臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
112年度訴更二字第14號
115年9月30日辯論終結

原　　告　彰化商業銀行股份有限公司

代　表　人　胡光華
訴訟代理人　吳宜星　律師
複代理人　　林修渝　律師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　王永春　律師
複代理人　　謝佩軒　律師
訴訟代理人　吳柏鋐
參　加　人　陳娜慧

輔助參加人　法務部行政執行署臺中分署

代　表　人　吳祚延
訴訟代理人　劉惠文

上列當事人間確認公法上法律關係不存在事件，原告提起行政訴訟，前經本院於民國108年8月22日以107年度訴字第55號判決為原告勝訴之判決，被告不服提起上訴，經最高行政法院於110年1月28日以108年度上字第882號判決廢棄發回，本院於110年12月9日以110年度訴更一字第7號判決駁回原告之訴，原告不服提起上訴，復經最高行政法院於112年6月7日以111年度上字第163號判決關於駁回原告備位聲明之訴及該訴訟費用部分均廢棄，發回更審，其餘上訴駁回。本院判決如下：

主　文

一、參加人陳娜慧於民國105年11月16日、106年5月10日出具擔保書予法務部行政執行署臺中分署，將其設於原亞太商業銀行（現改制為元大商業銀行）帳戶（帳號：0000000000000）內之存款，為法務部行政執行署臺中分署95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件債務人曾正仁積欠被告公法上債務之擔保行為，應予撤銷。

二、第一審及發回前上訴審之訴訟費用（除確定部分外），均由被告負擔。

理　由

壹、程序方面：

一、本件被告代表人原為樓美鐘，於訴訟繫屬中陸續變更為翁培祐、倪麗心，業據新任代表人分別具狀聲明承受訴訟在卷（見本院卷二第187至188頁、第329至330頁），於法核無不合。

二、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意，或行政法院認為適當者，不在此限。」行政訴訟法第111條第1項定有明文。而變更或追加他訴是否適當，則應就訴訟資料利用之可能、當事人利益、訴訟經濟等具體情事加以衡量。查本件原告起訴時原狀載訴之聲明為：「先位聲明：一、確認以陳娜慧名義於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法上擔保契約之債務關係不存在。二、訴訟費用由被告負擔。備位聲明：一、陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法擔保契約之債務關係，應予撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院107年度訴字第55號卷第29頁），迭至本院民國108年8月8日本院107年度訴字第55號言詞辯論時更正為：「先位聲明：一、確認參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法上擔保契約之債務關係不存在。二、訴訟

費用由被告負擔。備位聲明：一、參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法擔保契約之債務關係，應予撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院107年度訴字第55號卷第456頁）。嗣經本院以107年度訴字第55號判決以先位聲明有理由，備位聲明毋庸再予審理為由，為原告勝訴之判決。被告不服，提起上訴，經最高行政法院以108年度上字第882號判決廢棄，發回本院更為審理。原告乃於110年4月6日更一審即本院110年度訴更一字第7號案件（下稱更一審）時，以行政訴訟準備㈠狀將訴之聲明更正為：「先位聲明：一、確認參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書所擔保清償被告對曾正仁之債權於新臺幣26,770,359元之範圍內不成立。二、訴訟費用由被告負擔。備位聲明：一、參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法擔保契約之債務關係，應予撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見更一審本院卷第87頁至第89頁），復於110年11月19日以行政訴訟辯論意旨狀將訴之聲明又更正為：「先位聲明：一、確認參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署處簽署之行政執行擔保書，對被告就關於原告於105年10月13日聲請強制執行陳娜慧財產，並請求參加人陳娜慧給付原告新臺幣40,842,639元之執行程序不成立。二、訴訟費用由被告負擔。備位聲明：一、參加人陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署處簽署之行政執行擔保書，對被告公法擔保契約之債務關係，應予撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見更一審本院卷第247頁至第269頁、及本院卷第275頁言詞辯論筆錄）案經本院以110年度訴更一字第7號判決均駁回，原告對之提起上訴，經最高行政法院以111年度上

字第163號判決就原告先位聲明部分駁回其上訴確定，並就備位聲明之訴及該訴訟費用部分廢棄原判決並發回本院更為審理；原告嗣於112年12月29日本院準備程序中以準備㈡狀更正經廢棄發回部分之聲明（原屬前審之備位聲明）為：「參加人陳娜慧分別於105年11月16日、106年5月10日在輔助參加人簽署之擔保書之公法上債權行為，應予以撤銷。」（見本院卷一第391頁），迭至本院115年9月30日言詞辯論時經本院闡明後更正該聲明為：「參加人陳娜慧分別於民國105年11月16日、106年5月10日出具擔保書予法務部行政執行署臺中分署將以其名義設於原亞太商業銀行帳戶內存款，為法務部行政執行署臺中分署95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件債務人曾正仁積欠被告公法上債務之擔保行為應予撤銷。」經核其訴之聲明乃本於相同基礎事實，且有利於當事人之利益，符合訴訟經濟原則，本院認原告上開訴之變更尚屬適當，應予准許。爰就原告於本件115年9月30日言詞辯論期日之更正後聲明予以審查。

三、關於原告主張參加人陳娜慧因出具擔保書同意將其設於原亞太商業銀行（現改制為元大商業銀行）帳戶（帳號：0000000000000）內之存款擔保輔助參加人95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件債務人曾正仁積欠被告公法上債務，損害其對參加人陳娜慧之債權，而依民法第244條第1項規定起訴請求撤銷，究竟其訴訟應視為公法上之爭議由行政法院受理審判，或定性為民事訴訟移送民事法院行使審判權始為適法，雖非無商榷餘地，但依行政訴訟法第260條第3項規定，受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。而本件訴訟之審判權歸屬，業據最高行政法院以最高行政法院111年度上字第163號判決廢棄本院前判決，於廢棄理由表明本件事件本質屬於公法之爭議，應容許原告得向行政法院起訴請求撤銷該公法上法律行為，本院居於下級審地位自應以此法律上判斷為基礎予以審判。又上開最高行政法院發回判決理由復明示本件

原告係請求撤銷被告與參加人間之擔保行為，應以該法律關係之雙方當事人為共同被告始具當事人適格，若原告起訴僅列被告為對象，應由行政法院依行政訴訟法第41條規定裁定命參加人參加訴訟，始為正確。本院受發回後，業已於114年5月21日遵依上開最高行政法院判決意旨，依行政訴訟法第41條規定，重新裁定命陳娜慧參加訴訟，並撤銷本院前於107年6月13日原依行政訴訟法第42條第1項、第3項規定命其獨立參加本件訴訟之裁定。另鑑於參加人係出具擔保書予法務部行政執行署臺中分署憑以辦理95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件，本院爰於115年3月26日依行政訴訟法第44條第1項規定裁定命輔助參加，有該裁定在卷可稽（見本院卷二第157至159頁），併此敘明。

四、本件參加人陳娜慧經合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依兩造之聲請由其一造辯論而為判決。

貳、實體方面：

一、事實概要：

參加人陳娜慧於民國105年11月16日及106年5月10日以其在原亞太商業銀行（現改制為元大商業銀行，下稱元大銀行）之帳戶（帳號：0000000000000，下稱系爭帳戶）內存款為擔保責任及範圍，分別出具105年11月16日及106年5月10日行政執行擔保書（以下合稱系爭擔保書）予輔助參加人法務部行政執行署臺中分署，擔保訴外人曾正仁（下稱曾正仁）滯欠被告財政部中區國稅局稅款之清償，而由輔助參加人依行政執行法第18條規定執行扣押系爭帳戶。惟因系爭帳戶存款業於105年10月18日經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）民事執行處以執行命令扣押，輔助參加人乃以105年12月6日中執廉105年度他執字第104號函送卷宗至臺中地院民事執行處，由臺中地院105年度司執字第115022號強制執行事件合併辦理。原告為臺中地院上開強制執行事件之債權人，主張系爭帳戶既業經強制執行扣押，參加人簽署系爭擔保書，已

