

「企業所得税損金算入証憑管理弁法」—証憑による損金算入、発票の重要性はいかに？

2018年6月
第18号

概要

2018年6月6日、国家税务总局(以下「税務総局」)は「企業所得税損金算入証憑管理弁法」(国家税务总局公告[2018]28号、以下「管理弁法」)およびその公式見解を公布しました。「管理弁法」では、企業所得税の損金算入に係る証憑管理の重要な原則に対するより具体的な解釈が示され、内部・外部証憑の分類および管理が明確にされ、発票と損金算入に係る証憑の関係について解説がなされるとともに、取得できない外部証憑や共同支出分担など、特殊な状況に関する証憑管理についても規定しています。

「管理弁法」は2018年7月1日から施行されます。皆さまにおかれましては、「管理弁法」に基づき損金算入に係る証憑を整理し、そのコンプライアンスの程度を評価するようご提案します。長期的にみると、企業は内部の財務・税務の証憑管理制度を見直し、「管理弁法」の新たな規定に対応できる体制を適宜構築していくことが重要になると考えます。

詳細

公布の背景

「企業所得税法」の規定によれば、企業に実際に発生する、収入の取得に関連する合理的な支出は、損金算入が認められます。なお、真実性が企業所得税損金算入の重要な条件となります。「企業所得税法」の解釈によれば、真実性の判断の際、支出が実際に発生したものであることを証明するために、「十分」かつ「適切」な証憑を提供することが義務付けられています。しかし、現行の「企業所得税法」施行以来、資産損失、固定資産加速償却、研究開発費追加控除など、特殊な証憑についてのみ管理弁法が公布されており、一般的な原価・費用支出の損金算入に係る証憑については統一かつ明確な規定が示されてきませんでした。従い、今般の「管理弁法」の公布は、納税者にとって朗報と言えるでしょう。

損金算入に係る証憑管理の三大原則

企業の業務が煩雑で、取得する証憑の種類也非常に多いため、これを逐一列挙することは困難です。「管理弁法」では、納税者と税務機関に対し、真実性、合法性、関連性の3つの原則に基づき損金算入に係る証憑を管理することが要求されています。この中で、真実性は基礎となり、企業の経済活動および支出に真実性が伴わない場合、当然ながら損金算入は認められません。合法性と関連性は中核的な概念であり、損金算入に係る証憑の形式、出所が法律など関連規定を満たし、支出に関連しあつ証明力を有する場合にのみ、企業の支出を損金算入する証明資料とすることができます。

この他に注意すべき点として、損金算入に係る証憑は損金算入の「必要条件であり、十分条件ではない」という点です。損金算入に係る証憑を有していても、企業所得税法が規定する控除範囲と基準を満たさなければ、損金算入は認められません。

発票 vs 損金算入に係る証憑 vs 関連資料

損金算入に係る証憑は、その出所に応じて内部証憑と外部証憑に分けられます。内部証憑とは、企業が自ら作成し、原価、費用、損失およびその他支出の計算に用いる会計原始証憑を指し、その記入・作成および使用は国家による会計・法律など関連規定を満たす必要があります。一方、外部証憑は、企業がその他企業、個人から取得する証憑であり、発票(紙ベースの発票および電子発票を含む)、公共部門が発行する領収書、納税証明書、領収書、共同分担票などが含まれます。各種支出項目の証憑に関する規定は、付表1をご参照ください。

明らかに、発票は重要な外部証憑ですが、唯一の損金算入に係る証憑というわけではありません。「管理弁法」では、増税課税項目に該当し、かつ相手方が既に税務登記している場合、企業は発票を損金算入に係る証憑としなければならないことを



明確にしています。注意すべきは、增值税免税行為も課税項目に該当し、企業は相手方に対し增值税普通発票の発行を要求し、損金算入に使用しなければならない点です。また、企業が取得した偽造発票や、発票発行者が不法に取得、実体を伴わずに発行、あるいは規範に準拠せずに作成した、規定に準拠していない発票を損金算入に係る証憑として使用することはできません。「管理弁法」では何をもって「作成規範」とするかについて明確にしておらず、関連する增值税および発票管理法規の規定を総合的に把握し、增值税普通発票の買手(購入者)欄には正確に企業名称および納税者識別番号または統一社会信用コードなどを記入すべきと考えます。

增值税非課税項目について、あるいは、たとえ課税項目であっても、代金受領者が発票発行資格を有していない場合には、その他の代金受領証憑または内部証憑を用いて損金算入することができます。この他、現行の增值税規定に基づき、いくつかの非課税項目については発票を発行でき、その際、企業が不徴税発票を損金算入に係る証憑とする必要があるか否かについて、引き続き政策の動向を見守る必要があります。

同時に、損金算入に係る証憑の真実性を証明するため、「管理弁法」では、企業は関連契約、支出根拠、支払証憑など、関連資料を保管しなければならないと規定されています。なお、公式見解で言及されている、法院(裁判所)の判決によって企業に違約金の支払いを命じた裁判文書は、関連資料に該当します。この種の違約金は往々にして発票の発行ができず、企業は領収書など、外部証憑を根拠とし、上記の関連資料と併せて損金算入を主張することができます。

