

三种合伙企业课税模式比较

吴金光

(厦门大学财金系, 361005)

【摘要】三种合伙企业模式基于不同的理论认识,通过不同的处理机制与方法,反映出其差异。在一个具体国家在选择适用评税模式时,要充分考虑其特点,我国属实体课税模式,处于起步阶段,涉及的制度线条较粗,应作充实。

【关键词】合伙企业;课税模式;比较

【中图分类号】F810.422 **【文献标识码】**A

【文章编号】1006-3056(2002)08-0028-05

为鼓励个人投资,促进合伙企业的发展,各国都针对其制定了相应的税收制度。我国随着《合伙企业法》的颁布以及针对合伙企业的税收政策的相应调整,使得我国合伙企业税制有了较大的发展。本文将对目前世界范围内普遍存在的合伙企业课税模式加以介绍并作比较分析,为进一步发展与完善我国合伙企业税制提供有益的思路。

合伙企业课税模式类型

合伙企业是建立在两个或两个以上的投资者之间就分享利润、分担亏损而达成的协议之上的企业组织形式。尽管合伙企业

的定义是较为明确的,但不同国家对其却有不同的理解与解释,这就决定了合伙企业在不同国家可能存在不同的法律地位。从税收的角度出发,我们首先必须确认合伙企业是否负有纳税义务、是否承认其实体存在形式。在这一系列问题没有得到一致认同的情况下,直接影响到合伙企业所采取的课税模式选择。从各国的具体实践来看,对合伙企业课税主要有三种不同的思路,采取三种不同的模式,即:实体课税模式、准实体课税模式和非实体课税模式三种类型。

(一) 实体课税模式

实体课税模式是指将合伙企业作为负有纳税义务的实体对待,采用类似公司法人课税的方法对其征税,同时合伙人又要以其所分配到的所得缴纳个人所得税。在采用实体课税模式的情况下,合伙企业并不一定都具有法人资格。反过来,对具有法人资格的合伙企业,不一定都采用实体课税模式。因此,有些国家(如美国)允许合伙企业在是否按法人公司纳税作出选择。由此看来,合伙企业的法人地位既不是实施实体课税模式的充分条件,也不是必要条件。实体课税模式在很大程度上服从于所得税目标,对不同企业形态的经营组织运用相同的课税制度,从而有利于税制的简化,但合伙企业的特殊法律性质没能从税收待遇的差异中体现出来。按传统古典制的公司税制理论,征收公司所得税的正当理由是公司具有法人地位,公司税被看作是一种对有

限责任法定特权的支付。而合伙企业具有人资两合性与封闭性，在法律上负有无限责任，与传统古典制理论发生冲突。以我国为例，在2000年1月1日之前，我国税法规定对合伙企业统一征收企业所得税，很明显，合伙企业与公司在税法上没有得到区分，采用的就是一种实体课税模式。采用这一模式的国家还有比利时、西班牙、印度尼西亚、罗马尼亚、爱沙尼亚等。

（二）准实体课税模式

准实体课税模式不认为合伙企业负有独立的纳税义务，但却又主张其是独立于合伙人而存在的实体，完全有单独计算应税所得的可能与必要。按照这一观点，合伙企业应依据一定的会计处理方法与原则，通过对收入与开支的确认计算出合伙企业的应税所得，最后按协议约定的或其他认可的标准将其分配到合伙人手中，合伙人就其分配到的所得缴纳个人所得税。由此可看出，准实体模式适用于流经原则（flow-through principle）与实体课税模式相区别，合伙企业尽管被要求对其应税所得进行申报，但纳税环节却转移至合伙人。美国、加拿大等国采用这种课税模式。

（三）非实体课税模式

非实体课税模式与准实体课

税模式一样，合伙企业不被当作独立课税实体，但所不同的是，非实体课税模式进一步认为，合伙企业不能作为一个独立于合伙人之外的实体，而仅仅是反映通过契约联系起来的一种关系，因而不要求合伙企业单独计算利润与亏损，合伙人分配到的不是被汇总后的所得的一部分，而是合伙总收入和总支出中应由其分享的那一部分。换句话说，合伙企业将各项性质不同的收入来源与支出按一定标准逐项分配给合伙人，各项所得在能相互区分并保持原有性质的条件下在合伙人环节被计算出来并课以个人所得税。实施这一模式的国家主要有英国、德国、荷兰、丹麦、法国、挪威、波兰、奥地利等国。但值得一提的是，在这一模式下，有些国家（如法国）出于信息监控与税务管理的考虑，要求合伙企业将有关信息向税务机关予以申报，但不要求计算利润与亏损。

