

稅捐稽徵法第 19 條對管理人送達規定問題探討

前宜蘭分署行政執行官（現調高雄分署）

黃吉祥

（本文曾刊載於 103 年 12 月 22 日出版之「執行園地」第 2 期）

本文大綱

壹、前言	2
貳、對管理人送達	2
(一) 管理人之可能態樣	3
(二) 實務見解	3
1、最高行政法院 91 年度裁字第 472 號裁定見解	3
2、財政部函釋見解	6
(二) 本文見解：限於共有物之管理人	7
參、結論	11

關鍵詞：稅捐稽徵法、稅捐稽徵法第 19 條、送達、稅捐處分、分別共有、共同共有、管理人、使用人、土地稅、土地稅法、房屋稅、房屋稅條例

壹、前言

按送達係指行政機關依法定方式，將行政上文書，通知特定行政行為之相對人或第三人之行為¹。原則上，行政機關作成行政處分，並非以作成書面處分為必要，但在稅捐機關作成稅捐處分時，依稅捐稽徵法(下稱本法)第 16 條規定，應一律作成書面處分，並依本法第 18 條規定應在開始繳納稅捐日期前送達。此書面處分依行政程序法第 110 條第 1 項，自送達相對人及已知之利害關係人起，對其發生效力。

在行政執行上，未送達之行政處分的效力(例如執行力)，因尚未發生，故移送機關若將之移送行政執行，本即不得執行，依「法務部行政執行署各分署立案審查原則」第一、(三)之規定，構成「退件」事由，受理之各分署得將案件退回。執行名義之合法送達與否已成為案件移送之初，立案審查之重要步驟。雖然行政程序法就行政處分之送達有相關規範，但是在該法尚未完成立法之前，稅捐稽徵法(以下簡稱本法)基於實際需要，已於第 19 條(以下簡稱本條)以下就應受送人或是各種送達種類作出了規範。其中最為特殊者，為本條所謂的「對非納稅義務人本人送達」之規定，筆者前已在法務通訊上就部分「對非納稅義務人本人送達」樣態進行討論，本文將再接再厲，針對該條「管理人」之送達規定釐清其梗概，用供參考。

貳、對管理人送達

依本條所規定之對非納稅義務人本人送達之情形有下列幾種：「代理人」、「代表人」、「經理人」、「管理人」、「父母」、「配偶」、「服役單位」。其中關於送達納稅義務人之代理人、代表人、經理人等究為何指，解釋上尚無太大疑義，惟有關於「管理人」之相關解釋，本文認為並不像其表面上看來簡單，尚有疑義。雖然除

¹蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏著，行政程序法實用，三版二刷，2007 年，頁 209。

本條外，其餘稅法，如稅捐稽徵法第 12 條²、土地稅法第 3 條³、房屋稅條例第 4 條第 3、4 項⁴亦有規定「管理人」，但是各該法條對於何謂管理人卻無定義性規定，是以該條文所指管理人究竟何指尚待深論。

(一) 管理人之可能態樣

本條所稱之「管理人」，究為何意？若單純以文義來看，應係指為本人管理事務之人，所以此人可以是：(1)經由納稅義務人本人委任為管理行為之「管理人」；(2)未經納稅義務人本人委任而自為管理行為之「無因管理人」；(3)非法人團體的「管理人」及(4)依法律規定以一定資格為他人處理事務之人(破產管理人、遺產管理人等)。

(二) 實務見解

實務就本條管理人之定義並無太多深究的見解發生，筆者猜想可能是因為管理人這一個詞在法律上多處出現，所以多數法律人均習以為常，難以察覺其放在我國稅法規定脈絡下竟然會有解釋的難處。

1、最高行政法院 91 年度裁字第 472 號裁定見解

本裁定認為本條所指之管理人係指依一定之資格為他人管理

²稅捐稽徵法第 12 條：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」

³土地稅法第 3 條：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。前項第一款土地屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」

⁴房屋稅條例第 4 條：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。前項代繳之房屋稅，在其應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權。第一項所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。」

