

美国联邦最高法院

经典税法案例评析

翟继光 / 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



美国联邦最高法院 经典税法案例评析

翟继光 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

美国联邦最高法院经典税法案例评析/翟继光著.

—上海:立信会计出版社,2009.7

ISBN 978-7-5429-2300-4

I. 美… II. 翟… III. 税法—案例—分析—美国
IV. D971.222

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 120336 号

责任编辑 王微宇

封面设计 周崇文

美国联邦最高法院经典税法案例评析

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.cor.

E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com

Tel: (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 常熟市梅李印刷有限公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 20.25

字 数 376 千字

版 次 2009 年 7 月第 1 版

印 次 2009 年 7 月第 1 次

印 数 1—3 000

书 号 ISBN 978-7-5429-2300-4/D·0106

定 价 38.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前言

FOREWORD

中国学生在学习税法时遇到的一个重大问题是找不到可供学习的典型税法案例,这同样也是中国税法教师和研究者在税法教学和研究所遇到的难题。很多人甚至由此对税法的法律性质及其可诉性等产生了疑问,一部不被法院所使用的法律还能算法律吗?一个没有案例的法律部门具有可诉性吗?其实,这些问题都是由于中国税法尚不完善,中国税收法治建设尚停留在初级阶段所导致的。

税法是规范国家向纳税人征收税款、纳税人向国家缴纳税款的法律。国家之所以有权力向纳税人征收税款是因为国家向纳税人提供了公共物品,纳税人之所以有义务向国家缴纳税款是因为纳税人享受了国家所提供的公共物品。任何国家的存在都是为了向社会主体提供公共物品,任何国家的存在都离不开税法。税法不仅应当是一个国家最先确立的法律之一,而且应当是这个国家最重要的法律之一。西方法治发达国家莫不如此。税法对纳税人和国家的权利义务影响如此之广泛,也导致了税法是一个迫切需要司法救济的法律项目。为此,很多国家专门设立了税务法院或者财务法院,专门解决大量具有专业性的税法案件。也有很多国家虽然没有设立专门的税务法院或者财务法院,但实际上在行政诉讼领域也受理大量的税法案件,甚至税法案件已经成为该国家(地区)最主要的行政诉讼案件。因此,可以毫不夸张地说,税收司法的发展状况是一个国家(地区)税法完善程度及其税收法治建设完善程度的直接标志。

笔者曾在一篇文章中提出“税收司法是税收法治的突破口”的观点(《税收司法——税收法治的突破口》,载《财税法论丛》第7卷,法律出版社2005年版),现在看来,这一观点仍然是具有前瞻性的。推进中国税收法治建设必须以推进中国的税收司法为前提,提升中国税法研究的理论水平同样必须以提高中国税法学界对税法典型案例的关注程度和研究水平为基础。

虽然中国目前尚没有典型的税法案例供学者学习和研究,但以税收法治建设完备而著称的美国却有大量的经典税法案例可供我们学习和研究。美国专门设置了税务法院,同时,美国的各级普通法院也都有解决税务案件的管辖权。这些法院

每年处理数以万计的税务案件,其中一些比较重要的案件会被较高级别的法院所审理,最重要的、最具典型性的税务案件则会被交到美国联邦最高法院进行审理。由于联邦最高法院每年审理的案件数量有限,而且对于案件的筛选非常严格,每年都有成千上万的案件被拒在联邦最高法院的门外,可以说,凡是联邦最高法院审理的税务案件都是在当时最具代表性的案件。美国联邦最高法院从成立之初到今天已经审理和判决了数百个税务案件,我们暂时还没有时间和精力对这些案件一一进行学习和研究。本书选取了其中一些更具代表性的案件予以评析,供中国和其他华语地区的税法学生及学者学习和研究之用。

由于美国联邦最高法院审理的每一个案件都具代表性,因此,本书所选取的案件只能是在笔者看来更具代表性的案件。在将来条件许可时,笔者计划再选择一批典型的案件予以翻译和评析,以给广大读者提供更多具有参考价值的典型税法案例。

本书以给广大读者提供第一手资料为基本定位,因此,笔者对于案件的评论和观点全部都采取简明扼要的论点式提出,并不做长篇大论式的论述。由于这些案例的英文原文可以很容易在互联网上检索到,本书仅在附录部分列举了各个案例的英文名称,没有将英文判决书的原文列入本书。同时,为了便于广大读者对于美国《国内收入法典》(《美国税法典》)有一个整体的了解以更好地理解各个税法案例,本书在附录部分列出了笔者研究《美国税法典》的一篇文章,供读者参考。

