

監察院函

中華民國 93 年 11 月 17 日
(93)院台財字第 0932201054 號

受文者：司法院

主旨：本院前調查並糾正，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，核有違失案相關調查意見，與行政院所持見解有異，請惠予統一解釋見復。

說明：

- 一、依九十三年十一月九日本院第三屆第七十次會議決議辦理。
- 二、檢附關係文書乙份。

院長 錢 復

聲請司法院大法官統一解釋理由書

主旨：本院調查「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，惟財政部仍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第四百七十條有關罰金執行之規定，移送行政執行機關強制執行，有違憲法

第十九條租稅法律主義及處罰法定主義之本旨，嚴重侵害人民之權益案，經本院指正，惟該部仍堅持己見，未有效解決問題等情」乙案之調查意見，與行政院覆文所持見解，有適用同一法律規定所表示之見解相異之情形，爰依據司法院大法官審理案件法第七條第一項第一款之規定，聲請貴院大法官統一解釋。

說明：

壹、聲請統一解釋之目的

查彰化縣稅捐稽徵處於八十八年三月六日以潘劉○蘭女士違反土地稅法第五十五條之二（業於八十九年一月二十六日公布刪除）有關農地取得後不繼續耕作等規定，裁處罰鍰新臺幣二百六十餘萬元乙案，雖經提起再訴願及行政訴訟，均遭程序駁回（附件一）。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○蘭女士於同年十月二十六日行政訴訟程序中死亡。本件裁處確定，未執行完成前，因受處分人潘劉○蘭女士死亡，財政部先以裁處確定之罰鍰係屬公法上之租稅債務，具有財產性，依民法繼承編相關法律規定，得為繼承之標的，爰對其繼承人續行發單移送行政執行機關強制執行。嗣再變更見解，函令彰化縣稅捐稽徵處不得再對繼承人之固有財產移送強制執行，而應依據行政執行法第十五條：「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。」之規定，限定對其遺產移送強制執行。本

院認為行政執行法第十五條規定係屬一般公法上金錢給付義務「應先執行之標的」或「執行程序」規定，尚非得作為執行具「一身專屬性」行政罰鍰之法律上依據，爰要求行政院再行研議並檢討相關法令規定，以為本案執行之法律依據。惟行政院仍堅採法務部及財政部之見解。有鑑於本院與行政院就行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否依據行政執行法第十五條之規定，就義務人之遺產移送行政執行機關強制執行等問題，見解歧異，涉及行政執行法第十五條等相關法律之解釋與適用，事關人民權益之保障與法治制度之建立與發展，爰向貴院大法官聲請統一解釋，以釐清爭議。

貳、法律及命令見解發生歧異之經過及涉及之法律及命令條文

- 一、本件潘劉○蘭女士遭彰化縣稅捐稽徵處裁處罰鍰新臺幣二百六十餘萬元，因潘劉○蘭女士死亡，彰化縣稅捐稽徵處即依據民法第一千一百四十八條及稅捐稽徵法第十四條等規定，對潘劉○蘭女士之繼承人補單徵稅，並移送執行處續行強制執行。彰化縣稅捐稽徵處以九十一年十二月四日彰稅法字第○九一○一四三八七七○號函復本院表示：「本案被繼承人潘劉○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……」（附件二）本案繼承

人自八十九年起多次向財政部陳請免對繼承人固有財產強制執行或免予執行，皆未獲准。財政部針對本件土地增值稅違章案件認為納稅義務人逃漏稅或違反稅法作為或不作為義務，應裁處罰鍰之規定，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，得就違規行為人之繼承人之固有財產移送強制執行。

(財政部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)(附件三)。

- 二、行政罰鍰裁處確定後，受處分人死亡，應如何執行乙案，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強制執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行。」(附件四)財政部即以九十一年十月九日台稅六發字第○九一○四五四八六六號函令彰化縣稅捐稽徵處參照該決議辦理，不得再對違規行為人之繼承人之固有財產強制執行(附件五)。惟有關裁處確定罰鍰

