

# 綜合所得稅家庭合併申報之債務性質

The nature of the debts of the consolidated family  
income tax declaration

林文舟 Lin Wen Jou<sup>1</sup>

## 壹、問題意識之緣起

民國 104 年 1 月 21 日修正之現行所得稅法第 15 條第 1 項規定：「自中華民國 103 年 1 月 1 日起，納稅義務人、配偶及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第 14 條第 1 項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。」其立法理由明示「鑑於以家戶為課稅單位，納稅義務人、配偶及受扶養親屬有第 14 條第 1 項各類所得者，應由納稅義務人合併申報及計算稅額」，而司法院釋字第 696 號解釋係針對夫妻非薪資所得合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分之規定宣告違憲，並未質疑家戶單位制，亦未論及受扶養親屬各類所得之計稅方式與其免稅額及扣除額之減除方式，且有關合併申報程序前經司法院釋字第 318 號解釋肯認合憲在案。故即使納稅義務人依所得稅法第 15

---

<sup>1</sup> 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

條第 2 項第 3 款規定選擇就各類所得分開計算稅額，並依同法條第 5 項規定選擇就其申報戶獲配所投資之公司、合作社及其他法人分配 87 年度或以後年度之股利及盈餘合計金額按百分之 28 之稅率分開計算應納稅額，除納稅義務人與配偶分居之情形外，其家庭(含配偶及受扶養親屬)所得之總稅額，仍應由配偶間選定一人為納稅義務人主體出名合併申報及繳納<sup>2</sup>。準此，綜合所得稅家庭合併申報之債務性質及其衍生的相關法律問題，包括其是否為連帶租稅債務?連帶租稅債務人範圍如何?家庭成員何人有行政上之申報義務(協力義務)?如有不申報或申報不實之違章情形，應以何者為裁罰對象? 其主觀可歸責事由，是否僅由裁罰對象是否有故意或過失為判斷? 罰鍰處分的效力是否及於第三人? 連帶租稅債務人中之一人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其稅捐核課期間為七年的效力是否及於其他連帶租稅債務人? 稽徵機關對於連帶租稅債務人中之一个人的核課期間、徵收期間(執行期間)屆滿，係生絕對效力或相對效力? 連帶租稅債務人對於同一連帶租稅債務，能否個別提起行政救濟? 其他連帶租稅債務人是否可以參加其行政救濟程序?其所受復查決定、訴願決定或法院決

---

<sup>2</sup>依所得稅法第 15 條第 1 項規定，有配偶之家庭所得原則上固由夫妻間選定一人為納稅義務人主體出名申報繳納綜合所得稅，惟另依 108 年 5 月 22 日制定公布之司法院釋字第 748 號解釋施行法第 2 條：「相同性別之二人，得為經營共同生活之目的，成立具有親密性及排他性之永久結合關係。」第 24 條第 2 項規定：「民法以外之其他法規關於夫妻、配偶、結婚或婚姻之規定，及配偶或夫妻關係所生之規定，於第二條關係準用之。但本法或其他法規另有規定者，不在此限。」對於同性結合關係而言，應準用同上規定，除有分居情形外，亦須由準配偶間選定一人為納稅義務人主體出名申報繳納其綜合所得稅。

