

企业广告费和业务宣传费 税前扣除政策解读

张善文 赵新贵

根据《企业所得税法实施条例》第四十四条,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分准予扣除;超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。新税法实施后,财政部、国家税务总局又相继出台若干文件,明确了企业广告费和业务宣传费税前扣除的相关政策。

一、新税法下广告费和业务宣传费税前扣除政策的总体变化

新税法除统一了内、外资企业广告费和业务宣传费税前扣除政策外,与“两税”合一前的税法相比主要有以下变化:

(一) 统一企业广告费和业务宣传费税前扣除政策

根据《中华人民共和国广告法》,广告是指商品经营者或者服务提供者承担费用,通过一定媒介和形式直接或者间接地介绍自己所推销的商品或者所提供的服务的商业广告。而业务宣传费一般是指企业开展业务宣传活动所支付的费用,包括企业未通过广告发布者传播的广告性支出,以及发放的印有企业标志的礼品、纪念品等。“两税”合一前的内、外资企业税法对广告费和业务宣传费实行分别扣除的政策。考虑到广告费与业务宣传费都是企业为达到促销目的而支付的费用,因此新税法对广告费与业务宣传费不再作区分,而实行合并扣除的政策。

(二) 统一内、外资企业广告费和业务宣传费税前扣除比例

“两税”合一前,外资企业广告费允许据实扣除;内资企业广告费则区分不同行业实行分类扣除的政策,有据实扣除(软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业、互联网站,从事高新技术创业投资的风险投资企业)、不得扣除(粮食类白酒)、按销售收入的2%、8%、25%的比例限额扣除等。内资企业业务宣传费则在不超过销售收入5%范围内据实扣除。新税法下,除另有规定外,企业每一纳税年度发生的广告费和业务宣传费支出,税前扣除限额均不超过当年销售(营业)收入的15%。

二、广告费和业务宣传费税前扣除的特殊政策

(一) 三类企业广告费和业务宣传费税前扣除标准提高

多年来,在各大媒体的广告中出现频率最高的应该是化妆品、药品和饮料广告了。这三个行业市场竞争激烈,为获得消费者的认可、打响品牌知名度,高额的广告投入成为其主要营销策略之一,其每年的广告投入往往远高于销售收入的15%。考虑到这三个行业的特殊情况,为扶植这些企业的发展,根据《企业所得税法实施条例》第四十四条的授权,财政部、国家税务总局于2009年曾发布《关于部分行业广告费和业务宣传费税前扣除政策的通知》(财税[2009]72号),明确自2008年1月1日起至2010年12月31日止,对化妆品制造、医药制造和饮料制造企业发生的广告费和业务宣传费支出,每年支出限额提高到不超过当年销售(营业)收入的30%。由于财税[2009]72号文至2010年12月31日已到期,为保持政策延续性,2012年5月,两部门又发布《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》(财税[2012]48号),有效期为2011年1月1日起至2015年12月31日止。相对于财税[2009]72号文,该文的一大亮点就是将化妆品销售企业也纳入提高广告费和业务宣传费税前扣除限额的范围。

这里应注意,财税[2012]48号文公布时,2011年度的企业所得税汇算清缴工作已经结束,财税[2009]72号文又于2010年12月31日已执行到期,因此纳税人在进行2011年度所得税汇算清缴时,其广告费和业务宣传费只能按不超过销售(营业)收入15%的标准扣除。

(二) 关联企业广告费和业务宣传费可按分摊协议归集扣除

财税[2012]48号文规定,对签订广告费和业务宣传费分摊协议的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。理解该项规定,需要注意以下几点:

1. 新、旧文件规定的不同。财税[2009]72号文也有关于广告费和业务宣传费归集扣除的规定,两个文件的不同之处主要在于:首先,归集扣除的主体上。财税[2009]72号文限定必须是采取特许经营模式的饮料制造企业的饮料品牌使用方和品牌持有方或管理方之间,而财税[2012]48号文将主体扩展到签订广告费和业务宣传费分摊协议的所有关联企业之间,不再有行业和经营模式的限制。这应该正是两个文件名称不同的原因,财税[2009]72号文只是关于部分行业的广告费和业务宣传费的税前扣除政策,财税[2012]48号文的名称中则不再有“部分行业”;其次,在归集扣除的方向上。财税[2009]72号文是单向的,即只能是饮料品牌使用方将其扣除限额内的全部或部分广告费和业务宣传费归集至饮料品牌持有方或管理方扣除,而不能是相反方向。财税[2012]48号文中,签订了广告费和业务宣传费分摊协议的关联企业,任何一方在限额内的广告费和业务宣传费都可以根据协议全部或部分归集至另一方扣除,其在归集方向上是双向的。