是否仍具有一身專屬性，財政部以九十二年三月十七日台財稅字第○九二○○一一四七二號函復本院表示，該部與前開法務部行政執行署決議，見解不同，經該部研酌認為罰金依刑事訴訟法第四百七十條第三項規定，得就受刑人之遺產執行，則罰金依該規定應不得為無限制繼承，罰鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜持相同處理等情。是違規行為人死亡，其已確定罰鍰之執行，法務部行政執行署認為已確定罰鍰雖仍具有一身專屬性，惟得依據行政執行法第十五條規定，逕對其遺產強制執行。而財政部則認為已確定罰鍰不具有一身專屬性，已轉化具有財產性，亦得比照刑事訴訟法有關罰金執行之規定，就違規行為人之遺產移送強制執行（附件六）。

三、案經本院調查結果，認為行政罰鍰確定後，並未由一身專屬性轉為財產性，相關機關依據民法繼承編規定，認定係屬一般租稅債務而為繼承標的，得移送行政執行機關就其繼承人之固有財產強制執行，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）。又行為人死亡，應否處罰，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。」另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。該條規定不過就「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。再者，財政部認為罰鍰得類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項罰金執行規定一節，本院認為財政部在法無明文或授權規定下，將刑事訴訟法有關罰金執行之規定作為一般法律原則或是法理，加以援用，或類推適用於罰鍰之執行，顯有違「處罰法定主義」。準上，本院就本件違章案件強制執行涉及之法律依據函請行政院檢討相關法令規定（附件七）。

- 四、行政院以九十二年十月七日院台財字第○九二○
○五二五九四號函復本院表示，本件財政部對違規行為人之遺產，移請法務部行政執行署強制執行，並無違誤，理由略以：「司法院三十四年六月六日院解字第 2911 號解釋：『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。』而行政執行法第十五條係司法院院解字第 2911 號解釋所稱之『特別規定』。準此，義務人死亡後，遺有財產者，行政執行處自得逕對其

遺產強制執行。」至財政部認為罰鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜與刑事訴訟法第四百七十條第三項：「罰金得就受刑人之遺產執行。」之規定，持相同處理，對違規行為人之遺產強制執行云云，遭本院指摘有違「處罰法定主義」一節，該部則認與前述問題係同一問題，未予說明（附件八）。

五、本院則認為前述司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋業已明白解釋具有一身專屬性之行政罰，於行為人死亡後，即應註銷，不得繼續處罰。有關刑事責任之罰金，是否得予執行，為杜爭議，即於刑事訴訟法第四百七十條第三項增訂：「得就受刑人之遺產執行。」據此，違規行為人死亡，已確定罰鍰應否繼續執行，亦應有法律明確規定，始得為之，俾符「處罰法定主義」之原意。又依據院解字第二九一一號解釋之意旨，被罰人死亡者，倘法令有特別規定，相關機關得對被罰人之「繼承人之固有財產」執行。其與行政執行法第十五條規定逕對「被罰人之遺產」執行，客體不同，亦難逕謂係該號解釋所稱之特別規定。是姑且不論該號解釋之意旨有無違背「罰（罪）及一身」之原則，至少該號解釋旨在闡明罰鍰應有「法律保留原則」或「處罰法定主義」之適用。再者，倘將行政執行法第十五條規定解釋為公法上金錢給付義務之實體法上規定，而非程序規定，

則一般租稅債務等，即不得對其繼承人之固有財產執行，僅得對被罰人之遺產執行。相關行政機關果有此意，尚非無疑。準上，本院認為，行政罰鍰之被罰人死亡，相關機關為尋找強制執行之法律上依據，將行政執行法第十五條規定解釋為公法上金錢給付義務之實體法上規定，誠非適宜，應再行檢討相關法令規定，以為本件罰鍰強制執行之法律上依據（附件九）。

六、嗣行政院依據財政部九十三年五月二十五日台財稅字第○九三○四五一一一一號函所報，以九十三年六月一日院臺財字第○九三○○二五四○二號函轉復本院表示，本院指摘事項，因事涉所有行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否就其遺產移送執行及行政執行法第十五條之適用問題。經財政部以九十三年一月十三日台財稅字第○九二○○七七七六六號函請法務部表示意見，案經該部以九十三年三月十八日法律字第○九○○○二三九號函復略以：「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」司法院院解字第二九一一號解釋有案。準此，如法律有特別規定，自得向其繼承人執行；又上述行政執行法第十五條規定，係上開解釋「特別規定」，緣行政執行法第十五條係參照已廢止之財務案件處理辦法第三十七條規定：「納稅義務人

