

中美合伙企业税制模式的比较及其借鉴

沈 峰

(厦门大学财金系, 361005)

【摘要】合伙是现代经济生活中一种重要的企业组织形式，本文拟通过中美两国合伙企业立法及相关税制的比较，揭示我国合伙企业税制存在的缺陷与不足，并有针对性地提出了完善我国合伙企业税制的具体建议。

【关键词】合伙企业、税制比较、借鉴

【中图分类号】F813.32 【文献标识码】B

【文章编号】1006-3056(2002)01-0055-05

合伙是一种古老的企业组织形式，经历数千年的风雨考验，表现出了极强的生命力。历史和现实证明，合伙是较为适应各个时期经济发展需要的组织形态，即使在今天技术革命日新月异的知识经济时代，合伙仍具有极其广阔的发展空间。因此，合伙企业的立法和相关税制建设也就成为各国政府的重要任务。

美国合伙企业立法及相关税制

美国是普通法系国家的代

表，它对合伙的定义是：“合伙是两个或两个以上的人作为共有人共同出资、共同经营、共享利润、共担风险，进行营业的团体”。美国合伙企业法的特点是：合伙人的资格标准较宽，合伙适用范围较广。按照美国合伙企业统一法案的定义，只要两个或更多的人（实体）联合做企业的业主，共同进行牟取利润的经营活动，那么这个组织就是合伙企业。这个定义的范围是相当宽的，意味着除了自然人之外，法人又可以成为合伙企业的合伙人。美国的

合伙企业立法确认并规范有限责任合伙形式，它订立了专门的《有限责任公司统一法案》。在有限合伙企业中，普通合伙人对企业的债务承担无限责任，而有限合伙人仅以其出资为限承担合伙企业债务。有限合伙对美国的技术创新、风险投资事业贡献是相当巨大的。利用有限合伙形式，风险投资者可以有限合伙人的身份对风险项目进行投资，而技术创新者、风险管理家作为普通合伙人只需投资1-2%的资本就可以获得企业的控制权，这对双方来说都是极其有利的。这也正是有限合伙的魅力所在。

美国联邦税法在处理合伙企业与合伙人纳税关系问题上，既注重对纳税实体认定的合理性，又兼顾税收征管实践的可行性，并且在实践中不断完善修订相关的法律条文，所以其合伙企业税制已达到了十分完善的程度。美

国法律不认为合伙企业具有法人资格，联邦税法把合伙企业视为一个透明体 (transparent entity) 合伙企业不是实际意义上的纳税人，真正的纳税者应该是合伙人。合伙企业如同导管 (conduit)，合伙收入、费用等通过合伙企业“直流”(flow through) 到各合伙人手中，然后由各合伙人汇总其收入、费用缴纳所得税。若合伙人是个人，则由其依法缴纳个人所得税；若合伙人是公司法人，则由其依法缴纳公司所得税。尽管合伙企业被视为税收上的导管，但是，为了便于征管，美国联邦税法又规定：合伙企业必须用单独的纳税申报表—1065 表向国内收入局报告合伙企业的收支情况以及这些收支在合伙人之间的分配情况。

美国联邦税法在确认合伙企业收入、费用方面有不少科学的做法，是值得我们充分研究借鉴的。

1. 分项列示各项所得费用。美国要求合伙企业分项列示投资经营所得与费用、资本利得与损失、消极活动项目、不可扣除的费用及合伙人本身的费用、税收抵免等各应税项目进行纳税申报，从而极大地提高了税收征管效率。

