

美國有限責任公司課稅方法之探討：

以聯邦及紐約州為例

吳德華*

目次

壹、前言
貳、美國有限責任公司之起源
參、紐約州有限責任公司
一、概說
二、設立程序
三、經營管理
(一) 社員經營
(二) 經理人經營
四、出資及分配
五、社員資格及權益
六、解散及合併
肆、聯邦對有限責任公司之課稅方式
一、概說
二、勾選原則 (Check the Box Rule)
三、有限責任公司
(一) 依公司組織型態課稅

投稿日期：九十七年三月二十八日；接受刊登日期：九十七年五月二十一日

*文藻外語學院國際企業系講師兼代理系主任。

感謝兩位匿名審稿委員審議指正，並惠賜寶貴意見，惟本文文責仍由作者自負。

1. 申報程序
2. 利弊
(二) 依合夥組織型態課稅
1. 申報程序
2. 利弊
四、一人有限責任公司 (Single Member Limited Liability Company / SMLLC)
(一) 依公司組織型態課稅
(二) 依獨資組織型態課稅
1. 申報程序
2. 利弊
伍、紐約州有限責任公司之課稅方式
一、概說
二、有限責任公司
(一) 依公司組織型態課稅
(二) 依合夥組織型態課稅
三、一人有限責任公司
陸、結論

關鍵字：有限責任公司、獨資、合夥、轉移課稅主體、重複課稅、獨立主體

壹、前言

企業是經濟社會中各種經濟活動的主體¹。企業是指個人或團體，爲了追求利潤、提供商品，以滿足社會大眾需求之組織²。在商業全球化的潮流下，企業爲了維持競爭優勢及追求最大利潤，其經營活動已不侷限於其本國，而透過各種管道，例如，以直接投資、合資或策略聯盟方式，擴張海外市場。

一般而言，企業經營者從事商業活動可在符合法律所訂定之條件及範圍內，自由選擇企業組織型態。雖然各國法律所允許的企業組織型態有很大之差異，但大多數國家都有立法允許獨資、合夥及股份有限公司之存在。因爲不同企業組織型態，會產生不同的權利及責任，因此，企業經營者在選擇何種企業組織型態從事商業活動時須要有多層之考量。例如，責任型態、營運成本、經營管理模式、存續期間、權益移轉的自由性及稅捐責任考量³等。對規模較小或資金較少的企業而言，有限責任及稅賦責任往往爲首要之考量。惟不同之企業組織型態對有限責任與稅賦責任差異甚大，往往造成魚與熊掌二者間難以取捨之窘境。

¹ 鄭華清，管理學概論，頁9，新文京開發出版公司（2006）。

² 同前註。註：在本文，「企業」採廣義之定義，亦即包含個人獨資事業、合夥、及公司組織等。我國「公司」包含無限公司、有限公司、兩合公司及股份有限公司。除有特別明示外，美國「公司」係指股份有限公司。

³ 謝易宏，論非公司型企業組織，東吳法律學報，第十七卷第一期，頁81（2005）。

當現行法律無法滿足現實之需求時，專業人士們便會想出解決辦法來滿足客戶的需求，有限責任公司（Limited Liability Company，簡稱 L.L.C. 或 LLC）即因此而產生⁴。因為有限責任公司兼備不同企業組織型態最好之特質⁵，例如，有限責任、靈活經營管理模式及轉移課稅，故自一九七七年，有限責任公司法在美國第一次立法後，有限責任公司就成為美國最受矚目及歡迎企業組織型態之一⁶。

然而，有限責任公司並非源自美國。早在一八九二年，德國即有與美國有限責任公司類似相同特質的企業組織型態，稱 Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)⁷。而後，GmbH 也引進至其他國家，例如：巴西，一九一九年；法國，一九二五年；古巴，一九二九年；阿根廷，一九三二年；墨西哥，一九三四年；比利時，一九三五年；瑞士及意大利，一九三六年⁸。我國鄰邦日本，也於二〇〇五年，公

⁴ Susan Pace Hamill, *The Origins Behind the Limited Liability Company*, 59 OHIO ST. L. J. 1459, 1463 and n.11(1998); see generally DANIEL A. FARBER & PHILIP P. FRICKEY, *LAW AND PUBLIC CHOICE* 12-37 (1991).

⁵ Robert J. Tribeck, *Cracking the Doctrinal Wall of Chapman v. Barney: A New Diversity Test for Limited Partnerships and Limited Liability Companies*, 5 WIDENER J. PUB. L. 89, 105 (1995).

⁶ 根據美國內地稅務局於 2005 年所作的統計，有限責任公司之家數為 1,465,223，是非公司組織型態之冠。http://www.irs.gov/pub/irs-soi/05pa08.xls (2008/5/25，造訪)。

⁷ Garry A. Pearson, *The North Dakota Limited Liability Company Act: Formation and Tax Consequences*, 70 N. DAK. L. REV. 67, 70, and n.23 (1994); see REV. RUL. 77-214, 1977-1 C.B. 408; REV. RUL. 93-4, 1993-3 I.R.B. 5.

⁸ 轉引自 Garry A. Pearson, *The North Dakota Limited Liability Company Act: Formation and Tax Consequences*, 70 N. DAK. L. REV. 67, 70 n.24 (1994); Philip P. Whynot, *A Historical Update*, Limited Liability Company Rep at 93-106 (Jan./Feb. 1993).

布日本版的有限責任公司，稱為「合同会社」(Godo-Gaisha)⁹。

我國公司法將公司分為無限公司、有限公司、兩合公司及股份有限公司，尚無有限責任公司之存在。但有鑑於有限責任公司在先進國家已實施多年或在研究、討論立法可能性之階段，本文將以美國聯邦層級及紐約州為中心，介紹及討論有限責任公司及課稅方法，期能對我國在將來企業組織型態之討論、發展及立法上有所幫助。

貳、美國有限責任公司之起源

在一九七七年之前，企業經營者從事商業活動，可選擇獨資(Sole proprietorship)、一般合夥(General partnership)、有限合夥(Limited partnership)、股份有限公司(Corporation)、或S公司(S Corporation)為其企業組織。各企業組織型態有其不同之特質，企業經營者以其考量選擇企業組織型態從事商業活動。

最原始的企業組織型態應屬獨資。獨資係由資本主獨自出資成立，從事商業活動。我國商業登記法第二、三、五及六條規定，依獨資或合夥方式經營之事業，應向主管機關辦理商業登記，非經主管機關登記，不得開業。主管機關係指：在中央為經濟部；在直轄市為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。美國屬聯邦制之國家，各州政府對企業在其州從事商業活動擁有管轄權。以紐約州為例，獨資或合夥營業前，須向其營業所在地之地方政府(例如，紐約郡(New York

⁹ Nobuo Takahashi, *Company's Organ Layout (General)*, available at <http://ocw.u-tokyo.ac.jp/english/course-list/economics/management-theory/lecture-notes/e-siryoku4.pdf> (last visited May 25, 2008).

County)) 辦理登記。

一般而言，獨資優點在於成立簡單，僅須要向主管機關辦理登記；得獨自經營管理，依其心志經營生意；及盈虧直接歸屬資本主，即無重複課稅 (Double taxation)¹⁰之憂。然而，獨資的缺點則是資本主必須承擔無限連帶清償責任之風險，亦即，若獨資有賠償或債務責任時，資本主必須償還，債權人對資本主之個人財產有求償權。

合夥，依我國民法第六六七條之一之定義，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。美國內地稅務局 (Internal Revenue Service) 及紐約州法的合夥定義與我國大致相同¹¹。美國國家州級法律統一委員會 (National Conference of Commissioners on Uniform State Laws) (NCCUSL) 所訂定的統一合夥法 (Uniform Partnership Act) 將合夥定義為「合夥是一種兩人以上的聯合，共同擁有與經營企業並獲得利潤」¹²，故不論依上述何者之定義，合夥與獨資最大之差異仍在於合

¹⁰ 有關重複課稅 (Double Taxation) 之討論，請參讀王建煊，租稅法，頁 9-10，自版，十二版 (1987)；葛克昌，所得稅與憲法，頁 132、146-152，自版，增訂版 (2003)。

¹¹ IRS defines a partnership as “the relationship existing between two or more persons who join to carry on a trade or business.” <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=98214,00.html> (last visited May 25, 2008); New York partnership law §10.1 defines a partnership as “an association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit...” <http://caselaw.lp.findlaw.com/nycodes/c81/a3.html> (last visited May 25, 2008); see also, Robert Rothenberg & Tatyana V. Melnikova, *Comparative Forms of Doing Business in Russia and New York State-Proprietorships, Partnerships, and Limited Partnerships*, 40 AM. BUS. L. J. 563, 586 (2003).