或受處分人死亡遺有遺產者，法院應對其遺產強制執行。」所訂定。而該辦法第三十七條規定之意旨，係考量基於公法上義務僅及於一身之原則，欠稅人或受處分人雖遺有遺產，然已屬繼承人所有。就法理而言，即不得對之為強制執行。惟倘如此解釋，國家終無從執行以獲清償，則國家稅收必受影響。故以法律明定，應對納稅義務人或受處分之遺產強制執行。蓋此項財產之執行，乃對遺產之追及，非為對繼承人之人的執行。……且學說上，亦有認為行政執行法第十五條之規定，可視為將以人為對象之義務，轉換為「遺產」附隨之義務，與公法上義務一身專屬之原則，尚無違背，可視為司法院院解字第二九一一號解釋「法令有特別規定」之情形。復按司法院院解字第二九一一號解釋，所揭示者係有關已確定之罰鍰不能向已死亡之被罰人之繼承人執行，並未明示不能對被罰人之遺產執行，而行政執行法第十五條即係明定對遺產之執行，此與上揭解釋並無牴觸。至於司法院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。」係在揭禁義務人已死亡者，主管機關不得再科處行政罰之問題，而院解字第二九一一號解釋，則在揭示處罰確定後有關執行之問題。二者解釋之內容並不相同。準上開法務部意見，有關行政執行法第十五條規定，

既屬司法院院解字第二九一一號解釋之「特別規定」，而得作為對被繼承人之遺產執行之依據，則財政部原持納稅義務人逃漏稅或違反稅法其他作為或不作為義務，於裁罰確定後死亡者，可依行政執行法第十五條規定，就其遺產移送執行之見解，似無違誤（附件十）。

七、案經本院再函請行政院就前述財政部及法務部對相關法律之解釋與適用，具體表示意見（附件十一）。行政院以九十三年八月十七日院臺財字第○九三○○三四二○六號函復本院表示，前述財政部所復內容已就法律規定及學說、實務論述綦詳，該院贊同其見解（附件十二）。惟本院認為行政院及其所屬機關依據行政執行法第十五條之規定，就罰鍰受處分人之遺產移送行政執行機關強制執行，顯與憲法保障人民權利之意旨不符。

參、聲請解釋之理由及對本案所持之立場與見解

一、裁罰性之行政處分應本於「處罰法定主義」為之，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之：

按人民之財產權為憲法第十五條所保障，憲法第二十三條規定：「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。」國家對於人民之自由及權利有所限制，應以法律定之。是「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限制之處罰，自應本

於「處罰法定主義」為之。依據司法院釋字第四〇二號解釋：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條之意旨。」又司法院釋字第五二二號解釋：「涉及人民權利之限制，其刑罰之構成要件，應由法律定之；若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，其授權之目的、內容及範圍應具體明確，而自授權之法律規定中得預見其行為之可罰，方符刑罰明確性原則。」行政院九十二年七月九日第二八四七次行政院會議通過，送交立法院審議之「行政罰法草案」第四條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」即係「處罰法定主義」之明文化。行為人受行政裁罰後，於該裁罰尚未確定前即死亡，實務及通說皆認為，受處分之對象既已不存在，警惕作用已然喪失，如堅持由繼承人承受訴訟，無異於對義務人以外之第三人加以處罰，違反「行為人自己責任主義」、「無責任即無處罰」或「罰（罪）及一身」等原則。依據最高行政法院九十年裁字第一一一一號裁定要旨：「行政罰係國家為確保行政法秩序之維持，對於違規之行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；又其繼承人復不得承受違規行為人之訴訟程序。」旨在說明行政罰鍰有其「一身專屬」之特殊性，與一般公法上金錢給付義務之具「財產性」不同，自應以不同方式處理。

