



科研成果

教师论著

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

李刚等：论一人有限责任公司课税模式的选择——仅从“自然人股东”角 发

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中

“有限责任”意味着定量资本金的风险和无限利润的可能性，[1]基于此，个体投资者为了获得“有限责任”的保护而徒增名义股东满足公司法对股东人数的要求，且现实中也存在因股份转让而产生一人公司的情形。所以，我国新修订的《公司法》第58条明确规定了一人有限责任公司（以下简称“一人公司”），即指只有一个自然人股东或者一个法人股东的有限责任公司。根据我国现行税制，对一人公司课税，与其他类型的公司、即有限公司和股份公司一样，在公司环节以公司为纳税主体征收企业所得税而在股东环节以自然人股东为纳税主体就其从公司获得的收入征收个人所得税，从而构成所谓的经济上双重征税。显然，我国是以“独立课税论”为基础对一人公司课征企业所得税。但基于一人公司股东的叫性、所有权与经营权相一致等特性，直接将现行的企业税制适用于只有一个自然人股东的一人公司是否合适呢？通过分析，能否找到一种既符合一人公司特性，又可产生一种理想企业类型（就个体投资者而言的课税方式，正是本文的主旨。

一、传统公司课税理论的反思

独立课税论认为，对公司课征独立的企业所得税是合理的，因为：（1）在法理上，公司与股东是类不同的主体，应各自承担其纳税义务；（2）在经济上，公司仅承担有限责任，在制度安排上比独资合伙企业更占优势，因而应承担更多的税收；（3）在税收征管上，不征收企业所得税，股东就可以将息所得累积保留在公司，逃避个人所得税的缴纳；（4）在保障财政收入方面，公司会计制度健全，纳税能力强，有助于保障获取稳定的财政收入。[2]这四点理由是否也可作为对一人公司课征独立企业所得税的理论依据呢？

首先，认为公司与股东是两类不同的主体，应各自承担其纳税义务。也就是说，对公司课税的原因在于公司具有独立人格，即独立人格等于独立课税主体资格。然而，以公司具有“独立人格”为基础而论其“负担能力”是否合理呢？而后者正是税收得以实现的前提。一般承认公司具有负担租税能力的理由在于公司聚集资本所产生的盈余与经济力量，为课税的适当基础。问题在于公司阶段既对盈余课征收企业所得税，股东就其所分配之红利再重复课征个人所得税，则需要有特别之租税负担能力。[3]一人公司是否有此种特别的税收负担能力呢？

一人公司与其他有限公司相比，有自身独特的法律特征，表现为：（1）股东的惟一性。一人公司有一个股东，而且这个股东必须持有公司的全部出资或全部股份；（2）一人公司尤其是自然人为股东一人公司之“所有”与“经营”是不分离的，所以，在一人公司中，一人股东通常都身兼数职。作为公司的董事、经理，他以公司的名义从事活动，谋求公司的利益，由此而生的权利、义务归公司享有或承担；为公司的唯一股东，他拥有属于公司股东会的所有权力，可以作出符合他自身利益最大化的各种决定。[4]正是由于一人公司具备这些特性，在一人公司的条件下，自然人股东实际控制着整个企业的生产经营，公司所得实质上为自然人股东所拥有。一人股东只是利用了一人公司的有限责任制度抵御市场风险达到个人的经济目的。可见，一人公司仍然是个人经济行为的辅助体，若对一人公司所得课征独立的企业所得税，那么企业所得税的最终承受人仍然是自然人股东，而非其他主体。此外，一人公司因其股东的惟一性，无法在市场中实现资本的吸收与扩充，一人股东终究经济力量有限，因而在形式上一人公司绝大多数属于中小企业，中小企业问题的法律解决本质上是一个保护经济弱者的问题。[5]因此，一人公司即使有法人资格，因其所有权和经营权相一致，所以从生存权论的伸展意义上来理解，作为企业所有者的一