笔者翻译整理这些案例大约用了一年的时间,最初是供笔者自己学习和研究税法之用,后来又在课堂上给学生讲授,深受学生喜欢。由于直接阅读英文判决书会耗费大量的时间和精力,很多学生和学者都不愿去做这些“事倍功半”的学习和研究,因此,笔者决定将这些已经翻译并整理出来的典型案例予以出版,希望能够帮助广大读者在学习和研究美国税法案例中取得“事半功倍”的效果。

本书可供广大法学专业、税收专业学生学习研究税法之用,也可供广大税法教师和研究者在税法教学和研究中作为重要的参考资料予以使用。想了解美国税法及其税务案件解决程序的读者,也可将本书作为重要的参考资料。

由于笔者并非专业翻译人员出身,对于美国案例、税法和司法制度的研究也有限,因此,虽然笔者在翻译过程中参考了大量资料,特别是互联网上的翻译资料,但也许还会有不合翻译规范,甚至翻译错误之处。在此,希望广大学界前辈和读者不吝赐教,将阅读中发现的瑕疵和错误之处向笔者指出,以便再版时修正。笔者联系方式是:北京市昌平区府学路27号中国政法大学民商经济法学院(邮编:102249), E-mail:zhaijiguang2008@sina.com。

翟继光

2009年6月15日

目 录

CONTENTS

1	第一章 公司资本重组免税案(1947)
15	第二章 美国联邦承租人被歧视案(1960)
31	第三章 公司经营性坏账判断标准争议案(1963)
44	第四章 非法所得征税违反禁止自证其罪案(1968)
61	第五章 公司股票赎回视为股息分配案(1970)
79	第六章 税收优惠限制条件违宪案(1983)
92	第七章 股东代理人公司的税收待遇案(1988)
103	第八章 公司重组补价性质争议案(1989)
122	第九章 歧视待遇违反政府间税收豁免原则案(1989)
135	第十章 预提和代征税款的优先权案(1990)
151	第十一章 破产程序中国家税收主权豁免案(1992)
164	第十二章 违宪判决的溯及效力案(1993)
178	第十三章 税法违反宪法禁止双重危险条款案(1994)
194	第十四章 非纳税人缴纳税款请求退税案(1995)
209	第十五章 纳税人退税请求权行使期限争议案(1996)
236	第十六章 印第安保留区内联邦政府合同当事人被征税案(1999)
244	第十七章 加州州际公司利息扣除立法违宪案(2000)
255	第十八章 成功酬金协议中律师费属于胜诉方所得案(2005)
269	第十九章 税务法院特派法官报告公开争议案(2005)
292	第二十章 歧视性财产评估方法司法审查案(2007)
303	附录一 《美国税法典》的结构与特点
310	附录二 关键术语对照表
312	附录三 法律法规名称对照表
313	附录四 案例名称对照表

第一章

公司资本重组免税案(1947)

一、基本法律规定

(一)《1939 年国内收入法典》第 22 节第 a 分节的规定

“毛所得”包括以下收益、利润以及所得：来自薪水、工资或者个人劳务报酬，无论按照什么种类、采取何种方式支付；来自职业、行业、贸易、交易、商业，或者销售，或者财产处理，无论是不动产还是个人财产；来自所有权，或者该财产的使用或者利益；来自利息、租金、股息、证券，或者任何用于获得利益或者利润的商业交换；来自任何其他的收益或者利润和所得。对于在 1932 年 6 月 6 日以后就职的美国总统以及美国法院的法官而言，其所收到的报酬应当包括在毛所得之内；确定该总统和法官的报酬的所有法律因此作相应修改。

(二)《1939 年国内收入法典》第 112 节的规定

1. 第 a 分节：总则

除本节以下规定以外，对于财产的销售或者交换，根据第 111 节所确定的全部收益或者损失的数额，都应当予以确认。

2. 第 b 分节第 3 段：重组中的股票换股票

重组中的股票换股票：如果作为重组一方当事人的某公司的股票或者证券，按照重组计划，仅仅用于交换在该公司或者作为重组一方当事人的另一个公司中的股票或者证券，那么，不应当确认任何收益或者损失。

