

澎湖縣政府訴願決定書

府訴審字第 1080076593 號

訴願人：○○資產管理有限公司

法定代理人：許○○

為訴願人因土地增值稅事件，不服澎湖縣政府稅務局 108 年 11 月 11 日澎稅土字第 1080056042 號函所為之處分，提起訴願案。本府依法決定如下：

主 文

訴願駁回

事 實

一、緣案外人許○○所有坐落本縣馬公市北極段○○○地號等 10 筆土地(下稱系爭土地)，於 106 年 2 月 7 日經臺灣澎湖地方法院民事執行處(下稱澎湖民事執行處)拍賣，由案外人吳○○、許○○拍定，經原處分機關按一般用地稅率課徵土地增值稅計新臺幣(下同)17 萬 2,326 元，以 106 年 3 月 30 日澎稅土字第 1060051917、1060051918 號函請澎湖民事執行處代為扣繳，嗣訴願人於同年 5 月 11 日以債權人身分申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅及同法第 39 條之 2 第 4 項規定，以 89 年 1 月 28 日土地稅法修正施行日當期之公告現值為原地價計徵漲價總數額課徵土地增值稅，經原處分機關依法審查重新核算土地增值稅計 13 萬 2,758 元，於 106 年 6 月 8 日以澎稅土字第 10633011091 號函交付澎湖民事執行處重新分配，並於 106 年 7 月 19 日以澎稅土字第 1063301445 號函檢送代為解繳系爭土地增值稅繳納之收據予案外人許○○收存在案。嗣後訴願人復於 108 年 10 月 17 日以系爭土地符合土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，申請不課徵土地增值稅，案經原處分機關以首揭號函否准所請，訴願人不服，提起本件訴願。原處分機關則於 108 年 12 月 30 日檢卷答辯至府。

二、訴願人主張：

- (一) 債權人得依民法第 242 條規定代位債務人行使申請不課徵土地增值稅。
- (二) 財政部 90 年函釋與民法第 242 條牴觸，原處分機關以財政部函釋限縮民法第 242 條規定，認權利人與義務人間權益互相衝突，不許債權人

代位債務人申請不課徵土地增值稅，應有違誤。

三、原處分機關則答辯略以：

- (一) 依土地稅法第 4 章土地增值稅之規定，土地增值稅係於土地所有權移轉，對土地因漲價之受益者，即出賣人課徵土地增值稅。本件就系爭土地拍賣而言，債權人於系爭土地拍賣課徵土地增值稅，雖致使受分配之金額相對減少，然此係因原土地所有權人履行該納稅義務之事實行為所造成，為該課稅處分之間接效果，債權人因此受償金額減少，亦係因此間接效果所致，就系爭土地課稅處分，僅具事實上（經濟上）利害關係，並無法律上之利害關係，難認其權利或利益因而受侵害（最高行政法院 94 年度判字第 1615 號判決、高雄高等行政法院 94 年度訴字第 750 號判決參照）。故稅法所定不課徵土地增值稅之權利性質及其行使之法律效果與民法所定債權之行使，並不相同，訴願人對該課稅處分並無請求重新核課土地增值稅之權利。又因不課徵土地增值稅並非免除租稅之負擔，僅係延緩課徵，故拍定人取得該筆土地之前次移轉現值會維持在原土地所有權人取得時之前次移轉現值，恐加重拍定人日後再移轉時土地增值稅之負擔，與免稅不同，特予陳明。為免影響拍定人權益，故土地稅法第 39 條之 3 予以明定申請不課徵土地增值稅之當事人為移轉土地之權利人或義務人。本件訴願人以債權人身分代位債務人就系爭土地向本局申請按土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅，然按法務部 90 年 7 月 10 日 90 法律字第 019794 號函、財政部 90 年 8 月 13 日台財稅字第 0900455007 號函釋及最高行政法院 80 年 6 月 12 日庭長評事聯席會議，就抵押權人可否代位債務人申請免徵土地增值稅乙節作成決議，依其意旨，「…抵押權人(債權人)代位債務人(原所有人)申請，僅在促使稅捐稽徵機關注意有無免徵土地增值稅之適用，債權人並無代位債務人行使請求免稅之公法上實體請求權。」另依最高行政法院 94 年度判字第 1439 號判決意旨：「…如稅捐稽徵機關漏未對符合本條(行為時農業發展條例第 27 條)要件者，依職權免徵土地增值稅，有權請求免徵者，至多是土地增值稅之納稅義務人，納稅義務人之債權人並無請求免徵土地增值稅之公法上請求權，…。」申言之，抵押權人(債權人)可否代位債務人申請免徵土地增值稅，因債權人並無請求免稅之公法上實體請求權，而按民法第 242 條之代位權，係私法關係有關債之效力之規定，公法上之權利行使，並不能逕行適用；而有關稅法之規定縱欲類推適用民法代位權之規定，亦須其性質與稅法之性質相類

