

企业所得税 税前扣除凭证 与会计实务解析

QIYESUODESHUI SHUIQIANKOUCHUPINGZHENG
YUKUAIJISHIWUJIEXI

企业所得税纳税申报表丛书编写组

黄学迅 叶飞燕◎编著

小到买纸买笔、大到置房买车，日常的工资薪酬、业务招待费、会议费、差旅费，偶发的捐赠、董事会费、零星支出，未取得发票或外部凭证、共同支出分摊的凭证有何要求？

有对方注销、撤销、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、换开的，企业是否可以凭借证明资料、相关合同或协议、付款凭证、货物运输流转资料、会计记录等进行税前扣除？

汇算清缴结束前无法补开、换开发票或其他资料，如何进行税前扣除？汇算清缴结束后又如何补救？

一本上至CEO、下至全体人员都有所收获的工具书。



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE





企业所得税 税前扣除凭证 与会计实务解析

QIYESUODESHUISHUIQIANKOUCHUPINGZHENG
YUKUAIJISHIWUJIEXI



企业所得税纳税申报表丛书编写组

黄学迅 叶飞燕◎编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税税前扣除凭证与会计实务解析 / 企业所得税纳税申报表丛书编写组, 黄学迅, 叶飞燕编著. -- 上海: 立信会计出版社, 2019. 2

ISBN 978 - 7 - 5429 - 6036 - 8

I. ①企… II. ①企… ②黄… ③叶… III. ①企业所得税—税收管理—研究—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 020187 号

策划编辑 张巧玲

责任编辑 张巧玲 杨帆

企业所得税税前扣除凭证与会计实务解析

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	固安华明印业有限公司	
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16
印 张	21.25	
字 数	355 千字	
版 次	2019 年 2 月第 1 版	
印 次	2019 年 2 月第 1 次	
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 6036 - 8 / F	
定 价	72.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

收入、扣除、优惠是构成的企业所得税三大基石,其中税前扣除又是其中较为复杂、实操性特别强的业务,无论企业经济性质如何,无论企业规模大小,无论企业核算是否健全,小到日常开支,大到资产折旧、摊销,没有企业可以避免,既有常见的工资薪酬、业务招待费、会议费、差旅费,也有偶尔发生的捐赠、董事会费,这些业务涉及企业的方方面面,更直接涉及企业经济利益,也是税收检查的重点。因此税前扣除无论对于企业高管、财务人员,还是税务人员,都是非常重要的企业所得税管理环节,其重要性不言而喻。

2007年3月16日公布的《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第63号,简称《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、合理的损失,准予在计算应纳税所得额时扣除”,随后通过《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(简称《企业所得税法实施条例》)一系列文件逐步明确很多税前扣除政策,但是十年来税前扣除的基本原则并未直接明确,给实际操作带来了很大的困难。2018年6月6日国家税务总局正式发布《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(国家税务总局公告2018年第28号),详细阐述了税前扣除的凭证范围、要求,对相关概念、管理原则、种类、基本情形税务处理、特殊情形税务处理,是一个里程碑式的文件,其重要意义不言而喻。但是对于每个税前扣除项目在实际中如何操作、具体要求并未在办法中予以明确,税前扣除如何能够避免风险,税前扣除项目如何检查,正确性如何界定,对于税企双方依然是难点和痛点。

编者从历年的工作经验中发现,资料准备是税前扣除最大的风险,由于各类税前扣除项目的不尽相同,加上各类业务的性质不同,财务人员很难全面精通,税务人员很难面面俱到,往往会遗漏某些证据,本书总结了编者历年来的工作经验,从税前扣除原则和会计凭证为出发点,精心选取了涵盖企业经营的二

十三类常见税前扣除项目,通过梳理税前扣除政策,讲述会计处理和税前扣除政策,突出税前扣除凭证和资料准备,以图让读者全面掌握举一反三,力争为财务人员提供操作性,为税务人员把握管理规律,也针对税前扣除的特点为企业管理者提供解决思路,建立规范的内部管理制度,从源头防范风险的发生。

特别要感谢国家税务总局从事所得税的各位领导多年来给予我的大力支持,没有他们我无法得到不断的进步;要感谢从事所得税的各位朋友多年来与我的多方交流,没有他们我无法增加经验;要感谢从事财务工作的各位朋友多年来提供的各类案例;最后感谢立信会计出版社的编辑对我研究领域的关注,感谢家人和朋友的默默支持。