¹² Carl S. Warren, James M. Reeve & Philip E. Fess 原著 (林鳳儀、謝金賢譯)，會計學 (下)，頁 174，新加坡商亞洲湯姆生國際出版有限公司台灣

夥是需要二人以上方可成立之企業組織。

承上述，合夥，如同獨資，僅須向主管機關辦理登記，成立之手續簡單方便。在美國，合夥最常見有「一般合夥」及「有限合夥」。一般合夥之優缺點與獨資大同小異。一般合夥與有限合夥最大之差別在於一般合夥的每位合夥人都負有連帶無限清償責任。在有限合夥，合夥人分為一般合夥人（General partner）及有限合夥人（Limited partner），一般合夥人有承擔無限連帶清償責任之風險，但享有經營管理權；有限合夥人之責任就其出資額為限，但無經營管理之權利。因此對於低風險接受者（Low risk taker），提供另一種的選擇。

我國公司法第一條規定：「本法所稱公司，謂以營利為目的，依照本法組織、登記、成立之社團法人。」公司法第六條規定：「公司非在中央主管機關登記後，不得成立。」在美國，法人組織之立法權屬於各州政府的管轄範圍。換言之，公司非經過州政府主管機關之許可，不得在其州成立。故不論是在我國或美國，公司乃是符合法律所規定之條件並經主管機關許可成立之法人組織，在法律上享有獨立人格，不同於獨資與合夥。

股份有限公司之優點在於資本分為股份，股東就其所認之股份負責；選任董事經營管理公司；公司具有法人人格，對資金籌劃較為容易等。股份有限公司最為人知之缺點則是重複課稅，對於資金規模較小、股東較少、並且股東有高度參與經營管理之公司，重複課稅影響公司及股東個人之稅賦責任。企業經營者選擇獨資與合夥，雖可避免重複課稅，但必須承擔無限及連帶清償責任之風險。因此，美國國會

分公司，九版(2005)；*see also*, UPA (1997) §101(6) <http://www.law.upenn.edu/bll/archives/ulc/fnact99/1990s/upa97fa.htm> (last visited May 25, 2008).

於一九五八年通過內地稅法 Subchapter S¹³，就聯邦課稅目的而言，若公司組織符合條件者可選擇依內地稅法 Subchapter S 之規定¹⁴，盈虧直接歸屬股東，避免重複課稅。

美國國會通過內地稅法 Subchapter S 主要之目的仍是為了減輕國內規模較小之公司的稅賦責任。因此 Subchapter S 規定，S 公司股東人數不得超過一百人¹⁵、法人股東之資格只限國內公司、一般合夥等¹⁶、股東不得無居留權¹⁷、公司只可發行一種種類股票¹⁸。故 S 公司亦稱為小型企業公司 (Small business corporation)¹⁹。S 公司對一般中小公司而言，解決公司組織型態之重複課稅，並保留公司之法人資格。亦即，股東可參與公司經營管理，無須擔心個人無限連帶清償責任之風險。S 公司取合夥及公司最好之優點，立法美意勝佳，唯其四大限制，對一些企業經營者乃為憾事。

雖然企業經營者有多種企業組織型態可選擇，但並無一企業組織型態具有自由彈性經營管理、有限責任、無人數限制、無重複課稅等特點。新型的企業組織型態—有限責任公司之產生，改變此困境。

有限責任公司在美國有如奇蹟般成為熱門的企業組織可歸功於一家小型石油公司的努力和一個人口稀少並且非經貿重鎮之州政府

¹³ PAUL R. MCDANIEL, MARTIN J. MCMAHON, JR. & DANIEL L. SIMMONS, FEDERAL INCOME TAXATION OF BUSINESS ORGANIZATIONS, 728, (3rd ed., 1999).

¹⁴ Larry E. Ribstein & Bruce H. Kobayashi, *Choice of Form and Network Externalities*, 43 WM AND MARY L. REV. 79, 85 (2001).

¹⁵ 26 U.S.C. §1361(b)(1)(A).

¹⁶ *Id.* at (b)(1)(B).

¹⁷ *Id.* at (b)(1)(C).

¹⁸ *Id.* at (b)(1)(D).

¹⁹ *Id.* at (a)(1).

的支持。

漢彌頓兄弟石油公司 (Hamilton Brothers Oil Company) 是美國科羅拉多州 (Colorado) 丹佛市 (Denver) 的一家石油公司²⁰。自一九六〇年後期，漢彌頓兄弟石油公司就使用外國的有限責任公司組織型態，主要為巴拿馬的 *Limitada* 有限責任公司，進行國際石油及天然瓦斯探勘及開發工作²¹。美國聯邦及州法律並不禁止美國公司利用不同企業組織型態在國外從事商業活動。所以，雖然美國在當時並無有限責任公司組織型態之存在，但美國公司，像漢彌頓兄弟石油公司，在海外從事商業活動時，可依當地國之法律成立對其最有利之企業組織。

美國內地稅法 (Internal Revenue Code) 是採用屬人主義課稅方式²²，亦即漢彌頓兄弟石油公司在美國境外營業所得都須向內地稅務局申報納稅。然而，漢彌頓兄弟石油公司是依外國的有限責任公司進行其國際石油及天然瓦斯探勘及開發工作，但當時美國並無此公司組織型態的存在。因此，漢彌頓兄弟石油公司不只必須要向美國內地稅局要求同意其依合夥課稅²³，並且要面對承擔美國法院不承認有限責任公司組織型態特質之風險²⁴。在這多重的不確定性下，促使漢彌頓兄弟石油公司興起有美國有限責任公司組織型態之渴望。

²⁰ Hamill, *supra* note 4, at 1463; William J. Carney, *Limited Liability Companies: Origins and Antecedents*, 66 U. COLO. L. REV. 855, 857 (1995).

²¹ Hamill, *supra* note 4, at 1463.

²² 有關課徵主義之討論，參見王建煊，同註 10，頁 129-130；葛克昌，同註 10，頁 318-320。

²³ Hamill, *supra* note 4, at 1463 and n.14.

²⁴ *Id.* at 1464 and n.15.

當法律有所不足時，解決問題最好的方法就是推動立法。因此，漢彌頓兄弟石油公司起草有限責任公司之草案，並於一九七五年四月向阿拉斯加（Alaska）州議會提出有限責任公司立法草案，但法案在一九七六年四月胎死腹中，功敗垂成²⁵。隨即，漢彌頓兄弟石油公司將原案轉向懷俄明州（Wyoming）²⁶。

一九七七年懷俄明州通過有限責任公司法²⁷，成為美國第一個的州頒佈有限責任公司法。因為有限責任公司具有彈性的經營管理自由、有限責任²⁸與轉移課稅方式等優點，因此，引起其他各州之關注。隨後佛羅里達州在一九八二年通過有限責任公司法，到一九九七年，美國五十州及華盛頓特區都通過有限責任公司法²⁹。有限責任公司成為美國最新的企業組織，對政府和企業在法律及財政稅收之權責上都有重大之改變與影響。

²⁵ Hamill, *supra* note 4, at 1465 and ns.20 and 21.

²⁶ *Id.* at 1465 and n.23.

²⁷ See Wyoming Limited Liability Company Act, Laws 1977, ch. 158, § 1; W.S. 1957, § 17-294, <http://michie.lexisnexis.com/wyoming/lpext.dll?f=templates&fn=main-h.htm> (last visited May 25, 2008).

²⁸ 「有限責任」是公司組織之一大特質，即股東只對其出資負責，對公司債務並無清償責任。但法院仍可依「揭穿面紗原則」（Doctrine of Piercing the Veil），使股東對公司債務負清償責任。「揭穿面紗原則」是否適用於有限責任公司仍有討論之空間。有關於此議題，請參讀 John H. Matheson & Raymond B. Eby, *The Doctrine of Piercing the Veil in an Era of Multiple Limited Liability Entities: An Opportunity to Codify the Test for Waiving Owners' Limited Liability Protection*, 75 WASH. L. REV. 147 (2000).

²⁹ 請參考 Allan Karnes, Roger Lirely & Lori Cundiff, *The Limited Liability Company: A State by State Look at the New Pass-Through Entity*, 1997 DET. C.L. REV. 1, 27-43 (1997).

