

----- 庄粉荣◎著 -----

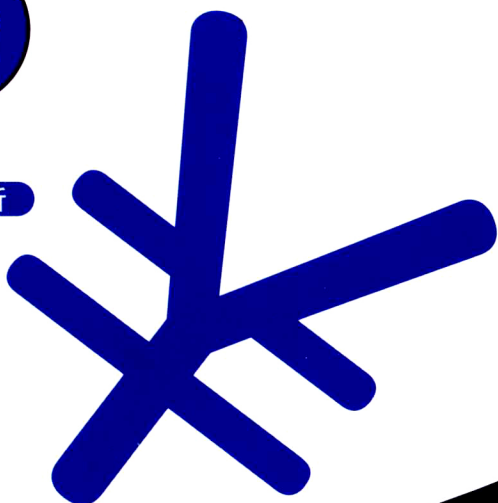
企业所得税检查

应对技巧

典型的实例展示 + 精细的数据分析

=

企业提高经济效益的利器



大量实用案例，说明纳税检查的业务处理过程
指导纳税人规避涉税风险
顺利通过企业所得税检查，降低税收负担



机械工业出版社
China Machine Press



----- 庄粉荣◎著 -----

企业所得税检查

应对技巧

典型的实例展示 + 精细的数据分析

=

企业提高经济效益的利器

大量实用案例，说明纳税检查的业务处理过程
指导纳税人规避涉税风险
顺利通过企业所得税检查，降低税收负担



机械工业出版社
China Machine Press

本书立足于实务操作,以税收筹划理论为基石,以最新企业所得税法为准绳,结合纳税检查的业务特点和操作流程,对实务操作过程中纳税人常见的企业所得税疑难问题进行了政策分析和筹划指导,提出应对纳税检查、规避涉税风险的具体思路和方法。帮助纳税人在规避涉税风险的前提下,降低税收负担。本书可作为广大企业财务人员、注册会计师和注册税务师进行企业所得税财税筹划和管理的工具书。

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税检查应对技巧/庄粉荣著. —北京:机械工业出版社, 2010. 11
(应对纳税检查系列)

ISBN 978-7-111-32087-6

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

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第192335号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:任淑杰 责任编辑:任淑杰

责任校对:侯灵 责任印制:杨曦

北京双青印刷厂印刷

2011年1月第1版·第1次印刷

170mm×242mm·18.75印张·1插页·454千字

标准书号:ISBN 978-7-111-32087-6

定价:46.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

教材网:<http://www.cmpedu.com>

销售二部:(010) 88379649

读者服务部:(010) 68993821

封面无防伪标均为盗版

前言

从技术性的角度来说，企业所得税是一个相当复杂的税种。因为企业所得税以应纳税所得额为计税依据，而应纳税所得额的计算涉及一定时期的成本、费用的归集与分摊，而且，由于政府往往将企业所得税作为调节国民收入分配、执行经济政策和社会政策的重要工具，对纳税人的不同所得项目实行区别对待的规定，所以，如果说纳税人在应对增值税的纳税检查时比较困难，那么，其在应对企业所得税的检查时就更加困难了。

笔者在 2001 年出版的《纳税检查应对技巧》一书中曾对企业所得税纳税检查应对技巧进行了重点介绍。但是，目前的企业所得税制度已经发生了颠覆性的变化：原来的内资企业所得税与外商投资企业所得税并行，而现在则统一执行企业所得税法；以前企业所得税的税收优惠方法简单、内容复杂，而目前的企业所得税法规内容统一、方法复杂。更主要的是，新企业所得税法规体现出许多制度创新。所有这些，都给纳税人落实企业所得税政策、实施税务管理增加了难度，从而进一步增加了涉税风险。

为了帮助纳税人应对纳税检查、规避纳税风险，笔者根据最新企业所得税制度，侧重新旧企业所得税制度的差异分析和税法与会计准则差异的分析，重新构筑企业所得税纳税检查应对理论体系，并就有关理论在与企业各方人士进行沟通和交流，吸收其意见的基础上，写成本书。