損金算入に係る証憑の取得時点

「管理弁法」では、確定申告年度の損金算入に係る証憑の取得時点は「確定申告期間終了前」と規定されています。企業が確定申告期間終了前に発票またはその他外部証憑を取得できない場合、当年度は損金算入するべきではないと規定されています。ただし、5年以内であれば支出発生年度の損金算入に追加することができます。これは、従前の国家税務総局公告[2012]15号における「過年度発生の未損金算入支出」の処理原則と一致しています。

さらに、目下の「放管服」(行政のスリム化、権限委譲)下における事業環境最適化の政策方針を受けて、「管理弁法」では、確定申告終了後、企業が損金算入処理を行ったものの、損金算入に係る証憑が未取得である状況を税務機関が発見した場合、60日以内の発票・証憑の発行/交換、または説明資料提出の機会が設けられています。すなわち、税務機関からの通知受領から60日以内に関連する損金算入に係る証憑を整備した場合、企業は依然として損金算入処理を実施できることを意味します。なお、当該期限を過ぎた場合には、企業は当年度の損金算入ができないリスクに直面します。損金算入に係る証憑の発行時点の一覧は、付表2をご参照ください。

発票または外部証憑が未取得でも損金算入できる可能性あり

時として、企業が発票を取得できない、もしくは規定に準拠していない発票・証憑を取得してしまうことがあります。「管理弁法」では、企業が確定申告終了前に証憑の発行・交換を行うことを要求しています。仮に、相手方の登記抹消や取消、営業許可証の取消、税務機関により非正常企業と認定されるなど、特殊な要因によって発票の発行・交換ができない場合、企業は証明資料、関連契約書あるいは協議書、支払証憑、貨物運輸流通資料、会計記録などを根拠に損金算入を行うことができます。この規定は、

企業間の真実な取引の保護に有益と考えます。

しかし、発票を紛失した場合に、どのように損金算入できるかについて、「管理弁法」では説明されていません。参考として、增值税法¹では、専用発票を紛失した場合、企業は依然として、売手(販売者)が提供する関連専用発票記帳書類の控え(コピー)を根拠に、損金算入の認証を行うことができます。

共同支出分担の証憑に関する規定

頻繁に見られる、国内における複数企業(関連者を含む)共同での役務の受入について、「管理弁法」では、各当事者が分担方式を採用する場合は、配分者が発票および共同分担票を損金算入に係る証憑とすることが規定されています。被配分者は、配分者が発行する共同分担票をもって損金算入処理を行います。しかし、この種の分担方式では、各当事者がともに企業所得税の損金算入を実現できるものの、增值税の観点から、被配分者の支出には発票による裏付けが無く、仕入增值税控除をとることができず、また、配分者が全額につき専用発票を取得しても、一部の役務のみ受け入れた場合には、全額をもって仕入增值税控除をとれるか否かについて、不確実性が存在します。

実務において多く見られる処理方法は、一方の当事者が他方の当事者に対し、課税業務に基づき発票を発行するものであり、その行為が增值税上の課税購買行為であり、かつ他方の当事者に転売されるものと認定される場合、当事者双方は取得した発票を企業所得税の損金算入に係る証憑および仕入增值税控除に係る証憑とすることができます。「管理弁法」では、企業が不動産を賃借する際に生じる公用事業費の分担処理に際して、本実務処理を参照し、貸手が課税項目として発票を発行する場合、企業は発票に基づき損金算入を行うものと規定しています。当然、貸手は上記の分担方式に基づき、その他証憑を発行することも可能であり、

企業の損金算入に充てることができます。

重要点

「管理弁法」では、多数の特殊な状況下における損金算入の証憑に関する要件を列挙し、納税者のために法令遵守の指針を提供しており、税務リスクの軽減に有益であると考えます。さらに、損金算入の実体法についてもさらなる明確化が待たれる部分があり、例えば広告宣伝費、接待交際費および協賛費の区別や、投資不動産

の減価償却は損金算入できるのか否かなど、さらなる説明が求められます。これらの問題は実務上、いかにして処理すべきか、今後の政策動向を注視する必要があります。

総括として、「管理弁法」では厳格さと寛容さを兼ね備えており、課税項目について、企業は依然として可能な限り発票を取得し、損金算入のスムーズな実施を確保することが重要となります。他方、発票を取得していない状況下では、関連支出に係るその他根拠資料を整理し、特殊規定に基づく損金算入を模索すべきでしょう。

長期的な視点から、企業経営者におかれましては、内部の財務・税務証憑管理制度を見直し、日常の証憑審査を適切に行い、企業所得税の損金算入を行うまでの良好な基盤を固めるようご提案いたします。

注釈

1. 国家税務総局公告[2014]19号の詳細は以下のURLをご参照ください:
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/action/GetArticleView1.do?id=480451&flag=1>

