

## 糾 正 案 文

壹、被糾正機關：財政部。

貳、案由：有關義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰之執行，雖無法律明文規定，惟財政部無視司法機關之解釋，逕以函釋之方式認定該已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條之規定，或類推適用刑事訴訟法有關罰金執行之規定，而移送相關執行處強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，嚴重侵害人民之權益，核有違失，爰依法提案糾正。

參、事實與理由：

按民法第一千一百四十八條規定：「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利義務，但權利義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」又行政罰鍰係國家為確保行政法秩序之維持，對於違規之所為人所施之財產上制裁，而違規行為之行政上責任，性質上不得作為繼承之對象。如違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，其當事人能力即行喪失，尚未確定之罰鍰處分，對該違規行為人喪失繼續存在之意義而失效。又被繼承人補徵贈與稅部分，屬公法上之租稅債務，基於繼承之法則，固應由繼承人即原告等負清償之責。惟罰鍰部分，不論為行為罰或漏稅罰，均係對受處分人之違章行為加以處罰，具有專屬性，被繼承人既已死亡，受處分之主體

已不存在，且對已死亡者再作懲戒性行為亦無實質之意義（最高行政法院八十九年判字第二五五六號判決、九十年裁字第一一一一號裁定、九十一年裁字第二三〇號裁定），合先敘明。

本件彰化縣稅捐稽徵處於八十八年三月六日以陳訴人之母潘劉秀蘭女士違反土地稅法第五十五條之二等規定，裁處罰鍰新台幣二百六十餘萬元。又因潘劉秀蘭女士遲誤提起訴願之法定期限，致罰鍰處分確定。雖經提起再訴願及行政訴訟，均遭駁回。彰化縣稅捐稽徵處於八十九年五月三十日移送法務部行政執行署彰化執行處強制執行後，潘劉秀蘭女士於同年十月二十六日行政訴訟程序中死亡。彰化縣稅捐稽徵處即依據民法第一千一百四十八條之規定，對潘劉秀蘭女士之繼承人（即陳訴人）補單徵稅，並移送執行處續行強制執行。陳訴人自八十九年起多次向財政部陳情免予執行及免對繼承人固有財產執行，皆未獲准，爰指稱財政部未區分「罰鍰」與「租稅債務」之不同，將性質上不得為繼承標的之罰鍰解釋為公法上之租稅債務，並要求渠等繼承人就該罰鍰負清償責任等情。案經本院分別向財政部及所屬彰化縣稅捐稽徵處等機關調卷，並邀集學者專家，召開諮詢會議，審酌司法實務等之見解，茲將本院之意見臚列如下：

- 一、財政部逕以函釋認定已確定罰鍰為公法上之租稅債務，進而對繼承人之固有財產強制執行，既無法律依據，又無視司法機關之解釋，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，誠有違失。

財政部針對本件認為納稅義務人逃漏稅或違反稅法作為或不作為義務，應裁處罰

緩之規定，在裁處確定前，固具有一身專屬性，惟於裁處確定後，即具有財產性，而不具一身專屬性，屬公法上之租稅債務，即得為繼承之標的（八十九年十二月二十六日台財稅字第○八九○四五七七三四號函、九十一年五月十七日台財稅字第○九一○二五○五○號函及同年七月二十二日台財稅字第○九一○四五三八一三號函）。又彰化縣稅捐稽徵處並於九十一年十二月四日函復本院表示：本案被繼承人潘劉秀蘭女士生前土地增值稅違章欠稅，繼承人自應依民法第一千一百四十八條及稅捐稽徵法第十四條規定，承受被繼承人財產上之一切權利、義務，就未清繳之土地增值稅，負繳納義務云云（彰稅法字第○九一○一四三八七七○號函）。

按公法上金錢給付義務，通常不具一身專屬性，而具移轉性，得依據民法第一千一百四十八條之規定，作為繼承之對象。惟罰鍰係對違規之所為人所施之財產上制裁，現行實務及一般通說皆認為具有一身專屬性，不得作為繼承之對象。未確定罰鍰處分之違規行為人死亡時，依據前述最高行政法院之見解，該處分對該違規行為人喪失繼續存在之意義而失效。然而罰鍰處分確定後，財政部卻認為該確定罰鍰處分之性質，已由一身專屬性，轉化為財產性，即屬公法上之租稅債務，得依據民法第一千一百四十八條之規定，作為繼承之對象。惟查罰鍰之處分確定後，其性質為何會由一身專屬性，轉化為財產性？其法理及相關法令依據又為何？等問題，財政部並無法提出明確之說明。

又稅捐稽徵法第十四條規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之

稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。」係有關稅捐課徵程序或技術上之規定，尚非可據以為已確定罰鍰存否之執行依據。且司法院三十四年六月六日院解字第二九一一號：「法院依財務法規科處罰鍰之裁定確定後，未執行前，被罰人死亡者，除法令有特別規定外，自不能向其繼承人執行。」亦曾解釋在案。該部雖另引據法務部七十五年六月三十日法（七五）參字第七六七六號及八十一年三月四日律字第○二九九八號函釋，惟細譯該二函文之內容，並未能發現該部曾解釋已確定罰鍰處分之性質已由一身專屬性，轉化為財產性。

綜上，財政部既無法律依據，又無視司法機關之解釋，逕以函釋認定已確定罰鍰為公法上之租稅債務，進而對繼承人之固有財產強制執行，有違有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨（參照司法院釋字第三六七、四一五、四七八號等解釋），誠有違失。