似而不牴觸者始可為之，非一體適用。本件觀諸土地稅法第 39 條之 2 第 1 項「不課徵土地增值稅」規定之實質效果，僅係延緩課徵，並非就該次移轉階段已產生之土地漲價利益予以免除，故經申請不課徵土地增值稅後，將加重取得土地所有權人再次移轉時土地增值稅之負擔，換言之，如准債權人代位債務人申請適用不課徵土地增值稅，將因而有不利於取得土地所有權人的法律效果，此與民法代位權之行使，單純為保障債權人之權利，應有不同。故訴願人並非系爭拍賣土地之納稅義務人，自無要求稅捐稽徵機關作成不課徵土地增值稅之公法上請求權，本件訴願人主張依民法第 242 條代位案外人許順成就系爭土地申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定「不課徵土地增值稅」，顯為當事人不適格，欠缺權利保護要件，本局否准所請，於法洵屬有據。

(二)至訴願人主張本局引用財政部函釋，逕以限縮民法 242 條規定之認定，應有違誤，又函釋位階不得牴觸法律，財政部函釋與民法第 242 條牴觸時，財政部函釋應屬無效乙節，按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟利益及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸(司法院釋字第 700 號解釋意旨參照)。財政部 90 年 8 月 13 日台財稅字第 0900455007 號函，係財政部本於財稅最高主管機關之職權，而訂頒之解釋性規定，其係在闡明法規之原意，使條文得為正確之適用，其解釋本身並無創設或變更法律之效力，核與土地稅法相關法規原意相符，爰予援用，訴願人所稱核無可採。

理 由

- 一、按「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」、「依前條第一項規定申請不課徵土地增值稅者，應由權利人及義務人於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請……。農業用地移轉，其屬無須申報土地移轉現值者，主管稽徵機

關應通知權利人及義務人，其屬權利人單獨申報土地移轉現值者，應通知義務人，如合於前條第一項規定不課徵土地增值稅之要件者，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，逾期不得申請不課徵土地增值稅。但依規定得由權利人單獨申報移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。」、「……依本法第三十九條之二第一項申請不課徵土地增值稅者，應檢附直轄市、縣、(市)農業主管機關核發之農業用地作農業使用證明文件，送主管稽徵機關辦理。」為土地稅法第 39 條之 2 第 1 項、第 39 條之 3 及土地稅法施行細則第 58 條第 1 項所明定。

二、次按「關於法院拍賣農業用地，債權人似不宜類推適用民法代位權之規定，代位申請不課徵土地增值稅。」、「土地稅法第三十九條之三第二項所稱無須申報土地移轉現值之案件(如法院拍賣土地)，權利人或義務人應於收到通知之次日起三十日內提出申請，係指權利人或義務人其中之一於期限內提出申請即可。」、「土地稅法第 39 條之 3 規定立法理由略以：「依中央法規標準法第 5 條規定，關於人民之權利、義務者，應以法律定之。又由於農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突，課徵土地增值稅，增加本次出售土地人之稅負；不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅增加…。」依此規定，得申請不課徵土地增值稅之當事人應為移轉土地之權利人或義務人，並不包括債權人。故法院拍賣之農業用地，依土地稅法第 39 條之 3 第 2 項規定，應由權利人或義務人提出申請，債權人尚不得代位申請不課徵土地增值稅。」亦為法務部 90 年 7 月 10 日 90 法律字第 019794 號函、財政部 89 年 5 月 2 日台財稅第 0890452905 號及財政部 90 年 8 月 13 日台財稅字第 0900455007 號函釋。

三、卷查案外人許○○所有坐落本縣馬公市北極段○○○地號等10筆土地，於106年2月7日經臺灣澎湖地方法院民事執行處拍賣，由案外人吳○○、許○○拍定，原處分機關按一般用地稅率，計徵系爭土地之土地增值稅為新臺幣17萬2,326元，並函請澎湖民事執行處代為扣繳，嗣訴願人於同年5月11日以債權人身分申請依土地稅法第39條第2項規定免徵土地增值稅及同法第39條之2第4項規定，以89年1月28日土地稅法修正施行日當期之公告現值為原地價計徵漲價總數額課徵土地增值稅，案經原處分機關依法審查重新核算土地增值稅計13萬2,758元，於106年6月8日以澎稅土字第10633011091號函交付澎湖民事執行處重新分配，並於106年7月19日以澎稅土字第1063301445號函檢送代為解繳系爭土地增值稅繳納之收據予案外人許○○在案。嗣訴願人復於108年10月17日以系爭土地符合土地稅法第39條之2第1項規定，申請重啟審查不課徵土地增值稅，經原處分機關以108年11月11日澎稅土字第1080056042號函

否准所請。而訴願人提起本件訴願案，其訴願主張略謂：(一)民法第242條所規定債權人不得代位債務人行使權利之範圍，明定為一身專屬性，申請退土地增值稅不具有一身專屬性。債權人得代位債務人行使申請不課徵土地增值稅，應屬債權人得代位申請之範圍。(二)函釋不得抵觸法律，故財政部90年函釋與民法第242條牴觸，而原處分機關以財政部函釋逕以限縮民法第242條規定，以權利人與義務人間權益互相衝突，不許債權人代位債務人行使之限縮認定，應有違誤云云。