本书立足于实务操作，以税收筹划理论为基石，以最新企业所得税法为准绳，结合纳税检查的业务特点和操作流程，对实务操作过程中纳税人常见的企业所得税疑难问题进行了政策分析和筹划指导，帮助纳税人在规避涉税风险的前提下，降低税收负担。

作者：庄粉荣

2010 年 10 月 1 日于南京

手机：13701590996

电子信箱：zhuangfr@163.com

目 录

Contents

前言

第一章 纳税人检查的应对技巧	1
第一节 纳税义务人的确定	1
第二节 企业所得税纳税人范围的确定	8
第三节 企业设立涉税检查要点	13
第二章 企业收入的划分及差异处理	17
第一节 不征税收入的确认	17
第二节 免税收入的具体分析	26
第三节 非税收入税法与会计差异的处理	33
第三章 企业应税收入确认及差异分析	41
第一节 企业应税收入的确认	41
第二节 收入确认会计与税法的差异处理	50
第三节 隐瞒销售收入的检查实例	57
第四章 主营业务收入检查的应对技巧	65
第一节 主营业务收入范围检查及应对技巧	65
第二节 主营业务收入金额确认检查及应对技巧	74
第三节 主营业务收入检查实例分析	85
第五章 其他业务收入检查的应对技巧	97
第一节 转让财产收入检查的应对技巧	97
第二节 权益性投资收益检查的应对技巧	102



第三节	权利让渡收益检查的应对技巧	111
第四节	其他收入检查的应对技巧	119
第六章	视同销售收入检查的应对技巧	133
第一节	视同销售收入的确认	133
第二节	视同销售的会计与税务处理	136
第三节	捐赠劳务的增值税与所得税差异	140
第四节	视同销售收入检查的思路	142
第七章	资产处理检查的应对技巧	145
第一节	固定资产检查的应对技巧	145
第二节	生物资产检查的应对技巧	159
第三节	无形资产检查的应对技巧	164
第四节	长期待摊费用检查的应对技巧	169
第五节	存货认定和计价检查的应对技巧	172
第八章	企业生产成本检查的应对技巧	183
第一节	生产成本核算检查的应对技巧	183
第二节	产品成本计算检查的应对技巧	186
第三节	生产费用检查思路	199
第四节	生产费用检查的应对技巧	206
第九章	企业期间费用检查的应对技巧	215
第一节	管理费用检查的应对技巧	215
第二节	财务费用检查的应对技巧	235
第三节	销售费用检查的应对技巧	241
第四节	不准予扣除项目检查的应对技巧	247
第十章	税收优惠运用检查的应对技巧	253
第一节	企业所得税优惠管理要求	253
第二节	税收项目检查的应对技巧	255
第十一章	企业所得税计算及申报检查的应对技巧	269
第一节	应纳税所得额检查的应对技巧	269
第二节	企业所得税汇算清缴与申报检查的应对技巧	272
第三节	预提所得税缴纳情况检查的应对技巧	278
第四节	税额扣除检查的应对技巧	281
第五节	企业所得税申报检查的应对技巧	284

纳税人检查的应对技巧

税务机关在对企业进行纳税检查时，首先遇到的问题是确定纳税人的确定问题。该企业是一家有限责任公司或者股份有限公司，还是一家个人独资企业或者合伙企业？这是一个十分重要的问题。因为不同的企业，在日常生产和经营过程中的税收负担是不同的。作为有限责任公司，需按《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）缴纳 25% 的企业所得税，而作为个人独资企业或者合伙企业，则按《中华人民共和国个人所得税法》缴纳 5%~35% 的个人所得税。如果设立的是一家独立核算的公司（或者子公司），应当在当地申报纳税；如果设立的是一家分公司，则应当与总公司合并并在总公司所在地缴纳企业所得税。而有些投资人在企业设立初期往往搞不清什么性质的企业应当按哪些政策核算并申报纳税，所以，税务机关在进行纳税检查时，首先会对企业的纳税人性质进行政策性判断。

