

2019年度企业所得税汇算清缴
政策辅导

税前扣除凭证管理办法专题解读

一、制定背景

- 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。”
- 由于企业支出种类多样、形式各异，为此企业所得税法及其实施条例对税前扣除的范围、标准等内容进行了规定。但是，在税前扣除凭证管理方面，则主要依据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则，以及国家税务总局制定的税收规范性文件执行。
- 这些规定虽可解决一些日常管理问题，但较为分散，系统性和针对性不强，容易产生认识分歧，带来执行争议。随着税收管理要求的提高，尤其是发票管理的日益信息化，为进一步优化营商环境，规范税收执法，维护纳税人权益，国家税务总局制定了《办法》。

二、制定基础

- **环境基础。** 不同阶段，具有不同的管理环境：税务机关审批管理阶段；企业法制意识不断增强阶段；优化营商环境阶段。
- **配合基础。** “营改增”全面推开。实现了对增值税、营业税的统一，实现了发票管理的统一。
- **信息基础。** “金税三期”全面投入使用。实现了申报信息、发票信息、登记信息、认定信息等的全面数据集中。

三、预期目标

- 增强管理的确定性
- 实现政策与征管的有效衔接
- 减少消除税企争议
- 优化营商环境
- 多税种聚合管理，加强增值税发票风险管理，打击防范虚开骗税

四、起草理念

- “放管结合，优化服务”
- “该放的放开”。如《办法》在非增值税登记纳税人、非增值税应税项目、个人小额零星交易、境外交易、企业费用分摊等方面，不再要求纳税人必须代开发票，收款证明、内部凭证、分割单等也可以作为税前扣除凭证。既可以减轻纳税人的办税负担，又可以减轻基层税务机关代开发票的工作负担。
- “该管的管住”。为配合防范和打击虚开骗税工作，《办法》规定，交易对方为增值税登记纳税人必须以发票作为税前扣除凭证,未取得发票或者取得不合规发票的不得进行税前扣除。体现了在“放”的同时，也加强了税前扣除凭证管理、增值税发票风险管理。通过税种联动、发票联动，努力形成工作合力。
- “该服务的服务到位”。《办法》就税前扣除凭证的种类、内容、不合规凭证处理、境外费用凭证要求等方面进行详细的规定，使企业在加强自身财务管理和内控管理时，有的放矢，制定符合税收规定的防范措施，减少纳税风险。

五、条款概览

- 《办法》共二十条，**2400**余字
- 制定依据（第一条）
- 税前扣除凭证概念（第二条）
- 适用范围（第三条）
- 税前扣除凭证管理相关原则（第四条至第七条）
- 税前扣除凭证种类（第八条）
- 基本情形税务处理（第九条至第十二条）
- 特殊情形税务处理（第十三条至第十九条）
- 执行时间（第二十条）

