

## 釋字第六六三號解釋協同意見書

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」。同法第一百一十條第一項並規定，「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，「對共同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，僅因已送達於共同共有人之一，即對於其他未受送達之共同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共同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，就因共同共有而發生之稅捐債務，共同共有人所負之義務，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，各共同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共同共有人分別送達，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。