

Perfect[★]CPA
—— PCAOB注册会员 ——
上海鼎一会计师事务所

鼎力相助 ● 一帆风顺

二零一八年

6 月

目录

1. 国地税合并后财务人员必须知道的 8 个问题！	3
2. 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）	4
3. 误餐费不是午餐费，乱用政策终补税.....	10

1. 国地税合并后财务人员必须知道的 8 个问题！

一、税务行政执法主体如何变化？

新税务机构挂牌即意味着税收执法主体发生改变。《公告》明确挂牌后要以新税务机构名称开展工作，具体体现在两个方面：一是新税务机构要启用新的行政、业务印章，原国税、地税机关的行政、业务印章停止使用；二是新税务机构涉及的相关证书、文书、表单等要启用新的名称、局轨、字轨和编号。

二、新税务机构挂牌后税收业务如何衔接？

新税务机构挂牌后，将承继原国税、地税机关税费征管的职责和相关工作。具体体现在三个方面：

（一）原国税、地税机关已作出的行政决定、出具的执法文书以及签订各类协议继续有效。以委托代征工作为例，县国税、地税机关与代征单位签订的委托代征协议，在县新税务机构挂牌后该协议仍处于有效期的，则该委托代征协议可以依法继续有效。

（二）原国税、地税机关已受理但尚未办结的事项，由新税务机构继续办理。以延期缴纳税款业务为例，省国税或地税机关在挂牌前受理了纳税人延期缴纳税款申请的，挂牌后，由新的省税务机构为纳税人继续办理。

（三）纳税人、扣缴义务人以及其他行政相对人已取得的相关税务证件、资格、证明继续有效。

三、新税务机构如何为纳税人办理税收业务？

挂牌后，原国税、地税的金税三期核心征管子系统仍需要并行一段时间，为确保相关涉税事项能够有序运转，《公告》明确，新税务机构对税费征收、行政许可、减免退税、税务检查、行政处罚、投诉举报、争议处理、信息公开等涉税事项，在新的规定发布施行前，暂按原规定办理，但统一以新机构名称对外开展工作。

四、对新税务机构的行政行为不服的，如何申请行政复议？

行政相对人等对新税务机构的具体行政行为不服申请行政复议的，依法向其上一级税务机关提出行政复议申请。

五、如何理解“相同资料只需提供一套”“同一事项只需申请一次”？

新税务机构对税费征收等事项暂按原规定办理，纳税人办理原国税、地税同一税收业务事项，

如财务会计制度及核算软件备案、合并分立情况报告等，可能出现重复报送、多头办理的问题。为解决该问题，《公告》明确，纳税人在新税务机构办理涉税事宜时，相同资料只需提供一套，同一涉税事项只需申请一次。

六、纳税人领用的发票和在用税控设备在挂牌后能否继续使用？

新税务机构挂牌后会启用新的发票监制章。挂牌前各省国税机关已监制的发票，如通用机打发票、通用手工发票、通用定额发票、增值税电子普通发票等，在 2018 年 12 月 31 日前可以继续使用。纳税人在用税控设备可以延续使用，不需要重新购买。

七、税务机关已印制的税收票证在挂牌后能否继续使用？

新税务机构挂牌后会启用新的税收票证式样。挂牌前已由各省税务机关统一印制的税收票证在 2018 年 12 月 31 日前可以继续使用。需要说明的，税务总局统一印制的税收票证不存在挂牌前后变化的问题，因此《公告》明确，由税务总局统一印制的税收票证，在 2018 年 12 月 31 日后仍然继续使用。

八、税务机关已制发的税务检查证件在挂牌后能否继续使用？

新税务机构挂牌后会启用新的税务检查证件。原各省国税、地税机关制发的尚在有效期内的税务检查证件，在 2018 年 12 月 31 日前可以继续使用。

2. 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）

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

国家税务总局公告 2018 年第 28 号

为加强企业所得税税前扣除凭证管理，规范税收执法，优化营商环境，国家税务总局制定了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》，现予以发布。

