

# 企业筹办期的业务招待费、 广告宣传费财税处理

王宝田(教授) 于成国(教授)

(辽宁税务高等专科学校第一教学部 大连 116023 东北财经大学成人教育学院 大连 116025)

## 一、企业筹办期业务招待费、广告费和业务宣传费有关税收政策评析

1. 企业开(筹)办费可以一次性或分期税前扣除。《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。

这里给企业一个自主选择的权利:要么在企业开始经营之日的当年一次性扣除开(筹)办费,要么按照《企业所得税法实施条例》规定,自企业开始经营之日的次月起,分期摊销开(筹)办费,摊销年限不得低于3年。从纳税筹划的角度看,企业应该选择前者,尽管如此可能造成企业第一个纳税年度账面亏损,但企业可以推迟企业所得税纳税时间,属于合理避税。

2. 企业筹办期间不计算为亏损年度。《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,应按照国税函[2009]98号第九条规定执行。其实企业筹办期间不是纳税年度,不需要预缴企业所得税或汇算清缴,或者说不需要纳税申报,因此谈不上企业亏损或盈利的问题。企业自开始经营之日起为第一个纳税年度,该纳税年度一般不足12个月。需要说明的是,开始经营之日是指企业有资质经营了,但不一定有经营业务或收入,即开始经营之日不是以取得第一笔经营收入为判别标准的。

3. 企业筹办期间发生的业务招待费可按60%计入筹办费。《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)第五条规定,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%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除;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。

从法理上讲,企业筹建期间一般不应该发生业务招待费、广告费和业务宣传费,因为企业没有开始生产经营,哪里来的客户?企业没有开始生产产品,何谈做广告宣传?如果在个别情况下,企业筹建期间真的发生了所谓的业务招待费,也只能按实际发生额的60%计入企业筹办费,但这60%能否在税前扣除,取决于企业筹建期间是否有营业收入,因为,《企业所得

税法实施条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照实际发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。同理,企业筹建期间若确实发生了所谓的广告费和业务宣传费,能否在税前扣除,也取决于企业筹建期间是否有营业收入,因为,《企业所得税法实施条例》第四十四条规定,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。

## 二、企业筹办期开(筹)办费的内容范围与会计处理

企业筹办期间发生的开(筹)办费的内容可以归纳为以下六个方面:①人工费用;②员工培训费;③登记公证费;④筹办期间发生的资产报废、毁损等净损失;⑤筹建期间发生的办公费、广告业务宣传费、交际应酬费、业务招待费,以及不计入固定资产成本的借款费用;⑥其他与筹建有关的费用。

企业筹办期间发生的以下支出,不列入开(筹)办费:①取得各项资产所发生的支出;②按规定应由投资各方负担的费用;③投资方因投入资本自行筹措款项所支付的由出资方自行负担的利息;④以外币现金存入银行而支付的由投资者自行负担的手续费。

企业筹办期间发生的开(筹)办费,应该做如下会计处理:①企业筹办期间发生开(筹)办费时,借记“长期待摊费用(开办费)”科目,贷记“银行存款”或“库存现金”科目。开办费中的广告业务宣传费、业务招待费,应该单独以明细科目反映。②企业在开始经营之日,若将开办费一次性转销到“管理费用”账户时,借记“管理费用”科目,贷记“长期待摊费用(开办费)”科目;若采取按不短于3年的期限平均摊销时,按各期摊销额,借记“管理费用”科目,贷记“长期待摊费用(开办费)”科目。

从纳税筹划的角度看,企业将开办费一次性转销到“管理费用”账户比较有利,因为可以延迟企业所得税缴纳时间。按国家税务总局公告2012年第15号规定,企业筹建期间发生的业务招待费按实际发生额的60%(但最高不得超过当年销售收入额的0.5%)计入第一个纳税年度企业开办费,假如企业在开始经营之日一次性将开办费转销到“管理费用”账户,企业第一个纳税年度至少应该按转销开办费(业务招待费)的40%调增应纳税所得额,否则视为企业逃税;广告业务宣传费实际发生额不超过第一个纳税年度销售收入的15%时据实扣除,超过部分向以后年度递延扣除。○