

分摊协议下关联企业广告费支出 税前扣除方法解读

方飞虎(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】 关联企业在适用税率相同、盈亏状态一致的情况下,广告费和业务宣传费无论分摊与否,只会影响关联企业各自的利润额和所得税额,不会影响集团公司整体的利润额与所得税额,也不会影响国家的税收利益。只有在税率不同、盈亏状况不一的情况下,企业才存在较大的纳税筹划空间。

【关键词】 关联企业 广告费 分摊协议 税前扣除 纳税筹划

《财政部 国家税务总局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)规定:“对签订广告费和业务宣传费分摊协议(以下简称分摊协议)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。”

款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额部分,准予税前扣除。企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时,应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,以证明其利息支出的合理性。②根据《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》(国税函[2009]777号)的规定,企业向内部职工或其他人员借款的利息支出,其借款情况同时符合以下条件的(企业与个人之间的借贷是真实、合法有效的,并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为;企业与个人之间签订了借款合同),其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,根据税法第八条和税法实施条例第二十七条规定,准予扣除。

2. 金融企业同期同类贷款利率的问题。“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中,应包括在签订该借款合同当时本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函[2009]377号)规定的银行、信用社、小额贷款公司、保险公司、证券公司、期货公

司、信托投资公司、金融资产管理公司、融资租赁公司、担保公司、财务公司、典当公司等金融企业。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下,金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

一、关联企业广告费税前扣除的常见错误

例1:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,适用所得税税率均为25%,2012年度销售(营业)收入均为5000万元,利润总额均为500万元,A公司发生广告费和

司、信托投资公司、金融资产管理公司、融资租赁公司、担保公司、财务公司、典当公司等金融企业。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下,金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

对于“不超过金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,准予税前扣除”的规定,纳税人和税务机关在实务中有很多争议,各地税务机关对该问题规定不一。“既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率”的规定更是让企业为难,金融企业不可能公布其最高贷款利率。部分纳税人若找到高利率佐证其税前扣除就多,反之就少。这有失税负之公平,由纳税人寻找佐证也不合理。因此,关于“金融企业同期同类贷款利率”的问题,国家税务总局应该制定具备可操作性的统一标准,以便税务机关执行。

主要参考文献

企业所得税法编写组.企业所得税法.北京:中国方正出版社,2007

业务宣传费支出为1 000万元,B公司发生广告费和业务宣传费支出为750万元,在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其正常的税利情况见表1所示。

表1 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	1 000	750
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	750	750
7	纳税调增金额(2-6)	250	0
8	纳税调整后所得(3+7)	750	500
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	187.5	125
11	集团公司整体所得税额	312.5	

例2:如果例1中A公司与B公司通过签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司25%的广告费和业务宣传费由B公司承担,认为这就可以最大限度地利用这一政策,实现关联企业以及集团企业的最大利益。其错误处理的税利情况见表2所示。

表2 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	1 000	750
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-250	250
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	750	1 000
6	分摊后利润总额(3-4)	750	250
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额	750	750
9	分摊后广告费和业务宣传费可以扣除额	750	750+250=1 000
10	纳税调增金额(5-9)	0	0
11	纳税调整后所得(6+10)	750	250
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	187.5	62.5
14	集团公司整体所得税额	250	

于是得出结论:通过广告费和业务宣传费分摊协议,A公司增加利润250万元,而企业所得税没有增加;B公司虽然减少利润250万元,但企业所得税相应减少了50%共计62.5万元(125-62.5)。集团公司总体利润保持不变(利润总额1 000万元),企业所得税减少了20%,共计62.5万元。这真是一举多得的好事!

果真有这么神奇吗?这完全是对财税[2012]48号文

件精神的曲解。其错误之处是此做法违背了财税[2012]48号文件关键性的两点:

1. 不管分摊协议中广告费和业务宣传费金额如何签订(这是会计核算的事),但关联方(上例中为A公司)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(营业)收入净额的规定比例计算的限额内,且该转移扣除的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。

上例中A公司广告费和业务宣传费只能在税前扣除562.5万元(750×75%),而不是750万元。因此需要调增应纳税所得额187.5万元,补交所得税税额为46.875万元,合计应纳企业所得税额为234.375万元(187.5+46.875)。

2. 接受归集扣除广告费和业务宣传费的关联企业(上例中为B公司),其接受扣除的费用虽不占用本企业的扣除限额,但不是指关联方按分摊协议转移来的所有广告费和业务宣传费(有的关联企业按实际发生的广告费签订分摊协议)都允许税前扣除,而是按相应分摊比例计算的关联方转移来的广告费和业务宣传费金额中未超出其规定扣除限额的部分才可以税前扣除。

