

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第474號

111年3月31日辯論終結

原告 元裾有限公司

代表人 李俊欣（董事）

訴訟代理人 李永裕律師

複代理人 王怡茹律師

被告 新竹縣政府稅務局

代表人 彭惠珠（局長）

訴訟代理人 許梨卿

李苡樺

陳凱玲

上列當事人間房屋稅事件，原告不服新竹縣政府中華民國110年3月8日府行法字第1105510480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

壹、事實概要：

緣原告於民國109年10月28日檢附臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決及最高法院107年度台上字第1787號民事判決，以新竹縣○○鎮○○段00114-000建號房屋（門牌號碼：新竹縣○○鎮○○里0鄰瑞峰00-0號，下稱系爭建物）所有權人為神去山股份有限公司（下稱神去山公司）為由，向被告申請退還原告101年至108年繳納系爭建物之房屋稅款，經被告查詢土地建物相關資料，查得原告於101年至108年間

01 仍為系爭建物所有權人，故以109年11月12日新縣稅東字第10
02 90042082號函（下稱原處分）否准所請，原告不服，提起訴
03 願，業經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

04 貳、本件原告主張：

05 一、依歷來實務見解，土地法第43條之絕對效力，並非供被告作
06 為認定孰為房屋稅納稅義務人之唯一判準：

07 （一）最高法院108年台上字第1510號民事判決略以：「……依
08 土地法所為之登記，有絕對效力，土地法第43條定有明
09 文，立法意旨在保護因信賴登記取得土地權利之第三人，
10 將登記事項賦予絕對真實之公信力，是土地權利經登記完
11 畢發生效力，受法律保障。如登記有無效或得撤銷原因，
12 真正權利人僅得在未經善意第三人信賴登記而取得該權利
13 並為登記前，訴請法院判決塗銷登記，回復其權利」。揆
14 諸前揭實務見解可知，土地法第43條之絕對效力，其立法
15 目的在保護因信賴公示登記而取得不動產權利之善意第三
16 人。

17 （二）訴願決定略以：「……按土地法第43條之規定，依本法所
18 為之登記，有絕對效力……，原告或訴外人神去山公司並
19 未持前開判決向地政機關申請塗銷系爭建物原第一次所有
20 權登記，而系爭建物於109年11月26日登記為訴外人神去
21 山公司之原因為調解移轉，非回復第一次所有權登記，是
22 依前揭土地法及土地登記規則，系爭建物之原始登記仍有
23 效，故第一次登記所有權人仍為訴外人陳芳瑜，100年至1
24 09年間之信託登記名義人仍為原告，則原處分機關於前該
25 期間向原告課徵房屋稅自屬有據……」云云，似認土地法
26 第43條所謂「絕對效力」係指「所有權登記於塗銷或變更
27 前，相關機關有絕對遵循義務」之意思，然此顯與前揭
28 三、揭示之立法意旨為「保護善意第三人」有所出入，且
29 被告亦非善意第三人，並非該條之保護對象；故原處分、
30 訴願決定就此部分之法律適用上除有違誤而於法未合外，
31 且有拘泥成規而未能適度變通之憾，應予撤銷。

01 二、原告於109年11月26日將系爭建物移轉登記予神去山公司，
02 即係為遵循臺灣新竹地方法院102年訴字第299號、臺灣高等
03 法院104年度重上字第340號及最高法院107年度台上字1787
04 號之判決結果；然被告似認原告與神去山公司間另有合意調
05 解移轉系爭建物：

06 (一) 臺灣臺北地方法院109年度移調字第132號調解筆錄(下稱
07 系爭調解筆錄)項次十一、記載略以「有關第三人神去山
08 公司依臺灣高等法院104年度重上字第340號民事確定判決
09 辦理塗銷新竹縣○○鎮○○段114建號建物(即『水療
10 館』)於100年3月2日以信託為登記原因所為之所有權移轉
11 登記(權利範圍全部)、於98年8月28日以『第一次登記』
12 為登記原因所為之所有權登記(權利範圍全部)及新竹縣政
13 府分別核發之98府使字第389號使用執照、96府建字第134
14 號建造執照之『起造人』名義等事宜，原告元裾公司及第
15 三人李全教、陳芳瑜等3人均同意無條件配合辦理，並同
16 意無條件辦理回復水療館所有權登記為第三人神去山公
17 司」，與臺灣新竹地方法院102年訴字第299號判決主文意
18 旨相同，且該主文內容亦經臺灣高等法院104年度重上字
19 第340號及最高法院107年度台上字1787號判決維持。