參、紐約州有限責任公司

一、概說

美國憲法增修條款第十條規定：「憲法未授予合眾國、也未禁止各州行使的權力，由各州各自保留，或由人民保留。」³⁰雖然憲法有此規定，然而聯邦及州政府都宣稱擁有授予公司法人資格之立法權，因此授予公司法人資格之權利歸屬聯邦或州政府一度引發雙方之爭議³¹。一八三七年康乃狄克州（Connecticut）首先通過第一個一般法人組織法（General Incorporation Acts）³²，到一八八六年時，幾乎每一個州都通過一般法人組織法³³。自此，各州政府一直享有公司法人組織資格之立法權，而聯邦政府也放棄對公司立法權之爭，承認各州政府允許設立之公司組織。因此，授予公司法人資格之權利歸屬各州政府，由地方自理。

自從一九七七年懷俄明州通過美國第一個有限責任公司法之

³⁰ 美國憲法增修條款第十條原文為：”The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people.” http://www.archives.gov/national-archives-experience/charters/bill_of_rights_transcript.html (last visited May 25, 2008)。中譯文引自美中網 <http://www.usacn.com/usa/tocgov/constitution.htm> (2008/5/25, 造訪)。

³¹ 有關公司法人組織立法權之爭，請參讀 Steven A. Bank, *Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax*, 43 WM AND MARY L REV. 447 (2001).

³² *Id.* at 480 and n.172.

³³ 轉引自 *Id.* at 480-481; *General Corporation Acts: Their Origin*, 20 AM. L. REV. 757, 758 (1886) (quoting from Edward Everett Hale).

後，隨之各州亦仿倣。紐約州也於一九九四年公布有限責任公司法³⁴。

二、設立程序

依紐約州有限責任公司法第二〇三條（a）之規定有限責任公司之設立可由一人或數人（Persons）為代表人（Organizers）³⁵向州政府提出組織章程（Articles of organization）申請登記³⁶。組織章程應載明有限責任公司名稱、（本）公司所在地、如果有特定之解散日期、指定州務卿為代理人、指定註冊代理人、公司社員之責任及公司社員所決定之其他事項³⁷。除其他法令（Statute）另有規定外，有限責任公司可經營任何合法營利為目的之事業³⁸。

三、經營管理

有限責任公司法給予有限責任公司彈性的經營管理選擇：可由社員（Member）經營或由經理人（Manager）經營³⁹。換言之，此可讓

³⁴ See Chapter 34 of the New York State Consolidated Laws, Limited Liability Company Law (1994) (hereinafter referred to as "N.Y. Ltd. Liab. Co. Law").

³⁵ 依 N.Y. Ltd. Liab. Co. Law §203(b)之規定，代表人得不需為社員；依§102(w)，人（Person）係指任何社團組織、公司、一般合夥、自然人、信託等。

³⁶ N.Y. Ltd. Liab. Co. Law §203(a).

³⁷ *Id.* at §203(e).

³⁸ *Id.* at §201.

³⁹ *Id.* at §401 and §408. 有限責任公司之社員是指依有限責任公司法及經營協議之條款與規定，成為有限責任公司社員之人，並據此享有社員之權益。社員之權益包括但不限於盈虧分配權、贖餘分配權、投票權及經營管理權。有限責任公司不屬公司組織型態，故無「股份」(Share)及「股東」(Shareholder)之概念。

社員自由選擇適合之經營管理模式。社員可由經營協議（Operating agreement）來規定社員、經理人、職員和代理人之權益、限制、責任；社員之出資額；就課稅目的之盈虧分配及分派計算方式等⁴⁰。

就經營管理模式不同之規定如下：

（一）社員經營

有限責任公司法第四〇一條（a）規定，除組織章程揭示公司經營由經理人管理外，公司經營管理由社員為之⁴¹。所以，每一社員可代表公司執行在公司營業範圍中之業務，每位社員在執行業務時為公司代理人，其行為約束公司⁴²。第四〇二條（c）規定，除組織章程另有規定外，新社員之加入、組織章程之採用、修改、撤銷或經營協議探過多數（Majority）社員的同意決議方式⁴³。第四〇二條（d）規定，除組織章程另有規定外，解散、買賣、交換、租約、讓與資產等之處置、合併等採至少過多數社員的同意決議⁴⁴。

（二）經理人經營

有限責任公司法第四〇八條（a）規定，組織章程揭示公司經營由經理人管理者，經理人之職權得依經營協議之訂定⁴⁵。第四〇八條（b）規定，除組織章程揭示外，經理人有數人時，關於業務之執行，

⁴⁰ *supra* note 36, at §417.

⁴¹ *Id.* at §401(a).

⁴² *Id.* at §412(a).

⁴³ *Id.* at §402(c).

⁴⁴ *Id.* at §402(d).

⁴⁵ *supra* note 36, at §408(a).

以其過多數之同意行之⁴⁶。經理人應忠實執行業務並依一般審慎人之注意標準（Degree of care）執行業務⁴⁷。經理人忠實執行業務者，不負連帶清償責任⁴⁸。每位經理人在執行業務時為公司代理人，其行為約束公司⁴⁹。經理人之任期依經營協議規定⁵⁰，但社員得由過多數之決議，隨時解任經理人⁵¹，而經理人亦可隨時向公司提出書面辭呈⁵²。

四、出資及分配

有限責任公司法第五〇一條規定，社員得以現金、財產、勞務、債權或其他權利為出資⁵³。有限責任公司之盈虧依組織章程分配予社員，如果組織章程未揭示者，盈虧分配則依社員之出資額比率計算⁵⁴。此有彈性之盈虧分配方式，提供租稅規劃空間，亦是有限責任公司受歡迎原因之一。

有限責任公司之現金或財產得依組織章程分派予社員，如果組織章程未揭示者，現金或財產按社員之出資額比例分派⁵⁵。社員得以隨時退出有限責任公司，社員退出時有權請求依組織章程之規定，分配

⁴⁶ *Id.* at §408(b).

⁴⁷ *Id.* at §409(a).

⁴⁸ *Id.* at §409(c).

⁴⁹ *Id.* at §412(b).

⁵⁰ *Id.* at §413(b).

⁵¹ *Id.* at §414.

⁵² *Id.* at §415.

⁵³ *Id.* at §501.

⁵⁴ *Id.* at §503.

⁵⁵ *supra* note 36, at §504.

利益⁵⁶。

五、社員資格及權益

有限責任公司社員權益（Membership interest）屬個人財產權（Personal property），因此社員對有限責任公司的資產並無個別之所有權⁵⁷。因社員權益屬個人財產權，故社員可自由處理。有限責任公司法第六〇三條（a）（3）規定，社員可自由轉讓全部或部分社員權益予受讓人，而受讓人有權分配到轉讓社員在公司之分配利益⁵⁸。受讓人雖享有分配利益請求權，但並非新社員⁵⁹，故無權行使社員權利（例如，行使同意權），而社員雖轉讓其社員權益，但並未喪失社員資格。惟社員轉讓全部社員權益予受讓人，則喪失社員資格，不得行使其社員權利⁶⁰。

有限責任公司最重要之特色為經營者之有限責任。有限責任公司之經營管理可由社員或經理人為之。故有限責任公司法第六〇九條（a）規定，社員、經理人及代理人無連帶償還之責任⁶¹，但如果組織章程有揭示者並經社員書面同意或投票通過，則全部社員或特定社員得承擔有限責任公司之債務或其他責任⁶²。實務上，很少社員會同意

⁵⁶ *Id.* at §509.

⁵⁷ *Id.* at §601.

⁵⁸ *Id.* at §603(a)(3).

⁵⁹ 依 N.Y. Ltd. Liab. Co. Law §604(a)之規定，如果組織章程未揭示者，受讓人須要其他社員過多數的決議同意，方能成為新社員。故社員轉讓其社員權益予受讓人者只限於其分配利益請求權，而非社員權。

⁶⁰ *supra* note 36, at §603(a)(4).

⁶¹ *Id.* at §609(a).

⁶² *supra* note 36, at §609(b).

承擔有限責任公司之債務或其他責任，因為選擇有限責任公司組織型態最重要原因之一是為無須承擔連帶責任。

六、解散及合併

依紐約州有限責任公司法第七〇一條（a）規定，有限責任公司有下列情事之一者，應予解散：組織章程所定解散之時間及事由；經由過多數社員決議同意之；無社員時；或經由法院裁定者⁶³。有限責任公司解散後，社員應進行清算⁶⁴、清償債務⁶⁵、分派賸餘財產予社員⁶⁶等事宜。

有限責任公司得經由過多數社員之同意進行合併⁶⁷，合併時之公司不以有限責任公司為限，合併後存續公司亦不以有限責任公司為限⁶⁸，此規定給予有限責任公司在合併時較大選擇彈性。

有限責任公司集各類型企業組織之優點，對第一次創業者、規模較小或資金較少的中小企業不失為最佳企業組織型態選擇之一。因此，在美國許多新設立或已成立之中小企業改選有限責任公司為其企業組織型態。

⁶³ *Id.* at §701(a).

⁶⁴ *Id.* at §703.

