

資料來源：稅務旬刊2283期(2015/2/28出版)

房地合一不應有日出條款

陳東良律師

國內的高房價已壓垮台灣生育率，依中研院經濟所的統計，台灣 2013 年的生育率 (TFR) 僅達 1.065%，相當於每位婦女平均只生 1 個孩子，未來台灣社會恐會「又少、又老、又窮」。所謂「有恆產者斯有恆心」，面對不斷高漲的房價，年輕人眼前卻是停滯不漲的薪資，買房已成為一個「臺灣夢」，既無居可安亦無業可樂，年輕人連自己都快養不起的，遑論生兒育女。

相對於低生育率，依據內政部統計，房屋贈與和繼承的移轉量於去年雙雙創下新高，分別為 5.53 萬、4.76 萬件，年增率 7%、7.9%。這多少透露出高資產階層，正利用遺產及贈與稅，對房地估價遠低於市價的明顯漏洞，及遺贈稅顯然偏低的稅率，積極移轉資產予下一代，不但對未來即將實施之房地合一稅預為準備，並得以極低成本移轉資產給下一代。遺產及贈與稅立法本應是衡平世代財產不公的最後防線，竟反成造就階層世襲的幫兇，實屬諷刺。

鑑於國內不動產稅制明顯不合理，不動產容易囤積造成不動產易漲難跌，財政部雖先有〈特種貨物稅及勞務稅條例〉(俗稱：奢侈稅)，後亦有修正〈房屋稅條例〉提高房屋稅率以為因應，但效果顯然不彰。因此理應更全面性且合理的「房地合一實價課稅稅制」。財政部辦理公聽會，研議一年以上終於推出「房地合一實價課稅稅制」，只是依最新財政部向行政院提出之方案，係採輕稅原則，甚至訂定所謂「日出條款」，對於房地合一稅制實施前五年取得之房地才有適用，其理由據報載竟是法律不應溯及既往，若沒訂「日出條款」，將會造成 970 萬戶受害云云。本文對於財政部新推出方案採輕稅、單一稅率或自用一戶 2000 萬以下免稅等等，不擬評論，但對於訂定「日出條款」，僅於新法通過實施之前五年取得之房地方適用新法，其理由係因法律不溯及既往，避免影響戶數過多，則實無法認同。

壹、法律不溯及既往並非牢不可破

法律不溯及既往，係人民僅有遵守行為當時法令之義務，為避免國家在人民行為後才制定法律，並追溯適用於行為時並未有處罰規定的行為，以保護人民不受國家侵害所設，是為法治國的憲法原則。但法律不溯及既往在不同的法領域，事實上其嚴格性亦有不同。一般而言，在法律適用及法律立法層次，其嚴格程度即有區別。

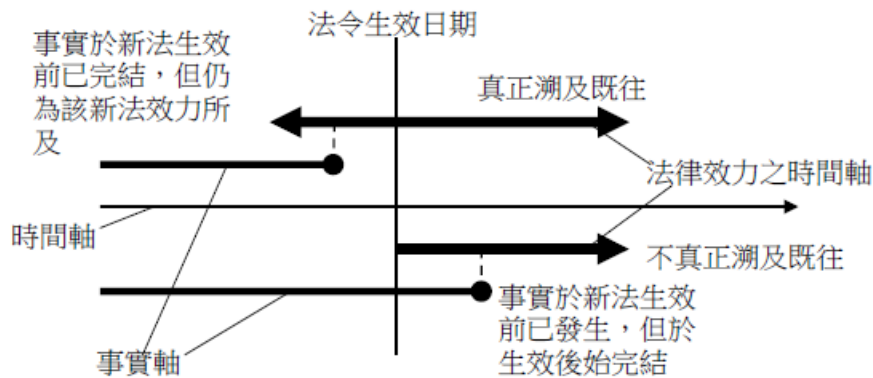
在法律適用層次，法律不得適用於該法律立法前之行為，應予嚴格遵守並無疑義。但在法律立法層次上，對於不溯及既往原則，則應採取較為寬鬆立場。在刑事法領域固應嚴格遵守，在行政罰領域亦應等同視之。但在處罰人民，施以刑罰的法領域以外，通說見解則認為，若為公益理由，法律不溯及既往，並不需嚴格遵守。亦即在立法層次上，若因公益理由而不得不制定溯及既往之條文，只要有信賴保護補償之配套措施，亦符合法治國原則。

