

國立政治大學法律學系碩士班

碩士學位論文

論高權性公法債權之保全—以代位權及撤銷權

為中心

On the Preservation of Obligatory Payment under Public Law :

the Rights of Subrogation and Revocation

指導教授：吳秦雯 博士

研究生：黃禹達 撰

中華民國 109 年 7 月



謝辭

本篇論文得以完成，要感謝的人實在是太多了。從一開始問題的發想到最後送印完成，實為漫漫征途。從大一入學以來數個年頭，有幸用這本論文的研究成果作為一個小結論，覺得能夠在政大念書、做研究，真的好開心。

首先，由衷感謝指導老師吳秦雯老師，感謝老師在碩士班的學習過程上給我的指導，也給我最大的自由空間，讓我得以赴日交換。非常感謝兩位口試委員，詹老師以及胡主任執行官，在口試中給我的寶貴意見，使本篇論文得以完整。謝謝大學班導師劉定基老師。

感謝爸爸、媽媽，在我求學路上付出的辛勞以及給予我無盡的應援，讓我能夠有那麼好的大學、研究所生涯。謝謝大姊、二姊、宥忠以及剛出生的小泡芙。

謝謝彥霖學長、俊良學長、哲瑋學長、甯仔學姊，謝謝您們教我的奮戰精神。謝謝一路上的戰友王井、汪汪、蓓君、談律、芳秀、耀鴻；謝謝一輩子的隊友小藍、大乘、振德、俊賢（以背號大小排列）。

謝謝黃楷超先生，在論文寫作上與我辯證，使我的寫作思路得以清晰。謝謝李官、黑妞的幫助。恕我無法一一列出內心誠摯感謝的人名，但看著這段謝辭的你/妳，請收下我的感謝。

日本岡山大學の皆様、誠にありがとうございました！

黃禹達
2020年夏 寫於深夜的家中



摘要

民法上為了保障私法上債權人之債權得以實現，於民法債編之第一章第三節第三款債之保全章節中設有債權人代位權及撤銷權之規定。是以，私法上債權人欲保障其債權，於債務人怠於行使權利時，得於符合法定要件下前提下，代位行使債權人之權利；於債務人所為之無償行為，有害及債權人時，得聲請法院撤銷之。惟民法上債之保全之規定，於公法上金錢給付義務之債權人得否據以主張？換言之，民法第 242 條及第 244 條所稱之債權人，是否包含公法上金錢給付義務之債權人？申言之，最高法院見解認為，公法上金錢給付義務之債權人基於公私法案件性質之差異，不得主張民法上債之保全規定，法院實務此項見解恐造成國家之債權落空。針對此問題，本文先論述我國法制上，法規適用是否有法律漏洞，進而討論公法上漏洞類推適用關稅法或民法規定之可能性，並爬梳我國法院判決實務上之現況，最後藉由比較法上之觀點檢討我國法制之不足。

關鍵字：公法上金錢給付義務、代位權、撤銷權、類推適用、國稅通則法、國稅徵收法。



簡目

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與問題意識.....	1
第二節 研究方法與研究範圍.....	9
第三節 論文架構.....	10
第二章 高權性公法債權與私法債權之性質與保全.....	12
第一節 高權性公法債權與私法債權之性質探討.....	12
第二節 高權性公法債權與私法債權之保全比較.....	26
第三章 公法上漏洞之類推適用.....	45
第一節 類推適用之方法論.....	45
第二節 公法上漏洞得否類推適用私法規定之學說爭議.....	53
第三節 案例操作.....	70
第四章 法院實務見解之整理.....	76
第一節 否定得類推適用民法保全規定之見解.....	76
第二節 肯定得類推適用民法保全規定之見解.....	94
第三節 對最高法院及晚近下級審法院見解之評析.....	103
第五章 日本立法例與行政執行法修正草案評析.....	115
第一節 日本立法例.....	115
第二節 法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條之評析.....	131
第六章 結論.....	137
參考文獻.....	141

詳目

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與問題意識.....	1
第一項 研究動機.....	1
第二項 問題意識.....	4
第一款 代位權之部分.....	4
第一目 設計案例一：因繼承而共同共有不動產之執行.....	5
第二目 設計案例二：不動產經紀業營業保證金之執行.....	6
第二款 撤銷權之部分.....	7
第一目 設計案例三：為規避罰鍰而移轉不動產之情形.....	7
第二目 設計案例四：為規避稅捐而移轉不動產之情形.....	7
第三款 修法之妥適性.....	8
第二節 研究方法與研究範圍.....	9
第一項 研究方法.....	9
第二項 研究範圍.....	10
第三節 論文架構.....	10
第二章 高權性公法債權與私法債權之性質與保全.....	12
第一節 高權性公法債權與私法債權之性質探討.....	12
第一項 公私法之區分理論.....	12
第二項 高權性公法債權.....	13
第一款 行政執行法上之定義.....	14
第二款 學說上之定義.....	15
第一目 稅捐.....	16
第二目 非稅公課.....	17
第三款 小結.....	19
第三項 私法債權.....	20
第四項 高權性公法債權與私法債權之比較.....	21
第一款 高權性公法債權與私法債權相異之處.....	21

第一目	目的之面向	22
第二目	主體之面向	22
第三目	履行之面向	23
第二款	高權性公法債權與私法債權相同之處	23
第一目	均具有債權之保全必要性	23
第二目	二者之標的均係針對財產關係	24
第三目	大部分高權性公法債權與私法債權平等受償	24
第五項	小結	25
第二節	高權性公法債權與私法債權之保全比較	26
第一項	私法債權之保全	26
第一款	代位權	27
第一目	代位權之意義	27
第二目	代位權之要件	27
第三目	代位權之標的	29
第四目	代位權之行使	30
第五目	代位權之法律效果	30
第二款	撤銷權	31
第一目	撤銷權之意義	31
第二目	撤銷權之要件	31
第三目	得撤銷之客體	35
第四目	撤銷權之行使	35
第五目	撤銷權之效力	36
第六目	撤銷權之消滅	37
第二項	高權性公法債權之保全	37
第一款	對物之保全手段	38
第一目	禁止財產之移轉及設定他項權利	38
第二目	限制營利事業之減資或註銷登記	39
第三目	聲請假扣押	39

第二款 對人之保全手段.....	41
第一目 移送行政強制執行前.....	41
第二目 移送行政強制執行後.....	42
第三項 小結.....	43
第三章 公法上漏洞之類推適用.....	45
第一節 類推適用之方法論.....	45
第一項 法律漏洞之概念.....	46
第一款 圓滿性.....	47
第二款 違反計劃性.....	48
第二項 法律漏洞之種類.....	49
第一款 有認識及無認識之法律漏洞.....	49
第二款 公開之漏洞及隱藏之漏洞.....	49
第三項 法律漏洞的填補方式.....	50
第一款 法律漏洞填補之方法論.....	50
第二款 類推適用之方法論.....	51
第二節 公法上漏洞得否類推適用私法規定之學說爭議.....	53
第一項 學說見解整理.....	53
第一款 否定公法上漏洞得類推適用私法之見解.....	53
第一目 早期行政法學界之見.....	54
第二目 公私法嚴格區分說.....	54
第二款 肯定公法上漏洞得類推適用私法之見解.....	54
第一目 特性相容類推適用說.....	54
第二目 法原則適用說.....	55
第三目 同一法理類推適用說.....	55
第三款 類推適用限制說.....	56
第一目 法律保留原則限制說.....	56
第二目 內外部界線限制說.....	57
第二項 實務見解整理.....	59

第一款	司法院大法官釋字第 40 號.....	59
第二款	司法院大法官釋字第 151 號.....	59
第三款	司法院大法官釋字第 474 號.....	59
第四款	行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會決議.....	61
第三項	法務部行政程序法修正小組第 174 次會議之內容整理.....	63
第一款	否定得類推適用民法保全規定之見解.....	63
第一目	不利類推禁止說.....	63
第二目	高權行為禁止說.....	64
第三目	上下隸屬關係禁止說.....	65
第四目	非對等地位方不得類推適用說.....	65
第二款	肯定得類推適用民法保全規定之見解.....	66
第一目	債權之保全說.....	66
第二目	公法債權實現說.....	67
第三目	行政法債務關係得類推適用說.....	67
第四目	公法漏洞借鏡民法制度說.....	68
第五目	公共利益維護說.....	69
第三節	案例操作.....	70
第一項	代位權之案例操作.....	70
第二項	撤銷權之案例操作.....	73
第四章	法院實務見解之整理.....	76
第一節	否定得類推適用民法保全規定之見解.....	76
第一項	撤銷權相關判決.....	76
第一款	最高法院 72 年台上字第 3471 號判決.....	76
第二款	最高法院 79 年度台上字第 635 號裁判.....	77
第三款	最高法院 93 年度台上字第 1518 號裁判.....	77
第四款	最高法院 103 年度台上字第 586 號判決.....	78
第五款	臺灣臺南地方法院 96 年重訴字第 262 號民事判決.....	81
第六款	臺灣高雄地方法院 96 年訴字第 1767 號民事判決.....	82

第七款	臺灣臺中地方法院 95 年訴字第 1833 號民事判決.....	83
第二項	代位權相關判決.....	84
第一款	最高法院 91 年台上字第 1452 號判決.....	84
第二款	臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號	84
第三款	臺灣高等法院 104 年上易字第 521 號民事判決.....	89
第四款	臺灣雲林地方法院 107 年重訴更一字第 2 號民事判決.....	90
第三項	否定說實務見解之立場與論述整理.....	91
第一款	最高法院傾向採取否定說立場.....	91
第二款	最高法院否定見解之論述理由.....	91
第一目	民法保全規定係專為私法債權人而設.....	91
第二目	此為立法政策抉擇而非法律上漏洞.....	92
第三目	法律保留原則之貫徹.....	92
第四目	保護第三人正常之交易安全.....	92
第五目	國家有較多之直接強制及間接強制手段.....	93
第二節	肯定得類推適用民法保全規定之見解.....	94
第一項	撤銷權相關判決.....	94
第一款	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	94
第二款	臺灣臺中地方法院 103 年醫字第 19 號民事判決.....	94
第三款	臺灣彰化地方法院 104 年訴字第 62 號民事判決.....	95
第四款	臺灣高雄地方法院 99 年訴字第 1424 號民事判決.....	96
第五款	臺灣臺南地方法院 91 年重訴字第 508 號民事判決.....	97
第二項	代位權相關判決.....	99
第一款	臺灣臺中地方法院 107 年家繼簡字第 1 號民事判決.....	99
第二款	臺灣嘉義地方法院 105 年訴字第 354 號民事判決.....	100
第三款	臺灣苗栗地方法院 104 年訴字第 421 號民事判決.....	100
第三項	肯定說實務見解之立場與論述整理.....	101
第一款	晚近下級審判決挑戰否定說之立場.....	101

第二款	下級審採取肯定說之理由.....	102
第一目	公法與私法間有其共通之處.....	102
第二目	公法上金錢給付義務債權具有類推適用之必要.....	102
第三目	人民負擔義務之公平性之保障.....	103
第三節	對最高法院及晚近下級審法院見解之評析.....	103
第一項	本文反對最高法院見解之理由.....	103
第一款	評析一：所謂「公法上債權與私法上債權本質不同」.....	103
第二款	評析二：所謂「此為立法政策抉擇而非法律上漏洞」.....	106
第三款	評析三：所謂「法律保留原則之貫徹」.....	107
第四款	評析四：所謂「保護第三人正常之交易安全」.....	108
第五款	評析五：所謂「行政執行法定有較多之直接強制及間接強制手段」.....	110
第二項	本文贊成下級審判決之理由.....	113
第五章	日本立法例與行政執行法修正草案評析.....	115
第一節	日本立法例.....	115
第一項	日本之行政執行體系概述.....	115
第一款	行為、不行為及忍受義務之行政執行.....	116
第二款	公法上金錢給付義務之強制執行.....	117
第二項	日本之公法上金錢給付義務行政執行體制介紹.....	117
第一款	日本稅捐債權之強制執行.....	118
第一目	概說.....	118
第二目	執行機關.....	119
第三目	程序.....	120
第四目	滯納處分.....	122
第五目	第二次納稅義務制度.....	124
第六目	詐害行為撤銷權與第二次納稅義務.....	125
第二款	稅捐以外其他費用之強制執行.....	126
第一目	罰鍰之執行.....	126
第二目	社會保險費用之執行.....	126

第三項 日本法上高權性公法債權保全規定之準用條款.....	127
第一款 國稅通則法準用民法.....	127
第一目 債權人代位權.....	128
第二目 債權人撤銷權.....	128
第二款 日本民法撤銷權及代位權之規定.....	129
第一目 債權人代位權之規定.....	129
第二目 債權人撤銷權之規定.....	130
第二節 法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條之評析.....	131
第一項 修正草案內容之介紹.....	131
第一款 修法草案第 15 條之條文內容.....	131
第二款 修法草案之修法理由.....	132
第二項 修正草案內容之評析.....	133
第一款 增訂準用條款之必要性.....	133
第二款 準用條款置於行政執行法之疑義.....	134
第一目 將準用條款規定於稅捐稽徵法中之檢討.....	134
第二目 將準用條款規定於行政執行法中之檢討.....	135
第三目 將準用條款規定於行政程序法中之檢討.....	135
第六章 結論.....	137
參考文獻.....	141

第一章 緒論

本章節「緒論」作為本論文之首章，主要係從研究動機出發，以兩則新聞報導帶出本論文所研究題目之視角。在對於研究題目有一個宏觀之觀察後，再透過問題意識之提出，聚焦本論文研究之核心。後續章節之論述均係以問題意識一節所點出之困境為中心，環繞此一中心並發展出法學之介紹以及論證。另外，在進入主文之論述前，先藉由研究方法、研究範圍以及論文架構之鋪陳，對本論文之論證方式及其架構能有先一層之認識。

第一節 研究動機與問題意識

第一項 研究動機

公法上金錢給付義務之執行，其是否能成功並有效率地徵起，將牽涉國家公共利益之二層面。首先，將影響國家提供公給付行政之公益，例如各項公共設施、社會安全措施之建置。再者，常有藉由罰鍰手段維護社會秩序者，若無法落實該罰鍰債權之徵起，將對公益造成重大損害。關於上述所提到之兩個面向得藉由下述二則新聞想見其重要性：

第一則：「台中一名 74 歲陳姓婦人，曾是超級業務員，她於 2010 年至 2012 年間受人委託，賣出 18 筆房屋物件，銷售額超過 1 億元，卻逃漏稅遭補徵稅賦並處罰鍰共 1292 萬多元拒繳，行政執行署新北分署查出陳婦將 3 千萬財產移轉至子女名下，昨向法院聲請管收獲准，但陳婦仍堅不繳錢。新北分署指出，陳婦於 2010 年至 2012 年間，未依規定申請營業登記，經營不動產買賣銷售房屋共 18 筆，銷售額合計超過 1 億元，後來被國稅稽徵機關查獲，除補徵營

業稅、營利事業所得稅、綜合所得稅，並處罰鍰，共計 1292 萬 3676 元，由於陳婦拒不繳納，被移送新北分署強制執行。新北分署查出稅捐機關於 2012 年間調查陳婦逃漏稅事件時，她為避免財產遭強制執行，而陸續處分資產，將名下價值 2400 萬多元股票贈與子女，並將坐落基隆市價值 740 萬元土地建物 2 分之 1 持分贈與其子，事後收到稅單又拒繳。陳婦昨被移送新北分署時，仍拒不繳納欠稅，說起話來仍中氣十足、鏗鏘有力，她態度強硬表示：「我沒有任何財產，無從繳納，也無從分期。」新北分署因此向法院聲請管收獲准，而陳婦今被新北分署提詢時仍表示沒錢可繳，家人也暫時聯繫不上，目前持續管收中。

（饒偉生／新北報導）¹」由新聞中可以看出，納稅義務人縱使滯欠大筆稅金，行政執行署新北分署之執行人員縱使出動現行法制下最嚴厲之管收手段，亦無法使納稅義務人履行其納稅義務。更有甚者，針對該為納稅義務人將財產移轉於子女之行為，竟無法糾正其詐害行為。此無疑造成國家稅捐債權落空，亦打擊執行人員之士氣，並且造成其他納稅義務人效法此一詐害行為，造成公益重大損害之三輸局面²。

第二則：「防疫指揮中心日前宣布封關，大批海外台人搶著回國避難，卻有部分民眾不遵守居家檢疫 14 日規定，四處趴趴跑，搞得人心惶惶，全國衛生

¹ 〈7 旬婦 2 年賣 18 屋業績破億 逃稅 1292 萬脫產遭管收〉記者饒偉生／蘋果日報／2020 年 3 月 18 日，https://tw.appledaily.com/local/20200318/N2WGOPGYOFFIWW5TMR4YFCIAYE/?fbclid=IwAR36zgzqJiS_yCo_gOD-Lnsns3BKK8dB9SP9jbTB85y_jeErzArWfUoJO_74（最後瀏覽日：2020/04/11）。

² 相同案例可見：〈夫妻欠稅逾 6 千萬被關子女繼承鉅額財產不救：別來煩〉「彰化分署指出，這對夫妻分別為梁姓男子與施姓女子，梁男因逃漏稅捐遭課營業稅等，總欠稅金額約新台幣 465 8 萬元，民國 103 年 8 月起陸續移送彰化分署執行，彰化分署查獲梁男 107 年提領名下人壽保險滿期保險金 250 萬元，並拒絕說明流向，因此，22 日向法院聲請管收獲准。彰化分署表示，梁男曾遭國稅局查獲逃漏稅，案件移送執行前，就惡意脫產提領 3000 萬元存款，並將名下不動產贈給兒子，還將保險契約要保人變更為女兒，因此 106 年 7 月就曾聲請管收並獲裁准，沒想到梁男管收期滿後，沒學到教訓，繼續使出惡意脫產手段。而梁男的妻子施女也因短漏開發票被核課 1544 萬元營業稅，105 年 2 月移送彰化分署執行，彰化分署查到施女 103 年 2 月變更保險契約受益人給兒子、提領郵局存款等方式惡意脫產，因此今年 3 月 2 日聲請管收獲准。彰化分署指出，這對夫妻名下財產都轉到子女名下，因此無法清償稅捐債務，分署人員管收前更曾不斷詢問他們的子女「是否願意幫爸媽處理稅捐債務，以免父母被關」，但他們的子女絲毫不關心，甚至說「不要拿我們父母欠稅的事來煩」，所以最後只能聲請管收。」〈夫妻欠稅逾 6 千萬被關子女繼承鉅額財產不救：別來煩〉記者饒偉生／蘋果日報／2020 年 3 月 18 日，<https://udn.com/news/story/7321/4516398>（最後瀏覽日：2020/05/0）。

主管機關共開出 275 張罰單，沒想到竟然有一對夫妻趁著罰單到期前落跑出境，留下 30 萬元爛帳，行政執行署已向法院聲請限制出境獲准。據悉，該夫妻回國後未遵守居家檢疫規定，新北市衛生局前往查訪發現兩人擅離住所，違反武漢肺炎特別條例，分別對兩人開出各 15 萬元罰單，未料夫妻倆竟趁著繳納期限前的空窗期，買飛機票大搖大擺出境，直到衛生局通知繳納卻找不到人、移送行政執行署強制執行，戶籍所在地的台中分署一查才知道兩人早就落跑出境，名下也沒財產。雖然兩人已不在國內，執行官仍於 20 日向法院聲請限制出境獲准，日後這對夫妻一旦入境，未繳清罰鍰前不得再出境。而衛福部也發現此一漏洞，23 日緊急發函通知各縣市衛生主管機關，要求把 15-30 天不等的裁罰日數一律縮短為 7 天，一逾期就移請強制執行。行政執行署統計，目前為止各縣市共裁罰 275 案，其中 82 案已繳清 297 萬元罰鍰，12 案逾期未繳，送強制執行，共追回 15 萬 4000 元；台北、桃園、新竹分別開出一張百萬罰單，至今無人繳納，因尚未逾期，無法強制執行；除了 2 夫妻外，新北一名郭男失聯，27 日亦被限制出境〔記者吳政峰／台北報導〕³。由此篇報導可以看出，現代國家大量依靠罰鍰手段以維繫重要公共利益之維護，例如本件新聞中為了達到防疫目的，而對人民開出罰單。若在罰鍰執行落空之情形，將使各項行政法規所欲達成之目的無法實現。

綜上所述，公法上金錢給付義務之執行，對於公共利益之維護至為重要。無論在干預行政或給付行政中，均扮演重要角色。然而，在現行行政執行實務中，或許基於法規之不足抑或實務見解未見支持之情況下，常有執行無著之情形出現。以下就本文之問題意識加以介紹，並且提供相關設計案例供研究思考。

³ 〈檢疫趴趴跑挨罰 30 萬元夫妻倆竟落跑出境〉，記者吳政峰／自由時報／2020 年 3 月 28 日，<https://news.ltn.com.tw/news/society/breakingnews/3115340>（最後瀏覽日：2020/04/11）。

第二項 問題意識

民法上為了保障私法上債權人之債權得以實現，於民法債編之第一章第三節第三款債之保全章節中設有債權人代位權及撤銷權之規定。是以，私法上債權人欲保障其債權，於債務人怠於行使權利時，得於符合法定要件下前提下，代位行使債權人之權利；於債務人所為之無償行為，有害及債權人時，得聲請法院撤銷之。惟民法上債之保全之規定，於公法上金錢給付義務之債權人得否據以主張？換言之，民法第 242 條及第 244 條所稱之債權人，是否包含公法上金錢給付義務之債權人？針對此一問題意識，以下分就三點詳述之，並就代位權及撤銷權之部分提出相應之設計案例供本文討論：

第一款 代位權之部分

按民法第 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。」公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法之特別規定外，欠缺有民法 242 條之代位權之手段可以行使。換言之，我國稅捐稽徵法、行政程序法以及行政執行法上，並未有類似上述債權人代位權之規定，故國家或地方自治團體本於其稅捐或者罰鍰、費用債權，是否得行使代位權，即存有疑義⁴。學說上即有指出，此一問題

⁴ 法務部行政執行署 107 年 1 月 9 日行執法字第 10700501590 號函：「主旨：函轉法務部就有關公法上債權人類推適用民法第 242 條代位權規定疑義之見解，請查照。說明：一、依法務部 107 年 1 月 4 日法律字第 10603510410 號函辦理。二、前揭法務部函略稱：（一）按民法第 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。』有關本條規定所稱「債權人」是否包括稅捐債權人？所稱『權利』是否包括公法上之權利？法務部前曾以本條規定之類推適用為據，肯認稅捐債權人得代位行使債務人之公法上權利（法務部 104 年 8 月 25 日法律字第 104035101200 號函參照）。揆諸行政法規並非完足無缺，如確認民法或公法之間存有相同或類似的利益狀態，應得以類推適用民法相關規定，作為補充行政法不完備之方法，以符應行政實務需求（李建良著，行政法基本十講，2013 年 9 月四版，第 163 頁至第 168 頁參照）。爰法務部對於公法上債權人得類推適用民法第 242 條規定行代位權之見解並未變更。」

涉及私法規定可否適用於公法關係，尤其可否適用於稅捐法關係之問題⁵。如此之情形，在公法上金錢給付義務人(以下稱義務人)怠於行使其權利，是否造成行政執行機關無法執行義務人之財產？

第一目 設計案例一：因繼承而共同共有不動產之執行

舉例言之，台中市政府對某甲有公法上之罰鍰債權，因查得某甲名下尚有與其他遺產繼承人共同共有之不動產存在且尚未分割，故台中市政府主張因甲怠於行使該分割共同共有遺產之權利，致使其無法對於甲之上開不動產為行政強制執行為由，而依民法第 1164 條之規定及民法第 242 條代位法律關係訴請法院准予裁判分割上開遺產，則台中市政府得否依民法第 242 條規定代位甲訴請法院分割遺產⁶？申言之，若有公法上金錢給付義務之義務人，且其債權人僅有國家未有其他私法上債權人存在，其責任財產僅有一件繼承得來之不動產，且此不動產尚處於未經分割之共同共有狀態，則此時，國家是否得代位債權人請求分割遺產，存有疑義。國家或各級地方政府於相關行政法規未設有準用民法保全債權規定之情形下，若義務人名下有與其他遺產繼承人共同共有之不動產存在且尚未分割，此時債權機關得否依民法第 242 條規定代位訴請法院分割遺產？針對此一問題曾於臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案

⁵ 陳清秀，稅捐債權人可否行使債權人代位權及撤銷權，植根雜誌，3 卷 12 期，頁 461 至 464，1987 年 12 月。

⁶ 法務部民國 100 年 12 月 09 日法律字第 10000043930 號函：「主旨：有關『繼承人有數人，在分割遺產前，繼承人中一人之債權人聲請法院拍賣債務人對特定不動產之共同共有權利，執行法院是否應予准許？』之法律疑義乙案，復如說明二，請查照參考。說明：一、復貴署 100 年 5 月 4 日行執一字第 1006000193 號函。二、旨揭疑義，案經轉准司法院秘書長 100 年 11 月 24 日秘台廳民二字第 1000025754 號函略以：『共同共有之不動產未分割前，共同共有人中部分共有人之債權人雖不得對該不動產聲請強制執行，但可就該共同共有之權利，依對於其他財產權執行之規定執行之。如債務人共同共有權利之標的為不動產，其拍賣程序，應類推適用不動產之執程序。惟債務人共同共有之權利，如係基於繼承關係而來，則因繼承人於遺產分割析算完畢前，對特定物之共同共有權利，尚無法自一切權利義務共同共有之遺產中單獨抽離而為執行標的，故應俟辦妥遺產分割後，始得進行拍賣（本院『法院辦理民事執行實務參考手冊』第 243 頁參照）。臺灣高等法院暨所屬法院 98 年法律座談會民執類提案第 21 號已就旨揭法律問題作成研討結果。』」

第 9 號提出討論，結論採否定說，認為公法上之債權並無民法第 242 條規定之適用或類推適用。若依此見解，將導致前述設計案例中之公法債權將無法實現。

第二目 設計案例二：不動產經紀業營業保證金之執行

設有義務人某乙為不動產經紀業者，其有依照不動產經紀業管理條例，請求退還營業保證金之權利。惟某乙怠於依規定提出退還營業保證金之申請，此時債權機關得否代位某乙提出申請⁷？申言之，內政部 103 年 6 月 23 日內授中辦地字第 1036651334 號函釋涉及，不動產經紀業有依不動產經紀業管理條例第 9 條第 2 項及不動產經紀業管理條例施行細則第 13 條之 1 規定，請求退還營業保證金之權利，惟稅捐債權人得否類推適用民法第 242 條規定代位行使該權利。內政部於民國 103 年以此函針對國稅局代位義務人不動產經紀業向不動產仲介經紀商業同業公會請求退還營業保證金抵繳稅款之案件，同意國稅局得以公法上稅捐債權人之身分行使代位權。惟後於民國 105 年，不動產仲介經紀商業同業公會全聯會就此爭議函請內政部進一步釋疑，認為須待法院針對代位權有再進一步的判決確定後再行解繳。

⁷ 內政部 103 年 6 月 23 日內授中辦地字第 1036651334 號函釋：「【要旨】財政部國稅局得代位申請不動產經紀業註銷營業備查及請求退還該經紀業所繳存之營業保證金【內容】一、依不動產經紀業管理條例（以下簡稱本條例）第 7 條第 3 項、第 8 條第 3 項、第 9 條第 1 項及第 2 項、第 26 條第 4 項、不動產經紀業營業保證金繳存或提供擔保辦法第 2 條規定略以：經紀業應依中央主管機關規定向中華民國不動產仲介經紀商業同業公會全國聯合會繳存營保金；該營保金，除本條例另有規定外，非有依第 26 條第 4 項之情形，不得動支；另經紀業得請求退還營保金之情形，依本條例施行細則第 13 條之 1 規定，包括：公司組織申請解散者……。二、綜上規定，得請求退還營保金之主體為原繳存之不動產經紀業，至於公法上之債權人，得否主張代位請求退還經紀業所繳存之營保金，本條例並無相關規定。惟依法務部行政執行署 93 年 1 月 4 日行執一字第 0936000034 號函說明一所示，法務部已同意暫依該署法規及業務諮詢委員會第 40 次會議決議：『公法債權人得依民法第 242 條及第 244 條之規定行使代位權及撤銷權。』之見解辦理，基於法務部為民法之主管機關，其既已暫時同意公法上債權關係，得依民法第 242 條規定行使代位權，則貴局擬以公法上債權人身分代位向第三人中華民國不動產代銷經紀商業同業公會請求退還○○廣告事業有限公司所繳存之營保金 1 節，本部同意辦理。」

第二款 撤銷權之部分

按民法第 244 條規定：「債務人所為之無償行為，有害及債權者，債權人得聲請法院撤銷之。債務人所為之有償行為，於行為時明知有損害於債權人之權利者，以受益人於受益時亦知其情事者為限，債權人得聲請法院撤銷之。」公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法之特別規定外，欠缺有民法 244 條撤銷權之手段可以行使。因此，此將產生一項困境在於，在義務人已移轉其責任財產所有權之階段，公法上金錢給付義務之保全手段相較於私法債權保全而言，缺乏得以撤銷詐害公法上債權行為之途徑。又基於課稅行政或者裁罰行政之大量性，在行政執行實務上，實難期待行政機關針對所有案件判斷其是否有脫產嫌疑，並均能事先為保全程序。此時，若無撤銷權之規定是否造成公法上金錢給付義務之執行落空？換言之，公法上金錢給付義務之保全之手段，是否無法解決公法上債務人藉由積極移轉財產之行為來規避繳納義務之問題？

第一目 設計案例三：為規避罰鍰而移轉不動產之情形

設有義務人某丙，其因私運貨物進口，經財政部關務署基隆關科處罰鍰後，某丙將其自身房產以贈與為原因，將其房產移轉於丙之子女，並辦理移轉登記在案⁸。此時，基隆關得否依民法 244 條，主張撤銷某丙之無償贈與行為及移轉登記之行為？

第二目 設計案例四：為規避稅捐而移轉不動產之情形

⁸ 針對此設計案例可參最高法院 72 年台上字第 3471 號判決。

設有義務人某丁經營食品業，長年滯欠大筆營業稅，為規避稅捐之執行，某丁將其所有不動產一棟贈與並移轉登記於某戊，嗣後某戊又以買賣為原因，將該不動產移轉登記於某己⁹。此時國稅局得否提起撤銷訴訟，請求撤銷丁、戊所為之債權行為及所有權移轉登記之行為？

第三款 修法之妥適性

立法院於 93 年 5 月 5 日增訂關稅法第 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。」其立法說明指出：「納稅義務人或受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，若稅捐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 42 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。」然而，依關稅法第 1 條之規定，關稅法僅適用於關稅之課徵，惟公法上金錢給付義務不限於關稅，於關稅以外之公法上金錢給付義務之情形，究竟應否允許類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法保全之規定？若否，則是否應增訂如同關稅法第 48 條第 4 項之規定¹⁰？法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條草擬，移送機關為保全行政法上金錢債權，得向法院聲請假扣押，並得代表國家行使代位權、詐害行為撤銷權及信託行為詐害債權之撤銷權。於本條之修法理由中明文揭示係參酌日本國稅通則第 42 條規定而增訂，則日本國稅通則法相關規定之內容為何？此項修法草案之規定是否妥適？

⁹ 針對此設計案例可參臺灣高雄地方法院 96 年訴字第 1767 號判決。

¹⁰ 何弘光，健全稅捐保全制度之修法建議，當代財政，27 期，頁 73，2013 年 3 月。

第二節 研究方法與研究範圍

第一項 研究方法

本文擬將以「文獻分析法」、「案例分析法」及「比較分析法」作為研究之方法。關於公法事件類推適用民法之議題，或是討論公法上金錢給付義務之債權人得否主張類推適用民法保全規定之議題，在學說上均累積為數不少之文獻。為使探討之視角有多元性，本文運用「文獻分析法」，蒐集、彙整及分析相關文獻並進行整理。而關於公法上金錢給付義務之債權人得否主張民法第 242 條及 244 條之問題，將以法學文獻、相關研討會議內容及司法院大法官解釋之資料進行分析探討。

再者，此一問題並非僅止於學理上之討論，反之，藉由行政機關依民法第 242 條行使代位權後提起代位訴訟或者依民法 244 條提起撤銷訴訟，而將使此一問題訴諸於司法途徑，故相關司法判決亦為本文研究之重要素材。因此本文運用「案例分析法」，藉由判決之整理，歸納出各級法院是否有不同之看法。

最後，本文運用「比較分析法」，基於關稅法第 48 條第 4 項修法理由以及法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條修法理由，均指出其係參照日本國稅通則法第 42 條，因此本文藉由日本法制經驗對照我國法制，比較法兩國之行政強制執行法制上現況。亦即，經由比較討論外國法制上如何處理此類問題，藉由該模式能帶給我國一定程度之啟發。當然在過程中亦須注意兩國在行政執行實務上因制度不同所帶來之因素，充分考量後方得使我國能借助國外立法例以解決本國法所存在之問題。

第二項 研究範圍

公私法區分理論下，可依據債權人為國家或私人而區分為公法債權與私法債權。私法領域上，學說上在討論債權人得請求他方為給付之此項權利時，係以「債權」或「私法債權」稱之，相較於公法領域較為統一。而在公法領域中，公法債權則可依據是否具有高權性質而區分為以行政處分形塑之高權性公法債權與由契約雙方意思表示形塑之行政契約法律關係。在國家作成行政處分使人民負有金錢給付義務之時，以國家之角度而言，此時為高權性公法債權之債權人。而針對人民依行政處分而負擔公法上金錢給付義務，其執行乃依據行政執行法第 11 條，由債權機關移送行政執行署所屬各分署執行之，此方為本文所著重點論之處。反之，國家與人民利於平等地位訂立行政契約時，國家基於該行政契約亦取得相關權利，惟因其不具有強烈高權性質，且該權利之履行必須經由行政法院之訴訟途徑並由行政法院依據行政訴訟法第 305 執行之，並非本文所探討之範圍。

第三節 論文架構

本論文之架構總共分為六章，具體研究架構如下：

「第一章 緒論」，本章提出研究動機以作為本論文研究之開端，並敘述本論文之問題意識、研究範圍及研究方法。使讀者得以對本論文作概括性之綜覽，有利於對議題核心討論之理解。

「第二章 高權性公法債權與私法債權之性質與保全」，本章將介紹公法上金錢給付義務之內容以及私法債權之內容，並藉由比較公私法上針對債權保

全之手段，指出債權機關及行政執行機關在行政執行實務上將面臨無法適用民法保全規定之漏洞。

「第三章 公法上漏洞之類推適用」本章將在上述公法上漏洞存在之前提下，討論公法上漏洞填補之容許性及其方式。並介紹法務部行政程序法修法小組第 174 會議針對上述漏洞是否得類推民法保全規定之討論。最後透過案例操作將本章提出之方法用於問題意識之設計案例中。

