# 臺中高等行政法院判決

110年度訴字第119號
111年1月20日辯論終結

原　　告　劉永權

被　　告　苗栗縣政府稅務局

代　表　人　黃國樑
訴訟代理人　余啟超
　　朱煜婷
　　范雲華
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　王素芬

上列當事人間有關稅捐事務事件，原告提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

原告狀載訴之聲明第二點（參見本院卷15頁）原為：「……二、確認被告機關苗栗縣政府稅務局就李春雄所有如附表一1.2.3.（按經本院整理成附表二，下同）所示中36筆土地課徵地價稅之行政處分無效，課徵地價稅之法律關係不成立。被告苗栗縣政府稅務局應給付李春雄繼承人李世光新臺幣1,126,693元、983,052元，並自繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按繳納稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。由原告劉永權代位受領。並准原告以苗栗地方法院107

年司執恭字第2135號債權憑證就前項代位受領部分為強制執行。……。」嗣於民國（下同）110年7月6日（本院收文日，參見本院卷153頁）更正為：「……二、確認被告機關苗栗縣政府稅務局就李春雄所有如附表一1.2.3.所示中36筆土地課徵地價稅之行政處分無效，課徵地價稅之法律關係不成立。被告苗栗縣政府稅務局應給付李春雄繼承人李世光新臺幣1,610,531元、983,052元，並自繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按繳納稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。由原告劉永權代位受領。並准原告以苗栗地方法院107年司執恭字第2135號債權憑證就前項代位受領部分為強制執行。……。」再於110年10月18日（本院收文日，參見本院卷227頁）更正為：「……二、確認被告機關苗栗縣政府稅務局就李春雄所有如附表一1.2.3.所示中36筆土地課徵地價稅之行政處分無效，課徵地價稅之法律關係不成立。被告苗栗縣政府稅務局應給付李春雄繼承人李世光新臺幣1,610,801元、983,052元，並自繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按繳納稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。由原告劉永權代位受領。並准原告以苗栗地方法院107年司執恭字第2135號債權憑證就前項代位受領部分為強制執行。……。」本院即就其最後之聲明予以審判。

二、爭訟概要：

（一）原告為被繼承人李春雄之債權人，其與被繼承人李春雄間之強制執行事件經臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地院）民事執行處以104年7月7日家院國103司執助誠字第40號函通知被告苗栗縣政府稅務局查明被繼承人李春雄欠稅總額後參與分配，被告苗栗縣政府稅務局以104年7月8日苗稅法字第1041830961號函表明被繼承人李春雄96年至103年地價稅欠稅金額後參與分配。嘉義地院民事執行處再以104年8月13日嘉院國103司執助誠字第40號函附「強制執行金

額分配表」，載明被告苗栗縣政府稅務局應受分配之稅款列於分配表次序6，為次優債權，全額受償；原告劉永權之債權則列於次序7，為普通債權，部分受償。原告不服，依民事訴訟法第244條規定，提起分配表異議之訴，經嘉義地院以104年度訴字第615號判決駁回、臺灣高等法院臺南分院105年度上易字第55號民事判決駁回上訴確定。

（二）嗣原告以利害關係人身分，於109年2月26日向被告苗栗縣政府稅務局主張其對被繼承人李春雄所有之苗栗縣三灣鄉大河底段620-3地號等36筆土地（附表二編號1-36）課徵地價稅之行政處分應屬無效，經被告苗栗縣政府稅務局以109年3月13日苗稅竹字第1096001871號函覆並無違誤。

（三）被繼承人李春雄於106年4月30日死亡後，繼承人李世光未依遺產及贈與稅法（下稱遺產稅法）第23條規定辦理遺產稅申報，經被告財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）依查得資料，核定遺產總額為新臺幣（下同）124,214,733元，並補徵稅額10,983,945元及裁處罰鍰2,745,986元。該補徵稅額及罰鍰之限繳日期為107年10月25日，繼承人李世光未依法申請復查而告確定。又李世光於繳納期間屆滿30日後仍未繳納，經被告中區國稅局於107年11月28日移送法務部行政執行署新竹分署（下稱新竹分署）執行。嗣原告於108年12月10日以被繼承人李春雄之抵押權人身分申請更正遺產稅，主張被繼承人李春雄所遺如附表二所示之56筆土地均為山坡地保育區林地目之農業用地，依農業發展條例第38條規定，免徵遺產稅；另若應課徵遺產稅，經扣除原告等人抵押權後，被繼承人李春雄總負債已大於總資產，應不發生課徵遺產稅問題，該核課遺產稅行政處分，顯然錯誤，應屬無效。惟被告中區國稅局就上開申請更正一案迄今仍未為確答，原告遂合併前述地價稅部分提起本件行政訴訟。

三、原告主張及聲明略以：

（一）按「代位權之行使，在訴訟程序中僅為攻擊、防禦方法，非為訴訟標的本身」，此於行政訴訟，依行政訴訟法第307條之1規定準用之。從而，原告之債權未受清償，繼承人李世光所繼承之財產顯不足清償全部債務，原告若不代位提起本訴，則原告之債權有不能清償之危險，故參照最高法院89年度判字第583號判決意旨，原告自得代位提起本訴。

（二）被告苗栗縣○○○○○○○區國稅局持公法上執行名義拍賣如附表二所示之56筆土地。惟被繼承人李春雄自77年起取得迄今仍維持做農業使用。若拍賣結果，依稅捐稽徵法第6條規定，有優先於一切債權及抵押權受償權利，則原告所有普通債權即有不能受全部清償之危險，而提起本件確認之訴合併債務人異議之訴得除去此項不安狀況，故原告有即受判決之法律上利益。

（三）依稅捐稽徵法第12條之1第1、2項規定、最高行政法院104年度判字第412號判決意旨，被告苗栗縣○○○○○○○區國稅局應就處分合法事實負舉證責任，若處分違背法令及認定事實錯誤，自應受不利益之裁判。

（四）被告中區國稅局違法課徵遺產稅，應受不利益裁判：

1、自77年起被繼承人李春雄先後取得附表二所示之56筆非都市土地，迄原告109年2月間聲請農業用地作農業使用證明時，一直作農業使用，依遺產及贈與稅法第17條第1項第6款前段規定，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅，惟被告財政部中區國稅局竟課徵遺產稅，顯然違法。

2、被繼承人李春雄自77年起陸續購買附表二所示56筆土地，並於其上設定抵押權，合計121,800,000元（原告之抵押權數額為1500萬、600萬），又原告所有之普通債權為271,270,548元，惟限定繼承人李世光所繼承之附表所示56筆土地，其公告現值總額僅124,164,969元，遠不及其所負之債務，依遺產及贈與稅法第17條第9款規定，自無課徵遺產稅之餘地，被告財政部中區國稅局竟違法課稅，依

