

企业所得税税前扣除凭证规范化要求

王炳志

(湖州职业技术学院工商管理分院 浙江湖州 313000)

【摘要】 本文在苏地税规[2011]13号文件的基础上,详细阐述了税前扣除凭证应具备的条件、种类及把握要点,并以案例形式说明不同情形下税前扣除凭证的认定问题,最后列举了22种常见争议凭证事项及关注重点,在所得税税前扣除凭证规范管理方面进行了初步探索。

【关键词】 企业所得税 税前扣除凭证 应纳税所得额

一、问题的提出

企业所得税汇算清缴时成本费用的扣除是重点,而真实、合规、合理的税前扣除凭证是计算应纳税所得额时最基本的依据,也是征管实务中最常见、最混乱、最有争议的难点。凭证是税前扣除的重要依据和证明材料,而企业所得税法却没有对税前扣除凭证做出明确、详细地规定,在实际征管中难以把握。

为加强企业所得税税基管理,规范税前扣除凭证,2011年11月21日江苏省地方税务局出台了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(苏地税规[2011]13号),自2012年2月1日起施行。该文件是对《企业所得税税前扣除办法》的补充和完善,是我国第一个对所得税税前扣除凭证进行明确并细化管理的不地方性文件。

所得税税前扣除凭证的理论研究并不多,实务操作中也相对比较混乱,且主观性较强,本文将以此文件为基础,结合企业所得税法及其实施细则进行探讨。

二、税前扣除凭证应具备的条件

企业所得税法不再“唯发票论”,而是倾向于淡化凭证,对于税前扣除凭证更加注重真实性、相关性和合理性。第一,没有发票并不意味着不能税前扣除。只要有充分证据证明支出是实际发生、与企业生产经营有关且合理,在不违反其他税收法律法规,造成其他税种的漏、逃或给其他税种的征管造成困难的前提下,也可以在计算应交所得税时扣除。第二,有正式发票也不意味着能够税前扣除。如果仅仅凭发票不足以证明支出的“三性”,税务机关有权要求纳税人提供其他佐证,假如纳税人无法提供或提供的佐证无法证明,或取得的发票不符合税法规定,涉及的支出也不得税前扣除。

税前扣除凭证理应具备一般会计凭证的特征和要求,如记录要真实,内容要完整,手续要完备,书写要清楚、规范等等要求外,还应符合以下三个条件:

第一,相对权威。如果纳税人能轻松随意地取得和填制税前扣除凭证,极易造成税前扣除的混乱与不实,扰乱企业所得

整)。但按照《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》(国税函[2010]79号)第七条规定,企业筹建(办)期间不作为计算企业损益的年度。这样会导致会计核算有损益,而纳税申报没有损益(即零申报),二者差异难以通过纳税申报表项目调整处理,即企业季度纳税申报数为0,而会计利润表中却有损益,导致纳税申报不实。由此可见,该文件第七条的规定既不符合新办企业筹建期的实际情况,又给企业筹建期间纳税申报及年度企业所得税汇算清缴带来操作困难。

由于企业筹建期长短不一,而对于大多数生产型新办企业筹建期一般都较长,甚至有跨几个年度的,那么企业筹建期间发生的支出就不会仅仅是开办费。企业会计准则已体现了这个事实,只是将开办费作为管理费用的一个子项目处理。而该文件就这方面的规定存在前后不协调之嫌。一方面,以排除法的方式规定企业筹建期间不作为计算企业损益的年度;另一方面,又强调企业筹建期间发生筹办费用支出,不得计算为

当期的亏损。那么,企业筹建期发生的除开办费以外的其他费用又该如何处理?

笔者认为,应该对该文件进行修订,新办企业筹建期与会计准则规定一样可以计算损益,而企业筹建期发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条规定执行。由于企业筹建期按正常年度计算损益,日常纳税申报就可以直接以会计利润进行纳税申报。而开办费会计核算与税收规定存在差异,可以通过《企业所得税年度纳税申报表附表九》的长期待摊费用中其他长期待摊费用做纳税调增、调减处理加以解决。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
2. 国家税务总局. 关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知. 国税函[2009]98号, 2009-02-27

税的征管秩序。相对权威是指非经权威部门许可并经过特定程序,一般单位或个人特别是当事人双方无法随意取得或制作,特别是要有国务院各部委等权威部门的监制章或权威部门认可的专业机构出具的鉴证材料等。

第二,不违背税法。税法是一个统一的整体,有其共同的原则和目的,不能孤立地看待某部法律法规。企业所得税的税前扣除,间接制约着其他税法的执行,如税收滞纳金不允许税前扣除意在警示纳税人不得拖欠税款等。税前扣除必须符合税收法律的总体要求,特别是“以票控税”的总体征管思路,有些税前扣除凭证特别是商业交易凭证涉及流转税和财产行为税的征收,当事人不得以其他凭证代替正规发票而逃避应该缴纳的各项税金。