二、行政執行法第十五條之規定係有關具「財產性」之公法上金錢給付義務之執行程序規定，尚非罰鍰處分機關就受處分人遺產移送行政執行機關強制執行之法律依據：

本件財政部原主張，有關財務案件罰鍰裁處確定後，罰鍰之性質已自「一身專屬性」轉化為「財產性」，為一般租稅債務，得為繼承之標的，處分機關得就違規行為人之繼承人之固有財產移送行政執行機關強制執行。本院調查意見則認為所謂已確定罰鍰之性質由「一身專屬性」轉化為具「財產性」之見解，既乏法律明文規定，且未見司法實務支持。再自前述「罰（罪）及一身」、「行為人自己責任主義」等現代法治國家之法理念言之，行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，原裁處之目的既已無法達成，自無由轉化為「財產性」，當不得就違規行為人之繼承人之固有財產移送強制執行。再者，倘已確定罰鍰或罰金係屬單純之金錢上負擔，具有財產性，得為繼承之標的，則罰金又何須於刑事訴訟法第四百

七十條第三項增訂：「得就受刑人之遺產執行」？且其增訂理由亦指出，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。顯見我國實務及通說俱未認定罰鍰或罰金確定後即當然由「一身專屬性」轉化為「財產性」。刑事訴訟法有關罰金之執行，因有爭議，爰以法律明文增訂之，以期能符「處罰法定主義」之意旨。而有關罰鍰之執行，亦當如是。行政院（法務部及財政部）嗣引據司法院三十四年六月六日院解字第二九一一號解釋：「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。」認為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執行。」即係該號解釋所稱之「特別規定」。故行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關即可依據行政執行法第十五條之規定，就其遺產移送強制執行等情，惟查：

(一)行政執行法第十五條並非前述行政院所稱行政罰鍰之受處分人死亡後，得就其遺產強制執行之特別規定，而係就一般公法上金錢給付義務「應先執行標的」之程序規定，俾使行政執行機關得就一般公法上金錢給付義務先向遺產執行，毋庸因繼承之複雜問題，致有礙強制執行之特別規定。是行政執行署認為，倘義務人無遺產或遺產不足，未為限定繼承或拋棄繼承之

繼承人即不因本規定而得以免除其固有財產之被強制執行：行政執行法第十五條立法理由稱：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。該條文係參照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。」訂定之（該辦法於八十三年一月十四日廢止）。有關財務案件處理辦法第三十七條規定究係公法上金錢給付義務之實體法上規定，或僅係執行程序規定，法務部曾著函釋表示，該規定僅係就義務人死亡時，應先執行之標的及執行程序之規定，倘無遺產或遺產不足，尚可就繼承人之固有財產繼續執行。顯見該規定並非實體法上就有關義務人死亡時，應否執行或執行範圍之規定，而僅係「應先執行之標的」或「執行程序」規定。法務部八十一年三月四日律字第○二九九八號函釋：「財務案件處理辦法第三十七條、第四十五條第一項第四款及同條第二項規定觀之，似指納稅義務人死亡時若遺有財產者，法院應先對其遺產強制執行；若查無遺產可供執行，法院應通知移送機關限期查報納稅義務人之財產，如移送機關報明確無財產，或所報財產依法不得供執行，或逾期不報者，法院應發給執行憑證；均僅係

就應先執行之標的及執行程序而為規定，尚難據以排除民法繼承編有關規定之適用。」(附件十三)

依據行政執行法第十五條規定意旨，義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產執行，毋庸因複雜之繼承問題，或承受執行問題，致有礙公法上金錢給付義務之強制執行。亦即行政執行機關有選擇、裁量之權限，得先就義務人之遺產強制執行，毋庸等待複雜之繼承問題解決後，始繼續強制執行。是該規定均僅係就「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。再者，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有關「公法上金錢給付義務是否得為繼承之標的」之提案中，有關行政執行法第十五條規定之解釋，該署曾提出下列之意見（前揭財政部九十二年三月十七日函所附）：「參酌該立法理由，應認本條文之立法目的在確認：義務人死亡者，其財產雖自其死亡時起，除專屬於其本身者外，已為其繼承人所繼承，惟義務人生前已負之公法上金錢給付義務，不因義務人死亡而豁免，已成立之執行名義，不因義務人死亡而喪失其效力，

如移送機關已移送執行，執行程序並不因義務人死亡而停止，仍得逕對其遺產執行。又該條文並無限定行政執行處僅得對其遺產執行之意。故公法上金錢給付義務，原則上得為繼承之標的，如其繼承人未辦拋棄繼承或限定繼承者，行政執行處仍得對其繼承人之固有財產執行。」亦將行政執行法第十五條規定解釋為「義務人死亡，執行程序並不因而停止。」之執行程序規定，且自「該條文並無限定行政執行處僅得對其遺產執行之意。」之解釋觀之，顯見行政執行法之執行機關行政執行署亦未視行政執行法第十五條之規定為實體法規定。

