臺中高等行政法院判決

111年度訴字第125號
111年9月22日辯論終結

原　　告　蔡耀東
訴訟代理人　王永富　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　鄭智仁
被　　告　法務部行政執行署臺中分署

代　表　人　許萬相
訴訟代理人　周隆光
　　李鴻明

上列當事人間因有關稅捐事務事件，原告不服財政部中華民國111年4月21日台財法字第11113912620號訴願決定，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

□爭訟概要：

㈠被繼承人蔡耀炳於民國103年4月3日死亡，原告為蔡耀炳之唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，原經財政部中區國稅局(下稱被告1)依查得資料核定遺產稅及裁處罰鍰在案。嗣被告1依臺灣臺中地方法院(下稱臺中地院)豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄(聲請人即原告、相對人為訴外人蔡松柏之繼承人訴外人蔡俊宜；下稱臺中地院104年11月26日調解筆錄)，查獲被繼承人蔡耀炳另遺有38筆土地(下稱系爭38筆土地，地號及所有權權利範圍詳

附表一系爭38筆土地明細表)返還請求權，乃核定系爭38筆土地返還請求權之權利價值新台幣（下同）601,803,772元，歸併重行核定被繼承人蔡耀炳遺產總額634,034,711元，核課遺產稅及裁處罰鍰。原告不服，申請復查，經被告1以108年5月10日中區國稅法二字第1080005704號復查決定(下稱108年5月10日復查決定)追減罰鍰762,120元，其餘復查駁回(即核定遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應納稅額42,371,592元，罰鍰40,534,007元)，原告未再提起訴願，本案被繼承人蔡耀炳遺產稅核課及裁罰案告確定。

㈡嗣被告1以被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰繳款書於109年3月5日合法送達，限繳日期為同年4月25日，惟原告逾限未繳納，乃依稅捐稽徵法第39條規定，於同年6月11日移送法務部行政執行署臺中分署(下稱被告2)強制執行。原告乃於同年10月12日具文主張略以：被繼承人蔡耀炳繼承自其兄蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權，係屬蔡耀炳死亡前5年內繼承已核定補徵遺產稅之財產，應適用遺產及贈與稅法第16條第10款之規定，不計入遺產總額，依稅捐稽徵法第28條規定，向被告1所屬東山稽徵所（下稱東山稽徵所）申請更正註銷本案被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰，並退還溢繳稅款及撤回已移送被告2之行政行為。嗣經被告1以110年10月28日中區國稅二字第1100009327號函（下稱原處分），否准其申請。原告不服，提起訴願，復經財政部111年4月21日台財法字第11113912620號訴願決定駁回(下稱訴願決定)。

㈢被告1以原告滯納本案被繼承人蔡耀炳遺產稅、罰鍰等，逾期未繳，經移送予被告2進行強制執行。被告2受理後，除執行本案被繼承人蔡耀炳對金融機構之存款債權外，另就本案被繼承人蔡耀炳遺留坐落臺中市○○區○○段38、39、104、105、116地號等5筆土地(下合稱系爭執行土地)陸續辦理查封登記、現場指界及鑑價等執行程序，並於111年4月21日以中執乙109年遺稅執特專字第00031068號通知(下稱系爭通

知)，請原告於指定期日到場就系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見。原告乃於同年5月4日具狀向被告2聲明異議，經被告2認其異議無理由，加具意見送被告2之直接上級主管機關，即法務部行政執行署（下稱執行署）決定，經執行署於111年5月25日以111年度署聲議字第56號聲明異議決定書將其異議駁回(下稱聲明異議決定)。

㈣原告對上揭訴願決定及聲明異議決定均表不服，遂於前揭兩者之法定期間內，具狀共同提起本件行政訴訟。

□原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.被告1部分：

⑴104年11月26日系爭調解筆錄作成時，原告繼承取得被繼承人蔡耀炳104年11月26日所繼承訴外人蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權，應屬被繼承人蔡耀炳103年4月3日繼承事實發生後，原告所繼承之權利義務產生變化，非遺產及贈與稅法第1條規定被繼承人蔡耀炳死亡時遺留之財產，應與本案被繼承人蔡耀炳遺產稅之核課無涉，即被繼承人蔡耀炳104年11月26日所繼承訴外人蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權，非屬被繼承人蔡耀炳103年4月3日死亡時遺產稅之課稅範圍，應免列為本案被繼承人蔡耀炳遺產課徵遺產稅。依遺產及贈與稅法第1條規定及財政部81年12月4日台財稅第810506725號函釋（下稱81年12月4日函釋）意旨，被告1將被繼承人蔡耀炳103年4月3日繼承事實發生後，被繼承人蔡耀炳104年11月26日繼承被繼承人蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權利601,803,772元，核定為被繼承人蔡耀炳103年4月3日死亡時之遺產601,803,772元，併同前案核定併計遺產總額634,034,771元，遺產淨額424,049,065元，課徵被繼承人蔡耀炳遺產稅42,371,592元及處罰41,296,127元之

行政處分，顯係違反遺產及贈與稅法第1條以被繼承人蔡耀炳死亡時遺有財產課徵遺產稅之規定之違法行政處分，應予撤銷。

⑵原告依稅捐稽徵法第28條規定，申請被告1註銷更正被繼承人蔡耀炳遺產稅42,371,592元及處罰41,296,127元，被告1所為原處分駁回原告之申請，顯有違法之處，應予撤銷，訴願決定予以維持，亦應予撤銷。

2.被告2部分：

⑴被告1將上開核定被繼承人蔡耀炳對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權權利價值601,803,772元，併同前案核定併計遺產總額634,034,771元，遺產淨額423,715,922元，遺產稅42,371,592元及處罰41,296,127元之行政處分移送被告2（案號：109年度遺稅執特專字第31068號）行政執行，原告不服，以目前仍在行政救濟中，且前已於110年6月17日依行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點（下稱分期繳納實施要點）第2點規定，向被告2聲請自110年7月31日起，每個月月底分期繳納100萬元，經被告2依法核准在案，至今原告均依該規定如期繳納，已繳納1,000餘萬元，目前欠稅捐僅7,000餘萬元（本稅及罰鍰），請被告2儘速撤銷系爭通知，因行政執行拍賣原告之不動產，將造成賤賣原告之財產不可回復之損害之違法執行行為，聲明異議，亦遭決定駁回。