因此既然財政部「房地合一實價課稅稅制」是要經過立法程序，且該法律並非屬於刑罰或行政罰之法領域，基於健全不動產稅制之公益理由，即使立法訂有溯及適用的條文，若一併輔以相關配套，亦符合法治國原則。更何況，依財政部現行方案，根本無任何溯及既往問題。

貳、法律不溯及既往有 2 種：真正及不真正溯及

法律不溯及既往，依德國憲法法院之裁判見解及我國司法實務與學說見解，又區分為二種，「真正溯及既往」及「不真正溯及既往」。真正溯及既往，又稱為「**法律效果**的溯及生效」，即法律制訂向過去已完結之事實發生規範效力，重新給予法律評價；「不真正溯及既往」，又稱為「**法律事實**之回溯連結」，即法律

公布施行後，對施行前已開始迄未完結之事實，向將來發生效力。兩者之法律上效力比較如下圖¹：



由於人類活動係在時間軸不斷延續發展，因此法律事實亦不斷延續。但所謂「法與時轉」，法律必須隨時代變遷而不斷修正更替換，因此，所有之法律變動乃成為常態。至於變動的法律如何適用於不斷延續之法律事實，有時確實不易界定，但一般認為，所謂於法律事實已完結，應可以法律規定之構成要件之事實是否已全部實現，如果已全部實現，則該法律事實應認定已完結，則應以完結時之法律規定，加以評價其法律效果。如果法律規定之構成要件未全部實現，則該法律事實仍不斷延續，尚不得就其法律效果評價，而應於法律構成要件全部實現時，再依構成要件實現時之法律，對該法律事實之結果加以評價。

因此，若對法律事實已完結後，再以新制定之法律對已完結之法律事實加以評價，即屬「真正的溯及既往」。但若法律事實已開始發生，在法律事實完結前制定新的法律，並使新法律適用於在該新法律制定後才完結之事件，始對該完結之法律事實加以評價，顯然係第一次評價，並非重新評價，此種法律之適用，即屬「不相正的溯及既往」。

參、剩餘財產差額請求權是稅法上有名的「不真正溯及既往」

民國 74 年 6 月 3 日民法親屬編與繼承編做了大幅修正，為了貫徹男女平等原則，增訂民法第 1030 條之 1，創設了「剩餘財產差額分配請求權」，使「法定財產制關係」（聯合財產關係）消滅時，夫與妻於婚後所取得之財產，在扣除婚姻關係存續中所負債務之後，如有剩餘應該平均分配。最高行政法院民國 91 年 3 月所舉行之庭長法官聯席會議中就此作成決議，認為民國 74 年 6 月 5 日開始施行的「剩餘財產分配請求權」制度，不得溯及適用於民國 74 年 6 月 4 日以前夫妻所取得之原有財產。該決議指出：「夫妻各於七十四年六月四日前所取得之原有財產，不適用第一千零三十條之一規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍。是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就七十四年六月五日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。」最高行政法院 93 年度判字第 299 號判決，因此判決納稅義務人，不得就剩餘財產差額分配額，主張自被繼承遺產總額中扣除。該案上訴人據此，聲請司法院大法官解釋，經司法院大法官做成釋字第 620 號解釋。

司法院釋字第 620 號解釋理由書指出，「新法規範之法律關係如跨越新、舊法施行時期，當特定法條之所有構成要件事實於新法生效施行後始完全實現時，則無待法律另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之新法，根據新法定其法律效果。」此即是學理所稱「不真正溯及既往」，亦即法律事實完結係在新法施行後，並無法律溯及既往之疑義，自應依新法規定評價其法律效果。而學理上之「不真正溯及既往」更正確的說法應是該種情形實非屬「法律溯及既往」之範圍。

