臺中高等行政法院裁定

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度抗字

抗　告　人　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

相　對　人　蔡耀東

第　三　人　蔡俊宜

　　陳萬添

上列抗告人聲請假扣押事件，對於中華民國108年1月31日臺灣臺中地方法院108年度全字第2號行政訴訟裁定提起抗告，本院裁定如下：

主　文

抗告駁回。

抗告訴訟費用由抗告人負擔。

理　由

一、按行政訴訟法第272條規定：「民事訴訟法第490條至第492條及第495條之1第1項之規定，於本編準用之」而民事訴訟法第495條之1第1項及第449條第1項規定：「抗告，除本編別有規定外，準用第三編第一章之規定。」「第二審法院認上訴為無理由者，應為駁回之判決。」足見抗告法院認抗告為無理由者，應予裁定駁回之。

二、本件抗告人主張被繼承人蔡榮泉於民國87年5月27日死亡，其弟蔡耀炳為唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，抗告人依查得資料初次核定被繼承人蔡榮泉遺產淨額新臺幣（下同）24,888,277元，應納稅額5,906,131元，並處罰鍰5,906,131元，本稅及罰鍰已全數受償完畢。繼經抗告人依臺灣臺中地方法院豐原簡易庭104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄，知悉蔡榮泉生前借用蔡松柏（已於99年10月2

9日死亡，其繼承人為蔡俊宜）名義登記其與他人共有坐落臺中縣○○鄉○○○段○○○○○○○○號等38筆土地（應有部分1/2）對蔡松柏享有該38筆土地之返還登記請求權，其權利價值計274,229,343元，併同前案計算，核定本次應補徵被繼承人蔡榮泉遺產稅額129,145,679元，因原繼承人蔡耀炳業於103年4月3日死亡，相對人蔡耀東為其唯一繼承人，乃以相對人為代繳義務人重新發單補徵，並於107年2月1日合法送達在案，惟該筆遺產稅捐136,894,419元（截至107年12月18日止），迄未繳納。相對人就其滯欠遺產稅稅捐計136,894,419元，雖已提起行政救濟，惟未對復查決定應納稅額繳納半數或提供擔保，且相對人尚未行使該等38筆土地之返還登記請求權，辦竣土地（應有部分1/2）之繼承登記，卻於106年8月10日與第三人陳萬添簽訂土地買賣契約書，以買賣總價款為2億2千萬元出售，並於同年月10、16日簽訂協議移轉契約書及同意書，同意由第三人蔡俊宜（蔡松柏之繼承人）就系爭應返還之土地直接過戶與第三人陳萬添，其中7筆土地業於107年1至3月間陸續過戶完畢，顯有移轉財產藉以規避稅捐執行之跡象。為避免相對人藉由提起行政救濟延緩繳納巨額欠稅，又因相對人之土地登記返還及金錢給付等債權恐被移轉，致將來有不能強制執行或甚難執行之虞，抗告人已於107年12月22日具狀聲請對相對人之財產於136,894,419元範圍內為假扣押，並經原審法院以107年12月28日107年度全字第16號裁定准許。惟該系爭38筆土地（持分1/2）登記於第三人蔡俊宜及陳萬添名下，恐有再度移轉於他人之情事。因相對人名下已無其他財產可供執行，且為避免其持續授意第三人蔡俊宜將借名登記之該31筆土地，直接移轉與第三人陳萬添，及第三人陳萬添將名下之該7筆土地再度移轉

、設定抵押及其他一切處分行為，致行政救濟確定後，已無財產可供執行或不足執行情事，而影響日後稅捐債權徵起，抗告人乃向原審法院聲請對前揭第三人之案關土地實施假扣押，經原審法院以108年度全字第2號裁定（下稱原裁定）駁回其聲請後，抗告人不服，遂提起本件抗告。