「第四章 法院實務見解之整理」，本章將回顧、統整我國裁判實務，針對公法上金錢給付義務類推適用民法第 242 條及第 244 條，究竟存有何種之意見，並進一步分析不同意見之間其論述基礎何在。並整理具有統一實務見解功能之最高法院見解，以及下級審法院之不同意見。

「第五章 日本立法例及法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條評析」，基於關稅法第 48 條第 4 項修法理由以及法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條修法理由，均指出其係參照日本國稅通則法第 42 條，因此本章將首先介紹日本法上行政執行之制度，進而介紹日本國稅通則法相關規定。最後，對於法務部前開修法草案提出個人意見。

「第六章 結論」，將統合各章重要論述與結論，歸納出本研究之具體研究成果，並提出未來可能之修法建議，以作為未來行制執行法制之展望。

第二章 高權性公法債權與私法債權之性質與保全

接續本文第一章關於問題意識之論述，本論文係在探討公法上金錢給付義務之債權保全，得否借用民法保全之規定以解決設計案例中所提到之難題。因此，首應探討者為高權性公法債權與私法債權其性質及內容為何，又二者有如何之相同及相異之處。在比較二者之性質後，仍需進一步探討者為，現行法制上，私法債權有如何之保全手段，高權性公法債權又有如何之保全手段。再經過此二層次之比較後，是否確能得出高權性公法債權之保全規定確有不足之結論，以下詳述之。

第一節 高權性公法債權與私法債權之性質探討

第一項 公私法之區分理論

本文既然涉及「公法上」金錢給付義務之保全，自然需要先從債權之公法性的角度先予闡述。於此將碰觸到公法學上如何區辦公法與私法之問題。針對此一問題，學說文獻上指出，法制之歷史沿革上，有所謂公私法區別之形成，與歐陸法系之發展之進程有高度相關，而有所謂公法與私法之區分，最早可溯源至古羅馬時期，當時係依照規範重點，將規範區分為國家法與個人法，此一區分乃基於傳統上國家團體與家族團體之對立¹¹。然而，針對公法與私法之區分，是否為邏輯上或本質上之必然？學說上認為，在公法與私法兩大領域之區

¹¹ 李建良，行政法基本十講，頁 109，2017 年 9 月。

分中，行政法一向被歸類為公法，惟將法律區分為公法與私法，並非毫無爭議，且此公私法二元理論亦非於任何法系中均存在¹²。

大陸法系中，傳統上有公法及私法之區分。惟其區分標準為何，在學說之探討上有主體說、利益說、權力說以及歸屬說等。學說上指出，所謂「歸屬說」係指以法律所規定之權利義務之歸屬主體為區別公私法之標準，該法律僅限於以國家或其他高權主體為歸屬主體者，為公法；反之，人人皆得適用之法律，為私法¹³。此一理論，與主體說不同者，在於所謂之「人人」者，包括國家在內，因此亦稱「修正主體說」¹⁴。學說上認為，在公行政與人民之行政法法律關係上，居於公權力主體地位之公行政，得對人民行使公權力，單方面作成行政處分，而人民則相對負有一定之義務，公行政並得以自身公權力手段強制人民履行義務，依修正主體說，行政法屬於公法¹⁵。此外，學說上亦指出，公法與私法之區分必要之其中一點在於，在強制執行上，對於行政之公法債權或人民之公法義務，行政機關始得以行政執行手段實現之。行政對人民之私法權利，則須經民事法院之審理，於取得執行名義後方得請求法院強制執行之¹⁶。

第二項 高權性公法債權

基於前述公私法區分理論下，可依據債權人為國家或私人而區分為公法債權與私法債權。而就公法債權而言，尚可基於雙方關係屬於平等或高權而分為行政契約所成立之債權債務關係以及公行政基於行政處分而使人民負擔行政法上義務之法律關係，若從國家之角度則係藉由行政處分取得相較於行政契約法律關係具有高權性之公法債權，本文稱之為高權性公法債權。換言之，本文中

¹² 李建良，同前註，頁 109 至 110。

¹³ 陳敏，行政法總論，頁 33 至 34，2019 年 11 月，10 版。

¹⁴ 陳敏，同前註，頁 33 至 34。

¹⁵ 陳敏，同註 13，頁 35 至 36。

¹⁶ 陳敏，同註 13，頁 39。

「公法上金錢給付義務」與「高權性公法債權」二者屬於同義詞，僅前者之用語係著重於其義務性，而後者則著重於其債權性。是以，本文在行文上若欲強調文句脈絡之債權性，例如討論債權之保全時，乃使用高權性公法債權之用語，以符合「債權」方為保全客體之法學邏輯。反之，若於論述行政執行法上，公法上金錢給付義務之執行時，欲強調其義務性，則以公法上金錢給付義務稱之。申言之，相較於私法領域多以「債權」或「私法債權」稱之，反之，公法學說之討論上，因在實定法中，「公法上金錢給付義務」一詞可見於行政執行法之規範中。且該法之施行細則亦列舉各項屬於公法上金錢給付義務之類型。然而，行政執行法基於其行政執行之角度，係以人民負擔「義務」之角度，故以公法上金錢給付義務稱之，惟若以國家之角度觀之則屬於高權性公法債權。本文主要之討論集中在以行政處分所形塑之公法上金錢給付義務，而公法上金錢給付義務之定義、區分及種類為何？有深入說明之必要。以下詳述之：

第一款 行政執行法上之定義

「公法上金錢給付義務」一詞，於實定法上主要可見於行政執行法中，按行政執行法第 2 條規定：「本法所稱行政執行，指公法上金錢給付義務、行為或不行為義務之強制執行及即時強制。」而關於公法上金錢給付義務之文義，可參照行政執行法施行細則第 2 條將其列舉如：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務。」學說上認為，行政執行法上之公法上金錢給付義務，係指稅捐及其附帶給付、行政制裁之罰鍰及其附帶給付、怠金、代履行費用及其他非稅公課¹⁷。且

¹⁷ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載：行政程序與納稅人基本權，頁 124 至 125，2012 年 4 月。

按司法院釋字第 621 號指出：「罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依上開行政執行法第十五條規定意旨，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執行，其執行標的限於義務人之遺產。」據此可知，釋憲實務將罰鍰認為係屬公法上金錢給付義務之類型之一¹⁸。

第二款 學說上之定義

學說上認為，所謂高權行政，係指以公法方式所為之行政，公行政行使公權力時，其地位優越於相對人具有高權性，學說上進一步指出，公行政基於其公權力行使之高權地位，單方行使公權力，設定人民之權利義務者屬之，最典型之高權行政行為乃行政處分¹⁹。而人民基於行政處分負有「行政法義務」，係指人民依據行政法相關規範，應服從行政之公權力，作成特定之作為、容忍或不作為時屬之²⁰。人民之行政法義務係與高權主體之權力相對應，法律授與公行政權力，公行政則據以對人民將其抽象之義務具體化，進而完成行政任務²¹。學說上認為，所謂公負擔係指人民對行政提供勞務、工作、實物或金錢，以供其用以達成行政目的之行政法義務²²。其中以勞務、工作、實物或金錢之給付為內容者，稱為「狹義之公負擔」，而在公負擔中，以勞務、工作或物之給付為內容者，稱為「自然負擔」；以金錢給付為內容者，稱為「公課」²³。詳言之，公課係國家以金錢給付為內容而對人民課處之公負擔，亦即，國家基於法律授

¹⁸ 學說上有認為，國家對違法行為，以公權力科處並強制收取之罰鍰，雖亦產生財政收入，但其課徵乃對違法行為所為之制裁，並非以獲得財政收入為目的，因此並非公課。參陳敏，同註 13，頁 280。

¹⁹ 陳敏，同註 13，頁 16。

²⁰ 陳敏，同註 13，頁 273。

²¹ 陳敏，同註 13，頁 273。

²² 陳敏，同註 13，頁 273。

²³ 陳敏，同註 13，頁 274。

權，並以財政收入為目的，對人民強制徵收之金錢給付義務，統稱為公課²⁴。學說上指出，在貨幣經濟之社會中，各項物資及勞務得以金錢作為中介，經由交易而取得，基於此一特性，國家推行各項政務時，亦須以金錢換取所須之人力、物力²⁵。又學說認為，公課可分為稅捐與非稅公課，而非稅公課係指規費、受益費及特別公課等²⁶。關於其種類及其內容詳述如下：

第一目 稅捐

按所謂租稅，係國家為支應財政需要或為達成其他行政目的，向人民強制徵收之金錢給付義務²⁷。學說上認為，租稅因無須對納稅人為對待給付，為最大量之財政收入來源，且現代國家如無租稅即無法維持政府運作，故可稱為「租稅國家」²⁸。而就稅捐而言，可分類為國稅與地方稅。前者，例如綜合所得稅、營業稅；後者，例如牌照稅、土地稅、房屋稅。按憲法第 107 條第 7 款：「左列事項，由中央立法並執行之：……七 國稅與省稅、縣稅之劃分。」再按，司法院釋字第 277 號解釋指出：「中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法……制定地方稅法通則，或在各該稅法訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得以行使憲法……所賦與之立法權。」據此可知，租稅為國家、地方自治團體或其他公法人向人民課徵之金錢給付義務。又學說上認為，稅捐作為公法上金錢給付義務，須以財政收入目的，或至少其次要目的係在取得財政收入，反之，非以財政收入為目的者均非稅捐，例如：罰金、罰錢、怠金、滯納金、短估金、利息、代履行費用²⁹。

²⁴ 陳敏，同註 13，頁 275。

²⁵ 陳敏，同註 13，頁 276 至 277。

²⁶ 葛克昌，同註 17，頁 126。

²⁷ 陳敏，同註 13，頁 276。

²⁸ 陳敏，同註 13，頁 276。

²⁹ 葛克昌，同註 17，頁 131。

第二目 非稅公課

學說上認為，租稅以外之公課可稱為非稅公課，而非稅公課又有規費、受益費以及特別公課等種類³⁰。關於非稅公課之種類及其內容詳述如下：

壹、規費

所謂規費，係指因國家提供特別之公務服務，人民因而負擔之金錢對待給付義務，目的在於滿足國家財政需求而課徵之金錢給付義務³¹。換言之，當國家對個別人民在行政上為特定之給付，因而向受領給付者所收取，作為該項給付之報償者稱為規費，且規費之特徵，在於給付與相對給付之對待關係³²。又規費之內容，可依國家對待給付之不同而區別為行政規費、使用規費及特許規費。

一、行政規費

所謂「行政規費」係指，國家因提供特別之行政服務因而產生之費用，亦即，因個人之請求而從事一定行政行為之公法上對價稱為行政規費³³。例如，行政機關基於其職務上行為，而核發證書、騰本、許可、建築執照等行政文書³⁴。且學說上認為，由人民引發之行政行為，其主要雖在於公益之實現者，亦得徵收規費，例如，強制執行之費用³⁵。

二、使用規費

所謂「使用規費」，係指基於人民對公共設施之利用，由公權力機關課徵之金錢給付義務，例如，垃圾清運費、高速公路過路費、公立學校學費、公立

³⁰ 葛克昌，同註 17，頁 158。

³¹ 葛克昌，同註 17，頁 161。

³² 陳敏，同註 13，頁 276 至 277。

³³ 葛克昌，同註 17，頁 161。

³⁴ 葛克昌，同註 17，頁 161。

³⁵ 陳敏，同註 13，頁 276 至 277。

博物館以及公立停車場費用等³⁶。又例如依海關徵收規費規則，海關對扣存海關倉庫之一般進口貨物收取之貯存費³⁷。

三、特許規費

所謂「特許規費」，係指主管機關授與特許權利之對價。例如，主管機關於核准水權、礦業權或漁業權等特許權時，所徵收之規費，規費法將特許規費亦納入行政規費³⁸。

貳、受益費

所謂「受益費」係指，國家因公共利益而設置公共設施時，對因此建設享有特別利益之人民所強制徵收之費用。換言之，政府為滿足財政需求，而對因建造公共設施而受有利益之人所徵收之金錢給付稱之³⁹。例如，因鋪設道路、整建水道等，足使此建設鄰近不動產增值或增加營業者之獲利可能者⁴⁰。學說上認為，應由受利益之人負擔受益費，以避免以公共之財力創造特定個人之利益，且受益費之徵收，並不以繳納義務人事實上享用該利益為必要⁴¹。例如司法院大法官釋字第 212 號解釋涉及之工程受益費。

參、特別公課

所謂「特別公課」係指，由國家對人民課徵，並納入封閉之財政循環系統，用以挹注國家特別支出之金錢給付義務⁴²。換言之，特別公課係為配合特定之財政收入目的，對具有某一相同屬性之使用人所徵收之費用稱為特別公課⁴³。學說上指出，國家並不得將特別公課之收入用來支應一般財政需求，否則無異

³⁶ 葛克昌，同註 17，頁 161 至 162。

³⁷ 陳敏，同註 13，頁 276 至 277。

³⁸ 陳敏，同註 13，頁 276 至 277。

³⁹ 葛克昌，同註 17，頁 167。

⁴⁰ 陳敏，同註 13，頁 277。

⁴¹ 陳敏，同註 13，頁 277。

⁴² 陳敏，同註 13，頁 278 至 279。

⁴³ 陳敏，同註 13，頁 278 至 279。

使少數具有特定屬性之人，承受較一般人民為重之負擔，如此將違憲法之平等原則⁴⁴。學說上另有認為，特別公課之特別之處，在於其課徵非為憲法所得預見，亦即，就國家收入來源中，與稅、規費、受益費性質均不相同，因此才需要由釋憲實務賦予其合憲地位及其相關要件⁴⁵。例如司法院大法官釋字第 426 號涉及之空氣汙染防制費。另外，近日司法院大法官作成釋字第 788 號，涉及廢棄物清理法中回收清除處理費之問題。關於回收清除處理費之性質，本號解釋理由書中指出：「其目的係經由針對上述特定性質之一般廢棄物，課徵金錢上負擔，建立特別之回收清除處理體系，並促進資源回收再利用，以保護環境及生態。此項回收清除處理費依其性質，係國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔，其課徵所得自始限定於特定政策用途，而與針對一般人民所課徵，支應國家一般財政需要為目的之稅捐有別（本院釋字第 593 號解釋參照）。」惟依本號解釋理由書之文義觀之，大法官多數意見並未將回收清除處理費定性為特別公課，而於本號解釋意見書中有認為應命名為環境公課者⁴⁶。

肆、社會保險費

所謂「社會保險費」如其文義所示，係指因法律規定應強制參加社會保險所應負擔之費用。例如全民健康保險、公教人員保險、軍人保險及勞工保險等。學說上認為，用以換取保險給付之保險費，係由被保險人及投保單位分擔之，因此與受益費不同⁴⁷。

第三款 小結

⁴⁴ 陳敏，同註 13，頁 278 至 279。

⁴⁵ 葛克昌，同註 17，頁 170。

⁴⁶ 參司法院大法官釋字第 788 號黃昭元大法官意見書。

⁴⁷ 陳敏，同註 13，頁 280。

綜上所述，在本文之行文中，「公法上金錢給付義務」與「高權性公法債權」二者屬於同義詞，僅前者之用語係著重於其義務性，而後者則著重於其債權性。本文在行文上若欲強調文句脈絡之債權性，例如討論債權之保全時，乃使用高權性公法債權之用語，以符合「債權」方為保全客體之法學邏輯。反之，若於論述行政執行法上，公法上金錢給付義務之執行時，欲強調其義務性，則以公法上金錢給付義務稱之。

第三項 私法債權

所謂「債」者，係指特定當事人間得請求一定給付之法律關係⁴⁸。另有認為，債者係指相互對立之特定人間，一方要求他方為一定行為或不行為之權利，而他方負有一定作為或不作為之義務為其內容之法律關係⁴⁹。學說上指出，債之意義其實是一種法律關係，又稱為「債之關係」，係指一方當事人得向他方當事人請求特定行為或給付之關係，債權人享有債權，屬於得請求給付之一方，反之，負有給付義務的一方當事人，稱為債務人⁵⁰。按民法第 199 條規定：「債權人基於債之關係，得向債務人請求給付。給付不以有財產價格者為限。不作為亦得為給付。」民法關於債權債務之規定例如，民法第 348 條第 1 項規定：「物之出賣人，負交付其物於買受人，並使其取得該物所有權之義務。」以及第 367 條規定：「買受人對於出賣人，有交付約定價金及受領標的物之義務。」再者，學說上認為，債之關係可分為「狹義債之關係」及「廣義債之關係」⁵¹。前者係指，個別之給付關係，自債權人之角度而言是為債權，自債務人之角度而言則為債務。例如：物之出賣人所負交付其物及移轉其所有權之義務，買受人所負支付價金，受領標的物之義務，屬於狹義債之關係，是以，民

⁴⁸ 王澤鑑，債法原理，頁 4，2012 年 3 月。

⁴⁹ 林誠二，民法債編總論，頁 6，2000 年 9 月。

⁵⁰ 王澤鑑，同註 48，頁 4。

⁵¹ 王澤鑑，同註 48，頁 5。

法第 199 條所謂債權人基於「債之關係」，得向債務人請求給付，指的就是狹義債之關係⁵²；後者係指，包括多數債權、債務的法律關係，亦即包含多數狹義債之關係。民法第二編債之分則所稱各種之債屬之，例如買受人依債之本旨支付價金時，其狹義債之關係雖歸於消滅，但買賣契約之廣義債之關係仍繼續存在，須待當事人均履行買賣契約所生之一切義務時，廣義債之關係始歸於消滅⁵³。最後，私法上債之發生原因可分為二類：（1）基於法律行為（2）基於法律規定⁵⁴。前者，稱為意定之債，基於法律行為而發生之債。契約係意定之債的主要發生原因。此種基於意思合致而發生之債，乃在實踐私法自治的理念⁵⁵。後者，稱為法定之債，基於法律規定而發生之債。例如民法債編中之：無因管理、不當得利及侵權行為。以及民法各編中之：如法人侵權行為、因相鄰關係而生的損害賠償請求權；遺失物拾得人的報酬請求權等⁵⁶。

第四項 高權性公法債權與私法債權之比較

綜合上述兩項之討論可知，所謂私法債權債務關係，係指債權人得向債務人請求依債之本旨為給付。而基於債之發生原因，又可分為法定之債者或意定之債。反之，所謂高權性公法債權，係指國家得向人民請求金錢給付。據此，高權性公法債權與私法債權有何不同之處？又有何相同之處？而關於其相異及相同之處整理如下：

第一款 高權性公法債權與私法債權相異之處

⁵² 王澤鑑，同註 48，頁 5。

⁵³ 王澤鑑，同註 48，頁 5 至 6。

⁵⁴ 孫森焱，民法債編總論（上冊），頁 21 至 22，2018 年 11 月。

⁵⁵ 王澤鑑，同註 48，頁 6。

⁵⁶ 王澤鑑，同註 48，頁 7。

基於公法上金錢給付義務之債權人一方為國家，此一特徵將造成高權性公法債權與私法債權法理上之差異。公法上之金錢給付義務係對人民財產權之干預，自應受基本權條款之保障，是以，國家身為公法上金錢給付義務之債權人一方應受依法行政原則拘束。關於高權性公法債權與私法債權不同之處，整理如後：

第一目 目的之面向

國家作為公法上金錢給付義務之債權人一方，國家作為公共利益之維護者，其所做之各項行政行為亦在於貫徹公共利益，是以，公法上金錢給付義務之目的為公共利益之維護。反之，私法債權乃基於私法上法律關係而生，其權利義務關係受利益對立之支配。例如，私法上雙方當事人締結買賣契約，雙方當事人意思表示合致時，買賣契約即為成立。而在契約目的上，在相同債之本旨之情形下，賣方希望儘可能提高賣價，買方則儘可能減少價金。

第二目 主體之面向

公法上金錢給付義務之債權人一方為國家。反之，一般來說，私法上之債權其債權人係私人。除非是國家基於私經濟行政而踐行各項行政私法、行政輔助及行政營利行為時為例外。申言之，公法上金錢給付義務中，債權人（國家）係居於公權力統治地位，具有上下服從關係。例如，國家以公權力主體身分，得自行下達行政處分以確定債權。反之，在私法關係上，債權人與債務人間，係基於平等地位各負債權債務關係。故二者契約當事人並不相同。公法金錢給付義務關係中，因為其債權人為國家或地方自治團體，自受到憲法上相關憲法及法律原則之拘束。例如法律保留原則、法律優位原則、明確性原則、平等原則、比例原則、信賴保護原則及合義務性裁量原則等原則之拘束。法規部

分則受到各項行政法總論及各論之個別領域例如稅捐、環境、勞工保險法、健康保險法以及道路交通管理處罰條例等行政法規之拘束。

第三目 履行之面向

私法上之債權人、債務人，係基於平等地位各負債權債務關係，因此，對於契約內容非經訴訟請求不得強制對方履行。換言之，私法上債權債務關係，須由當事人起訴並透過舉證活動證明後，獲得法院勝訴判決救濟，並藉由該勝訴判決向地方法院民事執行處聲請強制執行。反之，公法上金錢給付義務，國家係居於公權力統治地位，以公權力主體身分自行下達行政處分並確定債權。申言之，藉由高權行為所確定之債權，無須透過法院獲得勝訴判決即可直接進入強制執行程序。又公法上金錢給付義務之執行，依行政執行法第 11 條，若義務人逾期不履行債務則由主管機關移送行政執行署所屬各分屬就義務人之財產執行之。是以，公法上金錢給付義務之執行，雖非由處分機關自行為之，惟透過行政執行署各分屬執行亦屬行政機關自力執行。

第二款 高權性公法債權與私法債權相同之處

第一目 均具有債權之保全必要性

高權性公法債權與私法債權，在法律關係結構上而言，均屬於債權人得向債務人請求依債之本旨為給付。在此前提下，二者均可能面臨債務人不履行之情形而有保全債務人責任財產之必要，亦即，無論高權性公法債權或私法債權人均有運用保全責任財產相關規定之可能。因此，並非僅有私法債權人有運用保全規定之權利。學說上認為，關於財產之行政法律關係，性質上如類似於債

之關係，為「行政法債務關係」，其未經法律明文規定之事項，得類推適用民法，尤其是民法中有關債務不履行之相關規定⁵⁷。就何謂「行政法債務關係」學說上進一步指出，行政法律關係之種類，有所謂關於財產之行政法律關係，係指在各行政領域內皆可能產生財產給付義務或金錢支付義務，例如，租稅之繳納義務規定於租稅法內、公務員之俸給規定於公務員法中、社會法中之給付規定於社會救助法等相關法規中⁵⁸。據此而言，高權性公法債權與私法金錢債權二者均為財產法律關係之角度下，二者並無差異。

第二目 二者之標的均係針對財產關係

按行政執行法第 26 條：「關於本章之執行，除本法另有規定外，準用強制執行法之規定。」學說上認為，高權性公法債權與私法上金錢債權雖然在本質及目的上有其不同之處，然而，仍認為公法上金錢給付義務之執行，係以人民之財產為執行標的，與民事執行並無不同，故行政執行法未明定者，應準用強制執行法規定⁵⁹。又依強制執行法第 30 條之 1 之規定：「強制執程序，除本法有規定外，準用民事訴訟法之規定。」綜上可知，公法上金錢給付義務，其係以人民之責任財產為執行標的，與私法金錢債權在此點上並無不同。

第三目 大部分高權性公法債權與私法債權平等受償

除有優先受償之特別規定（例如稅捐稽徵法第 6 條、勞工保險法第 17 條之 1、健康保險法第 39 條）外，其餘各項公法上金錢給付義務，例如罰單債權、規費債權等債權，在同時有多數債權人之情形（同時含有私法債權人與國

⁵⁷ 陳敏，同註 13，頁 221 至 222。

⁵⁸ 陳敏，同註 13，頁 221 至 222。

⁵⁹ 葛克昌，同註 17，頁 124。

家)，依據行政執行法第 26 條準用強制執行法第 31 條、同法第 34 條之 1 及同法第 38 條，國家係與私法債權人平等受償。況且，縱使是具有優先受償特性之稅捐債權，依據稅捐稽徵法第 6 條第 1 項，仍無法優先於抵押權受償，在大部分私法債權存有抵押權作擔保之情形下，國家債權未必均有優先受償之優勢。是以，就有多數債權人之情形而言，國家與其他私法上債權人間，並非處於高權行政之法律地位，毋寧係基於債權平等原則，與其他私法上債權人立於相同之地位。

第五項 小結

行政執行法施行細則第 2 條就公法上金錢給付義務列舉如：稅款、罰鍰、怠金、代履行費用及其他公法上應給付金錢之義務。又依據法務部行政執行署所制訂之「行政執行案件編號計數分案報結實施要點」第 6 點之規定，亦就公法上金錢給付義務之行政執行案件，分案如：欠繳稅款案件、欠繳罰鍰執行案件、欠繳健保費案件以及欠繳其他費用案件等。且在釋憲實務上，「公法上金錢給付義務」一詞亦經司法院釋字第 621 號所明文，因此本文以下行文均以行政執行法領域所討論之公法上金錢給付義務之方式為之。是以，以下所稱之公法上金錢給付義務，乃指國家基於高權統治地位，以行政處分確定債權金額者，包含稅捐、罰鍰、及其他公法上應給付金錢之費用等，因行政契約所成立之公法上債權則亦非本文所討論之範圍。

再者，經由前述之整理可知，高權性公法債權及私法債權有其相異及相同之處。主要之相異點在於，因公法上金錢給付義務是國家基於高權地位而確定債權金額，其行使公權力行為自然須受到憲法、行政法上相關原理原則之拘束。相同之處在於二者均有可能面臨債務人責任財產不足或者刻意規避責任財產之情形，且財產關係之特色上，二者均係針對財產標的為執行。在此一角度

之觀察上，二者既相同屬於財產上債權債務法律關係，於此相同性質下，自然有得相提並論之餘地。更有甚者，在有多數債權人之情形而言，國家與其他私法上債權人間，除有特別規定外，並非處於高權行政之法律地位，毋寧係基於債權平等原則，與其他私法債權人立於相同之地位。

第二節 高權性公法債權與私法債權之保全比較

第一項 私法債權之保全

私法上「債權保全」係指，債權人為確保其債權得以清償而踐行之保全行為。申言之，原則上債權人之債權，以債務人之總財產作為擔保，亦稱為責任財產。其責任財產之增減將影響債權人之利益⁶⁰。學說上有指出，為了確保債權之實現，民事訴訟法上於保全程序之規定中有假扣押與假處分之規定，強制執行法第 5 章第 132 條以下，亦有關於假扣押假處分之執行規定之明文⁶¹。學說上另有指出，民法保全規定之功能與民事訴訟法第 522 條以下關於保全程序所定之扣押、假處分相當。惟不同者在於，民訴訟法所規定之保全程序，重點在於限制債務人對於其財產或權利之處分行為，比民法保全之規定積極⁶²。

相較於民事訴訟程序與強制執行之規定，若能在實體法上，提早賦予債權人維持債務人財產充實之權利，以阻止債務人與第三人所為不當減少財產之行為，將有助於債權人之債權受償。準此，民法第 242 條及第 244 條設有代位權及撤銷權之規定。代位權乃由於債務人消極的不行使其對第三人之權利，放任其一般財產不為增加，其不作為以致於有害於債權人之債權難以實現；撤銷權

⁶⁰ 王伯琦，民法債編總論，頁 181，1986 年 10 月。

⁶¹ 鄭冠宇，民法債編總論，頁 200，2015 年 9 月。

⁶² 黃茂榮，債法總論，頁 449，2002 年 6 月。

則為債務人積極的為詐害行為，使其財產因而減少，以致於有害於債權人之債權⁶³。關於代位權及撤銷權之內容詳述如後。

第一款 代位權

第一目 代位權之意義

按民法 242 條之規定：「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。」本條之規定學說上稱為「代位權」，其制度目的在於債權人得以之確保其債權之實體法上手段⁶⁴。換言之，代位權係指，債權人以自己之名義代位債務人行使其權利。自此可知，代位權與民法代理之觀念並不相同，代位權係以債權人自己之名義行之，而代理人為代理行為，則係以本人之名義為之⁶⁵。另外，學說上認為，代位權並不妨礙債權人行使民事程序法上規定之債權保全方法，如假扣押、假處分等程序⁶⁶。另有學說指出，代位權之制度目的，在於保全債務人之財產，以供未來強制執行之用，並非扣押債務人之權利，故代位權只是實體法上之權利，而非訴訟法上之權利⁶⁷。

第二目 代位權之要件

依民法第 242 條之規定以及學界之討論，債權人行使代位權，其要件如下。

⁶³ 鄭冠宇，同註 61，頁 200。

⁶⁴ 鄭冠宇，同註 61，頁 201。

⁶⁵ 王伯琦，同註 60，頁 181 至 182。

⁶⁶ 鄭冠宇，同註 61，頁 201。

⁶⁷ 黃立，民法債編總論，頁 494，2006 年 11 月，修正 3 版。

壹、須有保全債權之必要

所謂債權有保權之必要，係指債權人之債權，遭受不能受清償之危險，方屬具有保權之必要。蓋若債務人之責任財產相當充足，應無許債權人行使代位權之理⁶⁸。而學說上有進一步對債權之種類做區分並討論其實益者，在一般之金錢債權，債務人就債務之履行負無限責任，須以債務人陷於無資力或資力不足為要件。惟在特定物債權之情形，僅須債權之實現發生障礙即可。例如，第三人尚未移轉登記應讓與之不動產者。然而，因特定物債權所生之損害賠償，仍須以債務人陷於無資力為要件⁶⁹。

貳、須債務人怠於行使其權利

所謂債務人怠於行使其權利，係指債權人之權利得行使而不行使之情形。學說上認為，債權人得代位行使之權利不限於私權利，一切權利均可，例如實體法上之債權、物權、形成權、抗辯權，程序法上之起訴、聲請強制執行等均屬之。惟怠於行使之權利須具有可代位性，因此專屬於債務人本身之權利均不得代位。例如非財產權、禁止查封之權利等⁷⁰。

參、須債務人已負遲延責任

按民法第 243 條之規定：「前條債權人之權利，非於債務人負遲延責任時，不得行使。但專為保存債務人權利之行為，不在此限。」，債權人之代位權，須於債務人負遲延責任時方得行使。蓋在債務人負遲延責任前，債務人仍保有其時間利益，仍得選擇其履行債務之時程。惟如債務人之給付已陷於遲延，而仍不行使其對第三人之權利，且又無資力足以清償，則債權即遭受不得受清償之危險，此時應許債權人得代位行使其權利⁷¹。另外，代位權之行使，原則上應以債務人給付遲延為要件，但專為保存債務人權利之行為，不在此限。

⁶⁸ 王伯琦，同註 60，頁 184 至 185。

⁶⁹ 鄭冠宇，同註 61，頁 202。

⁷⁰ 鄭冠宇，同註 61，頁 201 至 202。

⁷¹ 王伯琦，同註 60，頁 185。

例如中斷時效、典物之回贖等行為。學說上指出，本條立法目的在於，維持財產之現狀性質上有及時行使之必要，故不以債務人是否給付遲延為要件⁷²。

第三目 代位權之標的

原則上，債權人得代位行使債務人任何之權利，惟仍有如下例外情形不得代位之：

壹、專屬於債務人之權利

依民法 242 條但書，專屬於債務人之權利，債權人不得代位行使。蓋債權人行使債務人之權利，其目的既然在於債權之保全，則其所行使者，自然需是債務人財產上之權利。惟如係債務人身分上之權利，債權人自不得代位行使。學說上認為，性質上屬財產權而主要以精神上利益為基礎者，亦應認為專屬債務人之權利。例如，人格權被侵害對於非財產上損害之損害賠償請求權。反之，如遺產分割之請求、父母對於未成年子女財產之收益權，則主要屬於財產上之利益，應認得代位行使⁷³。

貳、禁止扣押或不得讓予之權利

按強制執行法第 122 條：「債務人依法領取之社會福利津貼、社會救助或補助，不得為強制執行。債務人依法領取之社會保險給付或其對於第三人之債權，係維持債務人及其共同生活之親屬生活所必需者，不得為強制執行。」此條明文規範所謂禁止扣押之權利，低收入戶補助、退休金等請求權，不得為強制執行之標的。學說上認為，在此種禁止扣押之權利之案例，債權人縱使代位行使，亦不能達到保全債權之目的，故不得代位行使⁷⁴。

⁷² 鄭冠宇，同註 61，頁 202。

⁷³ 王伯琦，同註 60，頁 183。

⁷⁴ 王伯琦，同註 60，頁 183 至 184。

第四目 代位權之行使

代位權之行使，乃因債務人怠於行使其權利，故允許改由債權人代位債務人，對其須行使權利之相對人為之。學說上指出，代位權為債權人之固有權，債權人行使代位權係以自己之名義為之，而非以債務人之名義為之。且代位權所代位行使者，仍為債務人之權利，因此債權人須盡善良管理人之注意義務⁷⁵。又代位權之行使若與其他權利發生競合者，債權人得自由選擇。例如，債務人欲免其財產被強制執行，與第三人通謀而為虛偽意思表示，將其所有不動產為第三人設定抵押權，債權人可依侵權行為之法則，請求第三人塗銷登記，亦可行使代位權，請求塗銷登記⁷⁶。而關於代位權行使之方法，學說上指出，訴訟上之方法如起訴、聲請強制執行、提起反訴、上訴等。訴訟外之方法如中斷時效、申報破產債權、受領清償、通知、催告、撤銷、解除等舉凡債務人得行使之權利，債權人均得為之⁷⁷。

第五目 代位權之法律效果

代位權之行使，在當事人間可產生不同之效力。首先，關於代位權對債權人之效力，債權人代位行使之權利，乃屬於債務人權利，若有須向第三人請求給付者，本應請求其對債務人為給付，有須受領給付者，並由債務人為受領⁷⁸。因此，債權人代位債務人起訴請求財產上之給付，債權人雖然有代為受領第三債務人清償之權利，惟應向債務人給付並由債權人代位受領⁷⁹。再者，關於代位權對債務人之效力，債務人之處分權限，並不因債權人行使代位權而受影響。

⁷⁵ 鄭冠宇，同註 61，頁 203。

⁷⁶ 鄭冠宇，同註 61，頁 203。

⁷⁷ 黃立，同註 67，頁 497 至 498。

⁷⁸ 鄭冠宇，同註 61，頁 204。

⁷⁹ 鄭冠宇，同註 61，頁 204。

蓋代位權之行使並非發生剝奪債務人處分權限之效力，故債務人仍得將其債權而為讓與⁸⁰；最後，關於代位權對第三人之效力，第三人對債務人之抗辯權仍得行使，不受代位權行使之影響⁸¹。

