

引文格式: 田开友, 吴洁. 企业所得税税前扣除项目的判定标准之构建: 以“二十二冶集团诉唐山市税务局案”为例 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2021, 22 (2): 20-29.

企业所得税税前扣除项目的判定标准之构建 ——以“二十二冶集团诉唐山市税务局案”为例

田开友, 吴洁

摘要: 企业所得税的应纳税所得额按照企业收入额减除法定扣除额计算而得, 而法定且明确的税前扣除项目则是企业应纳税所得额计算的关键。在“二十二冶集团诉唐山市税务局一案”中, 征税机关与企业在计算应纳税所得额时对税法规则的理解和适用存在严重分歧。为减少由于税法规定的不确定性所造成的分歧, 未来完善企业所得税税前扣除项目制度的基本思路是: 以“实际发生”这一实质标准来判定企业的经济业务及支出的发生是否具备真实性, 再结合企业正当且普遍的合理性开支和符合“经济利益流向”标准的直接相关性支出来评判该列支项目是否属于法律允许扣除的范围。

关键词: 企业所得税; 税前扣除项目; 实际发生; 合理开支; 经济利益流向

作者简介: 田开友, 法学博士, 常州大学史良法学院、中国财税法治战略研究院教授、硕士研究生导师; 吴洁, 常州大学史良法学院硕士研究生。

基金项目: 国家社会科学基金一般项目“‘税费统一征管’背景下政府性基金征管制度变革研究”(19BFX167)。

中图分类号: DF432.2 **文献标志码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2021.02.003

企业所得税税前扣除项目是指税务机关在计算企业应纳税所得额时需要扣除企业生产经营活动中实际发生的、确实与取得收入直接相关的合理性支出。虽然《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)等法律法规及一些规范性文件对企业所得税税前扣除项目做出了相应规定, 但由于这些规定过于原则、含糊, 因而实践中在计算企业应纳税所得额时, 税务机关与企业之间、税务机关与法院之间在对企业的成本费用等支出是否实际发生、是否合理性、是否与取得收入直接相关等问题存在严重分歧。这不仅导致企业的合法权益难以得到有效保障, 也降低了税收征管部门的征税效率, 税企争议由此增加的同时也给税务司法带来新的挑战。本文选取学术和实践价值高、社会影响大的典型性税务司法审判案例——“二十二冶集团诉唐山市税务局案”^①作为研判对象, 通过案情梳理、问题整理、学理分析等研究进路, 试图为我国企业所得税前列支项目的真实性、合理性、相关性的判定标准构建提供可能的理论支撑和智力支持。

^①此案被中国法学会财税法研究会评选为中国首届“年度影响力税务司法审判案例”, 具体内容参见〔2017〕冀0203行初366号。

一、基本案情与问题整理

（一）基本案情和法院观点

2017年5月5日，被告唐山市国家税务局稽查局（以下简称“唐山市国税稽查局”）对原告中国二十二冶集团有限公司做出了《税务处理决定书》（冀唐国税稽处〔2017〕101号）。根据《企业所得税法》《企业所得税法实施条例》等规定，被告认为原告自2008年到2013年期间取得的虚开劳务费发票146977060.12元不属于税前扣除支出，应当调增应纳税所得额149701046.49元；此外支付给开票方虚开发票款3474276.37元，也是与取得收入无关的支出，不准在税前扣除。原告中国二十二冶集团有限公司（以下简称二十二冶集团）少缴纳企业所得税前款项被定性为偷税，被告唐山市国税稽查局决定追缴这部分企业所得税。原告不服，遂向被告河北省国家税务局（以下简称“河北省国税局”）提起复议，被告河北省国税局于2017年9月7日以《行政复议决定书》（冀国税复决字〔2017〕3号）维持唐山市国税稽查局的决定。