損害其身為債權人之權益，乃提起本件行政訴訟，依民法第244條規定請求撤銷參加人陳娜慧分別於民國105年11月16日、106年5月10日出具擔保書予輔助參加人將以其名義設於原亞太商業銀行帳戶內存款為輔助參加人95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件債務人曾正仁積欠被告公法上債務之擔保行為。

二、本件原告起訴主張，除援引更審前訴訟程序之陳述外，補述略以：

㈠參加人簽立系爭擔保書係無償行為，原告得依民法第244條第1項訴請撤銷系爭擔保書保證之公法上債權行為：

1.依最高法院103年度台上字第1369判決意旨，如債務人以其所有之財產提供擔保，且屬無對價關係之無償行為，該債權人之債權雖得以擔保物換價而獲得保障，但就其他債權人而言，其共同擔保乃因而相對減少，倘因此害及一般債權，即屬債務人以無償行為詐害債權，債權人自應得依民法244條第1項之規定撤銷之。參加人於87年間因積欠原告股票融資代墊款暨股票違約交割款未清償，原告乃於103年6月9日就上開債務經臺中地院102年度重訴字第565號民事判決勝訴確定，並於105年10月13日據之為執行名義而聲請強制執行參加人所有之系爭帳戶內存款，經臺中地院民事執行處於105年10月18日以105年度司執八字第115022號執行命令，禁止債務人即參加人收取對第三人元大銀行臺中分行之存款債權或其他處分，第三人亦不得對債務人清償，此執行命令並分別送達參加人及第三人元大銀行在案。

2.參加人於105年11月16日於輔助參加人簽署擔保書，擔保書內容載明：「……擔保義務人應向移送機關依下列方式繳清所欠款項：『擔保人（即參加人)願意就義務人以擔保人名義在原亞太商業銀行(現改制為元大商業銀行）之帳戶（帳號：0000000000000）內所存入之金額(經臺中地院88年7月16日以中院貴刑祥八八訴528字第53796號函扣

押共計26,770,359元，現經臺灣臺中地方法院檢察署（下稱臺中地檢署)將款項解還之金額清償義務人所滯欠之稅捐債務)』『本件擔保人所負之擔保責任僅限於前揭帳戶內之存款(含利息），並不負其他清償責任』」、「本件義務人因已逃亡，故具擔保書人願自簽立本件前揭清償責任，並願逕受強制執行。」，輔助參加人因而於105年11月21日核發支付轉給命令予元大銀行，惟遭元大銀行聲明異議。

3.又輔助參加人於105年12月6日發函移送105年度他執字第104號卷宗至臺中地院104年度司執八字第125114號強制執行事件合併辦理。

4.嗣後參加人再於106年5月10日於被告處所表示願意就105年11月16日所簽立之擔保書補簽附約，其內容並明載：「擔保人願提供義務人以擔保人名義在原亞太商業銀行(現改制為元大商業銀行)之帳戶(0000000000000)內所存入之金額清償上述義務人所欠款項」、「其他：其餘清償義務則待前揭存款清償完畢後再行約定。」

5.參加人於105年11月16日簽立之擔保書，係表示願為曾正仁之稅捐債務即262,911,144元負清償責任，而參加人所擔保之存款金額卻僅為26,770,359元；另參加人於106年5月10日簽立之擔保書，亦表示願為曾正仁之稅捐債務即262,911,144元，以系爭帳戶內所存人之金額清償。顯見參加人2次所為之系爭擔保書，係增加自身之債務負擔，並擔保他人債務之無償行為，而足以減少一般財產，削弱全體債權人之共同擔保，並使原告之債權受有損害而無法受償，系爭擔保書之簽立顯然有害及原告之債權。

6.是以，原告應得依民法第244條第1項規定，訴請撤銷參加人於105年11月16日、106年5月10日為曾正仁對被告之稅捐債務提供擔保之債務行為。

㈡本件應由鈞院依據民法第244條規定撤銷參加人於105年11月16日、106年5月10日在輔助參加人處所所簽署之系爭擔保書

之公法上債權行為：

1.按公法上之爭議，除法律別有規定外，得依法提起行政訴訟，為行政訴訟法第2條所明定，故判斷行政法院就上開部分有無受理權限，應先究明系爭契約是否為行政契約？如屬行政契約，則此部分訴訟即屬公法爭議，行政法院即有受理權限，此觀最高行政法院105年度裁字第110號裁定意旨即明，是如為行政契約所生之爭議即係屬公法上爭議，行政法院自有受理權限。

2.原告請求撤銷之系爭擔保書業經最高法院認定其性質乃係具有保證性質之行政契約，則依前揭說明，鈞院就本件自有審判權限無疑，並得直接適用民法第244條條規定撤銷系爭擔保書。

㈢有關被告主張民法第244條規定撤銷權之標的並不包括公法契約在內乙節：

最高行政法院111年度上字第163判決將原告備位聲明發回，認：「……參諸民法第244條規定於18年11月22日立法理由載明：『謹按債務人之法律行為，有害於債權人之權利時，債權人得聲請法院撤銷其行為，以保護其權利……。』自文義而言，解釋上可包括債務人所為之私法上法律行為及公法上法律行為，如此解釋，並未逸出法條文義可能範圍內。況本規定之立法目的，在防止債務人於債之關係成立後，以詐害行為減少其財產致害及債權受清償，以保護債權。徵諸實際，債之關係成立後，債務人所為有害債權之法律行為，除私法上法律行為（不問契約行為或單獨行為，如贈與、買賣、保證，遺贈捐助、債務免除等均屬之）外，實際上亦可能兼及公法上法律行為（如與行政機關簽訂行政契約而負擔債務）。兩者均可能減少債務人財產致害及債權受清償。此時，倘認債權人僅得撤銷債務人所為之私法上法律行為，而不及於公法上法律行為，非旦悖於實情，亦將造成債權保障之漏洞，有違立法目的。」、「……民法第244條之撤銷權，須以訴之形式向法院請求為撤銷其行為之形成判決，始

能發生撤銷之效果。債權人依民法第244條第1項規定，訴請行政法院撤銷債務人所為有害債權之公法上法律行為（行政契約）時，其訴訟類型為撤銷訴訟，惟因撤銷之客體並非行政處分，自非屬於行政訴訟法第4條第1項規定須經訴願前置程序之撤銷訴訟範疇，依上揭說明，應承認合於其權利救濟之訴訟類型，而屬另一撤銷訴訟類型，以完備行政救濟體系，落實有權利即有救濟之憲法原則。」等語，顯見最高行政法院之法律上判斷係認：系爭擔保書為行政契約性質，且本件爭議為公法上之爭議，為保障憲法上訴訟權並落實有權利即有救濟之憲法原則，應肯認原告得依民法第244條第1項之規定，提起撤銷之訴。是以，被告上開主張應不足採。

㈣被告稱系爭擔保書之法律性質係屬類於民法第269條之「利益第三人」公法契約，該利益第三人公法契約之當事人為參加人與輔助參加人，被告純屬利益第三人之地位，本件之被告應為參加人與輔助參加人，原告以「財政部中區國稅局」為被告，當事人不適格云云，惟：

