**《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的学习笔记**

<TPSZSMART整理>

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **核心内容** | | **条款** | **官方解读及学习笔记** |
| **法律依据** | | 第一条  为规范企业所得税税前扣除凭证（以下简称“税前扣除凭证”）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、《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称“发票管理办法”）及其实施细则等规定，制定本办法。 | 1、三大法律依据，二法及一行政法规。这也是企业所得税税前扣除应重点关注的三大基本法律法规。  2、税总企业所得税政策法规中明确使用了“税前扣除凭证”的概念***，这一概念是否就能改变基层税务机关企业所得税管理中的“以票管税”的传统思想，值得亲们思考。*** |
| **概念界定** | | 第二条  本办法所称税前扣除凭证,是指企业在计算企业所得税应纳税所得额时，***证明与取得收入有关的、合理的支出实际发生，并据以税前扣除的各类凭证。*** | ***《企业所得税法》第八条规定***：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。税法该条明确了税前扣除应遵循的原则，同时企业所得税法及其实施条例等规定明确了税前扣除的范围和标准；***而本条则明确了税前扣除凭证的概念界定，终于回归到了企业所得税税前扣除“实际发生”的基本法理。*** |
| **适用范围** | | 第三条  本办法所称*企业是指企业所得税法及其实施条例规定的居民企业和非居民企业。* | 与税法的适用范围保存一致。*关注该《办法》是适用于非居民企业的！* |
| **基本原则** | **三性原则** | 第四条  税前扣除凭证在管理中遵循***真实性、合法性、关联性原则***。***真实性***是指税前扣除凭证反映的经济业务真实，且支出已经实际发生；***合法性***是指税前扣除凭证的形式、来源符合国家法律、法规等相关规定；***关联性***是指税前扣除凭证与其反映的支出相关联且有证明力。 | 该条明确了税前扣除凭证在管理中应当遵循的“三性原则”，从而可以消除税企双方争议，确保共同规范处理此类事项。***真实性应是基础***，若企业的经济业务及支出不具备真实性，自然就不涉及税前扣除的问题。***合法性和关联性是核心***，只有当税前扣除凭证的形式、来源符合法律、法规等相关规定，***与支出相关联且有证明力时，才能作为企业支出在税前扣除的证明资料。需要注意的是尽管该《办法》减少了不少争议并增加了实务操作性,但是作为一个仅仅包含20条内容的《办法》要解决企业所得税税前扣除的所有问题是不现实也不可能的，这样就可以在出现其他税前扣除的相关争议问题时可以考虑回归到按该“三性原则”进行理解和处理。*** |
| **扣除依据** | 第五条  企业发生支出，***应取得税前扣除凭证，作为计算企业所得税应纳税所得额时扣除相关支出的依据。*** | 明确税前扣除应该取得税前扣除凭证，而不只是“发票”才能税前扣除。 |
| **取得时间** | 第六条  企业应在***当年度企业所得税法规定的汇算清缴期结束前取得税前扣除凭证。*** | 如果没有因特殊情况将汇算清缴期延期的话理解应该是每年5月31日前。针对这个时间问题一直以来税企双方存争议，如思迈特财税咨询公司2017年4月27日办理了汇算清缴事宜，那到底是427之前OR531之前，该条终于予以明确了。 |
| **相关资料处理** | 第七条  企业应将与税前扣除凭证相关的资料，包括***合同协议、支出依据、付款凭证等留存备查,以证实税前扣除凭证的真实性。*** | 1、企业在经营活动及经济往来中往往会伴生有合同协议、支出依据、付款凭证等相关资料，这类资料不属于税前扣除凭证，但属于与企业经营活动直接相关且能够证明税前扣除凭证真实性的证明资料，企业也应按照法律、法规等相关规定，履行尽职保管的责任，以备包括税务机关在内的有关部门、机构或者人员核实。  2、在某些特殊情形下，企业发生的支出不会不一定伴生合同协议，***比如法院判决企业支付违约金的情形，伴有法院的判决文书等，这类资料是确定企业是否应支出和支出多少金额的依据，企业也应将这类资料作为支出依据留存备查。*** |
| **凭证种类** | | 第八条  税前扣除凭证按照***来源分为内部凭证和外部凭证。***  ***内部凭证***是指企业自制用于成本、费用、损失和其他支出核算的***会计原始凭证***。内部凭证的***填制和使用应当符合国家会计法律、法规等相关规定。***  ***外部凭证***是指企业发生经营活动和其他事项时，从其他单位、个人取得的用于证明其支出发生的凭证，***包括但不限于发票（包括纸质发票和电子发票）、财政票据、完税凭证、收款凭证、分割单等***。 | 由于企业的经营活动及经济往来多样复杂，在实际发生与取得收入有关的、合理的支出时，取得的税前扣除凭证不尽相同。该条从易于判断、便于操作出发，根据税前扣除凭证的取得来源，***将其分为内部凭证和外部凭证。***  ***1、内部凭证是指企业根据国家会计法律、法规等相关规定，在其发生支出时，由企业自行填制的用于核算其支出的会计原始凭证。