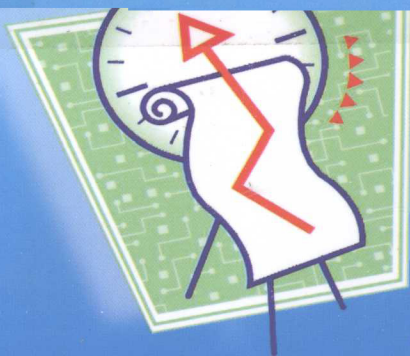


涵盖最新税收法规 解读会计准则规定
分析涉税处理办法 指导纳税申报事项

企业所得税 纳税实务指引

纳税调整、会计处理与纳税申报

盖 地 李秋蕾 编著



经济科学出版社

企业所得税纳税 实务指引

——纳税调整、会计处理与纳税申报

盖地 李秋蕾 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税纳税实务指引：纳税调整、会计处理与
纳税申报 / 盖地, 李秋蕾编著. —北京：经济科学
出版社, 2010. 3

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8334 - 5

I. 企… II. ①盖…②李… III. 企业 - 所得税 - 税收
管理 - 中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 110352 号

责任编辑：解 丹

责任校对：杨 海

版式设计：代小卫 齐 杰

技术编辑：潘泽新

企业所得税纳税实务指引

——纳税调整、会计处理与纳税申报

盖 地 李秋蕾 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷有限公司印装

787×1092 16 开 24.75 印张 610000 字

2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8334 - 5 定价：42.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

2006年2月,财政部颁布了新的《企业会计准则》,自2007年起率先在上市公司执行,之后,逐步扩大执行范围。2007年3月,第十届全国人大第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》;年底,国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》,新企业所得税法从2008年起执行。在此前后,国务院及国务院财政、税务等主管部委又颁布了一系列企业所得税法的配套法规。这次企业所得税改革是我国改革开放30年来,我国企业所得税的又一次重大变革,无论其广度,还是其深度,都是过去历次所得税改革所不能比拟的。作为企业所得税的纳税人——法人企业,在执行新企业所得税法的同时,也在执行新的企业会计准则。如何全面、系统、准确地理解并执行新的所得税法和会计准则,是摆在广大会计人员面前的现实而重要的任务。本书在学习、梳理有关财税法规的基础上,根据作者的理解与认识,从实务需求的角度,构建了本书的结构框架、内容及其表述,它与有关教材有明显的区别。本书主要有以下特点:

1. 内容新颖,阐述有据。将本书截稿之日前的几乎所有现行有效的所得税、会计法规体现于书中,但它又不是法规的堆积和罗列,而是尽可能系统化、条理化。

2. 理论与实务结合,以实务为主。在简述有关理论的基础上,重心在实务,包括必要的举例,对所得税的预缴、汇算清缴纳税申报表主表、附表,在表内各行、各栏写明其填制内容和数据来源,而不是将国家税务总局的“填制说明”照录于后。这样,更容易理解和掌握纳税申报表,更具实用性和可操作性。

3. 所得税法规与相应会计规范比较,凸现纳税调整。各章在阐述有关税法规定的同时,也阐明会计准则、制度的相应规范,在比较的基础上,说明其纳税调整的内容和方法。做到既要符合税法规定,又要符合会计规范。

4. 知识技能与法规文件的妥善处理。本书作为“纳税实务指引”,旨在使读者获得系统的知识和技能,不能搞成“法规汇编”或“法规摘录(摘编)”,但为了读者查阅、核对法规原文,除书中注明的法规文号外,书后的“主要参考文献”列有法规文件的名称和文号,而有关学术论文甚少。

本书的读者对象以企业所得税的纳税人为主,企业的财务与会计人员、企业的各级管理人员都可以适用;对会计师事务所、税务师事务所等中介机构的从业人员、税收征管人员,本书也应该是非常有用的;此外,还可以作为财经院校师生的专业参考书。

在我们与出版社谈及编写本书及另一本书——《流转税纳税实务指引》时,就明确力求使之做到“实用”、“适用”,此书由云南财经大学教师李秋蕾(现天津财经大学会计专业博士生)和我共同编著,限于我们的水平,加之时间较匆忙,可能还不能尽如人意,对书中存在的缺憾,竭诚欢迎广大读者不吝指正。对经济科学出版社郭兆旭副总编、解丹编辑的鼎力支持,表示衷心感谢。

