



發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 663 號

解釋日期：民國 98 年 07 月 10 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1448 期 1 版

司法院公報 第 51 卷 10 期 75-86 頁

司法院大法官解釋（二十二）（99 年 7 月版）第 1-16 頁

總統府公報 第 6880 號 12 頁

法令月刊 第 60 卷 9 期 123-124 頁

相關法條：中華民國憲法 第 15、16、23 條

行政程序法 第 36、100、110 條

民法 第 273、274、276、281 條

稅捐稽徵法 第 19、20、21、34、35 條

解 釋 文： 稅捐稽徵法第十九條第三項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，「對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」此一規定，關於稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，以對公司共有人中之一人為送達，即對全體公司共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公司共有人之訴願、訴訟權，與憲法第十六條之意旨有違，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。

理 由 書： 人民之財產權、訴願及訴訟權，為憲法第十五條及第十六條所保障。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。人民之權利遭受公權力侵害時，根據憲法第十六條規定，有權循國家依法所設之程序，提起訴願或行政訴訟，俾其權利獲得適當之救濟。此程序性基本權之具體內容，應由立法機關制定合乎正當法律程序之相關法律，始得實現。而相關程序規範是否正當，除考量憲法有無特別規定及所涉基本權之種類外，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（本院釋字第四五九號、第六一〇號、第六三九號解釋參照）。

稅捐稽徵法第十九條第三項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，「對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」（下稱「系爭規定」）依系爭規定，稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，無論是



否已盡查明有無其他公司共有人之義務，並對不能查明其所在之公司共有人為公示送達，而皆以對已查得之公司共有人中之一人為送達，即對全體公司共有人發生送達之效力。考其立法意旨，乃係認為公司共有財產如祭祀公業等，其共有人為數甚夥且常分散各地，個別送達或有困難，其未設管理人者，更難為送達（立法院公報第六十五卷第七十九期第四十八、四十九頁參照），足見該項立法之目的旨在減少稽徵成本、提升行政效率等公共利益。

惟基於法治國家正當行政程序之要求，稅捐稽徵機關應依職權調查證據，以探求個案事實及查明處分相對人，並據以作成行政處分（行政程序法第三十六條參照），且應以送達或其他適當方法，使已查得之行政處分相對人知悉或可得知悉該項行政處分，俾得據以提起行政爭訟。而稅捐稽徵法第三十五條第一項規定，納稅義務人不服核定稅捐之處分時，若該處分載有應納稅額或應補徵稅額，應於繳款書送達後，繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查；若該處分未載應納稅額或應補稅額者，則納稅義務人應於核定稅額通知書送達後三十日內，申請復查。準此，未受送達之公司共有人，依系爭規定，核定稅捐之處分應於他公司共有人受送達時，對其發生送達之效力，故其得申請復查之期間，亦應以他公司共有人受送達時起算。然因受送達之公司共有人未必通知其他公司共有人，致其他未受送達之公司共有人未必能知悉有核課處分存在，並據以申請復查，且因該期間屬不變期間，一旦逾期該公司共有人即難以提起行政爭訟，是系爭規定嚴重侵害未受送達公司共有人之訴願、訴訟權。

縱使考量上開應受送達之已查得之處分相對人中，或有應受送達之處所不明等情形，稅捐稽徵機關不得已時，仍非不能採用公示送達，或其他不致產生過高行政成本，而有利於相對人知悉處分內容之送達方法，以達成送達核定稅捐通知書之目的，故系爭規定剝奪該等相對人應受送達之程序，對人民訴願、訴訟權之限制，已逾必要之程度。

綜上考量，系爭規定於上開解釋意旨之範圍內，實非合理、正當之程序規範，不符憲法正當法律程序之要求，而與憲法第十六條保障人民訴願、訴訟權之意旨有違。鑑於對每一已查得相對人為送達，核定稅捐處分之確定日期，將因不同納稅義務人受送達之日而有異，可能影響滯納金之計算；且於祭祀公業或其他因繼承等原因發生之公司共有，或因設立時間久遠，派下員人數眾多，或因繼承人不明，致稅捐稽徵機關縱已進行相當之調查程序，仍無法或顯難查得其他公司共有人之情形，如何在符合正當法律程序原則之前提下，以其他適當方法取代個別送達，因須綜合考量人民之行政爭訟權利、稽徵成本、行政效率等因素，尚需相當時間妥為規劃，