⑵本件被告2之行政執行案件，原告已與被告2依分期繳納實施要點第2點規定簽署行政契約，依行政程序法第8條規定，行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴，且本件被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰有上開違法課徵之事實及理由，原告已依法起訴，被告2行政執行拍賣原告之不動產，將造成賤賣原告之財產不可回復之損害，顯為違反行政程序法第4條、第7條及第8條執行行為應依一般法律原則、比例原則及信

賴保護之行政執行行為，應予撤銷，聲明異議決定予以維持，亦應撤銷。

㈡聲明：

1.訴願決定及被告1原處分（含108年5月10日復查決定）均撤銷。

2.被告1應核發被繼承人蔡耀炳104年11月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入遺產總額證明書。

3.聲明異議決定及被告2之系爭通知均撤銷。

□被告1答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.納稅義務人自行或因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤，或其他可歸責於政府機關之錯誤，而有溢繳稅款時，始得申請退還溢繳之稅款，稅捐稽徵法第28條規定甚明；所稱「計算錯誤」係指數字上之計算錯誤，而所稱「適用法令錯誤」，則指本於認定之課稅事實所據以核課之法律或行政命令有適用錯誤，或依確定之事實引用錯誤之稅法規定課稅，或因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤而溢繳稅款。

2.遺產及贈與稅法第16條第10款規定，被繼承人死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者不計入遺產總額，而原告之弟蔡耀炳（即被繼承人）於103年4月3日死亡，原告為唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，經被告1依查得資料核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額6,740,940元，補徵應納稅額674,094元，並處罰鍰337,518元。原告於104年11月26日申請更正，經被告1增列未償債務扣除額25,248,949元，更正核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額0元，應納稅額0元，罰鍰0元。嗣被告1依臺中地院104年11月26日調解筆錄，核認被繼承人蔡耀炳另有繼承自其兄蔡榮泉（87年5月27日死亡）系爭38筆土地返還請求權，乃核定系爭38筆土地返還請求權權利價值計601,803,772

元，遺產總額634,034,711元，補徵應納稅額42,404,906元，並處罰鍰41,328,595元。

3.被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰處分，經原告申請更正、復查等，經被告1以108年5月10日復查決定：「追減罰鍰……762,120元，其餘復查駁回。」原告未提起訴願，而告確定。原告於108年7月24日及同年9月10日申請以系爭38筆土地中3筆土地之返還請求權，抵繳應納遺產稅、行政救濟加計利息及罰鍰，經被告1以不符遺產及贈與稅法第30條第3項規定為由，否准其抵繳之申請。嗣被告1以被繼承人蔡耀炳遺產稅及罰鍰繳款書於109年3月5日合法送達，限繳日期為109年4月25日，原告逾限未繳納，乃依稅捐稽徵法第39條規定，於109年6月11日移送被告2強制執行。

4.原告主張其繼承取得被繼承人蔡耀炳所繼承蔡榮泉死亡時遺有其對訴外人蔡松柏有系爭38筆土地返還請求權財產，應屬被繼承人蔡耀炳103年4月3日繼承事實發生後，蔡耀炳所繼承之權利義務產生變化，依遺產及贈與稅法第1條規定及81年12月4日函釋意旨，應免列為被繼承人蔡耀炳遺產課徵遺產稅，依法應列不計入遺產總額，並核發不計入遺產總額證明書一節，惟被繼承人蔡榮泉遺產稅行政救濟案件，係經最高行政法院110年10月28日109年度上字第553號判決（下稱109上553判決），以被告1未於94年11月27日核課期間屆滿前發現蔡榮泉系爭38筆土地返還請求權遺產，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，應不得再補稅為由，而撤銷原課稅處分，但並未否認被繼承人蔡榮泉遺有系爭38筆土地返還請求權遺產之事實，系爭38筆土地返還請求權既為被繼承人蔡榮泉之遺產，被告1依民法第1147條、第1148條規定，繼承人於被繼承人死亡時，當然承受被繼承人財產上之一切權利義務，核認被繼承人蔡耀炳有繼承自其兄蔡榮泉（87年5月2

7日死亡）系爭38筆土地返還請求權，將系爭38筆土地返還登記請求權併計蔡耀炳遺產總額課稅，並無不合。

5.蔡榮泉於87年5月27日死亡，被繼承人蔡耀炳於103年4月3日死亡，2人死亡時間相差逾15年，被繼承人蔡耀炳繼承自蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權財產，不符遺產及贈與稅法第16條第10款「被繼承人死亡前5年內，繼承之財產」之規定；又被繼承人蔡榮泉遺產稅行政救濟案件，業經109上553號判決以被告1係在核課期間屆滿後，始發現蔡榮泉遺有系爭38筆土地返還請求權財產，即不得再對蔡榮泉之繼承人補徵遺產稅為由，將補徵遺產稅處分撤銷，而告確定。是被告1就系爭38筆土地返還請求權財產，對蔡榮泉繼承人補徵之遺產稅處分，既已撤銷而無須繳納，則被繼承人蔡耀炳繼承自蔡榮泉之系爭38筆土地返還請求權財產，即不符遺產及贈與稅法第16條第10款「繼承之財產已納遺產稅」之規定，自無該款不計入遺產總額規定之適用。至81年12月4日函釋之適用事實，僅係判斷被繼承人生前徵收完竣至死亡後撤銷徵收之土地，應否列入遺產總額課徵遺產稅之依據，即被繼承人之土地生前經徵收完竣，如於死亡後撤銷徵收回復所有權，係由繼承人取得土地收回權，屬繼承事實發生後，其所繼承之權利義務發生變化，應免列入遺產課徵遺產稅之情形，與本件情事有別，尚難比附援引，併予陳明。

㈡答辯聲明：原告之訴駁回。

□被告2答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.緣被告1以原告滯納103年度遺產稅、違反遺產及贈與稅法罰鍰合計8,979萬1,341元（遺產稅滯納利息另計，下稱系爭遺產稅），於109年6月17日檢附移送書、103年度遺產稅繳款書、裁處書及送達證書等文件移送被告2執行。被告2受理後，除執行原告之被繼承人蔡耀炳對金融機構之存款債權外，另就原告繼承自蔡耀炳之系爭執行土地陸續

