

解釋字號：司法院 95.12.22 釋字第 621 號

解釋日期：民國 95 年 12 月 22 日

解釋文：行政執行法第十五條規定：「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十五條規定意旨，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。

理由書：行政罰鍰係人民違反行政法上義務，經行政機關課予給付一定金錢之行政處分。行政罰鍰之科處，係對受處分人之違規行為加以處罰，若處分作成前，違規行為人死亡者，受處分之主體已不存在，喪失其負擔罰鍰義務之能力，且對已死亡者再作懲罰性處分，已無實質意義，自不應再行科處。本院院字第一九二四號解釋「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」，即係闡明此旨。

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，至是否得對遺產執行，於法律有特別規定者，從其規定。蓋國家以公權力對於人民違反行政法規義務者科處罰鍰，其處罰事由必然與公共事務有關。而處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益。行為人受行政罰鍰之處分後，於執行前死亡者，究應優先考量罰鍰報應或矯正違規人民個人行為之本質，而認罰鍰之警惕作用已喪失，故不應執行；或應優先考量罰鍰制裁違規行為外部結果之本質，而認罰鍰用以建立法治秩序與促進公共利益之作用，不因義務人死亡而喪失，故應繼續執行，立法者就以上二種考量，有其形成之空間。

行政執行法第二條規定：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制」，第十五條規定：「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」，行政執行法施行細則基於該法第四十三條之授權，於第二條規定：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務」，明定罰鍰為公法上金錢給付義務之一種，並未違背法律授權之意旨。揆諸公法上金錢給付之能否實現，攸關行政目的之貫徹與迅

速執行。是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，尚屬合理必要。故依現行法規定，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十五條規定意旨，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，並無不予強制執行之法律依據。惟上開行政執行法第十五條規定，係針對行政執行處所為強制執行之特別規定，其執行標的僅以義務人死亡時所留遺產為限。至本院院解字第二九一一號解釋前段所謂「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」，係指如無法令特別規定，不能向其繼承人之固有財產執行而言；罰鍰處分生效後、繳納前，受處分人死亡而遺有財產者，依行政執行法第十五條規定，該遺產既得由行政執行處強制執行，致對其繼承人依民法第一千一百四十八條規定所得繼承之遺產，有所限制，自應許繼承人以利害關係人身分提起或續行行政救濟（訴願法第十四條第二項、第十八條，行政訴訟法第四條第三項、第一百八十六條，民事訴訟法第一百六十八條及第一百七十六條等參照）；又本件解釋範圍，不及於罰鍰以外之公法上金錢給付義務，均併予指明。

大法官會議主席	大法官	翁岳生
	大法官	林永謀
		王和雄
		謝在全
		賴英照
		廖義男
		徐璧湖
		彭鳳至
		林子儀
		許宗力
		許玉秀

協同意見書

大法官	彭鳳至
	徐璧湖
	許宗力
	林子儀

本件監察院就其行使調查及糾正權，適用行政執行法第十五條規定，認該條僅係有關得為繼承之一般公法上金錢給付義務「應先執行標的」之程序規定，並非罰鍰而就義務人之遺產執行之實體規定；行政院則認該條乃以法律明定，行政執行處應對納稅義務人或受處分人之遺產強制執行之實體規定。監察院認行政院上開維持財政部所持見解，有違憲法第十九條租稅法律主義及處罰法定主義之本旨（註一）。監察院因行使職權與行政院適用同一法律所表示之見解有異，聲請統一解釋。

本件解釋認罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依行政執行法第十五條規定意旨，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，僅限於義務人之遺產，本席等敬表同意。又罰鍰並非租稅；且本件處罰之依據，為行為時土地稅法第五十五條之二規定，聲請意旨並未針對該條規定聲請解釋，因此本件就系爭法律見解之歧異是否有違憲法第十九條租稅法律主義及處罰法定主義部分未加解釋，本席等亦敬表同意。惟本件聲請意旨指摘行政院對行政執行法第十五條規定之解釋，違反「罰（罪）及一身」及「法律明確性原則」（註二）部分，以及本件系爭法律見解之歧異，是否涉及其中之一可使被解釋之行政執行法第十五條規定合憲，另一則可能使其違憲，因此大法官應以合憲解釋方法為統一解釋部分，其理由尚有補充說明之必要，爰提出協同意見書。

一、法規統一解釋之方法與問題

1、法規統一解釋之方法

統一解釋，乃就法規解釋上之爭議，依法由大法官作成有拘束力之解釋，本質上為法之解釋。

法之解釋，是以文義、體系、歷史、目的、合憲解釋等方法，使法條文字之意涵，得以澄清。解釋法律時，應先為文義解釋，有多數解釋可能時，始利用其他解釋方法（註三）。法規之解釋，不一定發生憲法爭議，因此大法官為統一解釋時，並非必須適用合憲解釋方法。

惟合憲解釋既為法之解釋方法之一種，乃任何有權解釋法令之機關，必要時所應適用之解釋方法。大法官為統一解釋而有必要時，自不例外。譬如有爭議之解釋，若均在法規文義解釋之合理範圍內，而其中一種可使被解釋之法規合憲，而另一種將導致被解釋之法規違憲時，大法官自應本於合憲解釋方法，依可使被解釋之法規合憲之解釋，作成統一解釋。

2、統一解釋適用合憲解釋方法之問題

大法官進行統一解釋程序而必要時，既應依合憲解釋方法為統一解釋，則作為解釋對象之法規是否合憲，或基於如何之解釋始為合憲，必須個案審查，不能預先推定作為統一解釋對象之法規，全部合憲。大法官於個案審查

中，如窮盡所有解釋方法，皆無法獲致「合憲統一解釋」之結論，因此確信作為解釋對象之法規為違憲時，是否仍可作成確信為違憲法律之統一解釋？又大法官如作成「合憲統一解釋」，或宣示並無為合憲解釋之必要，是否均包含被解釋之法規為合憲之確認？其效力如何？不無疑義。針對以上問題，本席等淺見如下：

甲、統一解釋程序、違憲審查程序之轉換與解釋效力

普通法院法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，應許各級法院以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋，迭經本院釋字第三七一號、第五七二號及第五九〇號解釋在案。

參酌上開本院解釋意旨，則大法官審理統一解釋案件時，對於應解釋之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，亦應裁定停止統一解釋程序，並聲請釋憲機關為法律違憲審查。

由於我國憲法及法律規定，行使法規違憲審查與法規統一解釋者，為相同司法機關之相同組成人員，即司法院大法官。因此並無另一釋憲機關，得以解決法規統一解釋程序中之法規違憲審查問題。此時如認大法官「不得為訴外裁判」而應就確信為違憲之法規作成統一解釋，不僅誤解審判上憲法與法律之適用亦應受當事人聲明之拘束，且違反憲法及法律明定法規違憲審查制度並設置大法官之本旨。

大法官於統一解釋之個案審查中，如窮盡所有解釋方法，皆無法獲致「合憲統一解釋」之結論，而確信作為解釋對象之法規為違憲時，其程序應如何進行，立法者實應予立法明定。在現行法無明文規定之情形下，大法官宜參諸釋字第三七一號解釋意旨，以相關解釋闡釋其程序，如依職權或諭知聲請人聲請停止統一解釋程序，轉換為違憲審查程序以宣告相關法令違憲（註四），並明定原聲請統一解釋案件之處理方式等。如此依法規違憲審查程序所為法規違憲之宣告，自具有確定終局之效力。

乙、「合憲統一解釋」之效力

大法官於個案審查中，認為有爭議之數種法規解釋，有一種可使被解釋之法規合憲，另一種可能導致被解釋之法規違憲，而依合憲解釋方法，作成「合憲統一解釋」時，仍屬大法官依統一解釋程序所為之認定。故該被解釋之法規於特定解釋下為合憲之判斷，僅具有統一解釋案件

先決問題之裁判效力，與被解釋法規經依法規違憲審查程序認定為合憲或違憲，因而具有確定終局之效力者不同。

丙、宣示無須為合憲解釋之效力

大法官於個案審查時，就聲請意旨指摘有爭議之數種法規解釋中有一種可能導致被解釋之法規違憲，而宣示有爭議之數種法規解釋，並無任何一種可能導致被解釋之法規違憲，故尚無須適用合憲解釋方法為統一解釋時，亦屬大法官依統一解釋程序，就該被解釋法規於相關解釋下為合憲之判斷，故亦僅具有統一解釋案件先決問題之裁判效力。

二、行政執行法第十五條規定之解釋

1、文義與體系解釋

行政執行法第十五條規定：「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」，其中「義務人」是何所指，有待解釋。由於該條規定於該法第二章「公法上金錢給付義務之執行」，故該條所謂義務人，依該法之體系，應解釋為「公法上金錢給付義務之義務人」，此觀該章各條（註五）皆以「義務人」指稱「公法上金錢給付義務之義務人」自明。

又何謂「公法上金錢給付義務」，應依各行政實體法認定之。罰鍰為公法上金錢給付義務發生原因之一，此觀行政罰法及各行政實體法相關規定自明。行政執行法第二條規定：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制」，同法第四十三條授權訂定之施行細則第二條為求明確，乃就該條所稱公法上金錢給付義務，依法明定如下：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務」。自以上法律及法律授權訂定之施行細則規定，尤可明確得知，罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，此一公法上金錢給付義務，依行政執行法第十五條規定，於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。以上法規內容，與刑事訴訟法第四百七十條第三項明文規定：「罰金、沒收、追徵、追繳及抵償，得就受刑人之遺產執行」相當。且上開解釋，亦為聲請意旨所肯認（註六）。

2、歷史及目的解釋

中華民國七十二年一月行政院指示法務部進行行政執行法之修法工作。同年九月法務部行政執行法研究修正委員會第十五次會議，葛義才委員表示：「公法上義務有一大原則，僅及於義務人一身，不及於他人，他人不負履行之義務，義務主體消滅時，義務亦隨之消滅。執行義務人為誰應視實體法

