

企业所得税税前扣除五大原则



公司注册



代理记账



注销公司



集群地址托管



香港公司注册



税审审计报告

《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。”
本文华律律师为各位读者介绍企业所得税税前扣除的五大原则：真实性原则、相关性原则、合理性原则、税法优先原则以及凭合法凭据扣除原则。

一、真实性原则

真实性原则，要求企业在企业所得税前扣除的支出是实际发生的。这是企业所得税课税的前提，要求纳税人企业所得税税前扣除成本、费用、税金、损失和其他支出能够提供形式和内容都是真实的凭证。企业所得税法以权责发生制为原则，即企业应纳税所得额的计算，以权利和 risk 的发生来决定收入和费用的归属期，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。因此真实性原则并不要求纳税人扣除的支出是当期支付的，符合权责发生制即可。企业的扣除项目一般都是发生当期进行税前扣除，而对于企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出的特殊情况，《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》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）规定，企业需要作出专项申报及说明以后，追补至发生年度扣除，并且追补期限不得超过 5 年。

二、相关性原则

相关性原则，要求企业在企业所得税税前扣除的是与取得收入有关的支出。对于企业发生的支出在何种条件下构成“与取得收入有关”的支出，企业所得税法并未给出明确的判断标准。可以参照企业所得税改革工作小组所著的《企业所得税法实施条例释义》中的有关解释。其中规定对相关性的具体判断应当遵循实质课税原则，不能仅以交易形式确定，而应当根据经济行为的目的和实质判断。一般是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。“与取得收入有关的支出”包含两种情形：一种是“能给企业带来现实、实际的经济利益”的支出，如“购买原材料的支出”；另一种是“能给企业带来可预期经济利益”的支出，如“广告费支出”。

三、合理性原则

合理性原则，按照《企业所得税法实施条例》第二十七条的规定，要求企业在企业所得税税前扣除的是符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。具体判断是否具有合理性，需要在假设企业是经济理性的基础上，根据企业的性质、规模、业务范围等多种因素，加以综合判断。

关于合理性的判断，以《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税税前扣除问题的批复》（国税函[2009]312号）为例，该规范性文件规定，“关于企业由于投资者投资未到位而发生的利息支出扣除问题，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定，凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。”企业发生外部借款，但借款中的一部分是为了不足股东未足额出资的部分，这部分借款对于企业来说可能是符合生产经营活动常规的，但是属于不必要和正常的支出。不符合合理性原则，因此国税函〔2009〕312号规定，这部分借款的利息不允许在税前扣除。

四、税法优先原则

会计准则和税法分别遵循不同的原则，按税法计算的应纳税所得额与财务会计方

法计算的利润总额不一定相同，存在一定的差异，这种差异表现为永久性差异和暂时性差异。企业所得税法明确规定，在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。但对企业所得税法没有明确规定的，应当遵循会计准则与惯例。

五、凭合法凭据扣除原则

凭合法凭据扣除原则，是指企业应当凭借合法有效的凭据进行企业所得税前扣除。

《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》（国税发[2009]114号）规定，未按规定取得合法有效凭据不得在税前扣除。《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》（国家税务总局公告2012年第15号）也规定，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。合法有效的凭据的范畴是什么？税务机关在执法中一般倾向于将合法有效凭据仅限定为发票。但华税律师认为，只要企业发生的支出符合前述四个扣除原则，凭借合同、付款凭证等相关材料也可以进行税前扣除。首先，在企业所得税的管理中，发票只是证明成本是否发生的证据之一，但不是唯一的证据。交易合同、资金来往凭证等相关资料都可以作为证明成本发生的证据。其次，由于不得税前扣除可能给纳税人造成损失，从保护纳税人权益的角度出发，对“合法有效凭据”不得作出限缩解释，将合法有效凭据限缩解释为发票。最后，实践中也存在各种不需要取得发票也允许税前扣除的成本费用的情形，例如员工工资薪金、银行借款利息支出等，只需要提供相关的内部制度规定和借款协议等证明，就能够进行税前扣除。

小结：

发票虽然不是企业进行企业所得税前扣除的唯一合法有效凭证，但取得不符合规定的发票会给企业带来一定的税法风险。《发票管理办法》规定，所有单位和从事生产、经营活动的个人，在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项时，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。《国家

税务总局关于加强企业所得税管理的意见》规定，加强发票核实工作，不符合规定的发票不得作为税前扣除凭据。特别是在营改增的大背景下，我们还是要提醒企业应重视发票管理，降低税务风险。