

## 兩稅合一

「營利事業所得稅」與（個人）「綜合所得稅」之課徵制度，可區分為「獨立課稅制」與「兩稅合一」兩者，茲分述如下：

- ①獨立課稅制：國家先就營利事業之所得課徵營利事業所得稅，再於營利事業將盈餘或股利分配給個人（獨資資本主、合夥人、股東）時，對個人課徵綜合所得稅。獨立課稅制，乃是從法律形式之觀點，將法人與自然人當作各別獨立之稅捐歸屬主體（法人亦具有權利能力，得負擔義務、享受權利）。
- ②兩稅合一：國家將營利事業所得稅與綜合所得稅合併課徵。兩稅合一之核心思想在於，法人與自然人在經濟實質上乃是同一主體（法人僅為自然人之工具），因此先後對法人之所得與自然人受分配之營利所得課徵稅，將構成重複課稅<sup>1</sup>。

我國所得稅法過去是採行獨立課稅制，但自民國87年開始，業已改採兩稅合一。兩稅合一之目的與方法，可扼要說明如下：

### 壹、兩稅合一之目的

有鑑於營利事業乃是個人參與交易活動之媒介，其所獲得之經濟上利益，最終仍會透過盈餘或股利之分配，而成為個人之所得。因此，若採行獨立課稅制，股東就其股利所得所應負擔之綜合所得稅，即會與營利事業所得稅發生「重複課稅」，從而加重其稅捐負擔，影響股東之投資意願，並提高營利事業保留盈餘之誘因（若為盈餘分配，股東即須負擔高額之綜合所得稅）。

此際，若將營利事業所得稅與綜合所得稅合併，而僅就其中一者課徵，則上述重複課稅之問題，即可獲得解決。準此，兩稅合一之主要目的應在於：消除重複課稅，減輕

<sup>1</sup> 重複課稅一般是指就同一稅捐客體，對於相同之稅捐主體課徵兩次以上之稅捐。不過，也有學者認為，只要對於同一稅捐客體課徵兩次以上之稅捐，即構成重複課稅。參見黃茂榮，〈重複課稅〉，收於《稅法總論》（第三冊），頁301-302。

股利所得之稅捐負擔<sup>2</sup>。

## 貳、兩稅合一之方法

前已述及，兩稅合一乃是將營利事業所得稅與個人就其營利所得所應納之綜合所得稅合併課徵，而其合併之方法，主要有「股利所得免稅法」與「設算扣抵法」兩者，茲說明如下：

- ①設算扣抵法：營利事業已繳納之營利事業所得稅，得自個人應納之綜合所得稅中予以扣除。此際，營利事業所得稅即成為個人綜合所得稅之預繳。我國改制為兩稅合一時，原是採取「全額設算扣抵法」（營利事業所繳納之稅捐，個人得全數扣除），並採取「雙軌稅率」，若營利事業當年度未分配盈餘，即應再加徵10%之保留盈餘稅（所得稅法第66條之9參照），以降低營利事業選擇不分配盈餘之誘因。然而，基於「健全國家財政」以及「稅捐公平負擔」的考量（享受兩稅合一所帶來之稅捐利益者，主要為高所得族群），所得稅法現已改採「半數設算扣抵法」（民國103年6月4日修正公布），個人僅得就營利事業已納稅額之半數，扣抵其綜合所得稅額。
- ②股利所得免稅法：個人就其營利所得，得免除全部或一部之納稅義務。我國所得稅法第17條第1項第2款第3目之3關於股利所得每年度最高得扣除27萬元之規定（儲蓄投資特別扣除），即是本於股利所得部分免稅法之精神。目前多數實施兩稅合一之國家，大多即是採取股利所得免稅法。

### 補充說明

兩稅合一採取設算扣抵法，固然有較為公平的優點（個人應將營利所得計入綜合所得總額，於適用累進稅率計算出應納稅額後，始生扣抵的問題），但其卻有計算繁複，以至於大幅提高徵納雙方之稽徵與遵循成本的重大缺點。

