

九十四年稅務人員特種考試試題及解答

功名文教機構

三等考試

租稅各論

施瑜 老師

www.exschool.com.tw www.exschool.com.tw www.exschool.com.tw

一、我國於民國88年元月間修正財政收支劃分法，將營業稅改為國稅，試說明其修正理由。

《參考解答》

目前我國之營業稅主要為增值型體系，世界上實施增值稅國家大多將增值稅列為國稅或中央稅，我國由於舊制營業稅屬於地方稅(省及直轄市稅)，民國75年改制成增值型營業稅時，為避免地方政府反彈而阻礙改革，所以當時並未調整稅收之劃分，惟採行多年後，由於相繼發生地方政府爭稅而影響企業經營，遂決定於民國88年配合凍省而修改財政收支劃分法，將營業稅改列為國稅，其稅收扣除統一發票給獎獎金後之40%列為中央統籌分配稅款財源之一。茲將營業稅改為國稅之修正理由說明如下：

(一)增值稅涉及進出口物品之課稅或退稅事宜，宜由中央統一處理。

根據世界貿易組織(WTO)之前身「關貿總協(GATT)」對消費稅所制訂之「目的地課稅原則」，出口品應在消費地國課稅，在製造國或出口國不須負擔任何增值稅稅負。同時由於增值稅為多階段銷售稅，若其出口前之製造階段係在全國各地生產繳稅，而出口後申請退稅卻集中在北高兩地之出口港或機場，形成退稅地區未獲得進項稅額之稅收，卻須負擔廠商申請退稅之成本，不僅造成稅收調度不平衡，也引起課稅資料之蒐集與查核困擾。

營業稅稅收歸為中央，由中央統一處理稅款劃解事宜，較不會發生爭稅問題，符合效率。

(二)總分支機構如何繳稅之爭議

- 1.有關在我國境內設有總機構或固定營業場所者其營業稅之申報，營業稅法第38條之規定如下：「營業人之總機構及其他固定營業場所，設於中華民國境內各地區者，應分別向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。依第四章第一節規定計算稅額之營業人，得向財政部申請核准，就總機構及所有其他固定營業場所銷售之貨物或勞務，由總機構合併向所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」
- 2.當營業人有數個分支機構時，若任由各分支機構在各地辦理營業稅申報，當某些機構僅專責進貨，不負責銷貨；而其他機構專責銷貨，不負責進貨時，極可能造成以進貨為主的機構只有進項稅額，而無銷項稅額，所形成之溢付稅額無法退稅；而銷貨機構只有銷項稅額而無進項稅額可扣抵之不利現象。所以前述營業稅法第38條第2項規定，營業人可向財政部申請由總分支機構總繳加以解決。惟再過去營業稅為地方稅時期，地方政府為避免稅收流失，而向企業施加壓力，如在高雄地區，當地政府認為中油公司之煉油廠設在高雄，對當地環境造成許多污染，卻將營業稅在台北總繳，而未將稅收回饋給當地政府，遂提出要求企業將總繳制度改為就地分繳，影響企業經營決策。由此可知，唯有將營業稅稅收歸為中央政府，再由中央統籌分配給地方政府，才可終結各地爭稅的亂象。
- 3.現行財政收支劃分法將營業稅由地方稅改為國稅，雖然會使地方政府之自有財政收入中之地方稅稅收下降，但尚可透過統籌分配稅款，將國稅中之所得稅、貨物稅與營業稅之部分比例分配給地方政府，增進中央與地方之財政平衡。

二、有些財政學者說「財產稅為所得稅之輔助稅，且有濟所得稅之窮」，試申其義。

《參考解答》

華格納所規劃之複數稅制係以所得稅為主，財產稅及消費稅為所得稅之輔助稅，而財產由於可作為納稅能力之表徵，故對財產課稅應可符合量能公平。我國現行之財產稅稅目包括遺產及贈與稅、地價稅、房屋稅、契稅與土地增值稅等，其中遺產及贈與稅、地價稅與土地增值稅採累進稅率，應有助於所得重分配，惟採行結果並非如此，茲分別說明如下：

(一)高所得者通常可規避遺產稅

基本上，遺產稅應該是由具有納稅能力者（通常為高所得者）來繳納。然而，在現行法律存在著遺產稅的租稅規劃空間下，僅有極少數之稅負是由非常富有的人士負擔。造成稅負不合理負擔之主要原因為：高所得者可經由謹慎的遺產稅規劃而完全消除稅賦。由於遺產稅通常可以完全規避成功，哥倫比亞大學教授George Cooper認為當前的遺產稅已經成為所謂的「自願稅」。事實上，遺產稅只能對不進行租稅規劃或缺乏積極進行遺產規劃者徵收，成為現行稅制之漏洞。經濟學家Henry Aaron及 Alicia Munnell甚至批評遺產稅不再只是租稅，而是對於未作財產規劃或缺乏規劃技巧者，所徵收之懲罰稅。