1.最高行政法院108年度上字第882號判決理由中明白揭示：「……行政執行法第4條第1項規定：『行政執行，由原處分機關或該管行政機關為之。但公法上金錢給付義務逾期不履行者，移送法務部行政執行署所屬行政執行處執行之。』依此，法務部行政執行署所屬行政執行處依行政執行法規定執行公法上金錢給付義務，其地位係屬第三人之地位，並非執行當事人(本院102年度判字第796號判決參照）」「同法第18條規定：『擔保人於擔保書狀載明義務人逃亡或不履行義務由其負清償責任者，行政執行處於義務人逾前條第1項之限期仍不履行時，得逕就擔保人之財產執行之。』可知，擔保人原與公法債務無關，惟於簽署擔保書後，該擔保人對於原尚未執行完畢之公法上債務自願擔保一定之責任，而執行機關則藉該擔保書之簽署，使公法債權獲一定之擔保，且憑擔保書逕就擔保人之財產執行，故擔保書與一般對義務人之執行名義有別。依上開規

定及說明，行政執行機關並非執行當事人及擔保人，其與公法上債權人並無前述行政訴訟法第41條規定，必須合一確定而須一同被訴之情形」等語。

2.財政部中區國稅局為具當事人適格之被告：

⑴按債權人依民法第244條第2項行使其撤銷權，如僅請求撤銷債務人之行為，則應以行為當事人為被告，即其行為為單獨行為時，應以債務人為被告，其行為為雙方行為時，應以債務人及其相對人為被告，故其行為當事人有數人時，必須一同被訴，否則應認其當事人之適格有欠缺，此有最高法院28年渝上字第978號判例可資參照。

⑵參加人於105年11月16日、106年5月10日分別於輔助參加人處所簽署系爭擔保書，惟系爭擔保書卻係由被告持以向臺中地院執行處聲請強制執行，且原告請求之客體為「參加人所簽署擔保書之法律行為」，是系爭擔保書之法律關係應係存在於被告及參加人之間。是原告以「財政部中區國稅局」為被告，而參加人經最高行政法院111年度上字第163號判決認屬行政訴訟法第41條規定之訴訟參加，原告並依民法第244條第1項規定，請求：參加人於105年11月16日、106年5月10日在輔助參加人處簽署之擔保書為曾正仁提供擔保之公法上債權行為，應予以撤銷，應無違誤。

⑶系爭擔保書之性質，補述如下：

①行政執行法第18條係為確保公法上金錢債權之實現，迅速達成執行之目的，參考強制執行法第23條規定所制定。故依該條規定所訂擔保契約，係擔保人與執行機關所訂定之行政契約，契約當事人為上訴人與執行機關，此由擔保書上明載「此致法務部行政執行署」可證。是依行政執行法第18條規定逕就擔保人之財產執行，其執行名義為擔保書，而與對義務人之執行名義有別。雖該擔保書係為確保義務人之公法上金錢給

付義務而為，參諸行政執行法第4條規定，應認依該法執行公法上金錢給付義務之行政執行署係立於同強制執行法第23條所規定執行法院之地位，並非該擔保書執行名義之債權人，而認擔保人就擔保書之執行名義提起之債務人異議之訴，應以該擔保書所擔保公法上金錢債權之債權人或其繼受人為被告。擔保人依上開規定出具擔保書乃立於保證人地位而擔保執行義務人之金錢給付義務，其實體上法律關係乃存在於擔保人與執行債權人間，性質上屬單務、無對價之負擔行為，義務人既非當事人，亦無須經其同意為必要，擔保人更不得對執行機關或執行債權人請求對待給付或附加條件或負擔，此有最高行政法院103年度判字第79號判決意旨參照。

②參加人提出擔保書於執行機關即發生拘束力，又系爭擔保書乃立於保證人地位之金錢給付義務，其實體上法律關係乃存在於擔保人與執行債權人即被告間，性質上屬單務、無對價之負擔行為，且輔助參加人僅係立於同強制執行法第23條所規定執行法院之地位，是系爭擔保書之法律關係應係存在於被告及參加人之間，本件原告以財政部中區國稅局為被告並無違誤。

3.被告主張本件撤銷系爭擔保書之債權行為應以輔助參加人為共同被告，否則即屬當事人不適格云云，惟依最高行政法院103年度判字第79號判決、108年度上字第882號判決意旨，法務部行政執行署所屬行政執行處依行政執行法規定執行公法上金錢給付義務，其地位並非執行當事人，而係屬第三人之地位，既非契約當事人，自無行政訴訟法第41條所稱「必要合一確定而須一同被訴」之情事。故原告未將執行機關之輔助參加人列為被告，於法並無不合。

4.另最高行政法院111年度上字第163號判決已明確認定「陳娜慧」應屬行政訴訟法第41條規定必要共同訴訟之參加

人，其於訴訟中之法律地位即經補正為「契約當事人一同被訴」，被告主張原告起訴當事人不適格，顯無理由。

㈤被告辯稱曾正仁為系爭帳戶存款之實質權利人，參加人並無減少任何責任財產，原告行使撤銷權，要件不符云云，惟原告對被告曾於更審前即主張此一爭點，並經鈞院以107年度訴字第55號判決認：「被告主張系爭帳戶內之存款應屬訴外人曾正仁所有，並不可採……」，被告未就此向最高行政法院提起上訴，現仍藉詞提出，實不可採。

㈥臺中地院105年度司執字第115022號於106年4月20日時之分配表，就次序5及次序15，原列被告所屬大屯稽徵所之債權原本金額分別為68元及29,255,539元，後於106年5月25日日，就次序5及次序15，改列被告所屬大屯稽徵所之債權原本金額分別為68元及278,897,704元。又系爭擔保書之移送機關雖列有被告所屬大屯稽徵所、臺中市政府地方稅務局民權分局、臺中市政府地方稅務局大屯分局、臺中市政府地方稅務局文心分局、衛生福利部中央健康保險署中區業務組，惟臺中地院105年度司執字第115022號僅列被告為參與分配之債權人。

㈦參加人目前之財產狀況，原告尚無法知悉，惟就本件訴訟而言，原告認參加人無須以其他財產清償對原告之債務，蓋原告係因參加人於87年間積欠原告股票融資代墊款暨股票違約交割款未清償，經原告於103年6月9日就該債務取得臺中地院102年度重訴字第565號判決及確定證明書，並於105年10月13日據以聲請強制執行參加人所開立之系爭帳戶內存款，而105年10月16日、106年5月10日系爭擔保書亦係就參加人系爭帳戶內之款項為擔保責任及範圍，尚不及於參加人之其餘款項。是以，本件應無需考量參加人是否尚有其他財產足以清償對原告之債務。

㈧本件與臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院)107年度上字第49號民事案件並非同一事件：

1.臺中高分院107年度上字第49號民事案件之訴之聲明為「被告陳娜慧於105年11月16日為訴外人曾正仁而向法務部行政執行署臺中分署（移送機關被告財政部中區國稅局）出具擔保書之無償行為，應予撤銷。」，而本件訴之聲明為：參加人分別於105年11月16日、106年5月10日在輔助參加人簽署之擔保書之公法上債權行為，應予撤銷，是以，原告於民事聲明所訴請撤銷之客體乃係參加人出具擔保書之無償行為，此係參加人單方之法律行為，而於本件聲明所訴請撤銷之客體乃係參加人與被告間之行政契約，契約當事人為參加人與被告，乃係撤銷參加人與被告間之契約關係，則兩者之客體顯然有所不同，尚難認本件與該民事事件之訴訟標的具有同一性。

