

Suodeshui
Huisuan Qingjiao Yu
Kuaiji Chuli Jiqiao

所得税汇算清缴 与会计处理技巧

——政策分析与案例精解

主 编 蔡 昌

副主编 牛鲁鹏 王丽娜



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

随书赠送
《中国税收法典》立体查询软件



Suodeshui
Huisuan Qingjiao Yu
Kuaiji Chuli Jiqiao

所得税汇算清缴 与会计处理技巧

——政策分析与案例精解

主 编 蔡 昌

副主编 牛鲁鹏 王丽娜



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

所得税汇算清缴与会计处理技巧:政策分析与案例精解/蔡昌主编. —上海:立信会计出版社,2010.1

ISBN 978-7-5429-2431-5

I. ① 所… II. ① 蔡… III. ① 企业—所得税—税收管理—中国 IV. ① F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 012089 号

策划编辑 赵新民

责任编辑 赵新民

封面设计 周崇文

所得税汇算清缴与会计处理技巧——政策分析与案例精解

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司	
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16
印 张	21	插页 1
字 数	400 千字	
版 次	2010 年 1 月第 1 版	
印 次	2010 年 1 月第 1 次	
印 数	1—4 100	
书 号	ISBN 978-7-5429-2431-5/F	
定 价	45.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换



企业所得税是 1799 年英国为筹集军费而创设的一个税种,至今已达 200 多年的历史,已经成为一个国际上通行的税种。由于企业所得税是国家参与分配并直接调节企业利润的一个重要税种,所以它对国家与企业之间的分配关系有着重要的影响。企业所得税是以所得多少作为负担能力的标准,比较符合“公平”原则,有利于市场经济的发展。在中国,企业所得税是第二大税种,企业所得税法的颁布与实施,标志着我国社会经济在收益分配与调节方面达到了一个新的境界。

艾伯特·爱因斯坦说过:“世界上最难理解的是所得税。”由于所得税的不易理解性,加之所得税会计信息披露的特殊性,决定了所得税的复杂性。有鉴于此,本书针对《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》及其配套政策,结合所得税年度申报表的填报、所得税会计准则等内容,深入、系统地讲解所得税汇算清缴及会计处理技巧,帮助各类纳税人完成所得税纳税申报和汇算清缴工作。

本书以最新税法为基础,以政策分析和案例精解为核心,全面讲解所得税汇算清缴和会计处理实务,以突出其指导性和实用性。本书涉及的所得税申报纳税的最新政策主要有:《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发[2008]101 号)、《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的补充通知》(国税函[2008]1081 号)、《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国非居民企业所得税申报表〉等报表的通知》(国税函[2008]801 号)、《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》(国税发[2009]79 号)、《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59 号)、《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]60 号)等相关文件。所得税纳税申报表是征纳双方沟通涉税信息的重要渠道和枢纽,是税务机关和纳税人贯彻税法精神和所得税政策的有效平台。会计与税法差异、纳税调整事项、税收优惠政策等都通过纳税申报表来实施,纳税申报真正做到了形式和内容的统一。

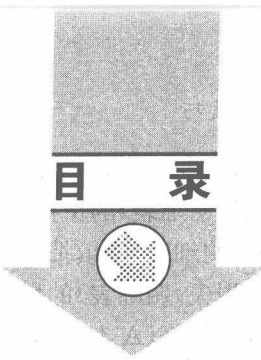
本书立足于政策分析和纳税操作,既是税收执法的重要参考依据,又是各类企业财务人员、管理者开展纳税申报的工具手册。



本书在撰写过程中,参阅了国内专家学者出版的相关著作及论文,在此表示诚挚的谢意。受时间和水平所限,加之企业所得税配套政策还在完善之中,书中难免存在疏漏和不足,敬请广大读者批评指正。

