

2008年注册会计师税法企业所得税法实施条例释义连载(二)注册会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文 [https://www.100test.com/kao\\_ti2020/629/2021\\_2022\\_2008\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c45\\_629604.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/629/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_629604.htm) 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。「释义」本条是关于企业所得税的纳税人范围的规定。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经营服务的提供者、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、“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。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](http://www.100test.com)