

# 浅议合伙企业跨国所得之课税

黄素梅

(湖南工业大学 法学院, 湖南 株洲 412008)

**摘要:** 对合伙企业的跨国所得进行课税时常常要适用双边税收协定,而协定的适用又离不开国内税法,由于各国国内所得税法对合伙企业的规定不同,当缔约国给予合伙企业不同税收待遇时,其对合伙企业所得的性质会产生识别冲突,从而导致双重征税和不征税。因此,课税时应结合税收协定与缔约国有关规定对合伙企业的居民资格、企业利润、特别报酬予以分析,以便进行正确的定性,正确适用双边税收协定,避免双重征税。

**关键词:** 双边税收协定;合伙企业;居民资格;企业利润;特别报酬;双重征税;不征税

中图分类号:DF432

文献标识码:A

文章编号:1674-117X(2011)05-0049-04

## Analysis of Taxation of Partnership's Transnational Incomes

HUANG Sumei

(School of Law, Hunan University of Technology, Zhuzhou, Hunan 412008, China)

**Abstract:** The double taxation treaty and local taxation law will be applied when we tax the transnational incomes of the partnership. Because of different regulations in states, different tax treatments to partnership will be adopted which result in some conflicts about the characterization of the incomes and double or no taxation. Therefore, we should study the resident qualification of the partnership, business profits and the special incomes by considering the double tax treaty and the local law of the contracting states in order to apply the double taxation treaty correctly and avoid the double and no taxation.

**Key words:** double tax treaty; partnership; resident qualification; partnership's profits; special incomes; double taxation; no taxation

如果合伙企业在双边税收协定缔约国所享有的税收待遇不同,那么适用税收协定时,对合伙企业跨国所得的定性就会不可避免地产生冲突,从而导致对同一所得的双重征税或不征税。本文着重探讨合伙企业坐落国将合伙企业视为纳税实体,而合伙人居住国将其视为纳税虚体时,合伙企业所得的课税问题。

### 一 合伙企业属于税收协定意义上的居民<sup>[1]</sup>

被视为纳税实体的合伙企业在其设立国满足OECD《关于对所得和财产避免双重征税的协定范

本》(以下简称“《范本》”)第3条第1款a和b项以及第4条第1款居民的前提条件。因此,至少坐落国认为它属于《范本》第1条上“人”的适用范围。合伙人居住国是否承认合伙企业的纳税主体并不重要,在协定层面上,它要受到合伙企业坐落国定性的约束,合伙人与合伙企业相互分离的原则在协定上对两个国家同样有效。<sup>[2]</sup>

如何根据协定来确定合伙企业的归属?根据《范本》第3条第1款d项的规定,企业属于企业经营者。如果企业仅由一个居民经营,原则上归入企

收稿日期:2011-04-13

基金项目:湖南省教育厅青年项目(11B037)

作者简介:黄素梅(1971-),女,湖南娄底人,湖南工业大学讲师,法学博士,主要从事国际经济法、国际公法研究。

业经营者的居住国,此时经营者不是合伙人就是合伙企业,因为它们在协定法上是独立的,可以被认为是其企业的经营者。这里的企业将以该企业经营者的身份归属于《范本》第3条第1款d项意义上的居民。被视为纳税实体的合伙企业是协定意义上的居民,因而也是企业经营者。<sup>[3]</sup>由此可知,合伙企业就是《范本》第3条第1款d项意义上的“缔约国一方的企业”,因而也是其坐落国的企业。笔者认为,两个缔约国都应应将合伙企业视为“缔约国一方的企业”。根据《范本》第3条第1款d项,企业活动归属于合伙企业。合伙人与该企业活动缺乏联系,与合伙企业的企业活动相分离,他们不是《范本》第3条第1款d项意义上的企业经营者。协定不将合伙企业视为合伙人的按份常设机构,而视为公司。<sup>[4]</sup>

## 二 合伙企业的跨国所得

### (一) 累积利润所得

坐落国将合伙企业的利润纳入到公司所得税之下,合伙企业被视为无限纳税义务人,因而适用全球所得课税原则。合伙人在其居住国也被视为无限纳税义务人,无论利润是分红给合伙人还是由合伙企业所积累,合伙人居住国会将会合伙企业获得的利润部分归至合伙人名下。因此,两个缔约国都希望将被积累的利润纳入到对其具有无限纳税义务的人身上课税,这就导致双重征税。协定是否或者如何避免这种双重征税,必须根据其有关条款来理解。

根据第7条第1款第1句,合伙企业的营业利润仅在其坐落国课税;只要合伙企业在合伙人居住国没有通过设立在那儿的常设机构从事企业活动,根据第7条第1款第2句就无须考虑该国的课税权。合伙企业被视为纳税实体时,仅考虑适用公司所得税。在分配规则范围内,合伙企业坐落国同时就是居住国,合伙人居住国仅处于来源国的地位,而所得并非来自合伙人居住国,同时,第7条第1款规定营业利润应仅在合伙企业坐落国课税,所以合伙人居住国没有课税权。<sup>[5]</sup>

合伙人居住国是处于协定意义上的居住国还是来源国地位,会影响到方法条款的适用,这些方法条款如果规定了累进保留,一般要提供免税待

遇。因此,根据《范本》第7条第1款第1句前半句,合伙企业的利润仅可以在其坐落国课税,合伙人在其居住国不用再次纳税。那么,合伙人居住国是否还能适用《范本》第23A条第1款或第23B条第1款?