2.又原告前除提起上開民事訴訟，更曾追加「參加人於106年5月10日出具之擔保書作為撤銷標的」，然就追加部分經臺中地院以「已超出原起訴之範圍，基礎事實難認同一。又主張不生效力之執行名義與撤銷之標的增加，所應調查之證據已有不同，顯已妨礙被告之防禦與本件訴訟之終結。」為由，駁回原告之追加之訴(觀臺中地院106年度訴字第1423號民事裁定意旨）。足見參加人於105年11月16日、106年5月10日分別為曾正仁在輔助參加人處所簽署之系爭擔保書，業經臺中地院法官認定基礎事實不同，且訴訟標的有所增加，所應調查之證據亦有不同而不具有法律關係之同一性，更難認本件與該民事訴訟之訴訟標的具有同一性。

㈨有關被告抗辯本件撤銷權逾除斥期間乙節：

1.原告於106年5月15日即已以財政部中區國稅局大屯稽徵所、陳娜慧為被告，向臺中地院提起分配表異議之訴，並於起訴狀載明陳娜慧於105年11月16日出具擔保書係無對價之給付行為，屬無償行為，爰依民法第244條第1項規定主張；嗣於106年7月31日再向臺中地院提出民事變更訴之聲明暨準備書狀㈡，於備位聲明增列陳娜慧於105年11月1

6日、106年5月10日為曾正仁而向輔助參加人出具擔保書之無償行為，應予撤銷，足認原告於民事法院起訴及為訴之聲明變更時，已分別就105年11月16日擔保書、106年5月10日擔保書行使撤銷權，而尚未逾1年之除斥期間。

2.嗣因受理法院之審判權認定產生爭議，而需另循行政法院救濟，臺灣高等法院臺中分院並以107年度上字第49號民事裁定停止訴訟程序。是以，倘若僅因審判權歸屬之程序爭議，即認向民事法院起訴不生行使撤銷權之效力，進而認定向行政法院起訴時已逾除斥期間，無異使債權人承擔法院審判權劃分之程序風險，將造成債權保障之漏洞，有違「有權利即有救濟」之憲法原則。

㈩聲明：

1.參加人陳娜慧分別於民國105年11月16日、106年5月10日出具擔保書予輔助參加人將以其名義設於原亞太商業銀行帳戶內存款，為輔助參加人95年度綜所稅執特專字第43248號等執行事件債務人曾正仁積欠被告公法上債務之擔保行為應予撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告之答辯，除援引更審前訴訟程序之陳述外，補述略謂：

㈠系爭擔保書所提供之擔保標的物為參加人應曾正仁請求所開立並供炒股使用之系爭帳戶，原告於本件所請求執行之債權，與被告聲請參與分配之債權，均同源自曾正仁及廣三集團不法炒股所生，原告對於系爭帳戶內之存款屬於曾正仁所有，應屬知悉：

1.參加人於87年任職於廣三集團擔任廣三集團總裁曾正仁之下屬。87年間曾正仁、張小華（廣三集團財務處處長）、黃芳薇（廣三集團財務處經理）等人基於意圖抬高順大裕公司股票交易價格之犯意聯絡，由張小華、黃芳薇要求券商營業員提供人頭帳戶；曾正仁則請廣三集團員工提供人頭帳戶，以供操作買賣股票使用。參加人應曾正仁之請

求，開立系爭帳戶供其炒股。曾正仁之上開行為，業經臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院)99年度金上重㈢字第24號刑事判決認定曾正仁違反證券交易法第155條第1項第4款確定在案。

2.參加人應曾正仁及廣三集團炒作順大裕公司股票之請求，因而於87年7月29日向原告之證券經紀商臺中分公司申請開立證券交易帳戶第1648-8號帳戶，並於同年9月30日起，同意配合廣三集團開立股票交易之人頭帳戶操作股票，廣三集團雖於87年11月21日、23日、24日分次買進順大裕公司股票，然卻未依約於成交後第二個營業日即同年月24日、25日、26日履行交付交割代價，致使原告依證券交易所營業細則第91條第1項及第2項規定代辦交割手續，因而墊付代辦交割款72,644,120元，原告因而提起民事訴訟請求參加人清償代墊款，案經臺中地院102年度重訴字第565號判決原告勝訴確定。

3.準此，原告據以聲請執行之原因事實，與曾正仁前揭違反證券交易法刑事案件之事實係屬相同。

4.曾正仁存放於系爭帳戶內之存款及利息，前經臺中地院於88年7月16日以中院貴刑祥八八訴528字第53796號函予以扣押，而依臺中高分院99年度金上重㈢字第24號刑事判決內容所載，因法院已將含原告在內之各證券公司因順大裕公司炒股案之違約交割墊付款實際損害數額及應獲賠償數額進行判斷，認為「……依確定判決所示，應將扣案贓款中之新臺幣24億9,162萬3千元，依如說明二之6家證券商所受損之比例，發還各該6家證券商……」、且「……因全案應解款、發還給被害券商之款項皆已完成解款、發還」等情，故臺中地檢署始於105年10月7日以中檢宏執乙103執1818字第107125號函請元大銀行臺中分行解除系爭帳戶之扣押，並將刑事扣押款2,677萬359元解還予參加人。原告為曾正仁所涉上開刑事案件之關係人，並親自參

與臺中地檢署刑事扣押、受償程序，對於系爭帳戶內之存款屬於曾正仁所有乙節，知之甚稔。

5.輔助參加人於辦理曾正仁滯欠87年綜合所得稅案件中，查得曾正仁上開刑事犯罪事實，知悉參加人系爭帳戶內之存款為曾正仁實質所有，然為慎重起見，於105年11月16日、106年5月10日向參加人詢問、確認系爭帳戶存款屬於曾正仁之責任財產，並與參加人簽立系爭擔保書後，旋依行政執行法第18條規定，執行扣押系爭帳戶。原告知悉系爭帳戶內存款為曾正仁實質所有且系爭帳戶甫經臺中地檢署於105年10月7日以應解款、發還予被害人之款項已足夠而解除對系爭帳戶之扣押後，隨即於105年10月13日持對參加人之確定判決暨證明書，向臺中地院民事執行處主張系爭帳戶內之存款為參加人所有而對系爭帳戶聲請強制執行，復經臺中地院於105年10月18日核發執行命令。輔助參加人即於105年12月6日以中執廉105年度他執字第104號函送卷宗至民事執行處，由臺中地院105年司執字第115022號強制執行事件合併辦理，而臺中地院即於106年4月20日、106年5月25日作成分配表，並將立於執行債權人之被告列為普通債權人。

㈡民法第244條規定撤銷權之標的，並不包括公法契約在內，原告依民法第244條規定撤銷系爭擔保書之公法契約關係，於法不符：

1.依最高法院79年度台上字第635號民事判決及最高法院103年度台上字第586號判決等司法實務上認為，稅捐稽徵法於110年修法前，公法上之債權人（稅捐稽徵機關）因並非私法上之債權人，故其不得為保全其公法上課徵稅款之公法權利，而於尚未經立法者立法前，而有於民事訴訟程序中依「類推適用」或「目的性擴張」，行使民法上債權人撤銷權之餘地。反面言之，具公共利益之稅捐債權所產生之公法上法律關係，基於法治國原則、法安定性之憲法誡命，於立法者並未明文規定得撤銷「公法上法律關係」

之情形下，自亦不得使私法債權人以「類推適用」或「目的性擴張」之補充方式，逕謂於行政訴訟中有民法第244條之適用。

2.撤銷訴訟之訴訟標的，依行政訴訟法第4條第1項規定，限制於違法之行政處分始得提起此種訴訟類型。既排除其他訴訟標的得提起撤銷訴訟之可能，顯係立法者刻意為之，故基於法治國原則、法安定性之憲法誡命，司法機關應當有遵守之義務。

