

刊登於財稅研究 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 106-129 頁。

## 法國不動產稅制簡介

黃源浩\*

### 目次

- 壹、緒論：問題之提出
- 貳、法國不動產稅制之主要內容
- 參、法國「財富連帶稅」
- 肆、法國不動產稅制的特色：代結論

### 提要

不動產稅制在任何國家法制中，都是涉及世代分配正義的重要議題。在法國亦復如此，特別是法國不動產稅制所牽涉者，不僅有透過稅法規範實現量能課稅、平等負擔的基本功能，更存在著中央與地方權力的互動關係及財政權力分配界限，在整體制度及論述上反映著憲法制度的根本精神。

本文以法國現行不動產稅收相關制度出發，扼要說明主要的地方稅目中牽涉不動產稅收的規定，並將重點集中在近年為因應各項財政經濟情事變革，所引進的各項新增稅目。而不動產稅牽涉的制度問題，不止於傳統意義的土地或房屋稅，更值得討論的是從 1980 年代以來即已存在的財富連帶稅。透過前揭討論，寄望此等稅收實況中展現之租稅正義價值，得以對我國目前正面對的各項重大稅制疑難，有所參考助益。

### 壹、緒論：問題之提出

現代國家，乃以稅捐稽徵而非經由公共事業之收入，作為其主要之財政收入來源。而其中稅捐徵收，不僅作為支應各種行政活動或國家權力運作之主要財源，同時在整體經濟體制中，亦具有重要地位，得以調控各種經濟活動。因此，當國家機關面臨財政困境，通常能夠選擇的償債之道，除發行貨幣、變賣國有財產等政策手段外，租稅政策通常亦為重要途徑之一。但是，租稅政策及相關制度設計除公共財政考慮外，經常也附帶若干社會、經濟因素的考量。特別在社會財富重【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 106 頁】分配面向上，常有賴透過促進公平的稅制，達到稅法上再三強調的量能

---

\* 本文作者為輔仁大學財經法律學系專任副教授。

課稅、平等負擔的要求。<sup>1</sup>法國近年來在不動產稅制所進行的各種變革，可謂係在比較稅法稅制中最受到矚目的議題之一。原因無他，首先在於法國不動產稅制在整體稅制中，所占地位非常特異。不僅主要之稅目歷史源流久遠、得以回推至 1789 年大革命以前的舊政權時期。而且在稅捐權限分配當中，與不動產有關之相關稅捐通常被列為地方稅而非中央稅。<sup>2</sup>作為一個安土重遷的農業國家，法國不動產稅制，特別是在 2003 年修憲條文通過生效之前，本已受到各種的詬病。尤其是相關稅捐的稅基判斷方式老舊，與實際經濟社會生活落差太大，同時也和整體稅制所強調的對於社會公平之促進以及量能課稅原則的落實，沒有什麼實際的幫助。近日以來關於租稅制度之革新，尤其租稅制度對於社會正義之意義與量能課稅（principe de la faculté contributive）之基礎要求，又復成為稅法領域引起討論之重大議題。<sup>3</sup>按現代國家稅制中，此等問題之展現主要見諸於所得稅之相關制度，尤其透過納稅義務人主動申報及基礎生活費用之扣除、累進稅率之採行等，【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 107 頁**】使得量能課稅之要求成為不同國家稅制中之「共同語彙（vocabulaire commun）」，<sup>4</sup>亦指引出法治國家稅制對於租稅正義之高度渴求。然而，以所得稅作為量能課稅主要之適用範疇，並以就源扣繳、納稅義務人主動申報作為所得稅制在稅捐稽徵制度上之主要特徵，不可避免地會發生另一層面的問題：就源扣繳（retenue à la source）之對象，多半為普通之市民亦即受薪階級。<sup>5</sup>其收入來源固定且追徵稽核容易，不易發生逃漏，即便逃漏亦有稅法上嚴苛制裁相繩。反之享有眾多財富者、經濟上給付能力事實上高者，甚且得以聘任諸多財務顧問、會計顧問，以對整體財政稅收制度、優惠措施甚至法律漏洞之熟稔，提供租稅規劃、財富配置之建議，使其得以脫免於理論上應依照經濟上支付能力而公平分擔之稅賦或財政責任。在此

- 1 參見法國憲法委員會在 Cons.const. 19 décembre 2000, n° 2000-437 DC, La loi de financement de la sécurité sociale pour 2001 一案所提出之見解：「鑒於，倘若容許立法者得以修改一般社會捐之稅基以減輕加諸於納稅義務人之最低負擔者，亦應限於不得於納稅義務人間之平等造成明顯侵害（ne pas provoquer de rupture caractérisée de l'égalité entre ces contribuables）。系爭之規定，既未考慮納稅義務人於相同經濟活動中所取得之收益，亦未考慮及於家庭中其他成員之收益，更未考慮其所負擔之扶養人數。在立法者所通過之條文所做成之選擇中，更未考慮及於系爭納稅義務人之經濟上既存之負擔能力，此乃與 1789 年人權宣言第 13 條之規定明顯不合（une disparité manifeste）」。
- 2 黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，國立臺灣大學法學論叢，第 35 卷第 3 期，頁 220 以下。就此而言，法國主要的地方稅捐收入被稱作所謂的「四舊稅」當中，有 3 個和不動產之交易或持有有直接關係，這包括空地稅（la taxe foncière sur les propriétés non bâties; TFPNB）、建地稅（la taxe foncière sur les propriétés bâties; TFPB）及居住稅（la taxe d'habitation; TH），另外則有一個和不動產持有具有間接關係，即所謂「職業稅（TP）」。其中職業稅這個稅目，之所以與不動產的持有具有間接關係，乃在於其稅基之認定，係以營業活動的使用不動產場所面積大小作為計算之基礎。這樣的稅捐計算方式其實就可以看出法國不動產稅制的根本問題：相對於中世紀時期的職業稅（繳納義務人為餐廳業主、麵包店、零售小賣店、服裝店以及工匠等）是按照營業場所的門窗大小來計算應納稅額，以使用不動產面積大小來計算似乎科學一點。但是不同業別之間，例如金融外匯操作營業和餐廳都是按照申請登記的營業面積大小來繳稅，顯然並不合理。因此，在 2010 年以後，此一稅目已經走入歷史，目前係由「地方經濟捐（La contribution économique territoriale; CET）」這個新創稅目取代其地位。
- 3 參見葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查：大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌第 116 期，頁 139 以下。或參見柯格鐘，量能課稅作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第 136 期，頁 88 以下。
- 4 Trotabas / Cotteret, Droit Fiscal, Dalloz, Paris 1999, p.111. A.Lefevre, Le paiement ee droit fiscal, L'harmattan, Paris 2002, p.129; 160 et suivantes.
- 5 J.-B.Geffroy, Aux sources du bouclier fiscal: l'émergence difficile d'un principe de non confiscation par l'impôt, in: «Mélanges Pierre Beltrame», PUAM, Aix-en-Provence 2010, p.183-187.

制度下，受薪階級反而成為負擔國家財政支出之主力，所造成財政負擔上之不公及相對剝奪感，成為現代國家稅制中棘手問題。<sup>6</sup>在這樣的前提理解下，法國不動產稅制所強調者，乃不動產之持有並非單純的財產權問題、不動產之交易及各種經濟活動，更應當留意其背後所可能造成的社會及經濟意義。針對法國不動產稅制所具有之各種意義，本文擬提出一概括式的觀點，除介紹法國既存之法制外，並著重在新近學說及實務之重要議題，尤其是「財富連帶稅」制度的演變及合憲性爭議，俾使讀者對法國稅法制度中隱含的「自由、平等、博愛」3大信條的實現，存有一比較法制上的基本認識。

## 貳、法國不動產稅制之主要內容

### 一、概說

所謂的「不動產稅制 (la fiscalité immobilière)」，在法國法制中可以指涉的範圍相當廣泛。就最原始的意涵或狹義上而言，主要是指專門針對不動產（包括【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 108 頁**】房屋及土地等有形財產）的持有、使用、收益等法律關係或經濟活動所進行的稅捐課徵。<sup>7</sup>然則，牽涉到以不動產為客體的經濟活動，也有可能在另外的稅捐稽徵關係中，構成其他稅捐的應稅行為：此際，稅捐之徵收即未必與不動產之所有權歸屬有直接關聯。例如房東將不動產出租予房客，原則上房東針對因為租賃關係所發生之租金收入應當在申報個人綜合所得稅之際據實申報、並繳納所得稅；或者出售土地、房屋等不動產之際，就其出售價格減除取得成本，亦應在該年度中向稽徵機關申報，並課徵所得稅。<sup>8</sup>針對嚴格意義的不動產稅而言，在法國法制中包括了空地稅、建地稅及居住稅 3 個稅目，在稅收權限劃分上被列為地方稅 (l'impôt local)。不過，在法國法制中所謂的「地方稅」和其他國家存有定義上的差別。由於法國在憲法體制中是「分權的單一國 (Un état unitaire mais décentralisé)」，<sup>9</sup>因此地方自治團體享受到的

