

裁判字號：臺中高等行政法院 97 年度訴字第 270 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 10 月 23 日

案由摘要：土地增值稅

臺中高等行政法院判決

97 年度訴字第 270 號

97 年 10 月 9 日辯論終結

原 告 黃○斐

送達代收人 劉○權

被 告 南投縣政府稅務局

代 表 人 彭○源

訴訟代理人 陳○英

上列當事人間因土地增值稅事件，原告不服南投縣政府中華民國 97 年 6 月 20 日府行救字第 09701192550 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實 及 理 由

- 一、程序事項：原告經合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第 218 條準用民事訴訟法第 386 條各款所列情形，爰依被告之聲請，由其一造辯論而為判決。
- 二、事實概要：緣訴外人陳○逢所有坐落南投縣○○鄉○○段 1060、1061、1062 地號等 3 筆土地（以下簡稱系爭土地），於民國（下同）83 年 11 月 23 日經台灣台中地方法院民事執行處拍賣（案號：83 年度執七字第 539 號），由訴外人邱○明拍定取得所有權，經被告所屬埔里分局按一般用地稅率核課土地增值稅新台幣（下同）1,495,213 元，並函請執行法院代為扣繳在案。嗣原告於 96 年 11 月 13 日以債權人翁林○英繼承人身分，向被告申請改依行為時農業發展條例第 27 條（即行為時土地稅法第 39 條之 2）規定免徵土地增值稅，並將溢繳稅款加計利息退還執行法院重新分配，被告所屬埔里分局審查後，以已逾稅捐稽徵法第 28 條所定 5 年之退稅期間，以 96 年 11 月 19 日投埔稅一字第 0961011833 號函否准所請，原告不

服，提起訴願，經南投縣政府訴願決定以當事人不適格，予以駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)依行政程序法第 34 條前段規定，行政程序之開始，由行政機關依職權定之。符合行為時農業發展條例第 27 條「農業用地依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅」規定者，當然發生免稅效果，稽徵機關有依職權做成免徵土地增值稅之義務，不待人民之請求。但若稽徵機關疏不依職權就被拍賣農地依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅時，人民亦得準據行政程序法第 34 條末段規定，申請稽徵機關依職權為之。此項申請，不以拍定人或原土地所有權人為限，有財政部 82 年 6 月 17 日台財稅字第 8214885 75 號函、93 年 12 月 14 日台財稅字第 09304562940 號函釋可稽，本案申請依法行政，與公益有關，並非對「稅」有所請求，此項「申請」並非請求權之行使，與所謂消滅時效無關，不適用請求權之規定。故稽徵機關接受人民依行政程序法第 34 條規定之申請，依法有行政行為開始之義務，已無職權裁量之餘地。若稽徵機關接受人民之申請後，不依法作成該法條之行政處分，應已侵害人民之權益，依司法院釋字第 469 號解釋意旨，已指明法規內容已授於國家機關推行公共事務之權限，用於保護人民各種法益，各該管機關已無不作為之裁量權，竟不作為，應已「損害」人民之權益即明，有此情形，當事人得依法提出訴願、行政訴訟，以為救濟。系爭土地被拍賣，執行機關函請被告核算土地增值稅，被告疏未依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅，而依一般稅率計課，原告為該執行事件之債權人，依行政程序法第 34 條規定，申請被告依職權作成符合行為時農業發展條例第 27 條規定之行政處分，被告以 96 年 11 月 19 日投埔稅一字第 0961011833 號函否准，自屬行政處分。被告原有依原告申請作成「依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅之義務」之行政處分竟不作成，致原告受有損害，原告經訴願程序後，自得依行政訴訟法第 4 條、第 5 條

規定提起行政爭訟。原告與被告為行政程序法第 20 條第 1 項第 1 款規定之當事人，就行為時農業發展條例第 27 條規定，究為人民之公法上請求權？抑或是被告應依職權免徵土地增值稅之義務？發生爭議，依行政訴訟法第 4 條、第 5 條規定提起行政訴訟，依行政訴訟法第 2 條規定，係屬合法有據，不生訴訟程序不合法之問題。