原告不服两被告的决定，于2017年10月10日向河北省唐山市路北区人民法院提起行政诉讼。原告诉称自己是不得已才通过预算的方式控制工资薪金总额，以避免违反中冶集团核定工资总额的规定，同时满足实际发生的用工工资实际且及时地发放给员工。被告唐山市国税稽查局依据《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）（以下简称“国税函〔2009〕3号”）第一条、第二条的规定认定涉案工资薪金不准税前扣除，并指出原告主观上存在故意、客观上造成少缴税款的事实，认定原告行为构成偷税。经河北省唐山市路北区人民法院审理查明后认为，企业职工取得必要而适当的工资是宪法所赋予的劳动报酬权，这一行为合理又合法，虽然原告虚开发票名目下支出中145422763.12元确为本公司员工发放并在企业所得税税前扣除的工资性支出，但原告所支付工资薪金来源形式不合法并不能等同于其用套取的资金支付员工工资违法。被告根据虚开发票这一行为的违法性否定原告为职工支付工资的合理性，不符合《企业所得税法》第八条的规定。而且被告提供的证据也不足以证明原告合理的工资构成不能在税前扣除，因此被告应承担举证不能的法律责任。一审法院据此做出如下判决：一是撤销被告唐山市国税稽查局做出的《行政处理决定书》和被告河北省国税局做出的《行政复议决定书》；二是责令被告唐山市国税稽查局在本判决生效后60日内重新做出处理决定。上诉人唐山市国税稽查局、河北省国税局不服一审法院做出的行政判决，后向河北省唐山市中级人民法院提起上诉。二审法院通过审理认为，由于上诉人没有证据证明虚开发票所支出的工资薪金的不合理性且不能证明其与原告生产经营活动无关联，所以上诉人应当承担举证不能的法律责任。为此，二审法院判决驳回上诉，维持原判。

（二）法律问题整理

在规范层面上，国家税务总局在《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国税函〔2018〕28号）（以下简称“国税函〔2018〕28号”）中明确要求征纳双方按照真实性、合法性、关联性三项原则来确定扣除凭证。本案中的原告认为，税前扣除项目的真实性、合法性、关联性应通过企业在计算应税所得税前扣除时各项支出的实际情况来分析，不能单纯依靠形式上的“票据”来界定。为此原告所做出的一系列行为：支付派遣公司管理费、取得派遣公司虚开的发票、采取虚开发票套取资金的形式为职工发放工资，最终目的是规避企业的工资总额超过限额，从而使员工拿到属于自己的工资薪酬。原告的主观目的是向员工及时发放工资并且实质上并没有对国家或他人

造成损失,尽管原告在取得发票后作为费用扣除凭证在企业所得税税前列支,使自己的合法权益得以实现,但原告也没有获取利益。客观上,员工也确实收到了由原告发放的属于自己合法的劳动报酬。

本案被告唐山市国税稽查局始终坚持认为,原告并未执行自身规范的工资薪金制度,而是利用他人虚开发票套取资金,并将所套取的资金作为有关成本费用类科目在企业所得税税前扣除,原告主观上存在规避自身工资薪金制的故意。另外,被告河北省国税局认为,此案中所涉及的“客观上存在的”工资支出并不因为其“客观存在”就具有税法上的“合法性”。企业所支付给职工的所有“工资薪金”并不是当然都是税法规定的可税前扣除的“工资薪金”,只有符合企业生产经营活动常规而发生的、被税法评价为“合理的工资薪金”才允许在税前扣除。根据《企业所得税法》第八条、《企业所得税法实施条例》第三十四条以及国税函〔2009〕3号的相关规定,被告唐山市国税稽查局认为该部分由虚开发票形式所发放的工资薪金并非税法上承认的合理工资薪金,故这部分“工资薪金”不属于企业所得税法税前扣除项目。根据法院的裁判要旨,此案中最重要的法律问题可归纳为:到底哪些列支项目属于法律允许企业所得税税前扣除的范围?判定这些税前扣除项目的标准又是什么?本文试图从真实性、合理性、相关性三个标准来辨识企业所得税税前扣除项目的范围。

二、企业所得税税前扣除项目的真实性认定

(一) 发票不是认定企业所得税税前扣除项目真实性的唯一凭证

国家税务总局在《关于进一步加强普通发票管理工作的通知》(国税发〔2008〕80号)、《关于加强企业所得税管理的意见》(国税发〔2009〕88号)明确规定了不符合规定的发票不得允许纳税人用于税前扣除、抵扣税款、出口退税和财务报销。国家税务总局在《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)中也规定了未按规定取得的合法有效凭证,不得在税前扣除。另外,国税函〔2018〕28号则规定,企业所得税税前扣除凭证是据以税前扣除的依据,除了“发票”之外,企业应将与税前扣除凭证相关的资料(如合同协议、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^[1]。国家税务总局所下发的这些规范性文件实际上是在逐步强化对所得税扣除项目的管理。虽然发票能作为企业所得税前的扣除凭证,但这要取决于发票是否合乎相关的法律法规,而并没有规定发票是唯一能够证明真实性的税前扣除凭证。

