

· 经济法 ·

关于合伙企业立法和相关税法若干问题的探讨*

韩 芳

(厦门大学财政金融系, 福建 厦门 361005)*

摘要:在商品经济日益发展的今天, 合伙在各国仍然是被普遍采用的一种经营方式。随着我国对外开放和经济的发展, 合伙在我国现实经济生活中所占的比重和所起的作用日益突出。但合伙企业立法方面还有许多值得探讨的问题, 如合伙的法律地位、合伙财产的法律性质、有限合伙和法人能否参与合伙以及对合伙企业税收的法律调整等。

关键词: 合伙企业; 立法; 税法; 问题; 探讨

中图分类号: DF 411 91

文献标识码: A

文章编号: 1003- 7217(2001)05- 0112- 04

合伙, 作为古老的企业组织形式, 由来已久, 由于其自身的优点和合伙制度的不断完善, 在商品经济日益发展的今天, 合伙在各国仍然是被普遍采用的一种经营方式。其在经济发展中的作用愈益被人们所认识, 所重视。随着我国对外开放和经济的发展, 允许多种经济成分并存, 合伙在我国现实经济生活中所占的比重和所起的作用日益突出。1997年2月23日, 我国第八届全国人民代表大会常务委员会第24次会议通过了《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》), 从企业的角度对合伙进行了统一规范, 为合伙企业在我国进一步发展提供了法律保障, 本文试图从中外合伙企业立法和相关税法的比较中, 对有关问题进行探讨。

一、合伙的法律地位

对于合伙的法律地位, 传统民法长期以来一直都坚守着合伙的契约性。在法人制度诞生前以自然人为唯一民事主体的民法体系中是如此, 在法人制度诞生后自然人、法人并列为民事主体的民法体系中还是如此, 甚至在合伙作为典型意义上的非法人组织在现实经济中大量存在并被纳入专门的合伙企业法进行规范之后, 合伙的法律地位仍停留在传统民法的认识上而未有突破。如德国等大陆法系国家的民法典, 将合伙作为合同的一种列入债编。尽管它们在商法典中规定了商事合伙, 但合伙不是民事主体的观念, 在法学界长期以来一直占主导地位。英、美等普通法系国家虽有成文的合伙法, 但合伙协议仍优先于合伙法被适用。但是, 近年来, 大陆法系和普通法系都出现了将合伙规定为法人的做法。如属大陆法系的法国, 在1978年第9号法令重新

修订的《法国民法典》中规定: 合伙由登记之日起具有法人资格; 美国的《统一合伙法》规定: 所有合伙人对合伙的投资以及随后在营业中获得的财产和收益都要以合伙的名义占有, 以合伙的名义转让。这实际上是把合伙作为一个法人实体看待的规则。在我国, 随着近年来合伙组织和企业的迅猛发展, 法学界对此也展开了有益的探讨, 出现了以下三种有代表性的意见: (1) 合伙不能作为民事主体。其理由是民事主体只包括自然人和法人两类。两个人合伙实质仍是个人, 法人合伙的实质仍是法人; (2) 合伙是与自然人和法人并列的第三类民事主体。其理由是合伙既不同于个人, 又不同于法人, 它能够以自己的名义从事民事活动和诉讼活动, 虽然合伙人要对合伙债务承担个人责任, 但其责任往往只是在合伙解散时才出现。实践中如果赋予合伙法律主体地位, 就会更有效地促进合伙的进展; (3) 合伙可以成为民事法律主体, 但须符合一定的条件。主要是应将合伙区别对待, 一些单纯的合同型合伙或临时性合伙, 没有形成企业组织, 不能成为民事主体。而有组织和字号的合伙, 则应成为民事主体^①。

笔者赞同第三种意见, 法律应赋予合伙组织以法律主体资格, 而对不具有组织和字号的合伙, 则应作为合同(契约)关系规定在合同法中。

之所以建议赋予合伙组织并列于自然人和法人而成为第三民事主体, 是由合伙组织自身的特点决定的。首先, 合伙组织不同于自然人, 它具有一定的团体性, 合伙至少需要由两人共同出资, 共同经营, 体现了全体合伙人的共同的意愿, 有别于自然人; 其次, 合伙组织不同于法人。第一, 合伙