系爭規定於本解釋意旨範圍內，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	大法官	謝在全
		徐璧湖
		林子儀
		許宗力
		許玉秀
		林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		葉百修
		陳春生
		陳新民

協同意見書

大法官 黃茂榮

本席對於本號解釋意旨敬表贊同，惟相關問題有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

按稽徵稅捐所發之各種文書不論其係法律行為或準法律行為，皆屬有相對人之表示行為。其屬於行政處分者，依行政程序法第一百條第一項前段規定，「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人」。同法第一百十條第一項並規定，「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起」對其發生效力。要之，行政處分之送達為其對於相對人或已知之利害關係人發生效力之要件。未受送達者，行政處分即不對其發生效力，乃自明的道理。

然稅捐稽徵法第十九條第三項規定，「對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」該項規定，使為稽徵稅捐所發之各種文書，僅因已送達於公司共有人之一，即對於其他未受送達之公司共有人發生送達效力。該送達效力之擴張，等於擬制該文書之送達。

該送達之擬制首先剝奪未受送達之公司共有人知悉文書內容及必要時在法定期間內提起行政救濟之權益。蓋依稅捐稽徵法第三十五條第一項第一款規定，依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，納稅義務人應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。其未於該款所定法定期間申請復查者，依同法第

三十四條第三項第一款，該課稅處分即告確定。其結果，未受送達之公司共有人就該課稅處分喪失再為申請復查、提起訴願及行政訴訟的權利。

或謂受送達之公司共有人能為全體公司共有人申請復查及行政爭訟。然因現行司法實務，就稅務爭訟之訴訟標的係採爭點主義，其勝敗繫於該當事人是否具有充分的學識及能否及時提出適當之事實上及法律上的意見。是故，不應以受送達之公司共有人已有機會，為全體公司共有人申請復查及提起後續之訴願及行政訴訟為理由，即謂將送達效力擴張至未受送達之公司共有人，不致於侵害其受憲法第十六條保障之訴訟權。

另按為稽徵稅捐所發出之各種文書，在有多數納稅義務人的情形，並不以對於全體完成送達為其生效要件，而係誰受送達，即對於誰發生效力。是故，為維護國家之稅捐利益，在稅捐稽徵機關不知全體納稅義務人之所在的情形，並無將對於一部分人之送達，擬制為對於全體已為送達的必要。由此可見，稅捐稽徵法第十九條第三項將文書之送達效力擴張至未受送達之納稅義務人，顯然違反憲法第二十三條規定之比例原則。至於稅捐稽徵機關應如何對於不知悉其所在之其他納稅義務人送達，以對其追徵稅款，應視情形，依關於公示送達之規定辦理。

此外，就因公司共有而發生之稅捐債務，公司共有人所負之義務，極其量為就該債務負連帶繳納義務。此為一種連帶債務。關於公法上之連帶債務，現行行政法固無相關明文規定，然鑑於連帶債務不論其規範依據係公法或私法，皆有相同之存在特徵，所以，民法中關於連帶債務之規定應可類推適用至公法上之連帶債務。依民法第二百七十三條第一項，「連帶債務之債權人，得對於債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付。」此即連帶債務之外部連帶的效力。基於該外部連帶效力，債權人得自由決定，向連帶債務人中之一人或數人或其全體，同時或先後請求全部或一部之給付，各連帶債務人之消滅時效期間分別進行。從而也就有一部分連帶債務人因未受請求給付，致其消滅時效期間先於受請求者完成的情形。因消滅時效期間已完成之連帶債務人對於債權人已有時效抗辯權，致連帶債務人中因受全部給付之請求而為清償者，對於消滅時效期間已完成之連帶債務人的求償權（民法第二百八十一條第一項參照）對應的受到限縮。是故，民法第二百七十六條第二項準用同條第一項規定，就消滅時效已完成之應分擔部分，該消滅時效已完成之連帶債務人免其責任。由此可見，各公司共有人分別有直接受送達之時效利益。該時效利益在稅捐連帶債務上之表現為：依稅捐稽徵法第二十一條，未受課稅處分送達者所享有之核課期間經過的利益。