⁶⁵ *Id.* at §704(a).

⁶⁶ *Id.* at §704(b).

⁶⁷ *Id.* at §1002(c).

⁶⁸ *Id.* at §1001.

肆、聯邦對有限責任公司之課稅方式

一、概說

所得稅是國家財政收入主要來源之一。我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」美國憲法增修條款第十六條規定：「國會有權對任何來源的收入規定和徵收所得稅，無須在各州按比例進行分發，也無須考慮任何人口普查或人口統計。」⁶⁹美國憲法給予國會徵收所得稅之立法權。徵收所得稅之執行機關為財政部內地稅務局。雖然人民有依法律納稅之義務，但企業組織有所得收入者是否也有納稅之義務？

美國原憲法禁止課徵所得稅⁷⁰。但隨著國家財政收入不敷支出，經費拮据，國會為了減輕財政壓力，開始討論課徵所得稅之可能性。因此，美國國會於一九〇九年通過公司所得稅法案⁷¹，此舉，引起各界的強烈議論，企業界對公司所得稅法案深表不滿，隨而提出違憲之訴。一九一一年聯邦最高法院在 *Flint v. Stone Tracy Company* 一案判定一九〇九年國會通過之公司所得稅法案並不違憲⁷²。聯邦最高法院

⁶⁹ 美國憲法增修條款第十六條原文為：“The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.” http://www.archives.gov/national-archives-experience/charters/constitution_amendments_11-27.html (last visited May 25, 2008)。中譯文引自美中網 <http://www.usacn.com/usa/tocgov/constitution.htm> (2008/5/25, 造訪)。

⁷⁰ 葛克昌，同註 10，頁 130，註脚 55。

⁷¹ McDaniel, McMahan, Jr. & Simmons, *supra* note 13, at 375.

⁷² *Id.*; see also, *Flint v. Stone Tracy Company*, 220 U.S. 107 (1911).

認為公司所得稅實為消費稅 (Excise tax)，為公司因營利之特許權所課徵⁷³，因而給予政府課徵公司所得稅之合法性。

然而課徵公司所得稅並無法彌補國庫之短缺，國會將下一個目標轉移到個人。一九一三年，即在公司所得稅法案通過的四年後，美國開始課徵個人所得稅⁷⁴，自此公司組織之收入即被課徵兩次，第一次是公司繳納公司所得稅，第二次則是當個人股東收到公司分配之股利，須將其納入個人課稅所得，繳納個人所得稅⁷⁵。此情形形成所謂的重複課稅。

重複課稅之論點建立在公司法人與自然人在法律上各有獨立之人格，故為分開之獨立主體，即為獨立主體，公司及個人則須各自分別承擔繳納所得稅之責任。美國內地稅法亦認同此論點，故規定公司是獨立主體，須繳納公司所得稅；而獨資及合夥在法律上並無獨立之人格，故為非獨立主體，其收入納入獨資資本主之個人或合夥之合夥人個人課稅所得。

有限責任公司產生的主要原因乃是為了享有公司的有限責任及合夥的轉移課稅上之優點。懷俄明州雖通過有限責任公司法，但有限責任公司就聯邦課稅之目的而言，應以公司或合夥課稅，在當時並不明確。

在懷俄明州通過有限責任公司法的同一年，漢彌頓兄弟石油公司

⁷³ McDaniel, McMahon, Jr. & Simmons, *supra* note 13, at 375-376; 葛克昌，同註 10，頁 130，註脚 55。See also, *Flint v. Stone Tracy Company*, 220 U.S. 107 (1911).

⁷⁴ 美國憲法增修條款第十六條給予國會向個人課徵所得稅，請參看同註 69。

⁷⁵ McDaniel, McMahon, Jr. & Simmons, *supra* note 13, at 376.

即向內地稅務局提出依合夥課稅之要求，經過三年多的時間，內地稅務局於一九八〇年發函（Private letter）給予漢彌頓兄弟石油公司同意其依合夥課稅⁷⁶。但此屬個案，並不意味著內地稅務局承認懷俄明州的有限責任公司是屬非公司組織型態，因此得依合夥課稅，故有限責任公司依公司或非公司組織型態課稅之爭議尚未落幕。

有限責任公司應以何種組織型態課稅，引起各界討論及關注。在一九八八年，自懷俄明州通過美國第一個有限責任公司法的十一年後，內地稅務局公布 Revenue Ruling 88-76⁷⁷ 試圖解決此延宕多時之問題。

內地稅務局在 Revenue Ruling 88-76 指出依稅務法院在 *Larson v. Commissioner*, 66 T.C. 159 (1976) 之解釋，內地稅法法規 Section 301.7701-2 所規定公司四個特質：永續經營（Continuity of life）、集中經營管理（Centralized management）、權益自由轉讓（Free transferability of interests）及有限責任（Limited liability），每一個特質都有相同份量之比例，而依懷俄明州的有限責任公司法所成立的有限責任公司具有集中經營管理及有限責任之特質，但並無連續性及股份自由轉讓之特質。所以內地稅務局裁定懷俄明州的有限責任公司屬非公司組織型態，因此得依合夥課稅。內地稅務局的這一項裁定正式將此爭議劃下句點，也清除各州政府對有限責任公司疑慮的最後一道障礙。因此，本來持觀望態度的州政府，亦陸陸續續通過制定有限責任公司法⁷⁸。

⁷⁶ Hamill, *supra* note 4, at 1466-7 and ns.31 and 32.

⁷⁷ REV. RUL. 88-76, 1988-2 C.B.360, 1988-38 I.R.B. 1.

⁷⁸ See Karnes, Lirely & Cundiff, *supra* note 29, at 27-43.

二、勾選原則 (Check the Box Rule)

承上文述，政府對企業組織課稅方法有兩種。一是對企業組織之所得課徵所得稅一次，盈餘分配給企業主時，企業主亦被課徵一次；二則是對企業組織不課徵所得稅，企業組織之盈虧分配給企業主，由企業主負責繳納所得稅。前者以公司為主，後者以獨資及合夥為代表。惟企業組織已非限於傳統上的獨資、合夥及公司。新興的企業組織該如何課稅成為爭議的議題。

一九三五年美國聯邦最高法院在 *Morrissey v. Commissioner of Internal Revenue* 指出公司組織之特質有六項⁷⁹。在 *Morrissey* 一案，一些投資者成立一個信託來經營高爾夫球場，徵納雙方之爭議點在於信託應依何種企業組織型態課稅。聯邦最高法院認為此案信託雖名為信託，但其組織特質卻較類似公司，故應以公司組織型態課稅。但聯邦最高法院並未提及各特質之比例⁸⁰，換言之，在這六項公司特質中，是否有那一個或那些特質比其他特質還重要，或這六項特質都佔有相

⁷⁹ 聯邦最高法院在 *Morrissey* 一案，指出公司企業組織型態之六項特質為(1) 有齊力經營企業之行爲 (An organized effort for the conduct of a business)；(2) 合資企業組織 (A joint enterprise among associates)；(3) 集中經營管理 (Centralized management in representatives of the owners)；(4) 企業之存續不因企業主死亡而終止 (An enterprise secure from termination upon the death of an owner)；(5) 企業不因企業主將其權益自由轉讓而終止或解散 (Free transferability of ownership interests without terminating the business or dissolving the entity)；及(6) 個人不承擔企業之債務 (No personal liability for the debts of the business)。See *Karnes, Lirely & Cundiff, supra* note 29, at 3. See also, *Morrissey et al., Trustees, v. Commissioner of Internal Revenue*, 296 U.S. 344 (1935).

⁸⁰ See *Karnes, Lirely & Cundiff, supra* note 29, at 3.

同之重要性？

在將近二十年之後，一九五四年美國聯邦第九巡迴法院在 *U.S. v. Kintner* 確立企業組織課稅標準⁸¹。在 *Kintner* 一案，一群醫生組成非法人社團（Unincorporated association）從事醫療事業，醫師們希望其非法人社團可依公司組織型態課稅，但內地稅務局反對，認為醫師們不能依公司組織從事醫療事業，地方法院依 *Morrissey* 之標準，認為醫生們的非法人社團具有公司特質多過非公司特質，故判醫生們的非法人社團得依公司組織型態課稅。內地稅務局不服，隨而提出上訴。美國聯邦第九巡迴法院採認地方法院之見解，因此判決內地稅務局敗訴。*Kintner* 一案確立六項公司特質之比例，即每一項都佔有相同之重要性。所以，企業組織應依何種組織型態課稅，取決於其組織之特質，而非表面上之名稱，即為實質取代形式（Substance over form）。如果企業組織的公司特質多過非公司特質，即為公司組織，但非公司特質多過公司特質，則為非公司組織，得依合夥課稅。

自 *Kintner* 案敗訴後，內地稅務局即著手制定決定公司組織型態標準之規定，以取回公司課稅之主導權。一九六〇年內地稅務局公佈 Treasury Regulation 301.7701-2，指出六項公司特質為：⁸²

- (1) 組織（Associates）；
- (2) 具有經營企業及分享利益之目標（An objective to carry on business and divide the gains therefrom）；

⁸¹ See Karnes, Lirely & Cundiff, *supra* note 29, at 3.; see also, United States v. Kintner, 216 F.2d 418 (9th Cir.1954).