* 收稿日期: 2001- 05- 02

基金项目: * 本文为作者参加国家自然科学基金管理类项目的阶段性成果。

作者简介: 韩 芳, 女, 厦门大学财政金融系硕士生, 研究方向: 财政、税收理论与实务。

组织不如法人组织紧密,一般情况下,只要有一人退出,合伙即行解散;第二,合伙组织为人合组织,其存续基础是合伙人之间的人身信赖关系,其每个合伙人对执行合伙事务具有同等的权利,其中每一个合伙人的经营对全体合伙人发生法律效力;而法人是资合组织,其存续基础主要是财产关系,其主体资格由法人组织独享,与其成员相分离;第三,从合伙关系产生时起,各合伙人依法对合伙债务就承担着连带无限清偿责任;而法人的出资人仅以其出资额为限承担责任。再者,从我国现实经济实践来看,合伙组织已具备法律主体资格。合伙组织必须依法注册,有自己的商号,并一般以该商号的名义进行活动,合伙本身已具备了以自己的名义应诉、起诉、订立合同,从事持续性的营业活动,处分合伙财产等权利能力,合伙的终止需要专门的清算程序等等。

我国的《合伙企业法》虽未明确地赋予合伙企业以民事主体资格,但以企业名义规范合伙,我国一直将企业作为法律上的主体。另一方面,该法对合伙企业的具体条款规定中也体现了这种主体属性,如合伙企业可以注册登记的商号从事经营活动,在合伙企业存续期间,合伙人的出资和所有以合伙企业名义取得的收益均为合伙企业财产,归全体合伙人共同管理和使用,合伙人一般不得请求分割财产。既然立法中就已经包含了合伙企业具有民事主体属性的倾向,就应该在以后的修订或补充当中予以明确,使合伙企业能并列于自然人和法人而成为第三类独立民事主体,从而更有利于我国合伙企业的健康发展。

二、合伙财产的法律性质

合伙财产的法律性质直接关系到合伙组织的稳定和合伙经营能否持续,更关系到合伙组织债权人的合伙权益能否得到保护,关系到交易的安全,是各国在合伙立法中高度重视的问题。而我国有关合伙立法对此规定不明确,因此,有必要进行探讨。

笔者认为,合伙财产具有独立性和完整性,属合伙企业共同共有。首先,合伙财产独立于合伙人。合伙人按照协议出资以后,合伙人就失去了自由支配、处分个人出资部分的财产权利,合伙的原始财产和积累财产的所有者都是合伙企业,而不是合伙人。其次,在合伙企业存续期间,合伙企业的财产作为一个完整的统一体而存在,由合伙企业统一管理和使用,其所有权为全体合伙人不分份额平等地享有,只有在合伙企业解散时,才能确定各合伙人应有的份额。合伙财产的独立性和完整性,经历了一个漫长的由按份共有到共同共有的发展过程。最初的合伙财产大都按份共有,归属于各合伙人。因为早期的合伙组织规模小,存续时间短,一般也没有财产的累积,而且入伙和退伙都比较自由。而随着合伙规模的增大和合伙制度的完善,合伙财产才逐步过渡

为共同共有,由全体合伙人共同行使对合伙财产的占有、使用、收益和分配权。各国合伙法一般都规定,合伙财产为共同共有财产。如《法国民法典》第718条规定:“各合伙的出资人通过合伙执行事务而取得的物件,均为全体合伙人的共同财产。”美国《统一合伙法》第三条规定:“合伙财产为全体合伙人的共同共有财产,它包括合伙人作为出资的股权和合伙经营中获得的一切财产。”而我国《合伙企业法》第19条第二款规定,合伙企业的财产由全体合伙人依照本法共同管理和使用。由此不难看出,《合伙企业法》并没有明确合伙企业财产的法律性质。它只规定了合伙财产的共同管理和使用权,对其所有权的归属则未予明确。部分学者认为我国《合伙企业法》的这一规定具有极大的科学性和灵活性,既吸收了《民法通则》的优点,也摒弃了其缺陷;既考虑了合伙企业财产组成内容的复杂性,又照顾到了全体合伙人对合伙企业的财产进行共同管理和使用的权利与实际需要。因此,这是一条成功的法律^②。对这一说法,笔者并不完全赞同,在规范合伙企业的法律中对合伙企业财产的法律性质不予明确,从实践意义上说,是一个很大的法律漏洞,极易导致合伙人权利的滥用,损害合伙及其债权人的利益,引起不必要的纠纷。例如,在合伙人退伙时,一般说来,如果合伙财产为共同共有,则其出资人就无权要求返还原物,而只能以分割共有财产的形式收回其投资,如果合伙企业财产为按份共有,那么,出资人就有权要求返还原物,并承担相应的债务或获得应有的收益。尽管此类问题的解决也可以通过合伙人之间的协议解决,但容易因其财产法律性质的不同而引起对债权保护的法律后果的不同;而且从各国对合伙立法的惯例来看,合伙企业财产法律性质的确定属法律的强制性规范,只能由法律明文规定。

