

刊登於月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 118-129 頁。

從代位權與撤銷詐害債權行為之增訂看本次稅捐稽徵法之修正

蔡孟彥

臺北商業大學財政稅務系助理教授

摘要

無論是租稅債務人或私法債務人，都可能產生清償遲延，甚或是逃避、拒絕清償的情事，但租稅債權與私法債權面對債務人具有債務不履行之情事發生時，在規範上有所不同，也因此當某些手段為民法所規定，而在稅法並未規定時，是否即得以民法規定作為類推適用之法理基礎而比附援引，就必須先掌握二者性質之異同處，始能就性質相同者進行法之續造，填補法律規範不足之處。而在本次增訂稅捐稽徵法第 24 條第 5 項規定前，就租稅債權人得否行使代位權與撤銷詐害債權行為部分，即呈現如上之問題，本文嘗試以增訂前後所發生案例及法院見解，說明在此項規定增訂後所須注意之關鍵所在。

關鍵詞：

租稅債權、代位權、撤銷權、法律不溯及既往、類推適用

目次

壹、緒論

貳、租稅債權人得行使代位權與撤銷詐害債權行為規定增訂前後之觀察

參、稅捐稽徵機關得行使代位權與撤銷詐害債權行為之要件

肆、結論

壹、緒論

「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」為稅捐稽徵法第 1 條所明定，亦即在稅捐稽徵之規範上，無論是有關程序面或涉及實體事項者¹，

1 參見最高行政法院 109 年度大字第 4 號裁定：「稅捐稽徵法之規範內容，並非僅以程序事項規範為限，該法第 1 章『總則』、第 2 章『納稅義務』、第 3 章『稽徵』、第 4 章『行政救濟』及第 5 章『強制執行』及第 6 章『罰則』等，分別涉及稅捐實體、程序、處罰、救濟及執行等事項之規範，實際上兼具實體法與程序法之性質。」

應優先適用稅捐稽徵法。又「(第1項)為落實憲法生存權、工作權、【月旦民商法雜誌第82期，2023年12月，第118頁】財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。(第2項)關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」為納稅者權利保護法第1條所定，就涉及納稅者權利保護事項時，於納稅者權利保護法未有規定時，如該法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用^{2、3}。

雖然就涉及納稅者權利保護事項上，納稅者權利保護法優先於其他法律之適用，但從規範稅法共通原理原則，無論是有關程序或實體事項，稅捐稽徵法都具有相當於基本法之性質。即便稅捐稽徵法在稅務行政上居相當重要之地位，但實際上在行政程序的規範上，未必較行政程序法周延，在涉及實體事項之法律效果方面，也未必面面俱到⁴。在各界期待稅捐稽徵法之修正時，於立法程序中除了有行政院版本外，其他在野黨團或立委，也針對稅捐稽徵法各別條文之修正或增訂提出草案⁵。2021年11月30日所為修正，其幅度應該算是近年來較有規模者。誠如行政院在本次稅捐稽徵法部分條文修正草案總說明中所指出：「鑑於本法係對內地稅稽徵程序之共同適用事項作統一性規定，攸關納稅義務人權益及稅捐稽徵機關稽徵行政，為因應實際需要，兼顧維護納稅義務人權益及確保國家租稅債權，爰擬具本法部分條文修正草案……」⁶兼顧維護納稅義務人權益及確保國家租稅債權之修法目的，並概述本次修正的17項重點。但限於篇幅本文擬僅處理，稅捐稽徵法第24條增訂稅捐稽徵機關（為顧及論述方便，在本文中原則上將以「租稅債權人」稱之）⁷得行使代位權與撤銷詐害債權行為部分（即第5項），並介紹在該等條文通過前後，我國法院對於稅捐稽徵機關以民法第242條至第245條為法理基礎，代位行使債務人之權利或請求法院撤銷納稅義務人所為侵害租稅債權行【月旦民商法雜誌第82期，2023年12月，第119頁】為時，法院就此所採取之態度為何及其理由之所在。

就本次修正草案之修法總說明中提及，增訂租稅債權人得行使代位權與撤銷詐害債權行為之理由在於「為利稅捐保全，……另增訂稅捐之徵收準用民法及信託法有關代位

2 參見最高行政法院109年度大字第4號裁定。

3 不過，其他國家即便未有如我國制定納稅者權利保護法之立法模式，但其對於納稅者保護之措施，可能存在於規範稅法原理原則之具基本法性質的法律中。例如，日本雖然僅有不具法律效力之納稅者保護憲章（民間版本），但在其國稅通則法及國稅徵收法中，對於納稅者權利保護之理念亦有所落實，其對於納稅者權利之保護並不是以制定專法之模式，而是於各稅法中予以規定。

