

論企業併購取得不動產計算特銷稅持有期間之疑義

余景仁會計師

壹、緒論

按特種貨物及勞務稅條例(俗稱奢侈稅條例)第 1 條規定：「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」而該條例第 2 條第 1 款規定，銷售持有期間在二年以內之房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之都市土地時，除屬該條例第 5 條規定之排除課稅項目以外，皆應該條例規定繳納特種貨物及勞務稅。

至於特種貨物及勞務稅條例所定義不動產之持有期間，依該條例第 3 條第 3 項之規定，係指從不動產完成登記之日起計算至銷售契約訂定之日止。例如取得之不動產係於 101 年 3 月 1 日辦竣不動產登記，而於 102 年 8 月 31 日訂定銷售契約出售該不動產，該不動產之持有期間即為 1 年 6 個月，因持有期間超過一年而在二年以內，不動產所有權人即應依照該條例第 7 條前段規定，就該不動產之銷售價格，按 10%之稅率計算繳納特種貨物及勞務稅。

惟當公司依企業併購法或金融機構併購法規定，自被併購公司所受讓取得之不動產，於嗣後將該不動產銷售時，就公司依併購所受讓取得之不動產，於適用前揭特種貨物及勞務稅條例規定計算該不動產之持有期間時，是否僅得依照該條例第 3 條第 3 項之規定，以公司因併購而自被併購公司取得不動產完成登記之日起計算，至其銷售契約訂定之日止，而不得回溯自被併購公司取得該不動產完成登記之日起算至銷售契約訂定日，則有疑義。以下茲分別從特種貨物及勞務稅條例之立法目的與意旨，並從企業併購法第三章租稅措施之課稅原則，提出本文之看法，期望賦稅主管機關能夠就上開疑義作出統一解釋，以利納稅義務人日後在個案適用時，得以有所遵循。

貳、特種貨物及勞務稅條例之立法目的

查特種貨物及勞務稅條例建置課徵之立法目的之一，係為了抑制房價不合理之飆漲，而導致房價不合理飆漲，由於過去房屋及土地短期交易之移轉稅負偏低甚或無稅負(主因於土地交易所得免稅且土地增值稅之課徵，係以土地公告現值漲價計算，故短期間土地公告現值因漲價幅度有限，致稅負亦有限。)，以致有投機者透過短期買賣炒作不動產，獲取暴利，卻僅負擔少量之稅捐，造成投機者不斷透過炒作不動產，獲取暴利並使得房價不合理之攀升，造成一般社會大眾對房價不合理之上漲引發負面感受，政府為抑制投機且為促進租稅公平，健全不動產市場及營造優質租稅環境，以符合社會期待，故乃參考美國、新加坡、南韓及香港等國家之立法例，就不動產之短期交易，對不動產所有權人課徵特種貨物及勞務稅。

詳言之，從上述之特種貨物及勞務稅條例之立法目的，係期能透過課徵額外稅捐之方式，使得投機者若藉由短期買賣不動產，將要負擔額外之稅捐，使其獲利大幅下降，以期能遏止投機者之炒作，使房價能回歸市場機制下合理之價格。但為避免該條例就不動產移轉課徵之對象也擴及合理、常態及非自願性移轉房地者，特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 1 款與第 2 款方規定：「所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有一戶房屋及其坐落基地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租者。符合前款規定之所有權人或其配偶購買房屋及其坐落基地，致共持有二戶房地，自完成新房地

移轉登記之日起算一年內出售原房地，或因調職、非自願離職或其他非自願性因素出售新房地，且出售後仍符合前款規定者。」之不動產銷售，非屬特種貨物及勞務稅之課稅範圍。

另查，財政部 100 年 8 月 16 日台財稅字第 10000290040 號函令，就所有權人銷售配偶回贈之不動產計算特種貨物及勞務稅持有期間之規定，當所有權人銷售原贈與配偶，嗣後配偶又回贈之不動產，於計算特種貨物及勞務稅條例第 3 條第 3 項規定之持有期間時，准將其贈與配偶前持有該不動產之期間合併計算。從此函令之解釋可知，當所有權人將不動產贈與配偶並辦理所有權移轉登記後，配偶嗣後又回贈與不動產原所有權人，當所有權人再將該不動產出售，其依特種貨物及勞務稅條例第 3 條第 3 項規定，計算不動產之持有期間時，財政部上開函令亦同意所有權人得將不動產贈與配偶前所持有該不動產之期間合併計算，其理由亦是依照符合特種貨物及勞務稅條例之立法目的與意旨所為之當然解釋。