2. 费用扣除的合理限制。美国合伙企业成本费用扣除主要受以下三个项目的限制：合伙人产权基值 (basis)。基值在

衡量合伙企业中各合伙人相应责任收益份额以及确定各合伙人纳税义务方面具有举足轻重的作用。合伙人的原始产权基值相当于其投入合伙企业的资本额，基值随着额外的资产增加而增加，这些额外的资产因素包括合伙人在合伙企业收入中的份额、财产的增加、免税收入的份额、合伙企业增加的负债份额等。同时，基值也会随着资产的减少而减少，这些减少因素包括：合伙企业损失份额、投资收回、不可扣除的费用份额以及合伙企业债务份额的减少等。明确合伙人的产权基值，一方面避免了在合伙人转让其在合伙企业中的财产份额时出现的重复征税或者重复抵扣的混乱现象，另一方面又规定了合伙人成本费用扣除的最大限额，即合伙人当年可扣除的损失不得超过其在合伙企业中的产权基值（也就是说，产权基值不得低于零），超过部分只能结转以后纳税年度进行抵扣。风险限额。损失扣除的另一原则是合伙人当年可扣除的损失不得超过其在合伙企业中的风险限额。风险限额基本上与产权基值是一致的，唯一的重要区别在于不可追索债务 (nonrecourse debt) 应计入产权基值而不应计入风险限额，因此风险限额往往低于产权基值。不可追索债务是指与各合伙人的个人资产没有实际联

系的债务，债权人只能对特定资产提出求偿权而不能向合伙人个人主张债权。消极活动限制。美国合伙企业税制制定了合伙人实质性参加合伙企业经营管理活动的测试基本标准。如果合伙人每年参加合伙企业经营管理活动的时间少于500小时，那么合伙人的经营活动便被视为消极性活动。消极性活动的损失只能从消极性活动的收入中给予扣除，超出部分只能结转以后纳税年度扣除，而不能从积极性活动收入中得到扣除。通常情况下，有限合伙人的收入被视为消极性收入。

3. 合伙人与合伙企业之间关联交易的税务处理。如果某合伙人直接或间接拥有合伙企业50%以上的所有权份额时，该合伙人与合伙企业便被视为关联体。关联体之间财产交易的损失不得扣除，该损失只有在该财产进一步转让所得收益中进行抵补。但是，关联体之间财产交易的所得应被确认为正常收入，计入合伙人所得份额。关联体以外的合伙人与合伙企业之间的交易，一律适用正常交易规则，给予正常的税收待遇。通常情况下，合伙人与合伙企业之间的借贷、租赁交易应被视为正常交易。

中国合伙企业立法及相关税制

我国的《合伙企业法》对

合伙企业的定义是：“合伙企业，是指按照本法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议、共同出资、合伙经营、共享收益、共担风险，并对合伙企业的债务承担无限连带责任的营利性组织。”我国合伙企业法与美国合伙企业的显著不同有：(1)我国《合伙企业法》中的合伙人，仅限于依法承担无限连带责任的自然人，不包括法人，法人或其他组织不得成为合伙企业的合伙人。至于自然人之外的合伙，则有《民法》来调整规范。我国的《民法通则》第52条规定：“企业之间或者企业、事业单位之间联营、共同经营、不具备法人条件的，由联营各方按照出资者协议的约定，以各自所有的或者经营管理的财产承担民事责任。依照法律规定或者协议的约定负连带责任的，承担连带责任。”这里的财产范围应及于合伙成员共有的合伙财产和合伙成员的自有财产。但是，法人合伙人的连带责任却不是法定责任，只有依照法律规定或者协议的约定负连带责任的，法人合伙人才承担连带责任。所以，联营与合伙还是存在着细微差别。尽管如此，这种法人联营的组织形式与合伙企业本质上是一致的，因此学理上称之为“合伙型联营”或者“法人合伙”。(2)我国的《合伙企业法》不承认隐名合伙和有限合伙，规定

合伙人必须订立书面合伙协议，共同参与合伙事务的执行，并且各合伙人依法对合伙企业债务承担无限责任。排除隐名合伙和有限合伙，有利于立法的稳健，但最大的缺陷就在于不利于鼓励合伙人投资，可以认为这是临时性的过渡措施。