(二)本案系爭土地被拍賣時，拍定人有檢附自耕能力證明書承買該農地，為被告所不爭，依當時自耕能力證明書之申請及核發注意事項第 3 項、第 5 項、第 8 項規定，足見系爭農地符合行為時農業發展條例第 27 條規定要件，被告自有依該法條規定免徵土地增值稅之義務，竟不作成，顯有違法及不當。被告否准原告之申請，係以本案已逾稅捐稽徵法規定 5 年時效云云，惟查：本案原告請求將免稅款「退回法院」，並非退稅權之行使，亦非請求權之行使，法律並未規定有「時效消滅」之限制。按行為時農業發展條例第 27 條係屬納稅義務之免除，為稽徵機關應依職權主動行政事項，倘稽徵機關疏不應為行政行為，無論是納稅義務人、拍定人、債權人皆得為請求稽徵機關依該法為免稅之行政處分，經財政部 90 年 11 月 16 日台財稅字第 0900457036 號函、73 年 7 月 30 日台財稅字第 56683 號函、改制前最高法院 88 年度判字第 392 號判例闡釋有案；而稅捐稽徵法第 28 條所定退稅權，為納稅義務人之專屬權，他人不得為之，若納稅義務人不為此項權利之行使，經 5 年時效權利消滅。因此，兩法條之內涵及條件不相同，不容混淆。被告援用稅捐稽徵法第 28 條 5 年時效之規定，有適用法規不當情形，應予以撤銷。

(三)行為時農業發展條例第 27 條及行為時土地稅法第 39 條之 2 均明定，符合該法條規定者，不待人民申請，當然發生免稅效果，有財政部 90 年 8 月 13 日台財稅字第 0900455007 號函釋在案。但若符合當然免稅要件之農業用地被拍賣並核課確定，稽徵機關核課時並未依職權作成免稅之行政處分，人民事後提出申請，經財政部 79 年 12 月 3 日台財稅字第 780414596 號函釋「應准予辦理」，即此項「申請」縱然

為債權人，亦得為之，有財政部 89 年 8 月 1 日台財稅字第 0890455206 號函釋在案。最高法院 88 年判字第 392 號判例認免稅之申請為「債權人之權益」，本案原告繼承翁林○英對債務人陳○逢之債權，亦為債權人，為被告所自承，故被告否准原告之申請，顯已侵害原告之權益，致原告期待被告依法行政得受法律上之利益落空，提起訴願被駁回後，依行政訴訟法上規定提出撤銷之訴及課予義務訴訟合法有據，此參司法院釋字第 469 號解釋甚明。又此項申請，參照該制前最高行政法院 80 年 6 月庭長評事聯席會議統一法律爭議，認為「並非對稅有所請求」，又因本案發生於 84 年 12 月 29 日，參照行政程序法第 175 條規定，不適用公法請求權之規定；本案乃申請被告履行公法上之義務，即請求被告依職權作成行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅之行政處分，並非金錢請求權有所請求，故非退稅請求權之行使，故不能適用稅捐稽徵法第 28 條之規定；且原告為債權人，本於租稅法律明文原則，尤不得適用稅捐稽徵法第 28 條之規定，最高行政法院 93 年度判字第 1613 號判決亦同斯旨。原告申請被告作成免稅之行政處分，於租稅法上並無相關規定期限，依司法院釋字第 346 號解釋，應得適用民法第 125 條 15 年時效規定，被告主張時效已完成，原告請求權消滅，依最高行政法院 79 年判字第 1742 號判決，應負舉證之責，即證明原告何時知悉得向被告請求依職權作成行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅之行政處分，否則，時效之起算日，不能確定，時效無從進行，不得率謂時效完成，原告請求權消滅。被告自始自終不能舉證證明，竟否准原告之請求，顯屬率斷。至被告主張由執行法院 84 年 7 月 12 日送達分配表，時效即得起算，不合行政程序法第 3 條第 2 項第 2 款規定，有高雄高等行政法院 94 年度訴更字第 22 號判決可證，故被告之主張有所誤會。

- (四)依行為時農業發展條例第 27 條規定，系爭農地沒有不得免徵之法定原因，被告有義務將系爭農地作成免徵土地增值稅之行政處分而不為，明顯違反行政程序法第 4 條「行政