特此公告。

国家税务总局

2018 年 6 月 6 日

企业所得税税前扣除凭证管理办法

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

第二十条 本办法自 2018 年 7 月 1 日起施行。

分送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，中央纪委驻国家税务总局纪检组办公室。

关于《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》的解读

近日，国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（以下简称《办法》）。现解读如下：

一、出台背景

2008 年，《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“企业所得税法”）及其实施条例统一并规范了税前扣除范围和标准，但是未对税前扣除凭证做出系统规定和具体解释，征管实践中主要依据《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，存在管理规定较为分散、征纳双方认识存在分歧等情况。为了加强企业所得税税前扣除凭证（以下简称“税前扣除凭证”）管理，规范税收执法，优化营商环境，国家税务总局制定了《办法》。

二、主要意义

税前扣除凭证种类多、源头广、情形多，《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》始终贯穿了“放管结合，优化服务”的理念，对于深入贯彻税务系统“放管服”改革精神将起到积极促进作用。一是《办法》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，将减轻纳税人的办税负担。二是《办法》

在税前扣除凭证的种类、填写内容、取得时间、补开、换开要求等方面进行了详细的规定，有利于企业加强自身财务管理和内控管理，减少税收风险。三是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，《办法》规定了补救措施，保障了纳税人合法权益。

三、主要内容

（一）适用范围

《办法》适用的纳税人主体为企业所得税法及其实施条例所规定的居民企业和非居民企业。

（二）基本原则

由于税前扣除凭证难以一一列示，通过明确管理原则，有利于消除争议，确保纳税人和税务机关共同遵循、规范处理。税前扣除凭证在管理中应当遵循真实性、合法性、关联性原则。真实性是基础，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，并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。

（三）税前扣除凭证与税前扣除的关系

税前扣除凭证是企业计算企业所得税应纳税所得额时，扣除相关支出的依据。企业支出的税前扣除范围和标准应当按照企业所得税法及其实施条例等相关规定执行。

（四）税前扣除凭证与相关资料的关系

企业在经营活动、经济往来中常常伴生有合同协议、付款凭证等相关资料，在某些情形下，则为支出依据，如法院判决企业支付违约金而出具的裁判文书。以上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资料，企业也应按照法律、法规等相关规定，履行保管责任，以备包括税务机关在内的有关部门、机构或者人员核实。

（五）税前扣除凭证的种类

根据税前扣除凭证的取得来源，《办法》将其分为内部凭证和外部凭证。内部凭证是指企业根据国家会计法律、法规等相关规定，在发生支出时，自行填制的用于核算支出的会计原始凭证。如企业支付给员工的工资，工资表等会计原始凭证即为内部凭证。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、分割单以及其他单位、个人出具的收款凭证等。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。

（六）取得税前扣除凭证的时间要求

企业应在支出发生时取得符合规定的税前扣除凭证，但是考虑到在某些情形下企业可能需要补开、换开符合规定的税前扣除凭证，为此，《办法》规定了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符合规定的税前扣除凭证。

（七）外部凭证的税务处理

企业在规定期限内取得符合规定的发票、其他外部凭证的，相应支出可以税前扣除。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，可以按照以下规定处理：

1. 汇算清缴期结束前的税务处理

（1）能够补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证的，相应支出可以税前扣除。

（2）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、换开符合规定的发票、其他外部凭证的，凭相关资料证实支出真实性后，相应支出可以税前扣除。

（3）未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证并且未能凭相关资料证实支出真实性的，相应支出不得在发生年度税前扣除。

2. 汇算清缴期结束后的税务处理

（1）由于一些原因（如购销合同、工程项目纠纷等），企业在规定的期限内未能取得符合规定的发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证，企业主动没有进行税前扣除的，待以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证后，相应支出可以追补至该支出发生年度扣除，追补扣除年限不得超过 5 年。其中，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、换开符合规定的发票、其他外部凭证的，企业在以后年度凭相关资料证实支出真实性后，相应支出也可以追补至该支出发生年度扣除，追补扣除年限不得超过 5 年。

（2）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，企业自被告知之日起 60 日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证或者按照《办法》第十四条规定凭相关资料证实支出真实性后，相应支出可以在发生年度税前扣除。否则，该支出不得在发生年度税前扣除，也不得在以后年度追补扣除。