在法理上,税收征纳双方的地位应当是平等的。税法的本质在于经由对国家课税权的制约来实现纳税人权利^[2],如果将发票规定为唯一能够证明真实性的凭证,这无疑加重了纳税人在进行税前扣除申报的负担。因为企业在生产经营过程中所发生的支出种类是多样的,对于职工福利待遇、业务招待费及某些零星支出并非一定以发票作为扣除凭证在税前予以扣除的,更多的是以详细的收款证明、公司决定的相关文件、银行转账凭证、现金付款清单及职工福利发放名册等相关资料证明支出的实际发生。现阶段以纳税人利益本位的税制设计会更加贴合税法本质的要求^[3],如国税函〔2018〕28号对税前扣除的各类凭证作了详细的规定,体现了当前税制改革中“放管服”的进一步深化^[4],这很大程度上减轻了纳税人的办税负担。若从国税函〔2018〕28号规定的“各类”凭证中推导出“除发票以外的其他原始凭证都不能作为税前扣除凭据”或“发票是唯一能证明税前扣除真实性的凭证”,这不仅逻辑上有着明显的缺陷,实质上也导致了征纳双方法

律地位的不平等,企业的合法权益有可能受到税收征管部门的侵害,最终是对税法本质的背离。现实中,企业在进行应纳税所得额的认定核算时因为企业生产经营活动的多样性及这一过程的复杂性,仅凭单一的发票在某些情形下并不足够起到证明作用,往往需要多种税前扣除凭证的联合佐证^[5],如企业的折旧,不但需要购置时的外部凭证(发票),还需要内部凭证(折旧明细账)。

国税函〔2018〕28号虽然贯穿并强化了企业所得税中“以票管税”的原则,但并非意味着此处的“票”仅仅指代的是发票,而是包含了税法中规定的所有合法有效凭证。国税函〔2018〕28号第八条将税前扣除凭证按照来源分为内部凭证和外部凭证,同时也规定收款凭证、内部凭证、分割单等可以作为税前扣除凭证,这直接明确了发票是主要的但不是唯一的税前扣除凭证,仅为企业经济业务已经实际发生的一种证明方式。这一做法彰显了发票的功能和我国实行“以票管税”的初衷即税务机关可以根据这些信息对企业隐瞒销售收入的行为进行有效制约以保障良好、高效的税收秩序^[6]。但有些情况下无法取得规定的发票,应当给予灵活性变通,这种情况下企业可以使用其他外部凭证或者凭借其他业务资料证明交易真实性,这也体现了国税函〔2018〕28号理念的改变,即改变过去税务机关在执法中一般倾向于将合法有效凭证仅限定为发票而排除其他有效凭证。可以发现,国税函〔2018〕28号降低了对税前扣除凭证的管控程度,转而提高支出的真实性要求,强调实质重于形式原则,企业可以根据支出的实际性质,合理确定所需对应的税前扣除凭证以证明支出的真实发生。

(二) 实际发生是企业所得税税前扣除项目真实性的实质标准

税前扣除的实质要求企业在进行应纳税额计算时将不能反映纳税人真实赋税能力的部分扣除^[7]。与之对应,企业在税前扣除的项目应当符合真实性原则,而真实性原则要求税前扣除的项目必须是实际发生的。《企业所得税法》对税前扣除提出了支出必须要实际发生这一原则性要求,即如果一个企业的生产经营活动及其支出存在虚假情况,该支出当然不可能在税前扣除。而合法有效的税前扣除凭证只有与企业支出相关并具有证明力时,才可以作为税前扣除的证明材料,由此看来,税前扣除凭证的作用是证明业务的真实发生^[8]。实际发生是税前扣除的前提,这一原则要求企业在计算应纳税额时,各项收入、成本、费用等支出都是真实的,纳税企业在进行税前扣除时提供形式规范和内容真实的凭证。但何为“实际发生”,税法上没有明确规定,学术界对此也没有厘清,这给税收征收管理实践带来一定的困扰。

“实际发生”首先强调产生费用或支出的交易、事项是真实存在的。我国现行税法对于“实际发生”没有具体的规定或解释,但《中华人民共和国会计法》二十五条明确规定:公司企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一的会计制度的规定确认、计量及记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。并且在二十六条中规定了不得有随意改变、虚列、多列、不列或者少列资产、负债及其他项目等禁止性行为。这一系列规定旨在强调各单位在进行会计核算时必须要以真实存在、真实发生的经济业务事项为依据,同时在税收征管中也强调“实际发生”的内涵之一是指产生费用或者支出的经济业务必须真实。据此,实际发生的标准体现如下:

首先,根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的经济活动所确定、预估的支出均不得在税前扣除。其次,税法规定权责发生制为税前扣除项目的基本原则,而这一原则强调在税收征管时必须做到:凡属于本期纳税义务已经实际发生而产生的收入都作为本期的收入入账;凡属于本期按规定据实预先提取但并未实际支付的各项费用可作为本期费用入账,而不论其是否实际支付^[9]。据此规定可以将“实际发生”理解为支付的义务或者责任已经发生。最后,“实际发生”的税前

扣除金额必须是确定的,在实践中这种支出被理解为是以实际支付金额确定的税前扣除额,如租金、利息、分期付款等费用的确认是以双方约定的收款日期作为实现的日期,而在税务实践中税务机关考虑到征税效率以及保障国家税基,认为税前扣除支出要求实际发生,即实际支付^[10]。实际发生与实际支出之间存在时间上的差异,在实际的征管活动中分为两种情况,在征管实践中存在实际发生且当期支付与实际发生但延期支付这两种情况。前者在汇算清缴时可以税前扣除,而后者不得在汇算清缴时予以税前扣除,但税法对这种情况作了追溯规定。对于企业因为某种原因导致的应扣但未扣的支出,只有在汇算清缴时完成支付才允许在税前扣除时列支,究其原因就是为了强调支付义务的实际发生。基于此种认识,企业依据税前扣除项目的真实性原则应当认为税前扣除的金额是实际发生数,即支出的金额确定,不能以估算金额税前扣除^[11],换言之,即使企业相应的支出义务已经产生,但是如果金额尚未确定或者金额只能预估,那就不符合“实际发生”的本质要求。

根据上述实际发生的标准可以发现:此案原告虽然无法证明税前扣除的业务招待费的真实存在,但支付给职工的工资薪金是真实存在的;获得工资薪金的职工所提供的劳动确为企业收入的产生起到了相应作用,符合税法所规定的税前扣除项目的权责发生制这一原则性要求;原告向职工支付工资薪金是根据实际发生的经济业务事项及按照国家统一的会计制度确认的,其金额是确定的实际支付金额。在此案中出现的以发票为课税证据灭失或者不可信的情况下,税务机关应当采用其他证据来证明课税事实,而不应仅以虚开的发票不能作为课税证据来否定工资薪金实际发生这一客观事实。从司法裁判文书来看,本案中的一审、二审法院都认为,对于原告所支付给企业职工的工资薪金,被告没有充分证据证明其支付的工资薪金缺乏合理性,仅凭原告虚开的发票来调整原告的企业所得税,并追缴税款的处理决定,认定事实不清,法律证据不足。可以看出,法院认为这些支出形式不合法但“实际发生”的工资薪金是可以税前扣除的。

三、企业所得税税前扣除项目的合理性认定

(一) 企业所得税税前扣除项目合理性的判断准则

“真实性”和“合法性”是判断税前扣除项目是否合理的前提条件。如果一项税前列支的项目不是真实合法的,当然不属于扣除范围。若通过赋予“合理”这一词的法律含义,税法上所支持的税前扣除项目应是基于正当理由而支出的或者是社会上同行业企业普遍支出的费用。简而言之,企业所得税税前扣除项目合理性的判断可从正当性和普遍性两个层面展开。

对于正当性的判断,税务征管机关应当根据企业提供的材料以及相关的实际情况做出具体判断。由于企业经济活动的多样化以及市场经济发展的复杂化使得税法对正当性不能进行统一而权威的解释。因此,在税务实践中支出是否符合正当性要求,可以从税前扣除的支出是否符合企业生产经营活动常规来进行判断。对符合生产活动常规的把握,笔者认为可以通过合理商业目的^[12]这一标准进行判断。早在1935年美国最高法院在Gregory V. Helvering一案中就确立了合理商业目的标准,即以税收为动机的交易必须具备一定的商业目的,否则是无效的^①。作为一种经济实质测试方法,运用合理商业目的必须根据特定的经济行业与特定商业活动的属性、实施交易时的经济等因素予以判断,必须考虑纳税人的动机和交易是否服务于有用的经济目的^[13]。结

^①Gregory V. Helvering, 293 U. S. 465 (1935).