財產者而言，如破產管理人、遺產管理人、失蹤人財產管理人、祭祀公業管理人等，單純為他人服勞務或處理事務之受僱人、受任人等，尚難認係此之管理人。最高行政法院此一見解限縮了管理人範圍，是否與本法第 12 條文義，或是與本條之立法意旨有所出入？蓋依此二條文，此管理人可能還包括共有財產之管理人！最高行政法院究竟是如何得出該「管理人是以前一定資格為他人管理財產之人」的限縮結論，其推論過程並未見該裁定明確交待。況且在祭祀公業管理人的情形，該管理人還算不算是所謂「依一定資格為他人管理財產之人」？破產管理人、遺產管理人、失蹤人財產管理人都是「法律」賦與得以自己名義為他人管理處分財產權利之人，但是「祭祀公業」以及其「管理人」原先並沒有相關法律規定賦與其以自己名義為他人管理處分財產權利之地位，乃是實務依民間習慣創造出來的概念，和遺產管理人等並列是否有其依據？不過，很明顯的，此種管理人卻是由公業派下員，即祭祀公業財產共同共有人所選任出而為其管理財產之人，這樣一來，性質上反而比較像最高行政院所稱的單純為他人處理事務之人!!又在遺產管理人的場合，本人既已死亡不存在也無權利能力，這時候還會有條文立法理由所稱的「對本人發生送達效力」的情形嗎？而且破產管理人，失蹤人財產管理人，依破產法、民法或非訟事件法各該法律規定，即有以自己名義為本人處理事務之資格，再論為本條規定之管理人，是否有蛇足之嫌。再者，觀之本法其他條文(如第 7 條、第 14 條)均明白列明「破產管理人」、「遺產管理人」，本條則不管是否為破產管理人、遺產管理人、失蹤人財產管理人或是共有物管理人等，均反其道而行僅含糊籠統通稱為「管理人」？該條文之「管理人」是否另有所指？抑或僅是立法者的疏漏？有待深思。

另尚有疑問者係在祭祀公業，稅捐機關以其管理人作為送達對象時，則該處分生效後，得否對該團體所屬派下員之非屬祭祀公業財產為執行？或僅得就該祭祀公業之財產執行？如為後者，

此種解釋會不會與本條規定立法意旨相左？為什麼提出本問題？因為依立法理由，本條係「對本人以外之人送達但對本人生送達效力」之規定，而「祭祀公業」財產係派下員所共同共有，「祭祀公業」本身並不具有權利能力或當事人能力⁵，既如此，「祭祀公業」應非立法意旨所宣稱之『對納稅義務人「本人」生效』之「本人」，那麼該「本人」是否即指各「派下員」？如是，則當稅捐機關對祭祀公業之管理人送達稅捐處分，並對派下員本人亦生效力時，因該派下員之所有財產均為債務之總擔保，如其尚有其他非屬祭祀公業之財產時，得否據以執行？如僅限縮於得執行祭祀公業財產是否有理由？⁶不過，祭祀公業條例甫於96年12月12日訂定，依該條例規定，祭祀公業得申請登記為祭祀公業法人，並以管理人為代表人⁷。祭祀公業法人成立後，自不能再依原來本條之立法

⁵最高法院74年度台上字第1359號判例(已經最高法院民事庭決議不再援用，係因為與新訂定之祭祀公業條例規定不符)、65年第2次民庭庭推總會決議(二)、司法院(69)秘台廳(一)字第03457號函。

⁶當然此處亦不排除當初立法者根本就是對立法理由文字一對「本人」發生效力，的「本人」兩字有誤解，認為「祭祀公業」就是其文字所宣稱的「本人」。當然，這恐怕也與「納稅義務人」是否僅限於有權利能力之主體有關，依筆者觀察，通常稅捐機關宥於營業稅法或所得稅法上營利事業包括獨資、合夥等規定，傾向於認為「納稅義務人」不限於具權利能力之主體，甚而認為獨資、合夥之財產應與財產之所有人(自然人)應予區分，對營利事業之處分不得作為自然人財產之執行名義，學說上亦有贊同者，如陳清秀著，稅法總論，頁317以下。惟如此見解筆者認為不妥，蓋上開稅法有關營利事業之規定係行政管制規定，用於登記、計算稅額等事項上，但與該營利事業從事營業因而發生之稅捐義務要不要歸屬於自然人，係屬兩事，類似看法，如最高行政法院90年度判字第2039號判決。

又依現行行政執行實務，據筆者了解，應無就派下員其餘財產執行之情形發生。而財政部相關之函釋，如該部69年12月19日台財稅第40328號解釋之意旨，似乎認為可以執行派下員其餘財產？但依該部92年7月4日台財稅字第0920038073號函，又似乎認為只能執行管理人之其餘財產(「管理人」才是條文所稱之「本人」，頗為神奇之見解)？相當含混不清。

