

## 遺產管理人怎麼會是遺產稅的納稅義務人？

How Can an Estate Administrator Be a Taxpayer of Inheritance Tax?



林文舟 Wen-Jou Lin\*



### 壹、前言

緣張先生於2007年過世後，因為法定繼承人全部拋棄繼承，中區國稅局乃向臺中地方法院聲請指定遺產管理人，法院隨即於2008年7月31日裁定選任黃姓律師為張先生的遺產管理人（97年度財管字第32號）。黃律師查到張先生名下只剩現金存款新臺幣（以下同）926元、股票500元，誤以為不必申報遺產稅，然中區國稅局依其公權力查得張先生死亡前二年內已經將財產移轉予其配偶及親屬殆盡，共計1億5,300餘萬元（包括曾經匯了兩筆錢到國外，共約5,000多萬元），乃認定為贈與，依遺產及贈與稅法第15條第1項，將

此等贈與均視為遺產，併入遺產總額，即於2010年10月29日核定張先生的遺產稅為5,600多萬元，並以遺產管理人黃律師為納稅義務人，除命其如數繳納遺產稅外，另以其未依限辦理遺產稅申報，加處5,500多萬元之罰鍰，本稅及罰鍰合計達1億1,000餘萬元，致使黃律師的生活頓時陷入困境。雖然經過多方協調援救，才未被移送強制執行，並聲請由臺中地方法院於2011年2月23日以99年度家聲字第482號民事裁定解除其遺產管理人職務，改由國有財產局擔任遺產管理人，復經臺中地方法院於2011年7月22日，以100年度家抗字第34號裁定駁回國有財產局之抗告確定，但危機並未完全解除<sup>1</sup>。以上事件令人匪

衷所思，只是受法院委派擔任公益性質的遺產管理人，既未曾從遺產受益，怎麼會承擔如此鉅額的遺產稅繳納義務？而且因其未依限申報遺產稅，就按核定應納稅額加處近一倍之罰鍰，是否過於嚴苛？

## 貳、以遺產管理人為遺產稅納稅義務人之規定係屬違憲

一、遺產及贈與稅法第6條第1項第3款規定，無遺囑執行人及繼承人者，遺產稅之納稅義務人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。但依第6條第2項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理之日起算。」同法第44條規定：「納稅義務人違反第23條……規定，未依限辦理遺產稅……申報者，按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰。」中區國稅局以黃律師係張先生之遺產管理人，由於法定繼承人全部拋棄繼承，又無遺囑執行人，依上開規定，為遺產稅之納稅義務人，卻未於期限內辦理遺產稅申報，而對其課稅處罰，固非無據。惟按納稅義務人係稅捐債務之主債務人，其繳納稅捐是為自己之計算而繳納，有別於稅捐扣繳義務人、代徵義務人、代繳義務人、承擔義務人及賠繳義務

人，只是為他人之稅捐債務負繳納義務<sup>2</sup>。而稅捐債務的產生源於稅捐客體的存在，稅捐客體則是立法者透過稅捐成立要件的設定，將表彰經濟價值的標的、狀態或事實經過，轉變為法律上之課稅對象的總稱。由於稅捐客體的經濟價值同時表彰負擔稅捐之能力，自必須以稅捐客體歸屬之人為納稅義務人，始符合量能課稅原則與損益兼歸的衡平法理。

二、次按量能課稅原則乃依據憲法第7條平等原則所具體化之稅捐正義原則，要求有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按照經濟上之負擔能力分配<sup>3</sup>，2017年12月28日施行之納稅者權利保護法第5條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即揭示斯旨。且量能課稅原則再具體化之淨額所得原則，尚涉及憲法第15條生存權保障問題<sup>4</sup>。

三、再按遺產管理人係繼承開始時，繼承人之有無不明，或先順序繼承人均拋棄其繼承權時，其次順序繼承人有無不明，或第四順序之繼承人均拋棄其繼承權者，依法所應設置者，無論是出自親屬會議之選定或法院之選任（指定）（民法第1176條第6項、第1177條、第1178條第2項、遺產及贈與稅法第6條第2項），均不具繼承人身分，除非其另受有遺贈，否則與遺產無分無關。而遺產稅的稅捐客體是被繼承人之遺產，其本質係財產稅，又具