行政程序法第110條第4項規定，該課稅處分自始不生效力，被告財政部中區國稅局亦不得對附表二所示56筆土地強制執行。

3、被告中區國稅局107年11月28日移送新竹分署執行之前提，係以其行政行為使繼承人李世光知悉始生效力，若繼承人李世光無從知悉則效力即不發生，更不得執行李世光所繼承之遺產。查被告中區國稅局所作之作成「遺產總額」、「補徵稅額」、「罰鍰」、「滯納利息」處分書性質上係對人民權益有關之處分，被告中區國稅局固向「嘉義縣○○鄉○○村蒜頭361號」「臺中市○○區○○街00號」等二地址送達，然前者為李世光之母親所有，且經苗栗地院105年度訴字第132號查明，均未見李世光住居於該住址，又嘉義地院108年度朴簡聲字第41號裁定亦依嘉義縣政府警察局函覆載明李世光行蹤不明在案；後者則係鄉林建設公司登記於人頭戶「林奕瑩」名下，與李世光無任何關係，所以應送達文書寄存於「臺中西屯郵局」，惟李世光未曾於規定期間前往領取，則受處分人不能知悉處分書內容自始不生效力，即對任何人均屬不能實現，依行政程序法第111條第3款規定，無效。又行政處分之明確性要求，必須使受規制之對象能夠知悉處分機關對其之要求為何，或與其有關之事物受到如何之規制始生效力，被告中區國稅局之處分書應送達之對象李世光「行蹤不明」，受處分人無從知悉處分內容，所為送達不生規制效力，自始無效，不得據以強制執行，新竹分署108年遺稅執特專字第10號執行程序亦應予以撤銷。

4、遺產稅法第17條第1項第6款規定「免徵遺產稅」，係為達成扶植自耕農之農地使用政策，及改良農民生活之基本國策，此為被告中區國稅局所明知，再依行政行政程序法第4條規定，被告中區國稅局於準備程序時自承李世光所繼承56筆土地中之53筆土地為山坡地保育區林業用地、農牧用地，公告現值122,027,633元，應受法令規範拘束，就

該53筆依法作農業用地之土地應予於免課徵遺產稅，然竟故意要求李世光繳納遺產稅，其行為構成刑法第129條之犯罪行為，依行政程序法第111條第4款規定，無效。

5、被繼承人李春雄死亡後，繼承人李世光不自行申報遺產稅，被告中區國稅局固得依職權核定遺產稅，然仍應受行政程序法第8條及第9條規定之拘束，附表二所示之56筆土地設定有高額抵押，其所擔保之主權利已遠逾李世光所繼承遺產總值，且其中53筆土地為免徵遺產稅之農業用地，不生所謂「均屬待證事項，該待證事項應再查證後，始得核認應否扣除」之問題，被告中區國稅局所為行政處分與遺產稅法第17條第1項第6款、第9款規定不合，侵害人民對政府機關依法行政之信賴，與行政程序法第8條、第9條規定有悖，其行政處分違背公共秩序、善良風俗，依行政程序法第111條第5款規定，無效。

6、被告中區國稅局於準備程序中所指之房屋所有權，早在71年7月3日即出售並交付予訴外人林江福，因與房地所有權人李其住有爭執，被繼承人李春雄本應於6個月內完成未保存登記房屋之所有權登記，然因李春雄行蹤不明，訴外人林江福遲至107年4月22日才自行完成房屋所有權第一次登記，並經臺灣臺南地方法院103年度訴字第780號裁判在案，是被告中區國稅局所指房屋為訴外人林江福所加蓋，價格282,400元，並非遺產，無列入遺產稅課徵餘地。又附表二56筆土地中之53筆為「林業用地、農牧用地」，適用農業發展條例規定，且至108年止均作農業使用，為被告中區國稅局所不爭執。則依遺產稅法第17條第1項第6款規定，該53筆土地公告現值122,027,633元，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。且此項金額自遺產總值中扣除後不生應納遺產稅問題。

7、依遺產稅法第17條第1項第9款規定，原告所執107司執2135債權憑證所示之主債權利共243,211,676元；及執行名義所示主債權利28,058,872元，均係被繼承人李春雄死亡前

所負債務，目前為新竹分署108年遺稅執特專字第10號執行程序中，為被告中區國稅局所不爭執。因此，即便繼承人李世光繼承之遺產總值為124,214,733元為真，於扣除確實之負債243,211,676元後，根本不生應課徵遺產稅問題，遑論延滯金及其利息之處罰，被告自不得持公法上執行名義執行李世光所繼承之遺產。

（五）被告苗栗縣政府稅務局就附表二編號1-36所示之36筆土地違法課徵地價稅，應受不利益裁判：

1、附表二所示之56筆非都市土地，於77年李春雄購買時，尚未編定使用地之類別（82年5月14日方補註編定），而該56筆土地亦位在山坡地範圍內，依都市土地使用管制規則第7條規定，乃適用林業用地管制。迄原告109年2月間聲請農業用地作農業使用證明時，一直作農業使用，合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用，農業主管機關方核發農業用地作農業使用證明書，故依75年6月29日平均地權條例第22條規定，自應徵收田賦。惟被告苗栗縣政府稅務局，竟對附表二編號1-36之土地自83年起課徵地價稅，顯與當時平均地權條例相違，該課稅處分應自始無效，被告苗栗縣政府稅務局亦不得對附表所示土地強制執行。

2、附表二所示之56筆土地自李春雄77年購買起，至109年止，均作農業使用，依行政院76台財字第19365號令，停徵田賦，故該56筆土地應納之田賦處於停徵狀態，惟被告苗栗縣政府稅務局竟對附表二編號1-36之土地課徵地價稅，該課稅處分顯屬無效，故被告苗栗縣政府稅務局扣繳83至95年地價稅1,610,801元於法有違，嗣被告苗栗縣政府稅務局又於嘉義地方法院拍賣李春雄財產時，參與分配983,052元（96至103年地價稅），致原告應受分配之債權受有少分配之損害。

3、分配表異議之訴係準用民事訴訟法之規定，縱使判決確定亦不生訴訟法上既判力，被告苗栗縣政府稅務局主張分配

表異議之訴係依民事訴訟法第244條規定起訴等語，容有誤會。再者，依行政程序法第3條規定，司法機關之行為與行政機關應踐行之行為無關，被告苗栗縣政府稅務局自無從以分配表異議之訴經判決確定為免責之藉口。

4、附表二所示56筆土地係被繼承人李春雄77至78年間所買受，至82年間全部按「田賦」課徵，為被告苗栗縣政府稅務局於準備程序時所不爭執，既於83年間就其中36筆上地依職權改課地價稅，自應就依職權改課地價稅之事實負舉證之責任，然被告苗栗縣政府稅務局竟不能舉證，自應受不利益之裁判。

5、如附表二所示之56筆土地，其中20筆土地被告苗栗縣政府稅務局自78年間至目前一直維持田賦計課，為其所不爭執。另36筆土地，被告苗栗縣政府稅務局無正當理由自83年起即依職權改依地價稅課徵，違背行政程序法第6條規定，而有同法第111條第7款所定重大明顯之瑕疵，應屬無效。再者，「非都市土地限作農業用地使用者」依75年6月29日平均地權條例第22條規定係徵收田賦，故除有變更非作農業使用者外，無改課地價稅之餘地。被告苗栗縣政府稅務局為稅務專責機關，就附表二56筆土地中之36筆是否變更為非農業使用，無認定之權限，故被告苗栗縣政府稅務局就該36筆土地自83年起改課地價稅，依行政程序法第111條第6款規定，無效。