辦理查封登記、現場指界及鑑價等執行程序，並以系爭通知請被告1及原告於111年5月23日下午2時30分到場就系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見。原告不服，於111年5月4日（被告2收文日期）具狀向被告2聲明異議，經被告2認其異議無理由，加具意見送被告之直接上級主管機關即執行署決定，經執行署以聲明異議決定將原告之異議駁回在案。

2.原告申請分期繳納未經被告1同意，且未經被告2核准：

⑴按行政執行法施行細則第27條、分期繳納實施要點第2點第1項之規定，公法上金錢給付義務行政執行事件，義務人分期繳納之申請，應經移送機關同意且經分署核准，始生效力。

⑵原告於110年6月17日由其委任之代理人王永富律師具狀以其經濟狀況受新冠疫情影響致遭受重大財產損失，無法一次繳納鉅額稅款，向被告2就系爭遺產稅申請分期繳納，惟東山稽徵所業以110年7月14日中區國稅東山服務字第1100553277號書函就上開申請表示意見略以：系爭遺產稅截至110年7月12日止尚滯欠遺產稅額9,022萬9,055元，如依其申請按月分期繳納至執行期間屆滿，仍無法足額清償該筆稅款。原告年事已高，最近3年度所得資料僅有些微股利所得及其他所得，存款資料查詢情形表亦僅有存款13萬1,894元，尚難認定原告有每月分期繳納100萬元之能力，建請被告2得命原告或第3人書立擔保書狀，或提供相當之擔保，或出具票據交付移送機關代理人保管，並就本案可供執行之所得及財產繼續執行等語。被告2遂以110年7月19日中執乙108年遺稅執特專字第00025209號函請原告先自行於110年7月31日至被告2繳納100萬元，並至遲於同年8月20日前提供資料敘明如何完全履行繳納義務，俾憑後續處理。嗣因原告逾期仍未提供，被告2爰以111年3月1日中執乙109年遺稅執特專字第00031068號通知原告略以：因移送機關

表示不同意原告分期之申請，依分期繳納實施要點第2點規定，被告2無法核准其分期繳納之申請，仍將依法繼續執行等語，該通知於111年3月3日送達予原告委任之代理人王永富律師，此有移送機關及被告2各該書函、通知附於被告2之109年度遺稅執特專字第31068號執行案件卷宗（下稱執行卷宗）可稽。是以，上開分期繳納申請既未經被告1同意，且未經被告2核准，被告2就系爭執行土地續行執行程序，以系爭通知請被告1及原告就系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見，於法並無不合。原告主張已與被告2依分期繳納執行實施要點第2點規定簽署行政契約，自110年7月31日起，每月月底分期繳納100萬元，經被告依法核准在案，至今均如期繳納云云，顯係不明白前揭法令規定，錯誤解讀被告2上開通知，片面誤認其分期繳納之申請業經被告2核准，尚難採信。

3.原告就系爭遺產稅申請復查程序，經108年5月10日復查決定後未提起訴願而確定：

⑴按110年12月17日修正前稅捐稽徵法第39條、行政執行法第9條第3項及行政訴訟法第116條之規定，被告就所受理之行政執行事件，應依法定程序執行，除法律另有規定外，不因義務人或利害關係人聲明異議或提起行政訴訟而停止執行。

⑵原告雖主張已就系爭遺產稅提起行政救濟，惟其所提復查業經被告1以108年5月10日復查決定追減罰鍰76萬2,120元，其餘復查駁回，原告未提起訴願而確定在案，此有被告1之110年6月1日中區國稅二字第1100005013號函說明第二點（二）之2及原處分說明五所載內容附於執行卷宗可稽。嗣經被告1依稅捐稽徵法第39條第2項規定將系爭遺產稅移送被告2執行，原告未提出其他依法律規定應停止執行或有停止執行必要之相關事證，被告2認系爭遺產稅行政執行事件並無其他法定應停止執行之

情事，而續行系爭執行土地之執行程序，於法並無違誤。

4.被告2就系爭執行土地繼續執行，並未違反比例原則：

⑴依遺產及贈與稅法第6條第1項第2款之規定及「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。故繼承人雖為限定繼承，其有繼承之事實仍然不變，自應依法以繼承人身分負擔其固有之遺產稅債務，不得以限定繼承限制其繳納遺產稅之責任。又債務人之全部財產為債權之總擔保，債權人自得任意對之為強制執行，債務人本無選擇權（最高法院19年抗字第813號判例意旨參照），從而繼承人未依法完納遺產稅，經稅捐機關將該公法上金錢給付義務移送強制執行時，無論是否為限定繼承，其應受執行之標的物，均不限於被繼承人所遺留之遺產，尚可及於繼承人的固有財產，蓋此時無論遺產或有財產均屬於繼承人總體財產之一部分，就遺產稅而言，自可以對繼承人之所有財產，包括其從繼承或分配之遺產所取得之孳息（或收取孳息之權利）為執行。」有最高行政法院102年度判字第454號判決意旨可參。

⑵原告之被繼承人蔡耀炳於103年4月3日死亡，原告為系爭遺產稅之納稅義務人，參照前揭規定及判決意旨，被告2受理系爭遺產稅行政執行事件，執行標的物不限於被繼承人蔡耀炳所遺留之遺產，尚可及於原告之固有財產。況系爭執行土地依東山稽徵所之110年4月23日中區國稅東山服務字第1100552088號書函陳報原係被繼承人蔡耀炳之遺產，經被告1於104年12月4日核發遺產稅同意移轉證明書，嗣經臺中市龍井地政事務所於105年3月1日辦理繼承登記為原告所有，此有被告1書函、遺產稅

同意移轉證明書、遺產稅核定通知書及系爭執行土地登記資料、異動索引查詢資料附於執行卷宗可參。系爭遺產稅及罰鍰滯欠金額截至111年6月20日合計高達8,050萬6,493元，前經東山稽徵所以110年9月17日中區國稅東山服務字第1100554635號書函略以：為確保稅捐徵收，請優先執行已辦理查封登記之系爭執行土地等語。準此，被告2執行系爭執行土地應有助於系爭遺產稅之徵收，優先就原屬於被繼承人蔡耀炳之遺產實施執行程序，對原告權益損害最少，陸續就系爭執行土地辦理查封登記、現場指界、鑑價及以系爭通知請被告1及原告就系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見等執行程序與欲達成稅捐徵收目的之公共利益亦無顯失均衡，並未違反比例原則。