三、本件原裁定駁回抗告人假扣押聲請，理由略謂：1.參照最高法院93年度臺上字第1518號、91年度臺上字第1452號、72年度臺上字第3471號、民事裁定要旨，民法第242條規定之代位權僅私法上債權人始得行使，抗告人對相對人遺產稅稅捐計136,894,419元（截至107年12月18日止）債權，為公法上課徵稅款之公法權利，並非私法上債權，因抗告人並非相對人之私法上債權人，自無從准許其行使民法上債權人代位權，即抗告人無法代位相對人對第三人蔡俊宜名下之系爭31筆土地及第三人陳萬添名下之系爭7筆土地於上開公法債權範圍內聲請假扣押，故抗告人本件假扣押之聲請，於法無據，應予駁回。2.依抗告人提出之證據及參酌相對人與第三人陳萬添間之前開土地買賣契約書貳亦載明「甲乙雙方議定本買賣應繳付之總價款為貳億貳仟萬元（即包含遺產稅、增值稅、行政罰鍰及6仟萬元等），前開稅金與罰鍰係依國稅局核定開立之稅單為憑由甲方（陳萬添）負責繳付作為價款一部分。……」之情，均未能釋明第三人有何行為致相對人日後不能執行或甚難執行之假扣押原因存在，亦難認符合債務人即相對人對第三人有假扣押之事實及原因之情事等語。

四、抗告意旨略以：

㈠抗告人聲請固請求對第三人名義之系爭土地假扣押，惟未直接本於私法上之代位權：

1.抗告人對相對人之債權，係課徵稅款之公法上權利，並非

私法債權，然抗告人得對第三人蔡俊宜、陳萬添聲請假扣押裁定及執行，似非當然僅得依民法第242條之規定始得為之，且抗告人亦因知悉民法第242條之規定對於具有公法債權之債權人是否適用有爭議，於向原審法院提出對第三人蔡俊宜、陳萬添聲請假扣押之聲請狀時，並未主張係依民法第242條之規定而聲請。

2.相對人已本於調解筆錄對於第三人蔡俊宜所取得辦理繼承登記後返還系爭土地（持分1/2）於其名下之權利，向抗告人聲請實物抵繳中，抵繳物為土地返還登記請求權，則相對人依民法第297條之規定，讓與抗告人，則抗告人取得相對人對於第三人蔡俊宜之返還系爭土地（持分1/2）於其名下之權利，通知第三人蔡俊宜，讓與契約生效時，權利即同時移轉，抗告人已取代相對人立於私法上權利人之地位，即由受讓人即抗告人承繼讓與人之地位取得同一權利，無再依民法第242條規定主張之必要。退一步言之，縱相對人未將其對第三人蔡俊宜之權利依民法第297條規定讓與，基於原審法院准許對相對人財產假扣押之裁定為執行名義，聲請假扣押執行後，依行政執行法第26條準用強制執行法第135條、第116條規定，執行機關得對第三人蔡俊宜核發扣押命令，如第三人蔡俊宜依強制執行法第119條聲明異議，抗告人得依強制執行法第120條第2項規定提起訴訟（確認訴訟），取得勝訴確定判決後，另再本於對於相對人本案終局執行之執行名義，聲請執行機關對蔡俊宜核發換價命令（強制執行法第116條第1項後段、第2項規定參照）執行之，縱第三人蔡俊宜再聲明異議，抗告人得依執行機關之通知，對第三人提起收取訴訟，取得勝訴確定判決後據以終局執行第三人蔡俊宜之財產（即目

前仍借名登記於第三人蔡俊宜名下之系爭土地）。

3.另抗告人依原審法院准許對相對人財產假扣押之裁定為執行名義，聲請假扣押執行後，因相對人依調解筆錄對於第三人陳萬添本於買賣系爭土地之價金交付請求權，亦屬相對人財產（其他財產權）而得為執行之標的，依行政執行法第26條準用強制執行法相關規定，對於債權或其他財產權執行假扣押者，執行法院應分別發禁止處分清償之命令，並準用對於其他財產權執行之規定（強制執行法第135條參照），執行機關依強制執行法第115條規定，就債務人蔡耀東對第三人陳萬添價金支付請求權核發執行命令時，如第三人陳萬添不承認債務人之債權或其他財產權之存在，或於數額有爭議或有其他得對抗債務人請求之事由時，應於接受執行法院命令後10日內，提出書狀，向執行法院聲明異議，於第三人陳萬添聲明異議後，參照最高法院90年臺上字第905號判決意旨，債權人即抗告人雖於執行法院尚未核發收取或支付轉給命令，惟如有民法第242條前段情形，債權人仍可依該條規定，代位行使債務人對於第三人之權利，請求第三人向債務人為給付，雖其行使債權所得之利益係歸屬於債務人，不得以之僅供清償其一己之債權，但不得因此即謂該債權人無代位受領之權。