盖 地

2009年7月于天津财经大学

目 录

第一章 新企业所得税法概述	1
第一节 我国企业所得税的改革历程.....	1
第二节 新企业所得税法的立法原则和基本结构.....	3
第二章 企业所得税纳税基础	5
第一节 企业所得税纳税要素.....	5
第二节 企业所得税纳税处理程序.....	16
第三章 资产项目的纳税处理	23
第一节 资产项目所得税处理概述.....	23
第二节 存货.....	25
第三节 固定资产.....	30
第四节 生产性生物资产.....	42
第五节 无形资产.....	46
第六节 长期待摊费用.....	50
第七节 其他资产.....	52
第八节 资产损失.....	55
第四章 收入项目的纳税处理	69
第一节 收入总额的确认.....	69
第二节 不征税收入的处理.....	80
第三节 视同销售收入的处理.....	83
第四节 政府补助.....	85
第五章 扣除项目的纳税处理	87
第一节 扣除项目概述.....	87
第二节 据实税前扣除的项目.....	90
第三节 不允许税前扣除的项目.....	94
第四节 有扣除限额的扣除项目.....	97
第六章 特殊项目的纳税处理	128
第一节 非货币性资产交换.....	128

第二节	企业重组	131
第三节	租赁	140
第四节	借款费用	144
第五节	会计政策、会计估计变更和差错更正	148
第六节	汇兑损益	151
第七节	资产减值	155
第八节	公允价值计量	159
第九节	股权投资	162
第十节	金融工具	170
第十一节	房地产企业	179
第十二节	企业资产评估增值	186
第七章	优惠政策的纳税处理	188
第一节	企业所得税税收优惠政策概述	188
第二节	企业所得税优惠政策分析	190
第三节	优惠政策的衔接与管理	211
第八章	应纳税所得额与应纳税额	217
第一节	应纳税所得额的计算	217
第二节	应纳税额的计算	221
第三节	企业清算所得	225
第九章	特别纳税调整	228
第一节	特别纳税调整制度概述	228
第二节	关联方与独立交易原则	229
第三节	成本分摊协议	239
第四节	预约定价安排	241
第五节	关联方的资料提供义务	247
第六节	核定应税所得额	250
第七节	防范受控外国公司	251
第八节	防范资本弱化	254
第九节	一般反避税规定	256
第十节	法律责任	259
第十章	企业所得税的会计处理	261
第一节	所得税会计概述	261
第二节	所得税会计中的差异分类	262
第三节	所得税会计方法	265
第四节	资产负债表债务法的所得税处理	267

第十一章 企业所得税征收管理	276
第一节 税务登记	276
第二节 纳税申报	280
第三节 源泉扣缴	299
第十二章 企业所得税纳税申报表填报	309
第一节 企业所得税纳税申报表概述	309
第二节 预缴纳税申报表	312
第三节 年度纳税申报表	313
附表	319
附录	357
主要参考文献	376

第一章 新企业所得税法概述

2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过了新的《企业所得税法》，《企业所得税法实施条例》于2007年11月28日在国务院第197次常务会议上通过，两部法律（法规）均已于2008年1月1日起实施，在此之后，财政部和国家税务总局又陆续下发了与之配套的多个规范性文件。^①

第一节 我国企业所得税的改革历程

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的一种直接税。企业所得税是企业应当缴纳的各类税种的终端税种。1799年现代所得税制度在英国诞生；美国在1909年正式设立企业所得税（1913年成为联邦的永久性税种）；德国在1920年正式设立企业所得税；日本在20世纪30年代正式开征了法人税（或称公司税或企业所得税）。

时至今日，企业所得税已发展成为一个世界性税种，在许多国家的税制结构中居主导地位。

我国企业所得税始于20世纪40年代，按其发展中具有代表意义事件的发生时间大致可以划分为以下六个阶段：

（一）第一阶段：初始创立（1936~1949年）

1912年中华民国成立后，制定了《所得税条例》，并于1914年初公布，但因社会动乱，在此后二十多年间未能真正施行。1936年，国民政府公布《所得税暂行条例》，同年10月1日起施行。这是中国历史上第一次实质性地开征所得税。1943年2月17日，国民政府财政部公布了《所得税法》，并拟定《所得税法施行细则》，进一步提高了所得税的法律地位，并于同年7月9日公布施行。所得税成为政府组织财政收入的重要方式之一。^②