4 相關於常為學界所提及稅法規範較完整的德國與日本，我國作為稅法共通事項規範之稅捐稽徵法，在規範上相形不足之說明，參見蔡孟彥，稅捐稽徵法修正之評析—以核課期間為中心，月旦財稅實務評釋，33期，2022年9月，20-21頁。

5 關於稅捐稽徵法修正過程中相關版本之介紹，參見蔡孟彥，稅捐稽徵法有關退稅請求權時效之修法評析，財稅法令半月刊，45卷14期，2022年7月，10頁以下。

6 參見行政院會通過「稅捐稽徵法」部分條文修正草案，<https://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?nid=176673.00>（最後瀏覽日：2023年8月1日）。

7 因為本文重點在於討論稅捐稽徵法增訂之第24條第5項規定，由於行使代位權或撤銷權者為債權人，而在租稅法律關係下稅捐稽徵機關為債權人，故而為使行文流暢本文內將以租稅債權人稱之，以明其與租稅債務人之相對地位。

權及撤銷權規定。(修正條文第 24 條)」，亦即是在保障政府租稅債權的基礎下⁸，就稅捐保全措施所為之增訂。本次修正時增訂規範所欲解決之問題到底是如何產生？而本次之修正是否可以徹底解決問題？抑或是又留下哪些待解決之問題，增訂後的稅捐稽徵法第 24 條第 5 項僅規定：「關於稅捐之徵收，準用民法第二百四十二條至第二百四十五條、信託法第六條及第七條規定。」從規範內容而言僅屬「準用」性質，而非「適用」民法與信託法之相關規定。從「準用」之目的出發，僅性質相同者才能為之，但屬於公法債權之租稅債權與私法債權，其性質相同者又為如何？在增訂租稅債權人得行使代位權與撤銷詐害債權行為後，又須注意哪些問題？本文嘗試從法院見解之變更，以及從日本法如何處理此一問題，提出以下粗淺意見作為後續討論或日後持續修正之參考。

貳、租稅債權人得行使代位權與撤銷詐害債權行為規定增訂前後之觀察

作為公法債權之一的租稅債權與私法債權，從債權人得請求債務人為一定金錢給付之角度觀察，並無二致⁹。二者真正差異之所在，乃是有關於此等債權之發生原因，以及若債務人不為債務之履行，債權人得以採取如何之方式，以保全債權並確保債權之實現。就債之發生原因，租稅債權乃是法定之債，當稅法所規範構成要件滿足時，國家（或地方自治團體）與納稅義務人間即成立租稅上債權債務關係，而私法債權雖然也可能因為非基於當事人之合意而產生（法定之債），但大多數還是基於當事人間之契約關係所產生。而當債務人不願履行債務時，除了核課處分本身得作為執行名義外，在進入執行程序前為防止債務人脫產或減少財產的租稅債權之方法，於稅捐稽徵法第 24 條中亦有規定，限制納稅義務人處分財產（限制減資登記），或免供擔保聲請法院就其財產實施假扣押¹⁰等保全措施¹¹。而私法債權之確保，在執行名義之取得，原則上須先經過訴訟程序，所需耗費時間較租稅債權久，且在債權之保全上，即便可以聲請法院就【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 120 頁】債務人財產實施假扣押，但除了就請求及假扣押之原因應釋明外，法院亦得命債權人供擔保後為假扣押¹²。

無論是租稅債務人或私法債務人，都可能產生清償遲延，甚或是逃避、拒絕清償的情事，但誠如前述所提及，租稅債權與私法債權當面對債務人具有債務不履行之情事發生時，在規範上有所不同，也因此當某些手段為民法所規定，而在稅法並未規定時，是否即得以民法規定作為類推適用之法理基礎而比附援引，就必須先掌握二者性質之異同處，始能就性質相同者進行法之續造，填補法律規範不足之處。而在本次增訂稅捐稽徵

8 參見張曉芬，稅捐稽徵法修法綜評，月旦財稅實務評釋，27 期，2022 年 3 月，45 頁。

9 關於租稅法律關係之說明，參見黃源浩，租稅法，2020 年，198 頁以下；陳清秀，稅法總論，2022 年，307 頁以下。

10 本次就稅捐稽徵保全程序之時間時點亦有所修正，將稅捐稽徵機關得聲請法院就納稅義務人財產實施假扣押之時間點提前，以防止納稅義務人隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行（參見稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定）。

