

題目：房屋稅更正退稅之研究

提案單位：沙鹿分局

提案人：楊棟樑

一、前言：

據報載知名律師陳長文之自用住宅房屋被誤為營業場所，致被稅捐稽徵機關誤徵 15 年營業用稅率房屋稅，因稅捐稽徵法規定更正退稅期間為 5 年，無法溯及既往退還 15 年溢繳房屋稅，高等行政法院判決陳律師敗訴，陳律師認為退稅期間違反公平正義不服判決欲申請大法官釋憲。

本案例主要是納稅義務人已逾稅法上更正退稅期限後才申請辦理，因涉及納稅義務人之公法上請求權時效期間及無瑕疵裁量請求權問題，迭有爭議。基本上稅捐稽徵機關核定課稅事項依規定應通知納稅義務人，並告知救濟途徑，而納稅義務人於接獲稽徵機關核發通知書或繳款書後，發現與事實不符事項亦應於規定期間向稽徵機關申請更正或復查以維護權益，因為房屋稅依據稅籍底冊或課稅資料核課，大量處理稅籍異動事項難免有錯課情事，如民眾就稅籍變更事項怠於主動向稽徵機關申報，加上收到稽徵機關核定房屋稅現值通知書或繳款書後，又未詳閱課稅內容，將導致錯誤狀態延續，納稅義務人遲至「多年之後」發現錯誤才向稅捐機關申請更正徒然喪失時效利益，由於本案具有指標性爭議引發社會大眾重視，財政部為平息輿論擬修法因應，職是之故，本文分二個層面予以討論：(一) 如何避免納稅人逾期申請更正退稅，(二) 更正退稅期間不受 5 年限制之分析。

二、現行實施情形：

由稅捐稽徵法第 17 條、第 28 條、第 35 條及行政程序法第 101 條規定得知，更正係對稽徵機關核定內容有記載錯誤、計算錯誤而為之程序主張，而復查係對課稅之內容發生爭議時所為之程序規定，前者例如納稅義務人姓名、課稅座落門牌、稅單投遞地址、起課年月等事項，稽徵機關得依職權或依申請更正之，不

受繳納期間限制，如有不服得提起訴願、行政訴訟救濟之，有溢繳稅款之情形則受 5 年退稅期間之限制；後者因涉及事實認定及法規適用上之爭執，須在稅款繳納期間屆滿翌日起算 30 日內或核定稅額通知書送達後 30 日內申請復查，基於程序先審實體後究的原則下，對於應適用復查程序案件日後不得於復查申請期限屆滿或行政救濟案件確定後，再以稅捐稽徵法第 28 條有關錯誤溢繳退稅相關規定，向稽徵機關申請退還已繳納之稅額或變更原核定應納稅額。

現行房屋稅繳款書之正反面，舉凡課稅主體、稅額計算、房屋座落、使用情形、繳納期間、繳納方式、申請復查及更正等有關納稅權益事項皆依規定記載，惟實務上常發生繼承人已拋棄繼承而稽徵機關未知即將其移送強制執行或課稅座落房屋已拆除或移轉未申報註銷或變更登記亦或房屋使用情形及營業面積錯課等情事，惟如上所述，稅捐更正與復查程序兩者適用時間與情形有別，納稅義務人因疏忽或不知致逾期限後再訴諸救濟途徑亦難以解決爭議，不如謀求方法即早發現錯誤俾節省爭訟成本。

三、檢討與改進：

目前房屋稅一般申請事項以使用情形變更為最多，而更正、復查或行政救濟案件常有非營業用房屋卻課徵營業用稅率房屋稅之爭議，為促使納稅義務人注意房屋稅繳款書記載之重要事項，建請於房屋稅繳款書上改進列印方式：