除了上述介绍的三种模式以外，在实践中还存在一种介于准实体课税模式与非实体课税模式之间的一种混合模式。这一模式的主要思路在于应用准实体课税模式做法的同时，为满足一些特殊政策的需要，将其中一部分所得保留其原有性质流经至合伙人，以便于进行某种特殊扣除。美国与加拿大都采用了这种做

法。从实质上看，这种做法仅仅是对准实体课税模式的一种调整或修正，因而在本文中不作为单独的一种模式进行介绍，而直接并入准实体课税模式。

合伙企业课税模式的比较

（一）三种课税模式的立论基础存在差异

选择与制定合伙企业税制，对其性质与地位的认识与确定是无法回避的问题。在这里，有两个问题必须首先回答与确认：一是合伙企业是否具有法人资格，具体到税收意义上，我们更关心的是其是否负有独立纳税义务；二是在不承担独立纳税义务得以确认的情况下，其是否被视为独立于合伙人而存在的实体。前文已经提到，给予不同回答直接形成三种不同课税模式，而这又取决于不同的立论基础。从各国的具体实践来看，合伙企业的法人资格无法从模式差异中得到体现，而仅能反映一个大致的倾向，但在其他方面，反映是明显的。具体来说，实体课税模式在淡化合伙企业法人实体性质的同时强调其纳税实体地位，据此可推断其立论基础不是将公司所得作为一种对法定特权的支付，而是对减少企业部门成本的公共

服务的支付。准实体课税模式更看重合伙企业的联合体性质，对合伙企业与合伙人本身作一定的区分，出于会计核算的理论观点，将合伙企业当作可以单独核算的会计实体。而非实体课税模式则强调合伙企业的契约关系，突出合伙企业与合伙人的同一性特征，合伙企业既非纳税实体，也不是会计实体，所有事务只能全部归结于合伙人本身。在有些国家的具体做法中，为了加强对非居民合伙人的管理，一方面采纳准实体课税模式，另一方面又在企业环节按个人所得税税率予以课征，其实质是出于税务管理的需要而作出的对税收的一种预扣，与其坚持的理论观点不存在根本性冲突。

（二）三种课税模式对税务管理所提出的要求不同

税务管理的有效性是具体税制成功运行的前提与基础，不同税制规则对税务管理所提出的要求是不一样的。从税务管理的角度来看，实体课税模式一方面只涉及单一纳税实体，另一方面可直接运用已有的公司（企业）所得税制，因而较之另外两种模式要简单许多。就准实体课税模式与非实体课税模式而言，后者在税务上的处理与规则的制定要复杂得多，因为其不仅要求通过复杂的计算对合伙企业的收入与支

出等要素进行分配，而且还应确保各种所得来源信息的正确性使各种所得来源在性质不变的情况下流经至合伙人，因而对信息监控与技术处理能力提出了较高的要求。至于准实体课税模式，由于利润与亏损的计算在合伙企业环节一次性完成，对各种所得性质不需加以区分，因而较之非实体课税模式更易管理。从这一意义上来说，对于征管技术较为落后、纳税人自觉遵从意识较为薄弱的国家，一般倾向于选择实体课税模式或准实体课税模式，反之则选择非实体课税模式。

（三）三种课税模式对合伙人税负的影响不同

从三种模式的不同处理方法中我们不难看出，在实体课税模式之下，不仅合伙企业要作为独立纳税主体在企业环节以法人所得税或类似法人所得税制度纳税，而且合伙人还要就分配到的所得缴纳个人所得税，在消除重复征税措施没有得以恰当实施的前提下，合伙人所承受的税负是较重的。比如说，在我国对合伙企业征税政策调整之前，我国的合伙企业既要按 33% 的税率缴纳企业所得税，同时合伙人又要按“个体工商户经营所得”税目缴纳个人所得税，最高边际税率达到 35%，因而最高综合税率将会高达 56.45%，这对合伙企