⁸² REV.RUL. 88-76, 1988-2 C.B. 360, 1988-38 I.R.B. 1.

- (3) 永續經營 (Continuity of life) ；
- (4) 集中管理 (Centralization of management) ；
- (5) 公司債務之償還以公司資產為限 (Liability for corporate debts limited to corporate property) ；及
- (6) 權益自由轉讓 (Free transferability of interests) 。

內地稅務局將依這六項公司特質來決定企業組織之課稅型態。但不論何種企業組織，都有第一和第二項特質，所以其他特質，只要有二項符合，就依合夥論，而多過二項，則依公司組織論⁸³。此規定，一般稱為 Kintner Regulations 。

內地稅務局的 Kintner Regulations 試圖讓企業組織之課稅標準更明確化，以減少爭議、訴訟、行政人力、時間及成本。惟事與願違，Kintner Regulations 在實務上仍然產生解釋上之爭議及糾紛。為徹底解決企業組織型態之課稅問題，在一九九六年，內地稅務局公佈「勾選原則」(Check the Box Rule)⁸⁴，讓有資格的企業組織(Eligible entity)⁸⁵，包括有限責任公司及合夥，選擇其課稅組織型態。

⁸³ Tassma A. Powers & Deby L. Forry, *Partnership Taxation & The Limited Liability Company: Check Out the Check-the-Box Entity Classification*, 32 LAND & WATER L. REV. 831, 837-839 (1997). See also, REV. RUL. 88-7619, 88-2 C.B. 360.

⁸⁴ 61 FED. REG. 66584 (1996); §301.7701-1. <http://www.iulaw.indy.indiana.edu/instructors/allington/pt/Reg7701.htm> (last visited May 25, 2008).

⁸⁵ 依照美國內地稅務局的申請表 Form 8832 (Rev. 12-2006) Entity Classification Election，有資格的企業組織包括有限責任公司、合夥、及外國企業組織不認定為公司者。

有資格的企業組織可根據其需求在申請表 8832 (Form 8832) 勾選希望依公司或合夥課稅。如果有資格的企業組織不選擇其課稅組織型態，則依自動條款 (Default Rules) 規定：有資格的企業組織有二位社員以上認定為合夥，將依合夥課稅；有資格的企業組織只有一位社員者，則無視其企業組織之存在 (Disregarded entity)，將依獨資課稅⁸⁶。勾選原則給予許多不同特質之企業組織機會選擇依內地稅法 Subchapters C、K 或 S 課稅⁸⁷。換言之，勾選原則提供企業組織在稅法上之彈性選擇對其最有利的企業組織型態課稅。勾選原則堪稱十分創新之舉，有效的減少徵納雙方之爭議、訴訟、人力負荷、時間及成本，也一勞永逸的解決困擾徵納雙方六十多年來之爭論。

三、有限責任公司

有限責任公司是新型企業組織，其課稅方式應依公司或非公司組織型態課稅一度引起各界之爭論。內地稅務局在 Revenue Ruling 88-76 裁定有限責任公司符合條件者，就課稅目的而言，將視為非公司組織，得依合夥課稅，因此將此爭議劃下句點。

然而，並非所有有限責任公司都希望依合夥課稅。因此，勾選原則給予有限責任公司彈性的選擇權。依據勾選原則之規定，有限責任公司如果有二位社員以上得根據其需求選擇依公司或合夥組織型態課稅。

⁸⁶ IRS Form 8832 (Rev. 12-2006) Entity Classification Election.

⁸⁷ Jeffrey A. Maine, *Linking Limited Liability and Entity Taxation: A Critique of the ALI Reporters' Study on the Taxation of Private Business Enterprises*, 62 U. PITT. L. REV. 223, 238 (2000). 註： Subchapter C 規範公司課稅辦法； Subchapter K 規範合夥課稅辦法； Subchapter S 規範 S 公司課稅辦法。

不同的組織型態課稅之申報程序與利弊分析如下：

(一) 依公司組織型態課稅

1. 申報程序

美國內地稅法第十一條(a)規定，課徵公司納稅年度課稅所得⁸⁸。所得收入之範圍包括來自所有收入來源⁸⁹。換言之，內地稅法採用屬人主義原則，將納稅義務人之境內外所得都納入課徵範圍。而外國公司在美國境內有從事商業交易亦有申報納稅之責任。

公司應於每會計年度終了後第三個月的十五日內將上年之收入、成本、費用及允許之抵減項目等填寫在公司所得稅申報表(US Corporation Income Tax Return (Form 1120))及附表(Schedules)上計算出課稅所得，再按適用之公司所得稅率⁹⁰計算應納稅額，申報並繳納稅額⁹¹。有限責任公司選擇依公司組織型態課稅，將依照 Subchapter C 規定申報。

2. 利弊

不同的企業組織，在所得稅的課稅方式、稅率計算、抵減及調整項目有所差別。這些迥異不同的差異，對企業而言，所產生的稅賦影響很大。然而，對股東而言，影響最大者，乃是當公司盈餘以股利方式分配給股東時，股東也須將股利納入其課稅所得申報納稅。對公司

⁸⁸ IRC §11(a).

⁸⁹ *Id.* at §61(a).

⁹⁰ 公司所得稅率從百分之十五至三十五。請參看 2006 Instructions for IRS Forms 1120 and 1120-A.

⁹¹ See 2006 Instructions for IRS Forms 1120 and 1120-A.

股東而言，尤其是所得較高的大股東，影響極大。許多公司大股東多為公司董事或經理，因此，以往常利用其在公司之職權，藉由通過公司保留盈餘方式，以延緩重複課稅。針對此問題，內地稅法第五三一、五三二（a）及五三三（a）條規定，公司如果未有合理之理由將盈餘保留，不分配給股東時，將未分配盈餘加徵百分之十五公司所得稅⁹²，藉以強迫公司將盈餘分配給股東，使股東將股利納入課稅所得內。

雖然就課稅目的而言，公司組織有重複課稅之缺點，故並不適合用為租稅規劃之工具，而對新創業或規模較小之公司，重複課稅也是其想要避免之事，但依公司組織課稅乃有其優點，例如，最高稅率為百分之三十五，而享受租稅優惠多為公司組織。

在實務上，有限責任公司較少選擇依公司組織型態課稅，因為選擇有限責任公司組織型態最大誘因之一是為避免重複課稅。如果企業經營者可接受重複課稅，應選擇公司，亦即股份有限公司，為其企業組織，因為社會大眾對股份有限公司較為熟悉，對企業形象較有正面之影響。

（二）依合夥組織型態課稅

1. 申報程序

合夥係指二人以上所組成的非公司組織。就課稅之目的而言，合夥視為非課稅主體，盈虧分配歸屬合夥人，由合夥人依個人所得稅之規定申報及繳納稅額。

合夥雖為非課稅主體，無納稅之責任，但內地稅務局為保障記錄

⁹² *Supra* note 88, at §531, §532(a) and 533(a).

之正確，乃要求合夥須於每年四月十五日前將盈虧資料填寫在合夥所得申報表（U.S. Return of Partnership Income (Form1065)）及附表（Schedules）⁹³，向內地稅務局申報。合夥將盈虧依合夥協議（Partnership agreement）之規定分配給合夥人，並將合夥人盈虧部份申報在 Schedule K，與合夥所得申報表一同申報，並且將 Schedule K 副本發予個別合夥人。合夥人將 Schedule K 之盈虧部份填寫在個人所得稅申報表之附表 Schedule E⁹⁴上，並與其他各類所得合併計算應繳納稅額。

2. 利弊

企業經營者利用合夥從事商業活動已有長遠的歷史，可追溯到巴比倫佃農制度（Babylonian sharecropping）、古典希臘（Classical Greece）及羅馬時代⁹⁵。利用合夥從事商業活動優點在於其型式簡單、經營管理自由、廣納資金及分散風險等。一般而言，合夥人可依合夥協議設計其所需要之組織型態⁹⁶，例如，經營管理、資金、出資轉讓、入股、退股、責任歸屬、盈虧之分配等，不同於其他法人類型之組織，限於法律之規定，無法有彈性的滿足各方之需求。

⁹³ IRS Form 1065, US Return of Partnership Income。因合夥無稅賦責任，所以 Form 1065 是資料申報表（Information Return）而非納稅申報表（Tax Return）。

⁹⁴ See *infra* note 107.