㈡答辯聲明：原告之訴駁回。

□爭點：

㈠系爭38筆土地返還請求權是否應計入被繼承人蔡耀炳之遺產總額中？原告主張被告1應核發系爭38筆土地返還請求權為本案被繼承人蔡耀炳遺產稅案不計入遺產總額之證明書，是否有理由？原告主張撤銷原處分、訴願決定及聲明異議決定，是否有理由？

㈡系爭執行程序是否有得撤回之情況？

□本院之判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有臺中地院104年11月26日調解筆錄(乙證1-3)、被告1之108年5月10日復查決定及本稅、罰鍰稅單(甲證1)、被告1之109年6月11日中區國稅東山服務字第1090552385號函移送執行(乙證1-10)、原處分(甲證3)、被告2之系爭通知(甲證5)、聲明異議決定(甲證6)附卷可稽，應堪認定（本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡系爭38筆土地返還請求權，於被繼承人蔡榮泉遺產稅案中，因已逾核課期間未核課遺產稅，故系爭38筆土地返還請求權為本案被繼承人蔡耀炳無負擔遺產稅稅賦之繼承財產：

1.應適用之法令：（詳附錄）

⑴110年12月17日修正公布前稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第22條第2款、第28條第2項、第35條第1項第1款、第38條第1項。

⑵遺產及贈與稅法第1條第1項、第4條第1項、第16條第10款、第23條第1項、第41條第2項。

⑶訴願法第14條第1項。

⑷行政訴訟法第4條第1項、第5條。

⑸民法第1147條、第1148條第1項前段。

2.按「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查……」「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。」稅捐稽徵法第35條第1項第1款、第38條第1項分別定有明文。又「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起30日內為之。」訴願法第14條第1項定有明文。另「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」行政訴訟法第4條第1項定有明文。是以，提起行政訴訟法第4條第1項之撤銷訴訟，必須先經訴願程序而未獲救濟者始能提起，未經訴願前置程序者，應認不備撤銷訴訟之起訴要件，行政法院應予駁回之。

3.次按遺產及贈與稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他

一切有財產價值之權利。」第16條第10款規定：「左列各款不計入遺產總額：一、……十、被繼承人死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者。」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。」復按110年12月17日修正公布前稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第22條第2款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：……二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……」惟如特定遺產是否核課遺產稅產生爭議，且未經申報者，則其核課期間之起算，自須俟其確定或可得確定核課時起算，始符實質課稅及公平課稅原則（最高行政法院100年度判字第1595號判決意旨參照）。第28條第2項規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」

4.經查，本件訴外人蔡榮泉於87年5月27日死亡，其唯一繼承人即本件被繼承人蔡耀炳未依規定辦理遺產稅申報，依稅捐稽徵法第22條第2款、第21條第1項第3款等規定，應自規定申報期間屆滿之翌日即87年11月28日起算7年之核課期間，即應至94年11月27日屆滿。惟蔡榮泉生前與訴外人林維崧（75年2月3日死亡）共同集資購買系爭38筆土地，並借用訴外人蔡松柏（99年10月29日死亡）名義辦理土地所有權登記。嗣蔡耀炳於103年4月3日死亡，其唯一繼承人即本件原告亦未依規定辦理遺產稅申報，被告1依查得資料核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額6,740,940元，補徵應納稅額674,094元，並處罰鍰337,518元（乙

證1-1）。原告於104年11月26日申請更正（原處分卷1第22頁），經被告1增列未償債務扣除額25,248,949元，更正核定遺產總額32,230,939元，遺產淨額、應納稅額、罰鍰均0元（乙證1-2）。因原告於104年10月12日向臺中地院向蔡松柏之繼承人即訴外人蔡俊宜請求返還系爭38筆土地之所有權，經臺中地院104年11月26日調解筆錄調解成立(乙證1-3)，本件被告1遂依該調解筆錄(乙證1-3)，查獲本件被繼承人蔡耀炳另遺有系爭38筆土地返還請求權(原處分卷1第165頁)，乃核定系爭38筆土地返還請求權之權利價值為601,803,772元，歸併重行核定本件被繼承人遺產總額為634,034,711元，遺產淨額424,049,065元，補徵應納稅額42,404,906元，並處罰鍰41,328,595元（乙證1-4）。原告再於106年8月21日申請更正（原處分卷1第57至60頁），經被告1增列應納未納稅捐333,143元，更正核定遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應納稅額42,371,592元，罰鍰41,296,127元（乙證1-5)。原告就未償債務扣除額及罰鍰不服，申請復查，經被告1以108年5月10日復查決定追減罰鍰762,120元，其餘復查駁回（甲證1），原告未提起訴願，而告確定，是原告第1項聲明固有請求撤銷被告1之108年5月10日復查決定，惟原告就被告1於106年10月30日所為第4次核定(乙證1-5)，經被告1之108年5月10日復查決定後，原告未就其不服部分合法提起訴願，業經本院於111年9月22日言詞辯論程序中當庭與原告確認無誤（本院卷第217-218頁），故關於此核定既已逾法定救濟期間因原告未提起訴願而具形式存續力，依前揭規定，原告就此部分提起本件撤銷訴訟，自有起訴不備其他要件之違法，且依其情形無從補正，應予駁回。