# 月旦知識庫

所得稅補充的性質（所得重分配）<sup>5</sup>，基於量能課稅原則，擁有「客觀上經濟價值的財產」者，始得成為適格的納稅義務人，自應以該遺產的歸屬對象為稅捐債務人（除繼承人外，依民法第1185條規定，公告期限屆滿無人承認繼承，包括第四順序之繼承人均拋棄其繼承權之遺產，於清償債權並交付遺贈物後，如有賸餘，最終歸屬國庫），實無針對與遺產無分無關的遺產管理人課徵遺產稅的餘地。遺產及贈與稅法第6條第1項第3款規定，於無遺囑執行人及繼承人時，逕以遺產管理人作為遺產稅之納稅義務人，使與遺產無分無關的遺產管理人之自有財產有被強制執行之虞，悖離遺產稅係財產稅或所得稅的本質，違反憲法第7條平等原則所具體化之量能課稅原則，抵觸憲法保障人民生存權及財產權之意旨，依憲法第171條第1項規定，應屬無效。

## 參、遺產管理人應僅係遺產稅之代繳義務人

一、稅捐稽徵法第14條規定：「I. 納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。II. 遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，

應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」且依司法院釋字第622號解釋意旨，對於被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，係由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。亦即遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人僅係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立的稅捐義務<sup>6</sup>。至於被繼承人死亡時始發生的遺產稅義務，其本質為被繼承人之遺產所生債務，無論認係被繼承人之債務或繼承人自身固有之債務<sup>7</sup>，均不脫離稅捐稽徵法第14條第1項前段規定「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐」之文義涵攝範圍，解釋上亦應有該條全部規定之適用。

二、就遺產管理人而言，其職務包括為保存遺產必要之處置、清償債權等（民法第1179條），固可認有使其一併從經營的遺產中取財清償遺產稅之必要<sup>8</sup>，然基於為他人處理事務之本旨，以及遺產稅係被繼承人財產未盡之債務，與被繼承人生前已成立的稅捐義務類似，參照前揭司法院釋字第622號解釋意旨<sup>9</sup>，亦應認屬在被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納的性質。依民法第1184條規定，最終有繼承人承認繼承時，遺產管理人在繼承人承認繼承前所為之職務上行為（包括代繳遺產稅），視為繼承人之代理；依民法第1185條規定，如最終無繼承人承認繼承時，賸

餘遺產歸屬國庫，先前從遺產中取財清償遺產稅的行為則係代理國庫<sup>10</sup>，因為依遺產及贈與稅法第2條規定：「無人承認繼承之遺產，依法歸屬國庫；其應繳之遺產稅，由國庫依財政收支劃分法之規定分配之」，由此可知，遺產稅原則上係以實際承受遺產利益之人為此項稅捐之債務人，縱使於國庫承受無人承認繼承之遺產時，仍有遺產稅應予課徵。遺產管理人只有在違反稅捐稽徵法第14條第1項規定，未按稅捐受清償之順序，繳清稅捐，逕予分割遺產或交付遺贈時，始應就未清繳之稅捐，負繳納義務（賠繳義務）。故稽徵機關作成課稅處分後，除有稅捐稽徵法第39條第1項、第2項規定暫緩移送執行之情形外，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納，而移送強制執行時，即應以被繼承人之遺產為強制執行之標的，而不應對居於代繳義務人地位之遺產管理人固有之財產為強制執行。如此解釋適用遺產及贈與稅法第6條第1項第3款有關以遺產管理人作為遺產稅納稅義務人之規定，始無違憲法第7條平等原則及其引申之量能課稅原則，並符合稅捐稽徵法第14條規定意旨。

