



財政部及び国家税務総局による広告費及び業務宣伝費の企業所得税損金算入政策の明確化

このアラートで検討している法規:

- 財政部及び国家税務総局による「広告費及び業務宣伝費の企業所得税損金算入政策に関する通達」(財税[2012] 48号、以下48号文)

背景

財政部及び国家税務総局は、2012年5月30日に財税[2012]48号(以下、48号文)を公布し、特定の業界あるいは特定のビジネスアレンジメントに係る広告費及び業務宣伝費の損金算入に関する具体的な規定を明確にした。48号文は、財税[2009]72号(以下、72号文)の一部の業界の広告費及び業務宣伝費の損金算入政策を継続すると共に、特定のアレンジメントに係る広告費及び業務宣伝費の分担及びその損金算入の処理規定を調整した。72号文はすでに2010年12月31日に廃止され、48号文は2011年1月1日から2015年12月31日まで施行される。

48号文の主要な内容及び我々の見解

1. 特定の業界に対し、30%という比較的高い控除限度額の設定

2008年1月1日から施行された企業所得税法实施条例によれば、企業で発生し、特定の要件を満たす広告費及び業務宣伝費は、国務院財政及び税務主管部門が別途規定する場合を除き、当年度の売上(営業)収入の15%を超えない範囲で控除することができ、限度額を超過する部分の金額は、発生年度以降の各年度に繰越して控除することができる。

一部の業界では、毎年の広告費及び業務宣伝費が巨額であることから、発生年度以降の各年度において限度超過額を繰越控除できていない現状について、財政部及び国家税務総局は、2009年7月31日に72号文を公布し、化粧品製造、医薬製造、飲料製造(酒類を含まない)を含む特定業界の企業で発生した広告費及び業務宣伝費の損金算入限度額を30%に引き上げた。ただし、72号文はすでに2010年12月31日に廃止されている。

新たに公布した48号文によれば、化粧品製造及び販売、医薬品製造、飲料製造(酒類を含まない)企業で発生した広告費及び業務宣伝費は、当年度の売上(営業)収入の30%を超えない額を控除することができ、限度額を超過する部分の金額については、発生年度以降の各年度に繰越して控除することができる。そのため、48号文は、実際には72号文の関連規定を継続し、かつ化粧品販売企業等、30%という比較的高い損金算入限度額を適用できる企業の範囲をさらに拡大した。

2. 広告費及び業務宣伝費の損金算入限度額の算定基礎

企業所得税法实施条例及び関連規定によれば、企業の広告費及び業務宣伝費の損金算入限度額の算定基礎は、当年度の売上(営業)収入であり、具体的には企業の主要業務の売上高、その他業務の売上高及び税法規定に基づいて認識されるみなし売上高を含み、営業外収入は含まない。

3. 分担した広告費及び業務宣伝費の損金算入

48号文では、関連者と分担契約を締結した企業の広告費及び業務宣伝費の損金算入についても規定した。例えば、企業Aと企業Bは関連者であり、この2社は広告費及び業務宣伝費の分担契約を締結しているものとする。分担契約によれば、企業Aの当年度の広告費及び業務宣伝費の一部は企業Bが負担する。この場合、企業Bは、48号文の規定に基づき、負担した広告費及び業務宣伝費を損金算入することができる。

広告費及び業務宣伝費の分担については、以下の2点に留意する必要がある。

- 企業Aが損金算入する広告費及び業務宣伝費と企業Bが負担し損金算入する広告費及び業務宣伝費の合計は、企業Aの当年度の売上(営業)収入の損金算入限度額を超えてはならない。
- 企業Bが、企業B自社の広告費及び業務宣伝費の損金算入限度額を計算するときは、企業Aより分担された広告費及び業務宣伝費は含まれない。

72号文にも、分担した広告費及び業務宣伝費の損金算入について、類似の規定が存在していたが、その適用範囲は、フランチャイズ・アレンジメントを採用する飲料製造企業に限定されていた。しかし、48号文では、分担契約を締結する関連者であれば採用できる。

