・最高行政法院 105 年 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議(105/04/26)

【相關法條】

1. 訴願法 第 93 條 (101.06.27)
2. 行政執行法 第 15 條 (99.02.03)
3. 行政訴訟法 第 107、116 條 (103.06.18)
4. 區域計畫法 第 15、21 條 (89.01.26)
5. 稅捐稽徵法 第 39、49、50-2 條 (104.01.14)
6. 中華民國刑法 第 42 條 (104.12.30)
7. 刑事訴訟法 第 303、456、470 條 (104.02.04)

【決議】

下命處分生效後，即具執行力，除法律另有規定外，得爲強制執行。據稅捐稽徵法或稅法課處罰鍰之處分，屬下命處分，依稅捐稽徵法第 **50** 條之 **2** 規定，於行政爭訟程序終結前，免予移送強制執行，係法律特別規定暫緩執行，而非該處分不具執行力。因此，在受此類處罰鍰處分之義務人留有遺產之情形，有司法院釋字第 **621** 號解釋之適用，本院 **90** 年 **12** 月份第 **2** 次庭長法官聯席會議決議，在此情形，不得援用。

【法律問題】

本院 **90** 年 **12** 月份第 **2** 次庭長法官聯席會議決議：「行政罰鍰係國家爲確保行政法秩序之維持，對於違規之行爲人所施之財產上制裁，而違規行爲之行政法上責任，性質上不得作爲繼承之對象。如違規行爲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，對該違規行爲人也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爲人之訴訟程序，受理行政訴訟之高等行政法院應適用行政訴訟法第 **107** 條第 **1** 項第 **3** 款，以裁定駁回違規行爲人之起訴。」在司法院釋字第 **621** 號解釋後，就依稅捐稽徵法或稅法課處罰鍰之處分（下稱稅捐罰鍰處分）尚未確定前，在該處分義務人留有遺產之情形，本院上開決議可否繼續援用？

【甲說】否定說（就稅捐罰鍰處分，仍不得援用）

1. 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，所爲之特別規定。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，得爲強制執行，其執行標的限於義務人之遺產。」

2. 罰鍰處分生效後，在相對人不自動履行該金錢給付義務時，通常行政機關即得依行政執行法等相關規定，以強制手段使其履行義務，此即罰鍰處分之執行力。

3. 又依稅捐稽徵法第 **49** 條準用同法第 **39** 條第 **1** 項規定：「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 **30** 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第 **35** 條規定

【高點法律專班】
版權所有，重製必究！

申請復查者，暫緩移送強制執行。」第 50 條之 2　規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第 39 條規定予以強制執行。」

4. 稅捐稽徵法第 50 條之 2　既規定稅捐罰鍰處分，「於行政救濟程序終結前」，免依稅捐稽徵法第 39 條關於「納稅義務人於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，移送強制執行」之規定，移送強制執行，而非終局不得執行，屬一暫緩移送強制執行之規定。

5. 是以稅捐罰鍰處分，在該處分義務人留有遺產之情形，仍有司法院釋字第 621 號解釋之適用，本院上開決議不應再繼續援用。

【乙說】肯定說（就稅捐罰鍰處分，仍可繼續援用）

1. 依稅捐稽徵法第 50 條之 2　規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第 39 條規定予以強制執行。」即稅捐罰鍰處分須至確定始具執行力。
2. 司法院釋字第 621　號解釋既係：「罰鍰之處分作成而具執行力後，……」，顯是以具執行力之罰鍰處分爲適用前提。
3. 稅捐罰鍰處分須至確定始具執行力，因此稅捐罰鍰處分在訴訟中，因尚未確定不具執行力，即使處分義務人留有遺產，亦不得對遺產爲執行。本院上開決議就稅捐罰鍰處分，仍可繼續援用。

