

司法院新聞稿

司法院大法官於九十八年七月十日舉行之第一三四二次會議中，就洪 0 裕為遺產稅事件，認最高行政法院九十七年度裁字第三四四七號裁定，所適用之稅捐稽徵法第十九條第三項規定，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十六條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案，作成釋字第六六三號解釋。

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，「對共同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共同共有人所為核定稅捐之處分，以對共同共有人中之一人為送達，即對全體共同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，致侵害未受送達之共同共有人之訴願、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。

解釋理由書

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，「對共同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，稅捐稽徵機關對共同共有人所為核定稅捐之處分，無論是否已盡查明有無其他共同共有人之義務，並對不能查明其所在之共同共有人為公示送達，而皆以對已查得之共同共有人中之一人為送達，即對全體共同共有人發生送達之效力。考其立法意旨，乃係認為共同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，未受送達之共同共有人，依系爭規定，核定稅捐之處分應於他共同共有人受送達時，對其發生送達之效力，故其得申請復查之期間，亦應以他共同共有人受送達時起算。然因受送達之共同共有人未

必通知其他共同共有人，致其他未受送達之共同共有人未必能知悉有核課處分之存在，並據以申請復查，且因該期間屬不變期間，一旦逾期該共同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共同共有人之訴願、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共同共有，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共同共有人之情形，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。

該次會議由司法院院長賴大法官英照擔任主席，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、陳新民出席，秘書長謝文定列席。會中通過之解釋文、解釋理由書及黃大法官茂榮提出之協同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）黃大法官茂榮提出之協同意見書。

（二）本件洪 0 裕聲請案之事實摘要。

釋字第六六三號解釋事實摘要

- (一) 聲請人洪 0 裕與陳 0 榮等 4 人為東上 0 生之繼承人。於被繼承人死亡後，財政部臺北市國稅局(以下簡稱「國稅局」)以繼承人未依規定申報遺產稅，依查得資料核定繼承人應繳納之遺產稅額，並以上開五位繼承人為納稅義務人，將遺產稅繳款書郵寄至納稅義務人之一陳 0 榮之戶籍地，並經其簽收。該繳款書之繳納期間為民國 93 年 5 月 11 日至 93 年 7 月 10 日。
- (二) 聲請人主張其至 95 年 5 月 4 日始知有上開繳款通知書存在，乃對其依序申請復查，提起訴願 行政訴訟，皆遭以「上開繳款書既依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，合法送達陳 0 榮，其送達之效力已及於全體納稅義務人，聲請人逾越提起救濟之不變期間」為由駁回確定。