

發文字號：法務部 101.01.18 法律字第 10103100400 號函

發文日期：民國 101 年 01 月 18 日

要 旨：遺產及贈與稅法第 6、23、44、45 條等規定參照，稅捐稽徵機關依法裁處係在處罰遺產管理人違反稅法上申報義務、誠實申報行為，屬「稅捐秩序罰」範疇，故移送行政執行時，自應以違反義務人固有財產為執行範圍

主 旨：有關遺產管理人短漏報遺產經稽徵機關對其補繳遺產稅及裁處罰鍰，則於稅款及罰鍰移送強制執行時，可否以其固有財產為執行範圍疑義乙案，復如說明二至五，請 查照。

說 明：一、復 貴部 100 年 9 月 26 日台財稅字第 10000235470 號函。

二、按稅捐者，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），故不論納稅義務人是否具備責任能力、有無故意或過失，凡符合法定課稅要件者，國家或地方自治團體即對之享有稅捐債權。而稅捐秩序罰，則係指對於違反稅法上義務之行為，所科處刑罰以外之行政制裁，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（諸如責任能力、故意過失等規定）（陳清秀，稅法總論，2008 年 11 月第五版，第 639 頁參照）。職此，稅捐債務與稅捐秩序罰，兩者性質互異，要件亦屬有別，實不應混為一談，合先敘明。

三、次按「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。」、「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六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」、「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。」、「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以二倍以下之罰鍰。」分別為遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項第 3 款、第 23 條第 1 項前段、第 44 條及第 45 條所明定。本件稅捐稽徵機關依遺產及贈與稅法第 44 條、第 45 條所為之裁處，係在處罰遺產管理人劉君違反稅法上申報義務、誠實申報之行為，屬「稅捐秩序罰」之範疇，故該罰鍰移送行政執行時，自應以違反義務人劉君之固有財產為執行範圍。查來函說明三之（二）所引學者見解，僅係

就「遺產稅」之情形而為闡述，尚不得據認「稅捐秩序罰」之執行範圍亦受遺產之限制。另來函援引民法第 1184 條及非訟事件法第 148 條規定，認遺產稅款及罰款之繳納義務，不應由遺產管理人以其固有財產負擔乙節，不僅於論理上容有矛盾之處（先是主張應由承認繼承之繼承人負擔，復而主張應以遺產為執行標的），於法理上，亦混淆了租稅債務與租稅秩序罰之概念。貴部 100 年 5 月 3 日台財稅字第 10004507500 號令末段：「遺產管理人性質上係形式上之納稅義務人，應免對其固有財產執行。」並未區分遺產稅或罰鍰均一體適用，似有未妥，建請再酌。

四、又行政執行法第 13 條第 1 項第 1 款、第 2 款及第 2 項規定：「移送機關於移送行政執行處執行時，應檢附下列文件：一、移送書。二、處分文書、裁定書或義務人依法令負有義務之證明文件。..（第 1 項）前項移送書應載明義務人之姓名...。（第 2 項）」本件執行名義即財政部臺灣省中區國稅局 95 年 3 月 29 日 94 年度財遺產更一字第 50092100213 號處分書裁處之受處分人為劉君（遺產管理人），裁處主文為「受處分人未依規定辦理被繼承人劉○○君遺產稅申報，處罰鍰新臺幣 137 萬 9400 元。」且處分書中亦未見有以被繼承人之遺產為執行標的之註記，是本件執行機關以劉君之固有財產為執行標的，於法尚無不合。

五、至來函所指如以遺產管理人之固有財產為執行，則被繼承人可藉遺囑指定無資力之人為遺囑執行人，從而規避罰鍰之繳納，並有降低擔任遺產管理人或遺囑執行人意願之情事，且於國有財產局擔任遺產管理人時，恐需編列預算支應罰鍰之支付等節，核屬立法裁量之問題，如有必要，仍請 貴部循修法程序解決，以杜爭端。

正 本：財政部

副 本：司法院、本部行政執行署、訴願會、資訊處（第 1 類）、法律事務司（4 份）