5.次查，蔡榮泉於87年5月27日死亡，其弟蔡耀炳為其唯一繼承人，然因未依規定辦理遺產稅申報，原經被告1所屬民權稽徵所(下稱民權稽徵所)依查得資料核定遺產總額3

9,856,195元，遺產淨額24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131元，並經強制執行，全數受償完畢。嗣民權稽徵所通知蔡榮泉之繼承人蔡耀炳應自判決確定日起6個月內補申報遺產稅。蔡耀炳於101年8月21日補申報系爭38筆土地關於蔡松柏登記權利範圍2分之1之土地返還請求權，經民權稽徵所將之併入蔡榮泉之遺產總額課稅，核定遺產總額314,085,538元，遺產淨額299,117,620元，補徵應納稅額129,145,679元。嗣本院103年度訴字第489號判決，以系爭借名土地係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人（借名人）所有之土地，返還事實無法確定，被告1乃於104年7月17日以中區國稅二字第1040009296A號函，請民權稽徵所註銷原通報蔡榮泉對系爭38筆土地之返還請求權，俟取得法院確定判決屬蔡榮泉所有，始得列入遺產課稅，民權稽徵所乃據以註銷有關蔡榮泉遺產總額之系爭38筆土地返還請求權。嗣被告1再依臺中地院104年11月26日調解筆錄核認蔡榮泉對蔡松柏有系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地返還請求權，惟未於調解確定之日，即104年11月26日起6個月內補申報遺產稅，乃核定系爭38筆土地返還請求權權利價值274,229,343元，遺產總額314,085,538元及本次應納稅額129,145,679元（已扣除前次已納稅額5,906,131元）；因本件被繼承人蔡耀炳於103年4月3日死亡，被告以本件原告為代繳義務人發單補徵等情，經本件原告循序提起行政救濟，經本院於109年2月27日以108年度訴字第279號判決駁回其訴，被告不服，提起上訴，經109上553號判決審認：「系爭38筆土地是否屬被繼承人蔡榮泉之遺產之民事調解及爭議均係在核課期間屆滿後，於蔡榮泉遺產核課期間內既未見有『爭執遺產範圍』民事訴訟之提起者，本件自無財政部79年2月1日台財稅第780347600號函釋及本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨之適用。雖納稅義務人蔡耀炳於101年8月21日補申報系爭38

筆土地為遺產，然蔡榮泉之遺產既已逾核課期間，未經核定之租稅請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅，……被上訴人以上訴人（即蔡耀炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵蔡榮泉之遺產稅，而以原處分責令上訴人補繳稅額129,145,679元，即有違誤。」從而廢棄前揭本院判決，並撤銷該件之原處分及訴願決定，經本院依職權調閱上開事件卷宗核閱屬實，亦為兩造所不爭執。

6.承上，蔡榮泉之遺產稅行政救濟案件，經109上553判決撤銷該件之原處分及訴願決定之理由，係以蔡榮泉之遺產稅核課期間已屆滿，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅；惟並未否認蔡榮泉遺有系爭38筆土地返還請求權遺產之事實，系爭38筆土地返還請求權既為蔡榮泉之遺產，蔡耀炳自有繼承系爭38筆土地返還請求權。況遺產繼承制度，旨在使與被繼承人具有特定身分關係之人，於被繼承人死亡時，因身分而取得被繼承人之財產，藉以保障繼承人之權利。依民法第1147條、第1148條規定，繼承因被繼承人死亡而開始，是無論繼承人是否知悉繼承已開始或是否實際管領繼承財產，當然承受被繼承人財產上一切權利義務，無待於繼承人之承認。則蔡耀炳於103年4月3日死亡後，本件原告即為再轉繼承人，原告即於同日繼承本件被繼承人蔡耀炳之系爭38筆土地返還請求權。惟系爭38筆土地返還請求權嗣經臺中地院104年11月26日調解筆錄成立確定，原告未依遺產及贈與稅法第23條第1項規定於確定之日起6個月內辦理補申報遺產稅，依110年12月17日修正公布前稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第22條第2款等規定，系爭38筆土地返還請求權應自補申報期間屆滿之翌日即105年5月27日起算7年之核課期間，即至112年5月26日屆滿。是被告1依臺中地院104年11月26日調解筆錄，以本件被繼承人蔡耀炳死亡即繼承開始時，當期系爭38筆土地公告現值計算，於106年3月2日核定系爭38筆土

地所有權返還請求權之權利價值601,803,772元，併計入本案被繼承人蔡耀炳遺產總額；108年5月10日復查決定核定併計入系爭38筆土地返還請求權601,803,772元，合計遺產總額634,034,711元，遺產淨額423,715,922元，應納稅額42,371,592元，罰鍰40,534,007元，於核課期間內補徵稅款及處罰，自屬有據。原處分否准原告申請更正註銷蔡耀炳遺產稅、罰鍰、退還溢繳稅款之請求，核無違誤。原告雖主張系爭38筆土地登記權利範圍2分之1之土地收回權，非屬被繼承人蔡耀炳103年4月3日死亡時遺產稅之課稅範圍，免列為被繼承人蔡耀炳遺產課徵遺產稅，本件為重複課稅等詞，然依遺產及贈與稅法第16條第10款規定得不計入遺產總額者，係以5年內繼承之財產「已經繳納」遺產稅為要件，文義甚明。若因當初繼承時未達課徵標準而免繳遺產稅，既非已納遺產稅者，顯無上開規定之適用，自應將該財產併入被繼承人遺產總額課稅，不生一再課徵之問題，是原告上開主張，核不足採。

7.至於原告聲明第2項請求被告1應核發被繼承人蔡耀炳104年11月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入遺產總額證明書部分，依行政訴訟法第5條規定：「（第1項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。（第2項）人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」可知，須人民已向主管機關依法提出申請，就其依法申請之案件，行政機關為否准之行政處分或怠為行政處分，人民經合法訴願程序而未獲救濟，始得依上述規定提起課予義務訴訟。原告雖主張其於訴願時提及被告應適用遺產及贈與稅法第16條規定，核發不計入遺

產總額證明書云云；惟查，依原告110年11月1日訴願書僅請求「註銷蔡耀炳遺產稅42,371,592元及處罰41,296,127元及退還溢繳稅款及撤回已移送法務部行政執行署台中分署之行政行為。」（訴願卷2第11頁），並無「被告1應核發被繼承人蔡耀炳104年11月26日所繼承附表38筆土地收回權不計入遺產總額證明書」之請求，亦未見原告於起訴前曾向被告1申請上開內容之發文，被告1自無從針對原告上開申請作成任何行政處分，不生被告1怠為處分之情事，故原告此部分之請求，即不具備提起行政訴訟法第5條所定課予義務訴訟之要件，其訴為不合法，且無從補正，應予駁回。況依遺產及贈與稅法第16條，係被繼承人死亡時所遺留之財產，如有符合該法條第1至13款項目者，不計入遺產總額課稅之規定；同法第41條第2項規定，依第16條規定不計入遺產總額之財產，經納稅義務人之申請，稽徵機關應發給不計入遺產總額證明書；故須被繼承人之遺產經核定有不計入遺產總額之財產者，稽徵機關始有核發不計入遺產總額證明書情事。是如前所述，本件既無遺產及贈與稅法第16條第10款適用之情形，是本件並無核發不計入遺產總額證明書之問題。