之規定而定。西德一九五三年聯邦行政強制執行法第二條第一項：對他人之給付義務負有履行責任之人。究何所指？可能係指遺產管理人、破產管理人等而言。公法上給付義務如於行政執行開始後，執行中義務人死亡，義務主體已不存在，是否尚可對其遺產繼續執行？似應於本法研修中予以討論，目前實務上，若干行政執行，都適用強制執行法為之，依該法第五條第二項規定如強制執行開始後，債務人死亡者，仍應對其遺產繼續行強制執行。如無明文規定是否適法，頗成問題」（註七）。七十九年九月法務部進行「行政執行法再修正條文草案」之研擬，該再修正草案初稿第十六條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得對其遺產強制執行」，第一次出現有關對遺產執行之規定，其立法理由為：「公法上金錢給付義務之執行，主要係對義務人之財產為執行，如義務人死亡而遺有財產者，為貫徹行政目的，迅速執行起見，自得對其遺產強制執行，爰參照財務案件處理辦法第三十七條訂定之」（註八）。八十七年四月上開重行修正條文草案第十六條規定修正為：「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」。同年十月立法院二讀、三讀通過上開修正規定，條號並修正為第十五條。

自上開行政執行法第十五條規定之立法過程及立法目的可知，該條規定乃在明定公法上金錢給付義務之執行，主要係對義務人之財產為執行，如義務人死亡而遺有財產者，自得對其遺產強制執行，故為公法上金錢給付義務應為強制執行及其執行標的之實體特別規定，既未限制其範圍於「得為繼承之一般公法上金錢給付義務」，亦未區分「財產性」或「一身專屬性」之公法上金錢給付義務，尤未曾論及「應先執行標的」之程序問題。

3、合憲解釋

受罰鍰處分之義務人死亡後，能否就其遺產執行，學說及實務見解雖各不相同。惟查公法上金錢給付義務之義務人死亡並遺有財產者，其強制執行，乃國家依法行使公權力以實現其公法上金錢給付請求權之行為，第三人縱有協力義務，但非由第三人承擔義務人之履行責任，尤非承擔其違規責任，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，並不違背公法上罰鍰義務僅及一身之原則，故該項強制執行不具有制裁第三人之性質，而無違反「行為人自己責任主義」、「無責任即無處罰」或「罰（罪）及一身」等原則而違憲可言。又「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」，民法第一千一百四十八條固有明文規定。惟繼承開始後，繼承人所繼承之遺產與繼承人固有之財產，並不混同（註九）。因此立法者明

定，國家為實現其公法上金錢給付請求權，以貫徹罰鍰之公益目的，對因罰鍰而生之公法上金錢給付義務之義務人死亡並遺有財產者，依法強制執行其遺產，就其繼承人所得繼承之遺產雖有所限制，其限制並不及於繼承人之固有財產，故尚屬合理且必要，而非當然違憲。

本件系爭行政執行法第十五條規定之解釋，無論解釋為得為繼承之一般公法上金錢給付義務「應先執行標的」之程序規定，或解釋為應對受處分人之遺產強制執行之實體規定，並不發生其中一種解釋使行政執行法第十五條規定合憲、另一種解釋則使該條規定違憲之情形，故本件尚無適用合憲解釋方法之必要。

4、小結

行政執行法第十五條規定，依其文義、體系、歷史及目的解釋，均包含罰鍰得就義務人之遺產執行之實體特別規定。本件行政院最新見解（註十），與該條規定意旨尚無不符，並未使該條規定因此一解釋而違反「罰（罪）及一身」及「法律明確性原則」，致有違憲之虞。系爭行政執行法第十五條規定之解釋，並不發生其中之一可能使該條規定違憲之情形，故本件尚無適用合憲解釋方法之必要。

本件監察院聲請意旨，略將行政執行法第十五條規定之「公法上金錢給付義務」區分「得為繼承」與「不得為繼承」二類，僅「得為繼承」之公法上金錢給付義務，始得適用該條規定。而罰鍰乃「不得為繼承」之公法上金錢給付義務，故不得適用行政執行法第十五條規定。此一見解，將發生以解釋排除法律及法律授權訂定之施行細則適用之結果，即將行政執行法施行細則第二條第二款前段規定，該法所謂「公法上金錢給付義務」，包括罰鍰，而於該法第十五條規定之情形，將罰鍰排除於該條規定之「公法上金錢給付義務」之外，已逾越法之解釋範圍，難謂妥適。又將依文義、體系、歷史及目的解釋，相當於刑事訴訟法第四百七十條第三項規定之行政執行法第十五條規定，分別為憲法上不同之判斷，認為如刑事訴訟法第四百七十條第三項明文規定罰金得對遺產強制執行，即無違「處罰法定主義」、「罰及一身」及「法律明確性原則」；行政執行法第十五條及第二條、該法施行細則第二條明定罰鍰得對遺產強制執行，即有違「處罰法定主義」、「罰及一身」及「法律明確性原則」，而有違憲之虞，其理由亦難謂充分（註十一）。

至行政院及其所屬機關就行政執行法第十五條規定，適用於一般租稅債務等之見解如何，非本件聲請解釋之標的。惟若如聲請書所載（註十二），行政院及其所屬機關認為行政執行法第十五條規定，適用於一般租稅債務等

「財產性」公法上金錢給付義務之強制執行時，僅係執行之程序規定者，此種就同一法律規定，割裂認定其性質之見解，亦不可採。

末查國家實現其公法上金錢給付請求權，以貫徹罰鍰公益目的之重要性，與罰鍰之一身專屬性，及對因罰鍰而生之公法上金錢給付義務之義務人死亡並遺有財產者，執行其遺產，而對其繼承人所得繼承遺產限制之間，應如何妥適制定規範，立法者有其形成空間。因此，立法者如認受罰鍰處分之義務人死亡後，仍對其遺產執行，衡諸將來國家財政狀況、國民守法程度，已失之過當，而立法明定罰鍰不得對義務人之遺產強制執行者（註十三），亦不當然違憲，均併予說明。

三、罰鍰處分義務人之繼承人之行政救濟途徑

1、法律上利害關係人得提起訴願及行政訴訟

罰鍰處分具有一身專屬性，原則上並無法律上利害關係人。罰鍰處分生效後、繳納前，受處分人死亡而遺有財產者，依行政執行法第十五條規定，行政執行處得逕對該遺產強制執行，致對其繼承人依民法第一千一百四十八條規定所得繼承之遺產，有所限制。此種繼承人依民法第一千一百四十八條規定所得繼承遺產之權利，因罰鍰處分適用行政執行法第十五條規定之結果而受限制，故該繼承人就該罰鍰處分是否適法，具有法律上利害關係，而非事實上利害關係，自得依訴願法第十四條第二項及第十八條、行政訴訟法第四條第一項、第三項規定，於法定期間內，提起訴願及撤銷訴訟，請求救濟。受理訴願機關及行政法院，依訴願法第六十七條、行政訴訟法第一百三十三條規定，得依職權調查證據，各本其審理權限，就系爭罰鍰是否合法、適當，為實體決定及判決；行政機關不能舉證證明行為人有故意或過失而違規者（註十四），即為行政機關敗訴之決定或判決，並撤銷罰鍰之行政處分。

2、法律上利害關係人得承受訴願及行政訴訟

罰鍰處分生效後、繳納前，受處分人死亡而遺有財產者，其繼承人就該罰鍰處分是否合法、適當，於法定期間內，得依訴願法及行政訴訟法相關規定，提起訴願及撤銷訴訟，已如前述。罰鍰之受處分人於死亡前，已自行提起訴願，而於訴願程序中死亡者，依訴願法第八十七條第一項規定：「訴願人死亡者，由其繼承人或其他依法得繼受原行政處分所涉權利或利益之人，承受其訴願」，故繼承人得以法律上利害關係人身分承受訴願，固無疑義。

罰鍰之受處分人如於死亡前已依法提起行政訴訟，而於訴訟程序中死亡者，依行政訴訟法第一百八十六條準用民事訴訟法第一百六十八條規定：「當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟

之人承受其訴訟以前當然停止」。

查準用乃法律明文規定，援引同類性質之法條，運用於類似之法律事實，因此必須以相關法律事實或法律效果近似性為基礎。準用之效力範圍，自僅以近似性判斷所及範圍為限（註十五）。行政訴訟法第四條第一項、第三項既已明文規定，非僅限於行政處分之受處分人本人，法律上利害關係人亦得提起撤銷訴訟。因此任何行政處分之法律上利害關係人，得以自己名義對第三人之行政處分或訴願決定提起撤銷訴訟，自無不許其以法律上利害關係人身分，承受第三人已依法提起之行政訴訟之理。縱使被準用之民事訴訟法第一百六十八條規定適用於繼承人承受訴訟時，限於有關繼承人所得繼承之權利、義務之訴訟，繼承人始得承受（註十六）。惟基於行政訴訟法在起訴規定上與民事訴訟法不同，故在利害關係人承受訴訟之解釋上，自應與民事訴訟法相關解釋不同。民事訴訟法之相關判例，在此應無準用之餘地。

3、罰鍰處分義務人之繼承人不得請求行政救濟之問題

甲、行政處分確定

依法生效之行政處分因不可抗爭而確定，稱為行政處分之不可爭力，學說上亦有稱為形式確定力者。其態樣有因為行政救濟期間經過而確定；亦有因為提起行政救濟後，經訴願不合法或無理由駁回確定，致相關行政處分確定；或因行政訴訟不合法或無理由駁回確定，或當事人撤回其訴，或訴願及行政法院以其他方式終結救濟程序，致使各該系爭行政處分因不得再依法抗爭而確定（註十七）。訴願或行政訴訟進行中，當事人死亡而無人承受其訴願或訴訟者，則訴願或訴訟事件一經駁回確定，系爭行政處分即隨之確定，並持續其效力（註十八）。縱使法律明定此種行政處分不予執行，或因執行不可能而不予執行者（註十九），均非已生效之行政處分當然失效。此與刑事訴訟進行中，法院因被告死亡而依刑事訴訟法第二百零三條第五款前段規定，諭知不受理之判決者，即無從為刑之宣告之情形不同。所謂「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」（註二十），實屬誤會。