3.系爭擔保書既為行政契約性質而非行政處分，則原告提起行政訴訟請求撤銷該擔保行政契約之法律關係，即與行政訴訟法第4條第1項規定僅限於違法行政處分始得為撤銷訴訟標的之要件有違，原告所提之撤銷訴訟標的，即於法未合。是原告請求撤銷之訴訟標的既為「行政契約」，而非「行政處分」，依最高行政法院112年度抗字第323號裁定、最高行政法院112年度抗字第227號裁定意旨，原告撤銷訴訟顯不符起訴之合法要件，且無從補正。

4.於民事訴訟程序中，有關公法債權之債權人得否以民法第244條之規定保全其公法債權乙節，依最高法院72年台上字第3471號民事判決、最高法院79年度台上字第635號民事判決、最高法院103年度台上字第586號判決之司法實務上均採否定之見解，亦即認為不得為保全「公法債權」而依民法第244條規定撤銷私法債權，則基於公平之法理，自不得為保全私法債權而依民法第244條規定撤銷「公法債權」，始稱公允。尤其在法無明文行政訴訟得撤銷公法上行政契約之情形下，欲保全私法債權之債權人，亦當不得於行政訴訟中主張撤銷公法上之法律關係，始符公平原則，並符合法安定性、法治國原則之憲法誡命。

5.本件之公法債權明顯與關稅法無涉，無從援引93年修正施行之關稅法第48條第4項規定，據以準用民法第244條規定而行使撤銷權。至於稅捐稽徵法於110年12月17日修正施行增訂第24條第5項前，並無準用民法第244條規定，實務

向來認為稅捐之徵收，無法準用民法第244條規定；同理而言，自亦不得為保全私法債權而依民法第244條規定撤銷「公法債權」，始稱公允，詳如前述。稅捐稽徵法雖於110年12月17日修正施行增訂第24條第5項規定：「關於稅捐之徵收，準用民法第242條至第245條……」，惟本件不論係曾正仁欠稅之時點（87年）抑或係參加人簽立系爭擔保書之時點（105年11月16日、106年5月10日），均在稅捐稽徵法上開修法之前，要無適用餘地，以符合信賴保護原則。

㈢原告依民法第244條之撤銷權，主張參加人於105年11月16日、106年5月10日分別在輔助參加人簽署之行政執行擔保書之公法上債權行為，應予撤銷(即目前尚未終結之備位訴訟)，不符當事人適格：

1.系爭擔保書之法律性質，核屬類於民法第269條之「利益第三人」公法契約，該利益第三人公法契約之當事人為參加人與輔助參加人，被告純屬利益第三人之地位，故縱認原告有權援引民法第244條規定撤銷之，依法亦應以該利益第三人公法契約之當事人亦即輔助參加人與參加人為被告，當事人才適格。原告以「財政部中區國稅局」為被告對象，依民法第244條規定提起本件撤銷訴訟，顯當事人不適格。

2.退步言，縱依原告之主張，即系爭擔保書為成立於被告與參加人間之公法契約，然原告起訴時僅以「財政部中區國稅局」為被告，且參加人復非依行政訴訟法第41條而係依同法第42條第1項之規定參與訴訟，本件起訴之當事人適格仍顯有欠缺。

㈣本件原告之撤銷權業已因除斥期間經過而消滅：

1.原告於106年4月25日(或至遲於106年5月8日即已知悉105年11月16日擔保書之撤銷原因，於106年6月1日(或至遲於106年6月5日)即已知悉106年5月10日擔保書之撤銷原因，

依民法第245條規定，撤銷權之一年除斥期間應分別自前開知悉日起算。

2.參加人雖於107年6月13日經鈞院裁定成為本件之參加人(不論該參加之法律依據為何)，惟該時點距原告知悉撤銷原因之日，均已逾1年除斥期間，是原告對系爭擔保書之整體行使撤銷權，確已逾除斥期間。

㈤再退步言之，本件亦不符合民法第244條第1項之法定要件：

1.曾正仁為系爭帳戶存款之實質權利人，參加人以系爭帳戶存款清償曾正仁所滯欠之稅款，並無減少參加人責任財產可言。原告依民法第244條第1項行使撤銷權與該條係為保全債務人責任財產之立法目的、要件不符。

2.系爭帳戶內之存款既屬曾正仁實質所有，參加人基於曾正仁受託人之地位而為系爭帳戶之管理人，本即負有代理曾正仁繳清稅捐債務之責任，其與輔助參加人所簽立之系爭擔保書，係履行曾正仁依法所應負擔之納稅義務，此義務係早於參加人與原告間之債權，並無詐害原告債權之可能。

3.民法第244條第1項所謂「有害及債權」或「害於債權人之權利」，係指債務人陷於無資力之狀態而言(最高法院95年度台上字第1741號判決意旨參照)，參加人於87年與曾正仁成立委任契約，提供帳戶予曾正仁使用以及代曾正仁管理系爭帳戶之際，其財產狀況為何？縱於105年簽立系爭擔保書時，是否尚有其他財產足以清償其對原告所負之債務，亦有未明。

4.以民法第244條第1項之實體要件觀之，該條所定債權人之撤銷權，係以債務人對於自己之財產所為有償或無償行為，致有害於債權者所為之規定；若債務人對於非屬自己之財產所為財產上行為，不論其屬有償或無償，均無適用該條之餘地，債權人亦不得訴請撤銷。系爭帳戶內之存款既非屬參加人之財產，本非債權之擔保，參加人處分非屬自己之財產，即無損及原告債權之虞。

㈥原告於曾正仁違反證券交易法之臺中高分院90年金上重更㈢字第24號刑事案件中，即係以曾正仁被害證券商之身分，欲就系爭帳戶內之存款取還，且實際上原告就其執行債權之被害事實，亦已自澳盛（台灣）商業銀行曾宇震帳戶內之款項受償94,970,584元，原告於系爭帳戶解除扣押後，復以參加人債權人之身分，改稱系爭帳戶內之存款屬於參加人之責任財產，而聲請執行系爭帳戶內之存款以清償參加人所負之債務，違反民法第148條第2項規定之誠信原則。

㈦原告就本件執行名義成立後，對於所主張執行債權之被害事實（即曾正仁不法炒股所生損害），已以被害證券商之身份，自曾正仁之犯罪所得中至少已經受償共計1,181,496,237元（被告目前已知之數額），是原告關於本件執行名義所載40,842,639元債權均已受償，堪認原告與參加人間，就該墊付代辦交割款債權之權利義務關係業已消滅，原告再行使民法第244條第1項之撤銷權，難認有據。民法第244條第1項所定之撤銷權，既係為「保全債權之履行」而設，則原告對參加人之金錢債權既已獲清償，自無再為保全債權之履行，而行使撤銷訴權之餘地。

㈧原告就「同一事件」已先向臺中地院提起民事訴訟在案，嗣更行向鈞院提起本件行政訴訟，容有起訴不合法情形、且不能補正：

1.原告對被告行使民法第244條第1項規定之撤銷權，已先後以「同一事實」向臺中地院提起民事訴訟、以及提起本件行政訴訟，且所提前後兩訴訟之原因事實，均係認參加人以擔保書承擔曾正仁稅捐債務之公法上債權行為，據以認為有民法第244條得撤銷之事由，足認原告於前(民事訴訟）、後(本件)訴訟中之當事人及原因事實均為相同。

2.又原告於上開民事訴訟訴之聲明雖僅記載：「被告陳娜慧於105年11月16日為訴外人曾正仁而向法務部行政執行署臺中分署出具擔保書之無償行為，應予撤銷。」，而於本件訴訟中原訴之聲明則記載為：「陳娜慧於105年11月16