因此，稅捐稽徵法第十九條第三項規定，除剝奪前述未受送達之公司共有人知悉文書內容及必要時在法定期間內提起行政救濟之權益外，亦剝奪其依同法第二十一條享有之核課期間的時效利益。上述訴訟權益及時效利益之剝奪，除違反憲法第十六條關於訴訟權之保障規定外，尚非為與公司共有相關稅捐之稽徵所必要。故上開規定亦

違反憲法第二十三條規定之比例原則。

再則，系爭規定對於在本號解釋公布日尚未確定之案件，是否應予適用，亦值得探討。蓋該規定剝奪未受送達之公司共有人的訴訟權，所以，於宣告該規定違憲的情形，就尚未確定之案件，更應回復其訴訟權益，以資補救。

尚可補充說明者，在一筆真正連帶的稅捐債務，不但其稅捐債務本身，而且其加徵之滯納金皆屬真正連帶債務，從而有其外部連帶及內部連帶效力。就其外部連帶效力而論，如有逾越繳納期限滯納稅款的情事，依相關稅法的規定應加徵滯納金時，在因受課稅處分之送達而屆清償期的稅捐，其滯納金之加徵首先固然按各連帶債務人之受送達時點及滯納期間之長度，分別計算其應加徵之滯納金數額。然因一筆稅捐債務應只能發生一份滯納金，所以稅捐稽徵機關最後得對公司共有人（連帶稅捐債務人）全體加徵之滯納金總額，除稅法另有規定外，仍應受稅捐稽徵法第二十條所定，每逾二日按該連帶稅捐債務滯納數額加徵百分之一，最高至百分之十五為止的限制。因為依該規定得加徵之滯納金總額有上述法定限額，所以滯納金因連帶稅捐債務人中之一人為繳納而消滅者，他連帶稅捐債務人亦同免其責任（民法第二百七十四條參照），不致於因規定應對於各公司共有人分別送達，並分別計算其應加徵之滯納金數額，而發生應加徵之滯納金之計算的困難。至於連帶稅捐債務人間基於內部連帶效力，而生之內部分擔關係，應按滯納金債務受清償時，就各債務人分別計算之應受加徵之滯納金數額占連帶債務人全體應受加徵之滯納金數額的比例分擔之，併予敘明。

抄洪○裕釋憲聲請書

為遺產稅事件，因最高行政法院 97 年度裁字第 3447 號裁定所適用之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，有牴觸憲法之疑義，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，聲請解釋憲法：

一、聲請解釋憲法之目的：

聲請人因遺產稅事件，經財政部臺北市國稅局核課遺產稅及罰鍰處分，該案遺產稅之納稅義務人（即繼承人）計有 5 人，但國稅局僅將稅捐核定通知及罰鍰處分書，對其中 1 人為送達，未對於聲請人合法送達，該受送達之繼承人雖於法定救濟期間內申請復查，惟未於法定救濟期間內對於維持原課稅處分部分之復查決定提起訴願。聲請人嗣後始知悉有核課處分及罰鍰處分之作成，認有不服而申請復查，惟經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1191 號裁定（附件 1）及最高行政法院 97 年度裁字第 3447 號裁定（附件 2），適用稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定：「對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體」，以數繼承人對於遺產全部為公司共有，故稅捐機關送達於數繼承人中之一人時，送達效力即及於全體，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定，即於繳款書送達該繼承人中一人後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日申請復查期間，聲請人之申請復