11 關於稅捐保全之介紹，參見陳清秀，同註 9，635 頁以下。

12 參見民事訴訟法第 526 條規定。

法第 24 條第 5 項規定前，就租稅債權人得否行使代位權與撤銷詐害債權行為部分，即呈現如二之問題。

一、現行稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂前

面對債務人可能採取之脫產或減少財產之手段導致債權無法獲得清償，民法規定於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（第 242 條）；債權人得聲請法院撤銷債務人所為有害及債權之行為（第 244 條）。然而，由於在 2021 年修正稅捐稽徵法前，於當時的相關稅法中，除了關稅法第 48 條第 4 項規定外，於其他為稅捐稽徵法所規範一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐（內地稅）之各稅法內，並未有準用民法規定之條文¹³。由於租稅債務人亦可能出現脫產或減少財產之行為，也因此於租稅債務之徵收階段或執行階段，租稅債權人希望藉由代位權或撤銷權之行使，以確保租稅債權履行之案例亦有所見，但在規範不足之前提下，借用民法規範於租稅法律關係下實施之想法，絕大多數並未能獲得普通法院的支持。行政法院雖然曾在最高行政法院 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議中肯定抵押權人得於債務人怠於行使退稅請求時，代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院，進而於遭否准後，得循序提起行政訴訟法第 5 條規定之課予義務訴訟，以資救濟。但本號決議雖然允許抵押權人得於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款，但對於其餘債權人，則是認為其並無與抵押權人相同之地位，得以代位債務人行使退稅請求權。此號決議真正的意義，乃是在於解決如何認定得採取行政救濟手段之利害關係人（涉及當事人適格之要件）之問題，而非著眼於租稅債權保全之考量¹⁴。

其實，於 2004 年修正關稅法時增訂第 48 條第 4 項規定：「民法第二百四十二條至第二百四十四條規定，於關稅之徵收準用之。」其增訂理由為：「納稅義務人或受【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 121 頁】處分人怠不行使其債權或對其財產為處分、設定等法律行為，有意妨害政府對於稅捐債權之行使，若稽徵機關不能行使民法上債權人之代位權及撤銷權，則欠稅實難以徵起，法務部行政執行署鑑於近年來納稅義務人脫產以逃避執行之情況極為嚴重，爰參照日本國稅通則法第四十二條，增列海關徵收關稅得準用民法債權人代位權及有害行為撤銷權之規定，以利徵收。」但值得思考的問題是，即便關稅與內地稅係屬不同體系之稅法架構，但在租稅法律關係下：無論是國稅或地方稅之租稅債權人自然是可能面對債務人脫產或減少財產之情形，何以在 2004 年修正關稅法時已經注意到此一問題，但卻在 2021 年修正稅捐稽徵法時，才注意到從法律依據之增

13 在稅法體系中，關稅與內地稅分屬二者不同體系，在規範上亦有所差異，此種結構上之區分可以從稅捐稽徵法第 2 條之規範內容，即可查知。

14 但亦有主張本號決議所表現之代位權法理，亦可適用於租稅債權人，作為租稅債權人行使代位權之依據。參見陳清秀，同註 9，2022 年，651 頁。

訂解決此一問題？即便在此之前租稅債權人以民法作為法理基礎，主張其得以行使代位權或撤銷權，但卻為法院所駁回之案例亦有發生¹⁵，何以在 2004 年修正關稅法時未一併為之？事實上，最遲在 2004 年修正關稅法時，其第 48 條第 4 項的增訂理由亦已提及及其他國家早就有此等立法規範存在，實務上對於租稅法律關係下所可能產生弊端之防堵，需要採取積極態度加以因應，而非是在關稅法修正後僅以其規定為法理基礎，主張於關稅以外稅目之徵收上，類推適用關稅法第 48 條第 4 項所規定準用民法第 242 條至第 245 條，但結果依然多為法院所駁回¹⁶。

固然租稅債務人可能採取脫產或減少財產等手段，導致租稅債權無法獲得圓滿實現，但就租稅法律關係上相關制度之建置中，已呈現國家行使課稅權之高權地位¹⁷，且由於無論是由債權人代位債務人行使權利，或以撤銷權方式使債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為效力解消，「都是屬對於已成立之法律關係，加以破壞，使債務人與第三人間發生本不應有之事態，足以引起現有秩序之不安，影響極大」¹⁸，在未有法律明定租稅債權人得代位租稅債務人行使權利，或撤銷租稅債務人所為之有害租稅債權行為之規定前，考量公法債權與私法債權之差異，直接援引民法規定作為租稅債權人行使系爭權利之法理基礎，是否妥適？並非無疑，從法律保留原則之實踐出發不是更符合國家居於高權地位行使課稅權力之本質¹⁹？