效力是否及於其他連帶租稅債務人？即有加以探究之必要。

## 貳、現行綜合所得稅家庭合併申報，解釋上配偶二人應成立連帶租稅債務，各負給付全部稅款之責任。

理由：

- 一、民法第 272 條規定：「(第 1 項)數人負同一債務，明示對於債權人各負全部給付之責任者，為連帶債務。(第 2 項)無前項之明示時，連帶債務之成立，以法律有規定者為限。」與租稅法定原則不謀而合，民法第 1003 條之 1 規定：「家庭生活費用，除法律或契約另有約定外，由夫妻各依其經濟能力、家事勞動或其他情事分擔之。因前項費用所生之債務，由夫妻負連帶責任。」雖係私法上連帶債務之規定，基於平等原則，亦得適用於公法上租稅債務。揆諸相關稅法雖未明文規定配偶二人對於家庭綜合所得稅成立連帶租稅債務或各負全部給付責任，稽徵機關亦未於綜合所得稅結算申報書或申報系統揭露連帶租稅債務之意旨，由出名申報者及其配偶勾選同意，但所得稅法第 15 條第 1 項已確立家庭所得合併申報課稅，並由配偶選定其中一人出名為納稅義務人主體的原則（配偶有分居之情形者除外），寓含配偶二人為共同租稅債務人之意，且人民有依法律納稅之義務（憲法第 19 條），故稅捐支出屬家庭必要生活費用的範圍，

依民法第 1003 條之 1 規定，即應由配偶二人負連帶給付責任，各負給付全部稅款之義務<sup>3</sup>。因此，配偶間自行選定家庭所得之形式納稅義務人(出名申報繳納)後，未經選定者並不失其為稅捐主體地位，仍應盡其稅捐法上之義務，除就所得稅捐應與配偶連帶負擔外，亦無可避免於稅捐法上協力義務(含申報義務)<sup>4</sup>。惟公私法事務性質究有所不同，在法無明文規定可以準用的情形下，將民法規定的法理適用於公行政事務，難以脫免類推適用的質疑，恐怕經不起嚴格租稅法定主義的檢驗，宜於所得稅法明文規定配偶連帶租稅債務及相關效力之意旨，以杜爭議。

二、至於配偶有分居之情形，依所得稅法第 15 條第 1 項規定，符合財政部根據同法條第 3 項之授權，於 104 年 3 月 19 日訂定發布之納稅義務人與配偶分居得各自辦理綜合所得稅結算申報及計算稅額之認定標準(下稱分居認定標準)者<sup>5</sup>，例外容許其二人各自辦理結算申報及計算稅額，即各自得以單身狀態申報綜合所得額、免稅額及扣除額而計算其應納稅額，屬於個別債務，

---

<sup>3</sup> 夫妻合併申報之綜合所得稅係屬連帶租稅債務，乃司法實務之通說。參見最高行政法院 96 年度判字第 399 號、98 年度判字第 1285 號、104 年度判字第 229 號等判決。

<sup>4</sup> 最高行政法院 105 年度判字第 67 號判決參照。

<sup>5</sup> 依此分居認定標準，限於下列情形之一，納稅義務人及其配偶始得各自申報繳納：1、納稅義務人與配偶符合民法第 1010 條第 2 項難於維持共同生活，不同居已達 6 個月以上之規定，向法院聲請宣告改用分別財產制者；2、納稅義務人與配偶符合民法第 1089 條之 1 不繼續共同生活達 6 個月以上之規定，法院依夫妻之一方、主管機關、社會福利機構或其他利害關係人之請求或依職權酌定關於未成年子女權利義務之行使或負擔者；3、納稅義務人或配偶因受家庭暴力，依據家庭暴力防治法規定取得通常保護令者；4、納稅義務人或配偶取得前款通常保護令前，已取得暫時或緊急保護令者。

除非當事人提出申請，否則稽徵機關不得逕依職權將其合併在同一申報戶計算全部應納稅額。如果夫妻分居不符合前揭分居認定標準者，實務上亦放寬雙方可以載明配偶的姓名及身分證統一編號，註明已分居，分別辦理結算申報(不列報配偶所得)，並申請分單，由稽徵機關合併在同一申報戶，依所得稅法第 15 條第 2 項規定的 3 種計算方式<sup>6</sup>，選擇最有利於納稅義務人者，核算併計其全部應納稅額，再按稅額比例法(以夫妻單身核算之應納稅額占夫及妻依單身核算應納稅額合計數之比例)計算配偶各自應分攤之應納稅額，減除其已扣繳稅款、可扣抵稅額及自繳稅款後，分別發單補徵(財政部 89 年 11 月 23 日台財稅字第 0890414744 號函釋、98 年 9 月 14 日台財稅字第 09804558680 號令釋、104 年 12 月 4 日台財稅字第 10404647251 號令參照)<sup>7</sup>。亦即配偶有分居之情形，雖不符合前揭分居認定標準，仍得選擇註明分居，分別辦理結算申報，並申請分攤應納稅額，惟不影響以家戶為課稅單位之本旨，稽徵機關應依職權歸戶核算併計其全部應納稅額，此時配偶雙方就其家庭綜合所得稅債務雖