上例中B公司广告费和业务宣传费只能在税前扣除937.5万元(750+750×25%),而不是1 000万元,因此需要调增应纳税所得额62.5万元,补交所得税税额为15.625万元,合计应纳企业所得税额为78.125万元(62.5+15.625)。经调整后,集团公司整体所得税额为312.5万元(234.375+78.125),与例1中的整体税负一致。

二、不同情况下关联企业广告费税前扣除方法

(一)关联企业均超出扣除限额的情况下

例3:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,适用所得税税率均为25%,2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,利润总额均为500万元,发生广告费和业务宣传费支出均为800万元。在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表3所示。

表3 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	800	800
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	750	750
7	纳税调增金额(2-6)	50	50
8	纳税调整后所得(3+7)	550	550
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	137.5	137.5
11	集团公司整体所得税额	275	

例4:如果例3中A公司与B公司签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传费由B公司承担,则税利情况见表4所示。

表4 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	800	800
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-240	240
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	560	1040
6	分摊后利润总额(3-4)	740	260
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为 $1 \times 7 \times 70\%$;B公司为 $1 \times 7 + A$ 公司分得的限额)	525	$750 + 225 = 975$
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	525	975
10	纳税调增金额(5-9)	35	65
11	纳税调整后所得(6+10)	775	325
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	193.75	81.25
14	集团公司整体所得税额	275	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下会影响关联企业各自的税利金额,但不会影响集团整体的税利,也不会影响国家的税收利益。

(二)关联企业均不超出扣除限额的情况下

例5:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,适用所得税税率均为25%,2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,利润总额均为500万元,发生广告费和业务宣传费支出均为700万元。在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表5所示。

表5 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	700	700
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	700	700
7	纳税调增金额(2-6)	0	0
8	纳税调整后所得(3+7)	500	500
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	125	125
11	集团公司整体所得税额	250	

例6:如果例5中A公司与B公司签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传

费由B公司承担,则税利情况见表6所示。

表6 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	700	700
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-210	210
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	490	910
6	分摊后利润总额(3-4)	710	290
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为 $1 \times 7 \times 70\%$;B公司为 $1 \times 7 + A$ 公司分得的限额)	525	$750 + 225 = 975$
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	490	$700 + 210 = 910$
10	纳税调增金额(5-9)	0	0
11	纳税调整后所得(6+10)	710	290
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	177.5	72.5
14	集团公司整体所得税额	250	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下会影响关联企业各自的税利金额,但不会影响集团整体的税利,也不会影响国家的税收利益。

(三)转移扣除的关联方超出扣除限额而另一方不超出的情况下

例7:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,适用所得税税率均为25%,2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,利润总额均为500万元,A公司发生广告费和业务宣传费支出为900万元,B公司发生广告费和业务宣传费支出为600万元,在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表7所示。

表7 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	900	600
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	750	600
7	纳税调增金额(2-6)	150	0
8	纳税调整后所得(3+7)	650	500
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	162.5	125
11	集团公司整体所得税额	287.5	

例8:如果例7中A公司与B公司签订广告费和业务

宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传费由B公司承担,则税利情况见表8所示。

表8 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	900	600
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-270	270
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	630	870
6	分摊后利润总额(3-4)	770	230
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为1×7×70%;B公司为1×7+A公司分得的限额)	525	750+225=975
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	525	600+225=825
10	纳税调增金额(5-9)	105	45
11	纳税调整后所得(6+10)	875	275
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	218.75	68.75
14	集团公司整体所得税额	287.5	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下会影响关联企业各自的税利金额,但不会影响集团整体的税利,也不会影响国家的税收利益。

(四)接受归集扣除的关联方超出扣除限额而另一方不超出的情况下

例9:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,适用所得税税率均为25%,2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,利润总额均为500万元,A公司发生广告费和业务宣传费支出为600万元,B公司发生广告费和业务宣传费支出为900万元,在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表9所示。

表9 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	600	750
7	纳税调增金额(2-6)	0	150
8	纳税调整后所得(3+7)	500	650
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	125	162.5
11	集团公司整体所得税额	287.5	

例10:如果例9中A公司与B公司签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传费由B公司承担,则税利情况见表10所示。

表10 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-180	180
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	420	1 080
6	分摊后利润总额(3-4)	680	320
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为1×7×70%;B公司为1×7+A公司分得的限额)	525	750+225=975
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	420	750+180=930
10	纳税调增金额(5-9)	0	150
11	纳税调整后所得(6+10)	680	470
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	170	117.5
14	集团公司整体所得税额	287.5	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下会影响关联企业各自的税利金额,但不会影响集团公司整体的税利,也不会影响国家的税收利益。