ただし、実際にどのように当該規定を運用するのかについては、まだ不明確なところがあり、企業は広告費及び業務宣伝費の分担控除の詳細な計算方法について、税務当局へ確認する必要があるものと思われる。

4. たばこ企業のたばこに関する広告費及び業務宣伝費は損金算入不可

48号文では、たばこ企業のたばこに関する広告費及び業務宣伝費は、課税所得の計算上、損金算入ができない旨を規定している。これは、72号文における取扱いを継続したものである。

実際に、たばこ企業の広告費及び業務宣伝費の損金算入に係る規定は、中国における関連法規と一致している。これらの法規では、たばこ広告について厳格な制限を設けており、例えば、「ラジオ、映画、テレビ、新聞、雑誌を利用したたばこ広告は禁止する。」、「各種の待合室、映画館、会議室、体育館等の公共の場所でたばこ広告を設置してはいけない。」等がある。

ただし、「たばこに係る広告費及び業務宣伝費」の範囲をどのように考えるのかについては、不明確なところがある。たばこ企業が同時に非たばこ業務にも従事する場合、非たばこ業務に関連する業務宣伝費を損金算入できるか否かについて、48号文では説明していない。そのため、多角的な業務に従事するたばこ企業はが現地の税務当局の動向に注意を払うことをお勧めする。

5. 広告費及び業務宣伝費に係る損金算入限度額が企業の繰延税金資産に与える影響

多くの企業では、当年度の損金算入限度額を超える広告費及び業務宣伝費は、発生年度以降の各年度に繰越して控除することができるため、一時差異が発生する。企業は、これに係る繰延税金資産を認識する必要がある。この場合、企業は 48 号文の損金算入限度額に基づいて関連する繰延税金資産を計算し、同時に適切に評価しなければならない。

なお、たばこ企業に係るたばこに関する広告費及び業務宣伝費は損金算入できないため、永久差異となり、繰延税金資産は計上されない。

KPMG 中国の所見

48 号文は、72 号文の関連規定の継承があり、政策の安定性と継続性を反映するとともに、広告費及び業務宣伝費の分担控除規定があり、政策の更なる完備を示した。実務上は、以下の点に注意をする必要がある。

まず、48 号文は 2011 年 1 月 1 日に遡って施行される。ただし、この通達と関連する特定の企業は、通達公布前に 15%の限度額に基づき、2011 年度の広告費及び業務宣伝費を損金算入し、2011 年度の企業所得税確定申告を完了している可能性が高いため、次年度以降に調整を行う必要があるだろう。上述の理由により、損金が過少計上となっている状況について、国家税務総局公告 2012 年 15 号第 6 条によれば、企業は費用の発生から 5 年以内にこれを遡及修正することは合理的であるとしている。従って、企業は、上述の理由により企業所得税を過大納付している場合は、当該損金の追加控除が確定した当年度の企業所得税の課税所得額から控除することができ、また控除しきれない場合、それ以降の各年度に繰越して控除することや還付を申請することもできる。

次に、48 号文では、化粧品製造及び販売、医薬品製造、飲料製造とたばこ企業の具体的な範囲について説明をしていない。企業が多角的な業務に従事し、総合的に経営を行っている場合、当該企業が 48 号文で言及する上述の企業に該当するか否か、どのように判断するのかについても、不明確である。化粧品業界を例にとると、ある消費財の製造企業が化粧品以外に、洗浄剤及びデンタルケア製品等も生産している場合、当該消費財の製造企業は、化粧品製造企業として認定されるか否か、どのような条件を満たす場合、化粧品製造企業として認定できるかについて、不明確である。仮に認定される場合、異なる製品の広告費及び業務宣伝費は配賦する必要があるのか、相応の損金算入限度額はどのように計算するのかについても不明確である。類似する状況は、上述以外の業界にも存在している。関連する企業は、この点について注意を払う必要がある。