第二款 撤銷權

第一目 撤銷權之意義

按民法第 244 條之撤銷權，係指債權人對於債務人有害其債權之行為，得聲請撤銷之權利。在債務人積極為詐害行為而有害於債權人受償之情形，得主張撤銷該詐害債權之行為。惟因撤銷詐害債權之行為係在改變既成之社會秩序，因此撤銷權之行使須以訴訟為之，學說上又稱為撤銷訴權⁸²。詳言之，撤銷權與代位權不同之處在於，代位權係於債務人消極之不作為使債權不獲滿足時，債權人為確保其債權而得行使之權利。反之，撤銷權係於債務人積極地為有害及債權之行為時，債權人為保障其債權得以受償，須藉由向法院聲請該行為。例如，債務人將自身之財產，以低價出賣或無償贈與，使債權人之債權無法受償，債權人得聲請撤銷之⁸³。

第二目 撤銷權之要件

按民法 244 條規定：「債務人所為之無償行為，有害及債權者，債權人得聲請法院撤銷之（第一項）。債務人所為之有償行為，於行為時明知有損害於

⁸⁰ 鄭冠宇，同註 61，頁 204。

⁸¹ 鄭冠宇，同註 61，頁 205。

⁸² 鄭冠宇，同註 61，頁 206。

⁸³ 王伯琦，同註 60，頁 187。

債權人之權利者，以受益人於受益時亦知其情事者為限，債權人得聲請法院撤銷之（第二項）。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（第三項）。債權人依第一項或第二項之規定聲請法院撤銷時，並得聲請命受益人或轉得人回復原狀。但轉得人於轉得時不知有撤銷原因者，不在此限（第四項）。」依此條文之結構可知，債權人撤銷權之成立要件，因債務人所為之行為係無償行為或者有償行為而有異。學說上認為有此區分之理由在於，撤銷權之行使係藉由剝奪第三人之利益，以維護債權人之債權。然而，債權人之債權固須保護，但第三人之利益亦須顧及⁸⁴。在無償行為之情形，第三人之受益既然非基於付出代價而取得，則縱然剝奪其利益亦僅喪失無償取得之利益。為保護債權人因而放寬撤銷權之要件，不論主觀意思如何均得撤銷；反之，在有償行為之情形，第三人係付出代價而受益，則債務人亦因之而有所取得，故民法加重其要件，須債務人與受益人均有惡意時，始得撤銷⁸⁵。

壹、客觀要件

關於撤銷權之客觀要件可分為三點，且此三點為無論撤銷無償行為或有償行為，均須具備之共通要件。依民法第 244 條之規定，撤銷權之客觀要件詳述如下。

一、債權人之金錢債權有效存在

學說上認為，債權人主張債務人之行為詐害其債權者，應以債權人之債權有效存在為前提⁸⁶。且債權人之債權須為金錢債權或得易為金錢債權之債權。蓋撤銷權之規定，係在保障全體債權人，非為特定債權之確保而設，故債權人行使撤銷權，須以債務人無資力為必要。且若於有害於給付特定物之債權時，債

⁸⁴ 鄭玉波，民法債編總論，頁 392，2004 年 10 月。

⁸⁵ 鄭玉波，同前註，頁 392。

⁸⁶ 鄭冠宇，同註 61，頁 206 至 207。

權人應依債務不履行之規定請求損害賠償，而非適用民法第 244 條撤銷權之規定⁸⁷。換言之，撤銷權之行使需以財產行為為撤銷標的，至於身分行為縱對債務人之責任財產有所不利亦不得撤銷⁸⁸。

二、債務人之詐害行為存在

詐害債權之行為，係有效之行為，與通謀虛偽之意思表示不同，蓋當事人雙方均有發生效力之意思。又無論是雙方行為或單獨行為，實體法上之行為或訴訟法上之行為，均得為撤銷⁸⁹。學說上指出，撤銷權之行使，無論是無償行為或有償行為，均以有保全之必要為前提。而所謂保全之必要，即係指債務人之行為已使其積極財產減少或增加消極財產，導致其陷於無資力。例如，移轉所有權、設定負擔、免除債務、負擔債務⁹⁰。

三、須詐害行為有害於一般債權

學說上指出，將債務人行為後之資力狀況，與一般債權之總額，加以比較，如顯有支付不能之情形時，即為有害於一般債權⁹¹。所謂有害於一般債權之行為，通稱為詐害行為，係指債務人之行為足以減少其一般財產，削弱共同擔保，致債權不能受完全之清償。反之，若債務人雖積極地減少其財產，但因其資力雄厚，其財產尚足以清償其對債權人所負債務，則不構成詐害行為⁹²。

貳、主觀要件

⁸⁷ 鄭冠宇，同註 61，頁 207。

⁸⁸ 鄭玉波，同註 84，頁 393。

⁸⁹ 鄭冠宇，同註 61，頁 207 至 209。

⁹⁰ 鄭冠宇，同註 61，頁 207 至 209。

⁹¹ 鄭玉波，同註 84，頁 394 至 395。

⁹² 鄭冠宇，同註 61，頁 208。

若債務人所為者係無償行為，則無須考量主觀要件，僅有在債務人之詐害行為屬有償行為時，除了具備上述客觀要件外，亦須具備下列主觀要件⁹³。

一、須債務人為惡意

按民法 244 條 2 項之規定：「債務人所為之有償行為，於行為時明知有損害於債權人之權利者，以受益人於受益時亦知其情事者為限，債權人得聲請法院撤銷之。」依此規定，有償行為之撤銷，除具備客觀要件外，尚須債務人在主觀上具有詐害意思，亦即，以明知其詐害行為有損害於債權人⁹⁴。且自本條項：「明知有損害於債權人之權利」之文義可知，此處惡意之解釋係採認識主義，亦即對於其行為之有害債權毋須有積極的希望，僅須有消極的認識即為已足。且惡意之認定，係指行為當時而言，若行為當時無認識，而行為後有認識，亦不得撤銷⁹⁵。

二、須受益人亦為惡意

按民法 244 條 2 項之規定：「以受益人於受益時，亦知其情事者為限」之文義可知，債權人撤銷權之行使，不只須債務人為惡意，受益人亦須為惡意方符撤銷權要件。而所謂受益人係指，由債務人之行為直接或間接受利益之人而言。學說上認為，受益人對於債務人行為之有害債權一事有所認識即屬惡意，至是否與債務人通謀，或知悉債務人之惡意與否，均非所問。且受益人不論係直接受益人或間接受益人，均須有認識⁹⁶。至於受益人將所取得之權利移轉與轉得人時，則須轉得人知有撤銷之原因，其撤銷之效力始得及於轉得人(民法第 244 條第 4 項)⁹⁷。

⁹³ 李淑明，債法總論，頁 338 至 339，2009 年 3 月，3 版。

⁹⁴ 鄭冠宇，同註 61，頁 211。

⁹⁵ 鄭玉波，同註 84，頁 396。

⁹⁶ 鄭玉波，同註 84，頁 396。

⁹⁷ 鄭冠宇，同註 61，頁 211。

第三目 得撤銷之客體

依民法第 244 條規定，得撤銷權之客體，因詐害行為係無償或有償而有構成要件上之差異。若債務人所為者乃無償行為，則係依民法第 244 條第 1 項予以撤銷。例如，贈與為典型之無償行為，其因贈與所為之處分行為，亦為撤銷之客體⁹⁸；若債務人所為者乃有償行為，則依民法第 244 條第 2 項予以撤銷。學說上認為，債務人所為之有償行為，其對價如不相當而有害於債權人之債權，即為詐害債權之行為。例如，債務人以顯然不合理之價格出賣不動產⁹⁹。

第四目 撤銷權之行使

民法第 244 條之撤銷權，須以訴訟之形式向法院請求為撤銷詐害行為之形成判決，此與民法第 116 條撤銷及承認應僅以意思表示為之者不同¹⁰⁰。換言之，撤銷權之行使，須由債權人以自己之名義，向法院提起撤銷之訴，以法院之判決，發生撤銷之效力¹⁰¹。而關於撤銷訴訟之訴訟類型為何，存有形成之訴說、給付之訴說以及形成兼給付之訴說之爭議。採形成之訴兼給付之訴說者認為，行使撤銷權，既具有請求之效力，亦具有形成之效力。其未涉及轉得人者，在債務人與受益人間，具有形成之效力。若涉及轉得人者，除非其為無償之受益人或惡意之有償受益人，否則僅具有債權效力，債權人或債務人均不能對轉得人主張，僅得請求受益人將其利益返還於債務人¹⁰²。現行民法第 244 條第 4 項規定：「債權人依第一項或第二項之規定聲請法院撤銷時，得並聲請命受益人或轉

⁹⁸ 鄭冠宇，同註 61，頁 209。

⁹⁹ 鄭冠宇，同註 61，頁 210。

¹⁰⁰ 黃立，同註 67，頁 516 至 517。

¹⁰¹ 鄭冠宇，同註 61，頁 211。

¹⁰² 鄭玉波，同註 84，頁 398。

得人回復原狀。但轉得人於轉得時不知有撤銷原因者，不在此限。」應係形成之訴兼給付之訴說¹⁰³。

第五目 撤銷權之效力

壹、對於債務人之效力

債權人行使撤銷權，經法院認審理後，債務人之行為被撤銷時，債務人之行為視為自始無效。例如，於財產贈與之情形，視為自始未贈與；於物之買賣之情形，視自始為未買賣¹⁰⁴。

貳、對於受益人之效力

按民法第 244 條第 4 項之規定：「債權人依第一項或第二項之規定聲請法院撤銷時，得並聲請命受益人或轉得人回復原狀。但轉得人於轉得時不知有撤銷原因者，不在此限。」在詐害行為所生之債權關已有物權之移轉之情形，因撤銷之結果將導致債權行為與物權行為均歸無效，債權人對於受益人得請求返還該給付物之占有於債務人。

參、對於轉得人之效力如何

債權人行使撤銷權所撤銷之標的為債務人與受益人間之行為，而受益人與轉得人間之行為不在撤銷之列。針對轉得人將受如何之影響，學說上指出，在撤銷無償行為之情形，撤銷後無償行為視為自始無效，則受益之人視為自始未取得權利，而惡意之轉得人則係自無權利之人受讓權利，應負返還義務，債權人並得聲請命轉得人回復原狀。而於轉得人為善意之情形，則不受影響，應由

¹⁰³ 鄭冠宇，同註 61，頁 212。

¹⁰⁴ 鄭玉波，同註 84，頁 398。

受益人負責；在撤銷有償行為之情形，在轉得人均為惡意方有撤銷可能之前提下，因轉得人均為惡意故均視為未能取得權利，而應負返還義務¹⁰⁵。

第六目 撤銷權之消滅

民法第 245 條規定：「前條撤銷權，自債權人知有撤銷原因時起一年間不行使，或自行為時起，經過十年而消滅。」此為撤銷權之除斥期間之明文，學說上認為，此為法院應先為調查之事項，縱未經當事人提出抗辯亦同¹⁰⁶。

第二項 高權性公法債權之保全

關於高權性公法債權之保全，可分為對物之保全手段以及對人之保全手段¹⁰⁷。依行政程序法第 111 條第 1 項，公法上金錢給付義務之處分公文書送達納稅義務人時，該處分當即發生效力。而其效力包括處分之執行力。因此，義務人如未於繳納期限屆滿前繳清，原則上，債權機關得依行政執行法第 11 條之規定，將案件移送行政執行署各分署強制執行。雖然高權性公法債權毋庸如同私法債權一般，須先經過法院判決確定取得勝訴判決後方得強制執行，而是在公法上金錢給付義務之處分作成時，即有執行力，其債權滿足之過程較私法債權有效率。然而，高權性公法債權仍有藉由保全措施予以確保之必要。例如就稅捐債權而言，學者陳敏老師指出，對一欠稅案件，稽徵機關由蒐集資料、調查事實、核定發單以至移送強制執行，常歷時甚久，其間納稅義務人如有移轉財產、設定負擔、離境出國之情形，則經由強制執行而實現租稅債權之可能性即受妨礙，因此，稅法內亦須有確保租稅債權獲償之保全措施，稅捐稽徵法第 24

¹⁰⁵ 鄭玉波，同註 84，頁 399 至 400。

¹⁰⁶ 鄭冠宇，同註 61，頁 214 至 215。

¹⁰⁷ 范文清，公法上金錢給付義務執行前之保全措施，法學叢刊，241 期，頁 33，2016 年 1 月。

條即為此一意旨之規定¹⁰⁸。以下針對現行法高權性公法債權之保全手段介紹之。

第一款 對物之保全手段

第一目 禁止財產之移轉及設定他項權利

按稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段之規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利。」關稅法第 48 條第 1 項亦設有相類似之規定。學說上稱為「禁止處分」¹⁰⁹，其具體內容係以禁止義務人移轉其財產或設定他項權利為目的，並以通知有關機關之方式，便免欠稅人規避強制執行。就其性質而言，學說上認為稽徵機關之囑託禁止處分，因其主要係在防止欠稅人脫產，並促使其履行納稅義務，而非進行強制執行程序¹¹⁰。關於得禁止處分之財產，依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定，納稅義務人之財產如不動產、車輛皆屬之。就保全之標的而言，現行實務上就有關稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之案件，僅會針對不動產及車輛，通知有關機關不得為移轉或設定他項權利，不會及於銀行存款或其他財產。詳言之，所謂「有關機關」，依學說之見，係指對於該財產之移轉或設定他項權利有管轄權之政府機關，是以，稅捐機關應不得就納稅義務人之存款，通知金融機構禁止納稅義務人提領¹¹¹。此可見財政部 82 年 2 月 21 日台財稅字第 841605136 號函釋¹¹²。此外，學說上並指出，對於公法上金錢給付義

¹⁰⁸ 陳敏，租稅法總論，頁 431，108 年 2 月。

¹⁰⁹ 陳敏，同前註，頁 431。

¹¹⁰ 陳敏，同註 108，頁 435。

¹¹¹ 范文清，同註 107，頁 45。

¹¹² 財政部 82 年 2 月 21 日台財稅字第 841605136 號函即認為：「要旨：納稅義務人欠繳稅捐或罰鍰尚不宜通知金融機構禁止其提領存款。主旨：稅義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，稅捐稽徵機關尚不宜依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定，通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存

務在移送行政強制執行之前，若有物之保全措施之明文規定則依該等法律為之。然而，在欠缺法律明文之行政法各論領域，例如行政機關對人民課以罰鍰、息金、規費等公法上金錢給付義務。行政機關應如何於移送強行政制執行前採取保全手段，存有疑義，且國內學說實務對此問題之討論亦甚少¹¹³。

第二目 限制營利事業之減資或註銷登記

依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項後段之規定，納稅義務人欠繳應納稅捐者，其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。考其立法目的在於，營利事業如辦理減資登記，其資本額減少，用以擔保其租稅債務之責任財產亦相應減少。且營利事業如辦理註銷登記，則納稅主體消失，如此將使追繳營利事業之欠稅產生困難。所謂「減資或註銷登記」者，例如公司依公司法第 5 條，向公司登記主管機關辦理之解散登記，以及依商業登記法，獨資、合夥向商業主管機關辦理之歇業登記。然而，學者陳敏老師進一步指出，對營利事業限制其為減資或註銷登記，其確保租稅債權之作用頗為有限，蓋欠稅之營利事業多逕行歇業及分派財產，並不辦理註銷登記，限制其辦理註銷登記，並不能收繳欠稅，且徒留事實上已不存在之營利事業之虛名，反而違反登記制度之真實性及增加管理之不便¹¹⁴。

第三目 聲請假扣押

款。惟符合該條第 2 項規定者，仍得聲請法院就該存款實施假扣押，以資保全。請查照。說明：…二查稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定之『有關機關』，係指政府機關，尚不包括金融機構在內。故納稅義務人欠繳應納稅捐或罰鍰，稅捐稽徵機關尚不宜稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段規定，通知金融機構禁止納稅義務人提領其銀行存款。

¹¹³ 范文清，同註 107，頁 40。

¹¹⁴ 陳敏，同註 108，頁 38。

按稅捐稽徵法第 24 條第 2 項之規定：「前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。」關稅法第 48 條第 2 項、所得稅法第 110 條之 1 以及海關緝私條例第 49 條之 1 第 1 項一有相類似之規定。法院若據此作成假扣押裁定，原處分機關即得依據行政執行法第 11 條第 2 項之規定，以該裁定為執行名義，移送行政執行署所屬各分署執行之¹¹⁵。學者陳敏老師指出¹¹⁶，聲請假扣押須經法院之裁定，雖不若逕由稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項通知有關機關為禁止處分便捷。惟得對之為假扣押之標的，不限於其移轉或設定他項權利須經登記使得生效或對抗第三人之財產¹¹⁷。然而，學說上對於公法上金錢給付義務之假扣押，有批評認為，現行法規定假扣押應聲請法院裁定，並以之為執行名義之規範方式並不恰當，應有必要仿照稅捐稽徵法第 24 條第 1 項，由行政機關自行採取保全措施之立法模式方為妥適¹¹⁸。蓋對於公法上金錢給付義務之終局執行，行政機關僅須自行作成行政處分即得作為執行名義，進行終局執行。惟公法上金錢給付義務移送強制執行前之保全措施，卻須要得法院之裁定，方得進行假扣押，且同屬於物之保全措施，依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之規定，稅捐稽徵機關得自行採取保全手段，惟依據同條第 2 項之規定，卻必須向法院聲請假扣押之裁定，如此在程序上失其輕重¹¹⁹。

¹¹⁵ 學說上指出：「現行法上仍有聲請法院裁定假扣押或假處分之規定，或許是因為，在行政執行法 1998 年底大幅修正之時，我國法制上仍欠缺得將欠繳公法上金錢給付義務之人移送行政強制執行之規定，當時只得移送予法院進行強制執行。因此行政執行法上乃保留了向法院聲請假扣押或假處分裁定之規定。但是，行政執行法已於 1998 年底大幅修正，並於 2001 年正式施行。在現行法上，行政強制執行之相關規定已頗為完備，實在沒有必要捨近求遠，仍然聲請法院裁定假扣押或假處分，再以此為執行名義，進行物的保全措施。現行法上之類似規定，似有檢討修正之必要。針對對物的保全措施，應該一律修正成為，由行政機關自行依合義務裁量，決定是否採取，以及應採取何種對物的保全措施，方屬正辦。參范文清，同註 107，頁 42。」

¹¹⁶ 陳敏，同註 108，頁 438 至 439。

¹¹⁷ 陳敏，同註 108，頁 439。

¹¹⁸ 范文清，同註 107，頁 41 至 42。

¹¹⁹ 范文清，同註 107，頁 31 至 32。

第二款 對人之保全手段

第一目 移送行政強制執行前

按稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新台幣一百萬元以上，營利事業在新台幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新台幣一百五十萬元以上，營利事業在新台幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」另於同條第 6 項規定限制出境之期間，自內政部入出國及移民署限制出境之日起，不得逾五年。此些規定係為防止欠稅人逃出國境以規避繳納稅捐之義務，故在符合法定要件時，得限制欠稅人或其負責人出境以確保租稅債權。另按關稅法第 48 條之規定，對欠繳關稅及罰鍰者財政部亦得函請內政部入出國及移民署限制該納稅義務人或其負責人出境。除上述兩項規定外，在其他行政法規範上，少有於移送行政強制執行之前施以人之保全之規定。學說上認為，稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 48 條第 5 項，使稅捐稽徵機關得透過限制出境之手段，防止繳納義務人潛逃出國而脫免稅捐，可認為我國法上之欠稅限制出境制度屬於稅捐保全制度的一環。是以，其性質既然係屬於保全租稅債權在將來之強制執行，故非終局性公法上金錢給付義務之強制執行程序¹²⁰。並經司法院釋字第 345 號確認其合憲性。

¹²⁰ 范文清，同註 107，頁 56。

第二目 移送行政強制執行後

按行政執行法第 17 條第 1 項之規定：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：一、顯有履行義務之可能，故不履行。二、顯有逃匿之虞。三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。六、經合法通知，無正當理由而不到場。」及同條第 2 項規定：「前項義務人有下列情形之一者，不得限制住居：一、滯欠金額合計未達新臺幣十萬元。但義務人已出境達二次者，不在此限。二、已按其法定應繼分繳納遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息。但其繼承所得遺產超過法定應繼分，而未按所得遺產比例繳納者不在此限。」所謂「限制住居」係指，欠稅人應居住於一定範圍之區域內，無故不得離開。義務人經限制住後，依行政執行法施行細則第 28 條之規定，應通知警察機關與戶政機關等有關機關。學者陳敏老師進一步指出，財稅機關及行政執行署各分署，雖均得依法限制欠稅人或義務人出境，惟其限制出境之立法目的、依據及要件有所不同，財稅機關依稅捐稽徵法第 24 條之限制出境，係確保租稅債權之保全措施，行政執行署各分署依行政執行法第 17 條之限制出境，係公法上金錢給付義務之執行方法¹²¹。是以，依據前述學說之見，行政執行法第 17 條第 1 項之限制住居手段，其性質為行政執行手段，而非公法上金錢給付義務之債權保全。至於所謂管收手段，學說上認為，其性質為間接之執行方法，乃對義務人身體自由施加限制，施以心理上之強制之手段，亦非保全手段¹²²。因此，在公法上金錢給付義務上，僅有稅捐債權有所謂保全手段，其餘公法上金錢給付義務債權僅能於事後行政執行階段透過執行方式為之，此實為我國法制之重大漏洞。

¹²¹ 陳敏，同註 108，頁 446 至 447。

¹²² 范文清，同註 107，頁 59。

第三項 小結

在高權性公法債權上，僅有稅捐債權有所謂保全手段，其餘公法上金錢給付義務僅能於事後行政執行階段透過執行方式為之，此實為我國法制之重大漏洞。申言之，高權性公法債權保全之手段固有租稅之保全措施（例如禁止財產之移轉及設定他項權利、限制營利事業之減資或註銷登記、聲請假扣押）。然而，在高權性公法債權之保全及私法債權保全之比較上，高權性公法債權之保全之手段多半著重於義務人之責任財產移轉前之財產之保全，此或許係基於權力分立上，行政權之作用乃係積極、主動之權力行使色彩，其手段之發動自然係重於事先之預防。反之，在私法債權債務之情形，私人間之債權僅能透過法院裁判確認其法律關係後始具有強制執行力，因此，私法上之規範自然係著重於財產權移轉後，是否得撤銷其財產權移轉法律行為之問題上。因此，在公法上金錢給付義務上，僅有稅捐債權有所謂保全手段，其餘公法上金錢給付義務僅能於事後行政執行階段透過執行方式為之，且相對於私法債權之保全，高權性公法債權之保全手段上，欠缺有代位權及撤銷權之規定，將造成公法上金錢給付義務在一定情形下無法徵起，以下分成兩部分詳述之：（一）公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法之特別規定外，存有無法行使民法 242 條代位權之手段之漏洞。因此，在公法上金錢給付義務人怠於行使其權利，將使行政執行機關無法執行義務人之財產。例如本論文第一章問題意識中之設計案例一所示，在義務人之責任財產僅有一項因繼承而共同共有之不動產時，因該共同共有之不動產未經過分割，因此行政執行機關於此將遭遇執行上之困難。換言之，債權機關無法適用民法第 242 條行使代位權，代位義務人提起分割訴訟，而導致國家債權無法徵起。於此亦產生若相同案例中有私法債權人之存在，則因私法債權人得適用民法第 242 條而得代位分割共同共有不動產之情形。又例如本論文第一章問題意識中之設計案例二所示，因債權機關無法代位不動產經

紀業者申請退還營業保證金，換言之，債權機關無法依據民法第 242 條代位義務人申請退還營業保證金，導致行政執行實務上產生，僅得依法核發扣押命令，而因未有退還營業保證金之申請，而無法核發收取命令之困難產生。

(二) 公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法之特別規定外，欠缺有民法 244 條撤銷權之手段可以行使。因此，此將產生一項困境在於，在公法上金錢給付義務人已移轉其責任財產所有權之階段，高權性公法債權保全之手段相較於私法債權保全而言，缺乏得以撤銷危害公法上債權行為之途徑。例如本論文第一章問題意識中提出之設計案例三及設計案例四之情形，義務人為規避繳納義務，而將其責任財產移轉至他人名下，甚至由該受讓人再行轉讓他人，此時債權機關無法適用民法第 244 條之規定，主張撤銷義務人之詐害公法債權行為。詳言之，在行政執行實務上，實難期待所有案件均能事先為保全程序，基於課稅行政或者裁罰行政之大量性，殊難想像行政機關有能量對多數有脫產嫌疑之案件進行保全，此時，是否有事後之債權保全手段即至關重要。換言之，現行高權性公法債權保全之手段，例如禁止財產移轉、限制營利事業減資、聲請假扣押等，並無法解決義務人藉由積極移轉財產之行為來規避繳納義務之問題。其次，行政執行法上之限制出境或者管收等手段，僅僅是在用間接強制之手段壓迫其履行繳納義務，而針對義務人移轉其財產於受益人之法律關係，仍並未有得請求受益人回復原狀之法律上權利。再者，依據行政執行法第 19 條第 3 項前段之規定，管收期間原則上以 3 個月為上限。縱使依據同條項後段再行管收，最常亦以 6 個月為上限。另依據行政執行法第 19 條 4 項，義務人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除。是以，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，寧願進入管收所至多 6 個月，此時，行政執行機關則處於執行手段真空之狀況，任由義務人惡意脫產滯欠大筆稅款，只要歷經 6 個月之管收期間，行政執行機關則無法可辦。

第三章 公法上漏洞之類推適用

在上一章節之比較過後，可以得知高權性公法債權之保全相較於私法債權之保全，缺少如民法第 242 條及同法第 244 條保全規定之明文，而致使行政執行機關於執行上遭遇障礙。惟基於高權性公法債權與私法債權二者性質之比較可以得知，二者並非全然不相同，反之二者具有其相似性。在此一結論上，債權機關或行政執行機關於此問題上，是否屬於有法律漏洞之存在。又公法上事件具有規範漏洞時，是否以及應如何類推適用相關規定，以下詳述之。

第一節 類推適用之方法論

關於法律漏洞之討論，學說上向有法律體系究屬開放體系或者封閉體系之討論，並且基於學者所採取之法哲學基礎不同而有異。例如，自然法論者認為法律乃基於發現而來，且認為實定法上存有永恆不變性質之觀點，是以，法官之職責乃在於除去習慣法中既存之法律外皮並為法律之宣示，故認為無所謂法律漏洞之存在¹²³。另外，由 Savigny 所發展而出之實證法學派，認為法官之適用法律作用，係藉包攝作用將法律與案件二客觀範圍予以相互安排及配置，但不作價值判斷，故認為個案之法律適用純係概念之客觀認知作用，並進一步禁止法律之創設，考其學說主張顯係建立於法律秩序毫無漏洞之思考基礎上¹²⁴。

反之，自由法運動學派則認為，法官應具較大之自由，且少受法律條文拘束。亦即，鼓勵法官超越法律，並認為制定法並不具備絕對之強制力。此學派亦強調「活法」之探求，主張成文法乃無數活法之文字形式化，法律體系中存

¹²³ 朱敏賢，公法上類推適用，法學叢刊，187 期，頁 101 至 102，2002 年 7 月。

¹²⁴ 朱敏賢，同前註，頁 101 至 102。

有許多未被文字化之活法，而此即法律之漏洞¹²⁵。再者，德國法學者 Karl Larenz 認為法律必然有漏洞，亦即法律體系有其不圓滿性。氏指出法官為審判時並無法自外於所屬之社會或團體，倘若發現當下法律之不圓滿，仍然視而不見，否認其漏洞存在並否認司法造法之可能性，如此將背離法律之正義¹²⁶。更何況，漏洞補充之主要功能，乃在於消除法秩序中之體系違反，使法律追求之價值可充分圓滿地獲得獲得實現，是以，類推適用扮演對正義之期待與規範權衡之效用，應在一定程度承認其容許性¹²⁷。綜合上述，晚近學說上之討論均以承認法律體系具有漏洞為前提，是以，重點應在於法律漏洞之界定及其填補之方法論，以下詳述之。

第一項 法律漏洞之概念

原則上，若將法律條文之文義作最廣義之解釋，仍不能使該法律涵攝於特定案例事實時，則該案例事實即不能適用該項法律規範。此時，關於構成要件之適用有疑義時，則須經由法律解釋以確定其內容¹²⁸。而此無法適用該法律規範之狀態，是否構成法律漏洞仍須經進一步判斷。德國法儒 Karl Larenz 認為，法律漏洞並不是「法律的沈默」，毋寧是「法律違反計畫的不圓滿性」。申言之，就特定案例事實，法律欠缺依其目的本應包含之適用規則時，即有「開放的漏洞」存在。而法律雖含有得以適用之規則，惟該規則在評價上並未考慮到此類事件之特性，換言之，依該規範之意義及目的，此類事件並不宜適用該規範時，即有「隱藏的漏洞」存在¹²⁹。而在法律漏洞之形成態樣上，學說上認為，若有下列形式之情形則存有法律漏洞：(1)法律未為完全之規範。(2)法

¹²⁵ 朱敏賢，同註 123，頁 101 至 102。

¹²⁶ 朱敏賢，同註 123，頁 101 至 102。

¹²⁷ 朱敏賢，同註 123，頁 101 至 102。

¹²⁸ 王澤鑑，法律思維與民法實例，頁 301，2003 年 10 月。

¹²⁹ Karl Larenz 著；陳愛娥譯，法學方法論，頁 287，2010 年 10 月。

律規範互相矛盾。(3)法律僅對類似的案型作規範。(4)法律作了不妥當之規範¹³⁰。然而，究竟應如何界定法律漏洞，換言之，構成法律漏洞之要素究竟為何？就此問題而言，學說上認為，所謂「法律漏洞」，係指法律體系上之「不圓滿性」及「違反計畫性」¹³¹。以下就此二要素之內容加以闡述：

第一款 圓滿性

首先，所謂不圓滿性，學說上認為其類型可分為「立法政策上或技術上的缺失」以及「體系違反」¹³²。以下分述之。所謂立法政策上或技術上的缺失，係指基於立法政策或立法技術而造成之法律缺陷¹³³。詳言之，若法律不能給予待處理之法律事實清楚的答案，即有法律漏洞意義下之不圓滿性¹³⁴。再者，所謂體系違反之矛盾，是存在於特定類似案型中有明文規定之案型與無明文規定之案型¹³⁵。換言之，該矛盾之解決，係以明文規定者與未明文規定者間之類似性為其論據，因此稱之為類推適用式價值判斷矛盾。基於平等原則，相同的案件應為相同之處理。然而，現行法律對其中一部分案型有明文規定，而對另一部分案型未為規定，造成後者無法律規定可供依循之情事。學說上認為，若規範 A 賦與法律事實 B 特定之法律效果。然而，對另一個與 B 在「法律上重要之點相同」之法律事實卻未作規定。因而未將法律價值貫徹於所有法律上重要之點相同之法律事實，此乃因立法者之不貫徹相同價值之不作為而生¹³⁶。

¹³⁰ 黃茂榮，法學方法與現代民法，頁 652，2006 年 4 月，增訂五版。

¹³¹ 黃茂榮，同前註，頁 555 以下。

¹³² 黃茂榮，同註 130，頁 558。

¹³³ 黃茂榮，同註 130，頁 558 至 559。

¹³⁴ 黃茂榮，同註 130，頁 560。

¹³⁵ 黃茂榮，同註 130，頁 597。

¹³⁶ 黃茂榮，同註 130，頁 597。

第二款 違反計劃性

法律對應加以規範之事項保持沈默，並不當然等於有法律漏洞之存在。若立法者認為特定事項，不需要藉由法律加以規範，而對該事項保持沈默，此時稱為法外空間。在此情況下，法律未作相對應之規範，並不該當所謂違反計劃性，因此不構成法律漏洞。

而另外一種情形在於，立法者已經藉由沈默表達立法者之意思，此稱為「反面解釋」。反面解釋屬於法律上有意義之沈默，不具有違反計劃性¹³⁷。學說上認為，關於反面解釋，係相異於類推適用之論證方法，係指由反於法律規定之構成要件而導出與法律效果相反之推論。而此項構成要件須為法律效果的充分且必要條件，即該構成要件已被窮盡列舉出可能發生之法律效果。是以，若肯定就某項規定得為反面推論時，即排除了法律漏洞的存在，而無類推適用的餘地¹³⁸。學說上針對反面解釋舉例道：「只有在構成要件的一方被充分列舉時，始成為一個有效的邏輯規則。例如假設只有在 A1，A2，A3，……或 An 時，才導出 B。則如 C 如果不是 A1，A2，A3，……或 An，那由 C 就不能導出 B。在這裡重要的是構成要件這一方的態樣必須已被窮盡的列舉。否則，如該方僅被作了一些例示的規定，則人們得將該規定類推適用到它所未規定但與其所例示之案型類似的案型上。在這種情形，顯然不得就該規定逕為反面解釋¹³⁹。」針對此一舉例，學說上指出，所謂「窮盡的列舉」係指立法者已明示，或依其法律意旨已可認知，立法者僅擬計劃對其在法律規定中提到之構成要件態樣賦與

¹³⁷ 黃茂榮，同註 130，頁 623。

¹³⁸ 王澤鑑，同註 128，頁 312。

¹³⁹ 黃茂榮，同註 130，頁 625。

規定之法律效果。在此前提下，容許為反面解釋之同時則已為類推適用之禁止¹⁴⁰。

第二項 法律漏洞之種類

第一款 有認識及無認識之法律漏洞

法律漏洞之種類可依據立法者在制定時是否已有認知該漏洞，分為有認識之漏洞及無認識之漏洞¹⁴¹。首先，所謂有認識之法律漏洞，係存在於立法者對特定生活事實有意不為規定。其原因在於立法者認為，該特定事實在事理或法理上尚未成熟至可立法程度，而將法律效果之決定保留由學說及判例探討之¹⁴²。換言之，有認識之法律漏洞之發生，通常係因為立法者認為，系爭問題需委諸於司法機關或學術界之討論，以避免作出僵化之規範¹⁴³。再者，所謂無認識之法律漏洞，係因立法者於制定法律時之錯誤而產生之法律漏洞。換言之，因立法者於制定法律時，不知有該事實存在，或者該特定生活事實尚未出現，且為立法者立法當時所無法預見，以致應納入法律適用範圍而未納入，即發生法律漏洞¹⁴⁴。學說上並認為，若無適當之立法文獻，則一項法律漏洞之存在，立法當時是否已為立法者所知悉，並不容易事後獲得證明¹⁴⁵。