⁷祭祀公業條例第21條：「本條例施行前已存在之祭祀公業，其依本條例申報，並向直轄市、縣(市)主管機關登記後，為祭祀公業法人。本條例施行前已核發派下全員證明書之祭祀公業，視為已依本條例申報之祭祀公業，得逕依第二十五條第一項規定申請登記為祭祀公業法人。祭祀公業法人有享受權利及負擔義務之能力。祭祀公業申請登記為祭祀公業法人後，應於祭祀公業名稱之上冠以法人名義。」祭祀公業條例第22條：「祭祀公業法人應設管理人，執行祭祀公業法人事務，管理祭祀公業法人財產，並對外代表祭祀公業法人。管理人有數人者，其人數應為單數，並由管理人互選一人為代表人；管理事務之執行，取決於全體管理人過半數之同意。」

意旨，認為對祭祀公業管理人送達後，可就派下員之其他非屬祭祀公業之財產執行，此一爭議應已告一段落。又祭祀公業法人之管理人在此條例修正後應可排除於本條所稱之「管理人」之外，因祭祀公業管理人依祭祀公業條例係就祭祀公業有代表權之人，嚴格來說，應論為本條之「代表人」才是。惟如係未登記為法人之祭祀公業，依祭祀公業條例第 50 條第 3 項規定⁸，主管機關得將土地登記為派下員分別共有，則此時除非其自行依民法 820 條規定選任共有財產之管理人(本文認為本條所稱之管理人只限於此類管理人，詳本文下述)，始有適用本條之餘地，惟因公業財產不再共同共有，此時祭祀公業已等於不存在了，該「管理人」也不是祭祀公業之「管理人」了。

2、財政部函釋見解

另外，作為主管機關，財政部就本條管理人一詞之定義究為何指並無明確解釋，僅在該部 72 年 6 月 27 日台財稅字第 34426 號函內曾表示：「依照稅捐稽徵法第 19 條第 1 項前段規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達。本案地價稅納稅義務人陳 XX 君所有座落 XX 市之土地，既經陳君於 61 年 7 月 4 日經我前駐日本大使館簽證辦妥委託其在台之母陳簡 XX 女士處理其土地之出賣事宜，則陳君之母即為上開條文所規定之管理人，且其歷年欠繳地價稅繳款書均經送達其母簽收，依法應已發生送達之效力，稽徵機關應

⁸祭祀公業條例第 50 條：「祭祀公業派下全員證明書核發，經選任管理人並報公所備查後，應於三年內依下列方式之一，處理其土地或建物：

- 一、經派下現員過半數書面同意依本條例規定登記為祭祀公業法人，並申辦所有權更名登記為祭祀公業法人所有。
- 二、經派下現員過半數書面同意依民法規定成立財團法人，並申辦所有權更名登記為財團法人所有。
- 三、依規約規定申辦所有權變更登記為派下員分別共有或個別所有。

本條例施行前已核發派下全員證明書之祭祀公業，應自本條例施行之日起三年內，依前項各款規定辦理。未依前二項規定辦理者，由直轄市、縣(市)主管機關依派下全員證明書之派下現員名冊，囑託該管土地登記機關均分登記為派下員分別共有。」

可據以與法院協商辦理。…」如以字面上觀察，本件非常明顯的是純粹依照「管理人」之字面意義作解釋，即係單純以土地所有權人曾委託其母代為處理土地出賣之事宜一事，即據以認定其為本條所稱之「管理人」。

惟依財政部上開解釋，恐有下列疑問：(1)本件課稅標的是否為共有之土地？如果不是共有的情形，則本解釋已明確違反土地法第3條之規定，因該法所稱「管理人」僅限於土地共有的情形，該規定意旨應不是將單純受本人委託處理事務之人論為管理人。另外，即便所有權人有委託母親處理出賣土地，但其是否同時含有委請代為處理相關地價稅以及授權對外處理之意思？且縱使所有權人確有上開意思，但本條除規定「管理人」外，另有規定「代理人」，本件所有權人之母親，為何係論為本條所規定之「管理人」而非「代理人」？未見深論。(2)歷年所有權人之地價稅單均為其母所收，是否即可論定為管理人？其母收受信件原因萬端⁹，但似不得依此作為認定管理人依據。尚且，此一解釋如推而廣之，則將來稅捐機關將稽徵文書寄達所有權人委託出賣不動產之仲介公司，是否即可論為已對「管理人」送達而對本人生效？若然如此，實屬荒謬。財政部此種未觀照整部法典其他「管理人」規定，便逕予「割裂式」、「純說文解字式」的解釋，難以贊同。