2. 转移扣除的关联方的广告费和业务宣传费总额不得超出规定限额。即关联方转移到另一方扣除的广告费和业务宣传费,必须在按其销售收入的规定比例计算的限额内,且该转移费用与在本企业扣除的费用之和,不得超过按规定计算的限额。如甲企业和乙企业是关联企业,根据分摊协议,乙企业2012年发生的广告费和业务宣传费的60%归集至甲企业扣除。假设2012年乙企业销售收入为2 000万元,当年实际发生广告费和业务宣传费为700万元,其广告费和业务宣传费的扣除比例为销售收入的30%,2012年广告费和业务宣传费的税前扣除限额为 $2\,000 \times 30\% = 600$ (万元)。则乙企业转移到甲企业扣除的广告费和业务宣传费应为 $600 \times 60\% = 360$ (万元),而非 $700 \times 60\% = 420$ (万元),在本企业扣除的广告费和业务宣传费为 $600 - 360 = 240$ (万元),结转以后年度扣除的广告费和业务宣传费为 $700 - 600 = 100$ (万元),而非 $700 - 240 = 460$ (万元)。

3. 接受归集扣除广告费和业务宣传费的关联企业,其接受扣除的费用不占用本企业的扣除限额。即本企业可扣除的广告费和业务宣传费除按规定比例计算的限额,另外还可以将关联企业未扣除而归集的广告费和业务宣传费在本企业扣除。接上例,假设2012年甲企业销售收入为5 000万元,当年实际发生广告费和业务宣传费为1 900万元,其广告费和业务宣传费的扣除比例为销售收入的30%,2012年广告费和业务宣传费的税前扣除限额为 $5\,000 \times 30\% = 1\,500$ (万元),乙企业当年转移来的广告费和业务宣传费为360万元,则甲企业本年度实际扣除的广告费和业务宣传费为 $1\,500 + 360 = 1\,860$ (万元),结转以后年度扣除的广告费和业务宣传费为 $1\,900 - 1\,500 = 400$ (万元),而非 $1\,900 - 1\,860 = 40$ (万元)。

(三) 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出不得扣除

财税[2009]72号文和财税[2012]48号文均规定,烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。根据《烟草广告管理暂行办法》,烟草广告是指烟草制品生产者或者经销者发布的,含有烟草企业名称、标识,烟草制品名称、商标、包装、装潢等内容的广告。而《中华人民共和国广告法》规定,禁止利用广播、电影、电视、报纸、期刊发布烟草广告,禁止在各类等候室、影剧院、会议厅堂、体育比赛场馆等公共场所设置烟草广告。也就是说,烟草企业的烟草制品广告实际上是不可能出现在相关媒体中出现的。当然,烟草企业还可能会发生针对烟草制品的业务宣传费,如促销费用等,这类宣传活动虽不受相关法规的限制,但根据文件规定,这方面的费用不能在税前扣除。这里应注意,烟草企业不允许在税前扣除的只是其烟草制品的广告费和业务宣传费,而有些烟草企业的产品可能并不仅有烟草制品,或者其产品并不包括烟草制品,如烟草机械设备等,对这类产品的广告费和业务宣传费,以及企业的公益广告费用等,笔者认为应该是可以按规定比例计算的限额在税前扣除的。

三、企业筹建期间广告费和业务宣传费的处理

对于企业在筹建期间发生的开办费税前扣除办法,《关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)规定,新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。而对于开办费包括的具体项目,一直没有文件予以明确。《〈企业所得税法〉释义及应用指南》曾解释,其他长期待摊费用的支出,主要包括企业的开办费支出,企业除购建固定资产以外,所有筹建期间所发生的费用,以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出,先在长期待摊费用中归集,待企业开始生产经营后在税法规定的期限内平均摊销。从这个解释看,企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费也应该计入开办费。但这个解释毕竟不是正式的文件,且其中将开办费作为长期待摊费用的解释也已被国税函[2009]98号文否定。因此,对于企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费如何在税前扣除,长期以来一直存有争议,主要有以下三种观点:

一是由于企业发生的广告费和业务宣传费支出应按不超过当年销售(营业)收入的一定比例在税前扣除,而企业在筹建期间没有收入,因此这三项费用都不得计入开办费,也不能在税前扣除。

二是由于广告费和业务宣传费超过比例部分可无限期结转以后年度扣除,因此,企业筹办期间发生的广告费和业务宣传费虽不得计入开办费,但可待企业开始生产经营后按规定扣除。

三是企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费均应计入开办费,待企业开始生产经营后按规定处理。

实际上,企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费,是与企业整个生产经营活动都密切相关的,不允许其在税前扣除显然是不合理的。《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)对此就明确,企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费,可按实际发生额计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。因此,笔者认为上述第三种观点是正确的。