㈢系爭執行程序並無得撤回之情形：

1.應適用之法令：（詳附錄）

⑴行政執行法第9條第3項。

⑵行政執行法施行細則第27條。

⑶分期繳納實施要點第2點。

⑷強制執行法第1條第2項、第76條、第77條、第80條。

⑸辦理強制執行事件應行注意事項第42點第5款、第6款。

2.按「義務人依其經濟狀況或因天災、事變致遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者，行政執行處於徵得移送機關同意後，得酌情核准其分期繳納。經核准分期繳納，而未依限繳納者，行政執行處得廢止之。」「義務人有下列情形之一者，法務部行政執行署各分署

（以下簡稱分署）得依職權或依義務人之申請，於徵得移送機關同意後，酌情核准分期繳納執行金額：（一）義務人依其經濟狀況，無法一次完納公法上金錢給付義務者。（二）因天災、事變，致義務人遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者。」為行政執行法施行細則第27條、分期繳納實施要點第2點所明定。上開施行細則係依行政執行法第43條授權所訂定，又分期繳納實施要點則係法務部行政執行署為執行行政執行法施行細則第27條規定而訂定，其內容並未涉及限制人民權利或增加人民法律所無之義務等事項，而為細節性或技術性之規定，未逾越母法之限度及目的，並無違反法律保留原則，自得予以適用。由上開規定可知，執行機關於核准分期繳納執行金額時，因將影響移送機關對公法債權之收取權益，自須徵得移送機關之同意始得核准分期繳納。查，原告於110年6月17日具狀向被告2就遺產稅申請分期繳納，惟被告2依移送機關即東山稽徵所110年7月14日中區國稅東山服務字第1100553277號書函略以：「說明：二、……本案(移送案號471109000750號及471109000751號)截至110年7月12日止尚滯欠遺產稅額90,229,055元，如依前述要點按月分期繳納至執行期間屆滿，仍無法足額清償該筆稅款。三、再查蔡君年事已高，最近3年度所得資料僅有些微股利所得及其他所得，存款資料查詢情形表亦僅有存款131,894元，尚難認定蔡君有每月分期繳納100萬元之能力，建請貴分署得命蔡君或第三人書立擔保書狀，或提供相當之擔保，或出具票據交付移送機關代理人保管，並就本案可供執行之所得及財產繼續執行」等語，被告2遂以110年7月19日中執乙108年遺稅執特專字第00025209號函：「主旨：請臺端先行於110年7月31日至本分署繳納新台幣100萬元，並至遲於110年8月20日前提供資料敘明如何完全履行，俾憑後續處理。」等情。嗣被告2以原告逾期未提供為由，於111年3月1日以中執乙109年遺稅執特專字第0003

1068號通知原告略以：「……本分署無法核准臺端分期繳納之申請，仍將依法繼續執行……」等語，此有本院調閱法務部行政執行署臺中分署109年度遺稅執特專字第31068號執行案件卷宗(下稱第31068號執行案件卷)足參(第31068號執行案件卷第119、124、230頁)。是原告申請分期繳納既未經移送機關同意，亦未經被告2核准，被告2就系爭不動產續行執行程序，並以系爭通知請移送機關及原告就系爭不動產之拍賣最低價額表示意見，於法即無不合。原告主張已依分期繳納執行實施要點第2點規定，自110年7月31日起，每月分期繳納100萬元，經被告2依法核准在案，至今均如期繳納，請儘速撤銷系爭通知云云，尚難採據。

3.按不動產之執行程序，債權人取得執行名義聲請執行後，執行機關先執行查封，再進行換價程序，在實施拍賣前應委請鑑定人就不動產估定價格，以為核定底價之參考，強制執行法第76、77、80條分別定有明文。再者，不動產價值之鑑定，除有特殊情形外，應囑託不動產估價師或建築師為之；核定拍賣最低價額前，應使債權人、債務人就鑑定價格表示意見，俾作為核定拍賣最低價額之參考，辦理強制執行事件應行注意事項第42點第5款、第6款亦有明文。而強制執行涉及債權人、債務人、拍定人、利害關係人間之權益，已涉及基本權之衝突，其執行界限須以比例原則內涵為範界依據，而在個案是否違反比例原則之審查時，須考慮當事人、拍定人、利害關係人間所追求之利益與所受附屬損害之差距及應顧及誠信原則等因素，具體審酌其間之利益與損害是否明顯失衡，以平衡當事人間之利益及公益。強制執行法第1條第2項規定：「強制執行應依公平合理之原則，兼顧債權人、債務人及其他利害關係人權益，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。」即闡明此旨。

4.又債務人之全部財產為債權之總擔保，債權人自得任意對之為強制執行（最高法院19年抗字第813號民事判決意旨參照），債務人尚無選擇執行標的之權。是以繼承人未依法完納遺產稅，經稅捐機關將該公法上金錢給付義務移送強制執行時，無論是否為限定繼承，其應受執行之標的物，均不限於被繼承人所遺留之遺產，尚可及於繼承人的固有財產，蓋此時無論遺產或固有財產均屬於繼承人總體財產之一部分，就遺產稅而言，自可以對繼承人之所有財產，包括其從繼承或分配之遺產所取得之孳息（或收取孳息之權利）為執行（最高行政法院102年度判字第454號判決意旨參照）。查，被告1以原告名下所有系爭執行土地係繼承本件被繼承人蔡耀炳所遺財產，且已於105年3月1日完成繼承登記，得為執行標的，並為確保稅收，優先執行已辦理查封登記之系爭執行土地，此有東山稽徵所110年4月23日中區國稅東山服務字第1100552088號書函、110年9月17日中區國稅東山服務字第1100554635號書函可稽（第31068號執行案件卷第42至60頁、第128頁）。是被告2為達成系爭遺產稅之課徵，執行系爭執行土地，係就原屬於本件被繼承人蔡耀柄之遺產優先實施執行程序，再就系爭執行土地辦理查封登記、現場指界、鑑價及以系爭通知請被告1及原告就系爭執行土地之拍賣最低價額表示意見等執行程序，係已相互權衡輕重後，確認執行程序所造成之損害與欲達成目的之利益，並無顯失均衡之情形，無違行政程序法第4條、第7條、第8條等規定。

5.按「行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。」行政執行法第9條第3項定有明文。是以被告就2本件行政執行事件，除法律另有規定外，不因原告聲明異議而停止執行，至是否有同項但書停止執行之必要，應屬被告之裁量權限。原告雖主張其已就系爭遺產稅提起行政救濟云云，惟如前所述，原告未對108年5月10日復查決定提