（二）第二阶段：计划经济下的工商业税（1949~1978年）

1950年，中华人民共和国政务院发布了《全国税政实施要则》，规定全国设置14种税收，其中涉及对所得征税的有工商业税（所得税部分）、存款利息所得税和薪给报酬所得税等3种税收。工商业税（所得税部分）自1950年开征以后，主要征税对象是私营企业、集体企业和个体工商户的应税所得。国营企业因政府有关部门直接参与经营和管理，其财务核算制度也与一般企业差异较大，所以国营企业实行利润上缴制度，而不缴纳所得税。这种制

^① 本书中所称“所得税法”或“企业所得税法”均指《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》。

^② 我国台湾地区目前的所得税法分个人综合所得税与营利事业所得税两大部分，统一在一部税法中。

度的设计适应了当时中国高度集中的计划经济管理体制的需要。

（三）第三阶段：外资企业所得税设立（1978~1982年）

1978年中国开始实行改革开放政策以后，税制建设进入了一个新的发展时期，1980年9月，第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》并公布施行。企业所得税税率确定为30%，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。1981年12月，第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》，实行20%~40%的5级超额累进税率，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。上述改革标志着与中国社会主义有计划的市场经济体制相适应的所得税制度改革开始起步。但这些改革仅是针对外资企业，对于国营企业的所得税改革尚未开始。

（四）第四阶段：两步利改税实施（1982~1993年）

1983年国务院决定在全国试行国营企业“利改税”，这标志着新中国成立后实行了30多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度。1983年和1984年的两步“利改税”，在规范国家与国营企业利润分配关系的同时，突破了国家不能对国营企业征收企业所得税的禁区。1984年9月，国务院发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》。国营企业所得税的纳税人为实行独立经济核算的国营企业，大中型企业实行55%的比例税率，小型企业等适用10%~55%的8级超额累进税率。国营企业调节税的纳税人为大中型国营企业，税率由财税部门商企业主管部门核定。1985年4月，国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》，实行10%~55%的8级超额累进税率，原来对集体企业征收的工商税（所得税部分）同时停止执行。1988年6月，国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，税率为35%。1991年4月，第七届全国人民代表大会将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并，制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，同年7月1日起施行，实行30%的企业所得税率和3%的地方所得税率，标志着外资企业所得税的统一。

（五）第五阶段：内资企业所得税实施（1994~2007年）

为适应中国建立社会主义市场经济体制的新形势，进一步扩大改革开放，努力把国有企业推向市场，1993年12月13日，国务院将《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《国营企业调节税征收办法》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》进行整合，制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，自1994年1月1日起施行，税率统一为33%。这标志着内资企业所得税的统一。中国的所得税制度改革向着法制化、科学化和规范化的方向迈出了重要的步伐。

（六）第六阶段：两税合并（2008~现在）

进入21世纪之后，由于宏观经济环境发生了变化，体制改革取得了进展，我国有了新一轮税制改革的必要性，这次企业所得税制改革就是在此基础之上进行的。自2008年1月1日起，并存14年的《企业所得税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》正式废止，内资和外资企业统一实施新的《企业所得税法》。企业所得税制改革开启了新一轮税制改革的序幕。

第二节 新企业所得税法的立法原则和基本结构

一、新企业所得税法的立法原则

(一) 税收法定主义原则

税收法定主义原则是税法的最高法律原则，是指税法主体及其权利和义务必须由法律加以确定，税法的各类构成要素必须且只能由法律予以明确规定，没有法律依据，任何主体不得征税，国民也不得被要求缴纳税款。其要求纳税人在记录、计算和缴纳税款时，必须以法律为准绳，企业的税款计算正确与否、缴纳期限正确与否，均应以所得税法为判断标准。

(二) 实质性课税原则

实质课税原则又称经济观察法，指对于某种情况不能仅根据其外观和形式确定是否应予课税，而应根据实际情况，尤其应当注意根据其经济目的和经济生活的实质，判断是否符合课税要素，以求公平、合理和有效地进行课税，以满足国家财政利益并公平分配税收负担。这一原则具体体现在所得税上即实质重于形式原则，即企业应当按照交易或事项的经济实质进行应纳税所得额的计算，而不应当仅仅按照它们的法律形式或人为形式作为所得课税的依据。该原则强调在适用所得税法时，必须认定课税要件事实，如果课税要件事实的“外观和实体”或“形式与实质”不一致，则不能依照外观或形式，而只能依照其实体或实质加以判断。