编 者

2010年1月于北京



目 录

第一章 企业所得税最新政策解析	1
一、居民纳税人与非居民纳税人	1
二、公司模式——子公司与分公司	10
三、税率	15
四、收入的确认	16
五、成本费用的扣除	28
六、资产的税务处理	45
七、境外抵免税款	52
八、税收优惠	53
九、源泉扣缴	58
十、重组业务	59
十一、关于企业重组所得税处理政策的主要变化	64
十二、特别纳税调整	65
第二章 企业所得税年度纳税申报表概述	75
一、所得税年度申报表的设计理念	75
二、所得税年度申报表的主体框架	75
三、所得税年度申报表的主要变化	76
四、所得税年度申报表填报法律依据及注意事项	79
五、企业年度汇算清缴八大方略	80
第三章 企业所得税年度纳税申报表(A类)填报技巧	82
一、《收入明细表》的填报技巧	82
二、《成本费用明细表》的填报技巧	102
三、《纳税调整项目明细表》的填报技巧	119
四、《企业所得税弥补亏损明细表》的填报技巧	142
五、《税收优惠明细表》的填报技巧	145
六、《境外所得税抵免计算明细表》的填报技巧	153
七、《以公允价值计量资产纳税调整表》的填报技巧	161



- 八、《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》的填报技巧 171
- 九、《资产折旧、摊销纳税调整明细表》的填报技巧 176
- 十、《资产减值准备项目调整明细表》的填报技巧 181
- 十一、《长期股权投资所得(损失)明细表》的填报技巧 185
- 十二、企业所得税年度纳税申报表(A类)主表 197

第四章 企业所得税年度纳税申报表(B类)填报技巧 226

- 一、适用范围 227
- 二、填表目的 227
- 三、系统处理要求 227
- 四、填表要求 228
- 五、表内结构及逻辑关系 229
- 六、填报技巧 229
- 七、注意事项 230

第五章 企业所得税会计处理技巧 231

- 一、所得税会计基础 231
- 二、资产负债表债务法 232
- 三、企业所得税的会计处理 243
- 四、会计信息的列报与披露 254

第六章 汇算清缴中的涉税账务调整 255

- 一、涉税账务调整的意义与原则 255
- 二、涉税账务调整方法与技巧 256
- 三、汇算清缴中的涉税账务调整方法 259
- 四、税务稽查补税与账务调整 263

第七章 企业所得税疑难问题解答 266

- 一、纳税义务人、征税对象、税率 266
- 二、收入确认 268
- 三、税前扣除项目 276
- 四、捐赠业务 284
- 五、亏损处理 289
- 六、企业重组业务 290
- 七、资产的税务处理 290
- 八、财产损失处理 296

九、应纳税额与税额抵免	298
十、税收优惠	299
十一、源泉扣缴	304
十二、特别纳税调整	305
十三、征收管理	308
附 录 最新所得税政策及汇算清缴法规	314
附录一 企业年度汇算清缴中应注意的 28 个涉税新问题	314
附录二 企业会计准则第 18 号——所得税	319
附录三 关于印发《企业所得税汇算清缴管理办法》的通知	322
附录四 企业所得税相关政策(存目)	326

第一章 企业所得税最新政策解析

1

一、居民纳税人与非居民纳税人

💡 (一) 居民企业及其税收政策

1. 居民企业的概念

《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第二条规定:企业分为居民企业和非居民企业。

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。居民企业包括两大类:一类是依照中国法律、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;另一类是依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。

需要解释的是,“依法在中国境内成立的企业”中的“法”是指中国的法律、行政法规。目前,我国法人实体中各种企业及其他组织类型分别由各个领域的法律、行政法规规定。如《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》、《中华人民共和国乡镇企业法》、《事业单位登记管理暂行条例》、《社会团体登记管理条例》、《基金会管理办法》等,都是有关企业及其他取得收入的组织成立的法律、法规依据。

居民企业如果是依照外国法律成立的,必须具备其实际管理机构在中国境内这一条件。所谓“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。

我国借鉴国际惯例,对“实际管理机构”作出了明确的界定,这里所指的“实际管理机构”,必须符合以下三个条件:

(1) 对企业有实质性管理和控制的机构。实际管理机构与名誉上的企业行政中心不同,属于企业真实的管理中心之所在。一个企业在利用资源和取得收入方面往往和其经营活动的管理中心联系密切。国际司法中对法人所在地的判断标准中,通常采取“最密切联系地”的标准,也符合实质重于形式的原则。税法将实质性管理和控制作为认定实际管理机构的标准之一,有利于防止外国企业逃避税收征管,从而保障我国的税收主权。

(2) 对企业实行全面的管理和控制的机构。如果该机构只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,比如只是对在中国境内的某一个生产车间进行管理,则不被认定为实际管理机构。只有对企业的整体或者



