

筹建期业务招待费及 广告宣传费税前扣除问题

刘素材 马弘爽

一、筹建期业务招待费及广告宣传费的相关政策

《企业会计准则应用指南》规定，企业在筹建期间内发生的开办费，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等，借记“管理费用(开办费)”，贷记“银行存款”。但从上述描述的内在含义中可知，开办费所包含的项目并不是正列举事项，即除了列举事项外，还包括其他筹建期间发生的费用性质的支出，笔者认为业务招待费和广告宣传费应属于“开办费”的内容。

2012年，国家税务总局先后发布了《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2012年第15号)及其解读，明确企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的60%，广告费和业务宣传费按实际发生额，计入筹办费，按照《国家税务总局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)第九条规定的筹办费税务处理办法进行税前扣除。国税函[2009]98号文第九条规定，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。笔者认为，按照15号公告及其解读，只要是筹建期间发生的业务招待费可以直接按照实际发生额的60%计入开办费，没有了收入5%的限制；广告宣传费则可直接按实际发生额计入开办费，也没有了收入15%的限制(一般行业)。上述两项费用计入开办费后，在开始生产经营之日的当年一次扣除，或者按照不少于3年期间分期摊销扣除。同样的费用由于归属于企业不同的发展阶段，得到的税收待遇也不同，所以对于执法者和被执法者来说首要的问题是要有一个税企双方都认可的界定企业筹建期和正常生产经营期的标准。

二、关于筹建期和正常生产经营期的界定

按照相关规定，筹建期是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间。筹建期的结束是以生产经营的开始为截止的，界定了生产经营开始之日就界定了筹建期和正常生产经营期的划分。有人主张生产经营开始之日为营业执照批准日期；有人主张为企业的各项资产投入使用开始的年度，或者对外经营活动开始的年度；有人主张为第一笔生产经营收入取得之日。那么到底哪种主张更有道理呢，笔者对此分析如下：

15号公告解读认为，企业在没有取得收入的筹建期，发生的业务招待费可按实际发生额60%扣除，发生的广告宣传费可按实际发生额全部扣除，只不过由于不是正常生产经营期，不能直接扣除，要先计入到开办费，按照税法规定的开办费政策进行税前扣除。此种处理方式源于《企业所得税法》的相关性、合理性规定。《企业所得税法》第八条和《企业所得税实施条例》第二十七条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。其中，有关的支出是指与取得收入直接相关的支出；合理的支出是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本必要和正常的支出。从企业整体来看，业务招待费、广告宣传费是企业业务发展和管理活动的必然支出，是企业发生的、与收入(或未来收入)直接相关的、非常重要的支出。尤其是筹建期的支出更是企业为取得未来收入的重要铺垫和支撑，没有筹建期的支出就没有企业正常生产经营期的获取。故此企业发生的符合其生产经营常规及行业特点的业务招待费、广告宣传费，不论处于何种阶段，都应该允许其按照政策规定扣除。如果将生产经营开始之日界定为营业执照领取日期，那么必然会带来一个问题，营业执照领取之前发生的业务招待费、广告宣传费可以按照15号公告规定扣除，企业取得生产经营收入的当年可以按照《企业所得税法实施条例》的四十三条、四十四条规定扣除，对于领取执照之日到取得第一笔生产经营收入之日中



间的阶段的部分如何扣除则无法界定。如果将生产经营开始之日界定为企业的各项资产投入使用开始的年度,或者对外经营活动开始年度,这个标准本身就是一个“模糊”标准,无法做到准确掌握,主观随意性过大,更容易引起税企争议。所以笔者建议应以取得第一笔生产经营收入之日为生产经营开始之日。