(三) 税收公平原则

税收公平原则，是指所有纳税人的地位都是平等的，因此税收负担在国民之间的分配也应该公平合理。从负担能力角度解释，凡具有相同纳税能力者应负担相同的税收，不同纳税能力者应负担不同的税收。税收公平原则的体现是量能课税原则，反映在企业所得税上就是通常所说的：所得多的多征税，所得少的少征税，没有所得的不征税。

(四) 实体法从旧，程序法从新

以根据法律规定内容的不同为标准对法进行划分，可以分为实体法和程序法。实体法是规定和确认权利和义务以及职权和责任为主要内容的法律，在税收法律法规上主要是指《税收征收管理法》和《税收征收管理法实施细则》；程序法是规定以保证权利和职权得以实现或行使，义务和责任得以履行的有关程序为主要内容的法律；我国针对各个税种制定的法律法规，如《企业所得税法》、《增值税暂行条例》等都是实体法。程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力，而实体税法不具备溯及力。税法中的“实体法从旧，程序法从新”，是指如果应税行为发生在新的法律生效以前，而纳税行为发生在其生效以后，那么纳税的义务应根据旧的法律来计算，但纳税程序应依据新的法律来执行。

(五) 纳税必要资金原则

纳税必要资金原则也称收入实现原则，是指只有当收入被实现以后，纳税人取得了纳税所需要的资金（或资金的收取权利），有足够财力缴税时才能确认收入并就该收入缴税。从基本原理上来看，企业所得税制度是建立在纳税人纳税能力基础上，纳税人的应纳税额与纳税能力直接相关。在大多数情况下，企业在进行一项公平交易时就视为收入实现，比如货物被销售、劳务被提供等。但如果只是企业所持有资产的价值发生改变，而没有将这一收入予以

实现，则不导致应税收入的产生。确认收入实现的一个重要标志是企业对该收入具有要求获得的权利，即在法律上企业取得了对该收入的使用或处置的权利，或没有限定义务退还该收入。如果企业所收取的收入的法定权利在某些方面受到限制，则企业的收入并没有实现，也即没有取得足以支付税额的纳税必要资金，应当等到该限制被解除后才能视为实现收入纳税。

二、新企业所得税法的基本结构

《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》均分为八章，具体结构如下：

章节	内容	企业所得税法	企业所得税法实施条例
		条款数	条款数
第一章	总则	4	8
第二章	应纳税所得额	17	67
第三章	应纳税额	3	6
第四章	税收优惠	12	21
第五章	源泉扣缴	4	6
第六章	特别纳税调整	8	15
第七章	征收管理	8	7
第八章	附则	4	3
合计	—	60	133

第二章 企业所得税纳税基础

第一节 企业所得税纳税要素

一、纳税权利义务人

（一）纳税权利义务人的一般规定

纳税权利义务人（简称“纳税人”）是所得税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。新企业所得税法规定的纳税人是在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）。个人独资企业及合伙人是自然人合伙企业，不属于企业所得税的纳税人。新所得税法采用了法人所得税制，其纳税人包括企业法人、事业法人和社团法人。

1. 境内成立的企业

在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。这些企业均属于企业所得税的纳税义务人。

2. 境内成立的个人独资企业和合伙企业

（1）境内设立的个人独资企业

依照《中华人民共和国个人独资企业法》等有关法律、行政法规的规定在中国境内设立的个人独资企业，是由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限连带责任的经营实体，其不属于企业所得税的纳税人，但个人独资企业的投资人应当就其来源于该企业的生产经营所得和其他所得缴纳境内个人所得税。

（2）境内设立的合伙企业^①

境内成立的合伙企业，是指依照《中华人民共和国合伙企业法》等有关法律、行政法规在中国境内设立的非法人企业，其不属于企业所得税的纳税人。合伙企业的生产经营所得和其他所得的所得税缴纳方式采取“先分后税”的原则，这里所指的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）。具体应纳税所得额的计算按照《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》（财税〔2000〕91号）及《财政部 国家税务总局关于调整个体工商户个人独资企业和合伙企业个人所得税税前扣除标准有关问题的通知》（财税〔2008〕65号）的有关规定执行。

^① 《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》，财税〔2008〕159号，全文有效，成文日期：2008-12-23