20 (二) 次按，系爭調解筆錄項次六、記載略以「兩造及第三人神
21 去村、神去山公司、圓方公司及李全教均同意就目前進行
22 中如附件一所載訴訟案件，願自行或促使案件當事人向繫
23 屬法院或檢察署陳報已和解，並撤回其起訴、告訴、上訴
24 或聲請，並拋棄一切請求、主張，訴訟費用各自負擔。如
25 有遺漏而未載於附件一之訴訟案件，亦比照辦理」，可知
26 該調解筆錄主要係原告與訴外人凱特開發股份有限公司、
27 徐鼎鈞、徐翊銘間商業糾紛之兩造調解，並附帶處理神去
28 村公司等其他第三人間之利益、訴訟糾紛，其中原告與神
29 去山公司間就系爭建物之所有權紛爭，亦屬前揭商業紛爭
30 之一部分環節而併載於系爭調解筆錄，雖系爭建物所有權
31 紛爭已塵埃落定，然系爭調解筆錄項次十一、內容之載

明，其目的在於提醒原告盡速辦理歸還，除有助於系爭調解筆錄其它協議內容之迅速達成外，並藉此免於其它後續非必要訴訟之累。

(三) 綜上，該調解內容項次十一、內容之載明，係為實現臺灣新竹地方法院102年訴字第299號、臺灣高等法院104年度重上字第340號及最高法院107年度台上字1787號判決結果，原告與神去山公司間並無另為合意調解移轉系爭建屋之意思；而系爭建物之所以係以「調解移轉」為登記原因，究其原因係神去山公司於109年8月26日持系爭調解筆錄單獨向新竹縣竹東地政事務所申請登記，故新竹縣竹東地政事務所依當時內政部於109年5月28日以台內地字第1090262609號函頒修正「登記原因標準用語」之規定予以記載，然如前所述，此實質上係為實現前揭歷次判決之意旨。故原處分、訴願決定未能綜合判斷本案相關確定判決與系爭調解筆錄間之關聯性，致誤認原告與神去山公司於系爭調解筆錄中另有合意成立移轉系爭建物之法律關係，故原處分、訴願決定確有未盡周延之處，應予撤銷。

三、本案亦符合財政部96年1月23日台財稅字第09604502680號函釋意旨：

(一) 按「主旨：已辦竣所有權買賣移轉登記之房屋，嗣經法院判決或調解返還所有權，其房屋稅納稅義務人之名義，是否應依該判決或調解筆錄溯自原所有權人原取得日變更，並據以辦理補徵及退稅事宜一案。說明：三、本案如經向地政機關查明依該判決或調解返還所有權，係因法律行為不成立或當然、視為自始無效，經法院判決確定或經調解成立之回復所有權登記，則其房屋稅參照本部89年3月17日台財稅第0890451414號函釋規定，應變更納稅義務人名義，並辦理補、退稅事宜；否則，該房屋稅之納稅義務人名義，仍應以地政機關所登記之所有權人為準」財政部96年1月23日台財稅字第09604502680號函釋意旨參照。可知若判決或調解返還所有權之原因係因法律行為不成立或當

然、視為自始無效者，原告即得向被告請求退還溢繳之房屋稅；且觀前揭函釋意旨，其首重於所有權是否有實質上變動自始無效情形，而非單僅以地政機關之形式登記外觀為唯一認定標準。

（二）系爭建物經前揭歷次判決認定自始至終為神去山公司所有；因此訴外人陳芳瑜並非系爭建物之第一次登記所有人，其以信託原因將系爭建物之所有權移轉予原告，即屬「無權處分」行為，依民法第118條第1項規定，該物權移轉行為為「效力未定」，且依神去山公司於102年向原告起訴主張內容，可知其並無意承認訴外人陳芳瑜與原告間之物權移轉行為，故該物權移轉行為之效力業已確定自始不生效力。

（三）依神去山公司於109年11月11日向新竹縣竹東地政事務所申請辦理時，提出之證明文件即系爭調解筆錄，復調解筆錄係基於臺灣高等法院104年度重上字第340號判決認定之變更起造人登記、移轉登記行為無效而記載原告與第三人均須依上開判決配合神去山公司辦理土地登記塗銷，顯見，系爭建物係因法律行為無效而經法院判決確定及調解成立，是以，被告應變更納稅義務人名義，並基此辦理補、退稅事宜，職是，被告應作成許可退還溢繳房屋稅之行政處分。

四、神去山公司於108年8月20日以臺灣高等法院104年度重上字第340號判決向新竹縣竹東地政事務所申請辦理時，新竹縣竹東地政事務所本應依具有塗銷效力之確定判決辦理所有權登記之塗銷，惟新竹縣竹東地政事務所竟誤認前開確定判決係確認判決而否准，顯有誤認事實適用法令之錯誤：

（一）新竹縣竹東地政事務所以110年11月18日東地所登字第1100006200號函略以「經查神去山股份有限公司於108年8月20日向本所申請更正登記。依據更正登記法令。依據更正登記法令補充規定第6點及第10點規定本案更正後權利主體有違登記之同一性，且法院之確認判決不能據以辦理登