虽然编者已尽洪荒之力,鉴于业务的复杂性和多样性,难免挂一漏万,也希望能借此平台与广大读者进行交流,谢谢读者的指正(联系邮箱 xx1157@163.com)。

编 者

2018年12月31日

目 录

第一章 综述	1
第一节 税前扣除凭证办法的前世今生	1
第二节 企业成本核算及税前扣除的基本原理	4
一、税前扣除的基本原则	4
二、税前扣除的主要费用项目	5
三、常见企业的成本核算方法及税前扣除	6
四、禁止税前扣除的项目	15
第三节 会计凭证概述	16
一、会计凭证基本概念	16
二、原始凭证	17
三、记账凭证	23
四、会计凭证的传递	31
五、会计凭证的保管	32
第四节 税前扣除凭证概述	33
一、税前扣除凭证基本概念	33
二、税前扣除凭证管理原则	34
三、税前扣除凭证种类	35
四、税前扣除凭证补开换开	37
五、税前扣除凭证及相关资料的保管	37
第五节 最新企业所得税费用扣除比例及依据	38
第二章 日常经济业务	52
第一节 工资薪酬	52
一、业务概述	52
二、会计处理	56
三、税前扣除凭证规范	65
四、热点分析	70
第二节 职工福利费	72
一、业务概述	72
二、会计处理	74

三、税前扣除凭证规范	77
四、热点分析	78
第三节 职工教育经费	80
一、业务概述	80
二、会计处理	81
三、税前扣除凭证规范	81
四、企业所得税年度申报表填写	85
五、热点分析	85
第四节 工会经费	87
一、业务概述	87
二、会计处理	89
三、税前扣除凭证规范	90
四、热点分析	91
第五节 社会保障性缴款	91
一、业务概述	91
二、会计处理	94
三、税前扣除凭证规范	95
四、热点分析	96
第六节 差旅费	98
一、业务概述	98
二、会计处理	98
三、税前扣除凭证规范	99
四、热点分析	101
第七节 会议费	102
一、业务概述	102
二、会计处理	103
三、税前扣除凭证规范	104
四、热点分析	106
第八节 日常办公开支	107
一、业务概述	107
二、会计处理	107
三、税前扣除凭证规范	108
四、热点分析	108
第九节 通讯费	109
一、业务概述	109
二、会计处理	110

三、税前扣除凭证规范	110
四、热点分析	111
第十节 广告费和业务宣传费	112
一、业务概述	112
二、会计处理	112
三、税前扣除凭证规范	113
四、企业所得税年度申报表填写	116
五、热点分析	117
第十一节 业务招待费	118
一、业务概述	118
二、会计处理	119
三、税前扣除凭证规范	120
四、企业所得税年度申报表填写	122
五、热点分析	123
第十二节 修理费	123
一、业务概述	123
二、会计处理	124
三、税前扣除凭证规范	126
四、热点分析	127
第十三节 手续费和佣金	128
一、业务概述	128
二、会计处理	128
三、税前扣除凭证规范	130
四、热点分析	132
第十四节 各类税费	133
一、业务概述	133
二、会计处理	133
三、税前扣除凭证规范	139
四、热点分析	139
第三章 特殊事项	140
第一节 捐赠支出	140
一、业务概述	140
二、会计处理	143
三、税前扣除凭证规范	144
四、企业所得税年度申报表填写	146
五、热点分析	147

第二节 租赁费	148
一、业务概述	148
二、会计处理	149
三、税前扣除凭证规范	151
四、热点分析	152
第三节 董事会费	153
一、业务概述	153
二、会计处理	153
三、税前扣除凭证规范	154
四、热点分析	154
第四节 固定资产	155
一、业务概述	155
二、会计处理	157
三、税前扣除凭证规范	178
四、热点分析	183
第五节 借款费用	184
一、业务概述	184
二、会计处理	187
三、税前扣除凭证规范	193
四、热点分析	197
第六节 诉讼费	198
一、业务概述	198
二、会计处理	199
三、税前扣除凭证规范	200
四、热点分析	201
第七节 准备金	202
一、业务概述	202
二、会计处理	203
三、税前扣除凭证规范	204
四、热点分析	210
第八节 研发费	210
一、业务概述	210
二、会计处理	213
三、税前扣除凭证规范	218
四、热点分析	219
第九节 企业安全生产费和维简费	220