起訴願而確定在案，復未提出其他依法律規定應停止執行或有停止執行必要之相關事證，故被告2認本件無其他法定應停止執行之情事，而續行本件執行程序，經核即無不合。是原告訴請撤銷聲明異議決定及系爭通知，為無理由，應予駁回。

㈣綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告1所為原處分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理由；又原告訴請撤銷108年5月10日復查決定，未經訴願；請求核發不計入遺產總額證明書部分，既未經依法申請，亦未經訴願前置程序，其提起此部分之撤銷訴訟及課予義務訴訟，均屬起訴不備其他要件，且不能補正，難認為合法。另訴之聲明第3項部分，原告請求撤銷聲明異議決定及被告2之系爭通知，亦無理由，均應駁回。

㈤本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

□結論：原告之訴為一部不合法、一部無理由，爰併予判決駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　13　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　劉　錫　賢

法　官　楊　蕙　芬

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
㈠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。 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。
㈡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。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　10　　月　　13　　日

書記官　黃　毓　臻

附錄：本判決引用的相關法律條文

【稅捐稽徵法】(109年5月13日修正公布)

第21條第1項第3款

稅捐之核課期間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。

第22條第2款
前條第1項核課期間之起算，依左列規定：……二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。

第28條第2項
納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。

第35條第1項第1款
納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起30日內，申請復查。

第38條第1項
納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。

【遺產及贈與稅法】
第1條第1項
凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。

第4條第1項

本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。

第16條第10款
左列各款不計入遺產總額：……十、被繼承人死亡前5年內，繼承之財產已納遺產稅者。

第23條第1項
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人之日起算。

第41條第2項
依第16條規定，不計入遺產總額之財產，或依第20條規定不計入贈與總額之財產，經納稅義務人之申請，稽徵機關應發給不計入遺產總額證明書，或不計入贈與總額證明書。

【訴願法】
第14條第1項
訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起30日內為之。

【行政訴訟法】
第4條第1項
人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。

第5條
(第1項)

人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。

（第2項）

人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。

【民法】

第1147條

繼承，因被繼承人死亡而開始。

第1148條第1項前段

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。

【行政執行法】

第9條第3項

行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。但執行機關因必要情形，得依職權或申請停止之。

【行政執行法施行細則】

第27條

義務人依其經濟狀況或因天災、事變致遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者，行政執行處於徵得移送機關同意後，得酌情核准其分期繳納。經核准分期繳納，而未依限繳納者，行政執行處得廢止之。

【行政執行事件核准分期繳納執行金額實施要點】
第2點第1項
義務人有下列情形之一者，法務部行政執行署各分署（以下簡稱分署）得依職權或依義務人之申請，於徵得移送機關同意後，酌情核准分期繳納執行金額：（一）義務人依其經濟狀況，無法一次完納公法上金錢給付義務者。（二）因天災、事變，致義務人遭受重大財產損失，無法一次完納公法上金錢給付義務者。

【強制執行法】
第1條第2項
強制執行應依公平合理之原則，兼顧債權人、債務人及其他利害關係人權益，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。

第76條
（第1項）
查封不動產，由執行法官命書記官督同執達員依左列方法行之：一、揭示。二、封閉。三、追繳契據。
（第2項）
前項方法，於必要時得併用之。
（第3項）
已登記之不動產，執行法院並應先通知登記機關為查封登記，其通知於第1項執行行為實施前到達登記機關時，亦發生查封之效力。

第77條
（第1項）
查封時，書記官應作成查封筆錄，載明下列事項：
一、為查封原因之權利。
二、不動產之所在地、種類、實際狀況、使用情形、現場調查所得之海砂屋、輻射屋、地震受創、嚴重漏水、火災受損、建

物內有非自然死亡或其他足以影響交易之特殊情事及其應記明之事項。

三、債權人及債務人。

四、查封方法及其實施之年、月、日、時。

五、查封之不動產有保管人者，其保管人。

(第2項)

查封人員及保管人應於前項筆錄簽名，如有依第48條第2項規定之人員到場者，亦應簽名。

第80條

拍賣不動產，執行法院應命鑑定人就該不動產估定價格，經核定後，為拍賣最低價額。

【辦理強制執行事件應行注意事項】

第42點第5款、第6款

關於第80條部分：……（五）核定拍賣最低價額應儘量與市價相當，且於核定前應使債權人、債務人就鑑定價格表示意見，俾作為核定拍賣最低價額之參考。（六）不動產價值之鑑定，除有特殊情形外，應囑託不動產估價師或建築師為之。

==========強制換頁==========

附表一、系爭38筆土地明細表

序號	重測前山坡地地號	重測後山坡地地號	面積（平方公尺）	持分
1	台中市大雅區上橫山段201-12地號山坡地	台中市○○區○○段000號	6,338	1/2
2	台中市大雅區上橫山段201-14地號山坡地	台中市○○區○○段000號	10,208	1/2
3	台中市大雅區上橫山段201-72地號山坡地	台中市○○區○○段000號	3,428	1/2
4	台中市大雅區上橫山段201-73地號山坡地	台中市○○區○○段000號	3,127	1/2
5	台中市大雅區上橫山段201-74地號山坡地	台中市○○區○○段000號	3,862	1/2
6	台中市大雅區上橫山段201-75地號山坡地	台中市○○區○○段000號	10,119	1/2
7	台中市大雅區上橫山段201-142地號山坡地	台中市○○區○○段000號	3,899	1/2
8	台中市大雅區上橫山段201-143地號山坡地	台中市○○區○○段000號	2,263	1/2
9	台中市大雅區上橫山段201-168地號山坡地	台中市○○區○○段00號	4,693	1/2
10	台中市大雅區上橫山段201-1	台中市○○區○○段00號	3,280	1/2