乙、繼承人訴訟權之不當限制

罰鍰之行政處分作成而對受處分人發生效力後，至遲於行政處分確定時，得強制執行。現行法律或行政法理上並無關於違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，已依法生效之罰鍰處分即失效而不得執行之依據。依行政執行法第十五條規定，罰鍰處分生效後、繳納前，受

處分人死亡而遺有財產者，行政執行處得逕對該遺產強制執行，致對其繼承人依民法第一千一百四十八條規定所得繼承遺產之權利，有所限制。於此情形如不許繼承人以利害關係人身分進行行政救濟，或承受被繼承人已開始之行政救濟程序，均屬對繼承人訴訟權之不當限制。

註一：監察院 93 年 11 月 17 日 (93) 院台財字第 0932201054 號函檢附聲請司法院大法官統一解釋理由書（以下簡稱聲請書）主旨參照。

註二：參閱聲請書「說明：參、二、（二）」。

註三：以上為學者一致見解，參閱楊仁壽，法學方法論，1995 年 10 月，頁 123 以下；黃茂榮，法學方法與現代民法，1993 年 7 月增訂三版，頁 307；黃立，民法總則，1999 年 10 月二版，頁 35 以下；陳愛娥譯，法學方法論，2000 年 10 月初版四刷，頁 227-229。

註四：參閱彭鳳至大法官、林子儀大法官所提出本院釋字第 595 號解釋之部分協同、部分不同意見書「貳、二」及註 15、註 16。

註五：參閱行政執行法第 11、13、14、15、16、17、18、19、21、22、24 及 25 條。

註六：參閱聲請書「說明：參、二、（二）第四段」。

註七：參閱法務部編印，行政執行法研究修正實錄（上冊），1985 年 8 月，頁 129。

註八：參閱法務部編印，行政執行法研究修正實錄（續），1997 年 6 月，頁 212、213。

註九：民法第 1151 條規定：「繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為公同共有」。此種遺產具有特別財產之性質，與各共同繼承人個人之固有財產獨立存在，請參閱，史尚寬，繼承法論，1980 年 10 月初版四刷，頁 167；陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，民法繼承新論，2006 年 1 月修訂三版二刷，頁 122。

註十：有關本件原因案件之土地增值稅違章罰鍰執行事件，財政部曾表示罰鍰係屬公法上之租稅債務，應依法務部 81.3.4 律字第 02998 號函：「公法上之租稅債務具有財產性，而不具一身專屬性，故關於被繼承人公法上之租稅債務，仍應依民法繼承編有關規定處理。…被繼承人死亡時若無遺產，或遺產小於欠稅，而繼承人亦未為限定繼承或拋棄繼承時，被繼承人公法上之租稅債務，繼承人仍應負清償之責」之意旨辦理（見財政部 89.12.26 台財稅第 0890457734 號函、91.5.17 台財稅字第 0910025050 號函、91.7.22 台財稅字第 0910453

813 號函)。嗣法務部行政執行署 91.8.27 法規及業務諮詢委員會第 25 次會議決議，行政罰鍰為具一身專屬性之公法上金錢給付義務，不得為繼承之標的，除被繼承人遺有遺產，得依行政執行法第 15 條規定逕對其遺產強制執行外，不得就其繼承人之固有財產為執行，財政部即變更見解而參照該決議辦理（見財政部 91.10.9 台稅六發字第 0910454866 號函、92.3.17 台財稅字第 0920011472 號函）。案經監察院 92.12.22 (92) 院台財字第 0922201037 號函指摘，若採法務部行政執行署及財政部變更後之見解，則除罰鍰以外，其他公法上金錢給付義務，如一般租稅債務，即應限定僅得對義務人之遺產強制執行而不得對繼承人之固有財產執行。法務部爰以 93.3.18 法律字第 093002399 號函，將租稅與罰鍰作相同處理，認行政執行法第 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，乃考量欠稅人或受處分人雖遺有財產，然已屬繼承人所有，為免國家無從執行以獲清償而影響國家稅收，故以法律明定應對納稅義務人或受處分人之遺產強制執行之。法務部此項最新見解，並為財政部及行政院所贊同（見財政部 93.5.25 台財稅字第 0930451111 號函、行政院 93.8.17 院臺財字第 0930034206 號函）。

註十一：參閱聲請書「說明：參、二、（二）第四段」。

註十二：參閱聲請書「說明：參、二、（二）第三段」。

註十三：德國 1952 年秩序違反法第 68 條第 4 項規定，罰鍰得對義務人之遺產強制執行，其主要理由為當時德國刑法第 30 條明定，已判決確定之罰金，於被告死亡時，得對其遺產強制執行，參閱 Rotberg, Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, 1. Aufl., 1952, S.393；1968 年討論修改秩序違反法時，行政機關提案維持罰鍰得對義務人之遺產強制執行之原則，但得視罰鍰處分與矯正個人行為之相關程度，全部或部分不予執行（BT-Drucksache V/1269）。但眾議院法制委員會之提案，則建議罰鍰不得對義務人之遺產強制執行。後者通過為現行德國秩序違反法第 101 條規定，其立法說明如下：法制委員會持此見解，即罰鍰得對義務人之遺產強制執行，並不妥適。依政府提案之結果，僅為排除罰鍰之責任，而必然造成繼承人繼承財產減少。法制委員會認為，這不是令人滿意之結果，因此修改本條規定。新法規定之反面解釋，即繳納代償價值或沒入不法所得之命令，得對遺產強制執行。法制委員會認為，這是妥適的，因為遺產中包含不法所得（BT-Drucksache V/2600, zu V/2600）。

註十四：行政罰法第 7 條立法理由三參照。

註十五：參閱黃建輝，法律闡釋論，2000 年 1 月，頁 57、58。

註十六：參閱最高法院 29 年上字第 1572 號判例。

註十七：參閱 Erich Gohler, OWiG, 13. Aufl., 2002, § 89 Rn.2; Karlsruher Komm. zum OWiG, 2. Aufl., 2000, § 89 Rn.38；稅捐稽徵法第 34 條第 3 項為行政處分如何確定之例示規定，而非列舉規定。

註十八：參閱行政程序法第 110 條第 3 項。

註十九：參閱行政執行法第 8 條第 1 項第 3 款規定。

註二十：參閱最高行政法院 90 年 12 月 27 日第二次庭長法官聯席會議；罰鍰為行政處分之一種，違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，罰鍰處分如不能確定，甚至失效，則撤職、免職等制裁性行政處分是否均應為相同解釋？如果不然，其區分理由為何？如果當然，則行政處分之效力，將因是否提起行政救濟，以及當事人是否於救濟程序中死亡等偶發因素而不同。其結果即可能導致如被繼承人免職生效後、救濟程序中死亡者，繼承人不得承受訴訟卻可主張行政處分失效，故可於被繼承人免職生效後、救濟程序中死亡之情形，獲判得以領取撫卹金，實無可支持之行政法規或行政法理論。至本院釋字第 491 號解釋所謂「受免職處分之公務人員既得依法提起行政爭訟，則免職處分自應於確定後方得執行」，並未改變行政處分因依法不可抗爭而確定之基本原則，如解讀為行政處分因行政訴訟進行中當事人死亡，即無法確定生效，無法據以執行，亦有誤會。

不同意見書

大法官 廖義男

一、大法官對統一解釋應有之態度

（一）本案之原因及爭議之點

本案係監察院與行政院就行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否依據行政執行法第十五條之規定，就義務人之遺產移送行政執行機關強制執行等問題，見解歧異，涉及行政執行法第十五條等相關法律之解釋與適用，事關人民權益之保障與法治制度之建立與發展，而向司法院大法官聲請統一解釋，以釐清爭議。

1、監察院所持見解

（1）行為人受行政裁罰後，於該裁罰尚未確定前即死亡，實務及通說皆認為，受處分之對象既已不存在，警惕作用已然喪失，如堅持由繼承人承受訴訟，無異於對義務人以外之第三人加以處罰，違反「行為人自己責任主義」、「無責任即無處罰」或「罰（罪）及一身」等原則。依據最高

行政法院九十年度裁字第一一一一號裁定要旨：「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。」旨在說明行政罰鍰有其「一身專屬」之特殊性，與一般公法上金錢給付義務之具「財產性」不同，自應以不同方式處理。

- (2) 行政執行法第十五條之規定係有關具「財產性」之公法上金錢給付義務之執行程序規定，尚非罰鍰處分機關就受處分人遺產移送行政執行機關強制執行之法律依據，自前述「罰（罪）及一身」、「行為人自己責任主義」等現代法治國家之法理念言之，行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，原裁處之目的既已無法達成，自無由轉化為「財產性」，當不得就違規行為人之繼承人之固有財產移送強制執行。再者，倘已確定罰鍰或罰金係單純之金錢上負擔，具有財產性，得為繼承之標的，則罰金又何須於刑事訴訟法第四百七十條第三項增訂：「得就受刑人之遺產執行」？且其增訂理由亦指出，受刑人死亡後，得否就其遺產執行，學說及其立法例不同，故以明文定之。顯見我國實務及通說俱未認定罰鍰或罰金確定後即當然由「一身專屬性」轉化為「財產性」。刑事訴訟法有關罰金之執行，因有爭議，爰以法律明文增訂之，以期能符「處罰法定主義」之意旨。而有關罰鍰之執行，亦當如是。
- (3) 行政執行法第十五條並非前述行政院所稱行政罰鍰之受處分人死亡後，得就其遺產強制執行之特別規定，而係就一般公法上金錢給付義務「應先執行標的」之程序規定，俾使行政執行機關得就一般公法上金錢給付義務先向遺產執行，毋庸因繼承之複雜問題，致有礙強制執行之特別規定。
- (4) 行政罰鍰之受處分人死亡，依據司法實務解釋，處罰目的既無法達成，無論該罰鍰是否已確定，均應予註銷。倘依該罰鍰之性質，認應繼續執行，其執行標的為何，即應以法律明確規定之，俾符現代法治國家「處罰法定主義」、「法律明確性原則」及「罰（罪）及一身」等原則：