【表決結果】

採甲說（否定說）之結論。

【決議】

如決議文。

研究意見：　　第五庭吳法官東都　提

建　　議：擬採乙說。

理由如下：

一、下命處分作成後，除法律另有規定外，具有執行力。此從訴願法第 93　條第 1　項及行政訴訟法第 116　條第 1　項，可得其依據。而訴願法第 93 條第 1　項及行政訴訟法第 116 條第 1　項所稱另有規定之「法律」，包括稅捐稽徵法第 39 條及第 50 條之 2（註一）。稅捐稽徵法第 39 條：「（第 1　項）納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。（第 2 項）前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保者。三、納稅義務人依前 2 款規定繳納半數稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第 24 條第 1　項規定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得爲移轉或設定他項權利者。」是以繳納稅款之行政處分，於納稅義務人依稅捐稽徵法第 35 條申請復查，或復查決定後，有同法第 39 條第 2　項所列各款之情形者，暫緩移送強制執行，即屬不具執行力（註二）。又同法第 50 條之 2：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽

【高點法律專班】
版權所有，重製必究！

徵機關處分之，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第 39 條規定予以強制執行。」據此，稅捐罰鍰處分在確定前，「免依稅捐稽徵法第 39 條規定予以強制執行」。而所謂「免依稅捐稽徵法第 39 條規定予以強制執行」，係指免除稅捐稽徵法第 39 條第 1 項本文之「於繳納期間屆滿 30 日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行」。稅捐罰鍰處分在確定前既免予強制執行，即是確定前不具執行力。換言之，無論是繳納稅款之暫緩移送執行，或是稅捐罰鍰處分未確定前之免予強制執行，均使處分不具執行力。

二、罰鍰處分後，義務人未繳納前死亡者，其罰鍰繳納義務具有一身專屬性（司法院釋字第 621 號解釋理由參照），該項義務無從成爲概括繼承之標的（註三）。一般的罰鍰處分，因作成後即具執行力，符合司法院釋字第 621 號解釋文所稱「罰鍰之處分作成而具執行力」之情形，而於處分作成後，義務人死亡並遺有財產者，得依行政執行法第 15 條規定對義務人之遺產爲強制執行。惟稅捐罰鍰處分未確定前，既不具執行力，並不符合司法院釋字第 621 號解釋文所稱「罰鍰之處分作成而具執行力」之情形，無該號解釋之適用，此際應回歸適用本院庭長法官聯席會之相關決議。查本院 90 年 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「行政罰鍰係國家爲確保行政法秩序之維持，對於違規之行爲人所施之財產上制裁，而違規行爲之行政法上責任，性質上不得作爲繼承之對象。如違規行爲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，對該違規行爲人也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爲人之訴訟程序，受理行政訴訟之高等行政法院應適用行政訴訟法第 107 條第 1 項第 3 款，以裁定駁回違規行爲人之起訴。」雖然該決議對象之法律問題係涉及違反對區域計畫法第 15 條第 1 項之違規行爲人，依同法第 21 條裁處之罰鍰處分，該決議所揭示之抽象法律原則，就未確定即可執行之罰鍰處分，固因與司法院釋字第 621 號解釋牴觸而不得再援用。然對確定後始能執行之稅捐罰鍰處分，上開本院決議並未牴觸該司法院解釋，尤其該號解釋引用司法院院解字第 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」，而認行政執行法第 15 條爲該號解釋所稱之「法令有特別規定」，並未否定財務法規科處罰鍰之裁定「確定後」執行，現行稅捐罰鍰處分既是於確定後執行，適用行政執行法第 15 條時，自是限於裁罰確定之情形（註四）。因此，稅捐罰鍰處分未確定前，義務人死亡者，該罰鍰繳納義務既不能繼承，亦不能對遺產執行，繼承人無訴訟之實益，應依本院上開決議結論，裁定駁回義務人提起之訴訟。

