

新修稅法有限合夥有避稅漏洞

彭運鵬/楊鎮綱

企業在選擇經營型態時，一般考量投資人所需承擔之責任、稅捐優惠、運作彈性及退場機制等因素。依經濟部統計資料所示，截至民國（下同）103 年 4 月底，全國已登記之有限公司及股份有限公司合計約 62 萬間以上、兩合公司及無限公司合計僅 33 間，由此可知，股東僅負有限責任對於大多數投資人仍具有高度吸引力。相對公司而言，民法上合夥組織之合夥人對於合夥債務固須負無限連帶清償責任，然合夥人間對於業務執行、損益分配之成數及時期均得透過合夥契約加以約定，因此較公司組織更富有彈性。

有限合夥主要係透過契約決定其組織運作，由至少一名合夥人負有限責任，以及至少一名合夥人負無限責任，在國際間已實行多年。經濟部曾於 97 年間提出有限合夥法草案，但未獲立法院三讀通過。現為便利新創事業等具有單一設立目的，且經過一段期間達成目的後即行解散之實際營運需要，經濟部已再次將有限合夥法草案報請行政院審議。其中，關於有限合夥課稅上應比照合夥組織抑或公司方式課稅，引起相當討論。

本文嘗試簡要整理我國法制就合夥與公司課稅方式之差異，尤其在今年 5 月 16 日立法院三讀通過修正所得稅法後產生之變革，並比較外國立法例針對有限合夥課稅方式之設計，以供作參考。

壹、所得稅法針對合夥組織與公司課稅方式之差異

所得稅法第 3 條第 1 項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」同法第 11 條第 2 項規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」由上述規定可知，我國營利事業所得稅之納稅義務人，除一般公司組織外，亦包含獨資、合夥及其他營利事業組織。因此，我國稅制下營利事業所得稅及個人綜合所得稅乃係獨立存在，惟營利事業繳納之營利事業所得稅可能得扣抵合夥人或公司股東之個人綜合所得稅。

一、合夥組織之課稅方式

1. 所得稅法於 98 年 5 月 27 日修正前，除要求合夥組織應比照其他營利事業辦理暫繳申報外，合夥組織尚應填具結算申報書向稽徵機關申報構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並計算其應納稅額於申報前自行繳納。此外，合夥組織應一併申報損益表、投資人明細表及分配盈餘表，俾供各合夥人將其所獲配盈餘總額所含稅額，自當年度綜合所得稅結算申報應納稅額全數予以扣抵。

上述課稅方式實際上即採取兩稅合一之概念，亦即合夥組織繳納之營利事業所得稅，可供合夥人於申報個人綜合所得稅時全額抵扣，故不會受到雙重課稅之不利益。然在申報及稽徵方式仍嫌繁複，尤其在依營利所得稅申報資料歸戶於個人綜合所得稅後，倘核定作業有需要調整之情形，將連帶影響個人綜合所得稅應納稅款增加或減少而須辦理補、退稅，進而造成徵納雙方之不便。

2. 所得稅法於 98 年 5 月 27 日修正後，已免除合夥組織之暫繳申報，並且大幅簡化合夥組織之營利事業所得稅申報方式。申言之，合夥組織固仍須依規定計算所得額辦理結算申報，惟已無須計算及繳納應納稅額，而係將所得直接歸課各合夥人之個人綜合所得稅。此種課稅方式已消除重複課稅之問題，且對於合夥組織人數普遍不高之情形下，課徵方式尚屬簡便。

3. 今年 5 月 16 日修正通過之所得稅法第 71 條第 2 項，又回復合夥組織辦理結算申報時應計算並申報應納稅額規定（即 98 年 5 月 27 日修正前之所得稅法規定），並要求合夥組織應於申報前繳納應納稅額之半數，而餘額則列為各合夥人之營利所得課徵綜合所得稅。基此，合夥組織所繳納營利事業所得稅已不得用於扣抵合夥人之個人所得稅。換言之，本次所得稅法修正後已大幅降低合夥組織原享有兩稅合一之效益。