合当前的实际情况,税前扣除项目具有正当性的判断标准具体为:一是企业是否能够通过这部分的税前支出获得经济利益;二是该税前列支的支出如果扣除是否会严重侵蚀我国国家的税基;三是企业在做出税前列支项目相关商业行为前是否进行了相关的市场调查,并且调查结果应当对企业与国家税基两方都是有利的;四是除了以减少或逃避税款为理由,企业是否还存在其他的商业理由。

对于普遍性的判断,最重要的是企业生产经营活动或行为是否在实质上符合充足的日常经营的必要性,是否是区域范围内企业的普遍做法,是否是当前企业经营唯一且最优选择。税法在对“合理性”这一扣除原则上规定得不具体,但基于普遍性准则的要求,一项真实发生的费用超过或者高于通常经营范围和标准的部分不得在税前扣除^[14]。因而,普遍性准则实践中体现为对税前扣除项目进行分配时要符合一般的经营常规和会计惯例。首先,结合会计法中的会计计量配比性要求,可税前扣除的成本费用应当与其对应产生的收入相配比,并且这一时期的成本费用与同时期的收入应当也是相配比的。其次,税收征管机关可根据企业税前列支项目的支出与行业其他同业者的数据进行对比以及依靠自身征管的经验得出企业所列支项目是否具有普遍性。简而言之,一项税前列支行为具有普遍性是因其符合税收征管地区域范围内企业的普遍做法,如企业对税前扣除项目中的工资薪金制度的制定应当符合行业及地区水平^[15]。对于区域内唯一类型的企业这种例外情形,税收征管机关可以要求该企业自行提供汇算清缴数据、税收征管数据等相关证明材料证明其相关列支行为属于行业通行的做法以此证明此行为具有普遍性,税收征管机关再依据企业所提交的信息进行相应的调查核实并进行行业对比。

(二) 企业所得税税前扣除合理性项目的适用范围

由于合理性原则是一个比较模糊的概念,税务机关在适用这一原则进行税前扣除项目的认定时主要通过判断企业该税前支出是否具有正当性和普遍性:一是作为税前扣除项目的重要组成部分,成本是企业生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。以正当性和普遍性判断,税法中的成本应当是企业为获得实际盈利所必须支出的项目,且不是企业所取得的增值部分。二是企业生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用,除去已经计入成本费用的,称为税法所规定的费用。这部分支出实际上充当了企业获取经济利益的工具。在企业生产经营活动中,企业为达到盈利的目的而普遍付诸的行动所产生的费用。三是企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加在税法中称为税前扣除的税金项目。税法上规定的具有正当性与普遍性的税金是计入期间损益的、对企业应纳税所得额有影响的税金,它排除了与经营收入有关的企业所得税以及非由企业负担的增值税。四是企业生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、损毁、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失,统称为税法上的损失。应当强调的是,在税前扣除的损失是企业已经实际发生或者符合法定确认条件的、足够且适当的凭证^[16],具体而言是减除损失责任人赔偿和保险赔偿款后的余额;五是税法上除前四项支出以外,企业生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的其他支出。这里的“其他的支出”应当经过正当性与普遍性准则的检验才能够成为税法上规定的可以税前扣除的项目。

对比税法中能够证明真实性的扣除凭证,企业所得税法对税前扣除中的合理性原则的解释相对较少,但作为税法中税前扣除的基本原则之一,其对于判断某一项目是否可税前扣除具有必要的作用。具有合理性的成本允许扣除,体现了立法者的立法初衷即实现税收公平。如前文所述,以正当性准则和普遍性准则作为判断某项支出是否符合合理性原则的标准,符合立法原

意,且在一定程度上可以弥补税法中对于合理性解释的不足。根据上述合理性判断的要求可以发现:

一是二十二冶集团在税前列支这部分具有争议性的工资薪金支出具有很大的合理性。首先,获得工资薪金的职工劳动使得企业的生产经营活动正常运行,原告也因此获得了经济利益,且原告税前列支这部分支出的原因是其认为这部分支出是税法中规定的可扣除项目,并没有损害国家税基的故意,并且实际上这部分支出的税前扣除也不会侵蚀我国国家的税基。其次,工资薪金的支出实际上对该企业的资产增值起到了相对应的作用,企业所发放的工资薪金属于企业获得收入对应的必要投入,且企业发放工资薪金与其获得收入的时间也是相对应的,符合会计准则中关于计量的时间配比要求。获得工资薪金的职工实际提供的服务与报酬总额在数量上也是配比合理的,并未与同行业或者同地区所规定的工资薪金产生较大的差异。因此,二十二冶集团的这部分支出具备合理性,其属于符合企业生产经营常规而发生的工资薪金支出,可以在税前据实扣除^[17]。

