

發文字號：法務部 101.06.01 法律字第 10100058040 號函

發文日期：民國 101 年 06 月 01 日

要旨：法務部就「遺產管理人違反申報遺產稅義務經稽徵機關對其裁處之罰鍰，可否以其固有財產為執行範圍之疑義一案」之意見

主旨：鈞院交議財政部函，為有關遺產管理人違反申報遺產稅義務經稽徵機關對其裁處之罰鍰，可否以其固有財產為執行範圍之疑義一案，本部意見如說明二至七，敬請 鑒核。

說明：一、復鈞院 101 年 3 月 15 日院臺財議字第 1010014951 號交議案件通知單及 101 年 4 月 3 日院臺財字第 1010127882 號催辦案件通知單。

二、按所謂稅捐秩序罰，係指對於違反租稅法上義務的行為，所科處刑罰以外的行政制裁，包括罰鍰、沒入、停止營業處分等，有關稅捐秩序罰之處罰，除各稅法另有特別規定外，仍有行政罰法之補充適用（陳清秀，稅法總論，2008 年 11 月第 5 版，第 639 頁參照）；與稅捐債務係國家或地方自治團體，以財政收入為目的，於具備法定課稅要件，所徵收之無特定對待給付之金錢給付（葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室第 17 期，第 91 頁參照），不論納稅義務人是否具備責任能力、有無故意或過失，在法律所定成立稅捐債務構成要件之事實實現時立時發生（最高行政法院 87 年度判字第 2336 號判決參照），二者之性質及要件不同，合先敘明。

三、次按遺產管理人為遺產及贈與稅法（以下簡稱遺贈稅法）第 6 條第 1 項第 3 款規定：「遺產稅之納稅義務人如左：…三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。」同法第 23 條第 1 項規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」是納稅義務人有依上開規定辦理申報遺產稅之義務。又依同法第 44 條規定：「納稅義務人違反第 23 條或第 24 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。」已明文納稅義務人（如遺產管理人）違反同法第 23 條所定應依期限申報遺產稅義務之裁罰，性質屬對於納稅義務人本人違反行政法上義務之稅捐秩序罰。

四、依司法院釋字第 687 號解釋，無責任即無處罰係憲法之原則。依前所述，遺產管理人未依限辦理遺產稅申報，經稽徵機關依同法第 44

條規定裁處罰鍰，係因其違反申報義務之行為，而非繼承人之違反行為，且法律並未明定繼承人負有監督遺產管理人之責任。又依民法第 1148 條第 1 項規定，被繼承人之遺產自繼承開始時，原則上歸繼承人所有。從而，財政部 101 年 3 月 12 日台財稅字第 10100511520 號函說明五之意旨，於裁處罰鍰中載明：「…應以被繼承人之遺產為執行標的」，無異以繼承人為處罰對象，顯與「無責任即無處罰之憲法原則」有違。

- 五、查遺贈稅法施行細則係依遺贈稅法第 55 條概括授權訂定之法規命令，僅得就遺贈稅法之技術性、細節性事項為規定，而不得涉及人民權利義務事項（司法院釋字第 658 號及第 660 號解釋參照），且其規定不得違反遺贈稅法及其授權範圍，以及其他法律之規定。遺贈稅法第 47 條雖規定：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額」，惟僅係違反該法相關罰鍰總額之限制，並非罰鍰對象之限制。是以，遺贈稅法施行細則第 22 條第 3 項規定：「遺產稅應納稅額、滯納金、罰鍰及應加徵之利息，在不超過遺產總額範圍內，仍得對遺產及已受納稅通知確定之繼承人之財產執行之。」所列罰鍰之執行標的範圍，恐已抵觸遺贈稅法規定及行政執行法之虞。再者，前司法行政部 54 年台函民字第 3666 號函：「蓋依民法第 1147 條規定，繼承人在被繼承人死亡而開始，被繼承人一經死亡，其財產即時歸繼承人所有，從而被繼承人之遺產雖經查封登記，繼承人仍得申請為遺產繼承登記。而該查封登記繼續附於繼承財產之上，債權人仍得就該遺產取償。又依同法第 1148 條及第 1153 條各規定，繼承人承受被繼承人財產上一切義務，並對於被繼承人之債務負連帶債務，如無限定之繼承或拋棄繼承之情形，被繼承人之債務，當然轉由繼承人承擔。故被繼承人之債權人除就查封之不動產取得清償外，尚可就繼承人之財產，供債權之清償。」係就被繼承人之債權人可就繼承人之財產執行之函釋，遺贈稅法施行細則第 22 條第 3 項規定參考上開函示規定可就其財產強制執行，尚難謂遺產管理人未依限辦理遺產稅申報，經稽徵機關依同法第 44 條規定裁處罰鍰亦僅得以遺產為執行標的。準此，稽徵機關對遺產管理人違反遺贈稅法第 23 條未依期限辦理申報之行為裁處罰鍰，自應依行政執行法第 11 條第 1 項規定：「義務人依法令或本於法令之行政處分或法院之裁定，負有公法上金錢給付義務，有下列情形之一，逾期不履行，

經主管機關移送者，由行政執行處就義務人之財產執行之…」，以違反依期限申報之遺產管理人之固有財產強制執行之。

六、至財政部 101 年 3 月 12 日台財稅字第 10100511520 號函（以下簡稱財政部函）說明四所舉實務上衍生問題，本部意見如次：

（一）遺產管理人依遺贈稅法規定即負有依期限辦理申報遺產稅及誠實納稅義務，如依財政部意見，遺產管理人違反申報義務之罰鍰以他人之遺產為執行標的，將使得無遺囑執行人及繼承人之遺產稅案件，縱經法院指定遺產管理人，因免對違反申報義務之遺產管理人之固有財產執行，勢必降低遺產管理人依遺贈稅法第 23 條規定遵期辦理遺產稅誠實申報之意願，遺產管理人易心存僥倖或投機，有抵觸遺贈稅法相關規定立法意旨之虞。

（二）至遺產管理人或遺囑執行人因其個人違反遺贈稅法申報義務而以其固有財產為執行標的，將影響其擔任意願，以及國有財產局為遺產管理人時需編列預算支應，及違反租稅人權等節，均屬現行遺贈稅法規定不合理所致，故本部以 101 年 1 月 18 日法律字第 10103100400 號函建議財政部循修法途徑解決。

七、另財政部函說明五略以，強制執行事件應為如何之執行，依執行名義之內容定之。至於執行事件之債權人有無執行名義所載之請求權，執行法院無審認判斷之權（最高法院 63 年台抗字第 376 號判例意旨參照）。然本部行政執行署所屬分署就執行名義是否妥當縱無從置喙，惟執行名義之內容仍應符合實體法規定，俾符依法行政原則。

正 本：行政院

副 本：財政部、法務部行政執行署、本部資訊處（第 1 類及第 2 類）、本部法律事務司（4 份）