按公法上權利義務，係因人而生者，原則上，隨其主體而存續，如權利義務之主體死亡者，其原有之公法上權利義務關係，原則上，即隨之消滅。行政罰鍰具有「一身專屬性」向為實務及通說所肯認，其與一

般公法上金錢給付義務之具有「財產性」，顯然不同。歷年來，司法實務即自行政罰鍰之目的解釋，罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍。故不論於義務人死亡時，罰鍰是否已經確定，均應歸於消滅，應予註銷，不得就遺產續為執行。司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋：「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。」最高行政法院八十九年度判字第二五五六號判決要旨：「被繼承人劉○波補徵贈與稅部分，屬公法上之租稅債務，基於繼承之法則，固應由繼承人即原告等負清償之責。惟罰鍰部分，不論為行為罰或漏稅罰，均係對受處分人之違章行為加以處罰，具有專屬性，劉○波既已死亡，受處分之主體已不存在，且對已死亡者再作懲戒性行為亦無實質之意義。」該等實務見解旨在說明，行政罰鍰之一身專屬性，於受處分人死亡，即應註銷，不再處罰。與我國同係大陸法系國家之德國即以法律明文規定：「罰鍰不得對於當事人之遺產強制執行。」（違反秩序罰法第一百零一條參照）；另奧地利行政處罰法第十四條第二項亦規定：「受裁決人死亡時，免除罰鍰之執行。」

行政罰鍰具「一身專屬性」，與其他租稅債務等具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之性質，顯然有異，前者即有現代法治國家之「罰及一身」等原則之適用，受罰人死亡，應否再執行，或有爭議，至少亦應由法律明確規範之。且行政罰鍰種類繁多，處罰目的不一，亦應分別論之。行政罰鍰有對於違規之行為人施以財產上制裁，著重對違反義務行為施予制裁，使義務人因財產上之損失而感受「處罰痛苦」，而心生警惕，俾免再犯。除此之外，行政罰鍰亦常有剝奪違規者之違規行為所獲得之不法利益為目的。惟查，行政執行法第十五條規定：「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。」僅以「義務人」一詞統括各類型之公法上金錢給付義務之義務人及罰鍰之受處分人，倘作為行政罰鍰等「處罰」之實體法規定，其規範內容並不明確，顯無法為一般受規範者所得瞭解並預見其行為之後果，司法機關亦難據以認定罰鍰應否對其遺產執行，致行政機關得以便宜解釋，甚或任意解釋適用，顯已違反現代法治國家涉及人民權利義務事項之法律應具備可瞭解性、可預測性及可審查性等「明確性原則」（司法院釋字第五七三、五二二、五二一、四九一、四四五、四三二、二七六等號解釋參照）。

綜上，行政執行法第十五條係義務人死亡，其一般公法上金錢給付義

務之強制執行程序規定，而非執行行政罰鍰之實體法上依據。罰鍰之處分機關應否就受處分人之遺產移送行政執行機關強制執行，應衡量處罰之目的，就個別行政法規之處罰規定，分別處理。縱使採整體統一之方式，以法律規定具「一身專屬性」之罰鍰，得就受處分人之遺產執行，亦須比照刑事訴訟法增訂第四百七十條第三項規定「罰金、沒收及追徵，得就受刑人之遺產執行。」以法律明確規定：「罰鍰，得就受處分人之遺產執行」，始符現代法治國家「處罰法定主義」、「罰及一身」及「法律明確性原則」等原則。

2、行政院贊同財政部參酌法務部意見所持之見解，認為

- (1) 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，……。」司法院院解字第二九一一號解釋有案。準此，如法律有特別規定，自仍得向其繼承人執行；又上述行政執行法第十五條規定，係上開解釋之「特別規定」，緣行政執行法第十五條係參照已廢止之財務案件處理辦法第三十七條規定：「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。而該辦法第三十七條規定之意旨，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遺產，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，非為對繼承人之人的執行，…。且學說上，亦有認為行政執行法第十五條之規定，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二九一一號解釋「法令有特別規定」之情形。
- (2) 復按司法院院解字第二九一一號解釋，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，此與上揭解釋並無抵觸。
- (3) 至於司法院院字第一九二四號解釋：「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；而院解字第二九一一號解釋，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。有關行政執行法第十五條規定，既屬司法院院解字第二九一一號解

釋之「特別規定」，而得作為對被繼承人之遺產執行之依據，則本部原持納稅義務人逃漏稅或違反稅法其他作為或不作為義務，於裁罰確定後死亡者，可依行政執行法第十五條規定，就其遺產移送強制執行之見解，似無違誤。

（二）大法官統一解釋應有之態度及論證方法

大法官統一解釋法律固為憲法第七十七條及第七十八條賦予解釋憲法之外之另一職掌，惟大法官統一解釋法律，除斟酌系爭法律之文義、立法理由、立法目的及立法背景，依一般正確解釋法律之方法為闡明外，並因職司保障人權及維護憲政體制之任務，因而對於系爭法律不同法律見解之評斷及取捨，亦應從較能保障人民權益、健全法律制度、確保法治原則之觀點著眼，以符憲法精神。其次，對於系爭法律不同法律見解之論述，亦須以審慎嚴謹之論析方法，闡明法理，予以辯駁，以昭信服。如僅就系爭法律之表面文字予以解說，而論證方法粗糙不夠嚴謹，未能詳述蘊涵之法理，且解釋之結果阻礙法體系之健全，並影響人民權益者，此種解釋勢必折損司法威信，不能贏得人民對司法之信賴。

二、多數意見所持理由及其論證上之缺失

（一）多數意見所持理由，可歸納為下列三點：

- 1、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，至是否得對遺產執行，於法律有特別規定者，從其規定。行政執行法第十五條規定：「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。依行政執行法施行細則第二條規定，罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，此項規定，並未違背法律授權之意旨，故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十五條規定意旨，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，惟其執行標的，僅限於義務人之遺產。
- 2、立法者優先考量罰鍰制裁違規行為外部結果之本質，而認罰鍰用以建立法治秩序與促進公共利益之作用，不因義務人死亡而喪失，故應繼續執行，立法者為此種立法，有其形成之空間。
- 3、公法上金錢給付之能否實現，攸關行政目的之貫徹與迅速執行。是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，尚屬合理必要。故依現行法規定，公法上金錢給付義務之義務人死亡遺有財產者，並無不予強制執行之法律依據。惟上開行政執行法第十五條規定，係針對行政執行

處所為強制執行之特別規定，其執行標的僅以義務人死亡時所留遺產為限。

（二）上述理由論證上之缺失

- 1、行政執行法施行細則第二條規定，並非在補充行政執行法第十五條所稱「義務」人之規定行政執行法第十五條僅規定「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」，並非規定「受罰鍰處分之人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行」，因此縱令該條規定係對「公法上金錢給付義務」之人死亡後，得對其遺產強制執行之特別規定，但「公法上金錢給付義務得就死亡義務人之遺產強制執行」，是否即當然包括一身專屬性之罰鍰繳納義務在內，法律本身並未明定。多數意見所持理由，認為行政執行法施行細則第二條已明定罰鍰係公法上金錢給付義務之一種，並未違背法律授權之意旨。但該施行細則第二條係針對行政執行法第二條所稱「公法上金錢給付義務」概念下之內容及項目所為補充性之規定。並非對行政執行法第十五條所規定之遺有財產之「義務」人，所為補充規定。二者亦不必然同一範圍，蓋「公法上金錢給付義務」概念下所指稱之項目，應可儘量涵蓋。但義務人死亡遺有財產者，得否對其遺產強制執行，則應考慮義務人死亡之義務有無一身專屬性？義務人死亡而仍對其遺產強制執行之意義與作用何在？等因素為考量，故行政執行法第十五條所稱「義務人死亡」中所指「義務」，並不必然即等同於「公法上金錢給付義務」概念之全部。

以「怠金」為例，依行政執行法施行細則第二條規定，「怠金」亦為公法上金錢給付義務之一種，而「怠金」之作用，依行政執行法第三十條之規定，係對「依法令或本於法令之行政處分，負有行為義務而不為，其行為不能由他人代為履行者」或「依法令或本於法令之行政處分，負有不行為義務而為之者」處以怠金，以督促義務人履行他人不能代為履行之義務或履行其不行為之義務。亦即科處怠金，並就怠金為強制執行者，乃以此種課予財產上不利益之方法促使義務人儘速履行其義務為目的。如處以怠金後，未執行前，義務人死亡遺有財產者，如依多數意見，因公法上金錢給付義務亦包括「怠金」，亦可適用行政執行法第十五條，就其遺產強制執行，則此怠金之強制執行，顯然不能達成其督促履行義務之目的，而毫無意義，亦顯不合理，應非立法者之原意。故多數意見以在詮釋「公法上金錢給付義務」概念之施行細則第二條規定將「罰鍰」包括在內，即當然認為係行政執行法第十五條規定適用範圍之內，並強調因而有「法律特

別規定」為依據，論證上顯為牽強。

2、罰鍰處分作成後，並不當然即得強制執行

多數意見認為罰鍰之處分作成而具執行力後義務人死亡而遺有財產者，行政執行處即得「逕」對其遺產強制執行。此種主張，亦與現行若干法律之明文規定，有所出入。例如稅捐稽徵法第五十條之二規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，…，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，免依本法第三十九條規定予以強制執行。」即明文罰鍰之處分，在其行政救濟程序終結前，免予強制執行。又如，社會秩序維護法第五十一條即明文違反本法案件之處罰（以裁處罰鍰為主要），於裁處「確定」後執行，即須該裁處處分於法定救濟期間經過後發生確定力者，始能執行。均非多數意見所通過之主文所示「罰鍰之處分作成而具執行力，即得強制執行」，顯示此種論述並非完全正確。大法官統一解釋法律，亦不能違背法律之明文。