纳税人在企业设立环节考虑应对税务机关的检查是次要问题，更主要的是应关注自己将来所承担的经营风险和税收负担水平问题。所以，本章将重点分析企业设立环节的经营风险和税收负担问题，并对税务检查的重点环节以及应对技巧作一下提示。

第一节 纳税义务人的确定

税务机关在对纳税人进行纳税检查时，首先会检查纳税主体的性质，从而确认与之相应的涉税事项。在纳税人设立的问题上，2008 年前后的政策变化比较大，这些变化不仅影响投资人在国内企业的经营，也影响企业的对外扩张，甚至影响企业的境外发展。而从纳税检查的角度讲，则影响纳税人依据什么法律缴纳什么税种，在什么范围内缴税，是否可以享受有关税收优惠，



在生产和经营过程中所发生的费用在哪里列支，等等。所以，这就需要征纳双方对企业设立环节的涉税政策进行全面理解和掌握。

一、确定纳税主体

这里所说的确定纳税主体，主要是辨析有关机构是法人机构还是非法人机构，从而确定相关企业是否属于企业所得税的纳税主体，是否在当地纳税。企业所得税的纳税人，又称纳税义务人，是指税收法律、行政法规规定的负有纳税义务的企业单位。

（一）法人公司在当地纳税

这里所说的法人公司，就是投资人根据《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）在当地工商管理部门注册成立的拥有法人地位的企业。纳税人范围的界定，直接体现到一个国家行使税收管辖权的程度，它是《企业所得税法》的核心要素之一。为此，新《企业所得税法》第一条明确规定，在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人，依照该法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业则不是企业所得税的纳税人，所以不适用该法。这就是关于企业所得税纳税人的规定，它明确规定了哪些投资主体是企业所得税的纳税人。

在国际上，对企业征收所得税一般采用公司法人所得税的形式。以公司法人作为基本纳税单位，有利于合理规范企业所得税纳税人。2008年1月1日起实施的新《企业所得税法》与原税法相比，新《企业所得税法》对纳税人的定义作了较大的改进。根据原内资企业所得税法的有关规定，内资企业以独立核算为标准来界定纳税人，并要求同时具备：在银行开设结算账户，独立建立账簿，编制财务会计报表和独立计算盈亏等条件。

我国原内资企业所得税法暂行条例虽然对纳税人规定了三个条件，但由于缺少有限责任或自负盈亏的实质性条款，背离了法人作为基本纳税单位的原则，存在在征收企业所得税和个人所得税时划分不清的问题。此外，确定纳税人的三个条件在实际工作中也存在不好操作的问题，致使纳税人的范围可以人为地扩大或缩小，增大了执法的难度。有些地方的税务机关实际上就以是否独立建立账簿并进行独立核算为标准，确定是否征收企业所得税。在具体的检查环节中，对于2007年12月31日以前的纳税情况，税务稽查人员一般就是根据独立核算的原则来定税的。

与原内资企业所得税法规定不同的是，原外资企业所得税法以依法注册

登记来界定纳税人。按照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》以及《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》的有关规定，外商投资企业和外国企业所得税的纳税人是外商投资企业和外国企业。

外商投资企业是指在中国境内，依照中国相关法律设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业。其中，中外合资经营企业和外商独资企业是企业法人，而中外合作经营企业可以依法取得中国法人资格，也可以是不组成企业法人的联营式企业。对于具有法人资格的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业，应当实行统一核算，依法缴纳所得税。对于不组成企业法人的中外合作经营企业，则可视具体情况而定：其一，若订有公司章程，明确共同经营，统一核算，共担风险、共负盈亏的，可以由企业提出申请，经当地税务机关批准，统一按外商投资企业和外国企业所得税法规定计算缴纳所得税，并享受外商投资企业所得税的优惠；其二，一般条件下该合作经营企业不作为一个纳税实体，而由合作各方分别计算缴纳所得税，各自成为单独的纳税人，其中的外国合作者应视为在中国境内设有从事营业的机构、场所，按外商投资企业所得税法的规定纳税，中方合作者则应按内资企业的有关税法规定计算缴纳所得税。