《范本》第7条第1款第1句前半句中的词语“仅可以”规定了确定性的法律结果,即规定了合伙企业坐落国的独占征税权。根据该规定,缔约国另一方必须免税,因而《范本》第23A条第1款或者第23B条第1款就没有必要适用。《范本》第23A条以及第23B条第1款规定了前提条件,即缔约国一方居民获得的所得或拥有的财产,根据本协定“可以”在缔约国另一方征税。此时的居民是合伙企业,但没有从缔约国另一方获得所得,因为不存在跨境事实。<sup>[6]</sup>结果,合伙人居住国对《范本》第23A条以及第23B条第1款的适用因《范本》第7条第1款第1句前半句的优先适用而得以排除。<sup>[7]</sup>因而,此时对合伙人居住国而言,方法条款不再适用。

此时,采用抵免法的国家如果希望避免这种结果,应该在协定方法条款中予以规定。如美国、加拿大在其方法条款中就采用了与范本不同的措辞,规定方法条款的适用不依赖于缔约国另一方的征税。

### (二) 分红所得

因为合伙企业在其坐落国被视为公司纳税,通常就要对累积利润和分红加以区别。当合伙企业将其利润向合伙人分红时,谁享有协定法上的课税权?例如:合伙企业P设立在P国并在P国设有常设机构,第一年合伙企业P挣得利润1 000 000元。第二年,P分配给R国的居民合伙人A合伙企业第一年利润的按份所得300 000元。按照P国国内法,P是一个公司,其第一年的利润应按40%课税(即税额为400 000元)。第二年,将进一步对分配给A的所得(被视为股息)按30%征收预提税。按照R国国内法,P是纳税虚体,R国将在第一年对A从P中取得的按份利润课税500 000元,而认为第二年的所得分配对税收没有影响。<sup>[8]</sup>

合伙企业在其坐落国被视为独立的纳税主体,利润分红在该国被视为股息。对P国而言,《范本》第10条第3款就非常重要:“本条‘股息’一语是指从股份、‘享受’股份或‘享受’权利、矿业股份、发起

人股份或非债权关系而分享利润的其他权利取得的所得,以及按照分配利润公司是其居民的国家之法律,视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。”根据该款规定,如果 P 国要适用《范本》第 10 条,就取决于,对利润分红如像股息所得一样来对待,即合伙企业属于坐落国国内法企业所得税纳税主体。

因此,根据《范本》第 10 条第 2 款,P 国对来源于合伙企业的利润分红仅具有有限的来源税课税权。根据该款 b 项,如果自然人或者公司对合伙企业的投资少于 25% 的股份,P 国对这种股息可以适用协定税率 15%。根据该款 a 项,当合伙人是公司,且其至少对该合伙企业直接投资达到 25% 的股份时,可以对股息适用协定税率 5%。<sup>[9]</sup>

在协定法上合伙人居住国是否要受到坐落国对利润分红定性的约束,必须根据《范本》第 10 条的股息条款来回答。根据该条第 3 款股息定义的后半句“以及按照分配利润公司是其居民的国家法律,视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得”,应参照合伙企业坐落国国内法来确定股息含义。协定居住国要受到合伙企业坐落国定性的约束,向合伙人的分红要归入股息条款之下。

根据《范本》第 10 条第 1 款,合伙人居住国可以对合伙企业向合伙人的分红予以课税,但必须根据《范本》第 23A 条第 2 款或者第 23B 条第 1 款给予税收减免救济。

协定允许合伙人居住国在分红的时间点上课税,根据合伙人居住国国内法,利润在获得年度已具有纳税义务,对分红所得不再课税。<sup>[10]</sup>但 R 国没有受到《范本》第 10 条课税权的限制,甚至保留无限课税权。《范本》第 10 条第 2 款此时也仅限制 P 国的来源课税权,但它明确保留了坐落国对公司利润的课税权。《范本》第 7 条第 1 款规定了对营业利润的课税权,前提是该利润由企业获得。如果 R 国将合伙企业视为《范本》第 10 条内的适用主体,那么它也要将此适用于第 7 条第 1 款第 1 句前半句。这样,仅允许 P 国对营业利润课税,因为根据《范本》第 3 条第 1 款 d,此时合伙企业被视为企业。《范本》第 10 条要求,股息由居民公司向股东“支付”,但利润的“支付”有赖于利润的获得,只要利润是在公司内积累,那么第 10 条就不相关。利润的分