三、有限合伙问题和法人成为普通合伙人问题

有限合伙的概念来自英美法系。是指由至少一名普通合伙人至少一名有限合伙人组成的合伙^③。普通合伙人负责合伙企业的经营管理,对合伙企业承担无限责任,而有限合伙人仅以其出资额为限对合伙企业承担有限责任,并不参与合伙企业的经营管理。有限合伙人加入合伙企业,使合伙兼有“人合”和“资合”的双重优点,是在只具有“人合”性质的普通合伙的基础上发展起来的新的合伙形式,是合伙制度的重大发展,在一些发达国家的经济发展历程中曾起过重要作用。这种合伙的新形式目前仍为许多国家法律所认可。我国对是否承认有限合伙的法律地位在立法过程中经过了多次反复,最终颁布的《合伙企业法》只规范了自然人为合伙人的普通合伙,禁止有限合伙的成立。随着我国对外开放和经济的快速发展,各种经济成份“百花齐放”,也为合伙企业的发展提供了更为宽松的生存和发展环境,但由于种种因素的综合作用,在我国的司法实践中,尚未出现有

有限合伙的登记,而在实际经济生活中必然存在,并且可以预见,在不远的将来,这种企业组织形式将因其独特的设计而获得长足的发展。因此,我国有必要在《合伙企业法》中作出相应的补充规定或借鉴国外一些做法予以单独立法。

与普通合伙企业相比,有限合伙有如下几点优势:一是合伙企业注入“资合”因素之后,具有更强的企业主体的特征。一方面,有限合伙人以放弃对合伙企业的经营管理为加入合伙的条件,因此,有限合伙人已不再是合伙企业的(共同)所有人,而仅仅是自己投资份额及其权益的所有人,在一定程度上,有限合伙人与合伙企业相分离;另一方面,普通合伙人独立拥有合伙企业的经营管理权,处于“受托人”的地位,对企业有绝对的控制权和发言权,与普通合伙企业中每一个合伙人均享有平等的经营管理权有所不同,有利于对企业实行集中统一管理;二是有限合伙企业具有更大的稳定性。由于有限合伙人并不参与经营管理,它和合伙企业只是一种资本的结合,因此,有限合伙人的变动对合伙企业没有实质性的影响。也即合伙企业当中有限合伙人的流动并不影响合伙企业资本的存续。有限合伙的存续时间依合同约定,有限合伙人的死亡和退出并不必然导致有限合伙的解散,克服了普通合伙不稳定的弊端;三是通过有限合伙可以集中起比普通合伙更多的资金,解决合伙资金来源不足的问题。参加普通合伙不仅需要投入一定的时间、精力和财力,还要求具有一定的经营管理能力,并要负担无限连带责任,在进入的条件下限制了加入合伙企业的人员范围。而有限合伙一方面可以使许多有资金但缺乏管理能力或不想参与经营管理的人加入合伙企业,另一方面可以因其承担债务的有限性而同时扩大合伙人的范围,使自然人和法人都可以成为合伙企业的有限合伙人。

对法人能否成为普通合伙人,不同的国家和地区有不同的规定。主要做法有两种,即禁止法人参与普通合伙和允许法人参与普通合伙。前者如瑞士和我国的台湾地区等,后者如美国、法国等。就世界范围而言,多数国家的法律并无特别的限制规定。我国现行的《合伙企业法》禁止法人参与合伙,这不仅与相关法律规定相悖,而且不利于现实经济中已客观存在的法人合伙的发展。

法人能否成为普通合伙人,取决于法人是否具备法律规定的成为合伙人的必要条件。即是否能够同时满足出资、参与经营、共担风险和承担无限连带责任等四个条件。若同时满足,则能够成为普通合伙人,否则不行。出资,就是法人投入自己的财产作为合伙企业财产的组成部分,是法人参与合伙的物质条件;参与经营,就是法人以合伙人的身份对合伙事务享有权利,履行义务;共担风险,就是法人作为合伙人按照合伙协议分享利润,承担亏损;承担无限连带责任,法人能同其他合伙人一样,对全部的合伙债务承担无限