付表1:企業所得税損金算入に係る証憑の種類および例示*

*この表は、「管理弁法」およびその公式見解に基づき作成したものであり、その解釈に相違がある場合は、「管理弁法」の内容を正とします。

支出の種類	支払対象	損金算入に係る証憑(例)
国内発生支出	增值税 課税項目 相手方が既に税務登記している (例えば、物品・役務の購入)	<ul style="list-style-type: none"> 增值税専用発票 增值税普通発票
	相手方が法に基づき税務登記を実施する必要がない、 または小額・小口経営業務に従事する個人である (例えば、增值税課税基準に満たない個人支出)	<ul style="list-style-type: none"> 税務機関が代理発行する発票 領収書(代金受領企業の名称、個人の氏名および身分証番号、支出項目、代金受領金額等の情報が明確に記載されていることを条件とする) 内部証憑
	增值税非 課税項目 企業への支払 (例えば、政府性基金、行政事業性費用の徴収、税金、五險一金、土地譲渡金、労働組合経費、公益性贈与支出など)	<ul style="list-style-type: none"> 相手方が発行する発票以外のその他外部証憑 (例えば、公共部門が発行する領収書、納税証明書、関連政府部門の領収書等)
	個人への支払 (例えば、賃金給与)	<ul style="list-style-type: none"> 内部証憑 (例えば、賃金給与表)
国外発生支出	国外の物品・役務サプライヤーへの支払い	<ul style="list-style-type: none"> 相手方が発行する発票 発票の性質を有する領収書 関連する納税証明書
共同支出の分担	企業が、その他企業、個人とともに国内において共同で役務を受け入れることで発生する支出	<p>分担方式で処理</p> <ul style="list-style-type: none"> 配分者:発票(增值税課税役務)、その他外部証憑(增值税非課税役務)および共同分担票 被配分者:配分者が発行する共同分担票
	不動産の賃借に伴い生じる共益費支出(水道、電気、ガス、冷暖房、通信回線、ケーブルテレビ、インターネットなどの支出)	<p>課税項目ごとに発票を発行</p> <ul style="list-style-type: none"> 貸手が発行する発票 <p>分担方式で処理</p> <ul style="list-style-type: none"> 貸手が発行するその他外部証憑

付表 2:発票、外部証憑の取得時点

時点	企業による損金算入に係る証憑取得の有無	損金算入の可否
確定申告期間終了前 (5月31日以前)	規定に準拠した発票、外部証憑を取得している	✓
	規定に準拠した発票、外部証憑が未取得で、支出が真実である場合、相手方が発行・交換した規定に準拠した発票、外部証憑を取得している	✓
	発票を発行・交換できない場合、規定の証明資料を提出している	✓
	規定の証明資料が未提出である	✗発生年度における損金算入は不可。
確定申告期間終了後 (5月31日より後)	発生年度に損金算入をしていない場合、以降の年度にて規定に準拠した発票、外部証憑を取得する、あるいは規定の証明資料を提出する	✓発生年度まで遡及し損金算入。遡及期間は5年を超えない。
	発生年度に損金算入をしたが、規定に準拠した発票、外部証憑が未取得	税務機関による通知の日から60日以内に規定に準拠した発票、外部証憑を追加発行／交換する、あるいは規定の証明資料を提出する

お問い合わせ

今回のニュースフラッシュ掲載内容に関するお問い合わせは、**PwC's China Tax and Business Service** までお気軽にご連絡ください。

吳家裕

+86 (21) 2323 1828
peter.ng@cn.pwc.com

莊子男

+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

黃富成

+86 (10) 6533 2100
edwin.wong@cn.pwc.com

任穎麟

+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

李尚義

+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏

+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

With over 2,200 tax professionals and over 140 tax partners in Hong Kong, Macao, Singapore, Taiwan and 14 cities in Mainland China, **PwC's Tax and Business Service Team** provides a full range of tax advisory and compliance services in the region. Leveraging on a strong international network, our dedicated China Tax and Business Service Team is striving to offer technically robust, industry specific, pragmatic and seamless solutions to our clients on their tax and business issues locally. The Global Tax Monitor recognises PwC as one of the leading firms in China for tax advice, by reputation.*

*These results are based on the year-ending Q4 2013 figures, with a sample size of 130 primary buyers of tax advice in China.

Launched in 2000, the Global Tax Monitor (GTM) is an independent survey conducted by research agency TNS, that examines the competitive position of the top firms in the tax advisory market - globally, regionally, nationally and on an industry basis. It provides a comprehensive measure of firm reputation, client service and brand health, gained currently from just over 4,000 telephone interviews annually with key decision makers (CFOs and Tax Directors) in 40 key markets.

本稿では、中国または中国大陸は中華人民共和国を指しますが、香港特別行政区、マカオ特別行政区、および台湾はこれに含まれません。

本稿は一般事項に関する記述であり、関連する全ての事項について完全に網羅しているわけではありません。法律の適否とその影響は、具体的・個別な状況により大きく異なります。本稿の内容に関連して実際に具体的な対応をとられる前に、PwC クライアントサービスチームに御社の状況に応じたアドバイスをお求めになれますようお願い申し上げます。本稿の内容は 2018 年 6 月 15 日現在の情報にもとづき編集されたものであり、その時点の関連法規に準じています。なお日本語版は中国語版をもとにした翻訳であり、翻訳には正確を期しておりますが、中国語版と解釈の相違がある場合は、中国語版に依拠してください。

本稿は中国および香港の **PwC ナショナル・タックス・ポリシー・サービス** により作成されたものです。当チームは専門家により構成されるプロフェッショナル集団であり、現行または検討中の中国、香港、シンガポールおよび台湾の税制およびその他ビジネスに影響する政策を隨時フォローアップし、分析・研究に専念しています。当チームは良質のプロフェッショナルサービスを提供することで PwC の専門家をサポートし、また思考的リーダーシップを堅持し、関連税務機関、その他政府機関、研究機関、ビジネス団体、および専門家、ならびに PwC に関心をお持ちの方々とノウハウを共有いたします。

