

訴願人 林美鈴

送達代收人 林鶴城

訴願人因行政執行事件，不服本部行政執行署新北分署 104 年度遺稅執專字第 117447 號等行政執行事件執行行為及本部行政執行署 105 年 3 月 31 日 105 年度署聲議字第 21 號聲明異議決定書，提起訴願，本部決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

本件移送機關財政部北區國稅局以訴願人滯納遺產稅及罰鍰 3 筆，合計 118 萬 2,629 元（執行必要費用等另計），於 104 年 10 月間移送本部行政執行署新北分署（以下簡稱新北分署）執行。新北分署經查被繼承人林○○所有坐落新北市土城區○○段○○地號土地（以下簡稱系爭不動產 1）及新北市板橋區○○段○○地號、新北市板橋區○○○段第○崁小段○○地號及同段第○崁小段○○地號、新北市土城區○○段○○地號土地（以下合稱系爭不動產 2），乃以 104 年 11 月 30 日新北執仁 104 年遺稅執專字第 00117447 號函（以下簡稱系爭查封登記函）請新北市板橋地政事務所（以下簡稱板橋地政事務所）就系爭不動產 2 辦理查封登記。經板橋地政事務所 104 年 12 月 4 日函復新北分署辦理登記完竣。新北分署另因系爭不動產 1 業經臺灣新北地方法院（以下簡稱新北地院）查封中，以 104 年 12 月 1 日新北執仁 104 年遺稅執專字第 00117447 號函（以下簡稱系爭函 1）將案件送請新北地院合併辦理。嗣新北分署就系爭不動產 1、2 以 105 年 1 月 21

日新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函請○○不動產估價師事務所鑑價。同日復以新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函請板橋地政事務所派員於105年2月24日協助指界。○○不動產估價師事務所以105年2月1日105日執估字第0004號、第0005號、第0006號函復檢送鑑定報告書予新北分署。新北分署為核定拍賣最低價額，以105年2月4日新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函請訴願人、移送機關等於105年3月1日上午10時到場陳述意見。訴願人不服，於105年2月22日具聲明異議狀、聲明異議補充狀聲明異議略以：新北分署就系爭不動產1，業以系爭函1送新北地院102年度司執字第100390號事件合併執行，新北分署再辦理鑑價及指界即非必要，應停止並撤銷指界，鑑價費用由新北分署自行負擔。又系爭不動產1已足清償新北分署執行之債權額及義務人應負擔之費用，縱經減價拍賣，仍不可能低於訴願人應執行金額，且遺產稅債權依法係優先債權，系爭不動產1拍定後，即可滿足本件行政執行債權額及費用，如無人應買，新北分署亦得聲明承受，而無不足受償情事。新北分署查封系爭不動產2，顯已違反超額查封規定，應即撤銷查封，且不得再以訴願人費用進行指界，鑑價費用應由新北分署自行負擔云云。新北分署以105年2月22日新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函（以下簡稱系爭函2），請板橋地政事務所取消系爭不動產1之指界，並將原定105年2月24日指界期日取消。新北分署認訴願人其餘部分之異議無理由加具意見到本部行政執行署，本部行政執行署以105年3月31日105年度署聲議字第21號聲明異議決定書駁回訴願人之異議，訴願人不服，於105年4月25日提起訴願、於105年6月6日補充訴願理由，案經本部行政執行署檢卷答辯到部。