另一方面，由於納稅人間對於現行各種資產之租稅規避技巧並不一致，因為許多遺產規劃技巧相當耗費成本，且須要很長的前置期間來設計，故通常富裕的家族較有能力進行遺產稅規劃，因為其適用較高的邊際稅率課徵遺產稅，因而存在租稅規劃誘因。因此，不成比例的遺產稅負擔，經常落在擁有不甚豐富財產的納稅人身上，例如農民、小規模營利事業等類似對象。多數情況下，他們的所得通常不高，甚至不被認為是富有人士，卻須繳納沈重的稅負。

(二)財產稅違反公平原則

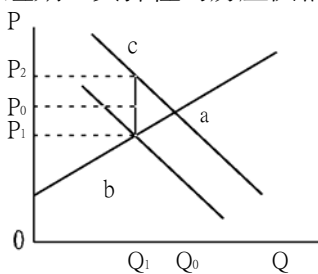
1.財產稅之課稅基礎未必代表納稅能力

用以作為納稅能力指標的所得通常不能表示一個人對財產稅的納稅能力，以空地為例，在課稅評估意義上具有現值，但並不能產生所得，卻須課徵財產稅；而居住自有房屋對納稅能力並無直接關係，所以納稅能力必然源自於現時之所得或長期累積隨時可變現的財富；相對地，年長者因為將終生財富累積成價值較高的財產，但以財產價值並不能證明其繳納財產稅之貨幣支付能力。此外，由於政治上的因素，市價高的財產可能課稅價值故意低估，再加上通貨膨脹與稅務行政效率低落等，均使財產稅之估價不公平。

2.財產稅具有累退性：

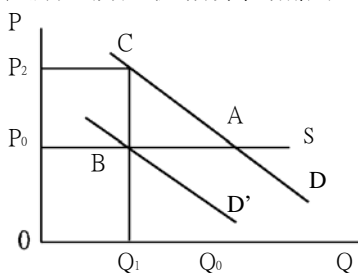
根據傳統觀點(Tradition View)，利用部分均衡分析，認為財產稅如同對土地或房屋所課之貨物稅。房屋為資本改良物，故房屋（建築物）供給具有彈性，可區分長、短期分析。

(1)短期：具彈性的房屋供給



→對房屋課徵財產稅後， $D \rightarrow D'$ ，房價上漲，需求者負擔稅額 P_0P_2 ，房屋供給者負擔稅 P_0P_1 。

(2)長期：房屋供給彈性無限大



→對房屋課徵財產稅後， $D \rightarrow D'$ ，房屋供給者仍收取 P_0 ，故租稅全由需求者負擔 P_0P_2 。

(3)結論：由於房屋供給具彈性，故財產稅的課徵將使建物減少，並使房租增加，過程可簡述如下：對房屋課稅→房屋報酬下降→投入房屋資本量減少→房屋供給減少→房屋價格上漲→租屋成本上升→廠商生產成本上升→前轉予消費者。

家計負擔財產稅應與其享用稅後建築物所提供之財貨或勞務呈正比（即與消費呈比例），在平均消費傾向遞減下，對房屋課徵財產稅具累退性。

房屋稅大致與消費呈正比，故為累退稅，由租屋者負擔，對其課稅會導致轉嫁，故不符合公平性。

三、我國政府於民國94年2月降低土地增值稅之累進稅率結構。試就下列三方面說明其效果：(一)財政收入

(二)經濟成長(三)社會公平。

《參考解答》

(一)最新修正之土地增值稅課稅規定之內容與特色

自九十四年二月一日起，土地增值稅之稅率結構如下：

- 1.土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達100%者，就其漲價數額徵收增值稅20%。
- 2.若在100%以上，未達200%者，稅率為30%。
- 3.若在200%以上者，除按前兩點規定分別辦理外，其超過部分，徵收增值稅40%。
持有土地年限超過二十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之二十。
持有土地年限超過三十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之三十。
持有土地年限超過四十年以上者，就其土地增值稅超過第一項最低稅率部分減徵百分之四十。

