

2008年注册会计师税法企业所得税法实施条例释义连载(四)注册会计师资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/520/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_520996.htm 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。「释义」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。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。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。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，按照负担或者支付所得的企业或者机构、场所所在地确定；（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。「释义」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。

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。「释义」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。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com