

稅捐稽徵法第 19 條對非本人送達規定相關問題 初探

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 6 月 27 日、7 月 4 日出版之「法務通訊」
第 2703 期、第 2704 期）

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。然而，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，自送達相對人起，對其發生效力。另依本法第 35 條規定，納稅義務人應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內；或於核定通知書送達之翌日起三十日內，申請復查。對復查決定不服者，依本法第 38 條、訴願法第 14 條第 1 項規定，應自處分達到之次日起三十日內提起訴願。是以稅捐處分之送達，攸關處分相對人之權利。不過因本法立法年代甚早，早年對於納稅義務人程序權利保障尚未重視，相關送達之條文以現今角度視之，實在是簡窳至極。尤其行政程序法立法後，相較之，本法不完備之規定更顯得相形見绌。是以於 96 年間，主管機關曾刪除了本法第 18 條有關「留置送達」、「公示送達」之規定，以利回歸適用行政程序法。另外司法院大法官針對本法第 19 條第 3 項曾作成違憲解釋²，也促成主管機關另一次修

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。

² 請參見司法院大法官解釋第 663 號解釋，本號解釋係針對本法修正前之第 19 條第 3 項原規定，對共同共有人之一送達稅捐文書，其效力亦及於其他共有人宣告違憲。主要之理由係因其他共有人之救濟期間依本條規定，將以受送達之人收受文書時開始起算，

法³。經過歷次修法，本法各該送達規定確已朝向保障納稅人人權方向更前進一步，誠屬可喜之事。惟仔細檢視條文，似仍尚有部分不盡合理之處，尤其是本法第 19 條部分規定，依立法理由明文揭示係針對「非本人送達」之規定，與行政程序法應對當事人「本人送達」規定大相逕庭，該規定確有部分不合理之處，本文將嘗試提出合理解釋或建議。另遺產及贈與稅法施行細則第 22 條亦有類似問題，擬於文中一併討論。

貳、稅捐稽徵法第 19 條：對非納稅義務人本人送達規定

按現行本法第 19 條第 1 項、第 2 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；應受送達人在服役中者，得向其父母或配偶以為送達；無父母或配偶者，得委託服役單位代為送達。為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為應受送達人。」依本條立法理由⁴認為，本條係屬於「對非納稅義務人本人送達而對本人發生效力」之規定，而本條所列舉之各類非對本人送達情形(含修正前之第 3 項)，計有下列幾種：「代理人」、「代表人」、「經理人」、「管理人」、「父母」、「配偶」、「服役單位」、「使用人」、「其他共有人」。不過，持平而論，立法理由對本條文之定義並不精確。例如，依民法通說，法人之性質已採法人實在說，法人之「代表人」者，係法人之機關，猶如其手足，對其「代表人」送達本即是對

且其又不一定可自該受送達人處知悉相關文書，致其憲法保障之訴願、訴訟權受到不當之嚴重侵害。

³ 即 100 年 5 月 11 日針對稅捐稽徵法第 19 條第 3 項之修正。

⁴ 稅捐稽徵法第 19 條立法理由全文照錄如下：「本條明訂在一定情形下，徵收文書不必對納稅義務人本人送達。如納稅義務人有代理人、代表人、經理人或管理人者，得對各該人等為送達，產生對納稅義務人本人為送達之同效力。至對土地或房屋等財產課稅所發之文書，為解決送達之困難，特規定得以現使用人為應受送達人，亦生送達之效力，以資因應。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。」