01 記名義人更正；爰本所於108年8月21日開立補正通知書，
02 逾期未補正駁回申請。」，足見，新竹縣竹東地政事務所
03 係認神去山所持之判決為確定判決且更正後權利主體有違
04 登記同一性，而要求神去山公司補正，經逾期而駁回。

05 (二) 惟前開判決主文係記載「上訴駁回。」、「確認被上訴人
06 為如附表所示建物之所有權人」，核其判決上訴駁回部分
07 之第一審判決主文為第一項：「被告元裾有限公司應將新
08 竹縣○○鎮○○段○○○○號建物，於民國100年3月2日
09 以信託為登記原因所為之所有權移轉登記，權利範圍全
10 部，予以塗銷。」第二項：「被告陳芳瑜應將新竹縣○○
11 鎮○○段○○○○號建物，於民國98年8月28日以『第一
12 次登記』為登記原因所為之所有權登記，權利範圍全部，
13 予以塗銷。」(第三項及第四項主文部分，業經該案被上
14 訴人神去山公司於二審審理中撤回，業如前述)亦即，該
15 確定判決實際上具有塗銷「第一次登記」、「移轉登記」
16 之形成判決效力，而非僅具有確認判決效力，然新竹縣竹
17 東地政事務所未查，僅憑主文之「上訴駁回」及「確認被
18 上訴人為如附表所示之建物所有權人」即逕認該判決僅為
19 確認判決，而認為不具有形成判決之效力，顯有誤認事實
20 之錯誤。

21 五、神去山公司於109年11月11日以系爭調解筆錄向新竹縣竹東
22 地政事務所申請辦理時，新竹縣竹東地政事務所應依調解筆
23 錄命案外人神去山公司補正，而非逕為准予調解移轉登記，
24 堪認新竹縣竹東地政事務所認定事實適用法令顯有錯誤，致
25 原告溢繳房屋稅，職是，被告應作成准予退還房屋稅之處
26 分：

27 (一) 按「辦理土地登記，除本規則另有規定外，程序如下：
28 一、收件。二、計收規費。三、審查。四、公告。五、登
29 簿。六、繕發書狀。七、異動整理。八、歸檔。」、「登
30 記機關接收申請登記案件後，應即依法審查。辦理審查人
31 員，應於登記申請書內簽註審查意見及日期，並簽名或蓋

章。」、「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由或法令依據，通知申請人於接到通知書之日起十五日內補正：一、申請人之資格不符或其代理人之代理權有欠缺。二、登記申請書不合程式，或應提出之文件不符或欠缺。三、登記申請書記載事項，或關於登記原因之事項，與登記簿或其證明文件不符，而未能證明其不符之原因。四、未依規定繳納登記規費。」、「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由及法令依據，駁回登記之申請：一、不屬受理登記機關管轄。二、依法不應登記。三、登記之權利人、義務人或其與申請登記之法律關係有關之權利關係人間有爭執。四、逾期未補正或未照補正事項完全補正。」土地登記規則第53條第1項、第55條第1項、第56條、第57條第1項定有明文。復按「上訴人雖主張其持法院核定之調解書辦理所有權移轉登記時，應與持確定判決辦理一般，可由權利人單獨申請，毋庸義務人到場或另為意思表示。地政機關就此類申請案件，亦無行政裁量空間，不得再命權利人另提其他證明文件，否則即與確定判決（或具同一效力者）有既判力及執行力，且無待債務人另為意思表示之法律規定有違等等。惟按，法院之判決是否得當，登記機關固無權審查，但地政機關就登記事項既有實質審查之權，若審查結果，認為確定判決不適用於登記者，仍非不得命申請人補正。則地政機關就與判決有同一效力之法院核定之調解書實質審查結果，認為不適用於登記者，自亦得命申請人補正。」最高行政法院100年度判字第1953號判決意旨參照。準此，地政機關接受申請登記案件後，仍須依法實質審查登記事項，如認證明文件不適用於登記者，並應依法命申請人補正，或為駁回之處分。

（二）依神去山公司於109年11月11日申請土地登記之證明文件（即系爭調解筆錄）所載，新竹縣竹東地政事務所僅得准許「塗銷系爭建物於100年3月2日以信託為登記原因所為之