我国现行的合伙企业税制，存在的较大问题就在于合伙企业税制不统一，对合伙企业税收法律地位定位不准，纳税实体认定模糊，从而存在一定程度的混乱现象。对于自然人之间的合伙，过去一直是征企业所得税，1999年财政部、国家税务总局发布通知，自2000年1月1日起，对合伙企业停止征收企业所得税，改为对合伙企业的生产经营所得，比照“个体工商户生产经营所得”应税项目征收个人所得税。这说明我国也逐步采纳了合伙企业作为“税收透明体”的观点，开始着手消除重复征税问题。对于联营企业生产经营所得和其他所得，则由联营企业就地纳税。若联营方税率低于投资方税率，则对投资方取得的从联营企业分回的利润进行补税。这说明我国把法人合伙企业仍视为独立的纳税实体。另外，税法还规定，对于个体工商户与企业联营取得的利润，按照利息、股息、红利所得征收个人所得税。这样实际上还是存在着重复征税问题。

由此可见，我国的合伙企业税制，根据合伙人身份的不同，把合伙企业分别视为透明体、纳税实体来对待，合伙企业税法不统一，存在着混乱情况，也未彻底消除重复征税问题，因此完善合伙企业税制将是我国今后税收立法的一项重要工作任务。

完善我国合伙企业税制的思考和建议

由中美两国合伙企业立法及相关税制比较可以发现，我国的合伙企业立法和税制建设尚存在着很多不完善不成熟的地方，我们认为，应着重从以下几个方面完善我国的合伙企业立法和税制建设工作。

1. 统一合伙企业法，丰富合伙内容，规范调整各种合伙关系。首先，我们应制定统一的合伙企业法，把自然人合伙、法人合伙以及自然人与法人之间的合伙等各种形式的合伙统统纳入《合伙企业法》调整范围。我们必须从法律上明确承认法人的合伙资格，从而扩大合伙范围。这其中必须解决的是正确认识合伙企业的“无限责任制度”与法人的“有限责任制度”关系问题。我们认为，“有限责任”是对法人的投资者而言的，投资者以其投资份额对法人企业的债务承担有限责任；而“无限责任”是对充当合伙人的法人而

言的，法人应以其全部法人财产对合伙企业债务承担无限责任，两者不存在根本冲突。其次，我们应正式确认隐名合伙和有限合伙的法律地位，充分发挥其积极作用。我们认为，以公务员等作为隐名合伙人参加合伙企业会滋生腐败为理由而不承认隐名合伙无疑是一种因噎废食的做法，现实生活中确实存在很多不愿参加合伙事务的执行而愿意投资于合伙企业的投资者。如果把这些人排除在合伙企业之外，将严重削弱合伙企业经济实力和规模。有限合伙对技术创新、风险投资事业的巨大贡献更是有目共睹，采用有限合伙这种新颖的组织形式，无疑会给我国的产业融资、科技创新体系注入全新的活力。因此，我们应尽快地承认这两种合伙形式。

2. 统一合伙企业税收处理办法，正确定位合伙企业的税收法律地位，合理确定合伙企业纳税主体。我们认为，现行合伙企业税制把合伙企业时而视为“导管”，时而视为纳税实体，纳税主体时而为合伙人，时而为合伙企业的做法过于混乱，我们应借鉴美国的经验，把合伙企业统一视为税收“导管”，合伙企业不成为纳税主体，由各合伙人根据其性质分别承担缴纳个人所得税和企业所得税的义务。这就需要改变现行对合伙企业“先税后分”的

做法，改为实行“先分后税”，主要目的就是要实现彻底地免除重复征税。同时，我们也应把合伙企业视为准纳税实体，规定由其单独申报合伙企业收入费用及其分配情况以便于税收征管。

3. 参照企业所得税成本费用扣除标准，完善合伙企业成本费用处理方法。现行自然人合伙企业成本费用处理是按照《个人所得税计税法》个体工商户成本费用扣除标准执行的，如果统一把法人合伙、自然人与法人合伙形式纳入合伙企业税制调整范围，那么现行的成本费用处理方法就必须修改。我们认为，本着简化税制的目的，我们应把合伙企业视为准企业型纳税实体，参照现行企业所得税成本费用扣除标准对合伙企业成本费用先进行合并计算，然后按协议约定分配给各合伙人，并不单独制定合伙企业成本费用处理方法。这主要是为了消除个人所得税与企业所得税两套成本费用处理方法并用所带来的混乱，简化计税法，同时也给予合伙企业一定的税收优惠，因为企业所得税成本费用扣除范围相对比个体工商户成本费用扣除范围宽并且成熟完善，某些成本费用项目在个人所得税中得不到扣除而在企业所得税中可以得到扣除。另外，我们也应借鉴美国合伙企业产权基值处理方法，分别计算各合伙人在合伙