连带清偿责任。因此,如果单从法律的角度考虑,法人与自然人具有平等的地位,当然也可以成为普通合伙人。而从我国的实际情况来看,由于我国现有法人多为国有企业,因此,对法人能否成为合伙人,还涉及到国有资产保护问题。其实,合伙制度本身的设计可以很好地解决这个问题。

第一,合伙企业财产属共同共有,因此合伙人在合伙企业存续期间无权要求提前分割合伙财产;非经全体合伙人一致同意,合伙人也不能任意转让、处分合伙财产。因此,合伙财产独立于合伙人,具有整体性、独立性、稳定性,能有效地防止国有资产的流失。

第三,发生债务清偿责任时,合伙企业的债权人应该先对合伙企业起诉,以合伙企业的全部财产偿还其债务,只有在合伙企业本身的财产不足清偿时,才可要求合伙企业的任一合伙人以其私人财产清偿剩余的债务,如果其已清偿的债务超过合伙协议约定的清偿比例的,该合伙人有权向其他合伙人追偿。因此,任何一个合伙人不至于先以自己的财产去偿还合伙企业的全部债务。虽然,比之自然人,法人因其财产雄厚更易成为债权人首选的偿债人,而且不能排除其不能全部或部分追回其额外的偿付,但这实际上是任一合伙人参与合伙都要承担的风险,法人也并不能例外;同时,规范法人参与合伙的程序,也能有效地保护国有资产。法人作为由数个投资者所组成的组织体,需要得到全体原始投资人的一致同意,方能参与合伙。那么,在一致同意的情况下发生的投资风险同其它投资所带来的风险并无本质上的不同,因此,理应由全体投资人以其投入法人企业的投资额共同承担。

从合伙的实践来看,目前我国已存在大量的合伙型联营和企业集团,如果法律禁止法人参与合伙,则这些事实上的合伙必然要解散或转变为合同关系,这不仅与“允许多种经济成份并存”的中央决定相悖,而且会造成社会资源的巨大浪费,对现代企业制度的改革也是一种障碍。因此,我国应从法律上鼓励、扶持法人参与合伙,以充分地发挥合伙制度对经济的促进和推动作用。

四、合伙企业税收的法律调整

对合伙企业税收的法律调整,世界各国有不同的规定。有的对不具有法人地位的合伙企业,不作为独立的纳税主体;有的则将合伙企业认定为公司,按公司的有关规定征税;还有的可以由合伙企业自行选择作为公司纳税还是作为合伙纳税。第一种情况如美国,将合伙企业视为直流课税主体,而不是独立的纳税实体看待。合伙企业本身犹如一个导管,是空的,所有的所得和扣减都经合伙企业流到各个合伙人手中并在合伙人的环节征税;第二种情况如在英美法系和部分国家里,虽然少数合伙尽管不是法人但被认定为类似公司而被作为公司征税要胜于被作为合伙课税^④。作为

公司征税, 合伙企业作为纳税主体要缴纳公司所得税, 在合伙企业的所得分配给合伙人后, 合伙人还要按照规定缴纳公司所得税或个人所得税; 第三种情况如法国, 合伙企业可以选择纳公司税, 如果它们没做这种选择, 则按每个合伙人各自在利润中占有的份额纳税。个人合伙人缴纳个人所得税, 公司合伙人按 50% 或 15% (就长期资本利得) 的税率缴纳公司税^⑤。

我国现行的税收法规规定, 自 2000 年 1 月 1 日起, 对个人独资企业和合伙企业停止征收企业所得税, 其投资者的生产经营所得, 比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税^⑥。由此可知, 我国现在对合伙企业也是采取直流通课的做法, 解决了重复征税和税负不公平的问题, 从而有利于合伙企业参与市场公平竞争。原来的做法是, 合伙企业尽管是非法人组织, 但要缴纳企业所得税, 同时, 对各合伙人来自合伙企业的利润分红或经营所得课征个人所得税, 造成对同一笔所得的重叠征税。按照《中华人民共和国个人所得税法》, 对不组成企业法人的中外合作经营企业(从法理上来说其中也包含部分合伙企业), 可以由合作各方依法分别计算缴纳所得税; 也可以由该企业申请, 经当地税务机关批准, 依照税法统一计算缴纳所得税。前者, 不组成企业法人的合作企业的外国合作者为纳税人; 后者, 中外合作经营企业为纳税人。也即对中外合作经营企业及其外籍个人只征一道企业所得税或个人所得税, 不存在重复征税。