## 肆、對前揭遺產管理人未依限申報遺產稅處以核定稅額近一倍之罰鍰，過於嚴苛

一、遺產管理人既有代繼承人或國庫繳納遺產稅之義務，解釋上其代繳義務即包含應依遺產及贈與稅法第23條第1項規定，於法院指定遺產管理人之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報。且由於檢附稅款繳清證明書、核定免稅證明書或不計入遺產總額證明書係辦理遺產產權移轉登記之要件（遺產及贈與稅法第41條、第42條），無論是否有應課稅之遺產淨額，均應辦理遺產稅申報，如未依限辦理，即有同法第44條「按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰」規定之適用。雖然依行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」納稅者權利保護法第16條第1項亦規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」遺產管理人可能主張其因不知法規，而未申報遺產稅，非出於故意或過失，但因法律公布，人民即有知法守法義務，故不知法規者，除有正當理由而無法避免之特殊情形，期待其知法，已不具可能性，得主張無過失外（刑法第16條參照）<sup>11</sup>，原則上不得因不知法規而免除行政處罰責任，僅得按其情節，減輕或免除其處罰（行政罰法第8條、納稅者權利保

# 月旦知識庫

護法第16條第2項)<sup>12</sup>。惟稅捐稽徵機關為處罰時，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力，而為合義務裁量，使責罰相當，不得逾越權限或濫用權力，並應符合法規授權之目的，否則其裁罰處分，以違法論，於行政訴訟時，法院得予撤銷（行政罰法第18條第1項、納稅者權利保護法第16條第3項、行政程序法第10條、行政訴訟法第4條第2項、第201條）。

二、對前揭遺產管理人而言，其係以公益律師身為他人處理事務，而該被繼承人生前已經將財產移轉予其配偶及親屬殆盡，現實遺產所剩無幾，法院難以就遺產酌定管理人報酬，反需由遺產管理人自行墊付各項費用。且遺產管理人並無公權力可以追查被繼承人生前財產的流向，前揭事件無論其遺產管理人有無依限辦理遺產稅申報，均須仰賴國稅局動用公權力，始能查悉被繼承人死亡前二年內贈與財產之事實，故前揭漏報大額遺產的結果與未依限辦理遺產稅申報之間，客觀上尚無因果關係。何況依遺產及贈與稅法第28條第1項規定：「稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於1個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依限申報，並於限期屆滿前10日填具催報通知書，提示逾期申報之責任，加以催促。」前揭事件之法定繼承人

既已悉數拋棄繼承，可見渠等已先申請被繼承人死亡之戶籍登記，衡情戶籍所在地主管稽徵機關亦已接獲死亡通報，詎中區國稅局從未填發遺產稅申報通知書，通知遺產管理人依限申報，豈可將前揭遺產稅之未申報責任全部歸咎於遺產管理人？前揭罰鍰之原處分機關未審酌遺產管理人違反稅法上義務行為於主觀及客觀上應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，逕按核定應納稅額加處近一倍之罰鍰，其責罰顯不相當，有裁量濫用及怠惰（消極濫用）之瑕疵，構成行政處分違法應予撤銷之理由。

## 伍、結 語

當事人對前揭事件，於循序提起行政訴訟時，得主張遺產及贈與稅法第6條第1項第3款有關以遺產管理人作為遺產稅納稅義務人之規定違憲，說服行政法院依當時司法院大法官審理案件法第5條第2項、司法院釋字第371號解釋意旨，以及2011年11月23日修正公布行政訴訟法第178條之1（2012年9月6日施行），裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋，或俟判決敗訴確定後，自行依當時司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款，聲請解釋憲法，促使宣告上開法律規定抵觸憲法。除此之外，行政法院可不必聲請大法官解釋，而逕依其職權對遺產及贈與稅法第6條第1項