行為應受法律及一般法律原則之拘束」之規定，其處分係屬違法，而有得撤銷之原因。

- (五)原告於 96 年 11 月 13 日申請函上已主張被告應依職權就系爭土地作成免徵土地增值稅之行政處分，被告無權利不履行法律上之義務，且原告既未行使稅捐稽徵法第 28 條之權利，焉何得依該法條之規定而駁回？被告未依行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款之規定記載其「理由」，顯與行政程序法第 5 條所定明確原則有違，應令被告依行政程序法第 114 條第 1 項第 2 款規定補正，若不為補正，應依行政程序法第 111 條規定宣告原處分無效。
- (六)查被告所屬埔里分局就他案「羅勝一」案件，依職權作成免徵土地增值稅之行政處分，相同之情形下，被告竟就原告申請之案件，拒不依職權作成免徵土地增值稅之行政處分，而無正當理由，明顯違反行政程序法第 6 條「行政行為不得為差別待遇」規定。
- (七)行為時農業發展條例第 27 條之免稅，為被告之「義務」，被告並無行政程序 10 條所定之裁量權。況且，原告以被告應依職權就系爭土地作成免稅之行政處分，被告未針此節為處斷，顯屬訴外處斷。
- (八)被告否准原告之請求，揆諸行政程序法第 5 條、第 92 條第 1 項、司法院大法官釋字第 423 號解釋，自屬行政處分。原告之祖母十餘年前為陳○逢之債權人為被告所自認之事實，若被告認為事後陳○逢有清償事實，此為積極事實，應由被告負舉證責任，原告主張未清償，為消極事實，不負舉證責任（最高法院 28 年上字第 1920 號判例參照），因此被告以原告未舉證「未清償之事實」自稱為債權人「自屬無據」云云，違背舉證責任原則。又原告自始至終不曾主張行使民法第 242 條代位權，被告辯稱原告為代位主張權利顯有誤會。而最高行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議決議，乃指債權人申請稽徵機關作成符合該法條之行政處分，並非對「稅」有所請求，非認債權人無請求稽徵機關履行公法之義務，並認債權人得行使民法之代位權，為學者多數說，故被告答辯顯誤解最高行政法院之決議。被

告均未針對原告主張為答辯，應有不當。末查，當事人適格，乃指當事人就具體特定之訴訟，得以自己之名義為原告或被告，而受為訴訟標的法律關係之本案答辯之資格而言，故在給付之訴，只要原告主張其為訴訟標的法律關係之權利主體，他造為訴訟標的法律關係之義務主體，其當事人即為適格。至原告是否確為權利人，被告是否確為義務人，乃為訴訟標的法律關係之要件是否具備，即訴訟實體上有無理由之問題，並非當事人適格之欠缺。因此，縱然依被告之見解，原告主張為債權人無據，並無請求被告作成依土地稅法第 39 條之 2 規定課徵土地增值稅之權利，亦屬為訴訟標的法律關係是否存在之問題，要非當事人適格要件有欠缺之問題，故被告認原告不具訴訟權能，顯對法律有所誤認，不足為採。至被告所引用之最高行政法院 96 年度判字第 1735 號判決，其法律基礎事實與本件並不相同，自無援引適用之餘地。行為時土地稅法第 39 條之 2 規定為被告應依職權行政行為之事項，若不履行此項義務，應認許人民依民法第 125 條規定請求稽徵機關履行此項法律規定之義務之權利，縱然扣繳確定後亦然，蓋法規內容已授予國家機關推行公共事務之權限，用於保護人民各種法益，各該管機關已無不作為之裁量權竟不作為，應已「損害」人民之權益，經財政部及司法院大法官會議解釋有案，系爭土地符合行為時土地稅法第 39 條之 2 規定為被告所不爭，竟不依原告申請作成符合法規內容之義務，致原告期待被告依法行政而享有法律規定之特定利益落空而受有損害，經訴願程序後，依行政訴訟法第 2 條規定，自得提起行政爭訟，應屬「依法申請之案件」，原告並無當事人不適格之問題。