（八）特殊规定

1. 国家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）规定的中国铁路总公司及其所属运输企业（含分支机构）自行印制的铁路票据等。

2. 企业在境内发生的支出项目虽不属于应税项目，但按国家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，如《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编码表》中规定的不征税项目等。

四、施行时间

3. 误餐费不是午餐费，乱用政策终补税

我们先看几个工作中比较常见的事项

1. 公司有职工食堂，中午为职工免费提供一顿午餐
2. 公司没有职工食堂，但是让外面的餐馆每天中午统一送餐，公司和餐厅月结
3. 公司没有提供午餐，但是给每个职工 300 块的补助
4. 公司在郊区有个工地，每天都有人员去办事，对于不能回公司的人员，公司按次统计后给予一定补助。

以上问题都是涉及职工中午就餐的问题，也是非常务实的问题。

那会计上怎么核算？税务上怎么处理？会计核算我们要找会计上的核算依据，税务处理我们要按照税法相关条款进行处理。

不能按照税务规定来做账，也不能按照会计要求来交税，这就是核心思想。

会计核算上：

按照《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》以及财企[2009]242 号财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知有关规定。

- 1、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出，均作为企业职工福利费管理核算。
- 2、同时规定企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，应当纳入工资总额管理。

所以，按照此文件的核心思想，在会计核算方面，我们对上述实践中情况进行分别处理。

第 1、2 种自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出，均作为企业职工福利费进行核算；

第 3 种直接并入工资进行核算。

第 4 种实质并不是午餐补，而是误餐补助。

在实际操作中，个人倒是觉得可以直接并入费用核算，比如计入差旅费核算。日常会计核算中，差旅费是指出差期间因办理公务而产生的各项费用，包括购买车、船、火车、飞机的票费、住宿费、伙食补助费及其他方面的支出。

即对因异地出差、特殊工作等原因而影响正常就餐时根据实际误餐顿数、按规定的标准计算发放给职工的误餐补助实属于差旅费的核算内容。

税务处理

主要涉及企业所得税税前扣除以及是否计征个人所得税的问题

企业所得税

国税函[2009]3号规定，职工食堂费用、职工食堂经费补贴都是企业所得税规定的职工福利费范畴，可以按照工资总额14%的比例税前扣除。

那么第1、2种情况的扣除没有问题，但是切记，需要取得合法合规的票据。有食堂的，食堂发生的成本费用是否取得合规票据，没有食堂外包的，是否取得合规票据，这些都是扣除的要件。

对于第3是否能够按照工资来进行税前扣除？

其实这个问题也非常明确，可以的。

国家税务总局公告2015年第34号规定列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《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》（国税函〔2009〕3号）第一条规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

也就是说，这些以现金形式发放的补贴，会计核算计入了工资，也符合企业工资管理制度，并依法代扣代缴了个人所得税，那么按照规定可以全额税前扣除。

第4种合理的费用实质是企业生产经营发生的或者为管理和组织经营活动发生的报销的费用，它既不具有工资性质，也不属于职工福利费，企业具备规范的财务制度，按制度执行的可以据实扣除。

个人所得税

根据《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》（国税发〔1998〕155号）第二条的规定，下列收入不属于免税的福利费范围，应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税：

（一）从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助；

（二）从福利费和工会经费中支付给单位职工的人人有份的补贴、补助；

（三）单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助性质的支出。

因此，如果就餐费用由公司按月与餐厅结算，并不向职工支付就餐补助，结算费用不计入工资薪金缴纳个人所得税。

在实际操作中，税务机关对于这种无法量化到个人收入的福利性质的支出普遍也是不计征个人所得税，但是二哥了解有个别企业在对职工差异化管理中，对部分少数民族职工采取现金补贴，对汉族职工采取统一就餐（主要是少数民族职工饮食习惯），税务局对统一就餐也要求按对少数民族标准进行个税缴纳。

所以，第 1、2 这种一般是不征收个人所得税的。

第 3 种需要计征个人所得税。

当然，对第 4 这种属于误餐补助这种，企业建立误餐补助标准和补助制度，规范补助手续，只要能够实事求是地有足够的依据先税务机关表明误餐补助不是变相发放工资性补贴、津贴，就可以不征税。