合伙企业所得税的缴纳包括两种情况：（1）合伙企业合伙人是自然人的，由各个合伙人对按规定确定的应纳税所得额分别缴纳各自的个人所得税。（2）合伙人是法人和其他组织的，由该合伙人对按规定确定的应纳税所得额缴纳企业所得税。合伙企业的合伙人是法人和其他组织的，合伙人在计算其缴纳企业所得税时，不得用合伙企业的亏损抵减其盈利。

合伙企业的合伙人按照下列原则确定应纳税所得额：（1）合伙企业的合伙人以合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额。（2）合伙协议未约定或者约定不明确的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人协商决定的分配比例确定应纳税所得额。（3）协商不成的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人实缴出资比例确定应纳税所得额。（4）无法确定出资比例的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人数量平均计算每个合伙人的应纳税所得额。需要注意的是，合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人。

3. 境外成立的个人独资企业和合伙企业

不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业，不包括依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。境外的个人独资企业和合伙企业可能会成为企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人（比如在中国境内取得收入，也可能在中国境内设立机构、场所并取得收入），也可能成为企业所得税法规定的我国居民企业纳税人（比如其实际管理机构在中国境内）。不论其为居民企业还是非居民企业，都必须严格依照企业所得税法的有关规定缴纳企业所得税，都不属于不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业。

4. 法人与企业的关系

法人是能依法独立享有民事权利、承担民事义务的组织。相对于自然人而言其有独立民事主体地位。在我国，对于境内设立的企业与法人有可能是企业所得税或个人所得税的纳税人，其相互之间存在交叉关系，主要有四种情况：（1）是法人也是企业：包括有限责任公司、股份有限公司、国有企业、集体企业、中外合资企业等；（2）是法人不是企业：包括机关事业单位法人和社会团体法人；（3）是企业不是法人：包括个人独资企业、合伙企业、部分中外合作企业以及部分乡镇企业等；（4）不是法人也不是企业但有企业所得税应税行为：包括在我国境内设立机构、场所，从事生产、经营和虽未设立机构、场所，但有来源于我国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。对于这四类纳税人，除第三种中的个人独资企业和合伙企业投资人（业主）属于个人所得税外，均属于企业所得税纳税人。

（二）纳税人与会计主体的关系

多数情况下，针对独立的法人单位，包括企业、事业单位、社会团体、基金会等组织，在进行独立的会计和企业所得税核算时，其在按照所得税法的规定确认和缴纳企业所得税的同时，也要按会计准则或会计制度的规定进行会计核算；其既是企业所得税的纳税人，同时也是会计核算的会计主体，两类施行主体的身份是一致的。但当其出现以下几类情况时，会计主体与所得税纳税人的身份可能是不一致的。

1. 母公司

当母公司为下属的独立法人单位进行合并会计核算时（如编制合并会计报表），对合并集团而言，是一个会计主体；但因为企业所得税要求一般不允许法人间的合并纳税，母公司只具有企业集团的会计主体地位，但不是企业所得税的纳税人。但对其本身的所得纳税时，母公司仍属于纳税人。

2. 非企业的法人单位

非企业的法人单位（如差额或全额预算拨款的事业单位），因其法人身份而直接属于企业所得税的纳税人。但因为其不属于以盈利为目的的企业，所以即使其进行会计核算，也不属于企业会计准则（制定）所规范的会计主体。其会计处理方法应当依据相关规定进行，如事业单位应当按预算会计制度核算。

3. 非法人的企业单位

非法人的企业单位（如分公司、合伙企业和个人独资企业）因其以盈利为目的的属性，决定了其属于企业会计准则所规范的会计主体。但受企业所得税法法人税制的约束，其即使发生所得也不属于企业所得税的纳税人，而应当由总公司或投资人（合伙人）分别根据企业所得税法或个人所得税法的规定缴纳税款。

4. 非企业非法人的单位

这类组织大多具有临时性结合的特点，其非盈利行为决定了其不属于企业会计准则的会计主体，其非法人性决定了其也不属于企业所得税的纳税人。但如果其取得符合个人所得税法界定的应税收入的情形，应当缴纳个人所得税。

【例 2-1】 济南的 A 公司投资 100 万元与 C 公司共同在天津成立了 B 有限责任公司，投资 20 万元在青岛成立了 D 分公司，投资 30 万元与王某成立了 E 有限合伙企业。这里的企业所得税纳税人是哪些？

