

按遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定：「遺產稅之納稅義務人如左：1. 有遺囑執行人者，為遺囑執行人。2. 無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。3. 無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人。」次按，「遺產稅發生於繼承開始時，係繼承人之固有債務，並非繼承自被繼承人之債務，且無遺囑執行人及受遺贈人時，遺產稅之納稅義務人為繼承人…。」

「執行機關係依執行名義所載為執行，依目前行政處分之記載方式，係對繼承人發單課稅，因此以繼承人為義務人而對其固有財產執行，並無不可…」亦分別經本署法規及業務諮詢委員會第13次、第19次會議決議在案。故被繼承人死亡遺有財產者，有繼承人而無遺囑執行人及受遺贈人時，遺產稅之納稅義務人為繼承人，繼承人有以其固有財產負繳納之義務，且遺產稅納稅義務人為全體繼承人，是遺產稅租稅債務應屬連帶債務，有最高行政法院93年度判字第1037號裁判可資參照。本件異議人既為系爭遺產稅納稅義務人之一，行政執行處對於異議人之銀行存款債權執行，於法並無不合。

發文機關：法務部行政執行署

發文字號：法務部行政執行署 94.03.22. 94年度署聲議字第69號

發文日期：民國94年3月22日

法務部行政執行署94年度署聲議字第69號至第70號聲明異議決定書

異議人即義務人 陳○聖

上列異議人因滯納遺產稅，不服本署桃園行政執行處92年度遺稅執特專字第100345號至第100346號行政執行事件之執行行為，向本署桃園行政執行處聲明異議，經該處認其無理由加具意見到署，本署決定如下：

主 文

異議駁回。

事 實

聲明異議意旨略以：遺產稅係以被繼承人所遺留之財產為課徵標的，有遺產始行課徵，此為遺產稅特有之性質，不發生繼承人無力清償問題，桃園行政執行處執行本件欠稅事件，除對被繼承人所遺留之財產辦理查封登記外，對於異議人之財產亦發出扣押命令，違反遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定、最高行政法院64年判字第 361 號判例意旨；遺產及贈與稅法並無明文規定繼承人對於遺產稅之繳納係連帶責任，對異議人發出扣押命令已侵害異議人之財產權，與司法院大法官釋字第 559 號解釋意旨不符；又被繼承人遺產之土地，鑑價結果顯已高於本件欠稅金額，桃園行政執行處就此遺產執行實已可達債權之滿足，桃園行政執行處執行其個人財產有違比例原則，主張桃園行政執行處應將對於異議人核發之扣押命令撤銷並停止執行云云。

理 由

- 一、本件移送機關財政部臺灣省北區國稅局（桃園縣分局）以義務人陳○聖等11人（下稱義務人）滯納81年度遺產稅暨罰鍰，檢具移送書、處分書、送達回證等文件移送本署桃園行政執行處（下稱桃園處）執行，桃園處受理後，審查執行名義合法成立，於93年 1月28日命異議人等報告財產狀況，異議人於93年 3月 4日到處報告，當日桃園處並命異議人提出清償計畫，異議人未提出清償計畫。桃園處在93年 7月19日發函桃園縣蘆竹地政事務所（下稱地政機關）就異議人等繼承之遺產為查封登記，在93年 8月 11日發函地政機關協助指界及就查封之不動產為鑑價，在93年 8月20日發函辦理代位繼承登記，在93年 9月29日就鑑價結果通知異議人等表示意見，另在93年10月21日扣押徵收土地補償費約新臺幣（下同）12萬餘元，並於93年11月 4日核發執行命令由移送機關收取扣押補償款，在93年11月29日核發命限期履行或提出具體清償計畫，並扣

押義務人陳○誠、陳○智、陳○麗、陳○真、陳○世、陳○雄、陳○聖（即異議人）、陳○惠銀行存款債權，在94年 1月10日核發執行命令由移送機關收取扣押款（合計40萬 3,139元）。異議人於94年 2月 3日（桃園處收文日）以如前揭事實欄所載之理由，向桃園處聲明異議，經該處認其異議無理由，加具意見到署，合先敘明。

