司法院大法官書記處

傳　　真

受文者:	發文者:
財政部賦稅署	司法院大法官助理
傳真電話: 2394-5445	日期: 7/1/2009
電話號碼: 2322-8206	聯絡電話: 2361-8577#433
總頁數 9（含本頁）	

☐ 急件　☐ 請檢閱　☐ 請加註　☑ 請回覆　☐ 請回收

主旨：本院大法官爲審理洪三裕聲請解釋稅捐稽徵法第十九條第三項有違憲疑義乙案，請 貴部就釋憲聲請意旨所載疑義表示意見，並檢附相關資料，於十日內惠復，俾供審理之參考。

說明：

一、 依司法院大法官審理案件法第 13 條第 1 項規定辦理。

二、 檢附前開解釋憲法聲請書影本乙份。

100 台北市重慶南路一段 124 號

正本

財政部賦稅署　函

機關地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號
聯絡方式：傳真 02-23969038

受文者：司法院大法官書記處

發文日期：中華民國98年5月22日
發文字號：台稅六發字第09804533470號
速別：最速件
密等及解密條件或保密期限：
附件：如主旨

主旨：檢送本署「對洪　裕君聲請解釋稅捐稽徵法第19條第3項有違憲疑義案之意見」乙份，復請　察照。

說明：復　貴處98年4月29日傳真。

正本：司法院大法官書記處
副本：

署長許虞哲

G09812513

財政部賦稅署對洪．裕君聲請解釋稅捐稽徵法第19條第3項有違憲疑義案之意見

一、稅捐稽徵法第19條第3項之立法目的

稅捐稽徵法第12條規定，未設管理人之公同共有財產，以全體公同共有人為納稅義務人。例如未設管理人之祭祀公業，以全體派下員（常有數十、百位）為地價稅之納稅義務人；遺產分割前，對遺產課徵之地價稅或房屋稅，以全體繼承人為納稅義務人等，皆屬之。又依民法第1148條、第1151條規定及司法院73年7月20日（73）廳民二字第553號函意旨（附件1），各繼承人對於遺產全部，包括積極財產與消極財產，為公同共有關係，遺產稅應由繼承人負連帶繳納責任。是以，在數人負同一租稅債務時，為避免公同共有人人數眾多且散居各地，甚或遷居國外，如予個別送達除有實際困難外，亦將衍生核課及徵收上諸多問題，故本條項乃規定，對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體，以資簡化稽徵作業。另為維護所有公同共有人權益，財政部84年8月26日台財稅第841644379號函規定，有關稅捐稽徵文書，稽徵機關對公同共有人中之一人為送達時，如其他公同共有人提出請求，可同時以副本（或影本）發送提出申請之其他公同共有人（附件2）。

二、稅捐稽徵法第19條第3項規定係維護租稅安定之合理手段

（一）按稅捐稽徵法第18條、第21條及第22條規定，依稅法規定核課之稅捐，須在核課期間（5年或7年）屆滿前，將核課處分於稅捐文書所載開始繳納稅捐日期前合法送達納稅義務人，逾期即不得再行核課。業經合法送達之稅捐處分，依同法第23條規定，自繳納期間屆滿之翌日起算5年之徵收期間，未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。另同法第39條復規定，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強制執行。

（二）對土地、房屋課徵之地價稅、房屋稅或對遺產課徵之遺產稅，無論財產所有人或繼承人為一人或一人以上，在租稅課徵上皆為單一課稅處分，不同之處僅在於該課稅處分係由一人或多人負擔而已，故於公同共有之情形，係由全體公同共有人共同負擔一個納稅義務，由於民法第827條第3項規定，各公同共有人之權利，及於公同共有物之全部，並未區分各個人獨立應有部分，是以稽徵機關尚無從分割應納稅額，亦無法據以開立繳款書分別送達各共有人；又如不予分割應納稅額，而就同一稅額繳款書分別送達個別公同共有人，則因稅額繳款書之送達時間不一及繳納期間不一致，將使核課期間及徵收期間難以計算及認定，嚴重影響稅款之徵起及租稅安定性，從而本條項規定係為有效維護租稅安定之合理手段。茲就個別送達同稅額繳款書之作法於法令適用上產生窒礙難行之處，說明如下：