查已逾期為由，裁定駁回聲請人之訴確定。惟稅捐及罰鍰處分既未合法送達聲請人，卻因上揭規定之適用，而得以送達其他繼承人之一收受之時點起算法定救濟期間，致使聲請人於毫無知悉有行政處分存在之狀態下，亦可使法定救濟期間經過而無法提起救濟，且亦因此受有加計滯納金之不利益，侵害憲法第 7 條規定所保障人民之平等權、第 16 條規定之訴願及訴訟權、第 15 條規定之財產權，亦牴觸憲法第 19 條規定所依據之法治國家原則，違背正當法律程序原則及第 23 條規定之比例原則。為此，聲請 鈞院解釋憲法。

二、疑義之性質、經過及涉及之憲法條文：

聲請人與水野○美、東上○美、陳○寬、陳○榮為被繼承人東上○生之繼承人（聲請人為代位繼承人）。因繼承人等未依規定申報遺產稅，經財政部臺北市國稅局核定遺產總額為新臺幣（下同）28,915,240 元，淨額為 21,915,204 元，應納遺產稅額 1,450,017 元，並以繼承人水上○美等 5 人為納稅義務人發單補徵（繳納期間為 93 年 5 月 11 日至 93 年 7 月 10 日止），於 93 年 4 月 26 日郵寄納稅義務人之一陳○榮之戶籍地，並經陳○榮簽收。惟同繳款書未送達聲請人收受，聲請人至 95 年 5 月 4 日始知悉有該課稅處分而申請復查、提起訴願後，均遭駁回，乃依法起訴。案經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1191 號裁定及最高行政法院 97 年度裁字第 3447 號裁定，依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，認為此合法送達陳○榮之效力及於全體納稅義務人，是本件申請復查之 30 日法定不變期間應自 93 年 7 月 11 日起算，迄 93 年 8 月 10 日即已屆滿，聲請人遲至 95 年 5 月 4 日申請復查，已逾越法定不變期間，提起本件撤銷之訴，自非合法，乃將聲請人之訴駁回。因上揭裁定所適用之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，允許稅捐機關得僅送達處分相對人中一人，令該收受送達者有提起行政救濟之機會，而其餘未受送達者，則於毫無知情之狀況下，同時起算並使法定救濟期間經過而無救濟之機會，侵害聲請人之平等權、訴願、訴訟權及財產權，關涉有無牴觸憲法第 19 條規定所依據之法治國家原則，以及違背正當法律程序原則、第 23 條規定之比例原則，故有聲請憲法解釋之必要。

三、侵害聲請人基本權利所涉之憲法條文：

（一）憲法第 16 條規定之訴願及訴訟權

- 1、憲法第 16 條規定，人民之訴訟權應予保障，旨在確保人民於其權利受侵害時，得依正當法律程序請求法院救濟為其核心內容。而依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款規定，納稅義務人對於核定之稅捐處分如有不服，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查；第 38 條規定，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（罰鍰、利息、滯報金等，均準用之，第 49 條規定參照）。如未於繳款書送達

後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內申請復查，該稅捐處分即發生確定力，不得提起訴願及行政訴訟，且須移送行政執行程序（第 34 條第 3 項規定參照）。故稅捐處分之合法送達與否，攸關法定救濟期間之起算，影響人民訴願及訴訟權利之行使，則法律關於稅捐處分之送達規定，即應保障人民得依正當程序請求法院救濟。

