

函覆財政部詢問關於司法院釋字第 622號解釋，所擬之措施是否與相關解釋意旨相符等疑義
發文機關：法務部行政執行署
發文字號：法務部行政執行署 96.08.24. 行執一字第0960005371號
發文日期：民國96年8月24日

主旨：檢送法務部96年 8月21日法律字第0960025506號函，請參考辦理。說明：旨揭法務部函，係財政部函詢有關大法官釋字第 622號解釋，法務部之意見，於辦理行政執行案件時，請參考辦理。

附件：法務部函

中華民國96年 8月21日法律字第0960025506號

主旨：貴部所詢司法院釋字第 622號解釋，是否認為公法上之租稅債務繼承人無需繼承？如無需繼承，則納稅義務人死亡時尚未繳納之稅捐債務，其債務之主體為何？另 貴部因應司法院釋字第 622號解釋所擬之措施是否與解釋意旨相符等疑義乙案，本部意見如說明二至五。請 查照參考。

說明：

一、復 貴部96年 5月24日台財稅字第 09604528950號函。

二、按稅捐繳納義務是否具一身專屬性而不得對繼承人之固有財產為執行疑義乙節，前經本部於93年 3月24日函詢 貴部意見，獲貴部於同年 8月 9日以台財稅字第 09304537100號函表示意見後，本部於同年 8月26日以法律字第0930033566號函復本部行政執行署略以：「稅捐繳納義務非專屬於義務人一身之義務，則依行政執行法第26條準用強制執行法第 4條之 2（執行名義執行力之主觀範圍）規定，原執行名義對於義務人之概括繼承人亦有效力，故除法律有特別規定者外，行政執行處似得依據原執行名義對未拋棄或限定繼承之繼承人之固有財產為執行。」在案（如附件 1）。至於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（如附件 2）；上開見解，嗣蒙司法院釋字第 621號解釋：「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』，係就負有公法上金錢給付義務之人死亡後，行政執行處應如何強制執行，所為之特別規定。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，依上開行政執行法第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。」所肯認。綜上，本部對於公法上金錢給付義務之義務人死亡後之強制執行所為之相關見解現仍相同，並未改變，合先敘明。

三、次按貴部本次所詢疑義所涉之司法院釋字第 622號解釋，係就最高行政法院92年 9月18日庭長法官聯席會議決議關於「被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅」部分，該號解釋認為逾越62年 2月 6日公布施行之遺產及贈與稅法第15條第 1項規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第19條及第15條規定之意旨不符。該號解釋理由書第 4段敘及：「被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位

，代為繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第 2 項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。」查大法官解釋之效力，除解釋主文外，是否及於解釋理由，我國相關法律及大法官解釋並未規定；德國聯邦憲法法院判決固然認為「構成主文的理由」亦有拘束力，惟該國仍有不少學者持反對意見（參照：吳庚著「憲法的解釋與適用」，2004 年 6 月第 3 版，第 431 頁），況上開所列釋字第 622 號解釋理由書內容是否屬於構成主文不可或缺之理由，亦有待商榷。

四、另查上開解釋理由書所創設之「代繳義務人」概念，是否僅限於贈與稅始有適用？抑或通用於所有稅捐義務而將造成如 貴部來函所指「公法上之租稅債務，繼承人無需繼承」之現象？因該解釋理由書並未深論，尚不得而知。惟查民法第 1148 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。」故前開「代繳義務人」概念與民法概括繼承原則是否有違？有無抵觸釋字第 621 號解釋意旨？均不無疑義。

五、綜上所述，本件疑義主要係涉及大法官解釋理由書之效力問題及解釋理由書內容之闡釋，貴部既已同時函詢司法院意見，仍請參酌該院函復意見或建議貴部逕行聲請大法官補充解釋，以杜爭議，俾便稅捐實務上之適用。

附件一：法務部函

中華民國 93 年 3 月 18 日法律字第 0930002399 號

主旨：關於監察院針對義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰，本部意見認為行政執行法第十五條規定為司法院院解字第 2911 號解釋之特別規定，因而可就其遺產移送強制執行所提指摘事項乙案，復如說明二、三。請 查照參考。