法人本人之送達，並沒有擬制的問題！另在代理人(經理人)之情形，因代理人(經理人)係「獲得本人授權，以本人之名義，代為或代受意思表示」，是以對代理人(經理人)送達即為對本人送達；更不用說依本條在稅捐機關「委託」服役單位代為送達稅捐處分時，該處分並不是要送達給該服役單位，仍是要送達給本人！以上情形其實並不是立法理由所宣稱「對他人送達而對本人發生效力」之情形，立法者顯有誤解。嚴格論之應只有對「管理人」、「父母」、「配偶」、「使用人」、「其他共有人」之送達可能可以稱得上所謂的「對非本人送達」。惟既然立法理由明文表示本條之立法目的，則本文仍將從善如流以「對非本人送達規定」稱呼本條規定。當然就本條之實用性而言，有時義務人的確因遠居他地，或欠缺專業能力等原因，實有必要委託他人代為處理相關稅務問題，是以此時稅捐機關得向納稅義務人指定之人送達相關文書，對於徵納雙方而言，誠屬兩便之途。不過，因本條尚規定稅捐機關得將稅單送達於其他未經義務人指定之人，此時對納稅義務人而言，不惟不知稅單已生效，相關救濟期間亦已開始進行，對其權利將有莫大之影響，也因如此，有加以討論之必要。

依本法第 19 條所規定之對非納稅義務人本人送達之情形，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⁵，本文限於篇幅，先僅就「父母」、「配偶」、「使用人」之部分析述如下，至於有關「管理人」之解釋，涉及問題較大，容筆者再另行為文闡述。

⁵ 但條文結構與規定文字，尚有瑕疵，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；…」此處將各種有代納稅義務人收受送達文書權限人之類型並列，並規定為『得』向之送達，相當不妥適，理由如下：蓋如納稅義務人為法人，對其送達之文書「應」送達其「代表人」；如為商號有經理人者，因經理人依民法有代為管理事務及簽名之權，故「得」對其送達，但亦「得」對其餘有代表權限之人送達，例如商號為合夥時，亦得另向其執行業務合夥人送達；如義務人有意定代理人時，「得」對代理人或本人送達；如義務人有法定代理人者，「應」對法定代理人送達。是以上開各類型有時並不能讓行政機關得以選擇要向何人送達，本條規定不當，應重新分類、規定，始為妥適。。

參、對服役人之「父母」、「配偶」送達

依本法第 19 條第 1 項中、後段規定，如應受送達人在服役中者，得向其父母或配偶以為送達；無父母或配偶者，得委託服役單位代為送達。本規定是否合理？以下詳述之：

- 一、按應受送達人如屬無行為能力人或限制能力人之未成年人，為保護此類未成年人，行政文書應送達至其法定代理人，行政程序法第 22 條定有明文。至於在稅捐稽徵程序上，此保護之要求亦應無二致。是以應受送達人在服役中，如其屬未成年人，理應向其法定代理人送達相關稽徵文書。惟其法定代理人可能係父母，但也可能不是，例如父母親權之行使均遭禁止，而依民法第 1091 條設置監護人時，該監護人為法定代理人。則此時如依本法第 19 條第 1 項中段規定對服役中義務人送達稅捐文書予其父母時，是否將有可能違反依民法設置監護人以保護本人之意旨？至於此時如依本條改送達其配偶，亦屬不適當。無行為能力人而無父母、配偶者，亦不應直接委託服役單位代為送達無行為能力之本人，應先查明其是否有監護人，如無，應參酌民事訴訟法規定(§51)選任特別代理人，始足以保障未成年人權利⁶。
- 二、另外，如服役中納稅義務人屬有行為能力人而稅捐機關依此規定對其父母或配偶⁷送達時，對義務人程序保障亦欠周全。因為對義務人父母、配偶送達文書時，如義務人與其並非同居一處，因納稅義務人父母、配偶並無義務為其取得或保管文書，恐致義務人不能取得該文書。即使義務人與父母、配偶同居一處，當服役地點遠離義務人住所地，有時軍隊因管理之必要亦難有放假之時，亦可能導致納稅義務人難以於救濟期間內取得該文書，有礙其權利之保障。況且，如義務人

⁶ 此等情形行政程序法闕未規定，為相當明顯之漏洞。

⁷ 含未成年但已結婚之有行為能力人。

與父母、配偶同居一處，逕可以依補充送達方式處理，似亦無另為規定之必要。以上想必亦是行政程序法就軍人之送達另規定有強制囑託送達之原故，是以本法以父母或配偶為應受送達人之規定甚不合理，應予刪除。

