

# 美国合伙企业所得税制度评析

任超

(华东政法大学经济法学院 上海 200136)

**【摘要】** 美国的合伙企业所得税制度是当今世界上最为复杂和最为完善的。本文对其进行了评析,以期为我国合伙企业所得税制度的构建提供借鉴。

**【关键词】** 合伙企业 所得税 反避税规则

## 一、美国合伙企业所得税制度的基本架构

在美国,合伙企业是指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、共担风险的团体。合伙企业主要有四种形式,包括普通合伙、有限责任合伙、有限合伙以及有限责任有限合伙,它们分别适用《修订统一合伙法(1994)》和《修订统一有限合伙法(1985)》。

但是,美国有关合伙企业所得税的制度只在《国内收入法典》第701节“合伙人与合伙企业”之下有所涉及。根据该法,合伙企业所得税制度的基本规则是:合伙企业所得在企业实体的层面上是不征收所得税的,合伙企业的收入和损失流入合伙人手中,并在合伙人层面征收所得税。由此可以看

出,在这种情况下,利益分配机制是否合理对销售渠道中各成员来说十分重要。因此,制造商应设计合理的利益分配机制,综合考虑各种因素,使销售渠道中的成员各利益得到有力保证。

**2. 销售渠道一体化。**要实现销售渠道的一体化,厂家首先要提升自身的综合能力,在相互信任的前提下,给双方提供更多的融资渠道,改善各自的财务状况。其次,可实现人力资源重新整合,“人尽其才,物尽其用”,达到人力资源边际效用最大化。再次,销售渠道一体化有助于实现销售渠道资源的优化配置,实现优势互补。销售渠道中的成员通过共享销售渠道中各方的优势资源,可迅速弥补销售渠道中各个方面的“短板”,实现营销、管理、财务技术等的优化升级。

**3. 信息系统一体化。**销售渠道中的成员以团队的形式工作,对产品和原材料从产地运往最终消费地所需的资源进行配置并分担风险。销售渠道中各成员之间要达到行动上的完美配合,在信息平台上充分共享信息是十分关键的。只有实现了信息的及时、准确流动,才能使双方的配合协调、高效率。在科学技术飞速发展的今天,各大厂商纷纷运用SCM、CRM等信息管理系统软件整合销售渠道价值链,以追求高效率的管理。销售渠道一体化的趋势,给今天的销售渠道关系提出了一个新要求,即销售渠道成员之间将形成更高度的一体化。信息系统一体化是获得销售渠道协同效应的有效途径。

出,合伙企业在美国的法律中仅被视为一个“透明体”,从事商业活动的合伙企业并不是所得税的纳税主体,其生产经营所得的真正纳税人是合伙人;合伙企业就如同“导管”,合伙企业的收入、费用及损失等都通过这一导管流入各合伙人手中,并在保持原有所得性质不变的前提下,由合伙人汇总其全部收入、费用及损失后缴纳所得税。若合伙人是公司法人,则由其缴纳企业所得税;若合伙人为个人,则由其缴纳个人所得税。

美国税收法律虽然对合伙企业和合伙人实施一体化的所得税待遇,将合伙企业所得归集为合伙人的所得并征收所得税,但是在具体运用时,美国并没有完全排除合伙企业实体的

**4. 以服务为导向。**当前许多公司为了使自己的有关信息尽可能多地传递给消费者,都开始建立与消费者之间更为直接的合作关系。公司和消费者之间的这种以服务为导向的平等互利合作方式,可以为公司和消费者之间的长期合作打下基础。因此,以服务为导向的营销的宗旨已经从追求每一笔交易的利润最大化转向追求各方利益的最大化。只有与消费者之间建立长期、良好、稳定的合作伙伴关系,才能实现公司和消费者的双赢。在市场经济条件下,服务提供者 and 消费者之间存在着一种合作、依赖的关系,服务是连接销售渠道中各成员之间以及销售渠道中各成员与消费者之间关系的纽带。公司为消费者提供满意的服务,消费者由此对产品或服务产生信赖感,从而成为公司忠诚的客户。消费者的忠诚是销售渠道所有成员的一笔重要财富。因此,销售渠道中各成员以服务为导向与内外部顾客建立长期的合作关系,能为整个销售渠道带来持续的竞争优势。