3. 第 c 分节：来自非仅仅种类交换的收益

如果一项交换本来应当属于本节中的第 b 分节第 1、第 2、第 3 段或者第 5 段所规定的范围内，如果没有下面这一事实的话：在该交换中所收到的财产不仅由被允许不确认收益的财产组成，而且由其他财产或者货币组成，那么，接收者所收到的收益的数额——如果有的话——不能超过该货币以及该其他财产的公平市场价值之和。

如果一项分配是按照一个符合上述规定的重组计划而进行的,但是却具有分配应税股息的效果,那么,应当对每一个分配受益人按照股息征税,该股息的数额等于根据上述规定所确认的收益数额,该数额不应当超过在 1913 年 2 月 28 日以后该公司所累积的未分配收益和利润中它所占的份额。

4. 第 g 分节:重组的定义

“重组”这一术语是指:① 法定兼并或者合并;② 一个公司至少获得另一个公司 80% 的有表决权的股票或者所有其他种类股票总份额的 80%;或者另一个公司实质上所有财产的 80%;③ 一个公司的所有或者部分资产向另一个公司的转移,如果在该转移以后,让与公司或者其股东或者两者控制了接收转让资产的公司;④ 资本重组;⑤ 仅仅身份、形式或者组织地点的改变,不论该改变具有什么效果。

5. 第 115 节:公司的分配

本章中所使用的“股息”这一术语是指由一个公司向其股东所作出的任何分配,无论是采取货币的形式,还是其他财产的形式。该分配是从其在 1913 年 2 月 28 日以后累积的收益或者利润中,或者从纳税年度的收益或者利润(截至该纳税年度结束之时计算,不扣除在该纳税年度中任何分配的数额)中进行的,不考虑在分配之时收益和利润的数额。

(三) 现行《国内收入法典》第 351 节的相关规定

1. 第 a 分节:总则

如果财产被一个或者更多的主体转让给一个公司,其目的仅仅是换取该公司中的股票,同时在该交换以后,该主体控制了(根据第 368 节的定义)该公司,那么,就不能确认任何收益或者损失。

2. 第 b 分节:收到财产

如果第 a 分节本来应当适用于一个交易,只是由于这样一个事实而没有被适用:除了第 a 分节所允许接收的股票以外,还收到了其他财产或者货币,那么,① 关于该收到的收益(如果有的话)应当予以确认,但是不能超过下列两个数额之和:所收到的货币数额加上所收到的其他财产的公平市场价值;② 关于该收到行为,禁止确认任何损失。

3. 第 c 分节:向股东分配的特殊规定

(1) 第 1 段:一般规定

在为本节规定之目的而确定控制之时,下面这一事实不应当予以考虑:作为转让人的任何公司分配公司的全部或者部分股票,而其获得该股票是为了与其股东进行交换。

(2) 第 2 段:第 355 节的特别规定

如果第 1 段所描述的分配符合第 355 节(或者第 356 节中与第 355 节相关部

分)所规定的条件,那么,专门为了确定分配公司将财产转让给控制公司的税收待遇之目的,这样一个事实,即分配公司的股东处置了全部或者部分被分配的股票,或者这样一个事实,即其股票被分配的公司又发行了新股,为确定本节所规定的控制之目的,不应当予以考虑。

(四) 现行《国内收入法典》第 354 节第 a 分节的相关规定

1. 第 1 段:一般规定

如果作为重组一方的公司的股票或者证券,按照重组计划,专门为了该公司或者另外一个属于重组一方的公司的股票或者证券而进行交易,则禁止确认任何收益或者损失。

2. 第 2 段:限制

(1) 第 A 分段:超额本金数额

在下列情况下,第 1 段的规定不应当予以适用:所收到的任何该证券的本金数额超过了所放弃的任何该证券的本金数额,或者收到了任何该证券,但没有该证券被放弃。

(2) 第 B 分段:可归于应付利息的财产

如果任何股票(包括不符合条件的优先股,根据第 351 节的定义)、证券或者所收到的其他财产中可归于在持有人持有期间开始或者以后该证券所发生的利息的部分,第 1 段以及第 356 节中与第 1 段相关的部分都应当予以适用。