お問い合わせは、以下の担当パートナーまでお気軽にご連絡ください。

Matthew Mui

+86 (10) 6533 3028

matthew.mui@cn.pwc.com

既存または新たに発生する問題に対する実務に即した見識とソリューションは、中国のウェブサイト

<http://www.pwccn.com> または香港のウェブサイト <http://www.pwchk.com> にてご覧いただけます。

《企业所得税税前扣除凭证管理办法》 ——凭证扣除，发票为王？

二零一八年六月
第十八期

摘要

2018年6月6日，国家税务总局（以下简称“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]28号，以下简称“《管理办法》”）及其官方解读。《管理办法》对企业所得税扣除凭证管理的重要原则做出了进一步解释，并明确了内部、外部凭证的分类及管理，解释了发票和扣除凭证的关系，还对无法取得外部凭证、共同支出分摊等特殊情形的凭证管理做出了规定。

《管理办法》自2018年7月1日起施行。建议企业对照《管理办法》梳理扣除凭证，评估其合规性。长远来看，企业可能需要调整内部财务、税务的凭证管理制度，以适应《管理办法》的新要求。

详细内容

出台背景

《企业所得税法》规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，准予在税前扣除。真实性是企业所得税税前扣除的首要条件。根据《企业所得税法》释义，判断真实性时，须提供“足够”和“适当”的凭证，以证明支出确属实际发生。不过，现行《企业所得税法》实施以来，仅对资产损失、固定资产加速折旧、研发费用加计扣除等特殊事项的凭证要求出台了管理办法，对于一般成本费用支出的扣除凭证并无统一、清晰的要求。《管理办法》的出台可谓久旱逢甘霖。

扣除凭证管理的三大原则

由于企业的业务繁多，取得

的凭证种类也非常复杂，难以一一列示。《管理办法》要求纳税人和税务机关按照真实性、合法性、关联性这三个原则管理税前扣除凭证。其中，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、法规等有关规定，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。

另外，须注意的是，扣除凭证仅为税前扣除的“必要非充分条件”。持有扣除凭证，仍需要满足企业所得税法规定的扣除范围和标准才能够税前扣除。

发票 vs 扣除凭证 vs 相关资料

税前扣除凭证根据取得来源可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，其填制和使用应当符合国家会计法律、法规等有关规定。而外部凭证是企业从其他单位、个人取得的凭证，包括发票（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。我们梳理了不同支出项目的凭证要求，详见附表1。

显然，发票是一种重要的外部凭证，但不是唯一的扣除凭证。《管理办法》明确，凡属于增值税应税项目，且对方已经办理税务登记的，企业应当以发票作为税前

扣除凭证。须注意的是，增值税免税行为也属于应税项目，企业也应要求对方开具增值税普通发票用于税前扣除。企业取得伪造、开票方非法取得、虚开或填写不规范等不合规发票，不得作为税前扣除凭证。《管理办法》没有进一步阐释何为“填写规范”，应根据相关增值税和发票管理法规的规定综合掌握，如增值税普通发票购买方栏目应准确填写企业名称和纳税人识别号或统一社会信用代码等。

而对于非增值税应税项目，或者虽然是应税项目，但收款方不具有开票资格，可以用其他收款凭证或内部凭证进行扣除。此外，按照现行增值税规定，少量列明的非应税项目可以开具发票，此时企业是否需以不征税发票作为扣除凭证尚有待观察。

同时，为了佐证扣除凭证的真实性，《管理办法》还规定，企业应将相关合同协议、支出依据、付款凭证等相关资料留存备查。官方解读中提及的法院判决企业支付违约金而出具的裁判文书，就属于相关资料。这类违约金往往无法开具发票，企业可以凭借收款凭证等外部凭证，佐以上述相关资料，主张税前扣除。

扣除凭证的取得时点

《管理办法》重申了汇缴年度税前扣除凭证的取得时点应为“汇算清缴期结束前”。如果企业未能在汇算清缴期结束前取得发票或其他外部凭证，当年不应进行税前扣除，但是可以在 5 年内追补至支出发生年度扣除。这与此前国家税务总局公告[2012]15 号中“以前年度发生应扣未扣支出”的处理原则一致。

此外，结合目前“放管服”下的优化营商环境管理思路，《管理办法》

还对汇算清缴结束后，税务机关发现企业已税前扣除但未取得扣除凭证的情况，提供了 60 日内补开/换开发票、凭证或提供解释资料的机会。也就是说，接到税务机关通知后的 60 日内补齐相关扣除凭证，企业仍有享受扣除。如果错过了此时限，企业将面临无法在当年税前扣除的风险。附表 2 总结了扣除凭证的开具时点。

未取得发票或外部凭证？仍有机会扣除！

有些情况下，企业无法取得发票，或取得了不合规的发票、凭证。

《管理办法》要求企业在汇算清缴结束前补开、换开凭证。如果因为对方注销、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。这一规定有助于保护企业之间的真实交易。

不过，对于丢失发票如何税前扣除，《管理办法》并没有给出解答。作为参考，在增值税法规¹中，专票丢失的，企业仍然有机会凭销售方提供的相应专票记账联复印件进行认证抵扣。

共同支出分摊的凭证要求

对于常见的多家企业（包括关联企业）在境内共同接受劳务的情况，

《管理办法》明确，各方采取分摊方式的，分摊方以发票和分割单作为扣除凭证；被分摊方则以分摊方开具的分割单作为扣除。不过，这种分摊方式下，虽然各方均可实现企业所得税的税前扣除；但从增值税角度，被分摊方的支出没有发票支持，无法抵扣进项税，而分摊方虽取得了全额专票，但仅接受了部分

