



广告费税前扣除应注意的问题

杭州万向职业技术学院 方飞虎

在竞争日益激烈的市场环境中,广告投入对于每个企业来说都是一种战略性支出。广告费是企业为销售商品或提供劳务而进行宣传的摊销费用,是企业经常发生的一项费用。因此财务会计制度规定,企业发生的广告费用可以全额计入成本,在“营业费用”科目中核算,但鉴于企业发生的广告费支出绝对数额或相对数额都可能较大,而且企业长期的广告宣传可能为企业带来品牌效应,现行企业所得税法对企业税前扣除广告费的条件及标准做出了较为严格的规定,企业必须按税法规定计算扣除广告费。广告费税前扣除的情况比较复杂,操作时应注意以下几个问题。

一、掌握“三个条件”

事实上,广告费税前扣除有其比较严格的前提条件。《企业所得税税前扣除办法》(以下简称《办法》)规定,企业申报扣除的广告费支出必须同时具备三个条件:①广告是通过工商部门批准的专门机构制作的;②已实际支付费用,并取得相应发票;③通过一定的媒体传播。

由此可见,对支付给非法承办广告业务的单位和个人的广告费,或尚未实际支付的广告费,或虽已支付但未取得相应

发票的广告费,或虽已取得发票但未通过媒体传播的广告费等均不得在税前扣除。

二、把握“四个标准”

关于广告费用的扣除标准,主要应按照《办法》和《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税税前扣除标准的通知》等税收规定执行。具体来说,包括以下四种情况:

1. 全额扣除。《办法》规定,从事软件开发、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,自登记成立之日起5个纳税年度内,经主管税务机关审核,广告支出可据实扣除。上述高新技术企业、风险投资企业以及新成长型企业,经国家税务总局审核批准,企业在拓展市场特殊时期的广告费可据实扣除或适当提高扣除比例。

2. 限额扣除。《办法》规定,一般行业的企业每一纳税年度发生的广告费支出在不超过销售(营业)收入2%的比例内据实扣除,超过比例部分的广告费支出可无限期向以后纳税年度结转。《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税税前扣除标准的通知》规定,自2001年1月1日起,制药、食品(包

货实际取得成本。按照成本与可变现净值孰低原则,可变现净值低于存货实际成本的全部差额均应作为存货跌价准备处理。子公司只计提可变现净值低于母公司售价的部分400元,编制合并财务报表时,还需补提母公司售价低于实际成本部分的存货跌价准备500元,即集团公司内部存货交易包含的未实现亏损。

②若子公司在2005年年末对存货进行盘查时,发现该存货价值有所回升,其可变现净值升至7700元,为此,子公司在2005年对该存货未计提存货跌价准备。

该笔业务属于内部未实现亏损抵销的第二种情况,这时存货的可变现净值高于母公司售价而低于母公司存货实际取得成本。但从集团公司总体来看,该存货已经发生减值,按照成本与可变现净值孰低原则,应将可变现净值低于母公司实际成本部分作为该存货的减值处理。编制合并财务报表时,补提可变现净值低于存货实际成本部分300元。

三、连续编制合并财务报表时存货跌价准备的处理

在连续编制合并财务报表时,对存货跌价准备的抵销需要分两步处理。首先,将上期管理费用中抵销的存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销;其次,对于本期个别会计报表中补提或冲销的存货跌价准备数额也应予以抵销。具体分析如下:

1. 内部未实现利润抵销的处理。

(1)存货可变现净值低于存货抵销前价值高于存货抵销后价值,在连续编制合并财务报表时,如果该存货可变现净值持续下跌但仍高于实际取得成本,从集团总体来看,该存货并未发生减值,应将购买企业本期计提的存货跌价准备数额全部抵销。

(2)存货可变现净值低于存货抵销后价值,在连续编制合并财务报表时,如果该存货可变现净值持续下跌或出现回升但低于实际取得成本,从集团总体来看,该存货已经发生减值。减值额为可变现净值低于实际取得成本的数额。合并后存货跌价准备除应保留这一部分外,其余本期增提的存货跌价准备数额应予以抵销。

2. 内部未实现亏损抵销的处理。

(1)存货可变现净值低于存货抵销前价值,在连续编制合并财务报表时,如果可变现净值持续下跌或可变现净值出现回升但未升至存货实际取得成本,除原账面存货跌价准备数额应予全部保留外,还需补提母公司售价低于实际取得成本部分。

(2)存货可变现净值高于存货抵销前价值低于存货抵销后价值,在编制合并财务报表时,只要可变现净值未低于母公司售价,原账面存货未计提存货跌价准备,就应对可变现净值低于母公司实际成本部分补提存货跌价准备。○

括保健品、饮料)、日化、家电、通讯、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业,每一纳税年度可在销售(营业)收入8%的比例内据实扣除广告费支出。而根据《国家税务总局关于调整制药企业广告费税前扣除标准的通知》的规定,自2005年度起,制药企业每一纳税年度可在销售(营业)收入25%的比例内据实扣除广告费支出,超过比例部分的广告费支出可无限期向以后年度结转。这一规定实际上是要求企业将发生的广告费支出按受益期较为均匀地摊销,而不是在某个实际发生的年度一次性扣除。

值得注意的是,计算广告费用扣除限额的基数只能包括企业的主营业务收入及其他业务收入,不包括营业外收入和投资收益等与生产经营无直接关系的收入,也不包括税务机关查出的纳税人隐瞒的收入。