因此，釋字第 620 號明白指出，「最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，逾越法律解釋

¹ 司法院釋字第 605 號大法官曾有田 解釋協同意見書

之範圍，有違增訂民法第一千零三十條之一之立法目的及婚姻與家庭應受憲法制度性保障之意旨，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與憲法第十九條規定之租稅法律主義尚有未符，應不再援用。」清楚點出，最高行政法院決議未考量立法意旨，錯誤解釋「法律溯及既往」，進而縮減得為遺產總額扣除之剩餘財產差額請求權，增加法律所無之限制，不應再援用。

肆、財政部認定回饋稅無「法律溯及」疑慮

對於去年財政部推出「回饋稅」²中，關於股東可扣抵稅額減半，財政部新聞稿³指稱「103年6月4日修正所得稅法第66條之6規定，僅調整股東可扣抵稅額之計算公式，並自104年1月1日開始施行，並未變更上開原則(即，應以「盈餘分配日」法律規定之稅額扣抵比率)。對於施行日前股東已獲配之可扣抵稅額並無減半適用問題，亦不影響公司帳上之累積未分配盈餘，未違反法律不溯及既往原則。」事實上本次修正，對於計算稅額比率計算公式，另增加但書「但中華民國境內居住之個人股東(或社員)之可扣抵稅額=股利(或盈餘)淨額x稅額扣抵比率x百分之五十。」。已變更公司已納入股東可扣抵稅額帳戶之金額，未來分配股利給股東，可帶出給股東之扣抵稅額，因該但書已然減少一半。

我國實施「兩稅合一」之制度，係採「全數扣抵制」，在公司階段所納之稅負，可在分配與股東由股東全數申報扣抵，因此公司階段所納之稅負類似預為「扣繳」性質，而於最終股東階段得為作為股東個人應納稅額之扣抵項目。103年6月4日所得稅法第66條之6修正增加計算公式之但書，已實質將原採「全數扣抵制」改為「部分扣抵制」，且將原在「全數扣抵制」下，公司已繳納稅額，股東於公司分配盈餘時，該等稅額應全數可作為「股東可扣抵稅額」之期待落空，實質上等同將「部分扣抵制」追溯適用於股東可扣抵稅額帳上，仍留有大量股東可扣抵稅額之公司，該等公司股東因此受有不利利益。對此，財政部新聞稿回應「公司繳納營利事業所得稅之金額並不同股東之抵稅權，在公司分配盈餘前，股東並無實際獲配可扣抵稅額，其單方面對於公司分配可扣抵稅額之期待，並非抵稅權，尚無應保護之信賴利益。」顯然已注意到股東對於可獲配之可扣抵稅額確有可期待之利益，但卻又認為無保護之必要。

司法院大法官釋字第620號解釋理由曾指出，雖然「任何法規皆非永久不能改變，立法者為因應時代變遷與當前社會環境之需求，而為法律之制定、修正或廢止，難免影響人民既存之有利法律地位。對於人民既存之有利法律地位，立法者審酌法律制定、修正或廢止之目的，原則上固有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間。惟如根據信賴保護原則有特別保護之必要者，立法者即有義務另定特別規定，以限制新法於生效後之適用範圍，例如明定過渡條款，於新法生效施行後，適度排除或延緩新法對之適用(本院釋字第五七七號解釋理由書參照)，或採取其他合理之補救措施，如以法律明定新、舊法律應分段適用於同一構成要件事實等(八十五年十二月二十七日修正公布之勞動基準法增訂第八十四條之二規定參照)，惟其內容仍應符合比例原則與平等原則。」。

股東可扣抵稅額減半，是「兩稅合一」制度的重大修正，此一修正後隔年即立即實施，且提出修法時點係在年中，因此公司可因應時間僅餘半年。許多公司當年度在法案通過時，早已開過股東會，對於盈餘分派案早已通過，為了因應本條修正，不少公司只得再召開一次股東會，重新議定盈餘分派。但亦有不少公司限於資金及營運計畫，只能白白讓原本可期待之股東可扣抵稅額「捐贈」與國家。雖然財政部不認為該修正有「法律溯及」問題，但既已同意有可期待利益，卻又未訂定適當過渡條款為合理補救，難謂毫無瑕疵，莫怪立委諸公後見之明，在法案通過後才發現並試圖翻案，但為時已晚。