业的发展是一个很严重的税收障碍，经营者很有可能以自身利益为取向尽量避免以合伙企业形式予以登记，不利于企业组织形式向规范化发展。另一方面，这一模式与世界各国旨在消除经济性重复征税而作出的努力背道而驰。在准实体课税模式与非实体课税模式条件下，从理论上讲，它们只存在应税所得确认的环节差异，对合伙人税负似乎不会产生影响。事实上，如果我们考虑到个人所得税对特殊性质的所得（如资本利得、股息等项目）所给予的特殊扣除规定及其他优惠政策，这两种课税模式对税负的影响是客观存在的。就非实体课税模式而言，由于能在不改变各项所得性质的条件下而流经至合伙人手中，能适应个人所得税的各项特殊处理需要，但在采用准实体课税模式下，各种不同性质的所得统一被视为经营所得分配给合伙人，无法对各项所得进行区分，在税率或扣除有所差异的条件下，税负自然有所差异。在大多数国家，对资本利得给予特殊优待，那么具有这种来源的合伙企业在适用准实体课税模式时的税负要高，除非采取某种修正措施对其单独予以分离。在这里，举一实例来比较合伙人在不同课税模式下的税负差异。假设公司所得税率为 30%，个人

所得税率为20%（为简化起见，不考虑税率的累进以及个人费用扣除），某合伙人A的分配比例为60%（不考虑不同所得项目的分配比率差异），同时存在一项特殊规定，对个人资本利得，就其3/4的部分纳税，并允许以损失冲抵利得。具体计算由表一给出。这仅仅是一个方面的例证，如果全面考察准实体课税模式与非实体课税模式，将不难发现还存在其他直接或间接（如延期纳税）影响合伙人税负的事实。

（四）三种课税模式在具体税务事项上的处理方法存在差异

作为一个完整的课税模式，必须对可能涉及到的具体税务事项处理作出严密的规定。在这三种课税模式下，由于逻辑与思路的差异会在不同程度上反映到具体的处理方法上。在此，择其

几个方面予以比较分析。

1. 合伙人所得

在这里，我们将比较两个方面的内容：一是合伙人所得的性质；二是对合伙人分配所得的课税。在适用实体课税模式下，合伙企业以类似公司的身份予以课税，从理论上讲应与法人公司同等对待。在这种前提下，合伙人所得应被视同于股东获得投资收益，对其分配所得课税理应只涉及实际分派部分。与此不同的是，准实体课税模式下的合伙人所分配到的所得由于无法判断其原有性质，一般都被确认为经营所得，按经营所得予以课税，除非存在对特殊所得采用特殊处理的办法。适用非实体课税模式的合伙人保留了原有多项所得性质，则能分别对利息、财产所得、经营所得等项目适用个人所得税制度。在课税对象的数额上，既然准实体课税模式与非实体课

税模式未将合伙企业当作纳税实体，则应将未分配利润分别归于合伙人名下，同时考虑到合伙企业的封闭性和局限性特殊，这种处理也是完全可能的，因此课税不能局限于实际分派部分。

2. 合伙企业发生与合伙人相关联的项目扣除处理

合伙企业为获得收入而发生的开支有性质不同的两种类型：一是此项开支与个别合伙人无关联；二是此项开支为共同目的而发生，但又涉及到个别合伙人。第一种项目的列支无论是在理论上还是实际上都是符合思维逻辑的，不会产生争议，但对第二种项目的列支将会产生不同的处理方式。在实体课税模式下，如果我们视合伙企业在所有方面均类似于法人公司，则完全有理由对其无所差异地在合伙企业中得到扣除，包括诸如合伙人工资奖金、合伙人提供给企业的借款利息、合伙人提供给企业的属于个人的财产折旧，在更广泛意义上还有企业以前年度的亏损等。在准实体课税模式下，由于净所得的计算也是在企业环节，那么上述所提项目的扣除也被认为是可能的、合适的，因为这部分收入已包括在合伙人的总所得中，但在实际操作中却又有不同做法。在加拿大，从其制度