對於租稅債權人以民法規定為法理基礎，主張其得以代位租稅債務人行使權利或撤銷租稅債務人所為有害租稅債權之行為者，在代位權行使上例如：租稅債務人怠於行使對第三人之租金請求權，已侵害其租稅債權，為保全債權，爰依民法規定行使代位權，以自己名義請求被上訴人依約支付租金（參見臺灣高等法院臺中分院【**月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 122 頁**】94 年度重上字第 19 號民事判決）或租稅債務人積欠稅捐未繳，業經國稅局移送行政執行署。惟因租稅債務人與他繼承人就遺產迄未為分割，致國稅局無法拍賣租稅債務人之應繼分權利範圍受償。茲租稅債務人怠於行使其遺產分割請求權，為保全稅捐債權，依民法條規定，代位請求分割遺產（參見臺灣高等法院臺中分院 104 年度上字第 94 號民事判決）；而在請求法院撤銷租稅債務人所為有害租稅債權行為之案例上，例如租稅債務人將債權無償讓與給第三人有害及國稅局之債權。國稅局依類推適用民法規定，請求法院撤銷租稅債務人之債權讓與第三人行為（參見最高法院 103 年度台上字第 586 號民事判決）。

在稅捐稽徵法未增訂第 24 條第 5 項關於準用民法第 242 條至第 245 規定前，租稅債

15 例如：參見最高法院 93 年度台上字第 1518 號民事判決。

16 例如：參見臺灣臺中地方法院 107 年度重訴字第 679 號民事判決。

17 最高法院曾經指出，在稅捐稽徵法上之所以沒有如同民法第 242 條至第 245 條之規定，乃是一種立法形成自由之呈現而非是法規範之漏洞，參見最高法院 103 年度台上字第 586 號民事判決。

18 參見最高法院 103 年度台上字第 586 號民事判決。

19 關於法律保留與類推適用之區分，參見釋字第 474 號解釋中蘇俊雄大法官所提部分不同意見書。

權人常以如下理由主張當租稅債務人怠於行使權利，或其行為有害租稅債權時，應許租稅債權人得類推前開民法規定行使代位權或撤銷權²⁰：

- (一) 參照相關法律、草案與實務見解²¹。
- (二) 學者見解贊成此一主張²²。
- (三) 日本立法例可供參考（本文按：日本國稅通則法第 42 條）。
- (四) 本於民法第 1 條意旨法理上亦得類推適用同法第 242 條規定。
- (五) 我國行政執行實務上，實難期待所有案件均能事先為保全程序。

對於租稅債權人主張公法上債權得類推適用民法第 242 條、第 244 條保全債權等規定之請求，大多數的法院則是以公法債權與私法債權性質有所不同，無法比附援引。例如：納稅義務人縱使逾期未納稅款而受移送強制執行或實施假扣押以保全稅款之繳納，仍是屬於稅法所規定稽徵程序，屬於公法債務之租稅債務並不會因歷經前開程序即變更為私法上之債務。民法第 242 條規定之代位權與第 244 條規定之撤銷權，均為保全私法上債權而設，唯私法上之債權人始得行使，稅捐稽徵機關所受侵害者並非私法上之債權，自無許稅捐稽徵機關行使民法上債權人撤銷權及代位權之餘地（參見最高法院 93 年度台上字第 1518 號民事判決）。

此外，亦有以當事人地位不同為理論基礎，說明國家行使課稅權之高權地位，在課稅關係下當事人間處於不對等之關係，國家係依相關稅法自行確定應納稅額後，即對受國家高權統治下之納稅義務人逕行課徵；但私法領域債權、債務關係之成立，乃是雙方當事人本於自由意志，在對等的地位下所自願締結者，既然在我國法律體系下區分為公法債權與私法債權，在稅法未有如民法第 242 條以下之規定時，【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 123 頁】本質不同之法領域，當無公平對待一體適用可言，亦無所謂公法債權適用私法法理之正當性基礎的存在，駁回國稅局主張得類推適用民法規定（參見臺灣高等法院臺中分院 110 年度重上更一字第 12 號民事判決）。縱使在 2004 年關稅法修正時於其第 48 條第 4 項規定：「民法第二百四十二條至第二百四十四條規定，於關稅之徵收準用之。」國稅局於關稅法該次修正後欲主張以關稅法第 48 條規定為法理基礎，應可類推適用民法規定之主張，亦遭法院以由租稅債權人行使代位權或撤銷權之結果，將會影響未欠稅第三人之正常交易活動無端受到妨礙，依憲法第 22 條、第 23 條規定，應由立法機關循立法程序以法律定之，若由司法機關超越立法者權限從事法之續造，

20 參見臺灣高等法院臺中分院 110 年度重上更一字第 12 號民事判決中中區國稅局之主張。

21 例如：關稅法第 48 條第 1 項、第 4 項、行政執行法草案第 15 條第 2 項、行政法院 52 年度判字第 345 號判決意旨、法務部法律字第 1040350120 號函釋、臺灣高等法院暨所屬法院 97 年法律座談會民事類提案第 10 號、臺灣高等法院 104 年度醫上字第 12 號、107 年度家繼簡字第 1 號等判決。

22 例如：學者柯格鐘、江嘉琪、大法官林錫堯等實務、學說見解，均肯認公法上債權與私法上債權同有保全必要，而適用民法保全規定並無悖於租稅債權特質，符合租稅公益性及應特殊保障原則，如任由私人詐害國家公法上債權，反造成國家損失並間接有害人民負擔義務之公平性。

