

2008年注册会计师税法企业所得税法实施条例释义连载(三)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_ti2020/521/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_521000.htm 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。「释义」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“橡皮印章”，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。

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。「释义」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，很可能会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。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