

有限合伙创投企业法人合伙人所得税优惠政策浅见

——基于国家税务总局公告2015年第81号

骆剑华，骆永菊(教授)

【摘要】 本文基于国家税务总局于2015年发布的《关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》，对法人合伙人的应纳税企业所得税进行探讨。笔者认为该文件的一些规定不够详细，存在漏洞，应予加强。

【关键词】 创投企业；法人合伙人；企业所得税

【中图分类号】 DF432

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)07-0099-2

一、政策规定

为支持和鼓励社会资本对非上市中小高新技术企业(简称“高新技术企业”)的投资,扩大高新技术企业融资渠道,国家税务总局于2015发布了《关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第81号,简称《公告》),对有限合伙制创业投资企业法人合伙人范畴、优惠政策适用范围、法人合伙人投资额计算方法以及企业所得税征管等方面进行了明确规定,为有限合伙制创业投资企业(简称“创投企业”)法人合伙人享受该优惠政策提供了操作依据。但是,笔者认为该文件需就相关政策做出更为明确和详细的规定,使其操作性更强。

二、对公告的理解与思考

(一)法人合伙人性质

《公告》规定享受优惠政策的主体为创投企业的法人合伙人。《合伙企业法》规定有限合伙企业由有限合伙人和普通合伙人构成,其中普通合伙人对合伙企业享有经营管理权,对合伙企业债务承担无限连带责任,而有限合伙人则不参与经营管理,只是按其出资额分享利润,对合伙企业以其出资额为限承担有限责任。《公告》中创投企业的法人合伙人属于普通合伙人还是有限合伙人?《公告》对此未予明确。

目前,我国相关法律对有限合伙创投企业没有明确的界定,但《创业投资企业管理暂行办法》(国家发展和改革委员会令第39号,简称《暂行办法》)对创投企业进行了界定,其是指在我国境内注册设立的,向创业企业进行股权投资,以期在所投资的创业企业发育成熟或相对成熟后通过股权转让获得资本增值收益的企业组织,其目标企业限于处于创建或初建过程中的成长性非上市企业。因此,《公告》中的创投企

业为高新技术企业提供资金支持,将其资金优势与高新技术企业的技术优势有效组合,以获得高额投资回报。

从政策目标上看,《公告》规定,对法人合伙人从创投企业分配的股权投资所得给予抵扣70%股权投资额的优惠,旨在通过降低法人合伙人企业所得税税负,吸引具有资金优势的法人合伙人参与创投企业这一组织形式。可见,法人合伙人投资创投企业的根本动机在于实现投资资本增值,而非关注经营管理权。因此,笔者认为,《公告》中的法人合伙人应属于有限合伙人。

(二)法人合伙人分得应纳税所得额的界定

《公告》对法人合伙人享受抵扣投资额的所得额界定为“法人合伙人从该创投企业分得的应纳税所得额”,其“分得的应纳税所得额”应理解为“实际分配给法人合伙人的所得额”还是“根据合伙协议约定等应该分配给法人合伙人的所得额”?《公告》对此未予明确。

财政部、国家税务总局发布的《关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的法规〉的通知》(财税[2000]91号)与《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税[2008]159号)中规定:合伙企业分配所得时,可采取合伙协议约定、合伙人协商决定、实缴出资比例、平均分配等方式。可见,合伙企业有多种方式分配所得额,这将给合伙人提供较大避税空间。上述“分得的应税所得额”,如理解为“实际分配给法人合伙人的所得额”,则可能造成法人合伙人利用合伙企业多种分配方式进行避税,比如当期盈利较多时,采取当期少分配后期多分配所得的方式,达到递延纳税的目的;当期亏损或在亏损弥补期内时,则采取当期多分配后期少分配所得的方式,达到少缴所得税的目的。这显然与《公

【基金项目】 重庆市高等教育学会高等教育科学研究课题(项目编号:CQGJ15491B)

□ 说法读规

告》宗旨相悖。

财税[2008]159号文件规定,合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人,合伙人是法人和其他组织的,缴纳企业所得税;合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则。可见,合伙企业不是我国税法规定的纳税主体,不承担纳税义务,合伙企业实现所得的实质为其合伙人实现所得,各合伙人分配合伙企业实现所得后,根据其纳税人身份履行纳税义务。所以,《公告》中“分得的应纳税所得额”应理解为“根据合伙协议约定等应该分配给法人合伙人的所得额”。