6 尤以我國稅制而言，更大之問題乃在於租稅領域中充斥過多目的繁多、功能不一之優惠制度，甚至其他國家少見之證券交易所所得稅特殊制度，使得透過資本遊戲獲取鉅資而最具有負擔能力者事實上負擔最輕微的稅捐，亦構成重要之問題。是以於我國稅制之中，回歸量能課稅之基本要求，實於稅法制度中具有急迫之必要。相關論述，參見葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查：大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌第 116 期，頁 139 以下。

7 在這樣的意義之下，即便是加值型營業稅、遺產贈與稅均有可能面對不動產經濟活動。其中應當特別留意的是，法國自 2011 年以後大幅提高遺產贈與稅之稅率。為了進行應納稅額評估，法國租稅總法典乃要求繼承人和受遺贈人應當對於自被繼承人繼承或受贈的所有資產進行申報，期限為被繼承人死亡日之前的 10 年以內。同時還取消了法律中原本設置的 65 歲以下對直系血親卑親屬生前贈與的稅收減免（免稅額最高 31,865 歐元）。同時將直系親屬或夫妻之間贈與免稅的最高兩個級距的稅率提高 5 個百分點：即 902,838 歐元至 1,805,677 歐元，稅率為 40%；超過 1,805,677 歐元的部分，適用稅率為 45%。總體而言，這樣的稅制變動亦可能對於不動產交易或者相關經濟活動，造成重大之影響，不過因為未必與不動產交易有直接關聯，不在本文討論之列。

8 而在另外一方面，倘若這樣的交易活動被認為具有營業之屬性者，則亦無礙作為加值型營業稅 (VAT) 之課徵對象。只不過其中牽涉到供人居住之房屋，通常可以依據法國租稅總法典 279-0 bis 以下之規定享有較為優惠之稅率。

9 A. Roux, Droit constitutionnel local, Economica, Paris 1995, p. 63.



自治權限、尤其是地方團體的財政稅收權限相對於聯邦制國家較為有限。<sup>10</sup>具體而言，所謂「地方稅」在法國法制中，事實上其課徵依據係由中央政府立法、中央政府設立機關加以徵收，<sup>11</sup>僅有【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 109 頁】在財政資源分配上，這些稅目主要是支應地方團體公共開支所需。地方政府及地方議會在地方稅的徵收過程中，僅享有相對有限的權力，例如在一定範圍內得以決定特定稅收之稅率等。<sup>12</sup>就此而言，以不動產之持有作為課徵基礎之財產稅本即被認為在整體稅捐收入中不容易成為重要的稅源。<sup>13</sup>不過，對於法國不動產稅制之觀察，並不能僅拘限在地方稅性質、以不動產之持有為主要稅基的財產稅。事實上這幾個稅目在法國整體的財政收入中，意義相當有限。<sup>14</sup>雖然如此，在法國法中論述不動產稅制之際，亦不能摒除這幾個實際意義有限、稅源亦欠豐沛的古老制度。【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 110 頁】

## 二、以不動產之交易及持有為稅基：地方稅中的 3 個稅目

### （一）建地稅

- 10 以我國而言，所謂的「地方稅」有兩種意涵，其一是根據中央立法的「財政收支劃分法」，交予地方政府行使的地方稅徵收權力。這在稅收分類上主要包括印花稅、使用牌照稅、地價稅、土地增值稅、房屋稅、契稅及娛樂稅等稅目。其二則為地方稅法通則第 2 條第 2、3 款所規定之地方稅：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課」。
- 11 法國地方稅法制度中，地方團體不僅於稅目、稅率之決定受到中央法律之拘束，甚且連徵收方法尤其係經由何一機關執行徵收，原則上亦無置喙之餘地。除少數稅目如契稅（droit d'enregistrement）係由登記機關亦即地方團體所屬機關於登記時徵收之外，絕大多數之主要地方稅（尤其為後述之四舊稅）均係經由「稅捐稽徵總署」（la Direction générale des impôts; D.G.I.）及「公共會計總署」（la Direction générale de la comptabilité publique; D.G.C.P.）20 行政機關及其各省（區域）分署執行，參見黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，國立台灣大學法學論叢，第 35 卷第 3 期，頁 224。
- 12 黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，國立台灣大學法學論叢，第 35 卷第 3 期，頁 225。
- 13 當然，這樣的說法有個基本前提，就是相對於現代工商社會中所盛行的各種交易活動，以不動產之持有作為稅基當然相對於所得稅或營業稅而言，收入有限。不過在 1789 年大革命以前，情況並非如此。當時的稅捐財政收入即以財產稅為主。法國租稅總法典第 1379 條第 1 項規定：「市鎮在法律所定之條件下，徵收下列租稅：1. 建地稅 2. 空地稅 3. 居住稅 4. 職業稅。」為市鎮稅收權力之基本規定。而省之稅收權（1. 建地稅 2. 空地稅 3. 居住稅 4. 職業稅）規定於同法典 1586 條第 1 項、區域之稅收權（1. 建地稅 2. 空地稅 3. 職業稅，此外針對柯西嘉以及法蘭西中心區 l'Ile-de-France 有特殊規定，在此不作深入說明）規定於同法典 1599 條之 1 第 1 項。各地方團體所徵收之地方稅，除各團體享有之權力內容不同外（例如區域沒有徵收居住稅之權），各稅之稅捐構成要件均係相同。
- 14 即使是針對地方稅收的財政收入比例來看，這幾個不動產的財產稅事實上也不若職業稅（TP）在整體稅捐收入中所占比例。黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，國立台灣大學法學論叢，第 35 卷第 3 期，頁 229。而在此應當特別留意的是，地方團體所徵收之職業稅，因為稅基判斷相當老舊不公，所引發的爭議問題及逃漏情事屢可見聞。因此，這一在法國地方財政中具有悠久歷史的老舊稅目已於近年的法國財稅法制變革中被取消。不過，在法國地方財政制度中，向來存在著所謂「財政補償原則（le principe de la compensation financière）」的要求，亦即中央政府以立法剝奪地方團體的既有財源之際，亦應當相對給予一定之補償。為此，法國政府乃新設了如下 3 個稅種作為補償地方團體財稅收入損失之用。這包括：1. 企業土地捐（cotisation foncière des entreprises），由地方政府徵收，其對象是所有在本地區設立運行的企業。該稅捐的稅基是相關企業從事經營活動所使用房屋場地的租賃價值，稅率由地方議會審議確定。2. 企業增加價值捐（cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises），其稅基是相關企業某年度經營所創造的增加價值部分，但營業額低於 50 萬歐元的企業可免徵，營業額在 50 萬歐元至 5,000 萬歐元的企業將按累進稅率計算應納稅額，但最高稅率不超過 1.5%。3. 不可流動性企業的總額特別稅（impôt forfaitaire sur les entreprises deréseaux）。該稅種的徵收對象是在法國國土上經營能源、電信、鐵路運輸等不可能遷移至外國的企業。這樣的變革雖然對於本文所探討的法國不動產稅制影響相對較為有限，但仍不失為探究相關制度變革之際一個重要的背景因素。

在法國不動產稅制中，不動產若係建築有房屋之土地者，應就其使用之土地價格繳納建地稅（la taxe foncière sur les propriétés bâties; TFPB）。此一稅目主要之租稅構成要件規定於法國租稅總法典第 1380 條以及第 1381 條。其中第 1380 條規定為：「建地稅，係針對位在法國境內，建有建築之土地財產徵收。除非本法另有規定，否則所有建地均應課徵（La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées par les dispositions du présent code）」。建地稅為依年度課徵之一般性財產稅，其課稅對象為座落於法國境內之土地財產，凡其上設有不動產者（指人工建物，植物不包括在其中）均有此稅之適用，其納稅義務人為每年 1 月 1 日當天之土地所有權人，<sup>15</sup>然而由國家、區域、省或市鎮所有之土地以及若干負擔有公共服務任務之團體得以免除此一稅賦。其在整體地方稅之徵收中所占數額不高，爭議問題亦屬有限。建地稅之減免制度，相對於其他稅目而言亦相當複雜，原則上在一定之社會、經濟或環境目的考量下，立法機關對於特定類型之建築得以規定其免稅。如法國租稅總法典第 1382 條規定之公有不動產、公有建築物等，原則上均被免除建地稅之納稅義務。此外，在法國租稅總法典第 1383A 條以下，針對特定行業別（例如能源與環境保護業）及特定身分之財產主（例如青年創業），分別規定有 10 年及 2 年不等的減免稅捐時限。