3、尚未確定之罰鍰處分，對已死亡之違規行為人已失其警惕作用，從而亦喪失其繼續存在之意義而失效

違規行為人受罰鍰之裁處後，對之不服，依法提起行政救濟，而於行政訴訟程序中死亡者，依最高行政法院九十年十二月二十七日庭長法官聯席會議之決議，認為行政罰鍰係國家為確保行政秩序之維護，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一百零七條第一項第三款，以裁定駁回違規行為人之起訴。嗣後，最高行政法院多次裁定都一再重申此旨趣（最高行政法院九十年度裁字第一一一一號裁定、九十一年度裁字第一九五號裁定、九十一年度裁字第二三〇號裁定、九十一年度裁字第五七八號裁定參照）。最高行政法院此種見解，顯示兩個意義，第一、違規行為人於罰鍰處分之行政訴訟程序中死亡者，尚未確定之罰鍰處分，對違規行為人也喪失繼續存在之意義而失效。蓋罰鍰之處分，須行為人本身具備責任能力並出於故意或過失，主觀上具有可歸責性及客觀上又有違規行為，始能裁處。而罰鍰之作用，著重在對違規行為人施加財產上之不利益，使生警惕，避免再為違規行為，以維護行政秩序，如違規行為人受罰鍰裁處後提起行政救濟程序中死亡者，處罰之對象既已不存在，尚未確定之罰鍰

處分，對已死亡之違規行為人而言，已失其警惕作用，從而亦喪失其繼續存在之意義而失效。該罰鍰處分既然失其效力，即不能執行，更不能對義務人死亡後遺留之財產加以執行。第二、受罰鍰處分之違規行為人於行政訴訟程序中死亡者，其繼承人不得承受違規行為人之訴訟程序，係以罰鍰之裁處有高度屬人性為其理由。爭執罰鍰處分是否合法而提起之行政訴訟，必須調查行為人主觀上是否具備責任能力及責任條件，客觀上有無行為該當違法行為應受罰鍰處罰之構成要件。該等事實是否存在及具備，行為人知之最詳，其繼承人未必瞭解，如得由繼承人承受訴訟，對於罰鍰處分是否合法之調查與判斷，並無實益。且罰鍰處分之對象既已死亡而不存在，作成罰鍰處分以收警惕作用之目的已不能達成，因而亦失其繼續存在之意義而失其效力，如由繼承人承受訴訟再爭執其合法性與否，亦無意義及必要。

- 4、現行法並無「受罰鍰處分之義務人死亡遺有財產者，得就其遺產為強制執行」之明文多數意見通過之主文，認為罰鍰之處分作成而具執行力後義務人死亡並遺有財產者，即得依行政執行法第十五條之規定強制執行，並不問該罰鍰處分有無確定、有無對之提起行政救濟，以及義務人是否在行政訴訟中死亡，一概得就其遺產強制執行，顯然與現行稅捐稽徵法第五十條之二及社會秩序維護法第五十一條規定有所牴觸，並不正確，已如前述，並與最高行政院認為訴訟繫屬中尚未確定之罰鍰處分，因義務人死亡，喪失其警惕作用之對象，而失其繼續存在之意義而失效，即不應再執行之見解，迥然有別。而多數意見所持理由，係立法者如優先考量罰鍰制裁違規行為外部結果之本質，而認罰鍰用以建立法治秩序與促進公共利益之作用，不因義務人死亡而喪失，故應繼續執行，立法者就此立法，有其形成空間，並以行政執行法第十五條之規定，即為此種立法之表現。然行政執行法第十五條並無「罰鍰」一詞之規定，該條所稱義務人所指義務，亦非公法上金錢給付義務概念之全部，已詳如前述，多數意見所持論證，並不夠嚴謹。姑不論立法者就「受罰鍰處分之義務人死亡而遺有財產者，得就其遺產為強制執行」現行法上並無明文，縱使有此類似規定，亦須有堅強理由說明，何以受罰鍰處分之義務人死亡後，仍有對其遺產強制執行之必要性。此即涉及該罰鍰規定之目的與作用之問題。如不區分該罰鍰規定之目的與作用，而一律規定得就其遺產強制執行，是否與憲法第二十三條之比例原則相符，即有待考驗。亦非多數意見所言有「立法形成之空間」，即與憲法保障人權之意旨無違。

5、不能將「罰鍰對遺產之執行」等同於「全部公法上金錢給付義務之實現」而相提並論多數意見認為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尚屬合理必要，係因「公法上金錢給付之能否實現，攸關行政目的之貫徹與迅速執行。此種論述，乃文不對題。本案之爭點，並非「公法上之金錢給付」亦非「全部罰鍰」執行之問題，而僅係受罰鍰處分之義務人死亡後遺有財產者，得否對其遺產強制執行之問題。不能將「罰鍰對遺產之執行」等同於「全部公法上金錢給付之實現」而相提並論，且何以罰鍰對遺產之執行，即可貫徹行政目的與迅速執行之理由，並無說明，即認為合理必要，亦嫌速斷。

三、多數意見所通過之主文及理由書，因有上述論證上之缺失，本席不表贊同，本席認為：

- 1、罰鍰之裁處，其作用乃對違規行為人施加財產上之不利益而予以制裁，使義務人心生警惕，避免再為違規行為，以維護行政秩序。如義務人於罰鍰裁處後執行前死亡者，則處罰的對象已不存在，縱使對其遺產加以執行在技術上可行，但是處罰的警惕作用已然喪失。再者，義務人死亡後，縱令其遺有財產，該遺產依民法第一千一百四十七條及第一千一百四十八條規定已為繼承人之繼承財產。堅持對遺產的執行，無異於對義務人以外之第三人，亦即繼承人，施加財產上不利益而形同處罰，實已違反「無責任即無處罰」或「罰及一身」等現代法治國家所確認之原則。
- 2、行政執行法第十五條，依其文義，尚不得解為係就「罰鍰處分後，義務人未繳納前死亡者，得就其遺產逕為強制執行」之特別規定。
- 3、行政執行法第十五條，其適用範圍應不包括其目的具有一身專屬性質之公法上金錢給付義務，如罰鍰或怠金在內。
- 4、立法者如欲使罰鍰於受處分人死亡後，仍得對其遺產強制執行者，必須另為立法加以明定，並且應以該罰鍰之目的與作用，係在使違規行為人不能保有其因違規行為而取得之不法利益者為限（行政罰法第十八條第二項參照）。一般以警惕作用為目的之罰鍰處分，因違規行為人已死亡，已失其警惕之對象，以罰鍰作為制裁手段並不能達成其警惕目的，應如最高行政法院之見解，認為該罰鍰處分已失其繼續存在之意義而失效，罰鍰處分既然失其效力，即不能執行，更不能對義務人死亡後遺留之財產加以執行。

抄監察院函

受文者：司法院

主 旨：本院前調查並糾正，有關義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰之執行，雖無法律明文規定，惟財政部無視司法機關之解釋，逕以函釋之方式，認定該已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條之規定，或類推適用刑事訴訟法有關罰金執行之規定，而移送相關執行處強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，嚴重侵害人民之權益，核有違失案相關調查意見，與行政院所持見解有異，請惠予統一解釋見復。

說 明：一、依九十三年十一月九日本院第三屆第七十次會議決議辦理。

二、檢附關係文書乙份。

院長 錢 復

聲請司法院大法官統一解釋理由書

主 旨：本院調查「有關義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰之執行，雖無法律明文規定，惟財政部仍無視司法機關之解釋，逕以函釋之方式，認定該已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條之規定，或類推適用刑事訴訟法第四百七十條有關罰金執行之規定，移送行政執行機關強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義及處罰法定主義之本旨，嚴重侵害人民之權益案，經本院指正，惟該部仍堅持己見，未有效解決問題等情」乙案之調查意見，與行政院覆文所持見解，有適用同一法律規定所表示之見解相異之情形，爰依據司法院大法官審理案件法第七條第一項第一款之規定，聲請貴院大法官統一解釋。

說 明：壹、聲請統一解釋之目的

查彰化縣稅捐稽徵處於八十八年三月六日以潘劉○蘭女士違反土地稅法第五十五條之二（業於八十九年一月二十六日公布刪除）有關農地取得後不繼續耕作等規定，裁處罰鍰新臺幣二百六十餘萬元乙案，雖經提起再訴願及行政訴訟，均遭程序駁回（附件一）。彰化縣稅捐稽徵處於八十九年五月三十日移送法務部行政執行署彰化執行處強制執行後，潘劉○蘭女士於同年十月二十六日行政訴訟程序中死亡。本件裁處確定，未執行完成前，因受處分人潘劉○蘭女士死亡，財政部先以裁處確定之罰鍰係屬公法上之租稅債務，具有財產性，依民法繼承編相關法律規定，得為繼承之標的，爰對其繼承人續行發單移送行政執行機關強制執行。嗣再變更見解，函令彰化縣稅捐稽徵處不得再對繼承人之固有財產移送強制執行，而應依據行政執行法第十五條：「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。」之規定，限定對其遺產移送

強制執行。本院認為行政執行法第十五條規定係屬一般公法上金錢給付義務「應先執行之標的」或「執行程序」規定，尚非得作為執行具「一身專屬性」行政罰鍰之法律上依據，爰要求行政院再行研議並檢討相關法令規定，以為本案執行之法律依據。惟行政院仍堅採法務部及財政部之見解。

有鑑於本院與行政院就行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否依據行政執行法第十五條之規定，就義務人之遺產移送行政執行機關強制執行等問題，見解歧異，涉及行政執行法第十五條等相關法律之解釋與適用，事關人民權益之保障與法治制度之建立與發展，爰向貴院大法官聲請統一解釋，以釐清爭議。