第三,税务机关认可,这是一个重要的补漏性条件。税前扣除凭证有效性的认定在实际征管业务中非常复杂,税务机关作为企业所得税的征管机关,也是理解和执行税收政策的专业部门,应该拥有认定税前扣除凭证是否有效的权力,这也是便于操作、减少争议的需要。税务机关要遵循政策法规和税法原则,谨慎认定税前扣除凭证的合法性,做到既科学合理而有说服力,又能堵塞税收漏洞。

三、税前扣除凭证的种类及把握要点

企业所得税税前扣除凭证主要是指纳税人取得的各类原始凭证,从日常工作情况来看,纳税人取得的原始凭证是多种多样的,包括税务部门监制的发票、财政部门管理的票据、纳税人自制的内部表单以及外界取得其他各类凭证等。根据苏地税规[2011]13号文件的规定,税前扣除凭证分为外部凭证和内部凭证,外部凭证根据是否缴纳增值税或营业税又分为应税项目凭证和非应税项目凭证。

1. 应税项目凭证。应税项目是指企业购买货物、接受服务时,销售方或提供服务方应缴纳增值税或营业税的项目。

(1)支付给境内单位或个人的,以该单位或者个人开具的发票为税前扣除凭证。发票管理有特殊规定的除外。

(2)支付给境外单位或个人的,应当提供合同、外汇支付单据、境外单位或个人签收单据等。如果税务机关有疑义,可要求企业提供境外公证机构的确认证明,经税务机关审核后,可作为税前扣除凭证。

2. 非应税项目凭证。非应税项目是指企业在生产经营过程中发生的支出,收入方不应缴纳增值税或营业税的项目,苏地税规[2011]13号文件列举了8类非应税项目支出应取得扣除凭证的形式。

(1)政府性基金、行政事业性收费,以开具的财政票据为税前扣除凭证。

(2)各类税金,以完税证明为税前扣除凭证。

(3)职工工会经费,以工会组织开具的《工会经费收入专用收据》为税前扣除凭证。在委托税务机关代收工会经费的地区,企业拨缴的工会经费,也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。

(4)土地出让金,以开具的财政票据为税前扣除凭证。

(5)社会保险费,以开具的财政票据为税前扣除凭证。

(6)住房公积金,以开具的专用票据为税前扣除凭证。

(7)公益事业的捐赠支出,以加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据或《非税收入一般缴款书》收据联为税前扣除凭证,通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门捐赠是公益事业捐赠支出的必备条件。

(8)法院判决、调解、仲裁等发生的支出,以法院判决书、裁定书、调解书,以及可由人民法院执行的仲裁裁决书、公证债权文书和付款单据为税前扣除凭证。

鉴于上述项目可能由税务部门或其他部门代收,如职工工会经费,因此苏地税规[2011]13号文件规定对代扣的也可以代收凭据依法在税前扣除。

3. 内部凭证。内部凭证是指企业自制的凭证,包括工资表、材料成本核算表、资产折旧或摊销表、制造费用的归集与分配表等。

(1)直观体现计算依据和发生过程。苏地税规[2011]13号文件规定,折旧(摊销)费用、制造费用以及产品成本的计算和归集应符合财务、会计处理规定,相关凭证能直观反映成本费用分配的计算依据和发生过程。

(2)体现内部管理的规范和统一。企业要健全内部控制制度,建立员工工资、材料领用、资产管理等内部管理制度,内部凭证应能充分体现企业内部管理的规范和统一。

四、税前扣除举例分析

1. 案例资料。2011年1月1日甲公司与乙公司签订房屋租赁合同,2011年甲公司取得营业收入600万元,除房屋租金外其他成本费用及调整因素合计100万元。

假设自房屋租赁合同签订之日起,有以下两种房租支付方式:①房租200万元/年,租期5年,租金总额1000万元,每年年末支付;②房租200万元/年,租期5年,租金总额1000万元,考虑到甲公司前期资金困难,租金从第三年起支付,第三年、第四年每年支付300万元,第五年支付400万元。

2. 分析。情况①,合同约定的付款日期就是乙公司向甲公司索取营业收入款项凭据的当天,无论甲公司2011年是否向乙公司支付款项,乙公司的营业税纳税义务都已发生,就应该向甲公司开具发票。

根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)对“关于企业提供有效凭证时间问题”的规定,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。在这种情况下,甲公司的有效凭证就是发票,如果当年没有取得发票或在汇算清缴期内仍未取得发票,是应取得发票而未取得发票行为,其未取得发票行为就不符合企业所得税法程序性规定,所发生的成本不得在税前列支。