## （二）空地稅

空地稅（la taxe foncière sur les propriétés non bâties; TFPNB）之租稅構成要件主要規定於法國租稅總法典第 1393 條。該條規定：「除本法另有減免規定外，位在法國境內的各種性質未建築之土地，均應當依年度繳納空地稅（La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés non bâties de toute nature sises en France, à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées par les dispositions du présent code）」。與前述建地稅相同，均係以土地財產作為稅捐課徵之對象，【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 111 頁】惟其課徵之對象為空地之所有權人。<sup>16</sup>其本以所有未建房舍建物之土地為對象，凡不納建地稅者，原則上必為空地稅之稽徵對象。惟自 1993 年起，供農業使用之農地及林地已不徵收此稅。<sup>17</sup>在四舊稅目中，其所徵收之數額最低，大體上亦屬爭執較為有限之稅目。

## （三）居住稅

居住稅（la taxe d'habitation; TH），乃以供人居住為目的之不動產按年度課徵之稅捐。此一稅目徵收之依據為法國租稅總法典第 1408 條第 1 項，於各種地方政府開徵之直接稅

15 倘若土地與房屋分屬不同所有權人者，基本上僅有土地價值計入稅基，房屋不計入。

16 基本上，只要未設有固定建築物者，均應繳納此稅。包括鐵路用地（公路用地則免稅）、水利用地、廣場、農牧特定用地及礦冶用地，均在此列。

17 M.Bouvier / M.-C.Esclassan / J.-P.Lassale, Finances publiques, p. 736, 2004.

中，居住稅之歷史最為久遠，其稽徵之方式亦較為傳統。此一稅目，乃以有人居住房屋之居住人及其附屬居住人（locaux meublés affectés à l'habitation et à ses dépendances）之可租賃價值作為課徵客體，<sup>18</sup>而無論其居住其中之名義為何。居住稅之徵收，乃以房屋能供人居住為前提，而所謂「能供人居住」於法國中央行政法院之相關裁判中，係指居住在其中者得以睡眠及炊爨而言。<sup>19</sup>此一稅目，於中世紀時期的法國普遍係以「門窗稅」（l'impôt sur les portes et les fenêtres）之方式存在。<sup>20</sup>而演變迄今，現制之居住稅為依年度課徵之一般性財產稅，以每年1月1日為徵收之基準日，於當天居住於裝置有家具設備、足以供人居住之不動產者即應負擔此一稅捐之納稅義務。倘於1月1日當天該不動產並無居住之事實（例如，12月31日締結買賣契約，但延至1月2日方遷入該房【**財稅研究第44卷第1期，2015年1月，第112頁**】屋），則不生居住稅之問題。原則上，不供人居住、僅為職業用途之不動產房屋並不生居住稅問題，然倘若係混合用途之住宅，則亦應納居住稅。<sup>21</sup>作為一普遍徵收之財產稅，居住稅之免稅範圍相當有限，在1999年1月以前，甚至由各區域學生服務中心（CROUS）所管轄之大學學生宿舍，亦在應納居住稅之房屋之列。在前述有關法國地方稅制中主要的3種不動產稅，亦即空地稅、建地稅以及居住稅的討論中，吾人可以發現此等稅目實際上在法國整體稅收及財政制度中意義及功能相對有限。

### 三、其他交易關係中的不動產稅捐

#### （一）契稅

持有土地房屋等不動產所有權之納稅義務人，因出售房屋土地等事由，致使不動產之登記有所變更者，應納契稅。所謂契稅，在法國法制中自1790年即已成為一個重要的土地不動產稅目，<sup>22</sup>經歷了長期的演變，現在法國法制中的名稱應該正名為「土地登記及公示稅（Droit d'enregistrement et taxe de publicité foncière）」。<sup>23</sup>主要的要件規定在法國租稅總法典第1594A條中。該條第1款規定：「下列交易活動，為省之利益（au profit des départements），徵收土地登記及公示稅。1. 針對其境內土地的有償交易及交換，或者土

18 此一價格係指「可租賃價值」（valeur locative），乃由稅捐稽徵機關及地政機關共同根據各地區土地利用及經濟活動狀況所公告之價格，其判斷之準據乃「理論上，此一土地倘若於公開市場出租所可能得到之收益」。然而此一價格大體上自1970年代以後即未有根據經濟活動與土地利用現況而為應時之調整，其存在之基礎早已偏離當初制度之原意，更為目前土地稅制爭執糾紛之主要來源。J. Grosclaude / P. Marchessou, *Procédure fiscales*, 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz., p. 57 et suivantes, Paris 2001.; H.-M. Darnanville, A.J.D.A., p. 677, 2002.

19 故房屋之居住者即便為房屋之承租人、借用人，亦無礙於成為居住稅之納稅義務人。CE 26 nov.1982, n° 30-956. 而一般來說，居住稅也通常容易成為法國民事租賃關係中，房東與房客相關爭議的來源。

20 法國自中世紀以來即存在之門窗稅，乃以該一有人居住之房屋之門窗數量作為應納稅額計算之基礎，通常係由稅務調查官乘馬車沿街數算房屋窗戶數量以作為課稅依據。V. Haïm, *Panorama des pouvoirs d'investigation de l'administration, «Droit du contribuable»*, Economica, p. 7, Paris 2002. 此一流風所及，乃使得法國現存的古代建築，通常臨街的一面窗戶又少又小、面庭院的一面窗戶又大又多。

21 F. Deruel / C.de Lauzainghein / L.de Mellis, *Droit Fiscal*, Dalloz, p. 188, Paris 2002.

22 la loi des 5 et 19 décembre 1790.



地及不動產之公示登記」。<sup>23</sup>至於土地及不動產登記之際所應當繳納的稅捐，依同法典1954D條規定，原則上係以土地不動產市場價值的3.8%計算。契稅之主要功能並不完全在於對不動產之持有或流通進行課徵稅捐，而在一定程度中附帶有類似規費的支應行政成本功能。不過近年來因應法國地方稅制之改制，此一稅捐之稅收利益乃被指派由地方團體中的省所享有。作為行政登記功能明顯的稅捐，事實上在整體不動產稅制中的功能相對有限。雖然近年來在法國稅制中有提高契稅以抑制不動產過熱交易的傾向，但實際的成效恐仍待觀察。

## （二）所得稅及其他附加於所得稅之稅捐

### 1. 不動產增值所得稅【財稅研究第44卷第1期，2015年1月，第113頁】

#### （1）概念

在法國稅法制度中，納稅義務人從事各種牽涉到不動產交易之應稅行為，除直接涉及不動產持有及使用的前述3種地方稅外，真正對於交易活動的經濟動機會造成重大影響的還是所得稅。針對納稅義務人因從事各種土地不動產交易活動所生之所得，原本即有課徵所得稅。<sup>24</sup>但所得稅最重要的功能，仍在於針對不動產出售時之增值課徵。蓋因所得稅在法國法制中被列為中央政府所有權徵收之國稅，乃以納稅義務人所從事交易活動之所得收益作為稅捐客體。其中針對土地房屋等不動產買賣，無論是否有建築物附著其上（un immeuble bâti ou non bâti），<sup>25</sup>納稅義務人或者出賣人一方因此所收受價金，倘若超過當初購入此一不動產之成本因而形成不動產增值之實現者，應就此一收入課徵不動產增值所得稅（l'impôt sur le revenu pour les plus-values immobilières）。此一稅目並非獨立之稅收類型，原則上還是被歸到所得稅當中。只不過在納稅義務人年度中倘有不動產之買賣收益，經常使得該年度所得大幅波動，若以一般累進課稅之級距計算其應納稅額可能因此產生不公，因此原則上此一部分之所得係採分離課稅。<sup>26</sup>此一稅捐收入之課稅相關規定，主要出現在法國租稅總法典第150A bis以下。不動產增值所得稅，顧名思義，乃以不動產（不區分房屋或土地）之銷售所獲取之價金作為所得稅之課徵對象，但

23 若因遺產繼承或贈與關係所進行的土地不動產公示登記，基本亦在課徵之列。

24 法國租稅總法典第156條第1項：「綜合所得稅，乃以一課稅家戶一個課稅年度中所得以支配之所得總額課徵之（L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal.）」。土地不動產之收益，包括天然孳息及法定孳息，倘有構成此處所稱「所得」者，當然應當計入課徵。