1、 租稅核課期間及徵收期間難以判定

因各共有人收受稅額繳款書之時點可能不同，且其中如有未能於所訂繳納期間開始前送達者，須展延繳納期間再為送達，致產生同一課稅處分卻有不同送達時點及不同繳納期間之現象。對已送達者而言，屬核課期間內已核課案件，徵收期間即依法進行，對未送達者而言，則屬尚未核課案件，從而同一筆租稅債權究屬已核課或未核課，以及徵收期間何時屆滿，均無從認定，進而導致如逾限繳納，其滯納金之加徵及逾「滯納期間」得以移送強制執行等事宜亦無所依循，影響行政處分之明確性及安定性，使公法債權之受償更加困難，影響公益甚鉅。

2、 影響行政處分之確定力

倘繳款書須向全體公同共有人分別送達，如上所述，可能導

致各共有人收受繳款書之時點及所訂繳納期間不一致之結果，使各公同共有人分別依法提起復查及訴願之時點亦不一致，致使同一行政處分由不同共有人分別在不同時點提起行政救濟，於後送達之案件尚未確定前，先提起行政救濟之案件縱經最高行政法院判決確定，其確定力將受質疑，且稽徵機關應否依同法第 38 條規定核發繳款書，亦生疑義，並進而衍生後續應否移送強制執行問題。

3、 造成繼承人間之內部求償紛爭

於核課期間內受送達之共有人，為避免遭稽徵機關移送強制執行，先行繳清稅款者，原可要求其他共有人償還應分擔部分，惟如繳款書係個別送達，則送達時已逾核課期間之共有人，必主張該筆稅款已不得對其核課，故其無須分擔，造成內部紛爭（未逾徵收期間者繳納後，與已逾收期間者之間，亦同）。

4、 對遺產執行將造成困擾

未對全體繼承人分別送達前，無法對遺產強制執行，僅能就經合法送達者之固有財產或其對遺產之「應繼分」強制執行，於繼承人限定繼承時，則僅能對遺產之「應繼分」強制執行，而對應繼分強制執行，實務並不容易。

5、 增加稽徵成本、浪費行政資源

公同共有人通常人數眾多，在祭祀公業（派下員）或遺產繼承後再數度轉繼承之情形尤甚，公同共有人本身對其他共有人究有幾人、究為何人，尚且無法完全知悉，更遑論行政機關，故稽徵機關欲完全掌握全體公同共有人並對其逐一送達，將耗費龐大稽徵成本，且未必能確實查得該等資料。對於將逾核課期間案件恐難以掌握時效於核課期間內完成核課，已核課或已徵起之案件，亦可能因未查得共有人之全

部，致生核課無效之結果。又各公同共有人均收到繳款書，易生重覆繳納稅捐之情事，致稽徵機關必須查明繳納稅款之共有人後辦理退稅事宜，亦將衍生退給何人及應否加計利息退還之爭議，徒增稽徵成本與徵納雙方之不便。

6、 易使納稅義務人藉此規避繳款書之送達，拖延滯納稅捐之移送執行及保全作業。

三、稅捐稽徵法第19條第3項規定與民法之考量與規定尚屬一致

公同共有人人數眾多，倘關於公同共有物權利之行使，均須依民法第828條第3項規定，經全體共有人同意後始可為之，不僅極為困難且將有危害公同共有人之利益，為濟其窮採取之各種變通辦法，於民事司法實務上，業獲肯定，例如繼承人數人公同共有之遺產，如該數繼承人同居一家而由其中一人為家長管理家務，倘因清償共同負擔之債，而有就其遺產設定負擔之必要時，其在必要範圍內就遺產設定負擔，自可推定其已得公同共有人全體之同意（最高法院33年上字第576號判例）。又如，公同共有人僅存二人而其中一人所在不明，無從取得其同意時，其餘一人得就共有物之全部，對第三人為回贖之請求（司法院院字第1425號解釋）（詳謝在全著民法物權論上冊第383及384頁，附件3）。同理，在稽徵稅捐時，為考量公同共有之特殊性，立法者規定稅捐文書對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體，俾能兼顧稽徵作業之經濟性及便利性，應屬合宜。