說明：

一、復 貴部 93 年 1 月 13 日台財稅字第 0920077766 號函。

二、本部意見如下：

（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 2911 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。」，係上開解釋之「特別規定」。緣行政執行法第 15 條係參照已廢止之財務案件處理辦法第 37 條規定：「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。」所訂定，而該辦法第 37 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財產，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，非為對繼承人之執行，並不違背公法上義務僅及一身之原則（附件 1—「臺灣高等法院暨所屬法院 57 年度第二次法律座談會」研討結果參照）。雖於當時學者有主張受處分人死亡時，不得對其遺產開始或續行執行者，然為實務上所不採（附件 2—姜豪著，財務案件處理實務概要，第 184 頁參照）。且學說上，亦有認為行政執行法第 15 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 2911 號解釋『法令有特別規定』之情形（附件 3—吳庚著，行政法之理論與實用，92 年 10 月增訂八版二刷，第 506 頁參照）。

（二）復按司法院 34 年 6 月 6 日院解字第 2911 號解釋，所揭示者係有關已經確定之罰鍰

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28年 9月23日院字第1924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2911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，併此敘明。

三、另建貴部於函復行政院時一併敘明，如行政院亦贊同本部意見，惟仍不為監察院所接受時，則建議由監察院聲請大法官解釋。

附件二：法務部函

中華民國93年 8月26日法律字第0930033566號

主旨：關於稅捐繳納義務是否具一身專屬性而不得對繼承人之固有財產為執行疑義一案，復如說明二、三。請 查照參考。

說明：

一、復 貴署92年 8月26日行執一字第0926000704號函及同年 9月 3日行執一字第0926000750號函。

二、關於旨揭疑義，前經本部分別於92年10月15日以法律字第0920038387號函及93年 3月24日以法律決字第0930008716號函徵詢財政部之意見，業據該部於93年 8月 9日以台財稅字第 09304537100號函復略為：

（一）按稅捐繳納義務屬公法上金錢給付義務，其性質具財產性，而不具一身專屬性，因此納稅義務人死亡時，除其繼承人拋棄繼承或限定繼承或法律另有規定外，依據繼承之法理，其納稅義務應由繼承人概括承受。此一見解，前經法務部81年 3月 4日法81律字第 02998號函及司法院院字第1924號解釋，明確釋示在案，本部（財政部）一向依此原則辦理。

（二）至於所得稅第71條之 1第 1項規定，中華民國境內居住之個人於年度中死亡，其死亡及以前年度依本法規定應申報課稅之所得，除依第71條規定免辦結算申報者外，應由遺囑執行人、繼承人或遺產管理人於死亡人死亡之日起三個月內，依本法之規定辦理結算申報，並就其遺產範圍內代負一切有關申報納稅之義務。但遺有配偶依第71條規定，合併辦理結算申報納稅。按上開規定，在於規範被繼承人「死亡及以前年度」有依所得稅法規定應申報課稅之所得者，應由遺囑執行人、繼承人、遺產管理人「代辦結算申報及繳納」事宜，並在其遺產範圍內代負一切有關申報納稅義務。如有滯欠稅款，可就遺產範圍內為強制執行，尚不宜執行繼承人之固有財產，始符上述條文之立法意旨。上開所得稅法第71條之 1（財產部來函似誤植為第71條）第 1項，似屬不得對繼承人之固有財產為執行之「法律特別規定」。至於被繼承人死亡前欠繳之綜合所得稅，尚非該條項之適用範圍，因此，該項欠稅之追債，仍應依（一）之原則辦理，亦即除其繼承人拋棄繼承或限定繼承或法律另有規定者外，可就繼承人之固有財產為強制執行。

三、據前揭財政部函釋意旨以觀，貴署針對旨揭疑義所擬意見，應以否定說：「即認稅捐繳納義務非專屬於義務人一身之義務，則依行政執行法第26條準用強制執行法第 4條之 2（執行名義執行力之主觀範圍）規定，原執行名義對於義務人之概括繼承人亦有效力，故除法律有特別規定者外，行政執行處似得依據原執行名義對未拋棄或限定繼承之繼承人之固有財產為執行。」為可採。又所得稅法第71條之 1第 1項規定，似屬不得對繼承人之固有財產為執行之「法律特別規定」，併此敘明。

四、檢附財政部93年 8月 9日台財稅字第 09304537100號函影本一份供參。