前揭法務部函釋及所屬行政執行署之意見均說明行政執行法第十五條規定僅係執行程序規定，案經處分機關移送行政執行機關強制執行後，為求迅速執行，執行程序並不因義務人死亡而停止。倘認為行政執行法第十五條規定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，一般公法上金錢給付義務之執行標的應僅限遺產，不及於繼承人之固有財產才是。惟依據前述行政執行署所提意見，並未對行政執行法第十五條規定作如此解釋，而是認為倘無遺產或遺產不足，尚可對其未為限定繼承或拋棄繼承之繼承人之固有財產強制執行。是法務部行政

執行署亦將行政執行法第十五條規定視為執行程序規定，而非執行依據之實體法規定。

(二)行政罰鍰之受處分人死亡，依據司法實務解釋，處罰目的既無法達成，無論該罰鍰是否已確定，均應予註銷。倘依該罰鍰之性質，認應繼續執行，其執行標的為何，即應以法律明確規定之，俾符現代法治國家「處罰法定主義」、「法律明確性原則」及「罰（罪）及一身」等原則：

按公法上權利義務，係因人而生者，原則上，隨其主體而存續，如權利義務之主體死亡者，其原有之公法上權利義務關係，原則上，即隨之消滅。行政罰鍰具有「一身專屬性」向為實務及通說所肯認，其與一般公法上金錢給付義務之具有「財產性」，顯然不同。歷年來，司法實務即自行政罰鍰之目的解釋，罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍。故不論於義務人死亡時，罰鍰是否已經確定，均應歸於消滅，應予註銷，不得就遺產續為執行。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。」最高行政法院八十九年度判字第二五五六號判決要旨：「被繼承人劉○波補徵贈與稅部分，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，劉○波既已死亡，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。」該等實務見解旨在說明，行政罰鍰之一身專屬性，於受處分人死亡，即應註銷，不再處罰。與我國同係大陸法系國家之德國即以法律明文規定：「罰鍰不得對於當事人之遺產強制執行。」(違反秩序罰法第一百零一條參照)；另奧地利行政處罰法第十四條第二項亦規定：「受裁決人死亡時，免除罰鍰之執行。」(附件十四)

行政院引據前述司法院三十四年六月六日院解字第二九一一號解釋，認為行政執行法第十五條規定即係該號解釋所稱之「特別規定」。惟行政罰鍰具「一身專屬性」，與其他租稅債務等具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之性質，顯然有異，前者即有現代法治國家之「罰及一身」等原則之適用，受罰人死亡，應否再執行，或有爭議，至少亦應由法律明確規範之。且行政罰鍰種類繁多，處罰目的不一，亦應分別論之。行政罰鍰有對於違規之行為人施以財產上制裁，著重對違反義務行為施予制裁，使義務人因財產上之損失而感受「處罰痛苦」，而心生警惕，俾免再犯。除此之外，行政

罰鍰亦常有剝奪違規者之違規行為所獲得之不法利益為目的。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執行。」僅以「義務人」一詞統括各類型之公法上金錢給付義務之義務人及罰鍰之受處分人，倘作為行政罰鍰等「處罰」之實體法規定，其規範內容並不明確，顯無法為一般受規範者所得瞭解並預見其行為之後果，司法機關亦難據以認定罰鍰應否對其遺產執行，致行政機關得以便宜解釋，甚或任意解釋適用，顯已違反現代法治國家涉及人民權利義務事項之法律應具備可瞭解性、可預測性及可審查性等「明確性原則」（司法院釋字第五七三、五二二、五二一、四九一、四四五、四三二、二七六等號解釋參照）。

如前所述，倘將行政執行法第十五條規定解釋為行政罰鍰之實體法規定，不僅行政罰鍰，其他具「財產性」之一般租稅債務等一般公法上金錢給付義務之執行標的，亦應僅限於遺產，而不及繼承人之固有財產。惟行政院及其所屬機關就此類具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之執行標的，卻並未限定為遺產。倘義務人無遺產或遺產無法滿足強制執行，處分機關仍得依據民法第一千一百四十八條有關繼承人概括承受被繼承人財產上權利