- (九)綜上，原告未以稅捐稽徵法第 28 條規定行使退稅權，自無該法條時時效規定之適用，被告依稅捐稽徵法第 28 條規定作為處分之基礎，認事用法有不當。原告係主張被告就系爭土地被拍賣時，本應依職權作成免稅處分竟予以應稅處分為違法，促被告依職權更為適法處分，詎被告就該主張殊不審酌，逕以稅捐稽徵法第 28 條規定作為處分之基礎，

認事用法有不當，侵害原告之權益，原告自得依訴願法上之規定，提起訴願，請求依法審議，併依稅捐稽徵法第 38 條規定附加利息向法院更正稅額之請求。而訴願機關無視事實之存在，違背法律明文規定，違背判例，所為之訴願決定非無可議，應受指摘。

- (十)聲明求為判決 1.訴願決定及原處分均撤銷。2.被告應依判決意見就陳○逢原所有被拍賣農地坐落南投縣○○鄉○○段 1060、1061、1062 地號 3 筆，作成依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅之行政處分，並自執行法院代為扣繳稅款之日即 84 年 12 月 29 日起算，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按更正稅額，依代為扣繳稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還法院等事項作成決定。

四、被告則以：

- (一)本件課稅處分之受處分人陳○逢繳納土地增值稅，雖致使債權人翁林○英之債權因執行系爭土地結果所得分配價金相對減少，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，原告因此受償金額減少，亦係因此間接效果所致，原告就系爭土地課稅處分，僅具事實上之利害關係、並無法律上之利害關係，難認其權利或利益因而受侵害（高雄高等行政法院 94 年度訴字第 750 號判決參照）。況最高行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議曾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，債權人依農業發展條例相關規定向稅捐稽徵機關申請免稅，僅生促使稅捐稽徵機關注意有無免稅規定之適用，債權人並無代位債務人請求免稅之公法上實體請求權。準此，原告就該課稅處分既無實體請求權亦無直接之法律上利害關係，其提起被告應作成免徵土地增值稅之課予義務訴訟，自不適格。

- (二)系爭土地拍賣後，經按一般稅率核算應納土地增值稅 1,495,213 元，由台灣台中地方法院民事執行處於 84 年 7 月 12 日通知及送達分配表予債權人翁林○英（原告之被繼承人），此有該院交付郵政機關送達證書影本附原處分卷可稽，

其於接到強制執行之分配表時，已知悉未免徵土地增值稅，如認符合農業用地免徵土地增值稅要件，自得依稅捐稽徵法第 28 條規定，於系爭土地增值稅 84 年 12 月 29 日繳納之日起 5 年內申請免徵土地增值稅。本案原告於 96 年 11 月 13 日代位納稅義務人陳○逢提出申請，已逾上開申請期限，自不得請求。又原告附表所示免徵土地增值稅案例，主張被告有違行政程序法「不得差別待遇」平等原則。惟原告所列舉其他個案情形，其事實之構成要件原因殊異，未必能適用於本案，且被告曾以 93 年 1 月 6 日投埔稅二字第 0930000297 號函否准湯國清請求免徵土地增值稅之案例（參鈞院 93 年度訴字第 307 號判決），原告以其他案例比附援引主張被告有違平等原則，委無足採。

(三)按人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，行政訴訟法第 5 條第 2 項固有明文。然所謂「依法申請之案件」，係指人民依據法令之規定，有向機關請求就某一特定具體之事件，為一定處分之權利者而言；所謂「應作為而不作為」，係指行政機關對於人民之申請負有法定作為義務，卻違反此一作為義務而言。是法令如僅係規定行政機關之職權行使，因其並非賦予人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民之請求行政機關作成行政處分，性質上僅是促使行政機關發動職權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關對該請求之人民並不負有作為義務，即令其未依其請求而發動職權，該人民無從主張其有權利或法律上利益受損害。再提起行政訴訟法第 5 條之課予義務訴訟，以主張其權利或法律上利益，因行政機關違法之不為行政處分，或拒為行政處分而受損害為要件，此即學說上所稱原告必須具有「訴訟權能」，其提起訴訟始能謂適格（最高行政法院 96 年度判字第 1735 號判決參照）。查最高行政法院 80 年 6 月份庭長評事聯席會議決議：「依農業發展條例第 27 條之規定（指 89 年 1 月 26 日修正前之條文，相當於行為時土地