三、惟在刪除之前，是否得透過解釋排除此規定之適用？此涉及本法第 19 條第 1 項中段規定是否屬行政程序法第 3 條第 1 項所指之「法律另有規定」之情形，如否定，則仍應適用行政程序法第 88 條規定，囑託服役單位為送達。依學說見解，有認為行政程序法為規定行政機關應一體遵行之最低限度的程序規範，其他法律雖有程序規定，但其程序保障規範程度如較行政程序法為寬鬆或劣薄者，仍應適用行政程序法。亦即判斷有無「法律另有規定」，不得僅以個別法律之有無或特別專章規定之有無作為依據，應就個別法律，專章規定及個別條文，整體綜合檢討其程序保障程度⁸。亦有學說認為應同時觀察法律之目的，斟酌公益私益之保障，以判斷是否應著重對人民權利之保障，即適用較優厚之規定，或是著重對於行政效率之確保而在此時適用特別法⁹。本文以為，依本法第 19 條之立法意旨文字，可以知立法者以父母、配偶為送達之考量目的，有可能完全只是為求稽徵之方便。更大的可能則是，立法者並未曾確實斟酌公益或私益何者為重—因在本條立法者將保護程度不同之兩種送達途徑並列，蓋如其認為公益重要，就不會同時有得囑託服役單位送達之規定；如其認為義務人權益重要，應當也不會同時有得逕對父母、配偶送達之規定，是以同時出現之情形只有可能說明立法者價值錯亂或粗心大意。復就稽徵成本而言，囑託服役單位送達對稽

⁸ 蔡秀卿，行政程序法制定之意義與課題，收錄氏著「現代國家與行政法」，2003 年，145 頁，湯德宗，論違反行政程序的法律效果，收錄氏著行政程序法論，2000 年，89 頁，以上均轉引自行政程序法實用，蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，2007 年第三版二刷，頁 20。

⁹ 同上註，頁 21。

徵機關並不會對其增加多少成本，否則立法者就不會在宣稱要追求稽徵方便之同時又將它也列入送達方式選項之一。此外稅捐稽徵程序涉及課稅處分之作成，通常係屬對人民不利益之行政措施，因而有必要適用較優厚程序保障規定。綜上，本文乃認為關於服役納稅義務人之送達，應回歸適用行政程序法之規定較為妥當。

肆、對「使用人」送達

本法第 19 條第 2 項另規定，於房屋稅或土地稅，如對「使用人」送達稅捐處分時，該處分對納稅義務人本人亦生送達效力。上開條文所稱之「使用人」相關規定係房屋稅條例第 4 條、土地稅法第 4 條，分述如下：

- 一、依房屋稅條例第 4 條規定，就共有之房屋，如共有人未推定一人繳納時，可由使用人代繳，其代繳後並對其他共有人有求償。觀之其第 2 項規定「在其應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權」之文字，再佐以稅捐稽徵法第 12 條共有人應按其應有部分負納稅義務之規定，此處之「使用人」似有限定於具共有人身分之使用人之用意。另，條文文字為「代繳」，性質上應屬代繳義務人。
- 二、依土地稅法第 4 條規定，稅捐主管機關得指定土地「使用人」為代繳義務人，只要其符合下列要件：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。本條規定並未如前揭房屋稅條例，就使用人需具有共有人身分的限制。另條文亦明白表示其係負責「代繳」實際使用部分之地價稅或田賦。
- 三、於茲有問題者，係對「使用人」送達稅捐處分後，依稅捐稽徵法第 19 條第 2 項規定，該稅捐處分將對土地、房屋所有權人發生效力，是否合理？實務認為依土地稅法上開規定，對使用人送達稅單即對納稅義務人本人生效，將來並得依此稅