6、附表二所示56筆土地於78至82年間全部按田賦課徵，屬作農業使用，於108年間，依原告檢附之農業用地作農業使用證明書所示，係維持作農業使用，則被告苗栗縣政府稅務局課徵地價稅之法律關係不能成立。故被告苗栗縣稅務局不得持行政執行名義聲請對李世光所繼承如附表二所示56筆土地強制執行，新竹分署108年遺稅執特專字第10號所為執行程序應予於撤銷。被繼承人李春雄、繼承人李世光所溢繳之稅額，依稅捐稽徵法第28條規定，應予返還。

7、被告苗栗縣政府稅務局於83年間依職權認定38筆土地（後因買賣變更為36筆）未作農業使用而改依「地價稅」課徵所作成之83年改課徵地價稅之處分，性質上係對人民權益有關之處分，而其向「臺中市○○區○○○街00號」或「苗栗縣○○鄉○○村十股1號」送達，被告苗栗縣政府稅務局並於送達註記為「一般送達」。惟臺灣高等法院臺南分院於104年度抗字第117號事件中認定，訴外人林江福所提出103年10月23日西屯戶政事務所出具函示調查資料證明「李春雄或住南投縣○○鄉○村巷109之19號，或住臺中市○○區○○路0段00巷00弄00號4樓，89年8月19日遷入臺中市○○區○○○街00號」，但因「李春雄未實際住居戶籍所」，西屯戶政事務於105年1月30日依職權將其變更登記戶籍地址為「臺中市○○區○○○○路000號（即西屯戶政事務所）」。據此，被告苗栗縣政府稅務局作成83年改課地價稅之處分，性質上係對人民權益有關之處分，其向「臺中市○○區○○○街00號」送達，當時李春雄尚未設籍；其向未設籍之「苗栗縣○○鄉○○村十股1號」送達，雖有送達之外形，實際上未送達即不生送達效力。亦即受送達人不能知悉處分書內容，發生送達規制效力，即屬對任何人均屬不能實現者，依行政程序法第111條第3款規定，無效。又行政處分之明確性要求，必須使受規制之對象能夠知悉處分機關對其之要求為何，或與其有關之事物受到如何之規制始生效力。被告苗栗縣政府稅務局依職權作成83年改課地價稅之處分，應受送達人李春雄未設籍於應受送達地址，受處分人無從知悉處分內容，所為送達不生規制效力，依行政程序法第110條第4項規定，自始無效。

（六）聲明：1.確認中區國稅局就李世光所繼承李春雄如附表二所示56筆土地課徵遺產稅之行政處分無效，課徵遺產稅之法律關係不成立。2.確認被告苗栗縣政府稅務局就李春雄所有如附表二編號1-36之36筆土地課徵地價稅之行政處分

無效，課徵地價稅之法律關係不成立。被告苗栗縣政府稅務局應給付李春雄繼承人李世光新臺幣1,610,801元、983,052元，並自繳納稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按繳納稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。由原告劉永權代位受領。並准原告以臺灣苗栗地方法院107年司執恭字第2135號債權憑證就前項代位受領部分為強制執行。3.被告中區國稅局、被告苗栗縣政府稅務局，不得持行政執行名義聲請對李世光所繼承如附表二所示56筆土地強制執行，新竹分署108年遺稅執特專字第10號所為執行程序應予於撤銷。

四、被告苗栗縣政府稅務局答辯及聲明略以：

（一）被繼承人李春雄所有附表二所示之56筆土地，其使用地類別分別屬農牧用地、林業用地及丙種建築用地，依現有資料，其中除20筆土地課徵田賦外，餘36筆土地（按即附表編號1至36）早自83年起即已課徵地價稅，然已無法查得當時課徵地價稅之原因。又84年至103年之地價稅繳款書皆已合法送達，部分年度地價稅亦經繳納，且有關課稅要件事實，皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，有關稅捐減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠，納稅義務人亦負有申報義務。然查本件被繼承人李春雄均未提出改課田賦之申請，且對上述課稅土地，亦從未提出異議或行政救濟。

（二）被繼承人李春雄所有苗栗縣○○鄉○○段343-1（附表二編號36）、343-2（附表二編號54）及343-8地號（附表二編號55）三筆土地，其使用地類別為丙種建築用地，其中343-2及343-8地號二筆土地課徵田賦。至343-1地號土地於73年8月苗栗縣政府73府地用字第27808非都市土地使用第一次編定即為「山坡地保育區丙種建築用地」，依財政部96年2月13日台財稅字第09604710710號函及內政部96年

1月30日台內地字第096007865號函，並無課徵田賦之適用。

（三）被繼承人李春雄滯欠之96至103年地價稅款，均已依稅捐稽徵法第39條第1項前段規定移送新竹分署強制執行，因其所有不動產經臺灣嘉義地方法院民事執行處拍賣，依強制執行法第34條之1規定，被告苗栗縣政府稅務局聲請參與分配，於法有據。再依嘉義地院民事執行處104年8月13日嘉院國103司執助誠字第40號函附債務人李春雄強制執行金額計算書分配表所載，被告苗栗縣政府稅務局應受分配之96至103年地價稅款，於分配表次序6，列入次優債權，且分配受償983,052元。原告不服，提起分配表異議之訴，亦經臺灣高等法院臺南分院105年度上易字第55號民事判決駁回確定。

（四）關於原告所提供之附表，其中被繼承人李春雄歷年被扣繳地價稅明細與查得資料部分不相符，經查83年度應納金額（本稅）應為119,630元、96度地價稅筆數應為36筆；再查被繼承人李春雄83年即有38筆土地課徵地價稅，其中2筆坐落三灣鄉大河底段687-12及南庄鄉員林段710地號，而該2筆土地於90年已買賣移轉，致90年迄108年課徵地價稅筆數更為36筆。因檔案保存年限關係，電腦系統僅可查得85-108年地價稅課稅明細表，而書面另查有被繼承人李春雄83-84年苗栗縣土地卡簿冊，又查83年至84年徵銷明細檔系統，可查得知應納金顯及土地總筆數資料，此有李春雄83年度苗栗縣土地卡簿冊影本、85至108年地價稅課稅明細表及李春雄歷年地價稅課稅明細表等相關資料可證。有關各年度地價稅課稅明細表之應納稅額，與移送執行繳款書之應納稅額相符，而由課稅明細表亦可知悉各年度移送執行之課稅土地明細。

（五）依土地稅法第22條第1項前段及同法施行細則第21條規定可知，非都市土地除須符合土地稅法施行細則之編定使用類別，仍應供為土地稅法第10條所稱「農業用地」之用途

使用時，始得課徵田賦。而所謂「農業用地」，土地稅法第10條第1項及農業發展條例第3條規定可知，乃指農業用地符合區域計畫法或都市計畫法土地使用分區管制之相關法令規定，並實際供農作、森林、養殖、畜牧、保育及設置相關之農業設施或農舍使用未閒置不用者而言。並非原告訴稱非都市土地徵收田賦，僅須編定為農業用地，不以土地實際作農業使用為要件；另原告所述於108年間，依檢附農業用地作農業使用證明所示，系爭土地係維持作農業使用為被告不爭執事實，故課徵地價稅之法律關係不能成立，然前述證明書用途為申請農業用地移轉不課徵土地增值稅之用，且該證明有效期限為6個月，本件土地地價稅改課田賦（按應係田賦改課地價稅）案件，自應依土地稅法及其施行細則之規定辦理，無適用該證明書，原告實有誤解。