所有權移轉登記」、「塗銷系爭建物於98年8月28日以『第一次登記』為登記原因所為之所有權移轉登記」，而非准予調解移轉登記。

- 1、按「依本規則登記之土地權利，因權利之拋棄、混同、終止、存續期間屆滿、債務清償、撤銷權之行使或法院之確定判決等，致權利消滅時，應申請塗銷登記。」土地登記規則第143條第1項定有明文。復按，內政部72年4月2日台內地字第148274號函：「要旨：持憑法院和解筆錄申辦所有權塗銷登記，登記機關應予受理。內容：一、按為執行名義之判決，係命債務人為一定之意思表示而不表示者，視為自判決確定時已為其意思表示。又和解成立者，與確定判決有同一效力。分別為強制執行法第130條及民事訴訟法第380條第1項所明定。故和解筆錄係命債務人為一定之意思表示者，自和解成立時，視為已為意思表示。如其意思表示，係塗銷其所有權登記，則地政機關據以塗銷登記，自無不合。至土地登記規則第7條所定，係就未經債務人（即登記名義人）同意，地政機關為塗銷登記所為限制，與債務人為意思表示同意塗銷之情形不同。……」
- 2、依內政部訂定發布之登記原因標準用語，其中，登記代碼82「調解移轉」，係指「依調解筆錄所為之所有權或他項權利移轉登記」，備註欄中並註明「除法律行為不成立或當然、視為自始無效者外，移轉行為（包含解除權行使所為回復原狀）經調解成立之移轉登記。」復登記代碼AD「調解塗銷」，係指「依調解筆錄所為之塗銷登記」。亦即，依調解筆錄所為之移轉行為係基於法律行為不成立或視為自始無效者，即不得以「調解移轉」為登記原因。
- 3、準此，109年11月22日土地登記申請書中，神去山公司於申請登記事由中勾選「所有權移轉登記」，於登記原因中登載「調解移轉」，附繳證件記載「法院調解筆錄正影本各乙份」，而後附系爭調解筆錄第11項則係記載「有關第三人神去山公司依臺灣高等法院104年度重上字第340號民

事確定判決辦理塗銷新竹縣○○鎮○○段114建號建物(下稱水療館)於100年3月2日以信託為登記原因所為之所有權移轉登記(權利範圍全部)、於98年8月28日以『第一次登記』為登記原因所為之所有權登記(權利範圍全部)及新竹縣政府分別核發之98府使字第389號使用執照、96府建字第134號建造執照之『起造人』及『起造人』名義等事宜，原告元裾公司及第三人李全教、陳芳瑜等3人均同意無條件配合辦理，並同意無條件配合辦理回復水療館所有權登記為第三人神去山公司」，亦即，神去山公司提出之證明文件(系爭調解筆錄)僅得據為辦理調解塗銷，回復所有權登記為案外人神去山公司，而非調解移轉，故證明文件與案外人神去山公司申請書記載之登記原因不符，從而，新竹縣地政事務所應通知案外人神去山公司補正，而非逕為准許調解移轉登記。

六、依實務見解，本件該當稅捐稽徵法第28條第1項但書之規定，屬於「可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款」，是以應適用修正後稅捐稽徵法第28條第5項之規定退還原告溢繳之101年至108年房屋稅額：

(一) 按「中華民國一百十年十一月三十日修正之本條文施行時，因修正施行前第一項事由致溢繳稅款，尚未逾五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第一項本文規定；因修正施行前第二項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起十五年內申請退還。」修正後稅捐稽徵法第28條第5項定有明文。

(二) 本院95年度訴更一字第113號判決：「而觀之前揭98年1月21日修正公布施行之稅捐稽徵法第28條（同法第51條參照）之規定，納稅義務人得請求退還溢繳稅款之事由，並不以因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤之情形為限，亦包括『其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者』之事由，而此新規定之事由，並不為前開確定判決及裁定之效力所及。又所謂其他可歸責於『政府機關』之錯

01 誤，其『政府機關』之意涵，從法條規定之意旨觀察，應
02 不以稅捐機關為限，尚包含其他行政機關，如本件負責處
03 理土地公告現值之地政機關，亦包括之。」。最高行政法
04 院102年度判字第522號判決：「又上開稅捐稽徵法第28條
05 第2項規定所稱『計算錯誤』，應指數字上之計算錯誤；
06 所稱『適用法令錯誤』，就法條之文義及立法目的觀之，
07 應指對於課稅經濟事實，適用法律錯誤之情事而言，至所
08 稱『其他可歸責於政府機關之錯誤』，應係關於政府機關
09 本身課稅處分有適用法令錯誤或計算錯誤，及其他錯誤之
10 發生，非可歸責於當事人而言，例如涉及課稅事實之要件，
11 須其他政府機關出具之證明，而該證明有所錯誤，稅
12 捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅處分等情，不包含稅
13 捐稽徵機關與納稅義務人間關於課稅事實存否之實體爭
14 執。」、最高行政法院101年度判字第885號判決：「稅捐
15 稽徵法第28條第2項所定『其他可歸責於政府機關之錯
16 誤』，係關於政府機關本身課稅處分有適用法令錯誤或計
17 算錯誤，及其他錯誤之發生，非可歸責於當事人而言，例
18 如涉及課稅事實之要件，須其他政府機關出具之證明，而
19 該證明有所錯誤，稅捐稽徵機關依此錯誤之證明作出課稅
20 處分等情，不包含稅捐稽徵機關與納稅義務人間關於課稅
21 事實上存否之實體爭執。」。