主要的生产经营活动有实际管理控制,对本企业的生产经营活动负总体责任的管理控制机构,才符合实际管理机构标准。

(3) 管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务和财产等。这是界定实际管理机构的最关键标准,尤其特别强调人事权和财务权的控制。例如,到中国内地投资的外国企业,如果其设在中国的管理机构冠以“亚太区总部”、“亚洲区总部”等字样,一般都被认定为“实际管理机构”,即对企业具有实质性管理和控制的权力。又如,在我国注册成立的通用汽车(中国)公司,就是我国的居民企业;在英国、美国、百慕大群岛等国家和地区注册的企业,但实际管理机构在我国境内,也属于居民企业范畴。

2. 居民企业的税收政策

居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。居民企业承担全面纳税义务。

这里所指的“所得”,包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息、红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。对于上述所得的来源地,按照以下原则确定:第一,销售货物所得,按照交易活动发生地确定。第二,提供劳务所得,按照劳务发生地确定。第三,转让财产所得,不动产转让所得按照不动产所在地确定,动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定,权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。第四,股息、红利等权益性投资所得,按照分配所得的企业所在地确定。第五,利息所得、租金所得、特许权使用费所得,按照负担或者支付所得的企业或者机构、场所所在地确定。第六,其他所得,由国务院财政、税务主管部门确定。

3. 居民企业的具体类型

居民企业通常为公司制企业,属于独立的法人实体,享有法人财产权。公司制企业以其全部财产对其债务承担有限责任。公司制企业一般分为有限责任公司和股份有限公司两大类。《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)还规定了两种特殊形式的有限责任公司:一人有限公司和国有独资公司。

(1) 有限责任公司。有限责任公司是指由少数有限股东根据国家有关有限责任公司的法律设立,其资本总额不划分为若干等额股份公开向外募集,而是由股东缴足,各股东以其出资额为限承担有限责任的公司组织形式。

设立有限责任公司,应当具备下列条件:第一,股东符合法定人数,一般由50个以下股东出资设立。第二,股东出资达到法定资本最低限额。有限责任公司注册资本的最低限额为人民币3万元。股东可以用货币出资,也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资。全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%。公司全体股东的首次出资额不得低于注册资本的20%,也不得低于法定的注册



资本最低限额,其余部分由股东自公司成立之日起2年内缴足;其中,投资公司可以在5年内缴足。第三,股东共同制定公司章程。章程应当载明下列事项:公司名称和住所;公司经营范围;公司注册资本;股东的姓名或者名称;股东的出资方式、出资额和出资时间;公司的机构及其产生办法、职权、议事规则;公司法定代表人;股东会会议认为需要规定的其他事项。第四,有公司名称,建立符合有限责任公司要求的组织机构。第五,有公司住所。有限责任公司的股东按照实缴的出资比例分取红利。公司进行红利分配的利润属于税后报酬,公司按照《企业所得税法》缴纳企业所得税后,在分红时个人股东的股息红利所得需要缴纳20%的个人所得税。其他税收政策参照居民企业的相关税收政策。由于有限责任公司往往由少数股东控制,很容易成为避税的工具。

(2) 一人有限公司。一人有限责任公司,是指只有一个自然人股东或者一个法人股东的有限责任公司。一人有限责任公司应当在公司登记中注明自然人独资或者法人独资,并在公司营业执照中载明。一人有限责任公司的注册资本最低限额为人民币10万元。股东应当一次足额缴纳公司章程规定的出资额。一个自然人只能投资设立一个一人有限责任公司。该一人有限责任公司不能投资设立新的一人有限责任公司。一人有限责任公司应当在每一会计年度终了时编制财务会计报告,并经会计师事务所审计。一人有限责任公司的股东不能证明公司财产独立于股东自己的财产的,应当对公司债务承担连带责任。一人有限责任公司也是独立的公司制法人企业,也严格按照居民企业的税收政策缴纳税收。

