

行政執行程序遺產稅罰鍰案件再轉繼承人地位與執行範圍

盧秀虹

壹、案例事實

甲於民國 100 年死亡，遺有 A 土地一筆，經財政部臺灣省北區國稅局依據遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項第 2 款規定¹，以其繼承人乙為遺產稅納稅義務人，並依同法第 44 條規定²，以納稅義務人乙未依限辦理遺產稅申報，對乙課以罰鍰，待移送執行後，乙死亡，其繼承人為丙、丁，丙不久亦死亡，丙之繼承人為戊，而 A 地登記為丁、戊二人共同共有，則再轉繼承人戊是否為上開遺產稅罰鍰案件義務人？可否、如何對共同共有之 A 地執行？

貳、問題說明

行政執行法第 2 條規定：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制」，同法第 15 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」³，行政執行法施行細則第 2 條規定：「本法第 2 條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務。」明定罰鍰為公法上金錢給付義務之一種，然罰鍰案件經移送機關移送執行後，發生再轉繼承情形，再轉繼承

¹ 遺產及贈與稅法第 6 條規定「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。」

² 遺產及贈與稅法第 44 條規定「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰。」

³ 類似規定如強制執行法第 5 條第 3 項：「強制執行開始後，債務人死亡者，得續行強制執行。」，其立法目的謂：強制執行開始後，債務人死亡者，應由其繼承人承受該強制執行事件，其無繼承人者，則應對其遺產續行強制執行。

人非原罰鍰制裁對象，是否當然成為執行事件義務人？實務上如何處理？此係行政執行實務上常發生且無法迴避之課題，倘否認再轉繼承人為上開罰鍰案件之義務人，執行機關否得對丁、戊共同共有之 A 土地進行不動產拍賣程序？得否對繼承人共同共有權利執行？若然該如何執行？若肯定再轉繼承人為上開罰鍰案件義務人，則其執行範圍為何？本文探討範圍聚焦於行政執行法於罰鍰案件執行力主觀範圍確認及發生再轉繼承情形，對不動產拍賣實務所需面對之難題進行說明。

參、再轉繼承人於執行事件之地位—執行力之主觀範圍⁴

再轉繼承 (succession par transmission)，指繼承人已取得繼承權，但於繼承開始後死亡，該繼承權再由其繼承人為繼承者⁵。再轉繼承人於執行案件之地位，依據行政執行法第 26 條準用強制執行法第 4 條之 2 規定，為執行名義執行力之擴張而應受強制執行之人⁶。關於是否為執行名義效力所及之人，涉及執行當事人適格之判斷，屬執行法定要件之審查，由執行機關審定之⁷。

稅捐實務上對於移送執行後再轉繼承人於執行事件之地位係直接依據遺產及贈與稅法第 6 條、稅捐稽徵法第 14 條、民法繼承篇規定增列其為納稅義務人，不再重新核開繳

⁴ 執行名義執行力所及之人之範圍，學理上稱之為執行名義關於人之效力或執行名義執行力之主觀範圍，楊與齡著，強制執行法論，96 年 9 月修訂版，頁 219、張登科著，強制執行法，三民書局有限公司，101 年 8 月修訂版，頁 85。

⁵ 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭著，民法繼承新論，三民書局股份有限公司，修訂三版三刷，頁 43。

⁶ 高等行政法院 99 年訴字第 28 號判決、臺灣高等法院暨所屬法院 100 年法律座談會民執類提案第 15 號。

⁷ 許士宦著，執行力擴張與不動產執行，新學林出版股份有限公司，一版二刷，頁 33。執行機關收受移送書及各項文件後，應審查其是否符合執行要件，文件是否備齊，能補正者應囑移送機關補正，若文件齊備且符合要件者，即應開始執行，吳庚著，行政法之理論與實用，三民書局，2012 年 9 月增訂十二版，頁 521。

款通知單⁸。

肆、再轉繼承人於罰鍰案件之執行力擴張與執行範圍

一、罰鍰義務得否作為繼受標的

行政罰鍰（Administrative Penalty）係人民違反行政法上義務，經行政機關課予一定金錢之行政處分，係對受處分人之違規行為加以處罰，作用主要在於對違反義務行為施予制裁，使義務人因財產上之損失，心生警惕，而生遵守法規秩序，不再違反行政法上義務之目的⁹。行政罰鍰得否作為繼受標的，迭有爭議：