四、按「因不服中央或地方機關之行政處分而循訴願或行政訴訟程序謀求救濟之人，依現有之解釋判例，固包括利害關係人而非專以受處分之人為限，所謂利害關係乃指法律上之利害關係而言，不包括事實上之利害關係在內。」最高行政法院75年判字第362號判例著有明文。查人民對行政機關之違法處分提起行政訴訟，必其受損害之權利與主張違法之行政處分有直接之因果關係始得為之（最高行政法院78年度判字第475號判決參照）。而行政處分如僅針對處分相對人而產生類似債法上的效力時，因第三人不受該行政處分之拘束，處分相對人接受行政處分之結果，在日常經驗法則上，不一定導致第三人之權利或法律上利益受到影響，縱使導致第三人之權利或法律上利益受到影響，亦係該行政處分之間接效果，且係因處分相對人履行該行政處分所課予之義務之事實行為所造成，第三人就該行政處分亦僅能認具有事實上之利害關係，即難認為第三人之權利或法律上利益，因該行政處分之作成而受到侵害。經查，系爭土地增值稅課稅處分之受處分人即訴外人許○○繳納土地增值稅，雖致使訴願人對於受處分人之債權因執行系爭土地結果所得分配之價金相對減少，而受影響，然此係因受處分人履行該納稅義務之事實行為所造成，為該課稅處分之間接效果，訴願人因此受償金額減少，亦係因此間接效果所致，是訴願人就該課稅處分僅具事實上之利害關係，難認其權利或法律上利益因而受侵害，故本件訴願人主張依民法第242條代位案外人許○○就系爭土地申請依土地稅法第39條之2第1項規定「不課徵土地增值稅」，為當事人不適格，欠缺權利保護要件，於法洵有違誤。

五、雖訴願人主張其係代位受處分人即訴外人許○○，向原處分機關提出不課徵土地增值稅之申請，非無依據云云。然按前揭法務部90年7月10日90法律字第019794號函、財政部89年5月2日台財稅第0890452905號及財政部90年8月13日台財稅字第0900455007號函釋及最高行政法院80年6月12日庭長評事聯席會議，就抵押權人可否代位債務人申請免徵土地增

值稅一節決議略謂：「依農業發展條例第二十七條規定，合於該條例所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第十五條規定並非關於發生免稅效果之規定。抵押權人（債權人）代位債務人（原土地所有權人）申請，僅在促使稅捐稽徵機關注意，不得對土地課徵土地增值稅而已，並非代位債務人行使免稅之權利，不生可否行使代位權之問題。」申言之，抵押權人可否代位債務人申請免徵土地增值稅，因債權人並無代位債務人請求免稅之公法上實體請求權，而按民法第242條之代位權，係私法關係有關債之效力之規定，公法上之權利行使，並不能逕行適用，而有關稅法之規定縱欲「類推適用」民法代位權之規定，亦須其性質與稅法之性質相類似而不牴觸者始可為之，非一體適用。本件觀諸土地稅法第39條之2第1項「不課徵土地增值稅」規定之實質效果，僅係延緩課徵，並非就該次移轉階段已產生之土地漲價利益予以免除，故經申請不課徵土地增值稅後，將加重取得土地所有權人再次移轉時土地增值稅之負擔，換言之，如准債權人代位債務人申請適用不課徵土地增值稅，將因而有不利於取得土地所有權人的法律效果，此與民法代位權之行使，單純為保障債權人之權利，應有不同，故債權人不得代位債務人主張適用土地稅法第39條之2第1項「不課徵土地徵值稅」。爰本件訴願人執稱系爭土地符合土地稅法第39條之2第1項規定，乃依民法第242條代位訴外人許○○主張土地稅法第39條之3申請不課徵土地增值稅云云，自無可採。又系爭土地增值稅之受處分人即訴外人許○○嗣後並未對該課稅處分表示不服，亦無行政爭訟行為，該課稅處分已告確定。訴願人就該土地增值稅之課稅處分既無直接之法律上利害關係，業如前述，故訴願人之主張無理由，原處分應予維持。

六、次按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟利益及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（司法院釋字第700號解釋意旨參照）。是訴願人指摘原處分機關引用前揭財政部函釋，逕以限縮民法242條規定之認定，應有違誤，及認函釋位階不得牴觸法律，前述函釋與民法第242條牴觸時，應屬無效之主張，難認有理由。

七、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第79條第1項規定，決定如

主文。

訴願審議委員會主任委員 胡 流 宗

(公 差)

委員 洪 文 源

(代行主席職務)

委員 鄭 松 安

委員 魯 惠 良

委員 劉 昱 明

委員 薛 宏 欣

委員 謝 昆 水

中 華 民 國 109 年 2 月 24 日

縣 長 賴 峰 偉

如不服本決定，得於決定書送達之次日起 2個月內向臺灣澎湖地方法院行政
訴訟庭提行政訴訟。