

企业所得税法及实施条例

条文对照、讲解

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

- 第一讲 总则
- 第二讲 应纳税所得额
- 第三讲 应纳税额
- 第四讲 税收优惠
- 第五讲 源泉扣缴
- 第六讲 特别纳税调整
- 第七讲 征收管理
- 第八讲 附则

试读内容

企业所得税法及实施条例条文对照与讲解

中华人民共和国企业所得税法

(2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过)

中华人民共和国主席令第六十三号

《中华人民共和国企业所得税法》已由中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过，现予公布，自2008年1月1日起施行。

中华人民共和国主席 胡锦涛
2007年3月16日

中华人民共和国企业所得税法实施条例

中华人民共和国国务院令 第512号

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》已经2007年11月28日国务院第197次常务会议通过，现予公布，自2008年1月1日起施行。

总 理 温家宝
二〇〇七年十二月六日

目录

第一章	总则
第二章	应纳税所得额
第三章	应纳税额
第四章	税收优惠
第五章	源泉扣缴
第六章	特别纳税调整
第七章	征收管理
第八章	附则

第一章 总则

关于企业所得税纳税人的规定

第一条 在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。

个人独资企业、合伙企业不适用本法。

第二条 企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。

【讲解】 本条是关于对不缴纳企业所得税的个人独资企业、合伙企业进行界定的规定。

本条是对企业所得税法第一条第二款所称“个人独资企业”、“合伙企业”的具体解释。企业所得税法第一条第二款规定：“个人独资企业、合伙企业不适用本法。”但是，到底哪些企业属于不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业呢？企业所得税法并没有具体明确，这正是本条规定要解决的问题。

本条的规定主要包含以下两层含义：

一、排除在境外依据外国法律成立的个人独资企业和合伙企业

依照本条的规定，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）。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和本条例的有关规定缴纳企业所得税，也就是说都适用企业所得税法，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。

本实施条例之所以要把外国的个人独资企业和合伙企业排除在外，主要是考虑到，企业所得税法的立法原意是为了解决重复征税问题，因为个人独资企业和合伙企业的出资人对外承担无限责任，企业的财产与出资人的财产密不可分，生产经营收入也即出资人个人的收入，并由出资人缴纳个人所得税。因此，为避免重复征税，企业所得税法才规定个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法。而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，其境外投资人没有在境内缴纳个人所得税，不存在重复征税的问题；而且，如不对这些企业征收企业所得税，则造成税收漏洞，影响国家税收权益。此外，对包括个人独资企业、合伙企业在内的外国企业征收企业所得税也是一直延续传统的做法，不存在异议。因此，本条明确规定，依照外国法律法规成立的个人独资企业和合伙企业，不属于企业所得税法第一条第二款规定的个人独资企业和合伙企业。

二、凡依照中国法律、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。

依照本条的规定，凡是依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业和合伙企业，即属于企业所得税法第一条第二款规定的个人独资企业和合伙企业，均不适用企业所得税法，即不必缴纳企业所得税。本条所称的依照中国法律、行政法规的规定成立，主要指依照我国先后制定的《中华人民共和国个人独资

企业法》、《中华人民共和国合伙企业法》等有关法律、行政法规的规定成立的企业。

《中华人民共和国个人独资企业法》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，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。

《中华人民共和国合伙企业法》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，其生产经营所得也即合伙人的所得而由合伙人依法纳税；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，企业本身也没有独立的财产和所得，所以不属于企业所得税的纳税人。

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，本条则进一步明确为依据中国法律、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，以避免不必要的误解。

纳税人范围的确定

考虑到实践中从事生产经营经济主体的组织形式多样，为充分体现税收公平、中性的原则，新企业所得税法及其实施条例改变过去内资企业所得税以独立核算的三个条件来判定纳税人标准的做法，将以公司制和非公司制形式存在的企业和取得收入的组织确定为企业所得税纳税人，具体包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、中外合资经营企业、中外合作经营企业、外国企业、外资企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织，保持与国际上大多数国家的做法协调一致。

同时考虑到个人独资企业、合伙企业属于自然人性质企业，没有法人资格，股东承担无限责任，因此，新企业所得税法及其实施条例将依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业排除在企业所得税纳税人之外。

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 2008-12-23 财税[2008]159号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和《中华人民共和国个人所得税法》有关规定，现将合伙企业合伙人的所得税问题通知如下：

一、本通知所称合伙企业是指依照中国法律、行政法规成立的合伙企业。

二、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。

三、合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则。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。

前款所称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）。

四、合伙企业的合伙人按照下列原则确定应纳税所得额：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

（四）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。

合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人。

五、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。

六、上述规定自2008年1月1日起执行。此前规定与本通知有抵触的，以本通知为准。

企业所得税纳税人分类，以及居民企业与非居民企业定义

第二条 企业分为居民企业和非居民企业。

本法所称居民企业，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。

第三条 企业所得税法第二条所称依法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。

企业所得税法第二条所称依照外国（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。

【讲解】 本条是关于企业所得税的纳税义务人范围的规定。

本条是对企业所得税法第二条中规定的“企业”（即企业所得税的纳税人）的具体细化。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。”“本法所称居民企业，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。”“本法所称非居民企业，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、场所的，但有来源于中国境内所得的企业。”企业所得税法的这一条规定明确将纳税人划分为居民企业 and 非居民企业，改变了过去以内资企业和外资企业划分纳税人的办法。但是，企业所得税法的这一条规定没有明确“依法在中国境内成立”和“依照外国（地