（六）再依土地稅法第14條、第15條、第40條及第45條之規定可知，地價稅與田賦均屬底冊稅，由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料予以核定，本無待於納稅義務人之申請。惟依土地稅法第10條第1項規定，土地稅法所稱徵收田賦之農業用地，係以該土地有依法供農林漁牧及保育等與農業使用事實為前提，而土地一旦經查獲有未供農用之情事，而改課徵地價稅後，地政機關嗣後編列之地價歸戶冊自會將之歸戶列入地價總額，同時田賦之主管機關就該土地自無從建立土地卡（或賦籍卡）及賦籍冊按段歸戶課徵田賦（土地稅法施行細則第26條）。可知稅捐稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅事實，多發生於納稅義務人所得支配範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，因而納稅義務人有申報協力義務，始得貫徹公平合法之課稅目的。從而，已課徵地價稅之農業用地，納稅義務人如主張不應課徵地價稅而應改徵田賦者，自應以向主管稽徵機關申請為必要。附表二土地之原所有權人李春雄每年收受地

價稅繳款書皆不用審視，且名下土地既稱農地作農用，符合課徵田賦之規定，不用繳納地價稅，卻寧願繳交鉅額地價稅，顯不合常情。

（七）附表二所載課徵地價稅等36筆土地，係被繼承人李春雄於78至79年間買受取得，該36筆土地除建地外其餘土地編定為山坡地保育區、地目「林」（尚未辦理用地別編定），於辦理土地移轉現值申報當時，並無申請按當時農業發展條例第27條規定免徵土地增值稅，是推論移轉當時有可能已無依法作農業使用或移轉後不打算繼續耕作。另查被繼承人李春雄買受時戶籍位於臺中市西屯區，卻購買三灣鄉及南庄鄉土地，依財政部74年8月7日臺財稅第20071號及74年12月10日臺財稅第26008號函釋，被繼承人李春雄顯無法自行耕作及擴大家庭農場經營規模。然而地價稅釐正係以人工方式逐筆登錄，當時本件農業用地會改按一般用地稅率課徵地價稅，應是有確切之依據，始可據以逐筆釐檔。惟依80年12月及95年1月編制之苗栗縣○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○區分表—「地價稅稅籍異動歸戶冊」及「地價稅課徵」檔案保存年限為10年。故李春雄所有三灣鄉大河底段620-3地號等36筆農業用地之地價稅改課依據因已逾檔案保存年限，皆已銷毀。

（八）次查被告之電腦繳款書歷史檔，尚查得李春雄79至82年間繳納地價稅資料，並經以人工計算，79至82年繳款金額與附表二編號1-36號之36筆土地，外加90年度買賣移轉之三灣大河底段687-12及南庄鄉員林段710地號等2筆土地後之應納地價稅金額相符，尚非原告所稱78年至82年間全部按田賦課徵。

（九）再查李春雄79至90年地價稅均有至公庫繳納，故李春雄應是有取得地價稅繳款書且已知悉前揭38筆土地課徵地價稅稅之事實。依修正前稅捐稽徵法第18條規定，送達處所可為住所、居所、事務所……以為送達；又行政程序法第74條及第78條規定，由郵政機關為送達者，得將文書寄存於

送達地之郵政機關，若應為送達之處所不明者，准為公示送達。被告所屬竹南分局皆依前述規定送達，並非原告所稱未送達李春雄本人即不生送達效力。

（十）聲明：原告之訴駁回。

五、被告中區國稅局答辯及聲明略以：

（一）依行政訴訟法第4條第1項、第6條第3項前段規定，原告主張確認遺產稅及罰鍰處分部分，於得提起或可得提起撤銷訴訟時而未提起，於法不合。

（二）被繼承人李春雄於106年4月30日死亡，繼承人李世光未依規定辦理遺產稅申報，被告中區國稅局依查得資料，核定遺產總額124,214,733元，補徵稅額10,983,945元並裁處罰鍰2,745,986元，該處分於107年8月3日送達，而限繳日期為同年10月25日，繼承人即納稅義務人李世光未申請復查而告確定。至原告主張附表二所示56筆土地符合免徵遺產稅及未償債務扣除額等語，均屬待證事項，仍應調查審認，尚非任何人一望即知之重大瑕疵，故被告中區國稅局之核定，非屬行政程序法第111條各款之情形，原告主張並非可採。

（三）繼承人即納稅義務人李世光於繳納期限經過後30日仍未繳納，經被告財政部中區國稅局於107年11月28日移送新竹分署執行，依行政執行法第9條第3項前段規定，原核定之遺產稅及罰鍰，既未經撤銷或其他事由而失效，其效力繼續存在，行政執行不因聲明異議而停止，故本件執行並無不合。

（四）原告主張並非可採：

1、繼承人李世光之戶籍地自94年4月14日迄110年11月4日（查詢戶籍資料日）均在嘉義縣○○鄉○○村0鄰蒜頭361號，且李世光向臺中地院聲請限定繼承及陳報被繼承人遺產清冊事件之聲請狀住址及該院准予備查函送達住址、李世光109年1月20日就其與原告間拍賣抵押物事件陳述狀所載住址及所檢附其與原告間拍賣抵押物事件之苗栗地院10

6年度司拍字第122號、106年度抗字第54號、臺灣高等法院臺中分院108年度非抗字第164號等裁定所載李世光住址，均為上開地址，顯然李世光住居所為戶籍地。被告中區國稅局就遺產稅及罰鍰處分於107年8月3日寄存送達李世光戶籍地之六腳蒜頭郵局，依一般社會通念，可期待相對人於郵局營業時間前往領取郵件，該郵件自斯時起進入相對人之支配範圍，相對人可隨時了解內容之狀態，應認該處分已到達相對人而發生效力，不以相對人實際領取郵件為必要。

2、原告所引之苗栗地院105年度訴字第132號判決為原告與元大國際資產管理股份有限公司間，有關債務人陳阿寶（李世光之母）之分配表異議之訴，且該判決所述為陳阿寶非李世光，原告容有誤解。

3、原告主張嘉義地院108年度朴簡聲字第41號裁定亦以嘉義縣警察局109年1月16日函復法院載明李世光「行蹤不明」在案乙節，然查無該裁定資料。

（五）強制執行法第14條第1項規定，所謂消滅債權人請求之事由，係指可以使執行名義所載實體上請求之全部或一部失其存在之事由，例如清償、抵銷、免除、消滅時效等；而所謂妨礙債權人請求之事由，係指可使執行名義所載請求之全部或一部暫難行使之事由。例如同時履行抗辯。然本件原告對被告財政部中區國稅局核定之處分、移送執行之執行名義，均未提出符合前述之事由，故原告所提債務人異議之訴為無理由。

（六）聲明：原告之訴駁回。

六、本件兩造爭點為：1.原告訴請確認被告中區國稅局就附表二所示56筆土地課徵遺產稅之行政處分無效有無理由？2.原告訴請確認被告苗栗縣政府稅務局就附表二編號1-36所示之36筆土地課徵地價稅之行政處分無效有無理由？3.原告主張被告苗栗縣政府稅務局應依稅捐稽徵法第28條規定給付李世光1,610,801元、983,052元並由原告代位受領有無理由？4.原

