

行政院國家科學委員會專題研究計畫成果報告

兩稅合一反租稅規避條款及租稅救濟案例之研究

A Research on the Anti-Tax Avoidance Articles and Tax Appeal Cases of the Tax Integration System

77

計畫編號：NSC 87-2416-H-002-037

執行期限：86年8月1日至88年1月31日

主持人：林世銘 國立臺灣大學管理學院

Email: suming@mba.ntu.edu.tw

一、中文摘要

我國兩稅合一採行設算扣抵制，公司發放股利時，股東同時取得股利已納稅額之『抵稅權』，可用以扣抵個人股東之綜合所得稅，或公司股東之營利事業所得稅。藉由租稅規劃濫用抵稅權之情形主要包括：(1)高累進稅率之個人股東於股利發放日前，將股票出售給低稅率之股東(或人頭)；前者享受證券交易所免稅並規避了原應補繳的股利所得稅率差額，後者則可請求退還抵稅權超出其應納稅款之差額。(2)不適用兩稅合一的外國股東於股利發放日前，將股票出售給本國低稅率之股東。(3)將有(或高)扣抵權之股利發放給應稅個人股東、將無(或低)扣抵權之股利，在同一年度或不同年度，發放給免稅團體或邊際稅率低的股東。以上手段再配合股票售後買回之安排，整體上並無經濟或商業之實質目的(economic or business purpose)，卻將造成國家鉅額之稅收損失。本文研究外國實施兩稅合一國家防杜濫用抵稅權之反租稅規避條款與租稅救濟案例，以供我國之有關單位作為參考，並提出未來修法之建議。

關鍵詞：兩稅合一、反租稅規避條款、租稅救濟。

Abstract

Since the beginning of 1998, our country adopts the income tax integration system. Basically our tax integration allows a resident stockholders a credit of the tax paid on dividend by the corporation to be deducted against the shareholder's income tax liability. Experience in other countries has shown that tax-exempt shareholders and foreign shareholders often sold stocks to taxable shareholders just before dividend payment and then repurchased the stocks. The same tax avoidance measures are also used by high tax-rated shareholders selling their stocks to low tax-rated ones. This research plan aims to explore the anti-abuse provisions that other tax integrated countries have adopted, and the tax appeal cases in those countries, with the goal to provide suggestions to our country for reducing the tax avoidance transactions.

Keywords: tax integration, anti-tax avoidance articles, tax appeals

二、緣由與目的

加拿大於1962年成立皇家租稅委員會開始研究兩稅合一，經過十年後才正式採行；紐西蘭亦歷經三年之研究才開始實施兩稅合一制度。但是我國財政部之賦稅革新小組，卻於1996年短短四個月間，確立了我國兩稅合一之實施方案，旋由財政部擬定相關所得稅法修正草案。本人曾擔

任賦稅革新小組之一員，屢覺得決策過程不夠慎密，除曾對「保留盈餘加徵 10% 稅負」提出異議以外，亦認為對於反租稅規避條款及國外租稅救濟案例之研究，對我國順利實施兩稅合一或可有重要影響，但是就本人所知，國內文獻及財政部似尚未就此方面進行研究。

我國實施兩稅合一之後，與兩稅合一有關之租稅救濟案件，必然將相繼而至。若能將已施行國家之反租稅規避條款與行政救濟案例加以分析，一方面可供我國租稅救濟有關人員(行政法院評事、訴願委員、律師、會計師、納稅義務人等)參考，以公正保障人民權益；另一方面，也可有「前車之鑑」，供行政機關與立法部門作為立法之參考，在租稅法律主義的原則下，為兩稅合一訂定公平合理之法律與行政規章。

三、結果與討論

外國除了類似於我國所得稅法§ 66 之 8 禁止藉虛偽安排規避稅負的「反租稅規避條款」¹規定(例如澳§ 260，紐§ GC 22，星§ 33，馬§ 140)之外，本研究發現外國對於兩稅合一之反租稅規避條款的作法尚且包括：

1. 最短持有期間限制：

應在股利宣告前至少連續持有特定期間股票，否則股東喪失扣抵權(例如美國財政部研究報告之建議為 45 天)。另一種可替代的作法是規定：股東申報扣抵時，仍應持有股票。

2. 當公司股權變動達 1/2(或 2/3)以上時，

¹ 例如：某甲為 99% 股東，某乙為 1% 股東。發放股利前，某甲出售股權 30% 給某乙；股利發放後，又將股權買回，目的在利用某甲與某乙綜合所得稅稅率之差，以賺取租稅上之利益，則乙將喪失扣抵權。