区)法律成立”的企业到底包括哪些主体?也就是说,企业所得税的纳税人到底包括哪些主体?这就是本条规定要解决的问题。

原《企业所得税暂行条例》第二条列举了企业所得税纳税义务人的企业类型,包括:(一)国有企业;(二)集体企业;(三)私营企业;(四)联营企业;(五)股份制企业;(六)有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

原《企业所得税暂行条例实施细则》第三条对上述企业进行了具体明确:

“……国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业,是指按国家有关规定注册、登记的上述各类企业。”“……其他组织,是指经国家有关部门批准,依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。”原《外商投资企业和外国企业所得税法》第二条规定:“外商投资企业,是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。”“本法所称外国企业,是指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。”考虑到我国的企业形式目前已经有了很大变化,原《外商投资企业和外国企业所得税法》和原《企业所得税暂行条例》及其实施细则的上述分类不再完全合适。因此,本条在对新企业所得税法第二条的规定进行细化时,并没有完全照搬上述规定。

本条主要规定了以下两方面的内容:

一、“依法在中国境内成立”的企业的具体范围

本条第一款对“依法在中国境内成立”的企业作了规定。根据第一款的规定,“依法在中国境内成立”的企业需要同时符合以下三个方面的条件:

(一)成立的依据为中国的法律、行政法规。

“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》、《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》、《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。

(二)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。

(三)属于取得收入的经济组织。

企业所得税是对所得征收的一种税,所以,纳税人必须是取得收入的主体,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。本条也采取列举的方法明确了“企业”的具体范围。新企业所得税法已经规定,企业和其他取得收入的组织都统称“企业”。因此,本条明确规定:新企业所得税法规定的“企业”,包括以下各类取得收入的组织:

1. 企业。

包括公司制企业和其他非公司制企业。其中公司制企业是我国现代企业制度改革的发展方向,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，根据企业所得税法第一条第二款的规定和本实施条例第二条的规定，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》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。根据企业所得税法第二十六条规定，符合条件的事业单位的收入为免税收入。这里予以免税的非营利组织收入的前提是“符合条件的”，即符合法律、法规及国务院财政、税务主管部门规定的条件。如果事业单位的收入不属于符合条件的非营利组织的收入范畴，则不能予以免税。

3. 社会团体。

根据《社会团体登记管理条例》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。

除了上述所列企业、事业单位、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，他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和本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》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》规定，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，按照本条例的规定成立的非营利性法人。

（3）商会

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，外国商会根据《外国商会管理暂行规定》是指外国在中国境内的商业机构及人员依照本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《中华人民共和国农村专业合作社法》，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。

关于中央和国务院各部门机关服务中心恢复征税的通知

2007-08-01 国税发[2007]94 号

《财政部 国家税务总局~~关于延长中央和国务院各部门机关服务中心有关税收政策执行期限的通知~~~~关于延长中央和国务院各部门机关服务中心有关税收政策执行期限的通知~~》（~~财税[2006]109 号~~~~财税[2006]109 号~~）已于 2006 年 12 月末执行期满，自 2007 年 1 月 1 日起，对机关服务中心为机关内部提供的后勤保障服务所取得的收入，恢复征收企业所得税、营业税、城市维护建设税和教育费附加。

二、“依照外国（地区）法律成立”的企业的具体范围

本条第二款对“依照外国（地区）法律成立的企业”作了进一步解释。

“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，也需要同时具备的三个条件：

（一）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。本条规定的“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。

（二）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。

（三）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的所得的外国企业，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。

第四条 企业所得税法第二条所称实际管理机构，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。

【讲解】 本条是关于界定企业的“实际管理机构”的规定。

本条是对新企业所得税法第二条第二款所称的“实际管理机构”的具体细化和明确。新企业所得税法第二条第二款在界定居民企业时规定：“本法所称居民企业，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。”根据新企业所得税法的这一规定，即便是依照外国（地区）法律在境外成立的企业，也有可能成为负担全面纳税义务的

“居民企业”纳税人。根据国际惯例，判断是否属于居民企业的标准一般有：登记注册地标准、生产经营地标准、实际管理控制地标准或多标准相结合等。新企业所得税法的这一规定采取的是登记注册地标准和实际管理控制地标准相结合的原则，对于在境外登记注册的企业到底是居民企业还是非居民企业，关

键就要看其实际管理机构是否在中国境内了。但是，新企业所得税法的这一条规定中，并没有明确到底什么是“实际管理机构”？这就是本条规定要解决的问题。

本条借鉴国际惯例，规定新企业所得税法第二条第二款所称的“实际管理机构”要同时符合以下三个方面的条件：

第一，对企业有实质性管理和控制的机构

即并非形式上的“橡皮图章”，而是对企业的经营活动能够起到实质性的影响。实质性管理和控制的机构，往往和名义上的企业行政中心不一致，多是企业为了避税而故意造成的，因而在适用税法时应当进行实质性审查，确定企业真实的管理中心所在。比如，过去往往是将作出和形成企业经营管理的重大决定和决策的地点作为企业的实质性管理和控制地，如公司的董事会或其他有关经营决策会议的召集地。然而，随着经济社会的发展和科技手段的进步，董事会等会议的召集地变得越来越难以确定，因为董事会可以在公司管理机构所在地之外寻找地点开会。如一家在中国设立机构、场所的外国公司，虽然其主要经营管理活动都在中国市场内进行，但该公司的董事们可以在夏威夷召开董事会会议，或者身处全球各地的董事们通过电视电话召开会议。对于这家企业，我们如果采取决定和决策作出地点作为实际管理控制地的判断标准，就很难确认其为中国居民企业。这些新现象、新情况模糊了董事会及决策形成地点的界定标准。不过，尽管如此，但是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。国际私法中对法人所在地的判断标准中，在其它客观标准无法适用时，通常可采取“最密切联系地”标准，也符合实质重于形式的原则。本条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。