⁹⁵ 1 ALAN R. BROMBERG & LARRY E. RIBSTEIN, PARTNERSHIP §1.02(A), AT 1:19 (1996)(CITATION OMITTED)轉引自 Sally S. Neely, *Partnerships and Partners and Limited Liability Companies and Members in Bankruptcy: Proposals for Reform*, 71 AM. BANKR. L.J. 271, 271-272 n.1 (1997).

⁹⁶ Jerome Kurtz, *The Limited Liability Company and the Future of Business Taxation: A Comment on Professor Berger's plan*, 47 TAX L. REV. 815, 828 (1992).

早期美國國會認為合夥是合夥人聚集資金從事商業活動，所以並不算是獨立主體，合夥之合夥人宛如個人從事獨資商業活動一樣⁹⁷，不同只在於人數。因此，就合夥課稅方式而言，視合夥不存在，合夥之盈虧直接分配給合夥人，由合夥人自行負責。

合夥，可依合夥協議，分配盈虧、扣除額、可抵稅額等事宜，只要分配有「實質經濟效能」(Substantial economic effect)或與合夥人在合夥之利益符合⁹⁸。例如，合夥人甲出資一百八十萬元(佔出資比例百分之六十)，而合夥人乙出資一百二十萬元(佔出資比例百分之四十)，成立合夥組織。合夥可依甲與乙所定之合夥協議，分配百分之七十盈餘給予甲，分配百分之三十盈餘給予乙，而不需依照其出資比率分配盈餘，只要此分配有實質經濟效能或與合夥人在合夥之利益符合，而非為節稅安排，內地稅務局會尊重合夥協議之分配。故合夥具有高度彈性分配盈虧之優勢⁹⁹。

雖然有限責任公司依合夥課稅有避免重複課稅及彈性分配盈虧之好處，但每年盈虧必須分配給社員，而無法像公司有保留盈餘之可能性，並且個人最高所得稅率比公司最高所得稅率較高，因此對一些高收入的社員而言，不見得是絕對有利。

實務上，有限責任公司會選擇依合夥課稅，因為大多數的有限責任公司屬於新創業、家庭式或規模較小的公司，對他們而言，減少稅捐，提高淨利乃是首要目標之一。因此，有限責任公司會選擇依公司

⁹⁷ Bradley T. Borden, *The Federal Definition of Tax Partnership*, 43 HOUS. L. REV. 925, 942 (2006).

⁹⁸ Ribstein & Kobayashi, *supra* note 14, at 98.

⁹⁹ David M. Deaton, *Check-the-Box: An Opportunity for States to Take Another Look at Business Formation*, 52 SMU L. REV. 1741, 1746 (1999).

組織型態課稅乃為少數。

四、一人有限責任公司 (Single Member Limited Liability Company / SMLLC)

美國國家州級法律統一委員會於二〇〇六年訂定修訂統一有限責任公司法 (Revised Uniform Limited Liability Company Act, “RULLCA”) 並明定一人有限責任公司之存在¹⁰⁰。一人有限責任公司可享有獨資課稅之優點，但可避免無限連帶清償責任之缺點。故一人有限責任公司相當於有限責任獨資組織¹⁰¹。依勾選原則，一人有限責任公司可視其需求選擇依公司組織型態課稅，或無視其企業組織之存在，而依獨資課稅¹⁰²。一人有限責任公司如不選擇，則依自動條款規定，依獨資課稅¹⁰³。

不同的組織型態課稅之申報程序與利弊分析如下：

(一) 依公司組織型態課稅

申報程序及利弊同本文之肆、三、(一) 1 及 2。

¹⁰⁰ RULLCA §201(a) http://www.law.upenn.edu/bll/archives/ulc/ullca/2006act_final.htm (last visited May 25, 2008).

¹⁰¹ Pomy Ketema, *Did the Federal Check-the-Box Regulations Open Up a State Tax Pandora's Box? A Reflection on State Conformity to the New Federal Classification Scheme of Single-Member LLCs*, 82 MINN. L. REV. 1659, 1676 (1998).

¹⁰² TREAS. REG. §301.7701-1,-2,-3: Single-member LLC is ignored or “disregard for the purpose of filing a federal tax return”.

¹⁰³ TREAS. REG. §301.7701-3(b)(ii).

(二) 依獨資組織型態課稅

1. 申報程序

個人所得稅之課徵制度可分為分類所得稅、綜合所得稅及分類綜合所得稅三種¹⁰⁴，美國個人所得稅採用綜合所得稅課徵制度，亦即將各項所得合併為所得總額，減除准予抵免之費用、免稅額、扣除額等項目，再按適用之累進稅率計算應納稅額¹⁰⁵。納稅人須於每年四月十五日申報繳稅截止日前填寫個人所得稅申報表（U.S. Individual Income Tax Return (Form 1040)）¹⁰⁶及附表（Schedules）¹⁰⁷一併申報及繳納稅額。

個人所得稅申報表之設計是將有記錄可查之所得，例如，勞務報酬、贍養費、失業補償金項目等，直接填寫在申報表上，再將證明表單，例如，扣繳憑單，附上；而其他較為複雜之所得項目，例如，營利盈虧、資本盈虧、版稅、合夥盈虧、S公司盈虧、信託盈虧等，則先列在個別附表，各自計算後，再將盈虧填寫在申報表上與其他各類所得合併為所得總額。

所以，獨資資本主必須將營利盈虧填寫在附表 Schedule C，再與其他各類所得合併課稅。因此，一人有限責任公司選擇視為獨資者，

¹⁰⁴ 王建煊，同註 10，頁 69-70。

¹⁰⁵ See 2006 IRS 1040 Forms and Instructions.

¹⁰⁶ IRS Form 1040, U.S. Individual Income Tax Return.

¹⁰⁷ 主要及常用的附表有 Schedule A—Itemized Deductions 列舉扣除額；Schedule B—Interest and Ordinary Dividends 利息及紅利所得；Schedule C—Profit or Loss from Business 營業盈虧；Schedule D—Capital Gains and Losses 資本盈虧；Schedule E—Supplemental Income and Loss 附加所得盈虧。

其社員應依照獨資資本主之申報程序，亦即將一人有限責任公司之盈虧填寫在附表 Schedule C，再與其他各類所得合併申報納稅。

2. 利弊

自有商業交易以來，即有獨資的存在。而獨資亦是最普遍的企業組織型態。根據內地稅務局統計資料顯示，在二〇〇四年，約有百分之七十三的企業組織屬於獨資¹⁰⁸。獨資的優點在於其成立簡單、成本低、經營方便，就課稅之目的而言，獨資視為非課稅主體，盈虧直接歸屬資本主，避免重複課稅。獨資最大缺點則為資本主負有無限連帶清償責任。

一人有限責任公司選擇依獨資課稅，可避免重複課稅，不用另外申報公司所得稅申報表，節省金錢、人力、時間及成本，而開業後之虧損，可抵減社員個人的其他所得，有效降低個人稅賦。但缺點是無法像公司有保留盈餘之可能性，並且個人最高所得稅率比公司最高所得稅率較高，因此對一些高收入的資本主而言，並不見得可在稅賦上取得絕對的好處。

實務上，一人有限責任公司多會選擇依獨資課稅，因為一人有限責任公司多為規模較小的公司，故多數希望避免重複課稅。因此，一人有限責任公司會選擇依公司組織型態課稅乃為少數。

¹⁰⁸ U.S. Internal Revenue Service, Tax Statistics, <http://www.irs.gov/taxstats/index.html> (last visited May 25, 2008).

伍、紐約州有限責任公司之課稅方式

一、概說

美國自立國以來，各州一直享有對其州內之課稅權。在早期，州政府之財政收入來源，來自課徵財產稅（Property tax）佔有一大部份¹⁰⁹，但隨著人口、行政、福利等支出之增加，財產稅已無法支撐龐大的財政支出，尋找其他稅收來源即成爲無法避免之事。州政府爲補充財產稅之不足，開始對公司課徵公司所得稅¹¹⁰。一八四〇年，賓夕法尼亞州（Pennsylvania）通過第一個對公司課徵公司所得稅¹¹¹，而紐約州也於一八八〇年，通過一般公司所得稅（General corporate tax）¹¹²。自此，公司之所得稅即成爲各州重要財政收入之一。

一九九四年十月二十五日紐約州財稅局（New York State Department of Taxation and Finance）公布紐約有限責任公司及有限責任合夥課稅方法¹¹³。紐約州稅法對於有限責任公司及有限責任合夥課稅方法遵照聯邦課稅方法，亦即有限責任公司依內地稅法之合夥課稅方法者，則在紐約州也將依紐約州稅法之合夥課稅；如果有限責任公司依內地稅法之公司組織型態課稅方法者，則在紐約州也將依紐約公

¹⁰⁹ See Bank, *supra* note 31, at 505-506, 515.