(一)應課徵營業用稅率之房屋，於房屋稅繳款書第一至第四聯背景加註「營業用房屋」浮水印

現行房屋稅依照房屋使用情形課徵營業用、營業減半用、住家用或非住非營用房屋稅率，並將其課稅現值、金額、課稅月數表示於繳款書上，因字體細小排列密集，納稅人除繳款金額外，通常不太注意房屋課稅情形，又稅捐稽徵機關依據行政程序法相關規定於收到營業稅籍異動登記通報資料後，應發函輔導納稅義務人申請變更或依職權核定並通知之，偶有無營業登記卻課徵營業用房屋稅或營業用房屋之商號已停歇業，納稅義務人疏忽未向

稅捐稽徵機關申請更正或變更使用情形，而依舊按營業用稅率繳納房屋稅，導致日後發現錯誤再申請退還溢繳稅款或溯及既往改課，礙於之前房屋使用情形事實認定困難、法令或課稅資料保存期間限制，難以照辦，納稅人往往不服稽徵機關更正或復查處分，動輒提起爭訟增加承辦人應訴之煩。

基此，為提醒納稅義務人維護權益，避免日後紛爭並促進徵納雙方和協提昇民眾信賴感，建請於營業用房屋稅繳款書上以明顯浮水印標記「營業用房屋」字樣，引起納稅人重視，避免類此案件再行發生。

(二)房屋稅繳款書第一、二、三聯空白欄位增印房屋「課稅面積」

數額：

(第一、三聯樣式)

使用情形	營業	營業減半	住家	非住非營	課稅月數
課稅現值					
本稅					
課稅面積					12

(第二聯樣式)

項目	課稅現值	本稅	課稅面積	課稅月數
合計				

為充份表達課稅內容，於現行房屋稅繳款書第 1, 2, 3 聯之表格中增列「課稅面積」欄位，便利納稅義務人查閱房屋各種使用情形之課稅面積數額。

88 年以前房屋稅繳款書課稅內容中原有「教育捐」欄位，嗣因 88 年 1 月 25 日修正公布之財政收支劃分法第 18 條刪除附徵教育捐之規定，於 88 年度起營業用房屋之房屋稅不再附加教育捐，並於「教育捐」欄位刪除教育捐字樣，時至今日該欄位仍為空白。

實務上常遇有納稅義務人詢問或申請更正房屋課稅面積情事，主要是現行房屋稅繳款書上無相關記載所致，尤其納稅人移

轉房屋投納契稅時須先申請房屋稅籍證明並據以填寫房屋課稅面積，如於繳款書上記載房屋課稅面積則可節省民眾前往稽徵機關查詢時間，減少日後異議，因此建請於房屋稅繳款書表格空白處增列「課稅面積」欄位以供納稅人瀏覽。

(三)稅捐稽徵法規定更正退稅之五年期間限制並無不當（權利睡眠者無須保護）：

按稅捐稽徵法第 28 條規定，納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。本條立法理由係基於衡平原則所設，一則對應於稽徵機關得於 5 年核課期間之內，發現應課稅款，重行核定補稅，乃賦予納稅義務人亦得於繳納 5 年的期間內申請退還錯誤溢繳稅款，二則配合 5 年之徵收期間，明訂納稅義務人尚未於期間內申請者，亦不得再申請退還。基於法律安定性與信賴保護原則，稅款徵收與否不宜久懸未決，無論可歸責於稽徵機關或納稅義務人因適用法令錯誤、計算錯誤或類似之其他原因致溢繳稅款，皆應於 5 年內申請退還。

有論者認為稅捐稽徵法第 28 條規定 5 年短期時效係不當限制人民權利應予修正，方案為（1）可歸責於納稅義務人之錯誤致溢繳稅款仍維持 5 年，（2）溢繳稅款為稅捐稽徵機關行政錯誤所致則不受 5 年之限制。惟此修正方案有鼓勵納稅義務人爭訟作用，預期通過後將有大量類此更正或復查案件湧進稽徵機關，本文認此修正方案有所不妥，理由如下：