貳、法律及命令見解發生歧異之經過及涉及之法律及命令條文

一、本件潘劉○蘭女士遭彰化縣稅捐稽徵處裁處罰鍰新臺幣二百六十餘萬元，因潘劉○蘭女士死亡，彰化縣稅捐稽徵處即依據民法第一千一百四十八條及稅捐稽徵法第十四條等規定，對潘劉○蘭女士之繼承人補單徵稅，並移送執行處續行強制執行。彰化縣稅捐稽徵處以九十一年十二月四日彰稅法字第○九一○一四三八七七○號函復本院表示：「本案被繼承人潘劉○蘭女士生前土地增值稅違章欠稅，繼承人自應依民法第一千一百四十八條及稅捐稽徵法第十四條規定，承受被繼承人財產上之一切權利、義務……」（附件二）本案繼承人自八十九年起多次向財政部陳請免對繼承人固有財產強制執行或免予執行，皆未獲准。財政部針對本件土地增值稅違章案件認為納稅義務人逃漏稅或違反稅法作為或不作為義務，應裁處罰鍰之規定，在裁處確定前，固具有一身專屬性，惟於裁處確定後，即具有財產性，而不具一身專屬性，屬公法上之租稅債務，即得為繼承之標的，得就違規行為人之繼承人之固有財產移送強制執行。

（財政部八十九年十二月二十六日台財稅字第○八九○四五七七三四號函、九十一年五月十七日台財稅字第○九一○○二五○五○號函及同年七月二十二日台財稅字第○九一○四五三八一三號函）（附件三）。

二、行政罰鍰裁處確定後，受處分人死亡，應如何執行乙案，法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會九十一年八月二十七日第二十五次會議決議：「義務人於行政處分作成後死亡，具一身專屬性之公法上金錢給付義務（如行政罰鍰），不得為繼承之標的，除被繼承人遺有遺產，得依行政執行法第十五條規定逕對其遺產強制執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行。」（附件四）財政部即以九十一年十月九日台稅

六發字第○九一○四五四八六六號函令彰化縣稅捐稽徵處參照該決議辦理，不得再對違規行為人之繼承人之固有財產強制執行（附件五）。惟有關裁處確定罰鍰是否仍具有一身專屬性，財政部以九十二年三月十七日台財稅字第○九二○○一一四七二號函復本院表示，該部與前開法務部行政執行署決議，見解不同，經該部研酌認為罰金依刑事訴訟法第四百七十條第三項規定，得就受刑人之遺產執行，則罰金依該規定應不得為無限制繼承，罰鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜持相同處理等情。是違規行為人死亡，其已確定罰鍰之執行，法務部行政執行署認為已確定罰鍰雖仍具有一身專屬性，惟得依據行政執行法第十五條規定，逕對其遺產強制執行。而財政部則認為已確定罰鍰不具有一身專屬性，已轉化具有財產性，亦得比照刑事訴訟法有關罰金執行之規定，就違規行為人之遺產移送強制執行（附件六）。

三、案經本院調查結果，認為行政罰鍰確定後，並未由一身專屬性轉為財產性，相關機關依據民法繼承編規定，認定係屬一般租稅債務而為繼承標的，得移送行政執行機關就其繼承人之固有財產強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨（參照司法院釋字第三六七、四一五、四七八號等解釋）。又行為人死亡，應否處罰，司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋：「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。」另行政執行法第十五條規定：「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。」其立法目的在於：義務人遭移送執行後，為貫徹行政目的，迅速執行起見，行政執行處得逕對其遺產強制執行，執行程序並不因義務人死亡而停止。該條規定不過就「應先執行之標的」或「執行程序」所設之程序上特別規定，尚難據以為認定實體法上公法上金錢給付義務之存否或範圍之依據，甚或作為已確定罰鍰之執行依據。再者，財政部認為罰鍰得類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項罰金執行規定一節，本院認為財政部在法無明文或授權規定下，將刑事訴訟法有關罰金執行之規定作為一般法律原則或是法理，加以援用，或類推適用於罰鍰之執行，顯有違「處罰法定主義」。準上，本院就本件違章案件強制執行涉及之法律依據函請行政院檢討相關法令規定（附件七）。

四、行政院以九十二年十月七日院台財字第○九二○○五二五九四號函復本院表示，本件財政部對違規行為人之遺產，移請法務部行政執行署強制執行，並無違誤，理由略以：「司法院三十四年六月六日院解字第二九

一一號解釋：『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。』而行政執行法第十五條係司法院院解字第二九一一號解釋所稱之『特別規定』。準此，義務人死亡後，遺有財產者，行政執行處自得逕對其遺產強制執行。」至財政部認為罰鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜與刑事訴訟法第四百七十條第三項：「罰金得就受刑人之遺產執行。」之規定，持相同處理，對違規行為人之遺產強制執行云云，遭本院指摘有違「處罰法定主義」一節，該部則認與前述問題係同一問題，未予說明（附件八）。

五、本院則認為前述司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋業已明白解釋具有一身專屬性之行政罰，於行為人死亡後，即應註銷，不得繼續處罰。有關刑事責任之罰金，是否得予執行，為杜爭議，即於刑事訴訟法第四百七十條第三項增訂：「得就受刑人之遺產執行。」據此，違規行為人死亡，已確定罰鍰應否繼續執行，亦應有法律明確規定，始得為之，俾符「處罰法定主義」之原意。又依據院解字第二九一一號解釋之意旨，被罰人死亡者，倘法令有特別規定，相關機關得對被罰人之「繼承人之固有財產」執行。其與行政執行法第十五條規定逕對「被罰人之遺產」執行，客體不同，亦難逕謂係該號解釋所稱之特別規定。是姑且不論該號解釋之意旨有無違背「罰（罪）及一身」之原則，至少該號解釋旨在闡明罰鍰應有「法律保留原則」或「處罰法定主義」之適用。再者，倘將行政執行法第十五條規定解釋為公法上金錢給付義務之實體法上規定，而非程序規定，則一般租稅債務等，即不得對其繼承人之固有財產執行，僅得對被罰人之遺產執行。相關行政機關果有此意，尚非無疑。準上，本院認為，行政罰鍰之被罰人死亡，相關機關為尋找強制執行之法律上依據，將行政執行法第十五條規定解釋為公法上金錢給付義務之實體法上規定，誠非適宜，應再行檢討相關法令規定，以為本件罰鍰強制執行之法律上依據（附件九）。

六、嗣行政院依據財政部九十三年五月二十五日台財稅字第○九三○四五一一一一號函所報，以九十三年六月一日院臺財字第○九三○○二五四○二號函轉復本院表示，本院指摘事項，因事涉所有行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否就其遺產移送執行及行政執行法第十五條之適用問題。經財政部以九十三年一月十三日台財稅字第○九二○○七七六六號函請法務部表示意見，案經該部以九十三年三月

十八日法律字第○九○○○二三九號函復略以：「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」司法院院解字第二九一一號解釋有案。準此，如法律有特別規定，自得向其繼承人執行；又上述行政執行法第十五條規定，係上開解釋「特別規定」，緣行政執行法第十五條係參照已廢止之財務案件處理辦法第三十七條規定：「納稅義務人或受處分人死亡遺有遺產者，法院應對其遺產強制執行。」所訂定。而該辦法第三十七條規定之意旨，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遺產，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，非為對繼承人之人的執行。……且學說上，亦有認為行政執行法第十五條之規定，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二九一一號解釋「法令有特別規定」之情形。復按司法院院解字第二九一一號解釋，所揭示者係有關已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。至於司法院院字第一九二四號解釋：「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，而院解字第二九一一號解釋，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。準上開法務部意見，有關行政執行法第十五條規定，既屬司法院院解字第二九一一號解釋之「特別規定」，而得作為對被繼承人之遺產執行之依據，則財政部原持納稅義務人逃漏稅或違反稅法其他作為或不作為義務，於裁罰確定後死亡者，可依行政執行法第十五條規定，就其遺產移送執行之見解，似無違誤（附件十）。

- 七、案經本院再函請行政院就前述財政部及法務部對相關法律之解釋與適用，具體表示意見（附件十一）。行政院以九十三年八月十七日院臺財字第○九三○○三四二○六號函復本院表示，前述財政部所復內容已就法律規定及學說、實務論述綦詳，該院贊同其見解（附件十二）。惟本院認為行政院及其所屬機關依據行政執行法第十五條之規定，就罰鍰受處分人之遺產移送行政執行機關強制執行，顯與憲法保障人民權利之意旨

不符。

參、聲請解釋之理由及對本案所持之立場與見解

一、裁罰性之行政處分應本於「處罰法定主義」為之，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之：

按人民之財產權為憲法第十五條所保障，憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」國家對於人民之自由及權利有所限制，應以法律定之。是「依法處罰」係民主法治國家之基本原則。行政罰為涉及人民自由或權利限制之處罰，自應本於「處罰法定主義」為之。依據司法院釋字第四〇二號解釋：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之，法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後據以發布命令，方符憲法第二十三條之意旨。」又司法院釋字第五二二號解釋：「涉及人民權利之限制，其刑罰之構成要件，應由法律定之；若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，其授權之目的、內容及範圍應具體明確，而自授權之法律規定中得預見其行為之可罰，方符刑罰明確性原則。」行政院九十二年七月九日第二八四七次行政院會議通過，送交立法院審議之「行政罰法草案」第四條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」即係「處罰法定主義」之明文化。

行為人受行政裁罰後，於該裁罰尚未確定前即死亡，實務及通說皆認為，受處分之對象既已不存在，警惕作用已然喪失，如堅持由繼承人承受訴訟，無異於對義務人以外之第三人加以處罰，違反「行為人自己責任主義」、「無責任即無處罰」或「罰（罪）及一身」等原則。依據最高行政法院九十年裁字第一一一一號裁定要旨：「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。」旨在說明行政罰鍰有其「一身專屬」之特殊性，與一般公法上金錢給付義務之具「財產性」不同，自應以不同方式處理。