告訴請撤銷新竹分署108年遺稅執特專字第10號執行程序有無理由？

七、本院判斷如下：

（一）前提事實：前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示各項證據資料可查（甲證1；乙證a1、a2;乙證b1、b2、b3、b4，本件判決相關證據之編號詳附表一）。

（二）本件應適用之法令：

1、行政訴訟法第6條規定：「（第1項）確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。（第2項）確認行政處分無效之訴訟，須已向原處分機關請求確認其無效未被允許，或經請求後於30日內不為確答者，始得提起之。（第3項）確認訴訟，於原告得提起或可得提起撤銷訴訟、課予義務訴訟或一般給付訴訟者，不得提起之。但確認行政處分無效之訴訟，不在此限。……」第307條規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」

2、民法第242條規定：「債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己之名義，行使其權利。但專屬於債務人本身者，不在此限。」

3、行政程序法第111條規定：「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。」

（三）原告得代位提起確認訴訟：

1、按民法第242條前段所定債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己之名義，行使其權利之先決條件，須債務人果有此權利，且在可以行使之狀態，始有債權人代位行使之可言。其所保全者，除在特定債權或其他與債務人之資力無關之債權，不問債務人之資力如何，均得行使代位權外，如為不特定債權或金錢債權，應以債務人怠於行使其權利，致陷於無資力，始得認有保全之必要，否則，即無代位行使之餘地。又民法賦予債權人代位權之目的，係為保全自己之權利，是以債務人對第三債務人之權利只要有助於債權人債權之滿足，除了具有一身專屬性之權利外，皆得代位行使，至於被代位行使之權利性質係屬於公法或私法，即非此處關注所在（最高法院65年度台上字第381號、81年度台上字第2879號、88年度台上字第650號判決及最高行政法院101年度判字第960號、103年度判字第424號判決意旨參照）。

2、經查，原告對被繼承人李春雄有2筆債權本金分別為400萬元、1,000萬元未獲清償之普通債權（參見甲證1、甲證2），而附表二所示56筆土地中之55筆土地原告亦設有最高限額抵押權（編號44、49設定有600萬元之最高限額抵押權；編號1-27、29-43、45-48、50-56設定有1,500萬元之最高限額抵押權；編號28無原告之抵押權，新竹分署108年度遺稅執特專字第10-11號執行卷參照，下稱執行卷），是以原告為被繼承人李春雄之債權人，應堪認定。而附表二編號1-36之36筆土地前經被告苗栗縣政府稅務局由田賦改課地價稅，為被告苗栗縣政府稅務局所不爭執，被繼承人李春雄生前雖未就改課地價稅的行政處分提出救濟，但非謂繼承人李世光即不得提出爭執，是以繼承人即債務人李世光有提起確認課徵地價稅處分無效之權利，又繼承人李世光對於該36筆土地得否適用稅賦較低之田賦，怠於行使其法律上權利（如請求以田賦課徵，並退還溢繳之稅額），故原告為保全其債權於行使時債務人之財產能

夠有效清償，自得代位行使繼承人李世光請求確認課徵地價稅處分無效之權利。同理，繼承人李世光對於被告中區國稅局課徵遺產稅之處分原得主張其有遺產稅法第17條所定免徵遺產稅之事由，然其怠於行使，致其繼承如附表二所示之56筆土地將遭拍賣，故原告為保全其債權，自亦得代位行使繼承人李世光請求確認課徵遺產稅處分無效之權利。

（四）對於原告所主張應受償之普通債權，應不具有即受確認判決之法律上利益：

1、按目前民事法之學理通說，民法第242條代位權之行使，做為代位權行使對象之債務人權利，並不限於私法上之權利，也包括公法上權利。而代位權之有無，要依民法第242條規定之構成要件來決定。特定債權人一旦因為代位權之行使，而以自己名義行使債務人之公法上權利後，其具有「與該公法上權利相關行政措施」之利害關係人身分，即得被完全肯認，不須再引用任何有關行政法理或其他行政法實證法規範來支持（最高行政法院97年度判字第514號判決意旨參照）。

2、次按確認行政處分無效及公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之，行政訴訟法第6條第1項前段定有明文。所謂即受確認判決之法律上利益，係指法律關係之存否，因當事人之間有爭執致不明確，原告主觀上認其在法律上之地位有不安之狀態存在，且此種不安之狀態，能以確認判決將之除去者而言，若縱經法院判決確認，亦不能除去其不安之狀態者，即難認有受確認判決之法律上利益。

3、原告得代位行使繼承人李世光確認課徵地價稅、遺產稅處分無效之權利已如前述。而原告以自己之名義代位行使繼承人李世光之公法上權利後，即具有上開最高行政法院判決所稱之「與該公法上權利相關行政措施」之利害關係人

身分。從而，原告代位後以利害關係人身分提起確認訴訟，其亦應具備即受確認判決之法律上利益。

4、原告雖以前詞主張，其提起本件確認之訴得以除去其普通債權271,270,548元不能受全部清償之危險，因此具有確認利益云云（參見本院卷第19頁）。惟按，強制執行法第38條規定：「參與分配之債權人，除依法優先受償者外，應按其債權額數平均分配。」即揭示債權人受償有優先、劣後之分。其中，依強制執行法第29條，法院執行費應優先受償；次者，依稅捐稽徵法第6條第2項規定，土地增值稅、地價稅、房屋稅、執行拍賣或變賣貨物應課徵之營業稅，則優先於一切債權及抵押權；再次者，依民法第874條規定，抵押權之登記順序依序受償，順序在前者優先；至於其他稅捐，依稅捐稽徵法第6條第1項規定，僅優先於普通債權。經查：原告因附表二所示之56筆土地將被拍賣，為保全其所有之普通債權，以避免拍賣金額優先清償稅捐，乃對以該56筆土地為對象之遺產稅及附表二編號1-36之36筆土地的地價稅提起確認課稅處分無效之訴訟。然而，原告已主張，附表二所示之56筆土地曾設定抵押權予桃園市○○區農會4,680萬元，原告1,500萬元、600萬元，林敏榮等10人200萬元，陳文財2,160萬元，郭春銀2,500萬元，陳允文540萬元，再加計原告普通債權271,270,548元，合計393,070,548元，但限定繼承人李世光繼承系爭56筆土地公告現值僅124,164,969元，遠遠不敷所負債務，其所欲保全者係普通債權等語（參見本院卷第18頁、第19頁、第21頁、原處分卷一第9頁至第10頁及各該土地建物查詢資料）。復參酌新竹分署110年7月30日執行筆錄（參見執行卷第546頁）所載，該56筆土地之抵押權人除原告外尚有桃園市○○區農會等14人、假扣押債權人則有平鎮區農會等5人。是以系爭遺產稅及地價稅課稅處分縱經本院確認無效，其土地拍賣所得仍應優先清償桃園市○○區農會及其他債權人之抵押權所擔保之債權，原告所欲

