臺灣高等法院臺中分院民事判決

110年度重上更一字第12號

上　訴　人　林美娜
　　李佳哲
共　　同
訴訟代理人　郭賢傳律師
上　訴　人　李義正
訴訟代理人　許家瑜律師
被　上訴人　財政部中區國稅局
000000000000000000
000000000000000000
000000000000000000
法定代理人　吳蓮英
訴訟代理人　徐承蔭律師
複　代理人　蘇靜雅律師
參　加　人　多田股份有限公司
000000000000000000
法定代理人　陳金華（清算人）
000000000000000000
訴訟代理人　林志成

上列當事人間請求收取訴訟事件，上訴人對於中華民國103年7月30日臺灣臺中地方法院102年度重訴字第202號第一審判決提起上訴，經最高法院第一次發回更審，本院於110年3月31日言詞辯論終結，判決如下：

主　　文

原判決廢棄。

被上訴人在第一審之訴及假執行之聲請均駁回。

第一、二審及發回前第三審訴訟費用均由被上訴人負擔。

事實及理由

壹、被上訴人主張：

一、伊對參加人有新臺幣（下同）68,834,071元之91年度營利事

業所得稅（下稱營所稅）及罰鍰債權，尚未全部受償。上訴人李義正、林美娜、李佳哲於民國93年間，依序向參加人借貸827萬元、99萬元、168萬元（下稱系爭借款債權），於94年11月26日均屆清償期而尚未清償。

二、然參加人怠於向上訴人請求返還，伊為保全上開稅款債權，爰依民法第242條、第474條第1項、第478條前段等規定，代位參加人請求上訴人各給付參加人上開款項，並由伊代為受領。蓋：

（一）本件最高法院判決雖認伊之稅款債權非私法上債權，不得行使民法第242條之代位權。然基於法治國原則，國家機關與人民應等同視之，法律上地位應公平對待。

（二）且參關稅法第48條第1、4項、行政執行法草案第15條第2項、行政法院52年判字第345號判決意旨、法務部法律字第1040350120號函釋、臺灣高等法院暨所屬法院97年法律座談會民事類提案第10號、本院104年度醫上字第12號、原法院105年度中簡字第1905號、107年度家繼簡字第1號等判決及學者柯格鐘、江嘉琪、大法官林錫堯等實務、學說見解，均肯認公法上債權與私法上債權同有保全必要，而適用民法保全規定並無悖於租稅債權特質，符合租稅公益性及應特殊保障原則，如任由私人詐害國家公法上債權，反造成國家損失並間接有害人民負擔義務之公平性，另有日本立法例亦可供參考；又本於民法第1條意旨，法理上亦得類推適用同法第242條規定。

（三）況於我國行政執行實務上，實難期待所有案件均能事先為保全程序，是不論實務上修法趨勢、判決見解或係學說均認公法上債權得類推適用民法第242條、第244條保全債權等規定。爰請求李義正、林美娜、李佳哲分別給付上開款項予參加人，並由伊代為受領等詞。

貳、上訴人除一致辯以本件最高法院判決已認民法第242條規定之代位權僅限私法上債權人得以行使，被上訴人之稅捐債權為公法上權利，無其適用，本件法律適用應受其拘束等語

外，各自補充如下：

一、李義正方面：被上訴人99年2月26日中區國稅法字第0990025717號復查決定書理由業認伊已償還827萬元，不容嗣後再以103年12月30日中區國稅豐原服務字第0000000000號函表示該部分係誤植。另參原法院刑事判決已認定李義正設於彰化銀行豐原分行00000000000000號帳戶係供參加人使用，而由該帳戶之金流可證伊已清償之事實。況前開復查決定亦認定王錦萬匯入之款項係清償向參加人所借，兩者情形相同等語。

二、林美娜、李佳哲方面：於本院改稱不爭執有積欠參加人系爭借款債務一情（本院卷一126頁），但公、私法債權性質不同，公法上債權雖得參與分配，卻未有得代位之規定；學說、立法草案、他案判決與他國立法例，均無拘束本件之效力；且本件亦與關稅無涉等語。