(3) 国有独资公司。国有独资公司是指国家单独出资、由国务院或者地方人民政府授权本级人民政府国有资产监督管理机构履行出资人职责的有限责任公司。国有独资公司章程由国有资产监督管理机构制定,或者由董事会制定报国有资产监督管理机构批准。国有独资公司的机构设置有如下要求:第一,国有独资公司不设股东会,由国有资产监督管理机构行使股东会职权。国有资产监督管理机构可以授权公司董事会行使股东会的部分职权,决定公司的重大事项。但公司的合并、分立、解散、增加或者减少注册资本和发行公司债券,必须由国有资产监督管理机构决定。第二,国有独资公司设董事会,董事每届任期不得超过3年。董事会成员中应当有公司职工代表。董事会成员由国有资产监督管理机构委派;但是,董事会成员中的职工代表由公司职工代表大会选举产生。董事会设董事长1人,可以设副董事长。董事长、副董事长由国有资产监督管理机构从董事会成员中指定。第三,国有独资公司设经理,由董事会聘任或者解聘。经国有资产监督管理机构同意,董事会成员可以兼任经理。第四,国有独资公司监事会成员不得少于5人,其中职工代表的比例不得低于1/3,具体比例由公司章程规定。监事会成员由国有资产监督管理机构委派,但监事会成员中的职工代表由公司职工代表大会选举产生。监事会主席由国有



资产监督管理机构从监事会成员中指定。

(4) 股份有限公司。股份有限公司是指公司资本分成若干等额股份,由发起人认购,或由发起人认购一部分,其余股份向外公开募集,由认购人按认购股份缴入,股票可以自由转让,股东按持有的股票取得股息,以其股份出资额为限承担有限责任的公司组织形式。

股份有限公司的设立,可以采取发起设立或者募集设立的方式。发起设立,是指由发起人认购公司应发行的全部股份而设立公司。募集设立,是指由发起人认购公司应发行股份的一部分,其余股份向社会公开募集或者向特定对象募集而设立公司。设立股份有限公司,应当具备下列条件:第一,发起人符合法定人数。设立股份有限公司,应当有 2 人以上 200 人以下发起人,其中须有半数以上的发起人在中国境内有住所。第二,发起人认购和募集的股本达到法定资本最低限额:采取发起设立方式设立的,全体发起人的首次出资额不得低于注册资本的 20%,其余部分由发起人自公司成立之日起 2 年内缴足,其中,投资公司可以在 5 年内缴足;采取募集方式设立的,股份有限公司注册资本的最低限额为人民币 500 万元。需要注意的事,以募集设立方式设立股份有限公司的,发起人认购的股份不得少于公司股份总数的 35%。第三,股份发行、筹办事项符合法律规定。发起人向社会公开募集股份,应当由依法设立的证券公司承销,签订承销协议,并同银行签订代收股款协议。发起人向社会公开募集股份,必须公告招股说明书,并制作认股书。认股书应当由认股人填写认购股数、金额、住所,并签名、盖章。第四,发起人制定公司章程,采用募集方式设立的须经创立大会通过。第五,有公司名称,建立符合股份有限公司要求的组织机构。第六,有公司住所。

上市公司属于股份有限公司中特殊的一类。上市公司是指其股票在证券交易所上市交易的股份有限公司。上市公司在 1 年内购买、出售重大资产或者担保金额超过公司资产总额 30% 的,应当由股东大会作出决议,并经出席会议的股东所持表决权的 2/3 以上通过。

大多数国家对股份有限公司和其股东都要征税。一方面,对股份公司征收所得税;另一方面,对股东从公司分得的利润征收个人所得税。由此产生双重课税问题。

(5) 比较和总结。无论是有限责任公司(包括一人有限责任公司和国有独资公司)还是股份有限公司,作为法人实体,我国税法作了统一规定,即公司制企业应对其实现的利润总额作纳税调整,从而计算缴纳企业所得税,如果向自然人投资者分配股利或红利,还要代扣投资者 20% 的个人所得税。对于投资国内(沪市和深市)上市公司的自然人股东,对其所获得的股息红利所得,减按 10% 的税率征收个人所得税。对于个人转让股票所获得的股票转让所得,暂免征收个人所得税。



国有独资公司是拥有大量国有资产的国有企业。目前,中国正处于社会转型期,国有独资公司还享有一些税收优惠政策。比如,国有独资企业之间划拨土地、房产等资产,以及国有独资企业改制时,免征资产交易过程中的契税、营业税和企业所得税等。