制定原则

确立规则是首要

求同存异是策略

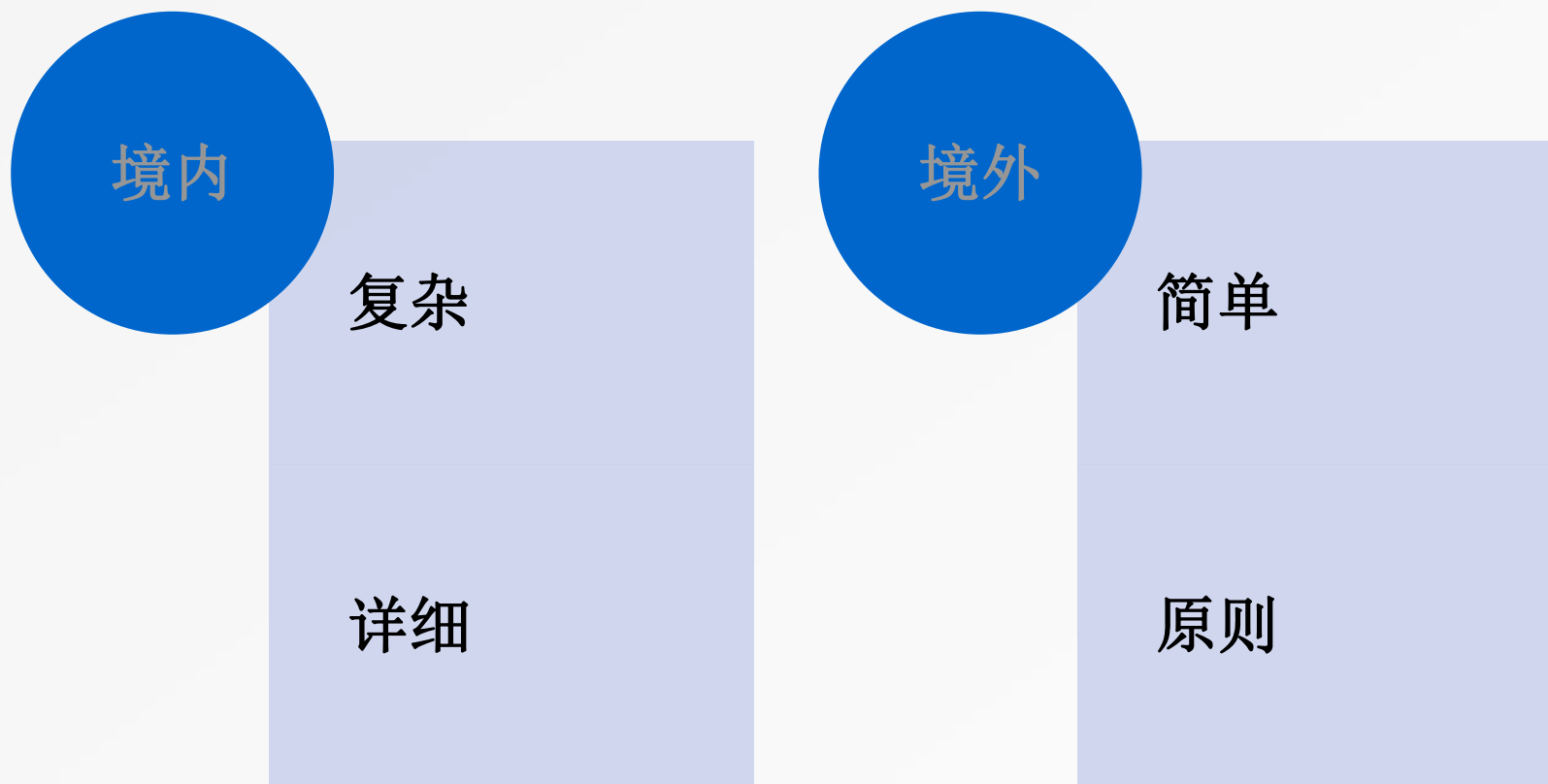
一般规定是重点

特殊规定是亮点

适度灵活是方法

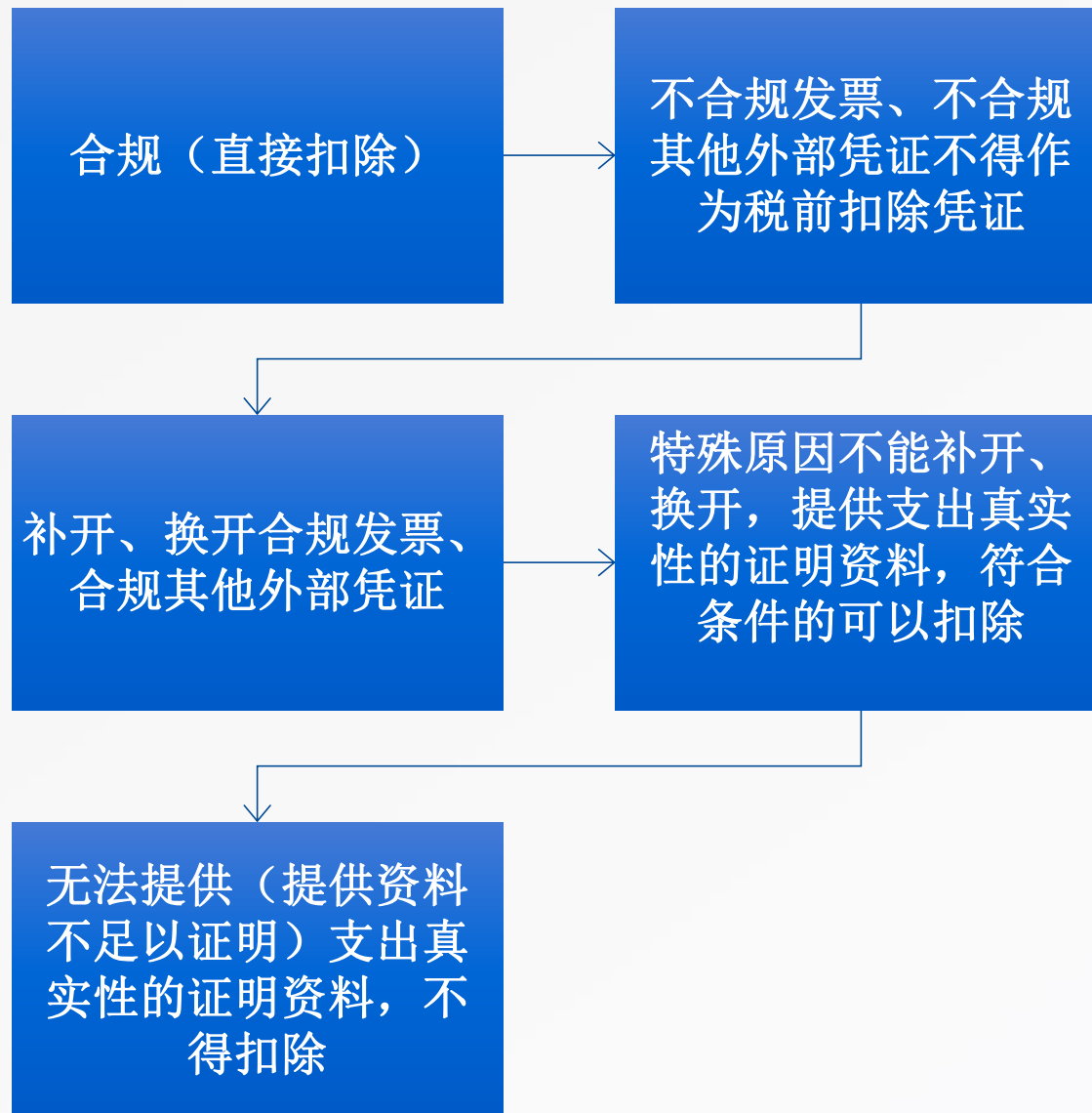
客观理性是态度

基本逻辑



基本逻辑

(应税项目、非应税项目-对方为单位的)



六、条款解读

- **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》及其实施细则、《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则等规定，制定本办法。
- **【解读】** 本条是关于制定《办法》法律依据的规定。

《办法》条款解读

- 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 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。
- **【解读】**本条是关于税前扣除凭证概念的规定。