- 2、按稅捐稽徵法第 19 條第 3 項：「為稽徵稅捐所發之各種文書…（第 1 項）。對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體」。依此，公司共有人中之其他人未受送達者，因效力及於全體故視為同時送達，以致上揭同法第 35 條第 1 項第 1 款規定之申請復查期間，對於其他未受送達之公司共有人，亦開始起算。但未受送達之公司共有人，除非該已受送達之公司共有人告知，根本無從知悉有稅捐處分之存在而申請復查，但同法並無課予已受送達者告知其他公司共有人之義務，卻仍認為送達效力所及而同時起算申請復查期間，若該已受送達之公司共有人未申請復查或遲誤救濟期間，亦導致其他未曾受送達之公司共有人，未能行使訴願及訴訟權，即一併喪失行政救濟之機會，上揭稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，顯有侵害人民之訴願及訴訟權。
- 3、又，現行稅捐稽徵法並無已受送達之公司共有人申請復查，其申請復查之效力及於全體之規定，且遺產及贈與稅法亦無特別規定。故縱使如本案，繼承人中已受合法送達之一公司共有人申請復查，因其申請復查之效力是否及於他公司共有人不明，致該復查決定仍僅送達其一人收受，其他公司共有人仍無從知悉有復查決定之存在而據以提起訴願，上揭侵害聲請人訴願及訴訟權之疑義仍然存在。

（二）憲法第 15 條規定之財產權

依據稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行」。依此，稅捐處分或繳款書送達後，如逾期繳納稅捐係應加徵滯納金，而稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，對於公司共有人中之一人為送達，其效力及於全體，縱使其他公司共有人未受送達，如該受送達之公司共有人逾期繳納稅捐或未繳納，即發生滯納金繳納義務，其他公司共有人縱使未知悉稅捐處分之存在，亦一併課賦滯納金義務，則上揭規定亦有使未受送達而不知情之義務人，既無從於所定繳納期間內繳納稅捐之機會，即同受有加徵滯納金之法律效果，顯然侵害人民之財產權。

（三）憲法第 7 條規定之平等權

為稽徵稅捐所發之各種文書，依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，僅須對公司共有人中之一人為送達，其效力及於全體，因而，僅有該受送達之公司共有

人一人，有知悉稅捐處分存在之機會而得於法定救濟期間內提起救濟，其他未受送達之公司共有人，卻於不知情之情形下，無法於法定救濟期間提起救濟，且法無明文該受送達之公司共有人一人申請復查，效力及於其他公司共有人，以致復查決定僅以該受送達之公司共有人為申請人，並未併送達其他公司共有人，其他未受送達之公司共有人則毫無機會提起救濟。故上揭規定之適用結果，無非獨厚受送達之公司共有人而令其有提起救濟之機會，其他公司共有人則無，卻同須承擔不利益結果，顯有侵害人民之平等權。

- (四) 綜上所述，稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，侵害聲請人之訴願及訴訟權、財產權及平等權。而該規定因牴觸憲法第 19 條規定所依據之法治國家原則，以及違背正當法律程序原則、第 23 條規定之比例原則，顯構成違憲而應宣告不予適用。

三、聲請理由及所持見解：

(一) 牴觸憲法第 19 條規定所依據之法治國家原則及正當法律程序原則

- 1、憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。且各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則，並令人民有預見可能性，且有採取防禦措施之機會。而憲法第 16 條所定人民之訴訟權，乃人民於其權利遭受侵害時得請求司法救濟之程序性基本權，其具體內容，應由立法機關制定相關法律，始得實現。惟立法機關所制定有關訴訟救濟程序之法律，應合乎正當法律程序及憲法第 7 條平等保障之意旨，人民之程序基本權方得以充分實現（釋字第 610 號解釋參照）。又，「依法治國家原則，公行政不得以人民所不知悉，亦無從防禦之措施突襲人民。因此，行政處分必須通知所指定或涉及之當事人。如一行政處分在法律上涉及多數人，或以不同之人為相對人（例如共有土地之各共有人），則應對所有之當事人及利害關係人為通知。是以，行政處分在通知個別之當事人時，對其個別生效。同一之行政處分，因實際通知之情形，可能對各當事人先後發生效力，亦可能僅對部分之當事人發生效力」（陳敏『行政法總論』第 326 頁參照，附件 3）。
- 2、稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，僅須對公司共有人中之一人為送達，其效力及於全體，其他未受送達或通知之其他同為公司共有人之處分相對人，無從知悉之情形下，毫無預見及防禦之機會，且受送達之人得提起行政救濟，未受送達者無行政救濟之機會，亦使該行政處分對於未受送達之人發生規制效力，自有違背法治國家原則。關此，學者陳敏即明確主張：「『稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定：對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體』此一規定在稽徵實務上固有其需要，但

