

创投企业个人合伙人所得税 相关问题分析

梁富山

摘要：近年来，我国创业投资企业个人合伙人所得税相关政策不断完善，但在税务实践过程中，个人合伙人仍易因政策理解有误而产生税务风险。本文结合案例对个人合伙人从创投企业股权转让所得、股息红利所得和其他经营所得中分得的份额如何缴纳个人所得税进行分析，并提出充分了解个人合伙人从创投企业股权转让所得中所分得份额可享受的创投税收优惠条件和优化个人合伙人从创投企业股息红利所得中所分得份额的税收征管执行口径。

关键词：创业投资企业；合伙企业；个人合伙人；个人所得税；初创科技型企业

中图分类号：D922；F235 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)01-0061-03

近年来，税务部门持续落实落细创业投资企业（以下简称创投企业）税收优惠政策，加大政策宣传辅导力度，优化纳税服务。但现行税收法律法规对创投企业个人合伙人所得税纳税规则的规定不尽相同，个人合伙人易因政策理解有误而产生未缴、少缴或错缴税款等风险，造成合伙企业所得税税款流失。本文拟结合案例对创投企业个人合伙人所得税问题进行分析并提出相关建议。

一、案例概况

A有限合伙制企业（以下简称A合伙企业）于2021年5月11日注册成立，并于8月在中国证券投资基金业协会备案且规范运作，属于《财政部税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税

[2018]55号，以下简称55号文）规定的创业投资企业，并按规定向主管税务机关备案为单一投资基金核算。该合伙企业由个人合伙人B和一法人合伙人实缴投资共同设立，合伙协议约定合伙人按照实缴出资比例（50%和50%）分配利润和分担亏损。2021年6月18日，A合伙企业通过协议方式以500万元现金从其他股东受让境内初创科技型企业M公司的部分股权。2023年6月12日，A合伙企业向境内非初创科技型企业N公司增资800万元，取得10%的股权。2024年度，A合伙企业从M公司和N公司取得股息红利所得分别为100万元、200万元，并将持有的M公司和N公司股权一次性全部对外转让，股权转让收入分别为800万元、600万元，A合伙企业取得财产出租收入50万元。

二、案例分析

（一）个人合伙人从创投企业股权转让所得中分得的份额如何缴纳个人所得税

创投企业对外进行股权投资的标的分为初创科技型企业和非初创科技型企业两类，不同投资标的对应的创投企业个人合伙人所得税政策存在差异。本案例中，个人合伙人B从创投企业股权转让所得中分得的份额如何缴纳个人所得税，应根据投资标的区别分析。

1. 投资标的为初创科技型企业

55号文规定，自2018年1月1日起，全国范围内有限合伙制创投企业采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满2年的，个人合伙人可以按照对初创科技型企业投资额的70%

基金项目：国家税务总局税务干部学院2024年度重点课题“加强高收入高净值人群税收监管的研究——以合伙企业个人合伙人为例”（2024ZDKT003）

作者简介：梁富山，国家税务总局税务干部学院副教授。

抵扣个人合伙人从合伙创投企业分得的经营所得；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。初创科技型企业应同时符合以下5个条件：在中国境内（不包括港、澳、台地区）注册成立、实行查账征收的居民企业；接受投资时，从业人数不超过300人，其中具有大学本科以上学历的从业人数不低于30%；资产总额和年销售收入均不超过5000万元；接受投资时设立时间不超过5年（60个月）；接受投资时以及接受投资后2年内未在境内外证券交易所上市；接受投资当年及下一纳税年度，研发费用总额占成本费用支出的比例不低于20%。根据《财政部 税务总局 发展改革委 证监会关于创业投资企业个人合伙人所得税政策问题的通知》（财税〔2019〕8号，以下简称8号文）和《财政部 税务总局 国家发展改革委 中国证监会关于延续实施创业投资企业个人合伙人所得税政策的公告》（财政部 税务总局 国家发展改革委 中国证监会公告2023年第24号，以下简称24号文）相关规定，自2019年1月1日至2027年12月31日，创投企业可选择按单一投资基金核算或创投企业年度所得整体核算两种方式之一，对其个人合伙人来源于创投企业的所得计算个人所得税应纳税额，选定核算方式后3年内不能变更。对于选择按单一投资基金核算的创投企业，其个人合伙人从该基金应分得的股权转让所得，按照20%税率计算缴纳个人所得税，并由创投企业在次年3月31日前代扣代缴个人所得税。创投企业的单个投资项目的股权转让所得，按年度股权转让收入扣除对应股权原值和转让环节合理费用后的余额计算。单一投资基金的股权转让所得，按一个纳税年度内不同投

