證後，稅捐機關即可透過網路寄送電子稅單予民眾。電子稅單內容與紙本稅單無異，且民眾個人電子信箱具私密性，需有密碼才能開啟，如他人隨意登入，即有觸犯刑法第358條無故登錄他人電腦罪嫌，每封電子郵件附件之電子稅單亦須輸入納稅義務人IDN才能開啟，即使E-mail被電腦駭客攔截，也不易查看電子稅單內容，就個資保護上和以平信寄送稅單相較，已具備相當防護。

目前有關電子送達相關規定有：商標電子申請及電子送達實施辦法、專利電子申請及電子送達實施辦法、公司登記電子申請及電子送達實施辦法及國家考試報名及申請案件電子送達實施辦法等，皆由母法授權訂定。依據稅捐稽徵法第18條：「繳納稅捐之文書，稅捐機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」文書形式為何並無限制，應非屬法律保留之技術性、細節性事項，主管機關財政部本可自訂並發布行政命令，以電子稅單取代紙本稅單，惟電子稅單勢必配合電子發送，而目前稅捐稽徵法規定送達有一定之法定方式，如要以電子送達方式送達電子稅單，尚有待有稅捐稽徵法修法或授權訂立法規命令。即便如此，實務上已有些地方稅務局(處)採取僅寄送電子稅單而不寄送紙本稅

單之情形，納稅人如未繳納時，再另以紙本寄送取證送達；惟目前電子送達尚無法源依據，電子稅單仍屬紙本稅單之輔助，故有些地方稅務局(處)，例如新北市政府稅捐稽徵處，在寄送電子稅單同時，仍會寄送紙本稅單。

現行稽徵實務上不論紙本稅單或電子稅單，如納稅人未如期繳納，稅捐機關會在開徵期滿約一個半月後，開始辦理雙掛號催繳，在舉證上，即便立法通過電子送達，亦會存在難以舉證送達的問題。「課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務」之稽徵方式，因已簡化送達舉證責任問題，只要經納稅人申請或同意後，即可直接以 E-mail 方式寄送電子繳款書予納稅人，和坊間一般信用卡帳單一様，直接取代紙本稅單，透過電子稅單直接連結繳稅網路繳稅，連出門都省了，在家家有電腦人人有手機之年代，電子稅單也可擴大推廣，平信寄送費用可大量省去。

第四章 實務操作上之問題及建議

目前基隆市稅務局三大稅 108 年度以雙掛號大批委由郵政公司催繳件數分別為：牌照稅 5,534 件、房屋稅 4,837 件、地價稅 5,514 件，以一件郵寄費用為 50.5 元計，一年催繳總花費為 802,192 元，截至 109 年 3 月底止基隆市總人口數為 368,792 人，占全國總人口 23,596,493 人比率約為 1.56%，在現行全國稅捐機關後續稅單催繳比率差異不大情況下，依此人口比例推估，全省地方稅捐機關每年可節省催繳雙掛號費用約為 5 千 1 百萬元(802,192/1.56%)，初步算來節省費用占政府總預算並不算多，惟此為行政程序費用，如能不花費當盡可能省去，且此尚未計入手機簡訊及紙本納稅查詢單提醒納稅、前置及後續稽作業徵人力成本及雙掛號仍未能送達而重新寄送之費用，而此成本相較於郵資，特別是人力成本更為郵資數倍之多。另外，送達機制改變，不再有後續取證問題，能擴大電子稅單之推行，民眾直接網路繳費，更進一步節省平信寄送費用及代收機構手續費。

一個新的程序如法律面具可行性，實務面所要考量的除了較為節省經費外，另外要考量的為相較於舊程序，新作法是否實際可行？是否帶來徵納雙方更為便利？為方便理解，以下採以問答方式來表明分析：

一、何以底冊稅可另採不同規定？

答：目前稅捐徵收依稽徵方式之不同，可分為申報稅及底冊稅，申報稅須由納稅人自行申報後再由稽徵機關進一步查核應納稅捐，如與申報內容有異時，會另為核定發單，申報稅和大多數一般行政處分相似，必須藉由文書或特別送達程序，處分相對人才能知悉處分內容。而底冊稅係於稅捐機關

發單時即核定應納稅額，兩者在稅捐核定程序上有極大不同，現行稅捐稽徵法送達程序並未區分申報稅及底冊稅，採一致性規定，基於底冊稅之週期性及固定性特性，有採不同送達規定之空間。