情况②,自企业所得税法实施以来,国务院财政、税务主管部门均没有文件明确规定租金的支付适用收付实现制,也就是说,企业应纳税所得额的计算,非经财政部、国家税务总

局另行规定,一律实行权责发生制;《企业所得税法实施条例》规定,租赁支出按照租赁期限均匀扣除,这是权责发生制与配比原则共同作用下的规定,因此,租赁支出适用权责发生制,且营业税纳税义务发生时间为收讫租赁款项或者取得索取租赁款项凭据的当天,没有发生经营业务不得开具发票。2011年甲公司实现会计利润为300万元,由于甲公司没有支付租金,根据《营业税暂行条例》的规定,乙公司租赁业务的纳税义务也就没有发生,自然就不能确认营业收入并给甲公司开具发票。因此,甲公司200万元成本项目的扣除凭证只有合同,没有发票,允许扣除。

3. 结论。根据上述分析,本案例中,甲公司未能取得发票

的行为,没有违反有关发票及所得税程序性规定,没有取得发票是因为乙公司的纳税义务还没有发生。在这种情况下,甲公司实际发生的符合所得税实体性规定的租赁成本,其税前扣除的凭证不一定是发票,其与乙公司签订的租赁合同,就是税前扣除的合法有效凭证,符合企业所得税法实体性、程序性的规定。

综上所述,笔者归纳总结了以下常见争议凭证事项及关注重点(见下表所示),以供读者参考。

主要参考文献

郝龙航,王骏.企业所得税汇算清缴深度分析.北京:中国市场出版社,2012

凭证事项	争议及关注重点
1.发票抬头	没有抬头或不完整,税务机关可以不认可;自行填写(除了定额发票)或者开具方手工填写后盖章不符合开具的要求。
2.工商企业资金往来专用发票	虽有“发票”之名,但无发票之实,只能是单位之间资金往来的凭据,不能证明是经营过程的任何支出,同时也不能说明是经营过程中的必需开支。因此是不能计入费用的,已陆续被取消。
3.行政事业性统一收费票据	行政事业单位在合规收费事项下进行开具,要关注费用事项。
4.外部个人劳务	当前没有强制要求外部个人劳务须提供税务机关的代开发票,但建议企业仍在计算代扣代缴个人所得税的同时,关注发票的提供。
5.跨期发票	次年收到之前年份开具的发票,存在不被认可的问题,追认所属年度又不是轻易可以操作的,建议尽量记入当年的账中。
6.收款单位与盖章单位不一致	为不合规发票,尽管有的是关联方或者是总分公司之间发生的。
7.收款单位与经济业务明显不符	如某投资性公司开具的服务业发票的内容为“洗衣”,有可能存在虚假的成分。
8.税务代码与发票专用章中的代码不一致	可能是因为迁户带来的影响,同时也要注意对方的解释,应主动提出更换的要求。
9.套号发票	刮开密码网上查询时,说明不是第一次查证,套号发票不能税前扣除。
10.国际航空旅客运输专用发票没有行程单	必须提供专用发票、行程单。
11.国地税发票混淆使用	并非取得发票就可以列支,需要分辨是属于国税发票还是地税发票,并与提供业务类型相对应。
12.总分公司发票不分	分公司名称的发票列入总公司的账内(理论上汇总纳税不受影响,但属地税务机关的检查有可能认为不合规)。
13.自己给自己去税务机关代开发票	取得发票的方式不尽合规,建议不易多采用。
14.银行结算利息、费用票据	各地有不同的认定方式,通常银行只开具内部的结算单据给企业入账,但是如果企业有要求,银行也应开具。在习惯思维中通常是获得认可的。
15.银行代收业务税务发票	各地存在不同的要求,且部分银行未使用。
16.不同纳税义务发生地的发票	由于存在建筑业、出租业等行为需要在规定的税务机关进行纳税,因此要关注开具发票(代开发票)的来源地问题。
17.第三方结算发票	第三方结算在现实中大量存在,对于购买方来讲,特别是涉及增值税专用发票的,付款与取得发票方一致是一项基本要求。
18.大额“办公用品”等名目发票	部分地方税务机关已要求明细打印发票,从现实来看,为应对税务机关的质疑,还需企业对真实办公支出进行明细附注,加强审核监管。
19.税务机关代开发票	须加盖税务机关代开发票专用章,否则无效。
20.热敏纸复印纸问题	如果发票的附件是热敏纸,要注意相关内容随时间流逝消失的问题。
21.“甲供材料”发票开具问题	因甲供材料直接用于工程施工并纳入工程总价缴纳营业税,但不包含在施工方向建设方收取的工程款中,所以乙方可以根据工程总造价减去甲供材料金额后的金额开具工程施工发票,以此作为向甲方收取工程款的依据。另外,甲供材料所应缴纳的营业税税金已包含在工程总造价中,也就是说包括在所开具的发票额中,不需要额外再收取。
22.发票丢失问题	增值税专用发票因为抵扣认证系统的存在,真实性上有相关的证据支持;普通发票没有相应的处理标准,有的地方接受销售方提供的存根联盖章(或加盖税务机关章),有的地方对于服务性发票可以重新开具,处理程序比较多样与不确定。