二是作为本案中具争议性的税前列支项目之业务招待费支出不具有合理性。首先,二十二冶集团通过虚开发票的方式将业务招待费支出进行税前列支,主观上具有减少或者逃避税款的目的,如果支持这部分支出的税前扣除将会导致国家税收额的减少,进而会侵蚀我国国家的税基。其次,《企业所得税法实施条例》关于业务招待费扣除额的规定对企业具有普遍适用性,原告在税前列支这部分支出不具有列支的普遍性。从会计计量配比性要求来看,原告列支的这部分业务招待费不符合其应当为企业收入的产生而具有的配比性要求。因此本案原告所列支的超过税法规定的业务招待费不具有合理性,因而不得在税前扣除。

四、企业所得税税前扣除项目相关性的认定

(一) 经由“经济利益流向”准则来判定企业所得税税前扣除项目的相关性

企业支出都与企业取得收入有着或多或少的联系,所以税法中规定的“与取得收入有关”是一个弹性空间较大且不确定的概念。在计算扣除项目时如果将与取得收入有些许联系的支出都认定为“与取得收入有关”的支出,将会导致企业无限制地扩大税前扣除的范围,其结果是税前扣除中的相关性原则将完全失去意义。基于税法的立法本意和《企业会计准则》的规定,应当以“经济利益流向”作为判断标准来判断企业税前列支项目是否具有相关性,即如果列支的该项支出能够为企业在现实或者将来带来实际的经济利益,该列支的支出则具有相关性。

首先,以“经济利益流向”为判断标准要求税收征管机关在对企业所列支的项目进行判断时不应局限于支出所对应的某一具体的生产环节能否带来经济利益,而是应将其置于整个商业流程中考虑,从整体上对其支出所产生的相关经济利益流向进行分析。判断其最终是导致企业整体利润的提高,还是最终没有产生任何经济利益反而致使这部分支出对企业来说是“多余的支出”。《企业会计准则》规定这一“多余的支出”之所以可以税前扣除,是因为其满足了与收入相关的经济利益最终很可能流入企业这一条件。此判断标准可借鉴美国在文化企业税前扣除项目政策中的做法^[18],即美国税法通过对投资抵税政策、研发费用税前扣除政策以及对文化产业成本、损失和“走出去”投资费用的税前抵扣进行规定,有效引导个人和企业对文化企业的权益性投资,使得文化产业获得更多的市场经济支持,促进文化产业的发展。映射到我国税收征管实践中,税收征管机关在对企业税前列支项目进行判断时应当以长远的可视性经济利益作为判断标准,而不

应拘泥于某一具体环节中的经济利益。

其次,以“经济利益流向”为判断标准强调“直接相关”,即在税前扣除上表现为可扣除的项目必须是能够为企业带来经济利益流入且税前列支的项目与取得收入之间形成直接导向关系。《企业会计准则》规定了经济利益流入企业的结果会导致企业资产的增加或者负债的减少,简单地说经济利益流入企业是一种直观的利益流入。《企业所得税法实施条例》规定了企业开支的业务招待费虽然是正常和必要的,但必须要证明业务招待与经营活动的直接相关性^[19]。对此,有学者认为应从支出发生的根源和性质方面对支出是否具有相关性进行分析与判定^[20]。“经济利益流向”标准要求税前扣除的项目是能给企业带来实际的经济利益,或者虽然支出并没有直接地使企业取得现实的、实际的经济利益,但是根据企业的经营经验,这些支出是可以取得预期收入的。另根据《企业会计准则》的规定,不论是现实的、实际的经济利益还是可以预期的经济利益,它的流入额都应当是能够可靠计量的,符合条件的这类支出可以认定为“与取得收入直接相关”。换句话说,这些支出对于企业应纳税收入的产生是合适的,且起到了推波助澜的作用。对此应当通过了解发生费用的预期结果,明确费用发生的目的,再将其与企业应纳税收入的方向进行对比,综合判断这部分费用发生所产生的预期结果是否能为企业的应纳税收入起到促进作用。这种可取得预期收入的支出可以在税前扣除,是由宪法基本权保障推导出的课税不侵及税本理念的体现,即企业应纳所得本质应当是净所得^[21]。