全體股東都將喪失扣抵權，公司之「股東可扣抵稅額帳戶」之餘額，將被沖銷為零。析言之，欲享有股利扣抵權之股東，應在上一年度之任何時間皆持有公司有投票股權之 1/2(或 2/3)以上。但上市上櫃公司不適用本條之規定。

3. 澳洲與加拿大的稅法規定，股東之扣抵權大於當年度應納稅額時，不能退稅也不能留抵。這樣的規定也有助於降低租稅規避之效果與誘因，值得我國未來修法時加以考慮。

在反租稅規避的案例方面，High Court of Australia 發展出「choice principle」：如果某一特定法條已規定其租稅效果，而納稅人刻意選擇依該法條而行為時，縱然其稅負較少，亦將不被視為是租稅規避的行為(*Mullens & Ors v FC of T* 76 ATC 4288；*Cridland v FC of T* 77 ATC 4538)。這和英國只要是特定稅法所允許之交易安排不能被視為是租稅逃漏，採取相同的法律解釋(*IR Commrs v Plummer* (1979) 3 All ER 775)。但是，如果將有租稅效果之交易，以租稅效果較低之安排加以替代或因之而改變稅負之歸宿時，則將有反租稅規避條款之適用。目前澳洲法院對於沒有經濟實質而僅係為減輕稅負之交易安排，常判定為租稅規避之行為(*F & C Donebus Pty Ltd v FC of T* 88 ATC 4582)。

新加坡雖然是比較極權的國家，但是對租稅規避卻採取較寬容的認定方式，只有當交易的安排是以降低稅負為該交易的重要目的(one of the main purposes)時，才會被認定是租稅規避行為。但是，在紐西蘭只要被認定規避稅負是各種目的之一，而不僅是與交易伴隨而來的效果，則都有反租稅規避條款適用之可能。澳洲的情形與紐國相似，縱然非以租稅規避為唯

一(sole)目的或主要支配(dominant)目的時，只要是目的之一即可能被認為是租稅規避之行為。

澳洲在認定複合交易是否為租稅規避之行為時，縱然單一或部份交易之當事人並不知道其交易涉及租稅規避，只要全部之交易構成規避租稅之安排，則法院仍可認定其應受反租稅規避條款之規範(*FC of T v Gregrhon Investments Pty Ltd* 87 ATC 4988)，亦即法律不能「對天真、無知與被設計的缺乏了解或認識給於優惠」。

我國兩稅合一之實施，因為對保留盈餘加徵 10% 之特別規定，使得稅制極端複雜，在現今民意高漲之環境下，租稅爭訟源源不斷將為時勢所趨。鑑於行政訴訟法修改為二級二審制，我國應未雨綢繆替高等與最高法院注入擁有專精稅法與會計專長之法院評事，以合理進行租稅訴訟之裁判，因此本文認為培養同時法律、稅法與會計專長之人才，為法商教育界應予注意之方向。此外為減少兩稅合一實施後可能引起徵納雙方之爭執，本研究提出以下之修法建議：

1. 所得稅法第 66 條之 6 規定，公司必須在股利「分配日」(細則第 48 條之 8 規定該日係指基準日)計算稅額扣抵比率，以及扣抵比率上限。因為公司(尤其上市、上櫃公司)之現金股利與股票股利之分配基準日，通常不在同一天，所以「依法」就必須一年算兩次稅額扣抵比率，以及扣抵比率上限，而這些計算卻是兩稅合一最複雜、會計師和稅捐機關都最有可能算錯、最增加企業會計成本的地方。為避免計算錯誤所引起的爭訟案件，達成簡政便民原則，最重要、最優先考慮，是將第 66 條之 6 的股利分配日，改為股東會決議日，以該日計算扣抵比率，並增加但書，允許分配日在營利事

業所得稅結算申報日之後的公司，可以預先將結算申報之稅款加入股東可扣抵稅額帳戶，這樣既簡化又對企業與人民有利。將股利分配日改為股東會決議日之另一重大簡化效果是：提列或分派法定盈餘公積、董監事酬勞、員工紅利等，所必須減除之股東可扣抵稅額，也可以一致採用按股東會決議日算出之同一個扣抵比率來計算。將股利分配日改為股東會決議日，也可以提早在股東大會時，就讓股東知道每一元的股利，預計可以分配到多少扣抵稅額，使會計資訊更快速流通，便利投資決策之進行，並減少股東與管理當局日後的摩擦。