二、公司之課稅方式

1. 公司應於每年五月底前向稽徵機關申報並繳納前一會計年度之營利事業所得稅。我國於實施兩稅合一後，所得稅法第 66 條之 1 規定，公司須另設置股東可扣抵稅額帳戶，以紀錄公司於繳納營利事業所得稅後可分配予股東之可扣抵稅額。此外，所得稅法第 66 條之 9 規定，公司當年度盈餘未作分配者，應就未分配盈餘加徵 10% 之營利事業所得稅。此未分配盈餘加徵之 10% 營利事業所得稅亦得計入股東可扣抵稅額帳戶，供我國境內居住之個人股東及非居住者股東於獲配股利淨額時全額扣抵。
2. 今年 5 月 16 日修正通過之所得稅法第 66 條之 6 及第 73 條之 2 規定（自 104 年 1 月 1 日起施行），對於我國境內居住之個人股東，其獲配股利淨額之可扣抵稅額，將降低為原可扣抵稅額之半數；另對於非居住者股東原可就屬未分配盈餘所加徵之 10% 營利事業所得稅全額扣抵其股利應扣繳稅額，亦予以減半。準此，修正後所得稅法對於公司於以前會計年度累積之可扣抵稅額，倘於今年年底前尚未使用，則自明年起，其效果將大幅調降，影響股東權益甚鉅。

三、小結

由上述規定可知，本次所得稅法修正通過後，我國已自「完全設算扣抵制」改採「部分設算扣抵制」，而大幅降低兩稅合一之效果，合夥組織及公司在實際稅捐負擔上已漸趨一致。茲將本次所得稅修法後合夥組織及公司課稅重要規定比較如下：

納稅人義務	公司	合夥組織
暫繳申報	依上年度應納稅額半數為暫繳稅額，應於 9 月底自行申報繳納。	不適用
結算申報	每年 5 月底前結算申報上年度應納稅額，依全年應納稅額減除暫繳稅額、未抵繳扣繳稅額及可扣抵稅額，計算應納之結算稅額自行繳納。	每年 5 月底前結算申報，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算應納稅額。營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額，列入合夥人個人營利所得，課徵綜合所得稅。
設置股東可扣抵稅額帳戶	應設置股東可扣抵稅額帳戶，並得依股東稅額扣抵比率，計算公司所分配盈餘中股東可扣抵稅額，供股東於申報綜合所得稅時扣抵。（修法後可扣抵稅額僅修法前之半數）	免設置股東可扣抵稅額帳戶，亦無可扣抵稅額可供合夥人於申報綜合所得稅時扣抵。
未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅	公司當年度盈餘未作分配者，應就未分配盈餘加徵 10% 之營利事業所得稅	不適用

貳、外國立法例就有限合夥採取之課稅模式

美國稅制下非公司組織在符合一定要件下，均得在申報時選擇是否作為獨立之納稅主體。有限合夥若經在申報書上勾選（**check the box**），即得穿透有限合夥組織形式，將有限合夥之所得及損失均直接歸屬由合夥人個人負擔，由合夥人按個人所得納稅；至於一般公司組織則需辦理結算申報並就其所得繳納所得稅；而股東於獲派公司股利時仍須就該股利所得繳納所得稅，故產生雙重課稅之結果。英國、新加坡與美國稅制相近，日本固然對於是否承認有限合夥具有法人資格採取不同立場，惟於課稅制度上係由各合夥人按其獲配之合夥利益繳納個人所得稅。

參、結論

基於有限合夥為介於合夥組織與公司間之中間事業組織型態，法制下是否賦予其獨立之法人格，實不應影響稅制下應比照合夥組織方式課稅。由外國多數立法例可知，承認有限合夥具有法人格，仍得採取一般合夥稅制，惟有限合夥稅制設計上仍應維持租稅中立，不因企業採行不同之組織型態而受到不同之租稅待遇。

有限合夥法草案第 37 條規定：「有限合夥之租稅比照合夥組織之課徵。」在所得稅法本次修正後，合夥組織應於結算申報前繳納應納稅額之半數，且不得扣抵合夥人之個人綜合所得稅，故實際稅捐負擔上已與公司可扣抵稅額減為半數之結果相近。有限合夥在會計及帳務處理上固無須設置可扣抵稅額帳戶，可降低其會計及帳務處理成本，然若有限合夥於繳納半數應納稅額後，決定保留盈餘不予分配，則因無法適用未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅之規定，而可能衍生規避課稅之弊，此似有進一步檢討是否有修正有限合夥法草案之必要。

（作者彭運鵬及楊鎮綱分別係理律法律事務所資深顧問及律師，本文不代表事務所之意見）