就税收负担而言,公司制形式应该以股份有限公司为最佳,其原因有二:其一,世界各国税法中鼓励投资的有关税收减免条款一般针对股份有限公司;其二,有利于股东降低税收。《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发[1997]198号)规定:股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配,对个人取得的转增股本数额,不作为个人所得,不征收个人所得税。

特别提醒注意:依照中国法律成立的个人独资企业、合伙企业属于没有法人资格的自然人企业,不适用企业所得税法,而是适用于个人所得税法中关于个体工商户的生产、经营所得课税的规定,按照5%~35%的超额累进税率征收个人所得税。

(二) 非居民企业及其税收政策

1. 非居民企业的概念

非居民企业是指依照外国(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,或者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。

这里所说的“机构、场所”,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括以下情形:

(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,往往为开拓中国市场进行调查和宣传等工作,为企业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;农场采取广义概念,即包括农场、林场、牧场、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,如矿山、油田等。这三类场所属于企业开展生产经营活动的场所。

(3) 提供劳务的场所。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。

(6) 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,包括委托单位和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. 非居民企业的税收政策

(1) 非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。

这里所说的“实际联系”,是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权,以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。例如,日本一家企业在中国设立营业机构(非实际管理机构),属于中国的非居民企业,如果该营业机构对中国境内的一家中国企业进行股权投资,其所获得的股息、红利等权益性收益就可以认定为与该营业机构有实际联系的所得,应就其股息、红利所得缴纳企业所得税,适用税率为 25%。

(2) 非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税,适用税率为 10%。

企业所得税法对在我国境内设立机构、场所的外国企业所从事的生产经营业务做了进一步的界定,规定该种类型的非居民企业适用税率为 25%,同时不能享受对小型微利企业的优惠性税率。

此外,《关于非居民企业征收企业所得税有关问题的通知》(财税[2008]130号)明确指出:对非居民企业取得《企业所得税法》第三条第三款规定的所得计算征收企业所得税时,不得扣除规定以外的其他税费支出,即仅能在取得转让财产所得时,以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。因此对未在我国境内设立机构、场所,但有来源于我国境内的所得,或虽在我国境内设立了机构、场所,但取得的所得与其设立的机构、场所没有实际联系的非居民企业应缴纳的企业所得税实行源泉扣缴的,应当按照企业所得税法第十九条规定的收入全额计算应纳税所得额。其中,收入全额是指非居民企业向支付人收取的全部价款和价外费用,即取得的利息、租金、特许权使用费等收入缴纳的营业税、印花税等税金也不能从收入中扣除。

由于非居民企业的税收政策相对复杂,且适用较为复杂的税率制度,这里对非居民企业适用的税收政策进行归纳,如图 1-1 所示。



(三) 居民企业与非居民企业税收政策比较

1. 国际税收管辖权的基本类型

国际税收实践中存在着三种类型的税收管辖权:地域税收管辖权、居民税

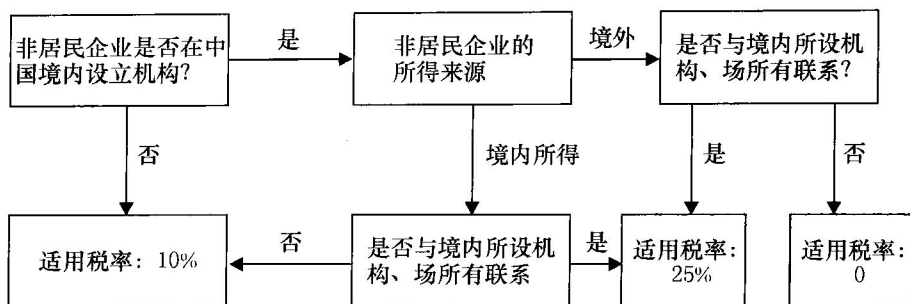


图 1-1 非居民企业适用的税率

收管辖权和混合税收管辖权。

(1) 地域税收管辖权。实行地域税收管辖权的国家,以收益、所得来源地或财产存在地为征税标准,即要求纳税人就来源于本国领土范围内的全部收益、所得和财产缴税。地域税收管辖权实际上可以分解为两种情况:一是对本国居民而言,只就其本国范围内的收益、财产和所得纳税。即使在国外有收益、所得和财产,也没有纳税义务。二是对于本国非居民(外国居民)而言,其在该国领土范围内的收益、所得和财产必须承担纳税义务。此标准以企业的总机构是否设在本国境内为依据来确定其是否为本国居民企业。总机构是指企业进行重大经营决策以及全部经营活动和统一核算盈亏的总公司或总店。法国、新西兰和日本均采用了总机构地标准。法国税法规定,凡总公司设在国内的为本国居民企业,总公司不在国内的为外国居民企业。日本税法规定,凡在日本设有总机构、总店或总事务所的公司即为日本税法规定的居民企业。