單對本人財產執行。依司法行政部 64 年 4 月 30 日臺(六四)函民字第 03726 號函¹⁰認為：「財產稅雖以土地、房屋之所有權人為徵收對象，惟實際上則為對該土地、房屋所課之稅負，法律規定所有權人行蹤不明時，由使用人代為繳納，不過一種權宜之計，目的在利於稅賦之徵收，並非免除欠稅人納稅之義務，故稅單雖係向使用人送達，仍非不可對欠稅人(所有權人)之財產為執行，否則上述規定，即無意義。…」另依財政部 71 年 10 月 7 日台財稅第 37337 號函：「…三、至於經稽徵機關分單指定負責代繳地價稅之占有人逾滯納期限仍未繳納時，可先就代繳人之財產予以移送法院強制執行，倘代繳人之財產不足抵繳滯欠之地價稅時，再以占用之土地為標的移送執行。」¹¹前一見解直接表明得就納稅義務人(所有權人)財產執行，後一見解則亦表明得就納稅義務人(所有權人)之土地(即欠稅標的)為執行。惟如此解釋實不妥當，理由如下：一者，該課稅處分並未對納稅義務人本人送達，如對其發生效力，如同大法官釋字第 663 號解釋所指，等於直接剝奪納稅義務人之程序保障，並其救濟之權利¹²。再者，就土地稅法之使用人指定之原因來看，本法第 19 條第 2 項對使用人送達即對納稅義務人本人生效之規定，亦不合理：蓋依土地稅法第 4 條之指定原因，有因義務人行蹤不明，有因權屬不明者，有因土地無人管理者，或有因所有權人申請由占用人代繳者。如義務人行蹤不明已符合公示送達規定之要件，本來稽

¹⁰ 轉引自陳清秀著，稅法總論，頁 549。其餘實務見解，例如司法院 57 台函民決字第 3725 號函。

¹¹ 此一見解另有一問題，即是其與大法官在釋字 622 號解釋理由中，所宣示之所謂的「代繳義務人應負有限之責任，就其固有之財產似不能執行」之見解相違反；學說亦認為此類代繳義務人，應經稅捐稽徵機關以其違反代繳義務應負第二次納稅義務之處分程序後，始得依新的處分執行其財產。學說見解，請見陳清秀著，稅法總論，頁 377。惟財政部 86 年 3 月 26 日台財第 861889645 號函、97 年 7 月 15 日台財稅第 871954429 號函，對於清算人違反清繳稅捐義務時，則似又認為應另行對之發單，始得執行其財產。

¹² 同見解，陳清秀著，稅法總論，頁 549。

徵機關逕為公示送達稅捐處分即可，現在條文卻要求稽徵機關指定使用人再對之送達，如此迂迴，多此一舉。復依條文文義，僅因土地無人管理，即便稅捐機關明知所有權人為何，仍可不必送達稅單給所有權人，只要指定可能與所有權人不相干之使用人對之送達稅捐處分即可，將來並得依此處分對所有權人執行，則所謂為了「權宜之計」是否足以合理化未對所有權人送達所導致之程序權利保障不足？又，如係所有權人申請由占用人代繳之情形，在實務承認所有權人得申請由無權占有土地使用人代繳的情形下¹³，此時應探究的是，立法者是否即可擬制所有權人即有委由占用人代為處理本人稅捐之意思？更毋論如占用人為無權占有，其可能早與所有權人有所交惡，如在占用人無財產的情形下，此時占用人大可故意不繳稅款(如果他知道依土地稅法第 4 條第 3 項規定，即便代為繳納稅捐也不能求償，更無動力繳納!)，故意拖延至繳納期間屆滿，屆時所有權人除財產將遭受執行之不利外，甚至於可能遭受稽徵機關依土地稅法第 53 條第 1 項規定，每逾二日加徵滯納金之苦果，其利益衝突之情形顯然相當明顯！另外在房屋稅條例中，就身為「共有人」之使用人送達如要擬制為對納稅義務人本人送達，這種情形根本就是司法院大法官釋字第 663 號解釋所明白指摘之對象！主管機關僅知就原來本法第 3 項對其他共有人送達規定為修正，卻對同樣具有違憲情形的使用人擬制送達規定視而不見，實有未洽。如是視之，本條之使用人擬制送達規定，亦應刪除為妥。

¹³ 參見財政部 83 年 6 月 29 日台財稅第 831599502 號函釋。事實上依土地稅法第 4 條條文僅表示得指定使用人為代繳義務人，並無限制其使用之原因為何。則不論是否由原所有權人申請代繳，即便是合乎同條前三款而惡意無權占有之土地使用人，如貫徹此一函釋意旨，稅捐機關似亦得依職權指定使用人代繳。

