

核釋法院拍賣農業用地，債權人可否類推適用民法第二百四十二條規定代位債務人申請依土地稅法第三十九條之二第一項規定不課徵土地增值稅疑義

發文機關：財政部

發文字號：財政部 90.08.13. 臺財稅字第0900455007號函

發文日期：民國90年8月13日

主旨：有關法院拍賣農業用地，債權人可否類推適用民法第二百四十二條規定代位債務人（原土地所有權人），申請依土地稅法第三十九條之二第一項規定不課徵土地增值稅一案，仍請依本部八十九年五月三十日臺財稅第0八九0四五三八八四號函釋規定辦理，請查照。

說明：

一、復 貴處九十年三月十五日九〇雲稅財字第〇〇七五〇九號函，並參照法務部九十年七月十日法九十律字第〇一九七九四號函辦理。二、查土地稅法第三十九條之二第一項規定：「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。」同法第三十九條之三第一項規定：「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；其未註明者，得於土地增值稅繳納期間屆滿前補行申請，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土地移轉現值者，該權利人得單獨提出申請。」該條第二項規定：「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。」上開規定立法理由略以：「依中央法規標準法第五條規定，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負擔增加，爰參照本法第三十四條之一，明定申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。」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。故本部於八十九年五月三十日以臺財稅第0八九0四五三八八四號函釋，法院拍賣之農業用地，依土地稅法第三十九條之三第二項規定，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。又依土地稅法第三十九條之二第一項規定，農業用地移轉符合不課徵土地增值稅要件者，尚應由移轉土地之權利人或義務人提出申請，與修法前同條項所定當然適用免徵土地增值稅規定有別，併予敘明。

三、次查上述移轉土地之權利人或義務人申請不課徵土地增值稅之權利，乃公法上之權利，可否類推適用民法之規定，宜以相關法律未有規定為前提。又基於稅法自治原則，民法之規定縱可類推適用，亦需該項民法之規定與稅法之性質不相牴觸，始得為法律共通之原理而為適用。民法第二百四十二條所規定之代位權，雖屬於債權人之權利，但亦有不適於代位行使者，包括取得權利之權能及依權利之性質不得讓與之權利等。有關土地稅法第三十九條之二第一項「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。是以，上述稅法所定申請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，尚有不同。由於是否主張不課徵土地增值稅，涉及買賣雙方權益，故土地稅法第三十九條之三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，在稅法僅規定得由買賣任一方申請不課稅之情況下，不宜由債權人類推適用民法規定代位行使該權利。準此，本案仍請求本部八十九年五月三十日臺財稅第0八九0四五三八八四號函釋規定辦理。（財政部90.08.13. 臺財稅字第0九00四五五00七號函）