---

<sup>6</sup> 即一、各類所得合併計算稅額；二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額；三、各類所得分開計算稅額。

<sup>7</sup> 財政部 76 年 3 月 4 日台財稅字第 7519463 號函釋對於夫妻分居之情形，原係採所得比例法(按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算)，分擔應納稅額，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。嗣經司法院 101 年 1 月 20 日釋字第 696 號解釋明示此計算方式與租稅公平有違，應不予援用。

不必負連帶給付責任，但仍屬「負同一債務」，只是其給付可分（民法第 271 條參照），應按稅額比例分擔對外給付責任<sup>8</sup>。

### **參、綜合所得稅合併申報成立連帶租稅債務者，僅限於納稅義務人與其配偶，不及於受扶養親屬。**

理由：

依租稅法定主義與民法第 272 條規定之法理，連帶租稅債務之成立，除租稅債務人明示之意思表示外，以法律有規定者為限（只要條文表明就同一稅捐債務各負全部給付責任之意旨，即屬連帶債務，不限於明文規定連帶責任）。揆諸所得稅法第 15 條雖採家庭所得合併申報，但依其前後文義及參照同法第 71 條第 1 項規定意旨，係指配偶之間應選定其中一人為納稅義務人主體合併申報繳納所得稅，受扶養親屬並無被選定為納稅義務人之餘地，自無可能成為連帶債務人。其次，所得稅法第 2 條第 1 項僅係規定：「凡有中華民國來源所得之個人，

---

<sup>8</sup> 所得稅法第 15 條於 104 年 1 月 21 日修正前原無「納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額」之規定，財政部只以解釋函令處理夫妻分居如何申報綜合所得稅的問題，例如 70 年 6 月 10 日台財稅字第 34689 號函釋准許「夫妻經法院判決確定有暫時不能同居之正當理由存在者，不能同居之正當理由消滅前，可分別申報綜合所得稅」（已不再援引適用）；89 年 11 月 23 日台財稅字第 0890414744 號函釋准許「依家庭暴力防治法規定取得保護令者，於辦理保護令有效期間所屬年度之綜合所得稅結算申報時……，可分別填報綜合所得稅結算申報書，並載明配偶姓名、身分證統一編號、戶籍地址等資料，且註明已分居……稽徵機關於辦理此類案件之所得歸戶，合併計算應納稅額後，於分別發單補徵時……」（經財政部 104 年 12 月 4 日台財稅字第 10404647251 號令將其適用前提修正為「依家庭暴力防治法規定僅取得暫時保護令或緊急保護令致不符合分居認定標準者」後，仍繼續援用中）；76 年 3 月 4 日台財稅字第 7519463 號函釋更廣泛容許「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵」，嗣經 98 年 9 月 14 日台財稅字第 09804558680 號令釋改按稅額比例法計算夫妻各自應分攤之應納稅額，其餘不變，嗣經財政部 104 年 12 月 4 日台財稅字第 10404647251 號令將其適用前提修正為「不符合分居認定標準之分居夫妻」後，仍繼續援用中。