義務之規定，就繼承人之固有財產移送強制執行。是行政機關對行政執行法第十五條規定之解釋，有關罰鍰之強制執行，即解釋為實體法規定，得就其遺產強制執行，至於就具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之強制執行，則又解釋該規定為執行之程序規定，顯有便宜解釋之嫌。

綜上，行政執行法第十五條係義務人死亡，其一般公法上金錢給付義務之強制執行程序規定，而非執行行政罰鍰之實體法上依據。罰鍰之處分機關應否就受處分人之遺產移送行政執行機關強制執行，應衡量處罰之目的，就個別行政法規之處罰規定，分別處理。縱使採整體統一之方式，以法律規定具「一身專屬性」之罰鍰，得就受處分人之遺產執行，亦須比照刑事訴訟法增訂第四百七十條第三項規定「罰金、沒收及追徵，得就受刑人之遺產執行。」以法律明確規定：「罰鍰，得就受處分人之遺產執行」，始符現代法治國家「處罰法定主義」、「罰及一身」及「法律明確性原則」等原則。

肆、關係文件之名稱及件數

附件一：彰化縣稅捐稽徵處處分書等行政救濟文書。

附件二：彰化縣稅捐稽徵處九十一年十二月四日彰稅法字第○九一○一四三八七七○函。

- 附件三：財政部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。
- 附件四：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決議。
- 附件五：財政部九十一年十月九日台稅六發字第○九一○四五四八六六號函。
- 附件六：財政部九十二年三月十七日台財稅字第○九二○○一四七二號函。
- 附件七：本院九十二年六月二十三日（九二）院台財字第○九二二二○○四三九號函及本院調查意見。
- 附件八：行政院九十二年十月七日院台財字第○九二○○五二五九四號函。
- 附件九：本院九十二年十二月二十二日（九二）院台財字第○九二二二○一○三七號函。
- 附件十：行政院九十三年六月一日院臺財字第○九三○○二五四○二號函。
- 附件十一：本院九十三年七月十四日（九三）院台財字第○九三二二○○六六八號函。
- 附件十二：行政院九十三年八月十七日院臺財字第○九三○○三四二○六號函。
- 附件十三：法務部八十一年三月四日律字第○二九九八

號函。

附件十四：德國違反秩序罰法第一百零一條及奧地利行政處罰法第十四條第二項。

(附件十二)

行政院函

中華民國 93 年 8 月 17 日

院臺財字第 0930034206 號

受文者：監察院

主旨：貴院函，為本院函復，貴院前糾正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，核有違失案之處理情形，仍囑就財政部所復內容及相關法律之解釋，具體表示意見見復一案，查財政部九十三年五月二十五日台財稅字第 0930451111 號函所復內容已就法律規定及學說、實務論述綦詳，本院贊同其見解，復請查照。

說明：復貴院九十三年七月十四日（九三）院台財字第 0932200668 號函。

院長 游 錫 堃

財政部函

中華民國 93 年 5 月 25 日
台財稅字第 0930451111 號

受文者：行政院

主旨：有關監察院前糾正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，惟本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，囑本部再行檢討改進乙案，謹擬具本部對本案之處理情形詳如說明，請鑒核。(九二財正一七)

說明：

- 一、依據鈞院九十二年十二月二十六日院臺財字第○九二○○七○○五一號函交下監察院審核意見辦理。
- 二、查上開糾正案前經本部參酌法務部九十二年八月二十七日法律字第○九二○○三○六七六號函，擬具處理意見，以九十二年九月二十三日台財稅字第○九二○四五六一○九號函，陳報鈞院核轉監察院在案。
- 三、監察院對本部上開處理情形仍有所指摘，促本部再行檢討改進。其中有關行政執行法第十五條：「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。」之規定，得否作為對義務人之遺產強制執