保全之普通債權，自難藉此確認訴訟以除去其不安之狀態。

（五）況且，除前開普通債權之外，縱認原告亦有基於抵押權人之地位保障其抵押債權之意，惟其請求確認被告苗栗縣○○○○○○○區國稅局之課稅處分為無效，仍無理由：

1、按無效之行政處分，係指行政行為具有行政處分之形式，但其內容具有明顯、嚴重瑕疵而自始、當然、確定不生效力而言。又依前述行政程序法第111條規定可知，除該條第1款至第6款之例示規定外，尚有第7款之概括規定，用以補充前6款所未及涵蓋之無效情形。其第3款所謂「內容對任何人均屬不能實現者」係指行政處分所要求之事項、內容客觀上不能實現而言。第4款所謂「所要求或許可之行為構成犯罪者」係指行政處分所課之作為義務或特定許可之內容本身構成犯罪者而言。第5款「內容違背公共秩序、善良風俗者」，係指違反正直行為之基本要求，或違反憲法之價值標準而言；申言之，該款係指行政處分之內容若違反「存在於法律本身的價值體系」（公共秩序），或是違反「法律外的倫理秩序」（善良風俗）方屬無效，以期使行政處分之內容能與社會所承認之善良風俗相互銜接。第6款所謂「違背法規有關專屬管轄之規定」主要係指對不動產或與地域相關聯權利所為之行政處分，而欠缺土地管轄之情形，或法規直接明定其他專屬管轄情形；至所謂「缺乏事務權限」，依體系解釋應予限縮解釋，以達重大明顯之程度者為限，諸如作成行政處分之行政機關就事件全然欠缺行政管轄權限，或顯然違反事務權責配置，始能謂行政處分有重大明顯之瑕疵。第7款所謂「重大明顯之瑕疵」，係指其瑕疵之程度重大一望即知，如果其瑕疵非重大或非明顯，尚須實質審查始能知悉者，即難指該行政處分為無效，而行政處分是否具有重大明顯之瑕疵罹於無效，並非依當事人之主觀見解，亦非依受法律專業訓練者之認識能力判斷，而係依一般具有合理判斷能力者之

認識能力決定之，其簡易之標準即係普通社會一般人一望即知其瑕疵為判斷標準；如行政處分之瑕疵倘未達到重大、明顯之程度，一般人對其違法性之存在與否猶存懷疑，則基於維持法安定性之必要，不令該處分無效（最高行政法院94年度判字第196號、102年度判字第518號、107年度判字第181號、108年度判字第476號判決判決意旨參照）。

2、原告主張被告中區國稅局之遺產稅處分有行政程序法第111條第3款、第4款、第5款及第7款無效事由部分：

⑴依前述說明，行政程序法第111條第3款係以行政處分所要求之事項、內容客觀上不能實現為無效之要件。申言之，依當前科學及技術之水準，任何人皆無法實現行政處分之內容，包括該內容之實現雖技術可能，但須耗費巨大之支出，或其困難度極高，以致在合乎理性之情況下，任何人均不會為之者屬之。經查，被告中區國稅局係對繼承人李世光課徵遺產稅10,983,945元（參見被告中區國稅局原處分不可閱卷第9頁），核其處分內容係命履行公法上之稅捐負擔，而稅捐負擔僅係金錢上之支出，客觀上並非任何人均無法實現之事項。又依被告中區國稅局所查得之資料，被繼承人李春雄所遺留之遺產總額高達124,214,733元（參見被告中區國稅局原處分不可閱卷第2頁），亦難認遺產稅課稅處分之內容有何客觀上不能實現之情事。另繼承人李世光自94年4月14日起均設址在嘉義縣○○鄉○○村0鄰蒜頭361號，且李世光向臺中地院陳報被繼承人遺產清冊事件之聲請狀住址及該院准予備查函送達住址、李世光109年1月20日就其與原告間拍賣抵押物事件陳述狀所載住址，及其與原告間拍賣抵押物事件之苗栗地院106年度司拍字第122號、106年度抗字第54號、臺灣高等法院臺中分院108年度非抗字第164號等裁定所載李世光住址，均為上開地址，顯見李世光住居所為戶籍地（參見本院卷第465頁至第498頁）。被告中區國稅局就遺產稅及罰鍰處分

於107年8月3日寄存送達李世光戶籍地之六腳蒜頭郵局，自已發生送達之效力，並無行政程序法第111條第3款所稱內容屬不能實現之無效情事。至於原告所援引之苗栗地院105年度訴字第132號判決係原告與元大國際資產管理股份有限公司間，有關債務人陳阿寶（李世光之母）之分配表異議之訴，尚與李世光無關；另原告所稱嘉義地院108年度朴簡聲字第41號裁定亦以嘉義縣警察局109年1月16日函復法院載明李世光「行蹤不明」乙節，並未具原告提出相關資料佐證，且縱然屬實，該行蹤不明恐屬該嘉義縣警察局主觀認知，此觀李世光於109年1月20日向苗栗地院繕具「民事拍賣抵押物陳述狀」陳報的地址仍在戶籍地（參見本院卷第479頁）即可知，是原告上開主張容有誤解，不能為有利原告事實之認定。

⑵原告主張依法作農業用地之土地應予免課徵遺產稅，被告中區國稅局竟故意要求李世光繳納遺產稅，構成刑法第129條之犯罪行為，依行政程序法第111條第4款規定，無效云云。然如前述，該條款之規定係指行政處分所課之作為義務或特定許可之內容本身構成犯罪者而言。本件被告中區國稅局固依遺產稅法課予繼承人李世光繳納遺產稅之作為義務，然該義務之內容僅係命繳納稅捐，而人民納稅之義務本即為憲法第19條所明文，難認被告中區國稅局命繼承人李世光繳納遺產稅此一處分內容本身有何構成犯罪之情事，故原告主張並非可採。

⑶原告復主張被告中區國稅局所為之處分與遺產稅法第17條第6款、第9款規定不合，侵害人民對政府機關依法行政之信賴，其行政處分違背公共秩序、善良風俗，依行政程序法第111條第5款規定，無效云云。然如前述，被告中區國稅局之處分內容僅係命繼承人李世光繳納遺產稅，而繳納稅捐為人民所負憲法上之義務，其本身並無何違反正直行為之基本要求，或違反憲法之價值標準情事。縱認本件遺產稅之課徵或有遺產稅法第17條第1項第6款、第9款適用

可能，然繼承人李世光對於所繼承之遺產既未提出相關證明主張免予徵收，則被告中區國稅局依查得資料核算並課徵遺產稅，難認有何違背依法行政原則以致侵害人民信賴，而有違公序良俗之情事，故原告主張並非可採。

⑷至於原告所稱系爭遺產稅核定通知書、裁處書及繳款書內容極不明確，無法從事實及理由之記載瞭解「決定」之內容，而有同法第111條第7款所定重大明顯之瑕疵，應屬無效云云。惟查，行政程序法第111條第7款所謂重大明顯瑕疵，係指其瑕疵之程度重大一望即知，猶如刻在額頭般明顯者而言，而瑕疵是否重大或明顯，則以普通社會一般人一望即知為其判斷標準。又行政行為明確性原則之作用，在使相對人得以清楚認識，係由何一行政機關，就何一事件，對其為如何之要求、給與或確認，亦即能讓相對人直接清楚辨識行政機關之意欲為何即足。而稅捐之稽徵有大量行政的特質，為使納稅義務人能知悉課稅內容，除在法制設計上將其量化程序予以通案化外，並以一定文書格式記載相關課稅標的及內容，足使一般人清楚認識處分機關、租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、稅目等課稅事實及理由，尚無違反明確性問題。本件遺產稅核定通知書、裁處書及繳款書業已依規定送達繼承人李世光（參見本院卷第465頁至第481頁、第499頁），惟李世光未申請復查而告確定，顯未爭執系爭遺產稅有何違反明確性問題，縱有內容因屬定型化格式未能詳細記載，亦非屬一望即知之明顯重大瑕疵。是原告此部分主張，亦非可採。另原告主張遺產稅之本稅及罰鍰分別為10,983,945、2,745,986元，但新竹分署執行金額卻高達15,489,351元，二者不一致，顯然有誤一節，則經被告中區國稅局主張係因本稅及罰鍰延遲未繳，致衍生滯納金1,647,591元，故本稅、罰鍰與滯納金合計有15,377,522元，另差額部分是因利息有所異動等語，並提出欠稅查詢情形表為證（參見111年1月