最后,以“经济利益流向”为判断标准,要求企业列支项目与税法上的课税要件相符。根据《企业所得税法实施条例》中关于成本、费用、税金等具体内容的规定,符合“直接相关性”这一原则的支出是在生产经营过程中必须发生的支出,即企业的日常经营会因该支出的缺少不能进行,或者是基于不可抗力的原因所导致的支出。这就要求我们理解何为“生产经营”?有学者认为,“生产经营”一般是指生产产品、提供劳务、销售商品的过程^[20]。据此观点,判断支出是否属于“生产经营”中的支出需要先看这项支出产生的根源,即企业为什么要支付这笔费用,然后看这部分的支出是否具有正当性。对此处的“正当性”的判断,首先需要注意纳税人的主观意愿,即是否是为了企业的生产经营所需而支出或是为了他人的利益而支出;其次在明确了纳税人的主观意图的基础上,判断发生这一费用是为了经济利益还是基于节税利益的动机。

根据上述“经济利益流向”的判断标准可以发现,此案原告取得涉案虚开发票向职工支付的工资薪金符合税前扣除的相关性要求:首先,原告所支付的工资薪金能够使原告企业的生产经营活动得以顺利进行,这部分的支出确实产生了经营利益;其次,获得工资薪金报酬的职工的劳动直接导致了企业资产的增加,并且从会计学角度,原告企业职工为企业创造的经济利益也是能够计量的;最后,原告的这部分支出是基于其本身生产经营活动的需要,原告向职工支付工资薪金主观上是为了企业能创造更多的经济利益,从长远角度看这一做法是能够保证我国国家税基的稳定增长。但本案原告向派遣公司支付的“管理费”以及向非本公司员工支付的补贴不具有相关性,其原因在于这两项支出并没有与企业经济利益的流入形成直接导向关系,甚至没有为企业带来任何的经济利益流入。如果没有这些部分的支出,原告企业的生产经营活动仍然正常进行。原告向派遣公司支付“管理费”是为了获得派遣公司虚开的发票,其主观上是基于节税动机而不是企业的经济利益。当前在税务实践中企业支出税前扣除行为的目的往往不易判定,所以在实际税收征管中对税前扣除项目的相关性把握存在一定的难度,最终导致税企对这一原则认定时容易产生分歧。为此,税务机关应当严谨地分析与把握这一原则,否则会导致企业税前扣除项目的范围过大,最终导致国家税基受到损害。

(二) 企业所得税税前扣除相关性项目的类型化

符合“相关性”的扣除项目应当是企业实际发生的能带来直接经济流入或者可预期经济利益流入的支出^[22]。所以在对企业所得税税前扣除相关性进行类型化时,应当将“经济利益流向”作为划分依据,即税前扣除相关性项目是能为企业现实或者在将来预期带来实际的经济利益的支出。根据前述学理观点和税务实践经验,符合“相关性”的扣除项目大致可分为两类:一是导致现实的经济利益流入的是相关生产流程所必须的支出,如支付给企业职工的工资薪金、生产性企业为维持企业正常的生产活动而购买原材料的支出等,就属于能直接给企业带来现实、实际经济利益的支出;二是导致预期经济利益流入的支出。这类支出不能够即时地为企业带来相应的现实、实际的经济利益的流入,但是根据一般理性人的判断,此类支出所带来的收益是可以预期的,所以这部分支出也是“与取得收入直接相关的支出”。例如业务招待费的支出,虽然这些支出并不能即时的带来经济利益的流入,但是根据一般理性人的判断,这部分支出将会加强企业与已经建立业务关系的企业或个人的联系,能够促进双方的合作,进而使自身企业在合作中实现经济利益的流入,故其也应属于“与取得收入直接相关的支出”。

五、结语

“二十二冶集团诉唐山市税务局案”虽然不是最高人民法院所公布的指导性案例,但本案法官旗帜鲜明地指出了不能因税前扣除凭证的违法性而否定税前扣除项目的合法性。此种司法裁判“对纠正税务机关在执法中注重形式(发票)而不注重实质(扣除项目的真实性、合理性和相关性)的观念具有较好的示范性”^①。考虑到企业生产经营活动的多样性、复杂性,仅依据企业所得税法的相关规定并不能正确地认定种类繁多、情况特殊的企业所得税税前扣除项目,因而税收征管中需要通过结合税法规定、实际情况以及会计制度来评判企业所得的税前扣除项目。对于税前扣除项目认定的漏洞问题,税法若能自身进行明确具体的规定为最佳解决之道,但是税收活动的特殊性以及法律本身的滞后性使得税法难以应对这一复杂且特殊的问题。因此,当前可行的方法是国家税务总局在不违反上位法及税法基本原则的情况下加强税法解释,同时辅之以司法审查来减少因税法滞后性及不明确性而引起的税企争议。

参考文献:

- [1] 赵国庆. 企业所得税税前扣除凭证管理办法解析 [J]. 财务与会计, 2018 (20): 56-58.
- [2] 张晓君. 国家税权的合法性问题研究 [M]. 北京: 人民出版社, 2010: 225-226.
- [3] 吕楠楠. 税制公平主导下的税法解释: 基于利益衡量视角的分析 [J]. 国际税收, 2020 (7): 25-31.
- [4] 赵翀. “放管服”背景下企业所得税税前扣除凭证管理改革分析 [J]. 纳税, 2020, 14 (16): 29.
- [5] 何冰. 《企业所得税税前扣除凭证管理办法》基本概念解析 [J]. 中国税务, 2018 (7): 50-51.
- [6] 李亚松, 郭晓亮. 企业所得税税前扣除凭证探析 [J]. 税务研究, 2016 (11): 79-82.
- [7] 蒋遐维. 个人所得税税前扣除的概念厘清与制度完善: 以混合所得税制改革为背景 [J]. 法商研究, 2020, 37 (2): 44-56.
- [8] 张亚珍. 企业所得税税前扣除凭证管理办法新政解析: 基于国家税务总局公告 2018 年第 28 号 [J]. 财会通讯, 2019 (25): 92-94.
- [9] 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则详解与实务 [M]. 北京: 人民邮电出版社, 2020: 37.

^①参见中国首届“年度影响力税务司法审判案例”的评委推选理由。

- [10] 廖永红. 实际发生但未实际支付能否在企业所得税前扣除 [J]. 注册税务师, 2019 (11): 47-48.
- [11] 吴伟. 企业所得税税前扣除的“实际发生”该怎么理解 [N]. 中国税务报, 2012-07-04 (7).
- [12] 贺燕. 我国“合理商业目的”反避税进路的反思 [J]. 税收经济研究, 2019, 24 (5): 72-79.
- [13] 汤洁茵. 《企业所得税法》一般反避税条款适用要件的审思与确立：基于国外的经验与借鉴 [J]. 现代法学, 2012, 34 (5): 162-171.
- [14] 辛广华. 税前扣除项目的确认 [J]. 辽宁行政学院学报, 2006, 8 (3): 126.
- [15] 翟继光. 中华人民共和国企业所得税法与实施条例释义及案例精解 [M]. 上海: 立信会计出版社, 2017.
- [16] 李晓田. 新企业所得税法下财产损失如何进行所得税前扣除 [J]. 现代商业, 2012 (17): 238-239.
- [17] 胡伟. 企业所得税法税前扣除规定比较分析 [J]. 财会通讯 (综合版), 2008 (8): 69-70.
- [18] 王星星. 美国文化企业税前扣除项目政策及其对我国的启示 [J]. 邵阳学院学报 (社会科学版), 2017, 16 (6): 16-20.
- [19] 郭云艳. 企业所得税税前扣除项目几点较大变化的新旧比较 [J]. 现代商业, 2009 (8): 210.
- [20] 企业所得税改革工作小组. 企业所得税法实施条例释义 (连载五) [N]. 中国税务报, 2008-01-14 (12).
- [21] 聂森. 所得概念的税法诠释 [D]. 武汉: 武汉大学, 2017.
- [22] 刘天永. 企业所得税税前扣除五大原则 [N]. 财会信报, 2017-02-13 (B03).

Construction of Judgment Standards for Deduction Items Before Enterprise Income Tax: Taking the Case of “China MCC22 Group v. Tangshan Tax Service” as an Example

Tian Kaiyou, Wu Jie

Abstract: The taxable income of corporate income tax is calculated by deducting the statutory deductions from the corporate income. The statutory and clear pre-tax deductions are the key to the calculation of corporate taxable income. In the case of “China MCC22 Group v. Tangshan Tax Service”, taxation administration and enterprises held serious differences in the understanding and application of tax law rules when calculating the taxable income. In order to reduce the differences caused by the uncertainty of the tax law, the basic idea of perfecting the enterprise income tax pre-tax deduction item system in the future isto use the substantive standard of “actual occurrence” to determine whether the occurrence of business and expenditures of the enterprise is true and combining the legitimate and universally reasonable expenditures of the enterprise and the directly related expenditures that meet the standard of “economic benefit flow” to judge whether the listed items fall within the scope of legal deduction.

Keywords: enterprise income tax; pre-tax deduction items; actual occurrence; reasonable expenditures; economic benefit low

(收稿日期: 2020-11-23; 责任编辑: 晏小敏)