25 另一方面，法國不動產法制中相當特殊的情形是，出售租賃權（bail）之所得亦列為所得之一種。所謂出讓租賃權的意思是說，法國因為長年實施租賃市場價格管制的原因，以致於商用不動產租賃契約締結之後，出租人一方要調整租金非常困難。通常承租人即使不願意續租，也不願意將已經到手的承租人地位任意放棄。於是將契約中的承租人地位單獨讓與願意接手的第三人，即成為法國商業交易活動中經常可見的交易模式。賣出契約承租人地位的債權契約當然也有財產價值，不過因為與不動產增值所得稅不列在同一個課稅項目，因此在此不予討論。

26 法國所得稅中的不動產增值所得稅，近年來隨著社會黨政府上台執政，亦面臨了相當的調整。基本上，今（2014）年8月29日法國總理頒布新修正不動產增值所得稅，特別是其中涉及出售建地（vente d'un terrain à bâtir）的相關課稅改革措施，新制從2014年9月1日實施。因此作者撰寫本文之際，手邊並無法國稅法學者對於新制實施的相關評價文章，主要的資料均係由法國官方網站取得，網址參見：<http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/F10864.xhtml>。

不以此為限。舉凡售出附屬於不動產之各種權利，如承租權、地役權（servitude）或地上權等，其收入所得均在課徵範圍之列。無【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 114 頁**】論係由所有權人自行出售，或是經由仲介公司之仲介而出售（par l'intermédiaire d'une société civile immobilière）則在所不問。甚至土地之分割、交換、用以作為股份公司之出資等土地不動產之收益，均屬此一範圍。

## (2) 減免稅規定

納稅義務人從事不動產之交易而售出其所有之不動產或附屬權利，<sup>27</sup>在合於一定條件下，也有免除不動產增值所得稅之規定。首先是依據出售標的物之性質而得以減免的情形，主要包括出售標的若為納稅義務人之主要住所（la résidence principale），基本上該出售住所連同其附屬建物所取得的價金，不必繳納不動產增值所得稅。<sup>28</sup>此外，不動產所有人出售房地之增建權（droit de surélévation）、土地遭到公用徵收而領取之補償金或者因公共建設因素進行之土地互易、不動產賣價在 15,000 歐元以下、將不動產賣予從事社會住宅任務之組織（d'un organisme en charge du logement social），或者納稅義務人持有該不動產已經超過 30 年者，均可免除不動產增值所得稅之繳納。另一方面，出賣人若有下列特定身分亦可以免除不動產出售所應納之不動產增值所得稅，包括：賣主為領有老人津貼（d'une pension de vieillesse）之老人或殘障證（une carte d'invalidité）之殘障人士、賣主係登記有案的老人或殘障公寓（personnes âgées ou d'adultes handicapés）經營者，以及外國人等，則得以減免交易所應納之不動產增值所得稅。

## 2. 附加於所得稅而徵收的其他直接稅

在法國不動產稅制中，除了前述地方稅性質的建地稅、空地稅、居住稅等 3 個舊稅及契稅、不動產增值所得稅外，在中央稅的層次，存有直接牽涉到不動產的各種交易活動所可能發生的稅捐。這些稅捐在稽徵關係中，通常係附隨著所得稅加以徵收、甚或本身即為所得稅計算過程中重要的稅賦增加或減輕因素。這些【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 115 頁**】零星稅捐雖在負擔比例上不若不動產增值所得稅來得重要，亦為從事不動產交易之負擔。尤其是在不動產交易相關所得稅制變革中，也經常成為各方討論的對象。以下僅簡要就此等稅捐介紹說明其要件。

### (1) 大巴黎地區商用不動產租賃附加稅

針對居住用之不動產供應較為短缺之地區，商用不動產卻經常在這些地區占有大面

27 其中也包括與公部門實現土地交換而獲取之土地增值，徵收「因為與國家或地方自治團體、公共組織等進行土地交換所取得不動產而實現之土地增值附加稅（Report d'imposition des plusvalues réalisées à l'occasion d'opérations d'échange de biens immobiliers effectuées avec l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics）」。

28 當然，在這樣的情況下問題將會是，如何判斷交易之標的是否為納稅義務人的主要住所？法國稅法上有兩個重要的標準來判斷住所。首先是「習慣上且事實上（habituellement et effectivement）在該一地址與家庭其他成員同住」、「該一地址之房屋與納稅義務人具有職業上或者實質上的利益關係（intérêts professionnels et matériels）」也。因此，一個納稅義務人要主張存在有兩個稅法上的主要住所，是不可能的事，通常也無法為稅捐稽徵機關所接受。



積之土地。為促進土地利用之合理性，法國租稅總法典當中設置有「法蘭西核心區出租辦公、營業、倉儲及加油站用不動產年度附加稅（Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement perçue dans la région Ile-de-France）」，規定在法國租稅總法典第 231 ter 條。<sup>29</sup>這一稅捐目的之一，係針對大巴黎地區商業不動產出租價格高漲所課徵的稅捐。以租賃標的物作為辦公室使用為例，稅率約在年度應納之營利事業所得稅中另增加 4%至 17%之間。其主要之目的在於希望將這些商業活動引導至政府所規劃的物流或倉儲專區。因此，在都市計畫機關所劃定之商業或工業專區以外之地區從事此類商業者，主要為物流業或者量販中心等占用面積較大之行業。<sup>30</sup>該一稅目所課徵之對象，乃建有建物之商用不動產，不過在若干案例中，對於倉儲用之不動產存有較為廣泛之標準。<sup>31</sup>

### (2)空屋加徵稅

不動產市場的稅收管制，除對從事房屋土地交易活動因而獲利之納稅義務人課徵合理的稅收外，尚包括在一定層面上提供經濟上的壓力，促使擁有不動產之所有權人對於其房屋進行正當合理之利用。在這樣的意義下，法國現行所得稅法中乃有所謂「空屋加徵稅」。由法國租稅總法典 232 條所規定的「空屋加徵稅（Taxe annuelle sur les logements vacants）」，依年度課徵，稅率是房屋可租賃價值【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 116 頁**】（la valeur locative du logement）<sup>32</sup>的 12.5%至 25%。此一稅目主要為鼓勵不動產所有權人將不動產釋出於公開市場出租，因此若擁有可出租之不動產卻任其閒置不予出租者，每一年度在徵收所得稅之際，即按照前述稅率加徵此一稅目。所謂「空屋」，係指得以作為租賃標的的可居住房屋，在沒有正當理由的情形下空置 1 年以上，<sup>33</sup>則自期滿之次年起 1 月 1 日開始，依年度課徵。

### (3)小面積房屋租賃附加稅

法國整體不動產法制之基本精神在於鼓勵空屋出租、防杜持有房屋閒置不作正當利用，但這並不表示在稅法政策方面，稅法制度僅注意到房東而不及於房客。為避免在房屋短缺地區租賃市場的條件惡化，法國除在建築法規中嚴格規範出租房屋的建築條件外，在稅法上也針對出租過小而不適於居住的房屋課予屋主額外之負擔。法國租稅總法

29 此一稅目的起徵年度為 1990 年，當時對於不動產價格管制之需求顯然不比今日。

30 除不動產稅制外，這一稅目之存在或設置目的尚與經濟法制以及反商業銷售管道的壟斷有關。原則上，大規模的量販中心對於零售業的威脅甚為直接，因此法國法制之基本原則，乃在於儘量使這類量販中心設立在遠離市中心的郊區重劃地段。因此，對於設置在人口稠密區的大型商場，課徵此一稅捐。另外針對大巴黎地區的不動產，倘有因為交通建設而增值者，另在法國租稅總法典第 1635 ter 條亦設有土地稅的加重規定，功能與此相類。

31 TA Melun, 3e ch., 16 juin 2000, n° 99-1424.

32 這個價格主要規定在法國租稅總法典第 1409 條，原則上和居住稅的課稅基礎相同，均以不動產之可租賃所得為基礎。

33 在法國法制中，所謂可作為租賃標的之可居住房屋，在居住稅及其他社會安全法制中設有相當嚴格之規定。大體上，這樣的不動產應當設置可以進行炊爨的廚房、設置集體或分離式的暖氣設備，且不得是地下室亦不得為沒有良好通風、無窗戶的房間。

典第 234 條乃規定：「小面積房屋租金附加稅 (Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface)」在法國政府公告租賃需求高漲、房屋短缺地區，房東將房屋出租所收取之租金。倘該出租標的，少於或等於 14 平方公尺 (inférieure ou égale à 14 mètres c)，則加徵此一年度性的稅捐。