參、原審認被上訴人依民法第242條代位參加人分別請求上訴人給付上開各數額之借款予參加人，並由其代為受領有據，就上訴人部分，為被上訴人全部勝訴之判決，併依聲請為附條件准、免假執行之宣告。上訴人不服，上訴聲明：原判決不利於伊等部分均廢棄；廢棄部分，被上訴人一審之訴及假行之聲請均駁回。被上訴人答辯聲明：上訴駁回。

肆、本院之判斷：

一、下列事項為兩造所不爭執：

（一）參加人與被上訴人間因營所稅事件，經臺中高等行政法院於101年1月18日以100年度訴字第278號及最高行政法院於101年5月31日以101年度判字第485號判決參加人敗訴確定，即參加人應補徵營所稅及罰鍰各44,657,731元（原審卷一11至27頁）。現尚有68,834,071元未獲償。

（二）被上訴人就系爭稅額及罰鍰，於100年間向臺中行政執行署對參加人聲請強制執行，經該署於101年5月24日核發中執孝100年營所稅執特專字第41563號執行命令，就參加人對李義正等10人之借款金錢債權，禁止參加人收取或為其

他處分，並禁止李義正等10人向參加人清償。李義正等10人於接受系爭扣押命令後即以並無積欠參加人金錢債權聲明異議（原審卷一58至79頁）。

（三）參加人前於93年11月3日在公司會議室舉行董事會，董事長李義正為會議主席，計有李張00、林00、訴外人李00等董事及監察人林00出席，於會議中說明：「3.基於保護公司股東之權益，擬將公司餘裕之資金限額提供於有資金（財務）需求之個別股東週轉」、「4.借貸期間以一年為期，期滿若無積欠利息或損害公司權益之情事，得經董事會之同意，予以延展之」。而該次董事會決議為：「1.以餘裕資金1.3億元按個別股東持股比例（減除信託登記股數）計算後之金額，以不超過60%之額度，准予股東申請貸借。2.以年利率3%計息，一次開立逐月到期之利息支票(本票)交付公司。」等語（原審卷二19至20頁）。嗣參加人即依該次董事會決議事項以93年11月15日通知書，通知各股東：「說明：一、依據本公司93.11.3董事會之決議事項辦理。二、本公司經董事會決議擬將部分餘裕資金提供予各股東週轉，其約定條件為：1.借貸對象以公司現有股東為限。2.以總額新臺幣7,800萬元為基礎，按目前股東名簿記載（減除信託登記股1,700,000股後）之持股比率換算之金額，即為各股東准予借貸之最高額度（萬元以下四捨五入）。3.以年利率3%計息，一次開立逐月到期之利息支票（本票）交付公司。4.借貸期間以一年為期，期滿若無積欠利息或損害公司權益之情事，得由股東提出申請後，經董事會之同意，予以延展之。5.若有一期利息未獲兌現，視同貸借款項全數到期，應即償還之。6.申請期間自即日起至93年12月10日止，逾期不予受。三、臺端如需辦理，請填妥後附申請書，俾便辦理。（原審卷一28頁、卷二21頁）。

（四）上訴人簽立原判決附表之申請書（代借據），並簽發附表「借款人簽發本票」欄所示之本票予參加人（原審卷二2

3、26、27頁）。參加人93年11月26日轉帳傳票記載附表「多田公司轉帳傳票」欄所示之內容，並交付附表「借貸金額交付之支票」欄所示之支票予上訴人，該等支票均已提示兌領（原審卷一44頁背面至45頁、46頁背面至47頁、47頁背面至48頁）。

二、被上訴人主張其對參加人有系爭稅款及罰鍰債權，而參加人對上訴人有系爭借款債權，然參加人怠於向上訴人行使，爰代位參加人向上訴人請求並代為受領等詞。上訴人則要以系爭稅款性屬公法債權，無民法代位權之適用，李義正另以其業已清償系爭債權等語置辯。是本件兩造之所爭，在於被上訴人之系爭營所稅款及罰鍰債權得否依民法第242條規定代位參加人提起本件訴訟？如得提起，被上訴人請求李義正、林美娜、李佳哲分別給付827萬元、99萬元、168萬元予參加人，並由伊代為受領，有無理由？