¹¹⁰ *Id.*

¹¹¹ *Id.* at 475.

¹¹² *Id.* at 513.

¹¹³ New York State Department of Taxation and Finance, Taxpayer Service Division, Technical Service Bureau, Important Notice: New York Tax Status of Limited Liability Companies and Partnerships, TSB-M-94, October 25, 1994.

司組織型態課稅；一人有限責任公司則可選擇依獨資課稅¹¹⁴。雖然，各州政府無需要受到聯邦政府對企業組織在課稅上之分類的束縛，就課徵州所得稅目的而言，各州可以自由分類企業組織型態課稅，但為求一致性，州政府一般會依聯邦政府之分類來課稅¹¹⁵。

一般而言，地方所得稅之申報程序及規定，不及聯邦複雜。紐約州的公司所得稅申報表是依聯邦所得稅申報表為主，在加減州給予之調整項目後，再按適用之公司稅率計算應納稅額。紐約州的合夥所得申報表亦同，惟合夥屬轉移課稅主體，故無適用稅率及應納稅額。

二、有限責任公司

紐約州公司所得稅是依照聯邦政府之分類來課稅，故有限責任公司如有二位社員以上可根據其需求選擇依公司或合夥組織型態課稅¹¹⁶。

(一) 依公司組織型態課稅

依紐約州稅法規定，公司應於每會計年度終了後第三個月的十五日內¹¹⁷填寫一般公司所得稅申報表（CT-3 General Business

¹¹⁴ See New York State Department of Taxation and Finance, Publication 16, New York Tax Status of Limited Liability Companies and Partnerships.

¹¹⁵ Allan W. Vestal & Thomas E. Rutledge, *Disappointing Diogenes: The LLC Debate that Never Was*, 51 ST. LOUIS L.J. 53, 64 and n.39 (2006).

¹¹⁶ *Supra* note 114. 有關紐約州企業組織及州和地方稅之調查，see Sandra S. O'Loughlin & Christopher J. Bonner, *2005-2006 Survey of New York Law: Business Associations*, 57 SYRACUSE L. REV. 745 (2007); see also Maria T. Jones & Michael T. Seaton, *2005-2006 Survey of New York Law: State and Local Taxation*, 57 SYRACUSE L. REV. 1377 (2007).

¹¹⁷ 2006 Instructions for Forms CT-4, CT-3, and CT-3-ATT General Business

Corporation Franchise Tax Return) 並將聯邦公司所得稅申報表 Form 1120 之副本附上，向紐約州財稅局申報及繳納稅額。公司所得稅率為點零七十五¹¹⁸。故有限責任公司選擇依公司組織型態課稅須負擔聯邦公司所得稅及紐約州公司所得稅。

(二) 依合夥組織型態課稅

依紐約州稅法規定，合夥須於每年四月十五日或之前¹¹⁹申報合夥所得申報表 (IT-204 Partnership Return) 及附表並將聯邦合夥所得申報表 Form 1065 之副本附上，向紐約州財稅局申報。有限責任公司選擇依合夥課稅，須在 IT-204 表上勾選表明要依合夥申報。

如同內地稅法之規定，紐約州的合夥所得申報表 IT-204 亦屬資料申報表而非納稅申報表，故有限責任公司並無納稅之義務。但對政府稅收而言，可能因有限責任公司依合夥申報而影響稅收¹²⁰。

為增加政府財政收入，紐約州公佈自一九九四年十月二十四日後，有限責任公司有紐約收入來源所得者，須繳納年費¹²¹。有限責任公司選擇依合夥申報，須於每年納稅年度終了後三十日內，向紐約州

Corporation Franchise Tax Return, 4.

¹¹⁸ *Id.* at 5.

¹¹⁹ 2006 Instructions for Form IT-204 Partnership Return, 2.

¹²⁰ Scott Kapusta and Brian Nichols, *Limited Liability Companies: The Optimal Business Organization for the Twenty-First Century?* 9 ST. JOHN'S J.L. COMM. 803, 810-811 (1994).

¹²¹ 1994 年紐約州通過徵收有限責任公司年費，年費依社員人數計算，每社員年費為\$50，但最低不得少於\$350，而最高不得多於\$10,000，請參讀 New York State Department of Taxation and Finance, TSB-M-94, Important Notice, October 25, 1994。

財稅局申報有限責任公司/有限責任合夥費用繳納申報表（Limited Liability Company/Limited Liability Partnership Filing Fee Payment Form（IT-204-LL））並繳納年費。

三、一人有限責任公司

如同內地稅務局之規定，有限責任公司如果只有一位社員可根據其需求選擇依公司組織型態或獨資課稅。有限責任公司選擇依公司組織型態課稅，將依公司組織型態課稅規定辦理。

有限責任公司選擇依獨資課稅者，有限責任公司之盈虧歸屬社員個人，納入其個人所得。有限責任公司依獨資課稅者雖無申報及納稅之必要，但如同有限責任公司選擇依合夥申報，乃須於每年納稅年度終了後三十日內，向紐約州財稅局申報有限責任公司/有限責任合夥費用繳納申報表並繳納年費。

陸、結論

我國現行法制上的企業組織型態包含有獨資、合夥及公司。公司法將公司區分為四大類：無限公司、有限公司、兩合公司及股份有限公司。就連帶責任而言，除了有限公司、股份有限公司及兩合公司之有限責任股東享有有限責任外，其他類型之股東、資本主及合夥人都負有連帶清償責任。就課稅而言，雖然我國已於八十七年正式實施兩稅合一制¹²²，在實務上消弭重複課稅，但卻將申報程序複雜化，增加

¹²² 有關於我國兩稅合一制度之介紹及解析，請參讀何瑞芳、蔡碧珍，我國兩稅合一制度與實務解析，冠恆國際企業管理顧問股份有限公司出版

徵納兩方之行政成本，無法如同美國有限責任公司一樣具有彈性選擇課稅型態之優點。

再者，公司無法如同有限責任公司提供社員高度彈性空間來設計其理想之企業組織，不論是從有限責任、經營管理模式、存續期間、權益移轉、分配盈虧等上，均可依社員之共識而達成協議。讓企業為自己創造最有利之經營環境。

根據美國內地稅務局的統計，在二〇〇四年，申報為一般合夥佔有百分之三；申報為有限責任公司者為百分之四¹²³。有此可見，在美國，有限責任公司已取代一般合夥¹²⁴。

因為有限責任公司具有許多優點，並且符合商業需求，所以許多工業大國，例如，德國、法國、意大利、美國及日本都立法允許有限責任公司之存在，對企業經營者而言，在選擇企業組織型態上，多一樣選擇，乃為一大佳音。

在我國邁向國際化，並積極與世界主要國家接軌的同時，政府可思考有限責任公司之可能性。吾人希望藉由本文期能拋磚引玉，使我國在此議題上有更多的探討與研究。

(1998)。

¹²³ U.S. Internal Revenue Service, Tax Statistics, <http://www.irs.gov/taxstats/index.html> (last visited May 25, 2008).

¹²⁴ 另一種與責任有限公司有許多相同特質的新型企業組織是「責任有限合夥」。請參讀 Fallany O. Stover & Susan Pace Hamill, *The LLC Versus LLP Conundrum: Advice for Business Contemplating the Choice*, 50 ALA. L. REV. 813 (1999).

參考文獻

書籍

王建煊，租稅法，作者自版，第十二版，1987。

何瑞芳、蔡碧珍，我國兩稅合一制度與實務解析，冠恆國際企業管理顧問股份有限公司，1998。

葛克昌，所得稅與憲法，作者自版，增訂版，2003。

鄭華清，管理學，新文京開發出版公司，2006。

MCDANIEL, PAUL R., MARTIN J. JR. MCMAHON & DANIEL L. SIMMONS,
FEDERAL INCOME TAXATION OF BUSINESS ORGANIZATIONS
(Foundation Press, 3rd ed. 1999).

WARREN, CARL S., JAMES M. REEVE & PHILIP E. FESS 原著（林鳳儀、謝金賢譯），會計學（下），新加坡商亞洲湯姆生國際出版有限公司台灣分公司，第九版，2005。

期刊論文

謝易宏，論非公司型企業組織，東吳法律學報，第十七卷第一期，頁 81-114（2005）。

Bank, Steven A., *Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax*, 43 WM AND MARY L. REV. 447 (2001).