外国企业是指非中国企业法人的外国公司、企业和其他经济组织，包括在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营和虽未设立机构、场所，而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织，以及不组成企业法人的合作企业的外国合作者。外国企业在中国境内设立的机构、场所是指：①生产、经营机构，包括管理机构、营业机构、办事机构；②生产、经营场所，包括工厂，开采自然资源的场所，承包建筑、安装、装配、勘探等工程作业的场所和提供劳务的场所；③营业代理人，是指受外国企业委托，代理从事采购、销售等业务的公司、企业和其他经济组织或者个人。

纳税人应当注意，自2008年1月1日以后，就不存在内资和外资企业所得税方面的政策差异，而统一到新的《企业所得税法》上来。所以，无论原来属于内资企业，还是外资企业，如果没有享受过渡时期特殊政策的情况，所有涉及企业所得税的事项一律按照现行《企业所得税法》及其配套规范处理。

（二）非法人公司不在当地纳税

非法人公司，是指投资人根据《公司法》在当地工商管理部门注册成立的不具有法人地位的经营性机构，也就是人们通常所说的分公司。根据《公



司法》等相关法律，一般来说，分公司没有法人资格，所实现的企业所得税由总公司汇总纳税，由总公司完全承担纳税责任。

考虑到与我国目前财政机制的配合，对于设在不同地区的分公司所实现的税收采用预缴管理办法。为加强跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理，国家税务总局发布《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2008〕28号文件）规定，居民企业在中国境内跨地区（指跨省、自治区、直辖市和计划单列市，下同）设立不具有法人资格的营业机构、场所（以下称分支机构）的，该居民企业为汇总纳税企业（以下称企业），除另有规定外，实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。其中，分支机构分摊税款比例及计算方法如下：

总机构应按照以前年度（1~6月按上上年度，7~12月按上年度）分支机构的经营收入、职工工资和资产总额三个因素计算各分支机构应分摊企业所得税税款的比例，三个因素的权重依次为0.35、0.35、0.30。计算公式如下：

某分支机构分摊比例 = $0.35 \times (\text{该分支机构营业收入} / \text{各分支机构营业收入之和}) + 0.35 \times (\text{该分支机构工资总额} / \text{各分支机构工资总额之和}) + 0.30 \times (\text{该分支机构资产总额} / \text{各分支机构资产总额之和})$

以上公式中分支机构仅指需要就地预缴的分支机构，该税款分摊比例按上述方法一经确定后，当年不作调整。其中的口径为：

（1）分支机构经营收入，是指分支机构在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的全部营业收入。其中，生产经营企业的经营收入是指销售商品、提供劳务等取得的全部收入；金融企业的经营收入是指利息和手续费等全部收入；保险企业的经营收入是指保费等全部收入。

（2）分支机构职工工资，是指分支机构为获得职工提供的服务而给予职工的各种形式的报酬。

（3）分支机构资产总额，是指分支机构拥有或者控制的除无形资产外，能以货币计量的经济资源总额。

（4）各分支机构的经营收入、职工工资和资产总额的数据均以企业财务会计决算报告数据为准。

（三）非公司企业不缴纳企业所得税

根据《中华人民共和国合伙企业法》（以下简称《合伙企业法》）等相关法律，个人独资企业和合伙企业以及个体工商户没有法人资格，属于自然

人，应当纳入个人所得税相关法律和法规的管理范畴。新《企业所得税法》以公司制和非公司制存在的各种形式的企业和取得收入的组织，确定为企业所得税纳税人。这里需要注意的是，税法中的“其他取得收入的组织”，主要是指：①根据《事业单位登记管理暂行条例》（国务院令〔2004〕第411号）的规定成立的事业单位。②根据《社会团体登记管理条例》（国务院令〔1998〕第250号）的规定成立的社会团体。③根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》（国务院令〔1998〕第251号）的规定成立的民办非企业单位。④除上述公司、企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位以外，从事经营活动的其他组织。