三、刑事裁判除保安處分或法律另有規定外，於確定後執行之（刑事訴訟法第 456 條）。是以處罰金之裁判於確定後，始能執行（刑法第 42 條第 1 項本文）。而罰金得就受刑人之遺產執行（刑事訴訟法第 470 條第 3 項）。因此，罰金之裁判確定後，受刑人死亡者，得就其遺產執行；罰金之裁判後確定前，被告死亡者，於上訴中，上訴審法院應爲不受理判決（刑事訴訟法第 303 條第 5 款），即無從對遺產執行罰金之裁判。稅捐罰鍰處分具一身專屬性，於確定後始能執行，此與罰金裁判相同；行政執行法第 15 條規定含罰鍰之公法上金錢給付義務，得就遺產爲執行，此與刑事訴訟法第 470 條第 3 項規定罰金得就受刑人之遺產執行，亦相類似。基於法秩序之一致性，罰金之裁判確定前，被告死亡者，遺產既不受執行，稅捐罰鍰處分確定前，義務人死亡者，遺產亦應不受執行（註五）。

四、因此，本院上開決議對於未確定之稅捐罰鍰處分，仍可繼續援用。

五、如採乙說，本院上開決議之文字亦應配合司法院釋字第 621 號解釋作適當之修正，並表明適用於確定後始能執行之（稅捐）罰鍰處分。

【高點法律專班】
版權所有，重製必究！

註一：參閱，陳清秀，行政訴訟法，2013　年版，頁 778。在德國法，提起行政爭訟，行政處分停止執行之情形，於行政處分確定前，不具執行性（Vollziehbarkeit），即不具執行力，Vgl. App/Wettlaufer, Verwaltungsvollstreckungsrecht, 5.Aufl.,2011,§ 8, Rn.11; Maurer, § 20, Rn.7, 17.Aufl.,2009.

註二：參閱，吳庚，行政法之理論與實用，增訂 13 版，2015　年 2　月，頁 376：「……稅捐稽徵法，其第 35 條規定，對核定稅額之處分不服者，申請復查須先繳納核定稅額通知書上所列稅款三分之一或二分之一（或提供擔保）；一旦進入復查及其後續之爭訟程序，行政處分（即核定稅額通書）即不具有執行力，須俟全案確定之後始能移送執行（同法第 39 條）。」林錫堯，行政法要義，3 版，2006　年 9　月，頁 317：「行政處分之執行力，原則上，於行政處分合法送達、通知或使知悉而依其內容發生效力後，即已發生……，但如法律有特別規定其執行力發生時點者（例如社會秩序維護法第 51 條規定裁處確定後始得執行），或法律另規定得因提起行政爭訟或在一定條件下得停止執行者（例如：銀行法第 134　條第 3 項、稅捐稽徵法第 39 條），……，不在此限。」

註三：罰鍰處分作成後，受處分人（義務人）死亡，此死亡事實對罰鍰處分產生如何之影響，論者有幾種見解：一是罰鍰處分失其效力，參見，司法院釋字第 621　號解釋廖義男大法官之不同意見書；蔡宗珍，公法上無主義務之強制執行？，中研院法學期刊，第 2　期，2008 年 3　月，頁 293；林騰鷂，論行政罰鍰對受罰人遺產之執行－評司法院大法官釋字第 621 號解釋，月旦法學雜誌，149 期，頁 245；本院 90 年 12 月份第 2　次庭長法官聯席會議決議。二是具執行力之罰鍰處分並不失其效力，但罰鍰之繳納義務具有一身專屬性，不可成爲概括（一般）繼承（受）之標的，但因行政執行法第 15 條之特別規定，得對遺產強制執行，參見，司法院釋字第 621　號解釋。三是裁處確定之罰鍰，已屬受罰人之公法上給付義務，無一身專屬性，可爲繼承人所繼承，縱然限定對遺產爲強制執行，實質上仍係對繼承人爲之，參見，陳敏，行政法總論，第 8 版，2013　年 9　月，頁 856、857 。

註四：另參閱，吳庚，前揭書，頁 531；陳敏，前揭書，頁 839。

註五：論者舉德國違反秩序罰法第 101　條及奧地利行政罰法第 14 條第 2 項，均規定受處罰人死亡，罰鍰不得執行，見林騰鷂，前揭文，頁 242、243 。

【高點法律專班】
版權所有，重製必究！