依「類推適用」或「目的性之擴張」予以補充，將可能破壞法治國家權力分立之體制，並造成法秩序紊亂（參見臺灣高等法院臺中分院 107 年度重上字第 218 號民事判決）。

不過，相較於多數法院在稅法未有明文規定前，駁回租稅債權人得以「類推適用」民法規定之見解，但在租稅債權人「直接援引」²³民法規定行使代位權時，亦有肯定租稅債權人之主張者，認為若該當民法第 242 條前段要件，債權人仍可依該條規定，代位行使債務人對於第三人之權利，請求第三人向債務人為給付（參見臺灣臺中地方法院 102 年度重訴字第 202 號民事判決、臺灣高等法院臺中分院 103 年度重上字第 190 號民事判決）²⁴。此外，亦有以「舉輕以明重」肯認租稅債權人所提出之類推適用民法規定之主張者，其認為以民法第 244 條所規定撤銷權用以回復債務人之責任財產，以保全債權人債權之受清償為目的，在公法上之債權與私法上之債權同樣有保全必要之前提下，其法理應該是相通的。且稅捐債權具有強烈之公益性質，既然私法上之債權亦受民法第 244 條規定之保全，對於具有強烈公益性質之稅捐債權卻未有規定，應係立法上之疏漏，依舉重明輕之法理，自應肯認公法債權人得類推適用民法保全之規定（參見臺灣高等法院高雄分院 100 年度上字第 216 號民事判決²⁵）。

二、現行稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂後

2021 年修正稅捐稽徵法時，於第 24 條第 5 項增訂：「關於稅捐之徵收，準用民法第二百四十二條至第二百四十五條、信託法第六條及第七條規定。」這是基於避免納稅義務人怠於行使權利或有詐害債權人行為，影響稅捐之徵收，在參酌日本立法例與關稅法第 48 條第 4 項規定後所為之增訂，使稅捐稽徵機關為保全債權得以自己之名義，代位行使非專屬於納稅義務人之財產上權利，或聲請法院撤銷有害租稅債【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 124 頁】權之行為。

而在稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂後，實務上也已出現租稅債權人以增訂後條文為依據主張行使代位權之案例²⁶，法院所作成判決中有支持國稅局見解者（例如臺灣基隆地方法院 112 年度家繼訴字第 12 號民事判決），亦有依然駁回國稅局主張者（例如臺灣新北地方法院 112 年度家繼簡字第 6 號民事判決），其理由之差異將會在本文第參部分予以說明。

另一方面，本文更關心者乃是，即便在稅捐稽徵法第 24 條第 5 項已有準用民法第 242 條至第 245 條之增訂，但在租稅徵收上由租稅債權人行使代位權或撤銷權時，是否

23 直接主張已該當民法第 242 條行使代位權之要件，而未論述在稅捐稽徵法未規定之前提下，保全公法債權之法理依據，乃是類推適用民法第 242 條規定所得。

24 但此二判決之論理基礎之後皆遭最高法院 109 年度台上字第 2757 號民事判決以「為課徵稅捐之公法上權利，而非私法上債權，自不得行使民法第 242 條之代位權」為由廢棄。

25 惟，此一部分關於得類推適用民法規定之見解，遭到上訴審最高法院 103 年度台上字第 586 號民事判決之廢棄。

26 本文作者於 2023 年 8 月 5 日以關鍵字設定為「稅捐稽徵法&準用民法第二百四十二條至第二百四十五條」，於法學資料檢索系統中查得 9 則判決。其中包含在 2021 年增訂該項條文後所作成的第一審判決，也包含增訂前已進行爭訟，而在增訂後才作成判決者。

還有哪些需要注意的問題？畢竟本次的增訂規定所規範者乃是「準用」而非「適用」，且縱使有此一增訂規定存在，租稅債權屬公法債權之屬性並未改變，先前法院在判決中所提及公法債權與私法債權之差異也依然如故之前提下，如何運用本次修正後的規定，又是另一個值得持續追蹤之議題。

參、稅捐稽徵機關得行使代位權與撤銷詐害債權行為之要件

由於稅捐稽徵法第 24 條第 5 項僅規定：「關於稅捐之徵收，準用民法第二百四十二條至第二百四十五條、信託法第六條及第七條規定。」是以關於租稅債權人如何行使代位權或撤銷權，原則上還是要觀察此二權利在行使時應具備如何之要件，再考量公法債權與私法債權之差異作必要的區別，而非全盤承受私法債權人行使此二權利之結論。