(3) 第 C 分段:不符合条件的优先股

在与除不符合条件的优先股(根据第 351 节的定义)以外的股票进行的交换中所收到的不符合条件的优先股(根据上述定义),不应当被视为股票或者证券。

上述规定不应当适用于第 368 节所规定的家庭拥有公司的资本重组。

为本条款规定之目的,除非规章另有规定,“家庭拥有公司”这一术语是指在资本结构变化之日 5 年以前的当天开始的 8 年期间的整个过程中都属于第 447 节所描述情况的任何公司。为前面一句规定之目的,在第 355 节所描述的任何期间内,股票不应当被视为由家庭成员所拥有。

可归于不再属于家庭所有公司的任何欠税的法定核定期间,在该公司通知(按照部长所规定的方式)部长存在该欠税情况之日起的 3 年期间未届满之前不能届满,并且该欠税可以在该 3 年期间届满之前予以核定和征收,即使有任何有可能阻止该核定与征收的法律规定,仍然可以行使上述权力。

(五) 现行《国内收入法典》第 368 节的相关规定

1. 第 a 分节:重组

(1) 第 1 段:一般规定

为 I 部分、II 部分以及本部分规定之目的,“重组”这一术语是指:① 法定兼并

或者合并；② 一个公司为了获得另外一个公司的股票而专门交换其全部或者部分具有表决权(或者专门交换控制获得公司的全部或者部分具有表决权的股票)的股票的行为，并且在该获得以后，获得公司已经控制了该其他公司(无论该获得公司在获得之前是否控制该公司)；③ 一个公司为了获得另外一个公司实质上所有的财产而专门交换其全部或者部分具有表决权(或者专门交换控制获得公司的全部或者部分具有表决权的股票)的股票的行为，但是在确定该交换是否专门为股票时，获得公司对其他公司债务的承担应当不予考虑；④ 一个公司将其全部或者部分资产向另外一个公司的转让，如果在该转让以后，转让人，或者其中一个或者更多股东(包括在该转让前属于股东的主体)，或者其中的任何联合，控制了资产被转让给的公司；但是必须满足下面这一条件：根据计划，该资产被转让给公司的股票或者证券在符合第 354、第 355 节或者第 356 节所规定条件的交易中被分配；⑤ 资本结构的改变；⑥ 一个公司仅仅在身份、形式或者组织地点方面的改变，不论该改变的效果是什么；⑦ 一个公司将其全部或者部分资产在标题 11 或者类似的情况下转让给另外一个公司；但是必须满足下面的条件：根据计划，该资产被转让给公司的股票或者证券在符合第 354、第 355 节或者第 356 节所规定条件的交易中被分配。

(2) 第 2 段：关于第 1 段的特殊规定

如果一个公司实质上获得了另外一个公司的全部财产，该获得本来应当符合上述③所规定的条件，但是由于下列事实而不符合：除了有表决权的股票以外，获得公司还交换了货币或者其他财产，并且获得公司，专门为了上述③所描述的拥有表决权的股票，获得了其他公司的财产，该财产拥有的公平市场价值至少是该其他公司的所有财产的公平市场价值的 80%，那么，该获得应当被视为符合上述③所规定的条件。获得公司所承担的任何债务的数额应当视为该财产所支付的货币。

本来符合上述①、②、③、⑦所规定条件的交易不应当仅仅因为这样一个事实就被认为不符合条件：在该交易所获得的资产或者股票的全部或者部分被转让给由获得该资产或者股票的公司所控制的公司。

一个公司为了交换控制获得公司的一个公司(本分段以下称为“控制公司”)的股票，而获得另外一个公司的实质上所有财产的行为不应当视为是符合上述①或者⑦所规定条件的交易，如果在该交易中没有使用获得公司的任何股票，并且在上述①所规定的交易情况下，该交易本来应当符合上述①所规定的条件，如果合并到控制公司的话。

一个本来应当符合上述①所规定条件的交易不应当因为下面这一事实就被认为不符合条件：在兼并之前控制被兼并公司的一个公司的股票在该交易中被使用了，如果在该交易以后，在兼并中继续存在的公司实质上拥有了其全部财产以及被

兼并公司的财产(控制公司在该交易中分配的股票除外);并且在该交易中,存续公司的前任股东为了控制公司的一定数量的有表决权的股票而交换了构成控制该公司的存续公司的一定数量的股票。