根据法人所得税制的特点，A、B、C 公司均为独立法人，是企业所得税的纳税人。D 是分公司，不是企业所得税的纳税人，其应税收入和扣除项目均应当并入 A 公司一并纳税。E 是合伙企业，不是企业所得税的纳税人。其应税所得应当由合伙人王某缴纳个人所得税，A 公司分得的部分应当作为投资收益并入 A 当期应税所得中一并缴纳企业所得税。

（三）居民企业与非居民企业的划分

所得税法将纳税人划分为两类：企业分为居民企业和非居民企业。其都适用企业所得税法，都必须严格依照企业所得税法和实施条例的有关规定缴纳企业所得税。

1. 居民企业

居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立，但实际管理机构在中国境内的企业。新所得税法取消了总机构标准，规定适用注册登记地标准和控制中心标准。需要注意的是，新所得税法采用“或者”这一连接词，即只要符合注册登记地标准和控制中心标准之一的即为我国居民纳税人。这一规定扩大了我国企业所得税居民纳税人的范围，从而加大了我国企业所得税税收收益范围。

2. 非居民企业

企业所得税法规定的非居民企业，是因为我国在实行“登记注册地标准”的同时，还实行了“实际管理控制地标准”。包括两种情况：

（1）依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的企业。依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

（2）依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，并且在中国境内未设

立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

（四）纳税人的相关概念

1. 依法在中国境内成立

居民企业的“依法在中国境内成立”要同时符合三个条件：

（1）成立的依据为中国的法律、行政法规。

（2）成立地点在中国境内。这是属地管辖原则的体现，即在中国境内成立的企业或其他取得收入的组织，其成立条件、程序以及经营活动等方面都应当适用中国的法律、法规。

（3）是取得收入的经济组织，即是收入的主体。

2. 企业的范围

新企业所得税法所称“企业”是一个广义的概念，包括企业和其他取得收入的组织。具体包括：

（1）公司制企业和其他非公司制企业。主要包括：①根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国全民所有制工业企业法》、《全民所有制工业企业转换经营机制条例》、《中华人民共和国私营企业暂行条例》等规定成立的有限责任公司、股份有限公司、国有企业和部分私营企业；②根据《中华人民共和国中外合资经营企业法》、《中华人民共和国中外合作经营企业法》、《中华人民共和国外资企业法》、《中华人民共和国乡镇企业法》、《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》、《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》的规定成立的外资企业、集体企业和乡镇企业；③依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。

（2）事业单位。包括根据《事业单位登记管理暂行条例》的规定成立的事业单位。其虽然是公益性或非营利性组织，但也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。符合条件事业单位的收入为不征税收入或免税收入，如果不属于符合条件事业单位的收入，则应纳入企业所得税的征税范围。

（3）社会团体。社会团体是指由中国公民自愿组成，为实现会员共同意愿，按照其章程开展活动的非营利性社会组织。社会团体属于公益性或非营利性组织，也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。包括根据《社会团体登记管理条例》的规定成立的社会团体。如果社会团体的收入不符合免税条件，仍然应当依照新企业所得税法和本实施条例的规定缴纳企业所得税。

（4）其他取得收入的组织。主要包括：①根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》的规定成立的民办非企业单位；②根据《基金会管理条例》的规定成立的基金会；③根据《外国商会管理暂行规定》的规定成立的外国商会；④根据《中华人民共和国农民专业合作社法》的规定成立的农民专业合作社；⑤除上述公司、企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位、基金会、外国商会、农民专业合作社以外，取得收入的其他组织。

3. 依照外国（地区）法律成立

非居民企业纳税人，其“依照外国（地区）法律成立”要同时具备三个条件：

（1）成立的法律依据为外国（地区）的法律法规。

（2）在中国境外成立。即企业的登记注册地点是在中国境外的其他国家（地区）。

（3）是取得收入的经济组织。

4. 实际管理机构的识别

实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。要同时符合三个方面的条件：

(1) 对企业有实质性管理和控制的能力，对企业的经营活动能够起到实质性的影响；其可能与企业行政中心不一致。

(2) 对企业实行的管理和控制是全面的，而不是对该企业的一部分或并不关键的生产经营活动进行影响和控制。

(3) 管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等。

5. 机构和场所

企业所得税法所称的“机构、场所”，主要包括以下两种情况：

(1) 在中国境内设立的从事生产经营活动的机构、场所。包括：

①管理机构、营业机构、办事机构：管理机构是指对企业生产经营活动进行管理决策的机构；营业机构是指企业开展日常生产经营活动的固定场所，如商场等；办事机构是指企业在当地设立的从事联络和宣传等活动的机构，如外国企业在中国设立的代表处，其往往是为开拓中国市场进行调查和宣传等工作，为企业将来到中国开展经营活动打下基础。