此外，「納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿三十日後仍未繳納者，由稅捐稽徵機關移送強制執行。但納稅義務人已依第三十五條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。」為稅捐稽徵法第 39 條第 1 項所規定，亦即若納稅義務人未提起行政救濟且又未按時繳納稅款時，即會被移送強制執行。復因依據稅捐稽徵法第 23 條規定，徵收期間與執行期間係屬不同之概念，且在徵收期間之稅捐徵收係由稅捐稽徵機關負責，而在執行期間則是由行政執行處為之（參見行政執行法第 4 條、第 42 條）。但關於租稅債權人行使代位權或撤銷權之規定，何以僅規定在稅捐稽徵法，卻未於行政執行法中亦有相同規定²⁷？

即便在稅捐稽徵法涉及稅捐債務之期間可分為：核課期間、徵收期間與執行期間，但從 1976 年制定稅捐稽徵法時，從當時第 40 條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 125 頁】已在執行中者，應即聲請停止執行。」對照當時之立法理由：「稅捐稽徵機關之處分，於移送法院強制執行後，如發現原處分不當，應立即自行變更處分，向法院撤回原案，如已在執行中者，應停止執行，俾使行政與司法能以配合，確實保障人民權益，爰明訂本條。」觀察，即便已經移送法院強制執行之欠稅案件，稅捐稽徵機關依舊可以自行撤銷或變更原處分，即便該案件已經進入強制執行情序，仍未改變稅捐稽徵機關做為稅捐債權人之地位。現今縱使我國關於公法上金錢給付義務之執行，依據行政執行法第 4 條第 1 項但書規定：「……但公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。」法院依舊認為行政執行處依行政執行法規定執行公法上金錢給付義務，其地位係屬第三人地位並非執行當事人（參見最高行政法院 111 年度上字第 163

27 雖然在本次稅捐稽徵法修正第 24 條第 5 項時，於修正理由中提及參照日本國稅通則法第 42 條之立法例，但由於日本對於公法上金錢給付義務之強制執行，並未設置如我國制度之專責執行機構，而是由稅捐稽徵機關為之，故而日本於國稅通則法第 42 條規定之立法例，並無法完全作為我國增訂稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之參考，也無法解釋何以在行政執行法中並無如同稅捐稽徵法第 24 條第 5 項之規定。再者，即便日本國稅通則法第 42 條規定：「民法第三編第一章第二節第二款（債權者代位權）及第三款（詐害行為撤銷權）之規定，於國稅徵收準用之。」為確保國稅之徵收，於國稅徵收法第 158 條與第 159 條，另外關於保全擔保及保全扣押之規定。

號判決)。行政執行機關並非執行當事人及擔保人，並非公法上債權人(參見最高行政法院 108 年度上字第 882 號判決)。是以縱令為已經移送強制執行之案件，當欠稅之納稅義務人除某一財產外，已無其他財產可供執行，其滯欠稅款又因其怠於對該財產行使權利，致稅捐稽徵機關無法經由拍賣程序換價受償時，負責行政執行之行政執行專責機關即可能函請稅捐稽徵機關稅捐稽徵機關行使代位權，以利執行機關進行該財產之執执行程序(參見臺灣基隆地方法院 112 年度家繼訴字第 14 號民事判決、臺灣桃園地方法院 111 年度訴字第 1278 號民事判決)。

一、代位權

關於行使代位權之要件，依據民法第 242 條與第 243 條規定觀察，其要件如下：(一)債權債務關係存在、(二)債務人怠於行使其權利、(三)債權人有保全債權之必要、(四)債務人已負遲延責任²⁸。亦即，債權人係基於保全債權之緣故，於債務人怠於行使其權利時，以自己之名義行使非專屬於債務人本身之財產權。且代位權之行使，須債權人有保全債權之必要，亦即債務人已陷於無資力或資力不足為要件，否則即無行使代位權之可言(參見最高法院 106 年度台上字第 1429 號判決)。且因民法第 243 條但書規定：「但專為保存債務人權利之行為，不在此限。」在私法關係上代位權行使之範圍，並未不以保存行為為限，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，皆得由債權人代位行使(參見臺灣基隆地方法院 112 年度家繼訴字第 14 號民事判決)。

上開關於依據民法第 242 條與第 243 條所推論行使代位權之要件中，稅捐稽徵機關與納稅義務人具有租稅債權債務關係，並無疑問，且即便該案件已進入行政執行【**月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 126 頁**】程序時，亦同。雖然在 2021 年已增訂稅捐稽徵法第 24 條第 5 項規定，但大多數法院認為依法律不溯及既往原則，該項不適用於修正施行前已發生之租稅債權(參見最高法院 110 年度台上字第 3178 號民事判決、臺灣新北地方法院 112 年度家繼簡字第 6 號民事判決、臺灣新北地方法院 110 年度重訴字第 635 號民事判決)，即便在增訂稅捐債權人得代位行使權利之規定後，仍不得用以保全增訂前已成立之租稅債權²⁹。