第二款 公開之漏洞及隱藏之漏洞

¹⁴⁰ 黃茂榮，同註 130，頁 626。

¹⁴¹ 黃茂榮，同註 130，頁 633。

¹⁴² 陳敏，同註 13，頁 152 至 153。

¹⁴³ 黃茂榮，同註 130，頁 634。

¹⁴⁴ 陳敏，同註 13，頁 152。

¹⁴⁵ 黃茂榮，同註 130，頁 634。

學說區分上有所謂「公開之漏洞及隱藏之漏洞」。詳言之，立法者根據特定之立法計畫，制定法律以實現特定之法律目的，所制定之法律構成要件，依其最廣之文義亦不能涵蓋該法律目的，或僅能涵蓋其部分，而使法律依原立法計畫或目的留有漏洞，此種漏洞為「公開之漏洞」；反之，立法者所制定之法律構成要件過廣，依其最狹之文義理解，亦仍包含按法律目的所不應規範之事項，則欠缺應有之限制規定，產生「隱藏之漏洞」¹⁴⁶。

第三項 法律漏洞的填補方式

第一款 法律漏洞填補之方法論

按所謂法律抽象規定之具體化，係將普遍抽象之法規定具體適用於生活事實中，將抽象之法律規定涵攝或後產生應然之法律效果。惟法律之解釋礙於文義可能性之限制，如法律規定之解釋窮盡一般解釋方法，以最大之文字含義理解，仍無法包含依該法律目的原應適用之生活事實，則產生應否擴張之問題，亦即，填補法律漏洞之問題¹⁴⁷。而補充法律的方法主要分為：類推適用、目的性限縮、目的性擴張。類推適用及目的性限縮所依據之法理主要為平等原則。申言之，類推適用所依據者為：「相同之案型，應為相同處理」；目的性限縮所依據者為：「不相同的案型，應為不同的處理」。而目的性擴張，則主要以立法意旨為其補充之法理基礎。其與類推適用之區別在於，擬處理之案型與法律所規定之案型間並無規範意義下之類似性，而係基於系爭規定的立法意旨，認為其適用之範圍顯然過小，應擴張至該擬處理之案型¹⁴⁸。

¹⁴⁶ 陳敏，同註 13，頁 152。

¹⁴⁷ 陳敏，同註 13，頁 150。

¹⁴⁸ 黃茂榮，同註 130，頁 729。

而在法律存有漏洞之前提下，填補法律漏洞之方法為何，學說上認為，在法學方法上法律之「公開漏洞」得以法律之「類推適用」填補之；法律之「隱藏漏洞」則得以法律之「目的性縮減」填補之。而所謂類推適用係指，對該事項之法律規定，比照適用於法律評價上相似，而未經規定之事項。類推適用即所以達成憲法平等原則中，「相同事件為相同處理」之要求¹⁴⁹。所謂「目的性限縮」，係指法律文義所涵蓋之案型，有時衡諸該規定之立法意旨，顯然過廣，以致將不同之案型，同置於一個法律規定下，造成規定應對「不同之案型，為相同之處理」的情形。為消除該缺失，以貫徹該規定之立法意旨，顯有對原為其文義所涵蓋之案型予類型化，然後將與該立法意旨不符的部分。排除於其適用範圍外，以符「不同之案型，應為不同之處理」的平等要求¹⁵⁰。所謂「目的性擴張」係指，法律文義所涵蓋之案型，有時衡諸該規定之立法意旨，顯然過狹，以致不能貫徹該規範的意旨。是故，為貫徹該意旨，顯有越過該規定之文義，將其適用範圍擴張至該文義原不包括之類型的必要。目的性擴張與目的性限縮相同者為：兩者皆以立法意旨做為其調整系爭規定之適用範圍的依據。其與類推適用之不同為：經目的性擴張擬予處理之類型，與法律所明文規定者無類似性。造成法律規定存有這種缺失的原因為：衡諸其立法意旨，乃因法律明文選取之類型太過具體。是故，為貫徹該立法意旨，乃升高其據以類型化之特徵，將之再予抽象化¹⁵¹。

第二款 類推適用之方法論

學說上認為，法律漏洞的認定及填補方法，與法律漏洞的類型有密切關係。在所謂「公開漏洞」之情形，此指關於某項法律問題，法律依其內在體系

¹⁴⁹ 陳敏，同註 13，頁 153。

¹⁵⁰ 黃茂榮，同註 130，頁 735。

¹⁵¹ 黃茂榮，同註 130，頁 740。

及規範計劃，應積極設其規定，而未設規定¹⁵²。此類法律漏洞應以「類推適用」之方式，藉由類推適用其他規定加以填補。申言之，所謂類推適用，係指將法律明文之規定，適用到該法律規定所未直接加以規定，但其規範上之重要特徵與該規定所明文規定者相同之案型。在類推適用上，最引起爭執之問題為：如何認定擬處理之案型與法律明文規定之案型，分別所具之規範上有意義的特徵為相同。為認識法律所規定之案件的特徵中，何些具有規範上之評價的意義？以及為何具有意義？必須求助於該法律規定之立法目的，亦即其規範意旨¹⁵³。例如，將法律於某案例類型 A 所明定的法律效果，轉移適用於法律未設規定的案例類型 B 之上。此項類推適用之前提，乃係基於其類似性，A 案例類型的法律效果，應適用於 B 案例類型，蓋此乃基於平等原則，相類似者應作相同的處理¹⁵⁴。換言之，二項案例類型在與法評價有關的重要觀點上須相互一致，因而對兩者作出相同評價¹⁵⁵。學說上並指出，A 案例類型與 B 案例類型是否相類似，應依法律規範意旨加以判斷¹⁵⁶。換言之，類推適用首先應探求某項法律規定之規範目的，其次，再判斷得否基於同一法律理由，依平等原則類推及於其他法律所未規定的事項¹⁵⁷。詳言之，填補「公開的漏洞」，須透過類推適用來進行。而類推適用係指，將法律針對某構成要件(A)賦予之規則，轉用於構成要件相類的構成要件(B)，轉用之基礎在於，二構成要件在與法律相關的重要觀點上彼此相類，因此二者應作相同的評價¹⁵⁸。關於以類推適用方法填補法律漏洞之方式，在法律思維上學說上統整為三個階段：（1）確認關於某案例類型 B，法律未設規定，係屬法律漏洞。（2）尋找相類似的案例類型 A，探求其規

¹⁵² 王澤鑑，同註 128，頁 305。

¹⁵³ 黃茂榮，同註 130，頁 730。

¹⁵⁴ Karl Laren 著；陳愛娥譯，同註 129，頁 290。

¹⁵⁵ Karl Laren 著；陳愛娥譯，同註 129，頁 290。

¹⁵⁶ 黃茂榮，同註 130，頁 730。

¹⁵⁷ 王澤鑑，同註 128，頁 305 至 306。

¹⁵⁸ Karl Laren 著；陳愛娥譯，同註 129，頁 290。

範意旨，以發現同一法律理由。(3)將A案例類型的法律效果，轉移適用於B案例類型之上¹⁵⁹。

第二節 公法上漏洞得否類推適用私法規定之學說爭議

在民法第 242 條之法律關係上，其一為被保全之債權，另一為被代位之標的債權。而若依公私法之性質加以分別，此二項債權在排列組合上，共有四種情形。首先，當被保全之債權為私權，而代位權之標的亦為私權時，此時為民法第 242 條典型之適用情形。再者，當被保全之標的為私權，被代位之標的為公權，學說上認為民法第 242 條所代位之權利不論私權、公權均屬之¹⁶⁰。亦即，直接適用民法第 242 條。此亦為最高行政法院 100 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議之所涉爭點。最後，當被保全之債權為公權，但代位標的為私權，或者代位標的亦是公權，此及涉及到法規範有漏洞需要類推適用之情形，亦係本論文所討論之重點。而關於此公法上漏洞，可否以私法規定加以填補，學說及實務上存有爭議。詳言之，行政法上具體個案若具有行政法規規範密度所不及之處，亦即存有法律漏洞，是否得利用類推適用其他公法規定或私法規定之方式予以填補？相關學說及實務討論以及法務部行政程序法修正小組第 174 次會議之內容整理如下：

第一項 學說見解整理

第一款 否定公法上漏洞得類推適用私法之見解

¹⁵⁹ 王澤鑑，同註 128，頁 306。

¹⁶⁰ 孫森焱，民法債編總論（下冊），頁 613，99 年 3 月，修訂版。

第一目 早期行政法學界之見

按行政法學於各法學中屬於晚近發展出的法領域，其早期行政法興起之時強調行政法與其他各法領域之獨立性，亦即行政法與民法應適用不同之原理原則，故早期學說強調不得藉由類推適用民法之規定用以補充公法之不足¹⁶¹。惟學說上認為，此說將公私法視為互相平行永不相交之二種法領域，雖有助於行政法自有法理之建立，但隨著公私劃分理論之變遷，與給付行政興起而逐漸沒落；且易造成行政機關濫用此說而形成行政本位，進而藉口排斥一般法理之適用¹⁶²。

第二目 公私法嚴格區分說

行政法發展之初，Otto Mayer 認為公法與私法並非共通之法律制度，因此，公法與私法被嚴厲區隔，故無公法適用民法規定之問題¹⁶³。然而，隨著公法學之發展及時代之演變，已有因適用上需要，而受私法體系影響並借用私法素材以建構公法之體系規範之趨勢。在具共同特徵之情況下，公法體系若存有漏洞，而私法有相應之規範時，得借用私法上之法律概念¹⁶⁴。

第二款 肯定公法上漏洞得類推適用私法之見解

第一目 特性相容類推適用說

¹⁶¹ 葛克昌，私法規定在行政法上適用：釋字第四七四號解釋評釋，載：行政程序與納稅人基本權，頁 245，2012 年 4 月。

¹⁶² 葛克昌，租金管制與所得調整，載：所得稅與憲法，頁 381，2009 年 2 月。

¹⁶³ 陳敏，同註 13，頁 46，註 16。

¹⁶⁴ 朱敏賢，同註 123，頁 109。

學者林錫堯老師認為，行政法上債權債務關係之內容，應依行政法規定。如果欠缺行政法法規，在法律關係特性相容之範圍內，應類推適用民法債編有關規定¹⁶⁵。在此見解下認同最高行政法院 52 年判字第 345 號判例之見解：「私法規定之表現一般法理者，應亦可適用於公法關係。」。據此，此說認為在二者性質相融之範圍內，應得類推適用私法上之規定。

第二目 法原則適用說

此學說認為，若將法律規範依其具體性之高低區分，可將法規範可區分為「法原則」及「法規則」¹⁶⁶。法規則係指法律一般方針準則，僅具有補充性法源作用，並無法直接作為個案中適用之依據，私法上一般法理原則在行政法關係中有其適用。法規則則係由法要件與法效果所組成，可以作為具體個案直接適用之依據。在公法中未明定之一般法律原則，如適用私法規定作為一般法律原則，不論為解釋方針或類推適用基準均為間接適用，亦即作為法原則予以適用¹⁶⁷。

第三目 同一法理類推適用說

此說認為公法中之漏洞，於（1）具體個案上行政法中欠缺可適用之規定，又其漏洞並無公法上相關規定可以填補；且（2）私法規定在法律評價上具有類似性時，得類推適用私法之規定。換言之，在公法上具有漏洞，且在公

¹⁶⁵ 林錫堯，行政法要義，頁 125，2006 年，3 版。

¹⁶⁶ 轉引自葛克昌，同註 161，頁 247。

¹⁶⁷ 葛克昌，同註 161，頁 247 至 248。

私法上基於同一法理時，得類推適用私法規定。並且在得到類推適用私法之結論後，學說認為應審查該私法法律性質，能否為系爭行政法關係所接受。¹⁶⁸

第三款 類推適用限制說

第一目 法律保留原則限制說

學者陳敏老師認為，對特定事項，行政法內並無可資依據之規定，而又無法以公法規定填補其缺漏時，則可比照適用法律評價上相似之私法規定，亦即類推適用私法之規定¹⁶⁹。且氏認為，財產之行政法律關係中，性質上如類似於債之關係者屬行政法債務關係，其有法律明文漏未規定之事項，得類推適用民法，特別是民法中債務不履行之相關規定¹⁷⁰。申言之，行政行為所應適用之法律，原則上自係行政法。惟行政機關或法院等適用法律者，於行使公權力適用行政法時，有援用私法規定以補充行政法不足之情形。惟學說上雖未否定填補法律漏洞之可能性，然而補充法律漏洞仍有其限制¹⁷¹。詳言之，基於法律保留原則，須有得到法律之授權始得有行政行為。又如干涉行政中，干涉人民自由權利之行政行為，普遍有法律保留原則之適用，學說上舉例如，社會秩序維護法第 2 條明文規定：「違反社會秩序行為之處罰，以行為時本法有明文規定者為限。」因此適用此法時，自不得以類推方式為之¹⁷²。因此，學說上認為在干涉行政之領域，應避免以類推適用之方式，進而創設或加重人民之負擔¹⁷³。在法院實務上亦有採取此見解者，例如行政法院 60 年判字第 417 號判例：「公法

¹⁶⁸ 葛克昌，同註 161，頁 248。

¹⁶⁹ 陳敏，同註 13，頁 45。

¹⁷⁰ 陳敏，同註 13，頁 221 至 222。

¹⁷¹ 陳敏，同註 13，頁 156。

¹⁷² 陳敏，同註 13，頁 156。

¹⁷³ 陳敏，同註 13，頁 156。

之適用，以明文規定者為限，公法未設明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律原則。」。

第二目 內外部界線限制說

學說上有認為，關於公法問題補充適用私法，得分為以下三個層面加以討論¹⁷⁴。第一，法律若針對該漏洞已明文規定加以準用私法規定者，從其規定。例如，行政程序法第 127 條第 2 項就授益處分受益人所應返還之範圍準用不當得利之規定¹⁷⁵。第二，即所謂直接適用一般法律原則之情形。亦即，若屬於一般法律原則得直接適用之類型，學說上認為，法律上有所謂「一般法律原則」，雖具體規定於民法典內，惟其性質如同各法律總則性規定，為各法律領域所共同適用之原則，自得適用於公法領域。引述民法規定之意義僅在於使該原則即適用於公法之一般法律原則之內容得以明確¹⁷⁶。例如，民法上誠信原則與權利濫用禁止原則，可被認為屬具有公、私法共通性之一般法律原則，因其具一般法律原則性質，故於行政法上亦有其適用¹⁷⁷。第三，為類推適用民法之規定。特定公法事件若於公法內無可資依循之規定，而亦無公法規定以填補漏洞時，得比照適用法律評價上相似之私法規定¹⁷⁸。換言之，若於行政法規中無法找尋到相應之規定，且該漏洞不能透過適用公法規範加以填補，則得推適用民法之規定。學說上進一步指出，如公法關係之構造、標的與私法之債務關係類似所形成之行政法債務關係，得類推適用民法債法上之規定，以確立其法律效果¹⁷⁹。例如，行政法上利用公法形式所實施生存照顧者，其形成之債務關係得類推適用民法債法法理。包括民法債篇通則中關於給付不能、給付遲延、保

¹⁷⁴ 轉引自朱敏賢，同註 123，頁 82。

¹⁷⁵ 陳敏，同註 13，頁 45。

¹⁷⁶ 陳敏，同註 13，頁 46。

¹⁷⁷ 朱敏賢，同註 123，頁 84。

¹⁷⁸ 朱敏賢，同註 123，頁 84。

¹⁷⁹ 朱敏賢，同註 123，頁 177。

全、多數債權債務關係、債之移轉性質類似之規定，又公法上之無因管理及不當得利，乃典型適宜類推私法上規定者¹⁸⁰。又關於類推適用之限制，學說上認為，應由類推適用之內部界線與外部界線二種面向加以討論¹⁸¹。首先，所謂外部界線係指，類推適用不能抵觸憲法秩序及合憲秩序下之法秩序一般原則。詳言之，學說上認為公法上類推適用受憲法秩序之拘束，例如基本權利條款及憲法原理原則。換言之，不得因類推適用而導致基本權核心事項遭受超越比例原則之侵害。又公法上類推適用應受法律保留原則之拘束¹⁸²。再者，所謂內部界線之內涵係指(1)自我謙抑：採取類推適用之手段前，前提應先確定漏洞存在，方屬類推適用之問題¹⁸³。又類推適用屬於法治國原則下之例外情況，故應符合謙抑性格，是以，須窮盡其他法解釋方法仍有未能解決時，始可確認漏洞存在。(2)無顯著差異之事物本質：類推適用係以既有規範作為大前提，並以待決案件之法律事實作為小前提，此二者應具類似性。換言之，構成二者之重要因素不得有顯著或重大之差異。學說上指出，前開二者間，需有一定之聯繫因素，例如實體權保障、利益權衡、正當性、程序正義、經濟功能、經濟交易目的等，而可謂其彼此間具類似之事物本質¹⁸⁴。(3)尋找最接近之既有規範：公法類推適用之待決案件，於尋找得類推之規範時，應先於公法領域中尋找最接近之既有規範，如無相關規範，始得借助其他法域之既有規範。蓋如此方符事物本質之類似性¹⁸⁵。(4)類推適用為既有規範法律效果之類推，而非法律原因之類推：類推適用所欲解決之問題，乃法律效果之相同對待，而非尋求相同之法律構成要件。故於類推適用其他法律規定時，所類推者為法律效果，而非法律原因¹⁸⁶。

¹⁸⁰ 朱敏賢，同註 123，頁 123。

¹⁸¹ 朱敏賢，同註 123，頁 105。

¹⁸² 朱敏賢，同註 123，頁 107。

¹⁸³ 朱敏賢，同註 123，頁 110。

¹⁸⁴ 朱敏賢，同註 123，頁 110。

¹⁸⁵ 朱敏賢，同註 123，頁 110。

¹⁸⁶ 陳敏，同註 13，頁 47。

第二項 實務見解整理

第一款 司法院大法官釋字第 40 號

司法院大法官釋字第 40 號指出：「行政訴訟法第一條規定，人民因中央或地方官署之違法處分致損害其權利者，得依法定程序提起行政訴訟，是僅人民始得為行政訴訟之原告。臺灣省物資局依其組織規程係隸屬於臺灣省政府之官署，與本院院解字第 2990 號解釋所稱之鄉鎮自治機關不同，自不能類推適用此項解釋。至海關緝私條例第三十二條對於提起行政訴訟之原告，並無特別規定，要非官署所得引為提起行政訴訟之根據。」本號解釋否定類推適用司法院院解字第 2990 號關於行政訴訟當事人能力之見解。

第二款 司法院大法官釋字第 151 號

司法院大法官釋字第 151 號指出：「查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有『查帳徵稅代用』戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。」本號解釋認為暫代出場證之空白完稅照遺失不得類推適用貨物稅稽徵規則第 128 條。

第三款 司法院大法官釋字第 474 號

按司法院大法官釋字第 474 號解釋指出：「公務人員參加公務人員保險，於保險事故發生時，有依法請求保險金之權利，該請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項。中華民國四十七年八月八日考試院訂定發

布之公務人員保險法施行細則第七十條（八十四年六月九日考試院、行政院令修正發布之同施行細則第四十七條），逕行規定時效期間，與上開意旨不符，應不予適用。在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及不完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規定，併此指明。」本號解釋將公法上時效制度，先定性為國會法律保留事項，而宣告系爭施行細則失效。並於解釋文末一併諭知，法律未明定者，應類推適用公法規定。公法無規定時，應類推適用民法之規定。據此，似可認為依據司法院大法官之見，法律保留原則固然要求行政須有法律依據，然而此種依據除了法有明文乃符合法律保留外，於行政依據「法律之類似規定」而為行政行為者，亦得認為符合法律保留原則。藉由司法院釋字第 474 號可以延伸出幾項爭點。首先，干預行政有無類推適用能力？是否僅在有利人民或至少無不利於人民情形下，始容許行政機關或法院類推適用私法規定¹⁸⁷？再者，若肯定得否以私法規定填補公法上法律漏洞，則是否應優先類推適用公法之類似規定？針對此些問題，學說上提出之評析整理如下：（1）以私法規定填補公法上漏洞未違背法律保留原則：雖然學說上有認為，在干涉行政上應避免以類推適用之方式創設或加重人民之負擔¹⁸⁸。惟學說上另有認為，藉由類推適用之方式以填補公法上法律漏洞，與法律保留原則並不違背。蓋行政機關或行政法院，利用類推適用之方式填補其漏洞，實乃貫徹立法者意旨，故不侵犯立法者職權。換言之，法律適用者利用類推適用方式填補其漏洞，係對立法意旨與法律條文間作修補工作，自無所謂法律保留原則之違反¹⁸⁹。（2）以私法規定填補公法上漏洞未違背不利類推禁止原則：學說上雖有認為，基於保護人民憲法上基本權利之精神，在罪刑法定主義或租稅法定主義原則之作用下，僅在有利或至少無不利於人民的情形下，始

¹⁸⁷ 參司法院釋字第 474 號蘇俊雄大法官之部分不同意見書。

¹⁸⁸ 陳敏，同註 13，頁 156 至 157。

¹⁸⁹ 葛克昌，同註 161，頁 236 至 237。

容許法律適用者為類推適用¹⁹⁰。惟學說上另有認為，除行政罰外，行政法上只有信賴保護原則而無不利類推禁止之存在，特別是信賴不值得保護之脫法行為，應利用類推適用，賦以與強制禁止同樣之強行法效果。此為行政機關之義務，亦為法官依據法律獨立審判應有之職責。並不容法律適用者藉口法無明文，即對之束手無策¹⁹¹。（3）以私法規定填補公法上漏洞未違背法安定性原則：按行政程序法第 5 條之規定：「行政行為之內容應明確。」是以，若由形式法律明確性要求，法律漏洞即屬存在法無明文之情形，則類推適用似與法律明確性不符。惟學說上認為，所謂類推適用並非基於法律適用者之偏好恣意為之，反之，類推適用乃具有明確之方法論過程，須符合立法意旨與平等原則¹⁹²。是以，從實質法治國家實質平等之精神觀之，類推適用有其必要性。是以，法律之所以具有安定性正是因為學說及判例能持續貫徹維持法原則而得以維持。反之，利用法律漏洞之脫法行為，係權利之濫用，與法安定原則有違¹⁹³。

第四款 行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會決議

按行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議指出：「按稅捐稽徵法第二十八條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。查依稅捐稽徵法第三十八條第二項、第三項、第四十八條之一第二項及參酌民法第一百八十二條第二項規定之同一法理，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅

¹⁹⁰ 參司法院釋字第 474 號蘇俊雄大法官之部分不同意見書。

¹⁹¹ 葛克昌，同註 161，頁 241 至 242。

¹⁹² 葛克昌，同註 161，頁 244 至 245。

¹⁹³ 葛克昌，同註 161，頁 243 至 244。

款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。至稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第三十八條第二項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第二十八條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請退還溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政爭訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符。」¹⁹⁴本號實務見解涉及，納稅義務人依稅捐稽徵法第 28 條規定，非經行政救濟程序，請求返還因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款時，得否請求加計利息返還之爭議。結論上，本號實務見解甲、乙、丙三說，均承認公法上不當得利返還請求之返還範圍屬公法上法律漏洞，肯認得類推適用民法第 180 條第 2 項之規定。似與行政法院 60 年度判字第 417 號判例：「公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用。」採相反之見解。又此號實務見解之討論意見之甲、乙、丙三說中，均未有討論到是否以有利、不利人民作為類推之前提。亦不以是否屬於法律保留領域有所不同。並且此決議三說均認為私法上有關財產關係之規定，原則上得類推適用於公法上財產關係。學說上針對本號實務見解有評析認為，稅捐稽徵法第 28 條規定，是否存有法律漏洞，其認定方法應探求立法意旨，並斟酌立法史、體系觀點、立法目的與合憲考量。行政法院 86 年 8 月份行政法院聯席會議中之甲乙丙說，均利用法律解釋

¹⁹⁴ 行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議：「丙說：一般學者及實務上，有認其性質為公法上不當得利返還請求權之規定。然上開法條僅就稅法上不當得利請求權行使之要件及時效為規定，而關於不當得利請求權之效力及應返還不當得利之範圍，並未設明文。按通說認私法上有關財產關係之規定，原則上得類推適用於公法上之財產行為，則稅捐稽徵法第二十八條有關溢繳稅款之返還，其返還請求權之範圍，宜類推適用民法上不當得利之規定，因受利益人為善意或惡意而異其範圍。」

之各種方法，特別是目的解釋方法，以論證稅捐稽徵法第 28 條未規定附加利息返還，係有意之省略或法律缺漏應予補充¹⁹⁵。

第三項 法務部行政程序法修正小組第 174 次會議之內容整理

第一款 否定得類推適用民法保全規定之見解

第一目 不利類推禁止說

學者陳清秀老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示¹⁹⁶，在稅捐案件中遇有納稅義務人以詐害行為不當減少其財產之情形，基本上受到實務上對於公法類推適用民法持保持態度之立場，多為敗訴之結果。因此，認為仍係透過修法之方式解決爭議較為妥適。且司法院釋字第 622 號解釋，亦認為欠稅繼承不能類推適用民法繼承編規定，因此宣告最高法院決議違憲，釋憲實務仍是嚴守租稅法定主義、國會保留原則。最後，學者陳清秀老師指出，最高法院的裁判在有利於人民時類推適用，應較無問題，惟若係在不利於人民時

¹⁹⁵ 葛克昌，同註 161，頁 255 至 259。

¹⁹⁶ 原文為：「過去台北市稅捐處有個案子也是被詐害，他是把財產全部移給他太太，結果台北市去打官司全部敗訴，地方法院、高等法院全部都敗訴，去年找我去諮詢，後來他們好像有上最高法院，不曉得判決結果怎麼樣，基本上大概也是受到 103 年判決的影響，高等法院、地方法院的立場大概也是對公法類推適用民法持保持態度。所以剛剛這個案子我認為還是透過修法解決會比較好，否則大法官在釋字 622 號解釋也認為欠稅繼承不能類推適用民法繼承編規定，因此宣告最高法院決議違憲，大法官解釋還是嚴守租稅法定主義、國會保留原則。我的想法是，普通法院這樣的案件類型可能會影響到人民權益事項，最高法院這樣的裁判事項其實還是有益於債權人，而且債權人都是私人、人民，不是國家政府機關，所以我認為最高法院的裁判在有利於人民時類推適用，大概比較不會有問題，如果是在不利於人民的時候去類推適用，在稅法上還是會持比較保留的看法，還是會認為應該遵守租稅法定主義、國會保留原則，我個人的看法是這樣。」參法務部行政執行署編，行政執行業務相關令函彙編，頁 246 至 247，2020 年 2 月。

而類推適用，在稅法上仍需持保留態度，亦即仍應該遵守租稅法定主義、國會保留原則。

第二目 高權行為禁止說

學者程明修老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示¹⁹⁷，通常會涉及到是否能類推適用之問題時，需探究其性質是否相當。而公法上債權發生之原因非常多，目前在行政執行最大宗係以行政處分為前提，此亦為行政執行法與強制執行法兩套體系最大之差別。行政執行法乃處理高權行為之強制執行。若從此角度觀之，學者程明修老師認為，當行政機關與私法上債權人間係基於高權行為產生公法債權債務關係時，較不適合由行政機關代位該私法上債權人之權利，而使公法上債權透過類推適用之方式加諸於私法上債務人身上，給予額外之負擔。此外，學者程明修老師亦指出，針對此問題不宜透過修正行政執行法草案的 15 條之方式為之，蓋行政執行法乃行政程序之法，行政程序法上的之規定不太可能成為我們授權根據。

¹⁹⁷ 原文為：「我看今天的會議資料是說公法上債權得類推適用民法的相關規定，形式的命題看起來是這樣的。但顯然不是在這個層面上要去談他要不要類推適用，而是在談最後的執行可不可以去代位的問題，這才是最重要的問題，所以看起來是一個包裝在民法得類推適用於行政法上的實際執行的問題。我就循著這個脈絡去思考，通常我們會想說能不能類推適用，從過去的否定態度到現在我們會說性質相當的大概還是能類推適用，我希望從這個角度去想，到底這裡有沒有性質相當？要公法上債權發生的原因有非常多種，在公法上的債權發生原因中，目前在行政執行上最大宗的是以行政處分為前提，這也是為什麼我們的行政執行法跟強制執行法有兩套不同體系的重大差別，一個是這種高權行為的強制執行。如果從這個角度來看的話，我會比較傾向假設今天這個行政機關跟這個私法的債權人之間所產生的公法債權債務關係，是源自於一個高權行為而產生的公法上債權的話，它恐怕就比較不適合因為這個債權人他有一個沒有滿足的私法上的債權，我們去代位他行使，讓這個公法上的債權透過類推適用的方式加諸在私法上債務人的身上，給他額外的負擔。同時，因為剛剛主席還有其他幾位委員都提到我們行政執行法的草案，行政執行法是一個行政程序法，就如同我們在討論一般行政程序法時會說，行政程序法上的規定不太可能成為我們一般的授權根據，相同的，我認為如果要取得這樣的執行名義，或要有這樣的類推適用空間的話，不宜透過行政執行法去做類似於現行行政執行法草案第 15 條的方式，不過這是額外的問題，不是我們今天所要討論的問題，以上。」參法務部行政執行署編，同前註，頁 248。

第三目 上下隸屬關係禁止說

學者陳淑芳老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示¹⁹⁸，在公法領域直接適用民法，應係指所有法領域所共同適用的原理原則，例如誠信原則等。至於類推適用，則應限於公法上債權債務關係，而所謂公法上債權債務關係，係指國家與人民間是處於相互對等地位，例如基於行政契約或公法上不當得利所產生，於此種關係下，學說大部分認為可以類推適用民法規定。惟若國家與人民間乃上下隸屬關係，例如課處罰鍰或課稅等，則稱為公法上金錢給付義務，不稱為債權債務關係，此部分應不能類推適用民法規定。

第四目 非對等地位方不得類推適用說

學者陳愛娥老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示¹⁹⁹，針對應如何類推適用民法第 242 條之規定，學者陳愛娥老師認為，應在國家與人民雙方居於平等地位關係之前提下類推適用民法規定，亦即須法律關係在本

¹⁹⁸ 原文為：「在公法領域直接適用民法，應指所有法領域所共同適用的原理原則，例如誠信原則等。至於類推適用，則應限於公法上債權債務關係，而所謂公法上債權債務關係，係指國家與人民間是處於相互對等地位，例如基於行政契約或公法上不當得利所產生，於此種關係下，學說大部分認為可以類推適用民法規定。但如果國家與人民間是具有上下隸屬關係，例如課處罰鍰或課稅等，我們會稱為公法上金錢給付義務，不稱為債權債務關係，此部分我認為不能類推適用民法規定，因為行政處分可以作為執行名義移送各分署強制執行，於強制執行時，如果義務人對其他人有債權，即可依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 115 條以下相關規定，獲得債權滿足。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 255 至 256。

¹⁹⁹ 原文為：「準用民法第 242 條規定，亦會涉及到國家公權力的介入，因為對第三債務人提起訴訟，而第三債務人與國家並無直接的公法上金錢給付義務存在，以此角度而言，難謂對第三人之權利毫無影響，因此必須要審慎考量，此為針對第二個問題的意見。此外，剛才大家對於應如何類推適用民法第 242 條規定似乎有不同意見。我贊同陳淑芬委員的意見，應在國家與人民雙方居於平等地位之關係下去類推適用民法規定，亦即須法律關係在本質上具相似性。如果行政機關一開始以高權行為去啟動金錢給付義務的產生，不論是裁罰權或是稅捐核定權限，若之後要在此種非平等關係下類推適用原則上屬於平等關係的民法法律規範，我認為要很慎重。民法所發展出一般法律所共通的原理原則，例如誠信原則，可適用於所有法律領域。但真正的民法原則，應係指當事人處於對等關係之下的權衡考量所產生，若無此前提，則難謂符合類推適用的法理。因此，公法若要類推民法制度，公法上當事人間之關係必須要處於民法上對等地位，才能有類推適用的法理基礎。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 256。

質上具相類似性。若行政機關以高權行為產生金錢給付義務，無論是裁罰權或稅捐之核定，若之後要在此種非平等關係下類推適用原則上屬於平等關係的民法法律規範，需要採取慎重之態度。民法所發展出一般法律所共通的原理原則，例如誠信原則，可適用於所有法律領域。惟真正的民法原則，應係指當事人處於對等關係之下的權衡考量所產生，若無此前提，則難謂符合類推適用的法理。因此，公法若要類推民法制度，公法上當事人間之關係必須要處於民法上對等地位，才能有類推適用的法理基礎。

第二款 肯定得類推適用民法保全規定之見解

第一目 債權之保全說

學者江嘉琪老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示²⁰⁰，較傾向公法上債權之保全得類推民法之規定。如果從債務人可以輕易滿足債權人債權，卻怠於或故意不行使，導致債權人債權無法實現，基於民法第 242 條得代位行使，此部分公法與私法應是共通。惟有學者提到此一被保全之債權應區分係來自高權關係或是非高權關係，若從保全債權的角度觀之，重點應在於債權是否未被滿足而非該債權是基於稅捐或行政契約，因此應認為公法上債權是得類推適用民法第 242 條規定。然而，從民法第 242 條並無法導出行政機關可以作成行政處分，亦即，在法無明文的狀況下，於類推適用後，亦無作成行

²⁰⁰ 原文為：「我個人比較傾向公法上債權之保全，可以類推民法之規定。如果從債務人可以輕易滿足債權人債權，卻怠於或故意不行使，導致債權人債權無法實現，基於民法第 242 條可以代位行使，這部分我認為公法與私法是共通的。惟在類推適用「債務人怠於行使其權利，債權人為保全債權」之「債權」，剛才才有委員提到此一債權應區分來自高權關係或是非高權關係，我認為從保全債權的角度觀之，重點反而在於債權是否未被滿足而非該債權是基於欠稅或行政契約，因此我個人認為公法上債權是可以類推適用民法第 242 條規定。但從民法第 242 條無法導出行政機關可以作成行政處分，亦即在法無明文的狀況下，於類推適用後，不會有作成行政處分的空間與必要。至於若要另外立法使行政機關在必要時，對第三人作成行政處分，則是另一個問題。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 255。

政處分之空間。至於若要另外立法使行政機關在必要時，得對第三人作成行政處分，則是另一個問題。

第二目 公法債權實現說

學者詹鎮榮老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示²⁰¹，若將問題簡化為公法上債權的實現，應可贊成類推適用民法代位權之規定。基本上可分為兩層次思考，第一層次是公法上債權的成立與否，此會涉及到係以行政處分或行政契約所產生之債權，但此非本次會議之重點。重點在於當已經成立公法上金錢給付債權時，行政機關要如何實現債權？不論是民法或公法上的債權清償，都是課予人民總財產的不利益。若從此一角度觀之，是否還需要區分公法或私法屬性？公法上債權類推適用民法第 242 條規定可能會對第三債務人造成之不利益，目前可想像之例子，如民事上債權人始終不行使其民法上債權，其債務人會期待當時效完成後產生抗辯權，一旦行政機關可代位行使債權，是否會造成民事上債務人權利的侵害？如果是肯定，就需要有法律保留。但初步認為期待不行使應不致於造成對債務人權利侵害。