配首先赋予 R 国一个无限课税权,但在 R 国国内法上却不能行使。协定法上利润获得和利润分配的分离也不因方法条款而取消。《范本》第 23 条没有对各种所得形式进行区分,而仅对不同国家进行区分。因这个原因,居住国可以将全部所得汇总在一起。<sup>[11]</sup>R 国的课税权因《范本》第 7 条第 1 款第 1 句前半句而不是第 10 条得以排除。

### 三 特别报酬

协定法上对特别报酬的处理是有争议的。《范本》对特别报酬问题并没有作详细的研究。德国财政局和一些学者认为,特别报酬应视为《范本》第 7 条意义上的营业利润所得,而司法判例以及许多学者认为,特别报酬应归入相应的分配规则之下。<sup>[12]</sup>

合伙企业坐落国将合伙企业视为独立的纳税主体,合伙企业和合伙人相互分离,是两个相互对立的法律主体,其相互之间的法律行为就如同与陌生的第三人发生的一样。合伙人因向合伙企业提供劳务而获得的报酬或者因向合伙企业提供贷款或者转让财产、权利而获得的所得,也如同与陌生的第三人发生的交易关系一样得以承认,合伙企业的这种开支因被视为营业经费而可以列支。在适用协定时,坐落国将这种交易关系产生的所得归属于单独的分配规则之中,即相应地归属于《范本》第 14 条的独立劳务所得、第 11 条的利息所得、第 12 条的特许权使用费、第 6 条的不动产所得或者第 21 条意义上的其他所得。倘若协定要求承认两者之间的交易关系,那么,至少从坐落国的角度看是存在的,因为在协定法上,合伙人和合伙企业两者都是居民,坐落国承认他们两个独立的主体。

为了与方法条款相一致,合伙企业因与合伙人之间的交易关系而向合伙人支付的所得在合伙人居住国也归属《范本》第 6-21 条之下。同样,协定法上的合伙企业关系起决定作用,两个国家都有义务承认合伙企业的协定主体资格。从合伙人居住国角度看,合伙人和合伙企业也如同陌生的第三者一样处于相互独立的地位。因此,交易所得就归属于各分配规则之中。合伙企业坐落国对合伙企业与其合伙人之间因交易产生的所得的定性就得以承认,视情况分别归属于《范本》第 11 条的利息、第 12 条的特许权使用费、第 21 条的动产转让所得、第

6条的不动产转让所得或者第14条的独立劳务所得。所得定性得以确定,则课税权的归属也就解决了。

#### 参考文献:

- [1] 黄素梅. 浅析合伙企业在税收协定中的“缔约国居民”之身份[J]. 税务与经济, 2007(1): 75 - 79.
- [2] Mittermaier, J. Besteuerung von Personengesellschaften im Verhältnis USA - Deutschland [M]. Heidelberg: Physica - Verlag, 199; 324.
- [3] Vogel, Klaus. Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar [M]. München: C. H. Beck, 1996. Art. 3 Rz. 35.
- [4] Selent, Alexander. Ausländische Personengesellschaften im Ertrag - und Vermögensteuerrecht [M]. Gelsenkirchen: P. Mannhold, 1982; 320.
- [5] 黄素梅, 易卫中. 论双边税收协定中合伙人来自合伙企业所得的定性及课税[J]. 税务与经济, 2011(4): 100 - 104.
- [6] Daniels, A. H. M. Issues in International Partnership Taxation [M]. Deventer (NL): Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991; 163.
- [7] Weggenmann, Hans. Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD - Partnership - Reports 1999 [M]. Nürnberg: Deev, 2002; 309.
- [8] Oecd. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships[R]. Example 18.
- [9] Schmidt, Christian. Steuerliche Probleme bei grenzüberschreitenden Investitionen in osteuropäischen gewerblichen Personengesellschaften [C]//FISCHER, L. . Steuerplanung zwischen Abkommens - und nationalem Absteuerrecht . Köln, 1998; 39 - 74.
- [10] Klaus. Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht [C]//Deutsches Anwaltsinstitut. Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1978/1979. Herne/Berlin, 1978; 333 - 345.
- [11] Lang, Michael & Wimpissinger, Christian. Die Einkünfte von Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht [C]// GASSNER & LANG & LECHNER. Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen - Die Auswirkung des OECD - Reports auf die Abkommenspraxis . Wien, 2000; 85 - 97.
- [12] Schönhaus Mathias. Die Behandlung der stillen Gesellschaft im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD - Partnership - Reports [M]. Frankfurt a. M.: Peter Lang, 2005; 233.

责任编辑:黄声波