而在債務人怠於行使其權利之要件上，就須注意在私法關係下行使代位權時，該權利應屬可代位行使而未具有一身專屬性者，在稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂後，觀察法

28 參見鄭冠宇，民法債編總論，2015 年，201-202 頁。

29 但亦有不論租稅債權屬發生於系爭規定增訂前，於該規定增訂後即使租稅債權人就增訂前已經產生租稅債權之有保全必要時，即得適用該增訂規定行使代位權。參見臺灣嘉義地方法院 112 年度訴字第 69 號民事判決：「查被代位人積欠原告上述債務，已經如前述，被代位人既未清償，又怠於行使其遺產分割請求權，原告為保全其債權，依民法第 242 條規定代位行使許富鳴請求分割遺產的權利，訴請裁判分割本件遺產，加上本件遺產沒有依法律規定或依契約約定不得分割的情形，原告請求就有理由，應該准許。」而該案件所涉及之**租稅債權為 102 至 104 年度營業稅及營利事業所得稅之欠稅事件**。

院判決所涉及案件類型中，由租稅債權人代位行使租稅債務人（繼承人）之分割遺產請求權案件居多數。雖然分割遺產請求具有形成權行使之性質，但法院認為其仍屬於財產權之一種，亦未屬具有繼承人一身專屬性之權利，因而肯認租稅債權人代位行使之主張（參見臺灣高等法院 111 年度重家上字第 18 號民事判決³⁰）。

其次，就保全債權之必要性而言，乃是指若債權人不行使代位權，債權即有無法受完全清償之虞時才能行使代位權。因此，在保全債權必要性上，即會因該債權就屬金錢債權或給付特定物之債權，而在必要性的考量下呈現不同的結果。若該債權僅為金錢債權者，須以債務人陷於無資力或資力不足為要件，但若是給付特定物之債權，僅須債權實現發生障礙時即可為之。然而，租稅債權屬金錢債權，在必要性之考量上，應以租稅債務人陷於無資力或資力不足為要件，但由於稅捐稽徵機關在此之前，可能已依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，對租稅債務人之財產採取若干保全程序或要求提供擔保，之後對於租稅債務人是否陷於無資力或資力不足之判斷上會產生哪些影響，值得繼續觀察。此外，縱使現在已有幾則代位行使分割遺產請求之案例，但因為遺產分割之目的既為全部遺產公同共有關係之廢止，而非個別財產公同共有關係之消滅，其分割方法應對全部遺產整體為之（參見最高法院 88 年度台上字第 2837 號判決），若租稅債權人並非對全部遺產進行分割請求之代位時，將會與前開最高法院之見解相違，而可能無法為法院所允許（參見臺灣苗栗地方法院 103 年度訴字第 495 號民事判決）。

最後，就債務已負遲延責任之要件觀【**月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 127 頁**】察，理論上租稅債權人應該是在納稅義務人已逾繳納期間後始得為之，但由於在 2021 年修正稅捐稽徵法第 24 條第 1 項時將得以聲請假扣押之時間點提前，此一修正之結果是否會影響租稅債權人行使代位權之時點？也是值得進一步探討之議題。

二、撤銷權

關於聲請法院撤銷有害債權行為之要件，依據民法第 244 條規定觀察，其要件如下：

（一）債權人之金錢債權有效存在、（二）詐害行為、（三）得撤銷之客體、（四）主觀要件³¹。

當債務人為詐害行為時債權人欲保全之債權尚未存在前，自然不許債權人於取得債權後溯及行使撤銷權。而租稅債務屬法定之債，於該當稅法所規定之構成要件時該租稅法律關係即已成立，是以在租稅債權成立後所為之詐害行為，才能成為被撤銷之標的³²。

30 但與繼承有關之權利是否得以代位之討論，日本最高法院於最一小判平成 13 年 11 月 22 日（判例タイムズ 1085 号 189 頁）則是認為，是否主張特留分受到遺囑侵害之權利具有一身專屬性，債權人無法代位債務人行使該項權利。

31 參見鄭冠宇，同註 28，206-211 頁。

32 日本法院在某些判決中曾經指出，若詐害行為時納稅義務雖尚未成立，但從其成立基礎之法律關係或事實觀察，該納稅義務之成立具高度蓋然性時，亦可作為行使撤銷權所欲保全之債權（參見平成 2 年 9 月 27 日大阪高判、平成 9 年 10 月 30 日名古屋高判）。參見「第 42 条関係 債權者代位權及び詐害行為取消權」中關於行使撤銷權要件之說明，日本國稅廳網站，<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/tsusoku/03/03/42.htm>（最後瀏覽日：2023

