

合伙企业涉税问题浅析

前言

合伙企业，尤其是有限合伙企业，因其相对灵活的组织管理形式和利润分配机制，目前在商业实践中广泛存在。除普通商事合伙外，合伙企业也常见于基金架构、员工持股平台等安排中，其经济功能越来越多样化。然而，我国合伙企业税收立法相对滞后，长期以来一直比照个体工商户进行立法与征管¹，未能及时反映合伙企业的发展变化，因此涉及合伙企业的税法问题层出不穷。随着2019年新修订《个人所得税法》引入反避税条款²，合伙企业涉税问题日趋复杂。

2018年，网上流传的一份关于创投合伙基金补税的文件引发了市场的强烈反应³，也反映了市场对合伙企业涉税问题的关注，该事件间接促成了财税〔2019〕8号文（以下简称“8号文”）的出台。鉴于合伙企业设立目的与经营情况千差万别，一份规范性文件显然无法解决所有问题。合伙企业相关税法规则的确立与完善仍亟待财税立法者的关注和研究。

本文旨在通过对相关项目经验和税务实践的梳理与总结，简要分析与合伙企业相关的常见涉税问

题，并提出我们的理解与思考，与读者分享与探讨。

问题 1：合伙企业如何纳税？

合伙企业纳税义务包括“所得税”和“其他税费”两方面内容。

所得税方面：根据财税〔2008〕第159号文（以下简称“159号文”），合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税。根据159号文，“依照中国法律、行政法规成立的合伙企业”为所得税透明体，按照投资者的身份分别由投资者缴纳不同的所得税，合伙企业本身并不是所得税的纳税人。

其他税费方面：对于合伙企业生产经营行为以及产生的收入，合伙企业则需要依照税法规定缴纳相关税费，如增值税、印花税等等。

问题 2：合伙人如何纳税？

该问题与问题 1 紧密相连，即不同身份的合伙人从合伙企业取得的所得如何纳税。

企业所得税纳税人：根据税法相关规定，企业所得税纳税人分为居民企业和非居民企业。居民企

¹国发〔2000〕16号，http://www.gov.cn/gongbao/content/2000/content_60309.htm

²《个人所得税法》：第八条有下列情形之一的，税务机关有权按照合理方法进行纳税调整：（一）个人与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少本人或者其关联方应纳税额，且无正当理由；（二）居民个人控制的，或者居民个人和居民企业共同控制的设立在实际税负明显偏低的国家（地区）的企业，无合理经营需要，对应当归属于居民个人的利润不作分配或者减少分配；（三）个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。税务机关依照前款规定作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并依法加收利息。

³第一财经，<https://www.yicai.com/news/100020300.html>

业合伙人从合伙企业取得的所得，并入其应纳税所得额缴纳企业所得税，法定税率为 25%。非居民企业合伙人从合伙企业取得的应纳税所得额，根据国家税务总局公告 2018 年第 11 号文，如果该合伙人为税收协定缔约对方居民的，参照中国与相关国家/地区签订的双边税收协定/安排，依法享受可适用的协定待遇。然而，难点是非居民企业合伙人何种情况下在中国境内构成常设机构，其从合伙企业取得的所得属于积极经营所得还是消极所得，应当如何适用税收协定/安排的相关条款，这些问题涉及合伙企业税法规则与企业所得税法以及税收协定/安排的协调，有待财税立法部门进一步完善与明确。

个人所得税纳税人：通常来说，个人合伙人来源于境内注册的合伙企业生产、经营的所得为“经营所得”，应当缴纳个人所得税，适用 5%至 35%的超额累进税率。此外，在不考虑 8 号文中“创投企业”的情形下，根据国税函〔2001〕84 号文（以下简称“84 号文”），合伙企业对外投资分回的利息或者股息、红利，不并入企业的收入，而单独作为投资者个人取得的利息、股利、红利所得，按“利息、股息、红利”所得计算缴纳个人所得税，法定税率为 20%。

问题 3：合伙企业对个人支付是否有代扣代缴义务？

合伙企业对个人支付分为向个人合伙人支付和向其他个人支付两种情况。

对于个人合伙人：根据《个人所得税法》，纳税人取得经营所得，按年计算个人所得税，由纳税人在月度或者季度终了后十五日内向税务机关报送纳税申报表，并预缴税款；在取得所得的次年三月三十一日前办理汇算清缴。因此，合伙企业在向个人合伙人支付经营所得时并没有法定扣缴义务。尽管没有法律层面的扣缴义务，但是我们在此提示注意以下两点：

1、根据财税〔2000〕91 号文的规定，投资者从合伙企业取得的生产经营所得，由合伙企业向企业实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳投资者应纳的个人所得税，并将个人所得税申报表抄送投资者。我们理解，这里虽然不是法律层面的扣缴义务（即如果违背将触发税法下对扣缴义务人的罚则），但合伙企业也需要关注当地税收征管实际及系统设置，并按要求履行相关涉税合规义务。