第3款規定為合憲性解釋，將遺產管理人作為遺產稅之納稅義務人之意義限縮在代繳義務人範圍內。然上開事件當事人似未對補稅處分提起行政救濟，對於罰鍰處分似僅有申請復查（參見前揭99年度家聲字第482號裁定理由所載相對人中區國稅局之主張），而未見提起行政訴訟，失去釜底抽薪解決系爭制度問題的機會。所幸當事人已聲請解除擔任被繼承人張先生之遺產管理人職務，使原補稅罰鍰處分的事實基礎喪失，提供原處分機關撤銷或廢止系爭違法處分的正當理由<sup>13</sup>。而且依黃律師自述，其於2011年5月25日收到中區國稅局發函承諾不會對他的固有財產強制執行<sup>14</sup>，其根據應係財政部2011年5月3日台財稅字第10004507500號函釋：「遺產管理人係以第三人地位依法取得管理遺產之權限，於依遺產及贈與稅法第6條第1項

第3款規定為納稅義務人而未依法申報或已依法申報而有短漏報，經稽徵機關核定應納遺產稅及裁處罰鍰後，得以遺產繳納，如逾限未繳經移送強制執行，依同法施行細則第22條第3項規定，得對遺產執行；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。」這個結果對當事人而言，算是差強人意；財政部也堪稱從善如流，惟訴諸函釋，畢竟是便宜行事，且被裁處罰鍰係基於自己行為所生責任，並非代繳義務，逕准以遺產繳納罰鍰，有違法理，故宜進一步修法明定遺產管理人僅在其管理之遺產範圍內有代繳遺產稅之義務，唯有違反善良管理人注意義務，始應就國家損失之稅捐債權負擔賠償責任，並另定代繳義務人未依限申報或短漏報的罰則，使有別於實質納稅義務人即繼承人之責任，始臻功德圓滿。

## 附註

\* 中正大學財經法律學系兼任教授、前最高行政法院法官。

1. 參見：黃律師自述〈擔任法院指定之遺產管理人遭國稅局裁罰鉅額罰款事件〉，全國律師月刊，2016年7月，18-20頁；臺中地方法院99年度家聲字第482號、100年度家抗字第34號民事裁定書；晨曦，【台灣萬萬稅】史上最倒楣公益律師黃○○ 管理人慘遭國稅局追稅上億元，台灣好報，2021年1月23日報導，<https://www.taiwandiginews.com.tw/?p=156554>（瀏覽日期：2023年9月13日）。
2. 黃茂榮，稅法總論（第三冊，稅捐法律關係），植根法學叢書編輯室，二版，2008年2月，6、7、137、138頁。
3. 司法院釋字第565號、第597號解釋；陳清秀，稅法總論，元照，修訂10版，2018年4月，29頁。


# 月旦知識庫

4. 司法院釋字第692號解釋所附黃茂榮大法官協同意見書明示：「關於綜合所得淨額之計算，所得稅法第17條第1項第1款之免稅額規定的規範目的即在於保障納稅義務人及其受扶養親屬之最低生活水準。此為人民之生存權之最基本的保障。本於該規範目的，關於個人綜合所得稅之稅基的計算，首先在綜合所得總額的計算，應遵守客觀的淨額原則（das objektive Nettoprinzip）；在綜合所得淨額的計算，應遵守主觀的淨額原則（das subjektive Nettoprinzip），考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。」
5. 陳清秀，稅法各論（下），元照，二版，2019年9月，4-6頁。
6. 參見司法院釋字第622號解釋理由書。
7. 遺產稅應當以遺產原來歸屬之人為納稅義務人，以表現其對原來未盡之所得稅或財產稅的補充性格。故遺產稅應以被繼承人為納稅義務人，並認為被繼承人於其遺產清算之限度內，視為尚未死亡（參照民法第40條第2項：法人至清算終結止，在清算之必要範圍內，視為存續），繼承人則應規定為承擔義務人（參見黃茂榮，同註2，173、188頁）。遺產稅屬於被繼承人之總財產本身應負擔之稅捐債務，具有實質上屬於被繼承人債務之屬性，而非繼承人之固有債務性質，原本應以被繼承人為納稅義務人，但因被繼承人已經死亡，故改以繼承人為納稅義務人，實質上具有代繳義務性質（參見陳清秀，同註5，12、13頁）。惟實務見解則認遺產稅係繼承人自身固有的債務，例如最高行政法院102年度判字第454號判決理由謂：「遺產稅為被繼承人死亡後，始依遺產及贈與稅法所課予繼承人的稅捐債務，並非被繼承人生前所發生而遺留下來之債務。至於限定繼承，係以限定繼承所得之遺產償還被繼承人遺留之債務，遺產稅既係繼承人自身固有的債務，而非被繼承人遺留之債務，自無限定繼承之適用。」
8. 民法第1148條第2項：「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」第1153條第1項：「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負連帶責任。」然而遺產稅係以遺產總額減除法定扣除額（包括被繼承人死亡前未償之債務、死亡前依法應納之各項稅捐等）及免稅額後之遺產淨額作為稅基（遺產及贈與稅法第13條），故遺產管理人應先清償被繼承人死亡前未償之債務及依法應納之各項稅捐後，始應以遺產清償遺產稅。
9. 本解釋理由書謂：「被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。」似認為被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，雖未因其死亡而消滅，但僅殘存於遺產上，此觀點容有可議，尤其與認為稅捐義務非一身專屬，可以由繼承人繼承之通說（參見黃茂榮，同註2，172頁；法務部81年3月4日(81)法律字第02998號函）不符，惟其中認為遺產管理人，係於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納被繼承人生前尚未繳納之稅捐債務之說法，誠屬的論。
10. 遺產管理人實質上係居於遺產管理之法定代理人地位，代繼承人繳納遺產稅，亦即法定代理繼承人或國庫履行稅捐義務，而非實體法上權利義務歸屬者，不宜承認其納稅義務人地位。以上參見陳清秀，同註5，17頁。

