

裁判字號：臺灣新竹地方法院 95 年度訴字第 393 號 民事判決

裁判日期：民國 95 年 12 月 04 日

案由摘要：分配表異議之訴

臺灣新竹地方法院民事判決

95 年度訴字第 393 號

原 告 ○○工業有限公司

法定代理人 吳○○

訴訟代理人 吳國源律師

被 告 財政部台灣省北區國稅局新竹分局

法定代理人 陳○○

訴訟代理人 陳瑞玉

王欽輝

蔣欣妍

上列當事人間分配表異議之訴事件，本院於民國 95 年 11 月 20 日辯論終結，判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用原告負擔。

事實及理由

一、原告主張：

(一) 民國 80 年 5 月 24 日訴外人黃○、乙○、黃○○、甲○○與建商陳甲○○、郭甲○○就坐落新竹市東光段第 932 、934 、94 0、941 等地號土地(嗣 941 地號合併至 932 地號、940 地號合併至 934 地號，以下簡稱系爭土地)，成立由建商陳明清、郭○○出資興建、土地所有權人黃水、乙○、黃○○、黃呂津提供土地之互易性質之合建契約。惟系爭土地中之東光段第 932 、941 號土地屬於商業區、其中東光段第 93 4、940 號土地屬於工業區，而合建之設計範圍乃系爭土地全部，故必須以公司名稱始得取得建築執照，因此向台灣省政府建設廳申請設立○○工業有限公司即原告，且於 80 年 7 月 25 日設立完成。而原告公司之股東成員，均為上開合建契約之建商，或前述地主所指定登記之人，而董事吳○○雖非合建契約當事人，但因建商陳

○○、郭○○為籌措合建契約之建築資金，為擔保借款債務，故由吳○○擔任董事，且以陳○○、郭○○可分得之房地部分，以登記股份之方式作為信託之讓與擔保。

- (二) 嗣建商陳○○、郭○○以原告公司之名義、委託蔡○○建築師為設計人、林碧教為承造人、富聰營造有限公司為營造廠商，向新竹市政府工務局申領建造執照，並於80年10月30日取得(80)工建字第592號建造執照。所建築之房屋雖已依前述合建契約完成結構體，但因地主認為建商之房屋存有瑕疵，拒不辦理土地之移轉登記，導致原告公司因遲未開始營業而遭主管機關以0820610建三管字第082209132號函撤銷，目前原告公司正進行清算程序中，仍以吳○○為清算人。之後建商陳○○、郭○○完成坐落新竹市公園路264號之房屋結構(下稱系爭房屋)，同以○○工業有限公司之名義、蔡○○建築師為設計人、林碧教為承造人、富聰營造有限公司為營造廠商，向新竹市政府工務局申領使用執照，並於80年12月23日取得(82)工使字第731號使用執照。
- (三) 因建商陳○○、郭○○無法取得土地持分，資金已漸枯竭，開始積欠房屋稅，雖其間部分地主及原告法定代理人吳○○曾代為繳納，但終無以為繼，任令系爭房屋陸續發生欠繳房屋稅之事實，且因建商無法取得產權，地主、建商、原告公司法定代理人彼此間就建築融資、房屋水電費等衍生許多糾紛。94年間因系爭房屋積欠房屋稅，經法務部行政執行署新竹行政執行處以91年度房稅執字第46219號執行強制執程序。因地主與原告法代理人均已不願代墊繳稅，故決議授權原告法定代理人吳○○覓尋買主，而於95年1月25日覓得訴外人陳莊國願以新台幣(下同)二千五百萬元承買系爭土地及系爭房屋。嗣訴外人陳莊國雖以二千二百萬零一元向法務部行政執行署新竹行政執行處標得系爭房屋(買賣契約約定房屋價款為一千二百五十萬元)，然此係因訴外人陳莊國依前開契約出價，故有關超過約定房屋買賣總價款為一千二百五十萬元買賣之金額部分，依買賣契約約定必須返還，作為支付土地價款，因此系