日、106年5月10日分別為曾正仁在法務部行政執行署臺中分署簽署之行政執行擔保書，對被告公法上擔保契約之債務關係，應予以撤銷。」形式上雖稍有不同，然細觀參加人於106年5月10日、105年11月16日分別與輔助參加人所簽署之系爭擔保書內容，核其真意均係參加人應向被告清償曾正仁積欠之同一稅捐債務，且由參加人於106年5月10日由輔助參加人所詢問之筆錄所載：「（執行官諭知：台端於105年11月16日所簽立之擔保書，其內容所載擔保之義務人應向移送機關之義務金額為2億6,291萬1,144元為本分署同意以台端元大商業銀行帳戶0000000000000所存之金額，執行完畢後，除另有發現屬於義務人之犯罪所得之財產外，即不對台端進行任何執行程序，以上說明，台端是否同意及了解？）同意並了解。」、「（問：是否願意就105年11月16所簽立之擔保書補簽1份附約以釐清上述之疑義？）願意。」等文字記錄亦明顯可知，106年5月10日簽立擔保書之目的，確實僅係為釐清參加人為曾正仁清償之債務範圍而已，亦即106年5月10日擔保書之內容，僅係就105年11月16日簽署擔保書時已發生之法律關係為事實上及法律上之補述，並非發生原本所無之其他權利義務關係，堪認上開系爭擔保書具有同一性或一體性，因此無論原告於訴之聲明中有無敘及106年5月10日擔保書，均不影響其法律關係之同一性，原告所提前後二訴之訴訟標的顯屬相同。

3.是以，原告所提起本件行政訴訟(即原本之備位訴訟），與其前已提起民事訴訟之請求，均係對相同被告行使民法第244條第1項之撤銷權，且聲請撤銷之標的相同，二者之訴訟標的同一，訴訟目的一致，依行政法院組織法第47條準用法院組織法第7條之2第2項規定，原告既已向臺中地院提起民事訴訟在先，復更行就「同一事件」提起本件行政訴訟，心存僥倖而廣泛撒網，企圖不當增加牟取任一有利於己判決之機會，自為法所不許。

㈨有關參加人與輔助參加人簽立系爭擔保書時，被告對曾正仁所存之稅捐債權金額乙節：

1.參加人於105年11月16日簽立系爭擔保書時，曾正仁應有2億6,291萬1,144元之稅捐債務尚未繳清（不包括滯納利息、行政救濟利息及執行必要費用），而就被告對曾正仁之欠稅債權，經核算至106年5月12日止（截至106年5月10日之稅捐債權數額亦同），累計金額共計為2億7,889萬7,704元，被告爰於106年5月16日以中區國稅大屯服務字第1060503879號函請求臺中地院民事執行處予以更正，並經臺中地院於106年5月25日將分配表次序5、15被告之「債權原本」數額更正為2億7,889萬7,704元。

2.承上，依臺中地院民事執行處106年5月25日中院麟民執105司執八字第115022號函及強制執行金額分配表所載，該案參與分配之公法債權人僅有被告，至於系爭擔保書所列：臺中市政府地方稅務局民權分局、臺中市政府地方稅務局大屯分局、臺中市政府地方稅務局文心分局、衛生福利部中央健康保險署中區業務組等公法債權人及其稅捐債權數額，均未一併列於分配表上。至於有關參加人之財產狀況為何，是否尚有其他財產足以清償對原告之債務乙情，被告實屬無從知悉。

㈩聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、參加人未提出書面陳述狀，亦未於歷次準備期日出席陳述意見。

五、輔助參加人陳述意旨：

㈠參加人於105年11月16日、106年5月10日簽立系爭擔保書，所擔保之主債務係被告與曾正仁間之行政執行事件，即曾正仁所積欠之各項稅費款總額，而參加人所負擔保責任僅以擔保物即系爭帳戶內之存款為範圍：

1.輔助參加人經由曾正仁相關刑事判決，查得曾正仁於87年間曾以參加人名義在系爭帳戶存入2,677萬359元，經輔助參加人於105年11月16日行詢問程序時，參加人稱：「(問：臺端是否願意就前揭帳戶內之存款及利息為擔保範圍，以曾正仁之擔保人身分簽立擔保書，以利本署向臺灣臺中地方法院聲請參與分配？）前揭存款與我無關……因此我也希望把這個問題解決，但是我擔心簽了擔保書是否有其他責任？」等語，而行政執行官則諭知：「請求臺端所簽立之擔保書所擔保之範圍，僅限於亞太商業銀行(現改制為元大商業銀行)帳戶(帳號：0000000-00000號)內之存款及利息，共計新臺幣2677萬359元，其餘臺端則不須負擔其他責任。」等語，故參加人於同日以其在系爭帳戶內之存款為擔保責任及範圍，就曾正仁滯欠之稅款出具系爭105年擔保書予輔助參加人，105年11月16日出具之系爭105年擔保書內容載明：「一、……茲擔保義務人應向移送機關依下列方式繳清所欠款項：擔保人願意就義務人以擔保人名義在原亞太商業銀行(現改制為元大商業銀行）之帳戶（帳號：0000000000000)內所存入之金額(經臺中地院88年7月16日以中院貴刑祥88訴528字第53796號函扣押共計2,677萬359元，現經臺中地檢署將款項解還臺中地院民事執行處執行中)為擔保責任及範圍，將前揭帳戶內之金額清償義務人所滯欠之稅捐債務。本件擔保人所負之擔保責任僅限於前揭帳戶內之存款(含利息)，並不負其他清償責任。二、本件義務人因已逃亡，故具擔保書人願自簽立本件擔保書起負前揭清償責任，並願依行政執行法第18條規定，同意臺中分署逕分他執案後受強制執行。」等語，系爭105年擔保書既載明「擔保義務人應向移送機關依下列方式繳清所欠款項」、「將前揭帳戶內之金額清償義務人所滯欠之稅捐債務」，應認參加人係提供系爭帳戶內之存款為擔保物，其擔保責任以擔保物即系爭帳戶內之存款為限。

2.嗣參加人於106年5月15日輔助參加人行詢問程序時，亦陳稱：「曾正仁曾向國稅局保證，願意擔負前揭炒股所生之稅捐，此即本人所擔保之稅捐(2億6,291萬1,144元)。因此，本人所擔保之稅捐，即是曾正仁前揭所擔保之稅捐」，而行政執行官則諭知：「臺端於105年11月16日所簽立之擔保書，其內容所載擔保之義務人應向移送機關之義務金額為2億6,291萬1,144元，惟本分署同意以臺端元大商業銀行帳戶0000000000000所存之金額，執行完畢後，除另有發現屬於義務人之犯罪所得之財產外，即不對臺端進行任何執行程序。」等語，此除當面告知參加人並取得其同意外，參加人亦願意就系爭105年擔保書外，補簽立系爭106年擔保書，該擔保書則載明：「具擔保書人因……移送機關財政部中區國稅局大屯稽徵所……與義務人曾正仁之行政執行事件（詳如後附執行案件明細表）義務人尚有2億6,291萬1,144元未繳清(滯納利息、行政救濟利息及執行必要費用另計)，茲擔保義務人應向移送機關依下列方式繳清所欠款項：擔保人願提供義務人以擔保名義人在原亞太商業銀行(現改制為元大商業銀行)之帳戶(帳號：0000000000000)內所存入之金額清償上述義務人所欠款項。其他：其餘清償義務則待前揭存款清償完畢後再行約定。」等語，可知參加人所簽立之系爭106年擔保書僅為補充系爭105年擔保書事實上或法律上不明確部分之陳述，而參加人簽立系爭105年擔保書之真意，確係同意以系爭帳戶內之存款，擔保訴外人所積欠之各項稅費款總額。