#### (4)租賃所得年度分擔金

在法國稅制中，納稅義務人若有房屋出租而使其租金收入達到一定金額以上者，顯示其富有財產及資力，因此在量能課稅、平等負擔的制度前提之下，針對所得申報內容有租金所得之納稅義務人，另有負擔。法國租稅總法典第 234 nonies 條所規定的：租賃收入年度分擔金「(Contribution annuelle sur les revenus locatifs)」。此一分擔金並非長年一直徵收，而係以 15 年為限，自納稅義務人開始有租賃所得申報之當年度起算。其中亦設置若干減免要件，例如單一不動產之租賃所得依年度計算不滿 1,830 歐元者，免徵此一分擔金。

#### (5)企業銷售房屋增值所得稅

在不動產稅制之中，以自然人或家戶作為不動產之出售人而加以課徵各種【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 117 頁**】稅捐，固然是不動產交易活動中經常可見的現象。但是，以現代交易型態加以觀察，事實上專業的建設公司或仲介商，透過各種方式以商業途徑銷售房屋土地，更為各國交易活動中經常可見的交易模式。為此，法國法制中企業所得稅專門針對房地產企業之所得稅課徵，設有特別規定，此即為法國租稅總法典 238 octies 規定：「企業因建築及銷售供人居住房屋而因此取得之增值所課徵稅捐 (Plusvalues réalisées par les entreprises à l'occasion de la construction et de la vente d'immeubles affectés principalement à l'habitation)」。本項稅捐原則上並非獨立稅目，而係針對以從事房屋仲介為職業之企業就企業應納之營利事業所得稅所增加之稅率。

#### (6)轉讓不動產增建權增值稅

法國租稅總法典第 238 條 octies A 「因轉讓不動產增建權而實現增值之附帶稅 (Imposition de la plus-value réalisée lors de la cession d'un droit de surélévation)」，主要的規範對象在於讓與土地不動產增建權與第三人之際，則針對此一出售土地不動產所有權之附帶權利之交易所獲取之所得，稅捐稽徵機關得以另外加徵一定比例之所得稅。在法國法制之中專門針對增建權之轉讓課徵稅捐，其原因乃是在於避免因這性質上屬於債權關係的增建權利轉讓因而規避了土地權利的稅捐負擔。

#### (7)有償轉讓可建築素地稅

土地不動產稅制之重要構成成分，應包括以土地不動產之交易關係所可能發生之利益作為稅捐課徵對象。特別是未建築建物、實際上卻可供應建築的素地 (les terrains nus)，一般而言最容易成為炒作之對象。因此，法國租稅總法典第 1605 nonies 條，設置有所謂

「有償轉讓可建築素地稅 (La taxe sur la cession à titre onéreux des terrains nus constructibles)」。以 15,000 歐元以上價值之未建築素地或者可建築土地有償轉讓為對象，依累進稅率課徵 5%至 10%的稅捐。

#### (8)企業土地捐

自 2010 年起，法國不動產稅制為增加從事土地交易者之負擔，避免土地不動產交易成為投機炒作對象，乃在法國租稅總法典第 1447 條新增了所謂「企業土地捐 (la cotisation foncière des entreprises)」。<sup>34</sup>該條第 1 項規定：「企業土地捐係【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 118 頁**】每年度針對自然人、法人、或不具有法人格之社團、信託，其所從事之活動係依據契約或信託關係從事非受雇之職業活動者，加以課徵 (La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée)」。<sup>35</sup>這一稅目自 2010 年起開始徵收，其主要目的在與「企業加值捐 (la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises; CVAE)」共同在地方稅中取代原有的職業稅。主要的課稅基礎，在於此等企業從事非受雇之職業活動 (une activité professionnelle non salariée)。而其應納稅額之計算，係以前述職業活動者所從事的不動產承租或分租行為 (Les activités de location et de sous-location d'immeubles)，按照一定比例課徵。

#### 四、小結

在前述有關法國不動產稅制之約略介紹及說明中，吾人得以知悉法國不動產稅制事實上是一歷史源流相當久遠的稅制。不僅若干主要稅目被認為得以向前推至中世紀時即有相類制度，甚至在徵收方法及稅基之判斷上，均有相當之歷史。在這樣的制度形成過程之中，越是歷史久遠的制度越容易被發現可被利用的規範漏洞。例如前述各種稅收之計算，除了「不動產增值所得稅」以外，其他有不少稅目（例如居住稅）在計算上相當仰賴所謂「可租賃之價值」。<sup>34</sup>而這樣的價格申報管制措施，其實不僅漏洞甚多，也經常和實際的市場交易活動有很大的落差。也因此在法國稅法制度中不動產稅制改革議題，一直都是稅法及公共財政、經濟領域的話題。近年來隨著全球化趨勢、國際資金到處流竄導致的資產價格暴漲所引發的不動產價格泡沫化危機等問題，也使得新近執政的法國社會黨政府試圖透過不動產稅制的改革控制日益惡化的貧富差距。因此，前述有關法國不動產稅制之相關說明，近年仍有進一步變動之可能，應予特別留意。然則，在前述有關法國不動產課稅相關制度之介紹說明中，可明顯看出以稅捐徵收作為管制【**財稅研究**

34 同註 18。因此，近年來法國不動產稅制的一個重要改革方向，即在於將目前土地稅制中廣泛使用的「可租賃價值」漸次改為「市場之公平價值」。這樣的制度，事實上和我國法制所面臨的「公告價格」轉變成「市場實際價格」相當類似。



第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 119 頁】不動產交易活動的重要功能。而在這樣的制度中，有不少稅目事實上都是在 2010 年以後、全球金融危機引起的資金或熱錢浮濫趨勢之下，為避免資產價格被進一步炒熱而特別設置之稅捐。<sup>35</sup>

## 參、法國「財富連帶稅」

### 一、概說

法國租稅制度，本於量能課稅、平等負擔公共開支的社會連帶誠命，對於足以展現納稅義務人財產狀況的各種不動產交易活動，從持有到出售所可能產生的稅捐負擔，已如前述。但是，法國的各方政治勢力尤其是立法機關，仍然不滿意於單純地針對土地房屋交易所可能課徵的稅捐。在社會連帶的思潮之下，法國稅法制度中所設置的「財富連帶稅（Impôt de solidarité sur la fortune）」，可謂不動產交易正常稅捐之外，最受到矚目的不動產持有所可能面對的稅捐負擔。所謂「財富連帶稅」，乃以納稅義務人整體家戶所有之財產超過一定金額之際按年課徵的財產稅。在整體稅制中除了原本已存在的空地稅、建地稅、居住稅、土地增值所得稅以及契稅之外，另外因擁有之財產尤其不動產價格高於一定標準而徵收之稅捐，此為在公共政策領域長年受到辯論的問題。此一議題來自 1981 年總統大選之際，社會黨的密特朗與右翼執政聯盟的季斯卡<sup>36</sup> 2 位總統候選人在總統競選時之政策主張。1981 年法國總統選舉在社會福利的政策中，季斯卡主張增加一個百分點的增值稅以支應日漸高漲之社會福利支出，社會黨候選人密特朗認為季斯卡的主張將加重經濟弱勢者的負擔，因此提出法國 6 千萬人口中前 10 萬個最富有的人繳交「巨富稅」的想法。<sup>37</sup>換言之，乃在法國既存的所得稅、財產【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 120 頁**】稅以外，另外創設以擁有巨額財產作為課稅基礎的新稅目。期間經歷了幾次執政權輪替以及稅法制度變革，目前仍為法國稅法制度中的有效稅目，為所謂的「法蘭西例外（l'exception française）」再添一例。<sup>38</sup>當然，這樣的稅目所引起的爭議

35 其中亦包括了外國人在法國境內購買土地房屋等不動產所可能帶來的稅捐負擔。不過本文為集中爭點，針對這類以外國人作為課稅對象之稅捐不予深入討論，詳情請參見 J. Buisson, La taxe de 3% sur les immeubles détenus en France par des sociétés non-résidentes: constat et observations, in: «Mélanges Pierre Beltrame», PUAM, Aix-en-Provence 2010, p. 133 et suivantes.

36 Valéry Giscard d'Estaing；在此應留意者，乃「季斯卡」此一在國內的通常譯名實有誤譯之嫌，蓋此君之姓氏全稱應當為「季斯卡代斯坦」。

37 參見 L. Grosclaude, L'impôt sur les grandes fortunes 1982-1986 (Problématique et esquisse de bilan), RFFP, 1988, n° 22, p. 83 et suivantes. 事實上，以法國逐年增加的社會安全及福利預算的角度來看，「劫富濟貧」意味相當濃厚的財富連帶稅，事實上也是完全不足以支應社會財政的真正需求。為了解決這個財政問題，法國乃自 1990 年代起開徵所謂「一般社會捐（la contribution sociale généralisée; CSG）」以資因應。參見 L. Philip, Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, in: «Mélanges Paul Amselek», Bruylant, Bruselle 2005, p. 680-682.