企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费根据15号公告计入开办费后,应与其他开办费一起按照国税函[2009]98号文的规定处理,而不应再考虑其原来的支出性质。如某公司2010年1月至2011年12月为筹建期,筹建期间发生广告费和业务宣传费200万元,2012年1月开始正式生产经营活动,2012年实现销售收入3 000万元,发生广告费和业务宣传费500万元。该公司广告费和业务宣传费的税前扣除限额为不超过当年销售收入的15%,对开办费的处理选择在开始经营之日的当年一次性扣除。那么在2012年,该公司首先应将筹建期间发生的200万元广告费和业务宣传费作为开办费与其他开办费一起按照国税函[2009]98号文的规定处理,2012年的广告费和业务宣传费税前扣除限额为 $3\,000 \times 15\% = 450$ (万元),超过部分 $500 - 450 = 50$ (万元),可以无限期结转以后年度扣除。因此,2012年实际在税前扣除的广告费和业务宣传费为 $200 + 450 = 650$ (万元)。

四、其他应注意的问题

(一) 广告费和业务宣传费税前扣除限额的计算基数

广告费和业务宣传费税前扣除限额的计算基数是销售(营

业)收入额。根据《关于企业所得税年度纳税申报表的补充通知》(国税函[2008]1081号)的附件中附表一《收入明细表》填报说明,“销售(营业)收入合计”填报纳税人根据国家统一会计制度确认的主营业务收入、其他业务收入,以及根据税收规定确认的视同销售收入,该行数据作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数。《关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)第一条也强调,企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时,其销售(营业)收入额应包括《企业所得税法实施条例》规定的视同销售(营业)收入额。因此,企业广告费和业务宣传费税前扣除限额的计算基数,应包括会计上的主营业务收入、其他业务收入以及根据税收规定确认的视同销售收入,但不包括营业外收入。

(二) 白酒类广告费和业务宣传费可以在税前扣除

“两税”合一前的《关于粮食类白酒广告宣传费不予在税前扣除问题的通知》(财税字[1998]45号)曾强调,粮食类白酒(含薯类白酒)的广告宣传费一律不得在税前扣除。新税法颁布后,财税[2009]72号文和[2012]48号文只是规定酒类制造企业不适用饮料制造企业的广告费和业务宣传费的税前扣除政策,除此外,并无文件对白酒类广告费和业务宣传费的税前扣除作特别规定,因此,笔者认为,白酒类企业的广告费和业务宣传费应该与其他企业执行同样的税前扣除政策。■

(作者单位:江苏省连云港市生产力促进局)

江苏省连云港市科学技术协会)

责任编辑 张璐怡

● 简讯

四川省广元市宣传贯彻《小企业会计准则》

为扎实开展好《小企业会计准则》的宣传贯彻工作,确保《小企业会计准则》顺利平稳实施,四川省广元市着重抓了以下工作:一是做好宣传培训方案。广元市财政局、经信委、国税局、地税局、工商局、银监局广元分局专门联席会议,结合广元市实际情况,统筹规划,通盘考虑,制定了详细的宣传培训实施计划,明确了财政、工信、国税、地税、工商、银监部门的职责。通过发放宣传资料,在工商、税务和银行服务大厅悬挂宣传标语或者发布电子流动宣传标语,使用地税局的掌中税务,利用会议、网站、电视等媒体进行宣传;发挥《广元财政》内部刊物、广元会计网及各级会计财政学会优势,为小企业提供政策指导、咨询服务,确保准则执行不走样;确定了分阶段、分对象有重点地采用不同的宣传培训方式进行。二是加强组织领导。按照有关方面的要求,成立了由广元市财政局、经信委、国税局、地税局、工商局、银监分局分管领导及相关部门负责人组成的《小企业会计准则》实施协调小组。三是召开宣传动员会议。2012年6月21日,广元市财政局、经信委等有关部门联合召开了《小企业会计准则》宣传贯彻视频动员会。有关部门的领导就《小企业会计准则》的宣传、贯彻、学习、培训等工作作了重要发言并进行了安排部署,要求宣传实施做到组织到位、思想到位、措施到位、监管到位、服务到位、企业到位。四是精心编印宣传学习资料。为了方便银行业金融机构小企业金融服务工作部门负责人、部分小企业负责人、各会计师事务所和代理记账机构负责人及会计人员学习和了解《小企业会计准则》,保证宣传培训的效果,广元市财政局组织编印了《小企业会计准则》宣传学习资料10 100份,在视频会议和各种宣传活动中分发。

(四川省广元市财政局 苟德明 翟昌福供稿)