在法理上究有未洽」（陳敏『行政法總論』第 330 頁參照，附件 4）。再者，學者陳清秀亦呼籲：「上述對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體之規定，…對於未實際送達之其他公同共有人，在不知悉課稅處分之下，竟亦發生課稅處分確定效力，實質上剝奪其提起行政救濟之權利，又在不知情下，竟又須受課徵逾期繳納之滯納金處罰，顯非合理，故該規定實有牴觸憲法保障人民訴訟權及財產權之嫌，而有重新檢討修正之必要。」（陳清秀『稅法總論』第 548 頁參照，附件 5）惟主管機關、立法者迄今仍無動於衷而無任何修法動向之情況下，聲請人之基本權利已因上揭規定之適用而受有侵害，唯僅聲請憲法解釋以圖救濟。

（二）違背憲法第 23 條規定之比例原則

- 1、按「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」為憲法第 23 條規定所明文。而國家採取限制人民自由權利之手段時，除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，所踐行之程序並應合理、正當（釋字第 631 號解釋參照）。
- 2、系爭稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，於民國 65 年同法公布施行時即有之，考其關此部分之立法理由載：「公同共有財產如祭祀公業等，其共有人為數甚多，且長分散各地，如個別送達，應有困難，僅向管理人為送達其效力如何，尚成疑問，未設管理人者，更難為送達，特在本條中明定其送達之效力」。依此，於 30 多年前，本條規定之理由僅係基於行政技術上之考量，以公同共有人往往人數為數甚多，個別送達有困難，故規定其效力及於全體。惟基於行政稽徵技術之便宜性，限制人民訴願、訴訟權或侵害人民財產權，並非上述憲法第 23 條規定之除外事由，則上揭規定之目的，已與憲法第 23 條規定之事由不合。
- 3、再者，上揭稅捐文書送達公同共有人中一人，其效力及於全體之規定，亦無必要性。亦即：關於行政處分之送達規定，於 90 年 1 月 1 日施行之行政程序法中已有詳細規定。亦即「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人…」（第 100 條）、「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力」（第 110 條），均明文書面之行政處分應送達、通知相對人起，始生效力。如慮及個別送達之困難問題，第 74 條有寄存送達之規定（不能直接送達）、第 78 條更有公示送達之規定（應受送達處所不明）等，足茲因應。而行政程序法既未再以該多數有共同利益之當事人，其財產狀況如何而分別送達方式，均足證行政處分之相對人，關涉該處分之財產狀況如何，顯非行政處分之送達規定所應考慮者

。因而稅捐稽徵法第 19 條第 3 項僅規定送達公同共有人中一人，效力及於全體，進而發生限制或剝奪未受送達之人之行政救濟機會及侵害其財產權，實有違背必要性原則。

4、雖行政程序法關於行政處分之送達，已有較為周延而保障人民程序權之規定，但因稅捐稽徵法第 1 條規定：「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」，致使行政程序法有關送達之規定，仍因有稅捐稽徵法第 19 條規定而無法適用。再者，行政程序法第 27 條雖規定有選定或指定當事人方式，但因於遺產稅案件之公同共有人，如本案情形，各義務人間彼此已不相聯絡甚久，根本無期待彼此間選定一人或數人之可能。又因有稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定可資適用，稅捐稽徵機關依其裁量，若認為未選定當事人，並無礙程序之正常進行者，其未依行政程序法第 23 條第 2 項規定指定當事人，亦難謂違法。因此，稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，無異使行政程序法關於書面行政處分之送達規定及因應多數共同利益當事人所為之較為周延而保障人民程序權利之設計規定，於稅捐案件，毫無適用之餘地。