劳务，是否能够全额抵扣进项也存在不确定性。

实践中更多的处理方式是一方向另一方按应税业务开具发票，如果其行为被认定为增值税上的“采购应税行为并转售给另一方”，双方均以取得的发票作为企业所得税扣除凭证和增值税进项抵扣凭证。《管理办法》在处理企业租用房产发生公用事业费分摊时，就借鉴了实践中的这一操作，规定出租方作为应税项目开票的，企业以发票税前扣除；当然出租方也可以按上述分摊方式开具其他凭证给企业扣除。

注意要点

《管理办法》列举了诸多特殊情况下的税前扣除凭证要求，为纳税人提供了形式遵从指引，有助于降低税务风险。此外，税前扣除的实体法规也仍有很多待澄清之处，例如广告宣传费、业务招待费和赞助费的区别；投资性房地产是否可以扣除折旧等。这些问题实践中如何处理尚有待观察。

整体上看，《管理办法》宽严相济，对于应税项目，企业仍应尽最大努力获得发票，以确保顺利税前扣除。没有获得发票的情况下，也应梳理相关支出的其他支持性资料，寻求按照特殊规定税前扣除。

长远来看，企业还应调整内部财务、税务的凭证管理制度，做好日常的凭证审核，为企业所得税税前扣除打好基础。

注释

1. 参见国家税务总局公告[2014]19 号
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/actiion/GetArticleView1.do?id=480451&flag=1>

附表 1：企业所得税税前扣除凭证类别及列举*

*该表格根据《管理办法》及官方解读总结，若有理解不一致，以《管理办法》为准。

支出类别	支付对象	扣除凭证举例
境内发生的支出	对方已办理税务登记 (例如采购货物、服务)	<ul style="list-style-type: none"> 增值税专用发票 增值税普通发票
	对方依法无需办理税务登记，或是从事小额零星经营业务的个人 (例如向未达到增值税起征点的个人支付)	<ul style="list-style-type: none"> 税务机关代开的发票 收款凭证 (须载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等信息) 内部凭证
	支付给单位 (例如政府性基金、行政事业性收费、税金、五险一金、土地出让金、工会经费、公益性捐赠支出等)	<ul style="list-style-type: none"> 对方开具的发票以外的其他外部凭证 (例如财政监制票据、完税凭证、相关部门收据等)
	支付给个人 (例如工资)	<ul style="list-style-type: none"> 内部凭证 (例如工资表)
境外发生的支出	支付给境外货物、劳务供应商	<ul style="list-style-type: none"> 对方开具的发票 具有发票性质的收款凭证 相关税费缴纳凭证
共同支出的分摊	企业与其他企业、个人在境内共同接受劳务发生的支出	<p>按分摊方式处理：</p> <ul style="list-style-type: none"> 分摊方：发票 (增值税应税劳务) 、其他外部凭证 (非增值税应税劳务) 和分割单 被分摊方：分摊方开具的分割单
	租房发生的共用水、电、燃气、冷气、暖气、通讯线路、有线电视、网络等支出	<p>按应税项目开票：</p> <ul style="list-style-type: none"> 出租方开具发票
		<p>按分摊方式处理：</p> <ul style="list-style-type: none"> 出租方开具的其他外部凭证

附表 2：发票、外部凭证的取得时点

时点	企业取得是否税前扣除凭证	是否允许扣除
汇算清缴期结束前 (5 月 31 日前)	取得合规发票、外部凭证	√
	应当取得而未取得合规发票、外部凭证，支出真实，且已获得对方补开、换开的合规发票、外部凭证	√
	无法补开、换开的，提供规定的证明资料	√
	未提供规定的证明资料	×发生年度不能扣除
汇算清缴期结束后 (5 月 31 日后)	发生年度没有税前扣除的，以后年度取得合规发票、外部凭证，或提供规定的证明资料	√追补至发生年度扣除，追补期限不超过 5 年
	发生年度扣除了，但是没有取得合规发票、外部凭证	自税务机关告知之日起 60 日内补开/换开合规发票、外部凭证，或提供规

定的证明资料

与我们谈谈

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响,请联系**普华永道税务及商务咨询团队**:

吴家裕

+86 (21) 2323 1828

peter.ng@cn.pwc.com

庄子男

+86 (21) 2323 2580

spencer.chong@cn.pwc.com

黄富成

+86 (10) 6533 2100

edwin.wong@cn.pwc.com

任颖麟

+86 (21) 2323 2518

alan.yam@cn.pwc.com

李尚义

+86 (755) 8261 8899

charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏

+852 2289 5616

jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

普华永道税务及商务咨询团队在中国内地 22 个城市、香港、澳门、台湾及新加坡均设有办公室。团队拥有接近 2,700 位专业税务顾问及超过 170 位合伙人, 为客户提供全面的税务咨询及申报服务。结合普华永道强大的国际网络, 我们的中国税务及商务咨询团队致力于为本地客户在他们的税务及商务问题上提供技术稳健、具有行业针对性、实用及全面的解决方案。



文中所称的中国是指中华人民共和国, 但不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用, 而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前, 请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2018 年 6 月 15 日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国、香港和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策, 目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务, 并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流, 以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系:

梅杞成

电话: +86 (10) 6533 3028

matthew.mui@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案, 欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页: <http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

Is invoice King? — China Released the Administrative Measures for CIT Deduction Vouchers

*June 2018
Issue 18*

In brief

On 6 June 2018, the State Administration of Taxation (SAT) released the *Administrative Measures for CIT Deduction Vouchers* (the SAT Public Notice [2018] No.28, hereinafter referred to as the Administrative Measures) and its official interpretation. The Administrative Measures further specify the key principles in the administration of CIT deduction vouchers, clarify the classification and management of internal and external vouchers, explain the relationship between invoices and deduction vouchers, and regulate the administration on specific situations, such as unable to obtain external vouchers, cost sharing, etc.