第二，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，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。

第三，管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等

这是本条规定的界定实际管理机构的最关键标准。如果一个外国企业只是在表面上是由境外的机构对企业有实质性全面管理和控制权，但是企业的生产经营、人员、账务、财产等重要事务实际上是由在中国境内的一个机构来作出决策的，那么我们就应当认定其实际管理机构在中国境内。

上述三个条件必须同时具备，才能被认定为实际管理机构。需要说明的是，从国际上看，对实际管理机构的认定标准问题，税收法律法规中一般只作原则性规定或者不作规定，具体标准大多根据实际案例进行判断。所以，本条写的也不是很具体，财政部和国家税务总局会根据本条的规定和实际需要，在有关操作性的具体办法中进一步明确。对一个外国企业的实际管理机构是否在中国境内的认定，关系到这个外国企业到底是居民企业还是非居民企业的划分问题，最终既关系到这个外国企业的纳税义务大小，又关系到我国的税收利益和税收主权问题。财政部和税务总局在实践中，会考虑到既不能过于严格无限扩大，也不能过于宽松危害国家税收利益和税收主权，关键就是要把握好凡是同时具备上述三个条件的都应当认定为实际管理机构。



国家税务总局关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告

2014-01-29 国家税务总局公告 2014 年第 9 号 全文有效

为完善依据实际管理机构实施居民企业的认定工作,加强企业所得税征收管理,根据《国务院关于取消和下放一批行政审批项目的决定》(国发[2013]44号),国家税务总局对《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,以下简称《通知》)有关条款进行了修订,现公告如下:

一、符合《通知》第二条规定的居民企业认定条件的境外中资企业,须向其中国境内主要投资者登记注册地主管税务机关提出居民企业认定申请,主管税务机关对其居民企业身份进行初步判定后,层报省级税务机关确认。经省级税务机关确认后抄送其境内其他投资地相关省级税务机关。

二、按本公告实施居民企业认定时,经省级税务机关确认后,30日内抄报国家税务总局,由国家税务总局网站统一对外公布。国家税务总局适时开展检查,对不符合条件的,责令其纠正。

三、境外注册中资控股企业自其被认定为居民企业的年度起,从中国境内其他居民企业取得以前年度(限于2008年1月1日以后)的股息、红利等权益性投资收益,应按照《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条及其实施条例第十七条、第八十三条的规定处理。

四、境外注册中资控股企业所得税征管的其他事项,仍按照《通知》的相关规定执行。

五、本公告适用于2013年度及以后年度企业所得税申报。



关于《依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告》的解读

2014-02-08

现将《国家税务总局关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告》(以下简称《公告》)的有关内容,解读如下:

一、发文背景

《中华人民共和国企业所得税法》第二条关于居民企业认定条款的立法本意是借鉴国际惯例,适度拓宽税收管辖权,堵塞跨国避税漏洞,维护国家税收权益。

2008年企业所得税法实施后,有关股息所得税政策发生变化,即,对境外投资者从我国境内取得的股息、红利所得恢复征收所得税,由此,境外红筹中资控股企业面临股息重复征税问题。为解决这一问题,税务总局出台了《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),对部分境外红筹中资控股企业通过“居民企业”认定的方式,解决了其股息重复征税问题。与之配套,总局制订下发了《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法(试行)》(国家税务总局公告2011年第45号),对有关管理问题做出了比较详尽的规定。根据上述文件规定,目前,针对境外中资企业依据实际管理机构标准实施居民企业认定分为两类情况,一

类是企业为解决股息重复征税而主动提出申请；另一类是为避免税收流失，税务机关对未提出申请的企业主动实施判定。

境外中资企业依据实际管理机构标准实施居民企业认定工作执行以来，依法拓宽我国的税收管辖权，堵塞跨国避税漏洞，维护国家税收权益，总体情况是好的。但是，上述层层上报税务总局审核批准的管理方式也产生了一些问题。例如，主管税务机关更熟悉企业的实际情况，主管税务机关应当依据有关文件规定的条件和企业实际来判定其是否为我国的居民企业，居民认定应是主管税务机关的工作职责，而不是层层上报至税务总局审批。另外，按照国家逐步简化和清理行政审批的总体要求，也需要适时调整审批层级，完善管理办法。因此，有必要对管理模式调整及由此所带来的相关问题做出规定。在这个背景下，税务总局以公告形式对《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）有关条款进行了修订。

二、主要调整的内容

（一）调整了居民企业认定层级。按国税发[2009]82号文要求，居民企业认定申请由主管税务机关初审后，层层上报税务总局审核批准。根据国务院行政审批制度改革的要求，税务总局已上报国务院下放这一项目的认定。根据这一精神，新办法规定，居民企业认定申请由主管税务机关初审后，层报省级税务机关确认，不再层层上报至税务总局审核确认。具体流程为：主管税务机关对其居民企业身份进行初步判定后，层报省级税务机关确认。经省级税务机关确认后抄送其境内其他投资地相关省级税务机关。发起认定的省级税务机关在认定后，需抄报税务总局，并在总局网站上统一公布。这样处理，既有利于简政放权，又有利于全国范围内的监督与协调。