應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」並非規定有中華民國來源所得之個人即為租稅債務人或納稅義務人。至於所得稅法第 7 條第 4 項係規定：「本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。」並非謂「有所得者，即為納稅義務人」，而依所得稅法第 15 條、第 71 條規定，受扶養親屬既非應申報或繳納所得稅之人，即難謂其為納稅義務人，亦無法依上開規定使受扶養親屬成為連帶債務人。且合於所得稅法第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，基本上係資力薄弱或無謀生能力之人，縱有所得亦不足以獨立維生，因此才需要被扶養，何忍向其課徵所得稅？可知所得稅法於立法上顯無令其承擔納稅義務之意，則於解釋論上，更無將受扶養親屬解為納稅義務人的餘地，遑論使其就同一稅捐債務負全部給付責任。另外，民法第 1003 條之 1 係規定家庭生活費用所生之債務，由夫妻負連帶責任，並不及於其他親屬或家屬，亦難據此令受扶養親屬就合併申報之所得稅債務負連帶給付責任。財政部 87 年 2 月 19 日台財稅字第 871927162 號函釋謂：「未成年人之父母無所得，而未成年人本人之所得已超過當年度規定之免稅額、標準扣除額之合計數，其父母如未依規定為其辦理綜合所得稅結算申報，應以該未成年人之父母為違章主體，依所得稅法第 110 條規定補稅處罰。」即採取與上述相同之見解。

肆、綜合所得稅合併申報違章之處罰鍰案件，應以選定（形式）納稅義務人或其配偶為裁罰對象，其主觀可歸責事由，應僅由裁罰對象是否有故意、過失為判斷，且基於罰止一身原則，罰鍰處分的效力不及於第三人。

理由：

- 一、揆諸所得稅法第 110 條第 1 項、第 2 項分別規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。」可知無論是已辦理綜合所得稅結算申報而短漏報課稅所得額，或未辦理結算申報而發現有課稅所得額，均以納稅義務人為裁罰對象，不具納稅義務人身分者，除其與納稅義務人故意共同實施前揭逃漏稅行為，應分別其行為情節之輕重，加以處罰外，原則上並非受處罰主體（行政罰法第 14 條第 2 項）。而所得稅法第 15 條既寓含已結婚者的綜合所得稅係以配偶二人為共同租稅債務人，均有申報繳納之義務，依所得稅法第 7 條第 4 項規定，即均為納稅義務人，且選定其中一人出名申報，

係為自己及代理其配偶申報之性質，則除選定之配偶為形式(顯名)納稅義務人外，未出名申報的配偶實質上仍不失為納稅義務人，故無論是已辦理綜合所得稅結算申報而短漏報課稅所得額，或未辦理結算申報而發現有課稅所得額，均應以配偶中之一人為裁罰對象，而無選擇非納稅義務人之受扶養親屬作為裁罰對象之理。

二、 行政罰法第 7 條規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」除揭櫫故意或過失為處罰之主觀構成要件外，更明示自己責任、罪止一身原則(無責任即無處罰之憲法原則)，亦即任何人只為自己有過錯(故意或過失)的行為，負擔處罰責任(司法院釋字第 687 號解釋意旨及大法官許玉秀部分協同意見書參照)，故裁罰係以行為人為對象，行為人主觀可歸責事由，自應且只能從行為人本人(裁罰對象)主觀上有無故意或過失，加以論究。且現代民主法治國家基於「無罪推定」原則，對於人民違反行政法上義務欲加以處罰時，應由國家負證明行為人有故意或過失之舉證責任(行政罰法第 7 條立法理由參照)，除非法律有明文規定，否則不能以任何推定的方式，倒置舉證責任，使行為人就其無故意或過失負擔證明責任；又基於自己責任原則，法律更不能強令無辜之自然人為別人的故