38 雖然財富連帶稅的課徵被當作是法國稅制的特殊例外，這並不表示在其他國家都不存在著類似的稅捐。其中最為被舉出比較的價值，當屬德國。蓋德國稅制中原本亦存在有以整體不動產價值為課稅對象的財產稅（Vermögensteuer）。不過，這個稅目在德國聯邦憲法法院 1995 年的一個判決中被宣告抵觸一般平等原則之後，實際上已經不復存在，見 BVerfGE 93, 121。涉及法德兩國憲法審判機關所為之決定比較，法文文獻可參見 L. Grosclaude, De l'inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France, DF 2002, 24, p. 879. 德文

和討論相當多，而且也不是專門為了不動產的交易關係或持有所設置。但是在討論法國不動產稅制之際，仍然不能遺漏這個法國法上重要的特別稅目。

## 二、法國財富連帶稅的制度演變及現況

### （一）概說

如前所言，法國財富連帶稅，其前身係社會黨總統密特朗（François Mitterand）在競選時所提出之政見。<sup>39</sup>此一稅目在密特朗任期內的 1982 年創設，一開始的名稱被稱作「巨富稅」（impôt sur les grandes fortunes; IGF）。毫無疑問，這樣爭議性相當大的稅捐政策其實也在議會當中遭到相當的阻力，特別是所謂右派的政黨。是以此一「專找有錢人麻煩」的稅賦嗣後於 1986 年遭國民議會廢除，但是又在社會黨上台後的 1988 年恢復。<sup>40</sup>就一般租稅屬性而言，「財富連帶【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 121 頁】稅」係一按年度徵收，以納稅義務人整體擁有財產價值超越一定數額作為稅基之直接稅，在徵收權限之劃分上屬於中央稅之一部分。在這樣的意義之下，所謂擁有「巨額財產」，係以家戶（le foyer fiscal）總體擁有之財產來計算，這當中當然也包括不動產在內。因此，雖然法國的財富連帶稅並不是純粹以不動產之交易、持有及轉讓作為稅捐構成要件之稅目，在整體稅捐負擔上仍然可以作為不動產稅制的一環，且實際上對於不動產交易制度產生巨大之影響。當然，所謂的「巨富」或「財富」所指稱的範圍，不一定以不動產為限。但是在一般性的基礎上，不動產通常是課稅家戶中最值錢的財產。因此這樣的稅目就算不被直接劃歸到不動產稅制中，至少也應當在討論不動產稅制之際特別加以說明。

### （二）財富連帶稅的構成要件

法國財富連帶稅，以 2014 年為例，乃指家戶總財產達到 1,300,000 歐元以上之家庭，按年度所繳納之財產稅。法國租稅總法典第 885A 條第 1 項規定：「下列擁有財產之人，其財產總額超過 1,300,000 歐元者，應依年度繳納財富連帶稅。（Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 1 300 000 €）：1. 在法國境內有稅籍住所之自然人（Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal

---

文獻，則可參見 C. F.Vees, Vermögensteuer in Frankreich: L'impôt de solidarité sur la fortune, Duncker & Humblot Verlag, Berlin 2004. 又前述德國聯邦憲法法院 BVerfGE 93, 121 一案，事實上就是著名的「半數原則（Halbteilungsgrundsatz）」被提出的判決。有關此一原則之討論，可參見 P. Helbig, Der steuerverfassungsrechtliche Halbteilungsgrundsatz, Duncker & Humblot Verlag, Berlin 2002, S. 46-47. 中文文獻，則可參見黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」：比例原則在稅法領域之適用，財稅研究第 36 卷第 1 期，頁 151 以下之說明。

39 事實上，密特朗氏亦將巨富稅或財產連帶稅當作其最主要之租稅政策之一，並試圖透過此一稅制之推行，重新喚起對於右派經濟政策過度傾斜之法國稅制對於租稅正義之重視。1988 年競選連任總統之際，其提出「告法蘭西國民書」（Lettre à tous les Français）一文，明確宣告此一稅目於法國稅制中之意義：「巨富稅制在立法上的恢復，其所欲針對的對象，如同在 1985 年一般，係最富有的一批人，而這些人卻在整體財政貢獻上，付出最少，反而使得受薪階級成為新貧階級（les nouveaux pauvres）」。

40 事實上不僅是在整體稅制中要不要維持這個稅目，連財富連帶稅的起徵點都會因為不同立場的政黨執政而有很大的變化。例如社會黨時期起徵點是 72 萬歐元，右派執政聯盟上台後又改成 130 萬歐元。這樣的歷程，就可看出此一稅目在政治上的影響力以及所受到的爭議。

en France) ……2. 在法國境內沒有稅籍住所，但有財產位在法國境內之自然人 (Les personnes physiques n’ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France) ……」。此處所謂的「自然人」，原則上係將夫妻以及沒有獨立謀生能力之子女，只要是在同一個課稅家戶之中，均就其財產總額計算當作同一個稅捐債務主體，因此財產也是合併計算，和夫妻兩人選擇怎樣的夫妻財產制，沒有關係。<sup>41</sup>其中所謂的「財產」，原則上範圍係授權行政機關每年1月發布行政命令補充，不過事實上大部分的內容都相同：基本上所有的動產、不動產，<sup>42</sup>都在其中。這可參見法國租稅總法典【**財稅研究第44卷第1期，2015年1月，第122頁**】第885E條前段規定：「財富連帶稅之稅基，係以每年1月1日為基準日，當日所擁有之財物、權利及有價證券及債券之淨值…… (L’assiette de l’impôt de solidarité sur la fortune est constituée par la valeur nette, au 1er janvier de l’année, de l’ensemble des biens, droits et valeurs imposables……)」。財富連帶稅作為一種直接稅，其稽徵程序原則上係仰賴納稅義務人每年度之主動申報。不過，若該等財產之持有與納稅義務人之職業有不可分之關係者，此一部份的財產價值可以扣除。所謂的「職業相關」，定義規定在法國租稅總法典第885N條第1項：「稱『職業必須』，係指納稅義務人就其從事工業、商業、藝術、農業或自由業作為主要職業，因而持有附屬於該職業所必須之財產，(Les biens nécessaires à l’exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d’une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels)」。<sup>43</sup>另外，若納稅義務人擁有特定之財產，有教育、文化或社會安全上之特殊之際，亦設有若干減免計入之規定，在此茲不贅述。

### 三、法國財富連帶稅的合憲性爭議

#### (一) 量能課稅原則作為財富連帶稅的正當化基礎

前述有關法國財富連帶稅的要件說明中，吾人得以發現此一稅目之基本精神在於納稅義務人持有財產而非所得收入作為課稅基礎。然則以持有超過一定額度以上之財產作為稅基，在論述上不僅意味著納稅義務人一定程度的稅捐負擔增加，更直接顯示其中必有重複課徵嫌疑。<sup>44</sup>蓋以納稅義務人被計入財富連帶稅稅基中的高價值財產而言，絕大

41 同樣地，簽署了民事同居契約 (Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité) 的家庭，也被當作是同一個課稅單位。

42 解釋上，銀行存款或者貨幣不算是動產或不動產，因此不計入財富連帶稅的計算範圍之中。除此以外，各種財產原則上還存在著調查的問題：倘若擁有不動產、名貴汽車計入財產之總額會比較明確。反之，倘若係不必經過登記手續的珠寶、黃金等，理論上仍應計入財產總額，但實際上因為調查困難，通常少見真正將這些容易隱藏的財產計入。

43 很明顯地，這當中比較大的問題是「主要職業」應當怎麼判斷。原則上納稅義務人僅被容許申報1項主要職業，也僅有主要職業的財產可以免於計入財產總額。若為兼職之納稅義務人，則以其主要職業決定其財產是否計入課稅範圍。例如擁有名貴名琴的小提琴家兼差開計程車，則計程車的價格應當計入財產總額。反之，若是計程車司機兼差拉小提琴，則汽車價值即可作為主要職業之財產而免稅。

44 G. Tixier, Les incidences internationales de l’impôt sur les grandes fortunes, in: «Étude de finances publiques: Mélanges