（三）綜上所陳，稅捐稽徵法第 19 條第 3 項有關稅捐文書對於公同共有人之送達規定，顯係允許行政權得以人民不知悉，亦無從防禦之稅捐處分突襲人民，不符合法治國家原則及正當法律程序原則。且如稅捐處分對於為數甚多之公同共有人之送達，其個別送達之方式，並非不能依行政程序法第 74 條寄存送達之規定，或第 78 條公示送達之規定辦理，立法者未考慮有無採行此等方式送達之可能，即逕行以未為個別送達即擬制送達效力及於全體之方式，此一立法手段亦有違背相當性原則，與比例原則相牴觸甚明。因此稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，牴觸憲法上揭規定，應宣告無效而不予適用。

四、關係文件：

附件一：臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1191 號裁定。

附件二：最高行政法院 97 年度裁字第 3447 號裁定。

附件三：陳敏『行政法總論』第 326 頁。

附件四：陳敏『行政法總論』第 330 頁。

附件五：陳清秀『稅法總論』第 548 頁。

（以上均為影本各乙件）

聲請人：洪 ○ 裕

中 華 民 國 97 年 9 月 12 日

（附件二）

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 3447 號

抗 告 人 洪 ○ 裕（住略）

上列抗告人因與相對人財政部臺北市國稅局間遺產稅事件，對於中華民國 96 年 12 月 6 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1191 號裁定提起抗告，本院裁定如下：

主 文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理 由

- 一、按原告之訴有起訴不備其他要件者，行政法院應以裁定駁回其訴，此觀行政訴訟法第 107 條第 1 項第 10 款後段規定即明。次按納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，而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，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。不服復查決定者，得依法提起訴願，稅捐稽徵法第 35 條第 1 項第 1 款及第 38 條第 1 項定有明文。依同法第 49 條之規定，罰鍰準用有關稅捐之規定。是對稅捐稽徵機關核定稅額及裁罰之處分不服，須先申請復查，不服復查決定者，始得提起訴願。如申請復查逾法定期間，即非合法，其復提起訴願，亦非合法，如再提起撤銷訴訟，自屬起訴不備其他要件，行政法院應以裁定駁回之。
- 二、本件被繼承人東上○生於民國 88 年 3 月 26 日死亡，其繼承人未依規定申報遺產稅，相對人依據查得資料核定遺產總額為新臺幣（下同）28,915,204 元，淨額為 21,915,204 元，應納遺產稅額 1,450,017 元，並以繼承人水野○美、東上○美、陳○寬、陳○榮及抗告人等 5 人為納稅義務人發單補徵，繳納期間為 93 年 5 月 11 日至 93 年 7 月 10 日止。其中繼承人陳○榮以其為被繼承人之養孫，未實質管領遺產，不應被列為納稅義務人及應增列喪葬費用扣除額 1,000,000 元 2 項爭點不服，於 93 年 6 月 16 日（收文日）對遺產稅之核課申請復查。經相對人以 94 年 4 月 15 日財北國稅法字第 0940234272 號復查決定，准予增列扣除額 1,000,000 元，變更核定遺產淨額 20,915,204 元，變更罰鍰 1,120,017 元。陳○榮未表不服，迄 95 年 4 月 4 日又申請復查，抗告人亦於同年 5 月 4 日申請復查，相對人乃併以 95 年 8 月 31 日財北國稅法字第 0950230885 號復查決定，以陳○榮與抗告人係對已確定之案件，於法定期間外再申請復查為由予以駁回。
- 三、原裁定以系爭遺產稅繳款書之繳納期間為 93 年 5 月 11 日至 93 年 7 月 10 日止，並於 93 年 4 月 26 日郵寄納稅義務人之一陳○榮之戶籍地（臺北縣板橋市○○路○○巷○弄○之○號○樓），並經陳○榮簽收在案，此有繳款書、違章案件繳款書及掛號回執影本各 1 件附於原審卷可憑。依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，此合法送達陳○榮之效力自及於全體納稅義務人。是本件申請復查之 30 日法定不變期間，應自 93 年 7 月 11 日起算，迄至 93 年 8