22 （三）準此，新竹縣竹東地政事務所准予神去山公司申請辦理調
23 解移轉之處分顯有認定事實適用法令之錯誤，致原告溢繳
24 房屋稅，是以，被告應作成許可退還原告溢繳之101年至1
25 08年房屋稅額。

26 七、並聲明：

27 （一）訴願決定及原處分均撤銷。

28 （二）被告對於原告109年10月28日申請退還已繳納房屋稅事
29 件，應作成准予退還如附表「原告就系爭建物所繳納之房
30 屋稅稅款金額」欄所示之各期房屋稅稅款，及自如附表
31 「原告繳納日期」欄所示繳納各期稅款之日起，至清償日

01 止，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利
02 率，按日加計利息之行政處分。

03 （三）訴訟費用由被告負擔。

04 參、被告則以：

05 一、原告主張被告僅依新竹縣竹東地政事務所形式登記作為系爭
06 建物所有人唯一認定標準，不符房屋稅條例第4條之立法精
07 神外，更嚴重違反實質課稅原則一節。按房屋稅條例第4條
08 立法理由，可知房屋稅之課徵原則應以房屋所有人或典權人
09 為納稅義務人，於有法定之例外情形，始向其他人課徵。依
10 租稅法定原則，租稅之構成要件、法律效果，悉依法律規定
11 定，尤其關於納稅主體為何人，如法律未授予選擇權，則人
12 民、稅捐機關甚或法院，皆無自行選擇餘地，亦無藉自己主
13 觀解釋曲解法律規定任作選擇，以變更法定納稅主體；又依
14 租稅法定原則，稽徵機關應依法律規定核定及徵收租稅，對
15 據以成立及實現國家租稅請求權之法律規定，納稅義務人不得
16 與他人為和解或協議，變更法定之納稅主體。以本案而言，
17 房屋稅課徵對象為誰，依房屋稅條例第4條已有明定，
18 本於租稅法定主義，原告及被告均應遵守。

19 二、有關原告主張依系爭調解筆錄所載，應是辦理「調解塗
20 銷」，回復所有權登記為神去山公司，而非准予「調解移
21 轉」登記一節。為使登記原因用語標準化及統一化，以簡化
22 土地登記作業、便利地籍資料電子處理作業之推展，內政部
23 頒定有登記原因標準用語，此係內政部基於中央地政主管機
24 關之職權所訂頒之行政規則，縣市地政機關於辦理土地登記
25 事件時，自應遵循。而依登記原因標準用語，「調解移轉
26 （代碼82）」或「調解塗銷（代碼AD）」均登記於所有權部
27 及他項權利部，屬土地法第36條第2項、第37條及土地登記
28 規則所定與權利內容有關的土地登記事項。又其中「調解移
29 轉」意義為「依調解筆錄所為之所有權或他項權利移轉登
30 記」備註指出「……2. 除法律行為不成立或當然、視為自始
31 無效者外，移轉行為（包括解除權行使所為回復原狀）經調

解成立之移轉登記」；另「調解塗銷」意義則為「依調解筆錄所為之塗銷登記」。依系爭調解筆錄所載，原告及陳芳瑜同意無條件配合神去山公司依臺灣高等法院104年度重上字第340號之判決結果，辦理「塗銷」系爭建物於100年3月2日以信託為登記原因所為之所有權移轉登記、於98年8月28日以「第一次登記」為登記原因所為之所有權登記、新竹縣政府核發之98府使字第389號使用執照、96府建字第134號建造執照「起造人」名義。惟神去山公司前於108年8月20日向竹東地政辦理更正登記，因更正後權利主體有違登記之同一性，且法院之確認判決不能據以辦理登記名義人更正，經竹東地政於108年8月21日開立補正通知書，嗣因逾期未補正駁回其申請。緣系爭建物所有權僅為「第一次登記」及「信託登記」，自無「回復所有權」之可能，原告嗣於109年8月26日與委託人陳芳瑜、神去山公司成立調解筆錄，雙方同意無條件配合辦理回復系爭建物所有權登記為神去山公司。原告若認神去山公司應按臺灣高等法院104年度重上字第340號之判決結果向地政機關辦理塗銷系爭建物之信託登記、建物第一次保存登記，即無須再與之成立「所有權登記為第三人神去山公司」之調解筆錄(塗銷系爭建物信託及所有權第一次登記，僅得依法院之確定判決申請塗銷)，雙方僅需依判決結果依序向地政辦理塗銷信託登記、塗銷所有權第一次登記，再配合向新竹縣政府辦理「塗銷」98府使字第389號使用執照及96府建字第134號建造執照起造人名義，至神去山公司是否在塗銷建造執照起造人後，依序申領新的使用執照、是否重新向地政辦理建物第一次登記，均非確定判決內容之範圍。

