

臺灣高等法院民事判決

113年度上字第995號

01
02
03 上 訴 人 財政部中區國稅局
04 法定代理人 樓美鐘
05 訴訟代理人 王柏貴
06 程湘琪
07 林宗毅
08 被 上 訴 人 吳達奎（原名：吳堂樂）

09 上列當事人間請求塗銷抵押權登記等事件，上訴人對於中華民國
10 113年4月11日臺灣士林地方法院112年度訴字第1938號第一審判
11 決提起上訴，本院於114年3月19日言詞辯論終結，判決如下：

12 主 文

13 上訴駁回。

14 第二審訴訟費用由上訴人負擔。

15 事實及理由

16 一、上訴人主張：訴外人楊朝成於民國88年間未納遺產稅，經伊
17 所屬臺中分局（下稱臺中分局）於93年間核定其應納稅款及
18 罰鍰，並於93年10月13日移送行政執行在案，迄至112年9月
19 8日止，楊朝成所累欠之遺產稅、罰鍰及滯納利息已達新臺
20 幣（下同）3,424萬6,540元（下稱系爭稅捐債權）。楊朝成
21 於104年10月22日死亡，經法院選任何恩得律師為遺產管理
22 人，因楊朝成前於84年12月29日以其所有坐落臺北市○○區
23 ○○段○○段000-0、000、000、000、000、000、000-0；0
24 00、000-0、000、000地號土地應有部分（下合稱系爭土
25 地）為被上訴人設定2筆擔保債權總金額合計2,000萬元之抵
26 押權（下稱系爭抵押權），以擔保楊朝成對被上訴人之債
27 務，惟約定清償日85年3月12日屆至後，未見被上訴人實行
28 抵押權，難認確有系爭抵押權擔保之債權存在。縱認有擔保
29 之債權存在，自約定清償日期85年3月12日起算至100年3月1
30 2日止，請求權因15年未行使而罹於時效，被上訴人復未於

01 消滅時效完成後5年內實行抵押權，依民法第880條規定，系
02 爭抵押權業已消滅，該抵押權登記妨害系爭土地所有權之圓
03 滿行使，影響伊實現系爭稅捐債權。然楊朝成之遺產管理人
04 怠於請求被上訴人確認系爭抵押權所擔保之債權不存在及塗
05 銷系爭抵押權登記。為此，代位楊朝成之遺產管理人提起本
06 件訴訟，適用或類推適用民法第242條規定或依稅捐稽徵法
07 第24條第5項準用民法第242條、第767條第1項中段規定，求
08 為確認系爭抵押權所擔保債權不存在及被上訴人應塗銷系爭
09 抵押權登記之判決。原審為上訴人敗訴判決，上訴人聲明不
10 服，提起上訴，其上訴聲明：(一)原判決廢棄。(二)確認系爭抵
11 押權所擔保之債權不存在。(三)被上訴人就系爭抵押權登記應
12 予塗銷。

13 二、被上訴人則以：楊朝成欠伊2,000多萬元，並要求伊不要去
14 執行，而伊在楊朝成過世後曾經聲請強制執行，因未繳遺產
15 稅以致無法續行，上訴人提起本件訴訟並無理由等語，資為
16 抗辯。

17 三、上訴人主張其為楊朝成之債權人，因楊朝成之遺產管理人怠
18 為行使權利，其得代位楊朝成之遺產管理人提起本件訴訟云
19 云，為被上訴人所否認，並以前詞置辯，經查：

20 (一)上訴人主張楊朝成於88年間未納遺產稅，迄至112年9月8日
21 止，遺產稅、罰鍰及滯納利息已累欠達3,424萬6,540元（即
22 系爭稅捐債權），及楊朝成於104年10月22日死亡後，經法
23 院選任何恩得律師為遺產管理人，楊朝成於84年12月29日以
24 系爭土地為被上訴人設定系爭抵押權等情，業據上訴人提出
25 楊朝成個人基本資料查詢清單、原法院105年度司繼字第516
26 號裁定資料、欠稅查詢情形表、系爭土地查詢資料等件為憑
27 （見原審卷第22-49頁），堪信為真。

28 (二)按債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己
29 之名義，行使其權利，民法第242條本文固有明文；然上開
30 代位權規定，係為維護債務人之責任財產，以保全債權人在
31 私法上之債權而設，除法律別有規定外，僅私法上之債權人

01 始得行使。至行政機關向人民課徵稅捐、裁處罰鍰而取得之
02 債權，係基於行政權作用之結果，屬公法上權利之範疇，其
03 本質與民法規範之私法上權利迥然不同，則在租稅法定主
04 義、法律保留原則下，於相關租稅法未設有準用民法第242
05 條規定或其他相類規定之明文前，自不得逕行適用或類推適
06 用民法第242條規定而直接對納稅義務人以外之第三人行使
07 代位權。又稅捐稽徵法第24條第5項關於稅捐之徵收，準用
08 民法第242條至第245條、信託法第6條及第7條之規定，係該
09 法於110年12月17日修正時增訂，並自同年月19日公布施
10 行，依法律不溯及既往原則，自不適用於修正施行前已發生
11 之租稅債權；且稅捐稽徵法第24條第5項增訂前，並無租稅
12 債權之公法上權利援用民法代位權規定之法理，亦無從以上
13 開增訂內容為法理而適用於修法前已發生之租稅債權（最高
14 法院110年度台上字第3178號民事判決參照）。