月 10 日（星期二）即已屆滿，抗告人遲至 95 年 5 月 4 日申請復查，有復查申請書上相對人收件日期章戳可按，其復查之申請，顯已逾越首開法定不變期間，其循序提起本件撤銷之訴，自非合法，且屬不得補正之事項，因將抗告人之訴駁回，經核於法並無違誤。

四、抗告意旨除重申其在原審之主張外，復謂：（一）依民法第 272 條規定，連帶債務之成立應以當事人間有明示或法律有明文規定者為限。而本件抗告人與其他繼承人均未曾對相對人明示對於遺產稅債務各負全部給付之責任，且遍觀相關法律規定，亦無關於遺產稅以繼承人為納稅義務人時，遺產稅債務為繼承人之連帶債務之規定；稅捐稽徵法第 12 條亦僅明文共有財產為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人，並未指明全體公同共有人為連帶債務人；本院 77 年度判字第 535 號判決僅為就個案所表示之法律見解，並非法律規定，自無從引為認定遺產稅債務係繼承人之連帶債務之依據，原裁定援引上開判決意旨，認共同繼承遺產所生之遺產稅係屬連帶債務，並適用民法第 279 條規定，認本件納稅義務人之一陳○榮固曾於法定期間內提起復查之申請，惟此屬相對效力事項，復查效力不及於抗告人，自有適用民法第 279 條規定不當及不適用同法第 272 條規定之違背法令。況對於租稅核課處分之復查申請，係依稅捐稽徵法規定對於行政機關所為之公法上行為，而民法連帶債務之規定，係規範民事法律關係，民法第 279 條規定債務人中之一人所生事項，係指債務人中一人所為之私法上行為而言，當不包括法律性質迥異之復查申請。原裁定認納稅義務人中一人之復查申請，有民法第 279 條規定之適用，亦有適用法規不當之違法。（二）原裁定認數繼承人對於遺產全部為公同共有，並以全體繼承人為遺產稅之納稅義務人，有稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定之適用，且該規定之立法意旨，難認與憲法第 16 條保障人民訴訟權之意旨不符。惟稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，係針對公同共有財產以財產權之存在為條件所課徵之財產稅（土地稅、地價稅、田賦、土地增值稅、房屋稅）而言，且本件稽徵技術上並無送達困難之情形，顯無稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定立法意旨所指情形，原裁定就抗告人之上開主張未論述有何不可採之理由，逕認本件有該規定之適用，顯有理由不備之違背法令。又抗告人未收受原課稅處分之送達，無從知悉行政處分存在，自無從起算法定復查期間，原裁定竟認抗告人未於該期間內申請復查而告確定，又不採納稅義務人中一人之復查申請效力可及於抗告人之見解，令抗告人無救濟之機會，顯不合於憲法第 16 條規定保障人民訴訟權之意旨，亦有適用憲法第 16 條規定不當之違法云云。

五、稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定：「對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」民法第 1151 條規定：「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為公同共有。」準此，遺產稅繳稅通知書上載有多數納稅義務人

者，如對其中之一人為送達，依上開規定，其送達之效力及於全體。而稅捐稽徵機關於稽徵技術上有無送達困難之情形，是否一一分別通知其他公司共有人，尚不影響於已向其中一人為送達之效力。抗告人主張稅捐稽徵法第 19 條第 3 項之規定，係針對公司共有財產以財產權之存在為條件所課徵之財產稅（土地稅、地價稅、田賦、土地增值稅、房屋稅）而言，且本件稽徵技術上並無送達困難之情形，顯無稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定立法意旨所指之情形，原裁定逕認本件有該規定之適用，為違背法令云云，殊無可採。本件抗告人申請復查業已逾期，此為原審所認定之事實，則其復循序提起行政訴訟，自不合法，原裁定駁回其訴，即無不合。至抗告人之其餘理由，均不影響於原裁定之結果，爰不逐一予以論駁，應認其抗告為無理由予以駁回。

六、依行政訴訟法第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 7 月 3 日
（本件聲請書其餘附件略）