	69地號山坡地			
11	台中市大雅區上橫山段201-170地號山坡地	台中市○○區○○段00號	7,958	1/2
12	台中市大雅區上橫山段201-172地號山坡地	台中市○○區○○段00號	10,495	1/2
13	台中市大雅區上橫山段201-173地號山坡地	台中市○○區○○段00號	2,217	1/2
14	台中市大雅區上橫山段201-174地號山坡地	台中市○○區○○段00號	1,772	1/2
15	台中市大雅區上橫山段201-175地號山坡地	台中市○○區○○段00號	11,657	1/2
16	台中市大雅區上橫山段201-176地號山坡地	台中市○○區○○段00號	1,698	1/2
17	台中市大雅區上橫山段201-177地號山坡地	台中市○○區○○段00號	2,247	1/2
18	台中市大雅區上橫山段201-178地號山坡地	台中市○○區○○段00號	3,480	1/2
19	台中市大雅區上橫山段201-179地號山坡地	台中市○○區○○段00號	1,458	1/2
20	台中市大雅區上橫山段201-180地號山坡地	台中市○○區○○段00號	1,058	1/2
21	台中市大雅區	台中市○○區○	5,843	1/2

	上橫山段201-181地號山坡地	○段000號		
22	台中市大雅區上橫山段201-182地號山坡地	台中市○○區○○段000號	6,235	1/2
23	台中市大雅區上橫山段201-183地號山坡地	台中市○○區○○段000號	8,725	1/2
24	台中市大雅區上橫山段201-184地號山坡地	台中市○○區○○段000號	7,316	1/2
25	台中市大雅區上橫山段201-185地號山坡地	台中市○○區○○段000號	5,380	1/2
26	台中市大雅區上橫山段201-203地號山坡地	台中市○○區○○段000號	5,204	1/2
27	台中市大雅區上橫山段201-205地號山坡地	台中市○○區○○段000號	1,987	1/2
28	台中市大雅區上橫山段201-249地號山坡地	台中市○○區○○段000號	7,022	1/2
29	台中市大雅區上橫山段201-255地號山坡地	台中市○○區○○段000號	836	1/2
30	台中市大雅區上橫山段201-260地號山坡地	台中市○○區○○段000號	1,465	1/2
31	台中市大雅區上橫山段204-16地號山坡地	台中市○○區○○段00號	1,450	38823/222174

32	台中市大雅區上橫山段204-1地號山坡地	台中市○○區○○段00號	69,720	36765/111087
33	台中市大雅區上橫山段204-6地號山坡地	台中市○○區○○段00號	215	5750/49474
34	台中市大雅區上橫山段204-8地號山坡地	台中市○○區○○段000號	31	5750/49474
35	台中市大雅區上橫山段204-10地號山坡地	台中市○○區○○段000號	21,028	3265/111087
36	台中市大雅區上橫山段204-11地號山坡地	台中市○○區○○段000號	3,636	38690/111087
37	台中市大雅區上橫山段204地號山坡地	台中市○○區○○段00號	2,590	9630/49474
38		台中市○○區○○段0000號	1,271.25	9630/49474
39		台中市○○區○○段0000號	19,663.88	9630/49474
40	台中市大雅區上橫山段204-19地號山坡地	台中市○○區○○段00號	5,540	1043/3400

==========強制換頁==========

附表二、證據編號對照表

證號	證據名稱	所附卷宗	頁次
甲證1	財政部中區國稅局108年5月10日中區國稅法二字第1080005704號復查決定書及本稅、罰鍰稅單	本院卷	35-51
甲證2	最高行政法院109年度上字第553 號判決	本院卷	53-66
甲證3	原處分	本院卷	67-71
甲證4	訴願決定	本院卷	73-87
甲證5	被告2之111年4月21日中執乙109年遺稅執特專字第00031068號通知	本院卷	89-91
甲證6	聲明異議決定	本院卷	93-97
乙證1-1	104年10月14日被繼承人蔡耀炳遺產稅核定通知書及處分書（第1次核定）	原處分卷1	18-21
乙證1-2	105年2月22日被繼承人蔡耀炳遺產稅核定通知書（第2次核定）	原處分卷1	27-29
乙證1-3	臺中地院104年11月26日調解筆錄	原處分卷1	30-39
乙證1-4	106年3月2日被繼承人蔡耀炳遺產稅核定通知書及處分書（第3次核定）	原處分卷1	49-52
乙證1-5	106年10月30日被繼承人蔡耀炳遺產稅核定通知書及處分書（第4次核定）	原處分卷1	61-64
乙證1-7	蔡耀東108年7月24日及9月10日遺產稅實物抵繳申請書	原處分卷1	84-85
乙證1-8	財政部中區國稅局109年3月3日中區國稅東山營所字第1090550913號函否准抵繳	原處分卷1	88-89
乙證1-9	被繼承人蔡耀炳遺產稅徵銷檔畫面	原處分卷1	90-91
乙證1-10	財政部中區國稅局109年6月11日中區國稅東山服務字第1090552385號函移送執行	原處分卷1	92-93
乙證1-11	蔡耀東109年10月12日申請書	原處分卷1	94-102

乙證1-12	財政部中區國稅局110年6月1日中區國稅二字第1100005013號函	原處分卷1	103-104
乙證1-13	蔡耀東110年6月8日訴願書	原處分卷1	105-111
乙證1-14	財政部中區國稅局110年8月26日中區國稅二字第1100007995號函	原處分卷1	112
乙證1-15	財政部110年9月30日台財法字第11013931580號訴願決定書	原處分卷1	113-118
乙證1-18	蔡耀東110年11月1日提起訴願	原處分卷1	136-146
乙證2-1	財政部中區國稅局東山稽徵所110年7月14日中區國稅東山服務字第1100553277書號函	執行案件卷	119-120
乙證2-2	法務部行政執行臺中分署110年7月19日中執乙108年遺稅執特專字第00025209號函	執行案件卷	124-125
乙證2-3	法務部行政執行臺中分署111年3月1日中執乙109年遺稅執特專字第00031068號通知	執行案件卷	230-231
乙證2-4	財政部中區國稅局110年6月1日中區國稅二字第1100005013號函	執行案件卷	361
乙證2-5	財政部中區國稅局東山稽徵所110年4月23日中區國稅東山服務字第1100552088號書函	執行案件卷	42
乙證2-6	財政部中區國稅局遺產稅同意移轉證明書	執行案件卷	44
乙證2-7	臺中市○○區○○段38、39、104、105、116地號土地建物查詢資料	執行案件卷	55-60
乙證2-8	財政部中區國稅局東山稽徵所110年9月17日中區國稅東山服務字第1100554635號函	執行案件卷	128
乙證2-9	原告尚欠金額查詢表	本院卷	131
乙證2-10	蔡耀炳逾核課期遺產稅申報書	本院卷	175-180
乙證2-11	蔡耀東遺產稅補正申報書	本院卷	181-186