

## 解釋憲法聲請書〈參考範例二〉

聲請人姓名：○○○

國民身分證統一編號：○○○○○○○○

性別：○

出生年月日：○○年○○月○○日

職業：○

住：○○市○○區○○路○號○樓

郵遞區號：○○○○○

電話：○○－○○○○○○○○

傳真：○○－○○○○○○○○

電子郵件位址：○○○@○○.○○○.○○

茲依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款及第8條第1項之規定，

聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的：

為遺產稅事件，認最高行政法院○○年度裁字第○○○號裁定，所適用之民國65年10月22日公布施行之稅捐稽徵法第19條第3項規定，有牴觸憲法第7條、第15條、第16條、第19條及第23條之疑義，聲請解釋。

貳、疑義或爭議之性質與經過及涉及之憲法條文：

## 一、憲法上所保障之權利遭受不法侵害之事實，及涉及之憲法條文

聲請人與陳○忠、陳○孝、陳○仁、陳○愛為被繼承人陳○生之繼承人（聲請人為代位繼承人）。因繼承人等未依規定申報遺產稅，經財政部○○市國稅局核定遺產總額為新臺幣（下同）28,000,000元，淨額為21,000,000元，應納遺產稅額1,000,000元，並以繼承人陳○忠等5人為納稅義務人發單補徵（繳納期間為93年3月11日至93年5月10日止），於93年3月10日郵寄至納稅義務人之一陳○愛之戶籍地，並經陳○愛簽收。惟同繳款書未送達聲請人收受。

本案涉及憲法第7條平等權、第15條財產權、第16條訴訟權、第19條租稅法律原則及第23條比例原則。

## 二、所經過之訴訟程序：

聲請人至95年4月1日始知悉有該課稅處分而申請復查、提起訴願後，均遭駁回，乃依法起訴。案經臺北高等行政法院○○年度訴字第○○○號裁定及最高行政法院○○年度裁字第○○○號裁定，依65年10月22日公布施行之稅捐稽徵法第19條第3項規定，認為此合法送達陳○愛之效力及於全體納稅義務人，是本件申請復查之30日法定不變期間應自93年5月11日起算，迄93年6月10日即已屆滿，聲請人遲至95年4月1日申請復查，已逾越法定不變期間，提起本件撤銷之訴，自非合法，乃將聲請人之訴駁回。

三、確定終局裁判所適用之法律或命令之名稱及內容：

65年10月22日公布施行之稅捐稽徵法第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。」

四、有關機關處理本案的主要文件及說明：

財政部00市國稅局核課遺產稅及罰鍰處分，該案遺產稅之納稅義務人（即繼承人）計有5人，但國稅局僅將稅捐核定通知及罰鍰處分書，對其中1人為送達，未對聲請人合法送達，該受送達之繼承人之一雖於法定救濟期間內申請復查，惟未於法定救濟期間內對於維持原課稅處分部分之復查決定提起訴願。

參、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所主張的立場及見解：

一、對於確定終局裁判所適用之法律或命令，發生有牴觸憲法之疑義之內容：

確定終局裁定所適用之稅捐稽徵法第19條第3項規定，允許稅捐機關得僅送達處分相對人中一人，令該收受送達者有提起行政救濟之機會，而其餘未受送達者，則於毫不知情之狀況下，同時起算並使法定救濟期間經過而無救濟之機會，侵害聲請人之平等權、訴願、訴訟權及財產權，關涉有無牴觸憲法第19條規定所依據之法治國家原則，以及違背正當法律程序原則、第23條規定之比例原則。

二、聲請人對於前項疑義所持之見解：

(一) 牴觸憲法第 19 條規定所依據之法治國家原則及正當法律程序原則

- 1、憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。且各該法律規定之內容應符合租稅公平原則，並令人民有預見可能性，且有採取防禦措施之機會。而憲法第 16 條所定人民之訴訟權，乃人民於其權利遭受侵害時得請求司法救濟之程序性基本權，其具體內容，應由立法機關制定相關法律，始得實現。惟立法機關所制定有關訴訟救濟程序之法律，應合乎正當法律程序及憲法第 7 條平等保障之意旨，人民之程序基本權方得以充分實現（釋字第 610 號解釋參照）。
- 2、稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，僅須對共同共有人中之一人為送達，其效力及於全體，其他未受送達或通知之其他同為共同共有人之處分相對人，無從知悉之情形下，毫無預見及防禦之機會，且受送達之人得提起行政救濟，未受送達者無行政救濟之機會，亦使該行政處分對於未受送達之人發生規制效力，自有違背法治國家原則。關此，學者 0 0 0 亦呼籲：「上述對共同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體之規定，…對於未實際送達之其他共同共有人，在不知悉課稅處分之下，竟亦發生課稅處分確定效力，實質上剝奪其提起行政救濟之權利，又在不知情下，