二、是否會侵害人民憲法第 16 條所賦予之訴願、訴訟權及憲法第 15 條財產權之保障？

答：納稅人如查詢所納稅捐有疑問時，開徵迄日期滿翌日起 30 日內仍可提出複查及後續行政救濟；如後續移送行政執行，納稅義務人仍可依行政執行法聲明異議及提出後續行政訴訟救濟；在強制執行納稅義務人財產時，準用強制執行法，仍須依查封、換價等程序，納稅義務人仍可聲明異議或提起異議之訴，其權益仍受保障。

另有關滯納金是否侵害人民財產權之疑問，依大法官釋字第 746 號解釋：稅捐稽徵法第 20 條規定之滯納金，係督促人民於法期限內履行繳納義務之手段，尚難謂違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民憲法所保障之財產權。

三、納稅義務人如主張不知有稅，該怎辦？

答：民眾自身有多少土地、房屋及車輛，絕大多數都應該清楚明白，課予定期開徵之底冊稅納稅人查詢義務，納稅義務人便不可主張不知有稅。在此衍生出人民有知悉其名下財產之義務，故亦不可主張不知有財產，而根本不知道已成為納稅義務人，就如同納稅義務人不得主張不知有所得而免除所得稅義務，當然稽徵機關應擴大查詢機制，方便民眾查詢。

四、納稅人仍會收到稅單嗎？如地址有更動該如何處理？查詢管道有那些？是否會造成民眾之不便？

答：稅捐機關仍會如同往年於開徵期前寄送稅單或電子稅單，且稅單上可註明共有多少稅要繳，如繳清便毋庸再查詢是否另有定期開徵之欠稅，不會造成民眾還要查詢之煩；如有更動地址或其他原因，未收到稅單，除仍可於開徵期間向稽徵機關申請補寄或補開稅單外，超商事務機、網際網路納稅查詢網，皆可提供查詢或補印繳款單，且開徵期長達一個月，相較所得稅，造成一般民眾影響極微。

五、如納稅義務人有應納稅款但主張並無查到有稅款而未繳稅，稽徵機關該如何處理？舉證責任是否歸屬稅捐機關？

答：納稅人於開徵期間如有查詢，即可以產出應納稅額或無須繳納稅額之查詢證明，以保障其信賴利益，符合憲法保障之信賴保護原則。如既課予納稅人主動查詢及繳納義務，則是否有盡此一義務應由納稅人負舉證責任，屆時納稅人可提出證明。稽徵機關本身亦應保留相關查詢電腦紀錄，供輔助

查詢。

六、納稅人如主張非納稅義務人該如何處理？

答：應於開徵期滿之翌日起 30 日救濟期間期滿前，向稽徵機關申請改課或複查。

如確認為誤課而更改納稅義務人，新處分依現行送達程序方式處理。

七、斷然施行是否會造成民眾衝擊？

答：可於修法後，訂立 N 年後實施，在尚未施行前應廣為宣傳實際開徵期間及查詢繳納義務，減少民眾衝擊。

八、對於隨課及違章案件該如何處理？

答：隨課及違章案件因已失去週期性及固定性，其送達程序仍依現行方式處理，以保障人民財產權、訴訟權。

九、共同共有人、代表人、管理人、使用人等納稅義務人，該如何處理？

答：基於平等原則，共有人、代表人、管理人或使用人等納稅義務人仍應課予查詢義務，惟如共有人、代表人、管理人或使用人有無不明等特殊情況，仍應比照隨課及違章案件，依現行送達程序處理。

十、納稅義務人為未成年人該如何處理、在監服役人員、身處國外及行蹤不明該如何處理？

答：未成年人有 2 種處理方式，應由其法定代理人代為查詢，或仍依現行送達程序方式處理，以保障未成年人；在監服役人員，考量其身體受拘束，為保障其權益，仍依現行送達程序另為處理；身處國外及行蹤不明因已賦予納稅人主動查詢及繳納義務，且查詢及納稅管道多元，故仍應如期繳納。

十一、倘若開徵期間之稅籍資料事後有變更，該如何處理？

答：以牌照稅來說，新變動所產生之隨課案件，因監理法規規定需繳清稅費始可變動，故牌照稅隨課案件通常於監理機關即當場繳清，須另為送達件數極微；其他情況之變動如牽涉處分內容之變更，屬新的行政處分，依現行送達程序另為處理。

十二、約定轉帳案件如實際扣款發生存款不足該如何處理？

答：目前約定轉帳扣款日為稽徵期滿後金融機構第一天上班日，給予納稅人最大納稅期間利益，惟如課予定期開徵之底冊稅納稅人查詢義務，對存款不足者，則會產生有加徵滯納金之不利益及影響後續救濟權利，此一不利益，在此情況下，應屬可歸責於稅納稅人，惟應事前通知及宣導納稅人務必保留足夠存款以便扣款，及相關影響之權利及義務。