## 主要参考文献

1. 李弘,董大海.市场营销学.大连:大连理工大学出版社,2006
2. 宋华,胡左浩.现代物流与供应链管理.北京:经济管理出版社,2000
3. 马士华,林勇,陈志祥.供应链管理.北京:机械工业出版社,2000

存在价值, 合伙人据以缴纳所得税的收入性质及其数额的大小, 都是在合伙企业实体层面进行汇总的。《国内收入法典》第 6 221~6 231 节就明确了合伙企业在这一方面的责任, 它规定合伙企业应作为一个实体, 选择会计方法、提交税务申报表并接受税务部门的审计。同时, 合伙企业应当用单独的纳税申报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。除此之外, 美国财政部也制定了一套非常详细的规章, 明确规定了合伙企业的所得分配、税前列支、亏损处理等事项。

综上所述, 美国合伙企业所得税制度的基本架构是建立在坚持合伙企业与合伙人一体化税收待遇的基础之上的, 但是在确定合伙人所得税税基时, 却又混淆了“实体”与“集合”这两种概念。“实体”和“集合”作为确定合伙企业所得税税基的两种不同观点, 在承认合伙所得应归集于合伙人, 并在该层面缴纳所得税的基础上, 对合伙所得归集的方法有不同的观点。“实体观”认为合伙企业是独立于合伙人的一种实体, 合伙所得因此应该单独予以确定, 然后才能分配给每个合伙人; 而“集合观”则认为合伙企业仅仅是合伙人的一种集合体, 每一个合伙人被视为合伙企业全部资产的部分所有人。根据“集合观”, 合伙不能独立于合伙人而存在, 因此没有必要在合伙的层面上确定所得。相反, 仅需要将合伙的收益和之外的份额分配给每一个合伙人, 税收后果应该按每一个合伙人所分配的收益确定。美国《国内收入法典》充分体现了上述两种观点的融合, 一方面, 合伙企业被视为在一起从事经营的人的集合, 这种集合并不组成一个可征税的实体, 它的收入和损失传导给各合伙人; 另一方面, 合伙企业被视为独立于合伙人之外的实体, 合伙企业的所得、损失和费用等在这一层面进行分项列示。

## 二、美国合伙企业损失和费用扣除的限制

美国在《国内收入法典》中, 就合伙企业损失和费用的扣除制定了若干限制性规则。

**1. 合伙人权益基值规则。**权益基值, 又称份额基础, 是指合伙人在合伙企业中享有权利和承担义务的基础, 它是衡量合伙企业中各合伙人相应收益份额以及确定各合伙人纳税义务的重要标准。根据《国内收入法典》第 722 节的规定, 合伙人在合伙企业中的权益基值与他向合伙企业出资的财产份额相同。同时, 合伙人权益基值也不是一成不变的, 它会随着合伙企业资产的增加而增加, 随着资产的减少而减少。由于合伙人在合伙企业中的权利、义务均以权益基值为判断基础, 因此合伙人在合伙企业经营活动中可能招致的损失和费用的范围, 也必须以合伙人的权益基值为基础, 合伙人准予扣除的合伙经营损失和费用不得超过合伙人在合伙企业权益中的权益基值。因此, 合伙人缴纳合伙企业所得税时, 损失和费用扣除的最大限额即合伙人当年可扣除的损失不得超出其在合伙企业中的权益基值。合伙人在合伙企业中的权益基值, 也不得因损失和费用的扣除而成为负数。当合伙人当年扣除的损失和费用超出权益基值时, 超出部分只能结转以后年度抵扣。

**2. 风险规则。**在风险规则下, 合伙人当年从合伙企业活

动中扣除的费用和损失的数额, 必须与合伙人在这些活动中所“面临的危险数量”相匹配。而合伙人所“面临的危险数量”取决于合伙人向合伙企业出资的货币数量和出资财产的份额, 以及合伙人在合伙企业中承担的有追索权债务的数量, 而“面临的危险数量”也就是合伙人当年可扣除的合伙经营的损失和费用的风险限额。一般来说, 合伙人可抵扣的“风险限额”基本上与合伙人的权益基值一致, 唯一的区别在于“风险限额”中的债权必须是“可追索债务”, “不可追索债务”则应计入权益基值而不计入风险限额, 因此风险限额往往低于权益基值。“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。有限合伙中有限责任合伙人所承担的合伙债务, 即为一种典型的“不可追索债务”。当然, “不可追索债务”在满足一定条件后也可以被纳入“风险限额”中。例如, 有限责任合伙人可以通过连带保证合伙企业债务或者以在合伙企业外持有的自有财产提供担保的方式, 将自己置身于“危险”中, 从而提高“风险限额”。