竟又須受課徵逾期繳納之滯納金處罰，顯非合理，故該規定實有牴觸憲法保障人民訴訟權及財產權之嫌，而有重新檢討修正之必要。」

(000『稅法總論』第000頁參照，附件3)惟主管機關、立法者迄今仍無動於衷而無任何修法動向之情況下，聲請人之基本權已因上揭規定之適用而受有侵害，唯僅聲請憲法解釋以圖救濟。

## (二)、違背憲法第23條規定之比例原則

1、按「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」為憲法第23條規定所明文。而國家採取限制人民自由權利之手段時，除應有法律依據外，限制之要件應具體、明確，不得逾越必要之範圍，所踐行之程序並應合理、正當（釋字第631號解釋參照）。

2、系爭稅捐稽徵法第19條第3項規定，於民國65年同法公布施行時即有之，考其關此部分之立法理由載：「公司共有財產如祭祀公業等，其共有人為數甚多，且長分散各地，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」。依此，於30多年前，本條規定之理由僅係基於行政技術上之考量，以公司共有人往往人數為數甚多，個別送達有困難，故規定其效力及於全體。惟基於行政稽

徵技術之便宜性，限制人民訴願、訴訟權或侵害人民財產權，並非上述憲法第 23 條規定之除外事由，則上揭規定之目的，已與憲法第 23 條規定之事由不合。

3、再者，上揭稅捐文書送達共同共有人中一人，其效力及於全體之規定，亦無必要性。亦即：關於行政處分之送達規定，於 90 年 1 月 1 日施行之行政程序法中已有詳細規定。亦即「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人…」(第 100 條)、「書面之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送達、通知或使知悉之內容對其發生效力」(第 110 條)，均明文書面之行政處分應送達、通知相對人起，始生效力。如慮及個別送達之困難問題，第 74 條有寄存送達之規定（不能直接送達）、第 78 條更有公示送達之規定（應受送達處所不明）等，足茲因應。而行政程序法既未再以該多數有共同利益之當事人，其財產狀況如何而分別送達方式，均足證行政處分之相對人，關涉該處分之財產狀況如何，顯非行政處分之送達規定所應考慮者。因而稅捐稽徵法第 19 條第 3 項僅規定送達共同共有人中一人，效力及於全體，進而發生限制或剝奪未受送達之人之行政救濟機會及侵害其財產權，實有違背必要性原則。

4、雖行政程序法關於行政處分之送達，已有較為周延而保障人民程序

權之規定，但因稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定」，致使行政程序法有關送達之規定，仍因有稅捐稽徵法第 19 條規定而無法適用。再者，行政程序法第 27 條雖規定有選定或指定當事人方式，但因於遺產稅案件之共同共有人，如本案情形，各義務人間彼此已不相聯絡甚久，根本無期待彼此間選定一人或數人之可能。又因有稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定可資適用，稅捐稽徵機關依其裁量，若認為未選定當事人，並無礙程序之正常進行者，其未依行政程序法第 23 條第 2 項規定指定當事人，亦難謂違法。因此，稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，無異使行政程序法關於書面行政處分之送達規定，及因應多數共同利益當事人所為之較為周延而保障人民程序權利之設計規定，於稅捐案件，毫無適用之餘地。

(三) 綜上所陳，稅捐稽徵法第 19 條第 3 項有關稅捐文書對於共同共有人之送達規定，顯係允許行政權得以人民不知悉，亦無從防禦之稅捐處分突襲人民，不符合法治國家原則及正當法律程序原則。且如稅捐處分對於為數甚多之共同共有人之送達，其個別送達之方式，並非不能依行政程序法第 74 條寄存送達之規定、或第 78 條公示送達之規定辦理，立法者未考慮有無採行此等方式送達之可能，即逕行以未為個別送達即擬制送達效力及於全體之方式，此一立法手段亦

有違背必要性原則，與比例原則相抵觸甚明。因此稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，抵觸憲法上揭規定，應宣告無效而不予適用。

三、解決疑義必須解釋憲法之理由：

稅捐及罰鍰處分既未合法送達聲請人，卻因上揭規定之適用，而得以送達其他繼承人之一收受之時點起算法定救濟期間，致使聲請人於毫無知悉有行政處分存在之狀態下，亦可使法定救濟期間經過而無法提起救濟，且亦因此受有加計滯納金之不利益，故有聲請解釋憲法，以解決疑義之必要。

肆、確定終局判決之案號及所援用之法律：

案號	最高行政法院 00 年度裁字第 000 號裁定
確定判決所援用之法律	65 年 10 月 22 日公布施行之稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定

伍、關係文件：

- 一、臺北高等行政法院 00 年度訴字第 000 號裁定。
- 二、最高行政法院 00 年度裁字第 000 號裁定。
- 三、000 『稅法總論』第 000 頁。

(以上均為影本各乙件)

此致

司法院

申請人：0 0 0 (簽名或蓋章)

中 華 民 國 0 0 0 年 0 0 月 0 0 日