四、稅捐稽徵法第19條第3項規定並未損害當事人之權益

（一）未侵害當事人之訴願及訴訟權

憲法第16條規定人民有訴願及訴訟之權，旨在確保人民有依法定程序提起訴訟及受公平審判之權利。公同共有除就共有財產有共同目的或經濟機能外，相較於分別共有，更著重於各共有人間人之結合關係。在全體公同共有人為納稅義務人

時，公同共有人中之一人於收受稅捐處分後，依社會一般通念應會告知其他公同共有人，以謀求公同共有財產最大之利益及各共有人最低之租稅負擔，是以，由何人提起行政救濟，屬公同共有人間之內部關係，如內部無從協調，數人各自提起，亦非法所不許，稅捐稽徵法第35條第1項、訴願法第14條第1項及行政訴訟法第4條第1項並無收受稅捐處分通知之公同共有人始可提起救濟之規定。又未收受稅捐處分之公同共有人，依行政程序法第27條規定仍得被選任為當事人，或由行政機關依職權指定為當事人。另訴願法第28條第1項規定：「與訴願人利害關係相同之人，經受理訴願機關允許，得為訴願人之利益參加訴願。受理訴願機關認有必要時，亦得通知其參加訴願。」行政訴訟法第41條規定：「訴訟標的對於第三人及當事人一造必須合一確定者，行政法院應以裁定命該第三人參加訴訟。」是我國現行制度，訴願機關或承審法院於訴願程序或審判過程，可視需要通知或裁定該未收受稅捐處分之公同共有人參加訴願或訴訟，已顧及其權益。另行政處分於法定救濟期間經過後，該未收受稅捐處分之公同共有人尚可依行政程序法第128條程序重開之規定，向行政機關申請撤銷、廢止或變更行政處分，或得依訴願法第97條規定，對於確定訴願決定申請再審，故未受稅捐處分通知之公同共有人，如逾越法定救濟期間期提起救濟而無法進入實質審理者，尚可循此重審之機制辦理，不宜因此即否定前已合法送達之效力，或認為本條項規定侵害其訴願及訴訟權。

（二）未違反平等權及比例原則

憲法第7條規定之平等權，係為保障人民在法律上地位之實質平等，非不得以法律授權主管機關，斟酌具體案件事實之差異及立法目的，而為合理之不同處置。稅捐稽徵法第19條

第 3 項規定係為避免行政處分處於不確定狀態，延誤稅捐徵起、稅捐保全時機，甚而有礙國家債權之實現，是其所定內容係處法律合理範圍內，屬立法裁量事項，應無違反平等權。又因該項規定係維護租稅安定之合理手段，且有助於稅捐徵收目的之達成，為公益所必要，應無違反比例原則。至行政程序法乃係補充法之地位，行政機關非不得依其行政目的而於個別作用法為相關規範，是以，行政程序法既對多數有共同利益之當事人未規定送達方式，為利稅捐之稽徵，於稅捐稽徵法第 19 條第 3 項予以明定更有其必要性。

（三）未侵害當事人財產權

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 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金，逾 30 日仍未繳納者，移送強制執行。以遺產稅案件為例，遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定，納稅義務人對於核定之遺產稅應納稅額，逾規定繳納期限繳納者，每逾 2 日加徵應納稅額 1%滯納金，逾期 30 日仍未繳納者，移送強制執行。是以，逾繳納期限繳納稅款或逾 30 日仍未繳納，依法即應就應納稅額加徵滯納金或移送強制執行，此乃逾限繳納稅款所必須支付及面對之正當法律程序，所有案件皆同，於公同共有之情形，雖其納稅義務人有數人，然已受送達者如有逾繳納期限未繳納之事實，自不得例外，尚難謂本條項規定侵害當事人財產權。