②工厂、农场、开采自然资源的场所：工厂是工业企业，如制造业的生产厂房、车间所在地。农场在此为广义的概念，包括《中华人民共和国农业法》第98条规定的“农场、牧场、林场、渔场”等农业生产经营活动的场所。开采自然资源的场所主要是采掘业的生产经营活动场所，如采矿、采油等。

③提供劳务的场所：包括从事交通运输、仓储租赁、咨询经纪、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动的场所。

④从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所：包括建筑工地、港口码头、地质勘探场地等工程作业场所。

⑤其他从事生产经营活动的机构、场所：包括前面四项未穷尽列举的各种情况。但必须都属于企业从事生产经营活动的场所。

(2) 营业代理人。非居民企业通过其在中国境内的营业代理人从事生产经营活动的，视同设立机构、场所。营业代理人，是指具有下列任何一种受外国企业委托代理，从事经营的公司、企业和其他经济组织或者个人：

①经常代表委托人接洽采购业务，并签订购货合同，代为采购商品；

②与委托人签订代理协议或者合同，经常储存属于委托人的产品或者商品，并代表委托人向他人交付其产品或者商品；

③有权经常代表委托人签订销货合同或者接受订货；

④经常代理委托人从事货物采购、销售以外的经营活动。

营业代理人虽然不是外国企业设立的机构、场所，但是可以根据实际情况视同设立的机构、场所处理。视同要同时具备下面三个条件：①接受外国企业委托的主体，既可以是中国境内的单位，也可以是中国境内的个人。②代理活动必须是经常性的行为。不是偶然发生或短期发生的，而是固定、长期发生的行为。③代理的具体行为，包括代其签订合同，或者储存、交付货物等。

6. 境外注册中资控股企业的纳税人身份^①

境外中资企业是指由中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者，在境外依据外国（地区）法律注册成立的企业。

（1）判定为居民企业的处理。境外中资企业同时符合以下条件的，应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业（以下称非境内注册居民企业），并实施相应的税收管理，就其来源于中国境内、境外的所得征收企业所得税。

①企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内；

②企业的财务决策（如借款、放款、融资、财务风险管理等）和人事决策（如任命、解聘和薪酬等）由位于中国境内的机构或人员决定，或需要得到位于中国境内的机构或人员批准；

③企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内；

④企业1/2（含1/2）以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。

对于实际管理机构的判断，应当遵循实质重于形式的原则。

非境内注册居民企业在中国境内投资设立的企业，其外商投资企业的税收法律地位不变。

境外中资企业被认定为中国居民企业后成为双重居民身份的，按照中国与相关国家（或地区）签署的税收协定（或安排）的规定执行。

（2）申请判定为居民企业的办法。境外中资企业可向其实际管理机构所在地或中国主要投资者所在地主管税务机关提出居民企业申请，主管税务机关对其居民企业身份进行初步审核后，层报国家税务总局确认；境外中资企业未提出居民企业申请的，其中国主要投资者的主管税务机关可以根据所掌握的情况对其是否属于中国居民企业做出初步判定，层报国家税务总局确认。

境外中资企业或其中国主要投资者向税务机关提出居民企业申请时，应同时向税务机关提供如下资料：

①企业法律身份证明文件；

②企业集团组织结构说明及生产经营概况；

③企业最近一个年度的公证会计师审计报告；

④负责企业生产经营等事项的高层管理机构履行职责的场所的地址证明；

⑤企业董事及高层管理人员在中国境内居住记录；

⑥企业重大事项的董事会决议及会议记录；

⑦主管税务机关要求的其他资料。

（3）判定为非居民企业的处理。境外中资企业被判定为非境内注册居民企业的，按照企业所得税法第四十五条以及受控外国企业管理的有关规定，不视为受控外国企业，但其所控制的其他受控外国企业仍应按照有关规定进行税务处理。

^① 《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》，国税发〔2009〕第082号，全文有效，成文日期为2009年4月22日；自2008年1月1日起执行。