十三、定期開徵期間未繳納稅捐者，滯納金如何計算？如何辦理移送強制執行？

答：滯納金於開徵期滿每逾 2 日加計 1% 應納稅額；開徵期滿 30 日，即可移送

強制執行，無須再為送達，可於稅單註記為「定期開徵」字樣，供執行分署區隔分辨。

十四、牌照稅如未繳納而行駛於公共道路，會有違章裁罰問題，為保障人民權益，是否該另為處理？

答：課予定期開徵之底冊稅納稅人查詢義務，納稅義務人便不可主張不知有稅，如有特殊情況，則依行政程序法第 117 條處理。

十五、為何要改變現行制度，有何好處？

答：目前所有稅捐之強制執行係由法務部行政執行署各地執行分署辦理，執行分署在辦理強制執行前會先審核送達程序是否合法，稅捐機關為舉證之需要，對於未繳稅之納稅人，實務上必須以雙掛號為合法送達之憑證，即使有不少案件稅捐機關業已平信送達，仍需另為展延再次以雙掛號寄送，讓不願乖乖繳稅的民眾，反而得到延後繳納稅捐之利益，就底冊稅而言，實徒增稽徵成本，對守法納稅人亦為不公，實務上作法雖保障確實未收到稅單人民之權益，但亦有鼓勵惡意民眾拖欠稅捐之嫌。

小結：透過實務面分析，發現仍有許多情況須依現行送達程序另為處理，如果此種例外情況多的話，可行性就會大打折扣。站在民眾立場，要能實行，必須設法建立一個更便捷的查詢稅費管道，目前查繳稅需先選擇各稅一一查詢，查詢並不便利，且有些須於開徵期間始可查詢，查詢時間有限制。如能建置類似網路銀行的頁面，透過自然人憑證、健保卡登錄或現行推廣之臺灣行動身分識別電子驗證，即可查詢個人所有各項稅費情形並可直接於網站繳稅，相信可更容易推廣。

第五章 總結

在人民憲法上基本權保障產生衝突之時，如何兼顧國家稅捐徵收及人民財產權、訴訟權甚至生存權之保障，為財政徵收一大課題，憲法上之基本權應受正當法律程序之保障亦為正當法律程序不可或缺之一環，經過上述法律面分析，修法仍可符合相關憲法基本權對人民之保障。

送達制度之意義無非係讓相對人知悉處分內容，並保障其適時提出救濟之權利。不論是現行法採到達主義之「寄存送達」或「公示送達」，皆為法律上之「程序送達」，可以說是為了符合送達程序而辦理之擬制送達，相對人是否實質知悉處分內容在所不問，實際上此種送達方式，絕大多數相對人未被「實質送達」，此種為送達而送達之送達方式，是否能真正保障人民基本權，不無疑問。現行底冊稅之送達程序，受限於稅捐稽徵法之送達規定，僅能推廣各式便利的

查繳稅方式，在送達程序上仍無簡化之空間。

在考量底冊稅不同於申報稅及一般行政處分之特性，於簡化稽徵成本及無違背憲法上之人民基本權利下，透過修法課予底冊稅納稅義務人於定期開徵期間須主動查詢及繳納義務，在稅捐機關仍會如同往年於開徵期前寄送稅單或電子稅單下，對普遍一般守法按時納稅民眾影響甚微，應可改善現有底冊稅送達程序。

惟實務運作上，以目前環境及人民知識水平來說，民眾對電子稅單存有資安疑慮，老年人口對網路及電子服務普遍缺乏認知及操作能力，對電子型態憑證接受度並不高，即使是新世代，如操作介面不夠直覺性及便利性，亦不利於推廣；另外課予人民底冊稅查詢義務，亦令人感覺機關有卸責之嫌，現行施行恐有極大困難和阻力。

待未來各項資訊更為發達，民眾普遍教育水準提高，資訊運用上更為便利及多元時，在結合戶政機關未來將推行之身分證與自然人憑證相結合之電子身分證，並加強現代資訊平台之運用改善、擴大及推廣，相信未來仍有實行之可能。

參考文獻

1. 財政部財政資訊中心網站 <https://www.fia.gov.tw/>
2. 內政部戶政司全球資訊網 <https://www.ris.gov.tw/app/portal/346>
3. 司法院大法官釋字查詢網：<https://cons.judicial.gov.tw/jcc/zh-tw/jep03>
4. (108年版) 稅法輯要