（二）调整了居民企业认定申请主管部门。为有效协调跨地区事项，方便纳税人，也便于税务部门对境外中资企业实施更加有效的管理，对于境外中资企业的实际管理机构所在地与其中国境内主要投资者所在地分离的情形，本《公告》将原文件可以多地发起认定调整为只向其中国境内主要境内投资者登记注册地主管税务机关提出认定申请。这样规定明确了权限下放后的认定主管部门，避免多地认定带来的矛盾，也增强了主管税务机关的责任。

（三）明确了股息、红利等权益性投资的税务处理。居民企业以前年度股息、红利等权益性投资的税务处理问题相关规定还不够清晰。为此，《公告》明确对境外中资企业自其被认定为非境内注册居民企业的年度起，从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益及以前年度未分配利润，按照《中华人民共和国企业所得税法》第二十六及其实施条例第十七条、第八十三条的规定处理。这样做体现了税法的精神。

（四）明确了本公告与国税发[2009]82号文件有关条款衔接问题。本公告是针对国税发[2009]82号文件的修订，主要体现下放审批权限、实施有效征管，其他征管问题仍然按照国税发[2009]82号相关规定执行。



关于更正中粮集团境外注册中资控股居民企业环宇泛达有限公司英文名称的批复

2014-04-14 税总函[2014]165号

北京市国家税务局:

你局《关于更正中粮集团境外注册中资控股居民企业环宇泛达有限公司（GOLBAL LANDER LIMITED）英文名称的请示》（京国税发[2014]51号）收悉。经研究，批复如下：

《国家税务总局关于中粮集团所属境外企业认定为居民企业的批复》（税总函[2013]183号）附件《中粮集团（香港）有限公司等164家境外企业名单》中的第117号环宇泛达有限公司（GOLBAL LANDER LIMITED）因企业提交材料笔误，造成名称有误，其英文名称“GOLBAL LANDER LIMITED”更正为“GLOBAL LANDER LIMITED”。

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

2009-04-22 国税发[2009]82号

根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）和《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）的有关规定，为规范执行企业所得税法关于居民企业的判定标准，加强企业所得税管理，现对境外注册的中资控股企业（以下称境外中资企业）依据实际管理机构判定为中国居民企业的有关企业所得税问题通知如下：

一、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。

二、境外中资企业同时符合以下条件的，根据企业所得税法第二条第二款和实施条例第四条的规定，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。

（一）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；

（二）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；

（三）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；

（四）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。

三、对于实际管理机构的判断，应当遵循实质重于形式的原则。

四、非境内注册居民企业从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益，按照企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条的规定，作为其免税收入。非境内注册居民企业的投资者从该居民企业分得的股息红利等权益性投资收益，根据实施条例第七条第（四）款的规定，属于来源于中国境内的所得，应当征收企业所得税；该权益性投资收益中符合企业所得税法第二十六条和实施条例第八十三条规定的部分，可作为收益人的免税收入。

五、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。

六、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。

七、境外中资企业可向其实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：

- (一) 企业法律身份证明文件；
- (二) 企业集团组织结构说明及生产经营概况；
- (三) 企业最近一个年度的公证会计师事务所审计报告；
- (四) 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；
- (五) 企业董事及高层管理人员在中国境内居住记录；
- (六) 企业重大事项的董事会决议及会议记录；
- (七) 主管税务机关要求的其他资料。

八、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。

九、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

本法所称非居民企业，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。

第五条 企业所得税法第二条第三款所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

- (一) 管理机构、营业机构、办事机构；
- (二) 工厂、农场、开采自然资源的场所；
- (三) 提供劳务的场所；
- (四) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- (五) 其他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。

【讲解】 本条是关于外国企业在中国境内设立的“机构、场所”的范围的规定。

本条是对企业所得税法第二条第三款所称的“机构、场所”所作具体细化和明确。企业所得税法第二条第三款规定：“本法所称非居民企业，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。”企业所得税法的这一款规定，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：一是在中国境内设立了机构、场所；二是没有设立机构、场所但是取得了来源于中国境内的所得。这两个条件中，第二个条件比较容易判断，但是第一个条件比较复杂，比如到底什么是机构、场所？如果只是在中国境内委托一个单位或者个人经常为其签合同，算不算设立了机构、场所？这些问题对于认定一个非居民企业的纳税义务大小都非常重要，但是企业所得税法的这一款规定并没有明确规定。因此，本条有必要对此作出具体明确，以便于税务机关执行。

原外资税法的实施细则第三条第二款规定：“税法第二条第二款所说的机构、场所，是指管理机构、营业机构、办事机构和工厂、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以及营业代理人。”本条就是在借鉴国际惯例的基础上，对原外资税法实施细则的上述规定进行了补充和完善。

根据本条的规定，企业所得税法第二条第三款所称的“机构、场所”，主要包括以下两种情况：

一、在中国境内设立的从事生产经营活动的机构、场所

本条规定，企业所得税法第二条第三款规定的“机构、场所”，首先是指外国企业在中国境内设立的从事生产经营活动的以下各类机构、场所：

（一）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中国境内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，为企业将来到中国开展经营活动打下基础。