稅法第 39 條之 2 第 1 項），合於該條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第 15 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要求稅之權利，不生可否行使代位權之問題。」依此決議，債權人並無代位債務人請求免徵土地增值稅之權利。本案原告於 96 年 11 月 13 日以債權人繼承人之身分申請免徵土地增值稅，核其申請僅在促使被告所屬埔里分局注意，並非「依法申請之案件」，因此被告埔里分局 96 年 11 月 19 日投埔稅一字第 0961011833 號函復原告：「台端就○○鄉○○段 1060、1061、1062 地號等 3 筆土地，於 83 年 11 月 23 日被法院執行拍賣，申請依行為時土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅乙案，經查已逾申請期限，無法照辦。」僅係就本件土地增值稅已逾 5 年退稅申請期限之情形，予以事實上之敘述及理由之說明而已，對原告不發生任何法律上之效果，該函僅為觀念通知並非行政處分，原告對此一函文提起訴願，訴願機關依前揭決議意旨以當事人不適格駁回原告之申請，並無違誤。又代位權係債權人代行債務人之權利，故代行者與被代行者之間，必須有債權債務關係之存在，否則即無行使代位權之可言（最高法院 49 年台上字第 1274 號判例參照）。查系爭土地於 83 年 11 月 23 日經台灣台中地方法院民事執行處拍賣，依該執行處強制執行分配表之記載固可證明翁林○英（原告之被繼承人）為訴外人陳○逢之債權人，惟其債權迄原告提出申請之 96 年 11 月 13 日已經過 12 年餘，於此期間訴外人陳○逢有無另為清償，系爭債權是否仍存在，均有未明，難以憑認；且原告 97 年 8 月 13 日行政訴訟準備書狀主張「乃本於債權人翁林○英繼承人即自己之名義，並非本於代位權之法律關係代位債務人陳○逢行使權利」，其非納稅義務人，亦非代位納稅義務人（債務人）請求，其究基於何法律關係提出申請極有可議，其冒然以自己之名義向被告主張訴外人之權利，欠缺當事人適格要件，至為明確。依行

政訴訟法第5條規定，其提起本件課予義務訴訟，即非有據，所訴應不予採。

(四)綜上所述，原告既非系爭土地增值稅之納稅義務人或公法法律上利害關係人，其提起本件課予義務訴訟，顯屬欠缺權利保護要件，原處分及訴願決定駁回其請求，理由雖有不同，惟就原告無權申請變更課稅處分之結果並無二致；又縱認原告得代位請求，其請求權亦因時效完成而消滅，其提起本件訴訟，程序不合法，事證已明，其餘實體主張，即無庸審酌，爰不一一論述，並此敘明。原告之主張，均無可採，原處分予以否准，認事用法並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、兩造之爭點為原告是否可代位申請系爭土地免徵土地增值稅？若可代位行使，則本案是否適用稅捐稽徵法第28條5年請求權時效消滅之規定，經查：

(一)按提起行政訴訟應以適格當事人始足當之，若當事人不適格，則欠缺權利保護要件，應以判決駁回之。又「原告之訴，依其所訴之事實，在法律上顯無理由者，行政法院得不經言詞辯論，逕以判決駁回之。」為行政訴訟法第107條第3項所明定。再「依農業發展條例第27條之規定，合於該條所定免稅要件者，當然發生免稅效果，本無待人民之申請。同條例施行細則第15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要求稅之權利，不生可否行使代位權之問題。」亦經最高行政法院80年6月份庭長評事聯席會議之決議有案。

(二)本件原告以其係土地所有權人（即債務人，亦為土地增值稅納稅義務人）陳○逢之債權人翁林○英之繼承人，向被告申請系爭土地依行為時農業發展條例第27條（行為時土地稅法第39條之2）免徵土地增值稅，並予退還其差額重新分配，揆諸上述最高行政法院80年6月份庭長評事聯席會議之決議，原告之申請，僅為促使被告注意，原告並無