一、业务概述	220
二、会计处理	220
三、税前扣除凭证规范	221
四、企业所得税年度申报表填写	222
附录	223
国家税务总局关于发布《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的公告 (2018 年 6 月 6 日 国家税务总局公告 2018 年第 28 号)	223
国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知 (2009 年 3 月 6 日 国税发[2009]31 号)	226
国家税务总局关于房地产开发企业成本对象管理问题的公告 (2014 年 6 月 16 日 国家税务总局公告 2014 年第 35 号)	233
国家税务总局关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告 (2010 年 11 月 9 日 国家税务总局公告 2010 年第 24 号)	234
国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告 (2011 年 5 月 16 日 国家税务总局公告 2011 年第 30 号)	235
财政部 税务总局关于设备、器具扣除有关企业所得税政策的通知 (2018 年 5 月 7 日 财税[2018]54 号)	236
国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告 (2014 年 11 月 14 日 国家税务总局公告 2014 年第 64 号)	237
国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告 (2015 年 9 月 25 日 国家税务总局公告 2015 年第 68 号)	239
财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知 (2012 年 4 月 20 日 财税[2012]27 号)	240
国家税务总局关于设备 器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告 (2018 年 8 月 23 日 国家税务总局公告 2018 年第 46 号)	243
国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告 (2014 年 11 月 14 日 国家税务总局公告 2014 年第 64 号)	244
国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告 (2015 年 9 月 25 日 国家税务总局公告 2015 年第 68 号)	246
国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告 (2011 年 6 月 9 日 国家税务总局公告 2011 年第 34 号)	247
国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知 (2009 年 4 月 21 日 国税函[2009]202 号)	249

国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告 (2012 年 4 月 24 日 国家税务总局公告 2012 年第 15 号)	250
财政部 国家税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知 (2017 年 5 月 27 日 财税〔2017〕41 号)	252
国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告 (2010 年 9 月 8 日 国家税务总局公告 2010 年第 13 号)	253
财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知 (2008 年 9 月 19 日 财税〔2008〕121 号)	254
国家税务总局关于印发《特别纳税调整实施办法(试行)》的通知 (2009 年 1 月 8 日 国税发〔2009〕2 号)	255
国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知 (2009 年 12 月 31 日 国税函〔2009〕777 号)	273
财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知 (2008 年 12 月 31 日 财税〔2008〕160 号)	274
财政部 国家税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关问题的通知 (2009 年 12 月 8 日 财税〔2009〕124 号)	276
财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除资格确认审批有关调整事项的通知 (2015 年 12 月 31 日 财税〔2015〕141 号)	278
财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知 (2010 年 7 月 21 日 财税〔2010〕45 号)	279
财政部 国家税务总局关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知 (2016 年 4 月 20 日 财税〔2016〕45 号)	281
财政部 国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知 (2009 年 6 月 2 日 财税〔2009〕27 号)	282
财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金 职业年金个人所得税有关问题的通知 (2013 年 12 月 6 日 财税〔2013〕103 号)	283
财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知 (2009 年 3 月 19 日 财税〔2009〕29 号)	285
国家税务总局关于电信企业手续费及佣金支出税前扣除问题的公告 (2013 年 10 月 12 日 国家税务总局公告 2013 年第 59 号)	286

财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知 (2015 年 11 月 2 日 财税〔2015〕119 号)	287
科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》 的通知 (2016 年 6 月 22 日 国科发火〔2016〕195 号)	290
国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告 (2015 年 12 月 29 日 国家税务总局公告 2015 年第 97 号)	291
国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告 (2017 年 11 月 8 日 国家税务总局公告 2017 年第 40 号)	294
国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知 (2010 年 2 月 22 日 国税函〔2010〕79 号)	296
国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告 (2012 年 4 月 24 日 国家税务总局公告 2012 年第 15 号)	297
国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知 (2009 年 1 月 4 日 国税函〔2009〕3 号)	299
财政部 税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知 (2018 年 5 月 7 日 财税〔2018〕51 号)	300
财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于软件和集成电路产业 企业所得税优惠政策有关问题的通知 (2016 年 5 月 4 日 财税〔2016〕49 号)	301
国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告 (2014 年 5 月 23 日 国家税务总局公告 2014 年第 29 号)	304
国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告 (2015 年 5 月 8 日 国家税务总局公告 2015 年第 34 号)	306
国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的 公告 (2012 年 5 月 23 日 国家税务总局公告 2012 年第 18 号)	307
中华人民共和国公益事业捐赠法 (1999 年 6 月 28 日 中华人民共和国主席令第 19 号)	308
财政部关于印发《金融企业准备金计提管理办法》的通知 (2012 年 3 月 30 日 财金〔2012〕20 号)	311
财政部 国家税务总局关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除有关 政策的通知 (2015 年 1 月 15 日 财税〔2015〕9 号)	314
财政部 国家税务总局关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前 扣除有关问题的通知	