（二）工厂、农场、开采自然资源的场所。这三类场所属于企业开展生产经营活动的场所。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》第九十八条规定的“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。

（三）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。

（四）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。

（五）其他从事生产经营活动的机构、场所。本项为兜底条款，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。

二、委托营业代理人的，视同设立机构、场所

企业除了在中国境内设立机构、场所进行生产经营活动外，还可以通过其在中国境内的营业代理人从事上述活动。如果不对这类营业代理人作出特别规定，企业则容易利用该营业代理人规避法律，逃避纳税义务。

原外资税法的实施细则第三条第二款对委托营业代理人的问题也有规定：

“税法第二条第二款所说的机构、场所，是指管理机构、营业机构、办事机构和工厂、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以及营业代理人。”同时第四条规定：“本细则第三条第二款所说的营业代理人，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：（一）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；（二）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；（三）有权经常代表委托人签订销货合同或者接受订货。”

本条第二款参照联合国和 OECD 范本的规定，对原外资税法实施细则的上述规定作了修改。修改后的本条第二款不再将营业代理人直接列为机构、场所，而是将其独立出来单列一款，不是机构、场所，但视同机构、场所处理。这样修改的主要考虑是：企业所得税法第二条第三款规定的是外国企业“在中国境内设立机构、场所”，也就是说，必须是在中国境内依照法定程序登记注册而设立的机构、场所，而营业代理人根本不符合这个条件，因为营业代理人既不需要“设立”，又不同于机构、场所，如果实施条例将营业代理人直接列入外国企业在中国境内设立的机构、场所，那么就会造成实施条例的规定与企业所得税法第二条第三款的规定相矛盾的问题，很可能导致实施条例的规定无效。因此，为了既解决营业代理人的问题又不与企业所得税法第二条第三款的规定相矛盾，我们参照联合国和 OECD 范本的规定，对原外资税法实施细则的规定作了修改，明确规定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。视同的条件主要包括以下三个方面，必须同时具备：

（一）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。也就是说，不管是单位还是个人，只要与外国企业签订了委托代理类协议，代表该外国企业在中国境内从事生产经营活动，就可以被认定为是外国企业“在中国境内设立机构、场所”，这就解决了机构、场所不包括个人的问题。

（二）代理活动必须是经常性的行为。所谓经常，既不是偶然发生的，也不是短期发生的，而是固定的、长期的发生的行为。具体多长期限才能算是“经常”，属于具体操作问题，比较复杂，需要有较强的灵活性，因此各国的税法都没有对此作固定的规定，可以由财政、税务部门具体规定。

（三）代理的具体行为，包括代其签订合同，或者储存、交付货物等。只要经常代表委托人与他人签订协议或者合同，或者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，即使营业代理人 and 委托人之间没有签订书面的委托代理合同，也应认定其存在法律上的代理人和被代理人的关系。

纳税人和纳税义务的确定

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，选择了地域管辖权和居民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。居民企业承担全面纳税义务，就来源于我国境内、境外的全部所得纳税；非居民企业承担有限纳税义务，一般只就来源于我国境内的所得纳税。

新企业所得税法划分居民企业 and 非居民企业采用“注册地标准”和“实际管理机构标准”的双重标准。实施条例根据注册地标准，将依法在中国境内成立的企业，具体界定为依照中国法律、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，为居民企业。尽管登记注册地标准便于识

别居民企业身份，但同时考虑到目前许多企业为规避一国税负和转移税收负担，往往在低税率地区或避税港注册登记，设立基地公司，人为选择注册地以规避税收负担，因此，新企业所得税法同时采用实际管理机构标准，规定在外国（地区）注册的企业、但实际管理机构在我国境内的，也认定为居民企业，需承担无限纳税义务。实施条例对实际管理机构的概念作了界定，即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。

居民企业与非居民企业的应纳税所得的范围

第三条 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。

第六条 企业所得税法第三条所称所得，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。

【讲解】 本条是关于应当缴纳企业所得税的“所得”的范围的规定。

本条是对新企业所得税法第三条所称的“所得”进行的具体细化。企业所得税法第三条规定：“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。”“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。”“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。”企业所得税法的这一条规定，明确了居民企业的境内和境外所得、非居民企业的境内所得以及与其所设机构场所有实际联系的境外所得，都应当缴纳企业所得税。但是，企业所得税法的这一条规定没有明确“所得”的范围到底包括什么？这就是本条规定需要解决的问题。

原外资税法实施细则第六条规定，来源于中国境内的所得包括：“外商投资企业和外国企业在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营的所得，以及发生在中国境内、境外与外商投资企业和外国企业在中国境内设立的机构、场所有实际联系的利润（股息）利息、租金、特许权使用费和其他所得”。本条根据新企业所得税法的规定，进一步修改完善了上述规定。

根据本条的规定，新企业所得税法第三条所称的应当缴纳企业所得税的“所得”，主要包括以下几个方面的所得：

1. **销售货物所得**，是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的所得。

2. **提供劳务所得**，是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的所得。

3. **转让财产所得**，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的所得。

4. **股息、红利等权益性投资收益**，是指企业因权益性投资从被投资方取得的所得。

5. **利息所得**，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的所得，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等所得。