Borden, Bradley T., *The Federal Definition of Tax Partnership*, 43 HOUS. L. REV. 925 (2006).

Carney, William J., *Limited Liability Companies: Origins and Antecedents*, 66 U. COLO. L. REV. 855 (1995).

Deaton, David M., *Check-the-Box: An Opportunity for States to Take Another Look at Business Formation*, 52 SMU L. REV. 1741 (1999).

- Hamill, Susan Pace, *The Origins Behind the Limited Liability Company*, 59 OHIO ST. L. J. 1459 (1998).
- Huss, Rebecca J., *Revamping Veil Piercing for All Limited Liability Entities: Forcing the Common Law Doctrine into the Statutory Age*, 70 U. CIN. L. REV. 95 (2001).
- Jones, Maria T. & Michael T. Seaton, *2005-2006 Survey of New York Law: State and Local Taxation*, 57 SYRACUSE L. REV. 1377 (2007).
- Kapusta, Scott & Brian Nichols, *Limited Liability Companies: The Optimal Business Organization for the Twenty-First Century?* 9 ST. JOHN'S J. L. COMM. 803 (1994).
- Karnes, Allan, Roger Lirely & Lori Cundiff, *The Limited Liability Company: A State by State Look at the New Pass-Through Entity*, 1997 DET. C. L. REV. 1 (1997).
- Ketema, Pomy, *Did the Federal Check-the-Box Regulations Open Up a State Tax Pandora's Box? A Reflection on State Conformity to the New Federal Classification Scheme of Single-Member LLCs*, 82 MINN. L. REV. 1659 (1998).
- Kurtz, Jerome, *The Limited Liability Company and the Future of Business Taxation: A comment on Professor Berger's Plan*, 47 TAX L. REV. 815 (1992).
- Maine, Jeffrey A., *Linking Limited Liability and Entity Taxation: A Critique of the ALI Reporters' Study on the Taxation of Private Business Enterprises*, 62 U. PITT. L. REV. 223 (2000).
- Matheson, John H. & Raymond B. Eby, *The Doctrine of Piercing the Veil in an Era of Multiple Limited Liability Entities: An Opportunity to*

Codify the Test for Waiving Owners' Limited-Liability Protection, 75 WASH. L. REV. 147 (2000).

Neely, Sally S., *Partnerships and Partners and Limited Liability Companies and Members in Bankruptcy: Proposals for Reform*, 71 AM. BANKR. L. J. 271 (1997).

O'Loughlin, Sandra O. & Christopher J. Bonner, *2005-2006 Survey of New York Law: Business Associations*, 57 SYRACUSE L. REV. 745 (2007).

Pearson, Garry A., *The North Dakota Limited Liability Company Act: Formation and Tax Consequences*, 70 N. DAK. L. REV. 67 (1994).

Powers, Tassma A. & Deby L. Forry, *Partnership Taxation & the Limited Liability Company: Check Out the Check-the-Box Entity Classification*, 32 LAND & WATER L. REV. 831 (1997).

Ribstein, Larry E. & Bruce H. Kobayashi, *Choice of Form and Network Externalities*, 43 WM AND MARY L. REV. 79 (2001).

Rothenberg, Robert & Tatyana V. Melnikova, *Comparative Forms of Doing Business in Russia and New York State-Proprietorships, Partnerships, and Limited Partnerships*, 40 AM. BUS. L. J. 563 (2003).

Stover, Fallany O. & Susan Pace Hamill, *The LLC versus LLP Conundrum: Advice for Businesses Contemplating the Choice*, 50 ALA. L. REV. 813 (1999).

Tribeck, Robert J., *Cracking the Doctrinal Wall of Chapman v. Barney: A New Diversity Test for Limited Partnerships and Limited Liability Companies*, 5 WIDENER J. PUB. L. 89 (1995).

Vestal, Allan W. & Thomas E. Rutledge, *Disappointing Diogenes: The LLC Debate that Never Was*, 51 ST. LOUIS L. J. 53 (2006).

判例

Flint v. Stone Tracy Company, 220 U.S. 107, 1911.

Internal Revenue Service, Rev. Rul. 88-76, 1988.

Larson v. Commissioner, 66 T.C. 159, 1976.

Morrisey Et Al., Trustees v. Commissioner of Internal Revenue, 296 U.S. 344, 1935.

United States of America v. Arthur R. Kintner and Alyce Kintner, 216 F.2d 418, 1954.

網路資源

National Archives and Records Administration, <http://www.archives.gov/>
(last visited May 25, 2008).

National Conference of Commissioners on Uniform State Laws: Uniform Partnership Act, http://www.law.upenn.edu/bll/archives/ulc/uparta/1997act_final.htm (last visited May 25, 2008).

Nobuo Takahashi, Company's Organ Layout (General), <http://ocw.u-tokyo.ac.jp/english/course-list/economics/management-theory/lecture-notes/e-siryou4.pdf> (last visited May 25, 2008).

Revised Uniform Limited Liability Company Act, http://www.law.upenn.edu/bll/archives/ulc/ullca/2006act_final.htm (last visited May 25, 2008).

U.S Internal Revenue Service, Tax Statistics, <http://www.irs.gov/taxstats/index.html> (last visited May 25, 2008).

摘要

美國開國元勳班傑明法蘭克林 Benjamin Franklin 說過一句名言：「但在這個世界上沒有什麼事情是絕對的，除了死亡和租稅」(But in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.)。或許法蘭克林的名言係針對自然人，然而其精神亦可適用在企業上。

租稅是國家財政上重要的收入來源。當人民或企業有收入時，稅賦即成爲無法逃避之責任。所以，稅賦成爲企業經營無法避免之費用，而稅賦之多寡影響企業盈餘甚劇，故企業對稅賦責任皆持高度重視之態度，積極尋求降低稅賦責任之方法。依法律，不同企業組織型態，會產生不同的權利及責任，故尋求符合企業最大利益之企業組織型態即成爲企業經營者必須正視之課題。

我國現行法制上的企業組織型態包含有獨資、合夥及公司。公司法將公司區分爲四大類：無限公司、有限公司、兩合公司及股份有限公司。就連帶責任而言，除了有限公司、股份有限公司及兩合公司之有限責任股東享有有限責任外，其他類型之股東、資本主及合夥人都負有連帶清償責任。而就課稅而言，獨資及合夥視爲轉移課稅主體，不同於公司組織。

雖然我國已實施兩稅合一制，對於公司與股東之間的重複課稅，有改善之作用，但公司組織仍然不及獨資及合夥在稅務上所佔之優勢。

美國「有限責任公司」兼備不同企業組織型態最好之特質。因此，這幾年來在美國已成爲最受重視及歡迎的新興企業組織。本文將以美國聯邦層級及紐約州爲中心，介紹及討論有限責任公

司及課稅方法，期能對我國在將來企業組織型態之討論、發展及立法上有所幫助。

中原財經法學

The U.S. Limited Liability Company and Taxation: With Emphasis on Federal and New York State

Francis Wu

Abstract

Benjamin Franklin once said, “But in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.” Although, the first certainty may not apply to a business organization, a fictitious person created by law and can exist perpetually (in a sense, “out of business” may come close to death for a business organization), the second certainty certainly applies.

Taxes are an important source of revenue for the government; therefore, taxes become inevitable responsibilities to people and business organizations.

Different types of business organization have different rights and responsibilities. Therefore, selecting a proper business organization has become a serious issue to many business owners or shareholders.

Main categories of business organizations in Taiwan are sole proprietorship, partnership and company. The Company Law further divides company into four classes: unlimited company, limited company, unlimited company with limited liability shareholders and company limited by shares.

Shareholders of limited company, unlimited company with limited liability shareholders and company limited by shares enjoy limited liability. However, others like sole proprietor, partner and shareholders of unlimited company and unlimited liability shareholders of unlimited company with limited liability shareholders have unlimited liability. On the other hand, sole proprietors and partners enjoy one level of taxation advantage.

Taiwan implemented the tax integration system in 1998. Under the tax integration system, business income taxes paid could be used to offset shareholders' individual income taxes. This makes company shareholders avoiding double taxation. However, sole proprietorships and partnerships still enjoy greater tax advantages over companies.

A limited liability company in the U.S. combines the best aspects of a partnership and a corporation. Since its inception, the limited liability company has become a popular form of business organization. This paper introduces and analyzes the Limited Liability Company Law and its taxation on federal level and in the state of New York. The purpose of this paper is to stimulate further discussions, researches, and possible promulgation of the Limited Liability Company Act in Taiwan.

Key words: limited liability company, sole proprietorship, partnership, flow-through entity, double taxation, separate entity.