(二)降低土地增值稅之累進稅率結構之效果分析

1.財政收入

- (1)土增稅調降稅率前後之稅收實徵淨額分析：土增稅調降稅率自2005年2月1日起生效，從表一減徵前後各3個月之稅收實徵淨額變化可知，2005年1月由於減半徵收政策即將於月底屆滿，故有大量土地移轉交易集中於本月份，稅收自然較前2個月增加甚多；而新稅率結構正式採行後，2005年2月由於上個月有許多土地移轉提前交易，又適逢農曆春節假期，以致於本月份交易冷清，稅收下降，惟仍高於2004年11、12月之稅收；2005年3月則因房地產業者之329檔期促銷策略，房地產交易熱絡，稅收迅速竄升，較2005年2月成長超過50%，也高於2005年1月之稅收；2005年4月之稅收雖有所下降，但大致維持在2004年11月之水準。（請參見表一）

表一：土增稅調降累進稅率結構前後之稅收變動

單位：台幣百萬元

	2004年11月	2004年12月	2005年1月	2005年2月	2005年3月	2005年4月
土增稅稅收	7,451	7,647	9,119	7,741	11,877	7,422

- (2)稅率調降稅收未必減少：土增稅調降累進稅率結構實施迄今僅經過4個多月，考慮修法前之提前交易、農曆春節與329促銷檔期等季節性因素，其實稅收變化仍呈現不穩定，但至少未出現劇幅下降。根據拉法曲線(Laffer Curve)之結論，稅率調降稅收未必減少，稅率調升稅收也未必增加。目前土增稅之法定稅率為20%、30%、40% 雖較原本之40%、50%、60% 的法定稅率為低，但與94年1月底以前實施達三年之減半徵收過渡措施相較，稅負仍有小幅調升，故稅收變化究竟是增加或減少，仍有待觀察。
- (3)房地產景氣復甦才能確保稅收成長：土增稅之稅收之兩大主要影響因素為稅基與稅率，前以提及目前土增稅之法定稅率為20%、30%、40% 與94年1月底以前實施達三年之減半徵收過渡措施相較，稅率僅有小幅提高；但就稅基(即：土地漲價總數額)而言，房地產市場景氣復甦，土地交易熱絡，買氣上升，公告現值調高，土地漲價總數額增加，稅收才會成長。所以，近幾個月之稅收成長的部分原因可能是房地產景氣好轉所致。

2.經濟成長：土增稅由於採漲價倍數累進課稅，持有土地期間愈長，漲價倍數可能也愈高，稅負愈重，反而助長土地持有人進行短線交易。此次修法加入持有土地滿20年以上，可享有減徵土徵稅之優惠，較符合稅制鼓勵長期投資原則，促進經濟成長。

3.社會公平

- (1)調降稅率並非改良土增稅之有效措施：土增稅由於採漲價倍數累進，且公告現值偏低市價甚多的現象，早已使土增稅喪失課稅公平性，而土地移轉單獨課徵土地增值稅的方式，也破壞所得稅稅基之完整性，因此正本清源之道應是取消土地增值稅，將土地交易所併入所得稅之課稅範圍。
- (2)長期持有之減徵利益可能使財團受惠：一般民眾由於持有土地之面積有限，且個人壽命有限，故享受持有土地滿20年、30年，甚至40年以上之減徵利益的可能性並不高，真正的受惠者往往是擁有大宗房地產之財團。

四、企業併購有那些租稅減免優惠措施？試就我國現行(一)促進產業升級條例，(二)企業併購法之規定分述之。

《參考解答》

(一)促進產業升級條例

公司為促進合理經營，經經濟部專案核准合併者，依下列各款規定辦理：

- 1.因合併而發生之印花稅、證券交易稅、營業稅及契稅一律免徵。
- 2.事業所有之土地隨同一併移轉時，經依法審核確定其現值後，即予辦理土地所有權移轉登記，其應繳納之土地增值稅，准予記存，由合併後之事業於該項土地再移轉時，一併繳納之；合併之事業破產或解散時，其經記存之土地增值稅，應優先受償。
- 3.依核准之合併計畫，出售事業所有之機器、設備，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫新購機器、設備者，免徵印花稅。
- 4.依核准之合併計畫，出售該事業所有之廠礦用之土地、廠房，其出售所得價款，全部用於或抵付該合併計畫或新置土地、廠房者，免徵該合併事業應課之契稅及印花稅。
- 5.因合併出售該事業所有之工廠用地，而另於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行依原獎勵投資條例編定之工業用地內購地建廠，其新購土地地價，超過原出售土地地價扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請，就其已納土地增值稅稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。
- 6.前項規定於因生產作業需要，先行購定建廠在出售原工廠用地者，準用之。
- 7.因合併而產生之商譽，得於十五年內攤銷。
- 8.因合併而產生之費用，得於十年內攤銷。