（四） 合伙企业的企业所得税问题

纳税人还需要注意，如果有限责任公司与其他个人投资成立合伙企业，那么，合伙企业同样也存在企业所得税的处理问题。《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号文件）中对合伙企业合伙人的所得税问题作了明确规定，依据中国法律、行政法规成立的合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；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。这里所说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）。这里需要提醒纳税人的是，应当注意新规定与《财政部、国家税务总局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号文件）的差异。

二、一人企业的所得税确认

在应对纳税检查过程中，纳税人应当注意的是，税务检查人员往往会将一人投资企业作为对纳税人环节检查的重点问题。因为，在投资主体中，以一个人作为经营单位的所得税问题是日常操作过程中的一个难点问题。根据《中华人民共和国个人独资企业法》（以下简称《个人独资企业法》）、《合伙企业法》的规定，个人独资企业、合伙企业的股东承担无限责任，个人财产和企业财产无法明确区分，并且企业没有法人资格，为避免重复征税，新《企业所得税法》规定这类企业不缴纳企业所得税。根据《合伙企业法》的规定，合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照国家有关税收规定，由合伙人分别缴纳所得税。个体工商户以自然人为主体，不属于企业，不应缴纳



企业所得税而应缴纳个人所得税。为此，新《企业所得税法》在第一条第二款明确规定，个人独资企业、合伙企业不适用该法。但是，一人有限公司属于有限责任公司的范畴，公司的股东承担有限责任，公司具有独立的法人资格，并且公司财产和股东个人财产要明确区分，应缴纳企业所得税。

（一）注意企业性质的具体确认

确定纳税人的关键问题之一是明确纳税主体。缴纳企业所得税的纳税人只能是居民企业（具有法人资格的公司）或者非居民企业。对于一人企业而言，究竟应当缴纳企业所得税，还是应当缴纳个人所得税，应当根据具体情况作出专业判断。

《公司法》第二十四条规定，有限责任公司由五十个以下股东出资设立。同时明确，该法所称一人有限责任公司，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。对于一人有限责任公司的财产管理，法律明确应当划分个人财产与公司财产。公司法规定，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。

《个人独资企业法》第二条规定：“本法所称个人独资企业，是指依照本法在中国境内设立，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。”据此，个人独资企业是以投资人的个人财产对外承担无限责任的，根据其生产经营所得也即出资人个人所得而缴纳个人所得税，企业本身没有独立的财产和所得，所以不属于企业所得税的纳税人。

《合伙企业法》第二条规定：“本法所称合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。”“普通合伙企业由普通合伙人组成，合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。本法对普通合伙人承担责任的形式有特别规定的，从其规定。”“有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成，普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。”因此，合伙企业也是以合伙人或者普通合伙人的全部财产对外承担无限责任的。对于普通合伙企业来说，其生产经营所得即合伙人的所得应由合伙人依法纳税；对于有限合伙企业来说，其生产经营所得也是分别由普通合伙人和有限合伙人依法纳税的，企业本身没有独立的财产和所得，所以不属于企业所得税的纳税人。

我国税法规定，凡依照《个人独资企业法》、《合伙企业法》等有关法律、行政法规成立的个人独资企业和合伙企业，不缴纳企业所得税。正是基

于以上原因,新的《企业所得税法》第一条第二款规定,个人独资企业和合伙企业不适用《企业所得税法》,依据中国法律、行政法规的规定成立的个人独资企业和合伙企业,不包括非居民企业中的个人独资企业和合伙企业。

(二) 注意税境的操作范围

这里所说的税境是指适用一定税收法律的区域范畴,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如果在中国境内取得收入,也可能在中国境内设立机构、场所,就是企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人,但如果其实际管理机构在中国境内,就成为企业所得税法规定的我国居民企业纳税人。但是,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。也就是说,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适用《企业所得税法》,不属于《企业所得税法》第一条第二款规定的不适用《企业所得税法》的个人独资企业和合伙企业。