爭房屋之實際買賣價金尚非二千二百萬零一元。

- (四) 執料，系爭房屋經拍定後，法務部行政執行署新竹行政執行處依法通知國稅局、稅捐稽徵機關原告公司有無應課徵之稅收時，被告始以 95 年 5 月 12 日北區國稅竹市四字第 095 0005231 號函表示，依財政部 85 年 10 月 30 日台財稅第 85192 1699 號函規定，即「二、法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應於取得法院分配之營業稅款後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』（格式如附件），逕向公庫繳納，除收據聯應送交買受人作為記帳憑證外，如買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，其扣抵聯應送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額。三、至未獲分配之營業稅款，應由稽徵機關另行填發『營業稅隨課違章（四〇六）核定稅額繳款書』向被拍賣或變賣貨物之原所有人補徵之，如有滯欠未繳納者，應依欠稅程序處理；如已徵起者，對買受人屬依營業稅法第四章第一節計算稅額之營業人，應通知其就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額。」此一違背法律之函釋，逕認為應向原告公司課徵一百零四萬七千六百一十九元之營業稅。雖原告公司分向國稅局、法務部行政執行署新竹行政執行處揭示相關證據及法律依據，然法務部行政執行署新竹執行處以不作實體審查為由，仍就原告受信託財產之拍賣金額，將被告違法課徵之營業稅列入分配，並製作分配表。因被告之參與分配執行名義顯無與確定判決同一之效力，且其執行名義成立前，依法顯有債權不成立之事由，故不得不對被告依行政執行法第 26 條準用強制執行法第 41 條之規定，提起本件分配表異議之訴。

- (五) 為此聲明如下：

(一) 法務部行政執行署新竹行政執行處 91 年度房稅執字第 4621 9 號原告公司房屋稅強制執行事件，就債務人原告公司財產拍賣所得價金，不准被告以一百零四萬七千六百一十九元列入分配，分配表所載被告之分配金額一百零四萬七千六百一十九元應予全數剔除。

(二) 訴訟費用由被告負擔。

(六) 對被告抗辯所為之陳述：

(一) 因被告形式上未對原告作出行政處分，原告亦數次向被告說明，甚且於 95 年 6 月 28 日以被告之公函係屬實質上之行政處分向被告申請復查，然被告卻以「…俟分配表異議之訴確定，本局將依上開規定填發『法院拍賣或變賣營業稅繳款書』、或『營業稅隨科違章(406) 核定稅額繳款書』，嗣貴公司對核捐之處分如有不服仍可依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查」函覆，足證被告所辯原告應先對本件營業稅課徵事件依稅捐稽徵法第 35 條聲請復查部分，顯為虛偽不實。

(二) 依大法官釋字第 394 號解釋之意旨，若無法律之明確授權，行政主管機關僅得就行政事項規範；就涉及違反母法規定之法律效果，則因涉及人民權利，即非行政機關所得越俎代庖。故被告所舉之「法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」，並無法源依據，係由行政機關單方面創設之規範，已違反法律授權明確性原則，要難以此認原告公司有繳交營業稅之義務。再者，依母法即加值型及非加值型營業稅法第 14 條第 2 項、加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 3 項之規定，以及臺灣高等法院民國 80 年 3 月 14 日 (80) 廳民二字第 0270 號座談會、大法官釋字第 367 號解釋理由書等之闡明，被告豈能圖己之便，就非納稅義務人之財產徵收稅捐。

(三) 土地登記具有公示效果，基於對登記之信賴，當然賦予其登記公示之一定形式上之效果。惟稅捐部份，我國乃採「實質課稅原則」，並非形式課稅原則，故被告以形式之土地登記作為課稅對象，已有誤會。此觀財政部民國 92 年 11 月 28 日台財稅字第 0920457220 號函、高雄高等行政法院 90 年度訴字第 1240 號裁判要旨自明。再者，信託法係於 85 年 1 月 26 日公布，而本件讓與擔保係於 80 年 10 月 30 日發生，故無所謂「信託登記」；而原告公司之讓與擔保方式亦屬合法有效之非典型擔保之一種。而此部分乃原告公司登記為系房屋所有權人之原因，亦為被告本諸實質課稅原則應依