三、原告於神去山公司持調解筆錄單獨申請「調解移轉」所有權移轉登記完畢後，就登記原因有疑義部分，迄未依法向竹東地政申請更正或提起異議，是以，原始登記未經塗銷，陳芳瑜仍為第一次登記之所有權人，100年至109年間信託登記仍登記於原告，被告依房屋稅條例第4條第5項規定，核定原告

01 為房屋稅之納稅義務人課徵系爭建物房屋稅洵屬依法有據，
02 否准退還101年至108年房屋稅款計新臺幣131萬8,463元，核
03 無不合。原告認土地登記申請書之證明文件與登記原因不相
04 符，主張竹東地政認定事實適用法令有錯，屬稅捐稽徵法第
05 28條第1項但書「可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅
06 款」，應適用修正後稅捐稽徵法第28條第5項之規定，要求
07 被告退還101年至108年房屋稅一節，並不足採。

08 四、並聲明：

09 （一）駁回原告之訴。

10 （二）訴訟費用由原告負擔。

11 肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：如事實概要欄所述之事實，業
12 據提出被告109年11月12日新縣稅東字第1090042082號函
13 （見本院卷第141至142頁）、新竹縣政府110年3月8日府行
14 法字第1105510480號訴願決定書（見本院卷第41至46頁）、
15 臺灣臺北地方法院109年度移調字第132號調解筆錄（見本院
16 卷第81至86頁）、新竹縣竹東地政事務所110年11月18日東
17 地所登字第1100006200號函（見本院卷第193頁）、神去山
18 公司109年11月11日土地登記申請書（見原處分卷第112
19 頁）、臺灣新竹地方法院102年訴字第299號民事判決（見本
20 院卷第47至56頁）、臺灣高等法院104年重上字第340號民事
21 判決（見本院卷第57至66頁）、最高法院107年度台上字第1
22 787號民事判決（見本院卷第67至72頁）、內政部72年4月2
23 日台內地字第148274號函（見本院卷第253至254頁）等本院
24 卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，
25 堪信為真。原告主張因訴外人新竹縣竹東地政事務所登記錯
26 誤，導致原告並非系爭建物之所有人，但形式上「第一次登
27 記」所有權卻未塗銷，故而，其前因形式上登記為所有權人
28 而繳納之房屋稅，自可循稅捐稽徵法第28條第2項規定，而
29 為退稅之請求。是否有理，本院茲循下列事項論述之：

30 一、神去山公司於109年11月11日持系爭調解筆錄單獨向新竹縣
31 竹東地政事務所申請移轉登記，新竹縣竹東地政事務所准予

01 調解移轉登記，有無違誤？

02 二、系爭建物於100年至109年間是否仍信託登記於原告？原告是
03 否為系爭建物之房屋稅納稅義務人？

04 三、原告請求本件退稅是否有稅捐稽徵法第28條之適用？

05 伍、本院之判斷：

06 一、本件應適用之法條與法理：

07 （一）房屋稅條例第4條第1項及第5項規定：「房屋稅向房屋所
08 有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋
09 向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定
10 者，由現住人或使用人代繳。」「房屋為信託財產者，於
11 信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託
12 人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。」

13 （二）（行為時）稅捐稽徵法第28條第1項至第3項規定：「納稅
14 義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳
15 納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請
16 者，不得再行申請。」「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用
17 法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致
18 溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年
19 內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」

20 「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其
21 繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日
22 止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期
23 儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」

24 （三）（現行法）稅捐稽徵法第28條規定：「因適用法令、認定
25 事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務
26 人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期
27 未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯
28 誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間
29 不行使而消滅。」「稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有
30 錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退
31 還。」「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政

救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項規定。」「第一項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」「中華民國一百十年十一月三十日修正之本條文施行時，因修正施行前第一項事由致溢繳稅款，尚未逾五年之申請退還期間者，適用修正施行後之第一項本文規定；因修正施行前第二項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起十五年內申請退還。」「中華民國一百十年十一月三十日修正之本條文施行前，因修正施行前第一項或第二項事由致溢繳稅款者，於修正施行後申請退還，或於修正施行前已申請尚未退還或已退還尚未確定案件，適用第四項規定加計利息一併退還。但修正施行前之規定有利於納稅義務人者，適用修正施行前之規定。」「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」