如果在上述规定所描写的交易之前,参与该交易的2个或者更多的主体是投资公司,那么,该交易不应当被视为关于任何该投资公司(及其股东以及证券持有人)的重组,除非它是受规制的投资公司、不动产投资信托或者符合下列条件的公司:如果其总资产中不超过25%的部分被投资于任何一个发行人的股票或者证券中,并且其总资产中不超过50%的部分被投资于5个或者更少数量的发行人的股票或者证券中。为上述规定之目的,控制公司集团(在第1563节所规定的意义范围内)的所有成员应当被视为一个发行人。为上述规定之目的,在受规制的投资公司、不动产投资信托或者符合本条款所规定条件的投资公司中持有股票的主体,除非规章另有规定,应当被视为持有该公司或者信托所拥有资产的适当比例的份额。

“投资公司”这一术语是指受规制投资公司、不动产投资信托或者其总资产价值的50%或者以上是股票和证券,并且其总资产价值的80%或者以上是为投资而持有的资产。在作出前面一句所规定的50%和80%的决定时,在任何附属公司中的股票和证券应当不予考虑,并且,母公司应当视为拥有附属公司资产的适当比例的份额。如果母公司拥有某公司所有种类的有表决权的股票的联合表决价值的50%或者以上,或者所有种类已发行股票的总价值的50%或者以上,该公司应当被视为附属公司。

在确定总资产时,应当将下列排除在外:现金和现金项目(包括应收项目),政府证券,以及根据部长制定的规章的规定,为了符合上述条款所规定的条件或者停止属于投资公司而获得的财产(通过承担债务或者其他方式)。

如果每一个投资公司的股票实质上都是由相同的主体按照相同的比例所持有的,上述规定不应当予以适用。

“证券”这一术语包括州和地方政府债务,日用品期货交易合同,受规制投资公司、不动产投资信托以及构成《1940年投资公司法》所规定意义范围内的证券的其他投资的份额。

(3) 第3段:与标题11以及类似情况相关的额外规则

为本部分规定之目的,“标题11以及类似情况”这一术语是指《美国法典》标题11所规定的情况,或者在联邦或者州法院中的破产诉讼、丧失抵押品赎回权或者类似程序。

只有满足下列条件,公司资产的转让才能被视为在标题11或者类似情况下所作出的:重组的任何主体都是处于在该情况法院的管辖权之下,并且转让是按照经过法院批准的重组计划进行的。

2. 第 b 分节:重组的一方主体

为本部分规定之目的,“重组的一方主体”这一术语包括:① 重组所产生的公司;② 对于导致一个公司获得另一个公司的股票或者财产的重组而言,该两个公司,对于符合第 a 分节中的第 1 段第 B 分段或者第 1 段第 C 分段所规定条件的重组而言,如果为换取股票或者财产的股票是控制获得公司的公司股票,“重组的一方主体”这一术语也包括控制该获得公司的公司。对于由于第 a 分节中的第 2 段第 C 分段的规定而符合第 a 分节第 1 段第 A 分段、第 1 段第 B 分段、第 1 段第 C 分段或者第 1 段第 G 分段所规定条件的重组而言,“重组的一方主体”这一术语包括控制被获得的资产或者股票被转让公司的公司。对于由于第 a 分节中的第 2 段第 D 分段的规定而导致符合该分节中的第 1 段第 A 分段或者第 1 段第 G 分段所规定条件的重组而言,“重组的一方主体”这一术语包括第 6 分节第 2 段第 D 分段所指的控制公司。对于由于第 a 分节第 2 段第 E 分段的规定而符合第 a 分节第 1 段第 A 分段所规定条件的重组而言,“重组的一方主体”包括第 a 分节第 2 段第 E 分段所指的控制公司。

3. 第 c 分节:控制的定义

为 I 部分(第 304 节除外)、II 部分以及 V 部分规定之目的,“控制”这一术语是指拥有公司所有类型有表决权股票的联合表决权的至少 80% 以及所有其他种类财产的总股份数的至少 80% 的股票所有权。

二、基本制度解析

(一) 公司重组的基本含义及其税法待遇

关于公司重组,《1939 年国内收入法典》并没有给出一个统一的定义,仅仅列举了公司重组的几种具体方式。一般而言,公司重组是指公司之间通过产权或者资产的流动、整合,以实现企业组织形式、产权结构等的调整,是企业为改善其经营状况,获取对资产的最大利益,对存量资产进行企业间转移,进而实现各种生产要素的优化配置和组合。

公司重组从不同的角度有不同的分类方法。按照重组所带来的资本运作方式进行分类,公司重组可以分为资本扩张、资本收缩和资本重整三种方式。其中,资本扩张一般包括合并、收购、上市扩股、合资等;资本收缩一般包括资产剥离或出售、公司分立、分拆上市、股票回购等;资本重整一般包括改组改制、股权或资产置换、管理层收购、职工持股基金等。