企业中的产权基值，明确合伙人在合伙企业中的权益和责任份额，并且规定各合伙人的亏损扣除不得超过其产权基值，超过部分只能结转以后年度扣除，以保证税收收入的稳定和年度之间的平衡。

4. 规范合伙人与合伙企业之间的关联交易的税收处理方法。我国《合伙企业法》规定：“合伙人不得与合伙企业订立合同或进行交易，但经全体合伙人同意或合伙协议约定除外。”这就说明合伙人与合伙企业之间的关联交易并非完全为法律所禁止，事实上也存在着许多这种类型的关联交易。但是，我国合伙企业税制中缺乏规范关联交易的相应规定，因此这是一项亟待弥补的税收漏洞。我们认为，合伙人与合伙企业之间交易的存在有其必然性与合理性。合伙企业的发展，迫切需要资金、技术等经济资源，而合伙企业由于其本身局限性，往往不能从外部获得所需的全部资源，因此依靠内部融资、从合伙人处获得所需资源也是一种普遍做法。因此，在对待合伙人与合伙企业之间的交易问题上，既要规范调整关联交易又不能不分青红皂白限制其他的正常交易。我们认为，现行企业所得税政策中的关联企业业务往来税务管理规程并不完全适用于合伙人与合伙企业之间的关联企业税

务处理，因为现行的关联关系的确认标准定得过宽，而且关联交易税务调整方法过于复杂，既不利于合伙人与合伙企业之间正常交易发展，也不利于税收征管实际操作。所以，我们应相应提高关联关系确认标准，比如合伙人占合伙企业所有权份额达到 50% 以上才被确认两者存在关联关系，关联交易所得应确认为合伙企业收入，关联交易损失则不得作为合伙企业成本费用扣除，这样就免除了用可比非受控价格等方法调整关联业务收入的麻烦，使得税收征管简便易行。此外，非关联的合伙人与合伙企业的交易均应被视为正常交易，关联方的借贷、租赁等活动也应给予正常的税收待遇。这样，才能使合伙企业充分利用内部资源，冲破外界生产经营活动条件的限制，有利于合伙企业的不断发展壮大。

参考文献：

- [1]周林彬、任先行，比较商法导论. 北京大学出版社，2000.
- [2]凯文·E·墨菲、马克·海根斯，美国联邦税制（英文版）. 东北财经大学出版社，1998.
- [3]财政部注册会计师考试委员会办公室编，税法、经济法. 中国财政经济出版社，2001 年.

企业税收筹划中如何正确运用投资抵免优惠

沈肇章，毛 铮

（暨南大学，广州 510632）

【摘要】技术改造国产设备投资抵免企业所得税，是我国为鼓励企业加大投资力度，支持企业技术改造，促进产品结构调整和经济稳定发展而实施的一项新的税收优惠政策。如何用好用足这一优惠政策，是企业税收筹划中面临的一个新课题。

【关键词】税收筹划、投资抵免、运用

【基金项目】国家自然科学基金资助项目（79700030）

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】C

【文章编号】1006-3056(2002)01-0059-04

投资抵免是我国实施的一项新的税收优惠政策，该政策具有覆盖面广、优惠力度大、政策性强等特点，如何运用这一优惠政策，争取最大的优惠效果，是企业税收筹划中面临的一个新课题。根据现行投资抵免政策的特点和要求，我们认为企业要用好用足这一优惠政策，需要注意

以下几个方面的问题。

正确选择设备购置年度

我们知道，当企业面临多种投资机会选择时，资本使用成本是一个重要的影响因素，它包含有两项：一是因为放弃了别的投资机会而发生的机会成本；另一项是直接成本，包括折旧和税