如企业支付给员工工资的工资表、报销单、折旧及摊销单等会计原始凭证即为企业据以税前扣除的内部凭证。而且需要特别提醒是“会计原始凭证”应该引起企业高管和财税人员的高度重视，很多企业特别是一些民营企业的账务处理实务中不重视这些自制的“会计原始凭证”，有的企业根本不填制，有的就算填制了也不规范如没有相关内部审批程序和审批审核责任人员签署等（也许这一问题是一些企业2套以上账造成的吧）。***  ***2、外部凭证是指企业发生经营活动和其他事项时，取得的发票、财政票据、完税凭证以及其他单位、个人出具的收款凭证等用于证明其支出发生的凭证。***其中，**发票包括纸质发票和电子发票，也包括税务机关代开的发票。外部凭证的范畴特意用了“*包括但不限于发票”及“等”字眼，理解只要是确实合规的外部凭证都是OK的如军队票据等。*** |
| **一般情形** | **境内支出** | 第九条  企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目（以下简称“应税项目”）的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证；***对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。***  ***小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。***  ***税务总局对应税项目开具发票另有规定的，以规定的发票或者票据作为税前扣除凭证。*** | 1、全面 “营改增”试点后，属于增值税应税项目的，若对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出就应以规范的***发票***作为税前扣除凭证。  2、针对单位、个人无法自己开具应税项目发票的，可以按照规定由***税务机关代开的发票***作为税前扣除凭证。  3、国家机关、个人2等依法无需办理税务登记的单位或个人，为减轻单位和个人办税负担，本条专门做出规定，对方为依法无需办理税务登记的单位或从事小额零星经营业务的个人，其支出***以税务机关代开的发票、或者收款凭证以及内部凭证***作为税前扣除凭证。***但是收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息***。  4、小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。即对方应税项目经营业务销售额如果超过增值税规定的起征点的，其支出仍以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证。  5、税总对应税项目开具发票另有规定的，以***规定的发票或者票据***作为税前扣除凭证。如***《国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税发票及税控系统使用问题的公告》（国家税务总局公告2013年第76号）在第一条“发票使用问题”中规定，中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)可暂延用其自行印制的铁路票据，其他提供铁路运输服务的纳税人以及提供邮政服务的纳税人，其普通发票的使用由各省国税局确定。*** |
| 第十条   企业在境内发生的支出项目***不属于应税项目***的，对方为单位的，以对方开具的发票以外的其他外部凭证作为税前扣除凭证；对方为个人的，以内部凭证作为税前扣除凭证。  企业在境内发生的支出项目虽不属于应税项目，但按税务总局规定可以开具发票的，可以发票作为税前扣除凭证。 | 1、非应税项目的支出，如企业按照规定缴纳的***政府性基金、行政事业性收费、税金、土地出让金、社会保险费、工会经费、住房公积金、公益事业捐赠支出等等***，不属于应税项目的，以对方开具的***发票以外的其他外部凭证，如财政票据、完税凭证、收款凭证等作为税前扣除凭证***。企业对个人的支出项目，凡不属于应税项目的，***以内部凭证作为税前扣除凭证。***  ***3、无税发票明确可以税前扣除。即《国家税务总局关于增值税发票管理若干事项的公告》（国家税务总局公告2017年第45号）附件《商品和服务税收分类与编码》中规定了部分增值税不征税项目***如预付卡销售和充值、销售自行开发的房地产项目预收款等。总之***企业在境内发生的支出项目不属于应税项目的，税总规定可以开具发票的，也可以这类无税发票作为税前扣除凭证。*** |
| **境外支出** | 第十一条   企业从***境外购进货物或者劳务发生的支出***，以对方开***具的发票或者具有发票性质的收款凭证、相关税费缴纳凭证作为税前扣除凭证。*** | 1、从境外购进货物或者劳务等如企业员工到境外出差的差旅费、到境外参加展会等所发生的支出，应以对方开具的发票或者具有发票性质的收款凭证作为税前扣除凭证。由于购进境外货物或者劳务，除购买价格外还会伴随发生一些税费发生，因此，该条规定，企业从境外购进货物或者劳务等支出的税前扣除凭证，还包括相关税费缴纳凭证。  2、根据《国务院关于修改<中华人民共和国发票管理办法>的决定》（中华人民共和国国务院令第587号）***第三十三条规定：单位和个人从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。***  3、这一境外业务支出扣除凭证的规定在实务操作中预期仍然会存争议，如如何理解“境外发票”、境外购买的一些小额零星货物如何进行税前扣除等。、 |