15 (三)查楊朝成積欠上訴人之系爭稅捐債權為公法上之債權，且發
16 生於稅捐稽徵法第24條第5項110年12月19日修正公布施行
17 前，揆諸前開說明，上訴人即不得適用或類推適用民法第24
18 2條規定或依稅捐稽徵法第24條第5項之規定準用民法第242
19 條規定行使代位權，故上訴人提起代位訴訟，自屬無據。

20 (四)上訴人雖以稅捐稽徵法第24條第5項修正後，本件稅捐之徵
21 收程序仍在進行，法律關係跨越新、舊法規施行時期，非屬
22 法規之溯及適用，為不真正溯及既往云云，並舉司法院釋字
23 第620、717、782號解釋為據。然所謂「不真正溯及既往」
24 係指新法規所規範之法律關係，跨越新、舊法規施行時期，
25 而構成要件事實於新法規生效施行後始完全實現者，除法規
26 別有規定外，應適用新法規，是種情形，係將新法規適用於
27 舊法規施行時期內已發生，且於新法規施行後繼續存在之事
28 實或法律關係，並非新法規之溯及適用，縱有減損規範對象
29 既存之有利法律地位或可得預期之利益，無涉禁止法律溯及
30 既往原則，除別有規定或特別情事，原則上應適用新法規
31 （最高法院110年度台上字第1172號判決意旨參照）。查系

01 爭稅捐債權源於楊朝成於88年間未納遺產稅，經上訴人所屬
02 之臺中分局於93年間核定其應納稅款及罰鍰，並於93年10月
03 13日移送行政執行在案（案列：95年度遺稅執特專字第1522
04 01號），嗣因楊朝成於執行程序中死亡，上訴人乃於105年6
05 月間為楊朝成選任遺產管理人，有裁定書可按（見原審卷第
06 24-25頁），被上訴人亦於109年5月28日具狀參與分配，有
07 民事聲請參與分配狀可佐（見本院卷第147、183頁），而依
08 上訴人所提楊朝成之欠稅查詢情況表載明：系爭稅捐債權之
09 開徵起迄日為92年11月26日至93年1月25日，延展起迄日為9
10 3年6月16日至93年8月15日，案件狀況為「移送執行」等情
11 （見原審卷第26頁），可見系爭稅捐債權係修法前已徵收及
12 開始強制執行程序，並非跨越新舊法時期，上訴人主張系爭
13 稅捐債權於修法後仍處於稅捐徵收程序，依不真正溯及既往
14 原則，應適用稅捐稽徵法第24條第5項準用民法第242條之規
15 定，自不可採。至上訴人所舉司法院大法官釋字第620、71
16 7、782號之解釋與本件事實不同，無從比附援引，附此敘
17 明。

18 (五)上訴人再主張系爭稅捐債權尚含發生在稅捐稽徵法第24條第
19 5項修正後之滯納利息，而得適用新法規定云云。惟系爭稅
20 捐債權既屬稅捐稽徵法修正前已發生之債權，不能適用修正
21 後規定，則所生之滯納利息，自應同受限制。況倘認上訴人
22 仍得以修法後所生之利息債權行使代位權，無異係以少數利
23 息債權藉以排除私法上債權人優先受償之順位，以達系爭稅
24 捐債權全數優先受償之目的，難認公允，上訴人此部分所
25 述，仍無可採。

26 (六)基此，上訴人主張適用或類推適用民法第242條規定或依修
27 正後稅捐稽徵法第24條第5項準用民法第242條規定行使代位
28 權，為無理由，本院自無庸審究被上訴人對楊朝成有無系爭
29 抵押權所擔保之債權存在及系爭抵押權是否具消滅事由。

30 四、綜上所述，上訴人主張適用或類推適用民法第242條規定或
31 依修正後稅捐稽徵法第24條第5項準用民法第242條、第767

01 條第1項中段規定，代位楊朝成之遺產管理人，請求確認被
02 上訴人就系爭抵押權所擔保之債權不存在，並塗銷系爭抵押
03 權登記，非屬正當，不應准許。原審所為上訴人敗訴之判
04 決，並無不合。上訴論旨指摘原判決不當，求予廢棄改判，
05 為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之攻
06 擊或防禦方法及所用之證據，經本院斟酌後，認為均不足以
07 影響本判決之結果，爰不逐一論列，附此敘明。

08 五、據上論結，本件上訴為無理由，判決如主文。

09 中 華 民 國 114 年 3 月 26 日

10 民事第二十二庭

11 審判長法 官 林政佑

12 法 官 張嘉芬

13 法 官 葉珊谷

14 正本係照原本作成。

15 如不服本判決，應於收受送達後20日內向本院提出上訴書狀，其
16 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狀
17 （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
18 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
19 資格證書及釋明委任人與受任人有民事訴訟法第466條之1第1項
20 但書或第2項所定關係之釋明文書影本。如委任律師提起上訴
21 者，應一併繳納上訴審裁判費。

22 中 華 民 國 114 年 3 月 27 日

23 書記官 陳玉敏