



致同 Japan Desk News Flash

2019年第13期

本期主题：企业所得税汇算清缴后续管理风险知多少

时值7月，刚刚告别企业所得税汇算清缴的企业财务人员，很快又要迎来“后续管理”的来访。在“放管服”的大背景下，我们听到许多企业表达了税务机关通过大数据比对对企业税务情况监管日益趋严的情况，也因此企业所得税后续管理应对变得越来越有挑战性。

在金税三期构建的大数据抓取和比对的基础上，通过对《企业所得税年度纳税申报表》上填写的详细信息与企业日常申报和披露的信息的比对，税务机关提出的风险提示越来越指向精准。而缺少了税务局的“事前审批”，有些企业感觉应对后续管理时充满不可控的“无力感”。

值此之际，我们为大家带来了一份后续管理风险应对小贴士，分享若干常见后续管理风险以及应对方案，希望对有关企业的涉税风险提供指导性建议。同时，除了更好应对2018年的汇算清缴后续管理，也希望相关企业可以在下半年对于2019年的涉税事项提早应对，做到早检查早防范。

风险一：扣除凭证不合规导致的企业所得税风险

案例分享

01

A公司为某集团公司的子公司，其总部的管理团队会被派遣至各个子公司提供日常管理和投资咨询服务。为了便于分摊高管的人力成本，集团的安排是由各个子公司按照发票报销的方式承担高管的差旅费、交通费以及部分工资，部分发票开具的是高管个人姓名。主管税务机关通过增值税发票电子底账中提取的A公司的受票信息发现公司披露的业务招待费等科目金额明显大于公司受票中含“餐”字的发票金额，经进一步与A公司核实，发现了该问题。税务机关认为高管不属于A公司员工，其报销的费用不能够认定为与A公司生产经营相关，因此不得税前列支，并要求A公司调整补税。

02

B公司在2018年汇算清缴时聘用税务师事务所协助相关工作，在凭证抽查环节发现有无票列支费用的情况。B公司在税务师事务所的建议下，在当年度汇算清缴期结束前，积极要求供应商补开发票，保障自身税收利益。同时，对于无法及时取得发票的费用，暂时做纳税调增处理。未来取得发票时可以追补至该支出发生年度税前扣除。

03

C公司是一家医疗企业，公司聘请一位教授提供培训服务，该教授为独立经营者。在支付劳务报酬时，C公司认为该费用无法取得发票，因此通过使用其他“替票”的方法作为入账凭证。此类行为给C公司带来了较高的企业所得税风险，取得的“替票”与业务合同和实质明显不符，并不能达到相关费用税前扣除的目的。

建议处理方案

税务机关对于企业的凭证管理要求日益趋严，通过大数据的运用，已经初步实现了直接从电子底账中筛选关键词来分析和鉴别企业费用列支情况的功能。尤其是针对医药、零售等行业，发票管理的风险极高，也是税务机关检查的重点关注领域。我们建议企业能够实施有效的凭证管理区分发票不能及时收集和无法取得发票的情况，有针对性地进行处理应对。特别是对于个人劳务发票，可以考虑采用税务局代开方式获取合规的税务列支凭据，而不是使用“替票”。

风险二：以往年度审计调整计入当年纳税调整

案例分享

01

D公司汇算清缴当年审换了新的审计师，新审计师所对期初数也进行了调整。于是在汇算清缴时D公司直接将对上期的调整差异直接放在当年的汇算清缴申报表中进行申报。在后续管理中被提示风险并要求解释。最终D公司被要求对上年和本年都进行更正申报，并被征收滞纳金。

E 公司的会计师在汇算清缴当年对上年收入进行了跨期调整，将上年的收入部分调整至今年收入，导致上一年度的会计利润下降，可以申请退税。但是，由于 E 公司本身财务体系建立尚在初期，账务核算和凭证管理都相对混乱，因此如何向税务机关解释调整的原因和提供相应的凭证成为 E 公司的主要困难点。

建议处理方案

对以往年度的一些审计调整往往会导致以往年度的汇算清缴申报表也需要相应更正。但是，有些企业会觉得更正申报流程繁琐，也可能涉及“多退少补”的问题，于是会选择在当年汇算清缴申报时将差异都作为“其他”调整项一并申报。有些企业为了“降低风险”会和专管员做口头沟通。但实际效果并不理想，因为专管员层面的口头沟通在后续管理中并不能作为税务机关出具的意见，因此对企业的“保护”效果有限。当然，实操中我们也发现到各个税务机关对于具体追溯事项的申报处理口径的解读存在不一致的理解。如果企业想就此获得更具有确定性的操作解读，应与更高层级的主管税务机关部门沟通探讨。在此过程中，适时适度引入外部专业中介机构也将对沟通过程的顺畅性以及结果的有效性产生极大影响。