前述第3至第6項之機器、設備及土地廠房之出售及新購置，限於合併之日起二年內為之。

- 9.依規定適用免徵營利事業所得稅之公司，在免稅期間內，經經濟部專案核定與他公司合併繼續生產各該受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且合併後存續或新設之公司符合新興重要策略性產業適用範圍者，該合併後之公司得繼續承受合併前各該公司依規定已享受而尚未屆滿之免稅獎勵。
- 10.公司組織之營利事業，虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第七十七條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或另立公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該辦理合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前五年內各期虧損，按各該辦理合併之公司股東因合併而持有合併後存續或另立公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起五年內從當年度純益額中扣除。

第一項專案合併之申請程序、申請期限、審核標準及其他相關事項，由經濟部定之。

(二)企業併購法

- 1.公司依企業併購法第二十七條至第二十九條規定收購財產或股份，而以有表決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，或進行合併、分割者，適用下列規定：
 - (1)所書立之各項契據憑證，免徵印花稅。
 - (2)取得不動產所有權者，免徵契稅。
 - (3)其移轉之有價證券，免徵證券交易稅。
 - (4)其移轉貨物或勞務，非屬營業稅之課徵範圍。
 - (5)公司所有之土地，經申報審核確定其土地移轉現值後，即予辦理土地所有權移轉登記。其依法由原土地所有權人負擔之土地增值稅，准予記存於併購後取得土地之公司名下；該項土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先於一切債權及抵押權受償。
依前項第五款規定記存土地增值稅後，被收購公司於收購土地完成移轉登記日起三年內，轉讓該對價取得之股份致持有股份低於原收購取得對價之百分之六十五時，被收購公司應補繳記存之土地增值稅；該補繳稅款未繳清者，應由收購公司負責代繳。（企業併購法第34條）
- 2.公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。（企業併購法第35條）
- 3.公司進行併購而產生之費用，得於十年內平均攤銷。（企業併購法第36條）
- 4.公司進行合併、分割或依第二十七條及第二十八條規定收購，合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司、收購公司得分別繼續承受合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前就併購之財產或營業部分依相關法律規定已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。但適用免徵營利事業所得稅之獎勵者，應繼續生產合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且以合併後存續或新設之公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬消滅公司

、被分割公司或被收購公司原受獎勵且獨立生產之產品或提供之勞務部分計算之所得額為限；適用投資抵減獎勵者，以合併後存續或新設公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬合併消滅公司、被分割公司或被收購公司部分計算之應納稅額為限。

依前項規定得由公司繼續承受之租稅優惠，應符合相關法令規定之獎勵條件及標準者，公司於繼受後仍應符合同一獎勵條件及標準。

為加速產業結構調整，鼓勵有盈餘之公司併購虧損之公司，償還併購時隨同移轉積欠銀行之債務，行政院得訂定辦法在一定期間內，就併購之財產或營業部分產生之所得，免徵營利事業所得稅。

虧損公司互為合併者，比照前項規定辦理。

第三項及第四項免徵營利事業所得稅之一定期間，適用條件及辦法，由行政院定之。公司進行合併、分割或依第二十七條及第二十八條規定收購，合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司、收購公司得分別繼續承受合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前就併購之財產或營業部分依相關法律規定已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。但適用免徵營利事業所得稅之獎勵者，應繼續生產合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且以合併後存續或新設之公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬消滅公司、被分割公司或被收購公司原受獎勵且獨立生產之產品或提供之勞務部分計算之所得額為限；適用投資抵減獎勵者，以合併後存續或新設公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬合併消滅公司、被分割公司或被收購公司部分計算之應納稅額為限。

依前項規定得由公司繼續承受之租稅優惠，應符合相關法令規定之獎勵條件及標準者，公司於繼受後仍應符合同一獎勵條件及標準。

為加速產業結構調整，鼓勵有盈餘之公司併購虧損之公司，償還併購時隨同移轉積欠銀行之債務，行政院得訂定辦法在一定期間內，就併購之財產或營業部分產生之所得，免徵營利事業所得稅。