| **不合规发票和不合规其他外部凭证范围的界定** | 第十二条  企业取得私自印制、伪造、变造、作废、开票方非法取得、***虚开、***填写不规范等不符合规定的发票（以下简称“不合规发票”），以及取得***不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证（以下简称“不合规其他外部凭证”），不得作为税前扣除凭证。*** | 一般情形下不合规发票和不合规其他外部凭证是不能作为税前扣除凭证的。但下面的条款中却对该类不合规凭证是否能够税前扣除作了特殊规定，特殊规定充分体现了税法规定的基本原则  “实际发生”，同时也有效解决了征纳双方的一直以来存在的争议，从而最大限度维护了纳税人的合法权益。这一规定也是该《办法》特别值得点赞的地方。 |
| **特许情形** | **实际发生且531之前能换开合规凭证的可以税前扣除** | 第十三条  企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，***若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。*** | 1、企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证税务处理。企业在汇算清缴期结束前***（531前）***应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者未能按本条规定提供证实支出真实性的相关资料的支出，不得在发生年度税前扣除。企业应按照发票管理办法及其实施细则和有关部门规定的要求，及时取得符合规定的发票、其他外部凭证。  2、企业取得不合规发票、不合规其他外部凭证，是企业在经营活动中可能遇到的问题，这种情形不符合税前扣除凭证应当遵循的合法性原则，但若不区分情况一概不允许税前扣除，则不利于维护纳税人的正当权益。因此本条规定，企业取得不合规发票、不合规其他外部凭证，若支出真实且已实际发生，允许企业在当年度汇算清缴期结束前换开符合规定的发票、其他外部凭证。因此，企业应在当年度汇算清缴期结束前***（531之前）全面清查税前扣除凭证是否符合规定，一旦发现问题，及时补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。*** |
| **客观情形不能换开合规凭证的处理** | 第十四条  企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方***注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：***  ***（一）无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；***  ***（二）相关业务活动的合同或者协议；***  ***（三）采用非现金方式支付的付款凭证；***  （四）货物运输的证明资料；  （五）货物入库、出库内部凭证；  （六）企业会计核算记录以及其他资料。  前款第一项至第三项为必备资料。 | 1、企业因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、***被税务机关认定为非正常户***等特殊原因而无法补开、换开发票、其他外部凭证的，该条规定了六项可证明支出真实性的资料，其中第一至三项为必备资料，企业可按照该条的规定，在规定的期限准备证实支出真实性的相关资料后，其支出允许税前扣除。  ***2、综合《办法》的以上规定发现《办法》明确了税前扣除的以下通路：（1)不合规发票或不合规其他外部凭证不得作为税前扣除凭证; （2)但能补开换开合规发票、合规其他外部凭证允许税前扣除；（3)客观原因不能补开换开但能提供支出真实性的证明资料允许税前扣除，该通路既符合企业所得税法“实际发生”的基本原则，同时又有效地保障了纳税人的合法权益。非常值得点赞！！！***  ***3、特别提醒前三项中第一项是客观存在前题，但是企业自证是否存在问题等；第二项是基本的书面证据，所以企业业务发生时别忘了签署并保存好协议或合同；第三项是客观支付凭证，只要是非现金支付如银行等，总之就是要有合规客观证据证明。这一规定也终于在一定程度上打破了“完全凭票”扣除的规定，可以理解这些凭证也是可以作为税前扣除的有效凭证的，当然前提是确实支出要“实际发生”。***  ***4、需要特别关注的是：第十二条“不合规发票”的范围界定中包含了“虚开发票”，而根据该条规定，如果纳税人能够通过提供该条所规定的证据资料证实支出真实性后其支出是允许税前扣除的。这一规定是否也就解决了税企双方一直争议的“善意取得的虚开增值税专用发票”是否能够税前扣除的问题。*** |
