



## 财政部 国家税务总局明确广告费和业务宣传费支出税前扣除政策

### 本期快讯讨论的法规：

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（以下简称“48号文件”）

### 背景

财政部和国家税务总局于2012年5月30日联合发布财税[2012]48号（以下简称“48号文件”），明确了特定行业或特定安排下企业广告费和业务宣传费支出税前扣除的具体规定。48号文件延续了财税[2009]72号（以下简称“72号文件”）对部分行业的广告费和业务宣传费的税前扣除政策，同时也调整了特定情况下广告费和业务宣传费归集扣除的处理规定。72号文件已于2010年12月31日执行期满，48号文件自2011年1月1日起至2015年12月31日止执行。

### 48号文件的主要内容以及我们对此所作的讨论如下：

#### 1. 部分企业可以按30%比例适用较高的税前扣除限额

自2008年1月1日起施行的企业所得税法实施条例规定，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；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

针对部分行业每年支出的广告费和业务宣传费金额持续较大,导致实际上超额部分无法在以后年度结转扣除的情况,财政部和国家税务总局于2009年7月31日联合发布了72号文件,将化妆品制造、医药制造、饮料制造(不含酒类)企业发生的广告费和业务宣传费的税前扣除限额提高到30%。不过72号文件已于2010年12月31日执行期满。

新出台的48号文件规定,化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入30%的部分,可以在企业所得税前扣除;超过部分,可以在以后纳税年度结转扣除。由此可见48号文件实际上延续了72号文件中的有关规定,并且进一步扩大了可以适用30%这一较高的税前扣除限额的企业范围,即增加了化妆品销售企业。

## 2. 广告费和业务宣传费税前扣除限额的计算基数

根据企业所得税法实施条例及有关规定,企业广告费和业务宣传费税前扣除限额的计算基数为企业当年的销售(营业)收入,具体包括企业的主营业务收入、其他业务收入和根据税收规定确认的视同销售收入,不包括企业的营业外收入。

## 3. 广告费和业务宣传费的归集扣除

48号文件中也对签订了分摊协议的关联企业的广告费和业务宣传费的税前扣除进行了规定。假设甲企业与乙企业为关联企业,这两家企业签订了广告费和业务宣传费分摊协议,按照协议,甲企业当年的部分广告费和业务宣传费将归集至乙企业。乙企业可以按照48号文件的规定在税前扣除这部分归集过来的广告费和业务宣传费。

关于广告费和业务宣传费的归集扣除,企业需要注意以下两点:

- 无论甲企业的广告费和业务宣传费是否归集至乙企业扣除,都是不超过其当年销售(营业)收入税前扣除限额比例的部分可以在当年税前扣除;
- 乙企业在计算本企业广告费和业务宣传费支出的税前扣除限额时,可将从甲企业归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

72号文件中也有关于广告费和业务宣传费归集扣除的类似规定,但是该文将归集扣除方式的适用范围限于采取特许经营模式的饮料制造企业。根据48号文件的规定,则是关联企业间已签署分摊协议的情形下可以适用归集的扣除方式。

值得注意的是,如何实际运用归集扣除这一规定还有一些尚需明确之处,企业应就广告费和业务宣传费归集扣除的计算细节与税务机关进一步沟通确认。

## 4. 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出不能税前扣除

48号文件规定烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出一律不得在计算应纳税所得额时扣除,这完全延续了72号文件的规定。

事实上,上述烟草企业的广告费和业务宣传费税前扣除规定也体现了与我国的有关法律相呼应,这些法律对于烟草广告做出了很严格的限定,比如“禁止利用广播、电影、电视、报纸、期刊发布烟草广告”;“禁止在各类等候室、影剧院、会议厅堂、体育比赛场馆等公共场所设置烟草广告”等等。