㈡系爭105年及106年擔保書實體法律性質為由參加人與被告間所設定具有保證性質之公法上行政契約，係為確保訴外人之公法上金錢給付義務，因訴外人未履行其義務或逃亡，輔助參加人則得依行政執行法第18條規定，以系爭105年及106年擔保書為執行名義，而逕對參加人之財產執行：

依據行政訴訟法第260條第3項規定，本件應受最高行政法院111年度上字第163號判決法律上判斷之拘束，是參加人既簽立系爭擔保書同意以系爭帳戶內之存款，擔保曾正仁積欠包括被告在內之各項稅款，且系爭擔保書復已載明「本件義務人因已逃亡，故具擔保書人願自簽立本件擔保書起負前揭清償責任，並願依行政執行法第18條規定，同意臺中分署逕分他執案後受強制執行。」則被告以系爭擔保書為執行名義，聲明參與分配參加人系爭帳戶內之存款，與系爭擔保書內容及行政執行法第18條規定，並無不合。

六、本院判斷：

㈠前提事實：

參加人於105年11月16日及106年5月10日出具系爭擔保書予輔助參加人，以其在元大商業銀行之系爭帳戶內存款為擔保責任及範圍，就曾正仁滯欠被告之稅捐債務履行而為擔保；該105年11月16日出具之系爭擔保書內容載明：「一、……茲擔保義務人應向移送機關依下列方式繳清所欠款項：■擔保人願意就義務人以擔保人名義在原亞太商業銀行（現改制為元大商業銀行）之帳戶（帳號：0000000000000）內所存入之金額（經臺中地院88年7月16日以中院貴刑祥88訴528字第53796號函扣押共計2,677萬359元，現經臺中地檢署將款項解還臺中地院民事執行處執行中）為擔保責任及範圍，將前揭帳戶內之金額清償義務人所滯欠之稅捐債務。■本件擔保人所負之擔保責任僅限於前揭帳戶內之存款（含利息），並不負其他清償責任。二、本件義務人因已逃亡，故具擔保書人願自簽立本件擔保書起負前揭清償責任，並願依行政執行法第18條規定，同意臺中分署逕分他執案後受強制執行。」另於106年5月10日出具之系爭擔保書則載明：「一、……■擔保人願提供義務人以擔保人名義在原亞太商業銀行（現改制為元大商業銀行）之帳戶（帳號：0000000000000）內所存入之金額清償上述義務人所欠款項。■其他：其餘清償義務則待前揭存款清償完畢後再行約定。」等語。輔

助參加人即依行政執行法第18條規定執行扣押系爭帳戶，惟因系爭帳戶存款業經臺中地院民事執行處105年10月18日執行命令扣押，輔助參加人乃以105年12月6日中執廉105年度他執字第104號函送卷宗至臺中地院民事執行處，由臺中地院105年度司執字第115022號強制執行事件合併辦理，原告為臺中地院105年度司執字第115022號強制執行事件之債權人，主張系爭帳戶業經強制執行扣押，參加人嗣後簽署之系爭擔保書，已損害原告身為債權人之權益，乃提起本件行政訴訟等情，有系爭擔保書2份、臺中地檢署105年10月7日中檢宏執乙103執1818字第107125號函、臺中地院105年10月18日中院麟民執105司執八字第115022號函、輔助參加人105年12月6日中執廉字105年度他執字第104號函、原告民事強制執行聲請狀等件資料影本附卷可證（分見本院107年度訴字第55號卷第49至52、55、193至205、261頁），並經本院依職權調閱臺中地院105年度司執字第115022號清償債務案卷宗（見本院107年度訴字第55號卷第251至278頁）、本院110年度訴更一字第7號卷、最高行政法院108年度上字第882號卷、111年度上字第163號卷核閱屬實，堪為認定。

㈡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。債務人為他人之債務提供擔保，如對該他人並未取得相當之實質對價或補償，自債務人責任財產之總體增減觀察，純屬無償使自己負擔不利益之清償責任，致全體一般債權人之共同擔保資力因而實質減少，即屬無償行為，若因而有害於自己債權人之受償時，該債權人得依民法第244條第1項規定訴請撤銷。第三人出具擔保書於執行機關，承諾於該執行債務人財產不足供清償債務時，願意以其特定財產作為執行標的，係以其個人供自己債務擔保之責任財產為他人債務無償擔保。準此，擔保人之債權人依民法第244條第1項規定，撤銷擔保人以自己財產為其他債務人擔保之行為，須具備：(一）對擔保人享有合法有效之債權（且該債權成立於擔保行為之前）；(二）

擔保人出具擔保書為他人提供公法債務清償擔保，且其提供擔保並未自公法債務人或公法債權人處取得相當之對價或對等財產之填補（即無償性）；(三）該擔保行為客觀上有害及原告之債權，即擔保人因出具擔保書承擔該項清償責任後，致其積極財產與消極財產之比例實質惡化，陷於無資力或資力顯不足以清償原告之債權。倘上開要件均已齊備，擔保人之債權人本於債權人地位，為回復擔保人之總體責任財產，訴請撤銷擔保人向公法債權人所為出具擔保書之公法上無償擔保行為，於法即屬有據。公法債權人尚不得單純以該擔保具有確保公法稅捐或行政罰鍰債權實現之公益目的，即解免實體法上詐害行為撤銷權之行使與審查。

㈢經查：

1.觀諸前揭系爭擔保契約內容所載，係由參加人以系爭帳戶內之存款額為保證額度，作為訴外人曾正仁對被告之稅捐債務之清償之擔保，核與民法上保證契約之性質相當，且該擔保關係存在於參加人與被告之間，輔助參加人於該擔保關係並無權利義務而為第三人。被告雖以：參加人所出具之系爭擔保書在本質上係利益第三人契約，被告僅為受利益之第三人，並非該擔保契約之當事人云云。惟按公法上契約，係指兩個以上之公法主體或公法主體與人民間，以設定、變更或消滅公法上法律關係為目的，互為合致之意思表示而成立之法律行為（行政程序法第135條參照）。又保證契約係當事人間約定，一方於他方之債務人不履行債務時，由其代負履行責任之契約，民法第739條定有明文，此項保證之實體法理於公法上金錢給付義務之擔保，在性質相容之範圍內自得類推適用。據此，保證契約之當事人，本質上係存在於「保證人」與「主債務人之債權人」之間，主債務人反而非保證契約之當事人，此與民法第269條所定利益第三人契約係由「要約人（主債務人）」與「債務人」締結以使第三人取得給付請求權之結構，截然有別。查本件參加人係向被告出具系爭擔保書，

承諾於主債務人曾正仁（即納稅義務人）未依限履行稅捐債務時，代負清償責任，又被告訴代於本院115年7月14日準備程序陳稱：參加人105年11月16日簽署之擔保書上簽名之許凱婷係被告機關當時承辦執行案件之承辦人，簽立擔保書時，被告就此均知之甚詳等語（見本院卷二第282至283頁）明確，並有被告105年1月30日中區國稅徵字第1050000977號函之委任許凱婷辦理系爭行政執行事件之委任書在卷可佐（見本院卷二第323至326頁），足徵就參加人簽立之系爭擔保書，被告亦本於稅捐稽徵主管機關兼公法債權人之地位予以受領，並據以准予主債務人延期或分期繳納，是系爭擔保書之意思表示要約與受領合致，均直接發生於參加人與被告之間，其法律性質核屬參加人與被告（公法上債權人）所締結之「公法上保證契約」，雙方自屬該契約之當事人。而被告受領系爭擔保書，其法律效果直接拘束被告與參加人，被告既基於債權人地位直接享有向參加人請求清償之公法上請求權，同時亦應受保證契約相關實體法理（如保證之從屬性、保證人之抗辯權等）之拘束，其一方面享受保證債權之利益，他方面卻倒果為因稱系爭擔保書係存在於主債務人與參加人間之利益第三人契約、自己僅為契約外之第三人云云，已混淆保證契約與利益第三人契約之當事人架構與規範意旨，亦顯屬規避公法上保證責任之法定限制與抗辯事由，核與誠信原則及法理有悖，要無足採。