6. **租金所得**，是指企业提供固定资产、包装物或者其他资产的使用权取得的所得。

7. **特许权使用费所得**，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的所得。

8. **接受捐赠所得**，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

9. **其他所得**，是指除以上列举外的也应当缴纳企业所得税的其他所得，包括企业资产溢余所得、逾期未退包装物押金所得、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组所得、补贴所得、违约金所得、汇兑收益等等。

第七条 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；

（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；

（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；

（五）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；

（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

【讲解】 本条是关于“所得”来源于中国境内还是来源于境外的划分标准的规定。

本条是对新企业所得税法第三条关于来源于中国境内、境外的所得的划分标准的具体细化。

按照企业所得税法第三条的规定，居民企业应当就其来源于中国境内、境外的全部所得缴纳企业所得税；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；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。可见所得来源地的判断标准直接关系到企业纳税义务的大小，也涉及国家之间以及国内不同地区之间税收管辖权的问题。但是，新企业所得税法的这一条规定并没有明确到底如何判断一种所得是来源于境内还是来源于境外？判断标准到底是什么？这就是本条规定要解决的问题。

原外资税法的实施细则第六条曾经规定：“……来源于中国境内的所得，是指：（一）外商投资企业和外国企业在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营的所得，以及发生在中国境内、境外与外商投资企业和外国企业在中国境内设立的机构、场所有实际联系的利润（股息）利息、租金、特许权使用

费和其他所得。（二）外国企业在中国境内未设立机构、场所取得的下列所得：1. 从中国境内企业取得的利润（股息）；2. 从中国境内取得的存款或者贷款利息、债券利息、垫付款或者延期付款利息等；3. 将财产租给中国境内租用者而取得的租金；4. 提供在中国境内使用的专利权、专有技术、商标权、著作权等而取得的使用费；5. 转让在中国境内的房屋、建筑物及其附属设施、土地使用权等财产而取得的收益；6. 经财政部确定征税的从中国境内取得的其他所得。”

本条在充分考虑随着经济发展出现的很多新情况、新问题的基础上，借鉴国际惯例，对原外资税法实施细则的上述规定进行了修改，进一步明确了所得来源于中国境内、境外的划分标准。

本条根据不同种类的所得，分别规定了以下几种划分标准：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定

这里所谓的交易活动发生地，主要指销售货物行为发生的场所，通常是销售企业的营业机构，在送货上门的情况下为购货单位或个人的所在地，还可以是买卖双方约定的其他地点。

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定

劳务行为既包括部分工业生产活动，也包括商业服务行为，其所得以劳务行为发生地确定是来源于境内还是境外。比如，境外机构为中国境内居民提供金融保险服务，向境内居民收取保险费，则应认定为来源于中国境内的所得。

（三）转让财产所得，分三种情况：

1. 不动产转让所得按照不动产所在地确定

这是国际私法的普遍原则，也是确定法院管辖权的基本原则。由于不动产是不可移动的财产，它的保护、增值等都与其所在地关系密切，因此应当按照不动产所在地确定。如在中国境内投资房地产，取得的收入应为来源于境内的所得。

2. 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

由于动产是随时可以移动的财产，难以确定其所在地，而且动产与其所有人的关系最为密切，因此采取所有人地点的标准。同时如果非居民企业在中国境内设立机构、场所，并从该机构、场所转让财产给其他单位或个人的，也应认定为来源于境内的所得。

3. 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定

权益性投资，包括股权等投资，如境外企业之间转让中国居民企业发行的股票，其取得的收益应当属于来源于中国境内的所得，依法缴纳企业所得税。

（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

企业因购买被投资方的股票而产生的股息、红利，是被投资方向投资方企业支付的投资回报，应当以被投资方所在地作为所得来源地。

（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

利息、租金和特许权使用费是企业借贷、出租和提供特许权的使用权而获得的收益，应当将负担或支付上述受益的企业或其机构、场所认定为所得来源地。

（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定

除上述几类所得外，还有尚未穷尽列举的所得种类，因此本条规定其他所得的来源地，可由国务院财政、税务主管部门通过制定规章或发布规范性文件等方式进一步明确。

国家税务总局

关于印发《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）》的公告

2011-07-27 国家税务总局公告 2011 年第 45 号

为规范和加强对依据实际管理机构标准被认定为居民企业的境外注册中资控股企业的所得税管理，国家税务总局制定了《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）》，现予以发布，自 2011 年 9 月 1 日起施行。

附件：

1. 境外注册中资控股企业居民身份认定书
2. 境外注册中资控股居民企业所得税管理情况汇总表

境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）

第一章 总则

第一条 为规范和加强境外注册中资控股居民企业的所得税税收管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）及其实施细则、中国政府对外签署的避免双重征税协定（含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排，以下简称税收协定）《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，以下简称《通知》）和其他有关规定，制定本办法。

第二条 本办法所称境外注册中资控股企业（以下简称境外中资企业）是指由中国内地企业或者企业集团作为主要控股投资者，在中国内地以外国家或地区（含香港、澳门、台湾）注册成立的企业。

第三条 本办法所称境外注册中资控股居民企业（以下简称非境内注册居民企业）是指因实际管理机构在中国境内而被认定为中国居民企业的境外注册中资控股企业。

第四条 非境内注册居民企业应当按照企业所得税法及其实施条例和相关管理规定的要求，履行居民企业所得税纳税义务，并在向非居民企业支付企业所得税法第三条第三款规定的款项时，依法代扣代缴企业所得税。