虧損公司互為合併者，比照前項規定辦理。

第三項及第四項免徵營利事業所得稅之一定期間，適用條件及辦法，由行政院定之。公司進行合併、分割或依第二十七條及第二十八條規定收購，合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司、收購公司得分別繼續承受合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前就併購之財產或營業部分依相關法律規定已享有而尚未屆滿或尚未抵減之租稅獎勵。但適用免徵營利事業所得稅之獎勵者，應繼續生產合併消滅公司、被分割公司或被收購公司於併購前受獎勵之產品或提供受獎勵之勞務，且以合併後存續或新設之公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬消滅公司、被分割公司或被收購公司原受獎勵且獨立生產之產品或提供之勞務部分計算之所得額為限；適用投資抵減獎勵者，以合併後存續或新設公司、分割後新設或既存公司、收購公司中，屬合併消滅公司、被分割公司或被收購公司部分計算之應納稅額為限。

依前項規定得由公司繼續承受之租稅優惠，應符合相關法令規定之獎勵條件及標準者，公司於繼受後仍應符合同一獎勵條件及標準。

為加速產業結構調整，鼓勵有盈餘之公司併購虧損之公司，償還併購時隨同移轉積欠銀行之債務，行政院得訂定辦法在一定期間內，就併購之財產或營業部分產生之所得，免徵營利事業所得稅。

虧損公司互為合併者，比照前項規定辦理。

第三項及第四項免徵營利事業所得稅之一定期間，適用條件及辦法，由行政院定之。(企業併購法第37條)

5. 公司合併，其虧損及申報扣除年度，會計帳冊簿據完備，均使用所得稅法第七十七條所稱之藍色申報書或經會計師查核簽證，且如期辦理申報並繳納所得稅額者，合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該參與合併之公司於合併前經該管稽徵機關核定尚未扣除之前五年內各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起五年內從當年度純益額中扣除。

公司與外國公司合併者，合併後存續或新設之公司或外國公司在中華民國境內設立之分公司，得依前項規定扣除各參與合併之公司或外國公司在中華民國境內設立之分公司合併前尚未扣除之虧損額。

公司分割時，既存或新設公司，得依第一項規定，將各參與分割公司分割前尚未扣除之虧損，按股權分割比例計算之金額，自其純益額中扣除。既存公司於計算可扣除之虧損時，應再按各參與分割

公司之股東分割後持有既存公司之股權之比例計算之。(企業併購法第38條)

6.公司讓與全部或主要之營業或財產予他公司，取得有表決權之股份達全部交易對價百分之八十以上，並將取得之股份全數轉予股東者，其因讓與營業或財產而產生之所得，免徵營利事業所得稅；其因而產生之損失，亦不得自所得額中減除。

前項所稱主要之營業，指讓與營業之最近三年收入達各該年度全部營業收入之百分之五十以上者；所稱主要之財產，指讓與財產達移轉時全部財產之百分之五十以上者。

公司分割並將取得之股份全數轉予股東者，其因而產生之所得，免徵營利事業所得稅；其因而產生之損失，亦不得自所得額中減除。(企業併購法第39條)

7.公司進行合併、分割或依第二十七條至第二十九條規定收購，而持有其子公司股份或出資額達已發行股份總數或資本總額百分之九十者，得自其持有期間在一個課稅年度內滿十二個月之年度起，選擇以該公司為納稅義務人，依所得稅法相關規定合併辦理營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅申報；其他有關稅務事項，應由該公司及其子公司分別辦理。

依前項規定選擇合併申報營利事業所得稅者，其合於規定之各本國子公司，應全部納入合併申報；其選擇合併申報，無須事先申請核准，一經選擇，除因正當理由，於會計年度終了前二個月內，報經賦稅主管機關核准者外，不得變更。

依前項規定經核准變更採分別申報者，自變更之年度起連續五年，不得再選擇合併申報；其子公司因股權變動不符第一項規定而個別辦理申報者，自該子公司個別申報之年度起連續五年，不得再依前項規定納入合併申報。

依第一項規定合併申報營利事業所得稅者，其合併結算申報課稅所得額及應納稅額之計算、合併申報未分配盈餘及應加徵稅額之計算、營業虧損之扣除、投資抵減獎勵之適用、國外稅額之扣抵、股東可扣抵稅額帳戶之處理、暫繳申報及其他應遵行事項之辦法，由賦稅主管機關定之。(企業併購法第40條)

8.公司與外國公司進行合併、分割或依企業併購法第二十七條、第二十八條及第三十條第三項規定收購財產或股份者，第三十四條至第四十條之規定，於該公司適用之；第三十四條及第三十八條之規定，於該外國公司亦適用之。(企業併購法第41條)

9.公司以營業或財產認購或交換他公司股票時，如所得股票之價值低於營業或財產帳面價值時，其交易損失，得於十五年內認列。(企業併購法第43條)