2.本件原告既係參加人之債權人且已取得執行名義，堪認其對參加人已於系爭擔保契約簽立之前具有合法有效之債權；又參加人出具系爭擔保書為曾正仁提供公法稅捐債務清償之擔保，且依卷內資內及該擔保書所載內容可知，參加人之提供擔保並未同時自該公法債務人曾正仁或該公法債權人即被告處取得相當之對價或對等財產之填補，自堪認係屬無償行為。而查，參加人於105年至114年間之財產狀況，除105年至109年間名下有順大裕股份有限公司之投

資金額（每年均登載為4,610,140元）外，其餘僅有國泰金融控股股份有限公司投資金額40元，以及於元大商業銀行之存款帳戶餘額除105年12月31日前有29,279,123元存款(含系爭帳號內之29,257,198元)，於106年5月10日之存款為23,334元、106年12月31日之存款為23,456元，截至115年1月28日則為2,337元等節，分別有財政部財政資訊中心115年1月29日資理字第1150000433號函所負之全國財產稅總歸戶財產查詢清單、元大商業銀行115年2月12日元銀字第1150004569號函在卷可佐（見本院卷二第147至150頁、第151至153頁）。對照參加人於系爭元大商業銀行帳戶內遭扣押之存款金額為26,770,359元（約2,677萬餘元）、前述參加人105年至106年間之財務狀況，以及原告對參加人之債權金額為40,842,639元（約4,084萬餘元，見本院107年度訴字第55號卷第44頁之臺中地院民事執行處強制執行金額分配表）、曾正仁當年對被告之稅捐債務262,911,144元（約2億6,291萬餘元，見系爭擔保書所載）等節，堪認參加人之擔保行為已致其積極財產與消極財產之比例產生實質之惡化，有陷於無資力或資力顯不足以清償原告債權甚或減少原告在民事執行上獲得清償分配比例之客觀上足認有害及原告對參加人之債權甚明。從而，原告本於參加人之債權人地位，為回復參加人之總體責任財產，訴請依民法第244條第1項之規定撤銷參加人系爭公法上無償擔保行為，於法即屬有據。

㈣被告雖另以前詞稱原告之撤銷權業已因除斥期間經過而消滅云云。惟按民法第244條第1項所定之撤銷權，自債權人知有撤銷原因時起，1年間不行使，或自行為時起，經過10年而消滅，同法第245條定有明文。該條所定期間，核屬除斥期間，除斥期間一經經過，該實體法上之形成權即告確定消滅，法院自得依職權審查。又所謂「知有撤銷原因」，應指明知債務人所為者係無償行為，且客觀上該行為致債務人責任財產陷於無資力而有害於自己債權之事實而言。查本件原

告於106年5月15日即已以被告所屬大屯稽徵所、陳娜慧為被告，向臺中地院提起分配表異議之訴，並於起訴狀載明陳娜慧於105年11月16日出具擔保書係無對價之給付行為，屬無償行為，爰依民法第244條第1項規定而為主張；嗣於106年7月31日再向臺中地院提出民事變更訴之聲明暨準備書狀㈡，於備位聲明增列陳娜慧於105年11月16日、106年5月10日為曾正仁而向輔助參加人出具擔保書之無償行為，應予撤銷等節，分別有原告106年5月15日民事起訴狀影本、原告106年7月31日民事變更訴之聲明暨準備書狀㈡影本在卷可佐（分別見本院卷二第347至362頁），堪認原告於民事法院起訴及為訴之聲明變更時，已分別就105年11月16日擔保書、106年5月10日擔保書行使撤銷權，而尚未逾1年之除斥期間。本件雖因受理法院之審判權認定產生爭議，並由臺灣高等法院臺中分院以107年度上字第49號民事裁定停止訴訟程序，惟原告訴請法院撤銷之意思表示，尚不因審判權歸屬之程序爭議而導致應分別認定，否則無異使債權人承擔法院審判權劃分之程序風險而違反有權利即有救濟之原則，自無逾除斥期間而提起之情形。

㈤被告雖再以前詞稱：系爭帳戶內之存款實際上係曾正仁而非參加人所有，此亦為原告所知悉甚詳之事，故被告本於曾正仁之債權人地位就系爭帳戶內款項受償自屬正當云云。惟按寄託物為代替物時，如約定寄託物之所有權移轉於受寄人，並由受寄人以種類、品質、數量相同之物返還者，為消費寄託，民法第602條第1項前段定有明文。而銀行與活期存款戶間之存、提款等事項之法律關係，為典型之消費寄託關係（最高法院57年度台上字第2965號判立意旨參照）；於存款戶將金錢之所有權移轉於金融機關，並約定金融機關返還相同之金額，即告成立。至存款戶交付金錢之來源如何？是否本人 親自存入或自本人其他帳戶轉帳存入？尚非金融機關所須或所得過問（最高法院93年度台上字第1735號判決意旨參照）；且依民法第603條之規定，其金錢於交付該金融機

構時，所有權即已移轉為該金融機構所有，存款戶僅得請求返還同數額之金錢而已（最高法院55年台上字第3018號判立意旨參照）。故本件系爭帳戶內之存款是否由曾正仁匯入及管領使用，並不影響只有帳戶名義人陳娜慧始得依據消費寄託契約，請求元大商業銀行返還存款之法律關係。經查，曾正仁與參加人間就系爭帳戶雖存有借名開戶契約之法律關係，惟該借名契約關係僅為曾正仁與參加人間之私人內部關係，尚不得對抗存款銀行或第三人，元大商業銀行與曾正仁間既未成立消費寄託之法律關係，就系爭帳戶內之存款，即僅須對參加人個人負消費寄託之返還責任，對曾正仁則無消費寄託返還責任，曾正仁將金錢存入以參加人名義開設之系爭帳戶時，該存款之所有權即已由元大商業銀行取得，參加人及曾正仁對該金錢均已無所有權存在。故被告主張系爭帳戶內之存款應屬訴外人曾正仁所有，並不可採。況曾正仁之破產管理人袁震天律師以系爭帳戶內被扣押之存款2,925萬5,539元，應屬破產人曾正仁所有為由，就系爭帳戶內存款遭強制執行事件（臺中地院105年度司執字第115022號）提起第三人異議之訴，亦經臺中地院107年度訴字第1081號、臺灣高等法院臺中分院108年度重上字第14號判決駁回，並已確定在案，有民事判決2份附卷為證（見本院107年度訴字第55號卷第339至346頁及第361至369頁），益徵被告此部分所辯，不足為採。

七、綜上所述，本件原告請求撤銷參加人系爭擔保行為，於法有據，為有理由，自應准許。

八、本件判決基礎已經明確，兩造其餘陳述與舉證，經核均與判決結果不生影響，爰無逐一論述之必要，併此敘明。

九、結論：本件原告之訴為有理由，爰判決如主文所示。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　28　　日

審判長法官　蔡 紹 良

法官　黃 司 熒

法官　林 學 晴

以上正本證明與原本無異。

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

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
㈡非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人	

應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈠、㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　10　　月　　28　　日

書記官　詹靜宜