资项目的所得和损失相互抵减后的余额计算，余额大于或等于零的，即确认为该基金的年度股权转让所得；余额小于零的，该基金年度股权转让所得按零计算且不能跨年结转。如符合55号文规定条件（有限合伙制创投企业采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满2年，下同）的，创投企业个人合伙人可以按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其应从基金年度股权转让所得中分得的份额后再计算其应纳税额，当期不足抵扣的，不得向以后年度结转。创投企业年度所得整体核算是指将创投企业以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后，计算应分配给个人合伙人的所得。对于选择年度所得整体核算的创投企业，如符合55号文规定条件的，创投企业个人合伙人可以按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其可以从创投企业应分得的经营所得后再计算其应纳税额。年度核算亏损的，准予按有关规定向以后年度结转。此外，按照“经营所得”项目计税的个人合伙人没有综合所得的，可依法减除基本减除费用、专项扣除、专项附加扣除以及国务院确定的其他扣除。

可见，创投企业无论是选择按单一投资基金核算还是年度所得整体核算，如符合55号文规定条件的，个人合伙人都可按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其可以从创投企业应分得的年度股权转让所得或经营所得后再计算其应纳税额，但其选择单一投资基金核算的，不得向以后年度结转。本案例中，2021年6月18日，A合伙企业通过协议方式以500万元现金从其他股东受让境内M公司部分股权，虽然M公司属于55号文规定的初创科技型企业，但因该部分股权是从其他股东受

让而来，不是采取股权投资方式直接投资于该企业，因此2024年度A合伙企业将持有的M公司股权一次性全部对外转让时，此项股权转让所得为300万元（800-500）（暂不考虑股权转让时按照规定支付的有关税费和个人合伙人的综合所得，下同）。个人合伙人B不能按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其应从基金年度股权转让所得中分得的份额后再计算其应纳税额。

2. 投资标的为非初创科技型企业

创投企业的投资标的为非初创科技型企业的情况下，个人合伙人取得的对应所得不适用55号文，只能按照8号文和24号文的相关规定处理，即对于选择单一投资基金核算的创投企业，其个人合伙人从该基金应分得的股权转让所得，按照20%税率计算缴纳个人所得税；对于选择年度所得整体核算的创投企业，其个人合伙人从该基金应分得的股权转让所得，按照“经营所得”项目计算缴纳个人所得税。本案例中，2024年度，A合伙企业将持有的境内非初创科技型N公司股权一次性全部对外转让，股权转让收入600万元，因此A合伙企业在选择单一投资基金核算方式下，此项股权转让损失为200万元（800-600）。

综上，选择单一投资基金核算的A合伙企业，2024年度转让M公司股权的所得300万元和转让N公司股权的损失200万元相互抵减后的余额100万元确认为其2024年度的股权转让所得。个人合伙人B按照实缴出资比例应从此股权转让所得中分得的份额为50万元（100×50%），按照20%的税率计算的个人所得税应纳税额为10万元（50×20%），并由A合伙企业在2025年3月31日前代扣代缴。