表一： 三种课税模式下合伙人税负比较

合伙企业 收入项目	实体课税模式		准实体课税模式		非实体课税模式	
	营业收入 8000	资本利得 1000	营业收入 8000	资本利得 1000	营业收入 8000	资本利得 1000
支出项目	营业支出 5000	资本亏损 400	营业支出 5000	资本亏损 400	营业支出 5000	资本亏损 400
净所得	3600		3600		—	—
应纳税额(30%)	1080		—		—	—
税后所得	2520		—		—	—
合伙人A(60%) 分配所得	1512		2160		48000	600
					3000	240
					1800	360
应纳税额(20%)	302.4		432		414	
税后所得	1209.6		1728		1746	

上来看，对于合伙企业实施的准实体课税模式，但对支付给合伙人的工资、利息被视为一种不可扣除费用，同样，企业的亏损也被分配给合伙人进行结转抵扣。在我国，根据《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》，“投资者的工资不得在税前扣除”，因而其处理办法与加拿大有类似之处。而非实体课税模式无论是从理论上还是实践上看，普遍作为一种不可列支项目，而将其当作是对利润的分配，经营亏损划归个人进行抵扣或结转，但一般要受到各项规定的限制。

3. 合伙财产的处理

合伙财产的处置可能包括的情形有：一是合伙财产部分或全部转让给其他合伙人；二是合伙财产部分或全部转让给非合伙人；三是合伙财产的清算。在这个方面，涉及税收处理的问题有二：一是资本利得的确认问题；二是资本成本基数的调整问题。在不同的课税模式尤其是准实体课税模式与非实体课税模式下，复杂的规则将会有所差异地得到运用。大致上，在资本利得的确认上，有可能将合伙企业或合伙财产作为整体对待计算利得或亏损，也有可能对各个单项财产分别计算利得与亏损。财产成本的调整，要么发生在最终清算环

节，要么在转让环节相应进行。不同的模式（尤其是指准实体课税模式与非实体课税模式）将会有不同的选择，进而对课税产生这样或那样的影响。

合伙企业三种不同课税模式基于不同的理论认识，通过不同的处理机制与方法反映出其差异性。在一个国家具体选择其适用的课税模式时，不能不考虑这些差异而产生的诸多影响。从我们国家情况来看，在 2000 年新的调整政策正式实施之前，合伙企业税制在模式上属于实体课税模式。自 2000 年 1 月 1 日起对合伙企业正式实施新的税收政策，按《关于对个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》：“合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产经营所得和合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额”，从而反映了我国对合伙企业的课税模式基本上转变为准实体课税模式。这一重大转变是我国鼓励个人投资、公平税负和完善所得税制度的一次重大政策调整，为合伙企业的发展创造了良好的条件。据有关资料统计，至 2000 年底，我国合伙企业户数为 17.47 万户，比上年同期增长 30.86%，注册资本达 648.99 亿元，比上年同期增长 51.25%，这反映了个人投资者对此项调整表现出良好的预期。因此，从某

种意义上说，准实体课税模式应是我国现阶段的最佳选择，是符合我国税收征管实际和税制需要的。但是，我国的合伙企业税制正处于起步阶段，所涉及到的制度带有十分明显的粗线条特征，对一些具体事项的处理缺乏较为明确而详细的规定。同时，我们必须注意到这样一个事实：一个科学完善的合伙企业税制是以科学完善的个人所得税制为依托，并以健全的申报制度和严密的稽查制度为基础的。因此，仅有课税种类和课税环节的转变是无法达到合伙企业税制科学化这一艰巨任务的，仍需要我们在诸多方面作系统的探索与充实。通过对这三种模式的大致比较分析，期望能对我国合伙企业税制的进一步完善有所启示。

主要参考文献：

- [1] 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]. 税收译丛, 2000(1).
- [2] 艾立克斯·依索. 加拿大对合伙企业课税[J]. 税收译丛, 2000(3).
- [3] 刘剑文. 国际税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 1999.
- [4] 关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定.
- [5] G. T. Yost: international Tax Summaries, New York: John Wiley & Sons, 1998.