(2) 居民税收管辖权。实行居民税收管辖权的国家,只对居住在本国的居民,或者属于本国居民的一切收益、所得和财产征税,而不必考虑是否在本国居住。换言之,一个国家征税的范围可以跨越国境,只要是属于本国居民取得的所得,不论是境内所得还是境外所得,国家均享有征税的权利。依据这一标准,凡依本国法律在本国登记注册的企业,不论其总机构、管理和控制中心是否设在本国,也不论其投资者是本人还是外国人,均可认定其为本国居民,对其所得行使课税权。而如果一家企业没有在本国注册,就不能确认其为本国居民企业,因而本国政府也就不能对其行使税收管辖权。如美国《国内收入法典》(Internal Revenue Code)第 7701 节(a)项规定,在美国依法注册登记设立的公司,应就世界范围内的所得承担纳税义务。而不在美国注册成立的外国公司仅就其在美国境内从事贸易和经营活动有实际联系的所得或特定的投资所得承担纳税义务。除美国以外,瑞典、墨西哥、英国、日本、法国、德国、意大利、澳大利亚、比利时、丹麦、印度和泰国等也采取登记注册地标准确定法人的居民身份。由于法人的注册成立地是唯一的,因此采用法人注册登记地标准的优点在于便于识别法人的居民身份,但其缺点在于容易产生法律规避现象。目前,有许多跨国公司为了逃避所在国的税收负担,转而在避税地设立“基地公司”以规避有关



国家的税收管辖权。

【案例分析】 居民税收管辖权

美国最高法院 1924 年对库克诉泰特一案的判决,明确了对美国公民的税收管辖权。该案原告库克是一位美国公民,在墨西哥有居所并长期居住在那里。当美国税务当局通知他填写纳税申报表,并对其来自坐落于墨西哥的不动产的所得征税时,原告服从于这一要求,但却向美国法院起诉,并提出公民在美国境外的财产不受益于美国政府的观点。美国法院不同意这一观点,认为这种观点误解了美国作为一个国家的主权范围和与其公民之间的关系,指出美国主权的范围是以政府在实质上使公民受益的假设来决定的,不论公民居住何处,其财产坐落何方,公民身份的存在,将使其完全受益于美国政府。最终美国法院判决原告败诉,其理由是美国征税权是以公民身份为基础,而不是取决于财产坐落地点和公民的住所。

(3) 混合税收管辖权。所谓混合税收管辖权,是指一国政府同时运用地域税收管辖权和居民税收管辖权。其理由在于只运用单一管辖权的情况下,不足以保证本国的税收利益。当只运用地域税收管辖权,则本国居民的境外税收就会损失;而只运用居民税收管辖权,则本国非居民的税收就会损失。因此,必须综合运用两种税收管辖权,以保证本国的经济利益。

2. 我国采用的税收管辖权

税收管辖权是一国政府在税收管理方面的主权,是国家主权的重要组成部分。为了更好地有效行使我国税收管辖权,最大限度地维护我国的税收利益,新企业所得税法根据国际通行做法,选择了“地域税收管辖权”和“居民税收管辖权”相结合的双重管辖权标准,把纳税人分为居民企业 and 非居民企业,分别确定不同的纳税义务。居民企业承担全面的纳税义务,不论是来源于境内还是境外的所得,一律缴纳企业所得税;非居民企业承担有限纳税义务,非居民企业的纳税情况具体如下:

(1) 若非居民企业在中国境内设立机构、场所,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。对于其境外所得,如果该所得与在中国设立的机构、场所有实际联系,则必须缴纳企业所得税;如果该所得与在中国设立的机构、场所没有实际联系,则不必缴纳企业所得税。

(2) 非居民企业在中国境内未设立机构、场所,则仅就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。从本质上说,居民企业 and 非居民企业的划分,是为了有效避免国际双重征税,这已成为一项国际税收惯例。