（二）个人合伙人从创投企业股息

红利所得中分得的份额如何缴纳个人所得税

个人合伙人从创投企业股息红利所得中分得的份额如何缴纳个人所得税,应当根据核算方式区别分析。对于选择单一投资基金核算的创投企业,根据8号文和24号文,其个人合伙人从该基金分得的股息红利所得,按照20%税率计算缴纳个人所得税,并由创投企业按次代扣代缴个人所得税。对于选择年度所得整体核算的创投企业,根据《财政部 国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》(财税[2000]91号)相关规定,个人合伙人从创投企业应分得的股息红利所得,应比照“个体工商户的生产经营所得”应税项目计算缴纳个人所得税。同时根据《国家税务总局关于〈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〉执行口径的通知》(国税函[2001]84号,以下简称84号文)规定,以合伙企业名义对外投资分回利息或者股息、红利的,不并入企业的收入,而按照“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税。此外,根据《国家税务总局关于个人所得税偷税案件查处中有关问题的补充通知》(国税函[1996]602号)规定,凡税务机关认定对所得的支付对象和支付数额有决定权的单位和个人,即为扣缴义务人。

可见,创投企业无论是选择按单一投资基金核算的还是年度所得整体核算的,个人合伙人从创投企业股息红利所得中分得的份额,都应当单独按照“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税,并由创投企业按次代扣代缴个人所得税。如果合伙企业存在嵌套投资情形下取得的股

息红利所得,每一层合伙企业都理应是其对应个人合伙人的扣缴义务人。本案例中,2024年度A合伙企业从M公司和N公司取得的股息红利所得分别为100万元、200万元,个人合伙人B应按照其从A合伙企业股息红利所得中分得的份额(按50%的出资比例)150万元计算个人所得税应纳税额30万元(150×20%),并由A合伙企业按照收付实现制原则在投资分回时按次代扣代缴。

(三)个人合伙人从创投企业其他经营所得中分得的份额如何缴纳个人所得税

长期以来,我国合伙企业所得税制采用实体论,即合伙企业为独立的纳税实体,在对合伙企业征收企业所得税的基础上,对合伙人分配得到的合伙利润再征收个人所得税。2000年国务院发布《关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》(国发[2000]16号,以下简称16号文),明确自2000年1月1日起,对个人独资企业和合伙企业停止征收企业所得税,其投资者的生产经营所得,比照个体工商户的生产经营所得征收个人所得税。自此,我国在合伙企业所得税纳税主体的认定上采用集合论,承认合伙人作为所得税的纳税义务人应向企业实际经营管理所在地主管税务机关申报缴纳个人所得税。

采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业的有限合伙制创投企业的个人合伙人从创投企业其他经营所得中分得的份额具体如何计算个人所得税应纳税额?对于选择年度所得整体核算的创投企业,根据16号文、8号文和24号文相关规定,其个人合伙人从该基金应分得的其他经营所得(如商品<产品>销售收入、营运收入、

劳务服务收入和财产出租收入等),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。但对于选择按单一投资基金核算的创投企业,8号文和24号文并未对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以外的其他所得如何缴纳个人所得税作出明确规定,其他现行税收政策也暂未明确。笔者认为,在相关税收政策未明确前,个人合伙人从创投企业应分得的除股权转让所得和股息红利所得外的其他所得并入经营所得按整体核算为妥。

基于上述观点,本案例中,2024年度A合伙企业取得财产出租收入50万元(暂不考虑合伙企业的成本、费用以及损失),个人合伙人B应按照其应从A合伙企业经营所得中分得的份额25万元,比照个人所得税法的“经营所得”应税项目,适用5%~35%的超额累进税率,计算其应纳税额3.95万元(25×20%-1.05),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3月31日前办理汇算清缴。

三、相关建议

一是充分了解个人合伙人从创投企业股权转让所得中所分得份额可享受的创投税收优惠条件。本案例中,A合伙企业因不满足创投优惠条件无法享受按照被转让项目对应投资额的70%抵扣其应从基金年度股权转让所得中分得的份额后再计算其应纳税额这一重要的创投税收优惠政策。此外,创投企业虽然可以选择按单一投资基金核算或按创投企业年度所得整体核算两种方式之一,但是两种核算方式的扣除项目和年度亏损(下转第68页)

公司层面的审计考核评价管理；向企业门户输出审计通知及审计报告、审计审批任务等，以通过企业门户向公司内部审计利益相关者进行信息交互；向国家烟草专卖局统一部署的审计信息化系统输出经责审计项目信息和审计工作月度完成情况，其中审计工作月度完成情况进一步传递至国家烟草专卖局审计系统，以助力行业审计监督的开展。此外，企业门户是广西中烟的统一系统入口、流程中心、企业文档中心，审计人员在登录企业门户后，可同步实现在相关业务系统、财务系统和管理系统的登录。