4.依強制執行法第120條規定，第三人依前條第1項規定聲明異議者，執行法院應通知債權人。債權人對於第三人之聲明異議認為不實時，得於收受前項通知後10日內向管轄法院提起訴訟，並應向執行法院為起訴之證明及將訴訟告知債務人。第三人陳萬添聲明異議後，抗告人得經執行機關之通知，對第三人陳萬添提起確認訴訟。取得勝訴確定判決後，另再本於對於相對人本案終局執行之執行名義，聲

請執行機關對於第三人陳萬添核發換價命令（強制執行法第115條第2項規定參照）執行之，縱第三人陳萬添再聲明異議，抗告人得依執行機關之通知，對第三人提起收取訴訟，取得勝訴確定判決後據以終局執行第三人陳萬添之財產（尤其是目前已變更登記於陳萬添名下之系爭土地）。

5.綜上，抗告人對第三人縱無私法上之權利，非直接依民法242條之規定，亦得本於民法297條、行政執行法第26條準用強制執行法上開相關規定對於第三人蔡俊宜、陳萬添主張之，本案訴之聲明並無涉私法債權之代位，原審法院認為抗告人係代位相對人對其債務人財產為假扣押，尚有違誤。

㈡關於原裁定理由認定抗告人未釋明第三人有何行為致抗告人不得執行或甚難執行之假扣押原因部分：

1.原審法院前經裁定准許對相對人名下財產於債權範圍內為假扣押，本案擬為聲請假扣押之財產標的，為相對人對第三人蔡俊宜土地返還登記請求權及對陳萬添支付價金請求權，屬其他財產權之執行，執行機關辦理假扣押之執行，將對第三人蔡俊宜及陳萬添核發執行命令，惟假扣押執行僅為保全執行，效果僅止於保全權利，尤其是蔡俊宜及陳萬添就該執行命令聲明異議，抗告人依行政執行法第26條準用強制執行法第120條規定，對第三人蔡俊宜及陳萬添提起確認之訴，獲得勝訴確定判決後，再另依上開所述提起給付（收取）訴訟等，頗費時日於終局執行前，特別是第三人蔡俊宜、陳萬添有脫產之虞，抗告人已於聲請時釋明，致無法確保抗告人對相對人之稅捐債權，執行相對人對第三人蔡俊宜土地返還登記請求權及對第三人陳萬添支付價金請求權等，終局稅捐債權權利之實現。

2.相對人申請實物抵繳，按司法院釋字第343號解釋意旨略以，實物抵繳在期抵繳物可變為現金，使結果與以現金繳納同，即抵繳物須可易於處分變價。本案抵繳物為土地返還登記請求權，案關38筆土地為借用蔡松柏名義登記所有權之土地，為第三人蔡俊宜（蔡松柏繼承人）所不爭，有臺灣高等法院臺中分院100年度重上字第170號民事判決可稽。誠如前述，實物抵繳將權利讓與，但取得之權利，仍需相對人依法另繳地價稅、土地增值稅等，且相對人、第三人蔡俊宜至今已逾3年3個月，仍未依調解筆錄辦畢回復登記等事宜，抗告人依上開所述本於強制執行法等對第三人蔡俊宜主張時，第三人蔡俊宜具有拒不配合而再移轉他人、設定抵押或其他一切處分行為之危險性，如抗告人無法編列預算另給付第三人蔡俊宜對價，第三人蔡俊宜為取得對價將另為處分，致第三人蔡俊宜債務不履行，況第三人蔡俊宜已有將系爭土地移轉之前例（7筆移轉予第三人陳萬添），未來恐將導致無法回復登記，抗告人僅有無法易於變價之抽象權利，稅捐債權終將落空，抗告人求償無門，相關訴訟等再花費人力經費於權利行使，透過提起給付訴訟等程序，曠日廢時，故目前案關土地登記名義人為第三人蔡俊宜，抗告人為確保稅捐債權履行，自然須辦理保全措施，避免第三人蔡俊宜將案關土地陸續另為移轉等，縱前經裁定抗告人得對相對人名下財產於債權範圍內為假扣押，並歷經訴訟等程序，結果仍是執行無益，自然有對第三人蔡俊宜名下案關31筆土地聲請假扣押之必要。