最後に、48 号文では、当該通達で言及している「分担契約」が企業所得税法实施条例及び国税発[2009]2 号文(以下、2 号文)で規定する「費用分担契約」と同じ概念であるとは特に規定していないが、実務上、税務当局はこの両者を同一であると考えられる可能性がある。この場合、2 号文の関連定義と要求は、税務当局の担当者により引用される可能性があることに留意が必要である。例えば、2 号文には、関連者が締結する分担契約は国家税務総局に届出なければならない、自主的に行う分担は認められない旨を規定している。

Contact us

Khoonming Ho

Partner in Charge, Tax
China and Hong Kong SAR
Tel. +86 (10) 8508 7082
khoonming.ho@kpmg.com

Beijing/Shenyang

David Ling

Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Qingdao

Vincent Pang

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

Shanghai/Nanjing

Lewis Lu

Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Hangzhou

Martin Ng

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

Chengdu

Anthony Chau

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

Guangzhou

Lilly Li

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

Fuzhou/Xiamen

Jean Jin Li

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

Shenzhen

Eileen Sun

Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Hong Kong

Karmen Yeung

Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com

Northern China

David Ling

Partner in Charge, Tax
Northern China
Tel. +86 (10) 8508 7083
david.ling@kpmg.com

Vaughn Barber

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

Roger Di

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

John Gu

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

Jonathan Jia

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

Paul Ma

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

Vincent Pang

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

Michael Wong

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

Irene Yan

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

Leonard Zhang

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

Tracy Zhang

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

Abe Zhao

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

Catherine Zhao

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

Kevin Lee

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

Eric Zhou

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

Central China

Lewis Lu

Partner in Charge, Tax
Central China
Tel. +86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

Anthony Chau

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

Cheng Chi

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

Chris Ho

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

Lily Kang

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

Sunny Leung

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

Martin Ng

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

Yasuhiko Otani

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

John Wang

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

Jennifer Weng

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

Lachlan Wolfers

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

Grace Xie

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

Zichong Xu

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

William Zhang

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

Cheng Dong

Tel. +86 (21) 2212 3605
cheng.dong@kpmg.com

David Huang

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

Dylan Jeng

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

Amy Rao

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

Michelle B. Zhou

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

Southern China

Eileen Sun

Partner in Charge, Tax
Southern China
Tel. +86 (755) 2547 1188
eileen.gh.sun@kpmg.com

Angie Ho

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

Jean Jin Li

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

Jean Ngan Li

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

Lilly Li

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

Kelly Liao

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

Bin Yang

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

Hong Kong

Ayesha M. Lau

Partner in Charge, Tax
Hong Kong SAR
Tel. +852 2826 7165
ayasha.lau@kpmg.com

Chris Abbiss

Tel. +852 2826 7226
chris.abbiss@kpmg.com

Darren Bowdern

Tel. +852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

Alex Capri

Tel. +852 2826 7223
alex.capri@kpmg.com

Barbara Forrest

Tel. +852 2978 8941
barbara.forrest@kpmg.com

Charles Kinsley

Tel. +852 2826 8070
charles.kinsley@kpmg.com

John Kondos

Tel. +852 2685 7457
john.kondos@kpmg.com

Alice Leung

Tel. +852 2143 8711
alice.leung@kpmg.com

Curtis Ng

Tel. +852 2143 8709
curtis.ng@kpmg.com

Kari Pahlman

Tel. +852 2143 8777
kari.pahlman@kpmg.com

John Timpany

Tel. +852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

Wade Wagatsuma

Tel. +852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

Jennifer Wong

Tel. +852 2978 8288
jennifer.wong@kpmg.com

Christopher Xing

Tel. +852 2978 8965
christopher.xing@kpmg.com

Karmen Yeung

Tel. +852 2143 8753
karmen.yeung@kpmg.com