获奖成果

股东等应具有自然人的宪法地位。这也就是说，一人在法理上可作为生存权或产业权的适用对象。[6]所以，一人公司理应受到生存权的保障，而作为一人公司所有者的自然人股东承担两重税负则直接违背了这一宗旨，也正是因为一人公司不具备特别的税收负担能力，我国的《中小企业促进法》才通过第几条、第17条、第23条明确规定允许国家通过税收优惠政策支持中小企业的发展。

因此，征税所考虑的首要因素应是纳税主体是否具有负担能力，而非是否具有独立人格。在我国目前制中，更是要求公司具有特别的税收负担能力，而这正是以自然人为股东的一人公司所缺乏的。所以，以一人公司与股东是两类主体就对其课征独立的公司税并不具有合理性。

其次，一人公司在责任承担形式上也是“有限责任”，在制度安排上比独资、合伙企业更占优势，否应和其他类型公司一样承担更多税收？可从与个人独资企业、有限合伙[7]的比较中得出结论：

一人公司与个人独资企业虽然均为一人出资、一人决定企业的所有事务、一人经营管理企业、一人受收益和承担风险，但区别也是明显的，即个人独资企业无独立的人格，投资者对企业的债务承担无限责任，而一人公司有独立的人格，其财产与投资者的财产相分离，企业债务责任仅以企业的财产承担，个人财产不被包括在内。显然，在责任承担形式上，一人公司是优于个人独资企业的一种组织形态，是否也要通过“税负”来谋求它们之间的竞争公平呢？首先，尽管一人公司享有有限责任对投资者而言是一个强的诱惑，但是设立一人公司需要满足最低注册资本的要求，要遵守股东与公司人格相分离原则，并且接受审计机构的审计，企业运行成本较高。而个人独资企业无需最低注册资本，无需保持分离原则，更不要接受审计机构的审计，企业运行成本低。至少，对于欠缺足够投资能力，拟投资行业所需资本不多，风险不大的投资者而言，更有可能采取个人独资企业的形式。所以，个人独资企业和一人公司制度安排上有所长，并不需要“税负”来平衡所谓的制度不平等。其次，“有限合伙人”这一角色的出现也正好让一人公司承担“有限责任”并不必然导致其应当或必须承担两重税负。

有限合伙把普通合伙企业所带来的“税收优惠”与有限责任企业所特有的“有限责任”优势结合起来，即有限合伙人对企业债务只承担有限责任，同时也只缴纳个人所得税。有限合伙人虽只承担有限责任，却是有代价的，即有限合伙人不参与有限合伙的经营管理，有限合伙人如违反合伙协议约定参与经营的，视为普通合伙人，与普通合伙人一起对合伙债务承担无限连带责任。所以，有限合伙企业中的有限合伙人必须以放弃“管理权”的方式获得“有限责任”和“较轻税负”，而且有限合伙企业里仍然存在着无限责任承担者，相对于理想状态中的“有限责任”和“单一税负”仍然有差距。可见，有限合伙企业与一人公司的设立目的有很大不同，如果仅仅为通过直接的资本投资获取利润，而不是通过自己经营获取利润，基于“税负”的考虑，有限合伙是一种较为理想的企业形式。因此，有限合伙一般多为风险投资所运用。对于创业者、经营者而言，目前仍然缺乏既能享受有限责任保护、又只承担较轻税负的企业类型。

从一人公司与个人独资企业、有限合伙的比较中可以看出，一人公司承担“有限责任”并不必然导致其应承担更多税收。

最后，对公司课征企业所得税的第三点理由认为不征收企业所得税，股东就可以将股息所得累积留在公司，逃避个人所得税的缴纳。然而，在目前的税制下，由于企业所得税的税率低于个人所得税，对一人公司所得课征独立的企业所得税，同样有可能导致一人公司保留公司利润，不作分配的现象或是引发自然人大量设立一人公司以避税。因为在我国现行税制下，一次纳税所承担的税负总比两次纳税轻，所以不是所得税的征收与否导致逃避个人所得税的缴纳，而是由于制度的不健全所引起的。第四点理由认为的公司会计制度健全，纳税能力强，有助于获取稳定的财政收入，应对其课税。如前所述，一人公司与个人独资企业、有限合伙相比，纳税能力并无实质差异。至于公司会计制度健全方面，一人公司则相反，一人公司没有被确认为一种合法的企业类型之前，反对设立一人公司的一个很重要的理由就是一人公司财务会计制度相对不健全，财务人员为一股东所控制，易于避税，获取稳定的收入无从谈起。