《1939 年国内收入法典》对公司重组规定了税收优惠,即公司重组不确认收益和损失,也就是说,公司重组本身是免税的。由于公司重组有利于企业自身的发

展,有利于资源的优化配置,因此,世界各国大多对公司重组持鼓励和支持的态度,因此,也往往采取一些税收优惠政策来鼓励企业进行重组。

(二) 免税公司重组的几种形式

《1939 年国内收入法典》并不是对公司的重组都给予免税待遇,仅对满足其规定条件的公司重组给予免税待遇。该法典列举了免税公司重组的 5 种形式。

1. 兼并或者合并

兼并(merger),是指一个企业购买其他企业的产权,使其他企业失去法人资格或改变法人实体的一种行为。合并(consolidation),是指两个或两个以上的企业,依据法律规定或合同约定,合并为一个企业的法律行为。合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式。吸收合并,是指两个以上的企业合并时,其中一个企业吸收了其他企业而存续,被吸收的企业解散。新设合并,是指两个以上企业合并为一个新企业,合并各方解散。合并、兼并,一般不须经清算程序。企业合并、兼并时,合并或兼并各方的债权、债务由合并、兼并后的企业或者新设的企业承继。《国内收入法典》没有对兼并和合并给出具体的定义和条件限制,但强调是“法定”(statutory)兼并和合并,也就是说,企业的兼并和合并应当是按照相关公司法的规定所进行的符合法律规定条件和标准的兼并和合并。

2. 股权重组

股权重组,是指股份制企业的股东(投资者)或股东持有的股份发生变更。股权重组主要包括股权转让和增资扩股两种形式。股权转让,是指企业的股东将其拥有的股权或股份,部分或全部转让给他人。增资扩股,是指企业向社会募集股份、发行股票、新股东投资入股或原股东增加投资扩大股权,从而增加企业的资本金。股权重组一般不须经清算程序,其债权、债务关系,在股权重组后继续有效。

《1939 年国内收入法典》对免税的股权重组给出了限定条件:“一个公司至少获得另一个公司 80% 的有表决权的股票或者所有其他种类股票总份额的 80%;或者另一个公司实质上所有财产的 80%。”这里所规定的股权重组仅包括股权转让一种方式,而且股权转让必须达到一定的比例,即有表决权股票(voting stock)的 80%,或者所有种类股票的 80%,或者所有财产的 80%。

3. 资产转让

资产转让,是指企业有偿转让本企业的部分或全部资产。与之相对的是资产受让,资产受让是指企业有偿接受另一企业部分或全部资产。

《1939 年国内收入法典》对资产转让也规定了具体的条件:“一个公司的所有或者部分资产向另一个公司的转移,如果在该转移以后,让与公司或者其股东或者两者控制了接收转让资产的公司。”也就是说,在资产转让以后,转让公司或者转让公司的股东或者两者联合企业控制了被转让公司。《1939 年国内收入法典》第 112

节第 h 分节界定了控制(control)的含义:“该公司有表决权的所有种类股票的联合表决权的至少 80% 以及所有其他种类股票的总份额的至少 80% 的股票所有权。”

4. 资本重组

资本重组(recapitalization)也称为资产重组,是指通过不同法人主体的法人财产权、出资人所有权以及债权人债权进行符合资本最大增值目的的相互调整 and 改变,对实物资本、无形资本等资本的重新组合。《1939 年国内收入法典》并未对资本重组给出具体的界定。

5. 其他

除以上典型的公司重组以外,《1939 年国内收入法典》还规定了其他形式的公司重组,即“仅仅身份、形式或者组织地点的改变,不论具有什么效果”。这一规定比较宽泛,也比较模糊,没有给出具体的界定或者条件,这也是在现实经济生活中容易导致纠纷的规定。

(三) 股息及其税收待遇

1. 股息的界定

股息(dividend),是指股票持有者依据股东权从公司分取的盈利。股息的来源一般是公司的税后净利润,但它的具体表现形式有现金股息、股票股息、财产股息、负债股息和建业股息等多种。《1939 年国内收入法典》第 115 节第 a 分节将股息界定为“由一个公司向其股东所作出的任何分配”,同时强调“无论是采取货币的形式,还是其他财产的形式”。关于股息的来源,该法也作了明确规定:“该分配是从其在 1913 年 2 月 28 日以后累积的收益或者利润中,或者从纳税年度的收益或者利润(截至该纳税年度结束之时计算,不扣除在该纳税年度中任何分配的数额)中进行的,不考虑在分配之时收益和利润的数额。”