職權調查之內容。原告僅係出名興建之信託讓與擔保權人，本件就系爭房屋之拍賣行為（買賣行為），被告應向建商陳○○、郭○○徵收營業稅方符規定。

二、被告抗辯如下：

- (一) 按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」、「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」「將貨物之所有權移轉予他人，以取得代價者，為銷售貨物。」為加值型及非加值型營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 款及第 3 條第 1 項前段所明定。次按「拍賣或變賣之貨物，其屬應繳納營業稅者，應依下列公式計算營業稅額：應納營業稅額＝拍定或成交價額÷（1＋徵收率 5%）×徵收率 5%。」、「主管稽徵機關應以公文書面向法院聲明參與分配，並向法院陳明係以法院拍定或成交價額依第 4 點之計算公式計算之應納營業稅額，為參與分配之金額。」，此為法院及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第 4 點及第 6 點所規定。被告依前揭規定，按法務部行政執行署新竹行政執行處函送建物拍定價格核算拍賣房屋應納之營業稅額一百零四萬七千六百一十九元，向該處聲明參與分配，原核定補徵營業稅額一百零四萬七千六百一十九元並無不合。
- (二) 被告依新竹市地政事務所登記簿謄本等資料查核，系爭房屋於 83 年 3 月 17 日辦理所有權第一次登記，所有權人即為原告公司，登記原因為第一次登記，事證明確，並無原告所指「信託登記」乙節。依民法第 758 條規定「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力」，原告自不得以其所述之信託讓與擔保之債權關係，對抗第三人即被告。
- (三) 至原告主張前揭函釋已擴大解釋並違背營業稅法規定，系爭房屋之拍賣總額既為含稅，地方法院應依規定向買受人收取營業稅等情，應另循稅捐稽徵法第 35 條第 1 項申請復查，併予陳明。
- (四) 為此聲明如下：

(一)原告之訴駁回。

(二)訴訟費用由原告負擔。

三、程序部分：

- (一)按行政訴訟之債務人異議之訴，由高等行政法院受理，其餘有關強制執行之訴訟，由普通法院受理，行政訴訟法第307條規定甚明。又依行政執行法第26條準用強制執行法第14條、第41條第2項等規定，行政執行事件之債務人若對於行政執行事件之分配表所載各債權人之債權或分配金額有不同意見時，依法向普通法院提出分配表異議之訴。查原告係就法務部行政執行署新竹執行處91年度房稅執字第46219號之分配表中所載被告之營業稅債權不表同意，提出分配表異議之訴，揆之前述法條，本院對此有管轄權。
- (二)原告公司現進行清算程序中，由吳○○為清算人，此有本院95年4月13日新院雲民敏95司48字第07465號函附於法務部行政執行署新竹執行處91年度房稅執字第46219號執行卷內，是原告仍具有當事人能力及訴訟能力。
- (三)本件被告經合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無民事訴訟法第386條所列各款情形，爰依原告之聲請，由其一造辯論而為判決。

四、本件行集中審理程序，經整理兩造不爭執之事項如下：

- (一)法務部行政執行署新竹行政執行處91年房稅執字46219號拍賣之標的即系爭房屋，已於95年2月20日拍定，拍定價格為二千二百萬零一元，業經本院調閱前開行政執行卷宗查核無訛。
- (二)被告以前述拍定之不動產應依加值型及非加值型營業稅法施行細則第47條第3項課徵營業稅，聲請就拍定價格百分之5之營業稅額一百零四萬七千六百一十九元參與分配，且經法務部行政執行署新竹執行處列入分配表內，亦經本院調閱上揭行政執行卷宗查核屬實。