第五条 本办法所称主管税务机关包括：

（一）非境内注册居民企业的实际管理机构所在地与境内主要控股投资者所在地一致的，为境内主要控股投资者的企业所得税主管税务机关。

(二) 非境内注册居民企业的实际管理机构所在地与境内主要控股投资者所在地不一致的, 为实际管理机构所在地的国税局主管税务机关; 经共同的上级税务机关批准, 企业也可以选择境内主要控股投资者的企业所得税主管税务机关为其主管税务机关。

(三) 非境内注册居民企业存在多个实际管理机构所在地的, 由相关税务机关报共同的上级税务机关确定。

主管税务机关确定后, 不得随意变更; 确需变更的, 应当层报税务总局批准。

第二章 居民身份认定管理

第六条 境外中资企业居民身份的认定, 采用企业自行判定提请税务机关认定和税务机关调查发现予以认定两种形式。

第七条 境外中资企业应当根据生产经营和管理的实际情况, 自行判定实际管理机构是否设立在中国境内。如其判定符合《通知》第二条规定的居民企业条件, 应当向其主管税务机关书面提出居民身份认定申请, 同时提供以下资料:

- (一) 企业法律身份证明文件;
- (二) 企业集团组织结构说明及生产经营概况;
- (三) 企业上一个纳税年度的公证会计师事务所审计报告;
- (四) 负责企业生产经营等事项的高层管理机构履行职责场所的地址证明;
- (五) 企业上一年度及当年度董事及高层管理人员在中国境内居住的记录;
- (六) 企业上一年度及当年度重大事项的董事会决议及会议记录;
- (七) 主管税务机关要求提供的其他资料。

第八条 主管税务机关发现境外中资企业符合《通知》第二条规定但未申请成为中国居民企业的, 可以对该境外中资企业的实际管理机构所在地情况进行调查, 并要求境外中资企业提供本办法第七条规定的资料。调查过程中, 主管税务机关有权要求该企业的境内投资者提供相关资料。

第九条 主管税务机关依法对企业提供的相关资料进行审核, 提出初步认定意见, 将据以做出初步认定的相关事实(资料)认定理由和结果层报税务总局确认。

税务总局认定境外中资企业居民身份的, 应当将相关认定结果同时书面告知境内投资者、境内被投资者的主管税务机关。

第十条 非境内注册居民企业的主管税务机关收到税务总局关于境外中资企业居民身份的认定结果后, 应当在10日内向该企业下达《境外注册中资控股企业居民身份认定书》(见附件1), 通知其从企业居民身份确认年度开始按照我国居民企业所得税管理规定及本办法规定办理有关税收事项。

第十一条 非境内注册居民企业发生下列重大变化情形之一的, 应当自变化之日起15日内报告主管税务机关, 主管税务机关应当按照本办法规定层报税务总局确定是否取消其居民身份。

- (一) 企业实际管理机构所在地变更为中国境外的;
- (二) 中方控股投资者转让企业股权, 导致中资控股地位发生变化的。

第十二条 税务总局认定终止非境内注册居民企业居民身份的, 应当将相关认定结果同时书面告知境内投资者、境内被投资者的主管税务机关。企业应当自主管税务机关书面告知之日起停止履行中国居民企业的所得税纳税义务与扣

缴义务，同时停止享受中国居民企业税收待遇。上述主管税务机关应当依法做好减免税款追缴等后续管理工作。

第三章 税务登记管理

第十三条 非境内注册居民企业应当自收到居民身份认定书之日起 30 日内向主管税务机关提供以下资料申报办理税务登记，主管税务机关核发临时税务登记证及副本：

- （一）居民身份认定书；
- （二）境外注册登记证件；
- （三）税务机关要求提供的其他资料。

第十四条 非境内注册居民企业经税务总局确认终止居民身份的，应当自收到主管税务机关书面通知之日起 15 日内向主管税务机关申报办理注销税务登记。

第十五条 发生本办法第四条扣缴义务的非境内注册居民企业应当自扣缴义务发生之日起 30 日内，向主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

第四章 账簿凭证管理

第十六条 非境内注册居民企业应当按照中国有关法律、法规和国务院财政、税务主管部门的规定，编制财务、会计报表，并在领取税务登记证之日起 15 日内将企业的财务、会计制度或者财务会计、处理办法及有关资料报送主管税务机关备案。

第十七条 非境内注册居民企业存放在中国境内的会计账簿和境内税务机关要求提供的报表等资料，应当使用中文。

第十八条 发生扣缴义务的非境内注册居民企业应当设立代扣代缴税款账簿和合同资料档案，准确记录扣缴企业所得税情况。

第十九条 非境内注册居民企业与境内单位或者个人发生交易的，应当按照发票管理办法规定使用发票，发票存根应当保存在中国境内，以备税务机关查验。

第五章 申报征收管理

第二十条 非境内注册居民企业按照分季预缴、年度汇算清缴方法申报缴纳所得税。

第二十一条 非境内注册居民企业发生终止生产经营或者居民身份变化情形的，应当自停止生产经营之日或者税务总局取消其居民企业之日起 60 日内，向其主管税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

非境内注册居民企业需要申报办理注销税务登记的，应在注销税务登记前，就其清算所得向主管税务机关申报缴纳企业所得税。

第二十二条 非境内注册居民企业应当以人民币计算缴纳企业所得税；所得以人民币以外的货币计算的，应当按照企业所得税法及其实施条例有关规定折合成人民币计算并缴纳企业所得税。