《办法》条款解读

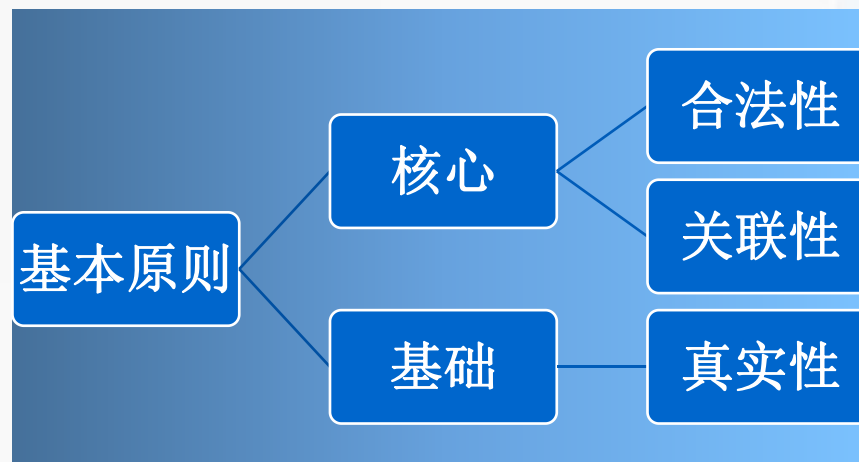
- 第三条 本办法所称企业是指企业所得税法及其实施条例规定的居民企业和非居民企业。

- 【解读】本条是关于《办法》适用范围的规定。
- 《企业所得税法》第一条 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。个人独资企业、合伙企业不适用本法。
- 企业的定义，包含非企业单位、事业单位、非营利组织等。
- 不含合伙、个人独资。
- 包括居民、非居民企业。

《办法》条款解读

- **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。

- **【解读】** 本条是关于税前扣除凭证管理基本原则的规定。



《最高人民法院关于民事诉讼证据的若干规定》第五十条 质证时，当事人应当围绕证据的真实性、关联性、合法性，针对证据证明力有无以及证明力大小，进行质疑、说明与辩驳。

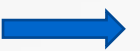
《办法》条款解读

➤ 真实性



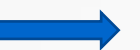
税前扣除凭证反映的经济业务真实，且支出已经实际发生

➤ 合法性



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



税前扣除凭证与其反映的支出相关联且有证明力

《办法》条款解读

- 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。
- **【解读】**本条是关于税前扣除凭证和税前扣除之间关系的一般性规定。

《办法》条款解读

- 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。

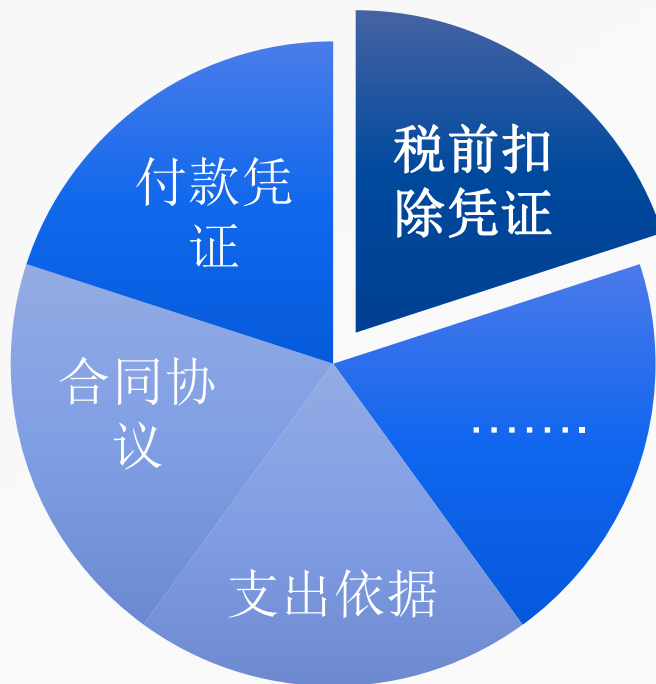
- 【解读】本条是关于企业取得税前扣除凭证时间的一般性规定。
- 2011年34号公告:企业当年度实际发生的相关成本、费用,由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证,企业在预缴季度所得税时,可暂按账面发生金额进行核算;但在汇算清缴时,应补充提供该成本、费用的有效凭证。