意或過失承擔處罰責任而成為代罪羔羊，此與民法第 224 條有關「債務人之代理人或使用人，關於債之履行有故意或過失者，債務人應與自己之故意或過失，負同一責任」之規定係適用於債務不履行責任之認定，尚有不同。最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議臚列的肯定說將民法第 224 條之規定，類推適用於公法上違規行為故意、過失之認定，使納稅義務人為其代理人或使用人之故意或過失承擔處罰責任(即將代理人或使用人之故意或過失，視為納稅義務人自己的故意或過失)，或其決議所採折衷說，將行政罰法第 7 條第 2 項有關「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失」之規定，類推適用於公法上違規行為故意、過失之認定，使「人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序」者，應就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任，均違反自己責任原則、無罪推定原則與處罰法定主義，而不足取。何況夫妻於日常事務固互為代理人(民法第 1003 條第 1 項)，但形式納稅義務人之配偶如於年度中有逃漏稅的準備行為(例如利用人頭分散所得)，

其係執行自己的違規事務，並非代理形式納稅義務人執行日常事務，亦非代理形式納稅義務人參與稅捐稽徵程序，如何將形式納稅義務人之配偶的故意或過失行為推定或視為形式納稅義務人的故意或過失？至於受扶養親屬更非形式納稅義務人的代理人或使用人，亦無從將其故意或過失行為推定或視為形式納稅義務人的故意或過失。且形式納稅義務人於申報綜合所得稅時，對於其配偶及受扶養親屬之各類所得之蒐集完整，本應與處理自己事務為同一之注意，如未克盡完整申報義務，致短漏報課稅所得額者，除夫妻失和分居或其他不可歸責之特殊情形外，原則上難以脫免過失責任，如果形式納稅義務人已盡相當之注意，卻因其配偶之故意或過失，致生短漏報之情形，超出其注意能力範圍，而不可歸責，亦得選擇改向其配偶即實質納稅義務人究責裁罰<sup>9</sup>，殊無必要將配偶之故意或過失推定或視為形式納稅義務人的故意或過失。

三、又罰鍰不是稅捐，所得稅法第 15 條僅係規定家庭綜合所得稅合併申報繳納，並不適用於罰鍰。且基於罰止一身原則，罰鍰處分

---

<sup>9</sup> 財政部 77 年 3 月 25 日台財稅第 770653347 號函釋謂：「夫妻分居無法合併申報綜合所得稅，如僅一方據實於結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號單獨申報，不論有無說明『業已分居』字樣，均准以未辦結算申報之一方為違章主體，依所得稅法第 110 條規定補稅送罰。」即採取與此相似之見解，惟最高行政法院 101 年度判字第 483 號判決謂：「綜合所得稅係採家戶所得合併申報制，是經自行擇定為該年度綜合所得稅結算申報之納稅義務人，如未經依法變更，不論漏報之所得屬該合併申報之何者，因此所應補徵稅額及處以罰鍰之受處分人均應為該已擇定之納稅義務人。」似採不同之見解。

的效力不及於第三人，無法使處分相對人以外任何人負擔連帶繳納罰鍰的責任。

**伍、連帶租稅債務人中之一人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其稅捐核課期間為七年的效力及於其他連帶租稅債務人。而稽徵機關對於連帶租稅債務人中之一人的核課期間、徵收期間或執行期間屆滿者，除該債務人應分擔之部分外，他債務人仍不免其責任。**

理由：

- 一、 稅捐稽徵法第 21 條是有關稅捐核課期間及其要件之規定，雖然依同法第 49 條準用於罰鍰，但究竟不是有關漏稅處罰及其責任要件之規定，與「無責任即無處罰」原則無涉，其中第 1 項第 3 款後段規定「(已於規定期間內申報)故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年」，文義上並未限於形式(顯名)納稅義務人「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者」，其稅捐核課期間始為七年。以家庭為課稅單位之綜合所得稅申報而言，任何家庭成員故意逃漏稅捐之舉，均會提高稽徵機關正確及完備課稅之難度，為確保稅捐公平，而有延長核課期間之必要，故形式納稅義務人雖已於規定期間內申報，但只要同一申報戶任何成員有「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏

稅捐」之情形，其核課期間即為七年，涵蓋範圍不僅及於「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏」之稅捐，亦及於其他不是「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏」之稅捐，甚至無過失所遺漏之所得，只要在七年核課期間發現，仍應依法向納稅義務人補徵。

二、如前所述，依稅捐稽徵法第 21 條規定意旨及其文義，以家庭為課稅單位之綜合所得稅而言，對於已在規定期間內申報的稅捐，並未限於形式（顯名）納稅義務人「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者」，其核課期間始為七年，亦非僅對形式（顯名）納稅義務人的稅捐核課期間為七年，只要連帶租稅債務人中之一人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，全體連帶租稅債務人的稅捐核課期間均為七年。至於稅捐稽徵法第 21 條 1 項第 3 款前段規定「未於規定期間內申報，其核課期間為七年」，就連帶租稅債務而言，必定是全體連帶租稅債務人都未於規定期間內申報，始會該當於此款規定，則使全體連帶租稅債務人的稅捐核課期間均為七年，自屬當然。

三、就已結婚者的綜合所得稅而言，如果已選定配偶中一人出名申報（形式納稅義務人），由於其申報具有為自己及代理其配偶申報之性質，嗣後稽徵機關的核定補稅通知書，通常除載明形式

納稅義務人之姓名外，亦會載明其配偶之姓名，堪認已對配偶二人的申報為稅額之核定，且該核定通知書經送達予出名申報之配偶，由於形式納稅義務人兼具其配偶代理人身分，故亦對其配偶發生送達之效力（稅捐稽徵法第 19 條第 1 項參照），即同時對該已結婚者二人的綜合所得稅完成核課處分。從而對已選定配偶中一人出名申報綜合所得稅之連帶租稅債務人而言，通常是不會發生稽徵機關對於其中一人的核課期間屆滿，是否使其他已被核課的連帶租稅債務人同免其責任的問題。但已結婚者如未選定配偶中一人出名申報其綜合所得稅，嗣後經稽徵機關依查得的資料核定其所得額及應納稅額，並選擇配偶中一人為形式納稅義務人發單通知繳納者，即難謂已對形式納稅義務人之配偶為核課處分，此時就有可能發生稽徵機關對於形式納稅義務人之配偶的核課期間屆滿，是否使已被核課的形式納稅義務人同免其責任的問題。關於此問題，依納稅者權利保護法第 1 條所揭櫫的立法目的在「確保納稅者權利」以及法律整體適用原則，已結婚者的綜合所得稅既屬配偶二人的連帶租稅債務，則類推適用民法第 276 條第 2 項規定，應解為稽徵機關如果對於形式納稅義務人之配偶的核課期間屆滿而不能對該配偶核課，為避免形式納稅義務人履行全部債務後，轉向該已

時效完成之配偶行使求償權，致其無法終局獲得時效完成之利益，故應使形式納稅義務人就其配偶內部應分擔之部分，亦同免其責任，即除其配偶內部應分擔之部分外，形式納稅義務人仍不免其責任(限制絕對效力)。

四、揆諸稅捐稽徵法第 23 條第 1 項規定：「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。」第 16 條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」並參照所得稅法第 79 條、第 81 條、第 100 條、遺產及贈與稅法第 29 條、第 33 條亦有填具核定稅額通知書送達納稅義務人、填發繳款書通知納稅義務人依限繳納的規定，可知稅捐徵收期間(執行期間)係適用於已被作成核課(確認)及命繳納(下命)處分的租稅債務人，即形式納稅義務人。且稅捐稽徵法第 23 條第 1 項、第 4 項既分別明定「應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收」、「徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但