(二)本文見解：限於共有物之管理人

如果本條管理人是指(1)經由納稅義務人本人委任為管理行為之「管理人」者，如此時管理人係獲得本人授與代理權，則問題在於此「管理人」應該如何與同條所稱之「代理人」做區別？如果是指(2)未經納稅義務人本人委任而自為管理行為之「無因管理人」者，在未經由本人委任之前提下，管理人基於管理之目

⁹父母親為子女收受信件有可能出於將來可代為轉交之目的，但相信大多數人應該在此情形接受信件只是不假思索的反應。也或許有可能此一函示暗示其母係居於同居人身份地位而為合法之補充送達，惟依函示內容納稅義務人已旅居日本，居所地似已不在本國，是否合乎補充送達之要件尚有可議，否則該函示直接以之認定即可，不必一開始即就管理人部分為立論。

的處理稅捐事務，再依民法相關無因管理規定向本人求償費用等，可能無疑義。只是本條如將公法上稅捐處分送達給此種管理人擬制為對本人生效，是否合理？以民法委任契約來看，原本受任人關於委任事務之處理，得以自己或本人之名義為法律行為。如以本人之名義對外為法律行為，會不會對本人生效，要看他是否獲得本人之授與代理權，如無則為無權代理。委任契約規範內部關係，代理權授與則規範外部關係，各有所司，此為民法學說及實務上既定見解，一方面在維護交易安全，一方面也在保護個人的意思自主。在無因管理的情形下，管理人自然不可能獲得本人之授與代理權，以本人名義為法律行為應成立無權代理。所以如果無因管理人「代受意思表示」即代收相關稅捐處分之行為，是否將成為「公法上」的「無權代理」？不過，同樣為了保障本人意思自主，以及將來救濟權利的確保，應當仍要認為除非經本人承認，否則應不能生對本人發生效力的結果才是！所以此處的管理人，似應不能包括無因管理人。

再回到「經由本人委任為管理行為之人」這個問題上，如同上述，即便係受本人委任管理之人，未經授與代理權者，如要擬制對本人送達，已嚴重違反本人意志自主以及有礙救濟權利之保障；但如經授與代理權者，原則上此種情形應直接論以本條所稱之「代理人」即可。所以此處管理人究為何意，實令人費解！但是，若從本條立法理由¹⁰、本法第 12 條及土地稅法第 3 條第 2 項另規定共有物如設有「管理人」者，應以該「管理人」為納稅義務人的規定來看，則本條所稱「管理人」實應係限縮範圍到僅指「共有物之管理人」而已。而共有物之管理人，可能係(a)共有人個別自行將其應有部分之委任由他人處理並授與代理權之情形，或可能(b)係多數共有人依民法第 820 條就整個共有物共同選定由特定

¹⁰ 本條立法理由「…共同共有財產如祭祀公業等，其共有人為數甚多，且常分散各地，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。」

人管理並授與代理權之情形。本文基於如下理由認為應只包含後者(b)的情形：首先，前者就僅僅是單純的「代理人」，而代理人本條同有規定，無待重複！而後者之管理人事權統一，較能符合本條立法理由所揭櫫之「稽徵效率」目的。再者，雖然此種管理人本質上也是「代理人」，但卻是一種特殊的「通案代理人」。從行政程序法來看，原本行政程序上的代理人應為個案性的代理人¹¹，而在稅捐實務上，因為有些底冊稅性質的稅捐債權具備年度重複發生的特性(如地價稅、房屋稅)，如要求為數眾多的共有人在每次程序開始前，即每年開徵前就須向行政機關陳明由管理人代理的話，似又過於繁瑣不經濟。依此解釋，本法區分「代理人」與「管理人」也才有正當性。另外，雖然自民法第 820 條條文文義觀之，其所稱之選任「共有物管理人」並賦與管理權限，其權限似可包含共有物之稅捐負擔之處理。但本文認為，除非共有人選任管理人之初，即明白以書面向稅捐機關表示相關稅捐亦授與該管理人代理權限，否則僅為稽徵之便，要將送達管理人稅捐文書擬制為對納稅義務人本人(共有權人)之送達，係屬對於本人意思自主權利不尊重，因為管理人可能與共有人有委任關係但未必獲得代理權，且亦是對本人程序權保障的不當剝奪。復觀之行政程序法第 24 條第 4 項對於「個案」的授權代理已嚴格要求委任書之書面，而選任共有財產管理人這種類似「通案性」、「概括性」處理稅捐事務的授權，對程序相對人之權利影響更大，更沒有不要求以書面向稅捐機關明確表示之理由。