三、智慧审计建设中的新技术运用

广西中烟智慧审计平台建设及系统对接离不开多种新技术工具的融合运用，其中：大数据技术用于对跨周期、多形式（结构化、半结构化、非结构化）的审计数据、财务数据和业务数据开展多维对比分析、数据挖掘和

文本分析；网络爬虫工具用于获取来自互联网的审计政策法规、企业信用信息、价格信息等，以开展审计分析和审计判断；光学字符识别（OCR）用于将非结构化和半结构化的审计证据识别为结构化数据，以开展进一步审计分析和处理；语音识别（ASR）用于在审计查询和系统功能定位等场景支持人机语音交互，提升审计相关人员的工作效率和用户体验；多维对比分析用于审计人员开展跨周期、跨条线的多维度综合对比分析，以提高其基于结构化数据开展多维对比分析和应用的能力；数据挖掘用于审计人员进行审计画像、数据探索、历程分析、可视建模等，以提高其基于结构化数据开展关联关系分析和应用的能力；文本分析用于提高审计人员基于文本数据开展分析和应用的能力；数据可视化用于在管理驾驶舱中可视化展示审计关键指标，便于审计领导层及高管实时掌握审计工作全貌并进行科学决策；移动互联网用于移动取证、移

动复核、移动审批、移动查询、移动交互等审计场景，便于审计人员随时随地开展审计工作，以及审计相关人员随时随地配合审计工作；审计机器人用于审计业务开展和审计工作管理中一些程序既定、规则明确、大量重复、有系统支撑但无系统对接的界面性操作，如地域建设工程造价信息和工程配套服务当地收费标准的获取和更新等；远程交互用于信息沟通、文件资料传递等审计场景，便于审计相关方之间进行实时、高效的审计沟通联络；知识图谱用于将供应商、客户、员工等相互之间隐含的关系网络梳理清楚，便于审计人员发现更多潜在的风险与问题。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 审计署. 审计署办公厅关于印发2019年度内部审计工作指导意见的通知[S]. 2019.

（上接第63页）结转的规定不同，按创投企业年度所得整体核算的，甚至可依法减除基本减除费用、专项扣除、专项附加扣除以及国务院确定的其他扣除。为最大化个人合伙人税收利益，笔者建议，纳税人在拟享受创投税收优惠前，应当全面了解相关优惠条件并综合比较不同税收政策的优势，以规避不必要的税收风险。

二是优化个人合伙人从创投企业股息红利所得中所分得份额的税收征管执行口径。本案例中，A合伙企业从M公司和N公司取得股息红利所得，无论选择何种核算方式，个人合伙人B从创投企业股息红利所得中分得的份额，单独按照“利息、股息、红利所

得”应税项目计算缴纳个人所得税，并由创投企业按次代扣代缴。笔者认为，84号文规定的合伙企业对外投资分回的利息、股息、红利不并入经营所得的规定是明确的，但在个人合伙人从创投企业股息红利所得中分得的份额不高于9万元的情况下，经营所得的个人所得税税率是低于股息红利所得的个人所得税税率的，加之2006年合伙企业法引入法人合伙人后，上述规定不但会增加合伙企业会计核算工作量，合伙企业嵌套也对税收征管提出了一定的挑战。为减轻纳税人负担和提高税收征管效率，建议应当优化个人合伙人从创投企业股息红利所得中所分得份额的税收征管执行口

径，适时赋予纳税人选择适用税目的权利或将其回归经营所得范围。□

责任编辑 李卓

主要参考文献

[1] 雷根强, 沈峰. 完善我国合伙企业税制[J]. 财政研究, 2002, (4): 45-46.

[2] 刘艺, 罗军. 行政诉讼法精要与依据指引[M]. 北京: 人民出版社, 2005.

[3] 梁富山. 上市公司重大资产重组配套融资形成的限售股涉税分析[J]. 税务研究, 2018, (11): 120-124.