因此，以传统的课税理论为依据，对一人公司课征独立的企业所得税，并不具有合理性。同时也应看到，大多数企业选择企业形态时所考虑的关键的非税因素是有限责任，[8]可以预见，一人公司的出现给个人独资企业带来冲击，其生存空间将逐步缩小，其承担较轻税负的优势已成为投资者选择其作为组织形式的重要因素。然而，正是该优势阻碍了更多的投资者选择享受有限责任的保护。有限合伙企业虽有了“有限责任”与“一次税负”的双重优势，但其设立目的特殊，普适意义不强。而一人公司成立的目的在于通过自己经营获取利润，并享受“有限责任”的保护。所以，对于一人公司采取何种课税模式，是否符合乎税收公平，而且关系到是否可以产生一种适合个体投资者经营的理想的企业形态。

二、一人公司课税模式的选择

诚然，一人公司不仅突破了以“独立人格即独立课税主体资格”为核心的独立课税论，也突破了写

“有限责任”即承担双重税负的定式。但对一人公司如何课征，其税种的选择则是另外一个问题。“量能”是“课税”应遵循的原则，因一人公司并不具有“特别的税收负担能力”，其承担双重税负不具有理性。因此，对一人公司课税模式的选择应以避免和消除重复课税为主要考虑因素，一般认为，避免和消除对一人公司的双重征税主要有以下三种模式：

1. 双轨税率制。即将公司应税所得划分为两个部分，作为红利分配的那部分利润适用低税率，剩余的未分配利润则适用高税率，借以缓解红利分配重复征税形成的过重税负。历史上，实行分离税率制度的目的本不是消除重复课税，而是通过分配利润和未分配利润的税负差别来刺激社会储蓄投资，扶持金融市场的发展，但客观上产生出减轻分配利润税负的作用。[9]可见，对一人公司课税实行分率制只能适当和，但不能彻底消除对红利的重复课税。目前，实行双轨税率制的国家如日本、德国均以转型。因此，消除重复征税方面考虑，这并不是理想的办法。

2. 完全合并法。其原则是把全部利润总额不论是否分配，均归于一人股东，然后对股东课征个人所得税。这种方法是更为公平的，不存在任何的“双重征税”问题，并且有利于获得一人股东与个人独资业主之间的在税负上的公平效果。更为重要的是，如果对一人公司不再课征企业所得税，而将公司盈亏（无论是否分配）视为股东个人所得，仅对其课征个人所得税，[10]不仅可以产生一种理想的企业开态，而且在很大程度上可以减少税收规避行为，也符合国家保护和促进中小企业发展产业政策。

3. 归集抵免制。归集抵免制即一人公司的全部利润不管是否用于分配，都要按法定税率缴纳企业所得税，公司用于分配的那部分利润已纳的企业所得税，可以全部或部分地从股东收到红利应纳的个人所得税额中抵扣。可见，此模式是在承认对一人公司独立课税的前提下，缓和对公司采取此种方式课税而产生的经济扭曲效应，之所以最为彻底的完全合并法没有得到实际运用，很大原因也是在于传统公司法中公司人数众多，尤其对大公司而言，将公司所得全部视为个人所得，技术操作上较为困难，且从股东的立场来看，势必要发生对那些尚未分配，尚未实现的所得被课税的结果，而股东对这部分所得没有控制权。反，一人公司股东实行完全抵免没有技术操作上的障碍，且对未分配非自己的所得保留着控制权，与自己的其他财产实质上并无差别。况且，归集抵免制本来就是在传统公司类型中无法实现完全合并的次优选