2. 對保留盈餘加徵 10% 稅負的課稅基礎，既非財務會計的公司帳上盈餘，也非稅法的稅後盈餘，而是介於兩者之間，另外根據草案第 66 條之 9 計算的盈餘，必須由每一家企業自行計算，自動申報(有誤者處漏稅額兩倍以下之罰鍰)，與兩稅合一實施以前，保留盈餘強制歸戶都由政府核定金額的作法，有極大之轉變。因為保留盈餘之計算十分複雜，對於企業所增加之會計與報稅成本，政府應特別重視可能引起之民怨。保留盈餘加徵 10% 稅負與其他法令的衝突，更是稅務爭訟的最大可能原因。舉例而言，A 高科技公司轉投資 B 高科技公司，持股 50%。A 公司按稅法規定有稅後淨利 20 億元，B 公司卻因火災或在經營初期而有虧損 26 億元。依一般公認會計原則，A 公司必須承認 13 億元的轉投資損失，依據公司法和證管會的法令，A 公司最多只能發放 7 億元(20 億減 13 億)的股利；可是我們的稅法卻說 B 公司沒有辦理減資，A 公司不能認列損失，如果未按照第 66 條之 9 發放 20 億元的股利(事實上只能發放 7 億)，就應被加徵 10% 的保留盈

餘稅。因此，目前這種規定不合邏輯，與其他法令衝突而無法執行，應及早未雨綢繆予以修正。

3. 對於短漏報未分配盈餘(§ 110之2)，與扣抵稅額計算錯誤(§ 114之2)，都訂有就所漏稅額處一倍以下罰鍰，或就多扣抵稅額處一倍罰鍰之規定。因為未分配盈餘與稅額扣抵比率之計算十分繁雜，致使公司可能因非故意之過失，而遭到上千萬元、上億元之行政罰；為禁止行政罰過度侵害人民之財產，並使行政罰與所欲達成之行政目的保持一定之比例，應同時訂有此類行政罰之最高限額，例如：「但最高不得超過三百萬元」之限制。
4. 第66條之3第1項第1款規定，經稽徵機關調查核定增加之稅額，皆可計入股東可扣抵稅額帳戶餘額，供股東扣抵。依此規定，則漏開發票有逃漏稅情形之營利事業，縱經查獲所補繳之稅款，亦得由股東扣抵回來，不啻是縱容逃漏。為促進租稅公平，應規定因逃漏報所得以及因未自行依法剔除成本、費用或損失，而由稽徵機關核定之補繳稅款，不得計入股東可扣抵稅額帳戶餘額。

四、計畫成果自評

本研究探討英澳紐星馬等國家實施兩稅合一國家之反租稅規避的作法與相關行政救濟案例，並參酌美國財政部之研究報告，提出以上我國未來可增設之反兩稅合一租稅規避的條款，國外之法院判解原則，以及對我國未來修法以降低租稅爭訟之建議，應值得我國行政機關與立法部門作為立法之參考，以及供行政救濟各方有關人士和官員之參考，以公正保障人民權益並減少訟源。

五、參考文獻(摘要)

- [1]葛克昌，民國85年4月，「稅法基本問題/財政憲法篇」，國立台灣大學法學叢書(92)，月旦出版社。
- [2]城仲模，民國85年3月，「行政法裁判百選」，月旦出版社。
- [3]黃茂榮，民國82年7月，「法學方法與現代民法」，國立台灣大學法學叢書(32)，增訂三版。
- [4]Gourevitch, Harry G. "Corporate tax integration: the European experience." *Tax Lawyer* 31 No. 1 (Fall, 1977):65-112.
- [5]McLure, Charles E., Jr., "The case for integrating the income taxes," *National Tax Journal*, Vol. 28 (September 1975).
- [6]U.S. Department of the Treasury, *Integration of the Individual and Corporate Tax Systems---Taxing Business Income Once*, U.S. Government Printing Office, 1992.
- [7]1998 Australian Master Tax Guide, CCH Australian limited.
- [8]1998 Malaysia Master Tax Guide, CCH Asia PTE limited.
- [9]1998 New Zealand Master Tax Guide, CCH New Zealand limited.
- [10]1998 Singapore Master Tax Guide, CCH Asia PTE limited.
- [11]1998-99 British Master Tax Guide, CCH Editions limited.
- [12]New Zealand Tax Cases, 1997-99, CCH New Zealand limited.