自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行」，則逾越稅捐徵收期間或執行期間，即類似消滅時效完成，該形式納稅義務人免除繳納責任，然而對於其他未被核課，或雖已被核課但尚未命繳納，或雖已被命繳納但徵收期間或執行期間尚未屆滿的連帶租稅債務人，即發生是否同免其責任的問題。如前所述，此問題仍應類推適用民法第 276 條第 2 項規定，如果稽徵機關對於形式納稅義務人有逾越徵收期間或執行期間的情形，其他連帶租稅債務人就該形式納稅義務人應分擔之部分，同免其責任(限制絕對效力)。

**陸、已被作成核課處分的連帶租稅債務人對於同一連帶租稅債務，得個別提起行政救濟(包括申請復查、提起訴願及行政訴訟)，如受確定判決而其判決非基於該債務人之個人關係者，為他債務人之利益，亦生效力。**

理由：

- 一、連帶租稅債務人如已被作成核課處分，即屬行政處分的相對人，自得共同或個別提起行政救濟，包括申請復查、提起訴願及行政訴訟。且由於民法第 275 條規定連帶債務人中之一人受確定判決，而其判決非基於該債務人之個人關係者，為他債務人之利益亦生效力，故連帶債務人雖然各有獨立實施訴訟之權能，

但如果依民事訴訟法第 53 條規定一同起訴或被訴時，即為類似必要共同訴訟，其中一人提出非基於其個人關係之攻擊防禦方法有理由者，對於全體連帶債務人即屬必須合一確定，而有民事訴訟法第 56 條第 1 項規定之適用（最高法院 33 年上字第 4810 號、28 年渝上字第 2199 號民事判例意旨參照）。揆諸行政訴訟法第 37 條、第 39 條亦有類似於民事訴訟法第 53 條、第 56 條第 1 項之規定，應適用於連帶租稅債務人的行政訴訟，雖然各有獨立實施訴訟之權能，但如果一同起訴，即為類似必要共同訴訟，如果渠等分別提起行政訴訟，行政法院應命合併辯論，並合併裁判，以避免結果分歧（行政訴訟法第 127 條參照）；非基於其中一人個人關係之理由所為判斷對全體共同訴訟之連帶租稅債務人應為一致，不能為歧異之判決（即必須合一確定）。且共同訴訟人中一人之行為有利益於共同訴訟人者，其效力及於全體；不利益者，對於全體不生效力。他造對於共同訴訟人中一人之行為，其效力及於全體。共同訴訟人中之一人，生有訴訟當然停止或裁定停止之原因者，其當然停止或裁定停止之效力及於全體。至於稅捐復查、訴願程序雖無類似於行政訴訟法第 39 條有關必要共同訴訟與必須合一確定的規定，但參照訴願法第 21 條第 1 項規定：「二人以上得對於同一原因事實之行

政處分，共同提起訴願。」第 78 條規定：「分別提起之數宗訴願係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，受理訴願機關得合併審議，並得合併決定。」已被核課之的連帶租稅債務人如果共同申請復查或提起訴願，稅捐稽徵機關或受理訴願機關非基於其中一人個人關係之理由所為判斷，對全體共同申請復查或提起訴願之連帶租稅債務人固應為一致，不能為歧異之決定（即必須合一確定），縱使渠等係分別申請復查或提起訴願，亦宜為合併決定，避免結果歧異。

二、另依訴願法第 14 條第 1 項、第 2 項依序規定：「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起三十日內為之。」「利害關係人提起訴願者，前項期間自知悉時起算。但自行政處分達到或公告期滿後，已逾三年者，不得提起。」準此，已被核課的連帶租稅債務人申請復查後，未提起訴願，其他已被核課卻未申請復查之連帶租稅債務人仍得以利害關係人獨立提起訴願。因為連帶租稅債務的訴訟標的對於原申請復查人及其他有相同利害關係之人必須合一確定，既經原申請復查人踐行復查程序，可認為原申請復查之當事人，有為所有必須合一確定之人申請復查之意（其法理參考最高行政法院 93 年 9 月份庭長法官聯席會議決議）。又訴願法第 28 條第 1 項規定：「與訴願人利害關