我国对居民企业 and 非居民企业的税收政策作出统一而明确规定。上述规定体现了税法中的实质重于形式原则;同时,上述规定也是一项反避税条款,如果仅仅以登记注册地标准来界定居民企业,那么一些境外组织或机构会选择通过国际避税港登记注册,然后到中国设立实际管理机构并开展经营活动来逃避税收。

因此,我国关于居民企业 with 非居民企业的合理划分,对于公司税收实践产生深远的影响。与过去相比,新《企业所得税法》对居民企业的判断标准,在“登记注册地”标准之外,新增加了“实际管理机构”这一标准。按照这个标准严格



执行,那些设在国外,但由中国内地管理和控制的公司,就需要就其全球所得在中国纳税。这些公司可能包括在中国香港上市但在中国内地运营的红筹股企业,以及在中国设立亚太地区总部的跨国性企业。此规定将对中国企业海外发展、跨国公司在华设立亚太地区总部产生深远的影响。

【案例分析】“登记注册地标准”判例

美国最高法院 1924 年对国民纸张与铅字公司诉鲍尔斯案进行判决。该案原告是依据美国新泽西州法律组建的一个公司,在纽约经营出口业务,其货物购于美国境内而在国外销售。根据 1921 年收入法案,税务当局对其净所得征税(一部分是来自国外销售)。同期有外国公司(即按外国法律组建的公司)也经常在美国境内购货而运至国外销售,所经营的业务与原告完全相同,而税务当局依据 1921 年收入法案第 217 节和第 223 节,对这些外国公司来自这类业务的净所得免税。原告认为这是税收歧视,提出上诉。美国政府认为,尽管美国公司与外国公司在华从事的业务活动相似,似乎应受到同样的税收待遇;但是国内公司在世界各地从事的经营活动都受到美国法律的保护和调整,而外国公司只能寻求其组建国政府给予类似保护和调整。所以,美国政府有权对国内公司所有来源的所得征税;同时,仅能对外国公司来源于美国境内的所得征税,因为只有这些所得才是在美国法律保护下取得的。最高法院赞同政府的观点,判原告败诉。因此,美国是采用登记注册地标准来确定公司居民身份的典型国家。

【案例分析】“实际管理机构地标准”判例

1906 年,英国发生蒂贝尔斯联合矿业公司诉讼一案。蒂贝尔斯公司是世界上最大的钻石公司,有近 200 年的钻石开采历史,几乎已控制了全世界的钻石开采、切割、批发等业务,其他钻石公司都无能力与之竞争。蒂贝尔斯公司在南非注册,此案发生时其总部也设在南非。一部分董事住在南非,有时董事会也在南非的庆伯利召开,其全部收入都来自南非。但其多数董事住在伦敦,董事会大部分在伦敦召开,公司的所有重要决定都在伦敦作出。为此,英国政府要对蒂贝尔斯公司在南非取得的收入征税。蒂贝尔斯公司不服,上告到英国上院。英国上院作出裁决,认定该公司应受英国间接的管辖,并对税法(1853 年所得税法案)作出如下解释:

(1) 凡住在英国的人,都要对其全年的利润或收益纳税,而不论这些利润或收益是从其在英国境内还是在英国境外的财产中获得的。

(2) 该公司大多数董事住在伦敦。

(3) 董事会主要在伦敦召开,公司的重要决定都在伦敦作出。

基于上述这三点,该公司就应视为英国的居民公司。

从此案可以看出,在对法人的税收管辖权上,英国规定的管辖权范围比美国的宽。美国税法对外国公司和美国公司在税务处理上是不同的,只要公司是在美国境外组建,即使经营活动都在美国进行,股东都是美国人,董事会都在美国召开,该公司仍然被视作外国公司。

依据管理机构地标准,凡企业的实际管理和控制中心设在本国的,即视为本国居民企业。所谓实际管理和控制中心,是指作出和形成企业的经营管理重大决定和决策的地点,具体是指企业的董事会所在地或董事会有关经营决策会议的召集地,它不同于企业的日常经营业务管理机构所在地。采取这一标准的国家有英国、德国、加拿大、阿根廷、埃及、马来西亚、爱尔兰、卢森堡等。在这一标准的确立上,最被人广泛引用的经典判例是英国法院在