不过我们注意到,对于如何解读“烟草广告费和业务宣传费”的含义,还有不确定性。如果烟草企业同时从事非烟草业务,那么与非烟草业务相关的业务宣传费是否可以列支,48号文件依然没有进行说明。所以建议从事多种业务的烟草企业注意当地主管税务机关的操作。

## 5. 广告费和业务宣传费税前扣除限额对企业的递延所得税的影响

对于大多数企业而言,其超出当年税前扣除限额的广告费和业务宣传费可以结转以后年度进行扣除,从而带来暂时性差异,于是企业就此需要确认递延所得税资产。此处,企业应该按照48号文件规定的扣除限额来计算确认有关的递延所得税事项。

烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出不得在税前扣除带来的是永久性差异,此时不涉及递延所得税的问题。

### 毕马威观察

48号文件中既有72号文件有关规定的延续,反映了政策的稳定性与连续性,也有对广告费和业务宣传费归集扣除的规定,体现了政策的进一步完善。在实际执行中尚有以下几点需要企业注意。

首先,48号文件自2011年1月1日起追溯执行,但一些该文件中涉及的特定企业在此文件出台前很可能已经按15%的限额对2011年度的广告费和业务宣传费进行了税前扣除并完成了2011年度的企业所得税汇算清缴,所以可能需要在以后进行调整。对于上述情况可能带来的少扣除有关支出的情况,按照国家税务总局公告2012年第15号第六条的规定企业在五年以内追补至该支出发生年度计算扣除应该是合理的。于是,企业因此多缴的企业所得税税款,可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣,不足抵扣的,可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

其次,48号文件并未对化妆品制造与销售、医药制造、饮料制造和烟草企业的具体范围进行说明。如果企业从事多种业务进行综合经营,如何判断其是否构成48号文件所说的上述企业,尚不明确。以化妆品行业为例,如果一家日化企业既生产化妆品也生产洗涤用品、口腔用品等,那么该日化企业是否可以被认定为化妆品企业,或在满足什么样的条件下可以被认定成化妆品企业,并不明确。一旦认定,涉及不同产品的广告费和业务宣传费是否需要分配,如何在税前按相应的限额进行扣除也不明确。类似情况在上述其他行业同样存在。建议有关企业对此予以关注。

最后,虽然48号文件并没有特别指出该文件中的“分摊协议”即是企业所得税法实施条例与国税发[2009]2号(以下简称“2号文件”)文

中规定的“成本分摊协议”，但是在实际执行中，也有可能税务机关认为二者是一样的。如果是这种情况，企业需注意2号文件中的有关定义和要求可能将被税务机关人员引用，如2号文件规定，关联方签订的有关分摊协议应该层报国家税务总局备案；自行进行的分摊是不被认可的。

# 联系我们

## 何坤明

税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## 北京/沈阳

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 青岛

### 彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 上海/南京

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 杭州

### 吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 成都

### 周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 广州

### 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 福州/厦门

### 李瑾

电话: +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 深圳

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 香港

### 杨嘉燕

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## 华北区

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## 邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## 古军华

电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## 贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## 马源

电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## 彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## 延峰

电话: +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## 张宇

电话: +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

## 张豪

电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## 赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## 赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## 李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

## 周重山

电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

## 华中区

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 池澄

电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## 何超良

电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## 江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

## 梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## 吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## 王军

电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

## 翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## 王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## 谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## 许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## 张日文

电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## 董诚

电话: +86 (21) 2212 3410  
cheng.dong@kpmg.com

## 黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## 郑達隆

电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

## 饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## 周波

电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

## 华南区

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## 李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 李雁

电话: +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## 杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

## 香港

### 刘麦嘉軒

税务服务主管合伙人  
香港特别行政区  
电话: +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

## 艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## 包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## 甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## 霍宁恩 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## 甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## 孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## 梁愛麗

电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

## 伍耀辉

电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## 潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## 譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## 陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## 王尹巧仪

电话: +852 2978 8288  
jennifer.wong@kpmg.com

## 邢果欣

电话: +852 2978 8965  
christopher.xing@kpmg.com

## 杨嘉燕

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com