係相同之人，經受理訴願機關允許，得為訴願人之利益參加訴願。受理訴願機關認有必要時，亦得通知其參加訴願。」準此，已被核課之的連帶租稅債務人提起訴願後，其他未申請復查，或於收受復查決定書後未於法定期間提起訴願的連帶租稅債務人得以共同利害關係人的身分申請參加訴願，受理訴願機關認有必要時，亦得通知其參加訴願。且依訴願法第 31 條規定，一旦經受理訴願機關通知其參加或允許其參加，無論其實際有無參加，訴願決定對於該利害關係人亦有效力。

三、其次，行政訴訟法第 42 條第 1 項規定：「行政法院認為撤銷訴訟之結果，第三人之權利或法律上利益將受損害者，得依職權命其獨立參加訴訟，並得因該第三人之聲請，裁定允許其參加。」文義上並未限定原告與其所請求撤銷或變更之行政處分之相對人（第三人）利害關係相反，該行政處分如經判決撤銷或變更，該第三人之權利或法律上利益將受損害之情形，行政法院始得依職權命其獨立參加訴訟，或得因該第三人之聲請，裁定允許其參加。對於已被核課之連帶租稅債務人所言，渠等均係稅捐核課處分之相對人，本各有獨立提起行政救濟之權能，縱使部分已被核課之連帶租稅債務人未於法定期間提起訴願，而已提起訴願者對駁回其訴願之決定未再向行政法院提起撤銷訴訟，

由於連帶租稅債務的訴訟標的對於原訴願人及其他有相同利害關係之人必須合一確定，既經原訴願人踐行訴願程序，可認為原提起訴願之當事人，有為所有必須合一確定之人提起訴願之意，應解為與原訴願人利害關係相同之人雖未經提起訴願，仍得逕行依行政訴訟法第 4 條第 1 項提起行政訴訟（最高行政法院 93 年 9 月份庭長法官聯席會議決議參照）。且依同法第 42 條第 4 項規定，原訴願人如已向行政法院提起撤銷訴訟，利害關係人就同一事件再行起訴者，視為同條第 1 項之獨立參加。又未經提起訴願的連帶租稅債務人的再行起訴既視為獨立參加，如其未「再行起訴」，而選擇聲請獨立參加訴訟者，行政法院應無不允許其參加之理，認有必要時，並得依職權命其獨立參加訴訟。且依行政訴訟法第 23 條規定：「訴訟當事人謂原告、被告及依第 41 條與第 42 條參加訴訟之人。」第 47 條規定：「判決對於經行政法院依第 41 條及第 42 條規定，裁定命其參加或許其參加而未為參加者，亦有效力。」一旦經行政法院依行政訴訟法第 42 條規定，裁定命未起訴的連帶租稅債務人參加或許其參加，無論其實際有無參加，本訴判決對於該連帶租稅債務人亦有效力。

四、民法第 275 條規定：「連帶債務人中之一人受確定判決，而其判

決非基於該債務人之個人關係者，為他債務人之利益，亦生效力。」

有利於連帶債務人，基於納稅者權利保護法第 1 條所揭櫫的立法目的在「確保納稅者權利」以及法律整體適用原則，得適用於公法上租稅債務，只要連帶租稅債務人中之一人先受勝訴確定判決，而其判決非基於該債務人之個人關係者，無論其他連帶租稅債務人有無被作成核課處分及是否已提起行政救濟，為其他連帶租稅債務人之利益，亦生效力。就復查決定或訴願決定而言，如果有利於提起行政救濟之連帶租稅債務人，且其決定非基於該債務人之個人關係，則基於平等原則所衍生的行政自我拘束原則，亦應類推適用民法第 275 條規定，為其他連帶租稅債務人之利益，亦生效力。