11. 2005年2月2日修正刑法第16條之立法理由揭示：「現行條文所謂『不知法律』，其態樣包含消極之不認識自己行為為法律所不許，以及積極之誤認自己行為為法律所許二者，此二者情形，即為學理上所謂『違法性錯誤』……關於違法性認識在犯罪論之體系，通說係採責任說立場。惟關於違法性錯誤之效果，不論暫行新刑律、舊刑法及現行刑法，均未以一定條件下得阻卻犯罪之成立，而僅就減輕或免除其刑之要件，予以規定，本條此種立法例，實與當前刑法理論有違。按對於違法性之錯誤，如行為人不具認識之可能時，依當前刑法理論，應阻卻其罪責；惟依現行規定，至多僅得免除其刑，且限於行為人積極誤信自己行為為法律所許之情形，而不包含消極不知自己行為為法律所不許之情形，過於嚴苛，故有修正必要……按法律頒布，人民即有知法守法義務，惟如行為人具有上揭違法性錯誤之情形，進而影響法律效力，宜就違法性錯誤之情節，區分不同法律效果。其中，(一)行為人對於違法性錯誤，有正當理由而屬無法避免者，應免除其刑事責任，而阻卻其犯罪之成立。(二)如行為人對於違法性錯誤，非屬無法避免，而不能阻卻犯罪之成立，然得視具體情節，減輕其刑，爰修正現行條文，以配合違法性錯誤及責任理論。」由於行政罰與刑罰均屬國家公權力所施予人民的懲罰，行政罰法第7條之立法理由亦明示：「現代國家基於『有責任始有處罰』之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提」，故行政罰法第8條之適用，亦應參照上開刑法第16條修正所依據的刑法理論，為法律體系與合目的性之解釋。
12. 如果遺產管理人已依規定期限辦理遺產稅申報而有漏報或短報情事者，依遺產及贈與稅法第45條，應按所漏稅額處以二倍以下之罰鍰。但遺產管理人得主張關於漏報或短報之遺產，不在其注意能力所及範圍，並無過失，而免除行政處罰責任，且相對於主張非出於過失而不知法規，致未申報遺產稅，比較容易成立。
13. 據說中區國稅局迄今仍未撤銷該補稅及罰款處分。
14. 參見：黃律師，同註1，20頁。

關鍵詞：遺產稅之納稅義務人、代繳義務人、量能課稅、責罰相當、裁量怠惰

DOI：10.53106/270692572023110047006

 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