3.相對人不僅未先繳納遺產稅，於抗告人不知情下，與陳萬添合意簽訂土地買賣契約，並將第三人蔡俊宜應移轉返還之土地，移轉予第三人陳萬添，目前已移轉7筆土地，相

對人與第三人陳萬添立於互為對待給付之關係，但該買賣契約書，並無約定履約期限，買賣價款雖包含本案遺產稅額，但未載明先須繳納遺產稅後始進行移轉登記，相對人處分之行為，已違反稅捐稽徵法第14條第1項規定，繼承人（即相對人）依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈，且原審法院豐原簡易庭於104年11月26日104年度司豐調字第166號調解筆錄，距今已逾3年3個月，難認第三人陳萬添具有資力且依約定完全履行之可能，換言之，時至今日，第三人陳萬添不僅具有巨額價金債務不履行之高風險，且第三人陳萬添一旦知悉抗告人對相對人財產為執行後或對第三人陳萬添提起相關訴訟，土地目前登記名義人為第三人陳萬添，第三人陳萬添必定將已登記於其名下之系爭土地再為處分，進行脫產行為，致無法於其與相對人之買賣契約因價金不履行而解除契約時無法回復原狀，據此，堪認日後有不能強制執行或甚難執行之虞，確有對第三人陳萬添名下之系爭土地聲請假扣押之必要等語。

五、按行政訴訟法第293條規定：「（第1項）為保全公法上金錢給付之強制執行，得聲請假扣押。（第2項）前項聲請，就未到履行期之給付，亦得為之。」第297條規定：「民事訴訟法第523條、第525條至第528條及第530條之規定，於本編假扣押程序準用之。」民事訴訟法第523條第1項規定：「假扣押，非有日後不能強制執行或甚難執行之虞者，不得為之。」第526條第1項規定：「請求及假扣押之原因，應釋明之。」稅捐稽徵法第24條第1項、第2項規定：「（第1項）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；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。（第2項）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。」

六、復按假扣押旨在暫時禁止債務人處分責任財產，以保全債權人之債權將來得對該責任財產為終局強制執行以獲償。故得為聲請假扣押之標的限於債務人之責任財產，其非債務人處分權能所及之第三人財產，無論債務人對該財產是否享有債權請求權，均無從直接就該第三人之財產聲請假扣押。又稅捐債權人為保全自己之債權，依民法第242條規定，以自己名義代位行使稅捐債務人對第三人責任財產之假扣押或假處分聲請權，性質上係代稅捐債務人行使私法上之權利，無從依稅捐稽徵法第24條第2項規定，向行政法院聲請對第三人之財產假扣押。

七、查本件抗告人向原審聲請假扣押係主張相對人積欠稅捐債務，因相對人對第三人蔡俊宜所有之31筆地號土地與第三人陳萬添所有之7筆地號土地享有返還登記請求權，為保全稅捐債權將來得以強制執行上開土地，乃列相對人為債務人，對第三人蔡俊宜與陳萬添之上開土地聲請假扣押等情，有抗告人提出之聲請假扣押狀可稽，經核抗告人確實非列第三人蔡俊宜與陳萬添為假扣押之相對人，且未表明行使代位權，則抗告人抗告陳稱：其係以相對人為債務人，而對第三人蔡俊宜與陳萬添所有之土地聲請假扣押，並未行使私法上代位權，原裁定有誤認其係代位相對人對其債務人即第三人之財產聲請假扣押之情形乙節，固非無據。然第三人蔡俊宜與陳萬添既非抗告人之債務人，抗告人本不得直接對其等財產聲請

假扣押。又相對人對抗告人雖負有稅捐債務未清償，但相對人對於第三人蔡俊宜與陳萬添之返還上開各筆地號土地所有權登記請求權，僅具債權請求權性質，並無處分上開各該筆土地之權能，則抗告人既非行使民法第242條規定之代位權，其直接以非相對人得處分之土地為標的，聲請假扣押，明顯不具備聲請假扣押之法定要件。

八、又抗告人前已依稅捐稽徵法第24條第2項規定，對相對人之財產於136,894,419元範圍內，聲請假扣押，已據原審法院以107年12月28日107年度全字第16號裁定准許確定在案，抗告人已得據以對相對人之責任財產聲請執行假扣押，其復於108年1月21日再對相對人聲請假扣押，核無必要。

九、綜上所述，本件抗告人向原審聲請假扣押，因不具備假扣押之法定要件，自為法所不許。原裁定駁回其聲請，理由固有未洽，但結論則屬正當，仍應予維持。則抗告意旨以上開理由求予廢棄，為無理由，應予駁回。

十、據上論結，本件抗告為無理由。依行政訴訟法第236條之2第4項、第272條、第104條、民事訴訟法第492條、第95條、第78條，裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　26　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　8　　月　　26　　日

書記官　凌　雲　霄