(2015 年 1 月 15 日 财税〔2015〕3 号)	315
财政部 国家税务总局关于保险公司准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知	
(2016 年 11 月 2 日 财税〔2016〕114 号)	316
财政部 国家税务总局关于证券行业准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知	
(2017 年 3 月 21 日 财税〔2017〕23 号)	318
财政部 国家税务总局关于中小企业融资(信用)担保机构有关准备金企业所得税税前扣除政策的通知	
(2017 年 3 月 21 日 财税〔2017〕22 号)	320
财政部 税务总局关于小额贷款公司有关税收政策的通知	
(2017 年 6 月 9 日 财税〔2017〕48 号)	321
国家税务总局关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失税前扣除问题的公告	
(2015 年 4 月 27 日 国家税务总局公告 2015 年第 25 号)	322
国家税务总局关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告	
(2011 年 3 月 31 日 国家税务总局公告 2011 年第 26 号)	323
国家税务总局关于企业维简费支出企业所得税税前扣除问题的公告	
(2013 年 11 月 28 日 国家税务总局公告 2013 年第 67 号)	324
财政部 公安部 国家税务总局关于石油天然气和“三电”基础设施安全保护费用管理问题的通知	
(2010 年 10 月 11 日 财企〔2010〕291 号)	325

第一章 综 述

收入、扣除、优惠是计算企业所得三大基石,要把握好企业所得税政策,就必须从这三方面入手,本书主要针对的是企业所得税扣除相关政策,希望能够给大家一些借鉴。税前扣除可以分为费用扣除、成本扣除、资产扣除、损失扣除四大类,其中前三类扣除是企业日常实务中常见的,在本书分项目进行介绍,而损失扣除相对比较独立且尤为复杂,在本书就不再做具体描述(相关内容可见拙作《企业资产损失税前扣除实务与典型案例分析》)。



音频 1

第一节 税前扣除凭证办法的前世今生

2018年6月6日国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(国家税务总局公告2018年第28号),此办法从2008年开始谋划,几经修改,历经10年才正式发布,一经发布,立即引起了各方热议和关注。该办法出台确实厘清了很多操作层面的问题,但也不是凭空出世的,为了让读者更清楚其脉络,在此让我们首先回顾一下该办法的前世今生。

2000年5月16日国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除办法》(国税发〔2000〕84号),也就是业内人士俗称的84号文,该文件从原则、范围、标准等方面做出了详细而具体的规定,共计9章59条,成为2008年以前的企业所得税最为重要的文件之一。虽然该文由于上位法的失效,在2008年正式废止,但是其中很多指导思想甚至包括具体要求,至今依然有很重要的借鉴意义。

2008年两法合并之时,鉴于该文件的重要性,将其中很多内容都在新法和实施条例中予以明确,其中有接近30条在企业所得税法及实施条例中予以明确,比如,我们熟知的业务招待费、广宣费、关联借款、融资租赁,等等,因此两法合并之后推出管理办法就形成了两难局面,办法中可供明确的内容不多,而且相当多的内容都已经通过其他形式予以明确,不推出又造成很多实务的困境。尤其是在总局少数文件的引导下,很多税务人都误以为只有发票才能扣除、有发票就能扣除,引起了大量争议和普遍不满。有鉴于此国家税务总局将原来的管理办法修改为从凭证入手的《企业所得税税前扣除凭证管理办法》,详细阐述了税前扣除的凭证范围、要求,对相关概念、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,将收款凭证、内部凭证、分割单、其他外部凭证等纳入税前扣除凭证,在税前扣除凭证的取得时间、补开、换开以及替代凭证方面规定了补救措施,解决了大量过去有争议的事项。