三、特殊情况下关联企业广告费的纳税筹划

(一)关联企业适用税率不同的情况下

例11:集团公司下有A公司和B公司是关联企业,A公司适用15%的优惠所得税税率,B公司适用25%的所得税税率,2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,利润总额均为500万元,A公司发生广告费和业务宣传费支出为600万元,B公司发生广告费和业务宣传费支出为900万元,在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表11所示。

表11 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	600	750
7	纳税调增金额(2-6)	0	150
8	纳税调整后所得(3+7)	500	650
9	所得税税率	15%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	75	162.5
11	集团公司整体所得税额	237.5	

例12:如果例11中A公司与B公司签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传费由B公司承担,则税利情况见表12所示。

表12 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	分摊前利润总额	500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-180	180
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	420	1 080
6	分摊后利润总额(3-4)	680	320
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为 $1 \times 7 \times 70\%$;B公司为 $1 \times 7 + A$ 公司分得的限额)	525	$750 + 225 = 975$
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	420	$750 + 180 = 930$
10	纳税调增金额(5-9)	0	150
11	纳税调整后所得(6+10)	680	470
12	所得税税率	15%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	102	117.5
14	集团公司整体所得税额	219.5	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下不仅会影响关联企业各自的税利金额,也会对集团公司整体所得税产生影响,此例题中集团公司整体减少所得税18万元(237.5-219.5),从而也会影响国家的税收利益。

(二)关联企业盈亏状况不一的情况下

例13:如例9中A公司和B公司2012年度销售(营业)收入均为5 000万元,A公司亏损500万元,发生广告费和业务宣传费支出为600万元,B公司盈利500万元,发生广告费和业务宣传费支出为900万元,在不签订广告费和业务宣传费分摊协议的情况下,其税利情况见表13所示。

表13 不分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	利润总额	-500	500
4	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
5	广告费和业务宣传费扣除限额(1×4)	750	750
6	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	600	750
7	纳税调增金额(2-6)	0	150
8	纳税调整后所得(3+7)	-500	650
9	所得税税率	25%	25%
10	应纳所得税额(8×9)	0	162.5
11	集团公司整体所得税额	162.5	

例14:如果例13中A公司与B公司签订广告费和业务宣传费分摊协议,约定A公司30%的广告费和业务宣传费由B公司承担,则税利情况见表14所示。

表14 分摊情况下关联企业税利比较 单位:万元

序号	项目	A公司	B公司
1	销售(营业)收入净额	5 000	5 000
2	分摊前广告费和业务宣传费(销售费用)	600	900
3	分摊前利润总额	-500	500
4	广告费和业务宣传费(销售费用)分摊额	-180	180
5	分摊后广告费和业务宣传费(销售费用)(2+4)	420	1 080
6	分摊后利润总额(3-4)	-320	320
7	广告费和业务宣传费扣除比例	15%	15%
8	广告费和业务宣传费扣除限额(A公司为 $1 \times 7 \times 70\%$;B公司为 $1 \times 7 + A$ 公司分得的限额)	525	$750 + 225 = 975$
9	广告费和业务宣传费实际税前扣除额	420	$750 + 180 = 930$
10	纳税调增金额(5-9)	0	150
11	纳税调整后所得(6+10)	-320	470
12	所得税税率	25%	25%
13	应纳所得税额(11×12)	0	117.5
14	集团公司整体所得税额	117.5	

结论:广告费和业务宣传费在分摊情况下不仅会影响关联企业各自的税利金额,也会对集团公司整体所得税产生影响,此例题中集团公司整体减少所得税45万元(162.5-117.5),从而也会影响国家的税收利益。不过,这种影响作用很有限,此例中集团公司只是减少了当年的所得税,但结转以后年度税前弥补的亏损也随之减少了180万元(500-320),相应的所得税额刚好是45万元(180×25%),也减少以后年度需多交所得税45万元。因此,关联企业在有亏损情况下通过签订广告费和业务宣传费分摊协议来进行纳税筹划的意义也仅仅是获得资金的时间价值。

主要参考文献

1. 马泽方.广告宣传费的税收筹划.注册税务师,2013;2
2. 程辉.广告费和业务宣传费如何税前扣除.中国会计报,2013-06-21
3. 陈斌才.以案说法,把握政策精髓.中国税务,2013;3
4. 肖河背.广告费税前扣除政策及筹划分析.注册税务师,2013;2
5. 张文洪,周忠明.关联企业广告费可按分摊协议归集扣除.中国税务报,2012-08-20
6. 财政部,国家税务总局.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,2012-05-30