第三目 行政法債務關係得類推適用說

²⁰¹ 原文為：「如果將問題簡化為公法上債權的實現，我可以贊成類推適用民法代位權的規定。今天會議資料的代位權有兩種，一種是退稅請求權，另外一種是代位行使私法債權請求權，而今天要討論的是代位行使私法請求權。我的基本想法是要分兩層次思考，第一層次是公法上債權的成立與否，此當然會涉及到係以行政處分或行政契約所產生之債權，但此非本次會議要處理的重點。重點在於當已經成立公法上金錢給付債權時，行政機關要如何實現債權？不論是民法或公法上的債權清償，都是課予人民總財產的不利益。若從此一角度觀之，是否還需要區分公法或私法屬性？公法上債權類推適用民法第 242 條規定可能會對第三債務人造成之不利益，目前可想像之例子如民事上債權人一直不行使其民法上債權，其債務人會有期待當時效完成後而產生的抗辯權，一旦行政機關可代位行使債權，是否會造成民事上債務人權利的侵害？如果是肯定，就需要有法律保留。但我初步認為期待不行使應不致於造成對債務人權利侵害。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 256。

學者林錫堯老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示²⁰²，雖然行政契約已經明文化，但公法上不當得利、公法上無因管理，在德國學說上都承認可以類推適用民法。但重點仍在於須考量可否類推適用及如何類推適用等兩個層次之問題。另外，司法院大法官釋字第 474 號係有關公法上請求權消滅時效制度。此號解釋作了重要之方法論闡釋，其首先說明公法法規未規範請求權消滅時效，包括公法上的法理亦未發展出來，亦無相關公法法規可類推適用，最後才導出類推適用民法之結論。故關稅法第 48 條規定是否亦可以用相同之思考模式。

第四目 公法漏洞借鏡民法制度說

學者林三欽老師於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示²⁰³，有學者提到民法第 242 條並非一般法律原則，因此無法類推適用。惟類推適用並非指被類推之條文須為一般法律原則，而係類推後可以解決法無明文下所遇到之類似狀況。公法有很多議題均會向私法借鏡，例如抵銷、公法上不當得利

²⁰² 原文為：「我們現在要釐清的是，為何要類推適用民法？是行政法要發展自己的法理，才來類推適用民法。行政法發展行政法的債權債務關係，目的是要類推適用民法，雖然行政契約已經明文化，但公法上不當得利、公法上無因管理，在德國的教科書都承認可以類推適用民法。但重點仍在於須考量可否類推適用及如何類推適用等兩個層次的問題。另外還有一點是關稅法第 48 條規定，在大法官釋字第 474 號解釋有關公法上請求權消滅時效制度，當年大法官作了很重要的方法論的闡釋，該號解釋首先說明公法法規沒有規範請求權消滅時效，包括公法上的法理也尚未發展出來，亦無相關公法法規可類推適用，最後才導出類推適用民法之結論。所以關稅法第 48 條規定，是否也可以用相同的思考模式。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 257。

²⁰³ 原文為：「剛才委員提到民法第 242 條非一般法律原則，所以無法類推適用，惟類推適用並非指被類推的條文須為一般法律原則，而是類推後可以解決法無明文下所遇到的類似狀況。另外有提到本案如果可以適用行政執行一整套的制度，何需要用民法第 242 條來解決？我認為如果遇到債務人怠於行使其權利，難道也可用行政執行代位行使撤銷權嗎？所以當遇到行政執行也無法解決的情況下，才類推適用民法第 242 條，使移送機關先破除怠於行使權利的情況，再啟動後續的行政執行。剛才吳東都委員提到，第一層次的權利若是以行政處分之高權行為作成，可以逕行移送，但因為未經過法院審查，可能風險比較高。我承認這部分風險確實比較高，但列入考慮也不至於到完全排除的地步。至於就本次會議討論議題而言，公法有很多議題都會向私法借鏡，例如抵銷、公法上不當得利等。因此，在衡量各方利益後，如果未造成涉案各方當事人權益重大不利影響，且基於公益之考量，透過類推適用應為可行之方式。而且行使代位權，並未有擴張第三債務人之義務，亦非透過行政處分實現債權，而僅是類推適用民事法上已經成熟的制度。」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 259。

等。因此，在衡量各方利益後，若未造成各方當事人權益重大不利影響，且基於公益之考量，透過類推適用應為可行之方式。而且行使代位權，並未有擴張第三債務人之義務，亦非透過行政處分實現債權，而僅是類推適用民事法上已經成熟的制度。

第五目 公共利益維護說

李玉卿法官於法務部行政程序法研究修正小組第 174 次會議中表示²⁰⁴，有學者提到行政處分乃公權力的行使，需受到嚴格法律保留。惟應無此一問題，因為民法第 242 條係規定已經成立的債權，若須有法律保留，應係指債權成立之前之事情。至於最高法院認為，公權力之行使需有法律保留或公法上債務會受到擴張之不利益等見解，基本上應該不會存在此疑慮。例如在民事訴訟中，公法債權人獲得勝訴判決，對於第三債務人而言，其義務只有金錢給付義務，而無其他義務。另外，強制執行中有參與分配，參與分配之債權人中，亦有公法上債權人。若公法債權人可以用參與分配來滿足債權，然而卻不能行使民法第 242 條的代位權？孰重孰輕？本文肯認此見解，蓋若依最高法院見解之操作，同樣一件公法上金錢給付義務，卻會因為債權人中有私法債權人，而得由私法債權人行使代位權；反之，若僅有公法債權人則無法行使代位權。如此豈非將

²⁰⁴ 原文為：「另外，剛才有委員提到行政處分是公權力的行使，要受到嚴格法律保留，我認為不會有此一問題，因為民法第 242 條係規定已經成立的債權，若須有法律保留，應係指債權成立之前的事情。另外有關民法第 242 條規定之操作，借用今天討論的個案，公法債權人向民事法院起訴，代位行使公法債務人對第三人之債權，其訴之聲明即請求法官命第三債務人對公法上債務人給付，但由公法債權人收取，此與強制執行不同，強制執行的支付都是執行程序，不會落入間接訴權的範圍。至於最高法院擔心公權力行使要有法律保留或公法上債務會受到擴張之不利益等，基本上應該不會存在。例如在民事訴訟中，公法債權人獲得勝訴判決，對於第三債務人而言，義務會有多大？我認為只有金錢給付義務，不會有其他義務，所以我的想法與 104 年座談會決議見解不同，座談會肯定說認為公法上義務的形成要受到很嚴格的規範，但觀諸肯定說內容都是在論述裁罰，而公法上債權相當多樣，並不僅限於裁罰，也有行政契約。如果該座談會決議是討論裁罰之情形，則與今天討論案例不同，是否得以完全援用，值得懷疑。另外，強制執行中有參與分配，在這些債權人中，亦會有公法上債權人，如果公法債權人可以用參與分配來滿足債權，但卻不能行使民法第 242 條的代位權？孰重孰輕？」參法務部行政執行署編，同註 196，頁 253。

公法上金錢給付義務得否執行繫諸於義務人是否有民間債務之偶然事實，此實非維護公共利益所樂見。

第三節 案例操作

本節欲進行本論文設計案例之操作。原則上，學說上承認得藉由私法規定以填補公法上規範不足之漏洞，然而重點應在於肯認得類推適用之前提下，公法上漏洞類推適用私法仍有其限制。亦即，仍須遵守法律保留原則及比例原則等公法上規定。以下分別就代位權及撤銷權之案例種類操作如下：

第一項 代位權之案例操作

首先，相較於私法上債權有民法第 242 條之規定，關稅以外之公法上金錢給付義務，欠缺有代位權之規定，將造成公法上金錢給付義務之債權人有行使代位權必要時，產生公法上之漏洞。換言之，公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法之特別規定外，存有無法行使民法 242 條代位權之手段之漏洞。自設計案例一之事實中可知，民法針對私法債權人之代位權有明文規定，然而針對債權機關代位義務人代位行使分割請求權之案例類型，則是法無明文。又例如設計案例二中，針對債權機關代位義務人不動產經紀業者請求退還營業保證金之情形，亦是法無明文。於此對特定類似案型有明文規定，而對他項案型無明文規定之情形，可認為存在有體系違反之矛盾。又關於法律漏洞種類之判斷，從民法第 242 條之文義觀之，所謂「債權人」依其文義而言應係指私法上債權人而言，故縱將民法第 242 條之文義作最廣義之解釋，仍不能將債權機關涵蓋於債權人之文義中，因此可認為前開二項設計案例屬於公開漏洞。

再者，且依據本文第二章第一節第四項第二款針對高權性公法債權與私法債權之比較，認為二者相同點在於均具有債權保全之必要性、二者均係以財產關係作為標的且二者除有特別規定外，均立於平等關係受償，據此可認為高權性公法債權與私法債權法律上重要之點屬相同，基於平等原則，應使相同案件為相同之處理，故應肯認前開二項設計案例得以類推適用之方式填補漏洞。綜上所述，於設計案例一中，義務人怠於行使其分割不動產之權利，而債權機關無法代位義務人行使該權利，致行政執行機關無法執行義務人之財產，存有法律上漏洞。又如設計案例二中，在營業保證金等核發收取命令需要義務人提出申請之案型，債權機關無法代位義務人提出申請，此時，行政執行機關僅得核發扣押命令，無法核發收取命令，因此產生無法執行之公法漏洞。在確認上述情形屬於公法上漏洞後，基於私法債權債務關係與公法上金錢給付義務屬於行政法上債務關係，在債法規範之適用上有其共通性，可認為無顯著差異之事物本質，又代位權制度乃起因於存有債權債務關係所必然產生之相應規範，並不因屬於私法或公法上債權債務關係而有異。

其三，在確認前述公法上漏洞與應相同對待之案例類型後，在尋找類推適用之規範上，本文以為，基於與公法規範性質之相近性，宜類推適用²⁰⁵關稅法第 48 條第 4 項之規定，並依其規定準用民法第 242 條，其適用之結果將使國家得代位義務人行使義務人怠於行使之權利。蓋關稅亦屬於公法上金錢給付義務之一環，其與其他種類之公法上金錢給付義務在性質上均屬於公課，在相同事件應為相同處理之憲法平等原則之誡命下，應認為關稅與其他種類之公法上金

²⁰⁵ 實務見解上亦有認為公法上事件得類推適用民法抵銷規定者。參最高行政法院判決 109 年度判字第 228 號認為：「抵銷具有簡化債務清償與債權滿足之功能，無論公私法領域均需要此項功能。是以抵銷制度，不僅在民事法律關係上採行，也應適用於公法法律關係上。民法關於抵銷之規定，可類推適用於公法上之抵銷。就抵銷之要件，民法第 334 條第 1 項規定：「二人互負債務，而其給付種類相同，並均屆清償期者，各得以其債務，與他方之債務，互為抵銷。但依債之性質不能抵銷或依當事人之特約不得抵銷者，不在此限。」不論為人民或行政機關所為抵銷，亦不問係公法上債權相互間、或公法債權與私法債權相互間為抵銷，原則上固均有其適用。

錢給付義務具有類似性。因此，在先位思考上，應允許得類推適用關稅法 48 條第 4 項之規定。若不肯認得類推適用關稅法之結論，則在備位思考上，基於私法債權債務與行政法上債務關係之相似性，應採取得類推適用民法 242 條之結論。

在法律保留原則之思考上，公法上金錢給付義務之強制執行，雖然屬於干涉行政，然而其類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法第 242 條，並未違反法律保留原則。蓋利用類推適用之法學方法，以立法者訂定之性質相近法律修補漏洞，實乃憲法平等原則之展現，亦即，受類推之規範亦屬於行政行為所得依據之規範，故允許國家類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法第 242 條並未違反法律保留。且學說上咸認只要未創設或者加重人民之公法上金錢給付義務之負擔，應允許以類推適用補充法律漏洞，在國家行使代位權之情形，創設人民公法上金錢給付義務者，實乃債權機關所依據之法律，例如所得稅法、地方稅法、全民健康保險法以及道路交通管理處罰條例等等規範所創設，而非因允許行政執行機關行使撤銷權而有超出原先所設定人民義務之範圍。

上述之結論，亦可以解決現行行政實務遭遇比例原則違反之情形。蓋在行政執行案件中，原本得僅於財產權執行之層次執行之（即代位行使分割請求權後拍賣不動產），然而因為實務見解之侷限或屬於法制之不備，執行機關無法採用代位之手段，而將迫使執行機關採取侵害人權更嚴重之管收手段，始公法上債務人之人身自由受到侵害。換言之，原本得以限制人民財產自由即達成公法上欠費得以徵起之目的，最後卻使用侵害最為嚴重之人身自由限制以達成追繳之目的。此時，執行機關此時未能採取相同有效之較小侵害手段，導致被迫有比例原則之違反。

第二項 撤銷權之案例操作

首先，在現行法規定上，高權性公法債權之保全手段固有租稅之保全措施（例如禁止財產之移轉及設定他項權利、限制營利事業之減資或註銷登記、聲請假扣押）。自設計案例三及設計案例四之事實中可知，民法針對私法債權人之詐害債權撤銷權有明文規定，然而針對債權機關撤銷義務人詐害行為之案例類型，則是法無明文。是以，對於此特定類似案型有明文規定，而對他項案型無明文規定之情形，可認為存在有體系違反之矛盾。又關於法律漏洞種類之判斷，從民法第 244 條之文義觀之，所謂「債權人」依其文義而言應係指私法上債權人而言，故縱將民法第 244 條之文義作最廣義之解釋，仍不能將債權機關涵蓋於債權人之文義中，因此可認為前開二項設計案例屬於公開漏洞。

再者，如同本文第二章第二節第二項所述，即使是在稅捐領域，各該保全手段均有其侷限，又其最大之問題在於移送行政強制執行前，稅捐以外之各項高權性公法債權並無保全手段可資因應。申言之，在高權性公法債權之保全及私法債權保全之比較上，高權性公法債權之保全之手段多半著重於所有權移轉前之公法上債務人之財產之保全。反之，在私法債權債務之情形，則著重於財產權移轉後，是否得撤銷其財產權移轉法律行為之問題上。因此，在公法上金錢給付義務上，僅有關稅債權撤銷權手段，其餘高權性公法債權僅能於事後行政執行階段透過執行方式為之，屬於公法上之漏洞。

其三，在公法上金錢給付義務人為脫免義務之履行而移轉其責任財產之案例類型，國家欠缺有民法 244 條撤銷權之手段可以行使，導致義務人已移轉其責任財產後，不得以撤銷詐害公法上債權行為之途徑。在確認上述情形屬於公法上漏洞後，基於私法債權債務關係與公法上金錢給付義務屬於行政法上債務關係，在債法規範之適用上有其共通性，可認為無顯著差異之事物本質，又撤

銷權制度乃起因於存有債權債務關係所必然產生之相應規範，並不因屬於私法或公法上債權債務關係而有異。其四，在確認前述公法上漏洞與應相同對待之案例類型後，在尋找類推適用之規範上，本文以為，基於與公法規範性質之相近性，宜類推適用關稅法第 48 條第 4 項之規定，並依其規定準用民法第 244 條，其適用之結果將使國家得撤銷義務人之詐害債權行為。蓋關稅亦屬於公法上金錢給付義務之一環，其與其他種類之公法上金錢給付義務在性質上均屬於公課，在相同事件應為相同處理之憲法平等原則之誡命下，應認為關稅與其他種類之公法上金錢給付義務具有類似性。因此，在先位思考上，應允許得類推適用關稅法 48 條第 4 項之規定。若不肯認得類推適用關稅法之結論，則在備位思考上，基於私法債權債務與行政法上債務關係之相似性，應採取得類推適用民法 244 條之結論。

在法律保留原則之思考上，公法上金錢給付義務之強制執行，雖然屬於干涉行政，然而其類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法第 244 條，並未違反法律保留原則。蓋利用類推適用之法學方法，以立法者訂定之性質相近法律修補漏洞，實乃憲法平等原則之展現，亦即，受類推之規範亦屬於行政行為所得依據之規範，故允許國家類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法第 244 條並未違反法律保留。且學說上咸認只要未創設或者加重人民之公法上金錢給付義務之負擔，應允許以類推適用補充法律漏洞，在國家行使撤銷權之情形，創設人民公法上金錢給付義務者，實乃債權機關所依據之法律，例如所得稅法、地方稅法、全民健康保險法以及道路交通管理處罰條例等等規範所創設，而非因允許行政執行機關行使撤銷權而有超出原先所設定人民義務之範圍。最後，在比例原則之思考上，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，於惡意移轉其責任財產之情形，將導致行政執行各分屬發動管收手段之結果。然而，依據行政執行法第 19 條第 3 項前段之規定，管收期間原則上以 3 個月為上限。縱使依據同條項後段再行管收，最常亦以 6 個月為上限。另依據行政執行法第 19 條 4 項，義務

人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除。是以，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，寧願進入管收所至多 6 個月，此時，行政機關則處於執行手段真空之狀況，任由義務人惡意脫產滯欠大筆款項。管收作為人身自由侵害手段，對人民自由權益侵害甚鉅，然而，縱使已經採取如此強烈之手段，亦常使行政執行機關所欲達成之目的（追繳義務人欠費）落空，自難通過目的性之檢驗。



第四章 法院實務見解之整理

在上一章節肯認本論文之設計案例得類推適用關稅法或民法保全之規定後，本章從學說之討論上回歸現行判決實務，整理各級法院對此問題採取之立場為何。本章首先蒐集相關判決並以肯定或否定類推適用之立場作為區分，並於本章第三節中，總結各級法院之見解以及下級審法院是否有不同於上級審之見解及其理由為何，以下詳述之。

第一節 否定得類推適用民法保全規定之見解

第一項 撤銷權相關判決

第一款 最高法院 72 年台上字第 3471 號判決

最高法院 72 年台上字第 3471 號判決認為：「惟查被上訴人依海關緝私條例第三十六條第一項科處之罰鍰，係基於公法關係，並非私法上債務關係，雖依同條例第五十一條規定得移送法院強制執行，並得依同條例第四十九條之二聲請法院免供擔保為假扣押或假處分，然究不能因移送執行或得聲請假扣押假處分而謂原屬公法上之義務因而變更為私法上之債務，而民法第二百四十四條第一項所規定之撤銷權，及同法第二百四十二條規定之代位權，均係基於私法上之債權始得行使之。」本號判決明確指出，罰鍰係基於公法關係而非私上債務關係，故稅捐機關不得行使民法第 244 條之撤銷權及民法第 244 條之代位權，亦即，明確採取否定說之立場。因此結論上，法院認為上訴人走私物品進口，

經被上訴人科處罰鍰確定後，將系爭房地以贈與為原因移轉登記與他人，因非被上訴人之私法上債權受到損害，故無行使前開民法上債權人撤銷權之餘地。

第二款 最高法院 79 年度台上字第 635 號裁判

最高法院 79 年度台上字第 635 號裁判之內容謂：「惟按民事訴訟乃國家司法機關以解決當事人間關於私法上爭執為目的，所施行之程序。公法人或政府機關與人民間發生私法上爭執時，固得為民事訴訟之當事人，進行訴訟，以求解決。若公法人或政府機關為確定公法上權利，依民事訴訟程序請求救濟，即與民事訴訟以解決當事人間關於私法上爭執之意旨不符，自非法之所許。民法第二百四十四條之撤銷權，乃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，故撤銷權人應為私法上之債權人。上訴人為課徵人民稅捐之稽徵機關，並非納稅義務人之私法上債權人，自無由行使民法第二百四十四條規定之撤銷權。上訴論旨，聲明廢棄原判決，不能認為有理由。」本號判決指出，公法人或政府機關與人民發生私法上爭執時，雖得為民事訴訟之當事人，然而民法第 244 條撤銷權之規定係著重於回復債務人之責任財產，故主體應限於私法上之債權人，據此可認本號判決係採否定說。

第三款 最高法院 93 年度台上字第 1518 號裁判

最高法院 93 年度台上字第 1518 號裁判之內容謂：「稅捐稽徵機關得核課人民應納稅款，納稅義務人逾期未納，得移送法院強制執行，或實施假扣押以保全稅款之繳納，無非為稅法所規定之稽徵程序，並不因此而使人民在公法上之納稅義務，變更為私法上之債務。且民法第二百四十二條規定之代位權、第二百四十四條規定之撤銷權，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，無非為公法上課徵稅款之公法權利，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。」本號判決認為民法第 242 條及第 244 條均為保全私法上債權而設，只有私法上之債權人始得行使，換言之，法院明白界定得依民法規定行使代位權及撤銷權者，僅限於私法上債權人，公法上債權人則不得行使之。

第四款 最高法院 103 年度台上字第 586 號判決

最高法院 103 年度台上字第 586 號判決認為：「按民法第二百四十四條規定之撤銷權，係為回復債務人之責任財產，以保全債權人在「私法上之債權」而設。課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，納稅義務人未繳納之稅捐，屬於公權之範疇，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法債權而設之規定（參看本院六十二年台上字第二號判例意旨）。故就公法上稅捐債權之行使或保全，自無由適用該條規定而行使撤銷權之餘地，此與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者，未盡相同，且不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第二百四十四條規定之問題。又營業稅、營利事業所得稅之徵收，稅捐稽徵法固未定有得行使撤銷權之明文，或如九十三年五月五日修正之關稅法於第四十八條第四項設有：「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」規定，而稅捐稽徵法第二條但書復明定該法所稱之稅捐不包括關稅在內。此從「確保稅捐債權實現及增加國家財政收入」之同一規範目的而言，或屬「法律上的漏洞」；另由稅捐稽徵法於關稅法修正前、後，已就法定之國、省（市）及縣（市）稅捐之徵收，特於第二十四條、第二十五條，設有可循行政程序限制不得為財產移轉或設定他項權利、限制營利事業減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境、提前開徵等保全之規範以觀，或僅為「立法政策抉擇」之考量。惟租稅債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其

稅捐公債權，對納稅義務人逕行執行，本應受較嚴格之拘束，且在法治國原則及民主原則下，凡涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有「法律」之規定或「法律」明確授權之依據，俾人民之基本權獲得應有之保障；復以民法第二百四十四條所定之撤銷權乃在撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為，係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，稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利（憲法第十五條、民法第二百九十四條第一項前段及第七百六十五條規定），並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，甚至造成訟累，有害於人民得保有安定生活秩序及契約自由（司法院釋字第五八〇號解釋意旨）之權利，依憲法第二十二條、第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定，更應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依「類推適用」或「目的性之擴張」所得補充，以維法治國家權力分立之體制，並免造成法秩序之紊亂。因此，營業稅、營利事業所得稅之徵收，在租稅法未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，無論係「法律上的漏洞」或「立法政策抉擇」，本諸上揭旨趣，皆非「法官造法（司法造法或從事法之續造）」所允許之範圍，自不得逕行「類推適用」民法第二百四十四條，或關稅法第四十八條第四項之規定，對納稅義務人及第三人行使撤銷權，初與公、私法債權不可差別待遇，而應予平等視或公共利益無涉。乃原審見未及此，徒以公法上債權與私法上債權同有保全必要，公法漏未如民法為撤銷權之規定，應係立法疏漏，依舉重明輕之法理，應得「類推適用」民法第二百四十四條規定等由，即就上開備位聲明部分逕為上訴人敗訴之判決，自有可議。上訴論旨，執以指摘原判決不利於己部分為不當，求予廢棄，非無理由，應由本院本於原審上開所確定之事實，將此部分廢棄自為判決，改判駁回被上訴人該部分在第二審之上訴，以資適法。」本

判決實為實務上否定見解中說理最為詳盡者，且為多數下級審法院所引用，例如臺灣高等法院臺中分院 107 年重上字第 218 號民事判決。本判決首先基於稅捐債權乃是行政權作用之原因，且因政府機關非納稅義務人在私法上之債權人，而否定國家行使民法上撤銷權之可能性。其論證之理由整理如下：（1）課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，其本質與私法債權不同。與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者不相同。故不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 244 條規定之問題。（2）稅捐稽徵法未定有得行使撤銷權之明文，亦未有如 93 年 5 月 5 日修正之關稅法於第 48 條第 4 項設有：「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」之規定，又稅捐稽徵法第二條但書復明定該法所稱之稅捐不包括關稅在內，此或屬「法律上的漏洞」；另外，稅捐稽徵法於關稅法修正前、後，就稅捐之徵收特於第 24 條、第 25 條，設有如不得為財產移轉或設定他項權利、限制營利事業減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境、提前開徵等保全之規範觀之，亦有可能為「立法政策抉擇」之考量。（3）在法治國原則及民主原則下，凡限制人民權利之行使者，均應有「法律」之規定或「法律」明確授權之依據。而民法第 244 條所定之撤銷權乃在撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為，對於已成立之法律關係加以破壞，對現有秩序影響極大。稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利，並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依「類推適用」或「目的性之擴張」所得補充。基於上述理由，本判決認為營業稅、營利事業所得稅之徵收，在租稅法未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，皆非法官造法所允許之範圍，因而不得逕行類推適用民法第 244 條，或關稅法第 48 條第 4 項之規定行使撤銷權。

第五款 臺灣臺南地方法院 96 年重訴字第 262 號民事判決

臺灣臺南地方法院 96 年重訴字第 262 號民事判決認為：「民法第 242 條規定之代位權、第 244 條規定之撤銷權，均為保全私法上債權而設，惟私法上之債權人始得行使，稅捐稽徵機關所受侵害者，無非為公法上課徵稅款之公法權利，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，此有最高法院 93 年度台上字第 1518 號民事判決可資參照。而最高法院 72 年度台上字第 3471 號民事判決亦同此見解認：被上訴人依海關緝私條例第 36 條第 1 項科處之罰鍰，係基於公法關係，並非私法上債務關係，雖依同條例第 51 條規定得移送法院強制執行，並得依同條例第 49 條之 2 聲請法院免供擔保為假扣押或假處分，然究不能因移送執行或得聲請假扣押假處分，而謂原屬公法上之義務因而變更為私法上之債務，而民法第 242 條第 1 項所規定之撤銷權，及同法第 242 條規定之代位權，均係基於私法上之債權始得行使之，本件上訴人張甲走私物品進口，經被上訴人科處罰鍰確定後，將系爭房地以贈與為原因移轉登記與張乙，依據前開說明，既非被上訴人之私法上債權受到損害，要無行使前開民法上債權人撤銷權及代位權之餘地。末學者對於民法第 242 條代位權之主體，亦認為民法第 242 條之代位權人應為私法上之債權人，故如稅捐稽徵機關，基於公法上關係，課徵稅捐時，不得代位行使納稅義務人之權利。（參見孫森焱著民法債篇總論第 443 頁）。」本號判決屬於下級審法院中說理詳盡者，其認為罰鍰屬於公法關係，並非私法上債務關係，無行使前開民法上債權人撤銷權及代位權之餘地。且本判決亦引用學說之見，指出學說上亦有認為民法第 242 條之代位權人應為私法上之債權人，故如稅捐稽徵機關，基於公法上關係課徵稅捐時，不得代位行使納稅義務人之權利。上述之論述，亦可見於臺灣臺南地方法院 96 年重訴字第 262 號民事判決。

第六款 臺灣高雄地方法院 96 年訴字第 1767 號民事判決

臺灣高雄地方法院 96 年訴字第 1767 號民事判決認為：「是本件爭點為：原告得否以其主張之上開事由，行使民法上債權人撤銷權及代位權。六、按納稅義務人繳納稅捐之義務，乃公法上之法律關係，並非私法上之關係，稅捐稽徵機關得核課人民應納稅款，納稅義務人逾期未納，得移送法院強制執行，或實施假扣押以保全稅款之繳納，無非為稅法所規定之稽徵程序，並不因此而使人民在公法上之納稅義務，變更為私法上之債務；且民法第 242 條規定之代位權、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，無非為公法上課徵稅款之公法權利，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（最高法院 72 年度台上字第 3471 號、79 年度台上字第 635 號、91 年度台上字第 1452 號、93 年度台上字第 1518 號判決意旨參照）。……。七、經查，本件原告雖主張其對被告丙○○有系爭債權，即被告丙○○尚積欠營業稅及相關罰鍰，故欲撤銷被告丙○○、戊○○間所為之無償贈與及移轉登記行為，並欲代位被告丙○○對被告戊○○之請求權云云，惟原告係課徵人民稅捐之稽徵機關，稅捐稽徵機關核課人民應納稅款及相關罰鍰，乃係國家基於統治權行使公法上權利之單方行政行為，非行政機關立於私法主體地位所從事私法上契約行為，縱被告丙○○有欠稅及相關罰鍰之事實，原告對被告丙○○取得者，無非為公法上課徵稅款之公法權利，並非私法上之債權，依上開說明，原告自無行使民法第 244 條第 1 項撤銷權、第 242 條代位權規定之餘地，主張為不可採。原告以其對被告丙○○有系爭公法債權，請求撤銷被告二人間之無償贈與及移轉登記行為，並代位被告丙○○對被告戊○○之返還價金請求權云云，因原告並非被告丙○○私法上之債權人，且原告與被告丙○○間並無私法上債權債務關係，原告自無由行使民法第 244 條第 1 項撤銷權及同法第 242 條代位權。從

而，原告執前揭事由提起本件之訴，請求撤銷被告二人間之債權行為及物權行為，並代位被告丙○○對被告戊○○主張權利，即屬無據，不應准許，自應駁回其訴。」本號判決首先明確點出本案涉及之爭點在於，原告（財政部臺灣省北區國稅局桃園縣分局）得否行使民法上債權人之撤銷權及代位權。並依據最高法院 72 年度台上字第 3471 號、最高法院 79 年度台上字第 635 號、最高法院 91 年度台上字第 1452 號以及最高法院 93 年度台上字第 1518 號等判決意旨，否準原告撤銷被告之債權行為及物權行為之請求。上述論理基礎及判決結果亦可見於臺灣高雄地方法院 96 年訴字第 1767 號民事判決。

第七款 臺灣臺中地方法院 95 年訴字第 1833 號民事判決

臺灣臺中地方法院 95 年訴字第 1833 號民事判決認為：「民法第 244 條之撤銷權，乃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，故撤銷權人應為私法上之債權人。課徵人民稅捐之稽徵機關，並非納稅義務人之私法上債權人，自無由行使民法第 244 條規定之撤銷權（最高法院 79 年台上字第 635 號、91 年台上字第 1452 號、93 年台上字第 1518 號判決意旨參照）。經查，本件原告雖主張被告尚積欠稅款，欲撤銷被告所為之無償贈與及移轉登記行為云云，惟原告係課徵人民稅捐之稽徵機關，縱被告有欠稅之事實，稅捐稽徵機關所受侵害者，無非為公法上課徵稅款之公法權利，並非私法上之債權，故原告顯非被告丁○○之私法上債權人，依上開說明，自無行使民法第 244 條第 1 項撤銷權規定之餘地。」本號判決認為稅款之課徵，並非私法上之債權，無行使民法第 244 條第 1 項撤銷權規定之餘地。此見解亦可見於臺灣高雄地方法院 95 年重訴字第 51 號民事判決認為：「(二)關於原告主張詐害撤銷有無理由：1. 次按民法第 244 條之撤銷權，以回復債務人之責任財產，保全債權人債權之受清償為目的，故撤銷權人應為私法上之債權人，課徵人民稅捐之稽徵機關，並非納稅義務人之私法上債權人，無由行使民法第 244 條規定之撤銷權，

此有最高法院 79 年度台上字第 635 號判決意旨可資參照。而本件原告為課徵人民之稅捐稽徵機關，非被告丁○○私法上債權人，依民法第 244 條之規定主張詐害撤銷，尚有誤解。」

第二項 代位權相關判決

第一款 最高法院 91 年台上字第 1452 號判決

最高法院 91 年台上字第 1452 號判決認為：「按民法第二百四十二條之代位權，係債權人為保全其債權之目的，由債權人以自己之名義，代行債務人權利之權利。是代行者與被代行者之間，須具有債權債務關係之存在，即須基於私法上之債權，始得行使之，否則即無行使代位權之可言。」本號最高法院判決明白指出，民法 242 條之法律關係中，其代行者與被代行者間，需要基於私法上之債權債務關係方得代位，明白採取否定說之見解。此一最高法院之見解亦經多號下級審法院所引用，且不僅是對代位權採否定說之判決有引用，針對撤銷權採否定說之判決亦引用之，例如撤銷權判決否定說中所提及之臺中地方法院 95 年訴字第 1833 號判決。因此可以觀察出，對代位權採取否定說之最高法院見解其影響力亦擴張至債權機關欲主張撤銷權之案例中。

第二款 臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號

按臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號所討論之法律問題涉及，某市政府對人民甲有公法上之罰鍰債權。該行政裁罰之處罰依據之行政法規、行政罰法或行政執行法未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文。經查，甲名下尚有與其他遺產繼承人共同共有之不動產存在，尚未

分割，故該某市政府主張因甲未行使該分割公司共有遺產之權利，致使其無法對於甲之上開不動產為行政強制執行為由，而依民法第 1164 條規定及代位法律關係訴請法院准予裁判分割上開遺產，則該某市政府得否依民法第 242 條規定代位甲訴請法院分割遺產？針對此一法律問題，討論意見共列有甲乙兩說：

「一、甲說：否定說，公法上之債權，無民法第 242 條規定之適用或類推適用。（一）按「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。」民法第 242 條本文固有明文，然民法第 242 條代位權規定及同法第 244 條撤銷權規定，均係為維護債務人之責任財產，以保全債權人在「私法上之債權」而設，唯私法上之債權人始得行使，自無許行政機關因公法上之債權行使民法上債權人撤銷權及代位權之餘地。（二）再參酌最高法院 103 年度台上字第 586 號、79 年度台上字第 635 號、72 年度台上字第 3471 號、93 年度台上字第 1518 號、91 年度台上字第 1452 號等判決意旨，可推知：1、裁罰人民罰鍰之行政機關，乃基於行政權之作用向人民課罰，受罰人未繳納之罰鍰，屬於公權之範疇，該機關並非受罰人在私法上之債權人，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法債權而設之規定。故就公法上罰鍰債權之行使或保全，自無由適用民法第 242 條、第 244 條規定而行使代位權或撤銷權之餘地，此與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者，未盡相同，且不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 242 條、第 244 條規定之問題。2、又行政罰法或行政執行法就罰鍰之追繳，均未定有得行使代位權或撤銷權之明文，或如關稅法於第 48 條第 4 項設有「民法第 242 條至第 244 條規定，於關稅之徵收準用之」規定，此從「確保罰鍰債權實現、增加國家財政收入、貫徹行政處罰規定」之目的而言，或屬「法律上的漏洞」；另由行政執行法關於公法上金錢給付義務人有履行義務之可能而怠於履行，設有諸多之直接強制及間接強制手段（行政執行法第 17 至 24 條規定參照），以迫使義務人履