20日言詞辯論筆錄），核無不合，原告此部分主張，容有誤解，附此敘明。

3、原告主張被告苗栗縣政府稅務局之地價稅處分有行政程序法第111條第3款、第6款及第7款無效事由部分：

⑴原告主張被告苗栗縣政府稅務局改課地價稅之處分，因當時受處分人即被繼承人李春雄未設籍於應受送達地址，李春雄無從知悉處分內容，被告苗栗縣政府稅務局所為送達不生規制效力，依行政程序法第111條第3款規定應屬無效云云。然行政程序法第111條第3款規定之無效事由係以行政處分所要求之事項、內容客觀上不能實現者為要件，已如前述。本件附表二編號1-36之36筆土地係以地價稅課徵，為兩造所不爭之事實，是以被告苗栗縣政府稅務局對於被繼承人李春雄之處分內容僅係命繳納地價稅，而繳納稅捐僅係公法上之金錢給付義務，其內容並非客觀上所不能實現。再者，依被告苗栗縣政府稅務局所提出之被繼承人李春雄83年至103年地價稅繳款書報核聯影本等相關資料（參見本院卷第429-451頁）可知，被繼承人李春雄亦有繳納部分年度之地價稅，是以課徵地價稅此一處分內容為被繼承人李春雄所知悉，且有部分業經繳納而屬已實現，故原告前揭主張，並非可採。

⑵原告復主張被告苗栗縣政府稅務局所為之地價稅課稅處分，依行政程序法第111條第6款無效云云。然查，被告苗栗縣政府稅務局所為之處分係對被繼承人李春雄所有如附表二編號1-36之36筆土地課徵地價稅，而地價稅之課徵，依土地稅法第2條、苗栗縣政府組織自治條例第7條及苗栗縣政府稅務局組織規程第5條第2款規定，自屬被告苗栗縣政府稅務局之權限，是以被告苗栗縣政府稅務局所為之地價稅課稅處分並無欠缺管轄權或欠缺事務權限等行政程序法第111條第6款所定之無效事由。至原告稱被告苗栗縣政府稅務局對該36筆土地是否變更為非農業使用，無認定之權限，因此課稅處分無效等語。經查，被繼承人李春雄係

於78年5月至12月間陸續買賣取得該36筆土地，其於辦理土地移轉現值申報時，並未依行為時之土地稅法第39條之2、農業發展條例第27條規定申請辦理農業用地免徵土地增值稅（參見本院卷第285-359頁），是以被告苗栗縣政府稅務局於79年起即對該36筆土地以地價稅課徵（參見本院卷第409-427頁），並無原告所謂83年以前係以田賦課徵，83年後逕依職權認定並改以課徵地價稅之情事，故原告主張為無理由。

⑶原告又主張附表二編號1-36之36筆土地，被告苗栗縣政府稅務局無正當理由自83年起即依職權改依地價稅課徵，違背行政程序法第6條規定，而有同法第111條第7款所定重大明顯之瑕疵，應屬無效云云。惟查，行政程序法第111條第7款所謂重大明顯瑕疵，係指其瑕疵之程度重大一望即知，猶如刻在額頭般明顯者而言，而瑕疵是否重大或明顯，則以普通社會一般人一望即知為其判斷標準。本件被告苗栗縣政府稅務局是否無正當理由自田賦改依地價稅課徵，尚需實質調查審認，非能一望即知。又如前所述，該36筆土地於被繼承人李春雄78年取得後，自79年起即以地價稅課徵，並無所謂83年方改依地價稅課徵情事。再者，行政程序法第6條規定即所謂之平等原則，然土地究竟是以地價稅或田賦課徵係以該土地是否為土地稅法第10條、第22條所稱之農業用地決之，更非謂同一人所有之數筆土地，部分土地課徵田賦，其餘土地即應比照辦理，如此即與依法行政原則、法定課稅原則相違。故原告上開主張均非可採。

（六）原告代位提起債務人異議之訴部分，為無理由：

1、按行政訴訟法第307條規定：「債務人異議之訴，依其執行名義係適用簡易訴訟程序或通常訴訟程序，分別由地方法院行政訴訟庭或高等行政法院受理；其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理。」又「按行政執行名義成立後，如有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，不論其執行

名義為何，於強制執行程序終結前應許債務人提起異議之訴，以排除強制執行。行政訴訟法第307條前段規定：『債務人異議之訴，由高等行政法院受理』，應認其係屬行政訴訟法關於債務人異議訴訟類型之規定。雖該條係列於同法第8編，但既未明定僅以同法第305條第1項或第4項規定之執行名義為強制執行者為限，始有其適用，則行政處分之受處分人，於行政機關以行政處分為執行名義行強制執行時，如於執行名義成立後有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，亦得於強制執行程序終結前，向高等行政法院提起債務人異議之訴。」「現行行政訴訟體系下之債務人異議之訴，係由債務人於強制執行程序終結前向行政法院提起，旨在排除執行名義之執行力。至於作為執行名義之行政處分本身是否違法之爭議，則係由受處分人向行政法院提起撤銷訴訟，對未形式確定之行政處分，尚得依法聲請停止執行，以為救濟，二者之制度目的及規範功能均屬有別。在行政處分是否違法之爭議，已有撤銷訴訟及停止執行制度作為權利保護方式下，當無再許受處分人以行政處分之違法事由提起債務人異議之訴，以免混淆並破壞行政訴訟權利保護機制。從而，行政處分之受處分人，於行政機關以該行政處分為執行名義之強制執行程序終結前，主張有消滅或妨礙債權人請求之事由發生，而向行政法院提起債務人異議之訴，其所得主張之異議事由應以執行名義『成立後』之事由為限。本院97年5月份第1次庭長法官聯席會議(一)決議應予補充。」最高行政法院97年5月份第1次庭長法官聯席會議(一)、107年10月份第2次庭長法官聯席會議決議參照。從而，行政機關以行政處分為執行名義強制執行時，受執行人即債務人為排除執行名義之執行力，得向高等行政法院提起債務人異議之訴，而其所主張消滅或妨礙債權人請求之事由，應以執行名義成立後之事由為限，以避免混淆行政訴訟權利保護機制。

2、次按債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己名義行使其權利，為民法第242條前段所明定。此項代位權行使之範圍，就同法第243條但書規定旨趣推之，並不以保存行為為限，凡以權利之保存或實行為目的之一切審判上或審判外之行為，諸如假扣押、假處分、聲請強制執行、實行擔保權、催告、提起訴訟等，債權人皆得代位行使（最高法院69年度台抗字第240號民事判決參照）。