The Administrative Measures shall take effect from 1 July 2018. It is recommended that enterprises should immediately sort out their CIT deduction vouchers and evaluate their compliance level by referring to the Administrative Measures. From a long-term perspective, enterprises may need to adjust their internal management on fiscal and taxation vouchers to comply with the new requirements under the Administrative Measures.

In detail

Background

Under the Corporate Income Tax Law (CIT Law), an enterprise is allowed to deduct reasonable expenditures which have actually been incurred and are related to the generation of income. In this regard, authenticity is a primary criterion for CIT deduction. According to the interpretation of the CIT Law, in determining the authenticity of expenditures, enterprises shall provide "sufficient" and "appropriate" documents to substantiate these expenditures that have actually been incurred. However, since the implementation of the CIT Law,

the SAT has only released administrative measures on vouchers relating to certain specific issues such as, asset loss, accelerated depreciation of fixed assets, super deduction of research and development expenditures, etc., but has not released anything on the requirements for CIT deduction vouchers relating to general costs and expenditures. Enterprises have been eagerly waiting for the release of such Administrative Measures for a long time.

Three key principles for the administration of CIT deduction vouchers

As enterprises generally engage in various business activities and receive different types of vouchers, it is very difficult to list them out one by one. The Administrative Measures require both taxpayers and tax

authorities to manage CIT deduction vouchers based on the following three principles: authenticity, legality and relevancy.

Among the above three principles, authenticity is fundamental. If an enterprise's economic business activities and relevant expenditures are not authentic, it will naturally not be a CIT deduction issue. The other two principles namely legality and relevancy are the core principles. Enterprises' vouchers are allowed to be used as supporting documents for CIT deduction only when such vouchers are generated and used in compliance with the relevant laws and regulations, related to the enterprises' corresponding expenditures and can be supported proved with evidence.



Besides, it is noteworthy that the provision of deduction vouchers is only a “necessary but not the only condition” for CIT deduction. Enterprises with valid vouchers should still have to satisfy the relevant deduction scope and criteria prescribed in the CIT law before claiming a CIT deduction.

Invoices vs CIT deduction voucher vs relevant documents

Vouchers can be classified as internal and external ones according to their original source. In particular, internal vouchers refer to the original accounting vouchers for calculating cost, expenses, loss and other expenditures self-produced by enterprises, which shall be written and used in accordance with relevant accounting laws and regulations. External vouchers refer to vouchers that enterprises acquire from other units and individuals, which include invoices (i.e., paper invoices and e-invoices), fiscal vouchers, tax payment certificates, receipts and split payment vouchers, etc. We have summarised the voucher requirements for different types of expenditures in Appendix 1.

Obviously, invoice is one type of important external vouchers, but it is not the only CIT deduction voucher. Under the Administrative Measures, for VAT-able items where the counterparty has already performed the VAT registration, enterprises should use the VAT invoice as the CIT deduction voucher. However, it should be noted that VAT-exempt activities also belong to taxable items, as such, enterprises shall also require the counterparty to issue general VAT invoices for CIT deduction purpose. Non-compliant invoices such as forged ones, illegally acquired ones, falsified ones or improperly completed ones cannot be used for CIT deduction purpose. Unfortunately the Administrative Measures do not further specify the meaning of “properly completed”, hence, enterprises should refer to the relevant VAT and invoice administrative regulations in order to understand this term. For instance, the enterprise name, the taxpayer identification number and the unified social credit number should be accurately specified in the purchaser column of a general VAT invoice.

For non-VAT-able items, or VAT-able items of which the counterparty is not eligible to issue VAT invoices, other receipts or internal vouchers can be

used for CIT deduction purpose. Furthermore, under the current VAT regulations, invoices are allowed to be issued for a few specified non-VAT-able items. As such, whether enterprises are allowed to use these invoices for CIT deduction purpose remains to be further clarified.

Meanwhile, to prove the authenticity of CIT deduction vouchers, the Administrative Measures also specify that enterprises should keep relevant supporting documents such as contracts and agreements, payment vouchers, receipts, etc. for tax authorities' future examination. In the official interpretation, judicial adjudicative document issued by the court requiring an enterprise to pay compensation for the breach of contract is one kind of supporting document. Invoice for such kind of compensation generally cannot be obtained, enterprises can therefore use external vouchers (e.g., receipts) together with the above mentioned related supporting document to claim a CIT deduction.