伍、遺產及贈與稅法施行細則第 22 條規定之商權

按遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 1 項及第 2 項規定：「遺產稅納稅義務人為二人以上時，應由其全體會同申報，未成年人或受監護宣告之人應由其法定代理人代為申報。但納稅義務人一人出面申報者，視同全體已申報。稽徵機關核定之納稅通知書應送達於出面申報之人，如對出面申報人無法送達時，得送達於其他納稅義務人。」依本條但書規定文義及現行實務，當遺產稅之其中一納稅義務人出面申報後（實務遺產稅申報書上稱為「代表人¹⁴」），稅捐機關嗣後即使僅將稅單送達給該申報人時，亦可對其餘納稅義務人生效。而此一出面申報之繼承人，事實上是否真正受有其餘繼承人之委託辦理遺產稅之相關事宜，均在所不論。復查前揭遺產稅申報書中雖然另有「遺產稅申報案件委任書」之設計，然而依該委任書，受委任人可為「事務所」，因事務所斷然不可能為繼承人，可知該委任書之目的應非在要求出面申報之繼承人應取得其他繼承人之授權，而是為了一般授權委任所設計的，甚為明白。過往實務率皆認為，縱然納稅義務人從未申報遺產稅，依原修正前本法第 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。」因遺產稅之各納稅義務人，依民法第 1151 條規定，在遺產分割之前，就遺產全部為共同共有之關係，是以稅捐機關只要依本法第 19 條第 3 項規定，僅就其中一人送達稅捐處分，效力就可及於全體¹⁵。所以遺產與贈與稅法施行細則第 22 條會有這樣由繼承人一人自行代表的規定，也就不足

¹⁴ 請見財政部稅務入口網所提供之相關申報書表，http://www.google.com.tw/url?sa=t&rct=j&q=%E9%81%BA%E7%94%A2%E7%A8%85%20%E7%94%B3%E5%A0%B1%E6%9B%B8&source=web&cd=2&cad=rja&ved=0CDEQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.etax.nat.gov.tw%2Fetwmain%2Fdownload%3Fsid%3D13d4424ccfc00000665c30169095bc2b&ei=rnMuUtTtIsHwkAXXi4GICw&usg=AFQjCNGAdLYdw-YK0v8NEP0eTTEWx0_dUQ&bvm=bv.51773540,d.dGI，最後造訪日期：102 年 9 月 10 日。

¹⁵ 如財政部 72 年 11 月 23 日台財稅字第 38330 號函釋、74 年 9 月 13 日台財稅第 21987 號函釋。

為奇了。惟本法第 19 條第 3 項規定既然已經司法院大法官解釋第 663 號解釋，以此規定將導致未受送達之其他共同共有人之救濟權利受到不當剝奪為由而宣告違憲，同樣的，當稅捐機關依遺產及贈與稅法施行細則第 22 條僅將稅單送達給自稱為「代表人」之納稅義務人時，並對其他納稅義務人生效，顯然對於其餘是否有委託之意仍未明之納稅義務人相關權利有保障不足之疑慮，將來恐亦難逃違憲指摘。

陸、立法建議(代結論)

綜合本文以上討論，相關稅法規定筆者嘗試解釋及立法建議如下：

- (一) 義務人服役中之送達應回歸行政程序法規定，稅捐稽徵法第 19 條相關規定應刪除，惟在刪除之前，可透過解釋回歸行政程序法相關規定之適用。
- (二) 稅捐稽徵法第 19 條第 2 項有關於「使用人」送達之規定應刪除。
- (三) 遺產及贈與稅法施行細則第 22 條規定應刪除稅捐機關得僅將稅捐處分送達出面申報人之規定。

另外，稅捐稽徵法第 19 條第 1 項前段應區分「代表人、法定代理人」、「義務人服役」與「意定代理人、經理人、管理人」之不同，對前兩種之送達應屬強行規定，對後一種才能授權稅捐機關選擇是否對「本人」送達，條文現行文字以「得向…送達」來表達，似賦與稅捐機關隨意選擇之權，亦有待斟酌，併予敘明。