2. 股息的税收待遇

股息本身是需要同其他所得一样缴纳所得税的。根据《1939 年国内收入法典》第 22 节第 a 分节对“毛所得”的界定,“股息”属于特别列举应当征税的所得。当然,由于对股息所得会产生经济性重复征税,因此,有些国家也会对股息给予一定的税收优惠。例如,中国《企业所得税法》第 26 条就明确规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。

三、案情简介

在某家族公司中,纳税人和他的妻子拥有全部的股份,但是其中一个人只拥有该公司千分之一的股份,这些股份的价值是 100 美元。1993 年,该家族公司制定了重组计划。根据该重组计划,纳税人、他的妻子以及额外股份的持有者交出他们

的旧股份,作为交换,每一个旧股份收到 5 个没有票面价值的新股份,但是所规定的价值是 60 美元,以及新的债券——其票面价值为 400 000 美元,在 10 年内予以支付,但是随时可以请求支付。因此,纳税人因其 798 个旧股份而获得了 3 990 个新股份以及票面数额为 319 200 美元的债券。在这些交易之时,该公司挣得的盈余是 855 783.82 美元。

在另外一个案件中,纳税人拥有被鉴定的 6 000 股股票中的 5 914 股,每股价值为 100 美元。通过一个重组计划,被鉴定的资本减少了一半,变成 295 700 美元,分配到 5 914 股股份中,没有每股价值,但是拥有所谓的每股 50 美元的价值。该 5 914 股的旧股票被取消,该公司发行了用于交换该 5 914 股旧股票的新的不标明每股面值的普通股票以及利率为 6% 的 20 年债券,其本金为 295 700 美元。该交换的基础是一个新的股份加上 50 美元的债券交换一个旧的股份。旧的资本账户被记入借方,总额为 591 400 美元,新的没有每股面值的资本账户被记入贷方,其数额为 295 700 美元,余额 295 700 美元被记入“应付债券”的贷方账户。此时已经累积了可用于分配的总额至少为 164 514.82 美元的收益,该账户没有发生变化。在交换之时,该债券拥有不少于 164 208.82 美元的价值。

在第一个案件中,纳税人认为,该家族公司的行为属于“资本重组”,是免税的“重组”交易并且该债券是“公司中的证券,是重组的一方主体”,该债券没有实现任何收益,因此不需要缴纳所得税。税务局认为该家族公司的行为不属于免税的“资本重组”,应当将该债券的全部价值作为纳税人的所得。在第二个案件中,纳税人也认为该公司的重组属于免税重组,不需要缴纳所得税。税务局认为应当将债券视为公司累积收益的分配,应当征收所得税。

两个案件中的纳税人都不服税务局的认定,向税务法院提起诉讼。税务法院支持了税务局的观点。纳税人不服税务法院的判决,提起上诉。第三巡回区上诉法院维持了税务法院的判决。纳税人不服上诉法院的判决,向联邦最高法院提起上诉。联邦最高法院受理了该案。1947 年 6 月 16 日,联邦最高法院作出终审判决,维持上诉法院的判决。

四、正反方观点

(一) 正方(纳税人)观点

两个案件中公司的行为都属于公司重组,而且符合《1939 年国内收入法典》第 112 节关于免税重组的界定。两个公司都发行了新股,以完全取代旧股。这种行为显然属于《1939 年国内收入法典》第 112 节第 g 分节第 1 段所提到的“资本重组”。因此,也就属于该节所规定的免税的“公司重组”,不需要缴纳所得税。

(二) 反方(税务局、税务法院、上诉法院、联邦最高法院)观点

该两个公司的资本重组“没有立法所规定的公司商业目的”，因此不是法律所规定意义范围内的“重组”。在公司资本重组中债券的发行是一种伪装的分配股息的行为。法律没有规定“资本重组”的具体含义。因此，“资本重组”必须参照第112节第g分节的假设和目的来解释。重组规定的目的不是为了将那些实际上实现了所得的行为免除纳税义务。税法规定资本重组免税是为了解决以下情形：公司进行了一种形式上的分配，直接或者通过证券的交换，仅仅代表了以前主体参与一个企业的新形式，对于相关主体互相之间的关系以及与公司资产的关系以及权利都没有发生实质的变化。对于这种情况，国会认为不宜征收所得税。

