

两类特殊的所得税纳税人身份界定问题

陈晓文 王亮

(江苏连云港广播电视大学东海分校 江苏东海 222300 连云港市地税局东海分局 江苏东海 222300)

【摘要】2008年颁布的《企业所得税法》实施后,某些特殊应纳税主体身份的确定存在法律条文实施障碍和实践操作上的难题。本文从税制原理上探讨得出社区和村委会等基础社会组织取得相关涉税收入属于《企业所得税法》的应税收入,同时就完善相关立法提出了个人看法。

【关键词】企业所得税法 纳税主体 身份界定

一、问题的提出

2008年起实施的《企业所得税法》(简称“现行税法”)已经经历了五年多,得到了社会各界的密切关注和普遍认同。但在执行过程中也遇到了一些新问题,例如,如何界定并确认“特殊应纳税主体”的纳税人身份就存在法律条文实施障碍和实践操作上的难题。

现行税法第一条第一款规定:“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。”《企业所得税法实施条例》(简称《实施条例》)第三条第一款规定:“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。”

现行税法第三条第一款规定:“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。”《实施条例》第六条第一款规定:“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。”

二、纳税人身份确定存在的法律条文实施障碍分析

企业所得税是对所得征收的一种税,所以,纳税人必须是能够取得收入的主体,即现行税法规定的“企业”。现行税法明确规定,企业和其他取得收入的组织都统称“企业”。这里的“企业”包括企业、事业单位、社会团体、其他取得收入的组织。除上述所列企业、事业单位、社会团体外,还有不少其他类型的经济组织也能够依法取得各种收入,它们当然也应该是企业所得税的纳税人,应依照现行税法法和《实施条例》的规定缴纳企业所得税。实践中,其他类型的经济组织主要包括民办非企业单位、基金会、商会、农民专业合作社和其他类型取得收入的组织。但现行

税法对于其他类型取得收入的组织没有明确界定。笔者认为,实践中遇到的某些“特殊应纳税主体”应该属于“其他类型取得收入的组织”。

下面,本文结合实际工作中遇见的两种“特殊应纳税主体”情况进行分析。

(一)村委会对外出租房屋、土地取得收入;对外收取承包费取得收入;组织村民对外劳务收取劳务费等,是否计征企业所得税

上述收入不属于现行税法法和《实施条例》规定的三类“不征税收入”,而属于应税收入。是否按照新税法的相关规定对其所得计征企业所得税?对于征地单位支付给农民土地补偿费等款项,实际操作中大多是通过村委会与土地承包者结算,由于款项数量大且补偿期限较长,村委会往往只支付部分款项给土地承包者个人,对其结余的部分所得是否应按照企业所得税法的规定列入其他所得计征企业所得税?实践中存在着操作上的难题。

1. 从税制原理上讲,村委会取得上述类似收入是新税法规定的应税收入,村委会应该缴纳企业所得税。否则就会造成大量税收流失。

2. 村委会若被认定为企业所得税纳税人存在法律条文实施障碍。借鉴国际经验,现行税法明确实行法人所得税制度。根据《民法通则》第37条规定,法人必须同时具备以下四个条件:①依法成立。在我国,成立法人主要有两种方式:一是根据法律法规或行政审批而成立,如行政机关单位法人一般都是由法律法规或行政审批而成立的;二是经过核准登记而成立,如工商企业、公司等经工商行政管理部门核准登记后成为企业法人。②有必要的财产和经费。法人必须拥有独立的财产,作为其独立参加民事活动的物质基础。③有自己的名称、组织机构和办公(活动)场所。④能够独立承担民事责任。

不难看出,根据《民法通则》的规定,我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。机关法人一般是指经各级人民代表大会和各级中国共产党代表大会批准建立的各级政党机关和国家机关,应包括县级以上各级人民政府及其所属各工作部门;乡、镇中国共产党委员会和人民政府。

按照《村委会组织法》第二条和第五条的规定,“村委会是村民自我管理、自我教育、自我服务的基层群众性自治组织”,“村委会依法管理本村属于村民集体所有的土地和其他财产”。但认真研究《民法通则》和《村委会组织法》后,本文却发现,村委会作为社会组织并没有法人资格,也就是说村委会按照我国现行法律是不具有民事权利能力和民事行为能力,不能作为民事法律关系的主体参与民事活动,即我国的村民自治组织是地方社会团体但不具备法人资格。村委会应是社会团体的机关之一,而不属于社会团体法人的机关种类。但是,在实际生活中,不具备法人代表地位的村民委员会又不同程度地能够作为村民自治组织的代表,多方面地履行维护组织自身利益的诸多职责。