对于一人办企业的税收认定,纳税人往往容易出现判断上的差错,从而给有关企业带来涉税风险。

例 1-1

2009年7月5日,南京市某税务机关对某教育咨询有限公司2008年度的纳税情况进行检查时,发现该公司在企业所得税缴纳方面存在问题。该公司于2008年度实现营业收入120万元,支付经营费用、管理费用以及职工工资等合计70万元(其中法人代表李某个人的工资为36万元)。该公司的年应纳税所得额为50万元,该公司按个人独资企业,根据个人所得税法的规定计算、申报了相关税收。

原来该公司是某技术学校的老师李某于2007年12月18日兴办的一家教育咨询有限公司。由于其规模较小,所以李某没有单独设专职会计,而是请离公司不远的一家专事代理记账的财务公司为其记账。记账员是刚从学校毕业不久的新会计小王。

小王听说该教育咨询有限公司是李某以个人的名义投资创办的一家教育服务型企业,于是认为该企业属于个人独资企业,并按照个人独资企业申报缴纳个人所得税285850元。

税务机关通过对该企业进行的进一步核查,该教育咨询有限公司申报缴纳企业所得税125000元。



分析上述案例，某教育咨询有限公司出现这个涉税风险的根本原因是投资人不懂税法。在当今市场经济条件下，作为投资人的老板应当有税收常识。如果自己不懂税收，则应当向专家进行咨询，对相关问题进行必要的论证和分析，弄清企业所涉及的税收政策，在源头上规避涉税风险。

第二节 企业所得税纳税人范围的确定

当地主管税务机关一般会对新办企业进行管理性检查。如果是其开业以后的第一次税务检查，检查人员还会对企业的设立情况进行全面检查，从而对其作出相应的判断。因此，投资人在应对税务机关的检查时，在纳税人确认环节就需要注意有关具体政策的规定。

一、境内应缴企业所得税机构的条件

一般而言，应当缴纳企业所得税的机构是指在中国境内注册成立或者在中国境内从事生产经营活动的经济组织和机构，也就是通常所说的居民企业。根据新《企业所得税法》的规定，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。而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。对于上述纳税人的具体确定，税务检查人员在检查过程中一般会注意掌握以下三个方面的条件：

（1）成立的依据为中国的法律、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《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》、《中华人民共和国农民专业合作社法》、《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》、《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》、《事业单位登记管理暂行条例》（国务院令〔2004〕第411号）、《社会团体登记管理条例》（国务院令〔1998〕第250号）、《基金会管理办法》（国务院令〔1988〕第18号）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。

（2）在中国境内成立。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。属地管辖原则与一国的领土主权密切相关，是确定国家法律管辖权的基本原则之一。

(3) 属于取得收入的经济组织。纳税人必须是取得收入的主体，也就是说，只有取得经营性收入的法律主体，才能属于新《企业所得税法》规定的“企业”，即企业所得税的纳税人。它包括以下各类取得收入的组织：

1) 企业。它包括公司制企业和其他非公司制企业。其中公司制企业是目前和今后我国企业的主要形式。企业是以营利为目的、从事生产经营活动的经济实体，是《企业所得税法》最主要的适用对象。需要注意的是，这里的“企业”不包括依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业，但是包括依照外国法律、法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。

2) 事业单位。根据《事业单位登记管理暂行条例》（国务院令〔2004〕第411号）第二条规定，事业单位是指国家为了社会公益目的，由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位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。这里所说的应当缴纳企业所得税的事业单位，一般是指以营利为目的的经营性单位，符合有关规定的非营利性事业单位则不属于企业所得税纳税人。

3) 社会团体。根据《社会团体登记管理条例》（国务院令〔1998〕第250号）第二条规定，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。社会团体也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。根据《企业所得税法》第二十六条规定，符合条件的社会团体的收入可以享受免税优惠，但是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》及其实施条例的规定缴纳企业所得税。