| **汇缴结束后的补救措施** | 第十五条  汇算清缴期结束后，税务机关发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的，***企业应当自被告知之日起60日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。其中，因对方特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，企业应当按照本办法第十四条的规定，自被告知之日起60日内提供可以证实其支出真实性的相关资料***。 | 税务机关在当年度汇算清缴期后一般会按照后续管理有关要求开展企业所得税的核查评估，发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，允许企业在自被告知之日起60日内补开、换开合规发票、合规其他外部凭证。但是企业未在规定的期限补开、换开合规发票、合规其他外部凭证也未能按第十四条规定提供证实支出真实性的相关资料的，***相应支出不得在发生年度税前扣除，并按照税收征管法相关规定加收滞纳金。*** |
| **最终当年不能税前扣除的情形** | 第十六条 企业***在规定的期限***未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证，并且***未能按照本办法第十四条的规定提供相关资料证实其支出真实性的，相应支出不得在发生年度税前扣除。*** | 再一次明确不能在***发生年度***税前扣除的情形。 |
| **以后年度追补扣除** | 第十七条  除发生本办法第十五条规定的情形外，企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，***且相应支出在该年度没有税前扣除的，***在以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证或者按照本办法第十四条的规定提供可以证实其支出真实性的相关资料，***相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，但追补年限不得超过五年。*** | 1、在企业的实际经营中由于各种原因如购销合同、工程项目纠纷等，企业的支出在规定的期限未能取得合规发票、合规其他外部凭证，企业也没有进行税前扣除。针对此类情况，该条规定：待以后取得符合规定的发票、其他外部凭证或收集好相关资料证实支出真实性后，***相应支出可以追补至该支出发生年度扣除，但追补年限不得超过五年。支出追补扣除应满足二个条件：一是***以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证，企业在支出发生年度***主动***没有进行税前扣除；***二是***在以后年度取得的发票、其他外部凭证应是合规的发票、其他外部凭证，***或者因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，按第十四条规定提供证实支出真实性的相关资料。***  2、特别关注：该条是否不适用以下情形：即企业支出没有取得合法扣除凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证但相应支出已在该年度已经扣除的情形。 |
| **共同接受应税劳务的处理** | 第十八条  企业与其他企业（包括关联企业）、个人在境内共同接受应纳增值税劳务(以下简称“应税劳务”)，***采取分摊方式的，应当按照独立交易原则进行分摊，企业以发票和分割单作为税前扣除凭证***，共同接受应税劳务的其他***企业***以企业***开具的分割单***作为税前扣除凭证。  企业与其他企业、个人在境内共同接受*非应税劳务发生的支*出，企业以*发票外的其他外部凭证和分割单作为税前扣除凭证，共同接受非应税劳务的其他企业以企业开具的分割单作为税前扣除凭证。* | 1、理解只有关联企业之间的交易才需要按照独立交易原则进行分摊，但是如何证明其分摊是否符合独立交易原则是问题。而解决这一问题是要按转让定价问题进行分析评估才行。***（TPSZSMART是国内专门从事转让定价服务的专业机构，亲们可以各种方式给咱们沟通）***  2、本条规定关联企业之间共同接受应税劳务才OK，而非应税劳务不OK。这样财税[2017]41号下关联企业签署广告费和业务宣传费的分摊发票如何处理？国税发（2008）86号文下母子公司服务费用发票如何处理？  3、本条是针对境内劳务。那签署成本分摊协议的境外服务等如何处理？此外，针对企业境外承包工程税收抵免凭证亲们可以关注下国家税务总局公告2017年第41号的《分割单》的相关规定。 |
|  | 第十九条   企业租用办公、生产用房等资产发生的水、电、燃气、冷气、暖气、通讯线路、有线电视、网络等费用，出租方作为应税项目开具发票的，企业以发票作为税前扣除凭证；***出租方采取分摊方式的（包括企业作为单一承租方的情况），企业以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。*** | 1、根据第八条规定：外部凭证包括***但不限于***发票（包括纸质发票和电子发票）、财政票据、完税凭证、***收款凭证、分割单等***。那本条中所说的“其他外部凭证”到底是指什么凭证？分割单OR其他凭证？  2、本条明确了可以使用“分割单”等其他外部凭证可以税前扣除，但是注意前提千万别滥用分割单之类的，否则也属于不合规的其他外部凭证的。 |
| **施行日期** | | 第二十条  本办法自2018年7月1日起施行。 | 1、《国家税务总局税收规范性文件制定管理办法》（国家税务总局令第41号）第十四条  第一款规定：**税收规范性文件应当自发布之日起30日后施行。**  2、如何衔接本条没有作出任何规定，理解过往发票处理该可以按新规进行吧，这个你懂的。 |