多數都牽涉到不動產之所有權。<sup>45</sup>這正如 A.Barilari 所言：「在法國，財產在產生時課稅，在持有狀態下課稅，在移轉（無【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 123 頁**】論有償或無償）時課稅。就某種意義而言，就好比收取果實之後，同時又砍除果樹的枝幹、刨除其根莖。對植物而言，如此對待固不能忍受，然而對納稅人之財產而言，卻必需承受其如此地日益縮減」。<sup>46</sup>雖然財富連帶稅在稅目、稅基等項目上受到立法者的明確授權，與租稅合法性原則（*principe de la légalité fiscale*）並無直接明顯的衝突。但就稅捐公平的角度看來，乃使得擁有鉅額財產者所負擔之稅捐超過了一般資力的納稅義務人。如此一來，這個制度的設計是否與平等原則相互抵觸，亦非沒有討論之空間。在這樣的制度理解之下，事實上從財富連帶稅的前身巨富稅開始，此一稅目在法國法上所引起的合憲性爭議，即非少數。<sup>47</sup>然則，在法國憲法委員會的稅法規範合憲性審查決定中，巨富稅或財富連帶稅從未直接被法國憲法委員會宣告為違憲。而這樣的關鍵，當然來自於法國憲法委員會一貫在稅捐平等原則作為稅法規範違憲審查之基準之際，慣常使用量能課稅原則來檢查特定之稅捐措施是否合乎平等的要求。至於在怎樣的指標之下得以評量納稅義務人真實的經濟上給付能力或負擔能力，則多半尊重立法機關在此一領域的裁量權限。<sup>48</sup>進一步來說，財富連帶稅這類以坐擁高價值財產作為課稅基礎的稅捐，其真正之精神在於財產之持有「反映納稅義務人經由財產持有之整體，以及其經由此等財產所獲得之金錢或天然孳息收益所展現之分擔能力」。<sup>49</sup>亦即，持有鉅額財產之納稅義務人在被認定或判斷具有較為強大之經濟上給付能力的情況下，除非立法機關在此一領域中的判斷存在有明顯的判斷錯誤情事（*d'une erreur manifeste d'appréciation*），否則立法者的決定應當在規範審查之際受到尊重。<sup>50</sup>在這樣的意義之下，量能課稅的原則被當作是財富連帶稅的正當化基礎，應當是推理上可以清楚得出的結論。【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 124 頁**】

## （二）國家行使課稅權力的最後界限與財富連帶稅

雖然法國憲法委員會在歷來的稅法規範合憲性審查決定中，本於量能課稅平等負擔的原則，對於法國財富連帶稅自實施以來在法國國內所引起的各種合憲性爭議，均給予

---

Paul-Marie Gaudemet», *Economica*, Paris 1984, p. 840.

45 而不動產所有權之取得、登記及權利行使，本來在法國稅法制度中就存在有一定程度的稅捐負擔，如前述的空地稅、建地稅及居住稅等。事實上已經就不動產持有之本身課徵相當之稅捐。

46 A.Barilari, *Le consentement à l'impôt*, p. 73. Cité par L.Grosclaude, *De inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France*, *DF* 2002, 24, p. 879.

47 O.Fouquet, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011/4 N° 33, p. 11.

48 O.Fouquet, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011/4 N° 33, p. 7.

49 Cons. const. 30 décembre 1981, Décision n° 81-133 DC, *Loi de finances pour 1982*, considérant 7; J.Lamarque, *À propos de l'impôt de solidarité sur la fortune*, in: «Renouveau du droit constitutionnel»: *Mélanges en l'honneur de Louis Favoreu*, Dalloz, Paris 2007, p. 1629.

50 Cons. const. Décision n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, considérant 19.

有利於維持此一制度之決定。但是，法國政壇上左右兩派在政治意識型態以及具體政策上的對立，並沒有因為憲法委員會對於財富連帶稅的支持態度而有所變更。事實上，自從右派執政聯盟執政以後，對於財富連帶稅此一稅目的修正即成為法國國會辯論中重要且經常出現的議案。事實上，在右派執政聯盟執政之際，財富連帶稅所能夠發生的效果亦在整體稅制之中遭到相當的威脅。這當中的關鍵，當在於法國 2005 年稅法中，對於單一納稅義務人所負擔稅捐總額加以限制之制度引入。此一制度在法國稅制中被稱做「個人應納稅額上限 (le bouclier fiscal)」，顧名思義，乃以個別納稅義務人整體稅捐負擔為度，按固定比例設置一不得逾越之稅捐收入總額或者上限。<sup>51</sup>這其中所包含在內者，主要當然在於各種以不動產交易活動及持有關係中所應當繳納的直接稅，包括財富連帶稅在內。<sup>52</sup>在這樣的意義之下，財富連帶稅這類明顯地以財產之持有當作係經濟上給付能力展現的稅目，同樣也面臨著是否逾越了憲法的疑問。特別是針對已經有其他稅捐課徵的「財產持有」再加以課稅，從租稅必要性 (la nécessité fiscale)<sup>53</sup>的角度來看，即便稅法的立法機關被法國憲法委員會承認具有相當大的立法裁量空間，在解釋上似乎仍難以自圓其說。就此而言，法國憲法委員會乃在 2005 年明確宣告：「人權宣言第 13 條之規定，要求公共財政之負擔應該要根據給付能力平等地分配在納稅人之間。若稅捐本身根本具有沒收的性質、或對於特【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 125 頁】定種類的納稅義務人課予超出其本身負擔能力之稅款時，即有違反人權宣言第 13 條所揭示之稅捐平等原則之嫌」。<sup>54</sup>換言之，對於納稅義務人所擁有之財產行使課稅權力，只要對於財產整體課徵稅捐不至於達到沒收之地步或程度，原則上均可以被認為並沒有逾越課稅權力的界限，而仍為量能課稅原則經由立法者裁量的合理範疇。

#### 四、小結

在前述有關法國財富連帶稅的制度介紹說明，其為法國整體財政稅收制度涉及不動產之稅捐負擔最為特殊的一個環節，確實可以觀察出具相當特殊的屬性。這樣的制度不僅是所謂「法蘭西例外」的明證，更在於制度本身的設立或者取消、變遷，均在法國的公民社會中引起多方的討論爭辯，連帶地也使得法國整體公法制度的許多基本價值，廣

51 J.-P.Fradin, Le «bouclier fiscal»: Une nouvelle ligne Maginot pour contribuable?, in: «Le droit administratif: permanences et convergences, Mélanges en l'honneur de Jean-François Lachaume», Dalloz, Paris 2007, p. 508. 不過應當特別留意的是，這個右派色彩濃厚（或者解釋上以減輕納稅義務人稅捐負擔為重要目的）的制度，已經在社會黨政府重返執政之後取消。

52 法國應納稅額上限實施之際，對於計算基礎的相關爭議，尚包括要不要把「一般社會捐 (la contribution sociale généralisée; CSG)」計入的爭議。不過隨著此一制度的取消，目前已無討論實益。

53 M.Pelletier, Les normes du droit fiscal, Dalloz, Paris 2008, p. 59-62. 特別是法國法制之中，課稅權力之行使以必要之公共支出為限的所謂「租稅必要性」原則，早在 1789 年人權宣言第 13 條，即已被明確揭示：「為維持公共武力及行政支出，公共租稅不可或缺。公共租稅須由公民依其財力平等分擔之」。這也使得法國法制之中租稅平等和其他領域的平等在基礎上即有所不同。F. Mélin-Soucrmanien, Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Economica / PUAM, Paris 1997, p. 103.

54 Cons. const. Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, La loi de finances pour 2006.

為法國民眾所熟知。當然，財富連帶稅在法國稅制能夠存在，非常重要的關鍵因素是憲法審判機關，也就是法國憲法委員會對於這個制度的支持。特別是「透過財產之持有展現出經濟上的給付能力」這個說法，也經常為法國憲法及財稅法學者所引用並討論。無論如何，在目前的法國整體稅收及公共財政制度之下，只要特定之稅收負擔不足以達到「沒收性稅捐」的效果，憲法委員會都仍將本於對立法者裁量權力的尊重，而將這樣的財產稅課徵認為是量能課稅原則的正常展現。因此，雖然受到了相當多的質疑及批評，法國財富連帶稅仍可以說是法國整體土地、不動產稅收制度中，重要的一個環節。而在這當中，相關稅制從引入到實施所引發的各種爭議問題，也可發現其中牽涉到的是憲法價值在不同領域之間的價值協調問題。換言之，稅捐制度本身除了滿足國家權力運作所必須的基本開銷外，更足以透過此一制度，促進或達成相當之附帶的社會或經濟政策目的。而在這樣的理解之下，憲法規範對於課稅權力之基本要求，亦即依據納稅義務人之給付能力來課徵稅捐，在立法機關被賦予相對較為寬泛的裁量空間的前提下，除非有明顯逾越憲法規範基本要求的情事，例如已經達到沒收效果的稅捐課徵，否則在一定程度上仍受到法國憲法委員會之支持。【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 126 頁】