三、按受發回或發交之法院，應以第三審法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎，民事訴訟法第478條第4項定有明文。依此規定意旨，第三審發回更審之事件，受發回之法院對於第三審法院所為廢棄理由之法律上判斷即法律上之見解，除因另行斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而對事實有不同之認定外，在事實同一下，即應受第三審法院所為廢棄理由之法律上判斷所拘，並以之作為判決之基礎，庶符第三審為法律審，於裁判上具統一法律適用之職權，以維審級制度之精神，避免法律適用之歧異。

四、查本件被上訴人乃以其對參加人存有系爭營所稅及罰鍰欠款債權，而據以請求適用或類推適用民法第242條之規定，代位參加人向上訴人請求返還所欠參加人之系爭借款後，並由其代為受領等情，其主張此部分基礎事實，自始未變，為兩造所無爭執；且本院依全辯論意旨及調查證據之結果，對此部分，亦無與本件最高法院判決所本之事實基礎，有何不同認定之處；而尋繹本件最高法院廢棄本院前審判決所執理由，已明確指出「民法第242條規定之代位權，係為維護債

務人之責任財產，以保全債權人之私法上債權而設，僅私法上之債權人始得行使。倘稅捐稽徵機關對債務人之債權，為課徵稅捐之公法上權利，而非私法上債權，自不得行使民法第242條之代位權」，是認本件被上訴人所本之系爭營所稅及罰鍰欠款既屬稅捐債權，依法即無依該條規定，代位行使參加人對上訴人系爭借款債權之餘地。核其發回意旨，業對民法第242條規定所處之公、私法領域為明確之定性，而導出公法上權利不得適用屬私法性質之民法第242條規定，為法律見解之闡釋與適用界限之區分，則依前揭規定及說明，在同一事實下，本院就本件被上訴人之系爭營所稅及罰鍰欠款，得否依民法第242條規定，主張代位對上訴人請求返還所欠參加人之系爭借款，自應為其此部分廢棄理由所採法律上判斷之所拘。是被上訴人以代位為由提起本件請求，已難認有據。

五、雖被上訴人以國家機關與人民在法律上應受公平對待、本件稅捐債權事涉公益性、相較於關稅法第48條第1、4項明定準用民法第242條之同一法理，主張公法上權利亦得適用或類推適用民法第242條規定。惟按：

（一）租稅債權係掌握公權力之國家居於高權之主體地位，依相關稅法自行確定其稅捐公債權後，對受國家高權統治下之納稅義務人逕行課徵，原始目的在於取得維持國家機器運作之所需，有權核徵稅收之國家機關與被核徵稅收之人民，係處於不對等之地位，至為明顯；相較於私法領域債權、債務關係之成立，乃個人為確保生存之必要，在市場經濟機制下，本於自由意識，相互對等的進行社會資源之交換、流通或衍生衝突後所形成，性質迥不相同，故有公、私法之分，是在稅務公法上明顯未有如民法第242條或得準用規定之情況下，本質不同之法領域，當無公平對待、一體適用可言，亦無所謂公法債權適用私法法理之正當性基礎的存在。

（二）又審民主、法治國立國之基礎，首重在於依法行政原則之

遵循，凡國家本於統治高權對人民之作為，均應在法律規範之下進行，故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，應無例外，尤以憲法將納稅立為人民對國家基本義務之一，目的無非更在於揭櫫對國家行使課稅程序之合憲性控制要求，以免國家之手得任意伸入人民之口袋中，此無非鑑於不當之稅捐徵、收程序，稽諸古今中外歷史，幾係暴政之根源，足以引發革命，不可不慎，自有提升至憲法層次加以規範之必要。是在法無明文下，爰無將此私法上之規定，逕適用於國家營所稅捐之徵收，此與關稅法就關稅之課徵有將民法第242條之準用規定在內，顯然有別，惟此究係立法者意所未及所形成之「法律上的漏洞」，抑「立法政策抉擇」下而有意保留之考量，尚非執法者所能評斷，應循立法途徑，始得以確認，避免造成是否有為徵稅之目的、不惜破壞依法行政原則而有違憲、違法與否之虞。

（三）再考民法第242條所定之代位權，乃承認債權人得逕以自己之名義，取代債務人，以行使債務人對第三人財產上之權利，乃債權相對性原則之例外，並對個人從事經濟活動之隱私造成妨害，是在法無明文下，倘逕認國家稅捐機關就稅捐之公法上權利得直接行使民法第242條之代位權，無異任令國家徵稅之作為延伸至納稅義務人以外之人，足以影響現有法秩序之安定，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，難認未有害於人民得保有安定生活秩序及契約自由之權利，與人民基本權非無攸關，則依憲法第22條、第23條規範之精神及中央法規標準法第5條第2款規定之意旨，自應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非由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，而無視前揭憲法所定之存在，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，營所