伍、房地合一稅制更無「法律溯及」之問題

² 參見作者於本刊，103年5月20日該期「財政健全方案回饋稅之修法有法律溯及既往之疑慮」

³ 財政部103年12月24日新聞稿，參見財政部賦稅署網頁

http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140018&menudata=DotMenu&contlink=ap/news_view.jsp&dataserno=201412240000

國內不動產稅制，土地交易所得免課所得稅，僅課土地增值稅，且土地增值稅之稅基計算是以遠低市價之公告現值之差額計算，房屋則通常以遠低於市價之評定標準價格之一定比率(最高為 48%)，計算房屋交易所得。不論土地或房屋出售，均無法反應真正交易所得，此一不合理現象是社會眾所週知，亦為所有出售房地產之納稅義務人的基本常識。國內不動產稅制之不合理，隨著房地不斷高漲，已更為突顯，社會對此不合理稅制應加以改革之聲音四起，從而所有買賣不動產者對不動產稅制之改革，均已有預見。若不願承受此風險，自可在法案未提出通過前逕為處理加以規避，若不處分而任由新法通過適用，實難稱有任何信賴保護問題。

更何況，即使不處分，而於法律立法通過實施後再為買賣。雖然先前已持有不動產，但該不動產必須於出售時，方達成新法規定出售之構成要件，亦即出售時法律事實才完結，此一情形即屬學理上之「不真正溯及既往」，誠如前揭所述，實不屬於「法律溯及既往」之範圍，因此並無任何「法律溯及既往」之疑義。

再者，依財政部對於「回饋稅制」本身有「溯及既往」之疑慮，或至少有「信賴保護」之問題，且在社會未有共識前即行推出，亦未設有任何過渡條款，即態度堅定表示一定要通過之立場。相對於「房地合一稅制」，社會對不動產稅制之不合理早有共識，且無任何溯及既往及信賴保護問題，財政部卻自我限縮訂定「日出條款」之軟弱立場，實令人懷疑財政部之決心。

最後，依財政部於「回饋稅制」中稱，「德國財務法院及聯邦憲法法院實務見解，所得稅係『期間稅』，課稅要件(例如稅率、稅額計算方式、減免規定等)變更乃常見之法律現象，均不認係『溯及既往』；且世界各國修法後亦自次年起施行，不生信賴保護爭議。」。則「房地合一稅制」亦為所得稅性質，當然亦不會有溯及既往爭議，亦不生信賴保護問題。因此財政部何以要自我限縮，訂定施行前五年取得之房地方適用之「日出條款」，亦令人無法信服。

若因要實價課稅，必須有可查核之實價為由，因此要從實價登錄制開始，則不成理由。蓋現行實價登錄僅是區段登錄，非個別房地登錄實不具識別性，且現行稽徵技術對於可查得實價者本可依實價課稅，未能查得實價者，則另有推定課稅之規定，在稽徵技術上並沒有問題。反而現行方案要將不動產再區分是實施前 5 年內取得與否，不但稅制對於不動產課稅將產生兩套標準，徒增稽徵技術之複雜性，且亦將會有同為不動產，在無合理區分理由下，竟有不同課稅制度，反另滋生憲法平等權之疑義。

陸、房地合一稅制不應有任何「日出條款」

因應時代變遷與當前社會環境之需求，法律之制定、修正或廢止為常態，人民無法期待法律永久不變，法律變動只要「不溯及既往」，甚至在立法層次上，為公益理由考量信賴保護之配套後，亦非不得訂定「溯及既往」之法律，仍得符合法治國原則。

更何況，現行推出「房地合一稅制」方案，僅對實施後交易完成之房地，方規定應依新法課徵所得稅，係屬「不真正溯及既往」，實非「法律溯及既往」探討的範圍。房地業者啻言「房地合一稅制」應僅適用於實施後取得之房地，否則違反法律不溯及既往原則，若非誤解「法律不溯及既往原則」，就是有意混淆視聽。而依財政部新聞稿，亦顯然十分清楚什麼是法律「真正溯及既往」，什麼是「不真正溯及既往」，但令人納悶的是，既然如此清楚，為何還有「日出條款」之訂定。若誠如部長所言，「房地合一稅制」是要建立可長可久之合理不動產稅制，則「日出條款」所為何來？

(作者係理律法律事務所律師，本文不代表事務所意見)