準此，從前揭特種貨物及勞務稅條例之立法目的與意旨以觀，主要在於抑制不動產短期買賣之投機行為，對不動產所有權人所課徵之銷售稅，以期透過課徵額外稅捐之目的，打擊不動產短期投資炒作所帶來價格不合理之攀升現象。惟當企業進行併購時，公司自被併購公司所取得之不動產，與一般之投資買賣所取得之不動產實不相同，故對於公司因併購所取得之不動產，其於嗣後出售該不動產時，在依特種貨物及勞務稅條例第 3 條第 3 項規定計算不動產之持有期間時，理應准許公司得將被併購公司於進行併購前所持有之不動產期間一併列入計算，方符合特種貨物及勞務稅條例之立法目的與意旨。

參、 依企業併購法第三章租稅措施之立法理由

次查，91 年 2 月 6 日公布施行之企業併購法，第三章有關租稅措施中，其第 34 條規定之立法理由，即明白表示因併購而為財產或股份之移轉，如僅係形式上之轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，在一定條件之下，給予適當之減免。換言之，當公司依企業併購法進行併購時，如符合企業併購法第 34 條所稱之僅為形式上財產移轉之要件，包括以合併、分割或收購而以有表權之股份作為支付被併購公司之對價，並達全部對價百分之六十五以上者之併購態樣，被併購公司所移轉之貨物或財產至另一公司，僅屬於形式上之轉移，與一般應稅之交易不同。故企業併購法第 34 條第 1 項方規定，所書立之各項契據憑證，免徵印花稅、取得不動產所有權者，免徵契稅、被併購公司所移轉之貨物或勞務即非屬營業稅之課稅範圍等租稅措施，其意涵即認為此項併購時，被併購公司所移轉之貨物或財產，縱使法律上為所有權之轉讓，但在從租稅中立之立場以觀，此形式上之轉讓，與一般應稅交易行為之本質應有區別，故明定此種貨物或財產之轉讓免徵相關印花稅、契稅等且非屬營業稅之課稅範圍。

準此，依上述企業併購法第 34 條立法理由之課稅原則以觀，雖當時企業併購法公布施行時尚未制定課徵特種貨物及勞務稅條例，但既然被併購公司於併購時所移轉之貨物或財產至另一公司免徵相關印花稅、契稅且非屬營業稅之課稅範圍，被併購公司於進行併購時所移轉之不動產至另一公司，自應解釋為非一般應稅交易之轉讓。故此種形式上之轉讓不應使得公司於嗣後出售自被併購公司於併購所取得之不動產時，在依特種貨物及勞務稅條例第 3 條第 3 項規定，計算該不動產所持有期間時，僅能從其併購取得不動產完成移轉登記之日起算，理應准許回溯至被併購公司於進行併購前之不動產取得登記日起計算持有期間，方符租稅公平與中立之課稅原則。

肆、 結論

綜上所述，從特種貨物稅條例設立課徵之目的與意旨，以及參照企業併購法第三章所揭櫫之租稅中立課稅原則以觀，對於企業因進行併購時所移轉之不動產，實與一般應稅之不動產轉讓交易應有所區別，故當公司嗣後出售自被併購公司所移轉受讓之不動產時，其就該不動產持有期間之計算，不應僅得就公司於取得該不動產完成登記之日起計算至銷售契約訂定之日止，理應准許公司可回溯至被併購公司取得該不動產完成登記之日起算該不動產之持有期間，方符合特種貨物及勞務稅條例之立法目的與意旨，以及當企業進行併購時，企業併購法就併購時之相關租稅措施所表彰之租稅中立與公平之課稅原則。

(作者係理律法律事務所顧問，本文不代表事務所之意見。)