二、神去山公司於109年11月11日持系爭調解筆錄單獨向新竹縣竹東地政事務所申請移轉登記，新竹縣竹東地政事務所准予調解移轉登記予神去山公司，並無違誤：

（一）查神去山公司就系爭建物起訴請求原告、陳芳瑜拆屋還地，經臺灣新竹地方法院102年度訴字第299號民事判決神去山公司勝訴，經原告、陳芳瑜提起上訴，臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決主文「上訴駁回。確認神去山公司為系爭建物所有權人」，並經最高法院107年度台上字第1787號民事判決駁回原告、陳芳瑜之上訴。原告持前揭確定判決主張系爭建物所有權人為神去山公司，向被告申請退還原告101年至108年所繳納系爭建物之房屋稅款，經被告認定原告於101年至108年間仍為系爭建物所有權人，以原處分否准所請，本院經核尚無不合。

01 (二) 原告雖主張臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決
02 及最高法院107年度台上字第1787號民事判決已認定系爭
03 建物為神去山公司所有，訴外人陳芳瑜並非系爭建物之第
04 一次登記所有人，陳芳瑜以信託原因將系爭建物之所有權
05 移轉予原告，即屬「無權處分」，該物權移轉行為自始不
06 生效力，且前揭判決為形成判決，於未辦理塗銷前即已生
07 效力，原告與神去山公司於系爭調解筆錄中，並未「另有
08 移轉系爭建物之所有權之合意」，新竹縣竹東地政事務所
09 本應依前揭確定判決，命案外人神去山公司補正，而非逕
10 為准予調解移轉所有權登記予神去山公司，堪認新竹縣竹
11 東地政事務所認定事實適用法令顯有錯誤，致原告溢繳房
12 屋稅云云。

13 (三) 惟土地法第69條規定：「登記人員或利害關係人於登記完
14 畢後，發見登記錯誤或遺漏時，非以書面聲請該管上級機
15 關查明核准後，不得更正。……」，又土地登記規則第13
16 條規定：「土地法第68條第1項及第69條所稱登記錯誤，
17 係指登記事項與登記原因證明文件所載之內容不符者；
18 ……」，依前開規定，利害關係人得於發現登記事項有錯
19 誤時，可得向登記機關申請更正。但於神去山公司持調解
20 筆錄單獨申請「調解移轉」所有權移轉登記完畢後，原告
21 就登記原因有疑義部分，迄未依法向新竹縣竹東地政事務
22 所申請更正或提起異議，已難謂新竹縣竹東地政事務所准
23 予調解移轉所有權登記予神去山公司，有何違誤。

24 (四) 且土地登記規則第143條第1項規定：「依本規則登記之土
25 地權利，因……法院之確定判決等，致權利消滅時，應申
26 請塗銷登記」，可知「塗銷土地所有權移轉登記」之判
27 決，係命為一定意思表示之給付之訴判決，當事人於取得
28 該確定判決後，尚須持該判決向地政機關辦理塗銷登記，
29 登記完畢後，始能發生塗銷所有權登記之效果，難謂原告
30 於最高法院107年度台上字第1787號民事判決確定後，不
31 待辦畢塗銷登記，即已生系爭建物所有權消滅之效果，原

告主張臺灣高等法院104年度重上字第340號民事確定判決為形成判決云云，不足採信。又「按民法第759條所謂因法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，係指以該判決之宣告足生物權法上取得某不動產效果之力，恆有拘束第三人之必要，而對於當事人以外之一切第三人亦有效力者而言，惟形成判決（按：例分割共有物判決）始足當之，不包含其他判決在內（最高法院65年度台上字第1797號民事判決參照）。本件經查臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決及最高法院107年度台上字第1787號民事判決之當事人為「神去山公司、陳芳瑜、元裾有限公司」三人（見本院卷第47-72頁），因其非形成判決，已如前述，該判決效力不能拘束當事人以外之第三人李全教，但系爭調解筆錄（臺灣臺北地方法院109年度移調字第132號，見本院卷第81-86頁）之當事人是「元裾有限公司（原告）、凱特開發股份有限公司（被告）、徐鼎鈞（被告）、徐翊銘（被告），圓方創新股份有限公司（第三人）、神去村股份有限公司（第三人）、神去山股份有限公司（第三人）、李全教（第三人）、陳芳瑜（第三人）、李颯儀（第三人）」，依系爭調解筆錄「第十一、」記載「有關第三人神去山公司依臺灣高等法院104年度重上字第340號民事確定判決辦理塗銷系爭建物於100年3月2日以信託為登記原因所為之所有權移轉登記（權利範圍全部）、於98年8月28日以『第一次登記』為登記原因所為之所有權登記（權利範圍全部）及新竹縣政府分別核發之98府使字第389號使用執照、96府建字第134號建造執照之『起造人』及『起造人』名義等事宜，原告元裾有限公司及『第三人李全教』、陳芳瑜等3人均同意無條件配合辦理，『並同意無條件配合辦理回復水療館所有權登記為第三人神去山公司』。」，可知系爭調解筆錄「第十一、」之效力及於第三人李全教，且有「並同意無條件配合辦理回復水療館所有權登記為第三人神去山公司」等字