其一，如何分辨錯誤為納稅義務人或稽徵機關所致本身即為是否受 5 年時效限制之前提要件，況且徵納雙方互負稅法上之權利義務，依稅法規定納稅義務人負有課稅協力義務遵守申報期限（房屋稅條例第 7 條、房屋稅條例第 15 第 3 項、契稅條例第 16 條）使稽徵機關正確行使課稅權利，一旦有錯誤課稅情事納稅義務人有權請求稽徵機關更正退還稅款，惟民眾未依稅法規定期限申報而稽徵機關亦未察覺，如何究責，況且公法或私法規範中皆無以可歸責行為人與否為要件判斷適用長期或短期時效期間。

其二，稅捐稽徵法第 28 條之退稅請求權性質上屬於公法上不當得利返還請求權之特別規定，為儘早確定法律關係避免舉證困難，不宜採取過長之時效，此縱觀公務人員退休法第 9 條、公務人員撫卹法第 12 條、稅捐稽徵法第 21 條、第 22 條、第 23 條、行政程序法第 131 條等相關規定，均定有較民法一般之時效期間為短之時效期間可知。此外，租稅行政本屬大量行政，處理退稅案件所需行政成本的考量尤不宜輕忽，若因類推適用民法之規定，使得納稅義務人退稅請求權之時效期間可長達 15 年，勢必增加稽徵機關保存課稅資料及人力、物力之負擔。由此可知 5 年時效期間規定於公法體系適用一致，毋須因陳律師個案爭議而延長退稅期間為 15 年，反而違背法律規範意旨。

其三，申請案件應適用更正程序或復查程序雖有上開法條規範，惟實務適用上仍有所混淆與錯用，以本案例而言，稅捐稽徵機關誤課陳律師之房屋為營業用房屋乙事，尚有營業稅籍登記資料以供查對，錯誤事證明確，推論系爭課稅房屋依變更前(住家)情形使用，應適用更正程序處理尚無疑異；倘若系爭為未辦營業登記供營業使用房屋，嗣後納稅義務人主張營業行為已停止，申請溯及改課並請求退還各期溢繳營業用房屋稅，則應採用何種程序處理？因系爭使用情形尚非行政程序法第 101 條所稱「誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤」，實務上行政法院判決（高雄高等行政法院 96 年判字第 460 號）認為應採用復查程序，因此前期已開徵房屋稅因已逾復查期間，故不受復查審理，如亦逾行政爭訟期間則不得再行申請更正，稅捐處分終局確定，縱然更正期間延長為 15 年，納稅義務人亦無適用餘地。

四、結論：

類此陳長文律師之自用住宅因為稽徵機關誤課或其他情事導致溢繳房屋稅案件絕非首例，尚有其他未披露者，乃納稅人比較關心繳款書上記載之稅額，且除非前後期稅額差異很大，納稅人對細節部份通常不會多加著墨，又納稅人對於行政機關發出的文書基於信賴原則多不會質疑其內容正確性，就連精通法律事務

的陳律師也未曾細閱各期房屋稅繳款書上之記載，導致錯過異議期間而枉繳營業用房屋稅款。

如果事前花費一些行政成本改進稅務文書表達方式使納稅義務人於繳納房屋稅時一目瞭然，並即時聲明異議，則可減少日後紛爭節省復查人力以提昇稅務行政效益，本文認為改善納稅義務人更正退稅情形可從改進房屋稅繳款書表達方式著手，藉由醒目之浮水印標識可促使納稅義務人注意課稅房屋之使用情形。

再者本文認為徵納雙方權利義務對等，於租稅核課期間或退稅期間劃一適用 5 年尚無違反公平正義原則，一旦更正退稅不受 5 年期間限制，反而引起納稅義務人怠於查對更正行使權利，課稅處分反覆不定徒增日後稅務行政成本，無助於提昇稅收。

綜上所述，本文認為與其捨本逐末修法延長更正退稅期間不如強化稅義務人依法**納稅意識**，方符合租稅潮流。