**3. 消极损失规则。**在美国合伙企业所得税制度中, 消极收入和损失是指来源于纳税人没有实质性参与的交易和商业行为的收入和损失。《国内收入法典》将“实质性参与”界定为固定、持续以及真实地参与, 并制定了合伙人“实质性参与”合伙企业经营管理活动的测试基准。合伙人的消极活动所引发的消极损失, 只能在其消极活动所取得的消极收入范围内扣除, 超出部分只能结转以后纳税年度扣除, 而不能从积极活动收入中扣除。由于美国《合伙企业法》一般不允许有限合伙人参与合伙企业的商业管理活动, 因而其所从事的上述活动也就因为不是“实质性参与”活动而成为消极活动, 由此活动所引发的损失也只能在消极收入的范围内抵扣。但是, 如果合伙人通过征税交易来转让消极活动中的收入, 该合伙人的消极收入也相应转变为普通收入, 而与此相对应的消极损失的扣除也就不受限额的控制。

## 三、美国合伙企业所得税的反避税规则与措施

**1. 美国合伙企业所得税的反避税规则。**美国合伙企业所得税的反避税规则, 首先应当受制于美国联邦税法领域普遍适用的一般反避税规则。而这些普遍适用的一般反避税规则, 主要是由美国的司法机关在司法实践中所形成和确认的。美国的法官们在解释税法方面一直比较激进, 创制了许多反映国会制定所得税法时的预设意图的反避税原则, 这些原则是在法院长期的司法实践中逐渐形成的, 并适用于所有的税法领域。

在美国, 适用于所有税法领域的一般反避税规则的主要内容有以下几个方面: 第一, 经济实质原则, 即任何一项交易若缺乏经济实质, 则在税收法律上不会被承认为有效; 第二, 商业目的原则, 即任何一项交易行为如果没有明确的商业目的, 则被推定为具有避税意图而不产生税法上的效力; 第三, 分步交易原则, 即要求对涉及多个关联步骤的交易在税收上予以合并看待; 第四, 实质重于形式原则, 即法院应当忽视交易的法律形式而探究其经济实质。

具体到合伙企业所得税领域的反避税规则,则称为“特殊反避税规则”,它是指针对特殊领域的纳税人的避税动机而制定的反避税制度。在美国,特殊反避税规则与一般反避税规则最大的区别在于,它应放在其行政实践的背景中去观察,因为这些特殊反避税规则都是行政机关在打击避税行为的活动中,逐步总结所积累的实践经验而制定的,具有极强的针对性和实用性。而具体承担这一任务的机构是美国财政部,它制定了大量的类似于反避税规则的行政法规,而这些法规的执行机关则是美国国内收入局。

因此,美国在合伙企业所得税方面的反避税规则,也只能在财政部的行政法规中有所涉及。美国财政部规章详细规定了合伙企业所得税领域的反避税规则,包括:①商业目的原则,即要求合伙企业的每一笔交易必须是“为了实质的经营目的而进行的”,否则不产生税法上的效果;②实质重于形式原则,规定任何一项合伙交易的形式必须经受得住法院创制的“实质重于形式”原则的检验,否则该交易形式不被认可;③经济效果原则,合伙经营的每一个合伙人的税收后果以及合伙人与合伙企业之间交易的税收后果,必须准确地反映合伙人的经济协定,并清晰反映合伙人的所得。

2. 美国合伙企业所得税的反避税措施。除上述美国合伙企业所得税的反避税规则之外,美国还有一些针对个别法律漏洞而制定的各种反避税措施,其与反避税规则最大的区别在于它的适用范围较小,仅适用于弥补合伙企业所得税制度中的个别制度漏洞,而不会适用于整个合伙企业所得税制度。美国合伙企业所得税制度的反避税措施主要体现在以下几个方面:

(1)特殊分配措施的限制。根据《国内收入法典》,美国合伙企业的合伙人在某些特殊的情况下,被允许进行合伙企业所得和费用的“特殊分配”。所谓“特殊分配”,是指通过合伙协议的方式,不按照通常的分配规则和合伙人权益基值进行收入、损失及费用的分配,而是给予合伙人一定的特殊安排。特殊分配措施对于充分调动合伙人的积极性有着特殊的作用,但是该措施也极易被滥用,从而成为合伙人规避纳税义务的方法。例如,在居民纳税人与非居民纳税人共同投资的合伙企业中,合伙人一般喜欢通过特殊的安排,将来源于国外的收入分配给非居民纳税人,而将来源于国内的收入分配给居民纳税人。由于非居民纳税人仅就来源于国内的收入纳税,上述安排就会导致本应分配给居民纳税人而缴税的来源于国外的收入全部分配给非居民纳税人,进而导致无法对这部分收入征税。

为防止对上述特殊分配规则的滥用,美国出台了相关的反避税措施,规定必须具备一定的前提条件,特殊分配规则方能发生法律效力,即该分配必须对合伙人具有实质性经济效果,合伙人的资本性账户必须根据特殊分配的数量变化而相应变化。由于合伙人的资本性账户决定着合伙人在合伙企业清算时能够获得的财产数量,因而在特殊分配过程中,它的变化也反映出合伙人承担了特殊分配的经济负担。

(2)合伙人关联交易的反避税措施。合伙人关联交易,是指合伙企业的合伙人作为独立的第三方当事人,与合伙企业相互交易。在美国,合伙人可以从事这样的交易,即将自身的财产出售给合伙企业,合伙企业也可以出售财产给自己的合伙人,并且双方当事人都承认该项交易所产生的任何利润和损失,并给予正常的税收待遇。

但在实践中,可征税的关联交易经常在形式上被设计为可能引发税收豁免的行为,以规避纳税义务。例如,在合伙人作为第三方提供关联服务时,合伙企业不直接支付服务费用给合伙人,而通过分配适当数额的合伙企业所得予以替代。这时并不会因该行为而造成不同的税收后果,但其他合伙人所获得收入的份额则会因相等的费用扣除而减少,从而减少纳税数额。又如在合伙人出售财产给合伙企业的关联交易中,合伙人将该项交易确认为合伙人向合伙企业进行财产出资,而合伙企业则对合伙人进行即时的货币分配,以达到避免承认由资产出售所带来利润的目的。上述案例,若单独考虑,每个步骤都引发税收豁免,但结合在一起考虑,出资和分配实质上构成了有效的销售。

为避免合伙企业滥用关联交易,1984年《税收改革法案》将“伪装销售规则”引入到《国内收入法典》中。根据“伪装销售规则”,合伙人为合伙企业提供服务或者转移财产给合伙企业,合伙企业由此向其直接或间接地分配所得的行为,被视为发生在合伙企业和合伙人之间的关联交易。上述关联交易可能成为课税的事件,而不是根据《国内收入法典》确认为豁免征税的所得分配或者财产出资。

(3)合伙企业权益出售时的反避税措施。在美国,合伙人在出售合伙企业权益时,实现的出售所得与合伙人在合伙企业中的权益基值之间可能会出现一定的差异,由此也就产生了权益出售所带来的利润或者损失。当出售所得大于权益基值时,就会产生利润,应当归入合伙人所得缴纳所得税;反之,则构成损失,归入合伙人损失在纳税时扣除。根据美国的相关法律,合伙企业权益在性质上属于资本性资产,因而出售它所产生的任何利润和损失在本质上也都是资本性的,而资本性利润可以享受税收优惠,税率仅为28%。

也正因为资本性收入可以享受税收优惠,人们常滥用合伙企业权益出售规则。合伙人可以通过在收入聚集前出售合伙企业权益的方式,以减少其在合伙企业中所获得的一般收入,以出售权益所得的资本性收入替代合伙企业的一般收入,从而享受税收优惠。为防范上述避税行为,《国内收入法典》第751节创设了一项反避税措施,规定以出售合伙企业权益的方式来减少合伙企业所固有的一般收入的,其所产生的利润依然为一般收入,不得享受资本性收入的税收优惠。

#### 主要参考文献

1. 维克多·瑟仁伊著,丁一译.比较税法.北京:北京大学出版社,2006
2. 刘剑文,熊伟.税法基础理论.北京:北京大学出版社,2004