

公法判解

處分義務人留有遺產，稅捐罰鍰處分未確定前之效力

最高行政法院105年4月份第2次庭長法官聯席會議

【實務選擇題】

下列有關行政處分執行力之敘述，何者錯誤？

- (A) 下命處分之執行力自處分確定時起發生
- (B) 原處分機關得停止行政處分之執行
- (C) 訴願決定機關亦得停止行政處分之執行
- (D) 提起行政爭訟並不當然停止原處分之執行

答案：A

【決議要旨】

下命處分生效後，即具執行力，除法律另有規定外，得為強制執行。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。

【研究速覽】

針對最高行政法院90年12月份第2次庭長法官聯席會議決議是否繼續援用，有以下二說討論：

一、否定說：就稅捐罰鍰處分，仍不得援用

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。」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。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。」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。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，90年12月份第2次庭長法官聯席會議決議不應再繼續援用。

二、肯定說：就稅捐罰鍰處分，仍可繼續援用

1. 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。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，不得為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。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。

2. 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），該項義務無從成為概括繼承之標的。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為強制執行。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，而違規行為之行政法上責任，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為人之訴訟程序，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，以裁定駁回違規行為人之起訴。」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項之違規行為人，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條為該號解釋所稱之「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。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。

3. 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，上訴審法院應為不受理判決（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，得就遺產為執行，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。

4.因此，90年12月份第2次庭長法官聯席會議決議對於未確定之稅捐罰鍰處分，仍可繼續援用。

5.90年12月份第2次庭長法官聯席會議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。

【相關法條】

訴願法第 93 條

行政執行法第 15 條

行政訴訟法第 107 條、第 116 條

區域計畫法第 15 條、第 21 條

中華民國刑法第 42 條

刑事訴訟法第 303 條、第 456 條、第 470 條

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！