代位行使權，原告申請系爭土地免徵土地增值稅，顯為當事人不適格，欠缺權利保護要件。揆諸前揭說明，原告之訴在法律上顯無理由。

- (三)又按人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，行政訴訟法第5條第2項固定有明文。然所謂「依法申請之案件」，係指人民依據法令之規定，有向機關請求就某一特定具體之事件，為一定處分之權利者而言；所謂「應作為而不作為」，係指行政機關對於人民之申請負有法定作為義務，卻違反此一作為義務而言。是法令如僅係規定行政機關之職權行使，因其並非賦予人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民之請求行政機關作成行政處分，性質上僅是促使行政機關發動職權，並非屬於「依法申請之案件」，行政機關對該請求之人民並不負有作為義務，即令其未依其請求而發動職權，該人民無從主張其有權利或法律上利益受損害，再提起行政訴訟法第5條之課予義務訴訟，以主張其權利或法律上利益，因行政機關違法之不為行政處分，或拒為行政處分而受損害為要件，此即學說上所稱原告必須具有「訴訟權能」，其提起訴訟始能謂適格（最高行政法院96年度判字第1735號判決參照）。而依原告96年11月13日申請意旨（見原處分卷內該申請函），顯為因系爭土地符合行為時農業發展條例第27條之規定依法免徵土地增值稅，被告未適用該規定，而對之核課土地增值稅，應退還溢繳稅款由執行法院重新分配予債務人。自屬原告以被告對於本件土地增值稅之核課，有適用法令錯誤之情形，依稅捐稽徵法第28條之規定，向被告申請退還溢繳稅款。惟因原告並無代位行使權，自無依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還溢繳稅款之權利，原告主張其僅係促請被告就系爭農地依職權作成免徵土地增值稅之行政處分，並非行使退稅請求權，核與其係請求退還差額重新分配不符（最高行政法院96年度判字第217號判決要旨參照），原告主張

其非納稅義務人，亦非代位納稅義務人（債務人）請求，乃本於債權人翁林○英繼承人即自己之名義，並非本於代位權之法律關係代位債務人陳○逢行使權利，並無可採，是被告以 96 年 11 月 19 日投埔稅一字第 0961011833 號函復原告其申請已逾稅捐稽徵法第 28 條規定 5 年期限，而否准原告之申請。被告雖未以當事人不適格而駁回，揆諸前揭規定及最高行政法院決議意旨，並無違誤。

(四)又「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。…」

最高行政法院亦著有 75 年度判字第 362 號判例，本件原告以系爭拍賣土地之債權人翁林○英繼承人之身分，向被告申請改依行為時農業發展條例第 27 條（即行為時土地稅法第 39 條之 2）規定免徵土地增值稅，並將溢繳稅額加計利息退還執行法院重新分配，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，居於債權人地位之原告，於系爭土地拍賣課徵土地增值稅，雖影響債權受分配之金額，惟此僅屬經濟上利害關係，亦非法律上之利益（最高行政法院 94 年度判字第 1615 號判決參照）。本件並非非給付之訴，原告主張只要原告主張其為訴訟標的法律關係之權利主體，他造為訴訟標的法律關係之義務主體，其當事人即為適格，原告是否確為權利人，被告是否確為義務人，並非當事人適格之欠缺云云，亦無足取。

(五)從而，原告所訴並非可採，原處分予以否准原告申請系爭土地依行為時土地稅法第 39 條之 2（行為時農業發展條例第 27 條）規定免徵土地增值稅，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷，並請求被告應就陳○逢原所有被拍賣農地坐落南投縣○○鄉○○段 1060、1061、1062 地號 3 筆，作成依行為時農業發展條例第 27 條規定免徵土地增值稅之行政處分，並自執行法院代為扣繳稅款

之日即 84 年 12 月 29 日起算，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按更正稅額，依代為扣繳稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還法院等事項作成決定，顯為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之陳述及所提之證據，認與判決結果不生影響，均毋庸再予論述。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 218 條、第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，民事訴訟法第 385 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 97 年 10 月 23 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 王 茂 修

法 官 林 金 本

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 10 月 23 日

書記官 林 昱 旻

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（97 年版）第 402-417 頁