3、經查，被告苗栗縣○○○○○○○區國稅局前以被繼承人李春雄、繼承人李世光積欠地價稅、遺產稅及遺產稅罰鍰為由，將課稅及罰鍰處分移送新竹分署執行（參見本院卷147-148頁；被告中區國稅局原處分不可閱卷15-20頁），新竹分署以108年度遺稅執特專字第10-11號案件欲拍賣繼承人李世光所繼承如附表二所示之56筆土地，是繼承人李世光如欲排除強制執行之執行力固得提起債務人異議之訴以為救濟。惟被繼承人李春雄、繼承人李世光除未對被告苗栗縣○○○○○○○區國稅局所為之處分提起任何救濟外，更聽任移送執行，則原告為保全其對被繼承人李春雄、繼承人李世光之普通債權，避免拍賣結果優先清償稅捐，依上開最高法院民事判決意旨，固得代位繼承人李世光提起債務人異議之訴，惟原告代位提起債務人異議之訴所執之理由，無非以被告苗栗縣政府稅務局無法律上原因將田賦變更為地價稅課徵；被告中區國稅局未依遺產稅法第17條第1項第6款、第9款規定免徵遺產稅云云，縱認原告主張屬實，然此等事由於課稅處分作成前或作成時即已存在，非屬執行名義「成立後」之事由，依前述最高行政法院庭長法官聯席會議決議意旨，原告不得據此代位提起債務人異議之訴，故原告此部分之訴為無理由，應予駁回。

八、綜上所述，原告代位訴請確認課徵地價稅、遺產稅處分無效主張該等地價稅、遺產稅法律關係不存在部分，為無理由，

另進而訴請被告苗栗縣政府稅務局應退還1,610,801元、983,052元及加計利息，及准許原告代領該退款並強制執行部分，亦屬無據，均應駁回。另原告代位提起債務人異議之訴，訴請撤銷新竹分署108年度遺稅執特專字第10號執行程序，並進而請求被告不得進行強制執行部分，均無理由，爰一併駁回。另本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　2　　月　　10　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　莊　金　昌

法　官　林　靜　雯

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形 | 所　需　要　件 |
| --- | --- |
| （一）符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人 | 1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 |

| | |
|---|---|
| | 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 |
| （二）非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2.稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。 | |

中　　華　　民　　國　　111　　年　　2　　月　　10　　日

書記官　蔡　逸　媚

==========強制換頁==========

附表一、證據編號對照表

| 證據編號 | 證據名稱或內容 | 所附卷宗 | 頁碼 |
|---|---|---|---|
| 甲證1 | 嘉義地院105年8月15日嘉院國103司執誠字第4230號債權憑證 | 本院卷 | 31-33 |
| 甲證2 | 苗栗地院107年10月4日苗院傑107司執恭2135字第28981號債權憑證 | 本院卷 | 35-38 |
| 甲證3 | 苗栗地院民事執行處109年2月20日苗院傑107司執恭字第5563號函 | 本院卷 | 39 |
| 甲證4 | 法務部行政執行署新竹分署109年5月11日函 | 本院卷 | 41-43 |
| 甲證5 | 苗栗縣○○鄉○○○○○○○○段農業用地作農業使用證明書 | 本院卷 | 45-46 |
| 甲證6 | 苗栗縣○○鄉○○○○○○○○段農業用地作農業使用證明書 | 本院卷 | 47-48 |
| 甲證7 | 苗栗縣○○鄉○○○○○○○○段農業用地作農業使用證明書 | 本院卷 | 49-50 |
| 甲證8 | 被告苗栗縣政府稅務局之竹南分局109年2月21日函 | 本院卷 | 51-52 |
| 甲證9 | 被告中區國稅局109年3月3日函 | 本院卷 | 53 |
| 甲證10 | 苗栗地院108年度司拍字第131號民事裁定 | 本院卷 | 241-244 |
| 甲證11 | 南庄鄉四灣段748-3地號土地登記第一類謄本 | 本院卷 | 245 |
| | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 甲證12 | 臺南地院103年度訴字第780 | 本院卷 | 247-262 |
| 乙證a1 | 臺南高分院105年度上易字第55號判決及相關資料 | 本院卷 | 69-91 |
| 乙證a2 | 被告苗栗縣政府稅務局109年3月13日函 | 本院卷 | 93-97 |
| 乙證a3 | 訴外人李春雄所有坐落被告轄區土地明細表 | 本院卷 | 99-100 |
| 乙證a4 | 訴外人李春雄83年至109年地價稅徵銷明細檔 | 本院卷 | 101-127 |
| 乙證a5 | 南庄鄉四灣段343-1地號土地登記簿標示簿影本 | 本院卷 | 128 |
| 乙證a6 | 訴外人李春雄83年度苗栗縣土地卡簿冊影本 | 外放卷 | 3-40 |
| 乙證a7 | 訴外人李春雄85年至108年地價稅課稅明細表 | 外放卷 | 41-184 |
| 乙證a8 | 訴外人李春雄歷年地價稅課稅明細表格 | 外放卷 | 185 |
| 乙證a9 | 嘉義地院民事執行處103司執助字第40號執行金額分配表 | 外放卷 | 187-188 |
| 乙證a10 | 36筆土地現值(土地增值稅)申報書 | 本院卷 | 285-402 |
| 乙證a11 | 訴外人李春雄遷移紀錄查詢 | 本院卷 | 403 |
| 乙證a12 | 苗栗縣稅捐稽徵處檔案管理手冊 | 本院卷 | 405-408 |
| 乙證a13 | 訴外人李春雄78年至82年繳款書歷史檔查詢清單 | 本院卷 | 409-413 |
| 乙證a14 | 訴外人李春雄78年至82年地價稅計算表 | 本院卷 | 415-427 |
| 乙證a15 | 訴外人李春雄83年至103年地價稅繳款書報核聯影本等 | 本院卷 | 429-451 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | 相關資料 | | |
| 乙證b1 | 遺產稅核定通知書及裁處書 | 原處分不可閱卷 | 1-7 |
| 乙證b2 | 遺產稅繳款書及送達證書 | 原處分不可閱卷 | 9-13 |
| 乙證b3 | 執行移送書 | 原處分不可閱卷 | 15-20 |
| 乙證b4 | 原告108年12月10日聲請函 | 原處分可閱卷 | 12-2 |
| 乙證b5 | 被告中區國稅局109年6月2日函 | 原處分可閱卷 | 30-29 |
| 乙證b6 | 原告109年6月29日回覆所適用之法律 | 原處分可閱卷 | 32-31 |
| 乙證b7 | 原告於110年5月20日補充說明適用法律依據 | 原處分可閱卷 | 34-33 |
| 乙證b8 | 李世光之戶籍資料 | 本院卷 | 465-468 |
| 乙證b9 | 臺中地院110年11月11日函覆李世光陳報遺產清冊事件之准予備查函送達證書 | 本院卷 | 469-475 |
| 乙證b10 | 李世光與原告間拍賣抵押物事件之陳述狀及苗栗地院、臺中高分院裁定 | 本院卷 | 477-497 |
| 乙證b11 | 遺產稅及罰鍰處分之送達證書 | 本院卷 | 499 |
| 乙證b12 | 苗栗地院105年度訴字第132號判決 | 本院卷 | 501-508 |
| 乙證b13 | 查無嘉義地院108年度朴簡聲字第14號裁定之畫面 | 本院卷 | 509 |