理 由

一、按「查封動產，以其價格足清償強制執行之債權額及債務人應負

擔之費用者為限。」「不動產之強制執行，除本節有規定外，準用關於動產執行之規定。」「供拍賣之數宗不動產，其中1宗或數宗之賣得價金，已足清償強制執行之債權額及債務人應負擔之費用時，其他部分應停止拍賣。前項情形，債務人得指定其應拍賣不動產之部分。但建築物及其基地，不得指定單獨拍賣。」「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，債權人承受債務人之不動產者亦同。前項不動產原有之地上權、永佃權、地役權、典權及租賃關係隨同移轉。……」強制執行法第50條、第113條、第96條、第98條第1項、第2項本文分別定有明文，此等規定於分署就義務人之不動產實施強制執行時，得依行政執行法第26條規定準用。是以，分署就所受理之行政執行事件，查封義務人之不動產，固應以其價格足以清償強制執行之債權額及義務人應負擔之費用，然此所謂「以其價格足以清償強制執行之債權額及義務人應負擔之費用」，係指查封之不動產將來以拍賣等執行方法所得之價金足以清償強制執行之債權額及義務人應負擔之費用而言。且不動產如進行拍賣，需要鑑價、登報等執行必要費用，土地拍賣之價金尚需優先扣繳土地增值稅，另不動產之拍賣常因經濟景氣影響、市場供需關係、坐落區域開發程度、生活機能、未來發展潛力、不動產有無被占用等因素而須數次減價拍賣之情形，能否拍定亦不一定，而強制執行中依法復准許有執行名義之債權人及對執行標的物有擔保物權或優先受償權之債權人依法參與分配，將來得參與分配拍賣價金之債權人及債權額並不限於最初申請強制執行之債權人及其債權額，故為兼顧債權人及債務人之利益，查封時縱有超額之情形，除係極端之超額外，如於拍賣時就超過債權額及執行費用額之執行標的物不予拍賣並予啟封，即未違反上開超

額查封之規定（張登科著，強制執行法，101年8月修訂版，第255頁至第256頁、第305頁至第306頁及最高法院100年度台抗字第392號裁定意旨參照）。況供拍賣之數宗不動產如其中1宗或數宗賣得之價金，已足清償強制執行之債權額及債務人應負擔之費用時，分署亦得依行政執行法第26條準用強制執行法第96條第1項規定，就超額之其他不動產予以停止拍賣。次按，義務人之財產為債權之總擔保，債權人自得任意對之請為強制執行，不得由義務人指定應以何種財產供執行（最高法院19年抗字第813號判例意旨參照）。又遺產稅係對被繼承人所遺留該遺產經扣除相關免稅額及扣除額後之總額部分所生之公法上法定之債，並非繼承之債務，而係因被繼承人遺有遺產總額價值使繼承人獲有利得，故依法由繼承人為納稅義務人繳納稅捐，屬繼承人自身固有之債務，而非被繼承人之債務，自不得優先於被繼承人之債權受償（臺灣高等法院暨所屬法院101年法律座談會民執類提案第22號研討結果、法務部100年8月16日法律字第1000019251號函及96年2月15日法律決字第0960004456號函、最高行政法院102年度判字第454號判決意旨參照）。至於稅捐稽徵法第6條第1項所定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」當指同一債務人所欠之稅捐及債權，遺產稅既為「繼承人」之稅捐債務，自無優先於「被繼承人」債權人之普通債權之問題（法務部103年7月9日法律字第10303500570號函參照）。

- 二、查本件訴願人滯納遺產稅，經移送機關檢附移送書、繳款書、送達回執等文件，移送新北分署執行，新北分署形式審查執行名義合法成立，以系爭查封登記函請板橋地政事務所就系爭不動產2辦理查封登記，並以系爭不動產1業經新北地院查封中，以系爭函1將案件移請新北地院合併辦理，並無不合。次查，系爭不動