五、本件行集中審理程序，經整理本件之爭點為：被告就上開營業稅是否得否向原告公司課徵？

六、本院之判斷：

- (一)關於課徵加值型或非加值型之營業稅，以及營業稅之納稅

義務人為何人，加值型及非加值型營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 款及第 3 條第 1 項前段定有明文，即：在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應課徵加值型或非加值型之營業稅；於銷售貨物或勞務型態下，以銷售貨物或勞務之營業人為營業稅納稅義務人；而將貨物之所有權移轉他人，以取得代價者，即為法律所明定之銷售貨物行為。第按，強制執行法上之拍賣應解釋為買賣之一種，即以執行債務人為出賣人，拍定人為買受人，執行法院係代執行債務人出賣之人（最高法院 47 年台上字第 152 號判例、49 年台抗字第 83 號判例可供參照）。查系爭房屋確自始登記為原告所有，嗣經法務部行政執行署新竹行政執行處以 91 年房稅執字 46219 號執行事件拍賣，95 年 2 月 20 日拍定價格為二千二百萬零一元，有建物登記簿謄本、拍賣筆錄、投標書等存於前開行政執行案卷內可查，且為兩造所不爭執。其次，原告公司目前雖進行清算程序，但法人格尚未消滅，其仍屬營利法人，該當於加值型及非加值型營業稅法第 2 條第 1 款規定之銷售貨物或勞務之營業人。揆之前揭法條及說明，系爭房屋雖經法務部行政執行署新竹執行處之拍賣程序而出售，但法務部行政執行署新竹執行處僅係代原告公司出賣之人，真正之出賣人仍為原告公司，原告公司因系爭房屋所有權之移轉而取得代價，依法即屬銷售貨物之行為，被告自得對出賣人即原告公司課徵營業稅。被告抗辯其按系爭房屋之拍定價格核算應納之營業稅，進而聲明參與分配，於法並無不合。

- (二) 原告公司雖主張其就系爭房屋僅是出名興建之信託讓與擔保權人，非實際所有權人。惟按「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」、「信託，除法律另有規定外，應以契約或遺囑為之。」、「以應登記或註冊之財產權為信託者，非經信託登記，不得對抗第三人。」，信託法第 1 條、第 2 條、第 4 條第 1 項 規定甚明。系爭房屋依其性質屬於應登記之財產權，依信託法第 4 條規定，若交付信託，該信託之財產非經

信託登記，仍不得對抗第三人。本件原告公司主張之讓與擔保信託行為，依其資料所示，顯然並非信託法所規定之財產信託行為，且系爭房屋亦無任何信託登記，職是，原告所指信託之讓與擔保一節，縱令為真，亦不得以其與建商陳○○、郭○○之債之關係，對抗第三人即被告。被告依據不動產公示登記，認被告為系爭房屋之所有權人，繼而認拍賣行為乃銷售貨物之行為一種，對被告核課營業稅並聲明參與分配，於法有據，法務部行政執行署新竹執行處將之列入分配表內之債權，於法亦無違誤。

- (三) 至於大法官釋字第 367 號解釋，係認為當時之營業稅法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由「拍定人」申報繳納營業稅之規定，以及財政部發佈之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第二項有關不動產之拍賣、變賣由「拍定或成交之買受人」繳納營業稅之規定，違反當時之營業稅法母法，此觀解釋文義即明。是此一解釋與本件爭點尚無涉。
- (四) 綜上，原告請求不准將被告主張之一百零四萬七千六百一十九元營業稅列入分配，分配表已列之被告分配金額一百零四萬七千六百一十九元應予全數剔除，並無理由，應予駁回。

七、本件論證已臻明確，兩造其餘攻擊、防禦方法及證據，經斟酌後認為與本判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依民事訴訟法第 78 條，判決如主文。

中 華 民 國 95 年 12 月 4 日
民事第一庭 法 官 李 珮 瑜

以上正本係照原本作成。

如對本判決上訴，須於判決送達後 20 日內向本院提出上訴狀。

中 華 民 國 95 年 12 月 4 日
書記官 朱 苑 禎

資料來源：臺灣新竹地方法院民事裁判書彙編（95 年版）第 263-272 頁