公司重组享受免税待遇的关键是重组安排在本质上具备国会对于重组免税所暗含的要素，而不是仅仅有重组的形式，实质上却实现了收益的分配。本案中两个公司的资本重组行为仅仅是一种工具，其实质是向股东分配公司累积收益。根据第112节的规定，从累积收益中向股东分配收益不是重组，应当按照股息所得征税。

五、案件评析

从《1939年国内收入法典》第112节的规定来看，的确没有将免税的公司重组界定清楚。纳税人利用不完美的法律规定进行避税行为的确是很正常的现象。从表面形式来看，两个案件中的公司的确都进行了重组，但它们的重组似乎都没有什么合理的商业目的，它们的重组从经济效果来看，与分配股息没有实质的差别。两个重组似乎主要是为了获得免税的利益。由于美国税法中并没有一般反避税条款，法院不能依据一般反避税条款来判决。

法院判断本案所依据的主要原则是立法目的原则。法院首先探寻了税法对公司重组免税的目的，然后判断两个公司的重组是否满足了税法所设定的目的，由于该重组并不满足税法所设定的目的，因此，不能享受免税待遇。目的检验法是对付避税的重要手段之一，其所考察的核心是纳税人的行为是否符合税法的目的或者宗旨。适用目的检验法的一个前提是纳税人的行为不具有合理的商业目的，如果纳税人的行为具有合理的商业目的，从维护交易稳定以及税收法定原则出发，不当轻易否定纳税人所采取的交易形式。税法的目的和宗旨往往并没有直接表述出来，因此，只能从相关文字表述或者制度设计中推导出来，而不同主体所推导出的税法目的又是不同的，因此，税法目的本身又具有一定的不确定性。如果允许法院任意运用税法的目的来否定纳税人所采取的交易形式，就会对交易的稳定产生较大影响，同时也对税收法定原则有较大冲击。因此，只有当纳税人的交易形式不具

有合理的商业目的的情况下才能采取目的检验法来否定纳税人的交易形式。

在法院否定了纳税人的交易形式以后,法院又采取了经济观察法或者实质课税原则来解决如何对纳税人的交易行为征税的问题。既然本案中的两个公司的重组行为都不满足免税公司重组的条件,不能免税,那么,应当按照什么方式进行征税呢?此时就需要运用经济观察法或实质课税原则来征税,也就是说,按照纳税人所采取交易形式的经济实质来课税。纳税人所采取的重组行为,从经济实质来看,就是公司向股东分配利润的行为,因此,应当按照税法对股息征税的方式对纳税人征税。

美国现行的《国内收入法典》对于本案中的家族公司的资本重组问题作出了明确规定。《国内收入法典》第354节第a分节第2段明确规定,家庭拥有公司的资本重组不属于税法规定的免税资本重组。这一规定就解决了第一个案例中的家族公司资本重组的问题。《国内收入法典》第354节第a分节第2段明确规定,如果“所收到的任何该证券的本金数额超过了所放弃的任何该证券的本金数额”,则不属于税法规定的免税资本重组。这一规定就解决了第二个案例中的公司资本重组的问题。现行《国内收入法典》第368节对于“重组”进行了非常详细的界定,在该制度下,通过资本重组进行避税的空间已经非常小了。

六、美国联邦最高法院关于本案的判决书

美国联邦最高法院

贝雷诉国内税收服务局局长,331 U. S. 737(1947)

贝雷诉国内税收服务局局长

亚当斯诉同一主体

第287号和第209号

辩论于1947年1月9日、10日

判决于1947年6月16日

法兰克福特法官发表了法院的观点。

这些案件都涉及对于《国内收入法典》关于公司重组的规定的适当解释。它们对于财政部和公司企业的重要性使得我们发布了诉讼文件移送命令,329 U. S. 695;329 U. S. 701。尽管在细节上我们应当提及一些差异,这两个案例可以按照同一种观点被处理。在巴兹雷案件中,第287页,国内税收服务局针对纳税人核定了1939年的所得税欠税。其合法性取决于在那一年中家族公司的资本结构改变的重要性,在该家族公司中,纳税人和他的妻子拥有全部的股份,但是其中一个人只拥有该公司千分之一的股份。这些股份的价值是100美元。根据该重组计划,纳