综上所述,由于我国现行税法明确实行法人所得税制度,村委会就不能够归属到现行税法“法人所得税制”意义上所指的法人范畴,因此将村委会认定为企业所得税纳税人,在法律上存在着实施障碍。村委会是否能够按照现行税法的规定办理纳税人税务登记手续,实际操作上征纳双方普遍存在着异议和分歧。

(二)各级地方政府及其职能部门利用富裕的公共资源如会议室、招待所、澡堂和娱乐场所出租取得的收入是否计征企业所得税

1. 各级地方政府职能部门存在经营隐秘化乱象,大则设投资公司,小则出租会议室等。据《半月谈》2013年12月31日报道:“政府一些主要职能部门纷纷成立各类投资公司,名目繁多,且都是垄断性经营,获得高额利润。”例如,环保部门下设环保科研机构,垄断企业的环评工作;工商局下设咨询服务中心;公路局下设规划设计公司;建设局下设工程质量评估检测中心;教育系统内成立资料印刷公司等等。然而,这些公司并没有进行法人税务登记。

2. 我国现行税法实行法人所得税制度。各级人民政府及其所属各职能部门按照《民法通则》的规定作为机关法人应该归属“法人所得税制”意义上所指的法人范畴。《实施条例》第二十六条第四款规定的“国务院规定的其他不征税收入”并不包括各级人民政府及其所属各职能部门利用富裕的公共资源如会议室、招待所、澡堂和娱乐场所出租取得的经营收入。从税制原理上讲,各级人民政府及其所属各职能部门作为机关法人团体,应按照现行税法的规定,办理纳税人税务登记,并就其取得的应征税

收入缴纳企业所得税,以体现税法公平和刚性原则。

3. 现实生活中,由于政府机关各级领导的惯性思维和“官本位”意识作祟,认为对机关内部管理部门取得的经营收入征税是一种“公对公”的行为,没有什么实际意义。潜在的和无形的来自主客观多方面的阻力难以言表,也就是说,将利用富裕公共资源经营取得的收入纳入课税范围,实际上难以操作,使得大量税收隐形流失。

三、解决纳税人身份确定问题的建议

统计发现,覆盖全国范围内的社区和村委会等基础社团组织作为“特殊应纳税主体”取得的新税法规定的应纳税收入数量巨大、金额惊人。由于对其所得征税存在上述法律障碍和实践难度,监管上的缺失造成税收流失是显而易见的,腐败寻租现象也找到了生存的土壤,由此引发各类违规违纪违法案件不断地发生。可见,将“权力关进制度的笼子里”就非常重要。因此,要认真开展上述“特殊应纳税主体”应税收入情况的调查研究,实施监管和财税政策调控,根据实际情况分类进行统计分析,从而制定系列配套改革措施,逐步加以完善。

1. 建议全国人大、国务院应尽快制定具体政策,明确如村委会这类“特殊应纳税主体”的法人地位,消除这类特殊应纳税主体作为“其他类型的取得收入的组织”在纳税上存在的法律实施障碍。对于“村委会”这类特殊应纳税主体,在具体计算应纳税时,明确规定允许扣除以下项目:允许扣除与取得该项收入有关而发生的各项税费,以及村委会成员履行其工作职责应该按照《村委会组织法》的规定支付的相应补贴费用等。然后再确定应纳税所得额。对于其他各项所得收入,不允许再作扣除。

2. 建议国务院财政、税务主管部门在调查研究的基础上,尽快出台相关配套文件,明确将省以下各级政府及其所属各职能部门纳入申报缴纳企业所得税的监管范畴,实施各项收入所得项目的财税政策调控,凡属行政收费的收入应纳入财政监管,凡属市场经营收入应纳入税务监管,照章纳税。由于各级政府及其职能部门各项支出均已由财政负担,具体计算应纳税所得额时,应该只允许扣除与取得该项收入有关应缴纳的各项税费后,确定应纳税所得额,不允许再作其他扣除。不履行税法规定纳税义务的单位,应明确追究各级政府领导及相关人员的法律责任,有效防范主要来自政策遵从、税基非准确性核算、纳税筹划、涉税经济活动交易四个方面的税务风险,切实保障国家宏观财税政策得到贯彻执行。

主要参考文献

1. 顾长虹. 新企业所得税法操作指南. 南京: 江苏人民出版社, 2008
2. 李小平. 税收相关法律. 南京: 江苏人民出版社, 2012
3. 金人庆. 中国当代税收要论. 北京: 人民出版社, 2002