(三)法人合伙人可抵扣投资额的应税所得额范围

法人合伙人按照合伙协议的规定从创投企业分配所得,其所得是否均可以享受抵扣其对高新技术企业70%投资额的优惠呢?《公告》对此未予明确。

《暂行办法》将创业投资经营范围界定为“创业投资业务、代理其他创业投资企业等机构或个人的创业投资业务、创业投资咨询业务、为创业企业提供创业管理服务业务、参与设立创业投资企业与创业投资管理顾问机构;还可投资于国债、可转换公司债券等固定收益类项目”。因此,创投企业所实现的所得既包括股权投资性质所得,也包括其他性质所得,但前者为其所得额的主要来源。《公告》旨在鼓励法人合伙人通过创投企业对高新技术企业进行股权投资,只有属于这类投资才可享受本公告优惠政策。因此,笔者认为,为使《公告》所制定的优惠政策更具针对性和导向性,根据“投资——受益”配比原则,《公告》中用于抵扣对高新技术企业投资额的应纳税所得额,应匹配对应法人合伙人以创投企业名义对高新技术企业投资的份额。这样,法人合伙人间接从高新技术企业“分得的应纳税所得额”与“对中小高新技术企业70%投资额”才可以实现对应匹配抵扣。

(四)法人合伙人可抵扣投资额的应税所得额确定方法

对于法人合伙人从创投企业所投资高新技术企业中所分配的投资所得,在高新技术企业已缴纳过企业所得税。《公告》中的优惠政策如果理解为法人合伙人以该税后所得额抵扣投资额,是否存在对同一笔所得重复征税的问题呢?

根据前文所述,合伙企业不属于其所得的纳税义务人,其从所投资高新技术企业获得投资收益时,法人合伙人应根据合伙协议的约定或其他分配方式确认实现投资所得,形式上是法人合伙人从创投企业分配所得,实质是其间接从高新技术企业分配所得。由于法人合伙人与高新技术企业均属我国企业所得税居民纳税人,根据实质重于形式原则,法人合伙人间接从高新技术企业所分配的投资收益,符合《企业所得税法实施条例》第八十三条“符合条件的居民企业间股息、红利等权益性投资收益,属于免税收入”的规定。因此,笔者认为,为避免重复征税,亦为鼓励法人投资创投企业,法人合伙人享受《公告》中抵扣投资额的应纳税所得额时,应扣除在高新技术企业已纳所得税所对应的所得额。

根据《企业所得税法》的规定,高新技术企业适用15%的所得税税率,法人合伙人适用25%的税率。对于法人合伙人通过创投企业从高新技术企业所分配的所得,在高新技术企业已按15%的税率缴纳所得税。因此,笔者以为,《公告》中法人合伙人可抵扣投资额的应纳税所得额,应指法人合伙人该分配所得额按适用25%税率与按高新技术企业适用15%税率之间的差异,而应补缴所得税所对应的应纳税所得额。

具体确定思路为:首先,将法人合伙人从高新技术企业分配所得还原为税前所得[分配所得额÷(1-15%)];其次,假设不考虑抵扣投资额优惠政策时,确定法人合伙人因税率差异该分配所得应补缴的所得税[分配所得额÷(1-15%)×(25%-15%)];最后,考虑享受优惠政策,将前述未考虑享受优惠政策下补缴的所得税按法人合伙人适用所得税税率还原,即为法人合伙人(间接)从中小高新技术企业分配可抵扣70%投资额的应纳税所得额[分配所得额÷(1-15%)×(25%-15%)÷25%]。

(五)后续相关政策的探讨

《公告》规定,法人合伙人享受该优惠政策,需满足对合伙创投企业以及创投企业对高新技术企业的投资均满2年的条件。但是,在法人合伙人享受抵扣投资额优惠政策期间或抵扣完毕以后,如果通过转让其对创投企业投资或者因创投企业减少对高新技术企业投资,使法人合伙人对高新技术企业投资额(比例)降低,此时,其是否需要补缴之前已享受抵扣投资额优惠政策而少缴的所得税?如果法人合伙人增加对有限合伙创投企业的投资份额,其又该如何适用《公告》?

实际上,《公告》对创投企业法人合伙人享受抵扣70%投资额优惠政策,要求满足2年投资期限的条件,主要目的是使高新技术企业能获得创投企业持续的资金支持,以满足高新技术企业在创业、创新时期对长期资金的需求。因此,法人合伙人在享受应税所得额抵扣投资额优惠政策时,即表明其对高新技术企业在相应期间(不短于2年投资期间)已做出资金支持,属于既成事实,即使后续期间创业投资企业减少对高新技术企业投资,或法人合伙人转让其在创投企业中投资份额,法人合伙人也不应该退还之前因享受优惠政策而少缴的企业所得税。同理,当法人合伙人增加对创投企业投资份额时,视为新增投资,由此增加从高新技术企业所分配投资所得,其享受抵扣投资额优惠政策的投资年限条件,应重新计算,即从法人合伙人新增投资日起算。

主要参考文献:

国家税务总局. 关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告. 国家税务总局公告2015年第81号,2015-11-16.

作者单位:重庆电子工程职业学院财经学院,重庆401331