

《财会月刊》(会计)2008年第10期刊登了刘云、许振英两位同志所写的《企业业务招待费扣除计算》(以下简称《刘文》),对《企业所得税法实施条例》第四十三条“企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%”的规定进行了分析。不少热心读者纷纷来电来函畅谈了自己的观点,提出了不同的看法,现撷取两位作者的观点综合成文以飨读者。

企业业务招待费税前扣除标准辨析

广州 周凌 北京 王学军

《企业所得税法实施条例》第四十三条对业务招待费的税前扣除做出了“税前打六折、不超千分之五”两条限制性要求,这两条限制性要求不是择其一满足,而是必须同时满足。在此观点下,就不会出现《刘文》所得出的结论了。以《刘文》所举例子来分析,该企业业务招待费100万元,按照规定首先只能保证其中的60万元有税前扣除的机会。同时,由于该企业的销售收入总额为5000万元,因此业务招待费的扣除上限为25万元。两个条件同时满足,则该企业的业务招待费只能扣除25万元,需要进行75万元的纳税调增。

一、业务招待费扣除标准的内涵

1. 按照发生额的60%扣除。这是考虑到业务招待费是由商业招待和个人消费混合而成的,其中个人消费的部分属于非经营性支出,不应该税前扣除。但商业招待和个人消费之间通常是难以划分的,国际上的处理办法一般是在两者之间人为规定一个划分比例,如意大利规定业务招待费的30%属于商业招待,可在税前扣除,加拿大为80%,美国、新西兰为50%,我国规定为60%。

2. 最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。在借鉴国际上按照业务招待费的一定比例扣除的做法后,还存在一个问题,就是成本费用的支出是为了获取一定的收入,而这些支出一般不应超过收入,所以应该规定这些支出占收入的限制比例,否则会出现利用业务招待费调节利润的情况。因此,结合以前按销售收入比例限制扣除的经验,《企业所得税法实施条例》采取了两相结合的做法:将业务招待费扣除比例规定为发生额的60%,同时规定最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

二、业务招待费扣除标准的实际应用

业务招待费扣除标准在实际应用中,一般是先按照业务招待费的60%计算出“拟扣除额”(假设为X),然后比照按销售收入的5%计算出的“最高扣除额”(假设为Y),确定应该调整增加应纳税所得额的数值(假设为Z)。三者的关系是:当 $X \leq Y$ 时,实际发生的业务招待费按X扣除,因此, $Z = \text{业务招待费} - X$;当 $X > Y$ 时,从低按Y扣除,因此, $Z = \text{业务招待费} - Y$ 。

例:某企业当年发生与生产经营活动有关的业务招待费1万元,销售收入100万元。则“拟扣除额”为0.6万元($1 \times 60\%$),“最高扣除额”为0.5万元($100 \times 5\%$),不得扣除且应该调整增加应纳税所得额0.5万元($1 - 0.5$)。现列表说明不同销售收入情况下的业务招待费扣除的计算:

业务招待费	拟扣除额(X)	销售收入	最高扣除额(Y)	调增应纳税所得额(Z)
1	0.6	150	0.75	0.4
1	0.6	120	0.6	0.4
1	0.6	100	0.5	0.5

不论什么情况下,业务招待费均按照“从低扣除”的原则,不存在“模糊性”和可“从高扣除”的选择性,《刘文》中让“企业按照孰惠原则任选一种”的计算方法是不能成立的。

三、业务招待费管理中需要注意的问题

1. 纳税人必须对其申报的业务招待费的真实性负责。纳税人必须为其申报的业务招待费准备足够有效的证明材料,尽管这些材料税务机关可能并不要求提供,但一旦要求提供而纳税人无法提供时,纳税人将失去扣除权。需要说明的是,此条款的实质在于保证业务招待费的真实性,有关凭证资料只要能证明业务招待费的真实性即可,并不严格要求提供某种特定凭证,这也为纳税人的经营管理留有一定的余地。

2. 企业支出的业务招待费必须是正常和必要的。这一规定虽然没有定量指标,但有一般商业常规做参考。比如,企业向无业务关系的特定范围人员赠送礼品,且不属于业务宣传性质(业务宣传的礼品支出一般是随机的或与销售相关的),则该项支出不能列入业务招待费。

3. 业务招待费支出一般要求与经营活动直接相关。由于商业招待与个人消费之间的界限不好把握,所以一般情况下必须证明业务招待与经营活动存在直接相关性。比如,因企业销售业务的真实的高谈而发生的费用,企业必须有足够有效的凭证证明相关性的陈述:费用金额、招待的时间和地点、商业目的、企业与被招待人之间的业务关系等。○