2 關於我國所得稅法改制為兩稅合一所預計達成之目的，參見葛克昌，〈兩稅合一之憲法觀點〉，收於《所得稅與憲法》，頁176-177。

## 專題研究 2

103年6月4日修正公布之所得稅法第66條之6條文，將兩稅合一制度由「全額扣抵制度」修正為「半數扣抵制度」。試依己見，具理由回答下列問題：

- (一)公司先課徵營利事業所得稅，分配股利予股東後，另對股東課徵綜合所得稅，有無重複課稅？
- (二)原先採用「全額扣抵制度」如德國等多數國家，均先後拋棄該制度，其理由何在？
- (三)多數國家針對股利所得多採分離比例課稅，與我國制度有何不同？
- (四)該修正條文在同法第126條第2項明定自104年1月1日施行，有無違反「法律不溯及既往原則」？
- (五)公司保留盈餘未作分配予股東時，應就該未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅（參所得稅法第66條之9）。若在所得稅法第66條之6修正前加徵10%，於條文修正後始將保留盈餘分配予股東，如仍按半數扣抵，有無違反「信賴保護原則」？
- （50分） （台大104年稅法第一題）

### 【考點分析】

本題前三小題主要是在測驗考生對於兩稅合一之基本認識程度，包含：兩稅合一之目的（第一小題）、兩稅合一之缺點（第二小題）、兩稅合一之方法（第三小題）。至於後二小題，嚴格言之，並非稅法問題，反而是在考行政法上之一般原理原則。

### 【相關條文】

#### 所得稅法第66條之6第1項

營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：

稅額扣抵比率 = 股東可扣抵稅額帳戶餘額 / 累積未分配盈餘帳戶餘額

股東（或社員）可扣抵稅額 = 股利（或盈餘）淨額 × 稅額扣抵比率。但中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額 = 股利（或盈餘）淨額 × 稅額扣抵比率 × 百分之五十。


#### 所得稅法第66條之6第2項

營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：一、累積未分

【高點法律專班】

配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者……二、累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者……

【參考擬答】

 字數 約1,937字

(一)國家對於公司之所得以及股東之股利所得課徵所得稅是否構成重複課稅，在學理上容有爭議

- 1.按所謂重複課稅，一般係指就同一稅捐客體，利用相同或不同之稅目，對於相同之稅捐主體，同時或先後課徵兩次以上之稅捐而言。
- 2.若採法律形式主體說，因公司與其股東在法律上各為獨立之權利主體，故兩者不但非屬相同之稅捐主體，且其所得亦不能等同視之。是以，先後對於公司之所得與股東之股利所得課徵所得稅，並不生重複課稅之問題。
- 3.若採經濟實質說，則因營利事業乃是個人參與交易活動之媒介，其所獲得之經濟上利益，將會透過盈餘或股利之分配，而成為個人之所得，故國家對於公司所課徵之營利事業所得稅，最終仍係由個人股東負擔。準此，先後對於公司之所得以及個人之股利所得課稅，即會構成重複課稅。

(二)多數國家放棄全額設算扣抵法之原因，除在於緩和兩稅合一對於國家財政收入所造成之影響外，主要係為消除對居住於境外之股利所得者的差別待遇

- 1.首先，全額扣抵法雖然得以有效消除公司之所得與股東之股利所得間的重複課稅，惟其亦降低股東之稅捐負擔，從而將不利於國家之稅收。
- 2.其次，由於多數國家過去所採行之全額設算扣抵法，僅准許居住於境內之股東扣抵營利事業已繳納之營利事業所得稅，因此即產生對於居住於境內與境外之股利所得者的差別待遇，從而降低境外居住者投資之意願。
- 3.是以，多數實施兩稅合一之國家，為緩和兩稅合一對於國家財政收入所造成之影響，並消除對居住於境外之股利所得者之差別待遇，遂先後放棄全額設算扣抵法，而改採「股利所得部分免稅法」。

……

完整擬答請參閱高點出版一念律師編著《財稅法爭點解讀》

【高點法律專班】

37  
版權所有，重製必究！