產1業設定有地上權，權利範圍全部，存續期間自95年3月15日至125年3月14日，現況大部分供社區花園使用，另坐落有1棟1層樓未辦保存登記建物；系爭不動產2，新北市板橋區○○段○○地號、新北市板橋區○○○段第○崁小段○○地號及同段第○崁小段○○地號現況供道路使用，新北市土城區○○段○○現況部分供道路使用，另坐落有1棟5層樓未辦保存登記雙併公寓（門牌：○○路○○巷○號、○號）、同段○○地號土地現況種植有農作物、同段○○地號土地設定有抵押權，現況大部分為雜木林，部分被相鄰建物所占用，此有系爭不動產1、2土地建物查詢資料、鑑定報告等附新北分署執行卷及本部行政執行署聲明異議卷可稽，系爭不動產1是否拍定尚有不明，而新北分署非債權人，不得承受系爭不動產1。且系爭不動產2均尚在查封階段，是否有執行實益、是否拍定或有無其他債權人參與分配等不確定因素，難以預料。是以，新北分署為確保國家債權，查封系爭不動產2，難認有超額查封之情事。再者，訴願人為被繼承人林○○之繼承人，本件遺產稅為繼承人即訴願人之稅捐債務，而新北地院102年度司執字第100390號損害賠償強制執行事件，債務人則為被繼承人，此有新北分署105年6月17日傳真債權人陳○○等聲請強制執行狀及判決附於本部行政執行署聲明異議卷可稽，是本件遺產稅應無稅捐稽徵法第6條第1項規定之適用。

三、至於訴願人主張新北分署就系爭不動產1，業以系爭函1送新北地院102年度司執字第100390號事件合併執行，再辦理鑑價及指界即非必要，應停止並撤銷指界，鑑價費用由新北分署自行負擔乙節，經查新北分署業以系爭函2，請板橋地政事務所取消系爭不動產1之指界，並將原定105年2月24日指界期日取消。又新北分署以105年2月24日新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函○

○不動產估價師事務所，查詢鑑價費用是否因更正鑑價標的而有所差異，該事務所以105年2月24日105日執估字第0011號函復略以：原鑑定標的14筆土地，應可收鑑定費用12,000元，經移送機關與本事務所議價，鑑定費用8,000元為本事務所最低可接受之金額，若減少系爭不動產1，應可收鑑定費用11,500元，若移送機關與本事務所議價，鑑定費用8,000元仍為本事務所最低可接受之金額，即本案鑑定14筆或13筆土地所收取之鑑定費用均為8,000元云云，有○○不動產估價師事務所函附新北分署執行卷可稽。新北分署聲明異議審查意見認鑑價程序無價格之差異，無由該分署負擔系爭不動產1鑑價費用之必要，經核尚無不合。訴願人主張系爭不動產1之鑑價費用應由新北分署自行負擔云云，並無理由。

四、綜上所述，本部行政執行署以105年度署聲議字第21號聲明異議決定書駁回訴願人之聲明異議，並無不合。訴願人105年6月6日訴願書理由仍執前詞，主張系爭不動產1於新北地院102年度司執字第100390號強制執行事件，拍賣底價核定為1,130萬元，已足以使移送機關之本案執行金額優先受償，縱未拍定，亦仍得由移送機關承受取償或由繫案債權人承受後再就其繳付價金優先取償，新北分署再對系爭不動產2予以查封，顯已違反超額查封之規定，又新北分署就系爭不動產2全部共13筆土地予以執行，顯屬不合理，且已逾達成執行目的之必要限度，新北分署應僅就其中數筆土地予以執行即可，並應撤銷未執行土地之執行行為云云，為無理由。至於訴願人主張新北分署以105年2月24日新北執仁104年遺稅執專字第00117447號函囑請板橋地政事務所准移送機關代義務人辦理系爭不動產2繼承登記，則移送機關未繳清系爭不動產2之遺產稅或系爭不動產2尚未辦竣繼承登記予訴願人

前，執行機關尚不得就系爭不動產2予以強制執行，執行機關就系爭不動產2之執行行為，應予撤銷乙節，核與其105年2月22日聲明異議及本部行政執行署105年度署聲議字第21號聲明異議決定事項，並不相同，尚難認係對本部行政執行署聲明異議決定不服，而得以訴願程序處理，訴願人應另向新北分署聲明異議，依聲明異議程序處理，附此敘明。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 陳明堂

委員 張斗輝

委員 呂文忠

委員 紀俊臣

委員 周成瑜

委員 陳荔彤

委員 張麗真

委員 楊奕華

中 華 民 國 1 0 5 年 9 月 1 4 日

部 長 邱 太 三

如不服本決定，得於決定書送達之次日起2個月內向臺北高等行政法院提起行政訴訟。