2、根据 8 号文规定，如果符合条件的创投企业选择了“单一投资基金核算”，即个人合伙人从合伙企业应分得的股权转让所得和股息红利所得，均按照 20%税率计算缴纳个人所得税。在此情况下，创投企业需要为相关个人投资者取得的经营所得代扣代缴个人所得税。

对于其他个人：合伙企业作为生产经营的主体，在日常生产经营中，向其他个人支付的款项，如工资薪金、劳务报酬等，需按照《个人所得税法》及相关的规定进行代扣代缴。

问题 4：合伙人的纳税时点为何？

不同身份的合伙人从合伙企业取得所得的纳税时点不同。

企业所得税纳税人：除源泉扣缴外，从合伙企业取得的所得，应并入其应纳税所得额，依照税法相关规定分月或者分季预缴，并自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并进行汇算清缴。

个人所得税纳税人：根据税法相关规定，纳税人取得经营所得，按年计算个人所得税，由纳税人在月度或者季度终了后十五日内向税务机关报送纳税申报表，并预缴税款；在取得所得的次年三月三十一日前办理汇算清缴。

问题 5：合伙人的纳税地点为何？

不同身份的合伙人从合伙企业取得所得的纳税地点也不同。

企业所得税纳税人：通常来说，居民企业以企业登记注册地为纳税地点；非居民企业依照取得所得性质的不同，分别以机构、场所所在地或扣缴义务人所在地为纳税地点。

个人所得税纳税人：纳税人取得经营所得，向经营管理所在地主管税务机关办理纳税申报。对于常见的多层合伙企业架构，个人合伙人的纳税地点应该如何确定的问题，我们理解，应以个人合伙人直接投资的合伙企业的经营管理所在地为纳税地点。

问题 6：合伙企业份额转让如何纳税？

在《个人所得税法》及其实施条例修订之前，税法并未对合伙企业份额转让如何纳税作出明确规定，税收征管实践中主要存在两种不同观点：（一）比照股权转让，视为“财产转让所得”，按照 20% 计算缴纳所得税；（二）视同退伙/入伙，比照“个体工商户的生产、经营所得”，对转让方取得的所得按照 5% 至 35% 超额累进税率计算缴纳所得税。

《个人所得税法》的修订给相关争论画上了休止符。2019 年经修订的《个人所得税法实施条例》，在财产转让所得中增加了“转让合伙企业中的财产份额”，适用 20% 税率计算缴纳个人所得税。然而，该规定并没有完全解决合伙企业份额转让的税款计算问题，在税收征管实践中仍然存在很多确定性，如，税基如何确定？未分配但已缴税的所得是否应当在计算转让所得中予以扣减？

我们理解，合伙企业份额转让不同于股权转让，其并非纯粹的“财产转让”，如在普通合伙企业中，新合伙人对入伙前合伙企业的债务承担无限连带责任，退伙人对基于其退伙前的原因发生的合伙企业债务，承担无限连带责任，这些因素均将影响合伙企业份额转让的法定性和税务处理。

问题 7：合伙企业份额低价转让是否会被纳税调整？

商业实践中，以合伙企业形式搭建的境内员工持股平台在行权时经常涉及该问题，即 LP 将所持有的合伙企业份额转让给激励对象，约定的对价通常不高于底层目标公司对应的实缴资本，从而形成实质上的行权。那么，该转让是否属于“低价转让”？是否会被税务机关进行纳税调整？我们尝试从个人所得税角度分析该问题。

一是，调整的依据为何。我们理解，在欠缺相关合伙企业税法规则情况下，税务机关对此进行调整的法律依据应当是新修订《个人所得税法》的反避税条款。根据《个人所得税法》规定，个人与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少本人或者其关联方应纳税额，且无正当理由的，税务机关有权按照合理方法进行纳税调整。因此，认定的核心包括“关联方”、“独立交易原则”、“减少本人或者其关联方应纳税额”和“正当理由”等方面内容。然而，同步修改的《个人所得税法实施条例》以及其他税收规范性文件并未对上述规定进行细化。

二是，何为“低价”。比照早先发布的国家税务总局公告 2014 年第 67 号文（以下简称“67 号文”），其对个人低价转让中国境内的企业（不包括个人独资企业和合伙企业）的股权或股份的情况进行了规定，有限责任公司或股份有限公司的“净资产”为识别低价以及进行调整的重要标尺。但鉴于合伙企业与公司制企业是完全不同的制度构建，我们理解合伙企业份额的转让不能简单套用 67 号文的税收征管逻辑。