行，惟未設有行使代位權或撤銷權之明文規定或準用規定，由此以觀，或僅為「立法政策抉擇」之考量。惟罰鍰債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其罰鍰公債權，對受罰人逕行執行，本應受較嚴格之拘束，且在法治國原則及民主原則下，凡涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有「法律」之規定或「法律」明確授權之依據，俾人民之基本權獲得應有之保障。3、復以民法第 242 條、第 244 條所定代位權，撤銷權之行使，乃對於債務人與第三人就財產所成立之法律關係，加以變動，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，行政機關行使代位權或撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利（憲法第 15 條、民法第 294 條第 1 項前段及第 765 條規定參照），並使未欠罰鍰之第三人正常交易活動無端受到妨礙，甚至造成訟累，有害於人民得保有安定生活秩序及契約自由（司法院釋字第 580 號解釋意旨參照）之權利，依憲法第 22 條、第 23 條及中央法規標準法第 5 條第 2 款規定，更應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依「類推適用」或「目的性之擴張」所得補充，以維法治國家權力分立之體制，並免造成法秩序之紊亂。4、因此，罰鍰之追繳，在處罰依據之行政法規、行政罰法或行政執行法未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，無論係「法律上的漏洞」或「立法政策抉擇」，本諸上揭旨趣，皆非「法官造法（司法造法或從事法之續造）」所允許之範圍，自不得逕行「類推適用」民法第 242 條、第 244 條，或關稅法第 48 條第 4 項之規定，對受罰人及第三人行使代位權、撤銷權，初與公、私法債權不可差別待遇，而應予平等同視或公共利益無涉。（三）是依前揭說明，本件○○市政府對甲所持有的是公法上之罰鍰債權，並非私法上債權，則在其處罰依據之相關罰法或行政罰法、行政執行法均未設有準用民法保全債權規定或其他相類規定之情形下，即無適用、準用或類推適用民法第 242 條規定之餘地。乙說：肯定說，公法上之債

權，有民法第 242 條規定之適用或類推適用。（一）按公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用於公法關係（最高行政法院 52 年判字第 345 號判例參照），而其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，亦應得類推適用私法上之規定。次參林錫堯著「行政法要義」第 125 頁：「行政法上債權債務關係之內容，應依行政法規定。如果欠缺行政法法規，在法律關係特性相容之範圍內，應類推適用民法債編有關規定。」以及陳敏著「行政法總論」第 44 頁：「對特定事項，行政法內並無可資依據之規定，而又無法以公法規定填補其缺漏時，則可比照適用法律評價上相似之私法規定，亦即類推適用私法之規定。」（二）公法上債權與私法上債權同樣有保全之必要，且公法上債權如稅捐債權，具有強烈公益性質，為確保稅捐債權之實現，以獲得國家財政收入，稅捐稽徵法第 34 條、第 25 條更設有稅捐保全之特別規定，惟就欠稅人怠於行使權利及為減少財產之詐害行為之情形應如何保全稅捐債權，則漏未規定，此項疏漏，基於稅捐債權特予保障之上述稅捐保全規定之意旨。似難謂立法者有意排除稅捐債權人之代位權與撤銷權，故於此情形，依舉輕明重之法理，於有公益性質之稅捐債權關係，應可類推適用民法第 242 條及第 244 條之規定，准予稅捐債權人行使債權人代位權及撤銷權，以保全稅捐債權（陳清秀著「稅捐債權人可否行使債權人代位權及撤銷權」第 15 頁以下參照）。（三）「為保障公法上債權，並維護公益，提案情形於陳請法務部處理獲致結論前，暫採肯定說，即依同一之法理，公法債權人得依民法第 242 條及第 244 條之規定行使代位權及撤銷權（法務部行政執行署及業務諮詢委員會 92 年 9 月 5 日第 40 次會議決議參照）。」；另於法務部行政執行法研究修正小組 92 年 9 月 12 日第 27 次會議，出席之楊與齡、曾華松、蕭亨國、劉宗德、陳敏、藍獻林、康炎村、游能淵等多位委員亦均持行政機關為保全公法上金錢給付債權，得代表國家行使代位權、詐害行為撤銷權之見解（法務部行政執行署行執一字第 093600034 號函參照）。（四）此外，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 號審查意見及研討結果亦認：「甲因非法僱用不具醫師資格人員在其所開設之診所看診，遭健保局停止其健保看診資格，並裁處罰鍰確定，嗣甲經通知而拒不繳納，健保局遂將全案移送行政執行署強制執行，行政執行署通知甲到案繳納罰鍰，甲到案表明現經濟能力無力繳納，然隨即將其所有不動產無償贈與乙，以規避強制執行，健保局以甲、乙為共同被告，依民法第 244 條第 1 項規定起訴請求撤銷甲、乙間之無償贈與行為，並塗銷不動產所有權之移轉登記，為有理由。」；又民法第 242 條及第 244 條規定均為保全債權人之債權而設，是依同一之法理，上開見解於民法第 242 條之情形亦應有其適用。（五）況本件情形，甲名下財產係屬因繼承而與他人共同共有之財產，而共同共有人對於共同共有物並無所謂之應有部分，且應繼分係各繼承人對於遺產之一切權利義務所得繼承之比例，並非對於個別遺產之權利比例。則因繼承人於遺產分割析算完畢前，對特定物之共同共有權利，尚無法自一切權利義務共同之遺產單獨抽離而為執行標的，故應俟辦妥遺產分割後，始得進行拍賣。此時執行法院應命債權人補正繼承人已辦妥遺產分割之資料或命債權人代位提起分割遺產訴訟，俟共同共有關係消滅後，再對債務人所分得部分（單獨所有或分別共有）執行。故於債務人甲怠於行使遺產分割請求權之狀態下，若僅因其為公法債權即排除債權人得適用或類推適用民法第 242 條代位行使民法第 1164 條訴請裁判分割遺產，亦將使公法性質之債權人於查封其債務人之遺產應繼分後，陷於無從實際變價取償之窘境。（六）依上所述，公法債權人為保全公法上金錢給付債權，得適用或類推適用民法第 242 條及第 244 條之規定行使代位權及撤銷權。準此，○○市政府以其為保全對甲之公法上債權為由，依民法第 242 條規定代位甲向法院訴請分割甲名下與其他遺產繼承人共同共有之遺產，為有理由。」最後本號法律座談會民事類提案之審查意見：採甲說即否定說。

第三款 臺灣高等法院 104 年上易字第 521 號民事判決

臺灣高等法院 104 年上易字第 521 號民事判決認為：「按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，民法第 242 條本文固定有明文。是債權人為保全其債權之目的，由債權人以自己之名義，代行債務人之權利，須具有私法上之債權債務關係，始得行使代位權。而行政機關處罰鍰，係基於公法關係，並非私法上債權債務關係，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法債權所設之規定（最高法院 62 年台上字第 2 號判例、72 年度台上字第 3471 號判決、91 年度台上字第 1452 號判決、93 年度台上字第 1518 號判決、103 年度台上字第 586 號判決意旨參照）。又類推適用係就法律未規定之事項，比附援引與其性質相類似之規定，加以適用，為基於平等原則以填補法律漏洞方法。所謂法律漏洞，仍指違反法律規範計畫的不完整性，法律所未規定者，並非當然構成漏洞，端視其是否違反法律規範計畫或立法者是否有意沉默而定。倘法律無漏洞，自不生類推適用而補充的問題。查行政罰鍰係人民違反行政上義務，經行政機關課予給付一定金錢之行政處分，在實現該公法上債權，本應受較嚴格之拘束，且在法治國原則及民主原則下，凡涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有法律明確授權依據。行政機關為滿足公法上債權，行使民法第 242 條規定代位債務人對第三人之權利，介入私法之權利義務關係，破壞人民保有安定生活秩序之權利，紊亂原法秩序並造成訟累，依憲法第 22 條、第 23 條及中央法規標準法第 5 條第 2 款規定，應由立法機關衡酌實現公法債權有無介入私法領域之必要性，循立法程序以法律明定之，觀諸關稅法第 48 條第 4 項關於準用民法第 242 條至第 244 條之規定，即為立法之明例，適足以說明係立法政策之抉擇，並非法律規範計畫有不完整所生之漏洞，自無類推適用予以補充解釋之餘地。是上訴人主張其對黃坤成具有公法上之罰

緩債權，適用或類推適用民法第 242 條之規定，代位黃坤成請求被上訴人公司共有之系爭土地應依附表 2 所示應繼分比例分割登記為分別共有云云，即屬無據，不應准許。」本號判決中，法院首先指出法律所未規定者，並不當然構成漏洞，須視其是否違反法律規範計畫或立法者是否有意沉默而定，亦即，法律所未規定有可能是立法者之立法政策選擇而非單純之法律漏洞。再者，本號判決明確點出罰緩債權中國家是否得行使代位權涉及法律保留原則之檢討。且其指出行政罰緩係人民違反行政上義務，經行政機關課予給付一定金錢之行政處分，在實現該公法上債權時，涉及人民基本權利之限制，應有法律明確授權依據。最後舉出關稅法第 48 條第 4 項作為反證，認為既然立法者係有意使關稅與其他公法上金錢給付義務做出區隔，而非單純之法律漏洞，故無類推適用之問題。

第四款 臺灣雲林地方法院 107 年重訴更一字第 2 號民事判決

臺灣雲林地方法院 107 年重訴更一字第 2 號民事判決認為：「惟民法第 242 條規定之代位權，係為保全債權人在「私法上之債權」而設。而課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，納稅義務人未繳納之稅捐，屬於公權之範疇，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法上債權而設之規定（最高法院 62 年台上字第 2 號民事判例、同院 75 年台抗字第 322 號民事判例要旨、同院 63 年度第 2 次民庭庭推總會決議意旨參照）。故就公法上稅捐債權之行使或保全，自無由適用該條規定而行使代位權之餘地，此與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者，未盡相同，且不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 242 條規定之問題。」由此號判決可以看出，下級審法院亦有遵循最高法院 62 年台上字第 2 號民事判例、最高法院 75 年台抗字第 322 號民事判例要旨以及

最高法院院 63 年度第 2 次民庭庭推總會決議之見解，認為公法上稅捐債權之行使或保全，不適用民法 242 條規定而行使代位權之規定，且亦不生類推適用民法第 242 條規定之問題。

第三項 否定說實務見解之立場與論述整理

第一款 最高法院傾向採取否定說立場

最高法院早在 72 年台上字第 3471 號判決即認為，罰鍰係基於公法關係而非私上債務關係，故稅捐機關不得行使民法第 244 條之撤銷權及民法第 244 條之代位權，亦即，明確採取否定說之立場。此其後之最高法院 79 年度台上字第 635 號裁判以及最高法院 93 年度台上字第 1518 號裁判均採取相同之立場。且於最高法院 103 年度台上字第 586 號判決中，做出否定說詳盡之論理，使本號判決成為否定說之指標性判決。而因最高法院之判決具有拘束下級審法院之效力，因此可以總結實務上係採取否定說之立場。高等法院並於臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號作成否定之結論。

第二款 最高法院否定見解之論述理由

第一目 民法保全規定係專為私法債權人而設

民法第 244 條規定之撤銷權僅私法上債權人得主張之。蓋此規定係為回復債務人之責任財產，以保全債權人在「私法上之債權」而設。惟課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，其本質與私法債權不同。與私法上所表現於一般法律思想之誠信

原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者不相同。故不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 244 條規定之問題。

第二目 此為立法政策抉擇而非法律上漏洞

稅捐稽徵法未定有得行使撤銷權之明文，亦未有如 93 年 5 月 5 日修正之關稅法於第 48 條第 4 項設有：「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」之規定，又稅捐稽徵法第 2 條但書復明定該法所稱之稅捐不包括關稅在內，於此似有「法律上的漏洞」；然而，稅捐稽徵法於關稅法修正前、後，就稅捐之徵收特於第 24 條、第 25 條，設有如不得為財產移轉或設定他項權利、限制營利事業減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境、提前開徵等保全之規範觀之，因此可視為「立法政策抉擇」之考量。因此，在相關法規未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，皆非法官造法所允許之範圍，因而不得逕行類推適用民法第 244 條，或關稅法第 48 條第 4 項之規定行使撤銷權。

第三目 法律保留原則之貫徹

相較於私法上債權，租稅債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其稅捐公債權，對納稅義務人逕行執行，應受較嚴格之拘束。在法治國原則及民主國原則下，涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有法律或授權之規定或授權明確之法規命令作為之依據，使人民之基本權獲得保障。

第四目 保護第三人正常之交易安全

民法第 244 條所定之撤銷權係撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為。破壞已成立之法律關係，對現有秩序影響極大。稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利，並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依類推適用或目的性之擴張所得補充。

第五目 國家有較多之直接強制及間接強制手段

按臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號之甲說中認為：「另由行政執行法關於公法上金錢給付義務人有履行義務之可能而怠於履行，設有諸多之直接強制及間接強制手段（行政執行法第 17 至 24 條規定參照），以迫使義務人履行，惟未設有行使代位權或撤銷權之明文規定或準用規定，……。」就此段論述之文義觀之，法院似認為因為國家比私法債權人多了行政執行法第 17 至 24 條例如限制出境及拘提管收之手段等等直接強制及間接強制手段，因此推論立法者未定有準用代位權及撤銷權之規定乃立法政策抉擇。然而，本文以為，此部分之論述似將保全手段與行政執行手段混為一談。蓋所謂民法第 242 條及第 244 條之代位權及撤銷權，乃實體法上之保全手段之規範。反之，行政執行法上之管收，其性質實乃事後之執行手段，而非事前之保全手段。

第二節 肯定得類推適用民法保全規定之見解

第一項 撤銷權相關判決

第一款 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

臺灣高等法院暨所屬法院 97 年法律座談會民事類提案第 10 號審查意見其研討結果認為：「甲因非法僱用不具醫師資格人員在其所開設之診所看診，遭健保局停止其健保看診資格，並裁處罰鍰確定，嗣甲經通知而拒不繳納，健保局遂將全案移送行政執行署強制執行，行政執行署通知甲到案繳納罰鍰，甲到案表明現經濟能力無力繳納，然隨即將其所有不動產無償贈與乙，以規避強制執行，健保局以甲、乙為共同被告，依民法第 244 條第 1 項規定起訴請求撤銷甲、乙間之無償贈與行為，並塗銷不動產所有權之移轉登記，為有理由。」本件公法上金錢給付義務之產生，係因健保局開出罰單而生。又本號臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會民事類提案，其審查意見及研究結果認為健保局之公法上之罰鍰債權，得行使民法第 244 條之撤銷權。詳言之，該號審查意見並未區分債權之債權主體為國家或私人，一律認為得行使民法上保全之規定。亦即，國家之債權保全亦有民法保全規定之適用。故可認為本號審查意見及研討結果採肯定說。

第二款 臺灣臺中地方法院 103 年醫字第 19 號民事判決

臺灣臺中地方法院 103 年醫字第 19 號民事判決認為：「又公法與私法雖各有其特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應可

適用於公法關係（行政法院 52 年判字第 345 號判例意旨參照），而其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，亦應得類推適用私法上之規定。是關於民法第 244 條之撤銷權，雖非表現一般法律思想或公私法之共通法理，無法直接適用於公法上。然公法上之債權與私法上之債權同樣有保全之必要，且公法上之債權通常具有強烈之公益性質，較之私法更有保全之必要，私法上之債權既於民法第 244 條規定設有保全之規定，而公法上之債權漏未為相同之規定，應係立法上之疏漏，依舉重明輕之法理，應允得類推適用上開民法之規定，否則任由私人於負有公法上之金錢給付義務時，以無償或有償之詐害行為損害國家之公法上債權，而國家對之無任何規定得以保障其債權，除使國家此公法上債權受損害，間接亦有害人民負擔義務之公平性（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 號結論參照）。故公法上債權之行使，亦得類推適用民法第 244 條規定請求撤銷債務人之詐害行為。又民法第 242 條與民法第 244 條同為債權人保全債務人責任財產之方法，公法上之債權人既得行使民法第 244 條以保全其公法上債權，同理公法上債權之債權人於公法上義務人怠於行使公法上債權時，自得類推適用民法第 242 條規定行使代位權。」本號判決在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 號採肯定說之基礎上，提出肯定說中相當堅實之論理。本判決首先引用行政法院 52 年判字第 345 號判例之意旨，認為公法與私法之間有其共通之處，私法規定之一般法理，應可適用於公法關係。詳言之，在其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，應得類推適用私法上之規定。本號判決雖明確採取肯定說且說理詳盡，然而礙於其屬於下級審法院，其見解未被最高法院所維持。此部分可見最高法院 106 年台上字第 1429 號民事判決之部分。

第三款 臺灣彰化地方法院 104 年訴字第 62 號民事判決

臺灣彰化地方法院 104 年訴字第 62 號民事判決認為：「於 103 年 1 月 7 日所為買賣契約之債權行為及 103 年 1 月 29 日在彰化縣北斗地政事務所所為所有權買賣移轉登記之物權行為應予撤銷。被告陳曉慧應將上開不動產於 103 年 1 月 29 日在彰化縣北斗地政事務所所為之所有權買賣移轉登記予以塗銷，並回復登記為被告陳憲德所有，為有理由，應予准許，爰判決如主文所示。」本號判決肯認原告財政部中區國稅局請求撤銷被告所為買賣契約之債權行為及所有權買賣移轉登記之物權行為。同樣案型可見福建金門地方法院 101 年重訴字第 14 號民事判決，該號判決認為：「原告依民法第 244 條第 1 項、第 4 項規定，請求撤銷被告間就系爭土地於如附表所示日期所為債權行為，及附表所示日期所為所有權移轉登記之物權行為，暨請求塗銷系爭土地於同日以贈與為原因所為之所有權移轉登記，為有理由，均應准許。」

第四款 臺灣高雄地方法院 99 年訴字第 1424 號民事判決

臺灣高雄地方法院 99 年訴字第 1424 號民事判決認為：「公法與私法雖各有其特殊性質，但兩者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應可適用於公法關係（行政法院 52 年判字第 345 號判例參照），而其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，亦應得類推適用私法上之規定。關於民法第 244 條之撤銷權，雖非表現一般法律思想或公私法之共通法理，無法直接適用於公法上。然公法上之債權與私法上之債權同樣有保全之必要，且公法上之債權通常具有強烈之公益性質，較之私法更有保全之必要，私法上之債權既於民法第 244 條規定設有保全之規定，而公法上之債權漏未為相同之規定，應係立法上之疏漏，依舉重明輕之法理，應允得類推適用上開民法之規定，否則任由私人於負有公法上之金錢給付義務時，以無償或有償之詐害行為損害國家之公法上債權，而國家對之無任何規定得以保障其債權，除使國家此公法上債權受損害，間接亦有害人民負擔義務之公平性。又民法上之保全規定，乃所以確保

債權之得獲清償，租稅債權亦屬債權之一種，其得適用民法保全之規定，不唯無悖於租稅債權之特質，且正符合租稅債權基於公益性，應特殊保障之原則。故稅捐稽徵機關等公法上債權，於其有被侵害之虞時，不能預請法院保全，任由狡詐玩法之徒，以怠於行使其權利或通謀協議之方法，侵害國家稅法上之權利，而無法律救濟方法，將造成國家無謂之損失。另法務部行政執行法研究修正小組 92 年 9 月 12 日第 27 次會議，出席之楊與齡、曾華松、蕭亨國、劉宗德、陳敏、藍獻林、康炎村、游能淵等多位委員亦均持肯定見解（法務部行政執行署行執一字第 093600034 號函）。從而，公法上之金錢債權，如其義務人以無償或有償之詐害行為，致損害其債權之受償時，既與私法上之債權應受保障之情形相同，甚更具有其公益性，法律就此情形，本應同予規範，然因法律未備而出現漏洞，自應認得以比附援引之方法加以填補，而肯認其得類推適用民法第 244 條之規定予以保全（臺灣高等法院暨所屬法院 97 年法律座談會民事類提案第 9 號審查及研討意見亦同此見解，見本院卷第 23 至 25 頁）。原告主張其就系爭稅捐債權得類推適用行使民法第 244 條所定撤銷權，應屬有據。」本號判決肯認就稅捐債權得類推適用民法 244 條之撤銷權，且說理詳盡。首先，法院認為公法上金錢給付義務之債權與私法上之債權同樣有保全之必要，且公法上金錢給付義務之債權具有強烈之公益性質，故更有保全之必要。再者，進一步推論民法第 244 條既設有保全之規定，而公法上未為相同之規定，應係立法上之疏漏。最後指出，依舉重明輕之法理，應允得類推適用上開民法之規定，否則有害於國家債權，且亦間接有害於人民負擔義務之公平性。本判決見解上訴至最高法院惟未被最高法院所維持，即前述最高法院 103 年台上字第 586 號判決。

第五款 臺灣臺南地方法院 91 年重訴字第 508 號民事判決

臺灣臺南地方法院 91 年重訴字第 508 號民事判決認為：「二、備位聲明部分：（一）原告得否為撤銷權之主體：1. 原告與被告間之法律關係為私法關係，已如前述。被告雖舉最高法院 79 年度臺上字第 635 號判決為據認原告為政府機關，非私法上之債權人，無由行使民法第 244 條之撤銷權云云。2. 惟查，原告係主張被告乙○○○與被告嘉南等公司間有股票債權，該股票債權是否存在，係被告乙○○○與嘉南等四家公司間之私法上之關係，並非基於稅捐債權而來，原告所欲撤銷者，係就被告乙○○○與被告嘉南等公司間之私法關係。是被告此部分抗辯，尚難憑採。（二）原告得否撤銷被告乙○○○所為之無償、有償行為：1. 按債務人所為之無償行為，有害及債權者，債權人得聲請法院撤銷之，民法第 244 條第 1 項定有明文。經查：(1)原告主張被告乙○○○於 91 年 7 月 3 日將其持有之嘉南開發事業股份有限公司股份 4,820,000 股、信森實業股份有限公司股份 3,767 股均贈與被告戊○○；另於 91 年 7 月 4 日將其持有之正義承攬運送股份有限公司股份 25,580 股亦贈與戊○○係無償行為等情，為被告所不爭執，自堪信原告此部分主張為真實。(2)查原告對於被告乙○○○之債權額，於 91 年 7 月 12 日聲請強制執行時，依法務部行政執行署臺南行政執行處執行命令所載，被告乙○○○擔保建林營造有限公司應納之營業稅尚有 75,446,023 元及其中 11,186,574 元自 91 年 7 月 11 日起至清償日止加計滯納利息尚未清償，合先敘明。(3)復查，依被告乙○○○90 年度歸戶財產查詢清單記載（見本院卷(二)第 261 頁），被告乙○○○持有華僑商業銀行股份有限公司、金鼎綜合證券股份有限公司、中華工程股份有限公司、嘉南開發事業股份有限公司、中鋼焊材廠股份有限公司、信森實業有限公司、隆田承攬運送股份有限公司、正義承攬運送股份有限公司之股份，出資總額計 65,536,150 元。而被告乙○○○於 91 年 7 月 3 日將其持有之嘉南開發事業股份有限公司股份 4,820,000 股及信森實業有限公司股份 3,767 股贈與戊○○；於 91 年 7 月 4 日將其持有之隆田承攬運送股份有限公司股份 26,290 股及正義承攬運送股份有限

公司股份 25,580 股贈與戊○○；復於 91 年 7 月 11 日將其持有之中鋼焊材廠股份有限公司股份 19,734 股出售予甲○○○後；則被告乙○○○僅存華僑商業銀行股份有限公司之出資債權，其市價僅約 400 萬元（見本院卷(二)252 頁），顯不足清償原告上開之債權。(4)綜上，被告乙○○○贈與其所有之嘉南等四家公司股份後，其所剩餘之資產僅餘約 400 萬元，已不足以清償原告之債權，故其有害及原告之債權甚明。是原告主張被告乙○○○此部分所為之無償行為有害及其債權，為可採信。(5)從而，原告依民法第 244 條第 1 項規定，請求撤銷被告乙○○○前揭所為贈與戊○○之無償行為，為有理由，應予准許。」本號判決指出，此涉及之爭議點為政府機關得否為撤銷權之主體，其結論採取肯定說，因而認為原告依民法第 244 條第 1 項規定，請求撤銷被告所為贈與之無償行為，為有理由。

第二項 代位權相關判決

第一款 臺灣臺中地方法院 107 年家繼簡字第 1 號民事判決

臺灣臺中地方法院 107 年家繼簡字第 1 號民事判決認為：「按繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。繼承人得隨時請求分割遺產，但法律另有規定或契約另有訂定者，不在此限，民法第 1151 條、第 1164 條分別定有明文。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；債權人之權利，非於債務人負遲延責任時，不得行使代位權。但專為保存債務人權利之行為，不在此限。民法第 242 條、第 243 條定有明文。原告對被告楊君中有前開稅捐債權存在，且系爭如附表一之財產為被繼承人楊進賢之遺產，被告係基於繼承之法律關係，繼承系爭如附表一之遺產為共同共有人。而系爭遺產並無不能分割之情形及不為分割之約定，被告楊

君中怠於行使分割共有物之權利，致原告無法受償，原告主張其得代位請求分割共有物，自屬可取。從而，原告依民法第 242 條、第 1164 條規定，代位被告楊君中請求被告分割被繼承人楊進賢附表一所示之遺產，為有理由。」本號判決原告係財政部中區國稅局，因被告滯欠贈與稅而移送法務部行政執行署台中分署強制執行。而被告與其餘七人繼承被繼承人之不動產一件，為共同共有。原告認為被告已陷於無資力，且怠於辦理遺產分割，以致無法續行行政執行之拍賣程序，顯有妨礙原告對被告所有財產之執行，因而提起本件代位分割共有物訴訟。而法院於審理後，依民法第 1151 條、第 1164 條以及民法第 242 條判決原告財政部中區國稅局勝訴。亦即，法院認為國家債權亦得適用民法第 242 條之保全手段。

第二款 臺灣嘉義地方法院 105 年訴字第 354 號民事判決

臺灣嘉義地方法院 105 年訴字第 354 號民事判決認為：「而被告與被代位人葉鳳珠就被繼承人葉禮 所遺留如附表一所示之土地，並無不分割之協議，亦無法令禁止分割之規定，亦無因物之使用目的不能分割或契約定有不分割之期限致不能分割之情形，因渠等無法達成分割協議，從而，原告代位葉鳳珠訴請分割葉禮 所遺留共同共有如附表一所示之土地，為有理由，應予准許，爰判決如主文第 1 項所示。」本號判決之案例類型同上述臺灣臺中地方法院 107 年家繼簡字第 1 號民事判決，且就結果而言亦採取肯定代位提起分割之訴之見解。且本號判決首先引用民法 242 條、第 1151 條、第 1164 條以及第 830 條第 2 項。並提及繼承人將遺產之共同共有關係終止改為分別共有關係，性質上屬分割遺產方法之一。闡述完民事法上法律關係後，本號判決肯認原告財政部北區國稅局得代位提起分割之訴，使被告共同共有之土地分割為分別共有。

第三款 臺灣苗栗地方法院 104 年訴字第 421 號民事判決

臺灣苗栗地方法院 104 年訴字第 421 號民事判決認為：「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。繼承人自繼承開始時，承受被繼承人財產上之一切權利，並得隨時請求分割遺產，是繼承人於繼承開始後，其對遺產之權利，性質上即為具有財產價值之權利（最高法院 69 年台抗字第 240 號判例意旨參照）。況如認不許執行，債權人僅因債務人怠於辦理遺產分割即無從訴請將遺產分割為分別共有，將無法執行債務人之財產以實現債權，顯非事理之平（最高法院 99 年度台抗字第 392 號判決意旨參照、臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 7 號參照）。」同見解亦可參臺灣彰化地方法院 101 年家簡字第 63 號民事判決認為：「又民法第 242 條關於債權人之代位權之規定，原為債務人怠於行使其權利，致危害債權人之債權安全，有使債權人得以自己之名義行使債務人之權利，以資救濟之必要而設，故而債權人行使代位權即應以保全其債權之必要為限。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（最高法院 88 年度台上字第 650 號判決參照）。」

第三項 肯定說實務見解之立場與論述整理

第一款 晚近下級審判決挑戰否定說之立場

總結上述整理之判決可以看出，晚近之實務判決例如臺灣臺中地方法院 103 年醫字第 19 號民事判決，在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 號結論採肯定說之基礎上，出現挑戰最高法院否定說立場之見解。其後並蔓延至臺灣彰化地方法院 104 年訴字第 62 號民事判決、臺灣苗栗地方法院 104 年訴字第 421 號民事判決、臺灣嘉義地方法院 105 年訴字第 354 號民事判決以及臺灣臺中地方法院 107 年家繼簡字第 1 號民事判決等下級審判決。自此可以看出下級審判決已逐漸在挑戰最高法院之定見。

第二款 下級審採取肯定說之理由

總結上述整理之判決可以看出，採取肯定說之判決，多為地方法院或高等法院等下級審判決。此些判決多在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 號之基礎上提出論述，此些判決採取肯定說之理由可統整如下：

第一目 公法與私法間有其共通之處

依據行政法院 52 年判字第 345 號判例之意旨，此號判例認為公法與私法之間有其共通之處，且私法規定之一般法理，應可適用於公法關係。在此基礎之上，肯定說判決認為，在其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，應得類推適用私法上之規定。因此，民法 242 條及第 244 之債權保全規定，於公法上債權之保全亦當然有適用。

第二目 公法上金錢給付義務債權具有類推適用之必要

基於公法上金錢給付義務之債權與私法上之債權同樣有保全之必要，且公法上金錢給付義務具有強烈之公益性質，民法第 244 條既設有保全之規定，而公法上未為相同之規定，應係立法上之疏漏。依舉輕明重之法理，應允得類推

適用上開民法之規定。蓋民法上之保全規定，乃所以確保債權之得獲清償，租稅債權亦屬債權之一種，其應得類推適用民法保全之規定。

第三目 人民負擔義務之公平性之保障

若不允許公法上金錢給付義務得類推適用民法保全之規定，無異任由義務人於負有公法上之金錢給付義務時，得以無償或有償之詐害行為損害國家債權。此時，國家對之無任何規定得以保障其債權，除使國家債權受損害，間接亦有害人民負擔義務之公平性。故稅捐稽徵機關等公法上債權，於其有被侵害之虞時，若義務人以怠於行使其權利或通謀協議之方法，侵害國家稅法上之權利，而無法律救濟方法，將造成國家債權之損害。

第三節 對最高法院及晚近下級審法院見解之評析

第一項 本文反對最高法院見解之理由

最高法院認為，公法上金錢給付義務係基於公法關係而非私上債務關係，故國家不得行使民法第 244 條之撤銷權及民法第 244 條之代位權（最高法院早在 72 年台上字第 3471 號判決、最高法院 79 年度台上字第 635 號判決、最高法院 93 年度台上字第 1518 號判決、最高法院 103 年度台上字第 586 號判決。然而，針對最高法院採取否定說之理由，本文評析如下：

第一款 評析一：所謂「公法上債權與私法上債權本質不同」

最高法院認為：「民法第 244 條規定之撤銷權僅私法上債權人得主張之。因此規定係為回復債務人之責任財產，以保全債權人在『私法上之債權』而設」。首先，本文以為，民法第 244 條既然屬於民法之規定，則其自然係為保護私法上債權而設，此點並無疑義。然而，民法第 244 條原本係為私法債權而設並不妨礙其受公法上具體案件之類推適用亦是當然，是以，最高法院以民法 244 條乃專為私法上債權而設進而推論該條文不得被類推適用並無理由。又最高法院認為：「課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，其本質與私法債權不同。與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者不相同。故不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第 244 條規定之問題。」針對最高法院此一論證，依據本文第三章第二節第一項第三款第二目之整理，關於公法問題補充適用私法，有三個層次之型態。第一，法律若針對該漏洞已明文規定加以準用私法規定者。第二，即所謂直接適用一般法律原則之情形。亦即，若屬於一般法律原則得直接適用之類型。第三，為類推適用民法之規定，即特定公法事件若於公法內無可資依循之規定，得比照適用法律評價上相似之私法規定。是以，此處最高法院以撤銷權非一般法律思想而認為不得適用於公法之見解，似有將前開第二層次與第三層次之問題混淆。換言之，是否屬於一般原則而得適用於公法與類推適用乃二種獨立之類型。

又本文以為，最高法院在此基於公法上金錢給付義務乃國家單方面高權行為，而一概否認公法債權與私法債權有其相似性並非的論。申言之，公法上金錢給付義務基於其公益性自然有特殊之處²⁰⁶，然而，誠如本文第二章第一節第四項第二款中所述，公法上金錢給付義務之債權與私法債權債務有其相同之處。其相同之處在於，二者均具有債權之保全必要性，蓋二者均有可能面臨債

²⁰⁶ 公法上金錢給付義務之執行，在目的上雖然與民事上強制執行係在實現人民私法上之權利不同。惟公法上金錢給付義務之執行與民事強制執行均係以義務人之財產為執行標。

務人責任財產不足或者刻意規避責任財產之情形。又在財產關係之特色上，二者均係針對財產標的為執行。基於相同屬於財產上債權債務法律關係之相同性質下，自然有得相提並論之餘地。因此，自不得因公法上金錢給付務具有公法性質而一概排除適用民法上相關規定之可能。再者，在債權債務關係具有多數債權人之情形，除法律就優先順序有特別規定外，國家與其他私法上債權人間，並非處於高權行政之法律地位，毋寧係基於債權平等原則，與其他民間債權人立於相同之地位受償。申言之，如因強制執行有成果而獲得一定金額，依據行政執行法第 26 條準用強制執行法第 31 條、第 32 條，國家亦須如同其他多數私法上債權人一般參與分配，因此可以得知，在未有特別法令提升國家受償順位之情況下，國家與私法債權人並無差異，此乃債權人平等原則之展現。

再者，最高法院認為，基於公法與私法性質上之不同，而認為公法上金錢給付義務之債權人不得代位行使義務人之私法上權利。針對此一論點，本文以為得舉行政執行實務上常核發收取命令作為執行手段之實例加以反證。申言之，行政執行實務上，常年核發大量之收取命令，屬於行政執行之常態，從未有過公法上金錢給付義務之債權人不得代位之質疑。而所謂「收取命令」係依強制執行法第 115 條第 2 項規定所核發，係准許債權人直接向第三債務人收取債務人之金錢債權之執行命令。在行政執行上，係依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 115 條第 2 項，由執行分署核發扣押命令扣押義務人之銀行存款債權後，再核發收取命令，由國家收取該金錢債權以實現公法上金錢給付義務履行之狀態。此法律關係中需要指出的是，所謂收取命令之核發，其性質實與債權人代位債務人行使收取權無異。蓋學說上認為，債權人基於執行機關授權之收取行為，性質上與債權人代位債務人行使收取權無異²⁰⁷。債權人依收取命令行使權利時，不必具備民法行使代位權之要件，即可直接收取債務人對於第三