《办法》条款解读

- 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。

- 【解读】本条是关于税前扣除凭证与其他相关资料关系的规定。



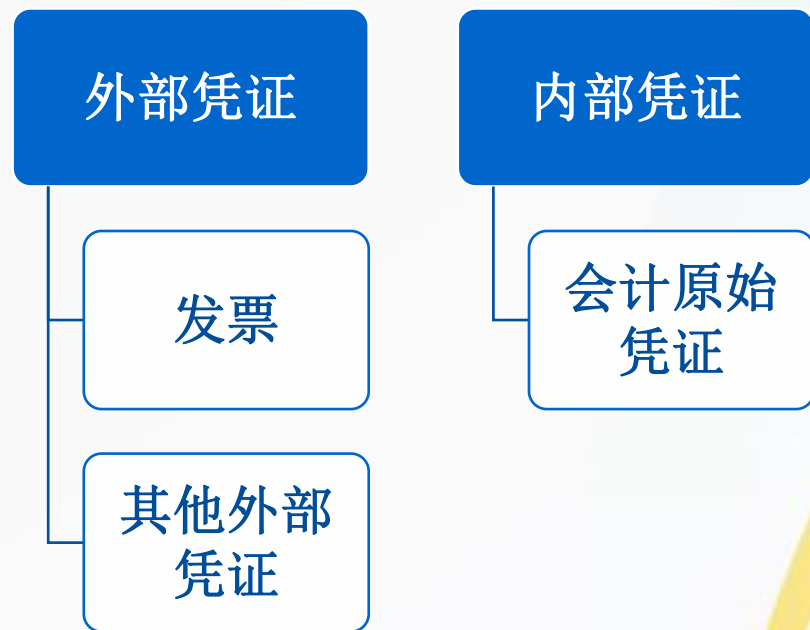
《办法》条款解读

- 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。

- **【解读】**本条是关于税前扣除凭证种类的规定。



会计原始凭证

- 原始凭证是记录经济业务已经发生、执行或完成，用以明确经济责任，作为记账依据的最初的书面证明文件，如出差乘坐的车船票、采购材料的发货票、到仓库领料的领料单等，都是原始凭证。原始凭证是在经济业务发生的过程中直接产生的，是经济业务发生的最初证明，在法律上具有证明效力，所以也可叫做"证明凭证"。
- 原始凭证按其取得的来源不同，可以分为自制原始凭证和外来原始凭证两类。
- 自制原始凭证是指在经济业务发生、执行或完成时，由本单位的经办人员自行填制的仅供内部使用的原始凭证，如收料单、领料单、产品入库单等。自制原始凭证按其填制手续不同，又可分为一次凭证、累计凭证、汇总原始凭证和记账编制凭证四种。

《办法》条款解读

- **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。

- **【解读】** 本条是关于企业在境内发生应税项目支出税务处理的规定。



境内支出：属于增值税应税项目

- ▶ 对方为已办理登记的增值税纳税人，以发票（包括代开发票）作为税前扣除凭证

两种情形例外

对方无需办理税务登记的单位

从事小额零星经营业务的个人

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。

如国家税务总局公告2013年第76号规定的铁路票据

《税务登记管理办法》第十一条：

本办法第十条规定以外的其他纳税人，除**国家机关**、个人和无固定生产、经营场所的流动性农村小商贩外，均应当自纳税义务发生之日起**30**日内，向纳税义务发生地税务机关申报办理税务登记，税务机关发放税务登记证及副本。

《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施细则、《财政部 税务总局关于延续小微企业增值税政策的通知》（财税〔2017〕76号）等政策规定，小额零星经营业务可按以下标准判断：

按月纳税的，月销售额不超过3万元；按次纳税的，每次（日）销售额不超过300元~500元（具体标准根据各省规定执行）。

个人包括自然人和未被认定为增值税一般纳税人个体工商户。

根据《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号）的规定，按月纳税的月销售额标准提高到**10**万元