Timing for obtaining CIT deduction vouchers

The Administrative Measures reiterate that the timing for obtaining CIT deduction vouchers should be “before the end of CIT filing period”. If enterprises cannot obtain invoices or other external vouchers before the end of CIT filing period, they are not allowed to deduct such expenses in that year. When they are able to obtain such invoices or external vouchers in subsequent years, they are allowed to retrospectively deduct the expenses in the year when these expenses are incurred. However, the retrospective period shall not exceed five years. This is consistent with the treatment on “deductible expenditures which should have been claimed but not claimed in previous years” under the SAT Public Notice [2012] No.15.

Besides, combining with the current administration thinking of optimising the business environment under the “Delegated Powers, Improved Regulation and Services” reform in China, the Administrative Measures allows enterprises to provide supplementary invoices, vouchers, or replace ineligible invoices, vouchers with eligible ones or provide interpretation documents within 60 days of being notified in situations where the tax authority discovers after the CIT filing period that the enterprise has claimed CIT deduction

without obtaining valid deduction vouchers. In other words, the enterprise can still enjoy the CIT deduction if it can provide the relevant CIT deduction vouchers within 60 days after receiving the notice from the tax authority. Otherwise, the enterprise will face the risks of being unable to deduct the expenses in the current year for CIT purpose. The attached Appendix 2 summarises the different time period for obtaining CIT deduction vouchers.

Enterprises failing to obtain invoices or external vouchers still have opportunity to deduct expenses for CIT purpose!

There are certain circumstances where enterprises are unable to obtain invoices or have obtained non-compliant invoices and vouchers. The Administrative Measures require enterprises to supplement invoices or replace non-compliant invoices or vouchers with compliant ones before the end of CIT filing period. If the invoices or vouchers cannot be supplemented or replaced by the counterparty because of certain special reasons, such as, it has been deregistered, terminated, its business license has been revoked or has been deemed as an unusual taxpayer by the tax authorities, the enterprise can still enjoy the CIT deduction treatment by providing supporting documents, such as, contracts or agreements, receipts, freight delivery documents, as well as accounting records, etc.. This new provision will help protect the CIT deduction for authentic transactions between enterprises.

Nevertheless, the Administrative Measures has not addressed how to claim a CIT deduction in case the invoice is lost. As a reference, the VAT regulation¹ stipulates that when a special VAT invoice is lost, enterprises can still claim authentication input credit based on the copy of corresponding special VAT invoice (for book keeping purpose) provided by the seller.

The requirement on vouchers for the sharing of the common expenditure

To address the scenario that services are jointly received by several enterprises (including related-party enterprises) in China, the Administrative Measures specify that in case the allocation method is adopted, the enterprise allocating the expenditures would claim the CIT deduction by providing the invoices

and split payment voucher, while the other enterprises receiving the allocated expenditures would claim the CIT deductions by providing the split payment vouchers issued by the enterprise allocating the expenditures. This allocation method allows all involved enterprises to enjoy the CIT deduction treatment. However, from a VAT perspective, as the allocated expenditures are not supported by VAT invoices, the enterprises receiving the allocated expenditures cannot claim any input VAT credit. On the other hand, the enterprise allocating the expenditures would be able to obtain special VAT invoices for the full amount of the expenditure but only receive a part of services, it is uncertain whether it can claim input VAT credit on the full amount.

In practice, a generally accepted method is for one party to issue invoices to the other party based on the taxable activities. If the activity is regarded as a “purchase of a VAT-able activity and on sale to another party” activity, both parties can use the VAT invoice obtained to support the CIT deduction and input VAT credit. For

the treatment on sharing of public service fees incurred by an enterprise on the leasing of a property, the Administrative Measures follow the above practical implementation, i.e., the enterprise (lessee) can claim a CIT deduction with the invoice issued by the lessor; meanwhile, if the above-mentioned cost allocation method is used, the lessee can also use other external vouchers issued by the lessor as CIT deduction vouchers.

The takeaway

The Administrative Measures set forth requirements for CIT deduction vouchers under various specific circumstances, which provide pro forma compliance guidance for taxpayers, and contribute to reducing their tax risks. However, there are still issues in the existing regulations on the CIT deduction that need to be further clarified. For example, how to distinguish an expense among the following expense category: advertising expense, business entertainment expense and sponsorship expense, whether depreciation expense of investment

property can be claimed for CIT purpose, etc. The tax treatments for such issues need further clarification in practice.

As a whole, the Administrative Measures offer lenient and tightened treatments at the same time. For VAT taxable items, enterprises should still try their best to obtain VAT invoices to ensure successful CIT deductions. For situations where invoices cannot be obtained, enterprises should also sort out the other supportive documents related to these expenditures and seek to claim CIT deductions according to special regulations.

In the long term, enterprises should also adjust their internal management on fiscal and taxation vouchers, perform a thorough verification on the vouchers so as to establish a solid foundation for CIT deduction.

Endnote

1. Please refer to SAT Public Notice [2014] No. 19
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/acton/GetArticleView1.do?id=480451&flag=1>

Appendix 1: Category and Examples of CIT Deduction Vouchers*

*The form is summarised according to the Administrative Measures and its official interpretation. The Administrative Measures shall prevail in case of inconsistent comprehension.