由于取得第一笔生产经营收入之前为企业的筹建期,通常筹建期内企业的大部分业务为费用支出,自然筹建期全部为亏损期。根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第七条规定,企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局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)第九条规定执行。这实质是对企业的优惠条款。由于筹建期内企业几乎全部为费用支出,没有收入,不符合企业所得税的收入与支出相配比的原则,所以税法规定企业筹建期间不计算为亏损年度,但筹建期的支出不仅是企业相关合理的支出,还是非常重要的支出,所以税法允许企业将会计亏损递延至取得第一笔生产经营收入之日的当年度一次扣除,或分期扣除。这样,有了收入才允许企业有支出,凸显收支配比原则。这也印证了企业将取得第一笔生产经营收入之前作为筹建期结束时点的合法性和正确性。同时将企业取得第一笔生产经营收入之日界定为开始生产经营之日,能使筹建期与生产经营期在税收政策上天然“无缝隙”对接,不留政策“真空期”,标准明确,易于理解,便于征纳双方执行,也符合客观实际,能最大限度实现公平、公正。

三、例解业务招待费、广告宣传费两种处理方法

路西公司2011年5月至2011年12月为筹建期,2012年1月取得第一笔生产经营收入正式生产经营,筹建期发生业务招待费8万元(假定开办费仅此项),2012年发生业务招待费20万元,2012年实现销售收入2000万元(广告宣传费更简单一些,不再举例)。

(一) 第一种处理方法

1. 筹建期。会计处理:借记“管理费用——开办费”8万元,贷记“现金”8万元。税务处理:按照15号公告及其解读、国税函[2009]98号第九条、国税函[2010]79号第七条,筹建期业务招待费60%(即 $8 \times 60\% = 4.8$ 万元)可作为开办费,在开始经营的2012年度一次性扣除,也可以按照税法有关长期待摊费用的处理规定分期处理。但方法一经选定,不得改变。同时在筹建期所属2011年度,不得计算为税法亏损年度。纳税申报:由于筹建期2011年度不计算为税法亏损年度,所以在进行所得税纳税申报时,必须将开办费导致的会计亏损数进行调增,使筹建期当年的应税所得额为0。本例需调增8万元。

2. 生产经营期2012年度。会计处理:借记“管理费用——业务招待费”20万元,贷记“现金”20万元。税务处理:2012年正常生产经营期业务招待费扣除限额计算: $20 \times 60\% = 12$ (万元), $2000 \times 0.5\% = 10$ (万元),按照孰小原则可扣除10万元。假定筹建期招待费选择在开始生产经营年度一次性扣除,则2012年业务招待费合计扣除 $4.8 + 10 = 14.8$ (万元)。纳税申报:在开始生产经营的2012年度需将筹建期调增的开办费按税法规定的摊销方法摊销进行纳税调减,无论是一次性摊销还是分期摊销,调减金额都不含永久不得税前扣除的筹建期业务招待费的40%,本例不含8万元的40%,即3.2万元,因为选择一次性摊销,所以调减4.8万元。

(二) 第二种处理方法

使用上述方法会导致会计与税法差异较大,需要在2个年度内进行纳税调整。如果企业不需要执行企业会计准则,那么会计处理上可以将筹建期发生的筹办费先在“长期待摊费用”归集,待企业进入正常生产经营年度后一次摊销扣除或按规定分期摊销扣除。这样筹建期会计未计入损益,同税法要求一致,正常生产经营期由于选择在开始生产经营年度一次性扣除,所以会计和税法处理也一致,二者扣除金额的差异仍是筹建期发生的永远不得税前扣除的业务招待费的40%。■

(二) 第二种处理方法

使用上述方法会导致会计与税法差异较大,需要在2个年度内进行纳税调整。如果企业不需要执行企业会计准则,那么会计处理上可以将筹建期发生的筹办费先在“长期待摊费用”归集,待企业进入正常生产经营年度后一次摊销扣除或按规定分期摊销扣除。这样筹建期会计未计入损益,同税法要求一致,正常生产经营期由于选择在开始生产经营年度一次性扣除,所以会计和税法处理也一致,二者扣除金额的差异仍是筹建期发生的永远不得税前扣除的业务招待费的40%。■

(作者单位:河北海昌房地产开发有限公司 中国人民大学)

责任编辑 武献杰