但如同前述，我國是在 2021 年才增訂稅捐稽徵法第 24 條第 5 項，法院認為縱使是在該項施行後主張撤銷詐害行為者，若該租稅債權係成立該項規定施行前，依法律不溯及既往原則，自不適用於修正施行前已發生之系爭租稅債權（參見最高法院 110 年度台上字第 3178 號民事判決），具有詐害行為性質之債權行為與物權行為，均係發生在 2021 年 12 月 17 日所增訂之稅捐稽徵法第 24 條第 5 項施行以前，即無從溯及適用該條項規定準用民法第 244 條規定撤銷之（參見臺灣新北地方法院 110 年度重訴字第 635 號民事判決）。

而在詐害行為與得撤銷客體部分，民法第 244 條所規定之撤銷權行使，乃是基於為債權人之總擔保目的維護債務人之全部財產，是以若債務人行為有害及債權人之債權時，致債務人財產減少或債務增加，使債權不能受完全之清償時，不論該行為屬有償或無償，均得予以撤銷（參見最高法院 110 年度台上字第 1618 號民事判決）。「債務人之行為非以財產為標的，或僅有害於以給付特定物為標的之債權者，不適用前二項之規定。」為民法第 244 條第 3 項所定，撤銷權之行使目的乃是在保障全體債權人之利益，確保金錢債權得以獲得完全實現，因此得被撤銷之行為應限於以財產行為，但若基於身分關係所產生之財產權變動，亦可能成為撤銷權行使之標的，例如離婚後之財產分配。此外，公司分割與保險受益人之變更，亦可能成為被撤銷之對象³³。最高行政法院在最近所作成的判決中曾指出，在稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂後，租稅債權人可能撤銷之標的亦不再侷限於債務人所為之私法行為，其所為之公法行為亦得【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 128 頁】成為被撤銷之標的。且該項規定並未限制所得聲請撤銷之法院限於普通法院，行政法院亦得作為聲請撤銷詐害行為之法院（參見最高行政法院 111 年度上字第 163 號判決）。

最後，由於民法第 244 條對於債務人所為之有償行為，於主觀要件上要求須債務人於行為時明知有損害於債權人之權利，以受益人於受益時亦知其情事者為限。此處所規定之明知係指債務人對於所為有償行為，足致其責任財產發生不足清償之情形，有所認識，至於特定債權是否將因此而受損害，則無認識之必要。至於所謂受益人亦知其情事，係指受益人明知債務人之行為足生損害於債權之結果（參見臺灣高等法院 106 年度上字第 1227 號民事判決）。但在稅捐稽徵法第 24 條第 5 項增訂後，我國法院如何於租稅案件中認定債務人之行為該當「明知」之要件，目前尚無法從判決資料中查知，但日本法院認為作為撤銷權對象之行為，必須租稅債務人於行為當時知道該行為將產生有害債權之結果，但毋須要求其有侵害債權人之意圖（參見昭和 35 年 4 月 26 日最高法院判決）³⁴。

年 8 月 5 日）。

33 參見鄭冠宇，同註 28，206-211 頁。

34 參見鄭冠宇，同註 28，206-211 頁。

肆、結論

我國於 2021 年增訂稅捐稽徵法第 24 條第 5 項規定後，看似解決稅捐稽徵機關長期以來主張類推民法規定卻遭法院駁回之困境，但由於該項規定內涵僅屬準用性質，而無具體規範之明定，在公法債權與私法債權未必完全等同，且國家乃是居於高權地位對於人民行使課稅權，以及在稅捐稽徵法對於租稅債務之徵收，已有便於稅捐稽徵機關職權行使之相當規定時，由於代位權與撤銷權之行使，將可能涉及租稅債務人以外第三人權利與既有法律關係之破壞，在行使上須慎重為之。

關於日本財務省之作法，就有關國稅通則法第 42 條涉及行使代位權與撤銷權之要件，於「国稅通則法基本通達（徵收部關係）」中分就債權者代位權及詐害行為撤銷權明定其要件³⁵，以供下級稅捐單位遵守避免因規範不明確而導致紛爭不斷。在我國新增規定之際，財政部或可考量參考日本作法，彙整法院對於行使代位權與撤銷權之見解，並就公法債權與私法債權之保全上可能產生之差異有所提醒，讓該項規定新增後不但可以促進國家租稅債權之保全，也不至於衍生出其他問題。

最後，在本項增訂後，是否會影響法院先前所提出公法債權與私法債權，具有本質上差異之論點？若法院見解並未鬆動的話，面對將來可能產生的各種類型之紛爭時，法院如何在保全公法債權要件之判斷上，釐清與保全私法債權之差異所在，也是值得持續追蹤研究之議題。**【月旦民商法雜誌第 82 期，2023 年 12 月，第 129 頁】**

35 參見国稅通則法基本通達（徵收部關係）目次，日本國稅廳網站，<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/tsusoku/mokuji.htm>（最後瀏覽日：2023 年 8 月 5 日）。