二、行政執行法第十五條之規定係有關具「財產性」之公法上金錢給付義務之執行程序規定，尚非罰鍰處分機關就受處分人遺產移送行政執行機關強制執行之法律依據：

本件財政部原主張，有關財務案件罰鍰裁處確定後，罰鍰之性質已自「一身專屬性」轉化為「財產性」，為一般租稅債務，得為繼承之標的，處分機關得就違規行為人之繼承人之固有財產移送行政執行機關強制執行。本院調查意見則認為所謂已確定罰鍰之性質由「一身專屬性」轉化為具「財產性」之見解，既乏法律明文規定，且未見司法實務支持。再自前述「罰（罪）及一身」、「行為人自己責任主義」等現代法治國家之法理念言之，行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，原裁處之目的既已無法達成，自無由轉化為「財產性」，當不得就違規行為人之繼承人之固有財產移送強制執行。再者，倘已確定罰鍰或罰金係屬單純之金錢上負擔，具有財產性，得為繼承之標的，則罰金又何須於刑事訴訟法第四百七十條第三項增訂：「得就受刑人之遺產執行」？且其增訂理由亦指出，受刑人死亡後，得否就其遺產執行，學說及其立法例不同，故以明文定之。顯見我國實務及通說俱未認定罰鍰或罰金確定後即當然由「一身專屬性」轉化為「財產性」。刑事訴訟法有關罰金之執行，因有爭議，爰以法律明文增訂之，以期能符「處罰法定主義」之意旨。而有關罰鍰之執行，亦當如是。

行政院（法務部及財政部）嗣引據司法院三十四年六月六日院解字第二九一一號解釋：「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。」認為行政執行法第十五條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產執行。」即係該號解釋所稱之「特別規定」。故行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關即可依據行政執行法第十五條之規定，就其遺產移送強制執行等情，惟查：

- （一）行政執行法第十五條並非前述行政院所稱行政罰鍰之受處分人死亡後，得就其遺產強制執行之特別規定，而係就一般公法上金錢給付義務「應先執行標的」之程序規定，俾使行政執行機關得就一般公法上金錢給付義務先向遺產執行，毋庸因繼承之複雜問題，致有礙強制執行之特別規定。是行政執行署認為，倘義務人無遺產或遺產不足，未為限定繼承或拋棄繼承之繼承人即不因本規定而得以免除其固有財產之被強制執行：

行政執行法第十五條立法理由稱：義務人遭移送執行後，為貫徹行政目的，迅速執行起見，行政執行處得逕對其遺產強制執行，執行程序並不因義務人死亡而停止。該條文係參照財務案件處理辦法第三十七條：「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。」訂定之（該辦法於八十三年一月十四日廢止）。有關財務案件處理辦法第三十七條規定究係公法上金錢給付義務之實體法上規定，或僅係執行程序規定，法務部曾著函釋表示，該規定僅係就義務人死亡時，應先執行之標的及執行程序之規定，倘無遺產或遺產不足，尚可就繼承人之固有財產繼續執行。顯見該規定並非實體法上就有關義務人死亡時，應否執行或執行範圍之規定，而僅係「應先執行之標的」或「執行程序」規定。法務部八十一年三月四日律字第○二九九八號函釋：「財務案件處理辦法第三十七條、第四十五條第一項第四款及同條第二項規定觀之，似指納稅義務人死亡時若遺有財產者，法院應先對其遺產強制執行；若查無遺產可供執行，法院應通知移送機關限期查報納稅義務人之財產，如移送機關報明確無財產，或所報財產依法不得供執行，或逾期不報者，法院應發給執行憑證；均僅係就應先執行之標的及執行程序而為規定，尚難據以排除民法繼承編有關規定之適用。」（附件十三）

依據行政執行法第十五條規定意旨，義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產執行，毋庸因複雜之繼承問題，或承受執行問題，致有礙公法上金錢給付義務之強制執行。亦即行政執行機關有選擇、裁量之權限，得先就義務人之遺產強制執行，毋庸等待複雜之繼承問題解決後，始繼續強制執行。是該規定均僅係就「應先執行之標的」或「執行程序」所設之程序上特別規定，尚難據以為認定實體法上公法上金錢給付義務之存否或範圍之依據，甚或作為已確定罰鍰之執行依據。再者，法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會九十一年八月二十七日第二十五次會議有關「公法上金錢給付義務是否得為繼承之標的」之提案中，有關行政執行法第十五條規定之解釋，該署曾提出下列之意見（前揭財政部九十二年三月十七日函所附）：「參酌該立法理由，應認本條文之立法目的在確認：義務人死亡者，其財產雖自其死亡時起，除專屬於其本身者外，已為其繼承人所繼承，惟義務人生前已負之公法上金錢給付義務，不因義務人死亡而豁免，已成立之執行名義，不因義務人死亡而喪失其效力，如移送機關已移送執

行，執行程序並不因義務人死亡而停止，仍得逕對其遺產執行。又該條文並無限定行政執行處僅得對其遺產執行之意。故公法上金錢給付義務，原則上得為繼承之標的，如其繼承人未辦拋棄繼承或限定繼承者，行政執行處仍得對其繼承人之固有財產執行。」亦將行政執行法第十五條規定解釋為「義務人死亡，執行程序並不因而停止。」之執行程序規定，且自「該條文並無限定行政執行處僅得對其遺產執行之意。」之解釋觀之，顯見行政執行法之執行機關行政執行署亦未視行政執行法第十五條之規定為實體法規定。

前揭法務部函釋及所屬行政執行署之意見均說明行政執行法第十五條規定僅係執行程序規定，案經處分機關移送行政執行機關強制執行後，為求迅速執行，執行程序並不因義務人死亡而停止。倘認為行政執行法第十五條規定可作為認定實體法上公法上金錢給付義務之依據，則再進一步自該條文之文義解釋觀之，一般公法上金錢給付義務之執行標的應僅限遺產，不及於繼承人之固有財產才是。惟依據前述行政執行署所提意見，並未對行政執行法第十五條規定作如此解釋，而是認為倘無遺產或遺產不足，尚可對其未為限定繼承或拋棄繼承之繼承人之固有財產強制執行。是法務部行政執行署亦將行政執行法第十五條規定視為執行程序規定，而非執行依據之實體法規定。

- (二) 行政罰鍰之受處分人死亡，依據司法實務解釋，處罰目的既無法達成，無論該罰鍰是否已確定，均應予註銷。倘依該罰鍰之性質，認應繼續執行，其執行標的為何，即應以法律明確規定之，俾符現代法治國家「處罰法定主義」、「法律明確性原則」及「罰（罪）及一身」等原則：

按公法上權利義務，係因人而生者，原則上，隨其主體而存續，如權利義務之主體死亡者，其原有之公法上權利義務關係，原則上，即隨之消滅。行政罰鍰具有「一身專屬性」向為實務及通說所肯認，其與一般公法上金錢給付義務之具有「財產性」，顯然不同。歷年來，司法實務即自行政罰鍰之目的解釋，罰鍰具有高度屬人性，具一身專屬性，不在繼承範圍。故不論於義務人死亡時，罰鍰是否已經確定，均應歸於消滅，應予註銷，不得就遺產續為執行。司法院二十八年九月二十三日院字第一九二四號解釋：「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。」最高法院八十九年度判字第二五五六號判決要旨：「被繼承人劉○波補

徵贈與稅部分，屬公法上之租稅債務，基於繼承之法則，固應由繼承人即原告等負清償之責。惟罰鍰部分，不論為行為罰或漏稅罰，均係對受處分人之違章行為加以處罰，具有專屬性，劉○波既已死亡，受處分之主體已不存在，且對已死亡者再作懲戒性行為亦無實質之意義。」該等實務見解旨在說明，行政罰鍰之一身專屬性，於受處分人死亡，即應註銷，不再處罰。與我國同係大陸法系國家之德國即以法律明文規定：「罰鍰不得對於當事人之遺產強制執行。」（違反秩序罰法第一百零一條參照）；另奧地利行政處罰法第十四條第二項亦規定：「受裁決人死亡時，免除罰鍰之執行。」（附件十四）

行政院引據前述司法院三十四年六月六日院解字第二九一一號解釋，認為行政執行法第十五條規定即係該號解釋所稱之「特別規定」。惟行政罰鍰具「一身專屬性」，與其他租稅債務等具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之性質，顯然有異，前者即有現代法治國家之「罰及一身」等原則之適用，受罰人死亡，應否再執行，或有爭議，至少亦應由法律明確規範之。且行政罰鍰種類繁多，處罰目的不一，亦應分別論之。行政罰鍰有對於違規之行為人施以財產上制裁，著重對違反義務行為施予制裁，使義務人因財產上之損失而感受「處罰痛苦」，而心生警惕，俾免再犯。除此之外，行政罰鍰亦常有剝奪違規者之違規行為所獲得之不法利益為目的。惟查，行政執行法第十五條規定：「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產執行。」僅以「義務人」一詞統括各類型之公法上金錢給付義務之義務人及罰鍰之受處分人，倘作為行政罰鍰等「處罰」之實體法規定，其規範內容並不明確，顯無法為一般受規範者所得瞭解並預見其行為之後果，司法機關亦難據以認定罰鍰應否對其遺產執行，致行政機關得以便宜解釋，甚或任意解釋適用，顯已違反現代法治國家涉及人民權利義務事項之法律應具備可瞭解性、可預測性及可審查性等「明確性原則」（司法院釋字第五七三、五二二、五二一、四九一、四四五、四三二、二七六等號解釋參照）。

如前所述，倘將行政執行法第十五條規定解釋為行政罰鍰之實體法規定，不僅行政罰鍰，其他具「財產性」之一般租稅債務等一般公法上金錢給付義務之執行標的，亦應僅限於遺產，而不及繼承人之固有財產。惟行政院及其所屬機關就此類具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之執行標的，卻並未限定為遺產。倘義務人無遺產或遺產