（一）肯定說

認為公法上之權利義務，僅隨主體而存續，不生繼承或讓與之問題，但已轉化為金錢給付者，則不受此限制，為避免爭議，行政執行法第 15 條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得對其遺產強制執行。」¹⁰；另依釋字第 621 號見解，罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依行政執行法第 15 條規定意旨，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執行，肯認行政執行法第 15 條亦適用罰鍰之執行。

（二）否定說

認為罰鍰具有專屬性，原則上不得為繼承之標的¹¹。釋字第 621 號解釋理由書大法官廖義男不同意見書略以：「義務人死

⁸ 財政部臺灣省北區國稅局新莊稽徵所民國 96 年 5 月 23 日北區國稅新莊四字第 0961010949 號函，其說明三：「有關函查本案增列再轉繼承人為納稅義務之法律依據為何乙節，請逕參照遺產及贈與稅法第 6 條、民法第 1138 條、第 1139 條、第 1148 條、稅捐稽徵法第 14 條規定及本案之繼承系統表即可查知，並予敘明。」

⁹ 蔡靖捐撰，「行政法上義務人死亡義務繼受之研究」，國立中正大學法律學研究所碩士論文，民國 98 年 6 月出版，頁 94 以下。

¹⁰ 吳庚著，前揭書，頁 523。

¹¹ 陳清秀，公法上金錢給付義務之強制執行，植根雜誌第 17 卷 7 期，頁 268、洪巧羚撰，論公法上金錢給付義務之強制執行，東海大學法律學研究所碩士論文，97 年 7 月，頁 8。

亡後，縱令其遺有財產，該遺產依民法第 1147 條及第 1148 條規定已為繼承人之繼承財產。堅持對遺產的執行，無異於對義務人以外之第三人，亦即繼承人，施加財產上不利益而形同處罰，實已違反「無責任即無處罰」或「罰及一身」等現代法治國家所確認之原則。行政執行法第 15 條，依其文義，尚不得解為係就「罰鍰處分後，義務人未繳納前死亡者，得就其遺產逕為強制執行」之特別規定。立法者如欲使罰鍰於受處分人死亡後，仍得對其遺產強制執行者，必須另為立法加以明定，並且應以該罰鍰之目的與作用，係在使違規行為人不能保有其因違規行為而取得之不法利益者為限（行政罰法第 18 條第 2 項參照）。一般以警惕作用為目的之罰鍰處分，因違規行為人已死亡，已失其警惕之對象，以罰鍰作為制裁手段並不能達成其警惕目的，應認為該罰鍰處分已失其繼續存在之意義而失效，罰鍰處分既然失其效力，即不能執行，更不能對義務人死亡後遺留之財產加以執行。」

（三）本文認為，基於處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益，況稅捐稽徵法第 46 條前段亦規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」未將罰鍰案件排除，故採肯定見解。法務部行政執行署行執一字第 0960005371 號函：「專屬於義務人一身之公法上金錢給付義務（例如罰鍰），義務人死亡後之強制執行事宜，因行政執行法第 15 條明定：「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。」故本部於 93 年 3 月 18 日以法律字第 0930002399 號函釋仍得對義務人之遺產強制執行，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，並不違背公法上義務僅及一身之原則」，亦採相同見解。

二、於罰鍰案件對再轉繼承人之執行範圍

民法第 1151 條規定，繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。稅捐稽徵法第 14 條後段復規定，納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由繼承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。亦即以全體共同共有人即全體繼承人為納稅義務人，每一繼承人對遺產稅之全部，均負有繳納義務。然延續上揭問題，於罰鍰案件對再轉繼承人是否亦有適用？