Expenditure category	Counterparties	Examples of CIT deduction vouchers	
Expenditures incurred within China	VAT-able items	The counterparty has performed tax registration (e.g., purchasing of goods and services)	<ul style="list-style-type: none"> • Special VAT invoice • General VAT invoice
		The counterparty is not required to perform tax registration, or individuals engaging in small-amount and occasional business (e.g., payment to an individual below the VAT threshold)	<ul style="list-style-type: none"> • Invoices issued by the tax authority on behalf of the counterparty • Receipts (indicating the unit name, the individual's name and ID number, expenditure items and the amount received, etc.) • Internal vouchers
	Non VAT-able items	Payment to units (e.g., governmental funds, administrative charges, taxes, “Five Social Securities and One Housing Fund”, land transfer fee, union dues, charitable donation, etc.)	<ul style="list-style-type: none"> • External vouchers other than invoices (e.g., receipts supervised by the financial department, tax payment certificates, and receipts issued by relevant authorities, etc.)
		Payment to individuals (e.g., wages and salaries)	<ul style="list-style-type: none"> • Internal vouchers (e.g., salary sheet)

Expenditure category	Counterparties	Examples of CIT deduction vouchers
Expenditures incurred outside of China	Payment to overseas suppliers providing goods or services	<ul style="list-style-type: none"> • Invoices issued by the counterparty • Receipts similar to invoices • Relevant tax payment certificates
Common expenditure sharing	Expenditures incurred for services jointly received by several enterprises and individuals in China	<p>Based on expenditure allocation method:</p> <ul style="list-style-type: none"> • The enterprise allocating the expenditures: the invoice (VAT-able services), other external vouchers (non-VAT-able services) and the split payment voucher • The other enterprises receiving the allocated expenditures: the split payment voucher issued by the enterprise allocating the expenditures
	Expenses of water, electric power, gas, air conditioning, heating, communication lines, cable TV and internet generated from property lease	<p>Invoice issuance based on VAT-able items</p> <ul style="list-style-type: none"> • The lessor shall issue invoices <p>Based on expenditure allocation method:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Other external vouchers issued by the lessor

Appendix 2: Time period of obtaining invoices and external vouchers

Timing	Vouchers obtained by enterprises for CIT deduction purpose	Deductible or not
Before the end of CIT filing period (prior to 31 May)	Compliant invoices and external vouchers have been obtained	✓
	Compliant invoices and external vouchers that should have been obtained but not, expenditures are actually incurred, and invoices have been supplemented or non-compliant invoices or external vouchers have been replaced with compliant ones	✓
	Prescribed supporting documents are required in case invoices cannot be supplemented or non-compliant invoices or external vouchers cannot be replaced with compliant ones	✓
	Prescribed supporting documents are unavailable	✗Non-CIT deductible in the year the expenditures are incurred
After the end of CIT filing (after 31 May)	In cases where the expenditures are not deducted in the year they were incurred and compliant invoices, external vouchers or prescribed supporting documents are obtained in subsequent years	✓Expenditures are allowed to be retrospectively deducted in the year they were incurred. The retrospective period shall not exceed 5 years.
	Expenditures were deducted in the year they were incurred, but compliant invoices or external vouchers were not obtained	✓Enterprises supplemented the compliant invoices or external vouchers or replace the non-compliant ones with compliant ones, or provided prescribed supporting documents within 60 days of the notice issued by the tax authorities

Let's talk

For a deeper discussion of how this issue might affect your business, please contact a member of **PwC's China Tax and Business Service** :

Peter Ng
+86 (21) 2323 1828
peter.ng@cn.pwc.com

Alan Yam
+86 (21) 2323 2518
alan.yam@cn.pwc.com

Spencer Chong
+86 (21) 2323 2580
spencer.chong@cn.pwc.com

Charles Lee
+86 (755) 8261 8899
charles.lee@cn.pwc.com

Edwin Wong
+86 (10) 6533 2100
edwin.wong@cn.pwc.com

Jeremy Ngai
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

With close to 2,700 tax professionals and over 170 tax partners across Hong Kong, Macau, Singapore, Taiwan and 22 cities in Mainland China, **PwC's Tax and Business Service Team** provides a full range of tax advisory and compliance services in the region. Leveraging on a strong international network, our dedicated China Tax and Business Service Team is striving to offer technically robust, industry specific, pragmatic and seamless solutions to our clients on their tax and business issues locally.

In the context of this News Flash, China, Mainland China or the PRC refers to the People's Republic of China but excludes Hong Kong Special Administrative Region, Macao Special Administrative Region and Taiwan Region.

The information contained in this publication is for general guidance on matters of interest only and is not meant to be comprehensive. The application and impact of laws can vary widely based on the specific facts involved. Before taking any action, please ensure that you obtain advice specific to your circumstances from your usual PwC's client service team or your other tax advisers. The materials contained in this publication were assembled on 15 June 2018 and were based on the law enforceable and information available at that time.

This China Tax and Business News Flash is issued by the **PwC's National Tax Policy Services** in China and Hong Kong, which comprises of a team of experienced professionals dedicated to monitoring, studying and analysing the existing and evolving policies in taxation and other business regulations in China, Hong Kong, Singapore and Taiwan. They support the PwC's partners and staff in their provision of quality professional services to businesses and maintain thought-leadership by sharing knowledge with the relevant tax and other regulatory authorities, academies, business communities, professionals and other interested parties.

For more information, please contact:

Matthew Mui
+86 (10) 6533 3028
matthew.mui@cn.pwc.com

Please visit PwC's websites at <http://www.pwccn.com> (China Home) or <http://www.pwchk.com> (Hong Kong Home) for practical insights and professional solutions to current and emerging business issues.