稅之徵收，在相關租稅法未設有準用民法第242條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，皆不能謂係「法官造法（司法造法或從事法之續造）」所得允許之範疇，自不得逕行以法律漏洞視之而為法理上之濫用，更無「類推適用」民法第242條，或關稅法第48條第4項之規定而直接准許對納稅義務人以外第三人行使代位權之空間，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。

（四）復按所謂公共利益，係指與社會上不特定人或多數人有關之利益。與公共利益有關之事實，係指將之呈現在公眾下，有助於公共利益增進之事實（最高法院104年度台上字第1431號判決意旨）。其為抽象之法律概念可見，惟其所由在，顯具有社會性（即事涉不特定人或多數人）與共享性（非個人專屬），則屬當然。而查國家機關之所為，除已溢脫國家正常施政範圍而為執政者個人謀利外，原則上固均具社會性與共享性色彩而有其公益目的，然尚不能因有公益性之存在，即可棄依法行政原則於不顧，否則豈非容任國家機關得執公益之名，縱法未明文，亦得以比附援引方式遂其行政目的，如此，豈非逾越立法監督、甚有規避合憲性檢驗之嫌。是被上訴人此部分所辯，亦難謂有理。

六、至被上訴人所提其他法院、下級審法院個案裁判或法律座談會之法律見解、行政機關之函示、所提立法草案、國內學說之意見以至他國之立法例等等，學理上固具參考價值，但依法均無拘束本院法律適用之效力。況所引臺灣高等法院暨所屬法院97年法律座談會民事類第10號提案之意見，業經104年法律座談會民事類第9號提案改以多數決肯認「公法上之債權，無民法第242條規定之適用或類推適用」，並以附帶表決多數決反對維持97年法律座談會民事類第10號提案之意見；而多元社會，法律見解不一，乃屬常見，是有在執法體

系建制統一法律適用機制之必要，尚不受其他見解併存之影響；又行政機關之函示，則難脫行政一體之疑；立法草案則尚未具法律效力；他國立法例，除主權不及於我國而當然不生拘束力外，反可見他國遵循依法行政原則之確切，正可為我國立法與行政之參考，而非令我國法院逕行引用，致惹喪權辱國之慮。

七、另被上訴人聲請向專家證人柯00教授詢問國家機關公法上權利能否類推適用民法第242條代位權規定之法律意見部分，因各學說雖得供法律適用之參考，但依法尚無拘束法院之效力，已如前述；且被上訴人業就所欲聲請詢問專家證人就本爭點所持法律見解，提出所著論文在卷（本院卷一319至359頁）足參，其立論及理由，均已詳盡，自無再行詢問之必要。

八、綜上所述，被上訴人所主張其對參加人之系爭營所稅及罰鍰欠款債權，係屬公法上權利，因法未明文，是其據以依民法第242條代位權之法律關係，向上訴人請求給付所欠參加人之系爭借款債務及由其代為受領，尚屬無憑，於法不能准許。原審判命上訴人分別給付參加人，及由被上訴人代為受領，並附條件准、免假執行之宣告，尚有未洽。上訴意旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，為有理由，應由本院廢棄改判如主文第二項所示。

九、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊或防禦方法及所用之證據，經本院斟酌後，認為均不足以影響本判決之結果，爰不逐一論列，併此敘明。

十、據上論結，本件上訴為有理由，爰判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　21　　日

民事第三庭

審判長法　官　黃玉清

法　官　涂秀玲

法　官　葛永輝

正本係照原本作成。

如不服本判決，應於收受送達後二十日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後二十日內向本院補提理由書狀（均須按他造當事人之人數附繕本）。

上訴時應提出委任律師或具有律師資格之人之委任狀；委任有律師資格者，另應附具律師資格證書及釋明委任人與受任人有民事訴訟法第四百六十六條之一第一項但書或第二項所定關係之釋明文書影本。

書記官　黃湘玲

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　21　　日