风险三：未实际支付的跨境服务费导致的纳税调整问题

案例分享

F 公司于汇算清缴当年计提了需要向境外公司支付的商标特许权使用费 800 万元，该笔特许权使用费由于企业商业原因并未在当年度实际支付且 F 公司也未代境外公司扣缴相关税金。F 公司认为其与境外公司签有正式商业合同，且已取得境外出具的形式发票，足以支持其税前扣除。但是在税务机关后续管理中，税务机关认为 F 公司的这笔已计提未支付的特许权使用费不能够在企业所得税汇算清缴年度扣除，要求 F 公司进行更正申报，并补缴企业所得税 200 万元和滞纳金。

建议处理方案

根据相关政策，仅仅获得境外企业开具的形式发票并不足以支持相关费用的税前扣除，还需要企业准备好相关税费缴纳凭证。因此，F 公司应在企业所得税汇算清缴前全面核查当年发生的从境外采购服务的相关支出的完税情况。另一方面，F 公司也应关注非贸付汇本身的潜在税务风险。对于非贸付汇，企业应关注对于所支付的费用真实性、合理性、受益性的证明材料的收集准备，同时考虑相关转让定价风险。

其次，对于商标特许权使用费的支付，F 公司也应关注新增海关监管方式“特许权使用费后续征税”，代码 9500 的申报要求。针对此类与货物相关的特许权使用费的非贸付汇，根据海关要求需要同步在支付后 30 日内进行海关申报，否则也会有按日征收万分之五滞纳金的处罚。

最后，对于企业来说总体非贸付汇（服务费 vs. 特许权使用费）本身在计税方式和适用税目税率的判定上也存在一定的复杂性，在目前备案制下的非贸付汇处理时，企业应妥善把握好涉税处理口径，避免税务风险但也要保证税收利益。

综上，我们建议与 F 公司有相同问题的企业应尽早关注此事项，为 2019 年的企业所得税汇算清缴做好准备。有必要时寻求专业服务机构对于非贸付汇的相关涉税工作的协助。

风险四：债资比超支导致的利息费用不得税前扣除的问题

案例分享

G 公司填写的《关联方业务往来报告表》中披露 G 公司的关联方借款金额为 1 亿元，实收资本为 3000 万元，关联方借款利率为 5%。根据相关政策规定，作为非金融企业的 G 公司接受关联方债权性投资与其权益性投资比例不得超过 2:1，超额部分的利息不得在税前扣除。基于 G 公司的情况其债资比为 10:3（超过 2:1），因此关联方利息中有 200 万元的利息超额。G 公司财务人员因对政策不熟悉而未予调整或准备特殊文档。税务机关在后续管理中发现此问题，并要求 G 公司进行解释和考虑是否需要更正申报。G 公司随后进行纳税调增 200 万元，补缴企业所得税 50 万元。由于是更正申报，对于补缴的 50 万元税款另外被加征了每天万分之五的滞纳金。

建议处理方案

债资比超标并不完全意味着超额利息不可以在税前扣除。根据相关政策规定“企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。”因此，更好的处理方案是 G 公司可以在汇算清缴当年及时关注相关问题，并寻求专业服务机构的协助针对关联方利息支出出具《资本弱化特殊事项文档》。如能证明交易活动符合独立交易原则，那么这部分利息便可以在税前扣除。

风险五：资产损失备查资料缺失

案例分享

D 公司 2017 年汇算清缴当年发生存货损失约 3000 万元，金额较大。经了解，自 2017 年起资产损失税前扣除备案取消，因此 D 公司直接将资产损失作税前抵扣处理，也未准备相应备查资料。在后续管理中，因营业外支出科目中披露的金额较大，被税务机关要求提供进一步资料。D 公司一时无法提供备查资料，特别是因金额较大税务机关要求 D 公司提供法定资质中介机构出具的专项报告。因备查资料缺失，导致 D 公司的存货损失被判定为税前不可列支，更正申报后补缴企业所得税和滞纳金。

建议处理方案

“备案制”转变为“备查制”并不等于完全放松了监管的要求。企业还是需要按照国家税务总局公告 2011 年第 25 号的有关要求，针对企业发生的资产损失及时准备好相关备查资料。资产损失一向是企业所得税后续管理中关注的重要风险之一，在无法确认备查资料是否准确完整时，建议在汇算清缴期间寻求专业服务机构的协助判定，以降低相关涉税风险。

以上是我们为大家带来的几点思考和分享。为了更好地管理税务风险，我们建议企业能够做到三个“早”。

“早发现”

在目前税务风险监控趋严的形势下，我们建议企业能够尽早对企业的税务风险进行全方位地排摸。借助专业机构的税务健康检查服务，特别是能够借助计算机化的手段执行企业总体税务风险排摸和应对，是非常有效的税务风险管理手段。

“早准备”

对于上述案例中的一些涉税准备，如非贸付汇的安排，凭证管理政策的制定和完善、资产损失备查资料的收集和准备工作，我们建议企业能够及时制定计划，在 2019 年下半年启动相关工作，为企业保留充足的时间和调整的余地。

“早申请”

响应国家减税降负的号召，一系列的税收优惠政策纷纷出台。对于一些企业税收优惠政策的享受，我们也建议企业能够尽早安排申请。比如高新技术企业、科技型中小企业、软件企业等资质的申请，研发费用加计扣除税收优惠的备查资料的准备，在本年的下半年都可以启动，以尽早享受到降税红利。

以上