例外情形

- 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

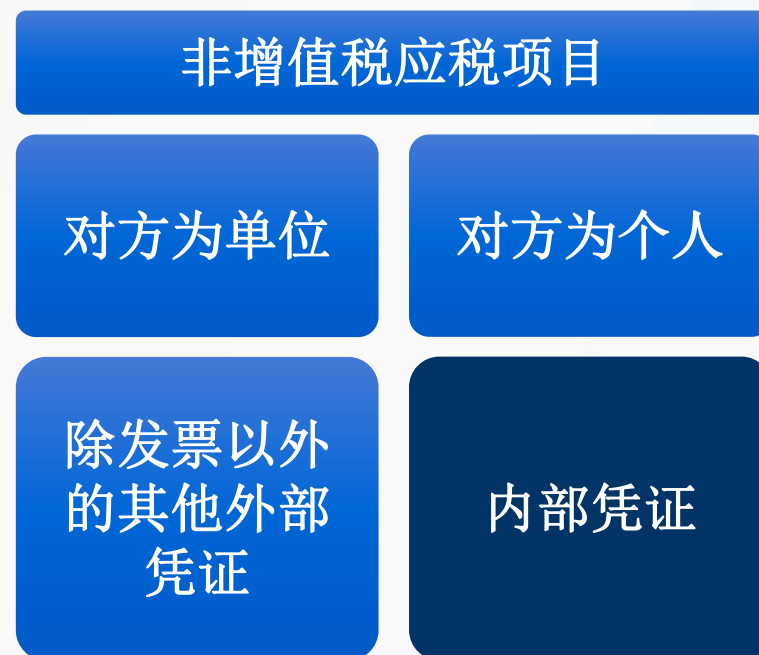
以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证
作为税前扣除凭证

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

《办法》条款解读

- **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。

- **【解读】** 本条是对企业在境内发生非应税项目支出税务处理的规定。



一、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、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。**

二、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。

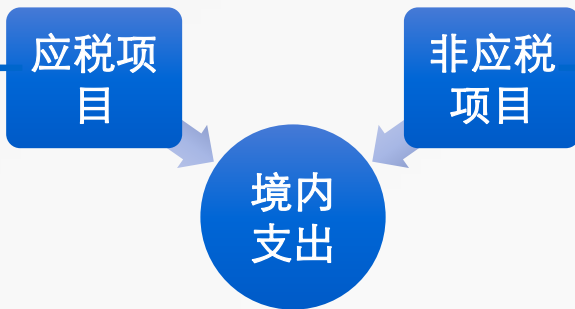
其他外部凭证

➤ 包括但不限于

1. 缴纳政府性基金、行政事业性收费，征收部门开具的财政票据；
2. 税务机关开具的税收缴款书或完税证明；
3. 拨缴工会经费取得的工会经费收入专用票据；
4. 支付土地出让金取得的财政票据；
5. 缴纳社保费取得的社会保险费专用收据或票据；
6. 缴存住房公积金的住房公积金汇缴书；
7. 公益性捐赠取得的财政部门监制的捐赠票据；
8. 税务部门开具的工会经费代收凭据；
9. 符合规定的广告费分摊协议；
10. 技术成果投资入股递延纳税，接受投资方可以技术成果证书、入股协议、评估报告等资料

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。



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。

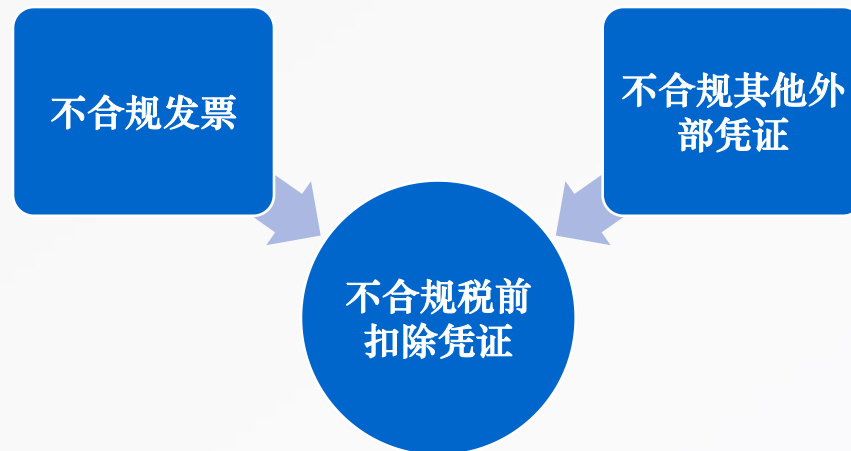
《办法》条款解读

- 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。
- 【解读】本条是对企业在境外发生支出税务处理的规定。