4) 其他取得收入的组织。除了上述所列企业、事业单位和社会团体之外，还有不少类型的经济组织也能够依法取得各种收入，它们当然也是企业所得税的纳税人，应当依照新《企业所得税法》及其实施条例的规定缴纳企业所得税。实践中，这些经济组织主要包括：①民办非企业单位。根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》（国务院令〔1998〕第251号）的规定，民办非企业单位是指企业事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织。②基金会。根据《基金会管理条例》（国务院令〔2004〕第400号）规定，基金会是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照该条例的规定成立的非营利性法人。③商会。它包括中国商会和外国商会。中国商会是国内企业组织的非营利性行业协会团体。根据《外国商会管理暂



行规定》(国务院令[1989]第36号),外国商会是指外国在中国境内的商业机构及人员依照该规定在中国境内成立,不从事任何商业活动的非营利性团体。④农民专业合作社。根据《中华人民共和国农民专业合作社法》,农民专业合作社是指在农村家庭承包经营基础上,同类农产品的生产经营者或者同类农业生产服务的提供者、利用者,自愿联合、民主管理的互助性经济组织。⑤随着经济社会发展而出现的其他类型的取得收入的组织。

二、境外应缴企业所得税机构的条件

境内机构取得不符合免税条件的收入应缴纳企业所得税,境外机构也可能就其收入和所得缴纳企业所得税。这里的境外机构主要是指非居民企业,这里的收入和所得主要是指来源于境内或者与境内机构存在税法规定意义上的联系。根据新《企业所得税法》的规定,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。此外,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。这里需要注意的是,“依照外国(地区)法律成立”的企业作为我国企业所得税的纳税人时,也需要同时具备的三个条件:

(1) 成立的法律依据为外国(地区)的法律、法规。这类企业虽然是中国的企业所得税的纳税人,但是并不是依据中国的法律、法规成立的,而是依据中国境外的其他国家(地区)的法律、法规成立的。这里所说的“依照外国(地区)法律成立”中的“法律”,属于广义的法律,包括可以作为企业成立依据的所有法律和法规。

(2) 在中国境外成立。这类企业不是在中国境内成立的,即企业的登记注册地点是在中国境外的其他国家(地区)。之所以能够成为中国的企业所得税的纳税人,是因为这类企业会取得来自于中国境内的所得。

(3) 属于取得收入的经济组织。与“依法在中国境内成立”的企业一样,这类企业也必须是能够取得收入的组织,具体包括在中国境内设立机构、场所从事生产经营活动的外国企业,或者没有在中国境内设立机构、场所但是取得来源于中国境内所得的外国企业,还包括在中国境内进行活动并取得收入的外国慈善组织、学术机构等。根据《企业所得税法》的规定,如果这类企业的实际管理机构在中国境内,就属于《企业所得税法》规定的居民企业纳税人,否则即属于非居民企业纳税人。

三、关键要素的具体确认

在具体操作过程中，还需要注意具体的业务流程中关键环节的法律界定，如实际管理机构、机构、场所和有关收入与境内的“实际联系”等。我们在这里结合有关政策规定作简要提示，以便纳税人在实践中参考。这些问题都属于日常操作的难点问题，当然，它们也会成为纳税检查的重点环节。

（一）实际管理机构的界定

掌握纳税人的具体范围时还需要注意对实际控制机构的把握。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）第四条明确规定，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。这是关于界定企业的“实际管理机构”的法律依据。《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〕82号文件）则对相关问题进行了具体规范。该文件规定，同时符合该文件第二条中四个条件的境外注册中资控股企业，可以根据《企业所得税法》第二条第二款及其实施条例第四条的规定，以实际管理机构在中国境内而被判定为中国居民企业。这四个条件包括：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企业中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。

（二）机构、场所的具体界定

税法所称机构、场所，一般是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所；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。这是对外国企业在中国境内设立的“机构、场所”的范围的规定。从而明确了对非居民企业的界定标准，即实际管理机构不在中国境内的外国企业（如在中国境内即属于居民企业），只要具备以下两个条件之一，即属于非居民企业：①在中国境内设立了机构、