（一）否定說

認為罰鍰具有專屬性，原則上不得為繼承之標的，再轉繼承人自非罰鍰案件納稅義務人，則對其他繼承人（義務人）繼承之共同共有不動產得否進行拍賣程序有爭議：

1. 有認為仍得請求拍賣共同共有權利，執行標的為「共同共有人之權利」，而非「共同共有人之不動產」，依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 117 條規定，依對於其他財產權執行之規定執行之，而本件共同共有權利之標的為不動產，其拍賣程序，應類推適用不動產之執行程序¹²。拍定後買受人即成為共同共有人之一¹³。
2. 亦有認為應俟辦妥遺產分割後，始得進行拍賣，蓋共同共有之權利，如係基於繼承關係而來，則因繼承人於遺產分割析算完畢前，對特定物之共同共有權利，尚無法自一切權利義務共同共有之遺產中單獨抽離而為執行標的，故應俟辦妥遺產分割後，始得進行拍賣¹⁴。

（二）肯定說

¹²司法院民事廳，法院辦理民事執行實務參考手冊，96 年 6 月 8 日，頁 243、司法業務研究會 27 期 25。

¹³司法院院字第 1054 號解釋、最高法院 83 年度台抗字第 389 號、臺灣高等法院臺南分院 98 年度重抗字第 6 號、98 年度抗字第 15 號、97 年度重抗字第 63 號裁定意旨。

¹⁴臺灣高等法院暨所屬法院 98 年法律座談會民執類提案第 21 號、法務部 100 年 12 月 9 日法律字第 10000043930 號函、司法院民事廳，法院辦理民事執行實務 參考手冊，96 年 6 月 8 日，頁 243。

認為依據行政執行法第15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。」係針對繼承財產強制執行之範圍規定¹⁵。即就義務人金錢給付義務之強制執行僅就其遺產為之，非使繼承人繼承其公法上義務，乃係考量公法上金錢給付義務之義務人雖有遺產，然已屬繼承人所有，為免國家無從執行，影響國家稅收，故明文規定得就義務人之遺產強制執行之¹⁶。釋字第621號謂：「罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依行政執行法第15條規定意旨，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執行，其執行標的限於義務人之遺產。」

（三）本文認為，罰鍰繳納義務雖具有一身專屬性，至是否得對遺產執行，基於國家公益性考量，有其立法形成空間，行政執行法施行細則第2條規定：「本法第2條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務」，明定罰鍰為公法上金錢給付義務之一種，且公法上金錢給付之能否實現，攸關行政目的之貫徹。行政執行法第15條規定，係針對行政執行處所為強制執行之特別規定¹⁷，其執行標的僅以義務人死亡時

¹⁵ 蔡靖捐撰，前揭書，頁6。

¹⁶ 法務部93年3月18日法律字第0930002399號函、司法院54年6月22日台函民字第3754號採之。

¹⁷ 有提出反對見解者，認為行政執行法第15條僅為一般公法上金錢給付義務之「程序規定」，得否以之作為行政罰鍰執行之實質依據即有疑問。且行政執行法施行細則第2條僅係對行政執行法第2條所謂「公法上金錢給付義務」內容之解釋，並非對行政執行法第15條規定之遺產義務人之「義務」，所為之補充規定。實不得以行政機關訂定之施行細則，擴充解釋行政執行法第15條之規定，為包括行政罰法在內之所有公法上金錢給付義務之強制執行規定。且若大法官認為立法者就行為人受行政罰鍰之處分後，於執行前死亡者，應否繼續執行其遺產有立法形成之空間，則在法律未明文規定受罰鍰處分之義務人死亡後，得就其遺產強制執行前，即允許行政機關以施行細則方式擴大解釋法律規範，即有違權力分立與法律保留原則，且對財產權亦有不當干預之違憲疑慮。林騰鶴，論行政罰鍰對受罰人遺產之執行一評司法院大法官釋字第

所留遺產為限。是再轉繼承人仍為強制執行法第4條之2所規定執行力之主觀範圍所及，而執行範圍以因繼承所得之遺產為限。

肆、結語

行政執行法之立法目的一方面在伸張公權力、確保國家公法上金錢債權之實現，另一方面為遵守依法行政，兼顧人民權益之維護。罰鍰繳納義務雖具有一身專屬性，然基於國家公益性考量，本文認為罰鍰再轉繼承人為強制執行法第4條之2所規定執行力之主觀範圍所及，而執行範圍以因繼承所得之遺產為限，以兼顧國家公法債權與再轉繼承人於憲法層次財產權之保障。進而，對繼承之共同共有不動產，依行政執行法第26條準用強制執行法第11條第3項規定，待完成代辦繼承登記後，依不動產拍賣程序執行之。