《办法》条款解读

- **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。

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。



企业取得不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证。

- **【解读】** 本条是对企业取得不合规外部凭证税务处理原则的规定。

- **《发票管理办法》第二十二條：** 开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，并加盖发票专用章。
- **《关于增值税发票开具有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第16号）：** 自2017年7月1日起，购买方为企业的，索取增值税普通发票时，应向销售方提供纳税人识别号或统一社会信用代码；销售方为其开具增值税普通发票时，应在“购买方纳税人识别号”栏填写购买方的纳税人识别号或统一社会信用代码。不符合规定的发票，不得作为税收凭证。

《办法》条款解读

- **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。
- **【解读】** 本条是对企业应当取得而未取得或者取得不合规外部凭证可采取的一般性补救措施的规定。

《办法》条款解读

- **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。
- **【解读】** 本条是对企业应当取得而未取得或者取得不合规外部凭证可采取的特殊性补救措施的规定。

《中华人民共和国企业破产法》

第十四条：人民法院应当自裁定受理破产申请之日起二十五日内通知已知债权人，并予以公告。通知和公告应当载明下列事项：

1. 申请人、被申请人的名称或者姓名；
2. 人民法院受理破产申请的时间；
3. 申报债权的期限、地点和注意事项；

.....

第一百零七条：人民法院依照本法规定宣告债务人破产的，应当自裁定作出之日起五日内送达债务人和管理人，自裁定作出之日起十日内通知已知债权人，并予以公告。

《办法》条款解读

- **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。

- **【解读】** 本条是对税务机关发现企业应当取得而未取得或者取得不合规外部凭证税务处理的规定。



《办法》条款解读

- **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。
- **【解读】** 本条是对企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的外部凭证税务处理的规定。

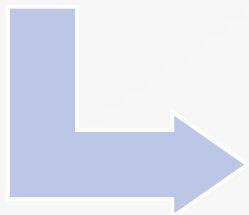
- **第十七条** 除发生本办法第十五条规定的情形外，企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，且相应支出在该年度没有税前扣除的，在以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证或者按照本办法第十四条的规定提供可以证实其支出真实性的相关资料，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，但追补年限不得超过五年。

- **【解读】** 本条是对企业当年度未能及时取得但在以后年度取得符合规定的外部凭证税务处理的规定。

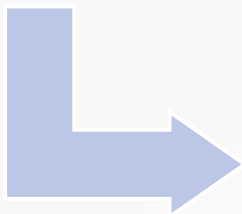


汇算清缴期结束前的补救措施

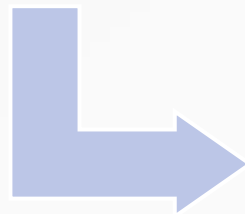
未取得合规税前扣除凭证，或取得不合规税前扣除凭证



在当年度汇算清缴期结束前补开、换开符合规定的税前扣除凭证



客观原因不能补开、换开，但汇算清缴期结束前能提供支出真实性的证明资料



允许于发生年度税前扣除

汇算清缴期结束后的补救措施（且已税前扣除）

税务机关发现企业应当取得而未取得合规税前扣除凭证或者取得不合规税前扣除凭证，并且告知企业

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

客观原因不能补开、换开，应于被告知之日起60日内提供支出真实性的证明资料

允许于发生年度税前扣除

汇算清缴期结束后的补救措施 (且未税前扣除)