3.合并扣除。根据《国家税务总局关于邮政企业广告费和业务宣传费税前扣除问题的通知》的规定,邮政企业在汇总纳税期间,发生的广告费和业务宣传费可以合并计算。国家邮政局在汇总纳税时,汇总后的广告费和业务宣传费税前扣除比例为不超过全国汇总邮政业务收入的2%,当年实际发生的广告费和业务宣传费在2%以内的,据实扣除;超过2%的部分,可按照规定向以后年度结转。各省级邮政局广告费和业务宣传费税前扣除比例为不超过全省(自治区、直辖市)汇总邮政业务收入的1.9%,国家邮政局本部广告费和业务宣传费税前扣除标准为全国汇总邮政业务收入的0.1%。各省级邮政局广告费和业务宣传费按照全省(自治区、直辖市)汇总邮政业务收入计算允许列支的数额,可以在全省(自治区、直辖市)内分配使用,具体办法由省级国家税务局和各省级邮政局制定。

根据《财政部、国家税务总局关于电信企业有关企业所得税问题的通知》的规定,鉴于电信企业广告宣传的特殊性,对其实际发生的广告费和业务宣传费支出,可按主营业务收入的8.5%在企业所得税前合并计算扣除。

4.不得扣除。根据《企业所得税暂行条例》及《办法》的规定,非广告性质的赞助支出及粮食类白酒(含薯类白酒)的广告费均不得在税前扣除。非广告性质的赞助支出应视同捐赠支出,不得在税前扣除。粮食类白酒不得税前扣除,主要是为了加强粮食类白酒的税收管理,合理引导酒类消费,保障人民群众的健康和安全,有效解决我国生产白酒消耗粮食较多的问题。

三、分清“五个界限”

1.广告费支出与业务宣传费支出的界限。业务宣传费是指企业开展业务宣传活动所支付的费用,主要是指未通过媒体传播的广告性支出,包括企业发放的印有企业标志的礼品、纪念品等。根据《办法》的规定,纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费(包括未通过媒体的广告性支出),在不超过销售(营业)收入5%的范围内,可据实扣除。此外,根据国家有关法律法规或行业管理规定不得进行广告宣传的企业或产品,企业以公益广告宣传的形式发生的费用,应视为业务宣传费,按规定的比例据实扣除。可见,业务宣传费的税前扣除标准较低,而且超过5%的部分,永远不能申报扣除。广告费支出可无限期向以后纳税年度结转,属于时间性差异;超过比例的业务宣

传费永远不得在税前扣除,属永久性差异。这主要是为了限制企业开支过多的业务宣传费,特别是为了防止企业借发放广告礼品为名,行贿赂之实。

2.广告性赞助支出与非广告性赞助支出的界限。广告性赞助支出是指赞助单位为达到广告宣传的目的而自愿为组织和制作广播电视节目提供各种形式的资助。广告性赞助支出属于广告费支出范畴,可以按规定在税前扣除。而非广告性赞助支出,如果是与产品有关的,则计入业务宣传费,按规定比例扣除;如果是与产品无关的,则计入赞助支出,一般属于非公益性支出,不可以税前扣除,如果是公益性的则可以在税前按相应比例扣除。

3.本年度广告费支出与以前年度广告费支出的界限。如果企业以前年度有未抵扣完的广告费支出,则可将其并入到当年实际发生的广告费支出中进行税前扣除,但不得超过全年广告费支出的扣除限额,即:(当年实际发生的广告费支出+以前年度未抵扣完的广告费支出)≤企业全年销售(营业)收入额×适用的扣除比例。如果当年实际发生的广告费支出与以前年度未抵扣完的广告费支出之和小于企业全年广告费支出扣除限额,则按当年实际发生的广告费支出与以前年度未抵扣完的广告费支出之和进行税前扣除;反之,则按广告费用的扣除限额扣除,未抵扣完的部分可结转到以后年度继续扣除。

4.粮食类白酒广告费支出与以酒产品为整体名义所做广告费支出的界限。粮食类白酒(含薯类白酒)广告费支出不得在企业所得税前扣除,但上述企业如果同时还生产其他类型的酒,且以整体名义所做广告费支出,则应按粮食类白酒占全部销售收入的比重合理分配计算不得扣除的粮食类白酒的广告费用。对于主要经营酒类产品销售的商品流通企业,其为粮食类白酒所发生的广告费用一律不得扣除。如果上述企业是以酒产品整体名义所发生的广告费用,应根据粮食类白酒占销售(营业)收入的比例合理分配计算不得扣除的粮食类白酒的广告费用。综合性商场或酒类产品占所经营商品比重较小的商品流通企业,除非专为粮食类白酒进行广告宣传,否则不再分配计算不得扣除的粮食类白酒的广告费用。

5.纳税筹划与偷税行为的界限。广告费与业务宣传费相比,具有两个明显特点:一是广告费的税前扣除比例要高于业务宣传费;二是广告费有无限期向以后纳税年度结转的优惠,而业务宣传费无此特点。从宣传角度讲,两项费用具有可替代性,这就为企业进行纳税筹划提供了空间。企业可在事前考虑这两项费用支出预算时除了考虑生产、经营的需要,还要有所侧重地做好成本控制,充分利用广告费的优惠空间,充分利用广告费扣除限额和无限期结转的优惠,给业务宣传费的限额留出余地,这样就可以为企业减少税费成本支出,达到节税的目的。由于广告费属于时间性差异,而业务宣传费属于永久性差异,因此企业从自身的角度考虑,一般不会将广告费用混入业务宣传费,造成所得税的额外支付。值得注意的是,如果因为本期没有发生业务宣传费,而故意将超过税前扣除标准的广告费挤入业务宣传费并申报扣除,或故意将业务宣传费列入广告费用,以期以更高的税前扣除比例扣除,都属于偷税行为,势必受到税务机关的惩处。○