二、財政部就本件罰鍰雖函復本院表示，該部已變更見解，不再對繼承人固有財產強制執行，惟仍將依據行政執行法第十五條之規定，對違規行為人之遺產強制執行云云，無視司法機關之解釋，洵有違誤。

按法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會九十一年八月二十七日第二十五次會議之決議：「義務人於行政處分作成後死亡，具一身專屬性之公法上金錢給付義務（如行政罰鍰），不得為繼承之標的，除被繼承人遺有遺產，得依行政執行法第十五條規

定逕對其遺產執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行。」財政部就本件罰鍰即引據該決議之見解，於九十一年十月九日函令彰化縣稅捐稽徵處不得再對違規行為人之繼承人之固有財產強制執行，而應對違規行為人之遺產強制執行；嗣該部於九十二年三月十七日函復本院表示，該部已變更見解（台財稅字第○九二○○一四七二號函）。

惟查行政執行法第十五條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行。」其立法目的在於：義務人遭移送執行後，為貫徹行政目的，迅速執行起見，行政執行處得逕對其遺產強制執行，執行程序並不因義務人死亡而停止。該條文之規定意旨係仿財務案件處理辦法第三十七條：「納稅義務人或受處分人死亡遺有財產者，法院應對其遺產強制執行。」之規定（八十三年一月十四日廢止）；另強制執行法第五條第三項亦有類似之規定（強制執行開始後，債務人死亡者，得續行強制執行。）惟該等規定均僅係就「應先執行之標的」或「執行程序」所設之程序上特別規定，尚難據以為認定實體法上公法上金錢給付義務之存否或範圍之依據，甚或作為已確定罰鍰之執行依據。蓋倘認為該條文可作為認定實體法上公法上金錢給付義務之依據，則再進一步自該條文之文義解釋觀之，公法上金錢給付義務即應限定僅得對義務人之遺產強制執行，則租稅債務即非繼承之標的，應不得對繼承人之固有財產執行才是。

又查司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋：「匿報契價之責任，

既屬於死亡之甲，除甲之繼承人仍應照章補稅外，自不應再行處罰。「義務人死亡，已無從感受處罰之痛苦，既無法達到法律規範所設計之行政目的，自無繼續制裁之必要。」

據此，已確定罰鍰得否對義務人之遺產執行，應另有實體法上之依據。財政部無視司法機關之解釋，逕行引據行政執行法第十五條之規定作為已確定罰鍰之執行依據，洵有違誤。

三、財政部另表示，罰鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜持相同處理，應得對違規行為人之遺產強制執行云云（同台財稅字第○九二○○一一四七二號函），有違「處罰法定主義」，亦有違誤。

按罰鍰處分涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定。若法律授權以命令為補充規定者，授權之目的、內容及範圍，應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨，司法院釋字第三一三、三九〇、三九四、四〇二號等解釋在案。有關刑事責任之罰金之執行，依據刑事訴訟法第四百七十條第三項之規定，雖得就受刑人之遺產執行。惟行政機關所為罰鍰處分係對違反行政法上義務者，依法處罰，追究其違規行為之行政上責任。罰金與罰鍰雖皆係追究違法或違規行為之責任，惟前者為刑事責任，後者為行政責任，不僅二者所負責任，並非同疇，且有關責任之追究處罰，不得比附援引、類推適用，乃法治國家之基本理念。

刑事訴訟法第四百七十條第三項之立法理由指出受刑人死亡後，得否就其遺產執行，學說及其立法例不同，故以明文定之。有關行政上責任之追究處罰，亦應有明確之法律依據或授權，始可為之。

因此，財政部在法無明文或授權規定下，將刑事訴訟法有關罰鍰執行之規定作為一般法律原則或是法理，加以援用，或據以類推適用於罰鍰之執行，即有違「處罰法定主義」，亦有違誤。

四、未查財政部雖於九十一年十月九日函令彰化縣稅捐稽徵處不得再對違規行為人之繼承人固有財產強制執行，僅得就違規行為人之遺產強制執行。惟查彰化縣稅捐稽徵處於九十一年十二月四日函復本院時仍表示，被繼承人潘劉秀蘭女士生前土地增值稅違章欠稅，繼承人自應依民法第一千一百四十八條及稅捐稽徵法第十四條規定，承受被繼承人財產上之一切權利、義務，就未清繳之土地增值稅，負繳納義務云云（彰稅法字第〇九一〇一四三八七七〇號函）；彰化縣稅捐稽徵處並就本件罰鍰處分逕對違規行為人之繼承人移送強制執行，顯見財政部雖稱已變更見解，惟既未通令所屬各機關據以辦理，亦未能督飭彰化縣稅捐稽徵處切實執行，自行政督導及執行效能之層面觀之，亦有失當。

綜上論結，依法處罰係民主法治國家之基本原則，行政罰為涉及人民自由或權利之處罰，自應本於「處罰法定主義」為之。罰鍰處分確定後，義務人死亡，得否繼續執行，雖無法律明文規定，學說上容有不同見解，惟司法機關已有解釋可資遵循。本件土地增值稅

之違章罰鍰，財政部以函釋之方式逕行認定已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條規定，或類推適用刑事訴訟法有關罰金之執行之規定，而移送相關執行處強制執行，皆有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，嚴重侵害人民之權益，核有違失，爰依監察法第二十四條之規定，提案糾正。

### 提案委員：

中 華 民 國 九 十 二 年 五 月 二 十 六 日  
附件：本院九十一年九月二十四日（九一）院台調壹字第○九一○八○○六八四號函。