²⁰⁷ 轉引自蕭小娟、楊嘉源，邱文忠，論金融商品之執行，99 年度法務部所屬機關自行研究計畫，100 年 5 月，頁 63，註 85。

人之債權，以清償自己之債權。據上述可知，所謂收取命令可以認為是由債權人代位債務人行使收取權。因此，在行政實務上，執行分署依據行政執行法準用強制執行法核發收取命令，准由各個移送機關收取義務人之存款債權，其性質上本就是國家代位義務人行使私法上權利之態樣，且此一行政行為乃行政執行業務上之常態，從未有質疑所謂國家不得代位義務人私法上權利之評論。反面言之，若實際貫徹最高法院所謂公法上金錢給付義務之債權人不得代位義務人行使權利之見解，則必然會癱瘓現有行政執行業務之運作，可知其見解無視國家亦有代位行使私法上權利之需要，並不可採。

第二款 評析二：所謂「此為立法政策抉擇而非法律上漏洞」

最高法院認為：「稅捐稽徵法未定有得行使撤銷權之明文，亦未有如 93 年 5 月 5 日修正之關稅法於第 48 條第 4 項設有：「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」之規定，又稅捐稽徵法第 2 條但書復明定該法所稱之稅捐不包括關稅在內，於此似有「法律上的漏洞」；然而，稅捐稽徵法於關稅法修正前、後，就稅捐之徵收特於第 24 條、第 25 條，設有如不得為財產移轉或設定他項權利、限制營利事業減資或註銷登記、聲請假扣押、限制出境、提前開徵等保全之規範觀之，因此可視為「立法政策抉擇」之考量。因此，在相關法規未設有準用民法保全債權規定或其他相類之明文前，皆非法官造法所允許之範圍，因而不得逕行類推適用民法第 244 條，或關稅法第 48 條第 4 項之規定行使撤銷權。」然而，依據本文第三章第一節第一項法律漏洞之概念之整理，所謂「反面解釋」係指，立法者藉由沈默表達立法者之意思，亦即，該構成要件已被窮盡列舉出可能發生之法律效果。若肯定就某項規定得為反面推論時，即排除了法律漏洞的存在，而無類推適用的餘地。立法者於修定關稅法第 48 條第 4 項時，其修法理由係在考量若債權機關不能行使民法上債權人之代位權及撤銷權，義務人將脫產以逃避執行致欠稅實難以徵起，為

避免關稅之徵收遭遇上述困難方有此修正。就此立法理由觀之，尚難認為立法者有僅限定關稅方得行使撤銷權、代位權之意，蓋其他公法上金錢給付義務亦存在有義務人脫產或怠於行使權利之情形。因此本文以為，最高法院認為立法者已選擇僅關稅有保全之必要而反面解釋認為其他公法上金錢給付義務無類推適用民法保全規定之見解，並不符合關稅法第 48 條第 4 項修法理由之意旨。

退步言之，縱認為最高法院此一立法政策抉擇之前提成立，然而，稅捐稽徵法第 24 條、第 25 條等保全之規範充其量只能解釋稅法領域內稅法債權無法類推民法第 242 條、第 244 條，惟仍不應當做其他公法上金錢給付義務，例如罰鍰、勞健保費用等等其他公法債權不得類推之原因。

第三款 評析三：所謂「法律保留原則之貫徹」

最高法院認為：「相較於私法上債權，租稅債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其稅捐公債權，對納稅義務人逕行執行，應受較嚴格之拘束。在法治國原則及民主國原則下，涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有法律或授權之規定或授權明確之法規命令作為之依據，使人民之基本權獲得保障。」按司法院釋字第 443 號理由書指出，除涉及人民身體之自由外，諸如憲法第 7 條、第 9 條至第 18 條、第 21 條及第 22 條之各種自由及權利，於符合憲法第 23 條之條件下，得以法律限制之。又基於學說上提出之層級化法律保留，其中得以法律或基於法律授權之法規命令規範者，稱為「一般法律保留」，其何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異²⁰⁸。例如涉及人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，須採取國會保留；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法

²⁰⁸ 陳敏，同註 13，頁 162 至 163。

律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則²⁰⁹。惟誠如本文第三章第三節第二項所述，公法上金錢給付義務之強制執行，雖然屬於干涉行政，然而其類推適用其他公法規定或者私法上規定，並未違反法律保留原則。蓋依據司法院大法官釋字第 474 號，法律保留原則固然要求行政須有法律依據，然而此種依據除了法有明文乃符合法律保留外，於行政依據「法律之類似規定」而為行政行為者，亦得認為符合法律保留原則。是以，利用類推適用之法學方法，以立法者訂定之性質相近法律修補漏洞，乃憲法平等原則之展現，未違反法律保留。只要未創設或者加重人民之公法上金錢給付義務之負擔，應允許以類推適用補充法律漏洞²¹⁰。因此，本文以為，公法上金錢給付義務係國家基於高權地位而確定債權金額，其行使公權力行為自然須受到憲法、行政法上相關原理原則之拘束，此乃現代法治國家理論上之必然。然而，公法上金錢給付義務之強制執行，雖然屬於干涉行政，然而其類推適用其他公法規定或者私法上規定，並未違反法律保留原則。詳言之，在義務人負有公法上金錢給付義務之情形中，實際造成人民法律關係變動並創設、加重人民公法上金錢給付義務者，實乃各別之行政法規，例如所得稅法、道路交通管理處罰條例以及健康保險法或勞工保險法等，因此，只要此些法規創設人民繳納義務符合法律保留之規定，則在執行階段因執行方法之欠缺而類推相關規定，並未創設或加重人民，因此其類推適用並未違反法律保留原則。

第四款 評析四：所謂「保護第三人正常之交易安全」

²⁰⁹ 陳敏，同註 13，頁 162 至 163。

²¹⁰ 陳清秀，同註 5，頁 464。學說上認為，於稅捐法定主義之要求下，只要不創設或加重人民之稅捐負擔，於稅捐法規之適用上，並非不許類推適用以補充法律漏洞。而類推適用民法上債權人之代位權即撤銷權規定，僅在確保稅捐債權之實現，並未創設或加重納稅義務人之稅捐負擔，故應不違反稅捐法定主義。

最高法院認為：「民法第 244 條所定之撤銷權係撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為。破壞已成立之法律關係，對現有秩序影響極大。稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利，並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依類推適用或目的性之擴張所得補充。」本文以為，對第三人交易安全之保護自然是需要保障之法益，此點並無疑問，且對現有秩序之保障亦是法安定性原則之重要內涵²¹¹。然而，若以會影響第三人交易安全即否認公法債權不得類推適用民法 244 條實有速斷之嫌。誠如本文第二章第三節第一項第二款所言，民法 244 條之要件，原本就對第三人交易安全之保護有所考量而設有相對應之要件。例如在主觀要件上，撤銷權行使時，對債務人有償行為之撤銷，除須具備客觀要件外，亦須具備主觀要件例如：（1）須債務人為惡意：按民法 244 條 2 項之規定：「債務人所為之有償行為，於行為時明知有損害於債權人之權利者，以受益人於受益時亦知其情事者為限，債權人得聲請法院撤銷之。（2）須受益人亦為惡意：按民法 244 條 2 項之規定：「以受益人於受益時，亦知其情事者為限」。惟須注意者係，原則上所謂類推適用，係指類推法律效果而言。然而，基於本文採取肯定說之立場，在法律效果上自然是類推撤銷權之法律效果。然而，就此民法 244 條之主觀要件上，得在肯定類推法律效果之結論上，在具體個案加以考量，並具體操作主觀要件，例如以公法上不值得保護之信賴不予保護之法理為本，將民法上規定撤銷權主觀要件之精神融入於具體個案中加以操作，使惡意脫產者之行為得以撤銷權撤銷之。同時，亦可界定出值得保護之第三人之範圍，而不過分侵害現有秩序，以兼顧法安定性原則。

²¹¹ 此可參本文第二章第二節第一項之介紹。

第五款 評析五：所謂「行政執行法定有較多之直接強制及間接強制手段」

臺灣高等法院暨所屬法院 104 年法律座談會民事類提案第 9 號之甲說中認為：「另由行政執行法關於公法上金錢給付義務人有履行義務之可能而怠於履行，設有諸多之直接強制及間接強制手段（行政執行法第 17 至 24 條規定參照），以迫使義務人履行，惟未設有行使代位權或撤銷權之明文規定或準用規定，……。」就此段論述之文義觀之，實務見解似認為因為國家比私法債權人多了行政執行法第 17 至 24 條例如限制出境及拘提管收之手段等等直接強制及間接強制手段²¹²，因此推論立法者未定有準用代位權及撤銷權之規定乃立法政策抉擇。本文以為，此部分之論述可以分為兩個層面加以評析。在第一層面上，此段論述似將保全手段與行政執行手段混為一談。蓋所謂民法第 242 條及第 244 條之代位權及撤銷權，乃實體法上之保全手段之規範。反之，行政執行法上之限制出境、管收，其性質實乃事後之執行手段，而非事前之保全手段。

再者，按學說上所謂比例原則係指，凡採取一項措施以達成一項目時，該措施必須為合適、必要及合比例之方法。又所謂「合適」之方法係指可以達成目的之方法。「必要」之方法，係指同樣可以達成目的之多數方法中，該方法所附帶之不利亦為最小。「合比例」之方法，係指該方法之不利益，與其達成目的之利益相權衡，不失合理之比例關係，亦即不得採取失衡之方法以達成目的²¹³。憲法 23 條即規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」又此一原則亦經由行政程序法第 7 條予以明文化：「行政行為，應

²¹² 此考參照本文第二章第二節第二項之介紹。

²¹³ 陳敏，同註 13，頁 89 至 90。

依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」在行政執行之領域上，亦有行政執行法第 3 條作為依據：「行政執行，應依公平合理之原則，兼顧公共利益與人民權益之維護，以適當之方法為之，不得逾達成執行目的之必要限度。」是以，在第二層次之思考上，誠如本文第二章第二節第二項所言，國家得使用之手段固有：（1）租稅之保全措施，例如禁止財產之移轉及設定他項權利、限制營利事業之減資或註銷登記、聲請假扣押。以及（2）行政執行法上之手段，例如：限制出境、住居等。然而，在公法上金錢給付義務之債權保全及私法債權保全之比較上，經由比較可以得知，公法上金錢給付義務之債權保全之手段多半著重於義務人責任財產所有權移轉前之保全，此或許係基於權力分立上，行政權之作用乃係積極、主動之權力行使色彩，其手段之發動自然係重於事先之預防。反之，在私法債權債務之情形，由於基於國家武力獨佔之原則，私人間之債權僅能透過法院裁判確認其法律關係後始具有強制執行力，因此，私法上之規範自然係著重於財產權移轉後，是否得撤銷其財產權移轉法律行為之問題上。是以，從上述比較可之，相對於私法債權之保全，公法債權之保全手段上，欠缺有代位權及撤銷權之規定，將造成公法上金錢給付義務在一定情形下無法徵起，以下分成兩部分詳述之：（一）代位權之部分：債權機關除關稅法之特別規定外，欠缺有民法 242 條之代位權之手段可以行使。因此，在公法上金錢給付義務人怠於行使其權利，將使行政執行機關無法執行義務人之財產。此時，若義務人符合行政執行法第 17 條第 6 項之規定時，得向法院聲請管收。值得注意的是，在此一公法上欠費之行政執行案件中，原本得僅於財產權執行之層次執行之（即代位行使分割請求權後拍賣不動產），然而因為實務見解之侷限或屬於法制之不備，債權機關無法採用代位之手段，而將迫使執行機關採取侵害人權更嚴重之管收手段，使義務人之人身自由受到侵害。換言之，原本

得以限制人民財產自由即達成公法上欠費徵起之目的，最後卻使用侵害最為嚴重之人身自由限制以達成追繳之目的。此時，執行機關此時未能採取相同有效之較小侵害手段，導致被迫有比例原則之違反。（二）撤銷權之部分：債權機關除關稅法之特別規定外，欠缺有民法 244 條撤銷權之手段可以行使。因此，此將產生一項困境在於，在公法上金錢給付義務人已移轉其責任財產所有權之階段，公法上金錢給付義務之債權保全之手段相較於私法債權保全而言，缺乏得以撤銷詐害公法上債權行為之途徑。詳言之，在行政執行實務上，實難期待所有案件均能事先為保全程序，基於課稅行政或者裁罰行政之大量性，殊難想像行政機關有能量對多數有脫產嫌疑之案件進行保全，此時，是否有事後之債權保全手段即至關重要。換言之，現行公法上金錢給付義務之債權保全手段，例如禁止財產移轉、限制營利事業減資、聲請假扣押等，並無法解決義務人藉由積極移轉財產之行為來規避繳納義務之問題；其次，行政執行法上之限制出境或者管收等手段，僅僅是在用間接強制之手段壓迫其履行繳納義務，而針對義務人移轉其財產於受益人之法律關係，仍並未有得請求受益人回復原狀之法律上權利。

再者，依據行政執行法第 19 條第 3 項前段之規定，管收期間原則上以 3 個月為上限。縱使依據同條項後段再行管收，最常亦以 6 個月為上限。另依據行政執行法第 19 條 4 項，義務人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除。是以，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，寧願進入管收所至多 6 個月，此時，行政執行機關則處於執行手段真空之狀況，任由義務人惡意脫產滯欠大筆款項，若義務人選擇經歷 6 個月之管收期間，則行政執行機關則無法可辦。再者，就憲法上比例原則之角度檢討之，管收作為人身自由侵害手段，對人民自由權益侵害甚鉅，然而，縱使已經採取如此強烈之手段，亦常使行政執行機關所欲達成之目的（徵起義務人欠費）落空，自難通過目的性之檢驗。反之，若能夠賦予行政執行機關或移送機關一條得提起撤銷訴訟之途徑，則可將義務人

有害及國家債權之行為予以撤銷，使其無法惡意脫免繳納義務，使公共利益得以受保障。

第二項 本文贊成下級審判決之理由

綜上，本文以為最高法院採取否定說之理由並不可採。反之，高等法院之理由確屬的論，例如高等法院認為：（1）公法債權與私法債權有其共通之處：依據行政院 52 年判字第 345 號判例之意旨，此號判例認為公法與私法之間有其共通之處，且私法規定之一般法理，應可適用於公法關係。在此基礎之上，高等法院認為，在其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，應得類推適用私法上之規定。（2）公法債權具有類推適用之必要：基於公法上之債權與私法上之債權同樣有保全之必要，且公法上之債權具有強烈之公益性質，民法第 244 條既設有保全之規定，而公法上之債權漏未為相同之規定，應係立法上之疏漏。依舉輕明重之法理，應允得類推適用上開民法之規定。蓋民法上之保全規定，乃所以確保債權之得獲清償，租稅債權亦屬債權之一種，其得適用民法保全之規定，不唯無悖於租稅債權之特質（3）人民負擔義務之公平性之保障：若不允許公法上債權得類推適用民法保全之規定，無異任由私人於負有公法上之金錢給付義務時，得以無償或有償之詐害行為損害國家之公法上債權。此時，國家對之無任何規定得以保障其債權，除使國家此公法上債權受損害，間接亦有害人民負擔義務之公平性。且基於租稅債權之公益性，應特殊保障之原則。故稅捐稽徵機關等公法上債權，於其有被侵害之虞時，若不能預請法院保全，任由狡詐玩法之徒，以怠於行使其權利或通謀協議之方法，侵害國家稅法上之權利。以上三點清楚透析公法債權及私法債權其相同之處，且明白指出就公法債權是否得適用代位權及撤銷權之部分存有法律漏洞，而應予以類推適用。且高等法院強調公法債權所代表之公益性及人民負擔各項稅捐、社會福利費用及罰鍰繳納義務之公平性，此一立場體認到行政執行實務所面對

之難題，不只維護公益性亦指出得藉由類推適用之法學方法加以解決，誠屬的論。



第五章 日本立法例與行政執行法修正草案評析

在接續前述章節係基於我國實定法之討論後，基於關稅法第 48 條第 4 項修法理由，指出其係參照日本國稅通則法第 42 條。因此，本章欲先介紹日本法制之現況為何，彼邦是否有如同本論文所探討之問題存在，若存在則日本法上係如何規範。又法務部於 105 年提出行政執行法修正草案第 15 條，欲解決公法上金錢給付義務之債權保全手段欠缺之問題，惟此一修正草案是否有增定必要，若肯定則其體例應規範於何項法規中方屬妥當，以下詳述之。

第一節 日本立法例

日本法上，行政上強制執行之體系，介紹如後。

第一項 日本之行政執行體系概述

首先，關於行政上強制執行之意義，所謂行政上強制執行，係相對於民事上強制執行之制度，於義務人不履行行政上義務時，行政主體以自己之手段謀求義務履行之實現之制度²¹⁴。對於私法上之債權，原則上其存在與否及金額必須經法院判斷後才能向司法機關請求強制履行。反之，對於租稅而言，將確定其存在與否及金額之權限與未履行納稅義務時由自己本身謀強制實現之權限賦予租稅債權者之國家及地方公共團體，其主要目的乃是為確實及有效之徵收租稅²¹⁵。又基於人民所負行政法上義務之性質不同，日本法行政上強制執行，在傳統之分類上可分為代執行、執行罰、直接強制、行政上強制徵收四類。強制

²¹⁴ 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，行政法 I，頁 202，1996 年 5 月。

²¹⁵ 金子宏『租稅法（第十六版）』弘文堂 777 頁（2011 年 6 月）。

徵收係專為有關金錢債權者，除此之外，代執行為有關代替性作為義務之制度，而執行罰並非義務性質，其係對相對人之不履行課予金錢上負擔，亦即為著眼於間接強制手段之制度。直接強制，則係對相對人之身體、財產加以直接實力，此與執行罰相區別²¹⁶。

第一款 行為、不行為及忍受義務之行政執行

日本之行政強制執行，乃承襲師法自普魯士之制度²¹⁷，於 1900 年頒布舊行政執行法。該法中第 5 條及第 6 條規定有關行政強制執行制度。該法第 5 條規定：「行政機關依法令，或本於法令之處分所命令之行為或不行為，其強制手段得作如下之處分：一、自為義務者應為之行為，或使第三人為之，其費用向義務人徵收(代執行)。二、應強制之行為而不能由他人代為者，或應強制不行為，依命令所規定處以二十五圓以下之怠金。前項之處分非預為告戒不得行之；但情況急迫時，第一款之處分不在此限。行政機關依第一項之處分認為不能為行為或不行為之強制，或情況急迫者，不得行直接強制」。而該法第 6 條規定：「第三條及第五條之費用，及第五條之怠金，得依國稅徵收法之規定徵收之。行政官署對於前項之徵收金，有僅次於國稅之優先取償權。(第一項)有關第一項之費用及罰鍰之交換條件，收入之歸屬及其他必要事項，以敕令定之(第二項)²¹⁸。

在二次大戰後，日本廢除舊行政執行法。其修法背景在於，鑑於舊行政執行法之制度，係以行政國家為主要構思並強調公權力之重要性，形成國家與社會二元之對立情形。在美國式國民主權影響下，日本新憲法制定頒行，強調以保障基本人權為主之憲政，立法者認為直接強制制度以強制手段加於義務人財

²¹⁶ 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，同註 214，頁 203。

²¹⁷ 蔡震榮，行政執行法，頁 17，2013 年 11 月，5 版。

²¹⁸ 蔡震榮，同前註，頁 18 至 19。

產或身體，其手段過苛與尊重人權保障之精神不合。基於上述考量，日本乃於 1948 年公布了「行政代執行法」²¹⁹。所謂代執行，係指於人民不履行其行政法上之行為義務，且該義務具可替代性時，行政機關得自為該義務之行為或命第三人為之，轉而向義務人收取相關費用之制度。代執行之制度係規範於行政代執行法，學說上認為行政代執行法之位階為一般法，如人民所負擔之行政法上義務為具有替代性之義務，除有特別規定外，當然適用行政代執行法²²⁰。

第二款 公法上金錢給付義務之強制執行

日本法上公法上金錢給付義務之執行，例如國稅債權，因事涉公益係由行政機關（如國稅局、稅務署）自力執行之。反之，私人間債權則由地方裁判所民事執行部執行之。是以，國稅之徵收係依國稅徵收法；而私人間債權係依民事執行法。值得注意的是，與我國公法上金錢給付義務之執行大量準用強制執行法不同，日本在國稅之執行與私人債權執行所依據之此二部法律，在執行方法、限制等規範體系具有相當程度之不同之立法方式²²¹。

第二項 日本之公法上金錢給付義務行政執行體制介紹

就行政法上義務之種類區分，可分為金錢給付義務及非金錢給付義務，而前者又可分為稅捐給付義務及稅捐以外之其他金錢給付義務。針對上述二項區分類型，在日本法上，公法上金錢給付義務之執行中，「稅捐」之課徵及強制執行分別依據國稅通則法及國稅徵收法為之。另外，稅捐以外之其他公法上金錢給付義務之強制執行，因為在各該法規多有準用條款作為其強制執行之依

²¹⁹ 蔡震榮，同註 217，頁 24 至 25。

²²⁰ 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，同註 214，頁 206。

²²¹ 楊嘉源，日本行政執行法制之研究，法務部所屬機關 96 年度研究報告，頁 37，96 年 12 月。

據，例如「準用國稅徵收之例」、「依國稅滯納處分之例」之立法方式，將稅捐以外之其他公法上金錢給付義務之執行規定依國稅稽徵法為之。

第一款 日本稅捐債權之強制執行

日本法上，所謂行政上強制執行，係指國家因人民不履行其公法上金錢給付義務時，施以強制手段之制度。由於租稅債權等基於公法關係而產生之國家金錢債權，因其大量發生之性質且有迅速並有效滿足債權之必要，故設有行政權獨自之徵收制度²²²。針對公法上金錢給付義務之執行，在日本法上主要係以規範國稅捐債權之國稅徵收法為中心。國稅以外之公法上金錢給付義務，則以個別法律規定依國稅徵收法所定滯納處分之規定處理²²³。例如，地方稅法中之各項稅目，均規定依國稅徵收法所定滯納處分之例(第 48 條、第 72 條之 68 第 6 項)。此一特點與我國公法上金錢給付義務之執行比較可以觀察出，相對於我國乃依據行政執行法大量準用強制執行法之規定，在法制現況下，我國法制上並不存有關於公法上金錢給付義務實現方法之一般性法典²²⁴。

第一目 概說

日本法上，國稅債權之強制執行，主要係依據國稅徵收法行之。關於國稅徵收法之沿革，隨著明治憲法之制定，日本關於租稅法之體系逐漸完備，徵稅

²²² 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，同註 214，頁 213。

²²³ 關於地方稅，於地方稅法中對各種稅，均規定依國稅徵收法所定滯納處分之例(第 48 條、第 72 條之 68 第 6 項)。行政代執行法第 6 條、國民年金法第 95 條等，關於各金錢債權之徵收，亦規定依國稅滯納處分之例。

²²⁴ 轉引自陳典聖，日本國稅徵收法之研究，法務部行政執行署高雄分署 101 年度自行研究報告，頁 138，101 年 12 月，註 144；淺田久治郎『租稅徵收實務講座 第 1 卷』ぎょうせい 42 至 43 頁(2010 年 8 月)。國稅徵收法將查封之財產區分為以下九種類型，並分別規定不同類型財產權的查封程序：(1) 動產、有價證券(2) 債權(3) 電子記錄債權(4) 不動產(5) 船舶、航空器(6) 動力車輛、營造機械、小型船舶(7) 無體財產權之中無第三債務人者(8) 無體財產權之中有第三債務人者(9) 可轉帳公司債等。此立法方式與日本民事執行法上財產權之分類有所不同。

機構亦確立起來，自此進入租稅制度之確立期。日本在 1889 年 3 月，制定國稅徵收法，同年 12 月制定國稅滯納處分法。此時，國稅徵收法是關稅以外國稅徵收之統一法律²²⁵。並在 1897 年將舊國稅徵收法及國稅滯納處分法合併為新的國稅徵收法（法律第 21 號），直至 1959 年，將國稅徵收法全面修正²²⁶。另外，日本於 1962 年制定國稅通則法，規定有國稅之基本共通事項。而原先國稅徵收法中涉及租稅實體權利義務之規定，則將其一併規定於國稅通則法中。國稅徵收法之規範內容則涉及國稅強制執行之程序規定，以及國稅與其他債權之受償次序之優先權²²⁷。綜合言之，日本租稅之法源包含，國稅通則法、國稅徵收法及其子國稅徵收法施行規則、國稅徵收法基本通達²²⁸等。又國稅徵收法為公法上金錢給付義務執行程序之基本法。國稅徵收法所規定之強制執行程序被地方稅準用。（例如日本地方自治法第 231 條之 3、日本地方稅法第 68 條等。）²²⁹。公法上金錢給付義務執行程序準用國稅徵收法的範圍，原則上在不違反其本身公課債權之性質或租稅債權的特有規定之前提下，係全面性準用國稅徵收法。例外於個別法規有限縮於僅準用查封、拍賣、分配的強制執行程序則否²³⁰。

第二目 執行機關

按國稅徵收法第 1 條，國稅徵收法之立法目的，在於規範執行程序必要事項、私法秩序之調和以及確保國稅債權及國民納稅義務適正實現。稅捐是國家財政之基礎，日本國稅徵收法賦予國稅廳及轄下各地國稅局及其所屬稅務署自

²²⁵ 金子宏，同註 215，頁 42。

²²⁶ 金子宏，同註 215，頁 43。

²²⁷ 金子宏，同註 215，頁 62 至 63。

²²⁸ 日本法上之通達，係指行政之內規，於行政內部具有拘束力，惟並不拘束法院及一般人民。參北野弘久『稅法學原論（第七版）』勁草書房 157 頁（2016 年 9 月）。

²²⁹ 轉引自陳典聖，同註 224，頁 134，註 136：吉國二郎、荒井勇、志場喜德郎，國稅徵收法精解，頁 17 及頁 68。

²³⁰ 轉引自陳典聖，同註 224，頁 134，註 137：國稅徵收法精解，頁 91。例如：本法第 11 條拍賣價金扣繳消費稅等、第 36 條實質課稅原則的第二次納稅義務、第 158 條消費稅等的保全擔保、第 10 章刑事罰則、租稅一般性優先受償權的規定。

力執行權，而非透過法院執行之方式為之²³¹。日本法上，公法上金錢給付義務，原則上由原處分機關自力執行，並未如同我國設立專責機關為之。惟若有個別行政法特別規定，則得由原處分機關將強制執行權限的一部或全部委託財稅機關，再由受委託機關向委託機關報告執行結果²³²。又公法金錢給付義務未履行時，個別行政法規未有規定強制執行程序或未有準用國稅徵收法之明文，則該管機關應循民事訴訟程序以實現其金錢債權。

第三目 程序

租稅徵收有廣義及狹義之分。首先，在租稅債權確定後，為實現租稅債權之所有行為，總稱為廣義租稅徵收。除納稅通知、納稅督促、及滯納處分外，如特殊徵收確保措施及納稅緩和措施亦包含在內。滯納處分中，為強制地實現租稅債權之手段稱為強制徵收，與滯納處分作為區別，和其他方法通常併稱為狹義徵收²³³。日本國稅徵收之強制執行程序主要可分為查封、換價、分配三個階段，以下就國稅之行政強制執行程序介紹如下。

壹、租稅債權之催繳

關於日本法上租稅徵收程序，所謂「租稅之徵收」係指國家或地方自治團體對納稅人請求履行納稅義務及其滯納處分²³⁴。在納稅義務人未按期履行納稅義務時，最先踐行者乃納稅通知及催繳。依國稅通則法第 36 條，所謂納稅通知，係指對納稅人指定繳納期限而請求履行所確定納稅義務之行為。納稅通知必須載有應繳稅額、繳納期限及繳納處所，並將該納稅通知書合法送達。學說上認為，納稅通知是徵收程序之一環，但並非確定處分，因此並不具確定納稅

²³¹ 楊嘉源，同註 221，頁 37。

²³² 陳典聖，同註 224，頁 133。

²³³ 金子宏、渡部吉隆、新井隆一、山田二郎、廣木重喜『租稅行政法』ぎょうせい 134 頁（1975 年 9 月）。

²³⁴ 金子宏，同註 215，頁 766 至 767。

義務效果²³⁵。另外，在地方稅之部分，依據地方稅法第 13 條，在徵收地方稅時亦必須實施納稅通知。若納稅義務人仍未自動履行繳納欠費，則需進行催繳。所謂「催繳」係指納稅人在繳納期限內未完納租稅時，催促其履行納稅義務之行為。依據國稅通則法第 37 條第 1 項及地方稅法 66 條第 1 項，國稅及地方稅催繳時均必須發出催繳書。學說上認為，依據國稅通則法第 40 條，催繳係滯納處分之前提要件，故自催繳書發出日算起 10 日尚未完納租稅時，可實施滯納處分之查封²³⁶。

貳、租稅債權之提前徵收

所謂「提前徵收」係指，為確保稅捐債權之徵收，在繳納期限到來以前，剝奪納稅義務人之期限利益，在繳納期限到來以前徵收租稅。提前徵收制度包含提前請求、提前保全查封及保全查封²³⁷。

一、提前請求

將應繳稅額已經確定之國稅繳納期限予以提前而請求繳納之行為，稱之為提前請求。依據國稅通則法 38 條 1 項，在國稅之徵收有困難或保全國稅必要，而認為租稅在繳納期限以前無法完納時才可實施提前請求。且依國稅通則法第 40 條，當在提前請求書或納稅通知書所記載期限以前未繳納租稅時，不經催繳程序即可開始執行滯納處分。另外，依據地方稅法第 13 條之 2，地方稅之提前徵收制度相當於國稅之提前請求制度²³⁸。

二、提前保全查封

依據國稅通則法第 38 條第 3 項及地方稅法第 16 條之 4 第 12 項，在滿足提前請求之要件下，當納稅義務確定後仍無法確保租稅徵收時，得執行提前保全

²³⁵ 金子宏，同註 215，頁 766。

²³⁶ 金子宏，同註 215，頁 767。

²³⁷ 金子宏，同註 215，頁 767。

²³⁸ 金子宏，同註 215，頁 768。

查封。又依據國稅通則法第 38 條第 4 項，提前保全查封亦可準用保全查封之規定²³⁹。

三、保全查封

依據國稅徵收法第 159 條第 1 項及地方稅法第 16 條之 4 第 1 項，當納稅義務人被認為具有非法逃稅或非法接受租稅退還之嫌疑，而接受國稅犯則取締法或刑事訴訟法之強制處分(查封、押收或逮捕)時，當其強制處分有關租稅稅額確定後仍被認為無法確保徵收時，為在其稅額確定以前確保稅額之徵收而預先決定被認為有必要執行滯納處分之金額，以該滯納金額為限度立刻查封該人財產之行為稱之為保全查封。學說上認為，在稅額確定前認可查封方面類似提前保全查封，但對有關申報納稅之租稅而言，在性質上僅在法定申報期限屆滿後才可以執行，此點與提前保全查封有別²⁴⁰。

第四目 滯納處分

壹、滯納處分之意義

所謂「滯納處分」係指，納稅義務人未履行納稅義務時，國家或地方公共團體對納稅人之財產強制實現以滿足其租稅債權之行為。對納稅人之財產強制實現租稅債權之程序又可稱為強制徵收。而有關國稅滯納處分則依據國稅徵收法行之。另外，關稅及地方稅之滯納處分則可依據國稅滯納處分之例(關稅 11 條、地稅 68 條 6 項、72 條之 68 第 6 項等)。申言之，滯納處分可分為「狹義之滯納處分」與「交付要求」²⁴¹，前者是由國家或地方自治團體查封納稅人之財

²³⁹ 金子宏，同註 215，頁 768。

²⁴⁰ 金子宏，同註 215，頁 769。

²⁴¹ 金子宏，同註 215，頁 805。依據國稅徵收法第 2 條第 12 號，當已開始對滯納者之財產實施強制執行、滯納處分等強制折價程序時，對其執行機關請求由其折現價款中分配相當於滯納稅額之金額之行為稱之為交付要求。其目的是為避免重複查封已被查封財產之麻煩及滿足債權目的而承認之制度，其性質與民事訴訟法上之分配要求相同。

產，藉以達成滿足租稅債權之程序，由財產之查封、查封財產之換價等行政處分所組成。而交付要求乃是對現正進行之強制換價程序執行機關要求交付價款，藉以達成滿足租稅債權之程序²⁴²。

貳、滯納處分之程序

國稅徵收法關於公法上金錢給付義務之強制執行，屬於直接強制之一種。但係依其所特別規定之程序行之，即採取財產之查封、變賣以及變賣價金之分配等程序為之。且學說上認為，上述行政上強制執行手段，仍有行政法上基本原理原則之適用。例如比例原則之精神藉由超額查封禁止條款得以彰顯²⁴³。

一、財產之查封

依據國稅徵收法第 47 條 1 號及地方稅法地 68 條 1 項 1 號，當納稅人受到催繳，在催繳書發出日算起 10 日仍未完納該催繳有關之租稅時，可對其財產執行查封。學說上認為，所謂查封行為係指對禁止滯納人處分其特定財產之行為，通常是滯納處分之第一階段之行為²⁴⁴。而關於查封之程序，依據國稅徵收法第 54 條，當執行查封滯納人之財產時，須製作查封調查書，而當該財產是動產或其他一定種類之財產時，必須將該謄本交付給滯納人。以下就各項財產種類查封程序分述如下：（一）動產之查封：依據國稅徵收法第 56 條，動產之查封，由徵收職員以占有其財產之方式行之，並當徵收職員占有其財產時就發生查封效力。（二）債權之查封：依據國稅徵收法第 62 條，債權之查封以將債權查封通知書送達第三債務人之方式行之，並於債權查封通知書送達第三債務人時就發生效力。（三）不動產等之查封：依據國稅徵收法第 68 條，不動產之查封以將查封書送達滯納人之方式行之，當查封書送達至滯納人時就產生效力。

²⁴² 金子宏，同註 215，頁 776。

²⁴³ 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，同註 214，頁 214。

²⁴⁴ 金子宏，同註 215，頁 791。

查封不動產時可將查封登記囑託於有關機關，且查封登記在查封書送達前實施者，於登記時即生查封效力²⁴⁵。

二、查封財產之換價

所謂「換價」係指將查封之財產折合成金錢。依據國稅徵收法第 89 條，經查封之財產，除得依法收取外，應依換價程序行之。另依據同法第 94 條，查封財產之換價必須依公開拍賣行之，而公開拍賣必須以投標或拍賣方式行之。其目的是為依公正程序執行換價，以保護滯納人之利益²⁴⁶。