## 肆、法國不動產稅制的特色：代結論

### 一、國家介入色彩濃厚的不動產稅法制度

在簡要敘述前述法國不動產稅收相關制度後，總結法國不動產稅制主要特色之一，在於法國不動產稅制充分展現了濃厚的社會主義色彩，國家權力介入的範圍相當廣泛。<sup>55</sup>在早期甚至有若干制度太過強調國家權力直接介入私人的交易活動及財產狀態，經常被認為與法國憲法所要保障的基本人權之間，存在著不小的落差。例如，法國不動產稅制在 1997 年以前，尚設有國家得以針對納稅義務人所有、申報價格過低的不動產強制收買的制度（un droit de préemption），即為重要之例。<sup>56</sup>在這樣的意義之下，對於土地不動產

55 當然，國家權力的介入不僅只在於土地不動產領域，其餘若干職業也在法國稅法上受到不利益之對待，例如法國法制中存在有色情資訊及業務附加稅（Taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique），規定在法國租稅總法典 235 條，即可為適例。相對而言，這也就意味著在國家機關慣常使用稅捐手段作為社會經濟管制手段的法國，租稅中立的原則（la neutralité fiscale）在法國國內稅法制度中，地位相當尷尬。

56 1997 年以前的法國租稅總法典第 668 條規定：「除本法第一六四九條規定外，稅捐稽徵機關在不動產交易登記完成六個月的期限內，倘若認為申報之價格過低，得依照申報價格加成十分之一，對於在土地登記清冊中登記或合併登記之不動產交易、不動產權利交易、營業處所權利交易、承租權轉讓交易、或與不動產全部或一部有關的承租權轉讓承諾交易，為國庫之利益，強制收購之」。但在 1994 年，該一規定在 CEDH 22 sep. 1994, n° 13616/88, Hentrich c/ France 一案中被歐洲人權法院宣告抵觸歐洲人權公約第一議定書第 1 條。該案所涉及的事實略為，法國籍、居住在 Strasbourg 市的 Liliane Hentrich 女士，在 1979 年 5 月，與其配偶 Wolfgang Peukert 共同購買了位在該市郊區的未建築土地 1 塊，面積約 66 公頃（ares），價金約合 15 萬法郎。這塊土地的地籍登記情況如下：21.26 公頃未建築土地、4.06 公頃的泥土地、1.3 公頃的建築物及其他附屬建物，23.53 公頃的花園，以及其他用地。契約締結之際，出賣人於契約中載明第三人「亞爾薩斯土地經營及農業管理公司（société d'aménagement foncier et d'établissement rural d'Alsace; la SAFER）」享有依相同條件於兩個月內優先承購之權利。在第三人沒有行使優先承購權的情形下，Molsheim 當地的稅捐稽徵機關於是認定交易生效，乃在 5 月 28 日以及 8 月 13 日將此一交易



等交易元素實施強制公示登記及前述有關判斷不動產價值的「可租賃價值」申報登記，乃法國土地不動產整體【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 127 頁**】交易活動中最重要的前提制度，而法國不動產稅制的整體運作，均有賴於當事人的申報及國家機關的登記制度。即便是創立年代較為晚的「財富連帶稅」稅目，事實上亦有賴於國家權力的登記及對財產價值的管理控制。當然，這樣的管制其實和法國公共財政及經濟法制的傳統有關，特別是法國長年以來都被認為是一個擁有龐大公營事業的國家，對於市場交易活動向來積極參與。因此，民間的經濟活動特別是重要民生物資的價格管制，有其自 19 世紀以來一貫的傳統制度存在。相對而言，法國不動產稅制所顯現出的國家介入及管制，只是傳統上的一種反射現象，只因為不動產稅制所涉及之標的重大、人口稠密地區的居住正義問題特別受到重視，才會使得這樣的稅制，受到相對比較多的矚目。當然，國家之管制力量有其窮盡之處，在近年來全球政治經濟局勢的變動趨勢中，放寬管制的要求一樣衝擊著法國的整體法制，也使得稅捐徵收面臨到國家權力介入私人生活程度的檢討。<sup>57</sup>不過在不動產稅制之現存討論中，仍可以清楚看出國家管制權力介入之痕跡，<sup>58</sup>也成為法國相關稅制重要之特徵之一。

## 二、以不動產交易及持有作為課稅客體，不區分土地及房屋

不動產交易制度所涉及之稅制問題，當然以土地及房屋所衍生之各種交易關係作為課稅之前提。而在法國法制中，原則上並不區分土地及房屋，在整體不動產稅制中僅有少數稅制強調以房屋為課徵對象，不及於土地。其中尤以 1980 年代以後引入，試圖糾正原本整體財產稅制之中不合於量能課稅要求的各種陳舊稅制而設置之「財富連帶稅」最為明顯。在這樣的制度設置考量下，財富連帶稅乃以納稅義務人之家戶整體財產總額作為課徵之對象，並未區分土地及房屋在財產關係中的不同，亦為適例。當然，從物權法觀點看來，土地與房屋可以成為兩宗不同的所有權標的。而在土地上享有建築房屋的權利，也未必來自所有權。可是在大多數的物權關係中，土地與房屋之各種經濟利益歸屬於同一權利主體仍為常見情形，因此在制度上，法國不動產稅制僅有在少數稅目中方才區分土地及房屋。【**財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 128 頁**】

## 三、量能課稅原則之重視與國家課稅權力的界限

---

登記在土地登記清冊中，並發單課徵土地稅。但是到了 1980 年 2 月，買受人卻收到當地稅捐稽徵機關，亦即下萊茵省稅捐稽徵總署（Le directeur des services fiscaux du Bas-Rhin）的通知，表示由於土地買受人所申報的土地買賣價格太低，該署將行使法國租稅總法典第 668 條所賦予的強制收購權，以法定之加成價格強制收買這塊土地。Liliane Hentrich 不服，循序在國內法院訴訟程序敗訴後，告進歐洲人權法院。在該一制度被宣告與歐洲人權公約有所抵觸之後，法國立法機關乃於 1997 年刪除不動產登記稅制中強制收買之規定。不過，雖然在稅法領域中已經不再存在有強制收買的制度，但在其他管制領域、特別是都市計畫等範圍，這仍然是一個重要的法制上議題。參見 D. Labetoulle, Remarques sur le droit de préemption, in: «Mélanges Gustave Peiser», PUG, Grenoble 1995, p. 337 et suivantes.

57 黃源浩，「論經營管理不干涉原則－中國大陸企業所得稅法第 47 條規範意旨再思考」，月旦財經法學雜誌，第 13 期，頁 57 以下。

58 例如關於商用租金管制之制度，即使得市場上交易之不動產標的未必以所有權為客體。

法國不動產稅制的整體特徵之一，乃在於整體租稅制度對於量能課稅原則的重視及實現。這樣的要求不僅來自於法國 1789 年人權宣言的明文要求，更來自法國租稅制度中對於社會連帶的基本理解。因此，稅捐徵收作為實現社會連帶的重要制度手段，也在土地不動產稅制之中可以看見這樣的特色。然而在這樣的制度中應該特別留意的，仍然是法國憲法委員會在稅法規範相關制度的合憲性審查決定中所提出的：雖然立法機關享有對於量能課稅之相關制度相當之裁量空間，但此等裁量空間，仍有其一定之界限。

首先是立法機關在選擇特定之稅基作為稅法規範依據之際，不得有太過偏離納稅義務人經濟上給付能力的選擇。若立法機關所選擇的課稅客體有太過偏離納稅義務人實際的經濟上給付能力之情形者，這樣的稅法規範會被評為違憲之稅法。相對地，即使是量能課稅、平等負擔的社會連帶要求也在憲法上面臨不可逾越的界限：若特定稅收之徵收足以達到對納稅義務人所有之財產或經濟活動之成果沒收效果時，這樣的課稅權力行使，也已經超出了憲法秩序所能夠容忍的範圍。<sup>59</sup>因此，財產權利乃自由權利之一部分，其存在之目的在於促進社會之平等，並且透過稅捐制度，達到社會連帶的博愛目的，可謂法國不動產整體稅制所意在言外的真實展現。

（本文係轉載自 103 年 10 月 16 日東吳大學法學院及社團法人中華民國會計師公會全國聯合會所舉辦之第五屆稅務實務問題研討會「不動產之財產稅與交易所得稅制」發表論文。）【財稅研究第 44 卷第 1 期，2015 年 1 月，第 129 頁】

---

59 P.-Marie Gaudemet, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, RIDC 2-1990, p. 805 et suivantes.