無法滿足強制執行，處分機關仍得依據民法第一千一百四十八條有關繼承人概括承受被繼承人財產上權利義務之規定，就繼承人之固有財產移送強制執行。是行政機關對行政執行法第十五條規定之解釋，有關罰鍰之強制執行，即解釋為實體法規定，得就其遺產強制執行，至於就具「財產性」之一般公法上金錢給付義務之強制執行，則又解釋該規定為執行之程序規定，顯有便宜解釋之嫌。

綜上，行政執行法第十五條係義務人死亡，其一般公法上金錢給付義務之強制执行程序規定，而非執行行政罰鍰之實體法上依據。罰鍰之處分機關應否就受處分人之遺產移送行政執行機關強制執行，應衡量處罰之目的，就個別行政法規之處罰規定，分別處理。縱使採整體統一之方式，以法律規定具「一身專屬性」之罰鍰，得就受處分人之遺產執行，亦須比照刑事訴訟法增訂第四百七十條第三項規定「罰金、沒收及追徵，得就受刑人之遺產執行。」以法律明確規定：「罰鍰，得就受處分人之遺產執行」，始符現代法治國家「處罰法定主義」、「罰及一身」及「法律明確性原則」等原則。

肆、關係文件之名稱及件數

附件一：彰化縣稅捐稽徵處處分書等行政救濟文書。

附件二：彰化縣稅捐稽徵處九十一年十二月四日彰稅法字第○九一○一四三八七七○號函。

附件三：財政部八十九年十二月二十六日台財稅字第○八九○四五七七三四號函、九十一年五月十七日台財稅字第○九一○○二五○五○號函及同年七月二十二日台財稅字第○九一○四五三八一三號函。

附件四：法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會九十一年八月二十七日第二十五次會議決議。

附件五：財政部九十一年十月九日台稅六發字第○九一○四五四八六六號函。

附件六：財政部九十二年三月十七日台財稅字第○九二○○一一四七二號函。

附件七：本院九十二年六月二十三日（九二）院台財字第○九二二二○○四三九號函及本院調查意見。

附件八：行政院九十二年十月七日院台財字第○九二○○五二五九四號函。

附件九：本院九十二年十二月二十二日（九二）院台財字第○九二二二○一○三七號函。

附件十：行政院九十三年六月一日院臺財字第○九三○○二五四○二號函。

附件十一：本院九十三年七月十四日（九三）院台財字第○九三二二○○六六八號函。
。

附件十二：行政院九十三年八月十七日院臺財字第○九三○○三四二○六號函。

附件十三：法務部八十一年三月四日律字第○二九九八號函。

附件十四：德國違反秩序罰法第一百零一條及奧地利行政處罰法第十四條第二項。

（附件十二）

行政院函

受文者：監察院

主 旨：貴院函，為本院函復，貴院前糾正有關義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰之執行，雖無法律明文規定，惟財政部無視司法機關之解釋，逕以函釋之方式認定，該已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條之規定，或類推適用刑事訴訟法有關罰金執行之規定，而移送相關執行處強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，嚴重侵害人民之權益，核有違失案之處理情形，仍囑就財政部所復內容及相關法律之解釋，具體表示意見見復一案，查財政部九十三年五月二十五日台財稅字第 0930451111 號函所復內容已就法律規定及學說、實務論述綦詳，本院贊同其見解，復請查照。

說 明：復貴院九十三年七月十四日（九三）院台財字第 0932200668 號函。

院長 游 錫 堃

財政部函

受文者：行政院

主 旨：有關監察院前糾正義務人死亡之土地增值稅違章罰鍰之執行，雖無法律明文規定，惟本部無視司法機關之解釋，逕以函釋之方式認定，該已確定之行政罰鍰為公法上之租稅債務，或依據行政執行法第十五條之規定，或類推適用刑事訴訟法有關罰金執行之規定，而移送相關執行處強制執行，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨，嚴重侵害人民之權益，核有違失，囑本部再行檢討改進乙案，謹擬具本部對本案之處理情形詳如說明，請 鑒核。（九二財正一七）

說 明：一、依據 鈞院九十二年十二月二十六日院臺財字第○九二○○七○○五一號函交下監察院審核意見辦理。

二、查上開糾正案前經本部參酌法務部九十二年八月二十七日法律字第○九

二〇〇三〇六七六號函，擬具處理意見，以九十二年九月二十三日台財稅字第〇九二〇四五六一〇九號函，陳報 鈞院核轉監察院在案。

三、監察院對本部上開處理情形仍有所指摘，促本部再行檢討改進。其中有關於行政執行法第十五條：「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。」之規定，得否作為對義務人之遺產強制執行之實體法依據部分，監察院指摘理由，主要有三，略述如下：（一）法務部與本部認定行政執行法第十五條係司法院院解字第二九一一號解釋所稱之特別規定，則依該解釋之意旨，相關機關除得逕對義務人之遺產強制執行外，尚得對其繼承人執行。準此，法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會九十一年八月二十七日第二十五次會議決議：「義務人於行政處分作成後死亡，具一身專屬性之公法上金錢給付義務（如行政罰鍰），不得為繼承之標的，除被繼承人遺有財產，得依行政執行法第十五條規定逕對其遺產執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行」，即與院解字第二九一一號解釋之意旨有所出入。（二）法務部與本部認為行政執行法第十五條可作為公法上金錢給付義務之實體法上依據，則公法上金錢給付義務即應限定僅得對義務人之遺產強制執行，則一般租稅債務即非繼承之標的，應不得對繼承人之固有財產執行。（三）法務部與本部未說明行政執行法第十五條何以是院解字第二九一一號解釋之特別規定之理由，僅任意引據該條文之「立法說明」，即逕以條文規定作為執行違規行為人遺產之法律依據，既與現行司法解釋發生矛盾與衝突，又未審酌該等解釋適用行政執行法第十五條規定之局限性及其後果，非無便宜解釋適用法律之疑。

四、上開監察院指摘事項，因事涉所有行政罰鍰裁處確定後，義務人死亡，為裁處之原處分機關可否就其遺產移送執行及行政執行法第十五條之適用問題。經本部以九十三年一月十三日台財稅字第〇九二〇〇七七七六六號函請法務部表示意見，案經該部以九十三年三月十八日法律字第〇九三〇〇〇二三九九號函復（該函及其附件，詳附件）略以：

（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……」司法院院解字第二九一一號解釋有案。準此，如法律有特別規定，自仍得向其繼承人執行；又上述行政執行法第十五條規定，係上開解釋之「特別規定」，緣行政執行法第十五條係參照已廢止之財務案件處理辦法第三十七條規定：「納稅義務人或受處分人死亡遺有遺產者，法院應對其遺

產強制執行。」所訂定。而該辦法第三十七條規定之意旨，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遺產，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人之遺產強制執行。蓋此項財產之執行，乃對遺產之追及，非為對繼承人之人的執行。……且學說上，亦有認為行政執行法第十五條之規定，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二九一一號解釋「法令有特別規定」之情形。

(二) 復按司法院院解字第二九一一號解釋，所揭示者係有關已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，此與上揭解釋並無抵觸。

(三) 至於司法院院字第一九二四號解釋：「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；而院解字第二九一一號解釋，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。準上開法務部意見，有關行政執行法第十五條規定，既屬司法院院解字第二九一一號解釋之「特別規定」，而得作為對被繼承人之遺產執行之依據，則本部原持納稅義務人逃漏稅或違反稅法其他作為或不作為義務，於裁罰確定後死亡者，可依行政執行法第十五條規定，就其遺產移送強制執行之見解，似無違誤。

五、另監察院指摘本部將行政罰鍰比附援引、類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項有關罰金得就受刑人之遺產執行之規定，有違現代法治國家處罰法定主義乙節，應係對本部前揭函復鈞院之九十二年九月二十三日台財稅字第○九二○四五六一○九號函誤解所致。蓋本部前揭函，係指出本部原認為確定之罰鍰可為繼承之標的，嗣因法務部行政執行署法規及業務諮詢委員會第二十五次會議決議：「義務人於行政處分作成後死亡，具一身專屬性之公法上金錢給付義務（如行政罰鍰），不得為繼承之標的，除被繼承人遺有財產，得依行政執行法第十五條規定逕對其遺產執行外，執行機關不得就其繼承人之固有財產為執行」，與本部見解不同，經再加以衡酌後，認為罰金依刑事訴訟法第四百七十條第三項規定，得就受刑人之遺產執行。則罰金依該規定應不得為無限制繼承，罰

鍰與罰金既均係對行為人或義務人之制裁，宜持相同處理。故本部乃變更原持確定之罰鍰可為繼承標的之見解。該函並無就行政罰鍰比附援引、類推適用刑事訴訟法第四百七十條第三項有關罰金得就受刑人之遺產執行之意，行政罰鍰得執行受處分人遺產之法律依據為行政執行法第十五條，並非刑事訴訟法第四百七十條第三項，至為明確。

六、本案因涉及法律之解釋，如鈞院亦贊同本部及法務部之意見，惟仍不為監察院接受時，建議由監察院聲請大法官解釋，以杜爭議。

部長 林 全

（本件聲請書其餘附件略）

參考法條：中華民國憲法 第 23、77、78 條（36.01.01）

訴願法 第 14、18 條（89.06.14）

行政執行法 第 2、15、43 條（94.06.22）

行政執行法施行細則 第 2 條（95.01.06）

行政訴訟法 第 4、107、186 條（87.10.28）

民法 第 1147、1148 條（91.06.26）

民事訴訟法 第 168、176 條（92.06.25）

財務案件處理辦法 第 37 條（83.01.14）

刑事訴訟法 第 470 條（95.06.14）

社會秩序維護法 第 51 條（80.06.29）

稅捐稽徵法 第 50-2 條（89.05.17）

行政罰法 第 18 條（94.02.05）

資料來源：司法周刊第 1319 期 1 版司法院大法官解釋續編（十九）第 496-534 頁法令月刊第 58 卷 1 期 102-103 頁考選周刊第 1102 期 2 版總統府公報第 6730 號 23-79 頁