第五目 第二次納稅義務制度

所謂「第二次納稅義務」，係指當對於主要納稅義務人之強制執行無效果時，得對於符合特定要件之關係人，使其負擔稅捐之繳納義務。其立法目的在於，確保國家租稅債權，防止納稅義務人藉由脫法行為，不當減少其責任財產，進而規避稅捐²⁴⁷。詳言之，依據國稅徵收法第 32 條以下以及地方稅法第 11 條以下，當對於納稅義務人之責任財產執行後，仍無法足額徵收該稅額時，與納稅義務人具有一定關係之人，替代其繳納租稅之義務，即為第二次納稅義務。負擔該義務之人稱之為第二次納稅義務人。學說上指出，第二次納稅義務制度，係在無法向原納稅義務人徵收租稅時，對於將與原納稅義務人在人或物上具有特殊關係之人課以納稅義務，以達到確保租稅徵收之目的²⁴⁸。

²⁴⁵ 金子宏，同註 215，頁 794 至 795。

²⁴⁶ 金子宏，同註 215，頁 808。

²⁴⁷ 楊嘉源，同註 221，頁 37。註 73：我國稅捐稽徵法第 13 條固亦規定：「法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配賸餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐負繳納義務。」惟對於獲分配賸餘財產之股東，則不在本條規範範圍內，如果清算人名下並無財產，或者其為人頭，則稅捐勢難以順利徵起。

²⁴⁸ 金子宏，同註 215，頁 144 至 145。

日本法制上，共有八種第二次納稅義務人之規定，例如：(一)無限責任職員之二次義務(國稅徵收法第 33 條、地方稅法第 11 條之 2)(二)清算人等之二次義務(國稅徵收法第 34 條、地方稅法第 11 條之 3)。(三)家族公司之二次義務(國稅徵收法第 35 條、地方稅法第 11 條之 4)。(四)實質課稅額等之二次義務(國稅徵收法第 36 條第 1 號、地方稅法第 11 條之 5 第 1 號)。(五)共同事業者之二次義務(國稅徵收法第 37 條、地方稅法第 11 條之 6)(六)事業受讓人之二次義務(國稅徵收法第 38 條、地方稅法第 11 條之 7)。(七)不具人格之社團等之二次義務(國稅徵收法第 41 條 1 項、地方稅法第 11 條之 8 第 1 項)。(八)無償受讓人等之二次義務(國稅徵收法第 39 條、地方稅法第 11 條之 7 條)。其中與本文最為相關者為「無償受讓人之二次義務」。所謂無償受讓人之二次義務係指，納稅義務人在該租稅法定繳納期限 1 年以前之日以後，所進行之無償或不相當之對價將財產轉讓、免除債務及其他對第三者提供利益之處分時，依這些處分而取得權利者或免除義務者，在這些處分所受到利益目前仍存在之限度以內，負租稅之第二次納稅義務(國稅徵收法第 39 條、地方稅法第 11 條之 7)。學說上指出，財產無償轉讓等詐害行為之撤銷權之行使，依國稅通則法第 42 條，必須經過訴訟程序由法院作成判決，故為簡化程序，而對財產之受讓人等課以第二次納稅義務²⁴⁹。

第六目 詐害行為撤銷權與第二次納稅義務

詐害行為撤銷權與第二次納稅義務制度，二者均在確保國稅債權之適切實現。前者，係指為免納稅義務人不當減少自身責任財產，而否認其不當地減少責任財產行為之效力之制度²⁵⁰；後者，係指對於形式上歸屬於第三人之財產惟

²⁴⁹ 金子宏，同註 215，頁 147。

²⁵⁰ 楊嘉源，同註 221，頁 65 至 66。註 109：淺田久治郎等共著第二次納稅義務制度之實務與理論第 323 頁。

實質上歸屬於義務人之財產，由國稅機關作成處分使形式上權利歸屬者負擔納稅義務，亦即，否認形式上權利歸屬之效力。反之，二者所不同之處，在於詐害行為撤銷權必須訴請法院透過訴訟方式撤銷該詐害行為。而第二次納稅義務制度則係由國稅機關，以告知處分通知符合要件之第三人負第二次納稅義務²⁵¹。又當具體個案同時該當詐害行為撤銷權以及第二次納稅義務之要件時，一般認為，為使國稅機關得以迅速有效率之方式確保國稅債權，應允許國稅機關自行選擇採取何種方式辦理²⁵²。

第二款 稅捐以外其他費用之強制執行

第一目 罰鍰之執行

有關罰鍰之執行，常見者為道路交通相關之罰鍰。按日本道路交通法第 51 條之 4 第 14 項之規定，經督促程序後，繳納義務人仍不繳納放置違反金、延滯金者，即由公安委員會依地方稅之滯納處分之例，徵收放置違反金及其延滯金。且依據地方稅法第 68 條第 6 項之規定，關於地方稅之徵收，依國稅徵收法規定之滯納處分之規定為之。是以，有關道路交通法放置違反金等之強制執行，因自道路交通法準用地方稅法，再由地方稅法準用國稅徵收法之結果，應依國稅徵收法第五章之相關規定執行之²⁵³。

第二目 社會保險費用之執行

²⁵¹ 楊嘉源，同註 221，頁 66 至 67。

²⁵² 楊嘉源，同註 221，頁 65。

²⁵³ 楊嘉源，同註 221，頁 169。

有關對滯納社會保險費者之強制執行，相關法規少有自為規定其應行程序及執行方法之例。多藉由準用規定，依照國稅徵收法之例辦理，例如，厚生年金保險法第 89 條規定：「保險費及其他依本法規定之徵收金，除本法另有規定外，以國稅徵收之例徵收。」，以及日本健康保險法第 183 條、兒童津貼法第 22 條、行政代執行法第 6 條、國民年金法第 95 條等，此些公法上金錢債權之徵收，均明文依國稅徵收法中滯納處分之規定處理²⁵⁴是以，當人民滯納社會保險費時，即係依國稅徵收之例徵收，亦即準用國稅徵收法之規範，如滯納處分相關規定²⁵⁵。

第三項 日本法上高權性公法債權保全規定之準用條款

第一款 國稅通則法準用民法

日本國稅通則法第 42 條及地方稅法第 20 條之 7 準用民法代位權（日本民法 423 條）以及撤銷權（日本民法第 424 條）之規定，此二規定係為防止納稅人責任財產之處分及減少，以確保租稅債權²⁵⁶。學說上指出，日本國稅通則法第 42 條係為防止納稅人隱匿減少其責任財產，以確保稅捐之徵收²⁵⁷。且國稅於納稅人之應納稅額確定之後，國家與納稅義務人間之法律關係，可視為債權債務關係之一種，就民法上有關債權人之代位及詐害行為之撤銷，在私法上之債權與國稅之間，並無給予不同規律之理由，故上述民法規定，於國稅之情形，應準用之²⁵⁸。

²⁵⁴ 塩野宏著；劉宗德、賴恆盈譯，同註 214，頁 213。

²⁵⁵ 楊嘉源，同註 221，頁 169。

²⁵⁶ 金子宏，同註 215，頁 774。

²⁵⁷ 陳清秀，同註 5，頁 463。

²⁵⁸ 陳清秀，同註 5，頁 463。

第一目 債權人代位權

日本國稅通則法第 42 條有準用民法第 423 條代位權之規定。學說上指出，當納稅人不行使屬於自己之權利，且納稅義務人無資力且納稅期間屆至時，為了保全租稅債權，國家或地方自治團體得對第三人行使納稅義務人之權利²⁵⁹。換言之，國稅通則法準用日本民法第 423 條之適用結果，國家或地方自治團體，為了確保租稅之徵起，在納稅義務人怠於對第三人行使權利之情形，得代替納稅義務人行使該權利。又該代位權之行使，以保全租稅債權之範圍內為限始得行使之。當國家或地方自治團體著手代位行使債權人之權利並通知納稅人後，納稅人及不得為妨礙代位權行使之處分行為²⁶⁰。

第二目 債權人撤銷權

日本國稅通則法第 42 條準用民法第 424 條，使租稅之執行得準用民法債害行為撤銷之規定。學說上指出，當納稅人從事有害於租稅債權之法律行為，且納稅義務人及受益人或轉得人為惡意時，國家或地方自治團體得向法院請求撤銷該法律行為²⁶¹。換言之，國稅通則法準用民法第 424 條之適用結果，國家或地方自治團體，在租稅徵收之必要限度內，得請求法院請求撤銷納稅義務人之財產減少行為。國家於行使債權人之撤銷權，其客觀要件上必須因納稅義務人所為之法律行為造成財產之減少，導致租稅無法全額徵起。且主觀上要件，必須納稅義務人及受利益之人或其轉得人屬惡意。於撤銷權之要件成立時，國家或地方自治團體得以自己之名義，並以受益人或轉得人為被告提起訴訟，請求撤

²⁵⁹ 畠山武道『租稅法』青林書院 339 頁（1989 年）。承認得行使代位權之案例如東京高判昭和 35 年 12 月 3 日判決；廣島高判昭和 49 年 11 月 11 日判決等參照。

²⁶⁰ 畠山武道，同前註，頁 339。

²⁶¹ 畠山武道，同註 259，頁 339 頁。

銷納稅義務人與受益人間之法律行為，亦得同時請求撤銷法律行為及返還財產。若於財產之返還不可能之情形，則請求相當額度之損害賠償²⁶²。

至於稅捐債權成立之前，納稅人如有詐害行為，稅捐債權人得否行使債權人撤銷權？換言之，債權人撤銷權之行使，是否須以納稅義務已成立為必要²⁶³？就此問題，學者金子宏認為，債權人之撤銷權，係屬債權之效力，故其行使應以稅捐債權已成立為必要²⁶⁴。惟學者田中二郎則認為如考量稅捐債權成立之特質，似應採肯定解釋，准予行使撤銷權為妥²⁶⁵。另外，自國家或地方公共團體知悉納稅人之詐害行為時起 2 年內未行使債權人撤銷權，或自納稅人之詐害行為開始時起算屆滿 20 年時，撤銷權因而消滅²⁶⁶。

第二款 日本民法撤銷權及代位權之規定

日本現行民法債權編總則第 2 節債權之效力節之第 2 款中，規定有債權人代位權及詐害行為撤銷權相關規定。以下就代位權及撤銷權分別介紹如後。

第一目 債權人代位權之規定

日本民法 423 條規定：「債權人為保全自己之債權，得行使屬於債務人之權利。但為債務人一身專屬之權利者，不在此限。（第一項）債權人於其債權期限未屆至前，非依裁判上代位，不得行使前項權利。但保存行為，不在此限。（第二項）」日本民法第 423 條債權人代位權之制度，係承襲自法國民法第 1166 條之代位訴權制度而設立²⁶⁷。日本民法第 423 條第 2 項，有所謂非依裁

²⁶² 島山武道，同註 259，頁 340 頁。

²⁶³ 肯定說如東京地判昭和 48 年 12 月 17 日判決；否定說如佐賀地判 32 年 12 月 5 日判決。

²⁶⁴ 金子宏，同註 215，頁 775。

²⁶⁵ 田中二郎『租稅法』有斐閣 269 頁（1981 年）。

²⁶⁶ 金子宏，同註 215，頁 775。

²⁶⁷ 我妻榮等『コンメンタール民法』日本評論社 742 頁（2006 年 11 月）。

判上代位不得行使之規定，係指須取得法院之許可才得以行使代位權，關於此項程序規定於日本非訟事件手續法第 72 條至 79 條²⁶⁸。關於代位權之性質，學說上認為其並非訴訟法上之權利，而是實體法上之權利²⁶⁹。而日本民法第 423 條代位權之要件如下：（1）債權人有保全債權之必要（2）債務人怠於行使自身權利（3）債權人之債權已屆履行期限²⁷⁰。

第二目 債權人撤銷權之規定

日本民法第 424 條規定：「債權人對於債務人明知有害於債權人而為之法律行為，得請求法院撤銷之。但因該行為而受利益者或轉得者，於行為時或轉得時不知侵害債權人之事實者，不在此限。（第一項）前項規定，於非以財產為標的之法律行為不適用之。（第二項）」。詐害行為撤銷權，係指就債務人不當減少其責任財產之法律行為，債權人有撤銷之權利。原則上債權人無法直接介入債務人財產之管理，惟若債務人財產狀況惡化，債務人有可能變成無清償能力之情況，例如將債務人之責任財產贈與他人或廉價出售，此時得藉由行使詐害行為撤銷權，將債務人之責任財產重新歸還債務人²⁷¹。在詐害行為撤銷權之要件上，日本民法並未如同我國區別有償或無償之情形。詳言之，詐害行為撤銷權之行使，其要件有：（1）債務人之行為係財產上之行為（2）其行為之結果，致債務人之責任財產有所減少而不足清償債務（3）撤銷債權人對債務人有金錢債權（4）債務人、受益人轉得人於該行為當時知悉該有害債權人之事實。日本實務見解認為，原告對（1）（2）（3）之要件，負舉證責任；（4）之要件則由受益人、轉得人負舉證責任²⁷²。

²⁶⁸ 我妻榮等，同前註，頁 748 至 749。

²⁶⁹ 於保不二雄著；莊勝榮律師校訂，日本民法債權總論，頁 153，1998 年。

²⁷⁰ 林良平『註解判例民法』青林書院 112 頁（1987 年 11 月）

²⁷¹ 島田法律事務所著；許明義譯，日本債權回收實務，頁 204 至 205，2016 年 11 月。

²⁷² 島田法律事務所著；許明義翻譯，同前註，頁 205。

近代各國立法均自羅馬法繼承此一制度，日本民法承襲法國民法第 1168 條，而明定於民法中。而德國採用特別法；瑞士則規定於破產法中²⁷³。日本民法第 425 條規定：「依前條規定之撤銷，係為全體債權人之利益而生效力。」此條文係規範詐害行為撤銷之效果，為我國民法所無。撤銷權行使後，受益人等所取得之資產應予歸還，恢復為債務人之責任財產²⁷⁴。日本民法第 426 條規定：「第四百二十四條之撤銷權，自債權人知有撤銷原因時起，二年間不行使而消滅。自行為時起經過二十年者，亦同。」此條文係規範詐害行為撤銷權之消滅時效，其期間僅為較我國民法第 245 條規定之期間為長。

第二節 法務部 105 年行政執行法修正草案第 15 條之評析

第一項 修正草案內容之介紹

法務部在 105 年 4 月 12 日函送行政執行法修正草案總說明、條文對照表暨各機關建議意見彙整表。其中在「行政法上金錢給付義務之執行」章中增訂行政機關為保全行政法上金錢債權，得向法院聲請假扣押，並得代表國家行使代位權、詐害行為撤銷權及信託行為詐害債權之撤銷權（即修正條文第十五條）。

第一款 修法草案第 15 條之條文內容

²⁷³ 於保不二雄著，莊勝榮律師校訂，同註 269，頁 169。

²⁷⁴ 島田法律事務所著；許明義翻譯，同註 271，頁 206。

修法草案第 15 條之條文內容如下：「第十五條原處分機關於義務人負有行政法上金錢給付義務之行政處分送達後，認有日後不能強制執行或甚難執行之虞者，得免供擔保向行政法院聲請假扣押。但義務人已提供相當擔保者，不在此限。原處分機關或移送機關為保全行政法上金錢給付義務之執行，於移送執行前或執行中均得準用民法第二百四十二條至第二百四十五條及信託法第六條至第七條規定。」

第二款 修法草案之修法理由

修法草案第 15 條之條文之修法理由為：「一、本條新增。二、義務人依行政處分負有行政法上金錢給付義務，經限期履行而未履行，主管機關本得依修正條文第十四條第一項規定，移送行政執行分署就義務人財產執行之，惟考量上開行政處分送達後，迄至移送行政執行分署執行前，容有相當之時間，另於一百零四年十二月三十日修正公布之行政程序法第一百二十七條第四項規定，撤銷、廢止授予利益之行政處分，受益人應返還之不當得利，於行政處分未確定前，不得移送行政執行，而義務人於行政處分送達後，即負有行政法上金錢給付義務，如義務人於此期間內浪費財產、隱匿財產、增加負擔或為不利益處分，將使行政法上金錢債權有未能充分實現之虞。為避免上開情事，現行法律已有規定行政機關得對義務人採取保全措施者（例如廢棄物清理法第七十一條第一項、水污染防治法第七十一條之一），爰參酌上開法律、行政訴訟法第二百九十七條及民事訴訟法第五百二十三條規定，增訂原處分機關於義務人負有行政法上金錢給付義務之行政處分送達後，認有日後不能強制執行或甚難執行之虞者，得免供擔保向行政法院聲請假扣押，以保全行政法上金錢債權。惟若義務人已就前揭行政法上金錢給付義務提供相當擔保，則無日後不能執行或甚難執行之虞之情事，自不得聲請假扣押，爰參酌關稅法第四十八條第二項但書，於第一項增訂但書，以維義務人權益。三、另私法債權人為保全私法債權，既得

行使代位權、詐害行為撤銷權，則依同一法理，亦應認行政機關為保全行政法上金錢債權，得代表公權力主體行使代位權、詐害行為撤銷權，以保國家之債權，爰參酌關稅法第四十八條第四項及日本國稅通則第四十二條規定，訂定第二項；又私法債權人認債務人(即委託人)之信託行為有害其權利者，得撤銷詐害債權之信託行為，同理，原處分機關或移送機關遇有義務人將財產信託以致損害行政法上金錢債權者，當得依信託法第六條規定，向法院聲請撤銷之，爰併予明定，以杜爭議。三、此外，行政法上金錢債權之保全，國家或地方自治團體(例如縣、市)為債權人，原處分機關或移送機關自應代表公權力主體以債權人地位行使代位權、詐害行為撤銷權、信託行為詐害債權之撤銷權，且為避免滋生疑義，爰明文規定由原處分機關或移送機關行使上開權利。

第二項 修正草案內容之評析

第一款 增訂準用條款之必要性

由本章第一節第二項之介紹可知，在一個公法上金錢給付義務之處分作成後，在強制執行階段前，為了公法債權之保全，日本之債權機關得依據國稅徵收法發動保全查封。此可謂強制執行階段，金錢給付義務之義務人尚未將責任財產任意處分前之保全手段。再者，若義務人已將責任財產予以處分，則此時在行政權之階段，依據本章第一節第二項之介紹，日本債權機關可以發動所謂第二次納稅義務制度，使實際應負擔公法上金錢給付義務之人負擔繳納義務，以避免人民任意以處分責任財產之方式脫免公法上金錢給付義務。最後，在義務人已將責任財產移轉於他人之情形，在司法訴訟之階段上，尚得依據國稅通則法準用日本民法撤銷權之規定，撤銷義務人之詐害債權行為。

反之，我國現行法制下，基於我國公法上金錢給付義務係由行政執行署所屬各分署專責處理之情形下，自然無所謂保全查封之可能。又誠如本章第一節第二項所述，我國亦無如同日本法上規範周全之第二次納稅義務制度，因此在行政權階段，關於公法上金錢給付義務之債權保全可謂束手無策。最後，亦為本文之重點所在，在前述階段之兩項保全手段均欠缺之情形下，我國法亦欠缺在司法訴訟中得向任意處分責任財產之義務人請求撤銷詐害債權之手段，在此情形下，我國行政執行實務上，對於義務人任意處分其責任財產之情形，僅得於最後的最後階段，運用最應保守使用之管收手段來處理此一問題，而冀望藉由此一強烈人身自由干預之手段來力挽狂瀾，用以矯正前階段均無保全手段可供運用所產生之公法上金錢給付義務執行無著之問題。在此意義下，本次法務部所提修法草案第 15 條之修法，對於解決行政執行實務上開問題具有必要性。因此，本文贊同修法草案增訂債權機關得對義務人行使代位權或撤銷權之準用條款。惟關於此類型之條文究竟應規範於何處，則仍有待討論。

第二款 準用條款置於行政執行法之疑義

誠如本文第四章之節論，基於法律保留原則之疑慮，本文贊同立法政策上宜增訂公法上金錢給付義務準用民事法上保全規定之準用條款。惟此項條款應規定在何處較妥當？關於此項準用條款應定在何項公法法規內，假設上應該有三種模式可供討論。亦即，或可援日本法之立法例，規範於相同於日本國稅通則法之我國稅捐稽徵法內，又或者如同修法草案之提議規範於行政執行法，抑或規定於行政行為之準據法行政程序法中。以下詳述之。又本文以為應將準用條款定於何項法規中亦須因應我國行政執行任務分配之特殊性而有所不同之考量：

第一目 將準用條款規定於稅捐稽徵法中之檢討

如前所述，日本法上係將準用條款定於國稅通則法中。然而須注意的是，因為日本法上，除了國稅債權得直接適用國稅通則法外，其他法規例如罰鍰或者社會保險費用等等非稅之公法上金錢給付義務之法令中，多有規定其強制執行準用國稅通則法之規定。然而，我國之情形除了關稅得適用關稅法之規定外，縱使將準用條款定於稅捐稽徵法中，仍只能處理稅捐債權之問題。因為在現行法制上，例如健康保險法、勞工保險法及道路交通管理處罰條例，甚或是毒品防治條例家庭暴力防治法等等具有處罰規定之各論法規，均無準用稅捐稽徵法之例。其原因在於我國行政執行係由行政執行署所屬各分署依據行政執行法執行之，因此該等各論法規未準用稅捐稽徵法乃是當然。因此，若將準用條款仿照日本之例定於我國稅捐稽徵法中，恐有不合法制時宜之處。除非在之後之修法中，將許許多多之各論法規加上準用稅捐稽徵法之規定，若此或可將準用條款規定於稅捐稽徵法中。只是如此對於法制變革之幅度不可謂不大。

第二目 將準用條款規定於行政執行法中之檢討

若規範於行政執行法恐亦將造成難行之處。詳言之，例如國稅局在核課大筆稅款時，亦即於稅捐債權產生時，若義務人已著手將其不動產賣出並且成功轉手，此時國稅局尚無法立即向法院提起撤銷之訴。蓋此時國稅處分書尚未逾繳納期間，更尚未移送執行，而無行政執行法之適用。尤其法務部此次修法草案第 15 條第 2 項規定：「原處分機關或移送機關為保全行政法上金錢給付義務之執行，於移送執行前或執行中均得……。」明文規定債權機關於「移送執行前」亦得依據本條文準用代位權及撤銷權，如此將導致不具有公法上金錢給付義務執行權能之債權機關，卻能夠引用行政執行法中公法上金錢給付義務執行之條文，如此亦凸顯將本條準用條款規範於行政執行法之不合適之處。

第三目 將準用條款規定於行政程序法中之檢討

為因應我國行政執行之制度切割成債權機關及執行機關之特性，規範於行政程序法中或為解決之策²⁷⁵。蓋債權機關於公法上金錢給付義務作成時，皆可依據行政程序法發動撤銷權或代位權。且因學說上一般認為我國行政程序法不僅為程序法，亦具有實體法性質。因此，將此一準用條款規範於行政程序法中，其性質並不顯突兀。因此本文以為，應於行政程序法第二章行政處分章之第三節中增訂此準用條款，方為正本清源之策。



²⁷⁵ 學說上即有指出，公法上金錢給付義務未就移送行政強制執行前，在現行法上，對公法上金錢給付義務之保全，欠缺一般性的完整規定，因而易致生是否可以保全、如何保全等解釋適用上的困難。參范文清，同註 107，頁 31。

第六章 結論

綜合前開本文各章之研究，爰整理為以下結論，以作為本研究之初步成果：

壹、公法上金錢給付義務之執行未能類推民法保全規定應存有法律漏洞

公法上金錢給付義務之債權保全手段僅在租稅債權有保全手段之明文，例如禁止財產之移轉、限制納稅義務人出境以及聲請假扣押等。其餘公法上金錢給付義務僅能於事後行政執行階段透過執行方式為之，此實為我國法制之重大漏洞。且相對於私法債權之保全，公法上金錢給付義務之債權保全手段上，欠缺有代位權及撤銷權之規定，將造成公法上金錢給付義務在一定情形下無法徵起，以下分成兩部分詳述之：第一，在行使代位權之部分：公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法有特別規定外，存有無法行使民法 242 條代位權之手段之漏洞。例如，在義務人之責任財產僅有一項因繼承而共同共有之不動產時，因該共同共有之不動產未經過分割，因此行政執行機關於此將遭遇執行上之困難。蓋債權機關無法適用民法第 242 條行使代位權，代位義務人提起分割訴訟，而導致國家債權無法徵起。又例如因債權機關無法代位不動產經紀業者申請退還營業保證金，蓋債權機關無法依據民法第 242 條代位義務人申請退還營業保證金，導致行政執行實務上產生，僅得依法核發扣押命令，而因未有退還營業保證金之申請，而無法核發收取命令之困難產生；第二，在行使撤銷權之部分：公法上金錢給付義務之債權人，除關稅法有特別規定外，欠缺有民法 244 條撤銷權之手段可以行使。在義務人已移轉其責任財產所有權之階段，公法上金錢給付義務之債權保全手段相較於私法債權保全而言，缺乏得以撤銷危害公法上債權行為之途徑。例如，義務人為規避繳納義務，而將其責任財產移

轉至他人名下，甚至由該受讓人再行轉讓他人，此時債權機關無法適用民法第 244 條之規定，主張撤銷義務人之詐害公法債權行為。

基於憲法平等原則之要求，在公法上存有漏洞之前提下，於其性質相同或類似之情形而為法規意旨許可之下，一般認為於財產權關係上有類推適用私法規定之餘地。且本文以為，基於公法規範性質之相近性，先位思考上，應優先類推適用關稅法第 48 條第 4 項之規定，備位思考上則認為得類推民法上保全之規定。是以，在肯定債權機關得行使民法代位權及撤銷權之之前提下，雖行政執行屬於干涉行政，然而本文以為，前開漏洞類推適用其他公法規定或者私法上規定，並未違反法律保留原則。蓋利用類推適用之法學方法，以立法者訂定之性質相近法律修補漏洞，實乃憲法平等原則之展現，亦即，受類推之規範亦屬於行政行為所得依據之規範，故允許公法上金錢給付義務之債權保全得類推適用關稅法第 48 條第 4 項或民法保全規定條並未違反法律保留。上述之結論，亦可以解決現行行政實務遭遇比例原則違反之情形。蓋在行政執行案件中，原本得僅於財產權執行之層次執行之（即代位行使分割請求權後拍賣不動產），然而因為實務見解之侷限或屬於法制之不備，執行機關無法採用代位之手段，而將迫使執行機關採取侵害人權更嚴重之管收手段，始公法上債務人之人身自由受到侵害。換言之，原本得以限制人民財產自由即達成公法上欠費得以徵起之目的，最後卻使用侵害最為嚴重之人身自由限制以達成追繳之目的。此時，執行機關此時未能採取相同有效之較小侵害手段，導致被迫有比例原則之違反。另外，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，於惡意移轉其責任財產之情形，將導致行政執行各分屬發動管收手段之結果。然而，依據行政執行法第 19 條第 3 項前段之規定，管收期間原則上以 3 個月為上限。縱使依據同條項後段再行管收，最常亦以 6 個月為上限。另依據行政執行法第 19 條 4 項，義務人所負公法上金錢給付義務，不因管收而免除。是以，在實務上常有滯欠金額龐大之義務人，寧願進入管收所至多 6 個月，此時，行政機關則處於執行手段真空

之狀況，任由義務人惡意脫產滯欠大筆款項。管收作為人身自由侵害手段，對人民自由權益侵害甚鉅，然而，縱使已經採取如此強烈之手段，亦常使行政執行機關所欲達成之目的（追繳義務人欠費）落空，自難通過目的性之檢驗。

貳、我國宜於行政程序法中增定準用條款

為確保公法上金錢給付義務之執行，日本之債權機關在代位權之部分得依據國稅通則法第 42 條準用日本民法代位權之規定，即於義務人怠於行使其權利時，由債權機關代位其行使權利；在撤銷權之部分，於義務人尚未將責任財產任意處分前，債權機關得依據國稅徵收法發動保全查封。若義務人已將責任財產予以處分，則此時在行政權之階段，日本債權機關可以發動所謂第二次納稅義務制度，使實際應負擔公法上金錢給付義務之人負擔繳納義務，以避免人民任意以處分責任財產之方式脫免公法上金錢給付義務。最後，在義務人已將責任財產移轉於他人之情形，在司法訴訟之階段上，尚得依據國稅通則法準用日本民法撤銷權之規定，撤銷義務人之詐害債權行為。反之，我國現行法制下，在前述保全手段均欠缺之情形下，我國行政執行實務上，對於義務人任意處分其責任財產之情形，僅得於最後的最後階段，運用最應保守使用之管收手段來處理此一問題。在此意義下，本次法務部所提修法草案第 15 條之修法，對於解決行政執行實務上開問題具有必要性。

因此，本文認為立法政策上宜增訂公法上金錢給付義務準用民事法上保全規定之準用條款。惟此項條款應規定在何處較妥當？關於此項準用條款應定在何項公法法規內，假設上應該有三種模式可供討論。亦即，或可援日本法之立法例，規範於相同於日本國稅通則法之我國稅捐稽徵法內，又或者如同修法草案之提議規範於行政執行法，抑或規定於行政行為之準據法行政程序法中。又本文以為應將準用條款定於何項法規中亦須因應我國行政執行任務分配之特殊性而有所不同之考量。以下分別討論之：其一，將準用條款規定於稅捐稽徵法

中：日本法上，除了國稅債權得直接適用國稅通則法外，其他法規例如罰鍰或者社會保險費用等等非稅之公法上金錢給付義務之法令中，多有規定其強制執行準用國稅通則法之規定。然而，我國法上縱將準用條款定於稅捐稽徵法中，仍只能處理稅捐債權之問題。蓋在現行法制上，例如健康保險法、勞工保險法及道路交通管理處罰條例，甚或是毒品防治條例家庭暴力防治法等等具有處罰規定之行政法各論法規，均無準用稅捐稽徵法之例。其原因在於我國行政執行係由行政執行署所屬各分署依據行政執行法執行之，因此該等各論法規未準用稅捐稽徵法乃是當然。因此，若將準用條款仿照日本之例定於我國稅捐稽徵法中，恐有不合法制時宜之處。其二，將準用條款規定於行政執行法：若規範於行政執行法則有發動時機過遲之問題。例如，國稅局在核課大筆稅款時，若義務人已將其責任財產移轉他人，此時國稅局尚無法立即向法院提起撤銷之訴。蓋此時國稅處分書尚未逾繳納期間，更尚未移送執行，而無行政執行法之適用。尤其法務部此次修法草案第 15 條第 2 項規定明文規定債權機關於「移送執行前」亦得依據本條文準用代位權及即撤銷權，如此將導致不具有公法上金錢給付義務執行權能之債權機關，卻能夠引用行政執行法中公法上金錢給付義務執行之條文，如此亦凸顯將本條準用條款規範於行政執行法之不合適之處。其三，將準用條款規定於行政程序法中：為因應我國行政執行之制度切割成債權機關及執行機關之特性，規範於行政程序法中或為解決之策。蓋債權機關於公法上金錢給付義務作成時，皆可依據行政程序法發動撤銷權或代位權。且因學說上一般認為我國行政程序法不僅為程序法，亦具有實體法性質。因此，將此一準用條款規範於行政程序法處分中，其性質並不顯突兀。因此本文以為，應於行政程序法第二章行政處分章之第三節中增訂此準用條款，方為正本清源之策。

參考文獻

壹、中文

一、書籍

Karl Laren 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010 年 10 月。

王伯琦，民法債編總論，1986 年 10 月。

王澤鑑，債法原理，2012 年 3 月。

王澤鑑，法律思維與民法實例，2003 年 10 月。

陳敏，行政法總論，6 版，2009 年 9 月。

李建良，行政法基本十講，2017 年 9 月。

李淑明，債法總論，3 版，2009 年 3 月。

於保不二雄著，莊勝榮律師校訂，日本民法債權總論，1998 年。

法務部行政執行署編，行政執行業務相關令函彙編(四)，2020 年 2 月。

林誠二，民法債編總論，2000 年 9 月。

林錫堯，行政法要義，3 版，2006 年。

孫森焱，民法債編總論(下冊)，2010 年 3 月。

孫森焱，民法債編總論(上冊)，2018 年 11 月。

島田法律事務所著，許明義譯，日本債權回收實務，2016 年 11 月。

陳敏，稅法總論，2019 年 2 月。

黃立，民法債編總論，修正 3 版，2006 年 11 月。

黃茂榮，債法總論，2002 年 6 月。

黃茂榮，法學方法與現代民法，增訂五版，2006 年 4 月。

塩野宏著，劉宗德、賴恆盈譯，行政法 I，1996 年 5 月。

鄭玉波著，陳榮隆修訂，民法債編總論，2004 年 10 月。

鄭冠宇，民法債編總論，2015 年 9 月。

蔡震榮，行政執行法，5 版，2013 年 11 月。

二、專書論文

葛克昌，租金管制與所得調整，載：所得稅與憲法，頁 381 至 452，2009 年 2 月。

葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載：行政程序與納稅人基本權，頁 119 至 176，2012 年 4 月。

葛克昌，私法規定在行政法上適用：釋字第四七四號解釋評釋，載：行政程序與納稅人基本權，頁 231 至 261，2012 年 4 月。

三、期刊論文

朱敏賢，公法上類推適用，法學叢刊，187 期，頁 101 至 148，2002 年 7 月。

何弘光，健全稅捐保全制度之修法建議，當代財政，27 期，頁 66 至 75，2013 年 3 月。

范文清，公法上金錢給付義務執行前之保全措施，法學叢刊，241 期，頁 29 至 70，2016 年 1 月。

陳清秀，稅捐債權人可否行使債權人代位權及撤銷權，植根雜誌，3 卷 12 期，頁 15 至 18，1987 年 12 月。

四、研究報告

陳典聖，日本國稅徵收法之研究，法務部行政執行署高雄分署 101 年度自行研究報告，2012 年 12 月。

楊嘉源，日本行政執行法制之研究，法務部所屬機關 96 年度研究報告，2007 年 12 月。

蕭小娟、楊嘉源、邱文忠，論金融商品之執行，99 年度法務部所屬機關自行研究計畫，2011 年 5 月。

貳、日文書籍

田中二郎『租稅法』有斐閣（1981 年）。

北野弘久『稅法學原論（第七版）』勁草書房（2016 年 9 月）。

我妻榮等『コンメンタール民法』日本評論社（2006 年 11 月）。

金子宏『租稅法（第十六版）』弘文堂（2011 年 6 月）。

林良平『註解判例民法』青林書院（1987年11月）

畠山武道、木村宏之亮、玉國文敏、水野忠恒『租税法基本判例集』ぎょうせい（1980年）。

畠山武道『租税法』青林書院（1989年）。