樣（其除同意無條件配合辦理臺灣高等法院104年度重上字第340號民事確定判決辦理塗銷系爭建物所有權移轉登記、起造人名義之外，並同意無條件配合辦理回復水療館所有權登記為第三人神去山公司，前揭文義，不能排除『有另成立移轉系爭建物所有權之合意』），是原告及李全教、神去山公司間，於系爭調解筆錄外觀上可能有「另成立移轉系爭建物之所有權之合意（以換取李全教拋棄其權利）」，若原告主張系爭調解筆錄「並未另成立移轉系爭建物之所有權之合意」，只能從實體訴訟上解決。蓋神去山公司持臺灣高等法院104年度重上字第340號民事確定判決已經可達成「塗銷系爭建物信託登記、第一次登記所有權及起造人名義」之目的，但原告卻另覓李全教、神去山股份有限公司成立系爭調解筆錄，系爭調解筆錄之主觀、客觀效力，均與臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決不同，原告自行給予神去山公司選擇不同執行名義之機會，系爭調解筆錄，自非僅可辦理塗銷。故而，神去山公司未持前揭確定判決辦理「塗銷系爭建物所有權及起造人名義」，反而持系爭調解筆錄單獨向新竹縣竹東地政事務所申請「移轉登記」，受理單位之新竹縣竹東地政事務所尚不能自為實體上判斷，逕認定「依系爭調解筆錄為移轉登記之申請，與前揭確定判決之效力有違」，並逕命申請人神去山公司補正申請，新竹縣竹東地政事務所因而准予調解移轉所有權登記予神去山公司，尚無違誤，其適用法令並無錯誤，原告主張「神去山公司提出之證明文件（系爭調解筆錄）僅得據為辦理調解塗銷，不得辦理調解移轉，證明文件與申請書記載之登記原因不符，新竹縣地政事務所應通知神去山公司補正，不得准許調解移轉登記」云云，尚不足採。

（五）至財政部96年1月23日台財稅字第09604502680號函釋意旨稱「法律行為視為自始無效，經法院判決確定『或』經調解回復所有權登記」，乃指「法院判決確定或調解只存在

01 其一，其結果是回復所有權登記」之情形，但本件雖然有
02 「所有權自始無效」情形，但有一個法院確定判決，
03 「且」另有一個調解筆錄，其二者主觀、客觀效力不同，
04 與財政部前揭函釋情形不同，原告主張「應依該函見解，
05 變更納稅義務人名義，並辦理補、退稅事宜」云云，尚有
06 誤會。

07 三、系爭建物第一次登記並未經塗銷，系爭建物於100年至109年
08 間仍信託登記於原告，原告是為系爭建物之房屋稅納稅義務
09 人：

10 （一）原告雖主張神去山公司依臺灣高等法院104年度重上字第3
11 40號民事判決及最高法院107年度台上字第1787號民事判
12 決既已原始取得系爭建物所有權，陳芳瑜即無從原始取得
13 所有權，系爭建物原移轉登記予原告自不生效力，原告無
14 依房屋稅條例第4條第5項規定繳納房屋稅之法律義務，被
15 告應房屋稅條例第4條第1項規定向神去山公司課徵房屋稅
16 云云。

17 （二）惟第一次登記雖然有「所有權自始無效」情形，但若第一
18 次登記並未塗銷，該房屋稅之納稅義務人名義，仍應以地
19 政機關所登記之所有權人為準。本件臺灣新竹地方法院10
20 2年訴字第299號民事判決主文中固有「陳芳瑜應將系爭建
21 物，於民國98年8月28日以『第一次登記』為登記原因所
22 為之所有權登記，權利範圍全部，予以塗銷」之記載，惟
23 系爭建物98年8月28日第一次登記為陳芳瑜，於100年3月2
24 日信託登記為原告，後於109年11月11日，由神去山公司
25 持臺灣臺北地方法院109年度移調字第132號調解筆錄，申
26 請辦理所有權移轉登記於神去山公司，其並未塗銷原第一
27 次登記。易言之，神去山公司為移轉取得所有權，並非第
28 一次登記取得所有權，陳芳瑜仍為原所有權人，系爭建物
29 於100年至109年間信託登記於原告，此有系爭建物登記謄
30 本、異動索引及新竹縣竹東地政事務所土地登記申請書附
31 卷可稽，是被告依前揭房屋稅第4條第5項規定審認原告即

為系爭建物房屋稅納稅義務人，否准退還房屋稅額，洵屬有據，原告主張尚不足採。

四、綜上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，並請求作成准予退還房屋稅稅款及法定利息之行政處分，均為無理由，應予駁回。

五、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 4 月 28 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊得君

法 官 鄭凱文

法 官 畢乃俊

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

01

	利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02

中 華 民 國 111 年 4 月 28 日

03

書記官 李依穎