下面让我们逐条进行一个简单的学习。具体如表 1-1 所示。

表 1-1 企业所得税税前扣除凭证管理办法简释

《企业所得税税前扣除凭证管理办法》	简释
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》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。	办法制定的依据。
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。	充分与《企业所得税法》第八条衔接,说明相关性、合理性、实际发生。
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。	适用对象,说明只要适用企业所得税法缴纳企业所得税就应当适用本办法,执行核定征收的企业采用按成本定率征收的也很重要。
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。	真实性、合法性、关联性原则的定义。
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。	明确了支出扣除,必须有相关凭证作为依据。
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。	明确凭证取得的时间,同时也是内部凭证制作的时间。
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。	对于合同协议、支出凭据等资料,事实上也成为税前扣除凭证之一。
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。	凭证的种类及各自来源。此条列举的类别只是部分而不是全部。
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;对方为依法无须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。	明确增值税应税项目取得发票,打破了以票扣除的概念,划清了取得发票的界限及相关措施。
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。	非增值税应税项目不开具发票如何处理。
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。	对于境外不开具发票的处理。

(续表)

《企业所得税税前扣除凭证管理办法》	简释
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。	与发票管理办法相衔接。
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。	对于取得凭证不合规处理。
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。	确实无法补开、换开发票和外部凭证的,如何补救、证明,以用于扣除。
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。	税务机关认为不合规凭证的补救要求。
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。	超期不能换开、补开,又无法证明,也就不是合规凭证,其支出不得扣除。
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。	追补扣除年限与征管法相衔接。
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。	分摊费用的扣除方式和要求。
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。	租赁房屋产生相关费用的发票及凭证扣除方式。
第二十条 本办法自 2018 年 7 月 1 日起施行。	执行时间,对于办法中的实体部分要追溯依然是不可行的,但是对于程序性的,只要检查时间在 2018 年 7 月 1 日以后即可执行。

第二节 企业成本核算及税前扣除的基本原理

《中华人民共和国企业所得税法》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。这就是税前扣除的基本规定,也就是在计算企业所得税时承认的支出项目,这也是各国在企业



音频 2

所得税时的通行规则,《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(国家税务总局公告 2018 年第 28 号)主要衔接的也就是此条规定,清楚了解税前扣除的基本原理也是学会弄通该办法的前提和必要条件,同时我们要明确的是税前扣除在实操中也是要靠企业成本核算的,目前尚无可能建立单独的所得税会计。

一、税前扣除的基本原则

根据《企业所得税法》第八条及其实施条例第二十七条、第二十八条相关规定,我们可以总结出税前扣除的基本原则有以下六大原则。

(一) 真实性原则

企业能够税前扣除的基础是实际发生,也就是经济业务的真实性。真实性包括两个方面,一方面业务真实存在,如果业务都不是真实存在的,就丧失了一切基础;另一方面是支出确实发生,如果支出金额与发票不一致也是不正确的,如果付款没有收到票据必须有所证明,当然这也是《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的重要意义所在。这里尤其要注意的是,与增值税专用发票抵扣不一样,必须款项正常支付才能扣除,否则即使发票已经收到,也不能扣除,这也是企业所得税税前扣除和增值税进项税额抵扣的时间差异,务必要引起重视。但是在实际操作中要注意的是,对于由于特殊情况而未付款,比如,三角债、款项纠纷等,只要没有确定此笔款项无须支付,并将该款项转为其他应付款,就应当允许其税前扣除,待确定此笔款项无须扣除时,将其作为其他应付款转回收入。

(二) 相关性原则

税前扣除支出必须与收入直接相关,这也是企业所得税立法的本意。企业在实际支出中,所有的支出都可以说是和企业收入有这样或那样的相关,但是如果滥用该原则既会损害其他股东的利益也违背了税法公平原则。相关性包括两类,一类是直接给企业带来现实、实际的经济利益,如汽车厂商企业为生产汽车而购买储存的原材料,只要产品销售就可以带来现实、实际的经济收入;另一类是给企业预期带来经济利益,如汽车厂商企业的广告费支出,虽然这些支出并不能立刻带来企业经济利益的流入,但是广告将提高企业及其产品的知名度和影响力,进而推动消费者购买其汽车产品。

值得注意的是,应当从支出发生的根源和性质方面进行分析,而不是从费用支出的结果分析,无论最后是否真正带来经济利益流入,最后也可能形成资产损失,但其支出都属于