企业以前年度应当取得
合规税前扣除凭证，且
相应支出在该年度没有
税前扣除

以后年度取得符合规定
的税前扣除凭证，可追
补至发生年度扣除，但
追补年限不得超过5年

客观原因不能补开、换
开，但能于5年内提供
支出真实性的证明资料

允许追补至发生年度扣
除，但追补期限不得超
过5年

《办法》条款解读

- **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”)发生的支出，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，采取分摊方式的，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。

- **【解读】** 本条是对企业与其他企业、个人在境内共同接受应税劳务发生支出税务处理的规定。

A.企业以发票和分割单作为税前扣除凭证；

B.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。

共同接受应税劳务

共同接受非应税劳务

在境内共同接受劳务

A.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；

B.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。

这里的“劳务”也是一个相对宽泛的概念，原则上包含了所有劳务服务活动。

《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则中规定的加工、修理修配劳务，销售服务等；

《企业所得税法》及其实施条例规定的建筑安装、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等。

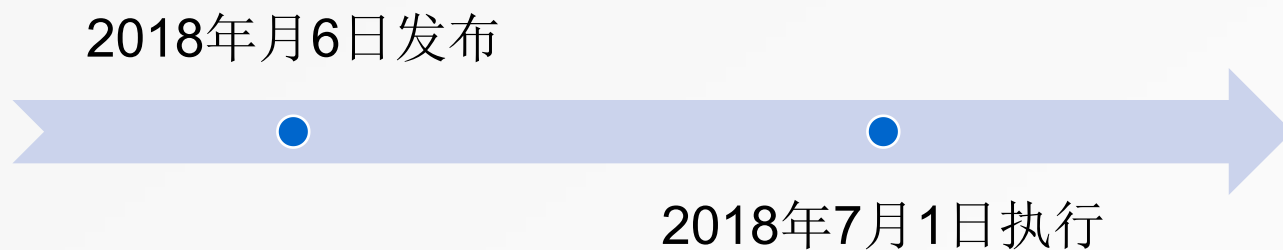
《办法》条款解读

- **第十九条** 企业租用（包括企业作为单一承租方租用）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，企业以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。
- **【解读】** 本条是对企业租用办公、生产用房等资产发生附属支出税务处理的规定。

《办法》条款解读

- **第二十条** 本办法自2018年7月1日起施行。

- **【解读】** 本条是对《办法》施行时间的规定。



关于理解、执行《办法》的建议

- **全面、系统学习、理解和执行《办法》**
- 《办法》从统一认识、易于判断、利于操作出发，对税前扣除凭证的相关概念、适用范围、管理原则、种类、基本情形税务处理、特殊情形税务处理等予以明确。与此同时，《办法》贯彻了“放管结合，优化服务”的理念，明确收款凭证、内部凭证、分割单等也可以作为税前扣除凭证，针对企业未取得外部凭证或者取得不合规外部凭证的情形，规定了补救措施，将有利于减轻企业的办税负担，保障企业的合法权益。但是，《办法》在税前扣除凭证的种类、填写内容、取得时间、补开换开要求等方面，对企业也提出了一定要求。

关于理解、执行《办法》的若干建议

- **准确把握《办法》与其他特殊、专项管理规定的关系**
- 《办法》是税前扣除凭证管理的一般规定，《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号公告发布）等政策规定，是与税前扣除相关的特殊规定，按照特殊规定优于一般规定的原则，企业支出有特殊规定的，应优先按照特殊事项规定处理；特殊规定存在未尽事宜的，可按照《办法》规定处理。如，资产损失事项应优先按照《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》等相关政策规定处理，境外注册中资控股居民企业应优先按照《境外注册中资控股居民企业所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告2011年第45号）规定处理。

关于理解、执行《办法》的若干建议

- **税务机关“两个转变”**
- 税务机关应当不再简单“唯票论”“禁止论”。
- **企业“两个加强”**
- 企业应当以《办法》发布为契机，加强财务管理与内控管理，持续规范经营行为，减少税收风险。