第二十三条 对非境内注册居民企业未依法履行居民企业所得税纳税义务的，主管税务机关应依据税收征管法及其实施细则的有关规定追缴税款、加收滞纳金，并处罚款。

主管税务机关应当在非境内注册居民企业年度申报和汇算清缴结束后两个月内，判定其构成居民身份的条件是否发生实质性变化。对实际管理机构转移至境外或者企业中资控股地位发生变化的，主管税务机关应层报税务总局终止其居民身份。

对于境外中资企业频繁转换企业身份，又无正当理由的，主管税务机关应层报国家税务总局核准后追回其已按居民企业享受的股息免税待遇。

第二十四条 主管税务机关应按季度核查非境内注册居民企业向非居民企业支付股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产收入及其他收入依法扣缴企业所得税的情况，发现该企业未依法履行相关扣缴义务的，应按照税收征管法及其实施细则和企业所得税法及其实施条例等有关规定对其进行处罚，并向非居民企业追缴税款。

第六章 特定事项管理

第二十五条 非境内注册居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得，应当向相关支付方出具本企业的《境外注册中资控股企业居民身份认定书》复印件。

相关支付方凭上述复印件不予履行该所得的税款扣缴义务，并在对外支付上述外汇资金时凭该复印件向主管税务机关申请开具相关税务证明。其中涉及个人所得税、营业税等其他税种纳税事项的，仍按对外支付税务证明开具的有关规定办理。

第二十六条 非居民企业转让非境内注册居民企业股权所得，属于来源于中国境内所得，被转让的非境内注册居民企业应当自股权转让协议签订之日起 30 日内，向其主管税务机关报告并提供股权转让合同及相关资料。

第二十七条 非境内注册居民企业应当按照企业所得税法及其实施条例以及《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2 号）的相关规定，履行关联申报及同期资料准备等义务。

第二十八条 非境内注册居民企业同时被我国与其注册所在国家（地区）税务当局确认为税收居民的，应当按照双方签订的税收协定的有关规定确定其居民身份；如经确认为我国税收居民，可适用我国与其他国家（地区）签订的税收协定，并按照有关规定办理享受税收协定优惠待遇手续；需要证明其中国税收居民身份的，可向其主管税务机关申请开具《中国税收居民身份证明》，主管税务机关应在受理申请之日起 10 个工作日内办结。

第二十九条 境外税务当局拒绝给予非境内注册居民企业税收协定待遇，或者将其认定为所在国家（地区）税收居民的，该企业可按有关规定书面申请启动税务相互协商程序。

主管税务机关受理企业提请协商的申请后，应当及时将申请及有关资料层报税务总局，由税务总局与有关国家（地区）税务当局进行协商。

第七章 附则

第三十条 主管税务机关应当做好非境内注册居民企业所得税管理情况汇总统计工作，于每年8月15日前向税务总局层报《境外注册中资控股居民企业所得税管理情况汇总表》（见附件2）。税务总局不定期对各地相关管理工作进行检查，并将检查情况通报各地。

第三十一条 本办法由税务总局负责解释。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体操作规程。

第三十二条 本办法自2011年9月1日起施行。此前根据《通知》规定已经被认定为非境内注册居民企业的，适用本办法相关规定处理。

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。

第八条 企业所得税法第三条所称实际联系，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。

【讲解】 本条是关于明确所得与机构、场所之间有无“实际联系”的具体标准的规定。

本条是对新企业所得税法第三条中“实际联系”概念的具体明确。企业所得税法第三条第二款规定：“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。”第三款规定：“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。”可见，在境内设立机构、场所的非居民企业，其取得的所得与其所设立的机构、场所有无实际联系，直接关系到该非居民企业的纳税义务的大小：有实际联系的，那么来源于境内、境外的所得都要缴纳企业所得税；没有实际联系的，只就来源于境内的所得缴纳企业所得税。但是，新企业所得税法第三条并没有明确到底什么是“实际联系”？这就是本条规定需要解决的一个重要问题。

按照本条的规定，非居民企业取得的所得如果与其在中国境内设立的机构、场所有以下两种关系的，就属于有“实际联系”：

（一）非居民企业取得的所得，是通过该机构、场所拥有的股权、债权而取得的。例如，非居民企业通过该机构、场所对其他企业进行股权、债权等权益性投资或者债权性投资而获得股息、红利或折利息收入，就可以认定为与该机构、场所有实际联系。

（二）非居民企业取得的所得，是通过该机构、场所拥有、管理和控制的财产取得的。例如，非居民企业将境内或者境外的房产对外出租收取的租金，如果该房产是由该机构、场所拥有、管理或者控制的，那么就可以认定这笔租金收入与该机构、场所有实际联系。

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。

对股息、红利和利息、租金、特许权使用费征收预提税

对非居民企业在中国境内未设立机构、场所而取得的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，或者是虽设立机构、场所，但取得的上述所得与其机构、场所没有实际联系，按收入全额征收预提所得税，是国际上的通行做法，在我国目前与其他国家签订的税收协定中也遵循了这种国际惯例。由于收入取得在我国境内，但在我国境内没有机构场所，无法确定应纳税所得额，实施条例参照国际通常的做法，规定对此类所得按收入全额作为计税依据，同时规定比企业营业利润适用的所得税税率稍低税率扣缴所得税。

企业所得税税率

第四条 企业所得税的税率为 25%。

非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，适用税率为 20%。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）