行之實體法依據部分，監察院指摘理由，主要有三，略述如下：(一)法務部與本部認定行政執行法第十五條係司法院院解字第二九一一號解釋所稱之特別規定，則依該解釋之意旨，相關機關除得逕對義務人之遺產強制執行外，尚得對其繼承人執行。準此，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，除被繼承人遺有財產，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」，即與院解字第二九一一號解釋之意旨有所出入。(二)法務部與本部認為行政執行法第十五條可作為公法上金錢給付義務之實體法上依據，則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，則一般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。(三)法務部與本部未說明行政執行法第十五條何以是院解字第二九一一號解釋之特別規定之理由，僅任意引據該條文之「立法說明」，即逕以條文規定作為執行違規行為人遺產之法律依據，既與現行司法解釋發生矛盾與衝突，又未審酌該等解釋適用行政執行法第十五條規定之局限性及其後果，非無便宜解釋適用法律之疑。

四、上開監察院指摘事項，因事涉所有行政罰鍰裁處確

定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否就其遺產移送執行及行政執行法第十五條之適用問題。經本部以九十三年一月十三日台財稅字第○九二○○七七七六六號函請法務部表示意見，案經該部以九十三年三月十八日法律字第○九三○○○二二九九號函復（該函及其附件，詳附件）略以：

- (一)按「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……」司法院院解字第二九一一號解釋有案。準此，如法律有特別規定，自仍得向其繼承人執行；又上述行政執行法第十五條規定，係上開解釋之「特別規定」，緣行政執行法第十五條係參照已廢止之財務案件處理辦法第三十七條規定：「納稅義務人或受處分人死亡遺有遺產者，法院應對其遺產強制執行。」所訂定。而該辦法第三十七條規定之意旨，係考量基於公法上義務僅及於一身之原則，欠稅人或受處分人雖遺有遺產，然已屬繼承人所有。就法理而言，即不得對之為強制執行。惟倘如此解釋，國家終無從執行以獲清償，則國家稅收必受影響。故以法律明定，應對納稅義務人或受處分人之遺產強制執行。蓋此項財產之執行，乃對遺產之追及，非為對繼承人之人的執行。……且學說上，亦有認為行政執行法第十五條之規定，可視為將以人為對象之義務，轉換為「遺產」附隨之義務，

與公法上義務一身專屬之原則尚無違背，可視為司法院院解字第二九一一號解釋「法令有特別規定」之情形。

(二)復按司法院院解字第二九一一號解釋，所揭示者係有關已確定之罰鍰不能向已死亡之被罰人之繼承人執行，並未明示不能對被罰人之遺產執行，而行政執行法第十五條即係明定對遺產之執行，此與上揭解釋並無牴觸。

(三)至於司法院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。」係在揭禁義務人已死亡者，主管機關不得再科處行政罰之問題；而院解字第二九一一號解釋，則在揭示處罰確定後有關執行之問題。二者解釋之內容並不相同。準上開法務部意見，有關行政執行法第十五條規定，既屬司法院院解字第二九一一號解釋之「特別規定」，而得作為對被繼承人之遺產執行之依據，則本部原持納稅義務人逃漏稅或違反稅法其他作為或不作為義務，於裁罰確定後死亡者，可依行政執行法第十五條規定，就其遺產移送強制執行之見解，似無違誤。

五、另監察院指摘本部將行政罰鍰比附援引、類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項有關罰金得就受刑人之遺產執行之規定，有違現代法治國家處罰法定主義乙節，應係對本部前揭函復鈞院之九十二年

九月二十三日台財稅字第○九二○四五六一○九號函誤解所致。蓋本部前揭函，係指出本部原認為確定之罰鍰可為繼承之標的，嗣因法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會第二十五次會議決議：「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，除被繼承人遺有財產，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」，與本部見解不同，經再加以衡酌後，認為罰金依刑事訴訟法第四百七十條第三項規定，得就受刑人之遺產執行。則罰金依該規定應不得為無限制繼承，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。故本部乃變更原持確定之罰鍰可為繼承標的之見解。該函並無就行政罰鍰比附援引、類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項有關罰金得就受刑人之遺產執行之意，行政罰鍰得執行受處分人遺產之法律依據為行政執行法第十五條，並非刑事訴訟法第四百七十條第三項，至為明確。

六、本案因涉及法律之解釋，如鈞院亦贊同本部及法務部之意見，惟仍不為監察院接受時，建議由監察院聲請大法官解釋，以杜爭議。

部長 林 全

（本件聲請書其餘附件略）