此外，上述转让在税务实践中还存在以下不确定性：该架构下激励对象的“行权”动作是否在税法上会被直接定性为取得“股权激励”，从而按照工资薪金所得缴纳个人所得税；如果转让方被纳税调整，同时激励对象被认定为取得“股权激励”，是

否会导致双重征税，等等。

综上，我们认为，合伙企业份额的“低价转让”是否会被纳税调整需要结合项目的具体情况，从商业背景、关联方关系、财产份额价值、税收后果以及税收征管实际等多方面综合考量判断。

问题 8：个人投资者通过合伙企业投资取得的股息红利/股权转让所得如何纳税？

该问题我们以 8 号文的出台为时间节点进行阐述。

8 号文出台之前，根据 84 号文，个人投资者通过合伙企业投资取得的股息红利所得，应适用 20% 的税率缴纳个人所得税。但是，对于多层合伙架构下所得性质能否连续穿透，税收征管实践中存在不同看法。此外，对于广泛存在的基金架构下的股权转让所得，各地税收征管实践存在适用 5%-35% 和 20% 两种税率的情况，8 号文正是为解决该问题而应运而生。

根据 8 号文规定，只有两类持牌的合伙制创投企业⁴，才有资格选择按单一投资基金核算，其个人合伙人从该基金应分得的股权转让所得和股息红利所得，按照 20% 税率计算缴纳个人所得税。如果创投企业选择按年度所得整体核算的，其个人合伙人应从创投企业取得的所得，按照“经营所得”项目、5%-35% 的超额累进税率计算缴纳个人所得税。然而，8 号文的出台又增添了新的疑惑，即 84 号文对于股息红利所得的规定是否适用于选择按年度所得整体核算的创投企业的个人合伙人？税收征管实践中存在不确定性。

问题 9：企业投资者通过合伙企业投资取得的股息红利是否可以享受免税？

根据《企业所得税法》及其实施条例，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。上述符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。那么，居民企业通过合伙企业投资于其他居民企业是否属于符合条件的直接投资从而可以享受免税？

据我们了解，目前绝大部分税务机关，不认可通过合伙企业投资属于“直接投资”，即无法适用免税政策。但也有少部分税务机关认为，159 号文将合伙企业认定为所得税透明体的同时，所得的性质也应穿透，相关税收优惠政策也可以适用。需提示的是，鉴于大部分地区的税收征管实际，企业所得税自行申报时若将通过合伙企业取得的上述类型所得适用免税政策，有可能产生税务风险。

问题 10：合伙人是否需要就合伙企业未分配的利润缴税？

根据 159 号文，合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则。具体应纳税所得额的计算按照相关规定执行。而上述所称“生产经营所得和其他所得”，包括合伙企业分配给所有合伙人的所得和企业当年留存的所得（利润）。因此，合伙企业所得税计税基础包括合伙企业当年未分配的所得（利润）。

该规定看似明确，却引发了个人所得税层面的问题：即合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人，那么“先分后税”原则下，合伙企业应纳税所得额的计算如何与个人所得税收入确认原则进行衔接。

首先，合伙企业个人所得税纳税人层面，虽然《个人所得税法》及实施条例中未规定个人所得税应税收入的确认遵循收付实现制，但从财税立法部

⁴ 8 号文所称创投企业，是指符合《创业投资企业管理暂行办法》（发展改革委等 10 部门令第 39 号）或者《私募投资基金监督管理暂行办法》（证监会令第 105 号）关于创业投资企业（基金）的有关规定，并按照上述规定完成备案且规范运作的合伙制创业投资企业（基金）。

门对有关个人所得税问题的明确可以看出其倾向于收付实现制的处理原则，如通过规定“实际取得的工资、薪金所得”明确《个人所得税法》修订后减除费用的衔接问题⁵。因此，我们认为，对于合伙企业个人所得税纳税人采纳收付实现制更能体现量能课税的税法基本原则。

其次，合伙企业层面，其按照适用的相关企业会计准则确认收入，因此其当年会计利润包括了未实际取得的按照权责发生制确认的收入。

综上，合伙企业在计算应纳税所得额时是否要

进行纳税调整？在合伙人兼有企业所得税纳税人和个人所得税纳税人的情况下，如何进行纳税调整？其调整的基础是什么？合伙企业是否需要对个人所得税纳税人进行单独核算，这些问题都有待相关规则的进一步完善与细化。

结语

以上是我们对合伙企业常见涉税问题的浅析与思考，我们将密切跟进相关税法更新，也欢迎读者就税务实践中遇到的问题与我们进行分享与探讨。

赵婷婷 合伙人 电话：86 10 8519 1799
张擎 律师 电话：86 10 8519 1771

邮箱地址：zhaott@junhe.com
邮箱地址：zhangq@junhe.com



本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE_LegalUpdates”。

⁵财税〔2018〕98号，<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3722680/content.html>