二、按遺產及贈與稅法第 6條第 1項規定：「遺產稅之納稅義務人如左：1. 有遺囑執行人者，為遺囑執行人。2. 無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。3. 無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人。」次按，「遺產稅發生於繼承開始時，係繼承人之固有債務，並非繼承自被繼承人之債務，且無遺囑執行人及受遺贈人時，遺產稅之納稅義務人為繼承人…。」「執行機關係依執行名義所載為執行，依目前行政處分之記載方式，係對繼承人發單課稅，因此以繼承人為義務人而對其固有財產執行，並無不可…」亦分別經本署法規及業務諮詢委員會第13次、第19次會議決議在案。故被繼承人死亡遺有財產者，有繼承人而無遺囑執行人及受遺贈人時，遺產稅之納稅義務人為繼承人，繼承人有以其固有財產負繳納之義務，且遺產稅納稅義務人為全體繼承人，是遺產稅租稅債務應屬連帶債務，有最高行政法院93年度判字第1037號裁判可資參照。本件異議人為系爭遺產稅納稅義務人之一，桃園處對於異議人之銀行存款債權執行，於法並無不合。異議人主張行政執行違反遺產及贈與稅法第 1條第 1項之規定、最高行政法院64年判字第 361號判例、司法院大法官解釋第 559號解釋文、遺產稅非連帶債務云云，顯係誤解法律、解釋文及判例意旨，其主張並無理由。

三、次按，「債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，決無僅由債務人指定應以何種財產充償之理。」「債務人之全部財產，原為債權人債權之總擔保，應執行債務人之何筆財產以資清償，債務人本無選擇權。」「債權人對於債務人之財產，有選擇執行之請求權，不得由債務人任意以某特定財產強供執行」有最高法院19年抗字第 813號判例、臺灣高等法院86年度抗字第1877號裁判、司法院院字第1581號解釋可資參照。是以，應執行債務人之何筆財產以資清償，債務人本無選擇權，本件異議人為義務人之一，執行其固有財產，於法並無不合，異議人主張不得扣押其個人財產，揆諸上揭判例、裁判及司法院解釋，其異議並無理由。又，異議人所繼承之不動產，有墓地、既有道路，大多為農牧用地，其餘僅少數為甲、乙種建築用地，該等土地均位於人口密度低、發展潛力差、公共設施差、地形不規則等特性，且較易變價之甲、乙種建築用地鑑價結果合計 1,506萬餘元，惟扣除預估土地增值稅合計 246萬餘元，加計土地徵收補償費12萬餘元，將來拍賣該土地能否拍定，拍定價額是否足以繳納滯欠稅額 1,500萬餘元，尚屬不明，桃園處對於義務人之其他財產依法執行並無違反比例原則之虞。又按，依同一執行名義，就債務人之數種財產為強制執行，其中一種財產已經執行終結，並將執行金額交付債權人（即移送機關）時，對於該種財產之強制執行程序即為終結，對於他種財產之強制執行程序雖未終結，亦不得對於業經終結之強制執行程序聲明異議【司法院院字第2776號解釋（ 2）】。異議人被扣押之銀行存款債權，桃園處已於94年 1月10日核發執行命令由第三人桃園縣大園鄉農會、合作金庫（三興分行）、臺北國際商業銀行等開具支票交付移送機關收取（合計40萬 3,139元），有移送機關徵銷檔為憑，是依上揭司法院解釋，異議人不得對於業經終結之扣押收取異議人對第三人之存款債權執行程序聲明異議，其異議亦無理由。

四、復按，「行政執行，除法律另有規定外，不因聲明異議而停止執行。」「原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止。」為行政執行法第 9條第 3項前段、訴願法第93條第 1項所明定。查異議人雖已提起本件聲明異議，惟並未提出依法

律規定應停止執行之具體事證，揆諸上揭法律規定，桃園處未依行政執行法第 9 條第 3 項但書規定停止執行，並無不合，其異議為無理由。

五、據上論結，本件聲明異議為無理由，爰依行政執行法第 9 條第 2 項，決定如主文。

中華民國94年 3月22日

對本決定不得聲明不服

署長林○○