从对合伙企业的税收征管来看, 我国有关法律似乎对合伙企业未提出申报所得的要求, 这容易出现征管漏洞, 造成税收流失。因为事实上合伙的所得并非必然流经至合伙人, 这意味着税收制度不能完全忽略一个合伙的存在^⑦。许多国家的做法值得我们借鉴。如在美国, 尽管合伙企业不是纳税实体, 但必须计算和申报应税所得^⑧。

非居民合伙人的征税问题, 依照国际通行惯例, 一国对于采取直流通课的非居民合伙人来源于本国的营业利润征税以其在本国境内设有常设机构为前提, 而且对来源于常设机构的营业利润多采用“引力原则”, 即常设机构的利润应包括虽不通过常设机构, 但在该常设机构所在国进行与该常设机构相同或相类似的销售货物等经营活动所取得的利润。而我国对非居民合伙企业的营业利润不采用引力原则征税, 只规定对通过设在我国常设机构实际取得的营业利润征税。有的外国合伙企业便利用这一政策规定, 在我国设立代表处, 但又不通过代表处而直接来我国采购原材料或销售商品, 以此逃避我国的税收, 因此, 应在签订双边或多边税收协定或在国内税法中引入“引力原则”, 或者对外国合伙企业在我国设立的代表处的活动范围从法律上予

以严格限定, 如超过规定范围的应认定为“常设机构”征税, 减少因此导致的税收流失。

注释:

- ① 江平主编:《民法学》, 中国政法大学出版社, 2000年 1月 p157
- ② 高富平、苏号朋、刘智慧:《合伙企业法原理与实务》, 中国法制出版社, 1997年 6月 p178- 179
- ③ 马骏驹、余延满.《民法原论》(上), 法律出版社, 1998年 2月 p 202
- ④⑦ 参见亚历山大·伊索、唯克多·索罗伊《合伙企业所得税的流经处理》载《税收译丛》2000年第 1期。
- ⑤ 张中秀主编:《避税与反避税全书》, 企业管理出版社, 1994年 4月 p249- 250
- ⑥ 见《国务院关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》国发[2000]16号文
- ⑧ 见 Partnership Tax Handbook 1988 Pnentice Hall Information Services Sec. 701

参考文献

- [1]江平. 民法学[M]. 北京. 中国政法大学出版社. 2000 P154- 168
- [2]马骏驹, 余延满. 民法原论(上)[M]. 北京. 法律出版社, 1998
- [3]柳经纬. 民商法教程[M]. 北京. 科学出版社, 1999 P38
- [4]徐学鹿. 商法学[M]. 北京. 中国财政经济出版社, 1998
- [5]高富平, 苏号朋, 刘智慧. 合伙企业法原理与实务[M]. 中国法制出版社, 1997.
- [6]徐景和, 刘淑强. 合伙企业法条文释义[M]. 北京. 人民法院出版社, 1997
- [7]中华人民共和国税收法规公告[J] 2000(9), (10).
- [8]刘心一. 中国涉外税务手册[M]. 北京. 经济管理出版社, 2000 P206- 276
- [9]沈理平, 杨连专. 论合伙企业的合伙人资格[J]. 沈阳大学学报, 1997 3月第 12卷第 1期.
- [10]艾立克斯·依森. 加拿大对合伙企业的课税[J]. 陈波, 邢丽译. 税收译丛. 2000(3).
- [11]亚历山大·伊索·唯克多·索罗伊. 合伙企业所得税的流经处理[J] 杨元伟译. 税收译丛. 2000(1)
- [12]Joseph Amico. Introduction To The U s Income Tax System [M]. 1993 K l w e r L a w A n d T a x a t i o n P u b l i s h e r s D e v e n t e r T h e N e t h e r l a n d s P 71- 86
- [13]Nichols Richard D, E l y M a r k H. N e w F o r e i g n p a r t n e r s h i p R e p o r t i n g R e q u i r e m e n t s [J] T a x A d v i s e r A p r 2000 V o l. 31 P 265 - 269

(责任编辑 叶向荣)