附帶一提，依上述本法第 12 條規定，共有財產如設有管理人時，即應以管理人為納稅義務人，無管理人時始以共有人為納稅義務人。土地稅法第 3 條復規定：「(第 1 項)地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。… (第 2 項)前項第一款土地屬於公有或共同共有者，以管理機關或**管理人**為納稅義務人」，惟

¹¹行政程序法第 24 條第 4 項：「行政程序代理人應於最初為行政程序行為時，提出委任書。」

對照本法第 19 條第 1 項規定：「為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達；…。」在共有財產(包含土地)設有管理人時，管理人既然為納稅義務人，但依本條立法理由，對管理人送達卻又要對所有權人本人生效？究竟何人才是納稅義務人？顯有矛盾。另學說上亦有認為，管理人如為共有人以外之第三人，因其僅能為管理行為，無從享有共有財產之利益，卻要負擔納稅義務，而此時共有人就共有財產享有利益，反而免除納稅義務，已違反損益同歸之原則，恐將成為共有人避稅之途徑，甚有不妥¹²。故依本文見解，本條所稱之管理人除應理解為共有人依民法選定之共有財產管理人，並建議應參酌土地稅法第 4 條第 3 項¹³或房屋稅條例第 4 條第 2 項¹⁴等規定，將稅捐稽徵法第 12 條前段及土地稅法第 3 條第 2 項之共有物

¹²顏慶章著，租稅法，頁 94 以下。

¹³參照土地稅法第 4 條第 1 項：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。」同條第 3 項：「第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」

另，本條僅限第 1 項第 1 至 3 款之代繳義務人有求償權，但依第 4 款即由土地所有權人申請由占有人代繳者，該占有人則無求償權，頗值商榷。蓋以使有人為代繳義務人，其受有占有物之使用利益前提下，尚屬合理。在其清償後，使有人如係在支付對價使用之情形下，代繳稅款後以地租相抵，或得向所有權人求償，最終租稅仍係由獲得最大利益的所有權人而非經濟上通常為弱勢之使用人(承租人)負擔；無支付對價時使用人得向所有權人求償有益費用，如係無權占有者，所有權人亦得以其使用土地不當得利請求權主張抵銷。惟在由土地所有權人申請由占有人代繳時，為何占有人無求償權？此時土地所有權人與使用人之間有可能係有對價的使用關係，也有可能係占用人無權占用土地，但相互之間求償關係之利益狀態與前三款之情形並無明顯不同。更何況前三款占有人求償行使上，更可能因所有權人不明，或權屬不明等，使得求償權利行使尚有困難，不過法律都可以允許向原所有權人求償了，而在第 4 款所有權人並無行蹤不明等情形下，反而使用人不得行使求償權？是否合理？完全令人不解其用意為何。稅捐負擔亦係民法第 954 條、第 957 條規定之「必要費用」之一種，請參見，謝在全，前揭書(下)冊，頁 557。

¹⁴房屋稅條例第 4 條第 1 項：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」同條第 2 項：「前項代繳之房屋稅，在其應負擔部分之外之稅款，對於其他共有人有求償權。」

管理人所負之納繳義務性質明白規定定性為「代繳義務人」¹⁵性質而非「納稅義務人」，並規定其亦有求償之權利¹⁶，始無混淆之虞。至於非法人團體的「管理人」，初觀之似亦在本條文義規範射程內，但因其地位與代表人相類似，反與共有財產選任管理人之情形不同，其規範基礎應類推適用本條「代表人」規定才是，不過稅捐機關仍非不得依行政程序法第 69 條第 2 項規定向之送達。

參、結論

依本文見解，本條第 1 項前段所稱之管理人，應僅限於共有人依民法第 820 條規定選任之共有物「管理人」，且選任之初，即已有書面就稅捐事務授與管理人代理權，其餘「管理人」均應非屬該條規定之射程範圍，始為正解。

¹⁵類似結論，請參見顏慶章，前揭註 12 書，頁 96。

¹⁶共有之標的如為動產(例如汽機車、船舶)、或是銀行之存款，因為沒有土地稅法或房屋稅條例之適用，則於屬通則性質之稅捐稽徵法作如此之規定，有其必要。